

HARP KAZANÇLARI VERGİSİNİN 1919 YILINDA BELİRLENEN UYGULAMA ESASLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ *

Uğur Kaya ¹
Ömer Yazan ²

ÖZ

Birinci Dünya Savaşı yıllarında karaborsacılık gibi bir kısım işlemler ile savaş koşullarının oluşturduğu ortam sebebiyle olağanüstü kazançlar elde edilebilmiştir. Bu tür kazançları savaştan hemen her ülke vergilendirme yoluna gitmiştir. Osmanlı İmparatorluğu'nda harp kazançlarının vergilendirilmesi süreci görece geç ele alınmış ve yasal düzenlemeler ancak Mütareke'den sonra 1919 yılında hayata geçirilebilmiştir. Bu düzenlemeler ile 1916, 1917 ve 1918 yıllarını kapsayan son üç savaş yılında elde edildiği tespit edilen olağanüstü kazançlar vergilendirilmiştir. 1919 yılında Harp Kazançları Vergisi'nin uygulanmasına yönelik ayrıntıları belirleyen bir Tâlimâtname yayımlanmıştır. Bu Tâlimâtname'de harp kazançlarının belirlenmesi, maktu ve müterakki harp kazançları vergileri, vergi mükellefiyetini gösteren karineler, verginin tahakkuku, verginin tahsili, ceza uygulamaları hakkında ayrıntılı bilgiler tanımlanmıştır. Ayrıca Tâlimâtname beyannameler, vergi kayıt defterleri, vergi makbuzları, ihtarname kayıtları, itiraz ve ihbarname kayıtları gibi çeşitli belge, defter ve kayıt örneklerini de içermektedir. Bu çalışmada ilgili Tâlimâtname esas alınarak Harp Kazançları Vergisi'nin 1919 yılında belirlenen uygulama esasları değerlendirilmiş, belge örnekleri sunulmuştur. Ek olarak Harp Kazançları Vergisi'nin muhasebeleştirilmesine yönelik bir yaklaşım geliştirilerek muhasebe kayıtları da sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Harp Kazançları, Vergi, Muhasebe

Jel Kodu: M41, K34.

* Bu çalışma, 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında Trabzon'da gerçekleştirilen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi'nde sözlü olarak sunulmuş bildirinin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF İşletme, ukaya105@yahoo.com, ORCID: 0000-0003-2000-6090.

² Doç. Dr., Aksaray Üniversitesi İİBF İşletme, omer_yazan@hotmail.com, ORCID: 0000-0001-8680-3442.

Atıf (Citation): Kaya, U. & Yazan, Ö. (2021). Harp Kazançları Vergisinin 1919 Yılında Belirlenen Uygulama Esasları ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 133-154.

IMPLEMENTATION FUNDAMENTALS AND ACCOUNTING OF WAR EARNINGS TAX IDENTIFIED IN 1919

ABSTRACT

During The First World War, extraordinary earnings were achieved due to some transactions such as engrossing and the environment created by the war conditions. Almost every warring country has resorted such earnings to taxation. The taxation of war earnings in Ottoman Empire was handled relatively late and legal regulations could only be implemented in 1919 after the Armistice. With these regulations, the extraordinary earnings that were determined to be obtained in the last three war years covering the years 1916, 1917 and 1918 were taxed. In 1919, a Bylaw was published specifying the details for the implementation of the War Earnings Tax. In this Bylaw, detailed information about determination of war earnings, fixed and progressive taxes, presumptions showing tax liability, tax assessment, tax collection, penalty applications are defined. Otherwise the Bylaw includes various documents, books and records such as declarations, tax registry books, tax receipts, warning records, objection and notification records. In this study, the application of the War Earnings Tax determined in 1919 has been evaluated on the basis of the relevant Bylaw and document samples have been presented. In addition, an approach has been developed for the accounting of the War Earnings Tax and the accounting records have been tried to be presented.

Keywords: War Earnings, Tax, Accounting.

Jel Code: M41, K34.

1. GİRİŞ

Osmanlı İmparatorluğu'nda savaş zamanlarında duyulan kaynak ihtiyacını karşılamak üzere çeşitli olağanüstü mali yükümlülüklerin uygulandığı bilinmektedir. Örneğin İmdâd-ı Seferiyye yükümlülükleri (Tabakoğlu, 2000, s.221-222), Balkan Savaşları'ndan önce yayınlanıp I.Dünya Savaşı sonuna kadar yürürlükte kalmış olan Harp Vergisi (Arslan, 2016, s.76) bu tür mali yükümlülüklerdendir. Bununla birlikte savaş yıllarında başta gıda maddeleri karaborsacılığı olmak üzere çeşitli yöntemlerle olağanüstü kazançlar elde edildiği görülmüştür. Savaş döneminde elde edilen olağanüstü kazançlar üzerinden ayrıca bir vergi alınması uygulaması Almanya, Avusturya-Macaristan, Fransa gibi savaşan hemen her ülkede olduğu gibi Osmanlı İmparatorluğu'nda da gündeme gelmiş ve bu düşünce I. Dünya Savaşı'nın ilk yıllarında Sabah ve Tanin gazetelerinde örnekleri görüleceği üzere halkın önemli bir kısmı ve basın tarafından da büyük ölçüde desteklenmiştir (Tüzün, 2019). Mondros Mütarekesi'nden yaklaşık yedi ay önce 4 Nisan 1918 tarihinde – esas vergi kanunu yayınlanmadan evvel- mükellef şirketlerin harp kazançları vergisini karşılamak amacıyla ihtiyat akçesi ayırmalarını zorunlu tutan bir tedbir kanunu çıkarılmıştır. Harp Kazançları Vergisi'ne esas teşkil eden Kararname, Mütareke'den bir yılı geçkin bir süre sonra 14 Aralık 1919'da yayınlanmıştır. Bu açıdan Osmanlı Hükümeti'nin ilgili vergiye ilişkin düzenlemelerde çok geç kaldığı değerlendirilmeye birlikte verginin geriye yönelik yürütülen bir düzenleme ile geçmiş savaş yıllarını da kapsaması sebebiyle bu gecikmenin telafi edilebileceği düşünülmüştür (Eldem, 1994, s.92). Harp Kazançları Vergisi'nin tahsili işlemleri dönemin olağanüstü koşulları nedeniyle çeşitli gecikmelerle 1925 yılına kadar sürdürülmüştür (Eldem, 1994, s.93-94).

1919 yılında Harp Kazançları Vergisi'ne ilişkin Kararname'nin yayınlanmasını takiben bu vergi ile ilgili yürütülecek işlemlere yönelik ayrıntıları belirleyen "*Harb Kazançları Hakkında Kararnamenin Suver-i Tatbikiyesini Mübeyyin Tâlimâtname*dir" başlığıyla bir Tâlimâtname yayınlanmıştır. Bu Tâlimâtname'de harp kazançlarının belirlenmesi, maktu ve müterakki harp kazançları vergileri, vergi mükellefiyetini gösteren karineler, verginin tahakkuku, verginin tahsili, ceza uygulamaları hakkında ayrıntılı bilgiler tanımlanmıştır. Buna ek olarak Tâlimâtname beyannameler, vergi kayıt defterleri, vergi makbuzları, ihtarname kayıtları, itiraz ve ihbarname kayıtları gibi çeşitli belge, defter ve kayıt örneklerini de içermektedir. Bu çalışmada ilgili Tâlimâtname esas alınarak Harp Kazançları Vergisi'nin 1919 yılında belirlenen uygulama esasları değerlendirilmiş, belge örnekleri sunulmuştur. Ek olarak Harp Kazançları Vergisi'nin muhasebeleştirilmesine yönelik bir yaklaşım geliştirilmeye çalışılarak ilgili muhasebe kayıtları da sunulmaya çalışılmıştır.

2. HARP KAZANÇLARI VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Harp Kazançları Vergisi, savaş dönemlerinin oluşturduğu koşullar nedeniyle olağanüstü kazançlar elde eden kişi ve kurumların bu tür kazançları üzerinden alınan olağanüstü bir vergi türüdür. Bu nitelikteki vergiler savaşın hemen her ülkede ilgili dönemde uygulanmıştır. Bununla birlikte benzer vergileri uygulayan diğer ülkelere göre Osmanlı İmparatorluğu'nda harp kazançları vergisi görece daha geç ele alınmıştır. Örneğin harp kazançlarını benzer bir uygulama ile vergilendiren Almanya'da ilgili verginin 1916 yılında çıkarıldığı bilinmektedir. Görece geç kalınmışlığın telafisi düşüncesiyle Osmanlı İmparatorluğu'nda Harp Kazançları Vergisi savaşın nihayetinden itibaren son üç savaş yılı olan 1916, 1917 ve 1918 (Aralık ayı sonuna kadar) yıllarını kapsar bir biçimde geriye dönük olarak uygulanmıştır (Bostancı, 2019, s.34).

Vergi mükelleflerinin böyle bir vergi ile muhatap olacaklarını bilmeleri ve gerekli hazırlıkları yapmaları için 4 Nisan 1918 tarihinde sekiz maddelik "*Harb Kazançları Vergisi'nin Temin-i Tahsili İçin Tedabir-i Evveliyeye Muhtevi Kanun*" kabul edilmiştir (Bostancı, 2019, s.35). Bu kanunla anonim şirketler, eshamlı komandit şirketler ile anonim şirket yapısında örgütlenmiş kooperatifler vergiyi karşılamak üzere ihtiyat akçesi ayırmak durumunda bırakılmıştır (Gönüllü, 2017, s.454). Ancak savaşın kaybedilmesi ve İttihat ve Terakki hükümetinin düşmesini müteakiben Hürriyet ve İtilaf Hükümeti tarafından 14 Aralık 1919 tarihinde yedi fasıl ve kırk maddeden oluşan bir "*Harb Kazançları Vergisi Hakkında Kararname*" ile bu vergi uygulamaya konulmuştur (Gönüllü,2017, s.454; Bostancı, 2019, s.35).

Harp Kazançları Vergisi, mütareke döneminde uygulanmaya konulması, ardından yaşanan işgal ve Kurtuluş Savaşı'nın oluşturduğu koşullar gibi gerekçelerle tam olarak uygulanamamış, vergi tahsil işlemleri gecikmiştir (Bostancı, 2019, s.35; Gönüllü, 2017). Verginin tahsiline Büyük Millet Meclisi tarafından 25 Ekim 1920 tarihli "*Harb Kazançları Vergisinin Tahsiline Mezuniyet Veren Kanun*"un yayınlanmasından sonra başlanmış olup 1925 yılına kadar bu tahsilat sürmüştür (Eldem, 1994, s.93-94).

Büyük Millet Meclisi tarafından 21 Şubat 1922 tarihinde "*1922 Senesi Emlâk ve Temettü Vergileri ile Ağnam Resmi'nin ve Harp Kazançları Vergisi'nin Sûret-i Tahsiline Dair*

Kanun” çıkarılarak ilgili verginin tahsili hızlandırılmaya çalışılmıştır (Gönüllü, 2015, s.76). Harp Kazançları Vergisi olarak 1921- 1923 yılları arasında toplam 1,327 milyon lira, 1924 yılında 1,5 milyon lira ve 1925 yılında 2,5 milyon lira tahsilat yapılmıştır.. Bununla birlikte ilgili vergi toplam dolaysız gelir vergileri içinde düşük bir pay oluşturmuştur. Örneğin 1922-1925 yılları arasındaki Harp Kazançları Vergisi tahsilatının toplam dolaysız gelir vergisi tahsilatı içindeki oranı %2,51 gibi bir oranda kalmıştır (Bostancı, 2019, s.35; Gönüllü 2017, s.462, 471).

1916, 1917, 1918 yılları arasında elde edilmiş harp kazançlarına yönelik vergi matrahının toplam 20 milyon lira olması –eğer matrah gerçekçi bir şekilde tespit edilebilmiş ise- harp kazançlarının boyutlarının çok yüksek olmadığı şeklinde yorumlanmıştır (Eldem, 1994, s.75). Harp Kazançları Vergisi’nden 20 milyon liralık bir matraha tekabülen 6 milyon liralık bir gelir elde edilmiştir. Bununla birlikte benzer vergileri uygulayan diğer ülkelere nazaran ülkemizde harp kazançları üzerinden düşük seviyede vergi tahsilatı yapıldığı anlaşılmaktadır. Öyle ki benzer vergi uygulamaları sonucu Amerika Birleşik Devletleri’nde 5,5 milyar dolar, İngiltere’de 2 milyar dolar, Almanya’da 1 milyar dolar, Avusturya- Macaristan’da 240 milyon dolar, Fransa’da ise 200 milyon dolarlık tahsilat yapıldığı ifade edilmektedir (Eldem, 1994, s.93-94).

Harp Kazançları Vergisi’ni 13 Ağustos 1912 tarihinde yayınlanan Harp Vergisi Kanunu ile düzenlenmiş olan vergi uygulamasından ayırmak gerekir. Zira Harp Vergisi ile savaş koşullarının oluşturduğu ağır mali yükü karşılamak için savaş dönemi boyunca uygulanmak üzere bir kısım vergi ve bazı kamu gelir kalemlerinde oransal artışlar yapılmıştır (Arslan, 2016, s.76). Harp Kazançları Vergisi ise savaş döneminin oluşturduğu özel koşullar sebebiyle elde edilen olağanüstü kazançların vergilendirilmesi düşüncesiyle ve bir defaya mahsus olmak üzere uygulanmıştır. Ek olarak Harp Kazançları Vergisi’nde bazı kişi, kurum ve faaliyetlerin de vergiden muaf tutulduğu görülmektedir (Tâlimâtname, 1919). Örneğin Hilal-i Ahmer Cemiyeti bu vergiden muaf tutulmuştur (Akgün, 2012, s.131).

Harp Kazançları Vergisi’ni İkinci Dünya Savaşı yıllarında uygulanan Varlık Vergisi’ne benzeten görüşler bulunmaktadır (Yeşilyurt, 2016, s.302). Savaş koşullarında oluşan olağanüstü kazançların vergilendirilmesi yönüyle her iki vergi uygulaması arasında benzerlik kurulabilmekle birlikte Varlık Vergisi’nin uygulama boyutu ve cezai yaptırımların niteliği itibarıyla Harp Kazançları Vergisi’nden önemli ölçüde farklılaştığı belirtilebilir.

Bu çalışmanın ana konusunu 1919 yılında ilgili vergiye ilişkin yasal zemini düzenleyen Kararname’nin ardından çıkarılmış olan Talimatname’nin incelenmesi ve bu yasal düzenlemeden yola çıkılarak ilgili verginin muhasebeleştirilmesi oluşturmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın takip eden kısmında söz konusu Talimatname değerlendirilmiştir.

3. HARP KAZANÇLARI VERGİSİ'NE YÖNELİK TÂLİMÂTNAME (1919)'NİN İNCELENMESİ VE VERGİNİN 1919 YILINDAKİ UYGULAMA ESASLARI

“*Harb Kazançları Hakkında Kararnamenin Suver-i Tatbikiyesini Mübeyyin Tâlimâtname*” İstanbul’da Matbaa-i Amire’de basılarak 1919 yılında yayınlanmıştır. Tâlimatnâme, 7 fasıl 72 madde ve 10 adet ekten oluşmakta olup Harp Kazançları Kararnamesi ile belirlenen esasların uygulanabilmesi için ihtiyaç duyulan ayrıntıları içermektedir. Tâlimâtname’nin Osmanlıca tam metnine İslam Araştırmaları Merkezi (İSAM) Osmanlıca Risaleler Veri Tabanı’ndan ulaşılmıştır (<http://isamveri.org/pdfrisaleosm/R255609.pdf>). Ekleriyle birlikte 47 sayfadan oluşan bu Tâlimâtname metni araştırmacılar tarafından transkripte ve tahlil edilmiştir. Bu yönüyle çalışmada birincil kaynak kullanılmıştır.

Tâlimâtname (1919)’de de belirtildiği üzere Harp Kazançları Vergisi 1916, 1917 ve 1918 yıllarını kapsamak üzere Birinci Dünya Savaşı’nın son üç yılında elde edilen olağanüstü getiriler üzerinden alınan bir kazanç vergisi olarak ortaya atılmıştır. Bu vergide hem **maktu** hem de **müterakki vergi** biçiminde ikili bir uygulama söz konusudur. Burada maktu vergi, verginin bir veya birkaç misli ile tarh edilmesi, müterakki vergi ise olağanüstü harp kazançları üzerinden artan oranda tarh olunması biçiminde uygulanmıştır (Gönüllü, 2017, s.455).

Maktu vergi uygulamasında 1918 mali yılı itibariyle haklarında temettü vergisi tarh ve tahakkuk etmiş olanlar vergiye tabi sayılmıştır. Bu vergi mükellefiyetinde 1916 ve 1917 yıllarında ticaretle uğraşmış olanlar kapsam dışı bırakılırken 1918 yılı itibariyle temettü vergisi mükellefiyeti bulursa bile tacirin geçmiş iki yılda harp kazancı bulunup bulunmadığı araştırılmamıştır (Tâlimâtname, 1919, s.3). Temettü vergisi toplamı yıllık 2.500 kuruşu geçmeyen tacir maktu vergiye tabi sayılmıştır. 1.500 kuruşa kadar temettü vergisi veren tacire Harp Kazançları Vergisi, temettü vergisinin üç katı olarak uygulanmıştır. 1.500-2.500 kuruş arasında temettü vergisi veren tacirin Harp Kazançları Vergisi ise temettü vergisi tutarının altı katıdır. Maktu vergiye tacir yanında orman veya maden işletenler, müskirat işleyenler ve bayiliğini yapanlar, tütün ve enfiye bayileri ile çeşitli limanlar arasında seyrüsefer yapan kayıkçılar da dahil edilmiştir. Bu grupta yer alanlar kazançları dolayısıyla ödedikleri verginin bir katını harp kazancı vergisi olarak ödemekle mükellef tutulmuşlardır (Tâlimâtname, 1919, s.9).

Müterakki vergi, 1916, 1917 ve 1918 yıllarında elde edildiği tespit edilen olağanüstü harp kazançları üzerine uygulanmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.3). Artan oranlı bu vergi uygulamasına bir örnek Tablo 1’de sunulmaktadır.

Tablo 1’de verginin alınacağı ilk dönemi ifade eden 1916 yılında harp kazancı 75.000 lira olan bir anonim şirketten artan oranda alınacak olan toplam 21.700 liralık vergi tutarı gösterilmiştir. Anonim şirketlerde hissedar sayısının fazlalığı sebebiyle diğer şirketlere oranla hissedar başına daha az temettü düşmesi nedeniyle sermayesi paylara bölünmüş diğer şirketlere müterakki vergi daha yüksek oranda uygulanmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.11). Müterakki Harp Kazançları Vergisi mükellefleri, buldukları bölgenin en büyük mal memuruna veya gelir teşkilatı bulunan yerlerde bölge tahakkuk memuruna Harp Kazançları Kararnamesi’nin yayın

tarihinden itibaren bir ay içerisinde EK-1’de yer alan beyanname ile tüm kazançlarını bildirmek zorunda bırakılmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.4).

Tablo 1: Müterakki Harp Kazançları Vergisi Uygulama Örneği

Toplam kazanç		Vergiye esas tutar	Oran	Vergi tutarı
	İlk	1000 Lirasından	%5’ten	50 Lira
1001den 5000	Liraya kadar olan	4000 “	%10’dan	400 Lira
5001den 10000	“	5000 “	%15’ten	750 Lira
10001den 25000	“	15000 “	%20’den	3000 Lira
25001den 50000	“	25000 “	%30’dan	7500 Lira
50001den 75000	“	25000 “	%40’tan	10000 Lira
TOPLAM		75000 Lira		21700 Lira

Kaynak: Tâlimâtname, 1919, s.10.

EK-1’de yer alan beyanname Osmanlıca orijinal beyannamenin doğrudan transkripte edilmiş şeklidir. Bu yönüyle beyanname sağdan sola doğru okunmalı ve yorumlanmalıdır. Bir ay içerisinde geçerli mazeretleri sebebiyle beyanname düzenlemeyenler için Harp Kazançları Komisyonu tarafından bir ay ek süre verilebilmektedir. Ek süre içerisinde de beyanname düzenlemeyenler için yeni bir ek süre vermeye Komisyonlar yetkili olmayıp ancak Maliye Nezareti tarafından azami bir ay daha ek süre verilebilmektedir. Tüm bu süreler içinde gerekli işlemleri yürütmemiş olan mükellefle ilgili olarak cezai işlemlerin uygulanması için komisyonlar Müdde-i Umumilik (Savcılık) makamına başvuru yapmaktadır (Tâlimâtname, 1919, s.17-18). Vergiye yönelik cezai işlemler için Sulh Mahkemeleri yetkili kılınmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.27).

EK-1’de sunulan beyannamede yer alan her bir soruya açık ve anlaşılır yanıtlar verilecek olup Komisyonlar gerek gördükleri hallerde temettü tutarını açıkça gösterecek bir biçimde beyanname talep etmeye yetkili kılınmıştır. Yanlış beyanda buldukları tespit edilen mükelleflere vergi borcunun bir misli ceza uygulanması kararlaştırılmıştır. Süresi içinde beyanname düzenlemeyen ve kendisine ihtarname gönderilerek on beş gün ek süre verilen mükellefler bu süre zarfında da beyannamelerini vermedikleri takdirde vergi tutarı Komisyonlarca re’sen belirlenerek tahakkuk ettirilen verginin yarısı kadar da ceza uygulanması istenmiştir (Tâlimâtname, 1919).

EK-1’de yer alan beyannamenin 7.sorusunun 1, 2 ve 3. fıkralarıyla 8 ve 9. sorular hakkında mali idareye verilmesi gereken bilgilerin hiç verilmediği veya bilgileri içeren evrakın gerçeği yansıtmadığının belirlenmesi durumunda bu bilgileri vermekle görevli olan memurlar ile kolluk kuvvetleri ve askerler üç aydan üç seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Asker sınıfı memurlar askerlikten atılmakta ve diğer memurlar ise memuriyetten çıkarılmaktadır. Hiç malumat vermeyen veya eksik ve yanlış malumat veren bir anonim, eshamlı komandit veya kooperatif şirketlerin yöneticilerinden 100 liradan 2.000 liraya kadar para cezası alınmaktadır. Eksik ve yanlış evrak düzenleyerek imzalayan şirket memurları hakkında bir haftadan üç seneye kadar hapis cezası verilmektedir. Mali idareye yeterli bilgi vermeyen veya eksik ve yanlış bilgi veren şahıs tacirler 25 liradan 1.000 liraya kadar para cezası ve bir haftadan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır Kolektif ve adi komandit şirketlerde bu cezalar sorumlu müdürlere uygulanmaktadır (Tâlimâtname, 1919).

Harp Kazançları Vergisi ile ilgili sorumlu olan görevlilerin ticari sır niteliğindeki bilgileri ifşa etmeleri yasaklanmıştır. Aksi takdirde 5 liradan 25 liraya kadar para cezası ve bir aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadırlar. Eğer bu görevliler memur iseler ek olarak memuriyetten de çıkarılmaktadırlar (Tâlimâtname, 1919).

Beyannameler teslim alındıktan sonra EK-2’de örneği sunulan bir beyanname kayıt defterine kaydedilmekte ve mükellefe de beyannamesini teslim ettiğini gösteren EK-3’te örneği sunulan bir makbuz verilmektedir. Talimatname’de yer alan bu ve takip eden diğer defter ve belge örnekleri de Osmanlı’ca aslından araştırmacılar tarafından transkripte edilmiştir.

Tâlimâtname, sermayesi paylara bölünmemiş şirketleri kolektif ve adi komandit şirketler olarak belirtmektedir. Bu şirketler içinde temettü vergileri yıllık 2.500 kuruşu geçenler Harp Kazançları Vergisine tabi tutulmuştur. Buna göre 1916, 1917 ve 1918 yıllarında tarh olunan temettü vergileri toplamı 33 ile çarpılmakta ve toplamın $\frac{1}{4}$ ’ü kadar bir tutar temettü dışında bazı olağanüstü kazançları olduğu düşüncesi ile toplama eklenmektedir. Tacirin hane masrafları gibi ihtiyaçlarını temin etmek amacıyla yıllık 350 lira gibi bir tutara da ihtiyaç duyacağı düşüncesiyle 3 yıl x 350 lira= 1.050 lira tutarı da bu toplama eklenmekte ve üç yıllık adi temettü tutarı bu yolla hesap edilmektedir. Bu tutar tacirin üç yıllık kazancından düşülerek Harp Kazançları Vergisi matrahı tespit edilmektedir (Tâlimâtname, 1919, s.5-6). Vergi uygulanacak yıllarda harp sebebiyle zarar ettiği belirlenen tacirin bu zararı kar ettiği diğer yılların toplam kar tutarından mahsup edilmektedir (Tâlimâtname, 1919, s.7).

Harp Kazançları Vergisi, savaş yıllarında olağanüstü kazanç elde ettiği tespit edilen tüm kişilere uygulanmış, tacir olmasa dahi kadın-erkek tüm vatandaşlar vergiye tabi sayılmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.13).

Tâlimâtname’de olağanüstü kazanç ile harp yıllarının oluşturduğu şartlar içerisinde elde edilen kazançların anlaşıldığı görülmektedir. Örneğin tütün satışının üç yıllık normal piyasa değeri harp kazancı olarak değerlendirilmezken ortalama değer üstüne çıkmış olan tutarlar harp kazancı olarak görülmüş ve vergilendirilmiştir. 1915 ve önceki yıllara ait mamul olduğu halde henüz elde tutulan tütünlerin ortalama maliyet bedellerine %25, 1916 yılı mamul tütünlere %50, 1917 yılı mamul tütünlere %100 ve 1918 yılı mamul tütünlere %150 oranında ilave ile belirlenecek satış fiyatı normal piyasa değeri olarak kabul edilmiştir. Bu oranın üzerindeki satış fiyatları yoluyla elde edilen kazançlar ise Harp Kazançları Vergisi’ne tabi tutulmuştur. Haliyle bu oranların altında kalmış olan kazançlar harp kazancı olarak değerlendirilmemiştir (Tâlimâtname, 1919, s.15).

3.1. Komisyonların Oluşturulması, Görevleri, Denetimi, Ödül ve Ceza Sistemi

Harp Kazançları Vergisi beyannameleri ilgili Maliye memuruna teslim edildikten sonra sıra numarası ve tarihle Beyanname Kayıt Defteri’ne kaydedilmekte ve akabinde Harp Kazançları Komisyonu’na ulaştırılmaktadır. Komisyon, liyakatli ve bu işe zaman ayırabilecek bir başkan ve üyelerden müteşekkil görevlilerden oluşturulmaktadır. Komisyonlar vergi tarh işlemlerini azami üç ay içerisinde tamamlamalıdır. Her gün için o gün sonuçlandırılmış işlemler Hülâsa-i Karar Defteri’ne kaydedilerek imza altına alınmalıdır (Tâlimâtname, 1919, s.19-20).

Komisyonların, gelir teşkilatı olan bölgelerde gelir idaresi müdürleri ile defterdarların, olmayan bölgelerde ise komisyon başkanı veya başkanın tayin edeceği mal müdüründen daha

yüksek unvanlı ikincil memurların denetiminde faaliyetlerini sürdürmeleri planlanmıştır. Maliye müfettişleri ise lüzum gördükleri her an her komisyonu teftiş etmeye ruhsatlı sayılmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.20). Komisyonları denetleyen görevliler herhangi bir usulsüz işlem tespit ettiklerinde komisyonu fesih ve üye değişimine yetkili olmayıp durumu merkezi idareye bildirmek durumundadır. Bu gibi işlemlerin tesis edildiğinin kesinleşmesi durumunda komisyonların feshi veya üye değişiklikleri defterdarların teklifi ile illerde valiler tarafından il komisyonları için ise Maliye Nezareti tarafından gerçekleştirilmektedir (Tâlimâtname, 1919, s.20).

Memur olup komisyon görevini layıkıyla yürüten görevlilerin memuriyet derecelerine göre birden üç maaşa kadar ikramiye ile ödüllendirilmeleri düşünülmüştür. Memur olmayan komisyon üyelerine ise kazalarda günlük yüz kuruş, ilçelerde günlük 150 kuruş, illerde günlük 200 kuruş, İstanbul'da ise günlük üç yüz kuruş huzur ücreti ödenmesi planlanmıştır. Komisyonlarda görev yapan bilirkişilere de bu derecede ücret ödenirken tercümanlara bu ücretin yarısının ödenmesi kararlaştırılmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.21-22). Komisyon üyelerinin mesai günlerinde aksatmadan görev başında bulunması gerekmektedir. Bir ay içinde üç gün görev başında bulunmayan üye müstafi sayılmakta ve yerine yeni bir üye görevlendirilmektedir (Tâlimâtname, 1919, s.25). Komisyonların ortalama görev süresi üç ay olarak tanımlanmıştır. Komisyonlar geçerli bir mazeret sunmaları durumunda bir ay ek süre talep edebilmektedir. Bununla birlikte ek süre zarfında aldıkları ücret normal dönemin yarısı kadar olmaktadır (Tâlimâtname, 1919, s.25).

3.2. Mükellefe İhtarname Gönderilmesi

Müterakki Harb Kazancı Vergisi'ne kararnamenin yayınlanma tarihinden itibaren otuz gün süre zarfında beyanname vermekle mükellef oldukları halde bu sürenin sonunda beyanname vermeyenlere EK-4'te örneği sunulan bir ihtarname gönderilerek on beş gün mehil verilmiştir (Tâlimâtname, 1919, s.23).

Belirlenen sürede beyanname vermediği için mükelleflere EK-4'te örneği sunulan bir ihtarname gönderildikten sonra bu ihtarnameler EK-5'te gösterildiği üzere bir deftere kaydolunarak on beşinci günün sonunda kaydı kapatılmayanların isimlerini gösteren bir liste derhal memuru tarafından komisyona tebliğ edilerek bu gibilere komisyonlarca re'sen vergi tarh olunması kararlaştırılmıştır (Tâlimâtname, 1919, 23).

3.3. Vergi Kayıt Defterinin Düzenlenmesi

Harp Kazançları Vergisi tarh komisyonları tarafından mükelleflere tarh olunan vergiler ister maktu ister müterakki olsun EK-6'da örneği sunulan deftere tahakkuk kaydedilmiştir. Komisyonlar defterden yola çıkarak ayda bir EK-7'de örneği sunulan bir listeyi ilçelere, ilçelerde kaza kaza gösterecek biçimde Maliye Nezaretine göndermeye mecbur tutulmuştur Burada belirtilen defter üzerinde kazıntı ve silinti yapılması yasaklanmış, hata yapılması durumunda düzeltme kaydı ile gösterilmesi zorunlu tutulmuştur. Aksi bir davranış görevli memurun azline dahi sebep olmaktadır (Tâlimâtname, 1919, s.23).

3.4. Vergiye İtiraz İşlemleri ve Kayıtları

Harp Kazançları Vergisi tarh komisyonlarının kararlarına yönelik olarak mükelleflere ve maliye memurlarına on beş gün içinde itiraz hakkı tanınmıştır. İtiraz dilekçelerinin o bölgenin en büyük mal memuruna, gelir teşkilatı olan bölgelerde ise bölge tahakkuk memuruna verilmesi kararlaştırılmıştır. İtiraz dilekçeleri karşılığında itirazda bulunana üzerinde “*harb kazançları vergisine aid*” ibaresi yazılan bir makbuz verilmiş ve itiraz dilekçeleri EK-8’de bir örneği sunulan defterlere kaydedilmiştir (Tâlimâtname, 1919, s.23).

Mükellef itiraz ederek harp kazancı bulunmadığı veya kendisine yüksek vergi tarh edildiği gerekçeleriyle itiraz eder ancak Komisyon tesis edilen işlemin doğru olduğunu tespit ederse mükellefe %10 nispetinde ceza uygulanmakta (Tâlimâtname, 1919, s.24) ve kendisine EK-9’da örneği sunulan bir ihbarname gönderilmektedir.

3.5. Harp Kazançları Vergisinin Tahsil İşlemleri

Harp Kazançları Vergisi’nin taksitlerle tahsil edilmesi yoluna gidilmiştir. Sorumlu olduğu vergi tahsilatının %80 ve fazlasını tahsil edebilmiş olan memurların birden üç maaşa kadar ikramiye ile ödüllendirilmeleri kararlaştırılarak tahsil işlemleri memurlar için teşvik edilmeye çalışılmıştır. Sermayeleri paylara bölünmüş şirketlerin vergi borçları için *Tedabir-i İhzarîye Kanunu* uyarınca daha önceden bloke edilmiş kar tutarlarından, bu tutar yeterli gelmediğinde ihtiyat akçelerinden bu da yeterli gelmediğinde sonraki yılların temettülerinden tahsil yoluna gidilmiştir. Eğer söz konusu şirket tasfiye olunmuş ise vergi şirketin tasfiye sonrası mevcut varlıklarından tahsil edilmeye çalışılmıştır. Şirket kolektif veya adi komandit şirketler gibi şahıs şirketleri ise bu gibi şirketlerin vergi borçlarının ortaklarından doğrudan tahsil edilmesi planlanmıştır. Yurtdışında faaliyet gösterip ülkemizde şubeler şeklinde örgütlenmiş şirketlerin vergi borcu için en büyük şube mesul tutularak vergi tahsilinin tek elden yapılması amaçlanmıştır. Tâlimâtname, anonim şirketleri korumaya yönelik bir yaklaşım içindedir. Nitekim harp kazançlarını sermaye olarak muhafaza ettiği belirlenen anonim şirketlerin ilgili vergi tutarına isabet eden hisse senetlerini Hazine’ye devretmeleri istenmiştir. Ancak hisse senetlerinin piyasa fiyatı defter değerinin altına düşmüş ise bu hisse senetleri defter değeri üzerinden devralınarak anonim şirketlerin korunması hedeflenmiştir (Tâlimâtname, 1919, s.26-27).

Komisyonlar tarafından tarh olunan Harp Kazançları Vergisinin tahsili için mükellefe EK-10’da örneği sunulan bir ihbarname gönderilmektedir. Bu ihbarnamenin bir nüshası maliye memurunda kalmaktadır (Tâlimâtname, 1919).

3.6. Vergi Evrakının Saklanması

Harp Kazançları Vergisi komisyonlarından görevlerini tamamladıklarında ellerinde bulunan tüm evrakı bölgelerinin en büyük mal memuruna teslim etmeleri istenmiştir. Bu evrak başka hiçbir resmi işlemde kullanılmamak üzere saklanacak ve ancak gerekli hallerde Maliye müfettişlerinin incelemelerine sunulacak, inceleme sonunda da müfettiş imza ve mührü ile teslim alındıktan sonra yine mal memuru tarafından arşivde saklanacaktır (Tâlimâtname, 1919, s.27).

4. HARP KAZANÇLARI VERGİSİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tâlimâtname’de (1919) muhasebe ile ilgili bir kısım bilgiler yer almaktadır. Tâlimâtname ekinde sunulan belgelerin önemli bir kısmının aynı zamanda muhasebe belgeleri niteliği de taşımasının yanında Tâlimâtname’de şirket bilançoları ve muhasebe defterlerine yönelik dikkat çekici hükümler de bulunmaktadır.

Bilanço, Harp Kazançları Vergisi’nin tarihinde önemli bir araç görevi üstlenmiştir. Harp Kazançları Vergisi beyannamesi doldurulup teslim edilirken ilgili mali yıla ait bilançoların da sunulması bir zorunluluk olarak gösterilmiştir (Tâlimâtname, 1919, s.18). Nitekim ticaret şirketlerinin bilançolarının vergi tarh komisyonları tarafından incelenmesi gerektiği de belirtilmiştir. Bununla birlikte bilançoların şirket karını açıkça gösteremiyor olması endişesi de belirtilmiştir. Tâlimâtname’nin Dokuzuncu Maddesi’nde bilançolarda yer alan kara eklenecek ve çıkarılacak unsurlar sıralanarak vergiye tabi karın tespiti için bir kısım ek uygulamalar önerilmiştir (Tâlimâtname, 1919, s.5). Bu durum henüz gelir tablolarının düzenlenmiyor olduğu bu dönemlerde gelir tablosu gibi bir tabloya duyulan ihtiyacı göstermesi açısından da önemli görülebilir. Yine bu yaklaşım vergi kanunları açısından vergiye esas karın özsermaye ile karşılaştırılması yoluyla tespiti uygulaması ile de büyük benzerlik göstermektedir.

Tâlimâtname şirketleri sermayesi paylara bölünmüş olanlar ve olmayanlar olarak iki ayrımla ele almaktadır. Sermayesi paylara bölünmüş şirketler olarak anonim, eshamlı komadit şirketler ile kooperatifleri sıralanmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.5). Burada kooperatiflerin sermaye şirketi olarak değerlendirilmiş olması dikkat çekicidir. Bilançolarda belirtilen karın düzeltilmesi yoluyla vergi tarhi ise sermaye şirketleri için söz konusudur.

Bilanço, Tâlimâtname içerisinde farklı açılardan da ele alınmış durumdadır. Nitekim Harp Kazançları Vergisi komisyon üyelerinin görev süresi boyunca ne kadar işlem yürüttüğü, kaç itirazla muhatap olduğu, bu itirazları nasıl değerlendirildiği ve sonuçları, itiraz neticesinde mükellefe cezai işlem uygulanmışsa bu işlemlerin sonuçları gibi unsurları rakamsal bilgiler içeren bir liste halinde hazırlanmakta ve komisyon üyelerinin tamamı tarafından imzalanarak Maliye Nezareti’ne gönderilmektedir. Burada hazırlanan iş listesi “*Bilanço*” olarak adlandırılmış ve görev süresi sonunda düzenlenmesi zorunlu tutulmuştur (Tâlimâtname, 1919, s.25).

Bilanço gibi başka muhasebe terimlerinin de Tâlimâtname’de farklı anlamlarda ele alındığına rastlanılmaktadır. Örneğin özellikle XIX. yüzyılın öncül muhasebe eğitimi eserlerinde yevmiye defteri yerine Fransızca karşılığı olan “jurnal” terimi, komisyon üyelerinin mesai takiplerinin yapıldığı liste için “Mesai Jurnalı” şeklinde kullanılmıştır. Bu jurnalın her on beş günde bir Maliye Nezareti’ne gönderilmesi istenmiştir (Tâlimâtname, 1919, s.25).

Tâlimâtname, Harp Kazançları Vergisi’nin tespiti için muhasebe defterlerinin önemine vurgu yapmaktadır. Örneğin Tütün İhisar İdaresi’nin harp kazancı söz konusu olduğunda müstahsile zimmet kaydedilen tütün miktarının, toplam üretim ve kazanç tutarlarının tespiti için İdare’nin muhasebe defterlerinin incelenmesi gerektiği vurgulanmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.15). Gerekli hallerde muhasebe defterlerini ibraz etmek bir tacirin yükümlüğü olarak gösterilip bu defterlerin intizamlı ve kanaat oluşturmaya uygun bir biçimde tutulmuş olması gerektiği hususu üzerinde de önemle durulmuştur (Tâlimâtname, 1919, s.22). Muhasebe

defterlerinde sahtecilik, mükerrer kayıt, tahrifat veya hile yaparak karını kısmen eksik gösteren veya kar etmemiş görüntüsü sunan mükelleflere para cezasının yanında üç aydan üç yıla kadar da hapis cezası öngörülmüştür (Tâlimâtname, 1919).

Kanunname-i Ticaret (1850)'ten bu yana muhasebe defterleri üzerinde kazıntı, silinti işlemleri yasaklanmış, muhasebe kayıtlarındaki hataların düzeltme kaydı ile gösterilmesi istenmiştir. Talimatname'de belirtilen ve EK-6'da örneği sunulan maktu ve müterakki vergilerin tahakkuk defterlerinde de aynı anlayışın takip edildiği görülmektedir.

Harp Kazançları Vergisi Beyannamesi'nde yer alan maddeler incelendiğinde de muhasebe ile ilgili önemli unsurların yer aldığı dikkat çekmektedir. Örneğin 1916, 1917 ve 1918 yılları Aralık ayı sonuna kadar net kar tutarını gösteren son üç ticari yılın bilançolarının onaylı birer suretinin sunulması zorunluluğu, şirket ana sözleşmesinde yazılı oran doğrultusunda ayrılan amortisman (beyannamede "imha" sözcüğü ile ifade edilmiştir) tutarının gösterilmesi, amortisman oranı ana sözleşmede yazılı değilse ilgili sabit varlıkların defter değerlerinin %2'si üzerinden ayrılan tutara beyannamede yer verilmesi, amortisman tutarı ilgili sabit varlığın defter değerinin %12'sinden fazla ise fazla tutarın gösterilmesi, bilanço düzenlenirken maliyet bedelinin altında gösterilen ticari malların ilgili farklarının gösterilmesi ve yıllık olarak ayrılan ihtiyat akçesi (ilgili vergiye kaynak teşkil etmesi için mevzuat gereği ayrılması istenen yedek) tutarlarının sunulması gibi hususlar bu duruma açıkça işaret etmektedir.

4.1. Harp Kazançları Vergisi'nin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Yaklaşım

Araştırma kapsamında Harp Kazançları Vergisi'nin muhasebeleştirilmesi işlemlerini doğrudan ele alan bir kaynağa ulaşılamamıştır. Bununla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesi anlayışından yola çıkılarak ilgili döneme yakın kamu gelirlerinin muhasebeleştirilmesini ele alan bazı düzenlemelerdeki kayıt anlayışından yola çıkılarak söz konusu vergiye yönelik muhasebe işlemleri için çalışmanın bu kısmında bir yaklaşım sunulmaya çalışılmıştır.

Araştırmacılar tarafından 1913 yılında "Vilayat Muhasebe-i Hususiyelerinde Tutulacak Kuyud ve Defatir-i Hesabiye Hakkında Târifname" ismi ile İstanbul'da Matbaa-i Osmaniye'de basılmış bulunan bir Târifname'ye ulaşılmıştır. Bu Târifname'de ilgili dönemde illerde müteşekkil bulunan il özel muhasebe kalemlerinin kayıtları, kullanacak oldukları defterleri ve muhasebe hesaplarını içermektedir.

Harp Kazançları Vergisi'nin muhasebeleştirilmesine yönelik doğrudan bir kaynağa erişilememiş olduğundan bu Târifname (1913)'de işleyiş kuralları belirlenen bir kısım muhasebe hesabından yola çıkılarak verginin muhasebeleştirilmesi hakkında bir fikir elde edilmesi amaçlanmıştır. Târifname her ne kadar 1913 yılında yayınlanmış olsa da devlet muhasebesi mantığı ile değerlendirildiğine kullanılan hesapların isim ve nitelik olarak değişmediği öngörülmektedir.

Târifname (1913, s.18) illerin icmal defterlerinde açılacak hesapları listelemiş ve hesapların çalışma prensipleri hakkında da bilgiler sunmuştur. Bu doğrultuda Târifname'de toplam 16 farklı muhasebe hesabının ele alındığı görülmektedir. Bu hesaplar Târifname'deki sıraları ile Varidat-ı Husuiye-i Vilayet, Sene-i Haliye Varidat-ı Mütihakıkası, Muhassasat,

İdare-i Hususiye Masarifi, Tediye Çeki, Emanat, Sarfiyat-ı Muvakkate, Eşhas Zimmeti, Müstakrizat, Avans, İdare-i Hususiye Hesab-ı Carisi, Mahsubat, Münakalat, Mal Sandığı Hesab-ı Carisi ve Ziraat Bankası Hesab-ı Carisi isimli hesaplardır (Târifname, 1913, s.18).

Târifname (1913) “vilayat muhasebe-i hususiyeleri” ile ilgili olması hasebiyle 1913 yılında yürürlüğe giren “İdare-i Umumiye-i Vilayat Kanun-u Muvakkatı” ‘nın (Torun, 2018) muhasebe işlemlerini ele alan bir düzenleme hüviyetindedir. Bu açıdan Târifname (1913)’nin bugünkü adıyla İl Özel İdaresi olan kurumun muhasebe işlemleri için yayınlandığı belirtilebilir. Bununla birlikte devlet muhasebesi anlayışının ortak yansımaları sonucu farklı kurumlar arasında olsa dahi benzer işlemlerin benzer muhasebe hesaplarında takip edildiği görülmektedir. Örneği Jandarma Teşkilatı’nın 1914 yılı muhasebe uygulamaları ele alındığında Târifname’de ele alınan hesaplar ile önemli bir kısmı örtüşen veya benzeşen Mahsubat, Jandarma Mesarif-i Mütchakkıkası, Sene-i Haliye Varidat-ı Mütchakkıkası, Emanet, Merkeze İrsalat, Diğer Sandıklar Namına Tahsilat, Mülhakattan Mahfuzat, Diğer Sandıkların Mahfuzatı, İstirdad ve Sarfiyat-ı Muvakkate gibi hesapların kullanıldığı görülmektedir (Yazan, 2017, s.27). Şüphesiz Türkiye Cumhuriyeti’nin devlet muhasebesi anlayışı Osmanlı devlet muhasebesinin devamı niteliğindedir. Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk dönem devlet muhasebesi anlayışını yansıtan önemli eserlerden biri Serkiz Nihad (Kiver) tarafından 1935 yılında yayınlanmış olan Devlet Muhasebesi Usulü isimli eserdir. Bu eserde kullanılan muhasebe hesaplarının da önemli benzerlikler gösterdiği görülmektedir. Bu doğrultuda tahakkuk esaslı devlet muhasebesi anlayışından yola çıkarak Harp Kazançları Vergisinin tahsiline yönelik muhasebe kayıtlarına ilişkin varsayımsal gösterimler aşağıda değerlendirilmiştir.

- i. Mükellefin mal sandığına nakden vergi ödemesi durumunda; vergi mükellefinden nakden tahsil edilen Harp Kazançları Vergisi için *Vezne Hesabı* borçlandırılırken ilgili senenin vergi gelirleri tahakkukunu gösteren *Sene-i Haliye Varidat-ı Mütchakkıkası* (Tahakkuk etmiş dönem gelirleri) hesabı alacaklandırılacaktır:

Vezne	x	x
	Sene-i Haliye Varidat-ı Mütchakkıkası	

- ii. 192 Numaralı 1922 Senesi Emlâk ve Temettu Vergileriyle Ağnam Resmî’nin ve Harp Kazançları Vergisi’nin Suret-i Tahsiline Dair Kanun, Harp Kazançları Vergisi’nin ilgili mahaldeki Ziraat Bankası şubesi aracılığıyla ödenmesi hükmünü düzenlemiştir (Gönüllü, 2017, s.457). Bu doğrultuda mükelleflerin Ziraat Bankası aracılığıyla vergi ödemesini gerçekleştirmesi durumunda ise Vezne Hesabı yerine Ziraat Bankası nezdinde açılmış kurum hesabı olan Ziraat Bankası Hesab-ı Carisi kullanılabilir:

Ziraat Bankası Hesab-ı Carisi	x	x
	Sene-i Haliye Varidat-ı Mütchakkıkası	

- iii. Harp Kazançları Vergisi'ne ilişkin Kararname ve Talimatname 1919 yılında yayınlanmış olmasına rağmen vergi tahsil işlemlerine 1920 yılsonundan itibaren başlanabilmiştir (Eldem, 1994; Gönüllü, 2017). Bunun yanında itiraz, taksitlendirme, cezai işlem vb. sebeplerle vergi alacaklarının takip eden dönemde tahsili gerçekleştirilmiştir. Bu durumda Sene-i Haliye Varidat-ı Mütihakkası hesabı yerine Sene-i Sabıka Varidatı'nın kullanıldığı bir kayıt mantığı öngörülebilir:

Vezne veya Ziraat Bankası Hesab-ı Carisi	x	x
Sene-i Sabıka Varidatı	x	x

- iv. Mal sandığınca verginin bütçe gelirlerine aktarılması durumunda Sene-i Sabıka Varidatı hesabı borçlandırılırken karşısında bütçe gelirlerine aktarılmak üzere Varidat hesabı isimli gelir hesabı alacaklandırılabilir:

Sene-i Sabıka Varidatı	x	x
Varidat	x	x

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Harp Kazançları Vergisi savaş koşullarının oluşturduğu olağanüstü şartlarda elde edilen olağanüstü kazançlardan alınması planlanmış bir vergi türüdür. Savaş yıllarında uzun tartışmalara muhatap olmakla birlikte Birinci Dünya Savaşı'nın bitiminden yaklaşık bir yıl sonra yasal zemine kavuşmuş ancak uygulanmasına Kurtuluş Savaşı yıllarında başlanabilmiş ve 1925 yılına kadar ilgili verginin tahsilatı yapılmıştır. Bu vergiden elde edilen kamusal gelir benzer vergileri uygulayan ülkelerle kıyaslandığında düşük seviyelerde kalmıştır. Nitekim dolaysız gelir vergileri içindeki payı da oldukça düşük seyretmiştir.

Harp Kazançları Vergisi'nin uygulama zeminini ele alan ilk yasal düzenleme –daha önceden yayınlanmış olan Kararname'nin genel hatlarını açıklayan- 1919 yılında yayınlanan Tâlimâtname'dir. Bu düzenlemede verginin mükellefiyeti, matrahı, tarhı, vergi muafiyetleri, şahıs ve şirketlerin vergi karşısındaki durumu, verginin tarh ve tahsili için oluşturulmuş komisyonların nasıl teşekkül edeceği, görevleri, sorumlulukları, denetimleri ve vergiye yönelik cezai işlemler gibi hususlar hakkında ayrıntılı bilgiler yer almıştır. Buna ek olarak Tâlimâtname'yi önemli kılan bir diğer husus, bir kısmı muhasebe belgesi olarak da değerlendirilebilecek vergiye yönelik belge örnekleri ile vergi kayıt defterlerine ilişkin örnekler sunuyor olmasıdır. Çalışma kapsamında Tâlimâtname metninin yanında bu belge ve defter örnekleri de transkripte ve tahlil edilmeye çalışılmıştır. Özellikle belge ve defterlerin Osmanlıca örneklerinin transkripte edilmesi yoluyla birebir sunumu tercih edilmiş, biçim ve kavramlar orijinalliği yansıtması açısından dönüştürülmemiştir.

Tâlimâtname, muhasebe açısından da dikkat çekici yaklaşımlar içermektedir. Bilançoların bir denetim unsuru olarak değerlendirilmesi, muhasebe defterlerinin taşınması gereken nitelikler, bilanço ve yevmiye defterinin kavramsal olarak farklı kullanılışları gibi hususlar bu yaklaşımları yansıtmaktadır.

Bu çalışmada Tâlimâtname'nin ilgili hükümleri ele alınarak değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bununla birlikte Harp Kazançları Vergisi'nin muhasebeleştirilmesine yönelik doğrudan bir kaynağa ulaşılamamış olması nedeniyle dönemin devlet muhasebesi anlayışını yansıtan bazı düzenlemelerden yola çıkılarak ilgili verginin muhasebeleştirilmesi için bir yaklaşım geliştirilmiştir. Bu yaklaşım devlet muhasebesi anlayışı zaviyesinden verginin tahsiline yönelik kayıtlarla sınırlı tutulmuştur. Elbette vergi alacağının oluşması, vergi terhini ve terkinin, cezai işlemlerin uygulanması, önceden vergiye tabi iken daha sonra vergi muafiyeti tanınması gibi pek çok işlem gerek devlet gerekse mükellef açısından muhasebeleştirme boyutu ile ele alınabilecektir. Takip eden çalışmalarda konu bu yaklaşım üzerinden değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

- Akgün, S. K. (2012). Cumhuriyet duyurulurken geride bırakılmayan bir kurum: Hilal-i Ahmer cemiyeti. *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 39, 111-136.
- Arslan, C. B. (2016). Birinci dünya savaşı ve harp vergisi. *Akademik Bakış Dergisi*, 57, 73-83.
- Bostancı, E. (2019). Harp kazançları vergisi'nde muafiyet durumu ve uygulaması. *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi*, 35/1, 31-50.
- Eldem, V. (1994). *Harp ve Mütareke Yıllarında Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomisi*. Türk Ankara: Tarih Kurumu Basımevi.
- Gönüllü, A. R. (2015). Milli mücadele ve cumhuriyet döneminde hayvanlar vergisi (1920-1962). *Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, 38, 69-102.
- Gönüllü, A. R. (2017). I. dünya savaşı sonundan cumhuriyet'in ilk yıllarına kadar harp kazançları vergisi (1919-1925). *Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, 42, 451-485.
- Harb Kazançları Hakkında Kararnamenin Suver-i Tatbikiyesini Mübeyyin Tâlimâtname* (1919). İstanbul: Matbaa-i Amire. <http://isamveri.org/pdfrisaleosm/R255609.pdf> (Erişim Tarihi: 13.03.2021)
- Nihat, S. (1935). *Devlet Muhasebesi Usulü*. İstanbul: Arkadaş Matbaası.
- Tabakoğlu, A. (2000). "İmdâdiyye" maddesi. TDV İslam Ansiklopedisi, 22.Cild. <https://islamansiklopedisi.org.tr/imdadiyye> (Erişim Tarihi: 15.03.2020).
- Torun, S. F. (2018). 1913 Tarihli idare-i hususiye-i vilâyât talimâtname'sine göre vilâyet bütçelerinin yasalaşması. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi*, 58/1, 59-81.
- Tüzün, N. (2019). Birinci dünya savaşı sürecinde ortaya çıkan harp zenginlerinin sabah, tanin ve vakit gazeteleri'ne yansımaları. *Tarih ve Gelecek Dergisi*, 5/2, 375-392.
- Vilayât Muhasebe-i Hususiyelerinde Tutulacak Kuyûd ve Defâtîr-i Hesâbiye Hakkında Târifname* (1913). İstanbul: Matbaa-i Osmaniye.

- Yazan, Ö. (2017). 1914 yılında osmanlı jandarma teşkilatında muhasebe uygulamalarına yönelik bir inceleme. *Akademik Bakış Dergisi*, 62, 11-33.
- Yeşilyurt, Ş. (2016). Varlık vergisi hakkında bir değerlendirme. *Uluslararası Yönetim, İktisat ve İşletme Dergisi*, 12/27, 293-310.

EKLER:
Ek-1: Harp Kazançları Hakkında Mükellefin Vereceği Beyanname

CEVAP	SUAL
	1
	2
	3
	4
	5
	6
	7
CEVAP	SUAL
	5
	6
	7

Ek-2 Beyanname Kayıt Defteri

MÜKELLEFLİN TARAFINDAN VERİLEN BEYANNAMELERİN KAYDINA
MAHSUSTUR

Şube:.....
Kaza:.....

MÜLAHAZAT	Beyanname mukabilinde mükellefine verilen makbuzun		Beyannamenin Numerosu	Beyannamenin tarih-i teslimi	Mükellefin isim ve sıfat ve zanaatı ve mahal-ikametiyile mevki-i ticareti	Kaydın Mütessesil Numarası
	Numerosu	Tarihi				

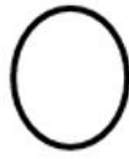
Ek-3 Beyannamesini Teslim Etmiş Mükellefe Verilen Makbuz

Varak

Cild

MAKBUZ

Şube:.....
Kaza:.....

Beyannamenin Numerosu	Beyannamenin Tarih-i Teslimi	Mükellefin isim ve sıfat ve Sanatı ve Mahal-i İkametiyile Mevki-i Ticareti	Kaydın Mütessesil Numerosu
Tarih Komisyonu Mühr-ü Resmisi			
			
133			L

Ek-4: İhtarname Örneği

Varak ----- HARB KAZANÇLARI VERGİSİ HAKKINDA İHTARNAME DİPLOMASI -----	Cild ----- Kazası ----- Şubesi -----
Mükellefin İsim ve Şöhreti ve Mahal-i İkametiyle Ticaretgahı	Mükellefin İsim ve Şöhreti ve Mahal-i İkametiyle Ticaretgahı
Mükellefin rühbü veya arzusu	Mükellefin İsim ve Şöhreti ve Mahal-i İkametiyle Ticaretgahı
Mükellefe tarih-i tebliğ	Mükellefin İsim ve Şöhreti ve Mahal-i İkametiyle Ticaretgahı
İmza 133	Tarih Komisyonu Mühürü Esması 133

Ek-5: İhtarname Kayıt Defteri

İHTARNAMENİN KAYDINA MAHSUS DEFTERDİR		Sahife Numerosu-----			
MULHAZAT	Merbut Olduğu Kaza veya Şube	İhtarnamenin		Mükellefin İsim ve Şöhreti ve Mahal-i İkameti ile Ticaretgahı	Defterin Sıra Numerosu
		Numerusu	Tarihi		

Ek-8: İtiraz Dilekçesi Kayıt Defteri

MULHAZAT	Vergi Tarzına Mahsus Defterin Sıra Numerosu	İSTİDADA MAKAMINDA MUKELLEFİNE VERİLEN MAKBUZAT		İSTİDANIN		MUKELLEFİN İSİM VE ŞÖHRETİ	Kayıt Sıra Numerosu
		Numerosu	Tarhi	Tarih-i Sevki	Numerosu		

Ek-9: İkinci İhbarname Örneği

Varak		Kazaya --- Şubesi ---		Şubesi ---	
HARB KAZANÇLARI HAKKINDA MERKEZ KOMİSYONUNCA MÜTEAHHİZ KARARIN TEBLİĞİNİ MÜBEYYİN İKİNCİ İHBARNAMEDİR					
Haber İtiraz zamanı icap eden cezası	Komisyonca kabul olunan miktar	İtiraz olunan miktar	Ebdaiyet tarih komisyonunca tarih olunan vergi miktarı	İtiraz eden mükellefin isim ve şubesi ve mülkiyet-i ikamet-ile ticaret-i sanat-i mermuriyeti	İtiraz eden mal mermurunu isim ve sanat-i mermuriyeti
Kuruş	Kuruş	Kuruş	Kuruş		
Para	Para	Para	Para		
Tarih Komisyonu Mühür-i Fesmusi					
133					
L					
○					

Ek-10: Harp Kazançları Vergisinin Tahsili İçin Mükellefe Verilen İhbarname

Vazak ----- -----		MUKELLEFE TARH OLUNAN HARB KAZANCI VERGİSİNİ MUBEYYİN İHBARNAMESİDİR				Cild ----- Şubesi -----				
Kazancına istinadent tahdedilmiş ise nev-i kazancına	Verginin müstenid olduğu maddesi	Tarih olunan müterakki vergi miktarı Kuruş	Para	Harp kazançları vergisine matrah teşkil eden temettü-ü fevkalade Kuruş	Para	Adi temettü mukabil olarak temzili icap eden Kuruş	Para	Mükellefin tayin olunan temettüat-ı safiyesi Kuruş	Para	Mükellefin İsmi ve Şöhreti
	Tarih komisyonu mühürü resmi	