

DERLEME MAKALE
CUMHURİYETİN İLANINDAN GÜNÜMÜZE TÜRKİYE'DE
VERGİ REFORMLARI
TAX REFORMS IN TÜRKİYE AFTER
THE PROCLAMATION OF THE REPUBLIC

Prof. Dr. Erkan AYDIN*
Arş. Gör. Mustafa BOZOKLU**

ÖZ

Vergi bizatihi iktisadi ve sosyal bir olgu olarak tarihin her döneminde karışımıza çıksa da verginin hangi kaynaklardan, ne miktarlarda ve hangi usullere bağlı kalınarak tahsil edileceği daima toplumsal sınıflar arasında mücadele sebebi olagelmıştır. Bu mücadele geçmişte daha ziyade verginin tabana yayılması şeklinde sonuçlanırken günümüzde yüksek gelirli kesimlere doğru genişletilmesine yönelik bir görünüm arz etmektedir. Bu anlamda gerek dünyada gerekse Türkiye’de yapılan bütün vergi reformları vergilendirmede adalet ve etkinlik ilkelerini gerçekleştirerek vergi yükünün toplumsal dağılımını etkilemeye dönük amaçlara matuftur. Dolayısıyla kavramsal olarak vergi reformu; etkinlik, adalet, sadelik, şeffaflık ve esnekliği sağlamak üzere vergi sisteminin doğrudan ve dolaylı vergiler olmak üzere bütününde etkili olup vergi yükünün toplumsal kesimler arasındaki dağılımında değişiklik yaratan gelişmeler şeklinde tanımlanabilir. Çalışmada bu tanıma bağlı kalarak Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar başta vergi yükünde ve bileşenlerinde olmak üzere Türk vergi sisteminde köklü değişimlere neden olan ilk ve belki de en önemli gelişme olarak aşar vergisinin kaldırılması ele alınacaktır. Devamında 1949-1950 yıllarında gelir vergisi sisteminin modern anlamda temellerinin atıldığı 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun nedenleri ve sonuçlarıyla birlikte kabulü üzerinde durulacaktır. Son olarak, bugün vergi gelirler içerisinde çok önemli bir paya sahip olan katma değer vergisinin Türk vergi sistemine dahil olması konusuna değinilecektir. Bu izlek doğrultusunda kaleme alınan bu çalışmada, Cumhuriyetin ilanından

* Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6910-8595>

** Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3674-8945>

günümüze gerçekleştirilen vergi reformu çalışmaları ele alınmıştır. Bu bağlamda çalışmanın amacı, tarihsel süreç içinde vergi reformu niteliği taşıyan temel gelişmeleri incelemektir.

Anahtar Sözcükler: Vergi Reformu, Aşar Vergisi, Kazanç Vergisi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, Muamele Vergisi, Katma Değer Vergisi, Vergi Yüğü

ABSTRACT

Although tax itself is an economic and social phenomenon, it has been encountered in every period of history, from which sources, in what amounts and according to which methods the tax will be collected, has always been a cause of struggle between social classes. While this struggle in the past resulted in the spread of taxes to the base, today it appears to be aimed at expanding the tax base towards the upper income classes. In this sense, all tax reforms made both in the world and in Türkiye are aimed at affecting the social distribution of the tax burden by realizing the principles of justice and efficiency in taxation. Therefore, conceptually, tax reform; it can be defined as developments that affect the entire tax system, including direct and indirect taxes, and create changes in the distribution of the tax burden among social segments in order to ensure efficiency, justice, simplicity, transparency and flexibility. In this study, adhering to this definition, the abolition of tithe tax will be discussed as the first and perhaps the most important development that caused fundamental changes in the Turkish tax system, especially in the tax burden and its components, after the proclamation of the Republic. Subsequently, the adoption of the Income Tax Law No. 5421 and the Corporate Tax Law No. 5422, in which the modern foundations of income tax system were laid in 1949-1950, will be discussed, along with their reasons and consequences. Finally, the inclusion of value added tax, which has a very important share in tax revenues today, in Turkish tax system will be discussed. In this study written in line with this theme, tax reform studies carried out since the proclamation of the Republic are discussed. In this context, the aim of the study is to examine the basic developments that constitute tax reform in the historical process.

Keywords: Tax Reform, Tithe Tax, Earnings Tax, Income Tax and Corporate Tax, Transaction Tax, Value Added Tax, Tax Burden

GİRİŞ

Her ne kadar devletin kamusal alanda salt düzenleyici bir rol üstlenerek adalet, savunma ve güvenlik gibi temel hizmetlerle sınırlı bir alana çekilmesini salık veren anlayış zaman zaman savunulsa da özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde devletin temel işlevlerinin bu şekilde sınırlandırılması tam anlamıyla mümkün olamamıştır. Zira zikredilen anlayış, başta piyasa başarısızlıkları olmak üzere ekonomik krizler, bu krizlerin beraberinde ortaya çıkan gelir dağılımında adaletsizlikler, eğitim ve fırsat eşitsizlikleri başta olmak üzere bir çok sorunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu nedenle Türkiye’de de görüldüğü üzere devlet, muhtelif araçları kullanarak iktisadi uyumsuzlukları, gelir düzeyi düşük kesimler lehine değiştirmeye çalışmaktadır. Bu amaca yönelik olarak kullanılan araçlar arasında yer alan ve devletin varlığıyla özdeş bir tarihe sahip olan vergi, klasik mali fonksiyonları dışında modern dönemde iktisadi ve sosyal alanlarda da başat bir rol üstlenmiş durumdadır¹.

Esasen vergi, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla devlet tarafından cebren ve karşılıksız olarak alınan tek taraflı mali bir yükümlülüktür. Tarihin her döneminde ve devlet teşkilatlanmasının varlığından bahsedilebilen her coğrafyada, kişiler az veya çok aynı, bedeni veya nakdi olarak kamu hizmetlerinin sunulmasına mali olarak katılmıştır. Vakıa bu olmakla birlikte, verginin hangi kaynaklardan, ne miktarlarda ve hangi usullere bağlı kalınarak tahsil edileceği daima toplumsal sınıflar arasında çatışma sebebi olagelmıştır. Bilhassa Anglo-Sakson anayasacılığının gelişiminde görüldüğü üzere vergilendirme ve mülkiyet hakkı, temel insan hakları literatürünün oluşmasında merkezi bir öneme sahiptir. Örneğin; 17. yüzyıl Britanyasında büyük toprak sahiplerinin baş vergisi, ocak vergisi veya tüketim vergisi gibi farklı araçlarla vergi yükünü toplumsal tabana yayma mücadelesi verdiği görülürken tersi yönde bugün dünyanın pek çok yerinde servet vergisi tartışmaları yapılmakta ve vergi yükü sınırlı sayıdaki servet sahibine, yani tavana doğru genişletilmeye çalışılmaktadır². Bu anlamda gerek dünyada gerekse Türkiye’de yapılan bütün vergi reformları vergilendirmede adalet ve etkinlik ilkelerini gerçekleştirerek vergi yükünün toplumsal dağılımını etkilemeye dönük amaçlara matuftur.

- 1 Vergi politikalarının makro iktisadi göstergeler üzerinde etki yaratmak amacıyla geleneksel kullanımı dışında sosyal mühendislik aracı olarak nasıl kullanıldığına ilişkin ayrıntılı bir çalışma için bkz. Göker, C. (2011). *Yönlendirici Vergilendirme*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- 2 Anayasacılığın ve temel insan haklarının ortaya çıkışında vergilendirmenin etkileri üzerine yapılmış bir çalışma için bkz. Bozoklu, M. (2022), *Yaşam, Özgürlük ve Mülkiyet – Yazılı Anayasacılığın Ortaya Çıkışı*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Bu çalışmada hukukun, mevzuatı en sık değişen disiplini olması sebebiyle salt vergisel değişikliklerle karıştırılmaması için öncelikle vergi reformu kavramının temel unsurları belirlenecek ve bu tanım ışığında Türkiye’de köklü değişikliklere neden olan temel vergi reformları incelenecektir. Bu bakış açısı çerçevesinde başta vergi yükünde ve bileşenlerinde olmak üzere vergi sisteminde köklü değişimlere neden olan ilk ve belki de en önemli gelişmelerden biri olarak aşar vergisinin kaldırılması ele alınacaktır. Devamında ise 1949-1950 yıllarında Türk gelir vergisi sisteminin modern anlamda temellerinin atıldığı 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun kabulü üzerinde nedenleri ve sonuçlarıyla birlikte durulacaktır. Son olarak, günümüzde vergi gelirleri içerisinde çok önemli bir paya sahip olan katma değer vergisinin vergi sistemimize dahil edilmesi konusuna değinilecektir. Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar Türkiye’de vergi reformu niteliğini haiz gelişmeler bunlar olup diğer vergisel değişiklikler revizyon olarak değerlendirilmiş ve çalışmanın kapsamına alınmamıştır.

1. VERGİ REFORMU KAVRAMI

Türkiye’de vergi reformlarının kırılım noktalarını incelemeye başlamadan önce reform kavramı ve vergi sisteminde yapılacak ne tür bir değişikliğin reform olarak nitelendirilebileceğini irdelememiz gerekmektedir. Zira vergi hukuku, Türk hukuk sistemi içerisinde muhtelif kapsamlarda en fazla değişikliğe uğrayan disiplinlerden biridir. Türkiye’deki vergi reformlarının tarihçesini çıkarabilmek ve bu değişiklikler arasında reform olarak değerlendirilebilecek olanları tespit edebilmek için öncelikle vergi reformu kavramı açığa kavuşturulmalıdır.

Türkiye’de bu çalışmada ele aldığımız bazı istisnalar dışında vergi reformlarının asıl amacı “vergi toplama usullerini, yani vergi idaresini yeniden düzenlemek ve Hazineye gelir artışı sağlamak olmuş”, daha adil ve etkin bir vergi sistemi yönünde atılımlar görece zayıf kalmıştır (Kirmanoğlu, 1994, s. 57). Oysa literatürde bazı yazarlar vergi sisteminde yapılacak bir değişikliğin reform olarak değerlendirilebilmesi için söz konusu değişiklikte birlikte “vergi yükünün yurttaşlar arasındaki bölüşümünün önemli ölçüde değiştirilmesi” veya içeriği bir çıkar çatışması olan reform sonucunda “vergi yükünün bir gruptan alınıp öbür gruba aktarılması” gerektiğini ifade etmektedir (Bulutoğ-

lu, 1981, s. 67). Diğer bir görüş ise vergi yükünün dağılımından daha çok bizzat vergi yüküne odaklanmakta ve vergi reformunu, “hiçbir gelir grubunun vergi yükünü ağırlaştırmaksızın, toplam vergi yükünü azaltan değişikliklerin yapılması” yahut “vergi yükünde (GSYİH içindeki oranı) ya da vergi sisteminin yapısında veya her iki konuda değişiklik yapılması” olarak tanımlamaktadır (Peacock, 1980, s. 2).

Vergi reformu kavramının bu şekilde nitelendirilmesini eleştiren Gürsoy’a göre vergi sistemi, “bu işlemten sonra fonksiyonlarını daha iyi yapar hale gelmişse” yapılan değişikliği reform olarak adlandırmak gerekir (Gürsoy, 1981, s. 109). Keza Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bünyesinde kurulan Vergi İhtisas Komisyonu raporunda da vergi reformu vergi yükü yahut bileşiminde yarattığı değişikliklere bakılmaksızın “vergi sistemindeki köklü düzeltme ve iyileştirme hareketleri” olarak tanımlanmıştır (Yaraşlı, 2003, s. 8). Nitekim aynı doğrultuda olan bir başka yaklaşıma göre de vergi reformu, “verginin kendisinden beklenen fonksiyonları kısmen veya tamamen yerine getirememesi nedeniyle vergi sisteminde ve/veya vergileme sürecinde yapılan revizyondur” (Şen ve Sağbaş, 2016, s. 292).

Görüldüğü üzere bir kısım yazarlar gelir dağılımının bileşimine göre toplumsal sınıflar arasında bir çıkar çatışması olduğunu ve bu nedenle vergi yükünün, farklı gelir grupları arasındaki dağılımının özünde siyasal bir mesele olarak ele alınması gerektiğini ifade etmektedir. Diğer bir görüş ise vergi reformu kavramını daha şekli ve fonksiyonel olarak ele almakta ve vergilendirme sürecinin sağlıklı işlemesine yönelik olan köklü değişikliklerin tümünün vergi yükü gibi yansımalarına bakılmaksızın reform olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Kavramı daha geniş bir çerçevede ele alan Nadaroğlu ise vergi reformunun “optimal hasılayı sağlamak”, “adil gelir dağılımının gerçekleştirilmesi”, “istikrarın sağlanması ve kaynakların optimum dağılımı”, “vergi yargısı da dahil olmak üzere vergi hukukunda köklü değişikliklerin yapılması”, “sermaye birikimi” veya “yatırımları yönlendirmek” gibi zaman zaman birbirleriyle çatışan çok sayıda amacının olabileceğini, çatışan farklı amaçlar nedeniyle vergi reformunun hassas bir denge gözetilerek yürütülmesi gerektiğini ifade etmektedir (Nadaroğlu, 1981, s. 132). Benzer şekilde Herber; “özellikle ödeme gücü ilkesine dayalı bölüşüm eşitliği nedeniyle daha geniş ve kapsamlı bir vergi matrahı”, “artmış bir kaynak dağılımı tarafsızlığı” ve “vergi yapısı ve yönetiminde daha büyük bir basitlik” içeren değişikliklerin

vergi reformu olarak değerlendirilmesi gerektiğini ifade ederek konuya geniş bir bakış açısından yaklaşmıştır (Herber, 1980, s. 16).

Vergisel değişikliklerin reform olarak ele alınabilmesine ilişkin, değişikliğin amaçları, sonuçları yahut fonksiyonel yönlerini birleştirerek bu konuda ortaya konulan en kapsamlı yaklaşıma göre; vergisel değişiklikler ile vergi reformları belirli bir tasnife göre birbirinden ayrı değerlendirilmelidir. Reformlar da özünde birer vergisel değişiklik olmakla birlikte bünyesinde barındırdığı yapısal unsurlar nedeniyle sıradan mevzuat değişikliklerinden ayrılırlar. Türkiye'deki vergi reformlarının öncü ismi olan Alaybek'in tasnifine göre; vergi reformu kısmi ve kapsamlı vergi reformu olarak ikiye ayrılmalıdır (Turhan, 1998, s. 364; Gökbunar, 1997, s. 8). Revizyon olarak da adlandırılan kısmi vergi reformlarının kapsamına; sistemin motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi veya harçlar gibi ikincil unsurlarında esaslı değişikliğe gidilmesi, çevresel koruma gibi verginin mali fonksiyonlarını aşan bazı amaçların vergilere sistematik olarak konulması yahut bu konuda yeni vergiler ihdas edilmesi, idari teşkilatta kurumsallaşma veya tahsilat süreçlerinde otomasyonun sağlanması gibi vergilendirmenin yalnızca belirli bir aşamasını ilgilendiren köklü değişiklikler girer (Demirli, s. 9). Kapsamlı vergi reformları ise; Neumark'ın reform ilkeleri olarak kabul ettiği etkinlik, adalet, sadelik, şeffaflık ve esnekliği sağlamak üzere vergi sisteminin doğrudan (gelir vergisi) ve dolaylı vergiler (harcama vergileri) olmak üzere bütününde etkili olan değişikliklerdir (Demirli, s. 15). Bu türden değişiklikler bilhassa vergi yükünde ve bileşiminde önemli farklılaşmalara neden olduğu için Gökbunar'ın ifadesiyle marjinal durumlardır ve ancak uzun dönem için planlanıp toplumsal destek sağlanarak gerçekleştirilebilir. Zira reformların öngördüğü vergi yükünü üzerine almak istemeyen baskı grupları reform sürecini etkilemek için siyasi alanda ciddi bir rekabete girişecek ve gerekli uzlaşma sağlanamazsa reform süreci akim kalacaktır (Gökbunar, s. 302). Bu bağlamda çalışmamızın devamında inceleyecek olduğumuz aşar vergisinin kaldırılması, gelir ve kurumlar vergisinin ihdası ve katma değer vergisinin vergi sistemine kazandırılması pek çok açıdan köklü değişikliklerdir. Söz konusu değişikliklerin köklü mahiyette olması hem mali sonuçları hem de iktisadi ve sosyal sonuçları bakımındandır. Zira bahse konu üç reform hareketinin tümünün aynı zamanda Türk siyasi tarihinin kırılım noktalarına da denk düştüğü unutulmamalıdır (Ülman, 1981, s. 122).

2.TÜRKİYE'DE VERGİ REFORMU NİTELİĞİNDEKİ GELİŞMELER

A. Aşar Vergisinin Kaldırılması

Cumhuriyetin ilanını izleyen süreçte maliye alanında atılan adımlardan en önemlisi kuşkusuz aşar vergisinin kaldırılması olmuştur. Aşar, Osmanlı'da çoğunlukla müslümanlardan tahsil edilen, şer'i yönleri dolayısıyla derin tarihi arka plana sahip nitelikli bir vergi olup topraktan elde edilen gayrisafi üretim miktarı üzerinden düz oranlı olarak alınırdı (Şenyüz, 1985, s.70)³. İslam fıkhında aşar (öşür), mülkiyeti şahıslarda olan toprakların zekatı olarak alınırken Osmanlı uygulamasında miri araziden alınan haraçtır. Haraç arazisinden yıllık maktu bir tutarı ifade eden "harâc-ı muvazzaf" veya arazinin verimine göre ürünün yarısına kadar "harâc-ı mukaseme" tahsil edilirdi (Tabakoğlu, 2014, s. 299). Osmanlı maliyesinde söz konusu olan aşar, harac-ı mukasemedir (Şener, 1990, s. 120). Her ne kadar aşarın kelime anlamı onda bir olsa da zirai mahsullere uygulanan bu oran tahsilatın yapıldığı bölgenin yağış ve verimine veya üretim tekniklerine göre değişebilmekteydi (Palamut, 1987, s. 70).

Osmanlı toprak düzeninde toprağın mülkiyeti devlete ait olduğu için kişilerin yalnızca tasarruf hakkı söz konusuydu. Başka bir ifadeyle aşar vergisi, devlete ait olan mülkiyet hakkının kirası olarak değerlendiriliyordu. Özellikle askeri sistemin tımarlı sipahilere dayandığı ilk dönemlerde aşar, dirlik olarak tımarlı sipahilere verilmiş ve devlet bu sayede bir yandan harcama yapmadan ordunun finansmanını sağlamış, diğer yandan tarımsal üretimi toprak ağalığı kurumunun oluşmasına fırsat vermeden gerçekleştirmişti. Her ne kadar gayrisafi üretim üzerinden alındığı için gerçek ödeme gücünü kavrama açısından yetersiz kalsa da çok eski tarihli ve dini kökenli olması nedeniyle toplum tarafından uyum seviyesi yüksek, etkin ve verimli bir gelir kaynağıydı (Şenyüz, s. 69-71). Öyle ki aşar vergisinin 1864 yılında toplam vergi hasılatı içerisindeki oranı %47 idi (Palamut, s.72).

Zamanla merkezi ordu ihtiyacı vergi gelirlerinin de merkez de toplanma ihtiyacını doğurmuştu. Bu doğrultuda aşar vergisi, vergi gelirlerinin belirli bir ön ödeme karşılığı mültezim olarak adlandırılan yerel güçlere ihale edilmesi yoluyla toplanmaya başlanmıştır. Mültezimlerin önceden ödemesini yaptık-

3 Çıplak mülkiyeti devlete ait olup, tasarruf yetkisi gayrimüslimlerde bulunan miri arazilerden de aşar alınmıştır (Şener, 1990, s. 120).

ları vergiyi halktan tahsil etmek için kullandığı yöntemler toplumda büyük huzursuzluklara neden olmuş, bu nedenle dönem dönem iltizam sistemi terk edilerek aşar vergisinin memurlar aracılığı ile toplanmasına teşebbüs edilmiş ancak devletin kötü ekonomik koşullarda ortaya çıkan nakit ihtiyacı ve tahsilat masrafları iltizam sistemine tekrar başvurulmasına neden olmuştur (Tabakoğlu, s. 273; Yaraşlı, s. 21). Toplumsal hafızada uzun yıllar menfi bir yer edinen iltizam sistemi, İzmir İktisat Kongresi'nde aşar vergisinin kaldırılmasına ilişkin gösterilen başlıca gerekçeler arasında yer almıştır (Varcan, 1985, s. 47).

Kimi yazarlar, aşarın kaldırılması için ortaya atılan; tımarlı sipahi ordusunun ateşli silahlarla donatılmış Batı birlikleri karşısında mağlup olması, büyük toprak sahiplerinin genç Cumhuriyetin idarecilerine baskı yapması veya İstiklal Harbi'nden sonra iltizam sistemi altında ezilen çiftçilere yeni yönetimin bir hediyesi gibi gerekçeleri abartılı veya yetersiz bulmaktadır. Bu bağlamda aşar vergisinin büyük toprak sahiplerinin baskısıyla kaldırdığı tezine karşı çıkan Palamut; Cumhuriyetin ilk yıllarında ekonominin kapalı bir görünüm arz ettiğini ve pazara açılmadığını, savaşın da etkisiyle elinde büyük arazi bulunduran mülk sahiplerinin bu toprakları işlemedikleri veya işletemediklerini, zirai mahsul elde edilemeyen bu topraklardan dolayı aşar vergisinin de tahakkuk edemeyeceğini, buna mukabil aşar kaldırıldıktan sonra ortaya çıkan bütçe açığını finanse etmek amacıyla arazi vergisinin binde altı nispetinden sekiz misli artırıldığını fakat bu vergi zammına karşı dikkate değer bir itiraz ileri sürülmediğini, dolayısıyla vergi sistemindeki bu radikal değişimin asıl nedeninin Batılılaşmayı veya modernleşmeyi ulvi hedef olarak benimsemiş Türk bürokratlarının aşar vergisini geri kalmışlığın ve Orta Çağ'ın bir ürünü olarak telakki etmesi şeklindeki psikolojik saiklerin yer aldığını öne sürmektedir (Palamut, s. 73 vd.). Önder ise; aşarın kaldırılmasında sosyolojik olarak geniş bir kesimi ifade eden kırsal nüfusun kısa dönemli yararlarına ilişkin baskıların etkili olduğunu, iltizam sistemine ilişkin eleştirilerin verginin özü ve ekonomik işlevi ile ilgili olmaktan daha çok tahsil yöntemine yönelik olduğu ve emanet sistemi ile bu sorunların aşılabileceğini, aşarın kaldırılmasıyla ağnam vergisi, arazi vergisi ve piyasaya eklenen alanlarda alınan dolaylı vergiler dışında nüfusun büyük çoğunluğunun yaşadığı kırsal bölgenin vergi dışına çıkartıldığını, devlet bütçesinde ortaya çıkan finansman açığı ve kalkınma için ihtiyaç duyulan iç tasarruf ihtiyacının şehirlere aktarılan ve şehirlerde de ücretlilerin üzerinde kalan doğrudan ve dolaylı vergi yüküyle giderilmeye çalışıldığını, oysaki geleneksel toprak mülkiyet düzeninin tasfiyesi, mülkiye-

tin tabana yayılması ve iç tasarrufların artırılabilmesi için aşarın büyük imkanlar sunduğunu, aşarı kaldırmak yerine matrahı arazinin potansiyel üretimiyle belirlenen ve çiftçileri arazinin potansiyelini ortaya çıkartacak üretim yapmaya zorlayan “potansiyel verim vergisine” tahvilinin gerektiğini ileri sürmüştür (Önder, s. 492, 501 vd.; Bulutoğlu, 1978, s. 63).

Öte yandan Pamuk’a göre ise; genç Cumhuriyet’in aşarı kaldırma kararı almasındaki en büyük saik Birinci Dünya Savaşı’ndan İstiklal Harbi’nin nihayetine kadar savaşımlardan yorgun düşmüş kırsal nüfusa ve küçük üreticilere destek olmak, vergi yüklerini hafifleterek üretimi artırmalarına olanak sağlamaktır. Nitekim, aşarın kaldırılmasına müteakip olarak demiryolu yapımları ve Ziraat Bankası aracılığıyla yapılan destekler sayesinde 1920’li ve 1930’lu yıllarda kırsal bölgelerde tarımsal üretim açısından hızlı bir toparlanma görülmüştü (Pamuk, 2020, s. 177). Pamuk’un bu yaklaşımına hakim olan sosyal ve insani yönü doğru bulmakla birlikte sonuçları açısından eksik bir değerlendirme olarak gören Önder; toprak sahibi-köylü ilişkisi, kırsal ve kentsel bölgeler arasındaki gelir dağılımı, ülkenin toprak mülkiyeti yapısı, tarımsal kesimin parasallaşmamış olması, piyasa sinyallerine karşı yeterince duyarlı ve gelişmiş olmaması, özetle tarım sektörünün geleneksel yapısı nedeniyle vergilendirilmediği takdirde artı değer üreterek belirli bir iç tasarrufa yol açacağını düşünmenin gerçekçi olmadığını iddia etmektedir (Önder, s. 505).

Görüldüğü üzere iltizam sistemine getirilen eleştiriler yerinde olsa da, tahsilat yöntemi tek başına aşar gibi çok verimli bir vergiden vazgeçilmesi için yeterli bir gerekçe değildir. Derebeylik ekseninde geliştirilen bakış açısı da yukarıda ifade ettiğimiz üzere Anadolu’da Osmanlı’nın yüzyıllarca uyguladığı toprak mülkiyet düzenini gözardı ederek Ortaçağ Avrupası’nda var olan toplumsal düzenin burada da mevcut olduğu yanlıgısına düşmektedir (Palamut, s. 74). Burada en makul gerekçe İstiklal Harbi’nde gösterdikleri fedakarlıklar nedeniyle yeterince yorgun düşen Anadolu halkının üzerinde ciddi bir yük oluşturan bu verginin kaldırılması suretiyle savaşın ekonomik etkilerini hafifletmek olabilir⁴. Ancak devamında sorulması gereken soru ise, 1925 tarihinde 522 sayılı “Aşarın İlgası Yerine İkame Edilecek Mahsûlât-ı Arzîye Vergisi Hakkında Kanun” ile kaldırılan ve 1924 yılı bütçe gelirleri içerisinde %24 paya sahip olan aşar vergisinin yarattığı finansman boşluğunun ne ile

4 Aşar vergisinin kaldırılması sürecinde milletvekilleri tarafından TBMM’de ileri sürülen lehte ve aleyhte görüşler için bkz. Varcan, N. (1985), *Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, s. 33 vd.

ikame edileceğidir. Zira savaş sonrası oldukça sınırlı sayıda olan vergi kaynakları içerisinde toplumun uyum seviyesi en yüksek ve tahsilatı en kolay olan bu vergi ile mukayese edilebilir bir verimlilik, tarım dışı sektörlerin çok cılız veya yeni kurulmakta olduğu bir ekonomide hangi vergi veya vergilerle sağlanacaktır?

Aşar vergisinin kaldırılmasıyla ortaya çıkan finansman açığı bütün maddi mallar ve bazı hizmetlerden alınan yayılı genel muamele vergisi niteliğindeki umumi istihlak vergisi ile lokanta ve gazinolardaki tüketimden yahut eğlence yerlerine giriş ücretleri üzerinden alınan eğlence ve hususi istihlak vergisi ile kapatılmak istenmiştir. Yayılı muamele vergisi sisteminin verimsizliği anlaşıldıktan sonra kısa sürede terkedilerek yerini toplu istihlak vergisi niteliğindeki olan imalat muamele vergilerine bırakmıştır. Bu doğrultuda 1927 yılında umumi istihlak vergisi kaldırılınca yerine 1039 sayılı Kanun ile muamele vergisi getirilmiştir (Varcan, s. 39). Aynı şekilde Osmanlı'dan tevarüs edilen temettü vergisi yerine kazanç vergisi ihdas edilmiş, bu vergiler de aşar vergisinin kaldırılmasıyla ortaya çıkan gelir boşluğunu doldurmaya yetmeyince iktisadi buhran vergisi, hava kuvvetlerine yardım vergisi ve muvazene vergisi gibi farklı düzenlemelerle ücretli kesim üzerindeki vergi yükü daha fazla ağırlaştırılmıştır (Nadaroğlu, s. 135). Elbette şeker ve gazyağı gibi kırsal kesimin tüketim harcamaları üzerinden de dolaylı vergi tahsil edilmiştir ancak ekonominin daha çok kapalı bir yapıya sahip olması nedeniyle ilave vergi yükü büyük ölçüde kentlerdeki ücretli ve diğer tüketici sınıflar üzerinde kalmıştır (Bulutoğlu, 1978, s. 53, 63). Nitekim 1926-1929 yılları arasında harcamalar üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içerisindeki oranı ortalama %74-75 oranında gerçekleşmiş, bu oran bir sonraki başlıkta daha ayrıntılı inceleneceği üzere ücretli kesime farklı adlarda gelen vergi zamlarıyla birlikte 1930-1939 arasında ortalama %60'lara kadar gerilemiştir (Varcan, s. 50, 70-71). Aşarın kaldırılmasının ardından, 1961 yılında askeri yönetim altında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kabul edilinceye kadar zirai kazançlar tekrar vergi kapsamına alınamamıştır⁵.

5 Zirai kazançların tekrar nasıl vergilendirileceği 1960'lı yılların başlarında önemli tartışma konularından bir tanesi olmuştur. Vergi reformu komisyonu, zirai kazançların gelir vergisi kapsamına alınması gerektiğini, aksi bir durumun vergi sistemimizin yapısını bozacağını, zaten zirai kazançlardan elde edilecek vergi gelirlerine dair beklentinin abartılı olduğu kanaatindeydi. Buna mukabil Devlet Planlama Teşkilatı ve o dönem davet üzerine gelen İngiliz iktisatçı N. Kaldor, tarım sektöründe önemli bir vergi rezervinin bulunduğunu, biçimsel hususlardan daha çok bu vergiyi elde etmenin öncelikli olması gerektiğini, dolayısıyla zirai kazançların gelir vergisi dışında farklı bir vergi tekniğiyle vergilendirilmesi gerektiğini düşünüyordu. Kaldor, kaleme almış olduğu Türk Vergi Sistemi Hakkında Rapor'unda;

B. Kazanç Vergisinin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisine Dönüşümü

Klasik dönemde Osmanlı vergi sistemi aşar, ağnam resmi, cizye, pencik vergisi (ganimet) ve haraç gibi vergileri içeren “tekalif-i şer’iye” ve özellikle olağanüstü dönemlerde geçici olarak başvuru ancak daha sonra devletin olağan gelirlerine dönüşen avarız ve baş vergisi gibi “tekalif-i örfiye” olmak üzere iki kısma ayrılıyordu (Eroğlu, 2010, s. 58). Özellikle dış ticaret işlemlerine konulan bir takım gümrük resimleri ve pazar düzenlemeleri dışında İstanbul’un fethinden Tanzimat’a kadar sistemsel olarak aynı kalan Osmanlı vergi sistemi, Tanzimat dönemi reformları ile birlikte yeni bir evreye geçmiştir ki Cumhuriyet dönemi vergi reformları da bu sürecin bir uzantısıdır (Mutlu, 2009, s. 42, 60). Genel hatlarıyla ifade edilecek olursa Tanzimat reformları ile birlikte şer’i vergilerden sadece aşar, ağnam resmi ve cizye muhafaza edilmiş; örfi vergiler ise yerini, 1860 tarihli Tahrir-i Umumi Nizamnamesi ile birlikte hane başına alınan ve baş vergisi niteliğinde olan uygulamalardan vergi matrahının kişilerin ödeme güçlerine göre kavranmasını esas alan emlak ve temettü vergisine bırakmıştır. 1880 tarihli Emlak, Ağnam ve Aşar Kararnamesi ile temettü vergisi daha somut haliyle şu şekilde tanımlanmıştır; “*Temettü vergisi her şahs-ı mütemetti’n yani ticaret ve sanat ve hırfet ile meşgul olan eşhasın temettuat-ı seneviyesinden bir nispet-i muayene üzerine alınan vergidir. Bunun miktarı dahi icabına göre Muvazene-i Maliye Kanunu üzerine şeref-sadır olan buyurulacak irade-i seniye mucibince tezyid veya taklil olunur.*” 1886 tarihli Emlak ve Temettü Vergisi Hakkında Nizamname’de verginin kapsamı genişletilerek ücret gelirleri de verginin konusu haline getirilmiştir (Aydın, 2019, s. 35-37).

Ekonominin büyük ölçüde tarıma dayalı olması, sınai ve ticari faaliyetlerin görece zayıf bir görünüm arz etmesi ve teknik altyapı yetersizliği nedeniyle devlet maliyesi açısından verimli olmasa da bir takım hususlarda objektif ve nisbi oranlı temettü vergisi önem arz etmektedir. Zira 1840’lı yıllardan itibaren yapılan temettü’at tahrirlerinde geleneksel örf’i vergilerde benimsenen tevzi (dağıtım) usulünün bölgeler arası vergi dağılımında adaletsizliğe neden

gelişmiş ülkelerde dahi zirai kazanç sahiplerinin gelir vergisi kapsamında vergilendirilmesinin çok güç olduğunu, Türkiye’de büyük bir vergi kaynağı olmasına rağmen hem arazi vergisindeki erozyona uğramış arazi değerleri hem de zirai kazançların vergi dışında kalması nedeniyle bu vergi kaynağından istifade edilemediğini, yapılması gerekenin potansiyel üretim üzerine oturtulacak bir zirai kazanç vergisi ihdas etmek olduğundan bahsetmiştir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: Kaldor, N. (1962), “Türk Vergi Sistemi İle İlgili Rapor”, (Çev: Halil Nadaroğlu), içinde; Önder, İ. (2012), *İktisat Üzerine Düşünceler*, İstanbul: Yordam Kitap, ss. 141-159.

olduğu anlaşılmış ve örfi vergilerle birlikte tevzi usulü de terk edilerek takdir usulüne geçilmek istenmiştir⁶. Her ne kadar mali idarenin yetersiz olması nedeniyle uzunca bir süre vergi kişiselleştirilerek takdir olunamamış ve temettü vergisi tevzi usulüyle uygulanmaya devam etmiş olsa da temettü'at tahrirlerinin hazırlanmasıyla birlikte bu yönde yoğun çalışmalar yapılmıştır (Tabakoğlu, s. 253). Temettü vergisinin kapsamına giren büyük mükelleflerin önemli bir kısmının yabancılardan müteşekkil olması ve yabancı tüccarların da kapitülasyonlar nedeniyle vergiden muaf tutulması nedeniyle temettü vergisinin bütçe içerisindeki payı 1897-1907 yılları arasında ortalama %2 olarak gerçekleşmiştir (Aydın, s. 35). Temettü vergisinden muaf olan yabancıların vergilendirilebilmesi amacıyla patent vergisi ve vergi-i şahsi gibi farklı girişimlerde bulunulsa da başarıya ulaşılamamıştır (Aydın, s. 97).

Temettü vergisine ilişkin usul ve esasları düzenleyen müstakil bir mevzuatın olmaması, yabancı kişi kazançlarının vergilendirilmesi konusunda karşılaşılan direnç, tevzi usulünün yarattığı vergi dağılımında adil olmayan neticeler, kazançların vergilendirilmesinden istenilen mali faydanın elde edilememesi gibi nedenlerle daha sistemli bir kanun gerektiği düşünülmüş ve 1907 tarihli Temettü Vergisi Nizamnamesi yürürlüğe konulmuştur. Vergilendirme tekniği açısından ayrıntılı hükümleri ihtiva eden söz konusu düzenleme, “kazancı vergilendirme yöntemi olarak ilk kez gelir tespitinde harici göstergeleri”, yani karineleri kullanması bakımından çağdaş vergilemeye yaklaşmıştır (Aydın, s. 62). Mali idarenin gelişimine paralel olarak vergi, ödeme gücüne göre kişiselleştirilmeye çalışılmış; emlak vergisi, bina ve arazinin tahrir olunan değeri üzerinden, temettü vergisi ise esnaf, zanaatkar ve tüccarın yerel idarelerce takdir olunan yıllık geliri üzerinden maktu ve nispi oranlar üzerinden hesaplanmaya başlanmıştır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında devlet bütçesinde aşarın kaldırılmasıyla oluşan büyük açığı kapatmak amacıyla ihdas edilen yeni vergilerden bir tanesi de 1926 tarihli kazanç vergisidir. 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile yürürlüğe giren söz konusu vergi, gerçek ve tüzel kişileri karine esasına dayalı olarak vergilendirme sistemini benimseyen temettü vergisinden farklı olarak büyük ölçüde mükellefleri safi kazançları üzerinden beyanname yoluyla vergilendirmeyi öngörmekteydi. Mükellefler; gerçek gelirleri üzerinden beyannameye dayalı

6 Temettü defterlerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Kütükoğlu, M.S. (1995), Osmanlı Sosyal ve İktisadi Kaynaklarından Temettü Defterleri”, *Belleten*, LLX(225), 395-415; Akkuş, Y. (2017), “Osmanlı Maliyesi Literatüründe İhmal Edilmiş Bir Tartışma: Tevzi Defterlerinden Vergi-i Mahsusa'ya Geçiş”, *Tarih Dergisi*, 65, 30-41.

olarak vergilendirilecek olan birinci sınıf mükellefler ve geliri işyeri kirası karine olarak alınıp hesaplanan ikinci sınıf mükellefler olarak iki gruba ayrılmıştı. Böylelikle defter ve belge düzenine dayalı gerçek matrahın kavranması ve beyannamelerin vergi idaresi aracılığıyla denetlenmesine teşebbüs edilmişti. Vergi idaresinin ve muhasebe düzeni açısından mükelleflerin bu aşamada yetersiz ve tecrübesiz olması uygulamada aksaklıklara neden olmuş, bu nedenle 1927 yılında yapılan değişikliklerle beyanname verme zorunluluğu şirketlerle sınırlı tutularak karine ve götürü esasına kısmen geri dönülmüştür (Varcan, s. 37).

1934 tarihinde 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile 1926 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu ilga edilmiş ve yeni Kanun ile birlikte sedüler gelir vergisi sistemi benimsenmiştir. Yeni Kanun'un kabulünde verginin konusu ve mükellefiyet açısından uygulamada karşılaşılan belirsizlikler, küçük ölçekli işletmelerin beyanname esasına göre vergilendirilen şirketlere nazaran daha ağır vergi yükü altında olması, tahsil usul ve esaslarına ilişkin aksaklıklar ve bu konuda Ticaret Odaları'nın talepleri etkili olmuştur. 2395 sayılı Kanun tevkiyat yöntemini; bütün hizmetlilere, müteahhitlere ve serbest meslek erbabına yapılacak olan ödemelere teşmil etmesi bakımından önem taşımaktadır (Varcan, s. 57-58). Ayrıca, 1935 tarih ve 2729 sayılı Ek Kanun'la asgari mükellefiyet esası getirilmiştir. Amaç; gerçek gelirlerine bakılmaksızın karine esasına dayalı olarak vergi ödemekle yükümlü olanlarla beyanname usulüne tabi olup hesaplarında zarar gösterip hiç vergi ödemeyenler arasında vergi adaletini sağlamaktır (Türk, 1981, s. 341).

Gelire dayalı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1925-1931 yılları arasında % 10.34 iken 1932-1939 yılları arasında ortalama % 28.38'e çıkmıştır (Saraçoğlu, 2009, s. 139). Ancak bu sıçramada ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde tevkifat oranlarını yükselten 1931 tarih ve 1890 sayılı İktisadi Buhan Vergisi Kanunu'nun ve her türlü ücret gelirine kazanç ve iktisadi buhan vergileri çıkartıldıktan sonra % 10 oranında ek bir yükümlülük daha getiren 1932 tarih ve 1980 sayılı Muvazene Vergisi Kanunu'nun oldukça etkili olduğu belirtilmektedir (Saraçoğlu, s. 136-137)⁷. Her iki vergi de geçici olarak sisteme dahil edilmesine rağmen 1951 bütçe yılı başına kadar yürürlükte kalmıştır (Varcan, s. 60-61). 1932-1939 yılları arasında iktisadi buhan vergisinin

7 1934 tarihi itibarıyla iktisadi buhan vergisinin kapsamına ücretliler dışında kalan kazanç vergisi mükellefleri de alınmış ve tahakkuk eden kazanç vergilerine 1/5 oranında buhan vergisi zammı getirilmiştir. Böyle bir zam gelse de iktisadi buhan vergisi tahsilatında yalnızca ücretlilerin vergilendirildiği döneme nisbetle yalnızca %1-2 oranında bir artış meydana gelmiştir.

ve muvazene vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının ortalama %18 olduğu dikkate alındığında iki farklı Kazanç Vergisi Kanunu'nun vergi hasılatı açısından neredeyse hiçbir farklı netice ortaya koymadığı sonucuna ulaşılabilir (Saraçoğlu, s. 142). Öte yandan, kârlardan alınan kazanç vergisinin ciddi bir kısmı kamu iktisadi kuruluşları tarafından ödendiği için özel sektörde faaliyet gösteren ticaret ve sanayi kurumlarının payının vergi hasılatı içinde %10 gibi düşük bir orana tekabül ettiğini, kazanç vergisi içerisinde vergi yükünün çok büyük ölçüde ücretler üzerinde kaldığını vurgulamalıyız.

Görüldüğü üzere kazançların vergilendirilmesine ilişkin her iki kanunun da uygulamada başarılı olamamasının sebeplerinden belki de en önemlisi o tarihlerde küresel ekonomik dalgalanmalarla da bağlantılı olarak Türkiye'de henüz tarıma dayalı kazancın dışında devlet bütçesine katkısı bakımından vergilendirilebilir kazanç üreten gelişmiş bir özel sektörün (dolayısıyla vergi kaynağının) bulunmamasıdır. Başka bir ifadeyle "Cumhuriyet dönemi vergi politikasındaki temel çelişme, sanayileşmeden önce sanayileşmiş toplumlara özgü vergi sistemlerini kabul etme" çabasıdır (Bulutoğlu, 1978, s. 64). Bir önceki başlıkta aşar vergisinin kaldırılmasına yönelik getirilen eleştirinin temel sebebi de en önemli vergi kaynağından devletin vazgeçmiş olmasıdır. Zira o dönem uygulanan iktisadi politikaların da özel sektörün oluşumuna katkı sunacak devletçi politikalar olduğu düşünülürse, hukuk tekniği ve mevzuatın derinliğinden daha çok mevzuatın uygulanabileceği vergi kaynağının yetersiz olduğu görülecektir⁸. Muvazene vergisinin gerekçesinde de bütçe açığını kapatmak için başta özel sektörün zayıf olması gibi çeşitli nedenlerle yeni vergi koyma imkanlarının olmadığı belirtilmiştir (Varcan, s. 61). Nitekim mükelleflerin ve vergi idaresinin başta muhasebe ve denetim olmak üzere mali hususlarda karşılaştığı sorunlar da kazanç vergisi hasılatından yeterince verim alınamamasında etkili olmuştur. İkinci Dünya Savaşı yıllarında büyüyen harcamalarını finanse etmek için devletin ikinci aşar vergisi benzetmeleri yapılan ve özünde yeniden zirai kazanca yönelen toprak mahsulleri vergisi ve doğrudan serveti hedef alan varlık vergisi gibi olağanüstü yollara başvurması kazanç vergilerinden istenilen neticelerin elde edilemediğini göstermektedir (Kirmanoğlu, s. 60-61)⁹.

8 1931-1940 yılları arasında kurulan şirketlerin % 74.2'si bürokratlar tarafından kurulmuştur (Kirmanoğlu, s.59).

9 Adı geçen vergiler arasında yer alan varlık vergisi, esasen kazanç vergisi mükellefleri ile büyük çiftçilere ve belirli bir değerin üzerinde emlak sahibi olanlara yöneliktir (Ökte, 1951, s. 56).

İktisadi buhran ve onu takip eden İkinci Dünya Savaşı koşullarında artan kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla devlet öncelikle emisyon gelirlerine başvurmuştur. Para arzını artırdığı için enflasyona da neden olan bu yöntem daha sonra terkedilmiş ve vergi gelirlerinin artırılmasına çalışılmıştır (Bulutoğlu, 1978, s. 53; Varcan, s. 73). Bu bakımdan var olan vergilere çok sayıda zam yapıldığı gibi varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi gibi dönemin şartları doğrultusunda yeni vergiler de getirilmiştir. Fakat kaçınılmaz olarak artan vergi oranları ödeme gücünde denge noktasını aştıktan sonra vergi hasılatında düşüşe neden olmaya başlamıştır. Nüfusun büyük çoğunluğunun savaş hazırlıkları çerçevesinde silah altına alınması ve bu nedenle vergi kaynağındaki azalma da bu durumda etkili olmuştur. Sonuç itibariyle 1935 yılında vergi gelirlerinin milli gelire oranı %16 iken bu oran 1952 yılında %12'ye düşmüştür (Alaybek, 2017, s. 12). Öte yandan vergi gelirlerinin vergi türleri içerisindeki dağılımı incelendiğinde harcamalar üzerinden alınan dolaylı nitelikteki muamele ve istihlak vergilerinin oranı yapılan zamlarla birlikte %60'ın üzerine çıkmış, doğrudan kazanç üzerinden alınan vergilerin büyük kısmı da yukarıda ifade ettiğimiz üzere ücretlerden yapılan kesintiler oluşturmuştur. Kazanç vergisi, menkul sermaye ve gayrimenkul sermaye iratlarını büyük ölçüde vergi dışı bırakan, sedüler nitelikli, eşitlik, ayırma ilkesi, asgari geçim indirimi, artan oranlılık gibi ödeme gücünü kavramaya yarayan araçlardan mahrum, etkinlik ve verimlilik konusunda yetersizdi. Bu nedenle bilhassa vergi tarafsızlığı açısından itirazlar yükselmekte, aynı Kanuna tabi olan mükellefler arasında beyanname yükümlülüğü açısından dahi farklı uygulamalarla karşılaşmakta ve kimi zaman vergisel yükümlülüklerden kaçınmak isteyen işletmelerin bölünmesiyle sonuçlanmaktaydı. Bu sorunları çözmek amacıyla vergi sisteminin yapısını olumsuz yönde etkileyen yahut vergi mevzuatını karmaşıklaştıran çok sayıda yeni kanun çıkarılmış ancak istenilen etkinlik düzeyine ulaşılamamıştır. Vergi adaletini önemli ölçüde zedeleyen bu tablo, siyasal muhalefetin üzerinde durduğu başlıca konular arasında yer almış ve vergi sisteminde reform yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir (Varcan, s. 79 vd.).

Bu ihtiyaçlar doğrultusunda üyeleri arasında Alman Profesör F Neumark'ın da bulunduğu Komisyon tarafından doğrudan vergilerin esneklik kazandırılarak vergi sisteminde merkezi bir yer tutması amacıyla Alman vergi sisteminin esas alındığı bir rapor hazırlanmıştır. Kamuoyunda vergisel yükümlülükleri artan kesimler tarafından hararetle tartışılan bu rapordan sonra ivedilikle gerçek kişilerin kazançlarının vergilendirilmesi için 5421 sayılı

Gelir Vergisi Kanunu, kurum kazançlarının vergilendirilmesi için 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve defter ve belge düzenine uyum sağlamakta güçlük çekeceği düşünülen esnaf ve sanatkâr gibi küçük işletmeler için 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunu tasarıları hazırlanmış ve tasarılar büyük bir değişikliğe uğramadan kabul edilmiştir¹⁰. 1949 yılında kabul edilen Kanunlar, 1950 yılı itibariyle yürürlüğe girmiştir. Zirai kazançların vergiye tabi gelir unsurları arasında kabul edilmemesi dışında gerçek anlamıyla reform niteliği taşıyan söz konusu kanunlar, modern vergilendirme teknikleri, beyan usulü, üniter vergilendirme sistemi, genişletilmiş defter tutma yükümlülüğü, asgari geçim indirimi, esnaf muaflığı, artan oranlılık ve ayırma ilkesi gibi gerçek ödeme gücünü kavramaya ve vergi kapasitesini artırmaya ilişkin araçları vergi sistemine kazandırmıştır (Nadaroğlu, s. 136; Kaya, 2019, s. 106).

Zirai kazançların vergiden istisna tutulması sıkça eleştirilmiştir¹¹. Nitekim milli gelirin %40'ından fazlasının temin edildiği bir kazanç türünün vergilendirilmemesi vergi sisteminden beklenen mali ve sosyal amaçların gerçekleşmesini güçleştirmiş, ücretli kesim üzerindeki doğrudan ve dolaylı vergi yükünün yüksek seyretmeye devam etmesine neden olmuş ve vergi sisteminin esnekliğini zayıflatmıştır (Alaybek, s. 25). Bu tercih o dönemin politika yapıcılar tarafından çiftçilerin defter ve belge düzenine uyum sağlamakta güçlük çekeceği, keza pek çok çiftçinin asgari geçim indirimi sınırının altında gelire sahip olduğu, vergilendirmenin Hazineye elde edilecek hasıllata oranla yüksek bir külfet getireceği gibi gerekçelerle açıklanmış olsa da burada seçmenlerinin büyük çoğunluğu kırsaldaki zirai kazanç sahiplerinden oluşan TBMM'nin seçmen tabanından gördüğü baskının etkili olduğu da söylenebilir (Nadaroğlu, 1998, s. 401; Kaya, s. 95). Her şeye rağmen yeni vergi sistemi gelir üzerinden alınan vergilerin vergi hasılatı içerisindeki payını artırmış ve bu oran 1960 yılı itibariyle %42 seviyelerine ulaşmıştır. 1977 yılına kadar bu ortalamalarda seyrederken ilgili yıl itibariyle gelir üzerinden alınan vergilerde ciddi bir sıçrama görülmüş ve 1980 yılında %61.9 ile en yüksek oranına ulaşmıştır.

10 1948 tarihli İstanbul İktisat Kongresi'nde Vergi Reformu başlığı altında konuşma yapan Fritz Neumark'ın söz konusu kanun tasarılarının hazırlanmasındaki rolüne ve tasarıların arka planında yer alan düşüncelerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Kaya, A. (2019), *1949 Yılı Türk Vergi Sistemindeki Düzenlemeler ve Türkiye'de Gelir Vergisi Uygulamaları: 1923 – 1960*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s. 89-98.

11 Zirai kazançların vergilendirilmemesi hususunu vergi tekniği ve Türkiye'nin özel koşulları dahilinde eleştirel olarak ele alan kapsamlı bir çalışma için bkz. Kazgan, H. (1952), "Türkiye'de Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ve Vergi Mevzuu Meselesi", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 14(1-4), 178-201.

Ancak bu durum vergi sistemindeki yapısal bir değişikliktir değil hızlı fiyat artışlarına rağmen aynen korunan istisna ve muafiyet sınırları ile artan oranlı tarifinin yapısından kaynaklanmaktadır (Varcan, s. 146). Nitekim bir sonraki başlıkta inceleyeceğimiz katma değer vergisinin getirilişiyle birlikte dolaylı vergilerin vergi hasılatı içindeki payı tekrar yükselecektir.

1950-1960 yılları arasında yeni vergi sistemine yönelik bazı itirazlar Esnaf Vergisi Kanunu'nun kaldırılması gibi bir takım değişikliklerle giderilmeye çalışılmıştır. Dönem içerisinde bu gelişmeler dışında Vergi Usul Kanunu ve Gider Vergileri Kanunu gibi vergi sistemimiz açısından önem teşkil eden farklı düzenlemeler yapılsa da bu kanunlar vergilendirme sürecinin ve vergi sisteminin sadeleştirilmesi amacıyla hizmet etmiş olup bu bakımdan vergi reformu kapsamında değerlendirilmemiştir.

C. Katma Değer Vergisinin İhdası

Türkiye'de harcamaların vergilendirilmesi konusunda en eski tarihli uygulamalar 1926 tarih ve 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu ile 737 sayılı Hususi İstihlak Vergisi Kanunu olup bu Kanunlarda yayılı muamele tipi vergilendirme sistemi benimsenmişti. Umumi istihlak vergisi her türlü iktisadi ve ticari faaliyeti her aşamada vergilendirmeyi öngörmekte, hususi istihlak vergisi ise zaruri ihtiyaçlar dahilinde olmayan belirli alanlarda (restoran ve gazino gibi eğlence yerleri) faaliyet gösteren işletmelerden daha yüksek oranlarda tahsil edilmekteydi. Ancak söz konusu Kanunlar gereğince tutulması gereken defterlere henüz çok yabancı olan küçük işletme sahipleri "bakkal defteri" dışında muhasebe düzenine aşına değildi. Öte yandan tüketiciye tahsil edilen vergi karşılığı verilmesi gereken istihlak pulları ve dolayısıyla Hazineye intikal etmesi gereken vergiler genellikle satıcının elinde kalıyordu. Bu sorunlar nedeniyle Maliye Bakanlığı'na lüzumu görülen hallerde istihlak vergisini maktu olarak belirleme yetkisi verilmişse de istenilen netice elde edilememiştir (Dikmen, 1945, s. 99-104).

Bu kanunların verimsizliği anlaşıldıktan sonra yerine kabul edilen 1927 tarih ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile toplu muamele tipi vergilendirme sistemine geçilmiştir. Buna göre sınai üretim ilk aşamada toplu olarak vergilendirilecek ve mükellef sayısı sınırlandırılarak geniş kesimler defter tutma, pul yapıştırma, vergiyi Hazineye aktarma gibi yükümlülüklerden kurtulacaktı. Muamele vergisinin konusu; Türkiye sınırları dahilinde imal edilen

mallar, ithal edilen mallar, ihraç edilen mallar ve bankacılık ve sigortacılık faaliyetleriydi (Dikmen, s. 105). Yalnızca söz konusu işlemleri yapan sanayi ve ticari işletme sahipleri defter ve beyanname yükümlülüklerine tabi kılınmış ancak Kanun, sanayi işletmelerini vergiden kaçınmak için küçük işletme tipine yönlendirmesi nedeniyle eleştiri konusu haline gelmişti (Yılmaz, 2017, s. 60). 1039 sayılı Kanun, imal veya ithal sırasında daha önce ödenmiş vergilerin sonradan tahsil edilen vergilerden indirilmesine izin veren uygulamayı içermesi bakımından dünya ölçeğinde de ilk kabul edilen gelişmiş bir harcama vergisi olsa da bahsetmiş olduğumuz olumsuzluklar nedeniyle uzun süre uygulanamamıştır (Dikmen, s. 107; Merter, Acar ve Arslan, 2007, s. 26). Devamında eski Kanun'un tadil edilmiş hali olarak değerlendirilen 1934 tarih ve 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiş ancak bu düzenleme de yetersiz kalınca 1957 yılına kadar uygulanacak olan 1940 tarih ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bu Kanun da küçük sanat müessesesi muafılığı gibi büyük sanayi müesseseleri ile aralarında eşitsizlik yaratan uygulamalar ile haksız rekabete neden olması bakımından eleştirilmiştir. Ayrıca 1949 yılı itibarıyla doğrudan vergiler yapılan reformlarla daha çağdaş ve modern bir görünüme kavuşturulurken Muamele ve İstihlak Vergileri hala dağınık ve karmaşık bir yapıya sahipti. 1956 yılında kabul edilen Gider Vergileri Kanunu ile 47 adet kanunun bir kısmı ilga edilmiş bir kısmının ise hükümleri değiştirilmiştir¹². Mevzuatta ciddi bir sadeleşmeyi getiren Gider Vergileri Kanunu ile karmaşık görüntü giderilmeye çalışılmasa da verimlilik açısından istenilen netice elde edilememiş ve bazı yazarlarca mülga muamele vergisinin gider vergilerine göre çok daha gelişmiş bir harcama vergisi olduğu öne sürülmüştür (Bulutoglu, 1978, s. 57; Nadaroglu, 1998, s. 401; Yılmaz, s. 61).

Harcamaların vergilendirilmesi konusunda mevcut sistemin yetersizliği ve Avrupa Birliği'nde (o tarihte Avrupa Ekonomik Topluluğu) katma değer vergisi uyumlulaştırması çalışmaları nedeniyle uzunca bir süre reform çalışması yürütülmüştür. 1972 yılında Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan komisyon ilk katma değer vergisi kanun tasarısını hazırladıktan sonra sırasıyla 1974, 1976, 1977 ve 1978 yıllarında farklı tasarılar hazırlanmıştır. Ayrıca 1980 yılında da iki

12 Kaldırılan Kanunlardan bazıları; Muamele Vergisi Kanunu (ek ve değişiklikleri ile birlikte), Elektrik ve Havagazı ile ham petrol ve müstaklarından alınan İstihlak Vergisi, Nakliyat Resmi, Kahve İstihlak Vergisi, Bira, Tabii Köpüren Şarap ve Viski'nin İstihlak Vergisine tabi tutulması, Kibrit İstihlak Vergisi, Akaryakıt Yol Vergisi gibi kanunlardır. Gider Vergileri Kanunu hakkında daha ayrıntılı bilgi için bkz. Özer, İ. (1969), "Gider Vergileri Reformu", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (19), s. 183.

farklı katma değer vergisi kanun tasarısı hazırlanmasına rağmen kanunlaştırılmamıştır. Netice itibariyle hazırlanan yedinci katma değer vergisi kanunu tasarısı Meclis'te kabul edilmiş olup halen yürürlükte olan 1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu vergi mevzuatına dahil edilmiştir (Aksoy, 2010, s. 141; Yılmaz, s. 62). Katma değer vergisi, geçmişte uygulanan vergilerden farklı konuları ve mükellefleri kapsamına alan bütünüyle kendine özgü bir vergi olmayıp daha önce Gider Vergileri Kanununda farklı isimler altında tahsil edilen vergilerin toplulaştırılması olarak değerlendirilebilir. Ancak zaman içerisinde yapılan değişikliklerle birlikte katma değer vergisi uygulamasında benimsenen vergi iadesi, yazar kasa, elektronik belge, defter ve beyanname sistemleri, yaygınlaştırılmış tevkifat usulü gibi farklılıklar, katma değer vergisinin yerini aldığı sekiz vergiden daha yüksek bir vergi hasılatı elde edilmesini sağlamıştır (Aksoy, s. 142; Merter, Acar ve Arslan, s. 33 vd.).

Katma değer vergisi uygulaması, nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar ekonomideki her türlü mal ve hizmet tedavülünün kavranması hedefler. Ancak, vergileme tekniğinin gerekleri, bu ölçüde geniş bir kapsama imkan vermeyeceği için Kanunun 1.maddesinde hangi mal teslimi ve hizmet ifasının katma değer vergisinin konusuna gireceği belirlenmiştir. Buna göre “*ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler*”, “*her türlü mal ve hizmet ithalatı*” ve sekiz bent halinde sayılan “*diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler*” katma değer vergisinin konusunu oluşturur (Özbalcı, 2012, s. 50). Özünde nihai tüketim aşamasına vazedilmiş bir tüketim vergisi olduğu için fiili mükellef, diğer bir ifade ile vergi yüklenicisi, kanuni mükelleflerin fiyat mekanizması üzerinden vergi yükünü yansıttığı, yani son aşamada vergi yükü üzerinde kalan nihai tüketicidir. Mal ve hizmet tedavülünü nihai tüketiciye kadar devam ettirenlerin temel işlevi, nihai tüketim aşamasında ödenecek verginin belli bir kısmını peşinen ödemekle sınırlıdır (Özbalcı, s. 224).

Her ne kadar dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki yüksek payı aşar vergisinin kaldırıldığı günden bu yana yüksek seyretse de katma değer vergisinin ihdası, bu verginin tahsilatındaki etkinlik, iktisadilik ve verimlilik nedeniyle oldukça katılmıştır. Katma değer vergisinin konusu olan mal ve hizmetlerin talep esnekliğinin düşük olması ve son yıllarda görülen yüksek enflasyon ortamı bu katılma üzerinde etkilidir. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payına ilişkin veriler incelendiğinde OECD ortalamaları % 45-46 iken Türkiye’de oranların 2022 yılına kadar ortalama % 60 ila % 70 ara-

sında dalgalandığı görülmektedir (Batı, 2023 s. 36). Ancak fiyat istikrarındaki aşırı bozulmalar ve katma değer vergisi kapsamında olan mal ve hizmetlerdeki talep esnekliğinin düşüklüğü 2023 yılının Ocak-Ağustos aylarında, 2022 yılının aynı dönemine kıyasla dahilde alınan katma değer vergisinin % 164, ithalden alınan katma değer vergisinin ise % 52 yükselmesine neden olmuştur. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi başta olmak üzere bütün dolaylı vergilerin toplam vergi hasılatı içerisindeki oranı ise geçmiş yıllardaki ortalamalarına yakın olarak % 65'tir¹³. 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile % 18 olarak uygulanan genel katma değer vergisi oranınının % 20'ye ve % 8 oranında katma değer vergisine tabi mal ve hizmetlerin katma değer vergisi oranınının ise % 10'a çıkarılması ile birlikte söz konusu dolaylı vergi yükünün 2023 yılının ikinci yarısında daha fazla artacağı da göz önünde bulundurulmalıdır.

Öte yandan genel tüketim vergisi niteliğindeki katma değer vergisinin yanında, katma değer vergisinden farklı olarak sadece "özel tüketim" konusuna dahil olduğu kabul edilen bazı mal teslimlerini konu alan ve tek aşamalı olarak uygulanan özel tüketim vergisi, 2002 yılında kabul edilen 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile ihdas edilmiştir. Böylelikle dolaylı vergiler alanında vergi sayısı azaltılarak ciddi bir basitleştirme sağlanmıştır. Esasen dolaylı vergiler alanında Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanmasını da hedefleyen özel tüketim vergisi uygulamasıyla ilave bir vergi yükü getirilmesi amaçlanmamış ve yürürlükten kaldırılan vergi, harç, fon ve payların oluşturduğu yükün muhafazası amaçlanmıştır.

Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki yüksekliğine ilişkin bu yapısal sorun toplam vergi yükünün düşük olduğu gelişmekte olan ülkelerin pek çoğunda görülmektedir. Ekonominin kayıt dışılık derecesiyle de bağlantılı olarak başta katma değer vergisi olmak üzere bütün dolaylı vergiler mali anestezi sayesinde verimli bir finansman kaynağı haline gelmektedir (Ay ve Ay, 2022, s. 1234). Tersine artan oranlı niteliği nedeniyle vergi adaleti bakımından, mali anestezi nedeniyle vergi ve oy hakkı arasındaki bağlantıyı zayıflatmasına kadar pek çok açıdan eleştirilere neden olan dolaylı vergiler, tahsilatındaki verimlilik nedeniyle devletlerin vazgeçilmez gelir kaynakları arasında yer almaya devam etmektedir (Batı, s. 36).

13 2023 yılı Ocak-Ağustos Dönemi Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri için bkz. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/09/2023-Agustos-Aylik-Butce-Gercekleme-Raporu.pdf> (E.T. 10.11.2023); Cumhuriyet tarihinin en yüksek dolaylı vergi oranı % 77 ile 1928'de görülmüş olup, yukarıda da ifade edildiği üzere aşarın kaldırılması bu yüksek oran üzerinde doğrudan etkili olmuştur (Merter, Acar ve Arslan, s. 27).

3. SONUÇ

Vergi reformunun öğretilerdeki ayrışmadan da yola çıkarak salt vergi mevzuatında gerçekleşen küçük veya büyük ölçekli değişikliklerden ziyade sonuçları itibariyle toplumsal kesimler arasında vergi yükünün paylaşımına nasıl etki ettiği açısından ele alınması uygun olacaktır. Bu nedenle, çalışmada gelir veya harcamaların vergilendirilmesi üzerine gerçekleşen çok sayıda kanun değişikliği arasında yalnızca aşar vergisinin kaldırılması, kazanç vergisinden gelir vergisi ve kurumlar vergisine sistematik olarak geçiş yapılması ile katma değer vergisinin ihdası reform olarak değerlendirilmiştir. Zira ilgili kısımlarda paylaşılan istatistik verilerden de görüleceği üzere vergi kanunlarında yapılan her üç düzenleme de doğrudan vergi yükünün toplumsal kesimler arasındaki dağılımında etkili olmuştur.

Bu bağlamda aşar vergisinin kaldırılması Türk vergi sistemi açısından beklenmeyen sonuçları olan büyük bir karar olarak değerlendirilebilir. Zira alınan kararın dönem şartları dahilinde anlamlı olmasının yanında neticeleri bakımından günümüze kadar etkili olduğu da bir gerçektir. Aşardan sonra büyük bütçe açığının ücretliler ve tüketiciler üzerine yüklenen dolaylı vergilerle giderilmeye çalışılması bir yana, 1960'lı yıllara kadar nüfusun büyük kısmının ziraai kazançlarla geçimini idame ettirdiği bir ekonomide böyle bir gelir unsurunun vergi dışında tutulması toplumun vergi sistemine uyumunda bir kısım sorunlar doğurmuştur. Aşarın kaldırılması kararından bugüne kadar enflasyonist yıllarda görülen bazı istisnai haller dışında dolaylı vergilerin vergi hasılatı içindeki oranının her zaman yüksek seyrettiği ve bu durumun vergi adaleti tartışmalarının sıcaklığını korumasına neden olduğu görülmektedir. Bununla birlikte kazanç vergisinden gelir vergisi ve kurumlar vergisine geçişin vergi yükü üzerindeki etkileri de dikkate alınmalıdır. Zira uygulama neticeleri ele alındığında gelir vergisi sistematığı açısından asıl sorunun vergi mevzuatının kendisinden ziyade mükelleflerin defter ve beyanname yükümlülüklerine kültürel ve teknik altyapı yetersizliği nedeniyle yeterli uyumu gösterememesi olduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda katma değer vergisi sistemine geçiş ile birlikte mükelleflerin defter, belge ve beyanname düzenine uyum sağlamaları en önemli hedeflerden biri olmuştur. Günümüzde defter, belge ve beyanname düzenine yönelik hedeflerin dijital altyapı sistemlerinin de gelişmesiyle birlikte, gerek mükellefler ve gerekse vergi idaresi nezdinde belirli düzeyde gerçekleştiğinden ve mevzuat değişikliklerine tarafların hızlı bir şekilde uyum sağladığından bahsetmek mümkündür.

Bu çalışmada, Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar geçen tarihsel süreçte vergi reformu niteliği taşıyan temel gelişmeler incelenmiştir. Çalışmada vergi reformu olarak ele alınan gelişmelerin tamamı mali gücün göstergeleri olan gelir, harcama ve servet unsurlarından yalnızca ilk ikisine ilişkindir. Servet ise Türk vergi sistemi yanında dünyada öne çıkan ülke vergi sistemleri bakımından da kayda değer vergi kaynakları arasında yer almamakta ve sermaye birikimini esas alan çağdaş ekonomilerde servetin vergilendirilmesi konusuna bilinçli olarak çekimser yaklaşmaktadır. Gelir dağılımında görülen derin adaletsizlik son yıllarda hem Türkiye’de hem de dünyada servet unsurlarının vergilendirilmesine ilişkin tartışmaların düzeyini artırmış olsa da bu konuda henüz kapsamlı bir yasal değişiklik girişiminin varlığından bahsetmek olanaklı değildir. Vakıa bu olmakla birlikte iktisat literatüründe para yaratımı, parasal aktarım mekanizmaları ve finansal sistemin doğasına ilişkin ciddi tartışmaların olduğunu, bu tartışmaların her iki tarafında yer alan yaklaşımların, gelir dağılımında adaleti güçlendirmek için para ve maliye politikaları arasında farklı bileşimler öngördüğünü, bu öngörülerin bir noktada vergilendirme konusunda farklı politik tercihler doğurabileceğini ve belki de hem dünyada hem de ülkemizde vergi sisteminde reform tartışmalarının servet vergileri üzerinden ilerleyebileceğini öngörmek mümkündür. Bu bağlamda günümüzde derinleşen gelir eşitsizlikleri karşısında yeniden gündeme gelen servet unsurları üzerinde vergi reformu tartışmalarının geçmişte gelir ve harcama vergilerinde yapılan reformlardan edinilen tecrübeler ışığında daha somut ve gerçekçi bir şekilde ilerlemesi olanaklıdır.

KAYNAKÇA

Akkuş, Y. (2017), Osmanlı Maliyesi Literatüründe İhmal Edilmiş Bir Tartışma: Tevzi Defterlerinden Vergi-i Mahsûsa’ya Geçiş, *Tarih Dergisi*, 65, 30-41.

Aksoy, Ş. (2010), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6. Bs. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Alaybek, A. (2017), *Organik Vergi Reformu*, Ankara: Yeni E-ekonomi.

Ay, H.M. ve Ay, N.G. (2022), Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Seyri ve Mali Anestezinin Rolü, *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 21(3), 1230-1243.

Aygın, M.C. (2019), *Osmanlı Devleti'nde Kazancın Vergilendirilmesi Teşebbüsleri (1907-1914)*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi, İstanbul

Batı, M. (2023), *Vergi Reformları ve Önerileri*, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.

Bozoklu, M. (2022), *Yaşam, Özgürlük ve Mülkiyet – Yazılı Anayasacılığın Ortaya Çıkışı*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Bulutoğlu, K. (1978), *Türk Vergi Sistemi, Cilt I*, 6. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Bulutoğlu, K. (1981), Siyasal Süreçte Vergi Reformu, *Vergi Reformları: Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları* (s. 67-86), İstanbul: İİTİA

Demirli, Y. (2011), *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*. Ankara : Mali Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı

Dikmen, O. (1945), Türkiye'de Muamele Vergisinin İnkışafı, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 5(1-4), 96-126.

Eroğlu, O. (2010), Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi, *DEÜHFD*, 12(Özel Sayı), 57-89.

Göker, C. (2011), *Yönlendirici Vergilendirme*, Ankara: Turhan Kitabevi.

Gökbunar, A.R. (1997), Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği, *Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan* (s.301-324) İzmir: DEÜ İİBF

Gürsoy, B. (1981), Siyasal Süreç ve Vergi Reformu Konusunda Sayın Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu Tarafından Sunulan Tebliğ Üzerine Yorumlar, *Vergi Reformları: Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları* (s.107-119) İstanbul: İİTİA.

Herber, B.P. (1980), Gelir Vergisi Reformu, *Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler* (s. 16-40). [y.y.] :[yayl.y.]

Kaldor, N. (1962), Türk Vergi Sistemi İle İlgili Rapor, *İktisat Üzerine Düşünceler* (s. 141-159), İstanbul: Yordam Kitap,

Kaya, A. (2019), *1949 Yılı Türk Vergi Sistemindeki Düzenlemeler ve Türkiye'de Gelir Vergisi Uygulamaları: 1923 – 1960*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Kazgan, H. (1952), Türkiye’de Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ve Vergi Mevzuu Meselesi, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 14(1-4), 178-201.

Kirmanoglu, H. (1994), Türkiye’de Vergi Reformları, *Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları* (s. 55-82) İstanbul : İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi

Kütükoğlu, M.S. (1995), Osmanlı Sosyal ve İktisadi Kaynaklarından Temettü Defterleri, *Belleten*, LLX(225), 395 415.

Merter, M.E., Acar, İ.A. ve Arslan, E. (2007), Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi, *Maliye Dergisi*, (153), 24-50.

Mutlu, A. (2009), *Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, Ankara : Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı

Nadaroğlu, H. (1981), Türkiye’deki Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirmesi (s. 131-145) *Vergi Reformları: Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları*, İstanbul: İİTİA

Nadaroğlu, H. (1998), *Kamu Maliyesi Teorisi*, 10. Bs. İstanbul: Beta Yayınları.

Ökte, F (1951), *Varlık Vergisi Faciası*, İstanbul: Nebioğlu Yayınevi.

Önder, İ. (2019), Aşarın Kaldırılması, *Mülkiye Dergisi*, 43(2), 491-510.

Özbalcı, Y. (2012), *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık.

Özer, İ. (1969), Gider Vergileri Reformu, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (19), 183-223.

Palamut, M.E. (1987), Aşar ve Düşündürdükleri, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 43, 69-78.

Pamuk, Ş. (2020), *Türkiye’nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Peacock, A. (1980), Maliye Teorisi ve Vergi Reformu Piyasası (s. 1-14) *Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler*

Saraçoğlu, F (2009), 1920-1939 Döneminde Vergi Politikası, *Maliye Dergisi*, 157, 131-149.

Şener, A. (1990), *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İstanbul: İşaret Yayınları.

Tabakoğlu, A. (2014), *Türkiye İktisat Tarihi*, İstanbul: Dergah Yayınları.

Turhan, S. (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Türk, İ. (1981), Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi, *Ankara Üniversitesi S.B.F. Dergisi*, XXXVI (Atatürk Özel Sayısı, No. 1-4), 335-357.

Ülman, H. (1981), Siyasal Süreç ve Vergi Reformu Konusunda Sayın Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu Tarafından Sunulan Tebliğ Üzerine Yorumlar (s.121-127) Vergi Reformları: Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları, İstanbul: İİTİA

Varcan, N. (1985), *Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi.

Yılmaz, M. (2017), Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi ile Reform İhtiyacı, *Vergi Raporu*, (219), 59-74.

