

## JAPONYA'DA VE TÜRKİYE'DE VERGİ SİSTEMLERİNİN GELİŞİMİ

Izzettin Önder

Istanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi

### 1. Giriş :

Bu makalenin amacı, Japonya'da ve Türkiye'de vergi sistemlerinin gelişimini genel hatları ile incelemektir. Vergi sistemlerinin her iki ülkedeki gelişimi yanında, ülkelerdeki gelişme yolları farklılıkları da açıklanmaya çalışılacaktır.

Söz konusu iki ülkedeki vergi sistemlerinin incelenmesi fikrinde, çeşitli yönlerden benzerlikler bulunan iki ülke arasında bu açıdan bir karşılaştırma yapmak amacı da bulunmaktadır. Şekil ve zaman farklılıkları olmakla beraber, her iki ülke de ekonomik kalkınma dönemlerinin çeşitli aşamalarında batı medeniyetinin etkisi altında bulunmuştur. Japonya, takriben ikiyüz yıllık bir mutlak kapanma dönemi sonunda, başta Amerikalılar olmak üzere, batılılar tarafından batılı tüccarlara ülkelerini açmaya zorlanmıştır. Uzun kapanma süresinin olumlu ve/veya olumsuz etkileri burada ele alınmayacaktır.

Buna mukabil, Türkiye ise, Avrupa ülkeleri ile daima yakın ilişkiler içinde bulunmuş olmasına rağmen, Osmanlıların son dönemleri dışında başlangıçta batı kültüründen fazla yararlanmamıştır.

Ancak, İmparatorluğun son dönemlerine doğru batı tekniklerini alma çabaları göze çarpmakla birlikte, nihayet bulmayan savaşlar bu konuda ciddi adımlar atılmasını önlemiştir.

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilanı, yöneticilerin batılılaşma ve sanayileşme problemlerine eğilmesini sağlamıştır. Yaşamın değiştirilmesi, kıyafet ve harf değişiklikleri gibi bazı batılılaşma hareketlerine girildi. Bu reformlar topluma, bir anlamda, kabul ettirildi. Ancak, hem ekonomik hem de toplumsal altyapılarda önemli eksiklikler vardı. Toplumun üçte ikisine yakın bölümü okuma - yazma bilmiyordu. O dönemdeki sermaye stoğu ise, çoğunlukla askerî ihtiyaçları karşılamak üzere Osmanlı döneminde kurulmuş birkaç fabrikadan ibaretti. Batı standartlarında iş adamı ise hemen hiç yoktu. Böylece 1920'lerin başlarında Türkiye, Osmanlı dönemindeki kısıtlı çabaların sonuçlarında ortaya çıkan bu alt-yapı üstüne batılı reformları oturtmaya çalıştı.

Sosyal ve ekonomik gelişmesinde daha değişik bir yol izleyen Japonya'daki tablo ise bundan çok farklı görülmektedir. Japon kalkınmasının temel dönem noktası olarak kabul edilebilecek olan Meiji döneminin başlarında, okur yazar oranı % 40 civarında idi. Zira, Tokugawa döneminde eğitime büyük önem verilmiştir. (1)

Japon ekonomik ve iş hayatı tarihine baktığımızda, Meiji döneminin başlarındaki durumun, Türkiye'nin 1920'lerdeki durumundan çok daha iyi olduğunu görürüz. Tokugawa dönemindeki tüccar sınıftan gelen bazı aileler, bu dönemde sanayi aileleri olarak ortaya çıkmışlardı. Özel sektör sermaye birikimi, 1882 yılında devletin bazı kamu iktisadî teşebbüslerini bu sektöre devredebileceği bir düzeye ulaşmıştı (2). Kamu iktisadî teşebbüslerinin o tarihteki gerçek değerlerinin çok altında bir bedelle özel sektöre devrinin, hiç kuşkusuz, bazı sonuçları vardır. Ancak bu olay bu sektördeki sermaye birikimi açısından önemli bir göstergedir.

Meiji döneminin daha başlarında dahi Japon ekonomisi önemli derecede para ekonomisine geçiş yapmış durumda idi. Pazara sürülen tarım ürünlerinin oranı ve arazi vergisinde

aynî ödeme yerine parasal ödemenin uygulamaya koyulması ekonominin paralı sektöre geçiş derecesini yansıtmaktadır (3).

Japonya'da ve Türkiye'de çeşitli dönemlerde uygulanan çeşitli politikaların bu ülkelerin kalkınmaları üzerinde farklı etkisi olduğu kuşkusuzdur. Sosyal ilişkiler, örf ve adetler, dinsel faktörler gibi sosyal faktörler ülkelerin gelişmesini farklı biçimde etkilemiştir.

Buradaki amacımız. bütün bu faktörlerin ülkelerin kalkınmaları üzerindeki etkilerini incelemek değildir. Burada amaçlanan sadece, her iki ülkedeki vergi sistemlerinin gelişme seyri verilerek, vergi sistemleri ile ülkelerdeki ekonomik yapı değişiklikleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bundan dolayı, iktisadî koşulları etkileyen tüm koşulları ele almayı, sadece söz konusu ülkelerdeki vergi sistemlerinin gelişmesi ve bu gelişmelerle temel ekonomik değişiklikler arasındaki ilişki üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

Üzerinde durulacak zaman boyutu sorununa gelince, ülkelerin farklı ekonomik kalkınma aşamalarına farklı dönemlerde ulaşmaları nedeni ile, her iki ülke için aynı zaman kesitini almak mümkün değildir. Herbir ülke için ayrı zaman kesiti almak gerekmektedir. Japonya için zaman kesiti, Tokugawa döneminin sonunu, Meiji dönemini ve İkinci Dünya Harbinden önceki ve sonraki dönemleri kapsayarak 1950'lere kadar uzanmaktadır. Shouç. Komisyonu'na kadar Japonya'da vergileme sisteminde, uygulanan vergi türleri açısından da, usuller açısından da birçok değişiklikler olmuştur. 1950'lerden sonra da sistemde bazı değişiklikler olmuştur. Ancak bunlar nitelik açısından önemli sayılmaz.

Türkiye açısından ise durum biraz farklıdır. 1920'lerde Osmanlı İmparatorluğu tamamiyle yıkılmış ve İmparatorluğun çöküş dönemleri boyunca süregelen sosyal ve politik huzursuzlukların sebep olduğu tahribat kalıntılarında yeni Türkiye Cumhuriyeti ortaya çıkmıştır. Her ne kadar modern Türkiye'nin önderleri yeni sistemleri uygulamaya çalışmışlarsa da, Cumhuriyet döneminde de eski kalıntılar uzun süre varlıklarını sürdürmüşler-

dir. Bu nedenle, Osmanlı vergi sisteminin kısa bir tekrarı gerekmektedir. Ancak bundan sonra, Cumhuriyet döneminde gerçekleştirilen değişikliklere yönelebiliriz. Japonya gibi, Türkiye'de de 1950'lere gelinceye kadar önemli değişiklikler olmuştur. Bu tarihten sonraki değişiklikler ise nitelik olarak fazla önem taşımamaktadır. Böylece, sadece 1950'lere kadarki gelişmelere ağırlık vereceğiz. Bundan sonraki değişikliklere ise kısaca değinmekle yetineceğiz.

Aşağıdaki bölümlerde, Japon ve Türk vergi sistemleri yukarıdaki genel açıklamalara uygun olarak incelenecektir.

## 2 — Japonya'da Vergi Sisteminin Gelişimi :

Bu bölümde, Japon vergi sisteminin gelişmesi üç ayrı alt-bölümde ele alınacaktır. İlk alt-bölümde, kısaca Tokugawa dönemi vergi sistemi incelenecektir. İkinci alt-bölümde, Meiji dönemi vergi sistemi, özellikle arazi vergisi, incelenecektir. Üçüncü bölümde ise, Meiji dönemi sonrası ve harp-sonrası dönemleri vergi sistemi incelenecektir.

### a — Tokugawa Dönemi :

Tokugawa döneminde ekonomi geniş çapta piyasa ekonomisine dönüşmemişti ve tek servet ölçüsü olarak pirinç kullanılmakta idi. Hemen herşeyin değeri, pirinç miktarı olarak belirlenirdi. Bundan dolayı, Tokugawa dönemi «Pirinç Ekonomisi Çağı» olarak bilinmektedir (4). Vergiler ise aynı olarak ödenirdi.

Toplumda belirgin dört sınıf göze çarpmaktadır. Bunlar, genellikle idareci sınıfı oluşturan «daimyo» veya imparatorlar. «Samurai» adı verilen savaşçılar, tüccarlar ve çiftçilerdir. Ekonomik değerin, yalnız tarımda üretildiği fikri hakimdi. Tüccarlar ise toplumda yaşayan parazitler olarak görülürdü. Bundan dolayı, vergiler tarım sektörüne oturtulmuştu, zira ekonomik değer yaratan tek sektör bu idi.

Tokugawa döneminde başlıca üç tip vergi uygulanmakta idi. Bunlar «denso», «Komononari» ve «Kayaku» dur (5). Bunların arasında en önemlisi «denso» idi. Bu, tarım ürünleri üzerine salınan bir vergidir, yıllık üretimin yarıdan fazlası idareci sınıfa devredilirdi. Vergi tarhiyatında iki yöntem kullanılırdı. Birinci metodda sabit tarhiyat sistemi, ikinci metodda ise, yıllık tarhiyatlar sistemi uygulanırdı.

İkinci tür vergi olan «komononari», ormanlar, boş arazi ve nehirler üzerindeki bir vergi idi. Burada da farklı tarhiyat sistemleri uygulanmıştır.

Üçüncü vergi ise, bir çeşit baş vergisi niteliğinde idi. Mükellefler ücretsiz bazı işlerde çalışmak zorunluğunda idi. Bu tür işlerde çalışmak istemeyenler, emekleri yerine belirli bir para ödemek zorunluğunda idi. Böylece, bu vergi nakdi bir vergi sayılmakta idi.

Bu temel vergiler dışında, ufak bazı vergiler de uygulanmıştır. Bunlardan en önemlisi, tüccarlar üzerine salınan ve «goyokin» adı ile bilinen vergidir. Bazı zamanlarda «goyokin» çiftçiler üzerine de salınmıştır.

Yukarıda ana hatları çizilen sistemin bir tarım ekonomisi karakteristiği taşıdığı açıktır. Vergi yükü genellikle tarım sektörü üzerindedir. Honjo'ya göre, muhtelif sınıflar vergi yükünü şu şekilde paylaşıyorlardı: Tarım sektörü % 84, Askerler % 12 ve Tüccar sınıf % 4 (6).

Tarım sektörü ile askerler üzerindeki görece ağır vergi yükü, bu iki sınıfın tüccarlar aleyhine tepki duymalarına yol açmıştır. Ayrıca, bu arada tüccar sınıfının ekonomik durumunun iyileşmesi de, bu tepkiyi büsbütün arttırmıştır. Böylece, Tokugawa döneminin sonlarına gelindiğinde, tüccar sınıfının ağır bir biçimde vergilendirilmesi önerileri ortaya atılmaya başlandı. Bazı teklifler, tüccarlar üzerine % 50 oranına varan vergiler şeklinde idi. Ancak, ne söz konusu yeni vergiler ne de modernleşme gayretleri uygulanmaya koyulmadan bu dönem sona eriyordu.

## b — Meiji Dönemi :

1868 ile 1912 yılları arasındaki dönem, Japon tarihinde Meiji dönemi olarak anılır. Sosyal ve ekonomik kalkınma faaliyetleri açısından bu dönemin önemi çok büyüktür.

Meiji döneminde yapılan birçok önemli sosyal ve ekonomik reformlar yanında sadece, vergileme alanında, vergileri ülkenin ekonomik ihtiyaçlarına uydurmak üzere girilen ileri adımlar, ele alacağız. Meiji dönemi liderlerini vergiler alanında reform yapmaya zorlayan sebepler sadece ekonomik kökenli olmayıp ülkedeki politik huzursuzlukları bastırmak için hükümetin giriştiği faaliyetlerin sebep olduğu kamu harcamalarından da kaynaklanıyordu. Gerçekten de Meiji restorasyonu hareketsiz bir atmosferde meydana gelmedi. Ülkede yer yer isyanlar oldu, politik sorunlar ortaya çıktı. Ayrıca, Meiji idaresi, Tokugawa dönemindeki idareci sınıfın borçları ile samuraların aylıklarını da üstlenmişti. Bundan dolayı Meiji liderlerinin karşılaştıkları en önemli sorun malî idi. Böylece dikkatler, özellikle arazi vergisi olmak üzere, vergileme problemlerine çevrilmişti.

1873 yılında arazi vergilemesi alanında cesur bir reforma girildi. Bu reform hareketinin üç önemli özelliği vardı:

1) Tokugawa döneminde vergi matrahı, elde edilen hasıla olduğu halde, bu dönemde matrah arazinin değeri olarak kabul edildi;

2) Başlangıçta vergi oranı % 3 olarak saptandı, fakat sonradan % 2,5 a indirildi;

3) Tokugawa döneminde aynı bir vergi niteliğinde olan vergi, bu dönemde nakdî ödeme şekline dönüştürüldü (7). Karşılaşılan ilk zorluk, arazi değeri tesbiti konusunda oldu. İlk metinlere göre, arazinin «hukukî değeri» ortalama pirinç fiyatı üzerinden, beş yıllık ortalama mahsulün değerine göre saptanacaktı. Böylece elde edilen tutarın kapitalize değeri bulunarak arazinin hukukî değeri elde edilecekti. Bu metoda uyularak her alı yılda bir yeni değerlendirme yapılacaktı. Ancak, bu plân uygulama

alanına koyulmadı (8). Böyle karışık bir plân yerine daha basit bir plân geliştirildi. Buna göre, hasılanın 8,5 katı arazi değeri olarak kabul edildi (9). Böylece vergi matrahını saptayıp, % 2.5 oranı da belirlendikten sonra, parasal olarak devlete istikrarlı bir gelir yolu bulunmuş oldu. Pirinç fiyatlarının artmasının, kamu gelirleri üzerinde ve vergi mükelleflerinin vergiden sonraki gelirleri üzerinde olmak üzere iki yanlı etkisi görüldü. Fiyat artışları paranın satınalma gücünü etkilerken, kamu gelirleri, gerçek anlamda görece olarak azalıyordu. Aynı mekanizma ise, arazi sahiplerinin büyük ekonomik artıklar elde etmesine yol açıyordu.

Bu hızlı fiyat artışları karşısında hükümet sessiz kalmadı ve meşhur Matsukata tarafından ciddi antienflasyonist önlemler uygulamaya koyuldu. Matsukata'nın işbaşında bulunduğu süre içinde para hacmi daraltıldı ve 1884 yılında genel fiyat düzeyi 1881 yılındaki düzeyin takriben % 75'ine indirildi (10).

1873 arazi vergi reformunun etkilerinin matsukata deflasyonunun etkileriyle birlikte incelenişi oldukça enteresan sonuçları ortaya koymaktadır. Nakdi esasa çevrilen verginin ilk etkisi, piyasa ekonomisinin yayılması ve ekonomide paralı sektörün nisbi öneminin artması sonucunu doğurmuştur (11). Yeni vergileme şeklinin ikinci önemli sonucu ise, arazi mülkiyetinin belirli ellerde toplanmasına yol açmasıdır. Bu mekanizma şu şekilde işledi: Kanuni mükellefiyetin arazi mülkiyetine bağlanması, özellikle reformun ilk yıllarda deflasyonist politikanın uygulanmasından önce, vergi borçlarını ödeyebilmek için küçük arazi sahiplerinin büyük arazi sahiplerinden borçlanma yoluna gitmelerine sebep olmuştur. Bu borçlanmalar sonucunda, bir çok ufak arazi sahipleri, arazilerini kaybettiler (12). Rakamsal bir örnek vermek gerekirse, şu söylenebilir, 1870 yılında % 30 civarında olan arazi kiracılığı, 1892 yılında % 40'a çıkmıştı (13).

Küçük çiftçilerin gerçek gelirini azaltan bir diğer politika da, ortak mal sayılan arazilerin özel mülkiyete devredilmesi oldu. Bu politika ile, kralın ve yüksek dereceli idarecilerin mülkiyetindeki gayrimenkuller artarken, küçük çiftçilerin buralardan odun sağlamak vs. gibi yararlanmaları engellenmiş oldu (14).

Arazi vergisinin kırsal ve kentsel nüfus dağılımı üzerindeki etkisine gelince, etkinin kentleşme şeklinde görüldüğü rahatlıkla ileri sürülebilir. Arazi vergisinin ağır yükü, bir çok çiftçinin arazisini satarak, yeni sanayilerin geliştiği şehirlere göç etmelerine yol açmıştır. Aşağıda verilen tablolar şehirleşme oranını ve tarımsal emek gücündeki nisbi değişikliğini göstermektedir (15).

TABLO — 1

Şehirleşme ve Tarımsal Emek Gücü Göstergeleri

Yıllar	Şehirleşme	Tarımsal Emek Gücü
1887	100,0	100,0
1891	111,3	99,2
1895	122,1	98,4
1899	132,7	97,5
1903	142,8	96,8
1907	152,8	96,1
1911	162,6	95,4
1915	171,9	94,7

Meiji döneminde uygulanan diğer vergilere dönmeden önce, aşağıdaki tabloda bu dönemdeki arazi vergisinin nisbi önemini görmek yararlı olacaktır (16).



TABLO — 2

Toplam Kamu Gelirlerinde  
Arazi Vergisinin Önemi

Yıllar	Oran
1870	% 39,2
1871	51,1
1872	39,6
1873	70,8
1874	80,9
1877	82,5
1897	42,4

Kuşkusuz, Meiji dönemi gelirleri sadece arazi vergi gelirlerinden ibaret değildi. Arazi vergisi dışında, 1887 de çıkartılan gelir vergisi, 1896 da çıkartılan ve işletmelerin ciroları ve sermayeleri üzerine salınan vergi ve 1905 de çıkartılan hafif bir veraset vergisi vardı. Diğer iki vergiyi şimdilik bir yana bırakarak, ilkin sadece gelir vergisini ele alacağız, zira, ekonomi sanayi ve ticaret alanlarında yol aldıkça gelir vergisinin önemi artmaktadır. Bu anlamda, aslında bir tür gelir vergisi olan arazi vergisi de yavaş yavaş yerini gelir vergisine bırakmaktadır. Bu değişiklik, Tablo - 2 de. arazi vergisinin nisbi öneminin giderek azalması, dolayısıyla başta gelir vergisi olmak üzere, diğer vergilerin nisbi öneminin artması şeklinde açıkça görülmektedir. Bundan dolayı, aşağıda gelir vergisinin gelişmesi üzerinde duracağız.

Japonya'da ilk gelir vergisi 1887 yılında uygulanmaya başlandı. Bu yıla kadar arazi vergisi ve içki üzerine salınan vergiler gibi geleneksel vergiler uygulanıyordu. Bütün diğer vergilerde olduğu gibi, gelir vergisinin ortaya çıkışında da hızlı artan kamu harcamaları, bu arada deniz gücünün genişletilmesi için gerekli harcamalar önemli rol oynadı (17).

İlk gelir vergisi, bazı önemli hükümlerle zamana göre çok leri bir vergileme tekniği getiriyordu. Örneğin, o dönemin mu-

hasebe tekniği ve idarenin kapasitesi açısından cesur bir adım sayılabilecek gelirlerin üç yıl esasına göre ortalamasının alınması ilkesi kabul edilmişti. Ancak 1926 da, bir önceki yılın gerçek gelirinin kabul edilmesi esasına dönülmüştür.

1894-95 Çin - Japon savaşından sonra, harp masraflarını karşılayabilmek için, başta gelir vergisi olmak üzere, vergileri gözden geçirme çabaları ortaya çıktı. İlk adım olarak, kurum kazançları ile temettü gelirlerini birbirinden ayırıp, bu iki kalem gelire farklı vergilerle ulaşma yoluna gidildi. O yıla kadar, kurum gelirleri vergilendiriliyordu, ancak temettü kazançları gelir vergisine tabi tutulmuyordu. Ancak, amaca, gelir vergisinde radikal bir değişiklik yaparak ulaşmak gerekli idi; Şöyleki gelir vergisinin yanında ayrıca bir de kurumlar vergisi ihdas etmek gerekli idi. Fakat, özellikle sınaı ve ticarî merkezlerden gelen baskılar karşısında, hükümet fazla cesur adımlar atmadı. Bundan başka, ekonomideki sermaye birikimini de engellemek endişesi vardı. Bütün bu etkiler sonucunda, 1899 vergi reformu, başlangıçta arzulanan sonucu veremeden gerçekleştirildi. Yeni düzenlemede gelirler üç gruba ayrıldı. Birinci grupta, kurum gelirleri kapsandı. İkinci grupta, tahvil ve alacak senedi faiz gelirleri kapsandı. Sonuncu grupta ise, diğer muhtelif gelirler kapsandı (18). Böylece temettü gelirleri vergi dışı kalmış oldu.

Yirminci yüzyılın hemen ilk yılındaki «Boxer İhtilali» ve bunun dört yıl sonra patlak veren 1904-1905 Rus - Japon harbi kamu harcamalarını o kadar şiddetli arttırdı ki, bunları karşılamak üzere özei bir harp hesabı ihdas edildi (19). Böylece, 1904 yılında acil özel vergi arttırmaları uygulamaya koyuldu. Bu reformda, kurumlar mülkiyet ve cesamet durumlarına göre ikiye ayrıldı ve vergi tarifesi artan oranlı bir hale getirildi. Ancak, tahvil ve diğer alacak senetlerinden elde edilen faiz gelirlerine (ikinci grup gelir) dokunulmadı. Gerçekten, kamu gelir ihtiyacının çok arttığı ve her an tahvil ihracına başvurulabilecek bir ortamda tahvil faizi gelirleri üzerindeki vergi yükünü görelî olarak hafifletmek akıllıca bir işti. 1905 yılının Şubat ayında, devlet tahvili faizleri tamamıyla vergi dışı tutuldu (20).

### C. Meiji Dönemi Sonrası Gelişmeler :

Meiji dönemi sonrasının en önemli olayı Birinci Dünya Harbidir. Bu harbin de, önceki harplerde olduğu gibi, maliye politikaları üzerinde önemli etkisi olmuştur. Neticede, başta gelir vergisi sisteminde olmak üzere, vergi sisteminde 1913 ve 1918 yıllarında, başlıca iki önemli değişiklik yapılmıştır. Gelir dilimleri yeniden ayarlandı, vergi oranları yükseltildi ve özel şahıslar ve şirketler için ilâve dilimler getirildi. 1913 ve 1918 revizyonları sadece vergi oranlarını yükseltme şeklinde gerçekleşmedi, fakat fiyat artışlarının, özellikle düşük gelir gurupları üzerindeki olumsuz etkilerini hafifletici muafiyet hadlerinin yükseltilmesi gibi önlemlere de yer verildi.

Bazen artan kamu ihtiyaçlarını karşılamak bazan da değişen ekonomik koşullara sistemi uydurabilmek gayeleri ile 1920 ile 1940 yılları arasında gelir vergisinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Örneğin, 1935 yılında bir aşırı kazançlar vergisi çıkartılmıştır. Bu vergi, ortalama işletme gelirini aşan gelirler üzerine salınırdı.

1940 yılında yapılan büyük reform hareketine gelinceye kadar, vergi gelirini arttırmak amacına yönelik muhtelif çabalar göze çarpmaktadır. Bu çabaların arasında, yüksek savaş harcamaları özel hesabı giderlerini karşılayabilmek için geçici vergi arttırımı kanunu zikredilebilir. Ancak, bu çabalardan hiç biri hükümete güvenilir bir gelir kaynağı sağlayamamıştır. Bundan dolayı 1940 yılında geniş bir reform hareketine girildi. Bu reform çabalarının amaçları şöylece sayılabilir : 1) Adil bir vergi yükü dağılımının sağlanması; 2) Vergi sisteminin ekonomik amaçlara göre ayarlanması; 3) Elâstik ve yüksek gelir sağlayan bir vergi sisteminin sağlanması; 4) Basit bir vergi sisteminin oluşturulması. (21)

1940'lardaki vasıtalı vergilerin % 60 ağırlığı yöneticileri vasıtasız vergiler sahasına itmiştir. Bu gelişmelerin ışığı altında Japonya'da 1940 yılında gelir vergisi sahasında ciddi bir revizyon gerçekleştirildi.

İlk olarak, o döneme kadar kurum gelirleri tek bir gelir vergisi içinde ele alınırken, 1940 yılında gelir vergisi ile kurumlar vergisi birbirinden ayrıldı. 1940 reformuna göre, özel şahıslar gelir vergisine tâbi olurken, şirketler kurumlar vergisine tâbi tutulacaktı. Gelir vergisi çift kademeli bir vergi idi. Birinci kademe- de, farklı gelir sınıflarına farklı oran uygulanmakla beraber, her gelir kendi içinde düz oranda vergilendiriliyordu. Gelirler şöyle sınıflandırılıyordu : Gayrimenkul sermaye iradı, temettü ve faiz gelirleri, işletme gelirleri, emek gelirleri, orman işletmesi gelirleri ve emeklilik ödeme gelirleri (22). Uygulanan düz oranlar, % 5 ile % 40 arasında değişmekte idi. Bu birinci kademe uygulamasının üzerinde, yıllık geliri 5.000 yen veya daha fazla olan mükelleflere uygulanan % 10 dan % 5' e kadar ulaşan artan oranlı ikinci kademe vergi vardı.

Vergi sistemindeki bazı indirimler sisteme gizli bir artan oranlılık kazandırılıyordu.

Sedüier gelir vergisi üzerine global bir verginin uygulanması, mahalli idarelerin o döneme kadar uygulayageldikleri, mahalli bir «surtax» uygulamasını engellemiştir. Bu yeni durum mali merkezleşmeye doğru atılan bir adım niteliğindedir. Arazi vergisinin, ev vergisinin ve işletme vergisinin, milli vergiler şekline dönüştürülmesinin de aynı etkisi olmuştur. (23)

Kurumlar vergisi düz oranlı bir vergi olup, kurum kazançları üzerine % 18 oranında uygulanırdı. 1940 reformu, kurumlar vergisinin kurum maliyetleri içinde bir eleman olmaktan çıkartmıştır. O zamana kadar kurumlar vergisi, kurumların gayrisafi gelirlerinden indiriliyordu. Çok doğru olarak, 1940 reformu ile bu uygulamaya son verildi. Ancak, hiç kuşkusuz, bu yeni metod bir yandan mükelleflerin net vergi yükünü arttırırken, diğer yandan da genel vergi gelirleri içindeki vasıtasız vergilerin nisbi ağırlığını yükseltti. 1940 reformundan sonra, genel vergi gelirleri içindeki vasıtasız vergilerin nisbi ağırlığı % 34,3'ten % 64,1'e yükseldi (24).

Kuşkusuz, aşırı kâr vergisi ve gayrimenkul vergileri gibi diğer vasıtasız vergiler de, bu payın artmasında rol oynamıştır.

1950 yılına gelinceye kadar çeşitli reform hareketleri görülmektedir. Bunlardan en önemlileri şu şekilde sıralanabilir: 1945 yılında, enflasyonu kontrol etmek gayesi ile, bir defa olarak uygulanan bir emlak vergisi ihdas edildi. Ancak, bu vergi de enflasyonu önleyemedi. 1947 yılında sedüler gelir vergisi yerine artan oranlı üniter gelir vergisi ihdas edildi. Aynı yılda carî yılın geliri, gelir vergisi matrahı olarak kabul edildi. Nihayet, 1948 yılında, üretimin her aşamasında % 1 oranında uygulanan bir muamele vergisi ihdas edildi. Ancak bu vergi de 1950 yılında yürürlükten kaldırıldı.

Harp döneminde, harp masraflarını karşılayabilmek için çoğunlukla vasıtalı vergilerde ayarlamalara gidilmiştir. Bundan dolayı, vasıtalı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki görece payı 1940'lardaki düşük düzeyinden yükselmeye başladı. Vasıtalı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki nisbi payı, 1940'daki % 35,9'dan 1949 da % 45,9'a yükseldi (25).

1950 yılında, Shoup Komisyonu önerilerine uyularak, Japonya'da ikinci büyük reform hareketi gerçekleştirildi. Ancak ondan önce «Dodge Planı»na uygun olarak bazı idari önlemler alındı. Shoup Komisyonunun Japon vergi sisteminde çok büyük etkisi oldu. Shoup Komisyonunun genel felsefesi şu üç noktada toplanmakta idi: 1) Basitlik; 2) Ferdîyetçilik; 3) Mahallî vergilemeye daha fazla ağırlık verilmesi. Bu felsefe, genellikle milliyetçi ve merkezîyetçi Japon geleneklerine ters düşüyordu. Buna rağmen, vergi otoriteleri vergi sistemlerinde önemli değişiklikler gerçekleştirdi.

Gelir vergisinde, kapital kazançları da dahil olmak üzere tüm gelirler % 20 ile % 55 arasında değişen oranlarda vergiye tâbi tutuldu. Böylece, yatırımları ve emek gücünü arttırmak gayesi ile gelir vergisinin en yüksek oranı % 85'den % 55'e indirilmiş oldu (26). Ancak, tıkkama etkisi nedeni ile, kapital kazançlarının gelir vergisi kapsamına alınması menkul piyasanın gelişmesi açısından sakıncalı olmuştur. Bundan dolayı, 1952 yılında kapital kazançları gelir vergisi kapsamından çıkartıldı ve bu boşluğu doldurmak için bir menkul muameleler vergisi ih-

das edildi. Hiç kuşkusuz, bu verginin de aynı tür tıkama etkisi olabilirdi, ancak tarife yapısına bağılı olarak, bu etki çok daha düşük düzeyde tutulabildi.

Gelir vergisine ilâveten, % 0,5 - % 3 oranlarında bir genel servet vergisi uygulanmakta idi.

Kurumlar vergisinin oranı % 35 olarak belirlendi. dağıtılmamış kârlar ise % 2 oranında vergilendirildi.

Vasıtalı vergilerde de bazı değişiklikler yapıldı, bu değişiklikler daha çok vergilerin adetlerini azaltma yönünde oldu.

Böylece 1950 reformu, vasıtalı vergilerde ufak değişiklik yaparak, genellikle vasıtasız vergilere ağırlık vermiş oldu.

Shoup Komisyonunu takip eden dönemde milli vergi sisteminde yapılmış olan değişikliği görebilmek için aşağıdaki tablo verilmiştir (27).

TABLO — 3

Shoup Komisyonundan Önceki ve Sonraki Milli Vergi Sistemleri  
Gelir Vergileri

1948	1951
Gelir Vergisi	Gelir Vergisi
Kurumlar Vergisi	Kurumlar Vergisi
Özel Kurumlar Vergisi	Servet Artışı Vergisi
Gayrimenkul Vergisi	Net Servet Vergisi
Sermaye Vergisi	Yeniden Değerleme Vergisi
Harp Tazminatı Vergisi	
Harp-dışı zarar tazmin Vergisi	

Dolanım Vergileri

Menkul Muameleler Vergisi	Menkul Kıymetler Muamele
Muamele Vergisi	Vergisi

Menkul Kıymetler Muamele Vergisi	Emtia Vergisi
Emtia Vergisi	Ağırlık Vergisi
Ağırlık Vergisi	Seyahat Vergisi
At Yarışları Vergisi	Kayıt Resmi
Kayıt Resmi	Damga Resmi
Damga Resmi	

#### Tüketim Vergileri

Likör Vergisi	Likör Vergisi
Sert İçki Vergisi	Sert İçki Vergisi
Monopol Kârları	Monopol Kârları
Şeker Vergisi	Şeker Vergisi
Mensucat Vergisi	Oyun Kâğıtları Vergisi
Oyun Kâğıtları Vergisi	Benzin Vergisi
Gümrük Vergileri	Gümrük Vergileri

1950 reformunun önemli bir özelliği, varlıklar için yeniden değerlendirme esasının getirilmiş olmasıdır. Özellikle yüksek fiyat artışlarının söz konusu olduğu durumlarda, bu çok önemli bir önlemdir. Aksi taktirde, amortismanlar yenileme maliyetlerini karşılayamaz olur. Yeniden değerlendirme firmaların ihtiyarına bırakılmıştı. Ancak varlıkların el değiştirmesi halinde, özel şahısları yeniden değerlendirme yapması zorunlu idi.

Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışı % 6 oranında vergiye tabi tutulmuştur (28).

Shoup Komisyonunun diğer çarpıcı bir önerisi de, eyaletler düzeyinde katma değer vergisi uygulaması talebi idi. Ancak bu öneri uygulamaya dönüştürülmedi (29).

Shoup Komisyonu'nun millî ve mahallî vergilerin nisbî ağırlıkları üzerindeki etkisi aşağıdaki tabloda görülebilir (30).

TABLO — 4

Millî ve Mahallî Vergilerin  
Nisbî Ağırlığı

Yıllar	Millî V.	Mahallî V.
1948	% 45,9	% 54,1
1949	45,0	55,0
1950	42,9	57,1
1951	42,0	58,0
1952	42,4	57,6

Shoup Komisyonunun önerilerine uyularak girişilen reform hareketinden sonra, genel vergi sistemini Japon geleneklerine uydurabilmek için uzun tartışmalar açıldı. Böylece, 1953 yılında yeni bir reform cereyanı başlamış oldu. Bu yılda vergi adaleti üzerinde olumsuz etkileri olduğu gerekçesi ile net servet vergisi kaldırıldı. Gelir vergisi tarifeleri yükseltildi, en yüksek oran % 64'e çıkartıldı. Sermaye kazançları gelir vergisi kapsamından çıkartıldı ve özel bir vergi olan Menkûl Muamele Vergisi kapsamına alındı. Veraset vergisi, veraset vergisi ve intikal vergisi olarak ikiye ayrıldı. Vergi kanunlarında çok sayıda değişiklik yapılmakla birlikte, ana sisteme fazla dokunulmadı.

1953 reformunu takip eden yıllarda vergi sisteminde yapılan değişiklikler önemli komplikasyonlar ortaya çıkarttı. Buna bir örnek olarak bugün çok sayıda gelir vergisi olduğunu belirtiriz; gelir vergisi, kurumlar vergisi, eyalet ikamet vergisi, teşebbüs vergisi ve belediye ikamet vergisi (31).

Japon vergi sisteminin gelişmesi bölümünü bitirmeden önce, ana vergilerin işleyişlerini görmek yararlı olur. Bu gaye ile aşağıdaki tablo verilmiştir (32).



TABLO — 5

## Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Nisbi Ağırlıkları

Yıllar	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1935	% 34,3	% 65,7
1941	% 64,1	% 34,9
1950	% 54,9	% 45,1
1955	% 51,4	% 48,6
1960	% 54,3	% 45,7
1965	% 59,2	% 40,8
1969	% 62,7	% 37,3

TABLO — 6

## Muhtelif Vergilerin Millî Gelir Elâstiklikleri

Yıllar	Toplam Vergi Hasılatı	Gelir Vergisi	Durumlar Vergisi	Dolaylı Vergiler
1957	1.70	2.38	2.43	0.65
1960	1.70	2.22	2.35	0.97
1962	1.74	3.44	1.37	0.96
1964	1.16	2.06	0.89	0.74
1966	1.36	2.19	1.24	0.90

Tablo - 5'de, dolaysız vergilerin nisbi ağırlıkları daima % 50'nin üzerindedir. Bu ise, ciddi bir vergi adaleti aracı olarak görülmektedir.

Vergilerin gelir elâstikliğine gelince, Tablo - 6'da elâstiklik katsayısının daima birden büyük olduğu görülmektedir. Gelir vergisi, en yüksek elâstiklik katsayısı ile birinci sırayı almaktadır. Gelir vergisinin artan oranlı tarife yapısı ve esneliği sebepleri ile ilk sırayı alması doğal görülmektedir. Kurumlar vergisinin özellikleri de olumludur. Ancak, dolaylı vergilerin elâstiklik katsayısı birden küçüktür.

### 3. Türkiye'de Vergi Sisteminin Gelişimi :

Türkiye Cumhuriyeti Osmanlı İmparatorluğunun bir devamı olduğundan ve İmparatorluk mevzuatının bir kısmı Cumhuriyetin ilk dönemlerinde uygulanmış bulunduğundan dolayı, Osmanlı İmparatorluğu vergi sistemini genel olarak gözönünde bulundurmak yararlı olacaktır. Bu amaca yönelik olarak, aşağıdaki bölüm iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda, Osmanlı İmparatorluğu döneminde uygulanmış olan vergi sisteminin genel bir değerlendirmesi yapılacaktır. Bunu takip eden ikinci kısımda ise, Cumhuriyet Türkiye'sindeki vergi sisteminin gelişimi izah edilecektir.

#### a. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi :

Osmanlı İmparatorluğu döneminde, devlet idaresi gibi vergi sistemi de daha çok dinî bir karakter taşımakta idi. Bu sistemde vatandaşlar dinî inançlarına göre müslümanlar ve müslüman olmayanlar diye kabaca ikiye ayrılmıştı.

Vergi sisteminin ikinci bir karakteristiği ise, ekonominin, o dönemde GSMH'nin takriben üçte ikisini oluşturan tarım sektörüne dayanmış olması idi.

Vergi tarh ve tahsil metodları ise oldukça iptidai idi. Bundan dolayı, sistem hem vergi mükellefleri hem de vergi idaresi açılarından ayırım ve bazı idarî sorunlar yaratmakta idi. Devlet ihale metodu ile vergi topluyordu. Vergi toplayıcıları (mültezimler) genellikle devlete belirli bir miktar sağlamakla yükümlü idiler. Vergi mükelleflerinden toplanan gerçek miktarla, devletle mültezimler arasındaki anlaşmaya göre devlete ödenecek miktar arasındaki fark, mültezimin kârı veya zararı olmakta idi. Bundan dolayı, söz konusu metod, mültezimlerin çoğu zaman kanunsuz bir şekilde, vergi mükellefleri üzerindeki baskı yapımları sonucunu doğurmakta idi.

Vergi, tarımsal ürünün miktarına göre aynı olarak ödenmekte idi. Vergi tarhi hasat zamanında yapıldığı için kaçakçılık ya-

pılamıyordu. Ancak, çoğu zaman mültezimlerin lehine neticelenen, hukuk dışı pazarlıklar söz konusu olabiliyordu.

Bu sistemin, hem vergi mükellefleri hem de devlet açısından önemli dezavantajlar olmakla beraber, her yıl müstakar bir devlet varidatı sağlamak gibi bir üstünlüğü de vardı. Ancak, o dönemin ulaşım ve haberleşme araçlarının yetersizliği, devleti böyle eskimiş bir sistemi kullanmaya mecbur bırakıyordu.

Vergi oranları, müslüman olmayanlara daha yüksek olmak üzere, çeşitli idi. Bu farklı oran uygulamasının iki önemli politik sonucu olmuştur. Bunlardan birincisi, devletin eski tip bir emperyalist politika gütmesini teşviktir. Müslüman olmayanlarca meskûn yerlerin fethi, devlete varidat sağladığından, askerî açıdan kendisini güçlü hissettiğinde devlet, sınırlarını genişletmeyi ihmal etmemiştir. Gayrimüslümler üzerine salınan verginin ikinci önemli politik sonucu ise bu insanların dinî inançlarına devletçe müdahale edilmemesi olmuştur. Diğer bir deyişle, bu insanlara müslüman olmaları için hiçbir baskı yapılmamıştır. Hiç kuşkusuz, bu politikaların tek sebebi vergi değildir. Ancak vergi, o dönemde uygulanan politikalara cesaret sağlamıştır.

Bu iki politik sonuç, diğer sebepler yanında, imparatorluğun yıkılmasının sebeplerini de hazırlamıştır. Birinci etki, o dönemde imkân dahilindeki optimum idarî boyutları aşacak kadar imparatorluğun genişlemesine yol açmıştır. İkinci etki ise, heterojen bir toplum yapısı ortaya çıkartmıştır.

Aşağıdaki tablo, Osmanlı İmparatorluğunun son yıllarındaki genel vergi sistemini özetlemektedir. Tabloda aynı zamanda vergilerin nisbî ağırlıkları da görülmektedir (33).

TABLO — 7

Osmanlı İmparatorluğu Gelirleri  
(1911-12 Yılları)

Gelirler	Yüzdeler	
Dolaysız vergiler	50,5	
Arazi vergileri		9,2
Askerlik bedeli		5,8
Aynî ödemeler		2,0
Ağnam vergisi		6,7
Aşar		25,2
Diğerleri		1,6
Danga Resimleri, harçlar, v.s.	4,6	
Dolaylı Vergiler	17,7	
Gümrükler		14,7
Diğerleri		3,0
Tekeller	18,8	
Tuz		4,2
Tütün		3,3
Posta, telgraf. telefon		3,0
Diğerleri		1,3
Devlet İşletmeleri	0,8	
Devlet mülk ügiderleri	2,6	
Devlet mülkü giderleri	0,2	
Haraç	2,8	
Emeklilik keseneklei	3,5	
Muhtelif	5,5	
	100,0	

Osmanlı vergi sisteminin en belirgin özelliği, yıllık mahsul üzerine salınan âşar vergisine dayanmış olmasıdır. İkinci önemli gelir kalemi ise, arazi değeri üzerinden tarh edilen arazi vergisi idi. Gümrük vergileri de toplam gelirler içinde önemli bir yer tutmakta idi. İmparatorluk müslüman olmayanlarla mezkûn olan bölgeleri kaybettikçe, o dönemlere kadar gelir sisteminde önemli bir yeri olan «haraç» in önemi azalmıştır.

#### **o. Cumhuriyet Türkiyesi Dönemi :**

Osmanlı İmparatorluğunun parçalanması ve 1920'lerde Türkiye Cumhuriyetinin ortaya çıkması ile, yeni idare ekonomik ve politik çeşitli sorunlarla karşı karşıya gelmiştir. Hiç kuşkusuz, bu dönemin en önemli sorunu, Osmanlılardan devralınan vergi sisteminin gözden geçirilmesi değildi. Nasıl olsa, uygulanagelen bir vergi sistemi vardı ve yeni idare de çok radikal değişiklikler yapabilecek kadar güçlü değildi. Bundan dolayı, Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi sisteminde önemli değişiklikler yapılmadı. Bu dönemin yegâne çabası, eski vergilere mecliste yeni hukukî nitelik sağlamak olmuştur. Bu cümleden olarak, tarım vergisi olan âşarın devamı sağlandı ve tarım dışı kazancı, özellikle ticarî kazancı hedef alan iptidaî bir tip gelir vergisinin uygulanmasını sağlayacak bazı vergi kanunları çıkartıldı.

Özetle belirtmek gerekirse diyebiliriz ki, iki türlü gelir vergisi vardı. Bunlardan biri tarımsal gelire, diğeri ise ticarî gelire oturuyordu. Vergiler dinî nitelik taşıyordu. Cumhuriyet idaresi ilk yıllarında, önemli bir değişiklik yapmadan, Osmanlı sistemine bağlı kalmıştır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında aşırı kazançlar üzerine bir vergi salınmıştır. Bunun amacı harp dönemlerinde meydana gelmiş olan servetlerin bir kısmını kanunlaştırmaktır. Olağanüstü vergi çok kısa süreli yaşamıştır.

Dönemin vergileme felsefesi hakkında bir fikir verebilmek için zikredilmesi gerekli diğeri bir vergi de nakdî veya aynî öde-

nebilir olan baş vergisidir. Bu vergiye göre, herkes ya yılda dört gün çalışacaktı veya dört işçi günlüğü kadar yıllık vergi ödeyecekti.

İlk önemli değişiklik 1925 yılında ortaya çıktı. Osmanlılardan beri uygulanmakta olan temel tarım vergisi, onu ikame edecek yeni bir vergi getirilmeden kaldırıldı (34). Aşarın uygulandığı son yıl olan 1924'de vergi varidatı 12 milyon lira olup, bu miktar o yıl bütçesinin % 20'sini oluşturmaktaydı (35). Bütçe gelirlerinin geri kalan bölümü esas itibarıyla gümrükler ve tekellerden karşılanıyordu. Tarım sektörünün o dönemde ekonomide % 70'lik bir ağırlığı oluşturduğu gözönünde bulundurulursa, tarım üzerindeki bu verginin önemi daha da belirginleşir (36).

1925 ve 1926 yılları Türkiye'de ilk genel ve özel satış vergilerinin koyuldukları yıllardır. İlk muamele vergisi ticaret ve hizmetler sektörleri üzerine salındı. Vergi oranı % 2.5 civarında idi. Vergi tahsil metodu ise pul ve bandrol sistemi idi. Bu ilk muamele vergisini tamamlamak üzere, 1927 yılında eğlence hizmetleri ve bir kısım sair hizmetler üzerine, oran yapısı % 10 ile % 30 arasında değişen bir özel hizmet vergisi ihdas edildi.

Cumhuriyet idaresi tarafından getirilen ilk gelir vergisi, 1926 yılında kabul edilen Kazanç Vergisidir. Bu vergi, hem özel mükelleflerin hem de kurumların kazançları üzerine oturtulmuştur. Böylece bu vergi, hem gelir hem de kurumlar vergisi rolü oynamıştır. Vergiye modern hava veren, beyanname usulü olmuştur. Vergi, mükelleflerin kendi beyanları üzerine tarh ettirilecekti. Mükellefler beyannamelerinde sadece gelirlerini değil, ödedikleri ücret v.s. gibi giderlerini de beyanla yükümlü idi. Bu uygulama ile tüm vergi sisteminin modernize edilmesi amaçlanmış gibi idi. Buna rağmen, asgarî geçim indirimi gibi bazı modern teknikler getirilmemişti. Tarife yapısı, % 6 ile % 14 arasında değişen hafif artan oranlı idi.

Bu dönemde veraset ve intikal vergisi gibi bazı vergiler de uygulanmıştı. Ancak bunların genel bütçe içindeki yeri çok azdı. Kazanç vergisi dışında bütçe gelirlerinin büyük bir bölü-

münü oluşturan iki temel gelir kaynağı vardı, bunlardan biri devlet tekeli gelirleri, diğeri ise gümrüklerdi. 1925 yılında, gümrükler bütçe gelirlerinin % 42'sini, devlet tekeli kârları ise % 11 ni oluşturuyordu (37).

Vergilerin dolaylı - dolaysız bölümüne gelince, şu durum hâkim idi. 1925 yılında dolaysız vergiler tüm vergi varidatının % 32'sini, dolaylı vergiler ise % 68'ini oluşturuyordu.

Vergi sisteminin bir bütün olarak etkinliği hakkında bir değerlendirme yapabilmek için sistemin gelir elâstikliğini bulmak gereklidir. 1925 yılı civarında sistemin gelir elâstikliği 0,7 idi (39). Elâstiklik katsayısı birden küçük olduğundan, vergi sistemi bir bütün olarak etkin sayılamaz. Etkinlik ile kastedilen verginin, piyasa dalgalanmalarına karşı düzeltici bir rol oynayabilmesi ve devlete istikrarlı gelir sağlayabilmesidir. Gelir elâstikliği birden küçük olan bir vergi sistemi, depresyon dönemlerinde elâstiklik katsayısı birden büyük olan bir sistemin sağlayacağından daha yüksek gelir sağlar. Ancak, bu faktör lehte değerlendirilmemelidir, zira bu özellikte bir sistem istikrar sağlayıcı olma niteliğinden yoksundur.

1930'larda uygulanan gümrük vergilerinin önemli bir özelliği vardı. O dönemde, ithalât gibi ihracat da vergileniyordu. O dönemin ekonomik ve sosyal yapısı gözönünde bulundurulduğunda, bu uygulamanın sebebi açıkça anlaşılır. Büyük-çap işletmelerin bulunmayışı nedeni ile ticarî sektöre tam olarak ulaşamıyordu. Bundan dolayı devlet, mükellefin gerçek kazancına inebilmek için her yolu deniyordu. İthalât gibi ihracat da devlet kontrolünden kaçamazdı. Bu gerekçe ile ihracat da vergiye tâbi tutulmuştu. İhracat vergilemesi sistemi ile dünya fiyatlarının etkelenmemesi, bu sistemin ihracatçıların gelirlerine ulaşmak için bir araç gibi kullanılabilmesini sağlamıştır. 1927 de ithalât GSMH'nin takriben % 14'ünü, ihracat ise takriben % 10'unu teşkil ediyordu (40). Bundan dolayı, dış ticaret sektörü vergi idaresi açısından cazip geliyordu.

Cumhuriyetin hemen ilk döneminde uygulanan sistem hakkında verilen kısa açıklamadan sonra, şimdi de 1930 ile 1950 yıl-

ları arasındaki dönemi incelemeye başlayabiliriz. Bu dönemde gelir vergilemesi açısından bir vergi çok büyük bir önem taşımaktadır. Bu vergi İktisadî Buhran Vergisi olup, 1926 da çıkarılan kazanç vergisine yaptığı en önemli katkı, ilk defa olarak ücretlerin vergi kapsamına alınmasıdır. Bu sahada başka önemli bir değişiklik görülmemektedir.

Buna mukabil iki ayrı vergileme sahasında çok önemli değişiklikler müşahede edilmektedir. Bunlardan birincisi, o döneme kadar kararnamelerle yönetilen bir çeşit arazi vergilemesi için modern bir arazi vergisi ihdasıdır. Bu kanun 1931 yılında çıkarıldı. Daha sonra binaları kapsayan bina vergisi çıkartıldı ve 1935 yılında bu iki kanun birleştirildi ve vergileme yetkisi de yerel idarelere bırakıldı. Böylece Türkiye'de malî ademî merkezîyetçilik yönünde ilk adım atılmış oldu. Bu verginin en önemli dezavantajı, vergi bazı ilk tarhiyat esnasındaki yazıma dayanmış olduğundan, zamanla meydana gelen fiyat artışları karşısında matrahın erimesi olmuştur. Enflasyonist dönemlerde, gayrimenkullerin yazım değerleri etkilenmeden gerçek değerleri yükselmektedir. Bu mekanizma, yerel idarelerin içine düştükleri malî krizin sebeplerinden birini oluşturmaktadır.

Bu dönemde en aktif vergileme sahası olarak dolaylı vergiler alanı görülmektedir: bunlar genel ve özel muamele vergileridir. 1930 yılında yerli ve ithal şeker ve petrol üzerine vergi kondu.

Dolaylı vergiler alanındaki en önemli değişiklik 1934 yılında çıkartılan ve Türkiye'deki ilk muamele vergisini oluşturan vergidir. Vergi, mükelleflerin beyanları üzerine tarh edilecekti. Tarife yapısı % 2,5 ile % 10 arasında değişmekte idi. Bankacılık hizmetleri de kapsamıştı.

Bu dönemde iç sanayi ve ithalât giderek önem kazandığından, vasıtalı vergiler sahasında vergileme açısından görülen bu canlılığı doğal kabul etmek gerekir. Ancak, ufak cesametteki firmaları vergi dışı bırakmak, firmaların parçalanmasına yol açmakta idi. Yani, vergi birleşme ve optimum işletme cesametine ulaşma yönünde beklenmedik sonuçlar doğurdu.



1935 yılında bir başka özel muamele vergisi ile o zamana kadar kapsanmamış olan mallar vergi kapsamına alınıyordu.

İkinci Dünya Harbinin Türk vergi sistemi üzerindeki etkisi, Varlık Vergisi diye bilinen, gerçek bir servet vergisinin 1942 yılında ortaya çıkması şeklinde olmuştur. Bu vergi, mükelleflerin servetlerinin değeri üzerinden salınacaktı. Servetin değeri ise yerel otoriteler tarafından belirlenecekti. Mükelleflerin taktir edilen bu değere itiraz hakkı yoktu. Vergi, kısa bir uygulama süresinden sonra 1944 Mart'ında yürürlükten kaldırıldı.

Dönemin vergi sistemi hakkında genel teknik bilgi sunulması gayesi ile aşağıdaki tablo verilmiştir (41).

TABLO — 8

1930 ile 1949 Yılları Arasında  
Uygulanmış Olan Vergi Sisteminin  
Bazı Teknik Özellikleri

Yıllar	Yatay Dağılım		Vergi/GSMH	Vergi
	Dolaysız	Dolaylı	Elâstikliği	Yükü
1930	% 26	% 74	0,3	10,4
1935	44	56	1,0	11,8
1940	47	53	1,1	9,6
1945	49	51	2,7	9,5
1949	38	62	4,6	14,6

Yukarıdaki tablodan 1930 ile 1949 yılları arasında uygulanmış olan vergi sisteminin genel özellikleri hakkında bir fikir elde edilebilir. Ekonomik gelişme gayretleri içinde devletin gelire şiddetle ihtiyaç duyduğu bir dönemde vergi yükü % 10'un biraz üstünde idi ki, bu oldukça düşük bir değer ifade etmektedir. Bu sonucu sürpriz olarak karşılamamak gerekir, zira, ekonomik olarak en zengin ve politik olarak da en güçlü bir baskı grubu olan

tarım sektörü vergi dışı bırakılmıştı. Bu sektörü vergi kapsamına almamayı bir parça haklı gösterebilecek, yüksek okuma - yazma bilmeme oranı ve yüksek uygulama maliyetleri gibi bazı inandırıcı sebepler vardı. Ancak, GSMH'nin dörtte üçüne yakın bir kısmını oluşturan bir sektör, hiç olmasa ekonomideki sermaye birikimi açısından vergilendirilmeli idi.

Bu dönem uygulanan sistemin ikinci bir özelliği ise, vergi adaleti ile ters düşen dolaylı vergilerin tüm vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerden daha yüksek olması idi. Ancak, görece olarak vergi idaresi kolaylığı açısından devlet, dolaylı vergilere daha fazla başvurmak zorunluluğu içinde idi. Ayrıca dolaysız vergiler, yüksek gelir sağlayabilecek derecede yeterli şiddette artan oranlı bir tarife yapısınada sahip değildi.

O dönem vergi sisteminin diğer bir özelliği de, oldukça yüksek sayılabilecek bir gelir elâstiklik katsayısına sahip olması idi. Ancak, bu yüksek elâstikliği biraz dikkatle gözönünde bulundurmak gereklidir. Zira, bu elâstiklik, gerçekten teknik anlamda bir elâstiklik ölçüğü değildir, çünkü bulunan bu yüksek katsayı, vergi sisteminde hiç bir değişiklik yapılmadan bulunan bir değer olmayıp, aksine sistemde zaman zaman yapılmış olan değişikliklerini de içermektedir. Bu yüksek katsayı nedeni ile, genel olarak vergi sistemi devlete yüksek gelir sağlamıştır. Tabiiyle, bu sonuç tek tek vergiler için değil, tüm olarak sistem için geçerlidir.

1950 yılı, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi kanunlarının kabulü ile, Türkiye'de modern gelir vergisi sisteminin başlangıç yılı olmuştur. Fritz Neumark'ın başkanlık ettiği bir komisyon bu tasarıları hazırladı. Kabul edildikleri tarihten beri bir kısım değişiklikler yapılmış olmakla beraber, ana hatları ile kanunlar muhafaza edilmiştir. Gelir vergisi kanunundaki en ciddi değişiklik, ilk şekli ile gelir vergisi kapsamı dışında bırakılmış olan tarımsal kazançların 1960 yılında vergi kapsamına alınmış olmasıdır.

Türk gelir vergilemesi sisteminde, özel şahıslar ve kurumlar ayrı iktisadî üniteler olarak ele alınmaktadır.

Türk gelir vergisi sisteminde gelirler yedi başlık altında sayılmaktadır. Bunlar ticarî kazanç, ziraî kazanç, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkûl sermaye iradı, menkûl sermaye iradı ve sair kazanç ve iratlardır. Böylece, sermaye kazançları dışında bütün gelirler kapsanmış olmaktadır. Kapital kazançlarının vergi dışı bırakılmaları için oldukça önemli nedenler bulunmakla beraber, bu yol önemli derecede vergiden kaçınma yolu olabilmektedir. Kapital kazançları uzun yıllarda oluşan fiktif kazançlar olduğundan dolayı, diğer gelir kalemleri ile aynı işleme tâbi tutulamaz. Fakat, fiyat artış hızının ve şehirleşme oranının yüksek olduğu ekonomilerde oluşan kapital kazançlarının bir kısmı kamu sektörüne aktarılmalıdır. 1970'lere kadar bu boşluk doldurulmamıştı. Ancak, son zamanlarda çıkartılan bir kararınla gayrimenkuller üzerinde oluşan kapital kazançları kapsanarak, bu boşluk doldurulmuştur.

Gelir vergisinin tarife yapısı artan oranlıdır, en yüksek marjinal oran ise % 66'dır. Artan oranlılık 1.000.000 lirada durmaktadır. Bu miktar ve bunun üstündeki gelirler düz oranlı olarak % 60 vergiye tâbi tutulur.

Artan oranlı vergileme bir yandan artan gelirin azalan marjinal faydası ilkesine, diğer yandan ise vergi mükellefleri arasında eşit marjinal fedakârlık ilkesinin sağlanmasına dayanmaktadır. Bu iki ilkenin yerine getirilebilmesi açısından, artan oranlı tarife yapısı uygulamak gereklidir. Türk gelir vergisi sisteminde gelir dilimleri parasal olduğundan, yüksek enflasyon sonucunda, vergi yükü nisbî olarak düşük gelir grupları üzerine kaymaktadır. Yüksek gelir grubu içindeki çoğu mükellef 1.000.000 TL. limiti üzerinde gelir sağladıkları halde, % 60 oranında vergiye tâbi olur. Bundan dolayı, artan oranlılık gerçek anlamda uygulanamaz. Vergileme sisteminde etkin bir artan oranlılığın sağlanabilmesi için, ya gelir dilimleri veya tarife yapısı enflasyona göre ayarlanmalıdır. Konumuz bu olmadığından, burada detaya inmeyeceğiz.

Uygulanmakta olan gelir vergilemesi sisteminde, asgari geçim indirim, stopaj usulü gibi modern teknikler yer almaktadır.

Kurumlar vergisi, maliyet yapılarını bozmamak için hem kamu hem özel sektör kurumlarını vergilemektedir. Ancak, her iki sektördeki kurumlara uygulanan oranlar aynı değildir, özel sektördekilere % 25 uygulandığı halde, kamu sektöründekilere % 35 uygulanmaktadır.

Gelir vergisi de kurumlar vergisi de ana merkezî vergilerdir. 1957 yılında, eski muamele vergisini ikame eden yeni muamele vergisi kabul edilmiştir. Bu vergide yerli mamûller ve ithal edilen mamûller vergi kapsamına alınıyordu.

Dolaylı vergiler alanındaki diğer önemli gelişme ise, ihracatta vergi iadesi sisteminin getirilmesidir. Teorik olarak, ihracatta vergi iadesi, dolaylı vergilerde varış ilkesinin bir uygulamasıdır. Buna göre bir emtia, tüketildiği ülkenin dolaylı vergisini taşımalıdır. Bu durumda çift vergilemeyi önlemek için ihraç malı üzerinde ihracatçı ülkeye ait dolaylı bir vergi bulunmalıdır. Türkiye'de vergi iadesi sistemi böyle bir teorik amaca yönelik olarak uygulanmamıştır. İhraç edilecek emtia üzerinde iadeye tâbi vergi miktarı, gerçek vergi miktarını aşacak ve reel maliyetlerden bir kısmını da karşılayacak şekilde yüksek bir düzeyde saptanmaktadır. Böylece, vergi iadesi sistemi, gerçek maliyetlerin bir kısmını gizleyerek, ihracatı teşvik araçlarından biri haline dönüştürülmüştür.

Yerel malî yönetimle ilgili olarak görülen önemli bir değişiklik de, kısmî merkezileşme olayıdır; emlâk vergisi, yerel idarelere belirli kriterlere göre pay verme koşulu ile, yerel idare vergisi olmaktan çıkartılıp, merkezî idare vergisine dönüştürülmüştür. Bu yeni sistemde, her beş yılda bir beyan esası getirilerek, gayrimenkullerde görülecek değer artışlarının vergi matrahına yansımaları sağlanmak istenmiştir.

Şimdi de 1950 yılından sonra Türkiye'de uygulanan vergilerin bazı teknik özelliklerine bir göz atalım (42).

TABLO — 9

Yıllar	Vergi Sisteminin Bazı Teknik Özellikleri Yatay Dağılım		Vergi/GSMH Elâstikliği	Vergî Yükü
	Dolaysız	Dolaylı		
1950	% 39	% 61	-2,1	% 11,9
1955	36	64	0,8	11,7
1960	42	58	0,3	11,0
1965	35	65	1,9	12,7
1970	38	62	1,3	15,6
1973	42	58	1,1	16,8

Vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler ayrımı dağılımı, genellikle adaletsiz nitelikte olan dolaylı vergiler lehinedir. Diğer birçok sebep yanında nisbî olarak dolaysız vergilerin yetersiz uygulanışı ve dolaylı vergilerin idarî kolaylıkları bu sonucun ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Vergi adaleti sağlanacaksa, görelî olarak dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı yükseltilmelidir.

Ekonomideki vergi yükü oldukça hafif görülmektedir. Devletin rutin idarî harcamaları yanında ağır ağıt-yapı yatırımları ihtiyacı için gerekli fonların sağlanabilmesi için vergi yükü arttırılmalıdır. Ancak, bir ekonomide vergi yükü ile ekonomik kalkınma düzeyi arasında sıkı bir ilişkinin bulunduğu da dikkate alınmalıdır.

#### 4. Bir Karşılaştırma :

Japonya'da ve Türkiye'de vergi sistemlerinin gelişmeleri kısaca görüldükten sonra, sistemlerin ekonomilerin çalışmaları üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerini görebilmek için basit bir karşılaştırma yapmak gerekmektedir.

Önce modelimizi teorik bir sistem içine oturtmalıyız. Hem Japonya'da hem de Türkiye'de, kapitalist üretim tarzı hâkimdir. Türkiye için karma ekonomi modeli de denebilir. Uzun dönem

gözönünde bulundurulduğunda, iki ülke arasındaki bu ufak farklılığın kapandığı ileri sürülebilir. Bu ülkelerin uyguladıkları sistem alternatifinin ne olabileceği meselesi burada konu dışıdır. Diğer bir deyişle sistem sorunu veri olarak alınmaktadır.

İki ülke arasındaki temel benzerlik, tarımın ülkelerin belkemiğini oluşturduğu dönemde her iki ülkede de ziraî verginin uygulanmış olmasıdır. Ancak bu benzerlik, Japonya'da arazi vergisinin ilk dönemleri ile, Osmanlılarda âşarın uygulandığı ve bu verginin yürürlükte kaldığı Cumhuriyetin ilk dönemlerine inhisar etmektedir. Tokugawa döneminde arazi vergisi uygulanmış böylece tarım sektörü vergi yükünün önemli kısmını omuzlamıştı. Meiji döneminde ise, bu vergi yeniden gözden geçirilerek, aynı vergiye dönüştürülmüştür. Böylece, vergiye iki görev birden verilmişti; birincisi, tarım alanında üretilen artık değerlerin sanayi yatırımlarına yöneltilmek üzere kamu sektörüne aktarılması; ikincisi ise, verginin etkin olduğu çapta ekonomiyi paralı ekonomi şekline dönüştürmesidir. Bu doğrudan etkiler dışında da çok önemli dolaylı etkiler ortaya çıkmıştır. Vergi ufak arazilerin satışını zorunlu hale getirerek, arazi mülkiyetinde merkezleşmenin ortaya çıkmasına yol açtı. Ekonomide servet dağılımı problemini bir tarafa bırakacak olursak, böyle bir temerküz olayının, aksi halde mümkün olabilecek düzeyden daha yüksek bir tasarruf miktarını yaratmış olduğu ileri sürülebilir. Verginin diğer bir yan etkisi de sanayiye ucuz ve bol emek sağlamış olmasıdır. Bu ikinci etkinin gelir dağılımı üzerinde olumsuz bir etki yapmış olduğu kuşkusuzdur. Ancak bütün bu direkt ve dolaylı etkiler, gelir ve servet dağılımı üzerindeki olumsuz sonuçlarına rağmen, kapitalist sermaye birikimi için gerekli idi.

Türkiye'de arazi vergisinin gelişimi ise oldukça olumsuz olmuştur. Temel tarım vergisi olan âşar, İmparatorluk döneminde çok kötü bir biçimde yönetilmiştir. Cumhuriyet İdaresi ise 1925 yılında, yerine hiçbir yeni vergi koymadan, âşarı kaldırdı. Tarım üzerindeki ikinci vergi olan arazi vergisi uygulaması ise başarısız oldu. Vergi tarh metodu, devlete yüksek varidat sağlamak imkânını vermiyordu. Ancak, 1929'larda fiyatların düştüğü dönemler tabiiyle istisnadır. Tarım sektörünün gelir vergisi kap-

samına alınması için 1960'lara kadar beklemek gerekiyordu. Ancak ondan sonra da bu sektöre etkin vergileme getirilememiştir. Böylece, iktisadî faaliyetlerde en yüksek yer tutan bir sektör etkin vergileme alanı dışında tutulmuş oldu.

Aşarın kaldırılma sebepleri arasında, verginin tarh ve tahsilinde uygulanan kötü idare en önemlilerindendi. Ancak, bir ekonomide, düzeltilmesi her an mümkün olabilecek kötü tarh ve tahsil idaresi gerekçesine dayanılarak, en büyük sektör üzerindeki bir vergi kaldırılamaz. Dolayısıyla, böylesine ciddi bir politik kararın arkasında daha inandırıcı bir sebep aranmalıdır. Böyle bir sebep, iç ve dış muhalefetlere karşı belirli bir sosyal sınıfa dayanmak zorunda olan iktidar üzerindeki tarım sektörünün ekonomik güç ve etkisinde bulunabilir. Böylece, tarım sektörünün vergi dışı bırakılması, 1929 ekonomik krizi ve II. Dünya Harbi ile birlikte sermaye teşkili önünde önemli bir engel oluşturmuştur.

Modern anlamda bir gelir vergilemesi sistemi Japonya'da 1887 de başlatılmış olmasına karşın, Türkiye'de 1950 yılına kadar beklenilmesi gerekmiştir. Dolayısıyla, Japonya vergi idaresi tekniklerini geliştirmede bir üstünlüğe sahip olmuştur. İdarî etkinlik, büyük tip işletmelerin kurulması ve Türkiye'de olduğundan önce batı tekniklerinin alınması ile de arttırılmıştır.

Türkiye'de 1950 yılında Gelir Vergisi Kanunu kabulüne kadar çeşitli dolaysız vergiler uygulanmıştır, ancak bunlar devlete yeterli gelir sağlayamamıştır.

Sistemlerin genel başarıları başka bir açıdan da değerlendirilebilir. Bu açı, GSMH içinde vergilerin yüzde oranıdır. Bu oran çok önemlidir, zira devletin diğer açık finansman metodlarına başvurmadan elde edebileceği imkânları ortaya koyar. Cumhuriyet dönemi boyunca Türkiye'de genel vergi yükü % 20 civarında idi. Japonyada ise bu oran Meiji dönemlerinin başlarındaki orana eşittir. Ekonomik kalkınma sürecinin başlangıç aşamalarında GSMH içindeki yüksek vergi payı, alt-yapı yatırımları için gerekli tasarrufları sağlar. Türkiye'de bu oran 1923 ile 1960 yılları arasında % 10 civarında kalmıştır. Oysa bu pay, kamu sektörü içinde sermaye teşkiline yeterli değildir.

Son olarak, iki ülkede uygulanan vergi sistemlerini vergi adaleti açısından karşılaştırmak gerekir. Bu amaca yönelik olarak, dolaylı ve dolaysız vergilerin nisbi ağırlıklarını dikkate almalıyız.

Türkiyedeki durum şöyledir. Cumhuriyetin ilk yıllarından son yıllara kadar, görece olarak daha âdil olduğu ileri sürülen dolaysız vergilerin vergi sistemi içindeki ağırlığı, bazan % 30'a kadar azalarak, genellikle % 50'nin altında kalmıştır. Dolaysız vergilerin kötü idaresi dikkate alınırca, Türkiye'deki vergileme sisteminin genel durumu daha da olumsuz olarak belirginleşir.

Japonya'ya gelince, dolaylı vergilerin nisbi ağırlığı çoğu zaman % 50'nin üzerine çıkmıştır. Bu oran, Shoup Komisyonu paralelinde 1950 yılında gerçekleştirilen düzeltmeden sonra % 60'a ulaşmıştır.

Hiç kuşkusuz bir vergileme sisteminde, dolaysız vergiler kadar dolaylı vergilerin de bazı fonksiyonları vardır. Ancak, bazı istisnalar dışında, adalet açısından dolaysız vergiler üstünlük kazanır. Mükellefin gerçek vergi ödeme kapasitesine en iyi uydurulan vergi dolaysız vergilerdir. Mükelleflerin vergi ödeme güçlerine oturtulabilmeleri için dolaylı vergiler de bazı düzeltmeler yapılabilir, ancak bu alanda tam başarı elde etmek fazla mümkün değildir. Bundan dolayı, salt gelir amacına yönelik olarak dolaysız, vergiler sahasında kalınması, buna mukabil bazı mal ve hizmetlere olan talebin kısılması veya dışsalılıkların kontrolü gibi ekonomik amaçlar dışında dolaylı vergilere başvurulmaması uygun bir politika olarak kabul edilebilir.



NOTLAR :

1. Dore, R. P.: «The Legacy of Tokugawa Education», **Changing Japanese Attitudes Toward Modernization**, (Marius B. Jansen, ed.), Princeton University Press, Princeton, 1972, s. 99-131. Ohkawa Kazushi-Rosovsky, Henry: «A century of Japanese Economic Growth», **The State and Economic Enterprise in Japan**, Princeton University Press, Princeton, 1970, (William W. Lockwood, ed.), s. 59.
2. Allen, G. C.: **A Short Economic History of Modern Japan: 1867-1937**, Allen and Unwin, 1951, s. 47 ve devamı.
3. Crawoour, E. Sydney: «Tokugawa Heritage», **The State and Economic Enterprise in Japan**, op. cit., s. 36-42.
4. Honjo, Eijiro: **Economic Theory and History of Japan in the Tokugawa Period**, Russell and Russell Inc., New York, 1965, S. 195.
5. Ibid., S. 196 ve devamı.
6. Ibid., S. 197 ve devamı.
7. Dower, John W. (ed.): **Origins of Modern Japanese State**, Selected Writtings of E. H. Norman, Pantheon Books, New York, 1975, S. 248.
8. Ibid., S. 248.  
Ono, Yeijiro: «The Industrial Transition in Japan», Publication of the American Economic Essociation, Baltimore, January, 1890, Cilt 2, No. 1, S. 32-3.
9. Tsuru, Shigeto: **Essays on Japanese Economy**, Kinokuniya, Tokyo, 1958, S. 127.
10. Ohkawa, Kazushi-Rosovsky, Henry: «A Century of Japanese Economic Growth», op. cit., S. 66.
11. Bu görüş çoğu yazarlar tarafından paylaşılmakla beraber, bazı itirazlar ileri sürülmektedir. Meselâ, Oshima, Harry T.: «Meiji Fiscal Policy and Economic Progress», **The State and Economic Enterprise in Japan**, op. cit., S. 353-91.
12. Hayami, Yujiro: **A Century of Agricultural Growth in Japan**, University of Tokyo Press, Tokyo, 1957, S. 48.
13. Ibid., S. 48.

14. Halliday, John: **A Political History of Japanese Capitalism**, Pantheon Books, New York, 1957, S. 43-4.
15. Kelley, Allen C. ve Willismson, Jeffrey G.: **Lessons From Japanese Development: An Analytical Economic History**, The University of Chicago Press, Chicago, 1974, S. 133, 191.
16. Beasley, W. G.: **The Meiji Restoration**, Stanford University Press, Stanford, 1972. S. 381.  
Yamaguchi, Tadao: «The Fiscal Policy in Relation o Economic and Social Nevelopment After 1945 in Japan», S. 6. **Mal'ye Ensütüsü Konferansları**, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1967, S. 6.
17. Shiomi, Saburo: **Japan's Finance and Taxation: 1940-1956**, Columbia University Press, New York, 1957, S. 114.
18. Ibid., S. 118.
19. Emi, Koichi: **Government Fiscal Activity and Economic Growth in Japan: 1868-1960**, Kinokuniya, Tokyo, 1972, S. 25.
20. Shiomi, Saburo: op. cit., S. 119.
21. Ibid., S. 34.
22. Ibid., S. 127.
23. Ibid., S. 40-5.
24. Nakamura, Hideo: «The Tax System in Post-War Japan» basılmamış makale.
25. Ibid., S. 13.
26. Shoup Mission: **Report on Japanese Taxation**, Tokyo, 1949, S. 77-9.
27. Shiomi, Saburo: op. cit., S. 89.
28. Nakamura, Hideo, op. cit., S. 4-5.
29. Ibid., S. 6.
30. Tokoyama, Tsunesaburo: **Present Day Public Finance and Trends in Historical Development**, The Science Council of Japan, Tokyo, 1956, S. 65.
31. Hayashi, Taizo: **Guide To Japanese Taxes**, Zeikei Shcho Sha, Tokyo, 1975, S. 10.
32. Nakamura, Hideo: op. ci., S. 13-4.
33. Mears, Eliot C.: **Modern Turkey**, The MacMillan Company Co., 1924, S. 399.
34. 1925 yılında âşarın kaldırılmasından sonra, pazarlanan tarım ürünleri üzerine bir vergi salındı, ancak bu bir yıl sürdü. Tarım üzerine 1942 yılında bir vergi salındı ve 1945 yılına kadar sürdü. Bu verginin ana gayesi ordunun ihtiyaçlarını karşılamaktı. Bulutoğlu, Kenan: «Government Revenue Structure and Economic Development», **Lectures on Public Finance**, International Insitute of Public Finance, 1973, S. 343.

35. Demirkan, Uçar: Cumhuriyetin İlk Elli Yılında Vergi Yapımız, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, 1973, S. 34.
36. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1963-1967, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilâtı, Ankara, 1963, S. 9.
37. Demirkan, Uçar: op. cit., S. 34.
38. Bütçe Gelirleri, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, 1974, S. 3.
39. Ibid., S. 4.
40. Bulutay, Tuncer: «Türkiye'nin 1923-1927 dönemindeki İktisad) Büyümesi Üzerine Düşünceler», Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1975, S. 196.  
Önder, İzzettin: Türkiye'de Kamu Harcamalarının Gelişme Seyri: 1927 - 1967, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1972, S. 194.
41. Bütçe Gelirleri, op. cit., S. 3-4.
42. Ibid., S. 3-4.