

## İMPARATORLUK VE CUMHURİYET DÖNEMLERİNDE GELİR, GİDER, SERVET VERGİLERİ

Murat ÖZYÜKSEL\*

### GİRİŞ

İçinde yaşadığımız toplumların sosyo-ekonomik yapıları önemli ölçüde geçmiş izlerini taşır. Bu nedenle Cumhuriyet dönemi vergi sisteminin gelişimini kavrayabilmek için önceli olan Osmanlı İmparatorluğu'nun vergi yapısının incelenmesi gerekir. İmparatorluğun temel vergisi öşürün 1925 yılında, Cumhuriyet döneminde hayvanlar vergisi adıyla anılan ağnam vergisinin ise 1962 yılında kaldırılabilmiş olması, her iki dönem arasındaki süreklilik çizgisinin somut örnekleridir.

Bugüne kadar tüm İmparatorluk döneminde vergi sisteminin gelişimini irdeleyen kapsamlı bir araştırma yapılmamıştır. Bir ölçüde de olsa bu boşluğu doldurmak amacıyla, çalışmamızda İmparatorluğun başlangıcından günümüze kadar uygulanmış olan tüm vergileri tarihsel gelişme süreci içinde bir arada sunabilmeyi hedefledik. Vergilerin tasnifinde gelir, gider ve servet vergilerinden oluşan temel sınıflandırma sistematüğinden yararlandık.

### A- GELİR VERGİSİ

19. yüzyıldan önceki dönemlerde modern anlamda bir gelir vergisinden söz etmek olanağı yoktur. Zira günümüzdeki biçimiyle bir gelir vergisinin gerçekleştirilebilmesi bir takım iktisadi, siyasi ve sosyolojik koşulların oluşmuş olmasına bağlıdır. Herşeyden önce gelirin tam ve kesin olarak hesaplanabilmesi, para ekonomisinin gelişimiyle yerleşen modern muhasebe tekniklerinin varlığına bağlıdır. Gelir vergisinin ilk defa İngiltere'de ortaya çıkmış olması bu ülkenin hızlı bir sanayileşme süreci sayesinde iktisadi kalkınmayı diğer ülkelere kıyasla daha önce başlatmış olabilmesindedir<sup>1</sup>. Türkiye'de bu anlamda bir gelir vergisi uygulama çabasını ilk defa 1950 yılında görürüz. Daha önceki dönemlerde ise ancak prensip itibarıyla geliri doğrudan doğruya yükümlü kılmak isteyen vergileme şekillerinin ilkel örneklerine raslanabilir.

### I. OSMANLI İMPARATORLUĞUNDA GELİR VERGİSİ UYGULAMASININ İLKE ÖRNEKLERİ

Osmanlı İmparatorluğunda bu tür vergileme biçimlerini daha iyi kavrayabilmek için kısaca İmparatorluğun sosyo-ekonomik yapısından bahsetmeyi yararlı buluyoruz.

\* Araş. Gör.; *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*

1 Turhan Salih, *Vergi Teorisi*, İstanbul 1977, s. 130-132.

Bilindiği gibi Osmanlı İmparatorluğu fetih temelinde dayanmakta idi. Milli gelirden devlet payına düşeni sultan ile ordu paylaşırdı. 14. ve 15. yüzyıllarda güçlü bir para ekonomisi olmadığı dönemlerde, sultan fethedilen yerlerin bir kısmının gelirini silah arkadaşlarına dirlik olarak tahsis ederdi. Bunlar kendilerine tahsis edilen yerlerin vergilerini toplar, ihtiyaçlarına harcar ve hizmette kaldıkları sürece tasarruf ederlerdi. Tımar sistemi denilen bu sistem henüz örgütlenmemiş bir devlet için vergi toplama yükümlülüğünü hafifletirdi. Dirlik sahipleri (tımar eri, sancak beyi, beylerbeyi...) dirliklerinin geliriyle orantılı olarak asker ve maiyet halkı beslemekle yükümlü idiler.

Kırsal bölgelerde vergi yükümlüsü nüfus vergilerini mahsulden pay ve feodal düzenden arta kalan feodal angaryalara karşılık tutulan raiyyet resimleri olarak öderdi. Kırsal nüfusun vergilerine Osmanlı İmparatorluğunda belirli zamanlarda (16. yüzyılda 30 yılda bir) gerçekleştirilen sayım defterleri temel teşkil ederdi. Bu sayımlarda köy nüfusu ellerinde bulunan toprakları belirtilerek sayılır, ayrıca her köyde başlıca ne ekildiği ve yılda ortalama olarak ne miktar ürün elde edildiği, bu miktarın devlet payına düşen yüzdesi saptanırdı. Genellikle tahıllardan devlet payına düşen kısım hem miktar olarak hem de sayım sırasındaki raiciyle akçe olarak gösterilirdi. Bu şekilde istendiği takdirde gelir aynı olarak mahsul veya akçe olarak değerini toplayabilecek biçimde tesbit edilebiliyor, fiyat değişimleri etkisiz hale getirilmiş oluyordu<sup>2</sup>. İşte gelir vergisinin ilkel bir örneği olarak aşağıda anlatılacak olan âşâr ya da öşür köylülerin mahsullerinden pay olarak ödedikleri bu vergi türüne denir.

#### a) Öşür

Öşür onda bir demektir. Bu isim vergide en çok bu oranın tatbik edilmiş olmasından dolayıdır. Ancak nisbetin bu oranın altında ya da üzerinde uygulandığına çok sık rastlanmaktadır. Osmanlı vergi kanunlarında türlü toprak mahsullerinden öşür adı altında alınmakta olan vergilerin tür ve miktarları ile toplanma biçimlerine ait zengin açıklamalar mevcuttur. Bu kanunlardan edindiğimiz bilgilere göre öşürün senelik ürüne oranı, toprağın verim yeteneğine, sulama koşullarına, tarım çeşitlerine ve mahalli örf ve âdetlere göre büyük değişiklikler göstermekte, bazen her kaza ve hatta her köy için ayrı ayrı saptanmış bulunmaktadır. Örnek vermek gerekirse Kütahya livası kanunnamesinde "hububattan öşr-i şer'i ile yemlik" alındığı belirtilmekte ve böylece vergi miktarı sekizde bire yükselmektedir. Rumeli'de öşürün ürüne oranı salâriyeyle birlikte yine sekizde birdir<sup>3</sup>. Salâriye dirlik sahibi sipahinin beslediği atı için yem ödentisi olarak kırkta bir oranında öşüre eklenen pay idi<sup>4</sup>. Malatya

2 Sayımlarda tutulan bir köy kaydı: Karye-i Meyadun Tâbi-i m (mezkr, Divriği) Hâsıl (kısım minel-hums: Beşte bir bölüm);

1- Hınta (buğday) 110 keyl (ölçek) kıymet 1210

2- Şair (arpa) 50 keyl kıymet 300

3- Burçak 20 keyl kıymet 120

Sahillioğlu Halil, *Türk İktisat Tarihi Ders Notları*, s. 15.

3 Barkan Ö. Lütfü, "Öşür", *Türkiye'de Toprak Meselesi*, İstanbul 1980, s. 800.

4 Salâriyenin genelde 1/40 oranında alınması malın zekâtı olduğu izlenimini verir. Bkz. Akdağ Mustafa, *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi*, Cilt II. İstanbul 1979, s. 278.

livası kanununda "beşte bir hasıladan gayri kırk kilede iki kile salarlık" alındığı belirtilmektedir. Örnekler arttırılabilir<sup>5</sup>.

Öşür miktarının saptanmasında ürün çeşidinin rol oynadığı yerler de mevcuttur. Meselâ Çirmek livasında hububattan beşte bir, pamuktan altıda bir, meyvelerden yedide bir alındığı halde, sebze ve bostanlardan alındığı miktar onda birdir<sup>6</sup>.

Bu vergiyi gelir vergilerine yaklaştıran husus, verginin gayri safi de olsa hasılatın belirli bir oranını alkoymasındır. Bu yüzden mahsülün çok olduğu yıllarda devlet hissesi de çok, az olduğu yıllarda ise azdır. Herhangi bir şey ekmeyen ya da ürün alamayan çiftçiden vergi de alınmaz. Bu durum o döneme göre belirli ölçülerde vergi ödeme iktidarının gözönüne alındığı şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca âşâr vergisi kanunen her mahsul meydana geldiği sırada oluşur ki, bu durumda da günümüz vergi sistemlerinin kabul ettiği *gelirin elde edilmiş* olması ilkesi arasında bir benzerlikten söz edilebilir.

Yukarıda kısaca belirtilen sosyo-ekonomik yapı ile uyumlu olarak verginin başlangıçta aynı olarak ve dirlik sahipleri tarafından toplanması henüz para ekonomisine geçilemeyen dönemlerde bir sorun yaratmamıştır. Devletin alacağı hisseleri devleti temsilen fakat kendi nam ve hesaplarına toplama yetkisini elde eden sipahilerin hayatları boyunca elde tutacakları dirliklerinde kendi çıkarları için de olsa köylünün durumuna ilgisiz kalmayacakları, halkın huzur ve maddi varlığını tehlikeye koyacak uygulamalardan kaçınacakları tahmin edilebilir. Yani tımar ve zeamet nasıl ki 16. yüzyılın sonuna dek devrin idari, siyasi ihtiyaçlarına uyum sağlıyor idiyse, öşür de aynı ekonominin finansına uyum sağlayabiliyordu. Ancak imparatorluk büyüdükçe merkezi bir devlet idaresinin ve ücretli bir merkez ordusunun gereksinimleri âşâr vergisi gelirinin merkezi hazine hesabına geçirilmesini zorunlu kılmıştır. Koca imparatorluğun mahsulünün toplanıp paraya çevrilmesinin kolay bir iş olması 17. yüzyıldan itibaren imparatorluğun mali tarihine damgasını vuran iltizam denen vergi toplama sisteminin doğmasına yol açmıştır. Bu sisteme göre devlet belirli bölgelerin âşârını toplama yetkisini açık arttırma ile en fazla para verene satmakta idi. Bu yetkiyi alanlar çoğu zaman beyler, paşalar, eyaletlerin idaresinde memur olan kişiler olmuştur. Herhangi bir devlet mukataasını<sup>7</sup> belirli bir zaman için iltizama alan kişilerin yani mültezimlerin<sup>8</sup> tek düşüncelerinin mümkün olabilecek en yüksek kârı elde etmek olacağı açıktır. Mültezimler bu amaçlarına ulaşabilmek için her türlü baskı yöntemini kullanarak kendilerine ait iltizam süresinde<sup>9</sup> en yüksek

5 Bu konuda çok sayıda örnek için Barkan, Ö. Lütfü, *XV. ve XVI. Asırlarda Osmanlı İmparatorluğu'nda Zirai Ekonominin Hukuki ve Mali Esasları*, I. Cilt, *Kanunlar*, İstanbul 1943.

6 Barkan, Ö. Lütfü, "Öşür", s. 801.

7 Mukataa hazineye gelir sağlayan bir kurumdur. Konusu maden ocağı, tuzla gibi bir işletmeye tasarruf hakkı veya bazı vergileri toplama yetkisi olabilir.

8 Mukataaları belirli bir süre işletmek hakkını satın alan kimselere "Amil" veya "mültezim" denir.

9 İltizam süresine Osmanlı muhasebe dilinde tahvil adı verilir. Tahvil süresi genellikle üç yıldır. İltizam sistemine dair genel bilgi için bkz. Sahillioğlu, Halil, "Bir Mültezim Zimem Defterine Göre XV. Yüzyıl Sonunda Osmanlı İmparatorluğu'nda Darphane Mukataaları", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt 23, Sayı 1-2, 1963. Tabakoğlu, Ahmet, *1680-1750 Osmanlı Mali Tarihi*, İstanbul 1981, s. 79-84 (Yayınlanmamış doktora tezi).

vergiyi toplama çabasıyla toprağa bağlı nüfusu (raiyyet) büsbütün ezmişlerdir. Tanzimat yöneticileri bu nedenlerle tüm vergilerde iltizam yöntemini kaldırmak istemişler ve kısa bir süre tahsilat işi resmi memurlar (muhasıl) eliyle yapılmıştır. Ancak bir kaç yıl sonra mali idarenin yetersizliği ve bütçenin acilen nakit paraya ihtiyacı iltizam yöntemine yeniden dönülmesini gerekli kılmıştır. Sonuç olarak âşâr vergisinin tahsili için tatmin edici bir yol bulunamamıştır. Emanet yöntemi memurların ihmal ve suistimalleri ve mali idarenin yetersizliği nedeniyle devlet gelirlerinde önemli düşüslere neden olurken, bu işin mültezimlere ihalesi ise halkın mültezimler tarafından amansız bir biçimde soyulmasına yol açmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti o zamanki devlet gelirinin yaklaşık üçte birlik bir kısmını oluşturduğu halde, bu derece büyük bir gelir kaynağından yoksun kalmayı göze alarak 1925 tarihli kanunla söz konusu vergiyi bütünüyle ortadan kaldırmıştır.

### b) Olağanüstü Vergiler – Ancemaatin Vergi

17. yüzyıldan itibaren özellikle savaş dönemlerinde yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulması devletin olağanüstü ve düzensiz birtakım vergiler koymasına neden olmuştur. Bu vergilere avârız-ı divâniyye, tekâlif-i örfiyye veya kısaca avarız vergileri denir. Avarız akçesi, nüzül, sürsat, işîra bedeli gibi birtakım vergilerden oluşan avarız vergileri yükümlüleri toplu bir biçimde sorumlu tutardı. Başlangıçta olağanüstü koşullara özgü olan bu vergiler giderek düzenli bir duruma gelmişlerdir. Vergiler avarız hanesi denen birimler başına tarh edilirdi. Bir avarız hanesi üç ila on gerçek haneden oluşurdu. Her mahalle ya da köyün hissesinden oranın ihtiyar heyetleri sorumlu tutulurdu. İhtiyar heyetleri bu hisseleri hane başına eşit olarak dağıtırlardı<sup>10</sup>.

Tanzimat bu örfi vergileri "ancemaatin" veya "komşuca tahsili mutat" vergi haline getirmiştir. Yapılmak istenen verginin baş vergisi durumundan kurtarılarak bir tahrir ile herkesin ne kadar emlak, arazi ve hayvanları olduğunu, tüccar ve esnafın bir senede ne miktar geliri olacağını yani vergi ödeme gücünü saptayıp vergiyi bu iktidarlara göre dağıtmaktı. Esnafın sattığı malların değil de esnaf kazançlarının vergiye tabi tutuluşu ilk defa bu vergiyle başlamıştır<sup>11</sup>. Görüldüğü gibi ancemaatin vergi gelir ve servet unsurlarını birlikte vergilendirmekte idi. Ancak uygulamada başarı sağlanamadığından hem gelir ve hem de servet vergisi durumundaki bu vergi 1863 yılında yerini bir gelir vergisi olarak kabul edeceğimiz temettü vergisine ve servet vergisi sınıflandırmasına dahil edeceğimiz emlak vergisine bırakmıştır.

### c) Temettü Vergisi

Ülkemizde sanat, ticaret, serbest meslek ve emek vergileri, 1863 yılında yürürlüğe giren bu vergi ile başlamıştır. Temettü vergisi bağlı olduğu esaslar açısından üç devreye ayrılarak incelenebilir.

1907 yılına kadar olan ilk dönemde ayrı bir temettü vergisi var olmasına rağmen bu konuda ayrı bir kanun yoktu. Her ne kadar verginin kazançlar üzerinden alınacağı ve bunları esnafın da temsil edildiği bir komisyonun saptayacağı belirtil-

10 Tabakoğlu, Ahmet, a.g.e., s. 102-109. Akdağ Mustafa, a.g.e., s. 273.

11 Pelin I. Fazıl, *Finans İlmî ve Finansal Kanunlar*, İstanbul 1945, s. 297.

mekte idiye de, gerçekte kimlerin mükellef olduğu, takdirlerin ve itirazların nasıl yapılacağı pek belli değildi. Özellikle takdir hakkında hüküm olmaması verginin keyfi bir biçimde alınmasına neden oluyor, bazen âşâr ve ağnam ile kazançlarının vergisini ödeyenlerden temettü vergisi tahsil edilerek mükerrerlik yaratılıyordu. Nüfuslu kimseler ise çeşitli yollarla kendilerini bu vergiden kurtarıyorlardı.

Birinci Dünya Savaşı'na kadar yabancıların kapitülasyonlara dayanarak muaf oldukları iddiasıyla bu vergiyi ödemediklerini belirtmeliyiz. Her ne kadar kapitülasyonlarda yabancıları haklı çıkaracak hükümler vardıysa da bu hükümler onların geçici olarak ülkemizde ticaret yaptıkları dönemlere aitti. Halbuki artık ülkede yerleşmiş biçimde ticaret yapan, ithalat ihracat ve bankacılık işlerini yürüten çok sayıda yabancı vardı. Bu durum verginin tüm ağırlığını üzerinde hisseden Türk müteşebbislerin teşebbüs gücünü baltalayan önemli nedenlerden biri olmuştur.

1907 tarihli ilk temettü vergisi kanununun en dikkate değer noktası karine usulünü getirmesidir. Bu karineler yalnız sanatın çeşidi ile ticarethanenin emlak vergisi için saptanmış değerinden ibaretti. Mükellefler götürü ve nispi vergiye tabi olmak üzere ikiye ayrılmıştı. Götürü vergiye dahil olanlar dört sınıfa ayrılır, 10 kuruş ile 50 lira arasında vergi öderlerdi. Eleştirilecek olan nokta banker, toptancı, komisyoncu, fabrika gibi asıl nispi vergiye dahil olması gerekenlerin götürü listesinde gösterilmiş olmalarıdır. Böylece bir banka ya da toptancının vergisi 50 lirayı geçmemiş oluyordu.

Bu biçimiyle de temettü vergisi adalet ve verim açısından olumlu sonuç vermemiştir. Meşrutiyet'ten itibaren yapılan çeşitli reform çabaları ancak Birinci Dünya Savaşı'na girildikten sonra yürürlüğe konmuştur. Yeni biçimiyle kanun bütünüyle Fransız sisteminden alınmış bir patent kanunudur. Altı karine üzerine dayanmakta olup eskiye göre daha düzenli bir yapıya sahiptir.

## II. CUMHURİYET DEVRİNDE GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

### a) Kazanç Vergisi

1926 yılında ticari kazançlardan alınan temettü vergisi kaldırılmış, yerine daha fazla gelir sağlayacağı düşünülen kazanç vergisi konmuştur. Verginin bu yeni biçimini almasında bütçenin yaklaşık üçte birlik bölümünü oluşturan âşârın kaldırılması, çeşitli yabancı şirketlerin millileştirilmesi, İmparatorluk'tan kalma borçların ödeme plânına bağlanması nedeniyle devletin yeni gelir kaynakları aramasının etkisi olmuştur.

Kazanç vergisi batı ülkelerinden esinlenerek hazırlanmıştı. Geniş ölçüde beyanname usulüne yer verilmişti. Halbuki o dönemde beyannameli ancak maliyenin isteyeceği defterleri ötedenberi tutmaya alışmış olan kuruluşlara tahsis etmek, diğerlerini yine dış alamet formülleriyle yükümlü kılmak gerekirdi. Uygulamada karşılaşılan güçlükler beyannameli sınıfın gittikçe daraltılmasını gerektirmiştir. Yapılan değişiklikler sonucunda kazanç vergisi, kaldırılan temettü vergisi gibi dış belirtilere dayanan bir ticaret resmi (patente) haline getirilmiştir.

Kazanç vergisi, tekniği en güç vergilerdendir. Her şeyden önce mali idare mekanizmasının bu yükü taşıyacak hale getirilmesi gerekir. Uygulamadaki başarısızlığın bir diğer nedeni de sanayileşmenin ilk dönemlerinde vergi yükünün tarımdan

sanayi ve hizmetler sektörüne kaydırılmak istenmesidir<sup>12</sup>. Uygulamada öğrenilenlerin ışığı altında vergi 1934 yılında yeniden kanunlaştırılmıştır.

#### b) Toprak Mahsulleri Vergisi

İkinci Dünya Savaşı süresince silahlı tarafsızlık politikası sürdürülmüştür. Ordunun seferberlik halinde tutulması devlet giderlerini arttırmış, hükümet para basma, mevcut vergilere zam yapma ve yeni vergiler salma gibi önlemlere başvurmak zorunda kalmıştı. 1941 yılında saydığımız olağanüstü koşullar nedeniyle hükümet seferber edilen ordunun beslenme ihtiyacını düşünerek geçici olarak Toprak Mahsulleri Vergisi koymuştur. Bu vergi bir anlamda âşârın geri getirilmesi idi. İki yıl köylü üzerinde büyük yük teşkil etmiş, 1944 yılında kaldırılmıştır<sup>13</sup>.

#### c) Çağdaş Anlamda İlk Gelir Vergisi Deneyimi

Onbeş yıllık uygulaması sırasında yapılan çeşitli değişikliklerle uygulanması olanaksız hale gelen kazanç vergisinin yerini 1946-49 yılları arasında hazırlanıp, 1950'de yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi almıştır.

Alman Gelir Vergisi'nden esinlenerek hazırlanan yeni Gelir Vergisi Kanunu genel, artan oranlı, çağdaş gelir vergisi ilkelerine oldukça uygun idi. Ancak ileri sanayileşmiş ülkelerden örnek alınarak hazırlanmış olması, sanayileşmenin çok daha geri safhalarındaki Türkiye ekonomisinin koşullarına uyum sağlayamamasını beraberinde getirmiştir. Bu uyumsuzluk yüzünden ilk on yıllık uygulama başarısız olmuştur<sup>14</sup>.

Hükümeti gelir vergisi uygulamasında zirai kazançları vergi dışı tutmaya zorlayan sebeplerin başında bu tür kazançları doğrudan vergilemedeki teknik güçlük, ilk uygulama yıllarında gelir vergisinin başarı şansını azaltmama kaygısı ve çok partili siyasi hayata giriş sırasında siyasi hesaplar yer almıştır<sup>15</sup>. Tarımın ve küçük esnafın vergi dışı kalması, bildirimlerin denetimini büsbütün güçleştirmiş, vergi kazası ise gerekli yargısal desteği bir türlü sağlayamamıştır. Vergi kaçakçılığı giderek artarken, vergi matrahında da siyasal etkilerle yeni aşınmalar meydana gelmiştir. Ayrıca ellili yılların ortalarına doğru baskı gruplarının tesiriyle Esnaf Vergisi bütünüyle kaldırılmıştır.

#### d) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

Milli Birlik Hükümeti 1960 yılında yukarıda belirtilen olumsuzluklar nedeniyle yeni bir vergi reformunu gerekli görmüştür. Yapılan çalışmalar sonunda kabul edilen yeni gelir vergisi kanunuyla birlikte tarım, küçük esnaf gibi daha önce vergilendirilmeyen kesimler vergi kapsamına almıyordu. Ayrıca vergi kaçakçılığını önleyici bazı tedbirler getiriliyor, uygulamada saptanmış boşluklar doldurulmaya, belirsiz hükümlere açıklık getirilmeye çalışılıyordu. Ancak mükelleflerin şiddetli tepkisi sonucu yeni vergi yükümlülüklerinin bazılarında geri dönülmeye başlandı. Ayrıca 1963 yılında kalkınma planının uygulanabilmesi için yatırımları teşvik et-

12 Pelin İ. F., a.g.e., s. 353-375; Bulutoğlu Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1978, s. 51.

13 Bulutoğlu Kenan, a.g.e., s. 54-56.

14 A.g.e., s. 56-57.

15 Yaşa Memduh, *İktisadi Meselelerimiz*, İstanbul 1966, s. 92-93.

mek gerekiyordu ki, bu durum hükümetleri müteşebbisler lehine birçok muafiyet ve istisnaları kabul etmeye zorladı<sup>16</sup>.

#### e) Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi

Muaflik, istisna ve aşınmalar dışında 1970 yılında personel reformunun getirdiği mali yük, hükümeti vergi gayretini arttırıcı yeni tedbirlere zorladı. Gelir vergisi açısından getirilen yenilik gayrimenkul kıymet artışı vergisi idi. Yeni kanuna göre bir gayrimenkulün sahibinin gayrimenkulünü herhangi bir sebeple satması halinde bu gayrimenkulün iktisap bedeli ile satış bedeli arasındaki müsbet fark vergiye tabi gelir sayılmaktadır. Gayrimenkul kıymet artış vergisi 1983 yılında yürürlükten kalkmıştır.

### B- GİDER VERGİSİ

#### I. OSMANLI İMPARATORLUĞUNDA GİDER VERGİSİ UYGULAMASI

Osmanlı İmparatorluğu'nda cizye, avarız vergileri dışında kent halkı dolaysız vergi ödememekte idi. Şehirlilerin vergi yükümlülükleri yalnızca kent dahilindeki mukataalar nedeniyle ödedikleri dolaylı vergilerden oluşurdu. Çiftçi halkın raiyyet resimleri ile birlikte gelirlerinin ortalama yüzde ellisini, şehirli nüfusun ise en fazla yüzde onunu vergi olarak ödediklerini gözönüne alırsak İmparatorluk'ta temel vergi konusunun zirai üretim ve vergi mükellefinin çiftçi nüfus olduğunu somut olarak görürüz<sup>17</sup>.

Kırsal bölgelerde vergilerin çeşitli dönemlerde farklı yöntemlerle (tımar, iltizam, muhassıllar eliyle toplama) toplandığını belirtmiştik. Kentlerde ise İmparatorluğun ilk dönemlerinden itibaren ticari faaliyetlerden alınan vergilerin toplanmasında iltizam sistemi geçerli idi. Herhangi bir pazarda vergileri toplama yetkisi açık arttırma ile peşin para karşılığı satılırdı. Bursa galle pazarı mukataasının 1479 yılında üç yıl süreyle 350.000 akçe karşılığında iltizama verilmesi bu duruma örnek teşkil eder. Aynı dönem kentte mizan, damga, gümrük gibi büyük mukataaların yanında; kantar mukataası, kuru meyve ve at pazarı mukataası gibi çeşitli mukataalar iltizama verilirdi<sup>18</sup>. Bunlardan damga, mizan, gümrük mukataaları aynı isimli vergilerin toplanabilmesi açısından imparatorluk düzeyinde öneme sahip idiler. Belgelerden edindiğimiz bilgiler, çeşitli kentlerde bu mukataaların ilk planda bulduklarını gösterir. Diğer mukataalar ise sadece belirtilen malların alım satımından alınan vergileri kapsamaktadır.

#### a) Mizan Vergisi

Mizan vergisi ticaret konusu olan, özellikle ipek gibi yükte hafif pahada ağır malların ağırlıkları üzerinden alınırdı. Önemli bir ticaret merkezi olan Bursa'da Bursa mizanı<sup>19</sup> mülteziminin doğudan gelen malları vergilendirmesini bu konuya

16 Bulutoğlu Kenan, a.g.e., s. 58-59.

17 Akdağ Mustafa, a.g.e., s. 288-290.

18 Liebe Klaus, *Beitraege zur Sozialen und Wirtschaftlichen Lage Bursas am Anfang des 16. Jahrhunderts*, Hamburg 1970, s. 16-20.

19 Bursa mizanı mukataası, İstanbul mizanı ile birlikte 1607 yılında üç yıl için bir yahudi mültezime verilmişti. Liebe Klaus, a.g.e., s. 17.

örnek olarak gösterebiliriz. Mallar ancak vergilendirildikten sonra şehirde satılabilir ya da Avrupa'ya gönderilebilirdi. Vergiden kaçınma teşebbüsü mallara haciz konulması sonucunu doğururdu.

Kasapların sübvansane edilebilmeleri için kassabiye toplanması gibi, bazen belirli bir meslek grubu için mizan mukataasının vergi topladığı da olurdu.

Mizanda tartının ağırlığını emin denilen devlet memuru kontrol eder, hatalı kullanıldığı zaman ceza keserdi.

#### b) Damga Vergisi

Devlet, kumaş, kıymetli metal gibi belirli malları satılmadan evvel damgalamak suretiyle vergilendirirdi. Damgayı vuran görevliye "damgacı" adı verilir. Damga vergisi mukataasını da mültezimler yüksek miktarlarda ödemeler karşılığı iltizama alırlardı. Bir malın damga vergisi bir kez ödendikten sonra aynı mal başka kentlerde ticaret konusu olsa dahi ikinci kez vergilendirilmezdi. Vergiyi kaçırmak isteyenlerin mallarına haciz konurdu.

#### c) Gümrük Vergisi

Uluslararası ticaret yollarının önemli bir noktasında bulunması, Osmanlı İmparatorluğu'na dış ticaretten büyük miktarlarda gümrük vergisi geliri elde etme olanağı sağlıyordu. Gümrük vergileri de mizan ve damga vergileri gibi iltizam yöntemiyle toplanırdı. Müslüman, gayri müslüm Osmanlı, ya da yabancı oluş, gümrük vergisinin miktarını etkilerdi. Kanun-u Livâ-ı Aydın: "Resm-i gümrük müslümanlardan yüzde iki akçe ve haraçgizâr kâfirlerden yüzde dört akçe ve harbiden yüzde beş akçe alınır" derken bu durumu ifade eder.

Gümrük vergisi kaçırılmak istenirse yasakçı denilen görevlinin eşyalara haciz koymaya ve suçluyu tutuklamaya yetkisi vardı.

#### d) Pazarlarda Alınan Baclar

Osmanlı pazarlarında çok sayıda ve değişik miktarlarda bac alınırdı. İmparatorluk'ta mal alım satımı üzerinden alınan baclar konusunda herhangi bir sistemli araştırma yapılmamış olması bu konudaki çeşitli kanunnamelerin incelenerek bir sonuca varılmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu kanunnamelerden birini (Kanunu Livâ-i Aydın)<sup>20</sup> örnek göstererek vardığımız sonuçları aktarmaya çalışalım.

53. Fasil: Çuka yükünden yükde 2 akçe, pirinç yükünden yükde iki akçe, soğan yükünden yükde bir akçe, ceviz yükünden yükde iki akçe, kutuyla bal gelse kutubaşına bir akçe, bir sığır boğazlansa sığır başına iki akçe, dört koyuna bir akçe, kuru erik ve incir yükünden yükde iki akçe, buğday ve arpa ve nohud ve mercimek ve böğrülce ve bakla ve bunların emsali pazarda satılmaya gelse müdden bir akçe bac alınır.

64. Fasil: Ve at ve katır ve kul ve cariye satılsa, dört akçe alınır. İki akçe alandan, iki akçe satandan ve deve satılsa dört akçe alandan, dört akçe satandan alınır.

Görüldüğü gibi vergiler vergilemeye konu olan malların teknik-fiziki tutarlarının oluşturduğu matrahların üzerinden birim başına mutlak miktarlar halinde belirlenmektedir. Yani *miktar esasına dayalı (spesifik) vergiler* söz konusudur. Nadiyen değer esasına dayalı (ad volorem) vergilere de rastlanır (Fasil 61: Ve şehir civa-

<sup>20</sup> Sözü edilen kanunname için bkz.: Barkan, Ö. Lütfü, *Osmanlı İmparatorluğunda Zirai Ekonominin .....*, s. 6-18.



rında ekilen bostanlardan bac alınmaz. Bazen behaya tutulup kırk akçede bir akçe alınır.).

Kanunnameler 53. faslında belirtildiği gibi malların pazara girmesi dolayısıyla yalnız satıcıları veya 64. faslında olduğu gibi hem alıcı hem de satıcıları yükümlü kılabilir.

Uluslararası ticarete konu olan mallarda gümrük vergisi alınmayıp sadece bac ya da bac alınmayıp sadece gümrük vergisi alındığına da rastlanmaktadır. Şöyle ki: Fasil 60: "Ve İzmir iskelesine gemiye girmek için gelen armudun kilesinden ve zeytun tulumundan gümrük alınmaya 6 bac deyü ikişer akçe alınır. Fasil 67: Ve şol bögrülcedeki kileden geçmeyüb yük ile gemiye girse onun gibi olıcak bâcdâr nesne olmayub gümrük alma."

## II. CUMHURİYET DEVRİNDE GİDER VERGİSİ UYGULAMASI

### a) İlk Muamele Vergisi Uygulaması

Âşârın kaldırılışının yarattığı boşluğu doldurma amacıyla koyulan vergilerden biri de 1926 tarihli Umumi İstihlâk Vergisidir. Umumi İstihlâk Vergisi ilk sistemli muamele vergisi olup Almanya ve Fransa'dan esinlenilerek hazırlanmıştır. Tüm maddi mallarla bazı hizmetleri kapsamına alan vergi % 2,5 üzerinden pul yapıştırma yöntemiyle toplanırdı. Bu vergiyi hizmet işleri seviyesinde tamamlamak üzere bir de Hususi İstihlâk ve Eğlence Vergisi konmuştur. Bu ikinci vergiye tabi muameleler genel vergiden muaf olduğu için burada gerçek bir paralel vergileme söz konusu idi.

Bir yandan çok sayıdaki yükümlülerin kontrol ve kavranması, diğer yandan verginin pul yapıştırma yöntemiyle tahsili çeşitli zorluklar doğuruyordu. Türkiye ekonomisinin içinde bulunduğu iktisadi ve sosyal koşullarla uyumsuzluk, verginin uygulanmasında başarısızlığa yol açmıştır.

1927 yılında yayılı genel bir muamele vergisi olan Umumi İstihlâk Vergisi kaldırılarak yerine sanai üretimi kapsamına alan toplu bir vergi olan muamele vergisi konulmuştur. Yeni verginin en önemli özelliği önceden imal ve ithal sırasında ödenmiş vergilerin sonradan alınacak vergiden indirilmesi yoluyla bir katma değer vergisi hüviyetine bürünmesi olmuştur. Bu anlamda katma değer vergisini fiilen ilk gerçekleştiren ülke Türkiye'dir.

1927 tarihli muamele vergisinin ekonomiye etkisi olumsuz olmuştur. Yükümlülükten kurtulmak için sanai üretimde motor kullanımı azalmış, milli üretim düşmüştür. Vergi kapsamına alınan ihracat hacminde de daralma meydana gelmiştir. Sayılan nedenlerle 1931 yılında yeni muamele vergisi uygulamasına geçilmiş, ihracat vergi dışı bırakılırken, muafiyet ve istisna sınırları genişletilmiştir. Yıllık ciroları onbin liraya kadar olanların muaf tutulmaları, sanai işletmelerin yıllık cirolarını onbin lira civarında ayarlıyarak vergiden kaçınmalarına neden olmuştur. 1934 yılında yürürlüğe giren yeni muamele vergisi onbin liralık ciro istisnasını kaldırmıştır.

1940 tarihli muamele vergisi ise 1926 yılından beri öndört yıllık tecrübenin sonucunda oluşmuştur. Yeni sisteme göre vergi, imalat muamele vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, ithalde alınan muamele vergisi olmak üzere üçe ayrılmıştır. Vergi toptan satış aşamasında alınmaya başlanmış, kaçakçılığın önlemede bir başarı elde edilemeyince 1946'da mükellefiyet tekrar imalat safhasına kaydırılmıştır.

1947 de savaş yıllarında ayrı alınan istihlâk vergileri, muamele vergisi kapsamına alınmıştır<sup>21</sup>.

#### b) Savaş Yıllarında Alman İstihlak Vergileri

Savaş yıllarında izlenen silahlı tarafsızlık politikasının yarattığı ek gelir ihtiyacı kısmen bir takım tüketim vergileriyle karşılanmak istenmiştir. Şeker üzerine konan aşırı istihlâk vergisi, şeker fiyatını beş liraya çıkarmıştır. Yine savaş yıllarında konan aynı muamele vergisi ve ihracat vergisi savaş sona ermeden kaldırılmıştır. Ayrıca 1941 yılında yağ üretimi üzerinden muamele vergisi alınmaya başlanmış, 1947'de kaldırılmıştır.

İstihlâk vergileri arasında bir de büyük iktisadî buhran etkisiyle tarımdan geçenlerin reel satınalma güçlerinin düşmesi nedeniyle, güya köylüyü korumak için alınan buğday koruma vergisini belirtmek gerekir. Vergi, buğday ununun istihlâk piyasasına geçişi sırasında alınmıştır. Elde edilen gelir ile buğday alımlarında fiyatları yüksek tutmak istendiği ileri sürülmüşse de uygulama, iç fiyat yükselişinin etkisiyle ihraç edilebilir ürün fazlasının oluşmasına yol açmıştır<sup>22</sup>.

#### c) Gider Vergisi Reformu

1950 yılında yürürlüğe giren gelir vergisi reformu Türk vergi sistemini bir yönüyle düzenlemişti. Diğer yönü oluşturan muamele ve tüketim vergileri ise halâ dağılmış ve karışık bir durumda idi. 1957 Gider Vergileri Reformu, muamele ve tüketim vergilerini yeniden ele alıp birbirleriyle uyumsuz ve bağlantısız yığın olmaksızın çıkarıp sistemleştirme amacı ile hazırlanmıştır. Bu reformun odak noktasını istihsal vergisi teşkil eder. Kuvvetini ve kaynağını imalat muamele vergisinden almakla beraber onun dayandığı sanayi işletme ve imalat esasından ayrılmış büyük üretime konu olan ilk ve temel istihsal maddelerine oturtulmuştur. Böylece küçük işletmeler vergi dışı kaldıklarından, küçük sanatlara ait vergi muaflığının doğurduğu sakıncalar ortadan kalkmıştır<sup>23</sup>.

#### d) İşletme Vergisi

1970 yılında çıkarılan Finansman Kanunu bünyesinde bazı yapılmış maddelerin perakende satışından ve hizmet işletmelerinin cirosundan alınan işletme vergisi de bulunmakta idi. Adı işletme vergisi olmasına rağmen bu vergi yapısı itibariyle bir tüketim ya da perakende satış vergisidir. Amacı işletme sahiplerini vergilendirmek değil, bunların yaptıkları hizmetler veya sattıkları belirli mallar karşılığı, kendilerine hizmet yapılanlardan ya da eşyayı satın alanlardan vergi alınmasıdır. İşletme vergisi bu şekilde bir özel tüketim vergisi olarak gider vergileri grubuna girer<sup>24</sup>.

#### e) Şeker İstihlak Vergisi

Yapısı itibariyle gider vergileri grubundan sayılmasına rağmen Şeker İstihlak Vergisi Gider Vergisi Kanunu dışında bırakılmış, bir özel tüketim vergisi olarak Şeker Kanunu'nda yer almıştır. 6457 sayılı Şeker Kanunu'na göre Türkiye'de üretilen

21 Muamele vergisinin Türkiye'de geçirdiği gelişim için bkz.; Turhan Salih, a.g.e., s. 182-187.

22 Bulutoğlu Kenan, a.g.e., s. 54-55.

23 Turhan Salih, a.g.e., s. 186-187.

24 Erginay Akif, *Vergi Hukuku*, Ankara 1979; Bulutoğlu Kenan, a.g.e., s. 62.

şekerler safi ağırlıkları üzerinden istihlâk vergisine tabidir. Şeker istihlâk vergisinin mükellefi şeker fabrikalarıdır<sup>25</sup>.

#### f) Katma Değer Vergisi

Günümüzde ortak bir gider vergisi oluşturulması düşüncesiyle 25.11.1984 tarih ve 3065 sayılı kanunla Katma Değer Vergisi yürürlüğe konmuştur. Katma Değer Vergisi'nin uygulanmasıyla birlikte 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun Spor Toto Vergisine ilişkin hükümleri, 6747 sayılı Şeker İstihlâk Vergisi Kanunu ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (Banka ve Sigorta muameleleri vergisine ilişkin hükümler hariç) yürürlükten kaldırılmıştır. Böylelikle gider vergilerinin ana çatısı Katma Değer Vergisi'ne dayandırılmıştır.

### C- İMPARATORLUK VE CUMHURİYET DEVRİNDE SERVET VERGİSİ

Servet vergilerinin mevzuu vergi ödeme gücünün göstergelerinden biri olan servettir. Servet vergisi kişilerin iktisadi faaliyetlerini değil, iktisadi varlıklara sahip olma durumlarını yükümlü kılar.

Mal ve hizmetlerin üretiminde yaygın olarak kölelerin kullanıldığı, bu insanların birer servet unsuru olarak kabul edildiği ilk çağda köle sahipliği üzerinden vergi alınmakta idi. Tarım ve hayvancılığın önem kazanmasıyla hayvan mülkiyetinden vergi alınmaya başlandı. Hayvanlardan alınan vergiler de çağdaş toplumlarda tarım kesiminin gelir vergisine dahil edilmesiyle terkedilmek yolundadır<sup>26</sup>.

Osmanlı İmparatorluğu'nda en önemli iktisadi faaliyetin çiftçilik ve hayvancılık olması, vergilerin de hayvan ve ziraat vergileri olması sonucunu doğurmuştur. Ziraî gelirin belirli bir oranının vergi olarak alınması dolayısıyla gelir vergisi bölümünde anlattığımız âşârın yanısıra, Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluşundan beri yüzyıllar boyu yaşayarak ancak tarım kesiminin 1962 yılında gelir vergisi kapsamına alınmasıyla kaldırılabilinen ağnam vergisi de İmparatorluğun ekonomik yapısına uyum sağlıyordu.

#### a) Ağnam Vergisi

Ağnam vergisinin mevzuunu toprağın önemli bölümünün devletin sayıldığı bir ekonomide tek servet kaynağı sayılabilecek olan hayvanlar teşkil eder. Ağnam vergisi başlangıçta tımarlılara tahsis edilen yerlerde tımar ve zeamet erbabı tarafından toplanırdı. Hazineye tahsis edilen yerlerde bu görevi devlet memurları yerine getirirdi. Tımar sisteminin gerileyerek yerini iltizam sistemine bırakmasıyla bu vergi de diğer vergiler gibi emin veya mültezimler eliyle toplanmaya başlanmıştır.

Ağnam resminin tarh ve tahsili gibi oranı da toplandığı zaman ve bölgeye göre değişirdi. Kuruluş döneminde koyun başına yarım akçe alınırdı. Bu miktar bir koyun satıldığı zaman elde edilen değer in otuz ya da kırkta birine denk geliyordu<sup>27</sup>. Maliye koyun ve diğer hayvan ürünlerini zekât nisbetinde vergilendirdiğinden bu oran çoğu kez % 2,5'tan fazla olmamaktaydı. Ayrıca arıcılık faaliyeti de ko-

25 Erginay Akif, a.g.e., s. 280.

26 Bulutoğlu Kenan, *Kamu Ekonomisine Giriş*, İstanbul 1977, s. 431-432.

27 Akdağ Mustafa, a.g.e., s. 516.

van resmi ödemeyi zorunlu kılar. 17. asırdan sonra birçok yerlerde âdet-i ağnam ismiyle davar, koyun ve keçi başına bir akçeden başlamak üzere çeşitli büyüklerde alınan vergiler zaman geçtikçe para ve kuruş olarak tahsil edilmiştir<sup>28</sup>. Tanzimat ağnam resmindeki karışıklıklara son vermek için hayvanlar üzerinden türlü isimler altında alınan resimleri kaldırarak yerine davar başına beş ve mübaşiriyesi ile birlikte beşbuçuk kuruş resim koymuştur. Hazineadaki ağnam mukataacılığı da Ağnam Müdürlüğü'ne dönüştürülerek vergi artık hazine hesabına alınmaya başlanmıştır. Koyunlar mübaşirler tarafından sayılır ve yine muhtarlar eliyle tahsil edilirdi. Ancak birinci bölümde anlatılan nedenlerle bu vergide de iltizam usulü bütünüyle kaldırılmıştır.

Her yerde yeknesak olarak alınan 5,5 kuruş resim birçok yerlerde ağır gelmekte idi. Bu yüzden bölgelerin ödeme gücüyle orantılı hale getirmek için davaların süt, kuzu, yün olarak vereceği haslat üzerinden öşür gibi % 10 oranında vergi alınması usulüne gidilmiştir. Bu sefer de vergi yükü hafiflemiş, ancak ödeme dönemlerinde yüksek resimli kazalardan az resimlere hayvan kaçırma gibi durumlar meydana gelmiştir<sup>29</sup>.

1880 yıllarında yeni gelir kaynakları arandığında develerden Suriye, Halep, Bağdat gibi vilayetlerde bir Vidi resmi ve Dicle kenarlarında beslenen mandalardan Camus resmi alınmaya başlanmıştır. Daha önceleri yalnız koyun, keçi ve domuzdan vergi alınırdı.

Ağnam, Cumhuriyet devrinde de Hayvanlar Vergisi adı altında uzun yıllar yaşamıştır. Ankara'da T.B.M.M.'nin kabul ettiği bir numaralı kanun, ağnam resmi ile ilgili idi<sup>30</sup>. Kanun Osmanlı Meclis-i Mebusan'ında yarım kalmış bir zam teşebbüsüne açıklık getirerek verginin eskisi gibi alınacağını belirtiyordu. Bu vergi hakkında ilk sistematik reform 1924 Sayım Vergisi Kanunu ile başlamış, verginin nisbeti birleştirilmiştir. Kıl keçi, koyun üzerinden 23, tiftik üzerinden 20, deve üzerinden 100 kuruş vergi alınmaya başlanmıştır. Vergi sırasıyla 1931, 1934 ve 1941 yıllarında yeniden tadile uğrayarak 1962 de tarımın gelir vergisine dahil edilmesiyle büsbütün ortadan kaldırılmıştır.

Hayvan vergisinin çağdaş vergiler arasında yer alamayacağı açık olduğu halde Cumhuriyet döneminde bu kadar uzun süre yaşayabilmesi büyük âşâr fedakârlığından sonra bütçenin ikinci büyük bir fedakârlık yapma gücüne sahip olamayışı nedeniyle. Batı ülkelerinde vergi çok daha önce kalkmıştır.

Yansıma bakımından vergi hayvan sahipleri üzerinde kalmaya mahkumdur. Halbuki hayvan yetiştiricilerin geliri ülkemizde hayli düşüktür. Üstelik verginin oranı da çoğu zaman hafif olmamıştır. 1935 yılında bir koyunun geliri genellikle 100-150 kuruş iken 50-60 kuruş vergi hayli yüksek sayılabilir<sup>31</sup>.

Verginin bir diğer sakıncası Türkiye gibi geniş bir memlekette çok dağınık surette yetiştirilen hayvanların kontrolünün olanaksızlığıdır. Bu nedenle kaçakçılık

28 Karamursal Ziya, *Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler*, Ankara 1940, s. 176-180.

29 Pelin, İ.F., a.g.e., s. 326-328.

30 24.4.1920 tarihli ağnam resminin sabık-ı misillü dört misli olarak istifası hakkında kanun.

31 Pelin, İ.F., a.g.e., s. 328-334.

kaçınılmaz olmuştur. Bir başka sakınca da üretim aracı olan hayvanlardan vergi alınan tarımın gelişimi açısından yaratacağı olumsuz etkilerdir.

Vergiye bir servet vergisi olarak nitelmemiz mülkiyetin kazancını değil de mülkiyet fiilini yükümlü kılması, hayvanın safi iradını nazarı dikkate almamasındandır.

#### b) Raiyyet Rüsümü

Mahsulden pay şeklinde ödenen öşür dışında kırsal nüfusun feodal angaryalara karşılık tutulan raiyyet resimlerini ödediklerini belirtmiştik. Osmanlı İmparatorluğu'nda toprağın vakıf ve mülkler dışında önemli bölümü devletin sayılıyordu. Raiyyet belirli bir tapu resmi karşılığı aldığı toprağın mülk sahibi olmadığı için onu başkasına satamaz veya devletin izni olmadan devredemezdi. Ancak alıp satma hariç raiyyete mülkiyetekine yakın bir faydalanma olanağı sağlayan tasarruf hakkı bazı kısıtlayıcı şartlarla<sup>32</sup> miras olarak vereselere de geçirdi.

Raiyyet resimleri köylü nüfusun hem medeni haline hem de işlediği topraklara göre farklılaştırılmıştır. Gerçekten müslüman köylülerin elinde bulunan her tamam çiftlik, miktarı muhtelif yer ve zamanlara göre değişen, çift resmi veya akçesi adı verilen verginin mevzuudur. Sözü edilen vergi miktarı 22 ile 100 akçe arasındadır. Çift diyerek vergilendirilen toprak bir ailenin geçimi için yeterli kabul edilen 60 ile 150 dönümlük alandır<sup>33</sup>. Toprağın büyüklüğü verimliliği ile ilgilidir.

Aynı şekilde yarım çiftlik toprağı olan köylüden nim çift resmi adı altında çift akçesinin yarısı alınmakta idi. Elindeki toprağın büyüklüğü yarım çiftten az olursa köylüden arazinin verim kıymetine göre 3,5 veya 10 dönüme 1 akçe vergi alınırdı<sup>34</sup>. Bu kategorideki yükümlülere bennâk adı verilirdi.

Buraya kadar anlatılanlardan raiyyet resimlerinin eldeki arazinin büyüklüğüne göre verilen bir arazi vergisi olduğu düşünülebilir. Ancak bennâkın altında bir başka kategori yani topraksızlar vardır. Bunlar Rumeli, Batı Anadolu'da 5-9, Doğu Anadolu'da 12 akçe vergi öderlerdi. Bekâr yetişkin çocuk ise mücerred sıfatıyla 6 akçe öderdi ki, bunların sahip oldukları arazinin nitelikleri gibi etkenlerin gözönüne alınmadığı açıktır. Ayrıca gayrimüslim nüfus da ellerindeki toprak miktarına bakılmaksızın şehirde de yaşasa raiyyet rüsümü karşılığı 25 akçelik farklılaştırılmamış bir ispençe resmi öderdi<sup>35</sup>.

Toprağın gerçek mülkiyetinin vergiyi ödeyen reayanın elinde olmaması, bazı hallerde vergi yükümlüsünün tasarruf ettikleri arazi miktarının, vergi ödeme gücünün hesaba katılmaması raiyyet resimlerini bir servet vergisi olarak kabul etmemizi engellemektedir. Ancak yine de köylünün tasarruf hakkının belli oranlarda mülkiyet hakkına yaklaşması, verginin önemli bölümünde toprağın büyüklük, verim, kalitesine göre ve yükümlünün medeni hali gözönüne alınarak farklılaştırılmış olması bu resimleri bir çeşit arazi vergisi olarak "servet benzeri vergi" biçiminde tanımlamamızı olanaklı kılar.

32 İşletmeyi aksatmamak, kardeşler arasında işletmenin parçalanmaması gibi kısıtlayıcı koşullar söz konusudur.

33 Barkan Ömer Lütfü, "Çiftlik", *Türkiye'de Toprak Meselesi*, İstanbul 1980, s. 790

34 A.g.e., s. 790.

35 Sahillioğlu Halil, a.g.e., s. 17.

### c) 1863 Tarihli Emlâk Vergisi Kanunu

17. yüzyıldan itibaren iktisadi koşulların zorlamasıyla alınmaya başlayan olağanüstü vergilerin tanzimat ile ancemaatin vergiye dönüştüğü, bu verginin de 1863 yılında kaldırılarak yerine Temettü ve Emlâk vergilerinin koyulduğu birinci bölümde anlatılmıştı. Emlâk vergisi arazi ve bina, temettü vergisi ise sanat, ticaret ve emek vergisi idi. Bugün birbirinden tamamiyle ayrılmış olan arazi ve bina vergileri, emlak vergisi ismi altında yarım asır kadar aynı kanunlara tabi olarak yaşamıştı.

Yazım yöntemiyle vergi daha adil ve verimli hale getirilmek istenmiştir. Zira sırf mahalli heyetler eliyle yapılan iktidar takdirleri daima gelir düzeyi düşük yükümlüler aleyhine suistimallere sebep oluyordu. Vergiden elde edilen gelir de yetersizdi. Ancak koskoca Osmanlı İmparatorluğu'nu ne idare ne de parasal açıdan tahrir etme olanağı yoktu. Meşrutiyete kadar yarım asır boyunca yazım devam ettiği halde bir türlü bitirilememiş, bu nedenle bazı bölgelerde eski ancemaatin vergilerin alınmasına devam edilmek zorunda kalmıştır.

Yeni koyulan Emlâk vergisinin matrahı arazi ve binaların değeri idi. İrat takdirinin güçlüğü verginin değer esasına dayanmasını gerektirmiştir.

Yazım konusunda ilk genel kanun 1865 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Bu kanuna göre komisyonlar merkezden atanan iki memurla bölgelerde seçilen altı görevliden ibaretti. Bir yıl sonra çıkarılan Emlâk Vergisi Kanunu 1931 tarihli arazi ve bina vergileri kanununa kadar yürürlükte kalmıştır. 1886 kanunu nispeten daha düzenli olmasına rağmen yine de eksiklikleri vardı. Plâna ve haritaya dayanılmadığı için kadastro denilemezdi. Yazım memurları sahiplerinden veya hariçten topladıkları bilgiyle yetinirlerdi. Arazi çok kere ölçülmez, göz kararıyla tayin edilirdi. İtirazlara ise önem verilmez, mükellef itiraz ederse biraz indirim, hazine itiraz ederse biraz arttırmakla yetinilirdi. Hükümetin birçok raporlarında tahminlerdeki isabetsizlik ve haksızlıklar itiraf edilmişti<sup>36</sup>.

### d) Musakkafat Vergisi

Meşrutiyet gerçek değerlerle hiçbir ilgisi kalmadığını gördüğümüz bu emlak vergisinde reform yapmak istediği zaman ilk önce arazi ve bina vergilerini birbirinden ayırmayı düşünmüştür. Bunun için herşeyden önce arazi ve binaların yeni bir tahriri gerekiyordu. Ancak arazinin tahriri güçlü ve zaman gerektiriyordu. Aynı zamanda arazide asıl verginin aşâr olduğu da düşünülerek arazi vergisi reformu sonraya bırakılmış, yalnız bina vergisi ayrılarak yeniden düzenlenmesine gidilmiştir. Böylece "Islahat-ı Maliye Komisyonu" nun dikkatli çalışmalarıyla meydana getirilmiş olan 1910 tarihli Musakkafat Kanunu ülkemizin ilk modern kanunu durumuna gelmiştir. Kanun değer esasını bırakarak vergiye matrah olarak gayrisafi geliri almıştır. İlk defa çok düzenli bir şekilde toplanan istisnaların dışında tüm binalar vergiye tabi tutulmuştur.

Ancak iratların takdiri zamana muhtaçtı. Maliye Nezareti yazım yapılacak kazaları belirler, burada yeni seneden itibaren emlak vergisi yerine musakkafat vergisi alınır. Bu tahrir de plana ve haritaya dayanmazdı. Fakat eskiye oranla oldukça düzenli bir biçimde yapıldığı belirtilmelidir. Tahrir işi merkezce atanan üç me-

murdan oluşan komisyonlara verilmişti. İratlar binanın özelliklerine göre kararlaştırılır, kirayı tahmin için yeterli araç bulunamadığı zaman değeri saptanarak kâğırlerde % 8'i, ahşaplarda % 6'sı irat kabul edilirdi<sup>37</sup>.

#### e) 1931 Tarihli Arazi Vergisi

1886 tarihli arazi vergisi 1931 yılında çıkarılan kanun ile yürürlükten kaldırıldı. Yeni verginin matrahı yine değer esasına dayandırılmıştır.

Yeni kanunla özel tadilat dışında genel yazım esası getirilmemiş, vergi yine eski yazım değerleri üzerinden, bu değerler altı emsali ile çarpılarak alınmaya başlanmıştır. Genel tahrir olanaksızlığı karşısında verginin adaletsizliğini bir derece olsun hafifletmek için 1931 kanunu özel tadil yoluna gidilerek, her mükellefe kendi arazi ve arsası için tadil talebi hakkı vermiştir. Kıymet takdirinde hali hazırdaki alım satım değerleri esastır. Bu mümkün olmazsa getireceği kiranın on misli kıymet kabul edilirdi.

#### f) 1931 Tarihli Bina Vergisi

Arazi vergisinden sonra yine 1931'de çıkan ikinci bir kanun musakkafat vergisini bütünüyle ortadan kaldırarak vergiyi eskisine göre daha açık ve düzenli bir hale getirmiştir. Verginin mevzuu her türlü binaadır. Matrahı musakkafat vergisinde olduğu gibi yine irattır. Ancak bu irattan itfa ve bakım masrafları olarak % 20 indirilirdi. Böylece gayri safi irattan safi irada geçilmiş olundu. Musakkafat vergisi tahririnin artık ölçü olarak kabul edilememesi nedeniyle 1931 kanunu yeni bir yazım esası koymuştur<sup>38</sup>.

#### g) Varlık Vergisi

1942 yılında yürürlüğe giren varlık vergisinin esas gerekçesi silahlı tarafsızlık politikasının gerektirdiği devlet masraflarını, istisnai harp kazançlarını vergilendirmek yoluyla karşılamaktı. Savaş nedeniyle birçok madde piyasadan kalkmış, karaborsa fiyatları yükselmişti. Hükümetin isteği aşırı stok yapan ve ellerindeki stokları değerlenen ticaret erbabının elde ettikleri kazançları vergilendirerek, hazinenin Merkez Bankası'na borçlanmasıyla artmış olan dolaşımdaki para hacmini bu borçları ödeyerek daraltmaktı. Ancak amaç ne olursa olsun varlık vergisinin idaresi son derece adaletsiz olmuştur. Mahalli Takdir Komisyonları çok büyük haksızlıklar yapmıştır. Verginin adeta bir dağıtma vergisi anlayışı içinde salınması, komisyonların bazı kişilerin vergi yükünü hafif tutmak için bazılarınınkini aşırı bir şekilde arttırmalarına neden olmuştur. Üstelik vergiyi vaktinde ödemeyenler bir ay içinde çalışma kamplarına gönderilmiştir<sup>39</sup>.

#### h) 1970 Tarihli Emlâk Vergisi Kanunu

Vergi sistemimizde yıllardır uygulanan bina ve arazi vergileri 1970 tarih 1319 sayılı kanunla yerlerini Emlâk Vergisine bırakmış oldular. Yazım yöntemine dayanan arazi vergisi geliri yazımların yenilenemeyişi nedeniyle düşmüştü. Fiyat artışları yüzünden bina vergileri de yeni binalar aleyhine eskiler lehine bir durum yaratmış oluyordu. Yeni binalara tanınan geçici muaflık kaldırılınca bu durumun değiştiril-

37 A.g.e., s. 311-312.

38 A.g.e., s. 313-321.

39 Bulutoğlu Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, s. 55.

mesi zorunlu hale geldi. Emlâk Vergisi Kanunu tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi matrahların yükümlüler tarafından bildirilmesini öngörmüştü. Ayrıca gayrimenkul kıymet artışı vergisi ile bağ kurularak karşılıklı denetim sağlanmıştı<sup>40</sup>.

Emlâk Vergisi Kanunu bina vergisi, arazi vergisi ve her iki vergiye ilişkin hükümlerden oluşmak üzere üç bölümden meydana gelmiştir. Kanunun bina vergisine ilişkin hükümleri gerek matrah, gerekse vergi nisbetleri itibarıyla eski 1931 tarihli bina vergisi kanununa göre bazı değişiklikler getirmiştir. Kaldırılan bina vergisi kanununda verginin matrahı binaların gayri safi iradı idi. Yeni kanunda ise matrah binanın değeridir. Vergi değeri binanın beyan tarihindeki rayiç bedelidir.

Emlâk Vergisinin arazi vergisine ilişkin hükümleri arazinin değerini matrah olarak kabul eder. Eski arazi vergisinin de matrahı komisyonlarca tesbit edilen değerler idi. Ancak yeni kanun, vergiye tabi arazi değerinin tesbit şeklini idarece tarh usulüne göre komisyonlara bırakmamış, mükelleflerce beyan edilmesini kabul etmiştir<sup>41</sup>.

#### i) Veraset ve İntikal Vergisi

Servet vergilerinin çeşitli ülkelerde görülen en eski ve en tipik örneklerinden biri veraset ve intikal vergileridir. Gayri menkuller Osmanlı İmparatorluğu'nun ilk zamanlarından beri ferağ ve intikal harçlarına tabi tutulmuştur. Ferağ harcı gayri menkullerin satış sureti ile, intikal harcı veraset yolu ile bir elden diğerine geçerken alınan vergilerdir. Mülkiyet ve tasarrufun el değiştirmesi için "Defter-i Hakani" ye yeni bugünkü tapu siciline kaydolunması gerekirdi. Bunun için alınan harçlar görülen bedelin hizmeti addolunurdu. Bu resimler Tanzimat'tan evvel yani henüz Defter-i Hakani Emaneti teşekkül etmeden tımar ve zeamet sahibinin gelirin dahil olurdu<sup>42</sup>.

Cumhuriyet döneminde gerek veraset, gerekse bağış yoluyla menkul ve gayri menkul malların ivazsız intikalleri 1926 tarihli Veraset ve İntikal Vergisi kapsamına alınmıştır. 1926 tarihli kanun 1931 ve 1941 yıllarında değişikliğe uğramış, 1959'da kaldırılmıştır. Günümüzde 8.6.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergileri kanunudur. Verginin mevzuu veraset yoluyla veya herhangi bir şekilde karşılıksız olarak bir kişinin mal varlığından diğer bir kişinin mal varlığına intikal eden gayrimenkul ve menkul mallardır. Verginin mükellefi veraset yoluyla veya karşılıksız olarak mal iktisap eden kişi, matrahı ise intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerleridir<sup>43</sup>.

#### j) Moturlu Kara Taşıtları Vergisi

Gayri menkul mallar gibi servete giren menkul malları mülkiyeti nedeniyle maliklerinden servet vergisi alınması yakın zamanlarda oluşmuş bir uygulamadır. Motorlu Kara Taşıtları Vergisi bu anlamda taşıtları servetin bir parçası olarak vergi mevzuuna almış bir servet vergisi çeşididir. Yurdumuzda ilk kez böyle bir vergi 1957 yılında Hususi Otomobil Vergisi Kanunu ile konulmuş ve 1963 yılında kaldırılarak yerine Moturlu Kara Taşıtları Vergisi kabul edilmiştir. Verginin mevzuu Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş olan

40 A.g.e., s. 62.

41 Erginay Akif, a.g.e., s. 239-250.

42 Pelin İ.F., a.g.e., s. 422-423.

43 Erginay Akif, a.g.e., s. 253-259.



motorlu kara taşıtları ile lastik tekerlekli traktörlerdir<sup>44</sup>. Yapılan değişiklikle kanunun adı Motorlu Taşıtlar Vergisi olarak değiştirilmiştir.

### k) Taşıt Alım ve Emlâk Alım Vergileri

Taşıt alım vergisi, menkul bir mal olarak taşıtın ivaz karşılığı veya karşılıksız intikali nedeniyle alındığı için bir anlamda servet transferi üzerinden alınan vergiler grubuna girmektedir. Fakat bir alım satım dolayısıyla alınması ve verginin değer üzerinden değil, taşıtın ağırlık, cins ve modeli üzerinden hesaplanması onu servet vergileri niteliğinden uzaklaştırmakta, bir çeşit gider vergisi haline koymaktadır<sup>45</sup>.

1963 tarihli emlak alım vergisinin de servet vergisi niteliği, transfer edilen gayri menkul mallarla ilgili bulunması ve verginin bu malların değer veya bedelleri üzerinden hesaplanmasındandır. Ancak bu vergi yapısı itibariyle tam anlamıyla servet vergisi olan bina ve arazi vergisinden farklıdır. Bina ve arazi vergisinde yükümlülük, bunların mülkiyeti nedeniyle doğmaktadır. Oysa emlâk vergisinde gayri menkullerin ancak ivaz karşılığında iktisabı ya da satın alınmasında, bir kimsenin ivaz veya satın alma sözkonusu olmaksızın kendi arsası üzerinde bina inşa etmesinde, bunların değer veya bedelleri vergi konusu olmaktadır<sup>46</sup>. Emlâk alım vergisi yapılan değişiklikle tapu harcına dönüştürülmüştür.

### ÖZET

Çağdaş niteliklerine rağmen günümüzde gelir vergisi uygulamasının pek başarılı olduğu ileri sürülemez. Halbuki geliri ilkel bir biçimde vergilendiren öşür, imparatorluğun kuruluş döneminde başarıyla uygulanabiliyordu. Her iki olgu da, kısaca —vergi sisteminin başarılı olabilmesi için mevcut sosyo-ekonomik koşullarla uyum içinde bulunması gerekir— şeklinde ifade edebileceğimiz teorik çerçevemizi doğrular niteliktedir.

Aynı bir vergi olan öşür, zirai ürünün saptanmış bir oranını, vergi ödeme iktidarını da bir ölçüde gözönüne alarak vergilendirirken, ağnam vergisi hayvan mülkiyeti üzerinden alınmakta idi. Her iki verginin kuruluş yıllarından itibaren yüzyıllar boyu imparatorluğun iki sürekli vergisini oluşturmuş olmasını da, temel ekonomik faaliyetlerin tarım ve hayvancılık olduğu olgusuyla açıklayabiliriz. Zira öşür tarımsal üretimi, ağnam ise hayvancılık faaliyetini vergilendirmekte idi.

Avarız vergilerinin yerine konan ancemaatin vergi 1863 yılında kaldırılarak Temettü ve Emlâk Vergileri yürürlüğe konmuştur. Her iki verginin çeşitli değişiklikleri içeren evrimini izlersek sonuç olarak bugünkü Gelir ve Emlâk Vergilerine ulaşırız. Temettü vergisi ile başlayan sürecin dönüm noktaları 1926 yılında kazanç vergisi ve 1950'de ilk çağdaş gelir vergisi uygulamasına geçilmesidir. 1883 Emlâk Vergisi ile başlayan süreç ise 1908 Musakkafat vergisi, 1931 Arazi ve Bina Vergileri aşamalarından geçerek 1970 yılında halen yürürlükte olan Emlâk Vergisi Kanunu ile son bulmuştur.

Osmanlı pazarlarında toplanan baclar özel tüketim vergileri özellikleri gösterirler. Cumhuriyet döneminde ise 1929 yılında uygulanmaya başlayan muamele vergisi 1927, 1940 yıllarında yapılan değişikliklerden sonra yerini 1957 yılında Gider Vergisine bırakmıştır. Gider vergisi muamele ve tüketim vergilerini bütünleştirme

44 A.g.e., s. 250-252.

45 A.g.e., s. 266-267.

46 A.g.e., s. 261-265.

amacındadır. 1984 sonlarından itibaren ortak bir gider vergisi uygulama düşüncesiyle Katma Değer Vergisi deneyimi başlamış bulunmaktadır. Yine gider vergileri ayırımında incelediğimiz mizan, damga, gümrük vergileri ise bütünüyle kendilerine özgü özellikler gösterirler.

İmparatorlukta tımar, iltizam, muhassıllar eliyle tahsil olmak üzere üç ayrı vergi tahsil yönteminden söz ettik. Tımar sistemi dirlik sahibinin kendi dirlik diliminde vergileri toplayarak tasarruf etmesi, karşılığında ise devlete karşı yükümlülüklerini yerine getirmesi şeklinde özetlenebilir. Sözkonusu sistem aynı ekonominin geçerli olduğu imparatorluğun ilk dönemlerinde devrin idari, siyasi ihtiyaçlarına uyum sağladığı gibi, devleti ayrıca bir vergi idaresi oluşturma yükümlülüğünden kurtarıyordu. Fetihlerin durması, merkezi ordu beslenme zorunluluğu dolayısıyla asker maaşlarının nakit olarak ödenmesi, Avrupa ile dış ticaretin gelişimi, enflasyon gibi çeşitli ekonomik, siyasi gelişmeler sonucunda, devletin paraya gereksiniminin artması, tımar sisteminin giderek yerini iltizam sistemine bırakmasına yol açmıştır. Artık bir bölgede vergi toplama yetkisi açık arttırma ile en yüksek miktarı ödeyen mültezime bırakılıyordu. Mukataayı tahvile alan mültezimler sınırlı tahvil sürelerinde en fazla kâr elde edebilme hırsıyla halkın bütününe sömürülmesine yol açıyorlardı. Bu duruma bir çözüm getirmek isteyen Tanzimat yöneticileri iltizam sistemini tamamen kaldırarak tahsilatın bizzat devlet memurları eliyle yapılması uygulamasına geçmeyi denemişlerse de, bir anda devlet gelirlerinin düşmesi yeniden eski sisteme dönülmesini zorunlu kılmıştır.

Günümüzde ise diğer çağdaş ülkelerdeki gibi, gerek mükelleflerin güvencesi, gerek hazinenin yaran bakımından en uygun yöntem olan vergilerin devlet memurları eliyle tahsili usulü uygulanmaktadır.

## KAYNAKLAR

- Akdağ, Mustafa, *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi*, İstanbul 1974.
- Barkan, Ömer Lütfü, *XV. ve XVI. Asırlarda Osmanlı İmparatorluğu'nda Zirai Ekonominin Hukuki ve Mali Esasları*, 1. Cilt, *Kanunlar*, İstanbul 1943.
- Barkan, Ömer Lütfü, "Çiftlik", *Türkiye'de Toprak Meselesi*, İstanbul 1980.
- Barkan, Ömer Lütfü, "Öşür", *Türkiye'de Toprak Meselesi*, İstanbul 1980.
- Bulutoğlu, Kenan, *Kamu Ekonomisine Giriş*, İstanbul 1977.
- Bulutoğlu, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1978.
- Erginay, Akif, *Vergi Hukuku*, Ankara 1979.
- Karamursal, Ziya, *Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler*, Ankara 1940.
- Love, Klaus, *Beitrag zur Sozialen und Wirtschaftlichen Lage Bursas am Anfang des 16. Jahrhunderts*, Hamburg 1970.
- Sahillioğlu, Halil, "Bir Mültezim Zimen Defterine Göre XV. Yüzyıl Sonunda Osmanlı Darphane Mukataaları", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt 23, Sayı 1-2, Ekim 1962 - Şubat 1963.
- Sahillioğlu, Halil, *Türk İktisat Tarihi Ders Notları*.
- Tabakoğlu, Ahmet, *1680-1750 Osmanlı Mali Tarihi*, İstanbul 1981 (Yayınlanmamış doktora tezi).
- Turhan, Salih, *Vergi Teorisi*, İstanbul 1973.
- Pelin, İ. Fazıl, *Finans İlmi ve Finansal Kanunlar*, İstanbul 1945.
- Yaşa, Memduh, *İktisadi Meselelerimiz*, İstanbul 1966.