



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



RANAGÜL ÖZÜŞ YILMAZ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DÖNÜŞÜMÜ

Maliye Ana Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2019



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Ranagül ÖZÜŞ YILMAZ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DÖNÜŞÜMÜ

Danışman

Prof. Dr. Ahmet UZUN

Maliye Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2019

**Akdeniz Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,**

Ranagül Özüş Yılmaz'ın bu çalışması, jürimiz tarafından Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan :Prof. Dr. Mustafa Yıldırım (İmza)

Üye (Danışmanı) :Prof. Dr. Ahmet Uzun (İmza)

Üye :Dr. Uğur Çiçek (İmza)

Tez Başlığı: Türk Vergi Sisteminin Dönüşümü

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 19/04/2019

Mezuniyet Tarihi : 30/05/2019

(İmza)  
Prof. Dr. İhsan BULUT  
Müdür

## AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Sisteminin Dönüşümü” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımda yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

İmza

**Ranagül ÖZÜŞ YILMAZ**





T.C.  
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU  
BEYAN BELGESİ



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı-Soyadı	Ranagül Özüş Yılmaz
Öğrenci Numarası	20145234005
Enstitü Ana Bilim Dalı	Maliye Ana Bilim Dalı
Programı	Tezli Yüksek Lisans
Programın Türü	(X) Tezli Yüksek Lisans ( ) Doktora ( ) Tezsiz Yüksek Lisans
Danışmanın Unvanı, Adı-Soyadı	Prof. Dr. Ahmet Uzun
Tez Başlığı	Türk Vergi Sisteminin Dönüşümü
Turnitin Ödev Numarası	

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 160 sayfalık kısmına ilişkin olarak, 14/05/2019 tarihinde tarafımdan Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nda belirlenen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve ekte sunulan rapora göre, tezin/dönem projesinin benzerlik oranı;

alıntılar hariç % 15

alıntılar dahil % 16'tür.

Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir:

( X ) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylarım.

( ) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esasları'nda öngörülen yüzdeler sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.

Gerekçe:

Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlerin ışığı altında tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim.

14/05/2019

(imzası)  
Prof. Dr. Ahmet UZUN

## İÇİNDEKİLER

<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>v</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>vi</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>vii</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>viii</b>
<b>TEŞEKKÜR</b> .....	<b>ix</b>
<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>x</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### İLKÇAĞDAN GÜNÜMÜZE VERGİLEME ANLAYIŞI

1.1.Vergi Kavramının Doğuşu .....	5
1.1.1.İlkçağ .....	7
1.1.2.Ortaçağ .....	9
1.1.3.Yeniçağ .....	10
1.2.Vergileme Anlayışında Yaşanan Gelişmelerin İktisat Felsefesi Açısından İncelenmesi ...	12
1.3.Verginin Teorik Açından Gelişimi .....	14

### İKİNCİ BÖLÜM

#### ESKİ TÜRKLERDE DEVLET ANLAYIŞI VE VERGİ SİSTEMİ

2.1.Eski Türklerde Devlet Anlayışı .....	17
2.2.Eski Türklerde Ekonomi .....	20
2.3.Eski Türklerde Vergileme Anlayışı .....	21
2.3.1.İslamiyet Öncesi Dönemde Vergileme .....	21
2.3.1.1.Göktürkler' deki Mali Gelişmeler .....	22
2.3.1.2.Uygurlarda Mali Gelişmeler .....	23
2.3.2.İslamiyet Sonrası Dönemde Vergileme .....	28
2.3.2.1.Karahanlılarda Mali Gelişmeler .....	28
2.3.2.2.Gazneliler' deki Mali Gelişmeler .....	29

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### OSMANLI DEVLETİ'NDE VERGİ SİSTEMİ

3.1. Tanzimat'tan Önce Genel Olarak Osmanlı Devlet İdaresi.....	34
3.1.1.Devletin Hukuki Yapısı .....	34
3.1.2.Genel Olarak Osmanlı Toprak Düzeni .....	35
3.1.3.Tımar Sistemi.....	37
3.1.4.Tımar Sisteminin Bozulması .....	39
3.1.5.İltizam Usulü.....	40
3.1.6.İltizam Usulünün Osmanlı Maliyesine Etkileri .....	42
3.2.Klasik Dönemde Osmanlı Maliyesinde Meydana Gelen Bozulmalar.....	43
3.3.Osmanlı Maliyesinde Başlayan Büyük Değişim .....	45
3.3.1.Malikâne Sistemi .....	46
3.3.2.Vakıf ve Mülk Arazi.....	48
3.4.Klasik Dönemde Osmanlı İktisadi Zihniyeti.....	49
3.5.Tanzimat Öncesi Dönemde Osmanlı Vergi Sistemi.....	51
3.5.1.Şer'i Vergiler .....	53
3.5.1.1.Hayvanlar Üzerinden Alınan Vergiler.....	53
3.5.1.1.1.Ağnam Resmi .....	53
3.5.1.2.Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler .....	54
3.5.1.2.1.Gümrük Vergileri .....	54
3.5.1.2.2.İhtisap Resmi .....	56
3.5.1.2.3.Pazar Bacları.....	56
3.5.1.3.Üretim Üzerinden Alınan Vergiler .....	56
3.5.1.3.1.Aşar.....	56
3.5.1.3.2.Haraç.....	59
3.5.1.3.3.Cizye .....	61
3.6.Osmanlı Devleti'nde Vergi İsyanları.....	64
3.7.Tanzimat Sonrası Osmanlı Maliyesi .....	67
3.8.Tanzimat Sonrası Osmanlı Vergi Sistemi .....	73
3.8.1.Ancemaatin Vergi .....	78
3.8.2.Emlak Vergisi (Arazi ve Temettü Vergisi).....	79
3.8.3.Aşar ve Ağnam Vergisi.....	80
3.8.4.Cizye .....	81
3.8.5.Dersaadet Vergisi.....	81

3.8.6.Harçlar .....	82
3.8.7.Yol Vergisi.....	82
3.8.8.Tanzimat Fermanı'nın Vergi Sistemine Getirdiği Diğer Yenilikler.....	82
3.8.9.I. ve II. Meşrutiyet Dönemi'nde Osmanlı Vergi Sistemi.....	83
3.8.9.1. Aşar.....	84
3.8.9.2.Temettü Vergisi .....	85
3.8.9.3.Arazi ve Bina Vergileri.....	86
3.8.9.4.Ağnam Resmi .....	86
3.8.10.İttihat ve Terakki Döneminde Vergi Sistemi .....	87
3.9.Osmanlı Devleti'nde Gerçekleştirilen Reformlar Kapsamında İstenilen Vergi Dönüşümü Sağlandı mı?.....	88

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **CUMHURİYET DÖNEMİ'NDE TÜRK VERGİ SİSTEMİ**

4.1.Cumhuriyetin İlk Yıllarında Ekonomik ve Mali Durum.....	89
4.2.Tek Parti Döneminde Vergi Sistemi.....	90
4.2.1.1918 – 1922 Dönemi .....	91
4.2.2.1923 – 1929 Dönemi .....	94
4.2.3.İzmir İktisat Kongresi .....	94
4.2.4.1920-1929 Liberal Dönem Vergi Düzenlemeleri .....	95
4.2.4.1.Ağnam Resmi .....	97
4.2.4.2.Aşarın Kaldırılması.....	97
4.2.4.3.Yol Vergisi .....	98
4.2.4.4.Kazanç Vergisi .....	99
4.2.4.5.Sayım Vergisi .....	99
4.2.4.6.Veraset ve İntikal Vergisi .....	99
4.2.4.7.Müsakkafat Vergisi.....	100
4.2.4.8.Arazi Vergisi.....	100
4.2.4.9.Tüketim Vergileri .....	100
4.2.5.1921 Anayasası ve Vergilendirme Yetkisi .....	100
4.2.6.1930 – 1939 Devletçilik Dönemi Vergi Düzenlemeleri .....	101
4.2.7.1939 – 1944 Savaş Ekonomisi Dönemi Vergi Düzenlemeleri .....	102
4.2.7.1.Toprak Mahsulleri Vergisi.....	103
4.2.7.2.Varlık Vergisi .....	103



4.2.7.3.Aynı Muamele Vergisi .....	104
4.2.8.Vergilerde Yapılan Diğer Değişiklikler.....	105
4.3.Çok Partili Dönemde Vergi Sistemi .....	105
4.3.1.1950 – 1960 Dönemi .....	105
4.3.2.1960 – 1980 Dönemi .....	108
4.3.2.1.1961 Anayasası'nda Vergileme.....	109
4.3.2.2.Planlı Dönemin İlk On Yılında Vergileme.....	109
4.3.2.3.Planlı Dönemin İkinci On Yılında Vergileme.....	111
4.3.3.1980-2000 Dönemi .....	112
4.3.3.1.Katma Değer Vergisi (KDV).....	113
4.3.3.2.1982 Anayasası'nda Vergileme.....	114
4.3.3.3.Vergiler ve Diğer Kamu Gelirlerinde Yapılan Düzenlemeler.....	114
4.3.3.4.Küreselleşme ve Avrupa Birliği Sürecinin Türkiye'deki Vergilemeye Etkisi .	116
4.3.3.5.Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi.....	118
4.3.4.2001 Yılı ve Sonrası .....	120
4.4.Cumhuriyet Döneminde Vergileme Anlayışının Dönüşümüne Dair Genel Değerlendirme.....	124
<b>SONUÇ .....</b>	<b>135</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>140</b>
<b>Ö Z G E Ç M İ Ş .....</b>	<b>146</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

<b>Tablo</b>	<b>2.1</b>	-	Göktürklerde	Vergi	İle	İlgili		
Kavramlar.....						23		
<b>Tablo</b>	<b>2.2</b>	-	Uygurlarda	Vergi	İle	İlgili		
Kavramlar.....						25		
<b>Tablo:</b>	<b>4.1</b>	-1923-1929	Türk	Kamu	Mali	Yapısı		
(%).....						95		
<b>Tablo:</b>	<b>4.2</b>	-1930-1939	Dönemi	Türk	Kamu	Mali		
Yapısı.....						101		
<b>Tablo</b>	<b>4.3</b>	-	1954-1961	Dönemi	Türk	Kamu	Mali	Yapısı
(%).....								106
<b>Tablo</b>	<b>4.4</b>	-	1980-1990	Türk	Mali	Yapısı		
(%).....								116
<b>Tablo 4.5</b>	- Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....						127	

**KISALTMALAR LİSTESİ**

AB	Avrupa Birliği
Dr.	Doktor
H.z.	Hazreti
GATT	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Anlaşması
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
IMF	Uluslararası Para Fonu
KDV	Katma Değer Vergisi
K.H.	Kamu Harcamaları
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
M.Ö.	Milattan Önce
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
M.S.	Milattan Sonra
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
Prof.	Profesör
PTT	Posta ve Telgraf Teşkilatı
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TRT	Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
VEDOP	Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VUK	Vergi Usul Kanunu
WTO	Dünya Ticaret Örgütü

## ÖZET

Evrensel bir kavram olan vergi, günümüze kadar birçok yönden değişime uğrasa da devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için başvurduğu en eski gelir kaynaklarından biri olmuştur. Kamu maliyesi açısından düşünüldüğünde vergi, bir devletin ekonomisi için vazgeçilmez bir unsurdur. Kamu maliyesi ve devlet ekonomisi açısından önem arz eden bir konu olması, verginin her zaman basit, anlaşılır, adaletli, çağa ayak uyduran yani sistemli bir yapıda olmasını gerektirmiştir. Bu çalışmanın amacı, köklü bir devlet geleneğine sahip olan Türk toplumunun geçmişten günümüze kadar olan süreçte vergi sisteminde nasıl bir dönüşüm geçirdiğini incelemektir.

Bu çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde vergi kavramının doğuşu, vergi kavramı ve vergileme anlayışında yaşanan gelişmeler iktisat felsefesi açısından incelenerek, vergi kavramının dünyada tarihsel süreçte geçirdiği dönüşüme yer verilmiş ve böylece vergi kavramının önemine vurgu yapılmıştır. İkinci bölümde ilk olarak eski Türklerde devlet anlayışına değinilmiş, daha sonra vergileme anlayışı İslamiyet öncesi ve sonrası olarak iki ana dönemde incelenmiştir. Üçüncü bölümde Osmanlı Devleti'nde Vergi Sistemi ana başlığında vergi sisteminde meydana gelen dönüşüm incelenmiştir. Bu bölümde vergi sistemi Tanzimat öncesi ve sonrası olmak üzere iki ana dönemde ele alınmıştır. Böylece Osmanlı Devleti'nde meydana gelen dönüşüm daha iyi ortaya konmuştur. Üçüncü bölümde Türk Vergi Sistemi ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Dördüncü ve son bölümde Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemi ana başlığında vergi sistemindeki dönüşüm incelenmiştir. Bu bölümde son yaşanan gelişmelerin vergi sistemi üzerindeki etkisi incelenmiştir.

Bu çalışmada vergi sisteminde meydana gelen dönüşümler saptanırken her dönemin özelliklerine dikkat edilmiş yani her bir dönem için devletin içinde bulunduğu iktisadi, sosyal, kültürel, siyasi, ekonomik, vb. birçok durum ayrıca incelenmiş ve açıklanmıştır. Böylece vergi sisteminin geçirmiş olduğu dönüşümün altında yatan sebeplere ulaşılmıştır. Sonuç kısmında elde edilen veriler ışığında Türk Vergi Sisteminde meydana gelen dönüşümün altında iktisadi bir felsefe olup olmadığı konusunda bir yargıya varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Kavramı, Osmanlı Devleti, Türkiye Cumhuriyeti.

## SUMMARY

### TRANSFORMATION OF TURKISH TAX SYSTEM

Tax, which is a universal concept, has been one of the oldest sources of income, applied by states to finance public expenditures, although it has changed in many ways to this date. In terms of public finances, tax is an indispensable element for a state's economy. The importance of taxation for public finances and the state economy has always necessitated that tax is simple, understandable, just, and systematic. The aim of this study is to examine how the Turkish society, which has a deep-rooted state tradition, has undergone a transformation in the tax system from the past to the present.

This study consists of four main sections. In the first part, the development of the concept of tax, the understanding of taxation and the developments in the concept of taxation are examined in terms of the economic philosophy and the transformation of the tax concept in the historical process in the world has been included and thus the importance of the concept of tax is emphasized. In the second part, first the concept of state was mentioned in the old Turks, then, the taxation concept was examined in two main periods as pre-Islamic and post-Islamic. In the third part, the transformation in the tax system, under the title of tax system in the Ottoman Empire is examined. In this section, the tax system is discussed in two main periods before and after the Tanzimat. Thus, the transformation in the Ottoman Empire has been demonstrated better. In the third part, Turkish Tax System was examined in detail. In the fourth and last part, the tax system transformation in the title of tax system in the Republican Period was examined. In this section, the effects of the recent developments on the tax system were examined.

In this study, the changes in the tax system were determined and attention was paid to the characteristics of each period; economic, social, cultural, political, economic, etc. many cases have also been examined and explained. Thus, the reasons underlying the transformation of the tax system have been reached. In the light of the data obtained in the conclusion section, a judgement has been reached whether there is an economic philosophy, in the transformation of the Turkish Tax System.

**Key Words:** The concept of Tax, The Ottoman Empire, The Republic of Turkey.

## TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde değerli bilgilerini benimle paylaşan, kendisine ne zaman danışsam bana kıymetli zamanını ayırıp sabırla büyük bir ilgiyle bana faydalı olabilmek için elinden gelenin fazlasını yapan, yanına çekinmeden gidebildiğim, samimiyetini esirgemeyen ve gelecekteki mesleki hayatımda da bana verdiği değerli bilgilerden faydalanacağımı düşündüğüm kıymetli danışman hocam Prof. Dr. Ahmet Uzun'a teşekkürü bir borç biliyor ve şükranlarımı sunuyorum. Ayrıca çalışma konusunu belirlememde bana yardımcı olan ve yüksek lisans eğitiminde kendisinden çok şey öğrendiğim sayın hocam Mustafa Yıldırım'a da teşekkürü borç bilirim. Teşekkürlerin az kalacağı diğer üniversite hocalarıma bana 4 yıllık üniversite ve 2 yıllık yüksek lisans hayatım boyunca kazandırdıkları her şey için teker teker teşekkürlerimi sunuyorum.

Son olarak çalışmamda desteğini ve bana olan güvenini benden esirgemeyen bu hayattaki en büyük şansım olan aileme ve canım eşime sonsuz teşekkürler.

## ÖNSÖZ

Vergi, tarih öncesi çağlardan beri var olan ve günümüzde hala önemini koruyan, devletin temel gelir kaynağıdır. İnsanlığın var olduğu zamandan beri hatta henüz devlet kurumu oluşmamışken vergi kavramı doğmuştur. Zamanla verginin anlamında, konusunda, yapısında, türünde ve fonksiyonlarında dönüşüm gerçekleşmiştir. Vergilemedeki bu dönüşüm, dünyada vergileme zihniyetleri arasında benzerliklerin oluşmasını sağlamıştır. Teknolojinin gelişmesi ve küreselleşme ile vergilemede dönüşüm artarak devam etmiştir. Bu çalışmada da vergileme zihniyetinin geçirdiği dönüşüm Türk Vergi Sistemi özelinde incelenmiştir. Verginin dünyada çağlar boyunca nasıl bir dönüşüm geçirdiği, bu dönüşümün Türk Vergi Sistemi'ne nasıl yansıdığı, Türk vergileme anlayışının oluşmasında etkili olan faktörlerin ne olduğu ve Türk Vergi Sistemi'nin dönüşümünü nasıl gerçekleştirdiği sorularına cevap aranmıştır. Vergi konusunun çok kapsamlı bir konu olması ve araştırma sırasında özellikle antikçağ, ortaçağ ve İslamiyet'ten önceki Türklerin vergi sistemleri hakkında doğru ve yeterli kaynak bulunamaması, bu çalışmada karşılaşılan zorluklardan birkaçıdır.

Türk Vergi Sistemi'nde günümüze kadar çok ciddi yapısal reformlar gerçekleştirilmiştir. Ancak bu reformlar çoğu zaman Türk vergileme ve iktisadi anlayışına uyum sağlayamamıştır. Türk Vergi Sistemi'nin bu zamana kadar geçirdiği dönüşümün sağlam felsefi ve iktisadi temellere dayanmamasının nedenleri ve sonuçları dikkate alınarak; bundan sonra Türk iktisadi-mali zihniyetine ve topluma uygun reformların geliştirilmesi önemle üstünde durulması gereken konulardandır.

## GİRİŞ

Vergi kavramı, tarihte en eski çağlardan beri var olan; siyasi, hukuki, ekonomik, psikolojik ve sosyal bir olgudur. Her devlet için vergileme zihniyeti farklıdır. Çünkü her devletin iktisadi örgütlenme biçimi, sosyo-kültürel yaşam tarzı, siyasi, hukuki ve ekonomik anlayışı farklıdır. Ancak dünya sürekli bir değişim halindedir ve doğal olarak vergi kavramında ve vergileme anlayışında sürekli bir değişim söz konusudur. Dünyada değişen ekonomiler, iktisadi ve siyasi düşünceler vergileme anlayışında gerçekleşen bu dönüşümün nedenlerinden birkaçıdır. Bu çalışmada Türk vergi sisteminin zaman içerisinde geçirdiği dönüşüm incelenmeden önce dünyadaki vergileme anlayışında yaşanan değişimlerden söz edilmiştir. Böylece genel itibariyle vergi kavramının çağlar boyunca geçirdiği dönüşümün nedenleri ve sonuçları Türk vergi sistemi açısından daha iyi anlaşılacaktır. Çünkü vergi dönüşümünün ilham kaynağı çoğu zaman çoğu zaman dünyada yaşanan olaylardır.

Tarihsel açıdan bakıldığında Türk vergi sisteminin dönüşümünde iki ana faktörün etkili olduğu söylenebilir. Bunlardan biri dünya genelinde yaşanan gelişmeler, diğeri ise yurt genelinde yaşanan gelişmelerdir. Dünya genelinde yaşanan gelişmelerden bazıları şunlardır: İslamiyet'in doğuşu, feodalizm, haçlı seferleri, coğrafi keşifler, sanayi devrimi, I. ve II. Dünya Savaşları, 1929 Büyük Ekonomik Buhranı... Bu ve benzeri gelişmeler Türk vergileme anlayışında önemli değişimlere neden olmuştur. Yurt genelinde yaşanan gelişmeler ise şu şekilde örneklendirilebilir: Türklerin göçebe kültürden yerleşik düzene geçmeleri, şehzadelerin taht çekişmeleri, halk ayaklanmaları, bozulan askeri ve toprak sistemleri, rüşvet müessesinin doğması... Bu şekilde sayarak çoğaltabileceğimiz pek çok gelişme Türk vergileme anlayışının değişmesine neden olmuştur.

Osmanlı Devleti kurulduğu tarihten (1299) yükselme dönemi diye adlandırabileceğimiz 16. yüzyıl sonlarına kadarki dönemde her konuda olduğu gibi vergileme konusunda da çok başarılı olmuştur. Osmanlı Devleti'nin ekonomisi ve maliyesi tımar sistemine, yani toprağa dayalıdır. Dönemin teknolojik şartları düşünüldüğünde, tımar sistemi ile hem ihtiyaç duyulan askeri kaynağa ulaşılmış hem de reayadan toplanan vergiler vergi harcaması gerekmeksizin yani vergiler merkeze getirilmeden olduğu yerde harcanarak vergilerden istenilen verim fazlasıyla alınmıştır. Ancak zamanla Osmanlı maliyesinin bel kemiğini oluşturan tımar sistemi bozulmuş, yerine getirilen diğer uygulamalar (iltizam sistemi ve malikâne sistemi) da başarısız olmuştur. Ciddi anlamda gelir sıkıntısı yaşayan Osmanlı Devleti, Tanzimat Fermanı ile maliye alanında önemli reformlar gerçekleştirmiştir. Bu



reformlarla birlikte Osmanlı maliyesi az da olsa rahat bir nefes alabilmiştir. Ancak zamanla kronikleşen mali sorunlar, yapılan reformlara rağmen çözüme kavuşamamıştır.

Osmanlı Devleti Tanzimat Fermanı ile maliye alanında gerçekleştirdiği reformları daha çok vergiler üzerinde gerçekleştirmiştir. Osmanlı vergi sistemi İslami gelenekle beraber örfi bir zemin üzerine inşa edilmiştir. Ağırlıklı olarak tarıma dayalı olan Osmanlı ekonomisi, devletin gücünü kaybetmeye başladığı 16. yüzyılla birlikte aksamaya başlamıştır. Bu durumun farkına biraz geç varılsa da kötü gidişatı düzeltmek isteyen Osmanlı idarecileri vergi sisteminde bir takım değişiklikler yapmıştır. Tanzimat'a kadar olan dönemde Osmanlı maliyesinde yapılan iyileştirme çabaları genellikle ters etki yapmış, maliyeyi daha da kötü duruma sokmuştur. Tanzimat ile birlikte vergi sisteminde köklü değişikliklere gidilerek vergi sistemi tümüyle yenilenmiştir. Mevcut vergilerde yapılan iyileşmelerin yanında vergi sistemine yeni vergiler kazandırılmıştır. Ancak devletin içinde bulunduğu olumsuz koşulların yanı sıra yeni getirilen vergilerin kendi içindeki tutarsızlıkları dolayısıyla, bu vergiler uygulamada çok kısa süre kalmıştır. Örneğin ancemaatin vergi sadece 20 yıl yürürlükte kalmıştır. Vergilerin bu şekilde kısa süreli uygulanıp daha sonra terk edilmesi, hem vergilemede belirlilik ilkesine aykırı durum oluşturmuş hem de toplumun devlete olan güvenini sarsmasına sebep olmuştur. Dolayısıyla devletin vergilemedeki bu kararsız tutumu hem toplumda devlete karşı güvensiz bir tavır oluşmasına sebep olmuş hem de vergi gelirlerinin düşmesine yol açmıştır.

1789 Fransız İhtilali ile tüm dünyaya yayılan milliyetçilik anlayışının Osmanlı Devleti gibi çok uluslu ülkelerde ortaya çıkardığı ulusçuluk hareketleri, devletleri parçalanma noktasına getirmiştir. Osmanlı Devleti, Fransız İhtilali'nden en kötü etkilenen ülkelerden biridir. Farklı ulusların Osmanlı'dan ayrılma isteği birçok ayaklanmaya, ardından toprak kayıplarına neticesinde de nüfus ve gelir kaybına sebep olmuştur. Bu gelişmeler, Osmanlı'nın dünyada siyasi anlamda hem prestij kaybetmesine hem de kendi bünyesinde mali bunalıma sürüklenmesine sebep olmuştur. Osmanlı Devleti daha fazla nüfus kaybını önlemek için art arda hamlelerde bulunmuştur. 1839'da Tanzimat Fermanı ve 1856'da ise Islahat Fermanı ile azınlık gruplara imtiyazlar tanımak suretiyle nüfus ve toprak kaybını önlemeye çalışmıştır. Ancak Osmanlı devlet yönetiminin bu çabaları yine de başarılı olmamıştır.

Osmanlı Devleti'ni olumsuz etkileyen olaylardan biri de coğrafi keşiflerdir. Osmanlı topraklarından geçen ticaret yollarının yön değiştirmesi, Osmanlı ticaretine dolayısıyla ekonomisine darbe vurmuştur. Bununla birlikte Osmanlı'nın sanayi devrimini gerçekleştirememesi, üretimde çağdaş devletlerin gerisinde kalmasına neden olmuştur. Bu durum Osmanlı'nın hem üretimde hem de ticarete gerilemesine sebep olmuştur. Toprak

sisteminde meydana gelen bozulma, ticaret ve üretim kanalında yaşanan bu gelişmeler Osmanlı maliyesini bir daha çıkmamak üzere bunalıma sokmuştur.

Osmanlı İmparatorluğu devlet yönetimi, toplum yapısı, iktisadi anlayışı, kamu maliyesi ve vergileme anlayışıyla farklılık gösteren ve aynı zamanda devletin unsurlarını oluşturan bu yapıları kusursuz sentezleyen bir imparatorluktur. Osmanlı'nın bu etkin düzeninin arkasında toprak düzeni yani tımar sistemi vardır. Dolayısıyla tımar sisteminde meydana gelecek en ufak bir bozulma Osmanlı'da bütün taşları yerinden oynatacaktır. Ki öyle de olmuştur. Osmanlı yöneticileri sistemin bozulmayacağına o kadar inanmışlar ki, tımar sistemin meydana gelen sorunlar önce görmezden gelinmiş, sonra durumun farkına varılınca da gerekli ve yeterli müdahalede bulunulamamış, son olarak artık her şey için çok geç kalındığında tımar sisteminden vazgeçilmek zorunda kalınmıştır. Tanzimat Reformları ile Osmanlı maliyesi biraz olsun toparlansa da gerek yurt dışında yaşanan gelişmeler gerek yurt içinde yaşanan gelişmelerin Osmanlı aleyhine olması, Osmanlı için kaçınılmaz sonu getirmiştir. Osmanlı İmparatorluğu'na son darbeyi I. Dünya Savaşı vurmuştur. Bu savaşın ardından Osmanlı Devleti yıkılmış, küllerinden yeni bir devlet, Türkiye Cumhuriyeti doğmuştur.

Türkiye Cumhuriyeti, Osmanlı'dan kalan mirasın çok parlak olmadığı çok zor bir dönemde kurulmuştur. Bu dönem tarım faaliyetlerinin ilkel yöntemlerle yapıldığı, sanayinin neredeyse hiç olmadığı, kamu maliyesinin çöktüğü bir dönemdir. Ayrıca I. Dünya Savaşı'nın henüz bittiği bu dönemde Türkiye Cumhuriyeti için savaş bitmemiş, vatanın kurtuluşu için Anadolu topraklarında savunmanın devam ettiği bir dönemdir. Böyle bir zamanda yeni devlet yönetiminin ilk icraatı meclisi toplamak ve hemen ardından İzmir'de bir İktisat Kongresi düzenlemek olmuştur. Bu iktisat kongresinde devletin iktisadi, ekonomik ve mali konuları konuşulup karara bağlanmıştır. Bu bağlamda ağnam resmi yeniden düzenlenmiş, aşar kaldırılmıştır. Üreticiyi ve üretim artışını desteklemek için yapılan bu hamle devletin önemli miktarda vergi geliri kaybetmesine neden olmuştur. Devletin düşen vergi gelirlerini telafi etmek için yeni vergiler çıkartması, bu yeni vergilerin de Türk iktisadi anlayışına uymaması, vergilemede adalet ilkesini zedeleyen unsurlar bulundurması gibi nedenlerle istenilen gelir atışı sağlanamamıştır. Ayrıca Türkiye'de verginin matrahında, oranında, türünde, istisna ve muafiyetinde yapılan değişikliklerin süreklilik kazanması, vergi sisteminin sağlam temellere dayanmasını da engellemektedir.

Vergileme zihniyetinde, küreselleşmenin ve değişen iktisadi koşulların etkisiyle yeni görevler oluşmuştur. Günümüzde vergileme maliye politikasının en önemli araçlarından biri haline gelmiştir. Böylece kaynak dağılımında etkinliğin, gelir dağılımında adaletin ve

ekonomik büyüme ve istikrarın sağlanmasında vergilemeden geniş ölçüde yararlanılmaktadır. Tarihte sadece devlete gelir sağlama görevi olan vergiye farklı görevlerin yüklenilmesi, tek bir kaynaktan vergi alınması düşüncesini ortadan kaldırmış olup; gelir, harcama ve servet vergi ödeme gücünün üç önemli göstergesi haline gelmiştir. Türk Vergi Sistemi'nde de dünyadaki vergileme zihniyetindeki bu akım aynen kabul görmüş, yeni vergiler mevzuata geçirilmiştir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken dört nokta vardır. Birincisi Türk Vergi Sisteminin temelleri sağlam olmadığı için yapılan değişiklikler vergi sisteminde bozulmalara neden olmaktadır. Mevcut vergilerde sürekli değişim yapılması istikrarlı bir vergi sistemine engel olmaktadır. İkinci önemli nokta, Türk vergileme anlayışına uymayan vergilerin vergi sistemine dâhil edilmesidir. Dünyada trend olmuş bir verginin Türk iktisadi ve vergileme zihniyetine uyup uymadığı sorgulanmaksızın kabul edilmesi, Türk vergi sistemine zarar vermiş ayrıca tüm ekonomide olumsuz etki oluşturmuştur. Üçüncü önemli husus aslında tüm demokrasi ile yönetilen devletlerde olabilecek ama Türkiye'de daha sık meydana gelen oy kaygısıyla hareket etme durumudur. Her seçim döneminde vergi sisteminde gerçekleştirilen değişiklikler ve özellikle vergi afları, Türk vergi sisteminin işlerliğini imkânsız hale getirmiştir. Son olarak Türk vergi sisteminin dolaylı vergileme anlayışına göre şekillenmesidir. Dolaylı vergilerden elde edilen gelirin, dolaysız vergilerden elde edilen gelirden daha fazla olması; gelir dağılımında adaletin bozulmasına yol açmaktadır.

Türk vergi tarihiye ilgili hatırı sayılır bir literatür ortaya çıkmış olmasına rağmen, vergilendirme ve bununla ilgili değişikliklerin arkasında yer alan farklı etmenler detaylı ve belirli bir bütünlük içerisinde ele alınmış değildir. Bu çalışmada bu boşluktan hareketle, yukarıda bahsedilen konular üzerine yoğunlaşarak, tarihsel bir perspektifle Türk Vergi Sistemi'nin günümüze kadar geçirdiği dönüşümün dünyadaki gelişmeleri nasıl takip ettiği, kendi içinde gerçekleşen ekonomik ve toplumsal olaylardan nasıl etkilendiği ve dönüşümün rastlantısal sebeplere mi yoksa felsefi sebeplere mi dayandığı gibi konular araştırılmaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İLKÇAĞDAN GÜNÜMÜZE VERGİLEME ANLAYIŞI

#### 1.1.Vergi Kavramının Doğuşu

Vergi kavramı insanların birlikte yaşama gereksiniminden doğmuştur. İnsanlar henüz bir devlet teşkilatı kurmadan toplu halde yaşamaya başlamış, böylece ortak yaşamın gerektirdiği belli başlı kurallar geliştirmiştir. Geliştirilen bu kurallar insanların toplu halde yaşamasını kolaylaştırdığı gibi günümüz anlamda hukuk kurallarının da temellerini oluşturmuştur. Zamanla bu kurallar, insan ihtiyaçlarına cevap vermesi amacıyla geliştirilerek günümüze kadar birçok yönden dönüşüme uğrayarak gelmiştir.

Sosyal yapının dinamik yönü nedeniyle tüm toplumların bir değişim sürecinden geçtiği söylenebilir. Değişim bugün de devam etmektedir. Değişim esas itibariyle toplumu oluşturan tüm kurumların zaman içinde gelişip dönüşmesinden ibarettir. Dolayısıyla vergi yapısı da ekonomik, sosyal ve politik değişmelere bağlı olarak dönüşüme uğramıştır (Ay ve Talaşlı, 2008: 136). Tarihte insanoğlunun yerleşik düzene geçmesiyle medeniyetin başladığı kabul görmüştür. Önceleri küçük birimler halinde yaşayan insanlar, zamanla küçük topluluklar meydana getirerek kentleri oluşturmuştur. İlk çağlarda kurulan site devletleri demokrasinin hayata geçirilmesinde çok önemli rol oynamıştır. Kentlerin ilk ortaya çıkmasıyla başlayan dünyanın değişim ve dönüşüm serüveni her çağda yaşanan farklı gelişmelerle devam etmiştir (Pustu, 2006: 129). Günümüzde yaşanan pek çok sosyo-kültürel, ekonomik olayların aslında tarihin en eski zamanlarından beri var olduğu bilinmektedir. Ancak geçmişten günümüze yaşanan savaşlar, barışlar, göçler, ekonomik krizler, ihtilal ve devrimler günümüzdeki pek çok kavrama yeni anlamlar ve fonksiyonlar yüklemiştir.

Vergi kavramı tarihte en eski kavramlardan biridir. Toplumların gelişmesine paralel olarak gelişen ekonominin en önemli yapı taşlarından biridir. Tarihsel süreçte bir tür gönüllü hediye niteliği taşıyan vergi; şeklen gönüllü olma özelliğini korumakla beraber, zamanla geleneksel bir yükümlülük karakteri şeklini almış ve en nihayetinde gerçek ve zorunlu bir ödemeye dönüşmüştür (Turhan, 1998: 1).

Paranın henüz icat edilmediği ilkel toplumlarda aynı ya da nakdi vergiye rastlanmasa bile “emek ile iştirak” tarzında birlikte yaşamının gerektirdiği genel ihtiyaçların giderilmesi şeklinde vergi ödemeleri söz konusu olmuştur (Canbay, 2009: 1).

Devletlerin bile henüz tam anlamıyla oluşmadığı bu dönemde toplumların tek kamusal faaliyeti savunmadır. Sonraları toplumların gelişip büyümesiyle bugünkü anlamda devletler oluşmuş, doğal olarak kamusal ihtiyaçlar artmış ve bunların giderilmesi sorunu ortaya

çıkıştır. Verginin sistematikleşmesini sağlayan en önemli faktörlerden biri olan kamusal ihtiyaçların artması, ‘gönüllü bağış’ niteliğindeki vergileri, zorunlu katkılara dönüştürmüştür. Ancak ekonomik koşulların değişmesi (ticaret, sanayi, ulaşım, iletişim ve teknolojik gelişmeler gibi faktörler) ve toplumun çeşitli sınıflarının farklılaşması, dikkatlerin refah konusunda yoğunlaşmasına sebep olmuştur. Sanayi Devrimi, Demokratikleşme hareketleri gibi gelişmeler yeni kamu harcamalarını da beraberinde getirmiştir (Giray, 2016: 7-9). Bundan sonra devletler ekonomiyi regüle edecek yeni fonksiyonlara sahip olmuştur. Yeni fonksiyonlarla kamu harcamaları artış göstermiş, bunun sonucunda vergiler de çeşitlenerek artmıştır.

Genel olarak tüm dünyada vergi düşüncesinin orijini ‘hediye’ kavramına dayanmaktadır. Yani geçmişten günümüze vergileme düşüncesinin geçirdiği dönüşüm sıralanacak olursa; ilk aşamada bireylerin bağlı oldukları kabile reisine gelirlerinin bir kısmını hediye olarak sunmaları, vergilemenin ilk örneklerinden biridir. İkinci aşama dinsel amaçlı olup yine gönüllü ödemelerin geçerli olduğu dönemdir. Üçüncü aşamada artık devletler var olmaya başlamış ve ödenen vergilerin arkasında devlete yardım düşüncesi yer almıştır. Dördüncü aşamada vergi, devletin yararına bireylerin katlandığı bir fedakârlık olarak görülmektedir. Bu fedakârlık bireylerin kamusal mallardan yararlanma karşılığıdır. Beşinci aşamada vergi yükümlülüğü duygusu vergi mükelleflerinde gelişmiştir. Altıncı aşamada ise artık 17. yüzyıla gelinmiş olup, vergi bir zorunlu ödeme haline gelmiştir. Son aşamada vergi, vergi yükümlüsünün iradesine bırakılmaksızın devlet tarafından belirlenen bir değer veya oran çerçevesince alınan bir devlet geliri haline dönüşmüştür (Giray, 2016: 8).

Maliyeciler vergi tanımını yaparken o dönemin tarihi, sosyal durumu, siyasi rejimi, iktisadi anlayışı gibi faktörlerden etkilenerek yapmıştır. Bu yüzden aynı kavram için birçok tanım ortaya çıkmıştır.

F. Neumark, vergiyi bir iktisadi varlığa sahip olanların siyasi cebir altında devlete ya da devlet kurumlarına karşılıksız yaptığı transfer şeklinde tanımlamaktadır. Ayrıca vergiye bazı özellikler de kazandırmıştır. Örneğin, verginin türü, zamanı, ölçüsü, sebebi gibi unsurların kanun kapsamında düzenlenmesi gerektiğini söyleyerek vergiye yeni bir yön vermiştir (Mutlu, 2009: 6).

“Mehmet Cavit Bey de vergiyi milletin umumi masraflarını ve ortak taahhütlerini karşılayabilmek için her şahsın hissesine isabet eden kısmıdır şeklinde tanımlamıştır.” (Mutlu, 2009: 6). Mehmet Cavit Bey, Osmanlı Devleti’nin borçlanma nedeniyle mali sorunlarla karşılaştığı dönemde yaşadığı için vergi tanımında da devlet borçlarından söz etmiştir.

19. yüzyıl Osmanlı maliyecisi Süleyman Sudi'ye göre vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak için yurt içindeki herkesin özel servetleri üzerinden talep ettiği hissedir (Mutlu, 2009: 7). Son olarak N. F. Conard vergi konusunda bir benzetme yaparak vergiyi tanımlamıştır. N. F. Conard'a göre; insanın damarlarına enjekte edilen sıvının, kanın pompalanmasıyla birlikte bütün vücuda yayılmasında olduğu gibi vergi de konulduğu andan itibaren sayısız ekonomik faaliyet yoluyla bütün ekonomiye yayılmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 1). Conard'ın bu benzetmesiyle aslında verginin bir maliye politikası aracı olarak ekonomiye nasıl etki ettiği çok açık bir şekilde ortaya konmuştur.

### 1.1.1. İlkçağ

Geleneksel toplum olarak adlandırılan 'ilkçağ' yazının bulunuşu ile başlayan, 375 Kavimler Göç'ü ile son bulan bir dönemdir.

Antik çağ olarak da adlandırılan bu dönemde ekonomi tarıma dayalı olduğundan milli gelir çok düşüktür. İlkçağın sonlarına doğru yaşanan ekonomik gelişmeler ile birlikte özellikle ticaretin gelişmesi, para ekonomisine geçişi hızlandırmıştır (Canbay, 2009: 5).

İlkçağda vergileme yetkisi hükümdarın elindedir. Çünkü bu dönemde hükümdarın gücünü tanrıdan aldığına inanıldığından devleti temsil yetkisi sadece hükümdardadır. Hatta devlet ve kral öylesine bütünleşmiştir ki, hükümdarın hazinesi ile devlet hazinesi bir sayılmıştır. (Webber ve Wildavsky, 1986: 46).

İlkçağ medeniyetleri hakkında ekonomik anlamda istatistiksel olarak kesin bilgilere ulaşılamamış olmasına rağmen, sabit bir oran üzerinden hesaplanan tarımsal ürünlerden alınan temel bir vergi sisteminden söz edilebilir. Ancak temel gelir kaynağı olan tarımın iklim koşullarına göre değişiklik göstermesi, mali yapının da değişken olmasına neden olmuştur (Giray, 2016: 9-10). İlkçağda devletin yaptığı kamu harcamaları güvenlik, adalet, diplomasi gibi temel ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olmuştur. Bu harcamaların finansmanı için de vergilere gereksinim duyulmuştur. Önceleri halkın kendi isteğiyle devlete "hediye" olarak verdiği "vergiler", artık devlete ödenen zorunlu ödenek haline gelmiştir. Vergilerin zorunlu ödenek olması halk için "mecburi" olarak görülmemiş, halk yine de vergiyi devlete "bağış" olarak vermeye devam etmiştir.

Başlangıçta vergiler, savaşta esir düşenlerin ya da yeni kazanılan topraklarda yaşayan halktan bağışlama karşılığında "baş vergisi" olarak alınmıştır. Böylece zorunlu vergilemenin ilk örneğini "baş vergisi" oluşturmuştur. Sonraları ise devlet kendi topraklarını tarım arazisi olarak halka kullanmış, bunu karşılığında da vergi almıştır. Arazi vergisi olarak adlandırılan bu vergi türüyle birlikte devlete daha çok kaynak sağlamak için vergilemeye konu olacak araziler genişletilmiştir (Falay, 1989: 11).

İlkçağ medeniyetlerini tek tek ele almak mümkün olmayacağı için genel olarak toparlamak gerekirse, vergi kavramı doğduğu andan itibaren dönüşüm geçirmeye başlamıştır. İlkçağ medeniyetlerinde “hediye” olarak karşımıza çıkan vergi; sonraları devletlerin değişen ekonomik şartlar çerçevesince artan kamu harcamaları dolayısıyla zorunlu olarak başvurduğu bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Her bir medeniyette farklı uygulamalarını gördüğümüz baş vergisi ya da zorunlu emek vergisi olarak adlandırılan angarya, vergilemenin ilk şeklini oluşturmuştur (Webber ve Wildavsky, 1986: 67-68).

Para ekonomisinin tam manasıyla uygulamada olmayışı vergilemede aynı ödemeyi gerektirmiştir. Sadece vergi ödemelerinin değil diğer ödemelerin de aynı ödeme şeklinde olması; aynı ödemenin uygulamadaki zorluklarından dolayı para ekonomisine geçişi de hızlandırmıştır.

Tarihsel açıdan vergilerde en önemli konulardan biri –özellikle teknolojinin gelişmediği bu çağlarda- vergilerin nasıl tahsil edileceği olmuştur. Bu ve bundan sonraki dönemlerde uzun süre kullanılacak olan iltizam usulü vergilerin tahsilinde uygulanmıştır. Dönemin ileri gelenlerinden vergi toplama hakkını elde eden kişiler, öncelikle toplamayı taahhüt ettiği verginin yarısını peşin, diğer yarısını da vergileri topladıktan sonra ödemekteydi. Vergi toplamak için devletle işbirliği yapan bu kişiler ile devlet arasında bir kontrat imzalanarak hem devlet gelirleri hem de vergi toplayıcının kazancı güvence altına alınmıştır. Ayrıca vergi toplayıcının yani mültezimin kanunsuz davranışları da cezalandırılarak, bir sonraki dönemde yeni kontratın yapılmasına imkân tanımamaktadır. Böylece devlet doğabilecek her türlü risklere karşı önlem almaya çalışmıştır (Giray, 2016: 11).

İlkçağda vergilerde düzenli ödeme söz konusu değildi. Çünkü insanların temel gelir kaynağı tarımdı. Tarımsal faaliyetlerin iklim koşullarına bağlı olması düzenli vergi ödemesini imkânsız hale getirmiştir. Ayrıca paranın icat edilmediği dönemde vergi ödemeleri çoğu zaman bireylerin emeklerini sunmaları şeklinde gerçekleşmiştir. Bu durum devlet hazinesine düzenli gelir sağlanmasını engelleyen faktörlerden biri olmuştur.

Vergilemede önem taşıyan bir diğer önemli konu da muafiyet ve istisna uygulamalarıdır. Bu konuda verilebilecek en iyi örnek de din adamları ve öğrencilerdir (Webber ve Wildavsky, 1986: 70). Özellikle din adamları bu konuda öğrenci ve asillerden daha üstün tutulmuştur.

Vergileme anlayışı tarihten günümüze ekonomik, mali, sosyolojik, psikolojik, dinsel vb. birçok faktörün etkisiyle şekillenmiş, farklı uygarlıklarca farklı şekillerde yoğunlaşarak

uygulanmıştır (Canbay, 2009: 4). İlkçağ medeniyetleri insanlık tarihinin bilinen en eski medeniyetleri olarak verginin ve vergileme kültürünün temelini oluşturmuştur.

### 1.1.2. Ortaçağ

Ortaçağ, feodal beylerin krallara karşı güç kazandığı, büyük imparatorlukların önemini yitirdiği bir çağdır.

Bu çağda skolâstik düşünce hâkimdir. Dolayısıyla iktisadi-sosyal olayların da dini düşünceler etkisinde yorumlandığı söylenebilir. Dolayısıyla vergilere ilişkin dogmatik tartışmalar dini çerçevede yapılmıştır (Neumark, 1951: 370). “Bu çağda vergi malikâne geliri olarak görülmüş, istisnai olarak başvuru ve zorunlu olmayan bir kaynak şekline dönüşmüş, ancak, yeniçağda olağan bir kamu geliri haline gelmiştir” (Canbay, 2009: 25). Çünkü devletler büyüdükçe ihtiyaçlar artmış, vergiye olan gereksinim daha bir önem kazanmıştır. 16. yüzyıla gelindiğinde vergi, devlet ihtiyaçlarını karşılamada başlıca finansal kaynak haline gelmiştir (Akdoğan, 1999: 121).

Verginin nasıl olması gerektiği konusunda bu dönemin düşünürleri birçok fikir ortaya atmıştır. Thomas, Floransalı Antoin, Biel ve diğer pek çok düşünürüne göre devlet vergilemede adil davranmalıdır. Bunun için de sistematikleşen beş koşul öne sürülmüştür:

- Vergi hukuken yetkili olan hükümdarlar tarafından belirlenmeli,
- Verginin amacı toplumun yararına olmalı,
- Vergi oranları çok yüksek olmamalı,
- Verginin bir konusu ve mükellefi olmalı; kimseden haksız yere bir vergi alınmamalı,
- Hükümdarın şahsi kullanımından ayrı bir devlet hazinesi olmalı ve gelir- gider bu hazineden muhasebeleştirilerek gerçekleşmelidir. Böylelikle devletin hazinesine giren gelir ile yapılan harcamaların kontrolü de sağlanmış olacaktır (Giray, 2016: 18).

Vergi muafiyeti ve istisnalarından yine bu dönemde de söz edilebilir. Özellikle kilise ve mensupları vergiden muaf tutulmuştur. Ayrıca öğrencilerin kullandığı kitaplardan, gıda maddelerinden alınan gümrük resimlerinde vergi istisnaları uygulanmıştır (Giray, 2016: 19).

Ortaçağda batı dünyasında olduğu kadar doğuda da vergileme anlayışında büyük bir değişim söz konusu olmuştur. Asya toplumlarının vergi sistemini tarım ürünlerinde alınan vergi oluşturmuştur. Verginin konusu yetiştirilen üründür. Ancak batıda olduğu gibi Asya’da da verginin konusu arazi kirasına dönüşmüştür (Korkmaz, 1982: 61-62).

Vergilemenin en önemli konularından biri de denetimdir. İlkçağ devletlerinden itibaren kamu gelirlerinin güvenliğini sağlamak, oluşabilecek kayıpları önlemek için pek çok yaptırım geliştirilmiştir. Demokrasi kavramının neredeyse hiç olmadığı bu dönemde cezalar



para, idam ya da hapis gibi yaptırımlardan oluşmaktadır. Ancak Yunan medeniyeti gibi demokrasinin ilk filizlendiği bu topraklarda cezalar daha hafiftir (Giray, 2016: 20).

İlkçağdan ortaçağa gelindiğinde, feodal rejimin güçlenmesi, vergileme anlayışının dönüşümünün bu denli farklı olmasını aslında özetler niteliktedir. Merkezîyetçi yapının çöküşüne sebep olan bu güçlenme ile feodal beyler, halkı sömürmüştür. Bu sömürü genellikle vergi toplayarak gerçekleştirilmiştir. Ancak ortaçağın ikinci yarısından sonra yaşanan gelişmeler mali yükümlülüklerin parayla yerine getirilmesini gerektirmiştir. Artık baş edilmez şekilde artan kamu harcamaları nedeniyle vergilendirme daha da önem kazanmıştır.

### 1.1.3. Yeniçağ

Yeniçağ, 15. yüzyıl ortalarından itibaren Fatih Sultan Mehmet'in İstanbul'un fethetmesiyle başlamıştır. Yeniçağı ilk ve ortaçağdan ayıran birtakım temel özellikler vardır. Ancak bu özelliklerin hepsine bu çalışmada yer verilmeyecektir. Dönemi ana hatlarıyla incelemek yeterli olacaktır.

Yeniçağ döneminin karakteristik özelliği olarak feodal güçlerin yerini ulus devletlerine bırakması olarak gösterilebilir. Bu dönemde ekonomide kapitalizmin, sosyo-kültürel alanda liberalizmin ve bilimde pozitivizmin ayak sesleri duyulmaya başlanmıştır (Torun, 2003: 185).

Yeniçağı ortaçağdan ayıran en önemli farklılıklardan biri nakdi ekonomiye geçilmiş olması ve buna bağlı olarak kamu ekonomisinde rasyonellik ve iktisadi olguların yer bulmasıydı. Ayrıca hukukun gelişmesiyle birlikte anayasal düzenlemeler ve demokratikleşme konusunda emeklemeye geçildiği de söylenebilir (Turhan, 1998: 11).

Bu dönemde verginin önemi sürekli artmış, vergi kamu maliyesinin temel dayanak noktası haline gelmiştir. Verginin niteliğinde meydana gelen değişimler yanında ayrıca vergiye yeni görevler yüklenerek vergi fonksiyonlarında da dönüşüm söz konusu olmuştur. Yani vergi sadece kamusal harcamaların finansmanı değil aynı zamanda ekonomiye müdahale etmenin önemli bir aracı haline dönüşmüştür (Turhan, 1998: 13; Canbay, 2009: 45). Yeniçağın vergiye kazandırdığı niteliklerden biri de verginin şeklen kanuna tabi tutularak, resmen zorunlu hale gelmesidir (Edizdoğan, 2000: 39).

18. yüzyıla gelindiğinde ise vergiler artık devletlerin temel gelir kaynağı haline dönüşmüştür. Verginin 18. yüzyılda geçirmiş olduğu bu dönüşüm kısaca şöyle açıklanabilir:

- Vergiler devlet bütçelerinin en önemli finans aracı olmuştur.
- Demokrasinin gelişmesiyle birlikte parlamenter sistemde vergilerin kanunlaşması, verginin halk arasında dağılımında da olumlu yönde değişimini

sağlamıştır. Böylece halkın kendi seçtiği parlamento üyeleri tarafından belirlenen vergiler halkın yararına olacak şekilde –ilkçağ, ortaçağ vergileme sistemi düşünüldüğünde parlamenter sistemde belirlenen vergilerin daha adil olduğu söylenebilir- belirlenmiştir.

- Verginin tarh ve tahsil yöntemlerinde de önemli ölçüde değişimler olmuştur. Vergilerin kaynakta kesilmesine önem verilmesi bu duruma örnek gösterilebilir.
- Advalorem vergiler yerini spesifik vergilere bırakmıştır.
- Merkezi devlet vergilendirmesinin mahalli vergilendirme karşısında önemi oldukça artmıştır (Neumark, 1975: 6-11).

Parlamenter demokrasinin gelişmesi, sanayi devrimi, sosyal devlet, eşitlik ve adalet ilkelerinin doğması vergilemeyi derinden etkileyerek; vergilemede yaşanan keyfiliğin yerini hukuksal kurallara bırakmasını sağlamıştır (Gökbunar, 1998: 180).

Bu dönemde öne çıkan tartışmalardan bir diğeri de dolaylı- dolaysız vergileme konusunda olmuştur. 17.- 18. yüzyılda Petty, Hobbes gibi düşünürler dolaylı vergilerin daha yararlı olacağını savunurken; Locke gibi iktisat düşünürleri dolaysız vergilerin daha yararlı olacağı konusunda görüş bildirmiştir (Giray, 2016: 22).

Vergi tahsil konusunda, 16. yüzyıla kadar özellikle Avrupa’da iltizam usulü en yaygın vergi toplama şekli olmuştur. Dönemin değişen şartları iltizam sisteminin de değişmesine yol açmıştır. Ayrıca mültezimlerin gücü arttıkça kendi çıkarları lehine vergi toplamada suiistimaller söz konusu olmuştur. Dolayısıyla devletler vergi toplama konusunda yeni arayışlar içine girmiştir. Bu gelişmelerin sonucunda 19. yüzyıldan itibaren ücret yöntemi vergi toplamada daha fazla yer almıştır. Vergi tahsilâtındaki bu köklü değişime etki eden faktörler şöyle sıralanabilir:

- Vergi ödemelerinde aynîlikten vazgeçilip nakdi ödemeye doğru bir yönelimin olması,
- Devlet muhasebe sistemlerinin gelişmesi,
- Devletin giderek büyümesi,
- Merkezi yönetimin öneminin artması buna karşılık yerel yönetimlerin önemini yitirmesi,
- Ekonomik anlamda güçlenen devletin yetersiz gelir riskine karşı güçlü durabilmesi,
- Vergileme ve diğer ekonomik konularda bilgi birikimi ve deneyimin artması,
- Vergi toplama sürecinde bireysel aşamada uzmanlaşma, ölçek ekonomilerinin öneminin artması (Giray, 20016: 21-24).

20. yüzyılda maliye ilmi büyük önem kazanmıştır. Mali olaylar pek çok yönden araştırılmaya başlanmıştır. Maliye ilminin sadece ekonomik açıdan değil; tarihi, siyasi, sosyal, hukuki ve psikolojik yönden incelenmesi maliyenin içinde var olan vergi sisteminde de olumlu gelişmeler yaşanmasını sağlamıştır (Sayar, 1970: 16).

## **1.2. Vergileme Anlayışında Yaşanan Gelişmelerin İktisat Felsefesi Açısından İncelenmesi**

16. yüzyıldan itibaren pek çok düşünce akımı özellikle Avrupa'da filizlenmeye başlamıştır. Bunların başında da Merkantilizm gelmektedir. Merkantilizmin yaktığı meşaleyi takip eden diğer iktisat düşünürleri tüm dünyada yeni iktisat akımlarının oluşmasını sağlamıştır.

Merkantilistler ortaçağ düşüncesini kabul etmeyerek yerine daha akılcı (rasyonel) ilkeler oluşturmaya yönelmiştir. Gayeleri ise ulusal devletin zenginliğini nasıl arttıracakları konusudur. Bunun için de hazinenin büyümesi gereklidir. Hazinenin büyümesi için de ithalattan çok ihracat yapılması gerektiği ortaya konmuştur (Savaş, 1998: 137-138).

Merkantilistler vergi konusunda toplam vergi yükünü milli gelire oranlayarak verginin ölçüsünü belirlemeye çalışmıştır. Ayrıca birçok merkantilist düşünür de vergilerin iktisat politikası aracı olarak kullanılabileceğini savunmuştur. Özellikle zenginleşme konusunda çalışmalarda bulunan merkantilistler bu bağlamda dış ticarete de özel önem vermiş ve bu konuda da dış ticaretin düzenlenmesiyle ilgili vergilerin kullanılabileceğini vurgulamıştır. Himayeci politikaların izlenmesinde amaç vergileri arttırarak ithalatı sınırlamaktır. Son olarak Merkantilistler vergi teşviklerinin etkileri üzerinde inceleme yaparak vergileri girişimcilik ve çalışma arzusu ile ilişkilendirmiştir (Neumark, 1951: 377).

Bu düşünce akımlarından bir diğeri de Fizyokrasidir. Fizyokrazi, Merkantilizme bir tepki olarak 18. yüzyıl ortasından itibaren Fransa'da doğmuş, daha sonra tüm Avrupa'ya ve hatta Amerika'ya yayılmıştır. Fizyokratlar zenginliğin kaynağını doğada bulmuştur. Yani tarım Fizyokratlar için servetin/ zenginliğin yegâne kaynağıdır (Giray, 2016: 27).

Fizyokratlar, o dönemde politik gereklilikler nedeniyle din adamları ve soyluların vergiden muaf tutulmasının nüfusun vergi yükünü arttıracığını hatta artan bu yüke rağmen toplanan vergilerin sarayın masraflarını karşılamaya yetmemesinin maliyeyi zayıflatacağını ve vergi toplama yöntemlerinin de bozulmasına neden olacağını vurgulanmıştır. Ayrıca vergi toplayan kişiler tarafından halkın sömürülmesi de maliyenin bozulmasına neden olmuştur. Fizyokratlar tüm bu nedenlerden dolayı tarım ürünlerine olan talebin azaldığını ve çiftçinin fakirleştiğini ileri sürmüştür. Bu çerçevede Fizyokratlar vergi muafiyetinin kaldırılmasını ve çeşitli vergiler yerine tek vergi olarak nitelendirdikleri bir verginin uygulamasını ve bütün

toprak sahiplerinin ulusal üretimdeki paylarına göre bu vergiyi ödemeleri gerektiğini savunmuştur.

Fizyokratlara göre vergiyi sonunda kim ödeyecekse doğrudan doğruya o vergilendirilmelidir. Çünkü verginin bir kişiden başka bir kişiye yansıtılması vergi yüküne neden olur. Aynı zamanda Fizyokrat görüşün savunduğu tek vergi, topraktan elde edilen ürünün artık değerinden alınacağı için toprak sahibi cezalandırılmış olmayacak, hasat zamanı ortaya çıkacak artık değere göre belirlenecektir (Savaş, 1998: 225-233).

Fizyokratlar iktisat düşüncesine yeni bir soluk getirmiştir. Fizyokrasi liberal ekonominin temelini oluşturduğu için de ayrı bir öneme sahiptir.

Aslında iktisadın pozitif ve normatif bir bilim olarak doğuşu Adam Smith ile başlamıştır. Adam Smith maliye ile ilgili konuları ilmi metotlarla incelemiştir. Böylece Smith Fizyokratların tek vergi görüşüne karşı çıkararak; sanayi ve ticaretin de gelir fazlası sağlayacağını öne sürmüştür (Sayar, 1970: 16).

Smith vergi konusunda da çalışmalar yapmış, günümüzde de geçerli olan vergileme ilkeleri geliştirmiştir. Bunlar: adalet ilkesi, belirlilik ilkesi, uygunluk ilkesi ve iktisadilik ilkesi şeklindedir.

Smith kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli finansman kaynağını vergilerin oluşturduğunu ve devletin borçlanmaması gerektiğini belirtmiştir. Örneğin dolaylı vergilerin hem ekonomik hem de sosyal açıdan zorunlu tüketim yerine alkol gibi zorunlu olmayan tüketim malları üzerinden alınmasını önermiştir. Aynı zamanda klasikler yüksek gümrük vergilerine de karşı çıkararak vergilemeye yeni bir bakış açısı getirmiştir (Giray, 2016: 28-29).

Klasik teorinin bir diğer önemli düşünürü de David Ricardo'dur. Ricardo, vergilerin her zaman ya sermayeden ya da gelir üzerinden alınması gerektiğini ileri sürmüştür. Fakat vergiler sermayeden alınırsa, üretken sermaye alınan vergilerle orantılı şekilde azalacaktır. Diğer açıdan bakıldığında vergiler gelir üzerinden alınırsa ya tasarruflar azalacak ya da vergiye katkıda bulunanlar vergi ödemeleri karşılığında lüks mal ve hizmet tüketimini azaltacaktır. Ricardo'nun vergiye yaklaşımı verginin en minimum düzeyde olması gerektiği şeklindedir. Çünkü Ricardo kamu faaliyetlerinin mümkün olan en düşük düzeyde tutulması gerektiğini önemle vurgulamıştır (Giray, 2016: 30).

Klasik iktisadın yankıları 1929 ekonomik buhranına kadar sürmüştür, bundan sonra ise yeni bir akım gelişme göstermiştir. Bu akımın en önemli temsilcisi J. M. Keynes'dir. Keynes, klasik yaklaşımın arz yönlü iktisat politikasına karşın, talep yönlü iktisat politikasını savunmuştur.

Vergi, toplumun beraber yaşamanın gereği olarak devlete sunduğu bir hediyeden, anayasalarla güvence altına alınan zorunlu ödemeye dönüşmüştür. Bu dönüşüm verginin sadece anlamında ya da kavramında değil, aynı zamanda verginin niteliğinde ve niceliğinde de gerçekleşmiştir. Ayrıca vergiye, devletlerin bir maliye politikası aracı olarak pek çok görev de yüklenmiştir.

### 1.3. Verginin Teorik Açıdan Gelişimi

Vergiler yaklaşık 1950'ye kadar kamu maliyesinin araştırma konusu olduğu gibi vergiye yüklenen işlevler de dönemler itibariyle farklılık göstermiştir. Ayrıca her bir iktisadi anlayış vergiye farklı bakış açısıyla bakmış ve farklı anlam ve görevler yüklemiştir.

Klasik iktisadi anlayış tarafsız maliye anlayışını savunduğu için vergilemeye kamu finansman amacı dışında herhangi bir farklı fonksiyon da yüklememiştir. Dolayısıyla Klasikler için vergi, devletin sosyal mal ve hizmet üretebilmesi adına finansman sağlayan bir araçtır. Keynesyen iktisadi görüşün ekonomilere hâkim olmasıyla vergi yeni bir görev yüklenmiştir. Artık vergiler maliye politikasının bir aracı olarak literatüre geçmiştir (Akalin, 2006: 419).

Verginin bu noktada dayandırıldığı iki önemli teori mevcuttur. Bunlar faydalanma teorisi ve egemenlik teorisidir.

- Faydalanma Teorisi: J. J. Rousso, vergiyi toplumsal sözleşme ile ilişkilendirerek, devletin vatandaşlara sunduğu hizmetin bedeli olarak açıklar. Dolayısıyla devlet vergiyi ortaya koyduğu faydanın doğuşu sebebiyle alır (Mutlu, 2009: 8-9).
- Egemenlik Teorisi: Egemenlik bir devletin belli bir toprak parçası üzerindeki insanlara hükmetme yetkisidir. Egemenlik hakkına sahip devlet vergi koyar, asker toplar, para basabilir. Bu teoriye göre devlet sunduğu hizmetleri ön plana çıkarmaksızın otoritesine dayanarak mükelleflerin ödeme gücünü esas alarak vergi toplar. Dolayısıyla vergi koymak devletin hakkı iken, vergiyi ödemek de vatandaşın görevidir (Mutlu, 2009: 10)

Verginin konusu belirlenirken ödeme gücü ölçütü yerine devletin sunduğu faaliyetin faydası esas alınır, gelir dağılımını iyileştirme gibi sosyal amaçlar gözetilemez. Ancak eğitim seviyesi yüksek toplumlarda faydalanma teorisine dayalı bir vergileme söz konusu ise bu durumda devlet hizmetlerinin vergi mükellefleri tarafından denetlenmesi sağlanır. Bu durumda da kamu kaynaklarının etkin kullanımı açısından olumlu katkı söz konusudur. Fakat sanayileşen devletlere bakıldığında ise ödeme gücüne göre vergileme anlayışının hâkim olduğu görülür. Ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınarak hem fakirlerden

alınan vergiler azalmış hem de ağırlıklı olarak kamu harcamalarından fakirler daha fazla yarar sağladığı için devletler piyasada ikincil bir gelir dağılımı oluşturmayı başarmıştır (Mutlu, 2009: 12).

Verginin asıl amacı, devlet harcamaları için finansman kaynağı sağlamaktır. Çünkü kamusal mal ve hizmetler piyasa içinde pazarlanamadıkları ve fiyatlandırılmadıkları için devlet tarafından üretilmek zorundadır. Bu durumda vergiler genel olarak kamu hizmetlerinin fiyatı konumundadır. Bunun yanı sıra gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek için devlet vergi aracılığıyla gelirin yeniden dağılımını da gerçekleştirebilir. Ayrıca konjonktürel dalgalanmaların düzenlenmesi için de vergi bir araç olarak kullanılabilir. Örneğin devlet, daralma dönemlerinde ekonominin canlanması için vergileri düşürebilir, ya da tam tersi genişleme dönemlerinde talebi kısmak için vergileri arttırabilir. Bu amaçlar maliye biliminin normatif düzeyde öne sürdüğü amaçlardır. Ancak ortaya çıkan sonuçlar her zaman bu amaçlara uygun olmayabilir. Çünkü vergileme siyasi iktidarın dayandığı toplumsal sınıfın iktisadi ve siyasi gücüne bağlıdır ve bu sınıfların çıkarları doğrultusunda şekillenmektedir (Kirmanoğlu, 2011: 262-263).

## İKİNCİ BÖLÜM

### ESKİ TÜRKLERDE DEVLET ANLAYIŞI VE VERGİ SİSTEMİ

Türk tarihi yaklaşık olarak dört bin yıl öncesine dayanmaktadır. Kelime anlamı olarak Türk; kuvvetli, devletine bağlı halk, güçlü kuvvetli ulus demektir.

Türk devlet geleneğinin ilk ve temel şartı devletin tebaasına adaletle hükmetmesidir. Hukukun temel kaidesi olan adalet ilkesi Türk devletlerinde devlet idaresinin rehberi olmuş ve günlük hayata geçirilmiştir. Eski Türkler toplum yapısı açısından da diğer toplumlardan farklı özelliklere sahiptir. Türk toplumunda sınıflı toplum yapısına yani ayrıcalıklı sınıflara, sömürülen sınıflara rastlanmamıştır. Dünyada neredeyse tüm toplumlarda görülen kölelik sınıfı Türk toplum yapısında yer bulmamıştır. Türkler için devlet hanedanın ortak malı olup, hanedanın diğer üyelerine miras yoluyla geçmektedir. Bu toprak düzeni sayesinde esir köylü sınıfının oluşumu engellenmiş ve toprak aristokrasisinin önüne geçilmiştir (Gökbunar, vd., 2016: 1-2). Türk devletlerini diğer devletlerden ayıran en önemli özellik Türk toplum yapısının sınıflı toplum yapısına sahip olmamasıdır.

Türkler eski zamanlardan beri çeşitli boyları devlet şeklinde örgütleyip, siyasi ve idari sistemler oluşturmuş, böylece çeşitli devletler kurmuştur. Bu devletlerden en büyükleri; Hunlar, Göktürkler, Uygurlar, Selçuklular ve Osmanlılardır. Türklerde devlet kavramı, Türk tarihi ile eş zamanda oluşmuştur. Orhun Abidelerinde devlet kavramı yerine “il” kelimesi kullanılmış olup, Kaşgarlı Mahmut’un Divan-ı Lügat-it Türk eserinde “il” kelimesi sulh ve barış anlamında kullanılmıştır. “il” kelimesinin farklı iki anlama sahip olması Türklerde devlet ile barış arasında sıkı bir bağın olmasından kaynaklanabilir. Göktürklerde devletin kurucusu olarak millet görülmüştür. Milletin içinden çıkan devlet başkanının da bu sebeple milletin koruyucusu olduğu, en önemli görevinin toplum düzenini sağlamak olduğu kanısına varılmıştır. Yani Türk devletlerini diğer devletlerden ayıran bir diğer özellik, Türklerin “hizmet devleti” anlayışına sahip olmasıdır (Güney, 2002: 7-8).

Türkler İslamiyet’le tanıştıktan sonra da eski devlet geleneklerini, örf ve adetlerini devam ettirmiş, bunun yanı sıra yeni düzene de ayak uydurmuştur. Bu yeni düzenin başlıca kaynaklarından biri yeni inanç sistemi, diğeri ise Türklerin yeni bir medeniyet olan İslam medeniyeti sistemi içine girmiş olmasıdır. Ayrıca Türkler bu sırada pek çok medeniyet ile etkileşim haline girmiştir. Böylece Türkler başka medeniyetlerle kültür alış verişinde bulunmuştur. Türk tarihinin yeni devlet anlayışı 11. yüzyılda şekillenmeye başlamıştır. Selçuklu yönetimi, kendinden önceki Türk örfünü ve geleneğini İslam geleneğiyle

sentezleyerek bundan sonraki Türk devletlerini de etkileyecek yönetim anlayışı, devlet yapısını ve kamu maliyesini oluşturmuştur (Güney, 2002: 16-17).

Eski Türklerin göçebe kültüründen kurtulamamış, savaşçı bir toplum olduğu ve hatta gelişmiş bir devlet teşkilatı oluşturamadığı bazı araştırmacılar tarafından ileri sürülmüştür. Türk devletlerinin kültür tarihleri ve hukuki kurumları hakkında yeterli araştırma yapılmamış olması, araştırmacıların Türk toplumu ve devlet yapısı hakkında yanlış kanıya varmasına sebep olmuştur. Buna karşılık Fuad Köprülü'nün "Devlet kurmak amme müesseseleri yaratmak demek olduğuna göre, büyük Türk imparatorluklarının kuvvetli teşkilat yani sağlam hukuki müesseseler vücuda getirmiş olması pek tabiidir" söylemi de aslında Türklerin eski ve köklü bir kültüre sahip olduğunun göstergesi niteliğindedir (Yakut, 2002: 401).

Farklı birçok devlet kurmuş eski Türk toplumunun kendine özgü bir hukuk sisteminin de olduğu şüphesizdir. Ancak o dönemlerde yazılı kanunlara rastlamak pek mümkün değildir. Türk toplumunda hukuk kuralları din ve ahlak kuralları ile karışık olarak örf, adet ve teamüller şeklindedir. Sonraki dönemlerde yazılı hukuk kurallarına hatta kanunlara rastlanmıştır. Örneğin; Uygurlara ait kanun metinleri, bireylerin kendi aralarında yapmış olduğu sözleşme nitelikli belgeler günümüze kadar ulaşmıştır. Ayrıca İslamiyet'ten önce varlığını sürdürmüş Türk devletleri hakkında bilgiye daha çok Çin kaynaklarından, arkeolojik kazılardan ve Türk dilinden ulaşılmaktadır. Türk diline yerleşmiş kalıplaşmış hukuksal söylemlerden de yola çıkılarak Türklerin gelişmiş bir hukuk sistemine sahip olduğu çıkarımı yapılabilir. Ancak Çinlilerle sürekli savaş halinde olunması sebebiyle Çinli kaynaklardan elde edilen bilgilerin ne kadar objektif ve doğru olduğu tartışmalıdır (Yakut, 2002: 402-404).

Yukarıda sayılan sebeplerden dolayı bu kaynaklar bir toplumun devlet, toplum ve mali yapısı, iktisadi, hukuki ve vergi sistemleri hakkında yeterli, doğru ve kesin bilgilere ulaşmayı sağlamaz. Bu yüzden eski Türklerde devlet yapısı, mali yapı, toplum yapısı edinilen bilgiler ışığında derine inilmeden yüzeysel incelenecektir.

## **2.1. Eski Türklerde Devlet Anlayışı**

Türkler Orta Asya gibi son derece elverişsiz iklim ve çevre şartlarının gerektirdiği "atlı-göçebe hayat tarzını" geliştirmiş ve bu hayat tarzına rağmen yasalara, töreye bağlı, düzenli devlet teşkilatı kurmayı başarmıştır. Bu haliyle Türk devletleri dünya medeniyet tarihinde önemli bir yere sahiptir.

Türkler için devlet kurmanın ilk ve belki de en önemli koşulu töreye sahip olmaktır. O dönemde yazılı hukuk kurallarının olmamasından dolayı sözlü hukuk kuralları oluşmuş ve bu kurallara uyulmuştur. Töre denilen yazılı olmayan hukuk kuralları ile sosyal hayattan devlet teşkilatına kadar her alanda düzenleme yapılmıştır.



Türkler için devletin olmazsa olmaz ilk unsuru millet yani halktır. Türk devletlerinde millet anlayışı vardır yani milli ruh ön plandadır. Türk devletlerinin en önemli ikinci unsuru ise topraktır. Türkler hâkimi oldukları toprakları yurt edinirler. Türk devlet teşkilatında hâkimiyet anlayışı da kendine özgüdür. Burada iki türlü hâkimiyetten söz edilebilir: birincisi; “iç hâkimiyettir”. Han/Hakan halk üzerinde hukuki emretme yetkisine sahiptir. Ancak halk tarafından bu durum meşru kuvvet olarak kabul edilmektedir. Devlette hâkimiyetin ikinci tezahürü de tam bağımsızlıktır. Hürriyet ve istiklal Türklerin adeta varlıklarının temel şartıdır. Devlet kurmanın bir diğer önemli noktası da teşkilat kurmaktır. Türklerde teşkilatlanma aslında ailede başlar. Sonrasında devlet kurmak için harekete geçen aile reisi etrafındaki diğer boyları ya ikna yoluyla ya da kılıç yoluyla hâkimiyeti altına alır. Hâkimiyet alanı böylece büyüyen Türk boyu bağımsızlık ilan ederek devleti kurmuş olur. Han’ın hâkimiyet ilanı ile kurulan devlet, hızla teşkilatlandırılır. Türk devlet anlayışında gücünü tanrıdan alan bir Han ya da Hakan vardır. Ancak her ne kadar devletin tek yöneticisi olarak Han görülse de eski Türklerde Toy adı verilen meclisler vardır. Henüz teşkilatlanmamış bir Türk boyunun bile meclis niteliğinde Toy’u vardır. Önemli kararlar bu Toy’da görüşülür ve alınır. Hatta boyun başında bulunan Han’ın görevlerini yerine getirmemesi durumunda yerine yeni bir Han’ın seçilmesi dahi bu Toy’da görüşülüp karara bağlanır. Türk devlet teşkilatının siyasi, sosyal, askeri ve ekonomik kararların görüşülüp karara bağlandığı bir meclise sahip olması yine Türklerle özgü devlet anlayışından ileri gelmektedir. Türkler her çağda, kurdukları her devlette bu geleneği devam ettirmeyi başarmıştır (<https://www.tarihtarih.com/?Syf=26&Syz=364369&/Eski-T%C3%BCrklerde-Devlet-Gelene%C4%9Fi-ve-Te%C5%9Fkil%C3%A2t%C4%B1-/-Prof.-Dr.-Salim-Koca>: erişim tarihi: 19.12.2018).

Toy kelimesi meclis, toplantı anlamına gelmektedir. Toy geleneğinin aslı olan ilk toplantıların Asya Hun İmparatorluğu’nun Mao-tun döneminde başladığı kabul edilir. Toyda dini ayinler yapılır, hayvan nüfusu ile ilgili ekonomik konular görüşülür, insan nüfusu ile ilgili sosyal konularla birlikte devlet işleri görüşülerek kararlar alınır. Hunlar dışında diğer bütün Türk devletlerinde de bu tür toplantılar yapıldığı bilinmektedir. Göktürklerde de bu tarz toplantılar yapılmıştır. Bu toplantılar yılın belirli dönemlerinde adeta bir bayram havasında yapılmıştır. Günlerce süren Toy görüşmelerinde zaman zaman eğlenceler düzenlenip, kurban merasimleri yapılmıştır. Devletin önemli meseleleri karara bağlanmıştır. Öyle ki yeni Han/Hakan seçimi bile Toy toplantılarında yapılmıştır. Devletin tüm iktisadi, ekonomik, mali, siyasi, sosyal ve kültürel konularla ilgili sorunları Toy’da görüşülüp, çözüme kavuşturulmuştur. Aynı şekilde Uygur Devleti’nde de bu tarz Toy’lar kurulmuş ve devlet

meclis geleneği devam ettirilmiştir. Burada oluşturulan meclis üyelerini devletin siyasi hayatta nüfuz sahibi aile reisleri oluşturmaktadır. Oğuz Türklerinde de aynı amaçla Toylar düzenlendiği bilinmektedir. Bir eğlence ve yemekli ziyafet şeklinde gerçekleşen bu toplantılar, bireylerin sadakat göstergesi olarak katılması açısından diğer Türk Toylarından farklılık göstermektedir. Oğuz Toylarını diğerlerinden ayıran bir diğer özellik ise yemekten sonra davetlilerin, misafir buldukları evi yağma etmeleridir. Bu duruma da Han-ı Yağma denmiştir. Oğuz Toylarına devlet adamları, beyler ve komutanların yanı sıra halkın da katıldığı görülmüştür ki; diğer Türk Toylarında bu duruma rastlanmamıştır. Bu bakımdan Türk devlet teşkilat yapısında Toy gibi bir meclisin olması; Han'ın devlet yönetiminde yüksek ve tek otorite olmakla birlikte, töreye ve burada alınan kararlara bağlı olmak zorunda olması, Türklerin meşrutiyetle yönetildiğini gösterir (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/18/941/11708.pdf>: erişim tarihi: 19.12.2018).

Geleneksel Türk devlet yapısının kaynaklarını oluşturan birkaç önemli unsur vardır. Bunlardan birincisi Bozkır Kültürüdür. “Bozkır Kültürü kamu hukuku, özel mülkiyet, serbest çalışma, imtiyazsızlık, hükümlerlik, karizmaya dayanma, töre hükümlerine uyma, besicilik ve çobanlık, birleştiricilik, askeri karakter ve dini tolerans gibi özelliklere dayanır.” Türk Bozkır Kültürü karmaşık, düzensiz bir hayat olarak düşünülmemelidir. Türklerin Bozkır Kültürü sıkı bir disipline, düzene ve sorunsuz bir organizasyona dayanmaktadır. Türk devlet yapısını oluşturan kaynakların ikincisi ise sosyal yapıdır. Eski Türklerde ilk sosyal birlik ailedir. Türk aile yapısında eşitlik ve ortaklık esastır. Ortaklık meselesi aile içinde olduğu gibi aileler arasında da esastır. Otlakların ortak kullanımı ise buna en iyi örnektir. Türk ailesi pek çok yönüyle devlet teşkilatı ve siyasi sistemin temelini oluşturur. Türk devleti bir bakıma ailenin gelişmiş halidir. Türk devleti, en küçük toplumsal birim olan ailenin büyümesi, boy ve budun gibi safhalardan sonra ulaşılan sonuçtur. Bu nedenle devletin sahip olduğu özelliklerden birçoğu ailenin yapısından gelen özelliklerdendir (Güney, 2002: 24-25).

Devlet kaynaklarını meydana getiren unsurlardan üçüncüsü ve en önemlisi töredir. Türk toplum hayatını düzenleyen bu normlar yani kanunlar millidir. Türk töresi ahlaki, sosyal, hukuki ve siyasi birçok alanda prensip ortaya koymuştur. Böylece refah seviyesi yüksek toplum ve devlet kurulmuştur. Törenin anayasa hükmünde değiştirilemeyecek kanunlarının yanında toy görüşmelerinde kolayca değiştirilebilecek kanunları da vardır. Türk töresi zamana, mekâna ve durumlara göre esneklik gösteren bir sisteme sahiptir. Türk töresi toy meclisinin ve hükümdarın üstünde bir yere sahiptir. Halk da doğrudan doğruya törenin himayesi altındadır. Ne hakan he de halk törenin belirlediği sınırlar dışına çıkmaya yetkili

değildir. Bu noktadan hareketle, Türk devletini kanun devleti olarak nitelemek doğru olacaktır (Güney, 2002: 26-32).

## 2.2. Eski Türklerde Ekonomi

Türkler eski çağlardan beri toplum olmayı başardıklarından sosyal faaliyetler açısından ileri düzeyde gelişme göstermiştir. Çünkü toplum olmanın gerektirdiği bazı durumlar vardır ki bunlar: ticaretin gelişmesi, üretim (daha çok tarım sektöründe), devlet kurumunun gelişmesine bağlı olarak verginin gelişmesi, hukuk ve daha saymakla çoğalabilecek birçok alandır.

Eski Türklerin genel geçim kaynağını hayvancılık oluşturmaktadır. At, koyun, sığır gibi hayvanlar Türklerin yetiştirdiği başlıca hayvanlardır. Aynı zamanda ticaret de Türklerde çok eskiden beri var olan bir ekonomik faaliyet koludur (Mandaloğlu, 2013: 129). Ticaret faaliyetlerinin gelişmesinin pek çok nedeni vardır. Bunlardan birincisi Türkler üretimde her zaman ihtiyaçtan fazlasını üretilip artanı ticari amaçla satmıştır. İlk zamanlarda takas usulüyle ticaret yaparken daha sonra para ekonomisinin de gelişmesiyle parayla ticaret başlamış, bu durumda ticaretin gelişmesine katkı sağlamıştır. İkincisi Türkler tarih öncesi dönemde çağdaş devletlere göre ileri bir sanayi evresi geçirmiştir. Sanayi dolayısıyla ticaret de gelişmiştir. Üçüncüsü ve en önemlisi de Türklerin tarihi İpek Yolu ve Kürk Yolu üzerinde olmasıdır (Kafesoğlu, 1993: 307).

Eski Türklerde madencilik faaliyetinin geliştiğini yaptıkları silah, kullandıkları madeni paralardan anlaşılmasının yanında, destanlardan da Türklerin madenlere yabancı olmadığı açık bir şekilde görülmektedir. Ergenekon Destanında bağımsızlıklarını yeniden kazanmak isteyen Türklerin demir dağını eritmeleri de bu duruma en iyi örnektir. Dönemin şartlarına göre bakıldığında belki de en önemli ekonomik faaliyet kolu Türkler için sanayidir. Üstelik Türkler sanayi konusunda oldukça ileri seviyededir. Bakır, tunç, gümüş, altın gibi madenlerin işlenmesinde Türkler çok maharetlidir. Böylece sanayinin gelişimi sağlanmıştır. Özellikle demirin işlenmesi, silah yapımında kullanılması ticareti de geliştiren faktörlerden biri olmuştur. Ayrıca yapılan kazı çalışmaları sonucu Türklerin para ekonomisine geçişi de madencilikte ileri seviyede olmasından kaynaklanmaktadır. Yani kazı çalışmalarında rastlanılan madeni paralar Türklerin madencilikte ileri düzeyde olduğunu gösterirken; aynı zamanda para ekonomisine de geçmiş olduğunu göstermektedir (Mandaloğlu, 2013: 129).

Tarih öncesi dönemlerden bahsedildiği için yapılan araştırma yöntemleri ve yararlanılan kaynaklar elbette günümüzde kullanılan yöntemlerden çok farklı olacaktır. Bu dönemlerde yazılı olan kaynaklara çok az rastlanıldığı için, bu dönemde elde edilen bilgiler

yapılan kazılar ve sözlü kaynaklar olan destanlardan, az da olsa bulunan kitabe gibi anıtsal yazılardan anlaşılmaktadır.

Orta Asya'da uzun süreli savaşlardan, zor iklim şartlarından, kıtlıktan, Çin baskısından kurtulmak isteyen Türkler, boylar halinde batıya doğru göç etmiştir. Yeni topraklara göç, Türk tarihindeki önemli dönüm noktalarından biridir. Önemli dönüm noktasından biri de Türklerin İslamiyet ile tanışması olmuştur. İslamiyet'in kabulüyle Türk-İslam devletleri çağı başlamıştır. Bu Türk devletlerinden Tolunoğulları daha çok tarımla uğraşmış, su kanalları inşa etmiş ve Baharat Yolu'na hâkim olmak için büyük mücadeleler vermiştir. Selçuklular zamanında Horasan önemli ticaret merkezi haline gelmiştir. Ticaret yolları üzerinde güvenliğin sağlanması, ticaretin gelişmesi için sayısız han ve kervansaraylar yapılmıştır. Özellikle Büyük Selçuklu döneminde devlet teşkilat yapısı, maliye ve vergi sistemi oldukça gelişmiştir. Osmanlı Devleti eski Türk devletlerinin mirasçısı olarak, bu devletlerin devlet teşkilat yapısından, iktisadi-mali yapısından ve vergi sisteminden bir sentez oluşturarak kendine özgü iktisat-maliye anlayışını geliştirmiştir.

### **2.3.Eski Türklerde Vergileme Anlayışı**

#### **2.3.1. İslamiyet Öncesi Dönemde Vergileme**

Ekonomik, sosyolojik, dinsel vb. unsurların etkisiyle şekillenmiş önemli bir olgu olan verginin tarihsel süreçte farklı toplumlarda değişik evreler geçirdiği söylenebilir. Ekonomik, mali ve sosyal nitelikler taşıyan vergi kavramının amacı devletin işlevlerindeki değişikliklerle eşanlı, dinamik bir şekilde sürekli olarak değişmektedir. Böylece verginin anlamında, konusunda, görevinde ve amacında tarihsel süreçte dönüşüm meydana gelmiş olur. Hatta koşulların her zaman değiştiği düşünüldüğünde vergi sistemi sürekli bir dönüşüm içindedir.

Türk vergi sisteminin tarih boyunca geçirmiş olduğu dönüşümün daha iyi anlaşılması için tarih sahnesinde Türklerin var olduğu andan yani bilinen ilk Türk devletinden itibaren vergileme anlayışını incelemek daha uygun olacaktır.

Eski Türklerde kamu maliyesi ordudan sonra gelen en önemli devlet faaliyetidir. O dönemde kamu gelirlerini ziraat ve ticaret kazançlarından alınan vergiler, gümrük ve bac-ı pazar türünden alınan vergiler, çiftçiden alınan vergiler, mağlup devletlerden alınan yıllık vergi ve haraçlar, hediyeler ve halktan tahsil edilen vergiler oluşturmaktadır (Gökbunar, vd., 2016: 3-4).

Halktan toplanan verginin belirli bir oranı, miktarı vardır ve bu vergiler mutlaka kayıt altına alınmıştır. Örneğin, Hunların vergiler ve vadesini aşan borçlarla ilgili belgeler düzenlediği kazı çalışmaları sonucu öğrenilmiştir. Ayrıca yine Asya Hunları döneminde İpek

Yolu'nu kullanan tüccarların kazançlarının bir kısmının geçit ve koruma vergisi olarak alındığı, böylece kamu geliri olarak hazineye geçtiği kayıt altına alınmıştır. Aynı zamanda Asya Hunlarında vergi toplamak için görevlendirilmiş özel memurların varlığından da söz edilebilir (Mandaloğlu, 2013: 143-144).

Yaşanılan coğrafyaya göre verginin türü ve değeri değişmekteydi. Örneğin, Hazarlarda ev ve saban başına bir kılıç ve samur derisi vergi olarak alınırken, Bulgarlarda ev başına kürk vergi olarak alınmıştır. Kumanların da en büyük gelir kaynağı Volga havzası - Suğdak limanı yani Karadeniz- Trabzon arasındaki iyi işleyen ticaret yolundan elde ettikleri gümrük vergileriydi. Ayrıca Asya Hunları, kendi halkından topladığı verginin yanında kazandıkları savaş yoluyla vergiye bağladıkları devletlerden de önemli miktarda devlet geliri elde etmiştir. Hatta Asya Hunlarının üstünlük sağladığı devletlerarasında genelde Çin vardır. Çinliler de yüklenmiş oldukları vergileri 'hediye' adı altında ödeyerek, bir bakıma Türk hâkimiyetini kabul etmemeye çalışmıştır. Aynı şekilde Avrupa Hunlarının temel gelir kaynağını yabancı devletlerden aldığı vergiler oluşturmuştur. Özellikle vergi konusunda dikkat çeken bir diğer husus da ödenmemiş vergilerin faizlerinin dahi hesaplanıp tahsil edildiğine dair belgelerin olmasıdır (Gökbunar, vd., 2016: 4).

### 2.3.1.1. Göktürkler' deki Mali Gelişmeler

Göktürlere (552-745) ait önemli bilgilere Tonyukuk Yazıtları ve Orhun Abidelerinden ulaşılmıştır. Bunlardan daha çok siyasi içerikli bilgilere ulaşılsa da vergi toplanması, devletçilik anlayışı ve mali yönetime önem verildiği yönünde bulgulara da rastlanmıştır. Tablo 2.1'de açıklandığı üzere Göktürklerde 'tudun' adı verilen memurlar, vergi ve haraç toplamakla görevlendirilmiştir. Çin'den gelen ipekli kumaşların Göktürk ülkesinden geçmesinden dolayı 'tamga' adı verilen gümrük vergilerinin o dönemde de alındığı görülmüştür (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319936> erişim tarihi: 19.12.2018).

Göktürklerin İpek Yoluna hâkim olmaları gümrük vergisinin daha çok gelişmesine ve bu vergiden daha çok gelir elde etmesini sağlamıştır. İpek Yoluna hâkim olmak Göktürlere ticarete gelişmeyi, para ekonomisine erken geçmeyi ve dolayısıyla mali sistemi geliştirmeyi getirmiştir. Her ne kadar para ekonomisi o döneme göre çok gelişmiş olsa da devlet vergi tahsilatlarını aynı olarak toplamıştır. Örneğin; hayvan derisi, kürk, ipekli kumaşlar, tunç, demir, bakır gibi madenlerle vergi ödemelerini nakdi değil de aynı olarak tahsil etmiştir.

**Tablo 2.1 Göktürklerde Vergi İle İlgili Kavramlar**

<b>Kelime</b>	<b>Anlamı</b>
Tudun	Ekonomik ve mali işlerle sorumlu kişilere denir. Bir bakıma vergi tahsilatı

	yapan görevlilere/devlet memurlarına denir.
Tamga	Gümrük vergilerine verilen isimdir.

**Kaynak:** Melek Özyetgin, Eski Türk Vergi Terimleri, Tengrim Türklük Bilgisi Araştırma Dizisi: 4, Ankara: Köksav, 2004.

### 2.3.1.2. Uygurlarda Mali Gelişmeler

Uygurlar (742-840) göçebe hayattan yerleşik düzene geçen ilk Türk devletidir. Bu yüzden Uygurlardan günümüze daha çok yazılı kaynak ulaşmıştır. Uygurlar egemenliği altındaki devletlerden vergi toplayarak ve gümrüklerden vergi alarak gelir elde etmiştir. Bunun yanı sıra yerleşik düzene geçmenin etkisiyle Uygurlar artık halktan da vergi toplamaya başlamıştır.

Uygurları diğer Türk devletlerinden ayıran en önemli nokta, Uygurların özel hukuk alanında daha çok gelişmesidir. Uygurlara ait sosyal yaşama dönük tarım, ticaret ve hukuk gibi daha çok özel hukuk kapsamına giren konularda belgeler bulunmuştur. Uygurların bu özellikleri, onlarda hukuk ve hesaplama düzeninin oluşmasını sağlamıştır (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319936> erişim tarihi: 19.12.2018). Bu durum Uygurların yüksek istihalat ve ziraat seviyesinde olduğunu ve hukuki açıdan bir bütünlük ifade ettiğini göstermektedir. Aslında yerleşik düzene geçilmesi Uygurlara sadece sosyal hayatta değil iktisadi ve mali hayatta da pek çok yeniliği getirmiştir. Böylece özel kesim anlayışına dayalı iktisadi ilişkilere Uygurlarda çok sık rastlanmıştır. Uygurlarda bireylerin birbirleri arasında borç senetleri gibi sözleşme şeklinde belgeler bulunmuştur. Elbette devletin mali yapısına ve vergi düzenine ilişkin belgeler de günümüze ulaşmıştır. Örneğin, Uygurlarda diğer Türk devletlerinde bulunmayan üç farklı vergi türüne rastlanmıştır. Bunlar topraktan alınan vergiler, hayvandan alınan vergiler ve meskenden alınan vergiler şeklindedir. Bu üç verginin varlığı yine yerleşik düzene geçiş yapmayla doğrudan bağlantılıdır.

O dönemden günümüze ulaşan belgelerden Uygurlara ait 17 farklı vergiye ulaşılmıştır. Her ne kadar bazı vergilerin anlamı tam manasıyla anlaşılmamış olsa da o döneme ait 17 vergi saptanmış olması önemlidir. Bu vergilerden ilki ‘Alben Vergisi’dir. Alben vergisinin bir nevi emlak vergisi olduğu kabul edilmiştir. Bir diğer vergi ‘Alış Vergisi’ aslında vergi almaktan gelmektedir. Yani bir nevi bir eşyaya ödenen vergiye denir. ‘Basık Vergisi’ ise her ferdin vermekle yükümlü olduğu bir çeşit vergidir. ‘Yasak Vergisi’ de bir çeşit toprak vergisidir. Bu vergi türünün Moğollardan Uygurlara ve diğer Türk devletlerine geçtiği düşünülmektedir. Üzüm bağlarından alınan bir toprak vergisi de ‘Salığ Vergisi’dir. ‘Yulluğ Vergisi’ ise; Yulluğ kelime anlamı olarak satın alınan şey olduğu için mahsullerden alınan vergiye bu isim verilmiştir. Bir çeşit mahsul vergisi olduğu da söylenebilir. ‘Köle Vergisi’ kölelerden alınan vergidir (Caferoğlu, 1934: 1-38).

Her ne kadar Türklerde kölelik sınıfı olmasa da belirli dönemlerde ve yörelerde özellikle savaş esirlerinin köle olarak alınıp satıldığı olmuştur. Ancak köle vergisinin bu durumda doğan ticarete elde edilen karın vergiye tabi tutulduğu da düşünülebilir. Yani kölelik vergisini ödeyenin köle değil de bu kölenin satışından doğan karı elde edenin olduğu da düşünülebilir.

Manası anlaşılamayan ancak vergi olarak belgelerde saptanan bir vergi çeşidi ise ‘Kab Vergisi’dir. Bu verginin mahiyeti tam manasıyla anlaşılammış olsa da o dönemde salınan bir vergi olduğu bilinmektedir. ‘Qalan ya da Temür Vergisi’ olarak salınan vergi ise bir çeşit arazi vergisidir. Bu vergi fethedilen yerlerdeki ahaliden alınan ve hükümdar, hatun, şehzade gibilerinin vergisi manasında kullanılmıştır. Tablo 2.2’de tek tek açıklanan bu 17 vergiden belki de en ilginç olanı ise ‘Qanlıq Vergisi’dir. Sadece hanlara mahsus bir vergi olduğu tek bir vesikada yani belgede görülse de sonuçta bu dönemde salınan vergilerden biridir. Uygur metinlerinde rastlanılan bir diğer vergi de Qoluş (Koluş) vergisidir. Ancak bu verginin de mahiyeti hakkında yeterli bilgiye ulaşılamamıştır. Uygurlarda salınan vergilerden biri de hayvan vergisi olarak geçen Qobçır vergisidir. Bu vergi özellikle at gibi bir hayvanla ödenmiştir. Kurut, Kabın ve Tesik isimlerinde birkaç vergi daha tam mahiyeti anlaşılmasa da Uygur metinlerinde saptanmıştır. Bu üç verginin de metinlerde birlikte yer alması anlam olarak ya da vergilerin konusu, matrahı açısından birbirleri ile ilişkili olduğunun göstergesidir.

Uygurlar artık yerleşik düzene geçtiği için mesken vergisinin ilk örneğine de yine onlarda rastlanır ki bu da Tütün vergisidir. Tütün kelime anlamı olarak duman manasındadır. Tütün vergisi adıyla alınan mesken vergisi, dumanı tüten her evden alınan bir vergidir. Bu vergi aynı ödeme şekliyle tahsil edilmiştir. Hatta bu verginin ekonomik değeri küçük olacak ki, bu vergi bir elbise ya da pamuk gibi eşyalarla ödenmiştir. Son olarak Uygur metinlerinde geçen vergi Tüşük vergisidir. Tüş kelime anlamı olarak faiz demektir. Ancak metinlerden Tüşük vergisinin konusu ile ilgili bilgi edinilmemiştir. Aynı şekilde faizle bağlantısı da olup olmadığı saptanmamıştır. Tüşük adında bir verginin olduğunu bilmekle birlikte bu verginin de mahiyeti hakkında yeterli bilgiye sahip olunamamıştır (Caferoğlu, 1934: 35-43).

**Tablo 2.2 Uygurlarda Vergi İle İlgili Kavramlar**

<b>Kelime</b>	<b>Anlamı</b>
Kupçur	Yerleşik nüfustan peşin ve nakit para olarak alınırken, göçebe hayat tarzına devam edenlerden hayvan olarak toplanan vergidir.
Kalan	Yerleşik hayata geçen halktan ziraat ve tarımla uğraşanlardan alınan vergidir. Bu vergiden göçebe hayat yaşayanlar muaf tutulmuştur.

Tamga	Şehirli nüfustan alınan bir çeşit ticari vergidir.
Kalan, Yasak, Alban, Kopçır,	Bu vergilerin genel vergiler olduğu düşünülmüştür. Vergi ile ilgili metinlerde sıkça yer alan bu vergilerin konusu, matrahı ve değeri hakkında yeterli bilgiye ulaşılammış olmasına rağmen o dönemde olan vergilerdendir.
Han vergisi	Han için toplanan vergidir.
Kupçur (Kupçır)	Bu vergi bölgeden bölgeye değişen oranlarda aynı ve nakdi şekilde ödenen bir vergidir. Başlangıçta hana karşı olan çeşitli hizmet ve yükümlülükleri kapsarken, daha sonra sadece göçebe yaşayanların hayvanlarından alınmak suretiyle alınan vergidir.
Kalançı	Kalan vergisini ödeyen toprak işletmecilerine verilen addır.
Salık	Bu vergi ekili araziden alınan vergidir. Ancak diğer Türk devletlerinde farklı anlamlarda ve işlevlerde kullanılmıştır. Salık kelime anlamı olarak diğer alanlardaki kullanımına bakıldığında çeşitli hizmet ve iş yükümlülüklerinin genel adı olarak karşılaşılmıştır.
Berim Alım / Alım Berim	Çiftçiden talep edilen bu vergi muhtemelen ürün yetiştirildikten sonra tahsil edilmiştir.
Basıg, Kavlalık, Kabın, Kodgu, Umgu, Taşig, Borlug	Bağlardan, ekili-dikili arazilerden talep edilen vergilerdir. Bu vergilerin isimleri dönemler itibariyle ve bölgeden bölgeye farklılık göstermiştir.
Tintsuy	Bu bir toprak vergisidir. Ancak bu verginin konusu Kalan vergisine konu olmayan, muhtemelen dini cemaatlerden istenen vergidir.
Sakin	Kalan vergisini ödemeyen manastır ahalisinden alınan vergidir.
Urub	Arapça kökenli bir kelime olup bağlardan alınan bir vergidir.
Tütün	Hane vergisi olarak alınan bu vergi, geniş kullanım alanına sahiptir. Aynı olarak bez ve elbise şeklinde devlete ödenen bu vergi, muhtemelen hanede yaşayan insanların sayısına göre alınmıştır.
Bert	Kölelerden alınan bir çeşit baş vergisi niteliğindedir.
Ert Bert	Bağ ve arazilerden genel anlamda alınan bir çeşit vergidir.
Kavut, Tarıg, Ür, Kapaz, Kap	Bu vergiler aynı vergilerdir. Bağlardan ve ekili arazilerden alınmıştır. Elde edilen ürün cinsinden ödenen vergilerdir.
İş Küç	Uygur belgelerinde çeşitli hizmet, iş ve vergi yükümlülüklerinin genel adıdır.
Kap	Kap bir ölçü birimidir. Uygur metinlerinden yola çıkılarak kap, muhtemelen şarap alım satımında ölçü birimi olarak kullanılmış ve aynı isimle de konulmuş vergidir. Uygur yazıtlarında bu vergi kap bert olarak yanı kap vergisi olarak geçmektedir.



Kurut	Kurut kelime anlamı olarak sefere giden askerler için uzun ömürlü ve dayanıklı erzak anlamında kullanılmıştır. Metinlerden yola çıkarak bu verginin peynir ya da kıymız şeklinde aynı olarak ödendiği düşünülmüştür.
Alımçı	Uygur metinlerinde alımçı alacaklı, başkasının hesabına alacak toplayan kimse olarak geçmektedir.
Berimçi	Uygur metinlerinde vergi mükellefi olarak geçen berimçi, kelime anlamı olarak Kaşgarlı Mahmut'un Divan-ı Lügat-it Türk eserinde borçlu olarak geçmektedir.
Borlukçu	Bu kelimedede yine Uygur metinlerinde bir çeşit vergi mükellefi olarak geçmektedir.
İnçü Bağçu	Tımarcı anlamında kullanılan inçü bağçuların, bahçelerinden aldıkları verimin bir kısmını devlete vergi olarak vermekle başka vatandaşların ödediği vergiden muaf tutulmuştur.
Tsançı Ağıcı	Çinceden geçen bu kelime Uygurlarda hazinedar, vergi tahsildarı anlamında kullanılmıştır.
Berim	Vergi tahsildarı anlamındadır.

**Kaynak:** Melek Özyetgin, Eski Türk Vergi Terimleri, Tengrim Türklük Bilgisi Araştırma Dizisi: 4, Ankara: Köksav, 2004.

Uygur Türklerini diğer Orta Asya Türk Devletlerinden ayıran en önemli özellik yerleşik hayata geçmeleri olmuştur. Türklerin yerleşik düzene geçmeleri onların yazılı kaynak oluşturmalarını, kalıcı eserler ortaya koymalarını sağlamıştır. Ortada bir yerleşik düzen olduğu için tarihi kalıntıların korunması daha kolay olmuştur. Özellikle de yazının günlük hayatla önemli ölçüde birbirine geçmesi Türkler hakkında daha çok ve doğru bilgiye ulaşmayı sağlamıştır. Asya Hunları ve Göktürkler hakkında ulaşılan bilgilere daha çok sözlü kaynaklar ve sınırlı sayıda olan yazılı kaynaklardan ulaşılmıştır.

Yukarıda bahsi geçen bu kaynaklar destanlar ve Orhun Kitabeleridir. Ancak bu kaynaklarda da maliye ve vergi sistemi hakkında istenilen düzeyde bilgiye ulaşılamamış, bunlar hakkında varsayımlar çerçevesinde fikir edinilmiştir. Sonunda Uygur kaynaklarından elde edilenlerle varsayımların ötesinde gerçek bilgilere ulaşılmıştır. Elbette bu da yeterli değildir. Ancak daha sağlam temeller üzerinde Türk devlet yapısı, mali yapısı, belki bir vergi sistemi değilse de vergi yapısı hakkında bilgilere ulaşılmıştır. Uygur metinlerinden elde edilen bilgiler ışığında o döneme ait ve hatta sonrasında da Türk vergi sisteminin temel yapı taşlarını oluşturan vergiyle ilgili pek çok bilgiye ulaşılmış olsa da Türk vergi sisteminin tamamına ışık tutamamıştır.

Vergi sistemini oluşturan unsurlar vardır. Bunlar: verginin konusu, matrahı, değeri, amacı ve türüdür. Ayrıca vergi yargısı, vergi denetimi, vergilemede istisna ve muafiyetler,

vergi rekabeti, vergileme anlayışına yön veren iktisadi düşünceler ve hatta devletlerin yönetim anlayışı gibi her türlü ekonomik, sosyal, iktisadi ve mali fonksiyonlar da verginin birer parçası olup vergi sisteminin unsurlarını oluşturur. Vergi sistemindeki dönüşüm vergiyi oluşturan unsurların tümünde gerçekleşir. Dönüşümün aslında tamamlandığı da söylenemez. Dolayısıyla vergi sistemindeki dönüşüm bir çark misali durmaksızın devam etmektedir.

Vergileme anlayışına yön veren özel ve kamusal faaliyetler vardır. Bu faaliyetler; ekonomik faaliyetler, kamu harcamaları, yönetim anlayışındaki farklılıklar gibi sıralanabilir. Türk vergi sisteminin de bilinen en eski devletlerden günümüze değişen yapısını yine bu faaliyetlerdeki değişiklikler belirler. Vergi sistemindeki dönüşümün tam olarak anlaşılması için, verginin o toplum için ne ifade ettiğinin çok büyük önemi vardır. Verginin toplum için ne ifade ettiği, nasıl bir zeminde oturduğu bilinirse; zamanla geçirdiği dönüşüm daha iyi anlaşılacaktır.

Eski Türklerden beri var olan milli devlet anlayışı vergileme anlayışının da milli zemine oturmasını sağlamıştır. Vergi özellikle bu dönemde halk için bir külfet olmamış aksine devlete olan borç gibi düşünülmüştür. “Her Türk’ün devlete can borcu vardır. Bu can borcu nasıl ödeniyorsa maldan ödenen vergi de o derece kutsal bir görevdir.” Aynı zamanda bu görevin Türkler için anlamı, devlete katılma, devlette pay sahibi olmak demektir. Batı toplumlarının vergiyi bir yük hatta zulüm gibi görmelerine karşılık, Türkler vergiyi görevden üstün bir hak, örf ve töreye dayanan, ahlaki veya dini bir borç; milli şeref, devlete katılmanın en temel görevi olarak görmüştür (Gökbunar vd., 2016: 4). Böylece Türkler için verginin ne anlama geldiği çok net anlaşılmaktadır.

Vergilemeyi en çok etkileyen unsurlardan biri de devletin yönetim şeklidir. Eski Türklerin yönetim anlayışına bakıldığında yaşanan çağa göre oldukça demokratik anlayışa sahip oldukları görülmektedir. Yönetimde Han tek başına söz sahibi değildir. Toy adı verilen meclis devlet yönetiminde büyük paya sahiptir. Toyda devleti toplumu ilgilendiren çok önemli kararlar alınmıştır. Savaş kararı, ticari faaliyetlerle ilgili kararlar, devlet gelirleri yani vergilerle ilgili kararlar, devlet harcamaları ile ilgili kararlar yani devlet bütçesi ve hatta gerektiğinde Han /Hakan seçimi dahi Toy meclislerinde görüşülmüştür. Buradan anlaşılmaktadır ki Türkler vergileme konusunda keyfi davranmamıştır. Günümüzde ‘kanunsuz vergi olmaz’ anlayışının Eski Türklerden beri var olduğu anlaşılmaktadır.

Dönemin ekonomik faaliyetlerine göre vergiler de çeşitlilik göstermiştir. Orta Asya Türkleri ekonomik faaliyet olarak göçebe hayat tarzından dolayı daha çok hayvancılık faaliyetlerinde ve buldukları coğrafya itibarıyla ticaret yollarına hâkim olmalarından dolayı da ticari faaliyetlerde gelişmiştir. Böylece ilk etapta Türk vergileme sisteminde hayvanlar ile

hayvan üzerinden elde edilen ürünler üzerine ve ticaret yollarında olması sebebiyle gümrük ve ticari faaliyetten doğan karlar üzerine konulan vergiler yer almıştır. Sonraki dönemlerde Uygurların yerleşik düzene geçmeleri ile birlikte hem tarım hem de zanaatkârlık gelişme göstermiştir. Böylece vergi sistemine tarımdan elde edilen ürün ve karlar üzerinden alınan vergiler ve mesken vergisi eklenmiştir. Değişen sosyal şartlar, ekonomiyi etkilemiş, değişen ekonomi de vergi sistemini etkilemiştir.

Türklerin Orta Asya'dan göç etmeleri, yaşanan coğrafyadan kaynaklı olumsuz koşullar (kıtık, kuraklık...), savaşlar, yeni dinlerle tanışma (örneğin mani dini, Yahudilik, İslamiyet gibi) ve yeni medeniyetlerle tanışma Türk kültürünü derinden etkileyen unsurlardır. Tüm bu unsurların Türk medeniyetine yaptığı katkılar düşünüldüğünde aslında Türk vergi sisteminin eski Türklerden beri geçirdiği dönüşümün derinliği ortaya çıkmaktadır.

### **2.3.2. İslamiyet Sonrası Dönemde Vergileme**

Türklerin hayatında en önemli dönüm noktalarından biri İslamiyet'in kabulü olmuştur. İslamiyet'in kabulü ile Türk toplumunda ve bundan sonra kurulacak Türk-İslam devletlerinde köklü dönüşüm başlamıştır. Ancak bu dönüşüm zengin Türk kültürüyle uyumlu olarak bir sentez oluşturmuştur.

#### **2.3.2.1. Karahanlılarda Mali Gelişmeler**

Karahanlı Devleti (840-1211) Doğu Türkistan ve Maveraünnehir'de hüküm sürmüş ve ilk Türk-İslam devletidir. İslamiyet'in kabulüyle devlet anlayışında, sosyal ve iktisadi hayatta pek çok yenilik ve dönüşüm gerçekleşmiştir. Bu değişimlerin bir kısmı İslamiyet ile birlikte gelirken, bir kısmı da yeni medeniyetlerle girilen münasebetlerle gelişmiştir. Devlet yönetiminde hükümdar adına sikke bastırılması egemenlik işareti olarak kabul edilmiştir. Devlet yönetimi ile halk arasında iletişimi sağlayan Uluğ Hacıp adıyla bir makam oluşturulmuştur. Devlet yönetiminde önce Büyük Divan vardır. Bu divana bağlı mali işlerden sorumlu bir agıcı (hazinedar) vardır ki, o da mali işlerin yürütülmesinde görevlidir (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319936> erişim tarihi: 19.12.2018).

Türklerin İslamiyet'le tanışması Türk dilinin de Arap ve Fars dilinden etkilenmesine neden olmuştur. Karahanlılar döneminde en dikkat çeken özellik Türk dünyasında ilk kez mali yönetimin önemi ve özellikleri vurgulanmıştır. Ayrıca mali yönetimde Türkçe kelimelerin hâkim olduğu son dönemdir. Artık bu dönemden sonra Fars ve Arap dili ve kültürü, Türk dili ve kültürü üzerinde iyice etkisini göstermeye başlamıştır. Bu dönemde yazılan Kutadgu Bilig ve Divan-ı Lügat-it Türk eserlerinden Karahanlıların nasıl bir devlet

kurduğu öğrenilmiştir. Örneğin Kutadgu Bilig’te “hazinedarın çok doğru, güvenilir, iyi, dürüst bir insan olması” gerektiği belirtilmiştir.

Hazinedar malı hesaplı tutar, kendini de yakmaz, işini hesaplı ve düşünerek görür... Her türlü hesabı yapmak için zekâ gereklidir... Onun usta bir hesap adamı olması her çeşit kaydı bilmesi gerekir... Hesabın iyi tutulması için dikkatle kayda geçmesi önem taşır... Hesap adamı gelir ve giderleri yazı ile tespit etmeli, her türlü işlemi kayda geçirmelidir... Hesap düzenli kayıt edilirse işler aksamaz (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319936> erişim tarihi: 19.12.2018).

Bu cümlelerle ilk kez mali yönetimin önemi ve özellikleri vurgulanarak, kayıt düzeninin vazgeçilmezliği dile getirilmiştir.

İslamiyet, toplum düzenini sağlamak için de belirli kurallar getirmiştir. Bu kurallar hayatın her alanına etki eden tarzda genel kurallardır. Türklerin İslamiyet’i kabul etmesiyle devlet yönetiminde, ticaretle ve sosyal yaşamda yeni düzenlemeler yapılmıştır. Ancak bu yeni düzenlemeler eskiyi terk et yeniye devama et şeklinde olmamıştır. Zaten Türk devlet teşkilatı, hukuki ve ahlaki kurallar çerçevesinde adalet üzerine kuruludur. Dolayısıyla Türkler ne eski düzeni tamamen terk etmiştir ne de yeni düzeni tümüyle kabul etmiştir. Türkler, kendi kültürleri ile İslam medeniyetini ve diğer kültürlerin faydalı özelliklerini sentezleyerek takdire şayan bir devlet teşkilatı oluşturmuştur. Vergi sisteminde de İslam hukuku çerçevesinde dönüşüm gerçekleşmiştir. Bu dönüşüm Karahanlı Devleti’nde başlamış ancak bitmemiştir. Vergi oranlarında, vergi türlerinde, vergi muafiyet ve istisnalarında İslam Hukuku çerçevesince dönüşüm başlamıştır. Ayrıca yeni göçler sayesinde yeni medeniyetlerle etkileşime girilmesi de vergi sisteminde değişikliklere yol açmıştır.

### **2.3.2.2. Gazneliler’deki Mali Gelişmeler**

Gazneliler Devleti (963-1187) İran’ın kuzeyinde Horasan’da hüküm süren bir Türk devletidir. Karahanlılar’da olduğu gibi Gazneliler’de de Türk kültüründen Arap ve Fars kültürüne geçiş dönemi söz konusu olmuştur. Askerlik konularında Türk gelenekleri hâkim olsa da devlet yönetiminde diğer kültürlerin özellikle İran kültürünün etkisi altında kalmıştır.

Gazneliler de diğer Türk devletleri gibi devlet yönetiminde adaleti gözetmişlerdir. Büyük Selçuklu Devleti Veziri Nizam-ül Mülk Gaznelilerin mali konulardaki adalet anlayışını Siyasetname adlı eserinde anlatmaya değer görmüştür. Gaznelilerin adalet anlayışını yaşanan birkaç örnekle anlatmıştır. O dönem Nişabur’da yaşayan bir kadın, kayıp malının Nişabur amili tarafından alındığını söyleyerek Nişabur amilinden şikâyetçi olur. Sultan Mahmut malın geri verilmesini bir fermanla emreder. Nişabur Amili malın buluntu olduğunu söylese de kadın şikâyetinden vazgeçmez. Bunun üzerine Nişabur amili cezalandırılır. Kadının malını devlete vermeyi teklif etse de Sultan Mahmut Nişabur amilini fermana karşı geldiği için affetmez. Bu duruma bir başka örnek de Sultan Mahmut ile Ulug

Hacibi Emir Altuntaş ile ilgilidir. Emir Altuntaş, 60.000 Dinar vergi tahsil etmek üzere Harezm'e gönderilmiştir. Emir, vergiyi tahsil etmiş ancak askerlerinin giderlerini karşılamak için kullanmıştır. Bunun üzerine Sultan 'tahsil ettiğin vergiyi hazineye tahsil et ve makbuzunu al sonra askerin masrafları için berat yazılsın, asker için gerekli malzeme alınır ve sana verilir' şeklinde ferman çıkarmıştır (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319936> erişim tarihi: 19.12.2018). Bu örnekler şu hususları ortaya koymaktadır:

- Mali yönetim, güçlü adalet anlayışı ve belirli kurallar çerçevesinde ortaya konmuştur.
- Fars ve Arap kültürü etkisini iyiden iyiye hissettirmeye başlamıştır. Örneğin; amil, vezir, divan gibi kelimeler Türkçe değildir.
- Aynı zamanda mali yönetimin organizasyon, disiplin, kayıt kültürü açısından Gazneliler döneminde belirli bir aşamaya ulaştığı dikkat çekmiştir (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319936> erişim tarihi: 19.12.2018).

Gazneliler, devlet yönetiminde beş divan oluşturmuştur. Bu divanlardan önde geleni ise mali işlerle ilgili olanıdır ve Divan-ı Vezaret olarak adlandırılmıştır. Dolayısıyla Gazneli Devleti'nde de mali yönetime büyük önem verilmiş, bunun için bazı kurallar geliştirilmiştir.

Türklerin Orta Asya'dan göç etmeleri ve İslamiyet'i kabul etmeleri Türk devlet teşkilatında, mali yapısında ve kültüründe müthiş bir dönüşüm başlatmıştır. Ayrıca bu dönemde geniş bir coğrafyada birçok Türk devleti kurulmuştur. Her biri Türk devleti de olsa bu devletler birbirlerine üstünlük kurmayı istemiş ve başarılı olan diğerinin hâkimiyetine son vermiştir. Bu yüzden bu dönemde Türk devletlerinin ömrü kısa olmuştur. Kısa ömürlü olsa da gelişmiş olan bu devletler, diğer Türk devletlerini olumlu yönde etkilemiştir. Karahanlılar Gaznelileri, Gazneliler Selçukluları, Selçuklular da Osmanlıları etkilemiştir. Bu arada daha saymadığımız Türk devletleri ve irili ufaklı Türk beylikleri de vardır. Ancak bu çalışmada sadece belli başlı Türk devletlerine yer verilmiştir.

### **2.3.2.3.Selçuklu Devleti**

Selçuklu Devleti, Türklerin kurmuş olduğu en büyük devletlerden biridir. Selçuklu Devleti her ne kadar küçük küçük devletlere bölünmüş olsa da devlet yönetimi konusunda ileri düzeyde bir yapıya sahiptir. Devlet yönetimi, hukuk, eğitim, sağlık, ticaret ve askeri alanlarda yenilikler getirmiştir. Ticaret yollarında kervansaraylar, eğitim alanında çağın çok ilerisinde medreseler, şifahaneler ve kusursuz devlet düzeniyle Selçuklu Devleti döneminin en parlak devletlerinden biri olmuştur.

Selçuklu Devleti (1040-1308) önce Horasan dolaylarında hâkimiyet kurmuşken, 1071 yılında Bizanslılara karşı Malazgirt Savaşı'nı kazanarak Anadolu'nun hâkimi olma yolunda

ilk adımı atmıştır. Büyük Selçuklu İmparatorluğu'nun sınırları Kafkasya'dan Anadolu'ya oradan da Arap Yarımadası'na kadar uzanmıştır. Selçuklular, tarihte Irak Selçukluları (1040-1194), Anadolu Selçukluları (1092-1308), Kirman Selçukluları (1092-1187) ve Suriye Selçukluları (1092-1117) olarak yer almıştır. Devlet yönetimi ve mali yönetim açısından bu Selçuklu Devletleri birlerini etkilemişlerdir (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319936> erişim tarihi: 19.12.2018).

Türk devlet anlayışının temel kurallarından biri toplum refahının sağlanmasıdır. Sultan (Hakan), milletini maddi ve manevi açıdan mutlu etmekle yükümlüdür. Özellikle Türkiye Selçuklu Sultanları da iktisadi ve ticari kalkınmayı sağlamak için bir takım sistemli ve planlı politikalar izlemiş, bunda da başarılı olmuştur (Bedirhan, 2018: 117). Aynı zamanda Türkiye Selçuklularının çok zengin bir devlet hazinesine sahip olduğu kayıtlara geçmiştir. Devletin zengin olması halkın refahını da arttıran en önemli etkenlerden biri olmuştur.

O dönem halkın refah seviyesini anlatmak için Cenevizli Domenichino Doria şu sözleri sarf etmiştir: “Sanki gümüşlü sabahlarda altınlı akşamlarda yaşıyorlardı.” Ayrıca o dönem başka ülkelere gönderilen hediyelerden, düğün hediyelerinden de Selçukluların maddi anlamda çağdaşı devletlere göre çok zengin olduğu anlaşılmaktadır. Hatta Prof. Dr. Salim Koca'ya göre o dönem kullanılmakta olan para birimi bir dinarın bugünkü şartlarda bir cumhuriyet altınına eş değer olması Selçuklu parasının ne kadar kıymetli olduğunu göstermektedir (Bedirhan, 2018: 120).

Kösedağ (1243) mağlubiyetinden sonra Selçuklular için her anlamda yıkım başlamış sayılır. İlhanlıların Anadolu'yu istila etmesinden sonra ağır vergiler altında ezilen halk, topraklarından göç etmeye başlamıştır. Halkın toprağını bırakıp gitmesi zirai üretimin durmasına, bunun sonucu olarak da ticaretin aksamasına sebep olmuştur. Böylece çıkan ayaklanmalar, beyliklerin Selçuklu yönetimini tanımamasına, uzun süren savaşlardan mağlup çıkmaya, maliyenin çökmesine neden olmuş, çöken maliye Selçuklunun sonunu getirmiştir.

Selçuklu devlet yönetiminde de divan örgütlemesinden söz edilebilir. Devletin genel konularının konuşulduğu ve diğer divanlardan üstün ‘büyük divanı’ vardır. Bunun haricinde diğer devletlerle ilişkilerin yürütüldüğü divan ‘Divan-ül İnşa’, ordunun genel işlerinin yürütüldüğü divan ‘Divan-ül Arz’ ve son olarak devletin mali işlerinin görüldüğü divan ise ‘Divan-ı İstifadır’. Divan-ı İstifada hazinenin gelir ve gider kalemlerinin izlenmesi, denetlenmesi işleri yürütülmüştür. Tarihçi Osman Turan'ın ulaştığı IV. Kılıçaslan dönemine ait fermanda Sultan'ın Divan-ı İstifa başkanına: “... Selçuklu ülkesinin gelirini tespit etmesi, bu işlere nezaret edenlerin -verimli- çalıştırılmaları, alt kademedeki çalışanlara itimat edilmesi, vergi ödeyen reayayı daima hazır bulundurması, vergi kaybını (telef olan vergi geliri)

önlemesi konusunda incelemeler yapılması” şeklinde buyurmuştur (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319936> erişim tarihi: 19.12.2018). Bu ifadelerden devletin memurları ile güven esasına dayalı bir ilişki kurduğuna, vergi veren reayaya hoş davranıldığına, vergi gelirlerinin sürekli olmasına özen gösterildiğine ayrıca vergi gelirlerinin arttırılmasına önem verildiğine ulaşılmaktadır.

Selçukluların mali işleri başarılı bir şekilde yürütmesinin kaynağı gelişmiş muhasebe sistemine sahip olmalarından gelmektedir. Bu dönem Selçukluların geliştirdikleri muhasebe kayıt düzeni Selçuklu maliyesinin en önemli özelliğidir. Muhasebe kayıtları ile gelir ve giderler her bir eyalet ve şehir için ayrı ayrı tutulmuştur. Hanedana ait mal mülk, binalar, arsalar ayrıca kaydedilmiş, devlet hazinesinden ayrı değerlendirilmiştir. Böylece denetim mekanizması iyi işletilmiştir. Kayıtların düzenli tutulması kamu maliyesini güçlendiren çok önemli faktördür. Sonuç olarak Selçuklu Devleti ticarete gelişmiş, refah seviyesi yüksek, vergi sistemi ve bütçesi gelişmiş bir devlet olarak tarih sahnesinde yer almıştır.

Ülkede mali düzen vergi sistemine dayalıdır. Bu dönem vergi düzeni bakıldığında dört vergi türünden söz edilir. Bunlar: tükük (servet ve kazanç vergisi), nalbaha (asker masraflarına katılma payı), elibam (bina vergisi) ve mali berzek (toprak mahsulleri, ekin vergisi) ( <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319936> erişim tarihi: 19.12.2018). Ayrıca Selçuklularda ticari hayatın güvenli bir şekilde devam etmesi için yol güvenliğinin sağlanması amacıyla yoldan faydalananlardan bedraka adında vergi alınmıştır (Gökbnar vd., 2016: 9).

Bu dönemde insanlar devlete karşı sorumluluklarını üç şekilde yerine getirmiştir. Bunlar:

- Reayanın hem kendisi hem de hayvanları için yapmakta zorunlu olduğu faaliyetlerdir. Bir çeşit vergi olarak da düşünülen bu faaliyetler, bedenen ödenmiştir. Örneğin bunlar hisar yapmak, toprak sürmek, arık yapmak gibi faaliyetlerdir. Reayanın sahip olduğu hayvan türü, adedi ve kazancı yüklenilecek yükümlülüğün ağırlığını belirler.
- Reaya ürettiği ya da imal ettiği mahsul ve mamulden de devlete karşı sorumludur. Bu sorumluluğu da aynı ödeme şeklinde yerine getirir. 1/40 oranında alınan bu vergiler ne üretiliyorsa onun cinsinden ödeme şeklinde gerçekleştirilir. Örneğin hububat üretmişse öşür alınması, pamuklu dokumacıların ürettikleri pamuklu bezlerden bez olarak vergi ödemesi gibi. Reayanın yükümlü olduğu nakdi vergi ödemeleri de vardır. Haraç, cizye, bağ vb. cinsinden alınan nakit/para ile tahsil edilen vergilerdir (Baykara, 2002: 365-366).

Selçuklularda diğer Türk devletlerinde olduğu gibi bazı vergiler şer'i yani dini kökenli olup bazıları ise Türk örfünden gelmektedir. Dolayısıyla Selçuklular için de tıpkı Osmanlı'da olduğu gibi ikili vergi sisteminden söz etmek mümkündür.

Öşür, haraç, cizye, baç, ubur, cevaz-ı rah, bedraka, yasama, kalan, kopçur, tuzgu, tamga, tagar, ulak, resm-i kudüm, tabkur gibi farklı pek çok vergi vardır. Bunların bir kısmı kesin olarak bilirse de pek çoğu hala bilinmemektedir. Ayrıca henüz bilinmeyen vergi türlerinin olduğu sanılmaktadır (Baykara, 2002: 366).

Tüm bunların yanı sıra Selçuklu vergi sisteminin en önemli esaslarından biri vergilemede açıklık ve belirliliktir. Selçuklularda yeni bir vergi getirildiğinde, mevcut vergilerde herhangi bir değişiklik yapıldığında bu düzenlemeler devlet tarafından ilan edilmiştir. Bunun için herkesin görebileceği cami kapılarının üstüne, kale kapılarına bildiriler asılmıştır. Böylece halkın bilgilendirilmesi sağlanmıştır. Burada amaç hem halkın bilgilendirilmesini sağlamak hem de vergi gelirlerinin devamlılığını sağlamaktır. Son olarak Selçukluların diğer devlet işlerinde olduğu gibi vergilemede de adalet ilkesiyle hareket ettiği söylenebilir.

Selçuklular, Doğu Anadolu ve Hazar Havzası'nda kurulan Türk devletleri ile Osmanlı arasında köprü görevi görmüş, onların devlet yönetimi ve mali yönetim deneyimlerini Osmanlı Devleti'ne aktarmıştır. Osmanlı Devleti bu deneyimleri fırsata çevirmiş ve değişen koşullara göre muazzam bir sistem oluşturmuştur (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319936> erişim tarihi: 19.12.2018).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### OSMANLI DEVLETİ'NDE VERGİ SİSTEMİ

#### 3.1. Tanzimat'tan Önce Genel Olarak Osmanlı Devlet İdaresi

Osmanlı İmparatorluğu idari yapısı, Büyük Selçuklu Devleti ve Anadolu Selçuklu Devleti ile İlhanlılar, Memlukler ve Anadolu Beylikleri gibi bazı İslam ve Türk devlet teşkilatları örnek alınarak oluşturulmuştur. Ayrıca Osmanlı mirasçısı olduğu Bizans İmparatorluğu ve Balkan devletlerinin teşkilat yapısından ve Moğollardan da etkilenmiştir

Osmanlı İmparatorluğunun kuruluşundan 15. yüzyıl ortalarına kadar olan dönemine ait yeterli ve güvenilir belge ve kaynak bulunmamaktadır. Bunun sebepleri olarak başkent sürekli değişmesi, 15. yüzyıl başında Timur istilasında belgelerin yok edilmesi, başkent Edirne'deki yangınlar ve saltanat kavgaları gösterilir. Osmanlı merkezîyetçi bir yapıya sahip olduğu için ülkenin tüm yönetimi başkentten sağlanmıştır. Özellikle Kanuni Sultan Süleyman devrinden itibaren her türlü idari işlem belgelenmiştir. Merkezde düzenlenen belgelerin bir sureti mutlaka defterlere işlenmiş, taşradan merkeze gelen bütün belgeler de itinayla saklanmıştır (Öner, 2005: 9).

#### 3.1.1. Devletin Hukuki Yapısı

İslamiyet'in kabul edilmesinden sonra diğer Türk devletlerinde olduğu gibi özellikle Selçuklu Devleti'ndeki gibi Osmanlı Devleti de İslam kültür ve hukukunu benimsemiştir. İslam Hukuku kitap (Kur'an-ı Kerim), sünnet, icma ve kıyas olarak adlandırılan kaynaklara göre tespit edilmektedir. Şer'i hukuk olarak adlandırılan İslam Hukuku, Osmanlı Devleti'nin anayasası niteliğindedir.

Şer'i hukuk kuralları, Allah'ın buyruğu olduğu için değiştirilemez niteliktedir. Ancak Osmanlı çok uluslu ve farklı dinli bir yapıya sahip olduğu için ülke yönetiminde sadece Şer'i hükümlere bağlı kalınmamış, diğer hukuk kaynaklarından da faydalanmıştır. Bunlar: örfî hukuk ve padişah fermanlarında oluşmaktadır. Padişah örfî hukuk koyma iradesini fermanları ile açıklar. Bu fermanların süreleri genellikle padişahların hayatları ile sınırlı olmuştur. Böylece irade ve fermanlarla devlet nizam ve teşkilatında değişiklik yapılabilmiştir (Öner, 2005: 13-15).

Osmanlı Devleti'nin teşkilat ve kamu hukuku (idare, vergi ve ceza hukuku) zaman zaman İslam Hukuku'nun dışına çıkılarak, esnek bir sistemde başarılı bir yapıya bürünmüştür. Bu durumda Osmanlı Devleti karmaşık bir hukuk sistemine sahip gibi görünse bile aslında bu karmaşık durum çok iyi yönetilmiştir. Öncelikle her türlü hukuki olgu şer'i hukuk ile

çatışırsa, şeriat hükümlerine uyulması esas alınmıştır. Böylece örfi hukukun şer'i hukuka uygunluğu için Şeyhülislam'dan fetva alınıp, her iki hukukun da uyumu ve bütünlüğü sağlanmıştır. Ayrıca her iki hukuk için ayrı bir mahkeme kurulmayıp her ikisi de şer 'iye mahkemelerince bir bütünlük içinde uygulanmıştır. Ancak zamanla Osmanlı'da diğer kurum ve teşkilatlarında olduğu gibi hukuk sisteminde de bozulmalar meydana gelmiştir. Örfi hukuk ile şer'i hukuk arasında yaşanan bu ikilik, Tanzimat'la birlikte gelen Batılılaşma hareketiyle beraber örfi hukukun daha etkili olmasına ve şer'i hukukun gücünü yitirmesine neden olmuştur (Öner, 2005: 15-19).

### 3.1.2. Genel Olarak Osmanlı Toprak Düzeni

Osmanlı Devleti'nin ekonomik yapısı tarıma dayanmaktadır. Ülkenin üretim gücünün temelinde tarım vardır. Dolayısıyla üretim ile geliri esas itibariyle topraktan elde eden Osmanlı'nın toprak düzeninin temelini 'miri arazi rejimi' oluşturur. Tımar sistemi içinde yönetilen miri araziden elde edilen gelirler devletin en önemli gelir kaynağıdır. Her ne kadar dolaylı bir kamu geliri olsa da miri arazi gelirleri, hem araziyi işleyen çiftçinin en önemli gelir kaynağını oluşturmuş hem de devletin askeri ve idari hizmetlerinin karşılanmasında kullanılan yegâne finansman olmuştur.

Devlete ait mallara miri mallar denir. Devlet hazinesi, devlet adına bu mallar konusunda tasarrufta bulunabilir. Miri mallara sadece araziler dâhildir. Yani dükkân, mağaza ya da mağaza gibi gayrimenkuller miri mala dâhil değildir. İslam hukukunu uygulayan Osmanlı Devleti'nde tasarrufa konu olan arazi çeşitleri şöyledir:

- Mülk (gerçek kişilerin mülkiyetinde bulunan) arazisi,
- Vakıf arazisi,
- Miri arazi (tasarrufu devlete ait).

Tanzimat dönemine kadar Osmanlı hukukunda arazi hakkında müstakil bir kanun yoktur. Bu konuda çeşitli kanunnameler ve padişah fermanları mevcuttur. Ancak Osmanlı toprak düzeni Tanzimat'tan sonra Hicri 1274/ Miladi 1858 tarihli Arazi Kanunnamesi hükümleri ile toplu bir şekilde yeniden düzenlenmiştir (Öner, 2005: 73-74).

Devletin kuruluşundan Tanzimat'a kadar geçen sürede Osmanlı'nın toprak yönetimi dirlik (tımar) sistemi içinde düzenlenmiştir. Tımar sistemi uzunca bir süre miri arazilerin işletilmesinin kilit noktası olduğu gibi devletin en kuvvetli dayanağı olan ordunun yani tımarlı sipahinin de kilit noktası olmuştur.

Aynı zamanda reaya-asker-devlet anlayışına oturtulmuş olan mülki ve yerel yönetimler de arazi rejimiyle doğrudan ilişkilidir. Vergi sistemi de esasen arazi rejimi

temeline oturtulmuştur. Sonuçta fethedilen bir arazinin bölünmesi, mülki ve askeri idarenin düzenlenmesinde esas tutularak;

- Bir büyük kıta bir 'eyalet' olarak alındığında, oraya bir beylerbeyi tayin edilmiştir. Sonrasında her eyalet birden fazla 'sancak' a ayrılmış, onlara da birer sancakbeyi atanmıştır.
- Her sancak da kazalara ayrılarak her birine birer kadı veya voyvoda tayin edilmiştir. Bunun haricinde her sancak arazisinden sağlanan vergi hasılatı itibariyle ve askerlik tertibatıyla; İki, üç veya beş köy bir tımar ve zeamet olarak kaydedilerek, dirlik adıyla bir tımarlı süvariye ve zaim tahsis edilmiştir.
- Bir kısım arazi ise askeri ve mülki yöneticiler için has olarak tahsis edilmiş veya padişah ve hazineye ayrılmıştır.
- Bir kısım arazi de gündelik ulufelerine karşılık sınır muhafızlarına yurtluk-ocaklık olarak ödenmiştir.
- Arazinin bir diğer kısmı ise eizze evkafına yani eren, evliya vakıflarına eğitim ödeneği şeklinde ödenmiş ve kayıtlara geçirilmiştir (Öner, 2005: 74-75).

Miri arazi rejimi ve tımar sistemi, Osmanlı'nın merkezi hazinesi ve mali idaresi dışında, dengeli ve düzenli şekilde toplanan, eyaletler arası para transferi gerekmeksizin taşradaki idari ve askeri giderlerin yapılmasını amaçlayan ve başarılı bir şekilde yönetilen toprak vergisinin temelidir. Asker-devlet anlayışına dayanan Osmanlı Devleti'nde askerin her türlü ihtiyacı devlet için büyük külfettir. Ancak Osmanlı'da vergi, asker yetiştirme ve ihtiyaçlarını gidermeye yönelik toplanmıştır. Böylece Osmanlı pek çok probleme tek çözüm getirmiştir. Öncelikle taşrada toplanan vergilerin, merkezi hazineye getirilme maliyeti sıfıra indirilmiştir. Ordu giderlerinin finansmanı doğrudan merkezi hazineden değil de taşradan karşılanmıştır. Sonuç olarak Osmanlı, devletin en önemli sorunu olan gelir sorununa da çözüm bulmuştur.

Peki, Osmanlı maliyesi ve ekonomisinin temelini oluşturan tımar sistemi neden bozulmuştur?

Elbette bu sorunun tek bir cevabı yoktur. Aynı şekilde tımar sisteminin bozulması gecedен sabaha bir günde olan bir olay da değildir. Şimdi de sistemin neden ve nasıl çöktüğüne geçmeden önce tımar sistemi ve iltizam usulünü inceleyelim.

### 3.1.3. Tımar Sistemi

Osmanlı Devlet Sisteminin merkezine konumlanmış bir yapıyla karşımıza çıkan tımar sistemi, aslında basit bir sistem olmasına rağmen bir o kadar da karmaşık yapıların birleşmesine olanak sağlamıştır.

Tımar (dirlik) sistemi geleneksel bir toplumun yani tarımsal ekonomik yapıdaki toplumun sistemidir. Tımar, İslam'ın iktâ müessesinden gelmektedir. Sasaniler, Araplar ve Selçuklularda Sultanın önemli kişilere toprak bağışlaması şeklinde görülmüştür. Ancak Osmanlılar bu sistemi daha da geliştirmiştir (Öner, 2005: 81). “Tımar, devletin, miri araziden belirli bir kısmın tasarruf hakkını ve yıllık gelirini tahsil yetkisini askeri, idari ve sosyal görevleri dolayısıyla maaş ödemek durumunda bulunduğu bir kişiye vermesine denilir.” (Öner, 2005: 82). Bu sayede devlet, kamu hizmetini ve vergi tahsil işlemini aynı kişide birleştirmiştir.

Osmanlı devleti, yayılma dönemlerinde özellikle Anadolu topraklarının denetiminde oldukça güçlük çekmiş, özel kesimle sürekli bir mücadele içinde olmuştur. Rumeli’de ise fethedilen topraklarda devlet mülkiyetinin sağlanması Anadolu’ya göre daha kolay olmuştur. Sonuç olarak tımar düzeni ile toprak mülkiyetinde olumlu gelişmeler yaşanmıştır (Pamuk, 2011: 41-42).

Tımar sisteminin uygulandığı bölgelerde devlet, vergi geliri sağlayabilecek tüm mal ve insan kaynaklarının sayımını yaparak tahrir defterlerine kaydettirmiştir. Bu defterlere sadece tarımsal topraklar değil, kentlerdeki imalathaneler, pazar yerleri, limanlar, değirmenler ve gümrük kapıları da dâhil edilmiştir. Daha sonra bu kaynaklardan elde edilecek gelirlerin miktarına göre dirlik adı verilen birimler oluşturulmuştur. En fazla gelir sağlayan dirliklere has, orta büyüklüktekilere zeamet ve en küçüklerine ancak sayıca en fazla olanlara ise tımar denilmiştir. Has ve zeamet gelirleri padişaha ve diğer devlet büyüklerinin maaşlarına ayrılmışken; tımarlar ise bir beratla birlikte sipahilere dağıtılmıştır (Pamuk, 2011: 42).

Osmanlı Devleti’nin tımar sistemini yaygınlaştırmak istemesinin altında başka nedenler de bulunmaktadır. Bu nedenlerden biri ve belki de Osmanlı için en önemlisi, tımar sisteminin Osmanlı Devleti’nde toprağa bağlı bir aristokrasinin önüne geçiyor olmasıdır. Tımar küçük işletmelere dayanan bir toprak düzenidir. Küçük işletmelere dayalı bir yapı aynı zamanda merkezi devlete karşı siyasi alternatiflerin oluşmasının da önüne geçmektedir. Bu yüzden Osmanlı tımar sistemini gücünün yettiği ölçüde korumuş ve devam etmesini sağlamıştır. Ayrıca tımar sistemiyle Osmanlı Devleti ülkedeki üretimi ve emeği de kontrol altında tutmayı başarmıştır. Tımar sistemi bir nevi denetim mekanizması görevi görmüştür. Böylece ülkedeki üretim her aşamada denetlenebilmiştir. Aynı zamanda tımar sistemiyle barış

zamanlarında kolluk kuvvetleri görevi de sürdürülmüştür. Tımarlı sipahiler ve cebelüler barış dönemlerinde jandarma vazifesini yerine getirmiştir.

Osmanlı tımar sisteminde toprağın mülkiyeti devletin elinde bulunmaktadır. Tımar sahipleri Avrupa'daki feodal lordlardan farklı olarak, devletin memuru niteliğindedir. Osmanlı reayasası Avrupa serfleri gibi toprağa bağlı yarı esir statüsünde değildir. Öte taraftan tımar sahipleri dirlik içinde bulunan arazinin maliki olmadığı gibi araziden yararlanma hakkına sahip de değildir. Yani tımar sahipleri araziye kendi ad ve namlarına işleyemezler. Ancak tımar sahipleri, araziye devlet adına idareye ve her türlü tapu işlemini yapmaya yetkilidir. Sipahi kanunda gösterilen vergileri tahsil etmeye yetkili kılınmıştır. Bu vergilerden ilki de tapu resmidir. Tapu resmi yeni tapu sahiplerinden bir defaya mahsus alınan vergidir. Sipahinin reayadan tahsil ettiği asıl önemli olan ve devamlı gelir sağlayan vergi çift akçesi ile öşürdür. Bu vergiler kanunnamelerce belirlenerek olası uyuşmazlıklar en aza indirgenmeye çalışılmıştır. Ayrıca vergi tarh ve tahsil yetkileri kadıların denetimine tabi tutulmuştur (Öner, 2005: 82-83).

Osmanlı Devleti tımar sistemini bütün eyaletlerinde uygulamaya koymamıştır. Tımar sistemi daha çok imparatorluğun çekirdeğini oluşturan Anadolu, Rumeli ve Suriye eyaletlerinde uygulanmıştır. Tımar sisteminin uygulanabilmesi için önce gerekli sayımlar yapıp (nüfus sayımı, hayvan sayımı, vergi gelir miktarının tespiti gibi) ve akabinde tespit edilen rakamlar tahrir defterlerine ayrıntılı bir şekilde kaydedilmiştir. Böylece her sancak için ayrı ayrı nüfus ve gelir defterleri, oluşmuştur. Bölgedeki vergi kaynaklarında herhangi bir değişim yaşandığında tahrir işlemleri de yenilenmiştir (Öner, 2005: 83).

Osmanlı tımar sistemi Kanuni Sultan Süleyman döneminde zirveye ulaşmış, tımar sayısı 200 bine yükselmiştir. Ancak ilk bozulma belirtileri de yine bu dönemde baş göstermiştir. Daha önceki yıllarda vergiler iltizam usulü ile toplanmazken, Sadrazam Rüstem Paşa döneminde vergilerin tahsili ilk defa iltizama verilmiştir (Öner, 2005: 86). Aslında her ne kadar tımar sisteminin bozulmasıyla iltizam usulüne geçildiği görüşü tarihçiler tarafından söylene de toprak rejiminin bozulmasındaki en büyük etken iltizam usulüdür. İltizam usulünün ilk uygulamaya konmasıyla birlikte tımar sisteminde de bozulma başlamıştır. Tımar sisteminde yaşanan aksaklıklar iltizama yönelmeyi gerekli kılmış, her zaman daha çok nasıl vergi toplanır diyen mültezimler de halkı zor durumda bırakarak çiftçinin toprağını terk etmesine sebep olmuştur. Toprağını bırakan halkın bir kısmı kentlere göç etse de büyük çoğunluğu da eşkıya olup, Osmanlı'nın uzun yıllar iç sorunu haline gelmiştir.

Tımar sistemindeki bozulmalar zamanla daha da artmıştır. Tımarlarını terk edenlerin yerine rastgele kişiler getirilmiş, işin ehli olmayan bu kişiler de başarısız olmuştur. Bunların

yanı sıra gelişen teknoloji ile savaş stratejileri dahi değişmiştir. Küçük çaplı barutlu-ateşli silahların kullanılmaya başlamasıyla tımarlı sipahilerin önemi azalmıştır. Osmanlı'nın önünde artık değişmesi gereken bir mevzu daha vardır ki, bu da ordunun yenilenmesidir. Dolayısıyla hâlihazırda devletin bozulmuş bir kurumu vardır ki bu kurum da doğrudan devletin gelir kaynağını etkilemektedir. Yaşanan ülke dışı gelişmelerin de etkisiyle dar boğaza bir de gider arttırıcı olayların eklenmesi, Osmanlı maliyesinin kaçınılmaz sonu olmuş, Osmanlı mali bunalıma sürüklenmiştir.

17. yüzyıla gelindiğinde ise tımarlar küçük dirlikler halinde mukataa haline getirilerek merkezi hazineye alınmıştır. Daha sonra 18. yüzyılda ise haslar, özellikle beylerbeyi ve sancak beyi hasları mukataa halinde merkezi hazine gelirleri arasına dâhil edilmiştir. Hasların özellikle beylerbeyi ve sancakbeyi haslarının mukataalaşması ayrı bir önem taşımaktadır. Bunu nedeni Osmanlı askeri sisteminin bel kemiğini bu toprakların oluşturmasıdır. Mukataalaşma sürecinin ilk başlarda küçük dirlikler düzeyinde gerçekleşmesi, Osmanlı klasik sistem ve dengesini alabora etmeden uzunca bir süre devam etmesine imkân sağlamıştır. Ancak beylerbeyi ve sancak beyleri haslarının da Mukataalaşma kervanına katılması ile olaylar boyut değiştirip, durumun ciddiyetini arttırmış, Osmanlı mali, askeri ve idari sisteminde değişimin hız kazanmasına sebep olmuştur (Cezar, 1986: 35).

### **3.1.4. Tımar Sisteminin Bozulması**

Tımar sistemi Osmanlı mali sisteminin temelini oluşturmuştur. Ne var ki bu kadar önemli bir sistem daha Osmanlı altın çağını yaşarken temelden sarsılmıştır. Tımar sisteminin bozulmasının tek bir sebebi yoktur. Bu sebeplerden bazıları şu şekilde açıklanabilir:

Tımar sisteminin bozulmasında ilk neden olarak, tımar topraklarının ya hazine ya da diğer nüfuzlu şahıslar tarafından, kendi menfaatlerine zapt olunması ve bu suretle dirliklerin askeri amaçlı değil, para ile satın alınabilen bir geçim kapısı haline gelmesi gösterilir. Bu duruma bir de rüşvet eklenince, tımar sahibi olmaya hak kazanmış kişilere değil de hak etmeyenlere rüşvetle tımarlar verilmiştir. Tımarla meydana gelen bu bozulmayı Koçi Bey – dönemin sadrazamı- şu şekilde anlatmıştır:

Boşalan tımar ve zeametlerde eski kanunlarına aykırı olarak İstanbul tarafından verilmeğe başlandı. İleri gelenler ve vükela boşalan yerleri adamlarına ve akrabalarına verip, İslam memleketlerinde olan tımar ve zeametini seçmelerini şer'i şerife ve yüksek kanuna aykırı olarak, kimine paşmaklık yaparak, kimini padişah hassasına katarak, kimini mülk olarak, kimini vakıf olarak, kimini vücudu sıhhatte olan kimselere emeklilik olarak verip, bütün zeamet ve tımar, ileri gelenlerin yemliği oldu (Aktan, 1988: 76).

Tımar sistemindeki bozulmanın bir diğer önemli sebebi ise fetihlerin durmasıdır. Fetih gelirlerinin azalması durumunda İmparatorluk yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duymuştur. Bu sebeple de Osmanlı gelir sağlamak için tımarları yüksek bedeller karşılığında iltizama vermiş,

bu durumda tımar sistemi üzerinde bozucu etki oluşturmuştur. Tımar sistemini olumsuz etkileyen bir başka sebep de nüfus artışıdır. Nüfus artışı tımarların dağıtımında rüşvet ve iltiması arttırarak, tımar sisteminde bozulmanın sebeplerinden olmuştur. Devletin merkezi hazinede duyduğu nakit ihtiyacı sebebiyle tımarların küçültülerek fazla kısımları has adı altında hazineye mal edilmiştir. Daha sonra ise bu topraklar bütünüyle iltizama verilmeye başlanmıştır. Bu durum tımar sisteminin bozulmasına sebep olan etkenlerden biridir. Ayrıca tımarların zaman zaman vakıf ve özel mülkiyette konu olması da sistemin işleyişinde bozucu etki yapmıştır. Tımar dağıtım işlerinde görevli olanların, görevlerini doğru yapmaması, denetim mekanizmalarının olmaması ya da düzgün yürütülememesi de tımar üzerinde bozucu etkilerden biridir (Aktan, 1988: 77).

Yukarıda sayılan bu sebeplerin hepsi tımarla doğrudan ilgilidir. Bu sebeplere ek bir de tımarı dolaylı etkileyen sebepler vardır. Bu sebeplerden örneğin yurt dışında yaşanan ekonomik, mali, sosyolojik, teknolojik, coğrafik gelişmeler sayılabilir. Aynı şekilde yurt içinde yaşanan halk ayaklanmaları, sık sık yaşanan taht değişimleri, paranın değerinde meydana gelen düşüşler gibi yaşanan gelişmeler dolaylı da olsa tımar sistemi üzerinde bozucu etki yapmıştır. Sonuç olarak Osmanlı için hayati önem taşıyan tımar sistemi ilk önce 1703 tarihinde Girit adasında uygulamadan kaldırılmıştır. İmparatorluğun diğer yerlerindeki tımarlar ise 1812 yılından hazırlığını yaptığı ancak Sultan Abdülmecit tarafından ilan edilen Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile tımar sistemi tamamen kaldırılmıştır. Bundan sonra vergi tahsilatında emanet usulüne geçilmiştir (Aktan, 1988: 77).

### 3.1.5. İltizam Usulü

İltizam usulü Osmanlı mali sisteminde uzunca bir süre uygulanmıştır. Bu usul geniş anlamda şöyle tanımlanabilir:

İltizam Sistemi, esasen vergilerin aynı olarak alındığı devirlerde kullanılmış bir tahsil usulüdür. Bu sistemde vergilerin tahsil yetkisi belirli ve götürü bir bedel karşılığında devlet tarafından anlaşma ile adına “mültezim” denen üçüncü bir şahsa verilmektedir. İltizam sisteminde, iltizama verilecek vergiler, bölgelere göre arttırmaya çıkarılır ve bu iş en yüksek bedeli teklif eden şahıs veya şirketlere bırakılır. Bu şahıs ya da şirketlerin devlete ödediği bedel ile topladığı vergiler arasındaki fark, mültezimlerin kazancını teşkil etmektedir (Aktan, 1991: 73).

Osmanlı İmparatorluğu’nda vergilerin tahsili tımar sistemiyle gerçekleştirilmiştir. Ancak 16. yüzyıl ortalarından itibaren iltizama verilen topraklar olmuştur. Mevcut sistemin dışında bir uygulama olan iltizam, bir de hali hazırda var olan mali sıkıntılarla birlikte tımar sisteminin iyiden iyiye bozulmasıyla da Osmanlı’nın tercih ettiği yepyeni bir vergi tahsil uygulaması olmuştur. Aslında iltizam usulü de aynı tımar sistemi gibi başka toplumlarda daha önce uygulamaya konmuş bir sistemdir. Yani Osmanlı bu sistemi sadece kendi icat edip de kullanmamıştır. Elbette kendinden önceki ya da çağdaşı topluluklardan sonra bu sistemi tıpkı

tımar sisteminde olduğu gibi geliştirmeyi başarmıştır. Sonuç olarak iltizam usulü Osmanlı için tımar sisteminin ikamesi olarak uygulanmıştır.

Osmanlı İmparatorluğu'nda iltizam usulünün ilk ne zaman uygulandığı kesin olarak bilinmemekle birlikte, Fatih Sultan Mehmet'in Sadrazamı Rum Mehmet Paşa zamanında uygulandığı saptanmıştır. Osmanlı'da baş gösteren mali sıkıntılar, diğer taraftan tımarlı sipahinin ordudaki önemini kaybedip bunların yerine maaşlı ordunun ikame ihtiyacı, iltizamın Osmanlı mali sistemine daha çok yerleşmesine sebep olmuştur. Çünkü devamlı maaş alan bir ordu için devletin daima nakit paraya ihtiyacı vardır. Bu para ise tımar ve diğer varidatın iltizama verilmesiyle sağlanabilmıştır. Daha doğrusu dönemin maliyecileri ancak toprakların iltizama verilmesiyle nakde ulaşılabileceğini savunmuştur. Başlıca bu nedenlerden dolayı, tımar sistemi uygulamasına tımar ve zeametın sahiplerinden geri alınmasıyla son verilmiş ve söz konusu arazi gelirleri bölgeler itibariyle ihale yoluyla mültezimlere verilmiştir. 17. yüzyıldan itibaren ise iltizam usulü yaygınlık kazanarak tımar uygulamasının tamamen önüne geçmiştir. Ancak mültezimlerin zamanla daha fazla vergi tahsil edebilmek adına halk üzerinde baskı kurmaları, 18. yüzyılın ikinci yarısından sonra Osmanlı Devletini önlem amaçlı yeni bir yapılanmaya itmiştir (Aktan, 1991: 74).

Vergi gelirlerini gerek devlet gerek halk adına güvence altına almak için, halk tarafından seçilen 'ayan' adı verilen kimseler vergi tahsilat işleminde aracı konumuna getirilmiştir. Osmanlı'da yeniden yepyeni bir dönem de başlamıştır. Ayanlar başlangıçta mültezimlere karşı halkı korumuştur. Ancak daha sonra mültezimlerle uzlaşma sağlayarak kendileri de iltizam almaya başlamıştır. Gün geçtikçe de mültezimlik yapan ayanların sayısı artmıştır. Mültezim olan ayanların sayıca çoğalmasının üstüne Osmanlı Devleti ayanlarla uzlaşmak zorunda kalmıştır. 12 Ocak 1695 tarihli hattı hümayun ile birlikte vergi toplama işi "rical-i devlet" veya "ayan-ı memleket" olarak adlandırılan ayanlara verilmiştir. Sonunda ayanlar da eski mültezimler gibi halk üzerinde baskı kurarak daha fazla vergi tahsil etme yoluna gitmiştir. Hatta kendi aralarında dahi anlaşmazlığa düşerek iltizam alabilmek adına birbirleriyle yarışmışlardır (Aktan, 1991: 75). Bu durumların sık yaşanması ve artık iltizam usulünün de tıkanmasıyla Osmanlı iltizamın da kaldırılmasına karar vermiştir.

Osmanlı Devleti'nde iltizam sistemi, iyice ticaret işine dönmüş, vergi tahsilatı hazine ile mültezimler arasında bölüşülmüştür. Senede bir yapılan iltizam ihaleleri, mültezimlerin iyiden iyiye kendi menfaatleri doğrultusunda hareket etmelerinden dolayı ihalelerin senede bir kez yapılmasından vazgeçilerek, birkaç kez yapılması kararı alınmıştır (Velay, 1978: 26).

Esas itibariyle iltizam sistemi Osmanlı maliyesine ilk zamanlarda aranan kan gibi görünmüştür. Çünkü hazinenin ihtiyacı olduğu nakit bulunmuştur. Ancak yukarıda bahsedilen



nedenlerden dolayı o bulunan kan çok çabuk tükenmiştir. Bu yüzden 1839 Tanzimat fermanı ile kaldırılmak istense de başarılı olunamamıştır. O dönemler Osmanlı maliyesinde vergi tahsilatını gerçekleştirebilecek başkaca bir kurum olmadığından iltizam usulüne devam etmek zorunda kalınmıştır. Sonra aynı şekilde 1856 Islahat Fermanı ile kaldırılmaya çalışılsa da yine başarılı olunamamıştır. İltizam usulü Osmanlı Devleti'nin yıkılışından sonra Türkiye Cumhuriyeti'nde de belli bir süre uygulanmaya devam etmiştir.

### 3.1.6. İltizam Usulünün Osmanlı Maliyesine Etkileri

İltizam usulünün Osmanlı maliyesine olumlu etkileri olduğu gibi hiç şüphesiz olumsuz etkileri de olmuştur. Bu olumsuz etkiler ya Osmanlı'nın hali hazırda bulunan mali bunalımından doğmuş ya da sistemin içinde var olan eksikliklerden kaynaklanmıştır. İltizam usulünün Osmanlı vergi sistemine kazandırdıkları ve kaybettirdiklerini kısaca incelemek faydalı olacaktır.

İltizam usulü tam bir devlet maliyesi oluşturulmadığında ya da daha doğru bir ifadeyle merkeziyetçiliğin tam manasıyla uygulanmasının mümkün olmadığı ve haberleşme ile diğer teknolojik gelişmelerin yetersiz olduğu dönemlerde, vergi tahsilinin sağlanmasında çok faydalı bir sistemdir. Osmanlı İmparatorluğu da her ne kadar merkeziyetçi bir yapıya sahip olsa da dönemin ekonomik, teknolojik ve coğrafi şartları göz önünde tutulduğunda vergi tahsilatı için iltizam usulüne doğru bir yönelimde bulunmuştur. İltizam usulünün Osmanlı maliyesi için faydalı olacağı görüşü hâkimdir ki, ilk başlarda Osmanlı hazinesi iltizam ile küçük bir toparlanma geçirmiştir. Ayrıca iltizam sistemiyle vergiler çoğunlukla peşin olarak tahsil edildiğinden, devlet bu sayede sabit bir gelir sağlamaktadır. Dolayısıyla mültezim kar da etse zarar da etse devlet için bir riziko söz konusu değildir. Sonuç itibariyle bütçe açısından bakıldığında iltizam bedelleri önceden bilindiğinden bütçe gelir tahminleri daha doğru belirlenmiştir (Aktan, 1991: 77).

Tüm bu olumlu taraflarının yanında iltizam sisteminin kamu maliyesini ve vergi sistemini olumsuz etkileyen tarafları da vardır. Bunlardan ilki belki de en önemlisi devletin bir hükümlanlık hakkı olan vergi toplama görevini bir fert veya şirkete bırakarak kamu hukukuna aykırı davranılmasıdır. Böylece devlet en önemli haklarından birinden feragat etmiş sayılmaktadır.

İltizam sisteminin adalet üzerinde de olumsuz etkisi vardır. Mültezimler devletten iltizam hakkı elde edebilmek için açık arttırmada en yüksek fiyatı vermeye çalışır. En yüksek vergi tahsil edeceğini taahhüt eden mültezime bu görev verilir. Ancak mültezim de kendi karını düşündüğünden ve daha fazla kâr elde edebilmek için halk üzerinde şiddet ve baskı kurarak vergi tahsil işlemini gerçekleştirir. Ayrıca vergi psikolojisi açısından bakıldığında da

devlet memuru olmayan kişiler tarafında verginin toplanması, reaya ile mültezimler arasında anlaşmazlıkların sık sık yaşanmasına sebep olmuştur (Aktan, 1991: 78). Vergiyi devlet memurlarının değil de özel şahısların toplaması reaya üzerinde farklı bir baskı oluşturmuştur.

Sonuç olarak dönemin şartları göz önünde tutulduğunda iltizamın gerekli bir uygulama olduğu söylenebilir. Başarısızlıklarına bakıldığında ise yine dönemin şartları göz ardı edilmemelidir. Sürekli değişen bir dünya, mali bunalıma girmiş bir devlet, halk ayaklanmaları, uzun süren savaşlar, mağlup olunan savaşlar gibi dış etkenler sistemin doğru işlememesinin sebepleri arasında sayılabilir. Belki burada söylenebilecek tek şey mültezimlerin ve bürokratların yeteri kadar denetlenmemesidir. Osmanlı denetim mekanizmasını sağlam temellere oturtabilseydi iltizam usulünün Osmanlı maliyesi üzerindeki olumsuz etkisi bu kadar büyük olmazdı.

### **3.2. Klasik Dönemde Osmanlı Maliyesinde Meydana Gelen Bozulmalar**

Osmanlı İmparatorluğu ordu-asker devlet anlayışıyla hareket ettiğinden, savaşlarla dolu geçmişe sahiptir. Dolayısıyla Osmanlı'nın en önemli devlet politikalarından biri vatan topraklarına her defasında bir yenisini eklemektir. Ancak Osmanlı'nın sınırları azami genişliğe ulaştıktan sonra, artık kısa süreli savaşa dönemleri yerini uzun dönemli savaş yıllarına bırakmıştır. Aslında her savaş döneminde zafere ulaşılan kadar mali sıkıntı yaşanmışsa da Osmanlı her savaştan sonra hazinesini ganimetlerle doldurmayı başarmıştır. Bu durum savaşa girmiş her devlet için geçerlidir. Ancak Osmanlı bu sıkıntıların üstesinden başarıyla gelmiştir. Ta ki 17. yüzyılın ikinci yarısına kadar. 17. yüzyılın ikinci yarısından sonra bu savaşlar Osmanlı maliyesini olumsuz etkilemeye hatta mali bunalıma sürüklemeye başlamıştır. O halde şu soruyu sormak kaçınılmazdır. Yılları savaşlarla geçmiş ve bu savaşları yıllarca gelir kaynağı olarak görmüş bir devlette bu savaşlar artık bir bunalımın ve hatta yıkımın sebebi olmayı nasıl başlamıştır? Bu sorunun cevabı elbette basit, tek cümlelik değildir. Bu yüzden öncelikle Osmanlı klasik döneminin dengelerine ve açmazlarına göz atmak gerekecektir.

Osmanlı mali sistemi, ayaklarını merkezi hazine, tımar alanları ve padişah hazinesinin oluşturduğu bir sacayağı üzerine oturtulmuştur. Sistemin iyi çalışması için bu üç öge arasında hassas bir denge oluşturulmuştur. Sadece gerektiği zamanlarda küçük oynamalar yapılarak denge sağlanmaya çalışılmıştır. Hazine-i Amire yani merkezi hazine, ülkenin büyüklüğüne ve toplam vergi hasılatına göre büyük bir hazine değildir. Çünkü ülke içinde oluşan ve tahsili gereken tüm fiskal gelirler bu hazineye girmez sadece havass-ı hümayun adı verilen yerlerden tahsil olunan gelirler bu hazineye girmiştir. Bu hazinenin gelirleri merkezdeki ordunun maaş ödemesi, iaşesi, barınması ve donanımında kullanılmıştır. Hazinenin geri kalan kısmı ise

saray masraflarına ayrılmıştır. Osmanlı mali sisteminde dengenin diğer ayağında bulunan tımar sistemi, tımar sahiplerinin kendilerine tahsis olunan gelirlerin bir kısmıyla tımarlı sipahi olarak adlandırılan askerlerin masraflarını karşılanmasıyla yükümlü bir sistemdir. Son olarak ceb-i hümayun yani iç hazine padişahların özel hazinesidir. Bu hazine hiç kuşkusuz padişahların güç ve otoritesinin en önemli dayanağıdır (Cezar, 1986: 28-29).

Osmanlı mevcut sistemi iki varsayım üzerine kurmuştur: savaşlar hep kazanılacak, savaş masraflarının nakden finansmanı gibi bir sorun hiç gündeme gelmeyecek. Bu iki varsayımı Osmanlı iki sisteme dayandırmıştır. Birinci varsayım tımar sistemine bağlıdır. Tımar sistemi, askerlikle tarımsal üretimi birbirine bağlar niteliktedir. Bu sistemin işleminin mantığı savaşlarda işlerini zaferle sonuçlandıran tımarların kısa sürede yeniden üretime dönmeleri öngörülmüştür. Yani tımar sistemi, üretici nüfusu yıllarca savaş meydanlarında tutacak, uzun süreli ve sonuçsuz savaşların olabileceğini dışlayan bir düşünce üzerine oturtulmuştur (Cezar, 1986: 30).

İkinci varsayımın ileri sürülmesindeki neden ise Hazine-i Amire'nin özelliği ya da bu hazinenin devre sonu hesapları anlamındaki Osmanlı bütçelerinin yapılarıdır. Bu bütçeler incelendiğinde iki önemli özellik dikkat çekmektedir. Bunlardan biri imparatorluğun büyüklüğüne oranla gelir-gider kapasitesinin düşüklüğüdür. İkincisi ise Hazine-i Amire donuk ve statik bir yapıya sahiptir. Yani Hazine-i Amire belli masrafları karşılamaya yönelik bir kurumdur ve bu yüzden belli gelir kaynaklarına sahiptir. Aslında yukarıda anlatılmak istenen nokta şudur ki, Osmanlı bütçeleri, olağan gelirleri ile beklenmedik olağandışı masrafları karşılayabilecek bir esnekliğe ve yapıya sahip değildir. O zaman buradan yola çıkılarak, bazı varsayımlara dayandırılarak oluşturulmuş Osmanlı mali sistemi, bu varsayımların gerçekleşmemesi halinde büyük sorunlarla karşılaşacaktır. Sonuç olarak yenedünyanın keşfinden sonra yaşanan gelişmeler ile Osmanlı mali sistemini bir çıkmaza sokan süreç de başlamış bulunmaktadır. Ekonomideki enflasyonist baskılar, diğer yandan ticaret yollarındaki değişmeye bağlı olarak ticaret dengelerinin değişmesi, nüfus artışından kaynaklanan sorunların da eklenmesiyle Osmanlı klasik düzeninde çözümü imkânsız sorunlara yol açmıştır (Cezar, 1986: 30-31).

Geçmişte tüm kurumlarıyla işleyen Osmanlı mali sistemi, aslında bünyesinde sorunlar olan bir sistemdir. Sadece o sorunları sorun haline getiren faktörler ya Osmanlı'nın aşamayacağı kadar büyük olmamış ya da sorunlara getirilen çözümler yeterli olmuştur. Ancak dünyada yaşanan gelişmelerin de etkisiyle Osmanlı mali sistemi büyük bir açmazın içine düşmüştür. Bunun için Osmanlı maliyecileri klasik sistemi yok sayan çözümlere karşı durmuştur. Hatta çözüm, üretimi ve ticareti arttırmakta değil de mevcut gelirleri yeniden

ayarlamada görülmüştür. Artık 18. yüzyıla gelindiğinde gelirlerdeki ayarlamaların dozu iyice kaçmış sonuç olarak savaşlar ekonomiyi ve maliyeyi daha derinden etkilemeye başlamıştır.

### 3.3. Osmanlı Maliyesinde Başlayan Büyük Değişim

Osmanlı Devleti'nde, vergilendirme ve vergi toplama konusunda tarım sektörünün hâkim olduğu, sanayi öncesi ekonomilerin tarihte ortak özellikleri olarak beliren problem ve güçlükler, Osmanlı ekonomisi için de var olan ve imparatorluğun bu sorunları çözmede uzun tarihi boyunca kendine has metotlar geliştirdiği bir maliye ile karşılaşmaktadır. Ulaştırma imkânlarının yetersiz olduğu, mali organizasyon, metot ve vasıtaların kifayetsiz bulunduğu ve milli hasılanın küçük bir bölümünün nakde ihtiyacı olduğu zirai bir ekonomide, büyük ve kudretli bir devleti ayakta tutabilmenin orijinal ve başarılı bir dayanağı olarak beliren tımar sistemi, Osmanlı maliyesinin ilk ve en önemli sistemidir.

Tımar sistemi, büyük bir kısmı mahsul olarak toplanan vergi gelirlerinin nakli, paraya çevrilmesi, merkezi bir devlet hazinesi halinde toplanarak oradan vazifelilere dağıtılmasının güçlüğü karşısında, bir kısım asker ve memurlara, muayyen bölgelerden kendi nam ve hesaplarına tahsil edilmesiyle birlikte vergi kaynaklarının tahsis edilmesidir. Bu sistemle önemli mali sorunlar da çözümlenmiştir.

Tımar sistemiyle pek çok kamu hizmetlerinin aksamadan yürütülmesinin yanında vergi kaynağını meydana getiren beşerî ve iktisadi temeli veya mükellefi koruma hizmeti yerine getirilmesi sağlanmıştır. Ancak Osmanlı nizamında daha kuruluşundan itibaren beliren ve imparatorluğun büyümesi ile birlikte önem kazanan öyle faaliyetler vardır ki; bunları tımar sistemi içinde çözümlenmek mümkün değildir. Öyle ki, merkeze bağlı bürokrasi ile yine merkezin emrinde bulunan talimli, meslekten bir ordunun yüklendiği bu faaliyetleri, yedi iklimde yayılmış imparatorluğun binlerce kilometre uzaklıktaki yerlerinden toplanacak aynı vergilerden doğrudan doğruya tahsis ederek yürütmek mümkün olmadığından, vergilerin nakden toplanması veya nakde çevrilmesi suretiyle merkezi hazineye intikal ettirilmesi ve oradan da bu faaliyetleri yerine getirenlere maaş şeklinde ödenmesi zarureti vardır. Osmanlı Devleti bu zarurete çözüm olarak tımar sisteminden sonra ikinci bir mali metoda başvurmuştur ki bu da iltizam sistemidir. İltizam sistemi, Osmanlı tarihinde mültezim olarak adlandırılan bir zümre vasıtasıyla kanunların çeşitli iktisadi faaliyetlerden aynı şekilde tahsilini tespit ettiği vergileri mükelleflerden toplayıp, piyasada nakit haline getirdikten sonra devlet hazinesine aktarılmasından ibarettir (Genç, 2014: 95-97).

Osmanlı Devleti 17. yüzyılın ilk yarısını geride bıraktığında, sosyo-ekonomik ve mali açıdan çok yıpranmıştır. Koca imparatorluğun mali dengesi alt üst olmuştur. Ancak buna

rağmen Osmanlı Devleti ayakta kalmayı başarmıştır. Bu dönemdeki savaşlar, merkez ve taşra ordularının cephede gerekli iş birliğini sağlamasıyla Osmanlı lehine sonuçlanmıştır. 1645 yılına gelindiğinde ise artık Osmanlı için yeni bir dönem başlamıştır. 1645 Girit Savaşıyla -ki bu savaş 25 yıl sürmüştür- birlikte Osmanlı uzun ve masraflı savaşlar dönemine girmiştir.

Osmanlı İmparatorluğu'nun sınırlarının azami genişliğe ulaşmasının beraberinde getirdiği diğer sorunlarla birlikte mali sistemdeki aksaklıklar da devletin bu sorunlara çözüm üretmesini gerektirmiştir. Daha önce küçük ayarlamalarla çözüme kavuşturulan mali sorunlar artık kronikleşmiş bütçe sorunlarını da beraberinde getirmiştir. Ancak kronikleşen bütçe sorununa rağmen Osmanlı maliyecileri çözümlenmeye yine aynı sistem içinde kalarak gitmiştir. Çözüm yöntemleri ise paranın taşıması ve iç hazineden istikraz talebi olmuştur. Bu tedbirler yeterli olmayınca devletin ileri gelenlerinden, zenginlerinden "İmdadiye" adı altında cebri iç borçlanmaya başvurulmuştur. Ancak başvuru çözümler sorunun kaynağına yönelik olmamıştır. Sistemin tamamen tıkanması ile birlikte sonunda 1695 yılında sistem değişikliğine gidilmiştir. Hazinesinin nakit gereksinimine çare olabilecek yeni bir yol bulunmuştur: malikâne sistemi (Cezar, 1986: 33).

### 3.3.1. Malikâne Sistemi

Osmanlıda devlet gelirlerini toplamak için mali idarenin ayrı bir gelir teşkilatı taşrada oluşturulmamıştır. Dönemin şartları da düşünüldüğünde, devlet gelirlerinin toplanıp taşradan merkeze gönderilmesi ve sonra da her tarafa tekrar dağıtılması imkânsızdı. Toprak düzenine göre geliştirilmiş olan verginin önemli bir kısmı merkeze para olarak aktarılmayıp olduğu yerde harcanmıştır. Karşılaşılan mali sorunlar neticesinde devletin giderleri artmıştır. Giderek artan giderler sikke taşıması, müsadereler, yeni vergilerin konulması ve mevcut vergilerin artırılması gibi yöntemlerle finanse edilmeye çalışılmıştır. Ancak nakit ihtiyacının artması sebebiyle hazineye bağlı gelir kaynaklarının (mukataaların) zenginlere bir veya birkaç yıllık yerine kayd-ı hayat şartıyla (ömür boyu tasarruf etme yetkisiyle) satılması yolu denenmiştir. Böylece tımar sisteminin tıkanıp nokta iltizam sistemine geçiş yapan Osmanlı Devleti, iltizam usulüyle de sorunlar çözüme kavuşmadığından malikâne sistemine geçmiştir (Öner, 2005: 163).

Bu sistemin getirilmesindeki en büyük amaçlardan biri de sık sık değişen mültezimlerin fazla kâr sağlamak uğruna tahrip ettiği vergi kaynaklarını ihya ve idame ettirmek üzere değişmez bir mültezimin tasarrufuna bırakmaktır. Aslında devletin nakdi ödemelere ihtiyacının artması, mükellefin vergileri ödemede güçlük çekmesine hatta vergi sorumluluğunu yerine getirmek için borçlanmasına sebep olmuştur. Ayrıca Osmanlı çiftçisi kendisine lazım olan tohum, hayvan ve krediyi temin edecek bir koruyucu bulamadığında

tefecilerin eline düşerek bütün mülkünü ve çiftçilik hüviyetini kaybetme tehlikesiyle karşı karşıya kalmıştır. Osmanlı nizamının hayati bir problemi haline gelen bu durum tımar sisteminin de gerilemesi dolayısıyla malikâne sistemiyle çözüme kavuşturulmaya çalışmıştır (Genç, 2014: 101).

Malikâne sistemi, mukataa adı verilen ve Hazine-i Amire' ye bağlı gelir kaynaklarının ömür boyu tasarruf etme yetkisiyle özel kişilere satılması esasına dayanan bir sistemdir (Cezar, 1989: 33). Bir vergi kaynağının malikâne olarak satılabilmesi için onun bir "mukataa" statüsünde olması yani merkezi hazineye ait gelir kaynaklarından olması gerekir. Hatta bu özelliğin tam olarak anlaşılması için "miri mukataa" ifadesi kullanılmıştır. Miri mukataalar havass-ı hümayuna dâhil, tımar alanları dışında kalan gelir türlerinden oluşmuştur. Malikâne sistemi 2. Viyana Kuşatmasından sonra zamanın baş defterdarı tarafından hazırlanan esaslar dâhilinde Ocak 1695'te bir fermanla yürürlüğe girmiş ve Osmanlı tarih sahnesinde yerini almıştır. Bu sistemde mukataalar en yüksek fiyat veren kişiye satılmıştır. Ayrıca muaccele adıyla peşin ödenen satış bedelinin yanı sıra satın alan kişi her yıl hazineye müeccele olarak belirli küçük bir miktar daha ödemiştir. Buna da 'mal' denmiştir. 'Mal' malikâne olarak satılan mukataaların yıllık vergisi niteliğindedir. Böylece malikâne mukataalardan sağlanan gelir bütçede 'mal' ve 'muaccele' olarak iki ayrı kalemde yazılmıştır (Öner, 2005:163).

Malikâne sisteminde mukataanın ilk satış fiyatı olan muacceller o mukataanın yıllık hasılatın çok üzerinde bir rakam olduğundan bu uygulamayla birlikte ileriki yıllara ait vergilerin tek seferde hazineye girmesi sağlanmıştır. Böylece bütçe açıklarına aranan kan bulunmuştur. Ancak zaman geçtikçe sistemin bünyesinde mevcut sakatlıklar ve uygulamada karşılaşılan bazı sorunlar birer birer ortaya çıkmıştır. Öncelikle malikânegilerin ömrü konusundaki hesaplar, Osmanlı maliyecilerinin yanıldığı ilk nokta olmuştur. Bürokrasinin malikâne sahiplerinin ölümlerini iyi izleyememesi ve ölüm öncesindeki kişiden kişiye muvazaalı satışların olması, sistemin işleyişinde önem derecesi oldukça yüksek sıkıntılara yol açmıştır. Başka bir deyişle, daha önce satılmış olan mukataanın belli bir süre sonra yani kişinin ölmesinden sonra boşta kalması, hazineye dönmesi ve yeniden satışa çıkması gerekirken; ölüm öncesi yapılan satıştan dolayı işleyişte tıkanmalar olmuştur. Tüm bunların yanı sıra Osmanlı maliyecilerinin uzun dönemde malikânegilerin vergi kaynaklarının verimliliklerini arttırabilecekleri konusundaki öngörülerini gerçekleştirmemiştir. Malikâne alanlarının çoğu buldukları kentte oturmayı tercih ederek, malikânelerinin gayri resmi olarak satışını yapmıştır. Sonuç olarak bu sistem de başarısız olduğu gibi yanında başkaca problemler de getirmiştir. Malikâne sistemi Osmanlı'da rantıye bir zümrenin türemesine ve palazlanmasına yol açmıştır (Cezar, 1986: 33-34).

### 3.3.2. Vakıf ve Mülk Arazi

Osmanlı Devleti'nin ekonomisi daha önce de ifade edildiği üzere tarıma dayalı bir ekonomidir. Bu yüzden Osmanlı'nın sistemli bir toprak düzeni vardır. Vakıf ve mülk arazileri de bu düzene dâhildir. Vakıf müessesesi, Türklerin İslamiyet'i kabul etmesiyle Türk sosyal ve kültürel hayatına girmiştir. Özellikle Selçuklular zamanında itibaren sosyal hayatta iyice yer edinen vakıflar Osmanlı İmparatorluğu döneminde büyük bir gelişme göstermiştir.

Vakıf, Allah'ın mülkü sayıldığı için kimse bunlara el uzatamaz. Bu hassasiyetle vakıflar, kadının hükmü şer'îye defterlerine yazılarak tescil edilir. Vakıflar, mütevellî adı verilen kişi tarafından bir ücret karşılığında yönetilir. Mütevellîler ise kadıların denetimine tabiidir. Tıpkı miri arazide olduğu gibi, vakıflara da tahsis edilmiş yerleri ekip biçen reaya vardır. Vakıf reayası, arazisi hangi vakfa tahsis edilmişse öşür ve resmini o vakfın mütevellîsine verir, mütevellî de elde edilen geliri dini, ilmi veya sosyal gayelerine uygun yerlere harcamakla görevlidir. Vakıf arazisinin satılması, herhangi birine devredilmesi ya da bağışlanması yasaktır. Devlet otoritesinin vakıf arazisi yöneticileri üzerinde genel denetim hakkı ve görevi vardır. Bu görevi devlet, kadılar aracılığıyla yerine getirmektedir. Vakıfların tamamı, Tanzimat Fermanından önce gerçekleştirilen merkezileşme hareketinde birleştirilerek denetimleri 1826 yılında kurulan Evkaf-ı Hümayun Nezaretine verilmiştir. Tanzimat'ın ilanı ile birlikte maliye hazinesi vakıfların aşar ve mukataa gelirlerinin bir kısmına el koymuştur (Öner, 2005: 88-90).

Mülk arazi hizmet karşılığı verilmiş olan arazilerdir. Bu araziler satılması, parçalanması, bağışlanması mümkün olan ve kimsenin müdahale edemeyeceği arazilerdir. Mülk arazi vakfedileceği gibi evlada da intikal edebilen arazilerdir. Mülk arazinin mirasçılar arasında pay edilmesi kadı tarafından şer'î hükümlere göre yapılmıştır (Öner, 2005: 90).

Osmanlı İmparatorluğu'nun mali, iktisadi, sosyal ve kültürel yapısı toprağa dayalıdır. Bu nedenle Osmanlı toprak düzeni hem sistemli hem de bir o kadar karmaşıktır. Çok geniş bir coğrafyada hüküm süren Osmanlı, farklı etnik grupları, farklı dine mensup insanları barış içinde uzunca bir süre yaşamalarını sağlamıştır. Barıştan kastedilen şey burada aslında halkın devletle olan ilişkisinin barış içinde olduğudur. Osmanlı Devleti farklı etnik grupları tek bir çatı altında toplamayı başarmıştır. Osmanlı bunu da hiç şüphesiz adaletle hükmetmekle başarmıştır. Osmanlı Devleti, tebaasını ağır vergilerle ezmemiş, fethettiği her yerde de bu hoş görülü tutumuyla bölge halkını Osmanlı tebaası yapmayı başarmıştır. Ancak Osmanlı Devleti'nin yükselişi toprak düzeninde yaşanan çözümler, mali bunalımlar, uzun süren savaşlar, aldığı mağlubiyetler, sebebiyle kısa sürmüştür. Osmanlı Devleti temeli o kadar sağlam bir devlettir ki, Osmanlı'nın yıkılışı kuruluşundan ve yükselişinden uzun sürmüştür.

Osmanlı toprak düzeni devletin vergisini, maliyesini, harcamasını, ordusunu, ekonomisini, ticaretini, üretimini ve kültürel yapısını meydana getiren en önemli unsurdur. Toprak yapısında meydana gelen en ufak bir bozulma doğal olarak Osmanlı'yı derinden etkilemiştir.

### 3.4. Klasik Dönemde Osmanlı İktisadi Zihniyeti

Osmanlı İmparatorluğu özellikle klasik dönem diye adlandırabileceğimiz 18. yüzyıla kadar olan dönemde gelenekçi bir anlayışla yönetilmiştir. Yönetimdeki bu anlayış pek tabii iktisat anlayışına da yansımıştır. Osmanlı iktisat zihniyeti Osmanlı'nın toplum yapısı, dini anlayışı, devlet ve hukuki yapısıyla doğrudan bağlantılıdır. Bu yüzden Osmanlı iktisadi anlayışından söz ederken geniş çerçeveden bakmak faydalı olacaktır.

“Osmanlı İmparatorluğu yayıldığı coğrafi alanın genişliği, hâkimiyet altına aldığı kültürlerin çeşitliliği ve yaşadığı sürenin uzunluğu bakımından hem Türk hem de İslam tarihinde rakipsiz olduğu gibi dünya tarihinde de benzeri az olan bir büyük siyasi tecrübedir.” (Genç, 2012: 39). Osmanlı iktisadi sistemi Osmanlı hayat tarzıyla ilgilidir. Osmanlı hayat tarzını belirleyen unsurların esasını da İslam çerçevesinde belirlenmiş ilkeler oluşturmaktadır (Tabakoğlu, 2000: 129). Bu ilkelerden ilki gelenekçiliktir. Gelenek, Osmanlı için tecrübe birikimidir. Yok, edilmemeli aksine değerlendirilmesi gereken bir unsurdur. Böylece gelenekçi tutumuyla Osmanlı; çok renkli, çok dinli, çok kavimli bir sosyal teşkilatı asırlarca bir arada tutmuştur (Mutlu, 2009: 21).

Osmanlı zihniyetinin oluşmasında geçmiş İslam devletlerinin önemli katkısı vardır. Hatta Osmanlı Devleti bu devletlerin mirasçısı konumundadır. Büyük Selçuklular, Anadolu Selçukluları, Memlukler, Eyyubiler, Anadolu Beylikleri gibi pek çok Türk topluluğundan etkilenmiştir. Osmanlı bu sentezi meydana getirirken kötü olan uygulamaları bir elekten geçirerek, en mükemmeli bulunduğu uygulamaya koymaktadır. Örneğin İslami ilkelere uymayan, bölünme eğilimi gösteren yaklaşımları bünyesinde yok edebilme gücünü gösterebilmiştir (Tabakoğlu, 2000: 130-131).

Türklerin iktisadi ve sosyal geleneklerinde en önemlisi halkın refahının sağlanmasıdır. Bu ilke eski Türklerden süre gelen bir gelenektir. Hatta Orhun Kitabelerinden Bilge Kağan'a atfedilen 'yemedim yedirdim' ifadesi aslında en güzel örneğidir (Tabakoğlu, 2000: 131).

Osmanlı iktisat sisteminde talep yönlü değil de arz yönlü olması halkın refahına verilen önemden kaynaklanmaktadır. Klasik Osmanlı zihniyetine göre ekonomi insan içindir. İnsan alıcı olmaktan önce verici olmalıdır. Ekonominin görevi insan refahını arttırmak olduğundan öncelikle piyasalarda yeterli mal bulunmalıdır. Arz yönlü ekonomiden kasıt da tam olarak budur. Osmanlı için devlet sisteminin odak noktasını 'adalet' oluşturmaktadır.



Osmanlı kültür iktisat sisteminde birbirinden etkilenen ve birbirini etkileyen temel birkaç unsur vardır. Bunlar devlet için asker, asker için silah, silah için hazine, hazine için reaya ve reaya için adalettir. Burada adaleti sağlayan da devlettir. Bu sebeple Osmanlı, adalet temin edildiğinde diğer sorunların kendiliğinden çözüme kavuşacağına inanmıştır (Mutlu, 2009: 19-22).

Osmanlı iktisat zihniyetinin refah anlayışı çerçevesinde bir diğer farklı bakış açısı ise 'rekabet' üzerinedir. Osmanlı ekonomide rekabet ve çatışma yerine işbirliği ve dayanışma değerlerine öncelik vermiştir. Böylece iktisadi alanda rekabetten kaçınılmış, rekabetin asgari düzeye çekilmesi hedeflenmiş, grup içi dayanışma esas olarak belirlenmiştir. Aykırı davranışlarla karşılaşıldığında da cezai yaptırımlar uygulanmıştır. Ancak Osmanlıda her alanda karşılaşılan hoşgörü iktisadi hayatta da varlığını gösterir niteliktedir. İnsanlara daima hoşgörüyle yaklaşan zihniyet, cezai yaptırımlar uygularken de hoşgörü penceresinden bakar. İlk defa işlenen suçlar büyük de olsa genellikle affedilir ancak gerçekten suça eğilimli olanlar ve mükerrer suçlu olanlara ceza verilir (Genç, 2012: 74-75).

Klasik dönemde Osmanlı iktisadi zihniyetinin temel yapı taşlarından olan provizyonizm ikinci önemli unsurdur. Provizyonist bakış açısı ile mal ve hizmet üretilir. Mal ve hizmet üretenler önce kendi ihtiyaçlarını karşılamalı, sonrasında ise tüm toplumun ihtiyaçlarını karşılamalıdır. Aslında tam da bu sebepten Osmanlı'da batının Merkantilist politikalarının aksine ithalat serbest bırakılıp, ihracat ise yasaklamalara varacak şekilde kontrol altında tutulmuştur (Genç, 2012: 79).

Osmanlı Devleti'nin sadece iktisadi hayatında değil bütününe bakıldığında benimsediği birçok değer vardır. İktisadi zihniyetinde merkezinde karşılaşılan ilk değerlerden biri eşitliktir. Ziraat, esnafılık, madencilik ve ticarete her daim eşitlikçi tavırla hareket edilmiştir. Aynı zamanda toprakta mülkiyetin devlete ait bulunmasının başlıca amacı kaynak dağılımını eşitlik dengesi üzerinde tutmaktır (Genç, 2012: 70-74). Osmanlı Devleti'nin toplumsal değerlerinden olan hoşgörü ve şefkat, iktisadi yaşam tarzının da bir gereğidir. Osmanlı Devleti, bel kemiği olan bu iki değer sayesinde çok milletli, çok dinli yapısıyla yüzyıllar boyunca ayakta kalmıştır.

Osmanlı için toplumun refah kaygısı daima ağır basmıştır. Bu yüzden bolluk ekonomisine dayalı anlayış hâkim olmuştur. Ancak bolluk ekonomisinden kastedilen hiçbir zaman aşırılık değildir (İnalçık, 2017: 49). İşte tam da burada bir başka önemli özellik ortaya çıkıyor ki, bu da itidaldir. Aslında itidal din ve tasavvuftan doğmuş ve her alanda kabul görmüştür. Osmanlı her alanda ölçülü davranmayı itidal ilkesi ile başarmıştır. Ekonomide

narh, kalite ve fiyat; maliyede vergi, kamu harcaması; hukukta cezalar konusunda her zaman ölçülülük ilkesiyle hareket etmiştir (Genç, 2012: 74-75).

Osmanlı ekonomisinin güçlü olması öncelikle merkezi hazineye mümkün olduğunca çok kıymetli maden biriktirmekten kaynaklanmıştır. Fiskalizm olarak adlandırılan bu gelircilik ilkesi her durumda kamu gelirlerini ekonomi dışı amaçlarla azamiye çıkarma çabasıdır. Osmanlı iktisadi zihniyetinin gerçek anlamda temel ilkesi olmuştur. Bir diğer yandan askeri güç ve askeri varlık da zenginliğin sağlanmasında başlıca araç olarak görülmüştür. Bu yüzden de tarıma özel önem verilmiştir. Osmanlı siyasal sisteminin tarımsal üretimin ve köylünün korunması için Muhteşem Süleyman'ın –Sultan I. Süleyman- çift-hane sistemi geliştirilmiştir (İnalçık, 2017: 45-47).

Osmanlı Devleti'nin zenginleşme konusundaki politikası batının kapitalist sisteminden oldukça farklıdır. Osmanlı devleti fetih yoluyla toprak kazanarak zenginliği sağlarken; batı kapitalist bir sistem kurarak tarımın yanında sanayi ve yeni ticaret pazarları arayarak zenginliği hedeflemiştir. Osmanlı'da da fetihlerin durmasıyla zaten yükselme döneminden duraklamaya geçilmiştir. Özetle Osmanlı Devleti kıtalara yayılan geniş topraklar üzerinde asırlarca hüküm sürmüş, klasik iktisadi sistemini Türk-İslam medeniyetinden devraldığı maddi ve manevi miras temeli üzerine inşa etmiştir. Osmanlı iktisadi ve sosyal hayatını İslam hukuku, gelenekten gelen örfi hukuk ve padişah fermanları düzenlemiştir. Osmanlı Devleti'nin klasik dönemi aynı zamanda Nizam-ı Kadim olarak nitelendirilmiştir. Osmanlı Devleti için adalet ilkesi başta olmak üzere arz yönlü refah anlayışı, gelenekçilik, fiskalizm ve provizyonizm ilkeleri iktisat zihniyetini ortaya koyan unsurlardır (Şahin, 2015: 416).

### **3.5. Tanzimat Öncesi Dönemde Osmanlı Vergi Sistemi**

Osmanlı Devleti oldukça geniş bir bölgeye yayıldığı için vergi sistemi de çeşitli bölgelere göre değişiklik göstermiştir. Dolayısıyla Osmanlı'da vergi kanunları her bölge için farklıdır. O dönemlerde günümüzdeki gibi konjonktürel dalgalanmalar sık sık olmadığından mevcut vergi kanunları da uzun süre değişikliğe uğramadan yürürlükte kalmıştır. Ayrıca Osmanlı Devleti'nin süreklilik arz eden ve basit bir yapıya sahip vergi sistemi kesin ve sağlam kurallara bağlıdır. Bunun yanında kamu vergileri içinde ayni vergilerin daha ağırlıklı olduğu söylenebilir. En nihayetinde Osmanlı Devleti bir İslam devleti olduğu için hayatın her alanında olduğu gibi vergi sisteminde de İslami bakış açısı hâkimdir (Giray, 2016: 90-91).

Osmanlı Devleti vergi sistemini esnek, adil ve halkın tepkisine neden olmayacak şekilde oluşturmuştur. Bu duruma en iyi örnek de Bizans kaynaklarında karşımıza çıkmaktadır. Osmanlı Devleti 1402 Ankara Savaşı'na kadar Selanik ve çevresini bir süre hâkimiyet altına almıştır. Ancak Fetret Devri'nde bu bölge yeniden Bizans'ın eline geçmiştir.

Bölge halkı gayrimüslim olmasına rağmen Bizans burada kendi vergi sistemini uygulayamamıştır. Çünkü Selanik halkı kısa süreliğine de olsa Osmanlı Devleti'nin adil ve daha düşük vergi yüküne alışmıştır (Kunt, 1995: 60). Buradan da Osmanlı vergi zihniyeti hakkında genel bir bilgi edinilebilir.

Osmanlı maliyesinde vergi toplama düzeni klasik tımar sisteminden oluşmuştur. Tımar sisteminin uygulandığı her yerde devlet vergi geliri sağlar, tüm mal ve insan kaynaklarının da sayımı yapılır ve bunlar tahrir defterlerince kaydedilir. Daha sonra da bu kaynaklar sağlayacakları yıllık gelir miktarına göre dirlik adı verilen birimlere ayrılır. Daha önce de ifade edildiği üzere en fazla gelir getiren dirliklere 'has' orta büyüklükteki dirliklere 'zeamet' ve sayıca çoğunluğu oluşturan dirlikler de 'tımar' ismi verilmiştir. Has ve zeametın geliri padişaha veya maaşlarınsa karşılık olmak üzere yüksek devlet memurlarına ayrılmışken, tımar ise bir beratla sipahilere verilmiştir (Pamuk, 1988: 45).

Osmanlı Devleti tımar sisteminin bozulmasına engel olamamıştır. Tımar sistem 16. yüzyıldan itibaren devletin nakit ihtiyacını karşılamak konusunda oldukça yetersiz kalmıştır. Bu yüzden Osmanlı Devleti vergi toplama konusunda başka bir yöntem olan iltizam usulüne başvurmuştur. 16. yüzyılın ikinci yarısından itibaren gittikçe yaygınlaşan iltizam usulü belirli bir mukataadan vergi toplama işini açık artırma yoluyla bir ya da üç senelik süreler için mültezim diye adlandırılan özel kişileri yetkilendirme yoluyla gerçekleştirmiştir. Zamanla mukataalar açık artırma yoluyla vergi toplama hakkını ölene kadar kazanmıştır. Yani devlet vergi toplama görevini bu özel kişilere ömür boyu devretmiştir. Bu şekliyle vergi toplama yöntemine de malikâne sistemi denmiştir. 1695 yılında malikâne sistemi bir fermanla kuralları belirlenerek resmileştirilmiştir. Ancak bu sistemden de istenilen sonuç alınamayınca devlet kısa bir süre sonra 1715 yılında bazı Asya eyaletlerindeki sınırlı yerler hariç bütün malikâneleri kaldırmıştır (Yaraşlı, 2005: 7).

İltizam usulü ve malikâne sistemi Osmanlı İmparatorluğu'nun sorunlarına çözüm olamadığı gibi ayanların güçlenmesine sebep olarak yeni sorunların doğmasına neden olmuştur. Zaman içerisinde güçlenen ayanlar ile devlet karşı karşıya gelmiştir. Osmanlı Devleti'nin merkezîyetçi devlet yönetimi anlayışından taviz vermesinin en büyük sebeplerinden biri de ayanların devlete kurmuş olduğu baskılardır.

Osmanlı Devleti'nde vergi gelirleri ikiye ayrılır. Bunların ilki İslami esaslara dayalı şer'i vergiler, ikincisi ise dini esaslara dayanmayan ancak İslam dinine de aykırı olmayan, kimi zaman gelenekten doğan ve çoğu zaman da padişah emirlerinden oluşan örfi vergilerdir.

Anadolu'nun coğrafi-kültürel yapısı gereği İslami ilkeler haricinde örfi esaslara dayalı kanunlar da çıkartılmıştır. Çünkü diğer Müslüman ülkelerden farklı olarak Osmanlı

bünyesinde başka dinlere mensup birçok topluluk vardır. Bu durum örfi vergi sisteminin gerekliliğini ortaya koymuştur (Akdağ, 1974: 406).

### **3.5.1. Şer'i Vergiler**

Kur'an-ı Kerim ve sünnetten alınan şer'i hükümlerle miktar ve oranı belirlenen vergilere şer'i vergiler denir (Akgündüz ve Öztürk, 1999: 436). Ancak Osmanlı Devleti şer'i vergileri fıkıh kitaplarında olduğu gibi aynen uygulamamış, kendine özgü bir yorum katarak uygulamıştır (Aktan vd., 2002: 59). İslam hukukunda ihtiyaç fazlasının verilmesi vergileme anlayışının odak noktasıdır. Vergilemenin mantığında toplumda kendi geçimlerini karşılayamayan ihtiyaç sahiplerinin bakımı yatar. Bu yüzden ihtiyaç fazlası gelirin ve servetin elde tutulması hoş karşılanmamıştır (Yereli, 2003: 22).

Vergi yükümlülüklerinin cebri olma unsuru kanuni zorunluluktan değil de bireylerin vicdanlarındaki ilahi kurallara uyma zorunluluğundan gelmektedir. Bu durum mükellefin vergiye uyum sağlamasına ve vergilerin toplanmasında vergi idarelerinin işlerini kolaylaştırmıştır (Canbay, 2009: 31).

Osmanlı İmparatorluğu'nda zekât adı altında vergi alınmamıştır. Ancak hayvanlar ve ticaret malları üzerinden alınan, vergi konusu olan değerlerin zekâta konu olması bakımından bunların zekâta dayalı vergiler olduğu söylenebilir (Giray, 2016: 93). Bunun haricinde Müslümanların ödediği her tür vergi ismi ne olursa olsun zekât mantığıyla alınırken; gayrimüslimlerin ödediği hiçbir vergi zekât olarak kabul edilmemiştir (Mutlu, 2009: 48). Osmanlı İmparatorluğu'nda uygulanan zekât türleri hayvanlardan alınan ve ticari mallar üzerinden alınan vergilerden oluşmuştur.

#### **3.5.1.1. Hayvanlar Üzerinden Alınan Vergiler**

##### **3.5.1.1.1. Ağnam Resmi**

Hayvanlar üzerinden alınan genel bir vergidir. Aynı nitelikli bir vergi olan ağnam resmi, en az aşar kadar önemli bir vergidir.

İslam Hukuku'nda kırk hayvana kadar vergi alınması uygun değildir. Ancak Osmanlı koşulları dikkate alındığında ağnam resmi on koyun veya keçinin birinin devlete verilmesi şeklinde uygulanmıştır. Buna ondalık resmi denilmiştir. Tanzimat'a kadar ağnam resmi farklı isimlerde alınmaya devam etmiştir (Giray, 2016: 93). "Ağnamdan, ayrıca, çeşitli yer ve zamanlarda otlak resmi, ağıl resmi, selamet akçesi, ağnam bacı, domuzlardan canavar (hınzır) resmi, tüm hayvanlardan zephiye resmi gibi adlarla vergiler de alınmıştır." (Öner, 2005: 148). Ancak yukarıda sayılan bu vergiler 1857'den sonra kaldırılarak, ağnam resmi nakdi olarak tahsil edilmeye başlanmıştır.

Ayrıca ağnam resminin oranı her yöre için farklı belirlenmiştir. 1857-58 yıllarında yapılan düzenlemelerle ağnam resminde ciddi değişiklikler meydana gelmiştir. Ağnam resmi artık hayvanların adedi üzerinden değil, bu hayvanlardan elde edilen gelir üzerinden alınan bir vergiye dönüşmüştür. Yeni düzenlemeye göre 6 ayrı bölge oluşturularak, her bir bölgeden elde edilen yıllık hasılat bölgelerin idare meclisleri tarafından yapılan çalışmalarla merkeze gönderilmiştir. Ağnam vergisinin tahsilâtı 3 şekilde yapılmıştır. Ağnam resmi, geçici ve yabancı hayvanlardan resmi yoklamadan sonra alınırken, yerli hayvanlardan sayımın yapıldığı kazadan çıkılacağı zaman tahsil edilmiştir. Geri kalan kesim için Mart, Nisan, Mayıs aylarında 3 taksitte tahsil edilmiştir (Giray, 2016: 92-95).

### **3.5.1.2. Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler**

#### **3.5.1.2.1. Gümrük Vergileri**

Osmanlı Devleti, Bizans İmparatorluğundan bu yana varlığını korumuş birçok gümrük bölgesini bünyesinde barındırmıştır. Bu bölgeler birer mali-ekonomik birim olarak mukataa ya da iltizam sistemi çerçevesinde korunmuştur. Her yörenin idari merkezinin gümrük bölgesinin de merkezi olması gerekmektedir. Ancak herhangi bir mukataanın mültezimi tarafından daha küçük birimlere bölünebilir olması bazı yerel limanların kendi gümrük binalarına sahip olması sonucunu doğurmuştur. Böylece Osmanlı Devleti gümrük bölgeleri mozaïği halindedir.

Her bölgede gümrük vergisi ödenmesi şarttır. Bölgelerin ayrı kanun ve yönetmelikleri, vergi oranları bulunmaktadır. Osmanlı Devleti'nde bütün kıyılar gümrük bölgelerine bağlıdır. Örneğin İstanbul gümrük bölgesi, Avrupa tarafındayken, Asya tarafında ise Karadeniz çıkışındaki Yoros'tan Ege kıyısındaki Aydın sancağının güney ucuna kadar uzanan bütün kıyıları aynı gümrük bölgesine bağlıdır. İçerdeki gümrük bölgelerine gelince buradaki gümrükleri belli başlı kervan yolları üzerine yerleştirilmiştir. Kervanlar, devletin belirlemiş olduğu güzergâhlara uğramak zorundadır. Örneğin Tebriz'den Bursa'ya giden kervanlar ilk gümrüklerini Tokat'ta, ikinci gümrüklerini de Bursa'da öder. Bu merkezler haricinde yük bırakmak yasaktır. Örneğin, Bursa'da İpek Hanı olarak bilinen kervansaray İran'dan gelen kervanlar için kullanılmıştır. Burada gerekli kontroller ve ölçümler yapılarak, mizan (ihtisap) resmi belirlenip ve İranlı tüccarlara vergilerini ödediklerine dair bir belge verilmiştir. Böylece söz konusu belgeyle tacirler yeni vergilerin talep edilmesine karşı korunmuştur. 17. yüzyılda İzmir Limanı'nın da gümrük merkezi olması için çalışmalar yapılmıştır. Böylece Avrupa'ya gidecek İran mallarının Anadolu'daki diğer gümrük noktalarını atlayarak vergi kaçırılması önlenmiştir. Gümrüğe tabi başlıca mallar: şarap, kumaş, baharat, canlı hayvan, et, balık, un ve köle ihracatı şeklinde sayılmaktadır (İnalçık, 2017: 236-238).

İç gümrük vergileri Osmanlı Devleti'nde hazine tarafından tahsil edilen önemli gelir kaynağıdır. Bu vergiler yerli sanayi ve ticaretini engellediği için eleştirilmiştir. Bu eleştirinin başlıca sebebi de iç gümrük vergisine tabi tutulmuş malın ayrıca bir başka ekonomik işlemde geçtikten sonra tekrar vergilendirilmesidir. Bu vergiyi iyileştirmek için %8 oranında gümrük vergisi alınmış bir mal, işlenip yeni bir mala dönüştüğünde bu kez gümrük vergisi oranı %2,4 veya %6 olarak uygulanmıştır. Ancak bu iyileşme de yeterli olmamıştır. 1843 yılında büyük şehirler dışında gümrük merkezi durumundaki şehir ve kasabalarda alınmakta olan iç gümrük vergileri kaldırılarak yerli sanayini korumak için gümrük muafiyetleri yaygınlaştırılmıştır. 1874'te de karayolu ile yapılan mübadelelerde iç gümrükler kaldırılmıştır. Ancak kıyı deniz yollarında yerli ve yabancı malların ayırımında yaşanacak güçlüklerden dolayı iç gümrüklerinin alınmasına devam edilmiştir. Son olarak iç gümrük vergileri, 1910'da bütçe kanunu ile tamamen kaldırılmıştır (Giray, 2016: 96-97).

Dış gümrük vergileri yabancı ülkelerden gelip yurt içinde herhangi bir işlem görmeden ülkeden transit geçen mallardan alınan vergilerdir. Dış gümrük vergileri kapitülasyonlara veya ticari anlaşmalara dayanır (Tabakoğlu, 2000: 259). Balta Limanı Antlaşması ve Tanzimat Fermanı ile gümrük sistemi de tamamen değiştirilmiştir.

Osmanlı Devleti gümrükleri dâhili ve harici olmak üzere iki gruba ayırmıştır. Buldukları mahallere göre gümrükler;

- Sahilde bulunanlara sevahil gümrükleri,
- Hudut boyunda olanlara hudut gümrükleri,
- Orta yerde bulunanlara ise kara gümrükleri,

olarak üç gruba ayrılmıştır. Dâhili gümrükler, Osmanlı Devleti içindeki iskele ve ticaret yollarından alınan vergilerdir. Osmanlı'da ticari mallar gümrüğe girerken ve gümrükten çıkarken vergilendirilir. Harici gümrükler ise ithalat, ihracat ve transit geçen yabancı menşeli malların vergi tahsilâtının yapıldığı yerlerdir. Tüm bu gümrük bölgelerinin dışında Bağdat, Basra, Yemen ve Cidde gibi müstesna eyaletler diğer vergilerde olduğu gibi dâhili gümrük düzeninden muaf tutulmuştur (Öner, 2005: 150-151).

Gümrük vergileri Osmanlı'da aşar vergisinden sonra toplam vergi gelirleri içinde ikinci sırada yer almıştır. Tanzimat'ın ilanından sonra gümrük vergisinin gümrük memurları tarafından toplanması kararlaştırılmıştır. Fakat istenilen başarı sağlanamamış, verginin tahsili mültezimlere bırakılmıştır. Uygulama 1858'e kadar devam etmiştir.

### 3.5.1.2.2. İhtisap Resmi

İhtisap resmini toplayanlara muhtesip denir. Muhtesipler belediye zabıtasının görevini yerini getirerek, esnaftan ve halktan ihtisap mukataası adıyla vergi tahsil eder. Malların kalite kontrolünü sağlayarak malın kalitesinin standartların altına düşmesi engellenmiştir. Böylece esnaf kontrolü sağlanmıştır. Devletin kadı gönderdiği her yerde bir de muhtesip görevlendirilmiştir. Muhtesipler esnafı ihtisap kanunnamelerine göre kontrol eder, kurallara uymayanlar ise muhtesiplerin yetkileri dâhilinde cezalandırılır. Muhtesibin yetkisini aşan davalara ise kadılar bakmakla yükümlüdür (Öner, 2005: 153).

“İhtisap resmi, damga, mizan, evzan, ekyal, yevmiye-i dekakin (dükkân gündelikleri), pazar bacı gibi çeşitli adlar altında alınan vergilerdir.” (Giray, 2016: 98). İhtisap vergisi, her türlü ölçüm ve tartı alet kontrolünün, esnaf ve zanaatkâr denetiminin ve satılan malların karaborsa oluşturmasının önüne geçilmesini sağlamak için toplanmıştır. Tanzimat sonrası dönemde bazı ihtisap resimleri kaldırılmış, sadece gümrük vergisi alınmayan mallardan ihtisap resmi alınmıştır. Osmanlı Devleti’nde belediyelerin kurulmasıyla ihtisap resmi belediyelere devredilerek mahalli idarelere devredilen vergilerden olmuştur (Giray, 20016: 98-99).

### 3.5.1.2.3. Pazar Bacları

Osmanlı’da toptan satılmak için kent pazarlarına getirilen mallardan ‘bac’ denilen çarşı-pazar resimleri alınmıştır. Pazar bacı köylerde yapılan satışlardan alınmamış, ancak taşrada yapılan panayırlardan alınmıştır. Pazar resimleri yük, heybe, ağırlık veya değer üzerinden hesaplanmıştır. Ancak ev tüketimi için çuvala tahıl alınması toptan satış olarak sayılmamış, Pazar bacına da konu olmamıştır. Pazar baclarının oranı ise İslami mal varlığı vergisi (zekât) gibi kırkta bir olarak belirlenmiştir. Transit geçiş ve pazar bacları genellikle İslam hukukuna aykırı olarak görüldüğü için şiddetle eleştirilmiş, bu yüzden de devlet bu vergilerin oranlarını belirlerken mütevazı rakamlar kullanmıştır (İnalçık, 2017: 248-251).

## 3.5.1.3. Üretim Üzerinden Alınan Vergiler

### 3.5.1.3.1. Aşar

Aşar, Osmanlı Devleti ile özdeşleşmiş ve Osmanlı’da vergi denince akla ilk gelen vergi olmuştur. Ancak aşar Osmanlı’ya özgü ya da Osmanlı’nın bulduğu yeni bir vergi değildir. Aşar en eski çağlardan beri var olan evrensel bir vergi niteliğindedir.

Aşar kelimesi oşür kelimesinin çoğuludur. Anlam olarak da onda bir demektir. Yani mahsullerin onda biri olarak alınan vergidir. Oşür İslami bir vergi olmanın ötesinde, dinler

kadar eski bir vergidir. Öyle ki Hz. İbrahim'in, Hz. Yakup'un ve Hz. Musa'nın aşarın tahsili ve harcanacağı yerler konusunda usul ve metotları sabittir (Mutlu, 2009: 48-49).

Bu vergi fethedilen topraklarda fatihlere veya o ülkenin Müslüman halkına bırakılan topraklarından –ürünlerinden- alınmıştır. Bu şekilde öşür, ülke topraklarının tasarruf hakkının Müslümanlara verilmesi karşılığında devlet hissesi olarak alınan bir vergidir (Miynat ve Tunçay, 2014: 40).

Aşar, imparatorluğun en eski vergisi olmasının yanında, Osmanlı mali sisteminin temelini oluşturur (Giray, 2016: 99). Aşar, reayanın ödediği vergiler içinde en önemlisi ve vergi yükünün en fazla olduğu vergidir (Pamuk, 2011: 45).

Osmanlı Devleti'nde aşarın uygulanması İslam vergi hukukundan biraz farklıdır. Bu farklılık çeşitli bölgelerden devralınmış olan tarihi miraslara, yerel örf ve adetlere mali ve ekonomik koşullara göre belirlenmiştir (Giray, 2016: 99).

Osmanlı'da fethedilen toprakların idaresi, devlete geçmiş; bu topraklar miri malı haline gelmiştir. Böylece çiftçiler daimî ve irsî kiracı konumuna düşmüş ve bu topraklardan çıkan mahsullerden devlete öşür adı verilen pay vermiştir. Hem Müslüman hem de gayrimüslimlerin mükellef olduğu öşür; oranlar bakımından da 1/10 ile 5/10 arasında değişim gösterebilmektedir. Ayrıca bölgeler arasında aşarda farklılık olduğu gibi aynı bölgede mahsuller arasında da farklılık görülmüştür. Tüm bunların yanında çok yaygın olmasa da Müslim-gayrimüslim tebaanın ödediği öşür oranları da birbirinden farklılık göstermiştir. Bazı bölgelerde değişik isimlerle alınan vergiler öşürle birlikte toplandığı için öşür oranları yüksek hesaplanmıştır (Mutlu, 2009: 49).

Osmanlı Devleti'ni ekonomik, sosyo-kültürel ve toplumsal anlamda etkileyen aşar vergisinin temel özellikleri şöyle sıralanabilir:

- Aşar vergisinin oranı her bölge ve ürün için aynı değildir. Bu oranların belirlenmesinde birçok kıstas göz önüne alınmıştır. Bu kıstaslar; yıllık ürün oranı, toprağın verimlilik durumu, sulama koşulları, zirai ürün türü ve yerel örf ve adetlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla Osmanlı'da aşar her bir köy için ayrı ayrı belirlenmiş ve uygulanmıştır.
- Osmanlı Devleti'nde aşar gayri Müslimlerden de alınarak İslam'dan farklı bir uygulamaya konu olmuştur.
- Aşar düz oranlı bir vergi olmasına rağmen, ödeme gücü ilkesi göz önünde tutularak uygulanmıştır.
- Konjonktürel dalgalanmalara karşı aşar vergisi esnek bir yapıya sahiptir. Çünkü aşar vergisi aynı olarak alındığı için ürünlerin fiyatlarında meydana gelen artışlar veya



azalışlar doğrudan vergi hâsılatına yansıtılmıştır. Ayrıca verginin matrahını, ürünün gayri safi tutarı oluşturduğu için vergi geniş bir tabana yayılmıştır. Sonuç olarak vergi gelirlerinde artışa neden olmuştur (Giray, 2016: 100).

Malikâne sisteminde aşar farklı şekillerde uygulanmıştır. Bu farklılığın temelinde Osmanlı öncesi kanunları ve yörenin iktisadi şartları vardır (Mutlu, 2009: 49). Tanzimat öncesi dönemde aşarın tahsili, Osmanlı Devleti'nin kendine özgü yapısı içinde tımarlı sipahilere, askeri ve idari görevleri karşılığı dirlik olarak verilmiştir. Ancak merkeziyetçi devlet idaresi gereği tımarların geliri sipahilerden alınarak gelirin devlet tarafından toplanması yöntemine geçilmiştir. Bu yöntem iltizam sistemiyle mümkün olmuştur. Vergi toplama yetkisi açık artırma ile devlete en fazla para vermeyi vaat eden mültezime bırakılmıştır. Mültezimler kazançlarını arttırmak için halka baskı yapmıştır. Bu nedenle Tanzimat'ın ilanı ile iltizam usulü de kaldırılmıştır (Giray, 2016: 100-101).

Çiftçileri mültezimlerden kurtarmak için aşarın toplanması ile ilgili devlet memuru olan muhassıllar görevlendirilmiştir. Ancak bu durumda da hazine zarara uğramıştır. Çünkü muhassıllar, mahsullerin pazara sevk edilmesinde ağır davranmıştır. Bir kez daha iltizam ve emanet usulü denenmiş olsa da yine de istenilen verim alınmamıştır (Mutlu, 2009: 49).

Devlet gelirlerinde yaşanan kayıplardan sonra iltizam usulünün eski uygulamasına yeniden geçiş yapılmıştır. Böylece aşarın tahsili için tatmin edici bir usul bulunamamış olmasına rağmen, iltizam 19. yüzyılda da devam etmiştir.

Tanzimat'ın ilanından sonra Tanzimat'ın uygulandığı bölgelerde eşitlik ilkesi gereği 1/10 oranı uygulanmıştır. Yani aşarda tek bir oran uygulamasına geçilmiştir (Mutlu, 2009: 49). Ancak %10 oranı devletin mali buhranının yoğunlaştığı bütçe açıklarının dış borçlarla bile kapatılamadığı 1860 sonrasında %15'e kadar yükseltilmiştir. Tarımsal fiyatların düşük olması da verginin giderek nakdi olarak ödenmesine neden olmuştur. Zaten mültezimler nakdi ödeme sistemini talep etmiştir (Pamuk, 1984: 87).

Aşar vergisi alınan mahsulün türüne göre ve toprağın verimine göre değişik oranlarda ve isimlerde alınmıştır. Bunlar:

- Resm-i Bağ: Üzüm bağlarından, bağ bozumundan %10-50 arasında alınan aşar vergidir.
- Resm-i Şıra: Pekmezden alınan aşar vergisidir. Ancak burada önemli olan nokta aynı üründen iki kez aşar alınmamaktadır.
- Resm-i Bahçe: Meyve bahçelerinden olgunlaşan mahsullerden en az 1/10 oranında alınan aşardır.

- Resm-i Bostan: Hane halkının ihtiyacı dışında, ticaret amacıyla yetiştirilen mahsullerden alınan vergidir.
- Resm-i Penbe: Pamuktan alınan vergidir.
- Resm-i Harir: İpekten alınan vergidir.
- Resm-i Ağ: Balıktan alınan vergidir.
- Resm-i Kovan: Kovanların bulunduğu toprak sahibi sipahiye verilen aşar vergisidir (Mutlu, 2009: 50).

### 3.5.1.3.2. Haraç

Haraç günümüz vergileme anlayışında yeri olmayan şuanda ilkel olarak tabir edebileceğimiz ancak dönemin şartları düşünüldüğünde alınması gereken bir vergi türüdür. Bu vergi günümüz vergileme ilkelerinin birçoğuna göre özellikle eşitlik ve adalet ilkelerine aykırıdır. Çünkü sadece Müslüman olmayanlardan alınan bir vergi olması bu verginin adil bir vergi olmadığını göstergesidir. Ancak bu vergiler açıklanırken günümüz şartları değil de o dönemin şartları dikkate alınmalıdır. Kaldı ki o dönem vergileme ilkelerinden bile söz etmek imkânsızdır.

Haraç, fetih yoluyla ele geçirilen yerlerde Müslüman olmayanlara bırakılan topraklardan alınan devlet hissesidir (Öz, 2004: 2). Haraç arazinin yüz ölçümü üzerinden maktu olarak arazi ürünleri üzerinden alınmıştır. Vergi oranı ise 1/10 ile 5/10 arasında olarak belirlenmiştir (Miynat ve Tunçay, 2014: 41). Genellikle gayrimüslim tebaadan alınan bir vergi olmasına rağmen, haraç topraklarına Müslümanların yerleşmesi halinde Müslüman tebaadan da haraç adı altında vergi alınmaya devam edilmiştir. Haraç bir toprak ekilip biçilemeyecek duruma geldiğinde, sel baskınlarında ya da kuraklıkta alınmamıştır. Aynı zamanda haraca bağlı olan topraklarda bir yılda iki kez ürün alınması durumunda iki kez haraç alınmamış ancak aşar vergisi alınmıştır (Giray, 2016: 103). Aşar da olduğu gibi haraçta da arazinin terk edilmesi ya da ölüm halinde yani mirasçı olmadığında topraklar miri toprağa dönüştürülmüştür (Karamursal, 1989: 165). Haraç arazisi İslam hukukunda olduğu gibi Osmanlı'da da kendi içinde iki kısma ayrılır. Bunlar: Harac-ı Muvazzaf ve Harac-ı mukassemidir.

**Harac-ı Muvazzaf:** Fethedilen yerlerdeki ahaliye bırakılan topraklar üzerinde maktu olarak konulmuş vergidir (Mutlu, 2009: 50). Osmanlı Devleti'nde harac-ı muvazzaf bazı yerlerde çift akçesi, basma akçesi, kulluk akçesi, ispenç resmi gibi isimler almıştır. Osmanlı'da vergilendirilmede esas olan çift hane sistemidir. Bir çift öküz ile işlenebilen arazilerde üretim yapan aile vergilendirilmiştir. Yani çift resmi şahsi bir vergi değil, tüm haneyi

vergilendiren bir vergidir. Topraksız olan aileler çift resmi sistemi içinde farklı bir statüde vergilendirilmiş, vergi yükünü de vergi kapasitesi belirlemiştir (Öner, 2005: 145). Ziraat yapılan miri arazilerden alınan harac-ı muvazzafın tahsili tımar sahiplerine bırakılmıştır. Bu vergiler zamana ve mekâna göre farklı isimlerle 3 grupta tahsil edilmiştir (Giray, 2016: 103-104).

Toprağın kirası olarak alınan vergilerden biri olan resm-i çift; arazi üzerinden çift başına maktu olarak her yıl mart ayında alınan ayrıca sadece toprağın tasarrufundan dolayı alınan bir vergidir. Bu vergiyi Osmanlı mali yönetimi nakdi olarak tahsil etmiştir. Ayrıca toprak sahibi olan Müslüman çiftçiler, imamlar ve bir kısım hizmet erbabı bu vergiden muaf tutulmuştur. Sipahinin tapuya verilmemiş arazi üzerinden araziyi kullananların dönüm başına ödedikleri vergi olarak da Resm-i zemin yani dönüm resmi alınmıştır. Aynı şekilde bu vergi de toprağın kirası niteliğinde bir vergi olup, mart ayında tahsil edilmiştir. Değirmen başına alınan bir vergi de vardır ki; dirlik içinde işletilen un ve zeytinyağı değirmenlerinden her yıl 19 Temmuz'da alınmıştır. Resm-i Asiyap ya da değirmen resmi olarak adlandırılan bu vergi de kira niteliğindedir. Son olarak toprak kirası olarak alınan resm-i tapu ise harman yeri olarak kullanılacak ya da bina yapılacak araziden zirai faaliyet dışında peşin olarak tahsil edilen vergidir.

Kişisel olarak alınan vergiler de vardır. Bennak resmi bunların en ilginç olanıdır. Osmanlı Devleti'nin, hiç toprağı olmayan ya da yarım çiftten az yeri olan, çalışma gücü olduğu halde çalışmayanlardan farklı miktarlarda aldığı vergidir. 1 Mart'ta tahsil olunan bu vergiden ilmiye sınıfı muaf tutulmuştur. Aslında bu vergiden şu çıkarım yapılabilir; Osmanlı Devleti üretmeyen bir toplum değil, üreten bir toplum hedeflemiştir. İnsanları topraklandırmaya ve üretmeye teşvik etmek istemiştir. Hatta Osmanlı Devleti Çift resmi mükellefi çiftçilerle aynı evde yaşayan, evli olmayan, az topraklı ya da topraksız kişileri de vergilendirmiştir. Böylece toplumda herkesin üretimde yer almasını sağlamaya çalışmıştır.

Osmanlı Devleti, çift resminin karşılığı olarak gayrimüslim çiftçilerden resmi ispenç adında maktu bir vergi olarak toplumun her kesimini aynı isimde olmasa da aynı konuda vergilendirmiştir. Osmanlı vergileme anlayışında en ilginç vergilerden biri olan resm-i aruz, evlenen kadınlar için erkeklerden alınan farklı bir vergidir. Osmanlı'da ilginç olan vergilerden bir diğeri de göçebe olanlardan alınan resm-i duhandır. Göçebe hayat tarzının bile bir bedelinin olması Osmanlı'da vergileme anlayışı açısından çok şey ifade etmektedir. Örneğin; vergi konusu bakımından vergi, sağlam temellere oturtulmuştur. Aslında bu vergi türüyle de Osmanlı toplum düzenine müdahale de bulunmuştur. Çünkü konar-göçer bir kitlenin artması düzenli-yerleşik toplum hayatını olumsuz etkilediği gibi üretim ve ticareti de olumsuz

etkileyecektir. Ayrıca göçebelerin kayıt altına alınması yerleşik düzene geçen nüfusa göre daha zor olacaktır. Bu tarz bir verginin alınması göçebe hayat tarzından da yerleşik hayata geçişi teşvik edecektir.

Osmanlı Devleti, ceza söz konusu olduğunda da vergilemeye başvurmuştur. Örneğin; geçerli bir sebebi olmadan toprağını terk eden çiftçilerden ceza mahiyetinde resm-i çift bozan adıyla vergi almıştır. Başka bir örnek vermek gerekirse ekili-dikili toprağa zarar verilmesi durumunda resm-i cürüm ve resm-i cinayet adı altında vergi alınmıştır.

**Harac-ı Mukaseme:** Toprağın verimli olmasına yönelik bir vergidir. Mahsul elde edilirse ödenen bu vergi mahsul sayısına göre belirlenmiştir (Mutlu, 2009: 50).

### 3.5.1.3.3. Cizye

Bu vergi askerlik yapmayan gayrimüslim vatandaşların devletin onların emniyetini sağlamanın karşılığı olarak alınmıştır. Ancak tüm gayrimüslimler cizye ödemiş, muaf tutulanlar olmuştur. Bu verginin ilk kez Hicretin 11. yılından( M.S. 633) itibaren, İslam Devleti'nin hâkimiyetini kabul eden zimni (gayrimüslim) erkeklerden alınan bir baş vergisi olduğu söylenebilir(Öner, 2005: 147). Kadınlar, küçükler, felçli ve yaşlılar cizye vergisinden muaf tutulmuştur. Ayrıca 1690 yılından itibaren vergi hâsılatını arttırmak için hane başına eşit cizye almaktansa; zengin, orta halli ve fakir haneler olmak üzere 3 gruba ayırarak cizyenin farklı miktarlarda alınması kararlaştırılmıştır. Tahsili için ise cizyedar denilen özel memurlar görevlendirilmiştir (Öner, 2005: 148). Bu vergi aslında sadece İslam hukukunda yer almamaktadır. Baş vergisi olarak yani cizyeye denk gelebilecek vergiler başka devletlerde de görülmüştür. Örneğin; Roma İmparatorluğu'nda tributuncapitis (baş vergisi) zapt edilen topraklardaki halktan alınan bir vergidir (Mutlu, 2009: 51). Maktu ve nispi olmak üzere cizye iki türdür:

- **Maktu Cizye:** Fethedilen topraklardaki halktan tahsil edilen, belirlenen tutarlar üzerinden hesaplanan vergidir. İlk maktu vergi I. Murat zamanında Adriyatik kıyılarındaki Raguze Cumhuriyeti'nden alınmıştır (Sayar, 1978: 23).
- **Alerruus Cizye:** Ülke sınırları içinde yaşayan gayrimüslimlerden ödeme gücü gözetilerek kişi başına tarh olunan cizyedir (Öner, 2005: 147). Başlangıçta hane hesabı üzerinden hesaplanan cizye, sayım defterleri eskidikçe nüfus değişmelerinin hesaba katılmamasından dolayı ülkenin bazı bölgelerinde 30-40 akçeye kadar düşmüştür. Bu yüzden cizye vergisinde değişiklik yapılması zorunlu hale gelmiştir. Tüm bunların dışında Osmanlı Devleti'ni 1683 Viyana yenilgisi ve bu savaşın peşinden devam eden savaşların neden olduğu mali bunalımları gidermenin yolları aranırken dönemin

sadrazamı Köprülü Mustafa Paşa cizye reformunu yapmıştır. Bu reforma göre cizye İslam hukukuna uygun olarak alınıp, 3 gruba ayrılmıştır. Böylece yıllık cizye miktarı yüksek gelirliler için 816 akçe, orta gelirliler için 408 akçe, düşük gelirliler için de 204 akçe olarak belirlenmiştir. Bu reformla birlikte maktu cizye hariç tüm cizyeler, cizye muhasebesi kaleminde toplanmıştır. 1691 yılındaki reformlarla birlikte cizye gelirinde önemli artışlar sağlanmıştır (Giray, 2016: 106).

1839 Tanzimat Fermanı ile birlikte Osmanlı tebaası eşit kabul edildiğinden bir süre daha yürürlükte kalan cizye 10 Mayıs 1855'te kaldırılmıştır. Gayrimüslimlere de askerlik görevi getirilmiştir. Ancak Müslüman olmayanların askerlik yapması hoşnutsuzluk meydana getirdiğinden, bedeni askerlik yerine bedel sistemi getirilmiştir. 1909 yılında bu uygulamadan da vazgeçilerek bedenen askerlik mükellefiyeti yeniden getirilmiştir (Mutlu, 2009: 51).

Osmanlı Devleti için klasik dönemde örfi vergilerin çok karmaşık ve çeşitli olduğu, bu nedenle toplumda kargaşaya yol açtığı söylenir. Ancak şer'i vergiler için de durum farksız değildir. Osmanlı vergi sisteminde her bölgede farklı vergi oranları ve uygulamaları mevcuttur. Böylesine geniş bir coğrafyada iklim, toprak yapısı ve yetiştirilen ürünler açısından farklılıklar olduğu söylenebilir. Vergi sisteminin de tarıma dayalı olduğu düşünüldüğünde her bölgeye farklı uygulamalar kaçınılmaz olmuştur. Sonuç olarak Osmanlı vergi sistemi zaten ikili bir yapıya sahip olduğu için karmaşık bir yapıya sahiptir. Bir de örfi ve şeri vergiler içinde bölgeye ve reayanın etnik grubuna göre farklı uygulamaların söz konusu olması vergi sisteminin anlaşılmasında ve uygulanmasında zorluklarla karşılaşılmasına sebep olmuştur.

### 3.5.2. Örfi Vergiler

Tekâlif-i örfiye olarak adlandırılan bu vergiler Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluşundan itibaren var olan vergilerdir (Giray, 2016: 107). Bu vergilerin kaynağı din değil, kültür/gelenek yani örfüdür (Mutlu, 2009: 51). Örfi vergiler savaş gibi olağanüstü harcamaları karşılamak için örf ve adetlere göre belirlenen geçici ve düzensiz vergilerdir (Sayar, 1978: 38). Bu vergiler devletin mali sıkıntı içinde bulunması, savaş halinde olması gibi durumlardan hükümdarın idaresi ile tarh edilmiştir. Zamanla azalması ya da kaldırılması gereken bu vergiler, giderek uzayan savaşlar ve mali sıkıntılar nedeniyle çoğaltılmış, hatta kalıcı hale getirilmiştir (Öner, 2005: 156). Örneğin deprem sebebiyle II. Beyazıt döneminde salınan 'Hudus-u Avarız' vergisi zamanla olağan ve sürekli bir vergiye dönüşmüştür (Giray, 2016: 107). Hatta örfi vergilerin II. Beyazıt döneminde alınan bu Husus-u Avarız vergisiyle başladığı kabul edilmiştir. Bundan sonra örfi vergiler Osmanlı mali sisteminin ağırlık merkezini oluşturmuştur (Canbay, 2009: 33-34). Ayrıca örfi vergiler zamana ve bölgeye göre

değişiklik göstermiştir (Küsmenoğlu, 2010: 6). Bu vergiler din ayrımı yapılmaksızın toplumun her kesiminden alınmıştır (Aktan vd., 2002: 59). Zamanla örfi vergilerin adı değişip avarız vergisi olmuştur. Avarız vergileri ihtiyaca göre nakdi ya da ayni olarak tahsil edilmiştir. Ayni olarak alınan avarız vergileri ordunun ihtiyaçlarına göre özellikle hububat şeklinde toplanmıştır. Ancak sefer bölgelerine uzak yerlerden vergi nakdi olarak toplanmıştır (Karamursal, 1989: 183). Avarız vergileri çeşitli şekillerde uygulanmıştır. Bunlar:

- **Nüzul:** Başlangıçta Osmanlı ordusunun sefere çıkarken konakladığı yerlerde askerlerin gelişinden önce miktarı ve cinsi belirlenmiş, un ve arpanın getirilmesi şeklinde uygulanmıştır. 16. yüzyıldan sonra sınır boylarında kurulan ambarlara getirilmek üzere yine halktan hububatlar toplanmıştır. İhtiyaç halinde nakdi olarak da ödenmesi kararlaştırılmıştır.
- **Sürsat:** Nüzul kadar eski ve nüzul gibi askeri amaçlarla salınan vergidir. Ancak bu yükümlülük nüzulün aksine mutlak değil, karşılığı bulunan bir yükümlülüktür. Savaşa giden orduların yol boyunca konaklayacakları yerlerde gereksinim duyulduğunda arpa, saman, un, et, yağ, bal ve odun gibi ihtiyaçların devletin belirlediği fiyatlar üzerinden karşılanmasıdır.
- **İştirâ Bedeli:** Osmanlı Devleti ordunun ihtiyaçlarını karşılamak için piyasa fiyatı üzerinden yapmış olduğu satın alma işlemine denir. İştirâda asıl önemli nokta fiyatın piyasa fiyatı olması ve halkın da bu konuda devletin istediği kadar erzakı sağlamakla yükümlü olmasıdır (Giray, 2016: 108-111).
- **Avarız Akçesi:** Bu vergi tarımsal ürünlerden alınan bir vergi türü değildir. Avarız akçesi savaş harcamalarını finanse etmek için avarız hanesi başına alınan ve paranın değerine göre arttırılabilen maktu ve nakdi bir vergidir. Avarız vergilerini devlet diğer vergilerle aynı dönemde tahsil etmemeye özen gösterse de seferlerin artmasından dolayı devlet, vergilerin aynı dönemlerde tahsil edilmesine engel olamamıştır (Tabakoğlu, 1985: 156).
- **İmdadiye-i Seferiye:** Bu vergi de savaş harcamalarını karşılamak için salınmıştır. Başlangıçta devlet, acil durumlarda ya da çok uzun süren savaşlarda bu vergiye ihtiyaç duymuştur. Ancak zamanla düzenli bir gelir kaynağı durumuna gelmiştir (Berument, Nuray, 2004: 5). Toplanan bu vergiler bazen hazineye bazen de direkt orduda görevli komutanlara gönderilmiştir. Ayrıca imam, din adamları, yoksullar ve devlet için bazı hizmetlerde görev yapanlar bu vergiden muaf tutulmuştur (Giray, 2016: 111).
- **İmdadiye-i Hazariye:** Barış dönemlerinde ordunun ihtiyaçlarını finanse etmek için salınmıştır (Cezar, 1986: 57). İlk olarak 1717-1718 mali yılında toplanan bu vergi,

adeta imdadiye-i seferriyeyi tamamlar niteliktedir. Bu iki vergi savaş ve barış dönemlerinde devlete önemli katkılar sağlamıştır. Ancak imdadiye-i hazariyenin oranı daha düşük ve taksitle ödeyebilme kolaylığı sağlanmıştır ( Tabakoğlu, 1985: 268-269).

- **İane-i Cihadiye:** Bu vergi de savaş harcamaları için toplanan geçici bir vergidir. Ancak bu vergi toplanınca doğrudan merkeze gönderilmiştir. Tanzimat'ın ilanı ile kaldırılmıştır (Giray, 2016: 112).
- **İspençe:** Gayrimüslimlere salınan vergilerdendir. Ancak cizyeden farklı olarak ayrıca alınmıştır (Giray, 2016: 112).

Tekâlif-i Örfiye adı altında toplanan, haneye ya da toprağa dayalı olarak alınan ve pek çok türü ve tahsil şekli olan yukarıda sayılan bu vergiler; Tanzimat Fermanı ile birlikte birleştirilerek ödeme gücüne dayalı tek bir vergi şeklinde alınmasına kararlaştırılmıştır. Tanzimat yönetiminin vergi düzeninde getirdiği bu yenilikle vergiler basitleştirilmiş ve sadeleştirilmiştir (Güran, 2014: 315).

Daha önce de belirtildiği gibi Osmanlı vergi sistemi şer'i ve örfi vergiler olmak üzere iki temele dayandırılmıştır. Ancak reayanın yükümlülüğü şer'i ve örfi vergilerle sınırlı kalmamıştır. Angarya olarak niteleyebileceğimiz ve bedeni birtakım yükümlülüklerin yerine getirilmesi de öngörülmüştür. Örneğin padişahın ya da devlet büyüklerinin arazilerinin bakımı, ekimi, sökümü reayanın sorumlu olduğu toprak ve işlerin yanında yapmakla mükellef olduğu diğer önemli konulardır. Bu durum iltizam usulünün uygulandığı dönemlerde de devam etmiştir. Reaya mültezimlerin haksız uygulamaları altında artık ezilmeye başlamıştır.

Devlet otoritesinin gittikçe zayıflamaya başladığı dönemde mültezimler halktan vergi dışında bid'at adı altında paralar toplamış ayrıca kendi şahsi ihtiyaçlarını da köylerden karşılamıştır. Osmanlı'nın her bir döneminde farklı isimlerde karşımıza çıkan bu kişilerin vergi tahsilinde halk üzerinde zulüm ve baskılara neden olmuştur. Osmanlı Devleti'nde bu baskı ve vergi zulmünden kaynaklanan bazı isyanlar çıkmıştır (Aktan vd., 2002: 2-4). Bu isyanlar hakkında da kısaca bilgi vermek faydalı olacaktır.

### 3.6. Osmanlı Devleti'nde Vergi İsyancıları

Osmanlı Devleti çok uluslu bir yapıya sahip olduğu için toplumun her kesimini her konuda memnun etmek mümkün değildir. Bu nedenle Osmanlı tarihinde birçok ayaklanma ve isyanla karşılaşmaktadır. Bir genelleme yapılacak olursa Osmanlı'da çıkan isyanların ve halk ayaklanmalarının rejime yönelik olmadığı, çoğunlukla başıboş kalmış eski askerlerin ve topraksız kalan reayanın eşkıya olarak isyan ettiği söylenebilir. Tabii bunların yanı sıra Osmanlı'nın son dönemlerinde bağımsızlık ilan etmek isteyen azınlık isyanlarını da

unutmamak gerekir. Ancak ağır vergilere ve yerel yöneticilerin zulmüne dayanamayan halkın destek olduğu ve etkisinin uzun yıllar devam ettiği isyanlar da vardır. Bunların en meşhur iki tanesi Celali İsyancı ve Patrona Halil İsyancıdır.

Osmanlı'da vergi nedeniyle çıkan isyanların sayısı çok fazla değildir. Bunun temel nedeni halkın padişaha olan bağlılığıdır. Çünkü padişah aynı zamanda İslam halifesidir ve padişaha isyan etmek halifeye isyan etmek ile aynı anlama gelmektedir. Vergi tahsilinde görevli olan kişiler de bu yetkiyi padişahıtan aldığından, padişahların bu özelliğini kullanarak halkın ağır vergilere boyun eğmesinde etkili olmuştur (Aktan vd., 2002: 6). Ancak bazı durumlarda bu düşünce yetersiz kalmış ve isyanlarla karşılaşmıştır.

Osmanlı Devleti'nde halk ayaklanmalarının en meşhuru ve etkisi en uzun süren isyanı Celali İsyancıdır. Osmanlı'nın fetih politikası gereği özellikle Yavuz Sultan Selim ve Kanuni Sultan Süleyman dönemlerinde fetihlerin finansmanı için halktan sürekli vergi toplanması, halkın üzerinde ciddi baskı oluşturmuştur. Sonuç olarak 16. ve 17. yüzyılda ağır vergi yükü altında ezilenler, toprakları elinden alınmış sipahiler, topraksız köylüler ve geçim sıkıntısı çeken gruplar Anadolu'nun en büyük isyanlarından birini başlatmıştır (Çetin, 2018: 21). Yavuz Sultan Selim döneminde Celal isminde birinin isyan etmesiyle başlayan ve IV. Mehmet Han dönemine kadar devam eden zaman zarfında devlete karşı ekonomik, askeri, sosyal ve siyasal sebeplerle çıkan ayaklanmalara genel olarak Celali İsyancı ismi verilmiştir.

Celali isyanlarının en önemli ve ayırt edici özelliği isyanı başlatan grupların büyük çoğunluğunun ağır vergi yükü altında ezilmesi ancak bu grupların içinden çıkan Celali bölüklerinin de halka zulmetmesi ve halkı topraklarından çıkarmasıdır. Dolayısıyla halkın uğradığı haksızlık ve zulüm, bu isyanların hem nedeni hem de sonucu olmuştur. Ayrıca Celali İsyancılarının hem sivil hem de resmi itaatsizlik göstermesi, bu isyanların bir başka önemli özelliğidir. Öncelikle toplumda geniş halk kitlelerinin desteğini alan isyan, bazı dönemlerde devletin idari birimlerinde görevli bir takım bürokratlar tarafından da desteklenmiştir (Aktan vd., 2002: 7).

Osmanlı tarihinde en az Celali İsyancı kadar önemli bir isyan da Patrona Halil isyanıdır. İsyanın sebebi olarak Nevşehirli Damat İbrahim Paşa'nın başlattığı zevk ve sefahat devrinden halkın hoşnut olmaması, yapılan harcamaların israf olarak görülmesi ve devlet adamlarının kendi aralarındaki güç mücadeleleri gösterilse de aslında olayın iç yüzü daha başkadır. 1730'lu yıllara gelindiğinde Osmanlı parası değer kaybetmeye başlamıştır. Ekonomide durgunluk nedeniyle üretim azalmıştır. Tüm bu ekonomik bunalımın üstüne bir de



İran savaşının finansman sorunu gündeme gelmiştir. Bu durumdan en çok esnaf ve halk etkilenmiştir (Çetin, 2018: 27).

Halkın normal vergileri bile ödemekte zorlandığı böyle bir dönemde savaş giderlerini finanse etmek için perakende mallar üzerine bid'at adında yeni bir vergi getirilmiştir. Tüm bu mali sıkıntıların art arda yaşanmasının yanında bir de yeni verginin getirilmesi esnafı çileden çıkarmıştır. Sefer hazırlıklarının başlamasıyla vergilerin tahsiline de hız verilmiştir. Ancak seferin iptal edilmesi esnaf ve halkın üzerinde aldatıldığı hissini uyandırmıştır. Çünkü devletin yeni vergi getirmesinin yanında ordunun ihtiyaçlarının giderilmesi için esnaf da masraf yapmış, esnaf askerler işini gücünü bırakıp sefere katılmıştır. Fakat ordunun sefere çıkmaması bu grupların zararına olmuştur. Patrona Halil'in de bu grupta yer aldığı ve isyanı başlattığı bu nedenle isyana Patrona Halil İsyanı dendiği bilinmektedir (Aktan vd., 2002: 16).

Bu isyanın ardından tahta yeni geçen Sultan I. Mahmut, isyanı başlatan Patrona Halil ile görüşmüş ve halkın isteklerini kabul etmiştir. Ancak bu isyan dönemin sadrazamı, defterdarı ve üst düzey birçok devlet erkânının ölümüyle sonuçlanması nedeniyle Osmanlı'nın en kanlı isyanlarından biri olmuştur. Böylece sonradan Lale Devri olarak adlandırılacak bir dönem de kapanmıştır.

Osmanlı'da yine bir halk hareketi olan ve yerel yöneticilerin baskı ve kötü muamelelerinin yanında artan vergilerden dolayı bir isyan daha çıkmıştır. Aydın ili ve çevresinde çıkan bu isyan Atçalı Kel Mehmet önderliğinde çıktığı için bu isimle tarihe geçmiştir. Atçalı Kel Mehmet isyanı, ağır vergilerden ve mültezimlerin zulmünden bunalan halktan da tam destek almıştır.

Bu dönemde Osmanlı- Rus savaşı yeni bitmiş ardından Mora'da ihtilal çıkmış ve 1828-1829 yıllarında Osmanlı-Rus savaşı yeniden patlak vermiştir. Bu savaşların on yıl sürmesi ve askeri reform süreci doğrultusunda harcamaların artması, bu harcamaların finansman sorununu da beraberinde getirmiştir. Artan kamu harcamalarını karşılayabilmek için önce taşşış yöntemine başvurulmuş, sonra da vergiler arttırılmıştır. Yöneticilerin de halka karşı olan kötü davranış ve tutumları Atçalı Kel Mehmet ayaklanmasının oluşumunda etkili unsurlardan biridir. Ayrıca bu bölgede yaşayan gençler çalışmak için Cezayir'e gönderilirdi. Böylece bu bölgede işsiz nüfus en az düzeye indirilirdi. Ancak Fransa'nın Cezayir'i işgal etmesi gençlerin Cezayir'e gönderilmesinin önüne geçmiştir. Böylece işsizlik artmış, işsizliğin fazla olduğu bölgede eşkıyalık da artmıştır. Sosyal hayatta asayişin bozulması halkın devlete olan güvenini sarsmış ve yer yer ayaklanmalarla karşılaşmıştır (Gökbunar, 2004: 28-32).

Atçalı Kel Mehmet isyanını diğer isyanlardan ayıran bir özellik vardır. Kel Mehmet'in isyanı savaş bittiği ve savaş vergilerinin tahsiline son verildiği halde mültezimlerin bölgeden hala bu vergileri toplamaya devam etmesinedir. Böylelikle Kel Mehmet ilk olarak köylüyü bu haksız muameleden kurtarmıştır. Daha sonra mültezimlerin kanun dışı topladıkları vergileri kaldırmıştır. Ancak her şeye rağmen devletin emrettiği vergileri toplatıp İstanbul'a göndermiştir. Bununla da kalmamış devletten ticaretin serbest bir şekilde yapılmasını, tarımın korunup tarımsal faaliyetlerin desteklenmesini ve kanunların yeniden düzenlenmesini istemiştir. Atçalı Kel Mehmet isyanı saraya ve padişaha karşı bir başkaldırı değil padişahın verdiği vergilendirme yetkisini kötüye kullanan görevlilerin haksız muamele ve zulmüne karşı bir isyan niteliği taşımıştır (Aktan vd., 2002: 20).

Halk ayaklanmalarının ve isyanların Osmanlı Devlet yönetimini ve toplumunu ciddi anlamda etkilediğini söyleyebiliriz. İsyandar neticesinde Osmanlı toprak düzeni büyük ölçüde bozulmuştur. Ağır vergiler yüzünden köylüler topraklarını tefecilere kaptırmiş, topraklarını terk etmeye zorlanan köylünün topraklarına mültezimler el koymuş, köyden kente göç başlamış, tarım arazilerinin boş kalması kıtlık sorununu ortaya çıkarmış, fiyatlar artmış kısacası Osmanlı düzeni ciddi anlamda sarsılmıştır (Çetin, 2018: 31). Bu durum katlana katlana Tanzimat dönemine kadar devam etmiş, Tanzimat ile ciddi bir toparlanma yaşansa da Osmanlıda beklenen iyileşme gerçekleşmemiştir. Ayrıca bu isyanlara bakarak Osmanlı'nın vergilemede adaletten tamamen uzaklaştığını ve eşsiz Osmanlı iktisadi zihniyetinin yok olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Parçaya değil bütüne bakmak olayların doğru yorumlanmasında faydalı olacaktır.

### **3.7. Tanzimat Sonrası Osmanlı Maliyesi**

Osmanlı Devleti tarihini incelerken ele alınan konuya göre farklı dönemleme yapmak mümkündür. Ancak Tanzimat'ın ilanı Osmanlı Devleti'ni sadece mali açıdan değil pek çok yönden etkilediği için, mali konuları Tanzimat öncesi ve sonrası iki ana dönemde incelemek doğru bir yaklaşımdır.

Tanzimat'ın ilanı Osmanlı mali yapısını derinden etkilemiş ve köklü değişimlere neden olmuştur. Böylece Osmanlı vergi sisteminde vergiler ya değişmiş ya yeni vergiler getirilmiş ya da tamamen kaldırılarak vergi sisteminde dönüşüme gidilmiştir. Osmanlı Devleti Tanzimat Ferman'ından önce de reform arayışları içinde olmuştur. Belki de bu reformların en önemlisi Sened-i İttifak'tır. Sened-i İttifak Osmanlı Devleti'nin Anadolu ve Rumeli valileri ve Ayanlar ile yaptığı anayasal özellik taşıyan bir sözleşmedir. Böylece 1808 yılında Sadrazam Alemdar Mustafa Paşa'nın girişimleriyle Osmanlı'nın ilk anayasal belgesi tarihe geçmiştir. Osmanlı'da vergi ve vergileme konusunda da ilk önemli düzenleme Sened-i İttifak'ta

yapılmıştır. Her ne kadar uygulama imkânı bulunamamış olsa da Sened-i İttifak vergilerin yasalara uygun bir şekilde toplanacağı yönünde hükümler içermiştir (Canbay, 2009: 35).

Sened-i İttifak bir giriş, yedi şart ve bir ekten oluşmaktadır. Sened-i İttifak'ın 7. şartına göre “Fakir ve reayanın korunması amacıyla hanedan ve ayan asayiş ve halkın vergileri konusunda hadd-i itidale uymaları gerekmektedir.” (Miynat ve Tunçay, 2014: 41). Sened-i İttifak'ın bu ifadesiyle vergilerin halktan toplanırken daha adil ve mutedil davranılmasına özen gösterilmesi gerektiği vurgusu yapılmıştır. Sened-i İttifak 16 Kasım 1808'de çıkan ayaklanma sonucu Alemdar Mustafa Paşa'nın hayatını kaybetmesi ve Ayanların hâkimiyetinin de ortadan kalkması ile hükümsüz bir belge haline gelmiştir. Sultan II. Mahmut yenileşme hareketlerinin muhalifi olarak gördüğü Ayanların üstünlüklerine son vermek için merkezîyetçi siyaset yürütmüştür. Padişahın bu kararında saray, ulema ve Babiâli bürokratları da padişahın destekçisi olmuştur. Sürdürülen merkezîyetçi siyaset, Ayanların idari ve askeri güçlerini kırmış olsa da taşradaki sosyal ve iktisadi güçlerini kıramamıştır. Pek çok Ayan tüm çabalara rağmen iltizam işlerini yürütmeye devam etmiştir (Yaraşlı, 2005: 8).

17. yüzyıl sonları ile 18. yüzyılda Osmanlı Devleti, Ayanların vergi toplamasında teşvik edici faaliyetlerde bulunmuştur. Ayanların vergi toplarken halkı sömürmeleri, ayanlık ücreti adı altında kendilerine pay ayırmaları ve hatta bazı Ayanların topladıkları vergileri merkezi hazineye göndermemeleri, Osmanlı Devleti'nin 19. yüzyılda ayancılık politikalarından vazgeçmesine sebep olmuştur. Aslında durum o kadar vahimdir ki Ayanlar tüm bu usulsüz davranışlarını sergilerken kadılar ve valilerle anlaşır yani onları da sindirir, devletin taşradaki mali, idari ve askeri gücünü elinde tutmuştur. Sonunda Osmanlı Devleti Tanzimat Fermanı ile özellikle mali alanda gerçekleştirdiği reformlarla merkezi güçlendirmeye yönelik siyaset izlemiştir.

Osmanlı Devleti, çağdaşı devletlerden farklı bir bakış açısıyla ekonomi ve iktisat bilimini yorumlamıştır. Özellikle ticaret konusunda çağdaşlarıyla tamamen zıt politika yürütmüştür. Avrupa ülkeleriyle birçok ticaret anlaşması yapmıştır. Bunlardan biri de 1838 yılında imzalanan Balta Limanı Anlaşmasıdır. Diğer ticaret anlaşmalarında olduğu gibi Balta Limanı Anlaşmasıyla da İngiltere'ye önemli ayrıcalıklar tanınmıştır. Avrupalı devletler bu anlaşmaları bir kazanım olarak görse de Osmanlı Devleti için aslında bu durum istenilen bir durumdur. Daha önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, Osmanlı Devleti kendi halkı için en iyi, en ucuz ve bol ürünün var olmasına özen göstermiştir. Ancak dünya ekonomisinin şartları Osmanlı Devleti'nin öngördüğü hedeflere ulaşmasına engel olmuştur.

Balta Limanı Anlaşmasına göre İngiltere Osmanlı sınırları içinde ticaret yaparken Osmanlı vatandaşlarından dahi az vergi ödeyecektir. Kuşkusuz o dönemin Sanayi Devrimi

hareketi içinde olunması ve yeni pazar arayışları, Osmanlı'yı açık pazar haline getirmiş, dolayısıyla bu durumdan Osmanlı vatandaşları olumsuz etkilenmiştir (Miynat ve Tunçay, 2014: 42).

Balta Limanı Anlaşmasından sonra kısa dönemde Fransa ve diğer Avrupa devletleriyle de benzer hükümler içeren anlaşmalar imzalanmıştır. Artık Osmanlı Devleti geri dönülmez biçimde Kapitalist dünyanın açık pazarı haline dönüşmüştür.

Osmanlı Devleti'nde Sened-i İttifak ve 1838 Balta Limanı Anlaşmasının getirdikleri Tanzimat Fermanı için bir ön hazırlık olmuştur. Ancak Tanzimat Fermanı da dâhil tüm bu reform girişimleri batı toplumlarında olduğu gibi halk hareketi sonucu değil, yeni düşünce akımlarından etkilenmiş devlet adamları tarafından gerçekleştirilmiştir. Böylece Osmanlı, toplumsal baskıyla karşılaşmadan reformlarını gerçekleştirmiştir. Tanzimat reformlarıyla birçok alanda düzenleme yapılmış olmasına rağmen, ağırlıklı olarak mali alanda reformlar yapılmıştır. Böylece Osmanlı bürokratlarının mali sorunların çözümünü imparatorluğun idari ve toprak bütünlüğünü uzun dönemde sağlayabilmenin anahtarı olarak görmüştür. Dolayısıyla Tanzimat reformlarının başarılı olması da Avrupa'dan sağlanacak destekten bağımsız hale gelmiştir (Giray, 2016: 180). Tanzimat Fermanı içeriği bakımından 1838'de imzalanan Balta Limanı Anlaşması'nın devamı niteliğindedir (Sayar, 2000: 229).

Maliye alanında yapılan reformlar mali teşkilatlanmadan vergi adaletine, vergi türlerinden vergi tahsilât yöntemlerine kadar oldukça geniş bir yelpazeyi kapsamaktadır. Osmanlı Devleti mali düzenlemeleri hayata geçirirken temel prensibi aynı ve bölgesel sistemden, maddi ve merkezîyetçi sisteme geçme eğiliminde olmuştur (Falay, 1989: 75). Tanzimat Fermanı 3 Kasım 1839' da Mustafa Reşit Paşa tarafından okunmuştur. Osmanlı için başlayan bu yeni dönemde vergi ile alakalı oldukça önemli gelişmeler yaşanmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 26).

Osmanlı vergi sistemi Tanzimat'la birlikte basit ve sade ve anlaşılır hale getirilmiştir. Örneğin tekâlif-i şer'i ye adı altında tımar, zeamet ve has sahipleri ile havas-ı hümayun ve diğerlerinin almakta olduğu vergi vb. mükellefiyetlerden vazgeçilmiş, bunların yerine zirai ürünlerden onda bir oranında öşür ve hayvanlardan ağnam resmi alınmasına karar verilmiştir (Kılınç, 2012: 7).

Osmanlı Devleti her bir bölge için ayrı ayrı vergi oranı uygulamıştır. Hatta bazı vergiler tamamıyla yöreden yöreye değişiklik göstermiştir. Örneğin önce toprağın verimine, sulama imkânına, iklimine göre farklı oranlarda salınan aşar vergisi Tanzimat'la beraber fark gözetilmeksizin 1/10 oranında ve tek bir isim altında toplanmıştır. Aynı zamanda iltizam usulü de kaldırılmıştır. Ayrıca mali idare açısından oldukça önemli bazı kurumlar oluşturulup,

devletin gelir-gider dengesinin kurulmasına önem verilmiştir. Her ne kadar bütçe kavramı fermada tam manasıyla yer bulamasa da bütçeye benzer bir kurum söz konusu olmuştur (Öner, 2005: 302-323).

Kısaca özetlemek gerekirse Tanzimat fermanı ile maliyede merkezi anlayış önem kazanmış, örfi vergiler kaldırılmış, vergiler sınıflandırılmış, mükellefiyetlerde ve muafiyetlerde değişiklik yapılmış, yeni vergi konuları ve yeni tahsil usulleri geliştirilmiş ve iltizam usulünden vazgeçilmiştir. Bu şekilde hazine birliği ilkesi sağlanmaya çalışılmıştır. Bu ilke gereğince tımar düzeni tek bir hazinede toplanarak vakıflar bile kısmen de olsa tek hazine geleneğine uyarlanmaya çalışılmıştır (Mutlu, 2009: 56-57).

Osmanlı İmparatorluğu için Tanzimat fermanının yeri ve önemi çok büyüktür. Ancak reformların hayata geçirilmesi pek çok sorunu da beraberinde getirmiştir. Tanzimat fermanının yeni sorunlara yol açması halk tarafından direnişle karşılanmıştır. Aslında Tanzimat sonrası dönemde vergi ile ilgili sorunların hepsi Tanzimat'ın getirdiği reformlardan kaynaklanmamıştır. Tanzimat'ın asıl amacı devletin mali sıkıntılarını gidermektir. Ancak beklenen olmamış, vergiye dair sorunlar artarak devam etmiştir (Uzun, 2001: 90).

Osmanlı bu dönemde hemen hemen her alanda reform yapma gereği duymuştur. Eğitim, askeri, idari, şehircilik gibi alanlarda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bunun için yeni okullar açılmış, eğitim ilk başta erkek çocuklar için, sonra ise kız çocukları için zorunlu hale getirilmiş, itfaiye, polis teşkilatları kurulmuş, şehir idareleri ve kurumları oluşturulmuş, yeni ordular kurulmuştur. Osmanlı asıl reformu maliye alanında özellikle de vergi konusunda yapmıştır. Çünkü yukarıda sayılan reformları gerçekleştirmek için iyi bir mali yapıya, bunun için de iyi bir gelir sistemine ihtiyaç vardır. Bu nedenle Tanzimat reformları vergi sistemi üzerinde yoğunlaşmıştır.

Osmanlı Devleti 17. yüzyıldan beri taşrada güç kaybetmesiyle buralardan topladığı vergilerde ciddi düşüşler yaşamıştır. Sık sık yapılan savaşlarda ve genel asayişin sağlanmasında yerel güçlerden yararlanılması zorunlu hale gelmiştir. Artık yerel güçler özellikle tarımsal ürünlerden alınan vergileri kontrol altına almıştır. Uzunca bir süre bu duruma katlanan Osmanlı Devleti, Tanzimat'la beraber taşrada toplanan vergilerde yaşadığı kayıpları geri kazanmak ve hazineye yeni kaynaklar oluşturmak için çalışmıştır. Tam da bu sebeple Osmanlı Devleti Tanzimat'ta merkezîyetçi bir hedef belirleyerek, özellikle mali konularda merkezîyetçi bir tutum izlemiştir. Merkezîyetçi anlayış vergi düzenlemelerine hâkim olmuş, gerçekten de vergi toplamanın kolaylaştırılmasını hedefleyen Tanzimatçılar ilk adımı bu doğrultuda atmıştır. Osmanlı vergi toplamayı klasik dönemde aracilar yardımıyla yaparken, merkezîyetçi zihniyetle aracilar yerine doğrudan doğruya devlete bağlı maaşlı

memurların atanması, yerel yöneticilerin halktan vergi toplamasını yasaklaması, şehir ve pazarlara salınan vergilerin tek bir vergiye dönüştürülmesi gibi uygulamalar, Osmanlı'nın klasik düzenden vazgeçtiğinin kanıtıdır (Uzun, 2001: 91).

Tanzimat döneminde terk edilen uygulamalardan biri de bedenen yerine getirilen vergi mükellefiyetlikleri olmuştur. Bunların yerine nakdi vergiler getirilmiştir. Ayrıca vergi sistemine merkezi nitelik kazandırmak için de bölgelere göre farklılık gösteren vergi uygulamalarına son verilmiştir (Miynat ve Tunçay, 2014: 43).

Tanzimat ve Islahat Fermanı ile getirilen mali düzenlemeler tek tek sıralamak gerekirse;

- Ekonomiye olumsuz etkileyen mali tekeller kaldırılmıştır.
- Muhassıl denilen devlet memurları vergi tahsil etmek için görevlendirilmiş, iltizam usulü kaldırılmıştır.
- Vergilemede adaleti sağlamak için ödeme gücü ilkesi göz önünde tutulmuştur.
- Üretim ticaret gibi konuları olumsuz etkileyen vergilerin salınmasına izin verilmemiştir.
- Vergilerin düzenli ve basit bir matraha göre tarh edilip, toplanmasına çalışılmıştır.
- Vergi yükü tarım kesiminden şehirli üretici gruba kaydırılmak suretiyle vergi de haksız dağılım önlenmiştir.
- Valiler tüm mali ilişkilerde olduğu gibi vergi ile alakalı tüm işlerde de sorumlu tutulmuş, Tanzimat'tan sonra illere defterdar, kazalara ise mal müdürleri atanarak vergiyle alakalı işlemler için yeni bağımsız memurlar görevlendirilmiştir.
- Devlete mal ve hizmet sunan kişilerin vergiden muaf tutulması uygulamasına son vererek muafiyet uygulamaları yeniden gözden geçirilmiştir.
- Aşarın her yerde aynı ve tek bir oranla uygulanmasına karar verilmiştir.
- Aynı şekilde hayvanlar üzerinden çeşitli isim ve şekillerde alınan vergiler de Tanzimat ile kaldırılarak tek isimle ağnam vergisi adıyla uygulanmaya devam etmiştir.
- Sayıları yüzü bulan örfi vergiler de Tanzimat döneminde kaldırılarak yerine "ancemaatin" denilen vergi getirilmiştir. Bu vergi de daha sonra kaldırılarak yerini "emlak ve temettü" vergilerine bırakmıştır.
- Serbest ticaret politikası benimsenmiş; bu politika gereği iç gümrük vergileri belli bir süre için kaldırılmıştır. Örneğin, sarfiyat resmi 1874'te iç ticaretin gelişimini engellediği için kaldırılmıştır. Ayrıca Osmanlı'da uygulanan "yed-i vahit" usulü yeni ürünlerin alım satımı üzerine devlet tekeli koyması da kaldırılmıştır (Giray, 2016: 180-183).

Osmanlı bürokratları kendilerince tespit ettikleri problemlere çözümünü yukarıdaki maddelerde bulmuştur. Ancak tüm bu çabalara rağmen Tanzimat'la getirilen mali reformlardan beklenen başarı sağlanamamıştır. Hatta daha önce de vurgulandığı üzere yeni sıkıntılara da yol açmıştır. Örneğin; yeni vergi düzenlemelerine göre devlet tarafından atanan muhassıllar, vergiyi esas alan defterlerin müteferrik ve karışık olması nedeniyle vergi oranları doğru belirlenmemiş, dolayısıyla bazı bölgelerden gereğinden fazla vergi tarh olunmuştur. Buradan çıkarılabilecek sonuç da reformları hayata geçirirken, Tanzimat'ın tam manasıyla anlaşılma-mış olmasıdır. Örneğin iltizam usulünden vazgeçilirken, illerdeki teşkilatlardan gerekli düzenlemeler yapılmadan yeni tahsil yöntemine geçilmeye çalışılmasıdır. Doğal olarak bu durum bir takım karışıklıklara yol açmıştır. Başka bir örnek vermek gerekirse yine bu dönemde vergi tahsil eden kişilere tekrar vergi tahsil etme görevi verilmiştir. Bu durum eskinin aynen devam ettiği yönünde hissiyata neden olmuştur. Nitekim 1841 yılına gelindiğinde ise iltizam sistemine yeniden dönüş yapılmıştır (Uzun, 2001: 92; Giray, 2016: 184).

Tanzimat döneminde ortaya çıkan en önemli gelişmelerden biri de bütçe usulüne ilişkindir. Tanzimat'tan önce devletin genel gelir ve giderlerini tespit eden bütçe usulü yoktur. Bu yüzden devlet gelirlerinin tümü hazineye girmemiş, tüm giderler de hazineden karşılanmamıştır. Oysaki çağdaşı Avrupa'da yaşanan devlet anlayışındaki gelişmeler neticesinde "bütçe hakkı" doğmuş, bütçeleme ilkeleri oluşmuştur. Bütçenin ilkelerinden biri olan genellik ilkesi gereği devletin bütün gelir ve giderlerin bütçeden yapılması gerekmektedir (Öner, 2005: 312). Osmanlı Devleti de nihayet 1840 yılında mansure hazinesi, redif hazinesi ve hazine-i âmire gibi hazineleri kaldırarak maliye hazinesiyle birleştirmiştir. Böylelikle âdem-i tahsis ilkesinin bütçe sürecinde uygulamaya geçirilmesi ve bütçe de disiplinin sağlanması amaçlanmıştır (Miynat ve Tunçay, 2014: 43).

Osmanlı Devleti'nde hazine iki bölümden oluşmuştur. İç ve dış hazine olarak işleyen sistemde; iç hazine padişahın kendi özel gelir- giderlerini kapsarken, dış hazine defterdarın sorumluluğunda olan devlet hazinesidir. Buradan da anlaşıldığı üzere Osmanlı mali işlerinde sorumlu en büyük yetkili defterdar ve divan üyesidir. Ayrıca Osmanlı iç hazinesi bir yönüyle dış hazine için bir destek hazinesi, bazen de kredi kurumu niteliğindedir (Yaraşlı, 2005: 10).

Tanzimat'tan sonra gerçekleştirilen önemli bir diğer reform da mali işlemlerde Hicri takvim yerine Rumi takvimin uygulamaya konmasıdır. Osmanlı hazine gelirlerinin tahsilinde hicri kameri (ay) takvimine göre hareket ederken; maaş ödemelerini hicri şemsi (güneş) takvimine göre ayarlamıştır. Mali işlemlerdeki bu farklılık dönem sonunda hesapların yapılmasında karışıklığa sebep olmuş, şemsi ve kameri yıllar arasında mevcut 11 günlük fark,

her 33 yılda bir tam 1 yıla denk gelmiştir. Aslında bu durum Osmanlı'nın klasik döneminde sorun teşkil etmemiştir. Kuruluş yıllarında gelir, zeamet ve tımar sahibi tarafından doğrudan mahallerinde toplanıp, yine orada sarf olunmuştur. Ancak devlet gelirlerinin merkezdeki hazinede toplanmaya başlaması ile mali işlerde kameri takvimin kullanımından doğan zarar ortaya çıkmıştır. Bunun üzerine 1795 yılında Defterdar Marah Osman Efendi mali işlerde şemsi yılın uygulanması gerektiğini vurgulamıştır. Tanzimat'ın ilanından sonra Meclis-i Vela 1842 yılında kameri ayların terk edilerek tüm mali işlemlerde Rumi takvimin esas alınmasına karar verilmiştir (Öner, 2005: 313-314).

Tanzimat'la çözüme kavuşturulması beklenen bir başka konu Anadolu ve Rumeli'den tahsil edilen vergilerin oran ve zaman bakımından farklı olmasıdır. Sanayi öncesi tüm toplumlarda olduğu gibi Osmanlı'da da temel gelir kaynağını ekili arazi üzerine salınan vergiler oluşturmuştur. Burada önemli olan nokta vergilerin tahsil mevsiminin mahsule uygun olup olmamasıdır. Osmanlı vergi sisteminde vergiler Ruz-ı Hızır (6 Mayıs) ve Ruz-ı Kasım (6 Aralık) dönemlerinde tahsil edilmiştir. Ancak bu dönemlerden ilki mahsulün olgunlaşma evresi iken, ikincisi ise ürünün satılıp yeni ekim dönemi için paraya ihtiyaç duyulan dönemdir. Vergi tahsilâtının mükellef için uygun olmadığı dönemlerde vergi tahsilâtının yapılması yanında bir de taşrada görev yapan vergi memurları kendi başlarına erkenden vergi tahsiline başlamakta çiftçiyi zor durumda bırakarak, çiftçinin faizle borçlanmasına sebep olmaktadır. Osmanlı Devleti bu sıkıntılar için bir formül geliştirerek verginin ürünün elde edilmesinden sonraya bırakılmasını kararlaştırmıştır. Tüccar ve esnaf grubuna ise vergi ödeme konusunda taksit kolaylığı sağlanmıştır (Uzun, 2001: 93-94).

Buraya kadar Tanzimat Fermanı'nın Osmanlı mali yapısında meydana getirdiği değişiklikler anlatılmaya çalışılmıştır. Vergi reformlarına genel hatlarıyla değinilmiştir. Şimdi ise Tanzimat Fermanı ile değişen vergi sistemi incelenecektir.

### **3.8. Tanzimat Sonrası Osmanlı Vergi Sistemi**

Tanzimat yönetiminin vergi düzeninde getirdiği ilk yeniliklerden biri verginin basitleştirilmesi olmuştur. Tekâlif-i örfiye vergilerini tek bir vergi altında toplayarak vergi sisteminin basitleştirilmesinde ilk adım atılmıştır.

Mahalle ve köy düzeyinde belirlenen vergi yükünün haneler arasında iktisadi güce göre dağılımının gerçekleştirilebilmesi için hanelerin gelir ve servetlerinin bilinmesi gerektiğinden Tanzimat'ın ilk yıllarında gelir ve servet tahriri çalışması başlatılmıştır. Taşrada görevli olan muhassıllara verilen bu tahrir görevleri ile nüfus, arazi ve emlak tahrirleri yapılarak hanelerin ödeme gücüne göre belirlenmesi hedeflenmiştir. Ancak uygulama başarılı olmamıştır. 1844 yılında daha sistemli bir çalışmayla imparatorluğun büyük bir bölümünde tamamlanan temettüat tahrirleri gerçekleştirilmiştir. Bu tahrirlerin sonuçları Osmanlı'da



vergilerin bölgeler arasında ve kişiler arasında adaletsiz dağılım gösterdiğini ortaya koymuştur. Ancak bölgeler arası yapılacak ayarlamaların özellikle vergi yükü düşük olan Rumeli bölgesinde vergilerin artmasından kaynaklanacak problemler nedeniyle eski uygulamaların devam edilmesine göz yumulmuştur. Verginin haneler arası dağılımı, bu sebepten dolayı Tanzimat'tan sonra yirmi yıl kadar örfi vergilerde olduğu gibi hane, ocak, nüfus veya çift esasına göre yapılmaya devam etmiştir (Güran, 2014: 315-316).

Osmanlı Devleti 1858 yılında yeniden nüfus sayım faaliyetinde bulunmuştur. Bu sefer küçük bir bölgede Yanya ve Hüdavendigâr vilayetlerinde hem sayım çalışmaları başlatarak tahrir defterleri oluşturulmuş hem de kadastro çalışması doğrultusunda yerleşim merkezlerindeki arazi, arsa ve binaların ölçümleri yapılarak bunların değerleri saptanmıştır. Ayrıca yapılan nüfus sayımında insanların meslekleri ve gelirleri belirlenmiş, kendilerine vergi yükümlülüğünü de belirten bir nüfus kimliği verilmiştir.

Yapılan çalışmaların Yanya ve Hüdavendigâr bölgelerinde başarılı olmasından sonra 1860 yılında Osmanlı yönetimi, yeni bir düzenleme ile tüm vilayetlerde bu çalışmaların başlatılması kararlaştırmıştır. Bu tahrirlere dayalı olarak Osmanlı yeni bir gelir kaynağına yani yeni bir servet vergisine kavuşmuştur. Tüm arazi, arsa ve binalardan değerinin binde dördü oranında vergi alınmaya başlanmıştır. Eğer buralardan bir de kira geliri elde ediliyorsa ayrıca bu gelirden binde dört oranında ek bir vergi daha alınmasına karar verilmiştir ki; bu vergi türü Osmanlı'da ilk kez vergi konusu olmuştur. 1858-1860 yıllarında yapılan tahrirlerde servetin vergilendirilmesi yanında ticaret ve sanayi faaliyetlerinden de elde edilen kazançların vergilendirilmesi amaçlanmıştır. İlk kez vergilendirilen bu tür gelirlere %3 oranında bir vergi konulmuştur. Temettü vergisinin oranı 1886 yılına gelindiğinde ise %5'e yükseltilmiştir. Aynı zamanda bu dönemde ücret ve maaşlar da vergi kapsamına alınarak gerçek bir gelir vergisi dönüştürülen temettü vergisi, İttihat ve Terakki yönetiminin ilk yıllarında elde edilen gelirin türüne göre %3 oranını geçmemek şartıyla sabit bir tarifeye bağlı olarak tahsil edilmeye başlanmıştır (Güran, 2014: 316-317).

Yeni dönemde tümüyle maliye bürokratları tarafından tahsil edilen yeni gelir ve servet vergileri, Osmanlı Devleti için önemli bir gelir kaynağına dönüşmüştür. Ayrıca Osmanlı'da kırsal kesimde yoğunlaşan vergi yükünün şehirli kesimlere doğru yaygınlaşması da sağlanmıştır. Böylece Osmanlı bu dönemde vergi sisteminde gelir vergisinde gerçekleştirdiği yeniliklerle gerçek anlamda bir gelir vergisine yani temettü vergisine kavuştuğu gibi; vergi yükünde de bir iyileşme sağlayabilmiştir.

Osmanlı Devleti'nin bir diğer önemli gelir kaynağı ise cizyedir. Gayrimüslim tebaadan yetişkin erkek nüfustan alınan cizye, baş vergisi niteliğindedir. Cizye, vergi yükümlüsünün

mali gücüne göre üç sınıf halinde tahsil edilmiştir. Tanzimat döneminde cizye ile ilgili yapılan ilk yenilik, cizyenin cemaat liderleri aracılığıyla toplanması olmuştur. 1856 Islahat Fermanı'nın getirdiği eşitlik ilkesi doğrultusunda Osmanlı Devleti cizyeden vazgeçilmesini kararlaştırmıştır. Ancak gayrimüslimlerin askere alınmasının uygun olmaması nedeniyle bu tarihten sonra askerlik bedeli tahsili kararlaştırılmıştır. Bu kapsamda her askerlik yükümlüsü için 5000 kuruşluk bir bedel alınması öngörülmüştür. Böylece bedel-i askeri olarak adlandırılan verginin gayrimüslim nüfustan toplanması kararı ile cizye uygulaması tamamen bırakılmıştır. Bedel-i askeri vergisinden elde edilen vergi geliri ile cizyeden elde edilen vergi geliri aşağı yukarı aynı tutarlarda olduğundan herhangi bir gelir kaybı yaşanmamıştır. Askerlikle ilgili olarak yeni bir düzenleme daha yapılarak Müslüman nüfusun askerlik yükümlülüğünü bir bedel ödeyerek yerine getirmesi mümkün kılınmıştır. Bu vergiye de bedel-i nakdi-i askeri adı verilmiştir (Güran, 2014: 317).

Tarımsal ürünlerden toprağın verimliliği ve sulama kolaylığı dikkate alınarak üçte bir ile onda bir arasında değişen oranlarla alınan öşür, yeni sistemde de devletin en önemli gelir kaynağıdır. Ancak Tanzimat döneminde tüm ürünler ve bölgeler için vergi oranı onda bir indirilmiştir. Öte yandan vergi oranı girdi maliyetleri dikkate alınmaksızın gayrisafi üretim üzerinden hesaplanmış görüldüğünden daha yüksek oranlar ortaya çıkmaktadır. 1883 yılında vergi oranı, tarımsal kredi kurumlarına ve eğitim kurumlarına finansman desteği sağlamak amacıyla %1,5 oranında arttırılmıştır. Bu artışları 1897'de yapılan %0,5 ve 1900'de %0,63'lük zamlar takip etmiştir. Uygulamada yaşanan zorluklar nedeniyle 1906 yılında öşür vergi oranında %12,5'lik indirim yapılmıştır. Ayrıca iltizam sisteminin bu dönemde kaldırılması, öşür gelirlerinde ciddi anlamda düşüşe neden olmuştur. Her bölgeye tayin edilen muhassılların mültezimler kadar vergi toplayamaması ve öşür gelirlerinde yaşanan düşüş, iltizam sisteminin yeniden uygulamaya konmasına sebep olmuştur. Ancak iltizamın tarım kesimi üzerindeki olumsuz etkisi dikkate alındığından bu sefer daha uzun süreli ve farklı iltizam yöntemleri denenmiş, çiftçilerin üretim çabalarının desteklenmesine yönelik tedbirler alınmıştır. 1877 yılında "Aşar ve Ağnam Emaneti" idaresi kurularak İltizam uygulamasından vazgeçilmiş olsa da 5 yıl sonra iltizama geri dönülmüştür (Güran, 2014: 318).

Osmanlı yönetiminin tüm çaba ve çalışmalarına rağmen Osmanlı'nın en önemli gelir kaynağı olan aşarın tahsil yöntemini doğrudan gerçekleştirmesi konusunda başarılı olunamamıştır. Osmanlı Devleti son dönemine kadar iltizam sistemine bağımlı olmaya devam etmiştir. Osmanlı, Tanzimat döneminin getirdiği yenilikler sayesinde bile vergi sisteminde iltizamı kaldıramamış, vergi tahsil yönteminde istediği dönüşümü gerçekleştirememiştir.

Osmanlı'da vergiye konu olan kaynaklardan biri de küçükbaş hayvanlardır. Tanzimat'ın başlangıcında devlet koyunlardan çeşitli vergiler almıştır. Bu alanda devletin önemli bir gelir kaynağı, Rumeli bölgesinde uygulanan “ondalık ağnam” vergisidir. Bu uygulamaya göre İstanbul'a yakın bölgelerde bulunan küçükbaş hayvanların kuzu ve oğlakların dışında kalanların onda biri, devlet tarafından belirlenen fiyatlarla satın alınıp İstanbul'a getirilerek askerlerin, sarayın, tekkelerin ve devlet memurlarının et ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılmıştır. Aslında bu satın alma resmi satın alma niteliğinde olan bir uygulama olmasına rağmen devletin belirlediği fiyatların piyasa fiyatından düşük olması bu uygulamaya ayni vergileme niteliği kazandırmıştır. İstanbul'a uzak bölgelerdeki küçükbaş hayvanlarının vergilendirilmesi ise bu ayni yükümlülüğünün nakde çevrilmesiyle gerçekleştirilmiştir. Ancak bu uygulamalar verginin kaynağını tahrip edici bir etki oluşturduğu gerekçesiyle 1859 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Bu çerçevede küçükbaş hayvanlardan sağladığı hasılat üzerinden vergi alınmasına karar verilmiştir (Güran, 2014: 318-319). Böylece verginin gerçek konusu belirlendiğinden, vergi malın gerçek değeri üzerinden hesaplanarak tahsile edilmeye başlanmıştır. Tanzimat döneminde verginin konusunun ve değerinin belirlenmesi açısından yapılan düzenlemeler ile ağnam vergisinde önemli ölçüde dönüşüm sağlanabilmiştir.

Osmanlı'da ticaretin vergilendirilmesi ticaret anlaşmaları kapsamında yapılmıştır. Bu çerçevede ithalat resmi eşyanın değeri üzerinden limana gelişinde %3, satışında %2 olmak üzere toplam %5, ihracat resmi ise limana naklinde %9 ve yüklenmesinde %3 olarak toplam %12 oranında belirlenerek gümrük tarife cetvelleri çerçevesinde alınmıştır. 1838 yılında imzalanan Balta Limanı anlaşması ile Osmanlı aleyhine sonuçlanan hükümlerin yer aldığı anlaşılması üzerine ve hükümetin gelir ihtiyacının artması sonucu gümrük vergisi oranlarının yeniden ayarlanması teşebbüsünde bulunulmuştur. Osmanlı yönetiminin gümrük vergi oranlarını yeniden düzenleme çabaları ancak 1861-1862 yıllarında sonuca ulaşmıştır. Osmanlı Devleti, Avrupa devletleri ve Amerika Birleşik Devletleri ile yeni bir anlaşma imzalayarak ithalat vergilerini %3'ten %8'e yükseltip, ihracat vergilerini ise %12'den %8'e düşürmeyi sağlayabilmiştir. Bundan sonraki süreçte Osmanlı her defasında gümrük vergisi oranlarını yeniden ayarlamaya çalışsa da istediği oranlara ulaşamamıştır. Sadece ihracat oranlarının her yıl %1 oranında indirilmesine ve 1869 yılına gelindiğinde ise ihracat vergi oranının %1 olması kararlaştırılmıştır. Osmanlı yönetiminin ısrarları doğrultusunda 1907 yılında İngiltere ile ithalat vergisinin %3 oranında arttırılması kararlaştırılmış, ancak gelirinün Düyun-u Umumiye İdaresine bırakılması şartı getirilmiştir. 1914 yılında Avrupa devletleri ile genel bir anlaşma sağlanarak ithalat vergisi oranı %15'e yükseltilmiştir. Öte yandan yurt içinde üretimi

teşvik etmek amacıyla sanayi, tarım ve inşaat makinelerinin gümrüksüz ithal edilmesine izin verilmiştir. Tanzimat döneminde Osmanlı'nın diğer gelirlerinde olduğu gibi gümrük vergilerinin tahsilinde de iltizam sisteminin kaldırılması kararlaştırılmıştır. Bu kapsamda gümrük eminaleri, memurlar ve muhassıllar doğrudan hazine adına gümrük vergilerinin tahsilinde görevlendirilmiştir. Ancak bu görevlendirme vergi tahsili açısından istenilen sonucu vermemiştir. Bu yüzden İstanbul, Cidde ve Yemen gümrükleri dışında kalan gümrüklerde iltizam sistemine geri dönülmüştür (Güran, 2014: 319-320).

Osmanlı Devleti için son zamanlarda önemli hal alan gelir kaynaklarından bir diğer vergi kalemi tuz, tütün ve içki tüketiminden elde edilen vergilerdir. Tanzimat ile gelen yeniliklerden biri olan tüm tuzlaların devlet tekeline dönüştürülmesi ile tuz üretiminden ve satışından devlete önemli bir gelir kaynağı bulunmuştur. 1860 yılında tütün ithali yasaklanarak ülke içinde tütünün perakende ticareti tekel haline getirilmiş, tüketiminden de vergi alınmaya başlanmıştır. Alkollü içkilerin satışından elde edilen gelirin vergilendirilmesi Tanzimat'tan önce %20 oranında yapılırken, Tanzimat'tan sonra bu oran %10'a düşürülmüştür. 2. Abdülhamid saltanatının ilk yıllarında bu oran tekrar attırılarak %15'e çıkarılmıştır (Güran, 2014: 320).

Tanzimat ile birlikte devlet gelirlerinin her birinde ciddi anlamda iyileşmeler sağlanmıştır. Ne var ki tuz, tütün ve alkol üzerinden alınan bu üç verginin de gelirleri 1881'de Düyun-u Umumiye İdaresine bırakılmıştır. Dolayısıyla Osmanlı bu vergilerde gerçekleştirilen iyileşmelerin olumlu sonuçlarından istenilen ölçüde yararlanamamıştır.

Tanzimat'tan sonra Osmanlı gelir ve giderlerinde hem artış hem de azalışlar yaşanmıştır. Gelirlerde yaşanan artışın nedenlerini kısaca sıralamak gerekirse ülkedeki ekonomik gelişme bu nedenlerin başında gelir. Özellikle tarım ürünlerinin üretiminde yaşanan artışlar ve 1838 yılında liberal dış ticaret rejiminin ithalat ve ihracatta gösterdiği genişleme, devlet gelirlerindeki artışın önemli bir bölümünü açıklar. Bunların dışında yaşanan mali gelişmelerin de devlet gelirlerinin yükselmesinde olumlu etkisi olmuştur. Özellikle vergilerin büyük ölçüde aynı yükümlükler şeklinde düzenlenmesi, Tanzimat'tan sonra terk edilerek vergilerin nakdi yükümlülükler şeklinde tahsili kararlaştırılmıştır. Uygulamadaki bu köklü değişiklik Osmanlı Devleti'nde ciddi gelir artışlarını da beraberinde getirmiştir. Yaşanan bu gelir artışlarının yanında giderlerde de artış olmuştur. Bunun temel sebebi ise devletin yeni fonksiyonlar üstlenmiş olmasıdır. Tanzimat döneminde bir yandan yeni hizmetler başlatan devlet, diğer taraftan da ekonomide etkin rol alarak iktisadi gelişme amacına dönük yatırımlara bütçeden pay ayırmaya başlamıştır. Ayrıca devletin bazı mal ve hizmetleri resmi

fiyatlar yerine piyasa fiyatlarından satın alma uygulamasına geçmesi, bütçe harcamalarının artmasına neden olmuştur (Güran, 2014: 325).

Tanzimat döneminde devlet gelir-giderlerinde artış yaşandığı gibi dönemin değişen şartlarında devlet gelir-giderlerinde düşüşler de yaşanmıştır. Devlet gelirlerinin düşmesinin en temel nedeni savaşların yol açtığı ciddi toprak kayıplarıdır. 1856 yılında Romanya toprakları, 1877-78 yılında Osmanlı-Rus savaşı sonucunda Bosna-Hersek, Bulgaristan, Kafkaslar, Kars, Ardahan ve Kıbrıs kaybedilmiştir. Kaybedilen topraklar Osmanlı İmparatorluğu'nun ekonomik standartları yüksek olan topraklarıdır (Güran, 2014: 325-326). Bu yüzden Osmanlı, ciddi anlamda gelir kaybı yaşamıştır. Osmanlı, toprak ve nüfus kaybetmeye 20. yüzyılda da devam etmiştir. Son toprak kayıplarıyla Osmanlı nüfusunun dörtte biri ve topraklarının onda biri daha kaybedilmiştir. Bu durumda Osmanlı Devleti her ne kadar mali sistemini ve vergi sistemini reformlarla iyileştirmeye çabalasa da ülkede yaşanan diğer gelişmeler –ki bu gelişmeler savaşlar, toprak kayıpları, nüfus kayıpları... şeklinde uzayıp gider- reformların başarısını gölgeleyen hatta reformların başarısız olmasına sebep olmuştur.

Osmanlı Devleti Tanzimat reformlarıyla devlet gelirlerini önemli ölçüde arttırmayı başarmıştır. Ancak aynı dönemde yaşanan toprak ve nüfus kayıpları, 19. yüzyılda Osmanlı mali yönetiminin kamu harcamalarını aynı disiplinle yönetememesi ve dolayısıyla önce iç daha sonra da dış borçlanmaya başvurulması Osmanlı'nın reformlardaki bu başarısını gölgelemiştir. Osmanlı maliyesi borçlanma yoluyla elde ettiği fonlardan daha çok borç ödeyerek diğer alanlara ve özellikle ekonomik, sosyal ve mali gelişmeyi sağlayacak yatırımlara ayıracağı kaynakları büyük ölçüde kısmak zorunda kalmıştır. Bu borçlanma gereği ve bu yolla elde edilen fonların, borçların geri ödenebilmesine imkân verecek şekilde üretimi arttırmaya yönelik olarak kullanılmaması, devleti mali krize düşürmüş ve mali başarısızlığın temel nedenini oluşturmuştur (Güran, 2014: 333).

### **3.8.1. Ancemaatin Vergi**

Örfi vergi uygulamasına son verildiği Tanzimat döneminde örfi vergilerin yerine getirilen tek bir vergidir. Ancemaatin vergi, yapılan tahrirler sonucu mahalle, köy ve kazalarda yaşayan halktan gelirine göre topluca alınan bir vergidir.

Tanzimat Fermanı vergi konusunda iki önemli konuda açıklık getirmiştir. Birincisi her ferdin iktisadi gücüne göre vergilendirilmesi prensibidir. İkincisi ise can ve mal emniyeti ve vergi tayini hususuna dair gerekli kanunların kararlaştırılmasıdır. Alınan bu kararlar doğrultusunda, örfi vergiler kaldırılmış yerine yeni bir tevzii vergi olan “ancemaatin” vergi getirilmiştir (Yaraşlı, 2005: 12).

Örfi vergilerin kaldırılarak yerine ancemaatin verginin getirilmesi örfi vergiler konusunda atılan ilk adım olarak görülebilir. Böylece ödeme gücü dikkate alınmaksızın erkek nüfus üzerine yüklenen ve hane reislerinden eşit olarak alınan baş vergisi gibi çok sayıda örfi vergi ile ihtisap resmi uygulamalarından vazgeçilmiştir. 1840 yılından itibaren Osmanlı Devleti, her ferдин emlak, arazi, emval ve hayvanları ile tespit edilen yıllık ticari kazancı yani genel serveti esas alınarak genel bir vergiye geçilmiştir (Öner, 2005: 289).

Ancemaatin vergide toplanması öngörülen vergi tutarı yapılan tahrir sonuçlarına göre önce kazalara paylaştırılmış, sonra da kazalarda kimin ne kadar ödeyeceği, kişinin ödeme gücüne göre belirlenmiştir (Yaraşlı, 2005: 12).

Ancemaatin vergi uygulamasında yaşanan aksaklık ve hoşnutsuzluk sebebiyle 20 yıl sonra aşamalı olarak kaldırılmıştır. Yerine nispi nitelikli emlak, arazi ve temettü vergileri getirilerek daha ileri aşamaya geçilmiştir. Uygulamaya konan bu yeni vergiler tahrir dayandırılmıştır. Tahrir konusu arazi ve binaların kıymeti ile sanat ve ticaret erbabının kazancı miktarıdır. Tevzii vergiden vergi matrahının tahrir ile verginin ise nispi olarak belirlendiği bir vergiye geçilmiş olması gerçekten de önemli vergi reformu olarak söylenebilir (Yaraşlı, 2005: 12).

### **3.8.2. Emlak Vergisi (Arazi ve Temettü Vergisi)**

Tanzimat'la birlikte eski örfi vergiler birleştirilip ancemaatin vergiye dönüştürülerek emlak vergilerine doğru adım atılmıştır (Öner, 2005: 300). 1859-1860 yıllarında gerçek bir emlak vergisi uygulaması hayata geçirilmiştir. Bu vergiyle binalar tahrir olunan değerleri üzerinden binde 4 oranında emlak vergisine tabi tutulmuştur. Aynı zamanda gelir sağlayan binaların yıllık gelirlerini de % 4 oranında vergiye tabi tutulmuştur. 1880 yılından sonra yeni düzenleme ile vergi oranları arazide binde 4, binada binde 8 olarak belirlenmiştir. Ek olarak gelir sağlayan binalarda oran binde 10 olarak belirlenmiştir (Yaraşlı, 2005: 12).

20 yıl kadar uygulamada kalan ancemaatin verginin sonrasında ikinci adım olarak emlak, arazi ve temettü vergilerinin tahrir esasına göre hesaplanarak ayrı ayrı vergiler halinde uygulanmasına karar verilmiştir. Bunun için Osmanlı Devleti Anadolu'da Bursa, Rumeli'de de Yanya'da oluşturduğu pilot bölgelerde tahrir-i emlak nezaretini kurmuştur. Diğer bölgelerde aynı sisteme geçilmesi için çalışmalara hız verilmiştir. Günümüzde uygulanmakta olan emlak ve gelir vergilerinin ilk örneklerini oluşturan bu vergiler nispi oranlı olması açısından önem arz etmektedir (Öner, 2005: 300-301).

Emlak vergisi bina ve arazinin tahrir olan değeri üzerinden, temettü vergisi ise tüccar ve esnafın tahrir sonucu belirlenen yıllık geliri üzerinden nispi oranla alınmıştır. Maliyet konusunda ise ziraatla uğraşanlar temettü vergisinden muaf tutularak öşür ve ağnam vergisini

ödemeye devam etmiştir (Yaraşlı, 2005: 301). Tanzimat'la başlayan ödeme gücüne göre tahsil olunan vergiler; emlak, arazi ve temettü vergileri ile ödeme gücü ilkesinin vergi sistemine yerleşmesinin sağlamıştır.

### 3.8.3. Aşar ve Ağnam Vergisi

Osmanlı Devleti'nde aşar tarım ürünlerinin gayri safi tutarları üzerinden Müslim-gayrimüslim ayrımı gözetmeksizin alınan bir vergidir (Yaraşlı, 2005: 13). Aşar 1840 yılından önce toprağın verim gücüne ve sulama imkânına göre 1/10 ya da 5/10 oranında salınırken, 1840'tan itibaren imparatorluğun her yerinde 1/10 oranında ve tek bir isim altında tahsiline başlanmıştır (Öner, 2005: 302).

Tanzimat sonrasında aşar dönemler itibariyle farklı zamanlarda ve farklı yöntemlerle tahsil edilmiştir. 1843-47 yılları arasında ikişer yıllığına maktuan ihale, 1847-53 arasında beşer yıllığına maktuan ihale ve emanet usulüyle, 1861-71 yıllarında Rumeli'de köylü üzerine maktuan ihale, Anadolu'da da arttırma usulü ile 1871-80 döneminde de iltizam usulü ile tahsil edilmiştir. En sonunda 1925 yılına gelindiğinde Cumhuriyet Türkiye'sinde üreticiyi korumak ve üretimi arttırmak için aşar vergisi kaldırılmıştır (Yaraşlı, 2005: 13).

Tanzimat döneminde vergiler üzerinde yapılan reformlarda batıdan yanı Avrupa'dan etkilenilmiştir. Aslında pek çok örfi vergi uygulamadan kaldırılmak istense de Osmanlı Devleti'nin mali yapısının bel kemiğini oluşturan aşar, ağnam vergileri gibi vergiler kaldırılmamış sadece vergi yapıları iyileştirilmiştir. Aşar, Ağnam ve Canavar resmi tamamen zirai faaliyetlerden doğan gelirler üzerine salınan vergilerdir. Bu üç verginin vergi gelirleri içindeki payının %50'yi aştığı, ayrıca diğer vergilerin de sadece kent nüfusunda değil de köylü nüfusundan da tahsil edildiği düşünülürse; Tanzimat döneminde vergi yükünün köylüler üzerinde yoğunlaştığı kesin bir ifadeyle söylenebilir (Yaraşlı, 2005: 13).

Osmanlı Devleti'nde vergilemede en çok şikâyet edilen konu vergi yükünün dağılımı olmuştur. Bu problemin yanı sıra toplumu mağdur eden diğer sorun da halktan kanunsuz aidat toplanmasıdır. Gerçekten Osmanlı toplumunu olumsuz yönde etkileyen bu olaylar oldukça yaygınlık kazanmış, sanki devletin düzenli bir uygulaması gibi halka dayatılmıştır. Aslında Osmanlı yönetimi tarafından da bilinen bu durum Tanzimat'la alınan kararlarla bertaraf edilmeye çalışılmıştır.

Osmanlı Devleti'ne göre halktan toplanan vergiler halka ağır bir yük oluşturmamakta, sadece verginin haksız dağılımı toplumu sıkıntıya düşürmektedir. Yani vergi konusunda sorunun kaynağı vergi yükünün adaletsiz dağılımıdır. Osmanlı Devleti'nde vergi yükünün adaletsiz dağılımının sebebi olarak taşrada devlet için vergi toplayanların vergi yükünü

muhtar, kocabaşlar ya da sair nüfuz sahibi kimselere değil de yoksul köylüye yüklemeleri görünse de sebebin bu olmadığı rahatlıkla söylenebilir (Uzun, 2001: 96-97).

Tanzimat reformlarının başarısız olma sebeplerinden biri Osmanlı'nın Sanayi Devrimi'ni gerçekleştirememiş olmasıdır. Sanayisi gelişmeyen her devlette olduğu gibi Osmanlı'da da tarım ve ticaret gelişmiştir. Ticarete tarıma dayalı ürünler satılmaktadır. Vergi yükünün adaletsiz dağılımının bir nedeni de budur. Devlet daha çok tarımla uğraşanları daha sonra da ticaret yapanları vergilendirmektedir. Tanzimat'ın başarısızlık nedenlerinden diğeri de Osmanlı'nın reformlara rağmen alışkanlıklarından vazgeçememesidir. Özellikle vergi tahsilâtında yaşanan sorunların son bulmamasının sebebi de budur. Vergilerin tahsil edilmesinde birçok kaide getirilmiş, memurlara özel tembihatlarda bulunulmuş ancak Tanzimat yönetiminin tüm iyi niyetli çabalarına rağmen, vergi tahsilâtı konusunda istenilen sonuca varılmamıştır (Uzun, 2001: 98).

#### **3.8.4. Cizye**

Cizye vergisi gayrimüslim erkeklerden alınan bir vergidir. Cizye, İslami yani şer'i bir vergi olarak bilinse de İslamiyet'ten önce Roma ve Sasani devletlerinde de uygulanmış bir vergi türüdür.

Gayrimüslimlerden ödeme güçlerine göre üç ayrı tutarda alınan cizye; Tanzimat'a kadar cizyedarlar tarafından toplanmıştır. Tanzimat'la birlikte cemaat önderleri eliyle toplanmaya çalışılsa da bu yöntem başarılı olamamıştır. Daha sonra da devlet memurları ile cemaat önderleri işbirliği ile cizye tahsil edilmeye başlanmıştır (Yaraşlı, 2005: 12).

Cizye, Osmanlı tebaası arasında eşitlik prensibi gereği 1856 Islahat Fermanı ile kaldırılmıştır. Ancak gayrimüslimlere askerlik muafiyeti getirildiğinden dolayı bedel-i askeri adı altında hizmetten muafiyet vergisi getirilmiştir. Böylece her ne kadar cizye kaldırılmış olsa da bedel-i askeri vergisi ile aynı mahiyette farklı isimle olsa da uygulanmaya devam etmiştir (İnalçık, 1993: 48). Meşrutiyet'in ilanından sonra 1908'de askerliğin bütün halkın görevi olduğu kabul edildiğinden bedel-i askeri vergisi de kaldırılmıştır.

#### **3.8.5. Dersaadet Vergisi**

Tanzimat öncesi dönemde İstanbul halkına askerlik muafılığı tanınmıştır. Bunun dışında Tanzimat'la gelen ancemaatin vergiler de İstanbul'da uygulanmamıştır. 1875 yılında ise İstanbul halkı da İstanbul'da yer alan emlakın değer ve geliri üzerinden vergilendirilmeye başlanmıştır (Miynat ve Tunçay, 2014: 44). Dersaadet vergisi olarak kayıtlara geçen bu vergilerle bütçeye önemli katkı sağlanmıştır.



### 3.8.6. Harçlar

Tanzimat'ın ilanından önce çeşitli isim ve şekillerde alınan mahkeme harçlarının bir kısmı kaldırılmış, bir kısmı da yeniden düzenlenerek bütçenin devamlı gelir kaynağı haline dönüştürülmüştür. Tapu, pasaport ve nüfus gibi konularda da Tanzimat'la gelen değişikliklere uygun olarak düzenlemeler getirilerek gelir olarak bütçeye girmiştir (Öner, 2005: 305).

### 3.8.7. Yol Vergisi

Tanzimat sonrası dönemde mali hayatta başlayan gelişmelerle birlikte devlet tarafından memleketin alt yapı sorunlarının çözümü için bazı girişimlerde bulunulmuştur. Ulaşım problemi de bunlardan biridir. Osmanlı klasik döneminde yol yapım ve onarım çalışmaları çeşitli vergi ve angarya yükümlülükleri ile çözümlenmiştir (Gönüllü, 2011: 292). Karayollarının yapımı ve tamiri için ciddi anlamda finansal kaynağa ihtiyaç vardır. Bu finansal kaynağı sağlamak için, devlet yeni hukuki düzenlemeler yapmıştır. Yapılan hukuki düzenlemeler sonucunda Osmanlı Devleti çağdaşı diğer devletlerde olduğu gibi yol vergisi adıyla yeni bir vergiyi mali sisteme dâhil etmiştir (Gönüllü, 2011: 292-293).

### 3.8.8. Tanzimat Fermanı'nın Vergi Sistemine Getirdiği Diğer Yenilikler

Tanzimat Fermanı Osmanlı Devleti'nde devrim niteliğinde değişmelere neden olmuştur. En büyük değişim ise maliye alanında, maliye alanında da vergi sisteminde olmuştur. Türk vergi sisteminin geçirmiş olduğu en büyük dönüşüm Tanzimat ile sağlanmıştır. Bu nedenle vergi sistemi açısından bakıldığında Tanzimat'ın önemi çok büyüktür.

Tanzimat'la birlikte vergi gelirlerinin bütçelerdeki tasnif şekli de değişmiştir. Tanzimat'tan önce tekâlif-i şer'îye ve örfiye olarak iki ayrı grupta tasnif edilen vergiler, Tanzimat'tan sonra muvazene defterlerinde farklı bir tasnif şekli ile iki kısma ayrılmıştır. Bu tasnif de 1861 yılında değiştirilerek tekâlif-i bilavasıta ile tekâlif-i bilvasıta yani dolaysız-dolaylı vergiler şekline dönüşmüştür (Öner, 2005: 310). Ancak diğer konularda olduğu gibi vergilerin tasnif konusunda da istenilen hedefe ulaşamamıştır. Bu yüzden 1882 yılında devair (daireler) usulünü kabul etmiş, bu yöntemden de vazgeçilerek son olarak 1909 yılından itibaren bütçelerde gelirler, vergi ve vergi dışı gelirler olarak iki farklı isimde gösterilmiştir.

Vergi yargısı konusuna gelince, klasik dönemde Osmanlı Devleti'nde genel yargı tek dereceli tek hâkimli mahkemelerden değil de şer'îye mahkemelerinin yanında cemaat ve konsolosluk mahkemeleri ile birlikte yargı tahsis edilmiştir. Ancak Tanzimat Fermanı'nın ilanından sonra tüm Osmanlı tebaası ırk, din ve mezhep farkı gözetmeksizin kanun önünde eşit olduğu kabul edildikten sonra şer'îye mahkemelerinin yetkili olduğu alanlarda bütün

tebaa ve hatta imparatorlukta yerleşmiş bulunan Hıristiyanlar için nizamiye mahkemeleri kurulmuştur. Bu düzenlemelerin yanında cemaat ve konsolosluk mahkemelerinin yargılama fonksiyonlarına karışılmamıştır (Öner, 2005: 310). Osmanlı'da ayrı bir vergi yargısı 1868 yılında gerçekleşmiştir. 1868'de ayrı bir idari yargı ve yüksek idare mahkemesi yani Şura'yı Devlet kurmuştur.

1871 yılında İdare-i Umumiye-i Vilayet Nizamnamesinde yer alan düzenlemeye göre valinin başkanlığında vilayet idare meclislerinde halkın idari makamlar aleyhindeki şikâyetleriyle vergi konusunda çıkacak uyuşmazlıkları ve hükümetle kişiler arasındaki iltizama dair davaları görmeye yetkili kılınmıştır (Öner, 2005: 310-311). Ayrıca Meşrutiyet Dönemi'nde her vergi kanununun da itiraz ve temyiz mercileri gösterilmeye başlanmıştır. Sonuç olarak Osmanlı 1871 yılından itibaren kanunlar nezdinde vergi yargısı konusunda önemli düzenlemeler yapmıştır.

Vergi yolsuzluklarını ortadan kaldırmak için Tanzimat'ın ilanından sonra düzenlemeler yapılmıştır. Bu amaçla iltizam usulü lağvedilmiştir. İltizamın yerine de muhassıllık uygulamasına geçilmiştir. Ancak muhassıl başta olmak üzere tahsilâtta görevli olan memurların birçoğu önceki dönemlerde de görev yapmış kişiler olduğundan eski sorunlar aynen devam etmiştir. Yapılan düzenlemelerle yolsuzlukların önüne geçilmediği gibi devlet gelirlerinde de büyük düşüşler yaşanmıştır. 3 yıl sonra da iltizam usulü yöntemi uygulamaya yeniden konmuştur (Uzun, 2001: 99-101).

Özetle Osmanlı yönetiminin çabaları yolsuzlukla mücadelede yetersiz kalmıştır. Bu durumda taşrada görev yapan memurların kurallara riayet etmemesinin büyük rolü vardır. Osmanlı yönetiminin taşrada eski hâkimiyetinin kalmadığı çok açık ortadadır. Kötü idare halk direnişlerine yol açtığından ülkede genel asayiş bozulmuştur (Uzun, 2001: 102).

### **3.8.9. I. ve II. Meşrutiyet Dönemi'nde Osmanlı Vergi Sistemi**

Bu dönem Osmanlı Devleti'nde demokratikleşme hareketleri açısından önemli bir dönemdir. Siyasi anlayışta meydana gelen bu köklü değişim doğal olarak devletin diğer organlarında da etki yapmıştır. Devletin temel yapısında meydana gelen bu dönüşüm başta vergi sistemi olmak üzere birçok alanda değişimi beraberinde getirmiştir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda 1876 yılında aydın kesimin baskısı ile Kanun-i Esasi kabul edilmiştir. Kanun-i Esasi'nin Osmanlı için önemli olmasının sebebi Osmanlı'nın ilk anayasası hatta Türklerin ilk anayasası olma özelliği taşımasıdır. Kanun-i Esasi'ye göre iki dereceli bir seçimle oluşan Mebusan Meclisi meydana getirilmiş ve bu meclisten padişah tarafından atanmış bakanlar kurulu oluşturulmuştur. Kanun-i Esasi görünürde padişahın

yetkilerini sınırlandırmış gözükse de, gerçekte padişahın egemen iradesine hiçbir sınırlama getirmemiştir (Tavşancı, 2014: 519).

Kanun-i Esasi'nin vergiye ilişkin maddelerine göre devletin vergilendirme yetkisi mali güce ve kanunilik ilkesine göre şekillendirilmiştir. Öyle ki bir yasama organının varlığı, kısmen de olsa temsili nitelik taşıması verginin yasallığı ilkesinin temsilsiz vergi olmaz ilkesine yer verildiğini ortaya koymaktadır (Tavşancı, 2014: 520).

Kanun-i Esasi'nin 20. maddesinde verginin herkesin ödeme gücüne göre tarh olunacağı belirtilmiştir. Ayrıca 25. ve 96. maddelerde verginin kanunilik ilkesine de yer verilmiştir. Şöyle ki; 25. maddede “Bir kanuna dayanmadıkça vergi resim ve diğer adla hiç kimseden bir akçe alınamaz.” ve 96. maddede “Vergiler kanunla konulur, tevzi ve tahsil olunur.” Şeklinde ifadeler yer almıştır (Miynat, Tunçay, 2014: 44). Ayrıca Kanun-i Esasi'nin vergiyle alakalı 24. maddesinde müsadere, angarya ve cerime yasaklanmıştır. Sadece savaş dönemlerinde salınacak vergiler bu kanundan müstesna sayılmıştır (Özyavuz, 1997: 305).

Bu dönemde Osmanlı için önemli sayılabilecek mali olaylardan biri de devletin dış borçlarla boğuşması ve Duyun-i Umumiye İdaresinin kuruluşudur. Osmanlı ilk dış borçlanmasını 24 Ağustos 1854 yılında yapmıştır. Daha çok askeri amaçla borçlanan Osmanlı maliyesi, savaşlarda mağlup olmasından dolayı iflasın eşiğine gelmiştir. 1875 tarihli çıkarılan bir kararname ile Osmanlı borcunun taksitinin yarısını nakit ödeyeceğini diğer yarısı için de beş yıl vadeli ve % 5 faizli yeni tahvil verileceğini bildirmiştir. Bunlar için bütün gümrük gelirleri ile tuz, tütün, ağnam ve mısır vergilerini teminat olarak göstermiştir. Bu kararı tepkiyle karşılayan Avrupa devletleri 1881 yılına kadar yapılan görüşmeler sonucunda Duyun-i Umumiye İdaresi'nin kurulmasıyla sonuçlanmıştır. Böylece Osmanlı'nın bütün dış borçları bu kararname kapsamına alınmıştır. Tüm borçların ödenebilmesi için Osmanlı Devleti'nin; müskirat, pul, İstanbul ve civarı deniz ürünleri rüsumu, Edirne, Samsun, Bursa ipek öşrü, tömbeki ve tütün inhisarı gelirleri ile Bulgaristan vergisi, Kıbrıs Adası gelir fazlası, Şarki Rumeli vergisi, gümrük gelirleri ve temettü vergisi Duyun-i Umumiye İdaresi'ne tahsis edilmiştir (Küçük ve Ertüzün, 1994: 58-62).

Bu dönemde mali alanda reformlar yapılmaya devam edilmiştir. Vergi mevzuatında gerçekleştirilen yeniliklerin başında Tahsil-i Emval Nizamnamesi gelmektedir. Bu nizamname 1879, 1886, 1894, 1902 ve 1909 yıllarında en az beş kere yenilenmiştir. Ayrıca uygulandıkları dönemlerde kısmi değişikliklere uğramıştır (Yaraşlı, 2005: 15).

### **3.8.9.1. Aşar**

Aşarın tahsilinde emanet usulü tercih edilmiştir. Bunun için aşar ve ağnam emaneti kurularak alt yönetim merkezlerinde teşkilatlanmalar yapılmıştır. Ancak dönemin şartları

düşünüldüğünde aynı toplanan verginin nakde dönüştürülmesi hakikaten zor olduğundan bu girişim de başarısız olmuştur. Tekrar ve tekrar iltizam sistemine dönülerek 1864-65 yıllarında aşara zam yapılarak maarif (eğitim) vergisi de aşar üzerinden alınmaya çalışılmıştır. Meşrutiyet dönemlerinde aşar nizamnamesi 10 Mayıs 1887, 23 Nisan 1889 ve 22 Haziran 1905 tarihlerinde tamamen yenilenmiştir. Bu dönemler haricinde pek çok kısmi değişime uğramıştır. Ancak Tanzimat döneminde olduğu gibi yine başarısız olunmuştur (Mutlu, 2009: 64). Bu yüzden 30 Nisan 1914'te "Aşarın Suret-i Tarh ve Usul-i Tahsilin Salahı için Tecrübeler İcrasına Maliye Nezareti'nin Mezuniyetini Mutazammın Kanun-i Muvakkat" çıkarılmıştır. 29 Temmuz 1914'te kanunlaştırılarak aşarın tarh ve tahsil usulünün değiştirilmesi ve ıslahı için Maliye Nezareti 5 yıllığına yetkili kılınmıştır. Ancak istenilen başarı sağlanamamış olmalı ki bu kanunun süresi 5 yıl daha uzatılmıştır (Yaraşlı, 2005: 15).

### **3.8.9.2. Temettü Vergisi**

Temettü vergisi Osmanlı'nın son dönemlerinin yeni vergisidir. Bu vergi 3 ayrı dönemde düzenlenmiştir. İlk döneminde herhangi bir dayanağı olmadan uygulanan temettü, diğer dönemlerde kanunla ya da nizamname ile düzenlenmiştir.

Temettü vergisi için ilk 1907 yılında müstakil bir nizamname düzenlenmiştir. Ancak 1914'te temettü vergisi hakkında Kanun-i Muvakkat çıkarılmıştır. Bu verginin mükellefi ticaret, sanat ve zanaat icra eden her şirket ve şahıstır. Verginin konusu ise kâr/kazançtır (Yaraşlı, 2005: 15). Temettü vergisi Cumhuriyet döneminde kaldırılmıştır. Ancak onun yerine kazanç vergisi getirilmiştir.

Verginin konusunu ticaret, sanat ve zanaattan doğan kazançların oluşturması, Osmanlıda eksik kalan gelir vergisinin tamamlanması açısından çok önemlidir. Böylece Osmanlıda sermaye ilk kez vergilendirilmiştir.

Ancak bu verginin muafiyet konusu çok geniştir. İmparatorluk sınırları içinde faaliyette bulunan yabancılar bu vergiden muaf tutulmuştur. Yabancıların bu vergilerden muaf tutulmasının sebebi kapitülasyonlardır. Her ne kadar Tanzimat sonrasında Yunanlılar, İranlılar, Sırp ve Karadağlılar temettü kapsamına alınsa da diğer ülke vatandaşları bu vergiden 1914 yılına kadar muaf tutulmuştur (Eroğlu, 2012: 62).

Temettü vergisi gerçekten Türk vergileme tarihi açısından çok önemlidir. Çünkü sermayeyi vergilendiren ilk vergidir. Osmanlı Devleti, maliyesini ve doğal olarak vergi sistemini toprağa yani tarıma dayalı bir sistem üzerine oturtmuştur. Temettü vergisi Türk vergi sistemi için sermayenin vergilendirilmesi açısından adeta bir dönüm noktasıdır. Ancak o dönemde yabancılara uygulanan kapitülasyonlar sebebiyle yabancılar bu vergiden muaf tutulmuştur. Zaten Osmanlıda sermayeyi elinde bulunduran kesim daha çok yabancılar

olduğundan ve yabancılar da bu vergiden muaf olduklarından temettü vergisinden istenilen verim alınamamıştır. Ayrıca temettü vergisinin oranları da oldukça düşüktür. İlk başlarda %3 olarak uygulanan temettü, daha sonra %4 oranına yükseltilmiştir. Temettü vergisi kapsamına 1888 yılında ücretlilerin alınmasıyla bu oran %5'e yükseltirse de vergileme oranı yine oldukça düşük seviyededir.

Temettü, Türk vergi sistemi içinde vergiye hiç konu olmamış sermayeyi ve ücretlileri vergilendirmesi açısından önemli bir boşluğu doldurmuştur. Ancak gerek oranların düşük olması gerek gerek istisna ve muafiyet uygulamalarının plansız olması bu vergiden alınan verimi oldukça düşürmüştür. Yine de Türk vergi sistemi için temettü vergisinin getirilmesi olumlu bir dönüşümdür.

### **3.8.9.3. Arazi ve Bina Vergileri**

1860 yılından itibaren ancemaatin vergi ismiyle Osmanlı maliyesinde yer alan bu vergi türü emlak ve temettü vergisi olarak ikiye ayrılmıştır. Emlak vergisinin konusunu arazi ve binalar oluşturmuştur. II. Meşrutiyete kadar arazi ve binalar tek bir vergi içinde yer alırken, daha sonra bina ve arazi vergilerinde gerekli düzenlemeler yapılarak iki farklı vergi olarak ayrılmıştır (Öner, 2005: 399).

1910 yılında binalar için "Müsakkafat Vergisi Kanunu" kabul edilerek, vergi matrahının değer esasına göre tespit edilmesinden vazgeçilmiş, vergi matrahı gayri safi irat olarak kabul edilmiştir. Böylece binalardan alınan vergiler yükseltilmiştir (Mutlu, 2009: 64).

Arazi vergisi ise Cumhuriyet döneminde 1931 yılında 1833 sayılı arazi vergisiyle düzenlenmiştir. Verginin matrahı arazinin tahrir esasına göre tespit olunan değeridir (Öner, 2005: 400).

### **3.8.9.4. Ağnam Resmi**

Osmanlı'da hayvanlar üzerinden ağnam resmi haricinde başka isimlerle de vergiler alınmıştır. Ancak Tanzimat Fermanı ile farklı isimlerle alınan hayvan vergilerinin tümü kaldırılmış, yerine davar başına 5,5 kuruş ağnam resmi konmuştur (Mutlu, 2009: 64). Aynı zamanda hayvanların memur muhassıllar öncülüğünde sayılıp, verginin hazine adına tahsil edilmesi kararlaştırılmıştır. Bu vergiye farklı dönemlerde ihtiyaç dâhilinde zam yapılmıştır. 1880 yılında yaşanan mali sıkıntılar sebebiyle ilk defa nakliyatla kullanılmayan, etinden, sütünden, yününden yararlanmak için yetiştirilen develerden de ağnam resmi alınmaya başlamıştır. Sadece nakliye işi için kullanılan develerden temettü vergisi alınmıştır. Böylece dönemler itibariyle ağnam resminin konusu ihtiyaç halinde genişletilmiştir (Öner, 2005: 400).

Cumhuriyet dönemine gelindiğinde ağnam resmi kesin olarak 1960 yılında 193 sayılı gelir vergisi kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Birinci Meşrutiyet dönemi, 1876-77 Osmanlı-Rus Savaşı'nın patlak vermesi sebebiyle II. Abdülhamit tarafından meclisin dağıtılmasıyla kaldırılmıştır. Vergilendirme yetkisi de yeniden padişahın kendi iradesinde toplanmıştır. Bu durum 1908 yılına kadar sürmüştür. 1908 yılında Meşrutiyet yeniden ilan edilerek Kanun-i Esasi yeniden yürürlüğe girmiştir. Bu dönemde birçok değişiklik yapılsa da vergileme konusunda eski hükümler aynen uygulanmaya devam etmiştir (Tavşancı, 2014: 520).

Osmanlı Devleti mutlak hâkimiyetin padişaha bağlı olduğu yönetim anlayışıyla yönetilmiştir. Sanayi Devrimi, 1789 Fransız İhtilali gibi olaylar Avrupa Devletleri'ni gerek ekonomi, gerek siyasi anlamda klasik dönemden modern çağa sıçratmıştır. Ancak Osmanlı bu akıma kapılmamak için önce direnmiş, sonrasında katılmak istese de başarılı olmamıştır. Padişahın yetkilerini daraltıcı yönde birçok ferman yayınlanmış, ilk anayasamız olan Kanun-i Esasi ilan edilmiş, yeni yönetim anlayışı Meşrutiyet getirilmiş ancak yine de padişahın egemen gücüne sınırlama getirilememiştir. Her türlü kararı elinde bulunduran Osmanlı Padişahları, vergilendirme yetkisini tek başına elinde tutmuştur.

Osmanlı'nın dış politikası farklı bir anlayışın üzerinde kuruludur. Bu anlayış çerçevesinde başka devletlere tanınan ayrıcalıklar, yapılan ticaret anlaşmaları ve borçlanmalar Osmanlı'nın ekonomisinde yıkıcı etkilere yol açmıştır. Böyle darboğaza girmiş bir maliyede vergilendirme yetkisi de doğal olarak sınırlandırılmış, mali bağımsızlık ortadan kalkmıştır.

### **3.8.10. İttihat ve Terakki Döneminde Vergi Sistemi**

Osmanlı Devleti'nin 1908-1918 döneminde iktidarda İttihat ve Terakki Cemiyeti vardır. İttihat ve Terakki partisinin iktidardaki ilk ideolojisi, klasik okul iktisat anlayışını Osmanlı iktisat zihniyetine yerleştirmesidir. Ancak I. Dünya Savaşı'nda Osmanlı'nın Almanya ile yakınlaşması milli iktisat politikasını da etkilemiştir. Yani Osmanlı ekonomik anlayış bakımından yönünü Almanya'ya dönmüştür (Mutlu, 2009: 65).

İttihatçılar döneminde izlenen vergi politikalarında önemli bir değişiklik yapılmamıştır. Bu dönemde kanuna dayalı vergileme anlayışı, nakdi vergilemeye geçiş, dâhili gümrüklerin kaldırılması, çeşitli bölgelere sağlanan vergi ayrıcalıklarına son verilmesi gibi konularda yeni reformlar yapmak yerine, mevcut reformları geliştirmekle yetinmiştir (Mutlu, 2009: 66).

### 3.9. Osmanlı Devleti'nde Gerçekleştirilen Reformlar Kapsamında İstenilen Vergi Dönüşümü Sağlandı mı?

Klasik dönem Osmanlı mali sisteminde devlet gelirlerinin büyük bir bölümü tarımsal üretimden alınan öşürden sağlanmıştır. Öşür daha çok kırsal kesimi vergilendiren bir gelir kaynağıdır. Şehirlerde yaşayanlar ise ihtisap resmi olarak adlandırılan pazar vergileri ve gümrük vergileri ile devlet gelirleri içindeki yerini almıştır. Ayrıca gayrimüslimlerden alınan cizye de önemli bir gelir kaynağı olarak kayıtlara geçmiştir. Devletin ana gelir kaynağı olarak gösterilen bu kaynakların büyük bir bölümü mülk veya dirlik (tımar) olarak kişilere veya vakıf kurumlarına tahsis edilmiştir. Bu gelirlerden merkezi hazineye ayrılan kısımlar ise tahsilinin gerçekleşmesi için mukataa olarak organize edilmiştir. Ancak tahsilat işlerinin bu şekilde gerçekleşmesi devlet gelirlerinin bir kısmının mültezimlerle paylaşılmasını gerektirmiştir. Aynı zamanda ödeme gücünü dikkate almadan haneyi ve tarımsal işletmeyi vergilendiren, bazı hizmetler karşılığında çeşitli topluluklara sağlanan yaygın muafiyet sistemi içeren ve pek çok türü ve tahsil şekli olan tekâlif-i örfiyye olarak adlandırılan bir vergi grubundan da ihtiyaç halinde merkezi hazineye önemli gelir kaynağı sağlanmıştır. Merkezi hazinenin sınırlı sayıda olan bu gelir kaynakları zaten sınırlı sayıda olan harcamaları karşılama konusunda yetersiz kalmamıştır. Ancak zamanla merkezi hazinenin mali ihtiyaçları sürekli artarken geleneksel gelir kaynakları yetersiz kalmaya başlamıştır.

17. ve 18. yüzyıllarda savunma problemi, sürekli olarak yeniçeri ordusunun genişletilmesi yoluyla çözümlenmeye çalışmıştır. Gelirlerin de yükseltilmesi gerektiği düşüncesinde olan merkezi yönetim, bunun için vergileme gücünü arttırarak mevcut gelirlerin daha büyük bölümünü hazineye aktarmayı ve malikâne yöntemiyle gelecekteki gelirleri önceden tahsil etmeyi hedeflemiştir.

19. yüzyıla gelindiğinde ise Osmanlı Devleti daha da büyük savunma problemleri ile karşılaşmıştır. Modern bir ordu kurma gayreti, merkezi hazinenin gelir ihtiyacını daha da arttırmıştır. Acil gelir ihtiyacının geleneksel mali yapı içinde çözmeye çalışan yönetim, müsadere, tağşiş, miri mubayaa ve ticari tekeller oluşturma gibi kısa dönemde merkezi hazineye gelir sağlayabilecek, uygulaması kolay mali kaynak sağlama yöntemlerine başvurmuştur. Ancak bu yöntemler var olan problemlere ek yeni sorunları da beraberinde getirmiştir. Sonuç olarak Osmanlı Devleti'nin çözüm olarak başvurduğu yöntemler, uzun dönemde başta tarım olmak üzere ticaret ve sanayi ile ilgili grupları olumsuz etkileyerek, üretim faaliyetlerini büyük ölçüde hasara uğratmıştır.

19. yüzyılın ilk yarısındaki uygulamaların olumsuz sonuçlarını gören ve daha köklü ve uzun dönemli bir reform programına olan ihtiyacı anlayan Tanzimat yönetimi, geleneksel mali sistemi değiştirerek hem eski kaynaklarını yeniden düzenleme ve yeni gelir kaynaklarını

oluşturma hem de bu gelirlerin daha büyük bir bölümünü kontrol ederek modern bir devlet olarak üstleneceği yeni fonksiyonlara uygun bir şekilde harcama gayreti içine girmiştir. Bu çerçevede Tanzimat yöneticilerinin devlet gelirleriyle ilgili temel hedefi, ödeme gücünü dikkate almayan geleneksel vergi sistemi yerine doğrudan geliri ve serveti vergilendiren, istisna ve muafiyetlere yer vermeden, ödeme gücü olan herkesi vergi yükümlüsü haline getiren ve bu gelirleri etkin bir mali bürokrasi kanalıyla doğrudan devlet adına toplayan bir mali sistem haline dönüştürmektir. Tanzimat'la başlayan bu reform süreci, II. Abdülhamid ile İttihat ve Terakki dönemlerinde de devam etmiş, tüm hedeflere ulaşılamasa da geleneksel Osmanlı vergi sisteminde ciddi bir dönüşüm sağlanmıştır. Böylece istisna ve imtiyazların yaygın olduğu tesadüfi bir vergi düzeni ve bu vergilerden elde ettiği gelirleri çeşitli kişi ve kurumlarla paylaşmak zorunda kalan devletin yerini, ödeme gücü olan herkesi vergilendirmeye ve bu gelirlerin giderek daha büyük bir bölümünü kontrol etmeye çalışan bir devlet almıştır (Güran, 2014: 313-316).

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **CUMHURİYET DÖNEMİ'NDE TÜRK VERGİ SİSTEMİ**

#### **4.1.Cumhuriyetin İlk Yıllarında Ekonomik ve Mali Durum**

Türkiye'nin nüfusu 1914-1927 yılları arasında yaşanan savaşlarda verilen kayıplar, göçler ve kaybedilen topraklar sebebiyle oldukça düşmüştür. 1914 yılında 16,3 milyondan oluşan nüfus, 1927 yılında 14,3 milyona düşmüştür. Toplam nüfusun azalması, etnik yapının değişmesi ve şehirleşme olgusunun gerilemesi ülke ekonomisini olumsuz etkilemiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarında eğitim, sağlık hizmetlerinin yetersiz olması, okur-yazarlık oranının düşük olması da ekonomi üzerinde olumsuz yönde etki yapmıştır. 1920'lerin başında üretim hala tarih öncesi diye tabir edebileceğimiz tekniklerle yapıldığından, yeni kurulan, savaşlardan yeni çıkmış bir ülkenin kalkınmasını imkânsız hale getirmiştir. Yeni araç ve



gereçler kıyı şeridi ve demir yolunun olduğu bölgelerde yayılma sağlayabilmiştir. O dönemde ülkede traktör sayısı 1.000, kara saban 1,1 milyon, demir pulluk 200 bin civarındadır. I. Dünya Savaşı ve Kurtuluş Savaşı ve nüfus azalması sebebiyle Anadolu'da üretim yapısı tahrip olmuş ve tarımsal üretim azalmıştır (Öner, 2005: 467).

Ülke sanayisi halkın en çok kullandığı mallar olan pamuklu kumaşlarda %10, yünlü kumaşlarda %40, sabunda %20, buğday ununda %60 oranında yerli tüketimi karşılayabilmiştir. Porselen, cam, şeker gibi tüketim mallarının tamamı ise ithal edilmiştir. Kömür madenlerinin çoğu ve diğer madenlerin tamamına yakını yabancıların elinde ve gayrimüslimler tarafından işletilmiştir. Ulaşım baktığımızda ise 3 tarafı denizlerle çevrili Anadolu coğrafyasında limanlar arasında deniz taşımacılığı maalesef çok zayıftır. Demir yolu ağı 4.100 km ve kara yolu ağı ise 14.000 km ile oldukça zayıftır. Maden kömürü üretimi 600.000 ton, elektrik enerjisi üretimi 45 milyon kW/saat olarak saptanmıştır (Öner, 2005: 467-468).

Küllerinden doğan bir devlet olan Türkiye Cumhuriyeti'nin önünde yapması gereken çok fazla hizmet vardır. Bu hizmetleri gerçekleştirmek için önemli miktarda mali kaynağa ihtiyaç vardır. Bu nedenle ülkenin gelir kaynaklarının bir an önce gözden geçirilip değerlendirilmesi gerekmiştir. Yeni kurulan bir devlet hatta savaşlardan yeni çıkmış bir devlet için, barış görüşmeleri devam ederken; Türk ekonomisinin sorunlarının tartışılıp çözüme kavuşturulması amacıyla 17 Şubat-4 Mart 1923 tarihleri arasında İzmir'de geniş kapsamlı Türkiye İktisat Kongresi toplanmıştır. Bu toplantıdan çıkan kararlar ivedilikle hükümet tarafından uygulanmaya çalışılmıştır. Görüldüğü gibi bir ülke savaştan da çıksa, yeni kurulmuş da olsa, devlet olmanın gereklerini yerine getirmek için her zaman mali kaynağa ihtiyaç duyacaktır. Devletlerin kalkınması için vergi sistemlerini en iyi şekilde oluşturması gerekmektedir. Bu nedenle Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk icraatı vergiler üzerinde olmuştur. Şimdi bu bölümde Türkiye Cumhuriyeti'nde vergi sisteminin gelişimi incelenecektir.

#### **4.2. Tek Parti Döneminde Vergi Sistemi**

Osmanlı İmparatorluğu'nun çöküşünün ardından, Osmanlı'nın devamı olarak nitelenecek bir devlet olan Türkiye Cumhuriyeti; yönetim şeklini belirlemiş olsa bile 1950'ye kadar tam manasıyla demokrasiye geçememiştir. Türkiye Cumhuriyeti'nin doğuşu ile Osmanlı İmparatorluğu'nun çöküşü tam manasıyla iç içe geçmiş dönemlerdir. Bu sebeple Cumhuriyet dönemi vergi politikası incelenirken tıpkı Osmanlı'da olduğu gibi burada da dönemler itibarıyla vergi sistemi incelenecektir.

Osmanlı Devleti'nin özellikle son dönemlerinde hedeflediği merkeziyetçi devlet anlayışı, Cumhuriyet idaresinin de ekonomik ve sosyal hayatta devletçi yorumu katarak

hedeflediği ideoloji olmuştur. Bu bağlamda devletin toplum içindeki konumunun belirlenmesi açısından Cumhuriyet yöneticilerinin Osmanlı ideolojisini sürdürmeye çalıştığı söylenebilir (Mutlu, 2009: 67).

#### 4.2.1. 1918 – 1922 Dönemi

Bu dönem bağımsızlık mücadelesinin verildiği, Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulduğu dönemdir. Bu dönemde yurdun büyük bir kısmı işgal altında kalmış, meclis dağılmış, devlet yönetimini yabancılar ele geçirmiş, Osmanlı mali sistemi çökmüştür. İşte böyle bir dönemde yeni cihan harbinden çıkmış devlet, kurtuluş mücadelesini başlatmıştır (Giray, 2016: 205). Kurtuluş mücadelesinin başlaması için gerekli illerde kongreler düzenleyen Mustafa Kemal “Ya İstiklal Ya Ölüm” diyerek bağımsız devlet hayaliyle çalışmalara başlamıştır.

Bu dönemde henüz yeni meclis ve hükümet kurulmadığından, devletin temellerinin atılması amacıyla düzenlenen kongrelerde tüm yurdu kapsayan ekonomik, sosyal, siyasal kararlar alınmıştır. Bu bağlamda Sivas Kongresi'nde alınan kararlarda bağımsızlık mücadelesinin finansmanının ülkenin kendi öz kaynaklarıyla gerçekleştirileceği kararlaştırılmıştır. Sivas kongresinde alınan kararlardan bazıları şunlardır: Osmanlı bankaları, Duyun-u Umumiye ve Reji idarelerinin dağıtılarak burada yapılan işlemlerin denetim altına alınması kararlaştırılmıştır. Böylece bu kuruluşların İstanbul'a para göndermeleri yasaklanarak engellenmiştir (Giray, 2016: 206).

İstanbul'un işgal edilmesinden sonra 23 Nisan 1920'de Büyük Millet Meclisi açılmıştır. Ankara'da Büyük Millet Meclisi'nin kabul ettiği ilk kanun ağnam resmi hakkındadır. Yani ilk kanun bir vergi kanunudur. Meclisin ilk bu kanunu çıkarmasının sebebi Osmanlı Meclis-i Mebusan'ın dağıtılmadan önce görüştüğü son vergidir. Zam yapılması hakkında tasarı halinde kalan ağnam resmi yeni mecliste görüşülerek zamlı tarifenin uygulanması kararına son verilmiştir. Böylece yeni meclis bir yandan halkın desteğini almaya çalışırken diğer taraftan da Osmanlı meclisinin karara varmadığı bir kanunu karara bağlayarak onun devamı olduğunu göstermiştir (Bulutoğlu, 1976: 50).

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk anayasası 1921'de çıkarılmıştır. Ülkenin olağanüstü koşullarında çabuk karar almak ve uygulamak için Mustafa Kemal'e meclis tarafından başkomutanlık yetkisi verilmiştir. Mecliste alınan bu karar ile Büyük Millet Meclisi'nin yetkisi Mustafa Kemal'e verilmiştir (Giray, 2016: 207).

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk kuruluşunda ülkenin finansman gereksinimi halkın gönüllü katkısıyla sağlanmıştır. Ancak bu durum devletin mali kaynaklarında karışıklığa ve düzensizliğe yol açmıştır. Bu yüzden Mustafa Kemal maliye alanında düzenlemeler yapılmasını istemiştir. Alınan kararlarda önemle üstünde durulan nokta mali kaynak

ihtiyacının daima ülke içinden karşılanması, borçlanma ve yeni vergiler konmasına karşı özel tedbirler alınmasıdır. Ülkede savaş ortamı olduğundan ordunun ihtiyaçlarını karşılamak için “Ulusal Vergi Buyruğu” adı altında genel bir bildirim hazırlanmıştır (Giray, 2016: 207).

Ulusal Vergi Buyruğu 10 maddeden oluşmuştur. Bu buyruklar özetle şunlardır:

- 1 Sayılı Buyruk: Her ilçede ordunun çeşitli ihtiyaçlarını karşılamak üzere “Ulusal Vergi Kurulu” kurulmasına,
- 2 Sayılı Buyruk: Bu dönemde her türlü katkı çok önemlidir. Her kesimden katkı elde edebilmek için; her evden bir kat çamaşır, çorap, çarık hazırlanıp ulusal vergi kuruluna teslim edilmesine,
- 3 Sayılı Buyruk: Halka ağır vergi yüklenilmemesi gerektiği her fırsatta vurgulanmıştır. Bu karar neticesinde tüccardan ve halktan sahip olduğu pamuk, yün, demir, kundura vb. her türlü malın, araç-gerecin % 40’na el konulmasına karar verilmiştir. Ancak el konulan bu malların parasının halka geri ödeneceğine,
- 4 Sayılı Buyruk: Aynı şekilde buğday, un, yağ gibi erzakların ve saman sabun gibi diğer ihtiyaçların sonradan para iadelerinin yapılmak üzere % 40’na el konulmasına,
- 5 Sayılı Buyruk: Ordu için halktan alınan taşıtlardan başka geriye kalan diğer taşıtların da ayda bir kez parasız olarak yüz km geçmemek kaydıyla ordu için malzeme taşınmasına,
- 6 Sayılı Buyruk: Yine ordu için sahipsiz mallara el konulmasına,
- 7 Sayılı Buyruk: Her türlü kullanıma uygun silahın 3 gün içinde hükümete verilmesine,
- 8 Sayılı Buyruk: Benzin, makine yağı, lastik gibi malların % 40’na el konulmasına,
- 9 Sayılı Buyruk: Demirci, saraç, marangoz ve arabacılar belirlenip, bu zanaatkarların ustalıklarına göre kasatura, kılıç, mızrak, eyer vb. yapımında faydalanılmasına,
- 10 Sayılı Buyruk: Son olarak halkın elinde bulunan dört tekerli, kağı, binek at ve yük taşıma hayvanlarının % 20’sine konulmasına; bu kararların yerine getirilmesi için İstiklal Mahkemeleri’nin kurulmasına karar verilmiştir (Giray, 2016: 207-208).

Alınan kararlar sonucunda ülkede ordunun ihtiyaçlarını karşılamak için önemli miktarda kaynak sağlanmıştır. Ancak Kurtuluş Savaşı’nın bir cephesi kapanıp, diğer cephesi hemen açıldığından Büyük Taarruz döneminde kaynaklar tükenmeye başlanmıştır. Bunun sonucunda her zaman kendi kaynağını kullanma konusunda kararlı olan meclis, yine kendi kaynağını kendisi bulmuştur. Mevcut vergilerde bazı güncellemeler yapılmış, bunun yanı sıra 4 yeni vergi de kanunlaştırılmıştır. Bunlar: Deniz taşıt vergisi kanunu, askeri ulaştırma vergisi yükümlülüğü kanunu, askerlikte tecil vergisi kanunu ve düşman

işgalinden kurtarılan yerlerden kaçan insanların taşınır-taşınmaz mallarının yönetimi hakkında kanundur (Çakır, 1981: 133).

Mevcut vergilere bakıldığında sigara kâğıdı, kibrit ve kutulardan alınan tüketim vergilerine ait cezalarda artırıma gidilmesine, şeker, çay ve petrolden alınan vergilerin arttırılması gibi konularda değişiklik yapılmıştır (Giray, 2016: 208).

Kurtuluş Savaşı'nın zaferle sonuçlanmasından sonra meclis seçimleri yeniden yapılmıştır. Yeni meclis barış antlaşmalarını imzalamış, borçlar idaresini yani Duyun-u Umumiye İdaresinin kaldırılmasını kararlaştırılmış, borçlar için yeni ödeme planı oluşturulmuştur. Böylece savaş sonrası devlet idaresine, kamu maliyesine yönelik düzenlemeler art arda yapılmıştır. Kurtuluş Savaşı'ndan sonra imzalanan Lozan Antlaşması ile mali bağımsızlık büyük ölçüde sağlanmıştır. Vergi üzerinde yapılan çalışmalar sonucunda alınan kararlardan bazıları şunlardır (Giray, 2016: 209-211):

- Halkın üzerindeki vergi baskısını ortadan kaldırmak, bunu yapmak için de adalet ilkesi doğrultusunda hareket etmek,
- Yeni çıkarılacak vergilerin halkın kolayca ödemesini sağlamak ve zirai ekonomik girişimler üzerindeki olumsuz etkileri en aza indirmek,
- Adil vergi dağılımını gerçekleştirebilmek,
- Sanayi oluşumunu desteklemek,
- Vergi gelirlerini arttırıcı önlemler almak ve uygulamak

1921 Anayasası Türkiye Cumhuriyetinin ilk anayasasıdır. 1924 Anayasası ise ikinci anayasamızdır. Cumhuriyetin ilk yıllarında ekonomik ve mali durumu açıklayabilmek için o dönemdeki sosyo-kültürel yapıyı göz önünde tutmak gerekir. Osmanlı'dan kalan etnik yapının değişmesi, nüfusun azalması, eğitim, sağlık ve okur- yazarlığın nitelikli olmaması, Cumhuriyet Türkiye'sinin ilk yıllarının genel özelliklerindedir. Aynı zamanda üretim seviyesi düşüktür. Çünkü üretimde teknolojik gelişme hala sağlanamamıştır. Ulaşım ağı gelişmemiş, I. Dünya Savaşı ve Kurtuluş Savaşı Anadolu'nun tarımsal üretimini baltalamıştır. Sanayi yok denecek kadar az, madenler ise yabancı devletler tarafından işletilmektedir. Dönemin genel özellikleri resmedildiğinde Cumhuriyet hükümetinin yapması gereken yığınla hizmet ve bu hizmetleri yerine getirebilmek için yığınla kaynak gerekmektedir (Öner, 2005: 467-468). Bu nedenle Cumhuriyet'in ilk yıllarında vergi sisteminde yapılan değişikliklerin tek amacı gelir kazanımını arttırmak olmuştur. Bu dönemde vergi sisteminin altında yatan her hangi bir felsefi düşüncenin olmadığı apaçık ortadadır.

#### 4.2.2. 1923 – 1929 Dönemi

Kurtuluş Savaşı'ndan zaferle çıkan bir milletin yeni devlet kurduğu bir dönemdir. Bu dönem öyle ki; ilklerin yaşandığı ve zorlu dönemin bitti sanıldığı ancak asıl zorlukların yeni başlayacağı bir dönemdir.

Kurtuluş Savaşı'nın zaferinin iktisadi alanda da bir zaferle tamamlanması gerekmektedir. Batı dünyası I. Sanayi aşamasını tamamlamış, ileri aşamaya geçmiştir. Türkiye Cumhuriyeti ise Osmanlı'dan devraldığı yetersiz sermaye ile sanayi devrimini gerçekleştirmeyi çalışmıştır (Türk, 1982: 7).

Cumhuriyet dönemi mali reformlar belirlenirken, Tanzimat ve Meşrutiyet dönemi politikaları ışığında hareket edilse de bu dönemlerden ayrıldığı birkaç nokta vardır (Akalin, 2008: 48-49):

- Maliye politikaları belirlenirken mali bağımsızlık daima göz önüne alınmalıdır.
- Mali bağımsızlık bir ilke olarak kabul edilmiş, kapitülasyonlar kaldırılmış, vergi koyma egemenlik hakkına dayandırılmıştır.
- Devletin gelir politikası kadar önemli olan harcama politikası için kurulan Merkez Bankası aracılığıyla hazine işlemlerinin gerçekleştirilerek devlet harcamalarının en iyi şekilde yapılması hedeflenmiştir. Böylece para politikası ile maliye politikası desteklenmiştir.
- Osmanlı vergi sisteminin kaldırılıp, yerine batılı tarzda modern bir vergi sistemi benimsenmiştir.
- Mali itibarın sağlanması için Osmanlı borçlarının ödenmesi gerektiği vurgulanmıştır.
- Maliye idaresinin güçlendirilmesi için vergi hukukunun yeniden düzenlenmesi, vergi yargısının geliştirilmesi ve nakdi vergilemenin esas alınması kararlaştırılmıştır.

#### 4.2.3. İzmir İktisat Kongresi

Kurtuluş Savaşı sonrasında, barış görüşmelerine devam ederken diğer taraftan Türk ekonomisinin sorunlarını çözmek amaçlı 17 Şubat- 4 Mart (1923) tarihleri arasında İzmir'de kapsamlı bir kongre toplanmıştır (Öner, 2005: 468). Bu kongrede toplumun tamamını ilgilendiren iktisadi kararlar alınmıştır. Aşarın kaldırılması yönünde görüşler ağırlık kazanmıştır (Mutlu, 2009: 68).

Mustafa Kemal mali politikaları şu esaslar çizgisinde belirlemiştir: Güçlü hazine, denk bütçe, gelir artışına bağlı vergi artışı ve üretimi olumsuz etkilemeyen bir vergileme şeklinde esaslar dikkate alınmıştır (Miynat ve Tunçay, 2014: 46).

“İktisat Kongresi ile Türk milletini kapitülasyonlarla, imtiyazlı şirketlerle, Duyun-u Umumiye ile iktisadi tutsaklık içinde bırakma teşebbüsüne açık bir cevap verilmiş ve iktisadi

egemenlikten vazgeçilmeyeceği bütün dünyaya açıklanmıştır”(Öztürk ve Yıldırım, 2009: 150).

İzmir İktisat Kongresi'nden sonra, burada alınan kararlar zamanla uygulanmaya başlanmıştır. Kongrede vergi ile ilgili alınan bazı önemli kararlar şunlardır (Yaraşlı, 2005: 17):

- Çiftçi grubunda aşar kaldırılmış, ağnam resmi tahsilinin diğer vergiler gibi taksitle tahsil edilmesine karar verilmiştir.
- Tüccar grubunda temettü vergisinde düzenlemeler yapılmış, küçük esnafın ağır vergiler altında ezilmemesi vurgulanmıştır.
- İşçi grubunda ise temettü kanununun servet ve kazanç itibarıyla her ferde gelirleri üzerinden tarh olunması kararlaştırılmıştır.

1923 İzmir İktisat Kongresi'nde alınan mali kararların önemli bir kısmı hayata geçirilmiştir. Önce aşar kaldırılmıştır. Aşarın kaldırılmasıyla devlet gelirlerinde meydana gelecek azalmayı telafi etmek için ağnam ve yol vergileri arttırılmış, arazi ve bina vergilerinin tahrir değerleri yükseltilmiştir. Aslında çiftçi üzerinden alınmak istenen vergi yükü aşarın kaldırılmasıyla doğan gelir boşluğunu doldurmak için yine tarım kesimine konulan vergilerle kapatılmıştır (Yaraşlı, 2005: 17).

1925 yılından sonra Türkiye'de yenileşme hareketleri hız kesmeden devam etmiş, laiklik hareketi de toplumu fazla rahatsız etmeden başlamıştır. 1930'da çok partili hayata geçmek için Serbest Fırka kurularak çok partili hayata geçiş denenmiş fakat başarısız olmuştur. Devletin maliye politikaları her ne kadar liberal ilkelerle oluşturulsa da tek partili hayat, ekonomik liberalizmin önüne geçmiştir. Diğer taraftan dünyada yaşanan büyük buhrandan dolayı devlet müdahalesi politikası ağır basmıştır (Mutlu, 2009: 68).

#### **4.2.4. 1920-1929 Liberal Dönem Vergi Düzenlemeleri**

İzmir İktisat Kongresi'nde alınan kararların uygulandığı, liberal eğilimli bir dönemde önemli vergi reformları gerçekleştirilmiştir. 1925 yılında Aşar kaldırılarak tarım sektörü vergi dışı bırakılmıştır. Aşar vergisinin yerini gider vergisi niteliğinde muamele vergisi getirilmiştir. KDV'nin ilk örneklerinden biri olarak kabul edilen muamele vergisinin küçük imalatçı ve ihracatın üzerine uygulanması, ihracatın gelişimini önlediği gibi yetersiz teknik bilgi sebebiyle imalatçı grubun vergilendirilmesinde de başarısız olmuştur. 1926 yılında temettü vergisi şahıs ve sermaye şirketlerinin kazançlarını, serbest meslek kazançlarını, arazi ve ücret gelirlerini kapsayan bir vergiye dönüştürülse de uygulamada beyan usulüne dayanan vergi tarhiyatının geniş tutulması sonucu ortaya çıkan problemlerden dolayı 1927 yılında sadece

şirketler için zorunlu hale getirilmiştir. Diğer mükellefler ise karne usulü ve götürü usulde vergiye tabi tutulmuştur ([https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET\\_SONRASI\\_T%20CRK\\_VERG%20S%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20C5%9E%20M\\_%20CZER%20NE\\_B%20R\\_DE%20EERLEND%20RME](https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET_SONRASI_T%20CRK_VERG%20S%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20C5%9E%20M_%20CZER%20NE_B%20R_DE%20EERLEND%20RME) : erişim tarihi: 08.05.2019).

**Tablo: 4.1 1923-1929 Türk Kamu Mali Yapısı (%)**

YILLAR	GELİR VERGİSİ	SERVET VERGİSİ	DOLAYLI VERGİLER	K.H. / GSMH	VERGİLERİN K.H. KARŞILAMA ORANI	VERGİ YÜKÜ	VERGİ ESNEKLİĞİ
1923	36.8	11.7	51.5	-	-	10.0	-
1924	38.2	9.0	52.8	11.7	81	9.6	0.8
1925	14.9	17.1	68	14.1	64	9.1	0.7
1926	9.3	17.1	68.0	11.6	78	9.0	1.0
1927	9.9	15.7	74.4	15.2	73	11.1	0.8
1928	8.8	14.4	76.8	14.0	79	11.0	0.9
1929	8.1	16.7	75.2	12.3	72	8.8	-
<b>Ortalama</b>	18.0	14.8	67.2	13.1	74	9.8	0.8

**Kaynak:** [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) ve [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr) ve Ramazan Taş, “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleri ile Değerlendirilmesi” . Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, 50(1). ([http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/50/1/32\\_ramazan\\_tas.pdf](http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/50/1/32_ramazan_tas.pdf): erişim tarihi: 08.05.2019).

Tablo 4.1 incelendiğinde, tarımın vergi dışı tutulması yani aşarın kaldırılması, gelir üzerinden alınan vergilerde %24’lük bir düşüşe neden olmuştur. Bu düşüş dolaylı vergilerin ve servet vergilerinin artırılması ile önlenmeye çalışılsa da vergi gelirlerindeki artış, dönem itibariyle artan kamu harcamalarını karşılama oranına göre daha düşük gerçekleşmiştir. Vergi yükü verilerine bakıldığında ise yıllar itibariyle %2 civarında seyretmiştir. Bunun anlamı ise aşarın kaldırılmasından sonra yeni getirilen vergilerin büyük çoğunlukta doğan vergi açığını kapatılmasıdır. Ancak artan kamu harcamaları bu açığın kapanmadığına dair izlenim oluşturmuştur. Ayrıca 1926 yılı haricindeki tüm yıllar esneklik 1’in altında kalmıştır. Bu durum, dönem içinde vergi gelirlerindeki artışın GSMH’deki artışı takip edemediğinin göstergesidir. Dolayısıyla Türkiye Cumhuriyeti kalkınmanın finansmanında yeteri kadar vergilerden yararlanamamıştır

([https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET\\_SONRASI\\_T%20CRK\\_VERG%20S%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20C5%9E](https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET_SONRASI_T%20CRK_VERG%20S%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20C5%9E)

%C4%90M\_%C3%9CZER%C4%90NE\_B%C4%90R\_DE%C4%90ERLEND%C4%90RME  
: erişim tarihi: 08.05.2019).

#### **4.2.4.1.Ağnam Resmi**

Osmanlı'da da uygulanan ağnam resmi, küçükbaş hayvanlardan alınan vergidir. Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin açılışından bir gün sonra 24 Nisan 1920'de mecliste konuşulan ilk mesele vergi olmuştur. Ağnam resmi de çıkartılan ilk vergi kanunudur. Kanuna göre verginin 4 katına çıkarılmasına karar verilmiştir (Miynat, Tunçay, 2014: 46). Ağnam resmi daha sonra 1924'te Sayım Vergisi adı altında uygulanmıştır. 1926 yılında bu verginin kapsamı genişletilmiş, büyükbaş hayvanlarda vergi kapsamına dâhil edilmiştir (Yaraşlı, 2005: 18).

Hayvan vergisi oranlarının Cumhuriyetin ilk yıllarında yüksek düzeyde olması hayvancılığın gelişimini engellemiştir. Hayvancılık faaliyetlerinin zamanla azalması, hayvan vergilerinin vergi gelirleri içindeki payını düşürmüştür (Miynat ve Tunçay, 2014: 47). Ağnam resmi önce 1924'te sayım vergisi, sonra 1931'de hayvanlar vergisi olarak düzeltilmiş, 1962 yılında ise yürürlükten kaldırılmıştır.

Ağnam resminin mecliste ilk konuşulan mesele ve vergi olması bir bakıma heyecan uyandırmıştır. Çünkü Osmanlı Devleti'nin son döneminde mecliste konuşulan son mesele ağnam resmidir. Yeni yönetimin ilk görüştüğü meselenin de ağnam olması, yeni devletin Osmanlı'nın devamı olduğunun göstergesidir. Ayrıca Osmanlı'nın zam yapacağı bir vergide yeni yönetimin Osmanlı'nın yapacağı zamdan daha az zam yapması, halkın yeni devleti ve hükümeti kabul etmesi açısından önemlidir. Ne var ki, yeni yönetimin de daha fazla gelir elde etmek için ağnam resminin matrahını genişletmesi ve art arda zamlar yapması ağnam resminin zamanla işlerliğini bozmuştur. Vergide meydana gelen bu bozulma sonucu ağnam resminin konu olduğu hayvancılık faaliyetlerinin aksamasına, hayvancılıkla uğraşanların gün geçtikçe azalmasına neden olmuştur. Bu durum bize Cumhuriyetin ilk yıllarında ağnam resminde gerçekleştirilen değişikliklerin vergilemede, vergi konusunda ve mükellefte oluşabilecek etkilerin göz ardı edildiğinin ve bu değişikliklerin herhangi bir felsefi yönü olmadan gerçekleştirildiğinin göstergesidir.

#### **4.2.4.2.Aşarın Kaldırılması**

Aşar toplam kamu gelirleri içinde sahip olduğu pay ile en önemli vergi türü olmuştur. Devletin toplam gelirleri içindeki payı % 25- 29 arasında iken; vergi gelirleri içindeki payı ise % 50'nin üzerindedir. Böylesine önemli bir yere sahip bir verginin kaldırılması devlet gelirlerinde oldukça büyük boşluğa neden olmuştur (Öner, 2005: 215).



Peki, böylesine önemli bir gelir kaynağı olan aşar neden kaldırılmıştır? Bu sorunun elbette tek bir cevabı yoktur. Ancak kısaca açıklamak gerekirse; aşarın kaldırılması ile ilgili tartışmalar ilk İzmir İktisat Kongresi'nde yapılmış ve aşarın kaldırılması yönünde karar alınmıştır. Çiftçi ve işçi grupları aşarın adil bir vergi olmadığı bu sebeple kaldırılması gerektiğini savunurken, sanayi ve tüccar grupları ise aşarın kaldırılmaması gerektiğini, ancak adil bir dağılım için düzenlemeler yapılmasını savunmuştur. İzmir İktisat Kongresi'nde konuşulan konular mecliste görüşülmüş, aşar pek çok yönden eleştirilmiştir. Aşarın hem tarım hem de ticareti vergilendirmesinin olumlu etkilerinden çok olumsuz etkilerinin olduğu görüşü ağır basmıştır. Ayrıca aşarın aynı nitelikli bir vergi olması parasal ekonominin gelişimini engellemiş ve merkezi otoriteye ters düşmüştür. Her ne kadar aşarın Türk mali sistemi içinde yerleşmiş bir vergi olduğu bir grup milletvekili tarafından savunulsa da meclisin büyük çoğunluğunun aşarın kaldırılması yönünde görüş bildirmeleriyle 1925 yılında aşar kaldırılmıştır.

Aşarın kaldırılmasının altında yatan en önemli sebep tarım üreticisini korunmasıdır. Yani üretimin arttırılması için devletin yaptığı bir fedakârlıktır. Ancak vergi sistemi içinde böylesine önemli bir verginin bıçakla keser gibi vergi sisteminden çıkarılması kamu gelirleri açısından yıkıcı bir etki oluşturmuştur. Bu sefer de mali yönetim, kamu gelirlerinde meydana gelen açığı kapatmak için yeni vergi arayışları içine girmiştir. Tarımsal üretimin ve üreticinin desteklenmesi için kaldırılan aşarın neden olduğu boşluğu doldurmak için, devlet yine tarım kesimini yükümlü kılan vergiler çıkarmıştır. Bu durum pek çok yönden devleti olumsuz etkilemiştir. Hem yeni vergilerin adapte olma süresi hem de köklü bir verginin meydana getirdiği boşluk kamu gelirleri açısından olumsuz bir etki doğurmuştur. Ayrıca halkın devlete karşı bir güven problemi oluşmasına da sebebiyet vermiştir. Sonuç olarak aşarın kaldırılmasının olumlu etkisinden çok olumsuz etkilerinin olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Tabii ki vergi sisteminin reform ihtiyacı vardır. Ancak devletin böylesine maddi kaynağa ihtiyaç duyduğu bir dönemde vergi gelirlerinin %50'sini tek başına oluşturan aşar gibi bir üretimin desteklenmesi amacıyla bile olsa verginin kaldırılması doğru bir karar olmamıştır.

#### **4.2.4.3. Yol Vergisi**

Osmanlı Devleti'nin son döneminde karayolu çalışmalarını finanse etmek için bedel-i tarik adıyla vergi alınmıştır (Miynat ve Tunçay, 2014: 47). Cumhuriyet döneminde bu vergi kaldırılarak yerine "yol mükellefiyet kanunu" ile yeni bir yol vergisi getirilmiştir (Giray, 2016: 217). Bu kanuna göre Türkiye'de 18-60 yaş arasındaki erkeler yol vergisi mükellefi olarak görülmüş, öğrenciler askerler ve 6 çocuğu olanlar muaf tutulmuştur. Verginin muafiyet

alanının genişletilmesi ve özellikle 6 çocuğu olanların bu vergiden muaf tutulmaları oldukça önemlidir. Böylece yol vergisi ile hem karayolu çalışmalarına hem de savaştan yeni çıkmış bir devletin nüfus politikasına katkı sağlanmıştır (Özdemir, 2013: 218).

#### **4.2.4.4.Kazanç Vergisi**

Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde yürürlüğe giren temettü vergisinin vergi gelirleri içinde önemli bir yeri yoktur. 1925 yılında genel bütçe gelirleri içindeki payı % 2,6'dır (Giray, 2016: 216). Temettü vergisi Cumhuriyetin ilanından sonra uygulamadan kaldırılarak yerine "755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanun" ile yeni bir kazanç vergisi getirilmiştir (Miynat ve Tunçay, 2014: 48).

Kazanç vergisi İzmir İktisat Kongresi'nde alınan kararlar doğrultusunda yürürlüğe girmiştir. Bu verginin çıkarılmasındaki diğer amaç ise yabancı şirketlerin millileştirilmesi, Osmanlı'dan kalma borçların ödeme planına bağlanması sebebiyle devletin yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duymasıdır (Giray, 2016: 217; Miynat ve Tunçay, 2014: 48).

Kazanç vergisi ile tarım kesimi üzerinde toplanan vergi yükünü ticaret ve sanayi kesimine pay edilmek istenmiştir. Fakat dönemin gelişmemiş sanayisi düşünüldüğünde ve nüfusun büyük bir kısmının hala tarımla uğraşması vergi yükünün pay edilmesinde başarı sağlanamamıştır.

#### **4.2.4.5.Sayım Vergisi**

1924 yılında ağnam resmi sayım vergisi olarak değiştirilmiştir. İsmi değişen kanununun içeriğinde de değişiklik yapılmıştır. Büyükbaş hayvaneler da sayım vergisi kapsamına alınmıştır. 1931 yılında ise sayım vergisinin devamı niteliğinde hayvanlar vergisi getirilerek hayvancılık korunmaya çalışılmıştır. 1936 yılına gelindiğinde ise hayvan değerleri arasındaki oranın bozulması ve verginin ağır gelmesi sebebiyle hayvanlar vergisinde ciddi vergi indirimleri yapılmıştır (Miynat ve Tunçay, 2014: 48).

#### **4.2.4.6.Veraset ve İntikal Vergisi**

3 Nisan 1926'da 797 sayılı kanunla ilk defa veraset ve intikal vergisi getirilmiştir. Günümüzde hala uygulanmakta olan bu verginin kapsamını ivazsız intikaller oluşturmaktadır (Öner, 2005: 472). Bu vergi ile devlet yeni gelir kaynağı elde etmeye çalışmıştır. Ayrıca vergiye konu olmamış konuların da vergiye konu edilerek vergilemede adalet sağlanmaya çalışılmıştır.

#### **4.2.4.7.Müsakkafat Vergisi**

Osmanlı'da birlikte alınan bina ve arazi vergilerini birbirinden ayırarak tek bir bina vergisi haline getirilmiştir.

Osmanlı Devleti'nde bina ve arazi vergileri birlikte alınmıştır. Ancak 1910 yılında bina vergisi müsakkafat vergisi ile arazi vergisinden ayrılmıştır. Cumhuriyet döneminde önemli olmayan birkaç değişiklik yapılmış, 1931 yılında da kaldırılmıştır (Giray, 2016: 221).

#### **4.2.4.8.Arazi Vergisi**

Türkiye Cumhuriyeti'nin Osmanlı Devleti'nden miras olarak aldığı vergilerden biri de arazi vergisidir. 1923'te arazi vergisinin tahrir değerleri 6 kat yükseltilmiştir. Bu artışın ardından aşarın kaldırılması sonucu 1923 ve 1929'da arazi vergisinin tahrir değeri 8 ile 10 kata kadar yükseltilmiştir. Böylece hem aşardan sonra gelen gelir kaybı telafi edilmeye çalışılmış hem de savaş yıllarında fiyatlardaki artış nedeniyle yaşanan vergi kayıpları telafi edilmiştir (Giray, 2016: 221).

Aşarın kaldırılması gerçekten de devleti gelir açısından zor duruma sokmuştur. Üretimin ve üreticinin desteklenmesi için yapılan hamle, gelir kaybına neden olduğu için devlet, yeni mali kaynaklara yönelmek zorunda kalmıştır. Kendi öz kaynaklarını kullanmak isteyen yeni yönetim bu sefer mevcut vergilerde oran, matrah, konu ve mükellef bakımından değişiklik yapmıştır. Ancak görüldüğü gibi herhangi bir felsefi görüşe dayanmadan ve değişimlerin sonucunda ekonomide meydana gelecek olanlar hesaplanmadan yapılan değişiklikler yapıcı olmaktan çok yıkıcı etkiler oluşturmaktadır.

#### **4.2.4.9.Tüketim Vergileri**

Bu dönemde istihlak, yeni tüketim ve muamele vergileri, damga resmi, harçlar ve gümrüklerle ilgili pek çok düzenleme yapılarak; dolaylı vergilerin alanı genişletilmiştir. Türkiye'de uygulamaya konan ilk tüketim vergisi 1926'da konan umumi istihlak vergisi olmuştur. Aslında bu vergi de aşardan geriye kalan boşluğu doldurmak için çıkarılmıştır. 1927 yılında bu verginin yerine muamele vergisi getirilmiştir. Bu vergi ile motor gücünden yararlanan sınıflar işletmeler ile sigortacılık faaliyetleri yürüten işletmeler vergilendirilmiştir. 1956 yılına kadar yürürlükte kalan muamele vergisinin yerine yeni istihlak vergisi getirilmiştir (Öner, 2005: 472-473).

#### **4.2.5. 1921 Anayasası ve Vergilendirme Yetkisi**

1921 Anayasası Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk anayasasıdır. Fakat bu anayasa da vergile ilgili hükümlere yer verilmemiştir (Mutlu, 2009: 69).

1924 Anayasasında Türklerin kamu hakları başlıklı 5. bölümünün 84. ve 85. maddelerinde vergilendirme yetkisine yer verilmiştir (Miynat ve Tunçay, 2014: 47). 1924 Anayasasının 73. maddesine göre angarya ve müsadere yasaklanmıştır (Mutlu, 2009: 69). 84. maddesine göre ise “vergi devletin genel giderleri için halkın pay vermesi demektir.” şeklinde bir ifadeye çevrilmiştir. 85. maddeye göre ise vergiler ancak kanunla salınır ve alınır şeklinde ifade edilerek vergilerin kanunilik ilkesi çerçevesinde alınabileceğinin vurgusu yapılmıştır. Vergilendirme yetkisinin devlete ait olduğu anayasayla güvence altına alınmıştır (Miynat ve Tunçay, 2014: 47-48). Vergi sisteminin iyi işleyebilmesi için o sistemin çağdaş, anlaşılır, sade ve kanunilik ilkesi çerçevesince düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi sisteminin sağlam temelleri ancak ve ancak vergilerin anayasa ile güvence altına alınması ile sağlanabilir.

#### **4.2.6. 1930 – 1939 Devletçilik Dönemi Vergi Düzenlemeleri**

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında Liberal anlayış hâkim iken 1930'dan sonra bu hava yerini devletçi iktisat politikalarına bırakmıştır. 1929 Ekonomik Buhranın dünyada baş göstermesi, Türkiye'nin de Liberal politikalardan vazgeçip, kendi kabuğuna çekilmesini gerektirmiştir. Devletçi politikaların tam anlamıyla uygulanması, 1930 yılında başlamıştır. 1937 yılında devletçilik ilk olarak anayasada yer almıştır. 1929 krizinin ülkemize önemli etkilerinden biri de vergiler üzerinde olmuştur. Yaşanan iktisadi buhran bütçe dengesinin bozulmasına neden olmuş, bu yüzden birçok yeni vergi getirilmiş, mevcut vergiler üzerinde de yeni düzenlemeler yapılmıştır (Miynat ve Tunçay, 2014: 49).

1929 Buhranının etkisiyle dünya dış ticaretinde daralma ortaya çıkmış, borçlu devletler borçlarını ödeme konusunda zorluk yaşamıştır. Gelişmekte olan ülkeler açısından dış ticaret hadleri kötüleşmiştir. 1931'de dünya dış ticaretinin dayanağı olan altın sisteminin çökmesi gibi gelişmeler, zaten kendine özgü sıkıntıları olan Türkiye Cumhuriyeti'ni olumsuz yönde etkilemiştir. Bu dönemde tarımsal faaliyetler hızla düşmüş, ihracat gelirleri azalmıştır. Bunun sonucu olarak Türkiye Liberal politikalardan vazgeçip, devlet kapitalizmi aracılığıyla sanayileşmeyi hızlandırmayı ve devletçi-korumacı iktisat politikaları uygulamaya başlamıştır. Dış ticaretteki çalkantılar dolayısıyla sanayileşme ile dış ticaret arasındaki uyumu arttırmaya çalışan Türkiye Cumhuriyeti döviz ve dış ticaret üzerindeki devlet denetimini artırma yönünde hareket etmiştir. Bir yandan ithalat kontrol altında tutulmaya çalışılırken, diğer taraftan gümrük vergileri yükseltilmiştir. Bu tedbirlerin haricinde 1931 yılında iktisadi buhran vergisi ile 1932 yılında muvazene vergisi yürürlüğe konmuştur. Getirilen bu iki vergi, bütün devlet daireleri, özel kuruluşlarca ödenen maaşlar, ücret ve ikramiyeler gibi tüm ödemeler üzerindeki nispi vergileri arttırmıştır. Bunun ardından 1933-34 yıllarında kahve, çay vb. gibi ithal mallara yeniden tüketim vergileri uygulanmıştır.

#### 4.2.7. 1939 – 1944 Savaş Ekonomisi Dönemi Vergi Düzenlemeleri

İkinci Dünya Savaşı yeni vergilerin doğmasına sebep olmuştur. Türkiye savaşa katılmamış olmasına rağmen, ilk günden beri sanki savaşın bir tarafıymış gibi sonuçlarına katlanmıştır.

**Tablo: 4.2 1930-1939 Dönemi Türk Kamu Mali Yapısı (%)**

YILLAR	GELİR VERGİSİ	SERVET VERGİSİ	DOLAYLI VERGİLER	K.H. / GSMH	VERGİLERİN K.H. KARŞILAMA ORANI	VERGİ YÜKÜ	VERGİ ESNEKLİĞİ
<b>1930</b>	8.6	17.5	73.9	15.7	66	10.4	0.4
<b>1931</b>	13.0	17.0	70.0	17.1	59	10.2	1.2
<b>1932</b>	22.3	14.2	63.5	20.6	67	13.8	0.9
<b>1933</b>	22.2	14.2	63.6	20.6	61	13.7	1.4
<b>1934</b>	27.4	16.1	56.5	21.9	54	11.8	1.3
<b>1935</b>	28.5	15.6	55.9	23.0	51	11.8	1.0
<b>1936</b>	41.8	11.6	46.6	18.3	44	8.0	0.4
<b>1937</b>	17.1	10.8	72.1	20.2	45	9.0	3.1
<b>1938</b>	31.5	8.1	60.4	19.8	54	10.7	5.0
<b>1939</b>	35.7	8.6	55.7	23.2	41	9.5	0.4
<b>Ortalama</b>	24.8	13.4	61.8	20.2	54	10.9	1.5

**Kaynak:** [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) ve [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr) ve Ramazan Taş, “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleri ile Değerlendirilmesi” . Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, 50(1). ([http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/50/1/32\\_ramazan\\_tas.pdf](http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/50/1/32_ramazan_tas.pdf): erişim tarihi: 08.05.2019).

1930-39 dönemi mali gelişmelerin yer aldığı yukarıdaki tabloda gelir vergisinde ciddi bir değişimin yaşandığı söylenebilir. Çünkü 1923-29 dönemi ortalaması %18 olan gelir vergisi, bu dönemde %24,8 olarak yükselmiştir. Özellikle 1930 yılı ile 1939 yılları karşılaştırıldığında %8,6’dan %35,7’ye yükselmiş olması hatırı sayılır bir gelişmedir. Ancak gelir vergisi önemli derecede artmış olmasına rağmen, servet vergilerinde aynı gelişme sağlanamamıştır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerde de bir gerilemeden söz edilebilir. 1930 yılında %73,5 olan harcama vergilerinin oranı, 1939 yılı dönem sonu itibariyle %55,7’ye gerilemiştir. Bu gelişmeler çerçevesinde bu dönemde dolaysız vergilerin dolaylı vergilerden ağırlıklı olarak daha fazla olması, vergi adaletinin sağlanması açısından olumlu bir gelişme olduğu söylenebilir

([https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET\\_SONRASI\\_T%20CRK\\_VERG%20S%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20C5%9E](https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET_SONRASI_T%20CRK_VERG%20S%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20C5%9E))

[%C4%90M\\_%C3%9CZER%C4%90NE\\_B%C4%90R\\_DE%C4%90ERLEND%C4%90RME](#)  
: erişim tarihi: 08.05.2019).

#### **4.2.7.1.Toprak Mahsulleri Vergisi**

Bu vergi II. Dünya Savaşı'ndan dolayı getirilen olağanüstü bir vergidir. Verginin ilk amacı ordunun askeri ihtiyacını karşılamaktır. Toprak mahsulleri vergisi tarımsal her ürün üzerinden alınmamıştır. Tahıllar, fındık, kuru üzüm, pamuk, pancar, zeytin gibi mahsuller üzerinden alınan bir randıman vergisi niteliğindedir. İhtiyaca göre aynı ya da nakdi olarak tahsil edilmiştir (Yaraşlı, 2005: 19).

Bu verginin tahsilâtı sırasında planlı programlı olunmaması, tahmin ve ölçme işleminde yapılan hatalar sebebiyle ürün sevkiyatlarının düzenli ve sağlıklı yapılamaması gibi nedenlerden dolayı başarı sağlanamamıştır (Miynat ve Tunçay, 2014: 51). Ayrıca bu verginin getirilmesi, aşarın geri gelmesi olarak yorumlandığı için tepkiye yol açmıştır. Tepkiler ve uygulamadaki başarısızlıklar nedeniyle toprak mahsulleri vergisi 1944 yılında kaldırılmıştır (Yaraşlı, 2005: 19).

#### **4.2.7.2.Varlık Vergisi**

Dönemin genel görünümüne bakıldığında; enflasyon, karaborsa ve spekülasyon ekonomik ve siyasi şartları daha da ağırlaştırmıştır. Toplumun büyük bir kesimini zor durumda bırakmış, halkın vergi ödeyecek gücü kalmamıştır. Zaten esnek olmayan vergi sistemi, ülke ekonomisini etkin bir şekilde kavrayamamıştır (Miynat ve Tunçay, 2014: 49).

Savaş döneminde kamu gelirlerini arttırmak için mevcut vergilere 4 kez zam uygulanmıştır. Kazanç vergisi, hayvanlar vergisi, bina vergisi, iç istihlak ve muamele vergilerine art arda zamlar yapılmıştır. Vergi sisteminde sürekli yapılan düzenlemeler, zaten oturmamış olan vergi sistemini son derece karışık hale getirmiştir. Seferberlik harcamaları sebebiyle devletin gelir ihtiyacı artmıştır. Kamuoyunda artan baskılar belirli kişilerin elinde toplanan gelir ve servetin vergilendirilmesini gerekli kılmıştır (Coşar, 2003: 5). Tamda böyle bir ortamda varlık vergisi savaşın meydana getirdiği mali boşlukları azaltmak ve devlete gelir sağlamak için getirilmiştir.

Varlık vergisi hakkında kanun 1942 yılında kabul edilmiş, ertesi gün resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Yaraşlı, 2005: 19). Varlık vergisi tüm ülkeyi kapsamına rağmen ana uygulama merkezleri görece olarak ekonominin gelişmiş olduğu İstanbul, İzmir, Bursa, Ankara, Hatay, Seyhan gibi iller olmuştur (Coşar, 2003: 9).

Varlık vergisi uygulamaya konmadan önce hem basından hem de halktan destek görmüştür. Halkın çoğunluğu azınlıkların savaş döneminde yüksek fiyatlardan mal satın,

büyük kazançlar elde etmesinden dolayı şikâyetçidir. Bu şikâyetler II. Dünya Savaşı'ndan sonra da giderek artmıştır. Özellikle dış ticaretin büyük ölçüde azınlıkların elinde olması, kıtlığın daha çok ithal mallarda yaşanması, varlık vergisinin azınlıklara karşı bir maliye politikası olarak uygulanmasına neden olmuştur (Giray, 2016: 242).

Varlık vergisi uygulamasında varlık vergisi kanununun dışına çıkmıştır. Varlık vergisi kanununda vergi mükellefleri, kazanç vergisi mükellefleri, büyük çiftçiler, irat geliri elde edenler ve tüccarlar şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Fakat uygulamada Müslüman ve gayrimüslim şeklinde bir ayırım yapılmış ve bu ayırım alt sınıflandırmalara da yol açmıştır (Miynat ve Tunçay, 2014: 50). Bu verginin tahsil edilmesinde idarece takdir yöntemi uygulanmıştır. Vergi bölgenin en büyük mülki idare amiri, mal müdürü, ticaret odaları ve belediyelerden seçilen üyelerden oluşan bir komisyon tarafından tarh edilmiştir. Komisyonlar her yıl il ve ilçelerde kurulup, vergi tebliğini ilan yoluyla yapmıştır. Ödeme süresi 15 gün olarak belirlenmiştir. İtiraz hakkı verilmemiştir (Giray, 2016: 242-243). Vergi borcunu ödeyemeyen mükelleflerin çoğunun gayrimenkul ve eşyalarının satışa çıkarıldığı uygulamalar söz konusu olmuştur. Satışa çıkarılan gayrimenkuller genellikle gayrimüslimlere ait mallardan oluşmuştur. Satılan bu gayrimenkullerin %67,7'si Müslüman/ Türkler, %30'u ise devlet kontrolündeki KİT'ler tarafından satın alınmıştır (Miynat ve Tunçay, 2014: 50).

Varlık vergisi Türk Vergi Sistemi'nde gerek verginin miktarının belirlenmesi, gerekse tahsili, vergi yükümlülerinin itiraz ve temyiz hakları bakımından adaletsiz bir vergi olarak tarihe geçmiştir. Varlık vergisi karaborsa oluşumunu engellemek için getirilen bir vergi olmasına rağmen; karaborsacıların daha çok zenginleşmesine yol açan bir vergi olmuştur. Tüm bu sebeplerden dolayı, çok tepki almış, 1944 yılında kaldırılmıştır (Giray, 2016: 243-244).

#### **4.2.7.3. Aynı Muamele Vergisi**

Bu verginin kanunu 1941 yılında kabul edilmiş ancak 1942'de uygulamaya konmuştur. Verginin konusunu kilo itibarıyla üretilen yağlar oluşturmuştur.

Aynı muamele vergisi beyannameleri zamanında verilmez ve ödenmezse, verginin %25 fazlasıyla tahsil edilmesine karar verilmiştir. Ayrıca verginin yağ olarak ödenmesi durumunda, tahakkuk tarihindeki piyasa değeri üzerinden bir misli zamla ödenmesi kararlaştırılmıştır (Giray, 2016: 244).

Verginin nakdi değil de aynî tahsil edilmesi bir takım sorunların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Yağların taşınmasının güç olması, satış fiyatlarının yükselmesi, yağlardan spekülatif kazanç sağlayan aynı muamele vergisinin meydana getirdiği sorunlardan bazılarıdır.

#### 4.2.8. Vergilerde Yapılan Diğer Değişiklikler

Muamele vergisinde kaçakçılığı önlemek için matrah olarak vergiye tabi maddenin satış değeri kabul edilmiş ve imalattan sonra toptan satış safhasını da kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

- Yine muamele vergisinde çifte vergilendirmenin önüne geçmek için değişiklikler yapılmıştır. Muamele vergisine tabi olan bazı mallardan alınan istihlak vergileri kaldırılmıştır. Ayrıca toptan ticaret vergisi de kaldırılmıştır.
- Götürü usulü ile vergi tarhi esası kaldırılmıştır.
- 1949 yılında yeni gümrük kanunu yürürlüğe konmuştur. Ancak bu kanun gümrük tarifelerini değiştirmemiştir. Gümrükle ilgili eski hükümlerde iyileştirme yapmakla yetinilmiştir.
- Son olarak bu dönemde mevcut vergilere çıkarılan kanunlarla zam yapılmıştır (Giray, 2016: 243-246).

Muamele vergisi Türkiye koşullarında, zor uygulanan bir vergi olmuştur. Geleneksel toplum yapısından henüz çıkmayan Türkiye Cumhuriyeti'nin ekonomik yapısına uymayan muamele vergisi, firmaları parçalayıcı, sanayileşme ve kurumsallaşmayı önleyici niteliğe sahip bir vergidir. Ekonomiyi ilkel üretim metotlarına yönelttiğinden ekonomi üzerinde olumsuz etkileri olmuştur. Bu dönemin sonuna gelindiğinde Türk Vergi Sistemi oldukça karışık bir yapı haline dönüşmüştür. Türkiye Cumhuriyeti'nin esaslı bir vergi reformuna ihtiyaç duyduğu gerek toplum gerekse hükümet tarafından kabul edilmiştir.

#### 4.3.Çok Partili Dönemde Vergi Sistemi

Türkiye Cumhuriyeti çok partili hayata 1946'da Demokrat Partinin kurulmasıyla geçmiştir. Siyasi hayattaki bu değişim mali alanda da etkisini göstermiştir. Çünkü yeni kurulan parti o zamana kadar devletçi politikalar uygulayan hükümetin aksine liberal politikadan yana politika izlemiştir. 1940-45 yıllarında adeta keyfi şekilde toplanan vergilerin halkın canını çok yakması sonucu yıllardır ekonomik bunalım içinde olan köylünün umudu Demokrat Parti olmuştur. 1950 yılındaki seçimlerde Demokrat Parti'nin iktidara gelmesi ile Cumhuriyet'in ilanından sonra resmen çok partili sisteme geçilmiştir (Giray, 2016: 248-249).

##### 4.3.1. 1950 – 1960 Dönemi

Bu dönemde vergileme açısından yaşanan en önemli olay 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Esnaf Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunudur. Kazanç vergisi kaldırılarak yerine Gelir vergisi konmuştur. Reform niteliği taşıyan bu düzenlemelerde Alman Vergi Sistemi örnek alınmıştır (Yaraşlı, 2005: 20).



Profesör Fritz Neumark'ın katkıları ve kurulan komisyonun çalışmaları sonucu gelir, kurumlar ve esnaf vergileri uygulanmaya başlanmıştır. Bu yeni vergi ile gerçek kişilerin bir yıl içinde elde ettiği gelirlerinin toplamının bazı istisnalar dışında gerçek miktarının artan oranlı tek bir gelir vergisi tarifesi, sermaye şirketleri ile kamu kurumlarının da gelir vergisinden ayrı bağımsız bir kurumlar vergisi ile vergilendirilmesi amaçlanarak kazanç vergisi ve ek vergiler kaldırılmıştır. Böylece kural olarak beyan esasına dayanan bir uygulama başlamıştır. Vergi usul kanunu ile dağınık olan vergi hükümleri beyan esasının bir gereği olarak bir araya getirilmiştir. Verginin tarh, tahakkuk, tebliğ, beyanname, defter ve belge düzeni; ceza, itiraz hükümlerinin her biri vergi usul kanununda düzenlenmiştir (Öner, 2005: 556-557). Ancak tarım kazancının kapsam dışı bırakılması bu verginin en önemli kusuru olmuştur.

Gelir vergisi uygulanmaya başlandıktan sonra bir takım değişikliklere uğramıştır. Örneğin 1951 yılında emekli, dul, yetim, harp malulleri için istisna getirilmiştir. 1954, 1955, 1957 yıllarında da bir takım değişiklikler yapılmıştır. Aslında daha çok siyasi nedenlerle vergilerde muafiyet ve istisnalar artmıştır (Giray, 2016: 251).

1950 yılında yürürlüğe giren bir diğer vergi esnaf vergisidir. Esnaf vergisine göre Türkiye'de sabit bir iş yerine sahip olsun ya da olmasın ticaret ve sanatla uğraşan esnaf, esnaf vergisine tabidir. Esnaf vergisi bir bakıma gelir vergisinin de tamamlayıcısı olmuştur. Ancak esnaf vergisinde istenilen başarı sağlanamadığından 1955'te kaldırılmıştır (Yaraşlı, 2005: 20).

1950'li yıllarda vergi alanındaki son reform, gider vergileri alanında yapılmıştır. 1956 yılında kabul edilen 6802 sayılı gider vergileri kanunu ile imalat aşamasını vergileyen ve sanayinin gelişmesini engelleyen muamele vergisi kaldırılarak yerine istihlal vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Bunun dışında bazı hizmet vergileri (nakliyat vergisi, PTT hizmetleri vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi) gider vergileri kanununa dâhil edilmiştir. Bu dönemde yapılan düzenlemelerle gelir ve gider vergileri reformu tamamlanmıştır. Vergi alanında yaşanan bu gelişmelerin dışında yeni birçok vergi Türk Vergi Sistemi'ne dâhil edilmiştir. 1952 yılında yol vergisi kaldırılmış, çeşitli kanunlarda değişik adlar altında yer alan harçlar kanunu düzenlenmiş, 1954'te gümrük vergileri yeniden düzenlenmiş, 1957 yılında hususi otomobil vergisi kabul edilmiş, 1926 yılından beri var olan veraset ve intikal vergisi kanunu 1959 yılında yeniden düzenlenerek uygulanmaya devam etmiştir (Öner, 2005: 557-558).

Bu dönemde vergi üzerinde yapılan düzenlemelere bakıldığında gelir üzerinden alınan vergilerin payı belirgin şekilde artmıştır. Gelir vergileri içinde vergi yükü ücretli kesim üzerinde kalmıştır. Bu durum sosyal düzeni olumsuz etkilemiştir. Nitekim vergi yükü bütün

ağırlığıyla hem hizmet erbabına hem de dürüst vatandaşa yüklenmiştir. Ortaya çıkan adaletsiz durumdan dolayı vergilemede yeni bir reform ihtiyacı doğmuştur. Ayrıca servet vergilerinin payında ciddi düşüşler olmuştur. Harcamalar üzerinden alınan vergiler ise 1957 yılına kadar düşüş eğilimindeyken 1957 yılından sonra gider vergileri kanununun etkisiyle artmaya başlamıştır (Giray, 2016: 254-255).

Çok partili dönemde Menderes hükümetinin, maliye programında vergilemenin gelişmekte olan iş hayatını baskı altına almayı istememiş ve sosyal amaçların vergilemenin içinde bulunmasını istemiştir. Normal şartlarda uygulaması zor olan bu iki temel hedef, o dönemin Türkiye'si için çok zor olmuştur (Mutlu, 2009: 96).

**Tablo:4.3 1954-1961 Dönemi Türk Kamu Mali Yapısı (%)**

YILLAR	GELİR VERGİSİ	SERVET VERGİSİ	DOLAYLI VERGİLER	K.H. / GSM H	VERGİLERİN KAMU HARCAMALARIN I KARŞILAMASI	VERGİ YÜKÜ	VERGİ ESNEKLİĞİ
1954	33.3	2.2	64.5	17.1	71	12.2	6.8
1955	34.3	2.0	63.7	18.1	65	11.8	0.8
1956	38.3	2.0	59.5	16.8	70	11.7	1.0
1957	36.9	2.1	61.0	14.9	69	10.3	0.5
1958	36.3	2.0	61.7	15.0	68	10.2	0.9
1959	35.2	1.4	63.4	16.1	72	11.6	1.7
1960	40.4	1.6	58.0	16.7	66	11.1	0.3
1961	41.0	1.9	56.8	23.9	51	12.3	2.8
<b>Ortalama</b>	40.0	1.9	61.0	17.3	67	11.4	1.8

**Kaynak:** [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) ve [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr) ve Ramazan Taş, “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleri ile Değerlendirilmesi” . Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, 50(1). ([http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/50/1/32\\_ramazan\\_tas.pdf](http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/50/1/32_ramazan_tas.pdf): erişim tarihi: 08.05.2019).

Tablo 4.3’de kamu maliyesi ile ilgili bazı göstergeler vardır. Bu veriler incelendiğinde, gelir üzerinden alınan vergilerin bir sıçrayış gösterdiği söylenebilir. Çünkü 1957 yılında gelir vergisinde tarife artırım şeklinde düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca 1960 yılında tarım kazançları da vergi kapsamına alınmıştır. Ayrıca servet vergilerinde ise istisna ve muafiyet artırımına gidildiği için düşüş gözlenmiştir. Harcama vergilerindeki düşüşün sebebi ise yayılı bir vergi şekli olan Muamele Vergisinin kaldırılarak yerine daha dar kapsamlı, temelde ilk maddenin vergilendirilmesini öngören Gider Vergisinin getirilmesi olduğu söylenebilir ([https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET%20SONRASI\\_T%20CRK\\_V](https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET%20SONRASI_T%20CRK_V)

ERG% C4% 90 S% C4% 90 STEM% C4% 90 NDEK% C4% 90 DE% C4% 9E% C4% 90% C5% 9E% C4% 90 M% C3% 9CZER% C4% 90 NE B% C4% 90 R DE% C4% 9EERLEND% C4% 90 RME  
: erişim tarihi: 08.05.2019).

Bu dönemde vergileme iki koldan yapılmaya çalışılmıştır. Bunlardan birisi gerçek kişilerin gelirlerini vergilemeyi amaçlayan şahsi gelir vergisi, diğeri ise kurumlar vergisidir. Türkiye'deki gelir vergisi Alman kurumlar vergisi örnek alınarak hazırlanmıştır. Bunun birinci sebebi; o dönemde Türk aydınlarının Almanya'da eğitim alıp, bu konuda Almanya'dan etkilenmesi, ikinci sebep ise; Alman vergi yapısının o dönemde en gelişmiş vergi sistemine sahip olmasıdır. Ayrıca üniter bir devlet yapısının oluşturulduğu Türkiye'de; Fransa, Belçika ve İtalya gibi ülkelerin sedüler yapıdaki vergi sistemi uygun olmamıştır. Dolayısıyla Türkiye'deki şahsi gelir vergisi üniter sistem esas alınarak oluşturulmuştur.

Üniter sistemin esas alınmasında Prof. Dr. Neumark'ın etkisi olmuştur. İlk etapta gelir vergisi dışında tutulan tarım kazançları 1960'dan sonra vergi kapsamına alınarak eksiklik giderilmiştir. 15 yıldır çeşitli değişikliklerle uygulamada kalan kazanç vergisi artık vergiyi uygulamanın imkânsız hale gelmesinden dolayı kaldırılmıştır. Yerine çağdaş, artan oranlı, gelir vergisi getirilmiştir. Ancak bu gelir vergisi ileri seviyede sanayileşmiş ülkelerin kanunlarından örnek alınarak oluşturulduğu için Türk ekonomisine uyum sağlayamamıştır. Yeni gelir vergisiyle vergilemede sadelik ve basitlik sağlanmaya çalışılsa da başarısız olunmuştur. Ayrıca artan oranlı gelir vergisi ile iktisadi ve sosyal amaçlarla desteklenmek istenen ekonomik alanlar olumsuz etkilenmiştir. Bu durum zorunlu olarak istisna muafiyet uygulamalarına başvurulmasına sebep olmuştur. Sonuç olarak gelir vergisi karmaşık hale gelmiştir. Üstüne bir de gereksiz işlem maliyetleri eklenince toplum refahının tamamen olumsuz etkilendiği görülmüştür. Türkiye de kurumlar vergisine gelindiğinde ise; temettü vergisi ile Osmanlı Devleti'nde bütün ticari girişimler vergi kapsamına alınmış, Cumhuriyet'in ilanından sonra Alman kurumlar vergisi örnek alınarak yeni bir kurumlar vergisi hazırlanmıştır. Türkiye'de ilk defa kurum kazançları, 1950 yılından itibaren şahsi kazançlardan ayrı olarak vergilendirilmeye başlanmıştır. Farklı zamanlarda kurumlar vergisinde bazı değişiklikler yapılsa da verginin ana hatları korunmuştur (Mutlu, 2009: 96-101).

#### **4.3.2. 1960 – 1980 Dönemi**

Bu dönemin hiç kuşkusuz en önemli özelliği 1961 Anayasa'nın kabul edilmesidir. Dönemin dikkat çekici bir başka özelliği de beş yıllık kalkınma planları ve vergileme üzerindeki etkileridir.

#### 4.3.2.1.1961 Anayasası'nda Vergileme

Bu dönemde 27 Mayıs 1960'da gerçekleştirilen askeri müdahale ile yönetim askeri iktidara geçmiştir. Yönetime el koyan askeri iktidar 1961 Anayasası'nın düzenlenip kabul edilmesi için gerekli çalışmaları yürütmüştür. Bu çalışmalar neticesinde 1961 Anayasası'nda bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar:

- TBMM iki meclisli bir yapıya dönüştürülmüştür. Bunlardan biri Millet Meclisi, diğeri ise Cumhuriyet Senatosu'dur.
- Kanunların anayasaya aykırı olamayacağı ve anayasa hükümlerinin temel hukuk kuralları olduğu ifade edilmiştir.
- Herkesin sosyal güvenlik hakkına sahip olduğu vurgusu yapılarak devletin bunu sağlamak için sosyal sigorta –sosyal yardım kuruluşlarını kurmasının bir ödevi olduğunu hatırlatmıştır.
- Herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu; vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali hükümlerin kanunla konulacağı, kaldırılacağı ve değiştirilebileceği hükme bağlanmıştır (Öner, 2005: 563).

1961 Anayasası'nda kamu yararı gerektiğinde mülkiyet haklarının da sınırlanabileceği belirtilmiştir (Mutlu, 2009: 101). Ayrıca anayasada devlete kalkınma planları hazırlama görevi verilmiştir. Çünkü 1960'ların başında ülkede yaşanan ekonomik ve sosyal sorunların plansız bir politika izlenmesinden ileri geldiği iddia edilmiştir. Böylece Türkiye'de yeni bir dönem başlamıştır: planlı ekonomi dönemi (Giray, 2016: 258).

#### 4.3.2.2.Planlı Dönemin İlk On Yılında Vergileme

1950 – 1960 arası dönemde vergi reformu komisyonu birinci derece etkileyici rolüyle vergilerde yenilik yapmak yerine önceki vergilerde değişiklik yapma şeklinde bir yol izlemiştir. Yani devlet ekonomik ve sosyal alanda iyileştirme yapmayı hedeflemiştir.

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 Sistemi'nin sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını yerine getirecek şekilde gerekli düzenlemeleri yapmak, üçüncüsü vergi kanunlarının mükellef ve uygulayıcılar açısından rahat ulaşılmasını sağlamak için açık, basit ve sade bir hale getirmek, dördüncüsü vergi hukukunu demokratik ilklere göre geliştirmek ve mükellef haklarını koruyacak bir biçimde yeniden düzenlemektir (Mutlu, 2009: 102).

Bu dönemde tarım kesimi, vergilemenin dışında tutulmuştur. Devlet Planlama Teşkilatı her ne kadar tarım kesiminin de vergilendirilmesi gerektiği konusunda görüş bildirirse de bu döneme kadar hatta bu dönemde de hiçbir hükümet ortanca seçmeni oluşturan tarım kesimini karşısına alma cesareti gösterememiştir. Bu dönemde gelir üzerinden alınan vergilerde artış görülmüştür. Yine bu dönemde 193 sayılı şahsi gelir vergisi kanunu ile

muaflik hadlerini aşan zirai kazançları vergilendirilmesi kararlaştırılmıştır. Esnaf muaflığı daraltılarak muafiyet kapsamındaki bazı kazançlara götürü usulde vergilendirme getirilmiştir. Ayrıca vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek için gelir vergisi beyanının yanında servet beyanı uygulaması da getirilerek gelir vergisinde genellik ve üniterlik çoğunlukla sağlanmıştır. Tüzel kişi kazançlarının vergilendirilmesinin düzenlenmesinde 192 sayılı kurumlar vergisi kanununda değişiklik yapılarak sermaye şirketlerine ve kooperatiflere dönük % 10'dan % 20'ye çıkarılmış, diğer kurumların vergi oranı ise değişmemiş, %35 olarak kalmıştır (Mutlu, 2009: 102; Taş, 1995: 372-373).

Bu dönemde yaşanan ekonomik sorunların plansız programsız uygulanan ekonomi politikalarından kaynaklandığı savunulmuştur. Planlı ekonomiye geçiş konusunda en büyük desteği sanayi kesimi vermiştir. Çünkü 1950 – 60 döneminde hükümet en fazla desteği tarım sektörüne vermiştir. Sanayi sektörüne bu dönem yeterli kaynak sağlanmadığı için sanayi sektöründe gelişme görülmemiştir. Ekonomik planlı bir politika izlenebilmesi için 1961 Anayasası'nda Devlet Planlama Teşkilatına görev ve yetkiler verilmiştir. Böylece planlı ekonomi anayasa ile güvence altına alınmıştır. Bu çerçevede birinci beş yıllık kalkınma planı (1963 – 67) uygulanmaya başlanmıştır. Bu planda daha çok mali kararlar alınmıştır. Bu kararlar içinde vergileme hakkında görüşler bildirilmiştir. Bunlar:

- Öncelikle planın istenilen iktisadi, sosyal ve mali hedeflerine ulaşabilmesi için vergi sisteminin iyileşmeyen yönlerinin düzenlenerek bütün sistemle uyum içinde çalışmasına imkân verilmesine karar verilmiştir.
- Vergi yükü konusundaki yanlış yönelmenin durdurulması gerektiği, bunun için de vergi yükünün oransal olarak değil de kesimler ve bireyler arasında dağılımının önemsenmesi gerektiği vurgulanmıştır.
- Vergi vatandaşların çalışma inisiyatifini ve tasarruflarını arttırıcı etki doğuracak şekilde salınmalıdır.
- Vergi sisteminin düzeltilmesi için belli temel ilkeler benimsenmiştir. Bu temel ilkeler ise;
  - Vergi sisteminin esnek bir yapıda olması,
  - Vergi sistemi genel, ekonomik ve sosyal planların hedeflerini destekler nitelikte olması,
  - Gelir vergisindeki istisna, muafiyet ve indirimlerin emek geliri üzerindeki olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılacak şekilde yeniden düzenlenmesi,
  - Vergi sistemi genel tasarruf hacmini ve çalışma inisiyatifini arttırıcı olması, şeklinde belirlenmiştir (Giray, 2016: 258-260).

Bu dönemin vergicilik bakımından önemli sayılabilecek bazı değişiklikleri kısaca açıklamak gerekirse, gelir vergisinde:

- ✓ Tarım kesimi kazançları vergi kapsamına alınmıştır.
- ✓ Esnaf muaflığı daraltılarak yeniden düzenlenmiştir.
- ✓ Servet beyanı zorunlu hale getirilerek beyanname verme konusunda keyfilik ortadan kaldırılmıştır.
- ✓ Hayvanlar vergisi 1962'den sonra kaldırılmıştır.

Kurumlar vergisinde:

- ✓ Kurumlar vergisi kooperatif ve sermaye şirketlerinde %10'dan %20'ye çıkarılmıştır.
- ✓ Dar mükellefiyetin konu dışında kalan bazı iratlar mükellefiyet konusuna dâhil edilmiştir.
- ✓ Gelir vergisinde de yer bulan asgari kar hadleri kurumlar vergisine de uyarlanmıştır.

Vergi usul kanununda:

- ✓ VUK' da bazı noksanlık ve aksaklıkların tespit edilmesinin ardından 110 maddelik bir değişiklik paketi sunulmuş ancak iktisat komisyonunda VUK' un tamamı yeniden yazılmıştır. Yine de köklü bir yenilik söz konusu olmamıştır (Yaraşlı, 2005: 21).
- ✓ Tüm bu gelişmelerin dışında yeni motorlu kara taşıtları vergisi hususi otomobil vergisinin yerine getirilmiştir. Bu dönemde vergilerde yapılacak reformları en iyi şekilde gerçekleştirmek için vergi reform komisyonu oluşturulmuştur.

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

1970–80 dönemini siyasi istikrarsızlıkların yaşandığı bir dönemdir. Zayıf çoğunluklu iktidarlar, koalisyonlar hatta azınlık hükümetlerinin varlığı bu dönemde tamamen siyasal tavizlerle ülkenin yönetildiği dönem olmuştur (Mutlu, 2009: 102-103). Oy kaygısıyla hareket eden iktidarlar vergilemeyi gerektiği gibi yerine getirememiştir. Bu dönemde Cumhuriyet'in ilk dönemlerinden beri hatta Osmanlı'nın son dönemlerinden beri oluşturulmaya çalışılan çağdaş, adil, genel bir vergileme zihniyeti çok büyük darbe almıştır.

Siyasi iktidarın ekonomik mücadele anlayışı 1974 yılında maliye bakanına verilen yetki ile tamamen farklı bir boyut kazanmıştır. Bu yetkiye göre maliye bakanı fiyat istikrarını sağlayabilmek, yatırımları arttırmak ve yıllık programları verimli ve çalışır hale getirebilmek adına ön görülen bütçe ödeneklerini arttırabilecektir. Bu yetkiyle ülkede açıktan finansman yöntemine resmen başvurulmuştur (Yereli, 2003: 99).

1961–79 döneminde vergiler ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için kullanılan bir araç niteliğine getirilmiştir. Yani bu dönemde vergilerin ekonomiyi güçlendirici bir araç olarak kullanılması için fazladan çaba sarf edilmiştir (Yaraşlı, 2005: 22).

Maliyede vergi öyle bir konumdadır ki ekonomide yer alan tüm unsurların dengesidir. Bu yüzden vergi sisteminde yapılacak herhangi bir değişiklik, sadece vergi yapısını değiştirmekle kalmayacak, ekonominin her uzantısında olumlu ya da olumsuz etki bırakacaktır. Dolayısıyla vergi sisteminde yapılacak değişikliklerin planlı, çok yönlü olmasının yanında, ekonomiye etkilerinin de öngörülebilir olması gerekir.

#### 4.3.3. 1980-2000 Dönemi

Cumhuriyet'in ilanından 80'li yılların başına kadar planlı ekonomi KİT'ler, özel teşebbüs ve sosyal refah politikalar karmasından oluşan bir devletçilik modelini uygulamıştır. Ancak devletçilik politikasının başarısız olmasından dolayı, 24 Ocak 1980 kararları piyasa ekonomisine geçiş süreci başlamıştır (Akalin, 2006: 21).

1980 sonrası politikaları, Turgut Özal'ın düşünce sistematüğinden doğmuştur. Özal için önem arz eden dört temel unsur vardır. Bunlardan birincisi bireyciliktir. İkincisi metodolojik bireycilikten hareketle bireyin üç temel hürriyetinin güvence altına alınmasıdır. Burada bahsi geçen hürriyetler; fikir hürriyeti, din ve vicdan hürriyeti ve teşebbüs hürriyetidir. Üçüncüsü devletin kişilerin ve sivil toplumun gelişmesine engel teşkil etmemesi yani iktisadi faaliyetlerini sınırlandırmasıdır. Dördüncüsü ise serbest piyasa hakkındaki düşünceleridir (Aktan, 1996: 8).

Dünyada pek çok iktisadi düşünce sistemi vardır. Özal bu düşünce sistemlerinden arz yönlü politikacı olarak tarihe geçmiştir. Arz yönlü iktisadi düşünce yapısını kısaca özetlemek gerekirse bu iktisadi yaklaşım, devletin mümkün olduğu kadar vergileri düşürmesi gerektiğini savunur. Vergi toplama konusunda devlet tekeldir. Ancak vergi oranlarının düşük olması gerektiği konusunda son noktayı koymuştur. Doğal olarak Özal döneminde vergileme anlayışı arz yönlü politikalarla şekillenmiştir. İlk olarak gelir vergisi tarifesi düzenlenmiştir. Tarifedeki alt oran kademeli olarak %40'dan %25'e kadar çekilmiştir. Üst oran ise %75'ten %50'ye gerilemiştir (Mutlu, 2009: 104).

12 Eylül 1980 askeri darbesinden sonra vergi kanunlarında bazı değişiklikler yapılarak;

- Adaletsiz vergi yükü dağılımının düzeltilmesi,
- Yeni benimsenen piyasa ekonomisi modeline göre tasarrufları arttırıcı ve tasarrufları yatırımlara çevirecek vergi sisteminin oluşturulması,
- Döviz darboğazını aşmak için vergi kanunlarında yapılacak düzenlemelerle mal ve hizmet ihracatının teşvik edilmesi,

- Enflasyonla mücadelede vergi politikasından yararlanılması gibi amaçlara ulaşılmaya çalışılmıştır (Giray, 2016: 276).

Özal döneminde özellikle gelir ve kurumlar vergisi yükü azaltılmaya çalışılarak, dolaylı vergilemeye doğru bir dönüşüm gerçekleşmiştir. Yani harcamaları vergilendiren yeni vergiler getirilmiştir. Bu vergilerin başında da katma değer vergisi gelmektedir. Gelir ve kurumlar vergisinde yapılan indirimler, şirketler lehine çıkarılan istisna ve muafiyetler bu dönemde oldukça fazladır. Bu düzenlemelerle gelir vergisindeki üniter yapı bozulma eğilimine girmiş, vergi adaleti zayıflamıştır. Gelir vergisinin resmen otokontrolünü sağlayan servet beyannamesi yürürlükten kaldırılmıştır. 1985 yılında KDV'nin Türk Vergi Sistemi'nde yer almasından sonra gelir vergisi daha çok bordrolu kesimin vergisi haline dönüştürülmüştür (Boratav, 2004: 154).

Bu dönem pek çok yönden Türkiye Cumhuriyeti'nin dönüm noktası olmuştur. Türkiye karşı karşıya kaldığı askeri müdahalenin yanında ekonomik politikada geçirmiş olduğu reformlarla bambaşka bir dönemin kapısını aralamıştır. 24 Ocak 1980 kararları Türkiye'ye dışa açık, ihracata dayalı büyüme politikası getirmiştir. Böylesine temel iktisat politikası değişikliği vergi hukukunu da etkilemiştir (Yaraşlı, 2005: 23).

1980 döneminin bazı önemli vergi değişiklikleri şöyledir:

- ✓ 1980 yılının Kasım ve Aralık aylarında vergilemeye yeni düzenleme getiren 14 kanun çıkarılmıştır.
- ✓ 197 sayılı motorlu kara taşıtları vergisi değiştirilerek yerine motorlu taşıtlar vergisi getirilmiştir. Yeni düzenlemeyle beraber vergi tabanı genişletilerek özel amaçla kullanılan yat, tekne, uçak ve helikopter her türlü araçlar MTV kapsamına alınmıştır.
- ✓ İlan ve reklam hizmetleri vergisi adıyla yeni bir gider vergisi çıkarılmıştır.
- ✓ En az geçim indirimi genel indirim şekline dönüştürülerek indirim tutarı yükseltilmiştir.
- ✓ Gelir vergisi tarifesi değiştirilmiştir.
- ✓ İhracatın teşvik edilmesi için bazı istisna ve muafiyetler getirilerek döviz kazanımına destek verilmiştir.
- ✓ Belediye gelirleri kanununda düzenlemeler yapılarak belediye gelirlerini arttırıcı çalışmalar yapılmıştır (Yaraşlı, 2005: 23-25).

#### **4.3.3.1. Katma Değer Vergisi (KDV)**

Bu dönemin en önemli mali olayı 1985'te yürürlüğe giren katma değer vergisidir. KDV'nin getiriliş amacı öncelikle yatırım teşviki, ihracatın arttırılması, sanayi kesiminden vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının düşürülmesi, kaynakların etkin dağılımının



sağlanması gibi mali hedeflere ulaşmak olmuştur. Zaten bu döneme kadar gider vergileri oldukça karmaşık ve verimsiz durumdadır. Ayrıca vergi kaçakçılığının önüne geçmek, vergi adaletini ve vergi sisteminin otokontrolünü sağlamak gibi mali amaçlar KDV'nin doğmasına neden olmuştur. Aynı zamanda Türkiye'nin Avrupa topluluğu ülkelerinin vergi sistemleri ile uyumu sağlayabilmesi için KDV'ye geçilmiştir (Giray, 2016: 278).

#### **4.3.3.2.1982 Anayasası'nda Vergileme**

Vergilerin kanuniliği ilkesinin de bir gereği olarak vergi hukuku ve vergi hükümleri anayasa ile güvence altına alınmıştır. Devletin yaptığı hizmetlerin finansman ihtiyaçlarını karşılamak için sürekli kaynağa ihtiyaç vardır. Bu yüzden devlet kaynak ihtiyacını karşılamak için vergileme yetkisini kullanmaktadır. 1982 Anayasası'nda vergilerin temel kaynağı olan hükümler yer almaktadır. Anayasanın “vergi ödevi” başlıklı 73. 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 muaflik istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği alt ve üst sınırları içinde değişiklik yapma yetkisi bakanlar kuruluna verilebilir (Mutlu, 2009: 107).

Kanunda belirtildiği üzere “herkes” tabiri ile vergilemenin genellik ilkesi “mali gücüne göre” ifadesiyle de ödeme gücü ilkesi benimsenmiştir.

#### **4.3.3.3.Vergiler ve Diğer Kamu Gelirlerinde Yapılan Düzenlemeler**

1970'li yıllarda yaşanan siyasi istikrarsızlık ve koalisyon hükümetleri nedeniyle yapılamayan ve 10 yıl boyunca bekleyen vergi düzenlemeleri 12 Eylül 1980'den sonraki askeri idare ve tek parti dönemlerinde yürürlüğe konmuştur. Bu kapsamda Maliye Bakanlığına oldukça geniş kapsamlı yetkiler verilmiştir. Milli Güvenlik Konseyince 1980-1982 yıllarında üst üste kabul edilen kanunlarla;

- Vergi tarifeleri (Gelir, Kurumlar, İstihsal, Banka ve Sigorta Muameleleri, Gayrimenkul Kıymet Artışı, Damga ve Taşıtlı Vergileri ile Harçlar) gözden geçirilerek yeniden düzenlenmiştir. Gelir, kurumlar ve gider vergilerinde vergi oranları düşürülmüştür.
- Zirai kazanç ve diğer gelir unsurlarında ödemelerden vergi kesintisi uygulaması genişletilmiştir. Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabına vergiyi yıl içinde peşin ödeme uygulaması getirilmiştir.
- Mükelleflerin defter tutma ve belge saklama ödevleri ile vergi suç ve cezaları yeniden düzenlenmiştir.

- 1983 yılında 2791 sayılı kanun ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarındaki kıymetleri yeniden değerlendirilerek, şirketlere sermaye artırımını ve tahvil ihracı imkânı sağlanmıştır.
- İşletme vergisinin oranı düşürülerek tek ve düşük oran (%3) kabul edilmiştir.
- Getirilen yeni vergilerden bir de motorlu kara taşıtlarının yanında motorlu hava ve deniz taşıtlarından alınan vergiler vardır. Artık motorlu hava ve deniz taşıt sahiplerinden yıllık motorlu taşıt vergisi alınmaya başlanmıştır.
- Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu tarafından yayınlanan ilan ve reklamlar için ilan ve reklam vergisi getirilmiştir.
- Emlak alım ve satım vergisi tapu harcına dönüştürülmüştür. Emlak vergisinde beyanların arsa ve inşaat m<sup>2</sup> bedellerinden oluşan asgari değerden düşük olmaması öngörülmüştür. Böylece mükelleflerin şikâyetlerine sebep olan ve vergi idaresine yük yükleyen gayrimenkul beyanlarının idarece kontrolü uygulamasına son verilmiştir.
- Bu dönemde vergi asıllarının ödenmesi şartıyla vergi cezalarına af getirilmiştir.
- Bu dönemin en önemli vergi düzenlemesi olan Katma Değer Vergisi uygulamaya konulmuştur.
- Gelir vergisinde önemli bir kontrol aracı olan servet bildirme esası kaldırılmıştır. Ayrıca diğer otokontrol mekanizması olan gider esası uygulamasına da son verilmiştir. Bu durumda vergi idaresinin iki kontrol aracı elinden alınmıştır.
- TRT Gelirleri Kanunu düzenlenerek önemli gelir kaynakları elde edilmiştir.
- Mahalli idarelerin maliyelerini kuvvetlendirecek bir dizi yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bunun için ilk olarak belediyelere ve il özel idarelerine genel bütçeden ayrılan pay artırılmıştır. Bunun yanında belediyelerce toplanmakta olan akaryakıt tüketim vergisi yeniden düzenlenerek önemli bir gelir kaynağına dönüştürülmüştür. Mahalli idareler için belki de en önemli gelir kaynağı haline getirilen emlak vergisi belediyelere bırakılmıştır.
- 1999 yılında 1615 sayılı Gümrük Kanunu, Avrupa Birliği ile mevzuat uyumu çerçevesinde yürürlükten kaldırılarak yerine 4458 sayılı yeni Gümrük Kanunu kabul edilmiştir.
- Bu dönemin belirgin özelliği de dönemin ikinci yarısından sonra ekonomik ve mali sıkıntılar ve doğal afetler (1999 Marmara Depremi) sebebiyle zaman zaman bir defalık (geçici) ek vergilere başvurulmuş olmasıdır. Bu duruma örnek gösterilebilecek ilk uygulama 5 Nisan 1994 kararları ile uygulamaya konulan ekonomik programın gerektirdiği mali fedakârlığın toplumun bütün kesimlerine dengeli bir şekilde

dağıtılması için 3986 sayılı kanunla, mükelleflerden ödedikleri olağan vergiler haricinde bir defalık ek vergilerdir. Söz konusu ek vergi uygulaması 1994 yılında başlayıp bir yıl içinde sona ermiştir.

- Geçici olmak koşuluyla ikinci ek vergi uygulamasına 1997 yılında sekiz yıllık kesintisiz ilköğretime geçilmesi sırasında başvurulmuştur. Sekiz yıllık eğitimin gerektirdiği ek finansmanı sağlamak için 4306 sayılı kanunla 2000 yılı sonuna kadar vergi beyannamesi, trafik tescili, talih oyunları, tapu işlemleri gibi çeşitli işlemlerden eğitime katkı payı adı altında ek vergi alınmıştır. Bu ek verginin ayrı bir hesapta toplanarak Milli Eğitim Bakanlığı adına harcanması kararlaştırılmıştır.
- Geçici vergi uygulaması son olarak 17 Ağustos ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde Marmara ve Düzce depremlerinin yol açtığı kayıpları gidermek için başvurulmuştur. Çıkarılan 4481 sayılı kanunla kurumlar, emlak ve motorlu taşıtlar vergileri mükelleflerine bir defalık ek vergi getirilmiştir. Ayrıca 2000 yılı sonuna kadar uygulanmak üzere Özel İletişim Vergisi getirilmiştir. Bunların yanı sıra özel işlem vergisi adıyla devlet iç borçlanma senetleri sahiplerine ödenecek olan faizlerden de kesinti yapılmıştır.
- Bu dönemde vergi sisteminde gerçekleştirilen en köklü değişiklik 1998 yılında 4369 sayılı çıkarılan kanunla yapılmıştır. Değişikliklerin en önemlisi gelir vergisinde yapılmıştır. Sınırlı sayıda mükellef üzerinde yüklenmiş olan vergiyi toplumun kayıt dışı kalan kesimlerini de kapsayacak şekilde ve vergi yükünü toplumun tüm kesimlerinde adil olarak dağıtmaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bunun için dar anlamlı gelir kavramından geniş anlamlı gelir kavramına geçilmiştir. Götürülük ve hayat standardı gibi kazanılmayan gelirlerden vergi alınmasını ön geren uygulamalardan vazgeçilmiştir (Öner, 2005: 615-623).

#### **4.3.3.4. Küreselleşme ve Avrupa Birliği Sürecinin Türkiye'deki Vergilemeye Etkisi**

Küreselleşme ile doğru orantılı olarak ülkelerin ulusal sınırlarının ekonomik, sosyal, kültürel ve benzeri alanlarda önemi kalmamış, sosyalizm odaklı ülkelerde bile yabancı sermayeye olumlu bakılmıştır. Bu durum vergilemeye olan bakış açısında ciddi değişimlere yol açmıştır. Dolayısıyla vergi tabanında kayma meydana gelmiştir. Bu dönemde vergilemeye öylesine bir zihniyet yerleşmiştir ki; Jean Babtiste Colbert'in vergilemenin mümkün olduğunca az bağırtarak kazların tüyünü daha fazla yolmak olduğu yönündeki düşüncesini ne olursa olsun kazı kümeste tutmayı sağlayarak vergileme yapılışın şeklinde bir zihniyete dönüşmüştür (Mutlu, 2009: 110).

1980-1990'lı yıllar, Türkiye için geçmiş dönemlere nazaran önemli gelişmelerin yaşandığı bir dönemdir. Bu gelişmelerin temelinde uluslararası finans kuruluşlarının özellikle IMF'nin belirlediği kurallar uygulanmaya çalışılmıştır. Türkiye, bu çerçevede 24 Ocak Kararları ile İstikrar ve Yapısal Uyum Politikalarını oluşturmuştur. 24 Ocak Kararları ile kısa dönemde dış ödemeler dengesinin sağlanması ve fiyat istikrarının gerçekleştirilmesi hedeflenirken, uzun dönemde ekonomide yapısal dönüşümleri gerçekleştirerek serbest piyasa ekonomisinin yerleştirilmesi ve dışa açılmanın sağlanması öngörülmüştür ([https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET\\_SONRASI\\_T%3C%9CRK\\_VERG%20S%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20%20%20M\\_%20CZER%20NE\\_B%20R\\_DE%20EERLEND%20RME](https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET_SONRASI_T%3C%9CRK_VERG%20S%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20%20%20M_%20CZER%20NE_B%20R_DE%20EERLEND%20RME) : erişim tarihi: 08.05.2019).

İthal İkameci bir dönemden serbest piyasa ekonomisi ve dışa açılmayı hedefleyen bir döneme geçişin sağlanabilmesi için vergi bir araç olarak kullanılarak, iç piyasadaki talep baskı altına alınıp azaltılmış ve çeşitli vergi ve vergi dışı araçlarla dış talebe yönelim zorlanmıştır. Bu dönemde uygulanan vergi politikaları çoğunlukla monetarist karakterli olup, tüketim vergilerinin arttırılması şeklinde gerçekleşmiştir. Bu çerçevede 1980 ve sonrasında vergi sisteminde devrim niteliğinde önemli değişiklikler yapılmıştır. İhracatın özendirilmesi, yatırımların uyarılması gibi hedeflerin yanında bir de sosyal adaletin sağlanmasına yönelik girişimlerde bulunulmuştur. 1985 yılında 8 vergi kaldırılmış yerine KDV getirilmiştir. KDV'nin vergi sistemine dâhil edilmesi adeta bir reform niteliğindedir. Bunların yanı sıra Emlak Vergisinin de genel bütçe kapsamından çıkarılarak yerel yönetimlere devredilmesi vergi sistemi açısından oldukça önemlidir ([https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET\\_SONRASI\\_T%3C%9CRK\\_VERG%20S%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20%20%20M\\_%20CZER%20NE\\_B%20R\\_DE%20EERLEND%20RME](https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET_SONRASI_T%3C%9CRK_VERG%20S%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20%20%20M_%20CZER%20NE_B%20R_DE%20EERLEND%20RME) : erişim tarihi: 08.05.2019).

**Tablo:4.4 1980-1990 Türk Mali Yapısı (%)**

YILLAR	DOLAYSIZ VERGİLER	DOLAYLI VERGİLER	K.H/ GSMH	VERGİLERİN K.H. KARŞILAMA ORANI	VERGİ YÜKÜ	VERGİ ESNEKLİĞİ
1980	63	37	28	65	14.1	1.01
1981	60	40	26	73	14.8	1.15
1982	60	40	22	74	14.3	0.86
1983	57	43	21	66	13.9	0.87

<b>1984</b>	57	43	24	58	10.7	0.38
<b>1985</b>	47	53	21	64	10.8	1.03
<b>1986</b>	52	48	23	72	11.7	1.25
<b>1987</b>	50	50	22	71	12.1	1.11
<b>1988</b>	50	50	20	66	11.0	0.79
<b>1989</b>	53	47	22	66	11.1	1.02
<b>1990</b>	52	48	17	66	11.4	1.07
<b>Ortalama</b>	54	45	22	67	12	0.96

**Kaynak:** [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) ve [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr) ve Ramazan Taş, “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleri ile Değerlendirilmesi” . Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, 50(1). ([http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/50/1/32\\_ramazan\\_tas.pdf](http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/50/1/32_ramazan_tas.pdf): erişim tarihi: 08.05.2019).

Yukarıdaki Tablo: 4.4 incelendiğinde, gerçekleştirilmeye çalışılan arz yönlü iktisat politikaları kapsamında Gelir ve Kurumlar Vergisinde muafiyet ve istisna sınırları genişletildiğinden dolaysız vergilerde düşüş gözlenmiştir. Ayrıca vergi otokontrol mekanizması olan servet beyanı uygulamasından vazgeçilmesi sonucunda kayıt dışı ekonomide meydana gelen artış da dolaysız vergilerde gerçekleşen düşüşün nedenlerinden biridir.

Bu dönemde vergi yükünde özel sektörün sermaye artırımına bağlı olarak düşüş meydana gelmiştir. Ancak bu durum kamu kesiminin borçlanma gereğinin artmasına ve devletin bir iç borç sarmalına girmesine neden olmuştur. 1985 yılında KDV'nin getirilmesiyle de dolaylı vergilerin vergi sistemi içindeki ağırlığı artmıştır.

Küreselleşme tüm dünyada neo-liberal düşünce akımı ile devletin özel sektörün önünden çekilmesiyle gerçekleşecektir. Türkiye’de küreselleşmenin getirdiği yeni düşünce akımıyla devlet kamu işletmelerini özelleştirerek işletmecilik faaliyetlerine son vererek geleneksel faaliyetlere -savuma, adalet, altyapı, diplomasi- yönelecektir. Türkiye 24 Ocak 1980 itibarıyla bu yeni akıma yönelmiş, Özal’ın politikaları ile neo-liberal düşünce akımının tamamen içine girmiştir. Bu dönemden itibaren Türkiye’de liberal politikalar uygulanmaya başlamıştır.

#### **4.3.3.5. Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**

Günümüzde küreselleşme ile bilişim ve enformasyon teknolojisi hızla ilerlerken internet; sosyo-kültürel, ekonomik, hukuki ve hatta siyasal hayatın vazgeçilmez bir unsuru olmuştur. İnternet, ticari faaliyetlerin her aşamasında yoğun bir şekilde kullanılarak kurumların optimal fayda sağlamasında katkıda bulunmuştur. Devletin de bu hıza ve yeniliğe ayak uydurması zorunlu bir hal almıştır.

Değişen ekonomik şartlar neticesinde bahsedilen vergilerdeki dönüşümün en önemli ve etkili örneklerinden biri elektronik ticaretin vergilendirilmesidir. Elektronik ticaretin ortaya çıkması ve yaygınlaşması ile birlikte vergilerin konusunda dönüşüm gerçekleşmiştir. E-ticaret 21. yüzyılın en önemli gelişmelerinden biridir. Başta OECD olmak üzere pek çok uluslararası kuruluş e-ticaretin gelişimi ve yaygınlaşması için çalışmalar yürütmüştür. Uluslararası alanda coğrafi sınır kavramının anlamını yitirmesi ile kişi ve kuruluşların yatırım kararları değişmiş, sermayenin uluslararası alanda dolaşımı serbestleşmiştir. Bu durum vergi matrahının ülkeden ülkeye farklılık göstermesine ve dolayısıyla sermayenin matrah farklılıklarına göre hızlıca yer değiştirmesine sebep olmuştur. Bu sayede ülkelerin vergi politikaları ile ticaret arasında yakın bir ilişki kurulmuştur. Yerli ve yabancı sermayenin ülkeye çekmek için devletlerarasında vergi politikaları açısından rekabet doğmuştur ([http://www.journalagent.com/iuyd/pdfs/iuyd\\_3\\_1\\_63\\_84.pdf](http://www.journalagent.com/iuyd/pdfs/iuyd_3_1_63_84.pdf); erişim tarihi: 09.05.2019).

Türkiye Cumhuriyeti, teknolojik faaliyetlerin nimetlerinden yararlanmak ve vergi uygulaması sırasındaki maliyetleri en aza indirebilmek için elektronik vergi uygulamalarına geçişi sağlamıştır. Türkiye’de e-vergi sistemi 1998 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) Kapsamında başlamıştır. . Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen uygulamalar ile mükelleflerin vergi işlemleri nedeniyle üstlendiği maliyetleri azalmış, hizmet hızı ve kalitesinin artmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın verilerine göre e-fatura, e-defter, e-arşiv geçişleri ile hem 115 bin adet ağacın kesilmesinin önüne geçilmiş hem de 750 milyon TL’lik bir tasarruf sağlanmıştır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı e-bilet, e-arşiv, e-fatura, e-defter, e-ticaret, e-yoklama, yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar ve benzeri uygulamalar, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede de önemli bir katkı sağlamıştır (<https://www.kpmgvergi.com/PDF/Sorumlu-Vergicilik/Hakan%20G%C3%BCzeloglu.pdf>; erişim tarihi: 09.05.2019).

Türkiye’de elektronik ticaret faaliyetlerinden elde edilen kazanç ve iratlar, “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Ancak gelir vergisi açısından tam mükellefiyet, gelirin niteliği, gelirin elde edildiği yer ve vergi matrahının tespiti konularında çeşitli zorluklar ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; tam mükellefiyet kavramı, geleneksel ticarete nazaran farklı bir boyut içermektedir. Ayrıca teknoloji alanındaki gelişmeler, gerçek kişilerin başka bir ülkede ticari işlem gerçekleştirmek amacıyla o ülkede bulunmasını gerektirmemektedir. Bu tür ilerlemeler bahsi geçen konularda belirsizliğe neden olmaktadır. Kurumlar vergisi açısından incelendiğinde ise, mükellefiyet ve gelirin elde edildiği yerin tespiti konularında zorluklarla karşılaşmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde ortaya çıkan yenilikler, uluslararası ticari işlemler yürütmek için kurumların

sabit bir iş yerinin bulunmasını gerektirmemektedir. Son olarak yasal ve fiili iş merkezlerinin ayrıştırılması ve farklılaştırılması gibi önemli olanaklar doğmaktadır. Tüm bu gelişmeler, gerçek kişiler ve kurumlar açısından özellikle mükellefiyetin tespiti hususunu giderek zorlaştırmaktadır (Türgay ve Öksüz, 2018: 148).

Türkiye’de elektronik ticaretin GVK ve KVK açısından vergilendirilmesinde yeni bir sistem olarak tevkifat müessesinin kullanılması gündeme gelmiştir. Bu konunun gündeme gelmesinin nedeni, sunucusunu (server) bir vergi cenneti ülkede barındırdığından dolayı elde ettiği kazanç üzerinden ya hiç vergi vermeyen ya da asgari düzeyde vergi veren kişi veya kurumların, Türkiye’den elde ettiği kazanç üzerinden belli bir oranda verginin kaynağında kesilerek vergi kaybının en aza indirilmeye çalışılmasıdır. Bu çerçevede Vergi Usul Kanunu’nda, GVK ’da ve KVK’da bazı değişiklikler yapılması öngörülmüştür. VUK’da yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya ve belirli şartlar altında farklı kesinti oranları tespit etmeye ilişkin yetki verilmekte ve bu yetkinin kullanılmasına bağlı olarak GVK ve KVK’ya da tevkifata ilişkin uyum bentleri eklenmektedir. Böylece vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılan her türlü ödeme üzerine vergi kesintisi yapılmasına imkân tanınmıştır. Elektronik ticarete ödemelerin bir finansal kuruluş aracılığıyla yapılması, devletlerin, elde edilen kazancın tespitini ve vergilendirmesini kolaylaştırmaktadır (Türgay ve Öksüz, 2018: 149-150). Bu yeni düzenleme ile aracı finansal kuruluşlar, para transferlerini gerçekleştirirken tevkifat yapmakla yükümlü olmaktadır. Kayıt dışı elektronik ticaretin vergilendirilebilmesi açısından gerçekleştirilen bu düzenleme vergilemede gösterilebilecek en iyi dönüşümlerden biridir.

Vergi sistemleri içinde bundan 100 yıl önce böylesine bir uygulama yoktu. Ancak gelişen teknoloji ile tüm dünyada her bir oluşumda gelişmeler yaşanmaktadır. Elektronik ticaretin ortaya çıkması ile devletlerin yeni bir gelir kaynağı da doğmuştur. Aslında e-vergi için sadece bir gelir kaynağı olarak değil de kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, tonlarca kâğıt israfının önüne geçilmesi(e-fatura, e-bilet, e-arşiv, e-defter...) gibi olumlu katkılarından da söz edilebilir. Ayrıca Türk Vergi Sistemi açısından düşünüldüğünde e-vergi dönüşüme verilebilecek en iyi örneklerden biridir.

#### **4.3.4. 2001 Yılı ve Sonrası**

Uzun zamandan beri Türkiye, yüksek enflasyon ile mücadele etmek durumunda kalmıştır. Ayrıca 1997 Asya Krizi, 1998 Rusya Krizi ve 1999 Marmara Depremleri ekonomide ciddi daralmalara sebep olmuştur. Ülkeyi bu olumsuz koşullardan kurtarmak için

IMF ile stand-by anlaşması yoluna gidilerek, 2000-2002 yıllarında bu çerçevede ülke ekonomisine yön verilmiştir.

Türkiye 1999 yılında IMF ile yaptığı görüşmelerde, mutabık kalınan üç yıl süreli enflasyonla mücadele ve istikrar programı maliye politikalarının yanı sıra para, kur ve döviz kurunu nominal çıpa olarak almakta ve önceden ilan edilen mini devalüasyon oranlarına enflasyon oranını yaklaştırmayı hedeflemektedir. Enflasyonun düşürülmesi için sıkı bir maliye politikası uygulanarak faiz dışı fazlanın arttırılması, yapısal reformların gerçekleştirilmesi ve özelleştirmenin hız kazanması Türkiye'nin birinci temel unsuru olmuştur. Vergi uygulamaları ile gelirlerin arttırılması ve buna paralel olarak harcamaların kısılması bütçe performansında 2000 yılı ile birlikte hızlı bir iyileşme getirmesi, özelleştirme uygulamalarının da reel faizlerin düşürülmesi ve iç borç stokunun azaltılmasında katkı sağlayacağı düşünülmüştür.

Stand-by programı, 1999 Marmara Depremi sonrasında uygulanmaya konmuştur. Ancak tam da o sıralarda yaşanan dünya petrol fiyatlarının artması, özelleştirmelerin istenilen düzeyde gerçekleştirilmemesi, enflasyonun öngörülen düzeyin üstünde seyretmesi, kamu bankalarının zararları ve bankalar arası faiz hadlerinin çok yüksek düzeylere çıkması ile birlikte Türkiye ekonomisi 16 Kasım 2000'de yeniden darboğaza girmiştir. 23 Kasım 2000'de bazı vergisel düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler çerçevesinde servet ve işlemler üzerinden alınan bir kısım vergiler arttırılmış, ek vergilerin süreleri uzatılmış, kurum kazançları üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatının zararı önlemek amacıyla Gelir Vergisi Kanunu'na geçici bir madde eklenip "hayat standardı esas" getirilmiştir. Ancak tüm bu önlemlere rağmen 19 Şubat 2001 krizinin önüne geçilememiştir ([https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET\\_SONRASI\\_T%20CRK\\_VERG%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20C5%20M%20CZER%20NE\\_B%20R\\_DE%20EERLEND%20RME](https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET_SONRASI_T%20CRK_VERG%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20C5%20M%20CZER%20NE_B%20R_DE%20EERLEND%20RME) : erişim tarihi: 08.05.2019).

Programın uygulama aşamasında Kasım 2000'de likidite darboğazından kaynaklanan kriz, daha sonra Şubat 2001'de Hazine ihalesi öncesinde meydana gelen olaylar, piyasalarda paniğe neden olarak sisteme olan güveni tamamen ortadan kaldırmıştır. Türk Lirası çok ciddi bir atakla karşı karşıya kalmıştır. Dalgalı kur sistemine geçilmesi sonucunda Türk Lirası başta Dolar olmak üzere pek çok para birimi karşısında değer kaybetmiştir. Doğan krizin çözülmesi için Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı olarak adlandırılan bir program oluşturulmuştur. Bu program 1999 yılının stand-by anlaşmasının devamı niteliğinde olmuştur. Bu program kapsamında kamu harcamaları yönünden tasarruf yapılması gerektiği, vergi gelirlerinin



arttırılması yönünde çalışmaların gerçekleştirilmesi ve konsolide bütçe faiz dışı fazlasının yükseltilmesi, hedeflenen enflasyon oranı için uyumlu gelirler politikasının uygulanması, mali sektörün yeniden yapılandırılması ve devlette şeffaflığın artırılması şeklinde mali hedefler belirlenmiştir (Öner, 2005: 650-651).

2001 Krizinin temelinde sürdürülemez iç borç stoku, kamu bankaları başta olmak üzere mali sistemdeki sağlıksız yapı ve yapısal sorunların kalıcı çözüme kavuşturulamaması vardır. Bu dönemde yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), gider vergilerinin AB'ye uyum sürecinde ve KDV'den kaynaklanan aksaklıkların giderilmesi bakımından reform niteliğindedir. Ayrıca 2003 yılında Gelir Vergisinde hayat standardı uygulamasına son verilmesi, 2004 yılında vergi barış yasası uygulaması ile KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisinde indirimle gidilmesi ve son olarak 2006'da yatırım indirim istisnasına son verilmesi bu dönemde gerçekleştirilen diğer önemli vergisel düzenlemelerdir (<https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%20YET%20SONRASI%20T%20CRK%20V%20ERG%20S%20STEM%20NDEK%20DE%20E%20C5%20%20M%20CZER%20NE%20B%20R%20DE%20EERLEND%20RME> : erişim tarihi: 08.05.2019).

#### 4.3.4.1. Vergiler ve Diğer Kamu Gelirlerinde Yapılan Düzenlemeler

Dönem içinde servet, harcama ve gelir üzerinden alınan vergilerde belli başlı bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler şu şekilde sıralanabilir:

- Emlak vergisinde beyan esası terk edilmiştir. Bunun yerine arsa ve arazilerin vergi değerinin bina m<sup>2</sup> inşaat maliyetleri ile arsa payı değeri esas alınarak hesaplanması ve bulunduğu belediye tarafınca tarh edilmesi kararlaştırılmıştır.
- Her yıl belediyelere ödenen çevre temizlik vergisinin su tüketim bedeli ile beraber su faturası içinde tahsil edilmesi kabul edilmiştir.
- 2004 yılından itibaren motorlu taşıtlar vergisinin hesabında taşıtların ağırlığı yerine motor hacmi esas alınmıştır. Böylece bu düzenleme ile motorlu taşıt vergisinde gerçek değere biraz daha yaklaşmıştır.
- Yine 2004 yılında KDV'den ayrı olarak harcamalar üzerinden alınan 16 tane ek vergi ve pay vardır. 4760 sayılı kanunla Özel Tüketim Vergisi adı altında bu ek vergiler tek bir vergi olarak birleştirilmiştir.
- Daha önce alınan taşıt alım vergisi, akaryakıt tüketim vergisi, KDV'ye ek olarak alınan ek vergi, eğitim-spor-gençlik-sağlık vergisi ile çeşitli fonlara ayrılan vergiler kaldırılmıştır.

- Şans oyunları 5033 sayılı kanunla vergiye tabi tutularak gider vergileri kapsamına alınmıştır.
- 2000 yılı öncesinde olduğu gibi bu dönemde de ek vergilere devam edilmiştir. Üç yıl için getirilen eğitime katkı payı ile 1999 yılı deprem nedeniyle bir yıl getirilmiş olan özel iletişim vergisi ve özel işlem vergisinin önce süreleri uzatılmış, sonra ise bu vergiler devamlı hale getirilmiştir.
- Dönem içinde tasarrufu, yatırımı, istihdam ve çeşitli ekonomik faaliyetleri teşvik etmek için vatandaşların bazı kamu hizmetlerine gönüllü olarak katılmaları sağlanmıştır. Bu çerçevede 2001 yılında 4697 sayılı kanunla düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanunla bireysel emeklilik sistemiyle tasarruf sistemine katkı sağlanmak istenmiştir.
- 2003 yılında kabul edilen 4811 sayılı Vergi Barış Kanunu ile mükellefler için eski dönemlere ilişkin pişmanlıkla beyanname verme, gelir, kurumlar ve katma değer vergisinde matrah ve vergi artırımında bulunma ve stok beyan edebilme imkânı sağlanmıştır.
- Ayrıca bu dönemde vergi borçlarının TEFE aylık oranında yeniden hesaplanarak eski taksitle ödenmesi sağlanmıştır.
- Vergi gelirlerinin yanı sıra vergi dışı gelirlerinin artırımını sağlamak için kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Ancak yapılan çalışmalar sonuçsuz kalmış, devlet bu çabasında başarısız olmuştur (Öner, 2005: 654-657).

Bu dönemde vergi sistemi ile ilgili olarak ciddi değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu değişiklikler özellikle gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler de olmuştur. Kayıt dışı ekonominin önlenmesine yönelik gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin tanımı kaldırılmıştır. Emlak vergisinde beyan esası terkedilerek, idarece tarh esası getirilmiştir. Böylece birbirine emsal gayrimenkullerin farklı matrahlar esas alınarak vergilendirilmesinin önüne geçilmiş, bina ve arazinin vergi değerinde istikrar sağlanmıştır. Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde motor silindir hacminin esas alınarak vergilendirilmesi, bu verginin gerçek değerine yaklaşmasına olanak sağlamıştır. KDV'nin ve KDV'ye ek vergilerin yeniden düzenlenmesi vergileri tek bir vergi altında toplanması, vergi sisteminin yalın görünmesine katkı sağlamıştır. Çeşitli bahis ve şans oyunlarının vergiye tabi tutulması, devlete yeni gelir kaynağı sağlamıştır (Öner, 2005: 688).

Her ne kadar yeni düzenlemeler yapılsa da Türk Vergi Sistemi'nin ciddi bir reforma ihtiyacı olduğu gözlerden kaçmamaktadır. Vergi öyle bir olgudur ki, devletin bel kemiğini oluşturur. Vergi sisteminin sağlam temellere dayanmaması tüm ekonomiyi yani ülkeyi etkiler.

Vergi sistemimizde durmaksızın düzenlemeler yapılmış, ıslahatlara yer verilmiş olmasına rağmen istenilen başarıya ulaşılamamıştır. Peki, Osmanlı'dan bugüne kadar Türk Vergi Sistemi'nde yapılan değişikliklerle neden bir başarı sağlanamamıştır? İşte bu sorunun cevabı bu çalışmada cevaplanmaya çalışılmıştır. Bu sorunun tek bir cevabı olduğu söylenemez. Sonuç kısmında bu sorunun cevabı hakkında bir değerlendirme yapılmaktadır.

#### **4.4.Cumhuriyet Döneminde Vergileme Anlayışının Dönüşümüne Dair Genel**

##### **Değerlendirme**

Kamu gelirleri, büyüklük ve nitelik bakımından önemli ekonomi politikası araçlarındandır. Gelirlerin, toplumun hangi kesimlerinden tahsil edildiği ve kamunun giderlerini ne ölçüde karşıladığı yalnız ekonomik değil, toplumsal ve siyasal yönleriyle de ilgilidir. Burada sözü geçen kamu gelirlerinin ana kaynağı vergilerdir. Özellikle 1980 sonrasında iki faktör kamu gelirleri yaklaşımında belirleyici olmuştur. Bu faktörlerden biri, kamu kesiminin ekonomideki ağırlığının küçültülmesini öngören ana yaklaşımdır. İkincisi ise ekonomik gelişmede özel girişimciliği esas alan politikanın bir sonucu olarak, sabit sermaye yatırımı yapılacağı beklentisiyle, sermaye gelirlerinin vergilendirilmemesi gerektiği düşüncesidir.

Oldukça sık yaşanan ve her defasında IMF destekli çözüm arayışlarına neden olan ekonomik bunalımlar, bunalım kaynaklı dengesizlikler, vergilemeyi de olumsuz olarak etkilemiştir. Özellikle yüksek enflasyon, vergilerle ilgili yasal düzenlemelerin işlerliğinin tümüyle yitirilmesine sebep olmuştur. Vergi yapısı doğrudan vergilerin görelî payının artması eğilimini göstermektedir. Enflasyonla eş zamanlı ve aynı oranda ücretlerin ve maaşların artmaması, “kaynakta kesilme yoluyla” vergilenen ve gelir vergisi verenlerin yaklaşık beşte üçünü oluşturan işçi ve memurların vergi yükününün de iyice ağırlaşmasına sebep olmuştur. Bunalım sonrasında bu durum düzeltilmesi gerekirken, düzeltme işlemi yapılmadığı gibi, dolaylı vergilere ağırlık verilerek, vergi adaletsizliğine sebep olabilecek uygulamalara devam edilmiştir (Kepenek ve Yentürk, 2007: 295).

Bunalımların çözüm arayışları çerçevesinde vergi ayarlamaları ile bir yandan yerli talebin sınırlandırılması çalışılırken, bir yandan da özel girişimin yatırım yapması özendirilmiştir. Bu nedenle yasal düzenlemelerin de özel sermaye çevrelerinde tedirginlik yapmaması amaçlanmıştır. Böylece yapılan vergi düzenlemeleriyle vergi tabanı genişletilerek, gelir vergisi dilimlerinin değişen koşullara uyumunun sağlanmasına çalışılmıştır. Aynı zamanda kurumlar vergisi kapsamında da yapılan düzenlemelerle sermaye sahiplerinin girişimcilik konusunda özendirilmesi hedeflenmiştir (Kepenek ve Yentürk, 2007: 295-296).

Ülkemizde vergileme gelirler üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler şeklinde üç ana kaynağın vergilendirilmesiyle gerçekleşmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergilerin ilki ve en önemlisi gelir vergisidir. Gelir vergisi ilk olarak İngiltere’de uygulanmış ve zamanla tüm dünyaya yayılmıştır. Türkiye’de ise gelir vergisinin kökeni Osmanlı Devleti’nin 1863 tarihli temettü vergisine dayanırken, modern anlamda gelir vergisinin Türkiye Cumhuriyeti’nde varoluşu 1950 yılındadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 30). Gelir vergisi artan oranlı yapısı ile gelir dağılımında adaletin sağlanmasında en etkili maliye politikası araçlarından biridir. Ne var ki bir verginin maliye politikası aracı olarak etkin kullanılabilmesi için iyi işleyen bir kamu düzenine yani vergi sistemine ihtiyaç vardır. Ancak Türk vergi sisteminde vergi gelirleri incelendiğinde dolaylı vergilerden elde edilen gelirlerin payının dolaysız vergilerden elde edilen gelirlerden daha fazla olduğu ortadadır. Böyle bir vergi sisteminde gelir vergisinin hatta diğer tüm vergilerin maliye politikası aracı olarak işlerliği de şüphe uyandırıcıdır. Dolayısıyla burada verginin yapıcı değil bozucu etkileri devreye girmektedir. Ekonomide bozucu etkiye sebep olan bu durum ekonomide farklı birçok soruna yol açmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergilerden biri de kurumlar vergisidir. Türkiye’de kurumlar vergisinin geçmişi oldukça kısadır. Ancak sermaye şirketleri çok daha önceden vergilendirilmektedir. 1907 ve 1914 yıllarında yürürlüğe giren temettü vergisi yükümlüler arasında gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapmamış, ancak bununla birlikte yabancıların işletmeleri ister tüzel kişi ister gerçek kişi olsun kapitülasyonlar sebebiyle temettü vergisinden istisna sayılmıştır. Temettü vergisinden sonra yürürlüğe kazanç vergisi girmiştir. Kazanç vergisinde de tüzel kişilik ayrıca sayılmamış, gerçek kişiler içinde değerlendirilmiştir. Sonunda 1949 yılında kabul edilen ve 1950 yılında yürürlüğe giren 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile sermaye şirketleri ve tüzel kişilere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Bu kanun 60 yıla yakın bir süre yürürlükte kaldıktan sonra 2006 yılında tamamen yürürlükten kaldırılmış yerine 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bu yeni kanun ile vergi cennetleri ile mücadele hedeflenmiş, transfer fiyatlaması konusunda dünya standartları getirilmiştir. Türkiye’de kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %10 civarındadır. Bu oran en yüksek %10,5 ile 1999 yılında seyretmişken son yıllarda %8’e kadar düşmüştür. Türkiye de dünyadaki genel eğilime paralel olarak kurumlar vergisi oranını düşürmüş, %46’dan %20’ye indirmiştir. %20 oranının bile fazla olduğu tartışılmaktadır. Kurumlar vergisinin eleştirilmesinin en önemli sebebi, vergi oranlarının yüksek olması durumunda yatırımlardan elde edilen getirinin azalacak olmasıdır. Yatırımların azalması

durumunda büyümenin yavaşlayacağı ve bu etkinin derecesinin kestirmek mümkün olmayacağından kurumlar vergisi oranlarının her zaman en düşük düzeyde olması gerektiği bir grup maliyeci tarafından savunulmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:119-131).

Vergilendirmede 2. grup olarak adlandırabileceğimiz maliyeciler ise harcamalar üzerinden alınan vergilerin doğru olduğunu savunan gruptur. Vergi ödeme gücünün en uygun ölçüsü olarak gelir kabul edilse de çoğu kez harcamalar da bu amaçla kullanılmaktadır. Zamanla harcama vergileri çeşitlendirilerek devlet hazinesine ciddi bir kaynak sağlanmıştır. Harcama vergileri olarak katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve gümrük vergileri sayılabilir.

Vergiler konusunda ülkemizde gerçekleştirilen en önemli yeniliklerden biri, 1 Ocak 1985'te yürürlüğe konulan Katma Değer Vergisi (KDV)'dir. Katma değer, malın üretiminde, hizmetin sunumunda sağlanan fiyat-maliyet farkı, değer artışıdır. KDV ile amaçlanan ortaya çıkan ek değer vergilendirilmesidir. KDV'nin belirleyici özelliği tüketimi vergilendirmeyi amaçlamasıdır. Bu açıdan dolaylı vergilerin genel sakıncalarını taşımaktadır. Bunun dışında KDV'nin kayıt dışı ekonomi ile mücadelede oldukça etkili olduğu söylenebilir. Ancak her ne kadar ekonomik işlemlerin giderek artan oranda kayıt altına alınmasında KDV'nin etkisi olsa da; KDV'nin ilk on yıllık uygulamasının sonunda ulusal gelirin %50'sinin halen daha kayıt dışı olduğu saptanmıştır (Kepenek ve Yentürk, 2007: 296).

KDV, hem tek aşamalı hem de çok aşamalı genel satış vergilerinin özelliklerini bir araya getiren dolaylı bir vergidir. Dolayısıyla satıcı, vergiyi malın fiyatına ekleyerek müşterisine yansıtır. KDV, adından da anlaşılacağı gibi; üretimin her aşamasında firmanın sadece ürüne kendi kattığı değer üzerinden ödediği advalorem (yüzde oranında) bir vergidir. KDV ile üretimin her aşamasını farklı oranlarda vergilendirmek mümkündür. Bunun yanında Katma değer vergisinin harcama vergisinin bir alternatifi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak tek fark, KDV firma üzerine konurken, harcama vergisi tüketici üzerine konmaktadır. Katma değer vergisi her aşamada sadece o aşamada meydana gelen katma değeri vergilendirdiği için genel satış vergilerinin aksine mükerrer vergilendirmenin önüne geçmektedir. Böylece vergi piramitleşmesi de önlenmiş olmaktadır. Katma değer vergisi, sadece yurt içi tüketimi vergilendirmeyi amaçladığı için ihracatçı tarafından mal ya da hizmet alışlarında ödenen katma değer vergisini ihracat sırasında geri verilmesini talep etme hakkı bulunmaktadır. Böylece KDV'nin ihracatı teşvik edici gibi bir özelliği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca KDV, kaçakçılıkla mücadele konusunda da oldukça etkilidir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 202-207). Son olarak KDV için olumlu sayılabilecek bir özellik de KDV'nin tarafsız bir vergi olmasıdır.

Katma değer vergisinin ekonomi üzerinde olumlu etkilerinin olduğu gibi ekonomiyi olumsuz yönde uyaracak etkileri de mevcuttur. Harcama vergileri kaynak ayrımı yönünden tarafsız değildir. Fiyat sisteminin tüketici tercihlerini yansıtmama fonksiyonunu bozduğu kabul edilmektedir. Bir harcama vergisi konduğunda bazı kişiler vergilendirilen ürünlerin tüketimini değiştirmezken, bazıları ise tam tersine tüketimini azaltmakta ya da kesmektedir. Bu yüzden ikinci grup tüketiciler için aşırı bir vergi yükü söz konusu olmaktadır. Etkin bir vergi sisteminde aşırı vergi yükünün minimize edilmesi gerekir ki bu da sadece talep esnekliği düşük olan mallara vergi konması halinde sağlanabilir. Ancak zorunlu gıda maddeleri gibi birçok mal oldukça inelastik bir talebe sahip olduğu için, sadece bu tür malların vergilendirildiği sistem oldukça gerileyici bir özellik gösterecektir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 218-222).

Hiç şüphesiz harcama vergilerinin en önemli olumsuz sonucu fiyatlar genel düzeyinin yükselmesi yani enflasyonun ortaya çıkması şeklinde olmaktadır. Temel tüketim malı üzerine konan bir harcama vergisi zincirleme olarak birçok malın fiyatının yükselmesine neden olacaktır. Yüksek oranlı bir tüketim vergisi, aynı zamanda uluslararası rekabetin ülke aleyhine oluşmasına, dış ödemeler bilançosu dengesinin bozulmasına neden olur. Çok aşamalı tüketim vergisi uygulayan ülkelerde vergi nedeniyle ortaya çıkan bu duruma piramitleşme denir. Fiyatlar genel düzeyinin vergi oranından daha fazla yükselmesi, verginin çok aşamada alınması ve firmaların kar marjı fiyatlamasını tercih etmeleri neticesinde gerçekleşir. Bunun sonucu olarak da tüketici fiyatları kümülatif olarak artar. Harcama vergilerinin ortaya çıkardığı bu olumsuz etki katma değer vergisi uygulaması ile kısmen de olsa giderilmeye çalışılmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 227-228).

Aslında harcama vergilerindeki olumsuz etkiler incelendiğinde katma değer vergisi, harcama vergilerinin bozucu etkilerini yok etmek amacıyla tasarlanmış, modern bir vergidir. Yani günümüz şartlarında uygulanması gereken önemli de bir vergidir. Gelişmiş ülkelerin sosyo-ekonomik şartlarında geliştirilen bu vergi türü farklı ekonomik özellikler gösteren ülkelerde aynı etkiyi göstermemiştir. Zaten gelişmekte olan ülkeler ve az gelişmiş ülkelerin maliyelerine daha doğrusu vergi sistemlerine bakıldığında, dolaylı vergilemeye daha çok başvurulduğu görülmektedir. Dolaylı vergilemenin bu ülke ekonomilerinde meydana getirdiği tahrip, yine bir dolaylı vergi olan katma değer vergisi ile düzeltilemeyeceği gibi yeni sorunları da beraberinde getirecektir.

Tablo 4.5 Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

GELİR, KURUMLAR VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI										
(1988 - 2017)										
(BİN TL.)										
	VERGİ	GELİR	VERGİ	GELİR	VERGİ	GELİR	VERGİ	GELİR	VERGİ	GELİR
	GELİRLERİ	VERGİSİ	İÇİNDEKİ	GELİRLER	VERGİSİ	İÇİNDEKİ	TOPLAM K.D.V.	GELİRLER	+KURUMLAR	GELİRLERİ
YILLAR	TAHSİLATI	TAHSİLATI	PAYI (%)	TAHSİLATI	PAYI (%)	(DAHİLDE + İTHALDE)	PAYI (%)	TAHSİLATI	PAYI (%)	TAHSİLATI
1988	14.232	4.801	33,7	2.118	14,9	4.177	29,3	11.096	78	
1989	25.550	9.871	38,6	3.598	14,1	6.461	25,3	19.930	78	
1990	45.399	18.609	41	4.637	10,2	12.371	27,2	35.617	78,5	
1991	78.643	33.355	42,4	7.063	9	22.832	29	63.250	80,4	
1992	141.602	60.056	42,4	10.078	7,1	42.088	29,7	112.222	79,3	
1993	264.273	106.661	40,4	19.132	7,2	81.877	31	207.670	78,6	
1994	534.888	181.884	34	43.976	8,2	176.742	33	402.602	75,3	
1994	587.760	181.884	30,9	43.976	7,5	176.742	30,1	402.602	68,5	
1995	1.084.350	329.795	30,4	103.241	9,5	354.980	32,7	788.016	72,7	
1996	2.244.094	676.017	30,1	189.338	8,4	743.026	33,1	1.608.381	71,7	
1997	4.745.484	1.500.245	31,6	396.238	8,3	1.561.562	32,9	3.458.045	72,9	
1998	9.228.596	3.481.752	37,7	748.383	8,1	2.725.083	29,5	6.955.218	75,4	
1999	14.802.280	4.936.551	33,3	1.549.525	10,5	4.164.334	28,1	10.650.410	72	
2000	26.503.698	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9	8.379.554	31,6	16.949.318	64	
2001	39.735.928	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3	12.438.860	31,3	27.693.949	69,7	
2002	59.631.868	13.717.660	23	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2	39.693.356	66,6	
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	27.031.099	32,1	52.740.205	62,6	
2004 (*)	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34	63.634.160	63	
2005 (*)	119.250.807	22.817.530	19,1	11.401.986	9,6	38.280.429	32,1	72.499.945	60,8	
2005 (**)	131.948.778	26.849.808	20,3	13.583.291	10,3	42.263.650	32	82.696.749	62,7	
2006 (**)	151.271.701	31.727.644	21	12.447.354	8,2	50.723.560	33,5	94.898.558	62,7	
2007 (**)	171.098.466	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	55.461.123	32,4	109.241.140	63,8	
2008 (**)	189.980.827	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	60.066.230	31,6	123.154.764	64,8	
2009 (**)	196.313.308	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	60.169.248	30,6	126.889.413	64,6	
2010 (**)	235.714.637	49.385.289	21	22.854.846	9,7	75.649.986	32,1	147.890.121	62,7	
2011 (**)	284.490.017	59.885.000	21	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6	184.669.188	64,9	
2012 (**)	317.218.619	69.671.645	22	32.111.820	10,1	103.155.875	32,5	204.939.340	64,6	
2013 (**)	367.517.727	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6	123.878.363	33,7	234.038.952	63,7	
2014 (**)	401.683.956	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8	130.538.554	32,5	256.765.377	63,9	
2015 (**)	465.229.389	105.395.330	22,7	37.009.625	8	153.844.174	33,1	296.249.129	63,7	
2016 (**)	529.607.901	123.686.147	23,4	46.898.425	8,9	168.808.352	31,9	339.392.924	64,1	
2017 (**)	626.082.415	143.962.939	23	57.868.208	9,2	206.679.678	33	408.510.825	65,2	

(1) EDV. NAV. VE EMTV. HARİÇ

(2) EDV. NAV. VE EMTV. DÂHİL

NOT: 1- 1988-2005 RAKAMLARI MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI HARİÇ RED VE İADELER DÂHİL TUTARLARDIR. 2- 2008-2017 YILLARI VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ GELİR VERGİSİ TEVKİFAT RAKAMINA ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ TUTARI DÂHİLDİR.

(\*) ÖNCEKİ YILLARLA AYNI BAZA GETİRMEK İÇİN, RAKAMLARA RED VE İADELER DÂHİL EDİLMİŞTİR.

(\*\*) 2006-2017 YILARI BÜTÇE KANUNU'NDA MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DÂHİL OLDUĞUNDAN, AYNI BAZA GETİRMEK İÇİN RAKAMLARA MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DÂHİLDİR.

Kaynak: [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_68.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_68.xls.htm)

Ülkemizde katma değer vergisi yürürlüğe girdiği tarihten itibaren toplam vergi gelirleri içindeki payı hızla yükselmeye başlamıştır. Kısa bir süre sonra da gelir vergisinin oranına ulaşmıştır. İlk kez 1995 yılında Katma değer vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı gelir vergisinin üzerine çıkmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 202). 2017 yılı

itibariyle Katma değer vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %33' tür. Bu haliyle de Türk Vergi Sisteminin en çok gelir sağlayan üç önemli vergisi içinde ilk sıradadır.

Türkiye'de katma değer vergisi, oran sayısının çokluğu ve sık sık değiştirilmesi gibi uygulamadaki yanlışlıklar ve aksaklıklar sebebiyle olumsuz etkilenmiştir. Bu durum farklı oranlara tabi mal satanların, satışlarını genellikle düşük oranlı maldan göstererek haksız kazanç elde etmelerine ve vergi kayıplarının yaşanmasına yol açmıştır. Aynı şekilde hangi malların hangi oranlarda vergilendirileceğinin tespit edilmesinde de sıkıntılar yaşanmaktadır. Her bir mal için farklı oran uygulamak ise ancak esneklik ve ikame mallar hakkında tam bilgiye ulaşmak ile mümkün olacaktır. Bu bakımdan oran sayısının ve istisnaların azaltılarak mümkünse tek orana geçilmesinin faydalı olduğu görülmektedir. Ne var ki, bu durum temel gıda maddelerinin de diğer ürünler ile aynı orana tabi tutulmasını gerektirmektedir. Ancak dar ve orta gelir grubunun böyle bir sistemde yükünün artacağı da ortadadır. Katma değer vergisinin tek oran uygulamasının düşük gelirliiler üzerinde oluşturacağı yükü azaltmak için vergi oranlarının ilk dilim için düşürülmesi, vergi iadesi sistemine işlerlik kazandırılması ve katma değer vergisinin pazarlık aracı olarak kullanılmayacak bir oranın tespit edilmesi gibi önlemler alınabilir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 236-237). Bununla birlikte optimal vergileme teorisine göre, etkinsizliği minimize etmek için farklı mallara farklı vergi oranlarının uygulanması gereklidir.

Katma değer vergisi gibi bir harcama vergisi olan özel tüketim vergisi, aslında genel olarak tüketim vergilerinden çok daha eski bir geçmişe sahiptir. Dünya tarihinde halk ayaklanmaları, devrimler ve diğer çatışmalar özel tüketim vergisi sebebiyle meydana gelmiştir. Türkiye'de I. Dünya Savaşı öncesi ve sonrasında alkollü içecekler, sigara kâğıdı, kibrit gibi mallar üzerine "hususî istihlak vergisi" konmuştur. 1926 yılından itibaren ise "umumi istihlak vergisi" yürürlüğe girmiştir. Yine aynı yıl bu vergiyi tamamlayıcı nitelikte "eğlence ve hususî istihlak vergisi" getirilerek lokanta, bar, büfe, sinema, tiyatro gibi eğlence yerlerindeki tüketim vergilendirilmek istenmiştir. 1927 yılında toplu muamele vergisi sistemine geçilmiş, 1956 yılında da gider vergisi kanunu kabul edilerek; gider vergileri sistemi üretim ve hizmet vergileri olarak iki ana bölüme ayrılmıştır. Son olarak 2002'de kabul edilen bir kanun ile özel tüketim vergisi resmen yürürlüğe konmuştur. Özel tüketim vergileri, genel nitelikteki kamu harcamalarının finansman amacı güden tüketim vergilerinin aksine genellikle uzak vergilerdir. Bu nedenle kamuya finansman sağlamanın ötesinde genellikle vergilendirilmek üzere seçilen malın tüketimini kısmak amaçlanır. Örneğin sigara, alkol, şans oyunları üzerinden alınan özel tüketim vergisinin amacı sadece gelir sağlamak değil; aynı zamanda sağlığa zararlı bu tür malların tüketimini kısımdır (Buchanan, 1960: 409). Özel



tüketimin amacı lüks tüketimi vergilemektir. Lüks malların vergilendirilmesinin temelinde bu mallar için yapılan tüketim harcamalarının, vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olarak kabul edilmesi yatmaktadır. Ayrıca özel tüketim ile sosyal maliyetlerin giderilmesi de sağlanabilir. Bu sayede devlet negatif dışsallığı olan malların vergilendirilmesini sağlamış olur ve böylelikle malların özel maliyeti ile sosyal maliyetin dengelenmesini sağlayarak kaynak dağılımında etkinliği katkı sağlamış olur. Ayrıca özel tüketim vergisi gelir esnekliği yüksek olan lüks mallar üzerine konduğunda gelir dağılımında adaletin sağlanmasına da katkıda bulunur (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 237-251).

En eski vergileme şekillerinden biri olan gümrük vergisi genellikle malların ithalatı üzerine konan bir vergidir. Gümrük vergisi orta çağda devletlerin en önemli gelir kaynağı olmuştur. Özellikle Merkantilizm dönemlerinde gümrük vergisi devletlerin yegâne gelir kaynağı durumundadır. Ancak liberal akımların bir sonucu olarak 19. yüzyılda gümrük vergilerinde indirim gidilmişse de korumacı politikaların baş göstermesiyle gümrük vergisi yeniden önem kazanmaya başlamıştır. Günümüzde ise gümrük vergisinin temel amacı gelir sağlamaktan çok yerli üretimi yabancı üretim rekabetine karşı korumak olmuştur. Türkiye’de gümrük vergisinin tarihi çok daha eskilere götürmekle birlikte, Tanzimat diğer pek çok konuda olduğu gibi bu konuda da adeta bir kırılma noktasıdır. Tanzimat öncesi dönemde dört farklı çeşit gümrük vergisi tahsil edilmiştir. Bu dört çeşit gümrük vergisi şunlardır: Amediye (giriş), reftiye (çıkış), masdariye (tüketim) ve müruriye (transit). Tanzimat döneminin en önemli gümrük olayı 1838 Balta Limanı Ticaret Anlaşmasıdır. Kapitülasyon niteliği taşıyan bu anlaşmada gümrüklerimiz aleyhine ağır hükümler yer almıştır. Bununla birlikte yerli sanayi çökmüş, yabancılara engelsiz bir dış ticaret ortamı sağlanmıştır. Osmanlı Devlet yönetiminin yaşanan olumsuz durumu fark etmesiyle 1861 yılında yeni bir ticaret anlaşması yapılmıştır. Diğer taraftan Lozan Anlaşması 1916 tarihli Osmanlı gümrük tarifelerini 1929’a kadar aynen korumayı şart koştuğundan Türkiye bu tarihe kadar düşük olarak belirlenen gümrük vergisi oranlarını yükseltme hakkından yoksun kalmıştır. Ancak 1929 yılında 1499 sayılı “Gümrük Giriş Tarife Kanunu” kabul edilmiştir. İkinci Dünya Savaşı’nın ardından 1930 buhranı dolayısıyla uygulanan yüksek gümrük tarifelerine karşı 1948 yılında Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) kurulmuş ve tarifelerin yıkıcı etkisini önemli ölçüde azaltmıştır. GATT’ın hemen ardından 1950 yılında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) kurulmuştur. Son olarak 1 Ocak 1995’te çok taraflı bir anlaşma olan GATT uluslararası bir organizasyon olan Dünya Ticaret Örgütüne (WTO) dönüşmüştür. Böylece gümrük vergilerinde ve ticaretin önünde duran diğer tüm engellerde karşılıklı indirim yapılması yönünde anlaşmalar sağlanmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 257).

Gümrük vergisinin ilk ve temel amacı devlete gelir sağlamak, yerli sanayiye korumak ve ödemeler bilançosuna katkı sağlamaktır. Ancak her ne kadar ekonomiyi düzenleyici ve ekonomiye katkı sağlayıcı taraflarından söz edilse de gümrük vergisinin yatırımlar üzerinde ve gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkileri vardır. Sonuçta mal satışı üzerine konulan bir vergi hem gelir dağılımını bozucu etki yapar hem de yatırım mallarına üzerine konulan gümrük vergileri, yatırımlar üzerinde bozucu etki oluşturur. Türkiye’de gümrük vergileri ileriye doğru yansıtılır. Şöyle ki, gümrük vergisine konu olan malların bazıları yatırım, bazıları ilk madde ve yarı mamul ve bazıları ise tüketim malıdır. Tüketim malları için ödenen vergiler birkaç ay gibi kısa bir sürede nihai tüketiciye yansıtılır. Ancak ilk madde ve yarı mamul malların vergisi uzunca bir süre ithalatçı, imalatçı, toptancı ve perakendeci üzerinde kalır. Son olarak yatırım mallarının vergisi malın maliyetine dâhil olur. Uzun yıllar amortismanına tabi tutulur. Bu da gümrük vergisinin ithalatçıların aleyhine sonuçlar doğurmasına sebep olur (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 277).

Vergilemede 3. grup olarak adlandırabileceğimiz servet vergilerinin en önemli gerekçesi, servetin de tıpkı gelir ve harcama gibi vergi ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilmesidir. Ayrıca vergilemede eşitlik ilkesi açısından servetin de vergilendirilmesi gerektiği genel kabul görmüştür. Gerçekten de vergilemede eşitlik ve adaletin sağlanabilmesi için ayırım yapmaksızın her gelir türünün matraha dâhil edilmesi gereklidir. Servet vergisine faydalanma ilkesi açısından bakıldığında, devlet servetin değerini arttıran kamu hizmetleri sunduğu gibi yasa ve yönetmeliklerle de servetin korunmasını sağlar. Bu hizmetlerden faydalanmanın bir bedeli olarak da devlet servet vergisi alır. Ayrıca ödeme gücü ilkesi açısından bakıldığında servet kısa dönemde parasal bir gelir sağlamasa bile devlet için ilave bir vergilendirilebilir kaynak olarak sayılır. Servet vergileri için çalışma gücü üzerinde gelir vergisinden daha az olumsuz etki doğurduğu söylenebilir. Bu açıdan düşünüldüğünde servet vergilerinin çalışma arzusu üzerinde olumsuz bir etkisi yoktur. Ancak olumsuz açıdan bakıldığında servet vergisi tasarrufları etkileyebilir. Çünkü servet vergisinin matrahi genellikle biriktirilmiş tasarruflardır. Türkiye’de yıllık servet vergisi uygulaması yoktur. Buna karşılık bina ve arazilerden emlak vergisi; miras ve bağışlardan veraset ve intikal vergisi ve özel bir servet unsuru olan motorlu taşıtlardan ise motorlu taşıtlar vergisi alınmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 279-295).

Türkiye’de emlak vergisi Tanzimat’la birlikte 1863’te vergi sistemimize girmiştir. 1910 yılında binalar için irada dayanan ayrı bir müsakkafat vergisi kabul edilmiştir. Müsakkafat kanunu ilk ve modern vergi kanunu olarak kabul edilmektedir. Bu kanunun Türk vergi sistemine getirdiği en büyük değişiklik, değer esasının terk edilmesi ve vergiye matrah

olarak gayri safi iradın esas alınmasıdır. Ayrıca yapılan son değişikliklerle emlak vergisinde genel tahrir usulü yerine beyan esası getirilmiş, verginin tarh ve tahsili Maliye Bakanlığına bağlanmıştır. Aynı zamanda vergilemede vergi oranları da artan oranlı bir tarife içinde tespit edilmiştir. Emlak vergisi objektif bir vergidir. Yani kişinin değil nesnenin esas alınarak oluşturulduğu, serveti esas alan bir vergidir. Emlak vergisi, mahalli bir vergi olup; bina ve arazi sahiplerinin emlakın borçları için vergi matrahından herhangi bir indirim yapılması mümkün değildir. İşte bu noktada emlak vergisi adalet ilkesiyle ters düşmektedir. Bir emlak borçla alan ile borçsuz alan kişi aynı vergi ile karşı karşıya kalmaktadır. Çünkü nakdi geliri belli bir düzeyin altında olan kişiler vergiyi ödemek için evlerini satmak zorunda kalacaktır. Bu durum ise adil olmayıp, devletin sosyal adaleti sağlama göreviyle ters düşmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 295-310).

Konusu servet olan vergilerden biri de veraset ve intikal vergisidir. Veraset ve intikal vergisinin tarihi ilk çağlara kadar gitmektedir. Orta çağda ise veraset vergisi feodal sistemin adeta bir kurumu gibi önemle işlem görmüştür. Veraset ve intikal vergisi, Türk vergi sisteminde ise 1926 yılından itibaren yer almıştır. Veraset vergisi genel olarak ölüm nedeniyle el değiştiren mallar ya da mallardan sağlanan faydalar üzerinden alınan vergiyi kapsamaktadır. İntikal vergisi ise veraset vergisinin aksine hayattaki kişiler arasındaki transferler üzerine uygulanan başka bir çeşit vergidir. Hediye, armağan, bağış gibi adlarla ifade edilen malların yaşayan bir kişiden yaşayan başka bir diğer kişiye transfer edilmesi halinde alınır. Uygulamadaki diğer tüm vergiler gibi veraset ve intikal vergisinin de ekonomi üzerinde olumlu-olumsuz etkileri vardır. Öncelikle veraset vergisinin ekonomiyi yönlendirme, gelir sağlama yönü oldukça zayıftır. Çünkü vergilemede belirlilik ilkesi en önemli ilkelerden biridir. Ancak belirlilik ilkesinin bu vergi de uygulanabilmesi mümkün değildir. Çünkü verginin miktarı beklenmeyen ve tahmin edilemeyen bazı faktörlere (ölüm gibi) bağlıdır. Her ne kadar veraset vergisi ekonomiyi yönlendirme konusunda diğer vergiler gibi işlevsel olmasa da sermaye birikimi ve yatırımlar üzerinde olumsuz etkileri mevcuttur. Ancak veraset ve intikal vergisinin gelir dağılımının üzerinde doğru uygulandığında olumlu etkisi oluşacaktır. Böylece dikey servet eşitsizliğinin giderilmesine katkı sağlanmış olacaktır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 343-365).

Servet vergilerinin sonuncusu olarak sayılabilecek motorlu taşıtlar vergisi, şehirleşme ve teknolojinin gelişmesiyle birlikte vergi sistemlerinde yerini almıştır. Dünyada yaşanan bu hızlı teknolojik gelişmeler pek çok yeni kamu harcamasını da beraberinde getirmiştir. Motorlu taşıtlar vergisini gerekli kılan harcamalardan biri ve hatta en önemlisi maliyeti oldukça yüksek olan karayollarına olan talebin artmasıdır. Karayolu yapımı, bakımı ve güvenliğine ek

araç park yerlerinin yapımı, kaldırımlar ve trafik düzenlemesi gibi ihtiyaçlar motorlu taşıt kullanımına paralel olarak artmıştır. Değişen ekonomik şartların bir gereği olarak ortaya çıkan motorlu taşıtlar vergisi, uygulama açısından ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Türkiye’de motorlu taşıtlar için başlıca iki vergi ödenmektedir. Bunlardan ilki motorlu taşıtlar vergisi, ikincisi ise özel tüketim kanunu kapsamında yer alan akaryakıt tüketim vergisidir.

Sürekli, kısmi ve dolaysız bir servet vergisi olan motorlu taşıtlar vergisinin, kayıt dışı ekonominin yaygın olduğu, gelirin ve harcamanın kavranmasının güç olduğu Türkiye Cumhuriyeti’nde vergi adaletinin sağlanması açısından önemi büyüktür. Özellikle bazı model ve marka araçların mali gücün bir göstergesi ve prestij unsuru olduğu konusu şüphe götürmez bir durumdur (Şenyüz, 2000: 8). Ancak burada önemli olan nokta verginin konusunun oranının ve mükellefinin doğru belirlenmesidir. Vergilerde uygulanması gereken muafiyet ve istisnalar dahi toplumun ve ülkenin ekonomik şartları göz önünde tutularak belirlenmelidir. Aksi takdirde vergiden beklenen fayda sağlanamamış olur. Hatta beklenmeyen olumsuz sonuçlar bile doğabilir.

Türkiye’de motorlu taşıtlar vergisinde vergileme aracın değeri yerine özelliklerinden hareketle yapılmaktadır. Verginin tarifesinin spesifik olması, servet değerleri arasındaki farkları tam olarak vergiye yansıtmamaktadır. Bu durumda dikey adalet bozulmakta yaş grupları arasında tersine artan oranlılığa sebep olmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 384).

Türkiye Cumhuriyeti, Osmanlı Devleti’nin devamı niteliğinde bir devlet olarak kurulmuştur. Yönetim anlayışı olarak Osmanlı’dan taban tabana bir zıtlık söz konusu olsa da kamu kurum ve kuruluşları, ekonomisi, maliyesi hatta siyaset adamları dahi Osmanlı Devleti’nden miras kalmıştır. Çünkü halk yine aynı halk, toprak yine aynı topraktır. Türkiye Cumhuriyeti kurulduğunda Osmanlı’nın mevcut düzeni üzerinden faaliyetlerine devam etmiştir. Her ne kadar Osmanlı Devleti Tanzimat Fermanı ile ıslahatlar yapmış olsa da Osmanlı Devleti için yetersiz olan mali, ekonomik sistem, Türkiye Cumhuriyeti için de oldukça yetersizdir. Bu durumun farkında olan yeni Türk yönetimi özellikle vergi sisteminde köklü değişiklikler yapmıştır. Ancak vergilerde yapılan değişiklikler çoğu zaman Türk iktisadi anlayışı, siyasi, hukuki ve toplumun sosyo-kültürel anlayışına uymayan özellikte olmuştur.

Bunun en iyi örneğini gelir vergisi oluşturmaktadır. Gelir vergisi dünyada ilk kez İngiltere’nin Napolyon Savaşları’nı finanse etmek için ‘savaş vergisi’ adıyla geçici olarak alınmıştır. Gelir vergisinin kaynak oluşturma konusunda başarılı olması, savaş sonrasında da İngiliz kamu maliyesinin vazgeçilmez bir unsuru olmuştur. İngiltere’de uygulanmaya

başlandığından beri eleştirilen ve halk tarafından benimsenmeyen gelir vergisi, İngiliz yöneticilerin bu eleştirileri ciddiye alması ve bu bağlamda vergiyi geliştirmeleri (artan oranlılık, emek gelirlerinin daha az vergilendirilmesi gibi) ve halk tarafından kabulünü sağlamaları ile gelir vergisinden istenilen verim sağlanmıştır. Aynı şekilde gelir vergisi başlangıçtaki tüm fikir ayrılıkları ve tartışmalara rağmen tüm dünyada kabul görmüş ve vergi sistemlerinin de en önemli vergi türü olmuştur. Osmanlı Devleti de vergilerde gerçekleştirdiği reformlar çerçevesinde gelir vergisini vergi sistemine dâhil etmiştir.

Osmanlı'dan sonra Türkiye Cumhuriyeti de 1926 yılında temettü vergisi adıyla ve daha sonra yapısında gerçekleştirilen pek çok değişimle birlikte gelir vergisi uygulamasına devam etmiştir. Şimdi burada asıl sorulması gerek önemli soru şudur: Osmanlı Devleti ya da Türkiye Cumhuriyeti gelir vergisini uygulama konusunda neden İngiltere gibi başarılı olamamıştır? Çünkü İngiltere, gelir vergisini uygulamaya koyduğu zaman ekonomisi sanayi devrimini gerçekleştirmiş, üretim açısından dünyanın lider ülkesi konumunda ve dünyanın en iyi sömürge kaynaklarına sahip bir durumdadır. Ancak Osmanlı Devleti, temel dinamiği savaşa dayanan, son yıllarında da hızlı bir şekilde toprak kaybeden, dolayısıyla nüfus ve bir o kadar da vergi kaybeden, sanayileşme aşamasını tamamlayamamış ve bunlara bağlı olarak da üretimini geliştirememiştir.

Aynı şekilde Türkiye Cumhuriyeti de Osmanlı'dan kalan mirasla üretim konusunda oldukça geridedir. Hal böyle iken İngiliz maliyesinin gelir vergisinden elde ettiği gelir ve verimi Türk maliyesi elde edememiştir. Ayrıca Türk maliyecileri gelir vergisini Türk ekonomisine uyarlama konusunda da başarılı olamamıştır. Görüldüğu gibi her ülkenin iktisadi, ekonomik, hukuki, siyasi, mali ve toplumsal yapısı birbirinden farklıdır. Dolayısıyla bir vergi, dünyada trend olsa bile ya da tüm dünyada kabul görse bile eğer iktisadi, mali, siyasi ve toplumsal anlayışa uymuyorsa, ya o vergi o topluma göre uyarlanmalı ya da uygulanmamalıdır. Burada anlatılmak istenen şey gelir vergisinin uygulanmaması gerektiği değil, gelir vergisinin Türk vergileme anlayışı çerçevesinde uygulanması gerektiğidir. Ayrıca bu durum vergi sistemindeki tüm vergiler için de geçerlidir. Bu açıdan bakıldığında Türk vergi sisteminde gerçekleştirilen tüm yenilik, reform ve dönüşümlere rağmen başarı sağlanamamış olmasının arkasında yatan sebepler ortaya çıkmaktadır.

## SONUÇ

Bu çalışmada Türk Vergi Sistemi'nin yıllar hatta yüzyıllar boyunca geçirmiş olduğu dönüşüm anlatılmıştır. Bu dönüşüm sadece Türklere özgü değildir. Tüm dünyada toplumların kendi içinde geçirdiği değişimler doğal olarak vergi sistemlerini de etkilemiştir. Yaşanılan savaşlar, göçler, ihtilaller, düşünce akımlarının doğuşu, dinler ve sosyo-kültürel gelişmeler, yaşanan iktisadi, siyasi, teknolojik ve hatta coğrafik gelişmeler gibi pek çok gelişme vergi sistemleri üzerinde olumlu ya da olumsuz çeşitli etkilere neden olmuştur.

İnsanların topluluk halinde yaşamaya başlamasıyla yani daha devlet kurumunun oluşmadığı bir dönemde bile vergi vardır. Devletlerden bile eski olan vergi kavramı günümüze kadar pek çok dönüşüm geçirmiştir. Bu dönüşüm vergi kavramında, tanımında, türünde, değerinde, oranında, hesaplanmasında, tahsilinde, harcanmasında, vergiyi uzaktan yakından ilgilendiren her konuda gerçekleşmiştir.

Türkler topluluk halinde yaşamayı pek çok toplumdan önce başarmış, hatta devlet kurma yönünde maharetli sayılmış bir toplumdur. Türklerin teşkilatlanma konusunda başarılı olması, vergileme konusunda da başarıyı beraberinde getirmiştir. Eski Türkler, çağdaşı devletlere ve toplumlara göre ileri seviyede maliye teşkilatına sahip olmuşlardır. Ayrıca adalet ilkesine bağlı bir toplum yapısına sahip olmaları hem vergilerin halk tarafından benimsenerek ödenmesini hem de devletin vergi toplama işlemini adaletle yerine getirmesini sağlamıştır. Türklerin göçebe hayat tarzını benimsemelerinden dolayı ekonomik faaliyet olarak ticaret ve hayvancılıkla uğraşmaları kamu maliyesinin yani vergilerin bu alandan toplanmasını gerekli kılmıştır. Yerleşik düzene geçildikten sonra tarımsal faaliyetler başlamış, tarımdan sağlanan gelirler ve mesken vergileri de görülmeye başlanmıştır. Görüldüğü üzere bu dönemde vergi sistemi ticaret ve hayvancılıktan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinden oluşmuşken; sosyal hayatta meydana gelen bir değişim ile vergi sisteminde de dönüşüm gerçekleşmiştir. Bu örnekler artırılabilir. Örneğin, Türklerin İslamiyet'i kabulü, Anadolu topraklarına göç etmesi, Bizans ile karşı karşıya gelmesi, Haçlı Seferleri, Moğol İstilasası, Fransız İhtilali, Sanayi Devrimi, Tanzimat Fermanı, Meşrutiyetin kabulü, Birinci Dünya Savaşı, Cumhuriyet'in ilanı, 1929 Büyük Ekonomik Buhranı, darbeler, doğal felaketler gibi belki de

sayılamayacak kadar pek çok olay vergi sistemlerini etkiler. Aslında sadece vergi sistemleri değil tüm toplum, devlet her bir zerresine kadar etkilenir.

İslamiyet'in kabulü de vergi sisteminde köklü değişimlerin yaşanmasına sebep olmuştur. Bu yüzden Türk vergi sisteminde belki ilk değil ama en önemli ve köklü dönüşüm İslamiyet'in kabulü ile gerçekleşmiştir. Sonra sürekli diğer devletlerle etkileşim halinde olunması da dönüşümün bir parçası olmuştur. Çünkü Osmanlı Devleti özellikle Balkan topraklarını fethetmesiyle oradaki insanların düzenini bozmayacak şekilde vergi ayarlamaları yapmıştır. Böylece Balkan halklarının Osmanlı'yı kabul etmeleri ve kendilerini Osmanlı tebaası olarak görmelerini sağlamıştır. Ayrıca Osmanlı'nın buralarda tespit ettiği iyi vergi uygulamalarını diğer bölgelere uyarlayarak kendi bünyesine alması vergi sisteminde dönüşümün devam ettiğinin bir göstergesidir.

Durmaksızın genişleyen Osmanlı sınırları, dünyada yaşanan teknolojik, coğrafik ekonomik ve düşünsel anlamdaki gelişmeler, kusursuz işleyen ve sadece vergi sisteminin değil Osmanlı mali yapısının bel kemiğini oluşturan toprak yapısının bozulmasına neden olmuştur. Osmanlı'da yavaş ama domino etkisi gibi ilerleyen bu durum, imparatorluğun da sonunu getirmiştir. Osmanlı toprak düzeninin bozulması tüm çabalara rağmen düzeltilememiş, hatta Osmanlı maliyecilerinin çabaları bile düzeni daha da bozan etkiye yol açmıştır. Peki, neden toprak düzenine bir çözüm getirilememiştir? Çünkü öncelikle sistemde bir sorun olduğu anlaşıldığında, sorunun kaynağına yönelmeden yüzeysel bir çözüm önerisi getirilmiş ve uygulamaya konmuştur. Bu sürede mali bunalıma sürükleyen diğer dış olaylar meydana gelmeye devam etmiştir. Bir de bu duruma, getirilen çözüm önerilerinin başarısızlığı eklenince mali durumun içinden çıkılmaz bir hal almıştır. Çözüm üretmede ve uygulamada geciken Osmanlı maliyecileri bozuk sisteme (tımar sistemi) devam ededursun yeni sistemler (iltizam usulü, malikâne sistemi) uygulamaya geçirmiştir.

Bu yeni uygulamalar işinin ehli olmayan kimseler tarafından yerine getirilmiştir. Denetim mekanizması zaten oluşturulmamıştır. Vergi toplamayla görevli memurların halka baskı kurarak daha çok vergi toplamaya çalışmaları, zaten zor durumda olan Osmanlı tebaasını daha zor duruma düşürmüştür. Öyle ki, sonuçta bir sonraki yıl da aynı halktan vergi toplayacağını unutan vergi memurları, halka baskı kurup zulmederek vergileri tahsil etmiş, Osmanlı'nın bir sonraki dönem vergisinin azalmasına sebep olmuştur. Sorunlara getirilen çözümlerin yetersiz olmasıyla Osmanlı, çareyi sorunu kökten yok etmekte bulmuş ve Tanzimat Fermanı ile tımar sistemini uygulamadan tamamen kaldırmıştır. Ancak sürekli değişen koşullar neticesinde Tanzimat ile birlikte Osmanlı'ya gelen pek çok yenilik hareketinin yine yetersiz olmasına sebep olmuştur. Çünkü yine sorunun kaynağına

inilmemiştir. Sorunun kaynağında üretimin yetersizliği vardır. Yine sorunun kaynağında bitmeyen savaşlar vardır. Yani Osmanlı fetih politikasından vazgeçmediği, sınai üretim için gerekli çalışmalar yapmadığı, denetim mekanizmasını sağlayamadığı, zamanla dış devletlere bağımlı kaldığı ve ekonomisini tarıma dayalı büyütme çalıştığı (dış borçlar sebebiyle) müddetçe, karşılaştığı sorunlara ürettiği yüzeysel çözümlerle maalesef başarısız olmuştur. Elbette Osmanlı'nın sorunlar karşısında uygulamaya koyduğu politikalar, gerekli politikalar. Ancak o sorunlar karşısında yetersizdir. Devam eden süreçte Osmanlı'nın küllerinden doğmuş bir devletin hatta henüz Osmanlı yıkılmadan kurulan bir devletin hiç şüphesiz işi daha zordur.

Türkiye Cumhuriyeti, Birinci Dünya Savaşı gibi bir savaştan yeni çıkmış bir devletin enkazı üstüne, bir de devam eden Kurtuluş Savaşı'yla baş etmek zorunda olduğu dönemde kurulmuştur. Böyle bir devletin asıl fonksiyonlarını yerine getirmesi için önce vergi sistemini ve maliyesini oluşturması gerektiğinden; daha barış görüşmelerinin devam ettiği dönemde iktisat kongresi tertip edilmiştir. Bu kongrede alınan kararlar mecliste de görüşülerek derhal uygulamaya konmuştur.

Yeni kurulan bir devletin meclisinde ilk alınan karar ağnam vergisi ile ilgili olmuştur. Yani Türkiye Cumhuriyeti adıyla ilk çıkarılan kanun bir vergiyle alakalıdır. Daha sonra ise vergi sistemi ile alakalı olarak en önemli gelişme aşarın kaldırılması olmuştur. Aslında devletin en çok gelire ihtiyaç duyduğu böyle bir dönemde, en çok gelir elde ettiği vergi türünü yürürlükten kaldırması oldukça ilginç bir durumdur. Ancak aşar vergisi daha çok toplumun üretici kesimi olan köylüden alınmaktadır. Ülkenin kalkınması için bir an önce üretimi geliştirmek gerektiğinden ve ilk etapta ülkede sanayi faaliyetlerinin yok denecek kadar az olmasından dolayı tarım sektörüne yönelik çalışmalara hız verilmiştir. Çiftçinin belini bükten aşar vergisinden de bu sebeplerden dolayı vazgeçilmiştir. Yukarıda bu konu ayrıntılı olarak anlatılmıştır. Ancak burada vurgulamak istenilen nokta vergi sisteminin dönüşümünün bazen de mecbur kalınan sebeplerden dolayı gerçekleşmesidir.

Türk Vergi Sistemi'nde yapılan değişikliklerin yeteri kadar başarılı olamamasının dört temel nedeni olduğu söylenebilir. Bunlardan birincisi ve en önemlisi karşılaşılan sorunlar neticesinde getirilen çözümlerin sorunun kaynağına yönelik değil de yüzeysel olmasıdır. İkincisi dünyada meydana gelen gelişmelerin zamanında takip edilmemesidir. Yani Osmanlı'dan günümüze dünyada yaşanan ekonomik, sosyal özellikle teknolojik gelişmelerin her zaman gerisinde kalınmış olmasıdır. Örneğin, tarımsal üretimde, sınai üretimde, ticaretle maalesef dünya standartlarının gerisinde kalındığı için her ne kadar vergi sisteminde dönüşüm gerçekleştirilse de kamu gelirlerinde istenilen verim sağlanamamıştır. Üçüncü sebep ise kayıt



dışı ekonominin gelişmiş teknolojiye rağmen ülkemizde hala yüksek düzeyde olmasıdır. Aslında sorunun kaynağına inilmediği için dediğimiz nokta tam da burasıdır. Son olarak vergilemede adalet ilkesinin göz ardı edilmesi nispi başarısızlıkta etkili bir faktördür. Osmanlı'nın bunalım dönemlerini hatırladığımızda, mültezimlerin, malikâne sahiplerinin daha fazla kar elde etmek için Osmanlı'nın adaletle hükmettiği tebaasından zorla ve baskıyla haksız yere vergi toplamaları, verginin adalet ilkesini zedelemiş, hatta yok etmiştir. Adalet çerçevesince toplanmayan vergi, Osmanlı'ya da bir fayda sağlamamıştır. Günümüze baktığımızda ise harcamalar üzerine konan vergilerin aynı şekilde adalet ilkesinden uzak olduğu söylenebilir. Aslında dolaylı vergilerin doğrudan vergilerden fazla olması adalet ilkesini tamamen yok etmektedir. Tüm bu nedenler göz önüne alındığında vergi sisteminde yapılan değişikliklerin neden başarısız sonuçlar doğurduğu aslında ortadadır.

Dünya geneline bakıldığında ise aynı şekilde onların da vergi sistemlerinde dönüşüm kaçınılmazdır. Örneğin batıda yani Avrupa'da vergi reformlarının her zaman felsefi bir duruşu olmuştur. Alman vergi sisteminde adaletin sağlanmasına yönelik yapılan çalışmalarda artan oranlı vergi tarifelerine geçişe önem verilmiştir. Ayrıca ekonomik kalkınmaya ivme kazandırabilecek vergi uygulamalarına yer verilmiştir. Çünkü Alman vergi sisteminin temeli daha fazla kamu geliri elde etmek değil de ekonomiye katkı sağlamaya dayanmaktadır. Batıda vergi reformlarının ilk amacı hiçbir zaman vergi geliri olmamıştır. Vergi reformları ile bir yandan yatırımlar teşvik edilerek ülke kalkınmasına destek olunurken diğer yandan artan oranlı vergi tarifeleri ile vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri layıkıyla yerine getirilmeye çalışılmıştır.

Bu konuda başka bir örnek vermek gerekirse o da İngiltere olacaktır. İngiltere'de toplumsal, siyasal ve ekonomik düzenin merkezinde gerçekleşen devrimler, zamanla parlamentarizmin ve sanayi devriminin patlak vermesinde rol oynamıştır. İngiltere için bundan sonraki adım ise vergileme başta olmak üzere kralın birçok görev ve yetkilerinin parlamentoya geçmesi olmuştur. İngiltere'de aşamalı olarak beliren reformlar ülkenin kendine özgü şartları neticesinde gerçekleşmiştir. Örneğin İngiltere'de harcamalar üzerinden vergi alınması yönünde eğilim vardır. Tıpkı Türkiye'deki gibi İngiltere'de de KDV uygulanmaktadır. Ancak İngiltere'deki uygulama ile Türkiye'deki uygulamaya bakıldığında oran, şekil ve içerik bakımından farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklar olmalıdır da ancak İngiltere KDV'yi kendi ekonomik şartları çerçevesinde şekillendirmiştir. Ayrıca KDV'nin gelir elde etme fonksiyonundan başka fonksiyonlarını da yerine getirdiği ve ekonomi üzerinde bozucu bir etki yapmadığı ortadadır. Türkiye'de ise KDV'nin vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında en çok gelir sağlanan vergi olmasına rağmen ekonomiyi olumsuz etkileyen ve

aynı zamanda kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması gibi diğer fonksiyonları da yerine getirme konusunda yetersiz kaldığı söylenebilir.

Türk Vergi Sisteminin Dönüşümü daha çok yaşanan iktisadi bunalımlar sonucu gerçekleşmiştir. Türkiye’de bir günde aşar gibi köklü bir vergi kaldırılmış, bir günde varlık vergisi gibi bir vergi çıkarılmış ve gelişi güzel uygulanarak adalet ve eşitlik kavramları yok sayılmıştır. KDV gibi önemli ve ekonomiyi ciddi anlamda etkileyecek bir vergi uyum politikası izlenmeden vergi sistemine dâhil edilmiştir. Bu örnekler bakıldığında Türk vergi sisteminin dönüşümünün felsefi bir olgu çerçevesince gerçekleşmediği çok açıkça ifade edilebilir. Tabi ki istisnalar mevcuttur. Burada felsefi yönden dönüşümden kastedilen ise vergi sistemine yeni bir vergi getirilmesi ya da mevcut vergilerde herhangi bir değişiklik yapılmasının altında toplumsal yararın göz edilmesi, ekonomide bazı hedeflerin yerine getirilmesi gibi amaçların olmasıdır. Örneğin İslamiyet’in kabulü ile meydana gelen dönüşüm felsefidir. Yani yeni bir dinin kabulüyle devlet yönetiminde ve doğal olarak vergilerde meydana gelen değişiklikler Türk mali ve vergi sisteminde olumlu gelişmeler sağlamıştır. Ya da günümüze daha yakın bir örnek vermek gerekirse, değişen iktisadi düşünceler çerçevesinde, tüm dünyada arz yönlü iktisadi düşüncenin hâkim olduğu bir dönemde her ne kadar katma değer vergisinin Türk vergi sisteminde yer edinmesi ani ve plansız olsa da felsefi bir görüş neticesinde gerçekleşmiştir. Ancak vergi sisteminin sürekli dönüşüm halinde olmasına rağmen gerçekleşen reformların Türk vergi sistemine katkısı tartışmalıdır. Sorunlara doğru çözümlerin bulunamayışı, dünyada yeni çıkan vergilerin Türk vergi sistemiyle doğru bütünleşmiş olmaması yani dönüşümün sağlıklı gerçekleştirilememesi, uygulamadaki yanlışlıklar, vergi denetiminin yeterince iyi yapılmayışı gibi faktörler Türk vergi sisteminde bozulmalara neden olmaktadır.

Genel olarak bakıldığında ise gerek Osmanlı Devleti gerek Türkiye Cumhuriyeti Devleti nezdinde olsun, vergi sisteminde meydana gelen dönüşümün felsefi bir bakış açısına dayanmadığı savunulabilir. Osmanlı’daki vergi dönüşümüne bakıldığında vergi tahsilatına odaklanmış bir bakış açısı direkt karşımıza çıkmaktadır. Osmanlı karşılaştığı her mali problemin çözümü olarak vergi tahsilat yöntemini değiştirmek olarak görmüştür. Tanzimat dönemine gelindiğinde ise önemli vergi düzenlemeleri gerçekleştirilse de mali sorunların büyüklüğü ve dış etkenlerin daha da şiddetlenmesi, gerçekleştirilen bu reformların etkisini yok edecek kadar hafifletmiştir. Türkiye Cumhuriyeti’ne baktığımızda ise Osmanlı’dan kalan mirasın durumu ve yeni yönetimin modernleşme adı altında eski sistemi toptan yok sayıp yeni modern sisteme geçme çabası göz önüne alındığında vergi sisteminde gerçekleştirilen reformların felsefi bir dayanağa sahip olmadığını çok net göstermektedir. Bu nedenle vergi

sistemlerinin değişmesi önemli değildir. Ya da vergi sistemlerinde reformlar gerçekleştirmek de önemli değildir. Önemli olan gerçekleştirilen reformların bir felsefi amaç doğrultusunda yapılmasıdır. Sonuç olarak baktığımızda Türk vergi sisteminin özellikle son 300 yılda geçirmiş olduğu dönüşümün felsefi bir temele dayanmadığı çok net bir şekilde ifade edilebilir.

## KAYNAKÇA

- Akalın, G. (2006). *Kamu Ekonomisi*. Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara.
- Akalın, G. (2008). *Atatürk Dönemi Maliye Politikaları*. T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Akdağ, M. (1974). *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi (1243-1453)*. Cem Yayınevi, İstanbul.
- Akdoğan, A. (1999). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akgündüz, A. ve Öztürk, S. (1999). *Bilinmeyen Osmanlı*. Osmanlı Araştırmaları Vakıf Yayınları, İstanbul.
- Aktan, C.C. (1988). "Osmanlı Tımar Sisteminin Mali Yönü", *Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi*, S. 52: 69-78.
- Aktan, C.C. (1991). "Osmanlı İltizam Sistemi", *Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi*, Sayı 71: 73-79.
- Aktan, C.C. (1996). "Özal'ın Değişim Modeli ve Değişime Karşı Direnen Güçlerin Tahlili". *Yeni Türkiye Günlüğü Dergisi*, 40: 15-32.
- Aktan, C.C. Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyân*. Phoenix Yayınları, Ankara.
- Aktan, C.C. Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2002). "Osmanlı Tarihinde Vergi İsyânları I" Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 7(2): 1-20.
- Ay, H. M. ve Talaşlı, E. (2008). "Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki". *Maliye Dergisi*, 154: 135-155.
- Baykara, T. (2002). *"Türkiye Selçuklu Döneminde Toplum ve Ekonomi"*. Ege Üniversitesi Edebiyat Fakültesi, 7: 223-257.
- Bedirhan, Y. (2018). "Selçuklular Devrinde Türkiye'nin İktisadi Zenginliği, Bu Zenginliğin Gerilemesinin Sebep ve Sonuçları". *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(56): 117-124.

- Boratav, K. (2004). *Türkiye İktisat Tarihi (1908-202)*. İmge Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Buchanan, J.M. (1960). *The Public Finances*. Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois.
- Bulutoğlu, K. (1976). *Türk Vergi Sistemi*. Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Canbay, T. (2009). *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim*. Dora Yayıncılık, Bursa.
- Cezar, Y. (1986). *Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi (18. Yüzyıldan Tanzimat'a Mali Tarih)*. Alan Yayıncılık, İstanbul.
- Coşar, N. (2003). “Varlık Vergisi Konusundaki Yolsuzluk Söylentileri”. Ankara Üniversitesi, *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 58(2): 1-27.
- Çakır, H. (1981). “Kalkınmanın Başlangıcında Türk Maliyesi (1920 – 1938)”. *Maliye Dergisi*, Atatürk Özel Sayısı: 129-148.
- Çetin, H. (2018). “Osmanlı Devleti’nde Meydana Gelen Vergi İsyanları”. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 10(1): 18-34.
- Edizdoğan, N. (2000). *Kamu Maliyesi II. (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)*. Ekin Kitabevi, Bursa.
- Edizdoğan, N. ve Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Dora Yayınları, Bursa.
- Eroğlu, O. (2012). Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 12(Özel Sayı): 57-89.
- Falay, N. (1989). *Maliye Tarihi (Ders Notları)*. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Genç, M. (2012). *Osmanlı İmparatorluğu’nda Devlet ve Ekonomi*. Ötüken Neşriyat, İstanbul.
- Genç, M. (2014). *Osmanlı İmparatorluğu’nda Devlet ve Ekonomi*. Ötüken Neşriyat, İstanbul.
- Giray, F. (2016). *Maliye Tarihi*. Ezgi Yayınları, Bursa.
- Gökbunar, A.R. (1998). “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4(1): 177-201.
- Gökbunar, A. R. (2004). “Atçalı Kel Mehmet Ayaklanması: Vergiye Farklı Bir Başkaldırı Örneği”. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 11(1): 27-34
- Gökbunar, R., Şahintürk, D. A., Akyol, Ö., Tunçay, B. (2016). “Türk Maliye Tarihinde İlk Dönemlerde Vergi Anlayışı”. A. R. Gökbunar ve A. Uğur (ed.), *Sümerlerden Türkiye Cumhuriyetine Maliye Tarihi*. Beta Yayıncılık, İstanbul, 41-56.
- Gönüllü, A.R. (2011). “Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinde Yol Vergisi (1866 – 1921)”. *Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, 15: 289-333.
- Güney, A. (2002). *Türk Siyasal Kültüründe Devlet Anlayışı*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Güran, T. ve Yalçın, E. (ed.). (2014). *19. Yüzyılda Osmanlı Ekonomisi Üzerine Araştırmalar*. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.

- İnalcık, H. (2017). *Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomik ve Sosyal Tarihi – I* (Çev. H. Berkay), Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.
- Kafesoğlu, İ. (1993). *Türk Milli Kültürü*. Boğaziçi Yayınları, İstanbul.
- Karamursal, Z. (1989). *Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler*. Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Yayınları, Ankara.
- Kepenek, Y. ve Yentürk, N. (2007). *Türkiye Ekonomisi. Remzi Kitabevi*, İstanbul.
- Kılınç, S. (2012). *Cumhuriyet Dönemi Vergi Sisteminin Temel Düşüncelerinin Ekonomik ve Sosyal Açısından Değerlendirilmesi*. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Kirmanoglu, H. (2011). *Kamu Ekonomisi Analizi*. Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Korkmaz, E. (1982). *Vergi Yapısı ve Gelişimi*. Gür-ay Matbaası, İstanbul.
- Kunt, M ve Akşin, S (ed.). (1995). *Türkiye Tarihi – Osmanlı Devleti 1300-1600*. Cem Yayınevi, İstanbul.
- Küçük, C. ve Ertüzün, T. (1994). *Duyun-u Umumiye. İslam Ansiklopedisi*. Türkiye Diyanet Vakfı Yayınevi, İstanbul.
- Küsmenoğlu, İ. (2010). *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi (1. Kitap Osmanlı Devleti'nden 1980'e)*. Form Ofset Matbaacılık, Ankara.
- Mandaloğlu, M. (2013). "Eski Türklerde Sanayi Ticaret ve Maliyenin Ekonomik Açısından Değerlendirilmesi". *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 2(2): 129-150.
- Miynat, M. ve Tunçay, B. (2014). "Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Vergileme Anlayışındaki Değişim". R. Gökbunar, M. Miynat, B. Kovancılar, T. Canbay ve S. Cura (Ed.), *Prof. Dr. Naci Birol Muter'e Armağan*, Celal Bayar Üniversitesi Rektörlük Basımevi, Manisa, 39-53.
- Mutlu, A. (2009). *Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/309, Ankara.
- Neumark, F. (1951). *Maliyeye Dair Tetkikler*. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul.
- Neumark, F. (1975). *Vergi Politikası*. (Çev. İ. Fevzioğlu Cankorel), Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Pamuk, Ş. (1984). *Osmanlı Ekonomisi ve Dünya Kapitalizmi (1820 -1913)*. Yurt Yayınları, Ankara.
- Pamuk, Ş. (1988). *100 Soruda Osmanlı-Türkiye İktisadi Tarihi 1500-1914*. Gerçek Yayınevi, İstanbul.
- Pamuk, Ş. (2011). *Osmanlı-Türkiye İktisadi Tarihi 1500-1914*. İletişim Yayınları, İstanbul.

- Pustu, Y. (2006). Küreselleşme Sürecinde Kent “Antik Siteden Dünya Kentine”. *Sayıştay Dergisi*, 60(1): 129-151.
- Öner, E. (2005). *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Dönemi'nde Mali İdare*. T. C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara.
- Özdemir, N. (2013). “Cumhuriyet Döneminde Türkiye’de Yol Vergisi”. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 32: 213-247.
- Öztürk, S. ve Yıldırım, F. (2009). “Osmanlı İmparatorluğunun İktisadi Çöküşü ve Atatürk Dönemi İktisat Politikaları”. Celal Bayar Üniversitesi, *İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, 10(2): 145-165.
- Özyavuz, T. (1997). *Osmanlı – Türk Anayasaları*. Alkım Yayınevi, İstanbul.
- Özyetgin, M. (2004). “Eski Türk Vergi Terimleri”. *Türk Dilleri Araştırmaları*, 15: 219-222.
- Sayar, N. (1970). *Kamu Maliyesi I*. İ.Ü.T.İ.A. Yayın ve Yardım Bürosu, İstanbul.
- Sayar, N. (1978). “*Türkiye İmparatorluk Dönemi Siyasi, Askeri, İdari ve Mali Olayları*”. İ.Ü.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Sayar, A.G. (2000). *Osmanlı İktisat Düşüncesinin Çağdaşlaşması (Klasik Dönemden II. Abdülhamid’e)*. Özener Matbaası, İstanbul.
- Savaş, V.F. (1998). *İktisatın Tarihi*. Avcıal Basım, İstanbul.
- Şahin H. (2015). “Osmanlı Dünya Görüşünün Ana İlkeler Çerçevesinde Klasik Dönem Osmanlı İktisat Politikasına Bakış”. *Ekev Akademi Dergisi*, 19(61): 415-424.
- Şenyüz, D. (2000). “Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesinin Değerlendirilmesi”. *Mali Hukuk Dergisi*, 90.
- Tabakoğlu, A. (1985). *Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi*. Dergâh Yayınları, İstanbul.
- Tabakoğlu, A. (2000). *Türk İktisat Tarihi*. Dergâh Yayınları, İstanbul.
- Tavşancı, A. (2014). “Tanzimat’tan Günümüze Osmanlı – Türk Anayasalarında vergilendirmeye İlişkin Hükümler”. R. Gökbunar, M. Miynat, B. Kovancılar, T. Canbay ve S. Cura (Ed.), *Prof. Dr. Naci Birol Muter’e Armağan*, Celal Bayar Üniversitesi Rektörlük Basımevi, Manisa, 515-528.
- Taş, R. (1995). “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişimin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi”. Ankara Üniversitesi *S.B.F. Dergisi*, 50(1-2): 355-382.
- Torun, İ. (2003). “Endüstri Toplumunun Oluşmasında Etkili Olan İktisadi ve Sına-i Faktörler”. Celal Bayar Üniversitesi *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(1): 181-196.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Filiz Kitabevi, İstanbul.

- Türgay, T. ve Öksüz, M. (2018). “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi”. *Yönetim Bilimleri Dergisi /Journal of Administrative Sciences*, 16(32): 135-156.
- Türk, İ. (1982). “Atatürk ve Türk Mali Sistemi”. *Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye’nin Ekonomik Gelişmesi Semineri*, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Uzun, A. (2001). “Tanzimat Döneminde Vergilere İlişkin Temel Sorunlar (1840 – 60). *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Konferansları*, 39: 89-110.
- Velay, de A. (1978). “*Türkiye Maliye Tarihi*”, Maliye Tetkik Kurulu Yayını (drl.). Damga Matbaası, Ankara.
- Weber, C. ve Wildavsky, A. (1986). *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*. Simon and Schuster Inc. New York.
- Yaraşlı, G. O. (2005). *Türkiye’de Vergi Reformu*. T. C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon kurulu Başkanlığı, Ankara.
- Yakut, E. (2002). “Eski Türklerde Hukuk”. *Anadolu Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 1(3): 401-426.
- Yereli, A.B. (2003). *Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye’de Devlet Birey İlişkisi*. Gazi Kitabevi, Ankara.

### **İnternet Kaynakları:**

- Armağan, R. Ve Demir, H.İ. “Cumhuriyet Sonrası Türk Vergi Sistemindeki Değişim Üzerine Bir Değerlendirme”.  
([https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%C4%90YET\\_SONRASI\\_T%C3%9CRK\\_VERG%C4%90\\_S%C4%90STEM%C4%90NDEK%C4%90\\_DE%C4%9E%C4%90%C5%9E%C4%90M\\_%C3%9CZER%C4%90NE\\_B%C4%90R\\_DE%C4%9EERLEND%C4%90RME](https://www.academia.edu/7651019/CUMHUR%C4%90YET_SONRASI_T%C3%9CRK_VERG%C4%90_S%C4%90STEM%C4%90NDEK%C4%90_DE%C4%9E%C4%90%C5%9E%C4%90M_%C3%9CZER%C4%90NE_B%C4%90R_DE%C4%9EERLEND%C4%90RME): erişim tarihi: 08.05.2019).
- Caferoğlu, A. (1934). “Uygurlarda Hukuk ve Maliye İstihlaları”.  
(<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/172760> erişim tarihi: 28.12.2018).
- Koca, S. “Eski Türklerde Devlet Geleneği ve Teşkilatı”.  
[https://www.tarihtarih.com/?Syf=26&Syz=364369&/Eski-T%C3%BCrklerde-Devlet-\(Gelene%C4%9Fi-ve-Te%C5%9Fkil%C3%A2t%C4%B1-/-Prof.-Dr.-Salim-Koca](https://www.tarihtarih.com/?Syf=26&Syz=364369&/Eski-T%C3%BCrklerde-Devlet-(Gelene%C4%9Fi-ve-Te%C5%9Fkil%C3%A2t%C4%B1-/-Prof.-Dr.-Salim-Koca)  
erişim tarihi: 19.12.2018).
- Güzeloğlu, H. “Elektronik Vergi Uygulamalarında Türkiye’nin Durumu”.  
(<https://www.kpmgvergi.com/PDF/Sorumlu-Vergicilik/Hakan%20G%C3%BCzeloglu.pdf>:  
erişim tarihi: 09.05.2019).

- Küçük, İ. “Türk Devletlerinde Mali Yönetim-VIII.- XIII. Yüzyıllar Arası”. (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319936> erişim tarihi: 19.12.2018).
- Organ, İ. ve Çavdar F. “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar”. ([http://www.journalagent.com/iuyd/pdfs/iuyd\\_3\\_1\\_63\\_84.pdf](http://www.journalagent.com/iuyd/pdfs/iuyd_3_1_63_84.pdf): erişim tarihi: 09.05.2019).
- Öz, E. (2004). “Tarihi Perspektiften Osmanlı’da Vergi”. *Mevzuat Dergisi*, 7(84), <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2004-12/a/08.htm> .
- Seyitdanlıoğlu, M. “Eski Türklerde Devlet Meclisi “Toy” Üzerine Düşünceler”. (<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/18/941/11708.pdf> erişim tarihi: 28.12.2018).
- Taş, R. “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleri ile Değerlendirilmesi” . Ankara Üniversitesi, *SBF Dergisi*, 50(1). ([http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/50/1/32\\_ramazan\\_tas.pdf](http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/50/1/32_ramazan_tas.pdf): erişim tarihi: 08.05.2019).



## Ö Z G E Ç M İ Ş

<b>Adı ve SOYADI</b>	Ranagül ÖZÜŞ YILMAZ
<b>Doğum Yeri - Tarihi</b>	Tercan/Erzincan- 14/04/1991
<b>EĞİTİM DURUMU</b>	
<b>Mezun Olduğu Lise</b>	Antalya Gazi Anadolu Lisesi
<b>Lisans Diploması</b>	Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü
<b>Tez/ Dönem Projesi Konusu</b>	Türk Vergi Sisteminin Dönüşümü
<b>Yabancı Dil / Diller</b>	İngilizce
<b>İŞ DENEYİMİ</b>	
<b>Çalıştığı Kurumlar</b>	Garanti Bankası-Gişe Asistanı, City Line İnşaat- Muhasebe
<b>E-Posta</b>	ranagulozus@hotmail.com