

Cumhuriyetin kuruluşundan günümüze vergi politikaları ve vergi yükünün gelişimi Tax policies and the development of tax burden from the foundation of the Republic to the present

Gönderim Tarihi / Received: 31.08.2023

Kabul Tarihi / Accepted: 16.10.2023

Doi: [10.31795/baunsobed.1353494](https://doi.org/10.31795/baunsobed.1353494)

Semra TAŞ**1

Rıdvan ENGİN²

ÖZ: Devletin ekonomik ve sosyal yaşama müdahalesi nedeniyle sürekli değişen ve genişleyen fonksiyonları, kamu harcamalarının önemli ölçüde artmasına yol açmaktadır. Buna bağlı olarak devletin temel finansman kaynağını oluşturan vergilerin de artması söz konusudur. Bu durumda mükellefler, ekonomideki kaynakların ne ölçüde devlet tarafından vergi olarak toplandığını sorgulamaya başlamış ve dolayısıyla vergi yükü kavramı önem kazanmıştır. Vergi yükü, bir ülkede uygulanan vergi politikalarının temel göstergelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Vergi yükünün tespiti ve bu yükün hangi kesimlere yansıtıldığının belirlenmesi, hükümetlere vergi politikalarını oluşturma ve uygulama sürecinde yol göstermektedir. Bu çalışmada Türkiye’de 1923-2022 yılları arasında vergi politikaları ve vergi yükünün gelişimi alt dönemler itibarıyla değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda vergi yükünün hangi dönemlerde dolaylı ya da dolaysız vergiler lehine değişim gösterdiği ve vergilerin kaynağına göre dağılımında dönemsel olarak değişim olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuç olarak 2001 yılı sonrasında dolaylı harcama vergilerinin nispi ağırlığının diğer dönemlere kıyasla daha yüksek olduğu ve bu dönemde vergi yükünü önemli ölçüde arttırdığı saptanmıştır. 1981-2000 dönemi, gelir üzerinden alınan vergilerin nispi ağırlığının en yüksek olduğu dönemdir. 1923-1929 ve 1930-1939 dönemleri hariç tutulursa servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise oldukça düşüktür.

Anahtar Kelimeler: Türkiye, Vergi politikası, Vergi yükü

ABSTRACT: The state's continuous involvement in economic and social life, leading to ever-changing and expanding functions, has resulted in a substantial increase in public expenditures. Consequently, there has been an increase in taxes, which serve as the primary source of public expenditure financing. In this context, taxpayers have begun to question the extent to which economic resources are collected as taxes by the state, making the concept of the tax burden increasingly important. The tax burden is regarded as a fundamental indicator of the tax policies implemented in a country. Determining the tax burden and understanding on which segments it is imposed provides guidance to governments in the formulation and implementation of tax policies. In this study, tax policies and the evolution of the tax burden were assessed with respect to sub-periods between 1923 and 2022 in Turkey. This investigation aimed to identify the periods during which the tax burden shifted in favor of indirect or direct taxes and whether there were periodic changes in the distribution of taxes based on their sources. The results showed that, after 2001, the relative weight of indirect expenditure taxes was higher compared to other periods, significantly increasing the tax burden during this period. The years from 1981 to 2000 marked the period when taxes on income had the highest relative weight. Except for the 1923-1929 and 1930-1939 periods, the share of wealth taxes in total tax revenues remained quite low.

Keywords: Türkiye, Tax policy, Tax burden

** Sorumlu Yazar / Corresponding Author

¹ Arş. Gör. Dr., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, semratas@comu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8727-9072>

² Dr. Öğr. Üyesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ridvanengin@comu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-7898-0131>

EXTENDED ABSTRACT

Literature review

During the years 1923-1929, a strong focus on rapid industrialization and development was pursued, primarily led by the private sector. Emphasis was placed on maintaining fiscal discipline, and the government aimed to avoid borrowing by maintaining a balanced budget. To address this gap, new taxes were introduced, particularly on expenditures, and the tax burden shifted from rural to urban areas. In the period from 1930 to 1939, a strategy of protectionism and import substitution was embraced for industrialization. The principles of fiscal discipline and budget balance were consistently upheld during this time. While the share of indirect taxes on expenditure decreased throughout the period, there was an increase in the share of direct taxes on income. The tax burden remained primarily on wage earners. The groundwork for the planned development process was laid during the period of 1940-1960. The first tax reform was implemented with the introduction of Income and Corporate Taxes. The establishment of the Tax Reform Commission during the planned development period between 1961 and 1980 was significant in shaping economic and tax policies. In the period from 1981 to 2000, marked by the prominence of neo-liberal economic policies, international capital movements were liberalized. The 24th of January and 5th of April Decisions had a significant impact on economic policies. In 1985, the Value Added Tax (VAT) was introduced, marking a substantial tax reform. Post-2001, strict monetary and fiscal policies were enforced. In 2002, the Special Consumption Tax (SCT) came into effect, leading to a significant reform in expenditure taxes. Recent years have seen the implementation of taxes such as the Digital Service Tax, Valuable Housing Tax, and Accommodation Tax. One of the most debated issues during this period has been the frequently use of tax amnesties.

Methodology

The objective of this study is to assess the impact of tax policies on the tax burden in Turkey from 1923 to 2022 by analyzing theoretical aspects using numerical data. To achieve this, the period from the proclamation of the Republic to the present has been divided into six sub-periods, following a chronological methodology. This approach aims to provide a clearer understanding of changes in tax policies and trends in the tax burden for each period, allowing for comparisons between these periods to offer a comprehensive assessment. The sub-periods have been defined as (1923-1929), (1930-1939), (1940-1960), (1961-1980), (1980-2000), and (after 2001), taking into account classifications in the literature and turning point in economic policies. The data used in this study encompass "the distribution of tax revenues by their sources, the proportion of direct and indirect taxes in the tax system, and the tax burden." These data have been collected from statistics published by the Revenue Administration and the Presidency of Strategy and Budget, and they have been organized into tables specific to each sub-period. The evaluations have been based on these tables.

Findings and discussion

In Turkey, taxes are predominantly collected based on income and expenditures. Taxes on wealth have a relatively low share, with the percentage of wealth taxes in total tax revenues hovering between 0.5% and 2%, especially after the 1950s. Within the Turkish tax system, indirect taxes hold an average relative weight of 60%. The period from 1923 to 1929 and the period after 2001 mark times when the relative weight of indirect taxes is at its highest, while the years from 1981 to 2000 are characterized by the highest relative weight of direct taxes. Furthermore, the average tax burden during the hundred-year Republican era was calculated to be 13.9%. The period from 1923 to 1929 stands out as the period with the lowest tax burden, while the period after 2001 exhibits the highest tax burden.

Results and recommendations

One of the most significant issues within the Turkish tax system is the tax burden. However, the primary concern lies in the unjust distribution of this burden rather than its magnitude. In fact, considering that the average tax burden in the 1923-2022 period was below 14%, it is even possible to increase the tax burden. Nevertheless, widespread tax evasion in Turkey obstruct the equitable distribution of taxes and result in the concentration of the tax burden on specific segments of society. Hence, it is vital to effectively combat tax evasion, enhance tax inspections, and impose more stringent penalties. Tax amnesties in Turkey remain a significant issue within the tax system. Despite development plans stating

the intention to create an environment where tax amnesties are no longer necessary and to implement measures to eliminate taxpayers' expectations of amnesty, concrete steps in this direction have yet to be taken. The frequent repetition of tax amnesties, particularly due to political considerations, erodes the faith of honest taxpayers in the tax administration and the fairness of the tax system. Therefore, it is imperative to persuade the public that tax amnesties will no longer be repeated and to remove them from being a political tool during every election period.

Giriş

Devlet ile vatandaşlar arasındaki ilişkiyi yönlendiren vergi yükü, Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana uygulanan vergi politikalarının en önemli mali göstergelerden biridir (Akalin, 2008; Ay ve Haydanlı, 2018). Özellikle uluslararası literatürde “vergi insidansı, vergi sıklığı, vergi rasyosu, vergi kotası” gibi farklı terimler altında ele alınan bu kavram çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır (Erdem vd., 2013; Püren ve Yücedoğru, 2022). Bu çalışmada ifade edilen vergi yükü ile esasen anlatılmak istenen toplam vergi yüküdür. Bir ülkede belli bir dönemdeki toplam vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payını ifade eden vergi yükü, üretilen milli gelirin ne kadarının vergiler aracılığıyla kamuya aktarıldığını ortaya koymaktadır (Kurucan ve Zarplı Altıngöz, 2022).

Vergi yükünün ödenen vergi miktarına bağlı olduğu göz önünde bulundurulduğunda, vergi gelirlerini etkileyen birçok faktörün toplam vergi yükü üzerinde etkili olması beklenmektedir. Vergi yükünü etkileyen faktörlerden biri de dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payıdır (Arslaner, 2018). Pınar (1992)’a göre çeşitli toplum tipleri ekonomik ve sosyal değişimlere bağlı olarak gelişmişlik düzeylerine göre farklı vergi politikaları izleyebilmektedirler. Bu bağlamda geleneksel toplumlarda sistematik bir gelir yapısı olmadığından vergi gelirleri genellikle savaş ganimetleri, harçlar ve hükümdarların servetlerinden oluşmaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise toplam vergi gelirlerinin içinde dolaysız vergilerin önemi azalmaktadır. Sanayileşmiş ülkelerde ise gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin payında artış yaşansa da bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığı düşük kalmaktadır. Özetle, yapısal olarak gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin, gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergilerin vergi sistemlerinde daha büyük bir ağırlığa sahip olduğu söylenebilir. Bu yapısal farklılık ise ülkelerdeki vergileme tekniklerinin farklı olmasının yanı sıra belirlenen amaçlara yönelik değişen tercihlerden de kaynaklanabilir (Susam ve Oktayer, 2007).

Bir ülkede dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı, vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı açısından oldukça önemlidir. Dolaysız vergiler, ödeme gücünün göstergelerinden olan en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, muafiyet ve indirimler gibi uygulamaları içerdiğinden, vergilemede adaleti sağlamada dolaylı vergilere kıyasla daha etkilidir. Ancak mal ve hizmet sunumu üzerinden alınan Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi dolaylı vergilerde, tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelirli bireyler ile yüksek gelirli bireyler aynı miktarda vergi ödemektedir. Ödenen vergi miktarının aynı olması, bu vergilerin adalet ve etkinlik ilkelerinden sapmasına yol açmakta ve bu bağlamda düşük gelirli bireylerin üzerindeki vergi yükü daha fazla olmaktadır (Armağan, 2007). Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olması ve vergi yükünün bu vergiler üzerinden artırılması, özellikle gelirin önemli bir kısmını ya da tamamını tüketime ayırmak durumunda olan düşük ve orta düzey gelirli kesim üzerindeki vergi baskısının artmasına yol açmaktadır (Ay ve Talaşlı, 2008).

Vergi yükü ekonomik büyüme ve kalkınma, adil gelir dağılımı, ekonomik istikrar ve istihdam gibi makroekonomik büyüklükleri etkileyen önemli belirleyicilerinden biridir (Işık ve Kılınc, 2009). Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlarının belirlenmesinde dikkate alınan vergi yükü, bu yükün hangi toplum kesimleri tarafından üstlenileceğini, istisna ve muafiyetlerden hangi sektörlerin faydalanacağını belirleyen vergi politikası üzerinde etkili olmaktadır (Demir, 2013; Ay ve Haydanlı, 2018). Diğer yandan vergi yükü ülkelerin gelişmişlik düzeyini yansıtan verginin tabana yayılması, vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi, vergi kültürünün sağlanması ve mükelleflere vergi bilincinin kazandırılması gibi konularla da ilişkilendirilmektedir (Ay ve Haydanlı, 2018). Vergi yükünün vergi kaçırmayı etkileyen faktörlerden biri olduğu göz önünde bulundurulduğunda, belirtilen makro hedeflerin yanında mikro açıdan mükelleflerin vergi bilincinin sağlanması, vergiye gönüllü uyumun artırılması gibi konular üzerinde de kritik rol oynadığı söylenebilir (Savaşan ve Çetintaş, 2008). Bunun yanı sıra, özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi yükündeki değişimler, ilgili ülkelerin borçlanma ve emisyon gibi vergi dışı gelirlere başvurma durumu ile vergi kapasitesine yönelik bilgiler sunmaktadır (Öztürk ve Ozansoy, 2011). Dolayısıyla tüm bu hususlar vergi yükünün önemini açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Hükümetler yeni vergiler koymak, mevcut vergileri kaldırmak, vergi oranlarını değiştirmek, istisna ve muafiyetleri daraltmak ya da genişletmek, daha esnek ya da katı bir denetim mekanizması oluşturmak

suretiyle vergi yükünün boyutunu etkileyebilmektedirler (Berksoy ve Demir, 2004). Her ne kadar optimal vergi yükü oranının ne olması gerektiği konusunda bir fikir birliği olmasa da Hinrichs özellikle modernleşme aşamasına geçen toplumlarda vergi yükü için alt sınırın %14'ün altında olduğunu ifade etmektedir (Pınar, 1992).

Vergi yüküne ilişkin odaklanması gereken iki husus bulunmaktadır. Bu hususlardan biri, vergi yükünün oranından ziyade bu yükün kullanılabilir reel gelir üzerinde oluşturduğu etkiye yöneliktir. Bireyler ve kurumlar ödedikleri vergi sonrasında ellerinde kalan gelirlerle hedefledikleri ölçüde tüketim, tasarruf ya da yatırım yapma olanağına sahip olduklarında, bu durum mevcut vergi yükünün yüksek olmadığı şeklinde kabul edilebilir. Aksi durumda orana bakılmaksızın vergi yükünün yüksek olduğu söylenebilir. Bir diğer husus ise vergi yükünün ağırlıklı olarak hangi kesimler üzerinde kaldığına yani vergilerin nasıl dağıtıldığına ilişkindir. Bir yandan bazı kesimler çok fazla vergilendirilirken diğer yandan bazı kesimlerin muafiyet ve istisna gibi uygulamalardan faydalandırılması haksız rekabete ve gelir dağılımında adaletin bozulmasına neden olabilecektir (Ay ve Haydanlı, 2018). Ayrıca vergi yükünün adil dağılmadığını düşünen mükellefler vergiye karşı uyumsuz davranabileceklerdir. Oysa iyi tasarlanmış bir vergi sisteminde, vergi yükünün dağıtımı mükellefleri de zorlamadan gerçekleşebilir. Vergi sistemi adaletsiz olursa vergi yükü düşük olsa dahi bireyler ve kurumlar arasında haksızlığa sebebiyet vererek ülkedeki ekonomik ve sosyal yapıya zarar verilebilir (Varcan, 1987). Dolayısıyla bir ülkede vergi yükünün yüksek olması ve kamu harcamalarını karşılayabilmesi o ülkedeki vergi sisteminin başarılı olduğu anlamına gelmemektedir (Ay ve Talaşlı, 2008). Öyle ki gerek Anayasa'nın 73. maddesinde "vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır" hükmü gerekse kalkınma planlarında uygulanacak vergi politikalarıyla vergi yükünü artırmakla birlikte bu yükün dağılımındaki dengesizliklerin de ortadan kaldırılması gerektiğine ilişkin yaklaşım, vergi yükünde salt oranının değil aynı zamanda dağılımın da ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Vergi yükünün dağılımının yanı sıra artan vergi yükünün nasıl değerlendirildiği de önem arz etmektedir. Vergi yükündeki artışın verimli bir şekilde kullanılmaması mali açıdan bir kayba yol açacak ve ekonomik büyüme sürecini yavaşlatabilecektir (Çelikay, 2017).

Çalışmanın amacı, Cumhuriyetin yüzüncü yılının yaşandığı Türkiye'de 1923- 2022 yılları arasında vergi politikalarında yaşanan değişimlerin vergi yükü üzerindeki etkisini değerlendirmektir. Bu amaç doğrultusunda öncelikli olarak 1923-2022 arası yıllar altı alt döneme ayrılarak, vergi politikalarının şekillenmesinde etkili olması sebebiyle her bir alt dönemdeki genel ekonomik durum ana hatlarıyla ele alınacaktır. Sonrasında ise vergi sisteminde yaşanan önemli gelişmelerden hareketle, izlenen vergi politikaları ortaya konulacaktır. Son olarak ise gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler ile dolaylı-dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payından hareketle Türkiye'de vergi yükünün gelişimi ve bu yükün dağılımına ilişkin bulgular sunularak değerlendirilecektir. Böylece Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar geniş bir zaman diliminin ele alınmasıyla hem alt dönemler arasındaki geçişler ortaya konulabilecek hem de Türkiye'de vergi yüküne bir bütün halinde bakılabilecektir.

Literatür taraması

1923-1929 dönemi

1923-1929 dönemi Osmanlı İmparatorluğu'nun fiilen sona ermesiyle Anadolu topraklarında yeni bir devletin kuruluşuna tanık olunan Cumhuriyetin ilk yıllarını temsil etmektedir (Boratav, 2006). İstiklal Savaşı sonrası kurulan Türkiye Cumhuriyeti yıllarca süren savaşların yol açtığı yıkım sonucunda ilkel üretim teknolojilerini ve yarı sömürge altındaki toplumsal yapının oluşturduğu iktisadi yapıyı bir nevi Osmanlı Devleti'nden miras almıştır (Vural, 2008). Ülke ekonomisinin büyük ölçüde tarıma dayandığı bu dönemin genel ekonomik görünümü; sanayileşmeme etkisiyle iktisadi açıdan az gelişmişlik, savaşların yol açtığı mali bunalım, demografik değişiklikler, dış borçlanma ile kapatılan açıklar, serbest ticaret anlaşmaları nedeniyle Avrupa ülkeleri için açık pazara dönüşme, dış ticaret ve bütçe açıkları şeklinde özetlenebilir (Dayıoğlu Erul, 2020). Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal koşullar göz önünde bulundurulduğunda bu dönemi Yay (2019), Cumhuriyet Hükümeti'nin bir yandan yurt içi ve yurt dışında siyasi otoriteyi, diğer yandan ise ulusal, iktisadi ve mali bağımsızlığı sağlamak amacıyla yol haritası belirlemeye çalıştığı bir dönem şeklinde tanımlamaktadır. Bu dönemde izlenecek iktisadi ve mali politikaların şekillenmesinde Lozan Antlaşması ile 1923 İzmir İktisat Kongresi başat rol oynayan

iki önemli gelişme olarak ortaya çıkmaktadır (Varcan, 1987). Ayrıca bu dönemde liberal (klasik) iktisat anlayışına yakın ilkeler benimsenmiş ve bütçelerin denk bağlanması ile borçlanmaya sadece yatırımlarda kullanılmak üzere başvurulması gerektiği üzerinde titizlikle durulmuştur (Vural, 2008). “Denk bütçe ve sağlam para” ilkesiyle mali bağımsızlığın hedeflendiği 1923-1929 arası dönemde 1925 yılı bütçesi hariç diğer tüm yıllarda bütçede giderler olağan bütçe gelirleri ile finanse edilmiştir. 1925 yılında aşarın kaldırılması sonucunda ortaya çıkan bütçe açığı ise borçlanma gelirleri ile kapatılmıştır (Tezel, 1994; Akalın, 2008). Dolayısıyla klasik iktisat anlayışına uygun biçimde yeni bir borçlanmaya başvurmadan bütçe dengeliği sağlanmaya çalışılmış, bu dönemde bütçeleme ilkelerine büyük ölçüde sadık kalınarak mali disiplinin sağlanmasında bütçe etkin bir rol oynamıştır (Vural, 2008).

Türkiye Cumhuriyeti Osmanlı Devleti’nden içinde dağınık bir dizi yükümlülüğü barındıran bir vergi sistemini devralmıştır (Akgül Yılmaz, 2009). Cumhuriyetin ilk yıllarındaki vergi sistemi diğer iktisadi ve toplumsal konulara benzer şekilde az gelişmiş ülkelerin karakteristik özelliklerini de taşımaktadır (Yay, 1988). Bu dönemde büyük ölçüde tarıma dayalı vergilerden oluşan Osmanlı vergi sistemi uygulanmaya devam edilmiştir. Osmanlı’dan devralınan dolaysız vergiler Bina ve Arazi Vergileri, Temettü Vergisi, Ağnam, Aşar ve madenlerden alınan vergilerden oluşmaktadır. Dolaysız vergiler içerisindeki en büyük pay, bütçe gelirlerinin yaklaşık %80’ ini oluşturan Ağnam ve Aşar vergilerine aittir. Vergi tahsilatının yüksek olduğu bu iki vergi türü de gayrişahsi nitelikli vergiler olduğundan her ne kadar dolaysız vergi olsalar bile vergi adaletini tam anlamıyla sağladıkları söylenemez. Osmanlı’dan devreden dolaylı vergiler ise tömbeki bayileri üzerinden alınan vergiler, gümrük vergileri, gemi harçları, sağlık harçları, deniz ve kara avcılığı gibi vergilerden oluşmaktadır. Dolaysız vergilerde aşar ve ağnamın ağırlığını, dolaylı vergi grubunda ise gümrük vergileri almaktadır. Az gelişmiş ülkelerin karakteristik özelliklerinden biri olarak dolaylı vergiler içinde gümrük vergilerinin payı % 90’a yakın bir paya sahiptir (Türk, 1981).

Cumhuriyetin ilk yıllarında ekonomik faaliyetlerin büyük bir kısmını tarım oluşturmaktadır. Tarımla uğraşan köylü kesimin gelir ve refah düzeyi ise oldukça düşüktür. Bu yüzden tarım üzerinden alınan vergilerin azaltılmasına gerek duyulmuştur (Türk, 1981). Dolayısıyla Cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlı’dan kalan vergiler uygulanmaya devam edilse de sonrasında gerek bu vergilerin uygulanmasından kaynaklanan sorunlar gerekse toplum üzerinde meydana getirdiği huzursuzluklar nedeniyle yeni düzenlemeler yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir (Varcan, 1987). Bu doğrultuda 1923 İzmir İktisat Kongresi kararları ışığında Osmanlı’dan kalan vergiler 1925 yılı itibarıyla reforme edilmeye başlanmıştır (Yay, 1988). Osmanlı vergi sisteminin tasfiye edilerek modern bir vergi sisteminin inşa edilmesi hedeflenmiştir. Bu hedef doğrultusunda yapılan yasal düzenlemelerden biri de aşarın kaldırılmasıdır. Feodal bir Orta Çağ vergisi olarak da kabul edilen Aşar Vergisi neredeyse sefalet içinde yaşayan köylü ve çiftçilerin üzerindeki ağır vergi yükünün hafifletilerek hem bu kesimin Cumhuriyet rejimine olan desteğinin artırılması hem de tarımsal üretimin güçlendirilmesi gibi ekonomik ve sosyal gerekçeler gözetilerek, büyük arazi sahipleri ile kapitalist çiftçilerin taleplerinin de bu yönde olması doğrultusunda 1925 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Tezel, 1994; Boratav, 2006; Vural, 2008). Ekonomisi büyük ölçüde tarıma bağlı olan bir ülkede vergi gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan Aşar Vergisi’nin kaldırılarak büyük bir gelir kaynağından yoksun kalmayı göze alabilmek, yeni bir vergi sisteminin temellerinin atılması açısından cesur bir karar olarak nitelendirilebilir (Özyüksel, 1985). Her ne kadar Aşar Vergisi tarımsal üretimdeki artışı engelleyen adaletsiz bir uygulama olarak görülse de yürürlükten kaldırılması elbette Türk vergi sistemi açısından önemli bir boşluğun ortaya çıkmasına yol açmıştır (Türk, 1981). Bu boşluğun kapatılması ve yaşanan gelir kaybının telafi edilmesi için Cumhuriyetin ilk yıllarında Mahsulat-ı Araziye Vergisi, Kazanç Vergisi, Umumi İstihlak Vergisi, Muamele Vergisi, Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Toprak Usulleri Vergisi, Yol Vergisi şeklinde birtakım yeni vergiler yürürlüğe konulmuştur (Türk, 1981; Özyüksel, 1985; Tezel, 1994; Vural, 2008; Akgül Yılmaz, 2009). Yeni vergilerin yanı sıra mevcut vergilerin de oranlarında artış yaşanmış, vergi yükünün sanayi, ticaret, kentli kesim gibi tarım-dışı kesimlere kaydırılması gibi ekstra fiskal amaçlar gözetilerek vergilemeye ilişkin düzenlemeler yapılmıştır (Yay, 1988). Örneğin Arazi Vergisi oranı ve Ağnam Vergisi’nin miktarı artırılmış daha sonra Ağnam Vergisi Sayım Vergisi şeklinde yeniden düzenlenmiştir (Akgül Yılmaz, 2009).

Bu dönemde getirilen muamele vergilerinin yanı sıra Damga Resmi, harçlar ve gümrüklere yönelik pek çok düzenleme ile dolaylı vergilerin kapsamı da genişletilmiştir. Kırsal kesim büyük oranda aynı ekonomi ve öz tüketim modeliyle faaliyette bulunduğundan esasen dolaylı vergilerin hedeflediği kesim kentsel nüfustur. Aşarın kaldırılmasıyla birlikte yeni konulan vergilerin çoğu şehirlerde yaşayan ve tarım dışı gelir elde eden nüfusun vergi yükünü artırmış bir diğer ifadeyle vergi yükü kırsaldan kente taşınmıştır (Akgül Yılmaz, 2009). Tarım dışı sektörlerdeki vergi yüküne bakıldığında örneğin Aşar Vergisi'nin kaldırılıp Kazanç Vergisi'nin getirilmesi ticaret ve sanayi sektörü üzerindeki vergi yükünü artırmıştır (Türk, 1981).

Köylülerin hissettikleri sosyal ve ekonomik baskıları her geçen yıl azaltan, sosyal adaleti sağlayan, radikal bir reform olarak nitelendirilen Aşar Vergisi'nin kaldırılması sonucu elbette büyük toprak sahiplerinin yanında köylüler de ağır bir vergi yükünden kurtulmuştur (Tezel, 1994). Ancak Önder (2019)'in de belirttiği üzere aşarın kaldırılmasıyla tarım kesimi üzerindeki vergi yükünün tamamen ortadan kalktığını söylemek pek mümkün değildir. Daha önce de ifade edildiği üzere Aşarın kaldırılması neticesinde dolaysız vergi gelirlerinde meydana gelen açık, dolaylı vergiler ağırlıklı bir vergi sistemi inşa edilerek kapatılmaya çalışılmıştır. Ancak bu uygulama sonucunda vergi yükünün bir kısmı gene tarım kesimine yansıtılmıştır (Tezel, 1994). Diğer yandan tarım sektörü Ağnam ve Arazi Vergileri ile doğrudan vergiye tabi tutulmuştur. Dolayısıyla bu sektör piyasa ekonomisine entegre olduğu ölçüde dolaylı vergilerin yüklerine de maruz kalmıştır (Önder, 2019). Ayrıca Arazi ve Ağnam Vergisi'nin oranının artırılması da tarım kesimi üzerinde ilave vergi yükü oluşturmuştur. Fakat bu dönemde tarımsal ürünlerin de fiyatlarının arttığı dikkate alınırsa vergi yükündeki bu artışın gerçekte azaldığı, bu yüzden köylü ve tarım kesimini olumsuz etkilemediği söylenebilir (Vural, 2008). Tezel (1994)'de Mahsulat-ı Araziye Vergisi'nin getirilmesinin yanı sıra mevcut Arazi Vergisi oranının artırılmasının geniş köylü kesimine ek vergi yükü olarak yansımadağını ileri sürmüştür. Bu durumun nedeni, arazi değerlerinin 1905 yılından önce belirlenmesi ve Birinci Dünya Savaşı sonrası yaşanan enflasyonla birlikte matrahını arazi değerlerinin oluşturduğu bu vergideki matrah artışlarının değer kaybetmesidir.

Vergi politikaları ve vergi yükü açısından göz önünde bulundurulması gereken unsurlardan biri de vergi aflarıdır. 1923-1929 döneminde iki kez vergi affı uygulamasına başvurulmuş olup bunlardan 17 Mayıs 1924 tarihinde Umumi Af Kanunu ile yürürlüğe giren vergi affı, aynı zamanda Cumhuriyet tarihinin ilk vergi affı uygulaması özelliğini taşımaktadır. Keza 1928 yılında Elviye Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun ile tekrar düzenleme yapılarak vergi affına gidilmiştir (Öz ve Buyrukoğlu, 2011).

1930-1939 dönemi

Birinci Dünya Savaşı sonrasında oluşan temel dengesizliklerin aşılammaması ve gelişmiş ülkelerdeki yanlış iktisat politikaları nedeniyle, dünya ekonomisi 1929 yılından itibaren ciddi bir bunalıma sürüklenmiştir. Önce Wall Street'te borsanın çökmesi ve sonrasında da ülkelerde uygulanan para politikalarının da tesiriyle derinleşen bunalım, uluslararası koordinasyonun olmaması nedeniyle süreklilik kazanmıştır (Pamuk, 2016). Buna paralel olarak Türkiye'de söz konusu krizle beraber Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren benimsenen liberal politikalar terk edilmiş yerini korumacı ve devletçi politikalar almıştır (Saraçoğlu, 2009).

1929 Ekonomik Buhranı ile birlikte özel kesim aracılığıyla kalkınma stratejisinden planlı ve devletçi bir kalkınma stratejisine geçişi öngören politikaların benimsendiği 1930-1939 arasındaki yıllar, ideolojik bir yapılanmadan ziyade ulusal ekonominin ihtiyaçları gereğince yürürlüğe konulan iktisat politikalarının egemen olduğu bir dönemdir. Bu dönemde etkili olan devletçilik genel olarak devlet işletmeciliğini beraberinde getiren, hızlı sanayileşme ve kalkınma ihtiyacıyla sınırlı olan ve özel girişimlerin piyasada güvenli ve istikrar içinde mevcudiyetini devam ettirebildiği müdahaleci bir iktisat politikası olarak tasarlanmıştır (Saraçoğlu, 2009; Ay ve Haydanlı, 2018). Söz konusu dönemde uygulanan iktisat politikalarının gelişim sürecinde başlıca dönüm noktaları; salt korumacı tedbirlerin alındığı 1930 ve 1931 yılları, devletçi uygulamalara geçişi temsil eden 1932 yılı ve devletçiliğin tam anlamıyla işlerlik kazandığı 1933-39 yılları olarak belirlenebilir (Boratav, 2006).

1930-1939 yılları arasında Türkiye'de uygulanan devletçi iktisat politikalarının oluşumunda başlıca dört faktör etkili olmuştur. Bunlar; i) Cumhuriyetin erken dönemlerinde benimsenen iktisat politikalarından

beklenen sonuçların sağlanamaması, ii) 1929 Ekonomik Buhranı'nın küresel boyuttaki etkileri, iii) Klasik iktisat politikalarının söz konusu buhrana kesin bir çözüm üretmemesi ve devletin ekonomiye müdahalesini öngören düşüncelerin ileri sürülmesi ve iv) Sovyetlerde uygulanan planlı iktisat politikalarının ilk sonuçlarının başarılı olmasıdır (Parasız, 1998).

Türkiye'de bu dönemde korumacı ve ithal ikamesine dayalı sanayileşme politikaları benimsenmiş, ayrıca mali disiplinden ödün verilmemiş ve bütçede denklik kuralı esas alınmıştır (Vural, 2008). Bu dönem boyunca uygulanan bütçelere genel olarak bakıldığında kamu harcamalarının yaklaşık 1/3'nün milli savunmaya ayrıldığı ve bununla birlikte kamu personeline ödenen maaş ve ücretlerin bütçe içerisindeki payının yaklaşık %15 olduğu görülmektedir. Aynı dönemde yatırım harcamalarının toplam bütçe içerisindeki payı ise %16'dır (Parasız, 1998). Bu dönemde sıkı maliye politikalarının uygulanabilmesini zorlaştıran ve hükümeti mali açıdan güç durumda bırakan etkenlerden biri de Osmanlı'dan devralınan dış borçlardır. İlk taksiti 1929 yılında yapılan dış borç ödemelerinde sonraki yıllarda Ekonomik Buhranın tesiriyle bazı sıkıntılar ortaya çıkmış, buna bağlı olarak borçların yeniden yapılandırılması ve borcun dövizin yanı sıra Türk lirası ile de ödenmesi gibi kolaylıklar sağlanmıştır (Yay, 2019).

Bu dönemi kamu maliyesi açısından diğerlerinden farklı kılan özelliklerden biri de kamu kesiminin nispi payının önceki döneme göre yaklaşık iki kat artmasıdır. Buna paralel olarak vergi gelirleri kamu harcamalarını karşılamada yetersiz kalınca hem vergi dışı gelirlerin hem de özel gelir ve fonların kamu finansmanı içindeki ağırlığı giderek artmaya başlamıştır. Kamu harcamalarındaki artışa bağlı olarak vergi gelirleri yetersiz kaldığından bu durumda Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) gelirleri, iç borçlanma ve fon gelirleri aracılığıyla kamu kesiminin tasarruf açığı kapatılmış ve bütçe fazlası oluşturulmuştur (Taş, 1995).

1929 Ekonomik Buhranı, bu dönemde uygulanan vergi politikalarının temel belirleyicisi olmuştur (Yay, 1988). Buhran sebebiyle artan gelir ihtiyacı ve bütçe denkleğinin önemsenmesi, devletin olağanüstü vergilere yönelmesine vesile olmuş ve bu doğrultuda kolay ve verimli kaynaklara başvurularak buhranın etkilerinin en aza indirilmesi hedeflenmiştir (Saraçoğlu, 2009). Vergi gelirlerini arttırmak ve bütçede oluşan açığı denkleştirmek üzere İktisadi Buhran Vergisi (1931), Bina ve Arazi Vergileri (1932), Muvazene Vergisi (1933) ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi (1936) yürürlüğe girmiştir (Korkmaz, 1982). Vergilerin önemli bir kısmının ücretli kesimi kapsamaması ve daha öncesinde uygulanan vergilerin oranlarında yapılan artışlar sonucunda bu dönemde gelir üzerinden alınan vergilerin genel bütçe gelirleri içindeki payı hızla artarken, servet üzerinden alınan vergilerin oranı az da olsa gerilemiş ve harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin oranı ise azalış eğilimi göstermiştir (Yay, 1988).

1929 Ekonomik Buhranı tüm dünyayı etkisi altına alırken, bu süreçte Türkiye'de hızlı kalkınma ve sanayileşme stratejisine finansman ihtiyacı baş gösterdiğinden sistematik bir vergi reformu gerçekleştirilememiştir. Bu dönemde çoğunlukla krizin etkilerini telafi etmek amacıyla birtakım düzenlemeler yapılarak ek vergiler yürürlüğe konmuştur. Dolayısıyla söz konusu yıllar, Ekonomik Buhranın yanı sıra kalkınma çabalarının yoğunlaştığı ve artan kaynak ihtiyacını karşılamak üzere vergilerin artırıldığı ve yeni vergilerin getirildiği bir başka ifadeyle vergi yükünün ağırlaştığı bir dönem olmuştur (Ay ve Haydanlı, 2018).

1930'ların başında bütçe gelirlerinin ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden oluşması ve vergi yükünün çeşitli kesimler üzerinde adaletsiz bir biçimde dağılması, vergi politikalarının tekrardan gözden geçirilmesini gerektirmiştir (Varcan, 1987). Bunun üzerine hükümet, Prof. Charles Rist'ten bir rapor hazırlamasını istemiş, rapor 1930 yılında "Mali Durum ve Ödemeler Dengesi Üzerine Türkiye Cumhuriyeti Hükümetine Rapor" adı altında sunulmuştur. Rist Raporu olarak bilinen bu çalışmada mükelleflerin vergi yükünün oldukça yüksek olduğu, vergi sisteminin ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayandığı ve bu nedenle de vergi yükünün hafifletilmesi için dolaysız vergilerin bütçe gelirleri içerisindeki nispi payının ve mevcut vergilerin verimliliğinin artırılması gerektiği vurgulanmıştır. Fakat gerek 1929 Ekonomik Buhranı gerekse İkinci Dünya Savaşı öncesi hazırlıklar sebebiyle vergi gelirlerinin artırılması ihtiyacı ortaya çıktığı için vergi yükünü daha da ağırlaştıracak vergisel düzenlemeler yapılmıştır (Vural, 2008).

Bazı kaynaklarda Atatürk dönemi olarak da adlandırılan 1923-1939 yıllarında vergi yükü büyük ölçüde işçi ve memur gibi sabit gelirlilerin üzerinde kalmış, tarım kesiminin vergi yükü belirgin biçimde azalmıştır. Sanayi kesiminde vergilerin önemli bir kısmı KİT'ler tarafından ödendiğinden dolayı özel sanayi kesiminin üzerindeki vergi yükünün de oldukça düşük kaldığı söylenebilir (Yay, 1988). Bununla birlikte dolaysız vergilerin bütçe gelirleri içerisindeki payı dönem başında %22 düzeyinde iken, devamlı olarak artmış ve %30'lara yükselmiştir (Ay ve Haydanlı, 2018). Bu döneme ilişkin olarak vergi sistemi içerisinde dolaysız vergilerin ağırlık kazanmaya başlaması nedeniyle vergi adaletinin sağlanmasında olumlu bir gelişme yaşandığını söylemek mümkündür (Armağan ve Demir, 2008). Ayrıca iktisadi kalkınmayı sağlamak amacıyla hazırlanan sanayi planları, devletin sermayeye bağlılığından dolayı bu kesim üzerinde vergi yükünün nispeten düşük seviyede kalmasını sağlamıştır (Ay ve Haydanlı, 2018).

1930- 1939 döneminde dört kez vergi affı uygulamasın başvurulmuştur. Bunlardan ilki 1928 yılında yürürlüğe giren Elviye Selâse Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun ile yapılmıştır. Bunun yanı sıra 1934 yılında ise 4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun ile 4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanunun çıkarılmasıyla aynı yıl içerisinde iki kez vergi affına gidilmiştir. Son olarak da 1938 yılında 3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun ile vergi affına yönelik düzenleme yapılmıştır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013).

1940-1960 dönemi

Bu dönemde özellikle 1940-1945 arası yılların şekillenmesinde Büyük Buhranla birlikte iki büyük dışsal etkiyi oluşturan İkinci Dünya Savaşı'nın önemli bir rol oynadığı görülmektedir (Kazgan, 2002). Türkiye bu savaşa girmese de savaş ekonomisinin bütün ağırlığına maruz kalmış, savaşın ortaya çıkardığı uluslararası ekonomik koşullardan önemli ölçüde etkilenmiş ve savaşa hazırlık süreci ekonomiyi olumsuz yönde sarsmıştır (Tezel, 1994; Gökbunar ve Kahrıman, 2014).

Savaşın ülke sınırına yaklaşması sebebiyle savaşa hazır bir şekilde beklenilmiş ve savaş süresince silahlı tarafsızlık politikası devam ettirilmiştir. Seferberlik halinde olunması nedeniyle artan savunma harcamaları bütçeye ilave bir yük getirmiştir (Özyüksel, 1985; Varcan, 1987). Türkiye'de iktisadi gelişme sürecinin duraksadığı dönem olarak ifade edilen 1940-1945 yıllarında, 1930'lu yıllarda izlenen politikaların da etkisiyle azalan ithalat katlanarak düşmüş, yetişkin nüfusun askere alınmasıyla üretim daralmış, bütçeye savunma harcamalarının hâkim olması sebebiyle planlama ve sınai yatırım programları ertelenmiştir (Boratav, 2006; Kayra, 2018). Savaş döneminin gerektirdiği hızla artan bu olağanüstü harcamaları karşılamada ülkedeki gelir kaynaklarının yeterli olmadığı görülmüştür. Başlangıçta bu harcamalar para basılmak suretiyle finanse edilmiş ancak bu bütçesel ve parasal genişleme enflasyona yol açmış ve vergi matrahlarındaki aşınma yüzünden vergi gelirleri reel anlamda azalmıştır (Yaşa, 1980).

Türkiye ekonomisi açısından 1946 tarihi önemli bir dönüm noktasıdır. 1946 yılında dış ticaret fazlası verilmesine karşın askeri yardım alma baskısıyla önce Truman Doktrini, sonrasında ise 1948 yılında ekonomik yardım alma baskısıyla Marshall Planı kapsamında dış yardım alınmıştır (Kazgan, 2002; Boratav, 2006). 1930'dan beri sürekli takip edilen "kapalı, korumacı, dış dengeye dayalı ve içe dönük" iktisat politikaları gevşetilmeye başlanmıştır. Buna bağlı olarak serbestleştirilen ithalat büyük oranda artmaya, dış açıklar ise kronik hal almaya başlamıştır. Sonuç olarak hızlı bir büyüme sürecini kapsayan 1946-1953 döneminde ekonomik yapı alınan dış yardımlar, krediler ve yabancı sermaye yatırımları ile ayakta durmuştur. 1954-1960 yılları ise savaş sonrası genişleme konjonktürünün sonlandığı, durgun bir konjonktür içinde ekonomik dalgalanmaların olduğu, ithalatta sınırlamalara gidilen bir dönem olarak tanımlanmaktadır. Bu dönemde ekonomik zorlamaların da etkisiyle kontrollü bir dış ticaret rejimi izlenmiş ve devlet yatırımlarıyla yapılan ithal ikameci bir politikaya bağlanılmıştır (Boratav, 2006). Özetle Türkiye'de ekonomik ve siyasi değişimin başlangıcına işaret eden 1950'li yıllarda çok partili sisteme geçişle birlikte büyüme odaklı ekonomi politikaları benimsenmiştir. Ayrıca dış ticaret rejimi değişmiş, bu durum ise siyasi, mali ve ekonomik pek çok etki meydana getirmiştir (Adaloğlu, 2021). Yine 1950'li yıllarda serbest piyasa ekonomisine yönelik gerçekleştirilen gelişigüzel devlet

müdahaleleriyle, 1960'lı yıllarda başlayacak olan planlı kalkınma sürecinin de temelleri atılmıştır (Kazgan, 2002).

Enflasyon olgusuyla beraber İkinci Dünya Savaşı yıllarında artan kamu harcamaları karşısında yeteriz ve esnek olmayan vergi sistemi, mali açıdan ciddi sorunlarla karşılaşılmasına neden olmuştur (Tezel, 1994). Dolayısıyla savaşın yol açtığı mali sorunlar, kamu harcamalarının karşılanmasında Varlık Vergisi (1942) ve Toprak Mahsulleri Vergisi (1943) şeklinde yeni olağanüstü vergilerin yürürlüğe konulmasını ve mevcut vergilerin artırılmasını zorunlu hale getirmiştir (Özyüksel, 1985; Varcan, 1987; Parasız, 1998). Kazgan (2002) tarafından "ciddi bir ekonomi politikası hatası" olarak görülen bu vergilerden Varlık Vergisi 1943 yılında, Toprak Mahsulleri Vergisi ise 1946'da kaldırılmıştır. Bu dönemde getirilen yeni vergilerden biri de Ayni Muamele Vergisi'dir. Yağ üretiminde bulunan işletmelerin muafliklarını kaldıran bu vergi, yağ üretiminin değer kazanmasıyla birlikte yağların gizlenmesinin kârlı hale gelerek vergi kaçakçılığını artırması gibi olumsuzluklar sebebiyle 1947 yılından itibaren kaldırılmıştır. Yeni vergilere başvurmanın yanı sıra Kazanç Vergisi, Hava Kuvvetleri Yardım Vergisi, Muamele Vergisi, İstihlak Vergisi gibi yürürlükteki vergilerin oranları artırılmış hatta bu vergilere yapılan zamlara yeniden zamlar getirilmiş ve vergi kapsamı da genişletilmiştir (Varcan, 1987; Parasız, 1998). Diğer yandan enflasyon olgusu maktu vergilere getirilen zamları azaltmış ve bütçe açığının ortaya çıkardığı çarpan etkisi savaş süresince devam etmiştir (Bulutoğlu, 2008).

Türkiye'de 1940-1950 yıllarında gelir esnekliği yüksek verimli bir vergi sisteminin oluşturulmak istenmesi, vergilerin mali araç olarak kullanılmasının yanında sosyal adalete uygun olması, bozulan vergi adaletinin yeniden tesis edilmesi, sosyal nitelikli olmayan vergi sisteminin Türkiye'de uygulanamayacağına dair inancın artması, vergi yönetimi ve vergi adaleti bakımından yeni bir vergi sistemine ihtiyaç duyulması, ekonomik gelişmeyi olumlu etkilemeyen ve sanayinin büyümesini engellediği anlaşılan kazanç vergisinin iyileştirilmesinin zor olduğunun düşünülmesi ve bu yüzden kazanç vergisi yerine yeni bir vergi getirilmesinin daha pratik görülmesi gibi mali, sosyal ve ekonomik nedenlerle vergi reformu yapılması gerekli görülmüştür (Varcan, 1987). Bu kapsamda Cumhuriyet tarihinin ilk vergi reformu 1950 yılında gerçekleştirilmiş, Kazanç Vergisi kaldırılarak yerine Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi kanunları yürürlüğe konulmuş, sonrasında Vergi Usul Kanunu'nun da kabul edilmesiyle Türk vergi sistemi "batılı bir hukuki" çerçeveye oturtulmuştur (Kumrulu, 1988). Alman Gelir Vergisi'nden hareketle hazırlanan Gelir vergisi kanunuyla gelir vergisi, vergi adaletini gerçekleştirmeye yönelik mükelleflerin toplam gelirleri üzerinden alınan, vergilemede şahsiliğin dikkate alındığı ve en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesi ve ayırma ilkesi gibi çağdaş gelir ilkelerini içeren modern bir görünüm kazanmıştır. Ancak ileri sanayileşmiş bir ülkeden örnek alınarak hazırlanan bu vergi kanunu, henüz sanayinin yeteri kadar gelişmediği Türkiye'de ekonomik koşullara hızlıca uyum sağlayamayarak uygulandığı ilk on yılda başarılı olamamıştır (Özyüksel, 1985). Diğer yandan hem gelir hem de kurumlar vergisi kanununda tarımsal gelirler büyük oranda vergilendirilmemiş, bu kanunların mevcut sosyo-ekonomik yapıyla uyumu tam olarak sağlanamamıştır (Gökbunar, 2006). Vergi reformundan sonra 1950-1960 yılları arasında Muamele Vergisi, eski Veraset ve İntikal Vergisi ile Yol Vergisi kaldırılmıştır (Giray, 2006; Özdemir 2013). 1960 yılına gelindiğinde yeniden vergi reformu yapılması zorunlu görülerek 193 sayılı yeni bir Gelir Vergisi Kanunu kabul edilmiş ve daha önce vergiye tabi olmayan zirai kazançlar vergilendirilmiştir (Özyüksel, 1985).

1940-1960 döneminde toplamda üç kez vergi affına başvurulduğu görülmektedir. Bunlardan birincisi 1946 yılında 4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun, ikincisi 1947 yılında 5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun ve üçüncüsü ise 1960 yılında çıkarılan 113 sayılı Af Kanunu ile uygulamaya girmiştir (Öz ve Buyrukoğlu, 2011).

1961-1980 dönemi

1950'li yıllarda izlerine rastlanan iki önemli gelişmenin 1960'ları büyük ölçüde etkilediği görülmektedir. Birincisi, askeri darbeden kısa bir süre sonra Devlet Planlama Teşkilatı (DPT)'nin kurulması ve Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın hazırlanmasıyla planlı kalkınma sürecinin pratiğe geçirilme imkânı elde edilmesidir. İkincisi ise 1950'lerde artan ithalat kısıtlamalarının, dolaylı biçimde sanayileşme için uygun bir ortam yaratmasından sonra ithal ikamesine dayalı sanayileşmenin, 1961-

1980 döneminde uygulanan iktisat politikalarının temelini oluşturmaya başlamasıdır. Karma ekonomi olarak nitelendirilen ve devletin ekonomi politikalarının şekillenmesi ve pratiğe dönüştürülmesinde merkeze konumlanan bu yaklaşım uluslararası kuruluşlar tarafından da desteklenmiştir. Bu desteğin daha çok Soğuk Savaş ortamında sosyalist ülkeler ile gelişmiş kapitalist ülkeler arasındaki rekabette kaynaklandığı söylenebilir (Şenses, 2018).

Planlı karma ekonomi dönemi olarak adlandırılan bu dönemin en önemli şoku 1974 yılında meydana gelen Petrol Krizidir. Kriz nedeniyle artan enerji fiyatları, sanayileşmeyi olumsuz etkilemiş ve bu durum Türkiye gibi petrol ithal etmek mecburiyetinde olan ülkelerin ekonomileri üzerinde zincirleme etkiler yaratmıştır. Bunun yanı sıra aynı yıl içerisinde gerçekleştirilen Kıbrıs Harekâtı sonucu uygulanan ekonomik ambargo nedeniyle Türkiye'nin tüm planları sekteye uğramıştır. Aynı dönemde yurt dışında çalışan işçilerin ülkeye gönderdiği dövizler, ambargo yüzünden dış ilişkilerde yeterince kullanılamamış, ülke ekonomisi çeşitli sorunlarla karşı karşıya gelmiştir (Eğilmez, 2018).

Bu dönemde bir taraftan sanayileşme sürecinde önemli adımlar atılırken, diğer taraftan da aşırı korumacılıktan dolayı kaynakların yeterince etkin kullanılmadığı ve bunun neticesinde maliyetlerin yükseldiği görülmektedir. Dönem içerisinde Türk ekonomisinin karşılaştığı en önemli sorunlardan biri de ithal girdilere dayalı ve yurtiçi talebe yönelik üretim biçimi sonucunda meydana gelen döviz darboğazlarıdır. Tüm bunlara bir de 1974 Petrol Krizi eklenince ekonomide ciddi sorunlar ortaya çıkmıştır. Buna karşılık Uluslararası Para Fonu (IMF) yurtiçi talebin kısılması ve ihracata yönelik politikalar uygulanması yönünde tavsiyede bulunmuş ancak hükümetler bu tür tedbirlerin neden olacağı siyasal risklerden dolayı karşı çıkmışlardır. Fiyat kontrolleri ve devalüasyon gibi tedbirlerden beklenen yarar sağlanamamış, enflasyondaki hızlı artış ve ortaya çıkan sosyal huzursuzlukların sonucunda 1980 askeri müdahalesi gerçekleşmiştir. Böylece ithal ikameci strateji sona ermiştir (Pınar, 2006).

Dönem boyunca kamu kesiminin nispi büyüklüğü devamlı olarak artmış, dönem başında konsolide bütçe harcamalarının milli gelir içindeki payı %20 dolayında iken, dönem sonunda %30'lara yükselmiştir (Taş, 1995). Kamu harcamaları yönünden ele alındığında cari harcamalar içerisinde personel harcamalarının ağırlıkta olduğu görülmektedir. Bunun asıl sebebi, kamu hizmetlerinde ve personel ihtiyacındaki genişleme olmakla beraber politik etkenlerle devletin büyük bir işveren olarak hareket etmesinin de payı bulunmaktadır. Yatırım harcamaları tahmin edilen düzeyin altında kalmış, özellikle ithal ikameci sanayileşme stratejisinin bir vasıtası olarak KİT mallarının maliyetinin altında satılması nedeniyle finansmanında güçlük yaşanmıştır. Böylelikle hedeflenen yatırımlar ya zamanında tamamlanamamış ya da çok yüksek maliyetlerle gerçekleştirilmiştir. Transfer harcamalarında ise tahminin üzerinde bir artış yaşanmıştır. Ancak nitelikleri gereği doğrudan mal ve hizmet alımına yönelik olmayan bu harcama kalemlerindeki artış, kamu kaynaklarının etkin kullanımına engel teşkil etmiştir (Pınar, 2006).

Kalkınma sürecinin bir plan dahilinde yürütülmeye çalışıldığı bu dönemde ilk olarak 1963-1967 yıllarını kapsayan Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı uygulamaya girmiştir. Bu planda vergi politikalarına ilişkin olarak 1950-1960 döneminde genel bütçeye giren vergilerin gayrisafi milli hasılanın ortalama %11-12'si teşkil ettiği ancak planın finansman ihtiyacının karşılanabilmesi için plan dönemi sonuna kadar bu oranın %17'lere kadar yükseltilmesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca vergi gelirlerinde gerekli olan bu yükselmenin, ekonomik hayattaki gelişmeler ve vergi sisteminde yapılması öngörülen reformlar ile sağlanacağı vurgulanmaktadır. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972)'nin "Vergi Politikası" başlığında, plan döneminde uygulanacak vergi politikasının temel amacı, ekonomik ve sosyal hedeflere uygun olarak planın finansmanını ekonomik istikrarsızlığa neden olmayacak biçimde adil olarak sağlamak ve tasarrufları verimli yatırım alanlarına yönlendirmek şeklinde ifade edilmiştir. Mevcut vergi sisteminin sosyal açıdan olduğu kadar iktisadi ve mali bakımdan da yetersizliklerinin giderilmesi gerektiği, bu durumda öncelikli olarak sistemin etkinliğini artıracak önlemlerin alınarak gözden geçirilmesi ve yeni kaynakların araştırılmasının önemi üzerinde durulmaktadır. 1973-1977 yıllarını kapsayan Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda vergi sisteminin esnekliğine ve sosyal adalete zarar veren vergi muafiyet ve istisnalarının tekrar gözden geçirilerek bunlar arasından sosyal, ekonomik ve mali amaçlar açısından gerekli olmayanların kaldırılması önerilmektedir. Bununla birlikte plan döneminde öngörülen gelişmeler nedeniyle ortaya çıkması muhtemel iyileştirmelere paralel olarak tarım

kazançlarının daha etkin biçimde vergilendirilmesi gerektiği, KDV'nin yürürlüğe gireceği ve servet beyannamelerinin otokontrolü sağlayacak şekilde uygulanacağı belirtilmektedir. İlgili dönemin sonlarına doğru yürürlüğe giren Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979-1983)'nda ise dönem boyunca uygulanması öngörülen vergi politikaları ile gelir dağılımındaki dengesizliklerin ve vergilemedeki adaletsizliklerin gidermesi, vergi kayıp ve kaçakçılığını önlenmesi, vergi sistemine esneklik kazandırılması ve yerel yönetimlerin kendi öz gelir kaynaklarına kavuşturulması öngörülmüştür.

Bu dönemde kalkınma planlarında belirtilen vergi politikaları doğrultusunda ilk olarak 1961 yılında Türk vergi sistemini yeniden gözden geçirmek ve ekonomik kalkınmaya katkı sağlayacak biçimde tasarlamak üzere bir rapor hazırlaması için "Vergi Reform Komisyonu" oluşturulmuştur. Komisyonun vergileme konusunda öngördüğü temel yaklaşımı dört başlık altında ele almak mümkündür (Mutlu, 2009):

- Vergiden optimal hasılayı sağlamak,
- Türk vergi sistemini mali fonksiyonun yanı sıra ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını da yerine getirecek biçimde düzenlemek,
- Vergi mevzuatını gerek mükellefler gerekse uygulayıcılar için daha açık, anlaşılır ve basit hale getirmek,
- Vergi hukukunu demokratik ilkelere göre geliştirerek mükellef haklarını koruyan düzenlemelerin yürürlüğe girmesini sağlamak.

1970'li yıllarda yapılan vergi düzenlemelerinin en önemli özelliği, vergilerin ekonomiyi yönlendirici bir araç olarak kullanma çabalarının geçmiş dönemlere oranla çok açık biçimde yoğunlaşmasıdır. Örneğin tasarruf bonusu uygulaması 1971'de Mali Denge Vergisine dönüştürülmüş, vergi 1982 yılında gelir vergisine %1 olarak ilave edilerek uygulanmıştır. 1984 yılından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. 1972 yılında Emlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun Bina ve Arazi Vergilerini, Emlak Vergisi adı altında toplamıştır. Vergilerle ilgili önemli bir değişiklik de Finansman Kanunu ile yapılmıştır. Finansman Kanunu ile belirli alanlara yönelik giderler kısımlıdır. Kaynakların inşaat sektöründen diğer alanlara kaydırılması amaçlanmıştır (Giray, 2006).

1960'lardan itibaren vergilerin dağılımına bakıldığında, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığının %60'ın üzerinde olduğu görülmektedir. Bu durum genel fiyat yükselişleri sonucu vergi yükünün genel olarak düşük gelirli kesim üzerinde kalmasına yol açmıştır. Dolayısıyla bu yıllarda vergi adaletinden bahsetmek mümkün değildir. 1970'li yıllara gelindiğinde ise gelir üzerinden alınan vergilerin artış eğilimi göstermesi söz konusudur. Bu verginin büyük bir kısmı ücretliler tarafından ödenmektedir. Bu nedenle her ne kadar vergi hasılatı içerisinde dolaysız vergilerin payı yüksek olsa da vergi yükü dağılımının adaletli olduğu söylenemez (Ejder, 2000).

1961-1980 döneminde toplamda sekiz kez vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunlarda başta KİT'ler, belediyeler ve belediyelere bağlı müessese ve işletmeler ile spor kulüpleri olmak üzere birçok kuruluşun vergi borç ve cezalarının terkin edildiği görülmektedir.

1981-2000 dönemi

1977-1978 yıllarında alınan kararlılık önlemlerinin yetersiz kalması ve ekonomik bunalımın artması sonucunda, 24 Ocak 1980'den itibaren "24 Ocak Kararları" olarak adlandırılan yeni bir ekonomi politikası Türkiye'de hayata geçirilmiştir. Başlangıçta geçici istikrar tedbirleri olduğu düşünülen bu politika uygulamaları kalıcı bir nitelik kazanarak, uzun vadeli bir ekonomi politikasına dönüşmüştür (Kepenek ve Yentürk, 2007; Eğilmez, 2018). Dolayısıyla neo- liberal anlayışın hâkim olduğu 24 Ocak Kararları 1980'li yıllarda Türkiye'de uygulanan ekonomi politikalarına da damgasını vurmuştur. 24 Ocak Kararlarının temel ilkelerinden biri, kamudaki finansman açığının zamanla ortadan kaldırılması ve Merkez Bankası'ndan borçlanmanın yakından takip edilmesidir. Bu doğrultuda 1980'li yıllarda kamu harcamalarının sağlıklı kaynaklarla finanse edilmesi gerektiği benimsenerek; kamu gelirlerinin artırılması, kamu harcamalarında ise maksimum tasarrufun sağlanması amaçlanmış ve bu yönde önlemler alınmıştır (Parasız, 2003). Ancak 1980'li yıllarda %5'in üzerinde seyreden bütçe açıkları devletin en önemli ekonomik sorunlarından birini oluşturmuştur. Özellikle büyüyen altyapı yatırımları

finanse edilirken, gelir yapısını vergilerle desteklemek yerine borçlanmaya bağlı bir maliye politikasının benimsenmesi hem kamu borç stokunu hem de bütçe açıklarını artmıştır (Eğilmez, 2018).

1990 yılından itibaren yapısal uyum politikalarında yeni bir adım daha atılarak IMF'nin de önerileri doğrultusunda dış finansal serbestlik kararı alınmıştır. Bu kararlar bir yandan uluslararası sermaye hareketleri serbestleşmiş, diğer yandan da yurtiçindeki birey ve kurumların kendi aralarında döviz cinsinden ekonomik işlemler yapılabilmesine imkân sunulmuştur (Kepenek ve Yentürk, 2007; Bulutoğlu, 2008). Döviz kurları, dış ticaret rejimi ve dünya ekonomisinin istikrarlı bir seyir izlediği bu yıllarda, Türkiye'de yaklaşık %5-6 oranındaki bir büyüme, makul cari açıklarla sürdürülebilmiştir. Buna karşın "sıcak" öğeler taşıyan sermaye katlanmasıyla dış borçlar hızla yükselmiştir. Bu durum Türkiye'nin gelişmekte olan ülkeler arasında dış borç açısından en üst sıralarda yer almasıyla sonuçlanmıştır. Dış borçlanmanın yanı sıra yüksek faizli iç borçlanmanın neticesinde faiz ödemelerinin ek borçlanmayla karşılanması yani mevcut borçların yeni borçlarla ödenmesi, literatürde "ponzi finansmanı" olarak ifade edilen borç tuzağının daha da artmasına neden olmuştur. Bu yüzden bir yerden sonra maliye politikasının asıl hedefi "iç borçların döndürülmesi" şeklini almıştır (Boratav, 2006).

Kamu harcamalarının önemli ölçüde arttığı ve yüksek enflasyonun vergileri olumsuz etkilediği 1990'lı yıllarda Cumhuriyet tarihinin en büyük cari açığı ve kamu açığı ile karşı karşıya kalınmıştır. Kamu açıklarını azaltmak amacıyla ağırlıklı olarak iç kaynaklardan olmak üzere borçlanmaya gidilmiştir. Sürdürülebilir olmayan bu durumu düzeltmek için çeşitli önlemler alınmıştır. Bu önlemlerden biri, 5 Nisan 1994 tarihinde açıklanan "Ekonomik Önlemler Uygulama Planı" olarak adlandırılan 5 Nisan Kararlarıdır. 5 Nisan Kararları belirlenen hedeflere ulaşmak için vergisel önlemler ile cari ve yatırım harcamalarında kısıtlamalar gibi tedbirler içermiştir (Giray, 2006). Özellikle 1999 sonrasında IMF programlarıyla da uyumlu şekilde "faiz dışı bütçe fazlası" verilmesi hedeflenmiş, bu hedeflere ulaşmak için ise kamu harcamalarının sınırlanması öngörülmüştür (Boratav, 2006).

Türkiye'de artan vergi yükünün adaletsiz şekilde sabit gelir grupları üzerinde yoğunlaşmasının yanında vergi ve benzeri gelirlerin fiyat artışlarına ayak uyduramaması, bütçe açıklarının yıllar içerisinde büyüme eğilimi izlemesine yol açmış ve bu durum vergi sisteminde de yeni düzenlemeler yapılmasını mecburi kılmıştır (Parasız, 2003). 24 Ocak Kararları esasen 1980'li yılların başında karşılaşılan mali sorunları çözmek amacıyla alınmasına karşın, bu kararların uygulanmasını sağlayacak vergi kanunları yürürlüğe konulamamıştır. Vergi kanunlarının yürürlüğe konulması 12 Eylül 1980'den sonra kurulan Milli Güvenlik Konseyi'nin 24 Ocak Kararlarını benimsemesiyle gerçekleşebilmiştir (Giray, 2006). Bu dönemde gerçekleştirilen vergisel düzenlemelerin temel özellikleri ise; (i) Vergi sisteminin sadeleştirilmesi ve vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması, (ii) Serbest meslek sahipleri ve kendi işinde çalışanların gelirlerinin etkin vergilendirilmesi, (iii) Tarım kesiminden elde edilen kazançların etkin ve sistematik olarak vergilendirilmesi, (iv) Düz oranlı vergilerde ayarlamalar yapılması, (v) Vergi kaçırma caydırıcılığın sağlanması adına cezalarının ağırlaştırılması, (vi) Vergi denetim ve kontrol mekanizmalarının yeniden düzenlenmesi, (vii) Gelir vergisinde genel ve özel indirimlerle vergi matrahının daraltılması, (viii) Gelir vergisi dilimlerinin günün koşullarına uygun biçimde yeniden güncellenerek sabit gelir grupların üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi, (ix) Üretimden alınan vergilerin gözden geçirilerek bu vergilerin ekonomide oluşturduğu yükün hafifletilmesi ve vergileme kaynaklı ekonomik zararların minimuma indirilmesi ve (x) Uygulamaya konulacak olan KDV için uygun bir ortam hazırlanması şeklinde sıralanabilir (Parasız, 2003).

Türkiye'de 1980 sonrası dönemde vergi politikalarının şekillenmesinde kalkınma planlarının da etkili olduğu söylenebilir. 1985-1989 yıllarını kapsayana alan Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planında kamu gelirlerine esneklik kazandırılması, vergilerin kurumsallaşmayı, tasarrufu ve yatırımları teşvik etmede kullanılması, vergi idaresinin yeniden düzenlenmesi, otomasyon hizmetlerinin çoğaltılarak hizmet sunumun daha etkili hale getirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bunun yanı sıra vergi sisteminin sadeleştirilerek daha anlaşılır ve adil olması, anlaşmazlıkların en az düzeye indirilmesi ve vergi kayıplarının azaltılmasına ilişkin önlemlerin alınması gerektiği vurgulanmıştır. Ödeme gücüne sahip bireylerin ve sektörlerin vergi adaleti ilkeleri doğrultusunda vergilendirilmesi gerektiğini ifade eden bu planda katma değer sistemine ve vergi tekniğinin el verdiği oranda ölçü esası yerine değer esasına geçileceği ifade edilmiştir. 1990'lı yılların başında uygulamaya giren Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı

(1990-1994)'nda kamu borçlarının aşamalı olarak azaltılması için kamu gelirleri artırılırken kamu harcamalarının kontrol altında tutulması gerektiği ifade edilmiştir. Planda vergilerin kaynak yaratma fonksiyonlarının göz ardı edilmemesinin önemi üzerinde durulmuştur. Ayrıca ademi tahsis ilkesine olabildiğince bağlı kalınması, vergi idaresinin vergileri hızlı ve sağlıklı tahsil etmesi için kendi içinde bütünlüğe sahip bir yapıya kavuşturulması, bu amaçla vergi idaresinin merkez ve taşrada yeniden düzenlenmesi, otomasyonun yaygınlaştırılıp vatandaşa daha hızlı ve nitelikli hizmet sunabilmesi yönelik çalışmaların sürdürülmesi gerektiği vurgulanmıştır. Vergi idaresinde nitelikli personelin istihdam edilmesine yönelik önlemlerin alınması, vergi istihbarat arşivinin etkinliği artırılması, vergi denetimi için bilgi akışının hızlandırılması, vergi uyum çalışmalarının ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına devam edilmesi, yeni vergiler konulması ya da mevcut vergilerde oranların artırılması yerine vergi tabanının genişletilmesi, vergi kayıp ve kaçığının azaltılması plan dönemi için öngörülen vergi politikalarından bazılarıdır. 1996-2000 yıllarını kapsayan Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda maliye politikasının etkinliğini artırmak amacıyla, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi yani âdemi tahsis ilkesine mümkün olduğunca uyulması gerektiği önerilmektedir. Yedinci kalkınma planında dönem süresince uygulanması öngörülen vergi politikaları ile vergi yükü dağılımındaki dengesizliğin giderilerek, vergi yükünü artıran bir yaklaşımın benimseneceği, kayıt dışı sektörün de vergi sisteminin içine dâhil edileceği esas alınmıştır. Ayrıca vergi idaresinin daha etkin olacağı ve destekleyeceği bir vergi politikasının izleneceğini ifaden planda yerel yönetimlerin öz gelirlerini artırmaya ilişkin düzenlemelerin gerçekleşeceği de açıklanmıştır.

Kamu maliyesi açısından 1980'li yılların en belirgin özelliği vergi sisteminde yapılan değişikliklerdir (Boratav, 2006). Öncelikle 1981 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklikler yapılarak, dönemin koşullarına uyumlu hale getirilmesi amacıyla muafiyet ve istisnalar gözden geçirilmiştir (Giray, 2006). Dönem dâhilinde gerçekleştiren en önemli düzenlemelerden biri ise Gelir Vergisi tarifesindeki değişikliğe ilişkindir. Bu değişiklikle ilk vergi dilimi 2.500 TL'den 1.000.000 TL'ye çıkarılmış ve bu dilim için uygulanacak vergi oranı %40 gibi yüksek bir seviyede tutulmuştur. Her ne kadar bu düzenlemenin ücretliler açısından daha adil olduğu ileri sürülebilse de beklenenin aksine düşük gelirli mükelleflerin ödedikleri vergilerin, toplam gelirlerine oranı ve dolayısıyla vergi yükleri artmıştır. Ayrıca Gelir Vergisi'nde artan oranlı tarife uymayan bir yapı ortaya çıkmış, bir anlamda Gelir Vergisi'ndeki artan oranlılık düz oranlı bir yapıya dönüşmüştür (Saraçoğlu, 2023). 1984 yılına gelindiğinde ise en az geçim indirimi ile Gelir Vergisi'nin önemli bir denetleme aracı olan servet beyannamesi kaldırılmış, daha öncesinde üniter ve artan oranlı olan Gelir Vergisi bu dönemde parçalı, regresif ve adaletsiz bir yapıya evrilerken farklı bir çehreye bürünmüştür (Giray, 2006; Boratav, 2006).

1980'li yıllarda yapılan bir diğer önemli yasal düzenleme ise KDV'nin yürürlüğe girmesidir. Aslında KDV, yalnızca bu dönemin değil, belki de cumhuriyet tarihi boyunca Türk vergi sisteminde çıkartılan en önemli yasalardan biri olarak kabul edilebilir (Kirmanoğlu, 1994). 1950'lerde Gelir ve Kurumlar Vergisi alanında gerçekleştirilen köklü değişikliklere paralel olarak bu verginin yürürlüğe konulması, harcamalardan alınan vergilerin düzenlenmesi adına bir tür reform olarak nitelendirilmektedir. Vergi kaçakçılığını en az düzeye indirmek, vergilemede adaleti sağlamak, vergi sisteminde otokontrolü gerçekleştirerek dolaysız vergileri tamamlamak gibi mali gerekçelere dayandırılan KDV'yle, yürürlükte olan muamele vergilerinin ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesi, ihracatın teşvik edilmesi ve geliştirilmesi, Avrupa Topluluğu ülkelerinin vergi sistemlerine uyum sağlanması amaçlanmıştır (Giray, 2006; Adalıoğlu, 2021; Saraçoğlu, 2023). Özellikle düşük gelirli mükelleflerin vergi yükünü artıran bir tür dolaylı bir vergi olan KDV, ihracattan kaynaklanan KDV'nin iadesi uygulamasının başlamasıyla bir kesim sanayici tarafından suistimal edilebilecek bir fırsat olarak görülmüştür (Adalıoğlu, 2021). KDV'nin kabulüyle Türk vergi sistemi gelir vergisinin yanında bordro kesintisiyle katılan ücretlilerin ve tüketicilerin katkılarına dayanan bir yapıya bürünmüştür. Bu yaklaşım vergi gelirlerinin milli hasıla içindeki payını azaltmış, sermaye sınıflarına ilişkin vergi indirimleriyle ilerleyen yıllarda mali krizin oluşumuna katkı sunulmuştur (Boratav, 2006). 1982 yılında Bina İnşaat Vergisi 1983'te de Emlak Alım Vergisi kaldırılıp harç kapsamına alınmış ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi kaldırılmıştır. Bu dönemde önemli bir gelişme olarak Emlak Vergisi'nin tarh ve tahsili ise merkezi yönetimden alınarak belediyelere bırakılmıştır (Giray, 2006).

1989 sonrasında vergi sisteminde kalıcı bir iyileştirme gerçekleşmemiş ancak kamu finansmanındaki sorunlar vergi yükünün artırılmasına yönelik baskı oluşturmuştur. Bunun neticesinde bu dönemde vergi yükü, KDV gibi dolaylı vergilerin orantısız şekilde yükseltilmesiyle artırılmaya çalışılmıştır. Bunun kolay olduğu kadar adaletsiz bir yöntem olduğunu belirtmek gerekir. Diğer yandan dolaysız vergilerde ise Gelir Vergisi'nin yaklaşık %90'ı kaynaktan kesinti- stopaj usulüyle ücretlilerden sağlanmış, sermaye sınıflarının ödediği toplam vergi oranı ise yaklaşık %15 civarında kalmıştır. Vergi sisteminde eşitsizlikleri artıran eğilimlere karşı istisna oluşturan üç uygulama bulunmaktadır. Bu uygulamalardan biri 1994 yılında servet niteliğinde olan Net Aktif Vergisi, diğeri Gelir Vergisi'ne ek olarak konulan Ekonomik Denge Vergisi'dir. Son uygulama ise 2000 yılında borç senetlerine bir seferlik ve çok hafif bir faiz vergisinin getirilmesidir (Boratav, 2006). Özetle 1980'li yılların ikinci yarısından itibaren Türk vergi sisteminde önemli bir yapısal değişim yaşanmış, sistem daha çok dolaylı vergilere dayalı bir karakter kazanmıştır. Bu gelişimin temel unsurlarından biri, KDV'nin yürürlüğe konulması, diğeri ise fon uygulamalarının yoğun bir şekilde hayata geçirilmesidir (Susam ve Oktayer, 2007).

1981-2000 döneminde toplamda on kez vergi affına başvurulmuştur. Bunlardan ilki 1981 yılında 2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanunla yürürlüğe girerken, sonuncusu ise 4369 sayılı Kanunla yapılmıştır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013).

2001 sonrası dönem

Müdahaleli piyasa ekonomisi dönemi olarak nitelendirilen bu dönemin henüz başında Türkiye, tarihinin en büyük ekonomik krizlerinden biriyle karşı karşıya gelmiş, buna rağmen krizden hızlı bir biçimde çıkmayı başarmıştır. Krizden çıkmak amacıyla 2001 ve 2002 yıllarında uygulanan istikrar programlarına IMF ciddi finansman desteği sağlamıştır. 2002 yılında yapılan genel seçimlerin sonrasında göreve gelen yeni hükümet daha öncesinde başlayıp devam eden IMF politikasını benimseyerek uygulamaya başlamıştır. Sıkı maliye ve para politikası, düşük bütçe açığı ve enflasyonla mücadele ve dalgalı kur rejimine geçiş bu politikaların asli unsurlarını oluşturmuştur. Türkiye'de 1980'li yıllara kadar kamu kesiminin ön planda olduğu ekonomi politikaları uygulanırken, 1980'lerde kamunun yanı sıra özel kesiminde yer aldığı ve bütçe açıklarına dayalı bir kamu maliyesi izlenerek büyüme sağlanmaya çalışılmıştır. 2000'li yıllar ise bütçe açıklarının azaldığı, bunun yerine dış ticaret açığının ve cari açığın arttığı bir dönem olmuştur. Ekonomik büyümede ağırlık özel kesime, finansmanı da ağırlıklı olarak bütçeden ödemeler dengesine kaymıştır (Eğilmez, 2018).

Türkiye'de 2001 sonrası dönemde vergi politikalarının gelişimini yakından takip edebilmek için bu dönemde yürürlüğe giren kalkınma planlarını incelemek gerekir. Bu çerçevede ilk olarak 2001-2005 yıllarını kapsamına alan Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'na bakıldığında, bu dönemin, toplumun yaşam kalitesinin artırıldığı, istikrarlı büyüme sürecine girildiği, AB'ye üyelik sürecindeki temel dönüşümlerin gerçekleştirildiği ve Türkiye'nin hem bulunduğu coğrafyada hem de tüm dünyada daha güçlü, etkili ve saygın bir yer edindiği dönem olacağı belirtilmiştir. Planın temel makroekonomik hedefleri arasında enflasyonu düşürmek, sürdürülebilir bir büyüme ortamı oluşturmak, ekonominin rekabet ve uyum gücünü artırmak yer almaktadır. Bu hedeflere ulaşabilmek için maliye politikasının, kamu açıklarını kalıcı bir şekilde azaltacak ve kamu borç stokunu sürdürülebilir bir yapıda gelişmesini sağlayacak şekilde yürütüleceği ifade edilmektedir. Plan doğrultusunda vergi sisteminin basit ve anlaşılır hale getirileceği, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılacağı, verginin tabana yayılmasının sağlanacağı belirtilmiştir. Ayrıca muafiyet, istisna ve vergi indrimi gibi vergi harcamalarının ekonomik ve sosyal politikalar dikkate alınarak gözden geçirileceği, vergi harcamaları nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kamu gelirlerinin bütçe kanununda ayrıntılı olarak raporlanacağı vurgulanmıştır. Bununla birlikte vergi affı uygulamalarına ihtiyaç duyulmayan bir ortam oluşturacak ve mükelleflerin af beklentisini ortadan kaldıracak yasal düzenlemelerin yapılması öngörülmüştür. Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)'nda ise vergi politikalarının temel amacı, "mükellef haklarına saygılı, vergi kayıp ve kaçagını azaltan, mali güç ilkesine uygun şekilde vergi yükünün adil ve dengeli dağıtımını gözetken, kamu giderlerini karşılarken iktisadi etkinliği bozmayan bir vergi sistemine ulaşmak" olarak belirlenmiştir. Bu amaç doğrultusunda vergi mevzuatının sadeleştirileceği, muafiyet ve istisnaların ekonomik ve sosyal politikalar ile kamu finansmanı olanakları çerçevesinde yeniden değerlendirileceği, vergiye gönüllü uyumu arttırmaya yönelik olarak mükellef haklarının düzenleneceği ve vergi tabanının

genişletileceği ifade edilmiştir. 2014-2018 dönemini kapsayan Onuncu Kalkınma Planı'nda vergilemenin daha adil olmasını ve mali fonksiyonu yerine getirmesini sağlayacak biçimde vergi tabanının genişletilmesi ve vergi mevzuatının daha basit ve uyum sağlanabilir hale getirilmesi öngörülmüştür. Aynı zamanda elektronik ticarete vergi kaybının önlenmesine yönelik hukuki ve idari düzenlemelerin yapılacağı belirtilmiştir. Son olarak On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)'nda ise vergi adaletinin güçlendirilmesi, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi hasılasının artırılmasını sağlayacak düzenlemeler yapılacağı, ödeme gücüne göre artan oranda vergilendirmeye yönelik mekanizmaların artırılacağı, dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payında artış sağlanacağı, maktu vergilerin fiyatlar genel düzeyindeki değişime göre yükseltileceği, lüks ve ithal yoğunluğu yüksek ürünlerden ÖTV'ye tabi olmayanların gözden geçirileceği belirtilmiştir.

Daha önce belirtildiği üzere 1985 yılında KDV'nin uygulamaya girmesiyle sekiz adet dolaylı verginin yürürlükten kaldırılmış olması, genel tüketim vergilerine ilişkin önemli reformlardan biri olarak kabul edilmektedir Vergileme alanında reform olarak nitelendirilebilecek düzenlemelerden bir diğeri de 16 adet vergi, harç, fon ve payın yürürlükten kaldırılmasını sağlayan ve dolaylı vergiler alanında büyük bir basitleştirme sağlayan ÖTV'nin kabul edilmesi olmuştur. Bu dönemde Şans Oyunları Vergisi (2003), Kurumlar Vergisi (2006), Dijital Hizmet Vergisi (2020), Değerli Konut Vergisi (2021) ve Konaklama Vergisi (2023) yürürlüğe girmiştir. Ayrıca 2023 yılında yapılan düzenleme ile bir defaya mahsus olmak üzere 2023 için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi (MTV) kadar ek MTV getirilmiştir. Benzer bir durum 2003 yılında da meydana gelmiş olup 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun ile ek MTV ve ek emlak vergisi getirilmiştir. Ek emlak vergisi bir defaya mahsus alınırken, ek MTV Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir (Saraçoğlu, 2023).

2001 yılında %16,5 olarak hesaplanan vergi yükünün 2010 yılında %18'e yükselmiş ve daha sonraki yıllarda azalış eğilimi göstererek 2022 yılında %15,7'ye düşmüştür. Türkiye ile benzer gelişmişlik düzeyine sahip ülkeler vergi yükü açısından kıyaslandığında Türkiye'de vergi yükünün arttırılabileceği görüşü ağırlık kazanmaktadır. Bu çerçevede en önemli sorunlardan biri de yasal ve kurumsal düzenlemelerin yetersizliğine bağlı olarak kayıt dışı ekonominin önlenmesine ilişkin süreçlerin daha iyi bir şekilde işletilememesidir (Kepenek ve Yentürk, 2007).

Türkiye'de 2001 sonrasında vergicilik alanında asli sorunlardan biri de vergi afları olmuştur. Zira vergi afları gelişmiş ülkelerde çok sık karşılaşılan bir uygulama olmamasına rağmen Türkiye'de ise durum çok farklı boyuttadır. Cumhuriyet döneminde vergi affına yönelik 40'a yakın düzenleme bulunmaktadır. 2000'li yıllarda 5 kez, 2010'lu yıllarda 6 kez vergi affına yönelik düzenleme yapılmıştır. Son olarak 2020 ve 2021 yıllarında da birer defa af kanunu yürürlüğe girmiştir. Sık sık başvuru alan vergi affı uygulamaları, mükelleflerde beklenti oluşmasına, ödeme yapmaktan kaçınmalarına ve vergi suçlarının tekrarlanmasına neden olmuştur. Özetle vergi afları, işlenen suçun cezasız kalmayacağına ilişkin toplumsal inancı zedeleyerek kaçakçılığın meşrulaşmasına ve bağışıklığa neden olmaktadır (Saraçoğlu, 2023).

Yöntem

Bu çalışmanın amacı Türkiye'de 1923- 2022 yılları arasında vergi politikalarındaki değişikliklerinin vergi yükü üzerindeki etkisini, sayısal veriler ışığında teorik düzeyde analiz ederek değerlendirmektir. Bu amaç doğrultusunda, Cumhuriyetin ilanından günümüze kadarki süreç altı alt döneme ayrılarak kronolojik bir yöntem benimsenmiştir. Böylece her dönemdeki vergi politikası değişikliklerinin ve vergi yükündeki eğilimlerinin daha net anlaşılması, dönemler arası karşılaştırmalar yapılarak genel bir değerlendirmenin sunulması hedeflenmiştir. Alt dönemler literatürdeki sınıflandırmalar ve ekonomi politikalarındaki dönüm noktaları dikkate alınarak; (1923-1929), (1930-1939), (1940-1960), (1961-1980), (1980-2000) ve (2001 sonrası) şeklinde belirlenmiştir. Çalışma kapsamında kullanılan veriler "vergi gelirlerinin kaynaklarına göre dağılımı, vergi sistemi içerisinde dolaylı-dolaysız vergilerin ağırlığı ve vergi yükünden" oluşmaktadır. Bütçe Gelirleri Yıllığı, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın yayımladığı istatistiklerden derlenen veriler alt dönemlere özgü tablolar şeklinde düzenlenmiştir. Değerlendirmeler de bu tablolara dayalı olarak gerçekleştirilmiştir.

Bulgular ve tartışma

Çalışmanın bu bölümünde yukarıda bahsedilen iktisat ve vergi politikaları temelinde Türkiye’de vergi gelirlerinin dağılımı ve vergi yükünün seyri dönemsel olarak ortaya konmaktadır. Bu bağlamda Cumhuriyetin kuruluşundan günümüze (1923-2022 yılları) kadar geçen zaman dilimi ilgili dönemin özellikleri de dikkate alınarak altı başlık altında toplanmıştır. İlk olarak Cumhuriyetin kuruluşu ile başlayan ve Ekonomik Buhranı’nın başlangıcıyla sona eren 1923-1929 yılları ele alınmıştır. Bu dönemde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisinde payı, vergi gelirlerinin kaynaklarına göre dağılımı, vergi sistemi içerisinde dolaylı-dolaysız vergilerin ağırlığı ve vergi yükü Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1: 1923-1929 döneminde vergi gelirlerinin dağılımı ve vergi yükü

Yıllar	Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Vergi Gelirlerinin Nispi Dağılımı (%)			Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı (%)		Vergi Yükü
		Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	
1923	86	36,8	51,5	11,7	52	48	10,0
1924	83	38,2	52,8	9,0	53	47	9,5
1925	81	14,9	68,0	17,1	68	32	9,0
1926	83	9,3	72,0	18,7	72	28	9,2
1927	81	9,9	74,4	15,7	74	26	11,0
1928	82	8,8	76,8	14,4	77	23	11,0
1929	81	8,1	75,2	16,7	75	25	8,8

Kaynak: Bütçe Yıllığı (1983); (gib.gov.tr, 25.08.2023)

Tabloda görüldüğü üzere vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisinde payı dönem boyunca %80’in üzerinde seyretmiş olup dönem ortalaması %82,4’tür. Bir diğer ifadeyle vergiler, devletin temel finansman kaynağını oluşturmaktadır. Vergilerin kaynağına göre dağılımına bakıldığında ise yıllar itibarıyla gelir üzerinden alınan vergilerin (dolaysız) payının azaldığı, harcamalar üzerinden alınan vergilerin (dolaylı) payının ise arttığı görülmektedir. Aşarın kaldırılmasından bir yıl önce 1924 yılında Ağnam Vergisi’nde yapılan düzenleme ile dolaysız ve dolaylı vergiler arasındaki fark kapatılmıştır. Ancak Aşarın yol açtığı gelir açığının kapatılması amacıyla yeni dolaylı vergilerin getirilmesiyle vergi sistemi içinde dolaylı vergilerin oranı gittikçe artmıştır. Vergi sistemi içerisinde elde edilen gelire bakılmaksızın tüketim yapan herkesi vergiye tabi tutan dolaylı vergilerin ağırlıklı olması vergi adaletinin bozulmasına neden olmuştur (Vural, 2008).

Vergi yükünün gelişimine bakıldığında 1923-1929 yılları arasında vergi yükü %8 ile %11 arasında değişmekte olup dönem ortalaması ise %9,8’dir. Vergi yükünün en düşük olduğu yıl 1929 (%8,8), en yüksek olduğu yıl 1927 (%11,1)’dir.

İkinci dönem Ekonomik Buhranın etkilerinin görüldüğü 1930 ile İkinci Dünya Savaşı’nın başlangıcı olarak kabul edilen 1939 yılları arasını kapsamaktadır. Bu dönemde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisinde payı, vergi gelirlerinin kaynaklarına göre dağılımı, vergi sistemi içerisinde dolaylı-dolaysız vergilerin ağırlığı ve vergi yükü Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2: 1930-1939 döneminde vergi gelirlerinin dağılımı ve vergi yükü

Yıllar	Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Vergi Gelirlerinin Nispi Dağılımı (%)			Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı (%)		Vergi Yükü
		Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	
1930	76	8,6	73,9	17,5	74	26	10,3
1931	76	13,0	70,0	17,0	70	30	10,1
1932	76	22,3	63,5	14,2	64	36	13,8
1933	78	22,2	63,6	14,2	63	37	13,7
1934	60	27,4	56,5	16,1	56	44	11,8
1935	58	28,5	55,9	15,6	56	44	11,8

1936	60	41,8	46,6	11,6	47	53	8,0
1937	62	17,1	72,1	10,8	72	28	9,0
1938	63	31,5	60,4	8,1	60	40	10,7
1939	50	35,7	55,7	8,6	56	44	9,5

Kaynak: Bütçe Yıllığı (1983); (gib.gov.tr, 25.08.2023)

Tabloya bakıldığında vergi gelirlerinin toplam bütçe gelirleri içerisindeki payının 1930 yılında %76 iken, 1939 yılında %50 olarak gerçekleştiği 1938 yılı hariç tutulduğunda ise dönem boyunca azalış eğiliminde olduğu görülmektedir. Dolayısıyla vergi gelirlerindeki azalışa paralel olarak özel gelir ve fonların nispi payında artış yaşanmıştır denilebilir. Vergilerin kaynaklarına göre dağılımı ele alındığında harcama ve servet üzerinden alınan vergilerin nispi payı azalırken, gelir üzerinden alınan vergilerin payında artış yaşandığı görülmektedir. Bununla birlikte dönem başında vergi sistemi içerisinde dolaylı vergiler ağırlıktadır. Ancak sonraki yıllarda dolaylı vergilerin payı azalarak %74'ten %56'ya kadar gerilerken, dolaysız vergilerin payında önemli artış meydana gelmiştir. Vergi sistemi içerisinde dolaysız vergilerin payının artması, vergilemede adaletin sağlanması açısından önemli bir gelişme olarak yorumlanabilir.

Vergi yükü açısından ele alındığında vergi yükü bu dönemde %8 ile %14 arasında değişmektedir. Vergi yükünün en düşük olduğu yıl 1936 (%8,0), en yüksek olduğu yıl 1932 (%13,8)'dir. Vergi yükünün dönem ortalaması %10,9 olarak hesaplanmıştır. Vergi yükü 1931 yılında yaklaşık %10,1 iken, 1932 yılında önemli ölçüde artarak %13,8'e ulaşmıştır. Ekonomik Buhranın etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla getirilen İktisadi Buhran Vergisi ile Bina ve Arazi Vergilerinin yürürlüğe girmesi neticesinde vergi yükünün bir yıl içerisinde hızlı bir şekilde arttığı görülmektedir.

Çalışmada ele alınan üçüncü dönem 1940-1960 arasındaki yılları kapsamaktadır. Bu dönemde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı, vergi gelirlerinin kaynaklarına göre dağılımı, vergi sistemi içerisinde dolaylı-dolaysız vergilerin ağırlığı ve vergi yükü Tablo 3'te gösterilmektedir.

Tablo 3: 1940-1960 döneminde vergi gelirlerinin dağılımı ve vergi yükü

Yıllar	Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Vergi Gelirlerinin Nispi Dağılımı (%)			Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı (%)		Vergi Yükü
		Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	
1940	43	39,5	53,1	7,4	53	47	9,6
1941	49	35,9	55,9	8,2	56	44	10,4
1942	75	20,0	38,4	41,6	38	62	11,8
1943	74	36,4	53,1	10,5	53	47	8,2
1944	82	36,1	50,9	13,0	51	49	12,5
1945	79	42,6	51,2	6,2	51	49	9,5
1946	71	37,3	57,9	4,8	58	42	10,7
1947	68	34,5	59,3	6,2	59	41	14,6
1948	74	37,1	59,0	3,9	59	41	11,4
1949	86	33,4	63,8	2,8	64	36	15,4
1950	88	33,0	64,0	3,0	64	36	12,8
1951	75	23,9	73,3	2,8	73	27	10,6
1952	71	24,4	72,7	2,9	73	27	11,8
1953	75	27,9	68,1	4,0	68	32	10,9
1954	81	33,3	64,5	2,2	65	35	12,2
1955	72	34,3	63,7	2,0	64	36	11,7
1956	78	38,5	59,5	2,0	60	40	11,7
1957	76	36,9	61,0	2,1	60	40	10,3
1958	74	36,3	61,7	2,0	62	38	10,1
1959	79	35,2	63,4	1,4	64	36	11,5
1960	75	40,4	58,0	1,6	58	42	11,0

Kaynak: Bütçe Yıllığı (1983); (gib.gov.tr, 25.08.2023)

Tablo 3'te görüldüğü gibi vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı 1940 yılında %40 iken, 1950 yılında %88'e ulaşmış ve son olarak 1960 yılında ise %75 olarak gerçekleşmiştir. Dönemin

genel ortalaması %73,6 olarak hesaplamıştır. Özellikle 1942 yılındaki verilere odaklanıldığında vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payının bir önceki yıla göre %26'lık bir artışla %49'dan %75'e yükseldiği, dolayısıyla vergi gelirlerinin payında belirgin bir artış olduğu göze çarpmaktadır. Varcan (1987)'in da belirttiği gibi bu artış büyük ölçüde Varlık Vergisinden kaynaklanmaktadır. Varlık Vergisi'nin toplam bütçe gelirleri içerisindeki payı yaklaşık %35'tir. Ancak Varlık Vergisi'nden sağlanan bu önemli gelire rağmen, söz konusu verginin beraberinde getirdiği olumsuzluklar nedeniyle kaldırıldığı görülmektedir.

İlgili dönemde dolaylı-dolaysız vergi dağılımının gelişimine bakıldığında dikkate değer bazı eğilimler olduğu görülmektedir. Bu dönemin ortalamaları hesaplandığında vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin %59,7'lik, dolaysız vergilerin ise %40,3'lük bir paya sahip olduğu belirlenmiştir. Bu istatistikler, genel olarak 1940-1960 dönemi boyunca dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisinde daha baskın olduğunu göstermektedir. Ancak bu durumun istisnası olarak 1942 yılına bakıldığında dolaysız vergilerin daha ağırlıklı olduğu görülmektedir. Bu durumun temel sebebi de Varlık Vergisi'ne bağlanabilir. Yine aşarın kaldırılması sonrasında getirilen yeni vergilerden biri Toprak Mahsulleri Vergisi (dolaysız vergi)'nin köylülerin geçimlerini sağlayacak kadar tükettikleri ürünleri vergiden muaf kılarak, özellikle kendi tüketimini karşılayacak kadar üretim yapan köylüler üzerindeki vergi yükünü azalttığı düşünülmektedir. Ayrıca 1950 yılına kadar gelir vergilerinden doğan yükün büyük bir bölümü devlette çalışan ve stopaj yöntemiyle vergilendirilen maaşlı ve ücretli kesimin üzerinde kalmaktadır (Tezel, 1994). Vergi yükü açısından değerlendirildiğinde ilgili dönemde vergi yükü %8 ile %16 arasında değişmiş, vergi yükünün en düşük olduğu yıl 1943 (%8,2), en yüksek olduğu yıl ise 1949 (%15,4) olarak gerçekleşmiştir. Dönem ortalaması ise %11,3 olarak hesaplanmıştır.

Dördüncü dönem 1961-1980 yılları arasını kapsamaktadır. Bu dönemde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisinde payı, vergi gelirlerinin kaynaklarına göre dağılımı, vergi sistemi içerisinde dolaylı-dolaysız vergilerin ağırlığı ve vergi yükü Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4: 1961-1980 döneminde vergi gelirlerinin dağılımı ve vergi yükü

Yıllar	Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Vergi Gelirlerinin Nispi Dağılımı (%)			Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı (%)		Vergi Yükü
		Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	
1961	56	41,0	56,8	2,2	57	43	12,2
1962	71	35,5	63,5	1,0	64	36	11,0
1963	72	31,5	67,5	1,0	67	33	12,6
1964	73	31,0	67,3	1,7	67	33	13,0
1965	78	31,2	66,9	1,9	67	33	13,4
1966	79	31,8	66,4	1,8	66	34	13,7
1967	75	32,3	66,0	1,7	66	34	14,7
1968	81	33,2	64,9	1,9	65	35	14,5
1969	83	33,6	64,5	1,9	65	35	15,3
1970	71	35,5	62,5	2,0	62	38	15,8
1971	79	35,9	62,5	1,6	62	38	16,8
1972	83	37,3	61,4	1,3	61	39	16,8
1973	89	41,3	57,6	1,1	58	42	17,6
1974	93	45,1	53,8	1,1	54	46	15,9
1975	90	45,8	53,3	0,9	53	47	18,3
1976	90	46,1	52,5	0,8	53	47	19,2
1977	92	51,9	47,0	1,1	47	53	19,5
1978	81	56,4	42,7	0,9	43	57	19,3
1979	79	57,5	41,8	0,7	42	58	18,6
1980	81	61,9	37,2	0,9	37	63	17,3

Kaynak: Bütçe Yıllığı (1983); (gib.gov.tr, 25.08.2023)

Tabloya göre vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı 1961'de %56 iken, dönem içerisinde %90'ların üzerine çıkmış ve 1980'de %81 olarak gerçekleşmiştir. Dönem ortalaması %79,8 olarak hesaplanmış olup dönem boyunca vergi gelirlerinin payında genel itibarıyla artış görülmüştür.

Gelir üzerinden alınan vergilerin nispi ağırlığı dönem boyunca artarken, buna paralel olarak harcamalar üzerinden alınan vergilerin payı azalmıştır. Servet üzerinden alınan vergilerin payında ise önemli bir değişim olmamakla birlikte bazı yıllarda %1'in altına gerilemiştir.

1961-1980 döneminde dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi sistemi içerisindeki nispi ağırlığında önemli değişimler meydana gelmiştir. 1961 yılında dolaylı vergiler toplam vergi gelirlerinin %57'sini oluştururken, 1963 yılında %67'ye yükselmiş ve sonraki yıllarda azalmaya başlamıştır. 1977 yılına gelindiğinde dolaylı vergilerin payı ilk kez %50'nin altına düşmüş ve 1980 yılında %37'ye kadar gerilemiştir. Dolayısıyla 1977-1980 yılları arasında dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu ve bu durumun da vergilemede adaletin sağlanması açısından önemli bir gelişme olduğu ifade edilebilir. Bu dönemde vergi yükü %11 ile %20 arasında değişim göstermektedir. Vergi yükünün en düşük olduğu yıl 1962 (%11,0), en yüksek olduğu yıl 1977 (%19,5)'dir. Dönem ortalaması ise %15,8 olarak hesaplanmıştır.

Beşinci dönem 1981-2000 yılları arasında kapsamaktadır. Bu dönemde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisinde payı, vergi gelirlerinin kaynaklarına göre dağılımı, vergi sistemi içerisinde dolaylı-dolaysız vergilerin ağırlığı ve vergi yükü Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5: 1981-2000 döneminde vergi gelirlerinin dağılımı ve vergi yükü

Yıllar	Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Vergi Gelirlerinin Nispi Dağılımı (%)			Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı (%)		Vergi Yükü
		Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	
1981	84	58,7	40,5	0,8	35	65	15,1
1982	89	58,8	40,4	0,8	37	63	14,5
1983	84	56,6	42,7	0,7	41	59	13,9
1984	72	56,5	42,9	0,6	42	58	10,8
1985	84	46,3	53,1	0,6	52	48	13,8
1986	90	51,1	48,0	0,9	48	52	15,2
1987	91	48,9	50,3	0,8	50	50	15,4
1988	85	48,6	50,4	1,0	50	50	14,1
1989	85	52,7	46,6	0,7	47	53	11,1
1990	82	51,2	47,9	0,9	48	52	11,4
1991	82	51,4	47,7	0,9	48	52	12,4
1992	81	49,5	49,6	0,9	50	50	12,8
1993	75	47,6	51,4	1,0	51	49	13,2
1994	79	42,2	57,2	0,6	52	48	15,1
1995	78	39,9	59,3	0,8	58	42	13,8
1996	84	38,6	60,6	0,8	61	39	15,0
1997	83	40,0	59,3	0,7	59	41	16,1
1998	79	45,8	53,4	0,8	53	47	17,2
1999	79	43,8	55,0	1,2	55	45	18,9
2000	80	32,3	66,4	1,3	59	41	16,1

Kaynak: (gib.gov.tr, 25.08.2023); (sbb.gov.tr, 25.08.2023); Saraçoğlu (2023)

Tablo 5'e göre vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı 1981 yılında %84 iken, 1986-87 yıllarında %90'lara ulaşmış ve son olarak 2000 yılında %80 olarak gerçekleşmiştir. Dönem ortalaması %82,3 olarak hesaplanmıştır. Gelir üzerinden alınan vergilerin nispi ağırlığı 1981 yılında yaklaşık %59 iken dönem boyunca azalış eğilimi göstermiş ve 2000'de yaklaşık %32'ye düşmüştür. Buna rağmen 1981-2000 dönemi, Cumhuriyet tarihinde gelir üzerinden alınan vergilerin nispi ağırlığının en yüksek (dönem ortalaması yaklaşık %48) olduğu dönemi işaret etmektedir. Bu dönemde harcamalar üzerinden alınan vergilerin nispi ağırlığının 1981 yılında yaklaşık %41 iken dönem boyunca artarak 2000 yılında %66'ya ulaştığı görülmektedir. Servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payında önemli bir değişim görülmemiş olup %1 dolayındadır.

1981 yılında dolaylı vergilerin nispi ağırlığı %35 iken 2000 yılında %59'a ulaşmıştır. Dolaylı vergilerin nispi ağırlığı dönem içerisinde artış göstermektedir. Dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payında azalış eğilimi görülmektedir. Dolaysız vergilerin payının azalmasında Gelir ve

Kurumlar Vergisi'nde muafiyet ve istisnaların genişletilmesi, servet beyanı gibi vergi otokontrol mekanizmalarından vazgeçilmesi ve bunun sonucunda kayıt dışı ekonomide artış yaşanması etkili olmuştur (Armağan ve Demir, 2008). Vergi yükünün en düşük olduğu yıl 1984 (%10,8), en yüksek olduğu yıl 1999 (%18,9)'dur. Dönem ortalaması ise %14,3 olarak hesaplanmıştır.

Son olarak altıncı dönem 2001-2022 yılları arasını kapsamaktadır. Bu dönemde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisinde payı, vergi gelirlerinin kaynaklarına göre dağılımı, vergi sistemi içerisinde dolaylı-dolaysız vergilerin ağırlığı ve vergi yükü Tablo 6'da gösterilmektedir.

Tablo 6: 2001-2022 döneminde vergi gelirlerinin dağılımı ve vergi yükü

Yıllar	Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Vergi Gelirlerinin Nispi Dağılımı (%)			Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı (%)		Vergi Yükü
		Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	
2001	78	38,4	60,5	1,1	60	40	16,5
2002	80	32,4	66,4	1,2	66	34	17,9
2003	86	30,5	67,0	2,5	67	33	17,3
2004	84	30,5	67,6	1,9	68	32	17,4
2005	80	30,6	67,4	2,0	67	33	17,7
2006	83	29,2	68,7	2,1	69	31	17,4
2007	84	31,4	66,4	2,2	70	30	17,3
2008	84	31,3	66,5	2,2	69	31	16,9
2009	84	31,8	65,7	2,5	66	34	17,2
2010	86	28,4	69,3	2,3	69	31	18,1
2011	89	29,1	68,6	2,3	69	31	18,2
2012	87	29,7	68,0	2,3	70	30	17,7
2013	88	27,4	70,4	2,2	70	30	18,0
2014	87	28,8	69,1	2,1	69	31	17,2
2015	89	27,9	70,2	2,1	72	28	17,4
2016	87	29,0	68,9	2,1	69	31	17,6
2017	89	29,1	69,0	1,9	69	31	17,1
2018	87	32,2	65,8	2,0	66	34	16,5
2019	82	32,7	62,3	2,0	62	38	15,6
2020	85	29,3	68,9	1,8	69	31	16,5
2021	87	31,1	67,3	1,6	67	33	16,2
2022	87	36,7	62,2	1,1	62	38	15,7

Kaynak: gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm, 29.08.2023;

gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_78.xls.htm, 29.08.2023; sbb.gov.tr/ekonomik-ve-sosyal-gostergeler/#1540022258789-43a5759e-f454, 29.08.2023; Saraçoğlu (2023)

Tabloya göre vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı 2001 yılında %78 iken, 2017 yılında %89'a ulaşmış ve son olarak 2022 yılında %87 olarak gerçekleşmiştir. Dönem ortalaması %85,1'dir. 2001 yılında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %60 iken dolaysız vergilerin payı %40'tır. Bu oran, 2015 yılında dolaylı vergiler için yaklaşık %72'ye kadar çıkarken, dolaysız vergiler için %28'e düşmüştür. Bir başka ifadeyle bu dönemde dolaylı vergilerin nispi ağırlığında artış eğilimi görülmektedir. Vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin payının bu şekilde artmış olması, bu tür vergilerin tersine artan oranlı etkileri nedeniyle adaletsizliğe yol açmaktadır (Saraçoğlu, 2023).

Vergi yükü açısından ele alınırsa vergi yükü bu dönemde %15 ile %19 arasında değişim göstermiştir. Vergi yükünün en düşük olduğu yıl 2019 (%15,6), en yüksek olduğu yıl 2011 (%18,2)'dir. Dönem ortalaması ise %17,1 olarak hesaplanmıştır. Türkiye ile benzer gelişmişlik düzeyine sahip ülkeler vergi yükü açısından kıyaslandığında Türkiye'de vergi yükünün arttırılabileceği görüşü ağırlık kazanmaktadır. Bu çerçevede en önemli sorunlardan biri de yasal ve kurumsal düzenlemelerin yetersizliğine bağlı olarak kayıt dışı ekonominin önlenmesine ilişkin süreçlerin daha iyi bir şekilde işletilememesidir (Kepenek ve Yentürk, 2007).

Sonuç ve öneriler

Liberal iktisat politikalarının hâkim olduğu 1923-1929 döneminde özel kesimin öncülüğünde hızlı sanayileşme ve kalkınmanın sağlanması hedeflenmiştir. Mali disipline önem verilmiş, devlet bütçesinde denklik esas alınarak mümkün olduğunca borçlanmadan uzak durulmuştur. Kuşkusuz bu dönemin vergi politikaları ve vergi yükünün dağılımı açısından en önemli gelişmelerden biri Aşar Vergisi'nin kaldırılması olmuştur. Ekonomik faaliyetlerin büyük bir kısmının tarıma dayandığı düşünülürse Aşarın kaldırılması ile vergi gelirlerinde önemli bir boşluk oluşmuştur. Bu boşluk harcama üzerinden alınan yeni vergilerle doldurulmaya çalışılmış ve böylece vergi yükü kırsaldan kente taşınmıştır. 1930-1939 döneminde Ekonomik Buhranın etkisiyle devletin ekonomiye müdahalesinin gerekliliği anlaşılmış, önceki dönemde uygulanan liberal politikalar terkedilerek korumacı ve ithal ikamesine dayalı sanayileşme stratejisine geçilmiştir. Mali disiplin ve bütçe denkliği ilkelerine bu dönemde de bağlı kalınmıştır. Dönem boyunca harcama üzerinden alınan dolaylı vergilerin payı azalırken, gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerin payı artmıştır. Vergi yükü büyük ölçüde işçi ve memur gibi ücretli kesimler üzerinde kalmıştır. 1940-1960 döneminde dışa kapalı ve korumacı iktisat politikaları belli ölçüde esnetilerek sürdürülmüş, planlı kalkınma sürecine zemin oluşturulmuştur. Cumhuriyet tarihinin ilk vergi reformu yapılarak Gelir ve Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi gibi vergi türleri bu dönemde yürürlüğe girmiştir. Varlık Vergisinin uygulandığı 1942 yılı hariç tutulursa bu dönemde de harcama üzerinden alınan vergilerin ağırlığı hissedilmektedir. Planlı kalkınma dönemi olarak adlandırılan 1961-1980 döneminde DPT'nin kuruluşu, Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın hazırlanması ve Vergi Reform Komisyonu'nun oluşturulması, iktisat ve vergi politikalarının şekillenmesi açısından önem taşımaktadır. Bu dönemin özellikle son yıllarında harcama üzerinden alınan dolaylı vergilerin azaldığı ve bununla birlikte gelir üzerinden dolaysız vergilerin arttığı görülmektedir. Neo-liberal iktisat politikalarının önem kazandığı 1981-2000 döneminde uluslararası sermaye hareketleri serbestleştirilmiş, 24 Ocak ve 5 Nisan Kararları dönemin ekonomi politikalarını önemli ölçüde etkilemiştir. 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesi, vergileme alanında önemli bir reform olarak kabul edilmiştir. Vergi sistemi içerisinde gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerin payı azalmış, bunun yerine harcama üzerinden alınan dolaysız vergiler ağırlık kazanmıştır. 2001 sonrası dönemde IMF politikaları doğrultusunda sıkı para ve maliye politikaları uygulanmış, dalgalı kur rejimine geçilmiştir. 2002 yılında ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle harcama vergilerinde önemli bir reform gerçekleştirilmiştir. Bununla birlikte son yıllarda yapılan yasal düzenlemelerle Dijital Hizmet Vergisi, Değerli Konut Vergisi ve Konaklama Vergisi uygulamaya girmiştir. Vergi aflarına çok sık başvurulması, bu dönemde en fazla tartışılan konuların başında yer almıştır.

Türkiye'de vergi gelirlerinin dönemler itibarıyla dağılımı ele alınırken dolaylı vergilerin nispi ağırlığının dolaysız vergilere kıyasla daha fazla olduğu belirtilmişti. Dolaylı vergiler gerek idare tarafından yönetimi gerekse tahsilinin daha kolay ve maliyetsiz olması nedeniyle dolaysız vergilere kıyasla daha çok tercih edilmektedirler. Ayrıca mükellef psikolojisi açısından değerlendirildiğinde verginin fiyatın içinde gizlenmiş olması nedeniyle mükellef yalnızca satın aldığı mal ya da hizmetin bedelini ödüyor gibi algılamaktadır. Dolayısıyla mükellef ne kadar vergi ödediğinin farkına varmamakta ve vergiye karşı olumsuz bir tepki göstermemektedir. Literatürde mali anestezi olarak tanımlanan bu durum dolaylı vergileri dolaysız vergilere göre daha avantajlı konuma getirmektedir. Ancak vergilerin yönetimi ve mükellef psikolojisi üzerindeki etkileri bir kenara bırakılırsa dolaylı vergiler, mükelleflerin ödeme gücünü dikkate almaması ve ödeme gücü arttıkça dolaylı vergi olarak ödenen miktarın nispi olarak azalması nedeniyle adalet ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle mükelleflerin ödeme gücünü dikkate alan dolaysız vergilerin daha adil olduğu kabul edilmekte ve vergi sistemi içerisindeki ağırlığının dolaylı vergilere kıyasla daha fazla olması gerektiği savunulmaktadır.

Türkiye'de vergi gelirlerinin iktisadi kaynaklara göre dağılımı incelendiğinde vergilerin ağırlıklı olarak gelir ve harcama üzerinden alındığı, servet üzerinden alınan vergilerin payının ise oldukça düşük olduğu görülmektedir. Özellikle 1950'li yıllardan sonra servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %0,5 ile %2 aralığına sıkışmış durumdadır. Bu bağlamda servet üzerinden alınan vergilerde verginin konusunu oluşturan servet unsurlarının kapsamının genişletilmesi ve vergi oranlarının gözden geçirilerek artırılması gerektiği söylenebilir.

Cumhuriyetin tarihi boyunca (1923-2022) vergilerin kaynaklarına göre dağılımına bakıldığında gelir üzerinden alınan vergilerin payı ortalama %35,5 iken, harcama üzerinden alınan vergilerin payı %60 ve servet üzerinden alınan vergilerin payı ise %4,5 olarak belirlenmiştir. Bir diğer ifadeyle Türk vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin nispi ağırlığının ortalama %60 dolayında olduğu ifade edilebilir. 1923-1929 ile 2001 sonrası dönem, dolaylı vergilerin nispi ağırlığının en yüksek olduğu, 1981-2000 dönemi ise dolaysız vergilerin nispi ağırlığının en yüksek olduğu dönemdir. Ayrıca yüz yıllık Cumhuriyet döneminin vergi yükü ortalaması %13,9 olarak hesaplanmıştır. 1923-1929 arası dönem, vergi yükünün en düşük (%9,8) olduğu; 2001 sonrası dönem ise vergi yükünün en yüksek (%17,1) olduğu dönemdir.

Türk vergi sisteminin en önemli sorunlarından biri de vergi yüküdür. Ancak burada asıl sorun, vergi yükünün ağırlığından ziyade bu yükün adaletsiz dağıtılmasıdır. Hatta 1923-2022 döneminde vergi yükü ortalamasının %14'ün altında olduğu göz önünde bulundurulursa bazı maliyecilerin de ifade ettiği gibi vergi yükünün artırılması bile mümkündür. Ancak Türkiye’de vergi kaçakçılığının yaygın olması, verginin tabana yayılmasını engellemekte ve vergi yükünün toplumun belirli kesimleri üzerine yığılmasına yol açmaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığıyla etkin bir biçimde mücadele edilmesi, denetimlerin artırılması ve cezaların ağırlaştırılması önem arz etmektedir.

Türkiye’de vergi aflarının günümüzde halen vergi sistemi açısından önemli bir sorun olmaya devam ettiği bir gerçektir. Kalkınma planlarında her ne kadar vergi aflarına gerek duyulmayan bir ortam oluşturulacağı ve mükelleflerin af beklentisini ortadan kaldıracak düzenlemelerin yapılacağı belirtilse de henüz bunları gerçekleştirebilecek adımlar atılmamıştır. Özellikle siyasi kaygılar nedeniyle sık sık tekrarlanan vergi afları dürüst mükelleflerin vergi idaresi ve vergi sisteminin adaletine ilişkin inancını zedelemektedir. Bundan dolayı bir defaya mahsus olmak üzere uygulandıktan sonra vergi aflarının artık tekrarlanmayacağı konusunda toplumun ikna edilmesi ve bunun her seçim döneminde politik bir araç olmaktan çıkarılması gerekmektedir.

Kaynakça

- Adalıoğlu, S. (2021). Türkiye’de uygulanan vergi politikalarının tarihsel gelişimi ve kuramsal iktisat çerçevesinde eleştirisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(167), 135–166.
- Akalın, G. (2008). *Atatürk dönemi maliye politikaları*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No: 2008/384
- Akgül Yılmaz, G. (2009). Türkiye’de 1923-1938 dönemi maliye politikası uygulamaları. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27(2), 297–328.
- Armağan, R. (2007). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi oranlarında indirim vergi gelirleri üzerine etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3), 227–252.
- Armağan, R. ve Demir, H. İ. (2008). “Cumhuriyet sonrası Türk vergi sistemindeki değişim üzerine bir değerlendirme”. Uluslararası Türkiye Cumhuriyeti Sempozyumu Bildirileri. 22-24 Ekim 2008, Isparta, 847-866.
- Arslaner, H. (2018). Teorik olarak vergi yükü; 1980-2015 yılları arasında Türkiye’de toplam vergi yüküne etki eden temel ekonomik faktörler. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 9(23), 295–316.
- Ay, H. ve Haydanlı, L. (2018). Kuruluşundan günümüze Türkiye’de vergi yükü ve gelir dağılımının analizi. *Sosyoekonomi*, 26(38), 53–70.
- Ay, H. M. ve Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin ekonomik gelişmişlik seviyeleri ve vergi yapıları arasındaki ilişki. *Maliye Dergisi*, 154, 135–155.
- Berksoy, T. ve Demir, İ. (2004). Politik vergi çevrimleri: Türkiye’de vergi yükü üzerinde politik etkiler. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 513-532.
- Boratav, K. (2006). *Türkiye iktisat tarihi* (10. Bs.). İmge Kitabevi.
- Bulutoğlu, K. (2008). *Kamu ekonomisine giriş* (7. Bs.). Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çelikay, F. (2017). Milli gelirin vergi yükü üzerindeki etkileri: ARDL sınır testi yaklaşımı ile Türkiye üzerine bir inceleme (1924-2014). *Sosyoekonomi*, 25(32), 169–188.
- Dayıoğlu Erul, R. (2020). 1923-1929 Döneminde Türkiye’de uygulanan vergi politikalarının mali sosyoloji çerçevesinde değerlendirilmesi. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1,

- 1-21.
- Demir, İ. C. (2013). *Türkiye’de vergi yükü (objektif ve subjektif yönleriyle)*. Dora Yayıncılık.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve Türkiye’de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Eğilmez, M. (2018). *Değişim sürecinde Türkiye* (15. Bs.). Remzi Kitabevi.
- Ejder, H. L. (2000). Türkiye’de vergi politikaları. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(1), 127-132.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2013). *Kamu maliyesi* (11. Bs.). Ekin Yayınevi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. Bütçe Gelirleri İstatistikleri (1923-2022), “Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı”, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm, Erişim: 25.08.2023.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. Bütçe Gelirleri İstatistikleri (1923-2022), “Gelir, Kurumlar Ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988 - 2022)”, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_78.xls.htm, Erişim: 25.08.2023.
- Giray, F. (2006). *Maliye tarihi* (2. Bs.). Ezgi Kitabevi.
- Gökbunar, A. R. (2006). Osmanlı’dan Cumhuriyet’e mali sistemdeki değişimlerin toplumsal yapı üzerindeki etkisi. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(2), 177-203.
- Gökbunar, A. R. ve Kahrıman, H. (2014). *Karneli yıllar - bir savaş maliyesi uygulaması-*. Nobel Yayınevi.
- Işık, N. ve Kılınç, E. C. (2009). OECD ülkelerinde vergi yükü ve vergi türleri: karşılaştırmalı bir analiz. *KMU İİBF Dergisi*, 17, 147-173.
- Kayra, C. (2018). *Savaş Türkiye Varlık Vergisi* (6. Bs.). Tarihçi Kitabevi.
- Kazgan, G. (2002). *Tanzimattan 21. yüzyıla Türkiye ekonomisi birinci küreselleşmeden ikinci küreselleşmeye*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, No 22.
- Kepenek, Y. ve Yentürk, N. (2007). *Türkiye ekonomisi* (19. Basım). Remzi Kitabevi.
- Kirmanoglu, H. (1994). Türkiye’de vergi reformları, siyasal iktidarlar ve iktisat politikaları. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (36), 56-82.
- Korkmaz, E. (1982). *Vergi yapısı ve gelişimi*. Gür-Ay Matbaası.
- Kumrulu, A. (1988). Türkiye’de vergi politikası gelişmeleri: karar alma süreci ve sapmalar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 40(1), 193-235.
- Kurucan, H. ve Zarplı Altıngöz, S. (2022). Objektif vergi yükü ve algılanan vergi yükü ilişkisi: Trabzon ili örneği. *Anadolu Strateji Dergisi*, 4(2), 85-98.
- Mutlu, A. (2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/390.
- Önder, İ. (2019). Aşarın kaldırılması. *Mülkiye Dergisi*, 43(2), 491-510.
- Öz, E. ve Buyrukoğlu, S. (2011). Cumhuriyet tarihinde vergi afları: maddi ve manevi erozyonlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 272, 89-104.
- Özdemir, P. (2015). Vergi kültürü ve göstergeleri: Türkiye üzerine bir değerlendirme. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(1), 175-188.
- Öztürk, İ. ve Ozansoy, A. (2011). Ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünün analizi. *Maliye Dergisi*, 161, 197-214.
- Özyüksel, M. (1985). İmparatorluk ve Cumhuriyet Dönemlerinde gelir, gider, servet vergileri. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 1(5), 51-68.
- Pamuk, Ş. (2016). *Türkiye’nin 200 yıllık iktisadi tarihi*. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Parasız, İ. (1998). *Türkiye ekonomisi: 1923’den günümüze Türkiye’de iktisat ve istikrar politikaları uygulamaları*. Ezgi Kitabevi Yayınları.
- Parasız, İ. (2003). *Türkiye Ekonomisi*. Ezgi Kitabevi Yayınları.
- Pınar, A. (1992). Türkiye’de kamu gelirleri yapısındaki değişimler ve vergi yükü (1980-1990). *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 47(3), 287-298.
- Pınar, A. (2006). *Maliye politikası* (2. Bs.). Naturel Yayıncılık.
- Püren, S. ve Yücedoğru, R. (2022). Türkiye’de hissedilen vergi yükü unsurlarını anlamak: Nitel bir analiz. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 8(2), 83-106.
- Saraçoğlu, F. (2009). 1930-1939 döneminde vergi politikası. *Maliye Dergisi*, 157, 131-149.
- Saraçoğlu, F. (2023). *Cumhuriyet dönemi vergi yapısı*. Romanoku Yayınları.
- Savaşan, F., ve Çetintaş, H. (2008). Vergi Yükü ve vergi kaçırma: Türkiye’de uzun dönem

- karakteristikleri üzerine ampirik bir değerlendirme. *Yönetim ve Ekonomi Bilimleri Konferansı, Kamu Ekonomisi ve Maliyesi*, 1–15.
- Strateji ve Bütçe Başkanlığı. Kalkınma Planları. Erişim: 15 Ocak 2021 <https://www.sbb.gov.tr/kalkinma-planlari/>, Erişim: 15.08.2023
- Susam, N. ve Oktayer, N. (2007). Türkiye ekonomisinde genel bütçe gelirleri içinde dolaysız ve dolaylı vergiler (1995-2005). *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(2), 105–123.
- Şenses, F. (2018). *İktisada (farklı bir) giriş*. İletişim Yayınları.
- Taş, R. (1995). Türk mali sisteminin uzun dönem (1923-1980) gelişiminin yapısal ve oransal analiz yöntemleriyle değerlendirilmesi. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 50(1), 355–382.
- Tezel, Y. S. (1994). *Cumhuriyet döneminin iktisadi tarihi* (3.Bs.). Türkiye Vakfı Yurt Yayınları.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. Ekonomik ve Sosyal Göstergeler. “Konsolide Bütçeye İlişkin Bazı Göstergeler”, <https://www.sbb.gov.tr/ekonomik-ve-sosyal-gostergeler/#1540022258789-43a5759e-f454>, Erişim: 29.08.2023.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. (1983). Bütçe gelirleri yılı 1979-1983. Ankara.
- Türk, İ. (1981). Cumhuriyet döneminde vergi sistemimizin gelişmesi. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 36 (1), 335–357.
- Varcan, N. (1987). Türkiye’de vergi politikalarının oluşumu (cumhuriyet dönemi). T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 208. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 43.
- Vural, İ. Y. (2008). Atatürk dönemi maliye politikaları: Liberal iktisattan karma ekonomiye. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20, 77–114.
- Yaşa, M. (1980). *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi (1923-1978)*. Akbank Kültür Yayınları.
- Yay, T. (1988). Atatürk döneminde vergiler ve vergi politikası. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1–2), 61–72.
- Yay, T. (2019). Atatürk dönemi Türkiye ekonomisi ve Osmanlı İmparatorluğu’ndan devralınan miras. *Contemporary Research in Economics and Social Sciences*, 3(1), 77–113.

Etik kurul onayı

TR Dizin Dergi Değerlendirme Kriterleri Madde 8’de ifade edilen “anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen araştırmalar kapsamında olmaması sebebi ile bu araştırma etik kurul izni gerektirmeyen çalışmalar arasında yer almaktadır.

Araştırmacıların katkı oranı beyanı

Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Çıkar çatışması beyanı

Bu çalışmada her hangi bir potansiyel çıkar çatışması bulunmamaktadır.