



**T.C.**  
**KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BİR VERGİ KONUSU OLARAK TOPRAĞIN**  
**VERGİLENDİRİLMESİ**

**Eda SALBAŞ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN**  
**Prof. Dr. Seyfi YILDIZ**

**KIRIKKALE-2023**





**T.C.**  
**KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BİR VERGİ KONUSU OLARAK TOPRAĞIN**  
**VERGİLENDİRİLMESİ**

**Eda SALBAŞ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN**  
**Prof. Dr. Seyfi YILDIZ**

**KIRIKKALE-2023**

## KABUL VE ONAY SAYFASI

Eda SALBAŞ tarafından hazırlanan “BİR VERGİ KONUSU OLARAK TOPRAĞIN VERGİLENDİRİLMESİ” adlı tez çalışması, aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ / ~~OY ÇOKLUĞU~~ ile Kırıkkale Üniversitesi Sosyal BİLİMLER Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Prof. Dr. Seyfi YILDIZ

Mali Hukuk Anabilim Dalı, Kırıkkale Üniversitesi

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~.

Başkan: Prof. Dr. Deniz AYTAÇ

Maliye Teorisi Anabilim Dalı, Hitit Üniversitesi

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~.

Üye: Dr. Öğrt. Üyesi Ayşegül DURUCAN

Maliye Teorisi Anabilim Dalı, Üniversite Adı

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~.

Tez Savunma Tarihi: 06/07/2023

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

.....

Doç.Dr. Abdussamed YEŞİLDAĞ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## ETİK BEYANI

Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Eda SALBAŞ

06.07.2023

# ÖZET

## BİR VERGİ KONUSU OLARAK TOPRAĞIN VERGİLENDİRİLMESİ

Kırıkkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi  
Danışman: Prof. Dr. Seyfi YILDIZ  
Haziran 2023, 96 Sayfa

İlkçağlardan günümüze kadar insanlar toprakla her zaman yakından ilgilenmiştir ve kıt kaynakların türetilmesi için ona daha fazla bağlanmıştır. Bitkilerin topraktan üretilmesi, insanların bir kadından doğuşuna benzetilerek özellikle ilk dönem çiftçileri toprağa ana kavramı ile birlikte isimlendirerek “toprak ana” olarak yaşamlarının en önemli noktasına taşımışlardır. Zamanla bireylerin yerleşik hayata geçmeye başlamasıyla kamusal ihtiyaçlar çeşitlenmeye başlamış. Vergi kavramı da bu değişim ve gelişmelere paralel olarak kökeninde bir çeşit ihtiyari hediye zorunlu bir kamusal finansman kaynağına haline gelmiştir. Devletlerin en önemli gelir kaynakları arasında vergiler olduğu bilindiği gibi tarihte toprak, zamanla vergilendirmede ana unsur olmuştur. Toprak üzerinden alınan çeşitli vergiler her dönem devletlerin en önemli gelir kaynakları arasında yer almıştır. Sümerlerden Osmanlı Devleti’ne kadar medeniyetlerde diğer vergilere oranla toprağın vergilendirmesinin daha yoğun ve oranının yüksek olduğu görülmektedir. Osmanlı devletinden sonra Cumhuriyet dönemi vergi sisteminde toprak üzerindeki vergiler kaldırılarak yerine daha adil ve tüm sisteme yayılan vergiler getirilmiştir. Seçilmiş ülkelerin günümüz vergi sistemleri ve Türk vergi sisteminde ve çalışmamızda incelemiş olduğumuz Avrupa ülkelerinde toprağın vergilendirilmesini incelediğimizde; toprağın vergilendirilmesinin varlığı vergi sistemlerinde hala mevcuttur. Bu tezin yazımında toprağın önemi vurgulanarak, ilk çağlardan günümüze toprağın; nasıl vergilendirildiğini, vergilendirme sürecini, vergilendirme sistemlerini, şekil, esas ve usullerini ortaya koymak amaçlanmıştır. Çalışmamızda İlkçağlardan günümüze tarihsel süreçte toprak üzerinden alınan vergiler incelenmiş ve sonucunda toprağın verimli bir vergi kaynağı olmasından dolayı tüm toplumlarda en önemli kamusal gelir olarak kullanılmıştır. Bu yönü ile toprağın vergilendirilmesi kırsal kesimi olumsuz etkilemiştir. Vergi sistemlerinde toprak üzerinden alınan vergiler kaldırılarak yerine daha adil ve tüm sisteme yayılan vergiler üretilmeye çalışılmış olsa da ekonomik olarak yeri zor doldurulan bir kaynak olmuştur. Günümüz vergi sistemlerinde ise hala toprak üzerinden alınan vergiler bulunurken vergi sistemi geçmişe göre daha adil ve vergilendirme tüm kaynaklar üzerinden yapılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Toprak, vergilendirme, vergi sistemleri, vergi gelirleri.

# ABSTRACT

## TAXATION OF LAND AS A TAX SUBJECT

Kırıkkale University  
Social Sciences Institute  
Department of Finance, Master's Thesis  
Supervisor: Prof. Dr. Seyfi YILDIZ  
June 2023, 96 pages

From the early ages to the present, people have always been closely interested in the land, and they needed more land to derive scarce resources. They needed more land to derive scarce resources, and they gave the land its main name. With the onset of individuals, it started to diversify in terms of public needs. The concept of taxes has also become a mandatory source of financing over time. It is one of the main elements of the land taxation area. Taxes on land are the state's most important sources of income. It is seen that the rate of tax revenues received on the land is higher in tax revenues from Sumerians to the Ottoman State. Since the Republican period, taxes on land have been removed from tax systems. Today's tax systems include taxes on land. In our study, how land was taxed from the first ages to the present day was examined, as were tax systems and tax procedures, and taxes on land were examined in the historical process. As a result, it has been used as the most important source of public income in all societies because land is an efficient tax source. In this aspect, the taxation of the land negatively affected the countryside. Although taxes on the land were removed from tax systems and more fair and spread taxes were tried to be brought to the whole system, it was an economically filled resource. While today's tax systems still have taxes on land, the system is fairer than in the past, and taxation is made on all sources.

**Key Words:** Land, taxation, tax systems, tax revenues.

## TEŞEKKÜR

Eğitim hayatım boyunca her zaman yanımda olan, destekleri güç veren ve bu yolda bana her zaman destek olan kıymetli babam Harun SALBAŞ'a, değerli annem Melek SALBAŞ'a ve biricik kardeŐim Aysel SALBAŞ'a, bu süreçte yanımda oldukları için ve beni bu günlere getirdikleri için teŐekkürü bir borç bilirim.

Sayın Prof. Dr. Seyfi YILDIZ'a tanıştığımız ilk günden itibaren akademiye olan teşvikleri, tez dönemi boyunca bana her zaman yol gösterici bir rehber olduğu için ve bu çalışmanın ortaya çıkmasında tezime olan katkılarıyla bu yolda akademik bir kimlik kazanmama yardımcı olduğu için kendisine sonsuz teŐekkürlerimi sunarım. Aynı şekilde teze görüşleriyle katkıları ve katılımlarından dolayı Prof. Dr. Deniz AYTAÇ'a ve Dr. Öğrt. Görevlisi Ayşegül DURUCAN' a teŐekkürlerimi sunarım.



# İÇİNDEKİLER DİZİNİ

Sayfa

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR .....	vi
İÇİNDEKİLER DİZİNİ .....	vii
ÇİZELGELER DİZİNİ .....	x
ŞEKİLLER DİZİNİ .....	xii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ .....	xiii
KISALTMALAR DİZİNİ .....	xiii
1. GİRİŞ .....	1
2. TOPRAK KAVRAMI VE TOPRAĞIN TARİHSEL SÜREÇTE VERGİLENDİRİLMESİ .....	3
2.1. Toprak Kavramı .....	4
2.2. Vergi Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi .....	5
2.3. Orta Doğu Uygarlıklarından Osmanlıya Toprağın Vergilendirilmesi.....	6
2.3.1. Ortadoğu Uygarlıklarında Toprağın Vergilendirilmesi.....	7
2.3.1.1. Sümer Medeniyetinde Toprağın Vergilendirilmesi .....	7
2.3.1.2. Akad Medeniyetinde Toprağın Vergilendirilmesi .....	10
2.3.1.3. Babil Medeniyetinde Toprağın Vergilendirilmesi .....	11
2.3.1.4. Asur Medeniyetinde Vergi .....	13
2.3.1.5. Eski Mısır Medeniyetinde Toprağın Vergilendirilmesi .....	16
2.3.1.6. Antik Yunan Medeniyetinde Toprağın Vergilendirilmesi .....	18
2.3.1.7. Antik Roma Medeniyetinde Toprağın Vergilendirilmesi .....	19
2.3.2. Eski ve Orta Dönem Türk Devletlerinde Toprağın Vergilendirilmesi. 20	
2.3.2.1. Eski Dönem Türk Devletleri ve Selçuklu Devletinde Toprağın Vergilendirilmesi .....	20
2.3.2.2. Osmanlı Devletinde Toprağın Vergilendirilmesi.....	25
3. AVRUPA ÜLKELERİNDE TOPRAĞIN VERGİLENDİRİLMESİ .....	31
3.1. Almanya Vergi Sistemi .....	31

3.1.1. Almanya Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri.....	32
3.1.2. Almanya Vergi Sisteminde Toprağın Vergilendirilmesi.....	33
3.1.2.1. Gelir Vergisi.....	34
3.1.2.2. Kurumlar Vergisi .....	36
3.1.2.3. Emlak Üzerinden Alınan Vergiler .....	37
3.2. Hollanda Vergi Sistemi .....	38
2.2.1. Hollanda Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri.....	39
3.2.2. Hollanda Vergi Sisteminde Toprağın Vergilendirilmesi.....	40
3.2.2.1. Gelir Vergisi.....	40
3.2.2.2. Kurumlar Vergisi .....	42
3.2.2.3. Emlak Üzerinden Alınan Vergiler .....	44
3.3. Rusya Vergi Sistemi.....	45
3.3.1. Rusya Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri .....	45
3.3.2. Rusya Vergi Sisteminde Toprağın Vergilendirilmesi .....	46
3.3.2.1. Kişisel Gelir Vergisi.....	46
3.3.2.2. Kurumlar Vergisi .....	47
3.3.2.3. Maden Çıkarma Vergisi .....	48
3.3.2.4. Kurumsal Emlak Vergisi.....	49
3.3.2.5. Kişisel Emlak Vergisi .....	49
3.3.2.6 Arazi Vergisi .....	50
3.3.2.7 Toprak Altı Kullanım İçin Düzenli Ödemeler .....	51
3.3.2.8. Birleşik Tarım Vergisi.....	51
3.4. İngiltere Vergi Sistemi .....	51
3.4.1. İngiltere’de Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri.....	52
3.4.2. İngiltere Vergi Sisteminde Toprağın Vergilendirilmesi.....	53
3.4.2.1. Kişisel Gelir Vergisi.....	53
3.4.2.2. Kurumlar Vergisi .....	54
3.4.2.3. Belediye Vergisi.....	55
3.4.2.4. Damga Vergisi .....	56
3.4.2.5. Yol Vergisi .....	56
<b>4. TÜRKİYE’DE TOPRAĞIN VERGİLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>58</b>
4.1. Cumhuriyet Döneminde Toprağın Vergilendirilmesi .....	58
4.2. Günümüzde Toprağın Vergilendirilmesi .....	66
4.2.1. Türk Vergi Sisteminin Anayasal Dayanakları.....	67

4.2.2. Türk Vergi Sisteminde Toprağın Vergilendirilmesi.....	68
4.2.2.1. Gelir Vergisi.....	69
4.2.2.2. Kurumlar Vergisi .....	74
4.2.2.3. Emlak Vergisi.....	76
4.2.2.4. Veraset ve İntikal Vergisi.....	78
4.2.2.5. Harçlar .....	80
4.3. Türkiye’de Toprak Üzerinden Alınan Vergilerin Değerlendirilmesi.....	82
<b>5. SONUÇ.....</b>	<b>85</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>89</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>96</b>



## ÇİZELGELER DİZİNİ

<u>ÇİZELGE</u>	<u>Sayfa</u>
2.1. Altınordu devletinde toprak rejimi ile ilgili vergiler ve terimler (Özyetgin, 2004: 47-50 ).....	22
2.2. Uygurlarda toprak rejimi ile ilgili vergiler, Özyetgin, 2004: 43-58), (Caferoğlu, 1934: 34-44).....	23
2.3. Selçuklularda toprak üzerinden vergiler ve terimler, (Demir, 2018: 84). ....	25
2.4. Aşar kapsamında topraktan alınan vergiler (Gökbunar ve Uğur, 2016: 73, Giray, 2013: 105-106).....	27
2.5. Haraç kapsamında topraktan alınan vergiler (Giray, 2013: 106-108). ....	28
2.6. Toprak üzerinden alınan örfi vergiler (Giray, 2013: 110-118).....	28
3.1. Almanya vergi sisteminde toprak üzerinden alınan vergi türleri ve idare tahsis cinsinden sınıflandırılması (Can, 2007: 41-43 ve Gözen ve Artuç, 2020: 72-73).....	33
3.2. Kutu I gelir vergisi oranları (Değirmendereli ve Demir, 2022: 39). ....	41
3.3. Kurumlar vergisi 2023 oranları ( Hollanda kurumlar vergisi kanunu).....	43
3.4. Rusya'da toprağın vergilendirilmesi (Federal Tax Service of Russia, 2023).....	46
3.5. RF'de Kişisel gelir vergisi oranları Kaynak: (A. B. Bahçe ve E. Bahçe, 2020: 427 ve Federal Tax Service of Russia, 2023). ....	47
3.6. Birleşik Krallık vergi dilimi (HMRC). ....	54
3.7. Birleşik Krallık kurumlar vergisi oranları (HMRC).....	55
3.8. Damga vergisi sınırları (HMRC). ....	56
4.1. Osmanlı'nın son dönemleri ve Cumhuriyet'in ilk dönemleri toprak üzerinden alınan vergiler (Aydın, 2020: 536-537, Eroğlu, 2010: 71 ve Çoşar, 1996a: 21-23). ....	59
4.2. 1924-1928 Bütçe gelir ve giderleri (Maliye Bakanlığı Bümko, Bütçe gelir ve gider gerçekleştirmeleri (1924-1991), Ankara, 1992. (Akt. Çoşar, 1996b: 8).....	60

4.3. Bütçenin gelir kısmında köylünün dolaysız vergi payı Kaynak: (Coşar, 1996b: 10). .....	61
4.4. Yıllar itibari ile Türkiye nüfusu Kaynak: İnan, 1998 ve Anonim, 2011 (Akt. Uzundumlu, 2012: 35) ve Tuik data'dan derlenen verilerle oluşturulmuştur. ..	64
4.5. Nüfusun sektörel dağılımı, (Anonim, 1980-2011 Akt. Uzundumlu, 2012: 36 ve Tuik data verileri kullanılarak hazırlanmıştır). .....	65
4.6. GSYH'nın sektörel dağılımı (%), Kaynak: SBB verileri kullanılarak hazırlanmıştır. ....	66
4.7. İvazsız İntikallerin Vergilendirilmesi (Öner, 2023: 317). .....	79
4.8. Veraset ve intikal vergisinde uygulanacak vergi oranları (VİV Genel Tebliği no. 53 Akt. Öner, 2023: 321). .....	80



## ŞEKİLLER DİZİNİ

<u>ŞEKİL</u>	<u>Sayfa</u>
4.1. Köy ve şehir halkının vergi yükünün aşar vergisine oranı (Eldem, 1970: 245-46 akt. Çoşar, 1996: 24).....	60
4.2. Hayvan vergisinin toplam bütçe gelirleri içinde payı (%) (Gönüllü, 2015: 86 Akt. Aydın, 2020: 541).....	63



## SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

### KISALTMALAR DİZİNİ

AO	Alman Vergi Usul Kanunu
FAC	Federal Almanya Cumhuriyeti
FACA	Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası
HKA	Hollanda Krallığı Anayasası
HMRC	Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi
MCLA	Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Sözleşmesi)
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
RF	Rusya Federasyonu
TB	Ticaret Bakanlığı
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCA	Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
t.y.	Tarih Yok
TL	Türk Lirası

### SİMGELER DİZİNİ

£	Birleşik Krallık Para Birimi
---	------------------------------

# 1. GİRİŞ

Toprak her dönemde insanların yaşamında; doğumundan ölümüne kadar önemli bir yere sahiptir. Toprağın ekonomiyle olan ilişkisi de aynı şekilde her dönem varlığını korumuştur. İnsanların, birlik içinde yaşamaya başlaması ve tarımsal faaliyetler ile birlikte toprak ekonomik olarak ön plana çıkmaya başlamıştır. İlk vergilendirmenin ne zaman ve nasıl yapıldığı bilinmemektedir. Ancak kökeninde bir çeşit hediye veya gönüllü yardım olarak ortaya çıkmaktadır. Zamanla artan kamusal ihtiyaçlar dolayısıyla yetersiz olması verginin zorunlu bir hal almasına neden olmuştur.

İlk dönemde insanlar temel olarak beslenme, barınma vb. ihtiyaçlarını karşılamak için verimli topraklara yerleşmişlerdir. İlk yerleşim yerlerinden olan Mezopotamya başta olmak üzere Mısır, Orta Doğu vb. yerleşim yerlerinde kurulan devletlerde vergi gelirlerinin çoğunluğu ve temeli toprağa dayanmaktadır. İlk kurulan medeniyetlerde toprak ekonominin temel ana faktörüdür ve çoğu kaynakta “toprak ana” olarak adlandırılmaktadır. Genelde gelişmemiş medeniyetler döneminde özellikle tarım üzerinden alınan aynı türden vergilerin varlığı mevcuttur. Ekonomileri toprak üzerine kurulu olan devletlerde toprak üzerinden alınan vergiler zamanla ağırlaşmaya başlamıştır. Hatta Ortadoğu uygarlıklarından Osmanlı Devleti’ne kadar uzana süreçte bu durum kırsal kesimde yaşayanlar üzerindeki yükün kentsel kesimde yaşayanlardan fazla olmasına yol açmıştır ve sonucunda kırsaldan kente doğru yoğun göçler başlamıştır. Cumhuriyet döneminde toprak üzerinden alınan vergilerin en ağırı olan aşar vergisi kaldırılmış olsa da bütçenin ekonomik açığı vermeye başlamasıyla birlikte başla isimler başlığı altında eskiye dönüş başlamıştır. Gelişen ekonomik koşullar, sosyal etkiler ve küreselleşmenin de etkisiyle günümüz vergilendirme sistemlerinde daha adil ve tüm sisteme yayılan bir vergilendirme mevcuttur. Ancak toprak vergi konusu olarak sistemdeki varlığını korumaktadır.

Çalışmamızda tarihsel süreçte toprağın ekonomik önemi vurgulanarak toprağın; nasıl vergilendirildiğini, vergilendirme sürecini, vergilendirme sistemlerini, şekil, esas ve usullerini ilk çağlardan günümüze kadar süreç analiz edilmiştir. Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır:



Birinci bölümde; Toprak kavramı ve Sümerlerden Osmanlı Devleti'ne kadar olan tarihsel süreçte toprak üzerinden alınan vergiler incelenmiştir.

İkinci bölümde; Seçilmiş Avrupa ülkelerinin günümüz vergi sistemlerinde toprağın vergilendirilmesi incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise Türkiye'de toprağın vergilendirilmesi Cumhuriyet dönemi vergi sisteminden başlanarak günümüz Türk vergi sisteminde toprağın vergilendirmesi beraber ulaşılan sonuçlar analiz edilmiştir.



## 2. TOPRAK KAVRAMI VE TOPRAĞIN TARİHSEL SÜREÇTE VERGİLENDİRİLMESİ

İlkçağlardan günümüze toprak üzerinde geçen yaşam, insanların üretim yapmaya başlamasıyla birlikte yani ilkel tarımla birlikte temel ihtiyaç maddesi olan yiyecek üretiminde ve toplayıcılıkta sağlanan düzen bolluk toprağı daha da önemli bir hale getirmiştir (Şenel, 1995: 170). Vergi ise bireylerin yerleşik hayata geçerek topluluk halinde yaşam sürmesiyle başlaması ile birlikte artan kamusal ihtiyaçlar doğrultusunda ortaya çıkmıştır (Küden, 2019: 90).

Vergi kavramının toprakla ilişkisi, ortaya çıkışı ve gelişimini analiz ederken ilk çağdan günümüze tarihsel açıdan incelemek daha yararlı bir yol olacaktır. Bir medeniyeti, toplumu veya devleti anlayabilmek toprak sisteminin incelenmesi devletin sosyal ekonomik ve hukuki durumu hakkında önemli bilgiler içermektedir (Giray, 2013: 83).

İlk çağlardan itibaren mali olaylar günümüzde ki kadar gelişmiş olmasa dahi kamusal ihtiyaçların artmaya başlaması ile birlikte vergi kavramı da ilk dönemler de gönüllü olarak hediye, devlete yardım şeklinde bir nevi devletin sunmuş olduğu hizmetlerden sağlanmanın karşılığı şeklinde tarihsel süreçte karşımıza çıkmaktadır (Giray, 2013: 7-8). İlk dönemlerde hem bireylerin özel ihtiyaçları hem de toplumun ihtiyaçları topraktan elde edilenler ile karşılanmasında yeterli olmaktaydı. (Erdem ve Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2008: 6). Başlangıçta verginin emek karşılığı ile ödenmesiyle yeterli oluyordu. Ancak toplulukların giderek büyümesi ve artan kamusal ihtiyaçlar ile birlikte ilk dönemler de aynı nitelikli ödemeler olduğu bilinmektedir (Sirkeci ve Abdula, 2015: 1502). Ancak toplulukların büyümesiyle zamanla yetersiz gelen harcamalarda hediye adı altında yardımların yetersiz olmaya başlamıştır. Vergi fedakârlık yerine yükümlülük olarak görülmeye başlanmıştır. Bu dönemlerde bugünkü anlamında olmasa dahi bir cebirlik durumunun söz konusu olduğu söylenebilir (Aktan, 2020: 203).

Ortaçağ döneminde feodalitenin de etkisiyle toprak daha da önemli hale gelmiştir. Vergi kavramı ilk dönemlerde olduğu gibi ricadan ziyade cebri bir uygulama

şeklindedir. (Turhan, 1977: 10-12). Yeniçağ döneminde ise aynı ekonomiden nakdi ekonomiye geçiş ve vergi kavramının asıl olarak ve en önemli kamu geliri kaynağı haline gelmiştir (Aksoy, 1991: 179).

## **2.1. Toprak Kavramı**

Toprak, atmosfer ile taş küreyi, tatlı su ile tuzlu su alanlarını birbirinden ayıran bir ara katmandır aynı zamanda yerkabuğunu oluşturan kayaların uzun yıllar boyunca parçalanıp ayrışma yoluyla yeryüzünde toprak gevşek bir tabaka oluşturur. Bu tabakayı kahverenginin tüm tonlarını içinde barındıran, Dünya'nın üzerini kaplayan bir örtüye benzetebiliriz (Sarı, 2017b: 111 ve Türkiye Erozyonla Mücadele, Ağaçlandırma ve Doğal Varlıkları Koruma Vakfı [TEMA], t.y.). Toprak en önemli doğal kaynaklarımızdan biridir çünkü canlılarda yaşam sürekliliği ve devamlılığı toprak ile sağlandığı bilinmektedir (Sarı, 2017b: 112, Gürten ve Köseoğlu, 2019: 244).

Toprağın tanımı ve önemini yalnızca bilimsel olarak tanımlamak yetersiz olmaktadır çünkü toprak önemine, işlevine, canlıların yaşamındaki konumuna, kullanım alanlarına ve bireylere göre farklı anlamlar ifade edilerek tanımlanabilir (Sarı, 2017b: 86, 111). Örneğin toprak kelimesini emek, mal, mülk, güç, anayurt, vatan, bereket, cömertlik gibi tanımlamalar da mevcuttur (Akyol, 2012: 331).

Yeryüzünde insan ve canlı yaşamının başlamasıyla ilk dönemlerde doğada hazır bulunan mal ve hizmetlerden faydalanmış olsalar da zamanla değişen iklim şartları, nüfus, tecrübe, toplumsal yapının oluşumu gibi nedenlerle toprağın kullanım alanları ve kullanılma amaçları genişlemiştir. Toprağın kullanım alanları mesken yapımı, tarım, hastalıkların tedavisi, eşya üretimi, sanayi hammaddesi, doğrudan yiyeceklerin içerisinde kullanılması, hayvancılık, barınma, yollar, ticaret, yerleşme, ormancılık gibi alanlarda kullanılmaktadır (Özüşen ve Yıldız, 2012: 1-16).

Toprak insanın hayatında doğumundan ölümüne kadar önemli bir yere sahiptir. Yeryüzünde insan yaşamının başlamasıyla birlikte toprak barınma ve doğada bulunan hazır yiyeceklerle temel hayati ihtiyaçların karşılanmasıyla başlayan birliktelik ile toprak, insan hayatında ilk çağdan itibaren önemli bir rol oynamaktadır (Özüşen ve Yıldız, 2012: 2).

Bitkilerin topraktan üretilmesi, insanların bir kadından doğuşuna benzetilerek toprak kavramına üretim özelliğinden dolayı özellikle çiftçi olan topluluklarda ‘‘toprak ana’’ olarak adlandırılmıştır (Şenel, 1995: 169).

Toprak, insanların hayatında bireylerle birlikte yaşayan canlı bir organizmadır. İnsanların doğumundan ölümüne kadar yaşamının her aşamasında soyut veya somut olarak önemli bir anlama ve yere sahiptir (Akyol, 2012: 331 ve Güngör, 2014: 1). Diğer taraftan toprağın bereketli yönünü keşfedenlerin ve ziraatın kadınlar tarafından bulunduğu kabul edilmektedir (İnan, 1987: 195). Yaratılış itibari ile insanoğlunun birlikte yaşama serüveni ile birlikte devlet kavramı ve ardından vergi kavramı bireylerin yaşamında yerini almıştır (Demir, 2018: 67).

## **2.2. Vergi Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi**

Günümüzde vergi kavramı; devletin kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla egemenlik gücüne bağlı olarak gerçek ve tüzel kişilerden cebri bir şekilde aldığı parasal ödemeler şeklinde tanımlanmaktadır ancak vergi kavramının bugünkü tanımına kavuşmasında tarihsel süreç önemli bir yer tutmaktadır (Yolal, 2017: 10). Tarihsel süreçte vergi kavramının çeşitli evrimler geçirerek günümüzdeki anlamına kavuştuğu bilinmektedir ( Gökbnar, Şahintürk, Akyol, Tunçay, 2016: 1). Bu nedenle de vergi aynı zamanda tarihi ve sosyal bir kurumdur (Erginay, 1972: 22).

Vergilendirmenin tarihsel süreçteki ilk örneğine ilişkin kesin ve net bir bilgiye ulaşılamamaktadır (Yolal, 2017: 12). Ancak ulaşılan bazı kayıtlar incelendiğinde vergilendirmenin en az 2500 yıldır ve tahmini olarak ise 4500 yıldır insanın hayatında yer aldığı söylenebilir (Bahçe, 2017: 8). Vergi izlerinin insanların yerleşik hayata geçip topluluk halinde yaşamaya başlamasıyla birlikte oluştuğu genel olarak bilinen görüşlerdendir ( Küden, 2019: 89).

Yaşam, insanları birlikte mücadele etmek için dolaylı yoldan bir araya getirmiştir (Sirkeci, Abdula, 2015: 4). Bu beraberlik ilk dönemlerde gönüllü olarak verginin emek karşılığı, hediye veya aynı nitelikte ödemelerle yeterli oluyordu ancak insanlar bir arada yaşamaya başlayarak zamanla topluluklar büyümeye başladı ve beraberinde aynı nitelikteki alınan bu vergiler veya hediyeler yetersiz hale gelmeye başlamıştır. Zamanla uygarlıklar evrimleşerek vergi kavramının da günümüzdeki anlamına yakın bir hal alması bu yetersizlikle bağlantılıdır (Pelin, 1935: 435).

Vergi kavramı kökeninde ilk zamanlarda vergi bir çeşit yardım, rica ve hediye anlamı taşıırken zamanla bu anlamların yerine vazife, fedakârlık ve en sonunda zorunluluk anlamlarını alarak günümüzdeki anlamına yaklaşmıştır (Turhan, 1977: 2). Günümüzde kullanılan vergi kelimesinin ülkemizdeki gelişim aşamaları sırasıyla: İmdadiye, iane, mükellefiyet ve vergi kelimeleri ile günümüzdeki anlamına kavuşmuştur (Erginay, 1972: 22).

Verginin ne zaman, nasıl ve hangi olayla alınmaya başlandığı kesin olarak bilinmesi dahi 13. Yüzyıldan itibaren vergiler düzenli bir şekilde tahsil edilmeye başlamıştır. İlk çağda kurulan büyük imparatorlukların hepsinde çeşitli isimlendirmeler yapılarak gönüllü veya zorunlu olarak alınan çeşitli vergiler kaynaklarda yer almaktadır (Aksoy, 1991: 174-177).

Ortaçağ döneminde imparatorluklar yıkılarak yerine kurulan küçük krallıklar ve feodal beylikler orta çağın ilk dönemlerinde ilk çağdan kalan vergileme anlayışını sürdürürken orta çağın ikinci döneminde ise verginin para ile ödenen zorunlu bir ödeme olarak kaynaklarda yer almaktadır (Aksoy, 1991: 176). Yeniçağ döneminde iktisadi akımların etkisiyle vergi çeşitlenmekte ve sadece kamu giderlerini karşılamak haricinde farklı amaçlarla ve hedeflerle vergi gelirlerini artırmak amaçlamaktadır (Yolal, 2017: 14).

### **2.3. Orta Doğu Uygarlıklarından Osmanlıya Toprağın Vergilendirilmesi**

Vergi kavramının ilk kez hangi olayla veya nerede ortaya çıktığı bilinmemektedir ancak verginin; ulaşabilen kaynaklara göre en eski tarihi ve ilk izlerinin Mezopotamya topraklarında olduğu bilinmektedir (Ceylan, 2021: 72). Mezopotamya toprakları verimliliği dolayısıyla tarihte birçok topluma ev sahipliği yapmıştır. Bölgede ilk çağ döneminde kurulan bazı orta doğu uygarlıkları çalışmamızda yer almaktadır.

Söz konusu toprağın vergilendirilmesi konusunda her toplumda çeşitli isimler adı altında vergilerin varlığı mevcuttur. Tarih boyunca vergilerin tahsili sürecinde her toplum farklı usulleri uygulamaya koymuştur. Vergi kavramında esasen ilk ortaya çıktığında bir cebriliğin belirgin bir özellik olarak yer alması dahi her toplumda verginin çeşitli adlar altında bulunması kısmen olan cebriliğin sonraki dönemlerde

kesinleşmesinin bir göstergesidir (Aktan, 1986: 165-166). Tarih boyunca vergi konularını dönemler itibari ile ele almak mümkündür. Fakat bu çağlarda dünyanın her tarafında aynı şekilde gelişmeler yaşanmamıştır (Giray, 2013: 9). Çalışmamızda ulaşılabilen kaynaklar neticesinde, Ortadoğu uygarlıklarından Osmanlı devletine kadar olan süreçteki kurulan- yıkılan devletler, hükümdarlıklar veya medeniyetlere yer verilmiştir.

### **2.3.1. Ortadoğu Uygarlıklarında Toprağın Vergilendirilmesi**

Bu başlık altında verilen seçilmiş Ortadoğu medeniyetlerinin toprak sistemleri, toprak üzerinden alınan vergiler ve vergi sistemleri yer almaktadır.

#### **2.3.1.1. Sümer Medeniyetinde Toprağın Vergilendirilmesi**

Sümerler M.Ö. 3500' de yazının bulunmasıyla ilk çağ döneminin açılışına öncülük eden bir uygarlıktır (Yolal, 2012: 12). Sümer medeniyetinin kuruluş bölgesi Mezopotamya olarak bilinmektedir. İlk kentlerin Mezopotamya'da yerleşim yeri edilmesinin temel sebebi Fırat ve Dicle nehrinin varlığı ile birlikte verimli topraklardır (Işık, 2018: 49). Mezopotamya kelime anlamı olarak "*iki ırmağın arasındaki ülke*" şeklinde tanımlanmaktadır. Günümüz haritasına göre ise Irak'ın bulunduğu bölge olarak tarif etmek mümkündür (Narçın, 2013: 18).

Tarihte Sümerlerden önce yazının icadı konusunda bazı görüşler mevcuttur ancak bu görüşlerin hepsi yine Sümerlerin yazmış olduğu belgelerde ki düşüncelerden ibarettir (Çığ, 2016: 45-46). İlk olarak yazının nerede nasıl kullanıldığı ve ortaya çıktığı bilinmemektedir (Sarı, 2016: 13). Sümerlerden önce yazının icadı konusu tartışmaya açık olsa da Sümerlerin yazı dili daha sistematik ve gelişmiş olduğundan ulaşılan en sağlıklı bilgidir.

İlkçağ döneminde Sümerlerin ilk etkin ve kullanışlı bir sistemle yazıyı icat eden bir medeniyet olduğu bilinmektedir. Mezopotamya'da hukuk sistemini ilk kez düzenleyen ve yazılı hale döken kavim Sümerlerdir (Akyüz, ty: 1). Yazının icadının temel nedeni ise ekonomik ve yönetsel ihtiyaçlardır. Yazının icadı ilk dönemlerde daha çok ekonomik işlemlerde dönemin mali denetimi ve kayıtları ve yönetsel ihtiyaçlar için kullanılmıştır (Bahçe, 2017: 18-20).

İlk çağlarda bu bölgenin bataklık olmasına rağmen Sümerler kaynaklarda "*Tanrının terk ettiği bölge*" olarak da bilinen bu bölgeyi zekâları ile teknolojiyi kullanarak

verimli bir bölge haline getirmişlerdir (Kramer, 2002: 13). Sümerlerin Mezopotamya'ya nereden geldikleri ve ne zaman kuruldukları veya bu bölgeye kurulan ilk devlet oldukları tam olarak bilinmemektedir ve hala araştırılmaya devam edilmektedir (Kramer,2002: 61-64).

Sümerlerde yönetim ve toplumsal yapı, kent ve devletleri şeklinde ikili bir yapılanma söz konusudur. Mezopotamya toprakları farklı yerleşimlere elverişli olduğundan Sümerler; Eridu, Larsa, Uruk, Uri, Kiş, Lagaş, Mari gibi birçok kent devletleri ve bu kent devletlerine bağlı küçük şehirler, köyler ve kasabalar yer almaktadır (Narçın, 2013). Her kent devletini "İşşuku" adı verilen bir kralı ve tapınak yöneticisi vardır. Kral ve tapınak yöneticisi halk tarafından seçilmiştir ve unvanlar zamanla babadan oğula geçen bir sisteme dönüşmüştür (Saraç ve Şener: 2022; 26).

Sümerlerde toplumsal yapı her kent devletini çevreleyen araziler ve kente bağlı kasaba, köylerden oluşmaktadır. Her kent devletinin bir kralı (hükümdarı) bir de "Sangası" yani tapınak yöneticisi vardır. Tapınak-devlet modeli ile Mezopotamya'da ekonomi ikili bir şekilde kontrol edilmektedir (Saraç ve Şenel, 2022: 26). Sümerlerde toplumsal sınıflanmaların varlığı mevcuttur. Soylular; kral tarafından toprak verilen kişiler, hürler; vergi verirler, askerlik yaparlar, köleler; hiçbir hakkı yoktur, sadece özgürlüklerini satın alabilirler (Sarı, 2017: 29).

Sümerlerde devlet yönetiminde çok tanrılı dinin etkilerini görmek mümkündür. Sümerlerin dini inancına göre yeryüzündeki tüm toprakların tanrıya ait olduğu kabul edilmektedir (Narçın, 2013: 22). Tanrını yeryüzünde ki temsilcisi ise dönemin seçilmiş hükümdarlarıdır. Sümerlerde yönetim anlayışı dini inancın etkisiyle şekillendiği için hükümdarın tanrıyı temsil ettiğine inanılır (Bahçe, 2017: 34-35). Yani Sümerlerde inanç sistemi Tanrı üzerine kurulmuş ancak insanlarla şekillendirilmiştir (Karacar, 2021: 306). Dönemin en değerli hazinesi olan topraklar üzerinden bir yönetim anlayışı benimsenmiştir. Toprak yönetimi de kendi içinde üçe ayrılmaktadır. Tapınağa ait olan topraklar, saraya ait olan topraklar ve halka ait olan topraklar şeklindedir (Bahçe, 2017: 34-35). Tapınağa ait olan topraklar kendi içinde üçe ayrılmaktadır:

1. "Nigenna" yani tapınağın ihtiyaçları için kullanılan topraklar,

2. ‘‘Kurra’’ tapınak topraklarında çalışan çiftçilere, zanaatkârlara ve tapınak yönetiminin emekleri karşılığı ödeme olarak verilen topraklar,
3. ‘‘Urulal’’ bireylerin gelirlerine ek olması için elde edilen üründen alınacak bir pay karşılığı verilen topraklardır (Kramer, 2002: 108).

Sümer ekonomisinde toprak ekonominin temel yapısını oluşturmaktadır. İkel dönemin en önemli gelir kaynağı olan tarım başlangıcının ‘‘toprak ana adını verdikleri Sümerlerin büyük ana-tanrıçası Ninhursag’ın sekiz bitki filizlendirerek başladığına’’ yazılı kaynaklarda yer verilmektedir ve inanılmaktadır (Kramer, 2002: 195).

Sümer ekonomisinin de karma bir ekonomik model söz konusudur. (Saraç ve Şenel, 2022: 27). İlk çağlarda ekonomik faaliyetler takas sistemiyle, gümüş şekel veya bireylerin emekleri karşılığında sürdürülmektedir (Bahçe, 2017: 28), (Giray, 2013: 10). Sümerlerde vergiler aynı olarak ödenmektedir (Sarı, 2017: 29).

Sümerlerde vergiler ilk dönemlerde gönüllülük esasına ile tapınaklara bağış, hediye şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Aynı zamanda tapınaklar sahip olduğu toprakları işleterek gelir elde edebiliyorlar ya da halka kiraya verebiliyorlardı. Tapınaklara yapılan bağış ve hediyeler bazı dönemler değişiklik göstermekle birlikte gönüllü veya zorunlu olabilmektedir. Tapınaklar aynı zamanda topraktan elde ettiği ürünlerle veya gümüş para karşılığı faiz ile halka borç vermektedir. Bu durumu günümüzdeki banka işleyişine benzetebiliriz (Bahçe, 2017: 35). Vergi gelirleri ile merkezi yönetim giderleri, yoksullara yardım ve tapınak yapımı için çalıştırılan işçilerin ücretleri ödenmiştir ( Sirkeci, Abdula, 2015: 123). Toprakların çok daha verimli kullanılmak istenmesi tarımsal üretimin yeniden dağıtımını aşacak şekilde planlanmaktadır. Bu durumda devletin vergi gelirinde artış sağlayacağı üzere iç ve dış ticareti de geliştirmektedir (Cripps, 2017:2).

Sümerlerde halk; tarım, hayvancılık, balıkçılık, avcılık, ticaret ve bunun gibi temel ekonomik faaliyetler ile uğraş göstermektedir. Halk, devlete olan bağımlılıklarını göstermek için avladıklarının, topladıklarının bir kısmını ve çalışanlar tapınaklara bağış, hediye olarak vergi veriyorlardı. Her çalışma günü için belirli bir miktarda vergi vermeleri söz konusuydu (Bahçe, 2017: 21). Bunların dışında toprağa cenazenin gömülmesinden memurlar ölen kişinin mallarının bir kısmını vergi olarak almaktaydı (Bahçe, 2017: 43).



Sümerler de vergi ödemelerinden ölümle bile kurtulmak mümkün değildir (Kramer, 2002: 114). Sümerlerde vergi tahsilatını ise bir Sümer atasözü ile açıkça anlatmak mümkündür. Sümer atasözünde ‘‘Bir beyniniz olabilir, bir kralınız olabilir; ancak asıl korkulacak olan bir vergi memurudur’’ şeklinde yer almaktadır. (Saraç ve Şenel: 2022: 26). Mezopotamya’nın verimli toprakları kent ve devletleri arasında sürekli çatışmalara neden olmaktadır. Verimli topraklardan elde edilen ürünlerin belirli bir kısmı merkez tarafından cebren vergilendirilmektedir. Ur-Lumma, Lagaş’la yapılan bu anlaşmayı yok sayarak Lagaş topraklarını işgal etmiş ve cebren alınan vergi yerine kendi toprağı olduğu gerekçesi ile sadece verginin belirli bir kısmını ödemiştir ( Bahçe, 2017: 25-27).

Tarihte Sümerlere ait Sümerce yazılı olarak kayıt alınış kanun niteliğinde düzenlemeler, fermanlar mevcuttur. Bunlar:

*1.Urukagina Yasaları:* Vergi konusunda en çok bilinen Urukagina yasalarıdır. Urukagina Yasaları (M.Ö. 2350) ile ağır vergilendirme sistemi sonlandırılması yani vergi zorbalığı ve adaletsizliklerin giderilmesi amaçlanmıştır (Tosun, 1973: 564). Bunun yanında yapılan ıslahatlar ile halk üzerindeki baskı ve zulmü ortadan kaldırılarak bir adalet ortamı sağlanmak istenmiştir. Urugakina’nın vergi ile ilgili reformların çevirisi şu şekilde özetlenebilir; aynı olarak ödenen vergilerden ve nakdi olarak ödenen vergileri saraya taşıyan görevlileri kaldırdı. Herkes tarlasında, toprağında ve evinde tanrıça olmuş oldu. Lagaşlıların vergi borçları affedildi. Herkese rıza hakkı getirildi yani güçlü olan kişi gördüğü her şeyi karşısındakinin rızası olmadan alamayacak (Tosun ve Yalvaç, 1989: 24-29).

*2. Gudea Yazılı Anıt:* Urugakina yasalarına ek olarak yine bu dönemde Gudea’nın yazılı anıtında da sosyal reformlar ve adaletsizliğin, zulmün giderilmesi ile ilgili reformlar yer almaktadır (Tosun ve Yalvaç, 1989: 12).

### **2.3.1.2. Akad Medeniyetinde Toprağın Vergilendirilmesi**

M.Ö. 2500 yılında Sümer ülkesi Akad devleti ile girmiş oldukları savaşta mağlup olarak Sümerler, Akad hâkimiyeti altına girmişler ancak tarihte ve kaynaklarda yaklaşık 6 yüzyıl boyunca Akadlar yalnızca tek başına değil Sümer- Akad devleti olarak yer almışlardır (Tan, 2022: 21-22).

Sami kökenli bir kabile olan Akadlar, M.Ö. 2350 yılında Büyük Sargon döneminde Sümerleri yenerek ve ilk Sami Devletini, Mezopotamya’da küçük Sümer kentlerini

birleştirek büyük bir krallık halinde kurdular. Sargon tarihte yalnızca Akad hükümdarı olarak değil Sümer-Akad hükümdarı olarak adlandırılmaktadır. Sümerlerin Mezopotamya’da kurulmuş oldukları kültürü ve mirası zamanla asimile etmişlerdir. Vergi sistemini devlet memurlarının yürüttüğü bir sistem kullanılmaya başlanmıştır. Ensiler bu dönemde devlet tarafından atanmış vali, bağımsız yönetici hatta bağımsız kral olarak da kullanılmıştır (Tan, 2022: 22 ve Bahçe, 2017: 45).

Sümerlerde vergiler temel olarak toprak ve topraktan elde edilen ürünler üzerinden alınmaktaydı. Akadlarda da benzer uygulamalar mevcuttur. Akad imparatorluğunun gelir kaynakları arasında ticari faaliyetler, ticaret yolları ve cebren alınan vergiler önemli bir kısmını oluşturmaktadır (Bahçe, 2017: 46). Akadlarda vergiler; devlet sınırları içindeki tarım alanları, tapınaklara ait olan tarım alanları ve bu alanların kiralanması, topraktan elde edilen ürünler, kiralanan topraktan yararlanan kişilerden, ölümlerden ve defin için zenginlerden vergi alınmaktadır (Abdula, 2016: 6-9).

Sümerler de olduğu gibi tapınak kültürü Akadlarda da devam etmektedir ancak Sargon tapınak yönetiminin başına kızı Enheduanna’ya tapınakta yönetiminde görev vererek Sümer tapınaklarının denetimini Akad İmparatorluğu’na bağlamıştır (Bahçe, 2017: 47).

Sınırların çok genişlemesiyle birlikte Akadlar, Sümer topraklarında tam hâkimiyet sağlayamadılar. Sümerler kısa bir dönemde olsa bir süreliğine tekrar Mezopotamya’da tarihte yer aldılar. Akad-Sümer İmparatorluğu, Babillere yenilince Turabidin bölgesinde Babil hâkimiyetine girmiş oldu. Asur-Babil imparatorluğu tarihte yerini aldı (Bahçe, 2017: 53 ve Tan, 2022: 22).

### **2.3.1.3. Babil Medeniyetinde Toprağın Vergilendirilmesi**

Babiller Sami ırkının Amuri koluna mensuptur. Babiller, Akad ve Asurlular ile akraba olarak tarihte yerini almış güçlü bir imparatorluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Babil kelime anlamı olarak Sümerce “*Tanrının kapısı*” anlamına gelmektedir. Babil isminin Sümerce olması şehri kuranın Sümer kökenli olduğu hakkında bilgi vermektedir (Tan, 2022: 22). Mezopotamya’da dönemin inancına göre tanrının nizam ve adalet için Hammurabi’yi görevlendirildiğine inanılıyordu (Yalvaç ve Tosun, 1989: 8).

Babil şehrinin en kuvvetli ve imparatorluk haline geldiği dönem Hammurabi dönemidir. Hammurabi öncesi dönemde Mezopotamya’da varlığını sürdüren

yönetim anlayışı ve kanunlar benzerlik göstermektedir ancak Hammurabi zamanında ve sonrasında hem daha güçlü bir devlet hem de Babil devletinde uygulanacak bu döneme kadar uygulanmış en kapsamlı hukuk sistemi yer almaktadır (Saygın, 2015: 1-2). Babil toprakları tüm Mezopotamya'yı içine alarak genişlemiştir. Babil topraklarında Hammurabi öncesi dönemde farklı kültürler ve farklı kanunlara bağlı yaşam sağlanıyordu. Hammurabi kanunlarıyla birlikte Mezopotamya'da var olan mevcut tüm yasaları toplayarak ve düzenlemeler yaparak tek bir kanun altında toplamışlardır (Bahçe, 2017: 53-54).

Çivi yazısı ile yazılmış olan Hammurabi kanunlarında merkezi yönetim anlayışının ortaya çıkmasıyla birlikte vergi sisteminde de düzenlemelere yer verilmektedir. Vergiler bireylerin iktisadi gücüne göre alınması kanunla öngörülmüştür (Abdula, 2016: 6). Devletin vergileme yetkisi de bazı koşullarda sınırlandırıldığı bilinmektedir. Kanuna göre örneğin arazinin sular altında kalmasından dolayı veya kuraklıktan dolayı tarımsal ürünler zarar görürse o yıl için kişi ne borcunu ne de faizini ödemeyeceği kanuna hüküm altına alınmıştır (Bahçe, 2017: 56).

Babil kralı Ammi Şaduqa'nın fermanı ise zayıfları korumak, halkın üzerinde var olan zulmü gidermek, halkın can ve malını korumak için getirilen kanunlar yer almaktadır. Fermana Küçük tımar sahipleri aynı zamanda birer vergi yükümlüsüdür. Vergi tahsildarı fermanla zorla vergi verdiren kişi olarak geçmektedir. Vergi yükümlüsü işlediği topraktan devlete fermanla belirtilen oranda vergi verir. Vergi tahsildarı fazlasını isteyemez. Orta Babil ve Yeni Babil dönemlerinde hükümdarın toprak hibeleri antik çağlarda ki bir nevi mezar taşlarına yazılırdı. Kanunlar ve fermanlar ise haksız vergilerin kaldırıldığını ilan eden hükümleri herkesin görebileceği yerlere taş kitabeler şeklinde yer almaktadır (Yalvaç ve Tosun, 1989: 12-291).

Dönemin temel ekonomik faaliyetlerinden olan tarım, toprak işleri, bahçe ve ev, arsa, arazi gibi temel mülkler ve ticaretin vergilendirilmesi toprak yoluyla devlete sağlanan en önemli gelirleri oluşturmaktadır (Yalvaç ve Tosun, 1989: 187-190). Hammurabi Kanunlarında toprak ile ilgili maddeleri genel olarak; devlet işleriyle ilgilenen ve aynı zamanda tımar sorumluluğu verilen asker ve memurlar; esir düşerse oğlu da bu görev için küçükse 1/3 payı çocuklar için annesine verilmek kaydıyla tımar görevlisi geri dönene kadar tımar görevinin başkasına verilecektir. Tımar görevini nedeniyle toprağını bırakıp gidenlere evini ve toprağı asla geri

verilmeyecektir. Tımar sahibi veya vergi yükümlüsü tarlasını, bahçesini, evini kısaca toprağını para karşılığı veya borca karşılık veremez veya kızına miras bırakamaz. Devletin görev vermediği yabancı tımar sahipleri topraklarını satın alan kişi tımar görevini yerine kaydıyla satabilirler. Toprağını işlemek istemeyenler veya işleyecek gücü olmayanlar toprağını kiralayabilir veya hisse oranında ortağına işlemeye verebilir. Bu durumda toprağı işlemeye alan kişi toprağı işlemez boş bırakırsa, komşu topraktaki ürün kadar ürün elde etmiş sayılacaktır (Yalvaç ve Tosun, 1989: 189-191).

Hammurabi kanunlarına göre toprak önemlidir ve ekonomi toprak üzerinde şekillenmektedir. Bu dönemde de hem aynı hem de nakdi ekonominin yer aldığı karma bir ekonomi söz konusudur. Dönemin aynı ekonomisinde özellikle bölgeye özgü ürün arpa başta olmak üzere tahıl ekonomisi nakdi ekonomi olan gümüşün yerine kullanılmaktaydı (Yalvaç ve Tosun, 1989: 189-191). Mezopotamya’da süre gelen tapınak ekonomisi modelini bu dönemde de görmekteyiz. Kral ve tapınakların zenginliği de tarımsal araziler ve hayvancılığa dayandırılmaktadır. Bu nedenlerle de kanun genel olarak toprağın boş kalmasına karşıdır. Aynı zamanda ticaret yollarından geçenlerin de ödemekle yükümlü olduğu vergiler önemli gelir kaynakları arasındadır (Bahçe, 2017: 57-59). Limanlar ve şehir girişinde bulunan vergi memurları vasıtasıyla şehre giriş yapan ürünler vergilendirilmiştir (Abdula, 2016: 7-8).

#### **2.3.1.4. Asur Medeniyetinde Vergi**

Asurlular orta ve yukarı Mezopotamya bölgesinde yaşayan Sami ırkına mensup bir devlettir. Asurluların başkenti Ninova şehriydi. Akad dilinin devamı niteliğinde bir lehçe Asurluların temel dilini oluşturmaktadır (Tan, 2022: 28). Mezopotamya ve Anadolu arasındaki ekonomik ilişkinin ilk çağ dönemlerinde ne zaman ve nasıl başladığı bilinmemekle birlikte Asurlular döneminde M.Ö. 2000 yılların başlangıcında Asurlu tüccarlar ticaret yapmak için dönemin sessiz, sakin ve ekonomik olarak ihtiyaçları karşılayabilecek Anadolu ile sıkı ticari ilişkiler kurmuşlardır. Bu dönemde Mezopotamya’da hâkim olan devlet mülkiyet sisteminin aksine şahsi mülkiyet sistemi de ticaretin gelişmesinde etkili olmuştur. Yerli halk tarımla uğraşmakta ve ekonomik ilişkilerini hasat zamanlarında canlanmaktadır. Asurlu tüccarlar ise Anadolu’dan değerli madenler olan altın, gümüş, kurşun vb.

Asur devletine aktarıırken Anadolu'ya genellikle kumaş ve kalay getirdikleri bilinmektedir (Memiş, 2007: 225-239). Kalay bu dönemin önemli toprak altı zenginliklerindedir ki Assur Kanunlarında bazı cezaların kalay ile ödeneceği ibaresi yer almaktadır (Yalvaç ve Tosun, 1989; 246-259).

Asur topraklarında yaşayan yerel halk bölgelere merkez tarafından tayin edilen ve denetlenen Valiler tarafından yönetilmekteydi ve "LÚ.makisu" adı verilen vergi toplayıcıları şehirde ve eyaletlerde Kral adına vergi toplamakla görevli olan kimselerdir. Vergi gelirleri imparatorluk için en önemli gelir kaynaklarından (Toptaş, t.y. 999).

Asurlularda vergiler; Vassal Antlaşmalar ile Asur'a bağlı özerk bölgelerden alınan vergiler ve harçlar, tapınaklara ve saraya verilen vergiler, tahıl vergisi, hayvan vergisi, esnaf - zanaat vergisi, taşımacılık vergisi gibi vergiler yer almaktaydı. Asurlular kendilerinden önceki dönem de var olan sisteme yenilikçi eklemeler yaparak genişleme politikası ile birlikte fethedilen topraklar üzerinde otoriter kontrolle birlikte Mezopotamya'da büyük bir imparatorluk kurmuşlardır. Asurluların topraklar üzerindeki yayılcı politikası güçlü Asur ekonomisinin temelini oluşturmaktadır (Toptaş, t.y: 979-1000).

Toprağın kullanımı ve vergilendirilmesi ile ilgili Babil döneminde ki kanunlara ilave niteliğinde olan Assur Kanunlarında izinsiz veya kendine ait olmayan toprak, tarla, arazileri ve bahçeyi kullananlar kira bedeli ve faiz ödemesinin yanı sıra ürünün vergisini de ödeyeceği hükümleri yer almaktadır (Yalvaç ve Tosun, 1989: 259). Asur kralı vergi oranlarını belirlemektedir ve bu yetki babadan oğula geçen bir sistemle işlemektedir (Erkuş ve Gümüş, 2019: 279).

Toplanan vergilerin yanında Asurlu tüccarların Anadolu da yapılan ticarete malın cins ve miktarına göre vergi vermesi gerekmektedir (Bayram, 1993: 3). Bu dönem ticaret kolonileri çağı olarak da kaynaklarda yer almaktadır. Bu dönemde Asur ile Anadolu arasındaki ticaret hem yerli beylere hem de Asur'a önemli vergi geliri sağlamaktadır. Öncelikle Asurlu tüccarlardan alınan vergilerden ziyade bu tüccarlar ticarete kalaydan %100, kumaştan ise %200 oranlarında kar sağladığı kayıtlardan bilinmektedir (Işık, 2020: 13-15 ve Gökçek, 2009: 149). "Karum" ve "Walbatum" adı verilen Pazar yerlerinde ticaretler gerçekleşmektedir (Gökçek, 2009: 148). Tabletler göre alınan vergiler:

*Nishattum Vergisi*; Hem Anadolu'ya gönderilen mallardan hem de Asur'a sevk edilen para ve mallar üzerinden alınan bir vergidir. *Nishatum vergisinin* kaynaklarda bazı kurumlara ödendiği görülmektedir; mahalli saraylara yani krallara, Asurlu bankerler tarafından kurulan tüccarlar evine, kârüm dairesine ve şehirde ki Asur teşkilatları tarafından bu verginin tahsil edildiği bilinmektedir (Koçak, 2009: 222). Kervanların yolda uğradığı her yerde alınan bu dönemde en yaygın kullanılan vergilerden bir tanesidir.

*Nishatum vergisi*; tekstil ürünleri ve yünden %5, kalaydan %2.5 veya %3, gümüşten ise yaklaşık %4 nispetinde alınmaktaydı (Gökçek, 2009: 149).

*Saddû'atum Vergisi*; Anadolu'da *Karum* dairesine ve Asur *Dabet-Alime* yani şehir devletine ödenen bir vergidir (Koçak, 2009: 222). *Nishatum vergisi* ile birlikte alınan bir vergi türü olmakla birlikte seyahat esnasında konaklamak için "*misafir evi*" olarak geçen yerlerde *Saddû'atum vergisinin* yaklaşık %2 oranında ödendiği bilinmektedir (Gökçek, 2009: 150).

*Tatum Vergisi*; kervanların güvenliğini sağlamak için alınan bir tür yol vergisi olarak değerlendirilebilir (Gökçek, 2009: 150).

*Qaqqadatum Vergisi*; Anadolu'ya gelen kervanda bulunan bireylerden alınan vergidir. Kısaca "*kafa vergisi*" olarak tanımlanmaktadır (Koçak, 2009: 223).

*E/İs'ratum Vergisi*; kaynaklarda *Nishatum vergisi* alındıktan sonra kalan kısmının %10 oranında alınan vergi veya "*sarayın, gelen mal üzerinde sahip olduğu %10 nisbetindeki ilk satın alma hakkı*" olarak tanımlanmaktadır (Bayram, 1993: 11).

*Waşitum*; kervan Asur'dan Anadolu'ya mal ihraç etmek için ayrıldığında 1/120 oranında alınan vergidir (Bayram, 1993: 12).

*Eribtum*; kaynaklarda ticari malın içeri girmesi için *prene verilen bir hediye* olarak görülse de bazı kaynaklarda bir tür giriş vergisi olarak geçmektedir (Bayram, 1993: 12).

*Metum Hams'at Vergisi*; bu vergi türü için kaynaklarda yeterli ve net bilgilerin elde olmamasına karşın % 5 nispetinde bir ödemeyi ifade ettiği ve söz konusu ödemelerin *Karum Dairesi*'ne verildiği bilinmektedir (Gökçek, 2009: 151).

### 2.3.1.5. Eski Mısır Medeniyetinde Toprağın Vergilendirilmesi

Eski Mısır'ın çöller ile kaplı olması nedeniyle Nil nehrine dayalı olarak tarımsal üretimin ekonomiye ve sosyal yaşama katkısı bu bölgede oldukça önemlidir. Nil nehrinin zaman zaman taşması kıtlığa ve yokluğa neden olsa da halk bu durumu din ile ilişkilendirmiş ve taşma sonrası bolluğun, bereketin inancı ile Nil nehrini kutsal bir tanrı olarak konumlandırmışlardır (Şafak, 2022: 36-37). Eski Mısır uygarlığı ilk çağ döneminde Nil nehrinin varlığı ile şekillenmiştir (Ateş ve Ünal, 2004: 29). Bu duruma Herodot bir gönderme yaparak şu şekilde belirtmektedir; “*Mısır, Nil nehrinin bir vergisidir*” der (İnan, 1987: 3).

Eski Mısır'da kullanılan resim yazıları; çekiç ve keski kullanılarak sayıları ve resimleri yani hiyeroglif yazı sistemiyle taş veya levhalar üzerine kazıma yoluyla işlenen bir yazı sistemini kullanmışlardır. Bu dönemde kullanılan yazı ve ondalık sayı sistemi ilk hükümdarlar tarafından ekonomik yönetimi sağlamak amacıyla kullanılmıştır (Bahçe, 2017: 64-71). Yazılı belgelere göre tarımsal faaliyetler mısır halkının gıda ihtiyacı için Nil'in taşma zamanına göre ayarlanmaktadır (Şafak, 2022: 23).

Eski Mısır'da hukuksal açıdan yazılı kanunların oldukça az olması bu medeniyette örf ve adetlere dayalı bir hukuk sisteminin varlığını gözler önüne sermektedir. Eski Mısır'ın Kral Narmer tarafından birleştirilmesiyle “*dünyanın ilk ulus devletini*” ortaya çıkarmıştır. Halkın kurulmakta olan bu ulus devletinin giderlerine katkı sağlamak amacıyla vergilendirmede coğrafi olarak ikili bir ayrıma gidilmiş daha sonra bu coğrafi ayırım yerini beyaz ve kırmızı ayırımına bırakmıştır. “*Beyaz ev, devletin gelir ve giderleri ile ilgilenip mali ilişkileri yönetirken kırmızı ev ise inanç sistemine ilişkin malları yönetmiştir*” (Bahçe, 2017: 64-71).

Mısır krallığının devamı için tarımsal üretime göre şekillenen bir vergi sisteminin varlığı söz konusudur. Nil nehrinin taşıdığı dönemlerde tarımsal üretimdeki iş gücü azaltılmıştır. Bu durum tarım dışı istihdamı artırarak ve dönemin mimari eserlerinin oluşumuna katkı sağlamıştır (Yıldırım, 2022: 2458). Piramit projeleri, tarımsal üretimden alınan yıllık vergilerin ortaya çıkardığı devlet fonları ile finanse edilmektedir. Aynı zamanda piramitler ekonomi yönetiminin etkin ve işleyen bir mekanizması olarak vergi toplama faaliyetinin bir parçasıdır (Bahçe, 2017: 78).

Mısır ordusu toprağa bağlı olarak ödeme yapılan paralı askerlerden oluşmaktadır (Ateş ve Ünal, 2004: 36).

Eski Mısır'da ağırlıklı olarak toprak üzerinde vergilendirme sisteminin olduğu kesin bir yargıdır. Mısır topraklarının tamamının Mısır kralına ait olduğu için toprağı ekme işlemi yapanlar firavunun ayrıcalığından dolayı yetkililere bir vergi ödemesi yapması söz konusudur (Bahçe, 2017: 86-87). Vergi memurları kendi bölgelerindeki çiftçi ve hasatların zamanlarını önceden belirleyerek yanlarında getirdikleri ölçü kapları ile vergi tahsilatını gerçekleştirmektedir. Toprak üzerinde tarımsal üretimden vergilendirme buğday ve arpa üzerinden bir vergilendirme söz konusudur. Tahıl üzerinde vergilendirme yapılmasının temel sebebi ise ölçülendirmenin ve verimlilikten kaynaklanmaktadır. Mısır'da bulunan kraliyet memurları ve vergi memurları alanlarında uzman olan kişilerden oluştuğundan Nil nehrinin seviyesi ve toprağın verimliliği konusundaki bilgi, deneyim ve gözlemleri ile elde edilebilecek vergi gelirlerini önceden hesaplanabilmektedir. Vergi oranı belirlilik söz konusu değildir. Kraliyetin o yılki ihtiyaç ve giderlerine göre ölçü oranları şekillenmektedir (Yıldırım, 2022: 2463).

Eski Mısır'da en yaygın olarak alınan vergilerden birisi olan her sağlam erkeklerden emek karşılığı ödenen vergi "*angarya*" olarak adlandırılmaktadır. Bu vergilendirme de tapınağın topraklarında çalışmak, tapınak inşasına işgücü sağlamak, ekili tarım arazilerinin korunması için taşkını önlemek amacıyla sulama kanalları inşasında çalışma yoluyla kısaca emek karşılığıyla vergi ödemelerini gerçekleştirmektedir(Bahçe, 2017: 87-88 ve Yıldırım, 2022: 2462).

Mısır'ın önemli coğrafi konumundan dolayı limanlar ve karayollarında vergilendirmeler mevcuttur. Gümrük vergilerinin yanında kara yollarından gelen mallar için resim uygulamaları mevcuttur. Mısırdaki toprağın vergilendirmesi temel olarak iki uygulama yaygındır. Bunlar:

1) Tarım arazileri üzerinden alınan gelir vergisi "*Çamur vergisi*" adı altında bir uygulama ile toplanmıştır,

2) Bina geliri üzerinden alınan vergiler "*Emlak vergisi*" olarak yer almaktadır. (Samancı,2018: 141).

Eski Mısır'da vergilendirme sisteminin temel özellikleri şu şekilde sıralanmaktadır; Esasen burada ekonomik hayat toprağa yerleşme ile başlamaktadır (İnan, 1987: 50).



Vergilerin temel kaynağı toprak üzerinden alınan vergilere dayanmaktadır. Vergiler hem aynı hem de nakdi olarak ödenebilmektedir. Aynı olarak mal ile veya emek karşılığı, nakdi olarak ise altın veya gümüş para ile ödenmektedir. Gelişmiş bir vergi dairesi ve memur sisteminin varlığı mevcuttur. Vergiler iki yılda bir toplanmaktadır. İlk çağ döneminde vergi idaresi âdem-i merkeziyet anlayışı esastır. Sonraki dönemlerde vergi idaresinin merkezileşme eğiliminde olduğu bilinmektedir. Vergileme de etkinlik ve verimlilik vergi borçlularına verilen ağır ve sert cezalar ile sağlanmaktadır (Giray, 2013: 13 ve Bahçe, 2017: 86-102). Toplanan vergi gelirleri ile kraliyet ailesinin harcamaları, kraliyet görevlilerinin iâşesi, ordu ihtiyaçları ve inşa faaliyetlerinde kullanılmaktadır (Yıldırım, 2022: 2464).

### **2.3.1.6. Antik Yunan Medeniyetinde Toprağın Vergilendirilmesi**

Eski Mısır'da vergilerin tahsilatı konusunda oldukça katı bir sistem uygulanmaktaydı. Ancak Antik Yunan devletinde ki vergi sistemi ise tam tersine vatandaşların gönüllü olarak yapılan bir vergi ödemesi söz konusudur. Oturma hakkına sahip yabancılar ve esirlerin ise vergi ödemelerin de cebrilik mevcuttur. Antik Yunan Devletinde vergi sisteminin; gönüllü olarak kusursuz işleminin başlıca nedeni isteğe bağlı olan bu ödemelerin kamusal hizmetin finansmanında yeterli olmasıdır (Tekin ve Gümüş, 2014; 243). Halk site adı verilen şehir-devletlerde yaşamaktaydı. Yerli halk nüfus azlığından dolayı sitelerde daha çok devlet yönetimi ile ilgilenirken toprak üzerinde üretim ise köleler ve yerleşik yabancılar tarafından sağlanmaktadır. Antik Yunan döneminde toprak sahipliği üzerinden iki sınıfa ayrılan vatandaşlar halk; topraksız veya az topraklı çiftçiler, soylular ise büyük toprak sahibi olmak üzere bir sınıflamanın varlığı mevcuttur. Bu dönemde ilk çağ döneminde genel olarak hâkim olan tarım ve hayvancılık Antik Yunan'da da en önemli iktisadi faaliyetlerdendir vermişlerdir (Ökte, 2008: 39). Diğer ilk çağ medeniyetlerinden farklı olarak tarım toprakları az olduğu için bu dönemde toprak işleyenler tahıl üretimi yerine üzümden şarap, zeytinden ise zeytinyağı üretimine ağırlık (Bahçe, 2017: 165).

Hayvancılık yapan aileler kamu arazilerinde hayvan otlattıkları için belirli bir bedel ödemeleri gerekmektedir. Çiftçiler topraktan elde ettikleri ürünlerin yarısını devlete vermeliydi (Abdula, 2016: 12). Gümrük vergileri, kamu arazileri ile kutsal arazilerin kiralanmasından elde edilen gelirler (Bahçe, 2017: 172). Vergiler emek olarak

ödenmektedir. Her bir vergi geliri sadece belirli harcamalar için kullanılmaktaydı (Giray, 2013: 17). Vergi toplayıcıları vergi toplama işlemleri tamamlanana kadar korunma altına alınmaktadır (Abdula,2016: 12).

Helenizm döneminde toprak vergilendirmeden muaf tutulmuştur. Ancak buna karşın kent-devletine ait önemli miktarda harcamaları zengin olan Helenler üstlenmektedir. Sokrates döneminde tahıl ya da hububat vergisi tahsil edildiği bilinmektedir (Bahçe, 2017: 177-186).

Yunan Uygarlığının son dönemlerinde toprak mülkiyetinin belli bir kesimde toplanması sonucu zengin ile fakir arasında ki çıkar çatışması ile sıklıkla çıkan ayaklanmalar nedeni ile şehir devletleri çöküşe geçmiştir (Ökte, 2008: 42). Yunanistan'ın siyasi olarak çöküşünün ardından vatandaşların vergi konusunda ki gönüllü fedakârlık hissi kaybolmuş ve mali sistemi de çöküşe geçmiştir (Turhan, 1977: 7).

### **2.3.1.7. Antik Roma Medeniyetinde Toprağın Vergilendirilmesi**

Antik Roma döneminde de toprağın vergilendirilmesi; mülk gelirleri, "*ager publicus*" yani devlet arazisinin, orman, göl, nehir ve madenlerin kullanılması sonucunda tahsil edilmektedir aynı zamanda bu vergiye ek olarak "*Vectigalia*" adı verilen harç türü de yer almaktadır (Öz, 2019: 60). Roma medeniyetinde İtalya topraklarında yaşayan bireyler vergilendirmeden muaf tutulurken geriye kalan Roma topraklarında yaşayan halk "*Tributum soli*" adı verilen arazi vergisi ödemekle yükümlüydüler (Giray, 2013: 14).

Antik roma döneminde halkın çoğunluğu tarımla uğraşmaktadır ve bu bölgede ki en önemli üç ürün: tahıl, zeytin ve üzümdür. Bu dönemde Roma Devleti ekonomisinde; tarımsal üretimin yanı sıra Akdeniz de geniş bir ticaret ağı da oldukça etkilidir. Bu dönemde de yine zengin ve yoksul arasındaki çatışmalar toprak neden olmuştur. Devletin temel gelir kaynağı kamu toprakları ile birlikte otlakların kullanılmasından elde edilen kira bedelleri olmuştur. Cumhuriyet döneminde ise Roma'da yaşayan herkesten toprak vergisi alınmıştır. Daha sonra bu vergi baş vergisi olarak alınmaya devam edilmiştir (Bahçe, 2017: 211).

Vergilerin tahsili Roma imparatorluğunun ilk dönemlerinde iltizam usulü ile uygulanmaktaydı daha sonra bu sistem yerini vergilerin sabit bir para karşılığı olarak tahsil edilmesi şeklinde uygulanmıştır. Ancak paranın değer kaybı nedeni ile mali

sistemde değişiklik yapılarak son dönemlerde vergiler aynı ve emek olarak toplanmaya başlanmıştır (Giray, 2013: 14-15).

Roma İmparatorluğu'nun çöküşünde otoritenin sarsılmasına ek olarak bozulan ticari sistem ve ağır vergi yükü de etkili oldukça etkili olmuştur (Bahçe, 2017: 239). İlk dönemlerde Yunan vergi sistemine benzer olan Roma vergi sistemi daha sonraki dönemlerde katı ve cebri bir sistemin uygulanması çöküş nedenleri arasında gösterilebilir (Bahçe, 2017: 270).

### **2.3.2. Eski ve Orta Dönem Türk Devletlerinde Toprağın Vergilendirilmesi**

Vergiler tarih boyunca devletlerin en önemli gelir kaynaklarından biri olmuştur. Bugün Türkiye Türkçesinde kullanılan vergi terimi Anayasanın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde açık bir şekilde tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre vergi kavramı, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere kişilerden cebri olarak, herhangi bir karşılığı olmaksızın elde ettiği gelirler olduğu anlaşılmaktadır (Taşkan, 2018: 21). Vergi kavramının bu kapsamlı tanıma ulaşması ilk çağlardan günümüze süren uzun bir tarihsel süreç sonucu meydana geldiğini önceki başlıklar altında yer verilmiştir.

Tarihte dünyanın en eski milletlerinden olan Türkler kendine özgü bir kültürleri mevcuttur ve bu kültür sayesinde diğer milletlerden ayrılmıştır (Gökbunar vd. 2016: 42). Bugün Türkiye Türkçesinde kullanılan vergi kavramının yerine eski ve orta dönem Türk devletlerinin iktisadi yapısı içinde analiz edildiğinde ise "sal-, ber-, çık-, bas-, kod-," gibi kök fiillerden türeyen terimler kullanılmıştır. Kullanılan bu vergi terimleri genel olarak "kaymak, toplamak ve vermek" anlamlarını taşımaktadır (Özyetgin, 2004: 23-24).

Bu başlık altında Osmanlı devleti öncesi eski ve orta dönem Türk devletlerinin iktisadi yapısı içinde yer alan toprak üzerinden alınan vergilerin tarihsel, sosyal ve ekonomik olarak araştırılması amaçlanmaktadır. Ancak bazı Türk devletlerinde kaynak yetersizliğinden dolayı yapılan çalışmalar sınırlıdır. Bu nedenle seçilmiş Türk devletleri üzerinde kronolojik bir çalışma yapılmıştır.

#### **2.3.2.1. Eski Dönem Türk Devletleri ve Selçuklu Devletinde Toprağın Vergilendirilmesi**

Tarih boyunca dünya tarihinin de siyasi bir güç olarak yerini alan Türkler geniş coğrafyalarda çeşitli kültürler, farklı sosyal ve iktisadi şartlar ile gelişen tarih

boyunca sürekli şekillenen uzun ömürlü devletler kurmuşlardır. Fethedilen topraklarda yapılan ilk iş sağlam bir vergi sistemi kurmak olmuştur. Aynı zamanda örneğin İslamiyet'in etkisi ile vergi sistemini düzenleyen İlhanlı Devleti gibi genel olarak dinin etkisi de vergi sistemi üzerinde etkili olduğu bilinmektedir. Bu dönemde adaletsiz ve ağır vergi sistemleri bireylerin devlete olan vergi yükümlülüklerini artırmaktadır ve vergi ödemeleri bedenen çalışma yolu ile veya mal ile aynı ödeme ve nakdi ödeme yoluyla ödemeler de yapılmaktaydı. Vergi gelirlerinin sürekliliği ve devamlılığı için devletler konargöçer toplumlar yerine daha köklü devletler kurularak yerleşik nüfusa önem verilmiştir (Özyetgin, 2004: 25-28 ).

Türk devletlerinde vergi ve devletçilik anlayışı ile mali yönetime verilen önemin Göktürk Devleti döneminde başladığını düşünülmektedir (Bekçi ve Apalı ve Çulcu, 2011: 214). Genel olarak Türk devlet anlayışına göre devlet halk içindir anlayışı Göktürklerden itibaren tüm Türk toplumlarında hâkim olan bir görüş haline gelmiştir (Köymen, 1988: 1367).

Eski ve orta Türk dönemlerinde genel olarak kullanılan vergi kavramları şunlardır; "*bergü*" eski Türkçede Uygur Devletlerin de Dunhuang metinlerinde "*borç veya verecek*" anlamını taşımaktadır. P. Zieme ise bu kavram üzerinde değerlemesi sonucu "*borç veya alacak karşılığı ödenecek şey, para*" tanımlamaktadır. Esasında bu kavramın teknik bir terim olarak vergi anlamında kullanılması Osmanlı dönemine dayanmaktadır. Diğer lehçelerde geçen "*salık*" terimi ise "*vergi koymak*" anlamında kullanmıştır. Altınordu devletinde kullanılan "*çıkış*" terimi vergi kavramı ile anlamsal olarak bağlantılı olarak kullanılmıştır. Aynı terim Karahanlı devletinde Kur'an tercümesinde "*vergi, masraf, gider*" anlamında, Kutadgu Bilig'de "*menfaat ve çıkar*" anlamında, Hakas Türkçesinde ise "*toplamak*" anlamında kullanıldığı bilinmektedir (Özyetgin, 2004, 23-25).

Eski ve orta dönem Türk devletlerinde vergi kavramına verilen önem Göktürk Devleti döneminde daha önemli hale gelmektedir çünkü Moğollardan Uygurlara miras kalan toprak vergileri arasında sıkı bir ilişkinin varlığı söz konusudur (Bekçi, vd. 2011: 214).

Göktürklerde vergiler ve haraç gelirleri "*tudun*" adı verilen memurlar tarafından toplanmaktadır. Ayrıca "*tamga*" adı verilen memurlar tarafından toplanan vergiler ise sadece gümrük vergilerinden oluşmaktaydı. Göçebe biçimde yaşayan halk bir

devlet çatısı altında toplanmıştır. Ticaretin Göktürklerde oldukça gelişmiş olmasının sebebi ise topraklarının ipek yolu üzerinde konumlandırılmış olmasıdır (Küçük, 2013: 225)

Bu dönemde devletlerin ana gelir kaynağını oluşturan üç temel vergi karşımıza çıkmaktadır: “*kalan, kupçur ve tamga*” vergileri devletlerin iktisadi sistemleri içinde ağırlıklı olarak alınan vergi çeşitleridir. Eski ve orta dönem Türk devletlerinde toprak vergilemede ana unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.“ Uygurlar, Moğollar, İlhanlı devleti gibi devletlerde tarihi kaynaklarda da yine bu vergilerin varlığının olduğu bilinmektedir. Bu devletler de “*Kalan vergisi*” tarım ve ziraatla uğraşan kesimden toplanan bir vergi olmasının yanı sıra yerleşik halktan alınan bir vergidir. Moğollarda işlenen topraklardan alınan bir diğer vergi çeşidi ise “*toprak vergisi*” olarak karşımıza çıkmaktadır (Özyetgin, 2004: 25-32).

**Çizelge 2.1.** Altınordu devletinde toprak rejimi ile ilgili vergiler ve terimler (Özyetgin, 2004: 47-50 ).

Kalan Vergisi	Arazi ve toprak işleyen, eken kişilerin vermekle yükümlü olduğu yani topraktan alınan vergidir.
Sala harcı	Bu vergi terimleri ile ilgili tanımlamalar kaynaklarda açıkça belirtilmemekle birlikte genel olarak toprak üzerinden veya arazi, köylerden alınan haraç veya ayakbastı parası olarak geçmektedir.
İkin harcı	
Tabanlığ	
Yer hablesi	
Anbar hakkı	Bu vergi terimleri ile ilgili tanımlamalar kaynaklarda açıkça belirtilmemekle birlikte genel olarak tarım ve toprak üzerinden alınan zirai nitelikte vergiler olduğu düşünülmektedir.
Anbar Malı	
İndır Hakkı	
Pulkız Hakkı	
Hazır Anbar	
Kap Harcı	Üzüm bağlarından alınan vergidir.
Borla Tamgası	
Tütün	Hane başı alınan vergidir.

Altınordu Devletinde toprağın vergilendirilmesi ile ilgili vergiler yer Çizelge 2.1’de yer almaktadır ve tablo dışında ek olarak genel vergiler başlığı altında yer alan Altınordu devletinde kaynaklarda görülen vergilere de yer verilmiştir.

Eski Türk vergi terimlerinde genel vergiler başlığı altında “*alban*” vergisi toprak üzerinden alınan bir vergi olarak kısmen değerlendirmek daha sağlıklı bir sonuç

olacaktır. Çünkü Moğollarda halk ile toprak sahibi kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen bir çeşit yükümlülükler olarak yer almasına karşın Uygurlarda genel bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır (Özyetgin, 2004: 50-54 ). Altınordu devletinde de vergi anlamında kullanılmaktadır. Uygur ıslahatlarında üzüm bağı sahiplerinin Alban vergisinden muaf tutulma istekleri dolayısıyla Alban vergisinin toprak üzerinden alınan bir vergi olarak kategorize etmemize olanak sağlamaktadır (Caferoğlu, 1934: 35).

**Çizelge 2.2.** Uygurlarda toprak rejimi ile ilgili vergiler, Özyetgin, 2004: 43-58), (Caferoğlu, 1934: 34-44).

Kalan Vergisi	Arazi ve toprak işleyen, eken kişilerin vermeye yükümlü olduğu yani topraktan alınan vergidir.
Salık Vergisi	Ekili toprak üzerinden alınan genel bir vergidir
Berim/Alım Vergisi	Ekin ekmek veya darı ekmek için kiralanan araziye tahakkuk eden bir vergidir. Aynı zamanda kiralanan arazi anıza bırakılırsa yine vergilendirme söz konusu olmaktadır.
Basıg Vergisi - Kavalık Vergisi - Kabın Vergisi - Kadgu Vergisi - Täşig Vergisi - Borluk Vergisi- Üzüm bağı vergisi	Bağlardan ve/veya ekili arazilerden talep edilen vergiler veya tarımla uğraşan halktan alınan vergilerdir.
Tintsuy Vergisi/ Toprak Vergisi	Kalan vergisine tabi olmayanlardan, dini cemaatlerden alınan manastırlara konular bir vergidir.
Urub Vergisi	Bağlardan 1/4 oranında talep edilen vergidir.
Bert/Ert bert Vergisi	Bağlardan, arazilerden talep edilen genel bir türüdür.
Kavut Vergisi- Tarıg Vergisi- Ür Vergisi- Kăpăz Vergisi - Kap Vergisi	Bağlardan ve ekili arazilerden talep edilen vergidir.
Tütün Vergisi - Mesken Vergisi	Ev veya bacadan çıkan duman veya baca adedine göre alınan bir nevi emlak vergisidir.

Uygurlar da genel olarak vergiler 3 başlık altında toplanmaktadır: Topraktan alınan vergiler, hayvan vergisi ve mesken vergisidir (Küçük ve Can, 2018: 238). Çizelge 2.2. 'ye göre ve Özyetgin (2004)' ün yaptığı analize göre genel olarak Uygurlardaki vergi terimlerinde toprak üzerinden alınan vergilerin daha ağırlıkta olduğu görülmektedir.

Uygurlar da ziraat hayatı, arazi alım-satımı, vergilerin varlığı ve bunun gibi nedenler dolayısıyla topluluk halinde yaşam süren bir devlet olduğu anlaşılmaktadır. Uygurlarda hem ticaret hem de ziraat hayatında altın, gümüş ve bakır paralar kullanılmasının yanı sıra aynı ekonomide söz konusudur. Vergiler doğrudan devlet haznedarı tarafından toplanmaktadır (Caferoğlu, 1934: 1-5).

Türklerin dini inancı olan İslamiyet'te; İslam hukuku kurallarının varlığı mevcuttur. Bu kuralların Kaynağı dini ve kutsal olarak kabul edilen Kur'an ve yol gösterici açıklayıcı içtihatlarından oluşmaktadır. Bu kaynaklara göre "*toprak Tanrı'ya aittir.*" Peygamberler döneminden sonra Toprak hukukunu düzenleyen ilk kişi Halife Ömer olmuştur ve bu düzenleme ile şeriat hükümleriyle toprak ikiye ayrılmaktadır:

1. *Öşri Topraklar*; Mülkiyeti Müslümanlara ait olan ve Müslümanlar tarafından işlenen topraklar olarak tanımlanmaktadır. Toprak üzerinden aşar vergisi almaktadır.

2. *Haraci topraklar*; diğer ulusların vatandaşları tarafından işlenen topraklardır. Yabancı vatandaşlar Müslüman olsa dahi toprak mülkiyeti edinemezler toprak kirası olarak haraç ödeme zorunluluğu mevcuttu. Haracın hem *haracı mukassemi* adı altında aynı olarak hem de *haracı mesaha* olarak nakdi olarak tahsili mümkündür. Müslümanlığı kabul eden Türk toplumları da aynı şekilde bu hükümleri uyguladıkları bilinmektedir (Akalin, 1975; 24-25).

Selçuklularda devlet hazinesinden faydalanan kısım dışında bütün halk vergi ödemekle ve devlete itaat etmekle mükelleftirler. Selçuklu devletini oluşturan toplum; göçebeler, köylüler ve şehirliler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Vergi sisteminin temel esası zirai üretimden alınan vergilerden dolayısıyla toprak üzerinden bir vergilendirme ile gelir sağlanmaktadır. Göçebeler kullandıkları meralar için devlete özel mera vergisi ödemekteydi. Köylü halk ise topraktan elde ettiği ürünün vergisini ikta sahibine veya toprak vakıflaştırılmış ise ilgili vakfa ödemektedir (Ocak, 2023: 371-375).

**Çizelge 2.3.** Selçuklularda toprak üzerinden vergiler ve terimler, (Demir, 2018: 84).

Çift Avamil	Vergiye esas olan toprak birimini ifade etmektedir.
Misamaha	Toprağın metrekaresine göre alınan vergidir.
Muka-sama	Toprak üzerinden alınan ürünün hasılat miktarına bağlı olarak alınan vergidir.
Mukataa	Toprak üzerinden alınan sürekli bir vergidir.
Bedrika	Ticari kervanların yol güvenliğini sağlamak için alınan vergidir.
Bac	Sınırlardan alınan bir tür gümrük vergisidir.

Selçuklularda İslam vergilendirme sisteminin zirai kazanç temelli olması da etkisi ile toprağın vergilendirmede ön planda olduğunu Çizelge 2.3.'de yer almaktadır (Demir, 2018: 84). Çizelge 2.3.'de bulunan vergilere ek olarak; Selçuklu devleti orta doğunun en saygın ve güçlü devleti konumunda olduğundan dolayı çevresindeki birçok devlet Büyük Selçuklu hükümdarına yıllık Vassal vergiler ödemektedir (Köymen, 1988: 1369 ve Erdem, 2005: 5).

Selçuklularda toprak üzerinden vergilerin tahsili için kullanılan; iktâ sistemi belli bir gruba ait gelirleri hizmet ve maaşlarına karşılıklı olmak üzere askeri sistemde kullanılmaktadır. Halktan alınan bu arazilere ait alınan vergilerin tahsilini askeri sisteme bırakmış oldu. İlhanlıların Anadolu'yu tamamı ile işgal etmeleri birlikte Selçuklu devletini fiilen ortadan kaldırmış ve Selçuklu askeri iktâ sistemi de yıkılmıştır (Aktan, 1986: 170-172).

### **2.3.2.2. Osmanlı Devletinde Toprağın Vergilendirilmesi**

Osmanlı Devleti toprak sisteminin temel kaynağını İslam Hukuku oluşturmakla birlikte kendinden önceki Türk toplumlarının da etkileri mevcuttur. Fakat Osmanlı Devleti kurulduğu zaman tüm topraklar devlet mülkiyetine geçmiş, topraklar üzerindeki yerel feodal ilkeler kaldırılmış ve angarya sistemine karşı olmak üzere bazı ilkeler benimsenmiştir. Toprak üzerindeki kullanım hakkını bireylere kiracılık yöntemi ile verilmektedir (Şahin, 2012: 437; Giray, 2013: 83).

Osmanlı Devletinde toprak sistemi 1858 Arazi Kanunnamesinden önceki dönem ve sonraki dönem olmak üzere iki dönem şeklinde kaynaklarda yer almaktadır. 1858 öncesi dönemde Osmanlı topraklarının üç kıtada bulunan genişliği ve farklı din, toplum yapıları nedeniyle de tek bir hukuk kuralının mutlak mevcudiyeti zor



olacağından her arazi için ayrı ayrı kanunnameler çıkarılmıştır. Uygulanan örf ve adetleri, hukuki ve fiili durumları göz önüne alarak, her bölgenin kendi özelliğine göre şekillenen merkez ve eyaletlerde farklı uygulamaların yer almıştır (Şahin, 2012: 438).

Arazi kanunu ile birlikte yönetilebilen, yönlendirilebilen ve sürdürülebilen bir toprak düzenini içermektedir. Bu kanuna göre Osmanlı Devleti'nin beş tür arazi çeşidi mevcuttur. Bunlar:

*Miri arazi;* mülkiyeti devleti ait olan ve kullanım hakkı bir bedel karşılığı bireylere verilebilen arazilerdir. Bu başlık altında bulunan araziler tarla, çayır, yaylak, kışlak, kuru ve bunun gibi (vb.) tarım için elverişli arazilerden oluşmaktadır.

*Mülk arazi;* arazi kanunu ile toprak rejiminde özelleşmeye gidilmekle birlikte mülkiyeti ve tasarruf hakkı bireylere ait olan arazi çeşididir.

*Vakıf arazisi;* kullanımı ve tasarruf hakkı vâkıfa ait olan ve aynı zamanda hem kullanım hakkında hem de gelirinde bir hayır amacı yer alan arazidir. *Metruk arazi;* köy veya kasaba halkının ortak kullanımı için ayrılan mera, yaylak, kışlak, harman yeri, pazar, yol vb. arazilerdir.

*Mevat arazi;* çöl, taşlık, otlak olarak adlandırılan alanlarda bir kimse bu araziye kullanılabılır hale getirir ise kullanım hakkı karşılıksız verilmektedir (Giray, 2013: 84-88). 1858 Arazi Kanunu öncesi İslam hukukuna göre de topraklar beş kısma ayrılmaktaydı ve kanun sonrası sınıflandırmaya benzer nitelikte bir sınıflandırma mevcuttur (Kodaman, 2007: 5).

**Çizelge 2.4.** Aşar kapsamında topraktan alınan vergiler (Gökbunar ve Uğur, 2016: 73, Giray, 2013: 105-106).

Resm-i Bağ	Bağlardan alınan vergidir.
Resm- i Şıra (Pekmez öşrü)	Üzüm şıralarından alınmaktadır.
Resm-i Bahçe	Meyve bahçelerinden alınan bir vergidir.
Resm-i Bostan	Bostan ürünlerinden alınan bir veridir.
Resm-i Fevalcih	İsmi hangi meyve üzerinden alınırsa değişebilen bir meyve vergisidir.
Resm-i Harir	İpek kozalarından alınan bir vergidir.
Resm-i Giyah	Biçilen çayırdan alınan vergidir.
Resm-i Odun	Her haneden bir araba odun şeklinde alınan vergidir.
Resm-i Penbe	Pamuk ürününden alınan vergidir.
Salariye Vergileri	Aşar vergisine ek olarak alınan bir vergidir. Harman başında vergi toplayan görevlilerin yiyecek ve hayvanlarına yem masraflarına karşılık gelen bir vergidir.

Çizelge 2.4.'de Osmanlıda tarım üzerinden alınan vergiler yer almaktadır. Bu vergiler devlet sınırları içinde belirtilen ürün üzerinden %10-50 arasında alınmaktadır (Gökbunar ve Uğur, 2016: 73). Osmanlı İmparatorluğun da genel olarak tüm vergi sistemi içerisinde verginin temel kaynağı tarım kesimi olmuştur. Aşar vergisinin Osmanlı için önemi dönemin şartlarına uygunluğu ve zirai ürünler üzerinden aynı olarak tahsil edilmesidir (Palamut, 1987: 69-70). Bu dönemin başından sonuna kadar aşar vergisinin alınması devletin en önemli geliri konumunda olduğunun da bir göstergesidir (Akalin, 1975; 97).

**Çizelge 2.5.** Haraç kapsamında topraktan alınan vergiler (Giray, 2013: 106-108).

Harac-ı Mukaseme	Miri araziden elde edilen üründen, toprağın verimliliğine göre alınan bir vergidir.
Toprak kirası olarak alınan vergiler	
Resm-i Çift	Toprağın tasarrufundan dolayı çift arazi üzerinden alınan vergidir.
Resm-i Zemin	Tapuya verilmemiş arazi üzerinden, araziyi kullananların ödedikleri bir vergidir.
Resm-i Tapu	Zirai faaliyetin dışında bırakılan miri topraktan alınan vergidir.
Ceza karşılığı alınan vergiler	
Resm-i Çift Bozan	Haklı bir neden olmadan toprağını terk eden boş bırakan çiftçiden toprağı ekmiş gibi yükümlü tutan bir vergidir.
Resm-i Cürüm ve Cinayet	Ekilen toprağa zarar verilen zarar karşılığı ödenen vergidir.

Çizelge 2.5.' de yer alan vergilerden Toprak sahibi Müslüman çiftçiler, imamlar ve bir kısım hizmet erbabı kişiler muaf tutulmuştur. Harac-ı mukaseme vergisi haracın bir nevi aşar vergisi olarak nitelendirilmektedir (Giray, 2013: 107-108).

2. Örfi vergiler; Olağanüstü dönem harcamalarını karşılamak için örf ve adetlere göre geçici ve düzensiz alınan vergiler olarak kaynaklarda yer almaktadır. (Giray, 2013: 110). Osmanlı maliyesinde önemli bir yeri olan örfi vergiler zamanla ekonomik sorunların varlığı nedeniyle de vazgeçilmez bir gelir kaynağı halini alarak sürekli hale gelmiştir (Kazıcı, 1986: 25).

**Çizelge 2.6.** Toprak üzerinden alınan örfi vergiler (Giray, 2013: 110-118).

Tanzimat öncesi dönemde alınmaya başlanan vergiler.	
Sürsat	Tarımsal araziler ve zirai ürünler üzerinden alınan vergilerdir
Nüzul	
İştira Bedeli	
Tanzimat sonrası dönemde alınmaya başlanan vergiler.	
Emlak Vergisi	Arazi ve binaların değeri üzerinden alınan bir vergidir.
Musakkafat Vergisi	Binalardan alınan bir vergidir.
Bedel-i Tarık	Yollar, geçitler, köprülerin altyapı ve onarımları için alınan bir vergidir.

Çizelge 2.6 ‘de yer alan vergiler toprak üzerinden ilk dönemler düzensiz ve savaş gibi olağanüstü durumlarda kamu harcamalarını karşılamak üzere alınan vergiler olarak bilinmektedir. Zamanla bu vergiler sürekli olarak vazgeçilemeyen kaynaklar haline almıştır. Sürsat, Nüzul ve İştira bedeli olağanüstü dönemlerde aynı olarak ödenen tarımsal ürünler üzerinden alınan vergidir. Tanzimat sonrası dönemde emlak vergisi benzeri olarak alınan “*Musakkafat vergisi*”; bu dönemde tapu ve kadastro kayıtlarının yetersizliği nedeniyle binaların sayımının kolay ve kayıtlarının düzenli olmasından dolayı 1910 yılında yapılan düzenleme ile konulan bir vergidir (Giray, 2013: 118).

Temel olarak tarım ekonomisine sahip olan Osmanlı Devleti’nin sosyal ve ekonomik yapısını daha iyi değerlendirebilmek için tımar sisteminin genel özellikleri üzerinde durulması gerekmektedir. Osmanlı Devleti’nin temel toprak yönetimi ve vergi toplama sistemi olan tımar sistemi uzun yıllar boyunca uygulanmıştır. Tımar sistemi ile bir önceki başlık altında incelenmiş olduğumuz ikta sistemi arasında benzerlik ve Türk devletlerinde tımar benzeri sistemlerin kullanılmış olması Osmanlı devletinde kullanılan Tımar sisteminin tamamen bağımsız bir uygulama olmadığı bilinmektedir (Türkmenoğlu, 2021: 111).

Osmanlı Devletinde uygulanan tımar sistemi toprak yönetimi sağlamakla birlikte ürün yönetimi ve askeri yönetimi de kontrol altında almaktır (Yılmaz, 2019a: 14). Tımarlar arazinin tasarruf hakkına sahip değilken yalnızca vergi gelirlerine sahiptirler (Şahin, 2012: 438).

Osmanlı Devletinde en çok kullanılan vergi toplama yöntemleri “*emanet, iltizam ve dirlik*” yöntemleridir. Emanet yönteminde vergiler devlet memurları aracılığı ile toplanmaktadır. Memurların maaşı devlet tarafından ödenmektedir. Dirlik yönteminde ise yine çalışanların maaşları devletler tarafından ödenmektedir ancak nakit ödemeler yerine bir grup vergileri kendi nam ve hesaplarına vergi memuru gibi vergi toplamalarına izin verilmiştir. İltizam yönteminde ise Osmanlı devlet gelirlerinin bir bölümünün belli bir bedel karşılığında devlet tarafından belirlenen kişilere devredilerek toplanması yöntemidir. Malikâne yönteminde, vergi toplama işinin belirli bir süre için değil ömür boyunca iltizama verilmesidir. Osmanlı Devleti mali sisteminde vergi ödemeleri “nakdi, aynı ve hizmet” biçiminde” ödeme olarak üç şekilde ödemelerin varlığı mevcuttur. Vergi oranları konusunda Osmanlı Devleti’nin beylikten cihan hâkimiyetine dönüşüm sürecinde bölgeler göre vergi oranları

değişiklik göstermektedir. Aynı şekilde vergi adlandırmaları, oranları, miktarları, farklı vergi uygulamaları, muafiyetler, denetimler, vergi toplama yöntemleri devletin topraklarının genişliğinden dolayı farklı uygulama şekilleri benimsenmiştir (Tekin, 2019: 66-69).

Tımar sisteminde sipahi aracılığı ile alınan vergiler haraç ve öşür olarak belirtmiştik. Köylü toprağı işleyen ve üreten kişi olarak vergisini öşür adı altında sipahiye ödemekteydi. Halkın dirlik sahibine olan bu yükümlülüğü karşılığında, dirlik sahibinin de devlete karşı askeri sorumluluklar ve bu sorumluluklar yerine getirilmediğinde yaptırımlar söz konusu olabilmektedir. 16. Yüzyılın sonlarında yaklaşık 200.000 sipahi bulunmaktaydı. Zirai toprakların ise yaklaşık %87'si tımar sistemine dâhil edildi. Tımar sistemi gelirleri içinde payın ise yaklaşık %37'si tımar sahipleri tasarrufunda bulunmaktaydı. Tımar sisteminin bozulmasının birincil nedeni toplumla uyumlu olmayan ağırlaşan mali uygulamalar olmaktadır (Cura, 2016: 103-122).

### 3. AVRUPA ÜLKELERİNDE TOPRAĞIN VERGİLENDİRİLMESİ

Geçmişten günümüze tüm topluluklarda devletlerin en önemli finansal kaynaklarının vergiler olduğu bilinmektedir. Söz konusu kamusal ihtiyaçların çoğunluğu vergiler ile sağlanmaktadır. Geçmişte kavramsal olarak vergi kaynaklarda anılmasa da vergi benzeri veya farklı isimlendirmeler ile sistemler kullanılmıştır. Toprak üzerinden alınan finansal kaynaklar devletlerin en önemli gelirleri arasında yer almıştır. Günümüz modern devletlerde vergi konusunda benzer sistemler ve bu sistemlere ek olarak geliştirilmiş olan sistemler kullanılmaktadır. Dolayısıyla ülkelerde toprak üzerinden alınan vergi sistemleri çıkış noktalarında benzerlikler mevcuttur (Akçay, 2017: 27-28). Çalışmamızın bu bölümünde seçilmiş Avrupa ülkelerinin vergi sistemleri, toprağın vergilendirilmesi konusunda vergi incelemeleri yer almaktadır.

#### 3.1. Almanya Vergi Sistemi

Federal Almanya Cumhuriyeti'nin (FAC) yönetim biçimi Federal Parlamenter Cumhuriyettir. Devlet, Federatif bir yapıdadır ve 16 eyaletten oluşmaktadır. FAC'ın yüzölçümü 357.340 km<sup>2</sup>'dir. Avrupa'nın en büyük ülkelerinden biridir. Almanya'da ülke yüzeyini kaplayan topraklar, geniş çayırlar, ormanlar ve ovalar yer almaktadır. Verimli ovalar üzerinde tarımsal araziler 12,1 milyon hektarlık bölümü ekilebilir arazi ve 4,7 milyon hektarlık bölümü de çayır ve otlak alanlar olmakla beraber toplamda 17 milyon hektarlık tarımsal araziye sahiptir (Ticaret Bakanlığı [TB], 2022a: 3-5). Yaklaşık 262.776 adet tarım işletmesi bulunmakta ve söz konusu işletmeler ülke topraklarının yarısına tekabül eden 16,6 milyon hektarlık bir tarım arazisini kullanmaktadır bu nedenle Federal Almanya güçlü bir tarım ülkesi olarak bilinmektedir (TB, 2022b: 18).

Toprağın diğer bir kullanım alanı da olan yerleşme alanları zamanla ekonomik ve sosyal nedenlerle tarım arazilerinin yerleşme alanlarının oluşumu için düzenlenmiştir. Arazi düzenlemesi günümüz kullanımıyla da kentsel dönüşüm veya imar düzenlemeleri yetkilendirilmiş Federal belediye tarafından Baugesetzbuch 45-

79 maddeler ile düzenlemeler yapılmıştır. Arazi düzenlemesi sonucu meydana gelen değer artışı kamuya kazandırılması ilkesi benimsenmiştir (Çağdaş ve Linke, 2019: 97-113).

Almanya'nın genel olarak vergi sisteminde ise hem federal hem de federe vergilerin varlığı mevcuttur. Aynı şekilde vergi toplama yetkisi de hem federal hem de federe devletler sahiptir (Akçay, 2017: 28). Bu nedenle Alman vergi sisteminde toprağın vergilendirilmesi konusu federal hükümet, eyalet ve belediyeler düzeyinde üçlü bir yapı şeklinde ele alınmalıdır (Gözen ve Artuç, 2020: 65). Vergilendirmede hâkim olan bu üçlü yapı;

- 1)Federal Alman vergi sisteminde tahsil edilenler,
- 2) Federe devlet tarafından tahsil edilenler,
- 3) Federe devletler ile belediyeler arasında bölüşülen ortak vergilerden meydana gelmektedir (Akçay, 2017: 28).

Federal hükümet hâkimiyetin de bulunan vergiler tahsilat oranı yüksek olan vergiler olurken eyalet ve yerel yönetimlerde vergi gelirleri içinde payı yönetim düzeyine farklılık göstermektedir (Gözen ve Artuç, 2020: 67).

Alman vergi sisteminde uygulanmakta olan Vergi Usul Kanunu: Abgabernordnung, genel olarak kaynaklarda Alman Vergi Usul Kanunu (AO) olarak da adlandırılmaktadır (Değirmendereli, 2015: 37).

### **3.1.1. Almanya Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri**

Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasasında vergi sisteminin yasal dayanakları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Anayasa'nın 106. Maddesinde vergi gelirlerinin dağılımı ve 107. Maddede ise vergi gelirlerinin dağıtımını, eyaletler arası mali denkleştirme ve ek tahsisler yer almaktadır. Anayasanın 106. Maddesinde federasyon, eyalet ve belediyeler arasındaki vergi gelirleri dağılımının genel bir çerçevesi yer alan hükümler bulunmaktadır. Kanunda federasyon ve eyalet arasındaki kamu gelirleri açık bir şekilde düzenlenmiştir (Can, 2007: 35 ve Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası [FACA], madde (m.) 106-107 ).

Almanya'da yasa koyucu Federal Hükümettir. Günümüzde de uygulanmakta olan anayasa hükümleri çerçevesinde vergi türleri ve idare tahsis cinsinden bir

sınıflandırma yapmak mümkündür. (Gözen ve Artuç, 2020: 68). Almanya’da 40 farklı vergi mevcuttur (Yılmaz, 2019b: 13).

Çizelge 3.1’de Toprak üzerinden alınan vergi türleri ve idare tahsis cinsinden sınıflandırılması yer almaktadır. Federal hükümet tarafından eyalet ve belediyelere verilen payların Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Söz konusu Çizelge 3.1’de verilen “Gelir vergisi” ortak bir vergi olarak değerlendirilebilir. Vergilendirme yetkisi genel olarak federal hükümete aittir (Gözen ve Artuç, 2020: 68-71).

**Çizelge 3.1.** Almanya vergi sisteminde toprak üzerinden alınan vergi türleri ve idare tahsis cinsinden sınıflandırılması (Can, 2007: 41-43 ve Gözen ve Artuç, 2020: 72-73).

Vergi Türü	Yasa Koyucu	Gelirin Tahsis Yeri	Yetkili İdare
Emlak Vergisi	Federasyon	Belediye	Eyalet/Belediye
Emlak Alım Vergisi	Federasyon	Eyalet**	Eyalet
Gelir Vergisi	Federasyon	Federasyon/Eyalet***	Eyalet*
İkinci Ev Vergisi	Eyalet	Belediye	Belediye
Şeker Üretimi Resmi	AB/Federasyon	AB	Federasyon(Gümrük)
Tarım Resmi	AB/Federasyon	AB	Federasyon(Gümrük)
Tütün Vergisi	Federasyon	Federasyon	Federasyon(Gümrük)
*Federasyon görevi olarak.			
**Belediyeler ve Belediye Birlikleri Eyalet yasaları vasıtasıyla emlak vergisinden pay alırlar.			

### 3.1.2. Almanya Vergi Sisteminde Toprağın Vergilendirilmesi

Alman vergi sisteminde 40 farklı vergi türü bulunmaktadır ve (Gözen ve Artuç, 2020: 72-73). Bu başlık altında yalnızca toprak ile ilişkili olan ve doğrudan toprağın vergilendirildiği vergiler incelenmesi amaçlanmaktadır.



### 3.1.2.1. Gelir Vergisi

Alman gelir vergisi gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Sadece gerçek kişiler gelir vergisine tabidir (Akçay, 2017: 29). İkametgâhı veya mutad meskeni Almanya'da bulunan gerçek kişiler sınırsız vergi mükellefiyetine tabidir. Sınırsız vergi yükümlülüğü, tüm yerli ve yabancı gelirleri kapsar. Almanya'da ikametgâhı veya mutad meskeni olmayan gerçek kişiler, sınırlı vergi yükümlülüğüne tabidir. Alman vergi sistemine göre, yerleşik mükellefler tüm gelirleri üzerinden vergilendirilirken yerleşik olmayan mükellefler stopaj yoluyla sadece Almanya'da elde etmiş oldukları gelirler üzerinden vergilendirilir (Gözen ve Artuç, 2020: 74). Değerleme yasası madde 232'ye göre; Toprağın vergilendirilmesi, *“Tarım ve ormancılık, bitki ve hayvan üretmek için toprağın doğal güçlerinin planlı olarak kullanılması ve bunun sonucunda elde edilen ürünlerin değerlendirilmesidir”* şeklinde tanımlanmaktadır (Alman Gelir Vergisi Yasası). Alman gelir vergisi kanununa göre gelirin unsurları:

-Zirai ve ormancılık faaliyetlerinden doğan kazançlar

-Ticari faaliyetlerden doğan kazançlar

-Ücret kazançları

-Kiralama faaliyetlerinden doğan kazançlar

-Diğer kazanç ve iratlar olarak yer almaktadır. Gelirin tanımına giren kazanç ve iratlar da Alman Gelir Vergisi Kanunu'nun madde 13 ve 14 de yer alan Ziraat (Tarım) ve Ormancılık Gelirleri ile ilgili bilgiler yer almaktadır.

Gelir Vergisi Yasası'nın 8. Bölümü “Bireysel Gelir Türleri” başlığı altında madde 13: Tarım ve ormancılıktan elde edilen gelirler kanunda aşağıda verilen şekilde tanımlanmaktadır;

*“1) Tarım, ormancılık, bağcılık, bahçecilik ve tabii güçlerin yardımıyla bitki ve bitki aksamalarını üreten tüm faaliyetlerden elde edilen gelirler. Bu gelir, mali yıl içinde ise, hayvancılık ve hayvancılıktan elde edilen geliri de içerir.*

*2. Diğer tarım ve ormancılık kullanımlarından elde edilen gelir (§ 62 Değerleme Yasası); Diğer tarım ve ormancılık kullanımları arasında özellikle; iç balıkçılık, gölet ekonomisi, iç su balıkçılığı ve gölet çiftçiliği için balık yetiştiriciliği, arıcılık, yaylacılık, tohum ıslahı yer almaktadır.*

3.Çiftçilik veya ormancılıkla ilgili ise avcılıktan elde edilen gelir” olarak tanımlanmaktadır. Bu maddeye ek olarak Değerleme Yasası madde 51’e atıf yapılmıştır. “çiftlik hayvanları tamamen tarımsal üretimin bir parçası olarak kabul edilmiştir ve ancak gerekli hayvan yeminin esas olarak işletme sahibi tarafından götürülmesi olarak kullanılan araziden elde edilmesi durumunda gezdirilmesi kullanım olarak izlenmesidir.” (Almanya Gelir Vergisi Yasası).

Madde 13a: Ortalama oranlara dayalı olarak tarım ve ormancılıktan elde edilen kazançların belirlenmesi kanunda mali için belirlenen oranlara göre belirlenmektedir. Yukarıda sayılan üretim faaliyetlerine ek olarak; Tarım ve ormancılık varlıklarının kiralanması ve leasinginden elde edilen gelirler ve tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir ait olduğu sürece sermaye maliyetinden elde edilen gelirlerde vergilendirilmektedir (Almanya Gelir Vergisi Yasası).

Madde 14: İşletmenin satışı başlığı altında “Tarım ve ormancılıktan elde edilen gelirler ve bir tarım veya ormancılık işinin veya bir üretim veya tarım, ormancılık işletmesi artışıdaki bir hissenin satış işinden kar elde edilmesi” ile ilgili hükümler yer almaktadır. Yani doğrudan üretimle ilgili olmamakla birlikte kurulu olan işletmenin satışı ile ilgili hükümler yer almaktadır. Yetkili başka bir kişiye devredilmesi, devredilen tarım ve ormancılık faaliyetinin devamı sayılmaktadır (Almanya Gelir Vergisi Yasası).

Söz konusu bu yukarıda verilen kanun maddelerinde yer alan hükümler Alman vergi sisteminde bireylerin ödeyeceği vergi miktarı, bireylerin vergi sınıflarına göre değişiklik göstermektedir<sup>1</sup> (Gözen ve Artuç, 2020: 74). Gelir vergisi tarifesi mükelleflerin kişisel özelliklerini dikkate alan artan oranlı bir yapıya sahiptir. Tarife oranları %0’dan %45’e kadar değişmektedir. Vergi tarifesinde belli bir tutara kadar gelire %0 oranı uygulanarak vergi dışı bırakılmaktadır ve kişilerin gelirlerine uygulanacak olan vergi oranı sahip oldukları gelir seviyesine ve medeni durumlarına göre değişmektedir. Mevzuata göre evli çiftlerin gelirleri isteğe bağlı olarak birleştirilir ve bir beyanname vermek suretiyle vergiye tabi tutulur. Ancak eşler ayrı olarak vergilendirmeyi isteme hakkına da sahiptirler. Bakıma muhtaç, örgün ve mesleki eğitimde bulunan 25 yaşına kadar ve 18 yaşını doldurmamış çocukların gelirleri anne veya babanın geliri ile birlikte vergilendirilir (TB, 2022b: 6).

<sup>1</sup>Sınıf: Bekar/Boşanmış, 2. Sınıf: Tek Ebeveyn, 3. Sınıf: Evli, eşi çalışmıyor/Evli, eşi kendinden daha düşük maaş alıyor, 4. Sınıf: Evli, eşi kendine yakın tutarda bir maaş alıyor, 5. Sınıf: Evli, eşi kendinden daha yüksek maaş alıyor, 6. Sınıf: İkinci bir geliri ya da ikinci bir işi olan (Gözen ve Artuç, 2020: 74).

### 3.1.2.2. Kurumlar Vergisi

Almanya kurumlar vergisi kanunu 6 bölümden ve 40 maddeden oluşmaktadır. İlk bölümde sınırlı ve sınırsız vergi yükümlülüğü ile başlamaktadır. Yönetimleri veya kayıtlı ofisleri Almanya'da bulunan aşağıdaki şirketler, kişi birlikleri ve mülkler sınırsız kurumlar vergisine tabidir. Sınırsız kurumlar vergisi yükümlülüğü tüm gelirleri kapsar. Federal Almanya Cumhuriyeti'nin hak kazandığı pay da bu Kanun anlamında Almanya'ya aittir. Sınırlı vergi yükümlüleri ise işyeri merkezleri Almanya'da bulunmayan sadece temsilcilikleri bulunanlar Almanya'da elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedir (Almanya Kurumlar Vergisi Yasası).

Kurumlar vergisi, vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanır. Kurumlar vergisi yıllık bir vergidir. Tespit esasları her takvim yılı için belirlenir. Sınırsız veya sınırlı vergi yükümlülüğü tüm bir takvim yılı için mevcut değilse, ilgili vergi yükümlülüğünün süresi takvim yılının yerini alır. Ticaret Kanunu hükümlerine göre defter tutmakla yükümlü olan mükelleflerin kazancı, düzenli olarak hesap açtırdıkları mali yıla göre belirlenir. Bu mükelleflerin düzenli olarak mali tablo düzenledikleri mali yılın takvim yılından farklı olması halinde ticari faaliyetlerden elde edilen kazanç, mali yılın sona erdiği takvim yılında elde edilmiş sayılır. Mali yılın takvim yılından farklı bir döneme değiştirilmesi, yalnızca vergi dairesi ile mutabakat halinde yapılması halinde vergisel açıdan geçerlidir. Kurumlar vergisi, vergiye tabi gelirin yüzde 15'idir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 51. maddesinin 3. fıkrasındaki yetkiye dayanarak gelir vergisinde indirim veya artış yapılması halinde, kurumlar vergisi de buna göre indirilir veya artırılır (Almanya Kurumlar Vergisi Yasası). Ayrıca genel kurumlar vergisi oranına ek olarak ticaret vergisi adı altında kurumlardan yüzde 5.5 oranında ek bir vergide talep edilebilir. Bu durumda kurumlar vergisi mükelleflerinin bazı dönemler vergi yükü artabilmektedir Kaya, İlik ve Türkmen, 2017: 173).

Toprağın vergilendirilmesi konusunda; Faaliyetleri tarım ve ormancılıkla ilgili olan vergiye tabi kooperatiflerin ve vergiye tabi birimlerin gelirlerinden, vakfın değerlendirme döneminde ve içinde mahsup edilmek üzere 15.000 Euro'luk bir ödenek sonraki dönemlerde vergilendirmeye tabidir. Gayrimenkul kiralardan elde edilen gelirler, yeraltı madenciliğinin vergilendirilmesi, Zirai ve ormancılık faaliyetlerinden doğan kazançlar, kiralama faaliyetlerinden doğan kazançlar, diğer kazanç ve iratlar olarak yer almaktadır (Almanya Kurumlar Vergisi Yasası).

### 3.1.2.3. Emlak Üzerinden Alınan Vergiler

Almanya’da 08/07/1993 tarihli Emlak Vergisi Yasasında son değişiklik 12/16/2022 tarihli kanunla yapılmıştır. Ülkedeki federal yapı nedeniyle temel kanun dışında vergilendirme eyaletlerde farklı esas ve oranlara tabi olabilmektedir. Taşınmazların vergilendirilmesinde emlak vergisi ikiye ayrılmaktadır: A Tipi Vergi: Tarım ve ormancılık için kullanılan mülkiyetin vergilendirilmesi, B Tipi Vergi: Bina ve yerleşim arazilerine uygulanan vergilerdir (Kurt, 2018: 59).

Alman emlak vergisi yasasında vergi yükümlülüğü bölgedeki gayrimenkuller üzerinden emlak vergisi alınıp alınmayacağına belediye karar verir. Belediyeye bağlı olmayan yerlerde yetki eyalet hükümeti tarafından kanunla belirlenir. Vergi konusu yurt içinde bulunan gayrimenkullerdir<sup>2</sup>. Emlak vergisi takvim yılı başında duruma göre belirlenir ve verginin belirleneceği takvim yılının başında doğar. Emlak vergisinin borçlusu, emlak vergisi değeri belirlenirken vergi nesnesinin kendisine atfedildiği kişidir. Vergi nesnesi birkaç kişiye atfedililerek, bunlar müştereken ve müteselsilen sorumludurlar<sup>3</sup> (Almanya Emlak Vergisi Yasası)

Emlak vergisinin değerlendirilmesi: Emlak vergisi hesaplanırken varsayılan vergi matrahına istinaden belirlenen değerleme katsayı endeksi ile hesaplanmaktadır. Tarım ve ormancılık işletmeleri için vergi endeksi binde 0,55’tir. Mülkler için gelişmemiş arazi<sup>4</sup> için; binde 0,34, gelişmiş arazi için binde 0,31 ile binde 0,34 arasında değişmektedir ve Değerleme yasası kanununda kanunda yer almaktadır. Emlak vergisinden tamamen veya işyerinde muaf olan bir vergi nesnesinin kullanımı veya idarelerindeki herhangi bir değişiklik ile emlak vergisinin borçlusu olarak kabul edilen kişi tarafından bildirim yükümlülüğü bulunmaktadır (Almanya Emlak Vergisi Yasası).

Emlak vergisinin belirlenmesi ve ödenmesi: Vergi tutarının yüzdesini veya alınacak emlak vergisi payını (tahsilat oranı) 30 Haziran tarihine kadar belediye belirler. Tahakkuk oranı, vergi tutarlarının ana tahakkuk dönemini geçmemek üzere bir veya

<sup>2</sup> Tarım ve ormancılık varlıkları söz konusu olmadığı sürece gayrimenkul şunları içerir: 1.arazi, binalar, diğer bileşenler ve aksesuarlar,  
2.kalıtıl bina hakkı,  
3.ev sahipliği ve kısmi mülkiyet,  
4.konut inşaatı hakkı ve konut mülkiyeti yasasının 30. madde paragraf 1'ine göre kısmi inşaat hakkı olarak yer almaktadır (Almanya Emlak Vergisi Yasası).

<sup>4</sup> Değerleme yasası madde 249’a göre mülk türleri arasında Gelişmiş arazi değerlendirilirken, aşağıdaki arazi türleri arasında bir ayırım yapılmalıdır: 1.aile evleri, 2.yarı müstakil evler, 3.kiralama özellikleri, 4.Ev sahipliği, 5.parça sahipliği, 6.iş yeri, 7.karma kullanımlı arsalar ve 8.diğer gelişmiş arazi (Almanya Değerleme Yasası)

daha fazla takvim yılı için belirlenebilir. Emlak vergisi takvim yılı için belirlenir. Tahakkuk oranı birden fazla takvim yılı için belirlenebilir ise, bu dönem münferit takvim yılları için yıllık olarak alınacak emlak vergisi de önceden belirlenebilir. Emlak vergisi tutarlarının dörtte biri vadeli olarak da ödenebilmektedir (Almanya Emlak Vergisi Yasası).

Ayrıca emlak alım vergisi yada gayrimenkul devir vergisi taşınmaz mülkiyetin el değiştirmesi durumunda alınan yerel bir harçtır. Eyaletlere göre taşınmazın satış bedeli üzerinden oransal olarak tahsil edilmektedir (Kurt, 2018: 61). Aynı şekilde 1983 yılında %2 oranında uygulanan vergi en son 2006 ‘da %6,5 oranında uygulanmış ve günümüzdeki uygulanma oranı eyaletlere bırakılmış olarak değişmektedir (Erul, 2022: 191).

Almanya’da emlak vergilerine ek olarak bir diğer vergi türü de ikinci ev vergisi olarak kaynaklarda yer almaktadır. İkinci ev vergisinin gelirleri belediyenin kendisine ait olan bir vergi türüdür. Ancak birkaç yerel yönetim tarafından kullanılan bir vergidir (Ulusoy ve Tekdere, 2020: 53).

### **3.2. Hollanda Vergi Sistemi**

Hollanda Krallığı, Hollanda ve Karayip Denizindeki altı adadan (Aruba ve Hollanda Antilleri) oluşmaktadır. Hollanda 41.526 km<sup>2</sup>’lik yüzölçümü ile neredeyse aklımızda canlandırarak olursak Konya ilimiz büyüklüğündedir. Nüfus bakımından; 17,6 milyonluk nüfusu ve km<sup>2</sup> başına düşen 491 kişi ile dünyanın en nüfus yoğun ülkelerinden birisidir olduğu bilinmektedir. Temel ekonomik göstergelere göre dünyadaki en zengin ve refah seviyesi yüksek ülkelerden biri olarak öne çıkan Hollanda’da ekonominin ana sektörleri; nakliye/lojistik, kimya sanayi, ticaret ve hizmetlerden oluşmaktadır. Endüstriyel aktiviteler esas olarak gıda işleme, kimyasallar, petrol işleme ve elektrikli makineler üzerine yoğunlaşmıştır (TB, 2022c, 3-7). Hollanda alt ve üst yapısını tamamlamış olarak inşaat sektöründe artış ve yapılar için yeni alternatifler aranmaktadır (Lahey Ticaret Müşavirliği ve Deventer Ticaret Ataşeliği ve Rotterdam Ticaret Ataşeliği, 2023, 1-2). Tarım sektöründe ise “Hollanda imajı” olarak bilinen güvenilirliğin etkisiyle ve tarımsal alanların verimli, modernize kullanımı doğrultusunda Hollanda tarımının tarım sektörü içerisinde önemli bir konumu mevcuttur (TB, 2021).

Hollanda önemli bir tarım ülkesi olup toprakların % 32'si tarım için kullanılmaktadır. Bu durumda toprak Hollanda için daha da önemli hale gelmektedir. Düz bir arazi yapısına sahip olan ülke ılıman bir iklime sahiptir. Ülke topraklarının %38'i deniz seviyesi altında olup, %20'si denizden kazanılmış ve kalan kısmı kapsamlı bir şekilde sudan korunmaktadır (TB, 2022c, 3-7). Siyasi yapı olarak Hollanda parlamento esasına dayalı anayasal bir monarşi ile yönetilmektedir. Kral, devletin başıdır. Yasama; Kral, Parlamento ve Bakanlar kurulundan oluşmaktadır. İdari yapı olarak Hollanda, 12 Eyaletten<sup>5</sup> oluşmaktadır (TB, 2022c, 4).

Hollanda, gelişmiş tarım, sanayi ve hizmet sektörü ile güçlü bir ekonomidir. Hollanda'da uygulanan vergi sisteminin incelenmesi, uygulanan vergi türleri ve sistemin varlığı toprağın vergilendirilmesi konusunda inceleme yapmamıza imkân sağlamaktadır (İnneci ve Bay, 2017, 30).

Vergiler Maliye Bakanlığı organizasyonunda toplanmakla birlikte vergi mevzuatından ve bu kanunların uygulanmasından maliye bakanlığı sorumludur. Maliye bakanlığı; Vergi Dairesi Genel Müdürlüğü, Gümrük Genel Müdürlüğü, Menfaat Genel Müdürlüğü teşkilat birimlerinden oluşur (İnneci ve Bay, 2017, 32). Hollanda'da vergi dairesi tarafından tahsil edilen vergiler ve Eyaletler-belediyeler tarafından tahsil edilen vergiler çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer almaktadır.

### **2.2.1. Hollanda Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri**

Hollanda Krallığı Anayasası (HKA), 8 bölüm, ek maddeler ve açıklamalardan oluşmaktadır. Vergi sistemi için anayasada ayrıca belirtilen bir bölüm veya açık bir başlık bulunmamasıyla birlikte maddelerde içerisinde yer verilmiştir. Ayrıca diğer hükümler başlığı altında "Vergiler" başlıklı bir kısım yer almaktadır (HKA).

Hollanda Krallığı Anayasası vergi sistemiyle ilgili maddeler ilgili kanunda şu şekilde yer almaktadır:

Madde 40, Kral kanunlar çerçevesinde devletten yıllık olarak ödeme alır. Bu kanun Kraliyet ailesinin hangi fertlerine devletten ödenek verileceğini ve bu ödeneklerin miktarını ve bu yardımları düzenler. Devletten alınan ödenek ile birlikte görevlerini yerine getirmeleri için kullanılan varlıklar kişisel vergiden muaftır. Ek olarak, Kral'ın ya da Tahta çıkması beklenen veliahdın miras yoluyla, ya da hediye olarak

<sup>5</sup> Bu eyaletler; Drenthe, Flevoland, Friesland, Gelderland, Groningen, Limburg, Overijssel, Utrecht, Zeeland, Noord Brabant, Zuid Holland, Noord Holland. (TB, 2022c, 4).

Kraliyet ailesinden aldığı şeyler veraset ve intikal vergisinden, ya da hediye vergisinden muaftır. Diğer vergi istisnaları kanunla düzenlenebilir (HKA).

Madde 104, Devletin koyduğu vergiler yasa gereğince alınır. Devletin koyduğu diğer vergiler ek kanunla düzenlenir. Diğer hükümler başlığı altında “Vergiler” başlığı altında hangi isim altında olursa olsun, devletin tüm vergilerinin yasal bir temele dayandırılması gerektiği açıkça belirtilmiştir (HKA).

Eyaletler ve Belediyeler ilgili düzenlemeler ilgili kanunun 7. Bölümünde yer verilmektedir. Madde 125’e göre Eyaletler, Eyalet meclisleri, belediyeler, belediye meclisleri tarafından yönetilir. Kraliyet Komiseri (Eyalet Valisi), Eyalet Meclisi toplantılarının, Belediye Başkanı ise Belediye Meclisi toplantılarının başkanıdır (HKA).

Madde 132, Kanun eyaletlerin ve belediyelerin kuruluşu, idari organlarının yapısı ve yetkilerini düzenler. Bu idari organların denetimi kanunla düzenlenir. Bu idari organlarının yetkileri ve kararlarının kanuna aykırılığı durumunda Kanun hükmünde kararname ile aykırılık kaldırılır. Kanun, eyalet ve belediye idari organlarının koydukları vergilerinin toplanmasına ilişkin esaslar ve bu idari organların devletle mali ilişkilerine dair esaslar ilgili düzenlemelere de yer vermektedir. Devlet tarafından vergi alınmasına ilişkin yetki devri yasama organı tarafından verilmektedir (HKA).

### **3.2.2. Hollanda Vergi Sisteminde Toprağın Vergilendirilmesi**

Hollanda’nın yatırım teşvikleri, Ar-Ge ve inovasyon teşvik ve destekleri, istisna ve muafiyetleri ile sebebiyle yatırımcının yatırım yapmasını destekleyen bir vergi sistemi bulunmaktadır ve genel itibari ile vergi cenneti bir ülke olarak tanınmaktadır. Hollanda’da vergi sistemini diğer ülkelerin vergi sisteminden ayıran temel noktalar; uygulanan kutu sistemi ve özellikle gelir üzerinden alınan vergilerin subjektiflik kriterini karşılayan kavrayıcı yapısı ile öne çıkmaktadır (Değirmendereli ve Demir, 2022: 36-37). Bu başlık altında Hollanda vergi sisteminde toprak üzerinden alınan vergiler yer almaktadır.

#### **3.2.2.1. Gelir Vergisi**

Hollanda’da gelir vergisi sistemi kendi içerisinde 3 ana kutuya ayrılmaktadır. Kutu 1; Çalışma ve Meskendeki Elde Edilen Gelirler olarak yer almaktadır. İşten ve evden

elde edilen vergiye tabi gelir üzerinden 1. kutuda vergi ödersiniz. Kutu 1'in içeriğine göre; çalışma sonucu elde edilen gelir, örneğin: ücretler, bahşışler veya ticari kazançlar, emeklilik ve nafaka, yabancı gelir; serbest çalışan, çocuk bakıcısı, sanatçı veya profesyonel sporcu olarak elde ettiğiniz gelirleri kapsamaktadır. Meskenden (evinizden) elde ettiğiniz gelir: kavramsal kira değeri üzerinden vergilendirmeye tabidir.

**Çizelge 3.2.** Kutu I gelir vergisi oranları (Değirmendereli ve Demir, 2022: 39).

Vergi Dilimi	Gelir aralığı	Gelir Vergisi Oranı
1.Vergi Dilimi	0-35.129	9,45%
2.Vergi Dilimi	35.129-68.507	37,10%
3.Vergi Dilimi	68.508 ve üstü	49,50%

Kutu I için gelir vergisi oranları ortalama %10 -%49,50 arasında değişmektedir. Bu vergiler üzerinden kesintiler ve kredi faizleri başlığı altında ödenecek vergiden indirilebilir giderler mevcuttur. Diğer vergi sistemlerinin aksine Hollanda sisteminin ilginç sayılabilecek yönlerinden biri de, kişinin kendine ait olan ve ikamet etmek amacıyla kullandığı konutundan bir gelir elde ettiğinin varsayılarak, bu kazanç üzerinden vergiye tabi tutulmasıdır. Oturmuş olduğu konutun kanunen belirlenmiş ölçülere göre değeri belediye tarafından takdir edilmekte ve bunun üzerinden tahmini bir kira miktarı mülk sahibinin gelir hanesine eklenmektedir. Aynı zamanda bu konutu edinmek için ödemek zorunda olduğu kredi faizlerinin de gider olarak düşmesine izin verildiği görülmektedir. Geriye kalan tutar ise ödenecek vergi olarak karşımıza çıkmaktadır (Değirmendereli ve Demir, 2022: 39).

Hollanda'da 2 durumda gelir vergisi beyannameyi verilmesi gerekmektedir. İlk olarak Hükümet tarafından bir beyan mektubu almış iseniz, vergi beyannameyi vermeniz gerekmektedir. Bir mektup almadıysanız da beyan vermeniz gerekebilir çünkü vergi iadesi, muafiyet veya vergi ödemeniz çıkabilir. Bunun için Mijn Belastingdienst'te bir beyan formu verilmelidir. Beyan sonucu 49 €'dan daha az çıkan ödemeler için beyan verilmesi gerekmemektedir. Aynı şekilde vergi iadesi işlemlerinde 16 €'dan daha az miktarlarında iadesi yapılmamaktadır. Vergi



beyannameleri vergi yılını takip eden en geç 14 Temmuz'a kadar gönderilmelidir (Hollanda Gelir Vergisi Kanunu).

Kutu II'nin içeriğinde ise Sermaye şirketinden elde edilen kar payları vergilendirilmektedir. Kutu II kapsamındaki iratların vergi tarifesi sabit oranlıdır ve %26,9 olarak uygulanmaktadır. Kutu III'e göre ise Kutu I ve Kutu II'den elde edilen gelirler dışında servet unsurlarının vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Toprak üzerinden vergiler kapsamında Kutu III'e göre gayrimenkuller bu kapsamda değerlendirilebilir. Bu kutulardan elde edilen gelirler vergilendirilirken her kutu gelir-gider açısından ayrı olarak değerlendirilmektedir (Değirmendereli ve Demir, 2022: 39-41). Bu ayrı değerlendirmeye karşı olarak vergi ortağımız<sup>6</sup> ile birlikte gelir vergisi beyannamesi verilebilmektedir.

### **3.2.2.2. Kurumlar Vergisi**

Hollanda'da kurumlar vergisi yerleşik ve yerleşik olmayan şirketler Hollanda kaynaklarından gelir elde ettikleri için vergi ödemektedir. Kurumlar vergisi, kazanç üzerinden alınan bir vergidir. Vergi ve Gümrük İdaresi, kar üzerinden alınan vergi için tüzel kişiler ve gerçek kişiler arasında ayırım yapmaktadır. Kuruluşlar (şirketler ve kuruluşlar gibi) kurumlar vergisi beyannamesi vermelidir. Gerçek kişiler (şahıs şirketleri gibi) gelir vergisi yoluyla kazanç üzerinden vergi öderler. Dernekler, vakıflar ve benzeri kuruluşlar gibi diğer kuruluşlar, yalnızca belirli durumlarda kurumlar vergisi beyannamesi vermekle yükümlüdür. Kamu teşebbüsleri de kurumlar vergisine tabidir (Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu).

Hollanda'da kurulan kuruluşlar, yerleşik vergi mükellefleridir. Yabancı vergi mükellefleri, Hollanda'dan gelir elde eden ancak yurt dışında yerleşik kuruluşlardır.

Bir şirketin vergi amaçlı olarak Hollanda'da kurulup kurulmadığı:

- 1) Merkezinin bulunduğu yer
- 2) Genel müdürlüğün bulunduğu yer
- 3) Hissedarlar toplantısının yapıldığı yer bağlıdır.

<sup>6</sup> Vergi ortaklarımız:

1) Evli veya kayıtlı bir birlikteliğinizin olduğu kişiler,

2) Evli değilsiniz ve kayıtlı bir birlikteliğiniz yok. Ama birisi sizin adresinize kayıtlı

Aşağıdaki koşullardan 1'ini karşılıyorsanız vergi ortağı olarak sayılmaktadır:

İkiniz de reşitsiniz ve birlikte noterde birlikte yaşama sözleşmesi akdetmişsiniz. Birlikte bir çocuğunuz varsa veya eşinizin çocuğunu kabul etmiş iseniz,

İkinizin de yaşadığı ev, sahibi tarafından kullanılan bir eve müştereken sahipsiniz.

İkiniz de reşitsiniz ve 1 yaşından küçük bir çocuğunuz da adresinize kayıtlı ise birleşik aile olarak sayılmaktadır.

Hollanda yasalarına göre kurulan kuruluşlar, Hollanda'da Kurumlar Vergisi Yasasına uygun olarak kurulur. Yerleşik bir vergi mükellefleri, dijital bir beyanname verir. Dijital beyanname şunlar aracılığı ile verilebilir:

- 1) Girişimciler için oturma açma yoluyla giriş yaparak,
- 2) Bildirim veya yönetim yazılımı ile
- 3) Bir vergi aracısı aracılığıyla

Yerleşik olmayan vergi mükellefi ise yine aynı şekilde kağıt üzerinde veya dijital ortamda beyanname verebilir. Dijital bir iadeyi, bildirim veya yönetim yazılımı ile, bir vergi aracısı aracılığıyla istenebilir (Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu).

**Çizelge 3.3.** Kurumlar vergisi 2023 oranları ( Hollanda kurumlar vergisi kanunu).

Vergiye tabi tutar	Oran
200.000 €'ya kadar	% 19.0
200.000 €'dan fazla	25,80%

Kurumlar vergisi, bir mali yılda vergiye tabi tutar üzerinden hesaplanır. Vergiye tabi tutar, kardan indirilebilir zararların düşülmesi ile elde edilen tutardır. Kâr ve vergiye tabi tutar belirlenirken, gelir vergisi açısından girişimciler için de geçerli olan birçok düzenleme uygulanmaktadır. Bunun örnekleri: yatırım indirimi, bazı vergi karşılıkları, Tarım muafiyeti, ormancılık muafiyeti ve büyük ölçekli yol çalışmaları muafiyeti, deniz taşımacılığında elde edilen karlar için tonaj şeması olarak gösterilebilir (Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu).

Serbest meslek sahibi kişinin kesintisi ve ortak çalışan ortağın kesintisi gibi bazı vergi planları, gelir vergisi açısından girişimciye özeldir. Bu programlar kurumlar vergisi için geçerli değildir. Ayrıca, katılım muafiyeti ve mali birlik gibi belirli kurumlar vergisi düzenlemeleri de bulunmaktadır (Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu).

Kurumlar vergisi, bir mali yılda elde edilen kâr üzerinden alınan bir vergidir. Mali yıl genellikle takvim yılı ile aynıdır. Ancak kesintili bir mali yıla (örneğin Mayıs'tan Nisan'a kadar) da izin verilir. Kurumlar vergisi beyanamesi için mali yılın, şirket

esas sözleşmesinde mali yıl ile aynı olması gerekir (Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu).

Bir mali yıl genellikle 12 aylık bir dönemdir. Yeni kurulan bir şirketin ilk mali yılı daha uzun veya daha kısa olabilir. Son mali yıl (şirketin tasfiye edildiği dönem) farklı bir dönemi de kapsayabilir ve eğer bir şirket yasal mali yılını değiştirmeye karar verirse, 'boşluk yılı' da daha uzun veya daha kısa olabilir. Vergiye tabi karı, ticari kar ve zarar hesabına ve bilançosuna vergi kurallarını uygulayarak hesaplanmaktadır. Örneğin, bilanço kalemlerinin değerlendirilmesinde ve maliyetlerin bir mali yıla dağıtılmasında. Vergi amaçlı değerlendirme, ticari yıllık hesaplarındaki değerlemeden farklı olabilir (Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu).

### **3.2.2.3. Emlak Üzerinden Alınan Vergiler**

Bu başlık altında topladığımız vergiler Hollanda yerel belediyeler tarafından alınan emlak vergisi ve ikinci ev vergisi toprağın vergilendirilmesi kapsamında değerlendirilecektir. Tüm belediyelerde olduğu gibi burada da en önemli gelir kaynağı gayrimenkuller üzerinden alınan emlak vergisi oluşturmaktadır (Hollanda Emlak Vergisi Yasası).

Ev sahibi olarak yıllık emlak vergisi ödenen ve mükellefi ev sahibi olan kişilerdir. Belirlenen emlak vergisi oranı belediyeler tarafından belirlenmekte ve yıllık olarak değişmektedir. Belirlenen oran üzerinden gayrimenkul değerlendirme hukuku ile evin değeri üzerinden vergilendirilir(Hollanda Emlak Vergisi Yasası).

Emlak vergisi ne kadar ödememiz gerektiğini belirlemek için (ÖZB), belediye raporlama yılının 1 Ocak tarihinde evin sahibi olup olmadığınızı kontrol etmelidir. 1 Ocak'ta evin sahibi olsaydınız, tüm yıl için emlak vergisini tam olarak ödersiniz. Yıl içinde bir ev satın aldıysanız, yıl boyunca yalnızca evin mülkiyetine bağlı olarak emlak vergisi ödersiniz (Hollanda Emlak Vergisi Yasası).

Birden fazla eviniz varsa veya farklı belediyelerde birkaç eviniz varsa, bu belediyelerin her birinde emlak vergisi yüzdesini hesaba katmanız gereklidir (Hollanda Emlak Vergisi Yasası). Gayrimenkul devir vergisi de emlak üzerinden alınan bir diğer önemli vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Hollanda'da gayrimenkul devir vergisinin oranı %6 olarak uygulanmakta iken, 1 Ocak 2021 tarihinde %8 oranında alınmaktadır (Erul, 2020: 193).

### **3.3. Rusya Vergi Sistemi**

Dünyanın en büyük toprak ve yeryüzü ölçümüne sahip olan Rusya Federasyonu (RF), 147 milyon nüfusa sahiptir. Ülkenin yönetimi iki parlamentolu bir başkanlık sistemine dayanmaktadır. Ülkeyi devlet başkanı yönetmekte, başbakan başkanlığındaki hükümet de yürütme yetkisine sahiptir (Moskova Büyükelçiliği Ticaret Müşavirliği, 2023: 2). Yarı başkanlık sistemi ile yönetilmekte olan ülkede 21'i cumhuriyetten oluşan 88 federe birime bölünmüş federal bir devlettir. Federe birimlerin 46 tanesi il olarak tanımlanmaktadır ve seçilmiş yöneticileri ile kendi yasaları mevcuttur (Kaya, İlik ve Türkmen, 2017: 129).

Rusya vergi sistemi üç aşamalı olarak karşımıza çıkmaktadır:

- 1) Federal yönetim
- 2) Bölgeler (Valilikler)
- 3)Belediyeler tarafından tahsil edilen vergilerden oluşmaktadır (Kaya, İlik ve Türkmen, 2017: 129).

Çalışmamız gereği her federe birimi toprağın vergilendirilmesi açısından ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutmayarak ortak vergi sisteminde toprağın değerlendirilmesi konusunda tabloda yer verilen vergi türleri ele alınacaktır.

#### **3.3.1. Rusya Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri**

Rusya Federasyonu Anayasasında (RFA) vergi sisteminin yasal dayanakları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. 9 bölümden toplam 137 maddeden oluşmaktadır. Madde 57'de verginin kanunla belirtildiği ve herkesin ödemekle yükümlü olduğu yer almaktadır. Yeni vergilerin veya mükelleflerin durumunu ağırlaştırıcı vergi kanunları geriye yürüyemez.

Madde 71'de ise RF'nin yetkileri yer almaktadır. Federal vergiler RF'nin yetkileri altında olduğu belirtilmiştir. Madde 72'de RF'nin ortak yetkileri olarak: RF'nin vergilendirmenin genel ilkelerini belirlenmesi hükmü yer almaktadır. Madde 75'de RF'nunda federal bütçe için alınan vergiler sistemi ile vergilendirme ve resimlerin genel ilkeleri federal kanunla düzenleneceği hükmü yer almaktadır. Madde 104'de RF'nunda federal bütçe için alınan vergiler sistemi ile vergilendirme ve resimlerin genel ilkeleri federal kanunla düzenlenir. Madde 106'ya göre federal kanunların

Federasyon Konseyi tarafından görüşülmesi zorunludur. Bu zorunlu görüşmeler içinde Federal vergiler ve resimler yer almaktadır. Madde 102’de yerel yönetim organlarının yerel vergi ve resimleri belirledikleri hükmü yer almaktadır (Rusya Federasyonu Anayasası).

### 3.3.2. Rusya Vergi Sisteminde Toprağın Vergilendirilmesi

RF vergi sistemi merkeze bağlı temel kanunlar ile vergiyi tahsil eden kurumlar bazında toprağın vergilendirilmesinde tahsil edilen vergilere yer verilmiştir.

**Çizelge 3.4** Rusya’da toprağın vergilendirilmesi (Federal Tax Service of Russia, 2023).

1.Federal Vergiler ve Ücretler	2.Bölgesel Düzeydeki Gelirler	3.Yerel Düzeydeki Gelirler
Kişisel Gelir Vergisi	Kurumsal Emlak Vergisi	Arazi Vergisi
Kurumlar Vergisi		Kişisel Emlak Vergisi
Maden Çıkarma Vergisi		
<b>4.Doğal Kaynak Kullanım Harçları</b>	<b>5.Özel Vergi rejimleri</b>	
Sektörel Vergi Ücretleri ve Ödemeleri	Birleşik Tarım Vergisi	
Toprak altı kullanım için düzenli ödemeler		

#### 3.3.2.1. Kişisel Gelir Vergisi

RF kişisel gelir vergileri başlığı altında toprağın vergilendirilmesi konusunda değerlendirme unsuru olarak ele alınan maddeler şunlardır: Gayrimenkullerin kiralanması veya devredilmesinden elde edilen kazançlar, işçi ücretleri ve maaşlar, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar şeklinde değerlendirme kapsamına alınmıştır (Kaya ve diğerleri, 2017: 133).

RF’de gerçek kişiler elde etmiş oldukları kazançları üzerinden kişisel gelir vergisine tabidir. Mükellefiyet durumunda yerleşik ve yerleşik olmama durumu önem taşımaktadır. Vergi mükellefleri: bireyler kişisel gelir vergisinde ikili bir ayırım kanunda açıkça söz konusudur. Bunlar:

Bireyler ve RF’de ikamet etmeyenler olarak ikiye ayrılmıştır. Mükellefiyet de yerleşik olma faktörü, bir yıl içerisinde Rusya’da bir takvim yılı yani 12 aylık süre

içinde 183 gün ikamet edenler yerleşik sayılır ve tam mükellef olarak vergilendirmeye tabidir. Vergilendirme konusunda vergiye tabi gelir bireyin para ve aynı olarak ifade edebildiği tüm gelirleri kapsadığı gibi yurt içinde ve yurt dışında elde etmiş olduğu tüm gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Rusya’da bir takvim yılında yani 12 aylık süre içinde 183 günden az kalanlar dar mükellefiyet kapsamında sadece RF’de elde etmiş oldukları gelirler üzerinden vergilendirilir. Tam ve dar mükellefiyette en önemli ayırım konusu ise genel vergi oranları konusundadır. Sakinler (tam mükellefler) %13 oranında kişisel gelir vergisine tabi iken yerleşik olmayanlar (dar mükellefler) ise %9’dan %30’a kadar vergilendirilmektedir (Federal Tax Service of Russia, 2023 ve A.B. Bahçe ve E. Bahçe, 2020: 425 ve Kaya, İlik ve Türkmen, 2017: 133).

**Çizelge 3.5.** RF’de Kişisel gelir vergisi oranları Kaynak: (A. B. Bahçe ve E. Bahçe, 2020: 427 ve Federal Tax Service of Russia, 2023).

Sakinler( RF'de Yerleşik olanlar)			Yerleşik Olmayanlar	
9%	13%	35%	15%	30%
Vergi oranı, temettü şeklinde alınan kuruluşların-sakinlerin faaliyetlerine hisse katılımından elde edilen gelirlerle ilgili olarak alınan vergidir.	Vergi Kanununda yukarıda vermiş olduğumuz kişisel gelir vergilerinin unsurlarından elde edilen gelirlerinden alınan genel vergi oranıdır.	Mal, iş ve hizmetlerin reklamı amacıyla düzenlenen yarışma, oyun ve diğer faaliyetlerde alınan ödül ve ödüllerin Rusya Vergi Kanunu'nda belirtilen tutarları aşan kısmı; - Rusya Vergi Kanunu'nda belirtilen tutarları aşan kısımdaki banka faiz geliri; - Rus Vergi Kanunu'nda belirtilen tutarları aşan kısımlarda vergi mükellefleri ödünç alınan fonları aldığıında faizden elde edilen ekonomik kazanç miktarları; Vergi oranı, kredi tüketici kooperatifi (kooperatif hissedarı) üyelerinin para fonlarının kullanımından ücret olarak alınan gelir ve ayrıca kullanımdan elde edilen faize göre yüzde 35 oranında belirlenir. kredi tüketici kooperatifi üyelerinden veya kredi tüketici kooperatifinin ilişkili üyelerinden borç olarak alınan fonlar % 35 oranında vergilendirilmektedir.	Rusya’da yerleşik olmayanlardan elde edilen kar payları üzerinde alınan vergilerdir.	Yerleşik olmayanların gelirleri için alınan yukarıda sayılan kişisel gelir vergisi unsurları üzerinden alınan genel vergi oranıdır.

### 3.3.2.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi doğrudan bir vergidir, değeri doğrudan kuruluşun nihai mali sonuçlarına bağlıdır. Vergi, kuruluşun elde ettiği kâr, yani gelir ve giderler arasındaki fark üzerinden alınır. Kâr - gider miktarının kuruluşun gelir tutarından çıkarılmasının

sonucu - vergilendirmenin amacıdır. Gelir vergisi ile vergilendirme kurallar, RF Vergi Kanunu'nun 25. Bölümünde tanımlanmıştır (RF Vergi Kanunu).

Vergi mükellefleri; Tüm Rus tüzel kişilikleri, Kalıcı kuruluşlar aracılığıyla Rusya'da faaliyet gösteren veya yalnızca Rusya Federasyonu'ndaki bir kaynaktan gelir elde eden yabancı tüzel kişiler, Uluslararası bir vergilendirme anlaşması uyarınca Rusya Federasyonu'nun vergi mukimi olarak tanınan yabancı kuruluşlar olarak tanımlanmaktadır (RF Vergi Kanunu).

Uluslararası bir vergilendirme anlaşması tarafından aksi belirtilmedikçe, fiili yönetim yeri Rusya Federasyonu olan yabancı kuruluşlar Kurumlar vergisi aynı şekilde RF'de kazanç vergisi olarak da kaynaklarda tanımlanmaktadır. Bir kuruluş RF'de kurulmuş ise kuruluş yeri itibari ile tam mükellefiyet hükümlerine tabidir (A.B. Bahçe ve E. Bahçe, 2020: 430). Aynı şekilde kurumun ana merkezi RF dışında ise temsilciliği RF'de bulunuyor ise sadece RF'de elde etmiş olduğu gelirler üzerinden vergilendirilmektedir (Kaya ve diğerleri, 2017: 130). Kazanç vergisinin toprağın vergilendirilmesi kapsamında değerlendirilmesi doğrudan toprak üzerinden elde etmiş olduğu gelirler varsayılır. Temel kurumlar vergisi %20 olarak kanunda yer almaktadır. Kurumlar vergisi için vergi dönemi 12/12 olarak bir takvim yılı şeklinde verilmiştir (RF Vergi Kanunu).

### **3.3.2.3. Maden Çıkarma Vergisi**

Federal vergiler ve ücretler başlığı altında yer alan maden çıkarma vergisi konumuz gereği toprağın vergilendirilmesinde toprak üstü kaynakların vergilendirildiği gibi toprak altı kaynaklarında vergilendirilmesi kapsamında RF vergi sisteminde ayrı bir başlık olarak karşımıza çıkmaktadır. Maden çıkarma vergisinin mükellefleri: Toprak altı kullanım hakkı lisansı temelinde minerallerin çıkarılmasıyla uğraşan kuruluşlar ve bireysel girişimcileri RF Vergi Kanunu, bu kişilerin vergi makamlarına ayrı bir temelde - MET vergi mükellefi olarak kayda tabi olduklarını belirler. Kayıt, bir toprak altı bloğunun kullanımına ilişkin bir lisansın devlet tescili tarihinden itibaren 30 takvim günü içinde bloğun bulunduğu yerde, RF'nun ilgili konusunun topraklarında gerçekleştirilir. Bir toprak altı arsası Rusya Federasyonu toprakları dışında bulunuyorsa, kayıt kuruluşun bulunduğu yerde yapılır. Vergilendirme nesnesi toprak altından çıkan mineraller olarak değerlendirilmektedir. Vergi oranları istisna ve muafiyetler kapsamında değişmekle birlikte çıkarılan madenin değeri veya miktarı

üzerinden alınmaktadır. Bu değerli mineraller şunlardır: petrol, yanıcı doğal gaz, kömür, değerli metaller, kil, kireç kum, çakı, çimento, olarak belirtilmektedir. Her maden türü için kanunda ayrı hususlar ve oranlar belirtilmiştir (RF Vergi Kanunu).

#### **3.3.2.4. Kurumsal Emlak Vergisi**

Bölgesel düzeydeki vergi gelirlerinde toprağın vergilendirilmesi hususunda ele almış olduğumuz kurumsal emlak vergisi RF'nun vergi kanununun 30. bölümünde yer almaktadır. Mülkü olan kuruluşlar kurumsal emlak vergisi mükellefi olarak kanunda tanımlanmıştır. Vergilendirme nesnesi RF topraklarında bulunan gayrimenkullerdir. Mülkün kadastro değerine göre yıllık ortalama değeri üzerinden vergilendirilir (RF Vergi Kanunu).

#### **3.3.2.5. Kişisel Emlak Vergisi**

Yerel düzeydeki gelirler başlığı altında yer almaktadır. Bireylerin mülkiyet vergisi, belediyelerin yasal düzenlemeleri tarafından belirlenen yerel bir vergidir. Bireylerin mülkleri üzerindeki vergi mükellefleri, vergilendirme nesnesi olarak tanınan mülk sahibi olma hakkına sahip bireyler olarak kabul edilir. Vergilendirme konusu, bir belediye oluşumunda bulunan aşağıdaki mülklere:

- 1) konut binası;
- 2) daire, oda;
- 3) garaj, park yeri;
- 4) tek bir taşınmaz kompleksi;
- 5) devam eden bir inşaat nesnesi;
- 6) diğer bina, yapı, yapı, binalar.

Kişisel iştirak çiftçiliği, bahçecilik, bahçecilik, bireysel konut inşaatı için arsalarda bulunan evler ve konut binaları, konut binalarına aittir. Bir apartmanın ortak mülkiyetinin bir parçası olan mülk, vergilendirme nesnesi olarak tanınmaz. Vergilendirme mülkün kadastro değeri üzerinden yıllık ortalama bir vergilendirme söz konusudur. Aynı şekilde mülkün türü ve yeri de vergilendirme konusunda önemlidir. Vergi oranları şu şekildedir: %0,1 oranında vergilendirilenler; *“konut binaları, konut binalarının bölümleri, apartmanlar, apartman bölümleri, odalar; bu tür nesnelere amaçlanan amacı bir konut binası ise, devam eden inşaat nesnelere;*



*en az bir konut binası içeren birleşik taşınmaz kompleksler; bu paragrafın 2. alt paragrafında belirtilen vergilendirme nesnelere bulunanlar dahil olmak üzere garajlar ve park yerleri; her biri alanı 50 metrekareyi geçmeyen ve kişisel iştirak arsaları, bahçecilik, bahçecilik veya bireysel konut inşaatı için arazi üzerinde bulunan müstemilatı veya yapıları,” olarak kanunda açıkça belirtilmiştir. %2 olarak vergilendirilen gayrimenkuller: “Rusya Federasyonu Vergi Kanunu'nun 378.2 . Rusya Federasyonu ve her birinin kadastro değeri 300 milyon rubleyi aşan vergilendirme nesnelere” olarak kanunda belirtilmiştir. Bu sayılanlar dışındaki gayrimenkuller ise %0,5 oranında vergilendirilmektedir (RF Vergi Kanunu).*

### **3.3.2.6 Arazi Vergisi**

Yerel düzeydeki gelirler başlığı altında incelemiş olduğumuz bir diğer vergi geliri arazi vergisidir. RF vergi sisteminde arazi vergisi kendi içinde ikili bir ayırım söz konusudur: 1) Bireyler ve bireysel girişimciler: Arazi vergisi mükellefleri, arsalara sahip olan kişiler olarak tanımlanmıştır. 2) Tüzel kişiler için ise vergi mükellefleri arsalara sahip olan kuruluşlardır. Aşağıda verilen unsurlar iki madde içinde aynı şekilde kanunda yer almaktadır.

Vergilendirme nesnelere, belediye sınırları içinde bulunan ve topraklarında verginin getirildiği arsalardır. Vergilendirme dönemi 12/12 yani 1 takvim yılıdır. Gerçek kişi olan her vergi mükellefi için vergi matrahı, kadastro kaydından, devlet emlak kadastrasının sürdürülmesinden ve devletin gayrimenkul ve mülkiyet haklarının tescilinden sorumlu makamlar tarafından vergi makamlarına sunulan bilgilere dayanarak vergi makamları tarafından belirlenir. Vergi oranları, belediyelerin temsili organlarının düzenleyici yasal düzenlemeleri tarafından belirlenir ve şunları aşamaz:

Aşağıdaki arsalar ile ilgili olarak kadastro değerine göre yüzde %0.3 oranında alınan arazi vergileri: *“yerleşim yerlerinde tarım arazisi veya tarımsal kullanım alanı olarak sınıflandırılan ve tarımsal üretim için kullanılan;*

*konut ve toplu konut kompleksinin konut stoğu ve mühendislik altyapı tesisleri tarafından işgal edilmiş (konut ve toplu konut stoku ve mühendislik altyapı tesisleri ile ilgili olmayan bir nesneye atfedilebilen bir arsa hakkındaki pay hariç) kompleks) veya konut inşaatı için edinilmiş (sağlanmış) (girişimcilik faaliyetlerinde kullanılan bireysel konut inşaatı için edinilmiş (sağlanmış) arsalar hariç);”* Diğer arazilere göre kadastro değerine göre %1.5 oranında arazi vergisi alınır (RF Vergi Kanunu).

#### **4.3.2.7 Toprak Altı Kullanım İçin Düzenli Ödemeler**

Sektörel vergi ücretleri ve ödemeleri başlığı altında yer alan toprak altı kullanım için düzenli ödemeler: toprak altı kullanım hakkını elde etmek ve kullanmak için zorunlu koşullardan biri olarak belirli iş türlerini gerçekleştirmek için münhasır haklar elde ettikten sonra toprak altı kullanıcıları tarafından ödenen bir dizi zorunlu ödemedir. Önceki başlıklarda incelediğimiz maden çıkarma vergisine ek olarak alınan zorunlu bir ödeme olarak da tanımlanabilir (RF Vergi Kanunu).

#### **3.3.2.8. Birleşik Tarım Vergisi**

Özel vergi rejimleri başlığı altında değerlendirilen birleşik tarım vergisi: Tarımsal üreticiler için vergilendirme sistemi olarak da bilinmekte ve özellikle tarımsal üreticiler için geliştirilmiş ve uygulamaya konulmuş özel bir vergi rejimidir.

Rusya Federasyonu Vergi Kanunu'nun 346.2 maddesinin 2.1 maddesi'ne göre: *“Vergilendirme amacıyla, tarım ürünleri, balık ve diğer sucul biyolojik kaynakların yetiştirilmesi ve yetiştirilmesi sonucunda elde edilenler dahil olmak üzere, bitkisel üretimi, tarım ve ormancılığı, hayvancılığı içerir. Vergi mükellefleri - tarımsal üreticiler: tarımsal ürünler üreten ve ayrıca tarımsal üreticilere bitkisel üretim ve hayvancılık alanında hizmet sağlayan kuruluşlar ve bireysel girişimciler. Suda yaşayan biyolojik kaynaklar için balık avlayan balıkçılık kuruluşları ve bireysel girişimciler de vergi mükellefleri olarak kabul edilmektedir”* (RF Vergi Kanunu).

#### **3.4. İngiltere Vergi Sistemi**

Kaynaklarda ülkenin resmi adı Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallık olarak yer almaktadır ancak çalışmamızda yalnızca İngiltere'de toprağın vergilendirilmesi konusuna değinilmiştir (Kocaeli Sanayi Odası, 2022: 2). İngiltere, meşrutî monarşi ve parlamenter demokrasi ile yönetilen bir Birleşik krallıktan oluşmaktadır. İngiltere, Galler, İskoçya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı oluşturmaktadır (Gümüş, 2020:226). Birleşik krallıklar olarak adlandırdığımız 4 ülkenin vergi sistemlerinin temelleri aynı olsa da toprağın vergilendirilmesi konusunda farklılıklar mevcuttur (Gümüş, 2020). Bu nedenle çalışmamızın bu kısmında yalnızca İngiltere vergi sistemine yer verilmiştir.

Birleşik Krallık'ın 244.100 kilometrekarelik yüzölçümünün 130.400 kilometrekarelik kısmı İngiltere'ye aittir Toprağın vergilendirmesi konusunda değerlendirdiğimiz tarım sektörü, ülkenin bazı kuzey bölgeleri dışında tüm toprakları verimlidir. Toprak üstünde olduğu gibi toprak altı kaynaklarda zengindir (Eskişehir Sanayi Odası, 2020: 2-4). İngiltere Avrupa Birliği üyesi olmakla birlikte vergi sistemiyle diğer üye devletlerden ayrılmaktadır ve Euro bölgesi dışında kalan ülkenin kendine has bir vergi sistemi bulunmaktadır. İngiltere vergi sisteminde, geçmişten günümüze gelen geleneksel yapısını korumaktadır (Ubay, 2013: 107).

Tarihsel süreçte vergi ile ilgili İngiltere'deki önemli gelişmeler diğer ülkelerin vergi sistemlerini de etkilemiştir. Bu etkiler:

1215 yılında Magna Carta Libertatum (MCL), kralın yetkileri sınırlandıran ilk anayasal yazılı belge olarak günümüzde hala önemini ve yerini korumaktadır. Aynı zamanda bütçe hakkı ve dolayısıyla vergi hakkı ile ilgili önemli bir gelişmedir. Bu nedenle de diğer Avrupa ülkelerinden ayrılmaktadır (Kaya, İlik ve Türkmen, 2017: 115).

İngiltere vergi idaresi 2000'li yılların başlarında ikili bir yapıdan oluşmaktaydı. Bunlar: Gelir İdaresi ve Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresidir. Sonraki yıllarda bu ikili yapı birleşerek Gelir ve Gümrük İdaresi adı altında tek bir kurum olarak günümüzde yer almaktadır (Kaya vd. 2017: 116).

### **3.4.1. İngiltere'de Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri**

İngiltere, meşruti monarşi ve parlamenter demokrasi ile yönetilen bir Birleşik krallıktan oluşmaktadır. Yönetim sistemi anayasal monarşidir. Bu nedenle anayasa başlığı altında düzenlenmiş tek bir anayasa metni yerine anayasa gücündeki yazılı mevzuat, içtihatlar, örf ve adet hukukları ile uluslararası sözleşme hükümlerine dayalı olarak yönetilmektedirler. Çalışmamızda anayasal temeller olarak adlandırdığımız bu kaynaklar Meclis tarafından alınan kararlar ve yeni kanunlar veya anlaşmalara göre değişebilmektedir (Eskişehir Ticaret Odası, 2020: 2). Tek bir anayasası olmamasına rağmen uygulanan çeşitli kanunlar ve uygulamalar bir arada kaynaklarda İngiliz Anayasası olarak yer almaktadır (Candan, 2022: 7).

İngiltere'de anayasal gelişmelerin başlangıcı olarak nitelendirilen MCL, vergilendirmenin yasal olarak altyapısını oluşturmaktadır. MCL'nin 12. maddesinde yer alan kral vergi salmadan önce konseyin rızasını almak zorundadır maddesiyle

vergilerin kanuniliği ilkesinin temeli atılmıştır (Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır ve Asa, 2014: 84).

### **3.4.2. İngiltere Vergi Sisteminde Toprağın Vergilendirilmesi**

İngiltere’de toprağın vergilendirilmesi konusunda uygulanan temel vergiler; kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, belediye vergisi, yol vergisi, işletme emlak vergisi çalışmamız kapsamında yer almaktadır.

#### **3.4.2.1. Kişisel Gelir Vergisi**

İngiltere’de gelir vergisi kanunen bir takvim yılı süreyi kapsamaktadır. Kanunda takvim yılı süresi 5 Nisan günü başlayıp takip eden yılın 6 Nisan günü sonlanmaktadır. Bu süre içinde İngiltere’de 183 günden fazla ikamet edenler yerleşik olarak kabul edilir. Tüm kişisel gelir vergilerini ödeme zorunluluğu vardır. Bu sürenin tespitinde kesintilere dikkate alınmayarak bir yıl içindeki toplam ikamet gün sayısı temel alınmaktadır. 4 yıl peş peşe yapılan mutat ziyaretler her biri ortalama 91 gün veya daha fazla olanlar beşinci yıldan itibaren İngiltere’de yerleşik sayılırlar. Mevzuata göre yerleşik sayılabilmesi için gün şartının yanında şimdiki ve gelecekteki niyeti de önem taşımaktadır. İngiltere’de yerleşik olmayanlar ise evrensel kurallara göre şahsın istediği ülkede ikamet edebilme hakkını göz önünde bulundurarak bulunduğu ülkedeki kişisel gelir vergilerinden yalnızca İngiltere’de elde ettikleri kazançlar üzerinden gelir vergisini öderler (Kaya, vd. 2017: 117-118 ve Ubay, 2013: 108).

Eşler ayrı ayrı vergilendirilir. 2004 Hemcins Birlikteliği anlaşmasına göre hemcins partnerlerde vergisel amaçlar bakımından evli çiftler gibi değerlemeye tabidir (Kaya, vd. 2017: 117-118 ve Ubay, 2013: 108). Evli çiftler, yeni evli ise evlilik ödeneği talep edebilir veya eşlerden biri 6 Nisan 1935 tarihinden önce doğmuş ise evli çift ödeneği talebinde bulunabilmektedir. Evlilik Ödeneği, kişisel ödeneğinin 1.260 sterlinini eşinize veya hemcins partnerimize aktarmamızı sağlar. Evli Çift Ödeneği ise vergi faturanızı yılda 401 £ ile 1.037,50 £ arasında azaltabilir. Evli Çift Ödeneği talebinde bulunabilmek için gerekli şartlar:

- Evlisenez ya da hemcins birlikteliğin varsa,
- Eşiniz veya sivil partnerinizle birlikte yaşıyorsanız,
- Biriniz 6 Nisan 1935'ten önce doğmuş ise bu ödenekten faydalanabilirsiniz.

5 Aralık 2005 tarihinden önceki evlilikler için, Evli Çiftler Ödeneğinin hesaplanmasında kocanın geliri kullanılmaktadır (Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC)).

Gelir vergisi genel anlamda kişisel gelirler üzerinden alınan bir vergidir. Kanunda her türlü gelir üzerinden vergi ödemek zorunda olmadıkları ayrıca belirtilmiştir. Gelir vergisi kapsamındaki kazançlar: İşten kazanılan para, serbest meslek kazançları, alınan destek ödemeleri, emekli maaşları, kira gelirleri veya evinizin bir oda geliri, tasarruflar üzerinden alınan birikim faizlerinden elde edilen gelirler olarak yer almaktadır(HMRC).

**Çizelge 3.6.** Birleşik Krallık vergi dilimi (HMRC).

Bant	Vergiye tabi gelir	Vergi oranı
Kişisel ödenek	12.570 £'a kadar	0%
Temel oran	12.571 £ - 50.270 £	20%
Daha yüksek oran	50.271 £ - 125.140 £	40%
Ek ücret	125.140 £ üzerinde	45%

İngiltere’de artan oranlı bir gelir vergisi tarifesi mevcuttur. Çizelge 3.6.’da 2023 yılı vergi dönemi için vergilendirilebilir kişisel gelir vergisi oranları yer almaktadır.

### **3.4.2.2. Kurumlar Vergisi**

Kanuni veya iş merkezi Birleşik Krallık'ta bulunuyorsa, Birleşik Krallık'tan ve yurt dışından elde ettiği tüm kazançlar üzerinden Kurumlar Vergisi ödemektedir. Kanuni veya iş merkezi Birleşik Krallık'ta değilse ancak burada bir ofisi veya şubesi varsa, yalnızca Birleşik Krallık'taki faaliyetlerinden elde ettiği kazanç üzerinden Kurumlar Vergisi ödemektedir. Dar mükellef olarak değerlendirilmektedir ve yalnızca İngiltere’de elde etmiş oldukları kazançları üzerinden bir vergilendirmeye tabidir (HMRC).

Kurumlar vergisi spesifik indirimlerin mahsup edildiği ticaret, yatırım ve sermaye artışına ilişkin gelirler üzerinden alınmaktadır. Birleşik Krallık’ta “Büyük işletme stratejisi” adı altında farklı sektörlere ilişkin farklı uygulamaların varlığı mevcuttur. Bu uygulamaların sebebi vergi rekabetidir. Bu strateji kapsamında bakıldığında

toprağın vergilendirilmesi konusunda toprak altı kaynaklar ile ilgili ek % 10 vergi uygulaması söz konusudur (Gümüş, 2020: 230).

**Çizelge 3.7.** Birleşik Krallık kurumlar vergisi oranları (HMRC).

Vergiye tabi gelir	Vergi oranı
250.000 £'dan fazla kâr	25%
50.000 £ veya daha az kâr	19%

Vergi ödeme yılı mali yıl ile aynı 12 aydır. Çizelge 3.7.'de yer alan 2023 yılı için Birleşik Krallık kurumlar vergisi oranları İngiltere'de de geçerlidir. İngiltere'de 12 aylık mali yıl Nisan ayı olarak yer almaktadır. 1 Ocak 2023 - 31 Aralık 2023 ise, 1 Nisan 2022'de başlayan 90 günlük mali yıl için oran (1 Ocak 2023 - 31 Mart 2023) ve 1 Nisan 2023 ile başlayan mali yıl için 275 günlük oran (1 Nisan 2023 - 31 Aralık 2023) ayrı ayrı hesaplanmalıdır. 1 Nisan 2015 - 31 Mart 2023 tarihleri arasında tüm şirketlere tek oranlı kurumlar vergisi uygulanmıştır (HMRC).

#### **3.4.2.3. Belediye Vergisi**

Belediye vergisi, Birleşik Krallık'ta yerel yönetimler tarafından alınan bir vergidir. İngiltere'de bulunan eviniz için değerlendirme bandı oranında bir vergi alınmaktadır (HMRC). Esas itibari ile İngiltere'de barınma imkânı sağlamak için ev kiralamış olsanız bile bağlı olduğunuz belediyeye belediye vergisi ödemesi yapmak zorunludur (Kaya, vd. 2017: 120).

Belediye vergisi mükellefiyet şartları:

-18 yaşında veya daha büyük iseniz genellikle Belediye Vergisini ödemesi zorunludur.

-Tam bir belediye vergisi faturası, bir evde yaşayan en az 2 yetişkine dayalıdır. Birlikte yaşayan eş ve ortaklar faturayı ödemek ile birlikte müteselsilen sorumludurlar. Yaş şartını sağlamasına rağmen öğrenciler, ağır zihinsel engelliler, yatılı bakıcılar, öğrenci hemşireler ve diplomatlar bu vergilendirme kapsamı dışındadır. İkinci evler ve boş mülkler olarak vergilendirme kapsamında yer alan gayrimenkuller, tatil evleri gibi ana eviniz olmayan, sahibi olduğunuz veya kiraladığınız bir mülk için genellikle belediye vergisi ödemeleri zorunludur. Ayrıca evin 2 yıl veya daha uzun süredir boş olması durumunda fazladan belediye vergisi

veya "prim" ödemesi alınabilir. Tadilat, yenileme süresince boş duran gayrimenkulden ve kullanılmayacak durumda olan gayrimenkullerden bağılı olunan yerel yönetime başvuru ile vergilendirme kapsamında yer almaz. Belediye vergisi, belediye vergisi faturası aracılığıyla ödenen vergidir. Faturalandırmada vergi ödemesi 10 ila 12 taksit halinde ödemeler yapılmaktadır. Belediye vergisi ödemeleri ortalama 900 £ ile 2000 £ arasında değişmektedir (Kaya, İlik ve Türkmen, 2017: 120 ve HMRC).

#### 3.4.2.4. Damga Vergisi

Birleşik Krallık'ta toprağın vergilendirilmesi kapsamında alınan damga vergileri arazi damga vergisidir(Gümüş, 2020: 249). İngiltere'de belirli bir fiyatın üzerinde bir mülk veya arazi satın alırsanız, damga vergisi- arazi vergisi ödememiz gereklidir. Vergiyi şu durumlarda ödenmelidir:

- Mülk satın almak,
- Yeni veya mevcut bir kiralık mülk satın almak,
- Ortak mülkiyet planı aracılığıyla bir mülk satın almak,
- Ödeme karşılığında arazi veya mülk devri almak şartları yer almaktadır.

**Çizelge 3.8.** Damga vergisi sınırları (HMRC).

Konut mülkleri için;	250.000 £
Konut dışı arazi ve mülkler için	150.000 £
İlk Kez bir konut alanlar için	425.000 £

Çizelge 3.8.'de verilen mevcut sınırlar ilk kez konut alacak olanlar için yüksek tutarken diğer mülkler ve araziler için oran çok alt sınırdadır. Tabloda verilen sınırlar üzerinde alım gerçekleştiğinde düz oranlı olarak % 0,5 oranında uygulanmaktadır (Gümüş, 2020: 250).

#### 3.4.2.5. Yol Vergisi

İngiltere'de tahsil edilmeye devam eden bir diğer vergi türü ise yol vergisidir. Mülkiyetinizde bir arabaya sahipseniz vergilendirme yılı içinde; yol vergisi için 6 aylık dönem şeklinde 2 defa veya yılda 1 defa yol vergisi alınmaktadır. Yol vergisi

kapsamında, arabanın yaymış olduğu CO2 salınımına bağlı olarak değişmektedir. 2023 yılı vergilendirme miktarı 0 £ - 2.595 £ arasında değişmektedir. Elektrikli araçlar yakıt tipi nedeniyle vergilendirme dışında bırakılmıştır. Motorlu taşıtlar vergisine (MTV) benzetilmektedir ancak yol vergisi, MTV dışında ayrıca tahsil edilen asıl amacı temiz havayı korumak olan bir vergidir (HMRC ve Kaya, vd. 2017: 120).





## **4. TÜRKİYE’DE TOPRAĞIN VERGİLENDİRİLMESİ**

Vergi, bir ülkede kamu hizmetlerinin sağlanması ve kamu kesimi tarafından yapılmış olan giderlerin finanse edilmesinde en temel gelir kaynaklarından biridir (Gürçam ve Aliyev, 2022: 115). Tarihsel süreçte toprak üzerinden alınan vergilerin önemli yeri Türk vergi sisteminde de aynı mevcudiyeti koruduğu görülmektedir. Günümüz Türk vergi sisteminde toprağın vergilendirilmesinde çeşitli vergiler mevcuttur. Günümüz Türk vergi sistemine temeli birinci bölümde tarihi altyapısını oluşturan toprağın tarihsel süreçte vergilendirilmesi incelenmiş ve açıklanmıştır. Dolayısıyla Türk Vergi Sisteminde de Türkiye Cumhuriyeti’nin ilanından itibaren yapılan düzenlemeler içerisinde toprağın vergilendirilmesi konusunun önemli bir yeri olduğunu düşünmekteyiz.

Çalışmamızın bu bölümünde; Cumhuriyet dönemi toprağın vergilendirilmesi konusu ele alındıktan sonra, Türk vergi sisteminde bir vergi konusu olarak değerlendirdiğimiz toprağın vergilendirilmesi konusu olarak Tüm Vergi Kanunları, T.C Anayasası, Vergi Hukuku vb. kaynaklarından yararlanılarak Türk vergi sistemi literatürüne ve temel ekonomik göstergelere yer verilmiştir.

### **4.1. Cumhuriyet Döneminde Toprağın Vergilendirilmesi**

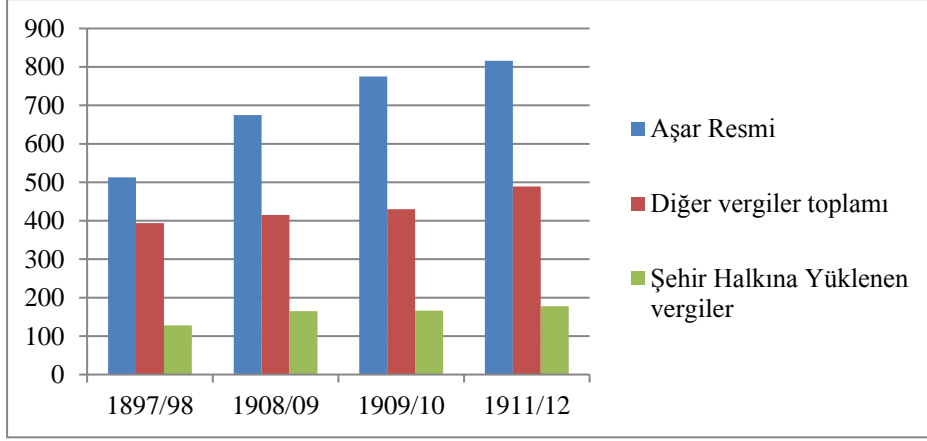
Bu başlık altında maliye tarihinde Cumhuriyet dönemi olarak adlandırdığımız Osmanlının son dönemlerinden 1950 yılına kadar toprağın vergilendirilmesi ve toprak üzerinden alınan vergilerin gelişim süreçleri yer almaktadır. Türkiye Cumhuriyeti kuruluş yıllarında yeni vergi kanunlarının kaynakları olarak tarihsel süreçte süregelen Osmanlı Devleti’nin kaynaklarının kullanıldığı bilinmektedir. Aynı şekilde Çizelge 4.1’ de görüldüğü üzere Osmanlı Devleti’nden Türkiye Cumhuriyeti’ne miras kalan toprak üzerinden alınan benzer vergilerin olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu bakımdan Osmanlı Devleti’nin son dönemleri ile Cumhuriyet’in ilk dönemleri toprağın vergilendirilmesi bakımından benzerlik göstermektedir.

**Çizelge 4.1.** Osmanlı'nın son dönemleri ve Cumhuriyet'in ilk dönemleri toprak üzerinden alınan vergiler (Aydın, 2020: 536-537, Eroğlu, 2010: 71 ve Çoşar, 1996a: 21-23).

Aşar Vergisi	Osmanlı Devleti'nde köylülerden alınan en önemli toprak vergisi.
Mahsulatı Arziye Vergisi	Osmanlı Devleti'nde öşre tabi olan araziden alınan vergidir.
Toprak Mahsulleri Vergisi	II. Dünya savaşı sırasında toprak üzerinden alınan olağanüstü bir vergidir.
Musakkafat Vergisi	Osmanlı Devleti'nde binalar üzerinden alınan vergidir.
Bina Vergisi	Cumhuriyetin ilk yıllarında bina ve arazi üzerinden alınan vergidir.
Arazi Vergisi	Cumhuriyetin ilk yıllarında bina ve arazi üzerinden alınan vergidir.
Ağnam Resmi	Osmanlı Devleti'nde küçükbaş hayvanlardan alınan vergidir.
Hayvanlar Vergisi	Ağnam vergisi yerine cumhuriyet döneminde hem küçükbaş hem de büyükbaş hayvanlar üzerinden alınan vergidir.
Yol Vergisi	Osmanlı Devleti'nde karayolu çalışmalarını finanse etmek için alınan vergidir.

Cumhuriyetin ilk dönemlerinde Osmanlı vergi sisteminden kalan ilkel vergiler yerine modern bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır. Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) açıldıktan sonra mecliste ele alınan ilk konular yine vergiler ile ilgiliydi (Aydın, 2020: 536-537 ve Eroğlu, 2010: 71).

Çalışmamız kapsamında ele almış olduğumuz toprak üzerinden alınan ilk vergimiz Osmanlı Devleti'nin vergi sisteminde de önemli bir yere ve paya sahip olan “aşar vergisi” olmaktadır. TBMM'nin 20 Ekim 1924 meclis görüşmelerinde, aşar vergisinin köylü halk üzerindeki ağır yükten dolayı aşar vergisi oranını revize ederek %10 oranına indirmeyi öngörmüştür ancak diğer taraftan kamu gelirlerinde yaşanan gelir kaybının yerine arazi vergisine 8 kat zam yapılarak karşılanacağı görüşü mevcuttur. Bu görüş üzerine aşar vergisinin kaldırılmış olmasının toprağın üzerinden alınan vergi yüküne bir etkisi olmadığı sonucu Şekil 4.1'de verilen ekonomik verilerle de desteklenmektedir (Çoşar, 1996a: 21-23).



**Şekil 4.1.** Köy ve şehir halkının vergi yükünün aşar vergisine oranı<sup>7</sup> (Eldem, 1970: 245-46 akt. Çoşar, 1996: 24).

Bu durumda verilen Şekil 4.1’de görüldüğü üzere değişen bir sonuç olmadığı açıkça görülmektedir çünkü aşar vergisi de köy halkı üzerinden alınan bir vergiydi aynı şekilde arazi vergisinin yükü de yine yalnızca çiftçi ve köy halkı üzerinde kalmaktadır. Sonuç olarak iki vergide topraktan alınan ağır bir vergi yükü olarak değerlendirilebilir. Bu sorunu çözmek aşarı kökten kaldırmak olmalıydı. 17 Şubat 1925’te aşar vergisi kaldırıldı ve yerine daha dar kapsamlı bir vergi olan “Mahsulat-ı Araziye Vergisi” yürürlüğe girdi (Çoşar, 1996a: 24).

**Çizelge 4.2.** 1924-1928 Bütçe gelir ve giderleri<sup>8</sup> (Maliye Bakanlığı Bümko, Bütçe gelir ve gider gerçekleştirmeleri (1924-1991), Ankara, 1992. (Akt. Çoşar, 1996b: 8).

Yıllar	Bütçe Gelirleri		Bütçe Giderleri		Açık	
	Tahmin	Tahsilat	Ödenek	Harcama	Tahmini	Gerçekleşen
1924	129.2	138.4	140.4	131.6	-11.2	6.9
1925	153.0	170.7	183.9	202.3	-30.9	-31.7
1926	190.1	180.2	190.1	172.4	0	7.7
1927	194.5	203.6	194.5	199.1	0	4.4
1928	207.2	221.7	207.2	200.8	0	20.9

<sup>7</sup> Şekilde verilen diğer vergiler toplamı Ağnam vs. resimleri, Arazi vergisi, Musakkafat vergisinin 1/3’ü, Damga resminin 1/2’si, Tarik bedelinin 3/4’ü, Orman tahsilat resmi toplamları yer almaktadır. Aşar resmi ve diğer vergiler toplamı köy halkına yüklenen vergilerdir. Şehir halkına yüklenen vergiler Temettü vergisi, Musakkafat vergisinin 2/3’ü, Damga resminin 1/2’si Tarik bedelinin 3/4’ü, Harç, Maden resmi toplamlarından oluşmaktadır. (Çoşar, 1996a)

<sup>8</sup> Şekil 3.3.’de yer alan veriler Milyon TL olarak verilmiştir.

Çizelge 4.2’de verilen verilere göre oluşan bütçe açığı tarım üzerinden alınan vergilerin oranı ile ilişkilendirilebilir. 1924’de tarım üzerinden alınan vergilerin toplam gelire oranı %35,3 iken bu oran 1928’de %11 olarak yer almaktadır. İlerleyen dönemlerde toprak üzerinden alınan vergiler tekrar farklı adlandırmalar ile ekonomik sisteme dahil edilerek vergi gelirlerinde artış sağlanmaya çalışılmıştır (Coşar, 1996b: 10).

Ağnam vergisi bu dönemde de varlığını koruyarak halktan alınan vergi miktarı arttırılmış ve 1924 yılından sonra aynı vergi Sayım Vergisi olarak anılmaya devam etmiştir. Aşar vergisinin kaldırılması Cumhuriyetin ilk dönemlerinde toprağın vergilendirilmesi anlamında bir boşluğa yol açmıştır çünkü aşar vergisi Osmanlı döneminde kamu gelirlerinin yaklaşık %25’ini oluşturmaktadır.

**Çizelge 4.3.** Bütçenin gelir kısmında köylünün dolaysız vergi payı<sup>9</sup> Kaynak: (Coşar, 1996b: 10).

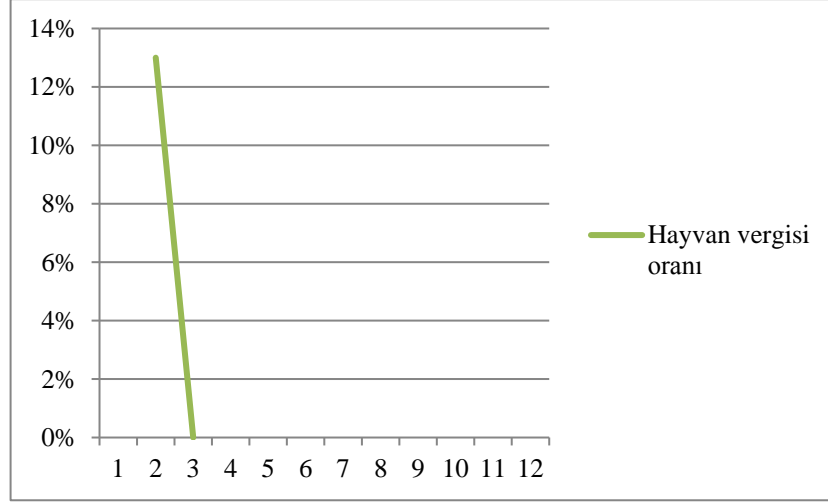
Yıllar	Arazi	Bina	Hayvan	Toplam	Toplam Gelire Oranı (%)
1924	5.0	-	4.3	48.3	35.3
1925	10.0	-	6.5	27.8	16.2
1926	8.0	3.3	14.2	19.7	10
1927	9.7	2.8	12.5	25.0	12
1928	8.2	2.8	13.0	24.0	11
1929	8.1	4.2	15.5	25.8	11
1930	7.5	4.3	15.3	27.2	12
1931	5.4	2.7	15.0	21.1	10
1932	4.5	2.1	11.8	18.3	10
1933	4.8	2.2	11.3	18.3	10
1934	4.7	2.2	10.8	17.7	9
1935	5.2	2.3	10.7	18.2	9

<sup>9</sup> Verilen tabloda çalışmamızda belirttiğimiz üzere Arazi ve Bina vergisi tek bir vergi adı altında alınmakta olduğundan tek sütunda yer verilmiştir. 1924 yılında 39.6 milyon liralık aşar, 1925 yılında 11.3 milyonluk Mahsulat-ı araziye vergisi toplama dâhildir.

Yukarıda belirtildiği üzere ve Çizelge 4.3’de yer aldığı gibi aşarın kaldırılması sonucu Arazi vergisi 5 milyondan 10 milyona çıkmıştır. Aşar sonrası yürürlüğe giren Mahsulat-ı araziye vergisinin de kaldırılmasıyla birlikte köylünün toprağı üzerinden alınan vergilerin toplam gelire oranı %35.3’den %9’a kadar inmiştir (Coşar, 1996b: 10).

Aşar vergisinin yarattığı kayıp yerine hükümetin başvurduğu başlıca kaynaklardan ilki 1914 yılında Temettü vergisini kaldırmak ve yerine 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu getirildi. İkincisi ise Umumi İstihlak Vergisi ve Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi izlemiş ve bunlar zamanla günümüzdeki muamele vergilerine dönüşmüştür. Arazi Vergisi 1925-1935 yılları arasında vergiler arasında %30’luk bir paya sahip olmakla birlikte verginin tahsili 1935 yılından sonra yerel yönetimlere bırakılmıştır. Aynı şekilde binalar araziler gibi binalarda vergi konusu idi. 1910 yılında binalar için Musakkafat Vergisi Kanunu kabul edilmişti. 1931 yılında Musakkafat vergisindeki aksaklıkların giderilmesi ve düzenli bir vergi yapısının sağlanması için bina ve arazi vergileri kabul edilmiştir (Eroğlu, 2010: 71-78).

Sonuç olarak toprağın vergilendirilmesi olarak; vergi kaynaklarının çoğunluğu tarım toplumundan alınan vergilerden oluşan ve Osmanlı Devleti’nden kalan vergi kültürünün Türk vergi sistemine geçiş sürecinde kaldırılan vergiler ekonomide mali açıkları etkilemiştir. Ekonomide kısa dönemde oluşan etkilerinden ziyade toprağın vergilendirilmesi, ekonomik gelişmenin ilk aşamalarında sermaye birikimi için kullanıldığı bilinen ekonomik politikalar arasındadır. Ancak toprak üzerindeki Osmanlı’dan kalma ağır vergilerin kaldırılmasının gerekliliği ise tarımın doğrudan iktisadi kaynak olarak kullanılmadığının da bir göstergesidir. Cumhuriyetin ilk dönemlerinde henüz gelişmemiş olan devletin aşarın yerini dolduracak adil bir vergi mekanizması yaratamamasının sonucu olarak: Temeli, siyasi ve ekonomik olarak güçsüz kılmaktadır (Coşar, 1996b: 12).



**Şekil 4.2.** Hayvan vergisinin toplam bütçe gelirleri içinde payı (%) (Gönüllü, 2015: 86 Akt. Aydın, 2020: 541).

Çalışmamızın ilk bölümünden itibaren toprağın vergilendirilme kapsamı içinde değerlendirdiğimiz hayvanların vergilendirilmesi de aynı şekilde toplam vergi gelirleri içindeki payı 1924’de %2,7 iken dalgalı bir seyir izleyerek 1935 yılında %5,4 oranına çıktığı görülmektedir. Bu durum vergi gelirlerindeki düzenlemeler dolayısı ile devletin ilk kuruluş yıllarında tarım toplumu olması nedeniyle farklı kaynaklardan vergi bulmakta zorlanması olarak değerlendirilebilir (Aydın, 2020: 541).

Yol vergisi cumhuriyetin ilk yıllarında uygulanana yine toprağın vergilendirilmesi kapsamında değerlendirebileceğimiz bir vergidir. 19 Ocak 1925 tarihinde yürürlüğe giren verginin asıl amacı gelir elde etmekten ziyade aynen ilk çağ dönemlerinde olduğu gibi verginin bedensel bir yükümlülük şeklinde 18-60 yaş arası erkekler mükellef olarak belirlenmiştir. Yine aynı kanunda bedeni yükümlülük yerine nakdi olarak da ödenebileceğine dair hükümler yer almaktadır. Adem-i tahsis ilkesi kapsamında olmayan verginin gelirleri yalnızca yol masrafları için ayrılmıştır (Aydın, 2020: 543). 25 Şubat 1952 yılında mükelleflerden “Akaryakıtlardan alınacak yol vergisi hakkındaki kanun” ile kullananlardan alınan bir vergiye dönüşerek maliye tarihimizdeki yerini almıştır (Akalin, 1975: 109).

Toprak mahsulleri vergisi Akalin (1975)’e göre literatürde yeni aşar olarak tanımlanmaktadır. II. Dünya savaşı sırasında yaşanan ekonomik sıkıntılar hükümeti tarım kesimini vergilendirme konusunda bir çalışma yapmıştır. Vergi bazı durumlarda nakdi olarak tahsil edildiği gibi ordunun ihtiyaçları için aynı olarak

tahsilatlar mevcuttu. Vergi doğrudan toprak üzerinden değil ürün üzerinden yani sadece toprağını eken kesimden alınıyordu. Ancak bu durumda Aşar'a tepkili olan halk ve toprak üzerinden değil de ürün üzerinden vergi alındığı için hoşnut olmayan halk kaçakçılık, yanlış beyan, ürünleri saklama gibi faaliyetler göstererek zararı artırmıştır. 1950 yılında kabul edilen Gelir vergisinde milli gelirin yaklaşık %49,9'nu oluşturan zirai kazançlarda vergileme dışı bırakılmış ve yerine boşluğu dolduracak türden bir vergi yer almamaktadır. 1961 yılında revize edilen kanunda zirai kazançların vergilendirilmesi kapsama alınmıştır (Akalin, 1975: 109-111).

**Çizelge 4.4.** Yıllar itibari ile Türkiye nüfusu Kaynak: İnan, 1998 ve Anonim, 2011 (Akt. Uzundumlu, 2012: 35) ve Tuik data'dan derlenen verilerle oluşturulmuştur.

Sayım Yılları	Toplam Nüfus	Kırsal Nüfus Oranı (%)	Kentsel Nüfus Oranı (%)
1927	13.648.270	75,8	24,2
1935	16.158.018	76,5	23,5
1940	17.820.950	75,6	24,4
1945	18.790.174	75,1	24,9
1950	20.947.188	75	25
1955	24.064.763	71,2	28,8
1960	27.754.820	68,1	31,9
1965	31.391.421	65,6	34,4
1970	35.605.176	61,6	38,4
1975	40.347.719	58,2	41,8
1980	44.736.957	56,1	43,9
1985	50.664.548	47	53
1990	56.664.458	41	59
2000	67.803.927	35,1	64,9
2005	72.065.000	32,4	67,6
2010	73.722.988	23,74	76,26
2015	78.741.53	7,9	92,1
2020	83.614.362	7	93
2022	85.279.553	6,6	93,4

Nüfus sayısı belli bir zamanda belli bir yerde yaşayan insan sayısını bildirmektedir (Uzundumlu, 2012: 35). Cumhuriyet dönemi vergi gelirlerinde kırsal nüfus üzerinde

vergilerin yoğun olmasında nüfus önemli bir etkidir. 1927'den günümüze nüfus sayısı artmaktadır. Tablodaki verilerden artan nüfus sayısından ziyade kırsal ve kentsel nüfus oranının dağılımı dikkat çekmektedir. Günümüzde kırsal kesimde yaşayan birey sayısı %10'un altındadır.

**Çizelge 4.5.** Nüfusun sektörel dağılımı, (Anonim, 1980-2011 Akt. Uzundumlu, 2012: 36 ve Tuik data verileri kullanılarak hazırlanmıştır).

Yıllar/Sektörler	Tarım	Sanayi	Hizmetler	İnşaat
1970	67,7	12,1	20,2	-
1975	67,3	12,1	20,6	-
1980	60	15,5	24,5	-
1985	59	14,9	26,1	-
1990	53,7	17,5	28,8	-
1995	46,8	15,2	38	-
2000	35,2	24,3	40,5	-
2005	25,5	21,6	47,3	5,6
2010	23,3	21,1	49,1	6,6
2015	20,6	20	52,2	7,2
2020	17,7	20,6	55,9	5,7
2021	17,2	21,3	55,3	6,2

Yukarıda verilen çizelge ile nüfusun kentlere olan göç tablosu kıyaslandığında yeni yaratılan istihdam oranlarının yeterli olmasıdır. Cumhuriyetin ilk dönemlerinden itibaren genel bir değerlendirme yapacak olursak aslında ekonomik gelişme sürecinde arzu edilen eğilim de tarım sektörünün istihdama katkısının azalmasıdır. Burada dikkate alınması gereken unsur tarımdaki istihdamın büyük bir kısmı sanayi ve hizmetler sektörüne kaymıştır. Sanayideki payın artması kalkınmayı etkileyecektir. Ancak tarım sektörünün diğer sektörler kaynak teşkil etmesi ekonomik olarak önemi de unutulmamalıdır.



**Çizelge 4.6.** GSYH'nın sektörel dağılımı (%), Kaynak: SBB verileri kullanılarak hazırlanmıştır.

Sektörler/Yıllar	1923	1933	1943	1953	1963	1973	1983	1993	2003	2013	2022
Tarım	39,8	37,6	56,6	45,4	36,3	32,1	20,9	15,4	9,9	6,7	6,5
Maden	0,4	0,7	0,9	1,3	1,4	1	1,9	1,1	0,9	1,1	1,33
İnşaat	2,6	3,3	2,5	4,2	7,7	5,3	5,5	7,4	4,6	8,1	-

Çizelge 4.6.'da verilen veriler ilk dönemlerde sektörler itibari ile hizmetler sektörü eklenmemiştir. Ancak toplamdan da çıkarılacağı üzere toprağın vergilendirilmesinde en önemli kaynak olan tarım sektörü önemini kaybederken, maden sektörü dalgalı bir seyir ile yeterli çok fazla ilerleme kaydetmemiştir ancak inşaat ve hizmet sektörü önem kazanmıştır.

Gayri safi yurtiçi hasılanın (GSYH) sektörel dağılımını 10'ar yıllık periyodik aralıklarla incelediğimizde yukarıda vermiş olduğumuz nüfusun sektörel dağılım tablosu ile bir paralellik içerisinde olduğu görülmektedir. Çalışmamızın ilk bölümünde ki devletlerin birçoğunun en önemli gelirini tarım sektörü oluşturmaktaydı. Aynı şekilde cumhuriyetin ilk yıllarında Türkiye'nin de en önemli geliri sektörel tabanda tarımdır. Ancak konumuz gereği 1923'den günümüze toprağın GSYH'ya katkısı oldukça azalmıştır. Genel itibariyle bazı dönemlerde verilen verilerde ara ara dalgalanmalar görülmektedir. Bu dalgalanmaların en önemli sebebi tarımın iklim koşullarına bağlı olmasıdır. Toprağın verimli bir vergi kaynağı olması teknolojik gelişme ve tarımda modernleşme ile mümkündür. Tarım sektörünün GSYH payı sanayimizdeki olumlu gelişmeler sonucu azalma eğilimi günümüzde %10'un altındadır (Gümüşlü, 2011).

## **4.2. Günümüzde Toprağın Vergilendirilmesi**

Geçmişten günümüzde kamu harcamalarını incelediğimizde artma eğiliminde olduğu bilinmektedir. Bu nedenle vergi ve benzeri kaynaklara duyulan ihtiyaç da artmaktadır. Toprağın vergilendirilmesi konusunda da ülkemizde uygulanan birçok vergi bulunmaktadır. Genel itibariyle bu uygulanan vergiler bütününün anayasal temellerini Türkiye Cumhuriyeti Anayasası oluşturmaktadır. Toprağın

vergilendirmesi konusunda genel itibari ile bu uygulanan vergiler bütünü ise Türk vergi sistemini oluşturmaktadır (Ermenek, 2020: 25).

Türk vergi sisteminde vergiler literatürde genel olarak üç ana gruba ayrılmıştır. Bu üç ana grup toprağın vergilendirilmesi konusunda tasnif edilerek, incelenecek kısımlara aşağıda yer verilmiştir.

Gelir üzerinden alınan vergiler: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi.

Servet üzerinden alınan vergiler: Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi.

Harcamalar / İşlem üzerinden alınan vergiler: Belediye Vergileri, Harçlar

Türk vergi sisteminde yer alan vergilerin ayrımında diğer vergiler türleri doğrudan toprakla vergileendirme kapsamında bağlam kurulamadığından dolayı çalışmamızda yer verilmemiştir (Tosuner ve Arıkan, 2019: 2-3 ve Ermenek, 2020: 25).

#### **4.2.1. Türk Vergi Sisteminin Anayasal Dayanakları**

Kavram olarak anayasa, bir devletin ana kuruluşunu ve kuruluş işlerini düzenleyen kurallar bütünü veya daha resmi bir dille söz konusu kuralların metin halinde birleştirilmiş yazılı belgeler olarak tanımlanabilir (Üstün, 2003: 252).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (TCA), 1. madde de Türkiye devletini bir Cumhuriyet olarak tanımlamaktadır. TCA 2. Maddesine göre sosyal bir hukuk devleti olarak tanımlamaktadır. Sosyal devletin vergileendirme aracını, bir yandan sosyal adaletin, gelir ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, diğer yandan da planlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri alırken kullanmaktadır. Devletin sosyal devlet ilkesinin kapsadığı ödevlerini yerine getirmesi, özel kesimde oluşturulan kaynakların bir bölümünün devlete aktarılmasını ve bunların devlet düzeyinde kamusal harcamalara dönüştürülmesi amacını içermektedir (Üstün, 2003: 255).

TCA 7. 8. ve 9. maddelere göre yasama yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisinde (TBMM), yürütme yetkisi ve görevi Cumhurbaşkanı tarafından ve yargı yetkisi bağımsız ve tarafsız mahkemelerce yapılmaktadır (TCA, 1982: 2-3).

TCA'nın altıncı bölümünde Vergi Ödevi başlığı altında yer alan 73. maddesine göre:

*“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”*

*“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”*

*“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”* hükümleri yer almaktadır (TCA, 1982: 23). Bu tanıma göre bireylere kanunla yüklenen bu yükümlülük özel kesimden kamu kesimine cebren ve karşılıksız olarak nakdi aktarımlardır. Aynı şekilde verginin; genel olması, mali güçle orantılı olması, yükün adaletli ve dengeli dağılımı da açıkça belirtilmektedir (Üstün, 2003: 256).

Maliye politikasının sosyal amacı, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile gerçekleşebileceği kanunda yer verilmiştir. Vergi yükümlülüğü kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır, muaflik, istisnalar ve indirimler ile ilgili oranlara ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği üst ve alt sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir şeklinde düzenlemeler ve hükümler yine TCA'da yer almaktadır (TCA, 1982: 23).

Türk vergi sistemine göre vergiyi bir kavram olarak inceleyecek olursak; TCA'nın 73. maddesine göre; kamu giderlerini karşılamak ibaresi verginin mali amacını ön plana çıkarmaktadır. Devletin vergilendirme yetkisini kullanarak yükümlülük halini alması egemenlik hakkını gösterir. Vergi, karşılıksız bir ödemedir. Hem mekânsal hem de zamansal olarak bir karşılığı yoktur. Adem-i tahsis ilkesi gereği de belli gelirler belli giderlere ayrılmamaktadır. Vergilerin zorunluluğu konusunda, verginin ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde kanuni yaptırımlarla karşılanması hukuki olarak zorunluluk altına alınmıştır. Aynı şekilde yukarıda ilgili kanunda açık bir şekilde bahsedildiği üzere kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar dâhilinde vergi oranlarında Cumhurbaşkanının değişiklik yapma yetkisi bulunurken vergilendirme yetkisi mutlak olarak Cumhurbaşkanına devredilmemiştir (Yılmaz ve Batı, 2023: 19-23).

#### **4.2.2. Türk Vergi Sisteminde Toprağın Vergilendirilmesi**

Türk vergi sisteminde toprağın vergilendirilmesi konusundaki vergiler, tüm vergi kanunları ve ilgili mevzuat kaynağında:

Gelir üzerinden alınan vergiler: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi.

Servet üzerinden alınan vergiler: Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi

Harcamalar / İşlem üzerinden alınan vergiler: Belediye Vergileri, Harçlar aşağıda başlıklar altında yer almaktadır.

#### 4.2.2.1. Gelir Vergisi

Ülkemizde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 1960 yılında yürürlüğe girmiştir. Gelir vergisi teorik olarak gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirmeyi amaçlayan dolaysız vergiler<sup>10</sup> grubu içinde yer almaktadır (Yılmaz ve Batı, 2023: 29). Ad-volerem (değer esaslı) matrah yapısına sahiptir. Vergileme bakımından gelir; kişiseldir, subjektiftir, elde edilmiş olmalıdır, kazanç ve iratların genel olarak bir yıllık toplamı, safidir, gerçektir, kanunda sayılan kaynaklardandır. (Tosuner ve Arıkan, 2019: 11-17 ve Değirmendereli, 2020: 28-32).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na madde 1'e göre; "*Bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde etmiş olduğu kazanç ve iratların safî tutarı*" üzerinden alınan vergiler gelir vergisi olarak tanımlanmaktadır. GVK madde 1'de tanımladığı gibi gerçek kişilerin elde etmiş olduğu gelirler vergilendirilmektedir. Aynı şekilde mükellefin gerçek kişiler olması verginin kişiselliğine de vurgu yapmaktadır (Yılmaz ve Batı, 2023: 30-31).

GVK madde 2'de "*Gelirin Unsurları*" başlığı altında gelirin unsurlarını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmaktadır. Ancak toprağın vergilendirilmesi konusunda: -Zirai kazançlar,

-Ticari kazançlar,

-Gayrimenkul sermaye iratları, çalışmamız kapsamında değerlendirilmektedir. Literatürde bu kazançlar kaynak teorisine göre değerlendirilmektedir. Kaynak teorisine göre üretim faktörlerinin bir veya birkaçının üretim sürecine katılarak gelirin sürekli olması esasına dayanan bir sistem olduğunu belirtilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2019: 11 ve Değirmendereli, 2020: 30-31).

GVK'da tam mükellef ve dar mükellef ayrımı yer almaktadır.<sup>11</sup> Tam mükellef olabilmek için belirli şartlar yer almaktadır. Genel şartlar bakımından tam

<sup>10</sup> Kaynağı servet ve/veya gelir olan vergilere dolaysız vergi denir (Batı, 2022: 30 (Akt.Yılmaz ve Batı: 2023: 29).

<sup>11</sup> Tam mükellef ve dar mükellefiyet kavramları yalnızca GVK ve KVK düzenlenmiştir (Yılmaz ve Batı, 2023: 34).

mükellefiyet: Türkiye’de yerleşmiş olanlar, ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar veya bir takvim yılında devamlı olarak Türkiye’de altı aydan fazla oturanlar Tam mükellefler olarak değerlendirilmektedir. Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm kazanç ve iratlar üzerinden vergi ödemektedirler. Tüm kazanç ve iratlardan kavramı ile Türkiye’de uygulanmakta olan üniter gelir vergisi sistemini belirtmektedir. Üniter gelir vergisi, mükellefin çeşitli kaynaklardan elde etmiş olduğu tüm gelirler bir arada vergilendirme esasına dayanır (Tosuner ve Arıkan, 2019: 15). Dar mükellefler ise Türkiye’de yerleşik olarak kabul edilmezler sadece “*Türkiye’de elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedir.*” Dar mükelleflerin Türkiye’de gelir vergisi mülkîlik-kaynak ilkesine göre vergi öderler (Öner, 2023: 46).

1950-1957 döneminde Gelir Vergisi, dilimin vergi oranı yüzdesel olarak aralığı 15 ile 45 arasında değişmektedir. Gelir Vergisi dilimin vergi oranında günümüze kadar olan değişim incelediğimizde bu oranın %78’e kadar çıktığı görülmektedir. 2005’e kadar yirmi üç kez değişikliğe uğramıştır. 2006-2020 döneminde dilimin aralığı %15-%40 arasında dilimler sabit kalmakla beraber iç tarifeler değişiklik göstermektedir (Kozan, 2020).

Yukarıda ana başlıkta da belirttiğimiz üzere çalışmamızda toprağın vergilendirilmesi konusunda Ticari kazançlar, Zirai kazançlar, Gayrimenkul sermaye iratları çalışmamız alt başlıklarında yer verilmiştir.

#### **A. Ticari Kazançlar**

193 sayılı GVK’nun birinci bölümünde ticari kazançlar başlığı yer almaktadır. Toprağın vergilendirilmesinde ticari kazançların ilişkisi vergilendirilmesindeki ana unsurların farklılığından dolayı doğrudan bağlantılı olmamasına rağmen, GVK’nun 37. Maddesinde “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*” Hükmüne ek olarak toprak altı kaynaklar olarak değerlendirdiğimiz bazı kaynaklar ticari kazanç kapsamında kanunda yer almaktadır. “*Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden*” elde edilen gelirler olarak tanım yapılmasından kaynaklı zirai faaliyetten farkı topraktan cansız ürün elde etme faaliyeti olarak nitelendirilebilir. Yine aynı şekilde toprağın üstü vergilendirildiği gibi toprağın altından elde edilen kaynaklardan oluşan gelirler de vergilendirilmelidir (Tosuner ve Arıkan, 2019: 43-44).

Bir faaliyetin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilebilmesi için taşıması gereken faaliyet belirleyici ayırıcı özellikleri şunlardır; Faaliyetin yerine getirilmesinin sermaye ve emeğe dayanıyor olması, devamlı olması, organizasyon dâhilinde yapılmış olması, müessesenin ticari ve sınaî bir müessese şekil ve mahiyetinde olması gerekmektedir (Yonca, 2012: 16-17).

Ticari kazanç, 26 Ekim 2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete’de GVK’na eklenen mükerrer 20 madde ile basit usulde tespit istisna edilmiştir. Ticari kazanç ilke olarak gerçek usulde tespit edilir. Ticari kazancın tespitinde; GVK madde 40 ve GVK madde 41’de indirilmesi kabul edilen giderler ve indirilmesi kabul edilmeyen giderler yer almaktadır (Yılmaz ve Batı, 2023: 40).

Ticari kazancın tespiti: 1.Gerçek usulde ticari kazancın tespiti

-Bilanço esasına (BE) göre ticari kazancın tespiti: GVK madde 38’de yer almaktadır. BE<sup>12</sup> göre kazancı tespit edilenler birinci sınıf tüccarlardır. BE göre ticari kazanç işletmenin öz sermayesinin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerlerin pozitif olması durumudur (Yılmaz ve Batı, 2023: 40-41).

-İşletme esasına göre ticari kazancın tespiti: GVK madde 39’da yer almaktadır. Kanunda belirtilen birinci sınıf tüccar ölçülerinin altında kalanlar ve yeni işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacmi sınıflandırılmaya kadar ikinci sınıf tüccar sayılırlar. İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç bir hesap döneminde hasılat ve giderler birbirinden çıkarıldıktan sonra çıkan pozitif farktır (Yılmaz ve Batı, 2023: 42).

2. Basit usulde ticari kazancın tespiti: Yukarıda belirtildiği üzere GVK’ya eklenen 20 mükerrer madde ile her ne kadarda istisna dâhilinde olsa da, basit usule tabi olmanın genel şartları 2023 yılı için GVK madde 47’de yer almaktadır (Yılmaz ve Batı, 2023: 43).

Sonuç olarak yukarıda açıkça belirtilen GVK’nun Ticari kazançlar 1. maddesine göre; özelliği sebebiyle sermayenin ağırlıkta olduğu bu faaliyet konumuz toprağın vergilendirilmesi gereği toprak altı kaynak olarak değerlendirilmekte ve ticari kazançlar kapsamında vergilendirilmektedir (Göde, 2019: 69).

---

<sup>12</sup> Bilanço esasına göre kazancın tespitindeki usuller Vergi Usul Kanunu 177’de işletme hesabına ilişkin şartlar ise VUK 178. madde de yer almaktadır (Yılmaz ve Batı, 2023).

## B. Zirai Kazançlar

Gelirin unsurlarından ikincisi, GVK'nun 52. Maddesinde zirai kazancın tanımına yer verilmiştir: *“Zirai faaliyetten doğan kazançlar zirai kazançtır.”* şeklinde tanımlanmaktadır. Kanunda genel tanımın açıklaması yer almaktadır. Zirai faaliyet kapsamına arazi, nehir, göl gibi alanları dâhil ederek yalnızca toprak değil yan ürünlerde vergilendirmeye dâhil edilerek vergilendirmenin kapsamı genişletilmiştir. Bunlara ek olarak, *“aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer.”* (Öner, 2023: 79).

Kanunda açıkça yer alan zirai kazançlarından tanımından da anlaşılacağı üzere bazı kısıtlamalar mevcuttur. Zirai ürünlerin satışının yapılması konusunda mahsuller dükkân veya mağazaya gelinceye kadar zirai ürün, çiftçinin ürünlerini değerlendirip başkasına satması ticari faaliyet iken aynı çiftçi zirai faaliyete bilfiil katılmadan sadece üründen pay alması gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır (Yılmaz ve Batı, 2023: 59).

Zirai faaliyet ile ticari faaliyet bazen birbirine çok benzemektedir ve küçük farklılıklar ile ayrılmaktadır (Öner, 2023: 80). Zirai kazançlarda geliri elde eden gerçek kişiler çiftçilerdir. Yukarıda zirai kazancın kapsamına giren maddeler sayıldığında sadece toprak değil aynı zamanda çiftlik, mandıra, hara, dalyan gibi alanlarda bu kazanç kapsamında değerlendirilmiştir. Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere elde edilen ürün; topraktan elde edilenler; domates, soğan, üzüm vb. hayvan ürünleri; inek, koyun, süt vb. ormancılıktan elde edilenler; odun, kereste vb. kara ve deniz avından elde edilen mahsuller olarak toparlanabilir (Tosuner ve Arıkan, 2019: 84-85). Zirai kazanç ile gayrimenkul sermaye iradının da sınırları iç içedir. Arazi sahibi ortağı ile birlikte bilfiil zirai faaliyete katılmaz ise sadece üründen pay alırsa kazanç gayrimenkul sermaye iradı olur ancak zirai faaliyet bilfiil katılırsa zirai kazanç kapsamında değerlendirilir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2022: 60). GVK'da zirai kazanç sahipleri kazancı gerçek usulde ( defter tutarak) veya zirai ürün satış bedellerinden kesinti yapılarak vergilendirilmektedir. Zirai kazançta vergileme GVK'nun 94. Maddesine göre; çiftçilerin elde etmiş oldukları kazançlar kaynaktan kesinti yapılarak vergilendirilir. Yine aynı kanunun 54. Maddesine göre

işletme büyüklüğü ve motorlu zirai araç üzerinden bir sınırlandırma yapılarak gerçek usulde vergilendirilebilir (Öner, 2023: 81-82).

Zirai kazançlar vergiye tabi olan ve olmayan şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Konumuz gereği vergi gelirleri kapsamında vergiye tabi olan Gerçek usul ve gerçek dışı usul yer almaktadır. Gerçek usul kendi arasında bilanço ve zirai işletme hesabı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Gerçek usule tabi olan çiftçilerin işletme büyüklüğü ölçüsü GVK madde 54’de yer almaktadır. 28 adet zirai ürün grubundan oluşan listede çiftçi bir veya birden fazla zirai ürün yetiştirmesi durumunda kanunda verilen sınırları aşanlar gerçek usule tabidir. İkinci ölçüt ise zirai araç olarak yer almaktadır. Zirai araç ölçütü ise GVK madde 55’e göre biçerdövere veya bu mahiyetteki motorlu bir araç sahip olmak veya on yaşından küçük ikiden fazla traktöre sahip olmak olarak belirtilmiştir. Gerçek usulde zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde; kazanç, dönem başı ve sonundaki bilanço üzerinden öz sermaye değerleri arasındaki oluşan pozitif farktan meydana gelmektedir. Kısaca GVK’nın 56, 57 ve 58. maddeleri zirai faaliyetin niteliğine uygun hasılat ve giderler göz önüne alınarak zirai kazanç hükümleri belirtilmiş olur (Şenyüz vd. 2022: 59- 65).

### **C. Gayrimenkul Sermaye İradı**

GVK’nun 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradı tanımlanmaktadır. Gayrimenkul sermaye iradından gelirin elde edilmesi kanunda genişçe tanımlanmaktadır. Ancak konumuz içinde toprağın vergilendirilmesi hususunda ilgili maddeler yer verilmektedir.

Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır:

*“1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;*

*2. Voli mahalleri ve dalyanlar;*

*3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilimum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;*



#### 4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;” (GVK, m.70).

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dâhil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitinde kanunda yer alan hükümlere göre hesaplanır. Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dâhil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır. Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur (Öner, 2023: 109 - 112).

Gayrimenkul sermaye iradında tespitinde tahsil esası kabul edilmektedir. Tahsilat nakit olabileceği gibi ayın şeklinde de olabilmektedir. Ayın şeklinde olan tahsilatlar vergi usul kanununa göre emsal bedellerde nakde çevrilerek değerlendirme konusu oluşturur. İndirilebilecek giderler ve muafiyetler ilgili kanunda yer almaktadır (Öner, 2023: 109 - 112).

Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesi esas itibari ile beyanname üzerinden bir vergilendirme söz konusudur. Gayrimenkullerini konut olarak kiraya verenler konut kirası: 21.000 liranın üzerinde ise aşan kısmı beyan edilir. Konut dışında kalan gayrimenkulleri ile mal ve haklarını kiraya verenler kesintili konut dışı kira: 150.000 liralık sınırı aşarsa tamamı beyan edilir. Konut dışı gayrimenkul ve mallarını vergi kesintisi yapma zorunluluğu olmayanlara kiraya verenlerin kira geliri ise,(8.400 liralık beyan sınırını aşarsa tamamı beyan edilir (Öner, 2023: 109 - 112).

GVK madde 71’e göre vergiye tabi olacak miktarı bulmak için gayrisafi hasıllardan iradın sağlanması için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet fark dikkate alınır. Gayrisafi irat kapsamı GVK madde 72’de yer almaktadır (GVK, madde 71-72).

#### 4.2.2.2. Kurumlar Vergisi

Gelir vergisinde toprak üzerinden elde edilen gelirden doğrudan faydalananların kişiler olduğu gibi kurumlar da olabilmektedir. Bu konuda toprağın vergilendirilmesinde kurumlar vergisinin de önemli bir yeri vardır. Kurumlar vergisi (KV) 1949 yılında 5422 sayılı kanunla yürürlüğe girmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 21.06.2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmış, 01.01.2007 tarihi itibari ile yürürlüğe girmiş ve günümüzde uygulanmakta olan kanundur (Batı ve Yılmaz, 2023: 119).

Kurumlar vergisinin konusu Kurumlar Vergisi Kanunu madde 1’de sayılan kurumların kazançlarını vergilendirme olarak tanımlanmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri; - Sermaye şirketleri,

- Kooperatifler,

- İktisadi kamu kuruluşları,

- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,

- İş ortakları olarak yer almaktadır (Batı ve Yılmaz, 2023: 120).

KVK 3. Madde tam ve dar mükellefiyet ayrımı söz konusudur. Kanununun 1. Maddesinde yer alan mükelleflerden kanuni veya iş merkezi Türkiye sınırları içinde bulunan Türkiye içinde ve dışında elde etmiş oldukları tüm kazançlar üzerinden vergilendirilir. Dar mükellefiyette KVK’nun 1. maddesinde sayılan mükelleflerin kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar yalnızca Türkiye’de elde etmiş gelirler üzerinden vergilendirilmektedir. Muafiyet ve istisnalar madde 4 ve 5’de KVK’da yer almaktadır (Öner, 2023: 178).

Kurum kazancının tespiti ve vergilendirme esaslarında mükellef gruplarından dolayı farklılıklar mevcuttur. Tam mükellef kurumlar, KVK yıllık beyan esasına tabidir. Dar mükellef kurumlar; Türkiye’de ticari veya zirai kazanç elde edenler yıllık beyanname verme sorumluluğu sahipken diğer kazanç ve iratları elde edenler kazancından doğrudan vergi kesintisi yapılabilenler kesinti yolu ile vergilendirilirken, kazancından vergi kesintisi yapılmayanlar özel beyanname vermek sorumluluğundadır (Öner, 2023: 178).

Kurumlar vergisi oranı ilk olarak %10 olarak uygulamaya konulmuş ancak daha sonraki dönemlerde %20’ye çıkarılmıştır. 1981 yılına kadar dalgalı bir seyir izleyerek 1981 yılında %50 oranla birlikte vergi alacağı gibi ek hükümlerde konulmaya başlanmıştır. Sonraki dönemlerde ekonomik politikalar ile 2005 yılında %30 olarak uygulanmıştır (Kandır ve Yakar, 2012: 171). Günümüzde KVK’ya göre bu oranı 2023 yılı için %20 oranında uygulanmaktadır. Kurumlar vergisi tek oranlı tarifeye göre uygulanmaktadır ancak küresel ekonominin etkisiyle yatırımları ve sermaye birikimini özendirici teşvikler veya bölgesel, sektörel farklılıklarda görülmektedir (Yılmaz ve Batı, 2023: 168).

Kurumlar vergisinde ödenecek vergiye ulaşıncaya kadar yapılması gereken işlemler genel hatları itibari ile dört ana aşamadan oluşmaktadır. 1. aşama KVK 6. madde de belirtildiği üzere safi kurum kazancının tespitidir. Safi kurum kazancının tespitinde GVK ticari hükümler uygulanırken, zirai faaliyet ile uğraşanlar GVK 59. Madde son hüküm geçerli olmaktadır. Safi kurum kazancı hesaplanırken; Ticari kar (Gayrisafi hasılat – Giderler) + Kontrol edilen yabancı kurum kazancı formülü kullanılır. Safi kurum kazancından istisnalar, indirilecek giderler sonucu vergi tarh aşamasına getirilir. Vergiye tabi olan kurum kazancı Gerçek usul ve götürü gelir usulü olmak üzere iki şekilde vergilendirilir. GVK 40. maddede kabul edilen indirilebilecek giderler yer almaktadır. Ancak bunlara ek olarak toprağın vergilendirilmesi konusunda kurumun ziraat ile uğraştığı varsayılırsa zirai faaliyet ile ilgili giderlerde dikkate alınmalıdır (Şenyüz vd. 2022: 167- 172).

KVK 2. Bölümde beyan esası yer almaktadır. Her kurumlar vergisi mükellefi veya vergi sorumlusu vergiye tabi tüm kazancı için beyan verir. Beyan üzerine vergi tarh olunur. Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi normal hesap dönemi olmalıdır. Normal hesap döneminde beyanname Nisan ayının 1 ile 25'i arasında verilmelidir. Kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin veya dar mükellef olması durumunda yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu vergi dairesine beyan verilir (KVK, madde 24-25). Genel olarak kurumlar vergisi oranı 2023 yılı için %20 olarak uygulanmaktadır (Batı ve Yılmaz, 2023: 168).

#### **4.2.2.3. Emlak Vergisi**

Birinci bölümde toprağın insan hayatındaki öneminden bahsettiğimiz üzere toprağın en önemli kullanım amaçlarından biri olan barınma mali olarak vergi literatüründe yerini servet unsurlarından sadece gayrimenkuller üzerinden alınan emlak vergisi ile yer bulmuştur. Genel olarak emlak vergisi vergilendirme açısından gayrimenkullerin gelir getirmesinden veya kullanılmasından ziyade servet üzerinden alınan vergiler kapsamında değerlendirilmektedir (Şenyüz vd. 2022: 395). Bu başlık altında mahalli idarelerin en önemli gelir kaynaklarından biri olan emlak vergisine yer verilmiştir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu 1970 yılında kabul edilmiştir (Yılmaz ve Batı, 2023: 235).

Türkiye'de mahalli idarelerin önemi 1980'li yıllardan sonra artmaktadır (Öner, 2023: 325). Emlak vergisi gelirleri 1985 yılından itibaren merkezi idareden yerel idarelere

verilmesi ile birlikte belediyeler için önemli bir kaynak haline gelmiştir. Emlak vergisinde en yüksek gelir bina vergisidir. Bunun sebebi ise mükellef sayısının fazla olmasıdır. Ancak arsa ve arazi vergisi gelirlerindeki payın düşük olmasının sebebi ise arazi vergisinden daha düşük bir vergi oranı uygulanması ve arazilerin parsellenip arsa haline dönüştürülmesi olarak gösterilebilir (Şataf ve Aygün, 2019: 94).

Özel nitelikte olan emlak vergisi mükelleflerin şahsi ailevi özelliklerini dikkate almayan objektif niteliktedir bir vergi olmakla birlikte yerel bölgelerin en önemli vergilerinden biridir (Batı ve Yılmaz, 2023: 235). Emlak vergisi kanunu iki kısımdan oluşmaktadır. Bu başlık altında hem bina vergisi hem de arazi vergisi bir arada yer almaktadır.

Emlak vergisi kanunu (EVK) birinci kısım; Bina vergisi (BV) birinci bölümde mükellefiyet konusu yer almaktadır. EVK'nun 1. maddeye göre Türkiye sınırları içinde bulunan tüm binalar vergilendirmeye tabidir. EVK'nun 2. Maddesine göre binanın sadece karada değil su üzeri dâhil tüm yapıları kapsadığı belirtilmektedir. EVK'nun 3. maddesine göre: Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler tarafından ödenen bir vergi olarak tanımlanmaktadır (EVK).

Vergiye doğuran olay ev açısından emlak üzerinde intifa hakkının bulunmasıyla ilişkilendirilmiştir (Şenyüz vd. 2022: 397). BV ikinci bölüm madde 4 ve 5'de muafıklar ve istisnalar yer almaktadır. İlgili kanunun dördüncü bölümünde verginin tarh ve tahakkuk esasları yer almaktadır. Bina vergisi, ilgili belediye tarafından takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında ödenir. Bina vergisi oranları konutlar için; büyükşehir belediyelerinde binde 2 diğer belediyelerde binde 1 olarak belirlenmiştir. Konut dışı binalar için örneğin işyerleri ve bunun gibi yerlerde büyükşehir belediyelerinde bina vergisi oranı binde 4 diğer belediyelerde binde 2 olarak belirlenmiştir (Öner, 2023: 296).

EVK ikinci bölümünde yer alan arazi vergisinin konusu Türkiye sınırları içinde bulunan arazi<sup>13</sup> ve arsalardan<sup>14</sup> oluşmaktadır. Arazi vergisinde vergiyi doğuran olay kişinin araziye malik olması veya intifa hakkı elde etmesi veya malik gibi tasarruf etmesiyle doğmaktadır. Mükellefiyet muafık şartlarını kazandığı anda, üzerine bina yapılan arazide inşaatın bittiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren sona erer. Arazi

<sup>13</sup> Arazi: toprağı ifade etmek için kullanılan etrafi çit, duvar vb. malzeme ile çevrili yeryüzü parçası olarak tanımlanmaktadır.

<sup>14</sup> Arsa: Belediye sınırları için resmi olarak parsellenmiş alanları ifade etmektedir.

vergisinin bildiriminde, meydana gelen değişiklikler bütçe yılı içerisinde arazinin bağlı bulunduğu belediyeye bildirilmelidir ödenir (Öner, 2023: 298-302).

Arazi vergisinin matrah ve oranı toplu değerlendirmeler esas alınarak dört yılda bir arazinin bağlı olduğu belediye takdir komisyonunca belirlenir. Arazi vergisi oranları araziler için; büyükşehir belediyelerinde binde 2, diğer belediyelerde binde 1 olarak belirlenmektedir. Arsalar için; büyükşehir belediyelerinde binde 6, diğer belediyelerde binde 3 olarak kanunda belirtilmiştir. Arazi vergisi her yılın başında yıllık olarak tahakkuk ettirilir. İki taksit halinde ilk taksiti Mart, Nisan ve Mayıs aylarında ikinci taksiti Kasım ayı içinde ödenir (Öner, 2023: 298-302).

#### **4.2.2.4. Veraset ve İntikal Vergisi**

Servet üzerinden alınan vergiler başlığı altında bir diğer incelenmesi gereken kısım toprağın vergilendirilmesi kapsamında veraset ve intikal vergisinin değerlendirilmesi olmalıdır. Ölümüne bağlı olarak veya sağlar arasında ivazsız (karşılıksız) malların intikali halinde alınan bir vergi olarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa (VİVK) göre düzenlemeleri içermektedir (Öner, 2023: 310). Madde 1'e göre Türkiye Cumhuriyeti toprakları sınırları içinde şahıslara ait mallar hiçbir karşılık verilmeden bir şahıstan diğer bir şahsa intikali VİVK'na tabidir. Aynı şekilde Türkiye Cumhuriyeti uyruklu şahısların Türkiye dışındaki elde etmiş oldukları malları da bu kapsamda değerlendirilmektedir (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu). Kanuna göre verasetin el değiştirilmesi iki yolla olabilmektedir. Konumuz gereği toprağın vergilendirilmesi kapsamında veraset yoluyla ve sağlar arası ivazsız intikal yolu kapsamında da yalnızca hibe değerlendirilmektedir (Öner, 2023: 311).

Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan yabancılar VİVK mükellefi olarak değerlendirilmez. Madde 5'e göre VİVK mükellefi veraset tarihiyle veya ivazsız (karşılıksız) bir tarzda mal iktisap eden şahıstır (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu).

Madde 6'ya göre VİVK: "*a) Veraset tarihiyle vaki intikallerde ölen kimsenin, diğer suretle vukua gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgâhının, hükmi şahıslarda ve diğer teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu;*

*b) Muris veya tasarrufu yapan şahsın bu ikametgâhı yabancı bir memlekette ise Türkiye'deki son ikametgâhının bulunduğu;*

c) *Muris veya tasarrufu yapan şahıs Türkiye'de hiç ikamet etmemiş veya son ikametgâhı tespit olunmamış ise Maliye Vekâletinin tayin edeceği; Yer vergi dairesi tarafından tarh olunur.*” şeklinde hüküm yer almaktadır (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu).

Madde 7'ye göre toprağın vergilendirilmesi kapsamında ivazsız bir tarzda mal iktisap edenler iktisap ettikleri malları bir beyanname ile bildirilmesi zorunludur. Madde 8'e göre beyannamenin verileceği yer 6. Maddenin a ve b fıkralarına göre vergi dairelerine c fıkrasına göre ise Maliye Vekâletine, yabancı memleketlerde bulunan mükellefler beyannamelerini Türkiye konsolosluklarına verilir. Beyanname her mükellef için ayrı ayrı verilmelidir. Madde 9'a göre beyannameler ölüm Türkiye'de vuku bulmuş ve mükelleflerin Türkiye içinde bulunmaları halinde ölüm tarihini takiben dört ay içinde mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ise ölüm tarihini takiben altı ay içinde beyan verilmelidir. Ölüm Türkiye sınırları dışında vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde beyan süresi dört ay içinde, mükellefler de Türkiye sınırları dışında ise ölüm tarihini takiben 8 ay içinde beyan verilmelidir. Gaiplik halinde ise gaiplik kararının ölüm siciline kayıt olunduğu tarihi takip eden bir ay içinde beyan verilmelidir (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu)

**Çizelge 4.7. İvazsız İntikallerin Vergilendirilmesi (Öner, 2023: 317).**

İvazsız İntikallerin Vergilendirilmesi	
1. Ölüm Yoluyla İntikalde	2. Sağlar arası İntikalde
Tarife %1-10	a. Kişisel Bağış Halinde
	Tarife %10-30

Çizelge 4.7'ye göre ölüm yoluyla intikalde mirasçıların beyanıyla veya sağlar arası intikalde ise bağış yapanın beyanı ile vergi tarh eder (Öner, 2023: 317).

**Çizelge 4.8.** Veraset ve intikal vergisinde uygulanacak vergi oranları (VİV Genel Tebliği no. 53 Akt. Öner, 2023: 321).

Matrah	1. Veraset Yoluyla İntikalde	2. Ana, baba, eş ve çocuktan ivazsız intikalde	3. diğer kişilerden ivazsız intikalde
İlk 1.100.000 lira için,	1%	5%	10%
Sonra gelen 2.600.000 lira için	3%	7.5%	15%
Sonra gelen 5.500.000 lira için,	5%	10.0%	20%
Sonra Gelen 10.900.000 lira için,	7%	12.5%	25%
Matrahın 20.100.000 lirayı aşan bölümü için,	10%	15.0%	30%

Veraset ve İntikal Vergisi artan oranlı vergi tarifesi uygulanarak hesaplanmaktadır. Veraset yoluyla veya ivazsız suretle meydana gelen intikallerde veraset vergisi yukarıda verilen tarifeye göre vergilendirilmektedir (Akdoğan, 2019: 528).

Veraset ve İntikal Vergisinde mükellefiyetin başlaması ivazsız intikal eden malların idarece öğrenildiği tarihi izleyen yılbaşından itibaren başlar. Mükelleflerin verdiği beyannameler üzerinden hesaplanan VİVK tahakkukundan itibaren her yıl eşit taksitte olmak üzere üç yıl içinde ödenir. Yıllık taksitlerin ödeme zamanları Mayıs ve Kasım aylarıdır. Gayrimenkullerin mükelleflere intikali için verginin tahakkuku veya ödenmesi şart değildir (Akdoğan, 2019: 536).

#### **4.2.2.5. Harçlar**

Ülkemizde harçlar, 02.07.1964 tarihinde kabul edilerek 492 sayılı Harçlar Kanunu ile düzenlenmektedir. Harçlar Kanunu 1. madde de yer alan kanun kapsamında harçlardan toprağın vergilendirilmesi kapsamında dördüncü kısımda yer alan tapu ve kadastro harçları ele alınmıştır. Tapu kadastroda işlemleri üzerinden alınan harçlar kanunda belirtilen tarife üzerinden vergilendirilir. Tapu harcı, taşınmazın tapu idaresinde gerçekleşecek devir ve iktisabına ilişkin bir vergisel yükümlülük olarak kanunda yer almaktadır. Tapu harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere beyan edilen gerçek devir ve iktisap bedeli üzerinden, alıcı ve satıcı için ayrı ayrı binde 20 ve toplamda binde 40 oranında olmak üzere hesaplanmakta ve makbuz karşılığında harç ödenmektedir (Erul, 2022: 197-198).

29.05.1981 tarihli 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun ikinci kısmında da belediyelerin tahsil edebileceği harçlar yer almaktadır. Bu kısımda toprağın vergilendirilmesi konusunda bir değerlendirme yapılırsa buna göre;

A. İşgal Harcı: Belediye gelirleri kanunu 2. Kısım: Belediye Harçları başlığı altında yer almaktadır. Belediye sınırları içinde bulunan yerlerden herhangi birinin satışını yapmak için yetkili mercilerden geçici olarak işgal edilen pazar, meydan yol, köprü vb. yerlerin bir süreliğine kiralanması olarak tanımlanmaktadır. İşgal harcının mükellefleri aynı kanunun 53. maddesine göre işgale tabi yerleri işgal edenler ödemekle mükellef olduğu hükmü yer almaktadır (Batı ve Yılmaz, 2023: 221-223).

Harcın tarifesi; Aynı kanunun 52. Maddesinin 1 ve 2 numaralı bentlerine göre;

*“ 1.Pazar veya panayır kurulan yerlerin, meydanların, mezat yerlerinin her türlü mal ve hayvan satıcıları tarafından işgali, 2. Yol, meydan, Pazar, iskele, köprü gibi umuma ait yerlerden bir kısmının herhangi bir maksat için işgali,*

*2.Tellallık Harcı: Mal ve mahsullerini satan gerçek ve tüzel kişiler, belediye sınırları içinde yer alan alanlarda kanunda sayılı faaliyetler tellallık harcına tabidir.”* Yazılı işgallerde her bir metre kare için günde en az 0,5 Türk Lirası (TL) en çok 2,5 TL oranında alınmaktadır. Ayrıca 1 numaralı bentte yazılı hayvan satıcılarının işgallerinde her bir metre kare için günde küçükbaş hayvan başına; en az 0,5 TL en çok 2,5 TL oranında harç alınırken büyükbaş hayvan başına en az 1 TL en çok 5 TL işgal harcı alınmaktadır (Belediye Gelirleri Kanunu).

*“3. Motorlu kara taşıtlarının park etmeleri için il trafik komisyonlarının olumlu görüşü alınarak belediyelerce şehir merkezlerinde tesis edilen ve işletilen mahallerin çalışma saatleri içinde, taşıtlar tarafından işgali (Bisiklet ve motosikletler hariç.)”*

Aynı kanunun 3 numaralı bendinde sayılan her taşıttan her bir saat için en az 0,25 TL en çok 1,25 TL olarak alınmaktadır. Harcın ödenmesi yetkili kılınacak memur veya kişiler tarafından tahsil edilir (Belediye Gelirleri Kanunu).

B. Tellallık Harcı: Belediye Gelirleri Kanunu beşinci bölümde yer almaktadır. Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde belediyelere ait hal, balıkhane, mezat yerleri ve ilgilinin isteğine bağlı olarak belediye münadisi veya tellalı bulundurulmuş sair yerlerde, gerçek veya tüzel kişiler tarafından her ne surette olursa olsun her çeşit menkul ve gayrimenkul mal ve mahsullerin satışı, Tellallık Harcına tabi olduğu kanunda belirtilmektedir. Tellallık harcının mükellefi mal ve mahsulleri satan gerçek



veya tüzel kişiler ödemekle mükelleftir. Tellallık harcının nispeti yüzde 2, 100 TL'yi aşan kısmı için yüzde 1 oranında belirlenmiştir. Belediyelerce görevlendirilen kişiler tarafından makbuz karşılığı tahsil edilmektedir (Belediye Gelirleri Kanunu).

C. İmarla İlgili Harçlar: İmar mevzuatına göre belediye sınırları içinde bulunan alanlardan alınan izinlerdir (Batı ve Yılmaz, 2023: 221-223).

### **4.3. Türkiye’de Toprak Üzerinden Alınan Vergilerin Değerlendirilmesi**

Türk vergi sisteminde; Cumhuriyet döneminden günümüze toprak üzerinden alınan vergilerin, vergi gelirleri içinde payı diğer vergi gelirleri oranları toplamından daha fazladır. Genel olarak vergi sisteminde ise toprak üzerinden alınan vergilerin yoğun olması kentte yaşayanlara oranla kırsal kesimde yaşayan halk üzerindeki vergi yükü daha fazladır. Bu nedenle de toprak üzerinden alınan en ağır vergi aşar vergisi kaldırılmıştır. Ancak kamu gelirlerindeki boşluk doldurulmadığı için kısa sürede yerine aşar benzeri vergiler yürürlüğe girmiştir. Tarım kesiminde çalışan nüfus giderek azalarak diğer sektörlerde istihdam edilmektedir. Günümüz Türk vergi sisteminde ise toprak üzerinden alınan vergiler ağırlıklı değildir. Tüm ekonomik sisteme dağıtılan daha adil bir vergilendirme sistemi yer almaktadır.

Almanya, Hollanda, Rusya ve İngiltere’de vergi sistemlerinde, benzer ve ortak vergilerin varlığı mevcuttur ancak farklı toprak büyüklükleri dolayısı ile toprak üzerinden alınan vergi oranlarında farklılıklar mevcuttur. Bazı Avrupa ülkelerinde toprağın vergilendirilmesinde alınan vergiler şunlardır:

Almanya: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak vergisi, Emlak Alım Vergisi, İkinci Ev Vergisi

Hollanda: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Üzerinden alınan vergiler,

Rusya: Kişisel Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Maden Çıkarma Vergisi, Kurumsal Emlak Vergisi, Arazi Vergisi, Kişisel Emlak Vergisi, Birleşik Tarım Vergisi, Toprak altı kullanım için yapılan düzenli vergi ödemeleri

İngiltere: Kişisel Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Belediye Vergisi, Damga Vergisi, Yol Vergisi.

Türk vergi sistemi de dâhil olmak üzere, Avrupa ülkelerinde toprağın vergilendirilmesinde alınan vergileri incelediğimizde; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Emlak Vergisinin ortak vergiler olduğu sonucuna ulaşmaktayız. Şuan Türk vergi sisteminde uygulamada olmayan Yol Vergisi, İngiltere vergi sisteminde yer almaktadır. Aynı şekilde her ne kadar toprak üzerinden alınan vergiler bazı ülkelerde sayıca çeşitli veya yoğun gibi görünmesine rağmen Türk vergi sisteminde; tarım vergisi ve maden çıkarma vergisi Türk vergi sisteminde GVK kapsamında tahsil edilen vergilerdendir. Arazi vergisi, ikinci ev ev vergisi, belediye vergisi ise EVK'da yer almaktadır. Bu durumda bazı ülkelerde toprak üzerinden alınan vergiler daha çeşitli gibi görünmesine rağmen vergi sistemleri incelendiğinde aslında benzer vergilerin çeşitli vergi isimleri adı altında tahsil edildiği sonucuna ulaşmaktayız.

Toprağın vergilendirilmesinde tahsil edilen vergilerin çoğunluğu anayasal bir temele dayandırılırken İngiltere vergi sisteminde yazılı bir anayasal düzenin olmaması vergi sistemini uygulama açısından anayasa metni yerine anayasa gücündeki yazılı mevzuat, içtihatlar, örf ve adet hukukları ile uluslararası sözleşme hükümlerine dayalı olarak vergi sistemi yönetilmektedir. Bu durum da vergi sistemine yansıtılarak vergi sistemi üzerinde kesin bir sınır bulunmamaktadır. Ancak Türk vergi sistemi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası altında açıkça tanımlı yer almaktadır.

GV kapsamında, Rusya ve İngiltere vergi sisteminde kişisel GV olarak kanun isminde belirtilmiştir. Türk vergi sisteminde ise GV, kanun isminde belirtilmemesine rağmen içeriğinde gelirin şahsi ve kişisel olduğu ayrıca belirtilmiştir. Almanya vergi sistemi bu konuda Türk vergi sistemiyle benzerlik gösterirken, Hollanda vergi sisteminde uygulanan kutu sistemi ile belirli şartları taşıyan bireyler ortak beyanname ile vergi ödeyebilmektedir. Ancak Türk vergi sisteminde her birey kendi gelir ve giderleri üzerinden şahsi olarak vergilendirilmektedir.

Tam ve dar mükellefiyet, takvim yılı kapsamında genel olarak vergi sistemlerinde benzer hükümler ve uygulamalar görülürken İngiltere'de kanunda takvim yılı süresi 5 Nisan günü başlayıp takip eden yılın 6 Nisan günü sonlanmaktadır. Bu süre içinde İngiltere'de 183 günden fazla ikamet edenler yerleşik olarak kabul edilmektedir.

Bir vergi konusu olarak toprağın vergilendirilmesinde Türk Vergi Sistemini değerlendirirken görülen; cumhuriyet döneminde kırsal kesimi olumsuz yönde etkilemiştir. Kırsal kesimi olumsuz yönde etkileyen vergiler kaldırıldığında bu sefer

de ekonomide yeri doldurulamayan bir kaynak eksikliği oluşmuştur. Geçmişten günümüze yapılan düzenlemeler ile vergi sistemimiz üzerindeki bu olumsuz durum ortadan kaldırılmıştır. Vergi sistemimiz daha adil ve tüm tabana yayılan bir sistem haline gelmiş olmasına rağmen hala toprak üzerinden alınan vergiler sistemde varlığını korumaktadır.



## 5. SONUÇ

İlkçağlardan günümüze kadar insan yaşamında toprağın hem ekonomik olarak hem de manevi olarak önemli ve özel yeri vardır. İnsanların, birlik içinde yaşamaya başlaması ve tarımsal faaliyetler ile birlikte toprak ekonomik olarak ön plana çıkmaya başlamıştır. Devletlerin kurulmaya başlamasıyla birlikte vergilendirmede kaçınılmaz bir olgu haline gelmiştir. İlk çağlarda mali olaylar günümüzdeki kadar gelişmiş olmasa dahi günümüz maliye tarihi alanında referans aldığımız en önemli kaynaklar arasındadır.

Söz konusu çalışmamızda yer vermiş olduğumuz toprağın vergilendirilmesinin maliye tarihi alanında eski tarihteki adı vergi kavramı ilişkilidir. İlk vergilendirmenin ne zaman ve nasıl yapıldığına dair kesin bir kaynak olmamasına rağmen vergilendirmenin temelinde toprağın önemli bir yeri olduğu söylenebilir. Vergilendirme sürecinin sırasıyla yardım, rica, hediye, vazife, fedakârlık ve en sonunda zorunluluk anlamını alması başlangıçta yeterli olan kaynakların zamanla nüfusun artması, kaynakların tükenmesi, kıt kaynak vb. sebepler de etkilidir. Tarihsel süreç içinde kıt kaynakların üretimi için toprağın önemli hale gelmesi ve devletlerin kamusal giderler için kaynak arayışında vergilemede gönüllülüğten zorunlu bir kaynağa dönüşümü tarihsel süreçte paralel bir seyir izlemektedir.

Devletlerin en önemli gelir kaynakları arasında vergiler olduğu bilindiği gibi tarihsel süreç boyunca toprak vergilendirmenin ana unsurlardan biri olmuştur. Toprağın vergi kavramı ile ilişkisi her dönem varlığını korumaktadır.

Ortadoğu uygarlıklarında toprağın vergilendirilmesi; Sümerlerde ekonomik gelişmelerle birlikte yazıya duyulan ihtiyaç artmıştır. Günümüzde sistematik ve çözümlenebilen yazı dilini kullanan Sümerler de toprak üzerinden alınan vergiler ve bu vergiler ile ilgili çıkarılan kanun niteliğindeki düzenlemelerde mevcuttur. Ancak vergi sisteminde toprak üzerinden alınan vergiler açıkça isim olarak kaynaklarda yer almamaktadır. Ekonomide dini inançlarının da etkisi ile tapınak ekonomisi modelini benimsenmiştir. Topraklar ihtiyaçlar dolayısıyla tapınak giderleri, emek karşılığı

ödemeler ve bireylerin gelir elde edebilmesi amaçları için ayrılmıştır. Sümer atasözüne göre asıl korkulacak olan kişinin bir vergi memuru olduğunun söylenmesi ve toprak üzerinden elde edilen ürünlerin bir kısmının tapınağa verilmesinin, topraktan verim alamayanların en verimli toprağa göre tapınağa aynı vergi vermesi gibi hükümlerin varlığı, verginin zorunlu olması ve halk üzerinde ağır bir vergi yükü olduğu söylenebilir. Urugakina yasaları ve Gudea'nın sosyal reformları ile tekrar vergilemede adalet ve vergi yükü hafifletilmeye çalışılmıştır. Akadlarda toprağın vergilendirilmesinde Sümerlerin etkisi devam etmiştir. Aynı şekilde toprak üzerinden alınan vergiler çeşitlenmeye başlanmış ve sadece tarım için değil aynı zamanda ölen kişilerden defin içinde vergi alınmıştır. Babillerde toprağın vergilendirilmesinde Hammurabi kanunları ile vergilerin yasal bir zorunluluk vardır. Toprak üzerinden alınan vergiler; tarım, ev, ticaret yollarının vergilendirilmesi toprak üzerinden alınan önemli gelir kaynaklarıdır. Asurlular döneminde toprak altı kaynaklar üzerinden bir vergilendirme vardır. Asurlularda vergiler; Vassal Antlaşmalar ile Asur'a bağlı özerk bölgelerden alınan vergiler ve harçlar, tapınaklara ve saraya verilen vergiler, tahıl vergisi, hayvan vergisi, esnaf - zanaat vergisi, taşımacılık vergisi gibi vergiler yer almaktaydı. Eski Mısırda toprağın vergilendirilmesinde; *‘‘Mısır, Nil nehrinin bir vergisidir’’* şeklinde bir görüş hâkimdir. Toprak üzerinden alınan en önemli vergiler tarım arazileri üzerinden vergiler ve emlak vergisidir. Antik Yunan'da ise eski Mısır'ın aksine gönüllü bir vergi ödemesi söz konusudur. Diğer medeniyetlerin aksine tam ve dar mükellef ayrımı yapılarak dar mükellefler için zorunlu bir vergi ödemesi mevcuttur. Helenizm döneminde toprak vergilendirmeden muaf tutularak kamu giderleri zengin Helenler tarafından karşılanmıştır. Antik Roma döneminde toprak üzerinden alınan vergilere ek olarak harçlarında tahsil edildiği bilinmektedir. Antik Roma döneminde toprak en önemli vergi kaynaklarıdır. Cumhuriyet döneminde ise Roma'da yaşayan herkesten toprak vergisi alınmıştır.

Eski ve orta dönem Türk devletlerinde toprağın vergilendirilmesi; genel olarak kullanılan vergi terimleri aynı kökten türetilen benzer kavramlardan oluşmaktadır. Bu dönemde vergiler hem aynı hem de nakdi olarak ödenmektedir. Türklerin dini inancı etkisiyle vergilendirme sisteminin zirai kazanç temelli olması da vergi sisteminde toprağın vergilendirilmesinin ön plana çıkarmaktadır. Osmanlı devletinde toprak üzerinden alınan vergiler çeşitlenmiş ve aşar kapsamında toprağın vergilendirilmesi, haraç kapsamında toprağın vergilendirilmesi ve toprak üzerinden

alınan şeri ve örfi vergiler olarak vergi sisteminde kapsamlı, toprak üzerinde ağır bir vergi yükü mevcuttur.

Çalışmamızın ilk bölümünde Mezopotamya topraklarındaki devletlerden günümüze kadar olan süreçte toprak verimli bir vergi kaynağı olarak yerini almıştır. Ancak tarihsel süreçte görüldüğü üzere toplumla uyumlu olmayan vergiler devletlerin işleyiş mekanizmasını da bozmaktadır. Toprak üzerinden alınan veriler ağırlaşmaya başladığında devlet mekanizması da bir süre sonra bu durumdan etkilenerek devletlere başkaldırma ile sonuçlanabilmektedir.

İncelediğimiz vergi sistemlerinde toprak üzerinden alınan bir verginin varlığı mutlaka bulunmaktadır. Tarihsel süreçte toprağın vergilendirilmesi dönemin ve devletlerin şartlarına göre düzenlenip şekillenerek değişime uğramıştır. İlk kurulan medeniyetlerde toprak ekonominin temel ana faktörüdür ve çoğu kaynakta “toprak ana” olarak adlandırılmaktadır. İlk kurulan devletlerde, devletlerin birbirinden etkilenerek veya miras yoluyla kalan sistemlerde toprağın vergilendirmenin temelinde olması en önemli benzerliklerdendir. Aynı şekilde toprağı vergilendirmenin dini inançla kurulan bağının yansımaları da benzerdir. Bu benzerlikler günümüz vergi sistemlerinde de görülmektedir. Dinin etkisi de vergi sistemlerini şekillendirirken günümüz vergi sistemlerinde din etkisi ile topraktan alınan vergiler kaldırılmıştır.

Vergilendirmenin temeli toprağa dayanmış olsa da zamanla bu kaynaklarda yetersiz gelmeye başladığında yeni vergi kaynakları bulunmak istense de her devlet başarılı olamamış ve toprak üzerinden alınan vergiler türetilmiştir. Çünkü toprak verimli bir vergi kaynağıdır. Vergi sistemlerinde toprağın mutlaka olduğu gibi toprak üzerinden alınan vergi yükü arttığında vergi sisteminin bir süre sonra çöktüğünü görmekteyiz. Bu durumda ilk dönemlerde toprak üzerinde ağır bir vergi yükü olduğu söylenebilir. Toprak gelişmekte olan ülkelerin gelişme sürecinin ilk aşamasında ekonominin en önemli temel sektörüdür. Kalkınma sürecinde ise destekleyen sektör olarak tanımlayabiliriz.

Günümüz vergi sistemlerinde incelemiş olduğumuz ülke örneklerinde Almanya, Hollanda, Rusya ve İngiltere’de vergi sistemlerinde: benzer ve ortak vergilerin varlığı mevcuttur ancak farklı toprak büyüklükleri dolayısı ile toprak üzerinden alınan vergi oranlarında farklılıklar mevcuttur.

Aynı şekilde Türk vergi sisteminde de Cumhuriyetin ilk döneminde kökeni olan Osmanlı Devletinde kalma vergi sisteminde toprak üzerinden alınan vergiler mevcuttu. Zamanla vergi sistemi güncellenerek toprak üzerindeki vergi yükü azaltılmıştır. Günümüz vergi sistemlerinde gelişen küresel ekonomi, kentleşme, teknoloji, vergi yükünün adil dağılımı dolayısıyla toprağın vergilendirilmesindeki ağır yük zamanla ekonomin tamamına yayılmıştır. Ülkemizde bu yayılma sürecinde toprağın vergilendirilmesinin en büyük sosyal etkisi kırsal nüfusun kentlere göç etmesi olarak söylenebilir.

Bir vergi konusu olarak toprağın vergilendirilmesini incelediğimiz bu çalışmamızda sonuç olarak; Vergiyi başı ve sonu belli olmayan sosyal bir olaya benzetebiliriz. Tarihsel süreç içerisinde tüm dönemlerde vergi devletlerin en önemli gelir kaynaklarından biri olmuştur. Vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin varlığı her dönemde görülmektedir. Vergi her ne ad ile olursa olsun bütün dönemlerde varlığı bilinmektedir. İncelediğimiz medeniyetlerde, devletlerde veya ülkelerde toprak üzerinden alınan vergilerin olmadığı bir vergi sistemi yoktur. Takip ettiğimiz kronolojik sıra neticesinde vergilendirmenin önemli ana temellerinden birinin de toprak olduğu sonucuna ulaştık.

Verginin geçirmiş olduğu tarihsel süreçte sosyal, siyasal ve kültürel değişimlere bağlı olarak gelişmiş ve şekillenmiştir. Verginin maliye tarihinde köklü bir yeri olduğu bilindiği gibi toprağın vergilendirilmesi ise maliye tarihinde bir çınar ağacına benzetebiliriz. Geldiğimiz sürecin sonunda vergi sistemlerinde toprağın vergilendirilmesi üzerindeki yükün hafifletildiği ve hala toprak üzerinden alınan vergi gelirlerinin sistemde mevcut olduğunu söylenebilir.

## KAYNAKLAR

### Kitaplar

- Akalın, G. (1975), Tarımımızın Sosyo-Ekonomik Yapısı Vergileme ve Gelişme, Ankara: AÜ SBF Yayın No:384.
- Aksoy, S. (1991). Kamu maliyesi. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Akyüz, s. Mezopotamya'da hukuk.
- Bahçe, A.B. (2017).Vergi tarihinin kökenleri: Sümer'den eski Mısır'a, Yunan'dan Roma'ya antik çağda vergilendirme kabiliyeti ve etkinliği. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ceylan, E. (2021). Muhasebe düzensizlikleri ve vergi kapsamında bir inceleme. İstanbul: Efe Akademi Yayınevi.
- Çığ, M. İ. (2016). Gilgames Tarihinde İlk Kahraman. Kaynak Yayınları, İstanbul.
- Erginay, A. (1972). Kamu maliyesi. Sevinç Matbaası. Ankara
- Giray, F. (2013). Maliye tarihi. Bursa: Ezgi Yayınları.
- İnan, A. (1987). Eski Mısır Tarih Ve Medeniyeti. Türk Tarih Kurumu Basımevi: Ankara
- Kanun, S. (1961). Gelir vergisi kanunu. *R. Gazete Tarih*, (10700).
- Kaya, M. G. ve İlik H. K. ve Türkmen, H. (2017). Uluslararası vergi sistemi ve denetim: Türkiye ABD İngiltere ve diğer ülkeler. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Kramer, S. N., & Buze, Ö. (2002). Sümerler: tarihleri, kültürleri ve karakterleri. Kabalcı Yayınevi.
- Kurt, E. (2018). Emlak vergisi sisteminin değerlendirilmesi ve yeni düzenleme önerileri. İTO Yayınları İstanbul.
- Melek, Ö. A. (2004). Eski Türk Vergi Terimleri. Ankara: Köksav Yayınları.
- Memiş, E. (2007). Eskiçağ Türkiye tarihi : en eski devirlerden pers istilâsına kadar. Konya: Çizgi Kitapevi Yayınları
- Narçın, A. (2013). Sümer: Yazının Mucitleri. İstanbul: Siyah Beyaz Yayınları.
- Öner, E. (2023). Türk vergi sistemi, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Sarı, İ. (2016). Sümerler. İstanbul: Net Medya Yayıncılık.
- Sarı, İ. (2017a). Uygarlığın doğuşu. İstanbul: Net Medya Yayıncılık.
- Sarı, İ. (2017b). Toprağın Hikayesi: Toprak insanlara ihanet etmez. Antalya: Net Medya Yayıncılık.
- Şenel, A. (1995). İlkel topluluktan uygar topluma. Ankara: Bilim ve Sanat Yayınları.
- Tan, A. (2022). Turabidin'den berriyeye. İstanbul: Nübihar Yayınları.



Tosun, M., ve Yalvaç, K. (1989). Sumer, Babil, Assur kanunları ve Ammi-Şaduqa fermanı. Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi Yayınları.

Tosun, M., Yalvaç, K., & Sumer, B. (1989). Assur Kanunları ve Ammi-Şaduqa Fermanı. Türk Tarih Kurumu yayınları, Ankara.

Tosuner, M. ve Arıkan Z. (2019). Türk vergi sistemi, İzmir: Kanyılmaz Matbaası.

Turhan, S. (1977). Vergi teorisi. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları.

Yılmaz, B. E. ve Batı, M. (2023). Türk vergi sistemi, , Ankara: Seçkin Yayınevi.

Yüce, M. ve Şenyüz D. ve Gerçek, A. (2022). Türk vergi sistemi, Bursa: Ekin Yayınevi.

### **Editörlü Kitapta Bölüm**

Gökbunar, R. ve Şahintürk, D.A. ve Akyol, Ö. ve Tunçay, B. (2016). Türk maliye tarihinde ilk dönemlerde vergi anlayışı. İçinde Gökbunar, A. R. ve Uğur, A. (Edt.), Sümerlerden Türkiye cumhuriyetine maliye tarihi. (ss. 41-56). İstanbul: Beta Yayıncılık.

Cura, S. (2016). Osmanlı imparatorluğunda ve batı toplumlarında görülen vergi isyanlarının karşılaştırılmalı olarak değerlendirilmesi. İçinde Gökbunar, A. R. ve Uğur, A. (Edt.), Sümerlerden Türkiye cumhuriyetine maliye tarihi. (ss. 97-128). İstanbul: Beta Yayıncılık.

Artuç, T. (2020). Alman vergi sistemi. İçinde Tekin A. ve Sağdıç E. N. (Edt.). Vergi sistemleri: seçilmiş ülke örnekleri. (ss. 65-91). London: IJOPEC Art and Design.

A. B. Bahçe ve E. Bahçe, (2020). Rusya federasyonu vergi sistemi. İçinde Tekin A. ve Sağdıç E. N. (Edt.). Vergi sistemleri: seçilmiş ülke örnekleri. (ss. 415-447). London: IJOPEC Art and Design.

### **Makaleler**

Akçay, E. (2017). Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya gibi Avrupa ülkelerinin vergi sistemi, vergi incelemeleri ve vergi yargıları. Vergi raporu, 4(2), 27-44.

Aktan, C. (1986). İktâ sistemi: İslam Devletlerinde ve Selçuklu İmparatorluğundaki uygulaması. Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı, 44, 165-173.

Akyol, P. K. (2012). Kullanım şekilleri ve geleneğiyle kültürümüzde toprak. Çevrimiçi Tematik, 316-333.

Ateş, H., & Ünal, S. (2004). Devletin doğduğu yer: Antik Çağ Ortadoğusu'nda idari hayat. Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi, (8), 21-42.

Aydın, M. S. (2020). Cumhuriyetin erken dönemlerinde vergi uygulamaları, s.(20), 531-550.

Bayram, S. (1993). Kültepe tabletlerinde geçen vergiler ve özellikleri. Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi, 36(1-2), 1-13.

Bekci, İ., Apalı, A. & Çulcu, T. Türk devletlerinde vergi anlayış ve uygulamalarının biçimsel ve yapısal karakteri. Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11(2), 212-222.

- Caferoğlu, A. (1934). Uygurlarda Hukuk ve Maliye İstılahları. *Türkiyat Mecmuası*, 4, 1-44.
- Can. İ. (2007). Almanya'da Devlet Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri. *Maliye Dergisi*, 145.
- Coşar, N. (1996a). Aşar vergisinin kaldırılma nedenleri. *Toplumsal Tarih*, 21-29.
- Coşar, N. (1996b). Aşar Vergisinin Kaldırılmasının Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri. *Toplumsal Tarih Dergisi*, 6(36), 7-14.
- Cripps, E. L. (2014). The Structure of Prices in the neo-Sumerian Economy (I). *SAT*, 2, 669.
- Çağdaş, V. ve Linke, H. J. (2019). Almanya'da arazi düzenlemesi. *Jeodezi ve Jeoinformasyon Dergisi*, 6(2), 96-114.
- Değirmendereli, A. (2015). Alman vergi sisteminde vergi incelemesi. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (4), 36-67.
- Değirmendereli, A. ve Demir, A. (2022). Hollanda gelir vergisindeki kutu sistemi ve %30 kuralı uygulamaları. *Vergi Dünyası Dergisi*, (486). 36-44.
- Demir, H. İ. (2018). Türk vergi kültürüne etkisi açısından Türk vergi uygulamaları tarihine kısa bir bakış. *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, 5(18), 64-92.
- Eroğlu, O. (2010). Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 57-89.
- Erul, R. D. Seçilmiş Ülkelerde Gayrimenkul Devir Vergisi ve Verginin Türkiye'deki Karşılığı Olarak Tapu Harcı. *Equinox Journal of Economics Business and Political Studies*, 9(2), 189-204.
- Göde, B. Türkiye ve Yer Altında Vergileme. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, (16), 55-76.
- Gökçek, L. G. (2009). Çivi Yazılı Tabletlere Göre Eski Anadolu'da Vergi Uygulamaları Ve Kaçakçılık (MÖ±1975-1750). *Gazi Akademik Bakış*, (04), 147-157.
- Gümüş, A., & Erkuş, H. M.Ö. 2. Binli yıllarda anadolu'da maliyet kayıtları. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(18), 277-295.
- Gümüşlü, G. (2011). Türkiye Milli Gelirinde Yıllar ve Sektörler İtibariyle Bünyesel Değişme. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 42(1-4).
- Güngör, ş. (2014). Toprak kullanımı ile ilgili uygulamalar ve gelenekler: Nevşehir/Hacıbektaş örneği. *Researcher*, 3(1), 1-14.
- Gürçam, Ö. S. ve Aliyev, P.(2022). Türk vergi sistemi ve Azerbaycan vergi sistemi karşılaştırması: genel bir değerlendirme. ve pazarlama alanında akademik çalışmaları, 115-143.
- Gürlen, E. ve Köseoğlu, P. (2019). Üniversite öğrencilerinin "toprak ve toprak kirliliği" kavramlarına ilişkin algılarının metafor ile analizi. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 19(1), 243-256.
- Işık, A. (2018). İlk Şehirler ve Yazılı Medeniyete Geçiş . *Mavi Atlas*, 6 (2) , 46-74 . DOI: 10.18795/gumusmaviatlas.449801
- Işık, A. (2020). Anadolu'da Asur Ticaret Kolonileri Çağı. *Mavi Atlas*, 8(1), 13-18.

- İnneci, A. ve Bay, H. (2017). Hollanda Vergi Sistemine Genel Bakış. Vergi Dünyası Dergisi, (435), 30-38.
- Kandır, S. Y.ve Yakar, S. (2012). Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişikliğin Hisse Senedi Getirileri Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi, Maliye Dergisi, (163), 170-186.
- Karacar, M. İskender fahrettin sertelli'nin sumer kızı romanında sümer ve eski mısır inançları. Hikmet-Akademik Edebiyat Dergisi, (15 [GÜZ 2021]), 303-315.
- Kazıcı, Z. (1986). Osmanlılarda örfi vergiler ve bu vergilerin kaynağı olan örfi hukuk. Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, (4). 285-310.
- Koçak, K. (2009). Asur ticaret kolonileri çağında ticareti yapılan mallar ve vergiler. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1(27), 209-227.
- Köymen, M. A. (1988). Selçuklularda devlet. Belleten, 51(201), 1359-1374.
- Küçük, İ. (2013). Türk Devletlerinde mali yönetim-VIII.-XIII. yüzyıllar arası. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (4), 223-245.
- Küçüker, M., ve Can, A. V. (2018). Tarihi belgeler ışığında uygurlarda sağış. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS).
- Küden, A. (2019). Kutsal kitaplarda vergi izleri: tevrat, incil, kur'an. SOCIAL SCIENCES-III.15(17), 89-98.
- Ocak, A. (2023). "Selçuklular", Tdv İslâm Ansiklopedisi, <https://islamansiklopedisi.org.tr/selcuklular#3> (19.01.2023).
- Ökte, M. K. S. (2008). Antik çağda iktisadi düşünce. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 7(24), 37-62.
- Öz, Ö. G. B. (2019). Verginin konusunun seçiminde optimalite ve meşruiyet sorunu: teorik ve tarihsel süreçte vergilemede yaşanan değişim. Final proceedings, 56-77.
- Özüşen, B., & Yıldız, Z. (2012). Buzul çağı'ndan ilk çağ'a tüketimin tarihi. Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 4(7), 1-16.
- Palamut, M. E. (1987). Aşar ve düşündürdükleri. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, C. 43, 69-78.
- Pelin, İ. (1935). Verginin tarihsel evrimi ve batı ile doğu arasında bu hususta muvazilik. Journal of Istanbul University Law Faculty , 1 (4) , 401-406
- Samancı, (2018). M. Mısır'ın sosyo-ekonomik yapısı içerisinde vergi sistemi'nin gelişimi ve türk vergi sistemi ile karşılaştırılması. Akademik Hassasiyetler, 5(9), 135-153.
- Saygılı, T. (2015). Babil hukuku ve hamurabi kanunları. Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi, 2(2), 1-22.
- Sirkeci, O., & Mohamad, S. A. (2015). Ortadoğu Uygarlıklarında Vergi Uygulamaları, Tax Treatments In The Middle East Civilizations. International Journal of Social Sciences and Education Research, 1(4), 1239-1252.
- Şafak, F. A.( 2022). Eski mısır'da nil nehri ve tanrı hapi. Amisos, 7(12), 22-47.
- Şataf, C. ve Aygün, Ş. (2019). Türkiye'de Emlak Vergisine Yönelik Genel Bir Değerlendirme. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 11(1), 89-96.

Şahin, C. (2012). Osmanlı toprak sistemi hakkında genel bir değerlendirme. *The Journal of Academic Social Science Studies*, 5(6), 434-461.

Şenel, A. (1995). İlkel topluluktan uygar topluma. Ankara: Bilim ve Sanat Yayınları.

Şenyüz, D., Erdem, M., ve Tatlıoğlu, İ. (2008). Kamu Maliyesi, Ekin Yayınevi, 6. Basım, Bursa.

Tekin, A. S. (2019). Klasik dönem Osmanlı devleti iktisadi ve içtimai düzeninde vergi sistemi. *Akademik Tarih ve Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 52-71.

Tekin, A., & Gümüş, Ö. (2014). 1982 Anayasasında yer alan vergileme ilkelerinin felsefi temelleri, 243-258.

Toptaş, K. (t.y.). Yeni asur imparatorluğu'nun emperyalist yayılımı.

Tosun, M. (1973). Sumer, Babil ve Assur'lularda Hukuk, Kanun ve Adalet Kavramları ve Bunlarla İlgili Terimler. *Bellekten*, 37(148), 557-582.

Tosun, M. (1973). Sumer, Babil ve Assur'lularda Hukuk, Kanun ve Adalet Kavramları ve Bunlarla İlgili Terimler. *Bellekten*, 37(148), 557-582.

Türkmenoğlu, M. A. (2021). Osmanlı Devleti'nde toprak yönetimi ve vergi toplama (tımar sistemi üzerine bir değerlendirme) özet. *Uluslararası Eğitim Ve Tarih Araştırmaları Dergisi*, 3(2), 109-133.

Ulusoy, A. ve Tekdere, M. (2020). *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(17) 37–70.

Yıldırım, E. (2022). Eski Mısır'da Tarımsal Üretim ve Vergilendirme Sistemi (MÖ 3100–672). *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 21(4), 2456-2468.

Yılmaz, Y. (2019b). Alman vergi sistemi ve vergi denetimine genel bir bakış. *Vergi Raporu*, (237), 11-27.

Yılmaz, Y. (2019a). Osmanlı Devleti'nde vergi sistemi ve vergi denetimi. *Vergi Raporu*, (232), 11-22.

Yolal, M. (2017). Verginin Tarihsel Gelişiminin ve Mali Fonksiyonun Geçmişten Günümüze Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, 215, 9-27.

Yonca, D. (2012). Ticari kazanç. *Vergi raporu dergisi*, (150). 16-25.

Üstün, Ü. S. (2003). Vergi hukuku ile ilgili anayasal ilkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2), 251-271.

## **Elektronik Kaynaklar**

Alman Gelir Vergisi Yasası, <https://dejure.org/gesetze/EStG>. Erişim tarihi: 03.13.2023.

Almanya Emlak Vergisi Yasası, <https://dejure.org/gesetze/GrStG>. Erişim tarihi: 03.13.2023.

Almanya Vergi Kanunları, <https://dejure.org/>. Erişim tarihi: 03.15.2023

Belediye Gelirleri Kanunu: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2464&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>. Erişim tarihi: 14.06.2023

Emlak Vergisi Kanunu: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.1319.pdf>. Erişim Tarihi: 27.03.2023

Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası, (<https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80207000.pdf>) Çev.Prof. Dr. Christian Rumpf ve Dr. Gökçe Uzar Schüller, 2022.

Gelir Vergisi Kanunu: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>. Erişim Tarihi: 06.04.2023

Harçlar Kanunu: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.492.pdf>. Erişim Tarihi: 23.06.2023

Hollanda vergi kanunları: <https://www.overheid.nl/> . Erişim tarihi: 28.04.2023

Kurumlar Vergisi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5520&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>. Erişim Tarihi: 04.04.2023

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (Hollanda Krallığı Anayasası), Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden (2019). <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-12985bff-a73d-428d-9b82-1d6807476a5c/pdf> Erişim tarihi: 03.04.2023

Rusya federasyonu vergiler; <https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/taxes/>. ve [https://www.nalog.gov.ru/eng/taxation\\_in\\_russia/ndfl/norezidents/](https://www.nalog.gov.ru/eng/taxation_in_russia/ndfl/norezidents/). Erişim tarihi: 05.05.2023

SBB; <https://www.sbb.gov.tr/ekonomik-ve-sosyal-gostergeler/#1540021349004-1497d2c6-7edf>

T.C. Ticaret Bakanlığı Uluslararası Anlaşmalar ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, Federal Almanya Pazar Bilgileri, (2022a). Federal Almanya Ülke Profili, 1-20. ([https://ticaret.gov.tr/data/5ef1fa4913b876b1f885180c/ALMANYA-%C3%9C%20%20Profili\\_2022.pdf](https://ticaret.gov.tr/data/5ef1fa4913b876b1f885180c/ALMANYA-%C3%9C%20%20Profili_2022.pdf)). Erişim tarihi: 13.03.2023

T.C. Ticaret Bakanlığı Uluslararası Anlaşmalar ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, (2022b). Federal Almanya Pazar Bilgileri, 1-53 ([https://ticaret.gov.tr/data/5ebd2bb913b876cbbc365233/Almanya%20Pazar%20Bilgi%20leri\\_2022.pdf](https://ticaret.gov.tr/data/5ebd2bb913b876cbbc365233/Almanya%20Pazar%20Bilgi%20leri_2022.pdf)) Erişim tarihi: 13.03.2023

T.C. Ticaret Bakanlığı Uluslararası Anlaşmalar ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, (2022c). Hollanda Ülke Profili, 1-21. ([https://ticaret.gov.tr/data/5ef9d37413b87640180841db/HOLLANDA-%C3%9C%20%20Profili\\_2022.pdf](https://ticaret.gov.tr/data/5ef9d37413b87640180841db/HOLLANDA-%C3%9C%20%20Profili_2022.pdf)). Erişim tarihi: 01.04.2023

T.C. Ticaret Bakanlığı, (2021). Hollanda Sektörel Rapor: Tarım, (<https://ticaret.gov.tr/yurtdisi-teskilati/avrupa/hollanda/raporlar/egitim-deneme>). Erişim tarihi: 28.03.2023

T.C. Ticaret Bakanlığı, (2023). Hollanda Müteahhitlik Sektörü Raporu, (<https://ticaret.gov.tr/yurtdisi-teskilati/avrupa/hollanda/raporlar/egitim-deneme>) Erişim tarihi: 28.03.2023

TCA (1982). 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, <https://www.icisleri.gov.tr/illeridaresi/turkiye-cumhuriyeti-anayasasi>, Erişim Tarihi: 13.04.2023.

TUİK; <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isgucu-Istatistikleri-2022-49390#:~:text=%C4%B0%C5%9Fg%C3%BCc%C3%BCne%20kat%C4%B1lma%20oran%C4%B1%20%53%2C1,ise%20%35%2C1%20>

Türkiye Erozyonla Mücadele, Ağaçlandırma ve Doğal Varlıkları Koruma Vakfı (T.Y). [https://topraktema.org/toprak-nedir#\\_ftn1/](https://topraktema.org/toprak-nedir#_ftn1/) İndirilme Tarihi: 09.10.2022

Ulusal vergiler: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/national-tax-websites\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/national-tax-websites_en). Erişim tarihi: 28.04.2023

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.7338.pdf> Erişim tarihi: 09.07.2023

Yürürlüğe 12.12.1993 giren Rusya Federasyonu Anayasası <http://www.constitution.ru/>. Erişim tarihi: 04.05.2023



## ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Eda SALBAŞ

Doğum Tarihi

Yabancı Dil

Eğitim Durumu

Lisans

Çalıştığı Kurum/Kurumlar ve Yıl/Yıllar

Yayımları (SCI)

Araştırma Alanları