



İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU MALİYESİ ANABİLİM DALI

**Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Kamu Mali Düzeni: Vergilerde
Değişim**

Yüksek Lisans Tezi

Gökhan Sucu

Ocak 2024



İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU MALİYESİ ANABİLİM DALI

**Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Kamu Mali Düzeni: Vergilerde
Değişim**

Yüksek Lisans Tezi

Gökhan Sucu

Danışman

Prof. Dr. Muharrem Öztel

Ocak 2024

TEZ JÜRİSİ ONAYI

Gökhan Sucu tarafından hazırlanan "Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Kamu Mali Düzeni: Vergilerde Değişim" başlıklı bu Yüksek Lisans Tezi, Kamu Maliyesi Anabilim Dalı'nda hazırlanmış ve jürimiz tarafından kabul edilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Muharrem Öztel
İstanbul Medeniyet Üniversitesi

Üyeler:

Doç. Dr. Engin Çağman
Marmara Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Gözde Nalbant Efe
İstanbul Medeniyet Üniversitesi

Tez Savunma Tarihi: 29/ Ocak/ 2024

BEYANLAR

Yazım ve Kaynak Gösterme Kılavuzu Beyanı

Danışmanlığımda yazılan bu tezin APA yazım ve kaynak gösterme kılavuzunda belirtilen kurallara uygun olarak yapılandırıldığı ve bu kılavuzun metin içi kaynak gösterme standartlarının bu tezde tutarlı olarak uygulandığı tarafımdan incelenerek teyit edilmiştir.

İmza

Prof. Dr. Muharrem Öztel

Etik İlkelere Sadakat Beyanı

Hazırladığım bu tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu, akademik ve etik kuralları gözeterek çalıştığımı ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi beyan ederim.

İmza

Gökhan Sucu

ÖZET

Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Kamu Mali Düzeni: Vergilerde Değişim

Sucu, Gökhan

Yüksek Lisans Tezi, Kamu Maliyesi Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Muharrem Öztel

Ocak 2024

Bu çalışmada, Osmanlı Devleti'nden tevarüs eden miras üzerine inşa edilen Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kamu mali düzeni içinde tarh ve tahsil edilen vergilerdeki değişim ve dönüşümün izi sürülmüştür. Osmanlı Devleti kamu mali sistemini geleneksel bir yapıda devletin uzun ömrü boyunca büyük oranda 19.yüzyıla kadar sürdürmüştür. Tanzimat Devri'nden itibaren ise Avrupa devletlerin mali sistemi rol model alınarak başlayan değişim süreci devletin sonuna kadar derinleşerek devam etmiştir. Bu değişimin yansımalarını nihayet II. Meşrutiyet Dönemi'nde, bugünkü manada modern bütçelerin düzenlenmesiyle, daha net görmekteyiz. Nihayet Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kurulmasıyla birlikte değişimin geniş bir yelpazede derinleşerek devam ettiğini görmekteyiz. Bu çerçevede çalışmamız yeni düzen kurulurken vergiler zemininde kamu mali sistem içinde meydana gelen değişime odaklanmıştır. Bu manada kamu mali düzen içerisinde yer alan vergiler üzerinden yapılan reformların hangi vergileri kapsadığı, yeni vergilerin neler olduğu ve vergi yükünü yüklenen kesimler bakımından değişimin ne yönde olduğu gibi sorular sorulmuştur. Cumhuriyet İdaresi'nin mali sistem bağlamında devraldığı mirası, ne ölçüde değiştirme ihtiyacı duyduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Osmanlı Devleti'nin son çeyreği ile Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kuruluş yıllarını kapsayan bu çalışmada iki dönem mukayese edilmiş, bununla birlikte, Atatürk dönemi Türkiye'si de kendi içerisinde aşar vergisinin kaldırılması ve Büyük Buhran sonrası olmak üzere iki bölüme ayrılarak değerlendirilmiştir. Böylece Osmanlı'dan Cumhuriyet'e yeni kurulan bir devlet düzeninde siyasi, askeri, idari, toplumsal, iktisadi ve mali toplumun hemen her alanında yaşanan köklü değişimlerin kamu gelirleri (vergiler) cephesinde nasıl ve ne ölçüde gerçekleştiği konusu irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: II. Meşrutiyet Dönemi, Cumhuriyet Dönemi, Kamu mali düzeni, Vergiler, Değişim ve dönüşüm

ABSTRACT

Public Financial Order from the Ottoman Empire to the Republic: Change in Taxes

Sucu, Gökhan

Master's Thesis, Department of Public Finance

Supervisor: Prof. Dr. Muharrem Öztel

January 2024

In this study, the change and transformation in the taxes assessed and collected within the public financial order of the Republic of Turkey, which was built on the legacy inherited from the Ottoman Empire, was traced. The Ottoman Empire maintained its public financial system in a traditional structure throughout the long life of the state until the 19th century. Since the Tanzimat Era, the process of change, which started by taking the financial system of European states as a role model, continued and deepened until the end of the state. The reflections of this change can be seen in II. We see it more clearly in the Constitutional Monarchy Period, with the regulation of modern budgets in today's sense. Finally, with the establishment of the Republic of Turkey, we see that change continues to deepen in a wide range. In this context, our study focused on the change that occurred in the public financial system on the basis of taxes while the new order was being established. In this sense, questions were asked such as which taxes were covered by the reforms made on taxes in the public financial system, what the new taxes were, and what direction the change was in terms of the segments bearing the tax burden. It was tried to determine to what extent the Republican Administration needed to change the legacy it inherited in the context of the financial system. In this study, which covers the last quarter of the Ottoman Empire and the founding years of the Republic of Turkey, two periods are compared, and Atatürk's period Turkey is also evaluated by dividing it into two parts: the abolition of tithe tax and the post-Great Depression. Thus, how and to what extent the radical changes in almost every aspect of the political, military, administrative, social, economic and financial society in a newly established state order from the Ottoman Empire to the Republic took place on the public revenues (taxes) front were examined.

Keywords: II. Constitutional Era, Republic Era, Public financial order, Taxes, Change and transformation

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR	xii
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
GİRİŞ	1
BÖLÜM I	4
1. II. MEŞRUTİYET VE CUMHURİYET DÖNEMİ VERGİ TÜRLERİ	4
1.1. II. Meşrutiyet Dönemi'nden Cumhuriyet Dönemi'ne Miras Kalan Vergi Türleri	5
1.1.1. Dolaysız (Bilavasita) Vergiler	5
1.1.1.1. Müsakkafat (Arazi ve Emlak) Vergisi	5
1.1.1.1.1. Verginin Mükellefi	6
1.1.1.1.2. Verginin Konusu	6
1.1.1.1.3. Verginin Oranı.....	7
1.1.1.2. Temettü (Gelir) Vergisi.....	7
1.1.1.2.1. Verginin Mükellefi	8
1.1.1.2.2. Verginin Konusu	9
1.1.1.2.3. Verginin Oranı.....	9
1.1.1.3. Bedeli Nakdi Vergisi	10
1.1.1.3.1. Verginin Mükellefi	12
1.1.1.3.2. Verginin Konusu	12
1.1.1.3.3. Verginin Oranı.....	12
1.1.1.4. Turuk ve Maabir Mükellefiyeti Şahsiyesi (Yol Vergisi).....	12
1.1.1.4.1. Verginin Mükellefi	13
1.1.1.4.2. Verginin Konusu	13
1.1.1.4.3. Verginin Oranı.....	14
1.1.1.5. Ağnam, Deve, Camus, Canavar Vergisi	15
1.1.1.5.1. Verginin Mükellefi	17
1.1.1.5.2. Verginin Konusu	17
1.1.1.5.3. Verginin Oranı.....	17
1.1.1.6. Aşar Vergisi	18
1.1.1.6.1. Verginin Mükellefi	23
1.1.1.6.2. Verginin Konusu	23

1.1.1.6.3.	Verginin Oranı.....	24
1.1.1.7.	Hususi Ormanlar Hasılat Vergisi	24
1.1.1.7.1.	Verginin Mükellefi	25
1.1.1.7.2.	Verginin Konusu	25
1.1.1.7.3.	Verginin Oranı.....	25
1.1.1.8.	Maadin Rüsümü (Madenler Vergisi)	25
1.1.1.8.1.	Verginin Mükellefi	26
1.1.1.8.2.	Verginin Konusu	27
1.1.1.8.3.	Verginin Oranı.....	27
1.1.1.9.	Vergi Tezakiri Esmeni (Tezkereler Vergisi).....	28
1.1.1.9.1.	Verginin Mükellefi	29
1.1.1.9.2.	Verginin Konusu	29
1.1.1.9.3.	Verginin Oranı.....	29
1.1.1.	Damga, Harç ve Kaydiyeler.....	29
1.1.1.1.	Damga Vergisi	29
1.1.1.1.1.	Verginin Mükellefi	31
1.1.1.1.2.	Verginin Konusu	31
1.1.1.1.3.	Verginin Oranı.....	32
1.1.1.2.	Harçlar.....	33
1.1.1.2.1.	Verginin Mükellefi	35
1.1.1.2.2.	Verginin Konusu	35
1.1.1.2.3.	Verginin Oranı.....	35
1.1.1.3.	Kaydiyeler	35
1.1.1.3.1.	Verginin Mükellefi	36
1.1.1.3.2.	Verginin Konusu	36
1.1.1.3.3.	Verginin Oranı.....	36
1.1.2.	Dolaylı (Bilvasıta) Vergiler	36
1.1.2.1.	Müskirat Resmi	36
1.1.2.1.1.	Verginin Mükellefi	37
1.1.2.1.2.	Verginin Konusu	37
1.1.2.1.3.	Verginin Oranı.....	37
1.1.2.2.	Tömbeki Beyiesi	38
1.1.2.2.1.	Verginin Mükellefi	38
1.1.2.2.2.	Verginin Konusu	38
1.1.2.2.3.	Verginin Oranı.....	38

1.1.2.3.	Gümrük Resmi	39
1.1.2.3.1.	Verginin Mükellefi	41
1.1.2.3.2.	Verginin Konusu	41
1.1.2.3.3.	Verginin Oranı.....	41
1.1.2.4.	Rüsumu Bahriye	41
1.1.2.4.1.	Verginin Mükellefi	42
1.1.2.4.2.	Verginin Konusu	42
1.1.2.4.3.	Verginin Oranı.....	42
1.1.2.5.	Rüsumu Sıhhiye-i Hayvaniye.....	43
1.1.2.5.1.	Verginin Mükellefi	43
1.1.2.5.2.	Verginin Konusu	43
1.1.2.5.3.	Verginin Oranı.....	43
1.1.2.6.	Saydiye Rüsumu.....	44
1.1.2.6.1.	Verginin Mükellefi	44
1.1.2.6.2.	Verginin Konusu	44
1.1.2.6.3.	Verginin Oranı.....	45
1.2.	Cumhuriyet Dönemi'nde Yürürlüğe Giren Vergi Türleri	45
1.2.1.	Dolaysız (Bilavasıta) Vergiler	46
1.2.1.1.	Arazi Vergisi.....	46
1.2.1.1.1.	Verginin Mükellefi	47
1.2.1.1.2.	Verginin Konusu	47
1.2.1.1.3.	Verginin Oranı.....	47
1.2.1.2.	Bina Vergisi	48
1.2.1.2.1.	Verginin Mükellefi	48
1.2.1.2.2.	Verginin Konusu	49
1.2.1.2.3.	Verginin Oranı.....	49
1.2.1.3.	Kazanç Vergisi.....	49
1.2.1.3.1.	Verginin Mükellefi	51
1.2.1.3.2.	Verginin Konusu	52
1.2.1.3.3.	Verginin Oranı.....	53
1.2.1.4.	Maktu Vergi.....	53
1.2.1.4.1.	Verginin Mükellefi	54
1.2.1.4.2.	Verginin Konusu	54
1.2.1.4.3.	Verginin Oranı.....	54
1.2.1.5.	Harp Vergisi.....	55

1.2.1.5.1.	Verginin Mükellefi	55
1.2.1.5.2.	Verginin Konusu	55
1.2.1.5.3.	Verginin Oranı.....	56
1.2.1.6.	Sayım ve Hayvanlar Vergisi	56
1.2.1.6.1.	Verginin Mükellefi	56
1.2.1.6.2.	Verginin Konusu	57
1.2.1.6.3.	Verginin Oranı.....	57
1.2.1.7.	Mahsulatı Araziye Vergisi	58
1.2.1.7.1.	Verginin Mükellefi	59
1.2.1.7.2.	Verginin Konusu	59
1.2.1.7.3.	Verginin Oranı.....	59
1.2.1.8.	Veraset ve İntikal Vergisi.....	59
1.2.1.8.1.	Verginin Mükellefi	60
1.2.1.8.2.	Verginin Konusu	60
1.2.1.8.3.	Verginin Oranı.....	61
1.2.2.	Dolaylı (Bilvasıta) Vergiler	61
1.2.2.1.	Umumi İstihlak Vergisi	61
1.2.2.1.1.	Verginin Mükellefi	62
1.2.2.1.2.	Verginin Konusu	62
1.2.2.1.3.	Verginin Oranı.....	62
1.2.2.2.	Muamele Vergileri	63
1.2.2.2.1.	Verginin Mükellefi	65
1.2.2.2.2.	Verginin Konusu	66
1.2.2.2.3.	Verginin Oranı.....	67
1.2.2.3.	Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi	68
1.2.2.3.1.	Verginin Mükellefi	68
1.2.2.3.2.	Verginin Konusu	68
1.2.2.3.3.	Verginin Oranı.....	69
1.2.2.4.	Dahili İstihlak Vergisi.....	69
1.2.2.4.1.	Verginin Mükellefi	71
1.2.2.4.2.	Verginin Konusu	71
1.2.2.4.3.	Verginin Oranı.....	71
1.2.2.5.	Nakliye Vergisi	72
1.2.2.5.1.	Verginin Mükellefi	73
1.2.2.5.2.	Verginin Konusu	73

1.2.2.5.3.	Verginin Oranı.....	73
1.2.2.6.	Elektrik Hava gazı Vergisi.....	73
1.2.2.6.1.	Verginin Mükellefi	74
1.2.2.6.2.	Verginin Konusu	74
1.2.2.6.3.	Verginin Oranı.....	74
1.2.2.7.	Sefineler Vergisi	75
1.2.2.7.1.	Verginin Mükellefi	75
1.2.2.7.2.	Verginin Konusu	75
1.2.2.7.3.	Verginin Oranı.....	76
1.2.2.8.	Oyun Aletleri Vergisi.....	76
1.2.2.8.1.	Verginin Mükellefi	76
1.2.2.8.2.	Verginin Konusu	77
1.2.2.8.3.	Verginin oranı.....	77
BÖLÜM II		78
2.	II. MEŞRUTİYET VE CUMHURİYET DÖNEMİ VERGİ TÜRLERİNİN BÜTÇE İÇERİSİNDEKİ DEĞİŞİMİ	78
2.1.	II. Meşrutiyet ve Cumhuriyet Dönemlerinde Uygulanan Vergilerin Bütçe İçerisindeki Değişimi.....	78
2.1.1.	Dolaysız Vergiler	79
2.1.1.1.	Müsakkafat (Arazi ve Emlak) Vergisi	79
2.1.1.2.	Temettü (Gelir) Vergisi.....	81
2.1.1.3.	Bedeli Nakdi.....	83
2.1.1.4.	Ağnam, Deve Camus, Canavar Vergisi	85
2.1.1.5.	Aşar Vergisi	87
2.1.1.6.	Hususi Ormanlar Vergisi	89
2.1.1.7.	Maadin Rüsumu	91
2.1.1.8.	Vergi Tezakiri Esmeni	93
2.1.2.	Damga, Harç ve Kaydiyeler.....	95
2.1.2.1.	Damga Vergisi	95
2.1.2.2.	Harçlar	97
2.1.2.3.	Kaydiyeler	99
2.1.3.	Dolaylı (Bilvasita) Vergiler	101
2.1.3.1.	İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyiesi Vergisi.....	101
2.1.3.2.	Gümrük Rüsumu	103
2.1.3.2.1.	Rüsumu Bahriye	106
2.1.3.3.	Rüsumu Sıhhiye-i Hayvaniye.....	108

2.1.3.4.	Saydiye Rûsumu.....	110
2.2.	Cumhuriyet Dönemi'nde Uygulanan Vergi Türlerinin Bütçe İçerisindeki Değişimi	112
2.2.1.	Dolaysız (Bilavasita) Vergiler	112
2.2.1.1.	Arazi Vergisi.....	112
2.2.1.2.	Bina Vergisi	114
2.2.1.3.	Kazanç Vergisi.....	115
2.2.1.4.	Sayım Vergisi	117
2.2.1.5.	Hayvanlar Vergisi	118
2.2.1.6.	Maktu Vergi.....	120
2.2.1.7.	Mahsulatı Araziye Vergisi	121
2.2.1.8.	Veraset ve İntikal Vergisi.....	122
2.2.1.9.	Harp Vergisi.....	123
2.2.2.	Dolaylı (Bilvasita) Vergiler	124
2.2.2.1.	Umumi İstihlak Vergisi	124
2.2.2.2.	Muamele Vergileri.....	126
2.2.2.3.	Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi.....	127
2.2.2.4.	Dahili İstihlak Vergisi.....	128
2.2.2.5.	Nakliye Vergisi	129
2.2.2.6.	Elektrik Havagazı Vergisi.....	131
2.2.2.7.	Sefineler Vergisi	132
2.2.2.8.	Oyun Aletleri Vergisi.....	134
BÖLÜM III		136
3.	II. MEŞRUTİYET DÖNEMİ'NDEN CUMHURİYET DÖNEMİ'NE VERGİ YÜKÜNDEKİ DEĞİŞİM	136
3.1.	II. Meşrutiyet Dönemi'nden Cumhuriyet Dönemi'ne Vergi Yükündeki Değişim	137
3.2.	Aşar Vergisi Ardından Vergi Yükündeki Değişim.....	142
3.3.	Büyük Buhran (1929) Ardından Vergi Yükündeki Değişim.....	144
SONUÇ		147
KAYNAKÇA		151

KISALTMALAR

BBM	Büyük Millet Meclisi
BKZ	Bakınız
DİB	Diyanet İşleri Başkanlığı
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	Türk Dil Kurumu
V	Vergisi
Md	Madde

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. II. Meşrutiyet ve Cumhuriyet Dönemi Vergi Türlerinin Tasnifi.....	4
Tablo 2. Temettü Vergisi Mükelleflerinin Tabi Oldukları Maktu Vergi Tutarları.....	9
Tablo 3. Temettü Vergisi Mükelleflerinin Tabi Oldukları Nispi Vergi Oranları	9
Tablo 4. 1326 (1910–11) Malî Yılı Muvazene-i Maliye Kanununca Vilayetler ve Sancakların Ödeyecekleri Yol Vergisi Bedelleri.....	14
Tablo 5. Vilayet, Sancak ve Nahiyelerin Vergi Oranları	17
Tablo 6. Madenlerin İthalatından Bir Defaya Mahsus Alınan Harç ve Vergiler	28
Tablo 7. Madenlerden Yıllık Alınan Vergiler	28
Tablo 8. Üzerinde Belli Parasal Değer Bulunan Senetler İçin Belirlenen Damga Vergisi Miktarları.....	32
Tablo 9. Üzerinde Belli Parasal Değer Bulunmayan Senetler İçin Belirlenen Damga Vergisi Miktarları.....	33
Tablo 10. Osmanlı Devleti'yle Yapılan Antlaşmalar Kapsamında Ülkelerin Ödediği Bahriye Vergileri.....	42
Tablo 11. Hayvan Türlerine Göre Alınan Vergi Miktarları.....	44
Tablo 12. Temettü ve Kazanç Vergilerinin Karşılaştırılması.....	52
Tablo 13. Ağnam, Sayım ve Hayvanlar Vergisinin Konusuna Giren Hayvanlar.....	57
Tablo 14. Sayım ve Hayvanlar Vergisinin Vergi Oranları	58
Tablo 15. Umumi İstihlak Vergisi ve Muamele Vergileri Mükelleflerinin Karşılaştırılması	66
Tablo 16. Umumi İstihlak Vergisi ve Muamele Vergilerinin Konusunun Karşılaştırılması	67
Tablo 17. Umumi İstihlak Vergisi ve Muamele Vergileri Vergi Oranlarının Karşılaştırılması	67
Tablo 18. Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisince Belirlenen Sınıflara Göre Vergi Oranları	69
Tablo 19. Şeker İçin Belirlenen Dahili İstihlak Vergisi Oranları.....	72
Tablo 20. Petrol İçin Belirlenen Dahili İstihlak Vergisi Oranları	72
Tablo 21. 1917, 1927 ve 1938 yılları düzenlenmelerine göre oyun aletlerinden alınan vergi Miktarları.....	77
Tablo 22. Müsakkafat Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Bütçe Gelir Tahminleri, Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	80
Tablo 23. Temettü Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Bütçe Gelir Tahminleri, Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	82
Tablo 24. Bedeli Nakdi Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1930 Dönemi'nde Bütçe Gelir Tahminleri, Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	84
Tablo 25. Ağnam, Deve Camus, Canavar Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	86
Tablo 26. Aşar Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	88
Tablo 27. Hususi Ormanlar Vergisinin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	90
Tablo 28. Maadin Rüsumu'nun 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	92
Tablo 29. Tezkere Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	94

Tablo 30. Damga Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Bütçe Gelir Tahminleri Damga, Harçlar ve Kaydiyeler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	96
Tablo 31. Harçların 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Bütçe Gelir Tahminleri Damga, Harçlar ve Kaydiyeler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	98
Tablo 32. Kaydiyelerin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Bütçe Gelir Tahminleri Damga, Harçlar ve Kaydiyeler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	100
Tablo 33. İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyiesi Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	102
Tablo 34. Gümrük Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	104
Tablo 35. 1924 – 1938 yılları arasından ihracatın ithalatı karşılama oranları (%)	105
Tablo 36. Bahriye Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1930 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	107
Tablo 37. Rüsumu Sıhhiye-i Hayvaniye Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	109
Tablo 38. Saydiye Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	111
Tablo 39. Arazi Vergisi'nin 1931 – 1935 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	113
Tablo 40. Bina Vergisi'nin 1931 – 1935 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	114
Tablo 41. Kazanç Vergisi'nin 1926 – 1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	116
Tablo 42. Sayım Vergisi'nin 1926 – 1930 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri	117
Tablo 43. Hayvanlar Vergisi'nin 1931 – 1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler Ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	119
Tablo 44. Maktu Vergi'nin 1926 -1929 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler Ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	120
Tablo 45. Mahsulat-ı Araziye Vergisi'nin 1925 Mali Yılı Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	121
Tablo 46. Veraset ve İntikal Vergisi'nin 1926 -1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	122
Tablo 47. Harp Vergisi'nin 1924 -1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	123
Tablo 48. Umumi İstihlak Vergisi Vergisi'nin 1926 -1930 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	125
Tablo 49. Muamele Vergisi'nin 1931-1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	126
Tablo 50. Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi'nin 1931 Dönemi Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	127
Tablo 51. Dahili İstihlak Vergisi'nin 1931 – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	128
Tablo 52. Nakliye Vergisi'nin 1926 – 1938 Dönemi'nde Dolaysız/Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	130
Tablo 53. Elektrik ve Hava Gazı Vergisi'nin 1926 - 1931 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	131

Tablo 54. Sefineler Vergisi'nin 1931 -1938 Dönemi'nde İstihlak ve Muamele Vergileri ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)	133
Tablo 55. Oyun Aletleri Vergisi'nin 1931 - 1937 Dönemi'nde İstihlak ve Muamele Vergileri ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	134
Tablo 56. II. Meşrutiyet Dönemi Vergi Gelirlerinin Ekonomik Açıdan Sınıflandırılması	138
Tablo 57. II. Meşrutiyet Dönemi Vergi Gelirlerinin Ekonomik Kaynağına Göre Sınıflandırılması	139
Tablo 58. II. Meşrutiyet Dönemi Vergi Gelirlerinin Köylü ve Kentli Kesim Üzerindeki Yüğü (%)	139
Tablo 59. Cumhuriyet Dönemi Vergi Gelirlerinin Ekonomik Açıdan Sınıflandırılması ...	140
Tablo 60. Cumhuriyet Dönemi Vergi Gelirlerinin Ekonomik Kaynağına Göre Sınıflandırılması (%)	141
Tablo 61. 1924 -1938 Dönemi Objektif Vergi Yüğü (%)	146

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Müsakakat Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	81
Şekil 2. Temettü Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	83
Şekil 3. Bedeli Nakdi Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1930 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	85
Şekil 4. Ağnam, Deve Camus, Canavar Vergisi Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	87
Şekil 5. Aşar Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	88
Şekil 6. Hususi Ormanlar Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	90
Şekil 7. Maadin Rüsümü'nun 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	93
Şekil 8. Tezkire Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	94
Şekil 9. Damga Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Damga, Harçlar ve Kaydiyeler ile Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	97
Şekil 10. Harçların 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Damga, Harçlar ve Kaydiyeler ile Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	99
Şekil 11. Kaydiyelerin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Damga, Harçlar ve Kaydiyeler ile Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	101
Şekil 12. İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyiesi Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	103
Şekil 13. Gümrük Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	106
Şekil 14. Bahriye Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1930 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	107
Şekil 15. Rüsümü Sihhiye-i Hayvaniye Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	110
Şekil 16. Saydiye Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	112
Şekil 17. Arazi Vergisi'nin 1931 – 1935 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	113
Şekil 18. Bina Vergisi'nin 1931 – 1935 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	115
Şekil 19. Kazanç Vergisi'nin 1926 – 1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	116
Şekil 20. Sayım Vergisi'nin 1926-1930 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%).....	118
Şekil 21. Hayvanlar Vergisi'nin 1931–1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri.....	119
Şekil 22. Maktu Vergi'nin 1926 -1929 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	121

Şekil 23. Veraset ve İntikal Vergisi'nin 1926 -1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	123
Şekil 24. Harp Vergisi'nin 1924 – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)	124
Şekil 25. Umumi İstihlak Vergisi'nin 1926 -1930 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	125
Şekil 26. Muamele Vergisi'nin 1931-1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)	127
Şekil 27. Dahili İstihlak Vergisi'nin 1931 – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	129
Şekil 28. Nakliye Vergisi'nin 1926 – 1938 Dönemi'nde Dolaysız/Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	130
Şekil 29. Elektrik ve Hava gazı Vergisi'nin 1926-1931 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	132
Şekil 30. Sefineler Vergisi'nin 1931-1938 Dönemi'nde İstihlak ve Muamele Vergileri ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%).....	133
Şekil 31. Oyun Aletleri Vergisi'nin 1931-1937 Dönemi'nde İstihlak ve Muamele Vergileri ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)	135

GİRİŞ

1299 yılında kurulan ve kısa sürede bir cihan devleti haline gelen Osmanlı Devleti altı asırlık uzun bir dönemin ardından ömrünü tamamlamıştır. Osmanlı Devleti sonrası Türkiye Cumhuriyeti Devleti kurulmuştur. Kuruluş sürecinde Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin temelleri siyasi, iktisadi, idari ve sosyal açıdan birçok alanda Avrupa devletleri model alınarak oluşturulmuştur. Cumhuriyet idaresini kuran fikir; siyasette ulus devleti, iktisatta liberal iktisadi, yönetimde Cumhuriyet'i, sosyal yaşamda ise kıyafetten yazıya kadar birçok alanda Avrupa devletlerini kendine rol model seçmiştir. Çalışmamızın cevabını aradığı soru da tam bu noktada ortaya çıkmaktadır. Hemen hemen her alana sirayet eden devrim nitelikli bu köklü değişim süreci, kamu maliyesinin gelirler cephesinde nasıl bir seyir izlemiştir? 600 yıllık Osmanlı İmparatorluğu ve onun da taşıdığı diğer Türk devlet gelenekleri mirası ve İslam hukukunun vergi sistemi içerisindeki yeri yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti'nde nasıl değişime uğramıştır? Şayet bu konuda bir değişiklik olmadıysa bu durumun sebepleri nelerdir? Bununla beraber Osmanlı İmparatorluğu kendi içerisinde vergilendirme anlayışı kapsamında özellikle Tanzimat Fermanı ile başlayan ve etkisini daha çok II. Meşrutiyet Dönemi'nde gördüğümüz değişimin Cumhuriyet yönetimine etkileri nelerdir? Cumhuriyet'in ilk yıllarında yapılan değişiklikler ne gibi sonuçlar doğurmuş ve vergi yapısı nasıl değişmiştir? Tüm bu sorular ışığında çalışmamızda, lale devri ile başlayan ancak mali idarede kendini daha çok Tanzimat ve II. Meşrutiyet Dönemi ile gösteren batılılaşma sürecinin Atatürk Türkiye'sindeki vergisel anlamdaki seyri, değişim ve dönüşümünü tespit etmek amaçlanmıştır.

Çalışmanın kapsadığı dönem, 1908 yılında II. Meşrutiyet'in ilanı ile başlayıp, Cumhuriyet'in ilanı ile 1938 yılında Atatürk'ün vefatına kadar olan Atatürk Dönemi'ni kapsamaktadır. Bu zaman kısıtının seçilmesinin sebebi şudur: Osmanlı vergi sistemi, kuruluştan İstanbul'un fethine kadar yaşadığı küçük değişimler sayılmazsa Tanzimat Fermanı'nın ilanına kadar şer'i hükümler temelinde bir yapıda varlığını sürdürmüştür. Vergilendirmedeki ayırım; İslam hukukundan kaynak alan şer'i vergiler ve bunlara aykırı olmamak şartıyla idare tarafından belirlenen örfi vergiler olarak yapılmıştır. Tanzimat Fermanı ile vergisel yapının çok karmaşık olduğu bu yüzden de değişime uğraması fikri temelinde Avrupa devletleri örnek alınarak köklü bir dizi değişiklik yapılmıştır. Buna göre günümüzde de devam eden dolaylı ve dolaysız vergiler ayırımı yapılarak Avrupa devletlerinden örnek alınan bir vergi düzenine geçilmiştir. Bununla beraber Osmanlı Devleti'nde modern anlamdaki ilk bütçe 1863-1864 yılı bütçesidir. Bu dönem bütçelerinin en önemli yapılma sebebi borçlanmadan kaynaklıdır. Zira Osmanlı Devleti'ne borç veren yabancıların baskıları neticesinde bu bütçeler oluşturulmuştur. Ayrıca bütçelerin hazırlanışında bilgi ve deneyim yetersizliği, mali idarenin buna hazır olmayışı, mali denetimin yetersiz olması bütçelerin gelir gider tahminlerinin samimi olmayışına sebep olmuştur. İlaveten 1863-1908 yılları arasında 45 yıl olmasına rağmen sadece 29 bütçe yapılabilmektedir. Bu manada kapsamlı ve verimli diyebileceğimiz bütçe ise 1909 bütçesidir. Zira bu bütçe ile çağdaş vergileme teknikleri izlenmeye çalışılmıştır. Cumhuriyet Dönemi'ndeki bütçelere dahi temel oluşturan 1909 bütçesi 1910 yılında kabul edilen Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile de devamlı hale getirilmiştir. Bu yüzden tanzimat ile başlayan vergisel değişim Osmanlı Devleti'nde etkisini tam anlamıyla II. Meşrutiyet sonrasında gösterebilmiştir. Bu yüzden çalışmamızın zaman açısından ilk kısmı 1328

(1909/1910) - 1334 (1918/1919) arasındaki II. Meşrutiyet Dönemi'ni kapsamaktadır. Çalışmanın zaman açısından ikinci kısmı ise Atatürk Dönemi Türkiye'sidir. Bu dönemin seçilmesindeki sebep Osmanlı mirasındaki değişimin izlenmek istenilmesidir. Zira Atatürk, askeri alandaki bağımsızlığı önemseydi kadar iktisadi alandaki bağımsızlığı da bir o kadar önemsemiştir. Osmanlı Devleti'nden kalan vergilerin bu dönemde kaldırılmaya ya da değiştirmeye çalışılmış olması da değişimin etkilerini ancak bu dönemde izlememize imkân vermektedir.

Çalışmamızın özgün yanından bahsetmek gerekirse, yapılan literatür taraması sonucunda; çalışılan eserlerin büyük bir çoğunluğunun genel olarak Osmanlı vergi düzeni ve Tanzimat sonrasındaki değişim üzerinde yoğunlaştığı görülmüştür. Bunlardan bizim tezimizi ilgilendirenlerin ekserisi ise Tanzimat sonrası dönemi konu alan çalışmalardır. Bu çalışmaların içerisinde iktisadi durum, bütçe ve bütçe kalemlerini esas alan çalışmalar oldukça fazladır. II. Meşrutiyet Dönemi'ni esas alan çalışmalar ise genel olarak bütçe ve kamu maliyesi genelinde ele alınmıştır. Öte yandan Cumhuriyet Dönemi kapsamındaki çalışmalar da 1923-1930 ve 1930-1938 ayrımı kapsamında yapılmıştır. Buradaki çalışmalarda yine bütçe, kamu maliyesi ve vergi konularında yoğunlaşmıştır. Ancak iki dönemi birbirine bağlayan ve değişimi izleyen bir çalışma gözlenmemiştir. Bununla beraber konumuza tez başlığı olarak çok yakın olan bir çalışma bulunmaktadır. Figen SAĞLAM tarafından doktora tezi olarak hazırlanan “Son Dönem Osmanlı Gelir Kaynaklarının Cumhuriyet Dönemi Gelir Kaynaklarıyla Mukayesesi” isimli bu çalışma Cumhuriyet öncesi dönemi detaylı olarak incelemiş bütçe kalemlerini tek tek tablolar aracılığıyla tespit etmiştir. Ancak çalışmanın ikinci kısmı olan Cumhuriyet Dönemi ile ilgili olarak aynı yöntem izlenmeden kısa bir değerlendirme yapılmakla yetinilmiştir. Ayrıca bilimsel bir çalışmada sayısal verilerin tek başına işlenmesinden ziyade bu verilerin arkasındaki nedenlerin araştırılması gerekmektedir. Bu yüzden çalışmamızda Cumhuriyet Dönemi vergi gelirlerini de incelediğimiz ve iki dönem arasında bir bağ kurmaya çalıştığımız için bahse konu çalışma ile ayrılmaktayız. Ayrıca çalışmamızın konusunu ve başlığını belirlemekteki ana sorumuz olan kamu mali düzeninde kadim geçmişin izleri nelerdir? Sorusu çalışmanın özgün tarafını oluşturmaktadır. Zira literatürde var olan çalışmalar genel olarak bir durum tespiti yapmaktan öteye gitmemektedir. Bu tezde ise iki dönem arasındaki benzerlikler ve farklılıklar her iki döneme ilişkin veriler temel alınarak gösterilecektir. Böylece kamu mali düzenindeki değişimin boyutlarını ortaya çıkarmak amaçlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde II. Meşrutiyet ve Cumhuriyet Dönemi vergi türleri, bütçelerdeki tasnifler esas alınarak incelenmiştir. Vergi türleri, her iki dönemde uygulanan vergi türleri ve Cumhuriyet Dönemi'nde yürürlüğe giren vergi türleri olarak iki başlıkta incelenmiştir. Her bir vergi türü hakkında öz bir tarihçe bilgisi verildikten sonra vergilendirme usul ve ilkeleri üzerinde durulmuştur. Daha sonra verginin mükellefi, konusu ve oranı hakkında bilgi verilerek verginin daha anlaşılır hale gelmesi amaçlanmıştır.

İkinci bölümde; II. Meşrutiyet ve Cumhuriyet Dönemi vergi türlerinin bütçe içindeki değişimi izlenmiştir. Bu bölümde her bir vergi türü için bütçe kanunları kaynak alınarak tablolar hazırlanmıştır. Bu tablolarda bütçe tahminleri, verginin toplam vergi gelirleri ve

bütçelerde yer aldığı sınıf içindeki payına yer verilmiştir. Böylece verginin dönemler bazında ve yıllara göre seyrinin izlenmesi amaçlanmıştır¹.

Üçüncü bölümde ise II. Meşrutiyet Dönemi'nden Cumhuriyet Dönemi'ne vergi yükündeki değişim başlığı altında subjektif vergi yükündeki değişim izlenmiştir. Bu bölümde ilk iki bölümde ortaya koyduğumuz bilgilerin bir uygulama bölümü olarak değişimin nasıl sonuçlar doğurduğu incelenmiştir. II. Meşrutiyet Dönemi'nden Cumhuriyet Dönemi'ne yaşanan değişimin yol açtığı vergi baskısının hangi kesimler üzerinde etki oluşturduğu bu bölümde ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda Cumhuriyet Dönemi'nde uygulanan vergi politikalarının etkilerini içeren aşar vergisinin kaldırılması ve büyük buhran sonrası vergi yükündeki değişimde yine bu bölümde incelenmiştir.

Son olarak çalışmamızın sonuç bölümünde, üç bölümde elde edilen bilgiler ışığında genel bir çerçeve oluşturulduktan sonra giriş bölümünün ilk satırlarında aradığımız soruların yanıtları verilmeye çalışılmıştır.

¹ Bu bölümde yer alan tablolara kesin hesaplar eklenmemiştir. Bunun sebebi; 1909-1919 yılları arasında düzenlenen 11 bütçeden sadece 1910,1911,1912 yıllarına ait kesin hesaplar düzenlenebilmiştir. Bunlardan da 1910 yılı bütçesinin kesin hesabı 1914, 1911 yılı bütçesinin kesin hesabı 1917 ve 1912 yılı bütçesinin kesin hesabı ise ancak 1918 yılında zorlukla çıkarılabilmektedir. Bu durumun sebebi ise imparatorluğun her noktasına ulaşamıyor yanı sıra Yemen, Asir, Rumeli ve Trablusgarp gibi bazı yerlerden ve askeri bazı kurumlardan hesap bilgilerinin alınamıyor olmasıdır. Ayrıca II. Meşrutiyet Dönemi bütçelerinin ve kesin hesaplarının sağlıklı bir şekilde düzenlenememesinin diğer bir sebebi de Trablusgarp, Balkan ve I. Dünya savaşı gibi bir dizi savaş ile devletin mücadele etmesinden kaynaklanmaktadır. Öte yandan düzenlenen bu kesin hesaplar meclise sevk edilememiş ve yasalaşmamıştır (Duru, Turan ve Öngöçlü, 1982: 22-23; Akalın, 2008). Bu bilgiler ışığından kesin hesap kanunlarında yer alan gerçekleşme rakamları iki dönemi kıyaslamamıza imkân veremeyeceğinden tablolara dahil edilmemiştir.

BÖLÜM I

1. II. MEŞRUTİYET VE CUMHURİYET DÖNEMİ VERGİ TÜRLERİ

II. Meşrutiyet Dönemi, Osmanlı Devleti'nin son dönemi olmakla beraber Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kuruluş aşamasına taşınan mirasının da önemli bir parçasıdır. Bu yüzden ki Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kuruluş aşamasındaki vergi düzenini tespit edebilmek için bu dönemde II. Meşrutiyet Dönemi'nden kalan izleri takip etmemiz gerekmektedir. Tablo 1'de görüldüğü üzere II. Meşrutiyet Dönemi'nde uygulanan vergi türleri Cumhuriyet Dönemi'nde aynen uygulanmaya devam etmiştir. Zaman sonra Cumhuriyet Dönemi hükümetleri bazı vergileri kaldırmış bazılarını ise değiştirmiştir. Bu yüzden bu bölümde her iki dönemde uygulanan vergi türleri üzerinde durulacaktır. Zira Osmanlı Devleti'nden alınarak aynı şekilde devam eden ya da değiştirilen bir vergi yapısına ancak vergi türlerinin tam olarak anlaşılmasıyla ulaşılabilecektir.

Bu bölümde vergi türleri Tablo 1'de gösterildiği üzere II. Meşrutiyet Dönemi'nden Cumhuriyet Dönemi'ne Miras Kalan Vergi Türleri ve Cumhuriyet Dönemi'nde Yürürlüğe Giren Vergi Türleri olarak iki başlıkta izlenecektir. Bu başlıklar da bütçelerde yer alan başlıklar kapsamında dolaysız vergiler, damga, harç ve kaydiyeler ile dolaylı vergiler olarak tasnif edilecektir.

Tablo 1. II. Meşrutiyet ve Cumhuriyet Dönemi Vergi Türlerinin Tasnifi

II. Meşrutiyet Dönemi'nden Cumhuriyet Dönemi'ne Miras Kalan Vergi Türleri			Cumhuriyet Dönemi'nde Yürürlüğe Giren Vergi Türleri		
Dolaysız Vergiler	Damga Harç ve Kaydiyeler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	Damga Harç ve Kaydiyeler	Dolaylı Vergiler
Müsakkafat V.	Damga Vergisi	Müskirat Resmi	Arazi V.	-	Umumi İstihlak Vergisi
Temettü Vergisi	Harçlar	Tömbeki Beyiesi	Bina V.	-	Muamele V.
Bedel-i Nakdi	Kaydiyeler	Gümrük Resmi	Kazanç V.	-	Eğlence ve Hususi İstihlak V.
Turuk ve Maabir Mükellefiyet-i Şahsisi		Rüsumu Bahriye	Maktu V.	-	Dahili İstihlak V.
Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi		Rüsumu Sıhhiye	Harp V.	-	Nakliye V.
Aşar Vergi		Saydiye Rüsumu	Sayım ve Hayvanlar V.	-	Elektrik ve Hava gazı V.
Hususi Ormanlar Vergisi			Veraset ve İntikal Vergisi	-	Sefineler V.
Maadin Rüsumu				-	Oyun Aletleri V.
Vergi Tezakiri Esmani				-	

1.1. II. Meşrutiyet Dönemi'nden Cumhuriyet Dönemi'ne Miras Kalan Vergi Türleri

Bu vergi türleri esasen her iki dönemde de uygulanan vergi türleridir. Tablo 1'i incelediğimizde 9 dolaysız vergi, 3 damga, harç ve kaydiye ile 6 dolaylı vergi olmak üzere 18 adet vergi türü her iki dönemde de uygulanmıştır.

Vergi türleri incelenirken öncelikle tarihçesi verilecek ardından sırasıyla II. Meşrutiyet Dönemi ve Cumhuriyet Dönemi uygulamalarından bahsedilerek vergi türü tanıtıldıktan sonra verginin mükellefi, konusu ve oranı hakkında bilgi verilecektir.

1.1.1. Dolaysız (Bilavasıta) Vergiler

1.1.1.1. Müsakkafat (Arazi ve Emlak) Vergisi

II. Meşrutiyet Dönemi öncesinde üzerinde tarım yapılan ya da özel mülk olarak kullanılan; bağ, bahçe, arsa, koru, orman gibi alanlar arazi hükmünde sayılmakta ve arazi vergisine tabi olmaktadır. Ev, dükkân, han, hamam, değirmen gibi gelir getiren binalar ise emlak vergisine tabiydi. Bu emlak ve arazinin tespiti maliye memurlarınca gerçekleştirilirdi (Öztl, 2009: 87).

1860'lı yıllardan II. Meşrutiyet Dönemi'ne kadar arazi ve emlak vergileri Emlak Vergisi adı altında tek bir vergi olarak uygulanmıştır. Ancak II. Meşrutiyet Dönemi'nde uygulamada yaşanan aksaklıklar² neticesinde bu iki verginin ayrılması gündeme gelmiştir (Eroğlu, 2010; 76-77; Mutluer, Öner ve Kesik, 2003: 76). Buna rağmen bu reformun gerçekleşmesi için her şeyden önce arazi ve binaların tahriri gerekmektedir. Arazilerin tahririnin uzun süreceği, tarım üretimi üzerinden alınan aşar vergisinin varlığı ve aşarın bütçe içerisindeki önemi birlikte düşünüldüğünde bu reform göze alınamamış ve arazinin tahriri sonraya bırakılarak bina vergisi özelinde yeni bir düzenleme yapılmıştır (Özyüksel, 1985: 64-65).

14 Haziran 1326 (27 Haziran 1910) tarihli “Müsakkafat Vergisi Kanunu” ülkemizin modern anlamdaki ilk vergi kanunlarından. Vergi ilk defa değer esasına göre değil gayri safi gelir esas alınarak belirlenmiştir (Pelin, 1942: 311). Kanunla yeni inşaat yapımını

² Emlak vergisinde yaşanan aksaklıklardan en göze çarpanı tahrir usulünde yaşanan aksaklıklardır. Osmanlı Devleti'nin büyüklüğü göz önüne alındığında bir anda tüm ülkeye tahrir etmek neredeyse imkansızdı. Zira bunu karşılayacak ne para ne de yetişmiş memur vardı. Bu yüzden tahrir işlemleri II. Meşrutiyet Dönemi'nde dahi devam etmiştir. Ancak tahrirler herhangi bir haritaya ya da somut verilere dayanarak yapılmıyordu. Bazı yerler ölçülmeden göz kararı belirleniyor arada çok büyük farklar oluşuyordu. Kıymet takdirlerinde de aynı şekilde büyük farklar ortaya çıkıyordu. Örneğin belediye meclisince 25.000 lira kıymeti olan bir toprağa sadece 5.000 lira kıymet biçilmiş, zaman sonra aynı yerin 30.000 liraya kamulaştırıldığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca tahrir işlerinin 302 sayılı nizamnamede 5 yılda bir yenilenmesi gerektiği hüküm altına alınmışsa da birkaç yer dışında bu gerçekleşmemiştir. Bu yüzden de zaten doğru yapılmayan kıymet takdirleri zamanla daha da bozulmuş hakikatten uzaklaşmıştır. Bir başka aksaklık ise verginin matrahında irat yerine kıymetin tercih edilmesi sebebiyle yaşanmıştır. Bunun sebebi ise bu dönemde ülkenin içine bulunduğu durum ve bilhassa küçük yerlerde mesken kiralmasına pek rastlanmamasıdır (Pelin, 1942: 307-310).

özendirecek birtakım ayrıcalıkların tanınması ve düşük iratlı binalar ve meskenleri vergi dışında bırakılması modern bir anlayışın hâkim olduğunu göstermektedir (Duru ve diğerleri, 1982: 44). Ancak vergi merkezden tayin edilen memurların iratları karşılaştırması sonucunda belirlendiğinden binaların takdiri zaman almıştır. Ayrıca bazı istisnalar dışında ilk defa tüm binalar vergiye tabi tutulmuştur (Pelin, 1942: 311).

Her ne kadar bina ve arazi vergileri ayrılmış olsa da tarh ve tahsil usullerinin aynı olması ve bütçelerde de birlikte gösterilmesinden dolayı çalışmamızda da aynı usul izlenecektir (Sayın, 1999: 368; Öztel, 2009: 87).

Cumhuriyet Dönemi'ne gelindiğinde müsakkafat vergisinin uygulanmasına devam edilmiştir. Zira müsakkafat vergisi Cumhuriyet'in ilk yıllarında toplam vergi gelirleri içerisinde yaklaşık %10 ağırlığa sahip bir vergi türüydü. Tahsil oranları ise yıllara göre azalmakla birlikte bütçe tahminlerinin ortalama %81,24'ünü karşılamaktaydı³. Her ne kadar müsakkafat vergisi Cumhuriyet Dönemi'nde aynen uygulanmış olsa da belli değişiklikler yapılmıştır. Örneğin 28 Rebiü'l Evvel 1342 (8 Kasım 1923) tarih 368 sayılı Mübadele, İmar ve İskân Kanunu vergiye tabi bazı gelirleri muafiyet kapsamına almıştır (Yılmaz ve Yüksel, 2019: 90). Kanunun 12. maddesi gereğince 1328 (1910/1911) senesinden itibaren inşa edilmiş ya da edilecek gelir getiren mülkler 1924 yılından 1928 yılına kadar, konutlar ise 1924 yılından 1933 mali yılı sonuna kadar vergiden muaf tutulmuştur. Yine aynı maddede savaş sebebiyle harap olmuş yerlerde 1918 senesinden sonra inşa edilen binalar da muafiyet kapsamına alınmış, ancak belediyeler bu muafiyet kapsamı dışında bırakılmıştır.

Müsakkafat vergisi Cumhuriyet Dönemi'nde 1931 yılına kadar uygulanmış, 1931 yılı itibarıyla kaldırılarak; arazi ve bina vergisi şeklinde iki ayrı vergi olarak uygulanmıştır.

1.1.1.1.1. Verginin Mükellefi

Müsakkafat Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi gereğince vergi tahrir usulü ile belirlenmekte ve aynı madde hükmü gereğince verginin mükellefi tahrir anında müsakkafattan, yani binadan istifade eden kimse olarak belirlenmiştir.

1.1.1.1.2. Verginin Konusu

Müsakkafat Vergisi Kanunu'nun 1,2 ve 3. maddeleri gereğince verginin konusunu, ülkede faydalanılan tüm binalar, bunlara ait avlu, bahçe, müstemilat gibi parçaları ve üzerinde herhangi bir yapı olmasa dahi ticaret için depo ve imalathane olarak kullanılan araziler oluşturmaktadır.

³ Müsakkafat vergisinin bütçe içerisindeki yıllara göre karşılaştırılması için bkz. 78-80.

1.1.1.1.3. Verginin Oranı

Müsakkafat vergisinin oranı, kanunun 13. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ülkedeki tüm emlakın tahririnin tekrar yapılması ve gayrisafi gelirin %12'si nispetinde vergi alınması kanunlaştırılmıştır. Ancak değirmen, fabrika ve ahşap evlerde bakım masrafı fazla olduğu için, matrahın %25'i indirildikten sonra vergi alınmıştır⁴ (Pelin, 1942: 312). Böylece bu binalarda uygulanan vergi oranı gayrisafi irat üzerinden %9'a düşürülmüştür (Duru ve diğerleri, 1982: 45). Emlakin tahriri ise üç memurdan oluşan tahrir komisyonları aracılığıyla ve mükellefin de dahil edilmesiyle yapılmaktaydı. Tahriri yapılmayan yerlerde ise 24 Temmuz 1302 tarihli emlak vergisi nizamnamesi uygulanmıştır⁵.

1.1.1.2. Temettü (Gelir) Vergisi

Temettü vergisi öz olarak esnaf ve tüccarın yıllık kârlarının tahmin ve takdir edilerek yüzde ve binde hesabıyla tarh ve tahsil edildiği bir vergi türüdür (Sayın, 1999: 441). Temettü vergisinin Osmanlı Devleti'ndeki ilk uygulaması Sultan II. Mahmut Dönemi'nde alınan ihtisap resmidir. Ancak bu vergi 16 Cemaziyülevvel 1254 (7 Ağustos 1838) tarihinde yürürlükten kaldırılarak temettü vergisi ihdas edilmiştir⁶. Temettü vergisi ilk toplanmaya başlandığı yıllarda vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip değilken zamanla devletin önem verdiği bir vergi türü haline gelmiştir (Öztel, 2009: 91).

Tanzimat sonrasında ise temettü ve emlak vergilerinin temelinde ancematin vergi yer almaktadır. Ancematin vergiler⁷ tanzimat ile örfi vergilerin kaldırılması sonucu tek bir vergi olarak konulmuştur. 1840 ile 1860 yılları arasında uygulanan bu vergi gerek şikayetler gerekse de dağıtımda adaletsizliklerin olması sebebiyle hükümet tarafından kaldırılarak yerine emlak ve temettü vergisi getirilmiştir. Bu vergi ile vergilendirmede tevzi yani dağıtım usulü kaldırılarak batıda olduğu gibi tahrir usulü kabul edilmiştir. Emlak ve temettü vergilerini hesaplamak ve tayin edilecek sabit matrah için halkın emlak ve arazisi ile esnaf ve sanatkârın kazancını tespit etmek üzere mahalli komisyonlar kurulmuştur. Emlak vergisi bina ve arazinin tahrir olunan değeri üzerinden, temettü vergisi ise esnafın takdir edilen yıllık kazancı üzerinden vergilendirmektedir. Tarımla uğraşan tebaa temettü vergisinden muaf, ancak aşar ve ağnam vergisine tabiidir (Mutluer ve diğerleri, 2003: 61, 75-76).

Temettü vergisi tahsil olunabilmesi için o yerde tahrirlerin yapılmış olması gerekmektedir. Ancak Arap vilayetleri, Erzurum, Van gibi şehirlerde hala bu tahrirler yapılmadığından vergi eski örfi vergiler şeklinde toplanmaktaydı. Bu yüzden verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı da hayli düşüktü (Pelin, 1942: 347-348).

⁴ Detaylı bilgi için bkz. Pelin, 1942: 312.

⁵ Müsakkafat Vergisi Kanun'u öncesinde uygulanan vergi oranları ile ilgili detaylı tablolaştırılmış bilgi için bkz. Öztel, 2009: 88.

⁶ 1255 (1839/1840) ve 1275 (1858/1859) yılları arasında uygulanan temettü vergisi ancematin vergiler içerisinde dahil edilmiştir. (Sayın, 1999: 442).

⁷ Ancematin vergiler yol açtığı sorunlar nedeniyle kaldırılmıştır. Ancak Osmanlı Devleti'nde esnafın sattığı mallar yerine elde ettiği kazancının vergilendirilmesi bu vergiler ile başlamıştır (Pelin, 1942: 346).

Temettü vergisi ticaret ve sanat erbabının kazançlarını vergilendirmek üzere uygulanmıştır. Dönemin gelir vergisi niteliğindedir. Ancak temettü vergisi Osmanlı Devleti sınırları içerisinde faaliyet yapan yabancılardan alınmıyordu. Kapitülasyonlar sebebiyle yabancılar vergiden muaf tutulmuştu. Bir yabancının temettü vergisinin mükellefi olması için o ülkenin buna izin vermesi gerekmekteydi. Tanzimat Dönemi sonrası Yunan, Karadağ, Sırp ve İranlılar gibi milletler vergiye dahil edilmişse de I. Dünya Savaşı'na kadar diğer milletlerin muafiyeti devam etmiştir (Eroğlu, 2010: 62). Bu yüzden Osmanlı Devleti'nde ticari faaliyet gösteren yabancı tüccarlar kapitülasyonları bahane ederek Cumhuriyet ilan edilene kadar gelirleri üzerinden temettü vergisi ödememiştir (Mutluer ve diğerleri, 2003: 76). Hatta bu dönemde çok sayıda tüccar ve esnaf Osmanlı vatandaşlığından çıkarak yabancı ülke vatandaşlığına geçmiştir. Bazen de vergiden kaçınmak üzere bir kardeş Osmanlı tabiiyetindeyken diğeri İtalyan tabiiyetine, ya da akrabaların farklı uyruklara geçtiğine çokça şahit olunmuştur (Öztel, 2009: 96). Bu dönemde vatandaşlık değiştirmenin çok kolay olması da bu durumda etkili olmuştur. Böylece gayrimüslimler vergiden kaçıyor verginin tüm baskısı Türklerin üzerinde kalıyordu (Pelin, 1942: 350).

Temettü vergisi Cumhuriyet'in ilanıyla sonlandırılmamış 1926 yılında kazanç vergisi kabul edilene değin uygulanmıştır (Mutluer ve diğerleri, 2003: 76).

Temettü vergisinin Cumhuriyet Dönemi uygulamasını incelemek için tarihçesini sınıflandırmamız gerekmektedir. Buna göre temettü vergisi 1907'ye kadar, 1907'den 1914'e kadar ve yerini kazanç vergisine terk edeceği 1926 yılına kadar olmak üzere üç aşamada değerlendirilebilir (Pelin, 1942: 346). Cumhuriyet Dönemi'nde temettü vergisi 1926 yılında kazanç vergisi olarak yeniden düzenlendiğinden 1914 yılında kabul edilen ek kanun kapsamında değerlendirme yapılması daha doğru olacaktır. Zira Cumhuriyet İdaresi'ne miras kalan düzenlenme budur.

1914 yılında düzenlenen bu kanun Fransız Patent kanunundan örnek alınarak düzenlenmiştir. Aynı anda olduğu gibi altı karine üzerine dayanmaktaydı (Pelin, 1942: 35) Cumhuriyet'in ilk yıllarında tarım dışında en büyük paya sahip dolaysız vergi temettü vergisidir. Ticaret ve sanayi kesiminin gelirlerini konu alan temettü vergisi; uygulanışı açısından mükellefleri çeşitli gruplara ayırarak farklı tarh usullerde uygulanmaktaydı. Adeta her bir mükellef için ayrı bir tarh usulü benimsenmişti. Gerek bu karmaşık yapısı gerekse de ticaret ve sanayi kesiminin gelirlerinin fazla olmaması sebebiyle beklenen verim sağlanamamıştır (Türkal, 2011: 95). Zira bütçe gelirlerinin %5'inden daha az bir gelir elde edilmekteydi⁸ (Eroğlu, 2010: 74-75).

1.1.1.2.1. Verginin Mükellefi

8 Kânunuevvel 1323 (21 Aralık 1907) tarihli Temettü Vergisi Nizamnamesi'ne göre; vilayet, liva, kaza merkezlerinde ve nüfusu iki binden fazla olan mahallerde faaliyette bulunan tüccar ve kunduracılık, dokumacılık, marangozluk gibi el sanatlarıyla uğraşanlar dahil esnaf, verginin mükellefidir (Düstur, I/8; 798).

⁸ Temettü vergisinin bütçeler içerisindeki yıllara göre büyüklüğü için bkz. 80-82.

1.1.1.2.2. Verginin Konusu

Tren istasyonları ile iskeleler, yol kenarlarında bulunan han, hamam, kahvehane, gazino, misafirhane erbabı ve her nerede olursa olsun sanayi ile uğraşanların elde ettikleri gelirleri verginin konusunu oluşturmaktadır (Düstur, I/8; 798).

1.1.1.2.3. Verginin Oranı

Temettü vergisi maktu ve nispi olmak üzere iki şekilde vergilendirilmiştir. Bunlardan ilki aşağıda yer alan Tablo 2’de gösterildiği üzere, yıllık gelirinin %3’ünü geçmeyecek şekilde dahil oldukları sınıflar kapsamında maktu olarak yapılan vergilendirmedir.

Tablo 2. Temettü Vergisi Mükelleflerinin Tabi Oldukları Maktu Vergi Tutarları

Vergi Dilimi (Kuruş)	Vergi Grubu
750–5000	Bankerler, toptan alışveriş eden tacir ve şirketler
150-400	Sarraf ve köşe sarrafları
300-2500	Bilumum fabrikalar, peynir, sabun ve zeytinyağı gibi üretim yerleri
25-200	Su ve yel değirmenleri
500-2000	Komisyoncular, kambiyo aracıları ve acenteler
20-300	Mimarlar, Mühendisler, Kalfalar, Emanetçiler, Emlak komisyoncuları
10-250	Ticarethane, fabrika ve imalathanelerdeki direktör, işbaşı, amele vs
50-10	Kereste, odun ve kömür işçileri ve seyyar esnaflar
500-100	Tiyatro kumpanyaları, deniz hamalları ve mültezimleri, hayvan tüccarları
5-100	Çeşitli arabacılar ve sürücüler

Kaynak: Düstur I/8: 799-800; Öztel, 2009: 92.

İkinci vergilendirme usulünde ise Tablo 3’te gösterildiği üzere mükellefler üç sınıfa ayrılarak nispi olarak belirlenmiştir.

Tablo 3. Temettü Vergisi Mükelleflerinin Tabi Oldukları Nispi Vergi Oranları

Vergi Grubu	Vergi Oranı
Maktu vergiye dâhil olmayan ticarethaneler, sanayi tesisleri ve icra-yı sanat mahallerinden kıymetlerinin	%3’ü
İmtiyazlı şirketler çalışanlarının yıllık ücretlerinin 3600 kuruştan fazlasının	%3’ü
Erzak ve yol müteahhitleriyle aşar ve gümrük mültezimlerinin taahhüt ve iltizamlarının 100 bin kuruşa kadar olan miktarının	%10’u ve fazlasının %5’i temettü kabul edilerek bunun %3’ü

Kaynak: Öztel, 2009: 92; İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 37.

1.1.1.3.Bedeli Nakdi Vergisi

Bedeli nakdi vergisi, askerlik hizmetinin bedeli ödenmek suretiyle ifa edilmesidir (Sayın, 1999: 474). Bedeli nakdi vergisinden bahsetmeden önce Tanzimat'tan II. Meşrutiyet'e kadar uygulanan bedeli askeri vergisinden bahsetmekte fayda vardır⁹. Tanzimat Fermanı'nın ilanıyla birlikte şer'i vergiler kaldırılmış olmasına rağmen cizye vergisi on yedi sene daha yürürlükte kalmıştır. Böylece gayrimüslim tebaadan askerlik hizmetini yerine getirmemeleri karşılığında alınan cizye vergisi Osmanlı Devleti'nde 573 sene uygulanmıştır (Sayın, 1999:467). Islahat Fermanı'nın gayrimüslim tebaanın Müslümanlar gibi yapmak zorunda olduğu askerlik hizmetinin bedelini ödeyerek, fiili askerlik hizmetinden muaf olabilmesi şeklindeki bildirisi ve fermanında Müslüman ve gayrimüslim tebaanın eşit kabul edilmesi sebebiyle cizye vergisi kaldırılarak bedeli askeri vergisine dönüştürülmüştür (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 44). Tüm tebaanın eşit kabul edilmesi gayrimüslimlerinde askere alınmasını gerektirdiğinden birçok Hristiyan tebaa askerlik görevini yerine getirmek istememiştir. Hatta bu yüzden ülkeden göç eden gayrimüslimler dahi olmuştur. Bununla beraber gayrimüslimlerin askere alınmasını Müslümanlarda hoş karşılamamıştır (Öztel, 2009: 99; Duru ve diğerleri: 1982: 50).

Bedeli askeri vergisi gayri müslim tebaadan alınacağı için bunlar içerisinde askerlik yapabilecek erkek nüfusun tespit edilmesi gerekmektedir. Bu yüzden Müslüman tebaadan yola çıkılarak şöyle bir hesap yapılmıştır. 1271 (1854/1855) senesinde denizde ve karada 201.000 Osmanlı askeri bulunmaktaydı. Bunların 50.000 kadarı her yıl hastalıktan ya da terhisten dolayı yer değiştirmektedir. Askere alınan yerlerdeki Müslüman nüfus ise 6.030.000 idi. Aynı yerlerdeki gayrimüslim erkek nüfusu 3.000.000 idi. Bu hesaba göre her yüz seksen nüfustan bir asker alınması kararlaştırıldı. Böylece 33.334 Müslüman tebaadan 16.666 asker ise gayrimüslim tebaadan asker alınacaktı. Ancak gerek gayrimüslimlerin askerlik yapmak istememeleri gerekse de Müslümanların buna sıcak bakmaması sonucunda her yıl 3.500 nefer askere alınıp kalanının ise bunun bedelini ödemesine karar verildi. Böylece 13.166 kişinin her biri için 5.000 kuruş tahsiline karar verildi¹⁰ (Sayın, 1999: 469-470).

Bedeli nakdi askeri vergisi ise yukarıda da bahsettiğimiz gibi askerlik hizmeti yapmayanlardan alınan bir vergidir. Esasen bu verginin temelini de cizye vergisi oluşturmaktadır. Cizye vergisi her ne kadar gayrimüslim tebaa üzerinde büyük bir yük oluşturmada da mültezimlerin baskı ve suistimallerinden dolayı Avrupalılar tarafından sürekli eleştirilmiştir. Vergi Reşat Paşa tarafından patrik ve hahamhanelere terk edilerek bir cemaat vergisi haline dönüştürülmek istenmiş ise de başarılı olunamamıştır (Pelin, 1942: 298).

Osmanlı Devleti'nde Orhan Gazi Dönemi'nde kurulan askeri teşkilatında 1241 (1825/1826) senesine kadar Müslüman tebaa askerlik görevini bizzat yerine getirir gayrimüslimler ise bunun karşılığında cizye ödelerdi. Bu seneye kadar Müslüman tebaadan

⁹ Bedeli askeri vergisi Islahat Fermanı'nın ilanıyla birlikte müslim ve gayrimüslim tebaanın eşit sayılması sonucunda hukuki eşitlik gereğince kaldırılmıştır. Ancak gayrimüslim tebaanın itirazları sonucunda daha sonra tekrar uygulanmaya başlanmıştır (Öztel, 2009: 99).

¹⁰ Daha sonra 13.166 kişiden 666 nefer daha tenzil edilerek 12.500 kişiden 5.000 kuruş alınmasına karar verilmiştir. Böylece 1271 (1854/1855) senesi için 52.500.000 kuruş toplanması öngörülmüştür (Sayın, 1999: 470).

herhangi bir bedel tahsil edilmemiştir. Ancak 1241 (1825/1826) senesinde, Sultan Mahmut Dönemi'nde, askerlik hizmetinin bedeli şahsi ile ödenebilmesinin yolu açılmıştır (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 46). Daha sonra 1263 senesinde yayımlanan kura nizamnamesine göre bedeli şahsi gibi bedeli nakdi vergisi de alınmasına müsaade edilmiş ve her bir nefer için 150 Osmanlı altını tayin edilmiştir. Ancak bu miktar 1288 (1871/1872) senesinde yayımlanan kura nizamnamesinden önce 100 sonra 75 ve nihayetinde 50 altın olarak tenzil edilerek kurada adı çıkanların bu miktarı ödemek suretiyle askerlik görevini ifa edebilecekleri kararlaştırılmıştır. Ancak bu bedeli ödeyeceklerin tarla, bağ bahçe gibi gayrimenkullerini satmaları yasaklanmıştır (Sayın, 1999: 474-475).

II. Meşrutiyetin ilanından sonra da tüm tebaa eşit sayıldığından bedeli nakdi vergisi Müslümanları da kapsayacak şekilde devam etmiştir. Buna göre silah altına alınmaya davet edilen askerlerin her defasında 30 adet Osmanlı altını kadar bedeli nakdi ödeyeceği kararlaştırılmıştır (İhsaiyatı Maliye, 2000: 47).

Bedeli nakdi vergisi Cumhuriyet ilan edildikten sonra da uygulanmaya devam etmiştir. Cumhuriyet Dönemi'nde askerlik ile ilgili olarak düzenlenen dört adet vergi kanunu bulunmaktadır. Bunlar Mükellefiyeti Nakliye Askeriye Kanunu¹¹, Müecceliyeti Askeriye Vergisi Kanunu¹², Muafiyeti Askeriye Vergisi Kanunu¹³ ve Askerlik Mükellefiyeti¹⁴ kanunlarıdır.

Muafiyet-i Askeriye Vergisi: Askerlik çağına gelmiş ve askerlik hizmetini yapmak istemeyen gayrimüslim vatandaşlardan; askerlikten muaf olmaları karşılığında alınan bedeldir (Saraçoğlu, 2023: 98). Bu muafiyetten yararlanmak isteyenler mali durumlarına göre üç gruba ayrılarak vergilendirilmiştir. Vergi birinci grup için yıllık bin, ikinci grup için yıllık altı yüz üçüncü grup için ise yıllık üç yüz lira olarak belirlenmiştir. Bu bedellerin belirlenmesinde ise meslek odalarından yararlanılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 298).

Mükellefiyet-i Nakliye Askeriye Vergisi: 1922 yılında bir defaya mahsus olmak üzere askeri ulaştırma yükümlülüğü kapsamında düzenlenen bir vergidir. Vergi şehir, kasaba ve köyler için ayrı ayrı hesaplanmış maktu ve nispi olarak düzenlenmiştir (Saraçoğlu, 2023: 98; Küsmenoğlu, 2010: 299).

Müecceliyet-i Askeriye Vergisi: Askerlik yükümlülüğü bulunmakla beraber çeşitli sebeplerle silahlata alınmayanlardan alınan vergidir. Bu vergi askeri iase müteahhitleri, şirketlerin müdür, muhasebe ve fen memurları, değirmenci, fırıncılar, mektep ve medrese muallimleri, doktor, yeteri kadar eczacı, mimar gibi meslek erbabının askerlikten tecil edilmesi karşılığında alınan vergidir. Vergi kapsamına giren mükellefler gelirleri ile doğru orantılı olarak maktu şekilde vergilendirilmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 300).

Askerlik Mükellefiyeti Kanunu: 1927 yılında çıkartılan bu kanun; kanunda belirtilen sebeplerden dolayı silahlata alınmayıp askerliği tecil edilenlerden alınan

¹¹ 18 Nisan 1922 tarih 223 sayılı bu kanun sadece 1922 yılında uygulanmıştır.

¹² 2 Mayıs 1922 tarih 228 sayılı bu kanun 1922 ve 1923 yıllarında uygulanmıştır. 1923 yılında 365 sayılı seferberliğin ilgasına dair kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır (Saraçoğlu, 2023:99).

¹³ 139 sayılı bu kanun 1921-1926 yılları arasında uygulanmıştır.

¹⁴ 1111 sayılı bu kanun sadece 1927 yılında uygulanmıştır.

vergidir. Vergi maktu ve munzam¹⁵ olmak üzere iki şekilde uygulanmıştır. Mükellefler yıllık 25 lira tutarında maktu vergi, tecil edilen her yıl için müsakkafat, arazi ve kazanç vergilerinin bir katı kadar da munzam vergi ile vergilendirilmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 300).

1.1.1.3.1. Verginin Mükellefi

Bedeli nakdi askeri vergisinin mükellefi yukarıda da detaylı olarak bahsettiğimiz üzere gerek Müslüman gerekse de gayrimüslim tebaadan askerlik hizmetiyle mükellef erkeklerden, bedelini ödeyerek askerlik hizmetinden muaf olan kimselerdir.

1.1.1.3.2. Verginin Konusu

Bedeli nakdi askeri vergisinin konusu ise askerlik hizmetinin kendisidir. Zira vergi bu hizmetten muaf olmak için ödenmektedir.

1.1.1.3.3. Verginin Oranı

Vergi nispi olarak değil maktu şekilde düzenlenmiştir. Buna göre ilk olarak nefer başına 150 Osmanlı altını olarak belirlenen vergi, ağır gelmesi sonrasında kademeli olarak indirilerek nefer başına 50 altın olarak uygulanmıştır.

1.1.1.4. Turuk ve Maabir Mükellefiyeti Şahsiyesi (Yol Vergisi)

Tarık yol, ma'ber ise geçit manasına gelmektedir¹⁶. Turuk ve Maabir Mükellefiyeti Şahsiyesi de yollar ve geçitler vergisi olarak alınan bir vergidir. Bu vergi mahallinde bulunan yolların inşası ya da tamiri için tarh olunan bir vergi türüdür (Öztel, 2009: 102). Esasında Tanzimat Fermanı'nın ilanı ile örfiye vergileri kaldırılınca bu vergi tek bir vergi olarak alınmaya başlanmıştır. Ancak zamanla beklenen gelir sağlanamaması, masrafların fazla olması ve yolların günden güne daha da bozulmasından dolayı bazı düzenlemeler yapılmak zorunda kalınmıştır. Bunlardan ilki 1284 (1846) yılında araziye mahsulattan öşrün öşrü kadar bir vergi alınması, bunun menafî sandıklarına aktarılması ve kaldırım, köprü, mektep, çeşme gibi imaretlerin yapımı ve tamiri için kullanılması kararıdır. Bir diğeri ise 1286 (1848) yılında düzenlenen bir nizamnameye göre 16-60 yaş arasındaki erkek nüfusunun senede dört gün yol inşasında çalışması kararlaştırılmasıdır (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 54).

¹⁵ Munzam: İlave edilmiş, eklenmiş, ulanmış (<https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 09.01.2024)

¹⁶ Turuk yol kelimesinin çoğulu yani yollar, maabir ise geçit kelimesinin çoğulu geçitler manasına gelmektedir (Karaca, 2010: 462, 464, 834, 905).

Hicaz, Bağdat, Trablusgarp, İşkodra, Basra ve İstanbul şehirlerinin istisna kapsamına alınan bu vergi ile bilumum yük hayvanları ile 16-60 yaş arasındaki erkekler yol yapım veya tamirinde çalışarak ya da bedeli şahsi ödemek suretiyle vergi yükümlülüğünü yerine getirmektedir. İlgili nizamnameler ile yapılan çalışma sonucunda ziraat ve ticaretin sekteye uğratılmaması, mükellefin ikametgahından en fazla 12 saat kadar uzak yerlerde çalıştırılması gibi hususlar düzenlenmişse de uygulamada bu gibi hususlar suistimal edilmiş ve pek ziyade şikayetler olmuştur (Sayın, 1999: 477).

II. Meşrutiyet öncesinde de varlığını sürdüren yol vergisi II. Meşrutiyetin ilanı ve sonrasında 1325 (1909-1910) yılı itibariyle tüm bütçelerin maliye hazinesinde toplanması sonucu dolaysız vergiler içerisinde bir kalem olarak yer almıştır (Öztel, 2009: 102-103).

1326 (1910-1911) senesi bütçe kanunu gereğince de mükellefiyeti şahsiye kaldırılarak vergi nakden tahsil edilmeye başlanmıştır. 1325 (1909-1910) yılı itibariyle de daha önce vergiden muaf tutulan İstanbul, Bağdat, Basra, Trablusgarp ve İşkodra vilayetleri artık verginin kapsamına dahil edilmiştir (Sayın, 1999: 477).

Yol vergisi hakkında Millî Mücadele Dönemi'nde de yeni bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme 10 madde olarak düzenlenen 11 Mayıs 1920 tarihinde Büyük Millet Meclisine sunulan ancak 21 Şubat 1921 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 102 no'lu Tarik Bedel-i Nakdîsi Kanunu'dur.

Cumhuriyet ilan edildikten sonra 102 sayılı Tarik Bedeli Nakdisi Hakkındaki kanun, 19 Ocak 1925 tarihinde 542 sayılı Yol Mükellefiyeti Kanunu olarak yeniden düzenlenmiştir. Aşar vergisinin kaldırılmasından kısa süre önce yürürlüğe giren yol vergisi kanununa göre 18-60 yaş arasındaki tüm erkekler ya yol inşaatında belirlenen gün kadar çalışacaklar ya da bunun bedelini nakden ödeyeceklerdir.

1.1.1.4.1. Verginin Mükellefi

Yol vergisinin mükellefi Cumhuriyet öncesinde 16-60 yaş arasındaki erkek tebaadır. Yanı sıra bilumum yük ve araba hayvanları da yol yapım işlerinde kullanılması zorunlu tutulmuştur (Sayın, 1999: 477). Cumhuriyet Dönemi'nde çıkan yasalarla mükellefiyet 18-60 yaş olarak belirlenmiştir (Eroğlu, 2010: 77). Ancak imam, papaz, haham, muallim ve engelliler, silah altında bulunan asker, talebeler ve altı evladı hayatta olanlar vergiden muaf tutulmuştur. Yol vergisinin bir diğer özelliği ise bu vergiyi nakden ödeyemeyenlerin bulundukları köy veya kasabaya belli bir saatten az olmayan uzaklıktaki yerlerde yol yapım ve onarım illerinde çalışma zorunluluğudur. Böylece yol vergisi nakdi bir vergi olmasının yanında aynı bir vergi niteliği de taşımaktadır (Eroğlu, 2010: 77).

1.1.1.4.2. Verginin Konusu

Yol mükellefiyeti hakkındaki kanunun 4. Maddesinde yer alan;

“Yol mükellefiyetine tabi olan eşhasın (şahısların) mükellefiyeti bedeniyesi bulunduğu vilâyet dahilindeki ikametgâhı muhitinin nihayet sekiz saat mesafesindeki yollarda çalışmasına inhisar eder.”

Hükmü gereğince yol vergisi mükelleflerinin ikametgahına sekiz saat uzaklıktaki yol yapım inşaatları yol vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

1.1.1.4.3. Verginin Oranı

1326 (1910-1911) yılı bütçesinde hangi vilayetin ne kadar vergi ödeyeceği maktu olarak belirlenmiştir. Buna göre günlük 3,4, ve 5 kuruş olarak vergi tarhı yapılmıştır. Aşağıda yer alan Tablo 4’te hangi vilayetin ne kadar vergi ödeyeceği yer almaktadır.

Tablo 4. 1326 (1910–11) Malî Yılı Muvazene-i Maliye Kanununca Vilayetler ve Sancakların Ödeyecekleri Yol Vergisi Bedelleri

Tarik Bedeli günlük 5 kuruş olan vilayetler	Tarik Bedeli günlük 4 kuruş olan vilayetler	Tarik Bedeli günlük 3 kuruş olan vilayetler
İstanbul Vilayeti	Erzurum Vilayeti	İşkodra Vilayeti
Edirne Vilayeti	Adana Vilayeti	Bitlis Vilayeti
Aydın Vilayeti	Ankara Vilayeti	Basra Vilayeti
Beyrut Vilayeti	Cezayir-i Bahr-i Sefid Vilayeti	Bağdat Vilayeti
Selanik Vilayeti	Halep Vilayeti	Diyarbakır Vilayeti
Suriye Vilayeti	Trabzon Vilayeti	Trablusgarb Vilayeti
Hüdavendigâr Vilayeti	Sivas Vilayeti	Kosova Vilayeti
İzmit Sancağı	Kastamonu Vilayeti	Ma’muretül’aziz Vilayeti
Çatalca Sancağı	Konya Vilayeti	Musul Vilayeti
Kudüs Sancağı	Manastır Vilayeti	Van Vilayeti
Kal’a-i Sultaniye Sancağı	Yanya Vilayeti	Bingazi Sancağı
Karasi Sancağı	Zivar Sancağı	
	Urfa Sancağı	
	Bolu Sancağı	
	Canik Sancağı	

Kaynak: İhsaiyat-ı Maliye 2000:56

Cumhuriyet Dönemi’nde ise kanunda zamanla değişiklikler yapıldığından bedelde farklılaşmıştır. Örneğin 10 Haziran 1929 yılında 1525 sayılı Şose ve Köprüler Kanunu ile parasal bedel 8 TL olarak belirlenmiş ve gündelik kaldırılmıştır. Daha sonra 1930 yılında bu bedel 4 TL ye indirilmiş ancak vergi tahsilatı aynı oranda değişmemiştir. 1930 yılında yol vergisinden elde edilen gelir 424.325 lira iken 1931 yılında 310.750 lira olarak gerçekleşmiştir (Türkal, 2011: 97).

1.1.1.5. Ağnam, Deve, Camus, Canavar Vergisi

Ağnam resmi ya da hayvanlar vergisi şer'i usullere dayalı olarak alınan bir vergidir. İslam hukukuna göre kırkta bir yani %2,5 oranında alınan ağnam vergisi Osmanlı Devleti'nde %10 olarak uygulanmıştır. Diğer vergilerde olduğu gibi bu vergide zamanla değişikliğe uğramıştır. Örneğin ilk zamanlar aynı olarak tahsil edilirken daha sonra değer üzerinden tahsil edilmiştir. Yine ilk zamanlar hayvan başına yani servete dayalı olarak uygulanırken daha sonra gelir üzerinden alınmıştır. Ağnam vergisi eyalet ve sancaklarda her bir koyun ve keçinin sütü, yavrusu ve yünü üzerinden elde edilebilecek gelir hesaplanarak bunun üzerinden yüzde oranla tahsil edilmiştir (Eroğlu, 2010:62).

Verginin tarhı için hayvanların sayımı önemli bir konuydu. Bu yüzden sıcak vilayetlerin hayvan sayımları şubat, soğuk vilayetlerinki ise mart ayında yapılırdı. Verginin tarhı, hayvan sahiplerinin hayvanlarını muhtar, imam vs. gibi yetkililere bildirmesi, bunlarında defterlere işlenmesi ile gerçekleştirilirdi. Ancak sayım memurları hayvanları tekrar sayardı. Bazen de kontrol amaçlı ikinci kez sayım yapılır bu sayımda fark ortaya çıkarsa cezalı olarak iki kat vergi uygulanırdı. Verginin tahsilinde ise esneklik bulunmaktaydı. Geçici ya da yabancı sürülerin tahsili sayımdan hemen sonra, belli bir süre sonra göç edecek sürülerin tahsili bulundukları yeri terk etmeden önce, geriye kalanlar ise mart, nisan, mayıs aylarında üç taksit olarak tahsil edilirdi (Öztel, 2009: 105-106).

Ağnam vergisine devletin mali güçlükler çektiği dönemlerde bazı zamlar yapılmıştır. 1914 tarihinde ve 1915-17 yılları bütçe kanunlarıyla %25, 1918 bütçe kanunuyla %100, 25 Mart 1919 tarihli nizamname ile %300 zam yapılmıştır. Ancak bu zamlar verginin tahsilatını artıramamış hatta hayvan sayısında dahi düşüşe yol açmıştır (Öztel, 2009: 106). Bunun yanı sıra ağıl, oğlak, çit, kışlak, yaylak resmi, kasaphane, salhane, dem, balta resmi, toprak bastı parası selamet akçesi, geçit resmi adı altında toplanan vergilerde bir nevi ağnam vergisi olup bu vergiye yapılan zam niteliğindedir (Pelin, 1942: 293; Duru ve diğerleri, 1982: 39; Eroğlu, 2010:62).

Ağnam vergisi mukataa ve iltizam usulüyle toplanmıştır. Ancak tanzimat sonrasında bu usulün terk edilmesi için çalışılmış ve başarılı olunamamıştır¹⁷ (Pelin, 1942: 297). Yanı sıra tanzimatla birlikte az önce bahsettiğimiz türlü isimler altında alınan vergiler kaldırılarak ağnam vergisi adında davar başına 5 kuruş vergi konulmuştur (Eldem, 1994: 175). Bu uygulama hayvan fiyatlarının düşük olduğu yerlerde üreticiye çok ağır gelmiş bu yüzden şehirden şehire 1,5 ile 5 kuruş arasında değişen yeni tarifeler düzenlenmiştir¹⁸. Bu durum ise sayım zamanlarında hayvanları yüksek vergi alınan kazalardan düşük vergi alınan kazalara kaçırılmasına neden olmuştur¹⁹ (Pelin, 1942: 326).

Deve ve Camus (manda) vergisi ise, devletin bütçe açıklarını kapatmak amacıyla uyguladığı bir vergidir. Zira 1296 (1879) senesine kadar hayvancılığı ve nakliye teşvik etmek amacıyla bu hayvanlardan vergi alınmamıştır. Ancak bu sene itibarıyla tarım ve

¹⁷ İltizam usulü hakkında detaylı bilgi için bkz. Pelin, 1942: 293-297.

¹⁸ Bölgelere göre uygulanan vergi tarifeleri hakkında detaylı bilgi için bkz. Duru ve diğerleri, 1982:39.

¹⁹ Sirkat olarak adlandırılan hayvan kaçırma meselesi ile ilgili yaşanan bazı somut örnekler için bkz. Sert, 2021: 1494 -1496; Aköz, 2020: 1384-1387.

ulaşımda kullanılmayan deve ve camusların etinden, derisinden, tüyünden faydalanılan kısmı için vergi alınmaya başlanmıştır (Öztel, 2009: 107).

Canavar yani domuz vergisi ise, bu hayvanlara Anadolu ve Arap coğrafyasında pek rastlanmadığından daha çok Rumeli vilayetlerinden tahsil olunmuştur. 1909 yılı itibarıyla hayvan başına, 3,5, 5 ve 7 kuruş olarak belirlenmiştir (Öztel, 2009: 107).

Koyun keçi ve diğer hayvanlardan alınan ağnam vergisi uygulanması açısından kolay ve verimli bir vergiydi. Osmanlı devletinin son yıllardaki gelirinin yaklaşık %8'ini oluşturmaktaydı. Bu yüzden Cumhuriyet Dönemi'nde de uygulanmaya devam edilen ağnam vergisi vergi kalemleri içerisindeki önemini korumuştur. Zira (T)BMM'nin çıkardığı ilk kanun da ağnam vergisi ile ilgilidir (Türkal, 2011: 95). 24 Nisan 1920 de kabul edilen ve numarası, adı, yürürlük tarihi bulunmayan²⁰ bu kanun tek cümleden oluşuyordu.

“Ağnam resminin sabıkı misillü dört misli olarak istifasına karar verildi”²¹.

TBMM'yi bu kanunu kabul etmeye sevk eden birtakım sebepler bulunmaktaydı. Halk arasında bazı söylentiler çıkmaya başlamıştı. Bunlardan biri de ağnam vergisinin sekiz kata yükseltileceğiydi. Böyle bir durum milli mücadeleyi sırtlayan köylüyü çok zor durumda bırakacağı aşıkardı. Esasen halkın böyle bir düşünceye kapılması da yersiz değildi. Çünkü İstanbul hükümeti 1919 yılında dört kat artırılan ağnam vergisinin sekiz kata çıkarılması için bir kanun teklifi vermişti. Ancak 16 Nisan 1920'de İstanbul işgal edilince teklif Bütçe Komisyonunda kalmıştır. Bu yüzden halk Ankara'daki TBMM'nin de bu yönde bir karar alacağından endişe ediyordu. Halkın böyle bir düzenlemeye vereceği tepkiden çekinen milletvekilleri ilk iş olarak bu kanunu çıkarmıştır (Eroğlu, 2010: 71-72, Özyüksel, 1985: 62). Ancak 27 Kasım 1920 (15 Rebiyülevvel 1339) tarih ve 8 sayılı yasa ile ağnam vergisi kısa süre sonra tekrardan bir misli daha yükseltilmiştir. (Türkal, 2011: 95).

Son olarak Ağnam vergisi Osmanlı Devleti'nden miras kalan vergiler içerisinde en uzun süre yürürlükte kalan vergidir. Modern vergilendirme ilkelerine uygun olmamasına rağmen bu kadar uzun uygulanması ise devletin aşar vergisinin kaldırmış olması ve ikinci bir fedakarlığa katlanacak gücü olmamasından kaynaklıdır (Özyüksel, 1985: 62). Bu durumu ispatlar nitelikte bazı düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin aşar vergisinin kaldırılması sonrasında koyun ve keçi üzerinden alınan ağnam vergisine 1925 yılında deve ve domuz, 1926 yılında ise tüm hayvanlar dahil edilmiştir. 1926 ve 1930 yılları arasında ise vergi iki katına kadar bir artış göstermiştir (Kaya ve Durgun, 2009: 241-242).

Aşar vergisinin kaldırılması ve yerine etkin bir verginin konulmaması sonucunda devlet bu kesimden sadece ağnam ve düşük miktarlarda arazi vergileri tahsil edebilir duruma gelmiştir. 1960 yılında ağnam vergisinin de kaldırılmasıyla Osmanlı Devleti'nden miras şer'i vergiler tamamen ortadan kaldırılmıştır (Mutluer ve diğerleri, 2003: 78).

²⁰ Meclisten çıkarılan kanunlar, 14 Aralık 1920 tarihli genel kurul kararıyla numaralandırılmıştır. Bu kapsamda Ağnam Resmi Kanunu olarak adlandırılan bu kanun da 1 nolu kanun olarak numaralandırılmıştır (Duru ve diğerleri, 1982: 216).

²¹ “Hayvanlar vergisinin eskiden olduğu gibi dört kat olarak alınmasına karar verildi.” Cihan Duru ve diğerleri (1982), bu kanun maddesi ile ilgili bazı araştırmacıların hataya düşerek ağnam vergisinin dört kat artırıldığını yazdığını ancak kanun maddesinin ağnam vergisini artırmak üzere değil eskiden olduğu gibi yine dört misli ile uygulanacağını belirtmek üzere çıkartıldığını savunmuştur (Duru ve diğerleri, 1982: 216).

1.1.1.5.1. Verginin Mükellefi

Ağnam vergisinin mükellefi hayvanın sahibidir. Sayım anında (şubat ya da mart ayında) hayvan kimin elindeyse o kişi sahip hükmündedir²²²³ (Pelin, 1942: 329).

1.1.1.5.2. Verginin Konusu

Verginin konusunu; etinden, sütünden, yününden yararlanan, koyun, keçi, deve, camus ve öküzler oluşturmaktadır. Verginin konusuna bu hayvanların canlısı girmektedir. Ölmüş yahut boğazlanmış hayvanlar verginin kapsamına dahil değildir.

1.1.1.5.3. Verginin Oranı

Ağnam vergisi verim ve doğa koşulları farkı gözetilerek ve 1909 yılında teçhizatı askeriye isimli kanunla tüm vergilere %6 oranında zam yapıldığından %1 ile %5,5 arasında oranlarda tarh edilmiştir (Eldem, 1994: 175). Aşağıda yer alan Tablo 5’te vilayet sancak ve nahiyelerin ne oranda vergilendirildiğine dair bazı örneklerle yer verilmiştir. Tabloyu incelediğimizde ilk olarak oranlar belirlenirken aynı yerdeki sancak kaza hatta bazı köylerde bile farklı oranların belirlendiği göze çarpmaktadır. Bu durum her ne kadar mükellefin lehine gibi gözükse de yukarıda da bahsettiğimiz üzere suistimale açıktır ve vergi kaçakçılığına zemin oluşturmuştur²⁴ (Sayın, 1999: 492-493).

Tablo 5. Vilayet, Sancak ve Nahiyelerin Vergi Oranları

%1	%2	%2,5	%3	%3,5	%4	%4,5	%5	%5,5
Yemen	Bingazi	Yenipazar Sancağı ve Cebeli Lübnan	Taşlıca Sancağı, İpek Sancağının bazı kazaları	Bağdat, İşkodra, Basra Vilayetleri, Cezayir ve Rodos Sancakları	Erzurum, Ankara, Adana, Sivas, Suriye Trabzon	Üsküp, Kolonpa, İlbasan, Garamış kazaları	Hüdavendigar, İzmit, Biga	Çatalca, Selanik İstanbul

Kaynak: Sayın, 1999: 492-493.

²² Bu durum Süleyman Sudi Efendi’nin Defteri Muktesit adlı eserinde tartışılmış ve Sayın (1999) tarafından da desteklenmiştir. Bütçelerde dolaysız vergiler içerisinde sayılan ağnam vergisi aslında dolaylı vergiler içerisinde yer almalıdır. Zira hayvanın kime ait olduğunun vergi mükellefiyetinin tesisinde bir önemi bulunmamaktadır. O halde bu verginin gümrük vergisinden de bir farkı olmamakta eşyaya göre vergi alınmaktadır. Bu yüzden ağnam vergisi bilavasita vergiler içerisinde değil bilvasita vergiler içerisinde yer alması gerektiği savunulmaktadır (Sayın, 1999: 486).

²³ Osmanlı bütçelerinde dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı bugünkü anlayışa göre yapılmamıştır. Vergi tarh edilerek şahsın sermayesi yahut geliri dikkate alınıyorsa ve doğrudan doğruya şahıstan o vergi tahsil olunuyorsa bu durumda vergi dolaysız vergi olarak addolunmaktaydı. Ancak verginin konusunu mal teşkil ediyorsa, mükellefin sermayesi geliri önemsenmiyorsa devlet vergiyi o mal üzerinden peşin olarak alıyorsa bu durumdaki vergiler ise dolaylı vergi olarak adlandırılmaktaydı (Sayın, 1999: 352).

²⁴ Bkz. Aköz (2020).

1.1.1.6. Aşar Vergisi

Aşar vergisi Osmanlı Devleti'nde çok uzun süre uygulanmış ve Türkiye Cumhuriyeti Devleti'ne miras kalmış tarım ürünleri üzerinden alınan dolaysız bir vergidir.

Aşar vergisi İslam fikir ve düşünce sisteminin mali alandaki bir yansıması olarak doğmuş ve İslam'ın ilk yıllarından itibaren tüm İslam ülkelerinde uygulanmıştır. Aşar kelimesi Arapça "Uşr" kökünden türemiş ve onda bir anlamına gelmektedir (Binatlı, 1969: 304). Ancak İslamiyet öncesi ve Müslüman olmayan toplumlarda da aşar benzeri uygulamalar bulunmaktadır. Sanayi devrimi öncesi dünya ekonomisinin büyük bir kısmı tarıma dayandığından tarım üzerinden alınan aşar benzeri vergiler çokça uygulama alanı bulmuştur. Bunun örneklerini ilk olarak Tevrat'ta görmekteyiz. İbranilerin üzüm, mısır benzeri gibi tarım ürünlerinde ve hayvanlardan 1/10 oranında vergi topladığından bahsedilmektedir. Yine Tevrat'ta ister toprağın altında isterse ağacın meyvesi olsun her şeyin ondalığı RAB'be aittir denilmektedir (Asker ve Yıldız, 2014: 179). İncil'de de "tite" isminde kilisenin ihtiyaçlarını karşılamak üzere tarım ürünleri üzerinden alınmak üzere 1/10 oranında bir vergi düzenlenmiştir (Armağan ve Demir, 2008: 2). Öte yandan farklı coğrafyalardaki bazı ülkelerde de aşar vergisine benzer uygulamalar görülmektedir. Örneğin İran'da Sasani Devleti, Roma İmparatorluğu, İtalya ve Bizans İmparatorluklarında da aşar vergisine benzer nitelikte toprak vergileri alınmıştır (Binatlı, 1969: 305).

Aşar vergisi şer'i dayanaklarını kutsal kitabımız Kur'an'ı Kerim ve Hadis-i Şeriflerden almaktadır.

Bakara Suresi 267. Ayetinde;

"Ey iman edenler! Kazandıklarınızın ve sizin için yerden çıkardıklarımızın iyilerinden verin. Kendinizin ancak içiniz çekmeye çekmeye alabileceğiniz âdi şeyleri hayır diye vermeye kalkışmayın. Bilin ki Allah zengindir, bütün iyilik ve güzellikler O'na mahsustur" (Kur'an'ı Kerim: 2/267).

En'am Suresi 141. Ayetinde;

"Çardaklı ve çardaksız bağları, değişik ürünleriyle hurmaları, ekinleri, birbirine benzeyen ve benzemeyen biçimlerde zeytin ve narları meydana getiren O'dur. Her biri ürün verdiğinde ürününden yiysin; hasat günü de hakkını verin, fakat israf etmeyin; çünkü Allah israf edenleri sevmez" (Kur'an'ı Kerim: 6/141).

buyurulmuştur.

Peygamber Efendimiz de bir hadisinde,

"Toprak mahsullerinden yağmur ve nehir sularıyla sulananlarda onda bir, kova ile (el emeği) sulananlarda yirmide bir oranında zekât vardır." (Buhari Zekât 55). Buyurmuştur.

Peygamber Efendimizin sahih hadislerinden anlaşılabacağı üzere tabi sularla sulanan araziler için 1/10, suni sularla sulanan araziler için ise 1/20 oranında aşar vergisi uygulanmıştır. Bu da emek, sermaye ve risklerin değerlendirildiği, verginin böylece toplandığını göstermektedir (Binatlı, 1969: 307).

Görüldüğü üzere aşar gayrisafı üretim üzerinden şer'i esaslara dayanılarak alınan bir vergidir. Vergi temellerini İslam hukukundan almasına rağmen Osmanlı Devleti'nde farklı usullerde uygulanmıştır. İslam fıkına göre öşür toprak ürünlerin zekatıdır ve sadece Müslümanlardan alınırdı. Osmanlı Devleti'nde ise tüm tebaa aşar vergisine tabiydi. Bir diğer fark ise İslam hukukunda öşür mülk araziden elde edilen ürün üzerinden alınırken Osmanlı Devleti'nde mülkiyeti devlete, kullanım hakkı reayaya ait olan miri araziden alınmaktaydı (Eroğlu, 2010:59).

Tanzimat Fermanı'nın ilanından önce Osmanlı Devleti'nde orta çağ Avrupa'sında olduğu gibi derebeylik düzeni yoktu. Bu da ülkede toprak sahipleri sınıfının oluşmasını engellemiştir. Zira tüm topraklar padişah ve ailesinin sayılmakta ve çok sıkı bazı kaidelerle bazı kimselere geçici sürelerle kiraya verilmekteydi. Tımar, zeamet veya has olarak adlandırılan bu topraklar ordu mensupları, beylerbeyleri, şehzadeler için gelir kaynağı olarak ayrılırdı. Öşür bu topraklardan toplanırdı. Ancak her yerde aynı oran ve isimde değildi. Örneğin Anadolu'da öşür, Suriye'de "dimus", Arabistan'da "ikta", Rumeli'de "salarya" adında aynı vergi toplanmaktaydı. İsimleri farklılaştığı gibi oranları da farklılaşmakta, genel olarak 1/10 oranında toplanan aşar vergisi; 1/6, 1/5, 1/3 ve 1/2 şeklinde de uygulanmaktaydı (Eldem, 1994:173; Binatlı, 1969: 309-400).

Osmanlı Devleti'nde halkın büyük çoğunluğunun tarımla uğraşması aşar vergisinin hem herkes tarafından yakından tanınmasına yol açmış hem de devletin en verimli vergisi olma özelliğini sağlamıştır. Aşar vergisi yaklaşık olarak devlet gelirlerinin 1/3'ini oluşturmaktaydı. Bu yüzden aşar vergisi hem toplanma usulü açısından hem de oran açısından sıklıkla değişikliğe uğramıştır (Eroğlu, 2010:59). Aşar vergisi geleneksel Osmanlı mali sistemi içerisinde tımar usulüyle tahsil olunurdu. Zamanla tımar sistemi bozulduğundan devlet iltizam usulünde vergiyi toplamaya başlamıştır. Ancak iltizam usulü de büyük çoğunluğu tarım ile uğraşan Osmanlı tebaası tarafından sıklıkla eleştirilmiş hatta zamanla isyanlara dahi yol açmıştır (Coşar, 1996a: 21-22).

İltizam usulü zamanla güçlü bir ayan sınıfının doğmasına neden olmuştur. Yeniçeri, kapıkulları, sipahiler, mültezimler, beylerbeyleri, sancak beyleri, müderris ve kadılardan oluşan ayanlar elde ettikleri vergi toplama yetkisi ile vergi gelirlerinin büyük bir kısmına el koymuştur. Zamanla zenginleşen bu sınıf, merkezin hiyerarşisinden çıkarak toplum üzerinde baskı oluşturmuş, bazen ayaklanmış bu nedenle devletin vergi toplamasını nerdeyse imkânsız hale getirmiştir. Aşar vergisinin mültezimler aracılığıyla toplanması, halktan toplanan vergi ile hazineye intikal eden vergi arasında önemli farklara neden olduğundan²⁵ halkın ne kadar vergi ödeyeceğini bilmesini de imkansızlaştırmıştır (Eroğlu, 2010:59; Binatlı, 1969: 313).

Tanzimat Ferman'ı öncesi vergi gayri safı hasılat üzerinden toplanmakla beraber toprağın verimi, sulama şartları, ürün çeşidi, o yerin örf adetlerini gözetilen oranlarda toplanırdı. Bu oranlar %10 ile %50 arasında değişmekteydi. Tanzimat Fermanı'yla birlikte aşar vergisi oranı tüm ülkede birliğin sağlanması amacıyla %10 olarak belirlenmiştir. Verginin sabit oranlı olarak belirlenmesi verimsiz arazi sahiplerini olumsuz yönde etkilemiştir (Coşar, 1996a: 21-22). Gerçi aşar vergisinin bölgelere göre farklılık göstermesi de bazı köylüleri rahatsız etmekteydi ancak Tanzimat'la birlikte verginin tahsil biçimi de

²⁵ O kadar ki iltizam usulüyle verginin toplanması sonucunda devletin katlandığı mali kayıp, toplam vergi gelirlerinin 1/3 ya da 1/4' ine denk gelmekteydi (Taş, 1995: 356).

değiştirilmiştir. Bu yüzden Tanzimat'la birlikte aşar vergisi üzerinde sık sık yeni düzenlemeler yapılmış, adeta aşar nizamnameleri dönemi başlatılmıştı (Cezar, 1985: 933). Aşar vergisi hakkında Tanzimat'a kadar bazı değişiklikler yapılsa da iltizam usulüne karşı ilk tepki hatta kaldırmaya teşebbüs Tanzimat ile gerçekleşmiştir. Bu yüzden İnci (2019), aşarın ıslah tarihi için Tanzimat Fermanı'nın kabul edildiği tarihin alınması gerektiğini savunmuştur. Bununla beraber Tanzimat Fermanı'yla vergi emanet²⁶ usulünde toplanmaya başlanmıştır (Coşar, 1996a: 21-22). Ancak bu usul de vergi tahsili hem düzenli bir şekilde yürütülememiş hem de vergi olarak toplanan ürünler gerçek değeriyle satılamadığından vergi tahsilatı düşmüştür. Ancak Tanzimat Fermanı'nın bir anda ülkenin tamamında uygulanamaması²⁷ ve devletin çeşitli sebeplerle gelir ihtiyacının sürekli artması sebebiyle iltizam usulüne geri dönmüştür (Eroğlu, 2010:59; Sayın, 1999: 318). Bu hamle aslında Tanzimat Fermanı'yla birlikte iltizam usulünün kaldırılmaya çalışıldığını ve daha merkeziyetçi bir devlet yapısı oluşturulmaya çalışıldığını göstermektedir (Binatlı, 1969: 313). Bu dönemde mültezimlerde ikiye ayrılmaktaydı. Büyük mültezimler devletten toprakları kiralar daha sonra küçük mültezimlere ihale ederlerdi. Buda köylünün ödemesi gereken vergiden çok daha fazlasını ödemesine neden olurdu. Bu yüzden köylü kesim bu usul hakkında sürekli şikâyet etmiş ancak devlet mali kaygıları gereği uzunca bir süre soruna çözüm bulamamıştır (Coşar, 1996a: 21-22).

Yukarıda da bahsedildiği üzere aşar vergisinin her yerde farklı uygulanmasının önüne geçmek adına 1840 yılında hububattan alınan verginin ülkenin her yerinde 1/10 oranında uygulanmasını düzenleyen Arazi Kanunu yürürlüğe girmiştir²⁸. Bu kanunun en önemli özelliklerinden biri ise reayaya mülkiyet hakkı tanınmasıdır. Üç yıl yürürlükte kalan bu kanunla verginin tahsilinde emanet usulü uygulanmış ancak beklenen başarı sağlanamamıştır. Böylece tekrardan iltizam usulüne dönüş gerçekleşmiştir. Ancak bunun sebebi olarak sadece devletin gelirlerinin azalması olarak değerlendirmek eksik olacaktır. Çünkü mültezimler bulundukları bölgelerin zenginleri olduklarından halkı borçlandırarak adeta tefecilik usulü ile toraklarını ellerinde almaktaydı. Böylece köylü zamanla kendi toprağının amelesi konumuna gelmiştir. Devlet ile halk arasında aracı olduğu düşünülen bu zümrenin baskılarının da alınan kararda etkisi olduğu düşünülmektedir (Binatlı, 1969: 313-314). Öte yandan iltizam usulünün sakıncalarını ortadan kaldırmak üzere köy ve idare meclisleri önünde mültezimleri teminata bağlamak suretiyle ihaleye girmeleri sağlanmış ancak ne kadar çaba gösterilirse gösterilsin beklenen sonuç alınamamıştır. Zira her ne kadar vergi idare meclisleri huzurunda ihale edilse de mültezimler aralarında anlaşarak aşarı düşük bedellerle elde etmeyi başarmıştır²⁹ (Saraçoğlu, 2023: 9).

²⁶ “Muhassıl-ı emval” adı verilen memurların eyaletlere gönderilerek verginin toplanması (Duru ve diğerleri, 1982: 37).

²⁷ Tanzimat fermanıyla iltizam usulünün kaldırılması amaçlanmıştı ancak fermanın bir anda tüm ülkede uygulanmasının mümkün olmaması sebebiyle mali uygulamalara pilot bölgeler seçilerek başlanmıştır. Zira ülkenin tümüne muhassıl adı verilen memurlar gönderilemeyeceğinden ülke “tanzimata dahil bölgeler” ve “müstesna” bölgeler olarak ikiye ayrılmıştır. Müstesna bölgelerde tanzimatın getirdiği yenilikler uygulanmıyordu ancak amaç zamanla bu bölgeleri de tanzimata dahil alanların içine katmaktır (Cezar, 1985: 932).

²⁸ Bu kanuna göre mülk olarak kullanılabilecek topraklar; Erazi-i Melûke, vakıf toprakları Erazi-i Mevkufe, devlete ait olan arizeler Erazi-i Emriyye, yol çarşı panayır mesire kışlak alanları gibi yerlere ait olan Erazi-i Metruke son olarak da ekilip biçilmeyen atıl arazilerde Erazi-i Mevat olarak sınıflandırılmıştır (Binatlı, 1969: 313-314).

²⁹ Aşar Vergisini toplanması sırasında yapılan suistimallerle ilgili somut örnekler için bkz. Asker ve Yıldız, 2014: 184-190.

II. Meşrutiyet Dönemi'nde de iltizam usulü uygun görülme de devam etmiştir. Cumhuriyet Dönemi'nde ise sadece iltizam usulünü değiştirmek ya da yeniden düzenlemenin çare olmadığı bu konudaki rahatsızlıklardan ancak verginin kaldırılarak kurtulacağı düşünülmüştür. (Pelin, 1942, 307). Ancak aşar vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payının büyüklüğü bu konuda yöneticilerin cesaretini kırmıştır. Zira böylesine köklü ve büyük bir verginin kaldırılması, ekonominin tüm kesimlerini etkileyeceği için üzerinden enine boyuna çalışması gerekmektedir.

Aşar vergisi ile ilgili şikayetler Cumhuriyet Dönemi'nde artarak devam etmiştir. Vergi hakkında yapılan şikâyet ve itirazlar ile buna bağlı olarak kaldırılma nedenlerini belli başlıklar altından incelemek mümkündür. Tarihsel, iktisadi, siyasi, ideolojik ve toplumsal olarak sınıflandırabileceğimiz bu nedenler adeta bir ağacın kökleri gibi birbiriyle iç içe girmiş durumdadır. Bu yüzden aşar vergisini kaldırılma sürecine götüren nedenleri genel olarak şöyle sıralamak mümkündür (Coşar, 1996a: 24-27; Palamut, 1984: 73-77; Duru ve diğerleri, 1982:39; Türk, 1981: 339; Saraçoğlu, 2023: 9-10; Akalın, 2008: 39-40).

- Aşar vergisi %10 nispetinde düz oranlı bir şekilde alınması (İktisadi)
- Ülkenin önemli bir kısmının tarımla geçimini sağlıyor olması ve bu kesimin aşar vergisinin yanında başkaca vergi yüküne de katlanıyor olması (İktisadi)
- Aşar vergisinin iltizam usulünce toplanması (Tarihsel, Toplumsal)
- Yabancılardan vergi alınamaması (İdeolojik, İktisadi, Tarihsel)
- Aşar vergisinin üretimi azalttığı yönünde de bir izlenimin bulunması (İktisadi)
- Aşar vergisinin matrahının gayri safi usulde tespit ediliyor olması (İktisadi)
- Tarımsal üretimi, üretim teknolojisini, sermaye birikimini ve serbest ticari ilişkilerin gelişmesini olumsuz yönde etkilemesi (İktisadi)
- Tarımda sanayileşmeyi engellemesi (İktisadi)
- Köylü kesiminin aşar vergisine karşı itirazlarının günden güne artması (İktisadi, Siyasi)
- Kurtuluş savaşına destek veren köylü kesiminin ödüllendirilmesi (Siyasi)
- Cumhuriyet rejiminin halkın çoğunlukla kabulünü kolaylaştıracağı düşüncesi (Siyasi, İdeolojik)
- Aşar vergisinin kaldırılmasının bir nedeni de Şeyh Said isyanı olarak değerlendirilmektedir. Tabi verginin kaldırılmasını sadece bu sebebe bağlamak sığ bir tespit olacaktır. Zira bu kanun teklifi 20 Ekim 1924 yılında Meclise sunulmuş hükümet değişikliği sebebiyle süreç uzamıştır. Ancak sürece verginin kaldırılmasını hızlandıracak şekilde katkı yaptığını değerlendirmek mümkündür (Siyasi)
- Toprak ağalarının hükümete baskı yapması (Siyasi)
- Aşar vergisi Osmanlı Devletinden kalma ve şeri bir vergi olması sebebiyle halk tarafından dini bir vecibenin ifası olarak da görülmekteydi. Bu yüzden verginin kaldırılması tartışmalarında bazı kesimler aşar vergisinin kaldırılmasının şeriata aykırı olacağını ileri sürmüştür. Ancak zamanla aşar vergisindeki bozulmalar verginin mültezimler ve onlara kaynak sağlayan gayrimüslimlerin yararına olmasına yol açmıştır (İdeolojik, Toplumsal, Dini)

Cumhuriyetin ilanından sonra hükümetin önünde çözülmeyi bekleyen siyasi iktisadi ve mali birçok konu bulunmaktaydı. Aşar vergisi de yukarıda değindiğimiz sebeplerden dolayı bunların içinde en önemli mali meseleydi. Aşar vergisinin kaldırılmasına ilişkin ilk

öneri İzmir İktisat Kongresinde dile getirilmiştir³⁰. Öneriyi getiren çiftçi grubu aşar vergisinin kaldırılmasını yerine tüm ülkeyi kapsayacak bir vergi konulmasını savunmuştur. İşçi grupları tasarıyı desteklerken tüccar ve sanayici kesim kaldırılmasının yerine adil bir şekilde dönüştürülmesini önermiştir. Ancak daha sonra onlarda aşar vergisinin kaldırılmasını desteklemiş böylece kongredeki tüm kesimlerce aşar vergisinin kaldırılması talep edilmiştir (Varcan, 1985: 32).

Aşar vergisinin kaldırılması konusunda mecliste ilk önerileri CHP'nin ilk programı olarak kabul edilen 9 umdede görmekteyiz. Birinci umdenin 2 fıkrasında hukuki, idari, kurumsal konularla, eğitim, ekonomi gibi konuların hepsinde hakimiyeti milliye ilkesinin temel ilke olacağı vurgusu ve emniyet ve asayişten hemen sonra aşar vergisi hakkındaki düzenlemelere yer verilmiştir. Yine beşinci umdenin ilk fıkrasında da aşar vergisi ve tarıma yönelik düzenlemelere yer verilmiştir³¹. Cumhuriyet hükûmetleri aşar vergisinin kaldırılması yerine dönüştürülmesi düşüncesi de oldukça fazlaydı. Zira 30 Ekim 1923'te kurulan İnönü hükûmetinin programında aşarın kaldırılması değil dönüştürülmesi yer almaktaydı (Coşar, 1996a: 22-23).

Aşar vergisinin kaldırılması hakkındaki görüşmelerde de bu durum dile getirilmiştir. Genel olarak milletvekilleri; ülkenin yeni kurulduğunu, bütçe gelirlerinin üçte birine denk gelen bir kaynağın bir anda kesilmesinin yanlış olduğu, hiç değilse her yıl belli bir oranda azaltılarak verginin yıllara yayılarak kaldırması gerektiği ve şikayetlerin en çok verginin tahsil usulü yani iltizam usulünden kaynaklı olduğu bu yüzden beyanname usulüne geçilmesi gerektiğini savunmuştur (Varcan, 1985: 34). Örneğin 15 Şubat 1925'te yapılan görüşmelerde Trabzon mebusu Ahmet Muhtar Bey görüşmelerin yeterli olmadığını bu yüzden verginin kaldırılmasındansa vergi oranlarının daha uyumlu hale getirilmesini savunmaktaydı. Ancak düşünceleri meclis tarafından önemsenmemiştir. Oysa aşar vergisi ülkenin en önemli vergisiydi ve köylü kesim üzerinde önemli bir vergi yüküne yol açıyordu. Bu vergi kaldırılacaksa eğer; bunun doğuracağı ekonomik ve sosyal sonuçlarının enine boyuna tartışılması gerekmektedir. Ancak mecliste genel olarak aşarın biçimsel özellikleri ile yol açtığı olumsuzluklar değerlendirilmiş; tarım kesiminin fakirliği, geri kalmışlığı ya da bu kesimin tekrardan nasıl vergilendirileceği, bir kesimden diğer kesime doğru gerçekleşecek sermaye transferi ihmal edilmiştir (Coşar, 1996a: 23-24; Eldem, 1994: 171-172).

Aşar vergisinin kaldırılması hakkındaki ilk teklif 20 Ekim 1924³²'te İnönü hükûmeti tarafından yapılmıştır. Ancak bir hükûmet değişikliği gerçekleşmiş ve 27 Kasım 1924'te Fethi Okyar hükûmeti programında aşarın ilgası hakkındaki çalışmaların tamamlanacağı tek gaye olduğu vurgulanmıştır. Görülmektedir ki hükûmetin aşarın değiştirilmesine yönelik düşüncesi 1924 yılının sonunda kaldırılmasına dönüşmüştür (Coşar, 1996a: 22-23).

³⁰ 17 Şubat- 4 Mart tarihleri arasında toplanan çiftçi, tüccar, sanayici ve işçi temsilcilerinden 1135 kişinin katıldığı İzmir İktisat Kongresi mali açıdan Aşar vergisinin kaldırılması, temettü vergisinin gelir vergisine dönüştürülmesi, rejî idarelerinin kaldırılması, koruyucu gümrük tarifelerinin kabulü kararları alınmıştır. Diğer iktisadi kararlar için bkz. Parasız, 1991: 3.

³¹ 9 umde için bkz. <https://ataturkansiklopedisi.gov.tr/bilgi/dokuz-umde/> Erişim tarihi: 09.08.2023

³² Aşar vergisinin kaldırılması Diyarbakır milletvekili Zülfî Bey tarafından 17 Ekim 1923'te yapılmıştır. Bu teklif her ne kadar CHP tarafından desteklense de işleme konulmamıştır (Coşar, 1996a: 22).

Nihayet 17 Şubat 1925 yılında 552 sayılı yasa ile aşar vergisi kaldırılmış, bu durum ülkede coşku ile karşılanmış³³ ve yerine daha dar kapsamlı Mahsulat-ı Araziye vergisi konulmuştur. Aşar vergisinin kaldırıldığı yıl olan 1925 mali yılı bütçe gelirlerinin %25'ini vergi gelirlerinin ise %50'sini oluşturmaktaydı (Parasız, 1991: 14).

Aşar'ın kaldırılmasını savunan görüşler genellikle köylü kesimin üzerindeki ağır vergi yüküne, iltizam usulünün yarattığı sorunlara, aynı olarak tahsil edilmesinin para ekonomisinin yaygınlaşmasının önünde engel olmasına ve tarh/tahsil maliyetlerinin yükselmesine yoğunlaşmıştır (Giray, 2010: 226). Aşar'ın kaldırılmasını eleştiren görüşler ise genellikle kamunun en büyük finans kaynağının aniden kaldırılmasının yaratacağı bütçe sorunlarına odaklanmıştır (Mutlu, 2009: 74).

Aşar vergisi kaldırılmasını araştırmacılar genel olarak köylü kesim üzerinden ağır bir vergi yükünün kalkmış olması, mültezimlerin köylü üzerindeki baskılarının son bulduğu, aşar vergisinin aynı usulde tarh ve tahsil edildiğinden, kaldırılması sonucunda köylünün para ekonomisine geçişinin hızlanacağı düşünceleriyle olumlu karşılarsa da bazı araştırmacılar konunun gözüktüğünden farklı olduğu aşar vergisinin kaldırılması ile beklenen sonuca ulaşamadığı hatta kaldırılmasına giden yolda sebeplerin köylü kesimini rahatlatmak olmadığı siyasi ve ideolojik sebeplerin daha ağır bastığı yönünde tespitlerde bulunmuştur³⁴ (Yılmaz ve Yüksel, 2019: 87).

Aşar vergisinin kaldırılması sonucunda yerine Mahsulat-ı Araziye vergisi getirilmiş, ağnam vergisi sayım vergisine dönüştürülmüş, temettü vergisi kazanç vergisine dönüştürülmüştür. Verginin kaldırılmasından hemen önce yol vergisi ihdas edilmiştir. Ayrıca aşar vergisinin kaldırılmasından sonra muamele vergileri ihdas edilerek vergi yapısı dolaylı vergiler ağırlıklı olarak şekillendirilmiştir (Parasız, 1991: 14-15).

1.1.1.6.1. Verginin Mükellefi

Aşar vergisinin alacaklısı devlet, borçlusu ise tarım üretimi yapan ziraatçidir (Binatlı, 1969: 307). O halde aşar vergisinin mükellefi tarımla uğraşan çiftçi kesimidir.

1.1.1.6.2. Verginin Konusu

Aşar vergisinde vergiyi doğuran olan gayrisafi hasılattır. Yani arazi sahibi olmak ya da arazi ekmek vergiyi doğurmamakta hasat zamanı elde edilen ürün verginin konusunu oluşturmaktadır. Açıkça görülmektedir ki aşar vergisinin mükellefi tarım üreticisidir. Ekilen topraktan alınan ürün ise verginin konusudur. Ancak aşar vergisi bugünkü anlamda ödeme

³³ Kanunun kabulü sonrasında Kastamonu vekili Mehmet Fuat Bey ve Yozgat vekili Süleyman Sırrı Bey TBMM'ye şu önergeyi vermiştir. Aşar vergisinin kaldırılması ile köylünün üzerinde önemli bir yük kalkmış olduğundan bugünün Rençberin Bayramı olarak kutlanması gerektiği, aşar vergisini kaldıran kanununda isminin Rençberin Bayramı Kanunu olarak değiştirilmesi şeklindedir. Ancak önerge oylanarak reddedilmiştir (Varcan, 1985: 35).

³⁴ İlgili çalışmalar için bkz. <https://www.ekrembugraekinci.com/article/?ID=1127&a%C5%9Far-vergisi-ve-k%C3%B6y-a%C4%9Fali%C4%9Finin-do%C4%9Fu%C5%9Fu> Erişim tarihi: 13.04.2023; Palamut, 1984; Coşar, 1996b:7-10.

gücüne göre alınan bir vergi değildir. Ayrıca safi hasılat üzerinden değil gayrisafi hasılat üzerinden vergilendirildiğinden giderlerin düşülmesi söz konusu değildir. Bu da verginin bazen elde edilen kârdan verilmesi anlamına gelirken zarar edilen dönemlerde ise sermayeden verildiği anlamına gelmektedir. Zamanla aşar vergisinin tarım üreticisini ve tarımı olumsuz yönde etkilemesi de bu yüzden olmuştur (Binatlı, 1969: 307-308).

Yine yukarıda bahsettiğimiz üzere; Kur'an'ı Kerim'de 2/267 ve 6/141. ayetlerinde aşar vergisinin mükellefiyeti ve vergiye tabi olması gereken ürünler sayılmıştır. Ayeti kerimelere göre hurma, nar, zeytin, her türlü topraktan alınan mahsul ve bunlara benzeyen benzemeyen tüm ürünler verginin konusunu oluşturmaktadır (Binatlı, 1969: 305).

1.1.1.6.3. Verginin Oranı

Aşar vergisi uzunca bir süre %10 olarak uygulanmıştır. 1883 yılına eğitim öğretim ve ulaşım harcamaları için vergiye %1,5 zam yapılmıştır. Böylelikle aşar vergisi oranı %11,5 olmuştur. 1896-97 yılı bütçe açıklarını kapatmak üzere oran %12'ye, 1900 yılında ise %12,6 ya çıkarılmıştır. 1906 yılından itibaren de yani II. Meşrutiyet Dönemi'nde vergi %12,5 olarak tahsil olunmuştur. Millî mücadele Dönemi'nde ise vergi oranı %12'dir (Coşar, 1996a: 21-22).

1.1.1.7. Hususi Ormanlar Hasılat Vergisi

Hususi ormanlar, arazi-i memluke³⁵ ya da arazi-i miriye³⁶ statüsünde olup³⁷, şahıslar tarafından tasarruf edilmekte olan kuru ve ormanlardır (İhsaiyat-ı Maliye, 2005: 89).

Osmanlı devletinde ormanlar 4 bölüme ayrılmıştır. Bunlar devlet ormanları, vakıf ormanları, kasaba ve köy ormanları ile hususi orman ve korulardır (Duru ve diğerleri, 1982: 52).

Esasen ormanlardan alınan bu vergi bir nevi öşür olarak kabul edilmektedir. Bununla beraber aynı oranda tezkire de tahsil edilmekteydi. Tezkiresiz olarak yakalanan kereste, ağaç ve kömürlere kaçak nazarıyla bakılır ve iki kat vergi alınır (Sayın, 1999: 573).

Hususi ormanlar vergisi Osmanlı Devleti'nde 1285 tarihli Orman Nizamnamesi ile yalnız özel mülke tabi ormanlar ile vakıf ormanlarından alınan kereste öşrü ile başlamış 1292 (1875/1876) yılında buna odun, kömür, pul resmi ilave olunmuştur. Öşür bedeli kerestenin kıymeti üzerinden orman memurlarınca belirlenen tezkereler üzerinden alınır, odun ve kömürde ise bunların nakil vasıtalarına vergi miktarınca pul yapıştırılırdı. Vergi II. Meşrutiyet Dönemi boyunca böylece devam etmiş, 1925 yılında aşar vergisinin yürürlükten kaldırılmasıyla bu öşür ve pul resmide yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 1925 bütçe

³⁵ Mülkiyet yolu ile tasarruf olunan yerler (luggat.com/index.php#ceviri erişim tarihi: 25.07.2023)..

³⁶ Devlete ait arazi (luggat.com/index.php#ceviri erişim tarihi: 25.07.2023).

³⁷ Arazi-i memlukede toprağın üzerindeki meyve ağaçlarına ve üzerindeki meyvelerin sahibide toprağın sahibidir. Ancak arazi-i miriyede ise toprağa tasarruf edenler sadece kendiliğinde yeşen meyvelere sahip olabilmektedir. Hatta bunlara zarar verenler zararı tazmin etmek zorundadır (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 89).

kanunuyla Hususi Ormanlar Vergisi olarak tekrardan düzenlenmiş ve 1938 senesine kadar tahsil edilmiştir (Pelin, 1942: 322).

1.1.1.7.1. Verginin Mükellefi

Hususi ormanlar vergisinin mükellefi gerek özel mülkiyette olan gerekse de devlete ait olan ormanlardan faydalananlardır. Bu ormanlarda yer alan ağaçların meyvelerinden ya da ağaçların kesilip odun olarak satanlar verginin mükellefidir. Ancak zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak üzere elde edilen odun ve kömür verginin kapsamına dahil değildir (Sayın, 1999: 571).

1.1.1.7.2. Verginin Konusu

Hususi ormanlar, devlete ya da özel mülkiyete ait olup tapu ile özel kişiler tarafından tasarruf edilen orman ve korulardır. O halde verginin konusunu da bu ormanlar ve buradan elde edilen odun kereste ağaç ya da ağaçlarda kendiliğinden yetişen meyveler oluşturmaktadır.

Hususi ormanlar vergisinin konusunu sahip olunan ormanlar değil kesilen ağaçlar oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi bu ağaçların değeri üzerinden hesaplandığından bu vergiyi bir tür gelir vergisi olarak değerlendirmek gerekmektedir (Küsmenoğlu, 2010: 115). Ayrıca sadece özel ve vakıflar idaresinin mülkiyetinde olan ormanlardan yapılan kesimler verginin konusuna dahil edilmiştir (Saraçoğlu, 2023: 100).

1.1.1.7.3. Verginin Oranı

Ormanlar üzerinden ilk olarak 7 Ramazan 1274 (21.04.1858) tarihli arazi kanunnamesi ile özel kişilerin tasarrufunda bulunan miri arazi hükmündeki orman ve korulardan arazinin çeşidine göre öşre eşit yer kirası alınmaya başlanmıştır. Daha sonra ise orman sahiplerinin satmak üzere elde ettikleri odunun her bir 100 kıyyesinden 20 para, kömürden 1 kuruş, kerestelerin pazardaki kıymetleri üzerinden 1909 yılına kadar %10 daha sonra %12.5 oranında vergi alınmıştır (Öztel, 2009: 115). Cumhuriyet Dönemi'nde ise verginin oranı %10 olarak belirlenmiştir. Ancak bu da daha sonra artırılmıştır (Pelin, 1942: 323).

1.1.1.8. Maadin Rüsumu (Madenler Vergisi)

Osmanlı Devleti'nde madenler devletin bizzat Maadin Nazırı ve kamu görevlilerince emaneten işletilen ya da izin karşılığında özel şahıslarca işletilmesine izin verilen madenler olarak ikiye ayrılmıştır. Bu madenlerden özel kişilere ferman ile ya da özel sözleşmeler ile ihale edilen madenler, maadin vergisine tabiydi (Öztel, 2009: 117)

Osmanlı Devleti'nde madenler ile ilgili hükümler Kırım harbine kadar şer'i hükümler kapsamında düzenlenmiştir. İslam fıkına göre mülk arazi kiminse madenin mülkiyeti de ona aittir. Bunun dışında maden bulup çıkarana aittir. Buradan elde edilen hasılatın 1/5 oranında devlete zekât verilir böylece vergi rejimi işletilirdi. Tahsilat ise genel olarak iltizam kısmen de emanet usulünce gerçekleştirilirdi (Pelin, 1942: 392).

Kırım harbinden sonra yabancılar madenlerimizi işletmeye talip olmaya başlayınca maden rejimi hakkında bir düzenleme yapılması ihtiyacı doğmuştur. Zira Kırım Harbi'ne kadar 1274 (1857/1858) Arazi Kanunu hükümlerine göre işletilen madenler üzerinden Kırım Harbi'nden sonra Fransa'dan örnek alınarak düzenlenen 1278, 1285, 1304 ve Cumhuriyet Dönemi'nde de uygulanan 1322 sayılı nizamnamelere göre maden vergileri tahsil edilmiştir (Pelin, 1942: 392).

Cumhuriyet Dönemi'nde madenlerle alakalı yukarıda da belirttiğimiz üzere Osmanlı Devleti zamanında düzenlenen 1322 sayılı nizamnameye göre imtiyaz hakkı tanınmış ve vergilendirilmiştir. Madenler devlet tarafından imtiyaza verilerek, bulana da rüçhan hakkı tanınmıştır. Burada tüm yetki devlete ait olduğunda madenlerin devlete ait olduğu zımnen kabul edilmiş olmaktadır. Eğer madeni keşfeden kişiye imtiyaz hakkı tanınmamış ise kendisine kârdan pay, mülk topraklarda ise toprak sahibine devletin aldığı paradan pay verilirdi. İmtiyaz süresi sathi madenlerde süresiz, asli madenlerin bir kısmında 40 ila 99 yıl, diğer kısmında ise 99 yıl olarak verilirdi. Süre bitiminde maden tesisiyle birlikte devlete teslim edilirdi (Pelin, 1942: 393).

Vergilendirme konusuna gelmek gerekirse madenler iki şekilde vergilendirilmiştir. Birincisi imtiyaz sebebiyle alınan harçlardan oluşmaktadır. Bunlar taharri ilmühaberi, taharri ruhsatnamesi, tahlil harcı, ferağ harcı, imtiyazname harcı gibi harçlardır. Esasen bunlar bütçede harçlar içerisinde sayılması gerekirken maden vergisi içerisinde dahil edilmiştir (Pelin, 1942: 393).

Diğer vergilendirme ise senelik olarak yapılan vergilendirmedir. Buna göre madenler mukarrer ve nispi resim olmak üzere iki ayrı şekilde vergilendirilmiştir. Mukarrer resim, imtiyaz hakkı tanınan madenin saha büyüklüğüne göre alınan resimdir. 12 dönüme 10 kuruş şeklinde vergi alınmaktaydı (Pelin, 1942: 393). Nispi resim ise ihraç edilmek üzere hazırlanan madenin cinsine göre, Avrupa maden piyasası fiyatından eritme ve nakliye masrafları düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden alınan resimdir. Nispi resim kanunun saydığı damar halindeki madenlerde %5, yığın halindeki madenlerde ise %10-20 olarak alınmaktadır. Kanunun belirlediği sınırlar içerisinde oranlar madenin zenginliğine ya da yapılan imtiyaz anlaşmalarına göre belirlenmekteydi (Pelin, 1942: 393).

Madenler ile ilgili olarak 1925 yılında çıkarılan 608 sayılı kanun ile taş ocaklarından alınan vergi gelirleri özel idareler ile köy tüzel kişiliklerine bırakılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 279).

1.1.1.8.1. Verginin Mükellefi

Maden vergisinin mükellefi, ferman ile kendisine maden işletme izni verilen kimselerdir. Esasen madenler sadece ihale usulüyle ya da mültezimler aracılığıyla

işletilmemekteydi. Emaneten devletin üst düzey görevlileri aracılığıyla işletilen madenler de bulunmaktaydı. Ancak bunlar maadin vergisi kapsamında olmadığından verginin mükellefi de değildir. Bu durumda maadin vergisinin mükellefi ferman ya da sözleşme ile kendilerine maden işletme izni vergilen gerçek ve tüzel kişilerdir (Sayın, 1999: 574).

1.1.1.8.2. Verginin Konusu

Maadin vergisinin konusu Osmanlı Devleti'nde bulunan ve çıkarılan madenlerdir. Bu madenler 1906 tarihli nizamnamenin 1. Maddesi gereğince üç kısma ayrılmıştır. Bunlar madeni asliye, maddeni sathiyeye ve taş ocaklarıdır³⁸. Madeni asliye yer altındaki madenleri, madeni sathiyeye yer üstündeki madenleri kapsamakta olup maadin vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Taş ocakları için ise ayrıca bir nizamnameye yayımlandığı için maadin vergisi kapsamı dışındadır (Tambay, 2019: 138).³⁹

1.1.1.8.3. Verginin Oranı

14 Safer 1324 (9 Nisan 1906) yılı maadin nizamnamesine göre madenlerden alınan vergiler aşağıdaki gibidir. (Öznel, 2009: 117-118).

Madenlerin ithalatı üzerinden bir defaya mahsus alınan vergiler Tablo 6'da yer almaktayken her yıl alınan vergiler ise Tablo 7'de yer almaktadır. Bu iki tablo birlikte değerlendirildiğinde, anlaşılacağı üzere madenlerden alınan vergiler iki türdür. İlki bir defaya mahsus alınan vergiler diğeri ise daimî ve senelik olarak alınan vergilerdir.

Bir defaya mahsus olarak alınan vergilerden; taharri (arama- araştırma) harcı ruhsatnamenin verilme zamanında; ferağ ve devir harçları, maden araştırması yapma iznine sahip bir kimsenin bu hakkını başka bir şahsa ferağ etmek istediğinde; ferman harcı ise fermanı alının verilmesi sonrasında alınan harçlardır (Sayın, 1999:579).

Madenlerden alınan yıllık vergilerden rüsumu mukarrere; madenin fermanında belirtilen hududu dahilindeki arazinin her ceribi⁴⁰ için alınan vergidir. Bu para her yılın mart ayında tahsil edilmekteydi. Rüsumu Nisbiyye ise madenlerden elde edilen hasılatın gayrisafi olarak alınan vergidir (Sayın; 1999: 579).

³⁸ Taş ocakları hakkında 1305 ve 1318 tarihlerinde nizamnameler yayınlanmıştır. Bkz. İhsaiyat-ı Maliye, 200:97.

³⁹ Yeraltı ve yerüstünde yer alan madenler nizamnamenin ikinci maddesinde yer verilmiştir. Detaylı bilgi için bkz. Tambay, 2019: 138-139.

⁴⁰ Eni ve boyu 60 arşın olan arazi ölçüsü.

Tablo 6. Madenlerin İthalatından Bir Defaya Mahsus Alınan Harç ve Vergiler

Vergi Türleri	Kuruş
Taharri (Araştırma) ilmühaberi harcı	390-500
Araştırma Ruhsatı harcı	500-1500
Ferağ ve devir harcı	250-750
Tahlil harcı	530
Ferman harcı	530-21200

Kaynak: Öztel, 2009: 118

Tablo 7. Madenlerden Yıllık Alınan Vergiler

Rüsüm-ı Mukarrere (Sabit olarak alınan vergi)	Her bir 10 dönüm için 10 kuruş 6 santim (Teçhizat dâhil)
Rüsüm-ı Nisbiyye (Oransal olarak alınan vergi)	- Yığın halinde olan madenin satış fiyatı üzerinden %10 kuruş 6 santim–20 kuruş 6 santim - Damar halinde bulunan madenin satış fiyatı üzerinden %1 kuruş 6 santim / 5 kuruş 6 santim

Kaynak: Öztel, 2009: 118

1.1.1.9.Vergi Tezakiri Esmani (Tezkereler Vergisi)

Vergi tezakiri esmani diğer bir deyişle tezakir yani tezkereler vergisi, devletin mükelleflere, verginin miktarı, ödeme zamanı ve ödeme şekli ya da taksitleri hakkında bilgi vermek amacıyla gönderdiği resmi belgelerden aldığı vergidir (Sayın, 1999: 581; Öztel, 2009: 120).

Vergi tezakiri ilk olarak 1295 (1877/1878) senesinde uygulanmıştır. O yıl temettü ve emlak vergisini verecek mükelleflere numaralı ve koçanlı, her yıl için ayrı ayrı tezkereler düzenlenerek gönderilmiştir. 1296 (1878/1879) senesinden itibaren de uygulanmaya başlanarak her sene için ayrı tezkere düzenlenerek, tezkere başına 20 para ücret tahsil edilmiştir (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 103). Vergi tezkereleri sadece emlak vergisinden ibaret olup ilk olarak üçer senelik düzenlenmeleri kararlaştırılmıştır. Ancak daha sonra beşer senelik düzenlenmiştir. Bunun sebebi ise tahrir nizamnamelerinin 5 yılda bir güncellenmesinin takibini yapmaktır (Sayın, 1999:581).

5 Ağustos 1325 (18 Ağustos 1909) tarihli Tahsili Emval Kanunun 3. Maddesinde; her sene mart ayından evvel mükelleflere her bir vergi için ödeyecekleri vergi miktarını ve zamanının bildiren tezkereler gönderileceği ve bunun karşılığında her bir tezkere için 20 kuruş alınacağı kararlaştırılmıştır. 1327 (1911-12) yılından itibaren ise her bir tezkere için alınan 20 kuruş pul bedeli 1 kuruş olarak belirlenmiştir (Öztel, 2009: 121). Vergi Cumhuriyet Dönemi'ne miras kalmış ve 1925 senesine kadar bütçelerde yer almıştır.

1.1.1.9.1. Verginin Mükellefi

Yukarıda belirtildiği üzere 1295 (1877/1878) kararnamesi gereğince 1296 (1878/1879) senesi itibariyle uygulanmak üzere emlak ve temettü vergisi için vergiyi verecek şahıslara her taksimde mahsus kuponlu, her yıl için ayrı numaralı koçanlı tezkireler gönderilmiş ve her tezkireden 20 para alınmaya başlanmıştır (Sayın, 1999: 582). O halde tezkere vergisinin konusu ve mükellefi emlak ve temettü vergisi bakımından mükellef olanlardır. Ancak daha sonra bu kararname tadil edilerek emlak vergisine (akar, arazi ve temettü vergileri) ilaveten bedeli askeri, temettü vergisi ve tarik bedelinden mükellef olunan miktarında toplamını ve taksitlerinin bilgilerini de içerecek şekilde ekleme yapılmıştır (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 103-104).

1.1.1.9.2. Verginin Konusu

Devletin vergi mükelleflerine gönderdiği, içerisinde vergi miktarı ve ödeme zamanı ile ilgili bilgilerin yer aldığı belgenin kâğıt bedeli olarak tahsil edilen tezkere vergisinin konusunu da vergi miktarı ve ödeme zamanını içeren bu belgeler oluşturmaktadır (Akar, 1998:241).

1.1.1.9.3. Verginin Oranı

Tezkereler vergisi maktu olarak alınan vergilerdendir. Düzenlenen her tezkere için önceleri 20 para alınırdı. 1296 (1878/1879) senesinde yapılan bir değişiklik ile her ay için ayrı kupon düzenlenerek 12 ayrı tezkere çıkartılmıştır. Ancak 1318 (1900/1901) tarihli tahsili emval nizamnamesine göre 4 taksit olan vergiler için de 12 kupon düzenlenmiştir. Mükellefler vergilerini peşin, iki ya da dört taksitte ödediklerinden bazı kuponlar boşa çıkmış bu da suistimalleri beraberinde getirmiştir. Sonraları ise vergiler birbirinden ayrılarak her vergi için ayrı tezkereler düzenlenmiş 1 para ile 10 para arasında değişen maktu vergiler uygulanmıştır (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 583-584).

1.1.1. Damga, Harç ve Kaydiyeler

II. Meşrutiyet Dönemi'nden Cumhuriyet'e miras vergilerin bu bölümünde bütçelerde yer alan damga, harç ve kaydiyeler bölümüne yer verilecektir. Dolayısıyla bölüm üçe ayrılarak damga vergisi, harçlar ve kaydiyeler olarak incelenecektir.

1.1.1.1. Damga Vergisi

Damga vergisi, ticari ve sosyal hayatta kullanımı zorunlu olan senetler üzerinden alınan vergidir (Öztel, 2009: 124). Sayın (1999) damga vergisini; yapılan işlemler ve

sözleşmeler üzerinden, devlet hakkını gözetmek üzere çeşitli damgalı matbu evrakları, almaya herkesin mecbur kılınarak tahsil edilen vergi olarak tanımlamıştır.

Senet kullanımı suretiyle damga vergisi ile ilgili ilk nizamname 27 Rebiü'l evvel 1278 (1 Ekim 1861) senesinde düzenlenmiştir⁴¹ (Öztel, 2009: 124). Daha sonra 1290 (1873/1874), 1291 (1874/1875), 1298 (1880/1881), 1304 (1886/1887), 1316 (1898/1899) ve 1320 (1902/1903) senelerinde hangi evraklardan ne oranda damga vergisi alınacağı ya da günün koşullarına göre hangi işlerin verginin kapsamına dahil edileceği⁴²⁴³ konusunda çok sayıda nizamname yayımlanarak damga vergisi güncellenmeye çalışılmıştır (Sayın, 1999: 595-604).

1321 (1903/1904) senesinde yayımlanan ve II. Meşrutiyet Dönemi'nde de geçerliliğini koruyan nizamname ile damga vergisinin yönetimi Duyunu Umumiye idaresine devredilmiştir. O zamana kadar damga vergisine tabi olmayan çok sayıda evrak vergi kapsamına alınmıştır. Böylece önceleri 20 evrakı geçmeyen vergiye tabi evrak sayısı 113 evraka çıkartılmıştır (Sayın, 1999: 605).

Damga vergisi bütçe gelirlerinin neredeyse %10'una denk gelmesi sebebiyle hazineye önemli ölçüde gelir sağlamaktaydı. Hazineye sağlanan bu gelirin yanında devlet bu vergiyle ticari ve iktisadi hayatı da kontrol altında tuttuğu ve müdahale edebildiği göz önüne alındığında verginin önemi daha net ortaya çıkmaktadır. Damga vergisinin bu denli önemli olmasına karşın kanunun uygulamasında bazı zorlukların olması, idari teftişin yetersizliği, yabancılardan vergi tahsilatının yapılamaması sebebiyle beklenen verim sağlanamamıştır (Öztel, 2009: 124-125).

Cumhuriyet Dönemi'nde ise damga vergisi köklerini II. Meşrutiyet Dönemi damga vergisinden almaktadır. Savaş Dönemi'nde ve Cumhuriyet'in ilk yıllarında bu vergi aynen uygulanmakla beraber mali ihtiyaçlar nedeniyle bazı zamlar yapılmış ve vergi oranları artırılmıştır. Örneğin 1921 yılında 1905 ve 1906 tarihli damga vergisi kapsamında alınan maktu damga vergilerine 3, nispi olarak alınan damga vergilerine ise 2 kat zam yapılmıştır. 1925 yılında ise 5 kat zam yapılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 276).

Cumhuriyet Dönemi'nde damga vergisi ile ilgili yapılan ilk kapsamlı düzenleme ise 23.05.1928 tarihli ve 1324 sayılı damga vergisi kanunudur. Bu kanun, ihtiyaç halinde ibraz olunabilecek evrak, senet ve ilanları verginin konusuna dahil etmiştir (Damga Vergisi Kanunu, 1928: Md.1). Kanunun 13. maddesinde ise damga vergisinin nasıl vergilendirileceği belirtilmiştir. Buna göre evrak senet ve ilanların mahiyetlerine göre maktu vergiye, yine evrak senet ve ilanların üzerinde yazılı tutarlar üzerinden nispi vergiye tabi olduğu düzenlenmiştir. Kanunun 4. maddesinde de damga vergisinin tahsil usulleri

⁴¹İlk nizamname 1278 senesinde düzenlenmesine rağmen Tanzimat öncesinde de buna benzer bir vergi tahsil edilmekteydi. Çarşı, pazarda “*şeriat ihtisab resmî*” olarak yani şeriat tarafından hükümdara verilen toplumsal hayatı düzenleme yetkisine dayanarak toplanan bu vergi; malların üzerine bir damga vurularak, tahsil edilmekteydi. Ancak, bu uygulama iç ticareti sekteye uğrattığı ve yerli tüccarın yabancı tüccara karşı rekabetini olumsuz yönde etkilediği için 1255 (1839/1840) senesinde kaldırılmıştır. Detaylı bilgi için bkz. İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 109.

⁴² Örneğin 1278 (1861/1862) senesinde yayımlanan nizamnamede ticari hayatta var olan konşimento, manifesto gibi evraklardan bahsedilmediğinden 1290 (1873/1874) senesinde bunları da içerecek yeni bir nizamname düzenlenmiştir (İhsaiyatı Maliye, 2000: 111).

⁴³ Bahsedilen nizamnameler hakkında detaylı bilgi için bkz. Sayın, 1999: 595-607.

belirlenmiştir. Bunlar belgeye pul yapıştırma, kanunun izin verdiği hallerde matbu damga konulması ve makbuz karşılığı ödeme şekilleridir⁴⁴.

Damga vergisinin uygulama alanının geniş olması, kapsamındaki kağıtların resmî kurumlarda düzenleme zorunluluğun bulunmaması, kolaylıkla belgelerin gizlenebilmesi gibi durumlardan dolayı vergi hakkında farklı bir tarh ve tahsil usulü gerekmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 277).

Damga vergisinin kapsamının geniş olması zamanla vergi üzerinde istisna ve muafiyetlerin artırılmasını gerekli kılmıştır. Çoğu sosyal amaç kapsamında olmakla beraber yapılan düzenlemeler ile zamanla muafiyet ve istisnalar 81 kaleme ulaşmıştır. Öte yandan 1928 yılında yapılan bir düzenleme ile de maktu vergi kapsamındaki vergi tarifesine tabi 20 pozisyon 95'e sonrasında ise 98'e yükseltilmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 277).

1324 sayılı damga vergisi kanunun, 1964 yılına kadar yürürlükte kalmış, aynı yıl 488 sayılı damga vergisi kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır (Saraçoğlu, 2023: 107).

1.1.1.1.1. Verginin Mükellefi

Verginin uygulanması özel ticaret ilişkilerinde ya da bazı devlet işlerinde kullanılmak üzere devletin görevlendirdiği kimselerden bu kıymetli evrakların alınması suretiyle yapılmaktaydı (Pakalın, 1993: 391). Dolayısıyla verginin mükellefi de verginin konusuna giren bu evrakları ibraz edenlerdi.

1.1.1.1.2. Verginin Konusu

1278 senesinde yayımlanan nizamnameye göre verginin konusunu oluşturan bazı işlemler şunlardır (Sayın, 1999: 599-600; Öztel, 2009; 125).

- a. Her türlü faiz ve borç senetlerinde
- b. Hazineye, veznelere, mal sandıklarına ve genel hükümet memurlarına verilecek taahhüt ve makbuz senetlerinde.
- c. Mahkemelerde görülen resmi işlerde
- d. Şirketlerin hisse senetleri, poliçe, bono gibi resmi evrak niteliğindeki ticari ve resmi işlerinde
- e. Yabancı memleketlerde düzenlenen evraklar ve senetlerin yurda girişinde (1291 yılı nizamnamesine göre)

1928 yılında düzenlenen Damga Vergisi Kanunu kapsamında ise kanun kapsamındaki maddeler 85'i maktu gerisi nispi olmak üzere 11 ve 12. Maddelerde sayılmıştır. Bunlardan bazıları şunlardır.

- a. İmtiyaz kararnameleri
- b. Anonim şirketlere ait hisse senetleri

⁴⁴ Tahsil usullerinin içeriği hakkında detaylı bilgi için bkz. Küsmenoğlu, 2010: 277

- c. Vekaletnameler
- d. Posta ve telgraf makbuzları
- e. Kitap, risale ve gazete yayım ruhsatnameleri

1.1.1.1.3. Verginin Oranı

Damga vergisi 1261 (1845/1846) senesinde yayımlanan nizamnameye göre iki kısma ayrılmıştır. Buna göre üzerlerinde para miktarı kesin ve açıkça belirtilen senetler ile üzerinde bir parasal değer olmayan senetler ayrılmıştır. İlk kısım için altmış iki adet senet belirlenmiştir. Üzerindeki değeri 100 kuruştan aşağı olan senetler vergiden muaf tutulmuştur. 100 kuruştan 100 bin kuruşa kadar olan senetler için 1 kuruş; sonrasında her 1.000 kuruş için bir kuruş ilave vergi uygulanmıştır. Verginin üst sınırı 150.000 kuruşa 150 kuruş olarak belirlenmiştir. 150.000 kuruştan daha yüksek senetler için ise 150 kuruş vergi alınacağı belirlenmiştir (Sayın, 1999: 598; Pakalın, 1993: 391).

1324 sayılı damga vergisi kanuna göre bu usul değiştirilmiş ve Tablo 8’de yer alan usulde vergi toplanmıştır (Sayın, 1999: 605). Tabloyu, verginin idaresinin Duyunu Umumiye İdaresine geçmesi ile birlikte değerlendirdiğimizde; vergi miktarlarının artırıldığını görmekteyiz. Zira önceki halinde 100 kuruşa kadar vergi alınmayan kısım ile 150 bin kuruştan yukarı sabit 150 kuruş alınan vergi kaldırılarak bu kısımlarda vergilendirilmiştir.

Tablo 8. Üzerinde Belli Parasal Değer Bulunan Senetler İçin Belirlenen Damga Vergisi Miktarları

Para	Kuruş	Vergi Tabi Senet Bedeli
10	0	100 kuruş ve daha aşağı bedeldeki senetler için
20	0	100 kuruştan 1000 kuruşa kadar
0	1	1000 kuruştan 2000 kuruşa kadar
	1	2000 kuruştan 10000 kuruşa kadar her iki bin kuruş ve küsuru için
20	2	10000 kuruştan 100000 kuruşa kadar her beş bin kuruş ve küsuru için
0	5	10000 kuruştan fazla her 10000 kuruş ve küsuru için

Kaynak: Sayın, 1999:605

İkinci kısım yani üzerinde belli bir parasal değer bulunmayan senetler için ise Tablo 9’da olduğu gibi 4 kısım vergi konulmuştur.

Tablo 9. Üzerinde Belli Parasal Değer Bulunmayan Senetler İçin Belirlenen Damga Vergisi Miktarları

Para	Kuruş	Vergiye Tabi Senet
	1	Sözleşme ve Kefalet senetleri
	3	Vakıflar tarafından verilen, hane, dükkân ve bostan gibi yerler için düzenlenen senetler
	1	Dilekçe yazmak üzere düzenlenen resmi kağıtlar (Hünkâr-ı Padişah makamına verilen)
30	0	Dilekçe yazmak üzere düzenlenen resmi kağıtlar (Battal-Resmi makamlara verilen)

Kaynak: Sayın, 1999: 598-599.

1.1.1.2. Harçlar

Harçlar devlet tarafından verilen bir hizmetin karşılığı olarak alınan bedellerdir. Tanzimat sonrası Osmanlı Devleti bütçelerinde harçlar başlığı altında; mahkeme, nüfus, pasaport ve kançılara harçları yer almaktaydı (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 119).

Mahkeme harçları, mahkemelerde görülen davaların mahiyetine göre davalı ya da davacıdan alınan maktu ya da nispi harçlardır (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 120). Mahkemelerde alınan bu harçlardan bazıları⁴⁵ şunlardır (Öztel, 2009: 127).

Kuruş

- 5 Mahkemeye verilen her bir evrak için
- 1 Şirket sözleşmelerinde sermayeden 100 bin kuruşa kadar yüzde
- 60 Vekaletnameler için
- 2 İlam Harcı (Osmanlı Tebaasından⁴⁶) yüzde
- 1 İlam Harcı (Yabancılarından) yüzde
- 50 İflas Kararnamelerinden

⁴⁵ Osmanlı Devleti'nde alınan mahkeme harçların tamamı için bkz. Sayın, 1999: 608-627; İhsaiyat-ı Maliye: 2000: 119-121.

⁴⁶ Görülüyor ki Osmanlı vatandaşları yabancı vatandaşların iki katı kadar ilam harcı ödemektedir. Sayın (1999) bu durumu şöyle izah etmektedir. 1287 (1870/1871) senesinde Osmanlı Devleti'nde 110 dava görülmüş ve bu davalardan 2.637.500 kuruş harç geliri elde edilmiştir. Ancak mahkemelerin masrafları elde edilen harçlardan fazla olduğu için hazineden 97.000 kuruş mahkemelere aktarım yapılmıştır. Bu durumun doğru olmadığı, mahkemelerin gelirlerinin giderlerini karşılaması gerektiği aksi takdirde bu mahkemenin kapatılması gerektiği mütalaa edilerek Osmanlı tebaasının ödeyeceği harç iki katına çıkartılmıştır. Böylece dengenin sağlanacağı düşünülmüştür. Sayın (1999) bu durumdan, kendi tüccarımıza bilmeden vurageldiğimiz birçok darbeden bir tanesi olarak bahsetmektedir (Sayın, 1999: 626).

Nüfus harçları, ülkede doğum ya da nikah işlemlerinden alınan harçlardır (İhsaiyatı Maliye: 2000: 121). Nüfus ile ilgili alınan harçlardan bazıları⁴⁷ şunlardır (Öztel, 2009: 128; Sayın, 1999: 629):

Kuruş

- 1 Doğumlar için verilen resmî belgelerden
- 1 Yer değiştirme için verilecek resmî belgelerden
- 1 Mekân değiştirme ilmühaberi için
- 5 Nikah akdinin tarafları ilk defa evleneneler ise
- 3 Nikah akdinin tarafları dul ise
- 1 Nikah akdinin tarafları talak-ı rac'i denilen kimselerden ise

Pasaport harçları, Osmanlı ülkesinden giren ya da çıkanların almak zorunda oldukları pasaportların verilmesi yahut vize edilmesi üzerine ödedikleri bedellerdir (Sayın, 1999: 631). Pasaport harçlarından bazıları⁴⁸ şunlardır (Öztel, 2009: 128).

Kuruş

- 50 Pasaportun her bir nüshası için verilen her bir evrak için
- 20 Pasaportun vizesi için

Harç kamu hizmetinden yararlanmanın bir bedelidir. Bu özelliği sayesinde maliye tarihinde harçlar vergilerden daha kadimdir. Zira daha toplumlarda vergi ödeme yükümlülüğünün tam yerleşmediği dönemlerde dahi hükümdarlar devlet tarafından sağlanan hizmetlerin karşılığında belli bedeller almaktaydı. Bu yüzden toplumun vergiye karşı direnci harçlara karşı direncine göre daha fazladır (Küsmenoğlu, 2010: 282).

Gerek II. Meşrutiyet Dönemi'nde gerekse de Cumhuriyet Dönemi'nde bütçelerde önemli yer tutan harçlar bazen resimlerle de karıştırıldığı olmakla beraber bazı hizmetler her ikisine de tabi olabilmektedir. Örneğin; adli işlemler, pasaport ve ruhsatlar için yapılan ödemeler bu türdendir (Küsmenoğlu, 2010: 283).

Harçlar hakkında yapılan düzenlemeler Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde Fransız usulüne göre yapıldığından vergi ile ilgili karmaşık bir yapı oluşmuştur. Bu durum ancak 1952 yılında düzenlenen Harçlar Kanunu'yla düzeltilebilmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 283).

⁴⁷ Osmanlı Devleti'nde alınan nüfus harçlarının tamamı için bkz. Sayın, 1999: 627-6317; İhsaiyat-ı Maliye: 2000: 121-124.

⁴⁸ Osmanlı Devleti'nde alınan pasaport harçlarının tamamı için bkz. Sayın, 1999: 631-633; İhsaiyat-ı Maliye: 2000: 124-129.

1.1.1.2.1. Verginin Mükellefi

Harçlar bir hizmetin karşılığı olması sebebiyle bu hizmetten yararlananlar harcın mükellefidir.

1.1.1.2.2. Verginin Konusu

Harçların devlet tarafından sunulan pasaport, mahkeme, nüfus, doğum, ölüm, nikah gibi hizmetler karşılığında alınan bir vergidir. O halde verginin konusu devlet tarafından sunulan bu hizmetlerdir.

1.1.1.2.3. Verginin Oranı

Harçlar nispi ve maktu olmak üzere iki şekilde vergilendirilmiştir. Örneğin bazı kağıtlar üzerinden kâğıt başına 1 ila 60 kuruş arasında değişirken bazı hizmetler için nispi vergi öngörülmüştür⁴⁹.

1.1.1.3. Kaydiyeler

Kaydiyeler; arazi emlak, vakıflara gelir sağlayan bina (müstagillat-ı vakfiye), gedikler gibi gayri menkullerin, devir, intikal, fesih, rehin, ipotek, ifraz (arazinin parçalara ayrılması), tashi (düzeltme) işlemlerinden alınan vergilerdir (Sayın, 1999: 634).

Kaydiyeler ile ilgili olarak ilk düzenleme 1274 (1857/1858) Arazi Kanunu ile yapılmıştır. Takiben 1275 (1858/1859), 1276 (1859/1860) tapu nizamnameleri, 1284 (1867/1868), 1285 (1868/1869), 1292 (1875/1876) senelerinde binalar hakkında yapılan düzenlemeler ile olgunlaştırılmıştır (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 137).

Nihayetinde 17 Temmuz 1323 (30 Temmuz 1907) tarihinde defteri hakan-i idarelerinin tenkisat ve teşkilatına dair düzenlenen nizamnamede alınacak kaydiyelere dair genel bir tarife belirlenmiştir. Bu tarifenin kuralları aşağıdaki gibidir (Öztel, 2009: 130).

- Gayrimenkuller ile ilgili alım, satım, intikal ve ferağ işlemleri defteri hakani idaresinde yapılmak zorundadır. Adi senetlerle işlem yapmak yasaklanmış ve adi senetlerle yapılan işlemlerin resmi daire ve mahkemelerde geçerliliği yoktur.
- Satış ve ferağ işlemleri yapılmadan evvel taşınmaza ait birikmiş vergi borcu ödenmek zorundadır.
- Defteri hakan-i idaresine kayıtlı olmayan gayrimenkul mallarla ilgili bir işlem yapılmayacak ve böyle bir durum ile karşılaşıldığında derhal defteri hakan-i idaresine bildirilecek

⁴⁹ Osmanlı Devleti'nde alınan tüm harçlar ve bunlar üzerinden alınan vergiler için bkz. Sayın, 1999: 608-633; İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 119-129.

- d. Her sancakta görevli defteri hakan-i memurları senede en az 3 ay kazalarda yoklama icra edecek ve vergiyi tahsili emval kanununa göre tahsil ettirecektir.
- e. Kaydiyeler ile ilgili düzenlemeler iktisadi hayatı olumsuz etkilememesi için vergi oranları daha mutedil düzenlenmiştir (Sayın, 1999: 634).

1.1.1.3.1. Verginin Mükellefi

Kaydiye vergisinin mükellefi verginin konusuna giren devir, ferağ vs. gibi işlemleri gerçekleştirenlerdir.

1.1.1.3.2. Verginin Konusu

Arazi, emlak, vakıflara gelir sağlayan bina (müstagillat-ı vakfiye), gedikler gibi gayri menkullerin, devir, intikal, fesih, rehin, ipotek, ifraz (arazinin parçalara ayrılması), tashih (düzeltme) işlemleri verginin konusunu oluşturmaktadır.

1.1.1.3.3. Verginin Oranı

Kaydiyeler ile ilgili oranlar belirlenirken, iktisadi hayatın olumsuz etkilenmemesi, servet artışı ve tarımda ilerlemenin sağlanması adına devlet daha ılımlı yaklaşmıştır (Sayın, 1999: 634). Araziyi emriye (geliri devlete ait olan arazi), vakıf arazi ve emlaktan alınan bazı kaydiyeler aşağıda gösterilmiştir (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 138).

Binde / Kuruş

4	Taksim ve ifraz işlemlerinde
4	Mahlulat işlemlerinden (geride mirasçı bırakmadan ölen kimselerin devlete ya da vakıflara kalan malları)
4	Kayıt işlemlerinde
2	Kayıt ihracında

1.1.2. Dolaylı (Bilvasıta) Vergiler

1.1.2.1. Müskirat Resmi

Müskirat vergisi; Osmanlı Devleti'nde üretimi, ticareti ve ithalatı yapılan alkollü içecek ve ispirotodan alına vergi türüdür. Bu vergi mahsulat üzerinden alınan müskirat vergisi ile alkollü içki ve ispiroto bayilerinin yıllık gelirlerinden alınan müskirat vergisi olmak üzere iki şekilde toplanırdı (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 143).

Osmanlı Devleti şeriat (İslam hukuku) ile yönetilen bir devlet olması sebebiyle diğer Müslüman devletlerde olduğu gibi alkollü içeceklerin üretimi ve tüketimi yasaklanmıştır. Ancak gayrimüslim tebaaya bu konuda izin verilmiştir. Tanzimat Fermanı'nın ilanına kadar geçen beş buçuk asırda bu gibi arazilerden sıra resmi⁵⁰ alınmıştır. Bununla beraber 11. yüzyıl öncesinde “*zecriyye*” namında bir vergi tahsil olunmak istenmişse de gayri müslim tebaa bundan rahatsız olmuştur. Bu vergi miktarınca cizye vergisinin artırılmasını teklif etmişler ve neticede cizye vergilerine %50 zam yapılarak vergi kaldırılmıştır (Sayın, 1999: 642).

Tanzimat Ferman'ı sonrasında 1275 (1858/1859), 1278 (1861/1862), 1283 (1866/1867), 1294 (1877/1878), 1299 (1881/1882) ve 1304 (1886/1887) senelerinde müskirat resmi ile ilgili nizamnameler yayımlanarak gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

Duyunu Umumiye İdaresi'nin kurulması sonrası müskirat vergisi gelirlerinin toplanması bu idareye bırakılmıştır. II. Meşrutiyet Dönemi'nde de müskirat vergisi hükümet adına Duyunu Umumiye İdaresi tarafından toplanmıştır (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 144). Cumhuriyet Dönemi'nde ise önemli bir değişiklik yapılmamış, bütçelerde 1925 yılına kadar yer almıştır.

1.1.2.1.1. Verginin Mükellefi

Müskirat vergisi imal edilen ya da satışı yapılan alkollü içkiler üzerinden alınan bir vergidir. Öte yandan alkollü içkilerin üretim ve satışı Müslüman tebaaya yasak olduğundan devletin koyduğu şartları taşıyan gayrimüslimler ancak bu içkilerin üretim ve satışını yapmaktaydı (Akar, 1998:250). O halde verginin mükellefi de vergiye tabi alkollü içkileri üreten ve satan gayrimüslim Osmanlı vatandaşlarıdır.

1.1.2.1.2. Verginin Konusu

Müskirat vergisinin konusu üretimi, ticareti ve ithalatı yapılan alkollü içkiler veya bunlar üzerinden elde edilen gelirlerdir.

1.1.2.1.3. Verginin Oranı

Müskirat vergisi mahsulat ve satıştan ayrı ayrı alındığından vergi oranları da ayrı ayrı belirlenmiştir. Bu kapsamda içki yapmak üzere üretilen ürünlerin mahsulatında çeşitli isimlerde ve zamana göre değişen oranlarda vergi tahsil edilmiştir. Örneğin vergi oranı önceleri %20 iken zamanla %10'a düşmüş ancak sonra %15'e çıkartılmıştır. Yine üreticinin ürettiği ürünün 200 kıyyesi kendisine hak olarak bırakılmış ve kalanı vergilendirilmiştir (Akar, 1998: 251).

⁵⁰ Gayri müslim tebaa sıra üretimi yapmak için toprak sahibinden öncelikle izin almak zorundaydı. Daha sonra üretilen üzümler teknelerde, baskı ve mengenerde sıkılmaya başladıklarında Subaşı'lar gelir, mal sahiplerinin fiçilerine mühürler, vergi mukabili şırayı aynen tahsil ederdi. Subaşı'lar aldıkları şıraları satmadan kimsenin sıra satmasına izin verilmezdi (Sayın, 1999: 642).

Bayilerden alınan müskirat vergisi ise kiralama bedelinin %25'i olarak belirlenmiştir. Bu bedelin ödenmesi şartıyla ancak ruhsat verilmektedir. Bu bedel İstanbul'da 100, taşrada 50 kuruşun altına düştüğünde ise bu rakama tamamlanmıştır. Belirtmek gerekir ki cami, medrese, karakol gibi yerlerin yakınlarında bu bayilerin açılması yasaklanmıştır (Akar, 1998: 252). II. Meşrutiyet Dönemi'nde bu yasakların esnetildiği zamanla içki satışı ve kullanımının arttığı da görülmektedir⁵¹ (İnce, 2019: 413).

1.1.2.2. Tömbeki Beyiesi

Tömbeki; daha çok İran'da yetişen ve nargile içiminde kullanılan bir tütün çeşididir. Tömbeki bey'iesi ise tömbeki satışı yapan bayilere verilen ruhsat karşılığında alınan bir vergi türüdür (Öztel, 2009: 137).

31 Temmuz 1298 (12 Ağustos 1882) yılından sonra tömbeki satış vergisi, tütün vergisi hükümlerine tabi kılınmıştır (İhsaiyat-ı Maliye, 2000:151). Tömbeki vergisi Cumhuriyet Dönemi'nde 1925 yılına kadar uygulanmıştır.

1.1.2.2.1. Verginin Mükellefi

Tömbeki vergisi, tömbeki satışları üzerinden alındığından, verginin mükellefi de bu satışı yapan bayiler ve dükkanlardır (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 151).

1.1.2.2.2. Verginin Konusu

Tömbeki satış vergisi tömbeki adı verilen tütünün satış bayilerine verilen izin karşılığında alınan bir vergidir. Bu yüzden verginin konusu tömbeki satışlarıdır (İhsaiyatı Maliye, 2000: 151).

1.1.2.2.3. Verginin Oranı

31 Temmuz 1298 (12 Ağustos 1882) tarihli nizamnameye göre Tömbeki vergisi oranları tütün için;

1.sınıf şehirlerde 150 kuruş, 2.sınıf şehirlerde 100 kuruş ve 3.sınıf şehirlerde 50 kuruş olarak belirlenmiştir. Hem tütün hem tömbeki satan tüccarlar için, aynı sırayla; 37,5 kuruş, 25 kuruş, 12,5 kuruş; sadece tömbeki satanlar için ise 150 kuruş olarak belirlenmiştir. Tömbeki vergisi gelirleri de 1903 tarihi itibarıyla Duyunu Umumiye İdaresi'ne devredilmiştir (Sayın, 1999: 650; Öztel, 2009: 137-138).

⁵¹ İçki tüketiminin artması üzerine Osmanlı Devleti'nde “*Osmanlı İçki Düşmanları Cemiyeti ve Men'-i Müskirât Cemiyetleri*”i kurulmuştur. Detaylı bilgi için bkz. Torun, 2020.

1.1.2.3. Gümrük Resmi

Gümrük resmi, şehirler, bölgeler ve sınırlar arası ticaretin yaygınlaşması ve tahsilinin kolay ve masrafsız olması sebebiyle devletlerin sıklıkla başvurduğu yaygın bir vergidir. Aynı zamanda Osmanlı Devleti'nin de en eski vergilerindendir (Eroğlu, 2010: 61). Sayın (1999) gümrük vergisini dolaysız vergiler içerisinde aşar vergisi ne demekse dolaylı vergiler içerisinde de gümrük vergisi odur diyerek verginin önemine dikkat çekmiştir. Şüphesiz bu tespit ikinci bölümde inceleyeceğimiz üzere aşar ve gümrük vergilerinin bütçe ve vergilerler içerisindeki paylarından kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda gümrük vergileri iktisadi hayatta da yön vermesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Gümrük vergisi tanzimat öncesinde iç gümrük ve dış gümrük vergileri olmak üzere iki şekilde alınmaktaydı. Dahili gümrük resmi, deniz yolu ile bir iskeleden diğer bir iskeleye ya da kara yoluyla bir şehirden diğer bir şehire taşınan mallardan alınmaktaydı (Eroğlu, 2010: 61). İç gümrük resmi önceleri eşyanın değeri üzerinden %3-5 ya da yük başına 1-10 kuruş olarak alınmaktaydı. Ancak daha sonra yabancı devletlerle yapılan anlaşmalar neticesinde yabancılar lehine vergi oranları düşürülmüştür. Bu durum Osmanlı tebaasını olumsuz yönde etkilediğinden yeni bir tarife düzenlemesine gidilmiştir. Zaman sonra II. Meşrutiyet'in ilanı sonrasında iç gümrük resimleri tamamen kaldırılmıştır (Duru ve diğerleri, 1982: 46).

Dış gümrük resmi ise Osmanlı Devleti tarafından ihraç edilen mallara uygulanmaktaydı. Tanzimat öncesinde Müslüman tüccarlar için %2,5, Osmanlı tebaasından olan Hristiyan ya da Yahudiler için %5, yabancı tüccarlar için ise % 10 olarak uygulanmaktaydı (Duru ve diğerleri, 1982: 47). Ancak zamanla kapitülasyonlarında etkisiyle vergi düzeni bozulmuştur. İthalattan alınan gümrük vergisi malın değeri üzerinden iskelede %3, satışında %2 olmak üzere toplamda %5 iken ihracattan alınan gümrük vergisi eşyanın iskeleye naklinde %9, ihracatında %3 olmak üzere toplamda %12 olarak belirlenmişti (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 158).

İngiltere ile imzalanan Balta Limanı Antlaşması ile dahili gümrük resmi kaldırılmış sadece harici gümrük resmi uygulanmaya devam etmiştir. Bu antlaşma batı sermayesini Osmanlı piyasasına hâkim olmasına ve sömürmesine yol açmıştır. Bununla beraber gümrük resmi Osmanlı Devleti vergi gelirlerinin %20 sini oluşturduğundan dahili gümrük resminin kaldırılması ile önemli bir gelir kaynağı da son bulmuştur (Eroğlu, 2010: 61).

II. Meşrutiyet'in ilanı sonrasında gümrük resmi tarifelerinin düzenlenmesine çaba gösterilmişse de bu konuda tam olarak başarılı olunamamıştır. Örneğin 10 Mart 1916 tarihli Tarife kanununa göre değer esası kaldırılarak spesifik (fiziki) esasta vergi alınmaya başlanmıştır. Bu düzenleme ile bir koruma amaçlanmıştır. Çünkü spesifik ölçü esas alınarak belirlenen gümrük vergisi %18 oranında alınan gümrük vergisine denk gelmekteydi (Öztel, 2009: 142). Ancak bu durum uzun sürmedi. Zira İstanbul'un işgali sırasında işgal yönetimi tekrardan değer esasına göre verginin belirlenmesini sağlamıştır. Osmanlı Devleti bu dönemde gümrük vergilerini artıramamasının bir nedeni de Muharrem Kararnamesi ile gümrük vergilerinde bir değişiklik yapılsa artan kısmın Duyunu Umumiye İdaresi'ne verileceği hükmüdür (Duru ve diğerleri, 1982: 48-49).

Cumhuriyet Dönemine geldiğimizde ise; 1923 yılında imzalanan Lozan Barış Antlaşması ile Kurtuluş Savaşı'mız sona ermiş ancak bununla birlikte imzalanan ticaret anlaşması ile 5 yıl süreyle dış ticarete koruma politikaları uygulamamız engellenmiştir (Saraçoğlu, 2009: 135-136). Bu ticaret anlaşmasına göre Türkiye Cumhuriyeti Devleti; Britanya, İtalya, Fransa, Yunanistan, Japonya, Yugoslavya ve Romanya'ya karşı 1 Eylül 1916 da belirlenen Osmanlı gümrük tarifelerini 5 yıl boyunca değiştirmeyeceğini taahhüt etmiştir. Başka bir deyişle 1923 yılında imzalanan Lozan Antlaşmasıyla ülkemizde gümrük vergilerinin, 1929 yılına kadar 1916 yılındaki gümrük tarifeleri düzeyinde tutulması kabul ettirilmiştir. Bu yüzden 1929 yılına kadar yerli üreticiyi koruyucu bir gümrük tarifesini benimsenemediği gibi etkili bir dış ticaret politikası da uygulanmamıştır (Eroğlu, 2010: 76). Yine bu anlaşma ile istisnalar haricinde ülkeye mal giriş çıkışı da serbest hale getirilmiştir. Anlaşmanın neticesinde ülkemizde sanayici ve tüccar kesimine yönelik destekleyici önlemler alınamamış ve bu sektörlerin gelişmesine mâni olunmuştur. Öte yandan bu durum devleti önemli bir gelir kaynağından mahrum bıraktığı gibi Türk sanayisini dış rekabete karşı koruyamaz duruma getirmiştir (Kaya ve Durgun, 2009: 242). Ancak Cumhuriyet Yönetimi'nin de bu durum karşısında eli kolu bağlı bir şekilde oturduğu söylenemez. Yerli üretimi destekleyecek, ithalatı kısırarak ihracat karşısında güçsüzleştirecek bazı ekonomi politikaları da uygulanmıştır. Örneğin istihlak vergisi aracılığıyla ithal malların içerdeki fiyatları artırılmış, bu malların tüketimi azaltılarak ithalatın düşürülmesi amaçlanmıştır. Yine mali tekellerin alanı genişletilerek yeni üretim sahaları açılmış böylece ithal mal tüketiminin azaltılması amaçlanmıştır (Varcan, 1985: 41).

1929 yılına gelindiğinde ise gümrük bağımsızlığını ispatlayan Gümrük Tarifesi İthalat Umumi Tarifesi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Böylece Nihayet 1929 yılında kabul edilen 1449 sayılı yeni Gümrük Tarifesi Kanunu ile yerli sanayici koruma altına alınabilmiştir (Türkal, 2011: 98-99; Eroğlu, 2010:76). Bu vergi ile hem devlet önemli bir gelir kaynağına sahip olmuş hem de kapitülasyon varisi bir uygulamaya son vererek bağımsızlığımıza düşen gölge kaldırılmıştır (Saraçoğlu, 2009: 135-136).

Dış ticarete bağımsızlığımızı sağlayan bu gümrük tarifesini ülkenin mali ve iktisadi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde düzenlenmek üzere 18 Kasım 1925 tarihli Heyeti Vekile-i Celile kararı ile konuyla ilgili komisyona devredilmiştir. Komisyonca ilk olarak; düzenlenecek olan tarifenin tasnifi yapılmış, vergiye muhatap tüccarların vergilendirileceği tarifeyi kolaylıkla bulabilmesi, tarifelerin daha açık hale getirilerek gümrük idaresi ve mükellefler arasında çıkacak ihtilafların azaltılması, nitelikleri aynı olan eşyaları tek ad altında toplanması, uluslararası kriterler uygun bir tarife oluşturulması amacıyla Osmanlı Devleti'nden kalan Gümrük tarifesinin değiştirilmesi yoluna gidilmeyerek yeni baştan bir tarife kanunu oluşturulmuştur. Böylece hükümet hangi gruplar üzerinde hangi politikaları izleyeceğini rahatlıkla belirleyebilir duruma gelmiştir (Saraçoğlu, 2023: 107-108).

Türkiye Cumhuriyeti'nin belirlemiş olduğu bu yeni gümrük tarifesini spesifik gümrük tarifesini şekillendirdi. Advolorem gümrük tarifesini ise 1960 yılında ancak kabul edilmiştir (Eroğlu, 2010: 76).

1.1.2.3.1. Verginin Mükellefi

Gümrük vergisinin mükellefi verginin konusuna giren eşyayı ülkeye sokandır (Gümrük Tarifesi Kanunu, 1929: Md.1).

1.1.2.3.2. Verginin Konusu

Gümrük Tarife Kanununun 1. maddesinde; ülkeye giren eşyanın tamamından tarifede gösterilen miktarda gümrük vergisi alınır hükmü gereğince ülkeye giren eşyanın tümü gümrük vergisi kapsamına alınmıştır. Ancak aynı kanunun 4,5 ve 6. Maddelerinde vergi istisna ve muafiyetleri ayrıca düzenlenmiştir.

1.1.2.3.3. Verginin Oranı

Verginin oranı, her bir eşya için belirlenen tarife kadardır. Ancak bu kanunda tarifeye dahil edilmemiş bir eşya, bir kanunla tarifeye dahil olana kadar %40 vergi ile vergilendirilmiştir.

1.1.2.4. Rüsumu Bahriye

Bahriye vergisi, ticari deniz taşıtlarının boğazlardan geçişlerinde, limanlara girişlerinde ve limanlar arasında seyahatlerinde alınan bir vergidir. Bahriye vergisi “ruhsatiye ve izn-i sefine”, “seyr-i sefain”, “liman” ve “fener” gibi çeşitli isimlerle tahsil edilmiştir (Öztel, 2009: 153; İhsaiyatı Maliye, 2009: 169).

- **Ruhsatiye ve İzn-i Sefine:** Boğazlardan geçen gemilerden alınan izin ya da ferman harçlarıdır (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 169).
- **Seyr-i Sefain Resmi:** Seyr-i Sefain vergisi; gemilerden “müruriye (geçiş)”, “şehriye (limana giren çıkan kayıklardan alınan vergi)” “manifesto (liman beyannamesi)” ile yalnız Dersaadet’te alınan “tezkire”, “mandıra”, “fener dubası” isimleriyle alınan vergilerdir (Sayın, 1999: 671).
- **Liman Resmi:** Limanlarda ikamet edecek gemilerden tonlarına göre alınan vergidir. 14 Rebiülevvel 1289 tarihli nizamnameye göre gemiler 5 sınıfa ayrılarak her bir gemi vergi kapsamına dahil edilmiştir. Yalnız 5 tondan 24 tona kadar olan kayıklar boğazlardan çıkmayıp körfez dahilinde meyve, zahire, kömür gibi eşyaları taşımaları durumunda tezkire ve şamandıra resmine tabi, liman ve saire vergilerden ise muaf tutulmuştur⁵² (Sayın, 1999: 672-673).

⁵² 5 tondan aşağı olan gemiler ile savaş gemileri limanlar vergisinden muaf tutulmuştur. (Sayın, 1999: 676).

- **Fener Resmi:** Fener resmi Osmanlı ülkesine gelen yerli ya da yabancı gemilerin Osmanlı sahillerinden ve fenerlerinden faydalanmaları karşılığında alınan vergidir.

Bahriye vergisi içerisinde fenerler resminden elde edilen vergi kazancı, sefain ve liman resimlerinden fazla olmuştur. II. Meşrutiyet dönemi içerisinde fener vergisinden elde edilen kazanç 8-11 milyon kuruş iken, sefain ve liman resimlerinden 3-4 milyon kuruş tahsil edilebilmiştir (Öztel, 2009: 155). Cumhuriyet Dönemi'nde ise vergi 1930 yılına kadar uygulanmıştır.

1.1.2.4.1. Verginin Mükellefi

Verginin konusuna giren boğaz, liman ve fenerlerden yararlanan gemiler verginin mükellefi olarak belirlenmiştir.

1.1.2.4.2. Verginin Konusu

Bahriye vergisi, Osmanlı Devleti'nde yerli ya da yabancı gemilerin boğazlardan geçişinde, limanlardan ve fenerlerden yararlanmasında ya da limanlarda ikamet etmesinde alındığından verginin konusu da Osmanlı boğaz, liman ve fenerlerinden yararlanan gemilerdir.

1.1.2.4.3. Verginin Oranı

Verginin miktarı her bir devlet ile yapılan anlaşmalara göre belirlenmiştir. Çokça değişikliğe uğramakla birlikte II. Meşrutiyet dönemi başlarında gemilerin taşıdığı ülke sancaklarına göre Tablo 10'da gösterilen vergiler tahsil edilmiştir (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 169).

Tablo 10. Osmanlı Devleti'yle Yapılan Antlaşmalar Kapsamında Ülkelerin Ödediği Bahriye Vergileri

Ülkeler	Vapur / Kuruş	Yelkenli / Kuruş
İngiltere	22	13
Almanya	14	14
Rusya	17	17
Avusturya	13	13
İsveç	15	15
Danimarka	18	18
Belçika	16	16
Felemenk	18	18
İspanya	18	18
Amerika	16	16
Romanya	16	16
Karadağ	16	16

Kaynak: Öztel, 2009: 154

1.1.2.5. Rüsümü Sıhhiye-i Hayvaniye⁵³

Rüsümü Sıhhiye-i Hayvaniye; hayvanların ve ticarete konu hayvansal mamullerin, sınırlarda belirlenen yerlerdeki giriş çıkışları esnasında ya da iskelelerden ithal ve ihrac oldukları esnada sıhhiye memurları tarafından bu hayvanların muayeneleri için alınan vergi türüdür (İhsaiyat-ı Maliye; 2000: 179).

Bu vergi hayvan başına alındığı gibi, hayvanlardan elde edilen yün, tüy, boynuz gibi ürünlerden de alınırdı. Ayrıca salgın hastalıkların önüne geçmek amacıyla ithalat ve ihracat esnasında hayvanlar denetçi baytarlar tarafından kontrol edilir ve ülkeye buradan aldıkları izin belgesi ile girebilirdi (Öztel, 2009: 157-158). Alınan bu izin belgeleri ücretsizdi (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 179). Cumhuriyet Dönemi'nde de uygulanan sıhhiye vergisi bütçelerde dönem sonuna kadar yer almıştır.

1.1.2.5.1. Verginin Mükellefi

Vergi konusuna giren hayvan ve hayvansal ürünleri sınır ve iskelelerden geçirip ticaretini yapmak isteyen kimseler verginin mükellefi olarak belirlenmiştir.

1.1.2.5.2. Verginin Konusu

Sıhhiye-i Hayvaniye vergisinin konusu ticaret konusu edilen hayvan ve hayvan mamulleridir.

1.1.2.5.3. Verginin Oranı

Sıhhiye-i Hayvaniye Resmi tanzimat öncesinde de hayvan rüsümü, ağnam bacı, serçin ve dercin adlarıyla tahsil edilmekteydi. 14 kanunuevvel 1308 tarihli nizamnameye göre ilk defa Hüdavendigar vilayetinde uygulanmak üzere Sıhhiye-i Hayvaniye Vergisi yürürlüğe konmuştur. Bu talimatnameye göre hayvanlardan ve hayvandan elde edilen (Mevadd-ı Hayvanat) deri, boynuz, tırnak, kemik, yün gibi şeylere uygulanan vergiler Tablo 11'de gösterilmiştir (Sayın, 1999: 678-679).

⁵³ Osmanlı Devleti'nde Sıhhiye vergisi iki türlü uygulanmıştır. Bunlardan birincisi “Sıhhiye-i İnsaniye” iken bir diğeri konumuz olan “Sıhhiye-i Hayvaniye”dir. Sıhhiye-i İnsaniye karantina vergisi olarak yolcu ve eşyalar üzerinden alınmaktaydı. Sultan II. Mahmut Dönemi'nde insanlığa hizmet amacıyla kurulan “Sıhhiye Meclisi” bu vergiyi toplar buradan kendi giderlerini karşıladı. Dolayısıyla Sıhhiye-i İnsaniye bütçelerde yer almamaktadır. Bu yüzden çalışmamızda sadece Sıhhiye-i Hayvaniye yer almaktadır.

Tablo 11. Hayvan Türlerine Göre Alınan Vergi Miktarları

Kuruş	Para	Hayvan Başına
2	-	Beygir, ester ve merkep
1	20	Koşu öküzü ve manda
1	-	Dana ve boğa
-	5	Koyun, kuzu, keçi, oğlak
3	-	Canavar, kelebek
40	-	Elli baştan fazla sığır ve manda sürüsü
60	-	Yüz baştan fazla sığır ve manda sürüsü
100	-	İki yüz baştan fazla sığır ve Manda sürüsü

Kaynak: Sayın, 1999: 679-680; İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 179.

Havanalardan elde edilen ürünlerden ise boynuz, tırnak, tiftik, yün, kıl vesairenin her çuvalından 1 kuruş, her bir deriden 5 para, deri miktarı 100 kıyyeyi geçerse kilo başına 2 para vergi alınmıştır.

1.1.2.6. Saydiye Rüsumu

Saydiye vergisi diğer bir deyişle su ve kara avı vergisi;

- Arazi, orman, koruluk ya da deniz ve nehirlerde avlanmak üzere verilen ruhsatlar,
- Ticaret için avlanan deniz hayvanlarından bir oran dahilinde,
- Avlanan vahşi hayvanların derileri ya da postlarının pazaryerlerinde satılması, üzerine bunların rayiç değerleri üzerinden alınan bir vergidir (İhsaiyat-ı Maliye, 2000: 185).

Vergi Cumhuriyet Dönemi'nde de dönem sonuna kadar uygulanmıştır.

1.1.2.6.1. Verginin Mükellefi

Vergi kara ve deniz hayvanlarının avlanması üzerinden alındığından av yapmak üzere izin alan kimseler ya da avladığı hayvanları satan kimseler verginin mükellefidir.

1.1.2.6.2. Verginin Konusu

Verginin konusu avlanılan kara ve deniz hayvanlarıdır.

1.1.2.6.3. Verginin Oranı

Saydiye vergisi yukarıda da bahsedildiği üzere iki türdür. Bunlardan ilki bahriye yani deniz hayvanları avı vergisi, diğeri ise berriye kara hayvanları avı vergisidir. Osmanlı Devleti'nde av vergileri 1299 (1881/1882) senesine kadar ihtiyaca göre düzenlenmiş genel anlamda bir nizamname hayata geçirilmemiştir. İlgili dönemde de geçerliliğini koruyan 18 Safer 1299 (9 Ocak 1882) tarihli nizamname ile verginin genel kaideleri belirlenmiştir (Sayın, 1999: 685).

Bu nizamnameye göre;

- 1 yıllık tezkireler için 10 kuruş para tahsil olunur.
- Denizlerde ve denize dökülen büyük nehirlerde tutulan balıklardan %20, nehirlerden ve göllerden tutulan balıklardan %10 vergi alınır.
- Avlanan balıklar o yerin balıkhanesinde satılarak, satış fiyatı üzerinden vergi tahsil edilir.
- Fenni usullerle göl ve nehirlerde yetiştirilen balıklardan on sene için %10 vergi alınır.
- Kara avlarında 18 yaşından küçüklere tezkire verilmez.
- Kara avları tezkiresi, Dersaadet'te ve büyük şehirlerde 40, vilayet merkezlerinde 20, liva ve kazalarda 10 kuruştur.
- Av mevsimi dışında avlanmak yasaktır. 1 altından 5 altına kadar cezası vardır.
- Kara avını meslek edinenler temettü vergisine tabidir.

1.2. Cumhuriyet Dönemi'nde Yürürlüğe Giren Vergi Türleri

Cumhuriyet dönemi vergi kalemlerini inceleyeceğimiz bu bölümde Türkiye Cumhuriyeti kuruluşunda devraldığı mali yapıya göz atmak gerekmektedir. Uzun süren bir savaş dönemi ardından kurulan Türkiye Cumhuriyeti Devleti her alanda yeni politikalar üretmek zorundaydı. İktisadi açıdan izlenecek yol haritası da 1923 yılında toplanan Türkiye (İzmir) İktisat Kongresinde belirlenmiştir. Kongreye çiftçi, işçi, tüccar ve sanayici kesimleri katılmış; dış borçlar, sermaye stoğu, dış ticaret, sanayileşme, ormancılık, madencilik gibi alanların yanında vergilendirme ile ilgili konularda tartışılmıştır. Kongre sonucunda yeni kurulan devletin liberal bir çizgide olması yönünde kararlar alınmıştır. Bu kararın alınmasının ardında yatan sebeplerden bir tanesi de şüphesiz devletin kaynaklarının kıt olması ve piyasada mal ve hizmet üretecek güce sahip olmamasıdır (Varcan, 1985: 28-29).

Bu dönemde yürürlüğe giren vergi kanunları esasen Cumhuriyet dönemi hükümetlerinin mali düşüncesini de göstermektedir. Örneğin yürürlüğe giren kanunların büyük çoğunluğunun dolaylı vergilerden oluşması dönemin liberal bir düşünce yapısına yakın olduğunu konusunda bilgi vermektedir.

Bir önceki bölümde verdiğimiz Tablo 1'i incelediğimizde Cumhuriyet Dönemi'nde 15 yeni vergi düzenlendiği bu vergilerden 8'inin dolaylı kalan 7'sinin ise dolaysız vergilerden oluştuğu görülmektedir.

1.2.1. Dolaysız (Bilavasita) Vergiler⁵⁴

1.2.1.1. Arazi Vergisi

Arazi vergisi ve bina vergilerinin temelini oluşturan vergi, bir önceki bölümde incelediğimiz Osmanlı Devleti'nden miras müsakkafat vergisidir. Müsakkafat vergisi 1931 yılına kadar bütçelerde müsakkafat ve arazi vergileri adıyla hem arazi hem de binaları içerir bir şekilde eskiden olduğu gibi uygulanmıştır. Ancak 1931 yılına gelindiğinde arazi ve binalar ayrılarak iki ayrı vergi kanunu ihdas edilmiştir.

Arazi vergisi, 1886 yılında kabul edilen Emlak Vergisi Nizamnamesi kaldırılarak, yeni devletin ve günün koşullarına uygun olarak 2 Temmuz 1931 yılında ihdas edilen bir vergidir (Eroğlu, 2010: 74). Bu verginin düzenlenmesindeki amaç müsakkafat vergisindeki aksaklıkları gidermek ve düzenli bir vergi yapısı sağlamaktır (Saraçoğlu, 2009: 135). Ancak vergi matrahının tespitinde izlenen tahrir usulüne devam edildi. Başka bir deyişle yeni vergide de yine matrah değer yani kıymet esasına göre belirlenmekteydi. Hatta arazilerin değerlerini yeniden belirlemeye yönelik bir düzenleme olmayıp 1331 (1912/1913) senesinde yapılan tahrir kıymetleri üzerinden altı emsali ile çarpılarak belirlenmiştir (Mutluer ve diğerleri, 2003: 78; Özyüksel, 1985: 65; Pelin, 1942: 314). Ülkemizde arazilerin tahriri ancak 1936 senesinde yapılabilecekti (Parasız, 1991: 43).

Genel tahrir usulünün adaletsizliğini gidermek amacıyla isteyenlere tadil talebi hakkı tanınmıştır (Özyüksel, 1985: 65). Pelin (1942) bu durumu “Hususi Tadil” olarak adlandırılmakta ve Arazi Vergisi Kanunu’nun “Hususi Tadil” den başka yeni bir tahrir usulü ortaya koymadığı vurgulanmaktadır. Hususi tadil genel tahrir ile belirlenen kıymetlerin zamanla yol açtığı adaletsizliği hafifletmek için; şehir, kasaba veya köylerdeki arazi ve arsaların değeri %20 oranında artar ya da azalırsa mükellefler ya da görevli memurların talebiyle orada yapılmış olan tahririn tadil (değiştirilmesi) edilebilmesidir (Pelin, 1942: 314-315).

Arazi vergisi Osmanlı Devleti’nin son yıllarında bütçe gelirlerinin %10’unu oluşturmaktaydı. Arazi vergisi genel sayımla tespit olunan arazi değerleri üzerinden öşre tabi olup olmamasına göre farklı oranlarda tahsil edilirdi. Dolaysız vergiler içerisindeki payı % 15’lerde olan ve tarım kesimi üzerinde önemli ölçüde etkisi olan arazi vergisi 1935 yılında düzenlenen 2871 sayılı kanun⁵⁵ ile yerel yönetimlere bırakılmış böylece ademi merkezîyetçilik anlayışı içerisinde bir adım atılmıştır (Eroğlu, 2010: 74; Saraçoğlu, 2009: 135). Bununla beraber 1931 tarihli arazi vergisiyle düzenlenen hususi tadil müessesesi beklenen verimi sağlayamadığından 1936 tarih 2901 sayılı kanun⁵⁶ ile arazileri yeniden

⁵⁴ Tanzimat sonrası Osmanlı maliyesinde dolaylı dolaysız vergi ayrımı günümüzdeki ayırım ile uyuşmamaktadır. Osmanlı vergi sisteminde; mükellefin yıllık geliri dikkate alınarak ve mükelleften doğrudan doğruya vasıtasız olarak alınırsa bu vergilere Bilavasita yani Dolaysız Vergi denilmektedir. Aşar vergisi gibi. Ancak verginin konusunu bir mal oluşturuyor ve mükellefin geliri dikkate alınmıyorsa yani vergi direk mal üzerinden alınıyorsa bu durumdaki vergilere de Bilvasita yani dolaylı vergiler denilmektedir. Gümrük vergisi gibi. (Sayın, 1999: 352).

⁵⁵ Arazi ve Bina Vergileri ile Binalardan Alınan İktisadî Buhran Vergisinin Vilâyet Hususî İdarelerine Devri Hakkında Kanun Resmî Gazete: 30.12.1935 / 3193.

⁵⁶ Arazi Tahrir Kanunu Resmî Gazete: 30.01.1936 / 3220

tahrir etme girişiminde⁵⁷ bulunulmuştur. Pelin (1942) 1937 ve 1938 senesi vergi gelirlerine dikkat çekerek bu yeni reformun beklenen faydayı sağladığını ve takdire şayan olduğunu vurgulamaktadır. Bu tahrirler 1942 senesine kadar ancak tamamlanabilmiş fakat gerek 1929 İktisadi Buhranı, gerek II. Dünya Savaşı'nın yıkıcı etkileri sebebiyle arazi değerleri olması gerektiğinden düşük tutulmuştur. Bu durumda zamanla arazinin gerçek değeri ile tahrir değeri arasında yakınlık kalmamış ve matrahta erime oluşmuştur⁵⁸ (Yavuz, 1966: 10). 1935 yılında vergi yerel yönetimlere devredildiğinden zamanla yerel yönetimlerin içine düştükleri krizlerin sebeplerinden biri haline gelmiştir (Saraçoğlu, 2009: 135). Bu idareler tarafından vergi 1972 yılına kadar zamları ile tahsil edilmiştir (Mutluer ve diğerleri, 2003: 78).

1.2.1.1.1. Verginin Mükellefi

Arazi vergisinin mükellefi 2 Temmuz 1931 tarihli ve 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre verginin mükellefi arazi üzerinde tasarrufta bulunan ya da arazi üzerinde intifa hakkı varsa intifa hakkı sahibidir. Eğer bunlar yoksa araziye kullanan kimse mükellefte o addolunmuştur. Ayrıca aynı maddede arazi şayet hisselerle bölünmüş ise her bir hissedar hissesi oranında vergi ile mükelleftir.

1.2.1.1.2. Verginin Konusu

Arazi vergisinin konusu 1931 tarihli Arazi Vergisi Kanunun 1. Maddesi gereğince; Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisindeki tüm araziler olarak belirlenmiştir. Maddenin devamında üzerinde bina olamayan arsalarında arazi hükmünde olduğu belirtilerek tarıma elverişli olmayan ya da özel kanunlarıyla daha önce vergiden muaf tutulan topraklar bile verginin konusuna dahil edilmiştir (Eroğlu, 2010: 74; Pelin, 1942: 313).

1.2.1.1.3. Verginin Oranı

Arazi vergisinin matrahı, arazi ve arsaların tahrir ve hususî tadil usulleri ve bu kanun hükümlerine göre tayin edilmiş veya edilecek kıymetleri şeklinde ifade edilmiştir (Arazi Vergisi Kanunu, 1931: Md.8). Metinden açıkça anlaşılacağı üzere verginin matrahını eskiden olduğu gibi yine kıymet oluşturmaktadır. Hatta matrah 1931 senesinden itibaren tahrirleri yapılmayan yerlerde eski tahrirler üzerinden 6 kat ile çarpılarak belirlenmiştir (Pelin, 1942: 314).

Vergi oranı ise;

- Arazi ve iratlı arsalar için kıymetlerinin ‰ 10'u

⁵⁷ Yeni Tahrir usulü hakkında detaylı bilgi için bkz. Pelin, 1942: 315-316.

⁵⁸ Yavuz (1966), zamanla tahririn gerçek değerden uzaklaşmasını kendi seçtiği bazı şehirlerin sayısal verileri ile örneklendirmiştir. Detaylı bilgi için bkz. Yavuz, 1966: 10-14.

- İratsız arsalar için kıymetlerinin % 5'i⁵⁹ olarak belirlenmiştir (Arazi Vergisi Kanunu, 1931: Md.9).

1.2.1.2. Bina Vergisi

1931 yılında arazi vergisi yeniden düzenlendikten sonra bina vergisi de düzenlenmiştir. 14 Temmuz 1931 tarihli Bina Vergisi Kanunu'nun kabulüyle birlikte müsakkafat vergisi tüm değişiklik ve ekleriyle birlikte son bulmuştur (Özyüksel, 1985: 65). Bina vergisi binaların gayrisafi değerleri üzerinden ve binanın türüne göre (ahşap-kargir ve fabrika-konut-ticarethane) farklı oranlarda tahsil edilmekteydi.

Verginin matrahı eskiden olduğu gibi tahrir usulüyle belirlenmiştir. Tahrir ise her kazada beşer kişiden oluşan tahrir komisyonlarınca yapılmıştır. Bu komisyonların başkanı ve bir üyesi maliye idaresi tarafından bir üyesi belediye meclisi diğer iki üyesi ise ilgili mahalle veya köydeki ihtiyar heyetleri arasından belirlenmiştir (Bina Vergisi Kanunu, 1931: Md. 9,15). 10 senede bir yenilenmek üzere düzenlenen bu yeni tahrir usulü eski tahrirleri günün koşullarına uydurmak, gerçek değerlere yaklaşabilmek üzere düzenlenmiştir. Yeni tahrirlerin yapılamadığı yerlerde müsakkafat vergisinden kalma tahrirler arazi vergisinde olduğu gibi 6 emsali ile çarpılıp, bulunan değerden %20 indirim yapılarak vergi alınmaktaydı (Pelin, 1942: 318).

1931 yılında düzenlenen bu kanun ile, vergi istisna ve muaflıkları genişletilerek verginin kapsamı daraltılmıştır. Gayrisafi irattan bina bakım ve onarım giderleri olarak %20 indirim yapılması hükmü getirilmiştir. Bununla beraber takdir ve tahmin komisyonlarında görev alan halk temsilcisi sayısı artırılarak halkın çıkarlarının korunması amaçlanmıştır (Varcan, 1985: 64).

Bina vergisinde de arazi vergisinde olduğu gibi hususi tadil usulü kabul edilmiştir. Ancak arazi vergisinden farklı olarak binanın değerinde %15 oranında artış ya da azalış olduğunda hususi tadil talep edilebilmekteydi. Bina vergisi adeta arazi vergisini tamamlayan nitelikte bir vergidir. Aynı zamanda bina ve arazi vergileri Cumhuriyet'in ilk yıllarında dolaysız vergilerin üçte birini oluşturmaktaydı (Türkal, 2011: 96).

1.2.1.2.1. Verginin Mükellefi

Bina vergisinin mükellefi kanunun 5. maddesince belirlenmiştir. Aynı arazi vergisinde olduğu gibi bina vergisinin de mükellefi; binayı tasarruf eden, intifa hakkı tanınmışsa intifa hakkı sahibi bunlar yoksa binayı tasarruf eden gibi kullanandır. Bununla beraber şayet bina üzerinde hisseli bir tasarruf kurulmuşsa bu durumda da hissedarlar hisseleri oranında vergi ile mükellef olacağı hüküm altına alınmıştır.

⁵⁹ 1. maddede etrafi çevrilmiş olsun olmasın ticaret ve sanat işlerinde kullanılmak üzere müstakilen kiralanan arsalar irattı ve bu suretle kullanılmayan arsalar iratsız arsa addolunur hükmü ile iratlı ve iratsız araziler tanımlanmıştır.

1.2.1.2.2. Verginin Konusu

Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde bulunan ikametgâh ya da herhangi bir kullanıma tabi tutulmuş tüm binalar, bina vergisinin konusunu oluşturmaktadır. (Pelin 1942: 316; Bina Vergisi Kanunu, 1931: Md.1). Kanunun 2. Maddesinde ise binanın tanımı yapılarak ister karada isterse denizde ne tür madde ile inşa edilirse edilsin sabit inşaatların tamamı bina olarak tanımlanmıştır. Karada nakledilebilen binalarda sabit inşaat olarak kabul edilmiş sadece gemiler, denizde yüzen havuz yahut yüzen binalar ile araba ve çadırlar bina tabirinin dışında tutulmuştur (Bina Vergisi Kanunu, 1931: Md.2).

1.2.1.2.3. Verginin Oranı

Bina vergisinin matrahı müsakkafat vergisinde olduğu gibi yine irattır. Ve tahrir usulünce idare tarafından belirlenmiştir. Ancak bina vergisi ile irattan bakım masrafları için %20 indirim yapılması esası getirilmiştir. Müsakkafat vergisi ile ilgili kısımda belirttiğimiz üzere eskiden yalnız ahşap evler, fabrika ve imalathanelerde %25 indirim yapılması öngörülmüştü. Bina vergisi ile tüm irattan bu indirim yapılmaya başlanmıştır. Böylece bina vergisinde gayrisafi usulden safi usule geçilmiştir (Pelin, 1942: 318; Özyüksel, 1985: 65)

Vergi oranı ise safi iradın %12'si olarak tayin edilmiştir (Bina Vergisi Kanunu, 1931: Md.10). Ancak 1932 senesinde yürürlüğe giren buhran vergisi ile bina vergisine 1/3, sahibinin oturduğu binalara 1/6 oranında zam yapılmıştır. 1941 senesinde ise milli müdafaa vergisi ile bina vergilerine buhran vergisinde olduğu gibi aynı oranlarda bir zam daha yapılmıştır. Böylece bina vergisi oranı sahibinin oturduğu meskenlerde %16'ya, kalan binalarda ise %20'ye yükselmiştir (Pelin 1942: 320). Vergi arazi vergisiyle birlikte 1935 yılında İl Özel İdarelerine devredilmiş böylece genel bütçe içerisinde çıkarılmıştır (Parasız, 1991: 43).

1.2.1.3. Kazanç Vergisi

1926 yılında, 1907 yılından bu yana uygulanan temettü vergisi kaldırılarak yerine kazanç vergisi getirilmiştir. Bu kanun vergi tarihimizde sanat, serbest meslek, ticaret ve emek vergileri için yeni bir devrin başlangıcı niteliğindedir. Bu özelliğini şüphesiz sadece isminin Türkçeleşmesinden değil, vergi tekniği açısından getirdiği yenilikten almaktadır. Öteden beri uygulamakta olan karine usulü terk edilerek mükellefler iki ayrı sınıfa ayrılmıştır. Birinci sınıf beyanname usulü ikinci sınıf ise dış alametler usulünce vergilendirilmiştir (Pelin, 1942: 353).

Kazanç vergisinin düzenlenmesi ile 1925 yılında kaldırılan ve kamu gelirlerinin 1/3'ini oluşturan aşar vergisinin yol açtığı kaybı telafi etmek, yapılan millileştirmelere kaynak oluşturmak, Osmanlı Devleti'nden kalan borçların ödenmesini kolaylaştıracak gelir

sağlamak ve kısmen de olsa modern bir kazanç vergisi elde etmek amaçlanmıştır (Özyüksel, 1985:55; Saraçoğlu, 2009: 134).

1926 yılında uygulanmaya başlayan kazanç vergisi, temettü vergisine nazaran daha geniş kapsamlı ve gerçek geliri vergilendirmesi açısından daha etkin bir vergiydi. Bugünkü gelir vergisine de oldukça yakın bir vergi uygulamasaydı (Kaya ve Durgun, 2009: 242). Hatta gelir vergisinin ilk hali olarak değerlendirilen ve daha fazla gelir getirmesi planlanan kazanç vergisi; kanundaki bazı eksiklikler, mükelleflerin kazançları kavrayamaması ya da vergi bilincine sahip olmaması, bu alanda uzman kişilerin azlığı, vergi idaresinin kurumsallaşmamış olması gibi sebeplerden dolayı beklenen başarı sağlanmamıştır (Eroğlu, 2010: 74-75; Pelin, 1942: 353; Mutluer ve diğerleri: 2003: 77). Bununla birlikte kazanç vergisi batıdaki benzerlerinden esinlenerek düzenlenmiştir. Bu yüzden beyan usulü kabul edilmiştir. Kazanç vergisi, temettü vergisinin aksine karine usulü yerine mükelleflerin büyük çoğunluğunun beyanname usulü ile safi kazancına göre vergilendirilmesini sadece kalan küçük kısmın karine usulüne göre vergilendirilmesini hedeflemişti. Modern bir vergi yöntemi olarak kabul edilen bu usulle mükelleflerin, karineler yerine beyan ettikleri defter ve belgeler üzerinden idarenin personelleri tarafından denetlenmesi amaçlanmıştır (Mutluer ve diğerleri: 2003: 77-78). Ancak beyan usulünce vergilendirilecek mükellefler sınıflandırılırken gereken özen gösterilmemiştir. Halbuki beklenen verimin alınabilmesi için maliye idaresinin istediği defterleri öteden beri tutan mükelleflerin beyan usulüne uyum sağlamakta zorlanmayacağından ilk etapta bunların beyana tabi vergilendirilmesi diğerlerinin ise dış alametler yöntemiyle vergilendirilmesi gerekmektedir (Özyüksel, 1985: 55-56).

Beyanname ve karine usulü birlikte uygulandığından bazı sorunlar da devam etmiştir. Örneğin beyanname usulüne göre vergi verenler zarar beyanında bulunduklarında vergi dışı kalmakta böylece gerçek usulde vergi verenler karine usulüne göre vergi verenlerden daha az vergi öder duruma gelmekteydi (Yılmaz ve Yüksel, 2019: 87). Bu yüzden 1935 yılında gerçek usulde vergilendirilenler ile karine usulünde vergilendirilenler arasında denge sağlamak amacıyla bir vergi güvenlik müessesesi niteliğinde asgari mükellefiyet ilkesi benimsenmiştir (Saraçoğlu, 2009: 134). Buradaki asıl amaç kâr ve zarar durumuna bakılmaksızın karine usulüne göre vergi verenler ile beyanname usulünde vergiye tabi olanlardan zarar göstererek hiç vergi vermeyecek olanları, asgari bir vergiye tabi tutarak iki kesim arasında adaleti sağlamaktı (Varcan: 1985: 58). Ancak bu sistem gerçek gelire dayanmadığından ve beklenen getiriyi de sağlayamadığından etkili olmamıştır (Saraçoğlu, 2009: 134). Ayrıca kanunun bazı hükümlerinin belirsiz olması, vergi yükümlüsünün kim olacağının açıkça düzenlenmemiş olması, vergi denetimi konusundaki düzenlemelerin de yetersiz kalması; götürü ve karine usulüne göre vergilendirilenlerin, beyan usulünce vergilendirenlere göre daha fazla vergi ödemesine yol açmıştır (Adalıoğlu, 2021: 138). Bu gibi durumlara önem verilmediğinden⁶⁰ neredeyse her yıl yeni düzenlemelerle kazanç vergisi tadil edilmiştir. Bu değişikliklerde genel olarak beyanname usulünce vergilendirilen mükelleflerin sınırlandırılması şeklinde gerçekleşmiş hatta vergi son durumda sadece sermaye şirketlerini kapsayacak bir hale getirilmiştir (Pelin, 1942: 353). Diğer mükellefler

⁶⁰ Pelin (1942); bütün devletlerin beyanname usulüne göre vergilendirme yöntemi sürecinden geçtiğini ancak bunun zaman, bilgi ve deneyime ihtiyaç duyduğunu bu yüzden bu usule yavaş yavaş alıştıklarını belirtmektedir. Yine aynı eserde Fransa'nın bu yöntemi çeyrek asırdan fazla düşündüğü, kıymetli ilim adamlarının projelerini değerlendirdiği ancak yine cesaret edemediğini vurgulamaktadır (Pelin, 1942: 353-354).

ise karine ya da götürü usulde vergilendirilmiştir (Eroğlu, 2010: 74; Pelin, 1942: 353). Böylece vergi ilk haline yani kaldırılan temettü vergisine geri dönmüştür. Öte yandan devletin yeni kurulduğu bir dönemde vergi yükünün tarımdan sanayi ve hizmet sektörüne kaydırılması da bir diğer olumsuzluk olarak değerlendirilmiştir (Özyüksel, 1985: 55-56).

Son olarak Kazanç vergisi yürürlüğe girdiğinde, kapsamı ve vergi tabanı geniş olacağından yüksek bir vergi geliri sağlaması hedeflenmişti. Ancak gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısı karine usulüne göre vergilendirilen mükellef sayısından düşük olduğundan beklenen verim sağlanamamıştır⁶¹ (Adalıoğlu, 2021: 140). Yerli ve yabancı sermaye şirketleri ile gerçek kişileri vergilendiren kazanç vergisi 1950 yılına kadar yürürlükte kalmış gelir vergisinin düzenlenmesiyle kaldırılmıştır. (Mutluer ve diğerleri, 2003: 78).

1.2.1.3.1. Verginin Mükellefi

Kazanç vergisine göre yukarıda da bahsi geçtiği üzere mükellefler beyanname usulüne tabi mükellefler ile beyanname usulüne tabi olmayan mükellefler olarak iki kısma ayrılmıştır. 27 Şubat 1926 tarihli ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunun 3. Maddesinde beyannameye tabi mükelleflerin bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

- Herhangi bir kanuna göre ticaretle iştigal eden tüm şirketler ve şubeleri,
- Merkezleri yabancı ülkelerde olup Türkiye’de şube açan şirketler,
- Banka, sigorta, borç verme, para, kambiyo ve mücevherat ve toptan emtia alım ve satım işi ile iştigal edenler,
- Emtia ve eşya hıfzına mahsus depo ve antrepo işletenler,
- Komisyoncular, simsarlar, müteahhitler, mültezimler,
- Emanetçiler,
- Vapur ve gemi işletenler,
- Tiyatro, sinema, dans ve konser ve sair temaşa yerlerini ve kapalı veya açık eğlence ve yarış ve tenezzüh mahallerini ve oteller ve birahaneleri işletenler,
- Doktorlar, diş tabipleri, baytarlar, avukatlar, mühendisler, mimarlar, eczane sahipleri

Kanunun 17. maddesinde ise beyannameye tabi olmayan mükellefler belirlenmiştir. Buna göre; bir bina dahilinde ticaret ve sanat işi icra eden ve üçüncü madde de sayılan beyannameye tabi mükelleflerden olmayan ticaret ve sanat erbabı kazanç vergisinin beyan usulüne tabi olmayan mükelleflerindendir.

25 Mart 1934 tarihli ve 2395 sayılı kazanç vergisinde ise mükellefiyet genişletilmiştir. Kanunun 1. Maddesi gereğince tüm ticaret şirketleri, ticari ve sınai iş yapanların yanında serbest meslek erbabı ve hizmet erbabının kazançları ve bunların dışında herhangi bir dolaysız vergiye muhatap olmayan teşebbüs erbabı da mükellefler arasına dahil edilmiştir.

⁶¹ Bununla beraber kazanç vergisi ihdas edilmesiyle dolaysız vergilerin toplam vergiler içerisindeki payında gözle görülür artış meydana gelmiştir. Örneğin 1933 senesinde dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %36 iken 1934 yılında bu oran %44’e çıkmıştır. Bu konuda detaylı tablo ve açıklamalar için bkz. III. Bölüm.

Temettü vergisi, 1926 ve 1934 tarihli kazanç vergilerindeki mükellefiyetleri karşılaştırıldığımız Tablo 12’de şu hususlar dikkat çekmektedir. Osmanlı Devleti Dönemi’nde uygulanan temettü vergisi ülkede ticaretin ve sanayinin gelişmemesinden dolayı bilumum tüccarı vergilendirmek üzere düzenlenmiş ve uygulanmıştır. Cumhuriyetin ilanı ile ticaretin ve sanayi gelişimine önem verilmesiyle birlikte mükellefiyette artış gözlenmektedir. 1934 yılında ise vergi ülkedeki tüm kazançlara uygulanır hale gelmiştir. Böylece kazanç vergisi yıllara göre hem değişmiş hem de mükellefiyet havuzu genişlemiştir.

Tablo 12. Temettü ve Kazanç Vergilerinin Karşılaştırılması

Temettü Vergisi	1926 tarihli Kazanç Vergisi		1934 tarihli Kazanç Vergisi	
Tahrir Usulü	Beyannameye Tabi Mükellef	Beyannameye Tabi Olmayan Mükellef	Beyannameye Tabi Mükellef	Beyannameye Tabi Olmayan Mükellef
- Ülkedeki vilayet, liva, kaza merkezlerinde ve nüfusu iki binden fazla mahallerde el sanatlarıyla uğraşanlarda da dahil olmak üzere tüm tüccar	- Tüm ticaret şirketleri	- Kanunun beyannameye tabi olarak saydığı bazı serbest meslek erbabı	- Tüm ticaret şirketleri	- Serbest meslek erbabının tamamı - Hizmet geliri elde edenler - Başka dolaysız vergi vermeyen teşebbüsler

Kaynak: Kazanç Vergisi Kanunu, 1926; Kazanç Vergisi Kanunu, 1934

1.2.1.3.2. Verginin Konusu

1926 yılında düzenlenen kazanç vergisi ile ülke sınırları içerisindeki, tüm sanayi, ticaret ve el sanatlarıyla uğraşan esnafın elde ettiği kazançlar verginin konusuna dahil iken 1934 yılında düzenlenen Kazanç Vergisi Kanunu ile ülke içerisindeki tüm ticari ve sanai,

serbest meslek erbabı ile hizmet erbabının kazançları⁶² verginin konusuna dahil etmiştir⁶³. Her iki kanunda da mükellefler yukarıda sayılan kazançları elde edenlerdir. Ancak kanunları incelediğimizde 1934 yılı kazanç vergisinde vergiden istisna edilen kazançlarının kapsamının genişlediği görülmektedir. Ayrıca 1926 senesi Kazanç Vergisi Kanunu 3. maddesine göre ticaret şirketleri, banka ve sigorta işleriyle uğraşanlardan doktor, veteriner, avukatlara kadar birçok mükellef beyanname usulüne tabi tutulmuş iken 1934 yılında yürürlüğe giren kanunda ticaret şirketleri, kazanç dağıtan kooperatifler, Türkiye’de yerleşmiş ya da yerleşmiş sayılan yabancı kimselerin işletmeleri ile genel ve özel bütçeli idareler ve derneklerin ticari işletmelerine beyanname verme zorunluluğu getirilmiştir (Türkal, 2011: 95).

1.2.1.3.3. Verginin Oranı

Kazanç vergisinin konusu mükelleflerin elde ettikleri kazançlar olmasına rağmen matrah belirlenirken aynı usul izlenmemiştir. Verginin matrahını tespit etmek üzere; beyannameye tabi olanlar, gayrisafi irat üzerinden vergi verenler, gündelik gayrisafi irat üzerinden vergi verenler ve maaş ücretleri üzerinden vergi verenler olarak mükellefler sınıflandırılmış ve vergi oranları buna göre belirlenmiştir⁶⁴.

1.2.1.4. Maktu Vergi

Hükümetin mali gereksinimleri karşılamak amacıyla kaynak arayışları içerisinde başvurmak zorunda olduğu ek vergilerden biri de maktu vergidir (Küsmenoğlu, 2010: 144). 8 Şubat 1926 tarihinde yürürlüğe giren maktu vergi ile dolaysız vergi ödemekle yükümlü olan gerçek ve tüzel kişiler yükümlü tutulmuştur (Maktu Vergi Hakkında Kanun, 1926: Md.1). Kanunun 2. maddesinde ise dolaysız vergilerden kastın, genel bütçeye tabi müsakkafat, arazi ve kazanç vergileri olduğu belirtilmiştir. Aynı maddede mükelleflerin

⁶² 1934 sayılı kanun 1. maddesindeki;

- A) Kollektif, komandit, limitet, kooperatif ve anonim şirketlerin, umumî ve mülhak ve hususî bütçeli daire ve müesseselere ve menafii umumiyeye hadim cemiyetlere ait olup ticarî bir gaye takip eden müesseselerin;
- B) Ticarî ve sınaî iş yapanların;
- C) Serbest meslekler erbabının;
- Ç) Hizmet erbabının;
- D) Yukarıki fıkralar dışında kalıpta herhangi vasıtasız bir vergiye tâbi bulunmayan sair işler ve teşebbüsler erbabının;

Temin ettikleri kazançlar bu kanun mucibince vergiye tâbidir, hükmü literatürde farklı bakış açılarıyla değerlendirilmiştir. Örneğin Mutluer ve diğerleri (2003) ve Eroğlu (2010) 1934 yılında yayımlanan kazanç vergisinin sedüleri bir gelir vergisi halini aldığını belirtmiştir (Mutluer ve diğerleri, 2003: 77-78; Eroğlu, 2010: 74-75). Ancak Pelin (1942) bu taksimden maksadın verginin konusuna giren kazançların sayılması olduğunu, madde hükmünden tüm kazanç unsurlarının toplandığını anlaşıldığı, verginin uygulanmasında her bir kazancın ayrı bir sedül gibi değerlendirilmediğini vurgulamaktadır (Pelin, 1942: 354).

⁶³ Her bir mükellef hakkında detaylı bilgi için bkz. Pelin: 1942: 354-357.

⁶⁴ Her bir sınıf için belirlenen vergi oranları hakkında detaylı bilgi için bkz. Pelin, 1942: 380-384.

maktu vergiye tabi olmaları için adlarına bu vergilerin tahakkuk etmesi gerektiği de karar altına alınmıştır (Saraçoğlu, 2023: 102).

Maktu verginin düzenleniş biçimine baktığımızda siyasi iktidarın yeni vergi kaynakları bulmak yerine, mevcut vergi kaynaklarına zam yapmak suretiyle kolay bir yol seçerek vergi gelirlerini artırmaya çalıştığını düşünülebilir. Bununla beraber servet ve gelir sahiplerinin ödeme gücüne sahip oldukları varsayılarak ek bir vergi alınmasında bir sakınca görülmediği de anlaşılmaktadır. (Küsmenoğlu, 2010: 144).

Maktu vergi müsakkafat, arazi ve kazanç vergisi mükelleflerinden bu vergiler üzerinden hesaplanan ve yıllık beyan üzerinden alınan bir vergidir. Vergi ismine müsemma belli gelir gruplarından maktu olarak alındığından bazı gelir grupları için artan oranlı, bazı gelir grupları için ise tersine artan oranlı bir özellik göstermiştir (Küsmenoğlu, 2010: 144).

Maktu vergi bütçe içinde önemli bir büyüklüğe sahip olmamakla beraber 12.02.1927 tarih 966 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kanunla maktu vergi yerine, arazi müsakkafat ve kazanç vergilerinin tahakkuk tutarlarına %5 nispetinde “maktu zam” adında bir zam yapılmış ve böylece gelir kaybı önlenmeye çalışılmıştır (Maktu Vergi Hakkında Kanun, 1926: Md.1-2).

1.2.1.4.1. Verginin Mükellefi

8 Şubat 1926 tarih 733 sayılı Maktu Vergi Hakkındaki Kanun’un 1. ve 2. maddesi gereğince genel bütçeye dahil müsakkafat, arazi ve kazanç vergisi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişiler maktu verginin de mükellefi olarak belirlenmiştir.

1.2.1.4.2. Verginin Konusu

Verginin konusu ise müsakkafat, arazi ve kazanç vergilerinin mükellef üzerine tahakkuk eden miktarıdır. Kanunun 3. Maddesinde maktu vergiye tabi tutulacak mükelleflerin üzerine bu vergilerin tahakkuk etmesi şarttır denilmektedir.

1.2.1.4.3. Verginin Oranı

Kanunun 4. maddesine göre vergi oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Yıllık üzerine 101 ile 500 kuruş arasında vergi tahakkuk edenlerden yarım lira
- Yıllık üzerine 501 ile 1500 kuruş arasında vergi tahakkuk edenlerden bir lira
- Yıllık üzerine 1501 ile 2500 kuruş arasında vergi tahakkuk edenlerden iki lira
- Yıllık üzerine 2501 ile 5000 kuruş arasında vergi tahakkuk edenlerden üç lira
- Yıllık üzerine 5001 ile 7500 kuruş arasında vergi tahakkuk edenlerden dört lira
- Yıllık üzerine 7501 ile 10000 kuruş arasında vergi tahakkuk edenlerden beş lira
- Yıllık üzerine 10000 kuruştan fazla vergi tahakkuk edenlerin her 2500 kuruşuna ek bir lira

1.2.1.5. Harp Vergisi

Harp vergisi, savaşın yol açtığı tahribatı ortadan kaldırmak ya da daha savaş başlamadan bu tahribata hazırlanmak için alınan bir vergi türüdür. Bilindiği üzere Osmanlı Devleti'nin neredeyse son iki yüz yılı savaşlarla geçmiştir. Ancak Balkan Savaşları esnasında artık devlet borçlanamayınca savaşın yükünü hafifletmek üzere harp vergisine (tekalif-i harbiye) başvurmuştur. 1912 yılında kabul edilen harp vergisi I. Dünya Savaşı öncesinde yeniden düzenlenerek uygulanmaya devam edilmiştir. Böylece 1912-1918 yılları arasında 6 yıl uygulanmıştır (Arslan, 2016: 74). Her ne kadar harp vergisi 1912 tarihinden itibaren alınmaya başlasa da bütçelerde harp vergisini 1918-1919 bütçesi ve 1924-1925 bütçelerinde görülmektedir. Bunun sebebi ise harp vergisinin salt bir vergi olarak uygulanmasından çok belli vergi kalemlerinde oran artışı olarak düzenlemesidir.

Burada şu hususta dikkat çekmek faydalı olacaktır. Harp vergisini 14 Aralık 1919 tarihli Harp Kazançları vergisinden ayırt etmek gerekmektedir. Zira harp vergisi ile savaşın oluşturacağı ya da oluşturduğu ağır mali yükleri telafi etmek amacıyla bazı vergi kalemlerinde ya da kamu gelirlerinde oransal artışlar yapılması şeklinde uygulanmıştır. Harp kazançları vergisi ise savaşın oluşturduğu olağanüstü durumdan faydalanarak ek gelir elde eden kimselerin vergilendirilmesi amacıyla bir defaya mahsus olarak uygulanmıştır (Kaya ve Yazan, 2021: 136).

Harp vergisine yapılan bazı eleştiriler bulunmaktadır. Örneğin kanunun 1. maddesinde harp vergisinin seferberlik ilanından itibaren alınacağı vurgulanmaktadır. Ancak kanunun kabul tarihi ise 9 Ağustos 1914'tür. Kanunların geriye yürümezliği ilkesinin ihlal edildiği ortadır. Ayrıca kanunda el konulacak eşya ve mallar belirtilmemekte, bunun komisyonlarca belirleneceği bildirilmektedir. Bu ise kanunların belirliliği ve hukuki güvenlik ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Ancak tüm bunları değerlendirirken savaş koşulları göz önüne alındığında eleştiriler adeta perdelenmektedir (Arslan 2016: 79).

1.2.1.5.1. Verginin Mükellefi

Harp vergisi genel olarak müsakkafat ve temettü vergilerine yapılan zamlar ile memur aylık ve harcırahlarından yapılan kesintilerinden oluşmaktadır. Sonraları temettü vergisine tabi olmayan çalışanları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Böylece verginin mükellefi kamu çalışanlarının yanında emekli, dul ve yetimler ile temettü vergisine tabi olmayan işçiler (ameleler) olarak belirlenmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 138).

1.2.1.5.2. Verginin Konusu

Harp vergisi savaşın finansmanını sağlamak amacıyla yürürlüğe girdiğinden, gelir üzerinden alınan bir vergidir. Yukarıda sayılan vergi mükelleflerinin gelirleri üzerinden belli

oranlarda alındığından verginin konusu da bu kimselerin elde ettikleri gelirlerdir (Küsmenoğlu, 2010: 138).

1.2.1.5.3. Verginin Oranı

Harp vergisi temettü vergisince vergilendirilmeyen kimseleri vergilendirdiğinden aslında bir boşluğu doldurmaktadır. Kamu çalışanlarının yanında emekli, dul ve yetimler ile temettü vergisine tabi olmayan işçiler %3 oranından vergiye tabi kılınmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 138).

1.2.1.6. Sayım ve Hayvanlar Vergisi

Ağnam vergisi 1924 yılına kadar uygulanmış bu yıldan sonra 12 Şubat 1924 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 410 sayılı Sayım Vergisi Kanunu'na dönüşmüştür. Sayım vergisi kapsamına koyun, tiftik, keçi, deve ve domuz girmektedir. Ancak bir yaşından aşağı davar ve canavar, iki yaşından aşağı develer vergi kapsamı dışında tutulmuştur (Saraçoğlu, 2023: 99). Deve üzerinden 100, Koyun ve kıl keçisi üzerinden 23, tiftik keçisi üzerinden 20 kuruş, canavar üzerinden 200 kuruş vergi alınmaya başlamıştır.

Sayım vergisi bazı tepkilere ve ekonomide olumsuz sonuçlara da neden olmuştur. Örneğin 1935 yılında bir koyunun geliri 100-150 kuruş iken neredeyse yarısı kadar 50-60 kuruş vergi alınmaktaydı. Verginin bu kadar yüksek olması ya da tarım üreticisinin yine bu verginin mükellefi olduğu düşünüldüğünde üretimi olumsuz yönde etkilemiştir. Ayrıca ülkenin yüz ölçümü büyük olduğundan ve yeni kurulan devletin maliye idaresinin her yerde etki alanının eşit olmamasından dolayı kaçakçılık ortaya çıkmıştır (Özyüksel, 1985: 62-63).

Sayım Vergisi Kanunu 15 Temmuz 1931 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 1839 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu ile kaldırılarak ağnam vergisi son şekli olacak olan hayvanlar vergisine dönüşmüş ve hayvan yetiştiricilerini korumak amaçlanmıştır (Türkal, 2011: 95). Verginin kapsamına ülke sınırları içerisindeki her türlü deve, davar, sığır, manda, at, kısırak, katır, iğdiş, eşek ve domuzlar dahil edilmiştir (Saraçoğlu, 2023: 112). Ancak zamanla hayvan değerindeki düşmeler neticesinde vergi oranı ile hayvan değerleri arasındaki oran bozulmuş bu yüzden üreticiye vergi ağır gelmeye başlamıştır. Bunu telafi etmek amacıyla da 1936 yılında önemli vergi indirimlerine gidilmiştir. Bununla beraber 1931, 1934 ve 1941 yıllarında değişiklikler yapılarak vergi toplanmaya devam edilmiştir. Nihayet 1962 yılında gelir vergisi kanunu düzenlendiğinden ağnam vergisi uygulaması son bulmuştur (Saraçoğlu, 2009: 135).

1.2.1.6.1. Verginin Mükellefi

Ağnam, sayım ya da hayvanlar vergisi kapsamında tasdikli defterlere imam, muhtar ya da ihtiyar heyetlerince kaydedilenler verginin mükellefidir (Sayım Kanunu, 1926: Md.1; Hayvanlar Vergisi Kanunu, 1931: Md.1; Hayvanlar Vergisi Kanunu, 1936: Md.1).

1.2.1.6.2. Verginin Konusu

Ağnam, sayım ve hayvanlar vergisinin konusuna giren hayvanlar Tablo 13'te gösterilmektedir. Ayrıca bu tablo ile II. Meşrutiyet Dönemi'nde alınan ağnam vergisi ile Cumhuriyet Dönemi'nde alınan sayım ve hayvan vergilerinin kapsamı karşılaştırılmıştır. Açıkça görülmektedir ki verginin ismi değiştikçe kapsamı da genişletilmiştir. Bu durum artan vergi oranlarıyla birlikte değerlendirildiğinde devletin kamu gelirlerini artırma çabası içerisinde olduğu görülmektedir. Zira 1926 yılında yürürlüğe giren Sayım Vergisi Kanunu aşar vergisinin kaldırılmasını, 1931 yılında yürürlüğe giren Hayvanlar Vergisi Kanunu ise 1929 Buhranı'nı takiben çıkartılmıştır.

Tablo 13. Ağnam, Sayım ve Hayvanlar Vergisinin Konusuna Giren Hayvanlar

Ağnam Vergisi	Sayım Vergisi	Hayvanlar Vergisi
Davar	Koyun	Davar
	Keçi	Deve
	Tiftik	Sığır
	Deve	Manda
	Canavar	At
		İğdiş
		Kısarak
		Katır
		Eşek
		Domuz

Kaynak: Sayım Kanunu, 1926; Hayvanlar Vergisi Kanunu, 1931

1.2.1.6.3. Verginin Oranı

Sayım ve hayvanlar vergisine ait vergi oranları ise Tablo 14'te gösterilmektedir. Tablo 13 ve 14'te açıkça görülmektedir ki, 1931 yılında hem hayvan başına alınan vergilerde %100'e varan artış yapılmış hem de sığır, manda, at, eşek, katır gibi büyük baş hayvanlarda verginin konusuna dahil edilmiştir. Ayrıca sayım ve hayvanlar vergisinden bazı hayvanlar muaf tutulmuştur. Cumhuriyetin ilk yılları olması sebebiyle çiftçinin ve bazı hayvan ırklarının korunması amacıyla bu hayvan ırkları vergiden istisna edilmiştir⁶⁵ (Aydın, 2020: 540).

Her ne kadar tarım ve hayvancılığı korumak amacıyla indirim ve muafiyet uygulamalarına gidilmiş olsa da bu vergi çiftçi üzerinde önemli bir vergi yükü oluşturmaktaydı. Verginin verim farkını gözetmiyor olması da ayrıca bir yük oluşturmuyordu.

⁶⁵ Sayım Vergisi Kanunu'nun 6. maddesine göre koyun, keçi ve canavar için bir yaş altındakilerin, develer için ise iki yaş altındakilerin vergiden müstesna olduğu; Hayvanlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesine göre de bir yaşın altındaki davar; iki yaşın altındaki sığır, manda ve deve; üç yaşın altındaki at, idiş, kısarak, katır ve eşekler; damızlık oldukları resmî belgelerle ispat olunan aygır, huğa, teke, koç ve eşekler; eylül on altıncı günü itibarıyla henüz altı aylık olmayan domuzlar, nakliyatla kullanılan ve kazanç vergisine tabi olan hayvanlar ile ordu ve jandarmanın kullandığı hayvanların vergiden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bunanla beraber kötü ürün ya da iktisadi buhran yıllarında verginin tahsilinde ısrar edilmesi çiftiği olumsuz yönde etkilemiş ve tepkisine yol açmıştır (Aydın, 2020: 540).

Tablo 14. Sayım ve Hayvanlar Vergisinin Vergi Oranları

Hayvan Cinsi	1926 (kuruş)	1931 (kuruş)
Koyun ve Kıl Keçisi	23	50
Tiftik keçisi	20	40
Deve	100	200
Canavar	200	300
Manda	-	150
Sığır	-	90
At, Kısarak, İğdiş, Katır	-	125
Eşek	-	50

Kaynak: Sayım Kanunu, 1926; Hayvanlar Vergisi Kanunu, 1931

1.2.1.7. Mahsulatı Araziye Vergisi

17 Şubat 1341 (1925) tarih 552 sayılı “Aşarın İlgisiyle Yerine İkame Edilecek Vergi Hakkında Kanun” isimli kanunun 1. maddesi gereğince aşar vergisi kaldırılarak arazi ve araziden elde edilecek mahsulattan 1925 mali senesi itibariyle mahsulatı arazi vergisi alınmaya başlanmıştır.

Bu kanuna göre iskele ve istasyonlara altmış kilometreden daha uzak bir mesafeden getirilen tarım ürünleri ile un bulgur ve kırmının mahallindeki rayiç fiyatları üzerinden %10 oranında tevkifatın vergi alınmıştır. İstisna olarak İstanbul Beyoğlu ve Üsküdar vilayetleri ile bunlara bağlı kaza ve nahiyelere herhangi bir araç ile taşınan yaş meyve ve sebze vergi dışı bırakılmıştır (Saraçoğlu, 2023: 102; Aşarın İlgisiyle Yerine İkame Edilecek Vergi Hakkında Kanun, 1925: Md.1).

Aşar vergisinin kaldırılmasının ardından aynı kanun ile tarım arazileri ve mahsulatın vergilendirilmesi Cumhuriyet Yönetimi’nin tarım kesimini vergilendirme isteğinin az da olsa devam ettiği çıkarımı yapılabilmektedir. Ayrıca 1924 yılında vergi gelirlerinin %36’sını teşkil eden aşar vergisinin doğuracağı gelir kaybını telafi etmek amacıyla hükümet bazı tarım ürünlerinin fiyatları ile arazi vergisi ve bazı dolaylı vergileri artırmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 114). Bunlara ilaveten mahsulatı araziye vergisinin bir yıl uygulandıktan sonra sistemdeki bazı aksaklıklar sebebiyle umumi istihlak vergisiyle kaldırılmış olması da (Ölmezoğulları, 1988: 55) Cumhuriyet idaresinin tarım kesimi üzerindeki vergi yükünü toplumun tamamına yaymayı planladığını göstermektedir (Küsmenoğlu, 2010: 115).

1.2.1.7.1. Verginin Mükellefi

Toprak ürünleri vergisi olarak da adlandırılan Mahsulat-ı Arazi Vergisi Kanunu'na göre verginin mükellefi, öşre tabi ürünleri iskele, istasyon ve gümrüklerden geçirenler olarak belirlenmiştir.

1.2.1.7.2. Verginin Konusu

Mahsulatı araziye vergisinin konusunu kanunun 2. maddesi gereğince iskele ve istasyonlara getirilen ve buradan sevk edilecek mahsulat, un, kırma, bulgur, yaş meyve sebze gibi öşre tabi toprak ürünleri oluşturmaktadır.

1.2.1.7.3. Verginin Oranı

Vergi matrahı ise ikili bir ayırım gözetilerek belirlenmiştir. Buna göre iskele ve istasyonlara 60 km'den daha yakın bir mesafeden getirilen öşre tabi tarım ürünleri getirildikleri yerin rayıcı üzerinden; daha uzak mesafelerden getirilip, iskele, istasyon ve gümrüklerden geçirilecek olan öşre tabi tarım ürünleri ile un, kırma ve bulgur mahalleri rayıcı üzerinden vergilendirilmektedir. Ancak yaş meyve ve sebze hangi mesafeden gelirse gelsin mahalindeki rayice göre vergilendirilmektedir. Vergi oranı ise yine 2. madde gereğince %10 olarak belirlenmiştir.

1.2.1.8. Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve intikal vergisi imparatorluktan miras kalan vergilerden değildir. Çünkü Osmanlı Devleti'nde mülkiyet kavramı olmadığından bu verginin oluşması da söz konusu değildi. Ancak gayrimenkuller Osmanlı Devleti'nde ferağ ve intikal harçlarına tabi tutulmuştur. Şöyle ki satış yoluyla alınanlardan ferağ, miras yoluyla gerçekleşen intikallerden ise intikal harcı alınırdı. Bu harç Cumhuriyet Dönemi'nde veraset ve intikallerden alınan tescil harcına dönüşmüştür⁶⁶ (Eroğlu, 2010: 76-77). Cumhuriyet kurulduğunda ise tüm bunları kapsayan bir vergi getirilmiştir. Böylece Osmanlı Devleti'nden kalma intikal harçlarına tabi olan ve Cumhuriyet Dönemi'nde de menkul ve gayrimenkullerin veraset yoluyla ya da bağış yoluyla intikallerini konu alan 1926 tarihli ve 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi kabul edilmiştir (Saraçoğlu, 2009: 135).

Bir başka açıdan bakıldığında ise aşar vergisinin kaldırılması sonrasında vergilerin yenilenmesi kapsamında veraset ve intikal vergisi yürürlüğe girmesi önemli olmuştur. Veraset ve intikal vergisi menkul mallardan miras yoluyla intikal eden yani terekenin yazımı

⁶⁶ Burada bir husus dikkat çekmektedir. Ferağlar daha yüksek intikaller ise daha düşük oranlarda vergilendirilmiştir. İntikaller arasında da mülkü devlete ait olan taşınmazlardan alınan intikaller mülkiyeti sırf şahsa ait olan taşınmazlardan daha fazla vergilendirilmiştir (Pelin, 1942:422).

sırasında alınan tereke tahrir (yazım) harcı ile, gayrimenkul malların intikali sırasında alınan intikal harçlarının kaldırılarak tek vergi kapsamına alınması uygulamasıdır (Kaya ve Durgun, 2009: 242). Böylece 1926 yılında ölüm ve bağış yoluyla intikali sağlanan menkul ve gayrimenkul mallar ile haklar ilk defa veraset ve intikal vergisine tabi tutulmuştur (Mutluer ve diğerleri, 2003: 78).

Veraset ve intikal vergisi aynı zamanda servet transferlerini vergilendirilmesini sağlayan bir vergi türüdür. Bu vergi ile servet intikalleri, ivazlı ve ivazsız olarak ikiye ayrılmıştır. Buna göre ivazlı intikaller tapu harçlarının konusuna, ivazsız intikaller ise menkul ya da gayrimenkul fark etmeksizin veraset ve intikal vergisinin konusuna dahil edilmiştir (Türkal, 2011: 96).

1959 yılına gelindiğinde ise günümüzde de yürürlükte olan veraset ve intikal vergisi kanunlaşmıştır (Özyüksel, 1985: 66).

1.2.1.8.1. Verginin Mükellefi

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi kanunun 3. maddesine göre aşağıda sayılan kanunun konusuna giren her türlü mal, hak ve yararları kendisine geçen kimseler oluşturmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi kanununa göre ihdas edilen mükellefiyette hem yerellik hem de şahsiliğe esasları geçerlidir. Yani kanuna göre ikametgâhı Türkiye’de olan bir kimseye yurt dışından bir intikal olması durumunda ya da intikal edilen mal ve haklar ülke sınırları içerisinde ancak mükellef yurt dışında olduğu durumda da vergi doğmaktadır. Sadece vergide mükerrerliği önlemek adına Türkiye’de ikametgâhı bulunan yabancıya intikal eden mallardan vergi alınmamakta ve ikametgâhı Türkiye’de bulunan bir kimseden intikal eden ancak yabancı memlekette vergisinin ödendiği ispat edilen vergiler de veraset ve intikal vergisinden indirilebilmektedir (Pelin, 1942: 424).

1.2.1.8.2. Verginin Konusu

1926 yılında düzenlenen Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun konusuna menkul ve gayrimenkul malların veraset ve bağış yoluyla ivazsız intikalleri dahil edilmiştir. Ancak veraset ve intikal vergisinin konusu geniş tutulmuş ve istisna hükümlerinin azlığı sebebiyle şikayetlere yol açmıştır. Hem bu şikayetleri bir çözüme bağlamak hem de 1926 yılında kabul edilen Medeni Kanun kapsamında miras hukukunun yeniden düzenlenmesi sebebiyle 1931 ve 1941 yılında vergide önemli değişikliklere gidilmiştir (Saraçoğlu, 2009: 135; Özyüksel, 1985: 66; Kaya ve Durgun, 2009: 242). Yapılan değişikliklerle vergide yaşanan aksaklıklar giderilmeye çalışılmış, Medeni Kanun’la uyumlu hale getirilmiş, daha önce vergi kapsamında olmayan bazı intikaller vergi kapsamına dahil edilmiş, oran artırılmış, muafiyet ve istisnalar daha da netleştirilmiştir (Yılmaz ve Yüksel, 2019: 88). Bu yüzden veraset ve intikal vergisinin konusu ve mükellefi hakkında 1926 ve 1931 yıllarında yapılan düzenlemeleri birlikte ele almak gerekmektedir. Veraset ve intikal vergisi isminden de anlaşılacağı üzere sadece verasetleri değil vasiyet ve bağışlamaları da kapsamaktadır. Aynı

zamanda eski intikal harcında olduğu gibi sadece gayrimenkulleri değil, tüm menkul mallar ile intifa hakları da verginin konusuna girmektedir (Pelin, 1942: 423).

1.2.1.8.3. Verginin Oranı

Vergi beyan esasına göre tarh edilmekte olup matrahı, intikal eden mal ve hakların kanuna göre takdir edilen kıymetleridir. Veraset ve intikal vergisinin 18, 19 ve 20. maddelerinde verginin oranı her bir hissedara hissesi oranında düşecek şekilde belirlenmiştir. Bu kapsamda veraset yoluyla intikal eden menkul ve gayrimenkuller için kanunun 1 sayılı cetveli, bedelsiz elde edilen menkul ya da gayrimenkuller için ise 2 sayılı cetveli gereğince vergi oranları belirlenmiştir.

1.2.2. Dolaylı (Bilvasıta) Vergiler

1.2.2.1. Umumi İstihlak Vergisi

Aşar vergisinin kaldırılmasından sonra oluşan boşluğu doldurmak üzere düzenlenen vergilerden biri de umumi istihlak vergisidir. Umumi istihlak vergisinin kapsamı geniş tutulmuş ve bir tür yayılı muamele vergisi olarak düzenlenmiştir. Böylece ülkedeki her türlü iktisadi ve ticari faaliyeti her aşamada vergilendirilmesi hedeflenmiştir. Ayrıca umumi istihlak vergisi ülkemizde uygulanan ilk katma değer vergisi olarak değerlendirilmektedir. Bu vergi mükellef sayısının çok olması, verginin tam anlamıyla kavranmaması, pul yapıştırma usulünde ortaya çıkan bazı zorluklardan dolayı beklenen erişkinliğe ulaşmamış ve yeni kurulan devletin iktisadi yapısı bu denli geniş bir dolaylı vergiyi kaldıramamıştır. Bu yüzden umumi istihlak vergisi 1927 yılında çıkarılan 1039 sayılı muamele vergisine dönüşmüştür (Eroğlu, 2010: 75-76; Özyüksel, 1985: 59; Kaya ve Durgun, 2009: 242).

Aynı zamanda Cumhuriyet döneminin ilk çağdaş vergisi de umumi istihlak vergisidir. Bu vergi kazanç vergisinde olduğu gibi batılı ülkeler örnek alınarak hazırlanmıştır. Umumi istihlak vergisiyle aslında vergi yükü tarım kesiminden sanayi ve hizmet sektörüne aktarılacak isteniyordu. Fakat sanayileşme konusunda batıyı yakalayamadığımız için vergiden beklenen başarı sağlanamamıştır (Türkal, 2011: 98).

Verginin tahsili ise pul yapıştırma usulüncü yapılmıştır. Bu usule göre mükellefler iki parça pul bulunduracak, pullardan biri müşteriye verilecek diğeri ise muhasebe defterlerine işlemek üzere kendisinde kalacaktır. Yine bu verginin mükellefleri vergiyi işlemek üzere maliye dairesinden bir defter edinerek pulları bu deftere işlemek zorundadır (Umumi İstihlak Vergisi Hakkında Kanun, 1926: Md. 5-7). 1926 senesinde ülkenin yeni kurulması, yetişkin mali idare personeli ve mükelleflerin muhasebe işlemlerini takip edecek serbest meslek mensuplarının da azlığı düşüldüğünde verginin uygulanmasında zorluklar yaşanmıştır.

Umumi istihlak vergisinin ülkemizde uygulanması bakımından yaşanan zorluklardan birisi de verginin şelale tipinde bir muamele vergisi olmasıdır. Çünkü toplu muamele vergilerine göre şelale tipi muamele vergilerinin uygulanması daha güçtür. Zira ticaretin her

aşamasını vergilendiren bu vergi türü diğer tüm vergilerde olduğu gibi iyi bir muhasebe kaydı ve etkin bir vergi yönetimi gerektirmekteydi. Gerek maliye idaresi gerekse de muhasebe alanında yetişmiş insan sayısının azlığı sebebiyle vergi kaldırılmıştır. Ayrıca vergi küçük imalatçıyı olumsuz etkilemiş ve ihracatın gelişmesine mâni olmuştur (Türkal, 2011: 94-95). Verginin bir başka olumsuz yönü ise üretimden tüketime ticaretin her aşamasını vergilendiren bu vergide indirim sisteminin de olmamasıdır. Bu durum verginin tüm aşamalarda kümülatif olarak artmasına yol açmıştır (Küsmenoğlu, 2010:230).

Öte yandan 1926 yılından uygulanmaya başlayan ve aşağıda incelenecek olan diğer dolaylı vergilerin uygulanmaya başlanması vergi bileşiminde gelir üzerinde alınan vergilerden harcama üzerinden alınan vergilere doğru bir değişime yol açmıştır. Bunun sebebi ise aşar vergisinin kaldırılması sonucu ortaya çıkan kaynak tahribatının dolaylı vergiler ile telafi edilmeye çalışılmasıdır. Ayrıca umumi istihlak vergisi uygulanmaya başlamasıyla birlikte vergi yükü köyden kente kaymaya başlamıştır (Kaya ve Durgun, 2009: 242).

1.2.2.1.1. Verginin Mükellefi

Umumi İstihlak Vergisi Kanunu'na göre verginin mükellefi ticarethane, dükkân, mağaza, maden, taşocağı, imalathane gibi ticari mal satışı yapan tüccarlar, imalat ve tamirat bedeli elde edenler ile bankacılık, sigortacılık ve komisyonculuk yapanlar olarak belirlenmiştir.

1.2.2.1.2. Verginin Konusu

Umumi istihlak vergisinin konusu, her türlü tüketim harcamalarıdır. Sosyal yaşamdaki mağazalardan bankacılık sigortacılık madencilik gibi hemen hemen her alandaki satışlar vergilendirilmiştir. Buna rağmen kanunun 2. maddesinde toplumsal yaşam içerisinde önemli olan, mükerrer vergilendirmeye konu olacak ya da devlet tarafından desteklenen bazı satışlar vergi kapsamının dışında tutulmuştur. Örneğin; ekmek satışları, tek el ürünleri, nakliyat vergisi ödenen nakliyat işlemleri, borsa, sinema tiyatro biletleri, oduncu, kömürcü, ayakkabı boyacısı, manav gibi küçük esnaf vergiden müstesna tutulmuştur.

1.2.2.1.3. Verginin Oranı

Verginin matrahı gayrisafi kazançların toplamı yani satış imal ve tamir bedellerine ilaveten faiz, prim, ücret, komisyon ve iskonto adında alınan bedellerdir (Küsmenoğlu, 2010: 229). Vergi oranı da bu bedellerin %2,5'u kadardır (Umumi İstihlak Vergisi Hakkında Kanun, 1926: Md. 3-4). Verginin gerekçesinde dolaylı vergilerin tek başına vergilendirmede adaleti sağlamayacağı ancak diğer vergilerin yanında hafif bir oranda uygulandığında etkili

olacağı savunulmuştur (Varcan, 1985: 39). O halde vergi oranına baktığımızda oranının bu düşünce kapsamında belirlendiği görülmektedir⁶⁷.

1926 yılında uygulanmaya başlanan bu vergi ilk muamele vergisidir. Vergi Almanya ve Fransa uygulamalarından esinlenilerek düzenlemiştir. Tüm mallar ile bazı hizmetler üzerinden %2,5 oranının da pul yapıştırma usulüyle toplanmıştır. Umumi istihlak vergisi sadece satışları vergilendirdiği için daha sonra hizmetleri de içine alan hususi istihlak vergisi de düzenlenerek bütünlük oluşturulmuştur (Özyüksel, 1985: 59).

1.2.2.2. Muamele Vergileri

Aşar vergisinin kaldırılması sonrasında oluşan gelir kaybını karşılamak üzere ihdas edilen vergilerden bir diğeri de muamele vergileridir. Muamele vergileri, Osmanlı devletinin klasik Dönemi'nde de uygulanan "Baç" ve "İhtisap" resimlerinin sonraki örneklerinden biridir. Aynı zamanda I. Dünya Savaşı öncesi ve savaş sırasında uygulanan içki, sigara kâğıdı, kibrit gibi bazı mallar üzerine konulan resimlerde muamele vergisi örnekleridir. Ancak modern anlamda muamele vergileri bir önceki konuda bahsettiğimiz umumi istihlak vergisi ile 1926 yılında başlamıştır. Fakat bu vergi uzun süre yürürlükte kalmamış yerine 1927 yılında muamele vergisi düzenlenmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 244)

Muamele vergilerinden ilki 1927 yılında düzenlenmekle beraber takip eden yıllarda aynı isimde üç yasa ile tamamen değiştirilmiştir. Böylece vergi ekonominin o günkü şartlarına göre yenilenerek güncel tutulmaya çalışılmıştır⁶⁸.

Bu bölümde ilk olarak 1927 tarihli Muamele Vergisi hakkında bilgi verilecek ve Umumi İstihlak Vergisinden farkları üzerinde durulacaktır. Daha sonra 1927 tarihli muamele vergisini değiştiren diğer üç muamele vergisinin hangi değişikliklere yer verdiği üzerinde durulacak ve verginin son aşamada hangi hale geldiği tartışılacaktır.

21.05.1927 tarihli ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Hakkındaki Kanun, Umumi İstihlak Vergisi Kanunu yerine ihdas edilmiştir (Muamele Vergisi Hakkında Kanun, 1927: Md. 18). O halde Umumi İstihlak Vergisi Kanunu'nun yerine düzenlenen bu kanunun belli aksaklıkları gidermek üzere düzenlendiği düşünülebilir. Bu kapsamda verginin kapsamı daraltılmıştır. Böylece muamele vergisi kapsamında olan mükellefler bankacılık, sigortacılık, ihracat, ithalat ve sanayiciler olmakla beraber zamanla ihracat vergi kapsamından çıkartılmış sanayi kesimi üzerindeki baskı azaltılmıştır (Saraçoğlu, 2009: 135). Ayrıca vergi konusu imal edilen mamul mallar oluşturduğundan muamele vergisi, umumi istihlak vergisinin aksine toplu muamele vergisi niteliğinde bir vergidir (Eroğlu, 2010: 75-

⁶⁷ Vergi oranının bu denli düşük olmasına rağmen İstanbul Sanayi ve Ticaret Odası heyeti vergiyi ağır bularak ihracatı azaltacağını ve hayat pahalılığını artıracığını savunarak verginin uygulanmamasını talep etmiştir. Bu kabul edilmeyecekse; et, süt, buğday gibi zorunlu gıdalar ile ihraç malları ve teşviki sanayi kanununa göre muaf tutulan malların vergi kapsamından çıkarılmasını diğerlerinin ise %0,5 oranında vergilendirilmesini talep etmiştir (Küsmenoğlu, 2010:229)

⁶⁸ İncelediğimiz dönem itibarıyla bu kanunlar şunlardır:

1. 21.05.1927 tarih 1039 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu
2. 21.07.1931 tarih 1860 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu
3. 10.05.1934 tarih 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu

76; Varcan, 1985: 40). Böylece genel bir muamele vergisinden, sınai üretimi esas alan toplu bir muamele vergisine geçiş yapılmıştır (Özyüksel, 1985: 59).

Muamele vergisinin en göze çarpan özelliği imal ve ithalde ödenen verginin daha sonra ödenecek vergiden indirilebiliyor olmasıdır. Bu yönüyle Kıta Avrupa'sında dahi en erken 1950'li yıllarda uygulanabilecek Katma Değer Vergisi ilk defa Türkiye'de uygulanmıştır (Türk, 1981: 349).

Bu ikinci muamele vergisiyle umumi istihlak vergisine göre verginin kapsamı daraltılmış (Türk, 1981: 349), vergi toplu bir muamele vergisine dönüştürülmüş, formaliteler azaltılmış, verginin tarhı ve denetimi kolaylaştırılmış ve üretimde makine kullanmayan sanayi kuruluşları vergi kapsamına dahil edilmemiştir (Küsmenoğlu, 2010:246). Böylece umumi istihlak vergisinin ekonomi üzerindeki olumsuz etkileri azaltılmaya çalışılmış ancak yeni vergi de kendi açısından bazı olumsuz sonuçlar doğurmuştur. Bunlar;

- İlk olarak muamele vergisiyle ihracat vergi kapsamına dahil edildiğinden ihracat vergiden olumsuz yönde etkilenmiştir (Özyüksel, 1985: 59).
- Üretimde makine kullanmayan sanayicilerin vergi kapsamı dışında bırakılması sonucunda sanayici vergiden kaçınarak ilkel üretim yönetimlerini ve küçük işletme tipini tercih etmiştir (Eroğlu, 2010: 75-76; Varcan, 1985: 40).
- Bu durum sanayi de motor kullanımının azalmasına yol açarak milli üretimin azalmasına yol açmıştır (Özyüksel, 1985: 59).
- Sanayicilerin bazı malları 6 aya kadar vadeli olarak sattıkları halde malın bedelini tahsil etmeseler dahi her ay sonunda vergiyi ödemek zorunda olmaları sermayelerinin erimesine yol açmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 247).

1931 yılına gelindiğinde hükümette verginin uygulaması açısında olumsuz sonuçlar doğurduğunu kabul ederek yeni bir muamele vergisi düzenleme gereği hissetmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 248). Böylece 21.07.1931 tarihli ve 1860 sayılı Muamele Vergisi düzenlenmiştir. 1931 tarihli muamele vergisinin getirdiği yenilikler özetle aşağıdaki gibidir. (Küsmenoğlu, 2010: 249; Özyüksel, 1985: 59; Türk, 1981: 349-350).

- İhraç malları vergi kapsamından çıkarılarak ihracat desteklenmiştir.
- Muafiyet ve istisnaların sayısı artırılarak muamele vergisinin sanayi kuruluşları üzerindeki etkisi azaltılmıştır⁶⁹.
- Muafiyet ve istisnaların artırılması bu seferde hasılatla düşüşe yol açmış ve verginin katma değer vergisi olma özelliğinden uzaklaşmasına yol açmıştır.
- İthalde alınan muamele vergisi gümrük politikasına uygun hale getirilmiştir.
- Mükerrer vergiler olabildiğince kaldırılmıştır.

Böylece 1931 tarihli muamele vergisiyle sanayici üzerindeki yük hafifletilmeye çalışılmış ihracat üzerindeki baskısına ise son verilmiştir. Büyük ve küçük işletmeler arasındaki vergi adaletini sağlamak üzere büyük işletmelerin 10.000 liraya kadar olan kazançları vergiden istisna edilmiştir (Parasız, 1991: 43). Son kertede verginin yükümlüsü

⁶⁹ Ancak bu istisnalardan yıllık cirosu 10.000 liraya kadar olanların vergiden muaf tutulması sanayi kesiminin cirosunu 10.000 lira civarında ayarlayarak vergiden kaçınmasına neden olmuştur. Bu yüzden de 1934 yılında bu muafiyet kaldırılmıştır (Özyüksel, 1985: 59).

sanayi kuruluşları, ithalat yapanlar ile banka, banker ve sigorta kuruluşları olmuştur (Küsmenoğlu, 2010: 250).

1934 yılında düzenlenen 10.05.1934 tarihli ve 2430 sayılı Muamele Vergisi ile ise şu değişiklikler yapılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 250-251; Türk, 1981: 350).

- İşletmelerin 1931 yılında çıkan muamele vergisiyle verilen 10.000 liralık istisna kapsamında kalmak üzere bölünme yoluna gittiklerinden bu istisna kaldırılmıştır.
- Ayrıca muafiyet ve istisnaların sayısı artırılarak hasılat azalışının önüne geçilmeye çalışılmıştır.
- İlk defa tarh ve tahsil için zaman aşımı müessesesi getirilmiştir.

Yapılan bu değişikliklerde muamele vergisinden beklenen verimin alınmasına yol açmamıştır. Zira vergi matrahını oluşturan satış bedelinin tespiti kolay olmadığından bu konuda mükellefler muvazaalı işlemlere başvurarak vergi kaybına sebep olmuşlardır. Bu ve benzeri aksaklıkları gidermek amacıyla 1940 yılında yeni bir muamele vergisi daha düzenlenmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 251).

Son olarak umumi istihlak vergisinin yol açtığı olumsuzlukları ortadan kaldırmak üzere düzenlenen muamele vergileri beklenen verimi sağlayamamakla birlikte özetle şöyle bir seyir izlemiştir. 1927 tarihli muamele vergisinin yaygın ve tüketiciye yansır bir şekilde alınmasına karşın 1931 tarihli muamele vergisiyle vergi imalatçılardan yani üreticiden alınır bir duruma gelmiştir. Bu durumda vergi tabanı genişlemek yerine daha da daralmıştır. Bunun doğal sonucu olarak da 1931 tarihli vergi 1932 yılında yapılan değişikliklerle vergi oranları artırılarak gelir kaybı telafi edilmeye çalışılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 269).

Muamele vergisi kazancın tahakkuk ettiğinde hesaplanan bir vergi olmadığından mükellefin kârını değil sırf muamelelerini vergilendirmektedir. Böylece bazı mükellefler elde ettikleri kârdan daha fazla vergi vermek zorunda kalmışlardır. Örneğin dokuma sanayi alanında faaliyet gösteren Feshane, Hereke, Karamürsel ve Süreyya Paşa fabrikaları Teşviki Sanayi Kanunun 7. maddesi gereğince kazanç vergisinden muaf olmalarına rağmen muamele vergisiyle ağır bir vergi yüküne maruz kalmıştır. Öyle ki 1929 yılında Feshane Fabrikası 82.000 lira temettüsüne karşılık 91.000 lira (%110), Süreyya Paşa Fabrikası 4.500 lira temettüsüne karşılık 26.000 lira (%600) vergi vermiştir. Hereke fabrikası ise aynı yıl 23.000 lira zarar beyan etmesine rağmen 38.000 lira vergi ödemek zorunda kalmıştır. Böylece hükümet kısa dönemde vergi gelirlerini artırmak istemiş ancak uzun dönemde sanayicinin elindeki sermaye erimiş, vergi gelirlerinin azalmasının yanında istihdamda olumsuz yönde etkilenmiştir (Sarı, 2020: 205).

1.2.2.2.1. Verginin Mükellefi

Aşağıda yer alan Tablo 15'te umumi istihlak vergisi ve diğer 3 muamele vergisinin mükellefleri karşılaştırmalı bir şekilde yer almaktadır. Tabloya göre şu çıkarımları yapmamız mümkündür.

- Umumi istihlak vergisine tabi mükellef sayısı oldukça fazla iken diğer muamele vergilerinde mükellef sayısı sınırlandırılmıştır.
- Ticaret erbabı muamele vergilerinde mükellef olmaktan çıkarılmıştır.

- 1927 tarihli muamele vergisinde ihracatçı mükellef iken 1931 ve 1934 yılında düzenlenen muamele vergilerinde mükellefiyet kapsamından çıkarılmıştır. İlaveten 1927 tarihli muamele vergisinde tabi olmayan bankerler 1931 ve 1934 yılında düzenlenen muamele vergilerinin kapsamına dahil edilmiştir.

Tablo 15. Umumi İstihlak Vergisi ve Muamele Vergileri Mükelleflerinin Karşılaştırılması

Umumi İstihlak Vergisi (1926)	Muamele Vergisi (1927)	Muamele Vergisi (1931)	Muamele Vergisi (1934)
- Ticaret ve sanat erbabı	- Sınai kuruluşlar	- Sınai Kuruluşlar	- Sınai Kuruluşlar
- İmalat, tamirat ücreti	- İhracatçı	- Sigorta şirketleri	- Sigorta şirketleri
- Bankacı, sigortacı, nakliyecisi, komisyoncu, tellal gibi ticari mahiyetli bir iş ile iştigal edenler	- İthalatçı	- İthalatçı	- Bankalar
	- Bankacı ve Sigortacı	- Bankalar	- İthalatçı
		- Bankerler	- Bankerler
		- İthalatçılar	- İthalatçılar

Kaynak: Umumi İstihlak Vergisi Hakkında Kanun, 1926; Muamele Vergisi Hakkında Kanun, 1927; Muamele Vergisi Kanunu, 1931; Muamele Vergisi Kanunu, 1934

1.2.2.2.2. Verginin Konusu

Umumi istihlak vergisi ve diğer 3 muamele vergisinin konusu karşılaştırmalı bir şekilde yer Tablo 16’da almaktadır. Görüldüğü üzere umumi istihlak vergisinde verginin kapsamı çok geniş tutulmuştur. 1927 yılında kapsam daraltılmış sadece sanayi faaliyetleri, ithalat, ihracat ile banka ve sigortacılık faaliyetleri vergi kapsamına alınmıştır. 1931 ve 1934 yıllarında ise ihracatta vergi kapsamından çıkartılmıştır. Ayrıca 1931 yılında sanayicinin 10.000 liranın üstündeki satışları vergi kapsamına dahil edilmişken 1934 yılında 1927 yılında olduğu gibi tüm satışları vergi kapsamına dahil edilmiştir.

Tablo 16. Umumi İstihlak Vergisi ve Muamele Vergilerinin Konusunun Karşılaştırılması

Umumi İstihlak Vergisi (1926)	Muamele Vergisi (1927)	Muamele Vergisi (1931)	Muamele Vergisi (1934)
Her türlü tüketim harcamalarıdır	Sınai kuruluşların satışları	Sınai Kuruluşların 10.000 liranın üzerindeki satışları	Sınai Kuruluşların tüm satışları
	İthal ve ihraç edilen mallar	İthalatçıların faaliyetleri	İthalatçıların faaliyetleri
	Bankacılık ve sigortacılık faaliyetleri	Bankacılık ve sigortacılık faaliyetleri	Bankacılık ve sigortacılık faaliyetleri

Kaynak: Umumi İstihlak Vergisi Hakkında Kanun, 1926; Muamele Vergisi Hakkında Kanun, 1927; Muamele Vergisi Kanunu, 1931; Muamele Vergisi Kanunu, 1934

1.2.2.2.3. Verginin Oranı

Umumi istihlak vergisi ile diğer üç muamele vergisine ait vergi oranları Tablo 17’de karşılaştırılmaktadır. Buna göre vergi oranlarının zamanla arttığı gözlenmektedir. Bunun sebebi olarak yukarıda da bahsedildiği üzere verginin kapsamının daralması gösterilebilir. Zira 1931 senesinde ihracattan alınan %2,5 oranındaki vergiden vazgeçilmiştir.

Tablo 17. Umumi İstihlak Vergisi ve Muamele Vergileri Vergi Oranlarının Karşılaştırılması

Umumi İstihlak Vergisi (1926)	Muamele Vergisi (1927)	Muamele Vergisi (1931)	Muamele Vergisi (1934)
%2,5	- Sınai kuruluşlar satışları üzerinden %6 - İthalattan %6 - İhracattan %2,5 - Banka ve Sigortacılık faaliyetlerinden %2,5	- Sınai kuruluşlar satışları üzerinden %6 - İthalattan %6 - Banka ve Sigortacılık faaliyetlerinden %2,5	- Sınai kuruluşlar satışları üzerinden %10 - İthalattan %10 - Banka ve Sigortacılık faaliyetlerinden %2,5

Kaynak: Umumi İstihlak Vergisi Hakkında Kanun, 1926; Muamele Vergisi Hakkında Kanun, 1927; Muamele Vergisi Kanunu, 1931; Muamele Vergisi Kanunu, 1934

1.2.2.3.Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi

Daha önce de belirttiğimiz 22.02.1926 tarihli umumi istihlak vergisini desteklemek ve tüketim vergisini tamamlamak üzere 24.02.1926 yılında Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Eğlence ve hususi istihlak vergisinin konusu geniş tutulmuştur. Öyle ki kanunun 1. maddesinde yeme, içme, eğlence, gezi gibi tüketim harcamalarının tamamı verginin kapsamına dahil edilmiştir. Verginin tahsili ise umumi istihlak vergisinde olduğu gibi pul yapıştırma usulünce yapılmıştır. Buna göre satıcı 2 parça puldan birini müşteriye diğerini ise bu vergi özelinde tutacağı deftere işlemek üzere kendisinde tutmaktadır.

1930 yılında yeni bir eğlence ve hususi istihlak vergisi düzenlenerek 1926 yılında düzenlenen vergi yürürlükten kaldırılmıştır. 1930 tarihli eğlence ve hususi istihlak vergisinin öncekine göre kapsamı daraltılmıştır. Verginin kapsamında alkollü içki veren işletmeler, tren ve istasyondaki büfeler ile duhuliye ile girilen yerlerden sadece çalgılı yerler kalmıştır (Eğlence ve Hususî İstihlâk Vergisi Kanunu, 1930; Md.1)

1930 tarihli bu yeni vergi bilet ile girilen işyerlerinde eski kanunda olduğu gibi bilet bedeli, çalgılı yerlerde müşterinin ödediği tutar vergi matrahı olarak kabul edilmiş bunların dışında kalan yerlerde ise gayrisafi gelir matrahı olarak kabul edilmiştir. Gayrisafi gelirden kasıt ise işletmeye ait bina vergisi ya da giriş bedeli ödenen yerlerde bu giriş bedelidir. Bu durum 1926 yılındaki kanun ile benimsenen tüketicinin yaptığı harcamanın doğrudan vergilendirilmesi ilkesinden kayış olduğunu göstermektedir. Zira 1930 yılında düzenlenen vergi kanunu ile yarı gerçek yarı götürü usulde vergilendirme yönetimi kabul edilmiştir. Bu ise vergi üzerinde yapılan değişikliklerin vergiyi olgunlaştırması gerekirken daha da geriye götürdüğünün bir göstergesi olarak değerlendirilmiştir. Bu durumun asli sebebi ise mali idarenin tüketicinin ödediği gerçek bedelin kontrol edilecek gelişmişlikte olmaması bu yüzden vergi kayıp ve kaçığının fazla olmasıdır (Küsmenoğlu, 2010:275). Son olarak eğlence ve hususi istihlak vergisi 1934 yılında düzenlenen kazanç vergisi ile kaldırılmıştır.

1.2.2.3.1. Verginin Mükellefi

Verginin mükellefi verginin konusuna giren ticari faaliyetleri yapan tüccarlardır (Eğlence ve Hususî İstihlâk Vergisi Kanunu, 1930; Md.1). Ayrıca kanunun 3. maddesi ile kaza ve vilayet merkezlerinde bulunan iskele, vapur ve trenlerde de bu faaliyetlerde bulununlar mükellefiyet kapsamına dahil edilmiştir.

1.2.2.3.2. Verginin Konusu

Eğlence ve hususi istihlak vergisinin konusunu; birahane, meyhane, kahvehane, lokanta, bar, büfe, pastacı, dondurmacı, çaycı, muhallebici, tatlıcı, börekçi gibi iş yerlerinde yiyecek ve içecek satışından elde edilen ve otel müşterilerinden alınan bedel ile ücretle girilen tiyatro, sinema, konser, bahçe, deniz hamamı, dans mahalleri gibi işyerleri tarafından tahsil edilen bedeller oluşturmaktadır (Saraçoğlu, 2023: 103; Eğlence ve Hususî İstihlâk

Vergisi Hakkında Kanun, 1926; Md.1; Eğlence ve Hususî İstihlâk Vergisi Kanunu, 1930; Md.1). Öte yandan resmi dairelerde verilen yemekler ile hususi lokantalarda yenilen ve umuma açık lokantalarda yenmeyip bunların dışında pazarlanan ve aile mutfaklarında yapıp dağıtılan yemek bedelleri ise vergiden müstesnadır (Eğlence ve Hususi İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun, 1926; Md.2).

1.2.2.3.3. Verginin Oranı

Kanuna göre vergi mükellefleri dört sınıfa ayrılmış ve bu sınıflara göre de vergi oranları belirlenmiştir. Tablo 18’de mükellef sınıfları ve bunlara karşılık belirlenen vergi oranları yer almaktadır.

Tablo 18. Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisince Belirlenen Sınıflara Göre Vergi Oranları

Mükellef Sınıfı	Vergi Oranı	Sınıf Açıklaması
Fevkalade	%30	1. Oteller: Fevkalade ve 1.,2.,3. sınıftan ibaret olmak üzere 4 sınıfa
Müesseseler		2. İçerisinde alkollü içecek satılmayan lokantalar 2 ve 3. sınıf olmak üzere 2 sınıfa
1.Sınıf Müessese	%20	3. Birahaneler, meyhaneler ve benzeri işletmeler; 1.,2.,3. Olmak üzere 3 sınıfa
2.Sınıf Müessese	%15	4. Kahvehane, çaycı, pastacı, börekçi, tatlıcı vs. gibi işletmeler 2 ve 3. Sınıf olmak üzere 2 sınıfa ayrılmıştır.
3.Sınıf Müessese	%10	

Kaynak: Eğlence ve Hususi İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun, 1926: Md.4,9

1.2.2.4. Dahili İstihlak Vergisi

Şeker, petrol ve benzin tekelinin kaldırılması sonucu oluşan gelir kaybını telafi etmek amacıyla 1718 sayılı Dahili İstihlak Vergisi Kanunu 17 Haziran 1930 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak vergi ismiyle ters orantılı olarak sadece petrol ve şeker ürünlerini vergilendirmiş, 1931 yılında bunlara elektrik ve hava gazı vergisi ilave edilmiştir (Küsmenoğlu,2010: 231).

Verginin konusunu şeker ve petrol üretimi oluşturmaktadır. Kanunun birinci maddesinde ülke içerisinde üretilen küp, toz, kare her ne adla olursa olsun üretilen şekerin her kilosu için 1930 senesi için 4, 1931 senesi için 5, 1932 senesi için 6, 1933 senesi için 7 kuruş vergi bedeli belirlenmiştir.

1922 yılından itibaren gümrüklerde şekerin kilogram başına 15 kuruş vergi uygulaması bulunmaktaydı. Gerek ek gelir sağlamak gerekse de üretici korumak amacıyla şeker ithalatı 1926 yılında inhisar altına alınmıştır. Böylece şekerin piyasada satışı serbest

birakılmış kilogram başına 8 kuruş inhisar vergisi uygulanmıştır. Ancak 1929 yılında Lozan Anlaşmasından doğan yükümlülükler son bulunca gümrük tarifeleri ülke ihtiyaçlarına uygun bir şekilde uygulanmaya başlamış böylece şeker inhisarına gerek kalmamış ve kaldırılmıştır (Küsmenoğlu, 2010:231-232).

Yukarıda belirtildiği üzere yıllara göre artırımlı olarak belirlenen vergi bedeli uygulaması uzun sürmemiş 1932 senesinde çıkarılan bir kanunla şeker üretimi üzerine kilogram başına 8 kuruş vergi konulmuştur. 1934 senesinde ise 2427 sayılı kanun ile ithalde alınan verginin düşmesi gerekçe gösterilerek⁷⁰ 4 kuruş zam yapılarak dahili istihlak vergisi 12 kuruşa çıkarılmıştır. Ancak daha sonra şeker fiyatlarının artışı sonucunda şeker tüketimi 75.000 tondan 55.000 tona kadar düşmüştür. Bu durumu önlemek adına daha sonra vergide indirim ve ihracatı özendirici tedbirler alınmıştır (Küsmenoğlu,2010:232-2333).

Petrolde de şeker de olduğu gibi 1922 yılından itibaren kilogram başına 6 kuruş istihlak vergisi alınmaya başlanmış 1926 senesinde inhisara tabi tutularak kilogram başına 8 kuruş inhisar vergisi alınmaya başlanmıştır (Küsmenoğlu, 2010:235). Dahili İstihlak Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde ülke içerisinde üretilen ya da ithal edilen 15 santigrattan daha yoğun mazot ve benzerinden damıtma ya da kimyevi usullerle daha az yoğunlukta elde edilecek olan yakıtın her bir kilosundan 8 kuruş istihlak vergisi alınacağı kararlaştırılmıştır. Görüldüğü üzere vergi oran olarak değil maktu bir şekilde belirlenmiştir.

1932 yılında umumi istihlak vergisine eklenen bir madde ile⁷¹ yurt içinde üretilen ya da ithal edilen 15 santigrat derecede ve kesafeti 0,780'den daha az olan benzinin her bir gramına 1,8 kuruş dahili istihlak vergisi ilave edilmiştir. Bu dönemde benzin ülke içerisinde üretilmediğinden vergi sadece ithal edilen benzine yöneliktir (Küsmenoğlu, 2010: 236).

1934 yılında yapılan bir değişiklikle vergi uygulamasında kesafet ölçütünde takattur ölçütüne geçilmiştir. Bununla beraber ithal edilen ham petrolden alınan istihlak vergisi ithal edilen benzinden alınan gümrük vergisinden düşük tutularak, petrolün ülke içerisinde ayrıştırılması teşvik edilmiştir. Ancak aynı yıl ithal edilen ham petrolün gramından 10, benzinin gramından ise 4,15 kuruş istihlak vergisi alınmaya başlanılmış bu durum ise petrolün ülkede ayrıştırılması yerine benzin ithalinin artmasına yol açmıştır. Bu hamle ile vergi gelirlerini kısmen artmış olsa da bir sektörün gelişmesi engellenmiş ve üretimin ülkeye sağlayacağı katma değerden vazgeçilmiştir (Küsmenoğlu, 2010:236).

⁷⁰ 05.05.1934 tarih 2427 sayılı “Dahili İstihlak Vergisi Kanunu’nun 29.5.1932 Tarih ve 1994 Numaralı Kanun ile Değiştirilen Birinci Maddesi Yerine Kaim Kanun” hakkında hazırlanan 116 sayılı TBMM komisyon raporunda bu durum özetle şöyle izah edilmiştir. 1926 senesinden itibaren ülke ihtiyacını karşılamak üzere kurulan şeker fabrikaları yıldan yıla şeker üretimini artırmıştır. Şöyle ki 1927 senesinde 61.500 ton şeker ithal edilirken ülkede sadece 5.000 ton şeker üretilmiştir. Ancak 1933 yılına gelindiğinde ithal edilen şeker 10.000 ton, üretilen şeker ise 55.000 tona çıkmıştır. Buna bağlı olarak ithalde alınan verginin de düştüğü belirtilmiştir. 1930 senesinde 17 milyon, 1931 senesinde 12 milyon, 1932 senesinde 8 milyon lira gelir elde edilmiş ve 1933 senesinde ise ancak 275.0000 lira gelir elde edilebileceği hesaplanmıştır. Burada oluşan gelir açığı ve şeker üretimi için katlanılan gerek araç gereç, malzeme gerekse de işçi ücretlerinden bahisle ilgili vergiye zam yapılmasının uygun olacağı kararlaştırılmıştır.

⁷¹ 25.06.1932 Tarihli ve 2029 Sayılı 12.6.1930 Tarih ve 1718 Numaralı Dahili İstihlak Vergisi Kanunu’na Müzeyyel Kanun.

Son olarak kendi özel kanunları kapsamında dahili istihlak vergisine dahil edilen bazı tüketim ürünleri bulunmaktadır. Bunlar kibrit, sigara kâğıdı, oyun kâğıtları, kahve, tuz, tütün üzerinden alınan istihlak vergileridir⁷² (Saraçoğlu, 2023: 110).

1.2.2.4.1. Verginin Mükellefi

Dahili İstihlak Vergisi Hakkındaki Kanuna göre verginin konusuna giren ürünler; fabrika ve imalathaneler ve depolardan satıldığı anda verginin tahakkuk ettiği ve müstahsilin bir aylık satışlarına ait vergiyi takip eden ayın on beşine kadar vergi idaresine ödemesi zorunlu tutulmuştur. Öyleyse verginin mükellefi verginin konusuna giren aşağıda sayılan şeker ve petrol ürünlerini fabrika imalathane ve depolarda satanlar olarak belirlenmiştir (Dahili İstihlak Vergisi Hakkında Kanun, 1930; Md.6).

1.2.2.4.2. Verginin Konusu

14 Haziran 1930 tarihli ve 1718 sayılı Dahili İstihlak Vergisi Hakkında Kanunun 1. ve 2. maddelerinde verginin konusu açıklanmıştır. Buna göre ülke içerisinde üretilen küp, kare, toz nevileri de dahil olmak üzere şeker ve ülkede üretilen ya da ithal edilen petrol ve ürünleri verginin konusunu oluşturmaktadır. Yukarıda da bahsedildiği üzere bu dönemde ülkede benzin üretimi olmadığından⁷³ benzinin sadece ithali vergilendirebilmiştir. Madde metninde bu durumu ispatlar nitelikte “*mazot ve emsalinden; tasfiye, takdir veya kimyevi usullerle elde edilecek daha az kesafetli petrol ve sair madeni mahrukat...*” denilerek mazot ve türevlerinden bahsedilmiştir.

1.2.2.4.3. Verginin Oranı

Dahili istihlak vergisinin vergi oranları maktu ve yıllara gören artan bir şekilde düzenlenmiştir. Ancak aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere ulusal savunmanın gereklerini karşılamak üzere (Küsmenoğlu, 2010: 232) vergi oranları artırılarak 1. ve 2. maddedeki hükümlere bağlı kalınmamıştır. Şeker ve petrol için belirlenen vergi oranları Tablo 19 ve 20’de gösterildiği üzere aşağıdaki gibidir.

⁷² Çeşitli kanunlar ile istihlak vergisinin konusuna dahil edilen bu tüketim ürünleri ile ilgili detaylı bilgi için bkz. Küsmenoğlu, 2010: 239-242; Yapılan yasal düzenlemeler için bkz. Küsmenoğlu, 2010: 242-244.

⁷³ Cumhuriyetin ilk yıllarını ele aldığımız bu dönemde petrolün ülke topraklarında çıkarılmasına önem verilmiştir. 1926 senesinde “792 Sayılı Petrol Kanunu” düzenlenmiş, 1. ve 2. Sanayi Planlarında petrol ile ilgili hedefler belirlenmiştir. Petrolün işlenmesi için ise 1930 yılında Romanya’dan ithal edilen petrolün İstanbul’da işlenmesi amacıyla Boğaziçi Tasfiyehanesi kurulmuş 1934 yılına kadar faaliyete devam etmiş ancak sonrasında kapatılmıştır. Parçalar MTA tarafından taşınarak aynı yıl Diyarbakır’da Raman Tecrübe Tasfiyehanesi kurularak faaliyetlere devam edilmeye çalışılmıştır (Naycı ve Bozkurt; 2022: 39).

Tablo 19. Şeker İçin Belirlenen Dahili İstihlak Vergisi Oranları

1718 sayılı Dahili İstihlak Vergisi (1930) (Kuruş) (Kilogram başına)	1994 sayılı Dahili İstihlak Vergisinin 1. maddesinin Tadiline Dair Kanun (1932) (Kuruş) (Kilogram başına)	2427 Sayılı Dahili İstihlak Vergisi Kanununun 29 Mayıs 1932 tarih ve 1994 numaralı Kanun ile Değiştirilen birinci maddesine yerine kaim kanunu (1934) (Kuruş) (Kilogram başına)
1930 yılında 4 1931 yılında 5 1932 yılında 6 1933 yılında 7	- 1 Haziran 1932 tarihinden itibaren üretim tarihi ne olursa olsun 8	- 12

Kaynak: Küsmenoğlu, 2010:232**Tablo 20. Petrol İçin Belirlenen Dahili İstihlak Vergisi Oranları**

1718 sayılı Dahili İstihlak Vergisi (1930) (Kuruş)	2029 Sayılı Dahili İstihlak Vergisi Kanununa Müzeyyel (Eklenen) Kanun (1932) (Kuruş)	2427 Sayılı Dahili İstihlak Vergisi Kanununun 29 Mayıs 1932 tarih ve 1994 numaralı Kanun ile Değiştirilen birinci maddesine yerine kaim kanunu (1934) (Kuruş)
- Yurt dışından ithal edilen petrol ve akaryakıtın her bir kilogramına 8 kuruş	- Yurt içinde üretilen ya da ithal edilen benzinin her bir kilogramına 1,8 kuruş	- İthal edilen benzinin kilogram başına 10, yurt içinde üretilen benzinin kilogram başına 4,15 kuruş

Kaynak: Küsmenoğlu, 2010:232**1.2.2.5. Nakliye Vergisi**

Devlet veya özel teşebbüsler tarafından belli bir tarifeyle bağlı olarak ücret karşılığında işletilen vapur, tren, tramvay ile yolculuk yapanların ödedikleri bilet ücretleri üzerinden alınan vergidir. Vergi ile ilgili ilk düzenleme 1924 yılında çıkartılan 10.04.1924 tarihli ve 472 sayılı kanun ile yapılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 279).

Nakliye vergisi bütçeler içerisindeki payı düşük olmakla beraber zamanla belli değişikliklere uğramıştır. 1956 yılında Gider Vergileri Kanunu ile de yürürlükten kaldırılmıştır (Küsmenoğlu, 2010:280).

1.2.2.5.1. Verginin Mükellefi

Verginin mükellefi kanunun 1. maddesine göre; devlet ya da şahıs şirketleri belirli bir tarifeyle dayalı ya da ücrete tabi şimendifer, tünel, tramvay, vapur ile seyahat eden yolculardır.

1.2.2.5.2. Verginin Konusu

Verginin konusu yukarıda sayılan vasıtaları kullananların ödedikleri bedeller, yükümlüsü yolculuk edenler olmakla beraber söz konusu araçları işletenler vergiyi tahsil etmekle ve her 15. gününe kadar mal sandıklarına yatırmakla yükümlü tutulmuştur. Bu yükümlük karşılığında vergiyi tahsil edenlerin tahsil ettikleri bedelin %5'i kendilerine bırakılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 279-280; Muayyen Tarifeli Vesaiti Nakliye ile Seyahat Eden Yolculardan Alınacak Nakliyat Resmi Hakkında Kanun, 1923: Md.6). Dikkat edilirse kara yolu taşımacılığı vergi kapsamına dahil edilmemiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarında kara yolu ağının gelişmediğini düşündüğümüzde bu kesimin vergi kapsamına alınmamış olması anlaşılabilir bir durumdur (Küsmenoğlu, 2010: 280).

1.2.2.5.3. Verginin Oranı

Vergi oranları nakliye ücretinin birinci mevkide %10'u, ikinci mevkide %7,5'u üçüncü mevkide %5'idir (Muayyen Tarifeli Vesaiti Nakliye ile Seyahat Eden Yolculardan Alınacak Nakliyat Resmi Hakkında Kanun, 1923: Md.2).

1.2.2.6. Elektrik Hava gazı Vergisi

Elektrik ve hava gazı vergisi dahili istihlak vergilerine 1931 yılında elektrik ve hava gazı üzerinden alınan bir istihlak vergisi eklenmesi ile toplanmaya başlamıştır. Esasen bu vergi 1926 yılında aşar vergisinin kaldırılması sonrasında inhisara eklenerek tahsil edilen bir istihlak vergisidir. 25 Ocak 1926 tarih 725 sayılı Petrol ve Benzin İnhisarı Hakkında Kanun'un 12. maddesi gereğince; elektrik ve hava gazı tesisatı bulunan yerlerde (sanayi tesisleri hariç) aydınlatma için kullanılan elektrik ve hava gazı için vergi alınacağı belirtilmiştir. Ancak verginin kapsamına sadece aydınlanma için kullanılan elektrik ve hava gazı dahil edilmiş ve elektrik ve hava gazı üreten firmaların düzenleyeceği faturalarının %10'unu tutarında bir bedelin eklenmesi suretiyle vergi tahsil edilmiştir (Küsmenoğlu, 2010:237).

Elektrik ve hava gazı kullanımında sadece aydınlatma için kullanılıp kullanılmadığı durumunun tespiti imkânsız olduğundan 29 Temmuz 1931 tarih 1871 sayılı kanun⁷⁴ ile

⁷⁴ 14.06.1930 tarih ve 1718 sayılı Dahili İstihlak Vergisi Kanununun 2'nci Maddesine Bir Fıkra ile Müstakil Bazı Maddelerin İlâvesine Dair Kanun.

muamele vergisi kanunu kapsamında elektrik ve hava gazı vergisinin kapsamı genişletilmiştir. Yapılan bu değişiklik ile    , banyo, asansör gibi araçlarda verginin kapsamına dahil edilmiş ve vergi oranı d   r lm  t r (Küsmenoğlu, 2010:237)

1934 yılında yapılan de i iklikte ise köklü iki değişiklik göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki verginin advolorem usulden spesifik usulde tahsil edilmeye ba lanmasıdır. Yapılan değişiklik ile verginin fatura bedeli üzerinden hesaplanmasından vazgeçilerek elektriğin kilovat saati üzerinden 2, hava gazının metreküpü üzerinden 1 kuruş vergi alınmaya ba lanmı tır. Diğer önemli değişiklik ise verginin sanayi kuruluşlarının tükettiği elektrikten daha düşük oranda vergilendirilmesidir. Böylece sanayi kesiminin gelişmesi için ve korunması yolunda bir adım atılmıştır. Yine elektrik ve hava gazı vergisinin, sanayi kuruluşunun ödeyeceği verginin mamul maliyetler içerisindeki payının %0,75 i geçmesi durumunda h k metin bu orana kadar vergiyi indirebilmesine yönelik verilen izindir. Nitekim h k met bu yetkiye dayanarak 16 sanayi grubunu kapsayacak şekilde 19.08.1937 tarihinde vergi indirimi yapmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 238).

1.2.2.6.1. Verginin Mükellefi

Elektrik ve hava gazı vergisinin mükellefi, elektrik ve hava gazını sanayi işletmeleri hariç olmak üzere kullananlardır. Zira vergi bu kimselerin ödeyecekleri faturalara eklenmek suretiyle tahsil edilmiştir (Petrol ve Benzin İnhisarı Hakkında Kanun, 1926: Md.12; 14.06.1930 Tarih ve 1718 Numaralı Dahili İstihlâk Vergisi Kanununun 2'nci Maddesine Bir Fıkra ile Müstakil Bazı Maddelerin İlavetine Dair Kanun, 1931: Md.2). Görüldüğü üzere her iki kanunda da sanayi kesimini desteklemek üzere sanayici tarafından yapılan tüketim vergi kapsamına dahil edilmemiştir.

1.2.2.6.2. Verginin Konusu

Verginin konusu önceleri sadece aydınlatmada kullanılan elektrik ve hava gazı tüketimi iken 1871 sayılı kanun ile verginin kapsamı geni letilmi tir. Kanunun 2. Maddesine göre aydınlatıcı, ısıtıcı,    , vantilatör vb. gibi eşyaların kullanımları da verginin konusuna dahil edilmiştir (Petrol ve Benzin İnhisarı Hakkında Kanun, 1926: Md.12; 14.06.1930 Tarih ve 1718 Numaralı Dahili İstihlâk Vergisi Kanununun 2'nci Maddesine Bir Fıkra ile Müstakil Bazı Maddelerin İlavetine Dair Kanun, 1931: Md.2).

1.2.2.6.3. Verginin Oranı

725 ve 1871 sayılı kanunları birlikte de erlendirdi imizde verginin konusu geni lemi tir. Bununla beraber vergi oranları ise d   r lm  t r. 725 sayılı kanun ile elektrik ve hava gazı tüketimine ait fatura bedeli üzerinden %10 vergi alınırken 1871 sayılı kanun ile aynı tüketim üzerinden %5 vergi alınmaya ba lanmı tır (Petrol ve Benzin İnhisarı Hakkında Kanun, 1926: Md.12; 14.06.1930 Tarih ve 1718 Numaralı Dahili İstihlâk Vergisi Kanununun 2'nci Maddesine Bir Fıkra ile Müstakil Bazı Maddelerin İlavetine Dair Kanun, 1931: Md.2).

1.2.2.7. Sefineler Vergisi

Sefineler vergisi Cumhuriyet Dönemi'nde 1931 mali yılı bütçesinde karşımıza çıkmakla beraber tarihçesi Osmanlı Devleti'nde uygulanan İzn-i Sefine vergisine kadar dayanmaktadır. İlk olarak 1452 yılında Sultan II. Mehmet (Fatih Sultan Mehmet Han) Dönemi'nde Anadoluhisarı'nın tadilatı ve Rumelihisarı'nın yapımı sırasında yabancı gemileri kontrol amacıyla alınmaya başlamıştır (Bostan, 2001: 542). Sefine vergisi hakkında yapılan çalışmamız kapsamındaki diğer düzenlemelerde 1931 mali yılı bütçe kanunu dipnotlarında yer verilmiştir⁷⁵. Bu kanunlardan 1931 yılında yayımlanan 1755 sayılı kanun sefine vergisinin son halini düzenlemektedir. Ancak bu kanun isminden de anlaşılacağı üzere 1929 tarihli ve 1445 sayılı Tahlisiye İdaresinin Teşkilât ve Vazâifi Hakkında Kanunu değiştirdiğinden bu iki kanun birlikte değerlendirilmelidir.

1445 sayılı kanun kapsamında Çanakkale ve İstanbul Boğazlarından geçecek gemilerden alınacak sefine vergisinin tahsili amacıyla Maliye Bakanlığına bağlı ve tüzel kişiliğe haiz bir tahsil idaresi kurulmuştur. Bununla beraber Karadeniz sahiline çıkan her bir geminin nasıl vergilendirileceği de düzenlenmiştir. 1931 tarihli ve 1755 sayılı kanunla ise yapılan bu vergi düzenlemesinin kapsamı daraltılarak bazı istisnalar getirilmiştir.

1.2.2.7.1. Verginin Mükellefi

1929 tarih 1445 sayılı kanun ile 1931 tarih 1755 sayılı kanunu birlikte değerlendirdiğimizde verginin mükellefi her iki kanuna göre de Karadeniz sahillerine çıkan her bir gemi işletmecisidir.

1.2.2.7.2. Verginin Konusu

Sefine vergisinin konusu boğazlardan geçerek Karadeniz'e çıkan gemiler oluşturmaktadır. Ancak yukarıda bahsettiğimiz üzere kanun kapsamında bazı istisna hükümler düzenlenmiştir. 1929 tarihli ve 1445 sayılı ilk kanun kapsamında Karadeniz'e çıkan gemilerden 5 tona kadar olan gemiler vergiden istisna iken 1755 sayılı kanunla; özel yatlar, ticari bir faaliyette bulunmayan ve sadece seyyah taşıyan gemiler, savaş gemileri, ticari faaliyette bulunmayan devletin resmi gemileri, ilim amacıyla kullanılan gemiler, yerli balıkçı gemileri, mücbir sebeplerle Karadeniz'e çıkmak zorunda kalan gemiler vergi

⁷⁵ a. 15.04.1338 (1919/1920) tarihli ve 216 Sayılı Merakibi Bahriyeden Alınacak Rüsum Hakkındaki Kanun
b. 06.04.1340 (1921/1922) Tarihli ve 466 Sayılı Merakibi Bahriyeden Alınacak Rüsum Hakkında 15.04.1338 (1919/1920) Tarihli Kanuna Merbut Tarifeye Bir Zeyil İlâvesine Dair Kanun
c.06.04.1340 (1921/1922) Tarihli ve 467 Merakibi Bahriyeden Alınacak Rüsum Hakkında 15.04.1338 (1919/1920) Tarihli Kanuna Merbut Tarifenin 3 Üncü Maddesindeki (O) Fıkrasının İlğasına Dair Kanun
ç. 26/2/1931 Tarihli 1755 Sayılı Tahlisiye İdaresinin Teşkilât ve Vezâifine Dair Kanunun Tadiline Dair Kanunu

kapsamından çıkartılmıştır. Böylece sadece ticari amaçlı gemilerin vergilendirilmek istendiği görülmektedir.

1.2.2.7.3. Verginin Oranı

Sefine vergisi hakkında her iki kanunda da bir oran belirlenmemiştir. Bunun yerine yükü 5 tona kadar olan gemiler vergiden muaf tutulmuş, 5 tonun üzerindeki gemilerden ton başına 5 kuruş vergi tahsil edilmiştir.

1.2.2.8.Oyun Aletleri Vergisi

Oyun aletleri vergisinin tarihçesini incelediğimizde ilk olarak 1917 tarihinde yayımlanan “Oyun Kağıtlarının Devlet Kontrolüne Alınmasına Dair Kararname” karşımıza çıkmaktadır. Osmanlı Devleti’nin son yıllarında iskambil oyunları oynamak adeta moda olmuş yediden yetmişe ülkeye sirayet etmişti. 1918 yılında süreli bir yayın olan Yeni Mecmua Dergisi’nde çocukların dahi Bakara’dan evvel pokeri talim ettiklerinden dert yanılmıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında oyun kağıtları milli bir düşman olarak görülmüş ve yasaklanması talep edilmiştir (Özlü ve Üzümlü, 2022: 69). Bahsettiğimiz bu kararnameye göre ülkede imal edilen yahut ithal edilen oyun kağıtları oyun vergisine tabi tutulmuştur. Daha sonra 30 Eylül 1920 tarihinde Oyun Kâğıtlarından Alınmakta Olan İstihlâk Resminin Tezyidi Hakkında Kanun ile oyun kağıtlarından alınan 5 kuruşluk vergi 20 kuruşa çıkartılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 240).

Oyun aletleri vergisi 1927 yılında yayımlanan “Oyun kâğıtlarının inhisarı” hakkında kanunun 1. maddesi gereğince üretimi ve ithali devlet tekeline alınarak inhisar vergisi olarak uygulanmaya başlanmıştır. Böylece önceden beri uygulanmakta olan oyun kağıtları istihlak vergisine son verilerek her bir deste oyun kağıdından 100 kuruş inhisar resmi alınmaya başlanmıştır. Buradan elde edilen gelirin %75’i Hilal-i Ahmer Cemiyeti’ne (Türk Kızılay’ı) aktarılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 240; Oyun Kağıtları İnhisarı Hakkında Kanun, 1927: Md.2).

1938 yılında ise oyun aletlerinden alınan istihlak vergisi kaldırılarak yerine kahvehane veya oyun kulübü gibi yerlerde bulunan her bılardo masası için yıllık 5 lira, tavla dama ve satranç tahtalarının her biri için yıllık 3 lira oyun aletleri resmi alınmaya başlamıştır (Küsmenoğlu, 2010: 240).

1.2.2.8.1. Verginin Mükellefi

Verginin mükellefi verginin konusuna giren oyun kağıtları ile oyun aletlerini satanlar ya da bunların oynatıldığı işletmeleri işletenlerdir. Zira 1938 tarihli Oyun Âletleri Resmi Hakkındaki kanunun 2. maddesinde bu işletmeleri işletenler ellerindeki oyun aletlerini gösterir, beyannameleri vergi idaresine bildirmek ve vergiyi ödemekle yükümlü tutulmuştur.

1.2.2.8.2. Verginin Konusu

Osmanlı Dönemi'nde ihdas edilen kararname ile devletin sınırları içerisinde üretilen ya da ithal edilen her türlü oyun kağıtları verginin konusunu oluşturmaktaydı. Sonrasında düzenlenen 1927 tarihli inhisar kanununda ise çocuklara ait oyun kağıtları dışındaki tüm oyun kağıtları vergi kapsamına alınmıştır. Son olarak 1938 tarihli Oyun Aletleri Resmi Hakkında Kanun ile de kahvehane, kulüp, gazino ya da kır bahçesi gibi eğlence yerlerinde bilardo, tavla, satranç dama gibi oyun aletleri vergi kapsamı içerisinde düzenlenmiştir.

1.2.2.8.3. Verginin oranı

1917, 1920, 1927 ve 1938 yıllarında oyun kâğıtları ve aletleri hakkında düzenlenen kanunlarda alınan vergiler Tablo 21'de yer almaktadır. Görüldüğü üzere ilk yapılan düzenleme ile her bir oyun kâğıdı destesi için 5 kuruşluk bir vergi belirlenmiştir. Kısa bir zaman sonra bu vergi artırılarak deste başına 20 kuruşa çıkartılmıştır. 1927 senesinde vergi inhisar olarak devlet tekeline alınınca tekrardan artırılarak 100 kuruş olarak belirlenmiştir. Son olarak da 1938 yılında her bir bilardo masası için senelik 5, tavla, satranç ve damalar için senelik 3 lira vergi konulmuştur.

Tablo 21. 1917, 1927 ve 1938 yılları düzenlenmelerine göre oyun aletlerinden alınan vergi Miktarları

Osmanlı Devleti'nde Oyun Kağıtlarının Devlet Kontrolüne Alınmasına Dair Kararname (13 Ağustos 1917) (Kuruş)	Oyun kâğıtlarından alınmakta olan istihlâk resminin tezyidi hakkında kanun (30 Eylül 1920) (Kuruş)	Oyun kağıtlarının inhisarı hakkında Kanun (21 Haziran 1927) (Kuruş)	Oyun aletleri resmi hakkında kanun (17 Ocak 1938) (Lira)
5	20	100	Bilardo için yıllık 5, tavla, dama satranç için 3

Kaynak: Özlü ve Üzüm, 2022: 70; Oyun Kağıtlarının Devlet Kontrolüne Alınmasına Dair Kararname, 1917; Oyun Kâğıtlarından Alınmakta Olan İstihlâk Resminin Tezyidi Hakkında Kanun, 1920; Oyun Kağıtları İnhisarı Hakkında Kanun, 1927; Oyun Aletleri Resmi Hakkında Kanun, 1938

BÖLÜM II

2. II. MEŞRUTİYET VE CUMHURİYET DÖNEMİ VERGİ TÜRLERİNİN BÜTÇE İÇERİSİNDEKİ DEĞİŞİMİ

Çalışmamızın bu bölümünde yukarıda detaylarına yer verilen vergi kalemlerinin bütçe içerisindeki payları tablo ve grafiklerden yararlanılarak açıklanacaktır. Bu yöntemin bize çalışmamızın asıl amacı olan iki dönem arasındaki değişimin izlenmesinde yol gösterici olacağı düşünülmektedir.

Cumhuriyet Dönemi hükümetleri; Osmanlı Devleti'nin kamu mali geleneğinden ayrılan çok sayıda yenilik yapmış olsa da birçok konuda Osmanlı Devleti ile benzeşmektedir. Bunun en çarpıcı örneğini kamu mali sistemi içinde vergilerde görmek mümkündür. Osmanlı Devleti'nde uygulanan neredeyse tüm vergiler Cumhuriyet Dönemi'ne intikal etmiştir. Ancak sadece bu pencereden bakarak Cumhuriyet Dönemi'ni Osmanlı Devleti'nin devamı olarak kabul etmek doğru olmayacaktır. Zira Cumhuriyet hükümetleri kısa sürede önemli değişikliklere gitmiş bunun yanında yeni vergiler de ihdas etmiştir.

Bu bölüm de önceki bölümde olduğu gibi iki kısma ayrılarak değerlendirilmiştir. Birinci bölüm II. Meşrutiyet Dönemi ve Cumhuriyet Dönemi'nde uygulanan vergiler başka bir değişle Cumhuriyet'e miras kalan vergiler; ikinci bölüm ise Cumhuriyet Dönemi'nde düzenlenip uygulanan vergilerdir. Her bir bölümde bütçelerde olduğu üzere dolaysız, damga harç ve kaydiyeler ve dolaylı vergiler olmak üzere başlıklar halinde incelenecektir.

2.1. II. Meşrutiyet ve Cumhuriyet Dönemlerinde Uygulanan Vergilerin Bütçe İçerisindeki Değişimi

Bu bölümde Osmanlı Devleti'nden Cumhuriyet'e intikal eden başka bir değişle Cumhuriyet hükümetlerine miras kalan vergi kalemleri incelenecektir. II. Meşrutiyet Dönemi ile Cumhuriyet Dönemi'ni kıyaslama imkânı bulacağımız bu bölümde vergi kalemlerinin ismen aynı kalsa da vergi gelirleri içerisindeki paylarının değişip değişmediğini tespit etme fırsatı bulmuş olacağız.

Aşağıda oluşturulan tablolar bütçe rakamları esas alınarak düzenlenmiştir. Gerek Osmanlı Devleti'nin son dönemini işlediğimiz II. Meşrutiyet Dönemi'nde gerekse de yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin temellerinin atıldığı Cumhuriyet'in ilk yıllarında iktisadi yapının tam olarak olgunlaşmadığından sayısal veriler yanıltıcı olabilmektedir. Zira tablolar incelendiğinde de görülecektir ki bazı vergilerde bütçe rakamlarının arasında çok büyük farklar ortaya çıkmaktadır. Bunun ilk sebebi II. Meşrutiyet Dönemi'nde devletin hükmettiği toprakların ve nüfusun Cumhuriyet Dönemi'ne göre çok daha fazla olmasıdır. Bir diğer sebebi ise enflasyondur. Zira enflasyonist savaş dönemlerinde rakamlar büyümüş ancak oranlar aynı kalmıştır.

Son olarak aşağıda bütçeler ile ilgili düzenlenen tablolarda her bir vergi türü için; bütçelerde yer alan gelir tahmini, tahminlerin dolaylı, dolaysız vergiler ile damga, harç ve

kaydiyeler içerisindeki payı, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır. Bu tablolar ile ilgili vergilerin bütçe içerisindeki ağırlıkları, bunların yıllar içerisindeki seyri, iki dönem arasındaki farkın nasıl gerçekleştiği ve toplam vergiler içerisindeki ağırlıkları gibi verilere ulaşarak çalışmamızın temelini oluşturan değişimin ayak izlerini izleme fırsatımız olacaktır.

2.1.1. Dolaysız Vergiler

2.1.1.1. Müsakkafat (Arazi ve Emlak) Vergisi

Müsakkafat vergisi Osmanlı Devleti'nden Cumhuriyet Devri'ne intikal eden vergilerden biridir. Bu vergi II. Meşrutiyet Dönemi bütçelerinde önceleri emlak ve akar vergisi adıyla yer almış (1325,1326) daha sonra müsakkafat ve arazi vergisi olarak adlandırılmıştır. Cumhuriyet Dönemi'nde ise 1930 senesine kadar yine bu adla toplanmış, 1931 mali yılı itibarıyla yerini arazi ve binalar vergisine bırakmıştır.

Müsakkafat vergisinin 1325 (1909-10) mali yılından 1938 mali yılına kadar bütçeler içerisindeki gelir tahmini, dolaysız vergiler içerisindeki payı ve toplam vergi gelirleri içerisindeki payı Tablo 22'te yer almaktadır. Tabloyu incelediğimizde ilk olarak II. Meşrutiyet Dönemi'nde müsakkafat vergisinin bütçeler içerisindeki parasal büyüklüğünün arttığı görülmektedir. Öyle ki dönem başındaki 1909-1910 bütçe yılındaki parasal değer ile dönem sonundaki 1913-1914 bütçe yılındaki parasal değer arasında %17,09 oranında bir artış gerçekleşmiştir. Ancak verginin toplam vergiler içerisindeki payı %4,17 oranında artmıştır. Bu da yukarıda bahsettiğimiz üzere parasal büyüklükler üzerinden değil oranlar üzerinden değerlendirmelerde bulunma yöntemimizi desteklemektedir. Tabloya göre II. Meşrutiyet Dönemi'nde müsakkafat vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde azımsanmayacak öneme sahiptir.

Müsakkafat vergisinin bu dönemde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oran 1328 (1912-1903) mali yılında %13,40 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran dönem içerisinde çok farklılaşmamakla beraber 1325 (1909-1910) mali yılında %12,84 ile en düşük değeri almıştır. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı da buna paralel bir şekilde en yüksek değeri 1328 (1912-1903) mali yılında %19,76 iken, en düşük değeri ise 1325 (1909-1910) mali yılında %18,23 olarak gerçekleşmiştir. II. Meşrutiyet Dönemi'nde müsakkafat vergisinin toplam vergi gelirler içerisindeki ortalaması %13,17; dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması ise %19,16'dır.

Cumhuriyet dönemine geldiğimizde ise müsakkafat vergisi 1930 yılına kadar uygulanmıştır. Bu dönemde toplam vergi gelirleri içerisinde %6,86 ile %12,12 arasında değerler almıştır. Dolaysız vergileri içerisindeki payı ise dönem başında %11,77 ile en düşük değerini almış dönem sonunda %33,46'ya kadar yükselmiştir. Müsakkafat vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %10,79 iken dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması ise %28,78 olarak gerçekleşmiştir.

O halde iki dönemi karşılaştırdığımızda II. Meşrutiyet Dönemi'nde müsakkafat vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde ortalama %13,17 oranında bir büyüklüğe sahipken

Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran %11,77'ye gerilemiştir. Dolaysız vergiler içerisindeki payı ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde ortalama %19,16 iken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran ortalama %28,78'e yükselmiştir. Bu bariz artışın sebebi ise 1925 yılında aşar vergisinin kaldırılmasıyla birlikte bu verginin artırılarak aradaki farkın telafi edilmeye çalışılmasıdır. Zira tablonun dolaysız vergiler sütununu incelediğimizde 1924 yılında verginin dolaysız vergiler içerisindeki payının %11,77 iken 1925 yılında bunun iki kattan fazla artarak %26,76 ya yükseldiğini görmekteyiz. Bu durumunu sebebi ise aşar vergisinin kaldırılmasıyla arazi vergisinin 8 kata yükseltilmesinden kaynaklanmıştır (Pelin, 1942: 334). Verginin 8 kat artırılmasının toplam vergi gelirlerine etkisi ise ancak %6,32 oranında olmuştur.

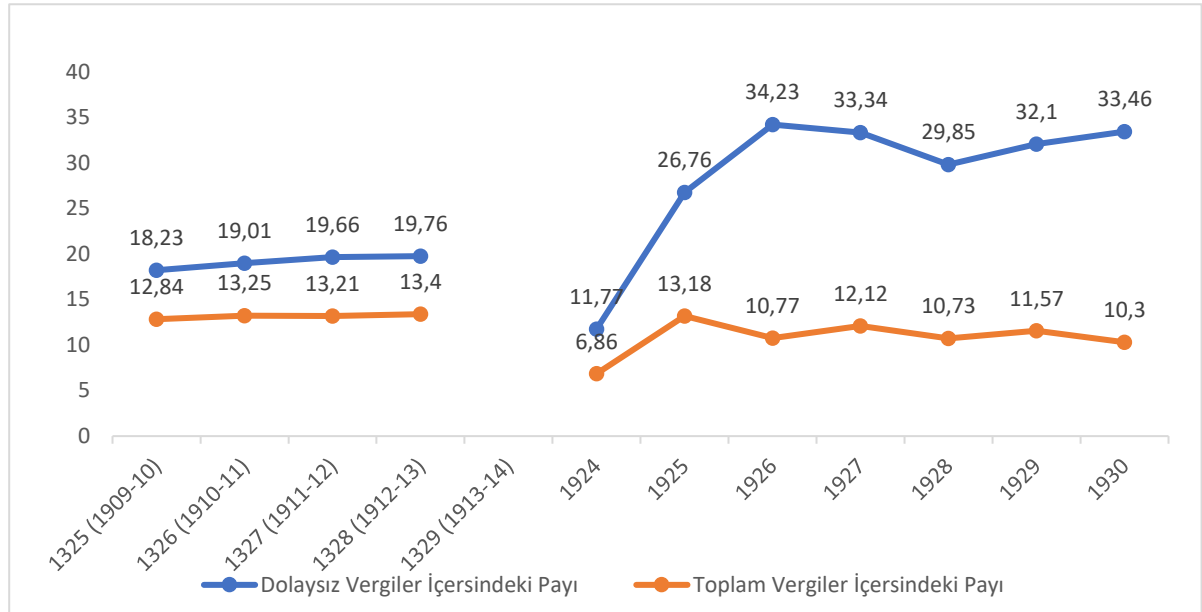
Tablo 22. Müsakkafat Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Bütçe Gelir Tahminleri, Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Müsakkafat Vergisi	243.576.400,00	18,23	12,84
1326 (1910-11)	Müsakkafat Vergisi	259.942.000,00	19,01	13,25
1327 (1911-12)	Müsakkafat Vergisi	266.798.000,00	19,66	13,21
1328 (1912-13)	Müsakkafat Vergisi	293.811.000,00	19,76	13,40
1329 (1913-14)	Müsakkafat Vergisi	-	-	-
1924	Müsakkafat Vergisi	5.170.000,00	11,77	6,86
1925	Müsakkafat Vergisi	10.670.000,00	26,76	13,18
1926	Müsakkafat Vergisi	13.420.000,00	34,23	10,77
1927	Müsakkafat Vergisi	15.100.000,00	33,34	12,12
1928	Müsakkafat Vergisi	13.850.000,00	29,85	10,73
1929	Müsakkafat Vergisi	16.300.000,00	32,10	11,57
1930	Müsakkafat Vergisi	16.155.000,00	33,46	10,30

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1930 bütçe kanunları

Müsakkafat vergisinin iki dönemi de içerecek şekilde dolaysız vergiler içerisindeki payı ile toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 1'de yer almaktadır. Görüldüğü üzere II. Meşrutiyet Dönemi'nde verginin toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki payı büyük değişimler olmadan devam etmektedir. Ancak Cumhuriyet Dönemi'nde verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı daha fazla olmakla beraber toplam vergi gelirleri içerisindeki seyri de düzensiz bir görüntü sergilemektedir. Yukarıda bunun sebebinin aşar vergisinin kaldırılması olduğunu vurgulamıştık. Böylece müsakkafat vergisi dolaysız vergiler içerisinde en büyük paya sahip vergi kalemi olmuştur.

Şekil 1. Müsakkafat Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1930 bütçe kanunları

Son olarak müsakkafat vergisi II. Meşrutiyet Dönemi'nde bütçeler içerisinde daha büyük bir yer kaplamaktadır. Zira bu dönemde 1909/1910 mali yılında en düşük değerini almış bu değer Cumhuriyet Dönemi'nde sadece bir yıl aşılabilmektedir. Yine grafiği izlediğimizde 1930 yılında verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %10,3'e kadar düşmüştür. Ancak bütçelerde otuz kadar vergi kaleminin olduğu düşünüldüğünde hala müsakkafat vergisinin önemini koruduğunu söylemek mümkündür. Bununla beraber ekonominin toprak ve tarım üzerine kurulu olması müsakkafat vergisini bu denli önemli kılan bir başka sebeptir.

2.1.1.2. Temettü (Gelir) Vergisi

Temettü vergisi vergi tarihimizin köklü vergilerinden biridir. Zira gelir ve kurumlar vergisi olarak günümüzde dahi varlığını sürdürmektedir. Tablo 23'te temettü vergisinin Cumhuriyet Dönemi'nde kazanç vergisi ile kaldırılmasına kadar geçen süredeki bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına yer verilmiştir. Tabloya göre temettü vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki payının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Temettü vergisi bu dönemde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oran dönem başında 1325 (1909-1910) mali yılında %2,49 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran dönem sonunda azalarak %1,81'e kadar gerilemiştir. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı da buna paralel bir şekilde dönem başında %3,53 iken dönem sonunda düşerek %2,67 olarak gerçekleşmiştir. II. Meşrutiyet Dönemi'nde temettü vergisinin toplam vergi gelirler içerisindeki ortalaması %1,99; dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması ise %2,88'tir. Bu durum bize Osmanlı Devleti'nin son dönemi olan II. Meşrutiyet Dönemi'nde temettü vergisinin vergi kalemleri içerisinde önemli bir yer tutmadığını göstermektedir. Bu durumun sebebi ise bu dönemde sanayinin

gelişmemesi, birinci bölümde incelediğimiz üzere verginin daha çok esnaf kesiminden alınmasıdır. Öte yandan II. Meşrutiyet Dönemi'nde temettü vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ile dolaysız vergiler içerisindeki payı birbirine oldukça yakın çıkmaktadır. Bunun sebebi ise bu dönemde dolaylı vergilerin etkisinin çok az olmasıdır.

Cumhuriyet Dönemi'ne geldiğimizde ise temettü vergisi sadece iki yıl uygulanmıştır. Çünkü 1926 senesinde yerini kazanç vergisine bırakmıştır. 1924 yılında temettü vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde %5,31 oranında varlık gösterirken, 1925 yılında bu oran %5,25'e düşmüştür. Dolaysız vergiler içindeki payı ise %9,11'den %10,66'ya yükselmiştir. Bu durumda Cumhuriyet Dönemi'nde temettü vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %5,28; dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması ise %9,88'dir.

O halde iki dönemi karşılaştırdığımızda II. Meşrutiyet Dönemi'nde temettü vergisi toplam vergi gelirleri içinde ortalama %1,99 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran %5,28'e yükselmiştir. Dolaysız vergiler içindeki payı ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde ortalama %2,88 iken Cumhuriyet Dönemi'nde bu orana ortalama %9,88'e yükselmiştir. Bu durum bize Cumhuriyet Dönemi'nde yeni bir devletin kuruluşu ve savaşların sona ermesi sonucunda ticaretin arttığı yönünde bilgiler vermektedir.

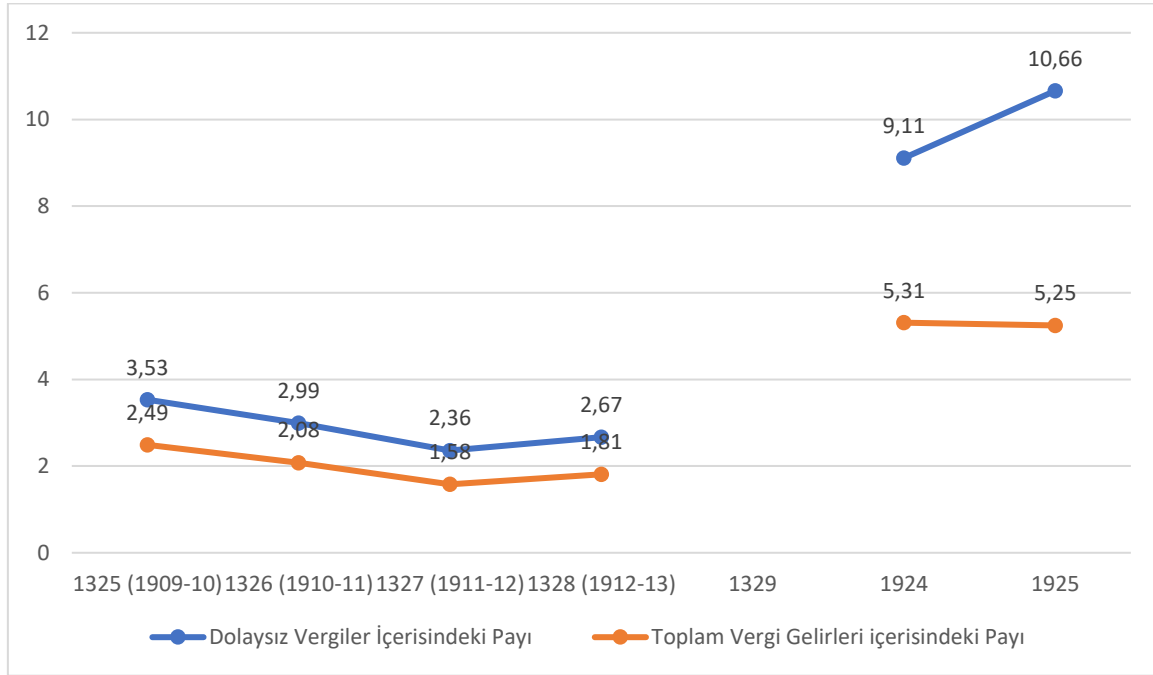
Tablo 23. Temettü Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Bütçe Gelir Tahminleri, Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Temettü Vergisi	47.217.500,00	3,53	2,49
1326 (1910-11)	Temettü Vergisi	40.855.200,00	2,99	2,08
1327 (1911-12)	Temettü Vergisi	31.995.600,00	2,36	1,58
1328 (1912-13)	Temettü Vergisi	39.740.000,00	2,67	1,81
1329 (1913-14)	Temettü Vergisi	-	-	-
1924	Temettü Vergisi	4.000.000,00	9,11	5,31
1925	Temettü Vergisi	4.250.000,00	10,66	5,25

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1925 bütçe kanunları

Temettü vergisinin iki dönemi de içerecek şekilde dolaysız vergiler içerisindeki payı ile toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 2'de yer almaktadır. II. Meşrutiyet Dönemi'nde temettü vergisinin bütçeler içerisindeki durumunun düzenli olduğu görülmektedir. Cumhuriyet Dönemine gelindiğinde ise verginin toplam vergiler içerisindeki önemi iki kattan fazla artmıştır. Grafikte de görüldüğü üzere Osmanlı Devleti'nde temettü vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı oldukça düşüktür. Bunun sebebi ise verginin mükellefleri olan sanayi ve ticaret erbabını gelişmemiş olması ekonomin tarım odaklı olmasıdır. Cumhuriyet Dönemi'ne geldiğimizde ise dolaysız vergiler içerisindeki payı iki katına çıkacak, daha sonra kazanç vergisiyle birlikte toplam vergi gelirleri içerisindeki payı daha hissedilir duruma gelecektir.

Şekil 2. Temettü Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1925 bütçe kanunları

2.1.1.3. Bedeli Nakdi

Bedeli nakdi vergisi bir tür bedelli askerlik uygulaması olmakla beraber; II. Meşrutiyet Dönemi'nde ve Cumhuriyet Dönemi'nde 1928 senesine kadar aynı isimle 1928 senesinden sonra ise Askerlik Mükellefiyeti ismiyle 1930 senesine kadar uygulanmıştır.

Bedeli nakdi vergisinin 1325 (1909-1910) mali yılından kaldırıldığı 1930 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 24'te yer verilmiştir. Tabloyu incelediğimizde verginin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı dönem başında 1325 (1909-1910) mali yılında %6,80 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran dönem sonunda azalarak %4,91 olarak gerçekleşmiştir. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı da dönem başında %9,65 iken dönem sonunda düşerek %7,24 olarak gerçekleşmiştir. Ancak yine de vatandaşların askerlik hizmeti yapmamaları karşılığında alınan bu bedelin bütçelerde %7,24 oranında bir yer kaplaması verginin önemini göstermektedir.

Cumhuriyet Dönemi'ne geldiğimizde ise bedeli nakdi vergisi sadece yukarıda da bahsettiğimiz üzere 1930 yılına kadar uygulanmıştır. 1924 yılında verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %0,05 iken 1926 ve 1927 yıllarında %3,21 olarak en yüksek değeri almış dönem sonunda ise %0,77 ile verginin büyüklüğü neredeyse 1924 senesindeki büyüklüğe gerilemiştir. Dolaysız vergiler içerisindeki payına baktığımızda ise 1924 yılında %3,41 iken toplam vergi gelirlerine paralel bir şekilde dolaysız vergiler içerisindeki en yüksek paya 1926 yılında ulaşmış daha sonra verginin büyüklüğü azalarak 1930 yılında %2,49 olarak gerçekleşmiştir.

İki dönemi karşılaştırdığımızda II. Meşrutiyet Dönemi'nde bedeli nakdi vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %5,83 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran %2,23'e kadar düşmüştür. Dolaysız vergiler içerisindeki payı ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde ortalama %8,46 iken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran ortalama %2,23'e gerilemiştir. Bu duruma sebep olan başlıca etmenin nüfus olduğu söylemek mümkündür.

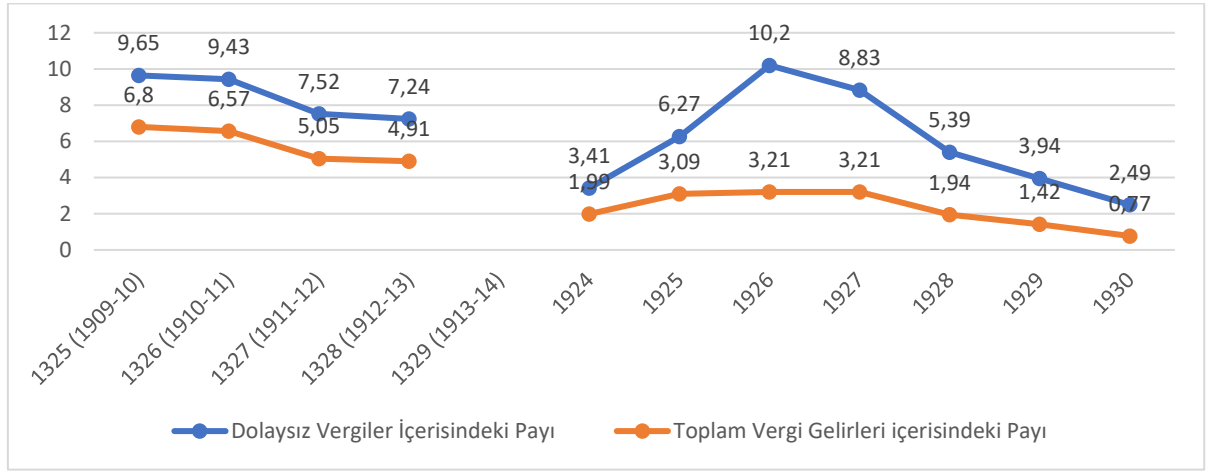
Tablo 24. Bedeli Nakdi Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1930 Dönemi'nde Bütçe Gelir Tahminleri, Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Bedeli Nakdi	128.961.200,00	9,65	6,80
1326 (1910-11)	Bedeli Nakdi	128.961.200,00	9,43	6,57
1327 (1911-12)	Bedeli Nakdi	102.000.000,00	7,52	5,05
1328 (1912-13)	Bedeli Nakdi	107.643.000,00	7,24	4,91
1329 (1913-14)	Bedeli Nakdi	-	-	-
1924	Bedeli Nakdi Askeri	1.500.000,00	3,41	1,99
1925	Bedeli Nakdi Askeri	2.500.000,00	6,27	3,09
1926	Bedeli Nakdi Askeri	4.000.000,00	10,20	3,21
1927	Bedeli Nakdi Askeri	4.000.000,00	8,83	3,21
1928	Askerlik Mükellefiyeti	2.500.000,00	5,39	1,94
1929	Askerlik Mükellefiyeti	2.000.000,00	3,94	1,42
1930	Askerlik Mükellefiyeti	1.200.000,00	2,49	0,77

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1930 bütçe kanunları.

Bedeli nakdi vergisinin II. Meşrutiyet ve Cumhuriyet Dönemlerinde toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 3'te yer almaktadır. II. Meşrutiyet Dönemi'nde verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı giderek azalmıştır. Ancak grafikte de görüldüğü üzere Cumhuriyet Dönemi'nde 1926 ve 1927 senelerinde bütçe içerisindeki payının en yüksek olduğu yıllarda bile II. Meşrutiyet Dönemi bütçeleri içerisindeki payına ulaşamamaktadır. Öte yandan aşar vergisinin kaldırılmasıyla birlikte 1925 yılı itibarıyla dolaysız vergiler içerisindeki payı artmış ancak zamanla 1924 yılındaki seviyesinin dahi altına düşmüştür. Son olarak her iki dönemde de Bedeli Nakdi Vergisi'nin bütçe içerisinde büyüklüğü oldukça düşük gerçekleşmiştir.

Şekil 3. Bedeli Nakdi Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1930 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1930 bütçe kanunları

2.1.1.4. Ağnam, Deve Camus, Canavar Vergisi

Ağnam vergisi Osmanlı Devleti'nin kadim vergilerindendir. Devletin ekonomisinin tarım ve hayvancılığa dayalı olduğu bu dönemlerde önemli gelir kaynağı olarak değerlendirilmiştir. Cumhuriyet ile vergilerin modernleştirilmesi çalışmalarında ağnam vergisi her ne kadar 1926 yılında sayım vergisine, 1931 yılında hayvanlar vergisine dönüşse de bu dönüşüm özde değil genel olarak verginin kapsamında ve oranlarında artış olarak hayat bulmuştur. Ağnam vergisinin Cumhuriyet Dönemi'nde 1961 yılında gelir vergisinin düzenlemesi ile ancak kaldırılacaktır. Bu kadar uzun süre uygulanması arkasındaki nedenler birinci bölümde incelenmekle birlikte en büyük sebebin aşar vergisinin kaldırılması sonrasında devletin tekrardan böyle bir yük altına girme cesaretinin olmamasından kaynaklanmaktadır.

Ağnam vergisinin 1325 (1909-1910) mali yılından 1925 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 25'te yer verilmiştir. Ağnam vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı 1327 (1911-1912) mali yılında %9,69 olarak gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde vergi toplam vergi gelirleri içerisinde %8,80 ile %9,69 oranlarında değerler almış dönem sonunda %9,32 olarak gerçekleşmiştir. Verginin Dolaysız Vergiler içerisindeki payı ise %12,49 ile %14,42 arasında değerler alarak toplam vergi gelirleri ile doğru orantılı artış ve azalışlar göstermiştir. Dolaysız vergiler içerisindeki en yüksek değeri de yine 1327 (1911-1912) mali yılında %14,42 oranında gerçekleşmiştir.

Cumhuriyet Dönemi'ne geldiğimizde ise ağnam vergisi daha sonra sayım vergisi olarak devam etmekle birlikte iki yıl bu isimle bütçelerde yer almıştır. 1924 yılında verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %6,24; 1925 yılında ise %6,30 olmuştur. Aynı yıllarda sırasıyla dolaysız vergiler içerisindeki payı da %10,70 ve %12,79 değerlerini almıştır.

O halde iki dönemi karşılaştırdığımızda II. Meşrutiyet Dönemi'nde ağnam vergisinin toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %9,30 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran %6,27'ye düşmüştür. Dolaysız vergiler içerisindeki payı ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde ortalama %13,53 iken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran ortalama %11,74'e gerilemiştir. Verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı Cumhuriyet Dönemi'nde II. Meşrutiyet Dönemi'ne göre %32,58 oranında azalırken dolaysız vergiler içerisindeki payı %13,22 oranında azalmıştır. Bu durumun sebebi şüphesiz aşar vergisinin kaldırılmasıdır. Ancak 1924 ve 1925 yıllarını gözlemlediğimizde ağnam vergisinin aşar vergisinin açtığı boşluğu doldurmaya yetecek büyüklükte olmadığı görülmektedir.

Tablo 25. Ağnam, Deve Camus, Canavar Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

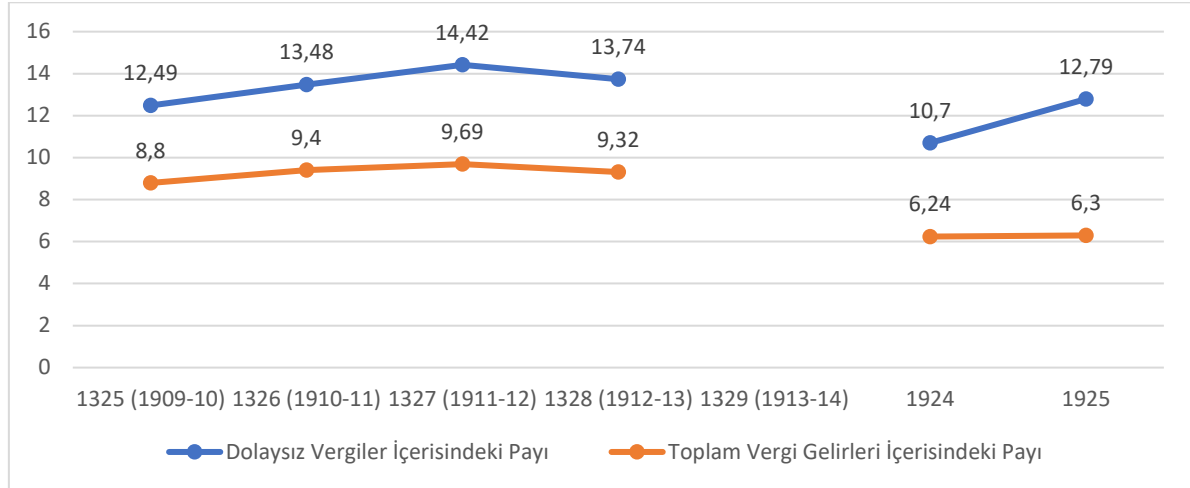
Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi	166.934.900,00	12,49	8,80
1326 (1910-11)	Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi	184.414.100,00	13,48	9,40
1327 (1911-12)	Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi	195.712.200,00	14,42	9,69
1328 (1912-13)	Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi	204.384.000,00	13,74	9,32
1329 (1913-14)	Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi	-	-	-
1330 (1914-15)	Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi	210.000.000,00	15,16	9,97
1331 (1915-16)	Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi	162.150.000,00	15,29	9,59
1332 (1916-17)	Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi	171.050.000,00	17,96	12,16
1333 (1917-18)	Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi	132.550.000,00	17,54	11,96
1334 (1918-19)	Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi	250.450.000,00	14,38	11,98
1924	Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi	4.700.500,00	10,70	6,24
1925	Ağnam, Deve, Camus ve Canavar Vergisi	5.100.500,00	12,79	6,30

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1925 bütçe kanunları

Ağnam vergisinin II. Meşrutiyet ve Cumhuriyet Dönemlerinde toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 4'te yer almaktadır. II. Meşrutiyet Dönemi'nde ağnam vergisinin bütçeler içerisinde düzenli bir seyir izlediğini söylemek mümkündür. Verginin gerek toplam vergi gelirleri içerisindeki payı gerek dolaysız vergiler içerisindeki payı 1327 (1911-1912) mali yılına kadar artmış sadece bir sonraki yıl düşmüştür. Cumhuriyet Dönemi'nde uygulandığı 1924 ve 1925 yıllarına baktığımızda ise vergi neredeyse 2 yılda da aynı oranda bütçede yer almışken dolaysız vergiler içerisindeki payı 1925 mali yılında %19,53 oranında artmıştır. Bu yılda müsakkafat ve temettü vergilerinin dolaysız vergiler içerisindeki paylarının sırasıyla %127,35 ve %17,01 oranında arttığı göz önünde bulundurulduğunda çiftçi üzerindeki yükü hafifletmek üzere kaldırılan

aşar vergisinin belli oranda yine çiftçi kesiminin fedakarlığına başvurularak telafi edilemeye çalışıldığı görülmektedir.

Şekil 4. Ağnam, Deve Camus, Canavar Vergisi Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1925 bütçe kanunları

2.1.1.5. Aşar Vergisi

Aşar vergisi vergi tarihimizin en önemli vergilerinden biridir. Vergi önemli bir gelir kaynağı olmakla beraber, uygulandığı dönemde üzerine vergi konulacak en verimli kesimden alınan vergi özelliğini de taşımaktadır. Bununla beraber İslam dini içerisinde bir nevi zekât uygulaması olması da aşar vergisinin sadece iktisadi değil toplumsal açıdan da önemli olduğunun bir göstergesidir. Bu denli önemli bir verginin kaldırılması da ülkemizde önemli sonuçlara sebep olmuştur. Aşar vergisinin kaldırılması sonucunda oluşan boşluğun doldurulması adına bir dizi yeni vergi ihdas edilmiş bazı vergilerinde oranları artırılmıştır. Böylece ülkedeki vergi yapısı büyük oranda değişmiştir.

Aşar vergisinin 1325 (1909-1910) mali yılından 1925 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 26'de yer verilmiştir. Buna göre aşar vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %28,37 ile başlayıp %35,11'e kadar yükselmiştir. Aynı doğrultuda dolaysız vergiler içerisindeki payı da %28,37'den dönem sonunda %35,11'e yükselmiştir.

Cumhuriyet Dönemi'nde ise aşar vergisi sadece bir yıl uygulanmıştır. Aşar vergisi 1924 mali yılı bütçesinde toplam vergi gelirlerinin %36,52'sine karşılık gelmekteydi. Bununla beraber dolaysız vergilerinde %62,60'ını oluşturmaktaydı.

İki dönemi karşılaştırdığımızda II. Meşrutiyet Dönemi'nde aşar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %32,99 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran %36,52'ye çıkmıştır. Dolaysız vergiler içerisindeki payı ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde ortalama %48,03 iken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran ortalama

%62,60'a yükselmiştir. Görüldüğü üzere aşar vergisi her iki dönemde de vergi yapısının en önemli yapı taşı konumundadır. Hatta Cumhuriyet Dönemi'nde verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı II. Meşrutiyet Dönemi'ne göre %10,70 oranında artmıştır.

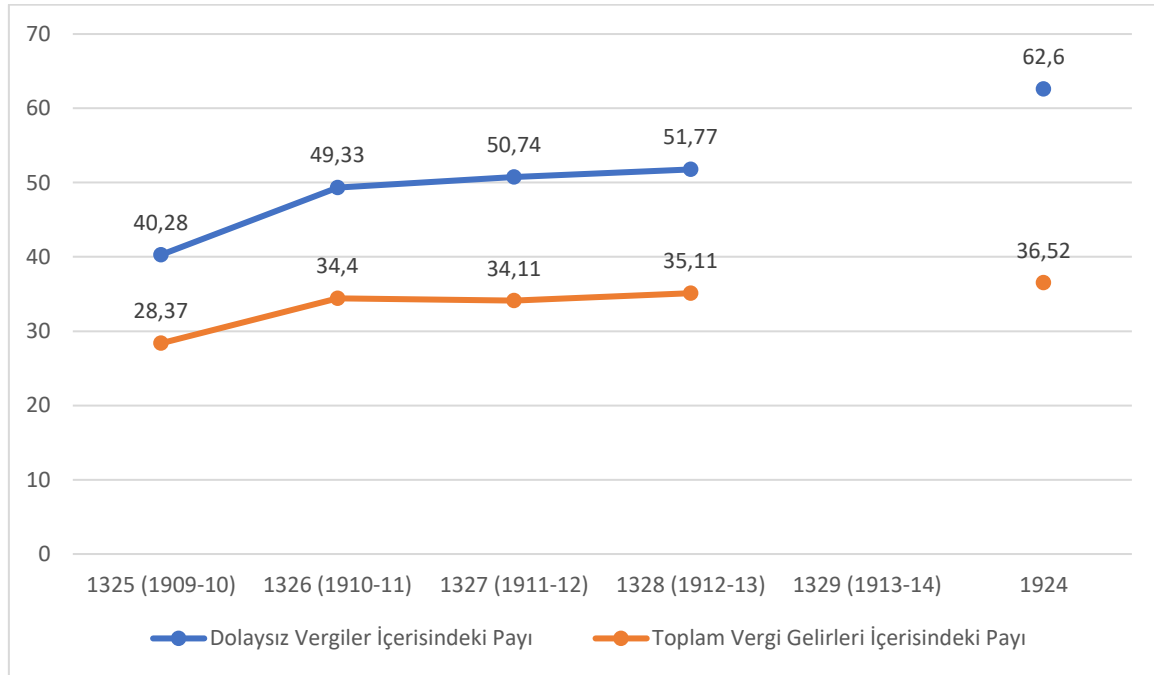
Tablo 26. Aşar Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Aşar Vergisi	538.310.200,00	40,28	28,37
1326 (1910-11)	Aşar Vergisi	674.695.000,00	49,33	34,40
1327 (1911-12)	Aşar Vergisi	688.590.000,00	50,74	34,11
1328 (1912-13)	Aşar Vergisi	769.824.300,00	51,77	35,11
1329 (1913-14)	Aşar Vergisi	-	-	-
1924	Aşar Vergisi	27.500.000,00	62,60	36,52

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1924 bütçe kanunları

Aşar vergisinin II. Meşrutiyet ve Cumhuriyet Dönemlerinde toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 5'te yer almaktadır. Verginin her iki dönemde de önemini koruduğu hatta vergi gelirler içerisindeki payının sürekli arttığı görülmektedir.

Şekil 5. Aşar Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1924 bütçe kanunları

2.1.1.6.Hususi Ormanlar Vergisi

Hususi ormanlar vergisi, Osmanlı Devleti'nde ve Türkiye Cumhuriyeti'nde uzun yıllar uygulanmış bir vergi türüdür. Cumhuriyet Dönemi'nde bütçeler içerisinde hususi ormanlar vergisini 1930 yılına kadar istisnasız görmekteyiz. 1931 yılı sonrasında ise 1936 yılında varlık göstermekte sonraki bütçeler de yer almamaktadır.

Hususi ormanlar vergisinin 1325 (1909-1910) mali yılından 1938 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 27'de yer verilmiştir. Buna göre hususi ormanlar vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı dönem başında 1325 (1909-1910) mali yılında %0,67 olarak gerçekleşmiştir. Dönem sonuna doğru verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı sürekli azalmış dönem sonunda %0,22'ye düşmüştür. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı ise %0,95 ile %0,33 arasında değerler alarak toplam vergi gelirleri ile doğru orantılı sürekli azalmıştır. Dolaysız vergiler içerisindeki en yüksek değeri de yine dönem başında 1325 (1909-1910) mali yılında %0,95 oranında gerçekleşmiştir.

Cumhuriyet Dönemi'nde ise hususi ormanlar vergisi II. Meşrutiyet Dönemi'nde olduğu gibi sıfıra yakın değerler almıştır. Dönem içinde toplam vergi gelirleri içerisindeki payı en yüksek 1925 yılında %0,19 olarak gerçekleşmiştir. Dolaysız vergiler içerisindeki payı da aynı yıl %0,38 ile en yüksek değerini almıştır.

O halde iki dönemi karşılaştırdığımızda hususi ormanlar vergisi her iki dönemde vergi gelirlerine çok az katkı sağlayabilmiştir. Verginin büyüklüğü az bir farkla da olsa Cumhuriyet Dönemi'nde daha düşüktür. Zira hususi ormanlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması II. Meşrutiyet Dönemi'nde %0,46 iken; Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran %76,08 oranında azalarak %0,11 olarak gerçekleşmiştir. Bununla beraber verginin dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması da %0,66'dan %0,29'a gerileyerek; %56,06 oranında azalmıştır.

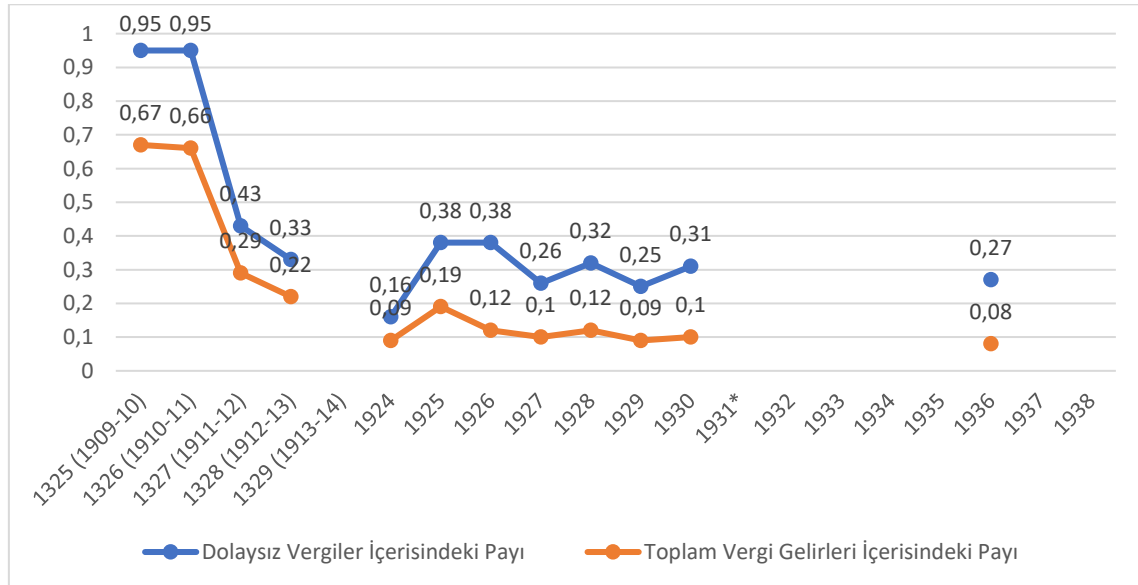
Tablo 27. Hususi Ormanlar Vergisinin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi’nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Hususi Ormanlar Vergisi	12.686.100,00	0,95	0,67
1326 (1910-11)	Hususi Ormanlar Vergisi	13.009.500,00	0,95	0,66
1327 (1911-12)	Hususi Ormanlar Vergisi	5.798.300,00	0,43	0,29
1328 (1912-13)	Hususi Ormanlar Vergisi	4.835.000,00	0,33	0,22
1329 (1913-14)	Hususi Ormanlar Vergisi	-	-	-
1924	Hususi Ormanlar Vergisi	70.000,00	0,16	0,09
1925	Hususi Ormanlar Vergisi	150.000,00	0,38	0,19
1926	Hususi Ormanlar Vergisi	150.000,00	0,38	0,12
1927	Hususi Ormanlar Vergisi	120.000,00	0,26	0,10
1928	Hususi Ormanlar Vergisi	150.000,00	0,32	0,12
1929	Hususi Ormanlar Vergisi	125.000,00	0,25	0,09
1930	Hususi Ormanlar Vergisi	150.000,00	0,31	0,10
1931*	Hususi Ormanlar Vergisi	-	-	-
1932	Hususi Ormanlar Vergisi	-	-	-
1933	Hususi Ormanlar Vergisi	-	-	-
1934	Hususi Ormanlar Vergisi	-	-	-
1935	Hususi Ormanlar Vergisi	-	-	-
1936	Hususi Ormanlar Vergisi	100.000,00	0,27	0,08
1937	Hususi Ormanlar Vergisi	-	-	-
1938	Hususi Ormanlar Vergisi	-	-	-

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

Hususi ormanlar vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 6’da yer almaktadır. Görüldüğü üzere vergi II. Meşrutiyet Dönemi’nde sürekli azalmıştır. Ancak Cumhuriyet Dönemi’nde göre bütçeye katkısı daha fazla olmuştur.

Şekil 6. Hususi Ormanlar Vergisi’nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi’nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

2.1.1.7.Maadin Rüsümü

Maadin Rüsümü diğeri bir değışle madenler vergisi II. Meşrutiyet Dönemi'nden miras kalmış Cumhuriyet Dönemi bütçelerinde de dönem sonu 1938 mali yılına kadar varlık göstermiş dolaysız bir vergi türüdür.

Maadin rüsümünün 1325 (1909-1910) mali yılından 1938 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 28'de yer verilmiştir. Tabloya göre madenler vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı dönem içerisinde 1327 (1911-1912) mali yılında %0,37 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran dönem içerisinde artış ve azalışlar gözlemlenerek %0,23 ile %0,27 arasında değerler almıştır. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı da yine 1327 (1911-1912) mali yılında en yüksek değerini alarak %0,55 olarak gerçekleşmiştir. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı %0,33 ile %0,55 arasında değerler almıştır.

Cumhuriyet Dönemi'nde geldiğimizde ise madenler vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek değerini 1928 mali yılında %0,28 oranında almıştır. Dönem içerisinde en düşük değeri %0,32 olmakla beraber dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır. Dolaysız vergiler içerisinde ise yine 1928 yılında en yüksek değeri %2,16 ile görmüş; en düşük ise %1,02 değerini almıştır.

O halde iki dönemi karşılaştırdığımızda II. Meşrutiyet Dönemi'nde madenler vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %0,29 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran %0,53'e yükselmiştir. Dolaysız vergiler içerisindeki payı ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde ortalama %0,42 iken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran ortalama %1,56'ya yükselmiştir. Görülmektedir ki madenler vergisinin bütçeler içerisindeki büyüklüğü Cumhuriyet Dönemi'nde II. Meşrutiyet Dönemi'ne göre artmıştır. Ancak her iki dönemde de vergi gelirleri içerisinde etkisi oldukça düşük kalmıştır.

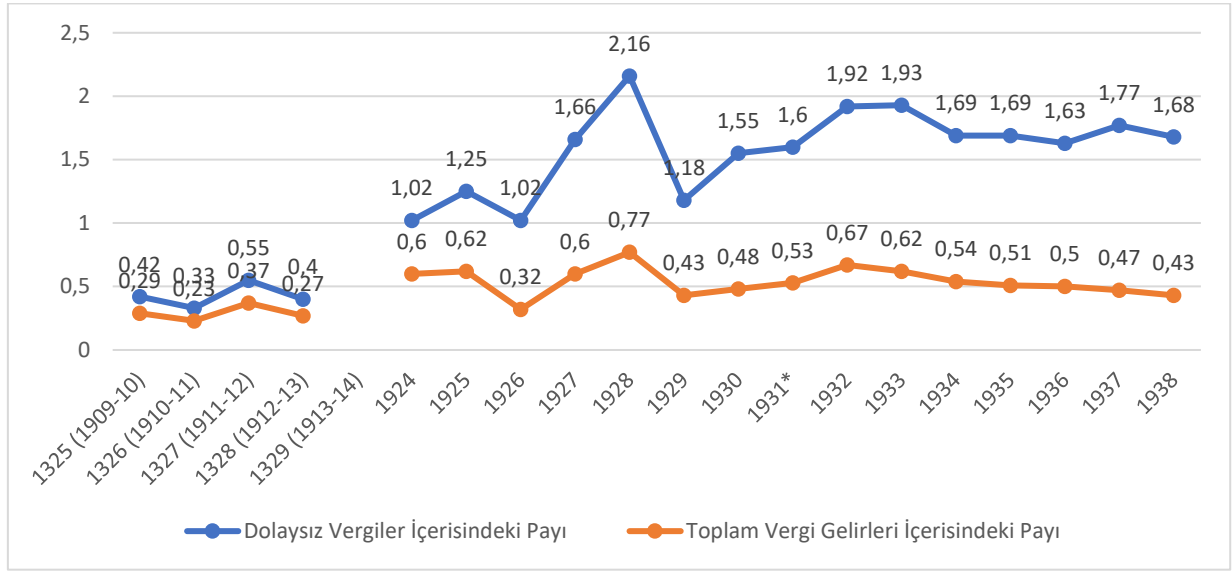
Tablo 28. Maadin Rûsumu’nun 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi’nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Madenler Vergisi	5.555.800,00	0,42	0,29
1326 (1910-11)	Madenler Vergisi	4.514.300,00	0,33	0,23
1327 (1911-12)	Madenler Vergisi	7.423.200,00	0,55	0,37
1328 (1912-13)	Madenler Vergisi	5.907.000,00	0,40	0,27
1329 (1913-14)	Madenler Vergisi	-	-	-
1924	Madenler Vergisi	450.000,00	1,02	0,60
1925	Madenler Vergisi	500.000,00	1,25	0,62
1926	Madenler Vergisi	400.000,00	1,02	0,32
1927	Madenler Vergisi	750.000,00	1,66	0,60
1928	Madenler Vergisi	1.000.000,00	2,16	0,77
1929	Madenler Vergisi	600.000,00	1,18	0,43
1930	Madenler Vergisi	750.000,00	1,55	0,48
1931*	Madenler Vergisi	650.000,00	1,60	0,53
1932	Madenler Vergisi	650.000,00	1,92	0,67
1933	Madenler Vergisi	650.000,00	1,93	0,62
1934	Madenler Vergisi	600.000,00	1,69	0,54
1935	Madenler Vergisi	600.000,00	1,69	0,51
1936	Madenler Vergisi	600.000,00	1,63	0,50
1937	Madenler Vergisi	650.000,00	1,77	0,47
1938	Madenler Vergisi	650.000,00	1,68	0,43

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

Maadin rûsumunun toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 7’de yer almaktadır. Buna göre II. Meşrutiyet Dönemi’nde vergi düzensiz bir yapıdadır. Yıllara göre iniş ve çıkışlar olmuştur. Bununla beraber dolaysız vergiler içerisindeki payı ile toplam vergi gelirleri içerisindeki payı aynı doğrultuda bir seyir izlemiştir. Cumhuriyet Dönemi’nde ise 1930 yılına kadar dalgalı bir yapı izlese de vergi 1930 sonrasında nispeten daha düzenli bir seyir halindedir.

Şekil 7. Maadin Rûsumu’nun 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi’nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

2.1.1.8. Vergi Tezakiri Esmani

Tezkere vergisi II. Meşrutiyet Dönemi’nden Cumhuriyet Dönemi’ne devrolmuş ancak sadece 1924 ve 1925 mali yıllarında uygulanmış dolaysız bir vergi türüdür.

Tezkere vergisinin 1325 (1909-1910) mali yılından 1925 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 29’da yer verilmiştir. Tabloya göre tezkere vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi’nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı dönem başı 1325 (1909-1910) mali yılında %0,30 olarak gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde en düşük değeri ise 1327 (1911-1912) mali yılında %0,17 olarak gerçekleşmiş, dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı ise 1326 (1910-1911) mali yılında en yüksek değerini alarak %0,43 olarak gerçekleşmiştir. 1327 (1911-1912) mali senesinde de en düşük değerini %0,26 olarak almış dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır.

Cumhuriyet Dönemi’nde geldiğimizde ise tezkere vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde 1924 yılında %0,05; 1925 mali senesinde ise %0,06 oranında bir yer kaplamıştır. Dolaysız vergiler içerisinde ise sırasıyla %0,09 ile %0,13 oranında değerler almıştır.

İki dönemi karşılaştırdığımızda II. Meşrutiyet Dönemi’nde tezkere vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %0,25 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi’nde bu oran %0,05’e düşmüştür. Dolaysız vergiler içerisindeki payı ise II. Meşrutiyet Dönemi’nde ortalama %0,37 iken Cumhuriyet Dönemi’nde bu oran ortalama %0,11’e düşmüştür. Görüldüğü üzere II. Meşrutiyet Dönemi’nde bütçe içerisinde oldukça küçük bir vergi kalemi olan tezkere vergisi Cumhuriyet Dönemi’nde daha da küçülmüştür.

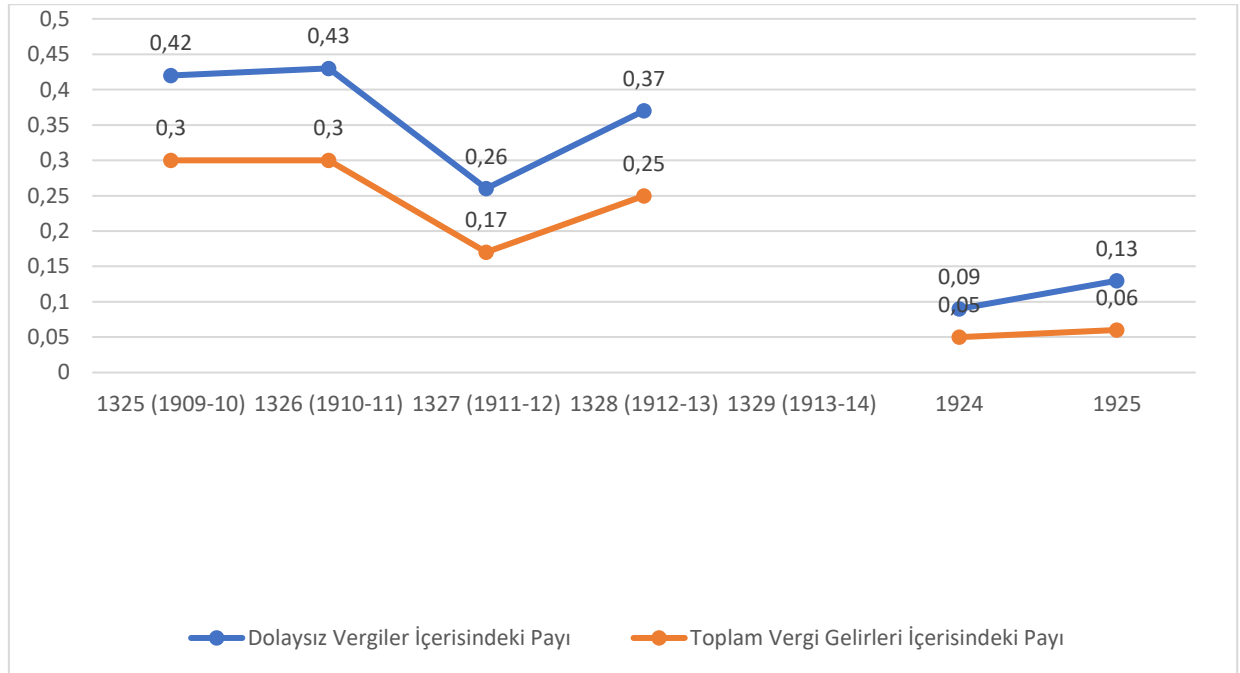
Tablo 29. Tezkere Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Vergi Tezakiri	5.660.100,00	0,42	0,30
1326 (1910-11)	Vergi Tezakiri	5.843.400,00	0,43	0,30
1327 (1911-12)	Vergi Tezakiri	3.500.000,00	0,26	0,17
1328 (1912-13)	Vergi Tezakiri	5.500.000,00	0,37	0,25
1329 (1913-14)	Vergi Tezakiri	-	-	-
1924	Vergi Tezakiri	40.000,00	0,09	0,05
1925	Vergi Tezakiri	50.000,00	0,13	0,06

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1925 bütçe kanunları

Tezkere vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 8'de yer almaktadır. Buna göre tezkere vergisi II. Meşrutiyet Dönemi'nde düzensiz bir seyir izlemiştir. Cumhuriyet Dönemi'nde ise her ne kadar 1925 yılında verginin büyüklüğünde artış olsa da II. Meşrutiyet Dönemi'nin gerisinde kalmıştır.

Şekil 8. Tezkere Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1925 bütçe kanunları

2.1.2. Damga, Harç ve Kaydiyeler

2.1.2.1. Damga Vergisi

Damga vergisi Osmanlı Devleti'nden Cumhuriyet Devri'ne aktarılan ve dönem sonuna kadar alınan nadir vergilerden bir tanesidir.

Damga vergisinin 1325 (1909-1910) mali yılından 1938 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile damga, harçlar ve kaydiyeler içerisindeki payına Tablo 30'da yer verilmiştir. Tabloya göre damga vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı dönem başı 1328 (1912-1913) mali yılında %2,42 olarak gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde en düşük değeri 1325 (1909-1910) mali yılında %2,24 olarak gerçekleşmiş, dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır. Verginin damga, harç ve kaydiyeler içerisindeki payı ise aynı şekilde 1328 (1912-1913) mali yılında en yüksek değerini alarak %38,99 olarak gerçekleşmiştir. En düşük değer ise %38,35 ile 1327 (1911-1912) mali yılında gerçekleşmiştir.

Cumhuriyet Dönemi'ne geldiğimizde ise damga vergisini ikili bir ayırım yaparak değerlendirmemiz gerekmektedir. Zira 1931 yılında bütçe nizamı değiştirilmiş bu kapsamda damga vergisi de “2. Kısım – İstihlak ve Muamele Vergileri” içerisine dahil edilmiştir. Bu durumda 1924 ve 1930 yılları arasında damga vergisi toplam vergileri içerisindeki payı en yüksek 1929 yılında %6,03 olarak gerçekleşmiştir. En düşük payı ise 1924 yılında %0,80 olmuştur. Damga, harç ve kaydiyeler bölümü içerisindeki payı ise dönem başında %19,69 iken 1926 yılında %63,10 seviyesine kadar yükselmiş dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır.

1931 sonrasında ise damga vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1932 yılında %5,40 ile en yüksek seviyeyi görmüş 1937 yılında ise %4,37 ile de en düşük seviyede gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde bu ikisi arasında değerler almıştır.⁷⁶

İki dönemi karşılaştırdığımızda II. Meşrutiyet Dönemi'nde damga vergisinin toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %2,35 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi'nin 1931 yılına kadar olan kısmında da bu oran %3,72; 1931 sonrasında ise %5,09 olarak gerçekleşmiştir. Böylece verginin bütçe içerisindeki büyüklüğü Cumhuriyet Dönemi'nde II. Meşrutiyet Dönemi'ne nazaran %58,29 oranında, Cumhuriyet Dönemi'nde içerisinde ise 1931 sonrası dönemde bir önceki döneme göre %36,82 oranında artmıştır.

⁷⁶Bu dönemde verginin İstihlak ve Muamele Vergileri içerisindeki değerleri de tabloda bulunmakla beraber II. Meşrutiyet Dönemi ile kıyas yapamayacağımız için değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Tablo 30. Damga Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Bütçe Gelir Tahminleri Damga, Harçlar ve Kaydiyeler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

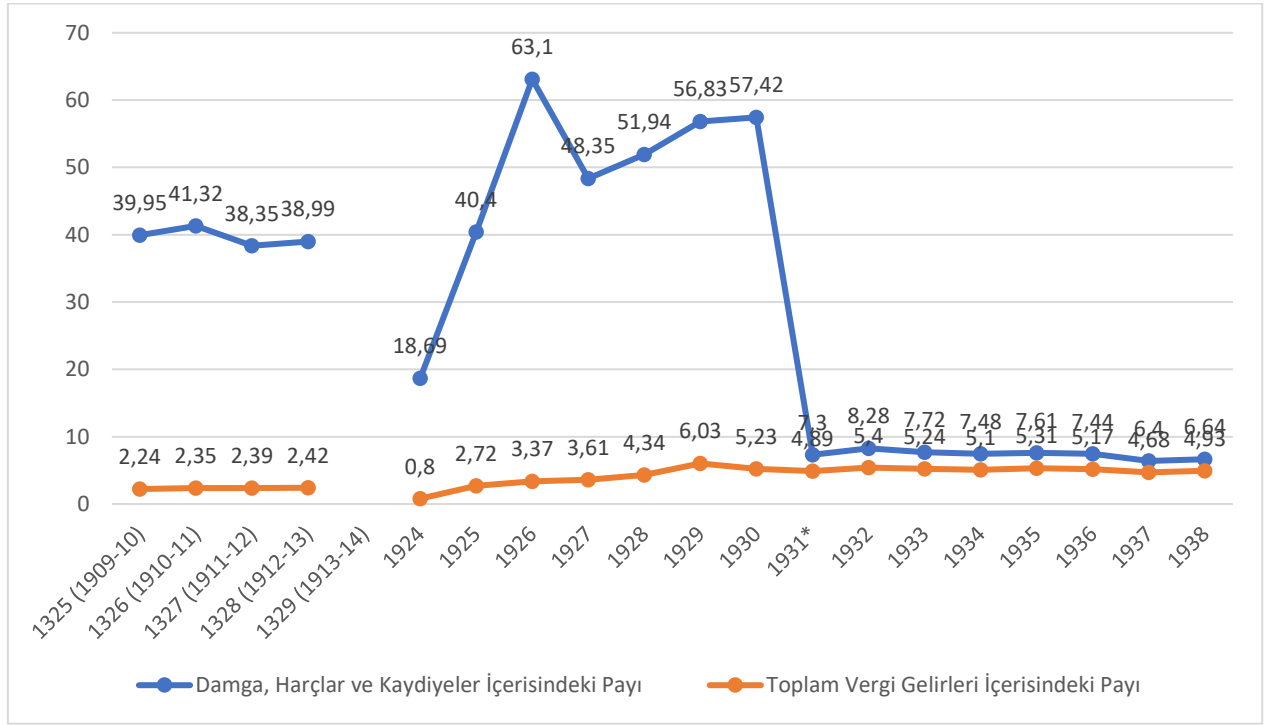
Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Damga, Harçlar ve Kaydiyeler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Damga Vergisi	42.516.000,00	39,95	2,24
1326 (1910-11)	Damga Vergisi	46.007.900,00	41,32	2,35
1327 (1911-12)	Damga Vergisi	48.218.100,00	38,35	2,39
1328 (1912-13)	Damga Vergisi	53.100.000,00	38,99	2,42
1329 (1913-14)	Damga Vergisi	-	-	-
1924	Damga Vergisi	600.000,00	18,69	0,80
1925	Damga Vergisi	2.200.000,00	40,40	2,72
1926	Damga Vergisi	4.200.000,00	63,10	3,37
1927	Damga Vergisi	4.500.000,00	48,35	3,61
1928	Damga Vergisi	5.600.000,00	51,94	4,34
1929	Damga Vergisi	8.500.000,00	56,83	6,03
1930	Damga Vergisi	8.200.000,00	57,42	5,23
1931*	Damga Vergisi	6.000.000,00	7,30	4,89
1932	Damga Vergisi	5.250.000,00	8,28	5,40
1933	Damga Vergisi	5.500.000,00	7,72	5,24
1934	Damga Vergisi	5.700.000,00	7,48	5,10
1935	Damga Vergisi	6.250.000,00	7,61	5,31
1936	Damga Vergisi	6.250.000,00	7,44	5,17
1937	Damga Vergisi	6.415.000,00	6,40	4,68
1938	Damga Vergisi	7.450.000,00	6,64	4,93

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

*1931 yılından itibaren bütçelerde ayırım 1. Kısım – İrat ve Servet Vergileri, 2. Kısım – İstihlak ve Muamele Vergileri olarak yapıldığından 1931 senesi itibariyle Damga vergisi, damga harç ve kaydiyeler başlığına göre değil İstihlak ve Muamele başlığı esas alınarak oran tespiti yapılmıştır.

Damga vergisinin toplam vergi gelirleri ve damga, harçlar ve kaydiyeler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 9'da yer almaktadır. Buna damga vergisi II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki payı düzenli bir görünüm sergilemektedir. Cumhuriyet Dönemi'nde ise dönem sonuna doğru verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı artmıştır. Verginin Damga harç ve kaydiyeler içerisindeki payı ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde daha dengeli bir görünümdeyken Cumhuriyet Dönemi'nde 1931 yılına kadar dalgalı bir seyir izlemiştir.

Şekil 9. Damga Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Damga, Harçlar ve Kaydiyeler ile Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

2.1.2.2. Harçlar

Harçların vergi tarihimizdeki yerinin vergilerden daha kadim olduğunu bir önceki bölümde bahsetmiştik. Harçlar da Cumhuriyet Dönemi'nde dönem sonuna kadar uygulanmış bir vergi türüdür.

Tablo 31'de harçların 1325 (1909-1910) mali yılından 1938 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile damga, harç ve kaydiyeler içerisindeki payına yer verilmiştir. Tabloya göre harçlar vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı dönem başı 1327 (1911-1912) mali yılında %2,12 olarak gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde en düşük değeri ise 1326 (1910-1911) mali yılında %1,83 olarak gerçekleşmiş, dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır. Verginin damga, harç ve kaydiyeler içerisindeki payı ise aynı şekilde 1327 (1911-1912) mali yılında en yüksek değerini alarak %33,99 olarak gerçekleşmiştir. En düşük değer ise %32,16 ile 1326 (1910-1911) mali yılında gerçekleşmiştir.

Cumhuriyet Dönemi'ne geldiğimizde ise harçları, damga vergisinde olduğu gibi ikili bir ayırım yaparak değerlendirmemiz gerekmektedir. 1924 ve 1930 yılları arasında harçlar vergisi toplam vergi gelirleri içerisindeki payı en yüksek 1929 mali yılında %2,47 olarak gerçekleşmiştir. En düşük payı ise 1924 mali yılında %1,10 olmuştur. Damga, harç ve kaydiyeler bölümü içerisindeki payı ise 1927 yılında en yüksek değerini alarak %30,69; 1925 yılında en düşük değerini alarak da %18,82 olarak gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır.

1931 sonrasında ise harçların toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1934 yılında %3,97 ile en yüksek seviyeyi görmüş 1931 ve 1937 yılında ise %2,93 ile de en düşük seviyede gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde bu ikisi arasında değerler almıştır.

İki dönemi karşılaştırdığımızda harçların toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %2,00 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet döneminin 1931 yılına kadar olan kısmında da bu oran %1,77; 1931 sonrasında ise %3,40 olarak gerçekleşmiştir. Böylece verginin bütçe içerisindeki büyüklüğünün Cumhuriyet Dönemi'nde II. Meşrutiyet Dönemi'ne nazaran 1931 öncesi azaldığı 1931 yılı sonrasında ise %70 oranında arttığı görülmektedir.

Tablo 31. Harçların 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Bütçe Gelir Tahminleri Damga, Harçlar ve Kaydiyeler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Damga, Harçlar ve Kaydiyeler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Harçlar	37.012.800,00	34,78	1,95
1326 (1910-11)	Harçlar	35.810.500,00	32,16	1,83
1327 (1911-12)	Harçlar	42.739.000,00	33,99	2,12
1328 (1912-13)	Harçlar	46.260.500,00	33,97	2,11
1329 (1913-14)	Harçlar	-	-	-
1924	Harçlar	830.000,00	25,86	1,10
1925	Harçlar	1.025.000,00	18,82	1,27
1926	Harçlar	1.506.500,00	22,63	1,21
1927	Harçlar	2.826.500,00	30,69	2,29
1928	Harçlar	2.356.500,00	21,86	1,83
1929	Harçlar	3.481.000,00	23,27	2,47
1930	Harçlar	3.481.000,00	24,38	2,22
1931*, **	Harçlar	3.589.000,00	4,37	2,93
1932	Harçlar	3.486.000,00	5,5	3,6
1933	Harçlar	3.586.000,00	5,02	3,42
1934	Harçlar	4.430.000,00	5,81	3,97
1935	Harçlar	4.531.000,00	5,51	3,87
1936	Harçlar	4.350.000,00	5,19	3,6
1937	Harçlar	4.006.000,00	4,00	2,93
1938	Harçlar	4.456.000,00	3,96	2,95

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

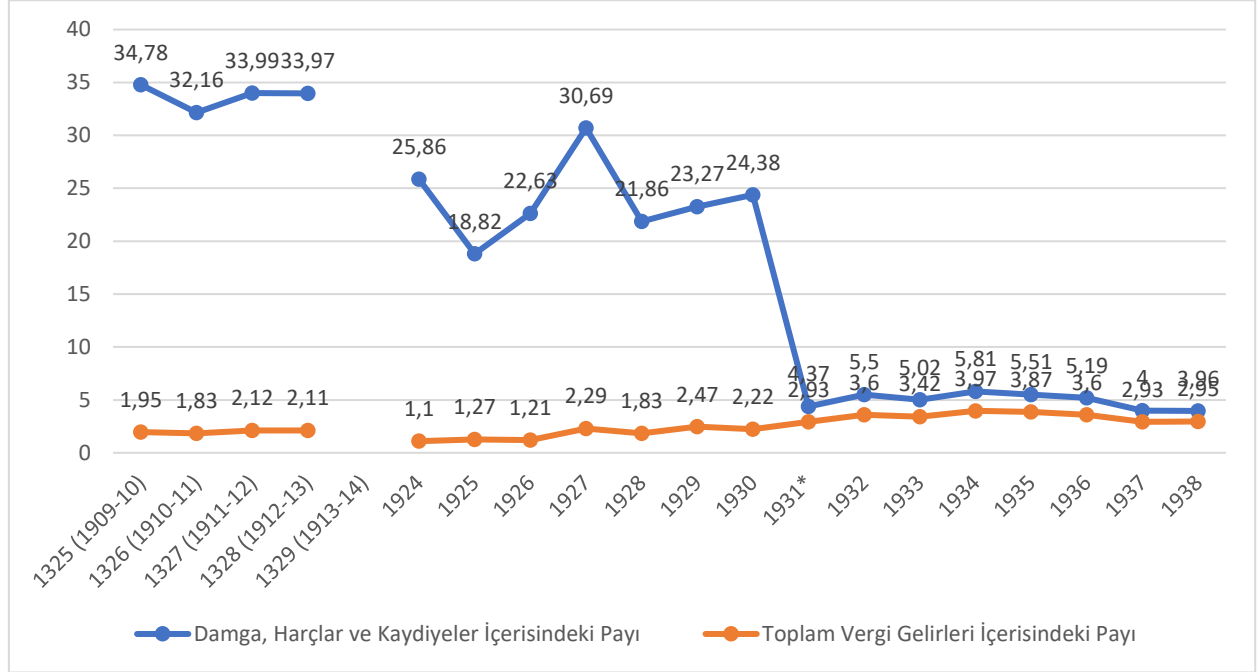
* Bütçeler 1931 senesi itibariyle Dolaysız, Dolaylı ve Damga-Harç-Kaydiyeler ayrımı terk edilerek; 1. Kısım İrat ve Servet Vergileri ile 2. Kısım İstihlak ve Muamele Vergileri ayrımı yapılarak düzenlenmiştir. Bu yüzden 1931 senesi itibariyle verginin 2. Kısım içerisindeki payı hesaplanmıştır.

** 1931 senesi itibariyle bütçelerde harçlar, Tapu Harçları ve Kaydiyeler, Mahkeme Harçları, Pasaport ve Kançılarya, Noter Harçları ve Diğer Harçlar isimleriyle yer almıştır. Tablo bunların toplamı alınarak oluşturulmuştur.

Harçların toplam vergi gelirleri ve damga, harçlar ve kaydiyeler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 10'da yer almaktadır. Şekle göre harçlar vergisi II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri ve damga harç ve kaydiyeler bölümü içerisindeki payı düzenli bir görünüm sergilemektedir. Cumhuriyet Dönemi'nde ise 1931 yılına kadar verginin damga harç ve kaydiyeler bölümü içerisindeki payı dalgalı toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise dengeli bir görünümde dir. Dönem sonuna doğru verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı artmıştır. O kadar ki vergide Cumhuriyet Dönemi dönem başındaki

değere nispeten %168,18; II. Meşrutiyet Dönemi dönem sonundaki değere nispeten %39,81 oranında artış gerçekleşmiştir.

Şekil 10. Harçların 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi’nde Damga, Harçlar ve Kaydiyeler ile Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

2.1.2.3. Kaydiyeler

Kaydiyeler Osmanlı Devleti’nden miras alınan ve 1924-1938 yılları arasında uygulanan bir vergi türüdür.

Kaydiyelerin 1325 (1909-1910) mali yılından 1938 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile damga, harçlar ve kaydiyeler içerisindeki payına Tablo 32’de yer verilmiştir. Kaydiyelerin II. Meşrutiyet Dönemi’nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı 1327 (1911-1912) mali yılında %1,72 olarak gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde en düşük değeri ise dönem başı 1325 (1909-1910) mali yılında %1,42 olarak gerçekleşmiş, dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır. Verginin damga, harç ve kaydiyeler içerisindeki payı ise aynı şekilde 1327 (1911-1912) mali yılında en yüksek değerini alarak %27,66 olarak gerçekleşmiştir. En düşük değer ise %25,27 ile 1325 (1909-1910) mali yılında gerçekleşmiştir.

Cumhuriyet Dönemi’ne geldiğimizde ise kaydiyeleri, damga ve harçlarda olduğu gibi ikili bir ayırım yaparak değerlendirmemiz gerekmektedir. 1924 ve 1930 yılları arasında kaydiye vergisi toplam vergileri içerisindeki payı en yüksek 1928 yılında %2,19 olarak gerçekleşmiştir. En düşük payı ise 1926 yılında %0,76 olmuştur. Damga, harç ve kaydiyeler bölümü içerisindeki payı ise aynı şekilde 1928 yılında en yüksek değerini alarak %26,20;

1926 yılında en düşük değerini alarak da %14,27 olarak gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır.

1931 sonrasında ise harçlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1932 yılında %1,36 ile en yüksek seviyeyi görmüş 1937 yılında ise %0,73 ile de en düşük seviyede gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde bu ikisi arasında değerler almıştır.

İki dönemi karşılaştırdığımızda kaydiyelerin, II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %1,58 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi'nin 1931 yılına kadar olan kısmında da bu oran %1,46; 1931 sonrasında ise %1,06 olarak gerçekleşmiştir. Böylece verginin bütçe içerisindeki büyüklüğünün Cumhuriyet Dönemi'nde II. Meşrutiyet Dönemi'ne nazaran giderek azaldığı Cumhuriyet Dönemi'nin sonunda II. Meşrutiyet Dönemi'ne göre %49,05 oranında küçüldüğü görülmektedir.

Tablo 32. Kaydiyelerin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Bütçe Gelir Tahminleri Damga, Harçlar ve Kaydiyeler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

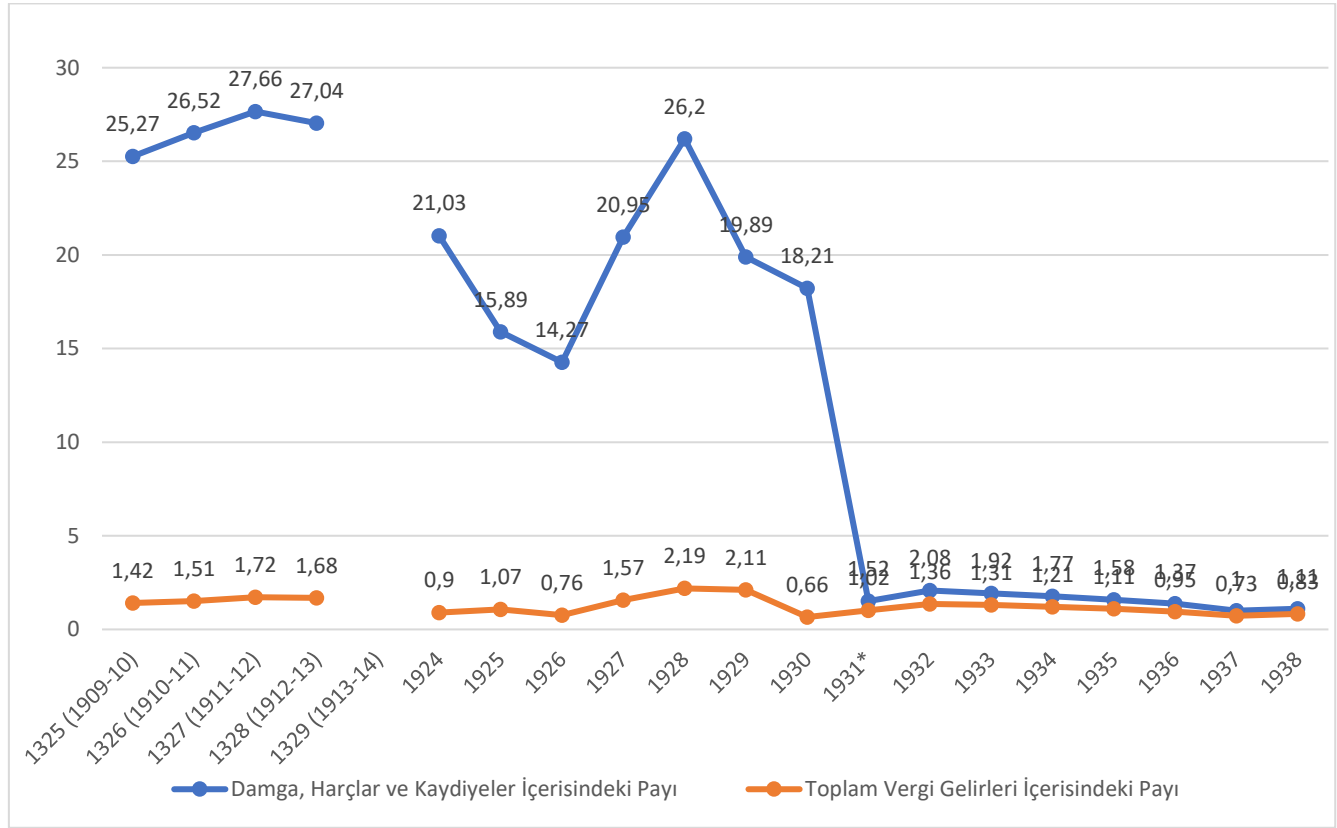
Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Damga, Harçlar ve Kaydiyeler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Kaydiyeler	26.885.800,00	25,27	1,42
1326 (1910-11)	Kaydiyeler	29.526.000,00	26,52	1,51
1327 (1911-12)	Kaydiyeler	34.778.400,00	27,66	1,72
1328 (1912-13)	Kaydiyeler	36.828.100,00	27,04	1,68
1329 (1913-14)	Kaydiyeler	-	-	-
1924	Kaydiyeler	675.000,00	21,03	0,90
1925	Kaydiyeler	865.000,00	15,89	1,07
1926	Kaydiyeler	950.000,00	14,27	0,76
1927	Kaydiyeler	1.950.000,00	20,95	1,57
1928	Kaydiyeler	2.825.000,00	26,20	2,19
1929	Kaydiyeler	2.975.000,00	19,89	2,11
1930	Kaydiyeler	2.600.000,00	18,21	,66
1931*	Kaydiyeler	1.250.000,00	1,52	1,02
1932	Kaydiyeler	1.320.000,00	2,08	1,36
1933	Kaydiyeler	1.370.000,00	1,92	1,31
1934	Kaydiyeler	1.350.000,00	1,77	1,21
1935	Kaydiyeler	1.300.000,00	1,58	1,11
1936	Kaydiyeler	1.150.000,00	1,37	0,95
1937	Kaydiyeler	1.000.000,00	1,00	0,73
1938	Kaydiyeler	1.250.000,00	1,11	0,83

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

* 1931 senesi itibarıyla bütçelerde tapu harçları ve kaydiyeler olarak yer verilmiştir. Tapu harçları ve kaydiyelere hem burada hem de tapu harçlarını içerdiği için harçların toplamı içerisinde yer verilmiştir.

Kaydiyelerin toplam vergi gelirleri ve damga, harçlar ve kaydiyeler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 11'de yer almaktadır. Şekli baz aldığımızda Kaydiyelerin, II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri ve damga harç ve kaydiyeler bölümü içerisinde dengeli bir seyir izlemektedir. Cumhuriyet Dönemi'nde ise vergi bölümü içerisinde dalgalı bir yapıdadır. Zira buradaki azalış ya da artışlar damga ya da harçlar da ki azalış ve artışlarla karşılanmıştır. Toplam vergi gelirleri içerisinde ise dengeli diyebileceğimiz bir seyir izlemiştir.

Şekil 11. Kaydiyelerin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi’nde Damga, Harçlar ve Kaydiyeler ile Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

2.1.3. Dolaylı (Bilvasıta) Vergiler

2.1.3.1. İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyyesi Vergisi

Müskirat vergisi bilindiği üzere alkollü içeceklerden alınan dolaylı bir vergi türüdür. Bu vergi II. Meşrutiyet Dönemi’nden Cumhuriyet Dönemi’ne geçmiş ancak Cumhuriyet Dönemi’nde sadece 1924 ve 1925 mali yıllarında toplanmıştır. Vergi 1926 yılı sonrasında İstihlak Vergileri içerisinde toplanmaya devam etmiştir.

İspirto, müskirat ve tömbeki beyyesi vergisinin 1325 (1909-1910) mali yılından 1925 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payına Tablo 33’de yer verilmiştir. Müskirat vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi’nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı 1325 (1909-1910) mali yılında %1,50 olarak gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde en düşük değeri ise 1326 (1910-1911) mali yılında %1,44 olarak gerçekleşmiş, dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır. Verginin dolaylı vergiler içerisindeki payı ise aynı şekilde dönem başı 1325 (1909-1910) mali yılında en yüksek değerini alarak %6,27 olarak gerçekleşmiştir. En düşük değer ise %5,47 ile 1327 (1911-1912) mali yılında gerçekleşmiştir.

Cumhuriyet Dönemi'ne geldiğimizde ise müskirat vergisinin toplam vergiler içerisindeki payı 1924 yılında %1,82 iken 1925 yılında %3,72 oranına yükselmiştir. Verginin dolaylı vergiler içerisindeki payı ise 1924 yılında %4,86 iken 1925 yılında %8,42'ye yükselmiştir. Görüldüğü üzere Cumhuriyet Dönemi'nde gözle görülür bir artış gerçekleşmiştir.

İki dönemi karşılaştırdığımızda ise müskirat vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %1,46 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran %2,77'ye yükselmiştir. Dolaylı Vergiler içerisindeki ortalaması ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde %5,58 iken; Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran %6,64'e yükselmiştir. Böylece verginin bütçe içerisindeki büyüklüğünün Cumhuriyet Dönemi'nde II. Meşrutiyet Dönemi'ne göre önemli ölçüde arttığı bu kapsamda verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalama değerinin II. Meşrutiyet Dönemi'ne göre %89,72 oranında arttığı görülmektedir. Bu durum diğer dolaylı vergileri de incelediğimizde daha net olarak görülmek üzere; Cumhuriyet Dönemi'nde daha aşar vergisi kaldırılmadan dolaylı vergilere bir yöneliş olduğunu göstermektedir.

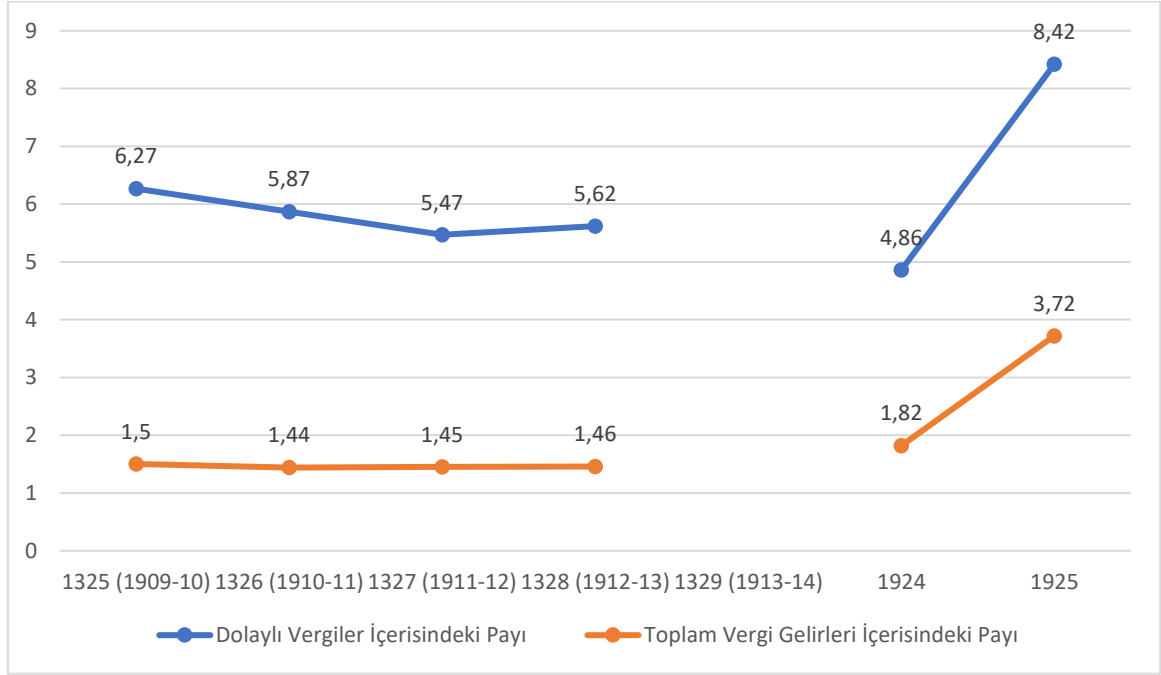
Tablo 33. İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyiesi Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaylı Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyiesi	28.524.300,00	6,27	1,50
1326 (1910-11)	İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyiesi	28.308.000,00	5,87	1,44
1327 (1911-12)	İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyiesi	29.312.100,00	5,47	1,45
1328 (1912-13)	İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyiesi	32.028.400,00	5,62	1,46
1329 (1913-14)	İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyiesi	-	-	-
1924	İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyiesi	1.370.000,00	4,86	1,82
1925	İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyiesi	3.005.000,00	8,42	3,72

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1925 bütçe kanunları

İspirto, müskirat ve tömbeki beyiesi vergilerinin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 12'de yer almaktadır. Şekli incelediğimizde verginin; II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki payının dengeli gittiği görülmektedir. Dolaylı Vergiler içerisindeki payı ise kısmen artış ve azalış gösterse de %5 ile %6 arasında dalgalanmaktadır. Cumhuriyet Dönemi'nde ise zaten iki yıl uygulanan Müskirat vergisi 1925 yılında bir önceki yıla göre önemli artış gözlenmektedir. Öyle ki verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %104,39; dolaylı vergiler içerisindeki payı ise %73,25 oranında artmıştır.

Şekil 12. İspirto, Müskirat ve Tömbeki Beyiesi Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1925 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1925 bütçe kanunları

2.1.3.2. Gümrük Rüsumu

Gümrük vergisi II. Meşrutiyet Dönemi'nin başından 1938 yılına kadar uygulanan dolaylı bir vergi türüdür. Tablo 34'te gümrük vergisinin 1325 (1909-1910) mali yılından 1938 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payına yer verilmiştir. Tabloya göre gümrük vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı 1327 (1911-1912) mali yılında %23,28 olarak gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde en düşük değeri ise dönem başı 1325 (1909-1910) mali yılında %20,80 olarak gerçekleşmiş, dönem içerisinde de bu aralıkta değerler almıştır. Verginin dolaylı vergiler içerisindeki payı ise 1328 (1912-1913) mali yılında en yüksek değerini alarak %87,83 olarak gerçekleşmiştir. En düşük değer ise %87,40 ile 1326 (1910-1911) mali yılında gerçekleşmiştir. Görüldüğü üzere gümrük vergisi Osmanlı Devleti'nde önemli bir vergi kalemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Toplam vergi gelirlerinin yaklaşık dörtte birine denk gelen gümrük vergisi aynı zamanda dolaylı vergilerinde %90'ına yakını oluşturmaktadır.

Cumhuriyet Dönemi'ne geldiğimizde ise gümrük vergisini değerlendirirken ikili bir ayırım yapmamız gerekmektedir. Zira önceki bölümlerde açıkladığımız üzere 1929 yılında kendi gümrük tarife cetvelimizi oluşturmuş, bir nevi dış ticarete bağımsızlığımızı elde edilmiştir. O halde vergiyi 1924-1929 ve 1930-1938 yıllarına ayırarak incelememiz daha doğru olacaktır.

1924-1929 yılları arasında gümrük vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı 1925 mali yılında %37,05; en düşük oranı ise 1928 mali yılında %24,33 olarak

gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde bu oranlar arasında değerler almıştır. Dolaylı vergiler içerisindeki payı ise en yüksek dönem başında 1924 mali yılında %90,38 olarak, en düşük oran ise 1927 yılında %43,69 olarak gerçekleşmiştir

1930-1938 yılları arasında ise dönem başında vergi sıçrama yaparak 1930 yılında toplam vergi gelirleri içerisinde %45,72 oranında bir yer tutmuştur. Daha sonra verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki değeri azalmış 1935 senesinde %29,24 oranında en düşük değerini almıştır. Dönem içerisinde de bu aralıkta değerler almıştır. Verginin bu dönemde dolaylı vergiler içerisindeki payı ise yine dönem başında sıçrama yapıp %76,07 olarak gerçekleşmiş, daha sonra düşmüştür. 1935 senesinde en düşük değerini alarak %41,91 olarak gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde de bu aralıkta değerler almıştır.

İki dönemi karşılaştırdığımızda gümrük vergisi II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %22,09 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi'nin 1930 yılına kadar olan kısmında da bu oran %29,97; 1930 sonrasında ise %37,22 olarak gerçekleşmiştir. Dolaylı Vergiler içerisindeki payı ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde ortalama %87,42 iken, Cumhuriyet Dönemi'nde 1930 yılına kadar %60,82; 1930 sonrası % 55,02 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranlar bize hem gümrük vergisinin önemini hem de dış ticarete elde ettiğimiz bağımsızlığımızın mali yapımızdan ekonomimize kadar ne kadar etki ettiğini göstermektedir. O kadar ki gümrük vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalama değeri, Cumhuriyetin son Dönemi'nde %77,57 oranında artmıştır.

Tablo 34. Gümrük Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaylı Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Gümrük Resmi	394.624.400,00	86,77	20,80
1326 (1910-11)	Gümrük Resmi	421.775.200,00	87,40	21,50
1327 (1911-12)	Gümrük Resmi	470.042.500,00	87,69	23,28
1328 (1912-13)	Gümrük Resmi	500.000.000,00	87,83	22,81
1329 (1913-14)	Gümrük Resmi	-	-	-
1924	Gümrük Resmi	25.460.000,00	90,38	33,81
1925	Gümrük Resmi	30.000.000,00	84,14	37,05
1926	Gümrük Resmi	39.750.000,00	50,48	31,90
1927	Gümrük Resmi	34.400.000,00	49,15	27,61
1928	Gümrük Resmi	31.400.000,00	43,69	24,33
1929	Gümrük Resmi	35.400.000,00	47,12	25,13
1930	Gümrük Resmi	71.700.000,00	76,07	45,72
1931*	Gümrük Resmi	56.273.000,00	68,51	45,84
1932	Gümrük Resmi	38.500.000,00	60,76	39,63
1933	Gümrük Resmi	45.250.000,00	63,53	43,12
1934	Gümrük Resmi	36.600.000,00	48,03	32,76
1935	Gümrük Resmi	34.400.000,00	41,91	29,24
1936	Gümrük Resmi	37.650.000,00	44,83	31,17
1937	Gümrük Resmi	46.850.000,00	46,74	34,18
1938	Gümrük Resmi	50.350.000,00	44,86	33,35

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

Yukarıda elde ettiğimiz verileri aşağıda yer alan ihracatın ithalatı karşılama oranlarının bulunduğu Tablo 35 ile değerlendirdiğimizde verginin gelişimi daha iyi görülmüş olacaktır. Tabloya göre, 1924 ve 1929 yılları arasında dış ticaretimiz sürekli açık veriyorken, 1930 yılı itibarıyla 1938 yılını saymazsak sürekli fazla vermiştir. Bu durum elde ettiğimiz gümrük vergileri ile doğru orantılıdır. Zira ithal edilen malla konulan gümrük vergileri hem gelir sağlamış hem de bu vesileyle ihracatın desteklenmesine kapı aralamıştır.

Tablo 35. 1924 – 1938 yılları arasından ihracatın ithalatı karşılama oranları (%)

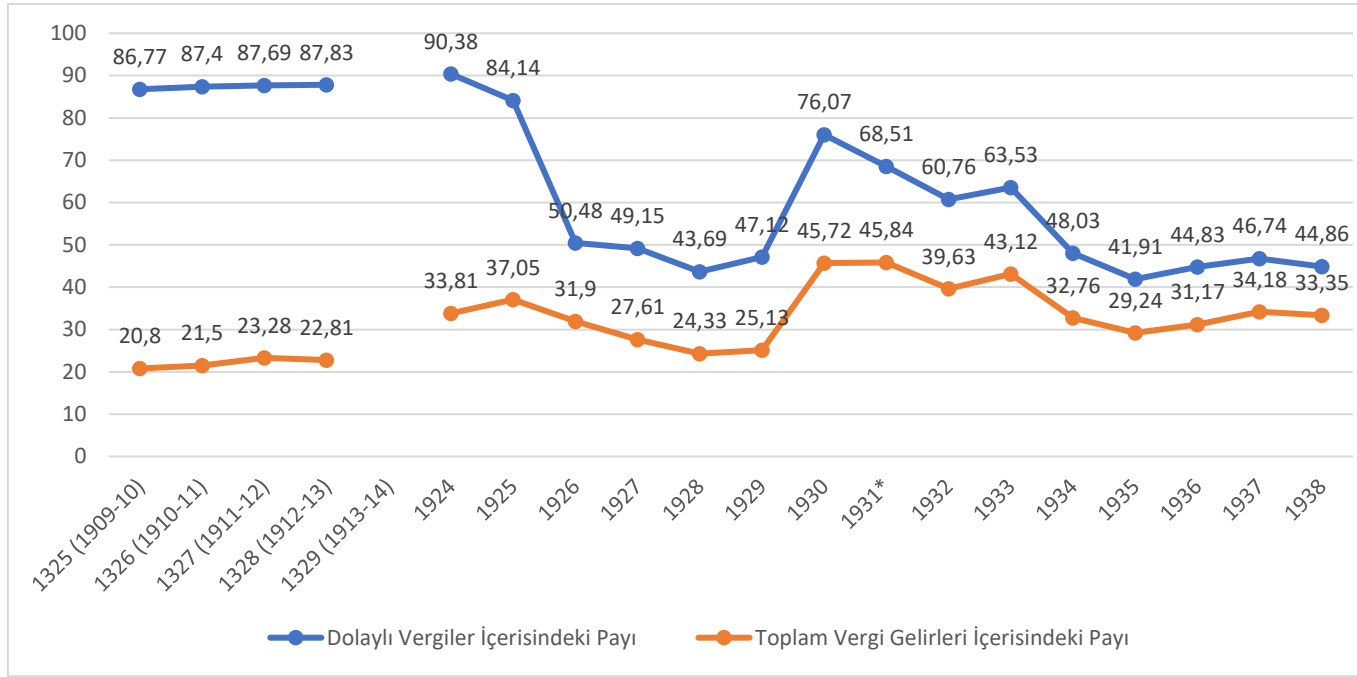
Yıl	İhracatın ithalatı karşılama Oranı	Yıl	İhracatın ithalatı karşılama Oranı
1924	82	1932	113
1925	79	1933	113
1926	80	1934	106
1927	83	1935	108
1928	89	1936	127
1929	67	1937	121
1930	109	1938	97
1931	103		

Kaynak: Tezel, 2002: 118

Gümrük vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 13'te yer almaktadır. Buna göre gümrük vergisi II. Meşrutiyet Dönemi'nde çok dengeli bir görünüm sergilemektedir. Hem dolaylı vergiler içerisindeki payı hem de toplam vergi gelirleri içerisindeki payı birbirine yakın değerler almıştır. Bunun sebebi ise bir önceki bölümde açıkladığımız üzere yabancı devletlerin baskısı sonucunda gümrük tarifelerinin değiştirilememesidir. Cumhuriyet Dönemi'nde ise vergi gelirleri 1930 yılına kadar dönem başında artmış ancak dönem sonunda neredeyse II. Meşrutiyet Dönemi'ndeki oranlara kadar gerilemiştir. Ancak 1930 sonrasında vergi gelirlerinin üçte birini aşan bir duruma ulaşmıştır.

Son olarak gümrük vergisinin dolaylı vergiler içerisindeki durumu dönem başı %90'lardan dönem sonunda %44'lere kadar gerilemiştir. Bu durumda Cumhuriyet Dönemi'nde dolaylı vergilerin, vergiler içerisinde yıldan yıla artışının bir göstergesidir.

Şekil 13. Gümrük Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

2.1.3.2.1. Rüşumu Bahriye

Bahriye vergisinin 1325 (1909-1910) mali yılından 1930 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payına Tablo 36'da yer verilmiştir. Tabloya göre bahriye vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı dönem başı 1325 (1909-1910) mali yılında %0,85; en düşük değeri ise dönem sonu 1328 (1913-1914) mali yılında %0,68 oranında gerçekleşmiştir. Dönemi içerisinde bu aralıkta değerler almıştır. Verginin dolaylı vergiler içerisindeki payı da yine aynı şekilde en yüksek değerini dönem başı 1325 (1909-1910) mali yılında %3,55; en düşük değerini de dönem sonu 1328 (1913-1917) mali yılında %2,60 olarak almıştır.

Cumhuriyet Dönemi'ne geldiğimizde ise bahriye vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek değeri dönem başı 1924 mali yılında %1,79; en düşük değerini ise dönem sonu 1938 yılında %0,41 oranında gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır. Dolaylı vergiler içerisinde ise yine dönem başı 1924 mali yılında en yüksek değerini %2,48; dönem sonu 1938 mali yılında ise en düşük değerini %0,69 olarak almıştır.

O halde iki dönemi karşılaştırdığımızda II. Meşrutiyet Dönemi'nde bahriye vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %0,75 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran %0,79'a yükselmiştir. Dolaylı vergiler içerisindeki payı ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde ortalama %2,99 iken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran

ortalama %1,35'e düşmüştür. Görüldüğü üzere bahriye vergisi her iki dönemde de vergi gelirlerine etkisi oldukça az olmakla beraber Cumhuriyet Dönemi'nde II. Meşrutiyet Dönemi'ne göre %5,33 oranında bir artış gerçekleşmiştir.

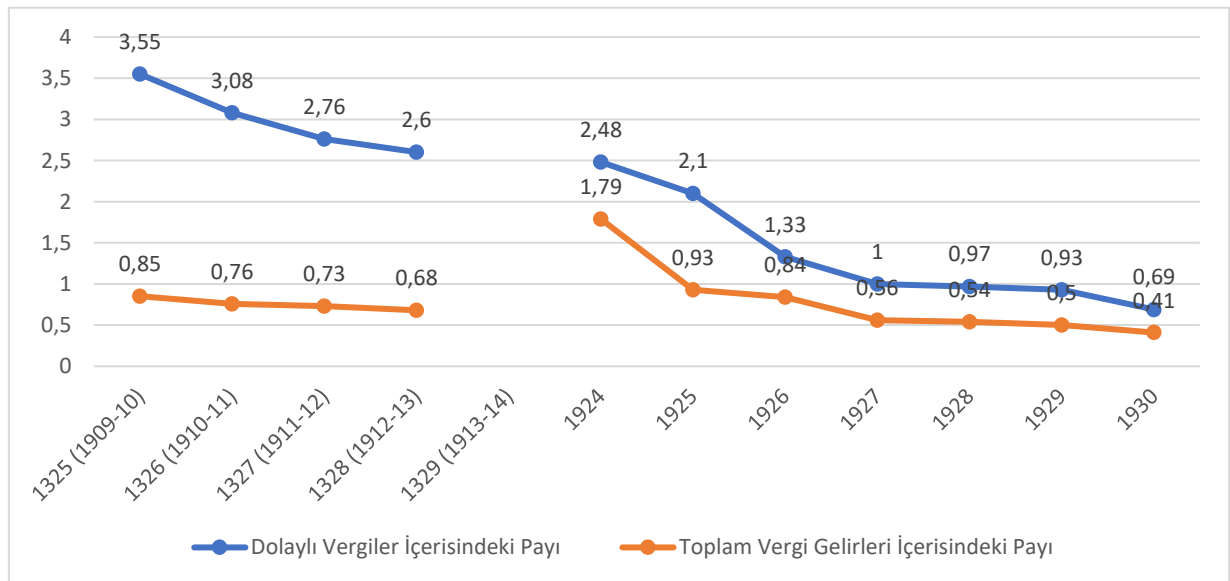
Tablo 36. Bahriye Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1930 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaylı Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Rüsumu Bahriye	15.155.400,00	3,55	0,85
1326 (1910-11)	Rüsumu Bahriye	14.842.400,00	3,08	0,76
1327 (1911-12)	Rüsumu Bahriye	14.812.000,00	2,76	0,73
1328 (1912-13)	Rüsumu Bahriye	14.812.000,00	2,60	0,68
1329 (1913-14)	Rüsumu Bahriye	-	-	-
1924	Rüsumu Bahriye	700.000,00	2,48	1,79
1925	Rüsumu Bahriye	750.000,00	2,10	0,93
1926	Rüsumu Bahriye	1.050.000,00	1,33	0,84
1927	Rüsumu Bahriye	700.000,00	1,00	0,56
1928	Rüsumu Bahriye	700.000,00	0,97	0,54
1929	Rüsumu Bahriye	700.000,00	0,93	0,50
1930	Rüsumu Bahriye	650.000,00	0,69	0,41

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1930 bütçe kanunları

Bahriye vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 14'te yer almaktadır. Şekli incelediğimizde II. Meşrutiyet Dönemi'nde de Cumhuriyet Dönemi'nde de vergide azalma göze çarpmaktadır. II. Meşrutiyet Dönemi'nde daha dengeli bir azalış varken Cumhuriyet Dönemi'nde hızlı bir azalma gerçekleşmiştir. O kadar ki II. Meşrutiyet Dönemi'nde verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %20 oranında azalmışken; Cumhuriyet Dönemi'nde verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %77,09 oranında azalmıştır.

Şekil 14. Bahriye Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1930 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1930 bütçe kanunları

2.1.3.3.Rüsumu Sıhhiye-i Hayvaniye

Sıhhiye vergisinin (1909-1910) mali yılından 1938 mali yılına kadar bütçe tahminleri ve verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payına Tablo 37’de yer verilmiştir. Tabloya göre sıhhiye vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi’nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı dönem sonu 1328 (1913-1914) mali yılında %0,11; en düşük değeri ise dönem içerisinde 1327 (1911-1912) mali yılında %0,09 oranında gerçekleşmiştir. Dönemi içerisinde bu aralıkta değerler almıştır. Verginin dolaylı vergiler içerisindeki payı da yine aynı şekilde en yüksek değerini dönem sonu 1328 (1913-1914) mali yılında %0,44; en düşük değerini de dönem içerisinde 1327 (1913-1914) mali yılında %0,35 olarak almıştır.

Cumhuriyet Dönemi’ne geldiğimizde ise, dönemin ilk kısmında sıhhiye vergisi toplam vergi gelirler içerisinde en yüksek değeri dönem içerisinde 1925 mali yılında %0,37; en düşük değerini ise dönem sonu 1930 yılında %0,06 oranında gerçekleşmiştir. Cumhuriyet Dönemi’nin ikinci kısmında ise; en yüksek 1932,1933 senelerinde %0,10; en düşük ise 1938 yılında %0,05 olarak gerçekleşmiştir.

İki dönemi karşılaştırdığımızda II. Meşrutiyet Dönemi’nde sıhhiye vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %0,10 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi’nde ilk kısmında bu oran %0,15’e yükselmiş; ikinci kısmında ise %0,08’e düşmüştür. Dolaylı vergiler içerisindeki payı ise II. Meşrutiyet Dönemi’nde ortalama %0,41 iken Cumhuriyet Dönemi’nin ilk kısmında bu oran ortalama %0,32’ye yükselmiş; ikinci kısmında ise %0,11’e gerilemiştir. Bu durumda sıhhiye vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı iki dönemde de oldukça düşük olmakla beraber Cumhuriyet’in ilk yıllarında nispeten artmakla beraber son yıllarında ise II. Meşrutiyet Dönemi’nin dahi altına inmiştir.

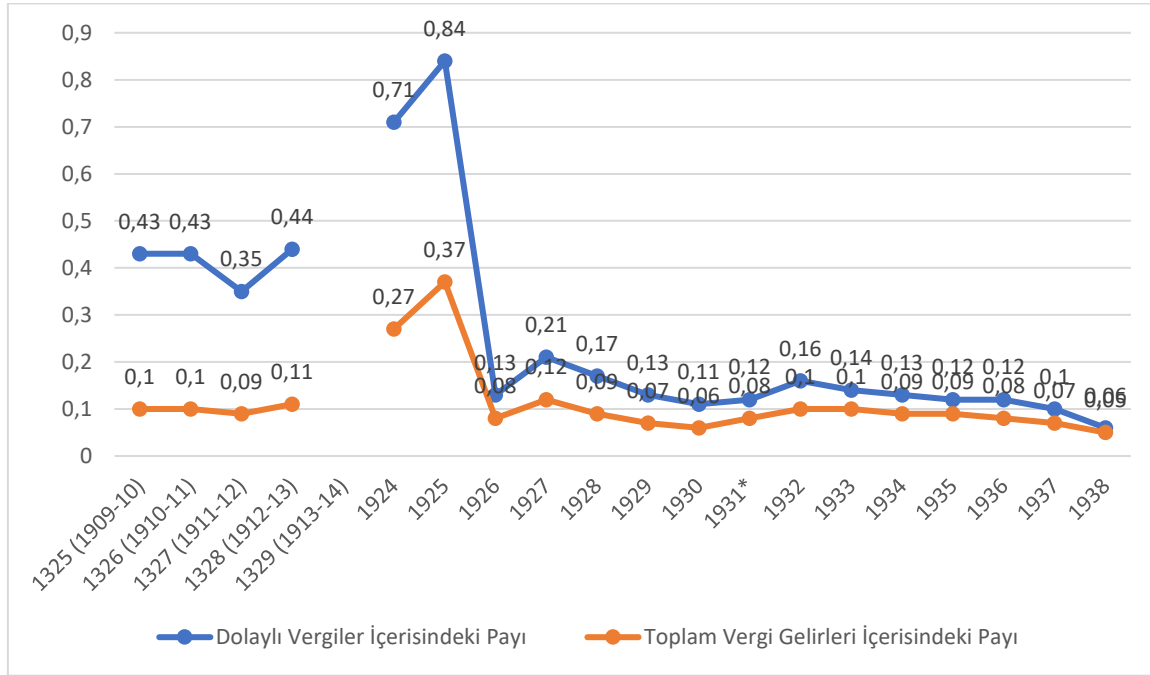
Tablo 37. Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaylı Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	1.932.800,00	0,43	0,10
1326 (1910-11)	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	2.052.900,00	0,43	0,10
1327 (1911-12)	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	1.877.700,00	0,35	0,09
1328 (1912-13)	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	2.479.400,00	0,44	0,11
1329 (1913-14)	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	-	-	-
1924	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	200.000,00	0,71	0,27
1925	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	300.000,00	0,84	0,37
1926	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	100.000,00	0,13	0,08
1927	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	150.000,00	0,21	0,12
1928	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	120.000,00	0,17	0,09
1929	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	100.000,00	0,13	0,07
1930	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	100.000,00	0,11	0,06
1931*	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	100.000,00	0,12	0,08
1932	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	100.000,00	0,16	0,10
1933	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	100.000,00	0,14	0,10
1934	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	100.000,00	0,13	0,09
1935	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	100.000,00	0,12	0,09
1936	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	100.000,00	0,12	0,08
1937	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	100.000,00	0,10	0,07
1938	Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye	70.000,00	0,06	0,05

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

Sıhhiye vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 15'te yer almaktadır. Buna göre sıhhiye vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde dengeli bir seyir izlediği; Cumhuriyet Dönemi'nde ise ilk iki yıl dalgalanma yaşadığı sonra dengeyi bulduğunu söylemek mümkündür.

Şekil 15. Rüşumu Sıhhiye-i Hayvaniye Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

2.1.3.4. Saydiye Rüşumu

Saydiye vergisinin 1325 (1909-1910) mali yılından 1938 mali yılına kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payına Tablo 38'de yer verilmiştir. Saydiye vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oranı dönem içerisinde 1327 (1911-1912) mali yılında %0,99; en düşük değeri ise dönem başı 1325 (1909-1910) mali yılında %0,71 oranında gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır. Verginin dolaylı vergiler içerisindeki payı da yine aynı şekilde en yüksek değerini dönem içerisinde 1327 (1911-1912) mali yılında %3,72; en düşük değerini de dönem başı 1325 (1909-1910) mali yılında %2,98 olarak almıştır.

Cumhuriyet Dönemi'ne geldiğimizde ise, dönemin ilk kısmında saydiye vergisi toplam vergi gelirler içerisinde en yüksek değeri dönem içerisinde 1925 mali yılında %1,54; en düşük değerini ise dönem sonu 1927 yılında %0,44 oranında gerçekleşmiştir. Cumhuriyet Dönemi'nin ikinci kısmında ise; en yüksek 1932 senesinde %0,49; en düşük ise 1938 yılında %0,36 olarak gerçekleşmiştir.

İki dönemi karşılaştırdığımızda II. Meşrutiyet Dönemi'nde saydiye vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %0,84 oranında bir büyüklüğe sahipken Cumhuriyet Dönemi'nin ilk kısmında bu oran %0,69'a; ikinci kısmında ise %0,34'e gerilemiştir. Dolaylı vergiler içerisindeki payı ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde ortalama %3,34 iken Cumhuriyet Dönemi'nin ilk kısmında bu oran ortalama %1,39'a; ikinci kısmında ise %0,51'e gerilemiştir. Bu durumda saydiye vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı iki dönemde de oldukça düşük olmakla beraber toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalama

değeri Cumhuriyet Dönemi'nde düşmüş, II. Meşrutiyet Dönemi'ne göre %59,52 oranında değer kaybetmiştir.

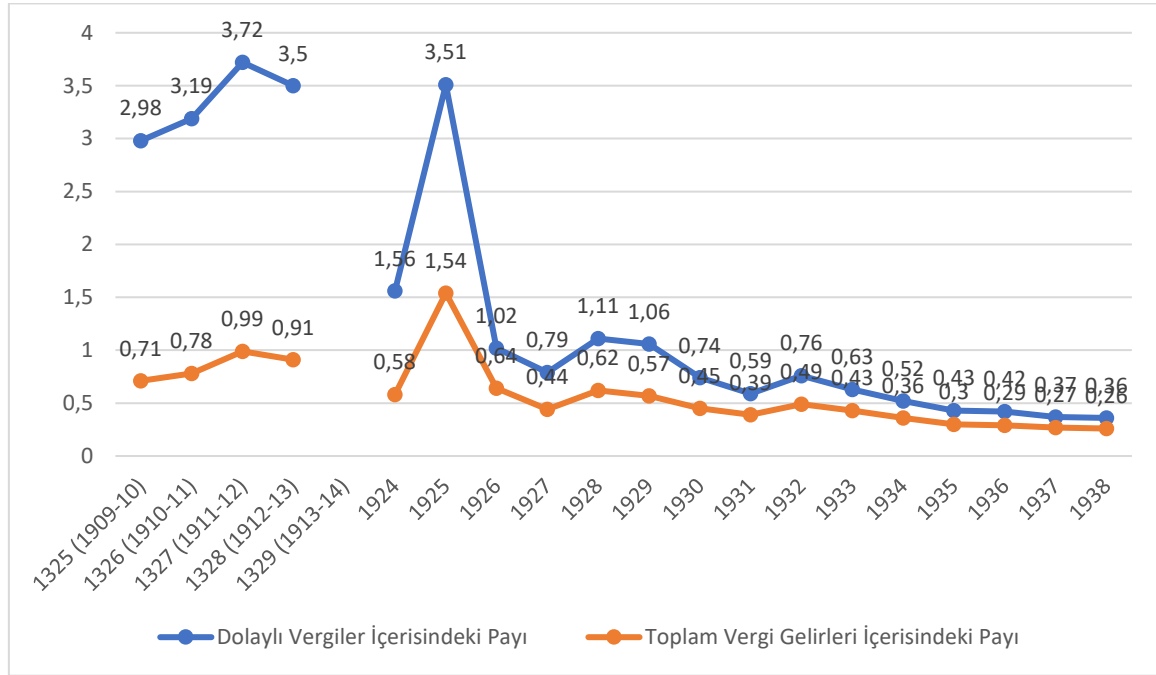
Tablo 38. Saydiye Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaylı Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1325 (1909-10)	Saydiye Rüsumu	13.534.100,00	2,98	0,71
1326 (1910-11)	Saydiye Rüsumu	15.394.900,00	3,19	0,78
1327 (1911-12)	Saydiye Rüsumu	19.953.000,00	3,72	0,99
1328 (1912-13)	Saydiye Rüsumu	19.953.000,00	3,50	0,91
1329 (1913-14)	Saydiye Rüsumu	-	-	-
1924	Saydiye Rüsumu	440.000,00	1,56	0,58
1925	Saydiye Rüsumu	1.250.000,00	3,51	1,54
1926	Saydiye Rüsumu	800.000,00	1,02	0,64
1927	Saydiye Rüsumu	550.000,00	0,79	0,44
1928	Saydiye Rüsumu	800.000,00	1,11	0,62
1929	Saydiye Rüsumu	800.000,00	1,06	0,57
1930	Saydiye Rüsumu	700.000,00	0,74	0,45
1931*	Kara ve Deniz Avları Vergisi	482.500,00	0,59	0,39
1932	Kara ve Deniz Avları Vergisi	480.000,00	0,76	0,49
1933	Kara ve Deniz Avları Vergisi	450.000,00	0,63	0,43
1934	Kara ve Deniz Avları Vergisi	400.000,00	0,52	0,36
1935	Kara ve Deniz Avları Vergisi	350.000,00	0,43	0,30
1936	Kara ve Deniz Avları Vergisi	350.000,00	0,42	0,29
1937	Kara ve Deniz Avları Vergisi	375.000,00	0,37	0,27
1938	Kara ve Deniz Avları Vergisi	400.000,00	0,36	0,26

Kaynak: Güran 2003; 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

Saydiye vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri yer Şekil 16'da almaktadır. Grafiği incelediğimizde saydiye vergisinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde dengeli bir seyir izlediği; Cumhuriyet Dönemi'nde ise ilk iki yıl dalgalanma yaşadığı sonra dengeyi bulduğunu ve giderek azaldığını söylemek mümkündür.

Şekil 16. Saydiye Vergisi'nin 1325 (1909-10) – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1938 bütçe kanunları

2.2. Cumhuriyet Dönemi'nde Uygulanan Vergi Türlerinin Bütçe İçerisindeki Değişimi

Cumhuriyet Dönemi'nde ihdas edilen 15 vergi türünün bütçe içerisindeki paylarını inceleyeceğimiz bu bölümde Osmanlı Devleti'nden miras kalan vergilerde izlediğimiz usul izlenecektir. Buna göre; bütçeler ile ilgili düzenlenen tablolarda her bir vergi türü için; bütçelerde yer alan gelir tahmini, tahminlerin dolaylı/dolaysız vergiler içerisindeki payı, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır. Bu tablolar ile ilgili vergilerin bütçe içerisindeki ağırlıkları, bunların yıllar içerisindeki seyri, iki dönem arasındaki farkın nasıl gerçekleştiği, yine iki dönem vergilerinin toplam vergiler içerisindeki ağırlıkları gibi verilere ulaşarak vergi yapısının nasıl değiştiği izlenecektir.

2.2.1. Dolaysız (Bilavasita) Vergiler

2.2.1.1. Arazi Vergisi

Arazi vergisi 1931 yılında Cumhuriyet Dönemi'nde yürürlüğe giren ve dönem sonuna kadar uygulanan bir vergidir. Arazi ve binalar vergisi daha önce uygulanan müsakkafat vergisinin yerine uygulanmaya başlanan vergilerdir.

Arazi vergisinin 1931 – 1935 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payına Tablo 39’da yer verilmiştir. Tabloyu değerlendirdiğimizde arazi vergisi uygulandığı dönem içerisinde toplam vergi gelirleri içerisinde dönem içerisinde %4,25 ile %4,63 arasında değerler almıştır. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı ise 13,29 ile 14,62 arasında değişim göstermiştir. Dönem içerisinde arazi vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %4,45, dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması ise %13,77 olarak gerçekleşmiştir.

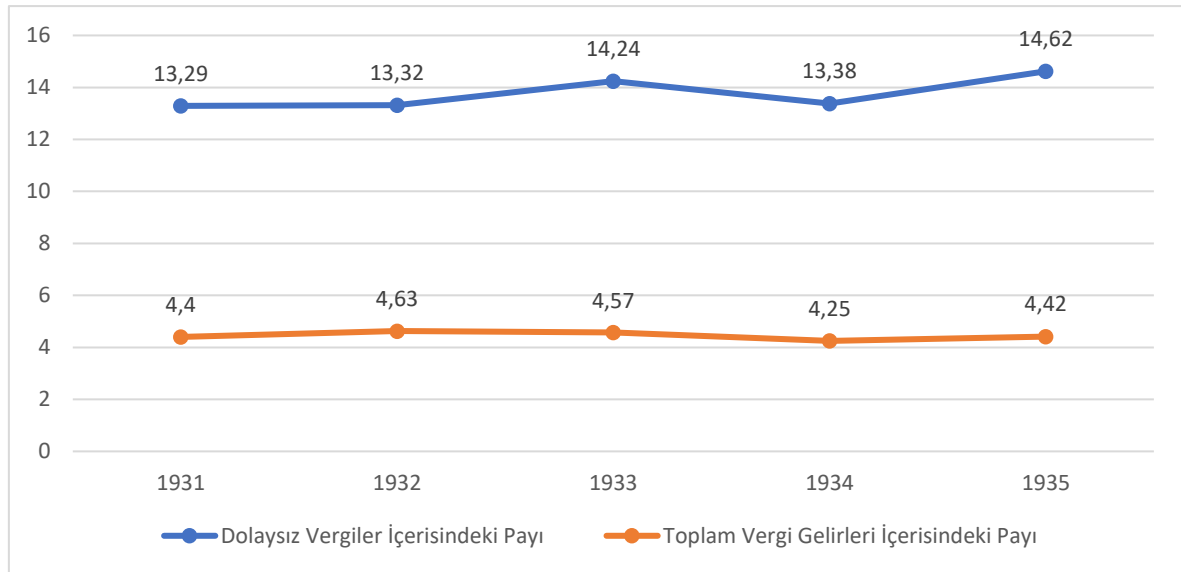
Tablo 39. Arazi Vergisi’nin 1931 – 1935 Dönemi’nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1931	Arazi Vergisi	5.400.000,00	13,29	4,40
1932	Arazi Vergisi	4.500.000,00	13,32	4,63
1933	Arazi Vergisi	4.800.000,00	14,24	4,57
1934	Arazi Vergisi	4.750.000,00	13,38	4,25
1935	Arazi Vergisi	5.200.000,00	14,62	4,42

Kaynak: 1931-1935 bütçe kanunları

Arazi vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 17’de yer almaktadır. Buna göre verginin yıllara göre dolaysız vergiler ve toplam vergi gelirleri içerisindeki seyri yer almaktadır. Görüldüğü üzere verginin dönem başı değeri ile dönem sonu değeri neredeyse aynı gerçekleşmiştir. Verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması da bunu doğrulamaktadır. Dolaysız vergiler içerisindeki payı da kısmen dalgalanma görünse de genel olarak dengeli bir görünüm sergilediğini söylemek mümkündür.

Şekil 17. Arazi Vergisi’nin 1931 – 1935 Dönemi’nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1930 bütçe kanunları

Son olarak arazi vergisinin müsakkafat vergisinin modern hali olarak müsakkafat vergisine göre nasıl bir gelir sağladığı sorusunun yanıtı ise bir sonraki başlıkta bina vergisi içerisinde değerlendirilecektir.

2.2.1.2. Bina Vergisi

Bina vergisi de 1931 yılında müsakkafat vergisinin yerine uygulanmaya başlanan vergilerden bir diğeridir. Vergi 1935 yılına kadar arazi vergisiyle birlikte uygulanmıştır.

Arazi vergisinin 1931 – 1935 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 40’ta yer verilmiştir. Tabloyu değerlendirdiğimizde bina vergisi uygulandığı dönem içerisinde toplam vergi gelirleri içerisinde %3,85 ile %4,63 arasında değerler almıştır. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı ise %12,11 ile %13,32 arasında değişim göstermiştir. Dönem içerisinde bina vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %4,18, dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması ise %12,91 olarak gerçekleşmiştir

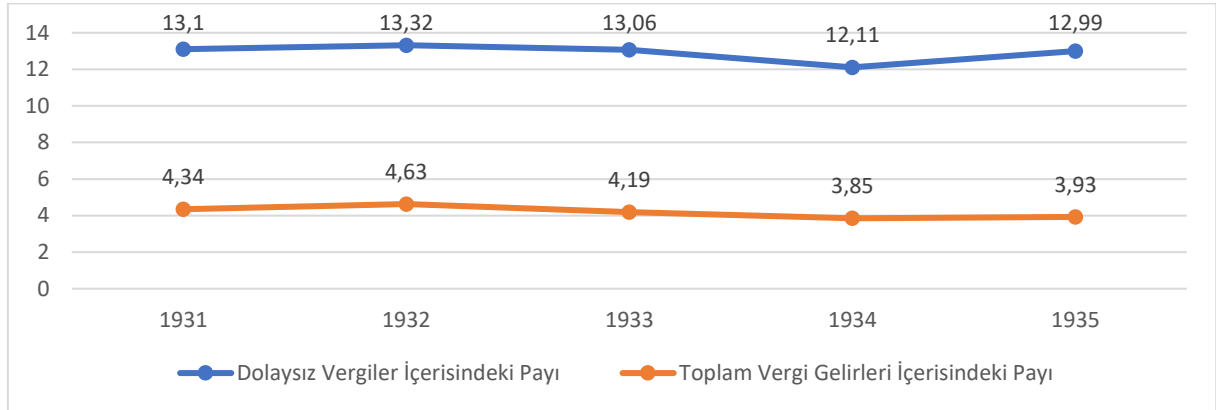
Tablo 40. Bina Vergisi’nin 1931 – 1935 Dönemi’nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1931	Binalar vergisi	5.322.300,00	13,10	4,34
1932	Binalar vergisi	4.150.000,00	13,32	4,63
1933	Binalar vergisi	4.400.000,00	13,06	4,19
1934	Binalar vergisi	4.300.000,00	12,11	3,85
1935	Binalar vergisi	4.619.000,00	12,99	3,93

Kaynak: 1931-1935 bütçe kanunları

Bina vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri şekil 18’de yer almaktadır. Verginin toplam vergi gelirler içerisindeki payı dönem başına göre %9,44 oranında azalmıştır. Dolaysız vergiler içerisindeki payında ise çok küçük değişiklikler olmakla beraber dönem başına göre dönem sonunda %0,83 oranında bir düşüş gerçekleşmiştir.

Şekil 18. Bina Vergisi'nin 1931 – 1935 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1325 (1909-1910) – 1930 bütçe kanunları

Son olarak müsakkafat vergisinin 1930 yılına kadar uygulandığı dönemde toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalama değeri %10,79 olarak gerçekleşmiştir. 1930 sonrasında arazi ve bina vergilerinin topladığımızda bu oran %8,63 olarak gerçekleşmiştir. Aynı şekilde müsakkafat vergisinin Cumhuriyet Dönemi'nde dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması %28,78'dir. Arazi ve bina vergilerinin dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması ise %26,68 olarak gerçekleşmiştir. O halde müsakkafat vergisinin kaldırılması sonucunda ihdas edilen arazi ve bina vergilerinin elde edilen vergi geliri açısından verimli olmadığını söylemek mümkündür. Zira verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalama payı %20,01 oranında azalmıştır.

2.2.1.3. Kazanç Vergisi

Kazanç vergisi 1926 yılında temettü vergisi yerine uygulanmaya başlanan bir vergi türüdür. Ve dönem sonuna kadar uygulanmıştır.

Kazanç vergisinin 1926-1938 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payına Tablo 41'de yer verilmiştir. Tabloyu değerlendirdiğimizde kazanç vergisi uygulandığı dönem içerisinde toplam vergi gelirleri içerisinde %14,79 ile %7,43 arasında değerler almıştır. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı ise %23,62 ile başlamış dönem sonunda %56,81'e kadar ulaşmıştır. Dönem içerisinde kazanç vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %11,70, dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması ise %37,51 olarak gerçekleşmiştir.

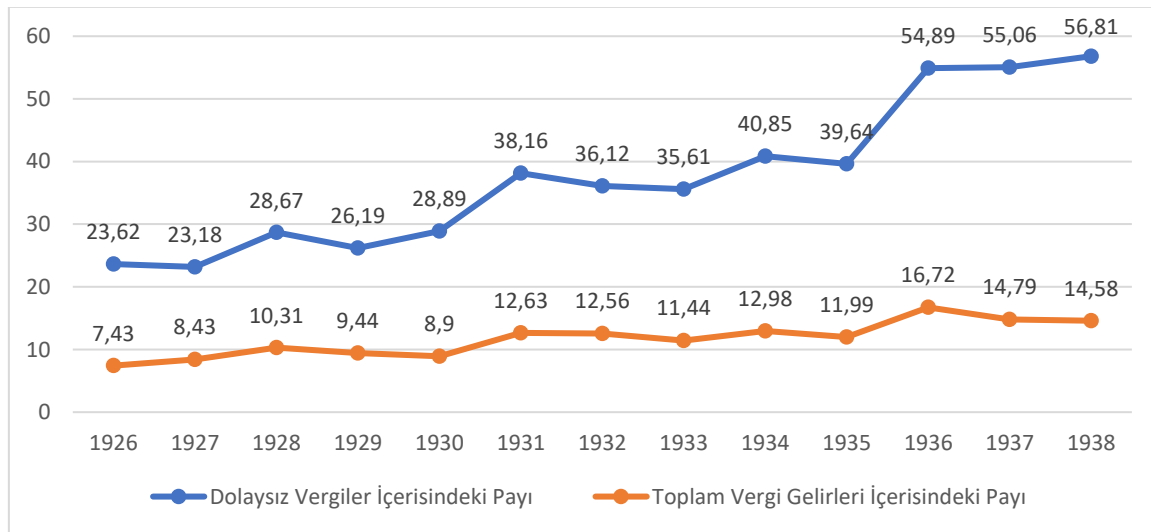
Tablo 41. Kazanç Vergisi'nin 1926 – 1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1926	Kazanç Vergisi	9.260.000,00	23,62	7,43
1927	Kazanç Vergisi	10.500.000,00	23,18	8,43
1928	Kazanç Vergisi	13.300.000,00	28,67	10,31
1929	Kazanç Vergisi	13.300.000,00	26,19	9,44
1930	Kazanç Vergisi	13.950.000,00	28,89	8,90
1931	Kazanç Vergisi	15.500.000,00	38,16	12,63
1932	Kazanç Vergisi	12.200.000,00	36,12	12,56
1933	Kazanç Vergisi	12.000.000,00	35,61	11,44
1934	Kazanç Vergisi	14.500.000,00	40,85	12,98
1935	Kazanç Vergisi	14.100.000,00	39,64	11,99
1936	Kazanç Vergisi	20.200.000,00	54,89	16,72
1937	Kazanç Vergisi	20.275.000,00	55,06	14,79
1938	Kazanç Vergisi	22.005.000,00	56,81	14,58

Kaynak: 1926-1938 bütçe kanunları

Kazanç vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 19'da yer almaktadır. Grafiği incelediğimizde kazanç vergisinin uygulandığı dönemde hem toplam vergi gelirleri hem de dolaysız vergiler içerisindeki payının sürekli arttığını görmekteyiz. Dönem başından kazanç vergisi toplam vergi gelirlerinin %7,43 ünü karşılarken dönem sonunda %96,23 artış gerçekleşmiştir. Verginin dolaysız vergileri içerisindeki ağırlığı ise çok daha fazla artış göstermiştir. Zira dönem başına göre kazanç vergisinin dolaysız vergileri içerisindeki payı dönem sonunda %140,51 oranında artış göstermiştir.

Şekil 19. Kazanç Vergisi'nin 1926 – 1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)



Kaynak: 1926-1938 bütçe kanunları

Son olarak Kazanç vergisini temettü vergisi ile karşılaştırdığımız temettü vergisinin Cumhuriyet Dönemi'nde toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %5,28'dir. Kazanç vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması ise %11,70'dir. Temettü vergisinin dolaysız vergiler içerisindeki payı %9,88 ile kazanç vergisinin dolaysız vergiler içerisindeki payı %37,51 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda kazanç vergisi temettü vergisine göre %121,59 oranının da toplam vergi gelirlerine katkı sağlamıştır.

2.2.1.4.Sayım Vergisi

Sayım vergisi 1926 yılında ağnam vergisi yerine yürürlüğe girmiştir. 1930 yılına kadar uygulanan sayım vergisi kaldırılarak 1931 yılı itibariyle hayvanlar vergisi olarak tahsil edilmeye devam etmiştir.

Sayım vergisinin 1926 – 1930 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 42'te yer verilmiştir. Tabloyu incelediğimizde sayım vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı en yüksek değeri 1929 yılında %11; en düşük değeri ise dönem başında %7,58 olarak gerçekleşmiştir. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı ise en yüksek değerini dönem sonunda %31,59 olarak, en düşük değerini ise dönem başında %24,10 olarak almıştır.

Dönem içerisinde sayım vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %9,69; dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması ise %28,38 olarak gerçekleşmiştir.

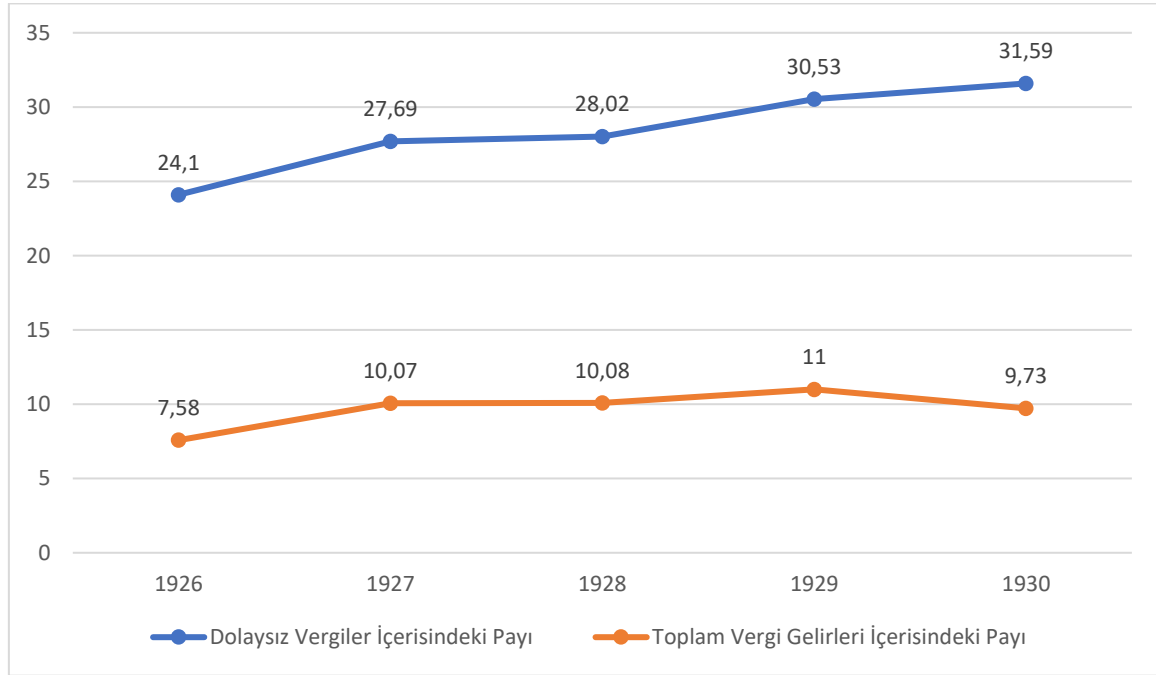
Tablo 42. Sayım Vergisi'nin 1926 – 1930 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1926	Sayım Vergisi	9.451.000,00	24,10	7,58
1927	Sayım Vergisi	12.541.000,00	27,69	10,07
1928	Sayım Vergisi	13.003.000,00	28,02	10,08
1929	Sayım Vergisi	15.500.000,00	30,53	11,00
1930	Sayım Vergisi	15.250.000,00	31,59	9,73

Kaynak: 1926-1930 bütçe kanunları

Sayım vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 20'de yer almaktadır. Grafiği incelediğimizde ise; sayım vergisinin dolaysız vergiler içerisindeki payının sürekli arttığını, toplam vergi gelirleri içerisindeki payının ise kısmi düşüşlerle birlikte arttığını söylemek mümkündür.

Şekil 20. Sayım Vergisi'nin 1926-1930 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)



Kaynak: 1926-1930 bütçe kanunları

Sayım vergisini ağnam vergisi ile karşılaştırdığımızda; Cumhuriyet Dönemi'nde ağnam vergisinin 1924 ve 1925 yıllarında toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %6,27 iken sayım vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %9,69 olarak gerçekleşmiştir. Sayım vergisiyle birlikte bu vergiden elde edilen gelir %54,54 artmıştır. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı da %11,74'den %28,38'e yükselmiştir. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki %141,73 lük artışının en önemli sebebi aşar vergisinin kaldırılmasıdır.

2.2.1.5. Hayvanlar Vergisi

Hayvanlar vergisi 1931 yılında sayım vergisi yerine yürürlüğe girmiş ve dönem sonuna kadar uygulanmıştır.

Hayvanlar vergisinin 1931-1938 mali yılları arasında kadar bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 43'te yer verilmiştir. Yukarıdaki tabloya göre; Hayvanlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı en yüksek değeri 1936 yılında %12,83; en düşük değeri ise 1932 yılında %4,27 olarak gerçekleşmiştir. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı ise en yüksek değerini yine aynı 1936 yılında %42,12 olarak, en düşük değerini ise 1935 yılında %29,94 olarak gerçekleşmiştir.

Dönem içerisinde Hayvanlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %9,84; dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması ise %35,63 olarak gerçekleşmiştir.

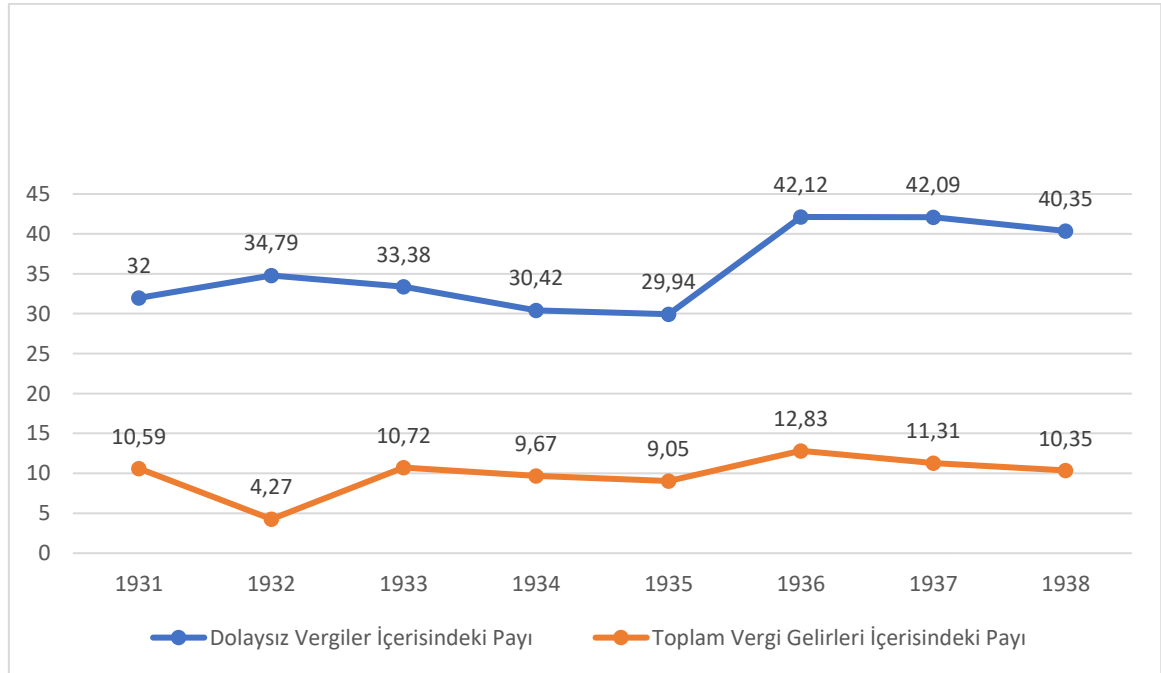
Tablo 43. Hayvanlar Vergisi'nin 1931 – 1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler Ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1931	Hayvanlar Vergisi	13.000.000,00	32,00	10,59
1932	Hayvanlar Vergisi	11.750.000,00	34,79	4,27
1933	Hayvanlar Vergisi	11.250.000,00	33,38	10,72
1934	Hayvanlar Vergisi	10.800.000,00	30,42	9,67
1935	Hayvanlar Vergisi	10.650.000,00	29,94	9,05
1936	Hayvanlar Vergisi	15.500.000,00	42,12	12,83
1937	Hayvanlar Vergisi	15.500.000,00	42,09	11,31
1938	Hayvanlar Vergisi	15.631.000,00	40,35	10,35

Kaynak: 1931-1938 bütçe kanunları

Hayvanlar vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 21'de yer almaktadır. Grafikte hayvanlar vergisi 1932 yılında çarpıcı bir düşüş yaşamakla beraber sonraki yıllarda birbirine yaklaşık değerle almıştır. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı ise genel olarak artış eğiliminde gerçekleşmiştir.

Şekil 21. Hayvanlar Vergisi'nin 1931–1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri



Kaynak: 1931-1938 bütçe kanunları

Hayvanlar vergisi, sayım ve ağnam vergilerini karşılaştırdığımızda verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının sayım vergisini baz aldığımızda %54,54; hayvanlar vergisini baz aldığımızda ise %56,93 oranında arttığı; hayvanlar vergisinin sayım vergisine göre ise %1,54 oranında vergi gelirlerini artırdığı görülmektedir. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı ağnam vergisine göre ise sayım vergisi baz alındığında %141,73 oranında;

hayvanlar vergisi baz alındığında ise %203,43 oranında arttığı; böylece hayvanlar vergisinin sayım vergisine göre dolaysız vergiler içerisinde %25,54 daha fazla büyüklüğe sahip olduğu görülmektedir. O halde sayım vergisinden hayvanlar vergisine geçiş neticesinde vergi gelirlerinde önemli bir artış görülmezken verginin dolaysız vergiler içerisindeki büyüklüğü önemli ölçüde artmıştır.

2.2.1.6.Maktu Vergi

Maktu vergi Cumhuriyet Dönemi'nde 1926-1929 yıllarında uygulanmış dolaysız bir vergi türüdür.

Maktu Vergi'nin 1926-1929 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 44'te yer verilmiştir. Tabloya göre; Maktu Verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek değeri dönem içerisinde 1928 yılında %1,07; en düşük değeri ise dönem başında 1926 yılında %0,40 olarak gerçekleşmiştir. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı ise en yüksek değerini yine 1928 yılında almış ve %2,96; en düşük değerini ise dönem başında 1926 yılında %1,28 oranında gerçekleşmiştir.

Dönem içerisinde maktu verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %0,88; dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması ise %2,48 olarak gerçekleşmiştir.

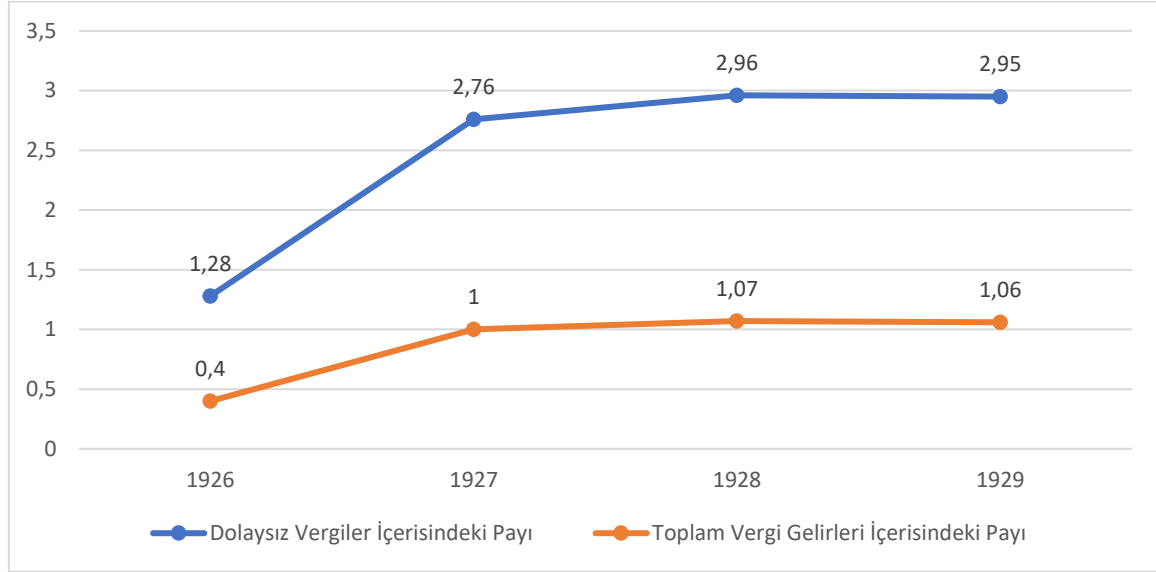
Tablo 44. Maktu Vergi'nin 1926 -1929 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler Ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1926	Maktu Vergi	500.000,00	1,28	0,40
1927	Maktu Vergi	1.250.000,00	2,76	1,00
1928	Maktu Vergi	1.375.000,00	2,96	1,07
1929	Maktu Vergi	1.500.000,00	2,95	1,06

Kaynak: 1926-1929 bütçe kanunları

Maktu verginin toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 22'de yer almaktadır. Grafiğe göre maktu vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki nispeten artan ve dengeli bir seyir izlemektedir. Maktu vergisinin dönem başı ve dönem sonu değerlerini incelediğimizde toplam vergi gelirleri içerisindeki payının dönem sonunda dönem başına göre %165; dolaysız vergiler içerisindeki payı ise %130,46 oranında artmıştır.

Şekil 22. Maktu Vergi'nin 1926 -1929 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1926-1929 bütçe kanunları

2.2.1.7. Mahsulatı Araziye Vergisi

Mahsulat-ı araziye vergisi aşar vergisinin ilgası sonrasında aynı kanunla yürürlüğe girmiş bir vergidir. Bir yıl süre ile uygulanmış sonrasında kaldırılmıştır.

Mahsulat-ı araziye vergisinin 1925 mali yılında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 45'te yer verilmiştir. Mahsulatı Araziye vergisi bir yıl uygulanmıştır ancak bir önceki yıl uygulanan aşar vergisiyle kıyaslamak faydalı olacaktır. Aşar vergisi 1924 yılında toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %36,52 dolaysız vergiler içerisindeki payı ise %62,60'tır. Mahsulatı araziye vergisine baktığımızda ise neredeyse aşar vergisinin yarısı büyüklüğünde bir vergidir. O halde aşar vergisi kaldırılmakla beraber yol açacağı tahribatın en azından yarısı mahsulatı araziye vergisiyle telafi edilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Tablo 45. Mahsulat-ı Araziye Vergisi'nin 1925 Mali Yılı Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1925	Mahsulatı Araziye	15.350.000,00	38,50	18,96

Kaynak: 1925 bütçe kanunu

2.2.1.8.Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve intikal vergisi 1926 yılında yürürlüğe girmiş ve dönem sonuna kadar uygulanmıştır.

Veraset ve intikal vergisinin 1926-1938 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 46’da yer verilmiştir. Tabloya göre; veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı en yüksek değeri dönem başı 1926 yılında %0,80; en düşük değeri dönem içerisinde ise 1927 yılında %0,08 olarak gerçekleşmiştir. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı ise en yüksek değerini yine aynı dönem başında %2,55 olarak, en düşük değerini ise 1927 yılında %0,22 olarak gerçekleşmiştir. Dönem içerisinde veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %0,41; dolaysız vergiler içerisindeki ortalaması ise %1,31 olarak gerçekleşmiştir.

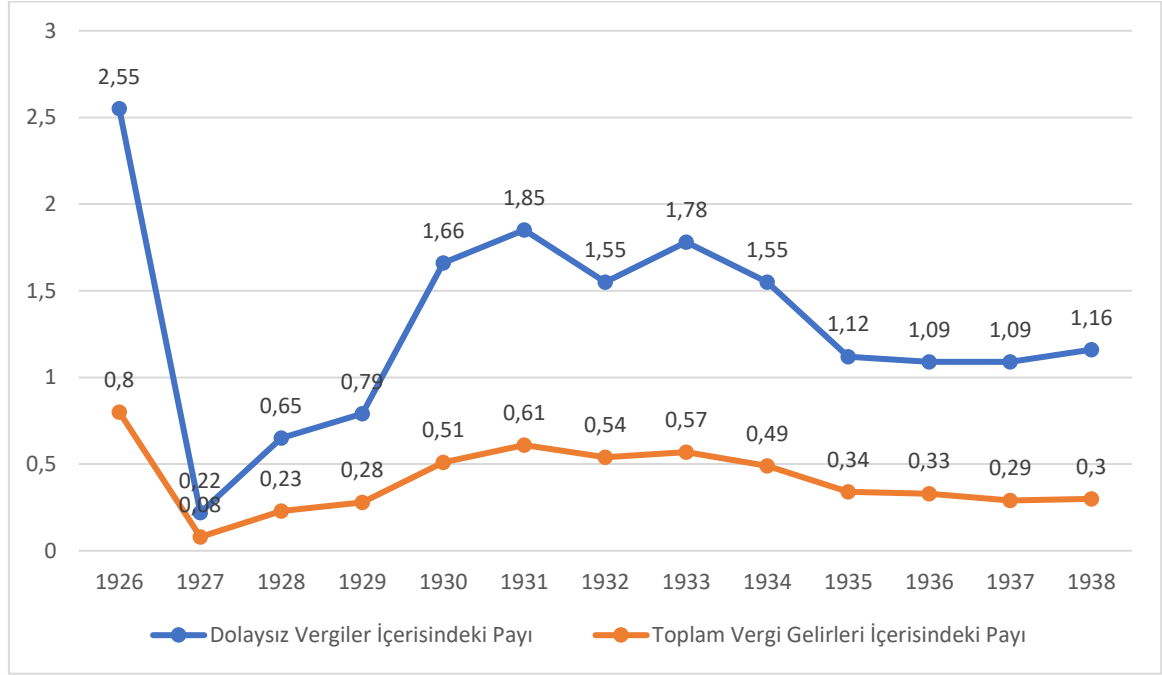
Tablo 46. Veraset ve İntikal Vergisi’nin 1926 -1938 Dönemi’nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1926	Veraset ve İntikal Vergisi	1.000.000,00	2,55	0,80
1927	Veraset ve İntikal Vergisi	100.000,00	0,22	0,08
1928	Veraset ve İntikal Vergisi	300.000,00	0,65	0,23
1929	Veraset ve İntikal Vergisi	400.000,00	0,79	0,28
1930	Veraset ve İntikal Vergisi	800.000,00	1,66	0,51
1931	Veraset ve İntikal Vergisi	750.000,00	1,85	0,61
1932	Veraset ve İntikal Vergisi	525.000,00	1,55	0,54
1933	Veraset ve İntikal Vergisi	600.000,00	1,78	0,57
1934	Veraset ve İntikal Vergisi	550.000,00	1,55	0,49
1935	Veraset ve İntikal Vergisi	400.000,00	1,12	0,34
1936	Veraset ve İntikal Vergisi	400.000,00	1,09	0,33
1937	Veraset ve İntikal Vergisi	400.000,00	1,09	0,29
1938	Veraset ve İntikal Vergisi	450.000,00	1,16	0,30

Kaynak: 1926-1938 bütçe kanunları

Veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 23’te yer almaktadır. Grafiğe göre veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki payı dalgalı bir seyir izlemektedir. Verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yıldan yıla azalarak dönem sonunda dönem başına göre %70 oranında azalmıştır. Dolaysız vergiler içerisindeki payı da dönem başına göre %54,50 oranında azalmıştır. Bu durumda veraset ve intikal vergisinin vergi gelirleri içerisindeki ağırlığının oldukça düşük olduğunu söylemek mümkündür.

Şekil 23. Veraset ve İntikal Vergisi'nin 1926 -1938 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1926-1938 bütçe kanunları

2.2.1.9.Harp Vergisi

Harp vergisinin 1924 ve 1925 mali yıllarında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 47’de yer verilmiştir. Harp vergisi esasen milli mücadele Dönemi’nde I. Dünya Savaşı’nın etkilerini telafi etmek amacıyla alınmış olsa da Cumhuriyet Dönemi’nde de 2 yıl bütçelerde yer almıştır. 1924 yılında toplam vergi gelirlerinin %0,66’sını karşılarken 1925 yılında vergi neredeyse 2 kat artmış ve toplam vergi gelirlerinin %1,24’üne karşılık gelmiştir. Verginin dolaysız vergiler içerisindeki payı ise %1,14’ten, %2,51’e yükselmiştir.

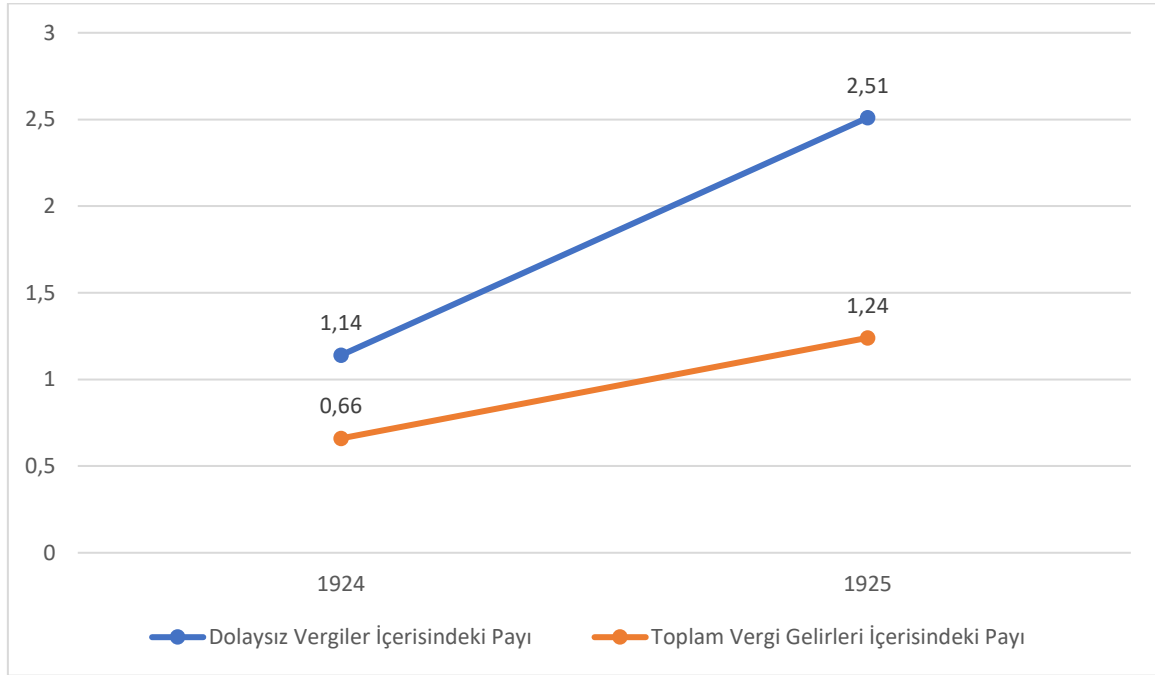
Tablo 47. Harp Vergisi’nin 1924 -1925 Dönemi’nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1924	Harp Vergisi	500.000,00	1,14	0,66
1925	Harp Vergisi	1.000.000,00	2,51	1,24

Kaynak: 1924-1925 bütçe kanunları

Harp vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaysız vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 24’te yer almaktadır. Görüldüğü üzere verginin hem toplam vergi gelirleri içerisindeki payı hem de dolaysız vergiler içerisindeki payı artmıştır.

Şekil 24. Harp Vergisi'nin 1924 – 1925 Dönemi'nde Dolaysız Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1924-1925 bütçe kanunları

2.2.2. Dolaylı (Bilvasıta) Vergiler

2.2.2.1. Umumi İstihlak Vergisi

İstihlak Vergileri Cumhuriyet Dönemi'nde 1926 yılında uygulanmaya başlamıştır. Bir önceki bölümde değinildiği üzere aşar vergisinin kaldırılmasından sonra hükümet dolaylı vergilere yönelmiştir. Bir sonraki bölümde de bunun vergi yükü üzerindeki etkisinden bahsedilecektir. İstihlak Vergileri 1926 yılından 1930 yılına kadar uygulanmış bu yıldan sonra daimi istihlak vergisi, eğlence ve hususi istihlak vergisi ve muamele vergileri olarak uygulanmaya devam etmiştir.

Umumi istihlak vergisinin 1926 -1930 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payına Tablo 48'de yer verilmiştir. Tabloya göre; istihlak vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek değeri dönem içerisinde 1928 yılında %30,10; en düşük değeri dönem sonunda 1930 yılında %12,85 olarak gerçekleşmiştir. Verginin dolaylı vergiler içerisindeki payı ise en yüksek değerini yine aynı yıl %54,06; en düşük değerini ise 1930 yılında %21,38 olarak gerçekleşmiştir.

Dönem içerisinde istihlak vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %25,24; dolaylı vergiler içerisindeki ortalaması ise %44,42 olarak gerçekleşmiştir. Görüldüğü üzere istihlak vergisi toplam vergi gelirlerinin dörtte birinden fazla bir değeri göstermektedir.

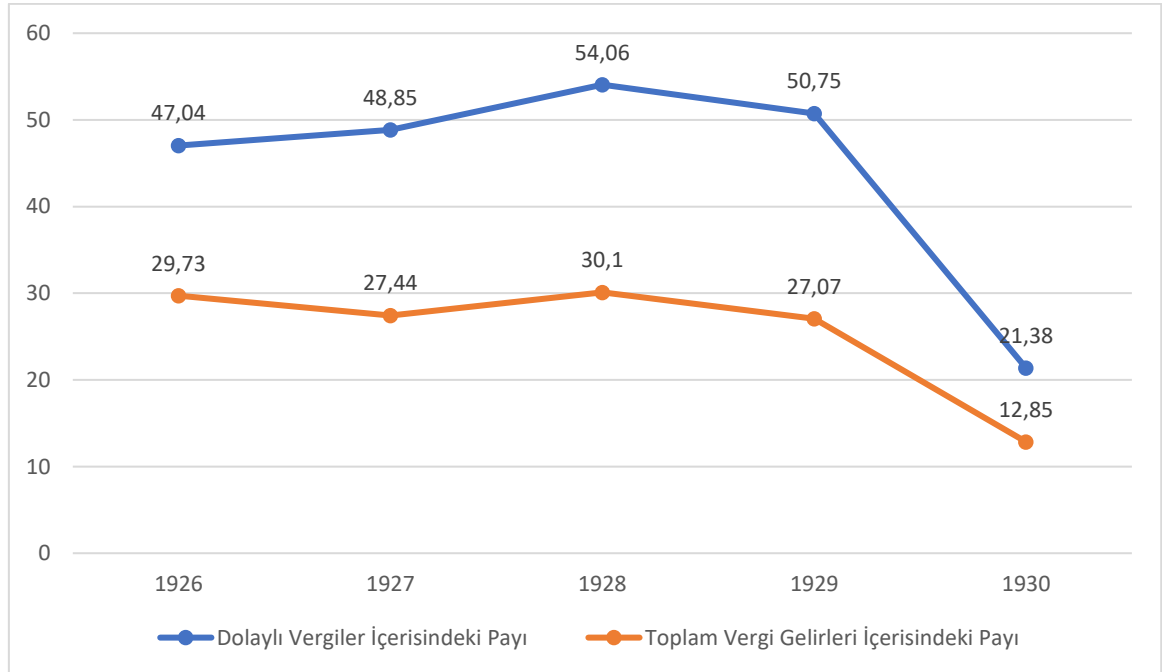
Tablo 48. Umumi İstihlak Vergisi Vergisi'nin 1926 -1930 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaylı Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1926	İstihlak Vergileri	37.046.000,00	47,04	29,73
1927	İstihlak Vergileri	34.185.000,00	48,85	27,44
1928	Muamele ve İstihlak Vergileri	38.850.000,00	54,06	30,10
1929	Muamele ve İstihlak Vergileri	38.125.000,00	50,75	27,07
1930	Muamele ve İstihlak Vergileri	20.150.000,00	21,38	12,85

Kaynak: 1926-1930 bütçe kanunları

Umumi istihlak vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 25'te yer almaktadır. Grafikte istihlak vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içerisindeki payı kısmen dengeli bir seyir izlemektedir. Verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı son yılı saymazsak küçük azalış ve artışlar ile dengeli bir seyir izlemiştir. Öte yandan verginin dolaylı vergileri içerisindeki payı da son yıl hariç artış eğilimini sürdürmüştür. İstihlak vergisinin dönem başı ve dönem sonu değerlerini incelediğimizde ise dönem sonunda dönem başına göre %56,77; dolaylı vergiler içerisindeki payı ise %54,54 oranında azalmıştır.

Şekil 25. Umumi İstihlak Vergisi'nin 1926 -1930 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1926-1930 bütçe kanunları

2.2.2.2. Muamele Vergileri

Muamele vergisinin 1931-1938 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payına Tablo 49’da yer verilmiştir. Tabloya göre; muamele vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek değeri dönem sonu 1938 yılında %18,05; en düşük değeri dönem başında 1931 yılında %10,59 olarak gerçekleşmiştir. Verginin dolaylı vergiler içerisindeki payı ise en yüksek değerini yine aynı yıl %24,28; en düşük değerini ise 1931 yılında %15,83 olarak gerçekleşmiştir.

Dönem içerisinde muamele vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %14,01; dolaylı vergiler içerisindeki ortalaması ise %20,10 olarak gerçekleşmiştir.

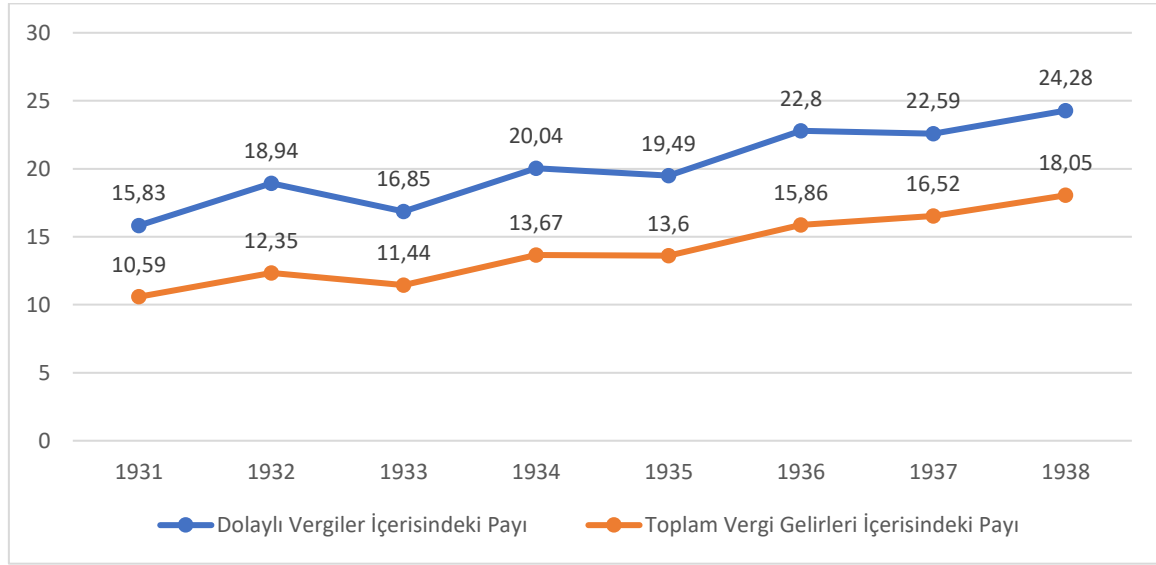
Tablo 49. Muamele Vergisi’nin 1931-1938 Dönemi’nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaylı Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1931	Muamele Vergisi	13.000.000,00	15,83	10,59
1932	Muamele Vergisi	12.000.000,00	18,94	12,35
1933	Muamele Vergisi	12.000.000,00	16,85	11,44
1934	Muamele Vergisi	15.270.000,00	20,04	13,67
1935	Muamele Vergisi	16.000.000,00	19,49	13,60
1936	Muamele Vergisi	19.150.000,00	22,80	15,86
1937	Muamele Vergisi	22.640.000,00	22,59	16,52
1938	Muamele Vergisi	22.247.000,00	24,28	18,05

Kaynak: 1931-1938 bütçe kanunları

Muamele vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 26’da yer almaktadır. Yukarıdaki grafikte muamele vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içerisindeki payı dalgalı bir seyir izlemekle beraber dönem sonunda arttığı görülmektedir. Muamele vergisinin dönem başı ve dönem sonu değerlerini incelediğimizde toplam vergi gelirleri içerisindeki payının dönem sonunda dönem başına göre %70,46; dolaylı vergiler içerisindeki payı ise %57,37 oranında artmıştır. Bunun nedeni ise 1931 ve 1934 yıllarında düzenlenen muamele vergileridir.

Şekil 26. Muamele Vergisi'nin 1931-1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1931-1938 bütçe kanunları

2.2.2.3. Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi

Eğlence ve hususi istihlak vergisi Cumhuriyet Dönemi'nde sadece bir yıl uygulanmış dolaylı bir vergi türüdür.

Eğlence ve hususi istihlak vergisinin 1931 mali yılındaki bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payına Tablo 50'de yer verilmiştir. Buna göre eğlence ve hususi istihlak vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının %0,57 olduğunu; dolaylı vergiler içerisindeki payının ise %0,85 olduğunu görmekteyiz. Oranlardan da anlaşılacağı üzere eğlence ve hususi istihlak vergisi vergi gelirleri içerisinde önemli bir yer tutmamaktadır.

Tablo 50. Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi'nin 1931 Dönemi Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaylı Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1931	Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi	700.000,00	0,85	0,57

Kaynak: 1931 bütçe kanunu

2.2.2.4.Dahili İstihlak Vergisi

Dahili istihlak vergisi 1931 yılında yürürlüğe girmiş ve 1938 yılına kadar uygulanmıştır.

Dahili istihlak vergisinin 1931-1938 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payına Tablo 51’te yer verilmiştir. Tabloya göre; dahili istihlak vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı en yüksek değeri 1935 yılında %16,46; en düşük değeri ise 1931 yılında %0,41 olarak gerçekleşmiştir. Verginin dolaylı vergiler içerisindeki payı ise en yüksek değerini yine 1935 yılında %23,59 olarak, en düşük değerini ise 1931 yılında %0,61 olarak gerçekleştirmiştir.

Dönem içerisinde dahili istihlak vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması %9,34; dolaylı vergiler içerisindeki ortalaması ise %13,23 olarak gerçekleşmiştir.

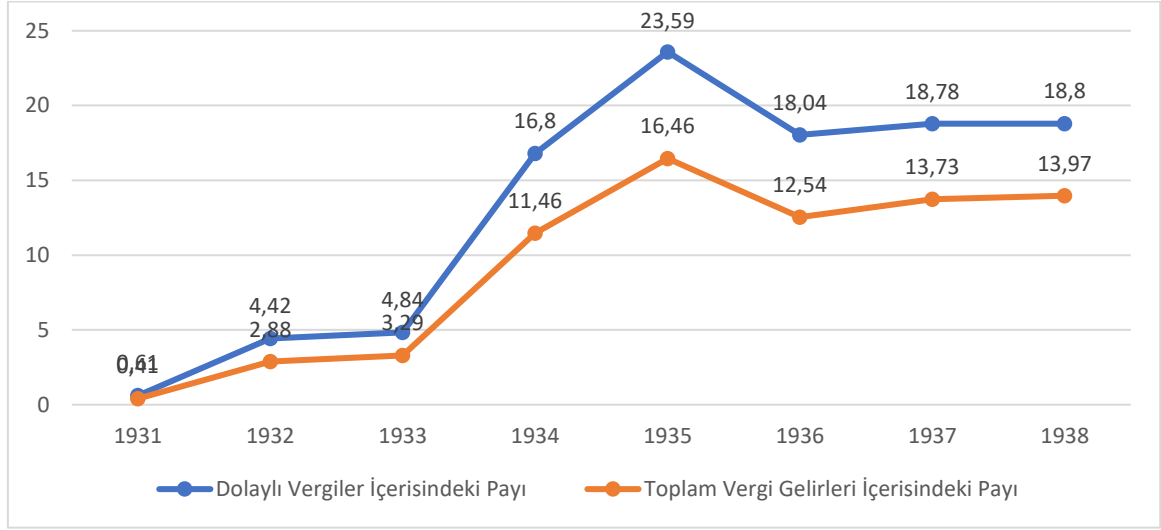
Tablo 51. Dahili İstihlak Vergisi’nin 1931 – 1938 Dönemi’nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaylı Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1931	Dahili İstihlak Vergisi	500.000,00	0,61	0,41
1932	Dahili İstihlak Vergisi	2.800.000,00	4,42	2,88
1933	Dahili İstihlak Vergisi	3.450.000,00	4,84	3,29
1934	Dahili İstihlak Vergisi	12.800.000,00	16,80	11,46
1935	Dahili İstihlak Vergisi	19.365.000,00	23,59	16,46
1936	Dahili İstihlak Vergisi	15.150.000,00	18,04	12,54
1937	Dahili İstihlak Vergisi	18.822.000,00	18,78	13,73
1938	Dahili İstihlak Vergisi	21.096.000,00	18,80	13,97

Kaynak: 1931-1938 bütçe kanunları

Dahili istihlak vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 27’de yer almaktadır. Grafiği incelediğimizde dahili istihlak vergisinin gerek toplam vergiler içerisindeki payının gerekse de dolaylı vergiler içerisindeki payının 1935 yılına kadar sürekli arttığı görülmektedir. Her ne kadar takip eden yılda azalış olsa da verginin büyüklüğünde önemli ölçüde bir düşüş gerçekleşmemiştir.

Şekil 27. Dahili İstihlak Vergisi'nin 1931 – 1938 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1931-1938 bütçe kanunları

2.2.2.5. Nakliye Vergisi

Nakliye vergisi, bütçelerde 1926 yılından itibaren yer bulmuş ve dönem sonuna kadar uygulanmıştır. Ancak nakliye vergisi 1926 yılından 1930 yılına kadar dolaysız vergiler içerisinde yer alırken 1930 yılı itibariyle vergi dolaylı vergiler içerisinde yer alınmıştır. 1931 yılı itibariyle bütçe nizamı değiştirildiğinden nakliye vergisi İstihlak ve muamele vergileri kısmına dahil edilmiştir.

Nakliye vergisinin 1926-1938 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı/dolaysız vergiler içerisindeki payına Tablo 52’de yer verilmiştir. Tabloyu incelediğimizde; nakliye vergisini 1930 yılına kadar, 1930 yılı ve 1931 yılı sonrası olarak üç kısımda incelemek daha doğru olacaktır. Bu kapsamda 1926-1930 yılları arasından verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı dönem başında %0,56 ile başlamış %0,46’ya kadar düşmüş, dönem sonunda ise %0,50 düzeyine gelmiş, dönem ortalaması ise %0,50 olarak gerçekleşmiştir. 1930 yılında ise verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %0,61’dir. 1931-1938 Dönemi’nde ise 1931 yılında %0,81 ile başlamış, %0,62’ye kadar düşmüş dönem sonunda ise %0,70 olarak gerçekleşmiştir. Bu dönemin ortalaması ise %0,67’dir. Böylece görülmektedir ki nakliye vergisi her ne kadar bütçe içerisinde önemli bir büyüklüğe sahip olmasa da dönem içerisinde toplam vergi gelirlerindeki ağırlığını artırmıştır. 1926 başlangıç seviyesinde göre 1938 yılında verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %25 oranında artmıştır.

Nakliye vergisinin 1926-1930 döneminde dolaysız vergiler içerisindeki payı %1,79 ile başlayıp dönem içerisinde %1,29’a kadar düşmüş dönem sonunda ise %1,38 olarak gerçekleşmiştir. 1930 yılında dolaylı vergiler içerisindeki payı ise %1,01’dir. 1931-1938 yılları arasında istihlak ve muamele vergileri içerisindeki payı ise %1,22 ile %0,85 arasında değerler almıştır. Dönem sonunda ise %0,94 olarak gerçekleşmiştir. Bu döneminin

ortalaması ise %0,97'dir. O halde nakliye vergisinin dönem ortalamalarını değerlendirdiğimizde dolaysız vergiler ile dolaylı vergiler içerisindeki payının neredeyse aynı olduğunu görmekteyiz.

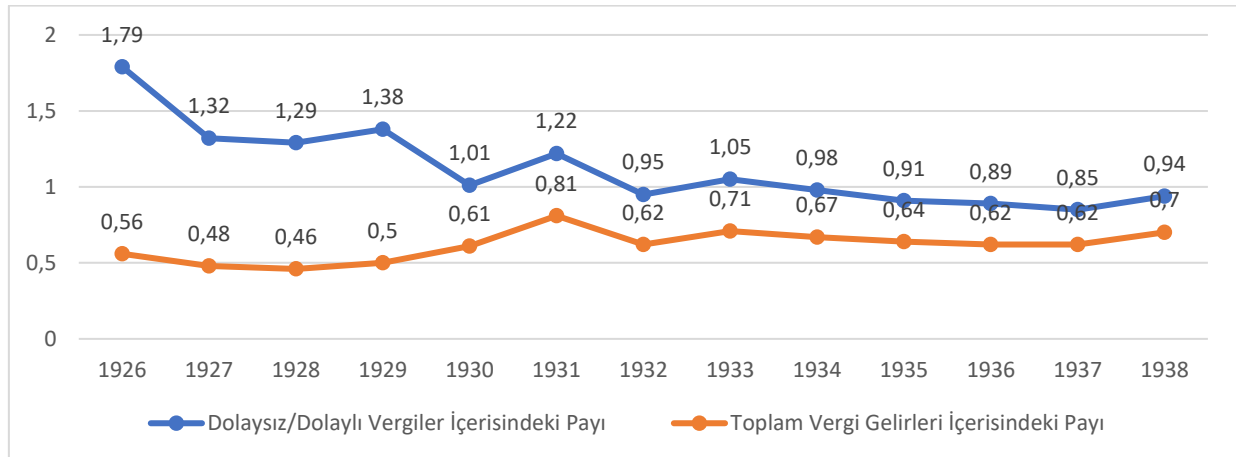
Tablo 52. Nakliye Vergisi'nin 1926 – 1938 Dönemi'nde Dolaysız/Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaysız/Dolaylı Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1926	Nakliye Vergisi	700.000,00	1,79	0,56
1927	Nakliye Vergisi	600.000,00	0,32	0,48
1928	Nakliye Vergisi	600.000,00	1,29	0,46
1929	Nakliye Vergisi	700.000,00	1,38	0,50
1930*	Nakliye Vergisi	950.000,00	1,01	0,61
1931	Nakliye Vergisi	1.000.000,00	1,22	0,81
1932	Nakliye Vergisi	600.000,00	0,95	0,62
1933	Nakliye Vergisi	750.000,00	1,05	0,71
1934	Nakliye Vergisi	750.000,00	0,98	0,67
1935	Nakliye Vergisi	750.000,00	0,91	0,64
1936	Nakliye Vergisi	750.000,00	0,89	0,62
1937	Nakliye Vergisi	850.000,00	0,85	0,62
1938	Nakliye Vergisi	1.050.000,00	0,94	0,70

Kaynak: 1926-1938 bütçe kanunları

Nakliye vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaysız/dolaylı vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 28'de yer almaktadır. Grafiğe göre nakliye vergisi toplam vergi gelirleri ve dolaysız, dolaylı ve istihlak ve muamele vergileri içerisindeki payları dalgalı bir yapıda gerçekleşmiştir. Nakliye vergisinin dönem başı ve dönem sonu değerlerini incelediğimizde toplam vergi gelirleri içerisindeki payının dönem sonunda dönem başına göre %25 artmış; kendi bölümü içerisindeki payı ise dönem başına göre %47,48 oranında azalmıştır.

Şekil 28. Nakliye Vergisi'nin 1926 – 1938 Dönemi'nde Dolaysız/Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1926-1938 bütçe kanunları

2.2.2.6.Elektrik Havagazı Vergisi

Elektrik ve havagazı vergisi 1926 yılında uygulanmaya başlamış 1930 senesine kadar bütçelerin dolaysız vergiler kısmında yer almıştır. 1930 bütçesinde yer almamakla beraber vergi; elektrik ve hava gazı istihlak vergisi ismi ile 1931 yılında istihlak ve muamele vergileri kısmına dahil edilmiştir.

Elektrik ve hava gazı istihlak vergisi 1926-1931 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile dolaylı vergiler içerisindeki payına Tablo 53'te yer verilmiştir. Tabloya göre; elektrik ve hava gazı vergisi vergisinin 1926-1930 yılları arasından verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı dönem başında %0,24 ile %0,23 değerlerini almıştır. Bu dönemin ortalaması ise %0,23 olarak gerçekleşmiştir. 1931 yılında ise verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %0,26'dır.

Elektrik ve hava gazı vergisi vergisinin 1926-1930 yılları arasında dolaylı vergiler içerisindeki payı %0,77 ile başlamış %0,64'e kadar düşmüştür. Bu dönemde ortalama değeri ise %0,68 olarak gerçekleşmiştir. 1931 yılında ise umumi istihlak ve muamele vergileri içerisindeki payı %0,39 olarak gerçekleşmiştir.

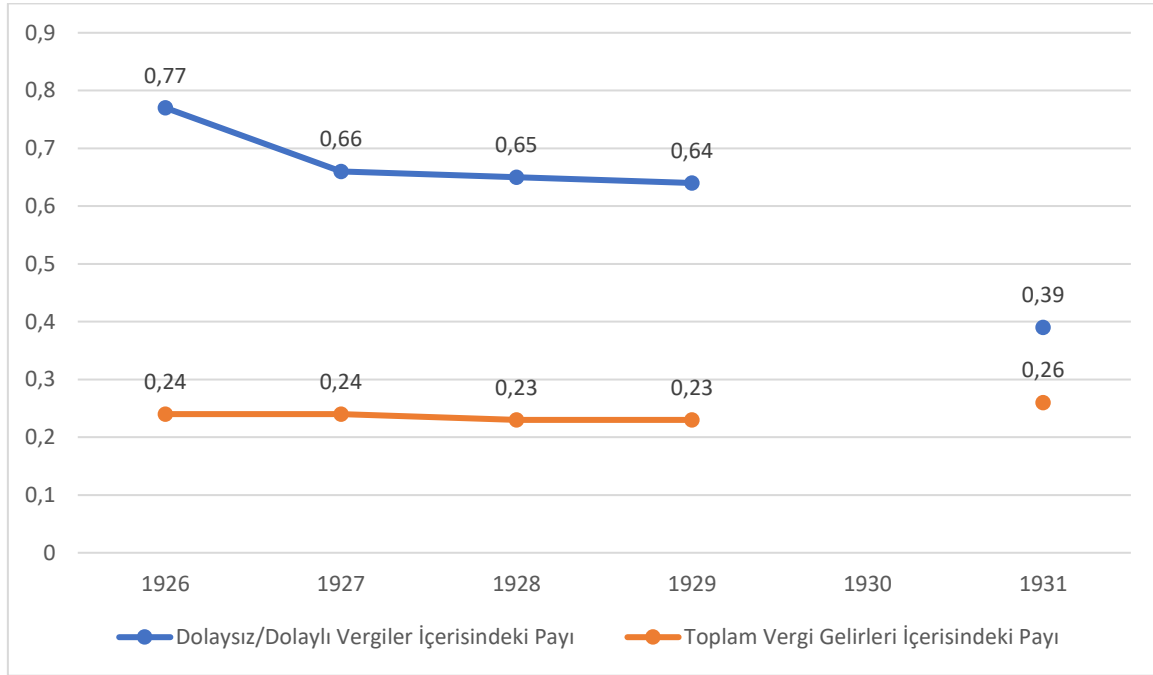
Tablo 53. Elektrik ve Hava Gazı Vergisi'nin 1926 - 1931 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	Dolaylı Vergiler İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1926	Elektrik ve Hava Gazı Vergisi	300.000,00	0,77	0,24
1927	Elektrik ve Hava Gazı Vergisi	300.000,00	0,66	0,24
1928	Elektrik ve Hava Gazı Vergisi	300.000,00	0,65	0,23
1929	Elektrik ve Hava Gazı Vergisi	325.000,00	0,64	0,23
1930	Elektrik ve Hava Gazı Vergisi			
1931*	Elektrik ve Hava Gazı İstihlak Vergisi	320.000,00	0,39	0,26

Kaynak: 1926-1931 bütçe kanunları

Elektrik ve hava gazı vergisinin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 29'da yer almaktadır. Grafiğe göre elektrik ve hava gazı vergisi toplam vergi gelirleri ve dolaysız ve istihlak ve muamele vergileri içerisindeki payları azalan bir seyir izlemektedir. Elektrik ve hava gazı vergisi vergisinin dönem başı ve dönem sonu değerlerini incelediğimizde toplam vergi gelirleri içerisindeki payının dönem sonunda dönem başına göre %49,35 azaldığı; kendi bölümü içerisindeki payı ise dönem başına göre %8,33 oranında arttığı görülmektedir.

Şekil 29. Elektrik ve Hava gazı Vergisi'nin 1926-1931 Dönemi'nde Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerin Seyri (%)



Kaynak: 1926-1931 bütçe kanunları

2.2.2.7.Sefineler Vergisi

Sefineler vergisi 1931 ve 1938 yılları arasında uygulanmış ve bütçelerin İstihlak ve Muamele Vergileri kısmında yer almış bir vergidir.

Sefineler vergisinin 1931-1938 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile istihlak ve muamele vergileri içerisindeki payına Tablo 54'te yer verilmiştir. Tabloya göre; sefineler vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı dönem başında %0,12 ile başlamış ve dönem sonunda ise %0,08 düzeyine gerilemiş, dönem içerisinde bu aralıkta değerler almıştır. Verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması ise %0,13 olarak gerçekleşmiştir.

Sefineler vergisinin istihlak ve muamele vergileri içerisindeki payı ise %0,11 ile %0,37 arasında değerler almıştır. Vergini istihlak ve muamele vergileri içerisindeki ortalaması ise %0,19 olarak gerçekleşmiştir.

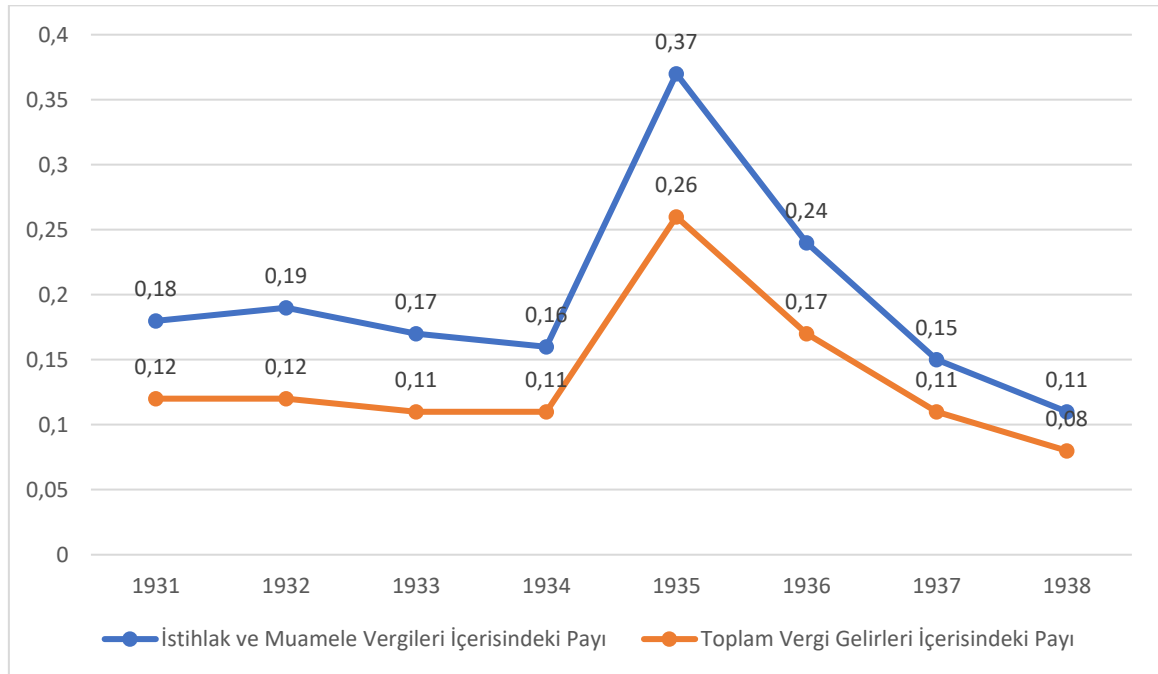
Tablo 54. Sefineler Vergisi'nin 1931 -1938 Dönemi'nde İstihlak ve Muamele Vergileri ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	İstihlak ve Muamele Vergileri İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1931	Sefineler Vergisi	144.000,00	0,18	0,12
1932	Sefineler Vergisi	120.000,00	0,19	0,12
1933	Sefineler Vergisi	120.000,00	0,17	0,11
1934	Sefineler Vergisi	125.000,00	0,16	0,11
1935	Sefineler Vergisi	300.000,00	0,37	0,26
1936	Sefineler Vergisi	200.000,00	0,24	0,17
1937	Sefineler Vergisi	150.000,00	0,15	0,11
1938	Sefineler Vergisi	120.000,00	0,11	0,08

Kaynak: 1931-1938 bütçe kanunları

Sefineler vergisinin toplam vergi gelirleri ve istihlak ve muamele vergileri içindeki payının yıllara göre seyri Şekil 30'da yer almaktadır. Grafiğe göre sefineler vergisi toplam vergi gelirleri ve istihlak ve muamele vergileri içerisindeki payları dengeli bir seyir izlerken 1935 yılında çarpıcı bir artış meydana gelmiş sonraki yıllarda vergi düşmeye başlamıştır. Sefineler vergisinin dönem başı ve dönem sonu değerlerini incelediğimizde toplam vergi gelirleri içerisindeki payının dönem sonunda dönem başına göre %33,33; kendi bölümü içerisindeki payı ise dönem başına göre %38,88 oranında azalmıştır.

Şekil 30. Sefineler Vergisi'nin 1931-1938 Dönemi'nde İstihlak ve Muamele Vergileri ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1931-1938 bütçe kanunları

2.2.2.8.Oyun Aletleri Vergisi

Oyun aletleri vergisi 1931-1938 yılları arasında uygulanan dolaylı bir vergi türüdür.

Oyun aletleri vergisinin 1931-1937 mali yılları arasında bütçe tahminleri ile verginin toplam vergi gelirleri ile istihlak ve muamele vergileri içerisindeki payına Tablo 55'te yer verilmiştir. Oyun aletleri vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı dönem içerisinde %0,03 ile %0,02 değerlerini almıştır. Verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalaması ise %0,02 olarak gerçekleşmiştir.

Oyun aletleri vergisinin, istihlak ve muamele vergileri içerisindeki payı ise %0,05, %0,04 ve %0,03 değerlerini almıştır. Verginin istihlak ve muamele vergileri içerisindeki ortalaması ise %0,03 olarak gerçekleşmiştir.

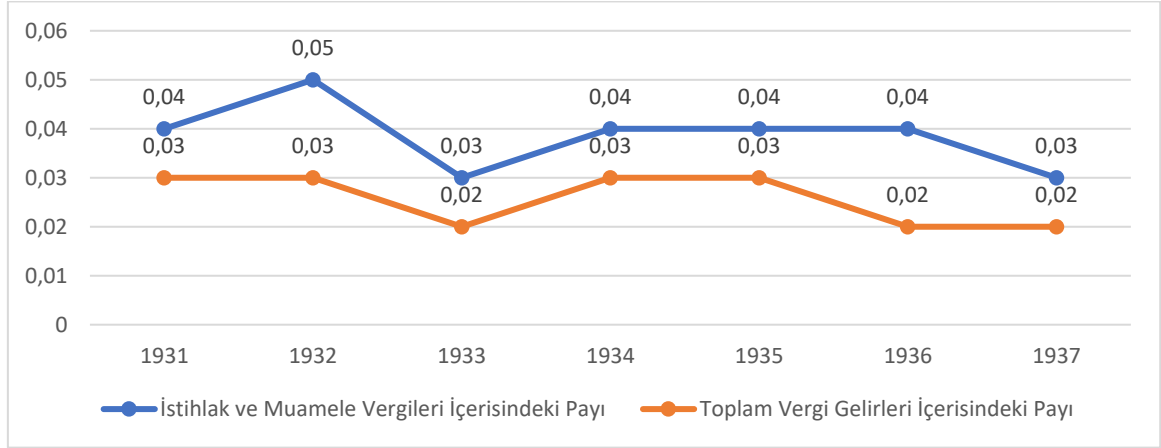
Tablo 55. Oyun Aletleri Vergisi'nin 1931 - 1937 Dönemi'nde İstihlak ve Muamele Vergileri ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (%)

Bütçe Yılı	Vergi Türü	Bütçe İçerisindeki Tahmin (Kuruş)	İstihlak ve Muamele Vergileri İçerisindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1931	Oyun Aletleri Vergisi	32.000,00	0,04	0,03
1932	Oyun Aletleri Vergisi	32.000,00	0,05	0,03
1933	Oyun Aletleri Vergisi	23.000,00	0,03	0,02
1934	Oyun Aletleri Vergisi	30.000,00	0,04	0,03
1935	Oyun Aletleri Vergisi	30.000,00	0,04	0,03
1936	Oyun Aletleri Vergisi	30.000,00	0,04	0,02
1937	Oyun Aletleri Vergisi	30.000,00	0,03	0,02

Kaynak: 1931-1937 bütçe kanunları

Oyun aletleri vergisinin toplam vergi gelirleri ve istihlak ve muamele vergileri içerisindeki payının yıllara göre seyri Şekil 31'de yer almaktadır. Grafiğe göre oyun aletleri vergisi toplam vergi gelirleri ile İstihlak ve Muamele Vergileri içerisindeki payları dalgalı bir seyir izlemiştir. Verginin dönem başı ve dönem sonu değerlerini incelediğimizde toplam vergi gelirleri içerisindeki payının dönem sonunda dönem başına göre %25; kendi bölümü içerisindeki payı ise dönem başına göre %33,33 oranında azalmıştır.

Şekil 31. Oyun Aletleri Vergisi'nin 1931-1937 Dönemi'nde İstihlak ve Muamele Vergileri ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yerinin Seyri (%)



Kaynak: 1931-1937 bütçe kanunları

BÖLÜM III

3. II. MEŞRUTİYET DÖNEMİ'NDEN CUMHURİYET DÖNEMİ'NE VERGİ YÜKÜNDEKİ DEĞİŞİM

II. Meşrutiyet ve Cumhuriyet Dönemi vergi gelirlerini karşılaştırdığımız çalışmamızın bu bölümünde vergi yükünün nasıl değiştiği izlenecektir. Vergi yükü kavramı dar anlamda, verginin ekonomik yükünün kim tarafından karşılanacağı şeklinde; geniş anlamda ise vergi politikalarının ekonomik refahı nasıl etkileyeceği şeklinde tanımlanmaktadır (Püren, 2023: 5).

Vergi yükü kavramı yükümlülerin iktisadi kararlarını etkileyen önemli bir durumdur. Bu yüzden hem birey ve firmalar bakımından mikro düzeyde hem de ekonominin tümü bakımından makro düzeyde büyük önem taşımaktadır. Zira ödenen vergiler iktisadi birimlerin elindeki kaynakların devletin eline geçen kısmını ifade etmektedir (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, 2016: 205).

Vergi yükünü hesaplama ve tahmin edebilme çalışmaları 20. yüzyılda başlamıştır. Bu kapsamda vergi yükü ile ilgili ilk çalışmalar İngiltere'de karşımıza çıkmaktadır. I. Dünya Savaşı'ndan sonra İngiltere Kraliyet İstatistik Kurumu Başkanı Herbert Samuel öncülüğünde ilk çalışmalar yapılmıştır. Daha sonra "Colwyn Komitesi" tarafından yapılan çalışmalarda Samuel'in çalışmalarını geliştirilmiştir. ABD'de ise ilk vergi yükü çalışmaları 1936-1937 yıllarında yapılmıştır. Bu çalışmalar ile gelir sınıflarının katlandıkları vergi yüklerinin tahmini, gelir dağılımı, verginin yansımaları ve doğru tahmin metotları hususlarında çalışmalar yapılmış, Musgrave, Tucker, Bishop, Rolph gibi maliyeciler vergi yükü kavramının gelişmesinde önemli katkılarda bulunmuştur. Ülkemizde ise vergi yükü kavramı 1950 sonrasına ele alınmıştır. Ancak daha çok bir veya birkaç verginin milli gelir içerisindeki oranının belirlenmesinden öteye geçememiştir (Edizdoğan, Çetinkaya, Erhan, 2011:183).

Vergi yükü kavramının günümüzde önem kazanmasının bazı nedenleri şunlardır (Edizdoğan ve diğerleri, 2011:184-185).

- Vergi ödemelerindeki artışlar⁷⁷
- Maliye politikasının etkin bir araç olarak kullanılmaya başlanması⁷⁸
- Yeni vergilerin gerekçesinin bulma gereği⁷⁹

⁷⁷ Vergiler kamu gelirleri içerisinde en büyük kısmı oluşturduğundan hatta bazen kamu gelirlerinin %80-90'lık bir kısmını oluşturduğundan vergi yükü kavramı da aynı şekilde önemli duruma gelmektedir.

⁷⁸ Klasik iktisadi anlayışın terkedilip müdahaleci, ekonominin sosyal yönünü ön plana çıkaran iktisadi anlayışın uygulanmaya başlanmasıdır. Maliye politikasının etkin bir araç olarak kullanılması için salınan vergilerin kimden toplandığı ya da kimin üzerinde etki ettiğinin ölçülmesi gerekmektedir.

⁷⁹ Yeni bir verginin konulmasında aranan özelliklerden biri de adalet ve eşitliktir. Vergilendirmede adaletle ulaşmak için ise çeşitli iktisadi gruplar arasında yapılacak vergi yükü hesaplamaları gerekmektedir. Böylece bir vergi konulacaksa bu vergi, vergi yükü düşük sektör ya da sosyal gruplar üzerine konulabilecektir.

- Vergi yükü hesap ve karşılaştırmalarının çeşitli iktisadi ve siyasal birleşmeler nedeniyle önem kazanması⁸⁰

Öte yandan eleştirel bir bakış açısı ile Tekbaş ve Dökmen (2007) ise vergi yükünün ödenen vergilerinin gelire oranlanarak hesaplandığı ve vatandaşların kamu giderlerini karşılamadaki gayreti ve sorumluluğu olarak tanımlandığını ifade ederek; vergi yükü hesaplamalarında sadece gelirin esas alındığı servetin göz ardı edildiği bu yüzden sınırlı bir ölçüm aracı olduğu, hatta bu durumun servet vergilerini göz ardı ettiği şeklinde eleştirilerde bulunmuştur.

O halde vergi yükü yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere, uygulanan vergilerin iktisadi birimler üzerinde doğurduğu etkidir. Ancak bu tanımlar objektif vergi yükünü tanımlamaktadır. Objektif vergi yükü bazı teknik formüller ile hesaplanabilmektedir⁸¹. Subjektif vergi yükü ise, mükelleflerin vergi ödemek zorunda kalmasından dolayı psikolojik açıdan hissettiği isteksizlik ve olumsuzluk hali ile katlanmak zorunda kaldığı gayri maddi fedakârlıklar (Erdem ve diğerleri, 2016: 230) ya da mükellefler üzerinde vergi ödemekten dolayı oluşan baskı (Taşkın, 2010: 71) olarak tanımlanmaktadır.

Subjektif vergi yükü, mükellefin hissettiği vergi yüküdür. Bu yüzden objektif vergi yükünde olduğu gibi bir ölçüm mekanizması bulunmamaktadır. Hatta mükellefler bazen, objektif olarak katlandığı vergi yükünden daha ağır bir vergi yükü hissetmekte; bazen de katlandığı vergi yükünün altında bir vergi yükü hissedebilmektedir (Demir, 2016: 81). Bu yüzden de çalışmamız açısından subjektif vergi yükü büyük önem taşımaktadır. Zira Osmanlı Devleti'nden Türkiye Cumhuriyeti'ne vergi gelirlerinin değişimini izlediğimiz bu çalışmada bu değişimin hangi kesimleri etkilediği sonuç açısından büyük önem taşımaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünü ilk iki bölümde ortaya koyduğumuz bilgilerin bir uygulama bölümü olarak değişimin nasıl sonuçlar doğurduğunu inceleyeceğiz. Bu yüzden bu bölümde ilk olarak II. Meşrutiyet Dönemi'ndeki vergi yükü ile Cumhuriyet Dönemi'ndeki vergi yükü karşılaştırılacak daha sonra da Cumhuriyet Dönemi'nde uygulanan vergi politikalarının etkilerini içeren aşar vergisi sonrası ve büyük buhran sonrası vergi yükündeki değişim irdelenecektir.

3.1. II. Meşrutiyet Dönemi'nden Cumhuriyet Dönemi'ne Vergi Yükündeki Değişim

Bu bölümde II. Meşrutiyet ve Cumhuriyet Dönemi'nde toplanan vergilerin hangi kesimler üzerinde daha fazla etki doğurduğu izlenecektir. Bilindiği üzere Osmanlı ekonomisinin en önemli iktisadi birimini tarım kesimi oluşturmaktadır. Hayvanlardan alınan vergileri de toprak vergilerinin içerisine eklediğimizde vergi gelirlerinin büyük bir çoğunluğu bu kesimden alınmaktadır. Bu kesimin yanında tüccar ve sanayici, servet sahipleri de vergilendirilen kesimlerdendir. Aynı zamanda bu dönemde toplanan dolaylı vergiler ise toplumun tüm kesimleri tarafından yüklenilmektedir. Cumhuriyet Dönemi'ne geldiğimizde ise tüm bu kesimler vergilendirilmekle beraber bazı kesimler üzerindeki vergi yükü

⁸⁰ Günümüzde bazı iktisadi ve siyasi birleşmeler vergi yükü kavramını uluslararası boyutta da önem kazandırmıştır. Örneğin Avrupa Birliği'ni oluşturan başlangıçta altı devlette vergi yükleri bakımından bir uyum ve beraberlik gözetilmesi öngörülmüştür.

⁸¹ Detaylı bilgi için bkz. Püren (2023) 12-16; Erdem ve diğerleri 2016: 206-210.

azalırken; bazı kesimler üzerindeki vergi yükü artmıştır. Böylece vergi yükü artan kesimden azalan kesime doğru bir gelir transferi gerçekleşmiştir.

Aşağıda yer alan Tablo 56'da II. Meşrutiyet Dönemi'nde dolaylı ve dolaysız vergilerinin toplam vergiler içerisindeki payı yer almaktadır. Tabloyu incelediğimizde bu dönemde dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki paylarında önemli bir değişiklik olmadığı görülmektedir. Zira dolaylı vergilerde dönem başına göre sadece %8,30 oranında bir artış gerçekleşmiştir. Buna bağlı olarak da dolaysız vergilerin payı aynı oranda azalmıştır. Görüldüğü üzere bu dönemde dolaylı vergiler toplam vergilerin sadece dörtte birine denk gelmektedir. Kalan dörtte üçlük kısım ise dolaysız vergilerden oluşmaktadır. Bu adaletli bir vergi yapısını göstermektedir. Ancak bu dönemde gerek devlet adamlarının gerekse de düşünce adamlarının söylemlerine baktığımızda dolaylı vergilerin artırılması gerektiği düşüncesi hakimdir⁸².

Tablo 56. II. Meşrutiyet Dönemi Vergi Gelirlerinin Ekonomik Açıdan Sınıflandırılması

	1325 (1909-1910)	1326 (1910-1911)	1327 (1911-1912)	1328 (1912-1913)	1329 (1913-1914)
Dolaysız Vergiler	76,03	75,04	73,45	74,04	X
Dolaylı Vergiler	23,97	24,6	26,55	25,96	X

Kaynak: 1325 (1909-1910)-1929 (1913-1914) bütçe kanunları

II. Meşrutiyet Dönemi'nde toplanan vergilerin hangi kesimlerden toplandığı da vergi yükü açısından önemli bir meseledir. Bu kapsam da aşağıda yer alan Tablo 57'de verginin gelir harcama ve servet gruplarından ne oranda toplandığı yer almaktadır. Gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerde II. Meşrutiyet Dönemi'nde büyük değişimler yaşanmamıştır. Gelir üzerinden alınan vergiler dönem sonunda dönem başına göre %4,03 oranında azalırken; servet üzerinden alınan vergiler %4,36; harcama üzerinden alınan vergiler ise %8,30 oranına artmıştır. Gelir, servet ve harcama vergilerinin II. Meşrutiyet Dönemi'nde ortalaması ise şu şekildedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde %61,46; servet vergilerinde %13,17; harcama vergilerinde %25,27'dir. Harcama vergilerinin azlığı ve ülkenin tarım ekonomisine dayalı olmasından dolayı gelir vergilerinin diğer vergilere göre daha fazla olması ülkenin beklenen tablosu olduğunu söylemek mümkündür.

⁸² Bu düşünce genel olarak liberalizm yanlısı devlet ve düşünce adamları tarafından savunulmuştur. Liberalizm fikri ilk olarak tanzimat fermanıyla Osmanlı Devleti'ne yerleşmiş, bu dönemde Mustafa Reşid, Âli ve Fuad Paşalar, Sakızlı Ohannes Paşa ve Mehmet Cavit Bey (Seyitdanoğlu, 2016); 1865 sonrasında ise Namık Kemal, Ziya Paşa ve Prens Sabahattin Osmanlı Devleti'nde liberalizmi savunmuştur (Bıçakçı, 2019:172).

Tablo 57. II. Meşrutiyet Dönemi Vergi Gelirlerinin Ekomomik Kaynağına Göre Sınıflandırılması

	1325 (1909-1910)	1326 (1910-1911)	1327 (1911-1912)	1328 (1912-1913)	1929 (1913-1914)
Gelir ⁸³	63,19	61,79	60,24	60,64	X
Servet ⁸⁴	12,84	13,25	13,21	13,4	X
Harcama ⁸⁵	23,97	24,6	26,55	25,96	X

Kaynak: 1325 (1909-1910) - 1929 (1913-1914) bütçe kanunları

Bu dönemde köylü ve kentli kesim üzerindeki vergi yükünü de değerlendirmek gerekmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 58’de ise köylü kesim ile şehirli kesimin katlandıkları vergi yükleri yer almaktadır⁸⁶. Köylü kesim üzerindeki vergi yükü dönem başında %45,14 iken dönem sonunda %52,22 düzeyine kadar yükselmiştir. Buna karşılık şehirde yaşayan kesim üzerindeki vergi baskısı ise %15 seviyesini aşmamaktadır.

Tablo 58. II. Meşrutiyet Dönemi Vergi Gelirlerinin Köylü ve Kentli Kesim Üzerindeki Yüğü (%)

	1325 (1909-1910)	1326 (1910-1911)	1327 (1911-1912)	1328 (1912-1913)
Köylü Kesim	45,14	52,16	51,74	52,22
Şehirli Kesim	15,04	14,85	14,75	14,96

Kaynak: Eldem 1994: 173

O halde II. Meşrutiyet Dönemi’ni kendi içinde değerlendirdiğimizde; ilk olarak toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin dörtte üç büyüklükte ağırlığını görmekteyiz. Gelir, servet ve harcama vergileri ayırımında ise gelir vergilerinin toplam vergi gelirlerinin yarıdan fazlasını, yaklaşık dörtte birinin harcama vergilerinin oluşturduğunu kalan ise servet vergilerinin oluşturduğunu görülmektedir. Son olarak köylü ve kentli kesim arasındaki vergi ilişkisinde de verginin önemli bir kısmının köylü kesim tarafından karşılandığı görülmektedir.

Tüm bu verileri bir arada değerlendirdiğimizde ise aslında II. Meşrutiyet Dönemi vergi düzeninin adaletsiz bir yapıda olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu durumda vergi yapısı adaletsiz değilse dönem içerisindeki şikayetlerin sebebi nedir sorusunu sormak doğru olacaktır.

Bu dönemin en önemli sorunu yukarıda aşar, ağnam ve müsakkafat vergileri içerisinde bahsettiğimiz üzere verginin tahsil usulleridir. En büyük şikayetler aşar vergisinde iltizam usulünce verginin toplanmasından dolayı yaşanmıştır. Zamanla mültezimler elde ettikleri gelirleri artırırken çiftçi ise yoksullaşmıştır. Bunu müsakkafat vergisinin tahrir

⁸³ Harcama ve servet vergilerinden arta kalan kısım gelir vergisi olarak değerlendirilmiştir.

⁸⁴ Bu dönemde sadece Müsakkafat Vergisi dahil edilmiştir.

⁸⁵ Dolaylı vergiler harcama vergileri olarak değerlendirilmiştir.

⁸⁶ Tablodaki değerler aşağıdaki usul izlenerek hesaplanmıştır. Köylü kesim için; aşar, ağnam, arazi, hususi ormanlar vergilerinin tamamı, yol vergisinin 3/4’ü, damga vergisinin 1/2’i, müsakkafat vergisinin 1/3’i; kentli kesim için temettü, harç ve maden vergilerinin tamamı, müsakkafat vergisinin 2/3’ü, damga vergisinin 1/2’si, yol vergisinin 1/4’ü (Eldem, 1994).

usulüyle tarh edilmesi takip etmiştir. Yine vergi oranlarının bazen düz oranlı bazen tersine düz oranlı olarak belirlenmesi de vatandaşlar tarafından şikayetlere yol açmıştır.

Cumhuriyet Dönemi'ni incelediğimizde ise aşağıda yer alan Tablo 59'da toplam vergiler içerisindeki dolaylı ve dolaysız vergilerin payları yer almaktadır. Tabloyu incelediğimizde II. Meşrutiyet Dönemi'nden devralınan yapının devam ettiği dolaysız vergilerin toplam vergiler içerisindeki payın yüksek olduğu görülmektedir. Ancak 1925 yılında aşar vergisinin kaldırılmasıyla bu durum tersine dönmüştür. Zamanla dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı artmış ve dönem sonunda bu oran %74,34 seviyesine kadar yükselmiştir. 1938 yılında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı 1924 yılına göre %99,78 oranında artmıştır. Bu durumun temel nedeni aşar vergisinin kaldırılmasının ardından toprağın etkin bir şekilde vergilendirilmemesidir. Bütçe dengesinin sağlanması adına dolaylı vergilerin bütçe içerisindeki payının artırılması vergi yapısının adaletten uzaklaşmasına yol açmıştır.

Tablo 59. Cumhuriyet Dönemi Vergi Gelirlerinin Ekonomik Açıdan Sınıflandırılması

	1924	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933	1934	1935	1936	1937	1938
Dolaysız															
Vergiler (%)	62,59	55,97	36,81	43,82	44,31	44,67	39,9	33,09	34,77	32,12	31,78	30,23	30,47	26,87	25,66
Dolaylı															
Vergiler (%)	37,41	44,03	63,19	56,18	55,69	55,33	60,1	66,91	65,23	67,88	68,22	69,77	69,53	73,13	74,34

Kaynak: 1925-1938 bütçe kanunları

II. Meşrutiyet Dönemi'nde olduğu gibi Cumhuriyet Dönemi'nde de vergilerin ekonomik kaynaklarına göre tasnifini yaptığımız aşağıdaki Tablo 60'ta; 1924-1938 yılları arasında gelir, servet ve harcama üzerinden toplanan vergilerin yüzdelik payları yer almaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde bu dönemde sürekli bir azalma görülmektedir. 1925 yılında aşar vergisinin kaldırılmasıyla bir önceki yıla göre %41,01 oranında bir düşüş gerçekleşmiştir. 1938 yılına gelindiğinde ise gelir üzerinden alınan vergilerdeki düşüş devam etmiş dönem başına göre %54,49 oranında azalma gerçekleşmiştir. Buradaki kayıp yukarıdaki Tablo 60'ta da görüldüğü üzere dolaylı vergiler ile kapatılmaya çalışılmıştır. Bu yüzden 1924-1938 yılları arasında harcama vergilerinde %100'e yakın bir artış gerçekleşmiştir. Servet vergilerinde ise bu dönemde 1935 yılına kadar artış gözlenmektedir. Ancak bu artış dönem başına göre %25 oranında gerçekleşmiştir. Cumhuriyet Dönemi'nde vergi yapısındaki dolaylı vergiler ağırlıklı değişim doğal olarak burada da kendini göstermiştir.

Tablo 60. Cumhuriyet Dönemi Vergi Gelirlerinin Ekonomik Kaynağına Göre Sınıflandırılması (%)

Yıl	Verginin Kaynağı		
	Gelir	Servet ⁸⁷	Harcama
1924	55,73	6,86	37,41
1925	42,79	13,18	44,03
1926	25,24	11,57	63,19
1927	31,62	12,20	56,18
1928	33,35	10,96	55,69
1929	32,82	11,85	55,33
1930	29,09	10,81	60,10
1931	23,74	9,35	66,91
1932	25,33	9,44	65,23
1933	22,79	9,33	67,88
1934	23,19	8,59	68,22
1935	21,54	8,69	69,77
1936	30,14	0,33 ⁸⁸	69,53
1937	26,58	0,29	73,13
1938	25,36	0,30	74,34

Kaynak: 1925-1938 bütçe kanunları

II. Meşrutiyet dönemi ile Cumhuriyet dönemi karşılaştırıldığında şu sonuçlara ulaşılmaktadır.

- II. Meşrutiyet Dönemi'nde dolaysız vergilerin ortalaması %74,64 iken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran %38,20'ye kadar gerilemiştir. II. Meşrutiyet Dönemi'ndeki dolaylı vergilerin ortalaması %25,27 iken Cumhuriyet dönemi ortalaması ise %61,79 olarak gerçekleşmiştir.
- İki dönem arasındaki gelir servet ve harcama vergilerinin ortalamalarına bakıldığında ise gelir üzerinden alınan vergilerin ortalaması II. Meşrutiyet Dönemi'nde %61,46 Cumhuriyet Dönemi'nde %29,95; servet vergileri ortalaması II. Meşrutiyet Dönemi'nde %13,17 Cumhuriyet Dönemi'nde %8,25 son olarak dolaylı vergilerin ortalaması ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde %25,27 Cumhuriyet Dönemi'nde ise %61,79 olarak gerçekleşmiştir.
- Köylü ve kentli kesimin katlandığı vergi oranları gözlendiğinde ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde köylü kesim %50,31 oranında vergiye katlanırken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran 1924 yılında %29, 1926 yılında %14, 1929 yılında %12 ve dönem sonunda %11 olarak gerçekleşmiştir (İnci, 2009:113).

Yukarıda elde ettiğimiz verileri değerlendirdiğimizde genel olarak vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin ağırlığı artmış ve buna bağlı olarak harcamalar üzerinden alınan vergilerde artış gerçekleşmiştir. Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin doğuş aşamasındaki bu süreci değerlendirdiğimizde ise Osmanlı Devleti vergi sisteminin tıkanıklıklarının aşılmaya çalışıldığı ancak çıkılan yolda modern bir vergi düzenine ulaşamadığı söylenilebilir.

Öte yandan Cumhuriyet'in ilk yıllarında vergi yapısının değişimini etkileyen iki önemli olay bulunmaktadır. Bunlardan ilki aşar vergisinin kaldırılması bir diğeri ise Büyük

⁸⁷ 1926 yılına kadar sadece müsakkafat vergisi 1926 sonrası müsakkafat, arazi ve bina vergileri ile veraset ve intikal vergisinin toplamı alınmıştır.

⁸⁸ 1936 yılı itibarıyla arazi ve bina vergileri bütçelerde yer almadığından servet vergilerinin toplam vergiler içerisindeki payı büyük ölçüde düşmüştür.

Buhran'ın (1929) ülke üzerindeki etkileridir. Cumhuriyet Dönemi vergi yapısının kökünden değiştiren bu iki durum ve sonrasında alınan kararları incelemek değişimi anlamak açısından oldukça önemlidir.

3.2.Aşar Vergisi Ardından Vergi Yükündeki Değişim

Cumhuriyetin kurulması aşamasında yeni bir ekonomik düzenin temellerinin atıldığı İzmir İktisat Kongresi'nde büyük toprak sahiplerinin en önemli isteği aşar vergisinin kaldırılmasıydı. Her ne kadar tüccar ve sanayici kesimi verginin yenilenmesi yönünde taleplerde bulunmuşsa da toprak sahipleri sayılarının da çokluğu ile aşar vergisinin kaldırılması yönünde karar aldirmayı başarmıştır. Aşar vergisinin kaldırılması siyasi açıdan değerlendirildiğinde mutlaka bir başarıdır. Zira Cumhuriyet rejimi halka dayalı bir rejim olduğundan halkın büyük bir kesimi olan çiftçi kesimi lehine bir vergi politikası izlemesi oldukça yerindedir. Ancak iktisadi ve mali açıdan konu değerlendirildiğinde önemli bir kaynaktan vazgeçilmesi hükümetin sanayileşmeye dönük stratejisini sınırlamaktadır (Ay ve Haydanlı, 2018: 56). Çünkü tüm gelişmiş ülkelerde tarım kesiminde elde edilen kaynakların sanayiye aktarımı sonucunda ekonomik kalkınma gerçekleşmiştir. Bunun en net örneği ise Japonya'da yaşanmıştır. Japonya'da 1868 Meiji Restorasyonundan sonra aynı bir yükümlülük olan Japon arazi vergisi nakdi bir vergiye dönüştürülmüştür. Bu sayede toprakların etkin bir şekilde işletilmesinin önü açılmış bunun yanında şehirde kurulmaya başlayan sanayi işletmelerine hem kaynak hem de emek sağlanmıştır⁸⁹ (Okçuoğlu ve Önder; 1987: 261-262).

1925 yılında aşar vergisinin kaldırılmasının akabinde Türk vergi sisteminde neredeyse yer yerinden oynamıştı. Zira vergi sisteminin içerisindeki en önemli taş yerinden çıkarılmıştı. Oluşan eksikliği gidermek üzere de bir dizi değişikliğe gidilmiştir. Örneğin bütçe gelirleri içerisine oldukça düşük bir paya sahip olan, karine usulünce tarh olunan, matrahı donmuş ve götürü usule dayanan temettü vergisi kaldırılmış yerine 1926 yılında kazanç vergisi getirilmiştir. Aynı yıl veraset ve intikal vergisi de ihdas edilmiş, tereke ve intikal harçları kaldırılarak her türlü ivazsız servet aktarımın vergilendirilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Arazi vergisi aşar vergisine tabi arazilerde %10'dan, %48'e çıkartılmış ağnam vergisine de zam yapılmıştır. Yeni ihdas edilen vergiler arasında muamele vergileri de gelmektedir. Vergi yapısını dolaylı vergiler ağırlıklı hale getiren bu vergiler de aşar vergisinin kaldırılması sonrasında yürürlüğe girmiştir (Vural, 20008: 86-88).

Aşar vergisinin kaldırılmasıyla oluşan gelir boşluğu dolaylı vergilerle doldurulmuştur. Tablo 59'da bahsettiğimiz üzere; 1924-1938 yılları arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır. Görüldüğü gibi 1924 yılında dolaylı vergilerin payı %37,41 iken 1929 yılında %55,33'e; 1938 yılında ise %74,34'e yükselmiştir. Bununla beraber Lozan Barış Anlaşmasından doğan gümrük tarifelerinin 1929 yılına kadar değiştirilememesi yükümlülüğü hükümeti bazı arayışlara sürüklemiştir. Bunlardan biri de inhisar vergisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet gümrük vergisi uygulayamadığı alkol, tütün, tuz, kibrit, şeker, sigara kâğıdı, petrol gibi geniş

⁸⁹ Japonya vergi sisteminin gelişmesi ve Cumhuriyet Dönemi vergi sistemi ile karşılaştırılması hakkında detaylı bilgi için bkz. Önder (1980).

kitlelerin tükettiği malları tekeline almıştır. Böylece bu mallara tekel vergilere uygulayarak kamu gelirlerini artırmaya çalışılmıştır. Aynı mallar üzerinden alınan dolaylı vergilerinde artırılmasıyla toplum üzerindeki vergi yükü de oldukça hissedilmeye başlanmıştır. Yine aşar vergisinin kaldırılması sonrasında konulan arazi vergisi de köylünün hasılatına göre değil toprağına göre alındığından bu vergide bilhassa az ürün alan köylünün üzerinde büyük yük oluşturmuştur. Köylünün üzerine yüklenen bu vergilerin, vergi gelirlerine katkısı %5-6 gibi gerçekleşse de tüketim malları üzerinden alınan gerek vergiler gerekse de inhisarlar köylü üzerinde büyük ölçüde baskı yapmıştır (Sarı 2020: 201). Konulan vergiler piyasada fiyatları artırmakta böylece halkın satın alma gücü düştüğü için; köylü mahsulüne, fabrikatör ürettiği ürününe, tüccar ise malına müşteri bulamamıştır (Sarı, 2020:210).

Aşar vergisinin kaldırılması sonucu getirilen dolaylı vergiler toplumun her kesimini derinden etkilemiştir. Bunun sebebi ise genel olarak vergilerin türü ya da kapsamında ziyade getirilen vergilerin gelirden bağımsız bir şekilde düzenlenmesi bununda iktisadi unsurlar üzerinde ortaya çıkardığı olumsuz sonuçlardır. İktisadi buhranın da etkisiyle kentte yaşayan işçi ve memur, köyde yaşayan çiftçinin alım gücünün düşmesi artan vergi yüküyle de birleşince ülkede fiyatlar yükselmiş ve hayat pahalılığı ortaya çıkmıştır. Ülkede üretim ve tüketimin azalması sonucunda vergi hasılatında düşüş meydana gelmiş, hükümette gelir açığını yeni vergilerle ya da var olan vergilerin kapsamını genişletmekle kapatmaya çalışmıştır. Bu durum ülkede adeta kısır bir döngüye sebep olmuştur (Sarı, 2020:214).

Yine aşar vergisinin kaldırılmasıyla vergi yükü kırsal kesimden kentsel kesime doğru kaydırılmıştır. Bu durumu ihdas edilen muamele vergileri ve hususi istihlak vergisinde de gözlemlemekteyiz. Zira hususi istihlak vergisi lokanta, büfe, sinema, tiyatro gibi eğlence yerlerinde yapılan tüketimi vergilemekteydi. Böylece kentsel nüfusun kamu finansmanına daha fazla katılması amaçlanmıştır. (Kayalıdere ve Özcan, 2014: 3-4).

Aşar vergisinin kaldırılmasından sonra 1926 ve 1927 yıllarında bir dizi yeni kanun getirilerek adeta bir vergi reformu yapılmaya çalışılmıştır. 1924 yılı bütçesi içerisinde aşar vergisi bütçe gelirlerinin %28.5'ünü oluşturduğundan oluşan boşluğu devlet dolaylı vergilerden elde edeceği gelir ile kapatmayı hedeflemiştir. Böylece 1926-1930 yılları arasında gelirden alınan vergilerde çarpıcı bir düşüş gerçekleşmiştir. Öyle ki 1923,1924 yıllarında gelirden alınan vergiler vergi gelirlerinin yaklaşık %30'una karşılık gelmekteyken 1926-1930 döneminde % 7'ye kadar düşmüştür (Sarı,2020:198).

Aşar vergisinin kaldırılmasından sonra bürokrasi ile yerli tüccar ve sanayici kesimi iç içe geçmiştir. O kadar ki 1931-1940 yılları arasında kurulan şirketlerin %74,2'sinin kurucuları bürokratlardı (Kirmanoğlu,1994: 59). Ancak Kirmanoğlu (1994) sanayici bürokrat ilişkisinin ülke ekonomisine faydası olduğunu vurgulamaktadır. Öyle ki 1932-1939 döneminde Teşviki Sanayi Kanunu'ndan yararlananların cari fiyatlarla üretimlerinin 2,4 kat, katma değerlerinin 3 kat, gayrisafi kârlarının ise 3,2 kat arttığını vurgulamaktadır. Ancak bu birliktelik II. Dünya Savaşı'nın yaklaşmasıyla bozulmuştur. Zira 1930'lu yıllarda askeri harcamalar artmış bununla beraber gümrük vergileri düşmüştür. Bu dönemde Milli Koruma Kanunu ile özel kesime önemli sınırlamalar getirilmiştir. Ancak bu sınırlamalarda karaborsa ve stokçuluğu tetiklediğinden ülkede yüksek enflasyon baş göstermiştir. Hükümet hem enflasyonla mücadele hem de artan gelir ihtiyacını karşılamak adına ulaşabildiği tüm alanları vergilendirmiştir. İlaveten buhranın etkilerini kaldırmak üzere uygulanan muvazene, iktisadi

buhran ve hava kuvvetlerine yardım vergileri de piyasa kesimini rahatsız etmiştir. Böylece bürokrasi ve sanayici kesimin arası açılmaya başlamıştır (Kirmanoğlu, 1994: 59-60).

Aşar vergisinin kaldırılmasının ardından oluşan vergi sitemimiz gerçekten de çiftçi kesimini rahatlamış mıdır? Aşar vergisinden doğan boşluğu doldurmak üzere ihdas edilen dolaysız vergiler, oranları itibariyle aşar vergisinden daha düşük oranlardaydı. Örneğin arazi vergisi toplam bütçe gelirlerinin % 4-5'ine karşılık gelmekteydi. Köylü kesiminin vergi yükünü artıran en önemli faktör dolaylı vergilerin artırılması olmuştur. 1926 yılında umumi istihlak ve muamele vergisiyle dolaylı vergilerin bütçe içerisindeki payının artması ve devlet tekelindeki bazı mallarında fiyatlarının artırılması, bununla beraber 1929 yılında iç ticaretin tarım aleyhine dönmesi, dışarda ise tarımsal ürün ihracatında düşük kur uygulamasının yapılması çiftçi kesimini çarpıcı bir şekilde etkilemiştir. Tüm bunlar köylü üzerindeki vergi yükünü artırmakla kalmayıp köylü kesimden tüccar ve sanayici kesimine ciddi bir kaynak aktarıma sebep olmuştur (Kirmanoğlu, 1994: 58).

3.3.Büyük Buhran (1929) Ardından Vergi Yükündeki Değişim

1929 ekonomik buhranı ile ortaya çıkan ve tüm dünyayı etkileyen kriz Türkiye'yi de etkilemiştir. Krizin etkisiyle dünyada dışa kapalı devletçi politikalar izlenmeye başlanmıştır. Bu iktisadi konjonktürde Türkiye'de benzer politikalara yoğunlaşmıştır. Ancak Türkiye'de uygulanan devletçilik politikalarını sadece bu sebebe bağlamak doğru olmayacaktır. Zira 1923-1929 Dönemi'nde özel sektör desteklenmiş ancak özel sektör kısa vadeli kazanç ve hedefleri uğruna uzun vadeli hedef ve çıkarları çiğnediğinden ülkede faaliyet gösteren yabancı yatırımcılar beklenen faydayı gösterememiştir. Ayrıca sanayi kesiminin gelişme seviyesinin; sermaye birikimi sağlayarak özel kesime dayalı sanayileşme politikasını gerçekleştirecek seviye ulaşmaması da bu soruna yol açmıştır. Öte yandan 1929 yılında Lozan'dan doğan gümrük kısıtlaması da sona ermiş ve bu olayda devletin daha müdahaleci olabilmesinin önünü açmıştır (Vural, 2008: 95-96; Ay ve Haydanlı, 2018: 57).

1929 sonrası dönemde hükümetler yeni vergiler ihdas etmiş bazı vergileri de yenilemiştir. Ancak II. Dünya Savaşı'nın yaklaşmasının doğurduğu etkiyle de bu vergiler iktisadi yapıya uygun modern vergiler olmaktan uzak, günü kurtarma amaçlı vergiler olmuştur. Zira aşar vergisi kaldırıldıktan sonra oluşan gelir kaybı dolaylı vergiler ile telafi edilmeye çalışılmıştır. Bu da aşar vergisinin kalkması sonucunda çiftçiye direk pazar ilişkisi içerisine sokmuş, dolaylı vergilerle karşılaşır duruma getirmiştir. Her ne kadar çiftçi kesimi de bu vergilerden etkilenmişse de aşar sonrası büyük ölçüde vergi dışı kalmıştır (Kaya ve Durgun, 2009: 44-46). Esasen bu dönemde vergi yenilikleri gerek bir vergiyi revize etmek gerekse de yeni bir vergi düzenlemek amacıyla düzenlenmiş olsun, bir vergiyle toplanmayan gelirin diğer bir vergiyle toplanmaya çalışıldığını göstermektedir (Kayalıdere, 2014: 2).

1929 Buhran'ı sonrasında vergi yeniliklerinin mali amaçlarına daha fazla önem verilmiştir. Kazanç vergisi 1934 yılından uygulamada karşılaşılan güçlükler sebebiyle yenilerek tekrardan düzenlenmiştir. Yine buhranın etkilerini azaltmak üzere 1931 yılında iktisadi buhran vergisi, 1932 yılında muvazene ve 1935 yılında hava kuvvetlerine yardım vergileri ihdas edilmiştir. 1931 yılında bina ve arazi vergileri getirilerek modernleşme çalışmaları yapılmıştır. Aynı yıl 3. Muamele vergisi getirilmiştir (Vural, 2008: 102-103). Bu

vergilerden; kazanç, iktisadi buhran, muvazene ve hava kuvvetlerine yardım vergisi ücretli kesimin vergi yükünü artıran vergiler olmuştur. Hatta bu dönemde ücret gelirleri ilk defa vergiye tabi tutulmuştur (Ejder, 2000: 128).

1929 İktisadi Buhranı'nın etkilerini kaldırmak üzere hükümet tarafından düzenlenen bu üç vergiden ilki 1931 senesinde uygulanmaya başlanan kazanç vergisine ilave niteliğinde kamu ve özel kesimde çalışan tüm hizmet erbabının elde ettiği gelirleri vergilendiren iktisadi buhran vergisidir. İktisadi buhran vergisi %12-24 arasında değişen vergi oranlarında uygulanmıştır. 1932 yılında ise verginin kapsamına ticaret sanayi ve serbest meslek erbabı da dahil edilerek kapsamı genişletilmiş ve tahakkuk eden kazançları üzerinden %20 oranında vergilendirecek şekilde düzenlenmiştir. İktisadi buhran vergisinin tahsilatı incelendiğinde ücret ve maaşlı kesimin payının %75-85 arasında değiştiği ticaret kesiminin ise en fazla %16 olduğu görülmektedir (Kirmanoğlu, 1994: 59-60).

İkinci vergi ise 1932 senesinde getirilen muvazene vergisidir. Muvazene vergisiyle ücret geliri elde edenlerin elde ettikleri gelirlerden kazanç ve iktisadi buhran vergisinin çıkartıldıktan sonra kalan kısmından %10 oranında vergilendirilmiştir. Verginin kapsamına her türlü maaş, ücret, ihbariye, tazminat, hisse senedi karşılığı olmayan temettü ve ikramiyeler dahil edilmiştir (Saraçoğlu, 2023: 115).

Üçüncüsü ise hava kuvvetlerine yardım vergisidir. 1936 yılında alınmaya başlanan bu vergi muvazene vergisinde olduğu gibi halkın eline geçen her türlü ücret gelirleri üzerinden %2 oranında hava kuvvetlerine yardım maksadıyla alınmıştır (Saraçoğlu, 2023:118).

Buhranın olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla düzenlenen yukarıda bahsi geçen ve gelir üzerinden alınan bu vergilerin ortak noktası maaş ve ücret geliri elde edenleri vergilendirmesidir. 1938 yılında yapılan araştırmalar neticesine dolaysız vergi yükü memur ve ücretli kesim üzerinde % 25-40 arasındayken ticari ve sınai kesim üzerinde % 7 oranındadır. Ücret ve maaş kesiminin üzerindeki vergi yükünün azaltılması yönündeki öneriler ise dikkate alınmamıştır⁹⁰. Bu dönemde siyasi iktidarda toprak sahiplerinin çokluğu etkili bir tarım reformu bunun sonucunda da vergi politikasının oluşumunu engellemiştir. Krizin de etkisiyle hem sanayi kesimi hem de tarım kesimi olumsuz yönde etkilenmiştir. Hükümette çareyi ücretli kesimin vergi yükünü artırmakta bulmuştur (Ay ve Haydanlı, 2018: 58-59).

⁹⁰ Hükümetin daveti üzerine Türkiye'ye gelen ve iktisadi durumumuzu içeren raporlar yazan bilim insanlarından biri Charles Rist'tir. 15 Mayıs 1930 da hükümete sunduğu ve Rist Raporu olarak anılan raporunda ülkede yükümlüler üzerindeki vergi yükünün oldukça yüksek olduğunu tespit etmiştir. Vergi sisteminin büyük ölçüde dolaylı vergilere dayanması da bir diğer eleştirilen husustur. Bu yüzde raporda vergi yükünü hafifletmek için dolaysız vergilerin kamu gelirleri içerisindeki payının ve mevcut vergilerin verimliliğinin artırılması önerilmiştir (Vural, 2008:104). 1938 yılında araştırmalarda bulunan İngiliz iktisatçı Frederic Benham'ın görüşleri de aynı yöndedir. Benham dolaysız vergi yükünün memur ve işçiler üzerindeki payının %25-40'larda, tüccar ve sanayi kesiminin üzerindeki payının ise %7'den daha az olduğunu tespit etmiştir. Ancak Benhamın da kâr gelirlerinin vergilendirilerek ücret gelirlerindeki vergi yükünün azaltılmasına yönelik önerileri dikkate alınmamıştır (Sarı,2020: 198). Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi sistemimizi değerlendirmekle görevlendirilen Jules Pircharles'te bu konuya değinmiştir. Pircharlesin yaptığı hesaplamalara göre 1934-1935 yıllarında sanayici ve tüccar kesimin ödediği gelir vergileri toplam vergilerin %2'sini oluştururken, memur ve işçilerde bu oran %18 olarak gerçekleşmektedir. Pircharles yeni bir vergi düzeni için önerilerde bulunduğu raporu hükümetlerimizce dikkate alınmamıştır (Sarı, 2020: 198). İlâveten Nicholas Kaldor da ülkemize davet edilen ve vergi sistemimiz hakkında rapor düzenleyen kimselerdendir. Ancak onun raporu da diğerleri gibi hükümet tarafından dikkate alınmamıştır (Kirmanoğlu, 1994:57).

Bununla beraber dolaylı vergilerin ağırlığının artmasının olumsuz etkileri en çok memur kesimi üzerinde gerçekleşmiştir. Buhranın etkilerini azaltmak amacıyla alınan dolaysız vergilerinde muhatabı olan memur kesimi ağır bir vergi yüküne maruz kalmıştır. 1931 yılında ortalama kazancı 100 lira olan bir memur her ay 28 lira vergi ödemek durumdaydı. Buna maaşının 1/3'üne denk gelen kira giderleri de eklendiğinde memur kesiminin nasıl bir yükü karşı karşıya kaldığı görülmektedir. Başka bir örnekte 30 lira kazanan bir memur 7,5 lira buhran ve kazanç vergisi vermek durumunda kalmaktaydı (Sarı, 2020: 209).

Aşağıda yer alan Tablo 61'de 1923 – 1938 Dönemi'nde toplam objektif vergi yükü oranları yer almaktadır. Bu tablo ücret ve maaşlı kesim ile tüketim erbabı üzerindeki baskının adeta bir göstergesi niteliğindedir. Zira tabloyu incelediğimizde aşar vergisinin kaldırılması ve büyük buhranın ülkedeki vergi yükünde önemli bir etki doğurmadığı görülmektedir. O halde bütçe dengesi sağlamak amacıyla düzenlenen vergiler; tarım kesiminin vergi dışı kalması, sanayinin ise vergi teşvikleri ile desteklenmesi sonucunda ücret ve maaş geliri elde edenler ile tüketiciler üzerinde etkili olmuştur. Ücretli kesimin aynı zamanda nihai birer tüketici olduğunu düşündüğümüzde dönemin vergi yükünü adeta ücret geliri elde edenlerin sırtlandığını söylemek mümkündür (Taş, 1995: 360-361).

Tablo 61. 1924 -1938 Dönemi Objektif Vergi Yükü (%)

Yıl	Objektif Vergi Yükü	Yıl	Objektif Vergi Yükü
1924	9,6	1932	13,8
1925	9,1	1933	13,7
1926	9,0	1934	11,8
1927	11,1	1935	11,8
1928	11,0	1936	8,0
1929	8,8	1937	9,0
1930	10,4	1938	10,7
1931	10,2	Ortalama	10,53

Kaynak: Taş, 1995: 359

SONUÇ

Osmanlı Devleti kuruluşundan yıkılışına kadar geçen 624 yılda her alanda değişim geçirmiş bir devlettir. Bu durum kamu maliyesi açısından değerlendirildiğinde ise Osmanlı mali düzeni kendisinden önceki Türk devletlerinde olduğu gibi Türk devlet teşkilatlanmasına uygun ve İslam hukukuyla perçinlenmiş bir yapıya sahiptir. Bu yapı Tanzimat Dönemi'ne kadar büyük bir değişim göstermeden süregelmiştir. Kaldı ki Osmanlı mali düzeni bugünkü modern manada bir mali yapıdan oldukça uzaktı. Verginin önemli bir kısmı tımar usulüyle tahsil edildiğinden ve bu vergiler başta askeri olmak üzere çeşitli devlet giderlerinin finansmanında kullanıldığından, ideolojik ve siyasi açıdan merkezi olan Osmanlı Devleti'nde, merkezi bir mali idareye ihtiyaç duyulmamıştır. Öte yandan Tanzimat Fermanı'nın ilanıyla Osmanlı vergi sisteminde büyük bir değişimin kapısı aralanmıştır. Bu dönemden sonra daha merkezi bir devlet yapısı oluşacak, maliye idaresi ve vergiler batılı ülkelerde olduğu gibi yenilenecektir. Ayrıca modern bütçeler ile vergi gelir ve giderleri izlenebilecek, kamu mali düzeni şeffaf ve denetlenebilir bir yapıya kavuşacaktır. Bu kapsamda günümüzde de kullanılan dolaylı, dolaysız vergiler ayrımı bütçelerde uygulanmaya başlanacaktır.

Tanzimat ile başlayan bu değişim II. Meşrutiyet Dönemi'nde derinleşerek devam etmiştir. O kadar ki dönem boyunca iltizam usulü başta olmak üzere eski (kadim) düzen sürekli eleştiri konusu yapılmıştır. Osmanlı Devleti'nde modern anlamda ilk bütçeler yine II. Meşrutiyet Dönemi'nde uygulanmaya başlanmıştır. Hatta bu dönemde devletin ve bağlı idarelerin her mali yılın başlangıcında bütçelerini hazırlayıp ilan edeceği, böylece gizliliğin son bulacağı vurgulanmıştır. 1911 yılında yürürlüğe giren Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile de bütçeler disiplin altına alınmak istenmiştir. Ancak II. Meşrutiyet Dönemi'nde her ne kadar olumlu gelişmeler olmuşsa da alınan kararlara tam anlamıyla uyulamamıştır. Örneğin bu dönemde Padişah ya da Bakanlar Kurulu kararıyla bütçelere olağanüstü (ek) ödenekler koymak mümkündü. Bu ödenekler çok yüksek düzeylere ulaştığında adeta bütçe tümüyle değişmekteydi. Yanı sıra gerek II. Meşrutiyet öncesi dönemden gelen borç yükü gerekse de bu dönemde savaşların getirdiği ağır mali yük neticesinde borçlanma alışılmış bir durum haline gelmişti. Bu durum bütçe giderlerini sürekli artırttığından bütçe dengesinden yıldan yıla uzaklaşmıştır.

Osmanlı Devleti'nde mali yapının girdiği darboğazın sebebi büyük ölçüde kapitülasyonlar ve ağır borç yükü olmuştur. Bu sorun son yüzyıl boyunca derinleşerek devam etmiştir. Mustafa Kemal ve dönemin aydınları Osmanlı Devleti'nin bu son döneminde yaşanan mali sıkıntılara şahit olduklarından olacak daha milli mücadele yıllarında dahi milli iktisat, iktisadi bağımsızlık, iktisadi mucize gibi fikir ve söylemleri ön planda tutmuştur. Bu durumu destekler nitelikte daha devlet kurulmadan İzmir'de Türkiye İktisat Kongresi toplanmış ve yeni kurulacak devletin iktisadi ve mali yapısının temelleri atılmıştır.

Cumhuriyet Yönetimi hemen her alanda yenilik yaparak adeta Osmanlı Devleti'nden devralınan mirası kendi açısından reforme etme ihtiyacı duymuştur. Zira büyük bir imparatorluktan ulus devlet fikri temelinde bir devlet kurulmuştur. Tezimizin ana sorusu olan Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin devraldığı miras içerisinde yer alan kamu mali düzeni hakkında değişimin ne oranda yapıлып yapılmadığı konusu ise bu bölümde çözümlenecektir.

Çalışmamızın vergi türlerini incelediğimiz ilk bölümünde II. Meşrutiyet Dönemi'nde uygulanan tüm vergilerin Cumhuriyet Dönemi'nde de devam ettiği görülmektedir. Ancak dönemi incelediğimizde ilk olarak 1925 yılında aşar vergisinin kaldırıldığı ve yerine mahsulatı arazi vergisinin getirildiği, 1926 yılında temettü vergisinin yerine kazanç vergisinin düzenlendiği, yol vergisi hakkında 1925 yılında yeni bir düzenleme yapıldığı ve sonrasında verginin genel bütçeden çıkartıldığı, ağnam vergisinin 1926 yılında sayım vergisi ve 1931 yılında hayvanlar vergisi olarak yeniden düzenlendiği, 1926 yılında veraset ve intikal vergisinin getirildiği görülmektedir. Bu durum bize devralınan kamu mali sistemin değiştirilmeye çalışıldığı hakkında birtakım bilgiler vermektedir. Ancak aşar vergisinin kaldırılması dışında yapılan değişiklikler vergilerin özünde değil, uygulanma şeklinde ya da mükellefiyet ve oranlarında gerçekleşmiştir. 1929 Buhranı sonrasında yapılan değişiklikler ise köklü birer değişiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu dönemde müsakkafat vergisi tamamen kaldırılmış yerine 1931 yılında bina ve arazi vergileri getirilmiştir. Dönemin en göze çarpan vergileri ise ihdas edilen dolaylı vergilerdir. Bu dönemde yürürlüğe giren muamele vergileri, eğlence ve hususi istihlak vergisi ile dahili istihlak vergileri vergi yapısını temelden değiştirmiştir. Hatta 1926 yılında yürürlüğe giren umumi istihlak vergisi dahi bu sürece zemin hazırlamıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde vergi türlerinin bütçelerde yer alan bütçe tahminleri ile toplam vergi gelirleri ve dahil oldukları sınıf içindeki yerinin yıllara göre seyri tablolar halinde gösterilmiştir. Bu bölüm II. Meşrutiyet ve Cumhuriyet Dönemi'nde uygulanan vergi türleri ile sadece Cumhuriyet Dönemi'nde uygulanan vergi türleri olarak iki bölüme ayrılmıştır. İlk bölümü değerlendirdiğimizde; II. Meşrutiyet Dönemi'nden Cumhuriyet Dönemi'ne bazı vergi türlerinin bütçelerdeki ortalamasının şu şekilde değiştiği görülmüştür. Müsakkafat vergisi %13,17'den %11,77'ye; bedeli nakdi %5,83'ten %2,23'e; ağnam vergisi %9,30'dan %6,27'ye düşmüş; temettü vergisi %1,99'dan %5,28'e; aşar vergisi %32,99'dan %36,52'ye; damga, harç ve kaydiyeler 5,93'ten 6,90'a son olarak gümrük vergisi %22,09'dan %29,97'ye yükselmiştir. Bu değişim dolaysız vergilerin giderek azaldığını göstermekle beraber temettü vergisi özelinde gözle görülür bir artış olduğunu da göstermektedir. Bu durumun altında yatan sebep ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde ekonominin tarıma dayalı olması, ticarete geleneksel tüccar sınıfının varlığını sürdürmesi buna bağlı olarak sanayi kesiminin gelişmemesidir. Cumhuriyet'in ilanıyla savaşlarında son bulması ve sanayi kesimini teşvik eden bazı düzenlemelerin yapılması bu kesimin büyümesini sağlamış böylece temettü vergisi (1926 yılı itibarıyla kazanç vergisi) bütçelerde daha büyük yer tutmaya başlamıştır. Aşar vergisi ise her ne kadar II. Meşrutiyet Dönemi'ne göre yaklaşık %10 oranında artmış olsa da bir sonraki yıl yürürlükten kaldırılmıştır. Gümrük vergisi ise daha çok 1929 yılında Lozan'dan doğan yükümlülüğün son bulması ile hükümet tarafından bir araç olarak kullanılmaya başlanmış böylece giderek bütçeler içerisindeki payı daha hissedilir bir duruma gelmiştir. Öte yandan Cumhuriyet Dönemi'nde yürürlüğe giren vergilerden umumi istihlak vergisinin toplam vergi gelirleri içerisinde ortalaması %25,24, muamele vergilerinin ise %14,01 oranında büyüklüğe sahip olduğu görülmektedir. Aşar vergisinin kaldırılması ve yerini dolduracak dolaysız bir verginin düzenlenememesi, bütçe dengesini sağlamak adına hükümeti dolaylı vergileri artırma yoluna sevk etmiştir. O kadar ki Cumhuriyet'in ilk bütçesinde dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı %37,41 iken aşar vergisinin kaldırılmasını takip eden yıl %63,19'a, dönem sonunda ise %74,34'e kadar yükselmiştir. O halde Cumhuriyet Dönemi'nin ilk yıllarında kısmen vergi yapısı

dolaylı vergilere doğru kaymaktayken son yıllarında tamamen dolaylı vergiler ağırlıklı bir yapıya kavuştuğunu söylemek mümkündür.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise Osmanlı Devleti'nden Türkiye Cumhuriyeti'ne değişen vergi yapısının daha çok hangi kesimler üzerinde etki ettiği izlenmiştir. Bu bölüm, II. Meşrutiyet Dönemi'nden Cumhuriyet Dönemi'ne vergi yükündeki değişim, aşar vergisinin kaldırılması ardından vergi yükündeki değişim ve 1929 Buhranı sonrası vergi yükündeki değişim olarak üç bölüme ayrılmıştır. İlk bölümde II. Meşrutiyet Dönemi vergi yapısının %74,64 dolaysız vergiler, %25,27 dolaylı vergiler; Cumhuriyet Dönemi vergi yapısı ise %38,20 dolaysız vergiler, %61,79 dolaylı vergiler ağırlıklı bir yapıda olduğu görülmüştür. Bununla beraber iki dönemi vergilerin kaynağı açısından değerlendirdiğimizde ise II. Meşrutiyet Dönemi'nde vergiler önce gelir, sonra harcama en az servet üzerinden alınırken, Cumhuriyet Dönemi'nde bu durum en çok harcama, sonra gelir ve en sonda servet sıralamasıyla gerçekleşmiştir. O halde bu iki veri ışığında Osmanlı Devleti'nde dolaylı vergilerin dolaysız vergilere nazaran daha düşük olduğu Cumhuriyet Dönemi'nde bu durumun tersine döndüğü görülmektedir. Ayrıca Cumhuriyet Dönemi'nde vergilerin daha çok harcama vergileri ağırlıklı bir yapıda olması da bu durumu doğrulamaktadır. O halde vergi adaleti açısından II. Meşrutiyet Dönemi'nin daha etkin olduğunu söylemekle birlikte bu dönemde de vergi tarh ve tahsil usullerinden yaşanan sorunlar neticesinde vergi adaletinin bozulduğu görülmektedir. Son olarak bölüm içerisinde verginin köylü ve kentli kesim üzerindeki baskısı da değerlendirilmiştir. II. Meşrutiyet Dönemi'nde köylü kesim %50,31 oranında vergiye katlanırken Cumhuriyet Dönemi'nde bu oran 1924 yılında %29, 1926 yılında %14, 1929 yılında %12 ve dönem sonunda %11 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumun iki sebebi bulunmaktadır. İlk aşar vergisinin kaldırılması ve toprağın etkin bir şekilde vergilendirilememesidir. İkincisi ise Cumhuriyet'in ilanı ile kentli nüfusun zamanla artmasıdır.

Aşar vergisinin kaldırılmasıyla gelir üzerinden alınan en önemli vergi kaldırıldığından gelir üzerinden alınan vergilerde dolayısıyla dolaysız vergilerde büyük bir azalış meydana gelmiştir. Bununla beraber köylü kesim üzerindeki vergi baskısı azalmıştır. Ancak bu sefer birbiri ardına düzenlenen dolaylı vergiler kentli kesimi etkilediği gibi köylü kesim üzerinde de vergi baskısı oluşturmuştur.

Büyük Buhran sonrasında ise hükümet karşı karşıya olduğu krizde ihtiyacı olan geliri ücretli kesimden temin etme yoluna gitmiştir. Zira buhran öncesinde aşar vergisi kaldırılarak köylü kesim üzerindeki vergi yükü hafifletilmiştir. Ülke ekonomisini kalkındırması için sanayi kesimi teşvik edilmiştir. Harcama vergilerinin zaten sürekli arttığını göz önüne aldığımızda geriye vergilendirilmek üzere ücret geliri elde edenler kalmaktadır. Bu dönemde ücretli kesim ilk defa vergilendirilmiş ve ağır bir vergi yüküyle karşı karşıya kalmıştır. Hatta ücret geliri elde eden bir memur maaşının 1/3'i kadar bir vergi yüküne maruz kalmıştır. Cumhuriyet Dönemi'nde objektif vergi yükü ortalamasının %10,53 olduğu düşünüldüğünde ücretli kesimin nasıl bir vergi yüküyle karşı karşıya kaldığı görülmektedir.

Sonuç olarak bu çalışmayı ortaya çıkaran sorunun izini sürdüğümüz çalışmamızda; iki dönemin karşılaştırılması sonucu Cumhuriyet Yönetimi'nin Osmanlı Devleti'nden devraldığı mirası devam ettirmek yerine yeni kurulan devletin kendi dinamikleri dahilinde reforme etme iradesi içerisinde olduğu ancak bunu Cumhuriyet'in ilk yıllarında şartların buna elvermemesi sebebiyle hayata geçiremediği görülmektedir. Zira ilk yıllarda tek köklü

vergi reformu aşar vergisinin kaldırılmasıdır. Ancak buhran sonrası bilhassa 1931 ve sonrasında vergi yapısı II. Meşrutiyet Dönemi'nden büyük ölçüde uzaklaşmıştır. Bunun temelinde buhranın yol açtığı ekonomik durum yer almakla beraber buhran sonrası dünyada uygulanmaya başlayan müdahaleci politikaların etkisi de yatmaktadır. Bu uygulamalar ülkemizde de kabul görmüş böylece hükümet tarafından daha sıkı bir vergi politikası uygulanabilmiştir. Öyleyse Cumhuriyet İdaresi Osmanlı Devleti'nden devraldığı mirası ancak 1930 ve sonrasında reforme etme fırsatı bulmuş ve kendi dinamikleri içerisinde değiştirebilmiştir. Bu durum bize değişim kapısının buhran şartlarına uyum sağlamak suretiyle açıldığı ve II. Meşrutiyet Dönemi'nden çok değil 20 sene sonra kamu mali düzeni içerisindeki vergi sisteminin büyük ölçüde değiştiğini göstermektedir.

Nihayet Osmanlı'dan Cumhuriyet'e geniş bir yelpazede siyasi, askeri, idari ve sosyal tüm alanlarda kısa sürede köklü bir değişime gidilmesine rağmen, mali düzende köklü değişimlerin bir anda gerçekleşmediği ve bu alanda yapılacak reformların ancak uzun dönemli planlamalar yapılarak başarılı olacağı tespit edilmiştir.

KAYNAKÇA

- Adalıoğlu, S. (2021). Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikalarının Tarihsel Gelişimi Ve Kurumsal İktisat Çerçevesinde Eleştirisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(167), s. 135-166.
- Akalın, G. (2008). *Atatürk Dönemi Maliye Politikaları*. Ankara: Maliye Bakanlığı.
- Akar, Ş. K. (1998). *1876 1908 Yılları Bütçelerine Göre ‘. Abdulhamid Dönemi Maliyesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi: İstanbul Üniversitesi.
- Aköz, A. (2020). Ağnam Sayımlarında Hayvan Gizleme: Sirkat. *History Studies*, 12(4), s. 1381-1392.
- Arazi Vergisi Kanunu. (1931, 6-18 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 1841-1851). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc010/kanuntbmmc010/kanuntbmmc01001833.pdf
- Armağan, R., & Demir, H. İ. (2008). Cumhuriyet Sonrası Türk Vergi Sistemindeki Değişim Üzerine Bir Değerlendirme. *Cumhuriyetin İlanının 85. Yılında Uluslararası Türkiye Cumhuriyeti Sempozyumu*, (s. 847-858).
- Arslan, C. B. (2016). Birinci Dünya Savaşı ve Harp Vergisi. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*(57), s. 73-83.
- Asker, A., & Yıldız, E. (2014). Aşar Vergisi’nin Son Yıllarında Niğde Ve Civarındaki Suistimaller Üzerine Bazı Gözlemler. *Turkish Studies*, 7(9), s. 177-192.
- Askerlik Mükellefiyeti Kanunu. (1927, 12-17 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 631-635). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc005/kanuntbmmc005/kanuntbmmc00501111.pdf
- Aşarın İlgisiyle Yerine İkame Edilecek Vergi Hakkında Kanun. (1925, 23 Şubat). Resmi Gazete (Sayı: 84). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc003/kanuntbmmc003/kanuntbmmc00300552.pdf
- Ay, H., & Haydanlı, L. (2018). Kuruluşundan Günümüze Türkiye’de Vergi Yüğü Ve Gelir Dağılımının Analizi. *Sosyoekonomi*, 38(26), s. 53-70.
- Aydın, M. S. (2020). Cumhuriyetin Erken Döneminde Vergi Uygulamaları. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(20), s. 531-550.
- Bıçakçı, H. (2019). Osmanlıdan Günümüze Liberalizm Ve Liberal Partiler. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*(74), s. 171-184.
- Bina Vergisi Kanunu. (1931, 14 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 1848). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc010/kanuntbmmc010/kanuntbmmc01001837.pdf

- Binatlı, C. (1969). Aşar Üzerine Bir Deneme. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, I(5), s. 304-315.
- Bostan, İ. (2001). İzn-i Sefine. *İslam Ansiklopedisi* (s. 542-543). içinde İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Cezar, Y. (1985). Tanzimat'a Doğru Osmanlı Maliyesi. *Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Türkiye Ansiklopedisi* (s. 924-934). içinde İletişim Yayınları.
- Cihan, D., Kemal, T., & Abdurrahman, Ö. (1982). *Atatürk Dönemi Maliye Politikası (Mondros'tan Cumhuriyet'e Mali ve Ekonomik Sorunlar)*. Ankara: Tisa Matbaacılık.
- Coşar, N. (1996). Aşar Vergisinin Kaldırılma Nedenler. *Toplumsal Tarih*, 6(35), s. 21-29.
- Coşar, N. (1996). Aşar Vergisinin Kaldırılmasının Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri. *Toplumsal Tarih*, 6(36), s. 7-13.
- Dahilî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun. (1930, 17 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 1522). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc008/kanuntbmmc008/kanuntbmmc00801718.pdf
- Dahilî İstihlâk Vergisi Kanununun 29.5.1932 Tarih Ve 1994 Numaralı Kanun İle Değiştirilen Birinci Maddesi Yerine Kaim Kanun. (1934, 13 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 2699). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc013/kanuntbmmc013/kanuntbmmc01302427.pdf
- Dahili İstihlâk Vergisi Kanunu'nun 29.05.1932 Tarih ve 1994 Numaralı Kanun ile Değiştirilen Birinci Maddesi Yerine Kaim Kanun ile İlgili 116 sayılı Komisyon Raporu. Erişim Adresi: <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c021/tbmm04021042ss0116.pdf>
- Damga Resmi Kanunu. (1928, 28 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 901). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc006/kanuntbmmc006/kanuntbmmc00601324.pdf
- Demir, İ. C. (2016). Katlanılabilir Vergi Yüğü Ve Belirleyicileri: Türkiye Üzerine Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(18), s. 79-87.
- Diyanet İşleri Başkanlığı (DİB). Kur'an-ı Kerim: <https://kuran.diyanet.gov.tr/mushaf>
- Dokuz Umde. (2023, 08 09). Atatürk Ansiklopedisi Web Sitesi: <https://ataturkansiklopedisi.gov.tr/bilgi/dokuz-umde/> Erişim Tarihi: 09.08.2023
- Düstur. *Düstur* (Cilt I/8).
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., & Erhan, G. (2011). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

- Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Hakkında Kanun. (1926, 13 Şubat). Resmi Gazete (Sayı: 306). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc004/kanuntbmmc004/kanuntbmmc00400737.pdf
- Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu. (1930, 24 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 1501). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc008/kanuntbmmc008/kanuntbmmc00801629.pdf
- Ejder, H. L. (2000). Türkiye’de Vergi Politikaları. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(2), s. 127-132.
- Eldem, V. (1994). *Osmanlı İmparatorluğu'nun İktisadi Şartları Hakkında Bir Tetkik*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.
- Erdem, M., Şenyüz, D., & Tatlıoğlu, İ. (2016). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Eroğlu, O. (2010). Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*(12), s. 57-89.
- Gümrük Tarifesi Kanunu. (1929, 1 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 1230). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc007/kanuntbmmc007/kanuntbmmc00701499.pdf
- Gül, K., & Pelin, M. Ö. (2014). Atatürk Döneminde (1923-1938) uygulanan vergi politikaları. *K. Tüğen ve A. Altay (Ed.). Prof. Dr. Fevzi Devrim’e armağan* (s. 469-475). içinde İzmir: DokuzEylül Üniversitesi Yayınları.
- Güran, T. (2003). *Osmanlı Mali İstatistikleri Bütçeler 1841-1918*. Ankara: Devlet İstatistik Enstitüsü
- Hayvanlar Vergisi Kanunu. (1931, 15-29 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 1849-1859). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc010/kanuntbmmc010/kanuntbmmc01001839.pdf
- Hayvanlar Vergisi Kanunu. (1936, 29 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 3215). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc016/kanuntbmmc016/kanuntbmmc01602897.pdf
- İhsaiyat-ı Maliye: Maliye İstatistikleri 1885–1909*. (2000). Ankara: Maliye Bakanlığı APK ve Koordinasyon Kurulu Yayını nr. 2000/357.
- İnce, E. (2019). İkinci Meşrutiyet Döneminde Müskirat Ve Müskirat Satan Yabancı Esnafa İzin Verilmesi. *Atatürk Ve Türkiye Cumhuriyeti Tarihi Dergisi Journal Of Atatürk And The History Of Turkish Republic*, 2(5), s. 411-430.
- İnci, İ. (2009). 1923 – 1960 Döneminde Türkiye’de Tarım Faaliyetleri Üzerinden Alınan Vergiler. *Sakarya Üniversitesi Fen Edebiyat Dergisi*, 1(11), s. 109-130.
- Karaca, M. (2010). *Osmanlıca Türkçe Lugat*. İstanbul: Hisar Yayınevi .

- Kaya, D. G., & Durgun, A. (2009). 1923–1938 Dönemi Atatürk’ün Maliye Politikaları: Bütçe ve Vergi Uygulamaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*(19), s. 233-248.
- Kazanç Vergisi Kanunu. (1934, 25 Mart) Resmi Gazete (Sayı: 2662). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc013/kanuntbmmc013/kanuntbmmc01302395.pdf
- Kazanç Vergisi Kanunu. (1926, 14 Mart) Resmi Gazete (Sayı: 321). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc004/kanuntbmmc004/kanuntbmmc00400755.pdf
- Kirmanoglu, H. (1994). Türkiye'de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 36, s. 55-82.
- Küsmeenoğlu, İ. (2010). *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Maktu Vergi Hakkında Kanun. (1926, 18 Şubat). Resmi Gazete (Sayı: 301). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc004/kanuntbmmc004/kanuntbmmc00400733.pdf
- Maktu Vergi Makamına Kaim Olmak Üzere Müsakkafat, Arazi Ve Kazanç Vergilerine Maktu Zam Namile Yüzde Beş İlâvesine Dair Kanun. (1927, 12 Şubat). Resmi Gazete (Sayı: 561). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc005/kanuntbmmc005/kanuntbmmc00500966.pdf
- Muafiyeti Askeriye Vergisi Kanunu. Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc001/kanuntbmmc001/kanuntbmmc00100139.pdf
- Muamele Vergisi Hakkında Kanun. (1927, 31 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 598). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc005/kanuntbmmc005/kanuntbmmc00501039.pdf
- Muamele Vergisi Kanunu. (1931, 2-6 Ağustos). Resmi Gazete (Sayı: 1862-1866). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc010/kanuntbmmc010/kanuntbmmc01001860.pdf
- Muamele Vergisi Kanunu. (1934, 15 Mayıs). Resmi Gazete (2701). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc013/kanuntbmmc013/kanuntbmmc01302430.pdf
- Muayyen Tarifeli Vesaiti Nakliye İle Seyahat Eden Yolculardan Alınacak Nakliyat Resmi Hakkında Kanun. Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc002/kanuntbmmc002/kanuntbmmc00200472.pdf
- Mutlu, A. (2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

- Mutluer, M. K., Öner, E., & Kesik, A. (2003). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mübadele, İmar ve İskân Kanunu. Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc002/kanuntbmmc002/kanuntbmmc00200368.pdf
- Müecceliyeti Askeriye Vergisi Hakkında Kanun. Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc001/kanuntbmmc001/kanuntbmmc00100228.pdf
- Mükellefiyeti Nakliye Askeriye Kanunu. Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc001/kanuntbmmc001/kanuntbmmc00100223.pdf
- Naycı, N., & Bozkurt, T. (2022). Türkiye'de Petrol Sanayinin Tarihsel Gelişimi ve Endüstri Mirası Bağlamında Batman Ve Ataş Rafineri Tesisleri. *Tüba-Ked Türkiye Bilimler Akademisi Kültür Envanteri Dergisi*(26), s. 31-54.
- Okçuoğlu, G., & Önder, İ. (1987). Aşarın Kaldırılması. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 45(1-4), s. 261-276.
- Oyun Aletleri Resmi Hakkında Kanun. (1938, 27 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 3819). Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc001/kanuntbmmc001/kanuntbmmc00100139.pdf
- Oyun Kağıtları İnhisarı Hakkında Kanun. (1927, 5 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 625). Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc005/kanuntbmmc005/kanuntbmmc00501118.pdf
- Ölmezoğulları, N. (1988). Atatürk Döneminde Tarımsal Gelişme (1923-1938). *İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, s. 53-59.
- Önder, İ. (1980). Japonya'da Ve Türkiyede Vergi Sistemlerinin Gelişimi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 26, s. 1-35.
- Öztel, M. (2009). *II. Meşrutiyet Dönemi Osmanlı Maliyesi*. İstanbul: Kitabevi Yayınları.
- Özyüksel, M. (1985, i Dergisi, 6(1),). İmparatorluk Ve Cumhuriyet Dönemlerinde Gelir, Gider, Servet Vergileri. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(6), s. 51-68.
- Pakalın, M. Z. (1993). *Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimler Sözlüğü* (Cilt 1). İstanbul: Millî Eğitim Bakanlığı Yayınları,.
- Palamut, M. (1984). Âşar ve Düşündürdükleri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 43(1-4), s. 69-78.
- Parasız, İ. (1991). *Türkiye Ekonomisi: 1923'den Günümüze İktisat ve İstikrar Politikaları*. Bursa: Ezgi Yayınevi.

- Pelin, İ. F. (1942, , c.1, 2.baskı, İ.Ü.İ.F.yayını nr.12, İstanbul 1942). *Finans İlmi ve Finansal Kanunlar*. İstanbul: Güven Basımevi.
- Petrol ve Benzin İhbarı Hakkında Kanun. (1926, 7 Şubat). Resmi Gazete (Sayı: 291).
Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc004/kanuntbmmc004/kanuntbmmc00400725.pdf
- Püren, S. (2023). Türkiye’de Objektif Ve Subjektif Vergi Yükünün Değerlendirilmesi.
- Saraçoğlu, F. (2023). *Cumhuriyet Dönemi Vergi Yapısı*. Ankara: Romanoku Yayınları.
- Saraçoğlu, O. F. (2009). 1930-1939 Döneminde Vergi Politikası. *Maliye Dergisi*, 0(157), s. 131-149.
- Sarı, K. A. (2020). Atatürk Dönemi’nde Uygulanan Vergi Politikasının İktisadi Kesimler Üzerindeki Etkisi. Yakın Dönem Türkiye Araştırmaları. *Recent Period Turkish Studies*(38), s. 189-218.
- Sayım Kanunu. Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc002/kanuntbmmc002/kanuntbmmc00200410.pdf
- Sayın, A. V. (1999.). *Tekâlif Kavaidi*. Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayını No: 1999/352.
- Sert, M. (2021). Türkiye’de Bir Ağnam Vergisi Uygulaması: Kasap Süleyman’ın Hikayesi. *Journal of History School*(52), s. 1480-1505.
- Seyitdanoğlu, M. (2023, 12 24). *Türkiye’de Liberal Düşüncenin Doğuşu ve Gelişimi*.
<https://Yunus.Hacettepe.Edu.Tr/~Mehmets/Liberalizmindogusu.Pdf> adresinden alındı
- Tambay, F. (2019). 1887-1906 Maadin Nizamnamesi ile Yabancılar Tanınan İmtiyazlar,. Yüksek Lisans Tezi.
- Taş, R. (1995). TÜRK MALİ SİSTEMİNİN UZUN DÖNEM (1923-1980) GELİŞİMİNİN YAPISAL VE ORANSAL ANALİZ YÖNTEMLERİYLE DEĞERLENDİRİLMESİ. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 1(50), s. 355-382.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi Ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54, s. 67-90.
- Tekbaş, A., & Dökmen, G. (2007, Temmuz-Aralık). Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı. *Maliye Dergisi*(153), s. 195-213.
- Tezel, Y. S. (2002). *Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi (1923-1950)*. İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- Torun, A. (2020). Vatanına Hürmet Eden İçki İçmez: Osmanlı Men-İ Müskirat Cemiyeti Ve Nizamnamesi. *Kebikaç İnsan Bilimleri İçin Kaynak Araştırmaları Dergisi*, 49(49), s. 209-220.
- Türk, İ. (1981). Cumhuriyet döneminde Vergi Sistemimizin Gelişimi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 36, s. 335-357.

- Türkal, H. (2011). Yılları Arası Bütçe Türkiye'de 1923-1930 Yılları Arası Bütçe Politikası ve Uygulamasının Vergi Politikası Ve Uygulaması Açısından Değerlendirilmesi. *Amme İdaresi Dergisi*, 3(44), s. 85-107.
- Uğur, K., & Ömer, Y. (2021). Harp Kazançları Vergisinin 1919 Yılında Belirlenen Uygulama Esasları ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s. 133-154.
- Umumi İstihlak Vergisi Hakkında Kanun. (1926, 22 Şubat). Resmi Gazete (Sayı: 304). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc004/kanuntbmmc004/kanuntbmmc00400735.pdf
- Üzüm, İ. H., & Özlü, Z. (2020). Osmanlı'dan Cumhuriyet'e İskambil Kağıtlarının Devlet İhbarına Alınması . s. 66-81.
- Varcan, N. (1985). *Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu : Cumhuriyet Dönemi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi: Anadolu Üniversitesi.
- Vural, İ. Y. (2008). Atatürk Dönemi Maliye Politikaları: Liberal İktisattan Karma Ekonomiye. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(20), s. 77-114.
- Yavuz, F. (1966). Arazi ve Mahalli İdarelerimiz. *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 22(2).
- Yılmaz, C. A., & Yüksel, C. (2019). Türkiye'de Tek Parti Dönemi Vergi Politikaları. *Milli Kültür Araştırmaları Dergisi*, 1(3), s. 82-93.
- Yol Mükellefiyeti Kanunu. (1925, 23 Şubat). Resmi Gazete (Sayı: 84). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc003/kanuntbmmc003/kanuntbmmc00300542.pdf
- 14.06.1930 Tarih ve 1718 Numaralı Dahilî İstihlak Vergisi Kanununun 1'nci Maddesinin Tadiline Dair Kanun. (1932, 31 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 2112)
- 1924 Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu. Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc002/kanuntbmmc002/kanuntbmmc00200490.pdf
- 1925 Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu. (1925, 23 Nisan). Resmi Gazete (Sayı: 96). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc003/kanuntbmmc003/kanuntbmmc00300627.pdf
- 1926 Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu. (1926, 23 Nisan). Resmi Gazete (Sayı: 96). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc004/kanuntbmmc004/kanuntbmmc00400848.pdf
- 1927 Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu. (1927, 26 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 595). Erişim Adresi: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc005/kanuntbmmc005/kanuntbmmc00501011.pdf

- 1928 Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu. (1928, 8 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 883).
Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc006/kanuntbmmc006/kanuntbmmc00601231.pdf
- 1929 Mali Senesi Bütçe Kanunu. (1929, 28 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 1201). Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc007/kanuntbmmc007/kanuntbmmc00701456.pdf
- 1930 Mali Senesi Bütçe Kanunu. (1930, 25 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 1502). Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc008/kanuntbmmc008/kanuntbmmc00801630.pdf
- 1931 Mali Senesi Bütçe Kanunu. (1931, 25 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 1856). Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc010/kanuntbmmc010/kanuntbmmc01001848.pdf
- 1932 Mali Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu. (1932, 30 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 2031). Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc011/kanuntbmmc011/kanuntbmmc01102031.pdf
- 1933 Mali Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu. (1933, 30 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 2414). Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc012/kanuntbmmc012/kanuntbmmc01202211.pdf
- 1934 Mali Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu. (1934, 2 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 2716). Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc013/kanuntbmmc013/kanuntbmmc01302476.pdf
- 1935 Mali Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu. (1935, 30 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 3016). Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc015/kanuntbmmc015/kanuntbmmc01502730.pdf
- 1936 Mali Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu. (1936, 30 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 3317). Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc016/kanuntbmmc016/kanuntbmmc01602985.pdf
- 1937 Mali Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu. (1937, 1 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 3619). Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc017/kanuntbmmc017/kanuntbmmc01703192.pdf

1938 Mali Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu. (1938, 1 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 3922). Erişim Adresi:
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc018/kanuntbmmc018/kanuntbmmc01803405.pdf

www.ekremlugraekinci.com:

<https://www.ekremlugraekinci.com/article/?ID=1127&a%C5%9Far-vergisi-ve-k%C3%B6y-a%C4%9Fali%C4%9Finin-do%C4%9Fu%C5%9Fu> (2023, 04 13)

sozluk.gov.tr: <https://sozluk.gov.tr/> (2024, 01 09)