

VARLIK VERGİSİ HAKKINDA BİR DEĞERLENDİRME

Arş. Gör. Şahin YEŞİLYURT

Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, (shnyslyrt@gmail.com)

ÖZET

Türkiye Cumhuriyeti maliye tarihi açısından önemli bir yere sahip olan Varlık Vergisi, uygulandığı günden beri tartışlagelmiştir. Bu tartışmalar genel itibariyle uygulamaya destek olma ya da karşıt olma şeklinde gerçekleşmiştir. Ancak tarihsel olaylar objektif bir şekilde değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Bu çerçevede ele alınan çalışma neticesinde, dönemin olağüstü ekonomik ve sosyal koşullarından dolayı uygulamanın gerekli olduğu, fakat gerek kanundaki yanlışlıklar gerekse de uygulamadaki aksaklıklar uygulamanın meşruiyetini tartışmalı bir konuma getirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliye Tarihi, Varlık Vergisi, Azınlıklar ve Vergi.

AN ASSESSMENT ON WEALTH TAX

ABSTRACT

Wealth Tax, which had a significant place in the public finance history of the Republic of Turkey, has been debated since its implementation. These debates generally took place in the form of being for and against. The historical events; however, should be objectively assessed. In the study discussed in this context, on the one hand while the application was considered necessary due to outstanding economic and social conditions of the period, on the other hand both errors in the law and defects in the application had placed in a controversial position in terms of the legitimacy of the application.

Keywords: Public Finance History, Wealth Tax, Minorities and Taxes.

1. Giriş

Toplumsal hayatta derin izler bırakan olaylar tarihsel süreç içerisinde tartışlagelmiştir. Bu tartışmalar çoğu zaman taraflı bir şekilde ele alınmakta; zamanın ruhuna ve sosyo-ekonomik yapıya aykırı bir şekilde incelenmektedir. Bazen de objektif bir tutum çerçevesinde, dönemin şartları dikkate alınarak ele alınmaya çalışılmaktadır. Birinci durumun getirmiş olduğu şartlar altında incelenmeye çalışılan konular söz konusu dönemi açıklamaktan ziyade konuyu karmaşık bir hale getirmekte iken; ikincisi ise konuya açıklık getirmekte ve zamanın ruhunu yansıtabilmektedir.

Bu çerçevede II. Dünya Savaşı döneminde ülkemizde uygulanan *varlık vergisi* hakkında yapılan çalışmaların genel itibarıyla birinci grup içerisinde yer aldıkları gözlemlenmiştir. Ancak bunun haricinde dönemin koşullarını dikkate alarak değerlendirmeyi hedefleyen çalışmalarda nispeten az bir konumda olsa da, mevcut bulunmaktadır. Bu iki grup haricinde literatürde ayrıca dönemin hatıratlarından¹ yola çıkarak hazırlanmış çalışmalarda bulunmaktadır.

Yapılan bu açıklamalar bağlamında mevcut çalışmada, II. Dünya Savaşı döneminde savaşın tarafı olmayan ülkemizde uygulamaya sokulan varlık vergisi uygulamasının bulunduğu dönemin koşulları altında ele alınması ve bu uygulama hakkında yapılan eleştirilerin değerlendirilmesi hedeflenmiştir. Bu değerlendirme yapılırken öncelikle verginin konulmasının koşullarını hazırlayan sosyal ve ekonomik hayat ele alınmıştır. Daha sonra varlık vergisinin genel çerçevesi, amacı ortaya konulmuş ve uygulanması incelenmiştir. Son olarak literatürde varlık vergisi hakkında yapılan eleştiriler değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır.

Böylece Türkiye maliye ve siyasi tarihi açısından önemli bir konuma sahip olan ve günümüzde de etkisini sürdüren bu dönem içerisinde uygulanan varlık vergisinin objektif olarak incelenmesi, amaçlarının, uygulanışının ve sonuçlarının tarafsız bir şekilde tartışılması amaç edinilmiştir.

2. Varlık Vergisi Uygulaması Öncesi Türkiye Ekonomisi

Osmanlı İmparatorluğu'nun maddi ve manevi bir bakiyesi olarak kurulan² Türkiye Cumhuriyeti Devleti kurulduğu tarihten itibaren gerek konjonktürel faktörlerden gerekse de iç dinamiklerinden kaynaklanan bir takım nedenlerden dolayı dönemsel olarak farklı iktisadi sistemleri uygulama yoluna başvurmuştur. Bu uygulamalardan ilki Cumhuriyet'in ilanının hemen ardından 1923-1930 yılları arasında uygulanan ve ilk "*Liberal Dönem*³" diye adlandırılan dönem gelmektedir. İkincisi ise, 1930-1939 yıllarını kapsayan ve devletin iktisadi sistemde aktif olarak rol aldığı devletçi dönemdir (Yerasimos, 1977:1279; Şahin, 1995:31-32-53).

Bu iki dönem için genel bir değerlendirme yapan Kazgan (1999:92), "*Tanzimat'tan bu yana Türkiye'de küresel ekonomiyle bağlantılar önce Avrupa'nın, sonra Batı Dünyasının eğilimlerini izledi; dış ve iç baskıların örtüştüğü bir ortamda Türkiye önce dışa açıldı, sonra (1930-46) dünyayla birlikte küresel sistemden koptu*" diyerek dönemi özetlemiştir. Ayrıca bu dönemler arasında, ulus devletinin ve ulusal ekonomilerin temellerinin atıldığı ara dönem, uygulanan iktisadi ve mali politikaları yönlendiren *Büyük Ekonomik Buhran ve İkinci Dünya Savaşının* politikalar üzerinde geniş bir etkisinin bulunduğunu ve her iki dönem açısından temel dönüm noktalarını oluşturduğunu belirtmiştir (Kazgan, 1999:88)

1 Ayhan Aktar (2011), *Yorgo Hacıdimetriadis'in Aşkale-Erzurum Günlüğü (1943)*, İletişim Yayınları, İstanbul; Rıfat N. Bali (2012), *Varlık Vergisi Hatıralar-Tanıtlıklar*, Libra Yayıncılık, İstanbul

2 Osmanlı'dan kalan bu miras hakkında genel olarak yapılan eleştiriler için bkz. Hasan Sabır (2006), Atatürk'ün Ekonomi Anlayışı, *Sayıştay Dergisi*, sayı 62, s. 3-19.

3 Söz konusu bu dönem için ayrıca "*milli ekonomi*", "*milli burjuvazi*" gibi tanımlamalar da yapılmaktadır (Yerasimos, 1977:1273).

2.1. Liberal Ekonomi Politikaları Dönemi

Bu dönemde Cumhuriyet'in kuruluşunu gerçekleştiren ve yönetimi elinde bulunduran siyasi oluşum ilerleme ve gelişme adına kendisine Batılı devletleri rehber edinmiş ve Batılı devletlerin sahip olduğu siyasi, askeri ve ekonomik gücün sanayi kapitalizminden kaynaklandığını savunmuştur (Kazgan, 1999:92; Şahin, 1995:31-32). Bu nedenle dönemin Batı Avrupa toplumlarında örnekleri görülen ve çağdaş uygarlık düzeyini temsil eden bir iktisadi refah düzeyine ulaşılması hedeflenmiştir (Aysan, 1986).

Bu dönemin başlamasından evvel 17 Şubat 1923'te İzmir İktisat Kongresi'nde alınan kararlar dönemin genel çerçevesini ortaya koymaktadır. Söz konusu dönemde devletin kendisinin girişimci olması yerine sanayici, tüccar ve çiftçinin desteklenmesi başka bir ifade ile piyasa sisteminin işletilmesi arzu edilmiştir⁴ (Sabır, 2006:11). Devletin düzenleyici rol üstlenmesi ve piyasanın işlerliğinin artırılması amacı ile bu dönemde bir takım kanunlar çıkarılmış ve kurumlar ihdas edilmiştir (Erkan, 2015:33). Böylece bu dönemde yasama ve yürütme faaliyetleri ortak bir amaç etrafında birleştirilmiş ve kurulan yeni devletin kapitalist bir üretim biçimine mümkün olduğu kadar hızla geçmesi teşvik edilmiştir (Yerasimos, 1977:1250).

Tüm bu çalışmalara rağmen gerek sermayenin olmayışı gerekse de özel girişimciliğin yetersiz kalması; ayrıca yetmiş nitelikli vatandaşların uzun süren savaşlara katılması ve burada yaşamlarını yitirmiş olmaları ve tüm dünyayı etkisi altına alan 29 Buhranının yaşanmış olması bütün bu liberal politikaların etkin işlemesine engel teşkil etmiş ve arzulanılan sanayileşmeye ve kalkınmaya ulaşamamıştır (Erkan, 2015:33-37).

2.2. Devletçi Ekonomi Politikaları Dönemi

Cumhuriyet'in ilanından sonra uygulanan iktisadi sistemlerden ikincisi ise, 1930-1939 yıllarını kapsayan ve devletin iktisadi sistemde aktif olarak rol aldığı devletçi dönemdir⁵ (Yerasimos, 1977:1288). Bu dönemde ticaretin ve sanayinin azınlıkların elinde olması ve dünya çapında yaygınlık gösteren ve talep yetersizliğinden kaynaklanan 29 Buhranı'nın ülke ekonomisinde gelişmenin önünde engel teşkil etmesinden dolayı devletçi politikalara ağırlık verilmiştir. Bu devletçi politikalar sadece ülkemizde değil başta Almanya ve ABD'de olmak üzere tüm dünyada uygulanan bir durum olmuştur. Şüphesiz bu politikaların uygulanmasında Keynesyen düşünce dünyası önemli bir rol oynamıştır (Erkan, 2015:37-38).

Böylece Cumhuriyet'in ilk yıllarında özel girişimciliğe önem veren liberal bir iktisadi sistemi destekleyen iktisat politikaları yerini devletin iktisadi hayatta daha fazla rol aldığı bir ekonomik sisteme bırakmıştır (Berber, 2011:234; Şahin, 1995:53).

4 Bu dönem iktisat tarihi açısından Klasik iktisat ilkelerinin egemen olduğu bir döneme tekabül etmektedir. Bu dönemde devletin iktisat ve maliye politikalarında pasif olması gerektiğini ve ekonomik istikrarın kendiliğinden gerçekleşeceğini ifade eden klasik iktisatçıların görüşleri tüm dünyayı etkisi altına almıştır.

5 Bu dönemde uygulanan iktisadi politikalar için Yerasimos (1977:1288) "üçüncü dünya, hem kapitalizmin hem de sosyalizmin dışında bir kalkınma modeli olarak tarif edildiğini belirtmektedir. Ayrıca bu dönemde uygulanan iktisadi sisteme "karma ekonomi" adı verilmektedir. Bu sistemin sosyalizm sisteminin bir benzeri olmayıp, esas itibarıyla ekonomideki gerekli altyapının hazırlanması ve kalkınma sürecine paralel olarak piyasa ekonomisine geçişin gerçekleştirilmesidir. Başka bir ifadeyle bu sistemin temel dayanak noktası kalkınma modeli şeklinde ortaya çıkmaktadır (Sabır, 2006:13).

Ülkemizde devletçi politikaların yaşandığı bu dönemde devletin etkinliğinin artırılması adına bir takım yasalar çıkartılmış ve özellikle ihracat, ithalat ve spekülasyonlar alanında düzenlemeler yürürlüğe sokulmuştur. Ayrıca iktisadi hayatta devletin ağırlığının hissedilmesi için 17 Nisan 1934 tarihinde yürürlüğe konulan, 1934-1938 yılları arasında sanayinin geliştirilmesinin hedeflendiği, Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı devreye sokulmuştur. Dokuma, maden, seramik, porselen ve kimya gibi sanayi kollarının geliştirilmesini amaçlayan Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı ile ithal ikameci politikalar uygulanmış ve bu alanda başarı sağlanmıştır. Bunu takiben daha kapsamlı olan ve ara malların üretimini ve ihracatını hedef alan İkinci Beş Yıllık Sanayi Planı hazırlansa da söz konusu dönemde izleri beliren İkinci Dünya Savaşı⁶ nedeniyle bu planın uygulanmasına geçilememiştir (Erkan, 2015:38-40).

Böylece 1930'lu yıllarda görülen nispeten istikrar politikalarının uygulanması sekteye uğramış ve gerek uluslararası alanda yaşanan bunalımların baskısı gerekse de her an savaşa dâhil olma olasılığı baskısı altında Türkiye'nin gündemini kıtlık, fiyat artışları ve vurgunculuk gibi sosyal, iktisadi, mali ve politik alanları işgal eden etkiler ortaya çıkmıştır (Duru, 2008:160).

Söz konusu etkilerle birlikte dünya üzerinde iktisadi alanda büyük dönüşümlere yol açan İkinci Dünya Savaşı'nın olumsuz sonuçlarını savaşa katılan ülkelerde gösterdiği gibi savaşa katılmayan ülkelere de göstermiş ve derin yaralar açmıştır (Dokuyan, 2014:23). Coğrafi açıdan savaşın ortasında kalan Türkiye savaşa katılmasa da uygulamak zorunda olduğu savaş politikaları neticesinde ülke ekonomisi bu olağanüstü koşullardan payını almıştır. Söz konusu dönemde çalışabilir kuşağın silah altına alınması (Boratav, 2003:81-93), üretim ve tüketimde sert düşümlere yol açmış ve ekonomide %6 oranında bir küçülme yaşanmıştır. Ayrıca 1939'da, 2404 TL olan kişi başına gelir 1945'te 1259 TL'ye gerilemiştir. Yaşanan tüm bu olumsuz koşullar kaçınılmaz olarak üretimin daralmasına, fiyat artışlarının yaşanmasına ve karaborsanın yaygınlaşmasına, sonuç olarak da harp zenginlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Kazgan, 1999:94; Erkan, 2015:40-41; Şahin, 1995:85-86).

Savaşın ülke ekonomisine yaptığı olumsuz etkileri ayrıca 1941 yılı bütçe rakamlarında da izlemek mümkündür. Söz konusu yıla ait bütçe kalemleri incelendiğinde 309.740.396 TL sahip olan giderler kaleminin 77.095.000 TL'si Milli Müdafâ Vekaleti'ne ayrıldığı, başka bir ifade ile 1941 yılının bütçesinin dörtte birinin dahil olunmayan savaşa tedbir amaçlı ayrıldığı ortaya çıkmaktadır (Duru, 2008:172-173).

Savaş döneminde yaşanan bütün bu zorluklar ve meydana gelen olumsuz neticeler sonucunda devlet müdahaleci iktisat politikalarına ağırlık vermiş ve söz konusu durum ise, 18 Ocak 1940 yılında kabul edilen "Millî Koruma Kanunu" ile desteklenmiştir. Bu dönemde uygulanan müdahaleci iktisadi ve mali kuralların temel dayanak noktası bu kanun olmuştur (Koçak, 1986:170). Örneğin savaş döneminin getirmiş olduğu olumsuz koşullarda halkın en az etkilenmesini sağlamak için kurulan "Fiyat Murakabe Komisyonunun" başta ekmek, et ve şeker olmak üzere temel besin maddelerinin fiyatlarının denetim altına alınabilmesi için aşağıdaki uygulamaları işleme soktuğu bilinmektedir (Duru, 2008:162-164).

6 II. Dünya Savaşı etkisini sadece iktisadi ve mali düzlemde değil, aynı zamanda siyasi düzlemde de göstermiştir. Söz konusu dönemde çok partili düzene geçilmesiyle (1946) 1950'de CHP'nin iktidarı kaybedip yerini Demokrat Parti'ye bırakmasıyla sonuçlanmıştır (Kazgan, 1999:89).

- Ekmek fiyatına üst sınır koyma
- Ekmeğin tek tip olarak çıkarılmasını sağlama
- Her evin ekmek ihtiyacının saptanması ve fırınların belli bölgelere bölünerek yalnızca kendi bölgelerindeki evlere ekmek çıkarılmasını sağlama
- Fazla tüketimi engellemek adına ekmeklerin bayat satılmasını sağlama
- Undan sadece ekmek ve makarna dışında bir şey yapılmasını engelleme gibi

Savaşın etkilerinin azaltılması ve ülkenin içinde bulunduğu darlıktan çıkarılması adına kabul edilen Milli Koruma Kanunu ile sadece vatandaşların kullandığı temel yiyeceklerin fiyatlarının kontrol edilmesi hedeflenmemiş ayrıca devletin ihtiyaç duyduğu vergilerin oranlarında ve miktarlarında da artış yoluna gidilmiştir. Bu kapsamda 31 Mayıs 1941’de yayınlanan kanun ile birlikte aşağıdaki vergilerde oran ve miktar artışına gidilmiştir (Duru, 2008:175).

- Beyannameye bağlı kazanç vergileri iki katına çıkarılmış
- Bir yıl önce serbest meslek erbabının kazanç vergisine yapılan zam bir misli artırılmış
- Dükkan ve mağaza gelirlerine daha önce yapılan %25’lik zam bu kez %50 olarak artırılmış
- Koyun, keçi, sığır ve benzeri hayvanlar için vergi getirilmiş
- Veraset vergisi artırılmış
- Tiyatro, sinema ve kibritten alınan vergi ve resimler artırılmış
- Lastik, çimento ve benzeri malzemeler üzerine vergi konulmuştur.

1941 yılı Türkiye’inde sosyal ve iktisadi alanda yaşanan buhranların engellenmesi adına yapılan tüm bu çabalar ekonomik sorunların geniş yığınların günlük yaşamlarını etkilemesini önleyememiştir. Ayrıca iktisadi hayatta yaşanan enflasyon ortamında mal yokluğuna bağlı bir karaborsa, karaborsaya dayalı bir spekülasyonun varlığı dönemin ekonomik hayatını derinden etkilemiştir. Ekonomik hayatta görülen bu spekülasyon toplumda büyük kazançların ortaya çıkmasına ve zaten kötü durumda olan gelir dağılımının bozulmasına neden olmuş ve gelir dağılımının yeniden düzenlenmesine duyulan ihtiyacı artırmıştır. Toplumsal hayatta sosyal adaletin sağlanması ve yaşanan bu olağanüstü koşullarda yüksek kazanç elde edenlerden vergi alınabilmesi adına kentlerdeki “*savaş zenginlerinden*” Varlık Vergisi; kırsal kesimdeki “*savaş zenginlerinden*” ise, Toprak Mahsulleri Vergisi ihdas edilmiştir (Koçak, 1986:170).

Böylece gerek iktisadi alandaki uygulamaları gerekse de iktisadi gelişme göstergeleri açısından bir kesinti ve gerileme dönemi olarak değerlendirilen bu savaş dönemi, Türkiye’yi hem dünya içindeki konumu ve uyguladığı iktisat politikaları hem de siyasi yapısı bakımından tamamen farklı bir gelişmeye yöneltmesi ve dönüşümleri sağlaması açısından bir “*kuluçka dönemi*” olarak kabul edilmektedir (Boratav, 2003:81-93).

3. Varlık Vergisi’nin Genel Çerçevesi ve Amacı

Türkiye Cumhuriyeti devleti yöneticileri müdahili olmadığı ancak yine de içinde bulunduğu koşullardan ötürü İkinci Dünya Savaşı döneminde gerekli savaş tedbirleri almış

ve iç piyasada buna yönelik iktisadi, mali ve sosyal kararlar tesis etmiştir. Bu kararlardan kuşkusuz ses getiren en önemli olayı 1942 tarihinde Varlık Vergisi Kanunu'nun⁷ kabul edilmesi olmuştur⁸. Varlık Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi söz konusu vergi ile ilgili olarak şu ifadeyi barındırmaktadır: “*Servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançları üzerinden alınmak ve bir defaya mahsus olmak üzere ‘Varlık Vergisi’ adıyla bir mükellefiyet tesis edilmiştir.*” Kanunun 1'inci Maddesi'nden de anlaşılacağı üzere alınacak verginin yaşanan olağanüstü koşulların bir sonucu olduğu ve yalnız bir defaya mahsus uygulanacağı belirtilmiştir. Böylece kanunun ilk maddesinde uygulanacak verginin kaynağı ve amacı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Varlık vergisinin uygulanış amacını ortaya koyan bir diğer açıklama da dönemin başbakanı Şükrü Saraçoğlu'nun TBMM'de yaptığı şu açıklamada ortaya çıkmaktadır (Aktar, 2012:147-148):

“Bu kanun ile takip ettiğimiz hedef tedavüldeki (dolaşımdaki) paraları azaltmak ve memleket ihtiyaçlarımıza karşılık hazırlamaktır. Bu böyle olmakla beraber bu kanunun tatbikinden Türk parasının kıymetlenmesi, muhtekirler üzerinde toplanan halk buğzunun (düşmanlığının) silinmesi, vergileri ödemek için bizzazure (ister istemez) satışa çıkarılacak malların fiyatlarında bir itidal (yumuşama) husule getirmesi gibi tali faydaların tahassül etmesi (ortaya çıkması) de imkan haricinde addedilemez.”

Yine Başbakan'ın 11 Kasım 1942'de meclis oturumunda yaptığı bir diğer konuşmada “*..Bundan sonraki süreçte; haksız kazançla yükünü almış olanlar, gerçekten ve zorluklarla üretim yapanlardan ayrılarak kontrol altına alınmaya çalışılacaktır. Konulacak olan yeni vergi çoğunlukla savaş sırasında büyük kazançlar elde edenlerden alınacaktır... Savaşın en büyük kar sınıfı tüccarlar olduğu için en büyük vergi dilimi de onlara ayrılacaktır...*” (Dokuyan, 2014:32).

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde yapılan bu açıklamayla aynı doğrultuda ve birbirini tamamlayan bir diğer açıklama da TBMM'de yapılan konuşmadan iki gün önce CHP grubunda yine Başbakan Saraçoğlu tarafından şu şekilde sunulmaktadır (Aktar, 2012:148): “*Bu kanun aynı zamanda bir devrim kanunudur. Bize ekonomik bağımsızlığımızı kazandıracak bir fırsat karşısındayız. Piyasamıza egemen olan yabancıları ortadan kaldırarak Türk piyasasını Türklerin eline vereceğiz.*”

Başbakan'ın meclis ve grup konuşmalarına yansıyan bu tutum ve söylemler TBMM meclis zabıtlarında da yer almaktadır. Koraltürk (2011:115) “*Erken Cumhuriyet Döneminde Ekonominin Türkleştirilmesi*” adlı kitabında gayrimüslimlerin ekonomide Müslümanların rakibi, hatta düşmanı, olarak nitelendirilen bir anlayışın TBMM çatısı altında dillendirildiğini belirtmektedir.

Varlık vergisinin uygulanmasında ve bu vergilerin toplanmasında yukarıda ifade edilen “*ekonominin millileştirilmesi*” amacı dışında ileri sürülen bir diğer amaç ise; vergilemede

7 “11.11.1942 tarihli ve 4305 Sayılı Varlık Vergisi Hakkında Kanun, (RG.12.11.1942-5255)”

8 Vergi maddelerinin görüşülmesinin ardından yapılan oylamaya o dönemki mevcut 429 vekilden 350 tanesi katılmış ve oylamaya katılanların tamamı kanunun kabulü şeklinde oy vermişlerdir (Dokuyan, 2014:34).

esas amacın savaş döneminde devletin artan kamu harcamalarını karşılamaya yönelik olarak Kazanç Vergisi, Hayvanlar Vergisi, Bina Vergisi, İç İstihlak ve Muamele Vergisi ve İthalattan Alınan Muamele Vergisi gibi mevcut vergilere dört defa zam yapılmasına rağmen bir sonuç alınmadığı; ayrıca yapılan bu düzenlemeler neticesinde vergi sisteminin karmaşık bir hale geldiği belirtilmiştir. Bunun neticesinde ise böylesine olağanüstü koşullar altında bir sermaye ve servet kazançları vergisi olarak varlık vergisinin uygulamasının kaçınılmaz olduğu belirtilmiştir (Coşar, 2003:5).

Varlık vergisinin uygulanış amacını ortaya koymaya çalışan düşünce akımlarından gerek kanunun uygulandığı dönemde gerekse günümüzde en çok ilgi duyulanı, varlık vergisi uygulaması ile İkinci Dünya Savaşı öncesinde ve sürecinde karaborsa ve vurgunculuktan büyük servet elde edenlerden tazmin edilmesi olmuştur. Bu şekilde ekonomide yaşanan darboğazların, kıtlıkların önlenmesi, ekonomik şartların zorlaştığı bu dönemde kamu finansmanını sağlanması ve enflasyonun ortadan kaldırılmasının hedeflenmiştir. Bu çerçevede bu kanunla birlikte savaş ortamını istismar ederek stokçuluk, karaborsacılık ve benzeri gayri resmi yollarla olağanüstü karlar elde edenlerden, elde ettikleri bu haksız kazancın geri alınması ve bozulan ekonomik yapının düzenlenmesi amacının ön plana çıktığı görülmüştür (Ata, 2014:63; Giray, 2010:255; Coşar, 2003:1).

Ayrıca bu verginin uygulanmasında azınlıkların servetlerine el konulması amacı kesinlikle reddedilmiş ve cumhuriyet idaresinin uygulamaya soktuğu rövanşist⁹ bir karar olmaktan öte ülkenin içinde bulunduğu ağır ekonomik şartların zorunlu kıldığı bir uygulama olarak kabul edilmiştir (Yalçın, 2012:313).

Bununla birlikte verginin uygulanmasında ki temel amacın gerek kanunun çıkarılma amacında gerekse de uygulama safhasında barındırdığı olaylar ve neticeleri itibariyle belirli bir etnik ve dini gruba karşı olarak uygulamaya sokulduğu ifade edilmektedir (Şahin ve Özenç, 2008:87). Bu durum iktidar savaşının bir yansıması olarak kabul edilmekte ve yenilenen bir devlet yapısının dönüşümünü de içerdiği belirtilmektedir (Sofracı, 2013:332). Bu olumsuz durumun ise gerek ulusal gerekse de uluslararası düzeyde geniş bir yankı uyandırdığı ileri sürülmektedir (Ata, 2014:72-75).

4. Varlık Vergisi'nin Uygulanışı

İkinci Dünya Savaşı yıllarında, 11 Kasım 1942 günü TBMM'de kabul edilen 4305 sayılı Varlık Vergisi Kanunu sadece iktisadi ve mali hayatı etkilemekle kalmamış ayrıca siyasi, sosyal ve kültürel alanlarda da toplumsal hafızada derin izler bırakmıştır. Varlık Vergisi uygulaması esas itibariyle hazırlanışı, TBMM'de kabulü, dönemin yayın organlarında desteklenmesi, vergi komisyonlarının çalışma şekillerinin tespit edilmesi, vergi mükelleflerinin isimlerinin ve vergi miktarlarının ilan edilmesi ve bunların ödenmesinin en fazla bir ay süre ile sınırlandırılmış olması bu kanunun günümüzde bile tartışılmasına neden olmuştur. Ayrıca tüm bu olanlara ek olarak belirlenen süreler içinde vergi borcunu ödemeyen ya da ödeyemeyenlerin mallarının

⁹ Söz konusu dönemde özellikle dış basında yer alan haberler varlık vergisi uygulamasının temel hedefinin azınlıklar olduğu ve azınlıkların gerek savaş öncesi dönemde gerekse sonraki dönemde var olan olağanüstü koşullardan yararlanarak haksız bir kazanç elde ettikleri düşüncesiyle böyle bir uygulamaya maruz bırakıldıkları iddia edilmiştir (Ata, 2014:63-78).

haczedilerek icra yolu ile satışı gerçekleştirilmiştir. Bu uygulamalara rağmen borcunu ödeyemeyen mükelleflere “*bedenen çalıştırılarak ödetmek*” amacı ile çalışma kamplarına gönderilmeleri¹⁰, bu süregelen tartışmaların günümüzde de devam etmesine olanak sağlamıştır (Aktar, 2012:135-136).

Varlık vergisini tartışmaya açan bir diğer uygulama şekli ise, defterdarlıklara gönderilen ve azınlık varlıklarının tespit edilerek bir cetvelde gösterilmesini bildiren genelge çerçevesinde yapılan çalışmalar neticesinde mükellefler *harp zamanında fevkalade kazanç sahibi olanlar* başlığı altında dört kategoriye ayrılmıştır. Bunlar Müslüman (M), gayrimüslim (G), dönme (D) ve ecnebi (E) şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmada ilk grubu oluşturan (M) grubu, yalnızca Müslüman tüccarları kapsamaktadır. İkinci grup olan (G) grubu, ülkede yaşayan etnik ve dini karakterini koruyan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Ermeni, Rum ve Musevi vatandaşları kapsamaktadır. Üçüncü grup olan (D) grubu, geçmişte azınlıklar ya da başka bir ulusun vatandaşları arasında Müslümanlığı kabul etmiş vatandaşlar yer almaktadır. Son olarak (E) grubunda ise, Türkiye dışındaki başka bir ülkenin uyruğunda olan ve Türkiye’de ticari ve kültürel faaliyet gösteren kişileri kapsamaktadır. Böylece genelde tüm grupları özelde ise, sadece azınlıkların saptanması ve mal varlıklarının ortaya çıkarılması hedeflenmiştir. Yapılan bu gruplandırmada yer alan mükelleflerin vergi matrahlarının belirlenmesinde ise aşağıdaki yöntemlerden faydalanılmıştır (Akar, 1992:47-48):

- Çeşitli vergi dairelerinden alınan raporlar
- Bankalardan alınan imzasız tasdikli bilgiler
- Parti il ve ilçelerinden alınan raporlar
- Milli Emniyet Teşkilatı raporları
- “*Güvenilir*” tüccarların beyanları

Varlık vergisinin mükellefine ait matrahlarının belirlenmesine yönelik olarak ifade edilen bu yöntemler arasında dikkate değer olanları şüphesiz parti il ve ilçelerinden alınan raporlar ile güvenilir tüccar beyanlarıdır. Bu uygulamalar Varlık Vergisi’nin uygulamasını aşlında tüm yönleri ile ortaya koymakta ve bu uygulamalar neticesinde mükelleflerin nasıl belirlendiğini açığa çıkarmaktadır. Söz konusu bu uygulamayı modern vergi hukukunda kabul gören matrah tespit yöntemleri açısından değerlendirildiğinde¹¹ ise bariz bir karşıtlık ortaya çıkmaktadır. Günümüz modern vergi hukukunda kabul gören tespit yöntemleri mükellefi öne çıkaran beyana yöntemini esas almakta ve mükellefe duyulanı güveni ortaya çıkartmaktadır¹².

10 12 Ocak 1943 tarihinde Resmî Gazete’de yayınlanan “Varlık Vergisi Kanunu’nun Çalışma Mecburiyetine Dair Hükümleri İhtiva Eden 12 ve 13. Maddelerinin Tatbik Sureti Hakkında Talimatname” isimli kararname ile vergi borcunu ödemeyenler, kısmen ödeyip ancak mal kaçırmış olanlar, menkul malını kaçırmayıp borcunu ödeme niyetinde olanlar ve gayrimenkulden mükellef tutulmuş olanların sırasıyla çalışma kamplarına sevk edileceği yer almıştır (Dokuyan, 2014:37).

11 Bu yöntem ile siyasal iktidarların sınırlandırılması ve mükelleflerin ön plana çıkarılması hedeflenmiştir. Bu yönüyle modern bir tarh usulü olarak kabul edilen beyan yöntemi ile sorumluluğun vergi mükelleflerine yüklenmesinin önü açılmış ve böylece mükellefin mali gücünü esas alan ve vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında karşılıklı güven ilişkisi tesis edilmiştir), (Yıldırım & Ağar, 2009:1223-1224).

12 Günümüz sisteminde mükellefin vermiş olduğu bilgiler tam olarak doğru kabul edilmemekte ve vergi yoklaması, vergi incelemesi, aram ve bilgi toplama şeklinde ifade edilen kaynaklardan destek alabilmektedir (Karaboyacı, 2014:213)

Ancak mevcut uygulamada ise mükellefiyetin iktisadi ve mali faaliyetini ortaya çıkaracak olan belgelerden ziyade diğer bilgi kaynaklarına başvurulmuştur.

Vergi matrahının belirlenmesine yönelik olarak yapılan tüm bu çabalar neticesinde varlık vergisi kanunu uygulamaya sokulmuştur. Bu kapsamda Tablo 1’de 1942-43 yıllarına ait Varlık Vergisi tahsilatı ve bunun vergi gelirleri, genel bütçe ve konsolide bütçe gelirleri içindeki payı gösterilmektedir. 1942 yılında, Varlık Vergisi’nin uygulandığı yıl, tahsilatın 270,3 milyon TL olduğu ve bu yılda toplanan Varlık Vergisi’nin vergi gelirleri içindeki oranının %36, genel bütçe gelirleri içinde %27,4 ve konsolide bütçe gelirleri içinde %22,2 olduğu görülmektedir (Coşar, 2003:13). Ancak Varlık Vergisi’nin uygulamasının zayıfladığı 1943 yılının değerleri dikkate alındığında söz konusu yılda 47,2 milyon TL Varlık Vergisi’nin toplandığı ve bu yılda toplanan Varlık Vergisi’nin vergi gelirleri içindeki payının %5,6, genel bütçe gelirleri içindeki payı %4,5 ve konsolide bütçe gelirleri içindeki payının %4 olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 1: Varlık Vergisi’nin Bütçeye Yansıması

Yıllar	Tahsilat	Varlık Vergisi/ Vergi Gelirleri	Varlık Vergisi/Genel Bütçe Gelirleri	Varlık Vergisi/Konsolide Bütçe Gelirleri
1942	270,3	36	27,4	22,2
1943	47,2	5,6	4,5	4
Toplam	317,5			

Kaynak: Coşar, Nevin (2003); Varlık Vergisi Konusundaki Yolsuzluk Söylentileri, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 58(2), s. 13.

Varlık Vergisi uygulamasının bir kanun olarak çıkarılması ve temelinde meclisin desteğinin bulunması, Varlık Vergisi’nin tüm ülkeyi kapsamı gereğini öne çıkarmasına rağmen asıl uygulamanın İstanbul’da meydana geldiği belirtilmektedir. Bunun temel gerekçesinin vergi uygulamasındaki “gizli hedefin” azınlıklar olması ve o dönemde mükelleflerin büyük çoğunluğunun bir ticaret merkezi olan İstanbul’da toplanmış olmasından kaynaklandığı belirtilmekte (Karabulut, 2005:329), ayrıca söz konusu durumu Aktar (2012:139) şöyle ifade etmektedir:

“Ülkemizin en kalabalık ticaret burjuvazisinin en yoğun olarak bulunduğu bir şehir olan İstanbul, aynı zamanda toplumsal farklılaşmanın en net olarak hissedildiği, gösterişçi tüketim ve israfın sergilenmesine son derece uygun ve farklı yaşam tarzlarına sahip azınlıkların yoğun olarak bulunduğu bir kentti. Dolayısıyla Varlık Vergisi uygulamasının İstanbul’dan bakılarak izlenmesi aynı zamanda gayrimüslim azınlık ile merkezi otorite arasındaki ilişkilerin kavramsallaştırılmasında yararlı olmuştur.”

Bu açıklamalar çerçevesinde Tablo 2’de hem İstanbul hem de Türkiye geneli için verilen toplam mükellef sayısı, tahakkuk eden varlık vergisi miktarı ile tahsil edilen varlık vergisi miktarı İstanbul hakkında yapılan açıklamaları destekler niteliktedir.

Tablo 2: Varlık Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatı

	İstanbul	Oran	Türkiye	Oran
A. Toplam Mükellef Sayısı	62.575	%54	114.368	%100
B. Tahakkuk Eden Varlık Vergisi (TL)	317.275.642	%68	465.384.820	%100
C. Tahsil Edilen Varlık Vergisi (TL)	221.307.508	%70	314.920.940	%100
D. Tahsilatın Tahakkuka Oranı		%69,7		%74,3

Kaynak: Aktar, Ayhan (2012); Varlık Vergisi ve Türkleştirme Politikaları, İletişim Yayınları, İstanbul, s. 140.

Tablo 2’de görüldüğü üzere toplam varlık vergisi mükellefleri açısından %54 ile birinci sırada bulunan İstanbul’un ağırlığı tahakkuk edilen vergi miktarında %68’e ve nihayet tahsilatta da %70’e yükselmektedir (Karabulut, 2005:330).

Varlık vergisi kanunu çerçevesinde yapılan tüm bu uygulamaların meydana getirmiş olduğu sonuçlar, hem içte sıkıntılara yol açmış hem de dış dünyada Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin aleyhine olan uygulamalara sebep olmuştur. Böylece artan baskılar neticesinde 16 ay süren Varlık Vergisi uygulamasına 15 Mart 1944 tarihinde son verilmiştir. Bu tarihte çıkarılan bir kanun ile Varlık Vergisi’nin hukuken tasfiyesi yapılmış ve devlet, bu vergi ile ilgili olarak tahsil edilmemiş tüm alacaklarından vazgeçmiştir (Aktar, 2012:153; Karabulut, 2005:330-331).

Tüm bu uygulamalar aslında bir vergi düzenlemesi olarak Varlık vergisinin ilk defa ileri sürülen bir buluş sayılmayacağını ifade eden Koçak¹³ (1986) “*Birinci Dünya Savaşı sırasında İttihak ve Terakki Hükümeti de aynı politikayı uygulamak istemişti...*” diyerek Harp Kazançları Vergisi Kanun Tasarısına (1917) atıfta bulunmaktadır. Ayrıca bu uygulamanın sadece ülkemizde uygulanmadığını savaş yıllarında birçok Avrupa ülkesinde de “*olağanüstü kazançların vergilendirilmesi*”, “*savunma vergisi*” veya “*varlık vergisi*” adı altında toplandığı belirtilmektedir. Ancak ülkemizde uygulanan Varlık Vergisi’ni diğer ülke uygulamalarından ayıran en temel farkın verginin tarhi, tahakkuku ve tahsili aşamalarındaki adaletsizlikler ve daha önemlisi de ülkede yaşayan azınlıkların hedef alınmış olmasıdır (Akar, 1992:44).

5. Varlık Vergisi’nin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergileme ilkeleri bir vergi uygulamasının gerek kanunlardaki yerini doğru bir şekilde alması gerekse uygulamada en az sorun ile işleyebilmesi adına vergileme sisteminde önemli bir konuma sahiptir (Akdoğan, 2013:202). Bu önemi tarihsel süreç içerisinde dikkate aldığımızda ise, vergileme ilkeleri ilk olarak Adam Smith ile anılmakta ve onun tarafından ileri sürülen ilkelerin günümüzde de geçerli olduğu belirtilmektedir.

Adam Smith’in ortaya koyduğu vergileme ilkeleri, devletin varlığını sürdürebilmesi için yapılacak harcamalara vatandaşların ödeme gücüne göre katılmalarını ifade eden *adalet*

13 Savaşın hüküm sürdüğü dönemde Amerika’da şirket kazançlarının %94’ü vergilendirilmiştir. Almanya’da önceki yıllarda tahsil edilen vergi gelirleri miktarı %150 artmış ve İsviçre’de de “*Tek Vergi*” adıyla bir servet vergisi alınmıştır. Ayrıca Fransa’da vergi oranları artırılmış, Yunanistan ve Macaristan gibi ülkelerde geçici ek vergilere başvurulmuştur (Kayra, 2011:38-39).

ilkesi; ödenecek vergilerin keyfi olarak alınmaması ve esasları kanunla belirlenerek tahsil edilmesini ifade eden *kesinlik ilkesi*; verginin mükellefini fazla rahatsız etmeyecek usul ve zamanda alınmasını ifade eden *uygunluk ilkesi* ve son olarak vergilerin tahsil giderlerinin mümkün olduğu kadar minimum düzeyde olmasını ifade eden *ekonomik olma ilkesi* şeklinde sıralanmaktadır (Mutluer vd., 2013:198). Geçen zaman içerisinde bu temel ilkelerden başka birtakım yeni ilkeler daha ileri sürülmüş olup; bu ilkeler vergilemede genellik, eşitlik, belirlilik, açıklık, verimlilik, istikrar ve esneklik şeklinde ifade edilmektedir. Ancak bu ilkelerin Adam Smith'in ileri sürmüş olduğu ilkelerin dışında yeni ilkeler olmadığı, başka bir ifadeyle Adam Smith'in vergileme ilkelerini tamamlayan destekleyici ilkeler olduğu belirtilmektedir (Akdoğan; 2013:203; Mutluer vd., 2013:198).

Varlık Vergisi Kanunu ve uygulaması bu dört ilke etrafında değerlendirmeye tabi tutulduğunda, Varlık Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde "*Servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançları üzerinden alınmak ve bir defaya mahsus olmak üzere (Varlık Vergisi) adıyla bir mükellefiyet tesis edilmiştir*" ifadesine yer verilmiştir. Bu kanun maddesinde vergi mükellefi olarak servet ve kazanç sahiplerinin esas alınması vergide adalet ilkesinin destekleyici ilkesi olan vergide genellik ilkesine aykırı düşmektedir. Söz konusu ilke vergi önünde herkesin eşit olmasını ve tüm toplum bireylerini kapsamasını ifade etmekte iken, kanun kapsamında mükellefiyet durumu daraltılmış ve sadece servet ve kazanç sahipleri dikkate alınmıştır.

Vergileme ilkeleri açısından dikkate değer olan bir değer durum ise 6. maddede yer almaktadır. Varlık Vergisi Kanununun 6. maddesinde "*Yedinci maddede yazılı komisyonlar, ikinci maddede yazılı mükelleflerin mükellefiyet derecelerini, her mükellef namına 1941 yılında ve ticaretini terk, devir veya tasfiye etmiş olanlar için terk, devir veya tasfiyeye tekaddüm eden son yılda tarh edilmiş veya tahakkuk ettirilmiş vergi miktarlarını, çiftçilerde mükellefin zirai vaziyetini ve gayri menkul sahiplerinin de irat ve vergi kıymeti miktarlarını gözden geçirmekle beraber bunlarla mukayyet olmaksızın edinecekleri kanaate göre takdir ve tesbit ederler...*" ifadesine yer verilmektedir. Bu maddede "*edinecekleri kanaate göre takdir ve tesbit ederler*" ifadesi ile vergilemede adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Çünkü vergilemede adalet ilkesi mükellefin ödeme gücünün dikkate alınmasını gerektirdiğini ortaya koymaktadır. Ancak kanun metninde yazan bu ifade ile uygulamada aşırıya gidilmesinin yolu açılmış ve mükellefin tüm servetinin yekününü bile aşan vergi tarh edilmiştir¹⁴ (Çetinoğlu, 2009:129-131).

Bu maddeye paralel olarak vergileme adalet ilkesine aykırılık içeren bir diğer madde ise Kanunun 12. maddesidir. Söz konusu maddede "*Talik tarihinden itibaren bir ay zarfında borçlarını ödemiye mükellefler borçlarını tamamen ödeyinceye kadar memleketin herhangi bir yanında bedeni kabiliyetlerine göre askeri mahiyeti haiz olmuyan umumi hizmetlerde veya belediye hizmetlerinde çalıştırılırlar.... Bu fıkra hükmüne göre çalıştırılanlara verilecek ücretin*

14 Çetinoğlu (2009:130) söz konusu durum için Gad Franko'nun şu mektubunu aktarmaktadır: "*Esrarengiz ve gizli komisyonlar her mükellefin ne ödeyeceğini tam yetkili bir şekilde tespit ediyorlardı; diğer yandan keyfi bir değerlendirmeyle yapılan bu vergi tahakkukuna hiçbir itiraz mümkün değildi. Böylece manifatura tüccarı Mehmet Efendi'ye 10.000 lira vergi tahakkuk ediliyor, diğer yandan Mehmet'ten on kere daha az serveti olan Moiz adını taşıyan manifatura tüccarına yüz ila yüz elli bin vergi tahakkuk ettiriliyordu. Bu yöntemle aynı düzeyde veya daha iyi bir düzeydeki meslektaşların bin ila bin beş yüz lira vergilendirilirken ben 400.000 lira gibi inanılmayacak bir vergiye çarptıldım.*"

yarısı borçlarına mahsup olunur” metninde belirtilen borçlarını ödeyemeyenlerin borçlarının bedeni bir ödeme şekli olan çalıştırılarak ifa edilmesi, vergilemede adalet ilkesinden sapmayı ortaya koymaktadır. Vergilemede adalet ilkesi gereği ödeme gücüne göre vergi ödemesi gereken kişiden bu sınırın üzerinde bir vergi tarh edilmekte ve bunu ödeyemeyenlerin ise çalışma kamplarına gönderileceği ve bedeni bir çalışma karşılığında ödeneceği belirtilmektedir. Söz konusu metnin uygulaması ise dönem içerisinde gerçekleştirilmiştir¹⁵.

Varlık Vergisi Kanunu’nda yer alan ve vergileme ilklerine aykırı olduğu ileri sürülen bir diğer durum ise 7. Maddesinde yer alan açıklamalar neticesinde uygulamaya yansıyan aksaklıklardır. Söz konusu maddede “İkinci maddede yazılı servet ve kazanç sahiplerinin mükellefiyet derecelerini tesbit etmek üzere her vilayet ve kaza merkezinde mahallin en büyük mülkiye memurunun reisliği altında en büyük mal memurundan ve ticaret odalarıyla belediyelerce kendi azaları arasından seçilecek ikişer azadan müteşekkil bir ve icabına göre müteaddit komisyon kurulur. Ticaret odası bulunmayan yerlerde, bu odanın seçeceği azalar yerine belediyece, hariçten ticaret ve ziraattan anlıyanlar arasındaki iki aza seçilir En büyük mülkiye ve maliye memurları bu komisyonlarda bizzat bulunmakla mükelleftirler. Ancak birden fazla komisyon kurulan yerlerde tensip edecekleri memurları tevkil edebilirler ve kendileri de icabına göre istedikleri komisyonlarda bulunabilirler” ifadelerine yer verilmiş ve mükellefiyetliğin tespit şekli ortaya konmuştur. Ancak uygulamada parti il ve ilçelerinden alınan raporlar, güvenilir tüccarların beyanları (Akar, 1992:47-48) esas alınarak mükellefiyetliğin tespit edilmesi vergilemede kesinlik ve adalet ilkelerine aykırı düşmektedir. Çünkü vergileme kesinlik ilkesi ödenecek vergilerin keyfi olarak alınmaması ve esasları kanunla belirlenerek tahsil edilmesini içermektedir. Zira bu durumun ortaya çıkmasına neden olan durum ise kanunun 8. maddesinde yer alan “Komisyonlar, şirketlerin mükellefiyetlerini tesbit ettikleri sırada şirketlerinde servetleri derecesini ve fevkalade kazançlarını araştırarak bunlarında mükellefiyetlerini takdir ederler” ifadesinde kendine zemin hazırlamıştır.

Vergileme ilkeleri ile kanun maddesinin çakıştığı bir diğer durumu ise kanunun 9. maddesinde yer alan “Komisyonlar, muhtelif zümrelerin mükellefiyet derecelerini tesbit işini on beş gün içinde intaç ile mükelleftirler” ifadesi ile 12. maddesinde yer alan “Mükellefler vergilerini, talik tarihinden itibaren on beş gün içinde mal sandığına yatırmağa mecburdurlar...” ifadeleridir. Bu maddeler yer alan ifadelerde gerek vergilendirme sürecinin (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) kısa olması gerekse tahsil süresini 15 gün ile sınırlaması hasebiyle vergilemede uygunluk ve kesinlik ilkelerine aykırı düşmektedir. Söz konusu durumu destekleyen en önemli durum ise borçlarını ödeyemeyen vergi mükelleflerinden teminat alınmasıdır¹⁶. Yine 12. maddenin devamında “Mükellefler vergilerini, talik tarihinden itibaren on beş gün içinde mal sandığına yatırmağa mecburdurlar. Onbeş günlük müddetin geçmesini beklemeden mahallin en büyük malmemuru, lüzum gördüğü mükelleflerin menkul ve gayri menkul mallarıyla alacak, hak ve menfaatlerinin ilitiyaten haczine karar verebilir” ifadelerine yer verilerek, vergilerin ödenmesi süresine etki etmekte ve mükellefler üzerinde

15 Çalışma kamplarına gönderilenlerin mükellefler, tarh edilen vergi miktarları ve gönderdikleri yerler için bkz. Ali Sait Çetinoğlu, Varlık Vergisi 1942-1944: Ekonomik ve Kültürel Jenosid, sayfa 385-406, Belge Yayınları, Ankara

16 Varlık Vergisi Kanunu, 5. Bölüm, 14. madde

baskı oluşturmaktadır. Böylece vergileme ilkelerinden adalet ve uygunluk ilkesine aykırılık teşkil etmekte, ayrıca uygulanacak söz konusu vergide kesinlik ilkesi göz ardı edilmektedir¹⁷.

Son olarak Varlık Vergisi Kanunu ile vergileme ilkelerini değerlendirdiğimizde kanunun 11. maddesinde yer alan “...Komisyon kararları nihai ve kat’i mahiyette olup bunlara karşı idari ve adli kaza mercilerinde dava açılmaz. Ancak bir mükellef namuna aynı mükellefiyet mevzuundan dolayı mükerrer vergi tarh edilmiş olduğu takdirde bunlardan en yüksek olanı ipka edilerek diğerleri tarhiyatı yapan komisyonların vazife gördüğü mahallerin en büyük mal memuru tarafından mükelleflerin müracaatı üzerine silinir” ifadesidir. Bu ifade ile Varlık Vergisi Kanunu ve uygulaması özel bir koruma altına alınmakta ve uygulama esnasında meydana gelebilecek olumsuz durumların yargıya taşınması engellenmeye çalışılmaktadır. Bu durum ise vergileme ilkelerinden kesinlik ilkesine aykırılık ihtiva etmektedir.

Varlık Vergisi Kanunu genel itibarıyla değerlendirdiğimizde gerek mükelleflerin ve mükellefiyetliklerin tespit yöntemi, komisyonların çalışma esasları ve vergilendirme sürecinin göz ardı edilmesi gerekse verginin ödenme süresi ve bu sürenin bitmesini beklemeden işlemlerin yapılması Varlık Vergisi Kanunu ile Adam Smith’in ileri sürmüş olduğu vergileme ilkeleri arasında bir çatışmaya yol açmıştır.

6. Varlık Vergisi’ne Yapılan Eleştiriler

Bütün dünya ülkelerini etkisi altına alan II. Dünya Savaşı’nın öncesinde ve sonrasında yaşanan gelişmeler ülkeleri derinden etkilemiştir. Bu etkilerin Türkiye’de ortaya çıkan sonuçları arasında önemli bir yere sahip olanı ise, varlık vergisi olmuştur. 1950’lerden sonra geniş bir tartışma alanına yayılan bu uygulama hakkında yapılan tartışmalar genel olarak siyasallaşmış ve dönem iktidarına taraftarlık ya da karşıtlık üzerinde bir seyir izlemiştir. Bu nedenle dönemin objektif bir değerlendirmesi söz konusu olamamış (Dokuyan, 2014:50) ve tartışmalar bu iki kesim arasında sürdürülmüştür¹⁸.

Varlık vergisi uygulamasını tartışmaya açan ilk ve en temel olay özellikle verginin toplanması sırasında İstanbul’da defterdar olarak görev yapan Faik Ökte’nin 1951 yılında yayınladığı “*Varlık Vergisi Faciası*” isimli kitap olmuştur¹⁹ (Dokuyan, 2014:44). Bizzat vergi uygulamaları içerisinde görev alan ve toplam vergi gelirleri açısından önemli bir paya sahip olan İstanbul’da görev yapan Ökte’nin eleştirileri varlık vergisi hakkındaki tartışmaların odak noktasını teşkil etmiştir. Böylece Türkiye Cumhuriyeti tarihinde önemli bir yere sahip olan varlık vergisi uygulaması hakkında ya uygulamayı tamamen savunma ya da uygulamayı adaletsizlik

17 Hakkında haciz kararı verilen mükelleflerin isimleri, adresleri, haczedilen malın niteliği ve haciz bedeli için bkzn. Ali Sait Çetinoğlu, Varlık Vergisi 1942-1944: Ekonomik ve Kültürel Jenosid, sayfa 406-484, Belge Yayınları, Ankara

18 Bu uygulamayı subjektif değerlendirmelerden uzak olarak ele almaya çalışan Sabit Dokuyan (2014) “*Savaş Ekonomisi ve Varlık Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme*” çalışmasında Başbakanlık Cumhuriyet Arşivi, Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi Tutanak Dergisi ve Resmi Gazete gibi arşiv kaynaklarından yararlanmıştır. Ayrıca dönem hakkında birde söz konusu dönemde çıkarılan Vatan, Cumhuriyet, Son Posta, Son Telgraf, Tanin ve Ulus gibi gazetelerden faydalanmıştır.

19 Bu çalışmaya en büyük tepki Ahmet Arif Meriç tarafından “*Varlık Vergisinin Satılmış Kahramanı Faik Ökte’ye Açık Mektup*” başlıklı bir broşürle verilmiştir. Bu çalışmada Meriç, varlık vergisi uygulamasını savunmuş ve Ökte’nin çalışmasını şiddetle eleştirmiştir (Dokuyan, 2014:44).

örneği olarak addedip, reddetme yönünde tartışmalar ortaya çıkmıştır. Günümüze taşınan bu tartışmalar/değerlendirmeler halen uygulamayı destekleme veya eleştirme pozisyonunda iki ana akım olarak devam etmektedir.

6.1. Varlık Vergisi Uygulaması Lehinde Olan Görüşler

Bu değerlendirmelerden birincisi, uygulanan bu verginin teknik açıdan bir takım eksiklikler barındırmasına ve modern maliye sistemi anlayışına uygun olmamasına rağmen Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin içinde bulunduğu olağanüstü savaş koşullarında böyle bir kaynağa ihtiyaç duyulması ve savaş gibi tüm ülke menfaatini ilgilendiren bir olayda azınlıkların bundan pay çıkarma²⁰ işleminin engellenmesi şeklindedir (Lewis, 2008:298).

Bu kapsamda yapılan değerlendirmelerde var olan savaş döneminde artan kamu finansman gereğinin karşılanması hedeflenmiş ve bunu da servet ve kazanç sahiplerinin varlıklarından ve olağanüstü kazançlarından bir defaya mahsus olmak üzere vergilendirme yoluna gitmiştir. Ayrıca uygulamada her ne kadar yanlışlıkların olduğu kabul edilse de bu verginin temel amacının azınlıkların ellerindeki malların alınması için çıkarıldığı iddiasının doğru olmadığı belirtilmektedir (Yalçın, 2012:313). Bu durumu destekleyen en temel argüman ise, kanunun kapsamında herhangi bir azınlık isminin zikredilmediği ve ayrımcılığa yol açacak bir ifadenin bulunmadığıdır (Ata, 2014:68). Ayrıca memleketin bağımsızlığının korunması adına büyük uğraşlar veren dönemin yönetim kadrosunun dünya devletlerini karşısına alacak böyle bir uygulamanın içinde olamayacakları ileri sürülmektedir (Yalçın, 2012:340).

Bu düşünce akımındaki diğer değerlendirmeler dikkate alındığında uygulamanın ağırlıklı olarak azınlıklara yönelik olması²¹ aslında var olan gerçekliği gün yüzüne çıkarmaktadır. Çünkü savaşın var olduğu ülkelerde genel olarak zenginler ve fakirler olmak üzere iki halk kesiminin ortaya çıktığı belirtilmektedir. İşte İkinci Dünya Savaşı'nın etkilerinin yaşandığı Türkiye'de temel olarak bu iki grup şekli ortaya çıkmıştır. O dönem Türkiye'sinde fakirlerin çoğu köylerde yaşamakta olup, genelide askerde bulunmasına rağmen; zenginlerin çoğunluğu İstanbul'da ikamet etmekteydi. Bu zengin grup hakkında, İstanbul Ticaret Odası verilerine göre ticaretin %89,2'sinin bu azınlıkların elinde olduğu ve Musevi, Ermeni ve Rum gibi azınlık gruplarından meydana geldiği ve bu zenginliklerin yaşanan savaş koşullarının bir sonucu olduğu iddia edilmekteydi. Başka bir ifadeyle çiftçiler çoğunlukla Müslümanken, tüccarlar ve sanayiciler ise çoğunlukla Rum, Ermeni ve Yahudilerden oluşmaktaydı (Lewis, 2008:296). Bu nedenlerden dolayı uygulanan Varlık Vergisi'nin bu azınlık gruplar üzerinde yoğunlaşması, onların sahip olduğu din-milliyet farklılıklarından değil, elde etmiş oldukları zenginliklerinden kaynaklandığı belirtilmiştir (Kafaoğlu, 2005:59-65).

20 Burada pay çıkarma ifadesinden kastedilen mana, savaş ortamını istismar ederek stokçuluk, karaborsacılık ve benzeri gayri resmi yollarla olağanüstü karlar elde edilmesi şeklindedir (Ata, 2014:63; Giray, 2010:255). Ülkelerin bu konuda göstermiş oldukları tecrübeler de gerçekten bu yöndedir. Savaş gibi olağanüstü dönemlerde ekonomik yapının derinden etkilenmesi, bu durumdan bir çıkar sağlayan kesimlerin olması sonucunu doğurmuştur.

21 Varlık vergisinin ağırlıklı azınlıklar üzerinden alındığı iddiasına Başbakan Saraçoğlu'nun "...verginin, vatan evlatları tarafından seve seve verildiğini, fakat bazı kimselerin bu verginin azınlıkları ezmek için konulduğu yönünde iddialar ortaya attığını belirterek; esasen böyle olmadığını, elde edilen 270 milyon liranın sadece 105 milyon lirasının azınlıklardan ve yabancılardan alındığını..." ileri sürmüştür (Dokuyan, 2014:41).

Varlık vergisi uygulaması ile toplumun belli kesimlerine yönelik olarak haksızlık yapıldığı iddiasının doğru bir değerlendirme olmadığını kabul eden bu düşünce akımına göre; sadece azınlıkların yaşamış olduğu zorlukları dikkate alarak, toplumun diğer kesiminin göz ardı edilmesi tarihsel bir olay olan bu uygulama hakkında yanlış değerlendirmelerin ortaya çıkacağı ileri sürülmüştür. Ancak toplumun diğer kesimini oluşturan halkın yaşamış olduğu güçlüklerin dikkate alınması neticesinde tutarlı değerlendirmelerin yapılabileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda köylülerin sahip oldukları ufak arazilerin mahsullerinden veya besledikleri az sayıdaki hayvanlardan yüksek oranda vergilerin alınmış olması, vergilerini ödeyemeyen köylülerin yollarda taş kırma işlerinde çalıştırılmış olması ve 1939-1945 yılları arasında fakir köylünün geçim endeksinde 4,5 kat artış yaşanmış olması durumlarının dikkate alınarak dönemin genel bir değerlendirilmesinin yapılması gerektiği ifade edilmiştir (Kafaoğlu, 2005:68-82; Karabulut, 2005:331).

Böylece savaşa katılmayan ancak etkilerini derinden yaşayan Türkiye Devleti, İkinci Dünya Savaşı'nın getirmiş olduğu ağır yükü sadece bir grup veya din-millet mensubuna yönelik olarak değil tam aksine o dönemde Türkiye'de yaşayan tüm vatandaşlara yüklediği belirtilmiştir. Ancak var olan bu savaş ortamından yararlanarak önemli bir kazanç sağlayan grupların ağırlıklı olarak bu vergiye muhatap olmasının kaçınılmaz olduğu ileri sürülmüştür (Ata, 2014:70). Ayrıca bu dönem hakkında yapılan eleştirilerin genel olarak o dönemi ve kişileri yaralamak amacını taşıdığını ve ekonomik gerekçelerle örtüşmediği ifade edilmektedir (Kayra, 2011:13).

6.2. Varlık Vergisi Uygulaması Aleyhinde Olan Görüşler

Varlık Vergisi hakkında yapılan değerlendirmelerden ikincisi ise Varlık Vergisi'nin meşruiyetine karşılık yürürlüğe konulan bu uygulamanın adaletsizliğe yol açtığı ve bu uygulamadan beklenen faydanın sağlanamadığı gibi toplumsal açıdan da yıkıcı bir etki taşıdığı ifade edilmektedir (Şahin & Özenç, 2008:87).

Varlık Vergisi kanununda yer alan bu vergiye itiraz hakkının olmaması ve vergi miktarının belirlenmesindeki kriterlerin objektif olarak belirlenememesi ve uygulamadaki aksaklıklar bu kanunun uygulanmasını tartışmalı bir konuma getirmektedir. Örneğin aynı iş kolunda faaliyet gösteren ve aynı zenginliğe sahip olan iki mükellefin tabii olduğu vergi miktarının fark edilebilecek bir derecede farklılıklar içerdiği belirtilmektedir. Bu sonucun ortaya çıkmasındaki dayanak noktası ise, mükelleflerin yaşam şekilleri olmuştur. Eğer bu mükelleflerden birisi sosyal hayatta partilere katılan ya da lüks araçlar kullanan birisi, diğeri de standart bir yaşam sürdürüyor ise birinci mükellef grubu, ikinci mükellef grubunun bir kaç misli kadar daha fazla bir vergiye tabi tutulmuştur (Akar, 2009:165; Karabulut, 2005:330).

Gerek uygulandığı dönemde gerekse de günümüzde Varlık Vergisi'nin olumsuz yönlerinin ağır olduğunu belirten bu düşünce akımına göre Varlık Vergisi uygulamasında ortaya önce çıkan bir diğer aksaklığın da söz konusu verginin uygulanması ile birlikte devlet kademesinde yolsuzluğun arttığı şeklindedir. Söz konusu dönem öncesinde ortaya çıkan yolsuzlukları engellemek üzere 1939 yılında Ticaret Bakanlığı kurulmuş olsa da sonraki yıllarda uygulamaya sokulan Varlık Vergisi'nin içermiş olduğu hukuki ve idari aksaklıklar bu verginin uygulanmasında yolsuzluğun ayyuka çıkmasına engel olunamamıştır. Vergiye ilişkin

hukuk dışı uygulamalar, erteleme, bekletme, keyfi vergi indirimleri, idarece takdir yönteminin subjektif uygulamalar içermesi, verginin mal beyanına ve benzeri tahmin belgelerine dayanması, itiraz ve temyiz haklarını içermemesi söz konusu ortamda yolsuzluk iddialarını güçlendirmiştir (Coşar, 2003:2-3).

Diğer yandan verginin uygulanma aşamasındaki önemli eleştirilere maruz bırakılan ve yanlış olduğu iddia edilen uygulamalardan birisi de verginin, mükellefin mali gücünü dikkate almaması ve tüm servetiyle bile ödeyemeyeceği miktarlara ulaşmış olmasıdır (Karabulut, 2005:330). Bu çerçevede vergiyi ödeyemeyen mükellef vergi borçlarına karşılık olarak çalışma kamplarına gönderilmiş ve bu şekilde borçlarının ödenmesi hedeflenmiştir.

Son olarak Varlık Vergisi uygulaması uluslararası basında da yer almış ve The New York Times Gazetesi'nde "Türkiye Servet Vergisi Üzerine tedirgin", "Türk Varlık Vergisi Dış Ticareti Öldürüyor", "Türkiye İnsan Haklarına Saygılı Mı?" ve "Türkiye'deki Azınlıklar: İkinci Sınıf Vatandaşlar" şeklinde başlıklarla da gerek Varlık Vergisi Kanunu gerekse de uygulamaları yoğun eleştirilere tabi tutulmuştur (Ata, 2014:72-75).

7. Sonuç

II. Dünya Savaşı döneminde 16 ay kadar bir uygulama alanı bulan, ancak etkisi ve sonuçları günümüzde tartışılmaya devam eden Varlık Vergisi, Türkiye Cumhuriyeti iktisadi, siyasi, sosyal ve maliye tarihi açısından önemli bir konuma sahiptir. Gerek vergi uygulaması öncesinde alınan kararlar, çıkarılan kanunlar, oluşturulan komisyonlar ve komisyonların işleyişi gerekse de uygulama sırasında sergilenen tutum ve davranışlar ve dönemin basınının tutumu söz konusu uygulamayı böylesine önemli kılmaktadır. Ayrıca Varlık Vergisi uygulaması sonrasında uygulamayı ele alan çalışmalar, genel olarak uygulamayı destekleme ya da olumsuz şekilde eleştirme pozisyonuna sahip olmaları bu önemi artırmıştır.

Varlık Vergisi uygulamasını destekleyen çalışmalar, vergilemenin birtakım eksiklikler barındırmasına rağmen; savaşın getirmiş olduğu olağanüstü koşulların giderilmesi, artan kamu harcamalarının karşılanması, ülke menfaatlerinin sağlanması, toplumda derinleşen gelir dağılımı adaletsizliğin giderilmesi ve yaşanan zorlukların ülke çapında ve tüm vatandaşlarca karşılanması gerektiğini savunmuşlardır. Bu düşünce akımının aksine, uygulamanın olumsuz yönlerine dikkat çeken ikinci akım ise; uygulamada yer alan vergiye itiraz hakkının bulunmaması, vergi mükelleflerinin ve miktarlarının belirlenmesinde "güvenilir esnaf" ve "parti teşkilatları" gibi kaynaklardan bilgi alınması, uygulamada aksaklıkların yaşanması ve vergi mükelleflerinin büyük çoğunlukla azınlıklardan oluşması gibi durumları eleştirmiştir. Ayrıca uygulama sürecinde ortaya çıkan yolsuzluklar ve ödeme gücünü aşan sınırlarda vergilendirilmeye gidilmesi neticesinde bedenen çalışarak ödeme yöntemine başvurulması, toplumsal adaletsizliğe yol açtığı ileri sürmüşlerdir.

Bu iki akım çerçevesinde yapılan eleştiriler/tartışmalar genel itibariyle tarihsel bir çalışmada olması beklenen zamanın ruhunun ve dönemin koşullarının dikkate alınarak yorumlanmasından ziyade; siyasallaşarak, dönemi ve uygulamayı desteklemek ya da karşı çıkmak şeklinde cereyan etmiştir. Tarihsel ve sosyolojik bir öneme sahip olan bu uygulamanın değerlendirilmesinde objektif bir tutum takınılması adına, söz konusu dönemin iktisadi, mali, sosyal, siyasal, kültürel ve dini yapının incelenmesi ve yorumlanması gerekmektedir. Aksi

takdirde yapılan eleştiriler konuyu aydınlatmaktan ziyade daha da karmaşık bir konu haline getirebilmektedir.

Sonuç olarak, varlık vergisi uygulamasını ele alan bu çalışmada, uygulamanın etkileri ve sonuçları iki akım çerçevesinde ele alınmış ve dönemin koşulları çerçevesinde olağanüstü bir gelire iktisadi ve sosyal perspektifte ihtiyaç duyulduğu ortaya konulmuştur. Gerek kanunda gerekse uygulamada yaşanan sıkıntılar neticesinde ise, varlık vergisi uygulamasının meşruiyeti ve uygulaması birçok açıdan tartışmalı bir hale gelmiştir.

Kaynakça

- Akar, R. (1992). *Varlık vergisi, tek parti rejiminde azınlık karşıtı politika örneği*. İstanbul: Belge Yayınları.
- Akar, R. (2009). *Aşkale yolcuları varlık vergisi ve çalışma kampları*. İstanbul: Doğan Kitap.
- Akdoğan, A. (2013). *Kamu maliyesi*. 15. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktar, A. (2011). *Yorgo hacidimitriadis'in aşkale-erzurum günlüğü (1943)*. 2. Baskı, İstanbul: İletişim Yayınları.
- Aktar, A. (2012). *Varlık vergisi ve 'Türkleştirme' politikası*. 12. Baskı, İstanbul: İletişim Yayınları.
- Ata, F. (2014). Varlık vergisinin Amerikan kamuoyuna yansımaları (New York Times gazetesi örneğine göre). *Uluslararası Tarih ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11, 63-78.
- Aysan, M. A. (1986). Atatürk'ün ekonomik görüşü, devletçilik. *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi*, 2(6). <http://www.atam.gov.tr/atam-dergisi/sayi-06>
- Bali, R. N. (2012). *Varlık vergisi hatıralar-tanıklıklar*. İstanbul: Libra Yayıncılık.
- Berber, Ş. G. (2011). Osmanlı'nın son döneminden Cumhuriyet'in ilk yıllarına liberalizm-devletçilik çatışması. *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi*, 27(80). <http://atam.gov.tr/wp-content/uploads/01-sarika-gedikli.pdf>
- Boratav, K. (2003). *Türkiye iktisat tarihi*. Ankara: İmge Kitabevi.
- Çetinoğlu, A. S. (2009). *Varlık vergisi 1942-1944: Ekonomik ve kültürel jenosid*. İstanbul: Belge Yayınları
- Çoşar, N. (2003). Varlık vergisi konusundaki yolsuzluk söylentileri. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 58(2), 1-27.
- Dokuyan, S. (2014). Savaş ekonomisi ve Varlık Vergisi üzerine bir değerlendirme. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2014, 15(2), 23-55.
- Duru, B. (2008). Açıklamalı yönetim zamandizini 1940-1949. İçinde Güler B. A. (ed.), 1941: *Kıtlık yılında Milli Korunma Kanunu uygulamaları*.; Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi Araştırma ve Uygulama Merkezi: 3; Türkiye Cumhuriyeti İdare Tarihi Araştırması, Ankara.
- Erkan, H. (2015). *Cumhuriyetin kuruluşundan bugüne Türk Ekonomisinde temel dönüşümler – Cumhuriyet öncesi ve sonrası Türk Ekonomisi*. Erişim Tarihi: 07.09.2015, <http://www.konrad.org.tr/Wirtschaft%202007%20tr/06Erkan.pdf>
- Giray, F. (2010). *Maliye tarihi*. 3. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi.

- Kafaoğlu, A. B. (2005). *Varlık vergisi gerçeği*. İstanbul: Kaynak Yayınları.
- Karaboyacı, A. (2014). Vergi denetimi açısından beyan edilen gelirin doğruluğunun tespit yöntemleri. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 115, 211-242.
- Karabulut, K. (2005). 11 Teşrinisani 1942 Tarihli Varlık Vergisi'ne bir bakış. *Ankara Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Dergisi*, Prof. Dr. Şinasi Tekin Özel Sayısı, 325-339.
- Kayra, C. (2011). *Savaş Türkiye Varlık Vergisi*. 4. Baskı, İstanbul: Tarihçi Kitabevi.
- Kazgan, G. (1999). *Tanzimat'tan XXI. yüzyıla Türkiye ekonomisi – 1. küreselleşmeden 2. küreselleşmeye*. İstanbul: Altın Kitaplar
- Koçak, C. (1986). *Türkiye'de Milli Şef dönemi (1938-1945)*. Ankara: Yurt Yayınları.
- Koraltürk, M. (2011). *Erken Cumhuriyet döneminde ekonominin Türkleştirilmesi*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Lewis, B. (2008). *Modern Türkiye'nin doğuşu*. İstanbul: Arkadaş Kitabevi.
- Mutluer, M. K., Öner, E., & Kesik, A. (2013). *Teoride ve uygulamada kamu maliyesi*. 3. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Sabır, H. (2006). Atatürk'ün ekonomi anlayışı. *Sayıştay Dergisi*, 62, 3-19.
- Sofracı, İ. E. (2013). Tarihsel perspektiften Varlık Vergisi uygulamasına bir bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 317-334.
- Şahin, H. (1995). *Türkiye ekonomisi, tarihsel gelişimi-bugünkü durumu*. 3. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Şahin, M., & Özenç, Ç. (2008). Varlık vergisi ve toplumsal etkileri. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 45(516), 87.
- Yalçın, O (2012). Varlık Vergisi Kanunu ve uygulaması. *Avrasya İncelemeleri Dergisi*, 1(1), 313-354.
- Yerasimos, S. (1977). *Az gelişmişlik sürecinde Türkiye - I. Dünya savaşından 1971'e*. (çev. B. Kuzucu), Bilim Araştırma Dizisi 3, İstanbul
- Yıldırım, Z., & Ağar, S. (2009). Vergi hukukunda beyan sisteminin etkinliği. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını*, 243, 1223-1262.