

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**1949 YILI TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ
DÜZENLEMELER ve TÜRKİYE'DE GELİR
VERGİSİ UYGULAMALARI: 1923 – 1960**

**ABDURRAHMAN KAYA
2501160573**

**TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. NAZAN SUSAM**

İSTANBUL - 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : ABDURRAHMAN KAYA Numarası : 2501160573
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MALİYE Danışmanı : PROF. DR. NAZAN SUSAM
Tez Savunma Tarihi : 11.06.2019 Saati : 11.00
Tez Başlığı : 1949 YILI TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DÜZENLEMELER VE TÜRKİYE'DE GELİR
VERGİSİ UYGULAMALARI: 1923-1960

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,
sorular sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. NAZAN SUSAM		Kabul
2- PROF. DR. NAGİHAN OKTAYER IŞIKLAR		Kabul
3- PROF. DR. HABİB YILDIZ		Kabul
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞERİF EMRE GÖKÇAY		KABUL
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ ENGİN CAN		

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ EZHAN DOĞRUSÖZ		Kabul

ÖZ

1949 YILI TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DÜZENLEMELER ve TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ UYGULAMALARI: 1923 – 1960

ABDURRAHMAN KAYA

Türkiye’de ve dünyada önemli bir yere sahip olan vergi konusu gerek devletlerin gerekse de mükelleflerin geleceğe dönük yatırım planlarında ve kararlarında, doğrudan veya dolaylı olarak etkilidir. Vergi konusunun içinde bir başlık olan gelir vergisi ise mükelleflerin yıllık gelirlerinin safi tutarından alınan ve devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamasını sağlayan bir vergi türüdür.

Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilere baktığımızda bu vergilerin Osmanlı döneminde hatta Osmanlı’dan önceki dönemlerde bile bir şekilde karşımıza çıktığını görebilmekteyiz. Gelir üzerinden alınan vergilerin günümüzde en bilineni ise tabii ki gelir vergisidir. Gelir Vergisi Kanunu’nun tarihi ise gelir üzerinden alınan vergilere kıyasla oldukça yenidir. Cumhuriyetin ilk dönemlerinde gelir üzerinden alınan bir vergi olan kazanç vergisinin milli gelir esnekliğini sağlayamaması, verimli ve etkin bir vergileme türü olamaması dolayısıyla kaldırılmasından sonra 1949 yılında çıkan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yürürlüğe giren gelir vergisi günümüze kadar belli değişikliklerle de olsa gelebilmeyi başarmıştır.

Bu çalışmada Türkiye’nin gelir vergisi kanununa kadar uyguladığı gelir vergileri ve gelir vergisine geçiş süreci incelenmiştir. Ayrıca cumhuriyet döneminin bir nevi gelir vergisi olan kazanç vergisinin kaldırılıp yerine gelir vergisinin getirilme süreci, 1948 yılında İstanbul’da yapılan II. İktisat Kongresi’ndeki tartışmalar, görüş ve öneriler ışığında ele alınmıştır. Bu incelenen vergilerin yürürlükte olduğu dönemlerdeki ekonomik ve siyasi gelişmeler de çalışmaya dahil edilmiştir. Son olarak da kazanç vergisi ile gelir vergisi uygulamasının 1946-60 yılları baz alınarak bir karşılaştırması yapılmış ve bu vergi türlerinin ekonomiye, bütçeye katkılarının ne kadar olduğu ayrıntılarıyla anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Gelir üzerinden alınan vergiler, gelir vergisi, kazanç vergisi, II. İktisat Kongresi, Gelir Vergisi Kanunu.

ABSTRACT

REGULATIONS ON TURKISH TAX SYSTEM DATED 1949 and APPLICATIONS OF INCOME TAX IN TURKEY: 1923 – 1960

ABDURRAHMAN KAYA

Tax issue which takes an important place in Turkey and the World effect future-oriented investment plans of the taxpayers and governments and their decisions directly or indirectly. Tax income which is a title in tax issue is a tax type that gets on net total of annual incomes of taxpayer and provides financing of public expenditures in government.

When we look at taxes levied on income in Turkey, we could see that this taxes take part in Ottoman period and even before Ottoman period. The most popular taxes today are income tax inside taxes levied on income. The history of income tax is older rather than inside taxes levied on income. In the beginning of republic period, profit tax which is a tax levied on income couldn't provide elasticity of domestic income, it couldn't be active and efficient hence the tax has been abrogated and then income tax which comes into force with Income Tax Law No. 193 dated 1949 has been able to come up to the present day with certain changes.

In this study, applied income tax in Turkey till Income Tax Law and the process of transicion to income tax were examined. In addition, the profit tax which, is a kind of income tax of the republic period, was abolished and the income tax was introduced instead of profit tax. The process has been addressed in the light of debates, opinions and suggestions in the Second Economics Congress dated 1948. Economic and political improvements in the period when these taxes were force have been included. Finally, profit tax and income tax have been compared between the years of 1946 and 1960 and how much these tax types contribute to the economy and budget have been explained in detail.

Keywords: Taxes levied on income, income tax, profit tax, The Second Economics Congress, Income Tax Law.

ÖNSÖZ

Vergiler, türleri veya isimleri farklı olsa da yüzyıllardır imparatorlukların ve devletlerin en önemli gelir kaynaklarından biri olmuştur. Son birkaç yüzyıldır ise devlet gelirlerine baktığımızda vergi gelirlerinin ilk sırada geldiğini görebiliriz. Devletler için bu kadar önemli bir konumda bulunan vergi gelirleri kamu harcamalarının finansmanını sağlama noktasında da baş aktör olarak kabul edilebilir. Vergi gelirleri içinde de en önemli paylardan bir tanesi kuşkusuz gelir vergisidir. Milli gelir ile esnek, etkin ve verimli bir yapıda olan ve optimal faydayı sağlayan gelir vergisi türleri mükellefler, devletler ve ekonomiler için uygun kabul edilir ve bu vergiler ekonomide daraltıcı veya genişletici maliye politikaları sonucunda ülke kalkınmasına direkt olarak yön verebilmektedir.

Bu tezde, ülkemizin 1949 yılında geçtiği gelir vergisi uygulaması, bu uygulamadan önceki gelir vergisi uygulamaları ve yeni bir vergi uygulamasına geçişte yaşanan sıkıntılar tüm ayrıntılarıyla dile getirilmiştir. Bu ayrıntılar dönemin maliye hesap uzmanlarının, maliyecilerinin yazdığı raporlar, II. Türkiye İktisat Kongresi'nde görüş ve önerilerini belirten düşünür, akademisyen, tüccar ve sanayi odalarının temsilcileri ve Maliye Bakanlığı'nın arşivinde bulunan istatistikler baz alınarak yazılmıştır. Vergi düzenlemesiyle birlikte yeni bir vergi uygulamasına geçişte yaşanan olaylar, geçişin sancuları, vergi düzenlemesinin sonucu ekonomide meydana gelen gelişmeler ve vergi düzenlemesi üzerine gelir vergisi uygulamasında yapılan değişiklikler günümüz maliyecilerine, devletin üst kademesindeki yöneticilere olası bir vergi düzenlemesi veya vergilemede yapılacak değişiklikler konusunda oldukça yararlı fikirler verecektir. Ayrıca 1923 yılında yapılan İzmir İktisat Kongresi'nden sonra İstanbul'da yapılan ve İzmir'dekine kıyasla oldukça arka planda kalmış olan 1948'deki İkinci İktisat Kongresi'ne de ışık tutması anlamında bu çalışma büyük bir önem arz etmektedir.

Bu çalışmayı yaparken maddi ve manevi anlamda her daim yanımda olan aileme; görüş ve önerilerini benden esirgemeyen ve her zaman tezimin daha iyi olmasına çabalayan danışmanım Prof. Dr. Nazan Susam'a; tez konumun fikir babası ve Marmara Üniversitesi'nde kendisinden ders alma şerefine eriştiğim Dr. Öğr.

Üyesi Murat Koraltürk'e; çalıştığım kurum olan Kastamonu Üniversitesi'ne ve tezimi yazarken bana olumlu anlamda katkılar sağlayan bu üniversitenin hocalarına; son olarak da beraber fikir alışverişinde bulunduğum tüm sınıf ve çalışma arkadaşlarıma sonsuz teşekkür ve şükranları borç bilirim.

İstanbul – 2019
Abdurrahman KAYA



İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER VE TARİHSEL SÜREÇ

1.1. Verginin Tanımı ve Kapsamı.....	4
1.2. Verginin Fonksiyonları.....	7
1.3. Verginin Unsurları.....	9
1.4. Verginin Tarihsel Gelişim Süreci.....	11
1.5. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	14
1.5.1. Kaynak Teorisi Yaklaşımı.....	16
1.5.2. Net Artış Teorisi.....	17
1.6. Gelir Vergisi Uygulama Yöntemleri.....	18
1.7. Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Tarihsel Süreç.....	19
1.7.1. Osmanlı Devleti'nde Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	19
1.7.2. Cumhuriyet Dönemi Sonrası Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	27

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ TARTIŞMALARI ve 1949 TARİHLİ 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU

2.1. Türkiye'de Gelir Vergisine Geçiş Süreci: Gerekçe ve Tartışmalar.....	35
2.1.1. Gerekçe.....	35
2.1.1.1. Ekonomik Gerekçeler.....	36
2.1.1.2. Mali Gerekçeler.....	36
2.1.1.3. İdari Gerekçeler.....	37
2.1.1.4. Sosyal Gerekçeler.....	37
2.1.2. 1948 Yılında İstanbul'da Yapılan Türkiye İktisat Kongresi'nde Gelir Vergisi.....	39
2.1.2.1. 1949 Gelir Vergisi Hazırlık Çalışmaları: Görüş ve Öneriler.....	39
2.1.2.2. Ahmet Hamdi Başar'ın Görüş ve Önerileri.....	41
2.1.2.3. Prof. Dr. İsmet Alkan'ın Görüş ve Önerileri.....	54
2.1.2.4. Tahir Atansay'ın Görüş ve Önerileri.....	62

2.1.2.5. Hüsnü Himmetoğlu'nun Görüş ve Önerileri.....	67
2.1.2.6. Aziz Balkanlı ve Dr. Alfred Isaac'ın Görüş ve Önerileri.....	69
2.1.2.7. İstanbul Tüccar Derneğinin Tebliği	76
2.1.2.8. Dr. Ahmet Memduh Yaşa'nın Görüş ve Önerileri.....	82
2.1.2.9. Nafiz Tekinkaya'nın Görüş ve Önerileri.....	85
2.1.2.10. Zonguldak Ticaret ve Sanayi Odasının Tebliği	86
2.1.2.11. Prof. Dr. Fritz Neumark'ın Görüş ve Önerileri.....	89
2.1.2.12. Tahsin Demiray'ın Görüş ve Önerileri	98
2.1.3. Kazanç Vergisinden Gelir Vergisine Geçiş Gerektiren Nedenler	99
2.1.4. 1949 Tarihli 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	101
2.1.5. Gelir Vergisinin Kazanç Vergisi ile Karşılaştırılması	104
2.1.6. Gelir Vergisine Geçmenin Avantajları.....	107
2.1.7. Gelir Vergisine Geçmenin Dezavantajları	107

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

1949 GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN UYGULANMASI ve SONUÇLARI: 1946-1960

3.1. Türkiye'de Gelir Vergisi Düzenlemesi	111
3.1.1. 1950-1960 Arasında Gelir Vergisi ile İlgili Yapılan Düzenlemeler	113
3.1.2. 1950-1960 Arasında Gelir Vergisi ile İlgili Yaşanan Sorunlar.....	115
3.2. Gelir Vergisi Düzenlemesini Gerektiren Unsurlar.....	116
3.2.1. Vergileme İlkeleri Açısından Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi	117
3.2.1.1. Vergilemede Adalet İlkesi.....	117
3.2.1.2. Açıklık İlkesi.....	118
3.2.1.3. Ödeme Gücü İlkesi.....	118
3.2.1.4. Artan Oranlilik	118
3.2.1.5. En Az Geçim İndirimi İlkesi.....	119
3.2.1.6. Vergilemede Uygunluk İlkesi	119
3.2.1.7. Vergilemede Genellik İlkesi	119
3.2.1.8. Ayırma İlkesi.....	120
3.2.2. Vergileme Usulleri Açısından Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi.....	121
3.2.2.1. Sedüleri Vergileme Sisteminden Üniter Vergileme Sistemine Geçilmesi.....	121
3.2.2.2. Servet Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi Gibi Yenilikler Getirmesi.....	123
3.2.2.3. Karine Usulünün Terk Edilerek Beyan Usulüne Geçilmesi	125
3.2.2.4. Defter Tutma Zorunluluğu ile Kayıtdışının Önlenmesi.....	126
3.2.2.5. Vergilemede Modern Tekniklere Geçilmesi.....	126

3.2.3. Vergilemenin Ekonomik Faaliyetler Üzerine Etkileri Açısından Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi.....	127
3.2.3.1. Vergi Kapasitesinden Faydalanma Oranını Artırmaya Yönelik Olması.....	127
3.2.3.2. Tarafsız Vergileme İlkesi.....	128
3.2.3.3. Vergi Direncini Azaltması	129
3.2.4. Subjektif Vergileme Açısından Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi	130
3.3. 1946-60 Dönemi Gelir Vergisi Uygulamaları.....	130
3.3.1. 1946-60 Dönemi Ekonomik ve Mali Yapı.....	131
3.3.2. 1946-1950 Arası Dönemde Vergi Gelirleri.....	135
3.3.3. 1950–1960 Yılları Bütçe Vergi Gelirleri	140
3.4. Gelir Vergisine Getirilen Eleştiriler	147
SONUÇ	152
KAYNAKÇA	157

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 3.1. 1946 – 1950 Yılları Genel Bütçe Vergi Gelirleri (Milyon TL)	137
Tablo 3.2. 1946–1950 Yılları Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin GSMH’ye Oranları (%)	138
Tablo 3.3. 1946–1950 Yılları Kazanç Vergisinin Vergi Gelirleri ve Toplam Bütçe Gelirleri İçindeki Oranları (%)	139
Tablo 3.4. 1946–1950 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirleri (Milyon TL)	139
Tablo 3.5. 1946-1950 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)	140
Tablo 3.6. 1951-1960 Yılları Arası Genel Bütçe Vergi Gelirleri (Milyon TL)	141
Tablo 3.7. 1951-1960 Yılları Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin GSMH’ye Oranları (%)	143
Tablo 3.8. 1951–1960 Yılları Arasında Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri, Toplam Gelirler ve GSMH İçerisindeki Yeri (%)	144
Tablo 3.9. 1951–1960 Yılları Arasında Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri, Toplam Gelirler ve GSMH İçerisindeki Yeri (%)	144
Tablo 3.10. 1951–1960 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirleri (Milyon TL)	145
Tablo 3.11. 1951-1960 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)	146
Tablo 3.12. Konsolide Bütçe Gelirleri İle Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları: 1924-1949	148
Tablo 3.13. Konsolide Bütçe Gelirleri İle Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları: 1950-1960.....	149

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

DP : Demokrat Parti

DPT : Devlet Planlama Teşkilatı

GSMH : Gayrisafı Milli Hasıla

KİT : Kamu İktisadi Teşebbüsü

T.C. : Türkiye Cumhuriyeti

t.y. : Tarih Yok

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

TL : Türk Lirası

GİRİŞ

Bu tezde 1950 tarihinde yürürlüğe giren gelir vergisi kanunun ortaya çıkışını gerektiren etmenler Osmanlı mali ve vergi yapısı ile cumhuriyet dönemi vergi politikalarına değinilerek ve 1948 yılında İstanbul'da düzenlenen İkinci İktisat Kongresi'ndeki tartışmalar göz önünde tutularak ayrıntılarıyla işlenmiştir.

Günümüzde olduğu gibi geçmişte de vergi ve vergi politikaları devlet ve halk için çok önemli bir konu olagelmıştır. Çünkü devlet ile halk arasında güçlü bir bağ sağlayan vergi, devletin vazgeçemeyeceği en önemli gelir kalemidir. Hiçbir devlet vergi olmadan ayakta kalamaz ve hiçbir toplumda vergisiz bir hayat düşünülemez. Gelir vergisinin ise tüm vergiler içinde ayrı bir yeri vardır. Herkes kazandığı ücretin belli bir kısmını kanunlarla belirtilen ölçüde devlete vergi olarak vermek zorundadır. Gelir vergisinin ismi yıllar içinde değişse de amacı aslında her zaman benzer olmuştur ve bu belirttiğimiz şekildedir. Türkiye'de de gelir vergisinin tarihsel gelişimine baktığımızda değişik adlarda karşımıza çıktığını görebiliriz. Ama amacı devlete gelir sağlamaktır.

Bu çalışmamızda özellikle üstünde duracağımız konu gelir vergisi öncesi yürürlükte olan kazanç vergisinin neden istenilen faydayı sağlayamadığı ve neden yeni bir vergi kanununa ihtiyaç duyulduğu ve bu kanunun çıkış sürecidir. Bu durumları daha iyi anlatabilmek için tezimizin içinde çeşitli tablolar ve analizler gösterilmiş ve yeni gelir vergisinin faydaları, ekonomiye katkısı, tüketim, yatırım gibi çeşitli ekonomik faktörlere etkileri incelenmiştir. Ayrıca daha önce gelir vergisi kanununun ortaya çıkışı spesifik olarak incelenmemiş olup sadece vergi türlerinin tarihsel gelişimi adı altında alt başlıklar halinde işlenmiştir. Literatürde böyle bir çalışmanın eksikliğinin olması ve bu alanda yapılan çalışmaların yeterli olmaması beni bu çalışmaya iten unsurlardan biri olmuştur.

Çalışmanın ilk bölümünde vergi, gelir vergisi konuları hakkında bilgiler verilmiş, daha sonra özellikle Osmanlı'nın son dönemlerinden başlanarak gelir üzerinden alınan vergiler incelenmiş ve sonrasında 1923-1960 arası Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergilere değinilmiştir. Bir sonraki bölümde ise vergi düzenlemesini gerektiren nedenler ve vergi düzenlemesi, yeni vergi uygulaması çabaları ve bu

süreçte yaşanan tartışmalar özellikle kazanç vergisi ve gelir vergisi üzerinde daha fazla durularak anlatılmıştır. Son bölümde ise gelir vergisinin ortaya çıkışından, amaçladıklarından, ekonomiye etkilerinden, Türk iktisadi ve mali yaşamına getirdiği yeniliklerden bahsedilmiş ve önceki vergi uygulaması ile arasındaki farklar karşılaştırılmıştır. Bu çalışmada yöntem olarak işlediğimiz konu hakkında o dönemdeki Türkiye Büyük Millet Meclisi tutanakları, o döneme ilişkin çıkan yazılar ve yayımlar, literatür ve istatistiki veriler kullanılarak taramalar ve araştırmalar yapılmıştır.

Çalışmanın amacı, gelir üzerinden alınan vergilerden biri olan gelir vergisine geçişi ve bu geçişte yaşanan başarısızlıkları ortaya koymaktır. Yaşanan bu başarısızlık dönemin iktisadi ve siyasal yaşamıyla entegre bir şekilde kendini göstermiş ve dönemin verileriyle de kanıtlanmıştır. Bu veriler özellikle ekonomideki serbestleşme hareketlerinin yaygınlaşmaya başladığı ve siyasal yaşamda tek partili dönemin terk edildiği 1946 yılı ile ekonomideki serbestleşme hareketlerinin ve siyasal özgürlüklerin sekteye uğradığı 1960 yılı arası baz alınarak hazırlanmış ve bu yıllar arasında kazanç vergisi ile gelir vergisi karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma dönemin Gayri Safi Milli Hasılası, vergi gelirleri, bütçe gelirleri, bütçe giderleri, dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payları dikkate alınarak yapılmıştır. Bu karşılaştırma sonucunda gelir vergisinin istenilen başarıyı ve vaat edilen ekonomik gelişimleri sağlayamadığı görülmüştür. Ancak bu gelişmeler Gelir Vergisi Kanunu'nun ülke ekonomisi ve iktisadi yaşamı için büyük bir yenilik ve üst düzey bir gelişme olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.

Bu çalışmanın amacı, yeni bir vergi sistemine geçişte yaşanan gelişmeleri, bu vergi sistemine geçişin sancılarını dönemin ekonomik ve siyasal yaşamıyla bağlantı kurarak incelemek ve günümüzde muhtemel bir yeni vergi sistemine geçişte dikkat edilmesi gereken konularda ve yapılması veya yapılmaması gereken hususlarda yöneticilere, maliyecilere, akademisyenlere fikir verebilmektir. Osmanlı'dan başlayarak 1960 yılına kadar olan dönemde gelir üzerinden alınan vergileri ve 1923-1960 arasında vergi alanında yaşanan gelişmeleri incelemek o dönemin ekonomik ve siyasi konjonktürünü anlamak ve bir dönem analizi yapabilmek açısından faydalı

olmaktadır. Bunun yanında Türkiye'nin ilk gelir vergisi kanunu olan ve içeriği itibariyle büyük yenilikler getiren 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun hazırlanış sürecini ve bu kanunun uygulanış şeklini dönemin koşullarıyla anlatmak Türk maliye ve iktisat tarihi açısından çok fazla önem arz etmektedir. Ayrıca Türkiye'nin kalkınma hamlelerinin hızlanmaya başladığı yıllarda yapılan ve birçok kimsenin haberdar olmadığı bir kongre olan II. İktisat Kongresi'ndeki tartışmaları gün yüzüne çıkarmak ve literatüre katkı sağlamak açısından da bu çalışma önemlidir.



BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER VE TARİHSEL SÜREÇ

1.1. Verginin Tanımı ve Kapsamı

Vergi, tarihi ve sosyal bir hadise olduğu için tarih boyunca sürekli bir şekilde değişimler göstermiş ve yeni anlamlar kazanmıştır. Bu değişimlerden ötürü farklı dönemlerde ya da günümüzde vergiyi tanımlayanlar daha çok içinde bulunduğu zaman ve şarta göre bir tanım yapmışlardır. Yapılan vergi tanımı ile iktisadi, sosyolojik ve siyasi anlayışların direkt olarak bağlantısı vardır (Mutlu, 2009:6).

F.Neumark, vergiyi, iktisadi kıymete sahip olanların, siyasi cebir altında devlete ya da idari yetkilere sahip devletin diğer şahıslarına bir karşılık gerektirmeksizin yaptığı transfer şeklinde tanımladıktan sonra vergiye dair temel bazı özelliklere de vurgu yapmıştır. Vergi olarak yapılan ferdi ödemelerin şartları, özellikle de türü, ölçüsü, sebep ve zamanı, genel kanun hükümleri çerçevesinde olmak üzere genellikle otoriter şekilde, o ödemeleri kabul eden yani alan kamu makamları tarafından belirleneceğini ifade etmiştir (Neumark, 1939:394).

Orhan Dikmen vergiyi, devlet ya da devletin devrettiği vergi koyma yetkisine sahip diğer kamu tüzel kişilerce fert ve kurumlardan cebri olarak, belirli kurallara göre ve karşılık belirtilmeksizin alınan parasal tutar şeklinde tanımlamıştır (Dikmen, 1964:98).

Halil Nadaroğlu’na göre vergi; devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerden kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık belirtmeksizin geri vermemek üzere aldıkları parasal tutardır (Nadaroğlu, 1987:20).

Güneri Akalın vergiyi, kolektif mal ve hizmetleri üretmeyi ve sadece statik piyasa başarısızlıklarını çözmeyi hedefleyen bir minimal devletin giderlerini

karşılmak için kalkınmayı en az olumsuz etkileyen ve piyasa ekonomisi mantalitesine uygun, siyasi örgütlenme biçimi ile çatışmadan alınan mali değerler olarak tanımlamaktadır. Statik piyasa başarısızlığı deyince; eksik rekabet piyasalarının varlığı, tanımda belirtilen sosyal (kolektif) mal ve hizmet sunumu, dışsallıklar, ortak mülkiyete tabi varlıklar, doğal tekeller, bazı malların piyasalarının olmayışı, gelir dağılımındaki adaletsizlik, bilgi edinme maliyetinin çok yüksek olması anlaşılmaktadır (Akalin, 2006:19).

XIX. Yüzyıl Osmanlı maliyecisi ve siyaset adamı Süleyman Sudi'ye göre vergi, devletin kamu harcamalarını tedarik etmek maksadıyla ülke sınırları içindeki bütün kişilerin özel servetleri üzerinden talep ettiği hissedir. Kişi servetinin büyük bir kısmından rahatça istifade edebilmesi için onun küçük bir kısmını devlete, bu kullanım imkanını sağladığı için gönül rahatlığı ile vermelidir (Özsoy, 2000:641).

Mehmet Cavid Bey vergiyi “milletin umumi masraflarını ve ortak taahhütlerini karşılayabilmek için her şahsın hissesine isabet eden kısımdır” şeklinde tanımlamıştır. Yazara göre, ortak taahhütler kavramının içinde devlet hizmetlerinin gerektirdiği masraflar olduğu gibi geçmiş dönemlerde ortaya çıkan olağanüstü ihtiyaçlardan ötürü üstlenilmiş borçlar da vardır (Bey, 2001:319).

Mehmed Cavid Bey'in böyle bir tanım yapmasında şüphesiz ki Osmanlı Devleti'nin o dönemki zorlu ekonomik şartlar altında olması ve bu zor şartların nedeninin büyük bir çoğunlukla borçlanmadan ileri gelmesi vergi tanımının içine borçlanmanın da katılmasında çok etkili olmuştur. Bir de tanımdaki umumi masraflardan kasıt aslında devletin toplumdaki her kesim için yapmak zorunda olduğu mecburi hizmetleri olarak belirtilebilir. Yani bu hizmetler özel kesimin yapmasının neredeyse imkansız olduğu ve devlet tarafından yapılması gereken hizmetlerdir.

Martin Crow vergiyi, ortak ihtiyaçlara yönelik kamusal fonksiyonları gerçekleştirilebilmek için gerekli gelirin temin edilmesi ya da devletin ekonomiye müdahale edebilmesi için bir karşılık beklemezsizin hükümete verilen zorunlu bir katkı olarak tanımlamıştır (McGee, 2004:16).

Yukarıdaki tanımlara baktığımızda verginin temel işlevinin benzer özellikler gösterdiğini fakat verginin tanımının devlete biçilmiş olan görevlere göre değişebildiğini görmekteyiz.

Vergiyi bugünkü anlayışa uygun şekilde tanımlayan maliyecilerden biri olan Gaston Jeze'dir. Jeze'ye göre modern devletlerde vergi kişilerden toplumsal menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle değişmez kurallara talep edilen parasal kıymetlerdir (Jeze, 1931:28). Bu tanımda şu özellikleri dikkati çekmektedir;

- Vergi parayla ödenir.
- Vergi karşılıksızdır.
- Vergide zorunluluk vardır.
- Vergi kamu harcamalarını karşılamak üzere ve belirli kurallara göre alınır.
- Verginin alınabilmesi için vergi ödeyen kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları gerekir (Eker, 1996:123).

Yine bir başka Fransız maliyecisi olan Lucien Mehl verginin ekonomik ve sosyal yönlerini ilave edip yeni bir tanım geliştirmiştir. Mehl'e göre vergi; devletin, mahalli idarelerin ya da kamu müdahalesinin, kamu yüklerini karşılamak amacıyla gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya muhtemelen kamu hukuku tüzel kişilerinden bunların ödeme güçlerine göre, otorite yoluyla kesin bir şekilde ve belirli bir karşılığı bulunmaksızın aldıkları bir paradır (Nadaroğlu, 1981:240).

Verginin bilimsel tanımlarına karşın Türkiye Cumhuriyeti Anayasasınının 73. Maddesinde verginin tanımı bizzat yapılmamış olup vergi tanımı yerine vergi ödevinden bahsedilmiştir. "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." Bu maddeden hareketle verginin temel özelliklerini kendimizce sıralayabiliriz:

- Devletin alacağı vergiler kamu giderlerini karşılamak için kullanılır.
- Vergi mali güce göre alınmalıdır.

- Vergi kanunla konulur ve kanunla kaldırılır.
- Vergi mükellefleri gerçek ve tüzel kişilerdir.
- Vergi, vergi mükelleflerinden nakdi olarak alınır.
- Vergi karşılıksız olarak alınır.
- Vergide mecburilik ilkesi vardır.
- Vergiyi almak için devlet egemenlik otoritesini kullanır.

1.2. Verginin Fonksiyonları

Devlet, toplum üstünde bir yere sahip olan ve kamusal anlamda toplumun ihtiyaçlarını karşılayacak tek kurumdur. Bu açıdan devlet, kendinden beklenen görevleri yerine getirmek zorundadır. Bu görevleri yerine getirirken de belli mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Tarihsel süreç içinde birçok kurum gibi devlet de değişimler geçirmiştir. Bununla beraber devletlerin mali kaynakları da zamanla değişmeye ve gelişmeye başlamıştır.

Devletler, ihtiyaç duydukları mali kaynaklara geçmişte mal ve hizmet yoluyla sahip olurken günümüzde bu ihtiyaçlar nakdi yoldan sağlanmaktadır. Yani devlet, toplumsal refahı sağlamak için yapmak zorunda olduğu kamu giderlerinin finansmanını artık nakdi biçimde almaktadır. Kamu giderlerini karşılamada kullanılan en önemli finansman aracı ise günümüzde vergilerdir. Devletin elde ettiği kamu gelirlerinin önemli bir kısmı vergilerden teşekkül etmektedir. Bu nedenle de vergi konusu maliyeciler, siyasetçiler ve yöneticiler nezdinde geçmişten bugüne sürekli olarak ilgi odağı olmuş ve vergilemenin niteliğinde, amaç ve fonksiyonlarında her daim bir değişim yaşanmıştır (Özkara, 2005:1).

Adam Smith ve David Ricardo gibi klasik iktisatçıların devlete atfettikleri “jandarma devlet modeli” denilen ve devletin zorunlu bir varlık olarak gösterilerek sadece güvenlik, savunma, adalet ve diplomasi gibi temel kamusal görevleri yerine getirmesi ve hiçbir şekilde piyasaya müdahale etmemesi gerektiği modeli yıllarca şiddetli bir biçimde savunulmuştur. Bu devlet modelinde devlet, sadece sınırlı bir alanda mal ve hizmet üreteceği için devletin yapacağı kamu harcamaları da o derece

sınırlı kalacaktır. Bunun sonucunda da devlet, daha az miktarda vergi toplayacaktır (Eker, 1994:22).

Birkaç yüzyıl boyunca hararetle bir şekilde savunulan mali liberalizm, 1929 yılındaki Büyük Buhran'dan sonra yerini müdahaleci devlet anlayışına bırakmış ve böylece vergilemenin mali olmayan amaçları da teori ve uygulama sahasına adım atmaya başlamıştır. Bunun sonucunda da vergiler, mali amaçlarının yanı sıra ekonomik ve sosyal amaçlarla da alınmaya başlanmıştır (Güngör, 2005:16).

Her ne kadar vergiler artık mali amaçlarının yanında ekonomik ve sosyal amaçlarla da alınıyor olursa olsun vergilemedeki birincil amaç mali amaçtır. Yani vergilemenin asıl amacı devlete harcamalarını karşılayabilmesi için gelir yaratmaktır. Bu açıdan bakıldığında verginin fonksiyonlarından mali fonksiyon verginin geleneksel fonksiyonudur demek mümkündür. Fakat bu geleneksel fonksiyon olan mali fonksiyon, vergi sistemlerinin yeni durumlarına kolaylıkla uyum sağlayabilecek esnek bir yapıda olmak zorundadır. Vergilemede mali fonksiyonda önemli bir husus da vergi toplanma maliyetlerinin düşüklüğüdür. Vergi tarhından verginin tahsiline kadarki süreçte yapılan harcamaların mümkün olduğunca az tutulması ve vergilemenin piyasanın olağan işleyişine müdahale etmemesi vergilemenin mali fonksiyonlarından biridir. Ayrıca devletler, vergilemenin temel ilkelerinden biri olan iktidar prensibine uymalı ve vergilemeyi rekabet açısından mümkün olduğunca tarafsız kılmalıdır (Turhan, 1996:33-34).

Vergilemenin mali fonksiyonu dışında ekonomik fonksiyonu da vardır. 1929'daki ekonomik buhran sonucunda müdahaleci devlet modelinin benimsenmesi ve klasiklerin devlet anlayışının yavaş yavaş değişmesiyle beraber vergiler devletler için çok daha önemli bir hale gelmiştir. Özellikle ekonomik bunalımdan sonra devletler vergiyi ekonomiye müdahale aracı olarak görmüş ve vergi politikalarını yoğun olarak kullanmışlardır.

Vergilerin ekonomik sonuçlarından yararlanarak korunması ve geliştirilmesi gereken alanlar için vergi teşvikleri sağlamak, tedbir alınması gereken alanlar için ağır vergiler koymak devletlerin vergileri ekonomi politikası aracı olarak nasıl kullandıklarına örnektir. Vergiler, üretimi veya tüketimi teşvik etmek ya da

kısıtlamak, yatırımları artırmak, tasarrufları yükseltmek gibi amaçlarla kullanılabilir. Yatırım yapılacak alanlarda vergi teşvikleriyle beraber yatırım maliyetlerini düşürüp üretimi artırmayı hedeflemek de bunlara örnektir (Turhan, 1975:249).

Mali ve ekonomik fonksiyonu haricinde vergilemenin sosyal fonksiyonu da vardır. Sosyal fonksiyondan kasıt özellikle piyasa ekonomisinin gerçekleştiremediği adil gelir ve servet dağılımının ikincil yollarla sağlanmasıdır. Bilindiği üzere piyasa ekonomisi çoğu zaman gelir ve servet dağılımında adaleti sağlayamaz. Bu yüzden de devletin sorumluluk alarak gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme yönünde piyasaya müdahale etmesi gerekmektedir. Çünkü adil ve dengeli bir gelir dağılımı sosyal devlet anlayışının ve sosyal adaletin bir gereğidir (Aksoy, 1998:174).

Vergilemenin sosyal fonksiyonuna örnek olarak artan oranlı vergileme verilebilir. Az kazananın az, çok kazananın çok vergi alındığı durumlarda birincil gelir dağılımındaki adaletsizlikler bir nebze de olsa giderilmiş olmaktadır. Servet vergileri de vergilemenin sosyal fonksiyonuna başka bir örnektir. Yaşlıların ve korunmaya muhtaç vatandaşların vergi dışı bırakılması da sosyal fonksiyonun gereklerinden sayılabilir (Edizdoğan, 1998:62). Toplumun sosyal refahını olumsuz etkileyen ve negatif dışsallık yayan üretim ve tüketim faaliyetleri de vergiler aracılığıyla sınırlandırılabilir ve böylece toplum refahı maksimize edilebilir.

Sonuç olarak ekonomide veya toplumun herhangi bir kesiminde ortaya çıkabilecek mali, ekonomik ve sosyal problemler vergi politikalarının etkin bir şekilde kullanılmasıyla engellenebilmektedir.

1.3. Verginin Unsurları

Vergilemeye ilişkin unsurların ilki *verginin kaynağıdır*. Vergi, genellikle kişilerin sahip oldukları ekonomik kaynakların gelirleri üzerinden alınmaktadır (Eker, 2001: 150). Verginin kaynağı mikro düzeyde kişilerin gelirleri iken makro düzeyde milli gelirdir. Milli gelirin artması ölçüsünde vergi gelirleri de artacaktır.

Vergilerin kaynağı ülkelerin milli geliri olurken, devletin kamu giderlerini karşılamak için ihtiyaç duyduğu finansmanı hangi kaynaktan sağlayacağı, hedeflediği sosyal ve ekonomik amaçları hangi vergilerle gidereceği hususları verginin konu unsuru bakımından önem kazanmasını sağlamıştır. Vergiler,

çoğunlukla isimlerini üzerine konuldukları konudan alırlar. Verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturmakta olan ekonomik unsura verginin konusu denmektedir (Akdoğan, 2018:143-144). Verginin konusu bir mal ya da eşya olabilir. Üretim veya hizmet olabilir. Ayrıca doğrudan gelir de olabilir (Erginay, 1976:36).

Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu da vergilemeye ilişkin unsurlardır. Vergi tahsil sürecinde vergi uygulamasında vergi alacaklısı devlet vergi borçlusu ise mükelleftir. Vergi kanunları gereği üzerine vergi borcu düşen kimseye mükellef denmektedir. Başkasına ait vergi dolayısıyla alacaklı vergi dairesiyle muhatap olan ve verginin ödenmesinden sorumlu olan kimseye ise vergi sorumlusu denmektedir (Akdoğan, 2018:157). Ayrıca kaynakta tevkifat yoluyla vergi kesmek mecburiyetinde olan kişilerin asıl vergi mükellefi ile birlikte sorumlu olmaları da vergi sorumlusuna örnek olarak gösterilebilir (Uluatam, 2003:262).

Vergi, devlet bakımından alacak, vergi yükümlüsü bakımından ise borçtur. Ancak bu borç *vergiyi doğuran olay* meydana geldiğinde kesinlik kazanır. Yani devlet için vergi alacağı, mükellef için ise vergi borcu vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku bulması veya hukuki bir durumun ortaya çıkması sonucunda doğar. Kısacası vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile verginin yükümlüsü arasında ilişki kuran ve vergi yükümlüsünü vergi borçlusu haline getiren olaydır (Türk, 1982:146).

Verginin matrahı ise vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden miktar ya da değerdir ve bu matrah bazen ağırlık, yüzölçümü, hacim türünden ifade edilebileceği gibi bazen de iktisadi bir değere tekabül eder (Uluatam, 2003:263). Matrah yüzölçümü, ağırlık veya hacim olarak ifade edildiğinde spesifik matrah, parasal bir değer olarak ifade edildiğinde advolorem matrah olarak adlandırılır. Vergi matrahının tespitinde beyan usulü, karine veya dış göstergeler usulü, götürü usul ve idarece takdir usulü kullanılmaktadır. Günümüzde en yaygın kullanılanı ise beyan usulüdür.

Vergilemeye ilişkin kavramlarda değinmemiz gereken son unsur *vergi muafiyeti ve istisnalarıdır*. Vergi kanunları vergi ödeme usullerini belirlerken ve verginin ödenmesini yasal yükümlülüklerle sağlarken bazı nedenlerden ötürü bu yükümlülükleri sınırlandırma yoluna gidebilmektedir. Vergi kapsamı dışında kalma

olarak belirtilen bu durumlar vergi muafiyeti ve vergi istisnalarıdır (Bayraklı-Pehlivan, 1995:30). Vergi kanunlarına göre vergiyi doğuran olayın bulunması ancak yine vergi kanunlarıyla veya diğer kanunlarla bu vergiyi ödemesi gereken kişi veya grupların yani bazı vergi mükelleflerinin vergi dışı bırakılmasına vergi muafiyeti denmektedir. Vergiden istisna ise vergi kanunu hükümlerince vergilendirilmesi gereken bazı vergi konularının aynı kanun veya başka kanunlarca kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır (Erginay, 1982:44). Kısacası vergi muafiyeti mükelleflerin, vergi istisnası ise vergi konusunun vergi dışı bırakılması olarak ifade edilebilmektedir.

1.4. Verginin Tarihsel Gelişim Süreci

Verginin tarihi kökeni insanoğlunun toplu yaşama geçtiği döneme tekabül etmektedir. İnsanların bir araya gelerek belli topluluklar oluşturması ve bu toplulukların birlikte yaşamaya başlamasıyla beraber ekonomik, siyasi ve sosyal ilişkiler de artmaya başlamıştır. Bu ilişkilerin ortaya çıkmasıyla da kolektif ihtiyaçlar önem kazanmaya başlamıştır. Bu ihtiyaçların giderilmesi için de ekonomik kaynaklara gereksinim duyulmuştur (Akdoğan, 1999:120).

Kolektif yaşamın gerektirdiği hizmetlerin yapılabilmesi ve bu hizmetlerin finansmanının sağlanabilmesi için ortaya çıkan vergi ilk başlarda kabile reislerine, derebeylerine ve krallara gönüllü olarak sunulan bir hediye iken sonraki dönemlerde devletlerin ortaya çıkmasıyla ve artan kamu ihtiyaçlarıyla beraber bu hediyeler yetersiz kalmaya başlamış ve gönüllü hediyeler yerini zorunlu bağışlara bırakmıştır. Kolektif yaşamın bir sonucu olarak ortaya çıkan kamusal giderlerin karşılanmasında vergiler zorla alınmaya başlanan bir yükümlülük haline gelmiştir (Şafak, 1994:12).

Verginin tarihsel gelişimi incelendiği vakit ilk çağlardan günümüze kadar hemen hemen tüm toplumlarda vergi olgusuyla karşılaşmak olasıdır. Ancak vergi olgusu tarihsel süreçte çok fazla değişime uğramış ve bu değişimin nedenleri de iktisadi, sosyal, kültürel ve siyasi nedenler olmuştur (Çelik, 2013:4).

Vergiler, devletlerin hükümranlık yetkisine dayanarak kamu hizmetlerinin görülmesi karşılığında halktan toplanan paralardır ve devletlerin vergi toplama hususunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü göstermektedir. Devletler, belli kamusal

ihtiyaçları karşılayabilmek için halktan cebir yoluyla vergi toplamaktadır ve vergilemenin kaynağı devlet egemenliğidir. Ancak bazı dönemlerde bu egemenlik gücü kötüye kullanılmış ve halktan keyfi ve limitsiz bir biçimde vergi toplanmıştır (ncel, Kumrulu, ağan, 2014:6-7). Bu keyfilik sonucunda dünya üzerinde çeşitli isyanlar ve karşı çıkmalar da baş göstermiştir. İşte tam da bu noktada vergilemenin kanuniliği ilkesi karşımıza çıkmaktadır. Devletlerin keyfi vergilemelerine dur demek ve halkı sınırsız alınan vergilere karşı korumak için verginin kanuniliği ilkesi çıkarılmıştır. Kanun yapıcı ve vergi koyucu olan yöneticilerin sınırlanan ilk yetkisi vergilendirme yetkisi olmuştur ve bu sınırlandırmayla beraber verginin kanuniliği ilkesi ortaya çıkmıştır (ağan, 1980:131).

Keyfi vergilendirmelere karşı çıkan ayaklanmalar ilk demokrasi mücadelesinin de kıvılcımı olmuştur (ağan, 1982:13). Nitekim 1215 tarihli Magna Carta buna verilebilecek en iyi örnektir. Kralın keyfi tutumlarını önlemek ve vergilendirme yetkisini belli sınırlar çerçevesine alabilmek gayesiyle İngiltere’de ortaya çıkan bu ayaklanma sonucunda kralın yetkileri kısıtlanmıştır. Yüzyıl Savaşları’nın akabinde vergilerin artırılması ile ayaklanmaların fitili ateşlenmiştir. Asiller ve din adamlarının eğitici ve asker olması ve bu yüzden de vergiden muaf olması, artan vergi yükünün köylüler ve burjuva üzerinde kalmasına yol açmış ve 1215 yılında Magna Carta ve 1688 yılında Haklar Bildirgesi şeklindeki gelişmelerle de kralın bazı vergileme yetkileri parlamentoya devredilmiştir (Güneş, 2008:30).

Vergilendirmenin yasal ve ilkesel bir düzene oturtulması anlamında önemli bir örnek de Fransız İhtilalidir. Bu ihtilalin de en önemli nedenlerinden biri Magna Carta ncesi İngiltere Kralı’nın yaptığı gibi keyfi ve sınırsız vergi toplanmasıdır. İngiltere’dekinin bir benzeri olarak Fransa’da da soylular ve din adamları vergiden muaf tutuldukları için artan vergi yükü fakir halkın omuzlarına biniyordu. Bundan dolayı da Fransız İhtilali sonrası ıkarılan İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nde vergilemeyle ilgili çok önemli iki ilke maddeler halinde yerini almıştır. Bunlar verginin genelliği ve eşitliği ilkesi ile verginin kanuniliği ve belirliliği ilkesidir (Saban, 2009:47).

Amerika Birleşik Devletleri'nde de bağımsızlığın kazanılmasında en önemli etken vergiler olmuştur. İngiltere'nin uyguladığı vergi politikasına gösterilen tepkiler sonucunda 1776 yılında ilan edilen Bağımsızlık Bildirgesi ile temsilsiz vergi olmaz ilkesi benimsenmiş ve vergi koyma ve vergiyi tahsil yetkisi kongreye ait olmuştur. Burada da verginin kanuniliği ve vergilendirme yetkisi çok açık bir şekilde belirlenmiştir (Çağan, 1980:131).

Vergilerin ortaya çıkış biçimleri kadar vergi uygulamasında geçmişten günümüze farklı politikalar uygulanması da önemli bir konudur. Örneğin Roma döneminde dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere iki tür vergi alınmıştır. Dolaylı vergiler, ihracat ve ithalat esnasında limanlardan ve sınırlardan alınan gümrük vergilerinden oluşurken (Eskicioğlu, 2007:157) dolaysız vergiler ise devletin mülk gelirleri, tekel gelirleri, savaş ganimetleri ve kendilerine tabi devletlerden alınan vergiler olarak sıralanabilmektedir (Dikmen, 1964: 57).

Ortaçağ Avrupası'nda ise vergiler ilk önceleri hediye olarak nitelenen ve gönüllü ödeme esasına dayalı alınan paralar iken 13. Yüzyıldan itibaren normal bir kamu geliri dönüşmeye ve artık cebri olarak düzenli bir şekilde tahsil edilmeye başlanmıştır (Giray, 2006:19).

Sanayi devrimi öncesinde ise mülk vergilemesi ve dolaylı vergi uygulamaları şeklinde gerçekleşmiştir.18. yüzyıl sonrasında ise artan finansman ihtiyacı ile vergi üzerinde durulması gereken zorunlu bir kurum olmuştur (Akdoğan, 1997:99-100).

Osmanlı Devleti'nde ise vergi şeri ve örfi olmak üzere iki kısımdan oluşmakta idi. Şeri vergiler, İslam hukuku esaslarına göre düzenlenen zekât, öşür, haraç ve cizye olarak zorunlu vergilerden meydana gelmekte idi. Örfi vergiler ise işgal edilen ülkelerde uygulanan vergilerdi (Turhan, 1993:10-11). Osmanlı Devleti'nde vergileme şer'i hukuka dayanmaktaydı ve vergileme hükümleri de bu hukuka göre dizayn edilmişti. Fethedilen bölgelerde iskan politikaları neticesinde Türk halkı yerleştirilmiş ve bu bölgelerin güvenliği sağlanmış, ardından da bu bölgelerden ekonomik yarar sağlanabilmesi için vergi alınmaya başlanmıştır. Osmanlı'da reayanın toprak üzerinden elde ettiği gelirin vergilendirilmesiyle dolaysız vergi geliri, reayanın tımar sahibine veya bir devlet memuruna hizmet

ederek ödediği dolaylı vergi geliri olmak üzere iki tür vergi geliri sağlamıştır (Aksoy, 1999:15). Toprak üzerinden elde edilen gelirlerin yanında mülk gelirleri, savaştan elde edilen gelirler ve Osmanlı'ya tabi olan devletlerden elde edilen vergi gelirleri de hazinenin gelir kalemleri içinde önemli bir paya sahip olmuştur.

Cumhuriyetin ilk yıllarında da aşarın kaldırılması, vergileme politikalarında yapılan değişiklikler, kazanç vergisinin kaldırılması ve Fritz Neumark ve ekibinin de çalışmalarıyla hazırlanan yeni vergi uygulamasıyla beraber gelir vergisinin yaşama geçirilmesi gibi birçok önemli vergileme olayları bulunmaktadır.

Aslında vergiler diğer sosyal olaylar gibi toplumun iktisadi yapısının, siyasi rejim ve hukuk sistemlerinin gelişmesine göre değişmiş ve yeni bir anlam kazanmıştır.

1.5. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesine göre "Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" biçiminde bir tanım yapılmış ve bu tanıma göre gerçek kişilerin gelir vergisine tabi oldukları anlaşılmıştır.

Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan bir vergidir. Ancak bu kısa tanımda bazı belirsizlikler ortaya çıkmaktadır. Gelir kapsamına nelerin dahil olup nelerin dahil olamayacağı vergi matrahının belirlenmesinde oldukça önemlidir. Örneğin kişinin çalışma karşılığında elde ettiği kazançlar gelir olarak sayılırken aynı kişilerin yolda şans eseri buldukları para da onlar için gelir olabilir. İşte tartışmalar da gelirin bu tanımından dolayı çıkmıştır.

Bu tartışmalardan kurtulabilmek ve gelir üzerinden alınan vergileri iyi öğrenebilmek açısından vergiye tabi gelirin özelliklerini ve gelirin tanımlanmasında iki farklı yaklaşımı bilmemiz gerekmektedir.

Öncelikle vergiye tabi gelirin özelliklerine değinmemiz yararlı olacaktır:

-Gelirin Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilmesi; gelir vergisi sadece gerçek kişilerin gelirleri üzerinden tahsil edildiği için bu noktada geliri elde eden kişinin

gerçek kişi olması önem taşır. Ayrıca belli muafiyet ve istisnalar da kişilerin durumlarını dikkate alarak vergi matrahının hesaplanmasında etkili olabilir (Susam, 2016:310).

-Gelirin Elde Edilmesi; kanunun ilgili maddesinde de denildiği üzere ‘’ bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı’’ ibaresi bize gelir vergisinin doğması için gelirin elde edilmesi hususunu anlatmaktadır. Gelirin elde edilmesi ise iki şekilde mümkündür. Bunlardan birincisi kazanç veya iradın para, mal olarak tahsil edilmesi veya bir banka hesabına paranın geçmesini ifade eden tahsil esasıdır. Gelirin elde edilmesinde mümkün olan ikinci yöntem ise tahakkuk esasıdır. Bu yöntemde gelir para, mal olarak direkt tahsil edilmez veya banka hesabına direkt olarak alınmaz ancak gelir elde eden kişi bu parayı, malı kesin olarak hak etmiş sayılır. Böyle bir durumda da gelir elde eden kişiye direkt olarak nakit veya mal girişi sağlanmamış olsa bile ortada bir gelir olduğu gerçeği değişmez ve gelir vergisi doğmuş olur. Daha önceki sayfalarda da bahsetmiş olduğumuz vergiyi doğuran olay konusu işte tam da bununla alakalıdır. Gelirin elde edilmesi durumunda gelir vergisini doğuran olay da gerçekleşmiş olmaktadır.

-Gelirin Belli Bir Periyotta Elde Edilmesi; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na göre gelirin bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirtilmiştir. Bazı durumlarda istisnaları da olsa gelir vergisine tabi kazançların bir takvim yılı içinde elde edilmiş olması gerekmektedir.

-Gelirin Gerçek ve Safi Olması; gelir vergisi alınırken mükelleflerin gerçek gelirlerinin baz alınması gerekmektedir. Gerçek gelire ulaşılmada kullanılan en yaygın yöntem beyan usulüdür. Mükellefler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarlarını muhasebe kayıtlarıyla ve belgelerle hesaplayabilir ve hesapladıkları vergiyi beyan yoluyla vergi dairesine ödeyebilirler. Beyan usulüne imkan vermeyen ve kişilerin gerçek gelirinin hesaplanmasına olanak vermeyen hallerde götürü gelir de kişinin gerçek geliri olarak varsayılabilir.

Gelirin safi olması noktası da gelir vergisinde önemli bir konudur. Çünkü mükelleflerin elde ettiği gelirlerin tümü vergilenmez, sadece safi gelir vergilenebilir. Safi gelire ise mükelleflerin bir takvim yılı içinde elde ettiği hasılatlarından

mükelleflerin işiyle ilgili yapmış olduğu ve kanunlarca izin verilen giderlerin düşülmesiyle ulaşılır ve böylece ulaşılan bu safi gelir vergilendirilir.

Vergiye tabi gelirin özelliklerinden sonra gelirin tanımlanmasındaki iki temel yaklaşımı da bilmek gelirin kapsamını anlamlandırmada yol gösterici olacaktır. Bunlar kaynak teorisi yaklaşımı ve net artış teorisidir.

1.5.1. Kaynak Teorisi Yaklaşımı

Üretim faktörlerinden bir veya birkaçının üretim sürecine girmesi sonucu sürekli olarak elde edilen kazançlar ile öz tüketim, kaynak teorisine göre gelir sayılmıştır. Bu yaklaşıma göre bir kazancın gelir sayılabilmesi için iki unsurun bir arada bulunması gerekir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2002:239):

1-Üretim faktörlerinden bir veya birkaçı üretim sürecine mutlaka girmiş olmalı,

2-Faaliyet ve gelir süreklilik arz etmelidir.

Bu unsurlardan biri olmazsa elde edilen kazanç gelir tanımına girmemekte ve üzerinden gelir vergisi ödenmesi gerekmemektedir. Bu yaklaşımla bakıldığında, süreklilik göstermeyen ve bu sebeple arızı kazanç denilen kazançlar gelir sayılmamaktadır. Bir işyeri açılmaksızın yapılan faaliyetler sonucu elde edilen kazançlar süreklilik özelliği göstermediği için üretim faktörü üretim sürecine girmiş sayılmaz. Değer artış kazançları gelir sayılmaz. Örneğin satın alınmış bir dairenin değerinde meydana gelen bir artış süreklilik göstermediği için gelir sayılmaz. Miras kalan para yine süreklilik göstermediği için ve bir üretim faktörünün etkisi olmadığı için, piyango ikramiyesi ve bağış da aynı sebeplerle kaynak teorisine göre gelir sayılmaz ve bu sebeple vergilendirilmez (Yılmaz, 2009:191). Çünkü bu gelirlerin devamlılığı yoktur ve arızı sebepler dolayısıyla elde edildikleri için vergilendirilmenin dışında tutulmaktadırlar.

Kaynak teorisinin yaklaşımı vergi adaleti, ödeme gücü ilkesi, vergilemede yatay ve dikey eşitliğin sağlanması açısından sakıncalı bir teoridir. Kaynak teorisinde gelirin çeşitli unsurlara bağlanması suretiyle vergi tabanının dar kapsamda ele alınması mükelleflerin vergi kapsamı dışındaki ekonomik faaliyetleri

gerçekleştirmelerine olanak sağlamaktadır. Bunun sonucunda da vergi kayıpları ve kayıtdışı ekonominin ulaştığı boyutlar artmakta ve devlet eliyle bazı gelir türlerinin vergi dışında tutulması gelir dağılımında eşitsizliklere yol açmaktadır (Arıkan, İnneci 2016:14).

1.5.2. Net Artış Teorisi

Alman iktisatçılardan biri olan George Von Schanz tarafından ilk olarak ortaya atılan bir kavram olan net artış teorisi, geliri belli bir dönemde kişinin servetinde meydana gelen net artış olarak tanımlamaktadır (Ortaç, 2000:28).

Servette net bir artışa neden olan her türlü kazanç ve iratlar bu teoriye göre gelir kapsamına girmektedir. Bireyin belli bir dönemde servetinde meydana gelen net artış ve bireyin o dönemde tüketime ayırdığı harcamalar gelirin kapsamına girmektedir (Nadaroğlu, 1996:338). Buradan anlaşılacağı üzere süreklilik gösteren gelir kaynaklarından elde edilen kazanç ve iratların haricinde sürekli olmayan ve belirli zamanlarda elde edilen arazi kazanç ve iratlar da gelir olarak değerlendirilmiştir.

Safi artış teorisi olarak da bilinir. Net artış teorisi kaynak teorisine göre geliri çok daha geniş tanımlamıştır. Kaynak teorisi kişinin tükettiği veya tasarruf ettiği kazanç unsurlarının bir kısmını vergilendirme alanının dışında bırakmıştır. Net artış teorisi ise bunu yapmamıştır ve kişinin belli bir dönemde yaptığı tüketim ile tasarrufun toplamını gelir olarak kabul etmiştir. Yani bu teoriye göre bir kazanç, üretim faktörlerinin etkisi olsun olmasın ve sürekli veya arazi fark etmeksizin gelir olarak kabul edilir.

Kaynak teorisinin aksine bağışlar, milli piyango gelirleri, mirastan alınan paylar gibi süreklilik arz etmeyen ve herhangi bir üretim faktörüne bağlı kalınmaksızın elde edilen gelirler de net artış teorisinde gelir kapsamına alınmaktadır. Bunların dışında öz tüketim de kaynak teorisinde olduğu gibi net artış teorisinde de gelir kabul edilmiştir (Turhan, 1987:131). Kısaca bir kazanç, kişinin tasarruf alanına giriyorsa gelirdir ve üzerinden vergi alınır.

Net artış teorisi, kaynak teorisine göre geliri daha geniş açıdan ele aldığı için ve buna bağlı olarak vergi tabanının genişlemesine imkan tanıdığı için vergilemede adalet anlamında daha uygun kabul edilebilir. Ancak net artış teorisinin uygulanması vergi tekniği baz alındığında çok zor görülmektedir. Bu zorluk varlıkların toplam değerindeki artış veya azalışları tespit etmenin güçlüğünden kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda kişilerin tüketimlerinin değerlendirilmesi ve bunların tespit edilmesi de idari açıdan güçtür (Erginay, 1998:87).

Kaynak teorisinin de net artış teorisinin de belli yönlerden eleştiri konuları bulunması dolayısıyla birçok ülke bu iki teorinin karmasını oluşturmuş ve kaynak teorisi ile net artış teorisini vergi uygulamalarında birlikte kullanmışlardır. Hangi teorinin daha etkin olduğu ise ülkelerin ekonomisine, döneme ve ülkelerin sosyo-kültürel dinamiklerine göre farklılık arz etmektedir (Tosuner-Arıkan, 2016:13).

1.6. Gelir Vergisi Uygulama Yöntemleri

Gelirin vergilendirmesinde üç tür yöntem vardır. Bunlar:

Üniter Gelir Vergisi; belli bir dönem boyunca bir kişinin çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların toplanarak (varsa) zararların düşülüp, mükellefin kişisel durumuna göre istisnaları ve muafiyetleri uygulanıp geriye kalan kısmının artan oranlı vergiye tabi tutulmasıdır (Plasscheart, 1988: 43).

Sedüler Gelir Vergisi; kişilerin değişik kaynaklardan elde ettikleri gelirler ayrı ayrı hesap edilerek (varsa) zararları yine ayrı ayrı düşülerek vergilemeye tabi tutulur. Bu vergileme yöntemi sıkıntılı bir yöntemdir. Çünkü toplam zarar toplam kardan çıkarılarak vergiye tabi miktar bulunmaz. Örneğin kişi bir faaliyetinden 50 bin Türk Lirası zarar etmiş olsun, diğer bir faaliyetinden ise 30 bin TL kar elde etmiş olsun. Birinci faaliyetten vergi alınmazken, ikinci faaliyetten vergi alınır. Halbuki mükellef burada toplamda zarar etmiştir ve vergi ödemesi gerekmemektedir. Bu yöntem maliye açısından verimli, kişiler açısından ise riskli bir yöntemdir (Nadaroğlu, 1976: 375).

Bileşik Gelir Vergisi; üniter yöntem ile sedüler yöntemin karması bir yöntemdir. Bu yöntemde önce her bir gelir unsuru ayrı ayrı tarifelerle vergilendirilir,

sonra toplam gelir belli bir düzeyi aşarsa gelir tekrar vergilendirmeye tabi tutulur ve önceki vergilemeye göre daha fazla vergi hesaplanırsa aradaki fark da mükelleften tahsil edilir (Yılmaz, 2009:193).

1.7. Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Tarihsel Süreç

Türkiye’de gelir vergisi 1949 yılında yapılan düzenlemeyle ülke hayatına girmiştir. Ancak gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi uygulamasıyla başlamamıştır. Gelir üzerinden alınan vergilerin tarihçesi çok eskiye dayanmakta ve geçmişte yaşamış birçok uygarlık, imparatorluk ve devlette gelir vergisi ya da gelir vergisi uygulamasına benzer vergi uygulamaları görülmüştür. Bu devletlerden bir tanesi de Osmanlı Devleti’dir. Osmanlı’nın uygulamış olduğu vergi politikaları ve vergi uygulamaları Osmanlı maliyesini anlama açısından ve cumhuriyetten sonra uygulanmış olan vergi uygulamalarına daha net bakabilmek adına bizlere önemli bilgiler sunmaktadır. Çünkü bu vergilerin bir kısmı Osmanlı’dan Türkiye Cumhuriyeti’ne geçişte aynı kalmış ve uygulaması uzun yıllar devam etmiştir. Bunun için de gelir vergisine geçmeden önce Osmanlı maliyesine, Osmanlı’da alınan vergilere, Osmanlı’dan cumhuriyete geçişte ve sonrasında uygulanan vergi sistemlerine göz atmak gerekmektedir.

1.7.1. Osmanlı Devleti’nde Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Osmanlı’da idari yönden var olan merkezîyetçilik mali yönden de kendini göstermiştir (Giray, 2015:78). Bir İslam devleti olması hasebiyle de mali yapısındaki İslami öğeler ve gelenekler de dikkat çekmektedir (Öner, 2009:10). İslam gelenek ve öğelerinin yanında eski Türk beylik ve devletlerinin mali ve idari sistemlerini de dönemine göre şekillendirerek etkin ve esnek bir mali, idari yapı oluşturmaya çalışmıştır. Bunların yanında döneminin yeni mali sistemlerini de bünyesine katarak içselleştirmiştir (İlgen, 2000:40).

Osmanlı mali sisteminin en önemli kısmı olan kamu gelirleri de çok çeşitli ve kendine özgüdür. Üç kıtaya yayılan Osmanlı Devleti’nde kamu gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturan vergiler, çeşitli bölgelere göre ayrı ayrı alınmıştır. Bunun

nedeni her dilden, ırktan ve dinden olan heterojen yapının kendine has özelliklerinin olması ve bu özelliklere göre bir vergilendirme sistemi oluşturulmasının mantıklı görülmesidir (Gökbunar, 2007:11).

Vergileme ilkelerinden olan kesinlik ve belirlilik Osmanlı mali sisteminde ve vergilemesinde kendini çok net bir biçimde göstermiştir. Osmanlı vergi sisteminin sağlam ve kesin kurallara bağlanmış olması buna örnektir. Bu şekilde davranıldığında da vergi ödemelerinde meydana gelen anlaşmazlıklar ortadan kalkmıştır. Oranlarının veya miktarlarının kanunnamelerde daha önceden belirlenmesine imkan olmayan vergilerde de keyfi uygulama ve tutumlara gidilmemiş, alınması gereken bu vergiler için naiblerin veya kadıların kararları beklenmiştir (Akdağ, 1995:547). Ayrıca Osmanlı'daki vergileme anlayışı süreklilik göstermiş ve günümüzdeki kadar ekonomik dalgalanmaların yaşanmadığı bu dönemlerde vergi oran ve miktarları uzun yıllar değişmeden kalabilmiştir (Giray, 2015:79).

Osmanlı mali sisteminin ve vergilendirme uygulamasının kendine has özellikleri olduğunu ve günümüz vergilendirme ilkeleriyle uyumlu olduğunu söylemek gerekmektedir. Bunların dışında günümüzde kabul gören vergi bileşimi olan kamu gelirleri içinde dolaysız vergi gelirlerinin oranının yüksek olması gerekliliği yine Osmanlı maliyesinde karşımıza çıkmaktadır. Toplam kamu gelirlerine baktığımızda Osmanlı Devleti'nde dolaysız vergi gelirlerinin payının her zaman %50'nin üzerinde olduğu görülmüştür. Toplam kamu gelirleri içinde de dolaysız vergiler ve tarım kesiminden elde edilen vergiler en yüksek paya sahiptir. Osmanlı'da dolaysız vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içindeki payının %50'den fazla olmasındaki ana etkenler zekat, aşar ve cizye gibi dolaysız vergilerin kamu gelirleri içindeki payının fazla olması ve tarım kesiminin Osmanlı ekonomisinde en geniş paya sahip olmasıdır. Aynı zamanda aşar vergisi ve haracın Osmanlı'nın son dönemlerine kadar çoğu zaman ürün olarak ödenmiş olması da aynı vergilerin kamu gelirleri içindeki payının yüksek olmasına yol açmıştır (Giray, 2015:79-80).

Osmanlı'da vergi sistemi halkın tepkini çekmeyecek şekilde, adalet ilkesinden taviz verilmeden ve olabildiğince esnek bir vergi sistemidir (Kunt, 1995:60). Ayrıca vergiler, gerektiğinde ekonomiye müdahale aracı olarak ve ekonomideki yatırımları teşvik edici bir şekilde kullanılmıştır (Tekir, 1985:20). Bunların dışında günümüzde subjektif vergileme olarak belirtilen mükelleflerin şahsi durumuna yani ekonomik ve sosyal durumlarına göre vergilendirme anlayışı Osmanlı vergiciliğinde de karşımıza çıkmaktadır (Kazgan, 2011:186).

Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan çöküşüne kadar çeşitli vergi gelir kaynakları bulunmuştur. Devletin yükseliş dönemlerinde fetihlerin tüm hızıyla devam etmesi kamu gelirlerinin de artmasına, hazinenin dolmasına neden olmuştur. Ancak duraklama ve sonrasında yaşanan gerileme dönemlerinde fetihlerin azalması ve sifıra inmesi, uzun süren savaşlardan mağlup çıkılması dolayısıyla ganimet veya savaş tazminatı elde edememiş olmak aksine savaş harcamalarının kamu gelirleri içinde çok fazla yer tutmuş olması Osmanlı maliyesini sıkıntılara sürüklemiştir. Bu sıkıntıları aşmak için de yeni kamu gelirleri yaratılmaya çalışılmıştır. Genel olarak baktığımızda ise Osmanlı Devleti'nde vergiler, resimler, harçlar, ganimetler, mülk gelirleri, iç ve dış borçlanmalar, yardımlar, para cezaları ve diğer gelirler başlıca kamu gelirlerini oluşturmaktadırlar.

Osmanlı Devleti'nde vergi, mülk gelirleri ve fetihlerden elde edilen ganimetler ile birlikte en önemli kamu gelirlerinden biridir. Osmanlı'da alınan vergi türlerine baktığımızda ise şer'i ve örfi vergiler olarak ikiye ayrıldığını görürüz. Şer'i vergiler uygulanmasında bazı farklılıklar olmasına rağmen İslam hukuk kuralları temeline dayanmaktadır. Bu vergi grubu içinde zekat, aşar, haraç ve cizye bulunmaktadır (Aktan, Dileyici, Saraç, 2002:59).

Osmanlı Devleti'nde verginin konusunu hayvanların ve ticaret mallarının oluşturduğu vergiye zekat adı verilmektedir. Bu vergiyi toplayanlara ise şer'i hukukta camiüssadakat denmesine karşın Osmanlı'nın son dönemlerine doğru muhtesip veya tahsildar ismi daha yaygın hale gelmiştir (Karamursal, 1989:165).

Aşar vergisi, diğer bir adıyla da öşür, Osmanlı'nın en eski vergi uygulamalarından biri olma özelliğini taşımaktadır ve Osmanlı'nın yıkılışından sonra

cumhuriyet döneminde bile mali sistem içinde etkinliğini korumuş olan ve sık sık da tartışmalara konu olan bir vergidir.

Aşar vergisi hakkında genel yanlışlar, bu verginin oranının %10 olduğu ve her kesimden de bu şekilde alındığıdır. Fakat Osmanlı'da alınan aşar vergisi her ne kadar şer'i bir vergi türü olmasına rağmen İslam hukukundan farklı olarak tahsil edilmiştir. Örneğin aşarın oranı bölgeden bölgeye farklılık göstermiştir. Bazı bölgelerde %10, bazı bölgelerde %8, bazı bölgelerde ise %6 veya %5 alındığı görülmüştür (Giray, 2015:88).

Osmanlı'da aşar vergisi, yine İslam hukukundan farklı olarak gayrimüslimlerden de alınmıştır. Ancak gayrimüslimlerin vergi oranı Müslümanlarınkı kadar yüksek olmamıştır (Barkan, 1980:801). Bunların yanında düz oranlı bir vergi olan aşarın belli bir oran üzerinden alınması, çiftçinin ürün alamadığı dönemlerde ya da tarlasını ekmediği dönemlerde aşarın alınmıyor olması bu verginin ödeme gücü ilkesine göre tahsil edildiğinin bir göstergesidir.

Aşar vergisinin genel olarak aynı alınması ve ürünlerin fiyatlarında meydana gelen dalgalanmalara uyum sağlıyor olması verginin esnekliğini göstermektedir. Çünkü ürünün fiyatında meydana gelen bir değişim direkt olarak vergi hasılatına yansımak zorundadır. Bu da vergilerinde artışın yaşanmasını sağlamaktadır (Şenyüz, 1985:72).

Aşarın esnek ve verimli bir vergi olmasına karşın tahsilatı hususunda birçok zorluk da yaşanmamış değildir. Tanzimat'tan önceki dönemlerde aşarın tahsil edilme yetkisi tımarlı sipahilere verilmiş ve bu tahsilat idari ve askeri görevleri karşılığında onların maaşı sayılmıştır. Bu anlayış her ne kadar uygulamada genellikle olumlu sonuçlar vermiş olsa da merkezîyetçi bir yapıya sahip olan Osmanlı Devleti, bu yetkiyi tımarlı sipahilerin elinden almış ve kendi elinde toplamıştır. Bundan sonra da vergi toplama görevini iltizam usulüyle mültezim denen kişilere vermiştir. Mültezimler ise açık artırma usulüyle devlete en çok gelir getireceğini vaat eden kişilerin seçilmesiyle belirlenmiştir. Vergi tahsil yetkisinin üçüncü şahıslara verilmesiyle beraber de vergi toplama hakkını elinde bulunduran mültezimler, halkın üzerinde baskı oluşturmaya ve kendi çıkarlarını maksimize etmeye çalışmışlardır.

Bunun sonucunda da haksız yere ve gerektiğinden çok daha fazla vergi almaya çalışma ve vergi almak için zor kullanma gibi yöntemler geliştirilmiştir. Bu gibi olumsuzlukları gören devlet, Tanzimat Fermanı'nın ilanıyla beraber vergi toplama yetkisini mültezimlerin elinden almıştır. İltizam sisteminden, verginin devlet memurları tarafından toplandığı emanet usulüne geçilmiştir. Ancak devlet kadrolarında vergi tahsildarlığı için gerekli ölçüde bilgi, deneyim sahibi ve güvenilir çalışanlar bulunamadığı ve toplanan ürünün hakkıyla korunup pazarda satılması işinin gerektiği gibi yapılamadığı görüldüğü için çiftçilerin şikayetleri artmış ve tarımsal ürünlerin ziyanı ile beraber maddi anlamda devletin kayıpları baş göstermiştir. Bu yüzden de emanet usulünün ömrü sadece üç seneye sınırlı kalmış, 1840-43 arası denenen bu sistemden de vazgeçilmiştir. 1843-47 yılları arasında ise aşarın tahsil yetkisi ikişer seneliğine mültezimlere verilmiştir. 1848 yılından itibaren ise beşer yıllık sürelerle ihaleler yapılmıştır. Sonuç olarak mültezimlerin çıkarını en yukarıya taşımak istemeleri düşüncesinden kaynaklanan sebeplerle ikişer yıllık mültezim uygulaması da beşer yıllık mültezim uygulaması da istenilen başarıya sağlayamamıştır. Böylece de eski iltizam usulüne geri dönmüş ancak devlet açısından esnek ve verimli bir vergi olmasına rağmen aşar vergisinin tahsilatı cumhuriyetin ilk yıllarında bile tartışılan ve köylüyü bezdiren bir vergi türü olmaya devam etmiştir (Giray, 2015:89).

Tanzimat Fermanı'ndan sonra aşar vergisinin oranı %10'da sabitlenmiştir. Lakin bu vergi oranı özellikle devletin ekonomik açıdan buhran yaşadığı dönemlerde artırılmış ve bu oran bütçe açıklarının arttığı ve bu açıkların dış borçlarla bile kapatılmasının imkanı olmayan dönemlerde yani 1860 yılı sonrasında ise %15'e kadar çıkarılmıştır. Bunların haricinde Osmanlı'nın ekonomik açıdan zor durumda olduğu ve tarımsal ürün fiyatlarının da düşük olduğu dönemlerde aşar vergisi nakdi olarak alınmaya başlanmış ve bu mali buhranların devam etmesiyle de aşar vergisi git gide nakdi olarak alınan bir vergiye dönüşmüştür (Pamuk, 1984:87).

Devlet açısından etkin, verimli ve esnek bir vergi olmasına ve kamu gelirleri içindeki payının çok büyük olmasına rağmen aşar vergisi, halkın üzerinde oluşturduğu büyük baskı ve yük nedeniyle 1925 yılında kaldırılmıştır (Akgül, Aral, 2004:443).

Şer'i vergilerden bir diğeri ise haraçtır. Haraç da aşar vergisi gibi toprak üzerinden alınmaktadır. Haracın uygulanmasında İslam hukukundaki esaslar çoğunlukla geçerlidir. Osmanlı Devleti'nde bir toprak parçası fethedildiğinde o topraklarda yaşayan halkın (bu halk genellikle gayrimüslimdir) orada yaşamalarına izin verilmesi ve yaşadıkları toprakları ekip biçmelerine olanak tanınması sonucunda bu topraklar cizyeye bağlanmış olur ve cizyeye bağlanan bu topraklara haraç arazisi denmektedir. Haraç arazisi üzerinden alınmakta olan vergiye ise haraç denmektedir (Giray, 2015:90).

Aşar vergisi alınan arazilerde yıl içinde birden fazla ürün alındığında ürün alınma sayısı kadar aşar vergisi doğarken aşarın aksine haraç arazisinde yılda birden fazla ürün alınsa bile yıllık sadece bir kez haraç alınmaktadır. Ancak haraç arazisinde de aşar arazisinde de çiftçilerin toprağı ekmemesi veya kendilerine bir mirasçı bırakmadan vefat etmeleri halinde bu topraklar miri araziye dönüşmektedir (Karamursal, 1989:165). Haraç arazisi de kendi bünyesinde Harac-ı Mukaseme ve Harac-ı Muvazzaf olmak üzere iki şekildedir (Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı, Osmanlı Vergi Mevzuatı 1999:12).

Cizye ise şer'i vergilerin bir başka çeşididir. Osmanlı Devleti'nde yaşayan ve askerlik hizmetinden muaf tutulan gayrimüslim erkeklerin ödemek zorunda oldukları vergiye cizye denmektedir. Bu tanıma göre Osmanlı'da uygulanan cizye ile İslam hukukunda uygulanan cizye aynıdır. Ancak dönem dönem cizyeye bazı ek vergi ilaveleri yapıldığı da olmuştur (Aktan, Dileyici, Saraç:2002:59). Bu istisnaları saymazsak klasik İslam uygulamasında olduğu şekliyle uygulanmakta olan cizyede ödeme gücü ilkesi benimsenmiştir. Buna göre yüksek gelirliler, orta gelirliler ve düşük gelirliler için ayrı ayrı ödeme tutarları belirlenmiştir (Giray, 2015:94). Cizye vergisi 1856 yılında çıkartılan Islahat Fermanı ile beraber tamamen kaldırılmıştır (Tabakoğlu, 1985:152).

Örfi Vergiler ise şer'i vergilerden farklı olarak savaş gibi olağanüstü durumlarda alınan ve düzensiz olan vergi türüdür. Düzensiz olmasına karşın bu vergi türlerinin büyük bir bölümü zamanla yerleşerek sürekli hale gelmiştir (Sayar, 1978:38). Osmanlı'nın kuruluşundan itibaren var olan bu vergiler Osmanlı'da

yerleşik veya göçebe olarak yaşamını sürdüren her toplumdaki alınmıştır. Şer'i vergiler daha çok tarım kesimini ilgilendiren vergiler iken örfi vergiler daha çok ticaretle uğraşanları ve şehirlerde yaşayanları kapsamıştır (Akdağ, 1995:410).

Örfi vergiler, Tanzimat Fermanı ile beraber değişime uğramış ve bazı örfi vergiler kaldırılmış, yeni bazı örfi vergiler ise halktan tahsil edilmeye başlanmıştır. Tanzimat öncesi örfi vergiler avarız vergisi adı altında toplanmıştır. Kişisel yükümlülüğe dayanamayan ve mükellefleri toplu halde vergilemeye yönelik olan avarız vergisi, ilk başlarda savaş giderlerini karşılamak için alınan bu vergiler daha sonraları sürekli hale getirilmiştir. Tanzimat sonrası dönemde devletin birçok alanında yapılan değişiklikler mali alanı da kapsamış ve bu değişiklikler çerçevesinde örfi vergilerin sayısı gittikçe azalmıştır. Tanzimat Fermanı sonrası ancemaatin, emlak, müsakkafat, temettü, darsaadet, bedel-i askeri, bedel-i nakdi, bedel-i tarik ve baş vergisi örfi vergilerin başlıcaları olmuştur (Giray, 2015:95). Bu vergilerin içinde de en dikkat çekenleri kuşkusuz emlak, temettü ve baş vergisidir. Bu vergilerden emlak ve temettü vergisi çeşitli değişikliklerle de olsa cumhuriyet sonrasında da devam etmiş olduğundan onları daha da önemli hale getirmektedir. Emlak vergisi, arazi ve binaların değeri üzerinden alınan bir vergi iken temettü vergisi ise meslek, sanat, ticaret ve emeğin geliri üzerinden alınan vergi demektir. Emlak vergisinin oranı %4, temettü vergisinin oranı ise %3'tür. Temettü vergisinin oranını artırmak veya azaltmak devletin elindedir. Baş vergisi ise bu iki vergiden de farklı olarak şehirlerde yaşayan ve 18 yaşını tamamlamış erkeklerden alınan şahsi bir vergidir. Düzenli olarak uygulanmamış ve 1907 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Giray, 2015:104).

II. Mahmut döneminde mali alanda ve vergileme alanında yapılan yenilikler Osmanlı ve cumhuriyet dönemi maliyesi için dönüm noktalarından biridir. Yeniçeri ocağının kaldırılması gibi idari ve askeri açıdan yapılan ıslahatların yanında ekonomik anlamda da gelişmeler II. Mahmut döneminde yoğunlaşmıştır. Yine onun döneminde imzalanan Sened-i İttifak ile devlet gelirlerinin toplanmasına ve bu gelirlerin harcanmasına yönelik hükümler getirilmiştir. Halkın vergilendirilmesinde de aşırıya gidilmemesi emredilmiştir (Feridun, 1962:4). Bunların dışında mükelleflerin ödemek zorunda oldukları vergiler tahakkuk ettirildikten sonra bu

işlemlerin onaylanmış olan belgeler ile birlikte mükelleflere bildirilmesi ve tahsil edilmesi gereken tutarların yükümlülerin uygun olduğu dönemlerde iki taksit halinde ödemesi hükmü getirilmiştir. Yani Osmanlı ekonomisi de vergi ilkelerinden ikisi olan vergilemede uygunluk ve kesinlik ilkelerine geçmiş bulunmuştur (Giray, 2015:156).

Tanzimat Fermanı, Osmanlı maliyesi açısından çok önemli bir yere sahiptir. Birçok alanda reform içeren bu fermana, reformların ağırlıkla maliye alanında olduğu görülmektedir. Bu reformların başarısının ana şartı da güçlü bir mali tabandan ileri gelmektedir (Uzun, 2000:91). Maliye alanında yapılmış olan düzenlemeler oldukça kapsamlı tutulmuş ve bünyesinde mali teşkilat, vergi adaleti, vergi türleri, vergi tahsil yöntemleri gibi konular kendine yer bulmuştur. Mali reformların ana özelliği, bölgeci ve aynı bir sistemin terk edilip merkezîyetçi ve nakdi bir sisteme geçilmesi olmuştur (Falay, 1989:75).

Tanzimat Fermanı'nda mali konular ve vergi konusu oldukça geniş yer tutmuştur. Bunda devam eden savaşların devletin hazinesinde meydana getirdiği büyük açıklar, tarıma dayalı bir ekonomi sisteminin hala devam ediyor oluşu ancak toprak rejiminin bozulmuş olması, teknolojinin gelişmesiyle beraber ordunun modernizasyonu için artan askeri harcamalar, adaletsiz vergi uygulamaları, devlet kurumlarının hantallaşması büyük rol oynamıştır (Küsmenoğlu, 2010:27). Tanzimatla beraber ödeme gücü ilkesi benimsenmeye çalışılmış ve kişilerin yatırımlarını, üretim ve tüketimlerini olumsuz yönde etkilemeyecek, ekonomik gelişmeyi kısıtlamayacak tarafsız bir vergi politikası ihdas edilme hedefi konmuştur (Gürsoy, 1982:223). Vergilemede adaletsizliklerin giderilebilmesi için vergi yükünün köylüden kentliye kaydırılması gerektiği öngörülmüştür (Issawi, 1980:353). Adem-i tahsis ilkesinin belirlenmesi ve tüm kamu gelirlerinin hazineye toplanarak kamu giderlerine oradan kaynak ayrılması kararlaştırılmıştır (Öner, 2001:237).

Osmanlı maliyesi ve ekonomisi Tanzimat Fermanı ve sonrasında II. Abdülhamit Dönemi'nde yapılan bazı reformlarla beraber nispeten düzelme ve iyileşme sürecine girmiştir. Bunda Muharrem Kararnamesi ve Duyun-u Umumiye'nin kurulmasının da etkisi vardır. Muharrem Kararnamesinde iç ve dış

borçların konsolidasyonunu ilişkin hükümler yer almıştır ve bu hükümler çerçevesinde borçlar revize edilerek yeni bir tutara düşürülmüş, yeni faiz oranı ve vadeler belirlenmiştir. Ödemelerin sağlam gelirlere bağlanması için de bünyesinde alacaklı temsilcilerden oluşan bir ekibin yer aldığı Duyun-u Umumiye idaresini kurulmuştur. Borçların röfinansmanı ve gelirlerin sağlama alınarak borçların daha düzenli ödenmesiyle birlikte Osmanlı maliyesi belli bir seviyede de olsa düzene girmeye başlamış ve devletin borçları azalmıştır. Ancak devam eden savaşlar, askeri harcamaların çokluğu özellikle de Balkan Savaşları ve ardından başlayan dünya harbi ekonominin iyileşme seyrini olumsuz yönde etkilemiştir (Giray, 2015:180).

1.7.2. Cumhuriyet Dönemi Sonrası Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Dünya Savaşı'nın sona ermesinden hemen sonra başlayan Kurtuluş mücadelesi de ekonomik gelişmeleri ve maliye politikalarının uygulanmasını arka plana itmiştir. Arka plana itilen bu konular bağımsızlık mücadelesinin kazanılması ve cumhuriyetin ilanından sonra ülkenin ana gündem maddeleri olmaya başlamıştır.

Atatürk ve arkadaşları kurtuluş mücadelesinin kazanılmasından gurur duymakla beraber bu zaferi ekonomik ve mali bağımsızlıkla taçlandırmak gerektiğine inanmışlardır. Bu amaçla tertip edilen İzmir İktisat Kongresi ülke ekonomisinin en önemli ekonomik kongresi olarak görülmüştür (Türk, 1982:7).

Bağımsızlık mücadelesinin sonucunda ekonomik anlamda yapılan en büyük ve en önemli etkinlik 1923 yılında Lozan Görüşmelerinin kesintiye uğradığı bir dönemde 17 Şubat-4 Mart tarihleri arasında düzenlenen İzmir İktisat Kongresi olmuştur. Bu kongrede ülke ekonomisinin kalkınması ve gelişmesi için gereken ekonomi politikalarının belirlenmesi hedef alınmış, yabancı sermayenin ülkeye çekilme isteği açıkça dile getirilmiştir (Küsmenoğlu, 2010:83). Bu toplantı askeri zaferlerin yanında ekonomik büyüme ve istikrarın da önemli olduğunu ve ülkenin mali ve ekonomik bağımsızlığının da kazanıldığı mesajını gerek yurtiçine gerekse de yabancı devletlere vermiştir.

1923 İzmir İktisat Kongresi'nde alınan en önemli mali karar kuşkusuz aşar vergisinin kaldırılması kararıdır. Kamu gelirleri içindeki toplam payı ile en önemli vergi türü olan aşarın kaldırılması o dönem için gerçekten de çok radikal bir karar kabul edilmiştir. Toplam devlet gelirleri içindeki payı %25-30 arasında değişen, vergi gelirlerinin de yaklaşık %50'sini oluşturan bir vergiyi kaldırmak hem ekonomi için hem de mükellefler için büyük bir risk olarak görülmüştür (Giray, 2015:198). Nitekim bu risk kendini göstermiş ve aşarın kaldırılmasından doğan vergi gelirlerindeki boşluk ekonomide sıkıntılar yaratmaya başlamıştır, bu sıkıntıların çözülebilmesi için devlet diğer vergilerde yaptığı artışlarla telafi çabalarına girişmiştir. Ancak bu telafi çabaları yine köylünün vergi yükünü artırmıştır (Tekeli-İlkin, 1983:220).

1923 İzmir İktisat Kongresi'nde kaldırılması planlanan bir diğer vergi de temettü vergisidir. Ticaret, emek ve sanat gelirlerinden alınan bu vergi genel bütçe gelirleri arasında düşük bir yüzdeye sahipti. Öngörüldüğü ve istenildiği gibi temettü vergisi devlete gelir sağlama düzeyinde yetersiz kaldığı ve aşarın kaldırılmasından sonra ortaya çıkan vergi gelirlerindeki boşluğu dolduramadığı gerekçesiyle yürürlükten kaldırılmış ve yerine temettü vergisine kıyasla daha modern bir vergi türü olarak kabul edilen kazanç vergisi getirilmiştir. Kazanç vergisi de sanat ve ticaretle uğraşmakta olan gerçek ve tüzel kişilerin gelirleri üzerinden alınan bir vergi olmuştur (Varcan, 1987:31).

Cumhuriyetin ilk yıllarında aşar ve temettü vergisinin dışında gelir üzerinden alınan bir diğer vergi de yol vergisidir. Ancak yol vergisi diğer vergi türlerinden bedenen çalışarak ödeme hususunda ayrılmıştır. Bu vergi, belli günler çalışarak veya çalışmak yerine belli bir miktar nakit para karşılığında ödenmiş sayılan bir vergi türüdür (Giray, 2015:201). Bu vergi de 1929 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Küsmenoğlu, 2010:295).

1929 Büyük Buhranı, dünya ekonomisinde dengeleri değiştirmiş ve devletlerin ekonomik anlayışlarını ve mali sistemlerini yeniden gözden geçirmelerine neden olmuştur. 1923-29 yılları arasında serbestleşme ve dışa açık yatırım

politikaları güden Türkiye de 1929 kriziyle beraber daha içe kapanık, korumacı ve devletçi bir tutum içine girmiştir.

Kriz yıllarında Türkiye içe kapanık ve devletçi politikalar izlemiş ve devlet eliyle sanayileşme hareketlerine girmiştir. Bu hareketler kurulan birçok fabrikayla ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile birlikte vücut bulmuş ve bu devletçi politikalar başarıya ulaşmıştır (Boratav, 2013:59). Türkiye'nin 1929 yılından sonra uygulamaya başladığı ve tam anlamıyla etkilerini 1933-39 yılları arasında gösteren devletçi politikalar sosyalizm niteliğinde bir politika değil, günün şartlarına ve gereklerine uygun olan ve tamamen pragmatist bir devletçilik politikası olmuştur. Ülkenin içinde bulunduğu şartlar ve dünyada yaşanan büyük çaplı kriz ortamında ülkenin sanayileşmesi ve hızlı bir kalkınma evresine girmesi için gerekli olan devletçi politikalar (Giritli, 1975:298).

Kriz ortamının haricinde Teşvik-i Sanayi Kanunu sonrası istenilen özel sermaye yatırımlarının gerçekleşmemesi, özel sektörde sermaye birikiminin ve özel sektör yatırımcılarının bilgi ve tecrübelerinin hala yetersiz olması, özel kesim yatırımlarının uzun dönemde daha fazla kar sağlayacak, millete, ekonomiye ve devlete uzun dönemde olumlu faydalar sağlayabilecek fabrika kurmak gibi yatırımlar yerine kısa dönemde çabucak kar sağlayan işlere yönelmesi, yabancı sermayeye olan güvenin az olması, gümrükler üzerinde bulunan sınırlamaların 1929 yılında sona ermesi ve korumacı gümrük politikasına geçilmesi devletçiliğe giden yolun taşlarını oluşturan etmenler olmuştur.

Tüm bu gerekçeler sonucunda devletçi politikalar hız kazanmış ve bu politikaların göstergesi olarak Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı (1934-1937) uygulanmaya başlanmıştır (Boratav, 2013:71).

1930 yılından itibaren kriz ortamının da etkisiyle yeni vergiler konulmaya başlanmıştır (Akgül-Aral, 2004:447). Bu vergilerden en önemlisi kazanç vergisi kabul edilebilir. 1926 yılında ilk defa uygulanmaya başlanan kazanç vergisi ülke koşulları ve verginin yapısı itibariyle vergi sistemine uyum sağlayamamıştır. Bu nedenle de kaldırılmış ve yerine 1934 yılında temelleri Fransız Vergi sistemine dayanan yeni bir kazanç vergisi getirilmiştir. Yeni kazanç vergisinde

beyannamelilerden, karine ve götürü usule tabi olanlardan ve müteahhitler, nakliyeciler gibi çok kısıtlı bir yükümlü grubunu kapsayanlardan alınmak üzere üç gruba ayrılan bir sistem benimsenmiştir. Kazanç vergisinin yanında 1929 krizinin etkilerini gidermek için hizmet gruplarından da yeni vergiler alınmıştır. İktisadi Bunalım, özellikle tarım kesimi ve ticaretle uğraşanların gelirini daha fazla düşürdüğü için hizmet sektöründekilerden yeni vergiler alınması uygun görülmüştür. İktisadi Buhan Vergisi, Muvazene Vergisi, Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi bu yeni eklenen vergilere örnektir (Giray, 2015:215-216). Bunların dışında gelir üzerinden alınan bir diğer vergi de hayvanlar vergisidir. Tarım kesimini ve hayvancılığı korumak için getirilen bu vergi ile hayvanlardan alınan vergilerde indirimle gidilmiştir (Varcan, 1996:54). Ancak bu indirimler de orantısız yapıldığı ve üretim ile uyumlu yapılmadığı için fiyat düşüşlerine neden olmuştur.

1930'lu yılların kriz ortamından sıyrılmaya çalışan dünya ve Türkiye ekonomisi, yeni bir dünya savaşının patlak vermesiyle bir kez daha ekonomide sıkıntılar yaşamaya hatta kıtlıklarla mücadeleye etmeye başlamıştır. Her ne kadar II. Dünya Savaşı'na girmemiş olsa da Türkiye, 1 milyona yaklaşan ordusuyla adeta bir savaş yaşıyormuş gibi bir 6 yıl geçirmiştir. Doğal olarak da bu yıllarda savaş ekonomisi politikaları uygulanmıştır. Üretici nüfusun üretimden çekilerek askere alınması özellikle tarım kesimindeki ürün arzını olumsuz anlamda etkilemiştir.

Ayrıca artan askeri harcamalar ve savaş dolayısıyla stok yapma güdüsü finansman gereksinimini artırmıştır. Mevcut vergilerin özellikle de gelir üzerinden alınan kazanç vergisinin yeterince esnek ve verimli bir vergi olmayışı, ekonomideki dalgalanmalara uygun hareket etmeye imkan vermemesi gerekli finansman arayışının olumsuz sonuçlanmasına neden olmuştur (Korkmaz, 1982:130-131). 1929 kriziyle birlikte ücretli kesime binen vergi yükü ve enflasyonun sabit gelirlileri çok fazla etkilemesi dolayısıyla yeni vergilerin sermaye ve tarım kesiminden alınması uygun görülmüştür. Bu yüzden de savaş dolayısıyla aşırı kar eden tüccarları vergilendirmek için varlık vergisi, tarımsal kazançları vergilendirmek için de toprak mahsulleri vergisi ile aynı muamele vergisi getirilmiştir (Akgül-Aral, 2004:455).

Varlık vergisi, 1942-44 yılları arasında yürürlükte kalan ve sadece bir sefere mahsus olarak servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve savaş zamanı elde ettikleri olağanüstü gelirleri vergilemek için alınmıştır.

Varlık vergisinin alınmasında ekonomik, mali, siyasi ve sosyal nedenler önemli bir paya sahip olduğu için daha önce bahsettiğimiz gelir üzerinden alınan vergiler gibi kısa geçilemeyecek bir vergi türüdür. Varlık vergisinin alınmasının en önemli nedeni kuşkusuz ekonomik nedenlerdir. II. Dünya Savaşı dolayısıyla ülkede izlenmekte olan savaş ekonomisi politikası özellikle askeri giderleri artırmış ve devlet iç borçlanmaya gitmek zorunda kalmıştır. Ancak iç borçlanma da yeterli olmamış ve devlet para basma politikası uygulayarak günü kurtarmaya çalışmıştır. Tabii ki bu durum da enflasyona neden olmuştur. Para basımının çok olması ancak bu emisyonun üretimle paralel gitmemesi de enflasyonu artıran bir diğer nedendir. Çünkü üretici kesim yani çiftçi, işçi askere alınmış dolayısıyla da üretim azalmış ve arz talebi karşılayamamıştır. Ayrıca stokçuluk da savaş döneminde ciddi bir problem olmuş ve parası olan kesim savaş endişesiyle ürünleri piyasadan çekip stoklamıştır. Stoklanan bu mallara talebin artması da enflasyona neden olan etkenlerdir. Ayrıca devletin uyguladığı kambiyo kuru politikası, gümrük politikaları da enflasyona neden olmuştur (Coşar, 2003:5).

Varlık vergisinin yürürlüğe girmesinde enflasyon dışında bir diğer etken de karaborsacılıktır. Tarım ürünlerindeki artışı fırsata çeviren büyük çiftlik sahipleriyle, kıtlığı istismar eden ve stokçuluk yaparak spekülasyon karları elde eden çoğu gayrimüslim vatandaş karaborsacılığa neden olmuştur (Aktan, Dileyici, Saraç: 2002:290). Varlık vergisi ile stokçuluk yapan spekülasyon tüccarların ellerindeki malları piyasaya sürmeleri ve böylece de karaborsacılığı azaltma hedefi güdülmüştür (Coşar, 2003:7).

Varlık vergisinin alınma nedenlerinden biri de mali nedenlerdir. Savaş dönemlerinde artan kamu giderleri için finansman sağlamak bakımından mevcut vergiler üzerinde sürekli bir artırımı yapılmıştır. Ancak bu artırımlar vergi türlerinde karışıklığa ve vergi sisteminin karmaşık bir yapıya bürünmesine neden olmuştur. Özellikle kazanç vergisinde yapılan yamalar vergi sisteminin zaten çok da etkin

olmayan yapısını iyice bozmuştur. Mevcut vergilerin istenilen getiriye sağlayamaması ve savaş ekonomisinin gerektirdiği finansman ihtiyacını savaş döneminde aşırı kar eden gruplardan alabilmek için varlık vergisi yürürlüğe sokulmuştur.

Varlık vergisinin alınmasının sosyal, mali ve ekonomik nedenleri haricinde siyasi nedenleri de bulunmaktadır. Özellikle 1930'lu yıllardan itibaren ortaya çıkan, milli menfaatleri göz ardı ederek sadece bireysel çıkarlarına yoğunlaşan ve kısa yoldan yüksek karlar elde etmeye alışmış olan bir grup türemiştir ve bu grup savaş döneminde ülke ekonomisi üzerindeki negatif etkisini daha da artırmıştır. Özellikle azınlıkların oluşturduğu bu grup halkın çokça tepkisini çekmiş ve hükümet kanadında yapılacak uygulamalarla piyasanın etkinliğine kavuşturulması beklentisine girmişlerdir. Bunun dışında da milli ekonomi ve milli burjuvazi yaratma çabalarında olan devlet için de bir fırsat doğmuş olmaktadır. Sonuç olarak hem milli burjuvazi yaratmak hem de halkın tansiyonunu düşürmek açısından varlık vergisi uygulaması getirilmiştir.

Varlık vergisinin alınmasının en önemli nedenlerinden biri de sosyal nedenlerdir. Savaş döneminde yaşanan stokçuluk, karaborsacılık gibi faaliyetlerden doğan spekülasyon karları hem gelir dağılımında adaletsizliklere neden olmuş hem de halkın huzurunu kaçırmıştır. Bu karları elde edenlerin çoğunluğunun azınlıklar yani gayrimüslimler olması da halkın iyice tepki göstermesine neden olmuştur. Varlık vergisi, devlete finansman sağlamanın yanında halkın tepkisini de düşürmeyi amaçlayan bir vergi türü olmuştur (Sofracı, 2013:332).

Varlık vergisi ekonomiye yarattığı olumlu etkiler, finansman eksikliğini gidermesi, halkın tansiyonunu düşürmesi gibi olumlu etkiler sergilemesine rağmen verginin kapsam ve uygulama şeklinde yaşanan tuhaflıklar ve usulsüzlükler birçok eleştiriyi ve tepkiyi de beraberinde getirmiştir.

Varlık vergisi daha çok büyükşehirlerdeki mükelleflerden alınmış ve bu mükelleflerin çoğunu azınlıklar oluşturmuştur. Varlık vergisinde mükellefler, kazanç vergisine tabi olanlar, büyük çiftçiler, tüccarlar ve irat geliri elde edenler olarak tanımlanmasına rağmen uygulamada Müslüman ve gayrimüslim ayrımı hatta

bunların içinde de ayrıma gidilerek 4 sınıf oluşturulmuş ve bu sınıflar da kanunda yer verilmemesine rağmen vergilendirilmiştir. Varlık vergisindeki adaletsiz uygulamalar birçok kişiyi mağdur etmiş ve servetinin üzerinde vergi ödemeye onları mahkum etmiştir (Aktan, Dileyici, Saraç, 2010:315).

Varlık vergisinde belirli bir oran belirtilmemiş olması da bu verginin eleştiriye açık bir yönünü oluşturmaktadır. Vergi alınmasında idarece takdir usulünün uygulanması ve vergi oranı belirtilmemesi bu verginin adaletsizliğini gözler önüne sermektedir (Küsmenoğlu, 2010:200). Ayrıca mükelleflere vergiye itiraz etme hakkı da verilmemiştir (Küsmenoğlu, 2010:203). Varlık vergisinin ödenme süresi 15 gün olarak belirlenmiş ve bu süre içinde ödeme yapmayanlara gecikme zamları uygulanmıştır. Borcunu ödemeyenler ise Aşkale'de çalışma kamplarına gönderilmişlerdir (Akar, 2009:359). Özellikle gayrimüslim mükelleflerin çoğu da borcunu zamanında ödeyebilmek ve çalışma kamplarına gitmemek için gayrimenkullerine satılığa çıkarmışlardır. Ancak 15 gün gibi kısa bir süre içinde birçoğu evine ya satamamış ya da yok pahasına elden çıkarmıştır. Gayrimenkullerini satamayanlara da haciz gelmiştir (Kafaoğlu, 2002: 85). Yok pahasına satılan veya haczedilen bu gayrimenkullerin çoğu Müslümanlar tarafından satın alınmış ve devlet eliyle milli burjuvazi yaratma çabaları sonuç vermiştir.

Kısacası, varlık vergisinin uygulanmasında, kapsamında ve tahsilinde belirli usulsüzlükler ve hukuksal açıdan da eksiklikler bulunmaktadır. Bu durum da toplum açısından yıkıcı etkiler yaratmış (Şahin, Özenç, 2008: 87), birçok gayrimüslim vatandaşın da farklı ülkelere göç etmesine ve ülke ekonomisinin uzun vadede kayıplarla karşılaşmasına neden olmuştur.

Savaş ekonomisi dolayısıyla alınan bir başka vergi türü de toprak mahsulleri vergisidir. Bu verginin en temel amacı sayısı yaklaşık 1 milyonu bulan Türk ordusunu beslemek olmuştur. Toprak mahsulleri vergisi, tarımsal ürünler üzerinden kısmen nakdi kısmen de aynı olarak alınan bir randıman vergisidir (Akbank, 1979:608). Aşarın kaldırılması ile beraber üzerindeki vergi yükü nispeten azalan tarım kesiminin toprak mahsulleri vergisine itiraz ve eleştiri getirmesi uzun

sürmemiş ve bu vergi sadece 3 yıl yürürlükte kalmayı başarabilmiştir (Bulutoğlu, 1970:9).

Savaş ekonomisinin uygulandığı 1940'lı yılların ilk yarısında varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi dışında gelir üzerinden alınmış olan bir başka vergi de aynı muamele vergisidir. Bu verginin konusunu üretilen yağ oluşturmaktadır. Aynı olarak alınan bu vergide üretilen yağ miktarının %12,5'i devlet tarafından vergi olarak alınmıştır (Giray, 2015:230). Verginin aynı olarak tahsil edilmesi ve ürünün korunması güç bir madde olan yağ olması dolayısıyla bu vergi uygulaması çok uzun ömürlü olmamıştır. Ayrıca vergi kaçırانların yağları saklayarak stokçuluk yapmaya çalışmaları da piyasadaki yağ fiyatlarını artırmıştır (Egesoy, 1962:30). Böylece de 1942 yılında başlanan bu vergi uygulamasına kısa zamanda son verilmiştir.

Vergilemede sık yapılan değişiklikler ve vergilemede istikrar sağlayamamak cumhuriyet döneminden 1940'ların sonuna kadar kendini göstermiştir. Gittikçe büyüyen Türkiye ekonomisinin yapısına ayak uyduramayan, dolaylı vergilerin çoğunlukta olduğu bir sistem haline gelen gelir vergilerinin ciddi bir reforma tabi tutulması gerektiği aşikar hale gelmiş ve kamuoyu ile hükümet nezdinde dillendirilmeye başlanmıştır. II. Dünya Savaşı'nın sona ermesi ve 1946 yılından itibaren batının da telkinleriyle serbest ekonomiye geçme çabalarıyla birlikte karmakarışık bir yapıya bürünün vergi sistemi de gözden geçirilmeye çalışılmıştır. Ülke ekonomisine uyum sağlayacak, milli gelir esnekliği olan, etkin ve verimli bir vergi sistemi kurma çabaları başlamıştır. Özellikle yamalı bohçaya dönen kazanç vergisinin kaldırılması ve yerine yeni bir vergi konması ile bu verginin tekrardan tadilat görmesi görüşünü savunanlar ciddi tartışmalara girmişlerdir. Bu tartışmaların en hararetli olduğu ve yeni vergi uygulamasının temellerinin atıldığı yer ise 1948 yılında İstanbul'da yapılan II. İktisat Kongresi olmuştur. Bu kongrede önemli bilim insanları, akademisyenler, tüccarlar ve sanayi odaları temsilcileri toplanmış ve yeni vergi uygulaması hakkında görüş ve önerilerini sıralamışlardır. Bu görüş ve öneriler ışığında 1949 yılında Gelir Vergisi Kanunu çıkartılmış ve bu kanun 1950 yılında yürürlüğe girmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ TARTIŞMALARI ve 1949 TARİHLİ GELİR VERGİSİ KANUNU

2.1. Türkiye'de Gelir Vergisine Geçiş Süreci: Gerekçe ve Tartışmalar

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1949 yılına kadar uygulanan ve kazanç vergisinin karışık yapısından kurtulmak, vergi gelirlerini artırmak, dünya savaşının neden olduğu ekonomik buhranların ve ekonomik kayıpların etkisini azaltmak gibi kendi içinde haklı görülebilecek nedenlerle yoğun tartışmalar sonucu hazırlanmış ve 1950 yılında yürürlüğe girmiş bir kanun olma özelliğini göstermektedir.

Öncelikli olarak 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na geçiş Türk Vergi Sistemi içinde reform niteliği taşıyan bir süreci ifade etmekte ve farklı gerekçelere bağlanmaktadır. Diğer yandan dönemin birçok iktisatçısını, maliyecisini, tüccarını ve akademisyenini yakından ilgilendiren ve üzerinde çokça tartışılan bir konu olmuştur.

2.1.1. Gerekçe

II. Dünya Savaşı'nın sona ermesiyle beraber savaş ekonomisi politikasından sıyrılmaya çalışan ülke ekonomisinde özellikle vergi anlamında reformlar gün geçtikçe daha çok gündeme gelmeye başlamıştır. Bunun sebebi de en başta kazanç vergisi olmak üzere gelir üzerinden alınan esnaf, muamele, kurumlar, hayvanlar vergisi gibi diğer vergilerin ekonomik anlamda verimliliği ve etkinliği sağlayamamış olmasıdır. Yıllar içerisinde yaşadığı değişimler ve tadilatlar bu vergilerin modernizasyonuna yetmemiş aksine bu vergileri daha da karmaşık bir yapıya büründürmüştür. Vergilemenin ilkelerinden olan açıklık ve belirlilik ilkelerini bile sağlamakta zorlanan bu vergi türlerinin gelişen, büyüyen ve kalkınma hedefi olan bir ülkenin ekonomisine uyum sağlaması gittikçe zorlaşmıştır (Arda, 1949:11).

Gelir vergisi uygulamasının gerekçelerini sınıflandırmak gerekirse bunları iktisadi, mali, idari ve sosyal nedenler olarak sınıflamak mümkündür.

2.1.1.1. Ekonomik Gerekçeler

Bir vergi sisteminin iktisadi hayatın olağan akışına, mükellef ve vatandaşların gündelik yaşamlarına, yatırım kararlarına ve ekonominin gelişimine olumsuz yönde bir etkisinin olmaması aksine bunun yerine ekonomiyi teşvik ederek milli gelirin artmasına, mükellefleri daha fazla üretim yapmaya sevk etmeli ve iktisadi kalkınmaya ön ayak olması gerekmektedir. Maliye literatüründe buna tarafsız vergileme ilkesi denmektedir (Küsmenoğlu, 2010:379). Tarafsız vergileme ilkesinin uygulanamadığı bir ekonomide vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergi ödemeye isteksizlik ve vergi direnci gibi durumlar sıklıkla karşımıza çıkar ve bu tür vergiler ekonomik gelişmelere de ayak uyduramadıkları için milli gelir esnekliği düşük olan vergilerdir. Yani ekonomi yönünden de mükellef yönünden de her türlü zararı doğurabilecek vergi türleridir. Bu vergilerden bir tanesi de kazanç vergisidir. Kazanç vergisinin dezavantajlarıyla ilgili ortak görüşlerden en önemlisi verginin tarafsızlık ilkesini büyük anlamda ihmal ettiği yönünde olmuştur. Ayrıca gelir vergisinin en az geçim indirimi dışında kalan bütün kazanç ve iratları istisnasız olarak bünyesinde toplaması, ayırma ilkesi prensibini benimsemesi, kazanç vergisine göre çok daha modern bir vergi kabul edilmesi kazanç vergisinden gelir vergisine geçilmesinde önde gelen etmenlerden bir tanesi olmuştur (Alaybek, 1947:46-47). Genellik ve prensip bütünlüğünden yoksun olan bu verginin yerine ekonomiyi olumsuz etkileyen, hayat pahalılığına neden olan bir vergilemeden gerçek anlamda bir gelir vergisine geçme ihtiyacının doğduğu çok açıktır (Alaybek, 1947:47-50).

Bunların dışında kazanç vergisinin milli gelir artışlarını takip edememesi ve dolayısıyla milli gelir karşısında esnek olamaması, yapılan vergi zamlarıyla vergi yükündeki adaletsizliğin daha da artması ve savaş harcamaları gibi olağanüstü harcamaları vergilendirmede yetersiz kalması ekonomik gerekçelere örnek gösterilmiştir (Neumark, 1946:105).

2.1.1.2. Mali Gerekçeler

Bir vergi sisteminin yürürlükte kalabilmesi için çağdaş maliye anlayışına uygun, döneminin iktisadi ve sosyal tüm gerekliliklerini karşılayabilen ve en önemlisi de hazineye optimal geliri getirebilecek bir vergi sistemi olması

gerekmektedir. Bunun olabilmesi için de o verginin gelir dağılımında adaleti bozmayan, milli gelir esnekliği olan, verimli ve etkin bir vergi olması lazım gelmektedir. İşte kazanç vergisi bu özelliklerin hepsinden yoksun bir vergidir ve bu yüzden de sürekli olarak tadilata ve değişime uğramış bu yüzden de karmaşıklaşmıştır (Arda, 1949:12).

Geçirdiği değişimler ve yenilikler de kazanç vergisinin verimliliğini artırmamış ve bu verginin milli gelir içindeki payı yıllar geçtikçe azalmaya devam etmiştir (Kafaoğlu, 1971:379).

2.1.1.3. İdari Gerekçeler

Kazanç vergisinin demode ve gittikçe karmaşıklaşan yapısı hem hükümet hem de halk nezdinde tepkilere yol açmaya başlamıştır ve kazanç vergisinde yapılan değişikliklerin de sonuç vermemesi artık yeni bir vergi uygulamasının şart olduğu gerçeğini gün yüzünü çıkarmıştır. Vergi kanunlarında belirtilen ve vergileme ilkelerinin de vazgeçilmez maddelerinden olan verginin açıklığı ve belirliliği ve vergilemede adalet ilkesinden sapılmaya başlanması idari gerekçelerin başında gelmiştir (Giray, 2015:236).

2.1.1.4. Sosyal Gerekçeler

Modern bir vergilemede vergilemenin şahsiliği ilkesinde çokça durulmaktadır. Bu ilke subjektif vergilendirme olarak da belirtilir ve bir mükellefin kişisel özelliklerine ve ailevi durumuna bakılarak vergilendirilmesini esas almaktadır. Ancak kazanç vergisi dönemine göre geri kalmış bir vergileme olduğu için bu vergi türünde karine usulü fazlaca kullanılmış, verginin kişiselleştirilmesi durumu es geçilmiştir. Bu durum vergi adaleti bakımından büyük sorunlar yaratmış, karine usulüne göre haksız vergi yükleriyle karşılaşan mükelleflerin sayısı günden güne artmıştır. Subjektif vergileme ile beraber sosyal adaleti bozan ve toplumda huzursuzluk çıkmasına yol açan, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma oranlarının artmasına neden olan bir başka olay da ayırma ilkesidir. Emek ve sermayenin ayrı ayrı vergilendirilmesini öneren bu ilke sermayenin getirisinin emeğe göre çok, riskinin ise emeğe göre daha az olmasından dolayı sermayenin emek gelirlerine

nazaran daha fazla vergilendirilmesini belirtmektedir. Modern vergileme tekniklerinde sıkça karşımıza çıkan bu ilke de kazanç vergisinde bulunmamaktadır. Bunların haricinde en az geçim indirimi de kazanç vergisinde olmayan ve eksikliği özellikle mükellefler tarafından çokça hissedilen bir ilkedir. Mükelleflerin gelirlerinin belli bir kısmının (bu kısım mükellef ve ailesinin standart bir yaşam sürebilmesi için gerekli olan bir kısmıdır) vergiden muaf tutularak hiç alınmamasıdır. Bu kısım aşıldıktan sonra vergi alınmasında bir mahsur yoktur. Bu ilke de özellikle düşük gelirli ve sabit gelirli çalışanlar için önemli bir husus olmasına rağmen kazanç vergisi uygulamasında yer kendine yer bulamamıştır. Bu üç ilkenin yanında artan oranlılık da önemli bir ilkedir. Modern maliyenin ve modern vergi anlayışının adeta değişmez bir parçası olan ve temeli ödeme gücü ilkesine dayanan artan oranlılık ilkesi de kazanç vergisinde bulunmamaktadır. Bu ilkeye göre gelirler ait oldukları dilimler içerisinde vergilenmeli ve gelir arttıkça da girilen vergi dilimleri yükselmelidir. Böylece de ödeme gücü arttıkça ödenen vergi yükü de artacak ve gelir dağılımında adalet sağlanacaktır. Bu dört ilkenin de kazanç vergisinde olmaması ciddi birer sorun teşkil etmiş ve gelir vergisi uygulamasında bu dört ilkeye yer verilecek olması devleti gelir vergisi uygulamasını gerçekleştirmeye motive eden birer unsur olmuştur (Arda, 1949:13).

Bu gerekçeler incelendiğinde ve sıralandığında Türkiye'nin gelir üzerinden alınacak olan vergiler hakkında kapsamlı bir araştırma yapması ve vergi düzenlemesine gitmek istemesi gayet doğal karşılanmaktadır.

Ancak gelir vergisi uygulamasını hayata geçirmek sanıldığı kadar kolay olmamış ve ciddi uğraşlar sonucunda meydana gelmiştir. Bunun için de Türkiye'de gelir vergisi dediğimizde tarihe bir bakış atmamız gerekmektedir. Çünkü cumhuriyetle beraber birçok yeni kanun Türk insanının hayatına girse de bir gelir vergisi kanununun günlük hayata girmesi biraz daha vakit almıştır. Tam tarih vermek gerekirse Gelir Vergisi Kanunu 1949 yılında kabul edilmiştir ve 1950 yılında da yürürlüğe girmiştir (Resmi Gazete, 1949:758). Pekiyi son birkaç yüzyılda devletin ve maliyenin elde ettiği gelirlerde önemli bir paya hatta zirveye ulaşan gelir vergisi kalemi ülkemizde bu tarihe kadar uygulanmıyor muydu? Bu sorunun cevabına direkt olarak uygulanıyordu diyemeyebiliriz. Çünkü bu tarihe kadar gelir vergisi yerine

kazanç vergisi adında bir vergi uygulaması ülkemizde mevcuttu. Bazı düşünür, ekonomist ve tüccarlara göre gelir vergisinden önce uygulanmakta olan kazanç vergisi çok demode ve ülke ekonomisinin gerekliliklerini karşılayamayan, ekonomideki vergi potansiyelini tam olarak ortaya koyamayan bir vergi türüdür. Diğer bazı düşünür, ekonomist ve tüccarlar ise gelir vergisi uygulamasına ülkemizin dinamiklerine uymayan, ileriki tarihlerde kazanç vergisine kıyasla vergi hasılatının düşmesine neden olacak ve belirsizliklerle dolu bir vergi politikası olduğu yönünde eleştiriler getirmişlerdir.

2.1.2. 1948 Yılında İstanbul'da Yapılan Türkiye İktisat Kongresi'nde Gelir Vergisi

1948 yılında İstanbul'da düzenlenen II. Türkiye İktisat Kongresi, Gelir Vergisi Kanunu'nun en hararetle tartışıldığı ortam olma özelliğini taşımaktadır. Birçok farklı alandan katılan konuşmacılar, vergilemede yapılacak olan yeniliklerin artılarını ve eksilerini bu kongrede uzun uzadıya tartışmış ve daha iyi bir vergi uygulamasının sağlanması için görüş ve önerilerini sıralamışlardır. Bu görüş ve öneriler Gelir Vergisi Kanunu tasarısının hazırlanmasında ve bu tasarının gerçekleştirilmesinde yol gösterici olmuştur (Koraltürk, 2009:175).

2.1.2.1. 1949 Gelir Vergisi Hazırlık Çalışmaları: Görüş ve Öneriler

Türkiye'de ilk defa 1950 yılında uygulanma imkanı bulmuş olan gelir vergisi bir reform niteliği taşımakla birlikte, Gelir Vergisi Kanunu'nun kabul edilmiş sürecindeki tartışmalar da büyük önem arz etmektedir.

Bu tartışmalar, Türkiye'deki dönemin önemli düşünürlerinin, ekonomistlerinin ve tüccarlarının görüşleri çerçevesinde aktarılmaktadır. Bunlardan bazıları Ahmet Hamdi Başar, Tahir Atansay, Hüsnü Himmetoğlu, Aziz Balkanlı, Dr. Alfred Isaac, Dr. A. Memduh Yaşa, Nafiz Tekinkaya, Dr. Fritz Neumark, Tahsin Demiray gibi Türk iktisadi yaşamına yön vermiş olan kişilerdir. Bunların haricinde sanayi birlikleri, ticaret ve sanayi odaları ve tüccar dernekleri de tartışmalara katkı sağlamıştır. Bu tartışmaların en şiddetli olduğu dönemlerden biri olan 1948 yılı ve bu

yılda İstanbul'da yapılan Türkiye İktisat Kongresidir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2001: 269).

Özellikle 1948 Türkiye İktisat Kongresi'nde yapılan tartışmalar ve orada ortaya dökülen fikirler Gelir Vergisi Kanunu'nun ortaya çıkışında ve gelir vergisi uygulamasının kazanç vergisinin yerini almasında çok önemli olmuştur.

Türkiye'de gelir vergisi uygulamasına bizi götüren sebepler ve gelir vergisinin fayda sağlayıp sağlamayacağına dair görüşler de yine Türkiye İktisat Kongresi'nde tartışılan konuların başında gelir. Bu kongre sırasında ateşli tartışmalar, görüş ve öneriler Türkiye'nin ve Türk ekonomisinin geleceği için, yeni bir vergi politikasının ve uygulamasının doğuşu için, maliyenin vergi gelirleri ve mükelleflerin vergi ödemedeki durumlarını ölçmek için çok önemli olmuştur. Bu kongre sırasında yapılan tartışmalardan, görüş ve önerilerden yola çıkılarak oluşturulan Gelir Vergisi Kanunu ülke ekonomisi için yeni bir vergi uygulaması ve yeni bir ekonomik döneme adım atmamızın göstergesi olmuştur.

Etkileri uzun yıllar sonucunda ölçülecek olan bu yeni vergi uygulaması lehte ve aleyhte birçok tartışmaya sebep olmuştur. Bu tartışmalara dahil olan kişiler yukarıda da bahsettiğimiz üzere Türkiye'nin önde gelen düşünür, ekonomist ve tüccarlarından bazılarıdır. Ekonominin direkt olarak içinde olan bu kişilerin bu tartışmalara katılmış olması da Türkiye İktisat Kongresi'nde yapılan tartışmaların hararetini artıran ve yapılan bu tartışmaların yüzeysel olamayacağını bizlere gösteren birer kanıttır.

Şimdi tartışmalarda adı geçen şahısların ve 1948 tarihinde İstanbul'da yapılan Türkiye İktisat Kongresi'nde konuşmacı olarak yer alan kişi ve kurumların temsilcilerinin görüş ve önerileri ve gelir vergisinin avantajları ve dezavantajları üzerine yaptıkları konuşmalar daha da ayrıntıya girilerek verilecektir. Bu konuşmaların Türkiye maliye ve iktisat tarihine, Türk ekonomisine, Türk vergi sistemine etkileri ve katkıları yadsınamayacak kadar çoktur. Bu şahıslar ülkemizde uygulanacak olan bir verginin çıkışına destek olan ve adı geçen vergi uygulamasının çıkışında ve geliştirilmesinde etkili olan, bu verginin olumlu ve olumsuz yönleri üzerinde tartışarak daha iyi bir vergi uygulamasının devlete ve millete yansıtılmasını

sağlayan kişilerden bazılarıdır. Bu tartışmalar ekonominin olumlu yönde etkilenmesine, devletin ve maliyenin vergi gelirlerinin optimal şekilde artmasına ve mükelleflerin eşitlik, adalet, iktisadilik ve uygunluk ilkelerine göre vergilendirilmesine katkı sağlamak açısından kesinlikle önemlidir.

1948 tarihli Türkiye İktisat Kongresi'nde konuşmacı olarak yer alan ekonomist, düşünür ve tüccarlardan bazılarının görüş ve önerileri, aşağıda konuşma sıralarına göre verilmiştir¹.

2.1.2.2. Ahmet Hamdi Başar'ın Görüş ve Önerileri

Ahmet Hamdi Başar görüşlerini sunmaya başlarken İktisat Kongresi'nin üçüncü gündem maddesi olan iktisadi kalkınma ve istihsalin yani üretimin gelişmesi bakımından vergi reformu üzerinde duracağından bahsetmektedir. Bu vergi reformundan kasıt da kazanç vergisi ve muamele vergisinde yapılacak reformlardır.

Ahmet Hamdi Başar, vergi reformlarıyla ilgili görüş, öneri ve eleştirilerine başlamadan önce vergi reformunun tarihçesine ışık tutmak istemiştir. Ahmet Hamdi Başar'a göre ülkemizde vergi reformları özellikle Meşrutiyet'ten sonra başlamıştır. Meşrutiyet'ten sonra ortaya çıkan vergi reformunun dayandığı temel esaslar Fransız vergi sistemidir. Fransız vergi sisteminden esinlenilmesinin temel sebebi de Mekteb-i Mülkiye-i Şahane'den mezun olan genç maliye müfettişlerimizin staj için Fransa'ya gönderilmiş olmasıdır. Bu genç müfettişler Fransa'dan getirdikleri vergi sistemlerini ülkemize yeni adlar altında ve bazı değişikliklerle uygulamaya çalışmışlardır. Böylece modern vergi sistemlerine uygun olarak temettü, muamele, istihlak, arazi gibi yeni vergiler getirildi. Ancak her ne kadar geri bir vergi uygulaması olsa da en önemli vergi kalemi bu yıllarda yine aşardı. Bu yüzden de modern vergi teknikleri ülkemize tatbik edilirken geri bir vergi uygulaması olsa bile getirdiği gelir açısından vergi kalemleri içinde payı en çok olan aşar vergisini kaldırmaya cesaret edilememiştir (DPT, 2001: 269).

¹ Bu görüş ve öneriler Koraltürk, M. (2009). Yine Hayal Aleminde Uçuyorum / Ahmet Hamdi Başar'ın Hatıraları-2, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul ve Devlet Planlama Teşkilatı (1997). 1948 Türkiye İktisat Kongresi İstanbul 22-27 Kasım, Devlet Planlama Teşkilatı Yayın ve Temsil Dairesi Başkanlığı Yayın ve Basım Şube Müdürlüğü, Ankara kaynaklarından faydalanılarak hazırlanmıştır.

Aşarın kaldırılması ise Cumhuriyet'ten sonra olmuştur. 1924'ten sonra aşar vergisi kaldırılmıştır. Fransızların gelir vergisine benzer olarak kazanç vergisi adında yeni bir vergi uygulaması ortaya çıkmıştır. Ancak bizim gibi tarımsal üretimin sanayi ve hizmet sektörlerindeki üretime nazaran çok daha fazla olduğu bir ülkede aşar gibi bir verginin yerini doldurabilmek o kadar da kolay değildir tabii ki. Bu yüzden de çeşitli isimlerle yeni birçok vergi konmuştur. Bu vergiler bazen uygulama olanağı bulmuş bazense uygulanamamıştır. Bazıları değiştirilmiş, kaldırılmıştır ve devletin elde ettiği vergi gelir kaleminde en üst sırada yer alması beklenen kazanç vergisi yaşadığı değişimler ve tadillerle bir türlü istenileni veremeyip yamalı bohçaya dönmüştür. Ayrıca kazanç vergisindeki nispetlere getirilen sürekli zamlar da halk nazarında vergilerde belirsizliği artırmış, devlete olan güveni sarsmıştır. Ülkemizde vergi adaletsizliği, presnsipsizliği ve uygulamadaki haksızlıklar dikkate değer boyutlara ulaşarak kazanç vergisinin uygulanmasında dünyaya kötü bir örnek teşkil etmiştir (DPT, 2001: 269).

Kazanç vergisinin ülkemizde bu denli kötü uygulanmasının sebeplerine geçmeden önce vergi reformu ile elde etmek istediklerimize bir bakmak gerekmektedir. Bununla ilgili olarak Ahmet Hamdi Başar'ın Türkiye İktisat Kongresi'nde söylediği şu cümleler çokça önem taşımaktadır:

“Cumhuriyet'ten sonraki vergi reformunda başlıca prensipler kazanç ve muamele vergileridir. Kazanç vergisi, sermayeden ve hasılatan vergi almak şeklinde olan eski temettü vergisi ve aşar sistemi yerine kaim olacak yeni ve adil bir esastı. Tatbikatta bunun dayandığı şey beyanname usulü idi. Kazançların mükellefler tarafından maliyeye bildirilmesi ve bunun üzerinden müterakki nispetler altında vergi alınması kazanç vergisinin başlıca prensibini teşkil etmektedir. Muamele vergisinin prensibine gelince bu da makinenin ve ileri tekniğin doğurduğu fazla kıymetlerden devlet hissesi almak davasının bir tatbik şeklidir. Filhakika bu vergi ilk konduğu zaman muayyen bir beygir kuvvetinden üstün enerji kullanan imalathane ve fabrikalar için tatbik edilmiştir. Devletçilik bahsindeki tebliğimde de bahsettiğim gibi, inorganik enerji kullanılarak yapılan istihsal insan ve hayvan gibi organik enerji kullanılarak yapılan istihsale nazaran gittikçe yükselen bir fazla kıymet doğurur. İşte muamele vergisinin mevzuu bu fazla kıymettir” (Koraltürk, 2009: 175-176).

Buradan anladığımız husus kazanç vergisinin sermayeyi, işten ve emekten doğan kazancı vergilendirdiği, muamele vergisinin ise tekniğin ve inorganik enerjinin doğurduğu artı değeri vergilendirmesidir. Bu vergilendirme sistemi modern vergicilik anlayışına da uygun bir sistemdir.

Ahmet Hamdi Başar bu vergi sisteminin modern vergi yapısına uygun olduğunu kabul etmektedir ancak bu vergi sisteminin uygulanmasında sıkıntılar olduğunu söylemektedir. Bu sıkıntılardan birisi modern vergi sistemlerini ülkemize getiren kesimin ta kendisidir. Ahmet Hamdi Başar, bu kimseleri “*Avrupa’da biraz tahsil görmüş taklitçi, garba hayran ve Avrupa’da ne bulurlarsa bulsunlar tenkitsiz ve münakaşasız doğruluğunu hak bilerek kabul eden yarı münevverler*” olarak betimlemektedir. Bu kimseleri ülkeyi ve ülkenin gerçeklerini, dinamiklerini bilmemekle suçlamaktadır (Koraltürk, 2009:176).

Bu sıkıntılardan bir diğeri ise bizzat bu vergi sistemini tatbik edecek olan kimselerden kaynaklanmaktadır. Bunlar bürokrat maliyeci kesimdir. Her şekilde devletin vergi gelirlerini artırmak için çabalarlar ve vergi gelirlerini maksimuma çıkartabilmek için ellerinden geleni yaparlar. Burada sorun şu ki bu maliyeciler de ülkenin realitesini ve iç dinamiklerini bilmeden hareket eder ve devlete maksimum gelir sağlamak uğruna vergi kaynağını kurutma riskini göz ardı ederler.

Kazanç Vergisinin Başarısızlığı Hususunda Ahmet Hamid Başar’ın Ortaya Koyduğu Nedenler:

-Kapıkulu Devlet Modeli

Kapıkulu kelime anlamı olarak devlet kapısına bağlı olan insanları ifade etmektedir ve kapıkulu denilince akla belirli bir zümre gelmektedir. Bilindiği üzere Osmanlı döneminde iktidara ve devlet kapısına bağlı bulunan bir kesim vardı ve bu kesim kapıkulu olarak ifade edilirdi. Cumhuriyetten sonra ise kapıkulunun yerini memur ve muharip (savaşa katılmış kimse) kesim almıştır. Bu kesim de kapıkulu gibi iktidara ve devlete sınıksız bağlı, iktidarın çıkarlarıyla kendi çıkarlarını paralel tutan bir kesimdir ve devletin menfaatini ve devletin çıkarlarını çokça önemserler. Çünkü devletin menfaati ve çıkarları olmazsa kendi menfaat ve çıkarları da azalacak veya yok olacaktır. Dolayısıyla kanunlar özellikle de vergi kanunları uygulanırken de bu

kesim devletin menfaatlerinin çok üst seviyede olmasını ister. Dolaylı olarak da kendi menfaatlerini ve çıkarlarını da garanti altına almış olurlar. Osmanlı'daki kapıkulu ve cumhuriyet dönemindeki memur, muharip sınıf gibi devletin, hazinenin ve kendi çıkarlarının her şeyin üstünde olduğunu düşünen gruplar hemen hemen her ülkede varlık göstermişlerdir. Kuşku yok ki hemen hemen her ülkede bu tarz sınıflar memleketleri kontrol eder ve böylece o memleketlerde uygulanan kanun ve vergiler o sınıfların çıkarlarına uygun olarak sistemleştirilir (Koraltürk, 2009: 176).

Ahmet Hamdi Başar'ın modern vergi uygulamalarını başarısız kılan nedenlere değinirken bahsettiği kapıkulu devlet modeli, modern vergilerin uygulanma biçimini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin en önemlilerinden biri olduğu için vergi sistemlerinin adil, etkin bir şekilde yerine getirilmesini de sekteye uğratmaktadır. Çünkü kapıkulları için vergi, her şeyden önce sabit gelirlili olan bu insanların kendi maaşlarını garantiye alma şeklindedir. Devlet açısından düşündüğümüzde de buna hazine veya devlet menfaati karşılık gelir. Vergi memurlarının, halkı daima vergi kaçıran kesim olarak görmesi ve vergi borcundaki tartışmalarda inisiyatiflerini her zaman devlet lehine kullanmaları da bunun sonucudur. Cumhuriyetin ilk dönemlerinde vergi memurlarının jandarma eşliğinde vergi toplamaya gitmeleri, bu dönemlerde halkın korktuğu kişilerin başında vergi memurlarının gelmesi de modern vergi uygulamasının gereği gibi yerine getirilemediğinin göstergesidir. Ayrıca vergi memurlarının vergi mükellefleriyle anlaşarak hareket etmesi ve kendi kazançlarını artırıp devletin vergi gelirlerinin düşmesine neden olmaları da modern vergi uygulamasında yaşadığımız ciddi aksaklıkları çok açık bir biçimde göstermektedir.

Tüm bunların ardından Ahmet Hamdi Başar, kendine has üslubuyla modern vergi sistemlerinin demokrasisini tam olarak tamamlayamayan ülkelerde nasıl üzücü sonuçlar doğuracağına dikkat çekmiştir:

“Şu halde demokratik bünyeli memleketlere mahsus bir şey olan modern vergi, mutlakiyet rejimi içinde yaşamaya mahkum olan bir kapıkulu idaresi altında tek taraflı Hazine menfaati, şüphe ve güvensizlik prensipleri içinde, kendine göre garip ve hazin şekillere bürünerek tatbik olunur” (Koraltürk, 2009: 177).

Ahmet Hamdi Başar, bu vurucu sözlerin ardından bir ülkede modern vergilerin uygulanabilmesi için şu üç koşulun sağlanması gerektiğinden bahseder. “Bunlar:

- a) *Modern iktisadi bünye*
- b) *Vergi prensiplerinde ve tatbikatta memleketin şartlarına ve halkının mizacına göre gerekli değişiklikleri yapabilecek ve bunu tatbik edecek yetişmiş elemanların mevcudiyeti ve ilmi, mali zihniyetin hakim olması*
- c) *Demokratik hürriyetlerin mevcudiyetidir” (Koraltürk, 2009: 177).*

Şu ana kadar yazdıklarımız gösteriyor ki bizim ülkemizde cumhuriyet sonrası dönemde uygulanan vergi politikalarımıza baktığımızda bu üç şartın da sağlanamadığı açıktır. Hatta önceki vergi uygulamalarının yerine ikame edilmek istenen bu “modern” vergiler eski vergilerden daha yıkıcı ve daha etkinsiz bir hal almıştır. Ayrıca etkinsizliklere çözüm üretmek amacıyla yapılan birçok değişiklik de bu vergilerin uygulanmasını iyileştirmek bir yana daha da kötü duruma getirmiştir.

-Kazanç Vergilerinin Toplanması Çok Maliyetli Olması

Vergileme ilkelerinde Adam Smith’in üzerinde durduğu dört adet ilke vardır. Bunlar adalet, uygunluk, kesinlik ve iktisadiliktir. Adalet ilkesinden kasıt verginin adaletli bir şekilde ve çok kazananın çok, az kazananın az olacak şekilde alınmasıdır. Yatay adalet ve dikey adalet kavramları burada karşımıza çıkar. Bir vergi politikasının etkin uygulanıp uygulanmadığının en önemli göstergelerinden birisi de vergilemede adalet ilkesidir. Vergilemede adalet ilkesi düstur edinildiğinde vergilemede verim artar. Mükelleflerin devlete olan güvenleri artacağı için vergilerden kaçınma ve vergi kaçırma oranları düşer. Bir diğer ilke ise uygunluk ilkesidir. Bu ilkeye göre vergiler mükellefler için en uygun zamanda ve en uygun şekilde alınmalıdır. Bu şekilde mükelleflerin vergi ödeme bilinci ve isteği artacak ve devletin vergi kayıpları azalacaktır. Mükelleflerin kendilerine en uygun zamanda ve en uygun biçimde vergilerini ödeyebilmeleri demek vergilemede etkinliği artırmak demektir. Uygunluk ilkesinden sonraki ilke ise kesinlik ilkesidir. Kesinlik ilkesine göre bir verginin ne zaman tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil edileceği belli olmalıdır. Daha açık ifade etmek gerekirse vergilerin nasıl ve ne zaman alınacağı kanunlarda

açık bir şekilde belirtilmiş olmalıdır (Susam, 2016:236). Eğer bu şekilde olursa mükellefler önlerini daha rahat görebilecek ve gelecek planlarını daha rahat yapabileceklerdir. Ancak bunun tersi olduğu düşünüldüğünde mükelleflerin devlete olan güvenleri azalacak ve belirsizliklerin hakim olduğu, kesinliğin söz konusu olmadığı durumlarda mükellefler vergilerini ödeme eğilimi ya hiç göstermeyecek ya da olması gerekenden daha az göstereceklerdir. Son ilke ve Ahmet Hamdi Başar'ın ülkemizde modern vergi uygulamasının başarısızlığının nedenlerinden biri olarak gördüğü ilke ise iktisadilik ilkesidir. İktisadilik ilkesine göre devletin uyguladığı vergi politikaları mükelleflerin yatırım kararlarını, tüketimlerini ve olağan harcamalarını olumsuz yönde etkilememelidir. Yani bir mükellef vergi öncesi karar verdiği yatırımı, harcamayı, tüketimi vergi sonrası da yapabilmelidir. Tabii ki ekonomideki konjoktüre göre bazı durumlarda tüketim harcamalarının kısılması için ek vergiler ve saire getirilebilir ama bu durum anlatmak istediğimiz olayın dışındadır. Burada önemli olan husus özellikle mükelleflerin ve yatırımcıların yatırım ve tüketim kararlarını etkilemeyecek şekilde vergi politikaları uygulamak ve bu vergi politikalarını yürürlüğe koymaktır. Böylece ekonomide daralmalar ve küçülmeler meydana gelmeden, yatırımların düşüp işsizliğin artmasına fırsat vermeden yeni vergi politikaları veya vergisel değişiklikler uygulamaya sokulabilir. Bunun dışında iktisadilik ilkesinin bahsetmek istediği önemli konulardan biri de devletin vergi toplama maliyetleri ile vergi hasılatı arasında ilişkidir. Bir devlet uygulamaya koyduğu vergiyi en az masrafla tahsil etmelidir. Yani vergi toplama maliyetleri minimum düzeyde olmalıdır. Bir başka deyişle toplanan vergilerin toplam tutarı ile o vergi toplanırken ortaya çıkan maliyet arasındaki fark en üst düzeyde olacak şekilde vergi toplanmalıdır. Aksi durumlarda yani vergi hasılatının vergi toplama maliyetlerinin altında kaldığı ya da vergi hasılatının vergi toplama maliyetleriyle başa baş olduğu noktalarda o vergiyi toplamak aşırı derecede mantıksızdır ve kaynak israfına sebep olmaktadır. Ayrıca vergi hasılatının vergi toplama maliyetlerinden biraz daha yüksek olabileceği durumlarda da o verginin alınması abes olacaktır. Çünkü bir vergi konulurken o vergiden maksimum gelir elde etme amacı güdülmelidir. Yani Ahmet Hamdi Başar'ın da demek istediği gibi atılan taş ürkütülen kurbağaya değmelidir. Ahmet Hamdi Başar, kazanç vergisinin iktisadilik ilkesine uygun olup olmadığına dair çarpıcı açıklamalar yapmıştır:

“Bugün Türkiye’de kazanç ve muamale vergilerinin iktisadi ve mali hayatı ne derecede çöküntülere maruz bıraktığı meydandadır. Buna mukabil bu vergilerle hazinenin elde ettiği hakiki hasılat o kadar azdır ki, insan bu ufacak hayır için neden bu kadar kurbağanın ürkütüldüğünü hayretle sormaktan kendini alamaz. Kazanç ve muamele vergilerinde devletin ve amme teşekküllerinin doğrudan doğruya veya dolayısıyla ödedikleri tenzil edilirse, geri kalacak hakiki hasılatın bütün vergi gelirlerimizin yüzde onunu bile teşkil etmediğini görürüz. Fakat bunu tahsil etmek için devletin iktisadi hayata vurduğu büyük darbeler dolayısıyla diğer vergi gelirlerinde hasıl olan ziyanlardan ve halkın vergi ahlakını bozmaktan ve diğer birçok zararlardan sarfınazar devlet aşağı yukarı aldığı kadarını sarf etmektedir. Bu realite karşısında bütçelerden mesela yüzde 10 tasarruf yapmak sayesinde modern diye içimize sokulan fakat Türkiye’nin modern ekonomik bünyeye ulaşması imkanına set çeken bu vergileri tamamen kaldırmayı teklif etmek belki en doğru yol olacaktır” (Koraltürk, 2009: 177-178).

-Kazanç Vergisi Uygulamasında Sürekli Hale Gelen Değişiklikler ve İstikrarsızlıklar

Türkiye’de özellikle aşar vergisinin lağvedilmesinden sonra vergi politikası anlamında bir istikrar sağlanamamıştır. Cumhuriyetten beri yapılmaya çalışılan ama bir türlü başarı sağlanamayan bir vergi reformunun da istikrarsızlıklar içinde oluşmasını beklemek mantıksızdır. Sürekli olarak sistemi, uygulama şekli, oranları değişen ve bu nedenlerden ötürü istikrarsızlıklar abidesine dönüşen bir vergi reformunun istenileni verememesi ve başarısızlıkla sonuçlanması hiç de şaşırtıcı olmasa gerektir. Ahmet Hamdi Başar, vergi reformunda yaşanan bu olumsuzlukları Atatürk’le yaptığı büyük yurt seyahatine Atatürk’ün iktisat müşaviri olarak katıldığında kendisine bizzat söylemiştir. Bunlara ek olarak vergi hasılatımızın halkın ödeyebileceğinden çok az olduğundan lakin vergi reformunda Fransa’nın taklit edilmesinden dolayı ülkedeki vergi kapasitesinin tahribe uğradığından ve ülkenin geleceği için ve ekonominin, vergi politikalarının istikrara kavuşabilmesi için modern olarak nitelendirilen vergilerin hepsinin değiştirilmesini önermiştir. Atatürk de Ahmet Hamdi Başar’ın görüşlerini dikkatle dinlemiş ve ondan bu konuda bir rapor hazırlamasını istemiştir. Ahmet Hamdi Başar, bununla ilgili kapsamlı bir rapor hazırlamış ancak Atatürk’e bu raporu sunamamıştır. Raporu sunamamış olmasına rağmen fikirlerini kitaplar ve makaleler yazarak dile getirmeye devam

etmiş ve vergi reformundaki mücadelesine bu şekilde devam etmiştir (Koraltürk, 2009: 178).

-Kazanç Vergisinin Ülkenin Vergi Kapasitesini Tam Olarak Yansıtamaması

Radikal tekliflerin adamı Ahmet Hamdi Başar, dolaylı olmayan vergilerin hepsinin kaldırılabilceği gibi uç bir fikri ortaya atmıştır. Ancak burada kastettiği dolaylı olmayan vergilerin etkinsiz ve ekonomi için zararlı olmasından ileri gelen bir durumdur. Bildiğiniz üzere bir vergi esnek olmalıdır ve milli gelirdeki değişimlere ayak uydurabilmelidir. Adolph Wagner, vergilemede esneklik ilkesini “Vergileme, mali ihtiyaçlardaki değişimlere uyabilecek ve diğer finansman kaynaklarından karşılanamayan masraf açığını kapatabilecek unsurları kapsamalıdır” şeklinde tanımlamıştır.

Esneklik; iki değişkende meydana gelen yüzde değişimler arasındaki oran veya duyarlılık derecesi olarak ifade edilmektedir (Dinler, 2010: 60). Bu tanımdan yola çıkılarak vergi gelirlerinin esnekliği; vergi gelirlerinde yüzde değişimin, gayrisafi yurtiçi hasıla (GSYH)’da yüzde değişime oranı olarak tanımlanabilir.

Vergi gelirlerinin esneklik değeri “1”den büyük olduğunda konjonktürün canlanma dönemlerinde daha yüksek gelir sağlanmakta, gerileme dönemlerinde ise tam tersi bir durum yaşanmaktadır (Turhan, 1998: 282).

İşte bu bilgiler ışığında bakıldığında Ahmet Hamdi Başar’ın yakındığı durum da vergi sistemimizin esnek olmadığı ve vergi kapasitemizi tam olarak yansıtmadığı şeklindedir. Ahmet Hamdi Başar 1948 İktisat Kongresi’nde bu görüşleri savunurken dolaylı olmayan vergilerin o dönem için 44 milyon lira olduğunu ve bütçemizin de yaklaşık dörtte birine tekabül ettiğini de belirtmiştir. Tüm bunlara rağmen uygulanan vergi politikası etkinsizdir. Aslında dolaylı vergilerin dolaysız vergilere nazaran daha az olduğu bir ekonomi tüm ülkelere tercih edilebilecek bir ekonomidir. Ahmet Hamdi Başar da bunu kabul eder. Ancak ülkemizde uygulanan vergi politikalarının etkin bir şekilde uygulanmadığından şikayet eder. Yani vergi reformuyla beraber daha etkin bir vergi sistemi ve vergi kapasitesini daha iyi yansıtan bir vergi uygulaması getirilmesi lazımdır. Ahmet Hamdi Başar ise bunun pek mümkün

olamayacağını söyler. Gereğesi ise ülkemize gelen her yeni vergi politikasının eskisini arattığı ve halkı bezdirip kaynağı kurutma riskine neden olmasıdır. Yeni bir vergi halkı, mükellefler kısacası herkesi tedirgin etmektedir. Aşar kaldırıldıktan sonra sevinmesi gereken milletimizin, kazanç vergisi ile beraber aşarı arar hale geldiğini ve şimdi de gelir vergisi reformu ile halkımızın kazanç vergisini arar hale geleceğini bu yüzden de yeni bir gelir vergisi yerine kazanç vergisinin revize edilmesinin en mantıklı gözükten yol olduğunu ifade etmiştir (DPT, 2001:272-273).

-Kazanç Vergisinin Bir Yenilik Getirememesi

Ahmet Hamdi Başar, kazanç vergisinin ve muamele vergisinin bir yenilik getirmediğini ve eskiden uygulanan vergi uygulamalarının bir tekrarına dönüştüğünü şu sözlerle ifade etmektedir:

“Kazanç Vergisi, dönmüş dolaşmış eski temettü vergisi haline gelmiş, muamele vergisi de adeta sanayi üzerine konan bir aşar halini almıştır” (Koraltürk, 2009: 179).

Buradan anlaşılacağı üzere yenilik getirmeyen bir vergi uygulamasından bahsedilmektedir ve bu vergi uygulaması mükellef, halk ve idareciler tarafından sevilmeven eski tarz vergi uygulamalarına dönmüşse burada bir sorun olduğu çıkarımı yapılabilmektedir.

-Kazanç Vergisinin Tabana Yayılammaması

Vergi politikalarında devlet, mükellef ve ekonomiler için en önemli unsurlardan biri de verginin tabana yayılabilmesidir. Vergi ne kadar çok farklı kimseden ve ne kadar çok kesimden alınabiliyorsa o kadar tabanı geniş tutulmuş demektir. Verginin tabana geniş olarak yayıldığı ülkeler genelde belli bir ekonomik seviyeye ulaşmış ve vergi sistemlerini de belli bir düzeyde olgunlaştırmış ülkelerdir. Verginin tabana yayılmadığı ve verginin dar bir kesimden alınabildiği ülkeler ise tahmin edilebildiği gibi ekonomik gelişimi geri kalmış ve vergi sistemlerini de belli bir düzeye ulaştıramamış ülkelerdir. Bu ülkelerde vergi politikalarında da istikrar sağlanması pek mümkün değildir. Ayrıca bu ülkelerde vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi durumlar da sıklıkla görülmektedir. Verginin tabana yayılmadığı

ülkelerde gelir vergisi genellikle stopaj usulüne tabi olan kesimden alınabilmektedir. Diğer kesimler ise vergi ödemekten kaçınır veya vergilerini kaçırlar (DPT, 2001. 273).

Kazanç vergisinin de tabana yayılamayan yapısı Ahmet Hamdi Başar tarafından bu verginin en çok eleştirilen yönlerinden birini oluşturmaktadır. Bahsettiğimiz dönemde Ahmet Hamdi Başar'ın İktisat Kongresi'nde verdiği rakamlar bunu bize göstermektedir:

“Kazanç Vergisinin 8000 küsur beyannameli mükelleften alınan kısmı ezicidir, modern ticaretin ve ekonomik hayatın kurulmasına düşmandır; bunların hepsinden sarfi nazar nihayet 500000 mükelleften sadece 8000'i hakkında tatbik olunuyor. Binaenaleyh bu küçük parçaya bakarak bunu gelirler ve kazançlar üzerine modern vergicilik usulleri ve zihniyetleriyle konmuş bir vergi olarak telakki edemeyiz. Bu daha ziyade devlet memurlarından, muntazam işletmelerde çalışan işçilerden alınan ücret vergisiyle birkaç yüz bin mükelleften alınan maktu temettü vergisinden başka bir şey değildir. Yani cumhuriyetten sonra geri bularak lağvettiğimiz temettü vergisi isim değiştirerek, daha çok zarar vererek yaşamaktadır” (Koraltürk, 2009:179).

Kısacası Kazanç vergisi çok dar bir kesimden alınmakta ve vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi durumlar da çok sık yaşanmaktadır. Bu da devletin maddi gelir kaybına uğramasına ve ekonomideki düzenin, vergi istikrarının bozulmasına neden olmaktadır.

Kazanç vergisi, yukarıda defalarca bahsettiğimiz üzere Fransa'dan alınmıştır. Kazanç vergisinin başarısızlığında ülkemizde uygulandığı şekil, mükellef ve vergi memurlarının anlayışlarındaki farklılıklar önemli bir yer tutmaktadır. Yani ülkemizin dinamikleriyle uyumlu olmayan bir vergi sistemiyle karşı karşıya olduğumuzu söylersek yanlış olmaz (Koraltürk, 2009: 181).

Gelir vergisi ise daha çok Alman, Amerikan ve İngiliz vergi sistemine dayanmaktadır. Ancak burada yanlış olan şey vergi reformlarının hangi ülkeden alındığı değil uygulanış biçimidir. Yani kazanç vergisinin başarısızlığını sadece Fransız vergi sisteminin geri kalmışlığına veya o ülkenin vergi sistemine bağlamak son derece yanlıştır. Yani hangi ülkenin vergi sistemi ileriye o ülkenin vergi

sistemini almamız ülkemiz ekonomisine ve devlete bir katkı sağlayacak diye garantisini yoktur.

Gelir vergisi gerekçesi ise tamamen kazanç vergisinin ve Fransız vergi sisteminin geri kalmışlığına bağlanarak hazinenin yeterince gelir elde edememesi olarak belirtilmiştir. Ancak gelir vergisiyle direkt olarak hazine menfaati amaçlandığında da belirli sıkıntılar doğmaktadır. Bunlardan en önemlisi maliye müfettişlerinin sayısında gidilecek bir artış ve bu artışla birlikte bu müfettişlere ödenecek maaşların devletin kasasından gidecek olmasıdır. Ayrıca herkesin devlet ve maliye müfettişleri nazarında birer vergi kaçakçısı gibi görülecek olması ve bu sebeplerden ötürü de vergi kaçakçılığının artarak ekonomide bütçe açığının, mali zorlukların ve yeni reform arayışlarının devam edecek olmasıdır. Bunlarla beraber kapıkulu devlet modelinin devam etmesi de yeni bir vergi uygulamasının başarısızlıkla sonuçlanmasına neden olacak faktörlerdendir.

Ahmet Hamdi Başar'ın tüm bu söyledikleri baz alındığında gelir vergisi uygulamasının bütün bu müstakbel sıkıntıları mevcutken böyle bir reform yapmak yerine kazanç vergisi üzerinde düzenlemeler yapılarak uygulamada daha iyi olacak bir şekilde yeni düzenlemeler yapmak daha mantıklı gibi görünmektedir. Ya da gelir vergisi ile beraber mükelleflerden daha fazla vergi alınacaksa bu kazanç vergisindeki oranlar artırılarak da yapılabilir. Yani halkın alışmış olduğu bir vergi sistemi uygulaması devam ettirilmelidir.

Ahmet Hamdi Başar, sedüler-üniter gelir vergisine de ışık tutmaktadır; kazanç vergisinde her gelir doğduğu yerde ve ayrı ayrı tarife ve esaslar altında vergilenmektedir. Gelir vergisinde ise bütün kazançlar toplanarak hepsi tek bir tarife altında vergiye tabi tutulmaktadır. Bu durumda kazanç vergisi sedüler, gelir vergisi ise üniter vergi tarzındadır. Bundan anlaşılacağı üzere kazanç vergisi de uygulama şekliyle olmasa da prensip bakımından gelir vergisidir. Yani modern vergicilik sisteminde kazanç vergisi ve gelir vergisi diye iki sistem yoktur, gelir vergisinin iki ayrı tarzı vardır (DPT, 2001: 276).

Ahmet Hamdi Başar'a göre muamele vergisi tamamen kaldırılmalıdır. Çünkü muamele vergisi inorganik enerjinin yarattığı fazla kıymeti vergilendirmek için

konulmuştur. Bunun haricinde ithal malların tamamlayıcı gümrük resimleri şeklinde konulmuştur. Bu vergi dolayısıyla fabrikalarda makineler sökülerek yerine insan gücü kullanılmıştır. Toplu fabrikasyon işleri yerine adeta esnaf işletmeciliğine dönülmüştür. Bu durum makineleşmeye set çekerek ülke ekonomisinin büyümesini engellemiş hatta ekonomik gerilemeye neden olmuştur. Yani muamele vergisi, ülkede sanayinin büyümesini ve ileri teknoloji kullanımını fena halde baltalamıştır. Muamele vergisi, adeta sanayi üzerine konan bir aşar vergisi olmuştur. Reformlar yapılırken bu muamele vergisinin de toptan kaldırılması ülke ekonomisi ve sanayisi için en isabetli karar olacaktır. Muamele vergisinin kaldırılmasından doğan açık da kazanç vergisi reformundan elde edilecek fazla ile telafi edilecektir (Koraltürk, 2009: 182).

Ahmet Hamdi Başar'ın vergi reformu ile ilgili görüşleri Türk iktisadiyat hayatı ve devletimiz için çok önemli olsa da bazı görüşleri fazla iyimser bulunabilmektedir. Özellikle yeni gelir vergisi ile ekonominin kazanacağı faydaların kazanç vergisinde meydana gelecek reformların sağlayacağı faydalardan daha az olacağını ve bu nedenle de yeni bir gelir vergisi yerine mevcut olan kazanç vergisinin iyileştirilmesine yönelik devlet hamleleri yapılmasını önermektedir.

Ahmet Hamdi Başar'ın üstünde önemle durduğu diğer mevzu da bu vergilerin uygulanış biçimidir. Vergi kanunlarının, vergi sistemlerinin, tarzlarının veya uygulamalarının hangi ülkeden geldiği önemli değildir. Önemli olan bu vergilerin uygulanış biçimi ve ülke dinamikleriyle uyumlu olmasıdır. İster Fransa'dan ister Amerika'dan isterse de Almanya veya İngiltere'den alınmış olsun bir vergi sisteminde en mühim unsurlar bunlardır. Ahmet Hamdi Başar kazanç vergisini eleştirirken kazanç vergisinin ülkemize uyarlanmasında etkili olan Fransız vergi sistemini eleştirmemiştir. Ahmet Hamdi Başar, bu verginin uygulanış biçimini ve ülkemizin ekonomik dinamiklerine uyumlu olmadığından bahsetmiş ve dert yanmıştır. Bunda da ülkemizde çok sık karşılaşılan kapıkulu devlet memuru modeli olmasını, kazanç vergisinin tahsilatındaki maliyetlerin gereğinden çok daha fazla olmasını, kazanç vergisinde sürekli hale gelen değişimler ve bu değişimlerin getirmiş olduğu istikrarsızlıkları, kazanç vergisinin ülkemizin vergi kapasitesini tam olarak

yansıtamamasını, kazanç vergisinin ülke ekonomisine ve vergi sistemimize bir yenilik getirememesini ve verginin tabana yayılamamasını örnek göstermiştir.

Kısacası Ahmet Hamdi Başar'a göre ülkemizdeki vergi sistemlerinin niteliğinde ve prensibinde aslında çok da sıkıntı yoktur. Özellikle kazanç vergisinde yapılacak birkaç reform ile vergi sistemimizdeki aksaklıklar giderilebilir ve ekonomimiz ve devletimiz açısından önemli faydalar sağlanabilir. Bunların yanında mükelleflerimizin üzerindeki gereksiz vergi yükü de kaldırılabilir. Ancak bu vergilerin uygulanmasında ciddi sıkıntılar vardır. Bizim ülkemizin dinamiklerine uymayan ve ülkemizce uygulanmasında sıkıntı yaşanan vergi uygulamaları asıl problemi teşkil etmektedir. Bu vergiyi koyan ve uygulayan devlet, uygulanmasında ve denetiminde önemli rolü olan vergi memurları ve müfettişleri ve en nihayetinde tabii ki mükellefler bahsettiğimiz bu vergi sistemlerinin uygulanmasında sıkıntı çıkaran unsurlardır. Bir vergi sisteminde böyle sıkıntıların olmaması için o verginin ülkenin dinamiklerine, ekonomik yapısına uygun olması ve uygulanma biçiminde de aşırılığa, yanlışlığa veya yolsuzluklara düşülmemiş olması gerekmektedir. Bu durumlar olmadığı takdirde o vergi ülke ekonomisine, devlete ve vergiyi ödeyen mükellef ve halka fayda sağlayacaktır.

Ahmet Hamdi Başar'ın görüşlerini özetlemek gerekirse gelir vergisi düzenlemesini desteklemediğini ve bu düzenlemeye karşı olduğunu gönül rahatlığıyla söyleyebiliriz. Gelir vergisi uygulamasından ziyade milletin ve mükellefin alışık olduğu kazanç vergisinin bazı eklemelerle ve düzeltmelerle devam ettirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Bunları söylerken yani kazanç vergisinin bazı eklentilerle beraber devam etmesi gerektiğinden bahsederken haliyle kazanç vergisinin birçok olumsuz yanına da değindiğini görmezden gelemeyiz. Ahmet Hamdi Başar'ın aslında iki vergi türünü de tam olarak savunmadığını ancak gelir vergisi uygulamasına nazaran kazanç vergisini daha etkin, verimli, ekonomiye faydalı, mükellefin yararına gördüğünü söyleyebiliriz. Bunların haricinde kazanç vergisinin ülkemizde etkin ve verimli bir şekilde uygulanmadığını da itiraf etmektedir. Ahmet Hamdi Başar'ın burada kazanç vergisini savunmasının en önemli nedenlerinden biri de kazanç vergisinin kötünün iyisi olmasıdır. Yani halkın ve mükellefin hiç bilmediği ve bilmediğinden ötürü de tedirginlikle yaklaştığı bir gelir

vergisinden ziyade en azından halkın ve mükellefin alışkın olduğu bir vergi türünün yani kazanç vergisinin uygulamada devam etmesi gerektiğini savunmaktadır.

Aslında verginin türünde bir problem yok ancak uygulanmasında sorunlar vardır ve Ahmet Hamdi Başar'a göre bu durum yeni bir gelir vergisi ile de çözülmeyecektir. Yani bu vergi uygulaması mükellefi de devleti de memnun etmeyecek, ekonomiye zarardan başka bir şey getirmeyecektir. Devlet vergilemede yenilik adı altında vergi oranlarını yükselterek mükelleflerden haksız yere daha fazla vergi almaya çalışacak ve artan vergi oranları ile birlikte devletin vergi hasılatını da artırmayı hedefleyecektir. Böylece devlet, vergi düzenlemesiyle beraber devletin vergi gelirlerinde önemli düzeyde bir artış olduğu imajını çizecektir.

Ahmet Hamdi Başar'ın gelir vergisine tamamen karşı olduğunu ve birçok açıdan da bu vergi düzenlemesinin ülke ekonomisi için felakete neden olacağına dair görüşlerini ayrıntılarıyla yazmış bulunmaktayız. Ancak 1948 İstanbul İktisat Kongresi'nde gelir vergisi uygulamasına Ahmet Hamdi Başar kadar karşı olmayan, bu yeni vergi türüne karşı daha ılımlı hatta bu vergiye taraftar olan kesimler de vardır. Bunlar da kazanç vergisinin eskimiş bir vergi olduğunu, artık halkın, mükellefin, devletin ve ekonominin gerekliliklerine ayak uyduramadığı görüşünü savunan ve bu yüzden de kazanç vergisinin kaldırılıp yerine gelir vergisi uygulamasının getirilmesini yani bir vergi reformu yapılmasının zaruri bir ihtiyaç olduğunu söyleyen kesimdir. Bu kesimin en önemli figürlerinden biri de İstanbul Üniversitesi iktisat profesörlerinden olan ve aynı üniversitede birçok yerli ve yabancı, alanında uzman akademisyenlerle çalışma yapan Prof. Dr. İsmet Alkan'dır.

2.1.2.3. Prof. Dr. İsmet Alkan'ın Görüş ve Önerileri

Prof. Dr. İsmet Alkan, 1948 yılında İstanbul'da düzenlenen İktisat Kongresi'nde gelir vergisine taraftar olan kitleden sadece birisidir. Gelir vergisi gibi bir uygulamanın ülkemizde uygulanacak olma ihtimali onu çok mutlu etmiştir. Ancak bu verginin iyi tartışılıp, düşünülmesi ve en ince ayrıntısına kadar da tetkik edilmesini savunur. Ancak böyle yapıldığında bu verginin başarıya ulaşma ihtimali olduğundan söz eder. İsmet Alkan, gelir vergisi ile görüşlerini açıklarken bu vergiye taraftar olduğunu gizlemez ancak vergiye taraftar olmayanların da görüşlerinin alınıp

değerlendirilmesini çok gerekli bulmaktadır. Çünkü gelir vergisi dediğimiz vergi türü çok kapsamlı ve ayrıntıları çok fazla olan bir vergi türüdür. Bu bakımdan ekonomiden siyasete, tacirlerden esnaf birliklerine kadar herkesin görüşlerinin alınıp bir elekten geçirilmesi çok önemlidir. Bu durumu İsmet Alkan, 1948 yılında İstanbul İktisat Kongresi'nde yaptığı konuşmada şu sözlerle ifade etmiştir:

“Her ne kadar biz, şahsen kendi görüş ve düşüncümüzün muhassalası olan kanaatlerle, gelir vergisinin memleketimizde de tatbikini arzu edenler ve faydalı bulanlar arasında bulunuyorsak da fikir ve ilim hayatının prensip ve kaidelerine tam manasıyla riayetkar ve hürmetkar kalarak, mevzuun her cepheden müzakereye açık ve münakaşa edilerek, beliren, ilmi ve mantıki oldukları için de ekseriyetin tasvibine mazhar olacak fikir ve kanaatlerin meydana çıkmasını da aynı derecede isteyenlerdeniz. İşte bu inançla bu konu üzerindeki mütalaalarımızı önünüze sereceğiz” (Koraltürk, 2009:188).

İsmet Alkan, bu sözlerinin ardından gelir vergisinin yurdumuza tatbik olduğunda elde edilecek faydalarını sıralamak ve bunları sıralarken de ortaya çıkabilecek önemli noktalara değinmek istemiştir. Yani İsmet Alkan'ın tebliğinin ana konusu gelir vergisinin yurdumuza ve ülke ekonomisine sağlayacağı katkılar üzerine olmuştur.

İsmet Alkan, gelir vergisinin ülke ekonomisine, mükelleflere ve devlete olan faydalarına değinmeden önce gelir vergisi uygulaması gibi her yeni hareketin, uygulamanın, büyük değişimlerin iyi veya kötü, sakıncalı ya da faydalı tarafları olduğunu kabul etmemizi ister. Yani İsmet Alkan burada tam anlamıyla faydalı ve içinde hiçbir kusur bulundurmeyen bir girişimin, hareketin veya yeniliğin mevcudiyetinin imkansızlığından bahsetmektedir. Bundan dolayı da gelir vergisinin uygulanmasında özellikle ilk zamanlarda çeşitli zorluklarla karşılaşılması şaşılacak bir durum olmamalıdır (DPT, 2001: 278). Çünkü yeni bir vergi uygulaması ile toplumda ve ekonomik hayatta çeşitli zorlukların görülme ihtimali çok yüksektir. Bu vergi uygulamasına devlet organlarının alışma süreci, halkın bu vergi uygulamasına uyum sağlama aşaması belli bir müddet alabilmektedir. Bu müddet içinde de çeşitli zorluklar, aksaklıklar olması gayet olağandır. Ancak bu zorlukların yanında gelir vergisinin birçok avantajının bulunduğu da yadsınamaz bir gerçektir. Her girişimde, işte veya yenilikte özellikle de vergi gibi halkı, devleti, ekonomiyi direkt olarak

etkileyebilecek hususlarda tabii ki çeşitli zorlukların, olumsuzlukların, beyinlerde yer etmiş önyargıların olduğu su götürmez bir gerçektir. Lakin bu zorlukların yanında faydaların da olduğunu bilip derhal harekete girişmek, güçlüklerin tedbirlerini alabilmek ve ortaya çıkabilecek olumsuzlukları ortadan kaldırmak lazım gelmektedir. Bu prensipler doğrultusunda gelir vergisi uygulamasına bir an önce başlamak gerekmektedir aksi takdirde bu vergi reformu meselesi sürekli karşımıza çıkacak ve bu tartışmalar her daim devam edecektir.

Bu verginin olumsuz sonuçları da doğurabilme ihtimali vardır ancak beklenen ve umulan faydaları da çoktur. Bu yüzden reform yapılacak alandaki aksaklıklar giderilerek, olumsuz durumlar halledilerek yeni vergi sistemine hazırlıklar tamamlanmalıdır. Vergi reformuna başlayabilmek de ekonomimiz için çok önemlidir ve zorluklar mümkün olduğunca giderilmeli, bazı olumsuz durumlarla karşılaşılabilir bile devletin, gelir vergisi uygulamasına bir an önce geçmesi gerekmektedir. Bu durumu İsmet Alkan tek cümleyle çok güzel bir şekilde özetlemiştir:

“Takdir buyurulacaktır ki, ilaç da içilirken acı olabilir fakat onu içmeye başlamış olmak mevcut hastalığı tedavi etmek demektir” (Koraltürk, 2009: 185).

Prof. Dr. İsmet Alkan, gelir vergisi rejimine geçişle sağlanacak faydaların belli başlı olanlarını ekonomimizin genel yapısını, gerekliliklerini, makul ve mantıklı bir şekilde aşağıdaki gibi sıralamıştır (Koraltürk, 2009:185):

1-Vergi rejimimizde bir yenilik yaratması

Vergi rejiminde bir inkılap ihtiyacı hasıl olduğundan ve mevcut verginin yani kazanç vergisinin uygulanmasında yaşanan problemler ve ekonominin gereksinimlerine tam olarak cevap verememesi dolayısıyla yeni bir vergi türüne gereksinim duyulmaktadır. Bu gereksinim gelir vergisi düzenlemesiyle nihayete kavuşacaktır. Bu verginin memleketimiz ve ülke ekonomisi için ciddi faydaları ve önemi olacaktır.

2-Vergi tahsisinde adaletin sağlanması

Kazanç vergisi uygulamasında en çok şikayet edilen noktalardan biri olan vergilerin toplanmasında adaletin sağlanamaması olmuştur. Gelir vergisi

uygulamasıyla beraber vergide adalet ilkesi yerine getirilecek ve vergi tahsisinde önemli ilkelerden biri olan adil vergilendirme konusuna çözüm üretilmiş olacaktır. Gelir vergisi ile birlikte az kazananadan az, çok kazananadan çok vergi alınarak kazanç vergisi uygulamasında sorun teşkil eden adaletsizlik ve haksızlıklar son bulmuş olacaktır. Bunun da önemi ülke halkı, devlet ve Türk ekonomisi için çok çok büyüktür.

3-Devletin gelirlerinin artmasına olanak tanınması

Gelir vergisinin kendi içinde barındırdığı özellikler sayesinde devletin vergi gelirlerini artıracığı ve ekonominin canlanmasına olanak tanıyacağı düşünülmektedir.

4-Vergi kaçakçılığı gibi devlete ve millete ekonomik açıdan zarar veren durumlara engel olması

Bir verginin, vergi kaçakçılığına mani olmaya imkan vermesi ekonomi için ve vergi sistemleri için üst düzeyde aranan ve arzulanan bir durumdur. Gelir vergisi de vergi kaçakçılığının önlenmesini vaat etmesi açısından devlet ve ülke ekonomisi adına çok önemli bir gelişmedir.

5-Tüccar ve mükelleflerin daha açık ve şeffaf olmasına imkan vermesi ve hesaplarını daha iyi tutabilmelerini sağlaması

Esnaf, tüccar ve iş adamlarının işyerlerinde defter tutma, işlemlerini kayıt altına alma gibi hareketleri ilk başta kendilerine daha sonra da devlete fayda sağlayacak bir konudur. İşletmeler tuttukları defterler sayesinde işyerlerinde ne tür işlemler yaptıklarını, alım-satımlarını gün be gün kayıt altına alabileceklerdir. Böylece ileride oluşabilecek herhangi bir olumsuz durumda kayıtlarını beyan ederek kendilerini daha net açıklayabilme olanağına kavuşmuş olacaklardır. Bir esnaf, tüccar, iş adamı veya işletmeci için bunların önemi çok fazladır. Bu faydalar zamanla anlaşılacaktır. Çünkü bir inkılap yapıldığında halk tarafından ilk bakışta olumsuz gibi görünebilir ancak daha sonradan değeri fazlasıyla anlaşılacaktır. Bazı ülkelerde de aynen böyle olmuştur. İlk zamanlarda defter tutma ve hesabını bilmeye karşı oluşan önyargı zamanla kırılmış ve bu uygulamaların yarattığı mühim faydalar

görülmüştür. Ülkemizde de böyle bir durumun olacağına kuşku yoktur. Genellikle insanlar, gelenek-göreneklerini, alışkanlıklarını kolay kolay terk edememektedirler ancak iş adamlarının, tüccarların, esnafın bu uygulamadan sağladıkları faydaları gördükten sonra gelir vergisine cephe almaları ve hesap tutma, belgeleri kayıt altına alma gibi durumlara itiraz etmeleri beklenmemektedir. Yani gelir vergisi uygulaması ve uygulamanın içeriği zamanla daha iyi anlaşılacak ve tüm mükellefler tarafından daha rahat bir şekilde benimsenecektir.

6-Hesap tutmak, defter tutmak ve beyanların doğruluğu gibi vergisel anlamda olumlu zihniyetlerin geniş halk kitlelerine yerleştirilmesi

Bu madde de beşinci maddeyle bağlantılı olmakla birlikte daha ziyade işlemlerin kayıt altına alınması ve ödeme vesikalarının saklanması ile ilgilidir. Bilindiği gibi yabancı ülkelerde bireyler ödeme yaptıktan sonra ödemeye dair kendilerine verilen makbuzları, vesikaları belirli bir özen ve titizlik içerisinde saklamakta hatta bunları dosyalar haline getirerek kaybolmalarını önlemektedirler. Nitekim bu kadar özen ve titizliğin keyfi olmadığı bilinmektedir. Buradaki amaç tekrardan ödeme yapmamak ve ileride oluşabilecek herhangi bir olumsuzlukta kendini haklı çıkartabilecek bir belgeye sahip olma arzusundan kaynaklanmaktadır. Genelde bu ülkeler vergi bilinci de yüksek olan ülkelerdir. Ülkemiz insanında ve mükelleflerimizde ise defter tutma, belgeleri saklama, işlemleri ve hesapları kayıt altına alma gibi durumlar pek de söz konusu değildir. Bu yüzden de pek çok defalar mükelleflerimiz çifte ödemeyle karşılaşabilmekte ve kaynak kullanımında etkinsizlikler doğabilmektedir. İşte tam da bu açıdan gelir vergisi uygulaması mükelleflerimize ve halkımıza fayda sağlayacaktır. Onları defter tutma, vesikaları saklama, hesapları kayıt altına alma terbiyesine sokacak ve vergi bilincinin artmasına imkan verecektir.

7-Vergi reformuyla beraber ülkemizin ve ülke ekonomimizin çağdaş medeniyetler seviyesine çıkması

Cumhuriyetten itibaren ülkemizde birçok reform yapılmış ve bu reformlar ülkemizi muasır medeniyetler seviyesine çıkartmak için gerekli görülmüştür. Buna binaen Osmanlı Devleti'nde uygulanmakta olan ve cumhuriyetin ilk yıllarına kadar

süregelen aşar vergisi 1925'te ve temettü vergisi de 1926 yılında kaldırılmış ve yerine kazanç vergisi getirilmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 320). Ancak kazanç vergisi uygulamasında bir türlü istikrar sağlanamamış ve sürekli hale gelen değişiklik ve ilavelerle beraber kazanç vergisinde verimlilik kaybolmaya başlamıştır. Etkin bir vergi sisteminin gerekliliklerini karşılayamayan ve ülke ekonomisinin ihtiyaçlarına cevap veremeyen bu verginin kaldırılıp yerine yeni bir vergi uygulamasının konulması isabetli bir karar olacaktır. Özellikle Türkiye gibi, cumhuriyet sonrası birçok reform gerçekleştirmiş ve ileri ülkelerden biri olmak isteyen bir devlet için bu vergi reformu şart hale gelmiştir. Gelir vergisinin birçok ileri ülkelerde ve bize komşu bazı ülkelerde uygulama alanı bulması ve başarı ile uygulanabilmesi de devletin yeni vergi hareketiyle ne kadar doğru bir karar verdiğini göstermektedir.

8-Meslek alanında yetişen ve yetişmekte olanlara yeni iş sahaları sağlaması ve mesleki anlamda gelişime olanak vermesidir.

Gelir vergisinin ülkemiz ekonomisine sağlayacağı en büyük faydalardan biri de bu meslek alanında yetişenlere ya da yetişecek olanlara ve bu alandaki meslek okullarından mezun olanlara iş sahası açılmasını sağlayacak olmasıdır. İş sahası açılması, yetişmiş elemanların bu sahalarda iş bulabilmesi için tüccar ve iş adamlarına da büyük sorumluluklar düşmektedir. Bunları İsmet Alkan şu sözlerle belirtmiştir:

“Bilhassa memleketimizde adetleri günden güne çoğalan ticaret okullarını bitirenler, muhasebe ve hesap işlerinde çalışacak, vazife alacak elemanlardır. Bugün yurttan 25'ten fazla ticaret okulu mevcuttur. Genç nesil, meslek hayatına seneden seneye büyüyen rakamlarla katılmaktadır. Bunlara genişleyen, her bakımdan inkişaf kaydeden iş alemimizde vazife vermek, yarınki gelişmelerimiz için zaruridir. İş hayatı dar çerçevesi içinde kaldıkça ve tutuldukça bu alanda mutlu bir inkişafa doğru gidilmesine imkan yoktur. Birbiriyle çok yakından münasebettar olan bu meseleleri, ayrı ayrı ve mücerret manalarıyla düşünmeye ve birbirinden ayırmaya ve bu suretle mütalaaya imkan olamaz. Bu davada meslek hayatının faal unsuru olan tüccara, iş adamına büyük vazifeler terettüp etmektedir. Fedakarlık da sayılsa, evvela fuzuli masraf olarak da kabul edilse, bugün için lüzumsuz da addedilse, bu bakımdan geniş görüşlü olmak aynı zamanda mesleki bir borçtur” (Koraltürk, 2009: 187).

İsmet Alkan, gelir vergisine geçildiği takdirde sağlanacak faydaları sıraladıktan sonra bu maddelerin her biri üzerinde teferruatıyla durmuştur. Gerek gelir vergisi ile ilgili görüşleri gerekse de gelir vergisinin faydaları üzerine sıraladığı maddeler ülkemizin ve ekonomimizin hayrına olacak görüşlerdir. Yani herhangi bir kişisel çıkar veya kişisel fayda söz konusu olmadan bu görüşlerini dile getirmiştir. Bunları gelir vergisinin esaslı, özlü faydalarını düşünerek ve bu fikirlerin mantıklı olduğunu kabul ederek uygun olduğuna kanaat getirmiştir. Menfaatler veya kişisel görüşler bu kanaatinin oluşmasında rol oynamamaktadır. İsmet Alkan, ilk zamanlarda doğabilecek zararların, çeşitli zorlukların kararlılıkla üstesinden gelebilmek ve bu konularda titizlikle çalışmak koşuluyla gelir vergisinden pek çok fayda sağlanabileceğine inanmaktadır. Ayrıca gelir vergisinin mükellefler tarafından hakkıyla idrak edilebilmesi ve benimsenmesi de gelir vergisinin başarısı için önemli bir faktör olacaktır (DPT, 2001: 280-281).

İsmet Alkan'ın gelir vergisi ile ilgili sarf ettiği sözlerden sonra özellikle de gelir vergisinin faydasına dair sıraladığı görüşlerden sonra İsmet Alkan gibi bir diğer iktisatçı olan Ahmet Hamdi Başar'ın daha önce de yazmış olduğumuz görüşleriyle bir karşılaştırma yapmamız yerinde olacaktır.

Ahmet Hamdi Başar da Prof. Dr. İsmet Alkan da döneminin tanınmış, başarılı ve ülkesi için çabalamaktan geri durmayan iki büyük iktisatçısıdır. Ancak gelir vergisi konusunda, kazanç vergisinden gelir vergisi uygulamasına geçişte farklı görüşleri benimsediklerini rahatlıkla görebilmekteyiz. Bu noktada Ahmet Hamdi Başar, kazanç vergisini gelir vergisine nazaran ekonomiye, mükellefe daha faydalı, etkinlik ve verimlilik açısından da daha iyi görmektedir. Ancak kazanç vergisindeki aksaklıklara da tüm içtenliğiyle değinmiştir ve kazanç vergisi üzerine yapılacak eklentilerle ve yeniliklerle bu aksaklıkların giderilebileceğini düşünmektedir. Ahmet Hamdi Başar'a göre vergi sistemimizdeki temel sıkıntı vergilemede uygulanan yöntemlerdir. Daha doğrusu vergilemenin uygulamada kötü olmasıdır. Aslında hakkıyla yerine getirildiğinde kazanç vergisi de faydalı olamayacak bir vergi sistemi değildir ancak ülkemizde çeşitli nedenlerle uygulamada yaşanan sıkıntılar vergi sistemimizde aksaklıklara yol açmış, devletin vergi kaybına, mükelleflerin sıkıntıya düşmesine ve vergi adaletinin sağlanamamasına neden olmuştur. Kazanç vergisinin

başarısızlık nedenlerine daha önce değindiğimiz için burada bir daha onlardan bahsetmemiz gereksiz görülmektedir. Yani Ahmet Hamdi Başar, kazanç vergisinde yaşanan sıkıntıları görmezden gelmemiş, kazanç vergisinin uygulanmasında sıkıntılar olduğundan bahsetmiş ve gelir vergisine geçildiğinde de kazanç vergisinde çektiğimiz sıkıntıların yine devam edeceğini belirterek gelir vergisinin mükelleflerin, ekonominin ve ülkenin çıkarlarına olumlu bir katkı yapamayacağını belirtmiştir.

İsmet Alkan ise gelir vergisinin avantajlarına değinerek gelir vergisinin ülke ekonomisine mümkün olabilecek katkılarını sıralamıştır. Gelir vergisi hakkında görüşleri ve gelir vergisine dair belirttiği avantajlar Ahmet Hamdi Başar'ın görüşleriyle uyuşmamaktadır. Bunun en bariz örneği de Ahmet Hamdi Başar'ın gelir vergisi uygulamasına geçildiğinde maliye müfettişleri ve vergi memurları sayısındaki artışla birlikte bu çalışanlara ödenecek maaşların devletin hazinesinden gidecek olmasıdır. Bunun yanında herkesin devlet, maliye müfettişleri ve vergi memurlarının nazarında birer vergi kaçakçısı gibi görülecek olması ve bu sebeplerden dolayı da vergi kaçakçılığının artarak ekonomide bütçe açığına, mali zorluklara neden olmasıyla beraber vergilemede yeni reform arayışlarına gidilecek olmasıdır. Tüm bunların yanında Ahmet Hamdi Başar'ın bahsettiği kapıkulu devlet modelinin daha önceki yıllarda ülke ekonomisine verdiği zarar da yeni vergi uygulamasının olumsuzluklara yol açabilmesine olanak tanıyabilir. Yani birçok değişik faktör sonucunda kaynak kullanımında etkinsizlik ve israflar ortaya çıkacaktır. İsmet Alkan ise gelir vergisinin avantajlarını maddeler halinde sıraladığı noktada sekizinci maddeye değinmiş ve bu maddede gelir vergisi uygulamasına geçildikten sonra bu meslek alanında yetişecekler veya yetişmiş elemanlara iş sahası açılacağından bahsetmiştir. Yani vergi müfettişlerine, vergi memurlarına, meslek okullarından mezun olan öğrenci ve gençlere daha çok iş imkanı yaratılacağından dem vurmaktadır.

Esasında Ahmet Hamdi Başar da İsmet Alkan da kendi baktıkları yerden haklı gözükebilmektedir. İki de kendilerine göre gelir vergisinin olumlu veya olumsuz yönlerine değinmişlerdir. Gelir vergisine neden lehtar veya aleyhtar olduklarını belli bir mantık içinde sıralamışlardır. Burada bazı ortak noktalar da var olabilirken genellikle gördüğümüz durum birbirine zıt görüşlerin varlığı olmuştur.

Ahmet Hamdi Başar ve İsmet Alkan gibi ünlü iktisatçılardan sonra 1948 yılında İstanbul İktisat Kongresi'nde konuşmacı olarak bulunanlardan tüccar Tahir Atansay'ın görüş ve önerileri yer almaktadır. Tahir Atansay, İktisat Kongresi'ne davet edilecek kadar önemli bir tüccardır. Bu önemi az devirli İngiliz dizel motorlarının, deniz motorlarının, makinelerin, rulmanların, sanayi malzemeleri ve tesislerinin Türkiye mümessilliğini yapmaktan gelmektedir. İstanbul İktisat Kongresi'nde yaptığı konuşma çok uzun olmasa da değindiği noktalar itibariyle tartışılmaya değer görüşler barındırmaktadır. Özellikle gelir vergisi, muamele vergisi, imalattan alınan muamele vergisi ile ilgili görüş ve önerileri, bu vergilerin amaçları hakkında yaptığı konuşma dikkate değerdir.

2.1.2.4. Tahir Atansay'ın Görüş ve Önerileri

Tahir Atansay da Prof. Dr. İsmet Alkan gibi gelir vergisine taraftar olan kesimin içinde yer almaktadır. Kazanç vergisinin, demode, adil olmayan, faydasız hatta zararlı bir vergi sistemi olduğunu düşünmektedir. Bundan dolayı da senelerden beri bir türlü yapılamayan vergi reformunun bir an önce yapılmasını istemektedir (DPT, 2001: 281).

Tahir Atansay gelir vergisi ile ilgili görüşlerini açıklarken bu verginin amaçlarını sıralamakla konuşmaya başlamıştır. Ona göre yapılacak olan bu vergi reformunun hedeflediği amaçlar şu altı madde şeklinde sıralanabilir (Koraltürk, 2009: 188):

1-Devlete mümkün olan en yüksek geliri sağlamalıdır.

Vergilemede birincil amaç her daim mali amaçlardır. Yani devlet ilk etapta gelir elde etme amacıyla vergi toplamaktadır. Vergi toplarken de en yüksek geliri elde edebilecek şekilde vergi uygulamaları yapmak istemektedir. Bundan dolayı da gelir vergisi reformuyla hedeflenen şey devlete olabilecek en yüksek geliri sağlamaktır.

2-Devlete mümkün olan en yüksek geliri sağlarken mükellefin de ekonomik durumunu kötü etkilememeli, adil olarak alınmalı ve mükellefe yaşam standartlarını layıkıyla sürdürebilecek düzeyde bir gelir kalacak şekilde bu vergi tahsil edilmelidir.

Yani optimal vergi oranı gözetilerek vergilendirme yapılmalı, vergilemede dikey-yatay adalet kriterlerine riayet edilmeli ve tarafsız vergileme anlayışı her zaman vergilemede hakim olmalıdır. Burada tarafsız vergileme anlayışı dediğimiz husus çok önemlidir. Bir vergi sisteminde verginin tarafsızlığı ilkesi benimsenmektedir. Devletlerin, piyasanın olağan işleyişini bozmayacak seviyede ve mükelleflerin gelecekteki yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilemeyecek şekilde vergi tahsil etmesi gerekliliğine verginin tarafsızlığı ilkesi denir. Bu ilkeye harfiyen uyulduğu takdirde vergi ödeme bilinci ve vergi ahlakı da artarak devletin topladığı vergi hasılatı yükselir. Çünkü mükellefler, kendilerine dayatılan vergi uygulamalarının yatırım kararlarını, hayat standartlarını en az düzeyde etkilemesini yani optimal seviyede bir vergi alınmasını isterler. Aksi durumda yani vergilemede tarafsızlık ilkesi ihlal edildiğinde ise mükelleflerin yatırım kararları olumsuz etkilenir, vergi ödeme istekleri azalır, vergi kaçırma eğilimleri ise artar. Bu durum ülke ekonomisine çok büyük olumsuz etkiler yaratır. Ülkedeki ekonomik ve sosyal düzenin bozulmasına sebebiyet verir. Bunun için devletler vergi politikalarını oluştururlarken çok dikkatli davranmak zorundalardır. Vergilemede optimal düzeyin yakalanamaması, vergilemede adaletin sağlanamaması ve vergilemede tarafsızlık ilkesinin çiğnenmesi ülke ekonomisine onarılması güç zararlar verebilmektedir. Bu yüzden Tahir Atansay'ın gelir vergisinin hedeflediği amaçlar sıralamasında bahsettiği ikinci madde Türk vergi sistemi ve ülke ekonomisi adına çok çok önemlidir.

3-Mükelleflere güven esas olmalı ve kasten yapılmayan ve kötü niyetli olmayan hatalar cezalandırılmamalı, bu hatalar düzeltilmelidir.

Çünkü bir vergi sisteminin başarılı sayılabilmesi için o vergi sistemine halkın bakış açısının olumlu olması ve o vergiyi halkın benimsemesi gerekir. Bir vergiyi halkın benimseyebilmesi için de vergiyi ödeyen kesime devletin güven duyması ve onları potansiyel bir vergi kaçakçısı gibi görmemesi lazımdır. Vergi müfettişlerinin ve vergi memurlarının devlet hazinesine en yüksek geliri sağlamak için uğraşmaları bazen mükelleflerin hepsini vergi kaçakçısı gibi görmelerine neden olabilmektedir. Bu durum da mükelleflerin vergi ödeme bilincini, vergi ahlakını ve vergi ödeme isteklerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Kısacası vergi mükelleflerine güven

duyulmalı ve defter tutma, kayıt altına alma gibi hususlarda yapılan kasti olmayan hatalar tolere edilmeli hatta bu hataların düzeltilmesi için yardımcı olunmalıdır.

4-Uygulaması kolay ve formalitesi mümkün olduğunca düşük seviyede tutulmalıdır.

Bir vergi sisteminin mümkün olduğunca açık, şeffaf, anlaşılabilir ve belirli olması gerekliliğinin yanında uygulanması da kolay olmak zorundadır. Formalitesi ve bürokrasi işlemleri de az tutulmak zorundadır. Mükellefi formalite ve bürokrasiye boğan, uygulamada güçlükler doğuran her durum bu vergi reformundan uzak tutulmalıdır. Yani gelir vergisi sistemi kolay anlaşılabilen ve okuyanı muallakta bırakmayacak derecede açık hükümler içeren bir vergi sistemi olmalıdır. Böyle bir verginin uygulamada başarı sağlayamama ihtimali yok denecek kadar azdır. Bu tarz bir vergiyle mükellefin vergiye uyumu da pekişecek ve devletin vergi gelirleri artacaktır.

5-Çeşitli isimdeki vergiler birleştirilerek hesabı kolay bir şekil ve orana çevrilmelidir.

Bu maddede belirtilen çeşitli isimdeki vergiler Tahir Atansay tarafından açıklanmadığı için bu madde üzerinde yorum yapmak zor olsa gerektir. Ancak bir tahmin yürüttüğümüzde o dönemin şekil ve oran açısından hesaplamalarda karışıklığa neden olan vergi çeşitlerinden bahsettiği anlaşılmaktadır.

6-Zarar eden işletmelerden vergi alınmamalıdır.

Modern vergi sistemlerinde zarar eden işletmelerden vergi alınmamaktadır. Zaten mantıklı olan uygulama da budur. Çünkü işletmeler karları üzerinden belli bir oranda vergilendirilmektedirler. Zarar eden işletmelerden vergi alınmaması, işletmelerin sonraki yıllarında bilançolarını toparlamasına ve kara geçmeye başlamalarına vesile olacaktır. Ancak bu maddenin uygulanabilmesi de vergi bilinci ve denetimle mümkündür. Vergi bilinci olmayan ülkelerde bilerek ve isteyerek hesaplarla oynanıp zarar edilmese dahi işletmeleri zarar etmiş gibi göstermek ve böylece ödenmesi gereken vergiyi hiç ödememek gibi uygulamalar sıklıkla karşımıza çıkmaktadır. Ya da zarar etmese bile karını düşük gösterip ödenmesi gereken vergiyi

daha az ödeme gibi durumlar da söz konusu olabilmektedir. Bu yüzden Tahir Atansay'ın vermiş olduğu altıncı madde vergi bilinci olmayan ülkelerde uygulanması güç ve riskli bir maddedir. Bu riski ortadan kaldırmak için vergi denetimleri sıklaştırılabilir. Ancak vergi bilinci yüksek olmayan ülkelerde vergi denetimlerinin de azlığı dikkat çekmektedir.

Tüm bu hususlar ve maddeler dikkate alındığında mükellefin verdiği beyannamede dürüstlük ilkesine göre hareket etmesi, denetimlerin sıklaştırılması, vergi uygulamalarının mükelleflerin kolayca anlayabileceği ve tatbik edeceği şekilde olması çok fazla önem arz etmektedir.

Tahir Atansay'ın görüşlerinde vergi reformunun hakkıyla tatbik edilmesinde mükellefe çok iş düşmektedir. Mükellef-maliye ilişkisinde aracı kurumlar bankalardır. Belirli zamanlarda beyannamelerini verirler ve vergilerini kendileri tahakkuk ettirerek devletin belirlediği dönemlerde maliyenin bankadaki hesabına vergi ödemelerini yaparlar. Maliye de bu ödemeleri beyanname ve banka hesaplarına göre kolayca takip edebilir ve kontrol edebilir (DPT, 2001: 282).

Tahir Atansay vergi reformuyla ilgili görüşleri dışında muamele vergisine de değinmiştir. Bu görüşlerini savunurken muamele vergisinde yapılması gereken değişikliklerin de altını çizmeyi unutmamıştır:

“Bazı ithalattan alınan muamele vergisine, devlete varidat sağlamakla beraber iktisadi nizamsızlık yaratmadığı için bir şey denemez. Yalnız hangi maddelerin gümrük muamele vergisine tabi tutulmalarının daha faydalı olacağını yeniden tetkiki doğru olur. Bugün mesela bütün makineler ve yedekleri bu vergiye tabi olmadıkları halde bütün makinelerde yedek olan rulmanlar muamele vergisine tabidirler. Kanaatimce aşağıdaki maddelerden muamele vergisinin alınması isabetli olur:

a-Memleketin iktisadi kalkınması için doğrudan doğruya lüzumlu olan ve halkın hayati ihtiyaçlarına taalluk eden zaruri maddelerden gayri ithalat maddeleri,

b-Memleketimizde inkişaf etmekte olan veya inkişafı arzu edilen sanayinin imal ettiği neviden maddeler” (Koraltürk, 2009: 188).

Tahir Atansay, burada ülke sanayisinin gelişimine katkı sağlayacak maddelerin, ülke insanı için hayati derecede önemi bulunan maddelerin ithalatının

vergiden muaf tutulması gerektiğinden bahsetmektedir. Bu gibi vergilerin muaf tutulması bir nevi vergi harcaması olarak nitelenebilir. Vergi harcaması da devletin uzun vadede ülke ekonomisine olumlu yönde katkı yapacak unsurlardan vergi almayarak, üretime ve sanayiye destek olarak ülkenin ekonomik, sosyal yönlerden gelişimine destek olması şeklinde tanımlanabilir. Tahir Atansay'ın bahsetmiş olduğu mallardan muamele vergisinin muaf tutulması da bir nevi vergi harcamasıdır ve bir ülkenin ekonomik gelişimine, sanayisine uzun vadede pek çok olumlu katkı yapacaktır.

Gelir vergisi ve muamele vergisi haricinde Tahir Atansay'ın İstanbul İktisat Kongresi'nde son değindiği konu ise imalattan alınan muamele vergisidir. Tahir Atansay, bu vergi ile ilgili son derece net ve sert eleştiriler getirmiş, bu verginin gereksizliğini ve ülke sanayisine ve ekonomisine verdiği zararları çekinmeden söylemiştir:

“İmalattan alınan muamele vergisi ise memleketimizin iktisadiyatı ve sanayii için her bakımdan kayıtsız ve şartsız zararlı ve inkişafa mani olucudur. Bu verginin lehinde gösterilebilecek hiçbir şey yoktur. Zararları ise saymakla bitirilemez. Vakıa devlet, bu vergi ile bir miktar varidat temin etmektedir fakat bu verginin mevcudiyeti dolayısıyla sanayii inkişaf edememesi yüzünden devletin kaybettiği varidat çok daha büyüktür” (Koral Türk, 2009: 189).

Buradan da anlaşılacağı üzere devlet kısa vadede küçük kazançlar için uzun vadede ülkenin gelişimi ve kalkınması için ana damarlardan biri olan sanayi kesimini aldığı vergilerle mağdur etmektedir. Bunun sonucunda da uzun vadede zararlı çıkan yine millet ve devlet olacaktır. Hem muamele vergisinde hem de imalattan alınan muamele vergisinde aynı sonuç ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizde sanayinin gelişiminin arzulandığı bir dönemde sanayideki üretime ket vuran, fabrikasyona geçilmesini engelleyen bir durum kabul edilemez. İmalattan alınan muamele vergilerinin beş kişiden fazla işçi çalıştıran yerlerden alınması küçük esnafın işlerini geliştirip fabrikasyona dökmelerine de engel olmaktadır. Muamele vergisi ödeyeceğini bilen bir esnaf asla fabrikasyona cüret edemez. Bu koşullar sürdüğü sürece de imalatta kalite düşer, verimsiz ve etkinsiz üretim koşulları varlığını sürdürmeye devam eder. Muamele vergisine tabi olanlar ile olmayanlar

arasında da rekabet şartları eşit olmaz ve ekonomik anlamda huzursuzluklar ve istikrarsızlıklar çıkabilir (DPT, 2001: 282).

Bunların dışında dışarıdan ithal edilen bazı ürünlerin gümrükte muamele vergisine tabi olamaması ancak bu ürünlerin ülke içinde üretildiğinde imalat sırasında vergilendirilmesi akla hayale sığmayan ve ülkenin yerli malı üretme motivasyonunu kıran bir durumdur. Tüm bunlar düşünüldüğünde imalattan alınan muamele vergisinin kaldırılması en doğru yol olarak gözükmektedir. Ülkenin bazı zor dönemlerinde devletin ekonomik anlamda rahatlaması için koyulan bu vergiler sürekli hale getirilmemelidir. Bu tarz yıkıcı ve ekonomik yaşamı olumsuz etkileyici vergiler vergi sistemlerinin ilkeleri ya da bir parçası haline gelmemelidirler (Koraltürk, 2009: 189).

Son olarak Tahir Atansay'ın konuşmalarını özetlemek gerekirse vergi reformuna taraftar ve yeni gelir vergisinin hedeflediği amaçlara inanmış birisi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Muamele ve imalattan alınan muamele vergisi hakkında da son derece nettir ve muamele vergisinin belli değişikliklere ihtiyacı olduğunu, imalattan alınan muamele vergisinin ise tamamen kaldırılmasını savunmaktadır. Çünkü bu vergiler iktisadi hayata zarar vererek yaşam koşullarının milletimiz için daha kötüye gitmesine neden olmaktadır.

Tahir Atansay'ın görüş ve önerilerinden sonra 1948 İstanbul İktisat Kongresi'nde konuşma yapan bir diğer kişi olan Hüsnü Himmetoğlu'na geçebiliriz. Hüsnü Himmetoğlu, o dönemin İstanbul Sanayi Birliği azasından olup kongrede yaptığı konuşma ve belirttiği fikirler Türk ekonomik hayatı için son derece önemlidir.

2.1.2.5. Hüsnü Himmetoğlu'nun Görüş ve Önerileri

Türkiye İktisat Kongresi'nde görüş ve önerilerini sıralayan bir diğer kişi de İstanbul Sanayi Birliği azasından Hüsnü Himmetoğlu olmuştur. Hüsnü Himmetoğlu, gelir vergisi düzenlemesiyle ilgili görüşlerini sıralamadan evvel memleketimizin asırlardan beri içinde olduğu duraklama dönemine dikkat çekmiş, bu duraklamanın yalnızca iktisadi hayatta değil memleketin her alanında olduğu gerçeğini belirtmiştir. Zaman zaman bu duraklamadan çıkılması için hamleler yapıldıysa da sanayi ve

ticarete yani iktisadi hayatta bir canlanma tam anlamıyla sağlanamamıştır (DPT, 2001: 291).

Hüsnü Himmetoğlu, yaptığı bu girizgahtan sonra yapılacak yeni vergi uygulaması için öncelikle Türk milleti ve Türk yurdunu tanımlamak gerektiğinden bahsetmiştir. Hüsnü Himmetoğlu'na göre yurdumuzun coğrafi koşulları, yüzölçümü gibi unsurlar baz alındığında Türk milletinin bu yurt için yeterli olmadığı ve Türk yurdu ve Türk milleti arasında düzgün bir uyum sağlanamadığı görülmüştür. Nüfusumuz, ülkemizin yüzölçümüyle uyumsuz sayılabilecek derecede azdır ve bu az olan nüfusun da %75'ini köylü nüfusu oluşturmaktadır. Bu durumda sanayi inkılabı yapmak, ticarete yenilikler getirmek, vergi reformlarıyla uğraşmak zaten mantıksızdır. Türk milleti ve Türk yurduyla ahenkli bir düzenleme ve ayarlamaya ihtiyaç olduğu barizdir. Bu ihtiyacı gidermek için de nüfus siyaseti yapılmalı ve özellikle yurtdışında olan ve ülkemiz topraklarında yaşamak isteyen Türkleri derhal ülkemize getirmek gerekmektedir. Bu nüfus siyaseti de tabii ki maliyetli ve çok zaman alacak bir iştir. Ancak sonrasında ülkemiz ekonomisine getirisi de çok fazla olacaktır. Artan nüfusla birlikte sanayide çalışacak eleman ihtiyacı karşılanacak ve böylece üretim artacaktır. Üretim artışıyla beraber milli gelirden bir yükseliş olacak ve halkın refahı da artacaktır (DPT, 2001: 292).

Hüsnü Himmetoğlu, vergi reformu için tavsiye ve görüşlerine başlarken vergilemede itidalli olmayı kendine düstur edinmiştir. Yani Himmetoğlu, devletin yetkili organlarını vergileme de aşırıya kaçmamaya, vergide optimali sağlamaya ve vergi kaynağını kurutma riskinden kaçınmaya davet etmiştir. Ayrıca vergide genellik ilkesinin olması gerektiğinden ve çoğunluğun kalkınması adına maddi gücü yüksek ve vergi ödeme kapasitesi üst düzeyde olan azınlıktan vergi alınmasının ekonomide yaratacağı olumsuz etkilerden bahsetmektedir. Bir ekonomide vergi yükü sadece belli bir grubun üzerinde olmamalıdır. Vergi tabana yayılarak ödeme gücü yüksek olandan daha fazla, ödeme gücü düşük olandan daha az vergi alınması veya bazı durumlarda hiç vergi alınmaması gerekmektedir. Bu görüşleriyle Ahmet Hamdi Başar'ın görüşleri paralellik göstermektedir.

Bununla birlikte vergilemede aşırıya kaçmak ve optimal vergi oranından uzaklaşmak ekonomide onarılması güç sorunlar açarak vergilemede adalet ilkesinin kaybolmasına neden olmaktadır. Bu durum vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi durumlarla birlikte vergi bilincinin ve vergi ahlakının ülke ekonomisine yerleşmemesine ve ekonomik gelişme ve kalkınmanın sağlanamamasına neden olmaktadır.

Vergi reformlarını ve ülkemizde uygulanacak veya uygulanmakta olan vergi politikalarını yabancı ülkedeki vergi uygulamalarıyla kıyaslamak da doğru değildir. Her ülkenin ekonomik dinamikleri birbirlerinden farklıdır ve her ülkenin vergi politikalarına ayrı ayrı düzenlemeler ve ayarlamalar gerekmektedir.

Hüsnü Himmetoğlu, yukarıda geçen konulara değindikten sonra vergi reformuyla ilgili görüşlerini bir sonuca bağlayarak konuşmasını tamamlamıştır. Ona göre son 25 yılda uygulanan vergi politikaları itidalli değildir ve aşırıya kaçan, vergilemede optimalliği sağlayamayan vergi politikalarıdır. Bundan dolayı da vergi ahlakı oluşmamış, vergi kaçırma gibi durumlar ekonomimizde birçok zarara neden olmuştur. Uygulanacak olan vergi düzenlemesi de bunlara çare olamayacaktır. Ülkemizin asıl uğraşması gereken problem nüfus problemidir. Bu problem çözülmedikçe yeni bir vergi uygulamasının başarı sağlaması da imkansız görünmektedir. Bugüne kadar yapılan vergi kıyaslamaları ve dışarıdan ithal edilen vergi uygulamaları bizim ekonomimize çok fazla zarar vermiştir. Yapılacak gelir vergisi düzenlemesinde de dış ülkelerin vergi uygulamalarını benimsemek ülkemizin ve ülke ekonomimizin dertlerine derman olmayacaktır (Koraltürk, 2009:202).

Vergi reformu yapılacaksa vergi siyasetimizin mümkün olabildiğince ülkemiz bünyesine uygun olması ve bu reformların güçlü bir nüfus, güçlü bir Türk milleti eşliğinde gerçekleşmesi ülkemiz adına çok daha önemli olan hususlardır.

2.1.2.6. Aziz Balkanlı ve Dr. Alfred Isaac'ın Görüş ve Önerileri

1948 Türkiye İktisat Kongresi'nde vergi mevzuatının iktisadi ihtiyaçlara göre ayarlanması lüzumu başlığı altında görüş ve önerilerini sunan Mensucat Santral

T.A.Ş. Ticaret Müdürü Aziz Balkanlı ve İktisat Fakültesi Ordinaryüs Profesörü Alfred Isaac vergi düzenlemesinin hazırlanmasına katkı sağlamışlardır.

Bu iki önemli şahsiyetin görüş ve önerilerine değinmeden önce Birinci Dünya Savaşı öncesi ve sonrası Türkiye’de ve dünyadaki maliye uygulamalarına ve vergi politikaları sonucu elde edilen vergi gelirlerine değinmek gereklidir.

Birinci Dünya Savaşı öncesi, dünyada nispeten devam eden barış ortamı sayesinde askeri harcamalarda aşırı bir artış olmaması, arz-talep dengesinin sağlanmış olması ve bu yüzden enflasyon veya benzeri ekonomik olumsuzlukların daha az meydana gelmesi, herhangi bir büyük ekonomik krizin ortaya çıkmamış olması gibi hususlar dünyada maliye politikalarına ve vergi uygulamalarında yeniliklere çok da fazla ihtiyaç doğmamasına neden olmuştur. Bu durumlar neticesinde devletlerin harcamaları şimdiki döneme nazaran çok daha az olmuş ve devletin gelirleri ile giderleri nispeten birbirini karşılayabilmiştir. Ayrıca Birinci Dünya Savaşı öncesi dönemde vergi kalemleri de devletin öncelikli gelirleri arasında sayılmamaktadır (DPT, 2001: 294-295).

Yukarıda bahsettiğimiz elverişli şartlar ve barış ortamı Birinci Dünya Savaşı ile bozulmuştur. Devletler birçok olumsuz durumla, savaş harcamalarıyla karşı karşıya kalmıştır. Böylece bütçe açıkları, gelir-gider dengesizlikleri de baş göstermiştir. Artık devletin elde ettiği gelirler, harcamalarını karşılamaya yetmemeye başlamıştır. Bundan dolayı da devletlerde finansman arayışı güçlenmiştir. Devletler, bütçe açıklarını kapatabilmek, savaş harcamalarını finanse edebilmek ve dünya savaşı sonrası kalkınma hamlelerini yapabilmek için uygulamada mevcut olan vergi oranlarını artırmışlardır. Ancak bu oran artışları da yeterli olmamaya başlamış ve yeni vergilerin ihdası gerekmiştir. Bu gibi hamleler sürerken patlak veren İkinci Dünya Savaşı ise mevcut bütçe açıklarını daha da artırmış ve devletleri yeni gelir kaynakları aramaya daha da mecbur etmiştir.

Aziz Balkanlı ve Alfred Isaac’a göre bu yeni gelir kaynaklarının bulunması mecburiyeti apaçık ortadadır. Ancak bu gelir kaynakları bulunurken ortaya çıkarılan vergiler veya oranı artırılan vergiler iktisadi faaliyetlerini sürdürmekte olan işletmelere de zarar vermeyecek şekilde yani onların karlılıklarını sürdürebilecekleri

şekilde olmalıdır. Bu şekilde uygulanabilecek bir vergi politikası ülke ekonomisine ve bütçeye faydalı olabilecektir. Ancak kazanç vergisi gibi işletmeler açısından birçok dezavantajı bulunan ve kendi içinde de çokça noksanlığı olan bir vergileme sisteminin değiştirilmesi ve onun yerine dönemin ihtiyaçlarına uygun bir vergi sisteminin getirilmesi çok doğaldır (Koraltürk, 2009:203).

Bu görüşlerden sonra Aziz Balkanlı ve Alfred Isaac, kazanç vergisinin noksanlarına değinerek neden vergi reformuna ihtiyaç olduğunu anlatmaya çalışmışlardır (Koraltürk, 2009:208-209)

1-Kıymetli evrak, her senenin hasılatı üzerinden değerlendirilmesi gerekliliği

Kazanç vergisinin noksanlarından birini bu madde teşkil etmektedir. Çünkü kıymetli evrak, her senenin hasılatı üzerinden değerlendirilmemektedir. Borsada fiyatı olmayan yabancı paralar ile borsada kayıtlı olmayan esham ve tahvillerin alış bedelleri üzerinden bilançoya kayıt edilmesi gerektiğine dair kazanç vergisinde hükümler vardır. Ancak bu durum işletmeleri zarara uğratabilmektedir. Bilanço tarihindeki hakiki kıymet ile önce vuku bulan alış bedeli arasındaki fark kabul edilebilir veya düşük bir seviyede olduğu müddetçe bir sıkıntı yoktur. Ancak bu fark büyüdükçe işletme zarara uğrar ancak bu zarar gözükmemiş ve işletme sanki kar ediyormuş gibi gözükülebilir.

2-Malın kıymetinde meydana gelen azalmanın kapsamlı hale getirilmesi

İşletmelerde malın bozulduğu, hasara uğradığı birçok durum vardır. Ancak kazanç vergisi, malın kıymetinde azalmaya neden olacak durumların hepsini kapsamı içine almamıştır. Kazanç vergisinin ilgili hükümlerinde bu değer kayıpları çok dar bir çerçevede ele alınmıştır ve bu durum da işletmeleri zarara uğratan nedenlerden biri olmaktadır. Yangın, sel, deprem gibi durumlarda zarar gören malların ekspertiz raporu vasıtasıyla kıymetlerindeki azalış belgelendirilebilir. Ancak işletme bünyesindeki mallara zarar veren unsurlar bu kadarla sınırlı değildir. Özellikle gıda ve ilaç sanayisindeki maddelerin kullanım ömrü çok uzun olmadığı için tüketim tarihleri geçtiğinde bozulma durumları meydana gelmektedir. Ya da borsada işlem görmeyen yabancı paraların, esahm ve tahvillerin değerleri düşebilir hatta sıfır olabilir.

3-Maliyet hesaplamalarında hammadde veya ara mallarının satın alış fiyatının baz alınmaması

Kazanç vergisinde maliyet hesaplamaları yapılırken baz alınan unsur hammaddenin veya ara malının satın alındığı tarih itibariyle olan fiyatıdır. Maliyet hesaplamaları yapılırken özellikle de enflasyonun yüksek olduğu bizim gibi ülkelerde enflasyonun bir malın değeri üzerinde meydana getirdiği aşınmalar da göz önüne alınmalıdır. Bir mamul malın maliyeti hesaplanırken daha önceden tedarik edilmiş olan hammadde veya ara mallarının satın alış fiyatına mevcut kar hadleri ilave edilerek satılacak olursa işletmeler zarara girecektir. Çünkü sermaye devri yavaş olan ve satın aldıkları malı uzunca bir süre sonra ancak satabilen işletmeler bu bekleme süresince doğacak fiyat dalgalanmalarından daha olumsuz etkileneceklerdir. Bu yüzden maliyet masrafları, satın alınan fiyat üzerinden değil satış esnasında malın piyasa değeri üzerinden tespit edilmelidir.

4-Amortisman oranlarının kapsamlarının genişletilmesi

Kazanç vergisinde amortisman uygulaması çok dar bir çerçevede ve çok sınırlı şekilde kalmıştır. Kazanç vergisinde birçok durumda hakiki aşınmalar bile kabul edilmemiştir. Aynı zamanda işletmelerin rekabet gücünü artırabilmek için eskimiş veya demode olmuş makineleri yenilemesi de amortisman kapsamına girmemektedir. Kanun koyucu, bir makinenin vaktinden önce eskiyebileceği veya onun yerine yeni bir makine alınabileceği gibi durumların varlığını göz ardı etmiştir. Yeni düzenlemelerle birlikte bu olumsuz durumlar düzeltilerek işletmelerin birbirleriyle olan rekabeti de daha adil bir hale gelebilecektir.

5-İşletmelerin hasılat elde edilmek için yaptıkları giderlerin bütünü kanun koyucular tarafından öngörülmesi

Bir işletmenin hasılat elde edebilmesi için birçok harcamayı da gözden çıkartması gerekir. Bu harcamalar hammadde ve ara malı alımı, personel giderleri, sabit giderler gibi harcamalardır.

Aziz Balkanlı ve Alfred Isaac'ın belirttiği masraf kalemleri ise şöyledir (Koraltürk, 2009:210):

- Direkt maliyet masrafları
- Umumi idare ve işletme masrafları
- Faizler ve finansmanla ilgili sair masraflar
- Bilumum amortismanlar da dahil olmak üzere bütün tecdit fonları
- Riziko primleri
- Sigorta primleri
- Öz sermayeye verilen faizler

Bu harcama kalemlerinden riziko primleri ve öz sermayeye verilen faizler kazanç vergisinin öngördüğü masraflar arasında yer almamaktadır. Bu durum işletmeler için büyük bir sorun teşkil etmektedir. Sorunun sebebini ise Balkanlı ve Isaac şu sözlerle dile getirmiştir:

“Bir rizikonun unsurları çok çeşitli olmakla beraber bunların başında yangın tehlikesi, hırsızlık imkanları, müşterilerin borçlarını ödemeye gayri muktedir bir hale girmeleri, mamullerde ve hammaddelerde fiyat sukutları ve hammadde kıtlığı gibi haller gelir. Her işletme, bu nevi rizikolara karşı ayrılacak primleri bir masraf faktörü olarak telakki etmek zorundadır. Sigorta şirketleri yangın ve hırsızlık hariç olmak üzere iktisadi cereyanlardan doğan diğer rizikoları sigorta etmediği cihetle işletmelerin bu rizikolara karşı kendi kendilerini sigortalamaları lazımdır” (Koraltürk, 2009: 210).

Riziko primlerinin yanında kazanç vergisinden düşülemeyen masrafların içinde öz sermayeye ödenen faizler gelmektedir. Belli bir miktardaki sermaye, bir bankaya yatırıldığında veya esham, tahvil gibi diğer araçlara yönlendirildiğinde bir faiz doğmaktadır ve yatırılan paranın belli bir miktardaki faizi vade sonunda alınacaktır. Ancak bu sermaye işletme içinde kaldığı vakit bankaya yatırılmasından doğan faizler veya esham, tahvil gibi piyasa araçlarından elde edilecek gelirlerden mahrum kalma durumu söz konusudur. Bu mahrum kalma da işletmeler için bir kayıp olacağından dolayı vergileme yapılırken öz sermayeye verilen faizler de gider kalemi olarak görülmelidir. Ancak kazanç vergisi ilgili hükümlerince bahsettiğimiz bu iki gelir kaleminin yani riziko primleri ve öz sermayeye verilen faizler gider

olarak kabul edilmemiştir. İşletmeleri gelir kaybına uğratan bu hareket kazanç vergisinin noksanlarından biri olarak kabul edilebilir (DPT, 2001. 302).

Aziz Balkanlı ve Alfred Isaac'ın vergi mevzuatının ihtiyaçlara göre ayarlanması lüzumu başlığı altında verdikleri bu bilgiler genellikle iktisat ve vergi anlayışımız arasındaki uyumsuzlukları dile getirmiştir. Bu uyumsuzluklar yüzünden ekonomik anlamda çok fazla kayıpların yaşandığı bir gerçektir. Bu kayıplar hem işletmeler ve mükellefler hem de devlet nezdindedir. Bu kayıpların azaltılması için de iktisat ve vergi sistemimiz arasında ülke ve ülke ekonomisinin dinamiklerine göre ayarlamalar yapılmalı ve bu ayarlamalar hem mükellef, işletme hem de devlet, hazine açısından olumlu olmalıdır.

Özellikle dünya savaşları sonrası ekonomilerde meydana gelen daralmalar ve acil finansman arayışları ülkeleri yeni vergi sistemleri üretmeye itmiş ve bunun neticesinde savaş sonrası ekonomik şartlara uygun ve modern maliyenin gereksinimlerini karşılayabilecek vergi anlayışları devletlerin ekonomisine girmiştir. Ancak Türkiye'de o dönem için geçerliliğini koruyan kazanç vergisi modern ekonominin gerekliliklerini yerine getirememiş ve o günün maliye anlayışına ayak uyduramamıştır. Kazanç vergisinin ekonomik ihtiyaçları karşılayamaması ise hem devlete hem de mükelleflere zarar vermiştir. İktisadi kalkınma ve ekonomik gelişme açısından kazanç vergisi gözden geçirilmek zorundadır. Bu gözden geçirme ise illa ki yeni bir vergi ile olmak zorunda değildir. Tabii ki bir vergi reformu yapmak günün maliye koşullarına ayak uydurmak için önemli bir adım olsa da ilk etapta kazanç vergisinin üzerinde düzenlemeler yapmak daha sağlıklıdır. Çünkü bu düzenlemeler sayesinde mükelleflerin daha adil bir vergi sistemiyle baş başa kalmaları sağlanacak ve devletin de vergi gelirlerindeki kayıp daha aza inecektir. Bunun için de kazanç vergisinde derhal iyileştirmeler yapılmalıdır.

Yeni vergi sistemi ise mükelleflerin ve hazinenin çıkarlarını koruyarak optimal bir vergileme sağlamak zorundadır. Bunların dışında yeni vergi sisteminin uygulandığında da ülke dinamikleri göz ardı edilmemelidir. Özellikle vergi tahsil ekibinin, vergi müfettişlerinin ve vergi memurlarının pratik hayatın yani pratikteki ekonominin gerekliliklerini de bilmesi ve ona göre davranması gerekmektedir.

Yurtdışında eğitim görmüş maliye elemanlarının ve ülkenin ekonomik şartlarını iyi analiz edemeyen memurların yeni vergi sistemini uygulamakta başarısız olma ihtimali çok fazladır.

Vergi memurlarının yeni vergi sisteminin uygulanması ve başarıya ulaşması alanında çok fazla önemi vardır. Bu önemi Balkanlı ve Isaac maddeler halinde sıralamıştır:

“a)İktisadi ve mali bilgilerle mücehhez bulunmak ve muhasebe ile revizyon tekniğine hakim olmak (İktisat Fakültesi ile Yüksek İktisat ve Ticaret Okulundan mezun olanlar tercih edilmelidir.)

b)Muayyen büyüklükteki bir işletmede muayyen bir müddet bilfiil muhasiplik etmiş bulunmak (Muhasebecilik edenlerle bir büyük veya orta işletmenin muhasebesini organize etmiş olanlar tercih edilmelidir.)

c)Yapılacak soruşturma neticesinde ahlaki kıymetlerinin üstünlüğü anlaşılmış olmak.

d)Sadece fiili vazifelerinin icap ettirdiği bilgiler bakımından çetin bir imtihana tabi tutulmak.

e)Sözü geçen imtihanda muvaffak olduktan sonra bir hesap uzmanının yanında muayyen bir müddet muavinlik etmiş olmak” (Koraltürk, 2009: 212-213).

Vergi tahsildarları bu şartlar altında seçildiğinde vergileme daha etkin bir şekilde yapılacak ve yeni gelir vergisinin özellikle ilk dönemlerinde karşılaşılması muhtemel bazı sorunlar bertaraf edilmiş olacaktır. Bu sorunların bertaraf edilmesiyle de hem hazine hem de mükellefler kazançlı çıkmış olacaklardır.

Sonuç olarak Aziz Balkanlı ve Alfred Isaac'ın söylemek istediği temel noktalar ilk etapta kazanç vergisinin yetersizliği ve kazanç vergisinin düzenlenmesidir. Daha sonraki etapta ise vergi reformu yapıldığı takdirde ekonominin iyileştirilmesi, mükellef ve devlet arasında optimal vergi oranının saptanması ile ilgili konulara dikkat çekilmiştir. Vergi reformu yapıldığı takdirde vergiyi tahsil edeceklerin dikkat etmesi gereken hususlar ve vergi tahsil memurlarında aranan şartlar da ayrıntılarıyla sıralanmıştır.

Yeni vergi uygulamasıyla amaçlanan ve kazanç vergisinin sağlayamadığı asıl konu olan verginin tarafsızlığıdır. Daha önceki iktisatçıların da dile getirdiği gibi

verginin tarafsızlığı ilkesi bir vergi politikasında hem mükellefler için hem de devlet için fazlaca önem arz etmektedir. Yani vergi düzenlemesiyle amaçlanan husus sermayenin oluşumuna engel olmamak ve sermayeyi mümkün olduğunca korumaktır. Ayrıca ticari hayatın işleyişini bozmamak ve günlük ekonomik faaliyetlerin normal seyrinde devam etmesine olanak tanımaktır. Bu da optimal bir vergi oranı belirlenerek hem üreticinin hem de tüketicinin korunmasıyla mümkün olmaktadır. Böylece de devlet mümkün olan en fazla vergi gelirini elde edebilecektir. Verginin tarafsızlık ilkesiyle beraber işletmelerin ve mükelleflerin yatırım kararları etkilenmemeli ve ekonominin olağan akışını müdahale edilmemelidir. Bu şartlar altında ekonomik kalkınma sağlanacak ve iktisadi ve sosyal anlamda ekonomik refah artacaktır.

2.1.2.7. İstanbul Tüccar Derneğinin Tebliği

1948 tarihindeki İstanbul İktisat Kongresi'nde görüş ve önerilerini sunan önemli düşünür, iktisatçı ve akademisyenlerin haricinde İstanbul Tüccar Derneğinin sunduğu gibi tebliğler de sunulmuştur. Tasarlanan Şekilde Gelir Vergisi Reformunun Tenkidi başlıklı bu tebliğde gelir vergisine karşı çıkılmış ve tüccar derneği tarafından gelir vergisine yapılan eleştirilere yer verilmiştir.

İstanbul Tüccar Derneği 1947 yılının Mayıs ayı başında vergi reform tasarısı üzerine incelemelerde bulunmuştur. Tarafsız uzmanlardan, iş adamlarından oluşan bir komisyon kurulmuş ve bu komisyonun yaptığı tetkikler sonucunda tasarlanan şekliyle gelir vergisinin memleketimizin iktisadi, içtimai ve mali bünyesine uymadığı kanaatine erişilmiştir (DPT, 2001: 305).

İstanbul Tüccar Derneği, kazanç vergisinin noksanlıklarını ve vergilemede yenilik ihtiyacını doğru ifadelerle dile getirmiştir. Birçok değişiklik geçiren ve yamalı bohçaya dönen kazanç vergisi memlekete iktisadi, sosyal ve ahlaki bakımdan fazlaca zarar vermiştir. Vergi adaletini ve vergi verimliliğini sağlayamadığı gibi günümüz vergi sistemlerinin yapısal olarak çok gerisindedir. Bu nedenlerden ötürü devletin bir vergi reformu tasarlaması olağan bir durumdur. Bu reform iki şekilde yapılabilmektedir. Birincisi; kazanç vergisinin uygulamadaki eksikliklerini gidererek

dönemin maliye anlayışına uygun hale getirmek, ikincisi ise kazanç vergisini bir kenara itip gelir vergisi sistemine geçmektir (DPT, 2001: 306).

Maliye Bakanlığı, kazanç vergisini yeniden düzenleme ve geliştirme seçeneğini değil kazanç vergisini bir tarafa bırakarak gelir vergisine geçişi tercih etmiştir. Tabii ki gelir vergisine geçişte mali, ekonomik, sosyal bakımdan son derece haklı sebepler vardır.

Mali sebepler; devletler, vergileri öncelikle hazineye gelir olması için almaktadırlar. Yani vergiler toplanırken birincil sebep mali sebeplerdir. Daha sonra ekonomik ve sosyal sebepler de verginin toplanma nedenleri arasında sayılabilir. Devletin sürekli artan masrafları kazanç vergisi gibi demode ve mali ihtiyaçlara cevap veremeyen, verimsiz bir vergi sistemiyle karşılanamaz. Bunun yerine verim kabiliyeti ve potansiyeli yüksek, milli gelir esnekliği fazla olan bir vergilemeye ihtiyaç vardır. Gelir vergisi tasarısında da vergi reformunun bu ihtiyaçlara cevap verebileceği düşünülmektedir.

Mali sebeplerden başka ekonomik sebepler de vergi reformuna ihtiyaç duyulmasına neden olan unsurlardan biridir. Bir vergi sistemi daha önce de bahsettiğimiz gibi iktisadilik ve tarafsızlık ilkelerine uygun olmak zorundadır. Yani gelir vergisi, ekonominin olağan akışını sekteye uğratmayacak, mükelleflerin ve işletmelerin yatırım kararlarını olumsuz etkilemeyecek şekilde iktisadilik ve tarafsızlık ilkesine uygun hazırlanmak zorundadır.

Mali ve ekonomik sebeplerden başka sosyal sebepler de gelir vergisi sistemine geçişi gerekli kılan etkenlerden biridir. Verim kabiliyeti yüksek bir vergileme sayesinde mükelleflerin üzerine artı bir vergi yükü binmeyecek ve vergi adaletsizlikleri giderilecektir. Kazanç vergisinde bulunmayan ayırma ilkesine yer verecek olması da gelir vergisinin olumlu yönlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayırma ilkesiyle beraber sermaye ve emeğin farklı farklı vergilendirilmesi sağlanacak ve vergilemede doğan adaletsizlikler giderilecektir. Sermayeden doğan gelirler ayrı, sermaye ve emeğin birlikte elde ettiği gelirlerden ayrı ve sadece emeğin elde ettiği gelirlerden ayrı olarak vergi alınacaktır. Çünkü sermayenin ve emeğin gelir elde ederken katlandığı külfetler birbirlerinden çok

farklıdır. Sermayenin gelir elde etmesi emeğe göre daha kolay, emeğe göre daha fazla ve sermayenin gelir elde ederken katlandığı risk daha azdır. Ayrıca sermaye sahipleri sermayesini kaybetse bile emekleriyle gelir elde edebilirler ancak emek sahiplerinin emek güçlerini kaybetmeleri sermayeleri olmadığı için gelir elde edememelerine sebep olur. Bu yüzden de sermayenin ve emeğin ayrı ayrı vergilendirilmesi çok mantıklı gözükmektedir. Sermaye ve emeğin ayrı ayrı vergilendirilmesi ilkesi dayanan ayırma ilkesi haricinde mükelleflere kolaylık sağlayan en az geçim indirimi ve ailevi durumlarının gözetilerek subjektif vergilemenin sağlanması da gelir vergisi uygulamasının önemli avantajlarından bazıları olarak görülebilir. Sosyal etkiler bakımından yaratılan avantajlar vergileme için oldukça önemlidir. Vergilemede adalet ile birlikte sosyal yaşamda vergi kaçırma vakaları azalacak, vergi ahlakı ve vergi bilinci artacak ve devletin vergi gelirleri de buna paralel olarak artacaktır.

Tasarıda mali, ekonomik ve sosyal esaslar maliye teorisinin gelir vergisine atfetmiş olduğu ilmi ve umumi prensiplere uygundur ve bu açıdan bakıldığında gelir vergisi reformunun gerekçeleri ülkemizde bir gelir vergisi sisteminin kabulünü ve tasarının da bu esaslara göre hazırlandığı düşüncesini uyandırmaktadır. Ancak tasarıda yapılacak incelemeyle tasarı hükümlerinin maliye teorisiyle çok da uyuşmadığını gösterir (Koraltürk, 2009:215).

Mali açıdan bakıldığında bir gelir vergisinin verim kabiliyetinin yüksek, milli gelire paralel olarak esnek bir vergi sistemi olması lazımdır. Bundan ötürü vergilemenin genel, istisna ve muafiyetlerden arınmış olması gerekmektedir. Ayrıca verginin tabana yayılması ve milli gelirin yani ülkede bir takvim yılı içinde elde edilmiş olan gelirin hepsini kapsamaması gerekmektedir. Bu her zaman mümkün gözükmemektedir. Çünkü ülkelerin çoğunda kayıtdışı ekonomi az ya da çok mutlaka vardır. Bu ülkelerin gelişmiş, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkeler statüsünde olması durumu değiştirmez. Bu yüzden de bir gelir vergisinin milli gelirin tümünü kapsamaması çok zordur. Yani milli gelirin mümkün olan en büyük kısmını kapsamaması gerekmektedir. Ayrıca tüm vasıtasız vergileri de içinde barındırması gerekir. Tüm bunların yanında da ülke dinamiklerine, ülke ekonomisinin ihtiyaçlarına uygun,

mükelleflerin ve devletlerin menfaatlerine uygun bir vergi sistemi olması gerekmektedir.

Tüm bu gerekliliklerin karşısında tasarıda eksikliklerin olduğu gözlenmiştir. Yani tasarı hükümlerinin maliye teorisinin gereklerini sağlamadığı İstanbul Tüccar Derneğinin tebliğinde yer almıştır. Bu eksiklik ve karşıtlıklardan ilki umumilik yani genellik ilkesidir. Bir vergi geneldir ve gelir elde eden herkesten alınması icap etmektedir. Ancak gelir vergisi tasarısında umumilik ilkesinin delindiği görülmekte ve içinde çok fazla muafiyet ve istisna barındırmaktadır. Zirai kazançlar, devlet tahvilleri faizleri ve esnaf mükellefiyet dışarı bırakılmıştır. Bu durum vergilemede genellik ilkesine terstir. Bu açıdan bakıldığında da gelir vergisi reformu ile kazanç vergisi arasında çok da bir fark yoktur. Yani reform diye adlandırdığımız bir vergi sistemi çok da değişiklik getirmemektedir. Umumilik ilkesindeki noksanlıklarla beraber bir eksiklik de gelir vergisinin milli gelirin tümünü kapsayacağına olan inançtır. Devletçilik rejimi dolayısıyla milli kaynakların önemli bir kısmının devletin elinde olduğu düşünüldüğünde bu inanç pek fazla iyimser kalmaktadır (Koraltürk, 2009: 216).

Gelir vergisi reformunun tasarısından anlaşılacağı üzere kazanç vergisinden çok da farklılaşmadığı eleştirileri getirilebilir. Ancak gelir vergisi tasarısının ülkemizde uygulanabilme olanağı da bir başka eleştiri getirilebilecek noktadır. Gelir vergisi tasarısından anlaşılacağı üzere bu verginin tarh ve tahsil işlemleri çok meşakkatli ve bu verginin denetimi de çok güçtür. Gelir vergisinde vasıtasız vergiler bir araya toplanmıştır ve gerçek kişiler her türden gelirlerini bir araya toplayarak bunlar için yaptıkları masrafları elde ettikleri gelirden düşüp Maliyeye beyanname vermek zorundalardır. Maliyenin, hem verilen bu beyannameleri hem de mükellefiyet dışında başka ödevli kalıp kalmadığını anlamak için muaf ve müstesna olanların durumlarını incelemesi ve mükelleflerin ticari ve hatta ailevi vaziyetlerini en ince noktasına kadar kontrol etmesi gerekecektir ki bu da ciddi anlamda bir vergi tahsildarı, vergi müfettişi ve memur kadrosunu gerekli kılmaktadır. Bu kadar yetişmiş maliye memurunu bulmak belki de yıllar alacaktır. Bu memurlar yetişene kadar uygulamada yaşanacak güçlükler hem mükellefe hem de devlete yani hazineye ve ülke ekonomisine zarar verecektir. Yani tarh ve tahsil güçlüğü, denetim zorluğu

bu verginin uygulamada istenilen başarıyı getirmesini zorlaştıracaktır (DPT, 2001: 309).

Gelir vergisinin savunucularının en çok değindiği noktalar vergi karşısında eşitlik, en az geçim indirimi, ailevi durumların gözetilerek sübjektif bir vergilemenin sağlanması, artan oranlılık ve ayırma ilkesidir. Bu gibi yenilikler bir vergi sistemi için gerçekten de çok hayati ve vergi sisteminin başarıya ulaşmasında etkin rollerden bazılarıdır.

Bir vergi sistemi için bu ilkelerin varlığı şüphe götürmeyen faydalar sağlamaktadır. Ancak İstanbul Tüccar Derneğinin tebliğinde belirtilen husus gelir vergisinin tasarısında bulunan bu hükümlerin pratik hayatta uygulanmayacak olmasıdır. Gelir vergisi reformunda vergilemede eşitlik ilkesinden bahsedilirken vergilemede genellik ilkesi kuralının delinerek muafiyet ve istisnalara çokça yer verilmesi bu duruma örnektir. En az geçim indirimi ise gerçekten faydalı bir olay olsa bile gelirleri bir bütün şeklinde vergilendirmeyip ayrı ayrı vergilendiren kazanç vergisinde de uygulama imkanı bulabilmesi hasebiyle bir yenilik olarak kabul edilmemesi gereken hususlardan biridir. Ailevi durumların göz önünde bulundurulması da sübjektif vergileme esaslarına uygun olmasına rağmen mükellefler üzerinde yoğun araştırmalar yapma mecburiyetini gerektirmekte ve çok sayıda maliye elemanı istihdam etme koşulunu beraberinde getirmektedir. Bu da devletin çok fazla maliyete girmesine neden olacak vergilemedeki faydalar devletin yapacağı masrafları karşılayamaz hale gelecektir.

Bunların dışında artan oranlı vergileme de gelir vergisinin artlarından biri olarak kabul edilmektedir. Ancak İstanbul Tüccar Derneğinin sunmuş olduğu tebliğde artan oranlılığın işletmelerin büyümesine ve karlılıklarına olumsuz anlamda etkisinin olabilmesine imkan verdiği belirtilmiştir. Son olarak da ayırma prensibinin tasarımlarda kapsamlı bir biçimde ele alınmadığından şikayetçi olmuşlardır. Bahsettiğimiz bu ilkeler ve bu ilkelere tebliğde getirilen eleştiriler gelir vergisinin sosyal etkilerini oluşturmaktadır.

Gelir vergisinin mali ve sosyal etkileri dışında ekonomik etkilerine ve bu ekonomik etkilere karşı tebliğde sunulan eleştirilere de yer vermek gerekmektedir.

Bir vergi sisteminin ileri bir vergi sistemi olarak kabul edilebilmesi için ekonomik açıdan bazı şartları sağlaması gerekmektedir. Ekonomik açıdan bazı şartların temel noktası ise verginin tarafsızlığı ilkesidir. Bir vergi uygulaması ekonominin olağan akışına mani olmayan yani iktisadi hayata müdahale etmeden piyasanın işleyişine olumlu yönde ortaklık edecek şekilde olmalıdır. Piyasadaki yatırımcının ve mükelleflerin iktisadi kararlarını ve yatırımlarını olumsuz yönde etkilemeyecek olması da tarafsızlık ilkesinin gerekliliğidir. Bir verginin tarafsız olması ve piyasa işleyişine olumsuz anlamda müdahale etmemesi için vergileme genel olmalı, vergilemede adalet sağlanmalı ve gelir ve sermaye üzerinde iktisadi ahengi bozmayacak şekilde alınmalıdır. Vergi tarifeleri, girişim ruhuna zarar verecek ve vergi direncini artırıp vergiden kaçınma veya vergiyi kaçırmalara fırsat vermeyecek türden olmalıdır. Vergi, tam olarak kazanç sahibinden alınmalı, fiyatların üzerine yüklenerek başkalarına devredilmemelidir. Yani kanuni yansımalar dışında vergi yansımaları olmamalıdır.

İstanbul Tüccar Derneği, sunmuş oldukları tebliğde ekonomik açıdan yukarıda bahsettiğimiz şartları sağlayan vergi sistemlerinin başarıya ulaşacağına hemfikir olmakla beraber gelir vergisi reformunun tasarısında bu şartlara uymayan haller olduğunu belirtmişlerdir (Koraltürk, 2009:219).

Daha önce görüş ve önerilerine yer verdiğimiz bazı iktisatçıların da belirttiği gibi kazanç vergisinin kendisi problemlili değildir. Problemlili olan onun uygulanış biçimidir. İstanbul Tüccar Derneğinin sunmuş olduğu tebliğde de bu hususa dikkat çekilmiştir. Milletimizin nispeten alışık olduğu ve gelir vergisine nazaran daha basit bir sistemi olan kazanç vergisinin belli tadillerle devamını savunmuşlardır. Tebliğe göre kazanç vergisi hakiki manada tatbik edilmiş olsaydı şu an vergi reformuna zaten bir ihtiyaç olmayacaktı. Ülkenin ve ekonominin yaşadığı sorun kazanç vergisinin gereğince tatbik edilememesidir. Kazanç vergisi gereğince uygulandığında ise tarh ve tahsil işlemleri zahmetli ve denetimi güç olan gelir vergisine zaten gerek kalmayacaktır.

Kazanç vergisi 1926 tarihinden itibaren uygulanmakta olmasına rağmen vergi reformunun gündeme geldiği ve İkinci İktisat Kongresi'nin düzenlendiği yıl olan

1948'e kadar tam olarak tatbik edilmemiştir. Hükümet kanadından ve bazı iktisatçılar tarafından kendisine demode damgası yapıştırılan kazanç vergisinin aradan geçen 22 yılda hakkıyla uygulanmaması kazanç vergisinin kendinden doğan bir problem değil hükümetin bir problemidir. Kısacası gelir vergisi gibi uygulamada pek çok güçlüğü barındıran bir vergi sistemine geçmeden önce bir kez daha düşünülmesi gerekmektedir (DPT, 2001: 312).

Kazanç vergisinde beyanname esaslı vardır ve beyanname verme yükümlülüğü çok geniş tutulmuştur ancak uygulamada çok zorluk çekilmiştir. Kazanç vergisinden daha ileri bir beyanname mekanizması olan gelir vergisinde başarıya ulaşılma ihtimali bu nedenle çok azdır.

İstanbul Tüccar Derneğinin tebliği genel anlamda gelir vergisine karşıdır. Gelir vergisi tasarısındaki bazı maddeleri olumlu ve mantıklı bulsalar dahi uygulamada başarı şansının az olduğuna dikkat çekmişlerdir. Dernek, sunduğu tebliğde kazanç vergisinin üzerinde çeşitli tadilatlarla vergi sistemimizde arzu edilen noktalara ulaşabileceğimizi, halk ve mükellefler için yeni ve karmaşık gözükken bir vergi reformuna bu yüzden gerek olmadığını sıkça belirtmişlerdir.

2.1.2.8. Dr. Ahmet Memduh Yaşa'nın Görüş ve Önerileri

1948 tarihli İstanbul İktisat Kongresi'nde konuşma yapanlardan bir diğer önemli iktisatçı da o dönemde Doktor unvanına sahip olan Ahmet Memduh Yaşa'dır. Dr. Memduh Yaşa, gelir vergisine taraftar olan iktisatçılardan bir tanesidir. Gelir vergisinin artık bir ihtiyaç olduğunu ve kazanç vergisi uygulamasından gelir vergisine geçilmesi gerektiğini yaptığı konuşmada dile getirmiştir.

Memduh Yaşa, Türkiye'de tasarlanan vergi reformunun iktisadi kalkınma ve üretimin geliştirilmesi bakımından önemine değinmiş ve bu konunun maliye ilminin en çetrefilli meselelerinden biri olduğunu belirtmiştir. Memduh Yaşa, verginin bu çetrefilli meseleden verginin gayeleri nedir sorusunu çıkartıp buna cevap vermek istemiştir. Ayrıca tasarlanan vergi reformuyla amaçlanan iktisadi kalkınma ve üretimin geliştirilmesi meseleleriyle beraber devletin artık vergiyi sadece bir gelir elde etme amacı gibi görmediğini, bundan sonra vergiye mali amacının yanında ekonomik bir amaç da yüklediğini belirtmiştir (DPT, 2001: 317). Vergi burada bir

araç rolündedir ve devletin ulaşmak istediği gayelere varabilmesi için bazı ekonomik vasıtaları temin etmektedir. Vergiler, bu rolü iyi bir şekilde oynarsa ekonomik kalkınma ve üretimin gelişmesi de o denli fazla olur.

Ancak özellikle iki dünya savaşından sonra devletin artan kamu harcamaları ve vergilerin artık sadece mali ve ekonomik açıdan değil de sosyal açıdan da alınması hasebiyle devletler için verim kabiliyeti yüksek, ekonominin artan finansman ihtiyacına uygun bir vergi sistemi şart olmuştur. Vergilerin verimli olması dışında adil olması gerektiğini söylemeye ise gerek bile yoktur. Aksi takdirde yani adil olmayan bir vergileme sisteminde ekonomik ve sosyal alanda adaletsizlikler, haksız rekabetler ve buna bağlı olarak vergi ahlakında bozulmalar, vergi direncinde de artışlar ortaya çıkacaktır.

Dr. Memduh Yaşa'nın üzerinde durduğu önemli bir nokta da vergilemede tarafsızlık ilkesi ve vergilerin ödeme gücüne göre alınması ilkesidir:

“Tahsildar geçtikten sonra fertlerin sosyal ve ekonomik münasebetlerinde vaki olacak tahavvüllerin asgaride kalmasına gayret edilebilir. Bunun için en iyi yol, verginin vasıtalı veya vasıtasız olsun mükellefin vergi verme kabiliyetine göre ayarlanmasıdır. Bu vasfa layık olduğu ehemmiyet verildiği takdirde, vergilerin sadece verimli olması lüzumuna inanmak ve böylece vergi yükünü tahammül edilmez bir seviyeye ulaştırmak tehlikesi de bertaraf edilmiş olur” (Koraltürk, 2009: 226).

Bu cümlelerden anlaşıldığı kadarıyla Dr. Memduh Yaşa da daha önce adı geçen bazı iktisatçılar gibi vergilemede tarafsızlık ilkesinin önemine değinmiş ve mali güce göre vergilemenin mükellefler ve ülke ekonomisi için ne kadar önemli olduğunun altını çizmiştir. Dr. Memduh Yaşa, buraya kadar vergi sisteminin gayesini ve vasıflarını ana hatlarıyla çizmiştir. Verginin gayesi devletin finansman ihtiyacını karşılamaktır. Vasıflar ise verginin verimli ve adil olmasıdır. Mesele devletin ekonomik kalkınması ve üretimin gelişmesine yardımcı olmak olduğuna göre bu meseleyi halletmek için yukarıda sözü geçen gaye ve vasıflara göre hareket edilmesi icap etmektedir. Yani kalkınma bakımından ve üretimin artarak gelişmesi bakımından hem hazineye gelir sağlayacak hem de ekonomideki dengeleri bozmayacak ve adil bir vergilemeye olanak tanıyacak bir vergi sistemine ihtiyaç var

demektir. Optimal bir vergi sisteminin belirlenmesi hem hazinenin hem de mükellef ve işletmelerin lehine olacaktır.

Memduh Yaşa, böyle bir vergi sisteminin, vasıtasız vergiler arasında her şeyden önce modern bir vergileme usulünü gerekli kıldığını belirtmiştir. Burada kazanç vergisinin adil olup olmadığı veya bu verginin demode olup olmadığı üzerine konuşmamıştır. Memduh Yaşa'nın belirtmiş olduğu önemli husus iki dünya savaşından sonra dünya çapında ve özellikle gelişmiş ülkelerde ortaya çıkan sosyal harcamaların etkisiyle bütçelerde meydana gelen finansman açığını kapatmak için yeni ve modern vergilere ihtiyaç duymasıdır. Türkiye de artık bu ülkelerin seviyesine geldiği için vergi sistemlerini gelişmiş ülkelerinki gibi revize etmesinde hiçbir beis yoktur. Son dönemlerde gelişmiş ülkelerde vasıtalı vergilerin yanında vasıtasız vergilere de çokça yer vermeye başlamışlar ve böylece hem vasıtalı vergilerin mükellefler üzerindeki yükü azalmış hem de hazinenin finansman ihtiyaçları daha kolay ve daha bol bir şekilde yerine getirilmeye başlanmıştır. Yani vasıtasız vergilerin vasıtalı vergilere kıyasla daha çok alındığı ülkeler aslında ekonomik gelişmişliği de dolaylı yoldan gösteren faktörlerden biridir. Türkiye'de yapılacak bir vergi reformu da bu durumu baz almalıdır. Yani optimal bir gelir vergisiyle beraber hazinenin gelirleri artabilir ve vasıtasız vergilerin mükellefler üzerinde oluşturduğu yük azaltılabilir. Böylece vergilemede adalet sağlanmış olur ve vergi ahlakı da artmış olur. Çünkü her daim vasıtasız vergiler vasıtalı vergilere göre daha adaletli olmuştur. Vasıtasız vergilerde artan oranlılık ve sübjektif kriterlere dikkat ediliyor olması ve ödeme gücüne göre vergilendirilme imkanı adaleti sağlayan başlıca unsurlardır.

Memduh Yaşa, vasıtalı vergiler içinde de muamele vergisinin bir reforma ihtiyacı olduğunu düşünmektedir. Muamele vergisinin hem verimsiz hem de adaletsiz bir vergi olduğunu söylemektedir. Muamele vergisindeki adaletsizliklere çok da değinmeden geçen Memduh Yaşa, muamele vergisinin de tıpkı kazanç vergisinde yapılması gerektiği gibi kalkınmamız ve üretimimizin gelişimi için revize edilmesi gerektiğini belirtmiştir (Koraltürk, 2009:227).

2.1.2.9. Nafiz Tekinkaya'nın Görüş ve Önerileri

Kısmi siyasi ve iktisadi lisanslı-hukukçu olan Nafiz Tekinkaya, gelir vergisi reformunun arifesinde düzenlenen bir iktisat kongresinden ötürü çok mutlu olmuştur. Çünkü gelir vergisi reform tasarısında kendince bazı eksiklikler tespit etmiş ve bu eksikliklerin giderilmesi için çözüm önerilerini ve görüşlerini sunmuştur.

Gelir vergisi hakkındaki tavsiyelerine vergi dairesine tüccarların sınıflandırmalarını odaların yapması gerektiğiyle başlamıştır. Bunu söylerken ki savunma argümanı da avukatlık kanununa göre baroların, avukatları vergi dairesine sınıflaması ve etibba odalarının kendi kanunlarına göre hekimleri vergi dairesine sınıflandırmasıdır. Bu örneklerden hareketle de mükellef tüccarların, firmaların hazineye karşı olan sınıflandırmalarını odalar veya meslek teşekkülleri yapmalıdır ve sınıflandırma keyfiyetinin hazinenin elinden alınması gerekliliğini dile getirmektedir. Nafiz Tekinkaya, bir diğer tavsiyesinde de asgari geçim haddinin sınıflandırılması gerektiğinden bahsetmiştir. Aylıklılara belli bir asgari geçim haddi uygulanırken tüccarlara uygulanmamasının onları müşkül duruma sokacağını belirtmektedir. Ayrıca bazı yüksek gelirli tüccarların da gelirlerini perdeleyerek geçim hadlerini maskeleye olasılıkları da olduğunu ve buna da çözüm üretilmesi gerektiğini söylemiştir. Tüccarların hazineye karşı olan sınıflandırmalarını odaların yapması gerektiği gibi asgari geçim hadlerinin belirlenmesinin de odalara bırakılması gerektiğini şiddetle savunmuştur. Son olarak da hazineye gelir getirecek yerler ve alanlar bulunması gerektiğinden bahsetmektedir (DPT, 2001: 319-320).

Nafiz Tekinkaya, gelir vergisi hakkında tavsiyelerini sunduktan sonra tüccarların haklarını koruyacak tavsiyelere geçmiştir. Bu tavsiyelerinin amacı da tüccarları, ticari hayatın risklerine karşı korumak ve daha adil, rekabet edilebilir bir ticari ortam yaratmaya çalışmaktır. Bu itibarla aşağıdaki esaslara dikkat edilmesini tavsiye etmiştir:

“-Bonoların ödenmesinin emniyet altına alınması gerekmektedir

-Tüccarlar arası ve ticari ihtilafların tahkimi lazımdır

-Tüccarların, avukat ve hekimlerde olduğu gibi ticari sicil ve ikametgahları tespit edilmelidir

-Tüccarların sınıflandırılması lazımdır” (Koraltürk, 2009: 230).

Yukarıda bahsettiğimiz hususlar gösteriyor ki Nafiz Tekinkaya'nın gelir vergisi reformuna karşı mutlak bir aleyhte veya lehte olması gibi bir durum yoktur. Nafiz Tekinkaya, gelir vergisinin düzgün bir biçimde tatbik edilebilmesi ve gelir vergisindeki tasarının noksanlarının telafi edilebilmesi için tavsiyelerde bulunmuştur. Tavsiye ve görüşlerini hem mükelleflerin, tüccar ve firmaların hem de hazinenin çıkarlarına uygun olacak şekilde sunmaya özen göstermiştir.

2.1.2.10. Zonguldak Ticaret ve Sanayi Odasının Tebliği

1948 tarihli İstanbul İktisat Kongresi'nde tebliğ sunan bir diğer ekip de Zonguldak Ticaret ve Sanayi Odası'dır. Odanın tebliğini hazırlayanlar ise Nejat Muhsinoğlu ve Emin Haraççı'dır. Vergi Reformu başlığı altında verdikleri bu tebliğde gelir vergisine taraftar olduklarını ve topyekun bir vergi reformundan yana olduklarını söylemek mümkündür. Yani belli tadiller değil kazanç vergisinin yerine yeni bir vergi tahsis edilmesini istemektedirler. Ancak gelir vergisi reform taslağında bu topyekun değişimin izlerinin bulunmayacağını söylemektedirler. Bunun da nedeni cari ve mevcut tekalüfün hepsini kapsayan bir ıslahat yapması gerekirken gelir vergisi tasarısında üç önemli mevzuda çelişkiye düşmüştür (DPT, 2001, 323).

Bunlar:

1-Yıllardır memleket ekonomisini olumsuz yönde etkileyen ve ekonomik kalkınmaya set çeken ve birçok iktisatçının daha evvel şikayetlerini dile getirdiği muamele vergisinin devam edecek olması ve muamele vergisinde en ufak bir değişikliğe gidilmeyecek olması

2-Reform mevzubahis olduğunda mükellef ve devletin optimal bir vergileme üzerinde buluşmaları gerekirken gelir vergisi reformuyla beraber muvazene, ekonomik buhran gibi durumlarda geçici olarak konmuş olan vergiler, gelir vergisi reformuyla beraber daimi bir hal alacaktır. Yani olağanüstü vergilerin olağan bir hal alacak olması

3-Geçinme indeksini asgariye indirmek vaadiyle ortaya atılan ve yeni vergiler ihdas edilmeyeceği, vergilere zam yapılmasının asla söz konusu olmayacağı söylene bile vergi artırımını yoluyla şeker fiyatlarına zam yapılması, kazanç ve yol vergilerinde

yeni artırımlar yapılması reformun ruhuna, mantığına ve içeriğine tamamen aykırıdır. Yani reform tasarısı ile uygulamada yapılanların farklı olması Zonguldak Ticaret ve Sanayi Odası'nın tebliğinde gelir vergisi reformuna yapılan eleştiriler olarak nitelenebilir (Koraltürk, 2009: 231).

Zonguldak Ticaret ve Sanayi Odası'nın bu üç eleştirisinin ardından gelir vergisi tasarısı üzerinde yaptığı bir diğer eleştiri de Vergi Usul Kanunu'nun 163'üncü maddesindeki esnafın defter tutma zorunluluğudur. Ancak gerek gelir vergisi tasarısında gerekse Ticaret Kanunu veya 655 ve 4355 sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları Kanunu'nda tam ve ayrıntılı bir esnaf tanımı yapılmamıştır. Yani gelir vergisi tasarısı hazırlanırken esnaf tanımı, açık, belirli ve anlaşılır mahiyette yazılmalıdır (DPT, 2001: 323).

Ancak esnaf tanımı yapılsa bile sorunlar burada bitmeyecektir. O dönemin koşulları dolayısıyla daha önce hiç defter tutmamış, defter tutma zorunluluğu hissetmemiş ve babadan kalma yöntemlerle hesaplarını tutmuş olan esnaflar defter tutma alışkanlığına kolayca adapte olamayacaklardır. Bu yüzden de bu esnafların muhasebeci tutmaya yeltenecekleri bir gerçektir. Memleketimizde de her esnafın defterini tutacak kadar yetişmiş muhasebe elemanının olup olmadığı şüphelidir. Yeterince muhasebe elemanının olup olmadığı şüpheliyken bu muhasebe elemanlarını kontrol edebilecek yeterli sayıda yetişmiş maliye müfettişlerinin olup olmadığı daha da şüphelidir. Yani bu kadar çok muhasebeci ve bu muhasebecileri denetleyecek vergi elemanı ve maliye müfettişi bulmak zordur. Bulduğunu varsaysak bile devletin ekonomik anlamda çok da iyi olmadığı bir ortamda bu kadar maliye elemanına vereceği maaş ve vergi tahsil masrafları da ayrıca düşündürücüdür. Tüm bunların yanında bilindiği gibi tutulan defterler Vergi Usul Kanunu'nun 239'uncu maddesi uyarınca ilgili yıldan itibaren altı sene boyunca saklanmalıdır. Keza 240'ıncı maddeye göre de tüccarların satın aldığı mallara ait faturalar, satın almadan itibaren beş yıl boyunca saklanmak zorundadır. Tüm bu hususlar esnafı zora sokacak ve beş-altı sene boyunca Demokles'in kılıcı gibi Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddeleri esnafın başının üstünde olacaktır. Bu durum vergi kaçırmayı azaltacak bir uygulama olarak görülebilir ancak gelir vergisi uygulamasına altyapı

olarak hazır olmayan bir esnaf, tüccar ve devlet için dezavantajlı bir durum olmaya daha yakındır (Koraltürk, 2009: 233).

Bu endişelere ve dezavantajlı durumlara karşı Zonguldak Ticaret ve Sanayi Odası'nın çözüm önerileri de gecikmemiştir. Gelir vergisi reformuna alışma sürecinde sıkıntı çekmesi muhtemel olan esnaf ve tüccarlar için kanunun yürürlüğe girdikten sonra ilk iki senesinin intibak yani alışma süresi olarak kabul edilmesi ve bu dönemde vergilerin cezasız tahsil edilmesi yönünde önerileri olmuştur. Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen beş ve altı senelik müddetlerin daha aşağıya çekilmesi de bir başka önerileridir. Son önerileri ise gelir vergisi mevzusunda Ticaret ve Sanayi Odalarını düzenli bir hale getirerek tarh bakımından bu odaların, belediyelerin, vilayet ve maliyeden seçilecek azaların ortaklaşa sorumlu olmasıdır (Koraltürk, 2009: 234).

İlk bakışta mantıklı görünen bu önerilerin kendi içinde belli sıkıntıları vardır. Örneğin ilk iki senenin uyum senesi olarak kabul edilmesi ve vergilerin cezasız tahsil edilmesi önerisi esnafın kolaycılığa kaçmasına, alışma süresinin uzamasına ya da hiç alışmamasına ve vergi kaçırmasına sebebiyet verebilmektedir. Defter ve fatura tutma senelerinin daha aza çekilmesi de esnafı rehavete sürükleyerek vergisel sorumluluklarını iyi ve etkin bir şekilde gerçekleştirmesine mani olabilmektedir. Vergi tarhının belli bir komisyon etrafında şekillenmesi de pek mümkün gözükmeyen başka bir öneridir. Çünkü çıkar grupları ne kadar farklılaşırsa o komisyondan ortak bir kararın çıkması o kadar zor olacaktır. Odalar, esnaf ve tüccarın çıkarları doğrultusunda hareket edecekken maliye ve belediye devlet menfaatlerini öncelikleri olarak kabul edeceklerdir.

Zonguldak Ticaret ve Sanayi Odası, sunmuş olduğu tebliğde gelir vergisi reformuna ilişkin görüş ve önerilerini esnaf ve tüccarların haklarını koruma, onların var olan durumlarını daha da geliştirme ve ekonominin kalkınmasına faydalı olma gibi amaçlarla dile getirmiştir. Hazine ve mükellef menfaatinin birbiriyle uyum içinde olmasını, adil bir vergileme sistemini arzuladıklarını ve bunun için de görüş ve önerilerinin gelir vergisi tasarısı hazırlanırken dikkate alınmasını istemişlerdir.

2.1.2.11. Prof. Dr. Fritz Neumark'ın Görüş ve Önerileri

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ordinaryüs Profesörü unvanına sahip olan Fritz Neumark, gelir üzerinden alınan vergilere getirilen yapısal değişikliklerin ülkemizde uygulanmasında başrolü üstlenen iktisatçılardan biridir. Gelir vergisi düzenlemesinin Almanya'nın vergi sisteminden esinlenilerek oluşturulmasında onun da büyük bir payı vardır. 1948 tarihli İstanbul İktisat Kongresi'nde de konuşma yapan Fritz Neumark Vergi Reformu başlığı altındaki konuşmasına ülkemizde esaslı bir vergi reformunu icap ettiren hususları açıklamakla başlamaktadır.

Vergi hasılatları ve vergi hasılatlarının devlet bütçeleri içindeki rolü özellikle dünya savaşlarından sonra artmaya başlamış ve gün geçtikçe de artmaya devam etmiştir. Günümüzde tüm ileri memleketlerde vergi hasılatları bütçede çok fazla yer tutmaktadır (DPT, 2001: 326).

Fritz Neumark da konuşmasının başında bu konulara değinmiş ve vergi hasılatının bugün bütün ileri memleketlerde devletin adi varidatının takriben %90'ını temin ettiğine göre, rasyonel bir vergi politikasının sağlam bir maliyenin ana şartlarından birini teşkil ettiği söylenebilir demiştir. Burada rasyonel bir vergi politikasının ne olduğunu ayrıntılarıyla incelemek gerekmektedir. Rasyonel vergi politikasıyla kastedilen şey aslında optimal vergi politikasıdır. Yani hazinenin menfaatleriyle mükelleflerin ve halkın menfaatleri arasında vergi bakımından devamlı olarak bir tezaadın, çakışmanın olmaması halidir. Devlet, mükelleflerden onların vergi ödeme güçlerine göre vergi almazsa veya milli gelirle bağlantılı olacak bir şekilde değil de milli gelirin potansiyelinin çok üzerinde bir vergileme anlayışına giderse bunun yansımaları hem halk nezdinde hem de hazine nezdinde olumsuz olacaktır. Bir diğer taraftan bakıldığında da mükellefler, devletin ihtiyacı olduğu vergiyi ödemez, vergiden kaçınır veya vergiyi kaçırırsa, vergi ödeme bilincinden yoksun olursa bunun doğuracağı olumsuz etkiler de hem halk nezdinde hem de hazine nezdinde olacaktır. Bütçede açıklar meydana gelecek ve ülke ekonomisi yani mükelleflerin kendisi bundan zarar görecektir. Sonuç olarak rasyonel bir vergi politikası daimi suretle hem hazinenin hem de mükelleflerin çıkarlarını olabildiğince

göz önünde bulundurarak bu iki menfaati birbirlerine yaklaştırmaya çalışacaktır (Koraltürk, 2009: 235).

Rasyonel bir vergi politikasının mükellef, devlet ve ekonomi açısından önemi işte bu kadar nettir. Peki kazanç vergisi rasyonel bir vergi politikası olarak tatmin edici midir? Bu soruya Fritz Neumark hayır cevabını vermekte ve kazanç vergisinin Türk ekonomisi için hiç de tatmin edici bir vergi politikası olmadığını belirtmektedir (DPT, 2001: 326).

Fritz Neumark, hazine açısından durumu incelediğinde vergilerimizin yeterli ölçüde verimli ve esnek olmadığını söylemiştir. Özellikle de kazanç vergisi için bu durum çok net bir şekilde meydandadır. Bunu da kazanç vergisinin yapısında meydana gelen birçok değişiklik ve bu vergide önemli derecede meydana gelen artış oranlarına rağmen vergi hasılatında bir değişiklik veya artış olmadığı görüşüyle savunmaktadır. Ayrıca Fritz Neumark'a göre, kazanç vergisi harp hadiseleri sonucu elde edilen olağanüstü karları vergilendirmede başarılı değildir. Bunun yanında ekonomik kalkınmaya ve gelişime ihtiyaç duyan bir ülke için gerekli olan eğitim, sağlık, ulaştırma ve ekonomi hamlelerini gerçekleştirmek için de yetersiz kalan bir vergi sistemidir. Bu yüzden de bu vergi uygulamasının kaldırılarak yerine verimliliği ve elastikiyeti daha yüksek bir vergi uygulaması getirilmesi zaruridir (Koraltürk, 2009:235).

Fritz Neumark, mükellef açısından durumu incelediğinde ise kazanç vergisinin mahzurlarından belki de en büyüğüne dikkat çekmiştir. Bu mahzur vergilemede adalet ilkesine riayet edilmemesidir. Kazanç vergisinin bazı noksanları ve vergilemede yaşanan adaletsizliklerden dolayı bazı mükellefler gerçek vergi ödeme güçlerinin çok altında, bazı mükellefler ise gerçek vergi ödeme güçlerinin çok üstünde vergilendirilmişlerdir. Buradan da anlaşılacağı üzere kazanç vergisinde vergilemenin önemli unsurlarından olan sosyal ve ekonomik unsurlar dikkate alınmamış, ekonomik kalkınma ve gelişime, vergilemede adalet ilkelerine ters uygulamalar yapılmıştır. Tüm bunlara maliye kanadında da eksikliklerin ve yetersizliklerin de olduğu katıldığında vergi sisteminin ciddi anlamda bir reforma ihtiyacı olduğu açıktır (DPT, 2001: 327).

Fritz Neumark, ülkemizde esaslı bir vergi reformunu icap ettiren hususlara değindikten sonra kazanç vergisinin ıslah edilip edilemeyeceği meselesine eğilmiştir. Daha önce de görüş ve düşüncelerine genişçe yer verdiğimiz tüccar, düşünür veya ekonomistlerin birçoğu da kazanç vergisinin tadil edilebileceğini dolayısıyla da yeni bir vergi sistemine yani bir vergi reformuna ihtiyaç olmayacağını savunmuşlardır. Fritz Neumark ise bu görüşlere katılmamış ve kazanç vergisinin ıslah edilemeyeceğini kongrede yaptığı konuşmada bir cümleyle açıklamıştır:

“Mahiyeti icabı bozuk, eskimiş, gayri adil olup da modern ekonomi şartlarına uymayan bu vergi, ıslahına ne kadar gayret edilirse edilsin hiçbir zaman ilmi vergileme prensiplerine uygun bir hale getirilemez” (Koraltürk, 2009: 236).

Fritz Neumark, bu sözleri sarf ederken salt gelir vergisi taraftarı olduğu için değil gerçekten de kazanç vergisinin ıslahına ihtimal olmadığını belirtmek istemiştir. Daha önceki iktisatçıların da üzerinde durduğu kazanç vergisinin tadili meselesini Fritz Neumark da düşünmüş ancak bunun mümkün olmadığına kanaat getirmiştir. Çünkü kazanç vergisi, vergileme esnasında gelirin bütününe değil, gelirin unsurlarını ayrı ayrı ele alır ve bu da vergilemede artan oranlılık ve asgari geçim indirimi gibi hususların etkin şekilde uygulanmasını zorlaştırır. Kazanç vergisindeki gibi çok çeşitli gelir unsurlarının yan yana bulunması, gerçek kazanç ve iratların gizlenerek düşük vergi ödenmesine yol açabilir. Bunların yanında daha önce çokça bahsetmiş olduğumuz kazanç vergisindeki sürekli hale gelen değişiklikler ve bu değişiklikler neticesinde vergi sisteminin belli bir standardizasyona oturtulamamış olması, sürekli hale gelen tadillerin özellikle matrah şekillerine ve vergi oranlarına gelmesiyle birlikte vergi sisteminin iyice karmaşıklaşması da kazanç vergisinin ıslahını güçleştiren haller arasındadır.

Yani Fritz Neumark’a göre gelir üzerinden alınan vergiler tek çatı altında hesaplandığında, ayrı ayrı vergilendirme yapılmadığında bu vergileme mükellefler tarafından daha adil kabul edilecek ve tektipliği sayesinde maliye idaresi bakımından daha rahat ve kolay şekilde tatbik olunabilecektir.

Bir vergi reformunun, yeni bir vergi uygulamasının bir ülkede başarıya ulaşabilmesi için bazı şartlar vardır. Fritz Neumark, bunun iki şarta bağlı olduğunu söylemiştir:

“Bir taraftan vergi tarifesinin fazla yüksek olmaması, diğer taraftan idarenin beyanname ve mükelleflerce tutulması gereken defterleri tesirli bir surette kontrol edebilecek durumda olmasıdır” (Koraltürk, 2009: 238).

Buradan anlaşılacağı üzere optimal bir vergi oranının uygulanması ve denetim Fritz Neumark için gelir vergisinde başarı sağlamanın en önemli iki yolunu oluşturmaktadır. Çünkü vergi oranlarının yüksekliği, hele ki yeni bir vergi uygulamasındaki oranların yüksekliği mükellefler tarafından korkuyla karşılanacak ve buna bağlı olarak vergiden kaçınma, vergi kaçırma gibi durumlar karşımıza çıkacaktır. Bunu önlemenin yolu da mükellef ve hazinenin çıkarlarını ortak bir paydada buluşturan optimal bir vergi oranının belirlenebilmesidir. İkinci faktör olan denetim ise özellikle Türkiye gibi vergi bilinci ve vergi ahlakı tam gelişmemiş ülkelerde bir vergi uygulamasının başarıya ulaşması için önemli olan unsurlardandır. Vergi oranlarında optimalitenin sağlandığı koşullarda bile eğer sıkı bir vergi denetimi yoksa vergi kaçırma olayları mutlaka karşımıza çıkacaktır. Bu yüzden de bir vergi uygulamasının başarıya ulaşması için ciddi anlamda denetimlere ihtiyaç vardır.

Fritz Neumark'ın belirtmiş olduğu iki faktör gelir vergisinin başarısı açısından çok önemlidir. Bunlardan birincisi vergi oranlarında optimalite sağlamaktır. Peki optimal bir vergi oranı ne kadar olmalıdır? Bu sorunun cevabı ekonomiden ekonomiye, ülkeden ülkeye hatta coğrafyadan coğrafyaya bile değişmektedir. Bu oranlara girmeden önce gelir vergisinin alınacağı kesimlere de değinmek faydalı olacaktır. Gelir vergisine tabi olacak kesim beyanname verenler ve stopaj usulüne tabi olanlardır. Beyanname verenler genellikle zengin tüccar kesim veya endüstriler olarak kabul edilse de bunun yanında küçük işletmeler de beyanname usulüne tabidirler. Stopaj usulüne göre çalışanlar da bilindiği gibi beyanname vermez ve brüt gelirleri üzerinden kaynakta kesinti yoluyla vergilemeye tabi tutulurlar. Bu kesim genelde hizmet sektöründe çalışan, fabrikalarda çalışan veya memur olan kesim

olduğu için gelirleri de çok yüksek değildir. Sabit gelirliler oldukları için de ekonomideki dalgalanmalardan çokça etkilenmektedirler.

Fritz Neumark, bu sabit gelirlili mükelleflerden daha az vergi alınabileceğini belirtmiştir. Ancak burada kastetmek istediği dolaylı vergilerin daha çok alınıp dolaysız vergilerin daha az alınması değildir. Gelişmiş ülke ekonomilerinin bütçe gelirlerinde dolaylı vergilerin yeri dolaysız vergilere göre daha düşüktür. Türkiye de ekonomik anlamda gelişmiş ülkeler seviyesine çıkmak ve toptan kalkınmak istediği için dolaysız vergileri mümkün olan en yüksek seviyede almalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus bu dolaysız vergilerin ağırlığının kaynaktan tevkifat yoluyla vergisini ödeyen sabit gelirlilerden ziyade beyanname usulüne tabi olanlara kayması gerekliliğidir. Fritz Neumark'ın bahsettiği konu işte tam olarak budur. Tüm bunların yanında toptancı, perakendeci ve serbest meslek erbabı gibi kimseleri yeni gelir vergisine adapte edebilmek için aşırı vergi oranlarından devletin imtina etmesi gerektiğini de belirtmektedir (DPT, 2001: 329-330).

Gelir vergisi oranları da artan oranlı tarifelere bakılarak her gelir dilimine farklı bir oran olacak şekilde belirlenmiştir. Bu oranların azamisi bazı ülkelerde %35 iken bazı ülkelerde %55'i hatta daha fazlasını da bulabilmektedir.

Vergi oranlarında optimallik kadar önemli olmasa da vergi ödeme alışkanlıklarını belirleyen bir etken de asgari geçim indirimidir. Gelir vergisi uygulamasıyla beraber daha önce sözünü ettiğimiz subjektif koşulların ödenecek vergi miktarının belirlenmesinde önemli olması ve asgari geçim indirimlerinin kazanç vergisine göre daha yüksek seviyede tutulacak olması gelir vergisinin mükellef ve devlet nezdinde daha kolay benimsenmesine olanak tanıyacaktır.

Fritz Neumark'ın vergilemede optimal oranının belirlenmesi maddesinden sonra sözünü ettiği ikinci madde de denetimdir. İkinci madde olmadan birinci maddenin tek başına yeni bir vergi uygulamasında başarıyı getirme şansı yoktur.

Gelir vergisi uygulamasıyla beraber gelecek olan defter tutma ve bu defterleri kayıt altına alıp saklama gibi kanun maddelerine daha önce değinmiştik. Defter tutma zorunluluğu, beyanname verme zorunluluğu ve gerçek geliri beyan etme gibi durumlar gösteriyor ki devletin gelir vergisinde bir artış meydana gelme ihtimali çok

güçlüdür. Çünkü beyanname vermeyen, defter tutmayan mükelleflerin ister istemez vergi kaçırmaları ve gelir ve giderlerini hesaplarken hata yapmaları yüksek ihtimaldir. Özellikle toptancılar, perakendeciler ve serbest meslek erbabının defter tutmaya ve kazançlarını beyan etmeye mecbur olmasıyla beraber beyannameli mükelleflerin sayısında artış yaşanacaktır. Bu artış da dolaysız vergilerin artmasına yani devlet bütçesinin içinde vergi gelirlerinde artışa yol açacaktır.

Bu olumlu bir tablo gibi gözükse de vergi gelirlerinin artışı bu kadar kolay olmayacaktır. Çünkü sayısı artan bu beyannameli mükelleflerin denetimi de devlet tarafından yapılacaktır. Yani yeterli sayıda müfettiş, hesap uzmanı ve vergi elemanı olmadan bu denetim de imkansızdır.

Türkiye İktisat Kongresi'nde konuşma yapan isimlerin en önemlilerinden olan ve devletin vergi elemanı eksikliğinden ötürü kazanç vergisi uygulamasının istenileni veremediğinden, beyannameli mükelleflerin bile hepsinin denetlenemediğinden ve vergi reformunun da bu soruna çare olamayacağından dem vuran Ahmet Hamdi Başar, bir anlamda Türk maliyesinin ve ekonomisinin gerçeklerine değinmiştir. Ahmet Hamdi Başar gibi birçok tüccar, iktisatçı ve düşünür de aynı sorunu gündeme getirmiştir.

Fritz Neumark da bu soruna değinmiş ve geçmişte yaşanan sıkıntıların tekrar yaşanmaması için ve gelir vergisi reformunun başarıya ulaşması için denetim ve kontrol mekanizmasının en etkin bir biçimde uygulanması gerektiğinden söz etmiştir. Bu kontrol mekanizmasının sadece devletle alakalı olmadığını vergi elemanlarının niceliği, niteliği ve ahlakıyla da ilgili olduğunu belirtmiştir. Gelir vergisi ile birlikte beyanname verenlerin sayısının artacağını, gelir vergisi kapsamına girenlerin çoğalacağını ve bundan dolayı da denetimin artırılması gerektiğini söylemiştir. Vergi memurlarının ve müfettiş kadrolarının nitelik ve nicelik açısından yetersizliğini de kabul eden Fritz Neumark, devletin açacağı eğitim kurslarıyla vergi elemanlarının kalitesini artırarak ve memur alımlarında liyakate önem vererek kadrolarını genişletmeye özen göstererek vergi reformunda başarıya ulaşılacağına inandığını dile getirmektedir. Ayrıca çıkarılacak vergi kanununun herhangi bir açığa mahal vermeyecek şekilde düzenlenmesi, ahlaka aykırı hareket eden ve Ahmet

Hamdi Başar'ın kastettiği gibi kapıkulu devlet modelindeki gibi davranan memurlara gerekli cezaları da öngörebilmesi gerekmektedir. Maliye memurlarının dürüst bir şekilde hareket etmemesi, mükellefe yardımcı olmaması ve kaçakçılığı önlemek yerine onlarla rüşvet, irtikap gibi şekillerle gayrimeşru işbirliklerine girmesi Ahmet Hamdi Başar'ın kapıkulu devlet modeli deyimini haklı çıkaracak ve vergi reformunun başarısız olmasına neden olacaktır. Fritz Neumark, denetimin vergi reformundaki başarıda çok fazla önem teşkil ettiğini ve bu yüzden de devlet ve vergi elemanlarının vergi reformunun gerektirdiği şekilde ve vergi reformunda gösterilen ahlaki hususlara dikkat ederek yeni bir zihniyetle hareket etmesi gerektiğini defaatle vurgulamıştır (Koraltürk, 2009:239).

Fritz Neumark, gelir vergisindeki muaflik ve istisnalara da değinmektedir. Fritz Neumark'a göre gelir vergisine uygulanacak muafiyet ve istisnalar kararında olmalı ve gelir vergisi reformunun başarısına engel olacak düzeyde ve vergilemede adaleti bozacak şekilde olmamalıdır. Tasarlanan gelir vergisi incelendiğinde zirai kazançların vergiden istisna edilmiş olduğu görülmektedir. Türkiye gibi ziraat memleketinde gelir vergisinde zirai kazançların istisna edilmesi tuhaf karşılanabilmektedir ancak bu zirai kazançları elde eden kesimin neredeyse tamamı geçim asgarisine yakın düzeyde gelir elde ettiklerinden dolayı hatta birçok küçük ve orta gelirli çiftçinin gelir vergisine tabi olmadığı düşünüldüğünde hazinenin gelir kaybı minimum seviyede olacaktır. Fakat Fritz Neumark'ın üzerinde durmak istediği husus muafiyet ve istisnaların büyük çapta gelir elde eden zirai işletmelere uygulanmaması gerektiğidir. Çünkü bu işletmeler kapitalist düzene göre iş yapmakta ve büyük karlar elde etmektedirler. Bu işletmelerin tespiti devlet nezdinde çok zor değildir. Nitekim sayıları çok kısıtlı olan bu tarz işletmeler kanunda belirtilen şartlar doğrultusunda rahatlıkla bulunabilecektir. Muafiyet ve istisnaların doğru şekilde uygulanmasıyla vergi yükü eşit dağıtılacak ve vergilemede adalet sağlanmış olacaktır. Aksi takdirde gelir vergisi reformuna uyum zorlaşacak ve reformdan ne mükellefler ne de hazine olumlu anlamda fayda sağlayabilecektir. Şahsi muafliklarda ise en önemli muaflığın esnaf muaflığı olduğu ve kanun kapsamında bazı kimselerin gelir vergisinden muaf tutularak esnaf vergisine tabi olacağını dile getirmiştir (DPT, 2001: 331).

Fritz Neumark, vergi reformu kapsamında 1948 yılında İstanbul İktisat Kongresi'nde yaptığı konuşmada gelir vergisi haricinde tüzel kişilerin tabi tutulacakları kurumlar vergisine de değinmiştir. Neumark'a göre sermaye şirketleri diye adlandırılan anonim ve limited şirketler gibi büyük özel firmalar ve kamuya ait iktisadi müesseselerin ayrı bir vergiye tabi tutulmaları gerekliliği hemen hemen tüm ileri vergi uygulamalarına sahip ve ekonomik kalkınma açısından ileri seviyede olan ülkelerde kabul edilen bir vergidir. Bunlara örnek olarak ABD, Almanya, İsviçre ve İngiltere verilebilir. Ekonomik kalkınma ve iktisadi gelişim peşinde olan Türkiye'de de kurumlar vergisinin kabul edilmesi modern maliyenin ve konjonktürün bir gereğidir. Bundan ötürü kurumlar vergisinin özel sermaye şirketleri için %10, kamu iktisadi müesseseleri için %35 olarak belirlenmesini olumlu ve mantıklı karşılamıştır. Özel sermayeli şirketlerin kurumlar vergisi haricinde elde edilen geliri sermaye sahipleri arasında paylaşması ve paylaşılan bu gelir üzerinden de sermayedarların gelir vergisi ödemesi dolayısıyla %10'luk kurumlar vergisi Fritz Neumark'a mantıklı gelmiştir. Aynı şekilde kamu iktisadi müesseselerinin karlarını dağıtmadan direkt olarak kurumlar vergisine tabi olması dolayısıyla %35 oranında vergilendirilmesi de mantıklı gelmiştir (Koraltürk, 2009:240).

Fritz Neumark, tüm bu konuların yanında muamele vergisine de değinmiştir. İktisat Kongresi'ndeki birçok ismin karşı çıktığı ve esnaf ve tüccarların yani mükelleflerin üzerinde büyük bir yük oluşturduğu gerekçesiyle kaldırılmasını teklif ettiği bu vergi uygulamasına Fritz Neumark da aslında karşıdır. Bu verginin ekonomik ve sosyal anlamda birçok mahzurlarının olduğunu kabul eden Neumark, devletlerin gelir ihtiyacı dolayısıyla bu vergiye muhtaç olduklarını öne sürmüştür. Hatta 1800'lerin ilk yarısında kaldırılmasına rağmen Birinci Dünya Savaşı'nın sonlarına doğru tekrar bu verginin tatbik edilmesini tamamen devletin gelir kaynağı olmasına bağlamaktadır. Bu vergi uygulamasının olumsuzluklarına bu şekilde değinen Fritz Neumark, gelir vergisi reformunun devletin ihtiyacı olduğu geliri getirene kadar veya devletin harcamalarının normal seyrine girmesine kadar muamele vergisinin kaldırılmasının imkanının olmadığını kabul edilmesi gerektiğini söylemektedir. Bundan dolayı da yapılabilecek tek şeyin muamele vergisinin esaslı bir biçimde ıslah edilmesi gerekliliğidir demek ve bu hususta

dikkat edilmesi gereken en önemli konu olan vergi oranlarının altını çizmektedir. Fritz Neumark, muamele vergisinin yarattığı olumsuzlukların bir nebze olsun çözülebilmesi açısından vergi nispetlerinin hafifletilmesi önerisini getirmiştir. Çoğu durumda %15 veya %18 oranında alınan bu vergi, bir yandan vergi kaçakçılığına neden olurken diğer yandan ödendiği takdirde mükellefin harcanabilir gelirinde ciddi azalışlara neden olmaktadır. Aynı zamanda da maliyete eklenerek fiyatları yükselten bir değer vergisi olduğu için de hayat pahalılığına sebebiyet vermekte ve üreticinin, tacirin yanında tüketiciyi de olumsuz şekilde etkilemektedir. Bu yüzden de Fritz Neumark, en azından imalat vergilerinin yarıya indirilmesi gerektiğini, bunun ekonomik hayat için daha verimli bir hamle olacağını tavsiye etmiştir (DPT, 2001: 334-335).

Sonuç olarak Fritz Neumark, mali, sosyal ve ekonomik anlamda en önemli vergilerimiz kabul edilen gelir vergisi ve muamele vergisine değinmiş ve gelir vergisi reformunun başarıya ulaşabilmesi için hem mükellef hem de devlet nezdinde yapılması gerekenleri tavsiyeler halinde vermiştir. Devletin sadece gelir elde etmek açısından vergi toplamadığını, vergilerin sosyal ve ekonomik etkilerini ve uzun vadede neden olacağı sonuçları açık bir şekilde belirtmiştir. Devletin ve mükellefin rasyonel bir şekilde hareket etmesi gerektiğini ve israfa yol açacak uygulamalardan kaçınmalarını telkin eden Neumark, Türkiye’de gerçekleşecek vergi reformunun başarısının da bu rasyonel düşünceden geçtiğini anlatmaya çalışmıştır. Mükelleflerin, vergi elemanlarının ve devletin dürüstlük esasına göre davranmasını, vergilemede optimalin bulunup aşırıya kaçılmamasını ve vergi mevzuatında açıklık, belirlilik gibi ilkelere uyulması gerektiğinin altını çizmektedir. Ayrıca kazanç vergisinde yaşanıldığı gibi sürekli bir mevzuat değişiminin ve kanunlardaki istikrarsızlığın reforma zarar vereceğini de bilmektedir. Bunlara ek olarak mükelleflerin psikolojik durumunun, ülke ekonomisinin kendi dinamiklerinin farkına varılmasının da vergi reformunun başarıyla sonuçlanmasında etkili olacağını söylemiştir. Tüm bu şartlar sağlandığında ve bu tavsiye ve görüşlere uyulduğunda mükellefin ve hazinenin ortak menfaatini koruyan bir vergi sisteminin hayata geçirilememesi ve o vergi sisteminin başarılı olamaması imkansızdır.

2.1.2.12. Tahsin Demiray'ın Görüş ve Önerileri

Gelir vergisi reformu hakkında görüş ve önerilerine yer vermemiz gereken son kişi de dönemin ünlü yayıncılarından ve siyasetçilerinden biri olan Tahsin Demiray'dır. Tahsin Demiray, 1948 yılında İstanbul'da düzenlenen İktisat Kongresi'nde gelir vergisi reformuna belki de en şiddetle karşı çıkan kişi olmuştur. Kanun tasarısını hazırlayanların memleketin iç dinamiklerini ve ekonomisini bilmediğini söylemiş ve onları başı sıkışınca Avrupa'dan birkaç klasör ve kitap eşliğinde ülkeye dönüp çözüm üretmeye çalışan tercümanlar olarak nitelemiştir. Kanun tasarısı işinin vergicilerin eline bırakılmayacağını söyleyen Tahsin Demiray, yıllardır uygulanan vergi politikaları yüzünden ekonominin daraldığını, kayıtdışı ekonominin arttığını ve refah seviyesinin ciddi anlamda düştüğünü söylemektedir. Tahsin Demiray, *"Memleket endüstrisi parçalandı ve bodrumlara, tavan aralarına dağıtıldı. Endüstri, belediye çavuşunun önünden kaçan işportacıya döndü"* derken muamele vergisinin ekonomide neden olduğu düzensizliklere ve kayıtdışılığa dikkat çekmek istemiştir. Vergilerin de çok yüksek olduğu ve özellikle de köylü kesimden gereksiz yere aşırı vergi alındığını söyleyen Demiray, vergi reformundan önce köylünün problemlerine ve kalkınmamız için gerekli olan daha mühim konulara değinmemiz gerektiğinden bahsetmektedir (Koraltürk, 2009:245).

Tahsin Demiray, vergi reformunu çok sert bir dille eleştirmiş, ülke dinamiklerine uygun hamlelerin yapılması gerektiğini söylemiş ve gelir vergisinden önce milletimizin özellikle de köylümüzün verdiği aşırı vergilerden ve halkın çektiği yoksulluktan kurtulması için nelerin yapılması gerektiği üzerine düşünülmesi gerektiğini belirtmiştir.

Tahsin Demiray'ın görüş ve önerileri ile birlikte 1948 yılında İstanbul'da İstanbul Tüccar Derneği tarafından düzenlenen İstanbul İktisat Kongresi'nde konuşma yapan, görüş ve önerilerini aktaran dönemin önemli düşünür, iktisatçı, akademisyen ve tüccarlarına ve tebliğlerde bulunan odalara ve derneklere yer verilmiştir. Onların görüş, öneri ve tebliğleri gelir vergisinin reformu sürecinde çok fazla önem arz etmiş ve reformun gidişatına etki etmiştir. Gelir vergisi reformu

haricinde kazanç vergisi, muamele vergisi hakkında da olumlu ve olumsuz düşüncelere yer verilmiştir.

2.1.3. Kazanç Vergisinden Gelir Vergisine Geçiş Gerektiren Nedenler

II. Dünya Savaşı sonrası gelişmelerle birlikte artan kamu ihtiyaçlarının yeterince sağlanması ve modern vergileme ilkelerine cevap verebilecek bir vergi uygulamasının ihdası için gelir vergisi reformuna ihtiyaç duyulmuştur. 1946 yılından 1950 yılına kadar yapılan araştırmalar ve çalışmalar sonucunda gelir vergisi düzenlemesi gerçekleştirilmiş ve 1950 yılından itibaren geçerli olmak üzere yeni vergi sistemine geçilmiştir.

Birçok akademisyen, iktisatçı, düşünür ve tüccara göre bir vergi sisteminin terk edilip yerine başka bir vergi sisteminin getirilmesi için bu kadar az sebep yetersizdir. Bu daha büyük çapta bir ekonomik husustur ve gelir vergisi reformunu gerektiren daha başka sebepler de vardır. Bunlar mali, ekonomik ve sosyal nedenler olarak sıralanabilir.

Mali nedenler, bir vergi reformuna gerek duyulmasına neden olan en önemli unsurların başında gelir. Vergilerin birincil amacı devlete finansman sağlamaktır ve devletin nakit ihtiyacını karşılamak açısından vergiler çok önemlidir. Devletler belli kamu harcamaları yapmakla görevlidir ancak bu kamu harcamalarını yaparken bazı gelirlere ihtiyaç duyarlar. Bu gelirlere en önemlisi de vergilerdir. Özellikle savaş sonrası artan kamu harcamaları ve ortaya çıkmaya başlayan refah devleti anlayışıyla beraber kamunun finansman arayışı da hızlanmıştır. Savaş sonrası imar ve bayındırlık hizmetlerinin yapılabilmesi, eğitim ve sağlık alanlarına yeterince kaynak aktarılabilmesi, kalkınma faaliyetlerinin hızlandırılabilmesi için kamunun istikrarlı, verimli ve etkin bir vergi sistemine ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyacın karşılanabilmesi için de modern bir vergileme sistemi olan gelir vergisi uygulaması uygun görülmüştür.

Özellikle gelişmiş ve kalkınmış ülkelerde dolaysız vergilerin kamu gelirleri içindeki payının fazla olması ve bu dolaysız vergiler içinde de gelir vergisinin çok

önemli bir payının bulunması ve artan kamu giderlerinin bu vergilerle karşılanması gelir vergilerinin dünya ekonomisi içindeki yerini bizlere göstermektedir. II. Dünya Savaşı sonrası dönemde ülkemizde uygulanmakta olan kazanç vergisi ise yukarıda bahsettiğimiz hususları sağlamakta yetersiz kalmış ve kamu harcamalarındaki artışla doğru orantıda gidememiştir. Kazanç vergisinde yapılan tadiller ve vergi oranlarındaki artışlar da bu soruna çare olamamıştır (Varcan, 1987:69). Hatta kazanç vergisi oranlarındaki artış vergi hasılatının düşmesine bile neden olmuştur. Bu durum bize Laffer Eğrisi'ni hatırlatmaktadır.

İşte bu gibi nedenlerle kamu harcamalarındaki artışın finansmanını sağlayabilmek için milli gelir karşısında esnek olan ve verim gücü yüksek bir vergi uygulamasına ihtiyaç doğmuştur.

Vergi reformunu gerektiren bir diğer neden ise ekonomik nedenlerdir. Modern bir vergileme anlayışı, ülkenin ekonomik kalkınmasına ve gelişmesine katkıda bulunacak ve mükelleflerin geleceğe dair yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilemeyecek yönde olmalıdır.

Ayrıca kazanç vergisinde vergilemede genellik ilkesine ters hareket edilmesi ve aynı sınıfa dahil mükelleflerin farklı şekillerde vergilendirilmesi gibi uygulamalar modern vergicilik anlayışına uygun düşmeyen durumlara örnektir. Bu gibi örnekler de göstermektedir ki kazanç vergisi güncel ekonominin şartlarına, modern vergileme sistemlerine uygun bir vergi sistemi değildir ve ülkemiz için vergi reformu gerekmektedir (Alaybek, 1947:47).

Mali ve ekonomik nedenlerin dışında sosyal nedenler de vergi reformunu gerektiren bir diğer neden olarak sayılabilir. Her ne kadar vergilemede mali ve ekonomik unsurlar ön planda gibi gözükse de dikkate alınması gereken önemli unsurlardan biri de sosyal fonksiyonlardır. Modern vergilemede mali nitelikleri yanında sosyal nitelikleri de önemli hale gelen vergiler, bir toplumda sosyal adaleti sağlamak için bir araç olarak kullanılmaktadır.

Kazanç vergisindeki adaletsizlikler ve bu verginin gelir dağılımında adaleti sağlamaktan yoksun kalması ve vergilemedeki adaletsizliklerin toplum yapısında meydana getirdiği olumsuzluklar neticesinde bir vergi reformuna ihtiyaç olduğu

şüphe götürmemektedir. Aynı zamanda belirli aralıklarla yapılan ve sürekli hale gelen değişiklikler de kazanç vergisini iyice karmaşık bir yapıya büründürmüş ve vergileme ilkelerinden biri olan açıklık ve belirlilik ilkelerinin gereği yerine getirilememiştir. Vergilemede adaleti sağlamak ve karmaşıklaşan vergi sistemini açık ve anlaşılır bir konuma getirebilmek için vergi reformu yapılması şart olmuştur (Batrel, 1990:22).

2.1.4. 1949 Tarihli 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

1946 yılından itibaren süregelen tartışmalar ve kazanç vergisinin modern maliyeciliğin gereklerini yansıtamadığı hakkında genel kabul gören görüşler sonrası 1948 yılında İstanbul'da düzenlenen II. İktisat Kongresi'ndeki tartışmalar, görüş ve öneriler sonucunda yeni bir vergi düzenlemesi yapılmasında karar kılınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu sadece iktisat kongresinde tartışılmış bir konu değildir. Özellikle II. Dünya Savaşı sonrası ülkedeki vergi düzensizliğinin giderilmesi, memleketin çağdaş ekonomilere uygun bir vergileme sistemine geçmesi için çalışmalar yapılmıştır. Mecliste de bununla ilgili komisyonlar kurulmuş ve bu komisyonlar 1947 yılında gelir vergisi reformuna ilişkin tasarılar hazırlamışlardır.

Başbakan Recep Peker döneminde Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunun 24.04.1947 tarihli toplantısında Yüksek Meclise sunulması kararlaştırılan Gelir Vergisi Kanunu tasarısının gerekçe ve ilişiklerine bu tarihteki komisyon raporlarında yer verilmiştir (TBMM Komisyon Raporları, 1947:1).

Gelir Vergisi Kanunu'nun tasarısının gerekçesi, kazanç vergisi uygulaması, vergi reformunu gerektiren sebepler, teklif edilen gelir vergisi sisteminin ana hatları, teklif edilen sistemin tatbik kabiliyeti gibi hususlar bu raporlarda yer almıştır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 3 Haziran 1949 tarihinde TBMM tarafından onaylanmış ve 9 Haziran 1949 tarihinde de Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda birinci kısım mükellefiyet kısmıdır ve birinci kısım kendi içinde verginin mevzuu, tam mükellefiyet, dar mükellefiyet olmak üzere üç ara bölüme ayrılmaktadır. Vergi Kanunu'nun birinci kısmında verginin mevzuu bölümünde gelirin tanımı yapılmış ve gelirin unsurları sıralanmıştır. Gelirin tanımı

için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'ndaki tanım günümüzde de hala kullanılmaktadır. Bu tanıma göre, “*Gerçek kişilerin gelirleri (Gelir Vergisine) tâbidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*” (Resmi Gazete, 1949:758). Gelirin unsurları ise ticari kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratlar olarak sıralanmıştır (Arda, 1949:70).

Vergi Kanunu'nun ikinci kısmında ise muafiyet ve istisnalara yer verilmiştir. Bu muafiyet ve istisnaların en önemlileri esnaf muaflığı, zirai kazanç istisnası, sermaye iratlarında kısmen kabul edilen indirmeler, en az geçim indirimidir (Arda, 1949:19). Muafiyet ve istisnalar kısmının ilk bölümünü ise esnaf muaflığı oluşturmuştur (Resmi Gazete, 1949:760). İkinci bölümü ise diğer muafiyetler oluşturmuştur (Arda, 1949:112). Üçüncü bölümde kazançlarda istisnalara yer verilirken (Resmi Gazete, 1949:763) dördüncü bölümde ise sermaye iratlarındaki istisnalara yer verilmiştir. Beşinci bölümde müteferrik istisnalara değinilirken (Resmi Gazete, 1949:764) altıncı bölümde daha önce kazanç vergisinde adı geçmeyen ve bu yüzden de eleştiri konusu olmuş olan en az geçim indirimi konusuna değinilmiştir (Arda, 1949:158).

Gelir Vergisi Kanunu'nun üçüncü kısmında ise gelir unsurlarının tespiti konusu kendine yer bulmuştur (Resmi Gazete, 1949:769). Bünyesinde altı bölümü barındıran bu kısımda sırasıyla ticari kazanç, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve sair kazanç ve iratlar başlıkları bulunmaktadır (Arda, 1949:70).

Gelir Vergisi Kanunu'nun dördüncü kısmında ise verginin tarhı mevzusuna yer verilmiştir. Bunun sonucunda bu kısımda beyan esası, gelirin toplanması ve yıllık beyanname, vergi tevkifatı ve muhtasar beyanname, özel haller ve münferit beyanname, verginin nispeti, tarh muamelesi, asgari kar ve gider esaslarına göre gelir takdiri konularına yer verilmiştir (Resmi Gazete, 1949:778).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun beşinci kısmını ise verginin ödenmesi başlığı oluşturmuştur. Buna bağlı olarak da bu kısımda taksitler, mahsuplar bölümlerine değinilmiştir (Resmi Gazete, 1949:788).

Bu beş kısım haricinde de 4 adet vergi cetveline yer verilmiştir (Arda, 1949:379).

Daha sonraki dönemlerde ve yıllarda da Gelir Vergisi Kanunu üzerinde bazı değişiklikler yapılmış ve yeni vergi düzenlemesindeki eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır.

Gelir vergisi uygulaması, ülkemiz maliyesine, ekonomisine ve vergiciliğine birçok anlamda yenilik getirme hedefiyle yapılmıştır. Kanunda belirtilen bazı yenilikler de daha önceki gelir üzerinden alınan vergilerde karşımıza çıkmayan ve adil vergilendirme için aslında yıllar önce maliye sistemimize girmiş olması gereken maddelerdir. Bunlardan en dikkat çeken en az geçim indirimidir.

İkinci kısımdaki muafiyet ve istisnaların altıncı bölümünde en az geçim indirimine yer verilmiş ve bu indirimin mükellefin kişisel durumuna göre uygulanacağı belirtilmiştir. Bu bölümde indirim hadleri, medeni hal esası, çocuk esası, aile reisi esası, vergi karnesi esası ve indirimin hangi hallerde geçerli olmayacağı gibi esaslar ayrıntılarıyla belirtilmiştir (Resmi Gazete, 1949:767).

Şüphesiz ki gelir vergisi uygulaması ile birlikte gelen yeniliklerden biri de gelirin beyanı üzerinedir. Dördüncü kısımdaki beyan esası ve gelirin toplanması ve yıllık beyanname bölümlerinde beyanname türlerinin yıllık, muhtasar ve münferit beyanname olacağı ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ikinci maddesinde belirtilen gelirin unsurlarından bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilerek mükelleflerin yıllık beyannamelerinde toplanması hususu belirtilmiştir (Arda, 1949:18). Burada kazanç vergisinden farklı olan husus bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların ayrı ayrı değil hepsinin birden toplanıp vergilendirilmesidir. Bilindiği gibi kazanç vergisinde her gelir kalemi ayrı ayrı vergilendiriliyorken gelir vergisi ile bu durum ortadan kaldırılmıştır.

Yine dördüncü kısımdaki altıncı bölümde tarh muamelesi başlığı altında 95 ve 96. Maddelerde verginin uygunluğu prensibi dikkatleri çekmekte ve nispeten esnek bir vergileme dönemi sunulmaya çalışılmaktadır. Vergi adaleti açısından ve mükelleflerin vergiyi daha kolay ve rahat ödeyebilmeleri açısından bu maddeler de önemlidir (Resmi Gazete, 1949:786).

Bunların haricinde artan oranlılık ve ayırma ilkesi de vergilemedeki yeniliklerle birlikte maliye sistemimize giren başka yeniliklerdir. Bunlar da vergilemede adaleti sağlama hedefinde devlete önemli katkılar sağlayacak araçlardan kabul edilebilir.

2.1.5. Gelir Vergisinin Kazanç Vergisi ile Karşılaştırılması

Özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında değişik kanunlar eliyle yapılan artışlar dolayısıyla kazanç vergisi karmaşık ve içinden çıkılmaz bir hale gelmiştir. Bu yüzden de kapsamlı bir tadilata ihtiyaç duyulmuştur. Kazanç Vergisi Kanunu yerine Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ihdas edilmesi çalışmaları da işte bu nedenle başlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda 1950 yılında Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanması başlamıştır (Bulutoğlu, 1967:18-19).

1950 yılında gerçekleştirilen vergi düzenlemesi ile kazanç vergisinin yetersiz kaldığı hususlara çözüm getirilmesi arzulanmıştır. Bu tarihten sonra kurumların elde ettikleri gelirler Kurumlar Vergisi aracılığıyla, gerçek kişilerin elde etmiş olduğu gelirler ise gelir vergisi aracılığıyla vergilendirilmiş olacaktır. Ayrıca önemli bir değişim daha göze çarpmaktadır. Artık gelir vergisi mükelleflerin bütün gelirlerinin toplamından alınacaktır. Bilindiği üzere kazanç vergisi, emek, serbest meslek ve ticari kazançları ayrı ayrı vergilendirmekteydi ve menkul sermaye iradının büyük bir kısmını, gayrimenkul iradının ise tümünü vergi dışı bırakıyordu. Gelir vergisi uygulaması ile beraber bu uygulamaya da son verildi ve gerçek kişilerin birçok alanda elde etmiş olduğu farklı farklı gelir türleri tek bir çatı altında değerlendirilerek mükelleflerin tüm kazançları üzerinden bir vergi hesaplanması uygulamasına geçildi. Mükellefler, bu vergi borçlarını hesaplayarak bir beyannameyle vergi idarelerine bildirimde bulunmak suretiyle vergilerini ödeyebileceklerdi. Yani bu vergi düzenlemesiyle beraber karine usulü terk edilerek beyanname usulüne geçilmiş bulunmaktadır. Fakat bu düzenlemenin istisnası küçük esnafın üzerine olmuştur. Karine usulüyle vergilendirilmesi planlanan küçük esnafın gelir vergisinden muaf tutulmuş ve Esnaf Vergisine tabi olmuşlardır (Bulutoğlu, 1967:19).

1946 yılından itibaren Türkiye hem ekonomik hem de siyasi anlamda bir dönüm noktasına girmiştir. Ekonomik anlamda 1933 yılından beri devam eden

devletçi politikalar yerini yavaş yavaş serbest ekonomiye bırakmaya başlamış ve özel sektörün de devreye girmesiyle ekonomideki üretim kapasitesi artmaya başlamıştır. Siyasi anlamda ise tek partili dönemden çok partili döneme geçiş olmuştur. Bu gelişmelerin yanında vergi sistemi ise karmaşık bir yapıya bürünmüş ve uygulanmakta olan vergi politikaları istenilen başarıyı getiremez olmuştur. Bu sebeplerle vergi sisteminde yeni düzenlemelere gidilmesi ve bir vergi reformu yapılması kararlaştırılmış ve bu reformun çalışmalarına başlanmıştır. Bu çalışmalar ışığında kongreler toplanmış, mecliste tartışmalar yaşanmış, dönemin ünlü iktisatçılarından, maliyecilerinden, akademisyenlerinden, tüccarlarından ve tüccar birliklerinden görüş ve öneriler alınmıştır. Bu görüş ve önerilerin sunulduğu en önemli platform da 1948 yılında İstanbul'da düzenlenen İkinci Türkiye İktisat Kongresi'dir. Bu kongre ve bu kongre gibi fikir alışverişlerinin yapıldığı diğer ortamlar vergi düzenlemesinin şekillenmesinde önemli olmuştur.

1946 yılından itibaren yapılan çalışmalar kapsamında 1949 yılında gerçekleştirilen vergi düzenlemesi ile kazanç vergisi kaldırılmış ve kazanç vergisinin yerine gelir, kurumlar ve esnaf vergisi kabul edilmiştir. Bunlara ilaveten farklı kanunlarda yer almakta olan vergileme usulüne ait hususların tek bir çatı altında toplandığı kanun olan Vergi Usul Kanunu ihdas edilmiştir. Vergilemedeki yenilik hareketleri sadece bu gelişmelerle bitmemiştir. 1952 yılında Yol Vergisi kaldırılarak vergisel gelişmelere devam edilmiştir. Bunların yanında 1953'te Tahsili Emval Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve yerine Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun yürürlüğe sokulmuştur. Bu kanunla amaçlanmak istenen vergi gelirlerinin tahsilinde modern yöntemlerin kullanılması ve günün gerekliliklerini karşılayan bir vergi sistemi isteğinin yerine getirilmesidir. Bu yeniliklerin dışında 1957 yılında dolaylı bir vergi olan Muamele Vergisi kaldırılmış ve içinde çokça yenilik barındıran Gider Vergileri Kanunu kabul edilmiştir. Ayrıca harçlarla ilgili olan ve dağınık bir vaziyette bulunan konular Harçlar Kanunu adı altında bir araya getirilmiştir (İnan, 2010:350).

Gelir vergisi düzenlemesindeki gelişmeler bunlarla sınırlı kalmamış ve bu düzenlemenin getirdiği yenilikler de zaman içinde değişime uğramıştır. Bunlardan bir tanesi de esnaf vergileridir. Esnaf vergilerine tabi olanlar 1957 yılından itibaren

gelir vergisi bünyesine dahil edilmiştir. 1959 yılında da Veraset ve İntikal Vergisi, vergilemede adalet ilkesini sağlamak ve modern vergi anlayışına uyum sağlayabilmek açısından ihdas edilmiştir (İnan, 2010:350).

Kazanç vergisi ile gelir vergisi arasındaki farkları görmek açısından aşağıdaki gibi bir özetleme yapmak faydalı olacaktır:

Kazanç Vergisi

Gelir Vergisi

Eski, verimsiz vergileme teknikleri	→	Modern vergileme teknikleri
Karmaşık vergi yapısı	→	Açık, belirli ve kesin vergi yapısı
Karine usulü	→	Beyan usulü
Sedüler Vergileme	→	Üniter Vergileme
Verginin kişiselleştirilmesi zayıf	→	Verginin kişiselleştirilmesi (sübjektif vergileme)
En az geçim indirimi çok kısıtlı	→	En az geçim indirimi daha geniş kapsamlı
Tersine işleyen ayırma vergisi	→	İdeal ayırma ilkesi
Vergi kapasitesi az	→	Servet, Kurumlar ve Esnaf vergisi ile vergi kapasitesi genişletiliyor
Defter tutma zorunluluğu çok az	→	Defter tutma zorunluluğu artırılıyor

Kazanç vergisinin eksik olduğu noktalar ve gelir vergisinin vaat ettiği yenilikler yukarıda belirtilmiştir. Buna göre gelir vergisi uygulamasına geçişle birlikte mali açıdan ve vergi uygulaması açısından birçok yenilik bulunmakta ve bu

yenilikler o dönemde ülke vergiciliği için gerçekten de üst düzey yenilikler olarak addedilmektedir.

2.1.6. Gelir Vergisine Geçmenin Avantajları

Bir ülkede yerleşmiş olan uygulamaların kaldırılması, değiştirilmesi veya yenilenmesi oldukça zordur. Bu gibi durumlar halk nezdinde büyük tepkilere neden olabilir. Söz konusu ekonomik uygulamalar olduğunda ise durum daha da zorlaşır. Özellikle vergi gibi doğrudan vatandaşların gelirine müdahale eden konularda vergisel değişiklik ve reformlara halk her zaman soğuk bakmıştır. Nitekim gelir vergisi uygulamasında da bu durum gözlenmiştir. Ülkemizde yıllardır uygulanmakta olan ve mükelleflerin kanıksadığı bir vergi uygulamasından yani kazanç vergisinden yeni bir vergi uygulaması olan gelir vergisine geçişte de bu tarz sıkıntıların doğması kaçınılmazdır.

Yeni bir vergi uygulamasının mükellefler nezdinde şüpheyle karşılanacağı bir gerçektir. Ancak yeni vergi sisteminin kazanç vergisine kıyasla daha kolay uygulanabilir ve daha adil olmayı vaat etmesi, mükelleflerin bu şüphelerini ortadan kaldırmada faydalı olabilmektedir. 1950 yılında uygulamasına başlanan gelir vergisinin kazanç vergisine karşı bazı üstün yönleri şöyle sıralanabilir:

-Gelir vergisi uygulamasına geçerken daha önce bu uygulamayı tecrübe etmiş olan ülkelerin bu vergiyle ve vergi hukukuyla ilgili bilgilerinden faydalanma olanağının olması.

-Yeni vergi sistemi ile beyanname usulüne geçilmesi ancak bu sisteme mükelleflerin yabancı olmaması (Alaybek, 1947:99).

-Gelir vergisiyle birlikte vergilemenin artık daha adil bir hale gelebilmesi ve gelir vergisini daha düşük gelir gruplarının, kurumlar vergisini daha yüksek gelire sahip olanların ödeyecek olması (İnan, 2010:355).

2.1.7. Gelir Vergisine Geçmenin Dezavantajları

Gelir vergisi uygulamasına geçmenin birçok yönden faydasının olduğu ve modern bir maliye anlayışına uygun olduğu gerçektir. Ancak gelir vergisi uygulamasının da olumsuz yönleri elbette mevcuttur. Bunlardan ilki de mükellefin

alışık olduğu bir vergi düzenini terk edip yeni bir vergi anlayışına adapte olmaya çalışmasıdır. Özellikle vergi gibi konularda bireyler değişikliklere kolayca uyum sağlayamaz veya sağlamak istemezler. Bu durum da hem mükellefi hem de devleti çeşitli yönlerden zarara uğratar. Vergi kaçırmalar, vergiden kaçınmalar, vergiye karşı dirençler baş gösterebilir.

Yeni vergi uygulamasının olumlu yönlerinin yanında olumlu gibi görünen ancak başka bir perspektiften bakıldığında olumsuz olarak addedilebilecek tarafları da mevcuttur. Bunlardan bazılarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

-Gelir vergisinin memlekete tamamen yabancı olması ve aşına olunan bir vergiden yani kazanç vergisinden vazgeçilmesi (Başar, 1947:8).

-Beyanname usulüne geçilmesi ve mükelleflerin buna uyum sağlama sürecinin zaman alacak olması

-Gelir vergisi uygulamasına karşı direnç olması halinde vergi hasılatında düşüşlerin ve vergilemede adalet ilkesinden kopuşun olabilmesi

Yeni vergi düzenlemesinin olumlu ve olumsuz yönlerine baktığımızda aslında tamamen bakış açısı farklılığını görebilmekteyiz.

Örneğin birinci maddede gelir vergisinin yabancı memleketlerdeki uygulamalardan alınarak tatbik edilmesi hususuna değinilmiştir. Bu husus hem olumlu hem de olumsuz anlamda değerlendirilebilir. Olumlu anlamda değerlendirecek olursak önceki uygulayan ülkelerden tecrübeler kazanıp bu vergiyi ülkemize daha iyi bir şekilde tatbik edebiliriz. Ancak olumsuz anlamda baktığımızda bu verginin ülke dinamiklerimize uyup uymayacağına bilinmemesi, vergi ödeme biçiminin ülkeden ülkeye, coğrafyadan coğrafyaya hatta insandan insana değişiyor olması gelir vergisi uygulamasının başarısını olumsuz yönde etkileyebilecek sebepler olarak düşünülebilir.

İkinci maddeye baktığımızda yeni vergi sisteminde beyannameli mükelleflerin artacağı ve daha önce kısmen de olsa beyannameli mükelleflerin olmasından dolayı gelir vergisi uygulamasına yabancılaşma çekilmeyeceği gibi bir pozitif anlam çıkarmak mümkündür. Fakat bu pozitif anlamın yanında ciddi negatiflikler de vardır. Mükelleflerin beyanname tutmak için harcayacakları çaba,

muhasebecilere ödeyecekleri ücretler, devletin beyannameli mükellefleri kontrol ve takip edebilmesi için çalıştıracağı memurlar ve bu memurlara ödeyeceği ücretler gibi konular negatif yönleri oluşturmaktadır. Tabii ki modern maliye anlayışında beyannameli mükellefler hem mükellefin kendisi için hem de devlet için büyük bir artıdır. Lakin 1949 yılı düşünüldüğünde bu gibi ödemeler ve çabalar o günün şartlarında mükellef ve devlet nezdinde imkansız gibi görünmektedir. Ayrıca bütçe anlamında sıkıntılar yaşayan bir devletin mükellef beyanlarını kontrol etmek için çalıştıracağı elemanlara ödeyeceği ücretler de bütçe üzerinde ayrı bir yük oluşturacaktır.

Üçüncü madde ise her gelir vergisi türünün amaçladığı ilke olan adalet ilkesi ile ilgilidir. Gelir vergisi uygulamasının vergilemede adaleti sağlayarak vergi bilincini ve vergi ahlakını yükselteceği ve vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergi direnci gibi istenmeyen durumları azaltacağı varsayılmıştır. Bunlara karşın yeni bir vergi uygulamasına mükelleflerin tavrı genelde kötü anlamda olmuştur ve bu vergilerin yerleşmesi biraz zaman alacaktır. Bu zaman süresinde mükellefler, devletin istediği vergiyi ödeyemezlerse veya ödemezlerse bundan zararlı çıkan hem halk hem de devlet olacaktır. Bu uyum süresinde devletin vergi hasılatı düşebilir ve vergilemede adalet ilkesi de zarar görebilir.

Bu üç maddeyi incelediğimizde bir vergi reformunun doğuracağı olumlu veya olumsuz sonuçların bakış açısıyla yoğun şekilde ilişkili olduğunu görmekteyiz. Ayrıca bu üç madde daha da çoğaltılarak olumlu veya olumsuz yönleri başka örnekler vermek de mümkündür. Ancak ikinci bölümde Türkiye İktisat Kongresi'nde vergi reformunun olumlu ve olumsuz yönlerine çokça değinildiği için burada bir kez daha bahsetmeye gerek duyulmamaktadır.

Gelir vergisi uygulamasının olumlu ve olumsuz yönlerine değindikten sonra ülkemizde uygulanmasına 1950 yılında başlanan gelir vergisinin sonuçlarına değinmek isabetli olacaktır. Bunu yaparken 1946 ile 1960 yılları arası dikkate alınacaktır. Bu yılların dikkate alınmasındaki birincil neden bu yılların serbestleşme hareketlerinin yoğun olduğu yıllar olmasıdır.

Bu yıllar arasındaki bütçe gelirleri, bütçe açıkları, gayrisafi milli hasıla gibi verilerin yeni vergi düzenlemesiyle bağdaştırılarak incelenmesi gelir vergisi uygulamasının sonuçlarını görmek açısından çokça önemlidir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

1949 GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN UYGULANMASI ve SONUÇLARI: 1946-1960

3.1. Türkiye'de Gelir Vergisi Düzenlemesi

Türkiye'nin iktisadi ve mali hayatındaki dönüm noktası olan birkaç olay mevcuttur. Bu olaylar özellikle vergileme alanında kendini göstermiş ve uzun yıllar hem mükellefler nezdinde hem de devletler nezdinde gündemi meşgul etmiştir. Bu iktisadi ve mali olaylardan bir tanesi toprak reformu gibi gerçekleştirilmesi hala daha tam olarak sağlanamamış düzenlemeler iken bir tanesi de 1949 yılında gerçekleştirilmesi başarılı olan gelir vergisi reformudur. Vergileme alanında belki de aşarın kaldırılması kadar büyük etki yaratan bu reformun mükellefler ve devlet üzerinde ekonomik, sosyal ve siyasal sonuçları meydana gelmiştir. Aşarın kaldırılmasından kat be kat önemli ve kapsamlı bir yenilik hareketi olmuştur.

Geçmişten günümüze kadar yapılan her yenilik hareketinde olduğu gibi bu reformun da destekçileri ve karşı çıkanları olmuştur. Yeni bir hareket mevzubahis olduğunda ve ülkenin ekonomik, mali, sosyal ve siyasal yaşamını etkilemesi öngörülüyorsa bu reforma lehte ve aleyhte görüş bildirenlerin olması da çok doğaldır. Lehte ve aleyhte görüş bildirenlerin hepsinin amacı aslında ülkenin mali ve ekonomik çıkarlarını korumak ve ülkenin muasır medeniyetler seviyesine, mali anlamda modern bir vergilemeye kavuşmasını olanaklı hale getirmektir. Bu yüzden de bu görüşlerin hepsi birbirinden değerlidir.

Gelir vergisi uygulamasına karşı lehte görüş bildirenlerin ana gerekçesi kazanç vergisinin sürekli geçirdiği tadiller sonucu yıpranması ve modern maliyenin gereklerine bir türlü cevap verememesidir. Bu uygulamaya karşı aleyhte görüş bildirenlerin ana gerekçesi ise gelir vergisi gibi çok gelişmiş, modern ve sosyal yapının çok geniş bir kesimine hitap eden ve belirli bir seviye yüksekliğine ihtiyaç gösteren bir sistemin ülkemizde tatbik edilebilmesinin zor olduğu yönündedir.

Ancak II. Dünya Savaşı ile birlikte gündeme gelen vergi reformu çeşitli mülahazalar ve tartışmalar sonucunda 1949 yılında gelir vergisi kanunuyla kabul edilmiş ve bu kanun 1950 yılında yürürlüğe girmiştir.

Toplumlardaki sanayi ve ticaret hareketlerinin ilerlemesi ile vergilerin de büyük değişimler geçirdikleri bilinmektedir. Memleketimizde de Osmanlı'nın son dönemlerinden başlayarak ekonomik ve mali faaliyetlerdeki değişen koşullara ayak uydurabilmek amacıyla özellikle Tanzimat Dönemi ile beraber girişilen yenilik hareketleriyle birlikte sanayi ve ticaret erbabını yakından ilgilendiren bir temettü vergisi getirilmiştir. Bu vergi cumhuriyetin ilk yıllarına kadar gelebilmiş ancak 1926 yılında yerini kazanç vergisine bırakmıştır. Kazanç vergisi de özellikle 1934 yılında neredeyse baştan başa değişmesine rağmen Gelir Vergisi Kanunu'na kadar yani 1950 yılına kadar yürürlükte kalabilmiştir.

Kazanç vergisinin ömrünün nispeten kısa olmasının sebebi de değişen ekonomik konjonktüre ve ülke maliyelerinin geçtiği modern vergileme ilkelerine sık sık yapılan tadiller ve ilavelere rağmen bir türlü eklenememesi, bir vergiden beklenenlerin başında gelen elastikiyeti sağlayamaması ve milli gelir artışlarını yakalayamamasıdır. Kazanç vergisi hakkındaki bu olumsuzluklar bu verginin ilgasını beraberinde getirmiştir.

Kazanç vergisinin tabiri caizse defoları en çok 1929 Büyük Buhran ve II. Dünya Savaşı sırasında ortaya çıkmıştır. Özellikle bu dönemlerde kazanç vergisinin elastikiyetten yoksun olması sonucu vergi yükü ücretliler üzerine binmiş ve kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı çoğunlukla bu mükellef grubundan sağlanmıştır.

Kazanç vergisinin modern bir vergi sisteminde bulunması gereken vasıflara sahip olamamasından kaynaklanan neticelerden ötürü ülkemizde esaslı ve kapsamlı bir vergi reformuna ihtiyaç doğmuştur.

Aslında vergi reformuna geçilmeden önce Maliye Bakanlığı ve hükümet yetkilileri iki seçenek üzerinde çokça düşünmüşlerdir. Bunlardan bir tanesi kazanç vergisini tadil ve ıslah etmek, diğer seçenek ise kazanç vergisini toptan kaldırıp yerine gelir vergisi uygulamasını getirmektir. Gelir vergisi reformu da hemen yapılmamış ve birinci seçenek üzerinde uzun uzun düşünülmüş, ayrıntılı tetkikler

yapılmış, hatta kazançları kaynaklarına göre tasnif etmek suretiyle vergiye tabi tutan bir kanun tasarısı dahi hazırlanmıştır. Ancak tüm bu çalışmalar sonucunda görülmüştür ki mantıklı, ölçülü ve sağlam bir vergi sisteminin kurulması isteniyorsa kazanç vergisinin bir kenara atılması ve hiç zaman kaybetmeden ülkenin ve ülke ekonomisinin gerçeklerine ve dinamiklerine uygun bir gelir vergisi sistemine gitmek gerekmektedir (Arda, 1949: 11). Yani kazanç vergisi bir anda terk edilmemiş, halkın, mükelleflerin ve devletin alışık olduğu bir vergi sistemi bir gecede değiştirilmemiştir. Bunun temelleri yıllar yıllar öncesine ve çeşitli ekonomik tecrübelerle dayanmaktadır. Ayrıca kazanç vergisinin sürdürülebilirliği de test edilmiş, tadil ve ilavelerin kazanç vergisine, ülke ekonomisine, ülke maliyesine ve Türk vergiciliğine fayda sağlamayacağı görülmüştür.

3.1.1. 1950-1960 Arasında Gelir Vergisi ile İlgili Yapılan Düzenlemeler

1949 yılında kabul edilen ve 1950 yılında uygulanmasına başlanan gelir vergisi uygulamasında birkaç yıl içinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Yeni bir vergi uygulamasına mükelleflerin ve devletin organlarının uyum sağlaması zaman alabilmektedir. Aynı zamanda bazı yeniliklerin faydalı bulunmayarak uygulamasının sona erdirilmesine karar verilebilir. Bu gibi durumlar özellikle vergi kanunu gibi sıkça değişikliğe veya tadile uğrayan alanlarda kendini fazlaca göstermektedir.

1950-60 yılları arasında vergilemede önemli değişiklikler olmuştur. Dolaysız vergilerle alakalı düzenlemeler ve dolaylı vergilerde yapılan değişiklikler bunlara örnek olabilir. Dolaysız vergilerle ilgili yapılan düzenlemelerle birlikte tarımın vergi dışı bırakılması buna örnek gösterilebilir (Oyan, 1999:162). Tarımın tekrardan vergi kapsamına alınması ise 1960 yılını bulmuştur (Önder, 1963:26). Bu gibi değişiklik ve düzenlemelerin yanında vergi sistemimizin dünyadaki gelişmiş ülkeler seviyesine gelebilmesi ve modern maliye şartlarına ayak uydurabilmesi amacıyla da birçok çalışma yapılmıştır.

Gelir vergisi ile ilgili bir başka önemli değişiklik de verimsiz olarak kabul edilen Esnaf vergisinin 1957 yılında kaldırılması ve yüksek gelirli esnafın gelir vergisine tabi olmasıdır. Ayrıca 1958 yılında gelir vergisi tarifesi de revize edilmiştir.

Bunun yanında hayvan varlığı üzerinden alınmakta olan Hayvan vergisi ile alakalı da 1951 yılında bazı değişiklikler olmuştur. Kısmi bir servet vergisi olarak kabul edebileceğimiz Hususi Otomobil Vergisi 1957 yılında yürürlüğe sokulmuştur. Bunların yanında 1959'da Veraset ve İntikal vergisinde de bazı değişiklikler olmuştur. Ayrıca vergilemede açıklık, belirlilik ilkelerine binaen vergi kanunlarında bulunan bazı noktalara açıklık getirilmiş, muafiyet limitleri ile tarifeler de revize edilmiştir (Aksoy, 1996:136; Yaşa, 1980:614).

1950-60 yılları arasında dolaylı vergilerde yapılan düzenleme ve değişiklikler dolaysız vergilere kıyasla çok daha kapsamlı olmuştur. Gider Vergileri Kanunu 1956 yılında kabul edilmiş ve gider vergileri bünyesindeki Muamele Vergileri kaldırılarak yerine İstihsal Vergisi ve Hizmet Vergileri getirilmiştir. 1954'te yürürlüğe konan Gümrük Kanunu ile birlikte spesifik matrah terk edilerek advorolem esasa geçilmiştir ve buna uygun olarak da yeni tarife cetvelleri ayarlanmıştır. Gümrük Kanunu ile beraber transit mallar ve ihraç edilen mallar vergi kapsamı dışına çıkartılmıştır (Yaşa, 1980:615).

1950-60 arasında gelir vergisinde birkaç değişiklik yapılmasına rağmen Kurumlar vergisinde 1960 yılına kadar herhangi bir değişiklik olmamıştır. Kurumlar vergisi oranının sermaye şirketleri ve kooperatifler için %10, diğer kurumlarda %35 olarak kabul edildiği 1949 tarihinden 1960 yılına kadar hiçbir değişiklik olmamıştır (Dinçman ve Aral, 1956:313). Buradan anlaşılacağı üzere büyük sermayedarların vergilendirilmesi konusunda hükümetlerin isteksizliği olduğu barizdir. Çünkü gelir vergisi uygulamasında birçok değişikliğe gidilirken ülkenin vergi yükünü çekmesi beklenen kurumların vergisi yıllarca değişime uğramadan nispeten düşük bir oranda kalmıştır. 1960 yılında gelir vergisinin dilimlerinin artırılması karşısında vergi oranlarının yükseltilmesi de devletin vergiyi kimin üzerinden temin etmek istediğinin bir göstergesidir (İnan, 2010:359). Ancak daha önce de bahsettiğimiz gibi Laffer Eğrisini göz önüne aldığımızda vergi oranlarının artırılmasıyla beraber vergi hasılatının da artacağını düşünmek büyük bir yanılgıdır. Çünkü, mükellefler vergi oranlarındaki artışa belli bir seviyeye kadar tahammül edebilirler ve vergi oranlarındaki optimal nokta aşıldığında artık mükelleflerin vergiye karşı dirençleri baş göstermektedir. Bu direnç de vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi sorunlara

neden olarak devletlerin gelir kaybına uğraması ve halk nezdinde devlete güvenin sarsılarak adaletsiz vergileme yapıldığı algısı oluşması sonucunu doğurmaktadır.

1960'daki vergi oranlarının yükseltilmesi devletin daha fazla gelir elde etme isteği nedeniyle olmuştur. Ancak 1950-60 arasında vergi mükellefleri zaten çok sınırlı bir sayıda olduğu için devletin yaptığı bu hareket vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi sorunlara sebep olmaktan başka bir işe yaramamıştır. Böylece yüksek oranlı vergilemeden de ileriki yıllarda vazgeçilmiş ve bir yanıltan dönülmüştür.

3.1.2. 1950-1960 Arasında Gelir Vergisi ile İlgili Yaşanan Sorunlar

1950-1960 yılları arasında gelir vergisi sistemine geçişle birlikte maliye ve vergi anlayışı açısından ülkede yeni bir dönem başlamıştır. Ancak bu yıllarda yeni vergi sisteminin uygulanmasında bazı güçlükler yaşanmış ve bu güçlükler yapılan bazı düzenlemelerle bertaraf edilmeye çalışılmıştır.

Ancak bazı düzenlemeler vergi sisteminin uygulanmasında ve gerekli faydayı sağlamasında olumsuzluklara yol açmıştır. Bunlardan bir tanesi yukarıda da bahsettiğimiz gibi vergi dilimlerinin artırılmasıdır. Bu gibi düzenlemeler yeni bir vergi sisteminin ekonomik ve toplumsal hayata yerleşmesinde güçlüklerin doğmasına, mükelleflerin vergi bilincine ulaşmasını engellemeye ve devletin arzuladığı vergi hasılatına kavuşamamasına neden olmuştur.

1950-60 arasındaki dönemde vergilemede yaşanan en büyük sorunlardan bir tanesi de verginin tabana yayılamaması dolayısıyla dolaysız vergilerin yükünün sadece ücretliler üzerine binmesidir. Kayıtdışılığın o yıllarda da çok fazla olmasından dolayı gerçek mükellef sayısının tespit edilememesi ve bu sebeple de birçok mükelleften vergi alınamaması dolayısıyla vergi yükü ücretliler üzerinde kalmıştır (İnan, 2010:359). Vergi yükünün tabana yayılamadığı ve vergi yükünün genellikle ücretliler üzerinde kaldığı bir ülke ekonomisinin bütçe dengesini sağlamak için ve gerekli kalkınma hamlelerini yapabilmek için yeterli geliri sağlamasına imkan bulunmamaktadır.

Ayrıca artan oranlı bir yapıya sahip olan Gelir Vergisi Kanunu'nun başlangıç dilimlerinin oldukça dar tutulması özellikle düşük ve orta gelirli kesimlerin üzerlerindeki vergi yükünü oldukça ağırlaştırmıştır (Kirmanoğlu, 1994:65). Yeni vergi düzenlemesine uyum sürecinde bu durum da dezavantaj oluşturmuştur. Çünkü vergiden kaçınabilen veya vergiyi kaçırabilen kesim bu yüklerden bir şekilde kurtulurken sabit gelirli ve stopaj usulüne tabi olan mükellefler bu yükü en şiddetli şekilde omuzlarında hissetmişlerdir. Böylece devlet elde etmesi muhtemel bir vergi gelirinin bir kısmından mahrum kalırken vergi yükünü çeken vatandaşın da vergi adaletine olan inancı azalmış ve harcanabilir geliri düşmüştür.

3.2. Gelir Vergisi Düzenlemesini Gerektiren Unsurlar

Türk mali sistemine ve Türk vergiciliğine getirdiği veya getirmeye çalıştığı yenilikler açısından değerlendirdiğimizde Gelir vergisi uygulamasının bir reform olarak nitelenmesi hiç de tuhaf karşılanmayacaktır.

1949 yılında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Esnaf Vergileri ve Vergi Usul Kanunu düzenlemesiyle birlikte gelir ve kurumlar vergisi aracılığıyla kişilerin ve kurumların bütün gelirlerinin kapsanması hedeflenmiştir (Serim, 1996:27).

Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi Kanunları'nın 1949 yılında kabul edilmesiyle birlikte Kazanç Vergisi, İktisadi Buhran Vergisi, Muvazene Vergisi, Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Gerçek kişilerin ve kurumların gelirlerini vergilendirmek amacıyla çıkarılan bu kanunlar 1950 yılında yürürlüğe girmiş ve ülke ekonomisi için yeni bir vergileme döneminin başlamasını sağlamıştır (Küsmenoğlu, 2010:378).

Gelir vergisi uygulamasının kağıt üstünde kazanç vergisine göre birçok avantajı bulunmaktadır ve bu avantajların birçoğu Türk vergi sisteminde daha önce yer almayan unsurlardır. Türk vergi sisteminde daha önce yer almayan ve vergiciliğimizin eksikliklerinden olan, ülkemiz maliyesinin modern denebilecek seviyelere çıkmasına imkan vermeyen ve ülke ekonomisinin kalkınmasına set çeken bu unsurları ayrıntılarıyla açıklamak gerekmektedir. Bu unsurlar modern vergicilik anlayışına uygun düştüğü ve vergi konusunda önemli bir yer işgal ettikleri için bunların kazanç vergisi bünyesinde bulunmaması veya yeterli düzeyde

bulunmamaları ülke vergiciliğinin durumunu ve kazanç vergisinin istenilen başarıyı sağlayamamasının nedenlerini bizlere çok net olarak göstermektedir.

3.2.1. Vergileme İlkeleri Açısından Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi

Gelir vergisi uygulamasına geçişle birlikte modern vergileme anlayışı benimsenmeye çalışılmış ve vergileme ilkeleri açısından kazanç vergisi uygulamasında hiç uygulanmayan veya çok kısıtlı bir biçimde uygulanan vergileme ilkeleri ekonomik hayatımıza ve vergi anlayışımıza dahil edilmiştir.

3.2.1.1. Vergilemede Adalet İlkesi

Gelir vergisi uygulamasına geçişle beraber gelen en büyük yeniliklerden biri vergilemede adaletin sağlanacağı yönündedir. Kazanç vergisi uygulamasıyla doruğa çıkan vergi adaletsizliklerinin sonlandırılması vergi reformuyla gerçekleşecektir.

Gelir vergilerinin başarılı olmasının birinci şartı vergilemede adaletin sağlanmasıdır. Adil olmayan bir vergi sistemi halk nezdinde her zaman yoğun tepkilere neden olacak ve o vergi uygulaması her ne kadar modern bile olsa mükelleflerin vergi ödeme gayreti düşecektir. Bu durum da vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi olaylara sebebiyet verecektir. Bu yüzden vergilemede adalet ilkesinden taviz verilmemesi gerekmektedir.

Mükelleflerin gelirin göre yani ödeme gücüne göre vergi alınması ile vergilemede adalet sağlanmış olacaktır. Mükelleflerin de ödeme güçleri gelirleri ile saptanacaktır. Burada verginin konusu bir takvim yılı içinde elde edilen gelirlerin safi tutarı olacaktır.

Kazanç vergisi, gelirin hangi kaynaktan elde edilmiş olduğuna bakmaksızın tüm kazanç ve iratları birlikte vergilemediği için mükelleflerin gerçek gelirinin vergilendirilmesinde hatalar meydana gelmiştir. Hatta aynı gelire sahip olan tacirlerin farklı farklı mükellefiyet şekilleriyle vergilendirildiği de olmuştur. Bunlar vergilemede adalet ve eşitlik ilkesine ters durumlardır. Oysa Gelir Vergisi Kanunu, bu hata ve sakıncaları giderecek şekilde tasarlanmıştır.

3.2.1.2. Açıklık İlkesi

Kazanç vergisinde mükellefleri ve yetkilileri muallakta bırakan ve kişilerin yorumuna kalan maddelerin çokluğu vergileme sürecinde belli sıkıntılara neden olmuştur. Özellikle esnafların ödeyecekleri vergiler hakkındaki belirsizlikler mükellefleri sıkıntıya sokmuş ve gelecek yatırım planlarını olumsuz etkilemiştir. Gelir vergisi ile beraber kurumlar vergisi, servet vergisi ve esnaf vergilerinin de ihdas edilmesiyle bu sorunlar aşılmaya çalışılmıştır. Modern maliyeciliğin ilkelerinden olan vergilemede açıklık ve belirlilik ilkesi gelir vergisi uygulamasıyla vücut bulmaya başlamıştır. Etkin ve verimli bir vergi politikasının ön şartlarından biri olan vergilemede açıklık ilkesi, mükelleflerin kanunu okuduklarında muallakta kalmamalarına ve ödeyecekleri verginin açık, belirli ve kesin olarak belirtilmesine denmektedir. Bu ilkeye sahip bir vergi sistemi hem devletler için hem de mükellefler için faydalı olmaktadır.

3.2.1.3. Ödeme Gücü İlkesi

Gelir vergisi uygulamasına geçişin en büyük getirilerinden biri olan ödeme gücü ilkesi aslında gelir vergisinde adalet ve eşitlik ilkesiyle ilişkilendirilebilir. Bu ilkeye göre mükellefler maddi güçleri oranında vergi ödemelidir. Bireylerin gerçek gelirleri düzgün bir biçimde saptanarak hepsinin ödeme güçlerine göre vergisini ödemeleri sağlanmalıdır. İşte Gelir Vergisi Kanunu mükelleflere, verginin ödeme güçlerine göre tahsil edileceğinin garantisini vermektedir.

3.2.1.4. Artan Oranlılık

Ödeme gücü prensibiyle bağlantılı olan artan oranlılık ise modern vergilemenin değişmez kurallarından biridir. Kazanç vergisinde beyannameli mükellefler ile bordrolu çalışan hizmet erbabına uygulanan artan oranlı vergi tarifesi vardır ve bu tarife tüm kazançların toplamına uygulanmamakta hatta değişik ticari faaliyetlerden elde edilen gelirlerde ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Yani artan oranlılık Gelir Vergisi Kanunu ile genişletilecek ve düzenlenecektir. Bu ilkeye göre artan oranlılık, kazanç ve iratların bir araya toplanmasıyla şahsi gelirin tümüne uygulanır (Küsmenoğlu, 2010:384).

3.2.1.5. En Az Geçim İndirimi İlkesi

Kazanç vergisinde ücretlilere özel tanımlanan ve belli bir dönemde uygulanmış olan bazı haklar dışında en az geçim indirimi uygulaması yapılmamıştır. Halbuki sosyal adalet düşüncesi olan ve düşük gelirli vatandaşı koruma amacıyla hareket eden her devlette bu indirim uygulanmak zorundadır. Bireylerin yaşamlarında belli bir standardı sürdürebilmesi için, özellikle yaşamsal faaliyetlerini insancıl koşullarda sürdürebilmesi için gerekli olan gelir vergilemeden hariç tutulmakta, bu söylenen kısmın aşılması durumunda aşılan kısımdan vergi tahsil edilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu ile de bu mümkün hale gelecektir.

3.2.1.6. Vergilemede Uygunluk İlkesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun reform olarak nitelenebilecek bir başka özelliği de vergilemede uygunluk kriterini belirlemiş olmasıdır. Vergilemede uygunluk kriterine göre bir vergi, mükellefe en uygun zamanda ve en uygun koşulda talep edilmelidir. Bu durum mükelleflerin piyasadaki hareketlerinde daha serbest, yatırım kararlarını alırken daha rahat olmalarını sağlamaktadır. Aynı zamanda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi olumsuzlukları önleyen bu kriter hem ekonomik hem de sosyal düzenin iyi işlemesine katkıda bulunmakta ve devlet gelirlerini artırarak ekonomik gelişme ve kalkınmayı hızlandırmaya fayda sağlamaktadır. Mükelleflerin vergi algısını da olumlu yönde etkileyen bu husus mükelleflerin vergiyi ödenmesi gereken bir ödev olarak görmelerine yani vergi bilincini ve vergi ahlakını üst seviyelere çıkarmalarına da yardımcı olmaktadır (Susam, 2016:236).

3.2.1.7. Vergilemede Genellik İlkesi

Yukarıda da bahsettiğimiz üzere kazanç vergisinde bir türlü standardın bulunamaması, sürekli tadillere uğraması, ticari faaliyetlerde farklı farklı vergilemeler yapılması, bazı ücretlilerin bazı muaflıklara sahip olması gibi etkenler kazanç vergisinde genellik ilkesinin olmadığını bizlere göstermektedir.

Kazanç vergisinde aynı gruba giren tüccarlar bile beyannameli, iratlı veya müteahhit bulunmalarına göre veya teşebbüslerini sermaye şirketi haline getirmiş olmalarına göre ayrı ayrı vergileme muamelesi görmektedirler ve bu muamele

özellikle beyanname üzerinden vergi ödeyen ferdi teşebbüslerin aleyhine bir durum teşkil etmektedir. Bundan ötürü de ferdi teşebbüsler yasadışı yollara saptmaya müsait bir konuma gelmektedirler. (Arda, 1949:18)

Halbuki etkin ve verimli bir vergileme politikası için vergiler genel olmalıdır. Yani bir ülkede yaşayan herkes maddi gücüne göre vergilemeye katılmalı ve mükellefler arasında din, dil, ırk, ideolojik düşünce gibi ekonomik hayatla özdeşleşmeyen iktisat dışı farklılıklara dayanılarak vergilendirilmeye gidilmemelidir. Bu durum vergilemede genellik ilkesi açısından uygun kabul edilmemektedir.

3.2.1.8. Ayırma Prensibi

Ayırma ilkesine göre bireyler elde etmiş oldukları gelirin unsurları dikkate alınarak farklı farklı vergilendirilir. Emek kazancından daha az, emek ile sermaye bileşiminden elde edilen gelirlerden daha çok, sadece sermayenin elde ettiği gelirlerden ise en çok vergi alınması prensibine ayırma ilkesi denir. Sermaye dediğimizde bunun içine serveti de dahil etmemiz gerekmektedir. Bu prensibin amacı sermaye karşısında daha zayıf ve riskli konumda bulunan emek faktörünü korumaktır. Sermayenin daha fazla vergilendirilmesindeki amaç emek faktörünün korunmasıyla birlikte sermayenin emeğe göre hem daha fazla hem de daha risksiz kazanç elde etme imkanının bulunmasıdır. Ayrıca sadece emeği olan bir kişinin emeğini kaybetmesi her şeyini kaybetmesi demek iken sermayesini kaybeden kişinin çalışmak için emeğinin hala bulunuyor olması emek faktörünün riskini ve sermaye faktörünün avantajını gözler önüne sermektedir. Yani emek harcanarak kazanılmış bir gelir korunmaya en çok muhtaç olan gelirdir (Saraçoğlu, 2001:3).

Ayırma ilkesi, kişilerin ödeme gücüne göre vergisini vermesi ilkesine uygun hareket edilmesine katkı sağlamakta ve vergilemenin ekonomik boyutunun yanında sosyal boyutunu da dikkate alarak daha adil bir vergileme yapılmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu ilke sayesinde en az geçim indirimi ve artan oranlılık gibi ilkelere istenilenin sağlanamadığı durumlarda verginin daha adil dağılımı sağlanabilmektedir.

Gelir vergisi gibi tek vergili yani üniter bir vergi sisteminde ayırma ilkesi dolaylı yollardan sağlanmak istenmiştir. Bunu sağlayabilmek için de gelir vergisinin

haricinde sermayeden elde edilen gelirler için kurumlar vergisi, arazi ve bina gibi servet işareti olan unsurların vergilendirilmeye tabi tutulması için de servet vergileri ihdas edilmiştir. Bu şekilde emek faktörünün ve emeğin elde etmiş olduğu gelirlerin korunması için sermayeden ve servetten doğan gelirler vergilendirilmiştir.

Modern vergiciliğin ve modern maliye anlayışının çok önemli hususlarından biri olan vergilemede ayırma ilkesi, kazanç vergisinde kendine yer bulamamıştır. Hatta kazanç vergisi uygulamasında tersine işleyen bir ayırma prensibi mekanizması vardır dersek yanlış olmayacaktır. Kazanç vergisi uygulamasında emeği ile geçinmek zorunda olan işçi ve memur kesiminin tüccar ve sermaye iradı sahiplerine nispetle daha ağır bir vergi yüküyle karşı karşıya olmaları buna en güzel örnektir (Arda, 1949:16).

Gelir vergisi uygulaması ise ayırma ilkesini etkin bir şekilde uygulamak ve sermayeye göre daha zayıf bir konumda bulunan emeği korumak açısından önemli bir gelişme kabul edilebilir. Özellikle Gelir Vergisi Kanunu yanında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun da ihdas edilmesi ve servet vergilerine de yer verilmesi bu durumu açıkça göstermektedir.

3.2.2. Vergileme Usulleri Açısından Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi

Gelir vergisine geçişle beraber vergi anlayışımıza yansıyan bir diğer gelişme de vergileme usulleri bağlamında olmuştur. Bununla ilgili olarak aşağıdaki her madde vergilemedeki gelişimi ve modern vergileme anlayışına geçme hamlelerimizi çok açık bir şekilde göstermektedir. Özellikle sedüler vergileme sisteminden üniter vergileme sistemine geçiş ve servet, kurumlar ve esnaf vergilerinin ihdas edilmesi vergileme usulleri açısından ülkemiz ekonomisi ve maliyesi adına çok büyük gelişmelerdir.

3.2.2.1. Sedüler Vergileme Sisteminden Üniter Vergileme Sistemine Geçilmesi

Gelir Vergisi Kanunu hazırlanırken kazanç vergisinin eksiklikleri üzerinde çokça düşünülmüş, tartışılmıştır. Bu tartışmalar sonucunda kazanç vergisinin en ciddi

olumsuzluklarından birinin de sedüler vergileme sistemi olduğu kabul edilmiştir. Sedüler vergilemede çeşitli kazanç ve iratlar üniter sistemdeki gibi tek çatı altında toplanmamakta, hepsi ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Bu kazanç ve iratlar elde edildikleri kaynaklara göre veya niteliklerine göre farklı farklı vergilendirmeye tabi tutulmaktadır.

Üniter vergilemede mükellefler gelirleri üzerinden yılda sadece bir kez beyanname vermektedirler. Yani kazanç vergisindeki gibi farklı kazanç ve iratlardan ayrı ayrı vergilendirmeye gerek kalmamaktadır. Bu sistem mükelleflerin ve devletlerin işini oldukça kolaylaştıran ve vergi tahsil maliyetlerini önemli ölçüde azaltan bir sistemdir.

Mükellefler, üniter vergi sisteminde tek beyanname verecekleri için yılda sadece bir kez vergi öderler ve bu vergiyi de çok net bir şekilde görebilmektedirler.

Sedüler ve üniter vergi sisteminin en önemli farkı ve üniter sistemin sedüler sisteme göre en büyük avantajı aslında tek bir beyanname verilmesidir. Çünkü sedüler sistemde kazanç ve iratlar sedüllere yani elde edildiği kaynaklara ve niteliklerine göre ayrılır ve bu durum mükellefin zararına olabilir. Örneğin bir mükellefin üç tür geliri olduğunu varsayarsak ve mükellef bu üç türün ikisinden sürekli zarar ediyorsa ve bu zarar diğer gelir kaleminden elde ettiği karın bile üzerinde oluyorsa o mükellefin yine de vergi ödemesi gerekecektir. Çünkü mükellef, iki sedülden zarar elde etmiş olsa bile bir tanesinden gelir elde etmiş sayılmakta ve gelir elde ettiği sedülün vergisini ödemek zorunda bırakılmaktadır. Bu sistem her ne kadar devletin yararına ve mükellefin zararına gibi gözükse de uzun vadede hem devlete hem de mükellefe çok fazla zarar veren bir sistemdir. Vergilemede adalet, eşitlik, ödeme gücü gibi prensiplerle hiçbir şekilde örtüşmeyen bu durum mükellefin harcanabilir gelir düzeyini önemli miktarda artırırken vergilemeye olan inancını da azaltmaktadır. Bu yüzden de vergiden kaçınmalar ve vergi kaçırılmalar gibi vergi direncine örnek verebileceğimiz davranışlar ekonomilerde türemektedir. Bu davranışlar da devletin elde edeceği vergi gelirlerini azaltmaktadır.

Gelir vergisi düzenlemesine reform diyebilmemize imkan veren yeniliklerin içinde belki de en önemlilerinden biri sedüler vergileme sisteminden üniter

vergileme sistemine geçiştir. Gelir vergisine geçişle birlikte kazanç ve iratların vergilendirilmesinde kazanç vergisindeki sedüler sistemin uygulanmayacak olması ve üniter vergileme sistemine geçiş mükelleflerin harcanabilir gelirini artırması açısından çok önemlidir. Ayrıca vergilemede adalet ve eşitliğin, ödeme gücü ilkesinin daha iyi uygulanmasına imkan tanıyan bir husus olduğu için de ülke ekonomisine olumlu anlamda katkılar yapması muhtemeldir.

Üniter vergileme sistemini yukarıdaki sedüler vergileme sisteminde verdiğimiz örnekten hareket ederek kıyaslamak çok mantıklı olacaktır. Yukarıdaki örnekte mükellefin zararının karını aştığını ancak buna rağmen vergi ödetildiğini görmüştük. Üniter vergi sisteminde ise böyle bir durumla karşılaşılacaktır. Çünkü mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlar tek çatı altında toplanacak, mükelleflerin elde ettiği gelirlerin tümünden uğradığı zararlar ile yapılmış olunan giderler düşülecek ve vergi matrahına bu şekilde ulaşılabacaktır. Yani sedüler vergilemedeki gibi kişi herhangi bir sedülden kar sağladığı an vergi doğmayacaktır. Tüm kazanç ve iratlar toplanıp bunlardan kanunlarca uygun görülen giderlerin ve zararların düşülmesi sonucunda ödenecek vergi miktarı tespit edilecektir. Böylece mükelleflerin karları zararlarından ve giderlerinden daha az ise hiçbir şartla vergi ödemeyecektir. Bu modern maliye sistemine ve gelişmiş vergi anlayışına uygun ve mükelleflerin korunmasını sağlayan adil bir vergileme sistemidir ve bu sistem gelir vergisi uygulamasıyla birlikte hayatımıza girmiştir. Bu adaletli sistemle birlikte mükelleflerin vergi ile ilgili hususlarda devlete olan güveni artacak ve vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi vergi gayretini düşüren ve vergi direncinin göstergesi olan tutum ve davranışları da mümkün olduğunca azaltacak önemli bir sistem olması hasebiyle Türk vergiciliğinde önemli bir dönüm noktasına işaret etmektedir.

3.2.2.2. Servet Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi Gibi Yenilikler Getirmesi

Kazanç vergisinin en çok eleştirilen yönlerinden bir tanesi de vergilemede açıklık, belirlilik gibi ilkelerin olmaması ve bu açıdan da vergilendirme sürecinde aksaklıkların doğmasıdır. Aynı zamanda vergi denetiminde yetersizlikler ve sedüler

vergilendirmenin getirmiş olduğu birden fazla beyanname verme sonucu denetimlerin zorlaşması da eleştirilmesi gereken diğer noktalardır.

Bunların haricinde kazanç vergisinin en çok eleştirilen yönlerinden biri de milli gelir esnekliğini yansıtamaması ve vergi kapasitesinin kullanımında eksikliklere neden olmasıdır. Vergilemenin mali amacı olan kamusal finansman ihtiyacını karşılama noktasında yetersiz kalan bir vergi uygulamasına çözüm üretmek gerekmektedir.

Vergilemede milli gelir esnekliğinin sağlanması ve vergi kapasitesinin sınırlarının optimal ölçekte zorlanarak vergi geliri elde edilmesi gelir vergisine geçişin bir başka gerekçesidir.

Özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra devlet anlayışında meydana gelen gelişmeler ve vergilemenin sadece finansal amaçlarının olmadığı, sosyal amaçlarının da olduğu anlayışının kabul edilmesi ve refah devleti anlayışı ile birlikte devletlerin kamusal finansman ihtiyacı artmıştır. Bu ihtiyaçları gidermek ve sosyal adaleti sağlamak için sadece gelir vergisi yetmemekte bunun yanında başka vergi türleri de olmak zorundadır. Kazanç vergisi ise zaten kendinden beklenen görevleri bile tam anlamıyla yerine getirememektedir. Bunun için de bir vergi reformuna ihtiyaç hasıl olmuş ve gelir vergisinin yanında kurumlar vergisi, servet vergisi ve esnaf vergisi gibi vergi uygulamalarına geçilmiştir. Kamusal finansman ihtiyacını artırmak, denetimden yoksun kalmış olan gelir türlerini vergilendirmek, kanunda yer alan belirsizlikleri gidermek açısından bu vergiler önemli bir role sahiptir.

Esnaf gelirleri konusunda kazanç vergisinde mükellefleri ve yetkilileri muallakta bırakan maddeler vardır. Esnaf vergisi ile bu sorun çözülmek istenmiştir.

Gelir, kurumlar ve servet vergisi ile de kamusal finansman ihtiyacına cevap verebilecek, etkin ve verimli vergi türleri ihdas edilmek istenmiş ve ekonomide bozulmuş olan vergi adaletini yeniden tahsis etmek, ikincil gelir dağılımına katkıda bulunmak için bu vergilere gereksinim duyulmuştur. Modern vergicilik anlayışının ve sosyal refah devletinin bir gereği olarak bu gibi uygulamaların yapılması Türk vergiciliği ve Türkiye ekonomisi adına gecikmiş sayılabilecek bir yeniliktir.

3.2.2.3. Karine Usulünün Terk Edilerek Beyan Usulüne Geçilmesi

Karine usulünün terk edilerek beyan usulüne geçilmesi de gelir vergisi düzenlemesinin önemli maddelerinden biri kabul edilmektedir. Aslında beyan usulünün kazanç vergisinde de yerinin olduğunu söylememiz gerekmektedir. Ancak beyan usulü, kazanç vergisi döneminde sınırlı bir şekilde uygulanmış ve bu sınırlı uygulamadan dolayı da vergi kaçaklıkları ve kayıtdışı ekonomi artmıştır. Gelir vergisi ise beyan usulünün uygulanma alanını genişleterek ekonomideki kayıtdışılığın ve vergi kaçırmaların önüne geçmeyi hedeflemiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda üç türlü beyannameye yer verilmiştir. Bunlar yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve münferit beyanname'dir. Beyan usulüyle birlikte gerçek usulde vergilendirme sağlanmış olur. Vergiler, vergi yükümlüsünün kazandığını beyan ettiği gelir üzerinden hesaplanır. Bazı istisnai durumların haricinde vergiler, karine ya da idarece takdir yöntemine göre değil kişinin beyanı üzerinden hesaplanır. (Küsmenoğlu, 2010:401)

Vergilemede mükelleflerin gerçek geliri üzerinden değil de belli kalıplar ve varsayımlar üzerinden hareket eden karine usulünden mükelleflerin gerçek gelirlerini baz alan beyan usulüne geçilmesiyle birlikte vergilemede adalet ilkesi de daha etkin şekilde sağlanabilecektir. Ancak bunun koşulu etkin bir vergi denetim mekanizması ve alanında bilgili ve tecrübeli vergi memurları yani etkin bir idarenin varlığıdır. Bu koşullar altında mükellef gerçek geliri üzerinden vergisini ödeyecek, giderlerini ve zararlarını dürüst bir biçimde gelirlerinden mahsup edecek ve vergi kaçırmasına imkan olmayacaktır. Aksi halde mükellef gelirini düşük beyan edecek ve vergi kaçırma sonucu kayıtdışı ekonominin alanı genişleyecektir. Etkin, verimli ve vergilemede denetimin sıkı olduğu bir ekonomide beyan usulüne göre vergileme devletlerin de vergi toplama maliyetini ve zaman kaybını minimuma indirecektir. Yani saydığımız koşulların varlığı altında beyan usulü hem mükellefler için hem de devletler için en etkin vergi ödeme yöntemidir. Aynı zamanda da modern vergilemenin bir gereğidir.

3.2.2.4. Defter Tutma Zorunluluğu ile Kayıtdışıının Önlenmesi

Defter tutma zorunluluğu ile kayıtdışıının önlenmeye çalışılması da gelir vergisinin olumlu anlamda katkıları arasında yerini almaktadır. Kazanç vergisi döneminde oluşan kayıtdışılık ülke ekonomisini içinden çıkılması neredeyse imkansız sorunların girdabına çekmeye başlamıştı ve bu girdabın içinden çıkmak için de radikal önlemler alınması gerekiyordu. İşte bu radikal önlemlerden bir tanesi de defter tutma zorunluluğudur. Kazanç vergisi uygulamasında çok da yaygınlaşmayan defter tutma zorunluluğu, gelir vergisiyle daha da genişlemiştir. Büyük-küçük her esnafın defter tutma mecburiyeti kayıtdışı ekonominin varlığını azaltacak bir etken olarak görülmüştür. Aslında burada da kişilerin beyanı esastır. Yani mükellefin dürüstlük ilkesine sadık kalarak işlemlerin yapması gerekmektedir. Ancak vergi tahsilinde alacaklı tarafını oluşturan devletin de denetimlerini sıklaştırması ve etkin vergileme sistemine idarenin tüm çalışanlarıyla katkı sağlaması yeni vergi düzenlemesinin başarısı açısından önemli hale gelmektedir.

3.2.2.5. Vergilemede Modern Tekniklere Geçilmesi

Gelir vergisini reform olarak değerlendirmemize yol açan en önemli etken vergilemede modernizasyonun sağlanmasıdır. Kazanç vergisi uygulamasının en çok şikayet edilen yönü olan köhneleşmiş bir vergi sistemi olması ve çağın gerekliliklerine ayak uyduramaması meselesi gelir vergisi uygulamasıyla ortadan kalkmıştır.

Gelir vergisi düzenlemesi; üniter vergileme sistemiyle, sübjektif vergilemeyi esas alan yönleriyle, ödeme gücü prensibine sadık kalmasıyla, tarafsız vergileme anlayışını düstur edinmesiyle, vergilemede genellik ilkesine uymasıyla, getirdiği yeniliklerle vergilemede açıklık ve belirlilik ilkelerini sağlamasıyla, sermaye ve emeğin farklı vergilendirilmesini esas alan ayırma ilkesiyle, kayıtdışılığın önlenmesi üzerine aldığı tedbirlerle, mükelleflerin vergisini en uygun zaman ve en uygun şartta ödemesini olanaklı hale getiren vergilemede uygunluk prensibiyle ve en az geçim indirimiyle tam olarak modern bir vergi algısını oluşturmaktadır.

Bunların haricinde milli gelirle esnek, etkili ve verimli bir vergileme imajı çizerek de günümüz ekonomilerinin ihtiyacı olan kamusal finansman kaynaklarını sağlamada önemli rol üstlenmektedir.

Kamusal finansman sağlamanın dışında vergilerin artık ekonomik yaşama müdahale aracı olmasının da etkisiyle modern bir vergilemeye olan gereksinim ön plana çıkmıştır. Kazanç vergisinin bunları sağlayacak kalibresi bulunmamaktadır.

Mali ve ekonomik amaçların yanında 1940'lı yılların sonundan itibaren ortaya çıkmaya başlayan refah devleti anlayışıyla birlikte vergilemenin sosyal hayata etkisi de sık sık gündeme gelmiştir. Vergi politikaları sadece iktisadi yaşama değil, ikincil gelir dağılımını sağlamak, toplumda bozulmuş vergi adaletini tekrar tahsis etmek, geliri düşük olan kişileri korumak açısından da sosyal hayata müdahale edebilen bir araca bürünmüştür. Bu kapsamlı işleri kazanç vergisinin yapmasının mümkün olduğu düşünülmeyle bu işlemlerin gerçekleştirilmesi için vergi reformu bir şart olarak görülmüştür.

3.2.3. Vergilemenin Ekonomik Faaliyetler Üzerine Etkileri Açısından Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi

Vergileme sisteminde yaşanan gelişmeler öncelikli olarak ekonomik yaşamda kendini göstermektedir ve bu gelişmeler hem devletlerin hem de mükelleflerin ekonomik faaliyetleri üzerinde çok önemli bir etkiye sahiptir.

3.2.3.1. Vergi Kapasitesinden Faydalanma Oranını Artırmaya Yönelik Olması

Gelir vergisi uygulamasıyla kazanç vergisi döneminde optimalinin sağlanmadığı vergi gelirlerine ulaşma hedefi konmuştur. Vergi gelirlerini artırmak için de öncelikle vergi kapasitesinin artırılması gerektiği bir gerçektir. Vergi kapasitesi mikro ölçekte bakıldığında kişinin geliri iken makro ölçekte baktığımızda milli gelirdir.

Kazanç vergisi uygulamasında milli gelirin optimal seviyede vergilendirilememesi çokça eleştiri konusu olmuştur. Bunun sebebi de aslında

kazanç vergisinin kendisi yani kazanç vergisinin yapısıdır. Yeni vergi düzenlemesiyle birlikte kayıtdışılığın azaltılarak vergi kapasitesinden tam olarak faydalanabilmek için defter tutma zorunluluğu ve karine usulünden beyan usulüne geçilmesi gibi uygulamalar belirlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu yanında Kurumlar Vergisi, Servet Vergisi, Esnaf Vergileri gibi vergiler ihdas edilerek de vergi kapasitesinden etkin bir şekilde faydalanmayı engelleyecek boşluklar ve muallakta kalan konular giderilmeye çalışılmıştır.

Tüm bu yenilikler vergi kapasitesinden faydalanma oranını artırmaya yönelik hamlelerdir ve milli gelirden elde edilecek vergi hasılatını optimuma çekmek için tasarlanmış reform girişimleridir.

3.2.3.2. Tarafsız Vergileme İlkesi

Kazanç vergisi uygulaması yüksek oranları itibariyle ve değişik ticari faaliyetlerde farklı farklı uygulanmasıyla güven veren bir vergi sistemi olmadığını göstermiş ve piyasanın, mükelleflerin geleceğe dönük yatırım kararlarını alırken onları endişeye sevk etmiştir. Piyasanın işleyişine ve piyasadaki yatırımlara olumsuz etkilerde bulunarak ekonomik hayatın ahengini bozmuştur. Oysa ki bir vergi uygulaması, mükelleflerin ve firmaların geleceğe dönük yatırım kararlarını almada olumsuz etkiler yaratmamalı, ekonominin olağan işleyişini bozmamalıdır. Gelir vergisi uygulaması da tarafsız vergi anlayışıyla hazırlanmış ve mükelleflerin ileriye dönük yatırım kararlarını olumsuz etkilemeyecek, aksine bunları destekleyecek tarzda bir vergi sistemi, ekonominin ahengini herhangi bir şekilde bozmayacak bir vergi uygulaması fikriyle hazırlanmıştır. İktisadi ahengi bozmamaktan kasıt da mükellefin ve firmanın girişim ve yatırım kararlarını baltalamayacak, vergiye direnci artırmayacak bir vergi sistemi olmasıdır. Ayrıca bu vergi sisteminde gelirler mümkün olduğunca az yansıtılmalıdır. Çünkü vergi direnci artmaya başladığında vergiler başkalarına yansıtılmaya çalışılacak veya vergi kaçakçılıkları yapılmaya başlanacaktır. Bu koşullar altında tarafsız vergilemenin ülke ekonomisi için ne derece önemli olduğu anlaşılmaktadır.

3.2.3.3. Vergi Direncini Azaltması

Kazanç vergisinde vergi direncinin artmasına neden olan ve buna bağılı olarak da vergiden kaçınma veya vergiyi kaçırma olarak sonuçlanan olumsuz davranışlarla sıkça karşılaşılmıştır. Bu olumsuz davranışları önleyecek seviyede bilgili ve tecrübeli, nicelik ve nitelik itibariyle yeterli maliye elemanlarının yokluğu ve buna bağılı olarak da denetimlerin yetersizliği de bunda etkili olmuştur. Bu olumsuz sonuçlar ekonomik ve toplumsal düzende derin yaralar açmıştır. Mükelleflerin adil bir vergilemeye olan inançları zayıflamış, vergiler ücretli kesim üzerinde yoğunlaşmış, verginin tabanı daralmış ve devletin elde etmiş olduğu vergi hasılatı düşmüştür.

Bu olumsuzluklardan kurtulmak için devletin yapması gereken iki şey vardır. Bunlardan bir tanesi denetimi sıklaştırmak ve sıkılaştırmak, diğeri ise vergi direncini azaltacak yöntemler keşfetmektir. Birinci şıkkın ülkemizin o dönemki koşullarında gerçekleştirilmesi neredeyse imkansızdır. Çünkü okumuş nüfusun özellikle de yükseköğrenimini bitirmiş nüfusun azlığı bunda en temel faktördür. Okumuş nüfusun ve maliye bilgisi olan nüfusun azlığı vergi idaresini zor durumda bırakmış ve denetimlerin yetersiz kalmasına yol açmıştır. Dolayısıyla dönemin hükümeti ve kanun yapıcıları da vergi uygulamasının vergi direncini mümkün olduğunca azaltacak şekilde tasarlanmasına özen göstermişlerdir.

Bu açıdan da ödeme gücü ilkesi, artan oranlılık, vergilemede adalet, vergilemede uygunluk, en az geçimi indirimi, üniter vergileme sistemine geçiş, sübjektif vergileme, vergilemede ayırma ilkesi, verginin açık ve belirli olması, vergilemede genellik ve tarafsız vergileme ilkesinin baş aktör olduğu bir vergileme sistemine geçiş, vergi denetimlerinin sıklaştırılması ve sıklaştırılması için nitelik itibariyle kaliteli ve nicelik itibariyle fazla olması gereken denetim elemanlarının ve vergi memurlarının kısa sürede bulunabilmesinden daha kolay ve daha etkin görülmüştür.

Yani gelir vergisi uygulaması, vergi direncini azaltacak şekilde tasarlanmış ve mükelleflerin vergi direncinin düşürülüp vergi ahlakının, vergi bilincinin ve vergi gayretinin artırılması hedef alınmıştır. Vergi gelirlerinin artmasında çok büyük bir

paya sahip olan vergi gayreti, vergi bilinci ve vergi ahlakı gibi konuların üstüne eğilmek ve vergi direncini düşürmeye çalışmak gelir vergisi düzenlemesini reform kılan en önemli özelliklerden biri olmuştur.

3.2.4. Subjektif Vergileme Açısından Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi

Gelişmiş maliyelerde ve modern vergi sistemlerinde subjektif vergileme çok önemli bir kriterdir. Vergilemede şahsılık veya vergilemenin kişiselleştirilmesi olarak da geçen subjektif vergileme, mükelleflerin medeni halleri ve ailevi durumları da göz önünde bulundurularak vergilemeye tabi tutulması demektir. Artan oranlılık, en az geçim indirimi gibi prensiplerin vergi sistemine girmesiyle vergilemede geniş ölçüde şahsılık ilkesine yer verilmiş bulunmaktadır (Serim, 1996:27).

Gelir vergisi uygulamasında subjektif vergilemeye imkan tanıyan bir yapı vardır. Ancak kazanç vergisi için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Kazanç vergisinde sedürlü bir sistem yani mükelleflerin çeşitli gelir kalemlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi hususu söz konusudur. Bu durum da vergilemede şahsılık ilkesine zarar vermektedir. Gelir vergisi gibi üniter bir yapıdaki sistem ise gelirin şahsılığı ilkesine uyan ve mükelleflerin kişisel durumlarını göz ardı etmeyen bir vergi sistemidir ve bu haliyle mükelleflerin aşırı vergilendirmesi durumunu bertaraf etmeye fayda sağlamaktadır. (Arda, 1949:16) Bunun sonucunda da mükelleflerin vergilemeye karşı olan dirençlerinin azaltılması ve devletin vergi gelirlerinin ciddi ölçüde artması planlanmaktadır.

3.3. 1946-60 Dönemi Gelir Vergisi Uygulamaları

1946-60 arası dönemdeki gelir vergisi uygulamalarına geçmeden önce bu dönemdeki ekonomik ve mali yapıyı iyi analiz etmemiz gerekmektedir. Dönemin ekonomik ve mali yapısı ile vergi sistemimizde meydana gelen değişimler ve gelişimler birbirinden bağımsız olarak değerlendirilemez.

3.3.1. 1946-60 Dönemi Ekonomik ve Mali Yapı

II. Dünya Savaşı'nın sona ermesiyle birlikte savaş ekonomisi politikasından sıyrılan Türkiye, ekonomik anlamda daha normal günlere dönmeye başlamıştır. Savaş sırasında artan askeri harcamalar, aktif nüfusun silah altında tutulmasından kaynaklanan üretim miktarındaki azalma ve buna bağlı olarak kıtlıkların yaşanması, ithal mallara konulan kısıtlar ve kıtlıklar dolayısıyla karne ve tayınlama uygulamalarına geçilmesi savaş yıllarının ekonomik anlamda ne kadar yıpratıcı geçtiğini bizlere göstermektedir. Savaş sonrası dönemde askere alınan nüfusun işlerine ve çiftliklerine geri dönmesi, ithalat imkanlarının artması ve piyasaların canlanmasıyla beraber GSMH'da da yükselişler gözlenmiştir (Yenal, 2010:92).

Ayrıca 1946 yılında yapılan ve ülkenin ilk büyük devalüasyonu olarak kabul edilen karar ile doların fiyatı 1,30'dan 2,80'e çıkartılmış ve Türkiye bu kur oranıyla International Monetary Fund ve Dünya Bankası'na girmiştir. Bu gelişmelerden birkaç ay sonra da Marshall Yardımları çerçevesinde cumhuriyet döneminin dış borçlanması başlamıştır. Savaş sonrası dönemin bir başka önemli gelişmesi de vergi sisteminde yapılmak istenen reformlar ve 1949 yılında yapılan gelir vergisi reformudur. Fritz Neumark ve Hesap Uzmanları Kurulu ile 1948 yılında İstanbul'da düzenlenen İktisat Kongresi bu vergi reformlarına öncülük etmişlerdir. Ancak tüm bu gelişmelere ve kurumsallaşma denemelerine rağmen savaşın ekonomideki açtığı yaraların sarılması uzun yıllar almıştır (Yenal, 2010:93).

Tüm bu gelişmeler haricinde savaş sonrası yıllarda çok partili hayata geçiş düşünceleri ve ekonomik anlamda serbestleşmeler de canlanma eğilimi göstermiştir. Bunun arkasında batının telkinlerinin bulunduğu ve ülke iktidarının da siyasi görüş olarak ikiye ayrılan bir dünyada tercihini yapmaya çalışması ve batıya yakınlaşma fikri önemlidir. 1940'lı yılların sonlarında bu fikirlerin de etkisiyle ekonomik serbestleşme artmış, çeşitli yasalarla ve düzenlemelerle kurumsallaşmalar yaygınlaşmaya başlamış ve çok partili hayata geçiş süreci başlamıştır. 1946 yılında

başlayan çok partili hayata geçiş sürecinde 1950 yılında da Demokrat Parti iktidara gelmiş ve tek parti iktidarı son bulmuştur.

1946 yılının ülkemiz için iktisadi anlamda bir dönüm noktası olmasının nedeni ise 1929 krizinden beri süregelen kapalı ve devletçi politikaların uygulanmasının sona ermesidir. İthalatın serbestleşmesi ve artması bu yüzden de dış açıkların kronik bir hale gelmesi, kronikleşen dış açıklara çözüm üretebilmek amacıyla dış yardım ve borçlara başvurulması da bu dönemdedir (Boratav, 2013:94). Kısacası iktisadi anlamda liberalleşme ve serbestleşme politikaları sanıldığı gibi 1950’de DP’nin iktidara gelmesiyle değil daha önceden başlamıştır.

1950 yılından itibaren özellikle dış yardımlar ve kredilerle birlikte tarım kesiminde yapılan reformlar ve tarımda makineleşme kırsal kesimin kalkınmasına ve üretimin artmasına neden olmuştur. 1950’li yılların ilk yıllarında seyreden güzel hava koşulları, tarımda makineleşme ve devam eden Kore Savaşı dolayısıyla üçüncü dünya savaşının çıkacağına dair endişelerle yabancı ülkelerin tarım ürünlerini stoklama isteği ülke ekonomisine fayda sağlamış ve tarımsal üretim artmış, tarımsal ürün ihracımız görülmemiş seviyelere ulaşmıştır. Bu üretim ve ihracat artışı milli gelirden de kendini göstermiş ve bu yıllarda GSMH’da rekor artışlar kaydedilmiştir.

Tarımsal gelişmelerin yanında altyapı yatırımları da DP hükümetinin dikkat çeken faaliyetlerinden biri olmuştur. Özellikle dış yardımların da gelmesiyle beraber artan yol yapımları ülkedeki ticaret ağının gelişmesini ve üretilen ürünlerin pazara rahatça ulaşmasını sağlamıştır.

Tarım ve altyapı hizmetlerinin yanında DP hükümeti, ülkede yetersiz olan özel sermayeyi desteklemek, özel kesim sanayisinin kurulup geliştirilmesine katkı sağlamak, uzun vadeli yatırımlara kredi sağlayabilmek, yabancı sermayenin ülkede yatırım yapabilmesine imkan sağlamak ve sermaye piyasalarının oluşumuna zemin hazırlamak açısından Türkiye Sınai Kalkınma Bankası’nı kurmuştur (Yenal, 2010:102). Bu banka sayesinde yabancı yatırımlar artmış ve yurtiçindeki özel kesim sanayisinin gelişimi gözlenmiştir.

Ancak 1950’li yılların yarısına doğru ve yarısından sonra DP, iktidara gelirken verdiği vaatlerinden sapmaya başlamıştır. Özelleştirme sözleri unutulmuş,

devletin ekonomideki rolü azalmak yerine daha da artmıştır. Liberal ekonomilerin yoğun olarak benimsendiği bu dönem aynı zamanda ülke tarihinin en çok KİT kurulduğu dönemi olmuştur. Denk bütçe prensibi bir kenara atılmış ve KİT'lerin giderlerini karşılamak, tarımsal destek programlarının giderlerini karşılamak için kısacası popülist politikalar uğruna ekonomiye zarar verecek hareketlere imza atılmıştır. Bu popülist politikaların finansmanını karşılamak için Merkez Bankası'ndan borçlanma yoluna gidilmiş ve bu borçlanma da fiyat istikrarını bozarak enflasyona neden olmuştur.

1950'li yılların ikinci yarısına doğru, tarımsal üretimde düşüşler gözlenmiştir. Bunda iyi hava koşullarının sona ermesi etkilidir. Tarımsal üretimin düşüşüyle beraber aynı zamanda Kore Savaşı'nın da sona ermesiyle tarımsal ürün talebi dünyada da azalma eğilimine girmiş ve azalan talep sonucunda ihraç mallarımızın fiyatı düşmeye başlamıştır. Tarımsal kalkınmanın ve tarıma dayalı büyüme stratejisinin zaafı burada ilk olarak karşımıza çıkmıştır. Ancak DP, tarımsal destekleme alımlarını sürdürmüştür. Bu destekleme alımlarını da Merkez Bankası'ndan sağladığı kredilerle yapmıştır. İhracatın azalması ancak ithalatın aynı hızda devam etmesi gibi unsurlar ekonomideki döviz miktarını ciddi ölçüde azaltmış ve devletin Merkez Bankası'ndan borçlanarak yaptığı tarımsal desteklemeler ve özel sektöre açtığı krediler ise piyasadaki TL hacmini artırmıştır. Bu parasal genişleme de enflasyona yol açmıştır. Döviz rezervlerinin az, yerli paranın ise çok olduğu bir ekonomide hükümet ithalatı sınırlandırma kararı almıştır. Böylece bolluk dönemleri geride kalmış ve yine kuyruklar, kıtlıklar dönemi baş göstermiştir. Özellikle sabit geliri vatandaşların harcanabilir geliri enflasyondan ötürü çokça düşmüştür. Ekonomideki daralma ve kıtlıklara karşı DP hükümeti önceden özelleştirme kararı aldığı KİT'leri tekrar kullanma fikrini benimsemiş hatta yeni KİT'ler de açmıştır. Yani liberal politikaların da sonu gelmiş, hükümet müdahaleci politikalara doğru yönelmiştir. Döviz darlığından ötürü ithalatın düşmesi yerli üretimi devreye sokmuş ve mecburiyetten de olsa ithal ikameciliğe geçiş başlamıştır (Pamuk, 2014:231-232).

Ancak ithal ikameciliğe geçiş de ülke ekonomisini durgunluktan çıkartmaya yetmemiş, devletin hesapsız para harcamaları, Merkez Bankası'ndan borçlanma, ekonomideki darboğazların para basılarak aşılmasına çalışılması ve bu para basımının

neden olduğu enflasyon ülke ekonomisini krize sokmuştur. Ülkedeki yerli paranın artmasına karşın kambiyo kurunun sabit kalmasıyla düşen ihracat sonucunda döviz krizleri iyice derinleşmiştir. Aynı zamanda ithalatın tekrar serbest kalmasıyla beraber dış açık sorunu da ülke ekonomisini bozmuştur (Yenal, 2010:105). Döviz rezervlerinin azalması ve ithalatta yaşanan sıkıntılar sonucu 1958 yılında Türkiye moratoryum ilan etmiş ve DP hükümeti ülke ekonomisini iflastan kurtarabilmek için yeni arayışlara gitmiştir. Bu arayışlardan biri de IMF ve Avrupa İktisadi İşbirliği rgt'nden kredi talep etmek olmuştur. Ancak bu kurumlar kredi verme şartı olarak ülkede devalüasyon yapılmasını telkin etmişler ve bu nedenle de 1958 yılında Türkiye'nin en önemli devalasyonlarından biri yapılmıştır. Bu devalüasyonla birlikte Türk parası dolar karşısında 2,80'den 9 TL'ye çıkmıştır (Pamuk, 2014:293). Döviz krizlerinin yanında bu dönemde yayılmaya başlayan karaborsacılık ve stokçuluk faaliyetleri halkın tepsini çekmeye ve ekonomideki krizlerin artmasına neden olmuştur.

İşte böyle bir ekonomik ortamda vergisel gelişmeler de yaşanmıştır. Özellikle 1950 yılında uygulanmaya geçilen Gelir Vergisi Kanunu bu dönemde çok dikkat çekmiştir. Popülist politikalarla tarım kesiminin vergi dışı bırakılması (Nadaroğlu, 1985:478) ile vergi yükü çoğunlukla ücretli kesime kaydırılmıştır. Gelir vergisine geçişle birlikte gerçek kişilerin vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanunu kapsamına alınırken, kurumların elde ettiği kazançlar ise Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi tutulmuştur. Bu vergi düzenlemesinin toplum üzerinde oluşturduğu negatif etkilerin yansımaları 1950 yılındaki genel seçimlerde kendisini göstermiştir. Vergi sisteminde gerçekleştirilmek istenen bu reformlarla beraber ücretliler üzerinde artan vergi yükü bu kesim nezdinde tepkilere neden olmuş ve bu tepkiler toplumu ve sosyal yaşamı da olumsuz etkilemeye başlamıştır. Doğal olarak da bu tarz olumsuz tepkiler 1950 genel seçimlerinde alternatif bir siyasi tercih olarak iktidarın el değiştirmesine yol açmıştır (Serim, 1996:27).

Gelir vergisi uygulamasıyla beraber en büyük yenilik kuşkusuz ki verginin yükümlünün tüm gelirleri üzerinden alınmasıdır. Yani kazanç vergisinde uygulanan ve verginin emekten, ticari kazançtan ve serbest meslek kazançlarından ayrı ayrı alınması şeklinde olan uygulamaya son verilmiştir. Kazanç vergisinin menkul

sermaye iradının çoğunu, gayrimenkul sermaye iradının ise tamamını vergi dışı bırakan uygulamasına da son verilmiştir. Ayrıca kazanç vergisindeki karine usulü de terk edilmiştir (Giray, 2015:237). Bunların yanında gelir vergisine bir tamamlayıcı olması hasebiyle esnaf vergisi uygulaması da getirilmiş ancak bu uygulama kısa ömürlü olmuştur.

Gelir vergisinde 1950'li yıllarda birçok değişiklik de yapılmıştır. Bu değişiklikler yeni vergi düzenlemesinin eksikliklerinin görülüp onarılması amacıyla yapılmıştır. Kurumlar vergisi uygulamasında ise 1950-60 dönemi içinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Gelir ve kurumlar vergisinin başarı sağlaması için gerekli olan koşullar ülkemizde bir türlü mevcut olmamıştır. Ülkemizin vergi reformunu hakkıyla uygulayacak düzeyde eğitim bilgisine sahip olmaması, ülkemizde muhasebenin düzenli olmaması, nitelikli ve yeterli sayıda vergi idaresinin ve vergi memurlarının olmaması ülkemizdeki vergi reformunun başarıya ulaşmasına engel olmuş ve vergi kaçaklıklarının devam etmesine neden olmuştur.

Ülkemizin 1946-60 arası yaşadığı sıkıntılı ekonomik ve siyasal süreçler de vergi sistemlerinin etkin çalışmasına engel olmuş ve vergi reformunun verimini düşürmüştür. Ancak bunların dışında yukarıda bahsettiğimiz gibi ülke ekonomisinin ve vergiciliğinin böyle bir vergi reformuna hazır olmadığı ve bu vergi reformunun bazı açılardan ülke ekonomisinin dinamikleriyle doğru orantıda olmadığı da sıklıkla dile getirilmiştir.

Aşağıda 1946-50 dönemi ve 1950-60 dönemi vergisel gelişmeler yönünden ayrı ayrı değerlendirilmiş ve yeni vergi düzenlemesiyle birlikte ekonomideki vergi gelirleri, vergi gelirlerinin bütçe içindeki ve GSMH içindeki oranları gibi istatistiklere yer verilmiş ve kazanç vergisi ile gelir vergisi özelinde karşılaştırmalar yapılarak vergilemedeki yenilik hareketlerinin sonuçları açıklanmaya çalışılmıştır.

3.3.2. 1946-1950 Arası Dönemde Vergi Gelirleri

1946 yılının ekonomik ve siyasi anlamda ülkemiz için bir dönüm noktası olduğundan daha önce de bahsetmiştik. Ülkemizin iktisat ve maliye tarihi

incelendiğinde bu yılın üzerinde durulması gereken ve bazı kırılmaları içinde barındıran bir yıl olduğu şüphe götürmemektedir.

Siyasi anlamda tek partili hayattan çok partili hayata geçişin olduğu bu yıl ekonomik anlamda da kısıtlayıcı, korumacı ve kapalı bir ekonomik yapının terk edilerek daha liberal politikalara, dışa açılmaya başlanan yıl olarak değerlendirilmektedir (Boratav, 2013:73-74). Bu yıllardan itibaren vergi reformu da gündeme gelmiş ve bunun için çalışmalara başlanmıştır. Vergi reformunun en önemli gerekçesi de kazanç vergisinin, vergilemenin en önemli amacı olan mali amacını tam olarak yerine getirememesidir. 1926 yılında getirilen kazanç vergisinin birçok düzenleme ve tadile rağmen esnek ve verimli olmaması bu yüzden de devlete yeteri kadar vergi geliri sağlayamaması vergi reformunu hazırlayan etkenler olmuştur.

1949 yılında kabul edilen Gelir Vergisi Kanunu ile Kazanç Vergisi Kanunu uygulamadan kaldırılmış ve yerine Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergileri getirilmiştir. Ayrıca vergi ve vergi uygulaması ile alakalı işlem ve konuları düzenlemesi hasebiyle Vergi Usul Kanunu uygulamaya geçirilmiştir (Yaşa, 1980:610-661). Bu dönemde vasıtalı ve vasıtasız vergi oranları ve ücretli çalışanların tabi oldukları vasıtasız vergi oranı değişmemiştir (Kafaoğlu 1963'dan Aktaran İnan, 2010:356).

Gelir vergisinin sonuçlarını rakamsal ifadelerle açıklamadan önce kazanç vergisinin devlete ne kadar gelir sağladığı, bütçe içindeki yeri ve milli gelire oranı gibi verilere bakmak kazanç vergisi ile gelir vergisini karşılaştırabilmek adına bizlere kolaylık sağlayacaktır. Bunların dışında gelir vergisi uygulaması sonrasında dolaylı ve dolaysız vergilerin bütçe içindeki dağılımı da verilecektir.

Gelir vergisi düzenlemesinden önce uygulanmakta olan kazanç vergisinin bütçe gelirleri içindeki yerine bakmak daha sonra gelir vergisi ile kazanç vergisi arasında karşılaştırma yapmamıza olanak tanıyacaktır. 1946-50 yılları arasında bütçemizdeki en önemli gelir kalemleri kazanç, muamele ve hayvanlar vergisidir. Bu üç gelir arasında da muamele vergisi en fazla yer tutan vergi uygulamasıdır. 1957 yılına kadar uygulanmasına devam eden ve dolaylı bir vergi olmasından kaynaklı olarak vergilemede adaleti sağlama işlevi düşük olan bu vergi bu yıllar arasında

bütçe içinde en çok gelir getiren vergi kalemi olmayı başarmıştır. Tabii ki dolaysız bir vergi olan kazanç vergisinin vergi kalemleri içinde en çok gelir getiren vergi olması daha makbuldür ancak bu yıllarda da ülkemizin kronik sorunu olan dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha fazla gelir getirmesi durumu karşımıza çıkmaktadır (Feyzioğlu, 1956:43).

Tablo 3.1: 1946 – 1950 Yılları Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Giderleri
(Milyon TL)

Yıllar	1946	1947	1948	1949	1950
Gelirler	894,7	1021,2	1115,6	1251,8	1313,3
Vergi Gelirleri	784,1	987,7	1069,1	1118,6	1252,9
Muamele Vergisi	137,3	188,0	234,0	234,5	245,5
Kazanç Vergisi	133,2	157,0	169,3	176,4	174,5
Hayvanlar Vergisi	27,0	27,4	31,0	32,0	30,1
Gelir Vergisi	-	-	-	-	1,0
Esnaf Vergisi	-	-	-	-	0,5
Kurumlar Vergisi	-	-	-	-	0,2
Giderler	1100,7	1641,1	1459,6	1640,5	1591,2

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-1995), 2. Baskı, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı: 1995/5 (Ankara, 1995), 140.

Tablo 1’de 1946-1950 yılları arası bütçedeki gelirler, vergi gelirleri ve devletin giderleri gösterilmiştir.

Bu tabloya göre devletin elde etmiş olduğu vergi hasılatı, giderlerini karşılayamamaktadır. Ayrıca devletin elde etmiş olduğu tüm gelirlerin de giderlerini karşılamaya yetmediği görülmektedir. Yani denk bütçeye aykırı bir durum söz konusudur ve bütçe açığı göze çarpmaktadır. Bu açıklar hazineden yapılan yardımlarla telafi edilmiştir.

Tablo 3.2: 1946–1950 Yılları Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin ve Giderlerinin GSMH’ye Oranları (%)

Yıllar	1946	1947	1948	1949	1950
Gelirler	13,0	13,5	11,8	13,8	13,5
Vergi Gelirleri	11,4	13,1	11,3	12,4	12,9
Muamele Vergisi	2	2,5	2,5	2,6	2,5
Kazanç Vergisi	1,9	2,1	1,8	1,9	1,8
Hayvanlar Vergisi	0,3	0,4	0,3	0,3	0,3
Gelir Vergisi	-	-	-	-	0,01
Esnaf Vergisi	-	-	-	-	0,002
Kurumlar Vergisi	-	-	-	-	0,005
Giderler	16,0	21,0	15,4	18,1	16,4
GSMH* (Milyon TL)	6.857,6	7.542,6	9.492,9	9.054,4	9.694,2

Kaynak : * İstatistik Göstergeler (1923–1995), Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü (Ankara, Temmuz, 1996), 426. Oranlar Tablo 1’den yararlanarak hazırlanmıştır.

1946-50 yılları arasında giderlerde bir artış söz konusuysen gelirlerde aynı oranda bir artıştan bahsedemeyiz. Gelirlerdeki artış nominal bir artış olarak karşımıza çıkmaktadır. GSMH’de de düzenli bir artış söz konusudur ancak bu artışın da nominal bir artış olabileceği düşünülmektedir.

Tablo 1 ve Tablo 2’ye baktığımızda 1946-50 yılları arasındaki vergi gelirlerinin önemli bir oranının kazanç vergisi ve muamele vergisine ait olduğunu görmekteyiz. Ancak vergi gelirlerinin GSMH’ye oranı düzenli bir seyir izlememiştir.

Tablo 1’den hareket ederek kazanç vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payını da hesaplamak mümkündür.

Tablo 3.3: 1946–1950 Yılları Kazanç Vergisinin Vergi Gelirleri ve Toplam Bütçe Gelirleri İçindeki Oranları (%)

Yıllar	1946	1947	1948	1949	1950
Kazanç Vergisi/Vergi Gelirleri	16,98	15,89	15,83	15,76	13,92
Kazanç Vergisi/Bütçe Gelirleri	14,88	15,37	15,17	14,09	13,28

Kaynak: Tablo 1'deki verilerin ışığında hazırlanmıştır.

Vergi ve bütçe gelirlerinde yaşanan bu düzensizlikler sonucu 1946 yılından itibaren vergi reformu fikri gündeme gelmeye başlamıştır. Vergi reformuyla beraber devlete istikrarlı bir gelir kalemi yaratmak ve milli gelirle uyum içinde olan, etkin bir vergileme sistemi oluşturulmak istenmiştir. Ayrıca dolaylı vergilerin de dolaysız vergilerden çok daha fazla gelir getirmesi gelişmiş ekonomilerdeki anlayışlara ve modern maliyeye aykırı bir durum oluşturmaktadır. Bundan dolayı da 1950 yılından itibaren kazanç vergisi kaldırılmış ve onun yerine gelir, kurumlar ve esnaf vergisi getirilmiştir. 1950 yılı vergileme anlamında bir geçiş yılı gibi kabul edilmiş ve o yılda da mükelleflerden çoğunlukla kazanç vergisi tahsil edilmiştir. Tablo 1 ve Tablo 2'den de anlaşılacağı üzere gelir, kurumlar ve esnaf vergisi çok kısıtlı bir kesimden alınmıştır.

Tablo 3.4: 1946–1950 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirleri (Milyon TL)

Yıllar	1946	1947	1948	1949	1950
Dolaylı Vergiler	574,5	742,4	720,0	892,4	794,4
Dolaysız Vergiler	309,8	419,2	440,6	507,0	447,7
Vergi Gelirleri Toplamı	884,3	1161,6	1160,6	1399,4	1241,1

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2018), 3. Bölüm-Bütçe Gelirleri

Tablo 3.5: 1946-1950 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

Yıllar	1946	1947	1948	1949	1950
Dolaylı Vergiler	65,0	63,9	62,0	63,8	64,0
Dolaysız Vergiler	35,0	36,1	38,0	36,2	36,0

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2018), 3. Bölüm-Bütçe Gelirleri

Dolaylı ve dolaysız vergilerin 1946-50 yılları arasındaki seyri de vergi reformunun yapılması konusunda bize fikir vermektedir. Tablo 4'e göre bu yıllar arasında genel olarak dolaylı vergilerden elde edilen gelirler de dolaysız vergilerden elde edilen vergiler de artış göstermiştir. Bu açıdan bakıldığında hazine için olumlu bir tablo çizildiğini görebilmekteyiz. Ancak dolaylı vergilerin ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki yerlerine baktığımızda durumun hiç de iç açıcı olmadığını rahatlıkla görebiliriz. Tablo 5, dolaylı vergilerin ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki paylarını yüzde olarak göstermektedir ve dolaylı vergilerin dolaysız vergilere nazaran vergi gelirleri içinde çok daha fazla yer tuttuğu anlaşılmaktadır. 1948 yılı haricinde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı her daim artmıştır. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı da 1948 yılından itibaren düşmeye başlamıştır. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payının düşmesi ekonomiler için olumsuz bir gelişmedir. Çünkü güçlü ekonomilerde, kalkınmış ülkelerde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı dolaysız vergilerden daha az olmalıdır.

3.3.3. 1950–1960 Yılları Bütçe Vergi Gelirleri

1950'li yılların başı ülkemiz tarımının altın çağı olmuştur dersek sanırım yanılmış olmayız. Devletin tarımı desteklemesi ve tarım kesimini vergiden muaf tutması, Kore Savaşı ve bu savaşın üçüncü bir dünya savaşına neden olacağı düşüncesiyle artan tarımsal stok ihtiyacı gibi nedenler tarımsal üretimin artmasına neden olmuştur. Bir de bunların üstüne tarımda makineleşme ve teknolojik imkanların gelişmesi de eklenince tarımsal üretim ve milli gelir bu yıllarda çok fazla artmıştır.

Ancak yukarıda da bahsettiğimiz gibi ülkemizin vergi tabanının dar olması ve bu dar tabana rağmen tarım kesiminin de desteklenmek amacıyla vergiden muaf tutulması devletin vergi hasılatını ciddi ölçüde olumsuz etkilemiştir. Tüm bunların yanında 1957'deki düzenlemelerle beraber özel sektörde mükellef sayısı azaltılmış ve vergilemenin tarh ve tahsil maliyetini düşürmek için üretim aşamasında vergileme uygulamasına gidilmiştir. Ancak 1950-60 arası dönem Türkiye tarihinde KİT'lerin en çok kurulduğu dönemdir ve üretimin ilk aşaması da üretimin büyük bir çoğunluğu da kamu kurumlarının yani devletin elindedir. Bu yüzden de vergi yükü büyük oranda kamu kesimine aktarılmıştır. (Parasız, 1988:78) Bunun sonucunda da kamu kesimi üretim birimleri olan KİT'ler vergi borçlarını ödeyebilmek ve gelecekteki yatırımlarını yapabilmek amacıyla Merkez Bankasından borçlanmak durumunda kalmıştır (Parasız, 1988:96).

Tablo 3.6: 1951-1960 Yılları Arası Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Giderleri
(Milyon TL)

Yıllar	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Gelirler	1345,0	1551,4	1959,8	2288,5	2789,1	3325,0	4006,7	4475,6	5980,6	7281,7
Vergi Gelirleri	1259,2	1455,0	1850,1	2139,7	2558,7	3054,6	3351,4	3831,9	5650,4	6911,7
Muamele Vergisi	225,0	322,0	440,0	460,0	515,0	635,0	-	-	-	-
İstihsal Vergisi	-	-	-	-	-	-	455,6	558,9	724,3	691,8
Gelir Vergisi	260,0	270,0	360,0	485,0	620,0	775,0	960,0	1150,0	1470,0	1800,0
Kurumlar Vergisi	30,0	32,0	70,0	90,0	110,0	120,0	132,0	145,0	160,0	345,0
Hayvanlar Vergisi	26,0	28,0	30,5	29,0	32,0	30,0	30,5	31,0	33,0	36,0
Esnaf Vergisi	25,0	27,0	27,0	30,0	33,0	30,0	-	-	-	-
Giderler	1837,4	2654,3	2738,7	2942,3	3785,9	3405,6	4192,2	4955,6	6403,3	7449,6

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924–1995), 145–146.

Tablo 6'dan da görüldüğü üzere vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olan Muamele ve Esnaf vergilerinin 1957'de kaldırılmasıyla beraber devletin vergi hasılatı azalmıştır. Tablo 6'ya baktığımızda gelir vergisi ve kurumlar vergisinde artışlar gözümüze çarpmaktadır. Ancak bu artışlar reel değil nominal artışlardır. Çünkü 1950'li yıllardan sonra denk bütçe anlayışı iyice terk edilerek kalkınma ve yatırımlar için borçlanmaya başlanmış, KİT'ler kurulmuş ve KİT'lerin borçlanmaları ve yatırımları Merkez Bankası'ndan para basılarak karşılanmıştır. Bu gibi sebeplerle enflasyon artmış ve bütçe reelde artmasa bile nominal olarak artış göstermiştir. Özellikle 1956 ile 1959 yılları arasında enflasyon oranlarında ciddi artışlar yaşanmıştır. 1951'de %6,2 olan enflasyon oranı 1956'da %16,5 bundan üç yıl sonra yani 1959'da ise %19.8'e yükselmiştir (Parasız, 1988:114). Ayrıca 1958 yılında da moratoryum ilan edilmesi devletin ve hazinenin parasal anlamda nasıl bir sıkıntı içinde olduğunu bizlere göstermiştir.

Bu tablodan da anlaşılacağı üzere 1950-60 arası dönemde vergi reformlarına ve vergilemedeki birçok düzenlemeye rağmen gelir-gider dengesi sağlanamamış, gelirler giderleri karşılayamamıştır. Bu yüzden de Merkez Bankası'ndan borçlanılarak bütçe açıkları kapatılmaya çalışılmıştır. Enflasyonun çok yüksek olduğu bu yıllarda vergi gelirlerinin verimliliğini ve vergi gelirlerindeki artışın reel mi yoksa nominal mi olduğunu daha iyi anlayabilmek için vergi gelirlerinin bu yıllardaki GSMH'ye oranlamasına ihtiyaç vardır.

Tablo 3.7: 1951-1960 Yılları Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin ve Giderlerinin GSMH'ye Oranları (%)

Yıllar	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Gelirler	11,02	11,3	12,9	15,5	17,5	20,2	22,6	24,1	31	36,5
Vergi Gelirleri	10,0	10,6	12,1	14,0	16,0	18,2	18,9	20,7	29,3	34,6
Gelir Vergisi	2,0	1,9	2,3	3,2	3,9	4,7	5,4	6,2	7,6	9,0
Muamele Vergisi	1,8	2,3	2,8	3,1	3,2	3,8	-	-	-	-
İstihsal Vergisi	-	-	-	-	-	-	2,5	3,0	3,7	3,4
Kurumlar Vergisi	0,2	0,2	0,4	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	0,8	1,7
Esnaf Vergisi	0,2	0,2	0,1	0,2	0,2	0,1	-	-	-	-
Hayvanlar Vergisi	0,2	0,2	0,1	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Giderler	15,0	19,4	18,0	19,9	23,7	20,7	23,6	26,7	33,2	37,3
GSMH Artışı	12,7	12,0	11,3	-3,0	7,8	3,2	7,9	4,4	4,1	3,4
GSMH (Milyon TL)*	12,205	13,667	15,214	14,764	15,917	16,423	17,717	18,504	19,269	19,930

Kaynak: *T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Diğer oranlar Tablo 6'dan türetilmiştir.

Tablo 7'ye baktığımızda gelir ve kurumlar vergisinin gelirlerinin GSMH'ye oranında ciddi anlamda artışlar görememekteyiz. Hatta bazı yıllarda bu artışlar neredeyse sıfıra yakın olmuştur. Ancak Tablo 6'daki rakamlara baktığımızda gelir ve kurumlar vergisinde ciddi artışlar var gibi görünmektedir. İşte bunun sebebi de o yıllarda yükselmeye başlayan enflasyon olgusudur.

1950 yılından sonra DP hükümeti ile birlikte Türkiye daha dışa açık ve serbestleşme hareketlerini daha fazla benimseyen bir ülke haline gelmiştir. 1950 yılından itibaren de ekonomide hızlı büyümeler gözlenmiştir. Tablo 7'den de anlaşılacağı üzere 1950-57 arası ortalama %7,8'lik bir büyüme söz konusudur. 1953'te GSMH artış oranı %11,3 gibi bir seviyeye ulaşmasına rağmen ertesi yıl

GSMH artış oranı %-3 olmuştur. Bunda 1954 yılında yaşanan tarımsal sıkıntılar ve Kore Savaşı'nın sona ermesiyle beraber yabancı devletlerin tarım ürünlerine olan talebinin azalması çok etkili olmuştur. 1956'da vergi gelirlerinin GSMH'ye oranı %18,2'dir. Bu oran 1960'da %34,6'ya yükselmiştir. Bunun sebebi gelir vergisiyle birlikte kurumlar vergisinde de belli bir artışın olmasındandır. Ayrıca GSMH'de yaşanan artış oranlarının düşmesinin de vergi oranlarının yükselmesinde payı vardır.

1950-60 arası bu dönemde GSMH 1954 yılı haricinde artış göstermiştir. 1954 yılında yaşanan tarım kesimindeki ekonomik problemlerin bunda çok büyük payı vardır. 1954 yılı dışında GSMH'de belli bir artış söz konusudur ancak vergi reformlarının sağlaması gereken faydayı ve etkinliği tam olarak sağlayamadığı da gözlemlenmiştir.

Tablo 3.8: 1951–1960 Yılları Arasında Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri, Toplam Gelirler ve GSMH İçerisindeki Yeri (%)

Yıllar	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Vergi Gelirleri	21,0	18,6	19,5	22,7	24,0	25,4	27,0	30,0	26,0	26,0
Toplam Gelirler	19,3	17,4	18,4	21,2	22,2	23,3	24,0	25,7	24,6	24,7
GSMH	2,2	2,1	2,3	3,0	3,2	3,5	3,3	3,3	3,3	3,9

Kaynak: Tablo 6 ve Tablo 7'deki veriler ışığında hazırlanmıştır.

Tablo 3.9: 1951–1960 Yılları Arasında Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri, Toplam Gelirler ve GSMH İçerisindeki Yeri (%)

Yıllar	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Vergi Gelirleri	2,4	2,2	3,8	4,2	4,2	3,9	3,7	3,8	2,8	5,0
Toplam Gelirler	2,2	2,0	3,6	3,9	3,9	3,6	3,3	3,2	2,7	4,7
GSMH	0,2	0,2	0,4	0,6	0,6	0,5	0,4	0,4	0,4	0,7

Kaynak: Tablo 6 ve Tablo 7'deki veriler ışığında hazırlanmıştır.

Tablo 8'e göre 1950-60 yılları arasında gelir vergisinin, toplam gelirler ve vergi gelirleri içindeki payının neredeyse her yıl artış gösterdiği gözlenmektedir. GSMH içindeki oran ise dalgalı bir seyir izlemiştir.

Tablo 9'a göre de kurumlar vergisi, toplam gelirler, vergi gelirleri ve GSMH içinde artış oranları bakımından istikrarlı diyebileceğimiz bir tablo çizebilmiş ve dalgalanmalar yaşamıştır.

Yeni yeni yerleşmeye başlayan gelir ve kurumlar vergisi istenildiği kadar vergi hasılatı sağlamasa da zamanla vergi gelirlerinde başı çekmeye başlamışlardır. Bu yıllarda istikrarsız da olsa vergi gelirleri, toplam gelirler ve GSMH içindeki paylarını artırmayı başarmışlardır.

1960 yılı özellikle Kurumlar Vergisi gelirlerinde artış yaşandığı bir dönem olmuştur. Bunun nedeni de ülkemizdeki şirketleşmelerin ve kurumsallaşmaların bu tarihten sonra hız kazanması şeklinde açıklanabilmektedir (İnan, 2010:362). Ayrıca bu vergi, DP tarafından sermaye sahiplerine verilen bir avantaj olarak görüldüğü için özel kesim düşük bir vergi oranı ile karşı karşıya kalmıştır. Bunun sebebi de özel sektör birikimlerinin ve yatırımlarının artırılmak istenmesidir. Yani devlet vergi politikaları aracılığıyla özel kesimin birikimlerini desteklemeyi amaçlamıştır (Karabacak, 2005:118).

Tablo 3.10: 1951–1960 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirleri
(Milyon TL)

Yıllar	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Dolaylı Vergiler	976,7	1174,3	1314,2	1410,7	1665,3	1769,0	2096,4	2506,7	3529,7	3368,3
Dolaysız Vergiler	294,8	414,0	539,1	684,1	816,4	1046,5	1175,0	1352,0	1846,5	2172,7
Vergi Gelirleri Toplamı	1271,5	1588,3	1853,3	2094,8	2481,7	2815,5	3271,4	3868,7	5376,2	5541,0

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2018), 3. Bölüm-Bütçe Gelirleri

Tablo 3.11: 1951-1960 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

Yıllar	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Dolaylı Vergiler	76,8	73,9	70,9	67,3	67,1	62,8	64,1	64,8	65,7	60,8
Dolaysız Vergiler	23,2	26,1	29,1	32,7	32,9	37,2	35,9	35,2	34,3	39,2

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2018), 3. Bölüm-Bütçe Gelirleri

Gelir vergisi düzenlemesinin yapılmadığı ve kazanç vergisinin uygulanmaya devam edildiği yıllarda vergi reformunu savunanların en önemli dayanak noktalarından biri de vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının dolaysız vergilerin payından çok daha fazla olması şeklinde olmuştur. Bu dayanak noktası vergi reformunu gerekli kılan en önemli etkenler arasında gösterilmiştir. Ancak Tablo 10 ve Tablo 11 vergi reformunun da bu soruna çözüm üretmediğini bizlere göstermektedir.

Tablo 10'a baktığımızda dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin bütçe içindeki payının artış gösterdiğini görebiliriz. Hatta 1950-60 arası dönemde her sene bu artış meydana gelmiştir. Bu durum kuşkusuz ki hazine ve devlet açısından olumlu bir gelişmedir. Ancak olumsuz olan durum Tablo 11'de karşımıza çıkmaktadır. Tablo 11, bizlere dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki paylarını yüzde halinde göstermektedir ve dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı dolaysız vergilere göre çok daha fazladır. Hatta bazı yıllarda bu fark 3 katına kadar çıkmıştır. 1950-60 arası dönemde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı neredeyse her sene düşme eğilimi göstermiş ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı da neredeyse her sene yükselme eğilimi göstermişse de bu yükselişler gelişmiş ülke standartlarının çok gerisinde kalmıştır. Bu durum ülke ekonomisi için çok endişe verici bir durumdur. Çünkü ekonomisi gelişmiş ülkelerde, modern maliye anlayışını benimsemiş ve kalkınmasını tamamlamış ülkelerde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payından daima az olmuştur. Ülkemizde ise bu durum tam tersidir. Dolaysız vergiler dolaylı vergilerden daha fazladır.

Bunların haricinde vergi reformunda istenilen amacın da sağlanamadığı bu tablolar aracılığıyla görülmektedir. Kazanç vergisi uygulamasının devam ettiği yıllardaki dolaylı vergilerin ağırlığı neredeyse hiç değişmeden devam etmiştir. Değişen sadece vergi uygulamaları ve vergi isimleri olmuştur. Vergi reformundan sonra da dolaysız vergilerde istenilen verim sağlanamamıştır. 1946'dan 1960 yılına kadar olan dönemde dolaylı vergiler ile dolaysız vergilerin birbirlerine en çok yaklaştığı nokta 1960 yılında olmuştur. Ancak bu yılda bile gelişmiş ülke standartlarına uymayacak şekilde ciddi bir fark olduğu söylenebilir. Ayrıca dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının düşme eğilimi 1961 yılından sonra tekrar yükselme eğilimine girmiştir.

Kısacası bu tablolar, veriler ve analizler bize göstermektedir ki vergi reformu istenilen başarıya ulaşamamıştır. Arzu edilen hedefler ve düşünceler gerçekten de ülke ekonomisinin hayrına ve devlet ile mükellefin kolektif çıkar anlayışına uygun olmasına rağmen uygulamada çeşitli aksaklıklar, zorluklar ve yetersizlikler bu düşünce ve hedeflerin layıkıyla gerçekleşmesine imkan vermemiştir. Kazanç vergisinde yaşanan sorunların benzerleri veya kazanç vergisinden farklı olan gelir vergisinin kendine özgü sorunları bu düşüncelerin ve hedeflerin gerçekleşmesi yolunda engeller olarak ülke ekonomisinin karşısına çıkmıştır. Burada en önemli olan hususlardan birisi de vergi reformunun devletin ve ekonominin dinamiklerine uygun şekilde gerçekleştirilmesi hususudur. Bu husus dikkate alınmadan bir vergi reformunun başarıya ulaşması hakikaten çok güçtür.

3.4. Gelir Vergisi Düzenlemesine Getirilen Eleştiriler

Gelir vergisi düzenlemesi, modern vergilemenin gerektirdiği prensiplerin uygulamaya geçirilmesi amacıyla yapılmıştır. Her ne kadar reformun Türk ekonomik yaşamına vaat ettiklerini sıralasak da bu reforma karşı eleştiriler de gündeme gelmiştir.

Tablo 3.12: Konsolide Bütçe Gelirleri İle Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları: 1924-1949

YILLAR	KONSOLİDE BÜTÇE GİDERİ (Milyon TL)	KONSOLİDE BÜTÇE GELİRİ (Milyon TL)	VERGİ GELİRİ (Milyon TL)	GİDERİ KARŞILAMA ORANLARI (%)	
				KONSOLİDE BÜTÇE GELİRİ	VERGİ GELİRİ
1924	141	147	121	103,68	85,92
1925	215	186	145	86,58	67,66
1926	191	202	157	105,70	82,22
1927	223	234	172	104,52	76,77
1928	228	251	187	110,18	82,05
1929	255	268	189	105,18	74,39
1930	249	254	172	102,05	68,98
1931	239	215	141	89,94	59,22
1932	241	235	162	97,72	67,40
1933	256	232	157	90,76	61,25
1934	266	279	175	104,78	65,73
1935	302	317	184	104,80	60,86
1936	310	321	219	103,26	70,53
1937	364	378	244	103,84	67,01
1938	376	395	244	105,05	64,86
1939	479	478	241	99,79	50,24
1940	637	666	272	104,52	42,71
1941	686	789	350	115,03	51,10
1942	1.072	1.218	751	113,67	70,09
1943	1.215	1.301	840	107,04	69,11
1944	1.329	1.310	853	98,59	64,20
1945	742	812	580	109,51	78,21
1946	1.270	1.324	884	104,25	69,65
1947	1.909	1.980	1.162	103,69	60,85
1948	1.798	1.822	1.161	101,32	64,56
1949	2.066	2.065	1.399	99,93	67,73

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2018), 1. Bölüm-Bütçe Gelir-Gider Dengesi

Bu tabloda da anlaşılacağı üzere vergi gelirleri 1924-1949 yılları arasında hiçbir zaman bütçe giderlerini karşılamak için yeterli olmamıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılamadaki oranı azımsanmayacak derecededir. Özellikle aşarın kaldırıldığı yıllarda bu oranların karşımıza çıkması devletin yeni vergi politikaları uyguladığını bizlere göstermektedir. Bu politika da

köylünün yerine hizmet sektöründe çalışan şehirli ve sabit gelirlili vatandaşların vergilerinin artırılması şeklinde uygulanmıştır. Özellikle 1929'daki Büyük Buhran sonrası ve İkinci Dünya Savaşı sırasında vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı bir hayli azalmıştır. Hatta bu oranın %50'nin altına bile düştüğü gözlenmiştir. Buradan çıkarılacak sonuç da vergi sisteminin konjoktüre ve milli gelirdede yaşanan dalgalanmalara ayak uyduramaması olarak belirtilebilir. 1934 yılında kapsamlı bir tadilata alınan kazanç vergisinin yine istenileni veremediği bu verilerden kolaylıkla anlaşılmaktadır.

Tablo 3.13: Konsolide Bütçe Gelirleri İle Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları: 1950-1960

YILLAR	KONSOLİDE BÜTÇE GİDERİ (Milyon TL)	KONSOLİDE BÜTÇE GELİRİ (Milyon TL)	VERGİ GELİRİ (Milyon TL)	GİDERİ KARŞILAMA ORANLARI (%)	
				KONSOLİDE BÜTÇE GELİRİ	VERGİ GELİRİ
1950	1.956	1.841	1.242	94,14	63,51
1951	2.060	2.116	1.272	102,73	61,72
1952	2.640	2.704	1.588	102,39	60,15
1953	2.572	2.543	1.853	98,89	72,06
1954	2.727	2.609	2.095	95,65	76,82
1955	3.453	3.399	2.482	98,46	71,88
1956	3.711	3.573	2.816	96,27	75,86
1957	4.377	4.338	3.271	99,09	74,73
1958	5.251	5.268	3.869	100,31	73,67
1959	7.047	7.155	5.376	101,53	76,29
1960	7.789	7.749	5.541	99,49	71,14

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2018), 1. Bölüm-Bütçe Gelir-Gider Dengesi

Ancak yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere gelir vergisi uygulaması da vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranını çok fazla etkilememiştir. Kazanç vergisinin 1940'lı yılların sonlarında yakaladığı oran 1950'lerin ilk yıllarında gelir vergisi uygulamasında neredeyse aynı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Hatta bu oranlar kazanç vergisinin belli dönemlerinde yakaladığı ivmenin de altında kalmıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında uygulaması devam eden aşarın ise bu oranları geride bıraktığı görülebilmektedir.

Türk ekonomisinin büyüdüğü, milli gelir artışında rekorların kırıldığı 1950'li yılların ilk yarısında vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılamada başarısız olması ve yeni vergi düzenlemesinin iyice yerleştiği yıllar olan 1950'lerin ikinci yarısında giderleri karşılama oranının pek fazla değişiklik göstermemesi ve dalgalı bir seyir izlemesi gelir vergisi uygulamasının istenileni veremediği algısını oluşturmuştur. Bundan dolayı da vergilemedeki yeniliklere getirilen eleştiriler artmıştır. Bu eleştiriler sonucunda 1960'lı yıllardan itibaren gelir ve kurumlar vergisi üzerinde değişiklikler yapılmış ancak 1960 Askeri Darbesi'nin de etkisiyle vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı bir hayli düşmüştür.

Bu tablolarda gördüğümüz oranlar ve gelir vergisi uygulamasının eleştirilmesinde önemli olan başka konular da vardır.

Bu eleştirilerden bir tanesi gelir vergisinin ayırma prensibinin üniter sistemde vergi mükerrerliğine neden olacağıdır. Ancak bunun savunması çok basittir. Özellikle gelişmiş ülkelerde ve ileri maliyelerde ayırma ilkesi önemli bir yer tutmakta ve sermaye ile emek ayrı vergilendirilmektedir. Bunların yanında servet vergileri de ayrı vergilendirilir. Bu vergiler amaçları, karakteristik özellikleri, konuları ve teknikleri ile birbirlerinden ayrılmaktadırlar. (Alaybek, 1947:79-80)

Bir diğer eleştiri de sistemin uygulanma kabiliyeti üzerinedir. Bu açıdan bakıldığında birçok kişi gelir vergisinin ülkemizde uygulanma şansı bulamayacağına, uygulansa bile başarı sağlayamayacağına inanmaktadır. Daha önceki uygulamalarda başka milletlerden esinlenilerek oluşturulan vergi sistemlerinin ülke ekonomisine zarar verdiği düşünülmektedir.

Beyannameli mükellefiyetin yaygınlaştırılması da bir diğer eleştiridir. Beyannameli mükellefiyetin yaygınlaştırılması ekonomiler ve maliye sistemleri için ideal bir durumdur. Ancak ülkemizde yükümlülerin genel eğitim seviyesinin defter tutmaya elverişli olmadığı ve vergi idaresinin beyannameye dayalı sistemi uygulayacak durumdan uzak oluşu eleştirilerin başlıca sebebidir. (Küsmenoğlu, 2010:385)

Beyanname konusunda getirilen eleştiriler kendi çapında haklı olabilir ancak modern vergileme anlayışı artık beyannameli usulü şart koşmaktadır. Kayıtdışının

önlenmesi, vergi gelirlerinin artabilmesi için ve adil bir gelir vergisi için beyanname vermek çok önemlidir.

Mükelleflerin eğitim seviyesi ve vergi idaresinin o günkü durumu da reforma karşı soğuk bakılmasına ve bazı eleştirilere neden olmuştur. O dönemlerde halkın büyük çoğunluğunun eğitim düzeyinin düşük olması nedeniyle hesap tutma, beyanname verme gibi işlemlerin yerine getirilmesinde sıkıntılar yaşanabileceğinden bahsedilmiştir. Ayrıca vergi idaresinin de modern vergileme tarzına ayak uydurup uyduramayacağının belirsiz olduğu belirtilmiştir.

Vergilemedeki düzenlemelerin eleştirilen yönlerine, avantajlarına, reform olarak nitelenen özelliklerine bakarken dönemin koşullarını da göz önünde tutmamız gerekmektedir. Bu yüzden de 1946-60 yılları arasında ülke ekonomisinin ve ülkenin mali durumunun nasıl olduğunu dönemin siyasal ve sosyal şartları da göz önünde bulundurularak değerlendirmekte fayda vardır. Ülkede meydana gelen vergisel gelişmeleri bu değerlendirmelerin ışığında incelemek dönemin şartlarını anlamak açısından önemli olacaktır.

SONUÇ

Kökenleri Osmanlı Devleti dönemine dayanan ve 1926 yılında da yeni vergi düzenlemeleriyle uygulanmaya devam eden vergi politikaları 1940'lı yılların sonunda işlevini gerçekleştiremediği öne sürülerek kapsamlı bir reforma uğramıştır. Bu reformun diğer nedenleri de vergisel işlevini yerine getirememesinin yanında vergilemenin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarını sağlayamıyor oluşu ve modern vergileme anlayışına ayak uyduramaması ve ülkenin ekonomik gelişimini takip edemiyor oluşudur. Aynı zamanda II. Dünya Savaşı'nın getirdiği koşullarda savaşa girilmese bile bir milyona yakın ordusuyla askeri harcamaları artan Türkiye'nin istikrarlı ve verimli bir vergi politikasına ihtiyacı olmuştur. Bu gibi sebeplerden ötürü 1946 yılından itibaren vergileme anlayışı değişmeye ve gelir vergisi reformu düşüncesi ortaya çıkmıştır. Bu düşünce ile birlikte çalışmalar da başlamış ve 1949 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bu kanun 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu vergi düzenlemesi modern vergileme anlayışına ve dönemin maliye standartlarına uygun bir vergileme vaat etmiştir.

1950-60 dönemi vergileme anlayışının temelleri aslında 1946 yılındaki siyasal gelişmelerle paralel gitmiştir. Bu tarihten itibaren kapalı ekonominin terk edilmesi ve çok partili hayata geçişle birlikte ülkemizde büyük değişimler yaşanmaya başlamıştır. Çok partili hayatın gerektirdiği seçim vaatleri sonucu büyük bir seçmen kitlesi olan tarım kesiminin vergilerinin kaldırılması buna örnektir. Ancak devletin bütçedeki giderleri karşılamak için yeni gelir kaynakları da yaratması gerekmektedir ve kazanç vergisi buna müsait bir vergi türü değildir. Gelir vergisi uygulaması da devletin daha etkin, verimli ve milli gelire esnekliği yüksek olan bir vergi olarak ortaya çıkarılmasında kazanç vergisinin bu yetersizliği çokça etkili olmuştur.

1950-1960 arasında DP hükümeti tarafından tarım sektörüne çokça önem atfedilmiş ve tarımsal desteklemeler kapsamında bu kesim vergiden muaf tutulmuştur. 1957 yılında çıkarılan ve üretimin ilk aşamasında vergilendirilmeyi öngören düzenlemeyle birlikte de hali hazırda dar olan özel sektör mükellef sayısı iyice daralmıştır. Çünkü bu düzenlemeyle beraber mükelleflerin üretim aşamasında

vergilendirilmesi ve bu sayede vergi maliyetlerinin düşürülmesi amaçlanmıştır. Fakat 1950-60 dönemi KİT'lerin en fazla kurulduğu dönemdir ve dolayısıyla üretimin ilk aşamasının yapıldığı yer de çoğu zaman KİT'ler gibi çeşitli kamu ekonomisi kuruluşlarıdır. Bu yüzden de vergi yükü kamu ekonomisine aktarılmış bulunmaktadır. Bunun sonucunda da kamusal üretimi üstlenmiş olan KİT'ler gibi çeşitli kamu ekonomik kuruluşlar hem vergi yüklerinden kurtulabilmek hem de ileriki dönemde yapacakları yatırımların finansmanını sağlayabilmek adına Merkez Bankası'ndan borçlanma yoluna gitmişlerdir. Bu borçlanmalar da bütçede açıklar verilmesine ve ekonomik dengenin bozulmasına neden olmuştur. Ekonomik dengede yaşanan sorunlara bir de liberal politikalar sonucu serbestleşme hamleleri ve ithalatın artması dolayısıyla artan dış açıklar da eklenmiştir. Bunların yanında özellikle Amerika'dan alınan dış yardımlar ve krediler de ekonomik dengeyi alt üst etmiştir. Tüm bunların sonucunda dış ticaret açığı müzmin bir hal almaya başlamış ve ekonomi iflasa doğru sürüklenmiştir. Nitekim 1958 yılında ilan edilen moratoryum da bunun göstergesidir.

1950-1960 arası dönemde vergi hasılatlarında istenen artışın sağlanamaması ve dolaylı vergilerden sağlanan gelirin dolaysız vergi gelirlerinden oldukça yüksek olması vergi reformunun uygulanmasında bazı sıkıntıların yaşandığı ve vergi reformunun beklenen başarıyı sağlayamadığını bizlere göstermiştir. Bu dönemde vergi tabana yayılamamış ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede başarı sağlanamamıştır. Bu yüzden de vergi yükü ücretlilerin yani sabit gelirlilerin üzerine binmiştir. Sözünü ettiğimiz bu dönemde milli gelir artmış, kişi başına gelir yükselmiş ve ekonomi belli bir ivme yakalamıştır. Yani vergilendirilmeye geçmiş dönemlere nazaran daha müsait bir zemin ortaya çıkmıştır ancak vergi bilinci, vergi gayreti ve vergi gelirleri aynı şekilde yükselmemiş hatta düşme eğilimi bile göstermiştir. Vergi kapasitesi artmasına rağmen vergi hasılatında ciddi bir artış sağlanamamıştır. Bu artışın sağlanamamasının nedeni de vergilemenin kendi içinde barındırdığı karmaşık yapısı ve vergi reformunun uygulanmasında yaşanan sıkıntılar olmuştur. Ayrıca özel sektörün birikimlerini artırabilmesi için kurumlar vergisinin oranlarının düşük tutulması ve verginin tabana yayılamaması da vergilemede başarısızlığın ana sebeplerinden birkaçı olmuştur.

Vergi reformunun başarısızlığını ve bu reformla arzulanan amaçların gerçekleştirilemediğini 1950 öncesi ve 1950 sonrası ekonomik verilere bakarak anlamak mümkündür. Mesela 1950'den sonra vergi gelirlerinin GSMH içindeki payının pek de değişmediğini hatta bazı yıllarda bu payın düşüş gösterdiğini görebilmekteyiz. Bunda kuşkusuz tarım kesiminin vergiden muaf tutulmasının da payı vardır ancak sonuç olarak vergi gelirleri düşmüştür. Bunların yanında 1957 yılında yapılan vergisel düzenlemelerle beraber vergi gelirlerinde istenilen artış yaşanmamış, aksine vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı azalmıştır. GSMH içinde ufacık da olsa artışlar gözlenmesine rağmen enflasyonun yüksek olduğu bu dönemlerde bu artışın reel olduğunu iddia etmek çok mantıksız olacaktır. Yani vergi gelirlerinin GSMH içindeki payı nominal olarak artmış gibi gözükse de reel olarak daralmıştır.

Vergi reformunda görülen başarısızlık sadece rakamsal veriler ışığında kendini göstermemiştir. Aynı zamanda mükelleflerin ve devletin bu vergi uygulamasına tam olarak hazır olmadığı da görülmüştür. Vergi elemanlarının ve idarelerin nicelik ve nitelik itibarıyla eksiklikleri, mükelleflerin modern vergileme usullerine hakim olamaması gibi etkenlerden ötürü vergi reformunun uygulanamaması ve bu yüzden de vergi kaçırımların artması sonucu doğmuştur. BU sonuçlar devlet için hasılat kaybindan daha öte bir kayıptır. Çünkü bu gibi durumlar mükelleflerin vergi ödeme isteklerini köreltmekte ve toplumdaki vergi adaletini bozmaktadır. Bu adalet bozulduğunda da toplumda kargaşalar ve düzensizlikler baş göstermektedir. Bu sosyal huzursuzluklar ve mükelleflerin mutsuzluğu devletlerin hasılat kayıplarının yanında diğer türlü kayıplarına örnek olarak verilebilir.

Şüphesiz ki ülkemizde yapılan vergi reformuyla da yukarıda bahsettiğimiz faydalar amaçlanmıştır. Lakin uygulamada yaşanan sorunlar nedeniyle bu amaçlara ulaşılamamıştır. Bu sorunlar dönemin iktisadi, siyasi ve sosyal yaşamı ile tamamen bağlantılı ve bunlardan ayrı değerlendirilememektedir. Dönemin koşulları ve 1946'dan 1960 yılına kadar olan süreçte yaşanan birçok olay vergi sistemimizi ve ekonomik anlayışımızı etkilemiştir. Siyasilerin kendi çıkarları adına popülist politikalarla hareket etmesi, mükelleflerin vergi gayreti, vergi ahlakı ve vergi bilincinden yoksun olması, maliye elemanlarının bazı mükellefler için haklarında

vergi kaçırdığını düşünmesi ve bunun sonucunda bazen de olsa aralarında dürüst mükelleflerin de olduğu kesimi baskı altına alması ve vergi elemanlarının yetersizliği sonucu vergi denetimlerinin eksik kalması uygulamada yaşanan sorunlara ve dönemin vergi sistemini olumsuz etkileyen durumlara örnek olarak gösterilebilmektedir.

Kısacası vergi reformuyla amaçlanan başarı sözünü ettiğimiz dönemde elde edilememiştir. 1960 yılından sonra da vergi reformunun üzerine türlü tadiller ve düzenlemeler yapılmıştır ve bu düzenleme ve tadiller aracılığıyla vergilemede arzu edilen başarı yakalanmaya çalışılmaktadır. Burada üzerinde durulması gereken bir husus da 1949 yılında yapılan vergi düzenlemesiyle birlikte günümüzde yapılması muhtemel vergi reformlarına ve vergisel değişikliklere ön ayak olunmuştur. Yapılacak olan yenilikler ve düzenlemeler için önümüzde tecrübe edilmiş bir reform girişimi bulunması günümüz maliyecilerinin, iktisatçılarının ve devletin de işini kolaylaştıran bir örnek olarak karşımızda durmaktadır.

1949 vergi düzenlemesi, modern vergi anlayışına uygun ve optimal olan vergilemeyi sağlaması açısından yapılması gerekenleri göstermektedir. Dönemin iktisatçılarının, maliyecilerinin ve düşünürlerinin de bunları baz alarak vergi reformu çalışmalarına girişmeleri anlayışla karşılanmıştır. Ancak bir yenilik veya reform yapılacağı zaman ilk olarak mevcut olan eski yapıya bakmak gerekmekte ve bu yapının aksayan yönlerinin düzeltilip düzeltilemeyeceği üzerine tartışma yapmak lazım gelmektedir. Bu yapı düzeltilebiliyorsa düzeltilmelidir çünkü halkın yıllardır aşına olduğu bir yapının yerine halkın bilmediği ve uyum sağlamada sıkıntı yaşayabileceği bir yapı getirilmesi hem halk hem de devlet için sıkıntı doğurabilmektedir. Aksi halde yani bu yapı düzeltilemiyorsa reform gerçekleştirilmelidir. Bu yapı, toplumda birçok alanda görünebilir. Yapılacak reform ekonomi alanında yapılan bir reform ise bu reformun halk nezdinde birçok alana göre daha fazla alaka görmesi muhtemeldir. Vergi alanında bir reforma başlamadan önce o reformun ülkenin dinamiklerine, ekonomik ve sosyal yaşantısına uyum sağlayıp sağlayamayacağı dikkatle etüt edilmelidir. Verginin türü, adı, kökenin hangi ülkeden geldiği gibi hususlar vergilemede önemli değildir. Önemli olan vergi reformunun ülkede uygulanma biçimidir. Uygulamada başarı sağlanamayan, ülke

ekonomisine ayak uyduramayan bir verginin adı, sanı ne kadar güzel olsa da, daha önce tecrübe edildiği ülkeler ne kadar gelişmiş olsa da bir fayda vermeyecektir. Vergi reformunun başarılı sayılması için ülkemize en uygun ve optimal vergilemeyi sağlayan çağdaş bir vergileme olması gerekmektedir. Bunların dışında bir ülke ekonomisinde kayıtdışılık ve vergilemede adaletsizlik gibi istenmeyen durumlar da varsa, vergi reformundan önce bu durumlar düzeltilmeli ya da vergi reformu bu durumları düzeltecek nitelikte olmalıdır. Böylece ekonomideki kayıtdışılık azalacak, vergilemede adalet sağlanacak ve vergi gelirleri artacaktır. Bu durumdan hem mükellefler hem de devlet kazançlı çıkacaktır.



KAYNAKÇA

- Akalın, G. (2006). **Kamu Ekonomisi**, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara.
- Akar, R. (2009). **Aşkale Yolcuları Varlık Vergisi ve Çalışma Kampları**, Doğan Yayınları, İstanbul.
- Akar, S. (2013). “*Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı: Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz*”, Bandırma İİBF Maliye Dergisi, Sayı 165, S. 28
- Akbank, **Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi 1923-1978**, Akbank Kültür Yayını, İstanbul.
- Akdağ, M. (1995). **Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi (1243-1453)**, Cem Yayınevi, İstanbul.
- Akdağ, M. (2018). **Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul.
- Akdoğan, A. (1999). **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akdoğan, A. (1997). **Kamu Maliyesi**, Gazi Üniversitesi Yayını No:67, İİBF Yayını No:34, Ankara.
- Akdoğan, A. (2018). **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akgül, L. H., Aral, F. (2004). **Gülten Kazgan'a Armağan Türkiye Ekonomisi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Aksoy, Ş. (1996). **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, 4. Baskı, İstanbul.

- Aksoy, Ş. (1998). **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aksoy, Ş. (1999). **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul
- Aktan, C.C., Dileyici, D., Saraç, Ö. (2002). **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Phoenix Yayınevi, Ankara.
- Alaybek, A. (1947). **Gelir Vergisi Davamız**, Kenan Matbaası, İstanbul.
- Arda, C.S. (1949). **Gelir Vergisi Kanunu İzahları**, Ege Matbaası, İstanbul.
- Arıkan, Z., İnneci, A. (2016). “*Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar*”, Sosyoekonomi Dergisi, 2016, Vol.24(30), 11-28, İzmir.
- Barkan, Ö. L. (1980). **Türkiye’de Toprak Meselesi Toplu Eserler 1**, Gözlem Yayınları, İstanbul.
- Başar, A. H. (1947). **Vergi Reformu ve Kalkınma Davamız**, Kenan Matbaası, İstanbul.
- Batirel, Ö. F. (1990). “*Gelişmiş Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergilemesindeki Yeni Yaklaşımlar*”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 32. Seri, Yıl: 1988/1989, İstanbul Ün. Yayın No: 3659, İstanbul, İÜ Basımevi, 19-28.
- Bayraklı, H., Pehlivan, O. (1995). **Vergi Hukuku**, Yıldızlar Matbaası, İstanbul, 1995.
- Bey, M. C. (2001). **İktisat İlimi**, Liberte Yayınları, Ankara.

- Borotav, K. (1988). **Türkiye İktisat Tarihi 1908-1985**, İstanbul, Gerçek Yayınları.
- Borotav, K. (2013). **Türkiye İktisat Tarihi 1908-2009**, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Bulutoğlu, K. (1963). “*Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi*”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 7. Seri, 1961, İstanbul Ün. Yayın No: 1029, İstanbul, Sermet Matbaası, 67-101.
- Bulutoğlu, K. (1970). **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Coşar, N. (2003). “*Varlık Vergisi Konusundaki Yolsuzluk Söylentileri*”, Ankara Üniversitesi S.B.F. Dergisi Cilt:58, S:2.
- Çağan, N. (1980). “*Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*”, AÜHFD, C. 37, S. 1-4, s. 129-151.
- Çağan, N. (1982). **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul.
- Çelik, K. (2013). “*İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği*”, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), Zonguldak.
- Devlet Planlama Teşkilatı (1997). **1948 Türkiye İktisat Kongresi İstanbul 22-27 Kasım**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayın ve Temsil Dairesi Başkanlığı Yayın ve Basım Şube Müdürlüğü, Ankara.
- Dikmen, M. O. (1964). **Maliye Dersleri**, Sermet Matbaası, İstanbul.

- Dinçman, E. S. ve Aral, R. (1956). **Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Devlet Şurası Kararları ve Genel Tebliğler**, Güzel İstanbul Matbaası, Ankara.
- Dinler, Z. (2010). **İktisada Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Edizdoğan, N. (1998). **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Egesoy, M. (1962). **Cumhuriyet Devrinde Vasıtasız Vergiler**, Ankara Üniversitesi S.B.F. Yayını.
- Eker, A. (1994). **Maliye Politikası**, Takav Matbaacılık Yayıncılık San. A. Ş. , Ankara.
- Eker, A. (1996). **Kamusal Maliye**, Doğu Matbaası, İzmir.
- Eker, A. (2001). **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Anadolu Matbaası, İzmir.
- Erginay, A. (1976). **Kamu Maliyesi**, Sevinç Yayınları, Ankara.
- Erginay, A. (1982). **Kamu Maliyesi**, Çağ Matbaası, 8. Baskı, Ankara.
- Erginay, A. (1998). **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara.
- Eskicioğlu, O. (2007). *“Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi”*, www.enfal.de/vergi.pdf, (Erişim tarihi:26/03/2019).
- Falay, N. (1989). **Maliye Tarihi Ders Notları**, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Feyzioğlu, B. N. (1956). *“Muamele Vergisi Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi?”*, **Maliye Enstitüsü**

- Konferansları**, 1. Seri, 1955, İstanbul Ün. Yayın No: 665, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 41-57.
- Giray, F. (2006). **Maliye Tarihi**, Ezgi Yayınları, Bursa.
- Giray, F. (2015). **Maliye Tarihi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gökbunar, A.R. (1997). **Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir.
- Gökbunar, A.R. (2007). **Türk Maliye Tarihinde Ayanlık Kurumu Rantiyer Bir Sınıfın Oluşum Mücadelesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Güneş, G. (2008). **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Baskı, İstanbul.
- Güngör, K. (t.y.). *“İktisadın Tarihine Kısa Bir Bakış ve Merkantilizmden Günümüze İktisadi Düşünceler”*, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Resmi Teksir Yayınları.
- Gürsoy, B. (1982). *“Muharrem Kararnamesinin 100. Yılı, Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi”*, Ankara Üniversitesi S.B.F. Yayınları:513.
- Jeze, G. (1931). *“Gours Elemtaire De Science Des Finances”*, Giard, Paris, s. 28-32
- Issawi, C. (1980). **The Economic History of Turkey 1800-1914**, The University of Chicago Press.

- İlgen, A. (2000). “*Osmanlı Toprak Mülkiyeti Anlayışının ve Bunun Sosyal Tabakalaşma Üzerindeki Etkileri*”, **Türk Dünyası Araştırmaları**, Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı Yayın Organı S:128, İstanbul.
- İnan, M. (2010). “*Türkiye’de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci:1946–1960 Dönemi*”, Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010.
- Kafaoğlu, A.B. (1971). **Türk Gelir Vergisi Sistemi**, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, Çeltüt Matbaası, İstanbul.
- Kafaoğlu, A.B. (2002). **Varlık Vergisi Gerçeği**, Kaynak Yayınları, İstanbul.
- Karabacak, Y. (2005). “*Kapitalist Sistemlerde Devletin İşlevleri ve Vergileme Gücünün Sınırları: Türkiye Örneği*”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 48. Seri, 115.
- Karamursal, Z. (1989). **Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler**, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara.
- Kazgan, H. (2011). “*Türkiye’de Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ve Verginin Mevzuu Meselesi*”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, XIV/1-4.
- Kirmanoglu, H. (1994). “*Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları*”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuz

- altıncı Seri, Cumhuriyet'in Yetmiş Beşinci Yılı Özel Sayısı, İstanbul: İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, No:551, 55-82.
- Koraltürk, M. (2009). **Yine Hayal Aleminde Uçuyorum / Ahmet Hamdi Başar'ın Hatıraları-2**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Korkmaz, E. (1982). **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası Yayın No:489.
- Kunt, M. (1995). **Türkiye Tarihi Osmanlı Devleti 1300-1600 (Ed. Sina Akşin)**, Cem yayınevi, İstanbul.
- Küsmenoğlu, İ. (2010), **Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi I**, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- McGee, R. W. (2004). **The Philosophy of Taxation and Public Finance**, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers, London, Boston.
- Mutlu, A. (2009). **Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara.
- Nadaroğlu, H. (1976). **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Nadaroğlu, H. (1981). **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, 4. Baskı, Kırklareli-Vize.
- Nadaroğlu, H. (1981). **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, İstanbul.

- Nadaroğlu, H. (1985). **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Nadaroğlu, H. (1987). “*Vergi Sisteminin Etkinliği, Kamusal Finansman Sorunları*”, **Türkiye II. Maliye Sempozyumu**, Eskişehir.
- Nadaroğlu, H. (1992). **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Dağıtım, İstanbul.
- Nadaroğlu, H. (1996). **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Neumark, F. (1939). “*Verginin Tarifi ve Mahiyeti*” (Çeviren: Sabri Ülgener), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt: 1, Birinci Teşrin (Ekim).
- Neumark, F. (1946). **Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- Neumrak, F. (1953). **Vergi Politikası (Çeviren: İclal Cankorel)**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü, No:2090.357.53, İstanbul.
- Ortaç, F. R. (2000). **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Oyan, O. (1999). “*Meiji–Osmanlı–Türkiye: Vergi Politikasına İktisadi Kalkınma Sorunsalından Bakış*”, Mülkiye, Eylül–Ekim, 143-164.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2002). **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 10. Baskı, Ankara.

- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2014). **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 23. Baskı, Ankara.
- Önder, İ. (1963). “*Japonya’da ve Türkiye’de Vergi Sistemlerinin Gelişimi*”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 26. Seri, 1979/1980, İstanbul Ün. Yayın No: 1029, İstanbul: Y. Güryay Matbaası, 1-35.
- Önder, İ., Türel, O., Ekinci, N., Somel, C. (1993). **Türkiye’de Kamu Maliyesi Finansal Yapı ve Politikalar**, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul.
- Öner, E. (2001). **Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, T.C. Maliye Bakanlığı A.P.K.K. Başkanlığı Yayın No:2001/359, Ankara.
- Öner, E. (2009). **Osmanlı Devleti 1912 Yılı Hazine Genel Hesabı ve Kesin Hesap Kanunu Tasarısı**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/398, Ankara.
- Özkara, M. (2005). “*Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar*”, http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_devlet_anlayisinda.htm, (Erişim Tarihi 25.03.2019).
- Özsoy, İ. (2000). “*Süleyman Sudi’nin Osmanlı Maliyesi ve Vergi Sistemi ile İlgili Görüş ve Tespitleri*”,

- Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı 4-5, 2000.
- Pamuk, Ő. (1984). **Osmanlı Ekonomisi ve Dünya Kapitalizmi (1820-1913)**, Yurt Yayınları, Ankara.
- Pamuk, Ő. (2014). **Türkiye'nin 200 Yıllık İktisat Tarihi**, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul.
- Parasız, İ. (1998). **Türkiye Ekonomisi, 1923'ten Günümüze İktisat ve İstikrar Politikaları**, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Plasschart, S. R. F. (1988). **Global and Dualitic Patterns of Income Taxation**, International Taxation Bureau of Fiscal Documentation, Netherland.
- Resmi Gazete (1949). **Gelir Vergisi Kanunu**, (Resmî Gazete ile ilânı: 9.VI.1949- Sayı: 7228), Kabul Tarihi: 3.VI.1949, Ankara.
- Saban, N. (2009). **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, 5. Bası, İstanbul.
- Saraçoğlu, F. (2001). *"Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi"*, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakóltesi Maliye Araştırma Merkezi Yayın No. 4306/567-84, 40. Seri, Yıl: 2000/2001.
- Sayar, N. (1978). **Türkiye İmparatorluk Dönemi Siyasi, Askeri, İdari ve Mali Olayları**, İ.Ü.İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:288/513, İstanbul.

- Serim, N. (1996). **Türk Vergi Yönetiminde Reform Kavramı**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul.
- Sofracı, İ. E. (2013). “*Tarihsel Perspektiften Varlık Vergisi Uygulamasına Bir Bakış*”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi XV, S:1.
- Susam, N. (2016). **Kamu Maliyesi**, Beta Yayınları, İstanbul.
- Şafak, M. (1994). “*Vergilemede Demokrasi*”, Vergi Dünyası S:157, ss.11-18
- Şahin, M., Özenç, Ç. (2008). **Varlık Vergisi ve Toplumsal Etkileri**, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, 45 (516)
- Şenyüz, D. (1985). “*Aşarın Vergi Tekniği Yönünden Değerlendirilmesi*”, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:IV, S:1, Bursa.
- Tabakoğlu, A. (1985). **Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi**, Dergah Yayınları, İstanbul.
- TBMM Komisyon Raporları (1947). **Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/171)**, S. Sayısı:147, 25.IV.1947, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı (1995). **Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-1995)**, 2. Baskı, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı:1995/5, Ankara.

- T.C. Maliye Bakanlığı (1999). **Osmanlı Vergi Mevzuatı**, Maliye Bakanlığı A.P.K.K.B. Yayın No:1998/348, Ankara.
- Tekeli, İ., İlkin, S. (1977). “1929 Buhranında Türkiye'nin İktisadi Politika Arayışları”, ODTÜ İ.İ.B.F. Yayını No:30, Ankara.
- Tekir, S. (1985). **Maliye Tarihi**, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Resmi Teksir Yayınları No:140.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2003). **Vergi Usul Hukuku**, İzmir.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2016). **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Turhan, S. (1975). **Vergileme ve İktisadi Büyüme**, İ. Ü. Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri:23, İstanbul.
- Turhan, S. (1987). **Vergi Teorisi ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul.
- Turhan, S. (1993). **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1993.
- Turhan, S. (1996). **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 6. Baskı, İstanbul.
- Turhan, S. (1998). **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Türk, İ. (1982). “Atatürk ve Türk Mali Sistemi”, **Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi Semineri**, Ankara Üniversitesi S.B.F. Yayınları:513.

- Türk, İ. (1982). **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara.
- Uluatam, Ö. (2003). **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara.
- Uzun, A. (2000). “*Tanzimat Döneminde Vergilere İlişkin Temel Sorunlar*”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Prof. Dr. Arif Nemli’ye Armağan, 39. Seri-Yıl 2000/2001.
- Varcan, N. (1987). “*Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)*”, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No:43, Eskişehir.
- Varcan, N. (1996). **Maliye Tarihi**, Birlik Ofset, Eskişehir.
- Yaşa, M. (1980). **Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi (1923-1978)**, Akbank Yayınları, Ankara.
- Yenal, O. (2010). **Cumhuriyet’in İktisat Tarihi**, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul.
- Yılmaz, G. A. (2009). **Kamu Maliyesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.