

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
-------------	---

BÖLÜM I

CUMHURİYET DÖNEMİ ÖNCESİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

A. KURTULUŞ SAVAŞI ÖNCESİ DÖNEMDE VERGİLENDİRME YETKİSİ ..	5
1. TANZİMAT DÖNEMİ VERGİLENDİRME YETKİSİ	5
2. MEŞRUTİYET DÖNEMİ VERGİLENDİRME YETKİSİ	6
B. KURTULUŞ SAVAŞI DÖNEMİ VERGİLENDİRME YETKİSİ	12
1. KONGRELER DÖNEMİ	12
2. AMASYA GÖRÜŞMESİ	15
3. MİSAK-I MİLLİ (ULUSAL ANT) VE MALİ KAYNAKLARA EL KONULMASI	15
4. TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ'NİN AÇILMASI VE İLK YASA	17
5. ULUSAL VERGİ BUYRUKLARI VE BAĞIMSIZLIK ANLAYIŞI	18
6. LOZAN ANDLAŞMASI VE VERGİLENDİRME YETKİSİ	25

BÖLÜM II

1923-1950 DÖNEMİ VERGİ POLİTİKALARI

A. 1923-1929 LIBERAL DÖNEM	28
1. 1924 ANAYASASI VE VERGİLENDİRME YETKİSİ	29
2. OSMANLI İMPARATORLUĞU'NDAN İNTİKAL EDEN VERGİLER ...	30
3. AŞAR'IN KALDIRILMASI.....	32
4. KAZANÇ VERGİSİ'NİN KABULÜ	36
5. MUSAKKAPAT VERGİSİ	38
6. AĞNAM (SAYIM) VERGİSİ	38
7. HARCAMALARIN VERGİLENDİRİLMESİ	38
8. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ'NİN KABULÜ	40
9. GÜMRÜK VERGİLERİ VE MALİ TEKELLER	41
10. SANAYİLEŞME ÇABASINDA VERGİ TEŞVİKLERİ	42
a. Sanayinin Korunması	42
b. Sanayinin Özendirilmesi	43
c. Sanayinin Finansmanı	43
11. VERGİ POLİTİKASINI YÖNLENDİRİCİ YENİ KURUMLARIN OLUŞTURULMASI	44
a. Ticaret ve Sanayi Odaları	44
b. Âli İktisat Meclisi	45
12. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ	46
B. 1930-1939 DEVLETÇİLİK DÖNEMİ	51
1. DEVLETÇİLİĞE GEÇİŞ NEDENLERİ	52
a. Ekonomik Nedenler	52
b. Siyasal Nedenler	53
2. DEVLETÇİLİĞE GEÇİŞ	55
3. BİRİNCİ SANAYİ PLÂNI	56
4. YENİ KAZANÇ VERGİSİ KANUNU'NUN KABUL EDİLİŞİ	57
5. İKTİSADİ BUHRAN VERGİSİ	59

6. MUVAZENE VERGİSİ	60
7. HAVA KUVVETLERİNE YARDIM VERGİSİ	62
8. HAYVANLAR VERGİSİ	62
9. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİ	63
10. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	65
11. MUAMELE VERGİSİ	65
12. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ	68
C. 1940-1950 SAVAŞ VE SONRASI DÖNEM	73
1. YENİ GETİRİLEN VERGİLER	73
a. Varlık Vergisi	73
b. Toprak Mahsulleri Vergisi	75
c. Aynı Muamele Vergisi	76
2. YÜRÜRLÜKTEKİ VERGİLERE YAPILAN ZAMLAR	77
3. ÇOK PARTİLİ DEMOKRASİYE GEÇİŞ VE VERGİ POLİTİKASINA OLAN ETKİSİ	78
4. VERGİ REFORMUNU GEREKTİREN NEDENLER	79
a. Mali Nedenler	79
b. Sosyal Nedenler	80
c. Ekonomik Nedenler	82
5. VERGİ REFORM ÇALIŞMALARI	83
6. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ	84

BÖLÜM III

1950-1960 DÖNEMİ VERGİ POLİTİKALARI

A. HÜKÜMET PROGRAMLARINDA ÖNGÖRÜLEN VERGİ POLİTİKASI	90
B. DÖNEM İÇİNDE GERÇEKLEŞEN VERGİ POLİTİKASI	91
1. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	91
2. ESNAF VERGİSİ KANUNU	93
3. GİDER VERGİLERİ KANUNU'NUN KABUL EDİLiŞİ	94
4. VERGİ KANUNLARINDA YAPILAN DiĞER DEĞİŞİKLİKLER	95
C. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ	95

BÖLÜM IV

1960-1970 DÖNEMİ VERGİ POLİTİKALARI

A. VERGİ SİSTEMİNDE YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER	104
1. GELİR VERGİSİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	105
a. Tarım Kazançlarının Vergi Kapsamına Alınması ...	105
b. Esnaf Muafliğinin Daraltılması ve Götürü Usul ..	105
c. Servet Beyanının Getirilişi	106
2. KURUMLAR VERGİSİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	106
3. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER ..	107
4. DİĞER VERGİ KANUNLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	107
B. 1961 ANAYASASI VE VERGİLENDİRME YETKİSİ	107
C. HÜKÜMET PROGRAMLARINDA ÖNGÖRÜLEN VERGİ POLİTİKASI	109
D. VERGİ REFORM KOMİSYONU VE VERGİ POLİTİKASINA ETKİSİ ..	111
E. VERGİ SİSTEMİNİ İYİLEŞTİRME ARAYIŞLARI	113
1. PROF.N.KALDOR'UN RAPORU	115
2. PROF.G.SCHMOLDERS VE PROF.P.SENF'İN RAPORU	117
F. PLÂNIN FİNANSMANI İÇİN ÖNGÖRÜLEN VERGİ POLİTİKASI	118
1. BİRİNCİ BEŞ YILLIK PLÂNDAN VERGİ POLİTİKASI	118
2. İKİNCİ BEŞ YILLIK PLÂNDAN VERGİ POLİTİKASI	121
G. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ	123

BÖLÜM V

1970-1980 DÖNEMİ VERGİ POLİTİKALARI

A. DÖNEM İÇİNDEKİ SİYASAL VE EKONOMİK DURUM	129
B. FİNANSMAN KANUNU İLE GETİRİLEN VERGİLER	130
C. EMLÂK VERGİSİ	132

D. TÜRK VERGİ SİSTEMİ HAKKINDA YABANCI UZMANLARIN RAPORLARI	133
1. PROF.CARL S.SHOUP'UN RAPORU	133
2. LEIF MUTEN'IN RAPORU	134
E. KALKINMA PLÂNLARINDA VERGİ POLİTİKASI	137
1. ÜÇÜNCÜ BEŞ YILLIK PLÂNDA VERGİ POLİTİKASI	137
2. DÖRDÜNCÜ BEŞ YILLIK PLÂNDA VERGİ POLİTİKASI	138
F. AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞU'NUN VERGİ POLİTİKASINA ETKİSİ	140
1. TÜRKİYE-AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞU İLİŞKİLERİ	140
2. VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ AMACI VE ETKİSİ	140
G. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ	142

BÖLÜM VI

1980'DEN GÜNÜMÜZE VERGİ POLİTİKALARI

A. GELİR VERGİSİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	149
B. KURUMLAR VERGİSİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	152
C. DİĞER VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	153
D. 1982 ANAYASASI VE VERGİLENDİRME YETKİSİ	155
E. HÜKÜMET PROGRAMINDA ÖNGÖRÜLEN VERGİ POLİTİKASI	157
F. BEŞİNCİ BEŞ YILLIK PLÂNDA VERGİ POLİTİKASI	158
G. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NUN KABUL EDİLiŞİ	159
H. 1980'DEN GÜNÜMÜZE KADAR OLAN DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ	160
SONUÇ	164
YARARLANILAN KAYNAKLAR	171

KISALTMALAR

A.E.T.	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
Age.	: Adı geçen eser
Agm.	: Adı geçen makale
A.Ü.H.F.	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
A.Ü.S.B.F.	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
B.	: Baskı
Bkz.	: Bakınız
B.İ.T.İ.A.	: Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
C.	: Cilt
Çev.	: Çeviren
Der.	: Derleyen
D.İ.E.	: Devlet İstatistik Enstitüsü
E.İ.T.İ.A.	: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
E.S.E.K.H.	: Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
İ.İ.T.İ.A.	: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İ.Ü.H.F.	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi

i.Ü.i.F. : İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Koll.Şti. : Kollektif Şirketi
Ltd.Şti. : Limited Şirketi
Mad. : Madde
M.B.T.K. : Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu
Mük. : Mükerrer
O.D.T.Ü. : Orta Doğu Teknik Üniversitesi
O.D.T.Ü.i.i.F. : Orta Doğu Teknik Üniversitesi İdari İlimler
Fakültesi
R.G. : Resmî Gazete
S. : Sayı
e. : Sayfa
T. : Takım
T.B.M.M. : Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C. : Türkiye Cumhuriyeti
TL. : Türk Lirası
TODAİE : Türkiye Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
vd. : ve devamı
vs. : ve saire
V.Y. : Vergi Yüğü
Y.K.B. : Yapı ve Kredi Bankası
Y.K.B.A.Ş. : Yapı ve Kredi Bankası Anonim Şirketi
Y.İ.T.M. : Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi

GİRİŞ

Ülkelerin iktisadi ve sosyal gelişmesinde iktisadi politikanın, özellikle iktisadi politika araçlarından biri olan maliye politikasının önemi büyüktür. Maliye politikasının amaçlarına ulaşmak için kullandığı araçlar arasında en önemlisi ise, vergi politikasıdır.

Politika kelime olarak çok değişik tanımlanabilirse de, bu değişik tanımlardan birine göre, politikayı kararlara yön vermeyi amaçlayan ilkeler topluluğu oluşturur. Vergi politikasının oluşumunda temel olan ilkeler ise, mali, ekonomik, sosyal ve politiktir. Demokratik ülkelerde vergi politikasını belirleyen organlar ayrıca, sendikaların, basın, mesleki örgütlerin, seçmenlerin ve bunun gibi baskı grubu dediğimiz unsurların etkisi altındadır.

Bir ülkenin vergi politikasını amacına uygun bir şekilde yürütebilmesi, o ülkenin öncelikle vergilendirme yetkisine sahip olmasına, daha sonra da bu yetkinin halkın temsilcilerinden oluşan Meclis tarafından kullanılmasına bağlıdır. Taşdığı önem dolayısıyla, vergilendirme yetkisine değinmekte yarar vardır.

Devlet, devlet olma niteliğini, ülkesi üzerinde yaşayan gerçek ve tüzel kişilere yerine getirilmesi zorunlu emirler verebilmesiyle kazanır. Devlet egemenliği dediğimiz bu gücün, geleneksel düşüncenin aksine, günümüzde bazı sınırlamalara tabi olduğu görülmektedir. Ülke içinde iç hukuk kuralları, uluslararası alanda da uluslararası hukuk kuralları ve ekonomik işbirliği anlaşmalarıyla, bu sınırların çizildiği söylenebilir (1).

Devlet egemenliğinin mali alandaki ifadesi olan mali egemenlik, devlet egemenliğinin sürekliliğini ve etkinliğini sağlar. Ayrıca, devlete, bütçe yapma ve buna bağlı olarak vergilendirme, harcama, borçlanma, diğer devletlere karşı ulusal bağımsız bir mali politika izlenmesi gibi yetkiler verir (2). Mali egemenliğin, devlete tanıdığı yetkiler arasında, sağladığı mali kaynağın büyüklüğü ve ayrıca kişi hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendirmesi nedeniyle vergilendirme yetkisinin önemi büyüktür (3).

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu gücü, gösterir. Bu yetkinin kullanılması bir zorunluluktur. Çünkü, devletin kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için düzenli mali kaynaklara gereksinimi vardır. Bunu da vergilendirme yetkisini kullanarak sağlar.

× Vergilendirme yetkisi dar anlamda, devletin ya da bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini içerir. Geniş anlamda ise, kamu giderlerini

-
- (1) Gerhard Mally, The European Communities in Perspective, Lexington Books, London, 1973, s.4 vd.; J.G.Starke, Introduction to International Law, 7.B.Butterworths, London, 1972, s.106.; Yahya K.Zabunoğlu, Kamu Hukukuna Giriş, A.Ü.H.F.Yayını No:328, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973, s.41 vd.
 - (2) Bedi N.Feyzioğlu, Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe, 5.B., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1976, s.15.; Benvenuto Griziotti, Kamu Maliyesinin Muhtar Olarak İncelenmesinde Mali İktidar ve Mali Hukuk, Çev: İlhan Ozay, I.U.H.F. Maliye Enstitüsü Yayını, Seri:3, İstanbul, 1967, s.129.
 - (3) Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.3.

karşılama üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan "her çeşit mali yüküm"e ilişkin yetkiyi kapsar. Vergilendirme yetkisi iç hukuk açısından sınırlandırılabilirdiği gibi, uluslararası alanda da sınırlandırılabilirdir (4).~

Türkiye'de Cumhuriyet Dönemi Vergi Politikalarının Oluşumu konulu çalışmamızın amacı, vergi kanunlarının ne gibi ihtiyaçlarla konulduğunu, nasıl geliştiğini ve nihayet hangi nedenlerle kaldırılıp, yerlerine yenilerinin getirildiğini ortaya koymaktır. Böylece Cumhuriyet dönemi boyunca mali, ekonomik, sosyal ve politik etkilerle, vergi sistemimizin gelişme seyri genel olarak takip edilebilecek ve bu çalışma geleceğe yönelik vergi politikası kararlarına ışık tutabilecektir.

Altı bölümden oluşan çalışmamızda konular tarihsel bir akış içerisinde incelenmeye çalışılmıştır. Vergi politikalarının oluşumu incelenirken, hükümet programlarında öngörülen vergi politikalarıyla uygulanan vergi politikası arasındaki ilişki, hükümetlerin isteği üzerine zaman zaman vergi sistemimiz hakkında rapor yazan yabancı uzmanların görüşlerinin vergi politikasına etkisi ve Vergi Reform Komisyonu çalışmalarının vergi politikalarını ne şekilde yönlendirdiği araştırılmaya çalışılmıştır. Ayrıca, kalkınma plânlarında öngörülen vergi politikası tedbirlerine, uygulamada uyulup uyulmadığı, A.E.T.'nin vergi politikamıza etkisi gibi konularda incelenmiştir.

Birinci bölüm, Cumhuriyet Dönemi Öncesinde Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi, başlığını taşımaktadır. Ülkemizde, Cumhuriyet öncesi 1920-1923 yılları, kurtuluş savaşı yıllarıdır. Savaş giderlerinin karşılanması dahil devlet giderlerini karşılamak üzere vergi politikasında olağanüstü bir yöntem oluşturulmuş ve uygulanmıştır. Bu yüzden çalışmamızda vergi politikasının oluşmasını 1923'ten sonrası dönemde inceledik. Ancak, 1920-1923 savaş yıllarında, Cumhuriyet dönemi vergi politikasının oluşturulmasında temel ön şart diyebileceğimiz iki önemli konuda yoğun

(4) Vergilendirme yetkisi konusunda ayrıntılı bilgi için Bkz. Çağan, age. s.3, vd.

çaba gösterilmiştir. Bu iki önemli konu, ulusal ve uluslararası alanda vergi koymada tam bağımsızlık ve vergilendirme yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait olmasıdır. Çalışmamızdaki önemi nedeniyle bu iki temel öğenin sağlanması konusuna, Kurtuluş Savaşı öncesi dönemden başlayarak, birinci bölümde değinilecektir.

İkinci bölümde, 1923'ten 1950'ye kadar olan döneme ilişkin vergi politikalarının oluşumu, liberal dönem, devletçilik dönemi, savaş ve sonrası dönem olmak üzere üç alt başlık altında incelenmeye çalışılmıştır. Bilindiği gibi 1950 yılı, hem Cumhuriyet döneminde iktidarın ilk kez el değiştirdiği bir yıl, hem de köklü vergi değişikliklerinin uygulamaya konulduğu bir yıldır. Bu nedenle, 1950 yılından itibaren yeni bir bölüme geçilmesi uygun görülmüştür.

Üçüncü bölümde 1950-1960, dördüncü bölümde 1960-1970, beşinci bölümde 1970 ve 1980 yıllarına ait vergi politikalarının oluşumuna değinilmiştir. 1950'den bu yana demokratik parlamenter sistemin genellikle on yılda bir kesintiye uğraması ve bu geçiş dönemlerinde köklü vergi değişikliklerinin yapılması, bu bölümlerin on yıllık dönemlere ayrılarak incelenmesinde etkili olmuştur.

Son bölümde, 1980 ve sonrası yıllara ait vergi politikalarının oluşumu incelenmiş, ayrıca her bölüm sonunda, incelenen bölümün değerlendirilmesi yer almıştır.

Sonuçta ise, çalışmanın genel bir değerlendirilmesi yapılarak ortaya çıkan sorunların çözümü için öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

BÖLÜM I

CUMHURİYET DÖNEMİ ÖNCESİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

A. KURTULUŞ SAVAŞI ÖNCESİ DÖNEMDE VERGİLENDİRME YETKİSİ

1. TANZİMAT DÖNEMİ VERGİLENDİRME YETKİSİ

Osmanlı Devleti'nde vergilendirme yetkisine padişahlar sahipti ve bu yetkilerini diledikleri gibi kullanabiliyorlardı (5). Bu tutumları ondokuzuncu yüzyılın ortasına doğru devlet yönetiminde iyileştirmeyi zorunlu hale getirince 1839 yılında II.Mahmut Gülhane Hatt-ı Hümayunu'nu ilân etti.

(5) Mustafa Akdağ, Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi, C.II, Cem Yayınevi, Yelken Matbaası, İstanbul, 1974, s.262 vd.; Aydın Yalçın, Türkiye İktisat Tarihi, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1979, s.64 vd.; İlber Ortaylı, Türkiye İdare Tarihi, TODAİE Yayını, No:180, Doğan Basımevi, Ankara, 1979, s.105.; Niyazi Berkes, Yüz Soruda Türkiye İktisat Tarihi, C.I, 2.B, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1972, s.127.

Gülhane Hatt-ı Hümayunu'nda vergilendirmeye ilişkin hükümler yer almıştı. Bu hükümlere göre, mükellefin ödeme güçleri dikkate alınarak vergi konulması, bu konulan vergi dışında, keyfi vergi salınmaması öngörülmüştü (6). Ancak, Hatt-ı Hümayun padişahın tek taraflı iradesine dayandığı için bu hükümler gerektiği gibi işletilemedi. Zaten bu hükümlere uymayı zorlayıcı kuvvetli bir yaptırım yoktu (7).

Bu dönemde, toplumun tabanından gelen bir harekete dayanmayan tanzimat fermanları, padişahın mutlak nitelikte olan vergilendirme yetkisine bir sınırlandırma getirememiştir. Dolayısıyla, vergilerin halk temsilcilerinden oluşan bir yasama meclisi tarafından konulması söz konusu olamamıştır (8).

2. MEŞRUTİYET DÖNEMİ VERGİLENDİRME YETKİSİ

Osmanlı Devleti'nde, aydınların baskısı konucu 1876'da Kanun-u Esasi kabul edildi. Bu Anayasaya göre, iktidarın, iki dereceli bir seçimle oluşan "Mebusan Meclisi", üyeleri padişah tarafından tayin olunan Ayan-Senato, padişah ve onun iradesinin ürünü olan Bakanlar Kurulu arasında paylaşılması öngörülmüştü. Ancak, padişaha tanınan yetkiler çok kapsamlıydı (9). Örneğin,

(6) Düstur, 1.Tertip, C.I, s.4-7.

(7) Ancak, Gülhane Hatt-ı Hümayunu'nda "Hemen Rabbimiz Taâlâ Hazretleri cümlemizi muvaffak buyursun ve bu kavanini müessesenin hilafına hareket edenler Allahı Taâlâ Hazretlerinin lanetine mazhar olsunlar ve ilelebed felah bulmasınlar amin" denilerek, belirtilen hükümlere uymamanın Allahın lanetine neden olacağı şeklinde bir dinsel yaptırım yer almıştı. Düstur, 1.Tertip, C.I, s.7.

(8) Recai G.Okandan, Amme Hukukumuzun Anahatları, 1.Kitap, İ.Ü.H.F. Yayını, No:496, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1977, s.84-105.; Münci Kapanı, Kamu Hürriyetleri, 3.B. A.Ü.H.F. Yayını, No:264, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970, s.89-95.; İlhan Akın, Kamu Hukuku, İ.Ü.H.F. Yayını, No:440, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974, s.305.; Çağan, age. s.305.

(9) Bedri Gürsoy, "1876 Anayasası'nın Mali Hükümleri" Prof.Dr. Fadıl H.Sur'un Anısına Armağan, A.Ü. S.B.F. Yayınları, No:522, Ankara, 1983, s.175.

sadrızam ve kabine üyelerini seçmek, meclisleri toplantıya çağırarak, gerek görüldüğünde dağıtmak, seçimleri yenilemek, kanun gücünde kararname çıkartmak, vs. gibi. Bu yetkilerle donatılan padişah gerçekte iktidarın sahibiydi, denebilir.

1876 Anayasası'nda vergilendirme ile ilgili hükümlere de yer verilmişti (10). Buna göre; yükümlülükler kanunla konacak ve vatandaşların mali gücüne göre adil bir şekilde dağıtılacaktı (Mad.20); Kimseye bir kanunla berlenmiş olmadıkça yükümlülük konamayacaktı (Mad.6); Zorla el koyma, angarya ve haksız yere suçlamalar yasaktı (Mad.24); Kanun emretmedikçe hiç kimseden zorla bir akça bile alınamayacaktı (Mad.25).

Anayasa gereği oluşturulan Meclisler bir danışma organı niteliğinde kalmıştı. 1878 yılında, padişahın Meclisleri kapatmasından sonra, vergilendirme yetkisini de önceden olduğu gibi, kendisi kullanmaya başladı (11).

1908 yılında İkinci Meşrutiyetin ilânı ile birlikte 1876 Anayasası tekrar yürürlüğe girdi. Ancak, padişahın yetkilerini daraltıcı, meclisin yetkilerini genişletici yönde değişiklikler vakit geçirmeksizin yapıldı. Vergiler ile ilgili hükümler ise aynen korundu (12).

Kurtuluş Savaşına kadar olan dönemde, genellikle karşılık esasına dayanmayan kapitülasyonlarla, vergilendirme yetkisine büyük ölçüde sınırlandırmalar getirilmiş ve Osmanlı Devleti mali egemenliğinden yoksun bırakılmıştı. 1838 yılında İngiltere ile Osmanlı Devleti arasında imzalanan ticaret anlaşması, mali egemenliğimizden ne denli yoksun bırakıldığımızın en güzel örneğidir.

(10) Düster, 1.Tertip, C.4, s.4-20.

(11) Nihad S.Sayar, Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları, Meter Matbaası, İstanbul, 1977, s.242 vd.

(12) Server Tanilli, Anayasalar ve Siyasal Belgeler, Sulhi Garan Matbaası Koll.Şti., İstanbul, 1976, s.46 vd.

Bu andlaşmanın önemli hükümleri şöyleydi (13):

i- Andlaşma Osmanlı İmparatorluğu bütününde uygulanacaktır.

ii- İlelebet uygulamada kalacak andlaşma hükümlerinden öteki bütün devletler yararlanabilecektir.

iii- Kapitülasyonlar devam edecek, andlaşma ile tanınan yeni imtiyazlar, eskilerine eklenecektir.

iv- Gerek iç, gerekse dış ticaret amacıyla, İngiliz tüccarları, ortakları ve adamları, memleketin her tarafında her çeşit emtiayı, istisnasız alıp satabileceklerdir.

v- Emtia alımı ve nakli için tezkere istenmeyecektir. Tezkere isteyen vezirler ve memurlar, devletçe "şiddetle takip olunacak" lar ve İngiliz tüccarların bu yüzden uğrayacakları zararlar tazmin edilecektir.

vi- İngiliz tüccarı, ortakları ve adamları, iç ticarettte en imtiyazlı yerli tüccardan fazla vergi ödemeyecektir.

vii- Yabancı emtia boğazlardan serbestçe geçecek, Osmanlı limanlarında bir gemiden ötekine aktarma edebilecek, transit serbest olacak, bu muamelelerden ayrıca hiç bir resim alınmayacaktır.

viii- İthalatta yalnız % 3 ithal resmi ödenecektir. Ayrıca % 2 oranında ek vergi alınacaktır. Bunun dışında ithal malları memleketin her tarafına vergisiz gidecek, bir yerden öbür yere tekrar tekrar götürülüp getirilse dahi, vergi ödenmeyecektir. (Osmanlı tüccarı % 12 vergi öderken, yabancı tüccar % 5 vergi ödeyecekti.)

(13) Ayrıntılı bilgi için Bkz. Doğan Avcıoğlu, Türkiye'nin Düzeni, Dün-Bugün-Yarın, 1.Kitap, Tekin Yayınevi, 13.B., Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1979, s.102 vd.; İ.Fazıl Pelin, Finans İlimi ve Finansal Kanunlar, 1.Kitap, 2.B. Güven Basımevi, İstanbul, 1942, s.348.; Alptekin Müderrisoğlu, Kurtuluş Savaşının Mali Kaynakları, Maliye Bakanlığı 50.Yıl Yayınları, Ankara, 1974, s.106.; Niyazi Berkes, 100 Soruda Türkiye İktisat Tarihi, C.II, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1970, s.101.

unların yanısıra artan kamu giderlerini karşılayabilmek amacıyla borçlanmaya gidilmiş ve borçlanmalara devletin vergi gelirleri karşılık gösterilmişti. Örneğin, % 6 faizli 1854 Borçlanması, Kırım Savaşı'nın giderlerini karşılamak amacıyla, 5.000.000 İngiliz lirası tutarında yapılmış, bu borçlanmaya karşılık Mısır'ın Osmanlı İmparatorluğu'na her yıl ödediği vergi gösterilmiştir. Mısır vergisi diye anılan yıllık 60.000 kese altın devlet geliri, borcun ödenmesi bitinceye kadar, 33 yıl İngiliz ve Fransız'lardan oluşan iki yabancı ortaklığa devredilmiş oluyordu. Ayrıca, sonraki borçlanmalarda da, İstanbul'un gümrük ve oktruva gelirleri, tütün, tuz, damga ve temettü vergileri, bazı illerin aşar gelirleri, ağnam resmi vb. devlet gelirleri karşılık olarak gösterilmişti (14).

Osmanlı Devleti aldığı borçları ödeyemeyince, 1881 yılında yabancı alacaklıların temsilcileri İstanbul'a çağrıldı ve Osmanlı Devleti'nin mali egemenliğinden ödünler verilmesi sonucunu yaratan "Muharrem Kararnamesi" ilân edildi. Bu kararname, borçlara karşılık yapılacak ödemelerin sağlam gelirlere dayandırılmasını ve bunun içinde bir örgüt kurulmasını öngörmüştü. Düyun-u Umumiye İdaresi adını alan bu Örgüt'ün dış borç alacaklılarının yararlarını korumak ve izlemekle yükümlü yedi üyeden oluşan bir yönetim kurulu vardı (15). Yönetim Kurulu, dış borçlara karşılık gösterilen, vergi, resim ve harçları alacaklılar hesabına tarh, tahakkuk ve tahsil etmekle görevlendirilmişti.

(14) Müderrisoğlu, age. s.134.; Stefanos Yerasimos, Az Gelismişlik Sürecinde Türkiye (Bizans'tan 1971'e), Çev: Babür Kuzucu, Gözlem Yayınları, 3.B, 1980, s.443 vd.; Donald C. Blaisdell, Osmanlı İmparatorluğu'nda Avrupa Mali Kontrolü, Çev: Hazım Atif Kuyucak, Y.I.T.M. Yayını, No:24, Arkadaş Matbaası, İstanbul, 1940, s.45 vd.

(15) Yönetim Kurulu'nun şu şekilde oluşturulması öngörülmüştü. İngiliz ve Hollandalı alacaklıları temsilen bir üye, Fransız, Alman, Avusturya'lı ve İtalyan alacaklıları bir'er üye, Osmanlı uyruklu alacaklıları temsilen bir üye, Osmanlı Bankasından bir üye.

Bu iş için çok sayıda memurun oluşturduğu geniş örgütü ile tam bir özerklik içindeydi (16).

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması çok ağır olmuş hatta Osmanlı Devleti'nin bu idareye bırakılan kamu gelirlerine ilişkin kanunlarda değişiklik yapabilmesi bile, Muharrem Kararname si ile bu idarenin iznine bağlanmıştı. Örneğin, Osmanlı Devleti, Bağdat Vilayeti'nden alınan bazı vergilerin tahsili konusunda sorunlarla karşılaşınca, bu vergilerin kaldırılmasına karar verdi. Bu vergiler, Deutsche Bank'tan alınan borç karşılığının bir kısmını oluşturduğundan, Deutsche Bank, evvelce, Düyun-u Umumiye ile kendisine danışılmadan hükümetin vergilerle ilgili tasarrufla bulunamayacağını, beyan etmişti (17).

Böylece, Osmanlı Devleti'nin bağımsız bir vergi politikası izlemesine olanak kalmamıştı. Zamanla, bu idarenin yetkileri daha da genişleyerek, Osmanlı Devleti içinde ikinci bir Maliye Bakanlığı gibi görev yapmaya başladı (18).

Düyun-u Umumiye ile mali bağımsızlığımıza indirilen darbeden sonra, Osmanlı Devleti 10 Ağustos 1920'de müttefik devletlerce Sevr Andlaşmasını imzalamak zorunda bırakılmıştır. Sevr Andlaşmasının mali konulara ilişkin önemli bazı maddelerine göre (19); Türkiye savaşa katılmakla, Müttefik Devletleri, tümüyle ödemesi gereken her çeşit kayıplara uğrattığını kabul etmiştir.

(16) A. du Velay, Türkiye Maliye Tarihi, Der: Maliye Tetkik Kurulu, M.B.T.K. Yayını, Damga Matbaası, Ankara, 1978, s.295.; Sayar, age. s.252.; Müderrisoğlu, age. s.122 vd.; Parvus Efendi, Türkiye'nin Mali Tutsaklığı, Der: Muammer Sencer, May Yayınları, Bilim, Belge, İnceleme, 73, Büyük Dizi: 5, I.B., Tomurcuk Matbaası, İstanbul, Aralık, 1977, s.42.; İ.Hakkı Yeniay, Yeni Osmanlı Borçları Tarihi, İ.Ü.H.F. Maliye Enstitüsü Yayını, Ekin Basımevi, İstanbul, 1964, s.62-63.

(17) Blaisdell, age. s.76.

(18) Parvus Efendi, age. s.76.

(19) Seha L.Meray-Osman Olcay, Osmanlı İmparatorluğu'nun Çöküş Belgeleri (Mondros Bırakışması, Sevr Andlaşması, İlgili Belgeler), A.U.S.B.F. Yayınları, No:409, Ankara, 1977, s.114 vd.

Diğer yandan, Müttefik Devletler, Osmanlı Hükümeti ile, danışma oyu bulunacak bir Osmanlı Komiserinin de katılacağı ve başlıca ilgili Müttefik Devletler olan Fransa, Britanya İmparatorluğu ve İtalya'nın bir'er temsilcisinin bulunacağı, bir Maliye Komisyonu kurulmasını kararlaştırmışlardır.

Bu komisyon Türkiye'nin kaynaklarını korumak ve arttırmak için uygun göreceği önlemleri alacaktır. Maliye Bakanı'nca, her yıl, Osmanlı Parlamentosuna sunulacak bütçe, ilk önce, Maliye Komisyonu'na sunulacak ve Komisyondan uygun bulunan biçimde Parlamento'ya sunulacaktır. Parlamento'nun getireceği hiç bir değişiklik, Maliye Komisyonu'nun uygunluk görüşü alınmadıkça, yürürlüğe giremeyecektir.

Maliye Komisyonu, Türkiye'nin bütçeleriyle, mali yasaların ve yönetmeliklerin uygulanmasını denetleyecektir. Bu denetleme, Maliye Komisyonu'nun doğrudan doğruya buyruğu altında bulunacak ve üyeleri bu Komisyon'un uygun bulmasıyla atanabilecek olan Osmanlı Maliye Müfettişliği aracılığıyla yapılacaktır.

Osmanlı Hükümeti, bu müfettişlere, görevlerini yapabilmeleri için gerekli bütün kolaylıkları sağlayacak ve Hükümet'in maliye hizmetlerinde çalışan, yetersiz görevlilere ilişkin olarak Maliye Komisyonu'nun önerebileceği önlemleri alacaktır. Maliye Komisyonu ayrıca, Türkiye'de para sürümünü düzenlemekle ve bunu sağlıklı bir duruma sokmakla görevli olacaktır.

Maliye Komisyonu'nun izni olmadıkça, Osmanlı Hükümeti hiç bir iç ya da dış borçlanmaya girişmeyecektir. Ayrıca, Türkiye'nin, Osmanlı Devleti borcu'nun faiz ve anapara ödemelerinin güvencesi olarak ayrılmış ya da verilmiş gelirler dışındaki tüm kaynakları, Maliye Komisyonu'nun buyruğu altına konulacaktır.

Görüldüğü gibi Sevr Andlaşması ile, Osmanlı Devleti'nin bütün gelir kaynaklarına el konması nedeniyle, mali bağımsızlık tümüyle yitirilmiş olmaktadır.

B. KURTULUŞ SAVAŞI DÖNEMİ VERGİLENDİRME YETKİSİ

1. KONGRELER DÖNEMİ

Mustafa Kemal, 19 Mayıs 1919'da Samsun'a çıktıktan sonra, ulusal kurtuluş için hazırlıklara başlamıştı. Mustafa Kemal başkanlığında 23 Temmuz 1919'da toplanan Erzurum Kongresi'nin sonunda yayınlanan beyannamenin 7.maddesi ekonomik ve mali konulara ilişkin olup, günümüz diliyle şöyle ifade edilebilir. "... devlet ve ulusumuzun iç ve dış bağımsızlığı ve yurdumuzun bütünlüğü saklı kalmak koşuluyla 6.maddede belirtilen sınırları içinde ulusal ilkelere saygılı ve ülkemize karşı istila emeli olmayan herhangi devletin teknik, sınai ve ekonomik yardımını hoşnutlukla karşılıyoruz..." (20).

Şarki Anadolu Müdafaa-i Hukuk Cemiyeti tüzüğü'nün gelir kaynağına ilişkin hükmünde ise, derneğin gelirinin, bağımsızlığın önemini kavrayan her kişinin vereceği paralardan oluşacağı belirtilmiştir (21). Dernekten siyasal örgütlenmeye geçiş çabalarında bulunan Mustafa Kemal ve arkadaşlarının aldığı bu kararda, yardımdan vergilendirmeye geçişin izlerini bulmak mümkündür.

Batı Anadolu halkı, İzmir'in işgaliyle başlayıp gittikçe iç bölgelere yayılan düşmana karşı direnirken, Osmanlı Hükümeti ile, Düyun-u Umumiye İdaresi ve Reji İdaresine verdiği vergilerden başka, direniş hareketlerinin mali yönden desteklenmesi için para ve mal bağışında bulunuyorlardı. Bu bağışlar, vergi adını taşımamakla birlikte vergi özelliğini göstermekteydi. Hiç bir karşılık beklemeden, halkın isteği dışında zorla alınan bu bağışlar, vergi almada genellik, eşitlik, adalet gibi ilkeler göz önünde bulundurulmadan toplanmıştı (22).

(20) Mahmut Goloğlu, Erzurum Kongresi, Milli Mücadele Tarihi, 1.Kitap, Nüve Matbaası, Ankara, 1968, s.202.

(21) Age. s.202.

(22) Cihan Duru, Kemal Turan ve Abdurrahman Öngeoğlu, Atatürk Dönemi Maliye Politikası, 1.Kitap, Tisa Matbaacılık Sanayii Ltd.Şti. Ankara, 1982, s.168.

Balıkesir Reddi-i İlhak Cemiyeti tarafından düzenlenen Balıkesir Kongresi'nde (26-30 Temmuz 1919) direnişe geçen halk kuruluşları ve Kuvayı Milliye Birliklerinin belli bir disiplin altına alınması ve mali işlerin düzenlenmesi amacıyla mali açıdan önemli ve ayrıntılı kararlar alınmıştır. Vergi (bağış) toplamada adalet ilkesinin ön plâna alınması önemli bir gelişme sayılabilir. Daha sonra toplanan Nazilli ve Alaşehir Kongrelerinde de önemli mali kararlar alınmış, ilke olarak Balıkesir Kongresi'nde alınan kararlar tümüyle benimsenmiştir (23).

4-13 Eylül 1919 tarihleri arasında çalışmalarını sürdüren Sivas Kongresi'nde manda sorunu en çok tartışılan konulardan biri olmuştur. Mali kaynakların kıtlığından tedirgin olan bazı delegeler Ulusal Kurtuluş Savaşına yabancı ülke desteği -özellikle Amerikan mandası taraftarları mevcuttu- sağlama görüşünü savunurken, bazı delegelerde buna karşı çıkarak gerekli mali kaynağın yine ulusumuzdan sağlanabileceğini belirtmişlerdir. Mustafa Kemal'de, ikinci görüşe önem vermiş ve görüşünü şöyle belirtmiştir:

"Bu mesele gayet nazik bir meseledir; hükümet-i merkeziye bizim bu kargaşalıktan istifade için para topladığımızı ilân edip duruyor. Biz bunu Erzurum'da da düşündük, fakat milletten para istemekten korktuk; bugün dahi korkarız; çünkü ahaliyi kendimizden soğutmuş oluruz. Onun için nizamnamemizde varidat cihetini hamiyete terk ettik; eğer milleti tenfir etmeyeceğinden emin iseniz, biz de iane ve milli vergi toplamak için bazı teşebbüsât ve teşkilata başlayalım." (24).

Bu ifadeden, dernek şeklinde oluşturulan bir yapıdan siyasal örgütlenmeye geçiş düşüncesinin varlığı sezilmektedir.

(23) Age. s.171 vd.

(24) Uluğ İğdemir, Sivas Kongresi Tutanakları, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara, 1969, s.95.

Daha sonra yapılan konuşmalarda, para konusunu çözüme ulaştırmayınca, Kongre Başkanı Mustafa Kemal çözüm olarak şu öneriyi getirdi:

"Oradaki askeri kumandanlara "Siz Kuvayı Milliye Kumandanısınız" diyoruz; binaenaleyh oradaki memurin-i hükümet de onlarla beraber çalışmak mecburiyetindedir; çalışmazlarsa azledilirler; bu sebeple mal sandıklarındaki paralara vaz'ı-yed ettiririz, İstanbul'a gönderilmesine mani oluruz; mücahidine sarf ederiz. Meselâ Afyon Karahisarı'nda hükümetin parası varmış; bunu hükümet-i askeriye vaz'ı-yed eder. Saniyen, zengin erbabı hamiyetten de para isteriz, bu suret münasipse hemen tatbik edelim."

Günümüz diliyle ifade edecek olursak, Kuvayı Milliye Kumandanlarının buldukları yerdeki mal sandıklarına el koyarak paraları almasını dolayısıyla İstanbul'a gönderilmesinin engellenmesini, ikinci olarak, zengin yurtsever kişilerden para istenmesi şeklindeki görüşü, Kongredeki delegelerce kabul edilmiştir. Yine bu Kongrede, Rumeli ve Anadolu'daki bütün ulusal örgütler birleştirilerek, Anadolu ve Rumeli ve Anadolu'daki bütün ulusal örgütler birleştirilerek, Anadolu ve Rumeli Müdafaa-i Hukuk Cemiyeti oluşturulmuştur (25).

1919 yılı sonlarında mali sıkıntı Ege bölgesinde en yüksek düzeye ulaşmıştı. Savaşan birliklerin gereksinimlerinin karşılanması için halktan toplanan bağışlar yetersiz kalıyordu. Çoğu zaman olağanüstü önlemler alınması gerekmişti. Bu arada aşar ambarlarında bulunan ve halkın Osmanlı Hükümeti'ne vergi olarak verdiği tahıl ürünlerine ve banka olan yerlerde bazı bankaların paralarına el konulmuştu. Ayrıca, Balıkesir, Akhisar, Alaşehir gibi birkaç yerde, şehirlere dışarıdan gelen mallara Oktruva Resmi (iç gümrük vergisi) kondu (26).

(25) Age. s.96 vd.

(26) Sabahattin Selek, Anadolu İhtilâli, 5.B., Cem Yayınevi, İstanbul, 1973, s.130.

22 Mart 1920 günü Balıkesir'de toplanan İzmir Kuzey Bölgesi Kuvayı Milliye Genel Kurulu, ulusal mücadeleye mali kaynaklar bulmak bakımından bazı önemli kararlar aldı. Örneğin, belediye bütçelerinde tahmin edilen gelirden doğacak fazlaların yarısının alınması, mezbaha ve pazar resimlerinin bir kat fazla tahsiliyle, tüccar mallarının başka bir yere gönderilmesinden Oktruva Resmi alınması, yeni gelir kaynakları olarak dikkati çekmektedir (27).

2. AMASYA GÖRÜŞMESİ

Heyeti Temelliye Başkanı Mustafa Kemal ile İstanbul Hükümeti'nin temsilcisi Bahriye Nazırı Salih Paşa arasında 20-22 Ekim 1919 tarihleri arasında Amasya'da, İstanbul Hükümeti'nin isteği üzerine bir görüşme yapılmıştır. 22.10.1919 tarihinde imzalanan ikinci protokolle, Sivas kongresinde kabul edilen ulusal sınırlar içinde azınlıklara tanınan siyasi ayrıcalıkların kaldırılması kabul edildi. Mali ve ekonomik konulara ilişkin ilkeleri düzenleyen maddede ise, bağımsızlığımıza dokunmamak kaydı ile yabancı bir devletin teknik, sanayi ve ekonomik yardımlarının kabulü için uzmanlarca incelemelerin yapılması ve Milli Meclis'ce onaylanması koşulu getirilmekteydi. Ayrıca, bu yardımların mali işler üzerinde yabancılardan denetimine olanak vermeyecek bir biçimde alınması ilkesi kabul edildi. Görüldüğü gibi, yukarıdaki madde hükmü, ekonomik ve mali bağımsızlığa verilen önemin açık bir göstergesidir (28).

3. MİSAK-I MİLLİ (ULUSAL ANT) ve MALİ KAYNAKLARA EL KONUSU

7 Kasım 1919 tarihinde yapılan milletvekili seçiminden sonra 12 Ocak 1920'de İstanbul'da toplanan Osmanlı Meclisinde, Müdafaa-i Hukuk Cemiyeti taraftarları, Sivas Kongresinde kabul

(27) Duru ve diğerleri, age. s.187.

(28) Age. s.189.

edilen ilkelerin Meclis'te görüşülmesi sırasında, bu ilkeleri savundular. Görüşmeler sonunda Meclis 28 Ocak 1920 günlü toplantısında Ulusal Ant'ı kabul etti. Kabul edilen Ulusal Ant'ın 6.maddesi şöyleydi;

"Milli ve iktisadi inkişafımız dairei imkâna girmek ve daha asri bir idarei muntazama şeklinde tedviri umura muvaffak olabilmek için her devlet gibi bizim de temini inkişafatımızda istiklâl ve serbestii tammeye mazhar olmamız üssülesası hayat ve bakamızdır. Bu sebeple siyasi, adli, mali ve sair inkişafımıza mani kuyuda muhalifiz. Tahakkuk edecek düyunatımızın şeraiti tesviyesi de bu esasata mugayir olmayacaktır."

Bu madde, tam bağımsızlık ilkesinin, Meclisi Mebusanda da kabul edildiğini göstermesi bakımından dikkat çekicidir. Ulusal ve ekonomik gelişmenin sağlanması, çağdaş yönetim düzeyine ulaşılması için siyasal, adli, mali ve diğer konularda gelişmemizi önleyecek sınırlamalara karşı çıkılması, Mustafa Kemal'in tam bağımsızlık anlayışının benimsendiğinin bir göstergesi olmaktadır (29).

İşgal kuvvetleri Ulusal Ant'ı doğal olarak hoş karşılamayıp, Meclisi Mebusanın kesin bir biçimde cezalandırılması kararını alarak, 16 Mart 1920 tarihinde İstanbul'u işgal ettiler. Bunun üzerine Mustafa Kemal, işgali protesto ederek, bütün vali ve komutanlara gönderdiği bir şifreyle bazı tavsiyelerde bulunarak alınacak önlemleri açıkladı. 18 Mart 1920 tarihinde de, Heyeti Temsiliye adına Kolordulara, Vilayetlere, Bağımsız Mutasarrıflıklara, Şile, Gebze ve Kartal Kaymakamlıklarına gönderdiği şifreyle alınacak mali önlemleri belirtti. Bu şifreyle, Osmanlı Bankaları, Düyun-u Umumiye ve Reji İdarelerinin yapacağı işlemler ve gönderecekleri paralar denetim altına alınıyor, bu kuruluşların

İstanbul'a para göndermeleri yasaklanıyordu. Mustafa Kemal, böylece Anadolu'nun mali kaynaklarıyla ilgili olarak kesin bir tutum ortaya koyuyordu. Bu şifre aslında Anadolu'nun mali kaynaklarına kısmende olsa el koymak anlamını taşıyordu (30).

4. TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ'NİN AÇILMASI VE İLK YASA

İstanbul'un işgalinden sonra Mustafa Kemal, Ankara'da bir Meclis toplama düşüncesini uygulamaya koyma bakımından çalışmalara başlamıştı. 21 Nisan 1920 tarihli, bütün illere gönderdiği genelge ile Meclis'in 23 Nisan 1920 günü Ankara'da toplanacağını bildirdi. 22 Nisan 1920 tarihli genelge ile 23 Nisan'dan başlayarak bütün sivil ve askeri makamların ve ulusun toplanacak Meclis'ten buyruk alacağını duyurdu (31).

Büyük Millet Meclisi açıldıktan sonra 24 Nisan 1920 tarihinde ilk kabul edilen yasanın vergi yasası olduğu görülmektedir. Mecliste ele alınan ilk konunun vergi olması birtakım nedenlere dayanmaktadır. Çünkü, Ağnam Vergisi 1919 yılında İstanbul Hükümeti'nce dört katına çıkarılmış ve verginin T.B.M.M.'since sekiz katına çıkarılacağı söylentisi halk arasında yayılmıştı. Bu söylentinin, olumsuz tepkisi yüzünden, Kurtuluş Savaşı hareketini baltalayacağından çekinen T.B.M.M. özellikle ilk olarak, ağnam vergisinin (hayvanlar vergisinin) eskiden olduğu gibi dört kat olarak alınmasına karar verdi (32).

Daha sonra, T.B.M.M., İstanbul'un işgalinden sonra, İstanbul Hükümeti ile yabancılar arasında yapılan tüm anlaşmaların ve benzeri bağlayıcı hükümlerin yok sayılmasını öngören 7 sayılı yasayı çıkardı (33). Böylece, yeni bir Türk Devletinin doğduğu,

(30) Selek, age. s.134.; Duru ve diğerleri, age. s.193.

(31) Kemal Atatürk, Söylev (Nutuk), C.1, Türk Dil Kurumu Yayınları, 220/1, Atatürk Dizisi:1, 8.B, 1981, s.314.

(32) Kanun No:1 "Ağnam resminin sabıka misillü dört kat olarak istifasına karar verildi." Düstur, 3.Tertip, C.1, s.13.

(33) Düstur, 3.Tertip, C.1, s.13.

T.B.M.M.'nin tam yetki ile işbaşında olduğu, Osmanlı Devleti'nin yaptığı anlaşma ve buna benzer işlemlerin hiçbir hukuki değeri bulunmadığını açık bir biçimde ortaya koyuyordu.

T.B.M.M., aynı ve nakdi teberru toplama işinin bir düzen ve disiplin altına alınması ve bu konudaki yakınmaların giderilmesi amacıyla, Kuvayı Milliye ve yerel halk komitelerinin kendi başlarına buyruk çalışmalarına son veren önlemler almıştır. Bu amaçla çıkarılan 8 Kasım 1920 tarih ve 338 Sayılı Kararname ile her ne adla olursa olsun, Hükümet tarafından özel izin verilmedikçe halka bağış salınması ve toplanması yasak edilmiştir (34). Bu kararname ile, Kuvayı Milliye birliklerinin mali bağımsızlığına da son verilmiştir (35).

5. ULUSAL VERGİ BUYRUKLARI ve BAĞIMSIZLIK ANLAYIŞI

Bütün yetkileri Büyük Millet Meclisi'nde toplayan 1921 Anayasası'nda vergilendirme ile ilgili herhangi bir hükme yer verilmemiştir (36).

Türk Ordusunun Kütahya-Eskişehir Muharebesini kaybetmesini takiben Sakarya ırmağı gerisine çekilmesi, Ankara'da moral sarsıntısına yol açmıştır. Meclis'teki muhalifler, "bu duruma neden olan kişiyi ordunun başında görmek isterdik" diyerek M.Kemal Paşa'nın ordunun başına geçmesini istemişlerdir. Çünkü onlara göre, yenilmeye devam edecek olan ordunun başına M.Kemal'in

(34) "Madde 1- Bu kararname tarihinden itibaren her ne nam ile olursa olsun Hükümeti Merkeziye tarafından müsaadei mahsusa olmadıkça ahaliye iane tarh ve tevzi ve cem'i memnudur.

Madde 3- Teberruat ancak Hükümet mal sandıklarına vukubulabilir.

Madde 5- Bunun haricinde iane için tazyikata maruz kalan her fert doğrudan doğruya Dahiliye Vekaletine şikayet etmelidir." Düstur, 3.Tertip, C.1, s.89.

(35) Duru ve diğerleri, age. s.237.

(36) Düstur, 3.Tertip, C.1, s.138 vd.

geçmesi, onun yıpranmasına neden olacaktır (37).

Bazı milletvekilleri ise, M.Kemal Paşa'ya güvenmekle birlikte, ordunun başına geçmesini sakıncalı buluyorlardı. Bunlara göre, bundan sonraki muharebede ordunun başarısızlığı söz konusu olabilirdi. M.Kemal Paşa'nın yenik düşmesi ile son ümidin de kaybolduğu gibi bir düşünce ortaya çıkabilirdi. Bu nedenle son ümidin saklı kalması için M.Kemal ordunun başına geçmemeliydi. Diğer bir kısım milletvekilleri de, M.Kemal Paşa'ya içtenlikle inanan ve güvenen kimselerden oluşmaktaydı (38).

M.Kemal'in Başkomutanlığı üzerine alması konusunda sessiz kalması, sanki komutayı almakta istekli olmadığı havasını yaratmış, felaketin yakın bulunduğu kanısını uyandırmıştı. Asıl felaketin moral çöküntüsünden doğacağını sezen M.Kemal Paşa 4 Ağustos 1921 günü yapılan gizli oturumda kürsüye çıkarak önce kendisine gösterilen ilgi ve güvene teşekkür etmiş ve şu önergeyi Başkanlık divanına vermişti (39).

"Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na Meclis'in değerli üyelerinin genel olarak beliren isteği üzerine Başkomutanlığı kabul ediyorum. Bu görevi şahsen üzerime almaktan doğacak faydaları mümkün olan çabuklukla elde edebilmek, ordunun maddi ve manevi gücünü büyük bir hızla arttırmak, ihmal ve yönetimini bir kat daha takviye etmek için, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin yetkilerini kullanmak şartıyla görevi üzerime alıyorum. Ömrüm boyunca milli egemenliğin en sadık bir hizmetkârı olduğumu millete bir kere daha göstermek için bu yetkinin üç ay gibi kısa bir süre ile sınırlandırılmasını ayrıca talep ederim."

(37) Atatürk, Söylev (Nutuk), C.II, Türk Dil Kurumu Yayınları, 220/2, Atatürk Dizisi:1, 8.B, 1981, s.609.

(38) Age. s.610.

(39) Age. s.611.; Müderrişoğlu, age. s.364.

Dünya tarihinde belki de ilk defa, hür bir mecliste toplanan milletvekilleri kullandıkları oylarla 5 Ağustos 1921 gün ve 144 Sayılı "Türkiye Büyük Millet Meclisi Reisi Mustafa Kemal Paşa Hazretlerine Başkomandanlık Tevcihine Dair Kanun"la bütün yetkilerini bir kişiye devrediyorlardı (40). Artık, Başkomutan M.Kemal Paşa'nın bütün buyrukları kanun sayılacaktı. Kendisine olan desteğe rağmen, yasama yetkisini sınırsız kabul etmemiş, bu yetkinin üç ay gibi kısa bir süre ile sınırlandırılmasını istemiştir. Bu hareketi, demokrasi anlayışının gereği olduğu kadar, vergilendirme yetkisinin Meclis'e ait olması ilkesinin yerleşmesi çabasından kaynaklanmaktadır, diyebiliriz.

M.Kemal'in Başkomutan olduğu günlerdeki mali durum, epeyce kötüydü. Ancak, Yunan taarruzunu karşılayacak ordunun, mali yönden destek görmesi gerekiyordu. Üstelik yeni mali kaynakların çok kısa bir zamanda bulunması da şarttı. O günün şartlarında, yeni vergiler getirilmesi, mevcut vergi kanunlarında gelir arttırıcı değişiklikler yapılması, iç ve dış borçlanma, dış yardım ve emisyon gibi mali kaynakların uygulama olanağı, özellikle bu kısa süre içerisinde yoktu.

Türk Milletinin hürriyet ve istiklâli için bütün varlığını ortaya koymaktan çekinmeyeceğini bilen M.Kemal, 7-8 Ağustos 1921 günleri on adet buyruk yayınlayarak, Tekalifi Milliye Emirleri (Ulusal Vergi Buyrukları) adıyla anılan gelir arttırıcı yasaları yürürlüğe koydu. Çıkarılan on yasanın ana hatları şu şekildedeydi (41):

Bir Numaralı Emir: Her ilçede kaymakamın başkanlığı altında, mal müdürü ve ilçenin en büyük askeri âmiri ile idare meclisi, belediye ve ticaret odalarının seçtikleri ikişer üyeden oluşan Tekalifi Milliye Komisyonları kurulacaktır. Bu komisyonlara mahalli Müdafaai Hukuk Cemiyetleri Merkez Kurulundan iki

(40) Düstur, 3.Tertip, C.2, s.86.

(41) Müderrişoğlu, age. s.377.

üye ile köylerde imamlar ve muhtarlar tabii üye sıfatıyla katılacaklardır. Tekalifi Milliye Komisyonları derhal toplantılara başlayacak ve hiçbir komisyon üyesine hizmetlerine karşılık ücret ödenmeyecektir. Ayrıca, her komisyon iki ay süre ile askeri hizmetleri geri bırakılmak üzere altı memur çalıştıracaktır. Tekalifi Milliye Komisyonları, savaş ekonomisine giren ve Tekalifi Milliye Emirlerinde belirtilen malları toplayarak kendisine bildirilen cepheye gönderecek, ayrıca emirlerin hizmet yükümlülüğü taşıyan hükümlerini uygulayacaktır. Komisyon üyelerinden görevinde ihmal gösterenler, vatana ihanet suçu işlemiş sayılarak ona göre cezalandırılacaklardır.

İki Numaralı Emir: Şehirler, kasabalar ve köylerdeki her ev birer kat çamaşır, birer çift çorap ve birer çift çarık hazırlayarak belirli bir süre içinde komisyona teslim edecekti. Ordu ihtiyaçlarında kullanılacak bu giyeceklerin, mahalli özellikler gözönünde tutularak hazırlanmasına dikkat edilecekti.

Üç Numaralı Emir: Tüccar ve halk elinde bulunan çamaşır-lık bez amerikan, patiska, pamuk, yıkanmış ve yıkanmamış yün ve tiftik, erkek elbisesi yapımına yarayan her türlü kışlık ve yazlık kumaş, kösele, taban astarlığı, sarı ve siyah meşin, sahtiyen, mamül veya yarı mamül çarık, fotin, demir kundura çivisi, tel çivi, kundura ve saraç ipliği, nal, nal yapımında kullanılan demir, mih, yem torbası, yular, belleme, kolan, kaşağı, gebre, semer ve urganların yüzde kırkı Tekalifi Milliye Komisyonlarına teslim edilecekti. Teslim edilen malların bedelleri daha sonra devlet tarafından ödenecekti.

Dört Numaralı Emir: Tüccar ve halkın elinde bulunan mevcut buğday, un, saman, arpa, kuru fasulye, bulgur, nohut, mercimek, koyun, keçi, kasaplık sığır, şeker, gazyağı, pirinç, sabun, tereyağı, zeytinyağı, tuz, çay ve mum stoklarının yüzde kırkına ordu adına el konulacaktı. El konulan malların paraları daha sonra devlet tarafından ödenecekti.

Beş Numaralı Emir: Ordu ihtiyacı için evvelce alınan taşıt araçlarının dışında halkın elinde kalan her türlü taşıt aracıyla (at arabası, yaylı, öküz arabası, kağrı, at, eşek, katır, deve, deniz motoru, taka) halk ayda bir defa olmak ve yüz kilometreyi geçmemek şartı ile orduya ait malzemeyi istenen yere kadar taşıyacaktı. Taşıma hizmetleri parasız yürütülecek, kimseye ücret ödenmeyecekti.

Altı Numaralı Emir: Ülkeyi terketmiş olanların hazineye geçmiş olan mallarından ordu ihtiyacına yarayacak olanlara el konulacaktı.

Yedi Numaralı Emir: Halkın elinde bulunan savaşta kullanılabilir her türlü silah ve cephane en çok üç gün içinde Tekalifi Milliye Komisyonlarına teslim edilecek, el konulan silah ve cephane için ücret ödenmeyecekti.

Sekiz Numaralı Emir: Halkın, tüccarın ve nakliyecilerin elinde mevcut benzin, vakum, gres yağı, makine yağı, don yağı, saatçi ve taban yağları, vazelin, otomobil lastiği, kamyon lastiği, lastik yapıştırıcı solüsyon, buji, soğuk tutkal, Fransız tutkalı, telefon makinesi, kablo, çıplak tel, pil, tecrit edici madde ve bunlara benzer malzeme ile sülfirik asit stoklarının yüzde kırkına ordu adına el konulacaktı. Alınan mal ve malzemenin bedelleri daha sonra sahiplerine ödenecekti.

Dokuz Numaralı Emir: Demirci, marangoz, dökümcü, tesviyeci, araç ve araba yapan esnaf ile imalathaneler tespit edilecek, bunların üretim, onarım ve yapım güçleri hesaplanacaktı. Ayrıca, kasatura, kılıç, mızrak, eğer yapabilecek zanaatkârlar aranıp tespit edilecekti. Yukarıda belirtilen esnaf, imalathane ve zanaatkârlar, savaş araç ve gereçlerinin üretim, onarım ve yapımı ile görevlendirilecekti. Devamlı görevlendirilenlere geçimlerine yetecek ücret ödenecekti.

On Numaralı Emir: Evvelce halka bırakılmış bulunan dört tekerlekli yaylı araba, dört tekerlekli at ve öküz arabalarının bütün teçhizat ve koşum hayvanları dahil olmak üzere yüzde yirmisi; binek at, top çekebilecek hayvanlar, yük taşıma atı, kattır, eşek ve develerin yüzde yirmisi ordu adına alınacaktı. Bütün bu alınanların bedeli sonradan ödenecekti.

Ana hatları ile yukarıda belirtilen vergi buyrukları, ordumuzun kurtuluş mücadelesini yapabilmek için ihtiyaç duyduğu her şeyi halkımızdan sağlamak amacını güdüyordu. Mükellefiyet genellikle mal veya hizmet teslimi şeklinde yerine getirilmekteydi. Bazı konularda ise, bedeli sonradan verilmek üzere halkın elindeki mallara el konulması, vergiden ziyade, "devletin mal şeklinde zorunlu borçlanması" şekline dönüşüyordu.

Meclis çıkarılan buyruklarla, mali kaynakların nasıl seferber edildiğini görerek, Başkomutanlık ile buna bağlı olarak devrettiği yasama yetkisinin süresini ard arda uzatmak büyüklüğünü göstermiştir (42). Mustafa Kemal ne denli başarılı olursa olsun, T.B.M.M. devrettiği yasama yetkisini süresiz uzatmamış, gerekli gördüğü takdirde sürenin dolmasından önce yetkinin kaldırılabileceğini kanunda belirtmiştir (43). T.B.M.M.'nin bu tutumundan, vergilendirme yetkisinin Meclis'e ait olması konusundaki hassasiyetini görmek mümkündür.

Mustafa Kemal'in çeşitli tarihlerde ve çeşitli yerlerde bağımsızlığa ilişkin sözleri de değerlendirildiğinde, yukarıda kısaca belirtmeye çalıştığımız kararlardaki isabet ve uyum tam olarak ortaya çıkmaktadır. M.Kemal tam bağımsızlığı şöyle tanımlamıştır:

(42) Duru ve diğerleri, age. s.285 vd.; Müderrişoğlu, age. s.362 vd.

(43) Düstur, 3.Tertip, C.2, s.86.

"Tam bağımsızlık demek, kuşkusuz siyasa, maliye, ekonomi, adalet, askerlik, kültür ... gibi her alanda tam bağımsızlık ve özgürlük demektir. Bu saydıklarımızın herhangi birinde bağımsızlıktan yoksunluk, ulusun ve ülkenin gerçek anlamıyla bütün bağımsızlığından yoksunluğu demektir." (44).

1 Mart 1922 tarihli Meclis açış konuşmasında mali bağımsızlığın önemi, M.Kemal tarafından şöyle dile getirilmiştir:

"... bugünkü uğraşımızın amacı tam bağımsızlıktır. Tam bağımsızlık ise ancak mali bağımsızlıkla sağlanabilir. Bir devletin maliyesi bağımsızlığını yitirince, o devletin bütün bölümlerinde bağımsızlık felce uğrar. Çünkü devletin her kolu ancak mali güçle yaşar..." (45).

1923 Türkiye İktisat Kongresinde açış konuşmasını yapan M.Kemal, konuşmasının bir yerinde şöyle der:

"Arkadaşlar; son tavsif ettiğim noktada artık Osmanlı Devleti hakikatte ve fiilen mahrum-u istiklâl bir hale getirilmişti. Bir devlet ki tebaasına koyduğu vergiyi ecnebi-lere koyamaz; bir devlet ki gümrükleri için rüsum muamelesi ve saire tanzimi hakkından men edilir, bir devlet ki ecnebiiler üzerinde hakk-ı kazasını tatbikten mahrumdur. O devlete müstakil denilemez." (46).

M.Kemal'in önderliğinde yürütülen kurtuluş mücadelesi, mali bağımsızlık anlayışına uygun alınan kararlarla başarılı bir biçimde yürütülmüş, sonuçta geçici olarak yitirdiğimiz vergilendirme yetkisi ulusal alanda, Büyük Millet Meclisi'nin eline geç-

(44) Atatürk, Söylev (Nutuk), C.II, age. s.458.

(45) Duru ve diğerleri, age. s.410.

(46) A.Gündüz Ökçün, Türkiye İktisat Kongresi, 1923-İzmir, Haberler-Belgeler-Yorumlar, A.U.S.B.F. Yayınları No:262, 2.B. Ankara, 1971, s.248.

miştir. Bundan sonra yapılacak iş, bu durumu uluslararası alanda da pekiştirmek olacaktır.

6. LOZAN ANDLAŞMASI VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

1923 yılında Lozan'da barış yapmak amacıyla toplanan konferansa, Türk heyeti İsmet (İnönü) Paşa başkanlığında gitmiştir. Batılı ülkeler, Türkiye Cumhuriyeti'nin Muharrem Kararnamesini onaylamasını istediler (47). Türk heyeti, Osmanlı borçlarını kabul etmesine rağmen, kapitülasyonların, ulusal bağımsızlıkla bağdaşmaması nedeniyle koşulsuz olarak kalkmasını önerdiler (48). Yapılan bir dizi görüşmelerden sonra yabancı delegeler, Muharrem Kararnamesi'nin onaylanması isteklerinden vazgeçtiler. Ancak, Türkiye'deki yabancı kişilerin vergilendirilmesinde, Türk vatandaşlarına tanınan tüm hak ve ayrıcalıklardan, kendilerinin de yararlanmasını sağlayacak yeni bir vergi sisteminin getirilmesini istediler (49).

4 Şubat 1923 tarihinde Konferansın olumlu sonuç vermemiş olması nedeniyle görüşmeler kesiliyordu. 23 Nisan 1923'te yeniden başlayan konferans uzun ve zorlu tartışmalarla geçerek, 24 Temmuz 1923'te anlaşmayla sonuçlanıyordu. Anlaşmanın 28.maddesi, "... taraflar her biri kendi yönünden Türkiye'de kapitülasyonların her bakımdan kaldırıldığını kabul ettiklerini bildirirler" hükmünü getiriyordu (50). Bu hükümle, Osmanlı Devleti tarafından 1916'da tek taraflı olarak kaldırılan fakat Mondros Mütarekesi'nden sonra işgal güçlerince yeniden yürürlüğe konan kapitülasyonlar, kesin olarak kaldırılmış oluyordu (51).

(47) Seha L.Meray (Çev.), Lozan Barış Konferansı, Tutanaklar-Belgeler, T.1, C.II, A.U.S.B.F. Yayınları No:319, Ankara, 1971, s.2.

(48) Age. s.3 vd.; Doğan Avcıoğlu, Milli Kurtuluş Tarihi, 1.Kitap, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1974, s.387.

(49) Meray, age. s.120 vd.; Avcıoğlu, age. (Milli Kurtuluş Tarihi), s.388.

(50) Seha L.Meray (Çev.), Lozan Barış Konferansı, Tutanaklar-Belgeler, T.II, C. II, A.U.S.B.F. Yayınları, No:348, Ankara, 1973, s.9.

(51) Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, C.2, 6.B. Ongun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1979, s.237.

Lozan Andlaşması ile, Düyun-u Umumiye İdaresi'nin Türkiye içinde vergi idare ve tahsil yetkisi kalmadı. Bu idare alacaklıların temsilcisi olarak, Türkiye Cumhuriyeti'nin üstlendiği Osmanlı borçlarının ödenmesine aracılık edecekti (52).

Lozan Andlaşmasına bağlı olarak imzalanan "Yerleşme ve Yargı Yetkisine İlişkin Sözleşme" yedi yıllık bir süre için, Türkiye Cumhuriyeti'nin vergilendirme yetkisine bazı sınırlamalar getirmekteydi. Buna göre, sözleşmeye taraf ülkelerin vatandaşlarına ve ortaklarına, Türk uyrukluların tabi olduğu vergi, resim ve mali yükümlerden daha fazlası konulamayacaktı. Vergi muaflikları bakımından da vatandaş ve yabancı ayırımı yapılmayacaktı. Söz konusu yabancı gerçek kişilere ve ortaklıklara savaş durumunda bile, zorunlu borçlanma ve olağanüstü servet vergileri yükletilemeyecekti. Aynı sözleşmenin 13.maddesinde ise kapitülasyonlar kaldırıldığı için, Türkiye'nin yabancı devlet vatandaşlarına, kendi vatandaşlarından daha elverişli işlem yapmayacağı ve vergi ile ilgili hükümlerin, eşit işlemde bulunma ilkesine dayandığı belirtiliyordu (53).

Lozan Andlaşmasına bağlı Ticaret Sözleşmesinde ise, gümrük tarifeleri bakımından 1916 tarihli Osmanlı Gümrük tarifelerinin geçerli olacağı belirtilmiştir (54). Ayrıca, karşılıklı olmak koşuluyla Türkiye'nin sözleşmeye taraf olan devletlerin ithal malları üzerine, yerli üretim üzerinden alınandan fazla özel tüketim vergisi koyamayacağı, Türkiye'de üretilmeyen yabancı menşeli mallar vergilendirilirken, bu mallar arasında ayırım yapılmayacağı belirtilmiştir. Sözleşmeye göre, ihraç malları vergilendirilirken, verginin her ülke için aynı olacağı ve gönderildiği

(52) Yeniay, age. s.244 vd.; Blaisdell, age. s.132.; Meray, age. (T.II, C.II), s.14 vd.

(53) Meray, age. (T.II, C.II), s.73-75.; Çağan, age. s.49 vd.

(54) Düstur, 3.Tertip, C.5, s.14 vd.

ülkeye göre değişmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu sözleşme beş yıl süre için geçerli olacaktır (55).

Lozan andlaşması ve bu andlaşmaya bağlı sözleşmelerle, Düyun-u Umumiye İdaresi'nin yetkileri ve kapitülasyonların kaldırılması nedeniyle, Türkiye'nin mali egemenliğine uluslararası alanda yeniden kavuşması ve tam bağımsızlığını elde etmesi Lozan'da gerçekleşmiştir.

(55) Meray, age. (T.II, C.II), s.79-87.; Selçuk Trak, İktisat Tarihi, B.İ.T.İ.A. Yayını No:5, Dizerkonca Matbaası, İstanbul, 1973, s.467.; Z.Y.Hershlag, Turkey: The Challenge of Growth, E.J.Brill-Leiden, 1968, s.22.

BÖLÜM II

1923 - 1950 DÖNEMİ VERGİ POLİTİKALARI

A. 1923-1929 LİBERAL DÖNEM

Savaşın yeni çıkmış ülkemizin ekonomik alanda takip edeceği politikalara temel olmak üzere 1923 yılında İzmir'de "İktisat Kongresi" toplandı. Halkın çeşitli konulardaki tercihlerini belirleyebilmek amacıyla çiftçiler, tüccarlar, sanayiciler ve işçiler kongrede temsil edildi (1). Kongre'de, dış borçlanma, yabancı sermaye, dış ticaret, ormancılık, madencilik ve sanayileşme gibi konuların yanında vergiler konusu da tartışılmış ve sonuçta özel teşebbüse dönük bir ekonominin temelleri oluşturulmuştur.

(1) Ökçün, age. s.185 vd.

İzmir İktisat Kongresi'nden sonra; alınan kararlar T.B.M.M.'ne ve Hükümete takdim edildi. Bu kararlar ve bunların getirdiği uygulamalar, yeni dönemde ülkede liberal bir iktisat politikasının egemen olmasına olanak hazırlayıcı nitelikteydi. Özellikle sanayileşme konusunda özel kesimin öncülük yapması vurgulanmıştı (2).

Savaştan yeni çıkan ve Osmanlı Devleti'nden kalan cılız miras üzerine kurulacak yeni Cumhuriyet'in, ekonomik politikası çizilirken; devletin ekonomik kaynaklarının yetersizliği sonucu özel kesim dışında bir gücün fiilen ortada olmaması, liberal bir politikanın izlenmesini zorunlu hale getirmişti, denebilir (3).

Genellikle liberal dönem olarak adlandırılan 1923-1929 yıllarını, yukarıdaki nedenlerle biz de liberal dönem olarak adlandırmaktayız. Ancak bu adlandırmaya karşı görüşte olan bazı iktisatçılar da vardır (4).

Şimdi, liberal dönemde vergilere ilişkin incelemelerimize başlayabiliriz.

1. 1924 ANAYASASI VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

1924 yılı başında T.B.M.M. Başkanlığına verilen Teşkilâtı Esasiye Kanunu (Anayasa) teklifinde, beşinci fasıl, "Türklerin

-
- (2) Akın İlkin, "Atatürk Döneminde Sanayi Politikası" Atatürk Döneminde Türkiye Ekonomisi Semineri, Y.K.B. Atatürk Yılı Armağanı, İstanbul, 1982, s.93.; İlhan Özer, Devlet Maliyesi, C.I, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:1980/218, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1980, s.223 vd.
 - (3) Uğur Korum, "1923-1929 Döneminde Türkiye'de Sanayii ve Sanayii Politikaları" "Atatürk Dönemi Ekonomik Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi Semineri, A.U.S.B.F. Yayınları, No:513, s.64.
 - (4) Erol Zeytinoğlu, Atatürk Döneminde Sanayi Politikası Üzerine Yapılan Genel Görüşmeden, Atatürk Dönemi Türkiye Ekonomisi Semineri, Y.K.B. Atatürk Yılı Armağanı, İstanbul, 1982, s.109.; Erdoğan Alkin, "Atatürk Döneminde Devletçilik" Atatürk Dönemi Türkiye Ekonomisi Semineri, Y.K.B. Atatürk Yılı Armağanı, İstanbul, 1982, s.116.

Kamu Hakları" başlığını taşımaktadır. Bu bölümde yer alan 84 ve 85.maddeler vergilendirme yetkisine ilişkindir (5).

84.madde hükmüne göre, vergi, devletin genel giderleri için halkın pay vermesi, olarak tanımlanmıştır. Ayrıca bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resim, aşar ve başka vergiler alınması yasaklanmıştır.

85.madde hükmü ile de, vergilerin ancak kanunla salınıp, alınabileceğini; Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediye-lerce alınagelmekte olan resim ve vergilerin, kanunları yapılıncaya kadar alınabileceği belirtiliyordu.

Tasarının genel gerekçesinde ise; bu hükümlerin dünyaca bilinen hukuk kaidelerinin tamamıyla tekrarından ibaret olduğu, diğer Anayasalardaki hükümlerden daha ayrıntılı ve derli toplu bir şekilde sunulduğu belirtilmiştir. Madde gerekçelerinde ise yukarıdaki hükümlerle ilgili ayrıca bir gerekçe yer almamıştır (6).

Tasarının T.B.M.M.'de görüşülmesi sırasında, 84 ve 85.maddeler üzerinde lehte vealeyhte söz alan olmamış, maddeler aynen kabul edilmiştir (7). Böylece vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması ilkesi Anayasa ile güvence altına alınmış oluyordu.

2. OSMANLI İMPARATORLUĞU'NDAN İNTİKAL EDEN VERGİLER

Cumhuriyetin kurulduğu yıllarda, Osmanlı İmparatorluğu'ndan intikal eden belli başlı vergiler şunlardı: Temettü Vergisi, Musakkafat Vergisi, Ağnam ve Aşar.

(5) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, Toplantı:7, C.7, 9.3.1924 tarihli oturum, s.213 vd.

(6) Age. s.216.

(7) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, Toplantı:42, C.8/1, 20.4.1924 tarihli oturum, s.905 vd.

Temettü Vergisi, ticaret ve sanat gelirleri üzerinden alınan bir vergi türü idi. Mükelleflerin gerçek kazançlarının tesbiti güçlüğü kabul edilerek, vergilemede esas olacak gelir, bazı karinelere göre hesaplanıyordu. Bu karineler ise, mükelleflerin buldukları şehir ve kasabanın nüfusu, bu yerlerin demiryolu ya da sahilde bulunması, çalıştırılan işçi sayısı ve mükelleflerin mesken kiralaları, kara taşıtının cinsi, deniz taşıtlarında tonilato, olarak belirlenmişti (8).

Musakkafat Vergisi, 1910 yılında getirilen ve binaların gayrisafi iradları üzerinden alınan bir vergi idi (9). Gayrisafi iradlar, binaların buldukları yer kiralalarına dayanılarak tespit ediliyordu. Ayrıca, yeni yapıları teşvik için geçici muaflikler da vardı. Ancak, gayrimenkulün boş kalması ile onarma masraflarının dikkate alınmamış olması, tahmin komisyonlarında mükelleflerin temsil edilmemesi, Musakkafat Vergisi Kanunu'nun en önemli sakıncalarını oluşturmaktaydı (10).

Ağnam, eti yenen ve kırlarda yayılıp otlayan evcil hayvanlar üzerinden (koyun, keçi, inek, öküz ve deve gibi) alınan bir hayvanlar vergisi idi. Önceden verginin konusu sadece kanunda belirtilen hayvanlar olduğu halde, sonradan yapılan değişikliklerle, süt, yün gibi ürünleri de takdir edilerek vergiye tabi tutulmuştur (11).

Aşar, bir arazi ürünü vergisi idi. Araziden sağlanan tarım ürünleri üzerinden genellikle 1/10 oranında aynı olarak alınıyordu. Diğer vergiler içinde sağladığı gelir oranı ile çok

(8) Muzaffer Egesoy, Cumhuriyet Devrinde Vasıtasız Vergiler, S.B.F. Maliye Enstitüsü, Ankara, Şubat, 1962, s.1.

(9) Düstur, 2.Tertip, C.2, s.390.

(10) Egesoy, age. s.84.

(11) Selahattin Tuncer, Kamu Maliyesi, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No:41, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971, s.171.; Egesoy, age. s.66.

önemli bir yere sahipti. Örneğin, 1923 yılında toplam bütçe gelirlerinin % 27.9'u, 1924 yılında ise % 34.7'sini oluşturacak büyüklükteydi. Bütçenin yaklaşık üçte birini oluşturan bu vergi, özellikle tahsil usulü nedeniyle, halkın dayanamayacağı bir şekilde gelmiş, ziraatin gelişimi de yavaşlamıştı (12).

3. AŞAR'IN KALDIRILMASI

Cumhuriyet idaresi, kendilerine intikal eden vergilerin uygulanışında çıkan aksaklıklar ve toplumda yarattığı huzursuzluklar nedeniyle yeni bir düzenleme yapılması gerektiğini biliyordu.

1923 yılında İzmir'de toplanan İktisat Kongresi'nde, Aşar konusu da gündeme gelmiştir. Aşar ile ilgili grup önerilerine baktığımızda bazı farkların olduğu görülmektedir. Şöyleki; çiftçi grubu aşar'ın kaldırılmasına teklif etmiş, çiftçi ve işçiler bu teklifi oybirliği ile kabul ederek, yerine Türkiye'de yaşayan herkesi kapsayan adil bir vergi getirilmesini önermişlerdir. Tüccar ve Sanayici grupları ise aşar'ın düzeltilerek adil bir şekilde getirilmesi yönünde oy kullanmışlardır (13).

Osmanlı İmparatorluğu zamanında toprakların çıplak mülkiyeti devlete aitti. Devletin çıplak mülkiyeti karşılığı olarak alınan aşar'ın değiştirilmesi zorunlu hale gelmişti. Çünkü mülkiyet düzeninin yıllar içinde bozulması ve uygulanmasında sorumsuz birtakım insanların köylünün üstünde diledikleri gibi baskı ve zulüm yapmaları, buna neden olmuştu. Ekonomisi tarıma dayalı bir ülkede vergi gelirlerinin % 50'sini sağlayan bir vergiden vazgeçmek çok önemli bir karardı (14).

(12) Sevim Görgün, "Atatürk Dönemi Maliye Politikası" Atatürk Döneminde Türkiye Ekonomisi Semineri, Y.K.B. Atatürk Yılı Armağanı, İstanbul, 1982, s.70.

(13) Ökçün, age. s.394.

(14) Tuncer, age. s.170.; Görgün, agm. s.70.; İsmail Türk, "Atatürk ve Türk Mali Sistemi" Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi Semineri, A.U.S.B.F. Yayını, No:513, Ankara, 1982, s.16.

Hükümet bu önemli kararı vererek, "Aşar'ın İlgası İle Yerine İkame Edilecek Vergi Hakkında Kanun" teklifini Meclis Başkanlığı'na sundu (15).

Aşar'ın kaldırılmasıyla devlet gelirlerinde doğacak büyük boşluğun, tarım ürünlerinin demiryolu ve denizyolu ile sadece piyasaya sürülen bölümü üzerinden vergi alınması, ayrıca arazi vergisine esas tahrir değerlerinin yükseltilmesi ile kapatılabileceği düşünülüyordu (16).

1925 yılı bütçesinin gelirlerine ilişkin gerekçede, Hükümet, aşar ile ilgili olarak şunları diyordu; "Şimdiye kadar vergiler içinde en çok şikâyet edilen aşar'dır. Özellikle tahsili ile ilgili çeşitli düzenlemelere gidilmişse de bunların hiçbiri yeterli olmamıştır. Hükümet, müzmin bir hale gelen bu önemli meselenin esasından çözümlenmesi için aşar'ın kaldırılmasına karar vererek bununla ilgili kanun teklifini Meclis'e vermiştir ... 1924 senesi gelirleri içinde aşar birinci sıradadır ... Ayrıca, ziraatin gelişmesine de engel olmuştur. Şimdiye kadarki hükümetler bir taraftan halkı az çok tatmin edebilmek, diğer taraftan da bu kadar önemli bir gelire ilişmemek gibi iki zıt politika arasında hiçbir şey yapamamışlardır" (17).

Bu verginin kaldırılması konusunda, M.Kemal, 1924 yılında Meclis'in dönem çalışmalarına başlaması dolayısıyla yaptığı açış konuşmasında fikirlerini şöyle belirtmişti; "Memleketin başında, ortaçağın en insafsız belası olarak halâ musallat duran aşar'ın

-
- (15) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, C.9, 20.10.1924 günlü 46.Birleşim, s.26.
- (16) Aşar'ın İlgası İle Yerine İkame Edilecek Kanun'un Gerekçesi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, C.13/1, 10.2.1925 günlü 52.Birleşim, s.296 vd.; Ertuğrul Baydar, "Aşar'ın Kaldırılması", Maliye Dergisi, No:34, Temmuz-Ağustos, 1978, s.22.
- (17) 1341 Senesi Varidatı Umumiyesi Hakkında Hükümetin Esbabı Mucibesi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, C.13, 31.1.1925 günlü 43.Birleşim'e Ek, s.10.

kaldırılmasını Meclis'e teklif edebilecek bir seviyeye, Cumhuriyet İdaresi'nin bir sene içinde vasıl olması cidden memnun olacak bir şeydir" (18).

Aşar'ın kaldırılmasını isteyen büyük bir çoğunluğa karşılık, bazı milletvekilleri, aşarın devamında kararlı görünüyordular. Aşar'ın kaldırılması ile ilgili kanun maddelerinin Meclis'te görüşülmesi sırasında aleyhte görüşlerini bildiren milletvekilleri özetle şu konulara değinmişlerdir (19):

- Ülkemiz savaştan yeni çıktığından, memleketin idaresi ve imarı için para lazımdır. Her ne kadar aşar belasını kaldırmak zorunluysa da, para konusunun uzun uzadıya görüşülmesi gerekir. Bütçenin üçte birini oluşturan aşar'ı bu geliri sağlayacak emin kaynaklar bulunana kadar, her sene belirli bir oranda indirmek yolu ile kaldırmak daha uygun olur. Esasen en büyük şikâyet tahsil şeklindedir. Bu yüzden, aşar'ı mükellefe beyanname verdirmek suretiyle toplama yoluna gidelim. Halkımızın bu konuda doğruyu beyan edeceğine eminiz.

- Aşar'ın kaldırılmasıyla oluşacak açığın belirtilen şekilde kaldırılması da zordur. Çünkü, arazi vergisi ile kapatılacak kısmı, kadastro çalışmalarının yeterli olmaması nedeniyle düşünüldüğü gibi gerçekleşmesi zordur. Tarım ürünlerinin piyasaya sürülen bölümünden vergi alınması ise doğru değildir. Çünkü, bir kısım mükelleften kendi ekmeğini tüketiyor diye vergi almak, bir kısım mükelleften ise, istihsal ettiği şeyi eklemek için sattığından dolayı vergi almak, adaletli bir uygulama değildir.

(18) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, C.10, 1.11.1924 günlü 1.Birleşim, s.3 vd.; Cüneyt Binatlı, "Aşar Üzerine Bir Deneme", E.İ.T.İ.A. Dergisi, 10.Yıl Özel Sayısı, C.5, S.1, s.315.

(19) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, C.14, 15.2.1925 günlü 56.Birleşim, s.8 vd.

Görüşmeler sonunda yapılan oylamada, 151 kabul oyuna karşılık 1 red oyu ile, "Aşar'ın İlgası İle Yerine İkame Edilecek Kanun" kabul edildi (20). Aşar'ın kaldırılmasıyla dönemin en büyük vergi reformu gerçekleştirilmiş oldu. Öyleki, kanunun kabul tarihinin, bayram olarak her yıl kutlanabilmesi için Meclis Başkanlığı'na önerge bile verilmiştir (21).

Aşar'ın kaldırılmasıyla devlet önemli bir gelir kaynağından yoksun kalmıştır. Dolayısıyla bu boşluğu doldurmak için yeni vergiler getirilmiştir. Bazı yazarlar, aşar'ın kaldırılması ile doğan gelir boşluğunun yine geniş ölçüde tarım kesimine konulan yeni mükellefiyetlerle kapatıldığını ileri sürmüş (22), bazı yazarlar ise, bu boşluğun ticaret-sanayi ve hizmetler sektörlerinden alınacak vergilerle kapatıldığını ve tarım kesiminin vergi sistemi dışına çıkarıldığını ileri sürmüşlerdir (23).

(20) 17 Şubat 1925 Tarih ve 552 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.6, s.99.

(21) Kanunun kabulünden sonra Kastamonu Mebusu Mehmet Fuat Bey ile Yozgat Mebusu Süleyman Sırrı Bey, Meclis Başkanlığı'na şu önergeyi vermişlerdir; "Senelerden beri milletin başına bela gibi çullanan Aşar'ın ilgasından dolayı Yüce Meclis ne kadar şükran ve minnete layıksa, bu badireden kurtulan halkta o derece tebriğe şayandır. Şu halde bu kanunun başına "Aşar'ın İlgası Hakkında Kanun" demekten ziyade "Rençberin Bayramı Kanunu" diye ad vermek daha uygundur. Dolayısıyla bu mukaddes günün Rençberin Bayramı günü olmak üzere kabulünü teklif eyeriz." Önerge yapılan oylama sonucu red edilmiştir. Bkz. T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, C.14, 17.2.1985 günlü 58.Birleşim, s.95.

(22) Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, C.1, 6.B.Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s.51.

(23) İzzettin Önder, "Kanunun Fon Oluşturma Görevi ve Tarımın Vergilendirilmesi Sorunu" Yeni İş Dünyası Dergisi, S:36, Ekim, 1982, s.49-52.; Çağlar Keyder, Dünya Ekonomisi İçinde Türkiye (1923-1929), Yurt Yayınları: 3, Ankara, 1982, s.54.; Ozer, age. s.226.

Aşar'ın kaldırıldığı yıllarda halkın % 80'i toprak ekonomisine bağlıydı. Ziraat modern bir şekilde yapılmıyordu. Köylerin çoğunda yol yoktu. Üretimin büyük bir kısmını kendisi tüketiyordu. Ürünü pazarlayamıyordu (24).

Bütün bu koşullara rağmen, tarım ürünlerinin halkın tüketimi dışındaki bölümünden vergi alınmasının yeğlenmesi, tarım kesiminin vergi yükünün büyük ölçüde azaltıldığı şeklindeki görüşü, benimsememize neden olmaktadır.

4. KAZANÇ VERGİSİ'NİN KABULÜ

Dönemin ikinci önemli vergi değişikliği, 1926 yılında Temettü Vergisi'nin kaldırılarak yerine modern bir vergi olan Kazanç Vergisi'nin getirilmesidir (25).

Ticaret ve sanat ile uğraşan hakiki ve hükmi şahısların gelirini, konu edinen Kazanç Vergisi'nin getiriliş amacı, kısmen aşar'dan doğan boşluğu doldurmak, kısmen de modern vergileme amaçlarını getirmek olarak özetlenebilir (26).

Temettü Vergisi'nin yerine sanayi ve ticaret kesimlerini daha esaslı bir biçimde vergilendirecek bir alternatifin kabulü İzmir İktisat Kongresi'nde de savunulmuştu. Tüccar grubu, temettü vergisinin, küçük esnaf ile emek-yoğun yöntemlerle çalışıp az kazanan ticari ve sınai işletmeler için ağır olmayacak şekilde yeniden düzenlenmesini ve verginin kazanca ya da muamele hacmine göre alınmasını teklif etmiş ve bu teklif oybirliği ile kabul edilmiştir. İşçi grubu ise, temettü vergisinin servet ve kazanca göre alınmasını teklif etmiş ve bu teklif oybirliği ile kabul edilmiş, işçilerin bu vergiden muaf tutulmasına ilişkin

(24) Feridun Ergin, Atatürk, Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı Yayınları, No:5, Duran Ofset, 1978, s.189.

(25) 27 Şubat 1926 Tarih ve 755 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip C.7, (2.B.), s.429 vd.

(26) Kazanç Vergisi Kanunu'nun Gerekçesi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, C.21, 30.1.1926 günlü 47.Birleşim'e Ek, Sıra Sayısı:34, s.1 vd.; Esfender Korkmaz, Vergi Yapısı ve Gelişimi, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1982, s.108.

teklifleri ise, diğer gruplar tarafından red edilmiştir (27).

İzmir İktisat Kongresi'nde alınan kararlar göz önünde tutularak hazırlanan Kazanç Vergisi Kanunu'nda yükümlüler iki kısma ayrılmıştı. Gerçek gelir üzerinden beyannameye tabi olanlara birinci sınıf yükümlüler denilmekteydi. Geliri işyeri kirası kârine alınmak suretiyle hesaplanan ve beyannameye tabi olmayanlar ise ikinci sınıf yükümlülerdi. Vergi oranı, beyannameye tabi olanlarda % 6 ile % 14 arasında bir müterakkiliğe sahipti. Beyannameye tabi olmayan yükümlüler için vergi oranı ise, işyeri kirasının yıllık tutarının -iş çeşidine göre olmak üzere- % 20'si ile % 30'u arasında değişmekteydi. Kanunun 2.maddesi istisna ve muafliklara ayrılarak; telif kazançları, zirai ürünlerini dükkân açmaksızın satan ziraatçiler, el sanatları, sergi ve panayırırlarda yapılan satışlar, yaşlı ve emeklilerin gelirleri, vs. gibi genellikle sosyal amaçlı birçok konu vergi dışı bırakılmışlardı (28).

Kazanç Vergisi Kanunu'nun geçmişe göre gerçek kazancı vergilemede ileri bir adım olduğu söylenebilir. Ancak, kanunda bazı eksikliklerin bulunması özellikle bilanço ve kâr/zarar cetvellerinin beyanname ile birlikte alınması zorunluluğu, düzenli muhasebe sisteminin bulunmadığı bir ortamda şikayetlere yol açtı. Buna vergi idaresinin gelişmemişliği de eklenince 1927 yılında Kazanç Vergisi Kanunu'nda bazı değişiklikler yapıldı. Bu arada beyannameli yükümlülerin alanı daraltılarak, sadece şirketler için zorunlu hale getirildi (29).

(27) Ökçün, age. s.423 ve 434.

(28) Ayrıntılı bilgi için Bkz.755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu (Mad.2).

(29) 26 Mayıs 1927 Tarih ve 1038 Sayılı "Kazanç Vergisi Kanununun Bazı Maddelerini Muaddil Kanun", Düstur, 3.Tertip, C.8, (2.B), s.560 vd.; Egesoy, age. s.19 vd.

5. MUSAKKAFAT VERGİSİ

Musakkafat Vergisi bu dönemde küçük bazı değişikliklerin dışında önemli bir yapısal değişiklik geçirmemiş eskiden olduğu gibi binaların gayrisafi iradı üzerinden alınmıştır. Ancak, kanunda gayrimenkulün boş kalması ve onarma giderlerinin dikkate alınmamış olması, tahmin komisyonlarında mükelleflerin temsil edilmemiş bulunması gibi eksiklikler kanunda değişiklik yapma ihtiyacını hissettirmeye başlamıştır (30).

6. AĞNAM (SAYIM) VERGİSİ

Osmanlı İmparatorluğu'ndan Cumhuriyet dönemine intikal eden hasılatı bol, idaresi nispeten kolay vergilerden biri de ağnam'dır. Tanzimattan itibaren, koyun ve keçi başına beş kuruş olarak alınmış, 1856'da yapılan bir değişiklikle hayvanın süt, yün, kuzu gibi ürünlerine takdir yapılarak bunun % 10'unun alınması esası kabul edilmiştir. Osmanlı İmparatorluğu'nun son yıllarında bu verginin bütçe gelirleri içindeki payı % 8 idi. Bu vergi 1924 yılında sayım vergisine dönüştürülerek hayvan sahiplerinin beyanda bulunması esası kabul edildi (31).

Mustafa Kemal Paşa, 1924 yılında Meclis'te yaptığı konuşmada "... Maliyemiz, sayım vergisi gibi asırlık vergilerin ıslahı yolunda başladığı ilk adımında halka derhal ferahlık hissettirdi ..." (32) diyerek yeni kanundan övgü ile bahsetmişti.

7. HARCAMALARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Aşar'ın kaldırılması ile doğan bütçe açığını kapamak için, harcamalar üzerinden alınmak üzere iki yeni vergi getirilmiştir.

(30) Egesoy, age. s.84.; Akbank, Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi, Akbank Kültür Yayını, Apa Ofset Basımevi, İstanbul, 1980, s.601.

(31) 410 No'lu Sayım Kanunu, Düştur, 3.Tertip, C.5, s.618 vd.

(32) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, C.10, 1.11.1924 günlü 1.Birleşim, s.3 vd.

1926 yılında kabul edilen Umumi İstihlâk Vergisi Kanunu (33), esas olarak bütün satışları her safhada vergilendirdiğinden, ayrıca hizmetleri hedef alan Eğlence ve Hususi İstihlâk Vergisi Kanunu hazırlanmış ve kabul edilmiştir (34).

Umumi İstihlâk Vergisi, kapsamı oldukça geniş tutulmak istenen yayılı muamele vergisi niteliğindeydi. Kanun'un gerekçesinde, vasıtalı vergilerin tek başına adaleti sağlayamayacağı, fakat bu verginin, diğer vergiler yanında hafif bir oranda uygulandığı takdirde, diğer vergilerin etki sahasından kurtulan matrahların vergileneceği belirtilerek vergi oranı % 2.5 olarak saptanmıştı (35). Vergi, her muamelede pul yapıştırılması suretiyle tahsil olunuyordu. Her muamelede yapıştırılmak üzere, muamelede bulunana pul verilmesi, ticari muamelelerin yapılmasında güçlük doğuruyor, ayrıca her muamelenin defterlere kaydı şikayet kaynağı oluyordu. Verginin kontrolünün zorluğu bunun yanı sıra vergi idaresinin gelişmemişliği, bu verginin uygulanmasında kaçakçılığı arttırıyordu. Bu nedenle 1927 yılında yapılan bir değişiklik ile Umumi İstihlâk Vergisi kaldırılarak yerine Muamele Vergisi getirildi (36).

Bu vergi ile genel olarak satış işlemleri yerine imalat vergilendirilmiş oluyordu. Başka bir deyişle, Umumi İstihlâk Vergisi'nin aksine toplu muamele vergisi niteliğindeydi. Bu verginin konusu, motor gücünden yararlanan sanai işletmelerin ürünleri ile banka ve sigortacılık faaliyetleri idi. Bu verginin 1928 ve 1929 yılları vergi hasılatları içindeki payı % 10,5 idi. Sanayi

-
- (33) 10 Şubat 1926 Tarih ve 735 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.7, (2.B.), s.221 vd.
- (34) 13 Şubat 1926 Tarih ve 737 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.7, (2.B.), s.226 vd.
- (35) Umumi İstihlâk Vergisi Kanunu Gerekçesi, T.B.M.M. Zabıt Cevresesi, Devre:2, C.22, 8.2.1926 günlü 52.Birleşim'e Ek, Sıra Sayısı:32, s.13 vd.
- (36) 21.5.1927 Tarih ve 1039 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu, Düstur, 3.Tertip, C.8, (2.B.), s.566,; Muzaffer Egesoy, Cumhuriyet Devrinde Vasıtalı Vergiler, S.B.F. Maliye Enstitüsü, Ankara, Ocak, 1962, s.3 vd.; Korkmaz, age. s.141.

işletmelerini, vergiden kaçınmak için ilkel üretim metodlarına ve küçük işletme tipine yönelttiği için, ekonomi üzerinde olumsuz etki yapmıştır (37).

8. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN KABULÜ

Servet transferlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak da, 1926 yılında Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kabul edilmiştir (38). Bu kanun kabul edilmeden önce, menkul mallardan terekenin tahriri sırasında "Tereke Tahrir Harcı" alınıyordu. Gayrimenkullerden ise intikal muamelesinin yapıldığı sırada "İntikal Harcı" tahsil ediliyordu. Menkul malların intikalinden ise herhangi bir vergi alınmıyordu (39).

Kanunda verginin konusu tüm intikalleri kapsayacak biçimde şöyle ifade edilmişti; "Gerek veraset ve vasiyet yolu ile gerek bedelsiz herhangi bir şekilde ivazsız olarak hakiki veya hükmi bir şahıstan diğerine intikal eden menkul ve gayrimenkuller, veraset ve vasiyet yoluyla geçen intifa hakları ve kanunlarına göre tescile tabi bütün haklar ve menfaatler, Veraset ve İntikal Vergisine tabidir."

Görüldüğü gibi, bu kanunun getirdiği önemli bir esas intikallerin ivazlı ve ivazsız olduklarına göre ikiye ayrılması ve ivazlı intikallerin tapu harçları konusuna bırakılmasıdır. İvazsız intikaller ise menkul ya da gayrimenkul olsun Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu konusu içerisine alınmışlardır (40).

(37) Akbank, age. s.601.; Egesoy, age. (Vasıtalı Vergiler), s.3 vd.; Orhan Dikmen, "Türkiye'de Gider Vergileri" Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, E.S.E.K.H. Çeltül Matbaası, İstanbul, 1971, s.132 vd.

(38) 3 Nisan 1926 Tarih ve 797 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.7, (2.B.), s.701 vd.

(39) Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Gerekçesi (1/810), T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, C.23, 27.3.1926 günlü 78.Birleşim'e Ek, s.1.

(40) Egesoy, age. s.95.

9. GÜMRÜK VERGİLERİ VE MALİ TEKELLER

Ülkelerin sanayileşmelerinde gümrük vergilerinin özel bir yeri olduğu inkar edilemez. Her ülke sanayileşmenin ilk aşamalarında koruyucu gümrük vergilerinden yararlanma zorunluluğunu duymuştur. Daha önce de belirtildiği gibi Lozan Andlaşması'na ek ticari protokolde yer alan bir hüküm, beş yıl süre ile gümrük politikamızı belirlememize engel oldu. Buna rağmen, yine de kendi üretimini koruma, ya da ithalat miktarını ayarlama bazı politika seçeneklerinin elimizde kaldığı söylenebilir. Bunlardan birincisi, istihlak vergisi yoluyla ithal mallarının içteki fiyatını yükseltmek ve tüketimini azaltarak, ithalatını kısımtır. İkincisi ise, devlet tekellerinin alanını genişletmek yoluyla yeni üretim sahalarının kurulmasını sağlamak ve böylece ithalatı kısıtlamaktır (41).

Buna uygun politikaların, bu beş yıllık süre içerisinde kısmende olsa yürütüldüğü söylenebilir. Beş yıllık sürenin dolmasını izleyen 1929 yılında Gümrük Tarifesi ve İthalat Umumi Tarifesi yürürlüğe girdi. Bu kanun spesifik yapıda bir gümrük tarife kanunu olup, kabul edildiği tarihte mali ve koruyucu amaçları birlikte gerçekleştirebiliyordu. Böylece, devlet bütçesi hasılatı bol bir vergiye kavuşuyor, bağımsızlığına gölge düşüren bir durumdan kurtuluyordu (42).

Bu dönemde devletin, aşar'ın kaldırılmasıyla boşalan yeri doldurmak ve Lozan Barış Andlaşmasında gümrük duvarları konusunda verilen ödünün doğurduğu gelir kayıplarının içteki bir kurumsal düzenleme ile azaltılması amacıyla, mali tekellere de çok büyük önem verdiğini görüyoruz (43).

(41) İlhan Tekeli, Selim İlkin, 1929 Dünya Buhranında Türkiye'nin İktisadi Politika Arayışları, Türkiye Belgesel İktisat Tarihi Serisi, No:2, O.D.T.U.I.I.F. Yayını No:30, Ankara, 1977, s.68.

(42) Türk, agm. s.12.

(43) Tekeli ve İlkin, age. s.35.

Esasen özel harcama vergileri ile mali tekellerin, az gelişmiş ekonomilerde muamele vergilerinin yerini alması veya sınırlı olarak uygulanan muamele vergilerini tamamlaması gözlenmektedir. Nitekim, Cumhuriyet'in başlangıç yıllarında tütün ve mamülleri, tuz, şeker, petrol ve benzin, oyun kağıdı, kibrit, fişek ve patlayıcı maddeler, ispirto, alkollü içkiler, posta hizmetleri, telgraf ve telefon, mali tekele tabi idiler (44). 1929 yılı bütçesinin toplam gelirleri 220 milyon lira idi. Bunun 61 milyon lirasını mali tekeller sağlıyordu. Muamele ve İstihlâk Vergisi'nin aynı yıl bütçeye sağladığı gelir 38 milyon lira, kazanç vergisinin sağladığı gelir ise 13 milyon lira idi (45).

10. SANAYİLEŞME ÇABASINDA VERGİ TEŞVİKLERİ

Sanayileşme konusunda özel kesimin öncülük yapmasının istendiği 1923 Türkiye İktisat Kongresi'nde, sanayi grubunun aldığı kararlar; sanayinin korunması, sanayinin özendirilmesi ve sanayinin finansmanı olmak üzere üç ana başlıkta toplanmıştır (46).

a. Sanayinin Korunması

Kongre'de sanayinin korunması için; ülkede elde edilebilen hammaddelerin ithalatının önlenmesi, ülkede elde edilemeyen ve sanayinin gelişmesi için gerekli olan hammaddelerin gümrüksüz ithalatının sağlanması, sanayide kullanılacak makine ve parçaların gümrük vergisinden istisna tutulması, gibi kararlar alınmıştı. Ancak, kongre'den sonra imzalanan Lozan Andlaşmasıyla getirilen, 1929'a kadar gümrük vergisi oranlarında bir artış yapılamayacağı şeklindeki sınırlamanın sonucu, alınan kararlar uygulanamamıştır.

(44) Ayrıntılı bilgi için Bkz. Fazıl Tekin, Mali Tekeller ve Türkiye'de Tütün Tekeli, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No:129/79, Eskişehir, 1974, s.53 vd.

(45) Türk, agm. s.19.

(46) İlkin, agm. s.33.; Ökçün, age. s.426.

Sadece, 1924 yılında, ithalata yönelik sanayilerin kullandığı ithal malı hammaddelerin gümrük vergisinden istisna olması hükmü getirilmiştir. Bu şekilde, sanayiye ucuz girdi sağlanmak istenmiştir.

b. Sanayinin Özendirilmesi

Bu konuda ise; hükümet alımlarında yurtiçi ürünlerin % 20 pahalı da olsa yabancı ürünlere tercihi, sanayi kuruluşlarının kurulması ve genişletilmesi için beş dönüme kadar arazinin bedelsiz verilmesi, Teşvik-i Sanayi Kanunu'ndan yalnızca Türk uyrukluların, Türk sanayi şirketlerinden de şirket sermayesinin en az % 75'i Türk'lerin elinde bulunanların yararlandırılması, gibi kararlar alınmıştır.

Bu kararların sonucu olarak, 1927 yılında 1055 Sayılı Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkarıldı. Bu kanun 1913 yılında çıkarılan Teşvik-i Sanayi Kanunu gibi 15 yıl süre ile yürürlükte kalmak için çıkarılmıştı. 1913 yılındaki kanunun kapsamına çok küçük işletmeler bile girdiğinden, işletmelerin büyümesini teşvik etmekteki yetersizliği görülerek, 1927 tarihli Teşvik-i Sanayi Kanunu'nda işletmeler çeşitli gruplara ayrılmıştır. Kanunda belirtilen ölçülere göre büyük işletmeler sağlanan teşvik tedbirlerinden en fazla yararlananlardır (47). Söz konusu teşvik tedbirleriyle, çeşitli sanayi müesseseleri, arazi vergisinden, musakkafat vergisinden, kazanç vergisinden, bu vergilerin özel idare ve belediyelere ait eklerinden, ruhsat ve damga resminden muaf tutulmuşlardır.

c. Sanayinin Finansmanı

İktisat Kongresi'nde alınan kararların bir bölümü de, sanayi kuruluşlarının kredi ihtiyaçlarını karşılayacak olan sanayi

(47) Ayrıntılı bilgi için Bkz. Faik Üçok, Teşvik-i Sanayi Kanunu, Ankara, 1938.; 28 Mayıs 1927 Tarih ve 1055 Sayılı Teşvik-i Sanayi Kanunu, Düster, 3.Tertip, C.8, (2.B.), s.655.

bankalarıyla ilgiliydi. Buna göre, sanayicilere kredi sağlayacak bir sanayi bankasının kurulması, tarım ve köye yönelik bankalar dışında, hükümetin girişimiyle öteki bankaların sermayelerinden belirli miktarların ayrılmasıyla bir sanayi bankasının oluşturulması oy çokluğu ile kararlaştırılmıştır. Alınan kararlar gereği ilk olarak, özel kesimin finansman sorununu çözmek amacıyla 1924 yılında İş Bankası kuruldu. 1925 yılında ise devlet sanayini finanse ve idare etmek için Sanayi ve Maadin Bankası kuruldu.

Görüldüğü gibi, 1923-1929 yılları arasında sanayi kesimi, devlet tarafından hem korunmuş, hem de gelişmesi için özendirilmiştir. Bu dönemde uygulanan liberal ekonomi politikası içerisinde devlet düzenleyicilik görevini yerine getirmiştir.

11. VERGİ POLİTİKASINI YÖNLENDİRİCİ YENİ KURUMLARIN OLUŞTURULMASI

Zaman içinde toplumsal yapıda meydana gelen değişimler çeşitli örgütler arasındaki organizasyonun sağlanabilmesi için bazı kurumların oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle, bu dönemde Ticaret ve Sanayi Odaları ve Ali İktisat Meclisi kurulmuştur. Şimdi bu kuruluşlar hakkında kısa bilgiler verelim.

a. Ticaret ve Sanayi Odaları

Bu yöndeki örgütlenmenin ilk büyük adımı, 22 Nisan 1925'te T.B.M.M.'nin 12 maddelik Ticaret ve Sanayi Odası Kanunu'nu kabul etmesi ile atıldı (48). Aslında Türkiye'de Ticaret ve Sanayi Odaları daha önceleri kurulmuştu. Ancak, 31 Mayıs 1910 tarihli Ticaret ve Sanayi Odaları Nizamnamesi'nin bazı hükümleri nedeniyle bir etkinlik gösterememişlerdi. Bu amaçla yeni yasa hazırlanmış, yetki ve görevleri açık biçimde belirlenmişti (49).

(48) Düstur, 3.Tertip, C.6, s.663.

(49) Ticaret ve Sanayi Odaları Kanun Teklifi (1/431), T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, C.18, 109.Birleşim'e Ek. s.12.

Bu yasa ile Odalar, kamu tüzel kişiliği niteliğini kazanıyor, odalara üye olmak zorunlu hale geliyordu. 19 Kasım 1925'te yürürlüğe giren tüzüğe göre 1926'da oda seçimleri yapılarak odalar çalışmaya başladı. Odaların bu şekilde örgütlenmeleri ile, iş çevrelerinin sorunlarını politik karar organlarına götürebilecekleri ve politik karar organlarının, çıkar gruplarının kendi politikalarına olan tepkilerini alabilecekleri bir kanal kurulmuş oldu. Önemli merkezlerde kurulan bu odalar her ne kadar bir üst birliğe sahip değiller ise de, Türkiye'deki bütün odaların katıldığı "Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları" kongresini toplayarak, tüm olarak seslerini duyurma olanağına sahiptiler. Bu genel kongrelerin birincisi 1927, ikincisi ise 1928 yılında toplanmıştır (50).

Bu dönem içinde kurulan Ticaret ve Sanayi Odaları'nın , vergi politikasının oluşumuna etkileri sonraki yıllarda ortaya çıkmaktadır.

b. Âli İktisat Meclisi

Batı örneklerinden esinlenerek 1927 yılında kurulan özellikle iktisadi politikanın geliştirilmesine yardımcı kuruluşlardan biri de, Âli İktisat Meclisi'dir (51).

Çeşitli baskı gruplarının temsil edildiği bu kuruluşlara genellikle iki işlev yüklenmektedir. Birincisi, çıkarları kesin ayrılıklar gösteren grupların uzlaşması için bir ortam oluşturmak ve normal siyasal kanallar içinde yeterince temsil edilemeyen gruplara bu yolla temsil olanağı vererek toplumun eğilimlerinin daha iyi yansıtılmasını sağlamak; ikincisi ise, çok partili döneme geçildiğinde iktisadi politikayı parti politikalarının çelişkilerinden kurtarmaktır (52).

(50) Tekeli ve İlkin, age. s.58.

(51) Düstur, 3.Tertip, C.8, (2.B.), s.1015 vd.

(52) Tekeli ve İlkin, age. s.59.

Ülkemizde ise, Âli İktisat Meclisi'nin ikinci işlevi tek partili bir dönemde olduğumuz için söz konusu olmamıştır. Danışman bir organ niteliğinde kurulan bu kuruluşun birinci fahri reisi Başbakan'dı. İktisat Bakanı'nın ikinci fahri reis olduğu bu kurumun 24 üyesi vardı. Bunlardan 12'si (biri Silahlı Kuvvetler mensubu olmak üzere) iktisadi sorunlar üzerinde yetkileri kabul edilen kişiler arasından bakanlar kurulu'nca seçilmekteydiler. Diğer 12 üye ise hazırlanan bir yönetmeliğe göre, Ticaret ve Sanayi Odaları ve meslek teşekkülleri arasından seçilmekteydi. Seçilen azaların görev süresi dört yıldır. Bu 24 üyenin yanısıra, üyelik yetkilerine sahip bir de "Katibi Umumi" vardı. Temsil edilen gruplar arasında işçi vb. gibi toplumun güçsüz grupları yoktu. Seçilen üyeler hükümetin kontrolündeydi. Âli İktisat Meclisi'nin gündeminde ilk yıllar hayat pahalılığı ile para ve gümrük politikasına önem verilmiş, daha sonraki yıllarda ise ödemeler dengesi sorunları ağırlık kazanmıştır. Bu kurum, sınıf ve grup çıkarlarını uzlaştırmaktan çok, ancak özel kesimin bazı isteklerinin hükümete intikali için bir kanal oluşturmuştur (53).

Ekonomik politikanın bir aleti sayılan vergi politikasına da etkili olabilecek bu kuruluşun, yukarıda belirtilen nedenlerle, vergi politikasını etkileyici aktif bir rolü olmamıştır. Bu kuruluş, 1935 yılı Bütçe Kanunu'nun 25.maddesi ile kaldırılmıştır (54).

12. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1923 yılında İzmir'de toplanan Türkiye İktisat Kongresi'nde alınan kararların, bu dönemde takip edilen vergi politikasının oluşumunda temel etken olduğu gözlenmektedir.

Gerçekten de dönem içinde izlenen vergi politikasında İktisat Kongresi'nce alınan kararlara ve genellikle bu kararlar

(53) Age. s.59, 60, 62.

(54) Korkut Boratav, 100 Soruda Türkiye'de Devletçilik, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1974, s.125.

doğrultusunda, hazırlanan hükümet programlarına uygunluk görülmektedir. Örneğin, 21 Kasım 1924 tarihli Hükümet Programında, "Tahsil usulü nedeniyle milleti biktıran vergilerimizi tadil ve ıslah edeceğiz. Aşar'ın kaldırılması ile ilgili adımları takip ediyoruz" demek suretiyle, İktisat Kongresi'nde aşar ile ilgili alınan kararlara uygun amaçlar taşıyan hükümet programı getirilmiş ve sonuçta aşar kaldırılmıştır (55).

İktisat Kongresi'nde, çeşitli kesimlerin görüşlerini almak amacıyla çiftçi, tüccar, sanayici ve işçilerin toplandığını görmekteyiz. Her grubun, genel olarak kendi çıkarlarına ters düşmeyen kararları aldığı ortadadır. Örneğin, aşar'ın kaldırılması konusunda, tüccar ve sanayici grupları aşar'ın düzeltilmesinin yeterli olacağını, çiftçi grubu ise, aşar'ın kaldırılmasının yerinde olacağını savunmuşlardır.

T.B.M.M. üyelerinin büyük bir çoğunluğu ise, toplumun % 80'ninin tarıma dayalı olmasının doğal sonucu olarak, tarımdan kazanç elde eden kimselerden oluşmuştu. Vergi gelirlerinin yarısını sağlayan, aşar gibi önemli bir verginin kaldırılması kararının kolaylıkla alınmasında, Meclis'in bu yapısının önemli bir rolü olmuştur, diyebiliriz.

Tek partinin bulunduğu bu dönemde, T.B.M.M. üyeleri, Cumhuriyet Halk Partisi'nin merkez yürütme kurulu tarafından, M.Kemal'in dikkatli kontrolü altında, aday gösterilerek seçiliyorlar ve Türkiye'nin politika yapıcıları oluyorlardı. Bu şekilde titizlikle seçilen milletvekilleri tarafından çizilen milli politikalar, serbest tartışma ve eleştirilerden sonra T.B.M.M.'de son şeklini alıyordu (56). Benimsenen bu model herhangi bir sistemin kopyası olmayıp, tamamen kendine özgü nitelikler taşıyordu (57).

(55) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:2, C.10, s.461

(56) Gerard Tongas, Atatürk: The Nature of Modern Turkey, London, 1939, s.38.

(57) Baidya Nath Varma, The Sociology and Politics of Development A Theoretical Study, Routledge and Kegan Paul Ltd. London, 1980, s.24.

Bu dönemde genellikle aşar'ın kaldırılmasının doğurduğu gelir kaybının giderilmesine yönelik vergi tedbirlerinin alındığını, bir başka deyişle mali amaçlı bir vergi politikasının yürütüldüğünü söylemek mümkündür. Ancak, sosyal ve ekonomik amaçlarında zaman zaman dikkate alındığını görmekteyiz. Örneğin, 1926 yılında getirilen Kazanç Vergisi'ndeki birçok istisna sosyal amaçlıdır. 1927 yılında getirilen Teşvik-i Sanayi Kanunu'nda ise, kanunda belirtilen şartları taşıyan bazı sanayi kuruluşları çeşitli vergilerden ekonomik amaçla muaf tutulmuşlardır.

Ancak, bu dönemde devletin tüm destek ve özendirici uygulamalarına rağmen, özel kesimin öncülüğündeki sanayileşmenin istenilen sonuçlara vardığını söylemek mümkün değildir.

Bu olumsuz sonuçta, Lozan Andlaşması'nın ve İzmir İktisat Kongresi'nde alınan bazı kararların birbiriyle olan çelişkili durumu, kamu fonlarının kolaylıkla özel kesime aktarılamaması, özel kesimin sermaye birikimi aşamasından çok uzak olması, Osmanlı sanayi mirasının yetersizliği, yıllarca süren savaşların yarattığı yoksulluk, gibi nedenlerin önemli rol oynadığı söylenebilir (58).

Şimdi, vergi yapısındaki değişiklikleri tablolar yardımı ile açıklayalım.

Tablo I

Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı
(Her Grubun Toplam İçindeki Payı %)

Yıllar Vergi Gelirleri Vergi Dışı Gelirler Özel Gelirler ve Fonlar

1923	86	12	2
1924	83	14	3
1925	81	16	3
1926	83	14	3
1927	81	16	3
1928	82	14	4
1929	82	14	4

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı (1977-1978), 1923-1978 Bütçe Gelirleri İstatistikleri, T.C.Maliye Bakanlığı Gelir-Genel Müdürlüğü, Ankara, 1979, s.3.

Dönem boyunca gerçekleşen genel bütçe gelirleri tahsilatında, vergi gelirlerinin payını gösteren tablo I incelendiğinde; Aşar'ın kaldırılmasından sonra vergi gelirleri payının çok hafif bir düşme gösterdiği, buna rağmen vergi gelirlerindeki payın yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo II

Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%)

<u>Yıllar</u>	<u>Gelir Üzerinden Alınan Vergiler</u>	<u>Servet Üzerinden Alınan Vergiler</u>	<u>Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler</u>
1923	36.8	11.7	51.5
1924	38.2	9.0	52.8
1925	14.9	17.1	68.0
1926	9.3	18.7	72.0
1927	9.9	15.7	74.4
1928	8.8	14.4	76.8
1929	8.1	16.7	75.2

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age, s.4'ten yararlanılarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

Vergi gelirlerinin dağılımını gösteren Tablo II'ye baktığımızda; Türkiye'de vergi reformunun başlangıcı sayılan aşar'ın kaldırıldığı 1925 yılından sonra, vergi gelirleri bileşiminde gelir üzerinden alınan vergiler payının önemli ölçüde düştüğü, buna karşılık özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerle, servet üzerinden alınan vergiler payının yükseltilmesi suretiyle, aşar'ın kaldırılmasından doğan açığın kapatıldığı görülmektedir.

Tablo III

Vergi Gelirlerinin Yüzde Dağılımı

<u>Yıllar</u>	<u>Vasıtasız Vergiler</u>	<u>Vasıtalı Vergiler</u>
1923	48	52
1924	47	53
1925	32	68
1926	28	72
1927	26	74
1928	23	77
1929	25	75

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.5.

Not : Vasıtasız vergiler; Gelirden alınan vergiler ve servetten alınan vergiler gruplarını, vasıtalı vergiler ise; Mallardan alınan vergiler, hizmetten alınan vergiler ve dış ticaretten alınan vergiler gruplarını kapsamaktadır.

Tablo III'ten ise, dönem boyunca vasıtalı vergiler payının, vasıtasız vergilere göre hayli yüksek olduğu gözlenmektedir. Ekonomik dalgalanmalar karşısında vasıtalı vergilerin, vasıtasız vergilere oranla daha duyarlı olduğu gerçektir. Ekonomik konjunktur hareketlerine bağlı fiyat yükselmelerine paralel olarak vasıtalı vergi gelirleri de artmaktadır (59). Gelişmekte olan ülkemizde, vasıtalı vergilerin vasıtasız vergilere göre daha büyük yer tutması, gelir üzerinden alınan Kazanç Vergisi uygulamasındaki aksaklıklarla ve verimin düşük olmasıyla da açıklanabilir.

(59) Aykut Herekman, Genel Vergi Kuramı, Kalite Matbaası, Ankara, 1976, s.112 ve 155.

Tablo IV

Vergi Yüğü ve Vergi Gelirlerinin Esnekliği

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi Yüğü (Vergiler/ GSMH-%-)</u>	<u>Vergilerin GSMH'ya Göre Esnekliği</u>
1923	10.0	-
1924	9.5	0.8
1925	9.0	0.7
1926	9.0	1.0
1927	11.1	x
1928	11.0	0.9
1929	8.8	x

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.6 ve 7.

Not : x işaretli yıllarda vergi gelirleri ile GSMH ters yönde değişmiştir. (Örneğin, GSMH'daki bir artışa rağmen vergilerde düşüş olmuş veya tam tersi olmuştur.)

Dönem içinde vergilerin, GSMH'ya göre payının, bir başka deyişle vergi yükünün ortalama % 10 civarında dalgalandığı söylenebilir (Tablo IV). Aynı tablonun vergilerin esnekliği ile ilgili sütununa baktığımızda vergi sisteminin GSMH'daki değişmeleri yakından takip edemediği, genel olarak esnekliğin oldukça düşük olduğu görölmektedir. Bu durumun nedenleri ise; Vergi sistemimizin her geliri kavrayacak bir durumda olmaması, mevcut vergilerdeki aksaklıklar ve vergi idaresinin yetersizliği ile açıklanabilir.

B. 1930-1939 DEVLETÇİLİK DÖNEMİ

1930 yıllarına gelindiğinde devlet politikasında birtakım değişiklikler görölmektedir. Özellikle sanayi planlarının hazırlanması, kamu sektörü yatırımlarının artması bu dönemin devletçilik dönemi olarak nitelendirilmesine yol açmıştır.

1. DEVLETÇİLİĞE GEÇİŞ NEDENLERİ

Liberal ekonomik politikadan devletçiliğe geçişin ekonomik ve siyasal nedenlere dayandığı söylenebilir. Şimdi bu nedenler üzerinde kısaca duralım.

a. Ekonomik Nedenler

1929 iktisadi buhranı ve teşvik tedbirlerine karşı duyarlı bir iş adamı ve sanayici kadronun olmayışı, teşvik tedbirlerini etkisiz hale getirmişti (60). Ayrıca, sermaye birikimi zayıftı. İş adamları sanayi tesisleri kurmakta çıkar görmüyorlardı. Özel sektörün girişimci ve yönetici kadroları eksikti. Firmalar pazarlama tekniğini pek az biliyorlardı. İç piyasada yeni yatırımlara cesaret kaynağı olabilecek bir talep çekişi yoktu. Halk ithal mallarını yerli mamüllere tercih ediyordu (61). Tasarruflar azdı ve bu sınırlı tasarrufları üretime aktaracak bir banka sistemi yeterince oluşturulamamıştı. Bu duruma, iş adamlarının tecrübe ve bilgi eksikliği, çabuk kâr getirecek işleri tercih eğilimleri, gümrük himayesinden yoksun olma gibi nedenler de eklenince özel sektör sanayileşme çabasında başarısız oldu (62).

Bu başarısızlığın gözlemlenmeye başladığı yıllarda dünya ekonomik bunalımının patlak vermesi, hammadde fiyatlarında düşüşe neden oldu. Bu durumun Türk ihracat malları fiyatlarını etkilemesi sonucu ihracat gelirlerimiz hayli azaldı. Bütün bunların yanısıra gümrük tarifelerinde yapılacak değişikliklerin yaklaşması da ticari dengenin iyice bozulmasına katkıda bulundu. İthal edilen mallara ithalat fiyatları üzerinden % 25 ile % 100

(60) İsmail Türk, "Cumhuriyet Döneminde Türk Vergi Sisteminin Gelişmesi", A.Ü.S.B.F. Dergisi, Atatürk Özel Sayısı, C.XXXVI, No:1-4, Ocak-Aralık, 1981, s.343.

(61) Ergin, age, s.188.

(62) Akbank, age, s.82.

gümrük vergisi konulmasını öngören yeni gümrük tarifeleri 1 Haziran 1929 günü yayınlandı. Yeni tarifeler aynı yılın 1 Ekim gününden başlayarak yürürlüğe girecekti. Yerli büyük ticarethaneler bu aradan yararlanıp, mal stoku yapabilmek amacıyla, tarifelerin yayınlanmasından sonra 40 milyon lira tutarında ithalat isteminde bulundular. Bu durum büyük ticaret açığına yol açtı. Türk parası hızla değer yitirmeye başladı (63).

Yukarıda kısaca belirtmeye çalıştığımız nedenler, özel sektörün sanayimizi kuramayacağı, bunun devlet eli ile kurulması gerektiği şeklindeki görüşlerin yaygınlaşmasına, Türkiye'de devletçiliğin temellerinin atılmasına neden olacaktı.

b. Siyasal Nedenler

Ekonomik buhrana iktisadi politika önlemleri kullanarak çözüm aranmasının yanısıra aynı zamanda siyasal düzenlemelerle çözüm aranıyordu. Bu amaçla yapılan en önemli girişim Serbest Fırka'nın kuruluşu olmuştur.

Serbest Fırka'nın kuruluşu Atatürk'ün isteği ile gerçekleşmiş, partiyi kurmaya Paris Sefiri Fethi Okyar razı edilmiştir. Fırka'nın hazırladığı programda saf bir liberal politikanın savunulacağı gözükiyordu. Vergiler konusunda ise; Vergilerin yurttaşların iktisadi teşebbüs kabiliyetini sarsmayacak ve halkın dayanma gücünü aşmayacak derecede tahsil edileceğini, vergi tarhının daha güvenilir esaslara dayandırılacağı ve tahsilatındaki yolsuzlukların kaldırılacağı, belirtiliyordu. Serbest Fırka'nın hükümette yönelttiği eleştirilerin başında tahammülün üzerinde vergiler ve bu yüzden güç duruma düşen hatta hapse giren kişilerin durumu yer alıyordu.

Serbest Fırka'nın yoğun eleştirilerini İnönü, 30 Ağustos 1930 da Sivas'ta yaptığı konuşmada tek tek cevaplandırdıktan sonra Serbest Fırka'nın seçtiği siyasal çizgiyi eleştirerek, libe-

(63) Yerasimos, age, s.684.

ralizme karşı çıkmış, ilk defa Cumhuriyet Halk Fırkası'nın "Mutedil Devletçi" olduğunu ilân etmiştir (64).

İsmet İnönü'nün 2 Ekim 1930'da T.B.M.M.'sine sunduğu hükümet programı Halkçı Fırka'nın, Serbest Fırka deneyinden etkilendiğini açıkça göstermektedir (65). Programda buhrandan etkilenen geniş halk kesimlerine yönelen bazı yeni politikalar yer almaktadır. Böylece bu kesimlere, Cumhuriyetçi Serbest Fırka'yı benimseten nedenlerin bir kısmı ortadan kaldırılmak istenmektedir. Bu tür önerilerden en önemlisi, vergilerde bir hafifletmeye gidileceği şeklinde verilen sözdür. Arazi vergisinde kıymet takdirine yeni bir usul getiren ve birkaç il de tecrübe niteliğinde uygulanmakta olan kanun bütün ülkeye yayılacak, gelir getirmeyen arsalardan alınan arazi vergisi azaltılacak, orman ve meyvelik yetiştirenlere uzun süreli muafiyet tanınacak, musakkafat (bina) vergisinin muafiyet alanı genişletilecektir. Kazanç vergisini ıslah edici "esaslı tedbirler" getirilecektir. Sayım vergisi tadil edilecektir. Muamele vergisi'nin hem ihracatı hem de iç Üretimi azaltıcı özellikleri düzeltilenecektir. Veraset vergisi belirli bir sınır altından alınmayacak, ev eşyaları bu vergiden muaf tutulacaktır.

Fethi Okyar, hükümet programına pek yeni bir eleştiri getirmemiştir. İşlediği en önemli konu, bu programda getirilen, vergilerin hafifletilmesi önerilerinin Serbest Fırka muhalefeti- nin etkisiyle olduğu ve bu etkinin de serbest eleştiri ortamının faydalı bir sonucu olarak yorumlanması gerektiğidir (66).

Daha sonra yapılan belediye seçimlerinde, seçim yapılan 502 belediye'den 30'a yakını Serbest Fırka kazanmışsa da, seçim öncesi ve sonrası meydana gelen olaylar yüzünden yaşama şansının

(64) Tekeli ve İlkin, age. s.163.

(65) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:3, C.21, s.34.

(66) Tekeli ve İlkin, age. s.178.

kalmadığını saptayarak kendini fesh ettiğini ilân etmiştir. Böylece, Cumhuriyetçi Serbest Fırka 1930 yılı Ağustos ve Kasım ayları olmak üzere yaklaşık dört ay yaşamıştır.(67).

2. DEVLETÇİLİĞE GEÇİŞ

Mustafa Kemal, Serbest Fırka'nın kapanmasından sonra ülke sorunlarını yerinde tesbit etmek ve Serbest Fırka'nın kapanış nedenlerini halka anlatmak amacıyla çıktığı gezide, İstanbul'da bulunduğu sırada İstanbul Ticaret ve Sanayi Odalarından, iktisadi vaziyetimizle ilgili rapor istemiştir (68). Hazırlanan raporda, vergiler konusunda "bilhassa muamele, kazanç ve musakkafat vergilerinin kısmen ilgası ve kısmen tahrifleriyle cibayet tarzlarının islâhı" yer almıştır (69).

Bu arada Türk Hükümeti'nin Prof.Charles Rist'ten istediği raporu, Prof.Rist 15 Eylül 1930 tarihinde "Mali Durum ve Ödemeler Dengesi Üzerine Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti'ne Rapor" başlığı altında Maliye Bakanlığı'na sundu. Raporda, Türk vergi mükelleflerinin yüklerine de değinen Rist, vergi yükünü ağır görmektedir. Bu bakımdan vergileme alanında yeni girişimleri gerekli bulmamaktadır. Düzenleme yapılacaksa bunun dolaysız vergilerde yapılması gerektiğini, önermektedir. Diğer bir alması olarak da, mevcut vergilerin verimliliğinin arttırılmasını önermektedir (70).

Serbest Fırka deneyinden sonra tek parti yönetiminin ülkeye daha uzun yıllar egemen olacağı kuşku götürmeyecek bir şekilde ortaya çıkmıştır. Bu tek parti de, dönemin iktisadi politikasını belirleyen ilke olarak, devletçiliği seçmiştir. Devletçiliğin içeriği, program metinlerinde yer alan kapalı ifadeler ötesinde

(67) Ayrıntılı bilgi için Bkz.Ahmet Ağaoğlu, Serbest Fırka Hatıraları, 2.B. İstanbul, 1965.

(68) Cumhuriyet Gazetesi, 29 Kasım 1930.

(69) Cumhuriyet Gazetesi, 10 ve 12 Aralık 1930.

(70) Tekeli ve İlkin, age, s.146.

bir belirlilik kazanmamıştır. İçeriğin belirlenmesi bilinçli olarak uygulamaya bırakılmıştır. Bu dönemde devletçiliğin oluşturulmasında ve yönlendirilmesinde özellikle, 1932-1934 yılları arasında Yakup Kadri Karaosmanoğlu'nun sahipliğinde yayınlanan Kadro dergisinde ve Ahmet Hamdi (Başar)'ın çıkardığı Kooperatifçilik dergisinde çıkan görüşlerin önemi büyüktür. Halk Fırkası'nın yöneticileri arasında bile az da olsa bazı farklarla yorumlanan devletçiliğin (71), dönem boyunca ne şekilde yorumlandığına değinmeden konumuzu ilgilendiren uygulamaya göz atalım.

3. BİRİNCİ SANAYİ PLÂNI

Devletçilik yorumlarının her birince amaçlanan toplum yapısı birbirinden çok değişik idiyse de, bu yorumların ortak noktalarından biri devletçiliğin plânlı olmasıydı. 17 Nisan 1934'te resmen uygulamaya konulan 1.Sanayi Plânı'nın finansmanı sorunu, konumuzu ilgilendirmektedir.

Plândaki kararların uygulanma görevi, iki bankaya bırakılmıştır. 43.953.000.-TL.lık programın 41.553.000.-TL.lık kesimi Sümerbank, 2.400.000.-TL.lık kesimi Türkiye İş Bankası tarafından uygulanacaktır. T.İş Bankasına bırakılan işlerin finansmanı bu kurumca karşılanacağı için, plânın finansmanının üzerinde durduğu kesim Sümerbank tarafından yapılacak yatırımdır. Plânlanan fabrikalar içinde Sovyetler Birliği'nden alınacak makine ve teçhizatın 10.515.000.-TL.lık olacağı hesaplanmıştır. 16 milyon TL. tutan, 8 milyon altın dolarlık Sovyet Kredisinin geri kalan kısmının ileride yapılacak enerji programında kullanılması önerilmektedir. O zaman, 31 milyon TL.lık yeni kaynak bulmak gerekecektir. Beş yıl içinde Sovyetler Birliği'ne borç taksidi olarak geri ödenecek 1.5 milyon TL. da buna eklenirse, Sümerbank'a 32.5 milyon TL.lık kaynak sağlanması gerekecektir. Bunun için plân, bütçeye her yıl

(71) Ayrıntılı Bilgi İçin Bkz. İlhan Tekeli, Selim İlkin, Uygulamaya Geçerken Türkiye'de Devletçiliğin Oluşumu, Türkiye Belgesel İktisat Tarihi Serisi, No:3, O.D.T.U. Ankara, 1982.

yaklaşık olarak 6 milyon TL. konulmasını önermektedir (72).

Görüldüğü gibi 1.Sanayi Plânı'nın finansmanı konusunda ayrıntılı olarak durulmamasına rağmen, kalkınmanın finansmanı ile vergileme arasındaki ilişki ilk kez bu plânda kurulmuştur.

1.Sanayi Plânında, beş yılda gerçekleşmesi umulan yatırımlar, iki ve üç yıl gibi kısa süre içinde sonuçlanmış, böylece 2.Sanayi Plânı'nın iki yıl önce düzenlenmesi yararını sağlamıştır. Böylece, 1936 yılında hazırlanan 2.Beş yıllık Sanayi Plânı, 1.Beş Yıllık Sanayi Plânı'nın başarısından alınan cesaretle bir hayli geniş tutulmuştu. Ne var ki, bu arada Avrupa'da siyasal durumun bozulması sonucu İkinci Dünya Savaşı'nın başlaması ve uluslararası ilişkilerin bozulması yüzünden, plânın uygulanabilmesi mümkün olmadı (73).

4. YENİ KAZANÇ VERGİSİ KANUNU'NUN KABUL EDİLiŞİ

Daha önce değindiğimiz gibi, ilk Kazanç Vergisi Kanunu'nu izleyen yılda kanunda değişiklik yapılmasına rağmen, bir işin vergiye tabi olup olmadığının bazı hallerde vergi mükellefinin kim olduğunun kestirilememesi, küçük ticaret ve sanat erbabının vergilerinin beyannamelilere oranla ağır oluşu, ödeme esaslarının noksanlığı gibi hususlar tatbikatı güçleştirmiştir. Gerek idarenin ihtiyaçlarını karşılayamayan ve gerekse mükellefler yönünden şikayetlere neden olan kanunun kaldırılarak yeni bir kanun hazırlanması yolunda 1930 yılından itibaren çalışmalara başlanmıştır. Yeni kanunun hazırlanmasında Ticaret Odalarının istekleri de göz önünde bulundurulmuştur.

1934 yılında kabul edilen 2395 Sayılı yeni Kazanç Vergisi Kanunu (74), bugünkü hesap uzmanlığının başlangıcı olan hesap

(72) Age. s.197.

(73) Ali Nejat Ülçen, "1923-1938 Döneminde Birinci ve İkinci Sanayi Plânları" Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi Semineri, A.U.S.B.F. Yayını, No:513, Ankara, 1982, s.145.; İlkin, agm, s.106.

(74) Düstur, 3.Tertip, C.15, s.234.

mütehassıslığı kurumunu getirmesinin yanısıra, stopaj usulünü yaygınlaştırmıştır. Yeni hükümlere göre, bütün hizmetlilere, müteahhitlere ve serbest meslek erbabına yapılan ödemelerin vergileri, ödeme sırasında kesilecektir. Ayrıca, şikayetlerin başında gelen, beyanname tetkiki ve resen muamelelerin tahakkuk memurunda toplanması esası kaldırılarak takdir komisyonları oluşturulmuştur. Birinci sınıf mükelleflerin vergi oranları ise, ilk kanundaki düzeylerinde bırakılmış, diğer mükelleflerin vergi oranlarında da büyük değişiklikler yapılmamıştır (75).

Haziran 1934 tarihinde yürürlüğe giren 2395 Sayılı Kazanç Vergisi'ne 28 Mayıs 1935 gün ve 2729 Sayılı Ek Kanun'la asgari mükellefiyet esası getirildi (76). Asgari vergi getirilmesinin amacı; gayrisafi irat karinesine göre vergiye tabi tutulan ve yıl içindeki kâr veya zarar durumu ne olursa olsun belli karinelere göre muhakkak vergi vermek durumunda bulunanlarla, beyanname usulünde vergiye tabi olup da zarar göstermeleri halinde hiçbir vergi ödemeyenler arasında, beyannamelileri asgari vergiye tabi tutmak suretiyle adalet sağlamaktı. Ayrıca, beyanname usulünde vergiye tabi olan mükelleflerin zarar göstermeleri halinde hiç vergi vermemesi doğruluktan ayrılanlar için mükâfat oluşturacak bir şekil almıştı. Asgari verginin, bu konuya da çözüm getireceği düşünülmekte idi (77).

Asgari vergi yeni bir vergi ya da kazanç vergisine bir zam değildir. Asgari vergi, beyanname usulünde vergilendirilen mükellefler adına tarh edilecek, sonra da, beyanname ile bildirilen matrah üzerinden hesaplanan vergi asgari vergiden çoksa, asgari vergi mahsup edilecek, kalan ödenecektir.

(75) Ayrıntılı bilgi için Bkz. Egesoy, age. (Vasıtasız Vergiler), s.21-47.

(76) Düstur, 3.Tertip, C.16, s.848.

(77) 2729 Sayılı Kazanç Vergisi'ne Ek Kanunun Gerekçesi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:5, C.3, 28.Birleşim'e Ek. Sıra Sayısı: 110, s.1.

Gerçek gelire dayanan bir vergi sistemi içinde yeri olmayan asgari vergi usulü, geniş ölçüde karineye dayanan kazanç vergisi ile bağdaştırılmak istenmişse de, uygulamayı çok karışık hale getirmiş ve beklenen mali sonucu da vermemiş bulunduğundan faydalı olduğu söylenemez (78).

5. İKTİSADİ BUHRAN VERGİSİ

30.11.1931 tarihinde kabul edilerek, 1 Aralık 1931 tarihinden itibaren uygulamaya konulan İktisadi Buhran Vergisi, adından da anlaşılacağı gibi Dünya iktisadi buhranının yurdumuzdaki etkilerini hafifletmek amacıyla getirilmiştir. Gerçekten, diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de bütçe dengesi bozulmuş, ticaret ve sanat alanlarındaki aksama sebebiyle verimli bir vergi düzeni kurulamamıştı. Bu durum, ticaret ve sanat sektörüne oranla daha iyi durumda görülen hizmetli istihkaklarının vergilendirilmesine yol açarak İktisadi Buhran Vergisi'nin doğmasına neden oldu. Bu verginin geçici olması nedeniyle kazanç vergisi mükelleflerine uygulanmadığı, ayda otuz lira ve daha düşük maaş alanların, ziraatte çalışan işçilerin ve rençberlerin bu vergiden muaf olduğu belirtilmişti (79).

İktisadi Buhran Vergisi'nin sadece maaşlı ve ücretlilere hasredilmesinin adaletli olmadığı, ayrıca, buhranın devam etmekte olması nedeniyle biraz daha fedakârlık gerektiği düşüncesinden hareketle (80), Bina Vergisine 1 Haziran 1932'den itibaren İktisadi Buhran Vergisi zammı yapıldı(81). Zam alınmakta olan verginin, sahibinin bizzat kullandığı meskenlerden 1/6'i, diğer binalardan 1/3'i oranında hesaplanacaktı. Bina Vergisi Kanunu'nda

(78) Egesoy, age. (Vasıtasız Vergiler), s.49.

(79) 1890 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.13, s.14.; T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:4, C.4, 30.11.1931 günlü 8.Birleşim'e Ek, Sıra Sayısı:17, s.1.

(80) 29 Mayıs 1932 Tarih ve 1996 Sayılı Kanun Gerekeşi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:4, C.8, 29 Mayıs 1932 günlü 54.Birleşim'e Ek, Sıra Sayısı:184, s.1 vd.

(81) 29 Mayıs 1932 Tarih ve 1996 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.13, s.495.

yazılı muafiyetlerden yararlanan yeni inşaat ve ilâveler dahi, bina vergisine ait muafiyetleri saklı kalmak üzere, İktisadi Buhran Vergisi'ne tabi tutulmuştu.

Hizmetli maaşlarının en az % 10'u olmak üzere artan oranlı bir şekilde alınan İktisadi Buhran Vergisi'nin kapsamı, 1 Haziran 1934 tarihinden itibaren ticaret ve sanatları dolayısıyla Kazanç Vergisi mükellefi olanlara hatta Kazanç Vergisi'nden muaf bulunan bazı müesseselere de uygulanmak suretiyle genişletilmiştir (82).

Buna göre, 1890 Sayılı İktisadi Buhran Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde yazılı hizmetliler dışında kalan Kazanç Vergisi mükelleflerinin, tahakkuk eden kazanç vergilerine, bu vergilerin 1/5'i oranında buhran vergisi zammı getirilmiştir. 2416 Sayılı Kanunun gerekçesinde; iktisadi buhranın memleketin tümü üzerinde etkili olmasına rağmen, buhranın millete yüklediği fedakârlıkların yalnız bir kısım vatandaşlara yükletilmiş olduğu, bunun adaletsiz olduğu gibi istenilen gayeyi sağlamaya yetmediği, belirtilmiştir (83). Ayrıca gerekçede; buhranın tesirlerinin halâ devam etmekte oluşu nedeniyle vatandaşlardan biraz daha fedakârlık yapmalarının istendiği, ifade edilmiştir.

İktisadi Buhran Vergisi, önce bir yıl süre ile uygulanmak üzere yürürlüğe konmuşsa da, sonradan uygulama süreleri, uzatılmak suretiyle 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretler hakkındaki hükümlerinin yürürlüğe girdiği 1951 bütçe yılı başına kadar yürürlükte kalmıştır.

6. MUVAZENE VERGİSİ

1932 yılı başında zamanın hükümeti tarafından hazırlanan "Muvakkat Muvazene Vergisi" hakkında kanun teklifinin gerekçesin-

(82) 26 Nisan 1934 Tarih ve 2416 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.15, s.375.

(83) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:4, C.21, 21.4.1934 günlü 42.Birleşim'e Ek, Sıra Sayısı:114, s.1 vd.

de; bu verginin özellikle bütçe açığını kapatmak üzere getirildiği, ayrıca başka bir kaynak üzerine çeşitli nedenlerle yeni vergi koyma imkânlarının bulunmadığı belirtilmişti.

Konusu, İktisadi Buhran Vergisi'nde olduğu gibi hizmetlilerdi. 1932 mali yılında uygulanmak üzere getirilen bu verginin gerekçesinde günümüz diliyle aynen şöyle denilmişti: "Ülkemizin geçirmekte olduğu buhran tüm kazanç ve iratlarda bir azalmaya neden olmuştur. Maaş ve ücret karşılığında istihdam edilenlerin, genel olan bu kazanç azalmasından pay almaları doğaldır. Devletin sürekli olan mali ihtiyacını karşılamak için diğer sınıflar üzerine yeni vergiler tarh ve tahsil veya mevcut vergilere başkaca zamlar konulması yoluna gidildiği takdirde, ülkenin iş hayatının, hizmetliler sınıfının zararına olarak, önemli sarsıntılara uğrayacağı dikkate alınır, mali ihtiyacın gerektirdiği fedakârlıktan bu sınıfın daha fazla pay sahibi olmasının, işlerin devamını sağlamak amacıyla da çıkarlarına uygun ve aynı zamanda haklı bulunduğunu kabul etmek gerekir (84).

Hükümet teklifinin esası Maliye Komisyonu'nda benimsenmiş, ancak "Muvakkat" kelimesinin kanun başlığından alınarak, metin içinde belirtilmesinin daha uygun olacağı ifade edilmiştir (85).

T.B.M.M.'nin bu karara uyması sonucu kanun "Muvazene Vergisi" şeklinde çıkmıştır (86). Kanun, Muvazene Vergisi'nin, "İstihkak ve tediyelelerden, Kazanç ve İktisadi Buhran Vergileri çıkarıldıktan sonra kalan tediye miktarından % 10 oranında alınmasını" öngörmüştü.

Bu vergide, önceleri bir yıl süre ile uygulanmak üzere getirilmesine rağmen uygulama süreleri uzatılmak suretiyle 1951 bütçe yılı başına kadar yürürlükte kalmıştır.

(84) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:4, C.8, 21.5.1932 günlü 50.Birleşim'e Ek, Sıra Sayısı:169, s.1 vd.

(85) Age. s.2.

(86) 26 Mayıs 1932 gün ve 1980 Sayılı Muvazene Vergisi Kanunu, Düster, 3.Tertip, C.13, s.429.

7. HAVA KUVVETLERİNE YARDIM VERGİSİ

1 Ocak 1936 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bu verginin gerekçesinde; "Hava Kuvvetlerimizin memleket ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir hale gelmesi için halkımızın taahhütlerde bulunduğu, ancak, pek kapsamlı olan bu taahhütleri daha iyi tanzim etmek ve daha düzenli esaslara bağlamak, aynı zamanda hasılatı, Hava Kuvvetlerimizin ihtiyaçlarını biraz daha fazla karşılayabilecek şekilde arttırmak üzere, bu taahhütlere umumi ve kanuni bir mahiyet verilmesi ve bunun için "Hava Kuvvetleri Vergisi" adı ile bir vergi getirilmesinin uygun görüldüğü" belirtilmiştir (87).

Bu verginin konusunu da hizmet erbabının istihkakları oluşturmaktadır (88). Hizmet erbabının istihkaklarının aslından % 2 oranında alınan bu vergi, istihkaklardan alınan diğer vergiler gibi, 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 1951 bütçe yılı başından itibaren uygulamadan kaldırılmıştır.

8. HAYVANLAR VERGİSİ

1931 yılında hazırlanan Hayvanlar Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde aynen şöyle denilmekteydi; "Türkiye'de hayvan yetiştirmek ve hayvan yetiştirenleri himaye etmek hayati bir ihtiyaçtır. Hükümet bu ihtiyacı dikkate alarak vasıtasız vergiler üzerinde yapılması kabul edilen ıslah programı içinde, hayvanlar vergisini de ele almış ve bu vergi miktarında mümkün olan azami fedakârlığı göstermiştir. Özellikle tiftik keçilerinden ve çift hayvanlarından ve deveden hayvan başına alınan vergiler indirilmiş, tarh ve tahakkuk muameleleri ıslah edilmiş, cezalar hafifletilmiştir." (89).

(87) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:5, C.7, 25.12.1935 günlü 21.Birleşim'e Ek. Sıra Sayısı:62, s.1.

(88) 25 Aralık 1935 Tarih ve 2882 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.17, s.156.

(89) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:4, C.2, 29.6.1931 günlü 19.Birleşim'e Ek. Sıra Sayısı:49, s.1 vd.

Çıkarılan kanunda, sözü edilen değişiklikler yapılmış, istisnalarda, beyan esasında, yoklamalar ve cezalar konusunda açık hükümler getirilmiştir (90).

1931 yılını izleyen yıllarda hayvan değerlerindeki düşüşler, vergi miktarı ile hayvan değerleri arasında bulunan oranın bozulduğundan vergi ağır gelmeye başlamıştı (91). Bu nedenle, 1936 yılında yeni bir kanun çıkarılarak, koyun ve keçi gibi küçük baş hayvanlardan % 20-25, çift hayvanlarıyla, nakliyatda kullanılan hayvanlardan % 50'ye kadar varan vergi indirimleri yapılmıştır (92).

Çağdaş bir vergi sistemi içinde yeri olmayan ve Cumhuriyet'in ilk yıllarından beri aşar gibi kaldırılması ve hayvancılığın endüstri haline getirmiş olanların kazanç vergisine tabi tutulması yolundaki görüşler etkili olarak, zirai kazançların gelir vergisine dahil edildiği 1961 yılından itibaren kaldırılmıştır.

9. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİ

Bina üzerinden alınan musakkafat vergisinin daha önce belirttiğimiz aksaklıklarını gidermek ve daha düzenli bir vergi yapısını oluşturabilmek amacıyla (93), 1931 yılında 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu kabul edildi (94).

(90) 6 Temmuz 1931 Tarih ve 1839 Sayılı Kanun, Düster, 3.Tertip, C.12, s.616.

(91) 2897 Sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu Gerekçesi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:5, C.8, 13.1.1936 günlü 26.Birleşim'e Ek. Sıra Sayısı:72, s.1 vd.

(92) 20 Ocak 1936 Tarih ve 2897 Sayılı Kanun, Düster, 3.Tertip, C.17, s.300.

(93) 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu Gerekçesi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:4, C.2, 22.6.1931 günlü 16.Birleşim'e Ek. Sıra Sayısı:36, s.1 vd.

(94) 4 Temmuz 1931 Tarih ve 1837 Sayılı Kanun, Düster, 3.Tertip, C.12, s.604.

Bu kanuna göre muaflik ve istisnalar genişletildi (95). Gayrisafi irattan binanın bakım ve onarma giderleri karşılığı olmak üzere % 20 indirim yapılması esası getirildi. Ayrıca, takdir ve tahmin komisyonlarında mükellef çıkarlarının korunmasını sağlamak amacıyla, halk temsilcilerine daha fazla yer verilmesi sağlandı. Bina vergisine konu olan binaların tahrir değerleri on yılda bir değiştirilecekti. Vergi oranı ise safi iradın % 12'si idi. Bina Vergisi Kanunu, arada bazı hükümleri değiştirilmişse de 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği 1970 yılına kadar uygulanmıştır.

Arazi vergisi ise, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde bulunan arazilerin değerleri üzerinden alınan bir vergidir. 27.6.1931 Tarih ve 1883 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu (96), özellikle ziraatin gelişmesini sağlamak amacıyla bazı istisnalar getirmiş, bağ, bahçe, meyvalık ve ormanlıkların kurulması teşvik edilmiştir (97).

Ancak, tahrire dayanan bu vergi tüm ülkeyi kapsayacak kadastro çalışmasının yapılamayışı ve eskimiş bir tahrire dayanması yüzünden kendisinden beklenen adaleti sağlayamamıştır. Bu yüzden artan şikayetler yeni bir tahrir ihtiyacını ortaya koymuş ve bu amaçla 1936 yılında Arazi Tahrir Kanunu hazırlanarak, arazi kıymetlerinin yeniden takdirine gidilmiştir (98).

(95) Ayrıntılı bilgi için Bkz. M.Kâmil Mutluer, Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.İ. A. Yayınları, No:105/60, Ankara, 1973, s.50 vd.

(96) Düstur, 3.Tertip, C.12, s.581.

(97) 1883 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu Gerekçesi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:4, C.2, 20.6.1931 günlü 15.Birleşim'e Ek, Sıra Sayısı:33, s.1 vd.

(98) Egesoy, age. (Vasıtasız Vergiler), s.71 ve 72.

Arazi Vergisi'nin oranı ise, iratlı arazi ve arsaların değerlerinin binde onu, iratsız arsalar için kıymetlerinin binde beşidir. Bu vergi de, Emlâk Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1970 yılına kadar bazı değişikliklerle yürürlükte kalan bir vergidir.

10. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ

Bu dönemde yeniden düzenlenen vergi kanunlarından biri de Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'dur (99). Yürürlükteki kanun'un konusunun çok geniş tutulması, buna karşılık istisna hükümlerinin ise dar tutulması, şikayetlere yol açmıştır. Vergi konusunun geniş olması nedeniyle kamuya yararlı derneklere, din ve hayır kurumlarına yapılan bağışların vergiye tabi tutulması zorunluluğu doğuyordu. Bu arada Medeni Kanun'un yürürlüğe girmesi ve miras konusunda yeni bir hukuk düzeninin kurulması bu vergi kanunu'nun birkaç yıl içinde yeniden gözden geçirilmesini gerektiren başka bir neden olmuştur (100). Belirtilen nedenlerle 1931 yılında 797 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda önemli değişiklikler yapılmış ve bu kanun 1959'a kadar yürürlükte kalmıştır.

11. MUAMELE VERGİSİ

Dönemin başında değiştirilen kanunlar arasında muamele vergisi de bulunuyordu. Hükümet'in T.B.M.M.'ne sunduğu kanun tasarısında, gerek komisyonlarda gerekse genel kurulda önemli değişiklikler yapıldı. Hükümet kanun tasarısının gerekçesinde amaçlarını şöyle ifade etmişti; "1927 senesinden beri mevki tatbikte bulunan bu verginin mahiyeti itibariyle iktisadi hayata olan menfi tesiri malum olduğundan, imkânın müsadesi nispetinde tahfifine

(99) 4 Temmuz 1931 Tarih ve 1836 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.12, s.594.

(100) 1836 Sayılı Kanun'un Gerekçesi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:4, C.2, 25.6.1931 günlü 17.Birleşim'e Ek. Sıra Sayısı:38, s.1 vd.

doğru gidilmek amaç edilen gayeler yanındadır." (101). Grldđđ gibi önemli bir kaynak olan Muamele Vergisi'nin yükünün hafifletilmesi kararı, ekonomik amacın mali amaca tercih edildiğinin bir göstergesidir. Özellikle, bütçenin yıllık dengesinin sağlanmasında zen gösteren bir hükümetin bu kararı alması, mali amaçlı vergileme anlayışındaki değişikliğin, daha iyi gözlenmesi açısından dikkat çekicidir.

Tasarı verginin konusunda da değişiklik yapıyordu. Buna göre, eski Muamele Vergisi hükümleri motor gücü kullanan kuruluşları muamele vergisi kapsamına aldığından, muamele vergisine tabi olmada ikilik çıkıyor ve bu durum şikayet konusu oluyordu. Ayrıca, kk sanayi kuruluşlarının, vergiye tabi olmamak amacıyla, motor gücü kullanmaktan kaçındıkları görülüyordu (102). Bu nedenle tasarıda, motor gücünden yararlınsın ya da yararlanmasın tüm sanayi kuruluşları vergi kapsamına alınıyordu.

Bankacılık, sigortacılık ve ithalat kesimlerinde vergi eski hükümlere göre alınacak, vergide hafifleme ise sanayi kesimlerinde yapılacaktı. İhracat zerindeki muamele vergisi ise tümüyle kaldırılıyordu.

Tasarı, İktisat ve Maliye Encmenlerinde önemli değişikliklere uğramıştı. Vergi kapsamına giren sanayiler, İktisat Encümeni'nde en az 15 beygir gücünde makine kullananlar, Maliye Encümeni'nde ise, en az 10 beygir gücünde makine kullananlar diye sınırlanmıştı. Bu sınırlamanın "ufak sanayinin yaşamasına imkân bırakmak fikriyle" alındığı ifade edilmişti (103). Ayrıca, Muamele Vergisinden istisna edilecek sanayi kolları genişletilmişti.

(101) 1860 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu Gerekçesi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:4, C.2, 27.6.1931 günlü 18.Birleşim'e Ek. Sıra Sayısı:47, s.1 vd.

(102) Age. s.2.

(103) Age. s.3 vd.

Tasarınının, Bütçe Encümeni'nde de benzer konularda değişikliğe uğratıldığı görülmektedir. Bu encümen, sınai kuruluşları ayırmada yalnız motor gücünün yeterli olmadığını belirterek, bunun nedenini şöyle açıklamıştır. "Çeşitli sanayilerde, kullandıkları güçlerle mamül kıymetleri arasında kıyas mümkün olmayacak derecede büyük farklar vardır. Örneğin, demir ve ahşap sanayi çok büyük güçlere ihtiyaç gösterdiği ve mevadı iptidaiyesi çok kıymetlendirildiği halde, iplik ve mensucat fabrikaları nisbeten çok küçük güçlerle işlemekte ve kullandıkları iptidai maddeleri çok kıymetlendirmektedir." Bu nedenlerle, beygir gücü yerine, küçük büyük tüm sanayinin onbin liralık cironun üstündeki muamelelerinin, vergiye tabi tutulması daha uygun bulunmuştur (104).

Tasarı, T.B.M.M.'de Bütçe Encümeni'nin verdiği son şekle uygun olarak kanunlaşmış ve sanayi kuruluşlarının onbin liralık cironun üstündeki muameleleri, vergiye tabi tutulmuştur (105). Ayrıca bu kanunla, beş beygire kadar motor gücü kullanan küçük sanayi kuruluşları muamele vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Sanayi lehine sağlanan bu hükümler, devletin gelir sıkıntısı çektiği bir dönemde uzun süre devam etmemiş, 1934 yılında Muamele Vergisi Kanunu yeniden hazırlanmıştır (106). Bu kanuna göre, motor gücü kullanılsın ya da kullanılsın bütün sanayi kuruluşlarının mamülleri vergiye tabi tutulmuştur. Ancak, 10 işçiye kadar işçi çalıştıran motor gücü kullanmayan kuruluşlar ile beş beygire kadar motor gücü kullanan kuruluşlar vergiden muaf tutulmuştur. Yine bu kanunla, ilk madde indiriminin tamamının satış değerinden indirilmesi ilkesi, verginin daha çok bir katma değer vergisi niteliği kazanmasına yol açmıştır (107).

(104) Age. s.9 vd.

(105) 21 Temmuz 1931 Tarih ve 1860 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu, Düstur, 3.Tertip, C.12, s.921.

(106) 10 Mayıs 1934 Tarih ve 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu, Düstur, 3.Tertip, C.15, s.445.

(107) Dikmen, agm. s.133 vd.

12. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dönemin başında kurulan Serbest Fırka'nın programında, vergiler konusuna önemli yer verilmesi, özellikle vergi yükünün hafifletileceği vaadi, halkın bir kısmına Serbest Fırka'yı benimsetmiştir. Bunun üzerine yaklaşmakta olan yerel seçimleri de göz önüne alan hükümet programında, önceki hükümet programlarına göre daha fazla ayrıntıya girilerek, vergilerin hafifletileceği, aksaklıkların düzeltileceği gibi hususların yer aldığını görmekteyiz. 1930 yılında hazırlanan Hükümet Programındaki ifadeler gözönüne alındığında, Serbest Fırka'nın dönem içinde izlenen vergi politikasını etkilediğini, ancak kısa bir süre sonra kapanması nedeniyle bu etkileşimin uygulamada tam olarak görülmediği söylenebilir.

Bu gözlem, çok partili demokrasilerde vergi politikasının, muhalefetteki parti ya da partilerin alternatif programlarından, özellikle seçim dönemlerinde etkileneceğini göstermesi açısından dikkat çekicidir.

Devletçilik yorumlarının farklı olmasına rağmen, birleşilen nokta devletçiliğin plânlı olmasıydı. 1934'te uygulamaya konan Sanayi Plânı'nın finansmanı ile vergileme arasındaki ilişki, genel çizgileriyle de olsa ilk kez bu dönemde kurulmuştur, diyebiliriz.

Dönem boyunca izlenen vergi politikasına etki eden en önemli husus dünya iktisadi buhranı olmuştur. İktisadi buhranın bütçe dengesini bozması sonucu, birçok yeni vergi getirilmiştir. Bir başka deyişle, dönem içinde genellikle mali amaçlı bir vergi politikası izlenmiştir.

Türk Hükümeti'nin isteği üzerine, dönem başında yurdumuza gelerek incelemelerde bulunan Prof.Charles Rist düzenlediği raporda, vergi yükünün ağırlığından bahsederek vergileme alanında yeni girişimleri gerekli bulmadığını önermesine rağmen, uygulamada bu rapora uyulmadığı hatta yukarıda belirtilen nedenlerle tam tersine yeni vergiler getirildiği görülmektedir.

Hizmetlilerin istihkakları üzerine konulmuş olan, Kazanç Vergisi, İktisadi Buhran Vergisi, Muvazene Vergisi ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi, bir yerde hizmetlilerin kazanç vergisi yükünü ağırlaştırıcı bir sonuç doğurmuştur. Özellikle, bu dört verginin de ayrı ayrı kanunlarla getirilmesi, karmaşık ve sistemsiz bir manzara doğurmuş, her vergi için ayrı ayrı konu, istisna, matrah ve oran belirtilmesini gerektirmiş, hizmet erbabının tek bir tanımı yapılmamış, bir vergiden istisna olan bir istihkak diğer bir vergiye tabi tutulmuş, İktisadi Buhran Vergisi'nde geniş olan istisnalar, Muvazene Vergisi'nde daraltılmıştır. Muvazene Vergisi'nin matrahı, istihkaktan Kazanç Vergisi ve İktisadi Buhran Vergisi çıktıktan sonra kalan kısım olduğu halde, Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi'nde istihkakın tümü matrah olarak ele alınmıştır.

Şimdi, vergi yapısındaki değişiklikleri tablolar yardımı ile açıklayalım.

Tablo V

Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı
(Her Grubun Toplam İçindeki Payı %)

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi Gelirleri</u>	<u>Vergi Dışı Gelirler</u>	<u>Özel Gelirler ve Fonlar</u>
1930	75	12	13
1931	76	11	13
1932	76	8	16
1933	78	6	16
1934	60	19	21
1935	58	17	25
1936	60	25	15
1937	63	17	20
1938	63	17	20
1939	50	16	34

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.3.

Tablo V'e baktığımızda, 1930 yılından sonra vergi gelirleri payının özellikle önceki döneme göre giderek azaldığını görmekteyiz. Bu düşüş özel gelirler ve fonlardaki yükselme ile karşılanmıştır. Vergi gelirlerindeki payın düşme nedeni dünya iktisadi buhranının Türkiye ekonomisine yaptığı etki ile açıklanabilir. Dönem başından itibaren, vergi gelirleri haricindeki diğer gelir türlerine baktığımızda, iç borçlanmaları, özel kanunlarla elde edilen gelirleri ve kredileri içeren özel gelirler ve fonlar grubunun payı ile, tekel gelirlerini de içeren vergi dışı gelirler grubunun payının önemli değişiklikler geçirdiği görülmektedir.

Tablo VI

Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%)

Yıllar	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Harçamalar Üzerinden Alınan Vergiler
1930	8.6	17.5	73.9
1931	13.0	17.0	70.0
1932	22.3	14.2	63.5
1933	22.2	14.2	63.6
1934	27.4	16.1	56.5
1935	28.5	15.6	55.9
1936	41.8	11.6	46.6
1937	17.1	10.8	72.1
1938	31.5	8.1	60.4
1939	35.7	8.6	55.7

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.4'ten yararlanılarak, tarafımızdan düzenlenmiştir.

Dönem içindeki vergi gelirlerinin dağılımını gösteren Tablo VI'ya baktığımızda, aşar'ın kaldırılmasıyla önemli ölçüde düşen, gelir üzerinden alınan vergiler payının 1931'den itibaren bir yükselme içinde olduğunu söyleyebiliriz. Bu yükselmenin

en büyük nedeni, gelir üzerinden alınan yeni vergiler getirilmesi ve mevcut vergilere zamlar yapılmasıdır. Buna karşılık harcamalar üzerinden alınan vergilerle, servet üzerinden alınan vergiler payının sürekli bir düşüş gösterdiği görülmektedir. Bu da gelir üzerinden alınan vergiler payının yükselmesi sonucunu doğurmuştur.

Servet üzerinden alınan vergilerin sürekli olarak azalmasını, para değerinde meydana gelen değişmeler nedeniyle değerleri artan servet unsurlarının değerlendirilmesinde ortaya çıkan gecikmelere ve vergi tarhiyatının eski değerler dikkate alınarak yapılmasına bağlıyabiliriz (108).

Tablo VII

Vergi Gelirlerinin Yüzde Dağılımı

<u>Yıllar</u>	<u>Vasıtasız Vergiler</u>	<u>Vasıtalı Vergiler</u>
1930	26	74
1931	30	70
1932	36	64
1933	37	63
1934	44	56
1935	44	56
1936	53	47
1937	28	72
1938	40	60
1939	44	56

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.5.

Tablo VII'den iktisadi buhranın etkisini gösterdiği yıllarda, mal ve hizmetlerin satış fiyatı üzerinden alınan vasıtalı vergiler payının düştüğünü görmekteyiz. Ancak, Tablo ince-

(108) Fethi Heper, Toplumsal Yapı İle Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, E.I.T.I.A. Yayınları, No:126/148, Eskişehir, 1981, s.54.

lendiğinde yine de toplam vergi gelirleri içinde vasıtalı vergilerin vasıtasız vergilere göre daha büyük yer tuttuğunu söyleyebiliriz.

Tablo VIII

Vergi Yüğü ve Vergi Gelirlerinin Esnekliği

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi Yüğü</u> <u>(Vergiler/GSMH-%-)</u>	<u>Vergilerin</u> <u>GSMH'ya Göre Esnekliği</u>
1930	10.4	0.3
1931	10.1	1.2
1932	18.2	x
1933	13.7	14.2
1934	11.8	x
1935	11.8	11.0
1936	7.9	x
1937	9.0	3.1
1938	10.7	5.0
1939	9.5	0.4

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.6 ve 7.

Not : x işaretli yıllarda vergi gelirleri ile GSMH ters yönde değişmiştir. (Örneğin, GSMH'daki bir artışa rağmen vergilerde düşüş olmuş veya tam tersi olmuştur.)

Dönem içinde vergi yükünün, 1932 ve 1933 yılları hariç % 10 civarında dalgalandığı görölmektedir. (Bkz.Tablo VIII). 1932 ve 1933'teki yüksek vergi yükü oranları ise, bir yandan GSMH'daki düşüş, diğer yandan 1932 yılında vergi yükünü arttıran tedbirlerin getirilmiş olmasıyla açıklanabilir. Aynı tablonun vergilerin esnekliği ile ilgili sütununda, vergi sisteminin istikrarlı bir esneklikten uzak olduğu görölmektedir. 1933 yılına ait yüksek esneklik rakamı ise, vergi gelirlerindeki düşüşün, GSMH'daki düşüşten çok daha şiddetli oluşundan kaynaklanmıştır.

C. 1940-1950 SAVAŞ VE SONRASI DÖNEM

Bu dönemin ilk yarısı olan 1940-1945 yılları 2.Dünya Savaşının bütün şiddetiyle hüküm sürdüğü bir dönemdir. Ülkemiz her ne kadar bu savaşa girmemişse de, savaşın ülkemiz sınırlarına kadar yaklaşması, Türkiye'yi savaşa hazır bir duruma getirmiştir. Türkiye'nin genel seferberlik ilân edip, silahlanması yüzünden kamu harcamaları büyük ölçüde artmıştır. Ayrıca, büyük bir üretici grubunun silah altında bulunması nedeniyle üretim her alanda azalmıştır. Mevcut gelir kaynakları bu olağanüstü durumun gerektirdiği giderleri karşılayabilecek durumda değildir. Hükümet, bu gelir ihtiyacını önce emisyon yolu ile karşılama yoluna gitmişse de, bu durum hızlı fiyat artışlarına neden olmuş, bu yüzden belirli vergilerin matrahlarını aşındırarak vergi gelirlerinin reel tutarının düşmesine yol açmıştır. İktisadi buhran yıllarında bile başvurulmayan bu yol, gelir ihtiyacını karşılamadığı gibi, büyük fiyat artışlarına neden olmuş, ayrıca kıtlıklar oluşmuş, stok yapanlar çoğalmıştır. Böyle bir ekonomik bozukluk karşısında bazı kişiler çok fazla kazanç elde ederken, bazılarının da gelirleri düşmüştür.

1. YENİ GETİRİLEN VERGİLER

Dönemin ilk yarısında görülen bu ekonomik çarpıklıklar, Hükümeti vergi gelirlerini arttırmak için, yeni vergiler koymak ve mevcut vergilere zam yapmak zorunda bırakmıştır. Şimdi bu dönemde getirilen yeni vergileri inceleyebiliriz.

a. Varlık Vergisi

12.11.1942 tarihinde yürürlüğe giren 4305 Sayılı Kanun'la getirilen varlık vergisi (109), servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve olağanüstü kazançları üzerinden, bir defaya mahsus

(109) 11 Aralık 1942 Tarih ve 4305 Sayılı Varlık Vergisi Kanunu, Düster, 3.Tertip, C.24, s.9.

olmak üzere alınacak bir vergiydi. Getiriliş gerekçesi, savaş sırasında izlenen politikanın gerektirdiği kamu harcamalarını, olağanüstü harp kazançlarını vergilendirmek yoluyla, karşılamaktı. Ayrıca, aşırı kazançların vergilendirilmesi, dolaşımdaki para miktarını azaltarak talep fazlasını düşürecek, böylece fiyat artışını yavaşlatabilecekti. Bunların yanısıra, gelir ve servet dağılımına da olumlu yönde etkisi olacaktı.

Bina ve Arazi Vergisi muafliklarından yararlananlarla, ücretliler bu vergiden muaf tutulmuşlardı. Verginin miktarının vilâyet ve kazalarda kurulmuş olan tarh komisyonlarınca belirlenmesi birçok eşitsizlikler yaratılmasına neden oldu. Bu komisyonların, vilâyet ve kaza merkezinde mahallin en büyük mülkiye memurunun başkanlığında, en büyük mal memurundan ve ticaret odalarıyla, belediyelerce kendi azaları arasından seçilecek ikişer azadan, gereğine göre bir veya daha fazla sayıda kurulması kararlaştırılmıştı. Ayrıca, komisyonların çalışmalarını onbeş gün içinde tamamlamaları zorunluluğu ve komisyon kararlarına itiraz edilememesi eşitsizlikleri yoğunlaştırdı. Bu vergiyi bir ay içinde ödemeyenler, çalışma kamplarına yollanıyorlardı. Buna göre, mükellef borçlarını tamamen ödeyinceye kadar, yurdun herhangi bir yöresinde, bedeni yeteneğine göre askeri niteliği olmayan genel hizmetlerde veya belediye hizmetlerinde çalıştırılıyordu.

Bu verginin sağladığı gelir ise oldukça önemli oldu. Vergiden toplanan gelir (315 milyon lira) bir önceki yılın toplam devlet gelirlerinin % 35'ini temsil ediyordu. Bu vergi sağladığı gelirin yüksek olmasına karşı, idaresinin çok kötü oluşu ve yukarıda belirttiğimiz sakıncaları taşıması nedeniyle oluşan olumsuz tepkiler sonucu, 1943 yılında kaldırıldı (110).

(110) Bulutoglu, age. s.55.; Egesoy, age. (Vasıtasız Vergiler), s.113 vd.

b. Toprak Mahsülleri Vergisi

4 Haziran 1943 Tarih ve 4429 Sayılı Kanun'la (111) getirilen bu vergi de, ikinci dünya savaşının yarattığı olağanüstü şartlar yüzünden özellikle seferberlik halindeki orduyu beslemek için, geçici olarak salınmıştı.

Yapılması gerekli savunma harcamalarının getirdiği yüklerin, halkın bütünü arasında uyumlu bir şekilde dağılımı düşünüldüğü sırada, maliyet fiyatlarının birkaç katı derecesinde değer kazanan toprak mahsüllerinden bir vergi alınmasında zorunluluk görülmüştür (112).

Olağanüstü durumun devamı boyunca uygulanması düşünülen bu verginin oranı, aynen alınacak kısımda % 8, nakden alınacak kısımda ise % 12 olarak belirlenmiştir. Aynen alınacak hububat ve bakliyat'ın, ordu ve resmi daireler ihtiyaçlarına harcanacağı, ihtiyaç fazlasının tanzim satışları yoluyla satılacağı belirtilmiştir. Bu yolla, piyasada gıda maddelerinin önemli bir kısmını oluşturan hububat ve bakliyat fiyatlarındaki yükselmelerin de önlenebileceği düşünülmüştür (113).

Ayrıca, hububat ve bakliyat aynı vergiye tabi tutulurken, bunların dışında kalan bir kısım ürünlerin de nakdi vergiye tabi tutulması zorunlu görüldü. Çünkü, vergide genellik prensibinin bu şekilde sağlanacağı, ayrıca zirai ürünlerden herhangi birisinin vergi dışı bırakılması halinde ziraat faaliyetlerinin o yöne kayması eğiliminin önleneyeceği düşünülmüştür.

Toprak Mahsülleri Vergisi bir anlamda aşar'ın geri getirilmesiydi ve yükümlüler tarafından da böyle değerlendirilerek tepkilere yol açmıştır. Buna başarısız bir uygulanma da eklenece söz konusu vergi 1946 yılında kaldırılmıştır (114).

(111) Düstur, 3.Tertip, C.24, s.1323.

(112) Toprak Mahsülleri Vergisi Kanunu Gerekçesi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:7, C.3, 4.6.1943 Tarihli 33.Birleşim'e Ek.

(113) Age. s.1 vd.

(114) Egesoy, age. (Vasıtasız Vergiler), s.119-121.

c. Aynı Muamele Vergisi

İkinci Dünya Savaşı'nın hüküm sürdüğü yıllarda yağ üretimi ve bunun vergilendirilmesiyle ilgili olarak Aynı Muamele Vergisi değişikliğe uğramıştır. Devletin ihtiyaçlarını karşılamak üzere yağ üreten işletmelerde muaflik kaldırılmış ve bazı hallerde verginin aynen alınması suretiyle yeni bir vergi diyebileceğimiz, Aynı Muamele Vergisi getirilmiştir (115).

Özellikle zeytin ve pamukyağı üretimin tüketime yetmemesi, bu maddelerinin fiyatlarının yükselmesi sonucu artan ordu ihtiyaçları ve devlet tarafından büyük şehirlerde yapılacak dağıtımları karşılamak için, yağların aynen alınması kararı verilmiştir.

Bu verginin konusu, kilo itibariyle, üretilen yağlardır. Maliye Bakanlığı'nın lüzum göreceği yerlerde, tespit edeceği cinsler üzerinden aynen alınır. Zeytinyağı, prınayağı ve pamuk yağı bu usûlde vergiye tabi tutulmuştur. Verginin oranı, üretilen yağ miktarının % 12,5'u dur. Aynı Muamele Vergisi mükellefleri, borçlu oldukları yağları, gösterilecek depolara kendi kap ve araçlarıyla taşımaya mecburdurlar. Yalnız, 25 km.den uzak yerler için nakliye ücreti devlet tarafından verilir. Aynı Muamele Vergisi beyannameleri zamanında verilmezse, beyanname verilipte yağlar süresinde teslim edilmezse, vergi borçları, ellerinde yağ bulunanlardan % 25 fazlasıyla, ellerinde yağ bulunmayanlardan da, tahakkuk tarihindeki piyasa değeri üzerinden bir misli zamlanır.

Aynen alınan malın, yağ gibi taşınması ve korunması güç bir madde oluşu mükelleflerin şikayetlerine yol açmıştır. Ayrıca, savaşa katılmayan ülkemizde üretilen yağların değer kazanması sonucu vergiye tabi yağların gizlenmesini kârlı bir iş haline getirmiş, bu yüzden vergi kaçakçılığı da büyük ölçüde artmıştır (116). Belirtilen nedenlerle ve savaşın sona ermesinin de

(115) 13 Kasım 1942 Tarih ve 4307 Sayılı Kanun, Düştur, 3.Tertip, C.24, s.27.

(116) Egesoy, age. s.30-33 (Vasıtalı Vergiler).

etkisiyle beş yıla yakın yürürlükte kalan bu vergi 5124 Sayılı Kanun'la 1.9.1947'den itibaren kaldırılmıştır.

2. YÜRÜRLÜKTEKİ VERGİLERE YAPILAN ZAMLAR

Daha önce belirttiğimiz gibi savaş sırasında yeni vergiler getirilmesinin yanısıra izlenen diğer politika da, yürürlükteki vergilere zam yapmak şeklinde olmuştur. Mali amaçla yapılan ve birçok vergiye zam getiren bu kanunlar vergi yükünü ağırlaştırdığı gibi, vergi sistemini de içinden çıkılmaz hale getirmiştir. Savaş döneminde yürürlükteki vergilere zam yapan kanunlar; 17 Mayıs 1940 Tarih ve 3828 Sayılı Fevkalâde Vaziyet Dolayısıyla Bazı Vergi ve Resimlere Zam İcrasına ve Bazı Maddelerin Mükellefiyet Mevzuuna Alınmasına Dair Kanun (117), 29 Mayıs 1941 Tarih ve 4040 Sayılı 3828 Sayılı Kanuna Ek Kanun (118), 29 Mayıs 1941 Tarih ve 4041 Sayılı, Şeker ve Glikoz'dan alınan İstihlâk Vergisi'nin Arttırılmasına Dair Kanun (119), 27 Mayıs 1942 Tarih ve 4225 Sayılı, 4041 Sayılı Kanuna Ek Kanun (120), 27 Mayıs 1942 Tarih ve 4226 Sayılı Fevkalâde Vaziyet Dolayısıyla Bazı Vergi ve Resimlere Zam İcrasına Dair Olan 3828 ve 4040 Sayılı Kanunların Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesine ve Bazı Vergi ve Resimlere Yeniden Zam İcrasına Dair Kanun (121)'dan ibarettir.

Bu kanunlarla Kazanç Vergisi'ne, Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi'ne, Muamele Vergisi'ne, bazı maddelerden alınan İstihlâk Vergisine zamlar yapılmış, yapılan bu zamlara tekrar zamlar getirilerek, kapsamaları genişletilmiştir.

Belirtilen kanunlardan başka, 4415, 4437 ve 4565 Sayılı Kanunlarla da ilave zamlar getirilmiş, zam yapılmayan bazı vergi

(117) Düstur, 3.Tertip, C.21, s.842.

(118) Düstur, 3.Tertip, C.22, s.637.

(119) Düstur, 3.Tertip, C.22, s.655.

(120) Düstur, 3.Tertip, C.23, s.680.

(121) Düstur, 3.Tertip, C.23, s.680.

ve resimlerde zam kapsamına alınmıştır (122). 1945 yılına kadar süren bu zam kanunları, Türk vergi sisteminin görünümünü değiştirmiş, mükelleflerin, hatta karışıklık nedeniyle mükellefin vergisini hesaplayamayacak duruma düşen ilgili memurların bile şikayetlerine yol açmıştır.

3. ÇOK PARTİLİ DEMOKRASİYE GEÇİŞ VE VERGİ POLİTİKASINA OLAN ETKİSİ

Türkiye her ne kadar savaşa girmemişse de, savaş sırasında halkın katlandığı mali yükün artması, sıkı bir polis rejiminin kurulması ve bunlara bağlı olarak vesikalı, sıkıyönetimli bir yaşama katlanma, halkın iktidara karşı tavır takınmasına yol açmıştı. Halkın bu tepkisini değerlendirerek ileride ayrı bir parti kurmayı düşünen bir grup parti içinde muhalefete başladı. Demokrat Parti'nin doğumuna yol açan parti içi muhalefet, 21 Mayıs 1945'te başlayan bütçe müzakereleri sırasında kendini iyice gösterdi. Hükümete karşı vergi sisteminin verimsiz ve adaletsiz oluşunu da içeren birçok konuda tenkitlerde bulunuldu (123). 29 Mayıs'ta yapılan bütçe oylamasında, 368 lehte oya karşılık 5 kişi aleyhte oy kullandı. Bunlar arasında Demokrat Parti'nin 4 kurucusu da bulunmaktaydı (124).

Cumhurbaşkanı İsmet İnönü, 1 Kasım 1945'te verdiği Meclis açış nutkunda "... bizim tek eksiğimiz, hükümet partisinin karşısında bir parti bulunmamasıdır..." demiştir. Ayrıca, İnönü şu sözleriyle de CHP'den kopacak bir muhalefet partisinin kurulmasını teşvik etmiştir. "... Bir siyasi kurul içinde prensipte ve yürütmede arkadaşlarına taraftar olmayanların hizip şeklinde çalışmalarından fazla, bunların kanaatleri ve programları ile açık-

(122) 17 Mayıs 1943 Tarih ve 4415 Sayılı Kanun, Düster, 3.Tertip, C.24, s.640.; 7 Haziran 1943 Tarih ve 4437 Sayılı Kanun, Düster, 3.Tertip, C.24, s.1360.; 17 Mayıs 1944 Tarih ve 4565 Sayılı Kanun, Düster, 3.Tertip, C.25, s.426.

(123) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:7, C.17, 25 Mayıs 1945 gün-2.Birleşim, s.196-233.

(124) Aleyhte oy verenler; Adnan Menderes, Refik Koraltan, Emin Sazak, Fuat Köprülü, Celal Bayar.

tan durum almaları, siyasi hayatımızın gelişmesi için daha doğru yol, milletin menfaati ve siyasi olgunluğu için daha yapıcı bir tutumdur." (125).

Daha sonra, toprak kanununun Meclis'te görüşülmesi sırasında muhalefet yine kendini göstermiş ve tasarının bazı maddelerinin değiştirilmesi için yoğun çaba sarfetmişlerdir (126). Türkiye'nin çok partili hayata geçmesinde kısaca belirtmeye çalıştığımız iç etkilerin yanında dış etkiler de önemli bir rol oynamıştır (127).

Bu gelişmeler sonucu 7 Ocak 1946'da Demokrat Parti resmen kuruldu. Partinin programında piyasanın faaliyeti ile ilgili olarak tam liberal bir görüş benimsenmiştir. Kesin zorunluluk olmadıkça piyasalara karışılmayacağı açıklanmış, ülke kalkınmasında tarım sektörüne dayanılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, vergi sisteminde vasıtalı vergilerden ziyade vasıtasız vergilere daha geniş yer verilmesinin gerekli bulunduğu belirtilmiştir (128).

Çok partili hayata geçişin vergi politikasına olan etkisi kendini hemen göstermiş, 21 Temmuz 1946 genel seçiminden önce, Halk Partisi 23 Ocak 1946'da Toprak Mahsülleri Vergisini kaldırmıştır.

4. VERGİ REFORMUNU GEREKTİREN NEDENLER

a. Mali Nedenler

Devlet giderleri sürekli artan bir seyir izlemekteydi. Girişilen büyük eğitim hizmetlerinin yapılması, sosyal siyasete, ekonomik kalkınmaya ve ülkenin imarına ilişkin büyük bayın-

(125) R.G. 2 Kasım 1945; 6147, s.9567.

(126) Cem Eroğul, Demokrat Parti (Tarihi ve İdeolojisi), A.Ü. S.B.F. Yayınları, No:294, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970, s.10.; Avcioğlu, age. (Türkiye'nin Düzeni), s.476.

(127) Ayrıntılı bilgi için Bkz.Avcioğlu, age. (Türkiye'nin Düzeni), s.515 vd.

(128) Eroğul, age. s.14.

dirlik işlerinin gerçekleştirilmesi, büyük çapta giderleri gerektirdiğinden, barışın sağlanmasından ve normal şartlara dönüşmesinden sonra da, devlet giderlerindeki seyrin düşüş göstereceği düşünülmekteydi.

Kalkınmış ülkelerde gelir vergisinin kamu gelirleri içinde en ön plâna geçmekte olduğu ve artan devlet giderlerinin büyük ölçüde doğrudan doğruya bu vergi ile karşılandığı bir gerçektir. Bunun nedeni, gelir vergisinin elastiki bir yapıya sahip olması idi (129). Kazanç vergisinin esnekliğinin yüksek olmayışı önemli bir eksiklikti. Vergi hasılatı, milli gelirdeki artışları takip edememiş, yapılan çeşitli zamlara rağmen, aksine milli gelire oranları azalmıştır. Merkezi vergi gelirleri 1935 yılında milli gelirimizin % 16'sını oluştururken, bu pay 1944'te % 12'ye düşmüştür (130). Bu nedenle, artan devlet harcamalarını karşılamak için, vergi sistemimizin, gelir karşısında esnek olabilen, verim gücü yüksek olan vergilere kavuşturulmasında mali zorunluluk vardı.

b. Sosyal Nedenler

Vergi politikasında, gelir ve servet vergilerine sadece devlete gelir sağlayan mali araçlar olarak bakılmayacağı anlaşılmıştı. Bu vergilerin mali fonksiyonlarını yerine getirirken, aynı zamanda sosyal adalete uygun olmaları ve hatta muamele ve istihlâk vergilerinin uygulaması ile bozulan vergi adaletini yeniden sağlamaları isteniyordu.

Çağdaş vergicilikte, gelir ve servet vergilerinin mali nitelikleri kadar, sosyal nitelikleri üzerinde de durulmakta oluşu, hatta hem bu vergilerin hem de muamele ve istihlâk vergi-

(129) Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/171), T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:8, C.18, Birleşim:64, 4.4.1949 günlü 1.Oturum'a Ek, Sıra Sayısı:147, s.6.

(130) Adnan Başer Kafaoğlu, "Türk Gelir Vergisi Sistemi", Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, E.S.E.K.H. İstanbul, 1970, s.82-86.

lerinin bazı hallerde sosyal politikanın bir aracı olarak doğrudan doğruya sosyal amaçlar için kullanıldıkları gerçeği gözlenmeye başlamıştı (131).

Gelir ve servet vergilerinin uygulanmasında, sosyal adalet düşüncesinin gündeme gelmesinin belli başlı nedenleri; gelir ve servet vergileri sahalarında vergilerden gittikçe artan bir hasılat beklenmesi, yüksek oranlı muamele ve istihlâk vergileri uygulaması, sosyal görüşlerin değişmesi ve sosyal politikanın ön plâna geçmekte bulunmasıydı.

Gelişmiş bir yapıya sahip olmayan, vasıtasız vergilerin uygulandığı ve dolaylı vergilerin önem kazanmadığı bir toplumda, sosyal adalet prensibinin ihmal edilmesi büyük bir sorun olarak ortaya çıkmayabilir. Ancak, Türkiye'de olduğu gibi, bir işçinin veya bir memurun gelirinden alınan vergi en düşük olarak % 20'yi aşarsa, mal ve hizmetler üzerinden en az % 15 oranında bir vergi alınır ve bu alınan vergiler gelir dağılımı üzerinde çarpıklıklara yol açarsa vergi politikasında sosyal adaleti ön plâna almamak vergi teorisi bir yana, büyük bir sosyal gerçeği görmezlik olacaktı. İşte bu nedenlerle, sosyal niteliği olmayan bir vergi sisteminin artık ülkemizde de uygulanamayacağına inanılıyordu (132). Bu nedenle Türkiye'de vergi reformu kaçınılmaz olmuştur.

Vergi sistemimizde bulunan Kazanç Vergisi tipik bir "sedüler" vergi özelliğindedir. Menkul sermaye iradı geniş ölçüde, gayrimenkul sermaye iradı ise tamamen vergi dışında bırakılmıştır. Aynı zamanda, modern bir vergide olması gereken, vergi karşısında eşitlik, ayırma prensibi, en az geçim indirimi ve artan oranlılık gibi ilkeler kazanç vergisinde yoktur. Gelir kavramını daha gerçekçi ve adil bir şekilde kapsayan, mükelleflerin gerçek

(131) Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/171), age. s.7 vd.

(132) Age. s.7 vd.

ödeme gücüne dayanan modern bir gelir vergisine ihtiyaç duyulmuştur. Getirilecek gelir vergisi yasası ile bu eksikliklerin ortadan kaldırılacağı düşünülmüştür. Ayrıca, Cumhuriyetin ilk yıllarında getirilen kazanç vergisi çeşitli değişiklikler geçirmiş olmasına rağmen etkin ve verimli bir yapıya kavuşturulamamıştı. Hatta bu değişiklikler vergiyi daha da karmaşık hale getirmiş, özellikle bu verginin üzerine eklenmiş olan ek vergiler uygulamayı güçleştirmiştir.

Kısacası, gerek verginin yönetimi ve gerekse vergi adaleti yönünden yeni bir vergi sistemine duyulan ihtiyacın büyümesi sonucu yapılan çalışmalarda, kazanç vergisi'nin iyileştirilmesine imkân görülemediği, yerine yeni bir vergi getirilmesi daha pratik bulunmuştur.

c. Ekonomik Nedenler

Çağdaş bir vergi sistemi, ülkenin tabii ekonomik gelişimine engel olmayan diğer bir deyişle iktisadi hayatın gelişmesi karşısında "tarafsızlığını" koruyan bir mali sistemdir. Bir verginin tarafsızlığı ise, en az geçim indirimi gibi sosyal amaçlı bazı muafiyetler dışında, aynı iktisadi faaliyet sahalarında, bazı zümreleri veya faaliyetleri diğerlerinin aleyhine olarak imtiyazlı muameleye tabi tutmamak demektir.

Vergi sistemimizde yer alan Kazanç Vergisi'nde "genellik prensibine" uyulmuyordu. Bu verginin uygulamasında daha önce de değinildiği gibi aynı sınıfa dahil tüccarlar bile beyannameli ya da beyannamesiz bulunmalarına veya teşebbüslerini sermaye şirketi haline getirmiş olmalarına göre birbirinden farklı muamele görüyorlardı. Bu yüzden tüccarın büyük bir kısmı ikinci sınıf mükellefiyete kaçmakta, bu ise, ticari ve sanayi işletmelerin büyümesine ve iktisaden gelişmesine engel olmakta hatta birçok işletmenin bölünmesine neden olmaktadır. Bu nedenlerle, kazanç vergisi'nin ekonomimizin gelişimi üzerinde iyi etkileri olmadığı,

sanayimizin gelişmesine engel olduğu anlaşılmıştı (133).

5. VERGİ REFORM ÇALIŞMALARI

Vergi reformunun gereği kabul edildikten sonra, bakanlar kurulu kararı ile kurulan bir bilirkişi komisyonu tarafından vergi reform çalışmaları başlatıldı. Bu komisyonda, Almanya'da uygulanan tipte bir verginin getirilmesinde rolü olan Alman Profesör F. Neumark'da bulunuyordu. Komisyon gelir vergisi ve kurumlar vergisi'nden başka esnaf ve sanatkârlar için de ayrı bir verginin getirilmesini önerdi. Esnaf ve sanatkârlar için ayrı bir vergi getirilmesinin nedeni, bu gibi küçük işletmelerin defter tutmayı gerektiren çağdaş bir gelir vergisi kapsamına etkili ve kalıcı biçimde alınmasının güçlüğü idi.

Komisyon raporu açıklandıktan ve hele ona dayalı kanun tasarıları Maliye Bakanlığı'nda hazırlandıktan hemen sonra (134), kamuoyunda, en başta reformla vergi yükleri artacak çevrelerin körüklediği şiddetli ve uzun süren bir mücadele başladı. Basın, radyo, sanayi ve ticaret odaları gibi meslek kuruluşları tartışmaları hareketlendirdi. Buna bağlı olarak, vergi reform kongreleri, dernek ve kuruluşlarca düzenlenen protesto mitingleri yapıldı (135).

Gelir Vergisi Kanunu tasarısının Meclis'te görüşülmesi sırasında; bilanço usulüne göre defter tutacakların zor durumda kalacağı, defter ve belge tutma alışkanlığının olmadığı, vergi idaresinin de mevcut şekliyle bu vergiyi uygulamakta güçlük çekeceği, belirtilmiştir. Ayrıca, zirai kazançların vergilendirilmemesinin nedeni Maliye Bakanlığı'na sorulmuş, Maliye Bakanı verdiği cevapta, zirai kazançları tespit etmenin çok güç olduğunu,

(133) Age. s.9 vd.

(134) Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi Kanun Tasarılarının T.B.M.M.'ne verilme tarihi: 25 Nisan 1947.

(135) Fritz Neumark, Boğaziçine Sığınanlar, Çev: Şefik Alp Bahadır, İ.Ü. İ.F. Maliye Enstitüsü Yayını, No:66, Ercivan Matbaası, İstanbul, 1982, s.171.

bu yüzden zirai kazançların vergi dışı bırakıldığını belirtmiştir (136).

Getirilen tasarı gerçekten bir reform niteliğindedir. Gelir vergisi çağdaş bir görünüm kazanıyordu. Bünyesinde bulunduğu, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma gibi ilkeler vergi adaletini sağlamaya çalışıyordu. Bu amaçla mükellefin gelirlerinin toplanarak bunun üzerinden vergi alınması ve şahsi unsurun gözetilmesi de sağlandı. En büyük eksiklik ise zirai kazançların vergilendirilmemesi idi.

Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ile birlikte sistemin tamamlanması için Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi Kanun tasarıları da görüşüldü. İki yılı aşan bir süre sonunda, tasarılar esasta değişikliğe uğramadan kanunlaştı (137).

Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretler hakkındaki hükümleri 1951 bütçe yılı başından itibaren, diğer hükümleri ile Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi hükümleri ise 1 Ocak 1950 tarihinden itibaren yürürlüğe girdi.

6. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1940-1950 yıllarında, vergi politikasını etkileyen en önemli olay, şüphesiz ikinci dünya savaşıdır. Türkiye her ne kadar savaşa girmemişse de, daha önce belirttiğimiz nedenlerle artan kamu harcamalarını karşılayabilmek amacıyla mevcut vergilere zamlar yapılmış, ayrıca yeni vergi kanunları çıkarılmıştır.

Şimdi vergi yapısındaki değişiklikleri tablolar yardımı ile açıklayalım.

(136) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem: 8, C.18, Birleşim:64, 4 Nisan 1949 günlü 1. Oturum, s.33 vd.

(137) Düster, 3.Tertip, C.30, s.1125, 1178 ve 1196.

Tablo IX

Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı
(Her Grubun Toplam İçindeki Payı %)

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi Gelirleri</u>	<u>Vergi Dışı Gelirler</u>	<u>Özel Gelirler ve Fonlar</u>
1940	43	10	47
1941	49	8	43
1942	75	12	13
1943	73	26	1
1944	82	13	5
1945	80	13	7
1946	71	20	9
1947	68	7	25
1948	74	9	17
1949	86	5	9
1950	88	4	8

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.3.

Dönem içinde genel bütçe gelirleri tahsilatını gösteren Tablo IX'a baktığımızda, açık finansman dışında borçlanmaya da geniş olarak başvurulmuş savaş yıllarında, ilk olarak vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payının düştüğü görülmektedir. Ancak, 1942'den itibaren getirilen yeni vergilerin etkisiyle söz konusu oranda önemli bir yükselme olmuştur. Savaş sonrası dönemde de vergilerin payının yüksekliği devam etmektedir. Özel gelirler ve fonlar payında 1947 ve 1948 yıllarındaki yükselme ise, dış yardım gelirleri ile oluşmuştur.

Tablo X

Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%)

<u>Yıllar</u>	<u>Gelir Üzerinden Alınan Vergiler</u>	<u>Servet Üzerinden Alınan Vergiler</u>	<u>Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler</u>
1940	39.5	7.4	53.2
1941	35.9	8.2	55.9
1942	20.0	41.6	38.4
1943	36.4	10.5	53.1
1944	36.1	13.0	50.9
1945	42.6	6.2	51.2
1946	37.3	4.8	57.9
1947	34.5	6.2	59.2
1948	37.1	3.9	59.0
1949	33.4	2.8	63.8
1950	33.0	3.0	64.0

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.4'ten yararlanılarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

1931 yılından beri yükselmeye başlayan gelir üzerinden alınan vergiler payındaki yükselişin bu dönemde de devam ettiğini söyleyebiliriz. Servet vergilerinde 1942 yılında ortaya çıkan büyük sıçrama ise, varlık vergisi'nin bir sonucudur. 1945'ten itibaren servet vergilerinin payında belirli bir düşmenin olduğu dikkati çekmektedir (Bkz.Tablo X).

Tablo XI

Vergi Gelirlerinin Yüzde Dağılımı

<u>Yıllar</u>	<u>Vasıtasız Vergiler</u>	<u>Vasıtalı Vergiler</u>
1940	47	53
1941	44	56
1942	62	38
1943	47	53
1944	49	51
1945	49	51
1946	42	58
1947	41	59
1948	41	59
1949	36	64
1950	36	64

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.5.

Varlık vergisinin uygulandığı yıllar dışında, dönem boyunca vasıtasız vergiler oranının giderek azaldığı, buna karşılık vasıtalı vergiler payının yükseldiği görülmektedir (Bkz. Tablo XI). Bu bileşimde, vergilemede iktidar kuralını gerçekleştirecek araçların kullanılmadığı vasıtalı vergilerin ağırlıklı bir yer tutması, vergi reformunu gerektiren nedenlerden birini oluşturmuştur.

Tablo XII

Vergi Yüğü ve Vergi Gelirlerinin Esnekliği

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi Yüğü</u> <u>(Vergiler/GSMH-%-)</u>	<u>Vergilerin</u> <u>GSMH'YA Göre Esnekliği</u>
1940	9.6	1.1
1941	10.4	1.4
1942	11.7	1.2
1943	8.2	x
1944	12.4	x
1945	9.5	2.7
1946	10.7	1.6
1947	14.6	4.9
1948	11.4	x
1949	15.4	6.0
1950	12.8	x

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.6 ve 7.

Not : x işaretli yıllarda vergi gelirleri ile GSMH ters yönde değişmiştir. (Örneğin, GSMH'daki bir artışa rağmen vergilerde düşüş olmuş veya tam tersi olmuştur.)

Dönem içindeki vergi yükünü ve vergi gelirlerinin esnekliğini gösteren Tablo XII'den, savaş sonrası yıllarda vergi yükünün önceki yıllara oranla arttığını görebiliriz. Vergilerin esnekliği ile ilgili sütundan ise, vergi sisteminin istikrarlı bir esneklikten uzak olduğunu ve genel olarak esnekliğin düşük bulunduğunu söylememiz mümkündür.

Görüldüğü gibi yapılan zamlar ve olağanüstü nitelikteki vergilerin sisteme dahil edilmesiyle, uygulamada, bir vergi memurunun mükellefin ödeyeceğı vergileri hesaplayabilmesi başlı başına bir sorun olmuştur (138).

(138) Egesoy, age. (Vasıtasız Vergiler), s.112.

1946'dan itibaren çok partili demokrasiye geçişimiz, kamuoyunun çeşitli biçimlerde oluşturduğu baskı unsurunun önemini hayli arttırmıştır (139). Böylece partiler kendilerinin iktidar olup olmamasına karar veren seçmenlerin üzerinde ağırlığı olan, baskı gruplarının istekleri doğrultusunda kanun hazırlamaya başlamışlardır.

(139) Baskı gruplarının çeşitleri ve politika üzerindeki etkileri için Bkz. Ted George Geortzel, Political Society, Rand Mc.Nally College Publishing Company, Camden, May, 1975, s.29 vd.

BÖLÜM III

1950-1960 DÖNEMİ VERGİ POLİTİKALARI

A. HÜKÜMET PROGRAMLARINDA ÖNGÖRÜLEN VERGİ POLİTİKASI

Dönemin başında, 14 Mayıs 1950 tarihinde yapılan seçimler sonucunda, Demokrat Partinin seçimi büyük bir farkla kazandığını görmekteyiz. Liberal bir düşünce sistemini benimseyerek iktidara gelen, Demokrat Parti Hükümeti'nin 29 Mayıs 1950 tarihli programında izlenecek vergi politikasına da genel olarak değinilmiştir. Parti programına sadık kalınarak hazırlandığı belirtilen Hükümet programının bu bölümünde, yapılacak yeni düzenlemelerle vergi sisteminin iyileştirileceği, özellikle vasıtalı vergiler oranını vasıtasızlar aleyhine indirmek suretiyle vergi adaletine yaklaşmak prensibinin tamamıyla benimsendiği, belirtilmiştir. Ayrıca, geniş halk kitlelerini sıkan ve üretimi baskı altında tutan birtakım vergilerden indirimler yapmak suretiyle dar gelirli vatandaşları ve üretim hayatını ferahlığa kavuşturmak

gereğine inanıldığı ve bu amaçla vergilerimizin yeniden gözden geçirileceği ifade edilmiştir (1).

2 Mayıs 1954 tarihinde yapılan seçim sonucunda, Demokrat Parti'nin seçimi büyük bir farkla, ikinci kez kazandığını görüyoruz. Kurulan Hükümet'in 24 Mayıs 1954 tarihli programında vergi politikasına ilişkin olarak hayvanlar vergisinin kaldırılacağı, esnaf vergisinin süratle ele alınıp, kazançları az olan yüzbinlerce esnafın mutlak surette vergi dışında bırakılmasının sağlanacağı, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun iyileştirileceği, belirtilmiştir. Ayrıca, sanayinin gelişimi bakımından sakıncaları bilinen Muamele Vergisi'nin kaldırılacağı, böylece mükellefin tatmin edilip, bu vergiye yönelen şikayetlerin tamamen ortadan kaldırılacağı, açıklanmıştır (2).

27 Ekim 1957 de yapılan seçimlerde yeniden çoğunlukla iktidara gelen Demokrat Parti'nin 4 Aralık 1957 tarihli Hükümet Programında vergiler konusuna önceki programlara göre daha da genel olarak değinilmiştir. Buna göre, programda, ülkemiz bünyesine uygun, aynı zamanda yatırımların ve kamu hizmetlerinin ihtiyaçlarını karşılayabilecek adil, modern ve gelişmiş bir sisteme geçilmesinin Hükümet'in mali amacı olduğu, belirtilmiştir (3).

B. DÖNEM İÇİNDE GERÇEKLEŞEN VERGİ POLİTİKASI

1. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Dönemin başından itibaren uygulanmasına başlanan Gelir Vergisi'nde dönem boyunca bazı değişiklikler yapılmasına rağmen, bu değişiklikler genellikle sistemin esasını fazla bozmayacak nitelikte olmuştur.

(1) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:9, C.1, s.24.

(2) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:10, C.1, s.21.

(3) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:11, C.1, s.57.

İlk olarak, 27 Temmuz 1951 tarihinde, ücretlerde yapılan istisnayı düzenleyen madde'de bir değişiklik yapılarak, emekli, dul ve yetimlerle, harp malülleri için bir istisna getirilmiştir (4). Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretler hakkındaki hükümlerinin uygulanmaya başladığı 1 Mart 1951 tarihine kadar, emekli, dul ve yetimleri ile harp malülleri aylıkları, T.C. Emekli Sandığı Kanunu'nun 81.maddesinin (b) fıkrasındaki bir geçici hükümle, kazanç, iktisadi buhran, muvazene ve hava kuvvetlerine yardım vergisinden istisna edilmişti. 1 Mart 1951 tarihinden sonra bu hüküm yürürlükten kalktığı için, emekli, dul ve yetimleri ile harp malüllerinin daha fazla vergi vermelerine ve dolayısıyla mağdur duruma düşmelerine neden olunmuştur. Bu durumu gidermek amacıyla söz konusu değişiklik yapılmıştır (5).

Daha sonra 10 Şubat 1954'de, Gelir Vergisi Kanunu'nda sosyal amaçla ufak bir değişiklik yapılarak, sakatların ücret gelirlerinden yapılacak istisnayı düzenleyen hüküm genişletilmiştir (6).

Gelir Vergisi Kanunu'nun muaflik ve istisnaları düzenleyen ikinci kısmında yer alan önemli muafiyetlerden biri de, esnaf muaflığı idi. Esnaf muaflığı ile, kanunda belirlenen sınırları aşmayacak şekilde esnaflık yapan kişiler gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu sınır genel ve özel şartlar diye çizilmiş olup, genel şartlar kısaca;

- Kendi işyerinde bilfiil çalışmak veya bulunmak,
- İşyerlerinin yıllık kira tutarı 720.-TL.yı aşmamak,
- Ayrıca, ticari kazancı dolayısıyla gelir vergisine tabi olmamak, şeklinde belirtilmiş, ayrıca çeşitli iş kollarına göre, değişik tutarları içeren özel şartlar getirilmiştir (7).

(4) 5820 Sayılı Kanun, Düştur, 3.Tertip, C.32, s.1854.

(5) 5820 Sayılı Kanun'un Gerekçesi, T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:9, C.9, 13.7.1951 günlü 99.Birleşim'e Ek. Sıra Sayısı:230, s.1.

(6) 6247 Sayılı Kanun, Düştur, 3.Tertip, C.35, s.354.

(7) 5421 Sayılı G.V.K. Mad.10 ve 11, Düştur, 3.Tertip, C.30, s.1128.

20 Mayıs 1955'te, kanunda belirlenen esnaf muaflığı sınırları düşürülerek, gelir vergisinin uygulama alanı genişletilmiştir (8). Bu değişikliğin amacı, Esnaf Vergisi'nin kaldırılması nedeniyle, iş hacmi nispeten yüksek olan esnafı, gelir vergisi kapsamına almaktı. Bu durum, yeniden birçok esnaf ve sanatkârı defter tutmak, belge düzenlemek ve saklamak, beyanname vermek zorunda bırakmış olması nedeniyle şikayetleri arttırmıştır. Bu nedenle yaklaşık 1.5 yıl sonra, esnaf muaflığı esasları tekrar gözden geçirilmiş, 1 Eylül 1956 tarihinde küçük esnaf sadece defterden değil vergiden de kurtarılmıştır (9). Bu kanunla muaflık ölçüleri hayli yükseltilmiş, belirlenen sınırın üstünde kazanan esnafta rahatlıkla kazancını bu sınırın altında gösterebilmiştir (10).

Dönem içinde Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan son değişiklik, 8 Şubat 1957 tarihinde 6908 Sayılı Kanunla yapılmıştır (11). Bu değişiklikle, kanunda belirtilen en az geçim indirimini hadleri yükseltilmiştir. Ayrıca, gelir vergisi tarifesi uzatılmış yüksek gelir dilimlerinde uygulanan oran yükseltilmiştir (12).

2. ESNAF VERGİSİ KANUNU

Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen genel ve özel şartların altında faaliyet gösteren esnaf, gelir vergisinin gerektirdiği defter tutma yükümlülüğünü yerine getirecek güçte olmadığından ve az kazanç elde etmesi nedeniyle gelir vergisinden

(8) 6582 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.36, s.1485.

(9) 6838 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.37, s.2503.

(10) Esat Tekeli, "Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası" Maliye Enstitüsü Konferansları, 4.Seri, Sene 1958, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, No:6, İstanbul, 1959, s.7.

(11) Düstur, 3.Tertip, C.38, s.400.

(12) 100.000.-liradan daha fazla matrahlara uygulanan % 35 oranı 175.000.-liranın üstü için % 60'a kadar yükseltilmiş, 300.000.-lira ve daha fazlası için % 50 oranı tesbit edilmiştir.

muaf tutulmuşlardır.

Belirtilen şekilde, muaflik kapsamına giren küçük sanat ve ticaret erbabı, kazanç vergisinin uygulandığı zamanlarda gayrisafi irat esasına göre ve dış karinelere dayanılarak vergilendirilmekte iken, bu kez tamamen vergi dışında kalmış oluyordu.

Gelir Vergisi Kanunu hazırlanırken, böyle geniş bir kitlenin vergi dışı kalması verginin genelliğini bozduğu gibi, muaflik hadlerinin altına inmek yoluyla gelir vergisinden kurtulmanın cazip bir hal alması nedeniyle vergiden kaçınmanın artacağı düşünülmüştür. Bu nedenle, esnaf muafliğından yararlananlar için Esnaf Vergisi Kanunu hazırlanmış ve 1 Ocak 1950 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur (13).

Esnaf vergisi, küçük sanat ve ticaret erbabının buldukları şehir ve yaptıkları iş itibarıyla, işyerinin kirası veya gayrisafi iradı esas alınarak, gezici esnaf için de takdir olunan gündelik kazançta dayanılarak alınan bir vergi idi. Bu vergi beş yıl süren bir uygulama süresinden sonra 20 Mayıs 1955 tarih ve 6582 Sayılı Kanun'la kaldırılmıştır (14).

3. GİDER VERGİLERİ KANUNU'NUN KABUL EDİLiŞİ

Yirmi yıldan fazla bir süreden beri, dolaylı vergi olarak uygulanmakta olan Muamele Vergisi, kamuoyundan eleştiriler alıyordu. Bu eleştiriler genellikle; Muamele Vergisi'nin pahalılığa neden olduğu, sınai gelişmeyi önlediği, vergi kaçakçılığını teşvik ettiği, verginin uygulamasının mükellefler için bunalıcı olduğu, şeklinde idi (15).

Muamele Vergisi'nin yerine, "Muamele Vergisi'nin memleketimizdeki bugünkü tatbikat ve şeklini kaldırmak, bazı vasıtalı

(13) 3 Haziran 1949 Tarih ve 5425 Sayılı Esnaf Vergisi Kanunu, Düster, 3.Tertip, C.30, s.1196.

(14) Düster, 3.Tertip, C.36, s.1485.

(15) Gider Vergileri Kanunu Gerekçesi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:10, C.13, 11.7.1956 günlü 88.Birleşim'e Ek, Sıra Sayısı:264, s.10 vd.

vergilerimizi günün icaplarına uygun bir düzene kavuşturmak ve bunları bir metinde toplamak maksadıyla" hazırlanan Gider Vergileri Kanunu kabul edildi (16).

4. VERGİ KANUNLARINDA YAPILAN DİĞER DEĞİŞİKLİKLER

İleride tamamen kaldırılması düşünülen Hayvanlar Vergisi Kanunu'nda 27 Temmuz 1951 tarihinde, verginin aşamalı olarak hafifletilmesi amacıyla bazı değişiklikler yapıldı (17).

28 Şubat 1957 tarihinde ise 6936 Sayılı Hususi Otomobil Vergisi Kanunu kabul edildi (18). Bu kanun kısmi bir servet vergisi niteliğindedir.

Yirmi yıldan fazla bir süreden beri uygulanmakta olan bir diğer vergi de Veraset ve İntikal Vergisi idi. Bu vergideki mevcut hükümler, zamanla ülkemizin sosyal ve iktisadi bünyesine cevap vermekten uzak kalmış, buna karşılık çeşitli nedenlerle bu kanun yenilenememişti (19). Bu nedenle Veraset ve İntikal Vergisi de 8 Haziran 1959 tarihinde 7338 Sayılı Kanunla yeniden düzenlendi (20). Halen yürürlükte olan bu kanun, eski kanunla kıyaslanmayacak derecede ileri ve yeni bir adımdı (21).

C. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dönemin başında, 14 Mayıs 1950 tarihinde yapılan seçimlerde CHP'nin, Demokrat Parti karşısında ağır bir yenilgi aldığını

-
- (16) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:10, C.11, 28.5.1956 günlü 69.Birleşim, s.485.; Düster, 3.Tertip, C.37, s.1982.
- (17) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:9, C.9, 25.7.1951 günlü 104.Birleşim, s.324 vd.; 5818 Sayılı Kanun, Düster, 3.Tertip, C.32, s.1850.
- (18) Düster, 3.Tertip, C.38, s.680.
- (19) T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, Devre:11, C.9, 8.6.1959 günlü 78. Birleşim'e Ek, Sıra Sayısı:315, s.1302.
- (20) Düster, 3.Tertip, C.40, s.1302.
- (21) Selahattin Tuncer, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No:32/9, İstanbul, 1966, s.100.

görüyoruz. Bu sonuçta, 1947 yılından itibaren üzerinde epey tartışılan ve 1949 yılı sonunda kabul edilen vergi reform paketinin kamuoyunda yarattığı olumsuz tepki, büyük rol oynamıştır, diyebiliriz.

Vergi Sisteminde yapılan reform ne kadar iyi niyetle yapılırsa yapılsın, vergi yükü artan kesimlerin körüklediği bir huzursuzluk toplumu etkileyince, bu tepki doğal olarak, siyasi tercihi belirlemek amacıyla yapılan ilk genel seçimde kendini göstermiş ve iktidar el değiştirmiştir.

Esnaf kitlesinin baskıları sonucu, Esnaf Vergisi Kanunu'nun kaldırılması ile, evvelce bu vergiye tabi esnafın bir kısmının, gelir vergisi kapsamına alınması amacıyla, gelir vergisindeki esnaf muafiyeti sınırının düşürüldüğünü görüyoruz. Ancak, aradan 1.5 yıl geçmeden, bu sınırın tekrar yükseltilmesi ile esnaf kitlesinin önemli bir kısmı vergi dışı bırakılmıştır. Büyük ölçüde siyasi nedenlerle yaratılan bu durum, adalet, tarafsızlık ve genellik gibi ilkelerin çiğnenmesine yol açmıştır (22).

Tarım faaliyetinden elde edilen kazançlar Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir (23). Tarım faaliyetinin ne olduğu geniş olarak yorumlanmış ve kanunda açık açık belirtilmiştir. Uygulamaya konan çağdaş nitelikteki gelir vergisinin en büyük eksikliğini tarım kazançlarına tanınan bu istisna diğer bir deyişle zirai kazançların vergi dışı bırakılması oluşturuyordu. Bu istisna sistemin teknik mekanizmasının işlemlerini de aksatmaktaydı. Demokratik bir düzende bütün vatandaşların yararlanacağı devlet masraflarına, yine bütün vatandaşların aralarında bir fark gözetmeksizin vergi ödeme güçlerine göre iştiraki gerekmektedir (24).

Bu durum, hem mali amaca hem de sosyal adaleti sağlama amacına ters düşüyordu. Bu dönem içerisinde, Gelir Vergisi'nin bu

(22) Esat Tekeli, agm. s.8.

(23) 5421 Sayılı G.V.K. Mad.19, Düstur, 3.Tertip, C.30, s.1131

(24) Gülten ve Haydar Kazgan, "Türkiye'de Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ile İlgili Bir İnceleme", İ.Ü.İktisat Fakültesi Mecmuası, C.21, Ekim 1959-Temmuz 1960, No:1-4, s.118.

eksikliğini kapatmak için bazı tasarılar hazırlandı. Ancak, bu tasarıların hiç biri yasama organından geçirilemedi (25).

Ülkemizde zirai kazanç erbabının daha ziyade köylüler olduğu bunların sağladıkları kazançların normal olarak en az geçim indiriminin altında bulunduğu ve bunları vergilendirmeye gitsek dahi mükellefine ve hazineye külfet yükletileceği, ayrıca kültür seviyesinin düşük olması nedeniyle defter tutma imkânlarının bulunmadığı gibi, gerekçeler ileri sürülerek zirai kazancın vergiden istisnası haklı gösterilmek istenmiştir (26).

Ayrıca, genç Türkiye Cumhuriyeti'nin toplumsal yapısı, geleneksel toplum ya da modernleşme sürecinin başlangıç dönemindeki toplumsal yapılara uymaktaydı. Bu tip toplumlarda olduğu gibi (27), milli gelirimiz tarıma dayanıyordu. Milli gelirin % 40'ını ziraatten sağlayan bir ülkenin bu kazanç türünü gelir vergisi dışında bırakması, milli gelirin 1/3'ünden fazlasını bir kaleme vergi dışı bırakmak demektir (28).

Dönem içinde Muamele Vergisinin yerine getirilen Gider Vergileri Kanunu ise, umulanın aksine bir iyileştirme getirmemiş aksine sanayicilerin baskısı ile muamele vergisine kıyasla daha geri bir sistem getirmiştir (29). Bu kanun dolaylı vergileri bir tek genel satış vergisi ya da istihsal vergisi metninde toplamak amacını gerçekleştirememiştir. Bunun yerine, daha yaygın tabanlı muamele vergisini daha dar bir mamül ilk maddeler tabanına aktaran bir istihlak vergileri derlemesinden ibaret

(25) Agm. s.118 vd.

(26) Beysan Keyder, "Zirai Sektörde Vergilendirme", Maliye Enstitüsü Konferansları, Dördüncü Seri, Sene 1958, I.U.İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayını, No:6, İstanbul, 1959, s.168.

(27) Harman Hinrich, A General Theory of Tax Structure Change During Economic Development, I.B.Harward Law School International Tax Programme, Cambridge, 1966, s.83.

(28) Gülten ve Haydar Kazgan, Türkiye'de Maliye Politikası 1950-1960, I.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, No:16, İstanbul, 1964, s.14.

(29) Bulutoğlu, age. (Türk Vergi Sistemi, C.I), s.57.

kalmıştır (30).

Dönem içinde özellikle Gelir Vergisi'nin uygulaması sonucunda, vergi yükünün adil olmadığı genellikle ücretliler aleyhine bulunduğu, vergilerden beklenen optimal hasılanın sağlanamadığı bir gerçektir. Ayrıca, vergi sistemimiz iktisadi kalkınmaya yardımcı olacak şekilde düzenlenmemesi nedeniyle, ekonomik fonksiyonlarını yerine getiremiyordu. Ancak bu aksaklıklara rağmen, bu dönemde modern bir gelir ve kurumlar vergisi uygulamasına geçilmiştir, diyebiliriz.

Ayrıca, bir önceki dönemin sonunda reform hareketiyle getirilen Vergi Usul Kanunu da (31) 1950'den bu yana, ülkemizde, defter, fatura, değerlendirme, itiraz ve bunun gibi müesseselerin yerleşmesine neden olmuştur. Böylece vergi sistemine bir düzen getirilmiştir.

Dönemin başında vergi reformlarıyla birlikte "vergi idaresinde reorganizasyon" yapılması da gerekmiş ve bu yeni düzenleme çıkarılan bir kanunla gerçekleştirilmiştir (32). 1950'den önceki dönemde, özellikle büyük şehirlerde, vergi idaresi yetersiz ve dağınık durumda kalmıştır. Vergi idaresi içerisinde çağdaş anlamda bir işbölümü ve çalışma yöntemi gerçekleştirilememiş, memurların yetki ve sorumlulukları kesin bir şekilde belirlenememiştir (33).

Yeni getirilen vergilerin beyana dayalı olması da, idarenin yeni bir düzenlemeye gitmesini gerektirmiştir. Yapılan düzenlemeyle, vergi idarelerinin faaliyetleri yeniden düzenlenmiş ve idare-mükellef ilişkileri düzelme yoluna girmiştir. Ancak, aradan geçen otuz yıldan fazla zaman içerisinde, ülkemizin ekonomik ve sosyal koşullarının değişmesi sonucu vergi idaresinin ihtiyaç-

(30) Age. s.57.; Esat Tekeli, agm. s.9.

(31) 7 Haziran 1949 Tarih ve 5432 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.30, s.1220.

(32) 24 Mart 1950 Tarih ve 5655 Sayılı Kanun, Düstur, 3.Tertip, C.31, s.2001.

(33) 5655 Sayılı Kanun'un Gerekçesi, T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:8, C.25-D, Sıra Sayısı:281, s.1 vd.

lara uygun şekilde düzenlenmesi gereği, yeniden ortaya çıkmıştır.

Dönem içindeki Hükümet Programlarıyla izlenen vergi politikası arasındaki ilişkiye belirleyebilmek amacıyla Hükümet programlarına baktığımızda, vergi politikasına kısaca ve çok genel hatları ile değinildiğini görüyoruz. Ancak, dönem boyunca hükümetlerin Meclis'te çoğunlukla iktidar olması nedeniyle, vadelenlerin, Hayvanlar Vergisi'nin kaldırılacağına ilişkin husus haricinde, yerine getirildiğini söyleyebiliriz.

Şimdi vergi yapısındaki değişiklikleri tablolar yardımı ile açıklayalım.

Tablo XIII

Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı
(Her Grubun Toplam İçindeki Payı %)

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi Gelirleri</u>	<u>Vergi Dışı Gelirler</u>	<u>Özel Gelirler ve Fonlar</u>
1950	88	4	8
1951	75	7	18
1952	71	3	26
1953	75	10	15
1954	81	10	9
1955	72	10	18
1956	78	11	11
1957	76	19	*5
1958	74	21	5
1959	79	11	10
1960	75	11	14

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.3.

Vergi gelirlerin bileşiminde gelir üzerinden alınan vergiler payının, dönem başında düşüş göstermesine rağmen, dönemin ikinci yarısından itibaren bir yükselmenin olduğu izlenmektedir (Bkz.Tablo XIV).

Tablo XV

Vergi Gelirlerinin Yüzde Dağılımı

<u>Yıllar</u>	<u>Vasıtasız Vergiler</u>	<u>Vasıtalı Vergiler</u>
1950	36	64
1951	27	73
1952	27	73
1953	32	68
1954	35	65
1955	36	64
1956	40	60
1957	40	60
1958	38	62
1959	36	64
1960	42	58

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.5.

Tablo XV'de ise, dönem başında çok düşük olan vasıtasız vergiler oranının dönem sonuna doğru yükseldiği, buna rağmen, vasıtalı vergiler karşısında daha az yer tuttuğunu görmekteyiz. Gelişmekte olan ülkelerdeki vergi gelirleri bileşiminin tipik bir göstergesi olan bu durumun nedeni, bir önceki dönemde olduğu gibi, yeni gelir vergisi uygulamasına geçilmesine rağmen ortaya çıkan aksaklıklar ve bunun sonucu verimin düşük olmasıyla açıklanabilir.

Tablo XVI

Vergi Yüğü ve Vergi Gelirlerinin Esnekliği

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi Yüğü</u> <u>(Vergiler/GSMH-%-)</u>	<u>Vergilerin</u> <u>GSMH'ya Göre Esnekliği</u>
1950	12.8	x
1951	10.6	x
1952	11.8	1.8
1953	10.9	0.9
1954	12.1	6.8
1955	11.7	0.8
1956	11.7	0.9
1957	10.3	0.5
1958	10.1	0.9
1959	11.5	1.7
1960	11.0	0.3

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.6 ve 7.

Not : x işaretli yıllarda vergi gelirleri ile GSMH ters yönde değişmiştir. (Örneğin, GSMH'daki bir artışa rağmen vergilerde düşüş olmuş veya tam tersi olmuştur.)

Tablo XVI'yı incelediğimizde, 1950 yılında vergilerin gayrisafi milli hasılaya oranı % 12.8 iken sonraki yıllarda sürekli olarak bu rakamdan daha aşağıda oluşmuştur. Bunun nedeni dönemin başında vergi sistemine getirilen değişikliklere rağmen, vergi sisteminin gelir esnekliğinin düşük kalmasıdır. Tablodan da görüldüğü gibi esneklik çoğunlukla bir'in altındadır. 1954 yılında görülen yüksek katsayı ise söz konusu yılda, gayrisafi milli hasıla artış hızının önemli ölçüde azalmış olması dolayısıyla açıklanabilir.

BÖLÜM IV

1960-1970 DÖNEMİ VERGİ POLİTİKALARI

Dönemin ilk aylarında, 27 Mayıs 1960 tarihli askeri müdahale ile askeri yönetimin iktidara geldiğini görüyoruz. Bu tarihten sonra vergiler yeniden gözden geçirilmeye başlandı. Çünkü, bu yıllarda 1950 yılındaki reforma rağmen vergi sisteminin yeniden ele alınıp iyileştirilmesi için kamuoyunda tartışmalar yapılıyordu.

1950 yılında yapılan vergi reformunu izleyen yıllarda uygulamalar sonucunda doğal olarak aksayan yanlar ortaya çıkmıştı. Vergi yükünün adil olarak dağıtılamaması, vergilerden beklenen optimal hasılanın sağlanamaması ve vergi sisteminin iktisadi kalkınmaya yardımcı olacak şekilde düzenlenmemesi, vergi sisteminde yeniden değişiklikler yapılmasını zorunlu kılıyordu.

A. VERGİ SİSTEMİNDE YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER

Yukarıda belirtilen aksaklıkları gidermek amacıyla, 27 Mayıs 1960 tarihinden 1961 yılı başlarında Kurucu Meclis'in faaliyetine geçmesine kadar olan dönemde Milli Birlik Hükümeti ta-

rafından önemli vergi değişiklikleri yapılmıştır (1).

1. GELİR VERGİSİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Milli Birlik Hükümeti'nce yapılan en önemli değişiklik, temel vergi olan gelir vergisinde olmuştur. Gelir Vergisine ait ilk kanun tamamen kaldırılarak, vergi kanunu yeniden yazılıyor-muşçasına yeni baştan kaleme alınmış, gerekli değişiklikler yapılarak, hiçbir değişikliğe uğramayan maddeler aynen korunmuştur. Önemli değişiklikler kısaca aşağıdaki hususlardan ibarettir.

a. Tarım Kazançlarının Vergi Kapsamına Alınması

31 Aralık 1960 tarih ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (2) ile getirilen en büyük yenilik, tarım kazançlarının vergilendirilmesidir. Önceki Gelir Vergisi Kanunu'nda tarım kazançlarının tümü vergilendirilmezken, yeni kanunla, küçük çiftçi muaflığı sınırını aşan ölçüde kazanç elde edenlerin, zirai kazançlarının vergiye tabi olacağı belirtilmiştir (3).

Kanunda, zirai kazanç, zirai faaliyet, zirai işletme, çiftçi ve mahsul gibi verginin uygulanmasında esas olacak kavramlar tanımlanmış, vergiden muaf çiftçilerin muaflik hadleri, birisi işletme büyüklüğü diğeri de yıllık satış tutarı olmak üzere iki ölçüye dayandırılmıştır (4).

b. Esnaf Muaflığının Daraltılması ve Götürü Usul

Yapılan değişiklikle esnaf muaflığının sınırları daraltılmış, esnaf muaflığı sınırlı gelire sahip gezici ticaret ve sanat erbabına hasredilmiştir.

(1) Akbank, age. s.624.; Egesoy, age. (Cumhuriyet Devrinde Vasıtasız Vergiler), s.173 vd.; Bulutoğlu, age. (Türk Vergi Sistemi, C.I), s.58, İlhan Özer, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, No:161, Ankara, 1974, s.30 vd.

(2) Düstur, 4.Tertip, C.1, s.850.

(3) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Mad.52.

(4) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Mad.10 vd.

Ayrıca, kanunda sayılan genel ve özel şartları haiz bulunan, iş hacimleri sınırlı bir zümre götürü usulde gelir vergisine tabi tutulmuştur. Götürü usul alanı ticari kazançları da kapsayacak şekilde genişletilmiş buna karşılık, genel ve özel şartlar kısmen daraltılmıştır.

c. Servet Beyanının Getirilişi

Yapılan değişiklikle getirilen önemli müesseselerden biri de, vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla düşünülmüş servet beyanıdır. Buna göre, belli istisnalar dışında yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olan gelir vergisi mükellefleri her yıl vergi beyanı ile birlikte servetlerini de beyan edeceklerdir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nda mevcut olan vergi güvenlik önlemlerinden gider esası ile ortalama kâr hadleri müesseseleri de yeniden ele alınıp, değiştirilmiştir. Gelir vergisi tarifesi de yeniden düzenlenen hususlardandır.

2. KURUMLAR VERGİSİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bazı değişiklikler yapan 30 Aralık 1960 tarih ve 192 Sayılı Kanuna göre (5), kurumlar vergisine tabi sermaye şirketleri ve kooperatiflerde vergi oranı % 10'dan % 20'ye çıkartılmış, diğer kurumlarda % 35 olan kurumlar vergisi oranı aynen korunmuştur.

Ayrıca, dar mükellefiyete ilişkin konularda safi kurum kazancının tesbitinde ve tasfiye konusuna ilişkin hükümlerde bazı değişiklikler yapılmıştır.

(5) Düstur, 4.Tertip, C.1, s.845.

3. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Bu konuda yapılan en önemli değişiklik bu vergilerin hesabında esas alınacak matrahlara uygulanan katsayıların (misillerin) yükseltilmesi olmuştur.

3 Ocak 1961 tarih ve 206 Sayılı Kanun'la arazinin tahrir değerleri on kat arttırıldı (6). Binalarda da 1.6.1942'den önce takdir edilmiş bulunan gayrisafi iratlar meskenlerde beş, diğer binalarda altı misli, 1.6.1942-28.2.1947 tarihleri arasında tesbit edilmiş gayrisafi iratlar meskenlerde dört, diğerlerinde beş misli, 1.3.1947-11.5.1953 tarihleri arasında tesbit edilmiş gayrisafi iratlar meskenlerde iki, diğerlerinde üç misli arttırılıyordu (7).

4. DİĞER VERGİ KANUNLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

4 Ocak 1961 tarihinde 213 Sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu yeniden yazılarak esaslı değişiklikler geçirmiştir (8). Ayrıca, 4 Ocak 1961 tarih ve 210 Sayılı Kanun'la da, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nda vergiyi ağırlaştırıcı biçimde değişiklikler yapılmıştır (9).

B. 1961 ANAYASASI VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Türkiye Cumhuriyeti Temsilciler Meclisi Anayasa Komisyonu tarafından hazırlanıp, Meclis Başkanlığı'na sunulan tasarıda, Siyasi Haklar ve Ödevler başlığını taşıyan dördüncü bölümde, Vergi Ödevi kenar başlıklı 59.Madde;

(6) Düster, 4.Tertip, C.1, s.997.

(7) Türk, agm. (Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi), s.347.

(8) Düster, 4.Tertip, C.1, s.1037.

(9) Düster, 4.Tertip, C.1, s.1004.

"Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergiler ancak kanunla konulur." şeklinde idi (10).

Maddenin gerekçesinde ise; vatandaş görevlerinin en önemlilerinden biri olan vergi yükümünün de, eski Anayasamızda ve diğer Anayasalarda olduğu gibi tasarıda yer aldığı, belirtilmiştir. Ayrıca, verginin, vatandaşın "mali gücüne" göre alınması esasının, modern maliye ilminin prensiplerine ve sosyal adalet esasına uygun düştüğü, "vergilerin ancak kanunla alınması"nın ise, yüzyıllardır kabul edilen ve eski Anayasa'mızın 85.maddesinin 1.fıkrasında ilân edilmiş bir ilke olduğu, ifade edilmiştir (11).

Anayasa tasarısı maddelerinin, Temsilciler Meclisi'nde görüşülmesi sırasında esas itibariyle 59.madde ile ilgili şu konulara değinilmiştir (12).

i. Öncelikle maddenin yeri konusunda ayrı görüş bildirilerek, maddenin, Siyasi Haklar ve Ödevler bölümüne değil de, İktisadi ve Mali Hükümler bölümüne konulması gereğine işaret edilmiştir.

ii. Bazı üyeler, "maddi güç" yerine "ödeme gücü" tabirinin kullanılmasının daha yerinde olacağını ileri sürmüşlerdir.

iii. Bazı üyeler ise, maddenin yalnız vergilerden bahsettiğini, halbuki vergilerden başka mali mükellefiyetler arasında harçlar, resimler ve şerefiyelerinde bulunduğunu ve maddenin buna göre değiştirilmesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir.

Anayasa Komisyonu sözcüsü ise, bu görüşlere karşılık, maddenin bulunduğu yerin kendilerince en uygun yer olduğunu belirtmiş, ayrıca, mali gücün, ödeme gücüne göre daha geniş bir

(10) T.C. Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi, C.2, 34.Birleşim'e Ek, T.C. Anayasa Tasarısı ve Anayasa Komisyonu Raporu (5/7), Sıra Sayısı; 35, s.66.

(11) Age. s.28.

(12) T.C. Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi, C.3, 47.Birleşim, Oturum;2, s.354 vd.

tabir olduğunu ve özellikle tercih edildiğini açıklamıştır (13).

Bu görüşmeler sonucunda 334 Sayılı Kanun olarak 9.7.1961'de kabul edilen ve halk oyuna sunularak kesinleşen 1961 Anayasası'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler başlığını taşıyan Dördüncü Bölümde, "Vergi Ödevi" kenar başlıklı 61.madde;

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

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur." şeklini almıştır (14).

1971 yılı sonlarında 1488 Sayılı Kanunla 61.maddeye aşağıdaki 3.fıkra ilave edilmiştir (15).

"Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir."

Bu fıkra hükmü ile, Bakanlar Kurulu'nun maddede belirtilen konularda, iktisadi hayatın ve kalkınma plânının gereklerine göre değişiklik yapabilmesi; amaçlanmıştır (16).

C. HÜKÜMET PROGRAMLARINDA ÖNGÖRÜLEN VERGİ POLİTİKASI

27 Kasım 1961 tarihli Hükümet programında vergi politikasına çok kısa değinilerek, ziraat arazisinden Arazi Vergisinin kaldırılacağı, Devlet Plânlama Teşkilatı'nın çalışmalarından ciddi olarak faydalanılacağı, belirtilmiştir (17).

(13) Age. s.356 vd.

(14) R.G. 10859; 20 Temmuz 1961.

(15) R.G. 13964; 22 Eylül 1971.

(16) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:3, Toplantı:2, C.17, 156. Birleşim'e Ek, Anayasa'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ile İlgili Kanun Teklifi (2/558), Sıra Sayısı:419, s.11.

(17) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:1, C.1, s.118.

2 Temmuz 1962 tarihli Hükümet programında ise vergi politikasına ilişkin olarak şu hususlara yer verilmiştir. "Genel olarak, mevcut vergi sistemimizin ıslahı cihetine gidilecektir. Bu ıslahatta tatbikat kolaylığı, vergi adaleti ve verim arttırıcı tedbirler bilhassa göz önünde tutulacaktır. Zirai kazançların ve küçük ticaret ve sanat erbabının kazançlarının vergilendirilmesi konusunda, haklı şikayetlere çare bulan mevzuat değişiklikleri gerçekleştirilecektir." (18).

30 Aralık 1963 tarihli Hükümet programında vergi politikasına ilişkin şu görüşlere yer verilmiştir (19).

i. Kalkınmanın finansmanı enflasyon yaratmayan sağlam kaynaklara dayandırılacaktır. Ayrıca finansman ihtiyacı, yeter derecede ve sosyal adalet ilkesi çerçevesinde sağlanacaktır.

ii. Vergi sistemimizi, milli gelirdeki artışları kendiliğinden takip edebilecek hale getirmek, vergi yükünün dağılışını yükümlülerin ödeme güçlerine göre ayarlamak ve bu suretle vergi adaletini sağlayabilecek bir karakter kazandırmak, vergi kanunlarımızın basitliğini ve kolayca anlaşılıp uygulanmasını sağlamak, bu alandaki çalışmaların başlıca amacı olacaktır.

iii. Herşeyden önce, yürürlükteki vergilerin randımanının arttırılması ve genişlemek istidadını gösteren vergi ziyanının önlenmesi konusu üzerinde ısrarla durulacaktır. Vergi müessesesi dürüst vergi ödeyicisi aleyhine işleyen bir mekanizma olmaktan çıkarılacaktır.

26 Şubat 1965 tarihli Hükümet Programında ise vergi politikasına ilişkin olarak şöyle denilmiştir (20).

"Vergi yükünün muhtelif sektörler ve mükellef zümreleri arasında adilane bir nisbette dağılımı ve vergi uygulanmasında vatandaşla devlet arasında anlayış ve güvene dayanan bir münasebet kurulabilmesi için gerekli ıslahatı tamamlamak kararındayız".

(18) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:1, C.6, s.150.

(19) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:1, C.24, s.35.

(20) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:1, C.369, s.495.

3 Kasım 1965 tarihli Hükümet Programında ise vergi politikasına ilişkin olarak şu ifadelere yer verilmiştir (21).

i. Vasıtalı ve vasıtasız vergi sistemlerimizi, verimleri, etkileri ve tatbikat neticeleri itibariyle esaslı bir incelemeden geçirmek kararındayız.

ii. Vergi sistemimizin modern vergi esaslarına uygunluklarının ve verimliliklerinin araştırılması, bunların serbest teşebbüs alanına ve genellikle üretimin artması üzerine yaptıkları olumsuz etkiler varsa teşhis ve tesbit edilerek bertaraf edilmeleri hususları üzerinde durmak amacımızdır.

iii. V.U.K. ve vergi kaza sistemimizin ıslahı çarelerinin de araştırılması gerektiğine inanıyoruz.

iv. Bir otokontrol müessesesi olarak ihdas edilmiş olmasına rağmen, ticari mahremiyeti selbeder bir mahiyet gösteren, psikolojik etkileriyle tatbikine bağlanıldığı tarihten bu yana mükellef zümreleri üzerinde geniş çapta huzursuzlukların, endişe ve güvensizliklerin husule gelmesine sebebiyet vermiş olan "servet beyanı" müessesesi yerine vergi ziyarı önleyecek müessir ve ilmi tedbirler getirilmesi lüzumuna inanıyoruz.

D. VERGİ REFORM KOMİSYONU'NUN VERGİ POLİTİKASINA ETKİSİ

Milli Birlik Hükümeti'nce gerçekleştirilen bu ağırlaştırıcı vergi değişiklikleri, araştırma ve danışmaya dayandırılmadan çok aceleyle getirilmiş olmalarının da etkisiyle şiddetli tepkiler oluşturulmuş özellikle basında, ticaret ve sanayi odaları çevrelerinde eleştirileri içeren yazı, makale ve beyanlara sıkça rastlanılmıştır. Askeri hükümetin devam etmekte oluşuna rağmen böyle bir tepkinin oluşması sonucu devrin Maliye Bakanı bütün vergi sistemini bir komisyona tetkik ettirmeyi vaadetti ve daha sonra vergi sistemini bütünüyle incelemek ve önerilerde

(21) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:2, C.1, s.74.

bulunmakla yükümlü bir "Vergi Reform Komisyonu"nun 1961 yılında İstanbul'da çalışmalarına başlamasını sağladı (22).

Milli Birlik Komitesi'nin iktidarı sivil idare ile paylaştığı Kurucu Meclis'in faaliyete geçtiği 1961 yılından itibaren yeni vergi değişikliklerinin bazılarında geri dönmeye başlandı (23). Örneğin, bina ve arazi vergileriyle ilgili misiller 1961 yılının Haziran ayını takiben indirilmiş, 1963 yılı başında gelir vergisinde esnaf muafiyeti ve küçük çiftçi muafiyeti ölçüleri genişletilmiş, tarife hafifletilmiş, servet beyannameleri 15.2.1963 tarih ve 177 Sayılı Kanun'la geri verilip yeniden alınmıştır.

Vergi sisteminin bütününcü incelemekle görevli Vergi Reform Komisyonu, Maliye Bakanlığı ve özel sektör temsilcileriyle ilim adamlarından, zaman zaman çalışmalara katılan çeşitli mesleki kuruluşların ve ilgili diğer çevrelerin temsilcilerinden oluşmuştur. Çalışmaları bazen kısa ve geçici kesintilere uğramış olmasına rağmen 1961-1972 yılları arasında değişik kompozisyonlarla sürekli olarak faaliyette bulunan Vergi Reform Komisyonu'nun görevi şu şekilde ifade edilmiştir; "... Yeni vergilerin bozulan tarafları düzeltmek ve bilhassa girişilen reformu korumak, tamamlamak, ileri götürmek, değişen şartlara ve münasebetlere intibak ettirmek üzere, kompetan bir reform heyetinin devamlı ilmi çalışmalarına ihtiyaç duyulmuş ve bu misyonu ifa etmek üzere, İstanbul'da 1961 yılında tam selahiyetli Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur" (24).

Vergi Reform Komisyonu'nun vergi sorunlarına getirdiği temel yaklaşım, 1-Vergiden optimal hasılayı sağlamak, 2-Türk vergi sistemini sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi

(22) Özer, age. (Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi), s.62.

(23) Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 5.B. Okan Dağıtımçılık Yayınları Ltd.Şti., İstanbul, 1983, s.481.; Bulutoğlu, Age. (Türk Vergi Sistemi, C.I), s.58.

(24) Nadaroğlu, age. s.481.

yerine getirecek şekilde düzenlemek, 3- Vergi kanunlarını hem yükümlüler hem de uygulayıcılar için kolay anlaşılır, rasyonel, açık ve basit bir hale getirmek, 4-Vergi hukukunu demokratik prensiplere göre geliştirmek ve yükümlü haklarını koruyacak bir biçimde yeniden düzenlemek yönünde olmuştur. Komisyon önerilerinde, yükümlülerin tasarruflarını ve yatırımlarını vergi yolu ile teşvik etmeyi önemle göz önünde bulundurmıştır. Bu amaçla, kısa dönemde vergi hasılatında azalmaya neden olabilecek bazı vergi indirim tedbirlerini (25) önermekten de çekinmemiştir. Bunların en önemlileri yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, ihracatta vergi iadesi, tarıma konulmuş gelir vergisi kapsamının daraltılması gibi hususlardır (26).

1960'dan sonraki dönemde Vergi Reform Komisyonu'nun da katkısıyla gerçekleştirilen reform hareketleri sonucunda vergi sistemine kazandırılan yeni müesseseleri şöylece sıralamak mümkündür; Yatırım indirimi, yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler usulü amortisman, zarar muhsubu, servet beyanı, zirai kazançların vergilendirilmesi, vergi uzlaşması, gibi (27).

E. VERGİ SİSTEMİNİ İYİLEŞTİRME ARAYIŞLARI

1960 sonrası dönemde Türk vergi sisteminin iyileştirilmesi çabalarına Vergi Reform Komisyonu'nun yanısıra, 5.10.1960'ta kurulup çalışmalarına başlayan Devlet Plânlama Teşkilâtı da katılmış hatta zaman zaman yabancı uzmanlarda hükümetin davetlisi olarak ülkemize gelip vergi sistemimiz hakkında genel nitelikte

(25) Vergi indirimleri, ekonomik amaçlarla ya da politik nedenlerle yapılabilir. Her ikisinin de üstünlüklerini ve sakıncalarını ayrı ayrı değerlendirmek gerekir. Vergi indirimlerinin nedenleri konusunda ayrıntılı bilgi için Bkz. J.Barry Braceweel-Milnes, "The Economics of Tax Reduction" "Taxation: A Radical Approach, Institute of Economic Affairs, Readings in Political Economy 4, London, 1970, s.53-89.

(26) Bulutoğlu, age. (Türk Vergi Sistemi, C.I), s.58; Nadaroğlu, age. s.481 vd.

(27) Nadaroğlu, age. s.482.

raporlar hazırlamışlardır (28).

Vergi Reform Komisyonu'nun görüş ve önerilerini paylaşmayan ve hatta bunların tam karşısında olan çevreler de bulunmaktaydı. Bunların başında Devlet Plânlama Teşkilâtı geliyordu. Vergi Reform Komisyonu ile Devlet Plânlama Teşkilâtı'nın görüş ayrılığına düştükleri hususların en önemlisi, zirai kazançların vergilendirilmesine ilişkin olanıdır. Komisyon, zirai kazançların da Gelir Vergisi içinde vergilendirilmesi gerektiği, aksine bir davranışın hem vergi sistemimizin yapısını bozacağını, hem de bilimsel kurallara aykırı düşeceği, Türkiye'nin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik koşullar gereği tarım sektöründen fazla bir şey ümit etmenin gerçeklere uygun düşmeyeceği, gelişmiş ülkelerde ~~bu~~ durumun sözü geçen şekilde bulunduğu inanç ve kanısında idi (29).

Devlet Plânlama Teşkilâtı ise, Vergi Reform Komisyonu'nun biçim faktörüne çok önem verdiğini, tarım sektöründen sağlanan vergi gelirinin çok düşük olduğunu, oysa bu sektörde önemli bir vergi rezervinin bulunduğunu, bu sebeple de biçim unsuruna aykırı görülse dahi tarım gelirlerinin gelir vergisi dışında ve ayrı bir tekniğe göre vergilendirilmesi gerekeceği tezini savunuyordu.

Vergi Reform Komisyonu ile Devlet Plânlama Teşkilâtı arasında götürü vergilemenin kapsamının giderek daraltılması ya da belirsiz bir süre için genişletilmesi konusunda da görüş ayrılığı vardı. Komisyonun, modern vergiciliğin gerçek gelir esasına dayanması dolayısıyla götürü vergilemenin kapsamının giderek da-

(28) Gelişmekte olan ülkelerin vergi politikalarını düzenlemek için davet edilen yabancı heyetlerin önerileri hemen hemen daima genel nitelikte olmuştur. Bkz. Richard M. Bird, Optimal Tax Policy for a Developing Country, Harvard University, The Law School, 1967, s.9.

(29) Ayrıntılı Bilgi İçin Bkz. Vergi Reform Komisyonu Raporları, "Tarım Fiskalitesi Hakkında Rapor (İstanbul, Eylül, 1966)", C.V. İstanbul, 1971, s.3 vd.

raltılması görüşünde olmasına karşılık, Devlet Plânlama Teşkilâtı, Türkiye'de daha uzunca bir süre götürü vergilemeyi geniş kapsamlı bir biçimde uygulamak gereğine inanıyordu (30).

1. PROF.N.KALDOR'UN RAPORU

Devlet Plânlama Teşkilâtı'nın daveti üzerine 1962 yılının ilk aylarında, Türk Vergi Sistemi hakkında bir rapor düzenlemek üzere, ünlü İngiliz İktisatçısı N.Kaldor Türkiye'ye geldi. N.Kaldor'un hazırlayıp devrin Başbakanı'na sunduğu "Türk Vergi Sistemi Hakkında Rapor" da önerdiği hususların en ilginç tarımın vergilendirilmesine ilişkin olanıdır. N.Kaldor, gelir vergisinin kendi deyimiyile "Türkiye gibi memleketlerde ziraatın vergilendirilmesi konusunda verimsiz ve sakar bir âlet olduğu" inancındadır. N.Kaldor bu konuda, matrahı her bir bölgenin ve her bir arazi tipinin ortalama safi zirai hasılası olan artan oranlı bir verginin uygulanmasını önermiştir. Önerilen bu vergi herhangi bir toprak parçasının fiili hasılasından çok potansiyel hasılasına dayanacaktır. Potansiyel hasıla ile kastedilen husus, toprağın vasat bir müesseriyle işletilmesi halinde yaratacağı hasıladır (31).

N.Kaldor'un raporunda ayrıca şu hususlarda yer alıyordu (32).

i. Servete dayanan vergiler konulmadıkça, gelir vergisinin adaletsizlikleri düzeltilemez ve geniş çaptaki vergi kaçakçılığı önlenemez. Servet beyannamesi usulü, bir servet vergisi ile takviye edilmedikçe etkinlik kazanamaz ve uzun ömürlü olamaz.

ii. Maaş ve ücretliler aleyhine ve servet sahiplerinin lehine durum yaratan çeşitli sermaye kazançları muafiyetleri kaldırılmalıdır.

(30) Nadaroğlu, age. s.486.

(31) Nadaroğlu, age. s.488.

(32) T.Güngör Uras, "Türkiye'ye Akıl Satanlar", Milliyet Gazetesi, 23 Ağustos 1984, s.9.

iii. Serbest Meslek Kazançları'nın, işletme ruhsatnamesi adı altında maktu bir vergiye tabi tutulması veya fertler arasında dağıtımını mesleki teşekküllere bırakılmak şartıyla genel bir mükellefiyet tesisi düşünölmelidir.

iv. Dünyadaki bütün ölkelere nazaran, çok düşük olan Kurumlar Vergisi oranı % 40'a çıkartılmalı, fakat kaynakta tevkif sistemi karlıların 1/3'üne inhisar ettirilmelidir.

v. Fiilen mevcut olmayan Veraset ve İntikal Vergileri ölen şahsın servetinin bütünü üzerine konulacak bir tereke (miras) vergisi ile takviye edilmelidir. Tereke vergisi 5-20 bin lira değerinde terekelerde % 2'den başlayarak, 1 milyon ve daha yüksek terekeler için azami % 30'a kadar çıkabilir. Ayrıca gayrimenkuller cari kıymetleri üzerinden değerlendirilmelidir.

vi. Bina vergisi muafiyeti, yalnız sosyal meskenlere ait olmalı ve binalar, yeniden değerlendirilmelidir.

vii. Gelir vergisi oranları ufak gelirlerde düşürölmeli, yüksek gelirlerde arttırılmalıdır. Asgari geçim indirimi yükseltilmelidir.

viii. Aile gelirlerini birleştirme prensibinden vazgeçilmelidir. Karı, koca ve reşit olmayan çocukların gelirlerinin ayrılması, ticaret ve servet gelirleri sahiplerine yeni vergi kaçırma imkânları sağlamaktan başka işe yaramayacaktır.

ix. Vergi Reform Komisyonu tavsiyeleri, mevcut Gelir ve Kurumlar Vergisi'ni iyileştirmek şöyle dursun, onları ciddi şekilde bozacak niteliktedir. Yatırımlar için tanınan vergi muafiyetleri, yanlış bir iktisadi görüşe dayanmaktadır. Bu muafiyetlerde ısrar edilecekse, indirimleri yalnız büyük müteşebbislere dayandırmaktan vazgeçmeli, küçük teşebbüsler de bundan faydalanmalıdır.

Görüldüğü gibi, N.Kaldor Vergi Reform Komisyonu'nun önerilerini desteklememiş, Devlet Plânlama Teşkilâtı'nın görüşlerini savunmuştur. Ancak, devrin hükümeti uygulamada Vergi Reform Komisyonu'nun önerilerini benimsemiştir (33).

2. PROF.G.SCHMOLDERS ve PROF.P.SENF'IN RAPORU

Vergi Reform Komisyonu ile Devlet Plânlama Teşkilâtı arasındaki görüş farklılığının iyice ortaya çıktığı sıralarda, Türk Hükümeti Almanya'dan da vergi sorunlarımız üzerine görüşlerini bildirecek uzmanların ülkemize yollanmasını talep etmiştir. Bunun üzerine G.Schmölders ve P.Senf'ten oluşan Alman maliyeciler incelemeleri sonunda Hükümet'e sundukları raporda, "... Bugünkü Türk Vergi Sistemi karşılaştığı bütün güçlükleri yenmek suretiyle zamanımızın icaplarını karşılayıcı büyük başarılı bir eser olarak kurulmuş bulunmaktadır." yargısına varmış, bazı eleştiri ve önerilerde de bulunmuşlardır.

Alman ilim adamları Türkiye'deki vergi rezervlerinin dolaylı vergilerde, özellikle akaryakıtta gizli olduğu kanısında idiler. Bu konudaki görüşlerinin gerekçesini özetle şöyle izah ediyorlardı; "Tarım kesimi mensupları ile küçük esnaf ve iş sahiplerini kapsayan geniş bir kitlenin kamu giderlerine sadece dolaylı vergiler yolu ile katıldıkları bir gerçektir. Bu yüzden, dolaylı vergilerin genel vergi hasılatı içindeki hissesini biraz daha arttırmak, Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülke için yerinde bir harekettir." Görüldüğü gibi Alman maliyeciler esas itibarıyla, Vergi Reform Komisyonu'nun görüşlerine katılmışlardır (34).

(33) Uras, Age. s.9.

(34) Nadaroğlu, age. s.486.

F. PLÂNIN FINANSMANI İÇİN ÖNGÖRÜLEN VERGİ POLİTİKASI

Devlet Plânlama Teşkilâtı'nın kurulmasını takiben ülkemizin belli bir plân ve program çerçevesinde kalkınabilmesi için beş'er yıllık süreleri kapsayan kalkınma plânları hazırlanmıştır. Birinci Beş Yıllık Plân (1963-1967) ile İkinci Beş Yıllık Plân'ın (1968-1973) Türkiye'nin iktisadi kalkınması için koyduğu genel hedefler, yıllık ortalama % 7 büyüme hızı, sanayileşme yolu ile yapısal değişme, tarımda verimlilik artışı, kişiler ve bölgeler arası gelir dağılımındaki aşırı farkların giderilmesi ve ekonominin dışa bağıllığının uzun dönemde azaltılması olarak özetlenebilir (35). Görüldüğü gibi, plânın fonksiyonu iktisadi kalkınmayı başlatmak, ekonomiye hız vermektedir. Burada, finansman probleminin önemi ortaya çıkmaktadır (36).

1. BİRİNCİ BEŞ YILLIK PLÂNDA VERGİ POLİTİKASI

Birinci beş yıllık plânda vergi politikası için açıklanan genel hedefler, vergi gelirlerini kamu yatırım ve cari harcamalarında plânın öngördüğü artışı karşılayacak seviyeye yükseltmek ve vergilerde özel tasarrufları, yatırımları ve çalışma gayretini arttırıcı ayarlamaları yapmaktır.

Plânın, kamu gelirleri reformu başlığı altında öngördüğü hedefler şu şekilde açıklanmıştır (37).

- Plânın iktisadi ve sosyal hedeflerine ulaşabilmesi, vergi sistemimizin bugün iyi işlemeyen yönlerinin düzeltilmesine ve bütün sistemin ahenkli bir şekilde işlemesine bağlıdır.

(35) Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1963-1967), T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilâtı, Ankara, Ocak, 1963, s.482 vd.

(36) İsmail Türk, "İktisadi Kalkınma Plânımızda Finansman Meselesi" Maliye Enstitüsü Konferansları, Beş Yıllık Kalkınma Plânı, A.U.S.B.F. Maliye Enstitüsü Yayınları, No:20, Ankara, 1983, s.64.

(37) Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı, age. s.482 vd.

- Kamu harcamalarının finansmanında en önemli yeri genel bütçe gelirleri tutmaktadır. Plânın finansman ihtiyaçlarının genişlemesine paralel bu gelirlerin de yükselmesi gerekmektedir. Bu yükselme bir taraftan ekonomimizin geliştirilmesinden doğacak normal inkişaf, diğer taraftan sistemde yapılacak ıslahat ile sağlanacaktır. Vergi bünyemizin bu duruma getirilmesi birinci ilke olarak ele alınmıştır.

- Vergi yükünün tesbitinde dikkate alınacak en önemli faktör, vergi yükünün salt oranı değil, fakat bu yükün, iktisadi kesimler ve kişiler arasındaki dağılımıdır. Vergi yükünü iyi dağıtan vergi sistemi, yüksek bir vergi yükünü mükellefleri zorlamadan yükleyebilir. Öbür taraftan sektörler ve kişiler arasında haksız ayarları yaratan bir vergi sistemi daha düşük bir vergi yükü doğuran vergi tutarlarını bile ancak yurdun iktisadi ve sosyal bünyesini zedeleyerek toplayabilir. Bu bakımdan vergi sistemimizde önemli olan, sadece vergi yükünün oranı değil, fakat bu yükün dağılımıdır. Vergi yükünün tedrici olarak ekonomik ve sosyal bünyemizde en uygun şekilde dağıtılması vergi reformunda gözönünde tutulacak ikinci ilke olarak tesbit edilmiştir.

- Vergi yükü ve bu yükün dağılımı yanında gözönüne alınması gereken üçüncü bir ilke de vergi düzeninin kişilerin çalışma insiyatifini ve toplam tasarrufları arttırıcı yönde olmasıdır. Vergi sistemimizin düzeltilmesine temel olacak bu ilkeler aşağıda özet olarak açıklanmıştır.

i. Vergi sistemimiz, kalkınma hamlemizin başarılması için gerekli vergi geliri artışını sağlayabilecek bir esnekliğe sahip olmalı ve bu bakımdan noksanları tamamlanmalıdır. Kalkınma hamlemizin başarılması için alınacak tedbirlerde, şimdiye kadar vergi dışı kalmış ve yeterli derecede vergilenmemiş kaynakların, ekonomimizin ve kendi bünyelerinde gerçeklerine uygun surette ve usulleri içinde vergilendirilmeleri hedef olacaktır.

ii. Vergi sistemimizin genel iktisadi ve sosyal etkileri sektörler ve kişiler arasında, kamu hizmetlerinin maliyetine

katılma bakımından ayrımlar yaratmayacak ve plânın hedeflerine ulaşmasını destekleyecektir.

iii. Gelir vergisinde gelir kaynakları itibariyle tanınan istisna muafiyet ve indirimler ve denetleme kifayetsizlikleri emek geliri elde edenlerin aleyhinde durumlar yaratmaktadır. Sistemin bu aksaklıklarının da önlenmesi yolunda lüzumlu tedbirler üzerinde durulacaktır.

iv. Vergi sistemimiz genel tasarruf hacmini ve çalışma insiyatifini arttırıcı olacaktır.

- Yukarıda açıklanan esasların uygulanması ile vergi yükünün vatandaşlar arasında adil surette dağılımı ve özel sektör, kamu sektörü tasarrufları toplamının yüksek seviyeye ulaşması mümkün olacaktır.

- Artan kamu tasarruflarının, özel tasarruf ve yatırımlara etkisini azaltmak ve halkın çalışma gücünü en çoğa çıkartmak için aşağıdaki tedbirler de alınacaktır.

i. Gelir vergisinde azalan amortisman usulü kabul edilecektir.

ii. Tasarrufları teşvik edecek ve yatırımları belirli alanlara yöneltecek şekilde bir yatırım indirimi uygulanacaktır. Geri kalmış bazı bölgelerde belirli kollarda yapılacak yatırımlar için daha elverişli şartlar tanınacaktır.

iii. Lüks tüketim maddelerine istihlâk vergileri konması yoluyla halkın lüks istihlâk eğilimi tasarruf eğilimine yöneltilecektir.

iv. Tatbiki tehir olunan tarım gelirleri vergisine ait yeni esaslar tarımda verimliliği ve çiftçinin çalışma şevkini arttırıcı istikamette olacaktır.

Plânın özel sektöre rehberlik bölümünde ise, özel kesimde kaynak dağılımı etkinliğini sağlayacak tedbirler yer almıştır. Bunlar, lüks konut yatırımlarının vergilendirilmesi ve gayrimen-

kul sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde etkinliğin sağlanmasıdır. Ayrıca, mahalli idarelerin vergilerinde verimliliğin arttırılacağı belirtilmiştir (38).

2. İKİNCİ BEŞ YILLIK PLÂNDA VERGİ POLİTİKASI

1968 yılından itibaren yürürlüğe giren İkinci Beş Yıllık Plânda izlenecek vergi politikası "Vergi Reformunun Anahatları ve Tedbirleri" başlığı altında toplanmıştır.

İkinci Beş Yıllık Plân döneminde öngörülen hedeflere ulaşıldığı takdirde plânın finansmanı ve özellikle kamu kesiminin dengesi yönünden büyük ek mali fedakârlıklara ihtiyaç duyulmayacaktır. Ancak vergi sisteminin bugünkü yapısı ile ekonomi üzerindeki etkisi ve sosyal sonuçları gözönünde tutularak yapılan fedakârlıkların adil bir şekilde dağıtımını sağlamak, ekonominin istenen hızda ve yönde gelişmesi için tasarrufları arttırmak ve kaynakların daha etkin dağılımına yön vermek için mevcut vergi sisteminde reform yapılması zorunlu görülmektedir. Vergi gelirleri alanında yapılacak reformun gerçekleşmesi, kabul edilen üç temel ilkeye uygun olarak mevcut sistemin sakıncalı yönlerini düzeltmeyi, eksik yönlerini tamamlamayı sağlamak üzere üç grup tedbirin alınması ve bu tedbirlerin başarılı uygulanması ile yapılacaktır. Bu tedbirler:

1. Kamu kesimince plânın finansmanı ve özellikle ek finansman gereği ekonomik yönden sağlam ve güvenilir vergi gelirleri ile karşılanacaktır. Ek finansman gereğini karşılamak için alınacak tedbirler vergi sistemini, reformla ulaşılmak istenen yönde, iyileştirmeye yardım edecek nitelikte olacaktır.

Vergi gelirlerini arttırmak amacı ile uygulanacak başlıca tedbirlerden biri vergi idaresinin ıslahı, vergi kazasının yeniden

düzenlenmesi ve etkinliğin arttırılması olacaktır. Vergi idaresi ve kontrolünün etkinliği arttırılarak vergi gelirleri önemli oranda yükseltilebilecek ve vergi alanında gözetilen diğer sosyal ve iktisadi ilkelere de uygun hareket edilmiş olacaktır. Vergi kazası alanında yapılacak yeniden düzenleme ile sürat, güven artacak; ileri bir vergi hukuku düzeni yaratılacaktır. Ayrıca, vergi sisteminde mevcut boşlukların doldurularak vergi rezervlerine ulaşılmasını sağlayacak ve vergi hasılatını arttıracak olan düzeltici ve tamamlayıcı tedbirler önemle ele alınacaktır.

Finansman ihtiyacını karşılamak ve vergi reformu ilkelere uygun olarak sistemi ıslah etmek için gerekirse yeni vergi kaynaklarına da başvurulacaktır. Bu kaynaklara özellikle; arazi ve bina vergilerinin verimini arttıracak olan yeni bir sayımın yapılması ve bu vergilerin ıslahı, vergilendirilmeyen lüks tüketim mallarının vergilendirilmesi, katma değer vergisine geçilinceye kadar istihsal vergisinin kapsamının yeniden gözden geçirilmesi, karayolu ulaştırmasının bakım ve idame masraflarını karşılayacak şekilde vergilendirilmesi, tarım sektöründen alınan verginin artan gelire paralel olarak yükseltilmesi ve mevcut mevzuatın bu amaçla gözden geçirilmesi, gibi tedbirlerle ulaşılabilecektir.

ii. Sosyal adaleti sağlamada vergi sisteminin oynayabileceği etkin rolden yararlanılarak, bu amaçla mevcut sistemin gâkincalı görülen yönleri düzeltilecek, eksik görülen yönleri tamamlanacaktır. Özellikle, Gelir Vergisi tarifesinde alt gelir dilimleri arasındaki kademeler büyütülecek; asgari geçim indirimi bir vergi indirimi haline getirilerek uygulanacak, düşük gelirli olanların Gelir Vergisi yükü hafifletilecektir. Üst gelir dilimleri sahiplerinin ödedikleri Gelir Vergisi, vergi tarifesinde kademelerin farklılaştırılması ile arttırılacak; ancak bunu sağlarken tasarruf ve yatırım eğilimlerini azaltmamaya dikkat edilecektir.

Ayrıca Gelir Vergisinde sosyal açıdan ayırım prensibine aykırı düşen istisna hükümleri kaldırılacaktır. Böylece, Gelir Vergisinin hasılatı arttırılmış olacaktır. Vasıtalı vergiler sosyal adalet ilkesini gerçekleştirmeye yardımcı olacak şekilde gözden geçirilecek ve sistemde, mümkün olan ölçüde bu açıdan ayırma imkân veren, katma değer vergisine geçiş gibi değişiklikler ve düzeltmeler yapılacaktır. Plânın finansmanını sağlamada başvurulacak yeni vergi kaynaklarının özellikle vasıtasız vergiler alanında olmasına dikkat edilecektir.

iii. Güdülecek vergi politikası ile vergi sisteminin etkin bir kaynak dağılımı için gerekli nitelikleri taşıması; kaynakların tüketim yerine yatırıma, istenmeyen yatırım yerine plânın teşvik ettiği alanlardaki yatırımlara yöneltilmesi sağlanacaktır" (39).

Görüldüğü gibi, İkinci Beş Yıllık Plânda yatırımların finansmanının, sağlam ve güvenilir kaynaklara bir başka deyişle vergi gelirlerine dayandırılacağı öngörülmektedir.

G. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çoğunlukla politik nedenlerle vergi dışı bırakılan zirai kazançların vergilendirilmesi, diğer vergilerde yapılan vergi yükünü ağırlaştırıcı zamlar, askeri bir hareket sonucu işbaşına gelen Hükümet tarafından yapılmıştır. Parlamento'ya dayalı hükümetlerin zor yapabilecekleri bir düzenleme çok kısa zamanda yapılmış, ancak, önemli vergi kanunlarının yeniden ele alınıp, uygulamada çıkan aksaklıkları giderici değişikliklerin aceleyle getirilmesi, kamuoyunda tartışılmaması, yapılan düzenlemelerin

(39) İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1968-1972), T.C. Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, Kasım, 1976, s.105 vd.; Sevim Görgün, Maliye Politikası, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayını, No:50, İstanbul, 1973, s.202.

eleştirilmesine neden olmuştur. Bunun üzerine yapılan vergi değişikliklerinin bazılarında geri dönmüş, vergilerde bir hafifleme çabası gözlenmiştir.

Bu dönemin başlarında plânlı, programlı bir kalkınmaya geçilmiş ve bu amaçla 15 yıllık bir süreyi kapsayan beş'er yıllık plânlar hazırlanmıştır. Plânlarda kalkınmanın finansmanı üzerinde durulmuş, plânda öngörülen yıllık % 7'lik kalkınma hızına ulaşabilmek için ek vergilerin getirilmesi öngörülmüştür. Ancak, devrin hükümeti, ek vergiler getirilmeden de belirlenen kalkınma hızına ulaşabileceğini belirterek görüşünde ısrar etmiş, bunun üzerine plânlama uzmanları, bunun ancak para basma yolu ile sağlanabileceğini savunarak başlarında müsteşarları olmak üzere istifa etmişlerdir (40).

Böylece siyasi otorite, plânlamanın can damarı olan vergilemeyi, plânlama teşkilatı dışında ve ona bağlı olmadan sadece Vergi Reform Komisyonu'nun görüşlerine uygun olarak yürütmüştür. Dönem içinde plânın öngördüğü vergi sisteminin verimliliğini artırıcı düzenlemeler önceden de tahmin edildiği gibi, hemen hemen hiç yapılamamış, plânın yürütülebilmesi için gerekli finansman büyük ölçüde dış borçlanmalar yolu ile karşılanmıştır (41).

Dönem içinde kurulan hükümetlerin programlarında belirlenen vergi politikası tedbirlerinin büyük bir çoğunluğunun gerçekleşmediğini söyleyebiliriz. Dönemin ilk yarısında kurulan hükümetlerin tümünün koalisyon hükümetleri olmasının bu sonuçta payı

(40) Uras, agm. s.9.

(41) Yılmaz Büyükerşen, "İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânının Finansmanı Meselesinde Vergi Sisteminin Bünyesi", E.İ.T.İ.A. Dergisi Onuncu Yıl Özel Sayısı, C.V, S.1, Ocak, 1969, s.301.; Salih Şanver, Mali Politika ve Az Gelişmiş Ülkeler, İ.İ.T.İ.A. Yayını No:41-98, İstanbul, 1968, s.142.; Uras, agm. s.9.; Bulutoglu, age. (Türk Vergi Sistemi, C.I), s.59.; Görgün, age. (Maliye Politikası), s.202.; Bilge Aloba Köksal-A.Rasih İlkin, Türkiye'de İktisadi Politika'nın Gelişimi (1923-1973), Y.K.B.A.Ş. Yayınları, 1973, s.57.

vardır. Ancak, 1965 yılından sonra yaşanan tek parti çoğunluğuna dayalı dönemde de, hükümet programında öngörülen hususların gerçekleşmediği de bir gerçektir. Ayrıca, hükümet programlarında belirlenen vergi politikası, genellikle çok genel hatları ile yer almış, bu amaçların gerçekleşmesi için ne gibi tedbirlerin alınacağı açıklanmamıştır.

Herşeye rağmen, dönemin başında çalışmalarına başlayan Vergi Reform Komisyonu'nun da büyük etkisiyle izlenen vergi politikası açık biçimde farklılaşmıştır. Bu farklılık, vergilerin ekonomiyi yönlendirici birer araç olarak kullanılması yolundaki çabaların geçmiş dönemlere oranla açık biçimde yoğunlaşmasından doğmuştur. Yapılan vergi düzenlemelerinde, kaynak dağılımını etkilemek ve özel sermaye birikimini hızlandırmak amacıyla vergi aracı geniş ölçüde kullanılmıştır.

Bu gelişmeleri aşağıdaki tablolar yardımı ile inceleyebiliriz.

Tablo XVII

Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı
(Her Grubun Toplam İçindeki Payı %)

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi Gelirleri</u>	<u>Vergi Dışı Gelirler</u>	<u>Özel Gelirler ve Fonlar</u>
1960	75	11	14
1961	56	10	34
1962	71	12	17
1963	72	5	23
1964	73	4	23
1965	78	4	18
1966	79	3	18
1967	75	5	20
1968	81	8	11
1969	83	7	10
1970	71	12	17

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.3.

Genel bütçe gelirlerinin gelir türüne göre bileşimine bakılacak olursa, bu dönem boyunca vergi gelirlerinin payının yükseldiği görülmektedir (Tablo XVII). Vergi dışı gelirlerin payı ise dalgalanma gösterirken, özel gelirler ve fonların dış kredilerin olduğu dönemin ilk yarısında yüksek olduğu sonra düşmeye başladığı gözlenmektedir.

Tablo XVIII

Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%)

<u>Yıllar</u>	<u>Gelir Üzerinden Alınan Vergiler</u>	<u>Servet Üzerinden Alınan Vergiler</u>	<u>Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler</u>
1960	40,4	1,6	58,0
1961	41,0	2,2	56,8
1962	35,5	1,0	63,5
1963	31,5	1,0	67,5
1964	31,0	1,7	67,3
1965	31,2	1,9	66,9
1966	31,8	1,8	66,4
1967	32,3	1,7	66,0
1968	33,2	1,9	64,9
1969	33,6	1,9	64,5
1970	35,5	2,0	62,5

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.4'ten yararlanılarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

Tablo XIX

Vergi Gelirlerinin Yüzde Dağılımı

<u>Yıllar</u>	<u>Vasıtasız Vergiler</u>	<u>Vasıtalı Vergiler</u>
1960	42	58
1961	43	57
1962	36	64
1963	33	67
1964	33	67
1965	33	67
1966	34	66
1967	34	66
1968	35	65
1969	35	65
1970	38	62

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.5.

Vergi gelirlerinin vergi türlerine göre bileşimini gösteren Tablo XVIII'i incelediğimizde 1960 ve 1961 yıllarına ait, gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin oranın hayli yüksek olduğu, istisnai nitelikte olan bu yılları takiben gelir üzerinden alınan vergilerde yavaş yavaş bir büyümenin varlığı görülmektedir. Buna karşılık harcamalar üzerinden alınan vergilerin payında bir azalmanın olduğu, servet üzerinden alınan vergilerin payında ise önemli bir değişimin olmadığı söylenebilir. Aynı yorumu Tablo XIX'dan da yapmak mümkündür.

Tablo XX

Vergi Yüğü ve Vergi Gelirlerinin Esnekliği

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi Yüğü</u> <u>(Vergiler/GSMH-%-)</u>	<u>Vergilerin</u> <u>GSMH'ya Göre Esnekliği</u>
1960	11.2	0.3
1961	12.2	2.8
1962	11.1	0.3
1963	12.6	1.9
1964	13.0	1.5
1965	13.4	1.4
1966	13.6	1.1
1967	14.7	1.8
1968	14.4	0.8
1969	15.3	1.6
1970	15.6	1.1

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.6 ve 7.

Bu dönemde, vergi gelirlerinin gayrisafi milli hasılaya oranı 1961 yılında % 12,2 iken, 1970 yılında % 15,6'ya yükselmiştir. Görüldüğü üzere vergi gelirlerinde az da olsa bir artış olmuştur (Tablo XX). Aynı tablodan vergi gelirlerinin esnekliğinin de geçmiş dönemlere oranla arttığını görebiliriz. Vergi yükü artışının, özellikle dönem başında yapılan vergi değişikliklerinden kaynaklandığı söylenebilir.

BÖLÜM V

1970-1980 DÖNEMİ VERGİ POLİTİKALARI

A. DÖNEM İÇİNDEKİ SİYASAL VE EKONOMİK DURUM

Bu dönemin ilk dört yılında tek parti çoğunluğuna dayalı bir Hükümet'in iktidarda bulunduğunu görüyoruz. Bu Hükümet'in 7 Kasım 1969 tarihli programında, iktisadi istikrarı ve gelir dağılımında adaleti sağlayacak, sanayileşmeyi kolaylaştıracak bir gelir politikasının ahenkle yürütülmeye devam edileceği açıklanmıştır. Ayrıca, Veraset ve İntikal Vergisi'nde yapılacak değişiklikle, bu vergi ile Gelir Vergisi arasındaki organik bağın kurulacağı, her iki verginin de verimli birer kaynak haline getirileceği, mali yargı sisteminin Anayasa hükümleri göz önünde bulundurulurken düzeltilileceği, vergi kaybı için etkili tedbirlerin alınacağı ifade edilmiştir (1).

(1) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:3, C.1, s.59.

1974 yılından dönem sonuna kadar olan sürede kurulan hükümetlerin, koalisyon hükümetleri olması ve aralarında tam bir uyum gösteremeyip, çok sık yerlerini başka koalisyon hükümetlerine bırakmaları nedeniyle siyasi istikrardan uzak bir dönem geçirilmiştir. Partiler arasındaki hassas dengelerin oluşturduğu bu istikrarsızlık Parlamento'nun gereği gibi çalışmaması durumunu yarattığından çıkarılması gerekli kanunlar bir türlü kanunlaşmamıştır. Bu nedenle bu hükümetlerin programlarındaki vergi politikasına ilişkin hususlar çalışmaya alınmamıştır.

Dönem içindeki ekonomik durum da siyasi istikrarsızlığa paralel bir şekilde her geçen gün bozulmuştur. Özellikle enflasyon, 1974 yılından itibaren her yıl daha fazla artarak dönem sonuna doğru hayli tehlikeli boyutlara ulaşmıştır. Bunun sonucu, vergi kanunlarında evvelden belirlenen, en az geçim indirimi hadleri, muaflik ve istisnalara ilişkin tutarlar ve vergi tarifeleri gibi hususlar anlamlarını yitirmişlerdir.

B. FİNANSMAN KANUNU İLE GETİRİLEN VERGİLER

1970 yılı Bütçe Kanunu tasarısının ve Bütçe Karma Komisyonu raporu ile tasarıda yapılan değişiklikler hakkında T.B.M.M.'-de yapılan bütçe görüşmelerinde, devrin Maliye Bakanı, plânın 1970 yılı için öngördüğü hedeflere ulaşabilmek için vergilerle sağlanacak ek finansmana ihtiyaç bulunduğunu belirtmiştir. İzlenmesi gereken vergi politikası konusunda da genel olarak, yüksek gelir gruplarının harcamaları içinde yer alan maddeleri ve hizmetleri vergilendirmek, vergi sistemini daha modern bir hale getirmek ve özellikle sistemin konjoktüre karşı olan duyarlılığını ve otomatik istikrar gücünü arttırmak, gibi konulara değinmiştir (2).

(2) 1970 Yılı Bütçe Görüşmeleri, T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:3, Toplantı:1, Cilt:3, 44.Birleşim, Ankara, 1970, s.12.

Finansman Kanunu'nun getiriliş nedenlerini açıklayan gerekçede ise, 1970 programında öngörüldüğü üzere, artan talep baskısının kontrol altına alınması, bunun için program hedeflerine ve plân ilkelerine uygun olarak yapılacak harcamalarla mevcut dengesizliğin sıhhatli kaynaklarla giderilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu tasarrufların, kısa vadeli önlemlere dayandığı ve 1970 yılı içinde çeşitli harcama sahalarına geçişinde vergilendirilmesi çarelerini getirdiği, ayrıca, ekonomik kalkınma hızını azaltıcı karakterdeki tüketim harcamalarını belirli ölçüde kısmak amacı güdüldüğü, ifade edilmiştir.

Finansman Kanunu gerekçesinde, daha sonra özetle şu hususlara yer verilmiştir; "Gider vergilerinin kapsamına bazı yeni maddelerin alınması yanında bir taraftan lüks inşaatla olan aşırı talebi kısmak, diğer taraftan bu sektördeki spekülasyon kazançları vergileyeabilmek için bina inşaatları da konut ve işyeri birimlerinin yüzölçümlerine uygulanacak müterakki bir tarife ile Gider Vergisi'ne tabi tutulmuştur. Bununla beraber 100 m²'yi aşmayan konut birimleri istisnalar arasına alınmıştır.

Kalkınma hızını azaltıcı nitelikteki tüketim harcamalarını kısma amacıyla, bu tasarıya yüksek gelir gruplarına hitabeden otomobil vs. araçların alımlarını konusu içine alan Taşıt Alım Vergisi de dahil edilmiş ve Spor-Toto oyunundan da muayyen bir ölçüde, vergi alınabileceği düşünülmüştür. Kalkınmakta olan memleketimizde, tasarrufların olumlu sahalara kaydırılması ile ilgili iktisadi ortam, bir taraftan teşvik tedbirleri ve istikrar politikası yolu ile hazırlanırken öte yandan spekülasyon karakterdeki gayrimenkul yatırımlarının cazibesini azaltmak amacıyla bina, arazi ve arsaların devir ve temlikinden doğan değer farklarını vergilendiren bir Gayrimenkul Kıymet Artışı vergisi bu tasarıya alınmıştır.

Bilindiği gibi, Veraset ve İntikal Vergisi mükellefleri tarafından verilen beyannameler üzerinden tarhiyat yapılacağı

kanun hükmü icabı olmakla beraber, idari tahkikatı müteakip bir kaç yıllık gecikmeyle söz konusu tarhiyat gerçekleştirilebildiğinden bu durum hazine'nin nakit imkânlarına olumsuz etki yapmaktadır. Bu tasarıyla konulan hükümlerle Veraset ve İntikal Vergisi bakımından ilk tarhiyat müessesesi getirilmiş ve mezkur boşluk ve mahzurlar muayyen bir ölçüde bertaraf edilmek istenmiştir.

Emlâk Alım Vergisi'nin uygulamada gösterdiği aksaklıkların sebep olduğu vergi ziyasını önleyebilmek amacıyla gerekli hükümlere bu tasarıda yer verilmiştir." (3).

Bu amaçlarla getirilen 29.7.1970 tarih ve 1318 Sayılı Finansman Kanunu ile motorlu taşıtların el değiştirmesinden alınan Taşıtlar Alım Vergisi, bazı malların perakende satışından alınan İşletme Vergisi, gayrimenkullerin değerlendirilmesinden satış sırasında alınan Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ve Spor-Toto adlı talih oyununu konu edinen Spor-Toto Vergisi gibi yeni vergiler getirilmiştir (4). Ayrıca Finansman Kanunu'nda yeni vergilerin yanı sıra, Gider Vergileri Kanunu'nda, Emlâk Alım Vergisi Kanunu'nda, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda değişiklikler yapan hükümler yer almıştır.

C. EMLÂK VERGİSİ

İkinci beş yıllık kalkınma plânı'nın, arazi ve bina vergilerinde verimin arttırılması önerisinde bulunması üzerine, bu vergilerin verimini arttırmak ve vergiyi teknik yönden geliştirmek gibi nedenlerle, 1.3.1972 tarihinden başlayarak geçerli olmak üzere Bina ve Arazi Vergilerinin yerine 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu hazırlanmıştır (5).

(3) Finansman Kanunu Gerekeçesi, T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:3, Toplantı:1, Cilt:6, Sıra Sayısı:197, Ankara, 1970, s.1.

(4) Bkz. 1318 Sayılı Finansman Kanunu, Düster, 5.Tertip, C.9, İkinci Kitap, Ankara, 1970, s.2618.

(5) Bkz. Emlâk Vergisi Kanunu Tasarısı, T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:3, Toplantı:1, C:7, Sıra Sayısı:202, Ankara, 1970, s.1 vd.

1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu'nda birinci kısım Bina Vergisine, ikinci kısım Arazi Vergisine ve üçüncü kısımda ortak hükümlere ilişkin olmak üzere üç kısım içinde düzenlenmiştir. Bina ve Arazi Vergileri gelirleri, yazımların yenilenemeyişi yüzünden giderek azalmıştı. Emlâk Vergisi Kanunu, bu nedenle bir yenilik getirerek bina ve arazi vergisinin matrahlarının bir başka deyişle vergi değerlerinin yükümlüler tarafından bildirilmesini öngörmüştür. Ayrıca, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ile ilişki kurulmuş ve karşılıklı denetim sağlanmak istenmiştir.

D. TÜRK VERGİ SİSTEMİ HAKKINDA YABANCI UZMANLARIN RAPORLARI

1. PROF.CARL S.SHOUP'UN RAPORU

Türk Hükümeti'nin daveti üzerine, Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı Müşaviri Prof.Carl S.Shoup 1972 yılında Türkiye'ye gelmiş ve hükümete verdiği "Türkiye'de Vergi Reformu Plânlaması" isimli raporunda, Türk vergi sisteminin son on yıldan beri büyük gelişmeler gösterdiğine dikkati çekmiş, bugünkü vergi sisteminin tam olarak uygulanması sağlansa bile, vergi sisteminde değişiklik yapmak birçok sebeplerden gereklidir, demiştir. Carl S.Shoup bu konudaki görüşlerini şöyle açıklamıştır; "Öncelikle, Üçüncü Beş Yıllık Plân'ın tam olarak gerçekleştirilmesi isteniyorsa vergi sisteminin elastikiyeti arttırılmalıdır. İkinci olarak, Türkiye'nin A.E.T. ile artan ortaklığı ve muhtemel tam üyeliği vergi ahenkleştirmesi sorununu ortaya çıkarmaktadır, Üçüncü olarak, Türkiye'nin tarım ve sanayi sektörlerinin gelişmesi, vergi bünyesinde bazı değişikliklerle desteklenebilir, Dördüncü olarak, gerçek kullanılabilir gelirin dağılımındaki halihazır adaletsizlik derecesi azaltılarak daha iyi bir vergi yükü dağılımı arzu edilmektedir. Beşinci olarak, halen aynı gelir grubundaki aileler arasında oldukça rastgele bir vergi yükü dağılımı vardır."

Carl S.Shoup daha sonra, "mevcut Gider Vergileri ile İşletme Vergisi yerine Katma Değer Vergisi'nin konması Türkiye'nin uluslararası durumunu, tarımsal ve sınai kalkınmasını, gelir dağılımını ve bir dereceye kadar fiili vergi tahsilatının nazari vergi tahsilatına yaklaşımını etkileyecektir" diyerek, raporun önemli bir bölümünü, katma değer vergisine geçişin nasıl olacağı konusuna ayırmıştır (6).

Ayrıca, Emlâk Vergisi'nin ekonomik amacının mali amacına göre daha önemli olduğunu belirterek lüks konutların esaslı şekilde vergilendirilmesinin bu tip inşaatları azaltacağını ve bu alanlara yönelen kaynakların makina ve diğer sınai kalkınma yatırımları için kullanılabileceğini, ileri sürmüştür (7).

Tarımsal gelirlerin vergilendirilmesi konusunda da, "Özellikle büyük çiftçilerin ve arazisini ortakçıya verenlerin de dahil olmak üzere herkese uygulanan götürü gider usulünün ve tarımsal götürü giderlerin hiçbir halde gayrisafi tarım kazancının % 70'inden az olmayacağı şeklindeki asgari götürü gider seviyesine ilişkin hükümler kaldırılmak suretiyle reform yapılmasına ihtiyaç vardır... Büyük çiftçilerin okuma-yazma bilmedikleri, defter tutamadıkları gerekçesiyle imtiyazlı işlem görmeleri en basit adalet duygusuna aykırıdır." diyerek görüşlerini belirtmiştir (8).

2. LEIF MUTEN'İN RAPORU

Uluslararası Para Fonu, Mali İşler Dairesi Başmüsaviri Leif Muten, Türk makamlarının izni ile, Üçüncü Beş Yıllık Plân'ın ışığında Türk Vergi Sistemini incelemek üzere, 1972 yılında Türkiye'ye gelerek çalışmalarda bulunmuş ve özetle aşağıdaki görüşleri içeren raporunu hazırlamıştır.

(6) Carl S.Shoup, "Türkiye'de Vergi Reformu Plânlaması" Başlıklı Rapor, 15 Nisan 1972, Ayrı Bası, s.1 vd.

(7) Age. s.15.

(8) Age. s.22.

Uygulanmakta olan Gelir Vergisi'nin enflasyondan olumsuz yönde etkilendiğini, bu verginin muafiyetler ve önemli gelir unsurları için getirilen kaideler dolayısıyla tamamen toplanamadığını belirtmiştir. Bu muafiyetlerin en önemlisi olarak da, ziraî kazançların vergilendirilmesiyle ilgili hükümleri göstererek, muaflik sınırlarının daraltılmasını önermiştir. Küçük esnaf için getirilen götürü vergilendirme ile ilgili şartlardan biri olan, emlak değerinin bir ölçü olarak kullanılmasının, eğer küçük esnaftan kendi mülküne sahip olanlar varsa emlak vergisinin beyan esası sistemini tehlikeye sokabileceğini belirtmişlerdir (9).

Raporda daha sonra şu görüşlere yer verilmiştir; "Her bir bankadaki mevduatın yıllık faizinin 500.-TL.'sının vergiden muaf olması vergiden kaçınmayı davet eder. Eğer böyle bir amaç arzu ediliyorsa bu husus, yıllık faiz ve temettü gelirlerinin belli bir miktarına uygulanacak muafiyetle daha iyi sağlanabilir... Tasarruf bonolarının kaldırılması iyi olmuştur. Bu zorunlu tasarruf sistemi, şahsi gelir ve kurum kazançları ile gayrimenkul satışlarında gayrisafi satış bedeli üzerinden % 3 oranında alınan yeni Mali Denge Vergisi ile değiştirilmiştir. Bu verginin gayrisafi vergilendirme unsuru, vergicilikteki ödeme gücü prensibi ile bağdaşmaz bulunmuştur. Bu yüzden Mali Denge Vergisi'ne sadece geçici bir tedbir gözüyle bakılmalıdır."

Leif Muten, Kurumlar Vergisi'ne ilişkin görüşlerini ise şu şekilde belirtmiştir: "... Ödenen Kurumlar Vergisi'nin yarısını dikkate alan Fransız Avoir Fiscal tipi vergi sistemine dayanan bir hükümet tasarısı hazırlık safhasındadır. Diğer bir deyişle dağıtılan kârlara nazaran ödenmiş kurumlar vergisinin yarısı, yerli temettü geliri sahiplerinin ödeyecekleri vergiden indirilebilecektir. Bunun sonucunda dahili hissedarlara dağıtılan kârlar üzerindeki vergi yükü sabit kalacak ve geri dağıtılan kârlar üzerindeki vergi yükü % 40'tan % 50'ye çıkacaktır.

(9) Leif Muten, "Türk Vergi Sistemi Hakkında Not" Başlıklı Rapor, Çev: Muharrem Durubal, 30 Kasım 1972, Hizmete Özel Ayrı Baskı, s.4.

Bugünkü durumda dağıtılan kârlar üzerindeki vergi yükünü arttırmadan dağıtılmayan kârlar üzerindeki vergi yükünü arttırmanın Türkiye bakımından faydalı olup olmadığı tamamen belirli değildir. Şüphesiz, bir şahsın yalnız ücret geliri dışındaki gelirlerine tanınan gayet liberal vergi istisnaları, birçok temettü gelirlerinin etkili bir şekilde vergilendirilmediğini ortaya koyar. Bu açıdan, getirilmesi düşünülen yeni sistem, ödenen verginin indiriminden faydalanabilmek için temettü gelirlerinin beyan edilmesi şartı dolayısıyla dağıtılan kârlar üzerindeki vergi yükünde etkili bir artışı ifade edebilir. Bununla beraber, dağıtılmayanlara karşı dağıtılan kârları koruyan bu sistemin, ekonomik kalkınmada ihtiyaç duyulan özel tasarrufların açıkça bir tıkanıklık yarattığı Türkiye gibi bir ülke için en uygun sistem olduğunda şüphe vardır. Temettülerin daha etkili olarak vergilendirilmesi ve şimdiki vergi nispetinin sadece kurumlar vergisi şeklinde muhafazası bugünkü mali ihtiyaçlara daha iyi cevap verebilir. Kurumlar Vergisi halen, kazancın elde edildiği yılı takip eden yıl içinde Nisan ve Ekim aylarında ödenmektedir. Hemen yapılabilir bir iş olarak cari yılda ödeme sistemi düşünülebilir. Bu, en son tahakkuk eden gelirin sadece belli durumlarda, özellikle cari yıl için, tahmini değişikliklere göre aşağı doğru ayarlanması ile uygulamaya konulabilir. Bununla beraber, bir evvelki yıl vergilerinden feragat etmemek şartıyla böyle bir sistemin uygulanması olumlu bir gelir etkisi yaratabilecektir. Bir geçiş tedbiri olarak bu vergilerin ödenmesi birkaç yıla yayılabilir. Enflasyon karşısında, cari yılda ödeme sistemi olumlu bir gelir etkisine sahip olacaktır."

Dolaylı vergilerden İşletme Vergisi ise, kaçakçılığı davet etmesi, mükelleflerin kanuna uymasını güçleştirmesi ve bugünkü haliyle aksaklıklara sebep olması yönünden tenkit edilmiştir. Dolaylı vergilerdeki yapısal aksaklıkların Katma Değer Vergisi'nin kabulü ile ortadan kalkacağı ileri sürülerek, tek oranlı ve az sayıda istisnayı içeren katma değer vergisi önerilmiştir (10).

E. KALKINMA PLÂNLARINDA VERGİ POLİTİKASI

1. ÜÇÜNCÜ BEŞ YILLIK PLÂNDA VERGİ POLİTİKASI

1973-1977 dönemini kapsayan Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Plânında öngörülen hedeflere varılabilmesi için yeni vergilere başvurulmadan mevcut sistemin iyileştirilmesi ve gelir esnekliğinin yükseltilmesi amaç edinilmiştir.

Ayrıca söz konusu plânda, "Gönüllü tasarrufların ve ihracatın arttırılmasında yatırımların plân hedeflerine göre yöneltilmesinde vergiler teşvik edici ve caydırıcı olarak kullanılacaktır... Gider vergilerinde, öncelik kazanan ekonomik amaçlara göre tercihe imkân verecek bir düzenlemeye ihtiyaç vardır. Bu düzenlemede katma değer vergisine esas alınacaktır. Katma değer vergisi'nin düzenlenmesinde götürü usulün asgari ölçüde uygulanması esası göz önünde tutulacaktır. Vergi sistemi islah edilerek vergi yükünün adil bir şekilde dağılması sağlanacaktır. Bu yönden vergi politikasının temel ilkesi ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekleşmesi ve eşit gelirler arasında sosyal adalet amacına uymayan bir ayırımın önlenmesidir... Gelir vergisinde, vergi tarifesinin müterakkilik yönünden yeniden düzenlenmesi ve uygulamada müterakkiliği azaltan vergi kayıplarının önlenmesi sağlanacaktır." gibi amaçlarda yer almıştır (11).

Bu amaçlara ulaşabilmek için alınacak tedbirler ise şöyle sıralanmıştır;

- Vergi sisteminin esnekliğini ve sosyal adaleti zedeleyici bir etki göstermekte olan vergi muafiyet ve istisnaları yeniden gözden geçirilecek, ekonomik, sosyal ve mali amaçlar yönünden muhafazasına lüzum olmayanlar kaldırılacaktır.

(11) Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1973-1977), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, No:1272, s.873 vd.

- Vergilerin iktisadi gelişmeyi izleyecek bir sistem içinde tahsilini sağlamak ve konjonktür hareketleri ile uyumluluğunu temin etmek bakımından gelir ve kurumlar vergilerinin, gelirin kazanıldığı yıl içinde tahsili hususu incelenecek ve böyle bir usule geçiş imkânları araştırılacaktır.

- Ekonomiyi kısa dönemde konjonktür şartlarına göre düzenleyebilmek amacıyla Bakanlar Kurulu'na vergi hadlerini süratle değiştirebilme imkânı verecek kanuni yetkinin sağlanmasına çalışılacaktır.

- Tarım sektöründe, üçüncü plân döneminde öngörülen gelişmeler nedeniyle oluşacak iyileşmeye paralel olarak tarım kazançlarının daha etkin şekilde vergilendirilmesi sağlanacaktır.

- Gelir Vergisi tarifesinde alt ve orta gelir dilimlerinde görülen aşırı ve hızlı müterakkilik yumuşatılacaktır. Bu sebeple doğacak vergi kaybı gelir vergisi sistemi içinde yapılacak değişikliklerle karşılanacaktır.

- Katma Değer Vergisi sistemine geçilecektir,

- Kaynakta tevkif sisteminin yaygınlaştırılması için gerekli tedbirler alınacaktır.

- Servet beyannameleri otokontrolü sağlayacak bir biçimde uygulamaya konulacaktır (12).

2. DÖRDÜNCÜ BEŞ YILLIK PLÂNDA VERGİ POLİTİKASI

Üçüncü beş yıllık plân'ın bitimini izleyen 1978 yılı ara yıl kabul edilerek, dördüncü beş yıllık plân 1979-1983 yıllarını kapsayacak bir biçimde düzenlenmiştir. Dördüncü beş yıllık kalkınma plânında vergi politikasında gözetilecek temel esaslar şu şekilde belirtilmiştir (13):

(12) Age. s.875.

(13) Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1979-1983), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayını No:1664, Ankara, Nisan, 1979, s.262 vd.

nasılca çalışılacaktır,

- Gelir üzerinden alınan vergilerde, gelirin kazanıldığı yıl içinde ödenmesini sağlayacak düzenlemelere gidilecektir.

- Gelirlerin yeterince vergilendirilmediği tarım kesimi için yeni, hakça ve etkili çözümler araştırılacaktır.

- Katma değer vergisine geçiş çalışmalarının ilk aşamasını, Gider Vergileri sistemi tabanının geliştirilmesi ve vergi denetiminin etkinleştirilmesi oluşturacaktır. Yürürlükteki Gider Vergileri Sisteminin sınılaşma hedeflerine erişmeyi güçleştiren, görece fiyat yapısını çarpıtan yanlarının giderilmesi öncelikle gözetilecektir.

- Mal ve hizmetlerden alınan vergiler daha çok lüks tüketimi kapsayacak, maliyet enflasyonuna yol açmayacak ve dış satımı özendirerek biçimde yeniden düzenlenecektir.

- Vergi istisna ve bağışıklıkları yeniden gözden geçirilecek, ekonomik ve mali geçerliliği kalmamış olanların yürürlükten kaldırılması sağlanacaktır.

F. AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞU'NUN VERGİ POLİTİKASINA ETKİSİ

1. TÜRKİYE-AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞU İLİŞKİLERİ

Türkiye'nin 1959 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu Konseyi'ne ortaklık kurmak için başvurması ile başlayan görüşmeler 1963'te Ankara'da imzalanan anlaşma ile sonuçlanmış ve 1 Aralık 1964'ten itibaren Ankara anlaşması yürürlüğe girmiştir. Buna göre, üyelik, hazırlık, geçiş ve son dönem olmak üzere üç ayrı dönemde düşünülmüştür. Hazırlık dönemi Katma Protokolün yürürlüğe girdiği 1 Ocak 1963'ten itibaren yerini geçiş dönemine bırakmıştır. Geçiş döneminin prensip olarak 12 yıl bazı istisnalarla 22 yıl olması ve bu sürenin sonunda tam üyeliğe geçilerek Türkiye ile Topluluk arasında bir gümrük birliğinin kurulması kararlaştırılmıştır. Ancak, aradan 22 yılı aşan bir süre geçmesine rağmen, Türkiye'nin tam üyeliği çeşitli nedenlerle henüz gerçekleşmemiştir.

2. VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ AMACI VE ETKİSİ

Bir ortak pazarın kurulması ve üye devletlerin ekonomi politikalarının birbirlerine yaklaştırılması yolları ile Topluluğun tümü içindeki ekonomik çabaları uyumlu olarak geliştirmeyi amaç edinen Avrupa Ekonomik Topluluğu bu amaca ulaşabilmek için, üye devletlerin çeşitli alanlarda ortak politikalar izlemesi gerekeceğini kayıt altına almıştır.

Üye devletler arasında ekonomi politikalarının uyum sağlanması amacı, ekonomi politikasının bir aracı olan vergi politikalarında da uyumu gerektirir. Topluluğun amacına varabilmesi üye devletlerin tek bir devlet gibi davranabilmesine bağlıdır (14)

(14) Şefik Çakmak, Ortak Pazar Ülkelerinde Vasıtasız Vergilerin Ahenkleştirilmesi, Vasıtasız Vergilerdeki Yakınlaştırmanın Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No:166, 1975, s.1.

Malların serbest dolaşımına engel gümrük vergilerinin ve kota kısıtlamalarının kaldırılmasıyla, diğer vergiler ortak pazar içinde "iç pazar şartlarının" yaratılmasına engel olma bakımından özellikle önem kazanmışlardır. Çünkü, farklı vergi sistemleri ve vergiler, arz ve talebin ulusal sınırlar ötesinde de etkili olmasını tehlikeye sokacak ve pazar ekonomisinden beklenen optimal sonuç elde edilemeyecektir. Bir başka deyişle ulusal pazarların ortak pazar içinde harman edilerek şeffaf ve homojen bir pazar yaratılması engellenmiş olacaktır (15).

Topluluk, üretim faktörlerinin ortak pazar içinde hiçbir kısıtlamaya uğramadan, sanki bir iç pazar içindeymiş gibi dolaşımına amaçlamaktadır. Üretim faktörlerinin arzulan biçimde hareket serbestliliği kazanabilmesi mali önlemlerle engellenmiş veya saptırılmış olmamalıdır. Vasıtalı vergilerdeki farklılıklar daha çok malların dolaşımını engeller. Emegın ve müteşebbisin hareketi ise vasıtasız vergilere bağlıdır. Bu yüzden vasıtalı vergilerde olduğu gibi vasıtasız vergilerde de bir uyum gereklidir.

Ancak, optimal vergi uyumunun sağlanmasına çalışırken üye devletler arasındaki farklı tarihi gelişim, milli karakter ve politik durum gözden uzak tutulmamalıdır (16). Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üyelik için başvuran Türkiye'nin özellikle tam üyeliği kabul aşamalarında, Topluluk içinde uygulanan bazı politikalara uyum göstermesi de kaçınılmazdır. Örneğin, vasıtalı vergiler konusunda topluluk üyesi ülkelerde katma değer vergisinin uygulanması, Türkiye'nin de er veya geç bu vergiyi uygulamasını gerektirmektedir. Aksi takdirde, yukarıda belirtmeye çalıştığımız uyum bozulmuş olacaktır.

Böylece, devletlerüstü bir yapıya sahip Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun, üye ülkelerin vergilendirme yetkisine bazı sınırlandırmalar getirdiği de gözlenmektedir. Ancak, devletlerarası

(15) Age. s.2.

(16) Age. s.5.

ekonomik birleşmelere katılma durumunda vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması söz konusu olmaz (17).

6. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dönemin başında 1318 Sayılı Finansman Kanunu ile getirilen yeni vergilerden Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi'nin konusu, Türk vergi sistemi içinde mevcut olan Gelir Vergisi'nde yapılabilecek bir değişiklikle vergiye tabi tutulabileceği halde, ayrı bir vergi getirme yolunun seçilmesi, vergi sistemimizdeki karışıklığı arttırıcı ve bütünlüğü bozucu nitelikte olmuştur (18). Diğer yeni vergilerin de vergileme tekniği ve uygulama açısından ileri bir niteliği olduğu söylenemez (19).

Ayrıca, 1318 Sayılı Kanun'la inşaatın, Emlâk Alım Vergisi'nin konusuna alınması ve bina inşaatının Bina İnşaat Vergisi'ne tabi tutulması, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi'nin oranının hayli yüksek tutulması gibi hükümler gayrimenkul üzerindeki spekülasyonu önlemek için getirilmişse de, olumlu sonuçlar verdiği söylenemez. Çünkü, geniş bir istihdam yaratan birçok sanayi koluyla yakın veya uzak ilişkisi olan inşaat sektörü, getirilen ağır vergilerden etkilenmiş, özellikle konut inşaatı azalmıştır (20).

Tasarrufların verimli alanlara kaydırılabilmesi için ülkede alternatif yatırım olanaklarının olması, sermaye piyasasının gelişmiş olması gibi koşullar gereklidir. Ülkemizde bu koşulların olmaması nedeniyle, gayrimenkul üzerindeki spekülasyon tam

(17) Hirofumi Shibata, "The Theory of Economics Unions: A Comparative Analysis of Customs Unions, Free Trade Areas and Tax Unions", Fiscal Harmonization in Common Markets, Ed. Carl S. Shoup, Vol. I, Theory, Columbia University Press, New York, London, 1967, s.146.

(18) Bu konuda ayrıntılı bilgi için Bkz. Mutluer, age. s.135 vd.

(19) Bkz. Bulutoğlu, age. (Türk Vergi Sistemi, C.I), s.62.

(20) Mutluer, age, s.164.; Özer, age. (Devlet Maliyesi, C.I), s.242.

amaçlandığı biçimde önlenememiştir (21).

Ayrıca, Emlâk Vergisi Kanunu'yla tahrir yönteminin terk edilerek beyan yöntemine geçilmesi önemli bir gelişmedir. Ancak, beyan yönteminin iyi işlemesi, mükelleflerin vergilendirilmesinin bilincine varmış olmalarına ve etkin bir vergi kontrolüne bağlıdır. Bu iki hususunda tam olarak sağlanamaması yüzünden, arzulan sağlıklı beyan elde edilememiştir.

Genel olarak, bu dönemde daha çok gayrimenkullerin vergilendirilmesine ağırlık verilmiştir, diyebiliriz.

Vergi sistemimiz üzerinde incelemelerde bulunan yabancı uzmanların da belirttiği gibi, kalkınma plânlarında yer alan hedeflerin elde edilebilmesi için gerekli kaynağı sağlayacak vergi düzenlemeleri bir türlü yapılamamıştır.

1974 yılından itibaren artan petrol fiyatlarının da etkisiyle iyice büyüyen enflasyon, vergi sistemimizde, özellikle sistemin temel direği olan Gelir Vergisinde önemli gedikler oluşturmuştur. İstisna ve muafliklar, vergi tarifesi gibi önceden saptanan belirli değerler enflasyonla aşındığı halde, Parlamento'nun partiler arasındaki hassas dengeler sonucu iş göremez hale gelmesi nedeniyle gerekli düzeltmeler bir türlü yapılamamış ve meydana gelen çarpıklık her geçen gün daha da fazlalaşmıştır. Hatta bir partinin kanunlaştırmak üzere Meclis'e getirdiği vergi kanunlarına ilişkin tasarı diğer parti tarafından reddedilmiştir. Fakat aynı parti kendileri iktidar olduğunda reddettikleri tasarı doğrultusunda vergi kanunu tasarılarını Meclis'e getirmişler, bu kez de diğer parti kendi tasarısına uymasına rağmen red oyu vermiştir. Böyle bir çekişme içerisine giren Parlamento'nun vergi yasalarında yapılması gereken değişiklikleri yapması mümkün değildi ve yapamadı.

Dönem içindeki gelişmeleri aşağıdaki tablolar yardımı ile inceleyebiliriz.

(21) Mutluer, age. s.165.

Tablo XXI

Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı
(Her Grubun Toplam İçindeki Payı %)

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi Gelirleri</u>	<u>Vergi Dışı Gelirler</u>	<u>Özel Gelirler ve Fonlar</u>
1970	71	12	17
1971	79	9	12
1972	83	12	5
1973	89	6	5
1974	93	6	1
1975	90	9	1
1976	90	8	2
1977	91	8	1
1978	80	18	2
1979	79	18	3
1980	81	15	4

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.3.

Tablo XXII

Vergi Gelirlerinin Yüzde Dağılımı

<u>Yıllar</u>	<u>Vasıtasız Vergiler</u>	<u>Vasıtalı Vergiler</u>
1970	38	62
1971	38	62
1972	39	61
1973	42	58
1974	46	54
1975	47	53
1976	47	53
1977	53	47
1978	57	43
1979	58	42
1980	63	37

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.5.

Bu dönemde, genel bütçe gelirleri içersinde, vergi gelirlerinin, vergi gelirleri içinde de vasıtasız vergilerin bir artış gösterdiğini söylemek mümkündür (Bkz.Tablo XXI ve XXII).

Tablo XXIII

Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%)

<u>Yıllar</u>	<u>Gelir Üzerinden Alınan Vergiler</u>	<u>Servet Üzerinden Alınan Vergiler</u>	<u>Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler</u>
1970	35.5	2.0	62.5
1971	35.9	1.6	62.5
1972	37.3	1.3	61.4
1973	41.3	1.1	57.6
1974	45.1	1.1	53.8
1975	45.8	0.9	53.3
1976	46.7	0.8	52.5
1977	51.9	1.1	47.0
1978	56.4	0.9	42.7
1979	57.5	0.7	41.8
1980	61.9	0.9	37.2

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.4'ten yararlanılarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

Tablo XXIV

Vergi Yüğü ve Vergi Gelirlerinin Esnekliği

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi Yüğü</u> <u>(Vergiler/GSMH-%-)</u>	<u>Vergilerin</u> <u>GSMH'ya Göre Esnekliği</u>
1970	15.6	1.1
1971	16.3	1.2
1972	16.2	1.0
1973	16.8	1.1
1974	15.2	0.7
1975	17.7	1.8
1976	19.0	1.3
1977	19.2	1.1
1978	19.8	1.1
1979	18.2	0.9
1980	16.9	0.8

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, age. s.6 ve 7.

Gelir üzerinden alınan vergilerin arttığını buna karşılık harcamalar üzerinden alınan vergilerin azaldığını Tablo XXIII'ten de görmemiz mümkündür. Bu durum, vasıtasız vergilerin vergi adaleti açısından daha üstün olması nedeni ile ilk bakışta olumlu gibi görünüyorsa da, durum tam tersidir. Çünkü, dolaysız vergilerin payının artışı olarak görülen olay, gelir vergisine tabi olan kesimlerin hızlı fiyat artışları dolayısıyla daha yüksek bir vergi yükü altına girmeleri neticesinde ortaya çıkmıştır. Daha açık bir ifade ile, fiyatlar hızla yükselirken, gelir vergisindeki istisna ve muaflik sınırları aynen korunmuş, dolayısıyla gerçek tutar olarak önemsiz miktarlara inmiştir. Gelirler fiyat artışları dolayısıyla şişerken artan oranlı tarife yüzünden her geçen yıl daha yüksek bir vergi yüküne katlanmak durumunda kalmışlardır. Bu durum dönem sonuna doğru daha da kuvvetlenmiştir (Bkz.Tablo XXIV).

BÖLÜM VI

1980'DEN GÜNÜMÜZE VERGİ POLİTİKALARI

Bu dönemin başında, zamanın iktidarı 24 Ocak kararları diye anılan ve iktisadi sorunları "piyasa ekonomisi" esasları içinde çözümlenmeyi amaçlayan önlemleri almıştır. Bu iktisadi politika yürütülürken vergi gibi önemli bir araçtan da yararlanılması gerektiği halde, vergi sisteminin düzeltilmesine ilişkin kanunlar ancak Parlamento'nun fesh edilip, Milli Güvenlik Konseyi'nin işbaşına geçtiği 12 Eylül 1980 tarihinden sonra çıkartılabilmektedir.

12 Eylül 1980 harekâtı ile işbaşına gelen yeni yönetim, 24 Ocak kararlarının benimsendiğini ve uygulamanın devam ettireceğini belirtmiş ve ilk iş olarak geçmiş yıllarda Parlamento'nun bir türlü yapamadığı vergi değişikliklerini gerçekleştirmiştir.

A. GELİR VERGİSİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Maliye Bakanlığı'nca hazırlanıp, Bakanlar Kurulu tarafından Milli Güvenlik Konseyi'ne sunulan 31.12.1960 tarih ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılmasına ilişkin kanun tasarisının genel gerekçesinde; ülkemiz ekonomisinin sağlam ve istikrarlı bir yapıya kavuşturulabilmesi için getirilen ekonomik tedbirler yanında ele alınması gerekli en önemli konulardan birinin vergi politikası ve vergi sisteminde yapılacak değişiklikler olduğu belirtilerek şu hususlara yer verilmiştir (1).

"...Bütün kalkınma plânlarında yer verilmesine rağmen vergi sistemini iyileştirecek ve özellikle gelir vergisi yoluyla sosyal adaleti sağlamak gayelerine yönelik hiçbir değişiklik bugüne kadar yapılamamıştır.

Bu defa Gelir Vergisi; kamuya kaynak sağlayan gelir dağılımını etkileyen ve ekonomiyi yönlendiren bir sistem olarak; mevcut yapıyı daha adil hale getirmek, verginin verimliliğini arttırarak, kamu harcamalarını sağlıklı kaynaklara dayandırmak, ekonomideki değişme ve gelişmeleri yakından izleyebilecek bir esneklik kazandırarak vergi kayıplarını önleyici yeni müesseseler getirmek üzere üç ana hedef dahilinde yeniden gözden geçirilmiştir. Gelir Vergisi'nin gelir dağılımını yönlendirici şahsi bir vergi oluşu sebebiyle, yeni düzenlemelerde sosyal adalet gayesi ekonomik ve mali gayelerle de büyük bir tezat teşkil etmeyecek şekilde ön plâna alınmıştır. Nitekim ortalama % 65'i ücretlilerce ödenen bu önemli verginin kapsamında ki yıllık beyanname veren mükelleflerin yaklaşık bir milyonu 25.000 liranın altında gelir beyan etmektedir. Götürü mükellefler ile zirai kazanç mükelleflerinin ödedikleri vergiler ise yok denebilecek bir seviyededir. Ücretlilerin stopaj yoluyla vergilenmesi diğer ticari, zirai, serbest meslek ve sair kazançlarla, gayrimenkul sermaye iratlarında gelirin bir yıl sonra vergilendirilmesi de Gelir Vergisi sistemine yöneltelen önemli eleştirilerden birisi olmuştur. Öte yandan gelir vergisi sistemi ekonomik ve sosyal gelişmelerin gerisinde kalmıştır. Özellikle enflasyon Gelir Vergisi sisteminin yapısını ilkelere ters

(1) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapan 2361 Sayılı Kanunun Gerekçesi, Milli Güvenlik Konseyi Tutanakları, Sıra Sayısı:76, s.1.

düŖecek Ŗekilde boŖmuŖtur. Gelir Vergisinde yer alan oto kontrol müesseseleri uygulamada aksayan yanları ile gerçek geliri kavramada yetersiz kalmıŖtır. Gelir Vergisinin önemli bir meselesi de menkul sermaye iratlarının gerektiği ölçüde kavranamamasıdır. Bütün bunlar Gelir Vergisindeki aksaklıkları ve meydana gelen adaletsizliği yeteri kadar gözler önüne sermektedir."

Yukarıda belirtilen bu aksaklıkları gidermek için 24.12.1980 tarih ve 2361 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerin önemlileri özetle aŖađıda belirtilmiŖtir (2).

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyetler ve istisnalar yeniden ele alınarak, günün Ŗartlarına uyanlar düzeltilmiŖ, uymayanlar kaldırılmıŖtır. Zirai kazançların etkili bir Ŗekilde vergilendirilebilmesi için taban fiyatlarındaki artışlar ve enflasyon da dikkate alınarak küçük çiftçi muafılığındaki satış tutarı ölçüsü yükseltilmiŖtir. İŖletme büyüklüğü ölçüleri de ortalama verim ve satış fiyatları dikkate alınarak yeniden tesbit edilmiŖtir. Göçmen ve mülteci muafılığındaki muafiyet haddi yükseltilmiŖtir. Serbest Meslek Kazançları istisnası yükseltilmiŖtir. Gayrimenkul Sermaye İratları istisnası mesken edinmeyi teşvik ve koruma gayesi ile mesken olarak kullanılan binalara tanınmıŖ ve mevcut muafiyet haddi yükseltilmiŖtir. Sakatlık istisnası sakatlık indirimi haline dönüŖtürülerek, sakatlar sakatlık derecelerine göre gruplara ayrılmıŖtır.

Ayrıca, en az geçim indirimi ve ücret gelirlerine tanınan özel indirim hadleri yükseltilmiŖ, vergi tarifesi de yeniden düzenlenmiŖtir.

Ticari kazançların götürü Ŗekilde vergilendirilmesi için tespit edilmiŖ ciro hadleri, bu gruptaki mükelleflerin hadleri her an aşma ve gerçek usulde vergilendirme endiŖesiyle belge alıp vermekten kaçınmaları sonucunda ortaya çıkan oto kontroldeki kopmaları bir ölçüde önlemek üzere (3), on katına çıkarılmıŖtır.

(2) R.G., 17203; 27 Aralık 1980.

(3) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapan 2361 Sayılı Kanunun Gerekçesi, age. s.3.

Ayrıca, götürü usulde vergilendirmeleri götürü sistemin amacına uymayan bazı faaliyet çeşitleri de bu usulün dışına çıkarılarak, gerçek usule alınmıştır.

Zirai kazançların daha etkin bir şekilde vergilendirilebilmesi için gerçek usulün yaygınlaştırılmasına çalışılmış ve bu amaçla "Götürü gider emsallerinin % 70'den az olamayacağı" hükmü kaldırılmıştır.

Gayrimenkul Sermaye İratlarında ise, gayrimenkullere ödenen kiralardan % 25 vergi stopajı yapılması esası getirilerek, bu irat türünde de peşin ödeme bir ölçüde sağlanmıştır. Ayrıca, bina ve arazi vergilerinin gelir vergisine mahsubu yerine, gider yazılması öngörülmüştür.

Gelir Vergisinde mevcut oto kontrol müesseselerine ilave olarak "Asgari Zirai Vergi" esası getirilmiştir. Ayrıca, beş yıllık zarar mahsup süresi üç yıla indirilmiştir.

Ticari kazanç sahipleri ile Serbest meslek erbabı için 50.000 lira ile 60.000 lira arasında değişen peşin ödeme esası getirilmiştir. Mükelleflerin belirtilen hadler arasında ne kadar peşin vergi ödeyeceğinin tespiti, işyerinin bulunduğu mahallin özelliği, ekonomik ve sosyal yapısı, benzeri iş kollarında kamu sektöründe çalışanların ödedikleri vergiler ile benzeri hususlar dikkate alınarak teşkil edilecek komisyonlara bırakılmıştır.

Kurumlar Vergisi oranının % 50'ye yükseltilmesi nedeniyle, Leif Muten'in raporunda da belirtildiği gibi, Gelir Vergisine "Vergi Alacağı" esası getirilmiştir. Buna göre, vergi alacağı vergi stopajının yerine getirilmiş ve dağıtılan kâr payının % 50'si olarak kabul edilmiş ve kâr payını alan gerçek kişinin menkul sermaye iradı sayılmıştır. Buna göre, yeni getirilen sistem gelir vergisi beyanı sonucunda hesaplanan vergiden, vergi alacağı tutarının mahsup edilmesi ve kalan meblağın ödenmesi şeklinde işleyecektir.

24.12.1980 tarihinde Gelir Vergisinde gerçekleştirilen bu köklü değişikliklerin üzerinden günümüze değin yaklaşık dört yıl geçmesine rağmen tam beş kez arka arkaya kabul edilen kanunlarla, bazen hiç değişikliğe uğramamış hükümler bazen de bir önceki değişiklikte ele alınan konular tekrar tekrar değiştirilmiştir (4).

B. KURUMLAR VERGİSİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1950 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu da 24.12.1980 tarih ve 2362 Sayılı Kanun'la köklü bir değişikliğe uğramıştır (5). Kurumlar Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapan kanun tasarısının genel gerekçesinde, ülkemizin içine düştüğü ekonomik bunalımdan kurtulmasının köklü çözümünün yatırımları hızlandırarak üretimi ve istihdamı arttırmaktan geçtiği vurgulanmış ve bu amaçla ekonomik ve sosyal zorunlulukların gerektirdiği, yatırımları özendirici, geri kalmış yörelere kaydırılmasını teşvik edici hükümlere geniş ölçüde yer verilmek suretiyle işsizlik ve üretim yetersizliği probleminde çözüm getirilmek istenmiştir. Getireceği vergi kaybına rağmen, ekonomiye olumlu katkılarda bulunacağı tahmin edilerek, yatırımların yanısıra ihracat da önemli ölçüde teşvik edilmiştir.

(4) Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

	<u>Kanun No.</u>	<u>Tarihi</u>	<u>Yayınlandığı R.G. Tarih ve No.su</u>
1.	2361	24.12.1980	R.G.17203; 27 Aralık 1980
2.	2454	1. 5.1981	R.G.17331; 5 Mayıs 1981
3.	2574	31.12.1981	R.G.17565; 5 Ocak 1982
4.	2772	31.12.1982	R.G.17915; 31 Aralık 1982
5.	2970	4. 1.1984	R.G.18281; 14 Ocak 1984
6.	2995	18. 4.1984	R.G.18384; 27 Nisan 1984

(5) 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapan 2362 Sayılı Kanunun Gerekçesi, Milli Güvenlik Konseyi Tutanakları, Sıra Sayısı:78, s.1.

Yapılan değişikliklerle getirilen, yatırımları ve ihracattı teşvik edici hükümlerin kısa dönemde yaratacağı vergi kaybının, uzun dönemde, söz konusu teşviklerle yatırımların artması sonucu giderileceğı düşünölmüştür. Ayrıca, yatırımların artmasıyla üretimin ve istihdamın da artacağı bu sayede işsizlik sorununun çözümlüne katkıda bulunulduğı gibi enflasyonun da izlenen vergi politikası sayesinde etki altına alınacağı belirtilmiştir (6).

Ayrıca, Kurumlar Vergisi oranı % 50'ye çıkarılarak kurumlarca yapılmakta olan gelir vergisi stopajına son verilmiştir.

Yukarıda sözü edilen değişikliği takiben bir yıl sonra 31.12.1981 de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bir değişiklik daha yapılmış ve bu arada Kurumlar Vergisi oranı % 40'a düşürölmüştür. Yapılan değişiklikler bununla bitmemiş, 31.12.1982 ve 4.1.1984 tarihlerinde genellikle daha önce değişiklik yapılan hükümleri tekrar ele alıp değiştiren kanunlar kabul edilmiştir (7)

C. DİĞER VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Vergi sistemimizin köklü bir şekilde değiştirilmesi çabaları Gelir ve Kurumlar Vergisi'nin yanısıra diğer vergilerinde ele alınmasıyla devam etti. Bu amaçla, 8.12.1980 tarihinde Emlâk Alım Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapıldı. Yaklaşık bir yıl sonra 21.1.1982 tarihinde Emlâk Alım Vergisi Kanunu 1983 yılı başından itibaren Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ile birlikte kaldı-

(6) R.G., 17203; 27 Aralık 1980.

(7) R.G., 17565; R.G., 17915 (Mük.); 31 Aralık 1982.; R.G., 18281; 14 Ocak 1984.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1.	2362	24.12.1980	R.G.17203; 27 Aralık 1980
2.	2573	31.12.1981	R.G.17565; 5 Ocak 1982
3.	2773	31.12.1982	R.G.17915; 31 Aralık 1982
4.	2970	4. 1.1984	R.G.18281; 14 Ocak 1984

rılarak, Emlâk Alım Vergisi'nin konusunu oluşturan işlemler, 1963 yılına kadar uygulanan biçimde Harçlar Kanunu'nun içine alınıp harca tabi tutuldu (8).

1318 Sayılı Finansman Kanunu'nun Bina İnşaat Vergisi'ne ilişkin maddelerinde ise 8.12.1980'de ve 4.6.1981'de iki kez değişiklik yapılmış, 1982 yılı başında da kaldırılarak harca dönüştürülmüştür (9).

Emlâk Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler de, arsanın bulunduğu yer ve binanın niteliği göz önünde tutularak arsa dahil binanın asgari bildirilebilecek ölçüleri tesbit edilmiş ve beyanla bildirilecek rayiç bedelin bu tutarlardan düşük olmayacağı ilkesi getirilmiştir (10).

Yukarıda belirtilen vergilerden başka, vergi sistemimizde yer alan Veraset ve İntikal Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Motorlu Kara Taşıtları Vergisi, İşletme Vergisi, Mali Denge Vergisi, Damga Vergisi, Gider Vergileri, Harçlar Kanunu ve Vergi Usul Kanunu

(8) Emlâk Alım Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1.	2352	8.12.1980	R.G.17187; 11 Aralık	1980
2.	2588	21. 1.1982	R.G.17587; 27 Ocak	1982

Harçlar Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1.	2345	21.11.1980	R.G.17174; 28 Kasım	1980
2.	2366	30.12.1980	R.G.17207; 31 Aralık	1980
3.	2430	20. 3.1981	R.G.17287; 22 Mart	1981
4.	2588	21. 1.1982	R.G.17587; 27 Ocak	1982

(9) Bina İnşaat Vergisi'nde Yapılan Değişiklikler

1.	2351	8.12.1980	R.G.17187; 11 Aralık	1980
2.	2471	4. 6.1981	R.G.17362; 6 Haziran	1981
3.	2589	21. 1.1982	R.G.17587; 27 Ocak	1982

(10) Emlâk Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1.	2350	8.12.1980	R.G.17187; 11 Aralık	1980
2.	2536	16.10.1981	R.G.17488; 18 Ekim	1981
3.	2587	21. 1.1982	R.G.17587; 27 Ocak	1982

birçok kez değişikliğe uğramışlardır (11).

D. 1982 ANAYASASI VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

2709 Sayılı Kanunla 7 Kasım 1982 tarihinde kabul edilen 1982 Anayasası'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlığını taşıyan İkinci Kısım, Dördüncü Bölümünün "Vergi Ödevi" kenar başlıklı 73.maddesi;

(11) Taşıt Alım Vergisi'nde Yapılan Değişiklikler

1.	2346	26.11.1980	R.G.17174;	28 Kasım	1980
2.	2433	24. 3.1981	R.G.17291;	26 Mart	1981

Gider Vergileri Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1.	2447	14. 4.1981	R.G.17315;	19 Nisan	1981
2.	2586	21. 1.1982	R.G.17586;	26 Ocak	1982

Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1.	2348	26.11.1980	R.G.17174;	28 Kasım	1980
2.	2434	24. 3.1981	R.G.17291;	26 Mart	1981

Damga Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1.	2344	21.11.1980	R.G.17174;	28 Kasım	1980
2.	2367	30.12.1980	R.G.17207;	31 Aralık	1980
3.	2535	16.10.1981	R.G.17488;	18 Ekim	1981
4.	2590	21. 1.1982	R.G.17587;	27 Ocak	1982

Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1.	2365	30.12.1980	R.G.17207;	31 Aralık	1980
2.	2455	1. 5.1981	R.G.17331;	5 Mayıs	1981
3.	2686	23. 6.1982	R.G.17739;	29 Haziran	1982
4.	2791	21. 1.1983	R.G.17936;	22 Ocak	1983
5.	2995	18. 4.1984	R.G.18384;	27 Nisan	1984

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1.	2353	8.12.1980	R.G.17187;	11 Aralık	1980
2.	2591	21. 1.1982	R.G.17587;	27 Ocak	1982
3.	2997	27. 4.1984	R.G.18384;	27 Nisan	1984

Mali Denge Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1.	2463	20. 5.1981	R.G.17347;	22 Mayıs	1981
2.	2572	31.12.1981	R.G.17565;	5 Ocak	1982
3.	2772	31.12.1982	R.G.17915;	31 Aralık	1982

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

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

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." şeklindedir (12).

Maddenin gerekçesinde ise aynen şöyle denilmiştir. "Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi getirilmiştir. Vergi yükünün muafliği ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere, kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi ilkesi kabul edilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini amaç kanununda gösterilen unsurlar içinde kullanabilir" (13).

Görüldüğü gibi, Cumhuriyet dönemi Anayasalarında vergilendirme yetkisi yasama organına aittir. Yürütme organı ise genel olarak verginin idaresinde ve tahsilinde görevli kılınmıştır. Ancak, ekonomik hayatın hızlı dinamizmine vergi kanunlarının ayak uydurabilmesi amacıyla, kanunda belirtilen sınırlar içinde olmak kaydıyla, vergi kanunlarının muaflik, istisnalar ve oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapmak yetkisi, yürütme organına verilmiştir. Bu şekilde verilen bir yetkinin, "vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması" şeklindeki temel ilkeyi değiştirmediğini kabul etmek gerekir (14).

(12) R.G. Mük.17863; 9 Kasım 1982.

(13) Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Komisyon Raporları ve Madde Gerekceleri, Millet Meclisi Vakfı Ofset Tesisleri, Ankara, 1983, s.122.

(14) Bu konuda ayrıntılı bilgi için Bkz.Çağan, age. s.109 vd.; Nami Çağan, "1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme" Prof.Dr. Fadıl Hakkı Sur Anısına Armağan, A.Ü.S.B.F. Yayınları, No:522, Ankara, 1983, s.69-81.

E. HÜKÜMET PROGRAMINDA ÖNGÖRÜLEN VERGİ POLİTİKASI

6 Kasım 1983 tarihinde yapılan seçimlerde, çoğunluğu tek partinin kazanıp iktidar olması ile başlayan dönemde kurulan Hükümet'in programında, "vergilemede takip edeceğimiz esaslar" başlığı altında şu hususlara yer verilmiştir (15).

i. Vergiler, sayıca az, basit, kolay anlaşılır olacaktır. Bunun yanında, vatandaş vergisini öderken, eziyet çekmeyecek, kuyruklarda bekletilmeyecektir.

ii. Vergiler, adil, genellikle herkesin kolaylıkla verebileceği nisbette olacaktır. Vergi nisbetlerinin yüksek tutulması, devletin daha fazla vergi geliri sağlaması sonucunu doğurmaktadır. Vergi nisbetleri adil olduğu zaman vergi tahsilatı artmakta, vergi kaçakları azalmaktadır.

iii. Vergiler kurumlaşmayı ve yatırımları teşvik etmelidir. Tasarrufun ve yatırımların teşvikinde, vergi muafiyeti ve kolaylıkları önemli bir araç olarak kullanılacaktır.

iv. Vergileme, lüks tüketimi ve ısrafı azaltıcı ve önleyici yönde olacak ve kaynak ısrafına yol açmayacaktır.

v. İhtilafların asgari hadde indirilmesi ve vergi kaçaklarının azaltılmasını sağlayıcı tedbirlerle birlikte, yeminli serbest muhasiplik en kısa zamanda uygulamaya konulacaktır.

vi. Vergi sistemimiz reorganize edilecek, otomasyon artırılarak mevcut personelle daha etkili hizmet verilebilmesi sağlanacaktır.

Görüldüğü gibi Hükümet, bu dönemde, vergi yükünde adil dağılımı ve kaynak kullanımında tasarrufu ön plânda tutan, bir vergi politikası öngörmüştür.

(15) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Yasama Yılı:1, C.1, s.62.

F. BEŞİNCİ BEŞ YILLIK PLÂNDA VERGİ POLİTİKASI

1983 yılında biten Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Plânından sonra 1984 yılı ara yıl kabul edilerek 1985-1989 yıllarını kapsayan Beşinci Beş Yıllık Plân hazırlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

Plânda "Maliye Politikası" başlığı altında, vergi politikasına ilişkin hususlar şu şekilde belirtilmiştir (16):

- i. Kamu gelirlerine gelişen ekonomik faaliyetleri kavrayacak bir esneklik kazandırılacaktır.
- ii. Vergiler, kurumlaşmayı, tasarrufu ve yatırımları teşvik edecek bir araç olarak kullanılacaktır.
- iii. Vergi idaresi reorganize edilecek, otomasyon artırılarak mevcut personel ile daha etkili hizmet verilmesi sağlanacaktır.
- iv. Vergi sistemi sadeleştirilerek kolay anlaşılır ve adil hale getirilecek, ihtilafların asgari hadde indirilmesi ve vergi kayıplarının azaltılması yönünde gerekli tedbirler alınacaktır.
- v. Ödeme gücü olan fert ve sektörlerin vergi adaleti prensiplerine göre vergilendirilmeleri sağlanacaktır.
- vi. Katma Değer Vergisi sistemine geçilecektir.
- vii. Vergi sisteminde ölçü esasına göre vergilendirme yerine, vergi tekniğinin imkânları ölçüsünde değer esasına geçilecektir.

Görüldüğü gibi, Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Plânında öngörülen vergi politikaları, bundan önceki kalkınma plânlarına

(16) Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1985-1989), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No. DPT: 1974, s.34.

göre, daha genel hatları ile açıklanmıştır. Ayrıca, öngörülen hususların önceki plânlara göre pek farklı olmadığı da söylenebilir.

G. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NUN KABUL EDİLiŞİ

Mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergileri sistemini oluşturan, İstihsal Vergisi, Şeker İstihlâk Vergisi, İlân ve Reklâm Hizmetleri Vergisi ve İşletme Vergisi bir bütün olarak ele alındığında ahenkli ve müşterek bir yapıya sahip olmadıkları görülmekteydi. Ayrıca, bu aksak yapı ekonomik hedeflere ulaşmayı güçleştirmekte ve istenmeyen farklı vergi yüklerinin meydana gelmesine neden oluyordu (17). Sistemin temel bir değişikliğe tabi tutularak günümüz ekonomik, mali ve sosyal gereklerine uygun duruma getirilmesi için katma değer vergisi sistemine geçilmesi, Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Plânı'nda da öngörülmüştü.

1984 yılı sonunda kabul edilip, 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu (18), harcamalar üzerinden alınan vergiler konusunda yıllardan beri sözü edilen reformu nihayet gerçekleştirmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun getirilişini gerektiren nedenler, ekonomik ve mali nedenler başlığı altında açıklanmıştır. Kanunun gerekçesinde "Ekonomik Nedenler", yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması, ihtisas-

(17) Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı Gerekçesi, T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:17, C.7, Yasama Yılı. 2, Sıra Sayısı:130, s.1 vd.

(18) 25.10.1984 Tarih ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, R.G. 18563; 2 Kasım 1984.

laşmanın teşviki, fiyatlar genel seviyesinin kontrolü olarak belirlenmiştir (19).

"Mali Nedenler" ise vergi adaletinin sağlanması, vergi hasılatına etkisi, vergi kaçakçılığına etkisi, vergilemede adaletin sağlanması, vasıtasız vergiler sistemini tamamlayıcı niteliği, diğer ülkelerin vergi sistemleri ile ahenkleştirme sağlanması, olarak belirlenmiştir (20).

Katma Değer Vergisi Kanunu ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu (Banka ve Sigorta Muameleleri Vergilerine ilişkin Hükümleri Hariç), 2456 Sayılı İşletme Vergisi Kanunu, 1318 Sayılı Finansman Kanunu'nun Spor-Toto Vergisine ilişkin hükümleri ile 6747 Sayılı Kanun'un Şeker İstihlak Vergisi'ne ilişkin hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

H. 1980'DEN GÜNÜMÜZE KADAR OLAN DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

12 Eylül 1980 sonrası siyasi partilerin fesh edilip, T.B.M.M.'nin devre dışı kalması dolayısıyla kanunların çıkarılabilmesi kolaylaşınca Türk Vergi Sisteminde yer alan vergiler tek tek gözden geçirilmeye ve günün şartlarına uygun hale getirilmeye başlanmıştır. Bu amaçla, ilk olarak Gelir Vergisinde, yıllardır enflasyon nedeniyle anlamını yitiren istisna ve muaflik hadleri, vergi tarifesi gibi hususlarda düzeltmeler yapılmış, peşin vergi uygulamasına geçilmiştir. Bu arada, asgari ziraî vergi ve hayat standardı esaslı gibi, yeni vergi kontrol müesseseleri getirilmiştir.

Yıllardan beri, gerek hükümet programlarında gerekse kalkınma plânlarında sözü edildiği halde bir türlü yapılamayan,

(19) Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı Gerekçesi, age. s.4.

(20) Age. s.5.

vergi yargı sistemindeki düzenlemeler, yine 12 Eylül 1980 sonrası yaşadığımız özel dönemde gerçekleştirilebilmiştir (21).

Yapılan değişikliklerde olumlu yanların yanısıra olumsuz yanlarda göze çarpmaktadır. Örneğin, gerek mali, gerekse sosyal adaleti sağlamak amacı ile getirilen ve getirilmesinin gerekliliği herkesçe kabul edilen bir "peşin vergi uygulaması" getirilişindeki aksaklıklar sonucu bir yıl sonra kaldırılmıştır. Peşin vergi uygulamasına geçilen yılda, hem o yılın peşin vergisi hem de bir önceki yılın vergisi mükelleften istenmiş, bir başka deyişle o yıl çift vergi alınmıştır. Bu konu mükelleflerin geçmiş yıl vergilerinin sonraki yıllara yaydırılması yoluyla çözümlenebilirdi (22). Ayrıca, mükelleflerin ödemek durumunda kalacağı peşin verginin saptanması, kanunda öngörüldüğü gibi komisyonlar tarafından değil de, başka bir usulde yapılışaydı şikayetler önlenebilirdi (23).

Ayrıca, her ne kadar yeni vergi güvenlik önlemleri getirilmişse de inceleme elemanlarının gerek nicelik gerekse nitelik

-
- (21) 6 Ocak 1982 tarih ve 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemeleri Kanunu, Düstur, 5.Tertip, C.21, s.139.
- (22) Peşin Vergi uygulamasının gerekliliği konusunda ayrıntılı bilgi için Bkz.Kâmil Mutluer, "Kazandıkça Öde Yöntemi ve Gelir ve Kurumlar Vergilerimizde Vergi Ödeme Süreleri", E.İ.T.İ.A. Dergisi, C.XV, S.2, s.130-136.
- (23) Ödenecek peşin verginin saptanma biçimini ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Örneğin İngiltere'de, ödenecek peşin vergi, önceki yılların ortalamasına göre ödenir. Yıl sonunda gerçek gelirlerin tutarına göre ödenen vergiler mahsup edilebilir. Bkz.James Artur Johntone, Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, An Analytic Comparative Study, Part Five: Great Britain, Ann Arbor, The University of Michigan Law School, 1968, s.387; Diğer ülkelerdeki uygulama ve ayrıntılı bilgi için Bkz.Mutluer, agm. s.130 vd.

yönünden yetersiz oluşu, bu önlemlerin etkin bir şekilde uygulanmasını güçleştirmiştir.

Çok sık aralıklarla yapılan vergi kanunlarındaki değişiklikler ve izlenen yöntem, Maliye Bakanlığı'nın yıllardır vergi kanunlarında değişiklik yapılması konuşulduğu halde, hazırlıksız olduğunu göstermektedir. Bazı konular değişikliğe uğradıktan çok kısa bir süre sonra tekrar tekrar değişikliğe uğratılmış hatta eski haline getirilmiştir. Örneğin, telif kazançları istisnası neredeyse her değişiklikte değişikliğe uğramıştır. Beş yıllık zarar mahsup süresi önce üç yıla indirilmiş sonra tekrar beş yıla çıkarılmıştır.

1963 yılına kadar harca tabi olan gayrimenkullerin karşılıklı transferleri, bu tarihte ayrı bir vergi getirilerek Emlâk Alım Vergisi'ne konu olmuş, 1982 yılında ise tekrar eski haline döndürülerek Emlâk Alım Vergisi kaldırılmış, verginin konusunu oluşturan işlemler harca tabi tutulmuştur. Oysa, 1963 yılında Emlâk Alım Vergisi Kanunu getirilirken bulunan gerekçeler halen geçerliliğini sürdürmektedir.

Emlâk Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle, arsanın bulunduğu yerin ve binanın niteliği göz önünde tutularak, bildirilebilecek asgari ölçülerin tesbiti yoluna gidilmesi de rayiç bedelden sapma sayılabilir. Her ne kadar kanunda rayiç bedel bildirilir dense de, incelemenin olmadığı bir ortamda beyanla bildirilecek tutar, Maliye Bakanlığı'nın tesbit ettiği ölçülere göre bulunacak tutardır.

Ancak, yukarıda belirtmeye çalıştığımız aksaklıklar göz önüne getirildiğinde, iyi niyetle izlenen vergi politikasının, sistemsiz ve dağınık bir manzara oluşturduğunu, bunun sonucunda, mükellefler bir yana ilgililerin bile zorlukla içinden çıkabildiği vergi kanunlarının ortaya çıktığını, söyleyebiliriz.

Seçimler sonucunda oluşturulan Hükümet Programında ve Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Plânında vergi politikasına ilişkin bölümlerde, vergilerin ekonomik, mali ve sosyal amaçlarının gözetileceğini belirten hususlar yer almıştır. Ancak, amaçlar çok genel hatları ile sayılmış, bu amaçların gerçekleşmesi için alınması gerekli tedbirlerden bahsedilmemiştir. Oysa, hemen hemen her plânda ve her hükümet programında söylenen vergi politikasına ilişkin genel amaçlar, esasen birbirinden çok farklı değildir. Bu yüzden bu amaçların nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin hususların, kalkınma plânlarında ve hükümet programlarında yer alması gerekir, kanısındayız.

En son getirilen Katma Değer Vergisi Kanunu, bünyesinde mevcut aksaklıklara rağmen, 1950 yılında gelir üzerinden alınan vergilerde yapılan reformdan bu yana, Türk Vergi Sisteminde yapılan gerçek anlamda yegane reform olmuştur, diyebiliriz.

SONUÇ

Bir ülkenin kendine özgü vergi politikasının olabilmesi öncelikle, o ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olmasına ve bu yetkinin halkın temsilcilerinden oluşan parlamento tarafından kullanılmasına bağlıdır. Türkiye'de bu iki hususun sağlanabilmesi, 1920-1923 yılları arasında Atatürk'ün önderliğinde sürdürülen ve zaferle sonuçlanan kurtuluş savaşı sonunda gerçekleşmiştir.

Bu çabalarla başlayan Cumhuriyet dönemi boyunca ülkemizin içinde bulunduğu gelişmişlik düzeyi ile tutarlı bir vergi politikası izlenmemiştir. Örneğin, daha Cumhuriyetin ilk yıllarında tarıma dayalı bir ekonomide aşar kaldırılmış, meydana gelen gelir boşluğu sanayileşmiş toplumlara özgü vergilerle doldurulmak istenmiştir. Aşar, adaletsiz, masraflı ve çağdaş olmayan bir vergi olduğu için kaldırılmalıydı. Ancak, yerine tarım üzerinden alınacak daha modern bir vergi getirilebilirdi. Aşar'ın yerine düşünülen Arazi Vergisi ise, tahrir güçlükleri ve matrahın fiyat artışları karşısında aşınması sonucu bekleneni verememiştir.

Tarım kazançlarının vergilendirilmemesi, tarım sektörüne hakim grupların baskıları ile 1960'a kadar sürmüş ancak Askeri Yönetimin varlığında çıkarılabilen bir hükümle, Gelir Vergisi içinde vergilendirilmesine başlanmıştır. Buna rağmen, vergilendirmede uygulanan yüzölçümü, satış tutarı, götürü gider gibi ölçüler yüzünden vergilendirme çok sınırlı yapılabilmiş 1980'de yine Askeri Yönetimin gerçekleştirebildiği vergi düzenlemeleri ile biraz olsun vergi kapsamına alınmak istenmiştir. Fakat yine de tarım kesiminin vergilendirildiğini söylemek güçtür. Hatta, 1984 yılı Mayıs ayı içinde bir seminerde konuşan zamanın Maliye Bakanı, tarım kesiminin mutlaka vergilendirilmesi gerektiğini söylemiştir (1). Tarım sektöründe mevcut vergi yükünün % 7, vergi potansiyelinin ise, tarım sektörü gelirin oranla % 38,3 olduğu tespit edilerek aradaki % 31,3 oranındaki farkın, bu kesimde "saklı vergi rezervi" oluşturduğu ileri sürülmektedir (2). Bu nedenle, kaynak arayışı içinde olan ülkemizin bu sektörü, politik kaygıları bir yana bırakarak etkin bir şekilde vergilemesi gerekir. Böylece, mevcut adaletsizlik giderilerek verginin sosyal amacında sağlanmış olacaktır. Ayrıca, kolayca vergi tahsil edilen ücret dışındaki gelir unsurlarında oluşan vergi kaçakçılığının üzerine gidebilecek bir vergi örgütü kurulması da gereklidir.

Cumhuriyet dönemi boyunca ülkemizin içinde bulunduğu gelişmişlik düzeyi ile tutarlı bir vergi politikasının izlenmediğinin bir başka örneğini, 1926 yılında getirilen Umumi İstihlâk Vergisi'nde bulmak mümkündür. Bu vergi satışları her safhada vergilendirmeyi amaçlıyordu. Günümüzde bile başarılı uygulanıp uygulanmayacağı tartışılan Katma Değer Vergisi'nin benzeri sayılabılırdi. Ancak, Türkiye ekonomisinin o günkü yapısı bu verginin başarılı olması için yetersizdi. Bu verginin yerine Muamele Vergisi getirildi. 1957 yıllarına gelindiğinde, Türkiye ekonomisinin

(1) İstanbul Ticaret Odası Gazetesi, 25 Mayıs 1984, s.1.

(2) Akbank, age, s.649.

çehresi hayli farklıydı. Olumlu yönde epey gelişme kaydetmişti. Buna rağmen gider vergileri alanında reform yapılıyor diye, muamele vergisini bile aratacak çok dar kapsamlı bir Gider Vergisi getirildi.

1960 yılındaki askeri müdahaleyi izleyen geçiş devresinde, 1950'de vergi sisteminde yapılan reformla getirilen vergilerde değişiklikler yapıldı. Bu tarihten sonra, Türk vergi sisteminde yapılabilecek köklü düzenlemelerin gerçekleşme şansının Parlamento'dan kanun çıkarmadaki güçlükler nedeniyle her geçen gün azaldığı görülmektedir.

12 Eylül 1980 sonrasında ise, vergi yasalarında köklü değişiklikler öngören tasarıların kanunlaşması, Parlamento'nun fesh edilip Milli Güvenlik Konseyi'nin yasama yetkisini kullanması sonucu çok kolaylaşmış ve bu sayede vergi sisteminde köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Üç yıl kadar süren bu geçiş devresinden sonra yapılan seçimlerde bir partinin tek başına iktidara gelmesinin sonucu, geçmiş yıllarda yaşanan "Parlamento'dan kanun çıkaramama" gibi bir durum olmamış, vergi yasalarında yapılan değişikliklere devam edilmiştir. Hatta, yıllardan beri istendiği halde bir türlü çıkarılamayan Katma Değer Vergisi bu Parlamento'dan geçip yürürlüğe girmiştir.

12 Eylül 1980 öncesi, vergi sistemimizin yapısı ağırlaşan enflasyonun da etkisiyle iyice bozulmuş, öngörülen değişiklikler daha önce belirtilen nedenlerle uzun bir süre yapılamamıştı. 12 Eylül 1980 sonrasında ise, sanki bunun acısını çıkartır gibi çok sayıda değişiklik bir çırpıda acele olarak yapılmış, bunun sonucu, örneklerini verdiğimiz gibi, vergi yasaları çok kısa bir sürede bazen beş kez, bazen daha az sayıda değiştirilmiştir. Öyleki;

- Her değişiklikte değiştirilen maddeler vardır,

- Enflasyonun yıprattığı vergi tarifeleri değiştirildikten kısa bir süre sonra yeniden düzenlenmişlerdir.

- Bazı vergilerde değişiklikler yapılmış, değişiklikten kısa bir süre sonra ise, aynı vergiler yürürlükten kaldırılmıştır.

Ayrıca, vergi yasalarında bulunması gereken açıklık, anlaşılır olma özelliklerinin dikkate alınmaması sonucu, vergi yasaları, uzmanların bile anlamakta güçlük çektiği, mutlaka tebliğlerle açıklığa kavuşturulması beklenen bir duruma getirilmiştir.

18. asrın sonlarında İngiltere'de, parlamenter Richard Sheridan, İngiltere Avam Kamarası'nda yaptığı ve İngiltere Vergi Sistemini eleştiren konuşmasında şunları diyordu; "Bundan önceki hükümet zamanında Parlamento'dan çıkarılan vergi kanunlarının sayısı öylesine artmış, bilhassa yürürlükteki vergi kanunlarına ilave edilen ekler öylesine muğlak hale gelmişti ki, vergilerin tatbikinden sorumlu hakimler dahi içinden çıkılamayan bu bilmece karşısında, ellerinden, hayret ve şaşkınlıkla başlarını çatmak, kızgınlıkla başlarını sallamaktan başka bir şey gelmiyordu. Başka ne yapabilirlerdi ki? Bakıyoruz önce bir vergi kanunu çıkarılıyor, ardından alelacele, Parlamento'dan henüz çıkmış bir kanunun bazı maddelerinin tadili ile ilgili yeni bir kanun teklifi önümüze konuyor. Nihayet bu da kanunlaşıyor, fakat 'çok şükür' demeğe vakit kalmadan Hükümet, yürürlükteki kanunu tadil eden kanunun kusurlu ve hatalı taraflarını düzelteren ikinci kanunun eksikliklerini tamamlayacak yepyeni bir kanun teklifi ile karşımıza dikiliyor. Gelgelelim, iş bununlada bitmiş olmuyor. Bir müddet sonra, bir de bakıyoruz ki, yürürlükteki vergi kanununu tadil eden kanunun kusurlu yönlerini düzelteren en son kanunun eksik taraflarını tamamlayacak yepyeni bir kanun teklif ediliyor. Ve böylece vatandaşlar, bir türlü sonu gelmeyen vergi kanunları fa-sit dairesinde bocalayıp duruyor.

Bu ancak denize indirildikten sonra, dümeninin konmadığı anlaşılın gemiyi akla getiriyor. Gemi, dümen takılması için, tekrar kızağa alınıyor. Ne var ki, geminin denize her indirilişinde

yeni yeni eksikliklerin, yeni yeni hataların farkına varılıyor. Omurgasındaki çemberlerin vidaları takılmadığından, omurgadaki bazı tahtaların kaybolmuş olduğu anlaşılıyor. Eksik tahtalar tamamlanıyor, yeniden çemberleniyor ve tam denize indirileceği sırada harcanan bunca paraya rağmen, geminin tamamen parçalanmasına ve yeni baştan yapılmasına karar veriliyor. Gerçekte, Parlamento'dan, son yıllarda çıkan bütün kanunlar, yumurtadan çıkan böceğin kelebek haline istihalesine kadar geçirdiği her safhayı hatırlatırcasına, bir sürü tadilden geçiriliyor." (3).

Zamanımızdan iki asır önce sanki içinde bulunduğumuz durumu eleştiren parlamenterin konuşması, hayli düşündürüçüdür. Bu nedenle yanlışlığı asırlar önce saptanıp dile getirilen hususların, günümüzde tekrar edilmemesi gerekir.

Vergi kanunları hazırlanırken izlenen yol, vergi tasarılarının çok gizli tutulup, tartışmaya açılmaması şeklindedir. Esasen vergi kanunları çıkarıldıktan sonra değil daha tasarının hazırlık aşamasında tartışmaya açık olmalıdır. Bu amaçla, izlenecek vergi politikasının esasları ve bu esaslara dayalı yapılabilecek vergi düzenlemeleri hakkında devamlı çalışacak uzman kişilerden oluşan bir komisyonun kurulması gerekir. Bu komisyon, 1960 sonrası plânlı kalkınma modelini seçen ülkemizde, vergilerin mali amacı yanında sosyal ve ekonomik amaçlarının da ağırlığını hissettirici çalışmalarda bulunan Vergi Reform Komisyonu'nun benzeri fakat daha geliştirilmiş şekli olmalıdır.

Oluşturulmasını önerdiğimiz komisyonun üyeleri ise, iktisat, maliye, vergi hukuku, istatistik gibi konularda uzman kişilerden, bakanlık ve mesleki kuruluşların temsilcilerinden oluşturulmalıdır. Şayet, üzerinde çalışılan vergi tasarısının ilgili

(3) Vural Arıkan, Vergi Kanunlarındaki Değişikliklerin Genel Değerlendirilmesi ve Richard Sheridan, 7.12.1983 günü Odakule'de verilen konferans metni, Konferansı tertipleyen: İktisadi Araştırmalar Vakfı, Ayrı Basım, İstanbul, 1983, s.31.

olduğu kesim komisyonda temsil edilmiyorsa, zaman zaman bu kesim temsilcisinin de çalışmalara katılımı sağlanmalıdır. Ayrıca, seçilecek üyelerin hükümet tarafından değil, temsil edilecek kuruluşlarca seçilmesi gerekir.

Komisyon üyelerinin üstün niteliklere sahip olmalarına özen gösterilmesinin yanısıra bu kişilere yeterli bir ücret ve iş güvenliği sağlanmalıdır. Devamlı çalışmalarda bulunacak bu komisyon sayesinde, vergi politikamızın ne olduğu açığa kavuşacak ve buna uygun vergi reform çalışmalarının yapılması, sağlanabilecektir.

Oluşturulacak komisyonun görevleri ise şöyle özetlenebilir;

1. Dış ülkelerde uygulanan vergi politikalarını izleyip, çağdaş yeniliklerden bünyemize uygun olanları, vergi sistemimizin bütünlüğünü bozmayacak biçimde uygulama alanına sokmak,
2. Vergilerin, mali, ekonomik ve sosyal amaçlarını optimal düzeyde sağlamak için çalışmalarda bulunmak,
3. Vergi kanunlarının hem uygulayıcılar, hem de yükümlüler tarafından kolay, anlaşılır şekilde açık ve amaca uygun biçimde ifade edilmesini sağlamak.

Ayrıca, komisyon aldığı kararları ve alternatiflerini hükümete sunduğu zaman, hükümetin de, uzman kişilerin uzun çabalar sonucu, ülke gerçeklerine uygun hazırladığı çalışmalara gereken önemle eğilmesi ve mümkün olabildiğince siyasi kaygılardan uzak karar alması gereklidir. Vergi politikasının sürekli değişen parti dengelerinin yol açtığı çalkantılardan kurtarılması, bu yolla mümkün olabilir, kanısındayız.

Özetle, yarım asırdan fazla bir ömüre sahip Türkiye Cumhuriyeti'nin bugüne kadar sistemli bir vergi politikasına sahip olmadığı görülmektedir. Özellikle, çok partili demokratik hayata geçtiğimiz 1950'li yıllardan sonra demokratik sistemdeki ak-

samalar sonucu, Türkiye'nin yaklaşık her on yılda bir askeri müdahalelerle karşı karşıya kaldığı ve köklü vergi değişikliklerinin bu geçiş devrelerinde yapılabildiği görülmektedir. Amaç, demokratik parlamenter sistemin aksaksız işlerliğini sağlamak olduğuna göre, partiler arasındaki denge ne şekilde değişirse değişsin, vergi politikası bu gelişmelerden etkilenmeyecek şekilde partiler üstü kalabilmelidir. Vergi sistemine yapılacak iyileştirici müdahaleler, geçmişte olduğu gibi olağanüstü devreleri beklemeksizin, zamanında, kurallarına uygun ve geçmişte yapılan hataların tekrarına yol açmayacak şekilde olmalıdır. Ancak bu sayede, olumsuz görüntünün değişebileceği kanısındayız.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AĞAOĞLU, Ahmet : Serbest Fırka Hatıraları, 2.B., İstanbul, 1965.
- AKBANK : Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi, Akbank Kültür Yayını, Apa Ofset Basımevi, İstanbul, 1980.
- AKDAĞ, Mustafa (K) : Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi, C.II, Cem Yayınevi, Yelken Matbaası, İstanbul, 1974.
- AKIN, İlhan : Kamu Hukuku, İ.Ü.H.F.Yayını No:440, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974.
- ALKIN, Erdoğan : "Atatürk Döneminde Devletçilik", Atatürk Dönemi Türkiye Ekonomisi Semineri, Yapı ve Kredi Bankası Atatürk Yılı Armağanı, İstanbul, 1982, s.114-128.
- ARIKAN, Vural : Vergi Kanunlarındaki Değişikliklerin Genel Değerlendirilmesi ve Richard Sheridan, 7.2.1983 günü Odaküle'de verilen konferans metni, Konferansı tertipleyen: İktisadi Araştırmalar Vakfı, Ayrı Basım, İstanbul, 1983.
- ATATÜRK, Kemal : Söylev (Nutuk), C.I, Türk Dil Kurumu Yayınları: 220/1, Atatürk Dizisi:1, 8.B., 1981.

- ATATÜRK, Kemal : Söylev (Nutuk), C.II, Türk Dil Kurumu Yayınları:220/2, Atatürk Dizisi:1, 8.B., 1981.
- AVCIOĞLU, Doğan : Milli Kurtuluş Tarihi, 1.Kitap, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1974.
- AVCIOĞLU, Doğan : Türkiye'nin Düzeni, Dün-Bugün-Yarın, 1.Kitap, Tekin Yayınevi, 13.Bahım, Yayıncılık Matbaası, İstanbul, 1979.
- BAYDAR, Ertuğrul : "Aşarın Kaldırılması", Maliye Dergisi, Sayı:34, Temmuz-Ağustos, 1978, s.20-41.
- BERKES, Niyazi : 100 Soruda Türkiye İktisat Tarihi, C.I, 2.B., Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1972.
- BERKES, Niyazi : 100 Soruda Türkiye İktisat Tarihi, C.II, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1970.
- BİNATLI, Cüneyt : "Aşar Üzerine Bir Deneme", E.İ.T.İ.A. Dergisi, 10.Yıl Özel Sayısı, C.5, S.1, s.304-315.
- BIRD, Richard M. : Optimal Tax Policy For a Developing Country, Harvard University The Law School, 1967.
- BLAISDELL, Donald C. : Osmanlı İmparatorluğunda Avrupa Mali Kontrolü, Çev:Hazım Atıf Kuyucak, Y.İ.T.M.Yayını, No:24, Arkadaş Matbaası, İstanbul, 1940.

- BORATAV, Korkut : 100 Soruda Türkiye'de Devletçilik, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1974.
- BRACEWELL, J.Barry-Milnes : "The Economics of Tax Reduction" Taxation: A Radical Approach, Institute of Economic Affairs, Readings in Political Economy 4, London, 1970, s.53-89.
- BULUTOĞLU, Kenan : Türk Vergi Sistemi, C.1, 6.B. Fakülter Matbaası, İstanbul, 1978.
- BULUTOĞLU, Kenan : Türk Vergi Sistemi, C.2, 6.B. Ongun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1979.
- BÜYÜKERŞEN, Yılmaz : "İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planının Finansmanı Meselesinde Vergi Sisteminin Bünyesi", E.İ.T.İ.A. Dergisi, Onuncu Yıl Özel Sayısı, C.5, S.1, Ocak, 1969, s.270-303.
- ÇAĞAN, Nami : Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- ÇAĞAN, Nami : "1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme" Prof.Dr.Fadıl Hakkı Sur Anısına Armağan, A.Ü.S.B.F. Yayınları, No:522, Ankara, 1983, s.69-81.
- ÇAKMAK, Şefik : Ortak Pazar Ülkelerinde Vasıtasız Vergilerin Ahenkleştirilmesi, Vasıtasız Vergilerdeki Yakınlaştırmanın Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No:166, 1975.

- DİKMEN, Orhan : "Türkiye'de Gider Vergileri", Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, E.S.E.K.H. Çeltül Matbaası, İstanbul, 1971.
- DURU, Cihan-TURAN, Kemal ve ÖNGEOĞLU, Abdurrahman : Atatürk Dönemi Maliye Politikası, 1.Kitap, Tisa Matbaacılık Sanayii Ltd.Şti. Ankara, 1982.
- EGESOY, Muzaffer : Cumhuriyet Devrinde Vasıtasız Vergiler, S.B.F. Maliye Enstitüsü, Ankara, Şubat, 1962.
- EGESOY, Muzaffer : Cumhuriyet Devrinde Vasıtalı Vergiler, S.B.F. Maliye Enstitüsü, Ankara, Ocak, 1962.
- ERGİN, Feridun : Atatürk, Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı Yayınları, No:5, Duran Ofset, 1978.
- EROĞUL, Cem : Demokrat Parti (Tarihi ve İdeolojisi) A.Ü.S.B.F. Yayınları No:294, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970.
- FEYZİOĞLU, Bedî N. : Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe, 5.B. Filiz Kitabevi, İstanbul, 1976.
- GEORTZEL, Ted George : Political Society, Rand Mc.Nally College Publishing Company, Camden, May, 1975.
- GOLOĞLU, Mahmut : Erzurum Kongresi, Milli Mücadele Tarihi, 1.Kitap, Nüve Matbaası, Ankara, 1968.

- GÖRGÜN, Sevim : Maliye Politikası, İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Yayını, No:50, İstanbul, 1973.
- GÖRGÜN, Sevim : "Atatürk Dönemi Maliye Politikası", Atatürk Döneminde Türkiye Ekonomisi Semineri, Yapı ve Kredi Bankası Atatürk Yılı Armağanı, İstanbul, 1982, s.64-83.
- GRIZIOTTI, Benvenuto : Kamu Maliyesinin Muhtar Olarak İncelenmesinde Mali İktidar ve Mali Hukuk, Çev:İlhan Özay, MET, 3.Seri, İ.U.H.F. Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1967.
- GÜRİSOY, Bedri : "1876 Anayasası'nın Mali Hükümleri" Prof.Dr.Fadıl H.Sur'un Anısına Armağan, A.Ü.S.B.F. Yayınları, No:522, Ankara, 1983.
- HEPER, Fethi : Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No:126/148, Eskişehir, 1981.
- HEREKİMEN, Aykut : Genel Vergi Kuramı, Kalite Matbaası, Ankara, 1976.
- HERSHLAG, Z.Y. : Turkey: The Challenge of Growth, E.J. Brill, Leiden, 1968.
- HINRICH, Harman : A General Theory of Tax Structure Change During Economic Development, I.B. Harvard Law School International Tax Programme, Cambridge, 1966.

- İÇDEMİR, Uluğ : Sivas Kongresi Tutanakları, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara, 1969.
- İLKİN, Akın : "Atatürk Döneminde Sanayi Politikası" Atatürk Döneminde Türkiye Ekonomisi Semineri, Yapı ve Kredi Bankası Atatürk Yılı Armağanı, İstanbul, 1982, s.88-109.
- JOHNTONE, James Artur : Comparative Conflict Resolution Procedures in Taxation, An Analytic Comparative Study, Part Five: Great Britain, Ann Arbor, The University of Michigan Law School, 1968.
- KAFAOĞLU, Adnan Başer : "Türk Gelir Vergisi Sistemi", E.S.E. K.H. Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, İstanbul, 1970.
- KAPANI, Münci : Kamu Hürriyetleri, 3.B., A.Ü.H.F. Yayını, No:264, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970.
- KAZGAN, Gülten ve Haydar : "Türkiye'de Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ile İlgili Bir İnceleme", i.Ü.i.F. Mecmuası, C.21, Ekim 1959-Temmuz 1960, No:1-4, s.62-118.
- KAZGAN, Gülten ve Haydar : Türkiye'de Maliye Politikası 1950-1960, i.Ü.i.F. Maliye Enstitüsü Yayını, No:16, İstanbul, 1964.

- KEYDER, Beysan : "Zirai Sektörde Vergilendirme", Maliye Enstitüsü Konferansları, Dördüncü Seri, Sene, 1958, İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Yayını, No:6, İstanbul, 1959, s.157-171.
- KEYDER, Çağlar : Dünya Ekonomisi İçinde Türkiye (1923-1929) Yurt Yayınları:3, Ankara, 1982.
- KORKMAZ, Esfender : Vergi Yapısı ve Gelişimi, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1982.
- KORUM, Uğur : "1923-1929 Döneminde Türkiye'de Sanayi ve Sanayi Politikaları" Atatürk Dönemi Ekonomik Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi Semineri, A.Ü. S.B.F. Yayınları, No:513, s.63-78.
- KÖKSAL, Bilge Aloba-
İLKİN, A.Rasih : Türkiye'de İktisadi Politikanın Gelişimi (1923-1973), Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. Yayınları, 1973.
- MALLY, Gerhard : The European Communities in Perspective, Lexington Books, Toronto, London, 1973.
- MERAY, Seha L.(Çev.) : Lozan Barış Konferansı Tutanaklar-Belgeler, T.I, C.II, A.Ü.S.B.F. Yayınları, No:319, Ankara, 1971.
- MERAY, Seha L.(Çev.) : Lozan Barış Konferansı Tutanaklar-Belgeler, T.II, C.II, A.Ü.S.B.F. Yayınları, No:348, Ankara, 1973.

- MERAY, Seha L.-OLCAY : Osmanlı İmparatorluğu'nun Çöküş Bel-
geleri (Mondros Bırakışması, Sevr
Osman Andlaşması, İlgili Belgeler) A.Ü.S.B.F.
Yayınları, No:409, Ankara, 1977.
- MUTEN, Leif : "Türk Vergi Sistemi Hakkında Not" Ra-
por, Çev: Muharrem Durubal, Hizmete
Özel, Ayrı Bası, 30 Kasım 1972.
- MUTLUER, M.Kâmil : Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilen-
dirilmesi, E.İ.T.İ.A. Yayınları,
No:105/60, Ankara, 1973.
- MUTLUER, M.Kâmil : Kazandıkça Öde Yöntemi ve Gelir ve Ku-
rumlar Vergilerimizde Vergi Ödeme Sü-
releri", E.İ.T.İ.A. Dergisi, C.XV,
S.2, s.130-136.
- MÜDERRİSOĞLU, Alptekin : Kurtuluş Savaşının Mali Kaynakları,
Maliye Bakanlığı 50.Yıl Yayınları,
Ankara, 1974.
- NADAROĞLU, Halil : Kamu Maliyesi Teorisi, Genişletilmiş
ve Gözden Geçirilmiş 5.Baskı, Okan Da-
ğıtımçılık ve Yayıncılık Ltd.Şti. İst-
anbul, 1983.
- NEUMARK, Fritz : Boğaziçine Sığınanlar, Çev: Şefik Alp
Bahadır, İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü
Yayını, No:66, İstanbul, 1982.
- OKANDAN, Recai G. : Amme Hukukumuzun Ana Hatları, 1.Kitap,
İ.Ü.H.F. Yayını, No:496, Fakülteler
Matbaası, İstanbul, 1977.

- ORTAYLI, İlber : Türkiye İdare Tarihi, TODAİE Yayını, No:180, Doğan Basımevi, Ankara, 1979.
- ÖKÇÜN, A.Gündüz : Türkiye İktisat Kongresi (1923-İzmir) Haberler, Belgeler, Yorumlar, A.Ü. S.B.F. Yayınları, No:262, 2.B. Ankara, 1971.
- ÖLÇEN, Ali Nejat : "1923-1938 Döneminde Birinci ve İkinci Sanayi Plânları", Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi Semineri, A.Ü.S.B.F. Yayını, No:513, Ankara, 1982, s.133-149.
- ÖNDER, İzzettin : "Kamunun Fon Oluşturma Görevi ve Tarımın Vergilendirilmesi Sorunu" Yeni İş Dünyası Dergisi, S.36, Ekim, 1982, s.49-52.
- ÖZER, İlhan : Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, No:161, Ankara, 1974.
- ÖZER, İlhan : Devlet Maliyesi, C.1, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No:1980/218, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1980.
- PARVUS Efendi : Türkiye'nin Mali Tutsaklığı, Der:Muammer Sencer, May Yayınları, Bilim-Belge-İnceleme:73, Büyük Dizi:5, 1.B. Tomurcuk Matbaası, Aralık, 1977.
- PELİN, İ.Fazıl : Finans İlimi ve Finansal Kanunlar, 1.Kitap, 2.B. Güven Basımevi, İstanbul, 1942

- ŞANVER, Salih : Mali Politika ve Azgelişmiş Ülkeler, İ.İ.T.İ.A. Yayını, No:41-98, İstanbul, 1968.
- SAYAR, Nihad S. : Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları, Met/er Matbaası, İstanbul, 1977.
- SELEK, Sabahattin : Anadolu İhtilâli, 5.B. Cem Yayınevi, İstanbul, 1973.
- SHIBATA, Hirofumi : "The Theory of Economic Unions: A Comparative Analysis of Customs Unions, Free Trade Areas and Tax Unions", Fiscal Harmonization in Common Markets Ed.Carl Shoup, Vol:I (Theory), Columbia University Press, New York, London, 1967, s.145-264.
- SHOUP, Carl S. : "Türkiye'de Vergi Reformu Plânlaması" Rapor, Ayrı Bası, 15 Nisan 1972.
- STARKE, J.G. : Introduction to International Law, 7.B. Butterworths, London, 1972.
- TANILLI, Server : Anayasalar ve Siyasal Belgeler, Sulhi Garan Matbaası Koll.Şti. İstanbul, 1976.
- TEKELİ, Esat : "Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası" Maliye Enstitüsü Konferansları, 4.Seri, Sene 1958, İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Yayını, No:6, İstanbul, 1959, s.1-11.

- TEKELİ, İlhan-İLKİN,
Selim : 1929 Dünya Buhranında Türkiye'nin İktisadi Politika Arayışları, Türkiye Belgesel İktisat Tarihi Serisi, No:2, O.D.T.Ü. Ankara, 1977.
- TEKELİ, İlhan-İLKİN,
Selim : Uygulamaya Geçerken Türkiye'de Devletçiliğin Oluşumu, Türkiye Belgesel İktisat Tarihi Serisi, No:3, O.D.T.Ü. Ankara, 1982.
- TEKİN, Fazıl : Mali Tekeller ve Türkiye'de Tütün Tekeli, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No:129/79, Eskişehir, 1974.
- TONGAS, Gerard : Atatürk: The Nature of Modern Turkey, London, 1939.
- TRAK, Selçuk : İktisat Tarihi, E.İ.T.İ.A. Yayını, No:5, Dizerkonca Matbaası, İstanbul, 1973.
- TUNCER, Selahattin : Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No:32/9, İstanbul, 1966.
- TUNCER, Selahattin : Kamu Maliyesi, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No:41, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971.
- TÜRK, İsmail : "Cumhuriyet Devrinde Türk Vergi Sisteminin Gelişmesi", A.Ü.S.B.F. Dergisi, Atatürk Özel Sayısı, C.XXXVI, No:1-4, Ocak-Aralık, 1981.

TÜRK, İsmail

Q

: "Atatürk ve Türk Mali Sistemi" Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi Sempineri, A.Ü.S.B.F. Yayını, No:513, Ankara, 1982.

TÜRK, İsmail

: "İktisadi Kalkınma Plânımızda Finansman Meselesi" Maliye Enstitüsü Konferansları, Beş Yıllık Kalkınma Plânı, A.Ü.S.B.F. Maliye Enstitüsü Yayını, No:20, Ankara, 1983.

URAS, T.Güngör

: "Türkiye'ye Akıl Satanlar" Milliyet Gazetesi, 23 Ağustos 1984.

ÜÇOK, Faik

: Tevsik-i Sanayi Kanunu, Ankara, 1938.

VARMA, Baidya Nath

: The Sociology and Politics of Development: A Theoretical Study, Routledge and Kegan Paul LTD. London, 1980.

VELAY, A.Du

: Türkiye Maliye Tarihi, Der:Maliye Tetkik Kurulu, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Damga Matbaası, Ankara, 1978.

YALÇIN, Aydın

: Türkiye İktisat Tarihi, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1979.

YENİAY, İ.Hakkı

: Yeni Osmanlı Borçları Tarihi, İ.Ü.H.F. Maliye Enstitüsü Yayını, Ekin Basım-evi, İstanbul, 1964.

YERASIMOS, Stefanos

: Az Gelişmişlik Sürecinde Türkiye (Bizans'tan 1971'e), Çev:Babür Kuzucu, Gözlem Yayınları, 3.B. 1980.

ZABUNOĞLU, Yahya K.

- : Kamu Hukukuna Giriş, A.Ü.H.F. Yayını, No:328, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973.
- : "Tarım Fiskalitesi Hakkında Rapor (İstanbul, Eylül, 1966)", Vergi Reform Komisyonu Raporları, C.V, İstanbul, 1971, s.1-92.
- : Bütçe Gelirleri Yıllığı 1977-1978, 1923-1978 Bütçe Gelirleri İstatistikleri, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1979.
- : 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapan 2361 Sayılı Kanunun Gerekçesi, Milli Güvenlik Konseyi Tutanakları, Sıra Sayısı:76.
- : 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapan 2362 Sayılı Kanunun Gerekçesi, Milli Güvenlik Konseyi Tutanakları, Sıra Sayısı:78.
- : Cumhuriyet Gazetesi, 29 Kasım 1930.
- : Cumhuriyet Gazetesi, 10 ve 12 Aralık 1930.
- : İstanbul Ticaret Odası Gazetesi, 25 Mayıs 1984.
- : Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1963-1967), T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, Ankara, Ocak, 1963.

-
- : İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı
(1968-1972), T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, Ankara, Kasım, 1967.
-
- : Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Plânı
(1973-1977), T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, Yayın No:1272, Ankara.
-
- : Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Plânı
(1979-1983), T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, Yayın No:1664, Ankara, Nisan, 1979.
-
- : Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı
(1985-1989), T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, Yayın No: DPT: 1974.
-
- : Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Komisyon Raporları ve Madde Gerekçeleri, Millet Meclisi Vakfı Ofset Tesisi, Ankara, 1983.
-
- : Mali Kanunlar, C.I, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, İstanbul, 1956.

_____ : T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:2, C.1.

_____ : T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem:3, C.17, 1,3,
6, 7.

_____ : T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Yasama Yılı:1, C.1.

_____ : T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Yasama Yılı:2, C.7.