



Türk Vergi Kültürüne Etkisi Açısından Türk Vergi Uygulamaları Tarihine Kısa Bir Bakış*

Halil İbrahim Demir**

ORCID: 0000-0002-1479-5073

Öz

Yaratılış itibarıyla sosyal bir varlık olan insanların bir araya gelerek yaşama ihtiyacı, iki temel kurum olan devletlerin ve kültürlerin doğmalarına neden olmuştur. Bu kurumlardan kültür, bireylerin yaşamlarındaki maddi ve manevi her türlü kurum, kurul ve kurallar ile bunların karşılıklı ilişki süreçlerini kapsamaktadır. Kültürü oluşturan öğeler kısaca; sanat ürünleri, adet ve gelenekler, dil, inanç, ortak tarih, kanun, kural ve doğrular, değer ve yargıları, tutum ve davranış biçimleri vb. şeklinde sıralamak mümkündür. Devletler ise egemenlik güçlerini, topluluğun (milletin) gerek toplum içi ve gerekse toplumlar arası ilişkilerinin ve yaşadıkları çevrelerinin etkisi altında, kültürel yapılarına uygun olarak kullanmaktadırlar. Dolayısıyla devlet uygulamaları içerisinde önemli bir yere sahip olan vergi uygulamaları da toplumsal yaşamda zaman içerisinde ortaya çıkan değişimlerden ve toplumlar arası farklılıklardan etkilenerek, kendisinin de bir parçasını oluşturduğu milli kültürün altında vergi kültürlerini oluşturmaktadır. Vergi kültürleri, mükelleflerin vergilendirme karşısında sergileyecekleri tutum ve davranışlar üzerinde büyük etkilere sahip olan bir kurum olarak ekonomi, tarih ve sosyolojinin kesişmesi ile açıklanabilecek, milletlerin geçmişten bugüne uygulaya geldikleri vergi eylemlerine verilen bir isimdir. Bir insan grubunu diğer guruplardan ayıran ortak zihinsel programlama ve her zaman toplumsal bir fenomen ve milli veya kurumsal düzeyde ortaya çıkan bir olgu olan kültür, kendilerini oluşturan toplumların, dolayısıyla bireylerin ortak ürünü olmakla birlikte bireylerin tutum ve davranışları üzerlerinde büyük etkilere sahiptir. Bu nedenle vergi uygulamalarına karşı mükelleflerce sergilenecek tepkilerin anlaşılması ve önceden öngörülebilmesi vergi uyum maliyetlerinin düşürülmesi ve vergi uygulamalarında başarıya ulaşılması açısından büyük öneme sahip olmaktadır. Bu nedenle çalışmamızda “Türk Vergi uygulamalarında tarihsel döngünün nasıl gerçekleştiği?” sorusunu cevap bulunması amacıyla konu üzerinde gerçekleştirilen literatür taraması sonuçları belirli bir bütünlük gözetilerek özetlenmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kültürü, Maliye Tarihi, Mali Sosyoloji

Gönderme Tarihi: 10/11/2018

Kabul Tarihi:17/12/2018

* Bu makale, *International Conference On Social Science Resarch(ICONSR 2018)*, September 5 To 9, In Prizren, Kosovo’da sunulan özet bildirden genişletilerek oluşturulmuştur.

** Öğr. Gör. Dr. Halil İbrahim Demir, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, E Posta: hidemir@mehmetakif.edu.tr

A Brief Look At The History Of Turkish Tax Practices With Regard To The Impact To Turkish Tax Culture

Abstract

The need to live together by people who are social beings as a result of creation has led to the birth of two main institutions, states and cultures. And the culture includes, all kinds of material and spiritual institutions, boards and rules in the lives of individuals and their mutual relations processes. The items of the culture constitution's are; artistic products, customs and traditions, language, faith, common history, law, rules and truths, values and judgments, attitudes and behaviors. States, use their sovereign powers in accordance with their cultural structures and the community (nation) is under the influence of social and the inter-communal relations and the environments in which they live. Therefore, tax practices, which have an important place in state practices, are influenced by the changes occurring in social life over time and differences among societies, and they form tax cultures under which is the part of the national cultures. Tax cultures are an institution that has a great influence on the attitudes and behaviors that attitude of taxpayers against the taxation. Common mental programming that separates a group of people from other groups and culture that is always a social phenomenon and a phenomenon that emanates at national or institutional levels and the culture has a great influence on the attitudes and behaviors of individuals, as well as being a common product of their constituent communities and therefore of individuals. For this reason, understanding and anticipating the reactions to taxpayers' has a huge important that reducing tax compliance costs and achieving success in tax applications. For this reason, we will try to summarize the results of the literature review conducted on the subject with a certain integrity in order to find the answer to the question "How does the historical return of Turkish tax applications take place?"

Keywords: Tax Culture, Fiscal History, Fiscal Sociology

Received Date: 10/11/2018

Accepted Date: 17/12/2018

**КРАТКИЙ ОБЗОР ИСТОРИИ НАЛОГОВОЙ ПРАКТИКИ ТУРЦИИ
С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ ВЛИЯНИЯ НА НАЛОГОВУЮ
КУЛЬТУРУ ТУРЦИИ**

Резюме

Необходимость объединения людей и создания социальной общности в результате привела к появлению двух основных институтов, государств и культур. Культура включает в себя все виды институтов, органов и правил, которые являются материальными и духовными составляющими в жизни людей и их взаимосвязанных процессов. К основным частям культуры можно перечислить такие элементы, как произведения искусства, обычаи и традиции, язык, убеждения, общая история, право, правила и истины, ценности и суждения, установки и поведение. Государства применяют свои независимую политику исходя из культурными ценностями общества сформировавшегося будь внутри общества (нации), также в межобщественных отношениях или в влиянии другой среды. Поэтому налоговая практика, занимающая важное место в государственной политике, подвергается влияниям изменения, происходящие с течением времени в общественной жизни и различия между обществами и таким образом формирует налоговую культуру, которая составляет частицу национальной культуры. Налоговые культуры - это название налоговых действий, которые народы применяли из прошлого до наших дней, что можно объяснить пересечением экономики, истории и социологии как корпорации, которая оказывает большое влияние на отношение и поведение налогоплательщиков по отношению к налогообложению. Культура как общее умственное программирование, которое отделяет группу людей от других групп и культур, всегда является социальным явлением и феноменом, возникающим на национальном или институциональном уровне, оказывает большое влияние на отношение и поведение людей, а также на общие продуктивность людей и обществ. По этой причине, для того чтобы снизить затраты на соблюдение налогового законодательства и добиться успеха в применении налогов очень важно понять и предсказать реакцию налогоплательщиков на налоговую политику. Исходя из этого в нашей исследовании мы попытаемся суммировать результаты обзора литературы по данной проблематике и найти ответ на вопрос « Каким образом произошел исторический цикл налоговых практик в Турции?».

Ключевые слова: Налоговая культура, Финансовая история, Финансовая социология

Получено: 10/11/2018

Принято: 17/12/2018

Giriş

Yaratılış itibarı ile bir arada yaşamak zorunda olan insanoğlunun bu birlikte yaşama serüveni, iki büyük kurumun, kültür ve devlet kavramlarının doğmalarına neden olmuştur. Her iki kavram, insanoğlunun bir arada yaşamasının ürünüdür ve kendini oluşturan toplum yani millet yaşadığı sürece zamanın şartlarına göre değişmekle birlikte var olmaya devam edecektir. Her iki kurumun ortaya çıkmasına neden olan sebep ise tamamen ekonomik olan “*artık ürünün*” üretilmesidir. Kültür kelimesinin Latince olan kökeni artık ürüne yaparcasına toprağı işleme anlamına gelmektedir. İnsanoğlu, tarihinde iki temel kaynaktan artık ürün üretme kabiliyetine ulaşmıştır. Bunlardan birisi toprağın işlenmesidir. Toprağın işlenmesi ise devamında tarıma dayalı yerleşik kültürlerin oluşumuna neden olmuştur. Diğeri ise hayvancılık temelli üretimdir. Bu tarz üretim, konargöçer toplum, devlet ve kültürlerin kaynağını oluşturmuştur. Tarihi köken olarak hangisinin daha eskiye dayandığı tarih literatüründe tartışılmakla birlikte medeniyetin bugünkü düzeyine ulaşımında her iki temel kültürün etkileşimi etkili olduğu genel kabul edilen görüştür.

Devletlerin ilk ortaya çıkışına benzer şekilde ekonomik kaynakların kullanım yöntemleri, ekonomi içerisinde gerçekleştirdikleri işlevleri ve sorumluluk düzeylerine ilişkin literatürde birbirlerine zıt görüşler ileri sürülmekte, tartışma yaşanmaktadır. Yaşanılan bu tartışmaya rağmen değişmeyen yegane gerçeklik ise devletin varlığına neden olan sebepler veya ekonomik ve sosyal yaşamdaki rolü her ne olursa olsun, tüm devletlerin fonksiyonlarını yerine getirmesi kamusal harcamalara ve bu harcamaları finanse edecek gelirlere bağlı olmasıdır. Kamusal gelir denildiğın de ise doğal olarak ilk akla gelen, normal gelir kaynağı olan vergilerdir. Vergiler, devletlerin ortaya çıkışından bu yana devletlerin temel gelir kaynaklarını oluşturmuşlardır. Geçici ve kısa dönemli olmak üzere ekonomik veya siyasal tercihlerden dolayı uygulanan borç ve/veya para basma gibi diğeri gelirlerin vergilere alternatif oluşturması pek de mümkün değildir. Öyle ki; devlet otoritesinin para basma yoluyla gelir elde etme çabasının sonucunda ortaya çıkan enflasyonun bireylerin sahip oldukları ekonomik gücü eritmesine dahi enflasyon vergisi adı verilmektedir.

Vergilerin, toplumsal yaşamda ekonomik etkilerinin ötesinde devlet ile toplumun kaynak dağılımının hukuksal ve siyasi yönlerini etkilemektedir. Günümüzün hukuka saygılı, anayasal – toplumsal sözleşmelere dayalı devletlerinin ortaya çıkmasında da vergilerin oldukça önemli rolü olmuştur. Anayasaların tarihi kökenlerini bir bakıma vergi uygulamaları tarihi oluşturmaktadır. Örneğın, parlamenter demokrasinin beşiğı sayılan İngiltere’de, demokratik hareketlerin tarihsel köklerinin 1215 tarihli “Magna Carta Libertatum’a (Büyük Hürriyet Fermanı)” dayandığı ve bu bildirgenin yayınlanmasında ise İngiliz Kralı’nın keyfi vergi uygulamalarına duyulan tepkinin belirleyici olduğu bilinmektedir. Benzer şekilde 1776 tarihli Amerikan bağımsızlık hareketini tetikleyen temel etkenlerden birisinin İngiltere’nin kolonilere uyguladığı vergileri arttırmasıdır. 1789 Fransız İhtilalinde de ruhban sınıfının ve asillerin vergilerden muaf tutulmalarına duyulan

tepkinin etkili olduğu kabul edilmektedir¹. Vergilerin, kamu finansmanı, ekonomik ve sosyal yaşam ile hukuk ve demokratik düzen açısından büyük öneme sahip oluşu, vergi uygulama ve politikalarının etraflıca incelenmesini de gerekli kılmaktadır. Vergi uygulama ve politikalarının belirleyicisi devlet olarak gözükmekle birlikte devlet yönetiminin seçicisi de olan vergi mükelleflerinin (vatandaş/seçmen) üzerinde önemle durmak gerekmektedir. Çünkü kamu maliyesi literatüründe her ne kadar vergilerin devletin tek taraflı egemenlik gücüyle toplandığı ifade edilse de, uygulamada mükelleflerin vergiler karşısındaki tutum ve davranışları ile toplumun vergilendirmeye yönelik geliştirdiği vergi kültürü, vergi uygulamalarının etkinliğinin temel belirleyicileri pozisyonundadır. Bu sebepten, devletlerin vergi uygulamalarında başarı elde etmeleri mükelleflerin vergilendirmeye karşı geliştirebilecekleri bireysel ve toplumsal yaklaşımlarının bilinmesi ile mümkün olacaktır. Ayrıca, devletler, kültürel etkileşimlerin sonucunda zamanla yönetsel ekonomik siyasi ve toplumsal açılardan birbirlerine yakınlaşsalar da kendilerine özgü yönlerini de devam ettirmektedirler. Bununla birlikte, toplum yapısında ortaya çıkan her değişim, kamu yönetimince içselleştirilmekte ve topluma sunulan hizmeti, hizmetin sunuluş şeklini de değiştirmektedir. Böylece kamu yönetimlerinde ortaya çıkan her örgüt yapısı paralelinde devletlerin sosyo – ekonomik davranış kalıplarının yanında ekonomi içerisindeki rollerini de değiştirmektedir. Devlette gerçekleşen bu değişim, bireylerin devletle, toplumla ve bireyler arasında ki ilişkilerinde değişimlere yola açmaktadır. Bu ilişkinin tespit ve incelemesinde mali sosyoloji, diğer vergi ve kamu maliyesi yaklaşımlarından, bu değişimlerin ekonomik etkilerinin yanında kültürel, siyasi ve kurumsal etkilerinin de tarihsel süreç içerisinde değerlendirilerek açıklama getirme çabası ile ayrılmaktadır. Örneğin, toplumların, tarımsal ekonomiden sanayi ve günümüz bilgi toplumuna dönüşümü ile bireylerin vergiye bakış açıları ve devlet yönetimlerinde söz hakkı talepleri arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Tarım toplumlarında teba olan mükellef, sanayi toplumu ile birlikte vatandaş statüsü kazanmış, bilgi toplumunda ise hizmet talep eden müşteri pozisyonuna ulaşmıştır.²

Sosyal bir varlık olan insan toplumla karşılıklı etkileşim altındadır. Bireylerin bir araya gelerek oluşturdukları toplum, bireylerin iradeleri ile gerçekleştirdikleri eylemlerin yanında birey iradesi dışında genel çoğunluk tarafından uygulana gelen, kabul görmüş, genelin beğenisini kazanan güncel/yeni eylemlerden oluşmaktadır. Toplum içerisinde yaşayan bireylerin uymak zorunda kaldıkları ve örf olarak adlandırılan toplumsal kurallar, herbirisi bir bireysel iradenin ürünü olmakla birlikte toplumca benimsenmelerinden itibaren bireysel iradenin üstünde bir yer edinmekte ve toplumsal baskı yoluyla toplumsal bir ruh olarak toplum tarafından kabul görmektedir.³ Böylece toplum içerisinde yaşayan

¹ Muhammet Şahin, “Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği”, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2011, 2.

² Pınar Özdemir, "Vergi Kültürü Ve Göstergeleri: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(1), (2015): 177.

³ Ziya Gökalp, *Makaleler VIII.*, Ankara: Kültür Bakanlığı Yayınları: 388, 1981, 30 - 31.

bireyin, toplumu tanıma, toplumdaki kurumları anlamlandırma ve bunlara karşı duruşunun belirlemesini kapsayan sosyalleşme, bir toplum için istenmeğe değer davranışların ve değerlerin bireye benimsetilmesi, istenmeyen davranışların baskı altına alınması yoluyla bireyin sadece biyolojik bir varlık olmaktan çıkarılarak toplumla bütünleştirilmesi, içinde yaşadığı toplumun maddi ve manevi değerlerinin öğretilmesi ve koşullandırılması süreci olmaktadır. Bu süreç, genelde bireyin tüm tutum ve davranışlarını, özelde ise ekonomik ve mali tutum ve davranışlarının yönünü etkileyerek hem bireyin toplumsal bir varlık olması, toplumun yapı ve kültürünü öğrenmesi ve bireysel benliğinin şekillenmesi açısından hem de toplumun sürekliliği açısından büyük öneme sahip olmaktadır.⁴ Dolayısıyla milli kurum ve uygulamalarının tarihinin, ortaya çıkışına etki eden unsurların bilinmesi, ülkede mevcut vergi kültürünün anlaşılması ve vergi mükelleflerinin tutum ve davranışlarının anlaşılması açısından önemli olmaktadır.

1. Vergi Uygulamalarına Sosyal ve Tarihsel Yaklaşım: Mali Sosyoloji

Mali sosyolojinin kurucusu olarak Kabul edilen Goldschied, ülkesinde yaşanan mali krizin nedenlerini açıklama ve çözüm bulma amacıyla kamu maliyesi disiplinine sosyolojinin dahil edilmesi ihtiyacını vurgulamış, sosyoloji, tarih ve mali istatistiği kamu maliyesinin üç temel sütunu olarak görmüştür. Mali sosyolojiyi, “*belirli bir tarihsel kurulumda(historical setting) devletin doğası ile birlikte devletin finansmanı ve toplumsal gelişme arasındaki fonksiyonel karşılıklı bağımlılık*” olarak tanımlamıştır. Gelir ve harcama arasındaki karşılıklı bağımlılık mekanizmasını “kamu maliyesi biliminin birincil meselesi” olarak gören Goldschied bu bileşimin ulusal ve toplumsal evrimin belirleyici etkeni olarak kabul etmektedir.⁵ Goldschied ‘le birlikte mali sosyolojinin kurucusu kabul edilen Schumpeter, mali tarihin ulusların tarihi üzerinde muazzam etkilere sahip olduğunu, ekonomik kanamalar olarak isimlendirdiği devletlerin ihtiyaç duydukları mali önlemlerin toplumsal dönüşümlerin dönüm noktasını oluşturduğunu, ekonomik kriz ve bozulmaların ardındaki asıl sebebin toplumsal değişim olduğunu belirtmektedir. Schumpeter’ e göre, Demokratik devletlerin doğumu ile birlikte devlet ve özel alanlar daha da keskinleşmiş ancak önceleri prenslerce karşılanan toplumsal maliyetler, karşılıklı – ortak gereklilik haline gelmiştir. Devletin toplumsal bir kurum olarak ortaya çıkması faaliyet ve işlevlerinin çeşitlenmesine neden olmuş ve “*vergi devleti*” ortaya çıkmıştır. Ancak devletlerin mali sınırları özel ekonomilerin vergilendirilme kapasitesi ile çizilmektedir. Bu nedenle savaş, yönetim maliyetleri ve toplumun kamu mallarına olan talep artışları neticesinde

⁴ Süreyya Sarıncı ve Serkan Cura, Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi, K. Çelebi, *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler(33-61)*, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/418 (Hermes Matbaacılık), 2012, 34 – 35.

⁵ Mesut Sert, “Maliye’ ye Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Mali Sosyoloji: Öncüler, *Ekonomik Yaklaşım*, 22(81), (2011): 6.

devletlerin artan gelir ihtiyaçları özel ekonomi üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır. Ekonomi üzerine bu etkiler sadece mali bakış açısıyla anlaşılamayacağından mali sosyoloji doğmaktadır. Schumpeter bu durumu, “*tarihsel mali olaylar modern devleti yaratmış ve biçimlendirmiş, devletde parçası olduğu toplumu etkileyip biçimlendirmektedir*” tespiti ile ifade etmektedir. Bu karşılıklı etkileşim mali sosyolojinin ilgi alanını oluşturmaktadır.⁶ Padgett’ e göre mali sosyoloji eğer ortaya çıkacaksa öncelikle devlet ile millet arasındaki eklemlenme ile ilgilenmeli ve operasyon hedefi örgütsel karar verme olan tarih açısından üç temel görevi yerine getirmelidir. Mali sosyolojinin birincil temel görevi, hükümet harcamaları ve vergi politikalarının yapısal analizinin yanı sıra tarihsel tarifinin gerçekleştirilmesidir. İkincil temel görevi, mali sistemlerdeki dış grup veya sınıf çıkarlarının analizi ve üçüncül temel görevi, kamu harcama ve vergi politikalarının ekonomik büyüme, gelir dağılımı, siyasi ve ekonomik ilişkilerin düzenlenmesi ile değişimlerin takibinin birlikte nedensellik analizlerinin yapılmasıdır.⁷

Mali sosyalleşme, bireylerin toplumda yaşanan mali olay ve dönüşümlere karşı göstermesi gereken tutum ve davranışların içselleştirilmesi, içinde yaşadıkları toplumda egemen olan mali kültürün unsurlarına ve gereklerine uygun davranış ve hareket kalıplarını öğrenerek benimsemesi ve gelecek nesillere aktarması şeklinde tanımlanmaktadır. Mali sosyalleşmenin amaçları ise; bireylere mali yapı içerisindeki yerinin öğretilmesi ve mali yapıya katılımının sağlanarak iyi vatandaş olma özlemi ile vergi ahlakının kazandırılmasıdır. Amacına uygun bir mali sosyalleşmenin sağlanması sadece kanuni düzenlemeler yapılarak gerçekleştirilememektedir. Çünkü bireyler, eğitimleri, toplumdaki yerleri, dini inançları, örfleri, çevreleri ve içinde buldukları grupların kısacası kültürlerini etkisi altındadırlar. Sağlıklı bir mali sosyalleşme ancak bireyin mensup olduğu kültürün ve bireye kazandırılmaya çalışılan vergi kültürüne uyumunun bir sonucu olacaktır.⁸ Gerçekleştirilen mali sosyoloji çalışmaları ile ulaşılmaya çalışılan temel amaç, vergi uyum maliyetlerini minimize etmek olmakla birlikte mali sosyoloji araştırmaları ile iki yönlü fayda sağlanması beklenmektedir. Bu faydalardan birincisi, normatif iktisat ve maliye kuramlarının dayandırdığı varsayımların sosyal yapıya ne derece uygun olduğunun test edilmesi ve ihtiyaç duyulması halinde varsayımların düzeltilmesine olanak sağlamalarıdır. İkinci fayda ise vergi mükelleflerinin eğilim ve davranışları ile vergilerin neden olduğu sosyo-psikolojik

⁶ Richard A. Musgrave, Schumpeter's Crisis Of The Tax State: An Essay In Fiscal Sociology, *Journal of Evolutionary Economics*, 2(2), (1992): 90 – 93.

⁷ John F. Padgett, Hierarchy And Ecological Control In Federal Budgetary Decision Making, *American Journal of Sociology*, 87(1), (1981): 76.

⁸ Sarkınç ve Cura, Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi, 36 – 38.

etkilerin tespiti sayesinde kanun koyuculara ve maliye çalışanlarına sosyal yapıya uygun yasa ve uygulamaların geliştirilmesinde yol haritası sunulmasıdır.⁹

1.1. Kültür ve Vergi Kültürü Kavramları

Kültür, geniş anlamda toplumun diğer toplumlardan ayırt edici özelliklerini vurgulayan bir kavram olarak kullanıldığı gibi dar anlamda o toplum içerisinde oluşturulmuş kurum ve örgütlerin kendilerine has yönlerini de ifade etmekte kullanılmaktadır. Çalışmada öncelikle kültür kavramı açıklanmaya çalışılacak ve ardından vergi kültürü vergi uygulamalarında tarihsel bakış açısı ile ifade edilmeye çalışılacaktır.

1.1.1. Kültür Kavramı

Kültür kavramının açıklanmasına yönelik birçok tanımlama yapılmakla birlikte kavramın kendisi(kültür) dahi kültürel etkileşime örnek olurcasına köken itibarıyla yabancı ve tanımlı oldukça güç bir kavramdır.¹⁰ Türkiye’de ilk kez kullanan ve yorumlayan düşünür olan Gökalp, kültür ile medeniyet kavramlarının farklı olduklarını vurgulayarak kültüre hars demiştir. Ona göre halkın ananelerinden, örflerinden, yazılı ve sözlü edebiyatlarından, iktisadi ve estetik ürünlerinden oluşan kültür(hars)bir milletin dine, ahlaka, hukuka, estetiğe, dile, ekonomiye, tekniğe ve toplumsal anlaşımara ilişkin hayatlarının ahenkli bir bütünü ve milli bir kavramdır. Medeniyet ise beynelmilel - uluslararası bir kavramdır. Gökalp’ e göre her kavmin(milletin) kendine özgü harsı var olmakla birlikte harslar yükseldikçe medeniyet doğmaya başlar, medeniyet yükselen harsların ortak ürünüdür.¹¹ Gökalp’ e göre insan tarafından gerçekleştirilen hareketler bir takım tarz – tahassüsler(duygulanma – duygulanım), tarz – ı idrakler(anlama) ve tarz – hareketler(algı – tutum – davranış) ki bireyin kendi uzviyetinden kaynaklanan ferd-i ruhi hadiseler ve mensup oldukları toplum tarafında telkin olunan içtima-i ruhi hadiseler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bireylere mensup oldukları toplum tarafından telkin edilen tarz-ı idrak ve amellere Anane denilmektedir. Ananeler, dini, ahlaki, hukuki, iktisadi, lisani, bedii(estetik)... olabilmenin yanında birden fazla millet açısından geçmişteki kökeni itibarıyla birbirine bağlılık gösterebilmektedir. Bu tarz ananeler medeniyetleri oluştururken yalnızca bir millet tarafından ortaya çıkartılması durumunda örf olarak kabul edilmelidir. Örf, milletçe kabul edilmiş, kendine has kıymet hükümlerine yani toplumsal vicdana verilen isimdir. Yani Anane beynelmilel, örf ise millidir. Bir milletin ananeleri ile örfleri arasında çatışma ortaya çıktığında anane milletin örfüne uygun olması durumunda

⁹ Burhan Baloğlu ve Filiz Baloğlu, *Toplumsal Yapı Ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi*, İstanbul: İTO Yayını No: 2010-62., 2010, 16.

¹⁰ Tahsin Saraç, *Büyük Fransızca-Türkçe Sözlük*, Adam Yayınları, İstanbul, 1985, 355.

¹¹ Ziya Gökalp, *Hars ve Medeniyet*, Diyarbakır’ı Tanıtma Derneği Yayınları, Ankara, 1972, 1.

kurumsallaşacak(müessese) ve diğer müesseselerle birlikte milletin harsını meydana getirecektir.¹²

Topluluğun hayatta kalması ve kültürün oluşumunda temel belirleyici unsur coğrafi çevre ve iklim şartlarıdır. Bölgenin iklimi, yükseltisi(rakımı), bitki örtüsü, akarsuyu, gölü, denizi, madeni, ormanı... vb etkenler iktisadi ve sosyal yaşamı, hukuk düzenini, ve hatta dini yaşamı belirleme üzerinde büyük etkiye sahip olmakla birlikte tek başına kültür oluşumu için yeterli değildir. İnsan unsuru denildiğinde insanın, bedeni ve ruhi-psikolojik yapısının kültür üzerine etkisinde ayrı ayrı dikkate alınması gerekmektedir. Önceleri büyük önem atfedilmesine rağmen günümüzde insanların bedeni yapısı, ırk(raciologie) kavramının(ten rengi, kafatası biçimi ...vs) günümüzde bilimsel değeri kalmamıştır. Kültürlerin oluşumunda ırksal farklılıkların etkisi yerine günümüzde din, dil, gelenek, davranış, aile terbiyesi, genel eğitim farklılıkları üzerinden *milli kültür* kavramlarına yönelinilmiş ve böylece üstün ırk = üstün kültür, geri ve kabiliyetsiz ırk/kültür sınıflandırmaları hatasından dönülmüştür. Fakat milletlerin ayrımında soy farklılığının(genetiksel farklılık) etkisi de inkar edilememektedir. Örneğin, nüfus hareketlerini inceleyen A. Coste ile fiziki yapı ve hayat şartları üzerine çalışan De Lapouge ve D. Ammon gibi sosyologlarca yapılan ampirik gözlemler milletin, atalardan devir alınan milli kültür' e ek olarak biyolojik – gensel özellikler ile birlikte bir kişilik kazandığını ortaya koymaktadır.¹³

Erol Güngör'e göre kültür: "Kültür, bir inançlar, bilgiler, hisler ve heyecanlar bütünüdür". Yani maddî değil, manevidir. Fakat kültür manevi olmakla birlikte uygulama esnasında maddî formlara bürünür. Örneğin, dinî inançlar cami, namazdaki beden hareketleri ve dinî kıyafetler... gibi maddi şekillerde görünmektedir.¹⁴

Taylor ise Kültür'ün Bilgi, inanç, sanat, hukuk, ahlak, gelenek ve görenekler ile toplumun üyesi olarak insanoğlunca kazanılmış olan alışkanlık ve yetenekleri kapsayan bir bütün" olduğunu belirtmektedir.¹⁵

Hofstede ise kültürü, bir insan grubunu diğer guruplardan ayıran ortak zihinsel programlama ve her zaman toplumsal bir fenomen ve milli veya kurumsal düzeyde ortaya çıkan bir olgu şeklinde tanımlamaktadır. Ulusal kültürün, bir milleti meydana getiren bireylerin erken çocukluğundan itibaren milletin çoğunluğunca kabul gören inanış, değer ve eğilimlerin etkisi altında ama genellikle kendiliğinden şekillendiğini ancak kurumsal kültürün, bireyin eğitim ve iş hayatındaki tecrübe ve öğrenmelerinin bir sonucu olduğunu vurgulamaktadır.¹⁶

Huntington kültürü, bilim adamlarının kendi çalışma alanlarına uygun olacak şekilde farklı tanımladıklarını belirtmekle birlikte genel tanımlamaların

¹² Ziya Gökalp, *Makaleler VIII*. Ankara: Kültür Bakanlığı Yayınları: 388, 1981, 110-111.

¹³ İbrahim Kafesoğlu, *Türk Milli Kültürü*, İstanbul: Ötüken Yayınları, 1999, 27 - 28.

¹⁴ Erol Güngör, *Kültür Değişmesi ve Milliyetçilik*, Ötüken Yayınevi, İstanbul, 1986, 15.

¹⁵ Edward B. Tylor, *Primitive Culture*, London: Murray Inc, 1924 (1871): 1.

¹⁶ Geert Hofstede, "Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context". Online Readings in Psychology and Culture International Association for Cross-Cultural Psychology, 2(1), 2011, 3.

Demir

yüksek kültür'e karşılık gelecek şekilde, toplumun sahip olduğu, sanatsal, musiki, edebi ve entelektüel ürünleri ifade ettiğini belirtmektedir. Ancak, kültür tanımının her şeyi kapsayan bir şekilde yapıldığında hiçbir şeyi açıklayamayacağını vurgulamaktadır. Bu nedenle Huntington, kültürün toplumsal gelişmeyi nasıl etkilediğini açıklayabilmek için daha fonksiyonel bir şekilde tanımlanması gerektiğini belirtmektedir. Huntington' a göre kültür, sübjektif bir yaklaşımla, toplumdaki insanlar arasında yaygın olan inançlar, değerler, davranışlar, varsayımlar ve yönlendirmeler şeklinde değerlendirilebilmektedir.¹⁷

Kültür, bir topluma ve zamana göre değişme gösterse de belli bir yaşam şekline kaynaklanan tüm yaşantılarının, topyekûn ortaya çıkmış halidir. Unsurları itibariyle kültürün oluşumu yüzyılları almakta ve bir topluma ait akla gelebilecek her mevzuya dair etmenlerle beslenmektedir. Geçmiş, bugün ve gelecek arasında adeta bir köprü rolü oynayan kültür, bir toplum için mükemmel bilgi aktarım künyelerinin taşındığı bir unsurdur. Kültürel aktarımlar, bir toplumun geçmişi ve geleceği arasında muntazaman bağlar oluşturan bir kodlar sistemiyle izah edilebilir. Bu kodlar, topluma, geleneğe, coğrafyaya, ırklara, dine, tarihe... vs etmenlere tutunarak taşınılacaklardır. Taşınan kodlar bazen gizlice ilerlerken bazen de etkileşimlerle yön değiştirirler; bazen ise hemen olgunlaşarak ortaya çıkarlar.¹⁸ Toplum yaşantısının genel adı olarak kültür, kaynaklarını toplumun bizzat kendisinden alarak mikro kodlar oluşturur. Mikro kodlar bir kültürün künyelerini belirlemede temel rol oynarlar. Buna göre bir kültürü, mikro kod perspektifinden değerlendirdiğimizde o kültüre haiz toplumun olaylara katılım tarzı ve olaylarda verdiği tepkilerde buna göre özellik kazanacaktır. Örneğin, Türklere bağımsızlık mikro kodu vardır. Bu bağımsızlık mikro kodu, Türk Kültüründe tüm zamanlarda esarete düşmeme konusunda muazzam bir refleks oluşturmuştur. Kültür, örf, adet, gelenek ve görenekler gibi kökleşmiş içerikleri ile toplumsal yapının sürekliliğini sağlamakla birlikte bir yandan toplum değerlerinden, diğer yandan da bu doğrultuda ortaya konulan davranış kalıplarından oluşan dinamik bir yapıdır. İnsanların biyolojik niteliği kültür sürecinin işlemesi ve varlığı yönünden zorunlu olmakla birlikte kültürel değişim ve değişiklikleri açıklama yönünden zorunlu değildir. İnsanlar, bir takım davranışları sürekli tekrarlaması ve grubun diğer üyeleri tarafından paylaşılarak, kabul görmesi zamanla belirli davranış kalıplarını meydana getirir. Aile yaşamından hukuk ve devlet yaşamına, arkadaşlık ilişkilerinden yolculuk davranışlarına varıncaya kadar her alanda görülebilen bu davranış kalıpları toplumsal değerler doğrultusunda oluşur ve bireyler üzerinde kültürel etkilere sebep olur. Topluma katılan her birey, kültürün değerleri yanında bu davranış kalıplarını da öğrenir, benimser ve bu kalıplara uygun davranışlar sergiler. Bu yolla kültür, grup yaşamını düzenler, grup yaşamında ve toplumsal ilişkilerde yerleşmiş davranış kalıpları sunarak o topluma diğer toplumlardan farklılaştırır. Kültürün temel işlevleri denilen bu sürecin etkileri şöyle sıralanabilir:

¹⁷ Lawrence E. Harrison ve Samuel P. Huntington, *Culture Matters: How Values Shape Human Progress*. New York: Basic books, 2000, XV.

¹⁸ Hakan Yılmaz, "Tarihi Olaylarda Gensel Devinim Ve Süreklilik Üzerine Analitik Bir İnceleme ve Olay - Olgu Bağlamı ", *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, 1(2), (2014): 14-15.

- Birey davranışlarını yönlendirerek toplumsal düzeni sağlamaktadır.
- Topluma kimlik kazandırmakta ve toplumu diğer toplumlardan farklı kılmaktadır.
- Toplumsal dayanışma ve birlik duygusu, yani “biz bilinci” vermektedir.
- Toplumsal kişiliğin oluşmasını ve “sosyalleşmeyi” sağlamaktadır.¹⁹

1.1.2. Vergi Kültürü Kavramı

Toplumlar; dil, din, ırk, tarih, coğrafi özellikler, mülkiyet ve iktisadi anlayışları gibi birçok faktörün etkisi altında oluşturdukları kültürleri nedeni ile kavramları algılamalarında farklılıklar sergilemektedir. Bu nedenle vergi de her toplumda aynı şekilde algılanmamakta, her toplumda kendisine has bir vergi kültürü söz konusu olmaktadır.²⁰ Dolayısıyla toplumların veri yapıları ile vergi kültürleri yakın ilişki içerisinde bir birleri üzerinde etkide bulunmaları nedeni ile vergi kültürü kavramının sağlıklı tespiti önemli bir konu olmaktadır. Her ülke kendisine özgü ekonomik, sosyal ve siyasal özelliklerini yansıtan vergi sistemlerini, tarihsel süreçleri içerisinde oluşturmaktadır. Fakat uluslararası ekonomik ve siyasal entegrasyonların artması ülke vergi uygulamalarında uluslararası hukuktan kaynaklanan bir takım uygulamaların ülke vergi sistemlerine eklenmesi ihtiyacını doğurmaktadır. Bunun sonucunda ülke vergi yapıları, ülkelerin ekonomik gelişmişlik seviyeleri ve ekonomilerin yapıları ile doğrudan bağlantılı olarak kurgulansa da farklı ekonomik gelişmişlik düzeylerinde ekonomide kaynak dağılımları ve ekonomilerin uluslararası piyasalarla ilişki seviyelerinin değişmesi ile vergi sistemlerinde de değişime gidilmesi, reform yapılması ihtiyaçları ortaya çıkabilmektedir. Vergi sistemleri, ülke kaynaklarının etkin ve adaletli dağıtılması, ekonomik büyüme ve gelişme ile ekonomik istikrarın sağlanması gibi amaçlara ulaşılması açısından doğrudan etkili olduğundan değişime yönelik gerçekleştirilen eylemler ülkelerdeki ekonomik, sosyal ve siyasi güçleri etkilemekle birlikte sistemlerin kendisi de bu güçlerin etkisi altında oluşturulmaktadır. Dolayısıyla devletlerin vergi sistemleri, o toplumun ekonomik, sosyal, siyasi ve tarihsel geleneklerine uygun olarak oluşturulmalıdır.²¹ Aksi halde vergi sistemlerinin geliştirilmesi çabaları başarıya ulaşamamaktadır. Örneğin XX. Yüzyılda, vergilendirme sistemlerinde istenilen başarıya ulaşamayan ülkelerin, vergi sistemlerindeki reform ihtiyaçlarının gerçekleştirilmesi amacıyla yabancı uzmanlardan oluşturulan vergi komisyonları görevlendirmesi sık görülen bir uygulama haline gelmiştir. Ancak, komisyonların, vergi reformu adı altında gelişmiş vergi sistemlerini doğrudan uygulama çabaları beklenen başarıyı sağlayamamıştır. Bu tür uygulamaların ilk örneği 1931 yılında Küba’da görevlendirilen Kolombiya üniversitesi profesörleri Shoup ve Seligman’ın önerdiği

¹⁹ Dönmezer Sulhi, Toplum Bilim, İstanbul: Beta Yayınları, 1999, 104 – 106.

²⁰ Tosuner, Mehmet ve Demir, İhsan Cemil, “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, (2009): 10.

²¹ Hakkı, M. Ay, ve Esra Talaşlı, Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki, *Maliye Dergisi*, Sayı 154, (2008): 137.

Demir

Amerikan vergi sisteminin Küba uyarlamasıdır. Amerikan vergi sistemi Küba vergi gerçekleri ile örtüşmemiş ve reform çabaları başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Bu başarısızlığın temelinde, ekonomik literatürde nadiren araştırılan, az da olsa tartışıldığı Latin Amerika ülkelerinde de daha çok, vergilendirmede gönüllü uyum ve devletlerin vergi uyumlarını sağlama çabaları temelinde tartışılan vergi kültürü kavramı yer almaktadır. Vergi kültürü, ekonomi, tarih ve sosyolojinin kesişmesi ile açıklanabilecek, milletlerin geçmişten bugüne uygulaya geldikleri vergi eylemlerine verilen bir isimdir.²²

Vergi kültürü, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki karşılıklı bağımlılıklar, bağlar ve iletişimin tarihsel süreç içerisinde ortaya çıkardığı birikimsel uygulama ve ulusal vergi sistemlerinin bağlantılı olduğu resmi ve gayri resmi kurumların bütünüdür. Vergileme ve vergi ödemenin daha fazlasını ifade eden vergi kültürü, kültürel norm ve geleneklerden oluşan vergi kodlamaları olarak da tanımlanmaktadır.²³ Vergi kültürü kavramı ilk olarak 1926 yılında Franz Meisels tarafından kullanılmıştır.²⁴ Ancak, 1929 yılında J.A. Schumpeter tarafından gerçekleştirilen “*Gelir Vergisinin Ekonomisi ve Sosyolojisi (Economics and Sociology of Income Tax)*” isimli çalışmasında vergi kültürü, “*Her vergi idealinin tarihsel, ekonomik ve sosyolojik sınırları bulunmaktadır. Her sosyal kurum gibi vergi sistemleri de ebediyen yaşamazlar, ekonomik ve sosyal yönlerden toplumsal kurallara uymayan yönleri evrim dalgası içerisinde yavaş yavaş eriyerek yok olurlar*” şeklinde tanımlanmaktadır. Schumpeteryan vergi anlayışı ilkel vergilendirmelerden farklı görülmekle birlikte ilkel vergilendirmenin ne olduğu çalışmasında açıklanmamaktadır. Schumpeter, gelir vergilerini, yüksek başarılı vergilendirme tekniği ve vergi eşitliği yönlerinden vergi kültürünün tatlı çiçeği olarak görmekte ve vergi kültürü kavramını, gelişmiş(*cultivated*), ilerici – modern vergi tasarımına adanarak vergilendirmeyi bir sanat olarak görmektedir. Schumpeter’in vergi kültürü anlayışı ulusal vergi sisteminin sanatsal yaratıcıları olan, vergi ekonomistleri, politikacılar ve vergi uygulamacıları üzerine odaklanmaktadır.²⁵ Fakat bir ülkeye özgü vergi kültürü, ülkelerin tarihlerinde kültürel olarak bütünleşmiş olan, sistemdeki resmi ve resmi olmayan tüm kurumların ulusal vergi sistemi ile etkileşimi ve pratik uygulamalarından oluşmaktadır. Bu nedenle bir vergi sisteminin farklı bir vergi kültürüne aktarılma çabası vergi uygulamalarında çatışmalara neden olacaktır. Çünkü vergi kültürü bünyesinde hem vergilendirme kültürü(*culture of taxation*)’nü hem de vergi ödeme kültürü(*tax-paying culture*)’nü bulundurmaktadır. Özellikle vergi ödeme kültürü,

²² Birger Nerré, "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics", *Economic Analysis and Policy*, 38(1), (2008): 155.

²³ Abdulkadir Işık, “Kültür Ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, *Ege Academic Review*, 9(2), 852.

²⁴ Kristina Šinkūnienė ve Kristina Levišauskaitė, "Analyzing Macroeconomic Indicators of the Tax System From a Tax-Cultural Perspective." *Taikomoji Ekonomika: Sisteminiai Tyrimai*, t. 4, nr. 1, (2010): 31.

²⁵ Birger Nerré, The Concept Of Tax Culture. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, National Tax Association - JSTOR, 2001, 1 – 3.

toplumun değişik katmanlarından oluşan mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışlarının somut ifadesi olması nedeniyle vergilendirme kùltürüne göre kapsamca daha geniştir. Vergileme kùltürü ise, devletin vergileme konusundaki tutum ve uygulamalarından oluşmaktadır. Vergi kùltürü, toplumdaki ve kùltürel normlardaki değişimin vergi ödeme kùltürü ile vergi oyununun kurallarını koyan kurumlardaki değişimden etkilenmesidir. Buchanan'ın (1995:195) dediği gibi "kùltürel tarihteki farklılıklar, davranışsal sonuçlar doğurmaktadır."²⁶

1.2. Türkler Devletleri Vergi Uygulamalarına Genel Bir Bakış

Mevcut vergi uygulamalarının sağlıklı bir zemine oturtulması ve başarıya ulaşması ilgili ÷lke ve toplumun vergi kùltürünün sağlıklı bir şekilde anlaşılması şartına bağlıdır. Vergi kùltürünün oluşumunda ise geçmiş dönem vergi uygulamaların etkisinin göz ardı edilemeyecek kadar büyük öneme sahip olması çalışmanın sağlığı açısından ayrıntılı bir şekilde araştırılmasını ve bütün olarak değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Fakat, çalışmanın kısıtları göz önüne alındığında Türk vergi uygulamalarının tamamın özetlenmesi mümkün olmadığından vergi tarihimiz başlangıcından Osmanlı Devleti kuruluşuna kadar ki dönemi özetlenmeye çalışılacak, Osmanlı Devleti vergi uygulamaları ile Türkiye Cumhuriyeti dönemi uygulamaları daha sonraki çalışmalara bırakılacaktır.

1.2.1. İlk Türk Devletlerinde Ekonomik Hayat

İslamiyet öncesinde devlet kuran Hun, Göktürk ve Uygur gibi büyük Türk topluluklarının ekonomisini esasen iki safhada ele alınmaktadır. Birincisi kendi kendine yetme esasına dayanan aile ekonomisi; ikincisi ise askeri güce dayalı olan devlet ekonomisidir. Bu iki unsurun birbirine bağlı açıklamasıyla aileden devlete kadar ÷lkenin gelir kaynaklarını, geçim vasıtalarını, üretim tarzlarını ortaya konulması mümkündür.²⁷ Bir ÷lkenin ekonomik yaşamı ve vergi sistemlerinin karşılıklı bağımlılığı nedeniyle bu bölümde öncelikle İslamiyet öncesi Türk devletlerinde ekonomik yaşamı ve ardından vergi uygulamaları açıklanmaya çalışılacaktır.

Türklerde gör÷len konar – göçer(horse nomad) kùltür ve hayat tarzı ile ilkel topluluklarda gör÷len göçebe(nomad) kùltür ve hayat tarzı birbirlerinden, nomad kùltürün sadece toplayıcılığa dayanması ile horse nomad kùltürün hayvancılık temelli üretime dayalı olması yönünden farklılaşmaktadır. Ayrıca Türklerde millet bilinci, devlet fikri ve yaylakların bütün boyun ortak malı kabul edilmesine rağmen kışlakların özel mülkiyete ait olması ilkel göçebe kùltürden ayrışan diğer hususlardır.²⁸ Bunların yanında, Bozkırda yaşamın zorluğu Türklerde din, düşünce ve ahlak yönlerinden de tamamlanarak bir manevi değerler birliği meydana

²⁶ Birger Nerré, "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics", 156.

²⁷ Ali Ahmetbeyoğlu, *Sorularla Eski Türk Tarihi*, İstanbul: Yeditepe Yayınevi, 2014, 324.

²⁸ Salim Koca, "Eski Türklerde Sosyal ve Ekonomik Hayat", *Türkler Ansiklopedisi*, cilt 3. ilkçağ, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, (2002): 15.

Demir

getirmiş, kendine has bir hukuk anlayışı ve başlı başına bir kültür tipinin oluşumuna neden olmuştur. Türklerin oluşturdukları kendilerine has kültür ekonomik hayat ve vergi uygulamaları üzerine de önemli etkilere sahiptir. İslamiyet öncesi Türk ekonomisinin temelini, yüksek ovalar ve yaylalardan oluşan bozkır coğrafyasının iklim şartları nedeniyle çobanlık ve hayvan besleyiciliği oluşturmaktadır. Bununla birlikte ekonomide özellikle uluslararası ticaret, ziraat, ganimet temini, avcılık, endüstri, el sanatları da önemli yere sahiptir.²⁹ Orta Asya Türk devletlerinde ticaret daha çok komşu milletlere başta at olmak üzere canlı hayvan, konserve et, deri, kösele, kürk... gibi hayvani gıdalar ile özellikle demir olmak üzere ve diğer madeni eşya satma, karşılığında ise hububat ve giyim eşyası satın alma şeklinde gerçekleşmekteydi.³⁰ Asya Hunları, Gök-Türkler, Uygurlar daha çok Çin ile ticaret yapmışlarken, Batı Hunları ise Bizans ile ticaret antlaşmaları yapmışlardır. Tarihi kayıtlara göre ilk serbest ticaret bölgesi antlaşması Asya Hun devleti ile Çin arasında kurulur iken, Batı Hun imparatoru Atilla, Margos(434) ve Anatolios(447) antlaşmaları ile Roma ve Hun devletleri arasında da ortak pazar yerleri kurulmasına ilişkin maddeler tanzim etmiştir.³¹ Türklerin, ticarete büyük önem atfetmelerinin temelinde bozkır coğrafyasının zorlu şartlarının tüm ihtiyaçlarını karşılamalarına müsaade etmemesi yatmaktadır. Orhun abidelerinde de devletin sağlamlığı ve halkın refahı için ticaretin önemi, Kül Tigin abidesi güney cephesinde “*Ötüken yerinde oturup kervan, kafile gönderirsen hiçbir sıkıntın yoktur*”, Bilge Kağan abidesi doğu cephesinde “*Basmlı Uduk Kut soyumdan olan kavim idi, kervan göndermiyor diye ordu sevk ettim*” sözleri ile vurgulanmaktadır(Ergin, 1973: 13 – 26).³² Gerçekten de Orta Asya Türk devletlerinden, Asya Hunları, Göktürkler ve Uygurlar doğu – batı yönünde işleyen ipek yolu ticaretine; Avrupa Hunları, Hazarlar ve Bulgarlar kuzey – güney yönünde işleyen kürk yolu ticaretine aracılık ediyorlardı. Ticaret yollarının güvenliğini sağlama gerekçesiyle bu ticaretten önemli düzeylerde vergi geliri elde etmekteydiler.³³ O dönemler için ipek, baharat ve kürk yollarının kontrolü ülke ekonomilerine vergi kaynağı olmaları açısından son derece önemlidir. Örneğin ipek yoluna adını veren ipeğin değeri üretiminin yapıldığı Çin başkentinde ketenden 2 kat pahalı iken Çin’in doğu sınırında ketenden 46 kat pahalı, tüketiminin en yoğun olduğu Roma’da ise altından birkaç kat pahalı(kg fiyat: 4.000 altın dinar) hale gelmekteydi.³⁴ İpek yolu tarihte transit ticaretin yanında kavimlerin göç ve yayılmalarının yanında dinlerin ve kültürlerin yayılmalarında da önemli rol oynamıştır. Hunlardan itibaren Türk Topuluklarının 1.000 yıl süreyle ipek yolunun hakimiyetini ellerinde tutmaları, Türklerde ticaret ile birlikte siyasi ilişkilerinin gelişmesinde de önemli bir rol oynamıştır.³⁵

²⁹ Kafesoğlu, *Türk Milli Kültürü*, 326.

³⁰ Mehmet Mandaloğlu, "Eski Türklerde Sanayi, Ticaret ve Maliyenin Ekonomik Açıdan Değerlendirilmesi". *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 134-135.

³¹ Koca, "Eski Türklerde Sosyal ve Ekonomik Hayat", 30 ; Kafesoğlu, *Türk Milli Kültürü*, 326.

³² Muharrem Ergin, *Orhun Abideleri*, Boğaziçi Basım ve Yayınevi, İstanbul: 1973, 13-26.

³³ Koca, "Eski Türklerde Sosyal ve Ekonomik Hayat", 31

³⁴ Boris Y Stavisky, "İpek Yolu ve İnsanlık Tarihindeki Önemi", *Türkler Ansiklopedisi*, cilt 3 ilkçağ, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, (2002): 223.

³⁵ Koca, "Eski Türklerde Sosyal ve Ekonomik Hayat", 31-32.

Bozkır ekonomisinin büyük ölçüde hayvancılığa dayanması toplumun ihtiyaç duyduğu tüm gereksinimin üretilmesine müsaade etmemiştir bu nedenle Türk devletleri, ihtiyaç duydukları maddeleri ticaretin yanında komşu ülke ve boylara savaş ve akınlar düzenleme yoluyla temin etmişlerdir. Rakip boy ve devletlerin birikmiş servetlerini ganimet(doyumluk) olarak ellerinden almak için savaş ve akın düzenleme taktiği Türklerde yavaş yavaş devlet politikası haline gelmiştir.³⁶ Zamanla Türklerin temel gelir kaynaklarından birisini de komşu devletlere düzenledikleri akınlardan elde ettikleri ganimetler ve bu devletlerden alınan vergiler oluşturmuştur. Gerek Orhun Abidelerinde gerek ise Manas Destanı gibi günümüze kadar uzanan kayıtlarda bu durum görülmektedir³⁷.

1.2.2. İlk Türk Devletlerinde Mali Hayat

Türklerin başlıca kamu mali kaynakları: mağlûp ve tâbi memleketlerden altın, madenî para veya aynî olarak alınan yıllık vergiler, ticaret yollarının kontrolü sayesinde elde edilen vergiler(ticaret mallarından 1/10 oranında alınmaktadır) ile birlikte halktan yaylakların kullanımı karşılığında tahsil edilen vergilerden oluşmaktaydı. Çeşitli vergilerin yanında Türk devletlerinde vergi toplamak için hususî memurlar da bulunmaktaydı. Vergi toplamakla görevlendirilen memurlara Gök-Türklerde, Hazarlarda, Uygurlarda, Avarlarda ve Volga Bulgarlarında "*Tudun*" adı verilmekteydi. Oğuzlarda ise maliye ve tahsil memurlarına "*Amga*" (veya imga) denilmekteydi. Yine Oğuzlarda devlet hazinesine "*Ağdık*" adı verilmekteydi. Vergilendirme ise İslamiyet öncesi Türk Devletlerinde vergiler daha çok ayni vergilerden oluşmaktaydı. Örneğin Hazarlarda slav kavimler ev veya saban başına bir kılıç veya bir samur derisi (nadiren para), Bulgarlarda ise ev başına bir samur kürk vergi olarak alınmaktaydı.³⁸ Dıvıçioğlu incelediği VI – VIII. Yüzyıllarına ait Çin kayıtlarında, Uygurlarda "*alımçı*" adı verilen, "*tudun – tudur*" unvanında kağanlığa bağlı dış boylara salınan vergileri toplayan – denetleyen bir kağan, şad yada yabgu temsilcisi memurun var olduğunu, kimi iç boylardan vergi alınmadığını, kimi iç boyların arızı vergilere tabi tutulduğunu ama dış boylara yönelik sert bir vergilendirmenin olduğunu belirtmektedir.³⁹ Dıvıçioğlu'nun bu tespiti Türklerde vergileme kapsamının sadece ekonomik değil siyasi bir takım kaygılarında etkileri ile oluşturulduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca Orta Asya Türk Devletlerinde temel ekonomik kaynaklardan birisi de *ulca* denilen ganimettir. Türkler, önceden talan edip vergiye bağladıkları bölgeler eğer vergilerini zamanında ödemezler ise bu durumun tekrar talan sebebi olması Orhun Abidelerinde aktarılmaktadır. Yine Asya Türk devletleri vergi tarihi açısından o döneme ait önemli bir kayıt olarak, XIII – XIV asırlara tarihlendirilen Uygur

³⁶ Koca, "Eski Türklerde Sosyal ve Ekonomik Hayat", 17.

³⁷ Ergin, *Orhun Abideleri*; Çakmak, Diren. (2009). "Manas Destanı'nın İktisadi İncelemesi", *Gazi Akademik Bakış*, 3(5), 171-194.

³⁸ Kafesoğlu, *Türk Milli Kültürü*, 328.

³⁹ Sencer Dıvıçioğlu, *Orta-Asya Türk imparatorluğu: VI.-VIII. Yüzyıllar*, İmge kitabevi, 2005, 214-215.

Demir

hukuki vesikalarında çeşitli vergi isim ve uygulamalarından bahsedilmektedir. Hukuki vesikalarda geçen başlıca vergileri şu şekilde özetlemek mümkündür;

“Alış” Eşya ile ödenen bir vergi ki alış veriş(biriş) terkibi ile kullanılmaktadır.

“Basıq” her ferdin vermekle yükümlü olduğu bir tür vergi,

“Tütün” tüten anlamına gelen emlak vergisi,

“Qobçır ve Qoluş” her türlü 100 hayvan için at ile alınan bir nevi Osmanlı devletindeki ağnam yani hayvan vergisi,

“Qalan” araziden, tarımla uğraşan yerleşik nüfustan alınan bir tür vergi,

“Şalığ” üzüm bağından alınan bir tür vergi,

“Yuluğ” tarım ürünlerinin satışı esnasında alınan bir vergi

“Alban yasaq” bağlı devlet topluluklardan 1/10 oranında alınan vergi

Kavramları ile karşılığı tam olarak anlamlandırılmayan “Qanlıq, Qurut, Tasiq” çeşitli vergilerden bahsedilmektedir. Uygur hukuki vesikalarda “Tüşük” adı altında alınan bir paradan bahsedilmektedir. Tüşük, vergi bakiyesi anlamına gelebileceği değerlendirilmekle birlikte “Tüş” kelimesinin faiz anlamına geldiği bilinmektedir. Dolayısıyla Tüşük kelimesi vergi ödemesinin gecikmesi nedeniyle alınan ek ödeme yani gecikme faizi anlamına gelebileceği göz ardı edilmemelidir.^{40 41 42}

İslamiyet öncesi Türk devletlerinde vergi daha çok ticaret yollarından ve rakip devletlerden savaş tazminatı olarak toplanmaktaydı. Normal vatandaşlar için uygulanan vergiler daha küçük paya sahip olmakla birlikte vergi açısından ayrıcalıklı sınıf, hükümdar akrabaları(Tarhanlar) ile ruhani sınıfın haricinde söz konusu olmamaktaydı. Sadece Tarhanlar ile din adamları vergilerden muaf tutulmaktaydı.⁴³ Günümüzde anayasalarca teminat altına alınan vergilendirmenin genellilik ilkesinin verginin toplumun tamamına yayılması, vergi açısından ayrıcalıklı sınıfların asgari seviyede tutularak toplumda vergiye karşı direnç oluşumunun önlenmesi amacının dikkate alınması, vergi sisteminin gelişim seviyesini göstermesi bakımından önemli bir uygulama olduğu dikkat çekmektedir.

Divanü Lügatit Türk adlı eserde, “Tawarluk” mal konan yer, hazine, “Ağı” hazine, “Agıcı” hazinedar, “Imga” tahsildar – hazinadar, “Bert” efendisinin köleden her yıl aldığı vergi, ... gibi birçok kelimenin bulunması ve Kül Tigin abidesi kuzey cephesinde “On Ok oğlum Türkiş kağanından Makaraç mühürdar, Oğuz Bilge mühürdar geldi ...” Kül Tigin ’in ölümünde gelenler(cenazeye katılan

⁴⁰ Ahmed Caferoğlu, "Uygurlarda Hukuk ve Maliye İstılahları", *Türkiyat Mecmuası*, 4, (1934): 1-44.

⁴¹ A Melek Özyetgin, *Eski Türk Vergi Terimleri*, Tengrim Türklük Bilgisi Araştırmaları 4, KÖSAV, Ankara: 2004.

⁴² Ramazan Gökbnar, vd., “Türk Maliye Tarihinde İlk Dönemlerde Vergi Anlayışı”, içinde: Ali Rıza Gökbnar, ve Uğur Alparlan, *Sümerlerden Türkiye Cumhuriyetine Maliye Tarihi*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016, 41 – 56.

⁴³ Sadri Maksudi Arsal, "Eski Türklerin Hususi Hukuku", *Türkler Ansiklopedisi*, cilt 3 ilkçağ, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, (2002): 89.

protokol) arasında sayılması Türklerde güçlü bir mali yapının varlığını kanıtlamaktadır.⁴⁴⁵

Dönem olarak değerlendirildiğinde İslamiyet öncesi Türk Devletlerinin güçlü bir mali yapı ve vergi sistemine sahip olduğu anlaşılmaktadır ve devlet olma bilinci ile birlikte vergi kültürü de sonraki nesillere taşınmıştır. Bu kültürün aktarımında, Moğolların Orta Asya'dan Anadolu'ya kadar hakimiyet kurmalarının iki yönlü etkisi olmuştur; birincisi kendilerinin de Türk Devlet kurumlarından, özellikle Uygurlardan etkilenecek yönetim sistemlerini kurmaları, ikincisi Moğol hakimiyetini kabul etmeyen yerleşik nüfusun da batıya göç ederek Asya'da kurdukları şehir ve yaşam kültürlerinin Ön Asya'da tekrar kurularak gittikleri bölgelerin Türkleşmesine neden olmalarıdır.

1.2.3. İlk Türk Devletlerinde Vergi Kavramı

Türk devletleri vergi terminolojisinde kullanılan temel kelimelerin daima; *sal, Salık; ber, bergü, bert, berim ; bas, basıg, baksak ; kod, kodgu ; çık, çıkış ...* gibi toplamak, koymak ve vermek anlamlarına gelen kök fiillerden türettiği görülmektedir. Bugünün modern Anadolu ve Azerbaycan Türkçelerinde vergi terimi köken olarak vermek ve verilmesi gereken anlamlarına gelen “*ber, bergü*” terimine dayanmaktadır. Ancak diğer modern Türk devletlerinde çoğunlukla eski ve orta dönem Türk tarihinde sık bir şekilde kullanılan ve yan anlamı vergi koymak olan *sal* fiilinden türetilen “*salık*” terimi vergi terimi yerine kullanılmaya devam edilmektedir. Günümüz vergi terminolojisinde, kamu hizmetlerine katılım payı olarak kullanılmaya devam eden “*harc*” teriminin de Uygur ve Altın Ordu sahalarında vergi terimi olarak kullanıldığı bilinmektedir. Yine; Uygur ve Altın Ordu sahalarında vergi tahsildarı anlamında “*basıg – baksak*” kelimeleri kullanıldığı tespit edilmiştir. Karahanlılar zamanında ise vergi, masraf ve gider anlamlarında “*çıkış kıl*” teriminin kullanıldığı bilinmektedir. Çıkış kelimesi “*Kutadgu Bilig*” eserinde çıkar, menfaat anlamlarına gelmekte, Hakas Türkçesinde ise çık fiili toplamak anlamına gelmektedir.⁴⁶

Vergi, devletler açısından en önemli gelir kaynağı olmakla birlikte vatandaşlar üzerindeki nüfuzun da bir göstergesidir. Mükemmel işleyen bir vergi sistemi devletlerin tarih sahnesinde kalmalarını sağlamakla birlikte sağlam bir iktisadi yapıya sahip olduklarının da en temel göstergesi kabul edilmektedir. Bu bakımdan Türk tarihinde Hun Devletinden itibaren bir vergi sisteminin varlığından söz etmek mümkündür. Nitekim Türklerin tarih sahnesinde etkin bir rol oynamasının sebeplerinden bir tanesi de vergi sistemlerinin sağlıklı bir şekilde işletebilmeleridir.

1.2.4. Türk Moğol İmparatorluğu Dönemi Ekonomik ve Mali Hayat

⁴⁴ Kaşgarlı Mahmud, *Divanü Lugat-it-Türk*, çev., Besim Atalay, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları, 1985, 89,136,341,503.

⁴⁵ Ergin, *Orhun Abideleri*, 21.

⁴⁶ Özyetgin, *Eski Türk Vergi Terimleri*, Tengrim Türklük Bilgisi Araştırmaları 4, 25.

Tarih boyunca Türkler, teşkilatçılık yetenekleri ve hukuk sistemleri(töre ve yasaları) sayelerinde geniş coğrafyalarda sürekli ve uzun ömürlü devletler kurmuşlar ve siyasi arenada varlıklarını güçlü bir şekilde devam ettirebilmişlerdir. Kurulan bu devletlerin aynı Türk töresi çerçevesinde kurulmaları, devlet kurumlarının birbirlerine benzeşmesini sağlamakla birlikte Türk devletlerinin çeşitli coğrafyalara yayılması farklı iktisadi, sosyal, kültürel ve dinsel etkilerin sonucunda bir takım yapısal farklılıkları da ortaya çıkarmıştır. Farklı siyasi isimler altında olsa da bir milletin siyasi gücünün sürekliliği iktisadi ve hukuki yapının sağlamlığına bağlıdır.⁴⁷ Tarihte güçlü bir imparatorluk kuran Moğolların uygulamalarına bakıldığında ele geçirilen bölgelerde ilk iş olarak sağlam bir vergi sistemini oluşturarak hem siyasi hem de iktisadi olarak nüfuzu ele geçirdikleri görülmektedir. Hakim oldukları ilk dönemlerde, özellikle yerleşik nüfusun yoğun olduğu bölgelerde, toplanılabilecek vergi miktarını ve askeri ihtiyaçların karşılanmasında çalıştırılacak yetenekli zanaatkar ve ustaları tespit edebilmek amacıyla nüfus sayımı yaptıkları bilinmektedir. Moğol vergi sistemi, *Kupçur(qupçur-yasaq-poshlina)*, konargöçerlerden hayvan, yerleşik nüfustan para olarak alınan bir vergi, *kalan(qalan- ablan- dan')* ise konargöçerlerin muaf olduğu, tarım ve ziraat' le uğraşan yerleşik nüfusun ödediği bir vergi ile ticaret erbabından alınan *tamga* isimli bir vergi temel alınarak oluşturulmuştur.⁴⁸ Moğol İmparatorluğunun vergilendirme sistemi, Cengiz Kağan zamanında Uygur Devleti vergilendirme sistemi temel alınmış ve Moğol geleneği ile birleştirilerek başarılı bir şekilde oluşturulmuştur. İmparatorluğun genişlemesi ile birlikte bölgesel ihtiyaçlara uygun bir hale dönüştürülmüştür. Örneğin, Ögedey Kuzey Çin'de başlattığı vergi toplama işlemi başarıya ulaşmadığında imparatorluğun Mönge Han bölgesinde uygulanmakta olan sistem imparatorluğun tamamında uygulanmaya başlanmıştır.⁴⁹ Moğolların uyguladığı vergiler, Pers(Türkistan) kaynaklarında "*qalan – qubçur*", Rus kaynaklarında "*dan' – poshlina*" Türkçede "*yasaq – qalan*" ve Moğullarda "*alban – qubçur*" isimleri kaynaklarda yer almakla birlikte bölgeler arasındaki kilometrelerce mesafe olmasına rağmen içerik ve uygulamaların aynı, Türkçe ve Moğol kökenli terimlerin bölgesel dile çevirisi ile sadece isimlerde farklılaşma olduğu anlaşılmaktadır. Shurman'a göre Moğollar, ekonomik büyümeyi ve mali sistemlerindeki kalıcı başarıyı, geleneksel vergi sistemlerinden kopmadan bölgesel ve kültürel etkilerin vergilendirme, ticari geçiş ücretleri ve diğer mali yükümlülüklerinin adaptasyonunu sağlayarak, ticaret, üretim ve yerleşik nüfuzu

⁴⁷ Özyetgin, *Eski Türk Vergi Terimleri*, Tengrim Türklük Bilgisi Araştırmaları 4, 25.

⁴⁸ Thomas T. Allsen, "*The Yuan Dynasty and the Uighurs of Turfan in the 13th century*", *China Among Equals: The Middle Kingdom and Its Neighbors, 10th-14th Centuries*, 1983, 262 - 264.

⁴⁹ John Masson Smith, "Mongol And Nomadic Taxation", *Harvard Journal of Asiatic Studies*, 30, (1970.): 76-84.

kontrol altında tutmaları sayesinde sağlamışlar ve kendilerinden sonraki uluslar üzerinde de etkili olmuşlardır.⁵⁰

Türk-Moğol İmparatorluğu, İslamiyet’le tanıştıktan daha da geliştirdiği vergi sistemi, daha sonraları imparatorluğun Kuzey Çin, İran ve Türkistan bölgelerinde Çağatay, Altın Ordu ve İlhanlı devletleri sayesinde Türk iktisadi hayatında belirleyici bir rol oynamıştır. Ayrıca, Türk-Moğol İmparatorluğu ticaretin doğu ile batı arasında gelişmesinde özellikle XIII. ve XIV. yüzyıllarda, Uygurların başını çektiği Ortak tüccar teşkilatı sayesinde, Türk ticarî tekniklerinin uluslararası boyutta yaygınlaşmasında da önemli bir rol oynamıştır.⁵¹ Nitekim, Moğollar Yakındoğu ‘ya gelmeden önce Buhara’ dan Bağdat’a gelen bir tüccar 28 farklı yerde gümrük vergisi vermek zorunda kalırken Moğol imparatorluğunun kurulması ile Asya ‘nın tamamına tek gümrük vergisi ile güvenli ticaret imkanı ticari ve iktisadi hayatı canlandırmıştır.⁵²

1.2.5. İlhanlılar Devletinde Ekonomik ve Mali Uygulamalar ve Bu Uygulamaların Selçuklu ve Osmanlı Devletlerine Yansımaları

Cengiz Han ‘ın halef devletlerinden olan İlhanlılar İslamiyet’i kabul ettikten sonra Cengiz kanunlarını dolayısıyla mali sistemlerini zamana uygun şekilde yeniden yapılandırmışlardır. İlhanlı mali sistemi, Türk – Moğol mali teşkilat yapısı temeline Abbasilerin dine dayalı uygulamalarının karışımından oluşturulmuştur.⁵³ İlhanlı devletinin kurulduğu XIII. Yüzyılda, Anadolu, haçlı seferleri ve Moğol istilası sonucunda iktisadi ve siyasi yönden istikrarsız bir süreçten geçmektedir. Bu durum, İlhanlı devlet teşkilatının Anadolu’nun iktisadi yönden zenginleşmesine, para ve mali sistemlerin yeniden kurulmasının öncülük etmesine zemin hazırlamıştır. XV. Yüzyıl tarihçisi İbni Bibi *Selçukname* adlı eserinde, “*Selçuk ülkesine, düşmanların arka arkaya saldırmaları memlekette fitne ateşlerini alevlendirmiş, her tarafta mihnet ve ızdırap artmış, dağlardan, ormanlardan başkaldıran türedi fesatçılar, halkı sürekli baskınlar ve talanlarla hırpalamışlardı. Şu acıklı vaziyet ilhanlık makamınca anlaşıldıktan sonra büyük divan veziri Şemseddin Muhammed’i bir yarlığ ile halkın dirliğini düzenlemek, yıkılan yurdu onarmak, güven ve yasayı kurmak, devlet gelirlerinin, hazinenin hesaplarını düzeltmek, hülasa memleketteki karışıklıkları, geçimsizlikleri gidermek üzere Rum diyarına(Anadoluya) gönderdi*” demektedir.⁵⁴ XIV. Yüzyıl tarihçisi Hamdullah Kazvini, vergilerin toplanmasında kesenekler(iltizam) belirlenmesinde devlet için

⁵⁰ H Franz Schurmann, "Mongolian Tributary Practices Of The Thirteenth Century", *Harvard Journal of Asiatic Studies*, 19(3/4),(1956): 308 – 310.

⁵¹ İsenbike Togan(Aricanlı), "Moğollar Devrinde Çin’de Ticaret ve ‘Ortak’Tüccarları", *Toplum ve Bilim*, 25(26), (1984): 72.

⁵² Abdulkadir Yuvalı, "Yakındoğu Tarihi Üzerindeki Moğol Tesirleri (XIII. YY)", *Ondokuz Mayıs Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 3, (1988): 66.

⁵³ Özyetgin, *Eski Türk Vergi Terimleri*, Tengrim Türklük Bilgisi Araştırmaları 4, 27.

⁵⁴ Gencosman, M Nuri ve Uzluk, F. N., *İbni Bibi’nin Farsça Muhtasar Selçuknamesinden Anadolu Selçuklu Devleti Tarihi*, Ankara: Uzluk Basimevi, 1941, 297.

yararlar olduğunu, vergi toplamının kadılara düşmesi ve kadıların sık sık azledilmesi nedeniyle kadıların biran önce halkı soymaya çalıştıklarını belirtmektedir. Her iki tarihçi de ikta sisteminde merkezi otoritenin zayıflaması durumunda, kontrolsüzlük sonucunda sistemin halkı ezen bir görüntü vermesine neden olduğunu belirtmektedir. Benzeri durum, XVII. yüzyıl ve devamında Tımar sisteminin bozulması sonucunda Osmanlı Devletinde de görülmüştür. Moğolların Anadolu’da yönetim sistemini değiştirdiklerini, vergileri indirerek düzene soktuklarını, topraktan ve dolayısıyla yerleşik halktan “*kılan*”, göçebelere hayvan üzerinden “*kupçur*” ile kentliler ve tüccarlardan “*bac*” ve “*tamga*” isimli vergiler toplanmakla birlikte tek para sistemi yürürlüğe konularak Anadolu’daki ekonomik anarşiye son verilmiştir.⁵⁵ Osmanlı Devleti de diğer Anadolu Türk beylikleri gibi Anadolu Selçuklu devletinin zayıflaması nedeni ile Orhan Gazi’nin Bursa’yı fethetmesine kadar İlhanlı Devletinin uç beyi sayılmaktadır. Bu nedenle kuruluşundan XVI. Yüzyıla kadar idari, askeri, hukuki, iktisadi ve özellikle mali kurumları üzerinde İlhanlı Devleti etkisi altında kalmıştır. Ayrıca Osmanlı Devleti coğrafi konumu nedeniyle Moğollardan kaçan Türk göçlerinin de etkilerini bünyesinde göstermektedir. Çünkü Moğol seferleri sadece konargöçer nüfusun değil şehirli - yerleşik nüfusun da göç etmesine neden olmuştur ki bu da Anadolu’nun Türkleşmesine ve batı Türk devletlerinin yönetimlerinde Uygur ve Türk – Moğol kültürünün etkili olmasına neden olmuştur. Ayrıca Osmanlılar, Anadolu, İran ve Azerbaycan’da eğitim görmüş, İlhanlı Devleti ve diğer beyliklerde görev almış tecrübeli bürokrat ve memurlardan faydalanması Osmanlı kurumlarının gelişmesine büyük faydalar sağlamakla birlikte İlhanlı tesirini arttırmıştır.⁵⁶

1.2.6. Selçuklu İmparatorluğunda Vergi Uygulamaları

İslam – Bizans savaşları ve Akdeniz’ in hâkimiyetinin Müslümanlara geçişi Anadolu ticaret yollarının kullanılamaz hale getirmişti ancak Anadolu’nun Selçuklular tarafından fethi ve 1176 yılında Bizans’a karşı alınan zafer ile Anadolu tekrar doğu – batı uluslararası ticarete transit geçiş ve köprü vazifesi görmeye tekrar başlamıştır. Selçuklu hükümdarları, Karadeniz ve Akdeniz limanlarını fethedip buralara Türk tüccar ve sermayedarları naklederek ithalat – ihracat kurumları oluşturmuş, uluslararası tüccarları çekebilmek için ticareti %2,5 gibi küçük bir oranla vergilendirmişlerdir. Vergilendirmede özellikle değerli taş ve madenleri vergi dışı tutmuşlardır. Ayrıca tüccarların eşkıya yada korsan saldırılarında zarar görmeleri durumunda zararlarını karşılamak üzere bir nevi devlet sigortası oluşturmuşlar, kervan yollarının tamir ve bakımının yanında “*kervansalar*” adı ile güvenlik tahsis etmişlerdir. Bu gibi uygulamalar, Anadolu’nun zenginleşmesini sağlamakla birlikte bu dönem Moğol istilası sonucunda ortaya çıkan otorite boşluğu ile son bulmuştur.^{57 58}

⁵⁵ Viladimir Gordlevski, *Anadolu Selçuklu Devleti*, Ankara: Onur Yayınları, 1988, 74.

⁵⁶ Yuvalı, "Yakındoğu Tarihi Üzerindeki Moğol Tesirleri (XIII. YY)", 250 – 254.

⁵⁷ Osman Turan, *Selçuklular Tarihi ve Türk-İslam Medeniyeti*, İstanbul: Ötüken Neşriyat AŞ., 2009: 355 – 357.

Selçuklu vergi sistemindeki başlıca vergiler; “*çift avamil*” denilen yani iki hayvanla işletilecek büyüklükteki topraklar üzerinden toprağın metrekaresine göre “*misamaha*”, hasılat miktarına bağlı “*muka-sama*” ve sürekli “*mukataa*” olmak üzere üç çeşit vergi, dine dayalı “*zekat*”, gayri Müslimlerden alınan baş vergisi “*cizye*”, sınırlarda alınan “*bac*” ve kervanlar için “*bedrika*” ve genel bir vergi olan “*muamala*” başlıca vergileri oluşturmakta, “*Üstadüddar*” ise bu vergilerden sorumlu en üst saray görevlisi olarak görev yapmaktaydı, vergiler aynı(Maksulat – natura) veya nakdi olarak toplanmaktaydı. Mali işlerden asıl sorumlu *müstevi* başkanlığında toplanan “*Divan-ı İstifa*” idi ve perakende ticareti denetleyen ve vergilerin toplanmasında görev memur yada iltizam usulü ile tayin edilmiş “*şahne*” adlı görevliler bulunmaktaydı.^{59,60} Selçuklularda, İslam vergilendirme sisteminin zirai kazanç temelli olmasının da etkisiyle ticaret üzerinden ve gümrükten alınan vergilerin ilgası söz konusu olmaktadır. Bu durum ticaretin gelişmesine fayda vermekle birlikte vergilendirmede adaleti bozucu etkilere de neden olmaktadır. Örneğin Melikşah zamanında yapılan vergi ilgası nedeniyle hazine zararı 600.000 Dinarı bulmasına rağmen ticareti geliştirme yoluyla refah artışı sağlamayı amaçlayan hükümdar ilga kararından vazgeçmemiştir.⁶¹

1.2.7. Türk Toprak Hukukunun Türk Vergi Uygulamalarına Etkisi

Asya Türk Devlet yönetim kültürünün batıya aktarılmasının sadece Türk – Moğol İmparatorluğunun tüm bölgeye hakimiyet kurmasına bağlamak eksik olacaktır. Örneğin; Selçuklu Devleti sayesinde yaygınlaşan, Osmanlı Devleti zamanında en gelişmiş uygulamalarını gördüğümüz *İkta* ve *Tımar* sistemleri isimlerindeki askeri ve zirai toprak rejiminin temellerini de Orta Asya Türk devlet yönetim kültüründe görmektedir. İktisadi faaliyeti hayvancılığa dayanan Türklerde, her boy ve kabilenin yazlık ve kışlık atadan kalma yurtları vardı. Boy beyleri, yurtların korunması, vergilerin tahsili, diğer boylarla ilişkilerin yürütülmesi, göç zamanlarında disiplinin sağlanması ve kendi boyuna bağlı aileler arasındaki ihtilafların çözümü... gibi görev ve yetkilere sahip olmakla birlikte toprakların mülkiyetine sahip olamamaktaydı. VI. YY Çin vakayinamelerinde, “*Her ne kadar Göçebe olsalar da her kabilenin kendilerine mahsus bir arazisi vardı*” denilmektedir. Bu toprakların mülkiyeti boya ait olup boy beyleri tarafından idare ve aile(ağıl-avul)lar arasında bir vergi karşılığında taksim edilir, yeni kurulan ailelere de araziden toprak verilirdi. Kabile mülkiyeti esasına dayanan Türk toprak hukuku ve idaresi Selçuklu ve Osmanlı devletlerinin bütün toprakları devlet mülkiyetine intikal ettirmelerine ve devlet mülkiyetinin ikta ve/veya tımar sahibi

⁵⁸ Mustafa Akdag, *Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi Cilt 1 (1243-1453)*, Ankara: Tekin Yayınevi, 1979, 41 – 42.

⁵⁹ Ahmet Dinç, vd., "Türkmenistan Kaynaklarına Göre Büyük Selçuklu İmparatorluğunda Devlet ve Ekonomi", *History Studies, International Jurnal Of History, Prof.Dr. Enver Konukçu Armağam*, (2012):111-112 .

⁶⁰ Ahmet Tabakoğlu, *Türk İktisat Tarihi*, İstanbul: Dergah Yayınları, 2008, 110.

⁶¹ Turan, *Selçuklular Tarihi ve Türk-İslam Medeniyeti*, 338.

tarafından idaresine zemin oluşturmuştur. Göçebe hukukundan yüksek bir devlet hayatına intibak eden bu sistem, Anadolu ve Rumeli'nin Türkleşmesine fayda sağlamanın yanında topraksız ve esir bir köylü sınıfının doğmasına da engel olmuştur.⁶² Ayrıca Divitçioğlu'na göre, Türk yazıtlarında ve Çin belgelerinde sıklıkla geçen "Tarkan" dirlik sahiplerine verilen bir unvan olduğu ileri sürülebilmektedir. Çünkü, sözcük kökeni *tar* – dağıtmak, çizgi çekmek, *tara* – toprağı sürmek ve *tarlag* tarla anlamlarında gelmektedir. Orhun yazıtlarında "qapağan ilteriş qağan elinge qılntın el etmiş yabgu oğlu işbara tamğan yabgu inisi bilge işbara tarqan aymalığ... el etmiş atam" şeklinde geçen ifadeden, Bilge İşbara Tamgan Tarkan'ın Bilge Kağan'ın yakını olduğu, babası ve ağabeyi gibi büyük unvan sahibi olduğu ve Tarkan'ın aymak', aymak'ın da atasına bitişik olduğu anlaşılmaktadır. Cengiz Han'ın dirliklerinin ismi de *aymağ* olmakla birlikte Cengiz Han'ın devlet yönetim felsefesini büyük ölçüde Uygurlardan aldığı bilinmektedir. Eğer Orta Asya Türk çağından Cengiz Han çağına kelimedede anlam kayması söz konusu olmamışsa Selçuklu İktâ ve dahi Osmanlı Tımar sisteminin temellerinin Orta Asya Türk devletlerinden geldiğini kabul etmek mümkündür.⁶³

Selçuklularda mülkiyet ilişkilerinde iktâ sistemi esas rol oynamıştır. Sistemin kurucusu, Alparslan ve Melikşah 'ın baş veziri Nizamül-mülk yazmış olduğu "Siyasetname" adlı eserinde iktâ sistemine iki fasıl(kitap 51 fasıldır) ayırarak iktâ sahiplerinin(mukataalar), sultana ait mülkün yönetiminde adil olmalarının sağlanması için halkın şikayetlerinin dikkate alınması, denetimin önemi ve halkın huzuru için memurların ulaşılabilir olması engellemenin için iki yılda bir görev yada yer değişikliği yapmayı önermektedir.⁶⁴ İktâ, tarım ve hayvancılıkta ekonomik canlılık sağlamakta, üretimin artırılması konusunda iktâ sahibi için de teşvik sebebi olmakta ve böylece ülke üretimi artmaktaydı. Ayrıca, Devlet maaş ödemedi büyük bir orduyu beslemekte, yerel güvenlik hizmeti sağlanmakta ve büyük bir Türkmen kitlesini toprağı ve devlete bağlamaktaydı. Tüm bu faydalarının yanında sistemin, feodal yapıya dönüşmesini, merkezi otoritenin sarsılmasını engellemek için büyük iktâlara izin verilmemesi yada büyük iktâ sahiplerinin denetimi ve gereğinde elindeki mülkün geri alınması önemlidir. Ne var ki Büyük Selçuklu Devleti'nin, Anadolu Selçuklular ve Osmanlılardan farklı olarak büyük iktâlara izin vermesi yukarıda bahsedilen sorunların yaşanmasına sebep olmuştur.⁶⁵ Osmanlı devletinin Balkanlar ve Rumeli'de ilerlemesini sağlayan itici gücün, tımar sistemi ve sipahi ordusudur. Çünkü fethedilen topraklara zaman kaybetmeden uygulanan tımar sistemi, gelir kaynağı olmanın yanında mahalli halkın kontrol altına alınması ve Müslüman nüfusun iskânına da hizmet etmekteydi. Sistem XVI. Yüzyılda uzun süren savaşlar, ve sipahi ordusunun teknolojiyi takip

⁶² Osman Turan, *Türk Cihân Hâkimiyeti Mefkûresi Tarihi: Türk Dünya Nizâmının Millî, İslâmî ve İnsanî Esasları*. İstanbul: Ötüken Yayınları, 2009, 134 – 136.

⁶³ Divitçioğlu, *Orta-Asya Türk imparatorluğu: VI.-VIII. Yüzyıllar*, 210 – 211.

⁶⁴ Nizamül-Mülk, *Siyasetnâme*(1018), çev. Ayar, M. T., İstanbul: İşbankası Kültür Yayınları - 5, 2009, 42,193.

⁶⁵ Dinç, vd., "Türkmenistan Kaynaklarına Göre Büyük Selçuklu İmparatorluğunda Devlet Ve Ekonomi", 114.

edememesi nedenleriyle önemini yitirmekle birlikte XIX. Yüzyıl kadar devam etmiştir.⁶⁶ Tımar sisteminin ekonomi içerisindeki önemini anlamak açısından örneğin Kanuni Sultan Süleyman zamanına ait tahrir defterlerine bakıldığında bir yılda toplanılan vergi miktarı, 537,929,006 akçenin % 39.9 ‘u “*has arazi*” denilen yıllık geliri yüz bin akçeden fazla olan arazilerden, %49.8 ‘i yıllık geliri yirmi ile yüz bin akçe arası olan “*zeamet arazi*” ile yıllık geliri, üç ile yirmi bin akçe olan “*tımar arazi*” sahiplerinden elde edildiği görülmektedir. Ayrıca tımar sisteminin güçlü bir yanı da, vergilerin merkezi bir kurumda toplanmadan doğrudan yerel ekonomiye kazandırılmasıdır.⁶⁷

⁶⁶ Fatma Acun, “Klasik Dönem Eyalet İdare Tarzı Olarak Tımar Sistemi ve Uygulaması”, *Türkler Ansiklopedisi, cilt 3 ilkçağ, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, (2002): 901 - 907.*

⁶⁷ Baykal Başdemir, *Osmanlı Vergi Sisteminde Öşür*, Adana: Karahan Kitabevi, 2015, 12 – 14.

Sonuç

Devletlerin gelişimine paralel olarak gelişen vergi uygulamalarında toplumlarda ortaya çıkan; ekonomik, siyasi ve kültürel değişimlerin etkileri ile tarihsel süreç içerisinde önemli değişimler gözlenmektedir. Bununla birlikte bazen vergiler, toplumların değişim gerekçelerini oluşturabilmektedirler. Örneğin, ekonomik hayatta parasal ekonomiye geçiş vergilerin aynı olmaktan çıkarak nakdi ödentiler haline gelmesine neden olmuştur. İkinci çıkarıma örnek olarak, günümüz çağdaş anayasalarının temelinde vergilendirme yetkisi ve bu yetkiye gösterilen tepkilerin yattığı kabul edilmektedir. Aynı şekilde batı toplumlarında yaşanan aydınlanma ve takip eden süreçte gerçekleşen sanayi devrimi ile ekonomilerde ve toplumsal yapılarda gerçekleşen şehirleşme ve ticarete ki dönüşüm, devletlerin üstlendikleri kamusal hizmetlerde değişimlere ve vergilerin yapılarında değişimlere neden olmuştur. Kısacası, toplumların kültürel değişimleri ve devletten beklenen hizmet şekil ve miktarlarında ki değişim süreç içerisinde vergilerde değişimlere neden olmaktadır. Vergi sistemlerinde ki tüm bu değişimler ülkelerin kültürel, ekonomik ve siyasi yapılarına göre farklı tarih ve zamanlarda gerçekleşmekle birlikte kültürlerin, toplumsal etkileşimler ile değişim yaşama özelliğinin doğal bir sonucu olarak ülkelerin vergi kültürleri de birbirleri ile etkileşim halindedir. Türkler açısından bakıldığında da toplumsal, ekonomik, siyasi ve teknik yaşamda gerçekleşen değişimler vergi uygulamaları ve sistemlerinde değişimlere neden olmuştur. Kaldı ki kültürlerin oluşumunda toplumun ve insanın yaşadığı coğrafya kaderdir ve toplumlar yaşadıkları coğrafyaya meydan okumaları sayesinde gelişim gösterebilmektedirler. Kültürel ve toplumsal gelişim için önemli olan bulunulan coğrafyanın insan yaşamına etkileridir. Eğer coğrafi şartlar çok zorlu olur ise insanoğlu meydan okumayı kazanamayacak/gerçekleştiremeyecek dolayısıyla toplumsal gelişim ve ilerleme olmayacaktır. Yaşanılan coğrafyanın çok kolay imkanlar sunması halinde insanoğlu bu sefer de meydan okumaya ihtiyaç duymayacağından kültürel gelişim gösteremeyecektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde Türklerin ortaya çıktığı coğrafya tarım temelli yerleşik kültür oluşturmasına müsaade etmeyecek kadar zorlu özelliklere sahip olması, atalarımızın hayvansal temelli artık ürün elde etmeye yönelik meydan okumasına neden olmuştur demek çok da yanlış olmayacaktır. Ancak hayvansal temelli kültür oluşumu iki önemli sonuca neden olmuştur. Bunlardan birincisi, hayvansal üretimin devamlılığı için konargöçer yaşam tarzı seçilmek zorunda kalınmıştır. Türklerdeki konar göçerlik ile göçebeliliğin⁶⁸ karıştırılmaması önemlidir. Konargöçer yaşam tarzı, yaşanılan coğrafyanın sınırlı tarıma müsaade etmesi ve temel üretim aracı olan hayvancılığın mevsimlik göçleri zorunlu kılmasının bir ürünüdür. Türkler, yaşadıkları coğrafyanın bu meydan okumasına göç bölgelerinde, iklimin hayvancılığa müsaade etmediği kış aylarında özel mülkiyet temelli bir yerleşimle cevap verirken hayvanların yayılması için geniş arazilerin ihtiyaç olduğu yaz

⁶⁸ Göçebelilik ve konar göçerlik açısından metadolijik ayrım; göçebeliliği nomad kültür, konar göçerliği atlı nomad kültür şeklindedir.

aylarında araziyi boyun ortak kullanımına açmakla cevap vermişlerdir. Dolayısıyla Türklerde karşılaşılan konar göçerlik diğer göçebe kültürlerden farklı olarak göç bölgelerinin sabitlenmesine, hangi boyun nereye göçeceği merkezi otoritelere bir düzene içerisinde takip edilmesine, göç edilen bölgeye göre vergi uygulamalarının zaman içerisinde gelişimine neden olmuştur. Coğrafi koşullardan ortaya çıkan bu zorunluluk, yaşam tarzının gereği olarak devletleşmenin ve devletlerin ortaya çıkış aşaması olarak kabul edilen askeri teşkilatlanma ile vergi uygulamaların konargöçer toplumlarda yerleşik kültürlerle nazaran daha erken zamanlarda ortaya çıkmasına neden olması beklenebilecek bir gelişmedir. Nitekim, literatürde bu iddianın var olmasının ötesinde gün geçtikçe güçlendiği de ifade edilmektedir. İkinci önemli sonuç ise toplumun ihtiyaç duyduğu tarımsal ürünlerin elde edilmesi, üretimin yetersizliğinin bir sonucu olarak ticaretin son derece önemli bir duruma gelmesine neden olmaktadır. Bu sorunun çözümü de Asya'da Çin Devleti sınırlarında, Avrupa'ya göçten sonrası için Roma Devleti sınırında serbest ticaret bölgeleri oluşturulması yoluyla bulunmuştur. Ayrıca, yaylakların boy'un kollektif kullanımında olması daha sonraki dönemlerde geliştirilen iktâ ve tımar sistemlerinin de temelini oluşturmuştur. Bununla birlikte tarihte gerçekleşen batıya doğru göç için seçilen yollar sadece hayvanlara yeni mera alanlarının aranmasının sonucu yada tesadüfi seçilmiş yollar olmadığı, Türklerin göç yolları olarak ana ticaret yollarının kontrolünü elde etmek üzere takip ettiklerini iddia etmek mümkündür. Çünkü doğudan batıya doğru uzanan üç temel ana ticaret yolu (İpek, Baharat ve Kürk yolları) aynı zamanda doğudan batıya göç eden Türklerin takip ettiği rotalardır. Özellikle ipek yolu dünya ticareti açısından büyük öneme sahip olan bir yoldur ki Çinliler, Türkler ve Roma arasında bu yolun kontrolüne yönelik rekabetler söz konudur. Tarih boyunca, Türklerin ekonomisinde ve vergi gelirleri içerisinde büyük paya sahip olan ticaret, Batı'nın yeni ticaret yollarını bulması ve buhar gücünü deniz ulaşımlarında kullanıma alması ile Türk ekonomisi ve vergi hayatında köklü sarsıntılara neden olmuştur. İpek yolunun ekonomik getirisinin daha iyi anlaşılması açısından, Çin'de üretilen ipek, ketenle oranlandığında 1 metre ipek 8 metre keten kumaşa denk gelmekte iken Roma'da ipeğin kilogram fiyatı, altına denk hatta daha yüksek olduğu tahmin edilmektedir. Nitekim, Osmanlı devletinin gerileme devrine girmesinde Batıda gerçekleşen teknolojik yeniliklerin yanında yeni ticaret yollarının ipek yolunun önemini yitirmesine neden olduğu gerçeğini de göz ardı etmemek gerekmektedir.

Kaynaklar

ACUN F., “Klasik Dönem Eyalet İdare Tarzı Olarak Tımar Sistemi ve Uygulaması”, *Türkler Ansiklopedisi, cilt 3 ilkçağ, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, (2002): 899-908.*

AKDAG M., *Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi Cilt 1 (1243-1453)*, Ankara: Tekin Yayınevi, 1979.

ALLSEN, T., “The Yüan Dynasty and the Uighurs of Turfan in the 13th century”, *in:China Among Equals: The Middle Kingdom and Its Neighbors, 10th-14th Centuries, (1983): 243 – 280.*

AHMETBEYOĞLU, A., *Sorularla Eski Türk Tarihi*, İstanbul: Yeditepe Yayınevi, 2014.

ARSAL, S. M., "Eski Türklerin Hususi Hukuku", *Türkler Ansiklopedisi, cilt 3 ilkçağ, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, (2002): 88-96.*

AY, H. M., & TALAŞLI, E. Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki, *Maliye Dergisi, Sayı 154, (2008): 135 - 155.*

BALOĞLU, B., BALOĞLU F., *Toplumsal Yapı Ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi*, İstanbul: İTO Yayını No: 2010-62., 2010.

BAŞDEMİR B., *Osmanlı Vergi Sisteminde Öşür*, Adana: Karahan Kitabevi, 2015.

CAFEROĞLU, A., "Uygurlarda Hukuk ve Maliye İstilahları", *Türkiyat Mecmuası, 4, (1934): 1-44.*

ÇAKMAK, D., "Manas Destanı'nın İktisadi İncelemesi", *Gazi Akademik Bakış, 3(5), (2009): 171-194.*

DİNÇ A., vd., "Türkmenistan Kaynaklarına Göre Büyük Selçuklu İmparatorluğunda Devlet Ve Ekonomi", *History Studies, İnternational Jurnal Of History, Prof.Dr. Enver Konukçu Armağanı, (2012): 105-116.*

DİVİTÇİOĞLU, S., *Orta-Asya Türk imparatorluğu: VI.-VIII. Yüzyıllar*, İstanbul: İmge kitabevi, 2005.

DÖNMEZER, S, *Toplum Bilim*, İstanbul: Beta Yayınları, 1999.

ERGIN, M., *Orhun Abideleri*, İstanbul: Boğaziçi Basım ve Yayınevi, 1973.

GENCOSMAN, M N. ve UZLUK, F. N., *İbni Bibi'nin Farsça Muhtasar Selçuknamesinden Anadolu Selçuklu Devleti Tarihi*, Ankara: Uzluk Basimevi, 1941.

- GORDLEVSKÍ, V., *Anadolu Selçuklu Devleti*, Ankara: Onur Yayınları, 1988.
- GÖKALP, Z., *Hars ve Medeniyet*, Ankara : Diyarbakır'ı Tanıtma Derneği Yayınları, 1972.
- GÖKALP, Z., *Makaleler VIII*. Ankara: Kültür Bakanlığı Yayınları: 388, 1981.
- GÖKBUNAR, R. vd., "Türk Maliye Tarihinde İlk Dönemlerde Vergi Anlayışı", içinde: Ali Rıza Gökbunar, ve Uğur Alparşlan, *Sümerlerden Türkiye Cumhuriyetine Maliye Tarihi*, Beta Yayıncılık, İstanbul, (2016): 41 – 56.
- GÜNGÖR, E., *Kültür Değişmesi ve Milliyetçilik*, İstanbul: Ötüken Yayınevi, 1986.
- HOFSTEDE, G., "Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context". Online Readings in *Psychology and Culture International Association for Cross-Cultural Psychology*, 2(1), (2011): 1.
- IŞIK, A. Kültür Ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği, *Ege Academic Review*, 9(2), (2009): 851 - 865.
- KAFESOĞLU, İ. *Türk Milli Kültürü*. İstanbul: Ötüken Yayınları, 1999.
- KAŞGARLI Mahmud, *Divanü Lugat-it-Türk*, çev., Besim Atalay, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları, 1985.
- KOCA S., "Eski Türklerde Sosyal ve Ekonomik Hayat", *Türkler Ansiklopedisi*, cilt 3 ilkçağ, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, (2002): 15-37.
- LAWRENCE E. H. ve HUNTINGTON S. H., *Culture Matters: How Values Shape Human Progress*. New York: Basic boks, 2000.
- MANDALOĞLU, M., "Eski Türklerde Sanayi, Ticaret ve Maliyenin Ekonomik Açıdan Değerlendirilmesi", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 2(2), (2013): 129-150.
- MUSGRAVE, R. A., Schumpeter's Crisis Of The Tax State: An Essay In Fiscal Sociology, *Journal of Evolutionary Economics*, 2(2), (1992): 89-113.
- NERRÉ, B., The Concept Of Tax Culture. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, National Tax Association - JSTOR, 2001.
- NERRÉ, B., "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics", *Economic Analysis and Policy*, 38 (1), (2008): 153-167.

ÖZDEMİR, P., "Vergi Kültürü Ve Göstergeleri: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(1), (2015): 175-188.

ÖZYETGİN, A. M., *Eski Türk Vergi Terimleri*, Tengrim Türklük Bilgisi Araştırmaları 4, KÖSAV, Ankara: 2004.

PADGETT, J. F., Hierarchy And Ecological Control In Federal Budgetary Decision Making, *American Journal of Sociology*, 87(1), (1981): 75-129.

SARAÇ, T., *Büyük Fransızca-Türkçe Sözlük*, İstanbul: Adam Yayınları, 1985.

SARKINÇ, S. ve Cura S., Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi, K. Çelebi, *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler(s.33-61)*, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/418 (Hermes Matbaacılık), 2012.

SCHURMANN, H. F., "Mongolian Tributary Practices Of The Thirteenth Century", *Harvard Journal of Asiatic Studies*, 19(3/4), (1956): 304-389.

SERT, M. "Maliye" Ye Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Mali Sosyoloji: Öncüler, *Ekonomik Yaklaşım*, 22(81), (2011): 1 - 16.

ŠINKŪNIENĖ, Kristina, and Kristina LEVIŠAUSKAITĖ. (2010) "Analyzing Macroeconomic Indicators of the Tax System From a Tax-Cultural Perspective." *Taikomoji Ekonomika: Sisteminiai Tyrimai*, t. 4, nr. 1, (2010): 29-51.

SMITH, J. M., "Mongol And Nomadic Taxation", *Harvard Journal of Asiatic Studies*, 30, (1970): 46-85.

STAVISKY, B. Y., "İpek Yolu ve İnsanlık Tarihindeki Önemi", *Türkler Ansiklopedisi*, cilt 3 ilkçağ, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, (2002): 222- 233.

ŞAHİN, M., "Türkiye'de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği", Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2011.

TABAKOĞLU A., *Türk İktisat Tarihi*, İstanbul: Dergah Yayınları, 2008.

TOGAN (Arıcanlı) İ., "Moğollar Devrinde Çin'de Ticaret ve 'Ortak'Tüccarları", *Toplum ve Bilim*, 25(26), (1984): 71-90.

TOSUNER, M. ve DEMİR, İ. C., “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, (2009): 1-15.

TURAN O., *Selçuklular Tarihi ve Türk-İslam Medeniyeti*, İstanbul: Ötüken Neşriyat AŞ., 2009.

TURAN O., *Türk Cihan Hâkimiyeti Mefkûresi Tarihi: Türk Dünya Nizamının Millî, İslâmî ve İnsanî Esasları*. İstanbul: Ötüken Yayınları, 2009.

TYLOR, E. B., *Primitive Culture*, London: Murray Inc, 1924 (1871).

YILMAZ, H., "Tarihi Olaylarda Gensel Devrim Ve Süreklilik Üzerine Analitik Bir İnceleme Ve Olay - Olgular Bağlamı ", *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, 1(2), (2014): 127-159.

YUVALI A., "Yakındoğu Tarihi Üzerindeki Moğol Tesirleri (XIII. YY)", *Ondokuz Mayıs Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 3, (1988): 63-74.