



Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Kastamonu University Journal of Faculty of Economics and
Administrative Sciences

Aralık 2024 Cilt: 26 Sayı:2
iibfdergi@kastamonu.edu.tr

Başvuru Tarihi / Received: 30.01.2024
Kabul Tarihi / Accepted: 22.11.2024
DOI: 10.21180/iibfdkastamonu.1428623

Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Üzerine Bir İnceleme: Gelir Vergisi Reformu ve Sonuçları¹

Abdurrahman KAYA², Nazan SUSAM³

Öz

Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilere bakıldığında, bu vergilerin Osmanlı döneminde hatta Osmanlı’dan önceki dönemlerde bile tahsil edildiği bilinmektedir. Bununla birlikte gelir üzerinden alınan vergilerin günümüzde en bilineni gelir vergisidir. Gelir Vergisi Kanunu’nun tarihi ise gelir üzerinden alınan vergilere kıyasla oldukça yenidir. Cumhuriyetin ilk dönemlerinde gelir üzerinden alınan bir vergi olan kazanç vergisi, milli gelir esnekliğini sağlayamaması, verimli ve etkin bir vergileme türü olamaması dolayısıyla kaldırılmıştır. Kazanç vergisinin kaldırılmasından sonra 1949 yılında çıkan Gelir Vergisi Kanunu ile yürürlüğe giren gelir vergisi günümüze kadar belli değişikliklerle de olsa gelebilmeyi başarmıştır. Bu çalışmada Türkiye’nin gelir vergisi kanununa kadar uyguladığı gelir vergileri ve gelir vergisine geçiş süreci incelenmiştir. Bu vergilerin yürürlükte olduğu dönemlere ait ekonomik ve siyasi gelişmeler de çalışmaya dahil edilmiştir. Son olarak, kazanç vergisi ile gelir vergisinin 1946-1960 yıllarındaki verileri baz alınarak Maliye Bakanlığı’nın bütçe gerçekleştirmeleri karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Bu vergilerin ekonomiye ve bütçeye katkıları ayrıntılı bir şekilde anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi, Kazanç Vergisi, Reform*

Jel Kodu: *K34, N00, N4, H6*

A Review on Taxes on Income in Turkey: Income Tax Reform and Its Results

Abstract

When we look at the taxes collected on income in Turkey, it is known that these taxes were collected during the Ottoman period and even in the periods before the Ottoman Empire. However, the most well-known tax on income today is income tax. The history of the Income Tax Law is quite new compared to taxes collected on income. Profit tax, which was a tax on income in the early periods of the Republic, was abolished because it could not provide national income flexibility and was not an efficient and effective type of taxation. Income tax, which came into force with the Income Tax Law in 1949 after the abolition of the profit tax, has survived until today, albeit with certain changes. In this study, the income taxes applied by Turkey until the income tax law and the transition process to income tax were examined. Economic and political developments during the periods when these taxes were in force were also included in the study. Finally, the budget realizations of the Ministry of Finance were comparatively analyzed based on the data of profit tax and income tax in 1946-1960. The contributions of these taxes to the economy and budget are explained in detail.

Keywords: *Income Tax Law, Income Tax, Profit Tax, Reform*

Jel Codes: *K34, N00, N4, H6*

¹ Bu çalışma, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde Prof. Dr. Nazan Susam danışmanlığında hazırlanan “1949 Yılı Türk Vergi Sistemindeki Düzenlemeler ve Türkiye’de Gelir Vergisi Uygulamaları: 1923 – 1960” başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

² **Sorumlu Yazar/Corresponding Author:** Doktora Öğrencisi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye. **E-posta:** abdurrahman.kaya4@gmail.com **Orcid no:** 0000-0002-8869-5155

³ Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye. **E-posta:** nsusam@istanbul.edu.tr **Orcid no:** 0000-0003-4078-3217

Atıf/Citation: Kaya, A., Susam, N. (2024), Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Üzerine Bir İnceleme: Gelir Vergisi Reformu ve Sonuçları, Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 26/2, s. 320-343.

Extended Abstract

Introduction

Tax, which provides a strong bond between the state and the people, is considered to be one of the most important income items that the state cannot give up. Almost no state can survive without taxes, and a life without taxes is unthinkable in almost no society. Income tax has a special place among all taxes because it provides a high revenue to the state and is one of the most important sources of income for the state. Although the name of the income tax has changed over the years, the primary purpose of this tax has always been to provide income to the state and finance public expenditures. When we look at the historical development of income tax in Turkey, we see that this tax appears under different names. Although their names are different, the primary purpose of these taxes was to generate revenue for the state. In Turkey, before the income tax reform, income tax-like taxes were applied, and the most important of these taxes was seen as profit tax. The transition process from profit tax to income tax has been very painful in terms of Turkey's economy and history. In this study, the developments in the transition to a new tax system are examined, and the pains of the transition to this tax system are examined in connection with the economic and political life of the period. Examining the taxes collected on income from the Ottoman Empire until 1960 and the developments in the field of taxes between 1923 and 1960 is considered useful in terms of understanding the economic and political conjuncture of that period and making a period analysis. In addition, it is of great importance in terms of Turkish financial history and economic history to explain the preparation process of the 1949 Income Tax Law, which is Turkey's first income tax law and contains great innovations in terms of its content, and the implementation of this law, with the conditions of the period.

Method

In the study, firstly, taxes on income and the historical process are included. While doing this, the taxes collected on income, especially starting from the last periods of the Ottoman Empire, were examined, and then the taxes collected on income in Turkey between 1923 and 1960 were mentioned. Afterwards, the emergence of income tax, its aims, its effects on the economy, the innovations it brought to Turkish economic and financial life were mentioned, and the differences between it and the previous tax practice were compared.

When looking at the taxes collected on income in the discussion of profit tax and income tax after the Republic period, it is necessary to examine these taxes in two periods. Especially in the period after World War II, as the views on tax reform gained weight, the abolition of profit tax was frequently brought to the agenda, and this caused controversy. Debates have arisen due to the fact that this tax is insufficient to provide the desired tax revenue, has low national income flexibility, and is far from a modern taxation structure. Therefore, while making the periodization, the period between 1946 and 1950, which is the period after World War II and before the tax reform, and the period between 1950 and 1960, when the tax reform began, were taken as basis. In this study, as a method, the articles and publications of that period on the subject covered were examined, archive research and an extensive literature review were made, and interpretations were made through tables using statistical data.

The aim of the study is to reveal the transition to income tax, one of the taxes on income, and the failures experienced in this transition. This failure manifested itself in an integrated way with the economic and political life of the period, and was proven by the data of the period. These data were prepared based on the years between 1946, when liberalization movements in the economy began to become widespread and the single-party period was abandoned in political life, and 1960, when liberalization movements in the economy and political freedoms were disrupted, and the profit tax and income tax were compared between these years. This comparison was made by taking into account the Gross National Product of the period, tax revenues, budget revenues, budget expenditures, and the shares of indirect and direct taxes in tax revenues.

Result and Discussion

The foundations of the taxation approach in the 1950-60 period actually went parallel with the political developments in 1946. Since this date, major changes have begun to occur in Turkey with the abandonment of the closed economy and the transition to multi-party life. An example of this is the removal of taxes on the agricultural sector, which has a large voter base, as a result of the election promises required by multi-party life. However, the state needs to create new revenue sources to cover the expenses in the budget, and profit tax is not a suitable tax type for this. This inadequacy of the profit tax had a great impact on the launch of income tax as a tax practice that is more effective, efficient and highly flexible with national income. The fact that the desired increase in tax revenues could not be achieved in the period between 1950 and 1960 and the income from indirect taxes was significantly higher than direct tax revenues showed that there were some difficulties in the implementation of the tax reform and the tax reform could not achieve the expected success. During this period, the tax could not be spread to the base and no success was achieved in the fight against tax evasion. Therefore, the tax burden remained on wage earners, that is, those with fixed incomes. During this period, national income increased, per capita income increased, and the economy gained a certain momentum. In other words, a more suitable basis for taxing taxpayers has emerged compared to previous periods, but tax awareness, tax effort and tax revenues have not increased in the same way and have even shown a tendency to decrease. Although the tax capacity increased, a significant increase in tax revenue could not be achieved. The reason why this increase could not be achieved was the complex structure of taxation and the difficulties experienced in the

implementation of tax reform. In addition, keeping corporate tax rates low so that the private sector can increase their savings and the failure to spread the tax to the base were some of the main reasons for the failure in taxation. It is possible to understand the failure of the tax reform and the failure to achieve the desired goals with this reform by looking at the economic data before and after 1950. For example, it is possible to see that the share of tax revenues in GNP did not change much after 1950 and even decreased in some years. Although the tax exemption of the agricultural sector undoubtedly played a role in this, tax revenues decreased as a result. In addition, with the tax regulations made in 1957, the desired increase in tax revenues did not occur; on the contrary, the share of tax revenues in total revenues decreased. Although small increases have been observed in GNP, it is very unreasonable to claim that this increase is real in these periods when inflation is high. In other words, although the share of tax revenues in GNP seems to have increased in nominal terms, it has decreased in real terms.

As a result, it is seen that the income tax cannot provide the desired success and the promised economic developments, at least in the first ten years. However, these developments do not change the fact that the Income Tax Law is a great innovation and a high-level development for the country's economy and economic life.

GİRİŞ

Vergilendirme, günümüzde olduğu kadar geçmişte de devlet ve halk için önemli bir konu olmuştur. Devlet ile halk arasında güçlü bir bağ sağlayan vergi, devletin vazgeçemeyeceği en önemli gelir kalemidir. Hiçbir devlet vergi olmadan ayakta kalamaz ve toplumsal yaşam vergi olmadan devam ettirilemez. Gelir vergisinin ise tüm vergiler içinde ayrı bir yeri vardır. Herkes kazandığı ücretin belirli bir kısmını kanunlarla belirtilen ölçüde devlete vergi olarak vermek zorundadır. Gelir vergisinin ismi yıllar içinde değişse de amacı aslında her zaman benzer olmuştur. Gelir vergisinin Türkiye’deki tarihsel gelişimine bakıldığında, değişik adların kullanıldığı görülmektedir. İsimlendirmeler farklı olsa da esas amaç devlete gelir sağlamak olmuştur.

Bu çalışmanın amacı, gelir üzerinden alınan vergilerden biri olan gelir vergisine geçişi ve bu geçişte yaşanan başarısızlıkları ortaya koymaktır. Bu başarısızlıkta dönemin iktisadi ve siyasi gelişmeleri etkili olmuş, ortaya çıkan sonuçlar dönemin verileri ile desteklenmiştir. Bu veriler özellikle ekonomideki serbestleşme hareketlerinin yaygınlaşmaya başladığı ve siyasi yaşamda tek partili dönemin terk edildiği 1946 yılı ile ekonomideki serbestleşme hareketlerinin ve siyasi özgürlüklerin sekteye uğradığı 1960 yılı arası baz alınarak hazırlanmıştır. Makalede bu yıllar arasındaki kazanç vergisi ile gelir vergisi karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma dönemin Gayri Safi Milli Hasılası, vergi gelirleri, bütçe gelirleri, bütçe giderleri, dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payları dikkate alınarak yapılmıştır. Sonuç itibarıyla gelir vergisinin istenilen başarıyı ve vaat edilen ekonomik gelişimleri sağlayamadığı görülmüştür. Ancak bu gelişmeler Gelir Vergisi Kanunu’nun ülke ekonomisi ve ülkenin iktisadi yaşamı için büyük bir yenilik ve üst düzey bir gelişme olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.

Ayrıca çalışmada yeni bir vergi sistemine geçişte yaşanan gelişmelere bakmak, bu vergi sistemine geçişin sancılarını dönemin ekonomik ve siyasi yaşamıyla bağlantı kurarak incelemek amaçlanmıştır. Günümüzde muhtemel bir yeni vergi sistemine geçişte dikkat edilmesi gereken konularda, yapılması veya yapılmaması gereken hususlarda yöneticilere, maliyecilere, akademisyenlere fikir verebilmek amacı da güdülmüştür. Özellikle Osmanlı’nın gerileme döneminden başlayarak 1960 yılına kadar olan dönemde gelir üzerinden alınan vergileri ve 1923-1960 arasında vergi alanında yaşanan gelişmeleri incelemek, o dönemin ekonomik ve siyasi konjonktürünü anlamak ve bir dönem analizi yapabilmek açısından faydalı olmaktadır. Bunun yanında, Türkiye’nin ilk gelir vergisi kanunu olan ve içeriği itibarıyla büyük yenilikler getiren 1949 Gelir Vergisi Kanunu’nun hazırlanış sürecini ve uygulanış şeklini dönemin koşullarıyla anlatmak Türk maliye tarihi ve iktisat tarihi açısından oldukça faydalı olacaktır.

1. TÜRKİYE’DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER VE TARİHSEL SÜREÇ

Türkiye’de gelir vergisi 1949 yılında yapılan düzenlemeyle ülke hayatına girmiştir. Ancak, gelirin vergilendirilmesi ilk olarak gelir vergisi uygulaması ile başlamamıştır. Gelir üzerinden alınan vergilerin tarihçesi ise çok eskiye dayanmaktadır.

Geçmişteki birçok uygarlık, imparatorluk ve devlette gelir vergisi ya da gelir vergisi uygulamasına benzer vergi uygulamaları görülmektedir. Bu devletlerden bir tanesi de Osmanlı Devleti'dir. Osmanlı Devleti'nin uyguladığı vergi politikaları ve vergi uygulamaları Osmanlı maliyesini anlama açısından önemli bilgiler sunmaktadır. Bu durum cumhuriyet dönemi için de geçerlidir. Çünkü bu vergilerin bir kısmı Osmanlı'dan Türkiye Cumhuriyeti'ne geçişte aynı kalmış ve uygulaması uzun yıllar devam etmiştir. Bunun için de gelir vergisine geçmeden önce Osmanlı maliyesine, Osmanlı'da alınan vergilere, Osmanlı'dan cumhuriyete geçişte ve sonrasında uygulanan vergi sistemlerine göz atmak gerekmektedir.

1.1. Osmanlı Devleti Döneminde Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

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

Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan çöküşüne kadar çeşitli vergi gelir kaynakları bulunmuştur. Devletin yükseliş dönemlerinde fetihlerin tüm hızıyla devam etmesi kamu gelirlerinin artmasını, hazinenin dolmasını sağlamıştır. Ancak duraklama ve sonrasında yaşanan gerileme dönemlerinde fetihlerin azalması, uzun süren savaşlardan mağlup çıkılması dolayısıyla ganimet veya savaş tazminatı elde edilememiştir. Aksine, savaş harcamalarının kamu gelirleri içinde çok fazla yer tutmuş olması Osmanlı maliyesini sıkıntılara sürüklemiştir. Yaşanan sıkıntıları aşmak için yeni gelir kalemleri oluşturulmaya çalışılmıştır. Genel olarak bakıldığında, Osmanlı Devleti'nde vergiler, resimler, harçlar, ganimetler, mülk gelirleri, iç ve dış borçlanmalar, yardımlar, para cezaları ve diğer gelirler başlıca kamu gelirlerini oluşturmuştur.

Osmanlı Devleti'nde vergi; mülk gelirleri ve fetihlerden elde edilen ganimetler ile birlikte en önemli kamu gelirlerinden biridir. Osmanlı Devleti'nde alınan vergi türleri incelendiğinde şer'i ve örfî vergi ayrımı görülmektedir. Şer'i vergiler, uygulamada bazı farklılıklar olmasına rağmen İslam hukuk kuralları temeline dayanmaktadır. Bu vergi grubu içinde zekât, aşar, haraç ve cizye bulunmaktadır (Aktan, Dileyici & Saraç, 2002:59).

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

Aşar vergisi, diğer bir adıyla da öşür, Osmanlı'nın en eski vergi uygulamalarından biri olma özelliğini taşımaktadır. Osmanlı Devleti'nde tarımın vergilendirilmesi aşar ile sağlanmaktadır (İpçeş, 2020: 956). Bu vergi Osmanlı Devleti'nin yıkılışından sonra Cumhuriyet döneminde bile mali sistem içinde etkinliğini koruyan ve sık sık da tartışmalara konu olan bir vergidir.

Tanzimat Fermanı'ndan sonra aşar vergisinin oranı %10'da sabitlenmiştir. Ancak, verginin bu oranı devletin ekonomik açıdan zorluk yaşadığı dönemlerde artırılmıştır. Bütçe açıklarının arttığı, oluşan mali açığın dış borçla bile kapatılmadığı dönemlerde %15'e kadar çıkarılmıştır. 1860 yılı ve sonrasında bu tür uygulamalar hayata geçirilmiştir. Bunların haricinde, Osmanlı'nın ekonomik açıdan zor durumda olduğu ve tarımsal ürün fiyatlarının da düşük olduğu dönemlerde aşar vergisi nakdi olarak alınmaya başlanmıştır. Mali buhranın devam etmesiyle tamamen nakdi olarak alınan bir vergiye dönüşmüştür

(Pamuk, 1984:87). Devlet açısından kamu gelirleri içindeki payı çok yüksek, ekonomik açıdan ise etkin ve esnek bir vergi olan aşar vergisi, halkın üzerinde oluşturduğu büyük baskı ve yük nedeniyle 1925 yılında kaldırılmıştır (Akgül & Aral, 2004:443).

Şer’i vergilerden bir diğeri ise haraçtır. Haraç da aşar vergisi gibi toprak üzerinden alınmaktadır. Haracın uygulanmasında İslam hukukundaki esaslar çoğunlukla geçerlidir. Osmanlı Devleti’nde bir toprak parçası fethedildiğinde, bu bölgede yaşayan halkın buldukları yerde yaşamalarına izin verilmiş, topraklarını ekip biçmelerine imkan sağlanmıştır. Fethedilen topraklar cizyeye bağlanmış ve buralar haraç arazisi olarak adlandırılmıştır. Haraç arazisi üzerinden alınmakta olan vergiye haraç denmektedir (Giray, 2015:90). Haraç vergisinin tahsil edilme şekli toprakların ele geçirilme biçimine göre değişikliğe uğramaktadır. Bunlardan ilki sulh yoluyla haraç vergisinin tahsil edilmesidir. Barış şartlarına göre, arazilerin vergilendirilmesinde iki yöntem bulunmaktadır. Anlaşma gereğince kararlaştırılan miktarın ödenerek arazinin eski sahiplerinde kalması birinci yöntem olarak nitelenmektedir (İpteş, 2022: 40). İkinci yöntemde ise, mülkiyetin Müslümanlara devredilmesi ancak toprakların eski sahipleri tarafından işletilmesi söz konusudur ve kira sayılan miktar ödenmektedir. Müslümanlara halife tarafından ayrılan bu toprakların satılması ya da rehin verilmesi caiz kabul edilmemektedir. Bu araziler, barış şartları geçerli olduğu sürece işletmecinin elinden alınamamaktadır (Kallek, 1997, 72).

Cizye ise şer’i vergilerin bir başka çeşididir. Osmanlı Devleti’nde yaşayan ve askerlik hizmetinden muaf tutulan gayrimüslim erkeklerin ödemek zorunda oldukları vergiye cizye denmektedir. Bu tanıma göre, Osmanlı Devleti’nde uygulanan cizye ile İslam hukukunda uygulanan cizye aynıdır (Aktan, Dileyici & Saraç:2002:59). Osmanlı Devleti’nde cizyeye bazı eklemeler yapılmakla birlikte uygulamada klasik İslam hukukunda olduğu gibi ödeme gücü ilkesi benimsenmiştir. Buna göre, yüksek gelirliler, orta gelirliler ve düşük gelirliler için ayrı ayrı ödeme tutarları belirlenmiştir (Giray, 2015:94). Cizye vergisi 1856 yılında çıkartılan Islahat Fermanı ile tamamen kaldırılmıştır (Tabakoğlu, 1985:152).

Örfi vergiler şer’i vergilerden farklı olarak savaş gibi olağanüstü durumlarda alınan düzensiz bir vergi türüdür. Düzensiz olmasına karşın bu vergi türlerinin büyük bir bölümü zamanla yerleşerek sürekli hale gelmiştir (Sayar, 1978:38). Osmanlı Devleti’nin kuruluşundan itibaren var olan bu vergiler Osmanlı’da yerleşik veya göçebe olarak yaşamını sürdüren her toplumdaki alınmıştır. Şer’i vergiler daha çok tarım kesimini ilgilendiren vergiler iken örfi vergiler daha çok ticaretle uğraşanları ve şehirlerde yaşayanları kapsamıştır (Akdağ, 1995:410).

Örfi vergiler, Tanzimat Fermanı ile beraber değişime uğramıştır. Tahsilatı yapılan bazı örfi vergiler kaldırılırken, bunların yerine, yeni örfi vergiler getirilmiştir. Tanzimat öncesi örfi vergiler avarız vergisi adı altında toplanmıştır. Kişisel yükümlülüğe dayanmayan ve mükellefleri toplu halde vergilemeye yönelik olan avarız vergisi, ilk başlarda savaş giderlerini karşılamak için alınsa da bu vergiler daha sonraları sürekli hale gelmiştir. Tanzimat sonrası dönemde devletin birçok alanında yapılan değişiklikler mali alanı da kapsamış, bu değişiklikler çerçevesinde örfi vergilerin sayısı gittikçe azaltılmıştır. Tanzimat Fermanı sonrası ancemaatin, emlak, müsakkafat, temettü, dersaadet, bedel-i askeri, bedel-i nakdi, bedel-i tarik ve baş vergisi örfi vergilerin başlıcaları olmuştur (Giray, 2015:95). Bu vergilerin içinde en dikkat çekenleri kuşkusuz emlak, temettü ve baş vergisidir. Bunlar arasında yer alan emlak ve temettü vergisi, çeşitli değişikliklerle de olsa cumhuriyet döneminde de tahsil edilmiştir. Bu itibarla daha önemli oldukları söylenebilir. Emlak vergisi, arazi ve binaların değeri üzerinden alınan bir vergi iken temettü vergisi meslek, sanat, ticaret ve emeğin geliri üzerinden alınan bir vergi

çeşididir. Emlak vergisinin oranı %4, temettü vergisinin oranı %3'tür. Temettü vergisinin oranını artırmak veya azaltmak devletin elindedir. Baş vergisi ise, bu iki vergiden farklı olarak, şehirde yaşayan 18 yaşını tamamlamış erkeklerden alınmaktadır. Düzenli bir şekilde tahsil edilen baş vergisi 1907 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Giray, 2015:104).

II. Mahmut döneminde mali alanda yapılan yenilikler Osmanlı ve Cumhuriyet dönemi maliyesi için dönüm noktalarından biridir. Yeniçeri ocağının kaldırılması gibi idari ve askerî açıdan yapılan ıslahatların yanında ekonomik anlamdaki gelişmeler de II. Mahmut döneminde yoğunlaşmıştır. Yine onun döneminde imzalanan Sened-i İttifak ile devlet gelirlerinin toplanmasına ve bu gelirlerin harcanmasına yönelik hükümler getirilmiştir. Halkın vergilendirilmesinde de aşırıya gidilmemesi emredilmiştir (Feridun, 1962:4). Bunların dışında, mükelleflerin ödemek zorunda oldukları vergiler tahakkuk ettirildikten sonra belgeler ile onaylı hale getirilmiştir. Mükelleflere bildirilen vergi borcu için ödeme kolaylığı sağlanmış, borcun iki taksit halinde ödenmesi hükmü kabul edilmiştir. Yani, Osmanlı Devleti maliyesinde vergi ilkelerinden ikisi olan vergilemede uygunluk ve kesinlik ilkelerine geçmiştir (Giray, 2015:156).

Tanzimat Fermanı, Osmanlı maliyesi açısından çok önemli bir yere sahiptir. Birçok alanda reform içeren bu fermanla, reformların ağırlıklı maliye alanında olduğu görülmektedir. Bu reformların başarısının ana şartı da güçlü bir mali tabandan ileri gelmektedir (Uzun, 2001:91). Maliye alanında yapılmış olan düzenlemeler oldukça kapsamlı tutulmuş ve bünyesinde mali teşkilat, vergi adaleti, vergi türleri, vergi tahsil yöntemleri gibi konular kendine yer bulmuştur. Mali reformların ana özelliği, bölgeci ve aynı bir sistemin terk edilip merkeziyetçi ve nakdi bir sisteme geçilmesi olmuştur (Falay, 1989:75).

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

Osmanlı maliyesi Tanzimat Fermanı sonrasında II. Abdülhamit Dönemi'nde yapılan bazı reformlarla beraber nispeten düzelme ve iyileşme sürecine girmiştir. Bunda Muharrem Kararnamesi ve Duyun-u Umumiye'nin kurulmasının da etkisi vardır. Muharrem Kararnamesi'nde iç ve dış borçların konsolidasyonuna ilişkin hükümler yer almıştır. Belirlenen hükümler çerçevesinde borçlar revize edilerek yeni bir tutar kararlaştırılmış, faiz oranları ve vadeler yeniden belirlenmiştir. Ödemelerin sağlam gelirlere bağlanması için bünyesinde alacaklı temsilcilerden oluşan bir ekibin yer aldığı Duyun-u Umumiye idaresi kurulmuştur. Borçların yeniden yapılandırılması ve gelirlerin sağlama alınarak borçların daha düzenli ödenmesiyle birlikte Osmanlı maliyesi belli bir seviyede de olsa düzene girmeye başlamış ve devletin borçları azalmıştır. Ancak, devam eden savaşlar, askeri harcamaların çokluğu özellikle de Balkan Savaşları ve ardından başlayan I. Dünya Savaşı ekonominin iyileşme seyrini olumsuz yönde etkilemiştir (Giray, 2015:180).

1.2. Cumhuriyet Döneminde Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Birinci Dünya Savaşı’nın sona ermesi ile birlikte, başlatılan Kurtuluş Savaşı ekonomik ve mali önceliklerin arka plana itilmesine neden olmuştur. Ekonomik ve mali konular, bağımsızlık mücadelesinin kazanılması ve cumhuriyetin ilan edilmesi sonrasında yeniden ülkenin ana gündemi haline gelmiştir.

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

1923 İzmir İktisat Kongresi’nde alınan en önemli mali karar kuşkusuz aşar vergisinin kaldırılmasıdır. Kamu gelirleri içindeki toplam payı ile en önemli vergi türü olan aşarın kaldırılması o dönem için gerçekten de çok radikal bir karar kabul edilmiştir. Toplam devlet gelirleri içindeki payı %25-30 arasında değişen, vergi gelirlerinin de yaklaşık %50’sini oluşturan bir vergiyi kaldırmak hem ekonomi için hem de halk için büyük bir risk olarak görülmüştür (Giray, 2015:198). Nitekim bu risk kendini göstermiş ve aşarın kaldırılmasından doğan vergi gelirlerindeki boşluk ekonomide sıkıntılar yaratmaya başlamıştır. Bu sıkıntıların çözülebilmesi için devlet diğer vergilerde yaptığı artışlarla telafi çabalarına girişmiştir. Ancak, telafi çabaları yine köylünün vergi yükünü artırmıştır (Tekeli & İlkin, 1977:220).

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

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

1929 Büyük Buhranı, dünya ekonomisinde dengeleri değiştirmiş ve devletlerin ekonomi anlayışını ve mali sistemlerini yeniden gözden geçirmelerine neden olmuştur. 1923-29 yılları arasında serbestleşme ve dışa açık yatırım politikaları güden Türkiye, 1929 kriziyle beraber daha içe kapanık, korumacı ve devletçi bir tutum içine girmiştir. Ayrıca bu dönemde Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı (1934-1937) uygulanmaya başlanmıştır (Boratav, 2013:71).

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

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

1930'lu yılların kriz ortamından sıyrılmaya çalışan dünya ve Türkiye ekonomisi, yeni bir dünya savaşının patlak vermesiyle bir kez daha ekonomide sıkıntılar yaşamaya hatta kıtlıklarla mücadeleye etmeye başlamıştır. Her ne kadar II. Dünya Savaşı'na girmemiş olsa da Türkiye, 1 milyona yaklaşan ordusuyla adeta bir savaş yaşıyormuş gibi bir 6 yıl geçirmiştir. Doğal olarak da bu yıllarda savaş ekonomisi politikaları uygulanmıştır. Üretici nüfusun üretimden çekilerek askere alınması özellikle tarım kesimindeki ürün arzını olumsuz anlamda etkilemiştir. Ayrıca, artan askeri harcamalar ve savaş dolayısıyla stok yapma güdüsü finansman gereksinimini artırmıştır. Mevcut vergilerin özellikle de gelir üzerinden alınan kazanç vergisinin yeterince esnek ve verimli bir vergi olmayışı, ekonomideki dalgalanmalara uygun hareket etmeye imkan vermemesi gerekli finansman arayışının olumsuz sonuçlanmasına neden olmuştur (Korkmaz, 1982:130-131). 1929 kriziyle birlikte ücretli kesim üzerine binen vergi yükü ve enflasyonun, sabit gelirli çok fazla etkilemesi dolayısıyla yeni vergilerin sermaye ve tarım kesiminden alınması uygun görülmüştür. Bu gerekçelerle savaş nedeniyle aşırı kar eden tüccarları vergilendirmek için varlık vergisi, tarımsal kazançları vergilendirmek için de toprak mahsulleri vergisi ile aynı muamele vergisi getirilmiştir (Akgül & Aral, 2004:455).

1942-44 yılları arasında yürürlükte kalan Varlık Vergisi, sadece bir sefere mahsus olarak servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve savaş zamanı elde ettikleri olağanüstü gelirleri vergilemek için alınmıştır. Savaş dönemlerinde artan kamu giderlerinin finansmanı sağlamak için mevcut vergiler üzerinde sürekli bir artırım yapılmıştır. Ancak bu artırımlar vergi türlerinde karışıklığa ve vergi sisteminin karmaşıklaşmasına neden olmuştur. Özellikle kazanç vergisinde yapılan yamalar, vergi sisteminin zaten çok da etkin olmayan yapısını iyice bozmuştur. Mevcut vergilerin istenilen getiriye sağlayamaması, savaş ekonomisinin gerektirdiği finansman ihtiyacının savaş döneminde aşırı kar eden gruplardan karşılanması gibi nedenlerle varlık vergisi yürürlüğe sokulmuştur.

Savaş ekonomisi dolayısıyla alınan bir başka vergi türü de Toprak Mahsulleri Vergisi'dir. Bu verginin en temel amacı sayısı yaklaşık 1 milyonu bulan Türk ordusunu beslemek olmuştur. Toprak Mahsulleri Vergisi, tarımsal ürünler üzerinden kısmen nakdi kısmen de aynı olarak alınan bir randıman vergisidir (Akbank, 1979:608). Aşar vergisinin kaldırılması sonrasında üzerindeki vergi yükü nispeten azalan tarım kesiminin Toprak Mahsulleri Vergisi'ne itiraz ve eleştiri getirmesi uzun sürmemiştir. Bu vergi sadece 3 yıl yürürlükte kalmayı başarabilmiştir (Bulutoğlu, 1970:9).

Vergilemede sık yapılan değişiklikler ve vergilemede istikrar sağlayamamak cumhuriyet döneminden 1940'ların sonuna kadar kendini göstermiştir. Gittikçe büyüyen Türkiye ekonomisinin yapısına ayak uyduramayan, dolaylı vergilerin çoğunlukta olduğu bir sistem haline gelen gelir vergilerinin ciddi bir reforma tabi tutulması gerektiği netleşmiştir. Kamuoyu

ile hükümet nezdinde dillendirilmeye başlanmıştır. II. Dünya Savaşı’nın sona ermesi ve 1946 yılından itibaren batının da telkinleri sonucu serbest ekonomiye geçme çabalarıyla birlikte karmakarışık bir yapıya bürünen vergi sistemi gözden geçirilmeye çalışılmıştır. Ülke ekonomisine uyum sağlayacak, milli gelir esnekliği olan, etkin ve verimli bir vergi sistemi kurma çabaları başlamıştır. Özellikle yamalı bohçaya dönen kazanç vergisinin kaldırılıp, yerine yeni bir vergi konması ile bu verginin tekrardan tadilat görmesi görüşünü savunanlar ciddi tartışmalara girmişlerdir. Bu tartışmaların yapıldığı ve yeni vergi uygulamasının temellerinin atıldığı yer ise 1948 yılında İstanbul’da yapılan II. İktisat Kongresi olmuştur. Bu kongrede önemli bilim insanları, akademisyenler, tüccarlar ve sanayi odaları temsilcileri toplanmıştır. Yeni vergi uygulaması hakkında görüş ve önerilerini sıralamışlardır. Bu görüş ve öneriler ışığında 1949 yılında Gelir Vergisi Kanunu çıkartılmış ve bu kanun 1950 yılında yürürlüğe girmiştir.

2. TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ DÜZENLEMESİ

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

Toplumlardaki sanayi ve ticaret hareketlerinin ilerlemesiyle birlikte diğer ülkelerde olduğu gibi memleketimizde de vergi alanında büyük değişimler olduğu bilinmektedir. Osmanlı’nın son dönemlerinden başlayarak ekonomik ve mali faaliyetlerdeki değişen koşullara ayak uydurabilmek amacıyla özellikle Tanzimat Dönemi ile beraber girişilen yenilik hareketleriyle birlikte sanayi ve ticaret erbabını yakından ilgilendiren bir temettü vergisi uygulamaya girmiştir. Bu vergi cumhuriyetin ilk yıllarına kadar gelebilmiş, 1926 yılında yerini kazanç vergisine bırakmıştır. Kazanç vergisi de özellikle 1934 yılında neredeyse baştan başa değişmesine rağmen Gelir Vergisi Kanunu’na kadar yani 1950 yılına kadar yürürlükte kalabilmiştir.

Kazanç vergisinin kalıcı, uzun süreli olmaması ekonomik konjonktürün ve mali sistemlerin değişmesi ile açıklanabilir. Vergileme ilkelerindeki modernleşme, vergi tahsilatında öngörülen elastikiyetin elde edilememesi ve milli gelirden yaşanan artışların kamu gelirlerine yansımaması, kazanç vergisine yönelik yapılan yeniliklerin beklentileri karşılamaması burada aktarılabilecek sorunlar arasındadır. Kazanç vergisi hakkındaki bu olumsuzluklar bu verginin ilgasını beraberinde getirmiştir.

Kazanç vergisi uygulamasına yönelik sorunlar daha çok 1929 Büyük Buhran ve İkinci Dünya Savaşı sırasında ortaya çıkmıştır. Özellikle bu dönemlerde kazanç vergisinin elastikiyetten yoksun olması sonucu vergi yükü ücretliler üzerine binmiş ve kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı çoğunlukla bu mükellef grubundan sağlanmıştır. Kazanç vergisinin modern bir vergi sisteminde bulunması gereken özelliklere sahip olmaması, ülkemizde esaslı ve kapsamlı bir vergi reformunu gerekli kılmıştır.

Aslında vergi reformuna geçilmeden önce Maliye Bakanlığı ve hükümet yetkilileri iki seçenek üzerinde çalışmalarını devam ettirmiştir. Bunlardan bir tanesi kazanç vergisini tadil ve ıslah etmek, diğer seçenek ise kazanç vergisini toptan kaldırıp yerine gelir vergisi uygulamasını getirmektir. Bu bağlamda gelir vergisi reformu hemen yapılmamış ve birinci

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

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

Gelir vergisi uygulamasına karşı lehte görüş bildirenlerin ana gerekçesi kazanç vergisinin sürekli geçirdiği tadiller sonucu yıpranması ve modern maliyenin gereklerine bir türlü cevap verememesidir. Bu uygulamaya karşı aleyhte görüş bildirenlerin ana gerekçesi ise gelir vergisi gibi çok gelişmiş, modern ve sosyal yapının çok geniş bir kesimine hitap eden ve belirli bir seviye yüksekliğine ihtiyaç gösteren bir sistemin ülkemizde tatbik edilebilmesinin zor olduğu yönündedir (Koraltürk, 2009: 175-246). İkinci Dünya Savaşı ile birlikte gündeme gelen vergi reformu çeşitli mülahazalar ve tartışmalar sonucunda 1949 yılında Gelir Vergisi Kanunu'yla kabul edilmiş ve bu kanun 1950 yılında yürürlüğe girmiştir.

Gelir üzerinden alınan vergileri iki dönemde incelemek gerekir. Bu dönemler, II. Dünya Savaşı sonrası ve vergi reformu öncesi dönem olan 1946-1950 arası ve vergi reformunun başladığı 1950-1960 arası dönemlerdir.

2.1. Türkiye'de 1946-60 Arası Gelir Vergisi Uygulamaları

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

2.1.1. 1946-50 Arası Dönemde Vergi Gelirleri

1946 yılı ekonomik ve siyasi anlamda ülkemiz için bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir (Susam, 2020: 68). Ülkemizin iktisat ve maliye tarihi incelendiğinde bu yılın üzerinde durulması gereken ve bazı kırılmaları içinde barındıran bir yıl olduğu şüphe götürmemektedir.

Tek partili hayattan çok partili hayata geçişin olduğu 1946 yılı, ekonomik anlamda kısıtlayıcı, korumacı ve kapalı bir yapının terk edilerek daha liberal politikalara geçilen, dışa açılış sürecine girilen yıl olarak değerlendirilmektedir (Boratav, 2013:73-74). Bu yıllardan itibaren vergi reformu da gündeme gelmiş ve bunun için çalışmalara başlanmıştır. Vergi reformunun en önemli gerekçesi, kazanç vergisinin vergilemenin en önemli amaçlarından biri olan mali amacı tam olarak

yerine getirmemesidir. 1926 yılında getirilen kazanç vergisinin birçok düzenleme ve tadile rağmen esnek ve verimli olmaması bu yüzden de devlete yeterli kadar vergi geliri sağlayamaması vergi reformunu hazırlayan etkenler olmuştur.

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

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

Gelir vergisi düzenlemesinden önce uygulanmakta olan kazanç vergisinin bütçe gelirleri içindeki yerine bakmak daha sonra gelir vergisi ile kazanç vergisi arasında karşılaştırma yapılmasına olanak tanıyacaktır. 1946-1950 yılları arasında bütçemizdeki en önemli gelir kalemleri kazanç, muamele ve hayvanlar vergisidir. Bu üç gelir arasında da muamele vergisi en fazla yer tutan vergi uygulamasıdır. 1957 yılına kadar uygulanmasına devam eden ve dolaylı bir vergi olmasından kaynaklı olarak vergilemede adaleti sağlama işlevi düşük olan bu vergi, bu yıllar arasında bütçe içinde en çok gelir getiren vergi kalemi olmuştur. Tabii ki dolaysız bir vergi olan kazanç vergisinin vergi kalemleri içinde en çok gelir getiren vergi olması daha makbuldür. Ancak, bu yıllarda da ülkemizin kronik sorunu olan dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha fazla gelir getirmesi durumu karşımıza çıkmaktadır (Feyzioğlu, 1956:43).

Tablo 1: 1946 – 1950 Yılları Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Giderleri (Milyon TL)

Yıllar	1946	1947	1948	1949	1950
Gelirler	894.7	1021.2	1115.6	1251.8	1313.3
Vergi Gelirleri	784.1	987.7	1069.1	1118.6	1252.9
Muamele Vergisi	137.3	188.0	234.0	234.5	245.5
Kazanç Vergisi	133.2	157.0	169.3	176.4	174.5
Hayvanlar Vergisi	27.0	27.4	31.0	32.0	30.1
Gelir Vergisi	-	-	-	-	1.0
Esnaf Vergisi	-	-	-	-	0.5
Kurumlar Vergisi	-	-	-	-	0.2
Giderler	1100.7	1641.1	1459.6	1640.5	1591.2

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

Tablo 1’de 1946-1950 yılları arası bütçedeki gelirler, vergi gelirleri ve devletin giderleri gösterilmiştir. Bu tabloya göre, devletin elde etmiş olduğu vergi hasılatı, giderlerini karşılayamamaktadır. Ayrıca, devletin elde etmiş olduğu tüm gelirlerin de giderlerini karşılamaya yetmediği görülmektedir. Yani denk bütçeye aykırı bir durum söz konusudur. Bu açıklar hazineden yapılan yardımlarla telafi edilmiştir.

Tablo 2: 1946–1950 Yılları Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin ve Giderlerinin GSMH'ye Oranları (%)

Yıllar	1946	1947	1948	1949	1950
Gelirler	13.0	13.5	11.8	13.8	13.5
Vergi Gelirleri	11.4	13.1	11.3	12.4	12.9
Muamele Vergisi	2	2.5	2.5	2.6	2.5
Kazanç Vergisi	1.9	2.1	1.8	1.9	1.8
Hayvanlar Vergisi	0.3	0.4	0.3	0.3	0.3
Gelir Vergisi	-	-	-	-	0.01
Esnaf Vergisi	-	-	-	-	0.002
Kurumlar Vergisi	-	-	-	-	0.005
Giderler	16.0	21.0	15.4	18.1	16.4
GSMH* (Milyon TL)	6857.6	7542.6	9492.9	9054.4	9694.2

Kaynak: T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü (1996). İstatistik Göstergeler (1923–1995), Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü (Ankara, Temmuz, 1996), 426.

*Oranlar Tablo 1'den yararlanarak hazırlanmıştır.

1946-50 yılları arasında giderlerde bir artış söz konusuken gelirlerde aynı oranda artış yaşanmamıştır. Gelirlerdeki artış nominal bir artış olarak karşımıza çıkmaktadır. GSMH'de de düzenli bir artış söz konusudur ancak bu artışın enflasyondan kaynaklı olarak gerçekleşen nominal bir artış olduğunu söylemek mümkündür. (Susam, 2020: 79).

Tablo 1 ve Tablo 2'ye baktığımızda 1946-50 yılları arasındaki vergi gelirlerinin önemli bir oranının kazanç vergisi ve muamele vergisine ait olduğu görülmektedir. Ancak, vergi gelirlerinin GSMH'ye oranı düzenli bir seyir izlememektedir.

Tablo 1'den hareket ederek kazanç vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payını da hesaplamak mümkündür. Bu oranlar Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3: 1946–1950 Yılları Kazanç Vergisinin Vergi Gelirleri ve Toplam Bütçe Gelirleri İçindeki Oranları (%)

Yıllar	1946	1947	1948	1949	1950
Kazanç Vergisi/Vergi Gelirleri	16.98	15.89	15.83	15.76	13.92
Kazanç Vergisi/Bütçe Gelirleri	14.88	15.37	15.17	14.09	13.28

Kaynak: Tablo 1'deki veriler ışığında hazırlanmıştır.

Vergi ve bütçe gelirlerinde yaşanan bu düzensizlikler sonucu 1946 yılından itibaren vergi reformu fikri gündeme gelmeye başlamıştır. Vergi reformuyla beraber devlete istikrarlı bir gelir kalemi yaratmak ve milli gelirle uyum içinde olan, etkin bir vergileme sistemi oluşturulmak istenmiştir. Ayrıca, dolaylı vergilerin de dolaysız vergilerden çok daha fazla gelir getirmesi, gelişmiş ekonomilerdeki anlayışlara ve modern maliyeye aykırı bir durum oluşturmaktadır. Bu sebeplerle 1950 yılından itibaren kazanç vergisi kaldırılmış ve onun yerine gelir, kurumlar ve esnaf vergisi getirilmiştir. 1950 yılı vergileme

anlamında bir geçiş yılı gibi kabul edilmiş ve o yılda da mükelleflerden çoğunlukla kazanç vergisi tahsil edilmiştir. Tablo 1 ve Tablo 2’den de anlaşılacağı üzere gelir, kurumlar ve esnaf vergisi çok kısıtlı bir kesimden alınmıştır.

Tablo 4: 1946–1950 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirleri (Milyon TL)

Yıllar	1946	1947	1948	1949	1950
Dolaylı Vergiler	574.5	742.4	720.0	892.4	794.4
Dolaysız Vergiler	309.8	419.2	440.6	507.0	447.7
Vergi Gelirleri	884.3	1161.6	1160.6	1399.4	1241.1
Toplamı					

Kaynak: T. C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019). Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri (1924-2018), 3. Bölüm-Bütçe Gelirleri

Tablo 5: 1946-1950 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

Yıllar	1946	1947	1948	1949	1950
Dolaylı Vergiler	65.0	63.9	62.0	63.8	64.0
Dolaysız Vergiler	35.0	36.1	38.0	36.2	36.0

Kaynak: T. C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019). Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri (1924-2018), 3. Bölüm-Bütçe Gelirleri

Dolaylı ve dolaysız vergilerin 1946-1950 yılları arasındaki seyri, vergi reformuna niçin ihtiyaç duyulduğu hakkında fikir vermektedir. Tablo 4’e göre bu yıllar arasında genel olarak dolaylı vergilerden elde edilen gelirler de dolaysız vergilerden elde edilen vergiler de artış göstermiştir. Bu açıdan bakıldığında hazine için olumlu bir tablo çizildiğini görebilmek mümkündür. Ancak, dolaylı vergilerin ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki yerlerine bakıldığında mali durumun iyi olmadığı rahatlıkla görülmektedir. Tablo 5, dolaylı vergilerin ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki paylarını yüzde olarak göstermektedir. Bu tablodaki veriler dolaylı vergilerin dolaysız vergilere nazaran vergi gelirleri içinde çok daha fazla yer tuttuğunu belirtmektedir. 1948 yılı haricinde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı her daim artmıştır. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı da 1948 yılından itibaren düşmeye başlamıştır. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payının düşmesi ekonomiler için olumsuz bir gelişmedir. Çünkü, güçlü ekonomilerde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı dolaysız vergilerden daha az olmalıdır.

2.1.2. 1950-1960 Arası Dönemde Vergi Gelirleri

1950’li yılların başı, Türkiye için tarım sektörünün “altın çağıdır” demek yanlış değildir. Devletin tarımı desteklemesi ve tarım kesimini vergiden muaf tutması, Kore Savaşı ve bu savaşın üçüncü bir dünya savaşına neden olacağı düşüncesiyle artan tarımsal stok ihtiyacı gibi nedenler tarımsal üretimin artmasına neden olmuştur. Bir de bunların üstüne tarımda makineleşme ve teknolojik imkanların gelişmesi de eklenince tarımsal üretim ve milli gelir bu yıllarda büyük bir artış göstermiştir (Susam, 2020: 83-88).

Ancak, ülkemizin vergi tabanının dar olması ve bu dar tabana rağmen tarım kesiminin de desteklenmek amacıyla vergiden muaf tutulması devletin vergi hasılatını ciddi ölçüde olumsuz etkilemiştir. Bunların yanında 1957 yılındaki düzenlemelerle beraber özel sektörde mükellef sayısı azaltılmış ve vergilemenin tarh ve tahsil maliyetini düşürmek için üretim aşamasında vergileme uygulamasına gidilmiştir. Ancak 1950-1960 arası dönem Türkiye tarihinde KİT’lerin en çok kurulduğu dönemdir. Bu dönemde üretimin ilk aşaması da üretimin büyük bir çoğunluğu da kamu kurumlarının yani devletin elindedir.

Bu yüzden vergi yükü büyük oranda kamu kesimine aktarılmıştır. (Parasız, 1988:78) Bunun sonucunda da kamu kesimi üretim birimleri olan KİT'ler vergi borçlarını ödeyebilmek ve gelecekteki yatırımlarını yapabilmek amacıyla Merkez Bankası'ndan borçlanmak durumunda kalmıştır (Parasız, 1988:96).

Tablo 6: 1951-1960 Yılları Arası Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Giderleri (Milyon TL)

Yıllar	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Gelirler	1345.0	1551.4	1959.8	2288.5	2789.1	3325.0	4006.7	4475.6	5980.6	7281.7
Vergi Gelirleri	1259.2	1455.0	1850.1	2139.7	2558.7	3054.6	3351.4	3831.9	5650.4	6911.7
Muamele Vergisi	225.0	322.0	440.0	460.0	515.0	635.0	-	-	-	-
İstihsal Vergisi	-	-	-	-	-	-	455.6	558.9	724.3	691.8
Gelir Vergisi	260.0	270.0	360.0	485.0	620.0	775.0	960.0	1150.0	1470.0	1800.0
Kurumlar Vergisi	30.0	32.0	70.0	90.0	110.0	120.0	132.0	145.0	160.0	345.0
Hayvanlar Vergisi	26.0	28.0	30.5	29.0	32.0	30.0	30.5	31.0	33.0	36.0
Esnaf Vergisi	25.0	27.0	27.0	30.0	33.0	30.0	-	-	-	-
Giderler	1837.4	2654.3	2738.7	2942.3	3785.9	3405.6	4192.2	4955.6	6403.3	7449.6

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

Tablo 6'dan da görüldüğü üzere, vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olan Muamele ve Esnaf vergilerinin 1957'de kaldırılmasıyla beraber devletin vergi hasılatı azalmıştır. Tablo 6'da gelir vergisi ve kurumlar vergisinde artışlar gözümüze çarpmaktadır. Ancak bu artışlar reel değil nominal artışlardır. Çünkü, 1950'li yıllardan sonra denk bütçe anlayışı iyice terk edilerek kalkınma ve yatırımlar için borçlanmaya başlanmış, KİT'ler kurulmuş ve KİT'lerin borçlanmaları ve yatırımları Merkez Bankası'ndan para basılarak karşılanmıştır. Bu gibi sebeplerle enflasyon artmış ve bütçe reelde artmasa bile nominal olarak artış göstermiştir. Özellikle 1956 ile 1959 yılları arasında enflasyon oranlarında ciddi artışlar yaşanmıştır. 1951'de %6,2 olan enflasyon oranı 1956'da %16,5, bundan üç yıl sonra yani 1959'da ise %19,8'e yükselmiştir (Parasız, 1988:114). Ayrıca, 1958 yılında moratoryum ilan edilmesi devletin ve hazinenin parasal anlamda nasıl bir sıkıntı içinde olduğunu bizlere göstermiştir.

Bu tablodan da anlaşılacağı üzere, 1950-1960 arası dönemde vergi reformlarına ve vergilemedeki birçok düzenlemeye rağmen gelir-gider dengesi sağlanamamış, gelirler giderleri karşılayamamıştır. Bu yüzden de Merkez Bankası'ndan borçlanılarak bütçe açıkları kapatılmaya çalışılmıştır. Enflasyonun çok yüksek olduğu bu yıllarda vergi gelirlerinin verimliliğini ve vergi gelirlerindeki artışın reel mi yoksa nominal mi olduğunu daha iyi anlayabilmek için vergi gelirlerinin bu yıllardaki GSMH'ye oranlanmasına ihtiyaç vardır.

Tablo 7: 1951-1960 Yılları Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin ve Giderlerinin GSMH’ye Oranları (%)

Yıllar	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Gelirler	11.02	11.3	12.9	15.5	17.5	20.2	22.6	24.1	31.0	36.5
Vergi	10.0	10.6	12.1	14.0	16.0	18.2	18.9	20.7	29.3	34.6
Gelirleri										
Gelir Vergisi	2.0	1.9	2.3	3.2	3.9	4.7	5.4	6.2	7.6	9.0
Muamele	1.8	2.3	2.8	3.1	3.2	3.8	-	-	-	-
Vergisi										
İstihsal	-	-	-	-	-	-	2.5	3.0	3.7	3.4
Vergisi										
Kurumlar	0.2	0.2	0.4	0.6	0.6	0.7	0.7	0.7	0.8	1.7
Vergisi										
Esnaf Vergisi	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.1	-	-	-	-
Hayvanlar	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Vergisi										
Giderler	15.0	19.4	18.0	19.9	23.7	20.7	23.6	26.7	33.2	37.3
GSMH Artışı	12.7	12.0	11.3	-3.0	7.8	3.2	7.9	4.4	4.1	3.4
GSMH *	12.205	13.667	15.214	14.764	15.917	16.423	17.717	18.504	19.269	19.930
(Milyon TL)										

Kaynak: T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü (1996). İstatistik Göstergeler (1923–1995), Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü (Ankara, Temmuz, 1996).

*GSMH (Milyon TL) ise Tablo 6’dan türetilmiştir.

Tablo 7’ye göre gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinin GSMH’ye oranında ciddi anlamda artışlar görülmemektedir. Hatta bazı yıllarda bu artışlar neredeyse sifıra yakın olmuştur. Ancak, Tablo 6’daki rakamlara bakıldığında gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinde ciddi artışlar elde edildiği zannedilebilir. Fakat, bu yıllarda gelir ve kurumlar vergisi gelirleri reel anlamda artış göstermemiştir. Bu hususta bu yıllarda yaşanan enflasyonu hesaba katmak gerekmektedir.

1950 yılından sonra Demokrat Parti hükümeti ile birlikte Türkiye daha dışa açık ve serbestleşme hareketlerini daha fazla benimseyen bir ülke haline gelmiştir (Acar, 1991: 71). 1950 yılından itibaren de ekonomide hızlı büyümeler gözlenmiştir. Tablo 7’den de anlaşılacağı üzere 1950-57 arası ortalama %7,8’lik bir büyüme söz konusudur. 1953’te GSMH artış oranı %11,3 gibi bir seviyeye ulaşmasına rağmen ertesi yıl GSMH artış oranı %-3 olmuştur. Bunda 1954 yılında yaşanan tarım sektörü kaynaklı sorunlar ve Kore Savaşı’nın sona ermesiyle beraber yabancı devletlerin tarım ürünlerine olan talebinin azalması etkili olmuştur (Susam, 2020: 94-95).

1956’da vergi gelirlerinin GSMH’ye oranı %18,2’dir. Bu oran 1960’da %34,6’ya yükselmiştir. Bunun sebebi gelir vergisiyle birlikte kurumlar vergisinde de belli bir artışın olmasındandır. Ayrıca GSMH’de yaşanan artış oranlarının düşmesinin de vergi oranlarının yükselmesinde payı vardır.

1950-60 arası dönemde GSMH, 1954 yılı haricinde artış göstermiştir. 1954 yılında tarım kesiminde yaşanan ekonomik problemlerin oluşturduğu daralma dışında GSMH’de belli bir artış söz konusudur. Fakat vergi reformlarının gereken faydayı ve etkinliği tam olarak sağlayamadığı da gözlemlenmiştir.

Tablo 8: 1951–1960 Yılları Arasında Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri, Toplam Gelirler ve GSMH İçerisindeki Yeri (%)

Yıllar	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Vergi Gelirleri										
Toplam	19.3	17.4	18.4	21.2	22.2	23.3	24.0	25.7	24.6	24.7
GSMH	2.2	2.1	2.3	3.0	3.2	3.5	3.3	3.3	3.3	3.9

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

Tablo 9: 1951–1960 Yılları Arasında Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri, Toplam Gelirler ve GSMH İçerisindeki Yeri (%)

Yıllar	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Vergi Gelirleri										
Toplam	2.2	2.0	3.6	3.9	3.9	3.6	3.3	3.2	2.7	4.7
GSMH	0.2	0.2	0.4	0.6	0.6	0.5	0.4	0.4	0.4	0.7

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

Tablo 8’e göre, 1950-60 yılları arasında gelir vergisinin, toplam gelirler ve vergi gelirleri içindeki payının neredeyse her yıl artış gösterdiği gözlenmektedir. GSMH içindeki oran ise dalgalı bir seyir izlemiştir. Tablo 9’a göre kurumlar vergisi; toplam gelirler, vergi gelirleri ve GSMH içinde artış oranları bakımından istikrarlı diyebileceğimiz bir tablo çizememiş ve dalgalanmalar yaşanmıştır. Bu dönemde gelir ve kurumlar vergisinden istenilen vergi hasılatı sağlanamasa da zamanla vergi gelirleri içinde önemli bir pay almaya başlamıştır. 1960 yılı özellikle kurumlar vergisi gelirlerinde artış yaşandığı bir dönem olmuştur. Bunun nedeni de ülkemizdeki şirketleşmelerin ve kurumsallaşmaların bu tarihten sonra hız kazanması şeklinde açıklanabilmektedir (İnan, 2010:362). Ayrıca bu vergi, Demokrat Parti tarafından sermaye sahiplerine verilen bir avantaj olarak görüldüğü için özel kesim düşük bir vergi oranı ile karşı karşıya kalmıştır. Bunun sebebi de özel sektör birikimlerinin ve yatırımlarının artırılmak istenmesidir. Yani devlet, vergi politikaları aracılığıyla özel kesimin birikimlerini desteklemeyi amaçlamıştır (Karabacak, 2005:118).

Tablo 10: 1951–1960 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirleri (Milyon TL)

Yıllar	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Dolaylı Vergiler	976.7	1174.3	1314.2	1410.7	1665.3	1769.0	2096.4	2506.7	3529.7	3368.3
Dolaysız Vergiler	294.8	414.0	539.1	684.1	816.4	1046.5	1175.0	1352.0	1846.5	2172.7

Vergi Gelirleri Toplamı	1271.5	1588.3	1853.3	2094.8	2481.7	2815.5	3271.4	3868.7	5376.2	5541.0
--------------------------------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

Kaynak: T. C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019). Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri (1924-2018), 3. Bölüm-Bütçe Gelirleri

Tablo 11: 1951-1960 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

Yıllar	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957	1958	1959	1960
Dolaylı Vergiler	76.8	73.9	70.9	67.3	67.1	62.8	64.1	64.8	65.7	60.8
Dolaysız Vergiler	23.2	26.1	29.1	32.7	32.9	37.2	35.9	35.2	34.3	39.2

Kaynak: T. C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019). Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri (1924-2018), 3. Bölüm-Bütçe Gelirleri

Kazanç vergisi uygulamasına devam edildiği yıllarda vergi reformunu savunanların en önemli dayanak noktalarından biri vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının dolaysız vergilerin payından çok daha fazla olması ve bu durumu tersine çevirmek için vergi reformunun gerekliliğidir. Ancak Tablo 10 ve Tablo 11’de görüldüğü üzere, vergi reformu bu soruna tam anlamıyla çözüm sağlamamıştır. Tablo 10’a baktığımızda dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin bütçe içindeki payının artış gösterdiği görülebilmektedir. Fakat, Tablo 11 verilerine göre dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı düşme eğilimine girse de dolaysız vergilere göre çok daha yüksektir. Bu durum ülke ekonomisi için çok endişe verici bir durumdur. Çünkü, modern maliye anlayışını benimsemiş ve kalkınma sürecini tamamlamış ülkelerde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payından daima azdır (Ay & Talaşlı, 2008: 141). Ülkemizde ise bu durum tam tersidir.

Bunların haricinde vergi reformunda istenilen amacın da sağlanamadığı bu tablolar aracılığıyla görülmektedir. Kazanç vergisi uygulamasının devam ettiği yıllardaki dolaylı vergilerin ağırlığı neredeyse hiç değişmeden devam etmiştir. Değişen sadece vergi uygulamaları ve vergi isimleri olmuştur. Vergi reformundan sonra da dolaysız vergilerde istenilen verim sağlanamamıştır. 1946’dan 1960 yılına kadar olan dönemde dolaylı vergiler ile dolaysız vergilerin birbirlerine en çok yaklaştığı nokta 1960 yılında olmuştur. Ancak, bu yılda bile gelişmiş ülke standartlarına uymayacak şekilde ciddi bir fark olduğu söylenebilir. Ayrıca, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının düşme eğilimi 1961 yılından sonra tekrar yükselme eğilimine girmiştir (T.C. Maliye Bakanlığı, 2018).

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

3. GELİR VERGİSİ DÜZENLEMESİNE GETİRİLEN ELEŞTİRİLER

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

Tablo 12: Konsolide Bütçe Gelirleri ile Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları: 1924-1949

Yıllar	Konsolide Gideri (Milyon TL)	Bütçe Gideri (Milyon TL)	Konsolide Bütçe Geliri (Milyon TL)	Vergi Geliri (Milyon TL)	Gideri Karşılama Oranları (%)		
					Konsolide Geliri	Bütçe Geliri	Vergi Geliri
1924	141	147	121	121	103.68	85.92	
1925	215	186	145	145	86.58	67.66	
1926	191	202	157	157	105.70	82.22	
1927	223	234	172	172	104.52	76.77	
1928	228	251	187	187	110.18	82.05	
1929	255	268	189	189	105.18	74.39	
1930	249	254	172	172	102.05	68.98	
1931	239	215	141	141	89.94	59.22	
1932	241	235	162	162	97.72	67.40	
1933	256	232	157	157	90.76	61.25	
1934	266	279	175	175	104.78	65.73	
1935	302	317	184	184	104.80	60.86	
1936	310	321	219	219	103.26	70.53	
1937	364	378	244	244	103.84	67.01	
1938	376	395	244	244	105.05	64.86	
1939	479	478	241	241	99.79	50.24	
1940	637	666	272	272	104.52	42.71	
1941	686	789	350	350	115.03	51.10	
1942	1.072	1.218	751	751	113.67	70.09	
1943	1.215	1.301	840	840	107.04	69.11	
1944	1.329	1.310	853	853	98.59	64.20	
1945	742	812	580	580	109.51	78.21	
1946	1.270	1.324	884	884	104.25	69.65	
1947	1.909	1.980	1.162	1.162	103.69	60.85	
1948	1.798	1.822	1.161	1.161	101.32	64.56	
1949	2.066	2.065	1.399	1.399	99.93	67.73	

Kaynak: T. C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019). Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri (1924-2018), 1. Bölüm-Bütçe Gelir-Gider Dengesi

Tablo 12'den de anlaşılacağı üzere, vergi gelirleri 1924-1949 yılları arasında hiçbir zaman bütçe giderlerini karşılamak için yeterli olmamıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılamadaki oranı azımsanmayacak derecededir. Özellikle aşarın kaldırıldığı yıllarda bu oranların karşımıza çıkması devletin yeni vergi politikaları uyguladığını bizlere göstermektedir. Bu politika da köylünün yerine hizmet sektöründe çalışan şehirli ve sabit gelirlili vatandaşların vergilerinin artırılması şeklinde uygulanmıştır. Özellikle 1929'daki Büyük Buhran sonrası ve İkinci Dünya Savaşı sırasında vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı bir hayli azalmıştır. Hatta bu oranın %50'nin altına bile düştüğü

gözlenmiştir. Buradan çıkarılacak sonuç da vergi sisteminin konjoktüre ve milli gelirden yaşanan dalgalanmalara ayak yuduramaması olarak belirtilebilmektedir. 1934 yılında kapsamlı bir düzenleme yapılan kazanç vergisinin yine istenileni veremediği bu verilerden kolaylıkla anlaşılmalıdır.

Tablo 13: Konsolide Bütçe Gelirleri ile Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları: 1950-1960

Yıllar	Konsolide Bütçe Gideri (Milyon TL)	Konsolide Bütçe Geliri (Milyon TL)	Vergi Geliri (Milyon TL)	Gideri Karşılama Oranları (%)	
				Konsolide Bütçe Geliri	Vergi Geliri
1950	1.956	1.841	1.242	94.14	63.51
1951	2.060	2.116	1.272	102.73	61.72
1952	2.640	2.704	1.588	102.39	60.15
1953	2.572	2.543	1.853	98.89	72.06
1954	2.727	2.609	2.095	95.65	76.82
1955	3.453	3.399	2.482	98.46	71.88
1956	3.711	3.573	2.816	96.27	75.86
1957	4.377	4.338	3.271	99.09	74.73
1958	5.251	5.268	3.869	100.31	73.67
1959	7.047	7.155	5.376	101.53	76.29
1960	7.789	7.749	5.541	99.49	71.14

Kaynak: T. C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019). Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri (1924-2018), 1. Bölüm-Bütçe Gelir-Gider Dengesi

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

Türk ekonomisinin büyüdüğü, milli gelir artışında rekorların kırıldığı 1950’li yılların ilk yarısında vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama başarısız olması ve yeni vergi düzenlemesinin iyice yerleştiği yıllar olan 1950’lerin ikinci yarısında giderleri karşılama oranının pek fazla değişiklik göstermemesi ve dalgalı bir seyir izlemesi gelir vergisi uygulamasının istenileni veremediği algısını oluşturmuştur. Bundan dolayı da vergilemedeki yeniliklere getirilen eleştiriler artmıştır. Bu eleştiriler sonucunda 1960’lı yıllardan itibaren gelir ve kurumlar vergisi üzerinde değişiklikler yapılmış ancak 1960 Askeri Darbesi’nin de etkisiyle vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı bir hayli düşmüştür (Yaşa, 1980).

Bu tablolarda gösterilen oranlar haricinde gelir vergisi uygulamasının eleştirilmesinde önemli olan başka konular da vardır.

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

Bir diğler eleştiri de sistemin uygulanma kabiliyeti üzerinedir. Bu açıdan bakıldığında birçok kişi gelir vergisinin ölkemizde uygulanma şansı bulamayacağına, uygulansa bile başarı sağlayamayacağına inanmaktadır. Daha önceki uygulamalarda başka milletlerden esinlenilerek oluşturulan vergi sistemlerinin ölk ekonomisine zarar verdiği düşünölmektedir (Koraltürk, 2009).

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

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

SONUÇ

Kökenleri Osmanlı Devleti dönemine dayanan ve 1926 yılında yeni vergi düzenlemeleriyle uygulanmaya devam eden vergi politikaları, 1940'lı yılların sonunda işlevini gerçekleştirmediği öne sürölerek kapsamlı bir reforma uğramıştır. Bu reformun diğler nedenleri, daha önceki düzenin vergisel işlevini yerine getirmemesi, vergilemenin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarını sağlamıyor olması, modern vergileme anlayışı ile uyumlu olmaması ve ölkenin ekonomik gelişmesini takip edememesidir. Aynı zamanda II. Dünya Savaşı'nın getirdiği koşullarda savaşa girilmese bile bir milyona yakın ordusuyla askeri harcamaları artan Türkiye'nin istikrarlı ve verimli bir vergi politikasına ihtiyacı olmuştur. Bu gibi sebeplerden ötürü 1946 yılından itibaren vergileme anlayışı değişmeye ve gelir vergisi reformu düşünçesi ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu düşünce ile birlikte çalışmalar da başlamış ve 1949 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bu kanun 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu vergi düzenlemesi modern vergileme anlayışına ve dönemin maliye standartlarına uygun bir vergileme vaat etmiştir.

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

1950-1960 arası dönemde vergi hasılatlarında istenen artışın sağlanamaması ve dolaylı vergilerden sağlanan gelirin dolaysız vergi gelirlerinden oldukça yüksek olması vergi reformunun uygulanmasında bazı sıkıntıların yaşandığı ve vergi reformunun beklenen başarıyı sağlayamadığını bizlere göstermiştir. Bu dönemde vergi tabana yayılamamış ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede başarı sağlanamamıştır. Bu yüzden de vergi yükü ücretlilerin yani sabit gelirlilerin üzerinde

kalmıştır. Sözü ettiğimiz bu dönemde milli gelir artmış, kişi başına gelir yükselmiş ve ekonomi belli bir ivme yakalamıştır. Yani, geçmiş dönemlere nazaran vergilendirilmeye daha müsait bir zemin ortaya çıkmıştır. Ancak, vergi bilinci, vergi gayreti ve vergi gelirleri aynı şekilde yükselmemiş hatta düşme eğilimi bile göstermiştir. Vergi kapasitesi artmasına rağmen vergi hasılatında ciddi bir artış sağlanamamıştır. Bu artışın sağlanamamasının nedeni de vergilemenin kendi içinde barındırdığı karmaşık yapısı ve vergi reformunun uygulanmasında yaşanan sıkıntılar olmuştur. Ayrıca, özel sektörün birikimlerini artırabilmesi için kurumlar vergisinin oranlarının düşük tutulması ve verginin tabana yayılamaması da vergilemede başarısızlığın ana sebeplerinden birkaçı olmuştur.

Vergi reformunun başarısızlığını ve bu reformla arzulanan amaçların gerçekleştirilemediğini 1950 öncesi ve 1950 sonrası ekonomik verilere bakarak anlamak mümkündür. Mesela, 1950’den sonra vergi gelirlerinin GSMH içindeki payının pek de değişmediğini hatta bazı yıllarda bu payın düşüş gösterdiği görülebilmektedir. Bunda kuşkusuz tarım kesiminin vergiden muaf tutulmasının da payı olsa da sonuçta vergi reformuna rağmen vergi gelirleri düşmüştür.

Gelir vergisi reformunun başarılı olamamasındaki en önemli etken, gelir vergisinin modern yapısına kıyasla Türk vergi sisteminin ve Türk maliyesinin bu vergi reformuna hazır olmaması, nicelik ve nitelik itibarıyla bu vergi reformunu uygulayacak koşullara o dönemde ülkenin sahip olmamasıdır. Alman vergi sisteminden esinlenerek gerçekleştirilen bu vergi reformunun o yıllardaki Türkiye koşullarına ayak uydurabilmesi ve istenilen vergi hasılatını gerçekleştirebilmesi mümkün değildir. Nitekim veriler de bu kanıyı desteklemekte ve vergi reformunun ilk on sene içinde vergi kapasitesini yansıtmakta ve vergi hasılatını artırmakta ne denli başarısız olduğunu göstermektedir. Tüm bunlar göz önüne alındığında vergi reformları gerçekleştirilirken verginin modern yapısının yanında vergi reformunun bir ülkenin ekonomik, siyasal ve sosyal durumuna uygun olup olmadığına da dikkat edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde en modern vergi sistemleri bile istenilen başarıyı sağlayamamakta ve vergi hasılatını artıramamaktadır.

ETİK BEYAN VE AÇIKLAMALAR

Etik Kurul Onay Bilgileri Beyanı

Çalışma, etik kurul izni gerektirmeyen bir çalışmadır.

Yazar Katkı Oranı Beyanı

Yazarlar tüm çalışmalarını birlikte yürütmüştür.

Çıkar Çatışması Beyanı

Çalışmada potansiyel bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Acar, Y. (1991). *Tarihsel Açıdan Türkiye Ekonomisi ve İzlenen İktisadi Politikalar (1923-1963)*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi.
- Akbank, (1979). *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi 1923-1978*. İstanbul: Akbank Kültür Yayını.
- Akdağ, M. (1995). *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi (1243-1453)*. İstanbul: Cem Yayınevi.
- Akgül, L. H. & Aral, F. (2004). *Gülten Kazgan'a Armağan Türkiye Ekonomisi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Aktan, C. C., Dileyci, D. & Saraç, Ö. (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyan*. Ankara: Phoenix Yayınevi.
- Alaybek, A. (1947). *Gelir Vergisi Davamız*. İstanbul: Kenan Matbaası.
- Arda, C. S. (1949). *Gelir Vergisi Kanunu İzahları*. İstanbul: Ege Matbaası.
- Ay, H. M. & Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki. *Maliye Dergisi*, (154), 135-155.
- Boratav, K. (2013). *Türkiye İktisat Tarihi 1908-2009*. Ankara: İmge Kitabevi Yayınları.
- Bulutoglu, K. (1970). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Falay, N. (1989). *Maliye Tarihi Ders Notları*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Feridun, S. (1962). *Anayasalar ve Siyasal Belgeler*. İstanbul: Aydın Güler Kitabevi.
- Feyzioğlu, B. N. (1956). *Muamele Vergisi Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi?* Maliye Enstitüsü Konferansları, 1. Seri, 1955, İstanbul Ün. Yayın No: 665, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Giray, F. (2015). *Maliye Tarihi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gürsoy, B. (1982). *Muharrem Kararnamesinin 100. Yılı, Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi S.B.F. Yayınları: 513.
- Issawi, C. (1980). *The Economic History of Turkey 1800-1914*. USA: The University of Chicago Press.
- İlgen, A. (2000). Osmanlı Toprak Mülkiyeti Anlayışının Teşekkülü ve Bunun Sosyal Tabakalaşma Üzerindeki Etkileri. İstanbul: Türk Dünyası Araştırmaları, Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı Yayın Organı S:128.
- İnan, M. (2010). Türkiye'de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci:1946–1960 Dönemi. *Maliye Dergisi*, (158), 349-364.
- İpteş, C. (2020). 19. Yüzyılda Osmanlı Tarımındaki Dönüşümün Yerel Basından İzlenmesi: Tuna Vilayet Gazetesi Örneği. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(22), 953-972.
- İpteş, C. (2022). *Kur'an-ı Kerim: İslam Dininde İktisadi Hayatın Asli Kaynağı*. İçinde: M. F. Canbaz, Y. Kutval & M. F. Buğan (Ed.), *İslam İktisadi ve Finansı İlke ve Uygulamalar* (s. 23-46). Ankara: Orion Kitabevi.
- Kallek, C. (1997). *Haraç*. İçinde: TDV İslam Ansiklopedisi 16. Cilt (s. 71-88). İstanbul. Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Karabacak, Y. (2005). Kapitalist Sistemlerde Devletin İşlevleri ve Vergileme Gücünün Sınırları: Türkiye Örneği. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (48), 107-136.
- Karamursal, Z. (1989). *Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Koraltürk, M. (2009). *Yine Hayal Aleminde Uçuyorum / Ahmet Hamdi Başar'ın Hatıraları-2*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Korkmaz, E. (1982). *Vergi Yapısı ve Gelişimi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası Yayın No:489.
- Küsmenoğlu, İ. (2010). *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi I*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Öner, E. (2001). *Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı A.P.K.K. Başkanlığı Yayın No: 2001/359.

- Öner, E. (2009). *Osmanlı Devleti 1912 Yılı Hazine Genel Hesabı ve Kesin Hesap Kanunu Tasarısı*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/398.
- Pamuk, Ş. (1984). *Osmanlı Ekonomisi ve Dünya Kapitalizmi (1820-1913)*. Ankara: Yurt Yayınları.
- Sayar, N. (1978). *Türkiye İmparatorluk Dönemi Siyasi, Askeri, İdari ve Mali Olayları*. İstanbul: İ.Ü.İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:288/513.
- Susam, N. (2020). *Türkiye Ekonomisi ve Maliyesi 1923-2023*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Tabakoğlu, A. (1985). *Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi*. İstanbul: Dergâh Yayınları.
- T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü (1996). *İstatistik Göstergeler (1923–1995)*. Ankara: Devlet İstatistik Enstitüsü Yayınları.
- T.C. Maliye Bakanlığı (1995). *Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-1995) (2. Baskı)*. Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı:1995/5.
- T. C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019). *Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri*. Erişim adresi: <https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri>, Erişim tarihi: 20.04.2019.
- Tekeli, İ. & İlkin, S. (1977). *1929 Buhranında Türkiye'nin İktisadi Politika Arayışları*. Ankara: ODTÜ İ.İ.B.F. Yayını No: 30.
- Uzun, A. (2001). Tanzimat Döneminde Vergilere İlişkin Temel Sorunlar 1840-1860. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (39), 89-110.
- Varcan, N. (1987). *Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No:43.
- Varcan, N. (1996). *Maliye Tarihi*. Eskişehir: Birlik Ofset.
- Yaşa, M. (1980). *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi (1923-1978)*. Ankara: Akbank Yayınları.