

İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
43.-44. Seri/Yıl 2003

**VARLIK VERGİSİ KANUNU'NUN MALİYE
TEORİSİNDEKİ VERGİLENDİRME
İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yrd. Doç. Dr. Ufuk BAKKAL
İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

ABSTRACT

In the Turkish public finance history, "Wealth Tax" was enacted to overcome the negative effects of Second World War and to leave the markets in the hands of Turkish entrepreneurs.

Yet, the application and the consequences of the tax were unfair and arbitrary. This extraordinary tax, prepared without considering some main tax principles, was applied against tax techniques.

ÖZET

2. Dünya Savaşının olumsuz etkilerini gidermek ve piyasaları Türk müteşebbislerinin ellerine teslim etmek için çıkarılan Varlık Vergisi Kanunu gerek uygulandığı, gerekse meydana getirdiği sonuçlar itibarıyla, Türk maliye tarihinde, haksız ve keyfi bir vergi olarak yerini almıştır. Bazı temel vergileme ilkelerini dikkate almadan aceleyle hazırlanan bu olağanüstü vergi, vergi tekniğine aykırı olarak uygulanmıştır.

GİRİŞ

Varlık Vergisi, 2. Dünya Savaşı döneminde çok kısa bir süre uygulanmış olmasına rağmen Cumhuriyet dönemi maliye tarihimizde önemli bir yeri olan, uygulandığı yıldan bugüne kadar halen tartışılan, iktisadi ve mali sonuçlarının yanında siyasal, sosyal ve kültürel etkileri de bulunan olağanüstü bir servet vergisidir.

Toplumun bazı kesimlerinde Varlık Vergisini o günün koşullarını dikkate alarak haklı görenler olsa da, kamuoyundaki ve akademik çevrelerdeki genel kanı bu verginin ülkemizdeki Rum, Ermeni ve Yahudi gayrimüslim vatandaşlara karşı uygulanmış haksız ve keyfi bir vergi olduğu yönündedir.

Varlık Vergisi şimdiye kadar genellikle siyasal açıdan ele alınmış, iktisadi ve mali açıdan analizi pek yapılmamıştır. Bu kısa çalışmada öncelikle servet vergileri içinde Varlık Vergisi'nin yeri saptanacak, daha sonra bu verginin hangi amaçlarla alındığı, bu amaçları ne ölçüde gerçekleştirdiği incelenecek ve çalışmamızın asıl amacı olan Varlık Vergisi Kanunu'nun maliye teorisinde yer alan çeşitli vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesine çalışılacaktır. Ancak daha önce, konunun rahat bir şekilde

izlenebilmesi için Varlık Vergisi kanun metninden hareketle, söz konusu verginin temel unsurları genel olarak ele alınacaktır.

I- GENEL OLARAK VARLIK VERGİSİ

Bu bölümde önce, Varlık Vergisinin ne tür bir vergi olduğu incelenmeye çalışılacaktır. Varlık Vergisinin özellikleri ana hatları itibariyle ortaya konacaktır. Daha sonra bu verginin hangi amaçlarla salındığı incelenecektir. Cumhuriyet dönemi Türkiye maliye tarihinde derin izler bırakmış ve günümüzde bile hala tartışılan bu verginin kuruluş amaçlarının incelenmesi tartışmalara ışık tutmak açısından son derece önemlidir. Ancak bu amaçları incelemek tek başına yeterli değildir. Asıl önemli olan, bu vergiyle ulaşılmak istenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığıdır.

1) BİR SERVET VERGİSİ OLARAK VARLIK VERGİSİNİN NİTELİKLERİ

Günümüzde vergilendirme iktidar ilkesine göre yapılmaktadır. Yani vergilendirmede mükelleflerin kamusal mal ve hizmetlerden sağladıkları fayda yerine, onların mali güçleri esas alınmakta ve herkesin mali gücü ile orantılı vergi ödemesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Gelirin elde edilmesi, biriktirilerek servete dönüştürülmesi ve gelir ve/veya servetin kısmen ya da tamamen harcanması vergi ödeme gücünün üç göstergesi olarak kabul edilmektedir.

Gelirden sağlanan tasarrufların biriktirilmesiyle oluşturulan servet, sahibine güven duygusu verdiği ve harcanabilir bir potansiyel oluşturduğu için vergi ödeme gücünün göstergelerinden biri olarak kabul edilmiş ve servet vergilerinin konusunu oluşturmuştur. Servet vergileri çeşitli açılardan tasnif edilebilmekle birlikte konumuz açısından bizi ilgilendiren olağan-olağanüstü servet vergileri, nominal-gerçek servet vergileri ve genel-özel servet vergileri ayrımlarıdır.

Olağan servet vergileri, belirli zaman aralıklarıyla devamlı olarak alınırken, olağanüstü servet vergilerinin ne zaman alınacağı belli değildir. Bu tür vergiler genellikle deprem, savaş gibi olağanüstü dönemlerde aşırı artan kamu harcamalarının finansmanını sağlamak ve dönemin başı ile sonu arasında kişilerin servetinde meydana gelen artışları vergilendirmek amacıyla bir defalık alınırlar. Bu gibi dönemlerde, toplumda milli birlik ve beraberlik içinde hareket etme bilinci güçlendiği için, genellikle yüksek oranlı bu vergilere karşı mükelleflerin reaksiyonları pek fazla olmamaktadır (Uluatam,1991,ss.284-287).

Nominal servet vergilerinde, vergilendirilmek istenen servetin iradidir. Yani, vergi oranları, servetin getirisiyle ödenebilecek kadar düşüktür. Oysa gerçek servet vergilerinde servetin getirisi vergi borcunun ödenmesinde yetersiz kalmakta ve ancak servet unsurlarının kısmen ya da tamamen elden çıkarılması suretiyle vergi borcu ödenebilmektedir.

Mükelleflerin tüm mal varlıkları üzerinden yüksek oranlar uygulanarak olağanüstü dönemlerde alınan gerçek servet vergilerine, savaş döneminin uygun koşullarında aşırı servet birikimi sağlamış kişilerin vergilendirilmesi, savaşın finansmanı için biriken devlet borçlarının ödenebilmesi v.s. gibi çeşitli nedenlerle başvurulmaktadır (Nemli,1990, s.213).

Genel servet vergileri, ayırım yapmaksızın servet unsurlarının tamamı üzerinden alınırken, özel servet vergileri sadece belirli servet unsurlarını vergilendirmektedir (Aksoy,1998,s.353).

Bütün bu bilgilerin ışığında, Varlık Vergisinin olağanüstü ve gerçek bir genel servet vergisi olduğunu ileri sürmek pek yanlış olmayacaktır. Yani Varlık Vergisi her yıl periyodik olarak alınmayan, 2.Dünya Savaşı'nın olağanüstü koşullarında bir defaya mahsus alınmış bir vergidir. Varlık Vergisi komisyonlarca servetin iradından ödenemeyecek kadar yüksek belirlendiği için mükellefler vergiyi ödeyebilmek için servet unsurlarını kısmen ya da tamamen elden çıkarmak zorunda kalmışlardır. Yani Varlık Vergisinin hem konusu hem de kaynağı mükelleflerin sahip oldukları servettir. Bu vergi belirli servet unsurlarını hedef almak yerine, servetin tamamını kapsadığından özel değil, genel bir servet vergisi özelliği taşımaktadır.

2) VARLIK VERGİSİNİN AMAÇLARI

Meclis tartışmaları incelendiğinde, söz konusu verginin salınmasındaki temel amacın, tedavüldeki paranın azaltılması ve ülke ihtiyaçlarının finansmanının sağlanması olduğu anlaşılmaktadır. Bunun yanı sıra, Türk parasının kıymetlenmesi, halkın vurgunculara duyduğu nefretin azaltılması ve vergiden kaçınmak için satışa çıkarılacak malların fiyatlarında düşüş meydana gelmesi gibi tali faydaların da ortaya çıkması beklenmektedir (T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, 1942,s.22).

Varlık Vergisinin değerlendirilmesine geçmeden önce, söz konusu verginin ne amaçla salındığı ve bu amaçları ne ölçüde gerçekleştirdiği ortaya konmaya çalışılacaktır. Varlık Vergisinin amaçları, gelir sağlama amacı ve diğer amaçlar şeklinde iki başlık altında incelenecektir.

A) GELİR SAĞLAMA AMACI:

2.Dünya Savaşı'na girmemiş olsa da, dünyadaki savaş konjonktürü, Türkiye'yi her an savaşa hazır halde olmaya zorlamıştır. Ülkede ilan edilen genel seferberlik savunma harcamalarını artırmış ve bu da kamu harcamalarında önemli bir sıçramaya yol açmıştır (Varcan, 1987, s.63). Hükümet kamu harcamalarındaki bu olağanüstü artışı finanse edebilmek için yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duymuş ve Varlık Vergisini uygulamaya koymuştur.

Tablo 1: Varlık Vergisinin Mükellef Sayısı, Tahakkuk ve Tahsilat Tutarları

Açıklama	İstanbul İli	Diğer İller	Türkiye Toplamı
Toplam mükellef sayısı	62575	51793	114368
Oranlar	%54	%46	%100
Tahakkuk eden Varlık Vergisi T.L. ¹	317.275.642	148.119.178	465.384.820
Oranlar	%68	%32	%100
Tahsil edilen Varlık Vergisi T.L.	221.307.508	93.613.432	314.920.940
Oranlar	%70	%30	%100
Tahsilat / Tahakkuk Oranı	%69.7	%63.2	%67.6

KAYNAK: Aktar, 2000, s.140.

Tablo 1 incelendiğinde, toplam Varlık Vergisi'nin %50'sinden fazlasının İstanbul'da tahsil edildiği görülmektedir. Bu dengesizliğin sebebi, söz konusu verginin hedef kitlesi olan gayrimüslim azınlıkların önemli bir bölümünün bu kentte oturuyor olmalarıdır.

Türkiye genelindeki tahsilat tutarı, uygulandığı 1943 ve 1944 (Toplam 16 ay yürürlükte kalmıştır) yıllarındaki genel bütçe gelirlerinin yaklaşık %30'unu oluşturan Varlık Vergisi'nin gelir sağlama amacını başarıyla gerçekleştirdiği görülmektedir (Tezel, 1986, s.369). Ancak İkinci Dünya Savaşı döneminde, devlet bütçesine çok önemli katkılar sağlayan bu verginin tahakkuk eden tutarının sadece %67.6'sının tahsil edilebilmesi, kendisinden beklenen hasılatı yine de tam olarak sağlayamadığını ortaya koymaktadır.

B) DİĞER AMAÇLAR:

Savaş nedeniyle aktif nüfusun büyük bir bölümünün silah altında olması, G.S.M.H.'nin düşmesine yol açmıştır. Buna birde hükümetin artan kamu harcamalarını finanse edebilmek için emisyonu başvurması eklenince, fiyatlar genel düzeyi yükselmiş, karaborsa ve stokçuluk sonucu spekülasyon kazanç sağlayanların sayısı artmıştır (Varcan,1987,s.63). Gelir dağılımındaki bu bozukluğu düzeltmek ve fiyat artışlarını önleyebilmek için hükümet Varlık Vergisini bir araç olarak kullanmak istemiştir.

¹ Bu konuda Ayhan Aktar (317275642 T.L.),Rıdvan Akar (349483419 T.L.) ve Faik Ökte (349988922 T.L.) kaynakçada yer alan eserlerinde, birbirlerine yakın rakamlar olmalarına rağmen üç farklı tutar ortaya koymaktadırlar. Tahakkuk rakamlarıyla ilgili bu farklılığın, Varlık Vergisine ilişkin yeterli dokümantasyon bulunamamasından kaynaklandığını düşünmekteyiz.

Nitekim verginin konusunun tanımlandığı 1. maddede, mükelleflerin fevkalade kazançlarının vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak Varlık Vergisi bu amacını gerçekleştirememiştir. Vergi uygulaması tedavüldeki para hacmini daraltmadığı için enflasyonist ortam ve stokçuluk devam etmiştir (Akar, 2000, s.165).

Yetkililerce pek dile getirilmeyen diğer bir amaç ise, Varlık Vergisi uygulamasıyla gayrimüslim azınlıkları ülkeyi terk etmeye zorlayarak, ticaretin müslüman Türklerin eline geçmesinin sağlanması ve böylece yerli burjuvazinin oluşturulmasıdır.

Başbakan Saraçoğlu'nun C.H.P.gurubunda Varlık Vergisi Kanunu savunurken kullandığı şu sözler bu amacı doğrular niteliktedir (Yapı Kredi Kültür Sanat Yayıncılık, 1999, s.242): "Bu kanun.....bir devrim kanunudur. Bize ekonomik bağımsızlığımızı kazandıracak bir fırsat karşısındayız. Piyasamıza egemen olan yabancıları böylece ortadan kaldırarak, Türk piyasasını Türklerin eline vereceğiz".

Ekonomide azınlıkların gücünü azaltarak iç ve dış ticareti Türkleştirme amacı büyük ölçüde gerçekleştirilmiştir. Varlık Vergisini ödeyebilmek için o dönemdeki en önemli sermaye birikimi olan gayrimenkullerini satan kesimin yaklaşık tamamının gayrimüslim azınlıklar olması ve bu gayrimenkullerin %98'lik kısmının Türkler ve devlet kuruluşları tarafından satın alınması söz konusu verginin bu konuda ne derece başarılı olduğunu göstermektedir. (Akar, 2000, ss.145-147). Diğer bir ifadeyle Varlık Vergisi uygulaması, gayrimüslim azınlıklardan, müslüman Türklere doğru bir servet transferine yol açmış ve piyasalarda artık müslüman tüccarların da yer almasını sağlamıştır.

3) VARLIK VERGİSİNİN TEMEL UNSURLARI

Varlık Vergisi Kanunu 1942 yılında yürürlüğe girmiş, ulaşılması görece güç, çok eski bir vergi kanunu olduğundan, bu bölümde konunun daha rahat izlenebilmesi için söz konusu kanunun bazı maddeleri ana hatları itibariyle ele alınacak ve devletin vergi alacağıının hesaplanabilmesi için gerekli olan unsurlar ortaya konmaya çalışılacaktır.

Varlık Vergisi Kanununun 1. maddesine göre verginin konusu servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançlarıdır.

Kanunun 2. maddesine göre, verginin mükellefleri beş guruptan oluşmaktadır. Bunlar Kazanç ve Buhran Vergilerine tabi olanlar, büyük çiftçiler, yıllık gayrisafi iradı 2500 lirayı aşan bina sahipleri ile vergide kayıtlı değerleri 5000 liradan fazla olan arsa sahiplerinden bu miktarların indirilmesinden sonra geriye kalan irat ve kıymetlerle vergi verebileceği komisyonlarca kararlaştırılanlar, 1939 yılından beri Kazanç ve Buhran Vergilerine tabi bir işle uğraştığı halde, Varlık Vergisinden sonra işini terk, devir veya tasfiye edenler ve son olarak meslekleri tacir, komisyoncu olmadığı halde 1939 senesinden beri bir defa bile ticari muamelelere aracılık ederek komisyon veya diğer adlar altında para almış olanlardır.

Varlık Vergisi Kanunu'nda bu yönde bir madde bulunmasa da vergi daireleri, mükellef listelerini hazırlarken etnik ayırım yapmışlar ve savaş döneminde olağanüstü kazanç elde edenleri dört guruba ayırmışlardır. Bunlar, müslüman tüccarlar(M), Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Rum, Ermeni ve Yahudi gayrimüslim azınlıklar(G), geçmişte başka bir ulusun vatandaşı olup, sonradan müslümanlığı kabul eden dönmeler(D) ve Türkiye'de ticari faaliyet gösteren yabancı uyruklu ecnebilere(E) (Akar, 2000, s.62).

3.maddeye göre, genel,katma ve özel bütçelerle belediye bütçelerinden ve iktisadi devlet teşekküllerinden maaş ve ücret alanlar, yalnızca bu maaş ve ücretlerden dolayı bu verginin dışında bırakılmışlardır. Ayrıca 4. maddeye göre Bina ve Arazi Vergisi muafiyetlerinden yararlananlar da bu vergiden muaf tutulmuşlardır.

Verginin matrahı, mahalli takdir komisyonlarınca belirlenecek olağanüstü kazanç ve servetlerin toplamıdır (Tuncer, 2002,s.38).

7.maddeye göre verginin tarhi, mahallin en büyük mülkiye memurunun başkanlığında, en büyük mal memuru ile ticaret odaları ve belediyelerin kendi üyeleri arasından seçilecek ikişer kişiden oluşan komisyonlar tarafından yapılacaktır. Ayrıca 9. madde hükmüne göre komisyonlar çeşitli grupların mükellefiyet derecelerini 15 gün içinde sonuçlandırmak zorundadırlar.

Kanunun 12. maddesine göre mükellefler listelerin asıldığı tarihten itibaren 15 gün içinde vergilerini ödemek zorundadırlar. Mahallin en büyük mal memuru, 15 günlük süreyi beklemeden gerekli gördüğü durumlarda mükellefin mal varlığına ihtiyati haciz koyabilmektedir. 15 günlük süre içinde yatırılmayan vergi borçları, sürenin dolmasından itibaren 1. hafta için %1 ve 2. hafta için %2 zamma tabi tutulmaktadır. Listelerin asılmasından itibaren 1 ay içinde borçlarını ödemeyen mükellefler, borçlarını tamamen ödeyene kadar, memleketin herhangi bir yerinde askeri mahiyette olmayan genel hizmetlerde veya belediye hizmetlerinde çalıştırılacaklardır.

Kanunun 14. maddesinde mükelleflerin kendilerine, eşlerine veya kendileriyle birlikte oturan kardeşlerine ait menkul ve gayrimenkul mallar Varlık Vergisi ve zamlarının kanuni teminatı olarak kabul edilmiştir.

II) MALİYE TEORİSİNDEKİ VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN VARLIK VERGİSİ KANUNU'NUN DEĞERLENDİRİLMESİ:

Vergileme ilkeleri, vergi uygulaması sırasında, vergilemenin ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının gerçekleştirilebilmesi için göz önünde tutulması gereken kurallardır. Rasyonel ve etkin bir vergileme için uyulması zorunlu olan bu normatif kurallar 18.yüzyılda ortaya atılmış ve çeşitli değişikliklere uğramış olsalar da günümüze kadar geçerliliklerini korumuşlardır. " Bir vergi sisteminde yer alan kanunların vergi ilkelerine uygun olması halinde, vergi sisteminin toplum tarafından benimsenmesi kolaylaşır ve vergiye karşı tepkilerin en aza inmesi beklenir..... Bunun yanı sıra vergi ilkelerine

uygun bir vergi sistemi halkın devlete olan güvenini pekiştirir ve bu da devlete verilen desteğin artmasına ve devletin uygulamalarının da kabullenilmesine yol açar” (Çelik, 2001,s.5).

Bu bölümde Varlık Vergisinin klasik vergileme normlarına ne ölçüde uyduğu genellik-eşitlik, belirlilik-açıklık, uygunluk ve tarafsızlık ilkeleri açısından incelenecektir.

1) GENELLİK İLKESİ VE EŞİTLİK İLKESİ:

Genellik ilkesi bir toplumdaki herkesin, dil, din, ırk, mezhep farkı gözetilmeksizin ödeme güçlerine göre devletin giderlerine katılmasıdır. Bir başka ifadeyle toplumdaki hiçbir guruba vergileme sırasında ayrıcalık gösterilmemesi, vergilemede mükelleflerin etnik ve kültürel kimlikleri yerine ödeme güçlerinin kriter olarak alınmasıdır.

Ancak Varlık Vergisi uygulamasında, kanun metninde bu konuda herhangi bir hüküm bulunmasa da, müslüman Türklere gayrimüslim azınlıklara göre ayrıcalıklı muamele yapılmış ve verginin önemli bir kısmı gayrimüslim azınlıklardan alınmıştır (Akar,2000,s.73 ve s.83). Gerçekten de, komisyonlara, İttihat ve Terakki döneminden beri azınlık karşıtı politikaları savunan kişilerin seçilmiş olması gayrimüslim azınlıklara ayrıcalıklı muamele yapılacağına habercisi gibidir (Akar,2000,s.184).

Tablo 2 incelendiğinde gayrimüslim azınlığın en yoğun yaşadığı kent olan İstanbul'daki Varlık Vergisi mükelleflerinin % 7'sinin müslümanlar, %87'sinin gayrimüslimler ve % 6'sının diğer guruplardan oluştuğu görülmektedir.

Mükellef dağılımındaki bu dengesizliğin bir nedeni de 2.Dünya Savaşı yıllarında toplumumuzdaki gayrimüslim azınlıkların önemli bir servet birikimine sahip olmaları ve savaş ortamında olağanüstü kazançlar elde etmeleridir (Ökte,1951,s.47). Ancak Varlık Vergisi uygulamasında asıl eleştirilmesi gereken nokta ; bu verginin yatay ve dikey adalet ilkeleri dikkate alınmadan, gayrimüslim azınlıklara karşı kullanılmış olmasıdır. Mükellef dağılımındaki dengesizlik yukarıda saydığımız nedenlerle açıklanabilse de, Varlık Vergisinin gayrimüslimlere karşı uygulanış şeklinin vergileme ilkeleri açısından herhangi bir açıklaması olamaz.

Gayrimüslimlerin düşük gelirli meslek guruplarına da uygulanan bu vergiden aynı meslek guruplarında çalışan müslüman mükellefler herhangi bir yasal dayanağı bulunmasa da muaf tutulmuşlardır (Akar, 2000, s.81). Bunun yanı sıra aşağıdaki Tablo 3 incelendiğinde, düşük gelirli gayrimüslim çalışanlara uygulanan verginin, aldıkları maaş ve ücretin çok üzerinde olması nedeniyle subjektif unsurları göz ardı ederek, iktidar ilkesini de dikkate almadığı görülmektedir.

Tablo 2 : İstanbul'daki Varlık Vergisi Mükelleflerinin Kökenlerine Göre Dağılımı

Mükelleflerin Kökeni	Mükellefler	%	Tahakkuk	%
Müslümanlar(M)	4195	% 7	25.600.409	% 7
Gayrimüslimler(G)	54377	% 87	289.656.246	% 83
Diğer G-M-E	4003	%6	34.226.764	%10
TOPLAM	62.575	%100	349.483.419	%100

Kaynak: Akar, 2000, s.87

Tablo 3: Gayrimüslim Çalışanların Ödedikleri Vergi Miktarı

ALDIĞI MAAŞ VEYA ÜCRET (T.L.)	ÖDEDİĞİ VARLIK VERGİSİ (T.L.)
1-100	500
101-150	750
151-200	1000
201-250	1250
251-300	1500
301-350	1750
351-400	2000
401-450	2500
451-500	3000
501-600	3500
601-700	4000
701-800	4500
800-1000	5000
1000 T.L.'den sonraki her 500 T.L.'de, vergiye 1000 T.L. eklenecektir.	

Kaynak: Ökte, 1951, s.92

Genellik prensibine aykırı olarak, T.C. vatandaşı olmayan yabancı uyruklulara yani ecnebilere de ayrıcalıklı bir uygulama yapılmıştır. Ecnebilere de müslüman mükellefler kadar vergi koymayı öngören hükümet, konsoloslukların yaptığı baskıyla geri adım atmak zorunda kalmıştır (Akar,2000,s.101).

Konsolosluklarca belirlenen vergi tutarlarını bile ödemeyen ecnebilere icraya verilememiş ve bunların ödemesi gereken toplam vergi tutarının %36'sı tecil edilmiştir. Ödenmesi gereken tutarda önemli bir indirim yapılmış, bu tutarın da 42548878 T.L.'si tahsil edilebilmiştir (Akar,2000, s.103).

Hükümet vergiye karşı basında oluşabilecek tepkilerden çekindiği için, azınlık gazetecilerini de kapsayan basın mensuplarına ayrıcalıklı uygulamalar yapmış ve böylece belirli bir meslek gurubunun vergi yükünü genellik ilkesine aykırı olarak farklılaştırmıştır (Akar, 2000, s.107).

Vergilendirmede genellik ilkesi, eşitlik ilkesinin ön koşuludur ve eşitlik ilkesi yatay ve dikey adalet kavramları açısından ele alınmaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan,1999, s.41). Yani bir vergi uygulamasının eşit olabilmesi için öncelikle genel olması gerekmektedir.Varlık Vergisinin genellik ilkesine aykırı uygulamaları, eşitlik ilkesinin de gereklerini yerine getirmesini otomatik olarak olumsuz etkilemektedir. Tablo 3'de görüldüğü gibi, mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınmaksızın, aldıkları ücretin çok üzerinde vergiler tarh edilmekte ve üstelik bu yanlış uygulama yatay adaletle aykırı olarak sadece gayrimüslim azınlıklar için söz konusu olmaktadır. Diğer taraftan Varlık Vergisi uygulaması sırasında mükelleflerin servetleri belirlenirken, idarenin elindeki bilgiler son derece sınırlı olduğundan, matrah takdirleri herhangi bir envantere dayanarak değil, söylentilerden hareketle ve ağırlıklı olarak karine usulüne göre yapılmaktadır.

Bir başka ifadeyle, vergilemede yatay ve dikey adalet kavramlarına ters olarak, bir mükellefin harcama kalıbı, toplumdaki itibarı, yaşam biçimi vergi matrahını etkilemektedir. Zira, aynı servete sahip iki gayrimüslim mükelleften, çevresindeki halktan kopuk mütevazı bir hayat yaşayan, dolayısı ile yaptığı harcamalar hakkında komşularının pek fazla bilgi sahibi olmadığı mükellef, zenginliğini gözler önüne seren, çevresindekilere yardımda bulunan, eli açık diğer mükellefe göre daha düşük vergilendirilebilmektedir. Bu iki mükelleften ilki, hayat tarzı olarak toplumda daha varlıklı bir kişi görünümü yarattığından diğerine göre yatay adaletle aykırı bir şekilde daha ağır vergilendirilmektedir. Bu mükelleflerden çok daha fazla gelir ve servete sahip, aynı işi yapan müslüman mükellefler için ise dikey adaletle aykırı bir şekilde çok daha düşük vergi tahakkuku yapılmaktadır (Akar,2000,ss.155-157 ve s.185).

2) BELİRLİLİK (KESİNLİK) VE AÇIKLIK İLKESİ:

Vergilendirmede keyfiliği ortadan kaldırarak hukuki güvenliği sağlayan bu ilkeye göre, mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin konuları, matrahları,

mükellefleri, vergiyi doğuran olayları, tarifeleri v.s. gerek vatandaşlar gerekse idare açısından hiçbir tereddüte yer vermeyecek şekilde açık, seçik, belirli ve kesin olmalıdır. Diğer bir ifadeyle vergilemeye ilişkin kuralların ve işlemlerin, tarih ve tahsil zamanlarının ve şekillerinin açık, seçik ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir olması gerekir. Aksi halde mükellefler ve vergi idaresi tarafından gerçekleştirilecek hatalı vergi uygulamaları, bu iki tarafı karşı karşıya getirecek, mükellef psikolojisi ve mükellef- idare ilişkileri bu durumdan olumsuz etkilenecektir.

Belirlilik ilkesinin ön koşulu olan verginin kanuniliği ilkesi, keyfi ve takdire dayalı uygulamaların önlenmesi için gerekli ilke ve hükümlerin kanunda yer almasını gerektirmektedir. Mükelleflere güven veren bu ilkeye göre, liberal ve demokratik bir devletin meclisince çıkartılan bir yasanın vergiyi düzenlemesi ve vergiye ilişkin tüm temel öğeleri bünyesinde barındırması gerekmektedir. Buna ek olarak, yasalarla kendisine vergi toplama görevi yüklenen devlet, bu görevini gerekirse hukuki cebir kullanarak gerçekleştirmektedir (Güneş, 1998, s.14).

Mükelleflerin vergi yükünün, kanun metnine bakılarak önceden tahmin edilebilmesi verginin tarafsızlığını da olumlu yönde etkilemektedir. Zira girilecek bir yatırımın tahmini vergisinin mevzuattan hareketle önceden belirlenebilmesi, yatırımın riskini azaltarak müteşebbisin önünü daha net görmesini sağlayacağından yatırımın düzeyi vergi nedeniyle azalmayacaktır (Akdoğan,1993, s.168).

Varlık Vergisi uygulaması, sınırları kanunla çizilmiş objektif kriterlerden çok, komisyonların tahmin ve takdirlerine dayalı sübjektif kriterler çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle Varlık Vergisi belirli bir kanuna dayanmakla birlikte, dayandığı kanun metni gerektiği gibi yazılmadığından, uygulamada kanunilik ilkesinin ruhuna aykırı durumlar ortaya çıkmış ve bu ilkedeki büyük ölçüde sapmalar meydana gelmiştir.

Bir vergiyle ilgili kanunun bulunması söz konusu ilkenin gerçekleştirilebilmesi için yeterli değildir. Kanunda vergiye ilişkin kavramlar açık seçik ve tam olarak tanımlanmamışsa, bir başka deyişle idareye büyük takdir olanakları sağlayacak şekilde boşlukları ve eksiklikleri varsa ortada yazılı bir vergi kanunu bulunmasına rağmen kanunilik ilkesi yerine getirilememiş demektir.

Belirlilik ve açıklık ilkeleri açısından değerlendirildiğinde Varlık Vergisi Kanununun açık ve herkesçe anlaşılabilir şekilde yazılmadığı, bazı kavramların tanımlarının yapılmadığı, bazıları hakkında da takdire olanak tanıyan tanımların yapıldığı görülmektedir.

Keyfiyetin had safhada olduğu Varlık Vergisi uygulamasında, mükelleflerin komisyon kararlarına karşı idari ve adli yargı mercilerinde dava açma hakkının 11. madde ile ortadan kaldırılması, bu verginin en zayıf ve eleştiriye açık noktalarından birini oluşturmaktadır. 11. maddede komisyon kararlarının nihai ve kati mahiyette olduğu, bunlara karşı idari ve adli kaza mercilerinde dava açılmayacağı belirtilmektedir.

Varlık Vergisi Kanunu metninin karışık ve yetersiz hükümler içermesi belirsizliği arttırmakta ayrıca komisyon kararlarına karşı itiraz yapılamaması hukuki güvenlik sağlama fonksiyonunu yok etmektedir. Komisyon kararlarına karşı yargı organlarında itiraz edilememesi, hukuk devleti anlayışına ters bir durum yaratmaktadır. Zira, hukuk devletlerinde, idare mükelleflere vergilerle ilgili bir takım görevler yüklerken, aynı zamanda mükelleflere haklarında kanunlara aykırı vergileme işlemleri yapılması durumunda yargı organlarına itiraz edebilme olanağı tanınmaktadır.

Modern hukuk devletlerinde, ihtilafları kısa sürede çözüme kavuşturabilecek bir çalışma düzeyine erişmiş vergi yargı mercilerinin kontrolü altında vergi uygulamalarını gerçekleştirmek, hem mükelleflere hem de vergi idarelerine hukuki güvenlik sağlamaktadır (Aksoy, 1999, s.9).

Varlık Vergisi kanun metninde, vergi borcunun hesaplanabilmesi için gerekli en önemli unsurlardan biri olan vergi tarifesine yer verilmemekte, dolayısıyla ödenecek vergi borcu, kanunda tanımlanan matrahlara kanuni oranların uygulanması suretiyle değil, komisyonların sübjektif takdirlerine göre mutlak bir tutarın belirlenmesiyle ortaya çıkmaktadır.

Varlık Vergisi Kanunu'nun 1924 Anayasasının 85. maddesinde yer alan verginin kanuniliği ilkesinin gereği olarak vergiye ilişkin matrah, oran, tarife gibi bazı temel unsurları içermemesi, söz konusu vergi kanununu anayasaya aykırı bir metin durumuna düşürmektedir. Çünkü bir mali yükümlülüğün temel öğelerinin kanun ile yeterince çerçevesizlenmemesi, mükelleflerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmektedir (Kırbaş, 2000, s.43).

Varlık Vergisinin 2. maddesinde mükellefleri sayılırken büyük çiftçiden neyin kastedildiği objektif ölçülere dayanarak açık ve net bir şekilde ortaya konamamakta ve bu konudaki tüm takdir hakkı komisyonların sübjektif değer yargılarına bırakılmaktadır. Bu maddeye göre büyük çiftçi, işinin idaresine hanel getirmeksizin bu mükellefiyeti yerine getirebilecekleri 7. maddede yazılı komisyonlarca tespit edilenlerdir.

Vergi miktarının nasıl belirleneceğinin açıklandığı 6. maddé ise şu şekilde düzenlenmiştir: "7. maddede yazılı komisyonlar, 2. maddede yazılı mükelleflerin mükellefiyet derecelerini, her mükellef namına 1941 yılında ve ticaretini terk, devir veya tasfiye etmiş olanlar için, terk, devir veya tasfiyeye tekaddüm eden son yılda tarh edilmiş veya tahakkuk ettirilmiş vergi miktarlarını, çiftçilerde mükellefin zırai vaziyetini ve gayrimenkul sahiplerinin de irat ve vergi kıymeti miktarlarını gözden geçirmekle beraber bunlarla mukayyet olmaksızın edinecekleri kanaate göre takdir ve tespit ederler.....".

Burada takdir komisyonlarına matrah belirlerlerken isterlerse dikkate alabilecekleri bir takım kriterler sunulmuştur. Ancak bu kriterler kanuna, komisyon üyelerine mükelleflerin mali durumlarıyla ilgili fikir vermeleri amacıyla konmuştur. Komisyonlar bu kriterleri dikkate alıp almama konusunda serbest bırakılmışlardır.

6. maddenin ilk bölümü belirlilik ilkesine aykırı iken, devamında komisyonların vergi miktarını belirlerlerken uymaları gereken objektif ve maddi ölçüler getirildiği için son bölümü bu ilkeye uygun hükümler içermektedir. Takdir komisyonlarını bağlayan bu ölçüler şu şekilde düzenlenmiştir: “.....Kazanç beyannamelerine bilanço raptetmek mecburiyetinde bulunan anonim, komandit, limited ve sermayesi üzerinden kazanç dağıtan kooperatif şirketlerin vergileri, 1941 takvim yılına veya ticari yılına ve ticarethanelerini terk, devir ve tasfiye etmiş olanlarda terk, devir ve tasfiyeye tekaddüm eden son seneye ait safi kazancının yüzde ellisinden aşağı ve anonim şirketlerde yüzde yetmişinden fazla olamaz. İkinci maddenin (B) fıkrasında yazılı çiftçilerin mükellefiyetleri de varlıklarının yüzde beşini geçemez.”

Varlık Vergisinin 12. maddesinde ise verginin tahsiliyle ilgili belirsizlikler içeren hükümler yer almaktadır. Bu maddede, genel, katma ve özel bütçelerle belediye bütçelerinden maaş ve ücret alanlardan ikinci maddedeki mükellefiyete tabi bulunanlarla kadınların ve elli beş yaşını geçmiş erkeklerin borçları hakkında Tahsili Emval Kanunu uygulanmakla beraber bunların çalışma mükellefiyetine tabi tutulmayabilecekleri hükmü yer almaktadır. Bu hükümde, yukarıdaki guruplara dahil mükelleflerin çalışma kamplarına gönderilip, gönderilmeyecekleri açık ve net bir şekilde ifade edilmeyerek belirlilik ilkesine aykırı hareket edilmiştir.

3) UYGUNLUK İLKESİ:

Uygunluk ilkesi, verginin idare tarafından, mükellefler açısından en uygun koşullarda ve zamanda alınmasını ifade etmektedir. Bu ilkenin amacı, mükellefleri vergi dolayısı ile olabildiğince az sıkıntıya sokmak ve vergi tahsilini olabildiğince kolaylaştırmaktır. Bu ilkeye ne kadar uyulursa idare ile mükellefler arasındaki ilişki de o ölçüde olumlu etkilenecektir. Ancak uygunluk ilkesini herkesi tatmin edecek şekilde gerçekleştirmek pek kolay değildir. Herhangi bir mükellef gurubu için uygun olan ödeme şekli ve zamanı diğer mükellefler açısından uygun olmayabilir. Bu durumda kanun koyucunun yapması gereken bu ilkeyi, olabildiğince geniş mükellef kitlelerini tatmin edebilecek şekilde ayırım yapmaksızın gerçekleştirmeye çalışmaktır.

Uygunluk ilkesinin üç koşulu bulunmaktadır (Çelik, 2001, ss.19-21): Bunlardan ilki çifte vergilemenin, vergiden kaçınmanın ve vergi kaçakçılığının önlenmesi ve verginin gelir sağlama amacının gerçekleştirilebilmesi için uygun vergi konularının seçilmesidir. İkinci koşul vergiden beklenen verimliliğin sağlanabilmesi için uygun zamanda tahsil edilmesidir. Uygunluk ilkesinin daha çok idari yönünü oluşturan üçüncü ve son koşul ise verginin, uygun bir şekilde yani mükellefleri fazla zahmete sokmadan alınmasına yöneliktir.

Varlık Vergisi Kanunu bu ilke açısından incelendiğinde ortaya parlak bir tablo çıkmamaktadır. Kanunun 12. maddesine göre mükellefler vergilerini listelerin asılması tarihinden itibaren 15 gün içinde mal sandığına yatırmaya mecburdular.

Mükellefleri büyük bir vergi yükü altına sokan bu verginin 15 gün içinde ödenmesini beklemek mükellefleri büyük bir sıkıntıya sokmuş, bu kısa sürede vergi borçlarını ödeyebilmek için ellerindeki servet unsurlarını gerçek değerlerinin çok altında satmak zorunda bırakmıştır. Uygunluk ilkesi, bu ödeme süresinin, mükelleflerin vergi borçlarını sıkıntıya girmeden ödeyebilecekleri makul bir süre olarak belirlenmesini gerektirmektedir.

Varlık Vergisinin bir an önce kanunlaştırılıp uygulanmak istenmesi, idareyi de zor duruma sokmuştur. Kanunun 9. maddesine göre komisyonlar çeşitli gurupların mükellefiyet derecelerini 15 gün içinde belirlemekle mükelleftirler. Kanun koyucunun bu aceleci tavrı, servet vergileri uygulamasındaki en önemli güçlük olan, servet kapsamının belirlenmesi ve servet unsurlarının gerçek değerlerinin ortaya konması problemlerini daha da ağırlaştırmıştır. Şöyle ki; kendilerine tanınan 15 gün gibi çok kısa bir sürede matrah takdir yapmaya çalışan komisyonlar, çeşitli hatalar yapmışlar, gerçek dışı matrah takdirlerinde bulunarak mükelleflerin vergi borçlarının vergi adaletine aykırı bir şekilde belirlenmesine yol açmışlardır.

Bazı mükellefler için, farklı vergi daireleri tarafından birbirinden habersiz olarak, aralarında büyük farklılıklar olan birden çok Varlık Vergisi tarh edilmiş ve kanunun 11. maddesi gereğince, bu vergi tutarlarından en yüksek olanının mükelleflerce ödenmesi beklenmiştir (Akar,2000, s.94). Bu durum matrah takdirlerinin ne kadar gelişigüzel, aceleyle ve vergi tekniğine aykırı bir şekilde yapıldığının güzel bir kanıtıdır.

Faik Ökte, bu durumun önlenmesi için, eksik beyan edilen malların Hazineye kalacağı tehdidi altında, mükelleflerin mal beyanına davet edilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Böylece matrah takdirlerinde, yapılan beyanlarla bağlı olmaksızın, komisyonların ellerinde dikkate alabilecekleri bir kriter olacaktır (Ökte, 1951, ss.207-208).

Bunun yanında, mükelleflerden vergi borçlarının tamamı bir kerede peşin olarak istenmiştir. Vergi borcu taksitli olarak bağlanıp birkaç yıla yayılsa, belki de bir çok mükellef ellerindeki servet unsurlarını satmadan borçlarını ödeyebileceklerdi. Ancak daha önce ifade ettiğimiz gibi Varlık Vergisinin gizli amaçlarından birisi de gayrimüslim azınlıkları mülksüzleştirerek, ekonomideki etkinliklerini azaltmak olduğundan, 15 günlük ödeme süresi ve vergi borcunun taksit usulüne bağlanmayışı kanun koyucunun bilinçli bir politikası olarak yorumlanabilir.

Meclis görüşmelerinde Varlık Vergisinin tespiti ve tahsili için sürenin bu kadar kısa tutulmasının sebebi olarak, parasal güç kullanılarak yol açılacak suistimallerin önlenmesi gösterilmiştir (T.B.M.M. Zabıt Ceridesi,1942,s.22).

Varlık Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre, listelerin asılma tarihinden itibaren bir ay içinde borçlarını ödemeyen mükellefler, borçlarını tamamen ödeyinceye kadar memleketin herhangi bir yerinde bedeni kabiliyetlerine göre askeri mahiyette olmayan genel hizmetlerde veya belediye hizmetlerinde çalıştırılacaklardır.

Bu hüküm nedeniyle vergi borcunu ödeyemeyen bir çok mükellef çalışma kamplarına gönderilmiş ve bu kamplarda çok kötü koşullar altında çalıştırılmışlardır. Hatta bu kamplarda mükelleflerin bir bölümü hayatlarını kaybetmişlerdir.

Vergi tahsiliyle ilgili böyle bir aynı yükümlülüğe gerek olmadığını düşünmekteyiz. Çünkü devlet, vergi alacağını garanti altına alabilmek için kanuna bir çok hüküm koymuştur. Bu hükümlere rağmen mükellefler vergi borçlarını ödeyemiyorlarsa, bu yeteri kadar servetleri olmadığındandır. Bu durumdaki mükellefleri çalışma kamplarında vergi borçlarını ödeyinceye kadar çalıştırmak, iktidar ilkesine ve dolayısıyla vergi adaletine aykırı olduğu gibi uygunluk ilkesini de gerçekleştirilemeyen bir uygulama olmuştur.

4) TARAFSIZLIK İLKESİ:

Vergilemede tarafsızlık, vergi nedeniyle ekonomideki fert ve kurumların alacakları iktisadi kararların etkilenmemesi ya da olabildiğince az etkilenmesi demektir. Böylece homoeconomicus ilkesinden hareket eden bu prensibe göre, fayda ve kâr maksimizasyonu amacıyla faaliyet gösteren ekonomik birimlerin alacakları rasyonel kararlar vergi nedeniyle saptırılmayacaktır.

Varlık Vergisinin tarafsızlık ilkesi açısından yıkıcı etkileri olduğu görülmektedir. Özellikle gayrimüslim azınlıkların mülkiyet haklarına müdahale şekline dönüşen bu vergi, söz konusu kesimin devlete karşı güvenini sarsmış, dolayısı ile verginin tasfiyesinden sonra bile yatırım kararlarında isteksiz olmalarına, bir çoğunun da yurt dışında yatırım yapmalarına yol açmıştır. Zira ekonomik ve siyasal belirsizliklerle dolu ve güvensiz ortamlar, yerli ve özellikle yabancı sermaye için son derece sakıncalı kabul edilmektedir (Akar,2000, ss.199-201).

Türkiye’de o dönemlerde sermaye birikimine sahip ve yatırım yapabilecek kesim genellikle ticaret ve ithalatla uğraşan gayrimüslim azınlıklardır. Varlık Vergisinin yarattığı bu güvensizlik ortamı sadece ülkemizde yaşayan gayrimüslim azınlıkları değil yurt dışındaki yabancı sermayeyi de olumsuz etkilemiş ve Türkiye’deki yatırım ortamına uzun yıllar şüpheyle bakmalarına yol açmıştır (Akar, 2000, s.209; Akar, 2000, s.167 ve ss.200-201). Yabancı sermayedeki bu ürkeklik ise iktisadi büyümemize olumsuz etki yapmıştır. Zira bilindiği gibi iktisadi büyümenin en önemli koşulu sermaye birikiminin gerçekleştirilmesidir.

SONUÇ

2. Dünya Savaşı'nın olumsuz ekonomik koşullarına çare olarak salınan Varlık Vergisi son derece iyi bir hasılat sağlamasına karşılık, tahakkuk eden verginin tamamının tahsil edilememesi nedeniyle, verimlilik açısından beklentilere cevap verememiştir.

Yurt içi ve yurt dışından gelen tepkiler sonucu, yapılan haksızlıkları düzeltmek için sonradan çıkarılan düzeltme ve terkin kanunları adeta vergi borcunu önceden ödeyen iyi niyetli mükellefleri cezalandıran, vergisini geciktiren ya da ödemeyenleri ise ödüllendiren bir uygulama olmuştur.

Kanun metninde bu yönde bir hüküm bulunmasa da, Varlık Vergisi uygulamasında, gayrimüslim vatandaşlara müslüman vatandaşlardan farklı davranılmış ve vergilemenin genellik ilkesi zedelenmiştir.

Varlık Vergisinin kötü yazılmış bir kanunla uygulanması, olumsuz etkilerini daha da artırmıştır. Kanun metninde bazı kavramların açık bir şekilde tanımlanmamış olması keyfiliğe yol açmış ve vergilerin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiştir.

Uygunluk ilkesine aykırı olarak, listelerin asılmasından sonra 15 gün içinde verginin ödenme zorunluluğu, çoğunluğu gayrimüslimlerden oluşan mükelleflerin ellerindeki servet unsurlarının gerçek değerlerinin altında satılmasına yol açmıştır. Mükelleflere ödeme konusunda hiçbir kolaylık sağlanmamış, ayrıca vergisini kanuni sürelerde ödeyemeyen mükellefler çalışma kamplarına gönderilmiştir.

Gayrimüslim vatandaşlara karşı devlet tarafından uygulanan bu tek yanlı haksız uygulama, yabancıların uzun yıllar Türkiye'de yatırım yapmaya kuşkuyla bakmalarına yol açmıştır.

Dönemin koşulları göz önüne alındığında, olağanüstü bir vergi uygulaması hoş görülebilirdi. Ancak Varlık Vergisinin uygulandığı dönemde ve hatta günümüzde bu kadar yankı uyandırmasının sebebi, vergileme ilkeleri göz önüne alınmadan hazırlanmış olması ve gayrimüslim azınlıklara ayrıcalıklı uygulamalar yapılmış olmasındandır.

Maliye bürokrasisindeki uzmanlarca yeteri kadar tartışılmadan ve kamuoyunun görüşü alınmadan hızlı bir şekilde hazırlanan bu verginin vergi tekniği açısından bu kadar büyük eksiklikler göstermesi şaşırtıcı olmamalıdır.

KAYNAKÇA

- Aktar, Ayhan (2000), **Varlık Vergisi ve Türkleştirme Politikaları**, 3.Baskı, İletişim Yayıncılık A.Ş., İstanbul.
- Akar, Rıdvan (2000), **Aşkale Yolcuları**, 2.Baskı, Belge Uluslararası Yayıncılık, İstanbul.
- Akdoğan, Abdurrahman (1993), **Kamu Maliyesi**, 4.Baskı, Adalet Matbaacılık, Ankara.
- Aksoy, Şerafettin (1999), **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2.Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Aksoy, Şerafettin (1998), **Kamu Maliyesi**, 3.Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Çelik, Binnur (2001), **Vergilemede Müdahale İlkesi**, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Güneş, Gülsen (1998), **Verginin Yasallığı İlkesi**, 1.Baskı, Alfa Basım, Yayım, Dağıtım Ltd.Şti., İstanbul.
- Kırbaş, Sadık (2000), **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara.
- Nemli, Arif (1990), **Kamu Maliyesine Giriş**, 3.Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Ökte, Faik (1951), **Varlık Vergisi Faciası**, 1.Baskı, Nebioğlu Yayınevi, İstanbul.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami (1999), **Vergi Hukuku**, 7.Baskı, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara.
- T.B.M.M. Zabıt Ceridesi (1942), Devre VI, Cilt 28-29, T.B.M.M. Matbaası, Ankara.
- Tezel S.Yahya (1986), **Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi (1923-1950)**, Yurt Yayınevi, Ankara.
- Tuncer, Selahattin (2002), " Vergi Tekniği Açısından Varlık Vergisi-II", **Yaklaşım**, 110(2).
- Uluatam, Özhan (1991), **Kamu Maliyesi**, 4.Baskı, Savaş Yayınları, Baran Ofset, Ankara.
- Varcan, Nezih (1987), **Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu**, T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Yapı Kredi Kültür Sanat Yayıncılık (1999), **Cumhuriyetin 75.Yılı (1923-1953)**, Cilt I, Mas Matbaacılık.