

# OSMANLI DEVLETİ'NDE VERGİ SİSTEMİ ve VERGİ DENETİMİ

## TAX SYSTEM AND TAX AUDIT IN THE OTTOMAN EMPIRE



Yiğit YILMAZ\*

### ÖZ

Osmanlı Devleti'nin ilk mâlî denetim teşkilatı olan Başbaki Kulluğu, devletin mali problemlerini çözmek ve vergi gelirlerini denetlemek üzere oluşturulmuştur. Çalışmamızda vergi denetimi, Osmanlı Devleti mâlî yapı, mali denetimin kurumsal gelişimi ve Osmanlı'da ilk mali denetim teşkilatı olan Başbâkî Kulluğu'nun görev ve yetkilerine değinilmiş olup, Osmanlı Devleti vergi sistemi ve organizasyonundan denetimlerine bilgi verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Osmanlı Mali Yapısı, Osmanlı'da Vergi, Başbâkî Kulluğu, Vergi Denetimi

**JEL Sınıflandırması Kodları:** B5, N4, K34

### ABSTRACT

The first financial audit Organization of the Ottoman state, Basbaki Kulluk was established to solve the financial problems of the state and to audit tax revenues. In our study, Tax Audit, the financial structure of the Ottoman state, the institutional development of the financial audit and the duties and powers of the first financial audit organization in the Ottoman Empire, Başbaki Kulluk were mentioned and information were given about the audit of the Ottoman state tax system and organization.

**Keywords:** Ottoman Financial Structure, Tax In Ottoman Empire, Başbaki Kulluk, Tax Audit

**JEL Classification Codes:** B5, N4, K34

\* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, yigit.yilmaz@vdk.gov.tr, Orcid ID: 0000-0003-1251-8862  
Yılmaz, Y. (Ocak 2019). Osmanlı Devleti'nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi, *Vergi Raporu*, 232, (11-22).

## GİRİŞ

Denetimi tanımlamak amacıyla yapılmış pek çok çaba bulunmaktadır. Yapılan bir tanıma göre denetim; yasal, bilimsel, düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen standartlardan hareket edilerek işlemlerin ve mevcut uygulamaların bu standartlara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların belirlenmesi, giderilmesi ve gelecekte de bu tür risklerin ortaya çıkmaması için yapılan risk ve sistem bazlı proaktif incelemelerdir. (Aksoy, 2006: s.47)

Mâlî denetim ise genel olarak mâlî nitelikteki işlem ve olayların ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, sunulan mâlî raporların gerçekleri yansıtıp yansıtmadığını ve denetlenen kurumun yasal düzenlemelerin yanı sıra, bir takım ilke ve kurallara ne ölçüde uyduğunu saptamaya yönelik bağımsız denetçilerce yapılan inceleme ve değerlendirmeleri kapsar. (Köse, 2000: s.66)

Vergi denetimi ise, vergi idaresinin mükellefe yönelik denetimi “vergi yükümlüleri ve sorumlularının vergilendirmeye ilgili yasal düzenlemelere uyup uymadıkları, vergilendirmeye ilgili işlemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespitine yönelik olarak vergi idaresinin yetkili memurları tarafından kamusal güce dayalı olarak yapılan, hukuki sonuçlar doğuran devamlı kontrollerdir.” şeklinde tanımlanmaktadır. (Çavuş, 2006: 6)

## 1- OSMANLI DEVLETİ'NDE VERGİ

Osmanlı Devleti'nde vergi, devletin daimiyeti için, devletin ihtiyaçlarına paralel olarak veya fevkalade durumlar için padişah tarafından konulan yükümlülüklerdir. Osmanlı Devleti'nde ekonominin temeli zirai üretime dayanmaktaydı ve devlet harcamalarının ana finansman kaynağı olan vergiler ağırlıklı olarak zirai üretimden elde ediliyordu. (Alp, 2001: 77) Osmanlı Devleti'nin mali ve denetim teşkilatı merkez maliyesi, tımar sistemi ve vakıflar şeklinde oluşturulmuştu. Os-

manlı Devleti'nin kuruluşu 1299'dan, Tanzimat'ın ilan edildiği 1839'a kadar geçen yaklaşık beş buçuk asırlık dönemde mali teşkilatın gelir kısmının ana unsurunu teşkil eden vergilendirmeye ilgili iki önemli ayırım söz konusu olmuştur. Bunlar Şer'i ve Örfi Vergilerdir. (Acar, 2003: 86) Hz. Peygamber devrinden Tanzimat'ın ilanına kadar bütün Müslüman ve Türk devletlerinde benimsenen vergi sistemi aynı özelliklere sahiptir. (Akgündüz ve Öztürk, 1999: 436)

Osmanlı Devleti, ilk kuruluşunda vergilerini anavatanından getirmiş, kısmen fethettiği yerlerdeki örf ve adetlere göre almış, fakat yavaş yavaş bütün kanunlarında olduğu gibi şer'i esasların tesiri altında kalmıştır. Osmanlı Devleti, yükselme döneminde, fethettiği yerlerde çeşitli vergiler de toplamıştır. Örneğin XIV. yüzyılda fethedilen Bizans, Bulgar, Sırp ve bütün islam ülkelerinde, büyük arazi sahiplerinden, o bölgelerdeki halkın Türk Vergisi adıyla andığı bir vergi tahsil edilmiştir. Bu vergiden muaf tutmaya hükümdarın bile muktedir olmadığı rivayet edilmektedir. (Ostrogorsky, 1995: 504) Tekâlif-i Şer'iyye (Şer'i vergiler); zekât, öşür, haraç, cizye ve bunların kısımları olarak seksene yakın vergiden meydana geliyordu. Osmanlı Şer'i Vergi düzeninin en önemli gelir kalemlerinden birini teşkil eden zekat, aynı günümüz vergi uygulamasında benimsendiği üzere 12 aylık dönem yani bir yıl üzerinden alınır. Vergilendirme dönemini belirten bu süreye ilişkin Kur'an-ı Kerim'de Tevbe Suresi'nin 36. Ayetinde “Allah yanında, ayların sayısı, yeri ve gökleri yarattığı günden beri on ikidir.” hükmü yer almaktadır. Bu vergilerin ortak özelliği esas itibarıyla zorunlu oluşlarıdır. Zekat; kendisi için gereğinden fazla malı bulunan kimselerin, bu malların en az kırkta birini fakirlere vermesidir. Öşür; Müslümanlardan ellerindeki arazilerin mahsulünden alınan devlet hissesidir. Haraç; işgal edilen ülkelerde Müslüman olmayanlara bırakılan topraklardan alınan devlet hissesidir. Cizye; kelime anlamı “ceza” olan cizye, Müslüman olmayanlardan

askerlik yapmamaları karşılığında alınan bir tür dereceli baş vergisidir. Ayrıca, Tanzimat'tan önce Osmanlı Devleti'nde uygulanan aşar, ağnam ve gümrük resmi en önemli vergiler arasında yer almıştır. (Tosuner, 1989: 2)

Tekâlif-i Örfiye (örfi vergiler) ise, Osmanlı Vergi Sisteminin (Tekâlif Kavaidi) ağırlık merkezini teşkil etmiştir. Bu vergilerin, ilk defa II. Beyazıt zamanında "Avarız Vergisi" adı altında, olağanüstü zamanlarda, hükümdarın emriyle konan bir vergi olduğu görülmektedir. Örfi vergiler, geleneklere göre konmuş ve din ayrımı yapılmaksızın herkesten (bütün mükellefler=Raiyyet) yerel ve olağanüstü harcamaları karşılamak için alınan düzensiz vergilerdir. (Acar, 2003: 86) Fakat daha sonra bu vergiler daimi vergiler içerisinde yer almıştır. Bu tür vergiler arasında harbe yardım için alınan "İmdadiye-i Seferiye" (sonradan buna barış döneminde alınan "İmdadiye-i Hazariye" adlı bir vergi ilave edilmiştir) ve harp ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla "İlane-i Cihadiye" adlı bir vergi alınmaktaydı. Sonraları bu üç vergi "Mürettebat" adı altında birleştirilmiş ve dağıtma yöntemi ile tahsil olunan "Tevzii Vergi" bir baş vergisi haline gelmiştir. Bir de örfi vergiler arasında şehir, kasaba, panayır ve pazar yerlerine gelen malların satışından alınan "Bac" isimli bir tür muamele vergisi alınıyordu. Geçmiş ne zamana kadar uzanırsa uzansın ve ne amaçla konmuş olursa olsun, örfi vergiler savaş harcamalarının finansman sorununu çözmeye yönelik olarak alınmışlardır. (Tabakoğlu, 1985: 153)

Görüldüğü üzere Osmanlı Devleti'nde, belli gelirlerin belli giderlere harcanmasının esas alındığı tahsis ilkesi benimsenmiştir. Osmanlı Devleti'nde de, verginin Batı'daki gelişimine paralel bir seyir söz konusu olmuş, başlangıçta aynî ve hizmetle ödemeler mevcutken, günümüz itibarıyla bu tür uygulamalara köylerde salmanın mal olarak toplanması ve köyün bazı işlerinin imce usulüyle yerine getirilmesi haricinde rastlanmamaktadır. Eskiden beri devam olunan vergile-

re hukuki nitelik kazandırılması çabalarına sahne olan Cumhuriyetin kurulduğu ilk yıllarda Osmanlı Devleti'nden devralınan vergiler arasında aşar, ağnam, müsakkafat vergisi ve temettü vergisi yer almaktaydı. Temettü Vergisi, günümüzdeki gelir vergisiyle aynı mahiyettedir. Ancak Osmanlı döneminde şahısların elde etmiş oldukları gelirlerini beyan etmelerine izin verilmemiş olup kazançları devlet kendisi belirlemeye çalışmıştır.

## 2- OSMANLI DEVLETİ'NDE MALİ DENETİMİN KURUMSAL GELİŞİMİ

### 2.1- Bütçe Sistemi

Osmanlı Devleti'nde bütçe İslami esaslara dayanmaktaydı ve belli başlı gelirler zekât, öşür, haraç ve cizyeydi. Bütçede tahsisat ilkesi çerçevesinde gelirlerin nereden sağlanacağı ve nerelelere harcanacağı belirli durumdaydı.

Osmanlı bütçeleri gelecek yıllara ilişkin tahminler değil geçmiş yıla ilişkin kesin gelir ve gider rakamlarından oluştuğundan bugünkü anlamda kesin hesap niteliği taşımaktaydı. Gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılmasına önceden onay veren ve gelecek yıla ilişkin gelir ve gider ödeneklerinin yer aldığı modern anlamda ilk Osmanlı bütçesi 1846/47 mali yılı bütçesidir. Bütçeler her yılın Mart ayı ile izleyen yılın Şubat ayı sonu olarak yıllık düzenlenmekteydi.

Osmanlı merkez bütçeleri birçok kamu hizmetinin yerelde ve yerinden, özel kesim daha doğru ifadeyle vakıflar aracılığıyla gerçekleştirilmesi sonucu hacim olarak küçük kalmıştır. Merkezi bütçe merkez bürokrasisi olan Divan-ı Hümayün ve buna bağlı kalemler, şeyhülislam ve ilmiye teşkilatı, askeri teşkilat ve defterdarlık ve maliye teşkilatlarının giderlerinin ödemelerinden ibaretti. (Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, 2001: 147,148)

### 2.2- Hazine Sistemi

Bu dönemde Osmanlı hazinesi ikiye ayrılmıştır. Osmanlı padişahlarının altın ve gümüş olarak

nakit parası ile mücevherlerinin saklandığı ve yönetildiği İç Hazine (Enderun Hazinesi, Hazine-i Hassa) ve merkezi devlet hazinesi olan ve merkez teşkilatın gelir ve gider işlemlerinin yapıldığı Hazine-i Amire.

İç hazineden padişahın özel harcamaları yapılmakta, mali ve politik duruma göre dış hazineye destek sağlanmaktaydı. Dış hazine ise merkezi idarenin bütçesini oluşturmakta ve baş defterdar tarafından yönetilmekteydi. Buradan yapılacak ödemeler defterdarın imzasıyla sadrazama sunulmakta ve onun 'pençe' denilen bir nevi ödeme emri ile harcamaların yapılmasına izin verilmekteydi. (Giray, 2010: 153-157)

### 2.3- Tımar Sistemi

Tımar sistemi, Osmanlıların toprak ve dolayısıyla üretim yönetimi; sipahilerin oluşturulmaları ve bunların ihtiyaçlarının karşılanması şeklinde askeri yönetimi; vergilerin sipahiler aracılığıyla aynı olarak toplanması ve gerektiğinde aynı vergilerin nakde çevrilerek yerelde toplanması ve kullanılması sonucu merkeze aynı ve nakdi gelir transferinin az olmasının sağlanması noktasında mali yönetimi ve yine sipahiler vasıtasıyla yerelde gelirler ve güvenlik açısından idari işlemlerin yönetimi fonksiyonlarını görmesi bakımından hayati önemi haizdir.

Osmanlı'da eyaletlerin bazılarında tımar sistemi uygulanırken merkeze uzaklık, güçlü yerel geleneklerin bulunması vb. sebeplerle Mısır, Yemen, Bağdat, Garp Ocakları gibi bazı eyaletlerde uygulanmamaktaydı. Tımarlı eyaletlerin gelirleri defterdarlık tarafından yönetilmekteydi. Tımarsız eyaletlerde ise toplanan vergilerden yöneticiler, askerler ve memurların maaşları ödendikten sonra kalan gelir merkeze gönderilmekteydi. Mısır, Bağdat ve Basra gibi eyaletlerden her yıl belirli bir tutar merkeze gönderilirdi ve bunların gelir ve giderleri bu eyaletlerde tutulurdu. (Pamuk, 2010a) (Öner, 2001)

### 2.4- Mali İdarede (Defterdarlık) Denetim Birimleri

Osmanlı'da mali idare defterdarlık olarak örgütlenmiş olup merkezi yönetimin gelir ve gider işlemlerini yönetmekteydi. İlk defterdarın I. Murat'ın son senelerinde veya Yıldırım Beyazıt zamanında tayin edildiği tahmin edilmektedir. Fatih dönemindeki merkezleşmeye uygun olarak kanunname ile defterdarlığa ilişkin görevler düzenlenmiştir.

Fatih kanunnamesine göre;

- Defterdar Padişahın malının vekilidir, cümle malının nazırı olup baş defterdarın izni olmadan hazineye bir akçe ne dâhil ve ne de hariç olur.
- Hazine ve defterhane defterdarın huzurunda açılır ve kapanır.
- Yılda bir kere defterdarlar padişaha gelir ve gider hakkında bilgi sunarlar. Vezirler ve kadı askerler gibi padişaha arz için arz odasına girebilirler.(Öner, 2001)

Defterdarın görevleri şunlardır;

- Başdefterdar devletin maliye vekilidir,
- Mali konularda özel divan kurar, mali davaları dinler ve gerekirse padişah adına hüküm verir,
- Hazinenin hesaplarını tutar, hazine adına ödemeler yapar,
- Kapıkulu ocaklarının maaşlarının zamanında verilmesini sağlar,
- Padişahın özel gelir kaynaklarını kontrol eder,
- Savaşta sadrazam ile beraber ordu defterdarı olarak savaş alanına gider.(Giray, 2010a: 14,15,23)

Her eyalette merkeze ait gelirlerin toplanması için bir hazine (mal) defterdarı ile tımar işlerine bakan bir tımar defterdarı ve bir defter kethüdası bulunurdu. Beylerbeyi belirli zamanlarda hazine defterdarı ve tımar defterdarının da katıldığı divanı kurarak halkın istek ve şikâyetlerini dinler ve memleket konularını görüşürlerdi.

## 2.5- İltizam Sistemi

Tımar sisteminde yerinde ve özellikle aynı olarak toplanmakta olan gelir sisteminden vazgeçilerek gelirlerin nakit olarak tahsil edilmesi ve merkezde bulundurulması yani merkezi hazineye girişinin yapılması ve buradan ödemelerin yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda tımar sisteminden bir anda vazgeçilmiş tedrici olarak iltizam sistemine geçilmiştir. (Giray, 2010: 14,15,23)

Tımar sisteminde vergiler tarımsal üretimin her alanında bulunan sipahiler aracılığıyla toplanmaktaydı. Sipahilerin olmadığı ortamda vergilendirmeyi ve vergileri tahsil işlemini vergilendirilebilir her alanda devletin gerçekleştirmesi için bir sistem gerekiyordu. Defterdarlık teşkilatı ve personel sayısı bunu yapmak için yeterli olmadığından ve devletin nakit gelirlere acil ihtiyacı olduğundan iltizam sistemi ile devlet, gelirlerini taşradaki güçlü yerel unsurlarla (mültezimler) paylaşma yoluna gitmiştir. (Pamuk, 2010b) Osmanlı vergi sistemi belirli bir bölgeden toplu olarak alınabilecek vergiye dayanan (mukataa) kolektif bir sistemdi. Kolektif sisteme göre belirli bir coğrafi alan içerisinde alınacak vergilerin tür ve miktarları merkez (defterdarlık- maliye) tarafından tespit edilmekteydi. Böylece hiç tımar sisteminde olmayan bölgeler ile tımarları kaldırılan bölgelerdeki vergiler tespit edilmekte ve buralardaki vergilerin toplanması hakkı ihale ile mültezimlere verilmekteydi.(Parlak ve Parlak, 2012)

### 2.5.1- İltizam Sistemi ve Ekonomik Yapıya Etkisi

İltizam sistemi ile merkezde ve taşrada yer alan sermaye sahiplerine, askeri sınıf mensubu yüksek devlet memurlarına, ulemaya, sarraflara, tefecilere ve tüccarlara yeni ve çekici bir yatırım alanı açılmış oldu. Devlet tarafından kendilerine maaş yerine dirliklerin gelirleri tahsis edilen yüksek devlet memurları da bu gelirlerin tahsil

edilmesi işini mültezimlere bırakmaya başlamışlardır.(Parlak ve Parlak, 2012)

Büyük iltizam ihalelerini alan bazı mültezimler vergi toplama görevini alt mültezimlere devrederek alt- yüklenici şeklinde toplumsal olarak tabana yayılma sürecini başlatmış oldular. İltizam ihalelerine katılan kamu görevlileri de vergi toplama işine girmişler ve bazı sermayedarlarla ortaklık ve kefillik ilişkisi kurmuşlardır. İltizam sisteminde mültezimler topladıkları vergileri merkeze ulaştırmak zorunda olduklarından ve büyük miktarların nakit olarak transfer edilmesi de kolay ve pratik olmadığından kıymetli evrak niteliğindeki süftece ve poliçeler kullanılmaya başlanmıştır.(Pamuk, 2010a)

İltizam sistemi bir anlamda mali merkezleşmenin başlaması anlamına gelmekteydi. Merkezleşme gelirlerin merkezde toplanması ve giderlerin merkezden yapılması anlamına geldiğinden iltizam ile merkezleşme araçları vasıtasıyla sağlanmış olmaktadır. Ancak bu sistemin de yine mali açıdan maliyeti bulunmaktaydı. 18. Yüzyıl için yapılan hesaplamalar, toplam vergi hasılatından masraflar düşüldükten sonra kalan miktar olan net vergi gelirlerinin yaklaşık üçte ikisinin taşradaki mültezimlere, sarraflara ve başkentte iltizam ihalelerine katılarak tüm vergi kaynaklarını aralarında paylaşan üst düzey bürokratlara gittiğini göstermektedir. (Karaman ve Pamuk: 27)

Vergi gelirlerinin daha uzun süreli hatta ömür boyu toplanması hakkının verilmesi şeklindeki malikâne uygulaması ile devlet daha uzun süreli iç borçlanmayı gerçekleştirmiş olmaktadır. Sürenin uzun olması ve peşin olarak talep edilen miktarın artırılması ihalelere katılacaklar için daha güçlü kefil (finansman) desteğinin olmasını gerekli kılmaktaydı. Malikâne müzayedeleri askeri ve devlet sınıfının denetimindeydi ve diğer kesimlerin ihalelere katılmalarına izin verilmiyordu.(Öner, 2001)

## 2.6- Başbaki Kulluğu

*Başbâki Kulu:* Osmanlı maliye teşkilatında defterdarlığa bağlı yoklama ve vergi bakaya tahsili ile görevli amir.

Osmanlı Devleti içindeki denetim sistemi esas itibari ile muhasebe organizasyonu bünyesinde, daha sonra farklı bir bölüm olarak ayrılmış ve etkinleştirilmiştir. Bu bölüm içinde sorumlu olarak görevlendirilen kişi, Başbâkî Kulu olarak tanımlanmıştır. Burada baş üst yetkiyi ifade etmekte; bâkî, bakiye, tahsil edilmemiş anlamına gelmektedir. Kul ise kamu görevlisi, memur demektir. Başbâkî Kulu, gelir idaresinde kalan tutarların tahsili ile sorumlu yönetici olarak tanımlanırken, Bâkî Kulları ise Başbâkî Kuluna bağlı uzmanları yani memurları ifade etmektedir. (Kesik ve Oğuz, 2013: 1-17)

Osmanlı Devleti'nin Tanzimat öncesi döneminde denetim teşkilatı olarak karşımıza, o günün mâlî işlerinde en etkili kurum olan defterdara bağlı çalışan Başbâkî Kulluğu çıkmaktadır. Başbâkî Kulluğu'nun ne zaman kurulduğu bilinmemektedir. Memuriyetin Yavuz Sultan Selim zamanında ihdas edildiği belirtilmekle birlikte bu husus herhangi bir kaynağa dayandırılmamaktadır. Ancak defterdarlığın bünyesinde böyle bir işi yapan görevlinin bulunması mümkün ise de bunun bir daire şeklinde teşekkülü 16. yüzyılın ikinci yarısından itibaren olmuştur. (Emecen, 1992: 126,127)

Yukarıda da ifade edildiği gibi Başbâkî Kulluğu, Osmanlı'da maliye teşkilatının başı olan defterdarlığa bağlı olarak, yoklama ve vergi bakayalarını tahsil etmekle görevli amir olan Başbâkî Kulu tarafından idare edilirdi.

Başbâkî Kulluğu'nda çalışan memurlar özellikle hazineye borcu olup da vermeyenleri, devlete ait parayı zimmetine geçirenleri inceleme ve denetleme yetkisine sahipti. Bu memurlar zaman zaman maliye memurlarının işlerini ve hesaplarını da denetleyebilir, yoklama ve teftiş için taşraya da gönderilirlerdi. Denetim sonucunda

maliyeye borçlu olan ve suçlu görülenleri sorgulayabilir ve Başbâkî Kulluğu konağında gözaltına alabilirlerdi. Konakta sorgulama yapılarak, borçlunun veya zimmetinde devlete ait mal bulunan kimse, borcunu yahut zimmetini temizleyinceye kadar zapt edilmekteydi. Ayrıca maliye ile ilgili davalarda Başbâkî Kulları, mahkemede maliye adına savcı olarak görev yapabilirlerdi. Nitekim zimmetinde 2000 kuruş kalan Midilli Nazırı Osman Ağa başbâkî kulunun konağında gözaltına alınmıştı. Defterdar Canib Ali Efendi 1693'te bir takım suçlar isnadiyla azledilince derhal başbâkî kulu hapishanesine atılmış ve yirmi gün burada kalmıştı. 1694'te Veziriazam Bozoklu Mustafa Paşa azledildikten sonra kethüdası ve hazine-darı başbâkî kulu hapsine alınarak mallarının ve parasının soruşturma ve sayımı yapılmıştı. Başmuhasebeci Halil Efendi bazı yolsuzlukları ve zimmetinde mal kalması sebebiyle defterdar tarafından teftişe uğramış, borcunu ödemek üzere başbâkî kulu hapishanesine gönderilmişti. Gümrükçü İshak Ağa da hesaplarının görülmesi için başbâkî kulunun hapsine konulmuştu. (Emecen, 1992: 126,127)

Başbâkî kulu, defterdarlık ile halk arasındaki vergi anlaşmazlıkları davalarına bakan maliye mahkemesinde, vergi baş tahsildarı sıfatıyla maliye namına iddia makamı olarak bulunurdu. Bu mahkemelerde daha çok ölen mültezimlerin zimmetlerinde kalan mallar ve müsadere sebebiyle malları alınanların davaları görülürdü. Ayrıca vefat eden bazı zengin şahısların geride bıraktıkları malların tespiti ve gizlenenlerin buldurulma işine de başbâkî kulu görevlendirilirdi. Yine Rumeli kazaskerin defterdar nezdindeki miri kâtibi denilen memuru ile birlikte istinaf ve temyize tabi olmayan mali davaları da hallederdi. Nitekim 1784'te Sultan Selim Camii imamı Abdullah Efendi'nin vefatı üzerine malların bulunduğu bütün oda, sandık ve dolaplarını defterdar ile birlikte mühürlenmiş, cenaze kaldırıldıktan sonra miri kâtibiyle beraber Rüşen Efendi'nin şeyh-

liğini yaptığı Üsküdar'daki Hüdayi Tekkesi'nde saklandığı bildirilen malların sayımını ve teftişini gerçekleştirmişti.(Emecen, 1992: 126,127)

Buraya kadar anlatılanlardan anlaşılacağı gibi Bâkî Kulları'nın iki temel görevi bulunmaktaydı. Bu görevlerden biri gelirlerin izlenmesi ve tahsiliydi. Diğer önemli görevi ise resmi kayıtların tutarlılığını denetlemektir. (Kesik ve Oğuz, 2013: 1)

Bu birimin görevleri ve yetkileri şunlardı;

- Defterdarlığa bağlı olarak devlete ait bakiye gelirlerini toplamak,
- Hazineye borcu olup da vermeyenleri, zimmeterlerinde devlete ait mal bulunduranları inceleyerek ve denetleyerek bu hususta karar vermek,
- Maliye memurlarının işlerini ve hesaplarını denetlemek,
- Maliyeye borcu olanları ve denetim sonucu suçlu görünenleri gözaltına almak.(Akgündüz, 2012: 21,24)

Bâkî kulluğu ile ilgili olarak mali teşkilatta var olan murakabe kurulu olduğu ve devletin mal ve parasını çalma gibi yolsuzluk yapanlar hakkında bu kurulun idam cezasına kadar varan ağır cezalar verebildiği belirtilmektedir. (Giray, 2010: 174-175).

Bu kalemin yetkilerine bakarak bunların mali denetim ve teftiş olduğunu söyleyebiliriz. Kulluğun mali denetim görevinin boyutu mali görevlilerin işlemlerinin şer'i veya örfi yasalara uygunluğunun değerlendirilerek ve teftiş edilerek ortaya çıkan sonuca göre görevliler hakkında idari ve cezai işlemin yapılması şeklindedir.

Başbâkî Kulluğu, önemli görevleri dolayısıyla, özellikle 18. yüzyıldan itibaren çok rağbet görmüş ve defterdarlığın önde gelen memuriyetlerinden biri haline gelmiştir. Öyle ki bu vazifenin önemi dolayısıyla bazı devlet memurları Başbâkî Kulluğuna getirilmek için çeşitli yollar denemişlerdir. Bu sistem 16. yüzyılın ikinci yarısından başlayarak 1838 yılına kadar devam eden iki yüz elli yılı aşkın bir süre varlığını sürdürmüştür.

Tanzimat'ın ilanından önce kaldırılmış, Tanzimat sonrasında ise bu vazife maliye müfettişleri tarafından yürütülmüştür. 19. yüzyılın ortalarında yerine daha çağdaş ve işlevsel denetim yapıları kurulmuştur. (Emecen, 1992: 127)

Bazı kaynak ve vesikalarda "ser-gulam-ı bâkî" de denen başbâkî kulu devlete ait gelirlerin toplanmasında önde gelen bir memurdu ve emrinde çalışanlara "bâkî kulları" denirdi. Bu dairenin tam olarak teşekkül ettiği XVII. Yüzyılda Başbâkî Kulluğu, doğrudan doğruya defterdara bağlı beş daireden biriydi. Emrinde çalışanların sayısı iste altmış kadardı. Bunlar hazineye borcu olup da vermeyenleri, zimmeterlerinde devlete ait mal bulunanları soruşturarak tahsilatı yaparlardı. Başbâkî kulunun emrindeki bâkî kulları zaman zaman diğer maliye memurlarının işlerine ve hesaplarına baktıkları gibi yoklama ve teftiş için taşraya da gönderilirdi.

Başbâkî kulluğu, önemli görevleri dolayısıyla, özellikle XVIII. Yüzyıldan itibaren çok rağbet görmüş ve defterdarlığın önde gelen memuriyetlerinden biri haline gelmişti. Bu göreve yapılan tayinler genellikle, çavuşbaşılıktan, surre emniyetliğinden, kapıcıbaşılıktan ve sipahi ağalığından oluyordu. Ayrıca başbâkî kulu olarak görev yapıp sonradan vezirlik payesini alanlara da rastlanmakta idi. (Emecen, 1992: 127)

Başbâkî kulları aylık olarak topladıkları hasılatı ve masrafları gösterir bir defter tutarlardı. Bu defterlerde hasılat dökümü yapıldığı gibi başbâkî kulu dairesinde mutat üzere kimlere aylık verildiği masraf kısmında belirtilirdi. Başbâkî kulluğu 1833'de Cizye Başbâkî Kulluğu ile birleştirilmiştir. Tanzimat'ın ilanından birkaç yıl öncesinde kaldırılmış, Tanzimat sonrasında ise bu vazife Maliye Müfettişliği tarafından yürütülmüştür. (Emecen, 1992: 127)

Tarihçi Yılmaz ÖZTUNA'ya göre padişah bâkî kullarına o kadar güvenirmiş ki, Topkapı Sarayı'nda bulunan bir fermanına göre Fatih Sultan Mehmet şöyle dermiş: "Ben ki karaların, havala-

*rın ve denizlerin sultanı, ben ki yedi düvele hükmeden, Bakı Kuluma sözüm geçmez.”*

### 3- TANZİMAT SONRASI OSMANLI DEVLETİ MALİYESİNDE MÂLÎ DENETİM

#### 3.1- Tanzimat Fermanı

1839 tarihinde, bir takım dış baskıların etkisiyle başlayan ve sık sık uzun aralıklarla duraklayan Tanzimat Devri başlamıştır. Tanzimat Devri, devleti yenilemek, bir düzen ve esasa bağlamak, keyfi yönetime son verip hukuka uygun bir devlet, hukuk devleti kurmak amacıyla girilen hareketler devridir. Gülhane Hattı Hümayunu (Tanzimat Fermanı) ile Osmanlı Devleti'nin Müslüman ve Hristiyan tüm halklarına eşit haklar tanınması, ırz, namus, can ve mal güvenliği sağlanması, vergi, askerlik ve yargı (kanunsuz suç ve ceza olmaz, yargılamasız kimseye ceza verilemez) alanlarında yeniden düzenlemeler yapılması öngörülmüştür. Ferman, yaptığı bu düzenlemeler itibarıyla bir nevi haklar beyannamesidir.

Fermandaki ilkeler doğrultusunda vergi hukuku alanında da pek çok düzenleme yapılmıştır. Fakat bunların hiçbirinde “kanun” ifadesine rastlanmamaktadır. Vergi sistemindeki düzenlemeler genelde nizamnameler, talimatnameler ve iradelerle gerçekleştirilmiştir. Verginin konulması ve toplanması konusunda esaslar getiren ferman, tamamen keyfi ölçülere göre icra edilen ve ülkenin iktisadi hayatının yıkılmasına neden olan iltizam usulünün değiştirilmesini, hiç kimseden ödeme gücünü aşan ölçüde vergi alınmamasını ve bütün devlet masraflarının bir kanunla belirlenmesini öngörmüştür. Vergi konusunda fermanın en önemli niteliği, vergide adaletin sağlanacağını ve herkesten ödeme gücüne göre vergi alınacağını belirtmesidir. Fakat fermanın yukarıdaki hükmünden çıkarılabilecek en önemli sonuç ise, padişah, tek taraflı iradeyle vergilendirme gücünü sınırlandırmış olmasıdır. Bu yenileşme hareketleri, batılı kanun ve kurumların Osmanlı Devleti'ne aktarılması yön-

temiyle yapılmaya çalışılmıştır. Tanzimat döneminde göze çarpan bir başka husus, kanunların yürürlüğe girmesi ve yürürlükten kalkmasında yaşanan sorunlardı. Her ne kadar devletin bir resmi gazetesi mevcutsa da, kanunların yayımlanması belirli bir esasa bağlanamamıştı. Örneğin, Tanzimat sonrası kaldırılmış olmasına rağmen iletişim yetersizliği nedeniyle “Arûs Resmî” sekiz, “İspenç Resmî”de on seneye yakın süre tahsile devam edilmiştir. Ayrıca 1839'dan Cumhuriyete kadar olan dönemde örfi vergiler uygulamadan kaldırılmış ve sadece şer'î vergiler uygulanmıştır.

Tanzimat döneminin en önemli yanı merkezi devletin siyasal ve mali olarak güçlendirilmesi çabalarının zirvesi olmasıdır. Merkezin güçlendirilmesi çalışmalarının 19. yüzyıl başlarında başladığını da belirtmek gerekmektedir. Bu dönemde de devlet, vergi gelirlerinin artırılması, güçlü bir ordunun kurulması ve kentlerin iâşesinin sağlanmasını amaçlamaktadır.

İltizam sistemi ile taşradaki ayanlar ve bölgedeki derebeyleri merkezden bağımsız hareket edebiliyor, çok geniş toprakları kontrolleri altında tutuyor ve buraların gelirlerinin büyük bir kısmına el koyuyorlardı. Sened-i İttifakla yerel güçlerin gücü kabul edilmiş olmaktadır. Ayanların vergi toplama imtiyazları kaldırılmaya çalışıldıysa da başarılı olunamamıştı.

Yeniçerilerin kaldırılmasıyla merkezi devlet bürokratlar ve sarraflar ile yereldeki ayanlar arasındaki işbirliğini geriletmeyi ve vergi toplama sürecinde daha etkin olmayı başarmıştır. (Karaman ve Pamuk, 32)

18. yüzyılda yerel ailelerin (ayanlar) güçlenerek ortaya çıkması küçük tarımsal üretim sistemindeki ağırlığını korumuştur. Tımar sisteminin ortadan kalkması büyük işletmelerin doğması ve yaygınlaşması sonucuna yol açmamıştı. Küçük işletmeler 19. yüzyıl boyunca varlıklarını ve sistem içerisinde önemlerini korumuşlardır. Bunlarla birlikte sistemde büyük toprak sahip-



leri de bulunmaktaydı ancak bunlar topraklarını ortaklık yoluyla köylülere kiralama şeklinde kullanmaktaydılar. Küçük üreticiler kolaylıkla vergilendirilebilirken büyük toprak sahiplerinin vergilendirilmesi aynı kolaylıkta olmamıştır. Bu vergi kaybının telafisi küçük üreticilerin vergilerinin artırılması şeklinde olmuştur.

### 3.2- Islahat Fermanı

Padişah, 1856 ve 1875 yıllarında Avrupa Devletlerinin etkisiyle hazırlanan ve ilan edilen Islahat ve Adalet Fermanları ile vergilendirme konusunda yabancı ülkelerin baskısı ile belli ilke ve kurallara uymayı kabul etmişti. Tanzimat Fermanı'yla öngörülen vaatler, 1856 tarihli "Islahat Fermanı" ile de teyit edilmiş; ayrıca bu ferman, sınıf ve mezhep ayrımı gözetilmeksizin bütün uyrukların eşit işlem görmesi ilkesini getirmiştir. Islahat Fermanı'nın vergilendirmeye ilgili hükmü "vergiler devlet tarafından, eşitlik ve adalet esasına göre toplanacaktır" şeklindedir. Ayrıca, kanun ve tüzüklerin Müslüman ve gayrimüslimlere eşit bir şekilde uygulanacağı ifade edilmiştir.

Bu dönemin iki önemli gelişmesi, 1867'de Şura-yı Devletin (Danıştay) kuruluşu ve öteden beri varlığını sürdüren örfi vergilerin kaldırılarak yerine herkesin az çok ticaret ve kazancı göz önünde bulundurularak tevzi defterlerine göre alınacak tek bir verginin, "Ancemaatin Vergi"nin getirilişidir.

### 3.3- Adalet Fermanı

Adalet Fermanı'nda (1875) vergilendirme hakkıyla ilgili yeni hükümler getirilmemiş ve esas olarak önceki fermanların hükümleri tekrarlanmıştır. Ayrıca, "Vatandaşımızın hukukunun temininde asloian icranın yargıya karışmaması ve yasa hükümlerinin kötüye kullanılmadan uygulanmasıdır" ve "Mükelleflerden alınan vergiler varlıkları ölçüsünde hak ve adalete uygun olacaktır. Şayet vergiler devlet gelirlerini karşılamayacak durumda ise, memleketin imar ve kal-

kınmasına yarayacak imkânların teminine yarayacak tedbirlerle gelir kaynaklarının çoğaltılması çareleri araştırılacaktır" denilmiştir.

### 3.4- Maliye Müfettişleri

Maliye Nezareti'nin kurulmasından sonra 19. yüzyılın başlarına kadar en yüksek mâlî denetim makamı olan Başbâkî Kulluğu'nun yetki ve görevleri maliye müfettişlerine devredilmiştir. (Köse, 2000: 210) "Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü" içindeki "Başbâkî Kulu" maddesinde, Maliye Nezareti'nin kurulmasıyla hemen sonra Nezarete bağlı olarak kurulan maliye müfettişliğini bâkî kulunun devamı olarak değerlendirmekte ve Başbâkî Kulluğu kaldırıldıktan sonra maliye müfettişlerinin bâkî kullarının yaptığı denetim görevini yerine getirmeye başladığını ifade etmektedir. (Pakalın, 1971)

Maliye Nezareti'nin kurulması ile birlikte oluşturulan maliye müfettişliği, Osmanlı maliyesinde gerçekleştirilmek istenen mâlî reformların bir parçası olarak görülebilir. Ancak denetimin müstakil bir yapı tarafından yürütülmesi gerektiğinin anlaşılması ve Tanzimat ile beraber uygulanmaya çalışılan mâlî reformların denetimi için maliye müfettişlerinin görev ve yetkileri 1840 yılında Meclis-i Muhasebe-i Maliye'ye ve 1851 yılında ise bu görev ve yetkilerin bir kısmı Zimemât Komisyonu'na devredilmiştir. (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015)

## 4- OSMANLI DEVLETİ MALİ DENETİM TEŞKİLAT YAPISI

Osmanlı Devleti'nde modern anlamda bir mâlî denetim sisteminin kurulması, Maliye Teftiş Heyeti'nin teşekkülü ile gerçekleşmiştir. İlk mâlî denetim teşkilatı olan Başbâkî Kulluğundan Maliye Teftiş Heyeti'nin kuruluşuna kadar uzanan süreçte, Maliye Nezareti'nin kurulmasının ardından, Tanzimat dönemindeki mâlî problemleri çözmek, devletin gelir ve giderlerini denetlemek üzere çeşitli meclis ve komisyonlar kurulmuştur.

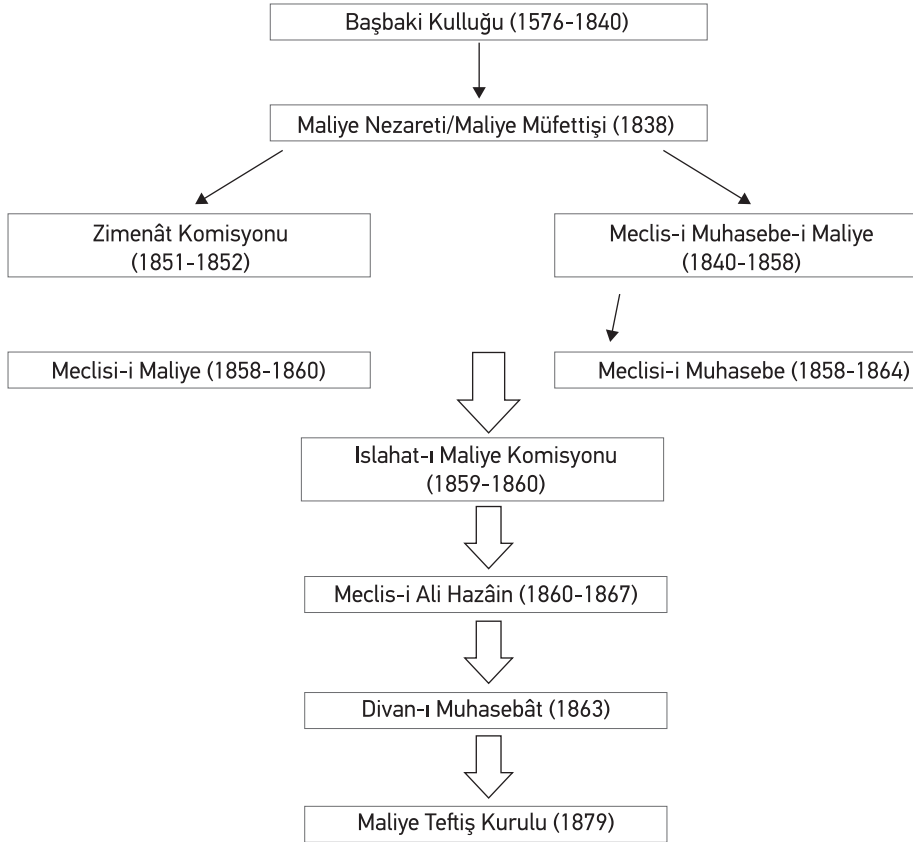
Osmanlı'da mâlî denetimin ne zaman ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte, büyük ölçüde Selçuklu modeline göre biçimlendirilmiştir. Mustafa Akdağ "Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi" adlı kitabında Osmanlı devlet teşkilatında denetleme hizmetlerinin varlığını ve bağımsız bir biçimde yürütülmekte olduğunu şöyle ifade etmektedir. (Bezirci ve Karasioğlu, 2001: 575)

"yolsuzluklar yapıldığında, bu görevliler üzerine para geçirdiklerinde ve işledikleri başka yolsuzluklarda, sırf bu gibi işlerin soruşturulması ve

incelenmesi için, kadılardan birisinin yanına çağ-  
vuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek müfet-  
tiş diye yolladığı ve emanet ile idare edilen muka-  
taalarda, tutulan tahsilat defterinin müfettişlerce  
zaman zaman kontrolden geçirildiği... " (Akdağ,  
1979, 341)

Bu ifadeler Osmanlı devletinde mâlî denetim mekanizmasının olduğunu ve bunun da özellikle kamu yararı doğrultusunda yapıldığını göstermektedir. Osmanlı'da mâlî denetimin tarihsel gelişim süreci Şekil-1 de gösterildiği gibidir.

**Şekil 1:** Osmanlı'da Mâlî Denetimin Kurumsal Yapısındaki Gelişme



**Kaynak:** Makaledeki bilgilerden faydalanılarak hazırlanmıştır.

18. Yüzyıl sonundaki en önemli maliye kalemleri arasında Büyük Ruzname(Gelirler Genel Müdürlüğü), Baş Muhasebe ve Anadolu Muhasebesini söylenebilir. Ayrıca bu dönemde maliye mahkeme-

sinin de başbâki kulluğunun önderliğinde kurulduğunu ve vazife ifa ettiğini görüyoruz. III. Selim'le başlayan yenilik hareketleri maliyeyi de etkilemiş ve 1838 yılında Maliye Nezareti kurulmuştur.

## SONUÇ

Osmanlı Devleti'nde mâlî denetim faaliyetleri uzun yıllar boyunca Başbâkî Kulluğu tarafından gerçekleştirilmiştir olup devlet idaresinde son derece önemli görevler ve işler yapmıştır. Başbâkî Kulluğu, Osmanlı maliye teşkilatında defterdarlığa bağlı olarak çalışmaktaydı. Bu teşkilatın en önemli görevleri, hazineye borcu olup ödemenenleri, devlete ait parayı zimmetine geçiren kişileri incelemek ve maliye memurlarının işlerini ve hesaplarını denetlemektir. Başbâkî Kulları'nın çok geniş yetkilere sahip olduğu ve kuruluş tarihinden itibaren 1800'lü yıllara kadar iki buçuk asırdan fazla bir süre denetim görevini sürdürdüğü ve köklü bir geçmişe sahip olduğu görülmektedir. Maliye Nezareti'nin kurulmasıyla Başbâkî Kulları maliye müfettişi unvanını almışlardır.

Tanzimat'ın ilan edildikten sonra getirilmeye çalışılan yeniliklerin teftişi ve denetlenmesi için kurulan denetim yapılarına çok önem verildiği görülmektedir. Özellikle Osmanlı Devleti tarafından bütçe açıklarını finanse etmek için mâlî merkezileşme yolunda ciddi adımlar atıldığı anlaşılmaktadır. Mâlî denetim araçları ise bu merkezileşme politikasının bir parçası olarak adlandırılabilir.

## KAYNAKÇA

- ACAR, M. G. (2003), "Osmanlı ile Türkiye Cumhuriyeti Vergi Sistemi'nin Karşılaştırılması", Vergi Dünyası dergisi, Sayı:264, s.86.
- AKDAĞ, M. (1979), "Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi", 5.Baskı, Ankara: Tekin Yayınevi.
- AKGÜNDÜZ, A.(2012), "Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Sayıştay (Divan-ı Muhasebat)", Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları, İstanbul.
- AKGÜNDÜZ, A., ÖZTÜRK, S. (1999), "Bilinmeyen Osmanlı, Osmanlı Araştırmaları Vakfı", İstanbul, s.436.
- AKSOY, T. (2006), "Tüm Yönleriyle Denetim", Yetkin Yayınları, Ankara, s. 47.

- ALP, Ö. (2001), "Anayasal İktisat Teorisi Açısından Osmanlı Mali Yapısının Analizi", Prof. Dr. Nuri Çelik'e Armağan I, İstanbul, s.77.
- BEZİRCİ, M., KARASIOĞLU, F. (2001), "Türkiye'de Yüksek Denetimin Tarihsel Gelişimi", Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 15(21): 571-592.
- ÇAVUŞ, A. (2006), "Vergi İdaresinin Yükümlü Denetim Yolları", Doktora Tezi, Marmara Ü. SBE, 2006.
- EMECEN, F. (1992), "Bakbâkî Kulu", İslam Ansiklopedisi, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı, 5: 126-127.
- GİRAY, F. (2010), "Maliye Tarihi", Ezgi Yayınları, 3. Baskı, Bursa.
- KARAMAN, K., PAMUK, Ş. "Avrupa Devletleriyle Bir Karşılaştırma: Osmanlı Bütçeleri ve Mali Yapının Evrimi", s.27, www.ata.boun.edu.tr/faculty/.../pamuk-Toplumsal%20Tarih.pdf (Erişim Tarihi:13 Kasım 2012).
- KESİK, A., OĞUZ, M. (2013), "Başbâkî Kulu: Osmanlı Devleti'nde Bir Denetçi", Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150 Yılı (1850-2012), İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, s.1-17.
- KÖSE, Ö. (2000), "Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim", 1.Baskı, Ankara: Sayıştay Yayınları, s.66,210
- Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı (2001), Yayın No: 2001/359, Ankara, s: 147,148.
- Ostrogorsky, George (1995), "Bizans Devleti Tarihi", (Çeviren: Fikret İŞILTAN), 4. Baskı, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara, s.504
- ÖNER, E. (2001), "Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare", Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2001/359, Ankara.

- PAKALIN, M.Z. (1971) “Osmanlı Tarih De-yimleri ve Terimleri Sözlüğü”, Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.
- PAMUK, Ş. (2010a), “Osmanlı Ekonomisi ve Kurumları”, Türkiye İş Bankası Kültür Ya-yınları, 3. Baskı, İstanbul.
- PAMUK, Ş. (2010b), “Osmanlı-Türkiye İkti-sadi Tarihi 1500-1914”, İletişim Yayınları, 6. Baskı, İstanbul.
- PARLAK, Müslüm ve Zeliha, “Osmanlı Mali Sistemi ve Divan-ı Muhasebata Giden Yol”, [www.acarindex.com/dosyalar/makale/](http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423911457.pdf) acarindex-1423911457.pdf, Sayıştay Der-gisi, Sayı 87.
- TABAKOĞLU, A.(1985), “Osmanlı Maliyesi”, Dergah Yayınları, İstanbul, s.153.
- TABAKOĞLU, A., TAŞDİREK, O. Ç. (2015), “Osmanlı’da Mali Denetimin Kurumsal Ge-lişimi-Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi - Cilt:13 Sayı:2 (Mayıs 2015)
- TOSUNER, M. (1989), “1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi”, Bay-raklı Matbaacılık, İzmir, s.2.