# MALİYE ARAŞTIRMALARI - 6

ekin

BURSA - 2023

# MALİYE
# ARAŞTIRMALARI - 6

**Editörler:**

**Prof. Dr. Ufuk SELEN**
**Prof. Dr. Adnan GERÇEK**

E K İ N
Basım Yayın Dağıtım
Bursa – 2023

**© 2023 Ekin Yayınevi**

Tüm hakları mahfuzdur. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayınlayan kitapevinin izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz.

**Sertifika No:** 48743

**E-ISBN:** 978-625-6637-33-7

**Dizgi ve Kapak Tasarımı:** *Prof.Dr. Adnan GERÇEK*

**Yayın Tarihi:** Aralık 2023

**EKİN Basım Yayın Dağıtım**
Şehreküştü Mah. Cumhuriyet Cad.
Durak Sok. No: 2 Osmangazi / BURSA
Tel .: (0.224) 220 16 72 - 223 04 37
Fax.: (0.224) 223 41 12
e-mail: info@ekinyayinevi.com
www.ekinyayinevi.com

## Düzenleme Kurulu / Organizing Board


| | |
|---|---|
| Prof. Dr. Ufuk SELEN | Bursa Uludağ University, Türkiye (Chair) |
| Prof. Dr. Adnan GERÇEK | Bursa Uludağ University, Türkiye (Co-Chair) |
| Assist. Prof. Dr. Feride BAKAR TÜREGÜN | Bursa Uludağ University, Türkiye (Co-Chair) |
| Prof. Dr. Kadir Yasin ERYİĞİT | Bursa Uludağ University, Türkiye (University Academician Representative) |
| Prof. Dr. Metin ERDEM | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Prof. Dr. Mircan TOKATLIOĞLU | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Prof. Dr. Mehmet YÜCE | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Prof. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ | Anadolu University, Türkiye |
| Prof. Dr. Filiz GİRAY | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Prof. Dr. Selçuk İPEK | Çanakkale 18 Mart University, Türkiye |
| Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU | Eskişehir Osmangazi University, Türkiye |
| Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU | Bandırma 17 Eylül University, Türkiye |
| Prof. Dr. Tarık VURAL | Bolu Abant İzzet Baysal University, Türkiye |
| Assoc. Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ | Anadolu University, Türkiye |
| Assoc. Prof. Dr. Harun KILIÇASLAN | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Assist. Prof. Dr. Zuhal AKBELEN | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Assist. Prof. Dr. Reyhan LEBA | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Assist. Prof. Dr. Zeynep KARAL ÖNDER | Anadolu University, Türkiye |
| Assist. Prof. Dr. Halil SERBES | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Res. Assist. Dr. Çağlayan TABAR | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Res. Assist. Muhammed ÇELİK | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Res. Assist. Tolga SEZDİ | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Res. Assist. Ali TORUN | Bursa Uludağ University, Türkiye |
| Res. Assist. Ayşegül YÜCEL | Bandırma 17 Eylül University, Türkiye |
| Res. Assist. Kendal DENİZ | Çanakkale 18 Mart University, Türkiye |

# Uluslararası Bilim Kurulu / International Scientific Board


| | |
|---|---|
| Prof. Dr. Aykut HEREKMAN | Anadolu University, Türkiye (Honorary President) |
| Prof. Dr. Adnan GERÇEK | Bursa Uludağ University, Türkiye (President) |
| Prof. Dr. Metin TAŞ | İstanbul Gedik University, Türkiye (Vice President) |
| Prof. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ | Anadolu University, Türkiye (Vice President) |
| Prof. Dr. Alicja BRODZKA | Wrocław University of Economics, Poland |
| Prof. Dr. Amanda KING | Georgia Southern University, USA |
| Prof. Dr. Binh TRAN-NAM | UNSW Australia Business School, Australia |
| Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU | Bandırma 17 Eylül University, Türkiye |
| Prof. Dr. Christos KOLLIAS | University of Thessaly, Greece |
| Prof. Dr. Danuše NERUDOVÁ | Mendel University in Brno, Czech Republic |
| Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU | Kıbrıs İlim University, KKTC |
| Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU | Eskişehir Osmangazi University, Türkiye |
| Prof. Dr. Erich KIRCHLER | University of Vienna, Austria |
| Prof. Dr. F. Alfredo García PRATS | Universitat de València, Spain |
| Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR | Afyon Kocatepe University, Türkiye |
| Prof. Dr. İrfan BARLASS | İstanbul University, Türkiye |
| Prof. Dr. Jinyoung HWANG | Hannam University, South Korea |
| Prof. Dr. João Félix Pinto NOGUEİRA | IBFD, Netherland |
| Prof. Dr. John T. KING | Georgia Southern University, USA |
| Prof. Dr. Malcolm SAWYER | Leeds University, UK |
| Prof. Dr. Robert W. McGEE | Fayetteville State University, USA |
| Prof. Dr. Roberto CELLİNİ | University of Catania, Italia |
| Prof. Dr. Sacit Hadi AKDEDE | İzmir Bakırçay University, Türkiye |
| Prof. Dr. Selçuk İPEK | Çanakkale 18 Mart University, Türkiye |
| Prof. Dr. Selim Ateş OKTAR | İstanbul University, Türkiye |
| Prof. Dr. Tarkan ÇAVUŞOĞLU | Hacettepe University, Türkiye |
| Prof. Dr. Vito TANZI | International Monetary Fund, USA |
| Prof. Dr. Zeynep ARIKAN | Dokuz Eylül University, Türkiye |
| Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ | Anadolu University, Türkiye |
| Assoc. Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ | Anadolu University, Türkiye |
| Assoc. Prof. Dr. Cihan YÜKSEL | Mersin University, Türkiye |
| Assoc. Prof. Dr. Gamze YILDIZ ŞEREN | Tekirdağ Namık Kemal University, Türkiye |
| Assoc. Prof. Dr. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ | Ankara Yıldırım Beyazıt University, Türkiye |
| Assoc. Prof. Dr. Yasin ACAR | Bilecik Şeyh Edebali University, Türkiye |
| Assist. Prof. Dr. Aslıhan ÖZEL ÖZER | Manisa Celal Bayar University, Türkiye |
| Assist. Prof. Dr. Özcan ERDOĞAN | Kütahya Dumlupınar University, Türkiye |
| Assist. Prof. Dr. Özlem TÜMER | Niğde Ömer Halisdemir University, Türkiye |

# Sunuş

Türkiye'nin en köklü bilimsel organizasyonlarından birisi olan Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye 2023 yılında Bursa Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öncülüğünde düzenlenmiştir. Ana teması "Afetlerle Mücadelede Mali Araçları" olarak belirlenen 37. Uluslararası Maliye Sempozyumu/ Türkiye, 12–15 Ekim 2023 tarihlerinde Rox Royal Kemer Hotel, Antalya'da gerçekleştirilmiştir.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ve TÜBİTAK'ın desteklediği, elliden fazla üniversite ile çeşitli kamu kurumlarının katılım sağladığı bu sempozyuma 230 maliye bilim insanı bir araya gelerek cumhuriyet tarihinin en büyük felaketini yaşadığımız 6 Şubat depremlerinin yaratmış olduğu tahribat ve bunlara karşı izlenecek politikaları ve kullanılacak mali araçları değerlendirmiş ve tartışmışlardır.

37. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye'ye davetli konuşmacılar olrak ABD University of Kentucky öğretim üyesi Prof. Dr. David Wildasin ve Hollanda Tilburg University öğretim üyesi Prof. Dr. Ricardo Garcia Anton katılmıştır. Ayrıca misafir konuşmacı olarak da Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Başkan Yardımcısı Faruk Gözübüyük katılmıştır.

Sempozyumda sunulan bildiriler e-Bildiri Kitabı (e-Proceedings Book) olarak Ekin Kitabevi tarafından yayımlanmıştır. Maliye bilim insanlarının katkılarıyla ortaya çıkan Maliye Araştırmaları-6 ismini verdiğimiz bu kitap ise sempozyumun bir başka akademik çıktısı olarak değerlendirilebilir. Eserde yer almasına karar verilen çalışmalar ciddi bir editörlük sürecinden geçirilmiştir. Çalışmaları ile bu esere katkı veren bilim insanlarına çok teşekkür ediyoruz. Bu eserin yayına hazırlanma sürecinin her aşamasında emek ve katkılarını esirgemeyen Dr. Öğr. Üyesi Zuhal Akbelen'e, Dr. Öğr. Üyesi Üyesi Feride Bakar Türegün'e, Araş. Gör. Tolga Sezdi'ye ve Araş. Gör. Ali Torun'a teşekkürlerimizi sunuyoruz.

Kitabın bu haliyle yayınlanmasını gerçekleştiren Ekin Basım Yayın Dağıtım'ın sahibi Sn. Mehmet OYMAK ve kitabevi çalışanlarına teşekkür ederiz.

Bu eserin Maliye literatürüne ve konuya ilgi duyan araştırmacılara katkı sağlamasını diliyoruz.

Bursa, 2023

Prof. Dr. Ufuk SELEN
Prof. Dr. Adnan GERÇEK

# İÇİNDEKİLER

**Vergi Performans İndeksi Metodolojisinin Geliştirilmesi: Türkiye Örneği ..... 1**
*Metin ALLAHVERDİ*

**7440 Sayılı Kanun İle Getirilen Deprem Vergisinin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi ..... 17**
*Hakan BAY & Zeynep ARIKAN*

**Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Bütçe Hakkı Bağlamında Siyasi Hesap Verebilirlik ..... 31**
*Mustafa BİÇER*

**Çevre Vergisi ile Ekolojik Ayak İzi Arasındaki İlişki: Türkiye ve Seçili AB Üye Ülkeleri Üzerine Ampirik Bir İnceleme ..... 71**
*Ebru BİLGİN & Zerife YILDIRIM*

**Vergi Denetiminin Dijitalleşmesinde Yapay Zekânın Rolü ve Mükellef Haklarına Olası Etkileri ..... 84**
*Hüda CARDA, Burçin BOZDOĞANOĞLU & Özgür BİYAN*

**Yatırımlarda Devlet Yardımları Kararında Madencilik Sektörü Bağlamındaki Teşvikler ve Pratikte Hususiyet İçeren Konular ..... 95**
*Taner ERCAN*

**Sağlik Sisteminde Mali Sürdürülebilirlik Tartişmalari: Türkiye Örneği ..... 110**
*Recep Emre ERİÇOK*

**Türkiye'de İstisna, Muafiyet ve İndirimlerin Değerlendirilmesinde Düzenleyici Etki Analizinin Kullanılması ..... 132**
*Adnan GERÇEK*

**Vergiye Gönüllü Uyumunun Sağlanmasında Davranışsal Kamu Politikalarının Kullanılması ..... 148**
*Faruk GÖZÜBÜYÜK*

**Indirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasinin Afet Dönemlerinde Mali Araç Olarak Kullanilmasina Yönelik Değerlendirme ..... 161**
*Iraz HASPOLAT KAYA & Emre ENGÜR*

**Türkiye Ekonomisi İçin Olivera-Tanzi Etkisinin Sınanması: ARDL Metodu ..... 199**
*Osman Cenk KANCA & Rahmi YAMAK*

**Afetlere Karşı Dayanıklılık: Kaynak Dağılımında Etkinlik ve Yerel Maliye Sisteminin Güçlendirilmesi ..... 226**
*Harun KILIÇASLAN*

**Vergi Harcaması Olarak Afet Yeniden Imar Fonuna Yönelik Teşviklerin Değerlendirilmesi ..... 235**
*Serhat KURT & Doğan BOZDOĞAN*

**Türkiye'de Afet Sonrası Bağış ve Yardımlara Uygulanan Vergi Teşviklerinin Değerlendirilmesi ..... 243**
*Özge ÖMÜR & Özgür Mustafa ÖMÜR*

**Teknolojik Gelişmeler ve İstihdam Sorunu: Heterodoks Yaklaşıma Dayalı Kamu Maliyesi Önerileri ..... 250**
*Hamit ALTUĞ & H. Yasemin ÖZUĞURLU*

**Doğal Felaketlerin Yarattığı Mali Yükümlülüklere Karşı Mali Tamponlar: Türkiye İçin Bir Öneri ..... 275**
*Şeref Can SERİN & Murat DEMİR*

**Denetimde Dijitalleşme: Dijital Dönüşümün Dış Denetim Sistemimize Etkisi..... 291**
*Ahmet TANER*

# Vergi Performans İndeksi Metodolojisinin Geliştirilmesi: Türkiye Örneği[1]

**Metin ALLAHVERDİ**[2]

## 1. Giriş

Vergi performansının ölçümü, vergi politikasının amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaştığını belirlemeye yönelik devamlılığı olan bir süreçtir. Bu sürecin devamlılığının sağlanabilmesi, yeterli sayıda verinin toplanması, analiz edilmesi ve yorumlanması için uygun metodolojinin oluşturulmasının maliye politikalarının şekillenmesinde, strateji ve programların geliştirilmesinde önemli bir rol alacağı düşünülmektedir. Vergi performansını ölçmek için kullanılan literatür incelendiğinde farklı yaklaşımların performans ölçümü için kullanıldığı görülmektedir. Literatürdeki çalışmaların çoğunluğu bir indeks hesaplaması şeklinde değil, bazı vergi göstergelerinin indeks olarak kabul edilmesi ve değerlendirilmesi üzerine yapılmıştır. Örneğin Frank (1959: 179) tarafından yapılan ve "vergi fedakârlığı indeksi" olarak tanımlanan araştırmada vergi gelirinin gayri safi milli hasılaya oranı bir başka deyişle vergi yükü indeks olarak kabul edilmiştir. Benzer şekilde aynı gösterge Bird (1964: 304) tarafından yapılan çalışmada da indeks olarak ülkelerin karşılaştırılmasında kullanılmıştır. Hem uluslararası hem de ulusal çalışmaların birçoğunda ise ülkelerin vergi performansını ölçmek ve performansı etkileyen bileşenlerin tespit edilmesi için vergi kapasitesi ve vergi gayreti indeksi kullanılmıştır.

Tait ve arkadaşları (1979: 123-124) yaptıkları araştırmada, ülkelerin vergi performansını ölçen "Uluslararası Vergi Karşılaştırma İndeksi (International Tax Comparison Index - ITC Endeksi)"ni geliştirmişlerdir. Çalışmada yazarlar ülkelerin performans sıralamasında kullandıkları bu indeksin, vergilendirilebilir kapasitedeki uluslararası farklılıkları hesaba kattığını ve basit vergi oranı (vergi yükü) ile karşılaştırıldığında, vergi gelirini artırmak için yapılan fedakarlığı daha doğru bir şekilde ölçtüğünü ifade etmişlerdir (Tait vd., 1979: 125-126). Benzer şekilde Tanzi (1981: 46) 34 Sahra-altı Afrika ülkesinin vergi performansını uluslararası vergi karşılaştırma indeksi hesaplayarak incelemiş ve değerlendirmiştir. Bu çalışmaların dışında Leuthold (1991: 12-13), Stotsky ve WoldeMariam (1997: 28), Teera ve Hudson (2004: 796-797), Gupta, (2007: 22), Fenochietto ve Pessino, (2013: 15-17) tarafından yapılan analizlerde de vergi kapasitesi ve vergi gayreti değişkeni indeks olarak kullanılarak farklı bölge ve zaman diliminde ülkelerin vergi performanslarını ölçmüş ve değerlendirmişlerdir. Türkiye özelinde yapılan çalışmalarda ise indeks hesaplaması yerine, ülkenin vergi performansını vergi göstergelerine bağlı olarak değerlendirmeler yapılmıştır. Örneğin

[1] Bu kitap bölümü 12-15 Ekim 2023 tarihlerinde 37. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda sunulan tebliğin genişletilmiş halidir.

[2] Öğr. Gör. Dr., Selçuk Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-8247-4167, allahverdi@selcuk.edu.tr

Berksoy (1984: 114-120) tarafından yapılan çalışmada Türkiye'nin vergi performansı vergi yükü, vergi kapasitesi ve vergi gayreti ile ölçülmüştür. Tekbaş ve Dökmen (2007: 205) Türkiye'nin vergi performansını, vergi yükü göstergesi ile birlikte coğrafi bölgelere ayırarak değerlendirmiştir. Çelikay (2016: 528-529) tarafından yapılan çalışmada ise Türkiye'nin vergi performansı 26 İstatistiki Bölge Birimi'nin vergi kapasitesi ve vergi gayreti hesaplanarak değerlendirilmiştir. Bir başka çalışmada ise Yıldırım ve Demir (2021: 2733) Türkiye'nin vergi performansını 26 İstatistiki Bölge Birimi'nin vergi esnekliğine göre değerlendirmişlerdir.

Literatürdeki çalışmalara göre bir ülkenin vergi performansı vergi geliri, vergi yükü, vergi kapasitesi vergi gayreti, vergi esnekliği, vergi canlılığı gibi istatistiksel ve matematiksel olarak belirli değişkenlerle ölçülebilir göstergelere göre değerlendirilmektedir. Bu çalışmada da vergi performansı indeksi metodolojisini ortaya çıkarmak için basit matematiksel modeller kullanılmış ve literatüre uygun olarak ölçülebilir değişkenler tercih edilmiştir. Zaman kısıtı nedeniyle metodolojinin basit yapısına uygun olarak çalışmada tercih edilecek olan değişkenler herhangi bir istatistiksel çalışmaya gerek olmadan matematiksel olarak hesaplanabilen değişkenlerden tercih edilmiştir. Ancak bu durum istatistik çalışması sonucu elde edilecek değerlerin metodolojide değişken olarak kullanılmayacağı anlamına gelmemektedir.

Bu çalışmada bir ülkenin belirli bir zaman diliminde sergilemiş olduğu vergi performansını, diğer makro ekonomik, demografik, sosyokültürel, finansal ve teknolojik göstergelerle birlikte karşılaştırmalarının yapılabileceği bir indeks metodolojisi geliştirilmiştir. Geliştirilen indeks metodolojisinin aşamaları matematiksel modellemelere dayanmaktadır. Çalışmada ortaya çıkarılan metodoloji Türkiye'nin il düzeyine uygulanmıştır. İl düzeyi yapılan uygulama sonuçları kümeleme analizi kullanılarak sınıflandırılmış ve değerlendirilmiştir. Elde edilen bulgular indeks skorunun bir ülkenin vergi performansını statik ve dinamik açıdan değerlendirmek için uygun sonuçlar verdiğini ve gelecekte yapılacak ampirik çalışmalarda bir gösterge olarak kullanılabileceğini göstermektedir.

## 2. Vergi Performansı İndeks Metodolojisi

İndeks, doğrudan matematiksel hesaplamalarla ilgili olmakla beraber, bir değişkenin veya değişkenlerin zaman, mekân (yer) veya bazı birim özelliklerine göre içerisindeki değişimlerini gösteren istatistiksel bir ölçüm olarak tanımlanmaktadır (Mazmanoğlu, 2012: 4). Bu özellikleriyle indeks ölçümü devamlılığı olan bir süreçtir. Bu devamlılığın sağlanabilmesi indeks metodolojisinin oluşturulması ihtiyacını doğurur. İndeks metodolojisi, bir indeksin oluşturulması, hesaplanması ve sürdürülmesini yöneten bir dizi kural veya kriteri içerir (SPGlobal, 2023). İndeks, birden fazla göstergenin veya değişkenin tek bir gösterge olarak sunulmasını ve sahip olduğu birimin küçükten büyüğe veya tam tersi sıralanmasını sağlar. İndekslerin kullanımı kolayca anlaşılabilir ve yorumlanabilir sonuçlara yol açar; bu sonuçlar karşılıklı ilişkileri ve karşılıklı etkileri değerlendirmek için kullanılabilirken aynı zamanda zaman içindeki değişiklikleri değerlendirir ve gelecekteki pozisyonları tahmin eder. İndeksler aynı

zamanda uygun bir strateji geliştirmek için kullanılabilir. Bu çalışmada ortaya çıkarılması hedeflenen il düzeyi vergi performans indeks skorunun, diğer makro ekonomik, demografik, sosyo-kültürel, finansal vb. değişkenlerle karşılaştırılmasına ve analiz edilmesine imkan tanıyacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte elde edilecek sonuçların karar vericiler için politika oluşturucu bilgiler sunması beklenmektedir.

Vergi performansı, belirli göstergelerden oluşan ve bu göstergelere ait verilerin matematiksel, ekonometrik ve istatistiksel yöntemlerle ölçümü sonucu ortaya çıkan bir değerdir (Allahverdi ve Alagöz, 2023: 75). Bunescu (2015: 45) tarafından yapılan bir başka tanımda ise "vergi performansı, indeks, oran veya bir karşılaştırma şeklinde ifade edilen vergi faaliyetinin etkileri hakkında önemli ve faydalı bilgiler içeren, düzenli aralıklarla izlenen ve bir veya daha fazla kriterle karşılaştırılan göstergelerle elde edilen değerlerdir". Bu çalışmada amaç bir ülkenin belirli bir zaman diliminde vergi performansını bir indeks skoru şeklinde ortaya çıkarabilecek metodoloji geliştirmektir. Bunun için literatüre uygun olarak birkaç adımlık bir yöntem uygulanmıştır. Literatürde yer alan indeks çalışmalarında ulaşılmak istenen hedef indeks için genellikle alt indeksler belirlenmiş ve ölçülmüştür (Al, 2018: 60; Machova & Kotlan, 2013: 169; Macek & Murin, 2020: 230; Bunn & Asen, 2021: 52). Alt indeksleri oluşturmak, büyük miktarda heterojen veriyi kompakt bir şekilde entegre etmeye yönelik bir teknik olarak kullanılmaktadır (Santeramo, 2016; aktaran, Söylemez ve Varol, 2020: 124). İndeks hesaplamaları temel bileşenler analizi, kümeleme analizi, regresyon analizi, analitik hiyerarşi süreci gibi istatistiksel değerlendirmelerin sonucu olabileceği gibi basit matematiksel modellemelerle de yapılabilmektedir (Sarma, 2008: 6-7; Albayrak ve Erkut, 2010: 159; Özarı ve Eren, 2018: 307-308).

Vergi performansı indeksinin ölçümü için öncelikli olarak ölçülebilir ve doğrulanabilir objektif göstergelere ihtiyaç vardır. Bu göstergeler aynı zamanda performansın vergi politikalarının belirlenen hedeflere ulaşmada veya istenen kamu çıktılarını elde etmede ne kadar iyi performans sunduğunu göstermeye yardımcı olacak özelliklere de sahip olmalıdır. Çalışmada belirlenecek vergi performansı göstergeleri hedef indeks olan vergi performansı indeksinin alt indekslerini oluşturacaktır.

$$VP\dot{I}_i = \int_{i=1}^{n} \{V_{it_1}^c, V_{it_2}^c, \dots, V_{it_n}^c\} \quad (1)$$

Eşitlik (1)'e göre vergi performansı indeksinin fonksiyonu n kadar alt indekslerin birleşiminden oluşmaktadır. Burada $V_{it}^c$ $i$ ilinin $t$ zamandaki $c$ göstergesine ait alt indeks skorunu ifade etmektedir.

## 3. Metodoloji Adımları

Türkiye'nin il düzeyi vergi performansı indeksinin geliştirilmesi için beş adımlı metodoloji belirlenmiştir. Bu adımlar değişkenlerin seçimi, verilerin düzenlenmesi, verilerin normalleştirilmesi, verilerin birleştirmesi ve alt indekslerin oluşturulması ve son olarak ana indeksin oluşturulmasıdır.

### 3.1. Değişkenlerin Seçimi

Literatürde vergi performansını ölçmek için farklı göstergeler ve değişkenler kullanılmıştır. Buna göre vergi gelirinin gayrisafi yurtiçi hasılaya (GSYİH) oranı yani "vergi yükü" kullanılarak performans değerlendirmesi yapılan çalışmaların (Le vd., 2008: 2; Coondoo vd., 2001: 38659) yanı sıra vergi tahsilatını vergi tahakkukuna oranlayarak vergi performansını ölçen çalışmalar da mevcuttur (Ömür, 2019: 38; Boukbeck vd., 2019: 12). Bazı çalışmalarda ise ülkelerin vergi performansını değerlendirmek için vergi açığı göstergesi kullanılmıştır (Castro ve Camarillo, 2014: 51; Khwaja ve Iyer, 2014: 2; Kibret ve Mamuye, 2016: 13). Literatür esas alınarak bu çalışmada Tablo 1'de gösterilen vergi performansı göstergeleri kullanılmıştır.

**Tablo 1: Vergi Performans İndeksi Hesaplamasında Kullanılan Değişkenler**

| Ana İndeks | Alt İndeksler | Değişkenler |
|---|---|---|
| Vergi Performansı İndeksi (VPİ) | Vergi Geliri Pay İndeksi (VGPİ) | İl Düzeyi Tahsilat Tutarı / Toplam Tahsilat |
| | Vergi Tahsilat Oranı İndeksi (VTOİ) | İl Düzeyi Tahsilat Tutarı / İl Düzeyi Tahakkuk Tutarı |
| | Vergi Yükü İndeksi (VYİ) | İl Düzeyi Tahsilat Tutarı / İl Düzeyi GSYİH |
| | Vergi Açığı İndeksi (VAİ) | (İl Düzeyi Tahakkuk Tutarı – İl Düzeyi Tahsilat Tutarı) / GSYİH |

Araştırmada amaca uygun olarak alt indekslerin oluşturulması için il düzeyi vergi tahakkuk tutarı, il düzeyi vergi tahsilat tutarı ve il düzeyi gayri safi yurtiçi hasıla tutarı değişken olarak kullanılmıştır. İl düzeyi vergi tahakkuk ve vergi tahsilat tutarları "Gelir İdaresi Başkanlığı"nın, il düzeyi gayri safi yurtiçi hasıla tutarı verileri ise "Türkiye İstatistik Kurumu"nun çevrim içi sitesinden elde edilmiştir.

### 3.2. Verilerin Düzenlenmesi

Tüm değişkenlere ait veriler il düzeyi formüle edilmiştir. Verilerin tamamı 2008-2021[3] yılı için kullanılmıştır. Toplam kullanılan veri sayısı 4536'dır. Veriler Microsoft Office Excel programı vasıtasıyla Şekil 1'de görüldüğü gibi düzenlenmiştir.

**Şekil 1: Veri Düzenleme Şablonu**

| | | Değişken 1 | | | Değişken 2 | | | Değişken n | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Zaman 1 | Zaman 2 | Zaman n | Zaman 1 | Zaman 2 | Zaman n | Zaman 1 | Zaman 2 | Zaman n |
| Mekan 1 | X111 | X112 | X11n | X211 | X212 | X21n | Xn11 | Xn12 | Xn1n |
| Mekan 2 | X121 | X122 | X12n | X221 | X222 | X22n | Xn21 | Xn22 | Xn2n |
| Mekan n | X1n1 | X1n2 | X1nn | X2n1 | X2n2 | X2nn | Xnn1 | Xnn2 | Xnnn |

Şekil 1'de de görüldüğü gibi yatay satırda mekân olarak iller, dikey satırda ise her bir değişkene ait 2008-2021 yılı verileri sıralanmıştır.

[3] 2022 yılı il düzeyi GSYİH verileri yayınlanmadığı için 2022 yılı vergi verileri çalışmaya dahil edilmemiştir.

### 3.3. Verilerin Normalleştirilmesi

Bu adımda farklı zaman diliminden ve farklı mekanlardan elde edilen verilerin normalleştirilmesi (dönüştürülmesi) yapılmıştır. Literatürde karekök, logaritmik, z skoru, min-maks, sıralama, ondalık ölçekleme gibi veri dönüştürme yöntemleri vardır (Oğuzlar, 2003: 73; Alpar, 2016: 176). Bu araştırmada değişkenlere ait veriler min-maks yöntemine göre normalleştirilmiştir. Bu yöntem, heterojen yapıda ve aşırı uçlarda değerlerin yer aldığı durumlarda değerleri pozitif ve 0-1 aralığında değişecek biçimde dönüştürmek için kullanılan normalleştirme yöntemidir (Özdamar, 2018: 294). Buna göre değişkenlere ait veriler aşağıdaki eşitliklerle normalleştirilecektir.

1) Değerlerin indekse etkisi pozitif ise;

$$S_{ic}^{t} = \frac{X_{ic}^{t} - min_c X_i^t}{max_c X_i^t - min_c X_i^t} \quad (2)$$

2) Değerlerin indekse etkisi negatif ise;

$$S_{ic}^{t} = \frac{max_c X_i^t - X_{ic}^{t}}{max_c X_i^t - min_c X_i^t} \quad (3)$$

Burada $S_{ic}^{t}$ $i$ ilinin $t$ zamandaki $c$ göstergesine ait normalleşmiş değeri, $X_{ic}^{t}$ $i$ ilinin $t$ zamandaki $c$ göstergesine ait gerçek değeri, $min_c X_i^t$ $i$ ilinin $t$ zamandaki $c$ göstergesine ait en küçük değeri, $max_c X_i^t$ $i$ ilinin $t$ zamandaki $c$ göstergesine ait en büyük değeri göstermektedir.

Yapılan analizde vergi geliri payı, vergi tahsilat oranı ve vergi yükü değişkenleri Eşitlik (2)'ye göre, vergi açığı değişkeni ise Eşitlik (3)'e göre normalleştirilmiştir. Buna göre tüm değişkenlere ait veriler 0-1 aralığında normalleştirilmiş değerler almıştır. Bir verinin normalleştirilmiş değerinin 0 olması durumunda en kötü performansı, 1 olması durumunda ise en iyi performansı temsil etmiştir.

### 3.4. Verilerin Birleştirilmesi ve Alt İndekslerin Oluşturulması

Bu aşamada amaç normalleştirilmiş olan verilerinin birleştirilerek illere ait alt indeks skorlarının ortaya çıkarılmasıdır. Normalleştirilmiş verilerin birleştirilmesi için literatüre paralel olarak ters öklid yöntemi uygulanmıştır (Sarma, 2008: 7; Yorulmaz, 2013: 88). Bu yöntem değerlerin 0 ile 1 arasında olmasını sağlayarak ters mesafeyi dikkate alır. Böylece daha yüksek indeks değeri daha yüksek performans karşılığına gelir.

Alt indeks oluşturulmasında il düzeyi vergi performansına statik ve dinamik analiz yorumu katabilmek için "değişken bazlı alt indeks" ve "dönem bazlı alt indeks" olmak üzere iki yöntemli hesaplama yapılmıştır.

**Şekil 2: Alt İndekslerin Oluşum Şeması**

Değişken bazlı alt indekslerin oluşturulması

| | | Değişken 1 | | | Değişken 2 | | | Değişken n | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Zaman 1 | Zaman 2 | Zaman n | Zaman 1 | Zaman 2 | Zaman n | Zaman 1 | Zaman 2 | Zaman n |
| Mekan 1 | X111 | X112 | X11n | X211 | X212 | X21n | Xn11 | Xn12 | Xn1n |
| Mekan 2 | X121 | X122 | X12n | X221 | X222 | X22n | Xn21 | Xn22 | Xn2n |
| Mekan n | X1n1 | X1n2 | X1nn | X2n1 | X2n2 | X2nn | Xnn1 | Xnn2 | Xnnn |

Dönem bazlı alt indekslerin oluşturulması

Değişken bazlı alt indeksin oluşumu için Şekil 2'de görüldüğü gibi illere ait her bir değişkenin zaman verileri birleştirilmiştir. Dönem bazlı alt indeksin oluşumunda ise her bir değişkenin aynı zaman dilimleri birleştirilmiştir. Her iki yöntemde hesaplama aşağıdaki eşitlikle gerçekleştirilmiştir. Değişken bazlı alt indeks skorunun oluşması için Eşitlik (4), dönem bazlı alt indeks skorunun oluşması için ise Eşitlik (5) kullanılmıştır.

$$V_{it}^{c} = 1 - \frac{\sqrt{(1-S_{ic_1}^{t})^2 + (1-S_{ic_2}^{t})^2 + \cdots + (1-S_{ic_n}^{t})^2)}}{\sqrt{n}} \qquad (4)$$

Burada $V_{it}^{c}$ $i$ ilinin $t$ zamandaki $c$ göstergesine ait indeks skorunu, $S_{ic}^{t}$ $i$ ilinin $t$ zamandaki $c$ göstergesine ait normalleşmiş değeri, n ise gösterge sayısını ifade etmektedir.

$$V_{ic}^{t} = 1 - \frac{\sqrt{(1-S_{ic_1}^{t})^2 + (1-S_{ic_2}^{t})^2 + \cdots + (1-S_{ic_n}^{t})^2)}}{\sqrt{n}} \qquad (5)$$

Burada $V_{ic}^{t}$ $i$ ilinin $c$ göstergesine ait $t$ zamandaki indeks skorunu, $S_{ic}^{t}$ $i$ ilinin $t$ zamandaki $c$ göstergesine ait normalleşmiş değeri, n ise gösterge sayısını ifade etmektedir.

### 3.5. Ana İndeksin Oluşturulması (Vergi Performans İndeksinin Ortaya Çıkarılması)

Son aşamada ise değişken veya dönem bazlı alt indekslerin birleştirilmesiyle Türkiye'nin il düzeyi vergi performans indeksi hesaplanmıştır. Vergi performansı indeksinin hesaplanması için Eşitlik (6) ve Eşitlik (7)'den yararlanılmıştır. Her iki eşitlikten elde edilen sonuç aynı olacaktır.

$$VP\dot{I}_i = 1 - \frac{\sqrt{(1-V_{ic_1}^t)^2 + (1-V_{ic_2}^t)^2 + \cdots + (1-V_{ic_n}^t)^2)}}{\sqrt{n}} \quad (6)$$

veya

$$VP\dot{I}_i = 1 - \frac{\sqrt{(1-V_{it_1}^c)^2 + (1-V_{it_2}^c)^2 + \cdots + (1-V_{it_n}^c)^2)}}{\sqrt{n}} \quad (7)$$

Eşitlik 6'da il düzeyi vergi performansı indeksi, değişken bazlı alt indekslerin bir başka deyişle Vergi Geliri Pay İndeksi (VGPİ), Vergi Tahsilat Oranı İndeksi (VTOİ), Vergi Yükü İndeksi (VYİ), ve Vergi Açığı İndeksi (VAİ)'nin ters öklid yöntemine göre birleştirilmesi ile oluşturulmuştur. Eşitlik 7'de ise il düzeyi vergi performansı indeksi, dönem bazlı alt indekslerin ters öklid yöntemine göre birleştirilmesi ile oluşturulmuştur.

## 4. Bulgular

Metodoloji adımlarının uygulanması sonucu elde edilen il düzeyi vergi performans indeks skoru bulguları ve indeks skoruna ait temel bulgular ilk başlıkta sunulmuştur. İkinci olarak ise il düzeyi vergi performans indeks skoru kümeleme analizi uygulanarak gruplandırılmış ve bu gruplandırma sonuçları değerlendirilmiştir.

### 4.1. İl Düzeyi Vergi Performansı İndeks Bulguları

Yapılan analize göre Türkiye'nin 2008-2021 yılı için ortalama il düzeyi vergi performansı indeksi aşağıdaki gibi oluşmuştur.

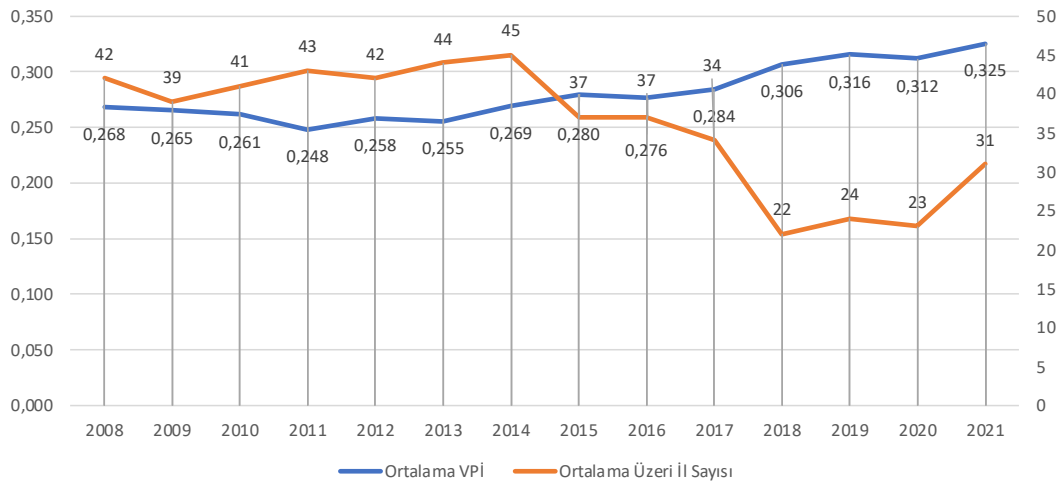
**Tablo 2: İl Düzeyi Vergi Performansı İndeks Skoru (2008-2021, ortalama)**

| Sıra | İLLER | VPİ | | Sıra | İLLER | VPİ | | Sıra | İLLER | VPİ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | İstanbul | 0,615 | | 28 | Çankırı | 0,285 | | 55 | Uşak | 0,258 |
| 2 | Kocaeli | 0,515 | | 29 | Manisa | 0,284 | | 56 | Adıyaman | 0,255 |
| 3 | İzmir | 0,463 | | 30 | Çorum | 0,284 | | 57 | Muğla | 0,253 |
| 4 | Mersin | 0,373 | | 31 | Bitlis | 0,283 | | 58 | Niğde | 0,253 |
| 5 | Hatay | 0,365 | | 32 | Konya | 0,283 | | 59 | Batman | 0,252 |
| 6 | Ankara | 0,365 | | 33 | Gümüşhane | 0,283 | | 60 | Diyarbakır | 0,252 |
| 7 | Bursa | 0,341 | | 34 | Kastamonu | 0,281 | | 61 | Bolu | 0,252 |
| 8 | Tekirdağ | 0,335 | | 35 | Artvin | 0,279 | | 62 | Amasya | 0,251 |
| 9 | Rize | 0,326 | | 36 | Ardahan | 0,279 | | 63 | Kars | 0,245 |
| 10 | Samsun | 0,310 | | 37 | Malatya | 0,279 | | 64 | Osmaniye | 0,245 |
| 11 | Edirne | 0,309 | | 38 | Karaman | 0,278 | | 65 | Sakarya | 0,245 |
| 12 | Trabzon | 0,307 | | 39 | Kırıkkale | 0,277 | | 66 | Nevşehir | 0,244 |
| 13 | Kahramanmaraş | 0,307 | | 40 | Giresun | 0,277 | | 67 | Şanlıurfa | 0,242 |
| 14 | Zonguldak | 0,307 | | 41 | Muş | 0,276 | | 68 | Adana | 0,237 |
| 15 | Kayseri | 0,304 | | 42 | Burdur | 0,276 | | 69 | Aydın | 0,235 |
| 16 | Tunceli | 0,298 | | 43 | Siirt | 0,275 | | 70 | Kırklareli | 0,229 |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 17 | Eskişehir | 0,298 | | 44 | Bartın | 0,273 | | 71 | Bilecik | 0,229 |
| 18 | Elazığ | 0,295 | | 45 | Gaziantep | 0,271 | | 72 | Yalova | 0,228 |
| 19 | Karabük | 0,295 | | 46 | Erzincan | 0,270 | | 73 | Şırnak | 0,219 |
| 20 | Balıkesir | 0,294 | | 47 | Kütahya | 0,270 | | 74 | Yozgat | 0,215 |
| 21 | Aksaray | 0,291 | | 48 | Erzurum | 0,269 | | 75 | Sivas | 0,211 |
| 22 | Ağrı | 0,289 | | 49 | Ordu | 0,267 | | 76 | Iğdır | 0,208 |
| 23 | Çanakkale | 0,289 | | 50 | Antalya | 0,266 | | 77 | Mardin | 0,205 |
| 24 | Bingöl | 0,287 | | 51 | Sinop | 0,265 | | 78 | Hakkari | 0,187 |
| 25 | Bayburt | 0,287 | | 52 | Tokat | 0,261 | | 79 | Düzce | 0,181 |
| 26 | Denizli | 0,285 | | 53 | Afyonkarahisar | 0,260 | | 80 | Kilis | 0,179 |
| 27 | Isparta | 0,285 | | 54 | Kırşehir | 0,259 | | 81 | Van | 0,152 |

Tablo 2 incelendiğinde, Türkiye'nin en yüksek vergi performansı indeks skoruna sahip ili 0,615 ile İstanbul olurken, bu ili sırasıyla Kocaeli, İzmir, Mersin, Hatay ve Ankara illeri takip etmektedir. Türkiye'nin en düşük vergi performansı indeks skoruna sahip ili ise 0,152 ile Van ili olmuştur. Tüm illerin ortalama puanı 0,279'dur. Türkiye'nin 34 ili hesaplanan ortalama puanın üstünde, 47 ili ise altında yer almaktadır. Tüm illere ait vergi performans indeks skoruna ise dipnotta paylaşılan bağlantıya girilerek ulaşılabilir[4].

**Şekil 3: Yıllara Göre Vergi Performansı İndeks Skoru**

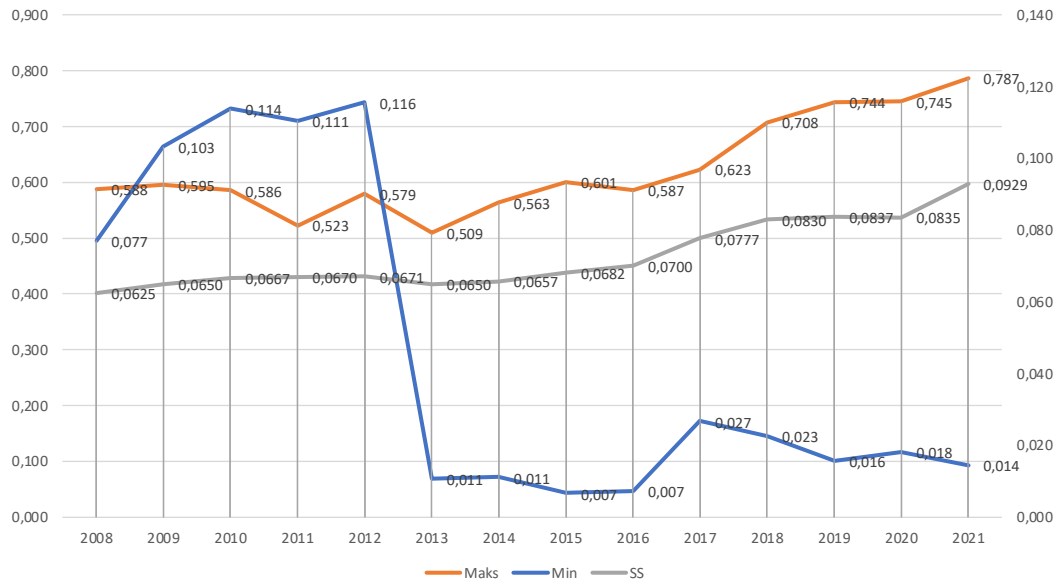



Yıllara göre incelendiğinde Türkiye'de ortalama il düzeyi vergi performans skorunun 2008-2013 yılları arasında azaldığı Şekil 3'ten anlaşılmaktadır. Bu dönemde performans azalışı yaklaşık %5'tir. 2013 yılından sonra ise 2021 yılına kadar ortalama il düzeyi vergi performansın arttığı görülmektedir. Bu dönemde performansta yaklaşık %21 artış gerçekleşmiştir. Son dönemlerde performans artışına rağmen ortalama skorun üzerinde performans gösteren il sayısı 2008-2013'e göre azalmıştır. Buna göre yüksek performans gösteren iller skorlarını daha da yükseltirken, düşük performans gösteren illerin skorlarında ise değişiklik olmamış ya da azalmıştır.

[4] https://docs.google.com/spreadsheets/d/1eKApNQI9Ndx1D6tVrmt0FVBh-ldKov3s/edit?usp=drive_link&ouid=113778915140316028082&rtpof=true&sd=true

İl düzeyi vergi performans skorunun minimum, maksimum ve standart sapma değerleri yıllara göre aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

**Şekil 4: Yıllara Göre Vergi Performans Skorunun Temel Değerleri**




Şekil 4'e göre yıllara göre performans skorunun standart sapma değeri artmıştır. Buna göre skor dağılımı yıllara göre daha heterojen yapıya bürünmektedir. Maksimum değeri gösteren İstanbul ilinin performans skoru 2008-2013 döneminde yatay ilerlerken, 2013'ten sonra 2021 yılına doğru artış trendine girmiş ve yaklaşık %55 yükselmiştir. Minimum değeri gösteren çizgide dikkat çeken nokta ise Van ilinin yaşadığı deprem sonrası 2012 yılından 2018 yılına kadar en düşük vergi performans skoruna sahip olmasıdır. Diğer bir durum ise 2018'den sonra demografik olarak Suriye ve Irak savaşından en çok etkilenen il olan Kilis ilinin gösterdiği düşük performanstır.

**Tablo 3: Vergi Performansının Alt İndeksleri (2008-2021, ortalama)**

| Sıra | İLLER | VGPİ | VTOİ | VYİ | VAİ | VPİ | Sıra | İLLER | VGPİ | VTOİ | VYİ | VAİ | VPİ | Sıra | İLLER | VGPİ | VTOİ | VYİ | VAİ | VPİ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | İstanbul | 1,000 | 0,863 | 0,451 | 0,478 | 0,615 | 28 | Çankırı | 0,001 | 0,719 | 0,020 | 0,910 | 0,285 | 55 | Uşak | 0,002 | 0,525 | 0,043 | 0,751 | 0,258 |
| 2 | Kocaeli | 0,250 | 1,000 | 1,000 | 0,385 | 0,515 | 29 | Manisa | 0,013 | 0,612 | 0,070 | 0,756 | 0,284 | 56 | Adıyaman | 0,002 | 0,506 | 0,037 | 0,769 | 0,255 |
| 3 | İzmir | 0,236 | 0,882 | 0,533 | 0,420 | 0,463 | 30 | Çorum | 0,003 | 0,654 | 0,049 | 0,828 | 0,284 | 57 | Muğla | 0,010 | 0,501 | 0,078 | 0,610 | 0,253 |
| 4 | Mersin | 0,043 | 0,854 | 0,314 | 0,595 | 0,373 | 31 | Bitlis | 0,001 | 0,679 | 0,031 | 0,880 | 0,283 | 58 | Niğde | 0,001 | 0,506 | 0,023 | 0,806 | 0,253 |
| 5 | Hatay | 0,027 | 0,832 | 0,277 | 0,661 | 0,365 | 32 | Konya | 0,018 | 0,598 | 0,081 | 0,708 | 0,283 | 59 | Batman | 0,002 | 0,500 | 0,055 | 0,688 | 0,252 |
| 6 | Ankara | 0,256 | 0,704 | 0,365 | 0,246 | 0,365 | 33 | Gümüşhane | 0,000 | 0,746 | 0,004 | 0,953 | 0,283 | 60 | Diyarbakır | 0,007 | 0,484 | 0,062 | 0,679 | 0,252 |
| 7 | Bursa | 0,062 | 0,738 | 0,179 | 0,658 | 0,341 | 34 | Kastamonu | 0,002 | 0,632 | 0,053 | 0,802 | 0,281 | 61 | Bolu | 0,002 | 0,495 | 0,040 | 0,739 | 0,252 |
| 8 | Tekirdağ | 0,023 | 0,790 | 0,167 | 0,724 | 0,335 | 35 | Artvin | 0,001 | 0,635 | 0,044 | 0,811 | 0,279 | 62 | Amasya | 0,002 | 0,503 | 0,036 | 0,733 | 0,251 |
| 9 | Rize | 0,004 | 0,820 | 0,127 | 0,828 | 0,326 | 36 | Ardahan | 0,000 | 0,705 | 0,005 | 0,939 | 0,279 | 63 | Kars | 0,001 | 0,512 | 0,027 | 0,693 | 0,245 |
| 10 | Samsun | 0,013 | 0,711 | 0,117 | 0,738 | 0,310 | 37 | Malatya | 0,004 | 0,611 | 0,061 | 0,764 | 0,279 | 64 | Osmaniye | 0,002 | 0,470 | 0,040 | 0,717 | 0,245 |
| 11 | Edirne | 0,004 | 0,759 | 0,093 | 0,811 | 0,309 | 38 | Karaman | 0,001 | 0,657 | 0,022 | 0,886 | 0,278 | 65 | Sakarya | 0,009 | 0,463 | 0,073 | 0,615 | 0,245 |
| 12 | Trabzon | 0,008 | 0,701 | 0,121 | 0,731 | 0,307 | 39 | Kırıkkale | 0,003 | 0,571 | 0,094 | 0,697 | 0,277 | 66 | Nevşehir | 0,001 | 0,459 | 0,042 | 0,724 | 0,244 |
| 13 | Kahramanmaraş | 0,007 | 0,788 | 0,067 | 0,876 | 0,307 | 40 | Giresun | 0,002 | 0,620 | 0,042 | 0,819 | 0,277 | 67 | Şanlıurfa | 0,006 | 0,436 | 0,051 | 0,694 | 0,242 |
| 14 | Zonguldak | 0,012 | 0,706 | 0,272 | 0,427 | 0,307 | 41 | Muş | 0,001 | 0,674 | 0,006 | 0,930 | 0,276 | 68 | Adana | 0,021 | 0,439 | 0,108 | 0,493 | 0,237 |
| 15 | Kayseri | 0,015 | 0,688 | 0,102 | 0,744 | 0,304 | 42 | Burdur | 0,002 | 0,611 | 0,043 | 0,817 | 0,276 | 69 | Aydın | 0,007 | 0,432 | 0,066 | 0,600 | 0,235 |
| 16 | Tunceli | 0,000 | 0,912 | 0,019 | 1,000 | 0,298 | 43 | Siirt | 0,001 | 0,623 | 0,027 | 0,870 | 0,275 | 70 | Kırklareli | 0,003 | 0,406 | 0,042 | 0,665 | 0,229 |
| 17 | Eskişehir | 0,010 | 0,690 | 0,080 | 0,781 | 0,298 | 44 | Bartın | 0,001 | 0,591 | 0,050 | 0,781 | 0,273 | 71 | Bilecik | 0,001 | 0,401 | 0,007 | 0,805 | 0,229 |

| Sıra | İLLER | VGPİ | VTOİ | VYİ | VAİ | VPİ | Sıra | İLLER | VGPİ | VTOİ | VYİ | VAİ | VPİ | Sıra | İLLER | VGPİ | VTOİ | VYİ | VAİ | VPİ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 18 | Elazığ | 0,004 | 0,695 | 0,070 | 0,815 | 0,295 | 45 | Gaziantep | 0,016 | 0,561 | 0,098 | 0,612 | 0,271 | 72 | Yalova | 0,003 | 0,399 | 0,090 | 0,555 | 0,228 |
| 19 | Karabük | 0,002 | 0,658 | 0,100 | 0,739 | 0,295 | 46 | Erzincan | 0,001 | 0,621 | 0,012 | 0,881 | 0,270 | 73 | Şırnak | 0,001 | 0,359 | 0,018 | 0,746 | 0,219 |
| 20 | Balıkesir | 0,011 | 0,674 | 0,071 | 0,782 | 0,294 | 47 | Kütahya | 0,004 | 0,585 | 0,045 | 0,761 | 0,270 | 74 | Yozgat | 0,001 | 0,340 | 0,024 | 0,713 | 0,215 |
| 21 | Aksaray | 0,003 | 0,655 | 0,092 | 0,724 | 0,291 | 48 | Erzurum | 0,004 | 0,560 | 0,058 | 0,744 | 0,269 | 75 | Sivas | 0,003 | 0,359 | 0,047 | 0,579 | 0,211 |
| 22 | Ağrı | 0,001 | 0,660 | 0,061 | 0,838 | 0,289 | 49 | Ordu | 0,003 | 0,565 | 0,052 | 0,735 | 0,267 | 76 | Iğdır | 0,000 | 0,329 | 0,022 | 0,677 | 0,208 |
| 23 | Çanakkale | 0,005 | 0,650 | 0,068 | 0,790 | 0,289 | 50 | Antalya | 0,030 | 0,518 | 0,090 | 0,608 | 0,266 | 77 | Mardin | 0,002 | 0,326 | 0,025 | 0,648 | 0,205 |
| 24 | Bingöl | 0,001 | 0,734 | 0,023 | 0,914 | 0,287 | 51 | Sinop | 0,001 | 0,570 | 0,026 | 0,823 | 0,265 | 78 | Hakkari | 0,000 | 0,262 | 0,016 | 0,635 | 0,187 |
| 25 | Bayburt | 0,000 | 0,743 | 0,019 | 0,932 | 0,287 | 52 | Tokat | 0,002 | 0,537 | 0,035 | 0,787 | 0,261 | 79 | Düzce | 0,002 | 0,249 | 0,042 | 0,546 | 0,181 |
| 26 | Denizli | 0,012 | 0,601 | 0,116 | 0,646 | 0,285 | 53 | Afyonkarahisar | 0,004 | 0,524 | 0,045 | 0,752 | 0,260 | 80 | Kilis | 0,000 | 0,331 | 0,039 | 0,432 | 0,179 |
| 27 | Isparta | 0,003 | 0,663 | 0,048 | 0,830 | 0,285 | 54 | Kırşehir | 0,001 | 0,530 | 0,042 | 0,754 | 0,259 | 81 | Van | 0,003 | 0,235 | 0,060 | 0,354 | 0,152 |

Vergi performansı alt indeksler bazında incelendiğinde;

- Vergi geliri pay indeksinde en yüksek skor İstanbul, Ankara, Kocaeli ve İzmir illerinde, en düşük indeks skoru ise Bayburt, Ardahan, Tunceli ve Gümüşhane illerindedir.

- Vergi tahsilat oranı indeksinde en yüksek skor Kocaeli, Tunceli, İzmir ve İstanbul illerinde, en düşük indeks skoru ise Van, Düzce, Hakkari ve Mardin illerindedir.

- Vergi yükü indeksinde en yüksek skor Kocaeli, İzmir, İstanbul ve Ankara illerinde, en düşük indeks skoru ise Gümüşhane, Ardahan, Muş ve Bilecik illerindedir.

- Veri açığı indeksinde en yüksek skor Tunceli, Gümüşhane, Ardahan ve Bayburt illerinde, en düşük indeks skoru ise Ankara, Van, Kocaeli ve İzmir illerinde görülmüştür.

**Tablo 4: Vergi Performansı İndeksinin Dönemsel Skorları**

| Sıra | İLLER | 08-09 | 10-11 | 12-13 | 14-15 | 16-17 | 18-19 | 20-22 | Sıra | İLLER | 08-09 | 10-11 | 12-13 | 14-15 | 16-17 | 18-19 | 20-22 | Sıra | İLLER | 08-09 | 10-11 | 12-13 | 14-15 | 16-17 | 18-19 | 20-22 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | İstanbul | 0,592 | 0,554 | 0,544 | 0,582 | 0,605 | 0,726 | 0,766 | 28 | Çankırı | 0,280 | 0,275 | 0,275 | 0,289 | 0,286 | 0,296 | 0,294 | 55 | Uşak | 0,272 | 0,247 | 0,229 | 0,254 | 0,254 | 0,274 | 0,280 |
| 2 | Kocaeli | 0,497 | 0,482 | 0,431 | 0,472 | 0,559 | 0,602 | 0,593 | 29 | Manisa | 0,259 | 0,254 | 0,267 | 0,279 | 0,284 | 0,318 | 0,333 | 56 | Adıyaman | 0,225 | 0,212 | 0,235 | 0,271 | 0,267 | 0,288 | 0,290 |
| 3 | İzmir | 0,416 | 0,426 | 0,395 | 0,430 | 0,471 | 0,571 | 0,567 | 30 | Çorum | 0,278 | 0,268 | 0,275 | 0,282 | 0,283 | 0,297 | 0,309 | 57 | Muğla | 0,222 | 0,213 | 0,221 | 0,239 | 0,267 | 0,299 | 0,318 |
| 4 | Mersin | 0,339 | 0,357 | 0,337 | 0,349 | 0,372 | 0,423 | 0,446 | 31 | Bitlis | 0,270 | 0,272 | 0,287 | 0,290 | 0,274 | 0,297 | 0,293 | 58 | Niğde | 0,247 | 0,236 | 0,240 | 0,243 | 0,252 | 0,270 | 0,280 |
| 5 | Hatay | 0,329 | 0,328 | 0,333 | 0,353 | 0,351 | 0,428 | 0,445 | 32 | Konya | 0,264 | 0,264 | 0,263 | 0,279 | 0,277 | 0,311 | 0,327 | 59 | Batman | 0,278 | 0,242 | 0,233 | 0,233 | 0,231 | 0,275 | 0,278 |
| 6 | Ankara | 0,271 | 0,256 | 0,299 | 0,363 | 0,416 | 0,496 | 0,509 | 33 | Gümüşhane | 0,283 | 0,279 | 0,282 | 0,281 | 0,283 | 0,287 | 0,283 | 60 | Diyarbakır | 0,266 | 0,246 | 0,242 | 0,252 | 0,211 | 0,269 | 0,283 |
| 7 | Bursa | 0,324 | 0,322 | 0,317 | 0,332 | 0,338 | 0,372 | 0,382 | 34 | Kastamonu | 0,261 | 0,258 | 0,283 | 0,279 | 0,275 | 0,308 | 0,308 | 61 | Bolu | 0,217 | 0,204 | 0,219 | 0,260 | 0,278 | 0,294 | 0,296 |
| 8 | Tekirdağ | 0,320 | 0,311 | 0,318 | 0,339 | 0,337 | 0,369 | 0,352 | 35 | Artvin | 0,266 | 0,267 | 0,267 | 0,278 | 0,283 | 0,293 | 0,298 | 62 | Amasya | 0,271 | 0,250 | 0,215 | 0,218 | 0,244 | 0,276 | 0,289 |
| 9 | Rize | 0,314 | 0,302 | 0,312 | 0,319 | 0,330 | 0,350 | 0,355 | 36 | Ardahan | 0,263 | 0,262 | 0,274 | 0,286 | 0,289 | 0,292 | 0,288 | 63 | Kars | 0,245 | 0,224 | 0,255 | 0,276 | 0,285 | 0,299 | 0,156 |
| 10 | Samsun | 0,278 | 0,284 | 0,296 | 0,311 | 0,312 | 0,337 | 0,352 | 37 | Malatya | 0,270 | 0,258 | 0,268 | 0,269 | 0,283 | 0,299 | 0,307 | 64 | Osmaniye | 0,219 | 0,230 | 0,205 | 0,254 | 0,252 | 0,279 | 0,281 |
| 11 | Edirne | 0,294 | 0,290 | 0,300 | 0,315 | 0,316 | 0,318 | 0,332 | 38 | Karaman | 0,274 | 0,276 | 0,265 | 0,277 | 0,271 | 0,286 | 0,300 | 65 | Sakarya | 0,226 | 0,196 | 0,202 | 0,243 | 0,253 | 0,293 | 0,313 |
| 12 | Trabzon | 0,287 | 0,277 | 0,281 | 0,301 | 0,312 | 0,343 | 0,356 | 39 | Kırıkkale | 0,309 | 0,318 | 0,331 | 0,274 | 0,214 | 0,246 | 0,258 | 66 | Nevşehir | 0,207 | 0,189 | 0,197 | 0,257 | 0,269 | 0,297 | 0,303 |
| 13 | Kahramanmaraş | 0,288 | 0,300 | 0,303 | 0,307 | 0,307 | 0,317 | 0,332 | 40 | Giresun | 0,264 | 0,254 | 0,268 | 0,279 | 0,282 | 0,294 | 0,298 | 67 | Şanlıurfa | 0,224 | 0,196 | 0,220 | 0,244 | 0,249 | 0,280 | 0,283 |
| 14 | Zonguldak | 0,242 | 0,266 | 0,232 | 0,273 | 0,326 | 0,411 | 0,427 | 41 | Muş | 0,254 | 0,261 | 0,276 | 0,286 | 0,279 | 0,288 | 0,288 | 68 | Adana | 0,191 | 0,162 | 0,178 | 0,237 | 0,259 | 0,313 | 0,342 |
| 15 | Kayseri | 0,291 | 0,287 | 0,295 | 0,302 | 0,293 | 0,320 | 0,339 | 42 | Burdur | 0,271 | 0,250 | 0,263 | 0,284 | 0,275 | 0,294 | 0,294 | 69 | Aydın | 0,210 | 0,179 | 0,189 | 0,221 | 0,257 | 0,292 | 0,308 |
| 16 | Tunceli | 0,295 | 0,292 | 0,296 | 0,299 | 0,298 | 0,303 | 0,304 | 43 | Siirt | 0,270 | 0,248 | 0,273 | 0,292 | 0,265 | 0,287 | 0,290 | 70 | Kırklareli | 0,304 | 0,172 | 0,157 | 0,209 | 0,244 | 0,259 | 0,273 |
| 17 | Eskişehir | 0,296 | 0,289 | 0,292 | 0,293 | 0,294 | 0,307 | 0,317 | 44 | Bartın | 0,285 | 0,247 | 0,240 | 0,261 | 0,273 | 0,300 | 0,304 | 71 | Bilecik | 0,224 | 0,191 | 0,207 | 0,236 | 0,238 | 0,247 | 0,260 |
| 18 | Elazığ | 0,283 | 0,271 | 0,285 | 0,296 | 0,297 | 0,316 | 0,320 | 45 | Gaziantep | 0,241 | 0,263 | 0,245 | 0,245 | 0,263 | 0,316 | 0,331 | 72 | Yalova | 0,180 | 0,125 | 0,156 | 0,238 | 0,259 | 0,323 | 0,348 |
| 19 | Karabük | 0,307 | 0,290 | 0,279 | 0,280 | 0,281 | 0,311 | 0,315 | 46 | Erzincan | 0,259 | 0,243 | 0,266 | 0,274 | 0,278 | 0,286 | 0,286 | 73 | Şırnak | 0,165 | 0,151 | 0,226 | 0,253 | 0,215 | 0,269 | 0,266 |
| 20 | Balıkesir | 0,283 | 0,274 | 0,283 | 0,292 | 0,298 | 0,307 | 0,321 | 47 | Kütahya | 0,279 | 0,256 | 0,236 | 0,263 | 0,271 | 0,288 | 0,296 | 74 | Yozgat | 0,160 | 0,146 | 0,211 | 0,237 | 0,248 | 0,260 | 0,249 |
| 21 | Aksaray | 0,279 | 0,298 | 0,296 | 0,280 | 0,264 | 0,296 | 0,323 | 48 | Erzurum | 0,232 | 0,228 | 0,244 | 0,273 | 0,286 | 0,306 | 0,318 | 75 | Sivas | 0,246 | 0,207 | 0,142 | 0,143 | 0,207 | 0,261 | 0,287 |
| 22 | Ağrı | 0,279 | 0,256 | 0,269 | 0,280 | 0,297 | 0,315 | 0,332 | 49 | Ordu | 0,248 | 0,238 | 0,243 | 0,265 | 0,273 | 0,297 | 0,306 | 76 | Iğdır | 0,090 | 0,133 | 0,204 | 0,215 | 0,261 | 0,292 | 0,282 |
| 23 | Çanakkale | 0,266 | 0,257 | 0,270 | 0,284 | 0,295 | 0,316 | 0,337 | 50 | Antalya | 0,236 | 0,220 | 0,243 | 0,272 | 0,268 | 0,312 | 0,316 | 77 | Mardin | 0,245 | 0,263 | 0,178 | 0,168 | 0,142 | 0,221 | 0,231 |
| 24 | Bingöl | 0,281 | 0,280 | 0,285 | 0,291 | 0,281 | 0,296 | 0,297 | 51 | Sinop | 0,244 | 0,247 | 0,246 | 0,263 | 0,273 | 0,290 | 0,292 | 78 | Hakkari | 0,241 | 0,187 | 0,147 | 0,158 | 0,110 | 0,229 | 0,250 |
| 25 | Bayburt | 0,282 | 0,279 | 0,284 | 0,283 | 0,285 | 0,295 | 0,301 | 52 | Tokat | 0,260 | 0,227 | 0,240 | 0,257 | 0,266 | 0,285 | 0,293 | 79 | Düzce | 0,153 | 0,121 | 0,116 | 0,186 | 0,194 | 0,242 | 0,267 |
| 26 | Denizli | 0,263 | 0,253 | 0,249 | 0,282 | 0,295 | 0,322 | 0,338 | 53 | Afyonkarahisar | 0,232 | 0,228 | 0,243 | 0,270 | 0,269 | 0,284 | 0,293 | 80 | Kilis | 0,243 | 0,260 | 0,258 | 0,281 | 0,210 | 0,019 | 0,032 |
| 27 | Isparta | 0,272 | 0,260 | 0,269 | 0,285 | 0,294 | 0,308 | 0,310 | 54 | Kırşehir | 0,243 | 0,207 | 0,235 | 0,262 | 0,275 | 0,294 | 0,301 | 81 | Van | 0,268 | 0,237 | 0,063 | 0,009 | 0,017 | 0,248 | 0,276 |

Tablo 4'te illerin vergi performansı indeks skoru iki yıl ortalamalı yedi dönemde sunulmuştur. Buna göre;

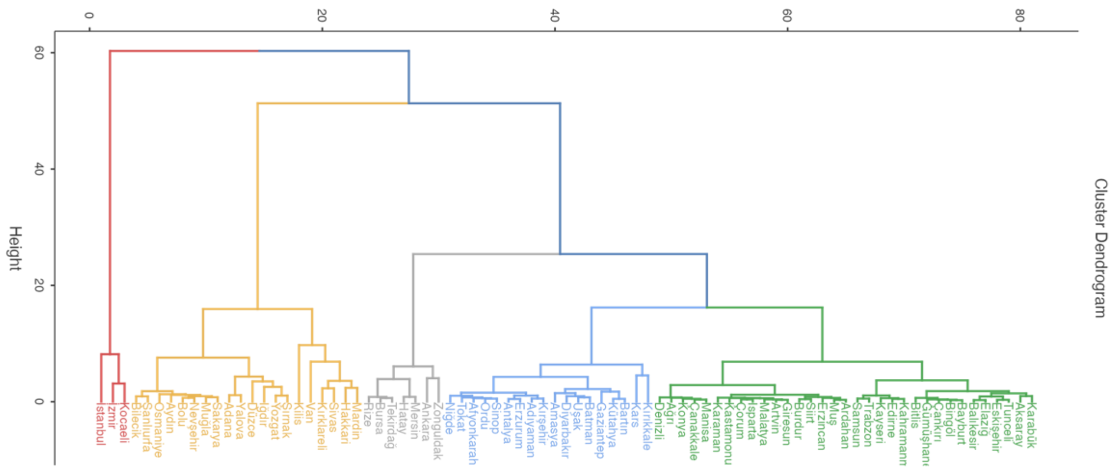
- İllerin ilk dönem skor ortalaması 0,267'dir. Bu ortalamanın üzerinde 40 il bulunmaktadır.
- İkinci dönem skor ortalaması 0,255'tir. Bu ortalamanın üzerinde 42 il bulunmaktadır.
- Üçüncü dönem skor ortalaması 0,257'dir. Bu ortalamanın üzerinde 43 il bulunmaktadır.
- Dördüncü dönem skor ortalaması 0,274'tür. Bu ortalamanın üzerinde 42 il bulunmaktadır.
- Beşinci dönem 0,280'dir. Bu ortalamanın üzerinde 36 il bulunmaktadır.
- Altıncı dönem 0,311'dir. Bu ortalamanın üzerinde 25 il bulunmaktadır.
- Yedinci dönem 0,318'dir. Bu ortalamanın üzerinde 26 il bulunmaktadır.

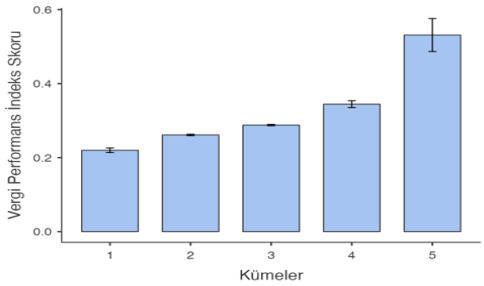
Bu çalışma ile oluşturulan vergi performansı indeks metodolojisi sonuçlarının Tablo 3'e göre statik analizleri, Tablo 4'e göre ise dinamik analizleri yapmasına imkan verdiği görülmektedir.

### 4.2. Kümeleme Analizi Bulguları

Çalışmada il düzeyi vergi performansı indeks skorlarının sınıflandırılması ve performanslarının değerlendirilmesi için hiyerarşik kümeleme analizi uygulanmıştır. Hiyerarşik kümeleme yöntemi değişkenlerin benzerliklerini dikkate alarak belirli bir düzeylerde birbirleri ile birleştirmeyi amaçlayan yöntemdir (Özdamar, 2018: 295). Uygulanan analizde birleştirme yöntemi olarak ward yönetimi, uzaklık ölçüsü olarak ise öklid uzaklık tercih edilmiştir. Analiz Jamovi programında gerçekleştirilmiştir. Analizde illerin 2008-2021 ortalama vergi performansı indeks skoru kullanılmıştır. Hiyerarşik kümeleme analizinden elde edilen sonuçlara göre iller 5'li kümeye yerleştirilmiştir. Analiz sonucu elde edilen dendrogram çıktısı ve kutu grafiği aşağıdaki şekilde gösterildiği gibidir.

**Şekil 5: İllerin Vergi Performansı İndeksine Göre Kümelere Yerleşimi**






Ortalama vergi performansı indeks skor değerine göre her bir kümeye kategori isimleri verilmiştir. Buna göre küme 1'de yer alan iller "çok düşük", küme 2'de yer alan iller "düşük", küme 3'te yer alan iller "orta", küme 4'te yer alan iller "yüksek" ve küme 5'te yer alan iller "çok yüksek" kategorisi ile isimlendirilmiştir. Kategorilerin tanımlayıcı istatistikleri Tablo 5'te sunulmuştur.

**Tablo 5: Vergi Performansı İndeks Skorları Kategorilerinin Tanımlayıcı İstatistikleri**

| | | | | | | | | Shapiro-Wilk | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Gösterge** | **Kümeler / Kategori** | | **İl Sayısı** | **Ortalama** | **Standart Sapma** | **Min.** | **Maks.** | **W Değeri** | **P Değeri** |
| Vergi Performans İndeks Skoru | 1 | Çok düşük | 20 | 0,220 | 0,02773 | 0,152 | 0,253 | 0,913 | 0,073 |
| | 2 | Düşük | 18 | 0,261 | 0,00877 | 0,245 | 0,277 | 0,970 | 0,794 |
| | 3 | Orta | 33 | 0,288 | 0,01077 | 0,270 | 0,310 | 0,934 | 0,045 |
| | 4 | Yüksek | 7 | 0,345 | 0,02432 | 0,307 | 0,373 | 0,934 | 0,583 |
| | 5 | Çok Yüksek | 3 | 0,531 | 0,07709 | 0,463 | 0,615 | 0,967 | 0,651 |

Tablo 5'e gösterildiği gibi en fazla il orta kategoride, en az il ise çok yüksek kategorisinde yer almaktadır. Shapiro-Wilk sonuçlarına göre, tüm gruplarda vergi performansı indeks skoru normal dağılım göstermektedir. Standart sapma verilerine göre düşük kategoride indeks skoruna sahip olan illerin verileri birbirine yakındır. İstanbul diğer küme üye illerinden ayrıştığı için çok yüksek kategorisinin standart sapması diğerlerinden yüksektir. Kategorilere göre illerin Türkiye haritasındaki dağılımı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Aşağıda yer alan Şekil 6'daki haritaya göre orta düzeyde performans skoruna sahip iller tüm bölgelere yayılmıştır. Buna göre illerin %41'i orta kategoride toplanmıştır. Çok düşük ve düşük düzeyde performans skoruna sahip illerin yoğunluğu ise toplamda %46 olmuştur. Toplam %13 yoğunluğa sahip yüksek ve çok yüksek düzeyde performans gösteren illere ise doğu bölgelerinden herhangi bir ilin giremediği anlaşılmaktadır.

**Şekil 6: İllerin Kategorilere Göre Dağılımı**

**Tablo 6: Dönemsel Olarak Vergi Performans İndeks Skoru Ortalaması**

| Kategori | 2008-2009 | 2010-2011 | 2012-2013 | 2014-2015 | 2016-2017 | 2018-2019 | 2020-2021 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Çok Düşük | 0,212 | 0,188 | 0,185 | 0,214 | 0,222 | 0,261 | 0,273 |
| Düşük | 0,256 | 0,241 | 0,244 | 0,258 | 0,260 | 0,287 | 0,287 |
| Orta | 0,276 | 0,270 | 0,278 | 0,287 | 0,287 | 0,305 | 0,313 |
| Yüksek | 0,305 | 0,306 | 0,307 | 0,332 | 0,353 | 0,407 | 0,417 |
| Çok Yüksek | 0,502 | 0,487 | 0,457 | 0,495 | 0,545 | 0,633 | 0,642 |
| *Türkiye Geneli* | *0,267* | *0,255* | *0,257* | *0,275* | *0,280* | *0,311* | *0,318* |

Tablo 6'ya göre yüksek kategorideki iller tüm dönemlerde performansını artırmışlardır. 2008-2009 döneminden son döneme en çok performansını artıran grup %37 oranla yüksek kategorideki iller olurken, performansı en az artan grup ise %12'le düşük kategorideki iller olmuştur. 2016-2017 döneminden itibaren orta kategorisi Türkiye genel ortalamasının altında kalmaya başlamıştır.

## 5. Sonuç

Vergi performansı, bir ülke veya bölge için vergiye ilişkin göstergelerin oluşturduğu ve bu göstergeleri matematiksel, ekonomik ve istatistiksel yöntemlerle hesaplayan sayısal bir değerdir. Vergi performansının değerlendirilmesi ve ölçülmesi süreci, mevcut performansın ortaya çıkarılmasına, performansın iyileştirilmesi amacıyla mevcut sapmaların boyutunun belirlenmesine, bu sapmaların nedenlerinin anlaşılmasına ve daha iyi sonuçlar elde etmek amacıyla bunları değerlendirmek ve değiştirmek için gelecekte gerekli kararların alınmasına yol açmaktadır. Bu durum vergi performansı ilgili araştırma sonuçlarının ülkelerde maliye politikalarının etkinliğinin en önemli göstergelerinden biri haline getirmektedir.

Bu çalışmada bir ülkenin vergi performansını indeks skoru olarak ölçmek için matematiksel modele dayanan bir metodoloji geliştirilmiştir. Geliştirilen bu metodoloji

Türkiye'nin 81 iline uygulanmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucu Türkiye'nin il düzeyi vergi performansı indeks skoru ortaya çıkarılmıştır. Sonuçlar, Türkiye'de çok sayıda ilin düşük performans sergilediğini göstermektedir.

Geliştirilen bu indeks hem dinamik hem de statik sonuçlar sunmaktadır. Yapılan uygulamada dinamikliği ortaya koymak adına indeks skoru 2008-2021 yılları için hesaplanmıştır. Buna göre Türkiye'de illerin ortalama indeks skorunun en düşük olduğu yıl 2011 yılı olurken, son yıllara doğru performansın yükseldiği ancak iller arasında performans farkının açıldığı tespit edilmiştir.

Vergi performansı indeksi doğru göstergelerle oluşturulduğunda hem objektif değerlendirmelere yer veren pozitif analizlerin yapılmasına hem de sübjektif değerlendirmelerin yapılabileceği normatif analizlerin uygulanmasına da imkan vermektedir.

Çalışmada vergi geliri payı, vergi tahsilat oranı, vergi yükü ve vergi açığından oluşan dört alt indeks kullanılmıştır. Ancak bu çalışmada sunulan metodolojinin vergi ile ilgili farklı göstergelere ilişkin verilerin toplanması ve yaygınlaştırılmasına imkan verdiği ve gelecekteki çalışmaların farklı göstergelerle indeksin geliştirilmesi gerektiği tavsiye edilmektedir.

Ayrıca ortaya çıkarılan il düzeyi indeks skoru diğer çalışmalar için bir gösterge niteliği taşımaktadır. Böyle bir indeks, diğer ekonomik göstergelerle arasındaki ilişkiye dair ampirik problemleri ele almak için gelecekte yapılacak araştırmalar için işe yarayabilir. Öte yandan indeks demografik, sosyokültürel vd. göstergelerle karşılaştırma yapmak ve performansın kaydettiği ilerlemeyi izlemek için kullanılabilir.

Türkiye'nin il düzeyi vergi performans indeksinin hesaplanması, ekonominin önemli bir kavramı olan vergi alanında bölgesel karşılaştırmaların yapılması, performansta zaman içinde meydana gelen değişimlerin tanınması, vergi politikaları ve yönetiminin etkilerinin değerlendirilmesi ve bölgesel vergi uyumu, kültürü ve ahlakının değerlendirilmesi açısından önem taşımaktadır. Ayrıca performans indeksi kaynakların doğru kullanımı, kamu harcamalarında etkinliğin ölçülmesi ve vergi yüklerinin adil bir şekilde dağıtılması konusunda literatüre katkı sağlayacaktır.

## Kaynakça

Al, İ. (2018). Türkiye'nin Mali Performansının Ölçülmesi: Endeks Yaklaşımı. *Maliye Dergisi, 0*(175), 55-69.

Albayrak, A. N., & Erkut, G. (2011). Türkiye'de İl ve Bölgelerin Rekabet Gücü Analizi. *İTÜDERGİSİ/a, 9*(2), 155-165.

Allahverdi, M., & Alagöz, A. (2023). The Analysis of Components Affecting Tax Performance in Turkey and the Establishment of Provincial Level Tax Performance Index. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, *5*(1), 74-106.

Alpar, R. (2016). *Spor, Sağlık ve Eğitim Bilimlerinde Örneklerle Uygulamalı İstatistik ve Geçerlik-Güvenirlik*. 4. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

Berksoy, T. (1984). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti*. Marmara Üniversitesi Yayın, No: 411, İstanbul.

Bird, R. (1964). A Note on "Tax Sacrifice" Comparısons. *National Tax Journal, 17*(3), 303-308.

Boukbech, R., Bousselhamia, A., & Ezzahid, E. (2019). Determinants of tax revenues: Evidence from a sample of Lower Middle Income countries. *Applied Economics and Finance, 6*(1), 11-20.

Bunescu, L. (2015). Tax Performance Assessment in Scandinavian Countries. *Studies in Business and Economics, 10*(1), 47-65.

Bunn, D., & Asen, E. (2021). *International Tax Competitiveness Index 2021*. Tax Foundation, Washingtion, D.C.

Castro, G. Á., & Camarillo, D. B. R. (2014). Determinants of Tax Revenue in OECD Countries over the Period 2001–2011. *Contaduría y administración, 59*(3), 35-59.

Coondoo, D., Amita Majumber, Mukherjee, R., & Chiranjib Neogi. (2001). Relative Tax Performances: Analysis for Selected States in India. *Economic and Political Weekly, 36*(40), 3869-3871.

Çelikay, F. (2016). *Türkiye'de Bölgesel Vergi Gayretinin Belirleyicileri: Ampirik Bir İnceleme*. 2. Osmaneli Sosyal Bilimler Kongresi Bildiri Kitapçığı, 521- 532.

Fenochietto, M. R., & Pessino, M. C. (2013). *Understanding Countries' Tax Effort*. International Monetary Fund.

Frank, H. J. (1959). Measuring State Tax Burdens. *National Tax Journal, 12*(2), 179-185.

Gelirler İdaresi Başkanlığı (2023). *Bütçe Gelirleri*. Erişim Adresi: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm

Gupta, A. S. (2007). *Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries*. International Monetary Fund Working Papers No. 07/184, 1-39.

Khwaja, M. S., & Iyer, I. (2014). *Revenue Potential, Tax Space, and Tax Gap. A Comparative Analysis*. Policy Research Working Paper, World Bank.

Kibret, H., & Mamuye, R. (2016). *Performance and Prospects of Tax Collection in Ethiopia*. United Nations Development Programme, Erişim Adresi: https://www.et.undp.org/content/ethiopia/en/home/library/poverty/performance-and-prospects-of-tax-collection-in-ethiopia.html.

Le, T. M., Moreno-Dodson, B., & Rojchaichaninthorn, J. (2008). *Expanding Taxable Capacity and Reaching Revenue Potential: Cross-Country Analysis*. In Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, National Tax Association, (101), 384-397.

Leuthold, J. H. (1991). Tax Shares in Developing Economies a Panel Study. *Journal of Development Economics, 35*(1), 173-185.

Macek, R., & Murín, M. (2020). World Tax Index: Methodology Changes and Revision of Data for OECD Countries from 2000 to 2018. In *Proceedings of the International Scientific Conference ECONOMIC AND SOCIAL POLICY. Ostrava: Vysoká škola PRIGO* (227-239).

Machová, Z., & Kotlán, I. (2013). World Tax Index: New Methodology for OECD Countries, 2000–2012. *DANUBE*, *4*(2), 165-179.

Mazmanoğlu, A. (2012). İktisat ve İşletmede İstatistiksel Anlamda İndeksin Önemi ve Hesaplama Teknikleri Üzerine Bir Açıklama. *ABMYO Dergisi, (0)*26, 3-22.

Oğuzlar, A. (2003). Veri ön işleme. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (21), 67-76.

Ömür, Ö. (2019). *Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısının Vergi Uyumuna Etkisinin Analizi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uludağ Üniversitesi, Bursa.

Özari, Ç., & Özge, E. R. E. N. (2018). İllerin Yaşam Endeksi Göstergelerinin Çok Boyutlu Ölçekleme ve K-Ortalamalar Kümeleme Yöntemi ile Analizi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 20*(2), 303-313.

Özdamar, K. (2018). *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi*, Cilt 2, 10. Baskı, Ankara: Nisan Kitabevi.

Sarma, M. (2008). *Index of Financial Inclusion*. Working Paper 215, Indian Council for Research on International Economic Relations.

Schanz, D., Keller, S., Dinkel, A., Fritz, J., & Grosselfinger, C., (2017) *The Tax Attractiveness Index: Methodology* (November 2, 2017), www.tax-index.org. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3013603

Söylemez, E., & Varol, Ç. (2020). Developing a socio-spatial index methodology for measuring cross-border mobility. *Geographica Pannonica, 24*(2), 124-135.

Spglobal (2023). *Methodology Matters*. Erişim Adresi: https://www.spglobal.com/spdji/en/research-insights/index-literacy/methodology-matters/#:~:text=Broadly%20speaking%2C%20an%20index%20methodology,creation%2C%20calculation%2C%20and%20maintenance.

Stotsky, J. G., & WoldeMariam, A. (1997). *Tax Effort in Sub-Saharan Africa*. IMF Working Papers, 1997(107), A001.

Tait, A. A., Gratz, W. L., & Eichengreen, B. J. (1979). *International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries. 1972–76*, Staff Papers - International Monetary Fund, 1979(001), 123-156.

Tanzi, V. (1981). *A Statistical Evaluation of Taxation in Sub-Saharan Africa*. V. Tanzi, M. Z. Yücelik, P. S. Griffith & C. A. Aguirre (Eds.), Taxation in Sub-Saharan Africa içinde (ss. 45-50). Washington: International Monetary Fund.

Teera, J. M., & Hudson, J. (2004). Tax Performance: A Comparative Study. *Journal of International Development, 16*(6), 785-802.

Tekbaş, A., & Dökmen, G. (2007). Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı. *Maliye Dergisi, 0*(153), 195-214.

Türkiye İstatistik Kurumu (2023). *İl Düzeyi Göstergeler*. Erişim Adresi: https://biruni.tuik.gov.tr/ilgosterge/?locale=tr

Yıldırım, Z., & Demir, M. (2021). Türkiye'de Vergi Esnekliğinin Panel Eşbütünleşme ve Nedensellik Testleri ile Analizi. *OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi, 17*(36), 2714-2739.

Yorulmaz, R. (2013). Construction of a Regional Financial Inclusion Index in Turkey. *BDDK Bankacılık ve Finansal Piyasalar Dergisi, 7*(1), 79-101.

# 7440 Sayılı Kanun İle Getirilen Deprem Vergisinin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

**Hakan BAY**[1] **Zeynep ARIKAN**[2]

## 1. Giriş

Gerek hukuk devleti ve gerekse sosyal devlet olmanın bir gereği olarak anayasal vergilendirme ilkeleri önemlidir. Anayasal ilkeler doğrultusunda anayasal vergilendirme ilkeleri belirleyici bir çerçeve sunmakta ve bu ilkeler 1982 Anayasasının ”vergi ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinde temel hükümler olarak yer almaktadır. Anayasal vergilendirme ilkeleri anılan maddede dört fıkra olarak düzenlenmiştir. Herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi ya da vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı olarak hükme bağlanan hususlar “verginin eşitliği ilkesi”; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması ile muaflık, istisna ve indirimleriyle oranları konusunda kanuni sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanına verilmesi ile ilgili hükümler ise “verginin kanuniliği ilkesi” ile ilgilidir. “Kanunsuz vergi olmaz” ilkesi yasama organının vergilendirmede asli bir birim olduğunu ifade eder. Anayasanın 73’üncü maddesi vergilendirmenin temel kurallarını hükme bağlamaktadır. Hukuk devleti olmanın gereklerinden birisi de “vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi”dir. Olağan şartlarda geriye yürüme hukuki güvenliği zedeleyeceğinden Anayasaya aykırıdır.

Demokratik bir vergilendirme için anayasal vergilendirme ilkelerine uyulması gerekli ve önemlidir. Hukuk devleti olmanın bir gereği hukuki güvenliğin sağlanmalı ve vergilendirme yetkisinin mükelleflerin hak ve özgürlüklerine zarar vermeden kullanılmalıdır.

Bu çalışmanın amacı 2023 yılında Kahramanmaraş ve çevre illerde yaşanan deprem felaketinin 2022 takvim yılı kazancına 2023 yılı beyan döneminde uygulanacak olan ek verginin anayasal vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesini yapmaktır. Bu çerçevede hukuki güvenlik ilkesi ve bu ilkenin kapsamına giren geriye yürümezlik ilkesi ve verginin belirliliği açısından değerlendirmektir. Ek vergilerin mali güce uygunluğunun eşitlik ve adalet ilkeleri ile genellik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

[1] Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0001-9159-3259, hakan.bay@deu.edu.tr

[2] Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0001-6710-171X, zeynep.arikan@deu.edu.tr

## 2. 7440 Sayılı Kanun Çerçevesinde Depremzedelere Sağlanan Kamusal Avantajlar

06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş'ta yaşanan deprem felaketi nedeniyle 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla (Yapılandırma Kanunu) afetten zarar görenlere bir takım teşvikler sağlanması yanında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca mücbir sebep hali ilan edilen yerler için Yapılandırma Kanunu söz konusu olmuştur. Yasal düzenlemelerin ayrıntı ve açıklamalarına 1 ve 2 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir. Bu mevzuat çerçevesinde deprem bölgesindeki mükelleflere sağlanan menfaatler şöyledir:

- Depremden zarar gören hizmet erbabına sağlanan aynı ve nakdi nitelikteki yardımlarda teşvik sağlanmıştır. Hizmet erbabına 06.02.2023 ile 31.07.2023 tarihleri arasındaki ücret, prim, ikramiye gibi ödemelerine ek olarak yapılan ayni yardımlar ve toplam tutarı 50.000 TL'yi geçmeyen nakdi yardımlar prime esas kazanca dahil edilmediği gibi, gelir ve damga vergisi dışında tutulmuştur.
- Kahramanmaraş'ta deprem nedeniyle vefat edenlerin mirasçılarına veraset yoluyla intikali gerçekleşen mallar ile vefat eden hizmet erbabının eş, çocuk, anne ve babasına işverenlerce 06.02.2023 ile 31.07.2023 tarihleri itibarıyla yapılan yardımlar veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur. Afetzedeler beyanname verme gibi şekli yükümlülüklere de katlanmayacaklardır. Bu avantajın yanında depreme bağlı olarak daha önce Kanunun yayım tarihinden önce adlarına veraset ve intikal vergisi tahakkuk ettirilenlerin talepleri durumunda tahakkuk eden vergilerin terkini, ödenmiş vergilerin ise iadesi söz konusudur.
- Depremdeki yaralanmalar nedeniyle vefat edenlerin mirasçılarına, tüzel kişiliğe haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ve sigorta ile emeklilik şirketlerince ve bireysel emeklilik kapsamında yapılan menkul sermaye iradı kapsamındaki ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.
- Kahramanmaraş ile mücbir sebebin varlığı kabul edilen yerlerde yerleşim yeri bulunan gerçek kişilerin ikamet etmeleri amacıyla bedelsiz kullanımına bırakılan konutlara özgü olmak üzere 2023 yılı gelirleri için emsal kira bedeli uygulanmayacaktır.
- Zayi olan defter ve belgelerin yerine onaylanacak defterlere kolaylıklar sağlanmıştır. Depremde defter ve belgelerin zayi olduğuna ilişkin mahkemeden ya da il veya ilçe idare kurullarından belge almak suretiyle yeni defterlerin açılış onayı imkânı getirilmiştir. Deprem bölgesindeki mükelleflerin il ya da ilçe kurullarından alacakları zayi belgesi yetkili mahkemeden alınmış belge hükmünde kabul edilmiştir. Mahkemeden veya il/ilçe kurullarından alınan belge ile yeni defterlerin açılış onayı notere yaptırılabilir. Defter tasdikleri noter harcına tabi olmayacaktır. E-defter kullanan mükellefler için ise e-defter zayi olduğunda zayi belgesi aranmaksızın, www.edefter.gov.tr adresindeki koşullara uygun olarak e-defter uygulaması üzerinden 31.07.2023 tarihine kadar indirebilme imkânına sahip olmuşlardır.

- Mücbir sebep ilan edilen yerlerde bulunan kişilerin borçları nedeniyle alacaklılara şüpheli alacak ayrılmasında şartların hafifletilmesi yoluna gidilmiştir. Kanunda belirtilen şartları taşıyan alacaklar için dava ya da icra yoluyla takibe gidilmeyecektir. Bu alacakların bilanço esasına tabi olanlarca karşılık ayrılması, işletme hesabı esasına tabi olanlarca ise deftere gider yazılması imkânı getirilmiştir.
- Mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki taşıtlar için 06.02.2023 tarihinden önce tahakkuk eden ve 7440 sayılı Kanun'un yayım tarihinde ödenmemiş olan vergi, katkı payı, vergi cezası, gecikme faizi ve gecikme zammının terkini ve hacizlerin kaldırılması söz konusudur. Ayrıca trafik idari para cezası, idari para cezası, geçiş ücreti ve gecikme zammı alacakları için de aynı avantaj söz konusu olmuştur.
- 06.02.2023 tarihi itibarıyla deprem bölgesinde (Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa illeri ve Sivas ilinin Gürün ilçesinde) kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Deprem bölgesi dışında bulunan il ya da ilçelerde kanuni merkezi bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin deprem bölgesinde zarar görmüş işyerleri nedeniyle de %10 vergi ödemek zorunda kalmaları bu mükellefler için zorlayıcı niteliktedir.
- Depremden zarar gören esnaf ve sanatkârların aidat borçları, gecikme zamları, oda ve birlik katılma payları, mesleki eğitim fonu borçları ve gecikme zamlarının tahsilinden vazgeçme yetkisi ilgili yönetim kuruluna verilmiştir. Ayrıca depremden zarar gören esnaf ve sanatkârların bazı belge ve işlemlerinden geçici süre için 5362 sayılı Kanun gereği aynı il sınırları içinde tescil, tadil ve terkin işlemleri ve sicil tasdiknamesinden harç, herhangi bir ücret ve ilan ücreti alınmaması söz konusu olmuştur.
- Mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde ticaret sicili müdürlüklerine kayıtlı olan ticari işletme, ticaret şirketleri ve şubelerin bazı ticaret sicili kayıtlarına ilişkin belgelerden 31.07.2023 tarihine kadar harç, ücret, ilan ücreti alınmamasına karar verilmiştir.
- Olağanüstü hal ilan edilen illerde faaliyet gösteren tütün üreticilerinin kurduğu tütün kooperatiflerinin ürettiği bazı ürünlerin tesliminde geçici süre ile indirimli özel tüketim vergisi oranı uygulamasına gidilmiştir. Özel tüketim vergisi %50 indirimli olarak uygulanacaktır.
- Mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde 7440 sayılı Yapılandırma Kanunu kapsamında olan mükelleflerin yükümlülükleri ile ilgili taksit süreleri 7440 sayılı Kanuna göre ödenecektir.

7440 sayılı Kanunla depremzedelere sağlanan avantajlar Tablo 1'de verilmiştir.

**Tablo 1. 7440 Sayılı Kanunla Depremzedelere Sağlanan Avantajlar**

| |
|---|
| 1- Hizmet erbabına sağlanan ayni ve nakdi yardımlara gelir ve damga vergisi istisnası |
| 2- Vefat eden depremzedelerin mirasçı ve yakınlarına veraset ve intikal vergisi istisnası |
| 3- Vefat eden depremzedelerin mirasçılarına menkul sermaye iradı kapsamındaki ödemelerde gelir vergisi tevkifat engeli |
| 4- Depremzedelerin emsal kira bedeli müessesesinin dışında bırakılması |
| 5- Zayi olan defter ve belgeler yerine İl/İlçe İdare Kurullarından belge alma kolaylığı sağlanması |
| 6- Şüpheli alacak uygulamasında karşılık ayırma ve gider kaydetme imkânı getirilmesi |
| 7- Mücbir sebep bölgesindeki taşıtlara ilişkin amme alacaklarının terkini ve hacizlerin kaldırılması |
| 8- Deprem bölgesinde vergi mükellefiyeti bulunan kişilere ek kurumlar vergisi muafiyeti |
| 9- Depremzede esnaf ve sanatkârlara tahsilat kolaylığı ve avantajlar ile depremzedelerin bağlı olduğu meslek kuruluşlarına yetki tanınması |
| 10-Mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki Ticaret Sicili Müdürlüklerince yapılan işlemlerde ve düzenlenen belgelerde harç, ücret, ilan ücreti alınmaması |
| 11- Olağanüstü hal bölgesindeki tütün kooperatiflerine bazı ürünlerde %50 indirimli özel tüketim vergisi uygulaması |

**Kaynak:** 7440 Sayılı Deprem Bölgesine Yönelik Vergi Düzenlemeleri Rehberinden (GİB, 2023) yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

## 3. 7440 Sayılı Kanunun Ek Kurumlar Vergisi ve Deprem Bölgesine İlişkin İstisna ve İndirim Düzenlemeleri

12.03.2023 tarihli 32130 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7440 sayılı Kanunla ek kurumlar vergisi ile deprem bölgesinde uygulanacak istisna ve indirimlere yönelik düzenlemeler şöyledir:

**- Ek Kurumlar Vergisi**

Depremin oluşturduğu yıkıcı etkilerin giderilmesi amacıyla tek seferlik ek kurumlar vergisi getirilmiştir. Buna göre 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek üzere, kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında ve yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıyan istisna kazançlar üzerinden ise %5 oranında ek vergi hesaplanır ve bu verginin ilk taksiti kurumlar vergisi ödeme süresinde, ikinci taksiti ise bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenir. Bu düzenleme 12.03.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu ek vergi bir kereye mahsus olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerini kapsama almaktadır.

7440 sayılı Kanunla yeni bir ek vergi ihdas edilmiştir. Bu ek verginin mükellefi kurumlar vergisi mükellefleridir. Gelir vergisi mükellefleri bu kapsama girmemektedir. Ek kurumlar vergisine ilişkin düzenleme kapsamında verginin özelliği Tablo 2'de verilmiştir.

**Tablo 2. Ek Kurumlar Vergisi**

| Ek Vergiye İlişkin Düzenlemeler | Ek Verginin Özelliği |
|---|---|
| **Verginin mükellefi** | Kurumlar vergisi mükellefleri |
| **Verginin konusu** | Kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisi matrahı |
| **Verginin oranı** | Dönem kazancıyla ilişkilendirilmeksizin;<br>- Kurum kazancından indirilen istisna ve indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisi matrahı üzerinden %10,<br>- İstisna kazançlar üzerinden %5. |
| **Vergiden muaf olanlar** | Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa, Sivas'ın Gürün İlçesi |
| **Beyan ve ödemesi** | - 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesindeki indirim ve istisnalar üzerinden hesaplanır.<br>- İlk taksiti kurumlar vergisi ödeme süresinde (30.04.2023'e kadar), ikinci taksiti bu süreyi takip eden 4'üncü ayda (31.08.2023'e kadar) ödenir. |
| **Mahsubu** | Hiçbir vergiden mahsup edilmez. |

**Kaynak:** 7440 Sayılı Kanun'la İhdas Edilen Ek Vergi'den (PwC, 2023) yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 2'de ifade edildiği gibi oransal düzenlemede esas alınacak verginin dönem kazancı ile ilişkilendirilmemesi önemlidir.

Kanuni düzenlemede "kurum kazancından indirim konusu olan" tutarların ek vergiye tabi olacağı belirtilmekle beraber, "dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin" vergilendirileceği belirtilmektedir. Ancak söz konusu bu düzenlemeler zarar beyan eden mükellefler açısından çelişkili bir durum doğurmaktadır. Uygulamaya tabi mükellefler indirim ve istisna öncesi zarar beyan ettiğinden dolayı beyannamelerinde indirebilecekleri bir kazanç da bulunmayacaktır. Maddenin gerekçesinde "zarar olsa da indirilecek istisna ve indirimler" den ek vergi hesaplanacağı belirtilse de kanun lafzında

açıkça bu bulunmamaktadır. Kanun lafzında bulunmamakla birlikte kanun gerekçesi kapsamında yapılacak bir düzenleme hukuk devleti ilkesini ve mülkiyet hakkını ihlal edici bir özellik taşımaktadır (Ergin, 2023:90).

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar bu verginin kapsamına girmemektedir. Ancak muaf olan kurumların iktisadi işletmeleri istisna ve indirim uygulamakta ve ek vergi mükellefiyetine tabi değillerdir.

K.V.K.'nun 5'inci maddesi geçici 14'üncü maddesi ve 10'uncu maddesi ile G.V.K.'nun geçici 61'inci maddesi kapsamında yer alan ve üzerinden ek vergi hesaplanmayacak istisna ve indirimler Tablo 3'de verilmiştir.

**Tablo 3. 7440 Sayılı Kanun'un Kurumlar Vergisine Yönelik İstisna ve İndirim Uygulamaları**

| | |
|---|---|
| Türkiye'de kurulan yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazanç istisnası | Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, yetiştirme yurdu, çocuk yuvası, huzur ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı ve tesislerin devamı için yapılan bağış ve yardımlar |
| Risturn istisnası | |
| Sat – kirala – geri al işletmelerinden doğan kazançlarda istisna | Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar |
| Kira sertifikası ihracı amacıyla varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna | Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlar |
| Kur korumalı mevduat hesaplarından sağlanan kazançlara ilişkin istisna | Korumalı işyeri indirimi |
| | Yatırım indirimi istisnası G.V.K.'nun 61'inci maddesi kapsamında |
| Sponsorluk harcamaları | Girişim sermayesi fonu |
| Makbuz karşılığı yapılan kazancın %5'i ile sınırlı olan bağış ve yardımlar | Cumhurbaşkanlığı kararnamesi kapsamında mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-Ge ve tasarım merkezlerinden elde edilen istisna ve indirime konu olan kazançlar |

**Kaynak:** 7440 Sayılı Kanundan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 3'de yer alan kurumlar vergisine yönelik istisna ve indirimler arasında bulunmayan iştirak kazancı istisnası ek %5 vergiye tabidir. İştirak kazancı üzerinden

alınan bu ek vergi mükerrerdir. Çünkü söz konusu kazançlar dağıtımı yapan şirkette vergiye tabi tutulmuş olup iştirak kazancı elde eden şirkette tekrar vergilendirilmesi mükerrer vergilendirme olup Anayasa'ya aykırılık teşkil eder. İştirak kazançları istisnasının amacı bir önceki kurum bünyesinde vergilendirilen kazancın tekrar ikinci kurum bünyesinde vergilendirilmemesidir. Böyle olunca istisnanın getiriliş amacına da bir aykırılık söz konusu olmaktadır.

Emisyon primi üzerinden ek vergi alınması ise doğru bir uygulama değildir. Zira emisyon primi bir gelir değildir, öz varlık unsuru diğer bir ifadeyle sermaye değeridir. KVK'nun istisnaları düzenleyen 5'inci maddesinde sayılmakta ve ek vergiden muaf istisna ve muafiyetler arasında da bulunmadığından %10 oranında ek vergiye tabi olmaktadır. Şirket paylarının itibari değerlerinin üzerinde ihraç edilmesinden oluşan bu kazançların ek vergiye tabi olması uygun değildir.

İndirimli kurumlar vergisinden ek vergi alınması yatırımcı mükelleflerin planlarını bozar. Zira yatırım teşvik belgesindeki taahhüde göre yatırım yapmaya çalışan mükelleflerin durumu zorlaşabilir.

## 4. Deprem Vergisinin Mali Güç Açısından Değerlendirilmesi

Devletin vergilendirme yetkisinin temeli Anayasa'dır. Devlet, yetkisini 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinden alır. Anayasanın 73'üncü maddesinin ilk fıkrası gereği "Herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ifadesi ile herkesin mali gücü oranında vergilendirileceği belirtilerek, vergilendirmenin meşru amacı ortaya konmuştur. Maddenin ikinci fıkrasında ise "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı" olduğu belirtilerek bu iki fıkra gereği mali güç ve genellik ilkeleri ile vergilendirmede adalet ve eşitliğin gerçekleştirilmesi Anayasal çerçevede hükme bağlanmıştır.

Vergilendirmede anayasal bir vergilendirme ilkesi olarak mali güç, kişilerin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin sınırlarını çizmektedir (Öncel vd., 2022:62). Mülkiyet hakkına olan müdahale mali güç ile sınırlandırılmaktadır. Vergilendirmede genellik ilkesi gereği mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılması ve vergi ödemesi gerekmektedir. Anayasada ifadesini bulan mali güç kamu maliyesi alanında ödeme gücü anlamına gelmekte ve gelir, servet ve harcama gibi göstergelerle ölçülmektedir. Mali güce göre vergilendirmek eşitlik ilkesine ulaşmanın yoludur. Sosyal devlet gereği mali güce göre vergi alındığında adalet ve eşitlik gerçekleşecek ve vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı söz konusu olacaktır.

7440 sayılı Kanunla getirilen deprem vergisi, Kanunun 10/27 maddesinde belirtilen koşullara uygun olarak ve deprem bölgesindeki mükelleflere uygulanamamaktadır. Söz konusu Kanunla getirilen düzenleme ile kurumlar vergisi mükelleflerinden belirli indirim ve istisnadan yararlananlar ve indirimli kurumlar vergisi matrahı bulunanlar vergi ödemekle yükümlü tutulmaktadır. 2022 yılı faal mükellef sayıları Tablo 4'de verilmiştir.

**Tablo 4. Faal Mükellef Sayıları (2022 Yılı İtibariyle)**

| Vergi Türü | Mükellef Sayısı | Mükellef Türü | Mükellef Sayısı |
|---|---|---|---|
| Gelir vergisi* | 2.364.625 | Gerçek kişi | 5.588.946 |
| Kurumlar vergisi | 1.069.339 | Limited şirket | 875.227 |
| Basit usulde ticari kazanç | 836.779 | Diğer tüzel kişilik | 191.670 |
| Gelir vergisi GMÜD** | 2.249.233 | Anonim şirket | 167.842 |
| Katma değer vergisi | 3.368.573 | Adi ortaklık | 42.721 |
| Gelir stopaj vergisi | 3.749.494 | Kooperatif | 36.096 |
| Banka muameleleri vergisi | 5.223 | Banka şubesi | 10.998 |
| Sigorta muameleleri vergisi | 416 | İş ortaklığı | 6.148 |
| Damga vergisi(beyannameli) | 332.355 | Kollektif şirket | 1.219 |
| Diğer ücret*** | 74.080 | KDV 3 – Dijital hizmet vergisi mükellefleri | 533 |
| | | Adi komandit şirket | 95 |

* Ticari, zirai veya serbest meslek kazançlarını elde eden gelir vergisi mükelleflerini göstermektedir.

** Gelir vergisi GMÜD. Geliri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan ibaret olanları göstermektedir.

*** Vergi mükellefiyeti bulunmayanların (elçilik gibi) yanında çalışan ücretlileri göstermektedir.

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 Faaliyet Raporu (GİB, 2023:148).

Tablo 4'de görüldüğü üzere 2022 yılında faal olan mükelleflerden ticari, zirai ve serbest meslek kazancı elde eden 2,3 milyon gelir vergisi mükellefi bulunmaktadır. Bu gelir vergisi mükellefleri ek vergi yükümlülüğü kapsamına girmemektedir. Deprem vergisinin yükü, indirim, istisnadan yararlanan ve indirimli kurumlar vergisi matrahı bulunan mükellefler üzerindedir. Bu durum gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından karşılaştırıldığında genellik ve eşitlik ilkelerine aykırı bir durum oluşturmaktadır. Çünkü devlet, istisna, muafiyet ve indirim uygulamasıyla bazı faaliyetleri ve sektörleri geliştirmek, belirli mükellefleri teşvik etmek ve vergi ödeme gücü az olan mükelleflerin ödeme güçlerine katkıda bulunmayı hedefler. Ancak diğer taraftan sadece istisna ve indirim uygulamasından yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerine ek yük getirilmesi istisna ve indirim uygulamalarının amacından sapmasına ve vergi yükünü belli bir kesimin çekmesine neden olmaktadır. Çünkü ek kurumlar vergisinin matrahı kurum kazancından indirilen istisna, indirim tutarları ve indirimli kurumlar vergisi matrahıdır. Kurumun dönemsel kazancı ile doğrudan ilgili olmadığından gelir, servet ve harcama üzerinden alınması söz konusu değildir. Kurum, kurumlar vergisi beyannamesinde indirilecek istisna ve indirimler bölümünde indirim ve istisna beyan etmişse zarar etmiş olsa bile beyan ettiği indirim ve istisna kısım üzerinden ek vergiyi ödemesi gerekmektedir. Bu durumda istisna ve indirim bir kazanç değildir, servet değildir. Sadece vergisel bir teşvik olup, avantaj sağlamak amacıyla kazanılan bir tutardır. Verginin matrahını net kar oluşturmamaktadır.

Tüm bu hususlar göz önünde bulundurulduğunda ek kurumlar vergisi uygulamasında;

- Vergi yükünü indirim, istisnadan yararlananlar ile indirimli kurumlar vergisi matrahı olanlar taşıdığından,
- Gelir vergisi mükelleflerinin kapsam dışı olmasının genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık teşkil ettiğinden,
- Mükellefleri teşvik etmek, desteklemek amacıyla getirilen istisna ve indirim uygulamasının getiriliş amacının sapmasından,
- Zarar edilmiş bile olsa indirim ve istisna tutarının beyan edilen kazanç gibi matraha konu olmasından,
- Verginin sanki net değil gayrisafi tutar üzerinden alınıyormuş gibi olması, vergiye tabi kazancın genel özelliklerine göre safi kazanç üzerinden vergilendirilmesine aykırı bir durum oluşturduğundan,
- Anayasanın 73'üncü maddesindeki mali güç ilkesinin gelir, servet, harcama ölçülerinden herhangi birini vergilendirmeyerek istisna ve indirim nedeniyle kazanılan tutarın esas alınmasından,

dolayı ek verginin Anayasanın mali güç ilkesine pek uymamaktadır.

Deprem nedeniyle getirilen ek vergi, kurumlar vergisi mükellefleri üzerine çok ağır yük getirmemektedir. İstisna ve indirim tutarları ne kadar düşükse ödenecek vergi o kadar düşük, indirim ve istisna tutarı artıkça ödenecek vergi de o nispette artacaktır. Ancak mali güç ilkesiyle bağdaştığı da söylenemez. Çünkü indirim ve istisna mükellefçe beyan edilen bir kazanç değildir ve gelir, servet ve harcamayı esas almamaktadır. Bununla birlikte %10 oranında ek vergi alınması mükelleflerin indirim ve istisnalar nedeniyle temin ettikleri marjinal faydanın da farklı oranlarda azalmasına neden olacağı için fedakârlıkta eşitliği de bozucu etki gösterecektir. Bu yönüyle vergilendirmenin temel ilkelerinden olan mali güç oranında vergi yüküne katılmayı zedeler. Yine vergilendirme işlemlerinde adaletin sağlanabilmesi için kazanılmış haklara dokunulmaması, bu hakların korunması gerekir.

## 5. Deprem Vergisinin Hukuki Güvenlik Açısından Değerlendirilmesi

1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinde açıklanan sosyal hukuk devleti olmanın koşullarından biri de hukuki güvenlik ilkesinin sağlanmasıdır. Hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını ve bireylerin bütün eylem ve işlemlerinde devlete güven duymasını, güveni zedeleyici yöntemlerden kaçınılmasını ifade eder. Bu nedenle hukuki güvenlik ilkesi, kanunların geriye yürütülmemesini gerekli kılar[3]. Kanunların geriye yürümezliği ilkesi gereğince kanunlar, kamu yararı ile kamu düzenini gerektirmesi, kazanılmış hakları koruma, mali hakları iyileştirme gibi istisnai durumlar hariç ilke olarak yürürlük tarihinden sonraki olay ve işlemlere uygulanır. Bu çerçevede (AYM, 2019);

[3] Hukuki güvenlik ilkesi ile geçmişe yürümezlik esası arasındaki ilişki için bkz Arıkan, 2022: 106 vd.

- Kanunların geriye yürümesi, yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçları doğmuş hukuksal durum ve olaylara uygulanmasıdır.
- Yeni kuralın eski kural yürürlükteyken başlamakla birlikte sonuçlanmamış hukuki durum ve olaylara uygulanması ise kanunların geriye yürümesi olarak kabul edilemez.

Kural olarak vergi kanunları yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki olaylara uygulanırlar. Yürürlüğe girdiği tarihten önceki ve yürürlükten kalktıktan sonraki olaylara uygulanmazlar (Tosuner & Arıkan, 2023:33). Vergi kanunlarının geçmişe uygulanmayacağına dair 1982 Anayasasında bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak yürüyeceğine ilişkin bir hüküm de yoktur. Sadece cezalar konusunda ise "kimse işlendiği zaman yürürlükte olan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş cezadan daha ağır bir ceza verilemez" hükmü ile cezaların geçmişe yürütülemeyeceği belirtilmiştir. Kısacası kanunların geçmişe yürütülmeyeceği vergi hukukunda ceza hukukunda olduğu gibi hüküm altına alınmamıştır. Vergi hukukunda kanunların geçmişe yürütülmemesi eşitlik ilkesine, kanunilik ilkesine ve idarenin kanunlara uygun bir şekilde davranarak keyfi hareketlerini önlemek ve hukuk kurallarına karşı toplumsal güveni sağlamaktır. Kanunların geçmişe yürütülmemesi mükelleflerin istenmeyen vergi yükleriyle karşılaşmalarını engelleyerek devletin almış olduğu vergileri geri vermenin sakıncalarını önler.

2022 yılında vergiyi doğuran olay meydana gelmiş, hukuki sonuç doğmuş ve 2023 yılında beyanname verilecek iken mükellefler ek vergi yükü ile karşı karşıya kalmıştır. Bu durumun gerçek geçmişe yürütme olup olmadığı ve hukuki güvenlik ilkesini çiğneyip çiğnemediği önemlidir. Ek vergiyi 2022 yılına ait kurumlar vergisinden ayrı bir vergi gibi düşünürsek gerçek bir geçmişe yürüme olayı söz konusu olmayacaktır. Ancak ek vergiyi 2022 yılı kurumlar vergisine bağlı bir vergi olarak düşünmek gerekir. Çünkü 2022 yılı kazancına ilişkin indirim ve istisna tutarları vergilendirmeye esas alınmıştır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra bu olay nedeniyle oluşan vergi yükünün artırılması söz konusu olmaktadır. Gerçek geçmişe yürütme hukuki güvenlik ilkesini zedeler. Ancak deprem bölgesinde olağanüstü hal ilan edilmiştir. Deprem ve benzeri afetlerin olduğu olağanüstü dönemlerde kamusal harcamalara katkı sağlamak ve afetin yıkıcı etkilerini hafifletmek amacıyla geçmişe yönelik vergisel yükümlülükler getirilebilmektedir ve kamusal yarar ön planda olduğundan Anayasa Mahkemesince iptali söz konusu olmayacaktır. Zira yapılan düzenleme çerçevesinde getirilen ek vergi mükelleflerin indirim ve istisnaya konu olan kazançlarından oluşmakta ve de katlanılan ek yükümlülük daha önce vergi dışı bırakıldığından katlanılan yük ile ulaşılmak istenen yardım amacı arasında bir uyum bulunduğu düşünülebilir.

Ek vergisel yükümlülüklerin Anayasaya uygun olması gerekmektedir. Önceki yıllarda da bir kereye mahsus getirilen benzer nitelikte ek yükümlülükler Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Bu yükümlülüklerden bazıları ve gerekçeleri ile Tablo 5'de verilmiştir.

**Tablo 5. Bazı Ek Vergisel Düzenlemelerin Anayasaya Uygunluğu**

| Ek Vergi Türü | Anayasa Mahkemesindeki Durumu | Anayasa Mahkemesinin Gerekçesi |
|---|---|---|
| 3986 Sayılı Ekonomik Denge Vergisi | E. 1995/6<br>K. 1995/29<br>T. 06/07/1995<br>İPTAL EDİLMEMİŞTİR<br>(AYM, 1995) | Ekonomik denge vergisi, vergi yükü olarak gelir vergisine ek %10 oranında yükümlülük öngörmektedir. Bunun, temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz ağırlıkta ve kişinin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği söylenemez Anayasanın 2'nci ve 73'üncü maddelerine aykırılık olmadığına karar verilmiştir. |
| 3986 Sayılı Net Aktif Vergisi | E. 1994/85<br>K. 1995/32<br>T. 13/07/1995<br>İPTAL EDİLMEMİŞTİR<br>(AYM, 1995) | Vergi iptal edilmemekle birlikte yapılan düzenlemenin bazı maddelerinin Anayasa'ya aykırı olduğu kabul edilmiş ve bu hükümler iptal edilmiştir. Gayrisafi hasılat üzerindeki ek verginin mali güce aykırı olması ve gayrisafi hasılatın verginin matrahı olamayacağı gerekçesi ile vergilendirme ilkelerine aykırı bulunmuştur. |
| 4481 Sayılı Ek Gelir ve Kurumlar Vergisi | E. 1999/51<br>K. 2001/63<br>T. 28/03/2001<br>İPTAL EDİLMEMİŞTİR<br>(AYM, 2001) | Depremin oluşturduğu ekonomik zararların telafi edilebilmesi toplumsal dayanışmanın temini gibi nedenlerle vergi getirilirken ekonomik ve sosyal koşulların zorunluluğu altında kamu yararı gözetilmiş ve vergilendirmede mükelleflerin mali güçleriyle uyumlu ve vergi yükünü dengeli ve adaletli dağıtan bir anlayışla yetki kullanıldığından Anayasanın 2'nci ve 73'üncü maddelerine aykırılık olmadığına karar verilmiştir. |
| 4837 Sayılı Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi | E. 2003/73<br>K. 2003/86<br>T. 07/10/2003<br>İPTAL (AYM, 2003) | Aynı takvim yılı içinde mali güç dikkate alınmaksızın ikinci kez vergi alınmasının adil olmaması ve vergi yükünün dağılımında eşitliğin bozulması nedeniyle adalet ve eşitlik ilkeleri yönünden aykırı bulunmuştur. Ekonomik istikrarın sağlanabilmesi amacıyla ek vergi alınmasını olağanüstü şartların zorunlu kıldığı bir durum olarak kabul etmemiştir. |
| 7456 Sayılı Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi | E. 2023/131<br>K. 2023/160<br>T. 28/09/2023<br>İPTAL EDİLMEMİŞTİR<br>(AYM, 2023) | Deprem gibi olağanüstü olayların yaşandığı dönemlerde oluşan ekonomik kayıpların telafisi amacıyla -ölçülü olmak kaydıyla- ek vergilerin öngörülebileceği yolundaki içtihadından hareketle, depremden zarar görenlere yönelik istisnaların da varlığı dikkate alınarak Anayasanın 2'nci ve 73'üncü başta olmak üzere ilgili diğer maddelerine aykırılık olmadığına karar verilmiştir. |
| 7440 Sayılı Ek Kurumlar Vergisi | Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmemesi beklenmektedir. | Mali gücün göstergeleri gelir, servet ve harcamadır. Ek kurumlar vergisinin matrahı kurum kazancından indirime konu olan muafiyet ve istisnalardır. Dönem kazancı ile bağlantısız olması ve 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde kazanç beyanının bir öneminin bulunmaması nedeniyle eşitlik ve genellik ilkelerine uymamakta ve mali güç ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülmekte ise de olağanüstü bir dönem olması ve ek motorlu taşıtlar vergisinin de iptal edilmemesinden hareketle iptal edilmeyeceği beklenmektedir. |

**Kaynak:** T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankasından yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 5'de Anayasa Mahkemesinin son dönemlerde yaşanan olağanüstü olaylar nedeniyle ihdas edilen ek vergilerin iptal davalarına ilişkin kararları ve özet olarak gerekçeleri yer almaktadır. Anayasa Mahkemesi mali güce aykırılık ilkesi açısından bazı düzenlemelerde iptal kararı vermiş, söz konusu düzenlemelerin adalet, eşitlik ilkeleri açısından aykırılığını ileriye sürmüştür. 4481 sayılı Kanunla getirilen ek gelir ve kurumlar vergisi ile 7456 sayılı Kanunla getirilen ek motorlu taşıtlar vergisinde ise vergi yükünün dengeli ve adaletli dağıtıldığı, kamusal yararın gözetildiği gerekçesiyle ekonomik ve sosyal yarar adına uygulanmasında bir aykırılık olmadığına hüküm getirilmiştir. 7440 sayılı Kanunla getirilen ek kurumlar vergisinin indirime konu muafiyet ve istisna üzerinden alınması nedeniyle mali gücün göstergelerinden gelir, servet ve harcama ile bağlantılı olmaması ve de genellik ve eşitlik ilkelerine ters düşmesinden dolayı diğer iptal edilen vergilerde olduğu gibi Anayasa Mahkemesi tarafından iptali gerekmekte ise de yaşanan olağanüstü durum nedeniyle aksi yönde karar verileceği kanaati oluşmuştur.

Ek kurumlar vergisi depremzedelere yardımcı olmak, depremin zararlarını telafi etmek amacıyla getirilmiştir. Verginin getirilmesinde sosyal amaç önemli olmuştur. Bu durum Anayasa Mahkemesinin iptal kararını zorlaştırsa da hukuki güvenlik ilkesine aykırılık verginin iptali ihtimalini kuvvetlendirmektedir.

Anayasanın 2'nci maddesindeki hukuk devletinin temel ilkelerinden biri de belirlilik ilkesidir. Bu ilke gereği kanuni düzenlemelerin kişiler ve idare yönünden tereddüde meydan vermemesi, açık, net, anlaşılır ve de uygulanabilir olması ve keyfi uygulamalara mahal vermemesi gerekir. Kişiler ancak kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarının yönünü çizer. Normların öngörülebilir olması, bireylerin devlete güven duymasına, devletin de kanuni düzenlemelerde güven duygusunu zedeleyen yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Bu nedenle hukuki güvenlik ilkesinin gerekleri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir (AYM, 2016):

- Devlet faaliyetleri önceden öngörülebilir ve tahmin edici olmalıdır.
- Önceden hukuk kuralları ile düzenlenmiştir.
- Hukuk düzeninde azami düzeyde hukuki istikrar sağlanmalıdır.
- İdarenin tek yanlı işlem yapma özgürlüğü karşısında, bireyle idare arasında denge sağlanmalıdır.
- Yasal düzenlemelerde devlet güvenini sarsıcı uygulamalardan kaçınılmalıdır.

Ek kurumlar vergisi mükelleflerinin 2022 yılı beyannamelerinde yararlandıkları indirim ve istisna tutarına uygulanacak olan ek vergi bir sonraki hesap dönemi olan 2023 yılına aittir. Böyle olunca mükelleflerin önceden belli kurallara göre hesapladıkları vergi idarenin tek yanlı işlem yapma özgürlüğü ile değişmiştir. Mükellefler 2023 yılında 2022 yılına ait ne tutarda vergi ödeyeceklerini bilirken 2023 yılında 2022 yılına ait ek bir vergi ile karşı karşıya kalmışlardır. Mükelleflerin vergilendirme dönemi (2022 hesap dönemi) kapandıktan sonra beyan aşamasında kapanan döneme ilişkin ek bir vergi ile karşı karşıya kalmaları belirlilik ilkesini zedeleyerek hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Vergisel düzenlemelerde devletin fertlerin güven duygusunu sarsan uygulamalardan kaçınması, açık ve net olmayan uygulamalardan bireysel güveni sarsıcı

uygulamalara gitmemesi hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleştirilmesi açısından önemlidir.

## 6. Sonuç

Vergi devletin mülkiyet hakkına yapılan önemli ve yaygın bir müdahale şeklidir. Bu nedenle vergilendirmenin en adil, doğru ve eşit bir şekilde yapılması, bireylerin mali güçlerine dikkat edilirken, toplumsal faydanın da en üst düzeyde sağlanması önemlidir.

7440 sayılı Kanunla getirilen ek verginin mali güç ve hukuki güvenlik ilkelerine çok uymadığı önceki yılın istisna, indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisi üzerinden vergi alınmasının mali gücü aştığı ve belirsizlik ortamı oluşturduğunu ve geçmişe yürümezlik ilkesini ihlal ettiğini söylemek mümkündür. Deprem nedeniyle getirilen ek verginin amacı afetin neden olduğu ekonomik zararın telafisi amacıyla genel bütçenin gelir ihtiyacını karşılamak ve buradan afetin yaralarını sarmaktır. Bu vergiler genel bütçe kapsamından harcandığı için deprem amacı dışında kullanıma da açık olmaktadır. Deprem vergileriyle deprem harcamaları dışında yol, köprü vb. hizmetlerin harcamaları da karşılanmaktadır. Deprem giderleri dışında tüm giderler için de kullanılabilmektedir. Bu nedenle bütçede afetlerle ilgili bir bölüm oluşturulması ya da bu vergilerin afet geliri olarak Afet Yeniden İmar Fonuna aktarılması önemlidir.

## Kaynakça

Arıkan, A. (Haziran 2022). Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi .

Ergin, N. E. (2023, Nisan). 7440 Sayılı Kanunla Getirilen Ek Vergi Anayasa'ya Aykırı Mı? Vergi Dünyası Dergisi, (500), 87-90.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2023, Mayıs). Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 481. Ankara. https://www.gib.gov.tr (20.08.2023).

Gelir İdaresi Başkanlığı (2023, Şubat). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2022. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 455. Ankara. https://www.gib.gov.tr (28.08.2023).

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., & Göker, C. (2022). Vergi Hukuku. Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 31. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.

PwC. (2023, Mart 13). 7440 Sayılı Kanun'la İhdas Edilen Ek Vergi Vergi Bülteni 2023/34. https://www.pwc.com.tr (21.08.2023).

T.C. Anayasa Mahkemesi. (1995, Temmuz 13). T.C. Anayasa Mahkemesi E.1994/85, K.1995/32 Sayılı Kararı. T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası: https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (29.08.2023).

T.C. Anayasa Mahkemesi. (1995, Temmuz 6). T.C. Anayasa Mahkemesi E.1995/6, K.1995/29 Sayılı Kararı. T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası: https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (29.08.2023).

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2001, Mart 28). T.C. Anayasa Mahkemesi E.1999/51, K.2001/63 Sayılı Kararı. T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası: https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (29.08.2023).

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2003, Ekim 7). T.C. Anayasa Mahkemesi E.2003/73, K.2003/86 Sayılı Kararı. T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası: https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (29.08.2023).

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2016, Nisan 7). T.C. Anayasa Mahkemesi E.2015/94, K.2016/27 Sayılı Kararı. T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası: https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (29.08.2023).

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2019, Şubat 13). T.C. Anayasa Mahkemesi E.2018/103, K.2019/4 Sayılı Kararı. T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası: https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (28.08.2023).

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2023, Ekim 6). T.C. Anayasa Mahkemesi E.2023/131, K.2023/160 Sayılı Kararı. T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası: https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr (07.10.2023).

Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2023). Vergi Usul Hukuku. Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.

# Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Bütçe Hakkı Bağlamında Siyasi Hesap Verebilirlik

**Mustafa BİÇER**[1]

## 1. Giriş

Mutlak iktidarın mali yetkilerinin sınırlandırılması çabalarının bir sonucu olarak temsili demokrasinin kurumsallaşmasında önemli bir köşe taşı olan bütçe hakkı, temsil organı tarafından bütçenin onaylanması ve bütçe uygulamalarının siyasi denetimi olan hesap verebilirlik mekanizması üzerinde kendini somutlaştırmıştır. Modern devletin 200 yıllık tarihsel gelişimi içinde, güçler ayrılığı ilkesi doğrultusunda siyasi hesap verebilirlik, hükümet/yönetim sistemlerine bağlı olmaksızın, temsili demokrasinin temel kurumsal var oluşu haline gelmiştir. Hükümet sistemlerinde siyasi hesap verme tasarımı, devlet organları arasındaki denge ve denetlemenin tesis edilmesinde temel bir işleve sahiptir. Temsili demokraside, bu denetim işlevi, hangi hükümet sistemi olursa olsun, hükümet/başkan, parlamento ve seçmen ekseninde tanımlanmaktadır.

Türkiye'de siyasi hesap verme sistemin kurumsal ve hukuksal yapısı, 21 Ocak 2017 tarihli ve 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunuyla yeniden kurgulanmıştır. 16 Nisan 2017 tarihinde halk oylaması ile kabul edilen söz konusu Anayasa Değişikliği Kanunu ile Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu şeklindeki yürütme organının ikili yapısı, "Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi (CBHS)" olarak adlandırılan, yürütme erkinin tüm yetkisinin halk tarafından seçilen Cumhurbaşkanında toplandığı başkanlık benzeri bir hükümet sistemine dönüşmüştür.

24 Haziran 2018 tarihinde yapılan 27 nci Yasama Dönemi Milletvekili Genel Seçimi ve Cumhurbaşkanlığı Seçimi sonrasında fiilen geçilen yeni hükümet sisteminden en önemli dönüşüm yürütme erkinin siyasi sorumluluğunda yaşanmıştır. Daha önce yürütme görevi ve yetkisi, Parlamentodan programına güvenoyu alarak kurulan ve TBMM'ye karşı kolektif ve bireysel siyasi sorumluluğu bulunan başbakan ve bakanlar kurulu tarafından üstlenilirken, CBHS ile birlikte doğrudan halk tarafından seçilen ve TBMM'ye karşı siyasi sorumluluğu bulunmayan, yürütme görev ve yetkisini tek başına üstlenen Cumhurbaşkanına geçmiştir. Bu yeni yapıda, kamusal karar alma mekanizmasının siyasi, hukuksal ve kurumsal yapısı değişmiştir. Bu dönüşümden, kamu politikalarının kaynak tahsis süreci olan bütçe ve kesin hesap sürecinin siyasi anlamı ve sonucu ile birlikte siyasi hesap verme süreci de temelden etkilenmiştir.

CBHS'de, Anayasasının 7 inci maddesindeki "yasama yetkisinin Türk milleti adına TBMM tarafından kullanılacağı ve bu yetkinin devredilemeyeceği" ile Anayasanın

[1] Dr., Gazi Üniversitesi, 0000-0002-3655-0907, mustafabicer69@yahoo.com.tr.

değişik 87 nci maddesindeki "bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek" şeklindeki anayasal hükümler değişmemiştir. Ancak Anayasanın değişik 87 nci maddesinde yer alan "Bakanlar Kurulunu ve bakanları denetlemek" hükmü ile Anayasasının gensoruyu düzenleyen 99 uncu, güvenoyu mekanizmasını düzenleyen 110 uncu ve 111 inci, başbakan ve bakanların siyasi sorumluluğunu düzenleyen 112 inci maddeleri yürürlükten kaldırılmış, bu maddelerde düzenlenen siyasi hesap verme/sorma mekanizmaları yerine, başkanlık sistemi benzeri bir yapı öngören CBHS'ye uygun siyasi denetim mekanizmaları ikame edilememiştir.

Diğer yandan, Anayasanın 104, 106 ve 123 maddelerinde Cumhurbaşkanına, yürütme yetkisine ilişkin konular ile bakanlıkların kurulması ve kaldırılması, kamu tüzel kişiliği kurulması, üst kademe kamu yöneticilerinin atanmalarına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi gibi alanlarda, "genel" ve "organik" olarak kanun hükmünde olmamakla birlikte maddi olarak "kanun gücüne" sahip olan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (CBK) çıkarma yetkisi verilmiştir. Bu yetkiler ile Cumhurbaşkanı kamu politikası kararlarının yürürlüğe girmesi sürecinde önemli anayasal konum elde etmiştir. Bu Anayasal tasarımda Cumhurbaşkanı, kamu politikalarının belirlenmesinde ve uygulanmasında, TBMM'nin onayı ve bilgisi olmaksızın, TBMM tarafından kabul edilen bütçede harcama yapabilme yetkisine sahip olmasına rağmen, Parlamentoya karşı etkili bir siyasi hesap verme mekanizması öngörülmemiştir.

Bu Çalışmada:

- Öncelikle temsili demokraside bütçe hakkı ve siyasi hesap verebilirlik ekseninde teorik bir altyapı kurulduktan sonra dünyada, başkanlık ve parlamenter hükümet sistemlerine göre temsil organlarının bütçe üzerindeki etkinliği değerlendirilecektir.

- Daha sonra CBHS'de yeni kamusal karar alma mekanizması ile kamu mali yönetimi üzerinde durulacak ve değişen kamu mali yönetim sisteminde bütçesin yasama süreci ve TBMM'nin bütçe üzerindeki belirleyiciliği, CBHS'nin fiilen uygulandığı beş yıllık (2019-2023) dönemde, siyasi hesap verebilirlik bütçe hakkı temelinde analiz edilecektir.

Yukarıdaki kapsamda bu çalışmada, bütçe hakkı kavramı üzerinden bir teorik çerçeve kurulması ve analizin bu çerçeve üzerine inşa edilmesi öngörülmektedir. Bu analizde siyasi hesap verebilirlik; Anayasa ve kanunlardan kaynaklanan bütçe üzerindeki değişiklik yapma yetkisi, bütçede değişiklik yapma yetkisinin esnekliği, parlamentoda bütçe görüşmelerine ayrılan zaman, komisyon sistemi, parlamentonun araştırma ve analiz kapasitesi ile bütçenin yasama sürecine katılımcılık şeklinde sıralanan kriterler kullanılacaktır.

Bu çerçevede yapılan analiz neticesinde; yaklaşık beş yıldır uygulanan yeni hükümet sisteminde, kamusal karar alma mekanizmasındaki denge ve denetlemenin anlaşılması yanında, bütçe hakkı bağlamında siyasi hesap verebilirlik etkinliğinin değerlendirilebilmesine katkı sunulması amaçlanmaktadır.

## 2. Temsili Demokraside Bütçe Hakkı ve Siyasi Hesap Verebilirlik

### 2.1. Bütçe Hakkı ve Siyasi Hesap Verme/Sorma Mekanizması

Demokrasi uygulamasının günümüzdeki modeli olan temsili demokrasinin kurumsallaşarak bugünkü yapısına everilmesinde, "bütçe hakkı" olarak kavramsallaştırılan mutlak iktidarın sınırlandırılması mücadelesi önemli bir köşe taşını teşkil etmektedir. 1215 tarihli Büyük Özgürlük Fermanına (Magna Carta), dayanan bütçe hakkı (Birch, 1971: 26) vergi koyma, kamu harcaması yapmaya ve gelirlerini toplamaya izin vermeyi kapsayan yıllık devlet bütçesi ekseninde kurumsal ve hukuksal bir sisteme evrilmiştir. Bu gelişmeler iktidarın mutlak yetkisinin parçalanması ve sınırlanması anlamına gelen güçler ayrılığının anayasal bir ilkeye dönüşmesini sağlamıştır. Bu kapsamda gelişen bütçe hakkı, temsil organı/parlamento tarafından bütçenin onaylanması ve bütçenin siyasi denetimi olan hesap verebilirlik mekanizması üzerinde kendini somutlaştırmıştır

Magna Carta ve bütçe hakkı ile birlikte siyasi temsile dayanan temsil organları/parlamentolar, batı ülkelerinde yaygınlaşmaya başlamıştır. Özellikle 17 inci yüzyılda, tekrar mutlak yetkiye sahip olmak için parlamentoyu dağıtmak yönündeki İngiliz monarşisinin çabalarının başarısız olması sonucu, İngiltere'de sınırlı monarşinin kurulma (Duverger, 1986: 73) süreci, temsili demokrasi tarihinin başlangıcı olarak (Şaylan, 2008: 104) kabul görmektedir. Başlangıçta aristokratik ve monarşik bir orta çağ yönetim sistemi olarak (Dahl, 1996: 35) gelişen parlamentolar, mutlak iktidarın sınırlanmasında başat rol oynamıştır. Kuşkusuz bu gelişmede, parlamentoların bütçe hakkına sahip olması belirleyici olmuştur. Bütçe hakkı ile parlamentolar, kamu gelir ve harcamaları konusunda bütçe ve kesin hesap kanunları ile onay ve denetime sahip olmuştur. Tarihsel olarak baktığımızda parlamentoların ilk işlevini, "Temsilsiz vergi olmaz" ilkesi doğrultumsudan mali denetim (Onar, 1990: 47) alanında kazandıkları görülmektedir.

Tarihsel gelişim dikkate alındığında bütçe sürecinde parlamentonun yer almasının nedeni ve önemi iki temel noktada yoğunlaşmaktadır. Birincisi, her bir bütçe ödeneğinin oylaması sırasında siyasi iktidarın, kendisine parlamento tarafından verilen kamu kaynağını nasıl, nereye ve hangi öncelikli politikalara harcayacağı konusundaki taahhütte bulunmasıdır. İkincisi ise siyasi iktidarın, mali denetimi, faaliyetlerinin raporlanması ve hesap verebilirliğinin sağlanmasına yönelik siyasi ve teknik bir zemin sunmasıdır (White & Hollingsworth, 1992: 3). Bu nedenle bütçe, siyasi olarak, günümüz demokrasilerinde harcama yapan ve gelir toplayan yürütme organının demokratik hesap verebilirliğin sağlandığı yegâne mekanizma olarak ele alınmaktadır.

Günümüzde parlamentonun temel fonksiyonları; seçim, birleştirme, uzlaştırma, yasama ve denetim olmak üzere beş kategoride toplanabilir (Harfst vd., 2003: 2). Bu anlamda temel olarak bir demokraside parlamentolar, siyasi iktidarın demokratik meşruiyetinin sağlanması için halkın "rızası"nın alınması, halkın bu siyasi tercihinin/ rızasının bir sonucu olarak halkı yönetmesi ve asil – vekil (principal-agent) ilkesi çerçevesinde halka karşı sorumlu olması olarak nitelenen siyasi hesap verebilirliğinin sağlanması fonksiyonunu üstenmektedir (Birch, 1971: 107-108). Bu fonksiyon, modern devletin 200 yıllık tarihsel gelişimi içinde, güçler ayrılığı ilkesi doğrultusunda, hükümet/

yönetim sistemlerine bağlı olmaksızın, temsili demokrasinin temel kurumsal var oluşu haline gelmiştir. Böylece hükümet sistemlerinde siyasi hesap verme tasarımı, devlet organları arasındaki denge ve denetlemenin tesis edilmesinde temel bir mekanizma haline gelmiştir. Temsili demokraside bu denetim işlevi, hangi hükümet sistemi olursa olsun, hükümet/başkan, parlamento ve seçmen ekseninde tanımlanmaktadır.

Parlamentolar siyasi hesap verebilirliğin sağlanması fonksiyonunu, hükümet sistemlerinin anayasal tasarımına bağlı olarak bütçe sürecinde yerine getirmektedir (Yılmaz & Biçer, 2018: 380). Ancak parlamentoların bu fonksiyonu, ülkelerin demokratik hükümet sistemlerinde kaydettikleri gelişme ile uyumlu ve ona paralel bir gelişim göstermekle birlikte, yasama ve yürütme organlarının birbirleriyle olan ilişkilerine göre ayrışan hükümet sistemlerine göre değişen bir fonksiyon üstlenmemektedir (Yılmaz & Biçer, 2018: 376). Parlamentoların bütçe onay ve bütçe sonuçlarının denetim/kesinhesap süreçlerindeki yetkileri ve kurumsal yapısı; yasama organlarının bütçeyi değiştirebilme yetkisi ve kapasitesi ile yasama organlarında bütçenin onay ve denetim süreçleri ile siyasi hesap verme mekanizamalrının yapılandırılmasıyla ilgilidir. Bu ayrım ülkelerin hükümet sistemine göre şekillenmekte ve buna bağlı olarak parlamentonun konumu ve yetkisi belirlenmektedir. (Yılmaz & Biçer, 2018: 385).

Hükümet sistemlerinin anayasal tasarımında siyasi hesap verebilirlik mekanizmalarıyla siyasi iktidarın "denetleme ve dengeleme" yoluyla sınırlanması ve denetlenmesi anlamına gelen (Erdoğan, 2010: 334) ve daha çok bütçe sürecinde ortaya çıkan bir siyasi denetim sağlamaktadır. Gerek başkanlık hükümet sisteminde gerekse parlamenter hükümet sisteminde bütçenin değişmeyen niteliği, temsil organlarının yürütmeyi denetlemesidir (Atiyas & Sayın, 1997: 14). Hükümet sistemlerinin ortaya çıkış felsefesi doğrultusunda yapılan anayasal tasarıma göre siyasal iktidarın hesap vermesi sağlanmaktadır. Bu nedenle temsili demokraside parlamenter sistem ve başkanlık sistemi gibi farklı yönetim biçimlerini siyasi hesap verebilirlik sorununu çözmek üzere ortaya çıkan farklı yönetim modelleri (Atiyas & Sayın, 1997: 6) olarak görmek gerekir. Ancak siyasi hesap verme mekanizmaları hükümet sistemlerine göre farklılaşmakla birlikte, temelde, genel seçimler yoluyla gerçekleşmektedir. Parlamenter hükümet sisteminde, yasama organı, bütçeyi yaparak yürütme organına harcama yapma izni ve vergi toplama yetkisi vermesinden dolayı halka karşı siyasi hesap verme sorumluluğu ile karşı karıya kalır (Mutluer vd., 2005: 74). Bu siyasi sorumluluk seçimler yoluyla tecelli eder. Yasama organından güvenoyu alarak kurulan ve yürütme erkine sahip olan bakanlar kurulundan oluşan hükümetin siyasi hesap verme sorumluluğu ise parlamentoya karşıdır. Hükümetin siyasi hesap verme sorumluluğu güvenoyu mekanizması ile gerçekleşmektedir. Başkanlık tipi hükümet sisteminde ise genel seçimlerle yürütme erkine sahip olan başkanın siyasi hesap verme sorumluluğu, doğrudan halka karşıdır. Başkanlık hükümet sisteminde başkanın parlamentoya karşı bir siyasi sorumluluğunun bulunmaması nedeniyle gensoru ve güvenoyu gibi siyasi denetim yolları başkanlık hükümet sisteminde bulunmaz. Bu nedenle parlamenter sistemde yasama organının bütçeyi onaylaması bir güvenoyu, onaylamaması ise güvensizlik anlamına gelirken başkanlık sisteminde bütçenin onaylanma veya onaylanmamasının başkanın görevine devama edip edememesine bir etkisi yoktur (Atiyas & Sayın, 1997: 13).

### 2.2. Dünyada Başkanlık ve Parlamenter Hükümet Sistemlerine Göre Temsil Organlarının Bütçe Üzerindeki Etkinliği

Siyasi iktidarın frenlenmesi, parlamentonun bütçe hakkını etkin kullanılmasına yönelik mekanizmaların oluşturulması ve kamu kaynaklarının siyasal iktidar tarafından kullanılmasının yasama organı tarafından, halk adına, denetlenmesi, yani kısaca temsil organlarının/parlamentoların yürütme organı karşısındaki var oluş mücadelesi olan bütçeyi onaylama olgusu temsili demokraside en önemli tartışma alanıdır. Bu tartışmaların odak noktasını ise dünyada parlamentoların büyük bir kısmının bütçe ödenekleri üzerinde yönlendirici bir rol üstlenememesi, kamu politikalarının oluşturulmasında etkin olamaması ve kamu kaynaklarını kullanan siyasi iktidarın hesap verebilirliğini sağlayacak mekanizmaların kurulamaması teşkil etmektedir. Parlamentoların siyasi iktidarın hesap verebilirliğini sağlamadaki etkinliğinin sınırları ise büyük ölçüde hükümet sistemlerine göre belirlenmektedir (Tarschys, 2008: 261).

Temsili demokrasinin yerleşmiş iyi uygulama örnekleri olarak Parlamenter hükümet sistemi için İngiltere'yi, başkanlık hükümet sistemi için ise ABD'yi görebiliriz (Erdoğan, 2016: 6). ABD başkanlık tipi hükümet sisteminde, yasama ve yürütme erklerinin birbirinden belirgin bir şekilde ayrılmakla birlikte yasama ile yürütme organları arasına anayasa ve teamüller çerçevesinde etkili bir fren ve denge mekanizması (Yılmaz & Biçer, 2018: 379) kurgulanmıştır. Başkanlık hükümet sistemlerinde parlamentonun yürütme organını denetleme mekanizmaları, parlamenter hükümet sistemi ile karşılaştırıldığında sınırlı sayıdadır. Ancak bu hükümet sisteminde yürütmenin yasama karşısında genel olarak siyasi sorumluluğu bulunmamakla birlikte yasamanın, yürütme üzerinde fren ve denge mekanizmalarına sahiptir. ABD hükümet sisteminde yasama organı olan Kongre, bütçenin hazırlanmasında ve onaylanmasında, bakanların atanmasının onaylanmasında, federal mahkeme hâkimleri ile üst düzey (büyükelçi gibi) kamu görevlilerini atanmasında, uluslararası antlaşmaların onaylanmasında, bütçenin kabul edilmesinde ve yasama alanlarda etkili bir konuma sahiptir. Özellikle bütçe aracılığıyla Kongre, yürütmeyi denetleme alanında bütçe hakkından doğan belirleyici yetkilere (Köse, 2019: 16) sahiptir. Bu yetki ABD Anayasasının 1'inci maddesinin yedinci bölümünde "*Gelirleri arttırmaya yönelik bütün yasa tasarıları Temsilciler Meclisi'nde hazırlanacaktır;...*" şeklinde açıkça ifade edilmiştir (ABD Elçiliği, 2023). Bu kapsamda iki kamaralı/meclisli ABD Kongresinde Temsilciler Meclisi Federal bütçenin kabul edilmesinde, bütçe ve mali içeriği olan yasa tekliflerinin kanunlaşmasında temel aktördür. ABD Anayasasının 1 inci maddesinin dokuzuncu bölümündeki "*Yasa'nın verdiği harcama yetkileri haricinde hazineden para çekilmeyecek* ….." hükmü (ABD Elçiliği, 2023) nedeniyle Temsilciler Meclisinin bütçeyi onaylamaması hâlinde malî kaynak akışının kesilmesi, yani hükümet kapatma (government shutdown) adı verilen federal hükümetin harcama yapamayacağı anlamına gelen bir fren mekanizması ortaya çıkmaktadır.

Genel olarak bütçe sürecinde, parlamenter hükümet sistemlerinde yürütme organı daha baskın iken başkanlık tipi hükümet sistemlerinde temsil organı daha belirleyici bir rol üstlendiği (Posner & Park, 2007: 2) görülmektedir. Örneğin ABD'de Temsilciler Meclisi belirli harcamalara yönelik kullanım koşulları getirebilme veya ödenek tertiplerinde ekleme çıkarma yapabilme yetkisine sahiptir. Ancak Parlamentonun

bulunduğu bina ile tanımlanan Westminster tipi parlamenter sisteme sahip İngiltere'de ise yürütmenin siyasi sorumlularının/bakanların parlamento üyelerinden olması ve bütçenin parlamento tarafından onanmasının hükümete güvenoyu verilmesi anlamına gelmesinden dolayı (Posner & Park, 2007: 4) ödeneklerin belirlenmesinde veya değiştirilmesinde fiilen hiçbir etkisi bulunmamakta (Tarschys, 2008: 261), harcama kalemleri daha çok yürütme organı tarafından önerilmektedir (Fölscher, 2006: 5-6). Ancak bütçe ödeneklerinde etkin bir role sahip olmayan İngiltere Parlamentosu, kamu harcamalarının/kesinhesabın denetiminde, yani siyasal iktidarın hesap verebilirliğin sağlanmasında kamu hesapları komisyonu (public account committee-PAC) ile etkin bir konumdadır. İngiltere Parlamentosundaki kamu hesapları komisyonu, hükümete kamu harcamalarını karşılamak için tahsis edilen ödenekleri gösteren mali hesapların incelenmesi amacıyla İngiltere'nin tarihsel gelişimi ekseninde biçimlenmiş (Elston & Zhang, 2022: 3-4) olmasına rağmen, günümüzde başta İngiliz Uluslar Topluluğu (The Commonwealth) üyesi ülkelerde olmak üzere Dünyada kabul görmüştür.

Parlamentoların bütçeyi değiştirebilme yetkisi ve kapasitesi konusunda literatürde yapılan çalışmalarda genelde, parlamentoların anayasalardan ve kanunlardan kaynaklanan bütçe üzerindeki değişiklik yapma yetkisi, parlamentoda bütçe görüşmelerine ayrılan zaman ile bütçenin komisyonlarda görüşülme sistemi ile parlamentoların sahip oldukları bağımsız analiz kapasitesi (Wehner, 2009) şeklinde sıralanan kriterler kullanılarak değerlendirmeler yapılmaktadır. Bu kapsamda, parlamentoların bütçe üzerinde değişiklik yapma etkinliğini ölçmek üzere 2009 yılında 30 ülkeyi kapsayan bir endeks çalışmasında, 88,9 puan ile ABD Kongresi bütçe üzerinde en fazla etkinliğe sahip parlamento çıkmıştır. ABD Kongresini İsveç ve Macaristan Parlamentoları izlemiştir. Endeks çalışmasının son üç sırada ise sırasıyla İrlanda (16,7), Fransa (18,1) ve Yunanistan (19,4) yer almaktadır. 2009 tarihi itibarıyla bu çalışmada, TBMM 36,1 ile ispanya, Polonya ve Finlandiya gibi bütçe üzerinde orta düzeyde etkinliğe sahip parlamentolar kategorisinde gösterilmiştir (Biçer, 2017: 148).

Ancak parlamentoların kamu harcamaları üzerindeki etkinliği, sadece bütçe ödeneklerini değiştirebilme yetkisi ile değil parlamentoların yürütme üzerindeki denetim ve gözetim (oversight) kapasitesi ile de ölçülmektedir. 2019 yılında Stapenhursta ve arkadaşları tarafından, parlamento dışı ombudsman/kamu denetçiliği kurumu ve yüksek denetim ofisleri/Sayıştay; parlamento içi ise denetim/gözetim komisyonları, komisyonlardaki danışma/bilgi edinme toplantıları, görevden alma veya suçlama yetkisi (başkan/ başbakan, bakan ve üst düzey kamu görevlileri), sözlü ve yazılı soru yolları, özel komisyonlar/araştırıma komisyonları, üst düzey kamu görevlilerinin atamalarının onaylanması şeklinde kriterler kullanılarak yapılan bir endeks çalışmasında; ilk sırayı 0,89 puan ile Cumhurbaşkanı doğrudan halk tarafından seçilen ancak parlamenter hükümet özelliği ağır basan Finlandiya almıştır. Finlandiya'yı İsveç ve İngiltere takip etmiştir. Endeksin ilk 10 sırasını, Uruguay hariç, parlamenter veya yarı-başkanlık tipi hükümet sistemine sahip gelişmiş ülkeler yer almıştır (Stapenhursta vd., 2019: 129-130). ABD bu çalışma kapsamında değerlendirilmemiştir.

Bütçe ödeneklerinin belirlenmesi noktasında hükümet sistemlerine göre ortaya çıkan bu ayrım yanında parlamentoların bütçe görüşme ve onay için ayırdıkları süre konusunda da farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin Westminster tipi parlamentolarda

bütçe görüşme süreleri bir ay ile dört ay arasında değişirken (Posner & Park, 2007: 2). ABD Kongresinde bu süre yaklaşık bir yılı kapsamaktadır (Tarschys, 2008: 262). Toplam 18 ay süren ABD'de bütçeleme süreci birbiri ile ilişkili iki temel aşamadan oluşmaktadır. Bunlar Başkan'ın bütçe önerisinin oluşturulması ve Kongre'nin bütçe üzerindeki değerlendirme ve onay aşamalarıdır. Söz konusu 18 aylık çalışmanın 8 ayı Kongrede gerçekleşmektedir (Keith, 2008: 68).

Günümüzde parlamentoların etkinliği ölçmek için bütçe ödeneklerinin belirlenmesi, parlamentonun denetim ve gözetim kapasitesi ve bütçenin yasama organlarındaki görüşülme süreleri dışında, parlamentoların yürütme organından bağımsız bilgi üreten/analiz yapan bir kapasiteye/idari birime sahip olması ile "görüş alma" (hearing) gibi yollarla sivil toplum (STK) katılımı önem arz etmektedir. Bu kapsamda dünyada parlamento idari teşkilatı içinde teknik analiz yapacak bir idari birim olarak ilk örnek ABD Kongre Bütçe Ofisidir. ABD'de Kongre Bütçe Ofisinden önce kurulmuş olan Hollanda Merkezi Planlama Ofisi, mali gözetim fonksiyonunu sonra kazanmıştır (Kopits, 2011: 2). Bu ülkelerin yanında, Finlandiya, Belçika, Hollanda, İtalya, Portekiz, Polonya, Birleşik Krallık, Meksika, Güney Kore ve Kanada da parlamento bütçe ofisleri bulunmaktadır (Anderson, 2008: 59-60). Dünyada, "hearing" ya da "görüş alma" olarak adlandırılan STK'ların yasama sürecine sistematik katılımını sağlayan mekanizma ileri demokrasiye sahip Ülkerlerde uygulama alanı bulmaktadır. Siyasal yaşama, seçimler dışında katılımcılığın yüksek olduğu ülkelere bakıldığında daha çok STK katılımını sağlamaya yönelik "görüş alma" kanalının açık tutulmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu uygulama başta ABD'de olmak üzere Avrupa Birliği üyesi ülkelerde de kullanılmaktadır. Görüş alma sistemi, ABD'de Kongrenin yürütme organını gözleme(owersight)/denetim fonksiyonu için kullandığı en önemli mekanizmalardan biridir (Biçer, 2017: 2019). ABD Kongresindeki daimi Komisyonlar/Komiteler bilgi edinmek amacıyla genellikle uzmanların dinleneceği "görüş alma" (hearing) oturumları düzenlerler. Bu oturumlarda bilgisine başvurulan kişiler arasında, komitenin üyesi olmayan Kongre üyeleri, yürütme organı yetkilileri, özel sektör kuruluşlarının temsilcileri ve tek tek vatandaşlar bulunabilir. Bu sistem sadece yasama sürecinin iyi işlemesinin araçlarından biri olmasının yanında, aynı zamanda yargı ve yürütme erkleri ile toplumun yasama sürecine katılımının önemli araçlarından biri (Bakırcı, 2012: 319) olarak görülmektedir.

## 3. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Kurumsal Yapısı ve Kamu Mali Yönetimi

### 3.1. Yürütme Organının Temel Siyasi ve Kurumsal Yapısındaki Dönüşüm

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin (CBHS) kurumsal yapısının yasal düzeyde kurgulanması amacıyla son Bakanlar Kurulunun, 10.05.2018 tarihli ve 7142 sayılı Yetki Kanununa dayanarak çıkardığı 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilatını düzenleyen kanun ve KHK'ların tamamı ya da bazı maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. 703 sayılı KHK ile temelde, bakanlar kuruluna kanun ve KHK'larda verilen görev ve yetkilerin Cumhurbaşkanında toplandığına açıklık kazandırılması yanında, Anayasanın 104, 106,

108, 118 ve 123 maddelerinde Cumhurbaşkanına tanınan Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerine (CBK) düzenleme alanı açılması amaçlanmıştır. Daha sonra, (1) ila (4) sayılı CBK'lar ile CBHS'nin kurumsal yapısı oluşturulmuştur.

CBHS'nin kurumsal yapısına baktığımızda, merkezinde Cumhurbaşkanı ve Cumhurbaşkanlığı teşkilatı ile politika kurulları ve Cumhurbaşkanlığı Yüksek İstişare Kurulu olduğu görülmektedir. Bunun altında ise bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve ofislerden oluşan bir yapı kurgulanmıştır. Siyasi makam olarak ise yürütme organı içinde sadece Cumhurbaşkanlığı öngörülmüştür. Yeni hükümet sisteminde, önceki Parlamenter Hükümet Sisteminde (PHS) cumhurbaşkanı ve bakanlar kurulunun yürütmeye ilişkin tüm yetkiler, Cumhurbaşkanında toplanmıştır.

6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunuyla Anayasanın 8 inci ve 104 üncü maddelerinde yapılan düzenlemeler ile "Yürütme yetkisi ve görevinin" Cumhurbaşkanı tarafından Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılacağı ve yerine getirileceği", Cumhurbaşkanının "Devletin başı" olduğu, Devlet başkanı sıfatıyla Türkiye Cumhuriyetini ve Türk Milletinin birliğini temsil ettiği belirtilmiştir. Aynı şekilde (1) sayılı CBK'nın 1 inci maddesinde de, Cumhurbaşkanının "Devletin başı" olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca Cumhurbaşkanı, önceki hükümet sisteminden farklı olarak CBHS'de parti genel başkanı olabilmektedir. Bu durumda CBHS'de Cumhurbaşkanı devletin başı ve Devlet başkanı olarak tek başına yürütme yetkisine sahiptir ve aynı zamanda bir siyasi partinin üyesi olarak Cumhurbaşkanlığı görevini yürütmekte ve yetkisini kullanmaktadır.

Diğer yandan yeni hükümet sisteminde en önemli değişiklik, bakanların siyasi kişiliği ile desteklenen bakanlıkların siyasi karar alma yapısının ortadan kaldırılması oluştur. Bu kapsamda bakanlıkların kendi görev alanları ile ilgili konularda doğrudan kamu politikası belirleme görevi, bakanlıklardan alınarak, bakanlığın hiyerarşik yapısı dışında, doğrudan Cumhurbaşkanına bağlı kurul ve ofislere bırakılmıştır. CBHS'de, bakanlıklar, kendilerine anayasa, kanun, KHK ve CBK'lar ile verilen kamu politikalarını yürütmekle ve yürüttükleri kamu politikaları hakkında, sadece önerileri geliştirmekle görevlendirilmiştir.

Bu kapsamda CBHS'nin kurumsal yapısını iki grupta inceleyebiliriz. Birinci grup Cumhurbaşkanlığı Merkez Teşkilatıdır. Bu kapsamında, 1 sayılı CBK'nın 11 inci maddesine göre Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanlığı, Cumhurbaşkanı Yardımcılıkları ve Cumhurbaşkanlığı Politika Kurulları sayılmıştır. Ancak, Cumhurbaşkanlığı Ofisleri ile Cumhurbaşkanlığı Yüksek İstişare Kurulu bu kapsamda sayılmamakla birlikte merkez teşkilatı kapsamında değerlendirilmektedir. İkinci grupta ise Cumhurbaşkanlığına bağlı veya ilgili kurum ve kuruluşlar ile bakanlıklar yer almaktadır.

Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatı kapsamında Cumhurbaşkanı Yardımcılıkları da sayılmıştır. Halen merkez teşkilatında bir Cumhurbaşkanı Yardımcısı yer almaktadır. Cumhurbaşkanı yardımcısı, aynı zamanda Cumhurbaşkanlığı Kabinesinin[2] bir üyesidir. Cumhurbaşkanı yardımcıları ile bakanlar, milletvekili seçilme yeterliliğine sahip olanlar arasından Cumhurbaşkanı tarafından atanmakta ve aynı şekilde görevden alınmaktadır.

[2] Cumhurbaşkanlığı Kabinesi ifadesi anayasal ve yasal bir tanımlama değildir. Bu ifade, Cumhurbaşkanlığı Web Sitesinde kullanılmaktadır.

Bu şekilde atanmalarına rağmen, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlar devlet memuru statüsünde değildir. Çünkü Cumhurbaşkanı yardımcıları, bakanlarla birlikte Anayasanın 81 ve 83 üncü maddelerine göre milletvekillerinin sahip olduğu haklar ile yasama dokunulmazlığına sahip kılınmışlardır.

(1) sayılı CBK ile kurulan Cumhurbaşkanlığı Politika Kurulları, Cumhurbaşkanlığı Merkez Teşkilatı içinde tanımlanmıştır. Politika Kurullarının temel görevleri, (1) ve (13) sayılı CBK'larda düzenlenmiştir. Politika Kurulları, esasında kamu politikası önerileri geliştirilmesi alanında fonksiyon üstelenmesi öngörülmüştür. CBHS ile oluşturulan söz konusu politika kurulları idari ve fonksiyonel anlamda tartışmalara neden olmuştur. Bu tartışmalar, politika kurullarının kamu politikası alanında üstlendiği görev ve fonksiyonları, aldığı kararların bağlayıcılığı, dolayısıyla kamu politikası alanında etkinliği, yönetim yapısı içindeki hiyerarşik konumu ile bakanlıklarla/kamu kurumlarıyla ilişkisi konularında yoğunlaşmıştır.

İlgili CBK'da görevleri ayrıntılı bir şekilde ortaya konan politika kurullarının idari yapı içinde hiyerarşik konumları, mevzuatta net olarak ortaya konulamadığı gibi kamu politikası oluşturma sürecinde nasıl bir role sahip olacağı anlaşılamamıştır. Özellikle kalkınma planı gibi makro politika belgelerinin hazırlanma süreci ile kamu politikalarının hazırlanmasındaki konumları tartışmalı bir konudur. Bunun yanında, politika kurullarının kamu kurumlarının temsilcileri, STK'lar ve akademisyenlerin katılımı ile nasıl toplantı yapacağı gibi konular mevzuatta açıklığa kavuşturulmamıştır.

CBHS ile kamu yönetimi sistemine kurullar yanında, Cumhurbaşkanlığı ofisleri adı altında Cumhurbaşkanlığı Merkez Teşkilatı kapsamında sayılmayan yeni bir idari yapı girmiştir. Ofisler, (1) sayılı CBK'nın 525 inci maddesi ile düzenlenmiştir. Bu ofisler, Dijital Dönüşüm Ofisi; Finans Ofisi; İnsan Kaynakları Ofisi ve Yatırım Ofisidir. Ofisler, doğrudan Cumhurbaşkanlığına bağlı, özel bütçeli, kamu tüzel kişiliğini haiz, idarî ve malî özerkliğe sahiptir. Başkanlık sistemi ile yönetilen ülkelere bakıldığında genellikle ofislerin kendi politika uzmanlığında kamu politikalarının oluşturulması için gerekli veri ve bilgiyi topladığı, saha bilgisinin üretimini gerçekleştirdiği, buna dayalı olarak uygun politika alternatiflerini geliştirerek politika ve karar taslakları oluşturduğu ve başkana raporladığı görülmektedir. Bu ülkelerde ofisler başkanın kamu politikası oluşturma ve uygulama kapasitesinin geliştirilmesinde rol alan en önemli yapılar arasında (Sobacı, vd., 2018: 2-3) sayılmaktadır.

Yeni hükümet sisteminde ofislerin yanında, doğrudan Cumhurbaşkanına bağlı olan kurumlarda bulunmaktadır. Bu kurumların büyük bölünü, önceki hükümet sisteminde ya doğrudan başbakana ya da devlet bakanlarına bağlı kurumlardan oluşmaktadır. Bu kuruluşlar, Devlet Denetleme Kurulu, Milli İstihbarat Teşkilatı (MİT) Müsteşarlığı, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü, Diyanet İşleri Başkanlığı, Türkiye Varlık Fonunun, İletişim Başkanlığı, Milli Saraylar İdaresi Başkanlığı ve Strateji ve Bütçe Başkanlığıdır. Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Kalkınma Bakanlığının (eski Devlet Planlama Teşkilatı) kapatılması nedeniyle anılan Bakanlık tarafından yürütülen görevler ile Maliye Bakanlığının bütçenin hazırlanması ve uygulanmasıyla ilgili görevleri yürütmekle

görevlidir. (13) sayılı CBK'ya göre; bu Başkanlık birçok görevini, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile birlikte yürütecektir. ABD'deki "Yönetim ve Bütçe Ofisi"ne muadil bir şekilde ortaya çıkan Strateji ve Bütçe Başkanlığı, artık cumhurbaşkanının uhdesinde olan bütçe yapımı ve yönetimi sürecine (Sobacı vd., 2018: 4) odaklanmaktadır.

Son olarak yeni hükümet sisteminde bakanlıklar gerek sayısal gerekse siyasi kişilik ekseninde önemli değişime uğramıştır. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçişte Başbakanlık ve 5 Başbakan Yardımcılığı kaldırılmış, 21 olan Bakanlıklar, yeniden teşkilatlandırılarak 16 Bakanlığa (daha sonra Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı: Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı olarak tekrar ikiye bölünmüştür) dönüştürülmüştür. Bakanlıkların teşkilatları (1) sayılı CBK ile düzenlemiştir. (1) sayılı CBK'nın 503 üncü maddesinde Bakanlar, bakanlık kuruluşunun en üst amiri olarak tanımlanmakta ve Cumhurbaşkanına karşı yönetsel bir sorumluluğa sahip olduğu belirtilmektedir. Bu anlamda bakanların bir siyasi sorumluluğu bulunmamaktadır.

Bakanlıklar düzeyinde en köklü değişimin ekonomi alanında yapıldığı söylenebilir. Yeni hükümet sisteminde ekonomi alanında bakanlık olarak "Ticaret Bakanlığı", "Hazine ve Maliye Bakanlığı" ve "Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı" bulunmaktadır. Bu bağlamda önceki hükümet sistemindeki Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığıyla birleştirilmiştir. Ekonomi alanındaki bu yapının, Cumhurbaşkanına doğrudan bağlı olan Strateji ve Bütçe Başkanlığı, politika kurulları ile Finans Ofisi ve Yatırım Ofisiyle desteklenmesi planlanmıştır.

Bakanlıkların görev tanımları incelendiğinde, bakanlıkların görevleri tek tek tadat edilmekle birlikte politika geliştirme konusunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bunun yanında, bakanlıkların veya bakanlıklara bağlı genel müdürlüklerin görev tanımları içinde politika geliştirmeye yönelik "ulusal düzeyde politika ve stratejilerin geliştirmesi amacıyla gerekli çalışmalar yapmak,", "prensip ve politikaların belirlenmesi" ve "politikasının tespiti için hazırlık çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak" şeklinde ifadeler yer almaktadır. Görüldüğü gibi bakanlıkların, salt icracı bir birim haline getirildiğini söylemek mümkün olmamakla birlikte, parlamenter hükümet sistemindeki gibi bir siyasi kamu politikası oluşturulması veya önerisi geliştirilmesi fonksiyonunun bulunduğu ileri sürülemez. Bu çerçevede Bakanlıkların, alt düzey politika yapıcı ve daha ağırlıklı olarak uygulayıcı ve denetleyici bir fonksiyon (Sobacı vd., 2018: 4) yürütecekleri anlaşılmaktadır.

Yeni hükümet sisteminde bakanlıkların teşkilat yapıları da önemli oranda değişmiştir. Bakanlık idari yapısı içinde yer alan müsteşarlık kaldırılmış, bakan yardımcılıklarının fonksiyonu geliştirilerek bakanlık hiyerarşisi içinde bir idari kademeye dönüşmüştür. (1) sayılı CBK'nın 504 üncü maddesinde Bakan yardımcılarının, bakanın emrinde ve onun yardımcısı olduğu ve Bakana karşı sorumlu oldukları belirtilmektedir. Diğer kamu görevlileri gibi 2 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine göre kadro verilmektedir.

### 3.2. CBHS'de Kamu Politikası Oluşturulma ve Kamusal Karar Alma Sürecinin Genel Çerçevesi

CBHS'de, kamu politikasının oluşturulma sürecinde yer alan yasama ile yürütme organlarının kurumsal yapısı ile yetkilerinde de önemli değişiklikler olmuştur. Yürütmenin yapısına baktığımızda, CBHS'ye geçişle birlikte, merkezinde bakanlar kurulunun ve her biri Parlamentoya karşı siyasi sorumluluğu bulunan bakanlar tarafından temsil edilen bakanlıkların bulunduğu siyasi karar alma sistemi/kamu politikası oluşturulma süreci önemli ölçüde değişmiştir. CBHS ile birlikte "hükümetin genel siyaseti" ifadesi, sistem değişikliğinin doğal sonucu olarak "Cumhurbaşkanının genel siyaseti", "Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikalar" veya "Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen temel hedef, ilke ve amaçlar çerçevesinde" şeklinde ifadelerle mevzuatta ve uygulamada yerini almıştır. Örneğin, 703 sayılı KHK ile yürürlükten kaldırılan bakanlıkların görev ve yetkilerine ilişkin Kanun veya KHK'ların birçoğunda Bakanların görevi; "Bakanlık hizmetlerini mevzuata, milli güvenlik siyasetine, hükümetin genel siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle görevli ve Başbakana karşı sorumludur", şeklinde tanımlanmıştı. Cumhurbaşkanlığı teşkilatını düzenleyen (1) sayılı CBK'da ise bakanların görevi; "kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı amacıyla, bakanlık hizmetlerini mevzuata, Cumhurbaşkanının genel siyasetine, Cumhurbaşkanı karar ve talimatlarına, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle görevli ve Cumhurbaşkanına karşı sorumludur." şeklinde tanımlanmıştır.

Önceki hükümet sisteminde bakanlıkların kamu politikalarının belirlenmesindeki konumunu, her bakanlığın, doğrudan, politika oluşturması şeklinde anlamamak gerekir. Esas itibariyle bakanlıklar görev alanlarıyla ilgili politika oluşturmaya yardımcı olmakta ve hükümet tarafından kabul gören politikaları uygulamaktaydılar. Burada göz ardı edilmemesi gereken, bakanların birlikte (kolektif) sorumluluğu ve bakanlar kurulu kararlarının tüm bakanlar tarafından imzalanmasıdır. Yeni hükümet sisteminde 17 adet Bakanlık bulunmakla birlikte, kamu politikaları oluşturmasında asıl aktör Cumhurbaşkanı ile birlikte politika kurulları, ofisler ile Strateji ve Bütçe Başkanlığıdır. Bu yapıda, Bakanlıklar ise uygulayıcı konumdadır. Buna göre; kamu politikası oluşturulma sürecinde Cumhurbaşkanı temel aktör olduğu, politika kurulları ile ofislerin sürece dahil olan yeni aktörler olduğu anlaşılmaktadır.

CBHS'ye geçişi sağlayan uyum düzenlemeleri incelendiğinde, bakanlıklar bünyesinde yürütülen görevlerin önemli bir kısmının hiçbir bakanlıkla ilişkilendirilmeden doğrudan Cumhurbaşkanına veya cumhurbaşkanlığına atıf yapılmak suretiyle Kanunlara derç edildiği görülmüştür. Ancak bu yaklaşım, ilk bakışta sistemin bir gereği gibi görülse de yapılan uyum düzenlemelerinde ortaya çıkan Cumhurbaşkanına veya Cumhurbaşkanlığına verilen görevlerin tamamının doğrudan yürütülmesi gibi bir yöntemin uygulanma imkanı bulunmadığından CBHS'ye geçiş sürecinde;

1) Cumhurbaşkanına veya Cumhurbaşkanlığına verilen görevlerin bakanlıkların teşkilat ve görevlerini düzenleyen kararnamelerde ilgili bakanlıkların görevleri arasında sayılması,

2) Birinci yöntemde verilen görevler hariç tutulmak suretiyle, görevli ve sorumlu birimlerce mevzuatın taranarak Cumhurbaşkanının uygun gördüğü yetkilerin ilgili bakanlıklara veya idarelere devredilmesi,

Şeklinde çözüm yöntemleri gündeme gelmişti. CBK'lar ile birinci yöntem uygulamaya geçirilerek bakanlıklar ile diğer kamu idarelerinin görevleri sayılarak kanunlarda Cumhurbaşkanına veya Cumhurbaşkanlığına yapılan atıfların bir kısmının bakanlıklar tarafından yürütülmesi sağlanmıştı. Ancak, ikinci yöntem hayata geçirilemediğinden, birçok görevin Cumhurbaşkanlığınca doğrudan yürütüleceği düşünülerek hiçbir idare tarafından üstlenilmemesine veya tam aksine idarelerden birden fazlasının vazife üstlenerek kurumsal çatışmaların yaşanmasına sebep olacak bir yapı ortaya çıkmıştır.

Sonuç olarak CBHS'nin anayasal tasarımında ve CBK'larda kamu politikalarının Cumhurbaşkanı nezdinde belirlenmesine yönelik bir anlayış benimsendiği görülmektedir. Bu yapı öncelikle, birincil düzeyde (1) sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında ve (13) sayılı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Teşkilatı Hakkında CBK'lar ile ikincil düzeyde Cumhurbaşkanlığı kararları çerçevesinde şekillenmiştir. Kamu politikası oluşturulması sürecinin yürütme aşamasında; siyasi karar alma, teknik uzmanlık/belge hazırlama ve uygulama boyutları olmak üzere üçlü bir yapının tasarlandığı görülmektedir.

Kamu politikası oluşturulmasında yürütme/cumhurbaşkanlığı süreci;

1) Siyasi Karar Alma Aşaması: Bu aşamanın merkezinde Cumhurbaşkanı yer almaktadır. Cumhurbaşkanı, kamu politikalarının belirlenmesinde tek başına karar verici pozisyonuna sahiptir. Cumhurbaşkanına, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatındaki, Cumhurbaşkanı başdanışmanları ve danışmanları, Cumhurbaşkanlığı Yüksek İstişare Kurulu ile politika kurulları yardımcı olmaktadır. Cumhurbaşkanının başkanı olduğu her bir politika kurulu sorumlu oldukları sektörlerde politika önerileri geliştirmekle görevlidirler.

Bunun yanında, Anayasanın 104, 106 ve 123 maddelerine göre, (yürütme yetkisine ilişkin konularda, bakanlıkların kurulması ve kaldırılması, kamu tüzelkişiliği kurulması ve üst kademe kamu yöneticilerinin atanmalarına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi gibi) CBK çıkarma yetkisi ile Cumhurbaşkanı kamu politikalarının yürürlüğe girmesinde önemli bir konum elde etmiştir. Bu anayasal yetkiler ile Cumhurbaşkanı, "genel" ve "organik" olarak kanun hükmünde olmamakla birlikte, maddi olarak "kanun gücüne" sahip düzenleme yapma yetkisine sahip olmuştur. Böylece, yasama faaliyetleri içerisinde doğrudan yer almayan Cumhurbaşkanı, anayasal yetki alanına giren kamu politikalarını, Parlamentonun bir dahli olmadan, birincil düzeydeki düzenleyici işlemlerle uygulamaya sokabilmektedir.

Ayrıca Cumhurbaşkanı, Parlamento tarafından kabul edilen kanunlara dayanarak tek başına ikincil düzeyde düzenleyici işlemler/mevzuat yapma yetkisine de sahiptir. Örneğin, 27. Yasama döneminde TBMM tarafından kabul edilen kanunlara baktığımızda; "altı aylık net ortalamasını geçmemek üzere Cumhurbaşkanınca tespit olunur.", "usul ve esasları Cumhurbaşkanınca belirlenir.", "usul ve esasları Cumhurbaşkanlığınca çıkarılan yönetmelik ile belirlenir." şeklinde ibareler ile daha

önce tek başına bir bakanlığa veya müştereken birden çok bakanlıklara ait konularda, Cumhurbaşkanına, tek başına ikincil düzeyde düzenleyici işlemler yapma yetkisi verilmektedir.

2) Teknik uzmanlık ve belge hazırlanma Aşaması: Bu aşamada Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, politika kurulları ile kısmen ofisler öngörülmüştür. Politika kurulları, daha çok politika geliştirme ya da oluşturma boyutunda yer alırken ofisler, hem politika geliştirme hem de bu politikaların uygulanmasını koordine etmekten sorumludurlar. Strateji ve Bütçe Başkanlığı ise önerilen kamu politikalarının kaynak harcama ayağını tamamlayan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu süreçte Strateji ve Bütçe Başkanlığı kendisine verilen görevleri, ilgili politika kurulları ile Hazine ve Maliye Bakanlığıyla koordinasyon içinde yürütmekle görevlidir.

3) Uygulama Aşaması; Bu aşamada bakanlıklar, ofisler ve diğer bağlı kurumları ile uygulanmanın izlenmesinde politika kurulları yer almaktadır. Bakanlıklar, Cumhurbaşkanınca onaylanan politikaları uygulamakla görevli olarak kurgulanmışlardır. Bakanlıklar, uygulamadaki aksaklıkları tespit ederek politika önerileri geliştirme görevleri de bulunmaktadır. Ancak bakanlıklar bu politika önerilerini, yeni hükümet sisteminde bakanlıkların kanun tasarı taslağı hazırlama, görev ve yetkileri bulunmadığından, ya Cumhurbaşkanlığı kabinesi toplantısında doğrudan Cumhurbaşkanına sunabilirler ya da ilgili politika kurullarının toplantılarında, davet edildiklerinde, ifade edebilirler.

Ancak, bu yapı içinde karşımıza çıkması muhtemel olacak en önemli problem politika oluşturma sürecine, uygulama pratiğinin tam olarak yansıtılamamasıdır. Bakanlıklarla politika oluşturma süreci arasındaki organik bağın koparılması, uygulamadan kaynaklanan sorunların, ivedilikle çözümlenememesi sonucunu doğuracaktır. Nitekim köklü bir kamu yönetimi geleneği bulunan ülkemizde kamu kurumlarının doğrudan yapmaları gereken teknik çalışmalar ile kamu kurumlarından talep edilecek teknik çalışmaların, politika belirleyicilerin kararlarına doğru tesir edebilmesi için, var olan kurumsal kapasitelerinin yitirilmemesi hatta geliştirilmesi gerekmektedir.

CBHS'ye geçişle birlikte kamu politikası oluşturulma sürecinin diğer temel aktörü olan Parlamentonun konumu da etkilenmiştir. Parlamentonun konumunda yaşanan bu değişikliklerin en önemlisi, aşağıdaki bölümde daha ayrıntılı olarak ele alınacağı üzere bütçenin yasama süreci ile kamu politikalarının uyulamaya girme aşaması olan yasama alanında meydana gelmiştir. Anayasanın 161, 162, 163 ve 164 üncü maddelerinde yapılan değişiklik ile bütçenin yasama süreci ile ilgili olarak bütçenin görüşülme ve onay sürecinin şekli unsurları, sunulma biçimi ve görüşüldüğü komisyonun üye yapısında yapıla değişiklikler dışında, Parlamenton yetkilerinde radikal bir dönüşüm olmamıştır. Bütçe dışında, kamu politikalarının yasalaşma sürecinde ise yürütmenin Parlamentoya kanun tasarısı sunma yöntemi kaldırılmıştır. Anayasanın 88 inci maddesine göre, milletvekilleri dışında bir kişinin veya makamın kanun teklif etme yetkisi bulunmamaktadır. Buna göre, Cumhurbaşkanının, bütçe ve kesinhesap tekliflerini hazırlayarak sunması dışında kanun teklif etmesi, anayasal olarak söz konusu değildir.

Anayasaya göre CBHS'de Parlamento, kamu politikalarının yürürlüğe girmesi olan yasa yapma sürecinde, yürütme organının kanun teklifi sunamaması nedeniyle, teoride, başat konumda olduğu söylenebilir. Bunun yanında, genel kurul ve komisyonlarda tekliflerin görüşmelerine yürütme organının katılması sınırlanmıştır. TBMM İç Tüzüğünün "Yürütmenin temsili" başlıklı 62 inci maddesine göre; yürütme organını temsilen Cumhurbaşkanı yardımcısı ve bakanların, bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerinin görüşmeleri hariç, kanun tekliflerinin genel kuruldaki görüşmelerine katılması mümkün değildir. Cumhurbaşkanı yardımcısı ve bakanlar, İç tüzüğün 31 inci maddesine göre, kanun tekliflerinin sadece komisyonlardaki görüşmelerine katılabilmelerine olanak sağlanmıştır.

Ancak Anayasa ve İçtüzüğe göre yürütme organının yasama sürecine katılımı sınırlanmış gibi görünmekle birlikte, fiiliyata bu mümkün değildir. Çünkü Cumhurbaşkanının, aynı zamanda Parlamentodaki bir siyasi partinin üyesi olabilmesi dikkate alındığında, özellikle bu siyasi partinin Parlamentoda çoğunluğa sahip olduğu durumda, yürütmenin yasama gündemin belirlenmesi konusunda da etkin olacaktır. Tersi durumda, yani Cumhurbaşkanının üyesi olduğu siyasi partinin Parlamentoda çoğunluğa sahip olmadığı, ya da bir partinin üyesi olmadan Cumhurbaşkanın seçildiği durumda, TBMM'nin yasama etkinliği farklı olacaktır.

### 3.3. Kamu Mali Yönetiminin CBHS ile Değişen Anayasal ve Yasal Çerçevesi

#### *3.3.1. CBHS'de Kamu Mali Yönetimindeki Dönüşümün Değerlendirilmesi*

Türkiye'de, önceki hükümet sisteminde Anayasanın 73 maddesi ve 160 ila 167 inci maddeleri ile temelde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile kamu mali yönetiminin kapsamı düzenlenmekteydi. Bu Anayasal ve yasal yapıya göre; Türkiye'de kamu mali yönetimi denince, kamu gelirlerin toplanması ve kamu harcamaların yapılması, bütçe açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçları ile diğer kamu yükümlülüklerinin yönetimi ile dış denetim (Mutluer vd, 2007: 31) anlaşılmaktaydı. Kamu mali yönetiminin kurumsal yapısını ise yasama organı, yürütmeyi oluşturan hükümet/Bakanlar Kurulu, bakanlıklar ile yüksek denetim kurumu (Sayıştay) teşkil etmekteydi. Bu sistemde Bakanlar Kurulu ve tek tek bakanlar, TBMM'ye karşı siyasi sorumlu konumundaydı.

Kamu mali yönetiminin anayasal ve yasal yapısındaki temel değişiklikler, yürütme organının siyasi erkinin doğrudan halk tarafından seçilmesine bağlı olarak, Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerin, Cumhurbaşkanında toplanması şeklinde gerçekleşmiştir. Buna bağlı olarak diğer önemli değişiklikler bütçenin anayasal prosedüründe yapılmıştır. Anayasanın bütçe ve kesin hesap ile ilgili hükümleri içeren 161, 162, 163 ve 164 üncü maddeleri, yeniden düzenlenerek 162, 163 ve 164 üncü maddeler yürürlükten kaldırılmış, bu maddelerdeki hükümler, büyük kısmı aynen korunmak suretiyle 161 inci madde içinde yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca, Anayasanın vergileme yetkisini düzenleyen 73 inci madde ile dış ticareti düzenleyen 167 inci maddesinde, kanunla bakanlar kuruluna verilen yetkilerin Cumhurbaşkanı tarafından kullanılmasına yönelik değişiklik yapılmıştır.

Bu anayasal hükümlerdeki değişikliklere paralel bir takım düzenlemeler, yukarıda belirtilen mali yönetimle ilgili temel kanunlarda da yapılmıştır. Söz konusu kanunlarda yapılan değişiklikler 10.05.2018 tarihli ve 7142 sayılı Yetki Kanununa dayanarak çıkarılan 700, 702 ve 703 sayılı KHK'lar ile gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda, 5018 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinde yapılan değişiklik ile "kamu idarelerinin görevleri, ilgili kanunlarında açık olarak belirlenir ve kaynakların dağıtımında esas alınır." Şeklindeki düzenlemeye "veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde" ibaresi eklenmiştir. Böylece kamu mali yönetiminin hukuksal temelleri arasına CBK'lar ile yapılan düzenlemeler de dâhil edilmiştir. Bu doğrultuda mali yönetiminin birincil düzeydeki hukuksal çerçevesine, yukarıda sayılan Kanunlar yanında (1) sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, (2) sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve (13) sayılı Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile dâhil olmuştur.

### *3.3.2. Cumhurbaşkanının Kamu Mali Yönetimindeki Rol ve Sorumluluğu*

Cumhurbaşkanının kamu mali yönetimi alanında, Anayasal ve yasal olarak daha önce Başbakan, Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanı tarafından kullanılan yetkileri sahip olması yanında, Anayasada öngörülen CBK çıkarma yetkisiyle de kamu mali yönetimi alanında tek başına karar alma ve düzenleyici işlem yapma yetkisine sahip olmuştur. Kamu mali yönetimi alanında Cumhurbaşkanın CBK ile yapabileceği faaliyetler öncelikle Anayasanın 104 üncü maddesi çerçevesinde ele alınması gerekmektedir. Zira 104 üncü madde, Anayasada CBK çıkarma yönünde öngörülen diğer düzenlemelerden farklı olarak bazı sınırlamaları öngörmektedir.

Kamu mali yönetimi açısından 104 üncü maddede öngörülen sınırlamalar aşağıda değerlendirilmiştir:

- Birinci sınırlama, Anayasanın dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler CBK ile düzenlenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu sınırlama kapsamına, seçme ve seçilme, siyasi partiler ve kamu hizmetine girme hakkı yanında kamu mali yönetimi ve yürütme organının denetimi ekseninde "Vergi ödevi" başlıklı 73 üncü ve "Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı" başlıklı 74 üncü maddeler yer almaktadır. Buna göre Cumhurbaşkanı; vergi koyma, kaldırma ve değiştirme ile vatandaşların yürütmenin hizmetleri ile ilgili olarak kamu denetçisine başvurma hakkı konularında CBK ile düzenleme yapamayacaktır. Ancak özellikle vergileme konusunda, 73 üncü maddenin son fıkrasındaki başta vergi olmak üzere diğer kamu gelirleri alanında muaflık, istisnalar ve indirim oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir. Bu yetki, önceki hükümet sisteminde bakanlar kuruluna tanınmıştı. Her ne kadar Anayasa gereği vergi koyup, kaldırmak veya değiştirmek konusunda yetkili organ TBMM olmakla birlikte vergi kanunlarında yürütme organına alt ve üst limitleri çerçevesinde yeni bir vergi koymak anlamına gelecek şekilde vergi oranlarını artırma veya azalma yetkisi tanınmaktadır. Vergileme alanında çıkarılan kanunlarda yürütmeye tanınan bu yetki,

önceki hükümet sisteminde de maliye yazınında önemli bir tartışma alanı olmuş ve Anayasa Mahkemesi[3] nezdinde de dava konusu olmuştur.

- İkinci sınırlama, "*Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konular ile kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz*." Şeklindeki düzenlemelerdir. Buna sınırlamalara göre; anayasada kanunla düzenlenebileceği açıkça belirtilen mali yükümlülükler hiçbir şekilde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenlenemeyecektir. Örneğin, Anayasanın 165 inci maddesinde kamu iktisadi teşebbüslerinin TBMM tarafından denetlenmesi esasları, 166 ıncı maddesinde kalkınma planlarının TBMM'de onaylanması ve korunmasına ilişkin esaslar ve 167 nci maddesinde dış ticaretin düzenlenmesine yönelik esaslar, ancak kanunla düzenlenebilecektir (Temel, 2019: 19).

- Son sınırlamalar ise "*Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir*." Şeklindeki düzenlemeye göre; bir CBK'da kanunla getirilmiş mali düzenlemeden farklı bir durum olması halinde, kanun hükmü esas alınacak ve CBK ile düzenlenen mali bir konuya ilişkin TBMM tarafından yasal düzenleme yapılması halinde, CBK hükümsüz kalacaktır (Temel, 2019: 17).

Kamu mali yönetimi alanında Cumhurbaşkanının CBK çıkarma yetkisi konusunda Anayasanın 161 inci maddesinde yer alan iki hususu da belirtmek gerekir. Birinci husus geçici bütçe uygulaması hakkındadır. 161 inci maddenin dördüncü fıkrasında, geçici bütçe kanununun çıkarılamaması halinde, TBMM tarafından yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar, bir önceki yılın bütçesi yeniden değerleme oranına göre artırılarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeyle, yürütmeye, yani kamu mali yönetiminin tek siyasi sorumlusu olan Cumhurbaşkanına, yürütmenin bir düzenleyici işlemi ile geçici olarak harcama yapma ve gelir toplama yetkisi verilmektedir. Bu düzenleme, literatürde TBMM'ye ait olan bütçe hakkı noktasında tartışılmaktadır.

Anayasanın 161 inci maddesindeki ikinci husus, yedinci fıkrasındaki "*Merkezî yönetim bütçesiyle verilen ödenek, harcanabilecek tutarın sınırını gösterir. Harcanabilecek tutarın Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle aşılabileceğine dair bütçe kanununa hüküm konulamaz*." Şeklindeki düzenlemedir. Anayasa değişikliğinden önce bu düzenleme mülga 163 maddede "*Merkezî yönetim bütçesiyle verilen ödenek, harcanabilecek miktarın sınırını gösterir. Harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine dair bütçelere hüküm konulamaz. Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapmak yetkisi verilemez."* Şeklindeydi. Buna göre; Bakanlar Kurulunun ödenekleri bir kararla değiştirme ile bütçede değişiklik yapılmasına yönelik KHK çıkrama yetkisi bulunmamaktaydı. Bu düzenleme nedeniyle parlamenter sistemde bütçe kanununda değişiklik yapılabilmesi, ancak TBMM tarafından çıkarılan kanunla mümkündü. Bu anayasal yaklaşım CBHS'de de aynen korunmuştur. Buna göre; TBMM tarafından kabul edilen bütçe kanunundaki ödenek tutarlarında, Cumhurbaşkanının CBK ile değişiklik yapma yetkisi

[3] Örneğin; AYM 15.7.2004 tarihli ve 2003/33 esas, 2004/101 sayılı Kararı ve AYM 16.1. 2003 tarihli ve 2001/36 esas, 2003/3 sayılı Kararı

bulunmamaktadır. Ancak 161 inci maddenin yedinci fıkrasındaki bu Anayasal sınırlamaya rağmen uygulamada TBMM tarafından kabul edilen bütçe ödeneklerinde, bütçe kanunları[4] ile yürütme organına verilen bütçe ödenekleri arasında aktarma, ekleme, devir ve iptal işlemleri yapma yetkisiyle fiilen değişiklik yapılması söz konusu olmaktadır.

### *3.3.3. CBHS'de Kamu Mali Yönetiminin Kurumsal Yapısı*

Önceki hükümet sisteminde kamu mali yönetiminin kurumsal yapısı içinde Maliye Bakanı, Hazine Müsteşarlığından sorumlu Devlet Bakanı ve Kalkınma Bakanı (Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı iken Devlet Bakanı) ile birlikte sorumluydu. Ancak, bütçenin en son bağlanarak Bakanlar Kurulunun imzasıyla TBMM'ye sunulmasından, bütçenin TBMM'deki görüşülme süreci ile uygulamasından Maliye Bakanlığı yetkiliydi. Hazine Müsteşarlığı, kamu borçlanma politikası ile kamu nakit dengesinin idare edilmesinden ve Kalkınma Bakanlığı/DPT yatırım bütçesinin oluşturulmasından sorumluydu. Bu temel kurumların yanında Kalkınma Bakanlığı koordinatörlüğünde ekonomik kabinesi olarak nitelendirilen ve Başbakan başkanlığında, Başbakan tarafından belirlenen bakanlardan oluşan Yüksek Planlama Kurulu (YPK), biri "danışma" niteliğinde, diğeri "uygulamaya dönük" olmak üzere iki temel fonksiyon üstlenmişti. Bu Kuruldan daha alt seviyede bulunan Para-Kredi Koordinasyon Kurulu, Kalkınma Bakanının başkanlığında, Başbakan tarafından belirlenen bakanlar ile müsteşarlardan oluşmaktaydı.

CBHS'de mali yönetimi ve karar alma mekanizması ele alındığında, (1) sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine Müsteşarlığı ile Maliye Bakanlığı birleştirilmek suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı kurularak görev ve teşkilatı düzenlenmiştir. Bilahare çıkarılan (13) sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile de Cumhurbaşkanlığına bağlı kurum ve kuruluşlar arasında sayılan Strateji ve Bütçe Başkanlığının görev yetkileri düzenlenmiştir. Buna göre; mali yönetim sistemi içinde daha önce Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığına, Hazine Müsteşarlığına ve Kalkınma Bakanlığına/Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına verilen görevler Cumhurbaşkanı başta olmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı, (13) sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlı ile kısmen de olsa Ekonomi Politika Kuruluna verilmiştir. Buna göre; kamu mali yönetiminin kurumsal yapısına baktığımızda, merkezinde Cumhurbaşkanı ile başta Ekonomi Politikaları Kurulu olmak üzere Politika Kurulları, Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığının bulunduğunu görmekteyiz. Bu yeni yapı incelendiğinde, esasen maliye politikasının tespit edilmesine ve yürütülmesine, bütçe yönetimi, bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına yönelik görevlerin Cumhurbaşkanlığına aktarıldığı görülmektedir.

Yeni hükümet sistemi ile birlikte en önemli değişiklikler kamu mali yönetiminin temel bakanlığı ola Maliye Bakanlığında yaşandı. Hazine Müsteşarlığı ile birleştirilerek Hazine ve Maliye Bakanlığına dönüşen Maliye Bakanlığında kamu mali yönetimi

[4] Örneğin 7197 sayılı 2020 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun 5inci ve 6 ıncı maddeleri ile bazı ödeneklerin kullanımına ve harcamalara ilişkin esasları içeren (E) Cetveli.

alanında en önemli genel müdürlük olan Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), Muhasebat Genel Müdürlüğü birleştirilerek, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü adı altında teşkilatlandırılmıştır. Bu birleştirme neticesinde kapatılan BÜMKO'nun bütçeyle ilgili görevleri Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak yeni kurulan CSBB'ye, mali kontrol kısmı ise Hazine ve Maliye Bakanlığa bağlı olarak birleştirilen Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne devredilmişti. Ancak BÜMKO, fiilen varlığını 7 Ağustos 2019 tarihine kadar sürdürmüştür. Daha sonra, 7 Ağustos 2019 tarihinde çıkarılan (43) sayılı CBK ile, (1) sayılı CBK'nın 219 uncu maddesinde yapılan değişiklikle, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü kapatılmış, Muhasebat Genel Müdürlüğü yeniden kurulmuş ve kapatılan BÜMKO'nun bazı görevleri, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak yeni kurulan Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğüne verilmiştir.

## 4. CBHS'de Bütçe Hakkı Bağlamında Bütçe Sürecinde Yaşanan Dönüşümün Analizi

### 4.1. Bütçenin Değişen Yasama Sürecinde Yürütme Organının Yeni Konumu

Yeni hükümet sisteminin kamu mali yönetimi tasarımında, önceki hükümet sisteminde Başbakana, Bakanlar Kuruluna, Yüksek Planlama Kuruluna, Maliye Bakanlığına, Hazine Müsteşarlığına ve Kalkınma Bakanlığına (Devlet Planlama Teşkilatı) verilen görevlerin büyük bölümü Cumhurbaşkanında toplanmıştır. Bu durumda Cumhurbaşkanı, yürütmenin bütçe sürecinin başlangıcından kanun teklifi olarak TBMM'ye sunulmasına kadarki süreçte tek otorite olarak karşımıza çıkmaktadır. Cumhurbaşkanına bu görevlerinde, Cumhurbaşkanlığı Merkez Teşkilatındaki danışma organı niteliğindeki politika kurulları ile teknik uzmanlık kapasitesine sahip koordinatör bir kuruluş olan Cumhurbaşkanlığına bağlı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (SBB) yardımcı olmaktadır. Bu kurumsal yapının yanında, Hazine ve Maliye Bakanlığı hem uzmanlık kapasitesi hem de icracı bir kuruluş olarak yer almaktadır.

CBHS'de, hükümet sisteminin anayasal tasarımına paralel olarak bütçe ve kesin hesabın Parlamentodaki görüşme ve onay sürecinde, TBMM içtüzüğü dahil anayasal ve yasal çerçevesinde de değişiklikler yapılmıştır. TBMM bütçe ve kesin hesap tekliflerinin görüşme ve onay süreci ile ilgili olarak Anayasa yapılan değişikliklerin temelinde, yeni hükümet sisteminin öngördüğü, yürütme erkinin tüm yetkisinin halk tarafından seçilen Cumhurbaşkanında toplandığı siyasi yapı yer almaktadır. Anayasa değişikliğinden önceki TBMM bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarının görüşme ve onay sürecinin anayasal çerçevesi, Anayasanın değişik 161 inci maddesi ile mülga 162 nci, 163 üncü ve 164 üncü maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktaydı. Anayasanın "Mali Hükümler" başlıklı Dördüncü Kısım'ını oluşturan "Bütçenin hazırlanması ve uygulanması" başlıklı 161 inci, "Bütçenin görüşülmesi" başlıklı 162 nci, "Bütçelerde değişiklik yapılabilme esasları" başlıklı 163 üncü ve "Kesinhesap" başlıklı 164 üncü maddeleri, yapılan değişikle "Bütçe ve kesinhesap" başlıklı 161 inci maddede toplanmıştır.

CBHS'de, Anayasanın 161 inci maddesine göre, bütçe teklifinin hazırlanmasından Cumhurbaşkanı sorumludur. Ayrıca Cumhurbaşkanına, 5018 sayılı Kanunun 16 ıncı maddesi ile merkezî yönetim bütçe kanunu teklifinin hazırlanması ile

bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanması görevi verilmiştir. CBHS'deki bütçe hazırlık ve koordinasyon sürecine bakıldığında, önceki hükümet sistemine göre, kurumsal rol ve sorumluluklar dışında, zamanlama ve süreç açısından önemli bir değişiklik olmadığı görülecektir. Daha önce yürütmenin bütçe hazırlama sürecinde Maliye Bakanlığına ait olan yetki ve sorumlulukların büyük kısmı Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığına geçmiş, diğer süreler ve kurum bazlı çalışma sistematiğinde temel değişiklikler meydana gelmemiştir. Buna göre CBHS'de bütçenin yürütme süreci, her yıl haziran ayında Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığının yayımladığı Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi ile başlamakta ve bütçenin TBMM'ye sunulma tarihi olan 17 Ekim tarihine kadar sürmektedir. Yasama süreci ise Anayasanın amir hükmü gereği, Cumhurbaşkanı tarafından imzalanarak TBMM'ye sunulan Merkezi Yönetim Bütçe ve Kesin Hesap Kanun Teklifleriyle başlamaktadır. Bu Kanun Teklifleri, Anayasanın 161 inci maddesinde belirtilen Bütçe Komisyonunda (TBMM İçtüzüğüne göre Plan ve Bütçe Komisyonunda), sonra TBMM Genel Kurulunda mali yılbaşından önce görüşülerek kabul edilmektedir.

Yeni hükümet sisteminde, Bakanlar kurulu, bakan ve milletvekilleri şeklindeki önceki hükümet sistemindeki siyasi yapıdan farklı olarak, bütçe teklifi üzerinde, tek siyasi otorite milletvekilleridir. TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu üyesi milletvekilleri, Anayasasını 161 inci maddesine göre bütçe teklifinde istedikleri değişiklikleri yapma yetkisine sahiptirler. Komisyon üyelerinin bu yetkisi önceki hükümet sisteminde de Anayasanın mülga 162 inci maddesinde aynen yer almaktaydı.

CBHS ile birlikte kamu mali yönetiminde temel siyasi karar alma birimi olan Başbakan ve Bakanlar Kurulu ile birlikte Başbakanlık teşkilatı kapatılmıştır. CBHS'nin Anayasal tasarımına göre doğrudan genel seçimle seçilen Cumhurbaşkanı, önceki hükümet sistemindeki Başbakanın ve Bakanlar Kurulunun sahip olduğu siyasi konum ile yetki ve sorumluluğuna sahip olmuştur. Bu anlamda kamu mali yönetimi açısından en önemli dönüşüm kamu mali yönetiminin siyasi karar alma yapısında yaşanmıştır. Cumhurbaşkanının ve Cumhurbaşkanı tarafından atanan bakanlardan oluşan Cumhurbaşkanlığı Kabinesinin, TBMM'den güvenoyu almasına gerek olmadığı için, TBMM'ye karşı bir siyasi sorumluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle CBHS'de yürütme organın siyasi uzvu olan Cumhurbaşkanı, genel seçimler yoluyla seçilerek yürütme erkine tek başına sahip olmaktadır. Bu yönü ile Cumhurbaşkanı, kamu mali yönetiminin tek başına siyasi karar vericisi ve yönlendiricisidir.

### 4.2. Önceki Hükümet Sisteminde TBMM'nin Bütçe Sürecindeki Etkinliği

Önceki hükümet sisteminde, Anayasaya göre yürütme yetkisi ve görevi, siyasi olarak sorumsuz olan Cumhurbaşkanı ile siyasi olarak sorumlu olan Bakanlar Kuruluna aitti. Bu yapı içinde Cumhurbaşkanının kamu mali yönetimi alanındaki yetkileri sınırlı düzeydeydi. Vergi ve dış ticaret yasalarının uygulamasıyla ile yürütmenin düzenleyici işlem ve kararlarında Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulu tarafından kararlaştırılan kararnameleri, Anayasanın 104 üncü maddesine göre tamamlayıcısı imza yetkisine sahipti. Bunun yanında, Cumhurbaşkanının bütçenin imzalanarak kanun tasarısı olarak TBMM'ye sunulması ile TBMM tarafından kabul edilen bütçe ve kesin hesap

kanunlarını, Anayasanın 89 uncu maddesine göre geri gönderme yetkisi bulunmamaktaydı. Bu nedenle, önceki hükümet sisteminde kamu mali yönetiminin başı ve yönlendiricisinin, başbakan ve onun başkanı olduğu bakanlar kurulu olduğunu söyleyebiliriz.

Bakanlar Kurulu, TBMM'ye karşı siyasi sorumlu konumundaydı. 2017 anayasa değişikliğinden önce, bu siyasi sorumluluk; Anayasanın değişik 87 nci maddesinde yer alan "*Bakanlar Kurulunu ve bakanları denetlemek*" ile "*bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek*" hükümleri, Anayasasının gensoruyu düzenleyen mülga 99 uncu, meclis soruşturmasın tanımlayan mülga 100 üncü, güvenoyu mekanizmasını düzenleyen mülga 110 uncu ve mülga 111 inci, başbakan ve bakanların siyasi sorumluluğunu düzenleyen mülga 112 inci ve bütçenin görüşülmesi başlıklı mülga 162 nci maddeleri çerçevesinde yerine getirilmekteydi. Bu çerçevede kurgulanan anayasal siyasi sorumluluk mekanizması, TBMM'nin, güvenoyu yoluyla bütçe üzerinde etkin olması sonucunu doğurmaktaydı. Çünkü önceki parlamenter hükümet sisteminde TBMM'nin bütçe onayı/reddi, hükümetin güven tazelemesi veya güvensizlik oyu anlamına gelmekteydi. 1923-2018 arası dönemde kurulan 65 hükümet arasından, TBMM'den güvenoyu alamayarak düşürülen beş, askeri yönetimler döneminde güvenoyu müessesesine gerek olmadan kurulan üç hükümet olmuştur. Güvensizlik oyu ile düşürülen beş hükümetten iki tanesi[5], TBMM'nin bütçeyi kabul etmemesini bir güvensizlik oyu olarak değerlendirerek istifa eden hükümetlerdir[6].

Bütçe ödenekleri üzerinde TBMM'nin değişiklik yapma yetkisi, parlamenter hükümet sisteminde Anayasa'nın mülga 162 nci maddesinde düzenlenmişti. Buna göre, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, hiçbir anayasal kısıtlamaya bağlı olmaksızın bütçe tasarısını değiştirme yetkisine sahipti. Bu yaklaşım, CBHS'de aynen benimsenmiştir. Buna göre; Anayasanın yeniden düzenlenen 161 inci maddesinde, bütçenin TBMM genel kurulu aşamasında milletvekilleri için öngörülen sınırlama dışında, komisyon aşamasında Plan ve bütçe Komisyonu üyeleri için "*gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı öneride*" bulunamama yönünde bir sınırlama söz konusu değildir. Bu nedenle bütçenin onaylanmasında Plan ve Bütçe Komisyonunun önemli bir rolü vardır ve bütçenin parlamenter kontrolünün büyük bölümü bu aşamada gerçekleşmektedir. (Yılmaz & Biçer, 2018: 392).

Önceki parlamenter hükümet sisteminde, bütçede gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı öneride bulunabilme konusunda TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna Anayasal olarak tanınan yetkiye rağmen, Komisyonun bu yetkisini etkili bir şekilde kullanmadığı görülmüştür. Önceki hükümet sistemimde Plan ve Bütçe Komisyonun (1991-2010) arasındaki 20 yılda bütçe ödenekleri üzerinde yaptığı değişiklik yapma etkinliği incelendiğinde yıllara göre bir azalma trendinde olduğu görülmekledir. Bu analizde, koalisyon hükümetlerinin olduğu (1991-1999) arası dönemde, ödenek değişikliklerinin daha yüksek bir seyir izlediği görülmüştür. Koalisyon hükümetlerinin olduğu (1991-1999) arası dönemde bütçe tasarısı üzerinde yapılan ortalama değişim oranı artış yönlü

[5] Millet Meclisi Tutanak Dergisi, 1. Dönem, Cilt 36, 13.02. 1965 tarihli ve 57. Birleşim ve Millet Meclisi Tutanak Dergisi, 3. Dönem, Cilt 1, 22.10. 1969 tarihli ve 1. Birleşim.

[6] İsmet İNÖNÜ tarafından kurulan 28 inci (25 Aralık 1963 – 20 Şubat 1965) ile Süleyman DEMİREL tarafından kurulan 31 inci (03.11.1969-06.03.1970) Türkiye Cumhuriyeti Hükümetleridir.

olmak üzere %5,5 düzeyinde gerçekleşirken, IMF destekli istikrar programlarının uygulandığı (2000-2005) yıllarında ise %0,13 düzeyinde olmuştur. Bu eğilim (2006-2010) döneminde devam etmiş ve bu dönemde Plan ve Bütçe Komisyonunda yapılan ortalama ödenek artış oranı daha da düşerek %0,11 düzeyinde gerçekleşmiştir (Yılmaz & Biçer, 2010: 210-211). Tablo 1'e baktığımızda önceki hükümet sistemimde Plan ve Bütçe Komisyonun (2011-2018) arasındaki 8 yılda, (2006-2010) dönemindeki aşağı yönlü eğilim devam ederek %0,01 düzeyinde gerçekleşmiştir. Bu dönemin son dört yılına baktığımızda Plan ve Bütçe Komisyonunda önergelerle değişiklik yapma eğiliminin sıfır düzeyinde olduğu görülmektedir. Bu yıllar aynı zamanda, 21 Ekim 2007 tarihinde yapılan halk oylaması ile kabul edilen Anayasa değişikliği doğrultusunda 10 Ağustos 2014 tarihinde yapılan Cumhurbaşkanlığı Seçimiyle doğrudan halk tarafından seçilen Cumhurbaşkanının görev dönemine denk gelmektedir.

**Tablo.1- (2011-2018) Arası Yıllarda Merkezi Yönetim Bütçe (MYB) Tasarılarında Plan ve Bütçe Komisyonu'nda Yapılan Görüşmeler Aşamasında Yapılan Artış Miktarı ve Oranı***

| Bütçe Yılı | Hükümet Önerisi (Bin) | Komisyonda Ek./Düş.(Bin) | Komis. Kabul Ed.(Bin) | Değişim (%) |
|---|---|---|---|---|
| 2011 | 313.620.147.330 | 53.500.000 | 313.673.647.330 | 0,02 |
| 2012 | 352.057.314.271 | 50.000.000 | 352.107.314.271 | 0,01 |
| 2013 | 405.225.284.000 | 57.990.000 | 405.283.274.000 | 0,01 |
| 2014 | 437.999.609.000 | 100.000.000 | 438.099.609.000 | 0,02 |
| 2015 | 474.531.234.000 | - | 474.531.234.000 | - |
| 2016 | 572.592.478.000 | - 5.957.000 | 572.586.521.000 | - 0,00 |
| 2017 | 647.510.668.000 | - | 647.510.668.000 | - |
| 2018 | 765.806.302.000 | - | 765.806.302.000 | - |
| **(2011-2018) Dönemi Ortalama Artış Oranı** | | | | **0,01** |

*5018 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı genel bütçeli idareler, (2) sayılı üniversiteler ile özel bütçeli idareler ve (3) sayılı düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşan cetvellerde yer alan kamu idareleri bütçelerinin toplamı olan, hazine yardımı hariç gelirden ayrılan pay dahil Merkezi Yönetim bütçesi (MYB) esas alınmıştır.

Önceki hükümet sisteminde, normatif olarak bakıldığında Anayasa'da ve kanunlarda; TBMM'nin bütçenin onay, gözetim ve denetim süreçlerinde, hükümeti geniş bir şekilde kontrol etme etkinliğine ve olanağına sahip olduğu görülmekteydi. (Yılmaz & Biçer, 2018: 397). Ancak maliye yazınında TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunun bütçe ödeneklerinin belirlenmesi ve bu ödenek harcamalarının denetimi konusunda etkili olmamasının nedeni olarak parlamenter sistemin işleyişi gösterilmekteydi. Bunun en önemli nedeni olarak parlamenter sistemde, hükümeti kuran partilerin aynı zamanda mecliste çoğunluğa sahip olması, bütçenin parlamento tarafından onanmasının hükümete güvenoyu verilmesi anlamına gelmesi (Biçer, 2017: 148) ve genelde Meclisteki parti üyeleri hükümetteki parti önderleri ile çelişkili bir biçimde davranmaktan (Atiyas & Sayın, 1997: 14) imtina etmesi gösterilmekleydi. Bu

nedenle parlamenter hükümet sistemde parlamentoların bütçe üzerinde belirleyiciliğinin sınırlı düzeyde gerçekleştiği ileri sürülmekteydi.

Önceki hükümet sisteminde bütçe görüşme ve onay aşamalarında Parlamentonun etkin olamaması yanında, TBMM'nin yıl içinde gözetim ve denetim yapacak araç ve mekanizmalara sahip olmaması ve vergi koyma/kaldırmada yetkisinin işlevsizleşmesi, borçlanmanın büyük ölçüde yasama denetimi dışında kalması, komisyonların gerek bütçe gerekse denetim konusundan idari ve uzmanlık kapasitesinin yetersiz olması, kesinhesap denetimi için ayrı denetim komisyonunun olmaması gibi faktörler (Emil 2010; TBMM 2010; TBMM 2008; TBMM 2009; Bakırcı 2016) TBMM'nin bütçe üzerinde belirleyiciliğinim sınırlı düzeyde gerçekleşmesinin nedenleri arasında sayılmaktaydı. Özellikle son yıllarda maliye politikası sonuçlarının/kesinhesabın denetiminin, yeni yıl bütçe onay süreci dışında, daha etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için ayrı denetim komisyonu kurulması gereği önemli bir tartışma noktası olmuştu.

Anayasanın mülga 164 üncü maddesinde, kesinhesap kanunu tasarısının bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Bütçe Komisyonu ile TBMM Genel Kurulunda gündeme alınarak görüşüleceği hükme bağlanmıştı. 2017 Anayasa Değişikliği ile kurgulanan yeni hükümet sisteminde de bütçe ve kesinhesabın aynı komisyonda ve Genel Kurulda, bütçe kanun teklifi ile birlikte görüşülerek karara bağlanacağı anayasal bir kural olarak benimsenmiştir. Buna göre; demokrasi kültürü, iktidar-muhalefet anlayışı gibi yapısal sorunlar yanında, TBMM'nin kamu hesaplarını/kesinhesabı etkili bir şekilde denetlenmemesinin önemli nedenleri arasında sayılan bütçe sonuçlarının aynı komisyonda, bütçe onay süreci ile birlikte görüşülmesi uygulamasına yeni hükümet sisteminde de devam edilmektedir.

Önceki hükümet sisteminde bütçe ödenekleri üzerinde TBMM'nin bütçe hakkından kaynaklanan yetkilerini işlevsel olarak kullanamamasın bir nedeni olarak bütçenin TBMM'de görüşülme süresinin kısalığı gösterilmekteydi. Önceki hükümet sisteminde Anayasa ve 5018 sayılı Kanun'a göre, mali yılbaşından 75 gün önce (17 Ekim tarihinde) TBMM'ye sunulan bütçe kanun teklifi görüşme süreci, fiiliyatta Ekim ayının son haftasında Plan ve Bütçe Komisyonunda başlamaktaydı. Komisyonda, genelde 25-30 günde değerlendirilerek son şekli verilen merkezi yönetim bütçe kanun teklifi, TBMM Genel Kurulunda 10-12 gün arasında görüşülerek kanunlaşmaktaydı. Yani TBMM, kendisine Anayasal olarak ayrılan 75 günlük bütçe onay ve görüşülme süresinin, sadece 35-40 günlük kısmını kullanmaktaydı (Yılmaz & Biçer, 2018: 398).

Son yıllardaki TBMM Tutanakları incelendiğinde bütçe ve kesinhesap kanun tasarıları/tekliflerinin TBMM Genel Kurulu ve Plan ve Bütçe Komisyonundaki görüşülme sürelerinin daha da kısaldığı görülmektedir. Örneğin 2011 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısının Plan ve Bütçe Komisyonundaki[7] görüşme takvimi 26 Ekim 2010 tarihinde Maliye Bakanının sunuşu ile başlamış, verilen yaklaşık bir haftalık aradan sonra 1 Kasım-24 Kasım arasında 13 günde tamamlanmıştır. Genel Kurulda[8] ise 13-26

[7] TBMM Komisyon Tutanakları, https://www.tbmm.gov.tr/Tutanaklar/KomisyonTutanaklariDonem Tutanaklari?Kodu=17&DonemKodu=23&YasamaYili=5, erişim tarihi 21.09.2023.

[8] TBMM Tutanak Dergisi, 23. Dönem, 86 Cilt, 32. Birleşim.

Aralık 2010 tarihleri arasında 13 günde 2011 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı görüşülerek kanunlaşmıştır. Yine benzer şekilde 2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısının Komisyon ve Genel Kurul görüşme sürelerine baktığımızda Plan ve Bütçe Komisyonundaki[9] görüşmelerin 18 günde tamamlandığı, Genel Kurulda[10] ise 12 günde görüşülerek kanunlaşmıştır. Görüldüğü gibi, daha önceki yıllarda bütçe kanunlarını Parlamentodaki görüşülme süreleri Komisyon ve Genel Kurul aşamaları dahil 25-30 güne düşmüştür. Bütçe görüşme sürecindeki 75 günlük sınırlı sürenin verimli ve etkili bir şeklide kullanılamamasının en temel nedeni olarak parlamenter hükümet sistemindeki iktidar-muhalefet ilişkisi, Plan ve Bütçe Komisyonunun Anayasa gereği iktidar ağırlıklı üye yapısından kaynaklı olarak özellikle iktidar partisi/partilerinden olan milletvekillerinin denetim yapmaktan imtina etmesi gösterilmekteydi (Yılmaz & Biçer, 2018: 398).

## 5. CBHS'nin Uygulandığı 27. Yasama Döneminde Siyasi Hesap Verme

### 5.1. Siyasi Hesap Verme Sisteminde Yaşanan Dönüşüm

Önceki hükümet sisteminde siyasi hesap verme sistemi parlamenter hükümet sistemine göre tasarlanmıştı. Buna göre yürütme organının, TBMM'ye siyasi sorumluluğunun çerçevesi Anayasanın:

- Değişik 87 nci maddesinde yer alan "*Bakanlar Kurulunu ve bakanları denetlemek*" ile "*bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek*" hükümleri,

- Gensoruyu düzenleyen mülga 99 uncu,

- Meclis soruşturmasın tanımlayan mülga 100 üncü,

- Güvenoyu mekanizmasını düzenleyen mülga 110 uncu ve mülga 111 inci,

- Başbakan ve bakanların siyasi sorumluluğunu düzenleyen mülga 112 inci maddeleri,

- Bütçenin görüşülmesi başlıklı mülga 162 nci

maddelerinde tasarlanmıştı. Bunların yanında, TBMM'nin bilgi edinme denetim yollarını düzenleyen 98 inci maddesinde, "Soru, Meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve Meclis soruşturması" şeklinde yürütme organının parlamenter denetim yolları sayılmıştı.

Bu anayasal çerçevede öngörülen en önemli siyasi sorumluk güvenoyu mekanizmasıydı. Bu mekanizma, parlamenter hükümet sisteminin ruhuna uygun olarak bakanlar kurulu ve tek tek bakanların TBMM'ye karşı siyasi sorumluluğunu öngörmekteydi. Bakanlar Kurulunun görevine Parlamento tarafından son verilebilmesi anlamına gelmekteydi ve Parlamento görevden almayı/düşürmeyi güvensizlik oyu ile yapmaktaydı. Buna göre Anayasada, mülga 110, 111 ve 99 uncu maddelerinde

[9] TBMM Komisyon Tutanakları, https://www.tbmm.gov.tr/Tutanaklar/KomisyonTutanaklariDonem Tutanaklari?Kodu=17&DonemKodu=26&YasamaYili=2, Erişim Tarihi 21.0922023.

[10] TBMM Tutanak Dergisi, 26. Dönem, 26 Cilt, 30'uncu Birleşim.

bakanlar kurulu göreve başlarken, görevdeyken ve gensoru yoluyla güvenoyu mekanizması sayılmıştı (Gözler,2019:778). Ayrıca, anayasal bir kural olmamakla birlikte parlamenter hükümet sisteminin geleneklerine dayanan, bütçenin onay sürecinde de bir güvenoyu mekanizması söz konusuydu. TBMM'nin bütçe onayı/reddi hükümetin güven tazelemesi veya güvensizlik oyu anlamına gelmekteydi. Bu nedenle bütçenin kabulü veya reddi, yürütme organının yasama organı tarafından kontrolü noktasında siyasi bir nitelik arz etmekteydi (Yılmaz ve Biçer, 2018: 393).

Önceki hükümet sisteminde bakanlar kurulunun kolektif sorumluğu dışında bakanların TBMM'ye karşı bireysel siyasi sorumluğu vardı. Bu siyasi sorumluluk, bakanların mahkeme kararı ile tespit edilen kanunlara aykırı fiillerinden kaynaklanan hukuki ve cezai sorumluluktan farklı olarak uyguladığı politikadan dolayı bakana karşı Parlamentonun güvenini yitirmesinden doğmaktadır (Teziç, 1986: 420-421 ). Bakanların bireysel siyasi sorumluğu, Anayasanın mülga 112 maddesinde düzenlenmişti. Bu maddedeki siyasi sorumluluk Anayasanın mülga 99 uncu maddesindeki gensoru müessesi vasıtasıyla işletilirdi. Gensoru mekanizması, yürüttüğü siyasetten dolayı bakanlar kurulunun veya kendi yetki alanındaki işlerden dolayı bir bakanın parlamento tarafından denetlenmesini sağlayan bir siyasi denetim mekanizmasıydı (Gözler, 2019: 779). Ayrıca Bakanların 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun değişik 10 uncu maddesinin ikinci fıkrasında "*kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumlu*" oldukları hüküm altına alınmıştı.

2017 Anayasa değişikliği ile siyasi hesap verme sisteminde, yürütme organının siyasi temsilcisi olan Cumhurbaşkanının doğrudan halk tarafından seçilmesine bağlı olarak önemli değişiklikler yapılmıştır. Artık CBHS'de Cumhurbaşkanlığı ve TBMM birbirinden kaynaklanmadığı için bir siyasi sorumluluk ilişkisi söz konusu değildir (Gözler, 2019: 857). Başkanlık hükümet sistemlerindeki yürütme organı ile parlamento arasında sert güçler ayrılığının bir sonucu olarak gensoru ve buna bağlı olarak güvenoyu mekanizması söz konusu (Gözler, 2019: 683) olmadığından 2017 Anayasa değişiklikleriyle TBMM ile yürütme arasındaki organik bağın ayrılmasına yönelik olarak değişiklikler yapılmıştır.

CBHS'le birlikte, parlamenter hükümet sistemine özgü olan gensoru, güvenoyu mekanizmasını ile başbakan ve bakanların siyasi sorumlukları alanında önemli dönüşüm olmuştur. Buna bağlı olarak Anayasanın siyasi hesap verme mekanizmalarını kapsayan gensoruyu düzenleyen 99 uncu, güvenoyu mekanizmasını düzenleyen 110 uncu ve 111 inci, Başbakan ve bakanların siyasi sorumluluğunu düzenleyen 112 inci maddeleri yürüklükten kaldırılmıştır. Yeni hükümet sistemimde, siyasi hesap verme noktasında, bakanların Cumhurbaşkanı tarafından atanması nedeniyle Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanların, Anayasanın 106 ıncı maddesinde Cumhurbaşkanına karşı sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır. Buna bağlı olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 10 uncu maddesinin ikinci fıkrası bakanların, *kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda* TBMM'ye karşı olan sorumlulukları, Cumhurbaşkanı olarak değiştirilmiştir. Buna göre bakanların TBMM'ye karşı siyasi sorumlulukları söz konusu değildir. CBHS'de Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanların TBMM karşı sorumlulukları

siyasi değil, cezai nitelikte (Gözler, 2019: 697-698) tanımlanmıştır. Cumhurbaşkanının cezai sorumluluğu Anayasanın105 inci, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanların cezai sonluluğu ise 106 ıncı maddelerde düzenlenmiştir[11].

Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlar hakkında meclis soruşturması açılması ve yüce divana sevk için gerekli olan nisaplar oldukça yüksektir. Üye tamsayısının beşte üçü veya üçte ikisi anayasa değişikliği için aranan nitelikli çoğunluktur. Bu nisaplar nedeniyle meclis soruşturma usulünün işleme ihtimali oldukça düşüktür. 2017 Anayasa değişikliğinde önce üye tamsayısının üçte iki çoğunlu ile yüce divan süreci işletilebiliyordu. ABD'de, başkanın veya bir bakan için impeachment[12] mekanizmasının işletilmesi için Temsilciler Meclisinin üye tamsayısının salt çoğunluğunun oyu yeterlidir (Gözler, 2019: 695). CBHS'de Meclis soruşturması sonucu yüce divanda seçilmeye engel bir suçtan dolayı mahkûm edilen Cumhurbaşkanı yardımcısı veya bakanın görevi sona erer. Bu nedenle, CBHS'de meclis soruşturması Anayasanın 98 inci maddesinde sayılan diğer bilgi edinme ve denetim yollarından daha etkili bir denetim aracıdır. Ancak soruşturma süreciyle ilgili hem yüksek oylama nisapları hem de göreviyle ilgili bir suç iddiası gereği dikkate alındığında bir bakan veya cumhurbaşkanı yardımcı hakkında, bu denetim yolunun etkili bir şekilde kullanılması olanak dâhilinde (Gözler, 2019: 698) görülmemektedir.

### 5.2. Yeni Siyasi Hesap Verme Sisteminde Bütçe Hakkı Bağlamında Tartışma Alanları

2017 Anayasa değişikliğinden sonra, TBMM'nin bütçe hakkı bağlamında siyasi hesap verme noktasında, parlamenter hükümet modeline uygun güvenoyu, gensoru ve meclis soruşturması gibi siyasi denetim mekanizmalarını bir yana bırakırsak iki tartışma önem kazanmıştır. Bunlardan birincisi, Anayasanın 87 nci maddesinde yer alan ve 2017 Anayasa Değişikliği ile madde metninden çıkarılan "*Bakanlar Kurulunu ve bakanları denetlemek*" hükmünün, "*Cumhurbaşkanı Yardımcıları ve bakanları denetleme*k" şeklinde düzenlenmemesinin, CBHS'de siyasi hesap verme/sorma sistemini zayıflattığıdır. İkincisi ise geçici bütçe uygulaması konusunda yürütme organına tanınan anayasal yetki noktasında ortaya çıkmaktadır. Şimdi bu tartışma konularını aşağıda kısaca değerlendirelim.

Birinci tartışma konusu; 2017 Anayasa değişikliğinden sonra, yürütme organının TBMM'ye karşı siyasi sorumluluğunu etkin kılan Anayasanın değişik 87 nci maddesinde yer alan "*Bakanlar Kurulunu ve bakanları denetlemek*" şeklinde belli bir yetki alanını tanımlayan hüküm yerine CBHS'ye uyumlu bir ibarenin eklenmemesidir. Bu noktada

[11] Anayasanın 105 ve 106 ıncı maddelerinde Cumhurbaşkanı ve Bakanlar için TBMM üyelerinin talebiyle bir soruşturma açılabilmesi için önce, 600 milletvekilinden oluşan TBMM'de üye salt çoğunluğu olan 301 milletvekilinin önerge vermesi ve bu önergenin, TBMM üye tamsayısının beşte üçü olan 360 milletvekilinin oyu ile kabul edilmesi gerekmektedir. Soruşturmanın açılmasına karara verilmesi halinde yüce divana sevk kararı alınması için ise en az üye tamsayısının üçte ikisi olan 400 milletvekilinin kabul oyu gereklidir.

[12] ABD Kongresi, Başkanı "meclis araştırması ve başkanı görevden alma ile sonuçlanabilecek "suçlama" (Impeachment) usulleriyle denetlemektedir.

gündeme gelen soru, TBMM'nin yürütme organını denetleme yetkisini kaldırılıp kaldırmadığı? Ya da etkinliğini zayıflatıp zayıflatmadığıdır?

CBHS, başkanlık hükümet modeli felsefesi ekseninde bir anayasal yapıda kurgulanmıştır. Bu nedenle Parlamento ile yürütme organının tek siyasal temsilcisi olan Cumhurbaşkanı arasında organik bir ilişki bulunmamaktadır. Cumhurbaşkanı, Parlamento dışından doğrudan halk tarafından seçilmekte ve seçimler yoluyla halka hesap vermektedir. Bu kurgu, saf bir başkanlık hükümet modeli ekseninde doğru bir yaklaşımdır. Ancak Cumhurbaşkanının aynı zamanda bir partinin genel başkanı olabilmesi nedeniyle Parlamento ile organik bağının olmadığını söylemek mümkün değildir. Diğer yandan, CBHS'de TBMM, Anayasanın değişik 98 nci maddesinde sayılan meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması ve yazılı soru yollarıyla yürütme organının yürüttüğü kamu politikaları hakkında bilgi edinebilir ve bu yolla onu denetleyebilir. Dolayısıyla Anayasanın 87 nci maddesindeki "Bakanlar Kurulunu ve bakanları denetlemek" ibaresi, Cumhurbaşkanı Yardımcıları ve bakanların, Cumhurbaşkanı tarafından atanmış olmaları nedeniyle "Cumhurbaşkanı Yardımcıları ve bakanları denetlemek" şeklinde değiştirilebilirdi (Gözler, 2019: 664). Bu ibare değişikliği ile TBMM, bütçe ile ödenek kullanan bakanların ve Cumhurbaşkanı yardımcılarının yürüttükleri kamu politikaları nedeniyle TBMM'ye hesap vermeleri sağlanabilirdi. Böylece TBMM'nin Anayasanın değişik 98 inci maddesinde öngörülen bilgi edinme ve denetim yollarını etkili bir şekilde kullanabilmesi için güçlü bir anayasal dayanak sunabilirdi.

Aslında, Anayasanın değişik 98 inci maddesinde öngörülen bilgi edinme ve denetim yollarının etkili bir şekilde uygulanması, gerek söz konusu maddenin anayasal kurgusu gerekse bilgi edinme ve denetim yollarının içtüzükte veya kanunlarda idarenin sorumlulukları, bilgi verilmemesi halinde yaptırım mekanizmalarının belirlenmemesi, araştırma komisyonu raporlarının yürütme nezdinde etkinliği gibi alanlarda gerekli yasal alt yapısının oluşturulmamasından dolayı, önceki hükümet sisteminde de problemliydi. Anayasanın mevcut sistematiğine baktığımızda TBMM'nin "görev ve yetkileri" Anayasanın değişik 87 nci, 88 inci, 89 uncu, 90 ıncı ve 92 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Ancak TBMM'nin yürütme organını denetlemesinde en temel yolları tanımlayan değişik 98 inci maddesi TBMM'nin "faaliyetleri ile ilgili hükümler" bölümünde düzenlenmiştir. Bu maddenin TBMM'nin "görev ve yetkileri" bölümünde yer almaması bir anayasal sistematik sorun oluşturması yanında, uygulamada 98 inci maddede öngörülen bilgi edinme ve denetim yollarını, görev ve yetkiden ziyade TBMM'nin çalışma yöntemlerine dönüştürmüştür.

İkincisi tartışma; bütçe kanunun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde geçici bütçe uygulaması konusunda yürütme organına tanınan anayasal yetki, geleneksel olarak parlamentoya ait olan bütçe hakkı ekseninde yapılmaktadır. Cumhurbaşkanına tanınan geçici bütçe çıkarma yetkisi, önceki hükümet sisteminde TBMM'ye aitti. CBHS'de bütçe kanunun süresinde yürürlüğe konulamaması durumunda geçici bütçe uygulamasının hukuksal alt yapısı temelden değişmiştir. Önceki hükümet sisteminde bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde nasıl hareket edileceğine dair Anayasada düzenleme yer almamaktaydı. Ancak geçici bütçe uygulaması 5018 sayılı Kanunun 19 uncu maddesinde düzenlenmiştir. 703

sayılı KHK ile değiştirilmeden önce 19 uncu maddedeki düzenlemede; geçici bütçenin TBMM tarafından bir kanun şeklinde altı ayı geçememek üzere çıkarılacağı ve geçici bütçe ödeneklerinin; bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirleneceği, hüküm altına alınmıştı. 2017 Anayasa değişikliği ile bütçe kanunun zamanında TBMM tarafından kabul edilememesi halinde izlenecek yol, Anayasanın 161 inci maddesinde düzenlemiştir.

Anayasanın 161 inci maddesinde yapılan değişiklik ile önceki hükümet sisteminde sadece TBMM ait olan geçici bütçe çıkarma yetkisi, TBMM'nin geçici bütçe kanunu çıkaramaması halinde Yürütme organına da tanınmıştır. 161 inci maddedeki düzenlemede; bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılması, geçici bütçe kanunun da çıkarılamaması durumunda yeni bütçe kanunu yürürlüğe konuluncaya kadar bir önceki yılın bütçesinin yeniden değerleme oranına göre artırılarak uygulanması, öngörülmüştür. Bu düzenlemenin, önceki hükümet sistemindeki geçici bütçe uygulamasından temel farlılığı, TBMM tarafından geçici bütçe kanunu çıkarılmaması durumunda yürütmeye bir idari işlemle geçici bütçe uygulayabilme yetkisi verilmesidir. Bunun yanında diğer önemli farklılık ise geçici bütçe uygulanmasında geçici bir süre öngörülmemesi ve buna bağlı olarak geçici bütçe ödeneklerinin belirlenmesinde bir üst sınırın getirilmemesidir. Yani Cumhurbaşkanı idari bir kararla bir önceki yıl bütçe ödeneklerini, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298 inci maddesinin (B) fıkrasına göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırmak suretiyle yeni bütçe kanunu çıkarılana kadar, kullanma yetkisine sahip olmuştur. Cumhurbaşkanı, hem 213 sayılı Vergi Usul Kanununa yeniden değerleme oranını tespit edebilecek hem de kendisinin tespite ettiği orana göre önceki yılın bütçe ödeneklerini artırmak suretiyle geçici bütçeyi bir idari kararla süresiz olarak yürürlüğe koyabilecektir.

Anayasanın 161 inci maddesindeki geçici bütçe uygulaması hakkındaki düzenlemenin gerekçesine baktığımızda: "*Kuvvetler ayrılığı ilkesinin korunması ve yürütmede istikrarın devamı için yeni bütçe kanunu yürürlüğe konuluncaya kadar bir önceki yılın bütçesinin yeniden değerleme oranına göre artırılarak uygulanmasının benimsendiği, bu düzenlemenin, bütçenin süresinde yasalaşamaması nedeniyle yaşanabilecek sistem tıkanıklıklarını önleyecek olması bakımından dengeleyici bir işlev göreceği*" belirtilmiştir. Bu gerekçede öne çıkan saik, TBMM ile Cumhurbaşkanı arasında bütçenin yasama onay sürecinde yaşanabilecek tıkanıklığı önlemede Cumhurbaşkanına bir anayasal yetki vermek olduğu anlaşılmaktadır. Temsili demokraside güçler ayrılığı ilkesi, mutlak iktidarın sınırlanması mücadelesi olan parlamentonun bütçe üzerinde tek yetkili organ olarak gelişmesi neticesinde bugünkü anlam ve önemini kazanmıştır. Dolayısıyla 2017 Anayasa değişikliği ile geçici bütçe çıkarma yetkisinin Cumhurbaşkanına verilmesi, 161 inci maddenin gerekçesinde yer alan "Kuvvetler ayrılığı ilkesine" aykırılık teşkil etmektedir.

Önceki hükümet sisteminde bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulmadığı durumlar yaşanmıştır. Böyle durumlarda her zaman geçici bütçe kanunu, 5018 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi hükmü çerçevesinde TBMM tarafından kabul edilmiştir. Örneğim 1999 Malî Yılı Genel ve Katma Bütçe Kanun Tasarısı TBMM'ye sunulmuş, ancak 5.11.1998 tarihinde 55 inci Hükümetin gensoruyla düşürülmesi sonucunda

bütçenin Parlamentoda görüşülmesi süreci, "*bütçenin bu haliyle yasalaşması mevcut hükümet politikalarının onaylanması ve TBMM'nin güvenini tekrar kazanmış olması şeklinde yorumlanabileceği*" şeklindeki görüşten hareketle kesintiye uğramıştır. Bunun üzerine, 8 Aralık 1998 tarihinde gensoruyla düşürülen Bakanlar Kurulu tarafından hazırlanarak TBMM sunulan 1999 Mali Yılı Genel ve Katma Bütçeleri Kanunlaşıncaya Kadar Devlet Harcamalarının Yapılmasına ve Devlet Gelirlerinin Tahsiline Yetki Verilmesine Dair Kanun Tasarı", TBMM'de kısa sürede görüşülerek 29 Aralık1998 tarihinde 4387 sayılı Kanun olarak kanunlaşmıştır.

Anayasanın 161 inci maddesinde Cumhurbaşkanına tanınan söz konusu geçici bütçe çıkarma yetkisi, esasında TBMM'nin bütçeyi ret veya kabul etmesinin siyasal bir sonucunun olmadığı anlamına gelmektedir. Cumhurbaşkanının sunduğu bütçe teklifine TBMM'de ret oyu verilmesinin yürütme organı açsından bir siyasal sonucunun olmaması temsili demokrasinin temel kurumsal var oluşu olan bütçe hakkına aykırıdır. Önceki hükümet sisteminde bütçe kanun tasarısının TBMM tarafından kabul edilmemesi halinde, anayasal bir hüküm olmamakla birlikte bakanlar kurulunun istifa etmesiyle sonuçlanan siyasal bir çözüm yolu vardı. Cumhuriyet tarihinde güvensizlik oyu ile düşürülen beş hükümetten iki tanesi[13], TBMM'nin bütçeyi kabul etmemesini, bir güvensizlik oyu olarak değerlendirerek istifa etmişlerdir. Bunlardan birincisi İsmet İNÖNÜ tarafından kurulan 28 inci (25 Aralık 1963 – 20 Şubat 1965) Cumhuriyet hükümetidir. 1965 Yılı Bütçe Kanunu Tasarının maddelerine geçilmesinin TBMM Genel Kurulunda reddedilmesinden sonra Başbakan İsmet İnönü, "*Şimdi Bakanlar Kurulunu toplıyacağım. Oylama neticesine göre, oylamanın mantiki neticesi üzerine karar vereceğiz ve Hükümetin istifasını Sayın Cumhurbaşkanına göndereceğim*."[14] diyerek, başka bir gerekçe göstermeden, 28 Cumhuriyet hükümetinin istifasın sunmuştur. İkincisi Süleyman DEMİREL tarafından kurulan 31 inci (03.11.1969-06.03.1970) Türkiye Cumhuriyeti Hükümetidir. 1970 Yılı Bütçe Kanunu Tasarının maddelerine geçilmesi reddedilmişti. Başbakan Süleyman DEMİREL "*Bütçe müzakereleri dolayısıyla meydana gelen durum hukuki bakımdan bir güvensizlik manasına alınmasını ve Hükümetin Anayasaya göre çekilmesini gerektiren bir mahiyet taşımamakla beraber, meselenin siyasi istismarlara konu teşkil etmemesi için Başkanı bulunduğum Hükümetin istifasını…*" (Onar, 1990: 49) şeklinde bir mütalaa ile hükümetin istifasını Cumhurbaşkanına sunmuştur.

Temsili demokraside bütçe hakkının bir sonucu olarak bütçe yetkisi, (gerek parlamenter hükümet sistemi gerekse başkanlık hükümet sisteminde) yasama organının yürütme üzerinde sahip olduğu vazgeçilmez bir üstünlüktür. Bu nedenle bütçenin reddedilmesi veya zamanında kabul edilmemesi yürütme organı açısında önemli bir siyasal sonuç doğurması (Gözler, 2019: 701) kaçınılmazdır. Parlamenter ve başkanlık hükümet sistemlerinde bütçe kanunlarını hazırlama yetkisi yürütme organında, bütçe kanunlarını inceleme, değiştirme ve onaylama yetkisi parlamentodadır. Ancak parlamenter hükümet sisteminde parlamento tarafından bütçenin onaylanması, yürütme organının gerek kamu harcamalarının bütünü, gerek

[13] Millet Meclisi Tutanak Dergisi, 1. Dönem, Cilt 36, 13.02. 1965 tarihli ve 57. Birleşim ve Millet Meclisi Tutanak Dergisi, 3. Dönem, Cilt 1, 22.10. 1969 tarihli ve 1. Birleşim.

[14] Millet Meclisi Tutanak Dergisi, 1. Dönem, Cilt 36, 13.02. 1965 tarihli ve 57. Birleşim, s.153

çeşitli hizmetlere dağılımı konusunda parlamentonun onayının alınması ve hükümetin politikalarına güven duyulduğunun bir kez daha teyit edilmesi anlamını taşımaktadır. Parlamenter hükümet sistemine özgü bir siyasal denetim olan bütçeyle ilgili söz konusu güvenoyu mekanizması parlamentolara ait olan bütçe hakkının bir sonucudur. Anayasalarda belirtilmemiş olmasına rağmen, bütçenin parlamentoda reddi halinde hükümetlerin bir anlamda düşmüş sayılması, siyasi sorumluluğun bütçe hakkıyla ilişkisini ortaya koyması açısından önemlidir (Yılmaz & Biçer, 2010: 206). Bu kapsamada, parlamenter hükümet sisteminde parlamentonun bütçeyi onaylaması, ilke olarak siyasal nitelik arz etmekte ve bütçenin onaylanması parlamentonun hükümete duyduğu siyasal güvenin teknik bir güvenle tamamlanması anlamına gelmektedir (Yılmaz & Biçer, 2010: 209).

Esasında parlamenter hükümet sistemine özgü bir siyasal denetim olan bütçeyle ilgili güvenoyu teamülü benzeri bir mekanizma ABD Başkanlık sisteminde de söz konudur. ABD Anayasasının 1 inci maddesinin dokuzuncu bölümündeki "Yasa'nın verdiği harcama yetkileri haricinde hazineden para çekilmeyecek ..." hükmü (ABD Elçiliği, 2023) nedeniyle Temsilciler Meclisinin bütçeyi onaylamaması hâlinde malî kaynak akışının kesilmesi, hükümet kapatma (government shutdown) olarak adlandırılan (TBMM, 2019: 281) federal hükümetin harcama yapamayacağı anlamına gelen bir fren mekanizması ortaya çıkmaktadır. 1884 yılında çıkarılan Mali Açığı Engelleme Kanunu (Antideficiency Act) ile somutlaşan bu fren mekanizması sonucu, hükümetin halk adına harcama yetkisinin bulunmadığı düşünülerek federal görevlilerin, kanunla tahsis edilenler dışında hiçbir alana/hizmete harcama yapmalarına izin vermemekte, hatta mevcut sözleşmeler bile bütçe ödenekleri olmadığında durdurulmakta ve mali olarak yetkilendirilmeyen hükümet, fiilen kapanmış olmaktadır (TBMM, 2019: 281). Bu durum parlamentere sistemdeki bütçesi reddedilen Hükümetin istifa etmesine benzetilebilir. Her ne kadar ABD Başkan istifa etmemekle birlikte, fiilen federal hizmetleri yürütemez duruma düşmektedir. Bu nedenle ABD Başkanı bütçe sürecinde Kongre ile uzlaşma içinde çalışmak zorunda kalmaktadır. Zira ABD Başkanlık sistemlerinde bütçe yetkisi kayıtsız şartsız temsil organına aittir (Gözler, 2019: 702).

Önceki hükümet sisteminde bütçe kanunun reddedilmesi halinde, teamüle dayansa da, hükümetin istifa etmesi şeklinde bir siyasi çözüm yolu vardı. Ancak CBHS'de bütçe kanun teklifinin TBMM tarafından reddedilmesi veya bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması ve TBMM'nin bir geçici bütçe kanunu çıkaramaması halinde, tek Anayasal çözüm yolu olarak Cumhurbaşkanının idari bir kararla geçici bütçe çıkarması görülmektedir. Ancak Cumhurbaşkanının geçici bütçe çıkarma yoluna başvurmadan önce, TBMM'yi uzlaşmaya zorlamak için Anayasanın 116 ıncı maddesine göre "seçimlerin yenilenmesine karar vermesi" yoludur. Bu durumda, TBMM genel seçimi ile Cumhurbaşkanlığı seçimi birlikte yapılmaktadır. Cumhurbaşkanın bir erken seçim kararı alma yetkisi yoluyla TBMM'yi uzlaşmaya zorlayabilir. Ancak TBMM'nin Anayasal olarak Cumhurbaşkanını erken seçim dışında bir siyasi mekanizma ile uzlaşmaya zorlayacak bir yetkisi bulunmamaktadır.

CBHS'de TBMM tarafından bütçe kanunu veya geçici bütçe kanunu çıkarılamaması durumunda yürütme organını uzlaşmaya zorlayacak siyasi bir çözüm mekanizma öngörülmeyerek Cumhurbaşkanına "yeni bütçe kanunu kabul edilinceye

kadar" bir önceki yıl bütçesini, belli oranda artırarak idari bir kararla uygulayabilme yetkisi, parlamentoların felsefi varoluşunun dayandığı bütçe hakkına aykırıdır. Parlamentolar, tarihsel olarak baktığımızda kanun yapmak için değil vergi toplanmasına izin vermek ve bütçe yapmak için ortaya çıkmışlardır. Bütçenin yürütme organı tarafından bir idari kararla kabul edilme usulü, hem parlamenter hem de başkanlık hükümet sistemlerinin mantığına aykırıdır.

### 5.3. Bütçenin Yeni Yasama Süreci

CBHS'de Bütçenin yasama sürecinde, önceki hükümet sistemine göre somut bir değişiklik olmamıştır. Değişikliklerin özünü, Cumhurbaşkanın doğrudan halk tarafından seçilmesinden kaynaklı olarak hükümetin TBMM ile organik bağının kalmamasından kaynaklanan intibah düzenlemeleri teşkil etmektedir. Anayasal olarak bütçenin yasama süreci genel kurul ve Bütçe Komisyonu (TBMM İçtüzüğünde Plan ve Bütçe Komisyonu) olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. Buna göre, Cumhurbaşkanı tarafından TBMM sunulan Bütçe kanun teklifleri ile Kesin Hesap Kanun Teklifleri ilk olarak Anayasal bir komisyon olan Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmektedir. Anayasa gereği tek yetkili komisyon olan Plan ve Bütçe Komisyonundaki süreç şu şekilde işlemektedir:

- Anayasanın 161 inci maddesinde, Komisyon bütçe üzerinde değişiklik yapma yetkisi hakkında açık bir düzenleme bulunmazken Genel Kurulun yetkisi konusunda sınırlama vardır. Bu nedenle maddenin lafzından Komisyonun bütçe üzerinde değişiklik yapma konusunda, önceki hükümet sisteminde olduğu gibi, anayasal olarak her hangi bir sınırlama olmadığı anlaşılmaktadır. Kesin hesap denetimi konusunda, hem Genel Kurulun hemde Komisyonun yetkisi konusunda bir sınırlama bulunmazken, uygulamada 161 inci maddedeki "Kesinhesap kanunu teklifinin, yeni yıl bütçe kanunu teklifiyle birlikte görüşülür ve karara bağlanır." hükmü nedeniyle kesin hesaplar, ilgili bütçe teklifleri ile birlikte, ayrı bir görüşme açılmaksızın, TBMM tarafından onaylanmaktadır.

- Anayasanın 161 inci maddesi gereği, bütçe ve kesin hesap kanun tekliflerinin görüşüldüğü ve onaylandığı tek yetkili komisyon Plan ve Bütçe Komisyonudur. Bu sistem önceki hükümet sisteminde de aynıydı. Ancak, Anayasa değişikliği ile bütçe kanunu teklifinin, Plan ve Bütçe Komisyonunda (Bütçe Komisyonu) görüşüleceğinin belirtilmesine rağmen, kesinhesap kanun teklifine ilişkin ayrı bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durum, kesin hesapların, Plan ve Bütçe Komisyonu dışında, ayrı bir Komisyon görüşülebileceği şeklinde anlaşılabilir. Ancak, kesinhesap kanunu teklifinin, yeni yıl bütçe kanunu teklifiyle birlikte görüşülüp karara bağlanacağı hükmü, bütçe ve kesin hesabın ayrı komisyonlarda ele alınmasını anayasal olarak imkânsız kılmaktadır.

- TBMM'nin bütçe ve kesin hesap görüşme ve onay sürecindeki kurumsal yapısı, yani komisyon yapısı değişememekle birlikte, anayasal komisyon olan Plan ve Bütçe Komisyonunun üye yapısı değişmiştir. Önceki hükümet sisteminde parlamenter hükümet sistemine göre kurgulanan ve 40 milletvekilinden oluşan Komisyonda partilerin temsili, TBMM'den güvenoyu alarak kurulan parti veya partilere mutlak üstünlük sağlamak amacıyla, Anayasanın mülga 162 inci maddesindeki "iktidar grubuna veya gruplarına en az yirmibeş üye" verilmesi şeklindeki hüküm doğrultusunda

belirlenmekteydi. Yeni hükümet sisteminin anayasal kurgusuna bağlı olarak Komisyonun üye sayısını ve üyelerini düzenleyen hüküm, anayasadan çıkarılmıştır. Komisyonun üye yapısı artık, her yasama döneminde, İçtüzüğün 21 inci maddesine göre parlamentoda grubu bulunan partilerin temsil oranlarını dikkate alınarak (Genel Seçimlerde aldığı oy oranı dikkate alınmaz.) danışma kurulunca, özel kanunlarına göre, üye sayısı belirtilmemiş diğer komisyonlarda olduğu gibi, tespit edilmektedir. Plan ve Bütçe Komisyonunun üye sayısı, 27. Yasama Döneminde 26 olarak belirlenen diğer komisyonların üye sayısından farklı olarak 30 olarak belirlenmiştir.

Merkezi Yönetim Bütçe ve Kesin Hesap Kanun Teklifleri'nin Komisyon görüşme süreci, geleneksel olarak Kasım ayının ilk haftasında, Cumhurbaşkanı yardımcısı veya Hazine ve Maliye Bakanı tarafından yapılan bütçe sunuşu ile başlamaktadır. Bütçe ve kesin hesap kanun tekliflerinin Komisyon ve Genel Kurul görüşmelerine, yürütmeyi temsilen kimlerin katılacağı İçtüzüğün 62 inci maddesinde düzenlenmiştir. Önceki hükümet sisteminde, bütçe sunuşu, bir İçtüzük hükmüne dayanmaksızın, teamül olarak Maliye Bakanı tarafından yapılmaktaydı. Yeni hükümet sisteminde ise Komisyondaki bütçe ve kesin hesap görüşme ve onay sürecinde, Cumhurbaşkanı adına Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (SBB) ile Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilileri de bulunur. Bakanlar ve kamu kurumlarının üst yöneticileri, önceki hükümet sisteminde olduğu gibi kendi bütçe ve kesin hesaplarının görüşme sürecinde kurumlarını temsil ederler. Bu temsil, siyasi temsili olmaktan ziyade, Cumhurbaşkanı adına yapılan bir temsildir. Bu görüşmelerde milletvekilleri, bakanlardan veya kendisine özel bütçe tahsis edilen kamu kurumu temsilcilerinden, soru ve görüşmeler sonrasında yapılan oylama yoluyla hesap sormaktadır. Ancak bu hesap sormayı etkin kılacak bir parlamenter denetim mekanizması Anayasa veya İçtüzükte öngörülmemiştir.

Komisyonda bakanlıkları ve kamu kurumlarının bütçe ve kesin hesap görüşme süreci, önceki hükümet sisteminde olduğu gibi, bütçesi veya bütçeleri görüşülen kamu kurumlarının bağlı olduğu bakanın sunuşu ile başlamaktadır. Bu süreçte, CBHS ile yaşanan en önemli değişiklik, bütçe ödenekleri üzerindeki komisyon üyesi milletvekilleri tarafından verilen değişiklik önergelerinin görüşülme esaslarında olmuştur. Önceki hükümet sisteminde, Komisyon üyeleri tarafından verilen değişiklik önergeleri, önce önergeyi veren milletvekilleri tarafından gerekçe açıklandıktan sonra, hükümeti temsil eden bakana önergeye katılıp katılmadığı sorulmaktaydı. Daha sonra, gerektiğinde, ilgisine göre, Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı veya Hazine Müsteşarlığı temsilcilerine teknik açıklama için söz verildikten sonra, önergenin oylama işlemine geçilmekteydi. CBHS'de ise verilen değişiklik önergeleri hakkında, önergeyi veren milletvekillerinin açıklaması istenmekte ve gerektiğinde/ihtiyaç duyulursa teknik açıklama yapması için bakana veya SBB'ye (gelir ve borçlanma konularında Hazine ve Maliye Bakanlığı) söz verildikten sonra, oylama işlemine geçilmektedir.

Komisyon aşamasından sonra, Merkezi Yönetim Bütçe ve Kesin Hesap Kanun Teklifleri TBMM Genel Kurulunda görüşülmektedir. CBHS'de Genel Kurul aşaması, büyük ölçüde önceki hükümet sisteminde olduğu gibi işlemektedir. İçtüzük gereği CBHS'de, TBMM Genel Kurulundaki yasama sürecine, yürütme adına bakan veya Cumhurbaşkanı yardımcısı katılamamaktadır. Bunun tek istisnası bütçe ve kesin hesap sürecidir. İçtüzüğün 62 inci maddesine göre; bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerinin

görüşüldüğü Genel Kurul oturumlarına Yürütme adına Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlar katılabileceği ve görüş bildirebileceği hüküm altına alınmıştır. Önceki hükümet sisteminde, Anayasanın mülga 162 inci maddesinde, bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerinin görüşüldüğü Genel Kurul aşamasında milletvekilleri için öngörülen "gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamama" şeklindeki sınırlama CBHS'de de geçerlidir.

### 5.4. (2019-2023) Arası Dönemde TBMM'nin Bütçe Hakkını Kullanma Etkinliği

(2019-2023) dönemi, CBHS'nin fiilen uygulandığı beş yılı kapsamaktadır. Bu dönemde TBMM'de, CBHS'ye özgü yasama ve denetim faaliyetleri yürütülmüştür. Esasında bütçenin sunulma biçimi ile geçici bütçe uygulaması dışında önceki hükümet sisteminden farklı hükümler içermeyen Anayasanın 161 inci maddesine göre anayasal bir komisyon olan Bütçe Komisyonunda/Plan ve Bütçe Komisyonu, bütçede gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı öneride bulunabilme konusunda Anayasal yetkiye sahiptir. Tablo 2'ye baktığımızda Anayasal olarak söz konusu sınırsız yetkiye rağmen Plan ve Bütçe Komisyonu ödenekler üzerinde değişiklik yapma yetkisini hiç kullanamamıştır. Yeni hükûmet sisteminde yapılan ilk bütçe olan 2019 yılı bütçesinden başlayarak 2023 yılı bütçesi dâhil, bütçe ödenekleri üzerinde Plan ve Bütçe Komisyonunda değişiklik yapılmamıştır.

**Tablo.2- (2019-2023) Arası Yıllarda Merkezi Yönetim Bütçe (MYB) Tekliflerinde* Plan ve Bütçe Komisyonu'nda Yapılan Görüşmeler Aşamasında Yapılan Artış Miktarı ve Oranı****

| (2019-2023) Arası Yıllarda MYB Teklifleri | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Bütçe Yılı | Hükümet Önerisi (Bin) | Komisyonda Ek./Düş.(Bin) | Komis. Kabul Ed.(Bin) | Değişim (%) |
| 2019 | 965.512.898.000 | - | 965.512.898.000 | - |
| 2020 | 1.100.777.025.000 | - | 1.100.777.025.000 | - |
| 2021 | 1.351.836.074.000 | - | 1.351.836.074.000 | - |
| 2022 | 1.757.004.876.000 | - | 1.757.004.876.000 | - |
| 2023 | 4.478.097.020.000 | - | 4.478.097.020.000 | - |
| **(2019-2023) Dönemi Ortalama Artış Oranı** | | | | **-** |

*CBHS'ye fiilen geçildiği TBMM 27. Yasama Döneminin ilk bütçesinden itibaren Merkezi Yönetim Bütçesi Cumhurbaşkanlığınca hazırlarak TBMM'ye Teklif olarak sunulmaya başlanmıştır.

**5018 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı genel bütçeli idareler, (2) sayılı üniversiteler ile özel bütçeli idareler ve (3) sayılı düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşan cetvellerde yer alan kamu idareleri bütçelerinin toplamı olan, hazine yardımı hariç gelirden ayrılan pay dahil Merkezi Yönetim bütçesi (MYB) esas alınmıştır.

Önceki hükümet sisteminde Plan ve Bütçe Komisyonunun üye sayısı, Anayasanın mülga 162 inci maddesinde; Bakanlar Kurulunun TBMM'de hükümet programına güvenoyu alarak kurulması dikkate alınarak Komisyondaki mutlak çoğunluğu iktidar partisi veya partilerine tahsis edilmişti. Buna göre hükümeti oluşturan parti/partilere en az 25 üye verilmek suretiyle siyasi iktidarın bütçe yapma hakkını korumuştu. Ancak CBHS'de Cumhurbaşkanının doğrudan halk tarafından

seçilmesi dikkate alınarak üye sayısı Anayasada öngörülmeyerek İçtüzüğün 20 inci maddesi gereği genel esaslarına göre belirlenmesi sağlanmıştır. 27 nci ve 28 inci Yasama Dönemlerinde Plan ve Bütçe Komisyonun üye sayısı 30 olarak belirlenmiştir.

Bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerinin Plan ve Bütçe Komisyonu ve TBMM Genel Kurulundaki görüşülme sürelerine baktığımızda, önceki hükümet sistemindeki tablonun değişmediğini görmekteyiz. CBHS'nin ilk bütçesi olan 2019 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifi, Plan ve Bütçe Komisyonunda[15], 19 Genel Kurulda[16] 12 olmak üzere TBMM'de toplamda 31 günde görüşülmüştür. Bu eğilim sonraki yıllarda da aynen devam ederek 2023 Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifi[17] TBMM'de toplamda 33 günde görüşülmüştür. Esasında önceki hükümet sisteminde de bütçe ve kesinhesap kanun tasarılarının Komisyon ve Genel Kurulda, toplamda 40-45 gün olan görüşme süresi, 2000 yılından itibaren düşme eğilimindeydi. Bu eğilim, CBHS'de daha da artarak toplamda 30-33 gün ile standart hale gelmiştir. Bütçe görüşme süresinin kısalmasının en önemli sonuçlarından birisi, birden çok kamu kurumunun aynı gün içinde, sıkıştırılmış bir takvimde görüşülmesidir. Örneğim 2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Teklifinin görüşmeleri kapsamında Plan ve Bütçe Komisyonunun 18 Kasım 2022 tarihinde yaptığı toplantıda, İçişleri Bakanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Göç İdaresi Başkanlığı ile Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığının bütçeleri görüşülmüştür. Sektörel olarak batkımızda, aynı sektörde olan bakanlık ve kurumların aynı gün görüşülmesi normal gelebilir. Aynı bütçe teklifinin 8 Aralık 2022 tarihindeki Genel Kurul görüşmesinde ise sektörel bir gruplama yapılmamış, İçişleri Bakanlığı ve ilgili beş kuruluşun bütçeleri, Turizm Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı bütçeleri ile birlikte görüşülerek onaylanmıştır.

CGHS'ne geçilmesindeki temel gerekçelerinden birisi de kuvvetler ayrılığının, TBMM açısından daha fonksiyonel olarak tesis edileceğiydi. 2017 yılında yapılan referandumla kabul edilen 6671 sayılı Anayasada Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun geneli üzerinde de o tarihte Adalet Bakanı olan Bekir BOZDAĞ "*şu andaki bizim parlamenter sistem uygulamamıza baktığınızda kuvvetler ayrılığının tam olmadığı ortada. Yeni öngörülen cumhurbaşkanlığı sistemi esasında kuvvetleri birbirinden ayırıyor, yasamayı ayrı bir noktaya koyuyor, yürütmeyi ayrı bir noktaya koyuyor*;" [18]. şeklinde açıklamada bulunarak yeni hükümet sistemi ile birlikte kuvvetler ayrılığının daha etkili olarak işleyeceğini ifade etmiştir. Ancak, CBHS'de kuvvetler ayrılının daha fonksiyonel hale gelmediği, TBMM'nin bütçenin görüşme ve onay sürecindeki yetkilerini kullanmada, önceki hükümet sistemine göre kayda değer bir farklılık ortaya

[15] Komisyon Tutanakları, https://www.tbmm.gov.tr/Tutanaklar/KomisyonTutanaklariDonemTutanaklari?Kodu=17&DonemKodu=27&YasamaYili=2, Erişim Tarihi 25.09.2023.

[16] TBMM Tutanak Dergisi, 27. Dönem, 2. Yasama Yılı, 7. Cilt, 29. Birleşim,

[17] Komisyon Tutanağı, https://www.tbmm.gov.tr/Tutanaklar/KomisyonTutanaklariDonemTutanaklari?Kodu=17&DonemKodu=27&YasamaYili=6, ve Genel Kurul Görüşme Programı, https://www5.tbmm.gov.tr/butce/2023/2023_Yili_Butce_Gorusme_Programi.pdf, Erişim tarihi 25.09.2023.

[18] 26. Yasama Dönemi 2. Yasama Yılı Anayasa Komisyonu Tutanak Dergisi, 20 Aralık 2016 tarih ve 1'inci Toplantı. https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=1826.

çıkmamasından, hatta geriye gitmesinden anlaşılmaktadır. Bu eğilim, aynı zamanda TBMM'nin diğer yasama ve denetim süreçlerinde de görülmektedir.

Şöyle ki; 2017 yılında yapılan Anayasa Değişikliklerine uyum sağlamak amacıyla 2018 yılında yapılan İçtüzük düzenlemeleri dahil, son yıllarda yapılan İçtüzük değişiklikleri, büyük ölçüde, TBMM'nin yasama ve denetim süreçlerinde çoğunluğun iradesini egemen kılma ve milletvekillerinin konuşma, dolayısıyla müzakere sürelerini sınırlama yönünde gelişim göstermiştir. 2002 ile 2018 yılları arasından yapılan 9 içtüzük düzenlemesinde[19] en fazla değişikliğe uğrayan madde, kanun tasarı/teklifleri için özel ve hızlı bir yasama usulü öngören 91 inci maddedir. Bu Maddede, yasama sürecinin daha da hızlandırılmasına ve temel kanun olarak görüşülecek konuların genişletilmesine, dolayısıyla olağan yasama usulüne göre müzakere sürecinin daha da kısalmasına yönelik olarak farklı tarihlerde dört defa değişiklik yapılmıştır. Bu madde dışında en çok değişiklik yapılan maddeler, kanun tekliflerinin genel kurulda görüşülmesi esas ve usullerini düzenleyen 81 inci madde ile değişiklik önergelerinin niteliği, siyasi partilerin önerge verebilme sayısı ile önergelerin görüşme sürelerini düzenleyen 87 nci maddede gerçekleştirilmiştir.

Bunların yanında, yasama ve denetim fonksiyonunun yerine getirilmesinde bir müzakere ve yürütme organından hesap sorabilme platformu sunan komisyonların toplantı sayıları ve görüşme sürelerinde düşüşle birlikte müzakere kültürünün de aşındığı görülmektedir. Özellikle yapılan İçtüzük düzenlemeleri ile temsili demokrasi modelinde parlamentonun temel fonksiyonlarından biri olan uzlaştırma ve müzakere fonksiyonu, TBMM'de erozyona uğramaktadır. TBMM'nin kuruluşundan sonra tek parti iktidarının olduğu (1923-1950) arası döneme baktığımızda TBMM'deki tüm ihtisas komisyonlarının, yasama yılı itibariyle toplantı sayıları 650 ile 850 arasında olduğu görülmektedir. Bu eğilim çok partili dönem olan 1950 ile 1960 arasında ise 1100 ile 1400 arasında toplantı sayılarına çıkmıştır. Ancak 1982 Anayasası döneminde TBMM ihtisas komisyonlarının yasama yılı itibariyle toplantı sayılarında önemli bir düşüşün olmuş ve komisyonlar ortalama olarak yasama yılı itibari ile 200 toplantı (Aktaş;2020:95) gerçekleştirir duruma gelmiştir. Örneğin yürütmeyi güçlendiren 1982 Anayasasının ilk TBMM Yasama Dönemi olan 17 nci yasama döneminin birinci yılını kapsayan (6 Aralık 1983 ile 17 Temmuz 1984) arası dönemde TBMM ihtisas komisyonları, toplamda 274 toplantı gerçekleştirmiştir (Aktaş;2020:96). Bu toplantı sayıları, yıllara göre düşme eğilimine girmiştir. CBHS'ye geçişle birlikte komisyonların toplantı sayılarındaki gerileme daha gözle görünür hale gelmiştir. Örneğin, daha çok denetim ve inceleme komisyonu işlevine sahip Çevre Komisyonu, Kadın Erkek Fırsat Eşitliği Komisyonu ve İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu parlamenter hükümet sisteminin uygulandığı 24 üncü Yasama Döneminde[20], sırasıyla, 17, 31 ve 46 toplantı

[19] Söz konusu İçtüzük değişiklikleri, 10.12.2002 tarihli ve 750, 10.4.2003 tarihli ve 766, 30.6.2005 tarihli ve 855, 31.1.2007 tarihli ve 884, 2.6.2007 tarihli ve 894, 9.10.2007 tarihli ve 902, 13.11.2013 tarihli ve 1052, 27.7.2017 tarihli ve 1160 ve 9.10.2018 tarihli ve 1200 numaralı TBMM Kararları olarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kararlara, https://www.tbmm.gov.tr/Yasama/Gecmis-Kararlar, linkinden ulaşılabilir.

[20] Karşılaştırma için, 27 inci yasama dönemi gibi, (28/06/2011 ve 23/04/2015) arasında yaklaşık 5 yıl sürdüğü 24 üncü yasama dönemi alınmıştır.

yaparken, CBHS'nin uygulandığı ve 27 nci yasama Dönemi boyunca, sırasıyla 14, 14 ve 28 toplantı gerçekleştirmişlerdir[21].

## 6. Sonuç

Bu çalışmada; CBHS'nin fiilen uygulandığı beş yıllık (2019-2023) dönemde, yani TBMM'nin 27 nci Yasama Döneminde siyasi hesap verebilirlik, bütçe hakkı temelinde analiz edilmiştir. Bu kapsamda yapılan analizde; bütçe hakkı bağlamında TBMM'nin bütçe ve denetim yetkisi alanında aşağıdaki üç temel husus öne çıkmıştır:

**1) Bütçe Görüşme ve Onay Sürecinde TBMM'nin Etkinliği:** Komisyon ve TBMM Genel Kurulundaki bütçe görüşme ve onay süreci, anayasal olarak öngörülen 75 günden, daha sınırlı sürede 30-33 günde tamamlanmakta ve TBMM, Anayasal olarak kendisine tanınan bütçe ödenekleri üzerinde değişiklik yapabilme noktasında belirleyici bir rol üstlenememektedir. Önceki hükümet sisteminde de TBMM'nin bütçe görüşme ve onay sürecindeki etkinliği, parlamenter hükümet sisteminin doğası gereği düşük düzeydeydi. Bunun yanında TBMM, bütçe uygulama ve kesinhesap sürecinde de kendisinden beklenen bir performansa sahip değildi. Bu durum, parlamenter hükümet sistemine sahip birçok ülke parlamentosu için de geçerlidir. Örneğin literatürde parlamenter hükümet sisteminin iyi uygulama örneği olarak alınan İngiltere'de de Parlamento bütçe ödeneklerinin belirlenmesi sürecinde hükümete tabi konumdadır. Ancak bu ülkelerde bütçe sonuçlarının/kesinhesabın denetim sürecinde parlamentolar daha etkili olmaktadır. Dünyada, yürütme organının denetim ve gözetim kapasitesi, yani kamu harcamalarının gerçekleştirilme sonuçlarının/kesinhesap denetim sürecinde İngiltere Parlamentosu kamu hesapları komisyonu (public account committee-PAC) örnek bir kurumsal yapı sunmaktadır.

TBMM'nin, bütçe uygulama sonuçlarının/kesinhesabın denetiminde, ayrı bir denetim komisyonunun olmaması noktasında, kapasitesinin yetersiz olduğu önceki hükümet sisteminde de eleştiri konusuydu. Türkiye'de fiilen hiç görev yapmayan ve 1987'de kaldırılan "Sayıştay Komisyonu" uygulaması dışında, kesinhesap denetimi için ayrı bir komisyon deneyimi yaşanmamıştır. Son yıllarda ayrı bir denetim komisyonu kurulması önerisi hem TBMM'de hem de akademik yazında yer bulmuştur[22]. Ancak 2017 Anayasa Değişikliklerinde bütçe uygulama sonuçlarının/kesinhesabın ayrı bir komisyonda görüşülmesi gündeme gelmemiştir.

Diğer yandan, TBMM'nin bütçe ve kesinhesap üzerinde etkili olabilmesi için, birçok ülke parlamentosunda bulunan bir "Mali Analiz Birimi" kurulması, CBHS'ye geçilmesinden sonra, daha da elzem olmuştur. Çünkü yeni hükümet sisteminde, teoride, yasama faaliyeti milletvekilleri tarafından verilen kanun teklifleri ile başlatılmaktadır. Önceki hükümet sisteminde TBMM Genel Kurulu ve komisyonlarda

[21] TBMM, (2023), Komisyon Tutanakları https://www.tbmm.gov.tr/Tutanaklar/KomisyonTutanaklari (17.11.2023).

[22] Daha ayrıntılı bilgi için; Biçer Mustafa (2023), "Bütçe Hakkı Bağlamında TBMM'nin Kesinhesap Denetiminin Değerlendirilmesi ve Kamu Hesapları Komisyonu Önerisi" içinde "Sosyal Bilimlerinde Güncel Tartışmalar 12", Bulut Meryem ve Karacagil Zeynel (Edit.), 1.Baskı, ISBN: 978-625-6925-23-6: 2209-2236.

yürütme organı önerge verme yetkisi dâhil, yasama sürecinin tüm safhasında belirleyici konumdaydı. Bu nedenle yürütme organından yasama sürecine bilgi akışı sağlama konusunda organik bir bağ vardı. CBHS ile birlikte yürütme organının TBMM ile olan organik bağı anayasal olarak kesilmiştir. TBMM İçtüzüğünde de bu durumuna uyum sağlayacak düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu İçtüzük düzenlemeleri ile cumhurbaşkanı yardımcıları ile bakanların bütçe görüşmeleri hariç, TBMM Genel Kurulundaki kanun teklifi görüşmelerine katılabilmesine imkân sağlanmamıştır.

Başta yasama olmak üzere, bütçe görüşme ve kesinhesap denetim süreçlerine, bağımsız uzmanlık ve bilgi sağlanmasına yönelik olarak öngörülen mali analiz biriminin iyi uygulama örnekleri, başta ABD'de Kongre Bütçe Ofisi olmak üzere, İtalya, Hollanda, Polonya, İngiltere ve Kanada gibi ülkelerinde de bulunmaktadır (Biçer,2017:215). TBMM Genel Sekreterliği bünyesinde oluşturulacak bir mali analiz biriminin hem bütçe sürecine hem de kesinhesap denetiminde sağlayacağı objektif analiz ve değerlendirmeler ile milletvekillerinin bütçe ödenekleri üzerinde belirleyici bir rol üstlenmesine imkân sağlanabilecektir.

**2) TBMM'nin Yürütme Organını Denetim Yetkisi:** Anayasanın 87 nci maddesinde yer alan ve 2017 Anayasa Değişikliği ile madde metninden çıkarılan "Bakanlar Kurulunu ve bakanları denetlemek" hükmünün, "Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanları denetlemek" şeklinde düzenlenmemesi, CBHS'de siyasi hesap verme/sorma sistemini zayıflatmıştır. Bunun yanında muhalefet milletvekilleri; Anayasanın 98 inci maddesinde sayılan meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması ve yazılı soru şeklindeki parlamenter denetim yollarını:

a) iktidar/çoğunluk grubunun TBMM'nin tüm karar mekanizmalarında belirleyici olması ve,

b) siyasi sorumlulukları olmayan bakanları; parlamenter denetim yolarının gereğini yerine getirmeye zorlayacak bir siyasi denetim mekanizmasının oluşturulmaması nedeniyle

etkili bir şekilde kullanamamaktadır. Bu sorunlar, iktidar ve muhalefetin uzlaşarak TBMM'nin etkili ve verimli çalışması ile muhalefetin yürütme organından hesap sorma hakkı arasında dengeyi gözetecek, demokratik ve katılımcı mekanizmaları kurumsallaştıracak, kısaca TBMM'de çoğulcu bir çalışma düzenini kuracak şekilde yeni bir İçtüzük tasarlanmasıyla çözülebilecektir. Bu kapsamda TBMM'nin etkili bir siyasi denetim mekanizması kurabilmesine yönelik temel özeriler aşağıda kısaca açıklanmıştır:

- TBMM'de özellikle STK'ların yasama ve denetim süreçlerine etkili bir şekilde katılımını sağlayacak bir mekanizma öngörülmemiştir. Dünyada hangi hükümet sisteminin uygulandığına bağlı olmaksızın ABD, İngiltere, Hollanda, Almanya ve Fransa gibi gelişmiş demokrasilerde sahip ülkelerin parlamentolarında uygulanan görüş alma veya danışma (hearing) toplantıları, TBMM Komisyonları için uygulanabilir bir model sunmaktadır. İçtüzükte yapılacak bir düzenleme ile TBMM yasama sürecine görüş alma veya danışma toplantıları aracılığı ile uzmanların, akademisyenlerin ve STK'ların katılımı sağlanabilir. Böylece TBMM Komisyonları yürütme erkini denetleme ve uygulanan kamu politikalarını izleme konusunda yapılandırılmış bir mekanizmaya sahip olacaktır.

Bu kapsamda TBMM Komisyonlarının belli sayıdaki vatandaşın talebi ile bir konu üzerinde danışma toplantıları yapabilmesi ve denetim yapmak üzere harekete geçebilmesi sağlanmalıdır. Komisyonların denetim sürecinde ve STK'lar ile ilişkilerde muhalefetin rolünün etkinleştirilmesi, muhalefetin çağrısı ile komisyonların STK'ların katılacağı danışma toplantıları yapılabilmesi sağlanmalıdır.

- Komisyonların gündeminin belirlenmesinde ve komisyonlara davet edileceklerin tespitinde komisyon başkanının etkisi azaltılmalı ve muhalefet partilerine hem komisyon başkanlık divanında temsil imkanı verilmesi hem de komisyon gündeminin belirlenmesinde belirleyici olmalarının önü açılmalıdır.

- Komisyonların idari ve uzmanlık kapasitesinin geliştirilmesi, bilgiye erişim ve kanun tekliflerinin niteliğinin artırılmasına yönelik olarak üniversiteler gibi bilgi üreten kurumsal yapılarla işbirliği ile kanun tekliflerinin etki değerlendirmesi yapabilecek bir mali analiz kapasite kurulabilir.

- Toplumsal cinsiyet duyarlılığı, toplumsal ve çevresel etki değerlendirmesi ile maliyet-fayda analizi gibi yaklaşımlarla toplumun farklı kesimlerinin görüşlerinin ve taleplerinin yasama sürecinde etkin olmasına yönelik idari ve hukuki altyapı oluşturulmalıdır. Bu amaçla düzenleyici etki analizi (DEA) gibi teknikler ile düzenlemenin sosyal ve ekonomik etkilerini ortaya koyan çalışmaların kanunlaşma sürecinde işlevsel olmasını sağlayacak yöntemler öngörülmelidir. Benzer şekilde kanunların yürürlüğe girmesinden sonra kanunun etkilerinin izlemesi gibi modern uygulamalar da bu çerçevede düşünülmelidir.

- Genel görüşme ve meclis araştırma komisyonu gibi parlamenter denetimi mekanizmalarının harekete geçirilebilmesini, TBMM çoğunluğunun iradesine dayandıran mevcut İçtüzük sisteminden vazgeçilmesi gerekmektedir. Bu amaçla TBMM denetim gündeminin belli bir oranının, muhalefet tarafından belirlenebilmesine imkân sağlanmalıdır.

- Araştırma komisyonu sisteminin işlerliğinin sağlanması, bu komisyonların belli sayıda vatandaş girişinin talebi doğrultusunda da kurulabilmesi, katılımcı ve şeffaf bir şekilde denetim yapılması, bulgu ve önerilerinin yürütme nezdinde takibinin yapılmasına yönelik olarak TBMM bünyesinde bir kapasite kurulması gerekmektedir. Bu amaçla araştırma komisyonlarının STK'larla ilişkileri, yürütme organının yükümlülükleri ile komisyonun denetim yetkisinin kapasamı gibi hususlara açıklık getiren bir kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir.

**3) Yürütme Organına Tanınan Anayasal Geçici Bütçe Çıkarma Yetkisi:** Anayasanın değişik 161 inci maddesinde Cumhurbaşkanına, TBMM'nin bütçe veya geçici bütçe kanunu çıkaramaması halinde tanınan geçici bütçe çıkarma yetkisi, temsili demokrasi teorisinde parlamentoya ait olan bütçe hakkına aykırıdır. Çünkü kamu gelirinin toplanması ve kamu harcamalarının yapılaması konusunda yürütmeye bir kanunla yetki verilmesi, günümüz demokrasilerinin en temel kurumsal varoluşudur. Bu açıdan, Anayasa ile Cumhurbaşkanına, yürütmenin bir düzenleyici işlemi ile geçici bütçeyi uygulamaya koyması, Parlamentonun bütçe hakkını kullanamaması sonucunu doğurması yanında, TBMM tarafından bütçenin reddedilmesinin/kabul edilmemesinin hiçbir siyasi sonucu kalmamış olmaktadır.

Özetle, siyasal hesap verebilirlik temsili demokrasi modeli içinde, hükümet sistemlerine göre değişen bir fonksiyon yüklenmemektedir. İster başkanlık isterse parlamenter olsun tüm hükümet sistemlerinde siyasal hesap verebilirlik, kamu kaynaklarının denetiminde yasama organının, asil-vekil ilişkisi temelinde etkili olacağı parlamenter denetim araçları ile donatılmasını gerektirmektedir. Hiç kuşkusuz ülkeler kendi hükümet sistemlerine, kendi tarihsel ve siyasal kültürlerine özgü bazı mekanizmaları eklemeleri doğaldır. Ancak bu özgünlüğü, dünyada başkalık veya parlamenter hükümet modellerindeki genel kabul gören evrensel değerlerine, temel ilkelerine ve pratiklerine zarar vermeden gerçekleştirmek önem arz etmektedir.

## Kaynakça

ABD Elçiliği (2023). *Amerika Birleşik Devletleri Anayasası*. https://tr.usembassy.gov/wp-content/uploads/sites/91/abd-anayasasi.pdf, (20.09.2023).

Aktaş K. (2020). TBMM'nin Etkinliğine İlişkin Tartışmalarda Gözden Kaçan Odak: Müzakere" Yöntemi. Yasama Dergisi, 41,87-106.

Anderson B. (2008). Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü. *TBMM, Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü* Uluslararası Sempozyum Bildiriler Kitabı, 8-9 Ekim 2008,49-64

Atiyas İ. & Sayın Ş. (1997). Siyasi Sorumluluk, Yönetsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru. Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Yayını.

Bakırcı F. (2012). Yasama Erki ve Yasa Yapma Sanatı. Ankara Barosu Uluslararası Hukuk Kurultayı 2012 Ankara, 1,307-325.

Bakırcı F. (2016).Yasama Sürecinin Hızlandırılması ve Sakıncaları. içinde TBB 2016, 21-61.

Biçer M. (2017). Türkiye'de Kurala Bağlı Maliye Politikası ve Bütçe Hakkı Temelinde Parlamentonun Etkinliği. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, (yayınlanmamış doktora tezi), Ankara.

Dahl R. A. (1996). *Demokrasi ve Eleştirileri*. Çev. Levent Köker 2. Baskı, Yetkin yayınları.

Demirkaya. (2018) (Ed.). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi: Kamu Yönetiminde Değişim. 1. Baskı, İstanbul.

Duverger M. (1986). *Siyasal Rejimler*. Çev. Teoman Tunçdoğan, Sosyal Yayınları, 1. Baskı.

Elston, T. & Zhang Y. *(2022). Does government implement recommendations from the Public Accounts Committee? British Politics and Policy at LSE. https://eprints.lse.ac.uk/114792/1/politicsandpolicy_pac_recommendations.pdf, (25 Mar 2022).*

Emil F. (2010).Türkiye'de Büyük Millet Meclisinin Bütçe Sürecindeki Rolü – Meclis Bütçe Hakkını İyi Kullanabiliyor Mu? Eleştirel Bir Yaklaşım. Bütçe Sürecinde Parlamentoların Değişen Rolü: İKÖPAB ve AB Üyesi Ülke Deneyimleri, Uluslararası Sempozyum, 22-23 Eylül 2010, Afyonkarahisar.

Erdoğan M., ( 2010 ). *Anayasal Demokrasi*. 8. Baskı, Siyasal Kitabevi.

Erdoğan, M. (2016). Başkanlık Sistemi, Latin Amerika Tecrübesi ve Türkiye. Liberal Perspektif Analiz,3.

Fölscher A., (2006). A Balancing Act: Fiscal Responsibility, Accountability and Power of the Purse. *OECD Journal on Budgeting, 6, (2).133-152.*

Gözler K. (2019). *Türk Anayasa Hukuku*. 3. Baskı, Ekin Kitabevi.

Harfst, Philipp & Schnapp, Kai-Uwe, (2003) Are Agents Able to Control their Principal's Control Structures? An Empirical Attempt to Measure the Institutional Potential of Parliaments to Control their Executives. ECPR Joint Sessions of Workshops, Workshop 5: Institutional Theory: Issues of Measurement and Change, Edinburgh, March 28 – April 2, http://www.uni-lueneburg.de/fb2/soz/politik/seiten/team/dokumente/ECPR_Edinburgh.pdf, (15.05.2010).

Keith R. (2008), *Introduction to the Federal Budget Process*, Congressional Research Services; (ed.) Schick A.

Kopits G., (2011). Independent Fiscal Institutions: Developing Good Practices. *Draft For Dıscussıon Prepared For The 3 Rd Annual Meeting of OECD Parliamentary* Budget Officials, Stockholm, Sweden April 28-29.

Köse H. Ö. (2019). Başkanlık Sisteminde Denge Ve Denetim: Parlamentonun Yürütmeyi Denetleme İşlevi Ve Parlamento Adına Yürütülen Sayıştay Denetiminin Önemi. *Sayıştay Dergisi*,114,7-31.

Mutluer M. K., Öner E. & Kesik A. (2005). Bütçe Hukuku. 1. Baskı, Ankara.

Mutluer M. K., Öner E. & Kesik A. (2007). Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi. 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi, İstanbul.

Onar E. (1990).Türkiye Büyük Millet Meclisinin Denetim İşlevi, Milli Egemenlik Sempozyumu. TBMM Kültür, Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları No: 48,30-77.

Posner P. & Chung-Keun P., (2007). Role of the Legislature in the Budget Process: Recent Trends and Innovations. *OECD Journal on Budgeting*, Volume 7 – No. 3.

Schick A, (2002). ABD Federal Bütçesi. Çev. Özcan Sarı, Maliye Bakanlığı Yayın No:2002/360.

Sobacı M. Z., Miş N. & Köseoğlu Ö. (2018). Türkiye'nin Yeni Yönetim Modeli ve Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı. 206, *SETA Perspektif*.

Stapenhursta R., Jacobsc K. & Eboutou T. C., (2019) .Developing an index of EX-POST parliamentary over sight of public finance. *The Journal Of Legislative Studies*, VOL. 25, NO. 1,119-142.

Şaylan G. (2008).*Temsili Liberal Demokrasinin Önlenemez Krizi*. 1. Baskı, İmge Kitapevi, Ankara.

Tarschys D. (2008). *Parlamento ve Bütçe: Parlamentonun Gözetim Kapasitesinin Arttırılması*. *TBMM, Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü Uluslararası Sempozyum* Bildiri Kitabı, 259-268.

TBB (2016). Kanun Yapma Tekniği. Türkiye Barolar Birliği Yayın no. 310, Ankara.

TBMM (2008) *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü Uluslararası Sempozyum*, Bildiri ve Makaleler, Afyonkarahisar 8 – 9 Ekim 2008.

TBMM (2009). TBMM İçtüzük Uzlaşma Komisyonu Tarafından Hazırlanan, TBMM İçtüzük Taslağı İle İlgili Açıklamalar. 16 Şubat 2009 https://www.tbmm.gov.tr/ictuzuk/taslak_2009/3_uzlasma_komisyonu_raporu.pdf, (15.02.2017).

TBMM (2010). Bütçe Sürecinde Parlamentoların Değişen Rolü: İKÖPAB ve AB Üyesi Ülke Deneyimleri Uluslararası Sempozyum, 23-25 Eylül 2010 – Afyonkarahisar.

TBMM (2016). Yasama Bülteni. Kanunlar ve Kararlar Başkanlığı, TBMM Basımevi.

TBMM (2019). ABD Kongresinde Yasama, Denetim ve Bütçe Süreçleri. TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı Yayın No: 11.

Temel Recep, (2019). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nin Türk Maliyesine Getirdiği Yenilikler. *Akademik Bakış Dergisi* (E-Dergi), 71, Ocak – Şubat, http://www.akademikbakis.org. (22.11.2023).

Teziç E. (1986). Anayasa Hukuku. Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul

Wehner J. (2009). Legislatures and the Budget Process: The Myth of Fiscal Control, Final Version. manuscript, 4 December.

White F. & Hollingsworth K., (1992). Audit, Accountability and Gavernment. Clarenden Press Oxford.

Yılmaz H. H. & Biçer M. (2018) .Başkanlık ve Parlamenter Hükümet Sistemlerinde Bütçe Sürecinde Hesap Verebilirlik: Anayasa Değişikliği İle Türkiye'de Öngörülen Yeni Yapı. (Ed.) Demirkaya Y., 1. Baskı, İstanbul, 369-416.

Yılmaz H. H. & Biçer M., (2010). Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi,158, 201-225.

# Çevre Vergisi ile Ekolojik Ayak İzi Arasındaki İlişki: Türkiye ve Seçili AB Üye Ülkeleri Üzerine Ampirik Bir İnceleme

**Ebru BİLGİN**[1] **Zerife YILDIRIM**[2]

## 1. Giriş

Küresel boyutta incelenen ve çözüm önerileri tartışılan çevre sorunlarına dair yapılan bilimsel çalışmaların son yıllarda giderek önem kazandığı gözlemlenmektedir. Ekonomik faaliyetlerin, sanayi üretiminin ve küresel sistemde ulaşımın çevreye verdiği zarar; kirlilik, üretimin neden olduğu atık, erozyon ve ormansızlaşma gibi problemleri beraberinde getirmektedir (Özer, 2020: 47). İklim değişikliği ise insan uygarlığının sistemsel bir başarısızlığı olarak kabul edilmekte ve gelişmiş devletlerin ekolojik ayak izlerindeki büyük payı, küresel ölçekte dikkat çeken bir sorun halini almaktadır (Özer, 2020: 53).

2019 Eurostat raporuna göre, Avrupa Birliği (AB)'nin sürdürülebilir kalkınma hedeflerinde önemli ilerleme kaydettiği belirtilmektedir (European Commission, 2019). Ancak, üye ülkeler hala kötü kentsel hava kalitesi, tatmin edici olmayan atık yönetimi ve azalan yaşam alanları gibi çevresel sorunlarla karşı karşıyadır (Altıntaş & Kassouri, 2020). Bu sorunların ortasında ekolojik ayak izi (EFP), kritik sürdürülebilirlik ölçütlerinden biri olarak belirmekte; insan varlığı için ne kadar biyokapasite gerektiğini ve şu anda ne kadarının mevcut olduğunu gösteren bir araç olarak kabul edilmektedir (Zahra vd., 2021: 2524). Ayrıca bu ölçüm, insanoğlunun ekonomik sürdürülebilirlik ve hedeflere ulaşma mücadelesi sırasında çevresel krizlerden sorumlu olduğuna dikkat çektiği belirtilirken (Ewing vd. 2010), aynı zamanda üretim faaliyetleri için kaynak girdisi ve çevresel kapasite talebini temsil etmek amacıyla da kullanılmaktadır (Xiong & Li 2019: 1129). Buradan hareketle, bu kavram ekonomik büyümeyi, bir ekonomi veya sistem için gerekli olan doğal ve insan yapımı kaynaklar ile çevresel koşullara bağlamaktadır. Bu bağlam, ekonomik sistemin sürdürülebilirliğini ve ekosistemin geri dönüşümünü yansıtmaktadır.

Ülkeler, çevre problemlerini çözme konusunda farklı yöntemlere başvurmaktadırlar. Sera gazı emisyonlarını azaltmak için kullanılan vergilerden biri de bir çevre vergisi türü olan karbon vergisidir. Özellikle AB ülkelerinde bu vergilere dair uygulamalar yaygındır, Türkiye'de ise karbon vergisi yasal bir temele oturtulmamış olup, çevre temizlik vergisi ve poşet ücreti gibi uygulamalarla bu yönde adımlar atılmaktadır.

[1] Araş. Gör., Harran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü. ORCID: 0000-0002-2394-4157, ebrubilgin@harran.edu.tr (Sorumlu Yazar)

[2] Doç. Dr., Harran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ekonometri Bölümü. ORCID: 0000-0002-2478-2823, zerifeyildirim@harran.edu.tr

Çevre vergileri, çevresel baskıları hafifletmek için önerilen temel kamu ekonomisi araçlarındandır (Bozatlı & Akça, 2023: 10). Bu çerçevede çevre vergilerinin EFP'yi azaltarak çevresel baskıyı azaltıp azaltmadığı ya da iklim değişikliğiyle mücadelede ne tür bir rol üstlendiği sorusu gündeme gelmektedir. Bu çalışmanın temel konusu, günümüzde pek çok ülkenin başvurduğu çevre vergileri uygulamasının EFP üzerindeki etkileridir. Çevrenin korunmasına yönelik politik düzenlemeler, yüksek kirlilik vergileri ve vergi sisteminin revizyonu gibi uygulamaların sürece yayılması da ayrı bir sorun olabilmektedir. Çünkü ilgili politik kararların alınması, ilan edilmesi ve uygulanması arasında var olan önemli gecikmeler, hatta gerekli kurum ve mekanizmaların yetersizliği ile sorumlu birimlerin kararlara uyması için süre verilmesi gibi faktörler istenen etkilerin sağlanmasını geciktirebilmekte veya engelleyebilmektedir. Bu bağlamda incelendiğinde Türkiye'deki çevre vergileri ile AB üye ülkelerindeki çevre vergileri arasında amaç ve uygulama yöntemi bakımından farklılıklar bulunmakta ve Türkiye'de bu vergilerin uygulama alanı oldukça sınırlı düzeyde kalmaktadır. Bu durumun temel sebebi de yine çevre vergilerinin çevre sorunlarını çözme amacına hizmet etmemesinden kaynaklanmaktadır.

Son zamanlarda çevresel bozulma üzerine yapılan çalışmaların odak noktası, genellikle yenilenebilir enerjidir ve bu durum, çevresel verginin rolünün göz ardı edildiğini göstermektedir. Bu çalışma, bu boşluğu doldurmayı amaçlamaktadır. Bu amaçla çalışmada, çevre vergisi ile EFP arasındaki ilişki seçili AB ülkeleri (Almanya, Avusturya, Belçika, Fransa, İtalya, İspanya, İsveç) ve Türkiye için 1994-2022 dönemi panel veri seti kullanılarak, Autoregressive Distributed Lag (ARDL) testi yani Türkçe ifadesiyle "Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif Sınır Testi" yöntemiyle analiz edilmektedir.

## 2. Literatür Taraması

Çevre vergileri ile çevre kalitesi arasındaki ilişkinin ampirik analizine dair literatür taramasına yönelik çalışmalar Tablo 1'de gösterilmiştir. Çalışmalar genel olarak çevre vergilerinin çevre kalitesi üzerindeki etkilerini incelemiştir. Buna göre çalışmanın literatür taraması kısmında incelenen çalışmalar üç çerçeve baz alınarak incelenmiştir. Bunlardan ilki Türkiye özelindeki çalışmalar, ikincisi AB üye ülkeleri ve çeşitli ülkelerle yapılan çalışmalar ve sonuncusu geniş kapsamlı uluslararası çalışmalar olmak üzere sınıflandırılmıştır.

1994-2019 döneminde Türkiye'de yapılan analizde Telatar ve Birinci (2022) tarafından, çevre vergilerinin EFP ve CO2 emisyonları üzerinde etkili olmadığı ortaya konulmuştur. Aynı şekilde, 1994-2017 arası dönemde Yavuz (2021) tarafından gerçekleştirilen zaman serisi regresyon analizinde, çevre vergilerinin EFP'yi artırarak çevresel bozulmaya neden olduğu belirtilmiştir. Esen ve Dündar (2021) ise 1994-2017 döneminde yaptıkları çalışmada, çevresel vergilerin uzun vadede karbon ayak izini azaltma potansiyeline sahip olduğunu göstermişlerdir. 1994-2015 dönemiyle ilgili olarak Sarıgül ve Topçu (2021) tarafından yapılan çalışmada, çevre vergisinin uzun vadede CO2 emisyonlarını azalttığı tespit edilmiştir. 1994-2009 arasında Bekmez ve Nakıpoğlu (2012) tarafından yapılan analizde, çevresel vergi oranlarındaki değişimlerin CO2 emisyonları üzerinde uzun dönemli etkileri olduğu ortaya çıkmıştır. 1997-2015

döneminde Kesbiç ve Şimşek (2020) tarafından gerçekleştirilen analizde, çevre vergisi ve yenilenebilir enerji tüketimi ile karbon ayak izi arasında çift yönlü bir ilişki bulunmuştur. 1974-2014 arasında Pata (2018) tarafından yapılan çalışmada, ekonomik büyüme, finansal gelişme ve kentleşmenin çevresel bozulmayı artırdığı ve yenilenebilir enerjinin CO2 emisyonlarını azaltma kapasitesinin yetersiz olduğu saptanmıştır. Son olarak, 1994-2018 dönemi kapsayan Tiwari vd. (2023) tarafından yapılan çalışma, çeşitli değişkenlerle EFP arasındaki ilişkileri incelemiştir. Bu çalışmalar, çevre vergileri ve EFP arasındaki etkileşimlere dair çeşitli perspektifler sunmaktadır.

1995-2012 arasında 15 AB ülkesinde yapılan çalışmada Şaşmaz (2016) tarafından, çevre vergisi reformlarının çevresel kaliteyi iyileştirdiği ve istihdam olanaklarını artırdığı, böylece çifte kazanç hipotezini desteklediği tespit edilmiştir. Aynı dönemde, 25 AB ülkesinde Tekin ve Şaşmaz (2016) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, enerji vergilerinin çevre kirliliğini azaltıcı etkisi olduğu belirlenmiştir. 1994-2015 döneminde 6 ülke ve Türkiye üzerine yapılan analizde Wolde-Rufael ve MulatWeldemeskel (2021) tarafından, CO2 emisyonları ile çevre vergileri arasında negatif bir ilişki olduğu gösterilmiştir. 18 AB ülkesinde 1995-2003 döneminde yapılan çalışmada Hotunluoğlu ve Tekeli (2007) tarafından, çevresel vergilerin karbon emisyonlarına etkisinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı ifade edilmiştir. 25 AB ülkesinde 1995-2014 döneminde yapılan analizde Polat ve Polat (2018) tarafından, çevre vergileri ile CO2 emisyonları arasında uzun dönemli negatif bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur. Seçilmiş 18 Avrupa ülkesinde 1995-2015 dönemi analizinde Alper (2018) tarafından, çevre vergilerinin karbon dioksit emisyonlarını azalttığı gösterilmiştir. Son olarak, 1994-2015 döneminde AB, ABD, Japonya, Çin, Norveç ve Türkiye üzerinde yapılan çalışmada Miceikiene vd. (2018) tarafından, çevresel vergilerin çevreye zararlı göstergeleri azalttığı tespit edilmiştir. Bu çalışmalar, AB ve çeşitli ülkelerde çevre vergilerinin etkilerine dair geniş bir bakış açısı sunmaktadır.

Geniş kapsamlı uluslararası çalışmalar incelendiğinde, çevre vergilerinin ve ilgili faktörlerin çeşitli ülkelerdeki etkileri üzerine yapılan araştırmalar dikkat çekmektedir. 52 ülke kapsayan 2000-2014 dönemine yönelik çalışmada, Topal ve Günay (2017) tarafından, çevre vergilerinin çevre kalitesini olumlu etkilediği ve bu etkinin ülkelerin gelişmişlik düzeyine bağlı olduğu gösterilmiştir. Shayanmehr vd. (2023), yenilenebilir enerji tüketiminde dünya genelinde öncü olan ülkelerde (Türkiye dahil) 1994-2018 döneminde yapılan çalışmada, çevre vergisi ve yenilenebilir enerjinin EFP'yi anlamlı bir şekilde azalttığını ortaya koymuşlardır. En yüksek salım yapan 26 ülke ve Türkiye üzerinde 1991-2012 döneminde yapılan çalışmada, Uddin vd. (2017) tarafından, reel gelir ile EFP arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. 21 gelişmekte olan ülke ve Türkiye üzerinde 1984-2016 döneminde Ahmad vd. (2020) tarafından yapılan çalışmada, doğal kaynaklar ve ekonomik büyümenin EFP'yi artırdığı, teknolojik inovasyonların ise çevresel bozulmayı azalttığı belirlenmiştir. Son olarak, E-7 ve G-7 ülkeleri üzerinde 1995-2018 döneminde Huang vd. (2022) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, ICT, insan sermayesi ve EFP arasında çift yönlü bir nedensellik bulunduğu ortaya konulmuştur. Bu geniş kapsamlı çalışmalar, çevre vergilerinin ve ilgili politikaların küresel ölçekte çeşitli etkilerini gözler önüne sermektedir.

**Tablo 1. Çevre Vergileri ile Çevre Kalitesi Arasındaki İlişkinin Ampirik Analizine Dair Literatür Taraması**

| Yazar(lar) | Ülke (ler) | Analiz Dönemi | Yöntem ve Bulgular |
|---|---|---|---|
| Telatar ve Birinci (2022) | Türkiye | 1994-2019 | Doğrusal olmayan eşbütünleşme testi kullanılmıştır. Tahmin sonuçlarına göre, çevre vergileri (ETs) uzun vadede EFP ve karbon dioksit ($CO_2$) emisyonları üzerinde herhangi bir etki göstermemektedir. |
| Yavuz (2021) | Türkiye | 1994-2017 | Zaman serisi regresyon analizi kullanılmıştır. Çevre vergileri EFP'yi artırmaktadır. Bu durum, çevre kirliliğini azaltması beklenen çevre vergilerinin tersine çevresel bozulmaya neden olduğunu göstermektedir. |
| Şaşmaz (2016) | 15 AB Ülkesi | 1995-2012 | Kao Eşbütünleşme Testi ve Panel FMOLS kullanılmıştır. Bu çalışma, çifte kazanç hipotezinin 15 AB ülkesinde geçerli olduğunu bulmuştur. Çevre vergisi reformlarının hem çevresel kaliteyi iyileştirdiğini hem de istihdam olanaklarını artırdığını göstermektedir. |
| Tekin ve Şaşmaz (2016) | 25 AB Ülkesi | 1995-2012 | Pedroni ve Kao Eşbütünleşme Testleri, Panel FMOLS ve Dumitresscu ve Hurlin Panel Nedensellik Testi kullanılmıştır. Bulgular, toplam çevre vergileri ve ulaşım vergilerinin çevre kirliliği üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etki oluşturmadığını, ancak enerji vergilerinin çevre kirliliğini azaltıcı ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olduğunu göstermektedir. |
| Esen ve Dündar (2021) | Türkiye | 1994-2017 | Johansen Eş-bütünleşme Testleri, Dinamik En Küçük Kareler (DOLS),Tam Düzeltilmiş En Küçük Kareler (FMOLS) kullanılmıştır. Bulgular, çevresel vergilerin belirli çevre kalite standartlarına ulaşmak için etkili birer alternatif politika aracı olarak kullanılabileceğini göstermektedir. DOLS ve FMOLS sonuçları enerji vergilerinde meydana gelen bir artışın, uzun vadede karbon ayak izini azalttığını ortaya koymaktadır. |
| Sarıgül ve Topçu (2021) | Türkiye | 1994-2015 | Johansen Eş-Bütünleşme Testi, FMOLS, DOLS ve CCR Modelleri kullanılmıştır. Çalışmada, çevre vergisinin uzun vadede $CO_2$ emisyonlarını azalttığı tespit edilmiştir. |
| Wolde-Rufael ve MulatWeldemeskel (2021) | 6 Ülke ve Türkiye | 1994-2015 | Heterojen Panel Veri Yöntemi, AMG ve FMOLS kullanılmıştır. $CO_2$ emisyonları ile toplam çevre vergileri arasında negatif bir ilişki bulunmuştur. Öte yandan, enerji vergileri ile $CO_2$ emisyonları arasında doğrudan bir nedensellik bulunamamış, ancak $CO_2$ emisyonları enerji vergileri ile negatif ve anlamlı şekilde ilişkilendirilmiştir. |
| Hotunluoğlu ve Tekeli (2007) | 18 AB Ülkesi | 1995-2003 | Tek ve İki Yönlü Sabit ve Rassal Etki Modelleri kullanılmıştır. Çalışma, ortalama çevresel vergilerin, enerji vergisinin ve ulaşım vergisi oranlarının karbon emisyonlarına olan etkisinin, negatif yönde olmakla birlikte, istatistiksel olarak anlam taşımadığını ifade etmektedir. Ek olarak, fosil yakıtların çevresel tahribata yol açtığına ilişkin deliller sunulmaktadır. |
| Bekmez ve Nakıpoğlu (2012) | Türkiye | 1994-2009 | Johansen Eşbütünleşme Testi ve VAR Analizi Etki-Tepki Testi kullanılmıştır. Çalışma, GDP ve çevresel vergi oranlarındaki değişimlerin $CO_2$ emisyonları üzerinde uzun dönemli etkileri |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | | olduğunu göstermektedir. Kişi başına milli gelir seviyesi, $CO_2$ emisyonlarını %12 oranında, çevresel vergiler ise %11 oranında etkilemektedir. Başlangıçta çevresel vergi değişiklikleri $CO_2$ üzerinde etki göstermemekte ancak zamanla ve sıkı politikalarla ters yönlü bir etki oluşturmaktadır. |
| Topal ve Günay (2017) | 52 Ülke ve Türkiye | 2000-2014 | Driskoll-Kraay Tahmincisi kullanılmıştır. Çevre vergilerinin çevre kalitesini olumlu etkilediğini ve bu etkinin ülkelerin gelişmişlik düzeyine bağlı olmadığını göstermektedir. Gelişmiş ekonomilerde çevre vergileri daha etkili iken, ÇKE hipotezini destekleyen sonuçlar elde edilmiştir. Gelişmiş ülkelerde yatırım ve yolsuzluk kontrolü çevre kalitesini artırırken, gelişmekte olan ülkelerde ekonomik büyüme ve nüfus artışı çevre kalitesini azaltmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ise demokratik gelişim ve yoksulluğun azaltılması çevre kalitesine olumlu katkıda bulunmaktadır. |
| Polat ve Polat (2018) | 25 AB Ülkesi | 1995-2014 | Arellano-Bover/Blundell-Bond Dinamik Panel Modeli, Westerlund Panel Eşbütünleşme Testi ve Panel DOLS kullanılmıştır. Çalışmanın analiz sonuçları, çevre vergileri ile $CO_2$ emisyonları arasında uzun dönemli, lineer ve negatif bir ilişkinin var olduğunu ortaya koymaktadır; bu durum, çevre vergilerinin, $CO_2$ emisyonlarının azaltılmasında etkin bir politika aracı olabileceğini teyit etmektedir. DOLS analizi, çevre vergilerinde gerçekleşen %1'lik bir artışın, $CO_2$ emisyonlarını %0.001 düzeyinde azaltabileceğini göstermektedir. Bu bulgular, çevre vergilerinin sera gazı emisyonlarını düzenlemede önemli bir araç teşkil ettiğini belirtirken, aynı zamanda daha geniş kapsamlı küresel politikaların da eşgüdümlü bir şekilde uygulanmasının gerekliliğini vurgulamaktadır. |
| Alper (2018) | Seçilmiş 18 Avrupa Ülkesi | 1995-2015 | Panel Veri Analizi kullanılmıştır. Analiz sonuçları, çevre vergilerindeki %1'lik artışın karbon dioksit emisyonlarını %0,9 oranında azalttığını göstermektedir. Ayrıca, analize dâhil edilen değişkenler arasında doğalgaz ve petrol tüketiminde %1'lik bir artışın sırasıyla karbon dioksit emisyonlarını %0,1 ve %0,7 oranında artırdığı; kentleşmedeki %1'lik artışın ise karbon dioksit emisyonlarını %0,9 oranında azalttığı rapor edilmiştir. |
| Kesbiç & Şimşek (2020) | 9 AB Ülkesi ve Türkiye | 1997-2015 | Westerlund Eşbütünleşme Testi ile Dumitrescu ve Hurlin Nedensellik Testi kullanılmıştır. Kişi başına düşen GSYH ve kentleşme oranından karbon ayak izi değişkenine doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Ayrıca, nedensellik analizi sonuçları, karbon ayak izi ile çevre vergisi ve yenilenebilir enerji tüketimi arasında çift yönlü bir bağlantı olduğunu göstermektedir. Bu bulgular ışığında, karbon ayak izi, çevre vergisi, yenilenebilir enerji tüketimi, kişi başına düşen GSYH ve kentleşme oranı arasında uzun vadeli bir ilişkinin bulunmadığı belirtilmektedir. |
| Shayanmehr vd. (2023) | Yenilenebilir enerji tüketiminde | 1994-2018 | Method of Moment Quantile Regression (MMQR), DOLS (Dynamic Ordinary Least Squares), FMOLS (Fully Modified Ordinary Least Squares) ve Panel GMM (Generalized Method of Moments) kullanılmıştır. Bu çalışma, çevre vergisi ve yenilenebilir enerjinin EFP'yi anlamlı bir şekilde azalttığını, ancak |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | öncü olan ülkeler (Türkiye dâhil) | | bu etkinin düşük kirlilik seviyelerine sahip ülkelerde anlamsız olduğunu göstermektedir. Çevre vergisi, enerji yapısını çevre dostu hale getirmede kilit bir rol oynamaktadır. Ayrıca, ekonomik küreselleşme ve beşerî sermaye ek EFP olumsuz etkilerken, GDP ve yenilenemez enerji bu izi kötüleştirmektedir. |
| Uddin vd. (2017) | En yüksek salım yapan 26 ülke ve Türkiye | 1991-2012 | Dinamik En Küçük Kareler (DOLS) Yöntemi, Grup-Ortalama Tamamen Modifiye OLS Yöntemi (GM-FMOLS), Vektör Hata Düzeltme Modeli (VECM), Varyans Ayrıştırma Analizi ve İmpuls Tepki Fonksiyonları kullanılmıştır. Çalışma, reel gelir ile Ekolojik Ayak İzi (EF) arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Buna ek olarak, ticaret açıklığının EF üzerinde negatif fakat anlamsız bir etkisi tespit edilmiştir. Ayrıca, finansal gelişmenin, ülkelerde kişi başı doğal kaynak tüketimini artırdığı gözlemlenmiştir. Vektör Hata Düzeltme Modeli (VECM) analizi, reel gelirden EF'ye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu desteklemektedir. Son olarak, varyans ayrıştırma analizi ve impuls tepki fonksiyonları, reel gelirin seçili ülkelerde gelecekte EF üzerindeki artan etkisini göstermektedir. |
| Pata (2018) | Türkiye | 1974-2014 | ARDL Sınırlar Testi Yaklaşımı, Gregory-Hansen ve Hatemi-J Eşbütünleşme Testleri ve FMOLS ve CCR Tahmincileri kullanılmıştır. Bu çalışma, Türkiye'de ekonomik büyüme, finansal gelişme ve kentleşmenin çevresel bozulmayı artırdığını ortaya koymaktadır. Ek olarak, toplam yenilenebilir enerji, hidroelektrik ve alternatif enerji tüketiminin $CO_2$ emisyonları üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir. |
| Tiwari vd. (2023) | Çekya, Hırvatis-tan, Polonya Roman-ya, Türkiye | 1994-2018 | Panel Veri Analizi, Durbin–Hausman Eşbütünleşme Testi, CCE Tahminleyici Analizi, AMG Tahminleyici Analizi ve Kónya Nedensellik Testi kullanılmıştır. Çalışma, ilgili ülkelerde ETR (energy-related tax revenue) ve GDP ile EFP arasında pozitif bir ilişki olduğunu ve enerji verimliliği ile GDP ve EFP arasında benzer bir bağlantı saptamıştır. Türkiye'de çevresel teknolojiler ile EFP, Çekya, Romanya ve Türkiye'de ise EFP ile GDP arasında tek yönlü nedensellik ilişkileri belirlenmiştir. Diğer tüm değişkenler arasında ise herhangi bir nedensellik ilişkisi tespit edilmemiştir. |
| Miceikiene vd. (2018) | AB, ABD Japonya Çin, Norveç ve Türkiye. | 1994-2015 | Regresyon analizi (Neden-Sonuç İlişkileri) kullanılmıştır. Bu çalışma, analiz edilen ülkelerde çevresel vergi gelirlerindeki artışın, çevreye zararlı göstergeleri azalttığını ve çevre koruma lideri ülkelerin genellikle en büyük ekolojik açığa sahip olduklarını göstermektedir. Enerji tüketimi etkisi, çevresel vergi etkisinden daha güçlü bulunmuştur ve çevresel vergiler, yenilenebilir enerji kullanımı ile enerji kaynakları tüketiminin dengelendiği yerlerde daha belirgin hale gelmektedir. Ekolojik vergilendirme, kirliliği azaltan teknolojilerin gelişimini teşvik ederken, istihdam yaratma üzerinde de olumlu bir etki yapmaktadır. |
| Ahmad vd. (2020) | 21 gelişme kte olan ülke ve | 1984-2016 | İkinci Kuşak Panel Eşbütünleşme Yöntemleri, Pesaran'ın CD Testi, P&Y'nin Eğim Homojenlik Testi, CS-ARDL Yöntemi, Augmented Mean Group (AMG) Yöntemi, Dumitrescu-Hurlin Granger Nedensellik Testi kullanılmıştır. Çalışma sonuçları, uzun |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | Türkiye | | dönemde doğal kaynaklar ve ekonomik büyüme EFP'yi artırırken, teknolojik inovasyonların çevresel bozulmayı azalttığını göstermektedir. Ekonomik büyümenin ikinci dereceden terimi, Ekoloji Kuznets Eğrisi (EKC) hipotezinin varlığında EFP üzerinde negatif bir etki göstermiştir. Nedensellik testi, doğal kaynaklar, teknolojik inovasyonlar ve ekonomik büyümeyi hedefleyen politikaların EFP'yi önemli ölçüde değiştirebileceğini ve tersinin de geçerli olduğunu ortaya koymuştur. |
| Huang vd. (2022) | E-7 ve G-7 ülkeleri | 1995-2018 | Principal Component Analysis: (PCA), Second-Generation Method: İkinci Kuşak Yöntem ve Cross-Sectional Dependency Test: Kesitsel Bağımlılık Testi kullanılmıştır. İkinci nesil yöntemlerle yapılan analizler, E-7 ülkelerinde yenilenebilir enerjinin kirliliği azalttığını, ICT (Information and Communication Technologies) ve ekonomik karmaşıklığın ise artırdığını gösterirken, finansal gelişmenin istatistiksel olarak anlamsız olduğunu ortaya koymuştur. G-7 ülkelerinde çoğu faktör çevresel kaliteyi iyileştirirken, bu ülkeler arasında geniş farklar olduğu gözlemlenmiştir. ICT, insan sermayesi ve EFP arasında çift yönlü bir nedensellik bulunmuştur. |

**Kaynak**: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

## 3. Yöntem ve Analiz Sonuçları

Bu bölümde çalışmaya dair tercih edilen ekonometrik yöntem, analizler ve bulgulara yer verilmektedir. İlk olarak tercih edilen ekonometrik yönteme dair teorik bilgi verilerek, yöntemin tercih edilme gerekçeleri sunulmaktadır. Daha sonra örneklem üzerinden ilgili analizler gerçekleştirilerek edinilen sonuçlar değerlendirilmektedir.

### 3.1. Ekonometrik Yöntem

Çalışmanın ekonometrik analiz kısmında, Autoregressive Distributed Lag Bound Test (ARDL) yani Türkçe ifadesiyle "Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif Sınır Testi" kullanılmaktadır. Pesaran ve Shin tarafından 2001 yılında geliştirilen bu test uzun dönem ve kısa dönem için, değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisini araştırmaya yarayan bir yöntemdir.

ARDL yaklaşımında kısıtsız hata düzeltme modeli kullanılmakta olup, bu özellik diğer nedensellik testlerine göre daha güçlü ve güvenilir sonuçlar vermeyi sağlamaktadır. Bir bağımlı değişken (Y) ve iki bağımsız değişken (E ve M) için ARDL modeli aşağıda Denklem 1' de verildiği gibi oluşturulur.

$$\Delta Y_t = a_0 + \sum_{i=1}^{m} a_{1i}\Delta Y_{t-i} + \sum_{i=0}^{m} a_{2i}\,\Delta M_{t-i} + \sum_{i=0}^{m} a_{3i}\,\Delta E_{t-i} + a_4 Y_{t-1} + a_5 M_{t-1} + a_6 E_{t-1} + u_t \qquad (1)$$

Paseran vd. (1999) ARDL modeli için iki tahminci geliştirmişlerdir. Bunlar Mean Grup Tahmincisi (MG) ve Pooled Mean Grup Tahmincisi (PMG)'dir. MG tahmincisi

ARDL spesifikasyonunun parametreleri üzerine hiçbir kısıt koymaz ve uzun dönem parametrelerinin ortalamasından türetir. Bu tahmincide temel eksiklik belirli parametrelerin paneli oluşturan birimler arasında aynı olmasına izin vermemesidir. MG tahmincisindeki bu durum PMG tahmincisi kullanılarak giderilmektedir. PMG tahmincisi uzun dönem parametrelerin paneli oluşturan ülkeler arasında aynı olmaları kısıtını getirmekte ancak sabitin, hata varyanslarının ve kısa dönem parametrelerinin ülkeler arasında farklılaşmasına izin vermektedir. Böylece Panel ARDL modelinde değişkenlerde uzun dönem homojenite ile bağlantılı olarak kısa dönemde heterojeniteye izin vermektedir. Ancak buradaki modelleme sorunlarından bir tanesi bu iki alternatif tahminci arasındaki seçim kararıdır. Paseran vd. (1999) uzun dönem parametrelerin homojenite testinin Hausman (1978) testi ile yapılmasını önermişlerdir. Uzun dönem homojenite varsayımı altında PMG ve MG'nin tutarlı tahminciler olmalarına karşılık, yalnızca PMG etkin tahmincidir (Güler & Özyurt, 2011: 14-15; Erdem vd. 2010: 375-376).

### 3.2. Ekonometrik Analiz

Çalışmanın ekonometrik analiz kısmında panel veri setine Autoregressive Distributed Lag (ARDL) yani Türkçe ifadesiyle "Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif" sınır testi kullanılması tercih edilmiştir. Değişkenlerin durağanlık durumu araştırmasında Levin, Lin & Chu-t testi, Augmented Dickey-Fuller (ADF) testi ve Philips Perron birim kök testleri kullanılmıştır. Yöntemin varsayım sınamaları (diagnostik testler) yapılmış olup, model ilgili varsayımları sağlamaktadır.

#### *3.2.1. Veri seti*

Bu çalışma çevre üzerinden alınan vergilerin EFP üzerinde etkili olup olmadığını incelemeyi amaçlamaktadır. Bu sebeple EFP değişkenine ait gerçekleşmelerin nedenleri araştırılırken, etkili olup olmayacağına bakılacak diğer bazı değişkenler de modellerde yer almaktadır. Bu kapsamda EFP, kişi başı gayri safi yurtiçi hasılanın yüzde değeri cinsinden çevre üzerinden alınan vergiler (TAX), kişi başına gayri safi yurtiçi hasılanın (GDP) yıllara göre yüzde (%) değişim oranı ve doğrudan yabancı yatırımların (FDI) yıllara göre yüzde (%) değişim oranı değişkenleri arasındaki ilişkiler yedi Avrupa ülkesi (Almanya, Avusturya, Belçika, Fransa, İspanya, İsveç, İtalya) ve Türkiye için 1994-2022 dönemine ait yıllık veriler kullanılarak Panel ARDL metodu ile tahmin edilmektedir.

#### *3.2.2. Ekonometrik analizler ve edinilen bulgular*

Öncelikle serilerin birim kök içerip içermediği araştırılarak analizlere hazır hale getirilir. Bu amaçla Levin, Lin & Chu-t, Augmented Dickey-Fuller (ADF) ve Philips Peron testleri kullanılmıştır. Birim kök testlerinden edinilen bulgular Tablo 2'de verilmiştir.

Yapılan birim kök testleri sonuçlarına göre EFP değişkeni Levin, Lin & Chu-t testi ve Philips Peron testine göre düzeyde durağan bulunmuştur. TAX değişkeni düzeyde durağan bulunmadığı için birinci farklarda incelenmiş ve Levin, Lin & Chu-t testi,

Augmented Dickey Fuller (ADF) ve Philips Peron testlerine göre birinci farklarda durağan bulunmuştur. GDP değişkeni Levin, Lin & Chu-t testi ve Philips Peron testine göre düzeyde durağan çıkmıştır.

**Tablo 2. Birim Kök Testi Sonuçları**

| Değişken | Levin, Lin & Chu-t | ADF | PP |
|---|---|---|---|
| EFP | -2,1808*** | 20.9678 | 25.8213** |
| ΔTAX | -11.8209*** | 148.4290*** | 171.2700*** |
| GDP | -1.7549** | 19.1223 | 42.7343*** |
| FDI | -11.8699*** | 142.9840*** | 190.2860*** |

Not: "***" %1'de anlamlılığı, "**" %5'te anlamlılığı ve "*" ise %10'da istatistiksel olarak anlamlılığı göstermektedir. Ayrıca, Δ birinci farkı göstermektedir.

EFP değişkeni ile çalışmada yer alan diğer değişkenler; DTAX, GDP ve FDI arasındaki ilişkiyi incelemek için, söz konusu değişkenlerin EFP' nin birer fonksiyonu olduğu panel ARDL modeli kurulmuştur. Model sonuçları Tablo 3' de verilmiştir.

**Tablo 3. PMG ve MG Tahmin Sonuçları**

| | PMG | MG | Hausman Testi |
|---|---|---|---|
| **Uzun dönem katsayılar** | | | |
| DTAX | 0.0201 | -2.1993 | $X^2$ [prob.] |
| GDP | 0.1604*** | -0.1112 | 2.51 [0.4730] |
| FDİ | 0.0003* | -0.0017 | |
| **Hata düzeltme katsayısı** | | | |
| $\phi$ | -0.2549** | -0.3818*** | |
| **Kısa dönem katsayılar** | | | |
| DTAX | 0.0223 | -0.2108 | |
| GDP | 0.0003 | 0.0021 | |
| FDİ | -0.0004 | -0.0001 | |

Not: "***" %1'de anlamlılığı, "**" %5'te anlamlılığı ve "*" ise %10'da istatistiksel anlamlılığı göstermektedir.

Tahminlenen modellerden elde edilen hata düzeltme katsayısı ($\phi$) Ekolojik Ayak İzi ile modelde yer alan diğer değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkinin varlığına işaret ederken aynı zamanda da bu ilişkinin uzun dönemdeki dengesini sağladığına ve değişkenleri yakınsadığına göstergedir. Modellerde yer alan değişkenlere ait kısa dönem katsayılarına baktığımızda, katsayılar istatistiksel olarak anlamlı bulunamamıştır. Uzun dönem katsayıları ise PMG tahmincisi sonuçlarında GDP

değişkeni ile FDI değişkeni istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Diğer taraftan Çevre Üzerinden Alınan Vergileri temsil eden DTAX değişkenine ait katsayılar kısa dönemde de uzun dönemde de istatistiksel olarak anlamsız çıkmıştır. Kısacası Çevre Üzerinden Alınan Vergiler ile EFP arasında doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. PMG tahminci uzun dönem katsayı sonuçlarına göre, GDP artış oranları EFP üzerinde pozitif etkiye sahiptir. Katsayı istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı bulunmuştur. Kişi başına düşen gelir düzeyindeki artış, refah ve yaşam koşularında artış olarak düşünüldüğünde, tüketim toplumu olarak daha fazla tüketim, dolayısıyla daha fazla üretim şeklinde gelişerek çevreye olan olumsuz etkileri de yadsınamaz boyutlara ulaşabilmektedir. Katsayının işaretinin pozitif ve anlamlı çıkması bu etkiyi desteklemektedir. Diğer bir değişken olarak, FDI artış oranlarının da EFP üzerinde pozitif etkiye sahip olduğu bulunmuştur. Doğrudan sermaye yatırımlarını temsil eden FDI değişkeni, uzun dönemli büyük yatırımların, özellikle büyük sanayi kuruluşları niteliğindeki yatırımların doğal çevre üzerindeki olumsuz etkilerini gösterebilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde bu şekilde uzun vadeli, büyük yatırımların gerek yatırım dönemi gerekse üretim dönemine geçişi ile olsun çevreye verdiği zararın takip edilmesi ve denetlenmesi gerekmektedir. Katsayı pozitif etkili ve istatistiksel olarak da anlamlı çıkmıştır. Uzun dönem katsayılarının EFP üzerinde etkisi bulunmakla birlikte, hata düzeltme katsayısı ise sistemin bu etki veya bu denge çevresinde devamını ifade etmektedir. Değişkenlerin uzun dönem homojen olup olmadığını test etmek için Hausman testi yapılmıştır. Test sonucuna göre, uzun dönemde homojenitenin var olduğu sonucuna ulaşılmış ve boş hipotez altında etkin ve tutarlı tahminci olan PMG tahmincisinin model tahmini için uygun tahminci olduğu bulunmuştur.

## 4. Sonuç

Bu çalışmada, Türkiye ile seçili AB üye ülkeleri (Almanya, Avusturya, Belçika, Fransa, İtalya, İspanya, İsveç) arasındaki çevre vergisi ile EFP arasındaki ilişki 1994-2022 dönemi panel veri seti kullanılarak, Autoregressive Distributed Lag Bound Test (ARDL) yani Türkçe ifadesiyle "Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif Sınır Testi" yöntemiyle analiz edilmiştir. İncelenen seriler için uygulanan birim kök testleri değişkenlerin durağanlık durumlarını belirlemiştir. EFP ile diğer ekonomik değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişki, Panel ARDL yöntemiyle incelenmiştir. Bu modelleme sürecinde uzun dönem parametrelerin homojenliği ve kısa dönemdeki heterojenlik göz önünde bulundurularak MG ve PMG tahmincileri kullanılmıştır. Hausman testi ile değişkenlerin uzun dönem homojenliği test edilmiş ve sonuçlar, uzun dönemde homojenliğin var olduğunu göstermiştir. Bu bulgular, PMG tahmincisinin model tahmini için en uygun tahminci olduğunu doğrulamaktadır.

Analiz sonuçları, EFP üzerinde kişi başına düşen gelirin ve doğrudan yabancı yatırımların pozitif etkisinin olduğunu ortaya koymuştur. Bu, ekonomik aktivitelerin artmasının, çevre üzerinde olumsuz etkilere yol açabileceğini göstermektedir. Bununla birlikte, çevre üzerinden alınan vergilerin EFP üzerinde direkt bir etkisi tespit edilmemiştir. Elde edilen bulgulara göre, çevre kirliliğini azaltma amacıyla alınan çevre vergileri uygulaması, mevcut çevresel kirliliği azaltma yönünde etkili bir araç olarak bulunmamaktadır. Artarak devam eden çevre kirliliği ve tahribi, çevresel bozulmalara

neden olmakta ve bu bozulmalar doğal kaynakların tüketimini hızlandırdığı gibi doğanın kendini yenileme gücünü de zayıflatmaktadır. Dolayısıyla çevre vergisi düzenlemesi gerek şekil gerekse uygulama yönünden henüz EFP problemine istenildiği kadar nüfus edememektedir. Literatürde, çevre vergilerinin çevresel kirlilik üzerindeki etkisi konusunda farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Kimi çalışmalar bu vergilerin çevresel kirliliği azalttığı görüşündeyken, bazıları bu vergilerin sınırlı veya hiç etkisi olmadığını vurgulamaktadır.

Türkiye ve seçili AB üye ülkeleri arasında çevre vergisi uygulamalarında belirgin farklar saptanmıştır. Türkiye'de çevre vergilerinin kapsamı sınırlı olup, bu vergilerin çevresel sorunlara etkin bir çözüm olarak kullanılamadığı belirlenmiştir. Son zamanlarda çevresel bozulma üzerine yapılan çalışmaların odak noktası, genellikle yenilenebilir enerjidir ve bu durum, çevresel verginin rolünün göz ardı edildiğini göstermektedir. Bu çalışma, bu boşluğu doldurmayı amaçlamaktadır. Çevre kirliliği sorununa karşı etkili bir mücadele için mevcut vergi yapılarının revize edilmesi kaçınılmazdır. Bu bağlamda, kirlilik yaratan faaliyetlere karşı daha ağır vergilendirme politikaları benimsenerek, doğal kaynakların sürdürülebilir kullanımını teşvik eden faaliyetlere vergi indirimleri veya muafiyetleri sağlanabilir. Özellikle yenilenebilir enerji sektörüne yönelik teşviklerin artırılması hem enerji bağımsızlığı açısından hem de çevresel sürdürülebilirlik bağlamında kritik bir öneme sahiptir. Bu nedenle, fosil yakıtlardan sürdürülebilir enerji kaynaklarına geçişi hızlandıracak ve destekleyecek politika ve stratejilerin oluşturulması önem taşımaktadır.

## Kaynakça

Ahmad, M., Jiang, P., Majeed, A., Umar, M., Khan, Z. & Muhammad, S. (2020). The dynamic impact of natural resources, technological innovations and economic growth on ecological footprint: an advanced panel data estimation. *Resources Policy*, *69*, 101817.

Alper, A. E. (2018). "Analysis of Carbon Tax on Selected European Countries: Does Carbon Tax Reduce Emissions", Applied Economics and Finance, 5(1): 29-36.

Altıntaş, H. & Kassouri, Y. (2020). Is the environmental Kuznets Curve in Europe related to the per-capita ecological footprint or $CO_2$ emissions?. *Ecological Indicators*, *113*,

Aydın, M., Sogut, Y. & Altundemir, M.E., (2023). Moving toward the sustainable environment of European Union countries: investigating the effect of natural resources and green budgeting on environmental quality. Resour. Pol. 83, 103737.

Bekmez, S. & Nakıpoğlu, F. (2012). "Çevre Vergisi-Ekonomik Büyüme İkilemi", Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11(3): 641-658.

Bozatlı, O. & Akca, H. (2023). The effects of environmental taxes, renewable energy consumption and environmental technology on the ecological footprint: evidence from advanced panel data analysis. *Journal of Environmental Management*, *345*, 118857.

Erdem, E., Güloğlu, B. & Nazlıoğlu, Ş. (2010). The Macroeconomy and Turkish Aggricultural Trade Balance with the EU Countries: Panel ARDL Analysis. *International Journal of Economic Perspectives.* Vol.4. Issue.1. 2010 ss. 371-79.

Esen, O. & Dündar, M. (2021). Do energy taxes reduce the carbon footprint? Evidence from Turkey. Journal of Emerging Economies and Policy, 6(2) 179-186. e-ISSN: 2651-5318

European Commission. Statistical Office of the European Union, (2019). Sustainable development in the European Union: monitoring report on progress towards the SDGs in an EU context: 2019 edition.

Ewing, B., Moore, D., Goldfinger, S. H., Oursler, A., Reed, A. & Wackernagel, M. (2010). Ecological footprint atlas 2010. Global footprint network. Retrieved fromOakland: Global Footprint Network. http://www.footprintnetwork.org/images/uploads/ Ecological_Footprint_Atlas_2010.pdf

Global Footprint Network. Advancing the Science of Sustainability https://data.footprintnetwork.org/#/

Güler, A. & Özyurt, H. (2011). Merkez Bankası Bağımsızlığı ve Reel Ekonomik Performans: Panel ARDL Analizi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*. Cilt 3. No 2. ISSN 1309-8020. ss 11-20. https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/56679 .

Hausman, J. A. (1978). Specification tests in econometrics. *Econometrica: Journal of the econometric society*, 1251-1271. http://www.econ.uiuc.edu/~econ536/Papers/ hausman78.pdf.

Hotunluoğlu, H. & Tekeli, R. (2007). "Karbon Vergisinin Ekonomik Analizi ve Etkileri: Karbon Vergisinin Emisyon Azaltıcı Etkisi Var Mı?", *Sosyoekonomi*, 6(6): 107-126.

Huang, Y., Haseeb, M., Usman, M. & Ozturk, I. (2022). Dynamic association between ICT, renewable energy, economic complexity and ecological footprint: is there any difference between E-7 (developing) and G-7 (developed) countries?. *Technology in Society*, *68*, 101853.

Miceikiene, A., Čiulevičienė, V., Rauluskeviciene, J. & Štreimikienė, D. (2018). Assessment of the effect of environmental taxes on environmental protection. *Ekonomický časopis*, *66*(3), 286-308.

Özer, S. (2020). "İklim Değişikliği ve Çatışmalar", *Doğu Batı: Düşünce Dergisi*, (45-70).

Pata, U. K. (2018). Renewable energy consumption, urbanization, financial development, income and $CO_2$ emissions in Turkey: testing EKC hypothesis with structural breaks. *Journal of cleaner production*, *187*, 770-779.

Pesaran, M. H., Shin, Y. & Smith, Ron P. (1999). Pooled Mean Group Estimation of Dynamic Heterogeneous Panels. *Journal of the American Statistical Association*. Vol. 94. No. 446 (Jun.1999), ss. 621-634.

Polat, O. & Polat, G. E. (2018). "Avrupa Birliği Ülkelerinde Karbondioksit Emisyonu ve Çevre Vergileri: Panel Veri Analizi Yaklaşımı", *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, (639), 101-115.

Sarıgül SS. & Topçu AB (2021) The impact of environmental taxes on carbon dioxide emissions in Turkey. *International Journal of Business & Economic Studies*, 3(1):43–54

Shayanmehr, S., Radmehr, R., Ali, E. B., Ofori, E. K., Adebayo, T. S. & Gyamfi, B. A. (2023). How do environmental tax and renewable energy contribute to ecological sustainability? New evidence from top renewable energy countries. *International Journal of Sustainable Development & World Ecology*, 1-21.

Şaşmaz, M. U. (2016). Validity of double dividend hypothesis in EU-15 countries. *New Trends and Issues Proceedings on Humanities and Social Sciences*, *2*(2), 30-36.

Şimşek, D. & Kesbiç, C. (2020). Çevresel Riskleri Azaltmada Çevre Vergilerinin Etkisi: Avrupa Birliği ve Türkiye Örneği. *Sosyal ve Beşerî Bilimler Araştırmaları Dergisi*, *21*(46), 20-39.

Tekin, A. & Şaşmaz, M. Ü. (2016). "Küreselleşme Sürecinde Ekolojik Riskleri Azaltmada Çevresel Vergilerin Etkisi: Avrupa Birliği Örneği", *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(1): 1-17

Telatar, O. M. & Birinci, N. (2022). The effects of environmental tax on Ecological Footprint and Carbon dioxide emissions: a nonlinear cointegration analysis on Turkey. *Environmental Science and Pollution Research*, 29(29), 44335-44347.

Tiwari, S., Sharif, A., Nuta, F., Nuta, A. C., Cutcu, I. & Eren, M. V. (2023). Sustainable pathways for attaining net-zero emissions in European emerging countries—the nexus between renewable energy sources and ecological footprint. *Environmental Science and Pollution Research*, 1-16.

Topal, M. H. & Günay, H. F. (2017). "Çevre Vergilerinin Çevre Kalitesi Üzerindeki Etkisi: Gelişmekte Olan ve Gelişmiş Ekonomilerden Ampirik Bir Kanıt", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3(1): 63-83.

TUİK (2023a) https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Agustos-2023-49631&dil=1

TUİK (2023b) https://www.tuik.gov.tr/#

Uddin, G. A., Salahuddin, M., Alam, K. & Gow, J. (2017). Ecological footprint and real income: panel data evidence from the 27 highest emitting countries. *Ecological Indicators*, *77*, 166-175.

Wolde-Rufael Y. & Mulat-Weldemeskel E (2021) Do environmental taxes and environmental stringency policies reduce $CO_2$ emissions? evidence from 7 emerging economies. Environ Sci Pollut Res 28:22392–22408. https://doi.org/10.1007/s11356-020-11475-8

World Bank (2023) www.wordlbank.org. https://data.worldbank.org/country.

Xiong, Z. & Li, H. (2019). Ecological deficit tax: A tax design and simulation of compensation for ecosystem service value based on ecological footprint in China. *Journal of Cleaner Production*, *230*, 1128-1137.

Yavuz, E. (2021). "Çevre Vergileri ile Ekolojik Ayak İzi Arasındaki İlişki: Türkiye Üzerine Kanıtlar", *Journal of Social, Humanities and Administrative Sciences*, 7(45):1937-1945.

Zahra, S., Khan, D. & Nouman, M. (2022). Fiscal policy and environment: a long-run multivariate empirical analysis of ecological footprint in Pakistan. *Environmental Science and Pollution Research*, 29(2), 2523-2538.

# Vergi Denetiminin Dijitalleşmesinde Yapay Zekânin Rolü ve Mükellef Haklarina Olasi Etkileri

**Hüda CARDA**[1] **Burçin BOZDOĞANOĞLU**[2] **Özgür BİYAN**[3]

## 1. Giriş

Vergi idareleri, devlet ile vatandaşlar arasında iletişimi sağlayan önemli bir bir bağlantı kanalıdır. Bu nedenle iyi bir gelir yönetimi, başarılı bir devlet yönetiminin önemli özelliklerinden birisi olarak görülmektedir. Modern bağlamda, her vergi mükellefinin tek tek incelenmesi veya denetlenmesi ne arzu edilen ne de mümkün olan bir durumdur. Bu bağlamda mükelleflerin vergi yükümlülüklerini vergi idaresinin müdahalesi olmadan yerine getirdiği bir öz değerlendirme sistemi aracılığıyla elde edilen gönüllü uyumu teşvik etmek, risk yönetimine dayalı denetimlere yönelik modern yaklaşımları geliştirilmesi gerekmektedir (Khwaja vd., 2011: 1). Bu bağlamda vergilendirme alanında önemli uluslararası kuruluşlardan birisi olan OECD vergi idareleri de dahil olmak üzere tüm kamu kuruluşlarının teknolojik gelişmelere uyum sağlaması ve gerektiğinde yeni teknolojileri kamu hizmetlerinin sunumunda kullanmak üzere gerekli eğitim düzeyine ulaşmış personel ile teknolojik altyapıya sahip olmaları gerektiğini vurgulamaktadır (OECD: 2016)

Dijitalleşme olgusu ile teknolojinin hızla ilerlemesi hemen her alanda kullanılan bu yeni teknolojiler günümüzde birçok işlemi daha kısa bir zamanda daha az maliyetle sonuçlanmasıyla avantaj sağlamaktadır. Yapay zekâ teknolojilerini algoritmik yollarla verileri depolaması, otomatik ilerleyen süreçlerle vergileme alanında birçok kolaylığı idareye sunmuştur. Bunun yanında mükellef açısından birçok ihlali de beraberinde getirmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde, dijitalleşme bağlamında yapay zekâ teknolojisi ve ilgili temel kavramlar açıklanmaktadır. İkinci bölümde, vergi denetim sürecinin dijitalleşme serüveni ve yapay zekâ teknolojisinin vergi sistemlerinde kullanımı ele alınmıştır. Son bölümde ise yapay zekâ teknolojisinin kullanımı gerek beyan sürecinde karmaşık vergisel süreçleri basitleştirerek mükelleflerin uyum düzeyini artırıcı rolü, gerekse vergi idarelerinde vergi denetimi, vergi tahsilatı ve vergi politikasının belirlenmesi süreçlerinde hız ve maliyet etkinliğini sağlama yönleriyle

[1] Maliye Bilim Uzmanı (Ms.Sc.), ORCID: 0000-0002-4802-4461, hcarda06@gmail.com.
[2] Prof. Dr., Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0002-9337-2895, burcindogan@gmail.com
[3] Prof. Dr., Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0002-0804-9963, obiyan@bandirma.edu.tr

değerlendirilmektedir. Ayrıca büyük veriye dayalı yapay zekâ uygulamalarının yarattığı kişisel verilerin korunması temeline dayalı adalet, hesap verebilirlik, ayrımcılık gibi kuralların ihlali riski incelenmektedir.

## 2. Yapay Zekânın Tanımı ve İlintili Kavramlar

### 2.1. Kavramsal Tanım

Dijitalleşme sürecinin yakaladığı ivmeyle birlikte bilgi ve iletişim teknolojilerine gösterilen ilgi de her geçen gün artmaktadır. Günümüzde üretim ve hizmet noktasında siber sistemler, robotik, nesnelerin interneti, büyük veri ve yapay zekâ gibi kavramlar önemli bir yer tutmaktadır. Bu kavramlar dördüncü sanayi devriminde temel teşvik etmektedir (Bunse, 2016: 40). Dördüncü dönüşümü etkileyen en önemli yönlendirici teknolojiler: Yapay zekâ çalışmaları, enformasyon teknolojileri, robotik ve sensör sistemlerindeki gelişmelerdir (Öztemel, 2020: 100).

Yapay zekâ kavramının net tanımı olmamasına rağmen güncel uygulamalar göz önüne alındığında literatürde birçok şekilde ifade edilmektedir. Yapay zekâ doğal zekayı taklit eden makinler tarafından görüntülenen zekâ olarak ifade edilmektedir. Çevresini algılayan ve belirlenen hedeflere ulaşma noktasında üst düzeye çıkan eylemleri gerçekleştiren cihazdır (Poole vd., 1998: 1). Bu kavramın babası sayılan John McCarthy, 1955 yılında yapay zekayı "bir insanın yapmış olduğu, akıllıca davranışlar sergileyen makineler" şeklinde tanımlamıştır (Kaplan, 2016: 1). Tesler'in teoreminde "Yapay zekâ, henüz yapılmamış şeydir" şeklinde ifade etmektedir (Mark, 2017: 37).

Bir başka tanım ise Birleşmiş Milletler Çocuk Fonu (UNICEF) (2021) tarafından önerilmiş olup, OECD ve Avrupa Birliği üye devletlerince kabul edilmiş olan daha kapsamlı bir tanımdır (Holmes vd., 2022). Bu tanıma göre, yapay zekâ "*insan benzeri bilişsel işlevleri yerine getiren makineler ve tanımlı hedefler kümesi için gerçek veya sanal ortamları etkileyen tahminler, öneriler veya kararlar verebilen makine tabanlı bir sistem*" olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2019: 6). Bu sistem kişilerle iletişime girmekte ve doğrudan veya dolaylı olarak çevre üzerinde etki yaratmaktadır. Öyle ki otonom olarak çalışmalarına rağmen kendi davranışlarına uyarlayabilmektedirler (UNICEF, 2021: 16).

Bilgi teknolojilerinin yeni ortaya çıktığı dönemde Alan Mathison Turing[4] tarafından "Makineler düşünebilir mi?" sorusuyla yapay zekâ kavramı için ilk adımlar atılmıştır (Turing, 1950). İkinci dünya savaşından sonra bir dizi insan bağımsız olarak akıllı makineler üzerinde çalışmaya başladı. Daha sonra Minsky ve McCarthy tarafından Amerika Birleşik Devletleri'ndeki bir "Machine Intelligence" konferansında yapay zekâ kavramı kullanıldı. (McCarthy, 2007). Yapay zekâ kavramının tarihsel gelişimi Tablo 1'de gösterilmektedir.

[4] Alan Turing bilgisayar biliminin babası olarak kabul edilmektedir. 1950 yılında "Computing Machinery and Intelligence" makalesinde bir makinenin akıllı sayılmasının koşullarını tartıştı. Makine, bir gözlemci karşısında başarılı bir şekilde insan gibi davranabiliyorsa o zaman kesinlikle onu zeki kabul edilmesi gerektiğini savundu. Turing testi tek taraflı bir testtir. Bu testte gözlemci, makine ile tele yazı yoluyla etkileşime girebilir (McCarthy, 2007).

**Tablo 1: Yapay Zekanın Tarihsel Süreci**

| Yıl | Gelişim |
|---|---|
| 1936 | Turing Makinesi: Herhangi Bir Bilgisayar Algoritmasını İşleyen İlk Makine |
| 1949 | Manchester Mark tarafından ilk güçlü bilgisayar programının icadı |
| 1950 | "Makineler Düşünebilir mi?", Turing Testi: Makine Zekasının Ölçülmesi |
| 1955 | McCarthy yapay zekâ kavramını ilk kullanan kişi |
| 1957-1965 | İnsanların Problem çözme becerisini taklit etmeye yönelik ilk girişimler |
| 1965-1975 | Az gelişmenin yaşandığı dönem: Finansal kesintilerden kaynaklı |
| 1960'ların Sonu | İlk Chatbot |
| 1970 | M.Minsky "3-8 yıl içerisinde insan zekasına benzer makineyi yapacağız" söylemi |
| 1975-1985 | Sistem teknolojileri ile birlikte yapay zekâ araştırmaları konusunda farkındalığın artması |
| 1982 | Japonya hükümetinin beşinci genel bilgisayar projesinin başlangıcı |
| 1988 | Alman yapay zekâ araştırma merkezinin kurulması |
| 1997 | Yapay zekalı bilgisayar programının dünya satranç şampiyonu olması |
| 1997'lerin sonu | Robocup'ın (Robot Yarışmasının) İlkinin Düzenlenmesi |
| 2011 | IBM Tarafından Watson'un Geliştirilmesi |
| 2016 | Google'ın, Alpha GO'yu Geliştirmesi |
| 2016 Sonrası | İnternet 4.0 ve Nesnelerin İnterneti Çalışmalarının Başlaması |

**Kaynak:** (OECD, 2019: 20).

Yapay zekanın evrimsel aşamalarına bakıldığında zayıf/dar, güçlü/genel ve süper zekâ olarak veya farklı yapay zekâ sistemlerinden analitik AI, insandan ilham alan AI ve insanlaştırılmış AI şeklinde gelişim göstermektedir (Kaplan & Haenlein, 2019: 15). Zayıf yapay zekâ, her olası senaryonun önceden elle girildiği bir makinenin bir insanı yendiği poker ya da satranç oyununda olduğu gibi tek bir görev için programlanmaktadır. Bu bağlamda her bir zayıf yapay zekâ, güçlü yapay zekâ oluşumuna katkı sağlamaktadır. Şu da var ki güçlü yapay zekâ, kendi başına düşünebilen ve faaliyette bulunabilen makinelerdir. Böylelikle bazı endüstri lideri firmaların çalışmalarıyla gelişmektedir. Son olarak süper zekâ ise hiç insan katkısı olmadan oldukça hızlı şekilde çalışan robotun zekâsı olarak ifade edilmektedir (Yereli & Şahin, 2019: 60). İnsan işlevlerini modelleyen yapay zekâ teknolojisi, her alanda sunulan hizmetleri şekillendirmektedir. Yapay zekanın, bir işi kısmen gerçekleştirmekle birlikte tamamını da üstlenebileceği ve insan emeğinin yerine geçebileceği düşünülmektedir (Huang & Rust, 2018: 155).

### 2.2. Yapay Zekâ Teknolojisi ile İlgili Alt Kavramlar

Yapay zekâ kavramı etrafında şekillenen bazı terimlerin ortaya çıktığı görülmektedir. Bu kavramların ayırt edilebilmesi için bu teknoloji ile ilgili bazı genel tanımlar şu şekildedir (Stefano, 2018: 2359).

**Robotik:** Robot üretiminde ve tasarlamasında kullanılan mühendislik kavramıdır. Bu kavramın en önemli özelliği bazı robotların insana göre zor veya imkânsız olan işleri gerine getirmesi için kullanımıdır.

**Makine Öğrenimi:** Bilgisayar sistemleri yapma, programı oluşturma ve eylemleri gerçekleştirmesi şeklinde ifade edilmektedir. Halihazırdaki veriler ışığında bilgisayarlar insan müdahalesine ihtiyaç duymadan, gelecekteki davranışları ve sonuçları tahmin edebilir.

**Yapay Görme:** Bir kamera, analogdan dijitale dönüştürme veya dönüştürülen verileri dijital sinyal işleme yardımıyla görüntüleme tabanlı otomatik inceleme ve analiz sağlamak için kullanma teknolojisi olarak tanımlanmaktadır.

**Robotik Süreç Otomasyonu:** İnsanlar tarafından yapılan tekrar eden sıkıcı görevleri otomatikleştiren standartlaştıran özel bilgisayar programı veya yazılım robotlarının kullanımıdır.

**Doğal Dil İşleme:** Bilgisayar sistemlerinin doğal dil verisini analiz etmek, yorumlamak ve değiştirmek için uygulanan programlama sistemidir.

## 3. Yapay Zekanın Vergi Denetiminde Kullanılması

Vergi denetimin gelişim sürecine bakıldığında hesap makinesi kullanımından yapay zekâ ile denetime doğru ilerlediği görülmektedir. Sürece bakıldığında vergi denetimini ilk olarak kâğıt ortamında vergi kontrollerinin yapıldığı görülmektedir. Sonraki süreçlerde bilgisayar ortamına aktarılan veriler ışığında denetim gerçekleşmektedir. Bu süreci bilgisayar destekli denetim ve dijitalleşmenin geldiği son nokta olan yapay zekâ ile denetimin gerçekleşmesi söylenebilir. Bu bağlamda verilerin makine öğrenmesi, veri madenciliği teknikleri ve büyük veri analitiğinin kullanımı sonucunda bu teknolojinin kullanıldığı görülmektedir.

Dördüncü sanayi devriminin temelini oluşturan en önemli enstrümanlardan biri büyük veri analizidir. Büyük veri, daha iyi bilgi, karar verme ve süreç otomasyonu için uygun maliyetli ve yenilikçi işleme yöntemleri gerektiren, yüksek hızda veya çeşitli formatlarda büyük miktarda bilgi varlığını ifade etmektedir (Seco & Muñoz, 2018: 22). Kendine has üç temel özelliği bünyesinde barındırmaktadır. Bunlar: hacim, hız ve çeşitliliktir. Büyük veri analitiği, farklı kaynaklardan elde edilen büyük hacimli bilgilerin bir araya getirilmesi ve analiz edilmesi için karmaşık algoritmalar kullanarak uygulanması olarak tanımlanmaktadır (EPDS, 2015: 7). Vergi denetiminde yaşanan en güncel uygulama "büyük veri analitiği"dir. Büyük veri teknolojisi vergi otoriteleri için gerçek zamanlı denetim, anlık denetim, risk analizi odaklı denetim, önleyici denetim gibi birçok olanağı sunmaktadır (İlgün, 2020: 2). Son araştırmalar, büyük veri analitiği ile denetimin, bilgisayarlar yoluyla uygulanması ile daha iyi ölçekli risk yönetimine katkıda bulunduğunu göstermektedir (OECD, 2017). Öte yandan OECD, vergi idarelerinin çevrimiçi platformlardaki büyük kullanıcı verilerine erişim için uluslararası iş birliğinin yoğunlaşmasını tavsiye etmektedir (OECD, 2018). Bu bağlamda Amerika, Pasifik Asya, Orta Doğu ve Afrika'da ankete katılan 22 ülkeden 19'u vergi mükellefi

denetim süreçlerinin bir parçası olarak büyük veri araçlarını kullanmaktadır (Gillis vd., 2015: 1).

Vergi idaresi yapay zekanın kullanımı noktasında iki alan üzerinde durmaktadır. Bunlardan ilki, mükelleflerin tam ve eksiksiz gerçek bilgilerine ulaşılmada bir nevi vergi istihbaratının gerçekleşmesinde kullanımıdır. İkincisi ise vergilendirme süreci (tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil) sürecinin hızlandırması ve denetim işlemlerinde daha az hata ve daha düşük maliyet (Turan, 2020: 60) sağladığından bu alanlarda da kendini göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin davranış biçimlerini belirleyen teknikler, sahtekarlık veya vergi kaçakçılığını tespit etmek uluslar için önemli bir husustur. Bu amaçla vergi idareleri, diğer depolama, analiz ve veri çıkarma teknolojilerine dayanarak karar vermeyi destekleyen bir dizi bilgi sistemi olarak iş zekasını kullanıma odaklanmaktadır (Mellado-Silva vd., 2020: 5). Daha derin bilgileri keşfetmek, tahminlerde bulunmak veya öneriler üretmek için genellikle iş zekasının ötesinde özel teknikler ve araçlar kullanılmaktadır. Bunlar; veri madenciliği, makine öğrenimi, görüntülü eşleştirme, tahmin, görselleştirme, anlamsal analiz, ağ ve küme analizi, çok değişkenli istatistiksel, grafik analizi, simülasyon, karmaşık olay işleme ve sinir ağları içermektedir (Seco & Muñoz, 2018: 12). Bu bağlamda yapay zekâ; veri çıkarma, anlamlı kalıpları keşfetmek için yazılım ve büyük miktarda veri kullanan bir keşif olmuştur (Atak, 2020: 203).

Birçok ülke örneğin Norveç Vergi Dairesi potansiyel olarak yüksek riskli vergi uyumsuzluk ağlarını belirlemek, vergi mükellefleriyle ilgili bilgiler veya kaçakçılık verilerinin analizinde makine öğrenimi ve veri analizi tekniklerini kullanmaktadır. Keza İrlanda ve Hollanda'da aynı teknikleri kullanmıştır. Belçika'da ise kurumsal ikamet dolandırıcılığını tespit etmek için büyük miktarda veride dolandırıcılık modellerini arayan bir yapay zekâ sistemi kullanmaktadır. Dolandırıcılığın tespitinde otomatik analizin bir başka uygulaması da Almanya'da, riskli vakaların tespitinde kullanılmak üzere "tam otomatik bir prosedür" getirilmiştir. Bu sistem, vergi mükellefleri tarafından sağlanan verilere, vergi idaresindeki mevcut bilgilere dayanmaktadır. Önemli risk içeren vakalar otomatik olarak filtreleyerek kamu görevlilerine kapsamlı bir şekilde sunulmakta ve bu doğrultuda uygun bir denetimin yapılması amaçlanmaktadır (Bozdoğanoğlu, 2023: 1566-1567).

## 4. Yapay Zekanın Vergi Uygulamalarında Kullanımı ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirilmesi

### 4.1. Vergi İdareleri Açısından Yapay Zekanın Kullanımı

Günümüzde vergi idareleri açısından mükelleflerin davranış kalıplarını belirleyen tekniklerin kullanılması son derece önemli bir hal almaktadır. Öyle ki bu tekniklerin kullanılması vergi kaçakçılığı ve dolandırıcılıkta anahtar rol oynamakta olup, aynı zamanda vergi yükümlülüklerine uyum riskinin ölçülmesine de olanak sağlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda vergi idareleri, diğer depolama, analiz ve veri çıkarma teknolojilerini temel alan karar almayı destekleyen bir dizi bilgi sistemi olarak tanımlanan yapay zekâ kullanımına odaklanmaktadır (Thomsen, 2020).

Vergi mükelleflerinin vergi ödemelerini gerçekleştirmesinde aldığı hizmetin tam ve eksiksiz sağlanmasının yanı sıra teknik ve idari bilgilerin oluşmasında yapay zekâ kullanımının çok büyük bir fayda sağlanacağı öngörülmektedir (OECD, 2020). Yapay zekanın vergi idaresinde ve vergilendirme sürecinde başlıca kullanım alanları ve sağlayacağı katkılar şunlardır (CPI, 2018);

1. Mükellefin defterlerinin derlenmesi, sınıflandırılması ve verilerinin ortaya çıkarılması zaman alan bir süreçtir. Bununla birlikte yapay zekâ vergi uygulamalarının karmaşık işlemlerinde daha etkin bir rol oynayacaktır. Çin'deki vergi formlarının (26) transfer fiyatlandırması üzerinde kullanılması daha hızlı ve iş yükünü azaltması sebebiyle somut bir örnek olmaktadır (E-Bright Connect, 2023). Ayrıca veride dolandırıcılığın önüne geçmek adına Belçika, İspanya, ABD ve Kanada'da yapay zekâ kullanılmaktadır (Fidelangali & Galli, 2021).
2. Uluslararası faaliyet gösteren kuruluşların transfer fiyatlaması vasıtasıyla kazançlarının gizlenmesi uluslararası arena da şirketler arası rekabeti bozmakta ve devletin vergi kaybına uğramasına sebep olmaktadır. Yapay zekâ kullanımı ile bu vergi kaybına neden olan unsurun tespiti çok hızlı bir şekilde sağlanabilir. Muhasebe, denetim ve vergi alanlarında dünyanın en büyük şirketlerinden biri olan Deloitte, çok uluslu şirketlerin fiyatlandırma yapılarında analizinde ve karşılaştırılmasında Argus adlı yapay zekâ uygulamasını kullanmaktadır. Bölgesel ve küresel olmak üzere yapay zekâ uygulamaları vergi stratejilerinin ortaya çıkmasında etkin rol oynaması aşikardır.
3. Bilgisayar algoritması insan doğasının aksine dış faktörlerden etkilenmemişinden kaynaklı süreç hızlı, net ve tutarlı bir şekilde gerçekleşecektir (Erkan, 2019: 64).
4. Denetçiler tarafından gözden kaçabilecek olan vergi kaçakçılığının tespitinde öngörücü modellerle yapay zekâ önceden tespit edebilir bir işleve sahip olacaktır. Vergi kanunlarındaki yasal boşluklarını tespit edip analiz ederek önlem alınmasını sağlayabilir. Vergi kaçakçılığı teşebbüsünün ve potansiyel riskleri fark edebilir. Norveç vergi dairesi veri analizi ve makine öğrenme tekniklerini kullanması sonucunda vergi kaçakçılığı verilerini analiz etmektedir (Fidelangeli & Galli, 2021). Vergi kaçakçılığının önüne geçmek isteyen bir diğer ülke Almanya tam otomatik prosedür sistemi ile risk içeren olaylarda (Binder, 2018: 1) yapay zekâ kullanmaktadır.
5. Yapay zekâ uygulamaları gelecekte vergi gelirlerinde yaşanacak değişim önceden gerçeğe yakın şekilde tahmin edilebilmektedir. Yapay zekâ sayesinde potansiyel riskli kişilerin işlemleri anında denetime tabi tutulmakta böylelikle vergi hasılat tahminlerindeki sapmalar engellenmiş olabilmektedir. Ayrıca hava durumu verilerinin kullanılması ile üç aylık, aylık veya yıllık verilerin sonucunda ekonomi yönetiminde olası risklere karşı önlem alınması sağlanabilir.

6. Vergi mevzuatının karmaşıklığı, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesini zorlaştıran faktörler arasındadır. Bulut platformlarından yararlanarak geçmişte yaşanan sorunlar ve çözümlerin analizi sayesinde mükelleflerin anlık bilgilendirilmesi ve vergi uyumunun sağlaması mümkün olacaktır. ABD'de vergilendirme süreçlerini hızlandırması adına Tax Knowledge Engine (TKE) uygulanmaktadır (Blanchard, 2014). Vergilendirme sürecini hızlandırmak adına Finlandiya, İrlanda, Singapur ve İsveç gibi ülkeler yapay zekayı şüpheli alacakları önceden tahmin edebilmek adına kullanmaktadır. Örneğin ihtiyati tedbirlerin alınması veya vergi sorumluluğu prosedürlerinin türetilmesinde kullanılmaktadır (CPI, 2018).

Vergi idarelerinde yapay zekanın kullanımının yaygınlaşması, vergileme sürecinin kısalmasına, vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına, vergi uyumunun artmasına, vergilendirme ilkelerine uygun adil ve etkin bir vergilendirme sisteminin hayata geçirilmesine imkân tanıdığını belirtmiştir. Ayrıca yapay zekâ platformlarının vergi uygulamalarında kullanımını yavaşlatan en önemli faktör, vergi idaresi çalışanlarının ve mükelleflerin bu dönüşüm sürecine adaptasyon olduğu söylenebilir (Turan, 2020). Çevrimiçi vergi denetiminin, vergi mükellefleri ve müfettişler arasındaki yüz yüze etkileşimleri en aza indirdiğini, vergi uyum maliyetlerini azalttığını ve sonuçta hükümetin gelirlerinin artmasına olanak sağladığını göstermektedir (Kochanova vd., 2017).

### 4.2. Yapay Zeka Teknolojisinin Vergilendirme Süreci ve Denetiminde Kullanımının Mükellef Haklarına Etkilerinin Değerlendirilmesi

Yapay zekâ teknolojinin kullanımı avantajları olduğu kadar beraberinde özellikle mahremiyet, adalet, vergi tarh ve usullerinin şeffaflığı gibi konularda riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu riskler aşağıda irdelenmektedir.

- İlk olarak, algoritmaların veya kullanıldıkları projelerin kapsamının karmaşıklığı sorunudur. İhtiyat ilkesi gereği alınan kararların sonuçlarını somut ve aşamalı olarak test etmek ve yaygın uygulamalardan önce tedbiri sağlamak için uygulanan güvenli sonuçlara veya pilot programlara dayanarak ilerleme sağlanır. Bu bağlamda bu tekniklerin kullanımının ülkelere ciddi bir ekonomik maliyet getirdiğini, dolayısıyla kullanılan araçların elde edilebilecek sonuçlar açısından değerlendirilmesinin önemli olduğunu aşikardır. Ayrıca, bu programlardan elde edilen sonuçların geçerliliği değerlendirilirken basiretlilik ilkesinin de mevcut olması gerekir. Bu tür sonuçlar, en azından başlangıç aşamalarında, vergi yetkililerinin çalışmalarının yerini almamalı, aksine onları tamamlamalıdır.
- İkincisi, ayrımcılık yapmama ilkesidir. Algoritmalar bilim adamları tarafından geliştirilen hipotezlere dayanmaktadır; bu, insan hatalarının veya önyargılarının algoritmanın kendisine aktarılabileceği ve yeni hipotezlerin ve sonuçlarının geçerliliğini koşullandırabileceği riskini ima etmektedir. Irkçı materyallere maruz kalınması nedeniyle 24 saat içinde ırkçı hale gelen bir algoritmanın durumunu da varlığı mevcuttur.

- Üçüncü sırada ise yapay zekâ kullanan programlardan alınan kararların vergi mükelleflerinin haklarına ne ölçüde müdahale ettiğini değerlendirmemiz gereken orantılılık ilkesi yer alıyor. Örneğin, bir vergi mükellefine mektup göndermenin, idarenin onun vergi durumu hakkında belli bilgilere sahip olduğunu bildirerek yaratabileceği etkiyi düşünebiliriz. Bu, gönüllü uyumu teşvik etmeyi amaçlar ve yoğun bir kontrolün başlatılmasından farklıdır. Üstelik bu ilke, temel hakların etkilenebileceği durumlarda bizi son derece dikkatli olmaya yönlendirmelidir. Tahmine dayalı istatistiksel tekniklerin yanı sıra yapay zekâ araçlarının kullanımı belirli yönetim eylemleri için bir gösterge olarak hizmet edebilir, ancak tek bir test olarak kullanılamaz.

Herhangi bir otomatik sistemin bilgi işlem aşamasının bir 'kara kutu' olduğu varsayılmaktadır (Pasquale, 2017). Öyle ki otomatik öğrenmeyi yapay zekâ tekniklerinin uygulandığı durumlarda, kararların otomatik olarak verilmesi nedeniyle doğası gereği şeffaflık eksikliği ile karakterize edilmektedir. Bu şekilde hiç kimse, hatta programcılar bile belirli kararların ve tespitlerin nasıl ve neden alındığını yeterince açıklayamamaktadır (Faúndez-Ugalde, vd., 2020: 6).

- Dördüncüsü, şeffaflık ilkesi, mükelleflerin savunma haklarını kısıtlamadan, kararın neden alındığını bilmelerini sağlayacak tedbirlerin alınmasını ifade etmektedir. Çözümlerden biri, algoritmaların düzgün işleyişini garanti eden dış denetimin, hatta kararların geçerliliğinin bir koşulu olarak sonradan sertifikasyonun gerekli kılınması olabilir. Fransız modeli, Dijital Cumhuriyet Kanunu'nda, yönetilenlerin bireysel karar verme için algoritmaların kullanımına ilişkin bilgi edinme hakkının yanı sıra algoritmanın işleyişi (nasıl katkıda bulunduğu ve nasıl katkı sağladığı) hakkında bilgi sahibi olma hakkını da içermektedir. Karar verme, işlenen veriler ve işleme parametreleri ne ölçüde).
- Son olarak veri yönetişimi, gizlilik ve mahremiyete saygı göstererek vergi idarelerinin sorumlu olduğu veri güvenliğini sağlamakla ilgilidir. Ayrıca idareler verinin kalitesi konusunda da sorumluluk almalı ve tüm bilgilerin entegrasyonu teşvik edilmelidir. Örneğin İspanya'da Vergi İdaresi, yoğun veri işlemesi karşısında mevzuatın, ilgili tarafın kişisel verilerine erişme, bu verileri düzeltme, silme ve hatta bunların işlenmesine karşı çıkma hakkını tanıması gerektiği sonucuna varmıştır (Olivares, 2018: 628).

Bu bağlamda sadece bilgiye erişim hakkı değil, bir yandan bu bilgilerin toplanmasında kullanılan keyfiliğin kontrolüne olanak sağlayan model, formül veya algoritmalardan haberdar olma hakkının da dikkate alınması bireylerin savunma hakkının kullanması açısından zorunludur (Faúndez-Ugalde, vd., 2020: 4). Nitekim benzer şekilde 2004 yılında Peru'da sinir ağlarına dayalı bir yapay zekâ aracı vergi kaçakçılığını tespit etmek için kullanılmıştır. Peru Vergi Kanunu'nun 92.maddesinde yer alan hükümler uyarınca, vergi mükelleflerinin aynı yasal metnin 131.maddesinde belirtilenlere uygun olarak denetim prosedürlerinin durumunu ve idari kuralları bilme hakları yasal olarak güvence altına alınmıştır. Bu durum, mükelleflerin savunma hakkının bir göstergesi olarak, bu tür denetimleri destekleyen mantıksal veya aritmetik işlemlerle ilgili mükelleflere bilgi verme görevini güvence altına alan mekanizmaların

etkin bir şekilde işlenmesinin gerekliliği ortaya koymaktadır (Faúndez-Ugalde, vd., 2020: 7).

## 5. Sonuç

Dijitalleşme sürecinin vergilendirme alanında etki ettiği teknolojilerden biri olan yapay zekanın vergi sistemlerinde kullanımı ve mükelleflerin karmaşık buldukları vergisel ödevler konusunda hız, zaman gibi çeşitli avantajlar sunmaktadır. Bu bağlamda mükelleflerin verilerinin toplanması, muhasebe kayıt işlemlerinin yapılması kayıtların kontrolü ve vergi beyannamesinin oluşturulmasında kullanılması mükelleflerin vergi uyumunu artırmaktadır. İyi tasarlanmış yapay zekâ algoritmalarından alınabilecek ve vergi mükellefi verileriyle beslenebilecek kararlar vergi sisteminin daha iyi uygulanmasına olanak sağlayacaktır. Böylelikle vergi mükellefleri ile idare arasında daha az çatışma yaşanacaktır. Ayrıca vergi kaçakçılığı olasılığının önüne geçmesi de bu teknolojiyi kullanmayı teşvik etmelidir.

Kısaca yapay zekâ kullanımıyla pek çok fayda elde edilebilir. Daha az hata yapıldığı vergi mükelleflerinin daha kolay ve adil uyum sağlaması açısında olumlu yönleri bulunmaktadır. Yapay zekanın kullanımının açıkçası iyimser bir bakış açısıyla olduğu görülmektedir. Bununla birlikte bu kavramla karşı karşıya kalındığında etik açıdan uygun bir değerlendirme yapılması bu yapının birtakım risklerinin de olduğu aşikardır. Kişisel verilerin makine kullanıma sunumu hukuki anlamda geri dönülemez sonuçlar ortaya çıkmasına zemin hazırlayacaktır. Bu noktada yapay zekâ teknolojisinin vergi idaresi ve vergi mükelleflerinin hizmetinde çalışmasını bireysel vergi mükelleflerinin hak ve güvencelerini ihlal etmemesini sağlamak için konunun uzmanları ile iş birliği için gerekli yasal düzenlemeler yapılarak sürecin başlatılması doğru bir yaklaşım olacaktır.

## Kaynakça

Atak, O. (2020). Dijitalleşmeyle Birlikte Vergi Denetiminin Gelişimi ve Türkiye'deki Uygulamalar. Bilişim Çağında Vergi Hukuku (iç.) Ekin Yayınları, 1.Baskı, Aralık: 191-230.

Binder, N.B. (2018). AI and Taxation: Risk Management in Fully Automated Taxation Procedures. AI ve Vergilendirme: Tam Otomatik Vergilendirme Prosedürlerinde Risk Yönetimi - Nadja Braun Binder: SSRN, 1-12, (30.09.2023).

Blanchard, D. (2014), Finance: Big Data Analytics Offer a Solution to a Taxing Situation, Industry-Week, 63 (4), Finance: Big Data Analytics Offer a Solution to a Taxing Situation | Industry Week, (30.09.2023).

Bozdoğanoğlu, B. (2023). Yapay Zekâ ChatGPT'nin Vergi Sistemlerinde Kullanımı ve Uyuşmazlıkları Önlemedeki Rolünün Değerlendirilmesi. Mali Hukuk Dergisi, 19 (224), 1545-1588.

Bunse, B. (2016). Industry: Based on the "German Industry 4.0" report. Journal of Applied Business and Economics, 18, 40–50.

CPI (Centre for Public Impact). (2018). Artificial Intelligence in Taxation Case Study on the use of Al in Government. A BCG Foundation, https://www.centreforpublicimpact.org/assets/documents/cpi-cgf-public-engagement-climate-change-case-studies.pdf, (10.09.2023).

E-Bright Connect. (2023). The Role of Al in Tax Compliance Processes: Accelerating Transformation and Boosting Productivity, The Role of AI in Tax Compliance Processes: Accelerating Transformation and Boosting Productivity (linkedin.com), (29.09.2023).

EDPS (European Data Protection Supervisor). 2015. Meeting the Challenges of Big Data- A call for Transparency, User Control, Data Protection By Design and Accountability, Opinion 7/2015, 3-21.

Erkan, H. (2009). Türkiye'nin Stratejik Önceliği: AB Ya da Bilgi Toplumu. Stratejik Araştırmalar Dergisi, 13, 1-20.

Faúndez-Ugalde, A., Mellado-Silva, R. & Aldunate-Lizana, E. (2020). Use or Artificial Intelligence by Tax Administrations: An Analysis Regarding Taxpayers' Rigths in Latin American Countries. Computer Law & Security Review 38, Elsevier, 105441, 1-13.

Fidelangeli, A. & Galli, F. (2021). Artificial Intelligence and Tax Law: Perspectives and Challenges. 4/2021 CERIDAP, https://ceridap.eu/artificial-intelligence-and-tax-law-perspective-and-challenges/?lng= en, (20.09.2023).

Gills, T., McStocker, A. & Percival, A. (2015). Tax Planning International Indirect Taxes. 13 (6), 1-6.

Holmes W., Persson J., Chounta, I-A., Wasson, B. & Dimitrova, V. (2022). Artificial Intelligence and Education: A Criticial View Through the Lens of Human Rights. Democracy and the Rule of Law, Council of Europe, 1-108.

Huangi, M.H. & Rust, R. (2018). Artificial Intelligence in Servise. Journal of Servise Research. 21 (2), 155-172.

İlgün, M.F. (2020). Vergi Denetim Sürecinde Büyük Veri Analitiği, Siyaset. Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 8 (1), 1-24.

Kaplan, A. & Haenlein, M. (2019). Siri, Siri, in my hand: Who's the fairest in the land? On the interpretations, illustrations, and implications of artificial intelligence. Business Horizon Science Direct, 62 (1), 15-25.

Kaplan, J. (2016). Artificial Intelligence: What Everyone Needs to Know. Oxford University Press, 1-165.

Khwaja, M.S., Awasthi, R. & Loeprick, J. (2011). Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences. The World Bank, (26.11.2023).

Kochanova, A., Hasnain, Z. & Larson, B. (2017). Does e-Government Improve Government Capacity: Evidence from Tax Compliance Costs, Tax Revenue, and Public Procurement Competitiveness. The World Bank Economic Review, 1 (1), (26.11.2023).

Maloof, M. (2017). Artificial Intelligence: An Introduction. 1-39, https://web.archive.org/web/20180825070509/http://people.cs.georgetown.edu/~maloof/cosc270.f17/cosc270-intro-handout.pdf, (09.07.2023).

McCarthy, J. (2007). What is Artificial Intelligence?. http://www-formal.stanford.edu/jmc/whatisai/, (09.07.2023).

Mellado-Silva, R. Antonio, F. & Blanco-Lobos, M. (2020). Effective Learning of Tax Regulations Using Different Chatbot Techniques, Advances in Science. Technology and Engineering Systems Journal, 5 (6), 439-446.

OECD. (2016). Technologies For Better Tax Administration: A Practical Guide For Revenue Bodies. OECD Publishing, Paris, DOI: 10.1787/9789264256439-en.

OECD. (2017). Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and other Emerging Economies. OECD Publishing, Paris, DOI: 10.1787/tax_admin-2017-en.

OECD. (2018). Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe provisional 2018'.

OECD. (2019). Artificial Intelligence in Society. OECD Publishing, Paris, 1-152.

Olivares, B. (2018). Technological Innovation within the Spanish Tax Administration and Data Subjects'Right to Access: An Opportunity Knocks. Computer Law & Security Review, 34 (3), 628-639.

Öztemel, E. (2020). Yapay Zekâ ve İnsanlığın Geleceği. Türkiye Bilimler Akademisi, Bilişim Teknoloji ve İletişim, Ankara, 95-112.

Pasquale, F. (2017). Secret Algorithms Threaten the Rule of Law. MIT Technology Review, https://www.technologyreview.com/2017/06/01/151447/secret-algorithms-threaten-the-rule-of-law/, (26.11.2023).

Poole, Mackworth, Goebel. (1998). Computational Intelligence and Knowledge. Chapter 1, https://www.cs.ubc.ca/~poole/ci/ch1.pdf, 1-22.

Sancho D, 'Automated Decision-Making' in Martin Ebers and Susana Navas (eds), Algorithms and Law (Cambridge 2020) 136 vd Strubell E, Ganesh A and McCallum A. Energy and policy considerations for deep learning in NLP. (2019). 57 Proceedings of the Annual Meeting of the Association for Computational Linguistics, 3645-3650.

Seco, A. & Muñoz, A. (2018). Panorama del uso de las tecnologías y soluciones digitales innovadoras en la política y la gestión fiscal. Banco Interamericano de Desarrolo, 1-134.

Stefano, A.B. (2018). Artificial Intelligence, Machine Learning, Deep Learning, and Cognitive Computing: What Do These Terms Mean and How Will They Impact Health Care?. The Journal of Arthroplasty, 33 (8), 2358-2361.

Thomsen, E. (2020). OLAP: Construindo Sistemas de Informações Multidimensionais. Rio de Janeiro: Campus.

Turan, D. (2020). Yapay Zekâ ve Vergi Uygulamalarına Etkisi. Anadolu Akademi Sosyal Bilimler Dergisi, 2 (1), 55-70.

UNICEF. (2021). Policy Guidance on Al for Children. UNICEF, Paris, https://www.unicef.org/globalinsight/reports/policy-guidance-ai-children, (10.07.2023).

Yereli, A.B. & Orkunoğlu Şahin, I. (2019). Yapay Zekanın Ekonomi, Toplumsal Refah ve Vergilendirme Üzerindeki Etkisi. Vergi Dünyası, 39 (459), 58-71.

# Yatırımlarda Devlet Yardımları Kararında Madencilik Sektörü Bağlamındaki Teşvikler ve Pratikte Hususiyet İçeren Konular

**Taner ERCAN**[1]

## 1. Giriş

Ülkelerin iktisadi çerçevede büyümesi, kalkınması ve istihdamının artması ekonomik kalkınma ve büyüme politikaları kapsamında belirlemiş oldukları hedeflere ulaşmaları ile mümkün olmaktadır. Bu yönde önceden belirlenen amaçlara ulaşılması için devlet, ekonomi çarkının içerisinde yer alan paydaşlardan katma değer yaratabilecekleri faaliyet, sektör ve alanlarda iktisadi kalkınma gayeleri doğrultusunda katkı sunmalarını beklemektedir. Bu süreçte ekonomik kalkınma amaçlarının gerçekleştirebilmesi için ise devletin temel olarak başvurduğu birçok araç bulunmakta olup bunlar arasında başta gelen yatırım teşvik programlarıdır. Devlet, yatırım teşvik sistemleri ile tespit etmiş olduğu ekonomik amaçlara ulaşmayı, bölgesel gelişmişlik farklarını azaltmayı, doğrudan yabancı yatırımları artırmayı, ileri teknoloji yatırımlarını desteklemeyi ve ölçek ekonomisi temelinde yatırım planlaması yapmayı hedeflemektedir. Türkiye'de de yatırım teşvikler konusunda uzun yıllar farklı başlıklar altında uygulama alanı bulmuş olan yatırım teşvik sistemi son düzenleme ile 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar çerçevesinde şekillenmiştir. Söz konusu karar ile temel olarak "kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretim ve istihdamın artırılmasına" çalışılmıştır. Bu teşvik sistemi ile ayrıca "uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma- geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesi, uluslararası doğrudan yatırımların artırılması, bölgeler arasındaki gelişmişlik düzeylerinin ve farklılıklarının azaltılması, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi" amaçlanmıştır. Bunların yanında karar, daha önce uygulanan teşvik sistemlerindeki temel hedefler kapsamında ülke sanayisinin geliştirilmesi, korunması, rekabet ortamına hazırlanması bağlamında koruyucu ve destekleyici bir işleve de sahiptir. Yatırım teşvik kararı, temel olarak bölgesel ve genel teşvik uygulamaları ile öncelikli ve stratejik yatırım teşvikleri bağlamında şekillenmiştir. Belirli sektörlere ve ithalatı azaltacak stratejik yatırımlara ilave istisnai destekler sağlanmıştır. Yüksek teknolojili ürünlerin üretilmesine yönelik yatırımlar çerçevesinde değerlendirilen ve "öncelikli yatırımlar" kapsamında yer alan "madencilik ve maden arama yatırımları" da bu minvalde son derece önem arz eden yatırım destek konuları arasında yer almaktadır. Kararın "Öncelikli Yatırımlar" başlıklı

[1] Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0001-9647-0127, taner.ercan@klu.edu.tr.

17. maddesinin 1. fıkrasının g bendinde bahsi geçen mevzu şu şekilde belirtilmiştir: *"Maden istihraç yatırımları ve/veya maden işleme yatırımları (4/6/1985 tarihli ve 3213 sayılı Maden Kanununda tanımlanan I. grup madenler ve mıcır yatırımları ile İstanbul ilinde gerçekleştirilecek istihraç ve/veya işleme yatırımları hariç)"*. Kararda bu yönde madencilik faaliyetleri özelinde birtakım uygulama farklılıkları da yer almaktadır. Hayatımızın her aşamasında yer alan madenlerin teşvik edilmesi söz konusu karar doğrultusunda ayrı bir özelliği sahiptir. Bu kapsamda çalışmadaki temel amaç, madencilik sektörü çerçevesinde yatırımlarda devlet yardımları kararında yer alan vergi teşviklerinin, diğer desteklerin, icrai aşamada pratikte hususiyet arz eden konuların değerlendirilmesidir.

## 2. Yatırım ve Teşvik Kavramları

Yatırım ve teşvik kavramları ekonomik hayatın devam etmesi açısından çok önemlidir. Ayrıca söz konusu mefhumlar, iktisadi yaşamın devamı açısından vazgeçilmez unsurlar arasında gelmektedir. Küreselleşme faktörünün ve öngörülemez jeopolitik durumların ülke ekonomilerinde tahribat yaratmasının etkileri ile devletler, sadece iktisadi düzenin tek başına yeterli düzeyde fayda sağlamaması üzerine birtakım müdahalelerde bulunmak zorunda kalmaktadır (Karaca, 2003: 56). Ülkeler, bu minvalde ekonomilerine yatırımlar yaparak veya özel sektörün yatırımlarını özendirecek şekilde teşvikler vasıtasıyla iktisadi hayata direkt el atmaktadır. Bu süreçte ekonomik kalkınmanın vazgeçilmez araçları arasında ifade edilen temel kavramlar da teşvikler ve yatırımlar olarak öne çıkmaktadır (Erdoğan, 1990: 4).

### 2.1. Yatırım Kavramı

Genel çerçevede kullanım alanı açısından yatırım; iktisadi değişkenlerin kar sağlamak amacıyla belirli bir mecraya yönlendirilmesi, söz konusu gaye doğrultusunda kullanılarak değer sağlama faaliyeti olarak ifade edilebilir (Balçık, 1992: 2). Yatırım, kaynağın tüketime yönlendirilmeden tasarruf edilen tutarın ilerideki süreçteki karın garantiye alınması amacıyla değerlendirilmesi ya da bu yönde sarf edilmesidir. Yani gelecekte elde edilecek kar unsurunun sürekliliğini temin etmek gayesiyle sermayenin kanalize edilmesi ve belirli bir alanda kullanılmasıdır (Dağ ve Çelik, 2018: 866). İktisadi açıdan ise yatırım; herhangi bir tutarın tespit edilen amaca yönelik bir üretim aracına harcanması olarak nitelendirilebilir. Yatırımı, ülke ekonomisinin reel üretim araçlarına (teçhizat ve stoklar) belirli bir dönem sürecinde gerçekleştirilmiş ilaveler olarak da tanımlayabiliriz (Ülgener, 1991: 196). Bu yöndeki yatırım, gelecek dönemdeki üretimi ve bu çerçevede gerçekleşecek olan kapasite artışını için harcama yapılarak meydana gelen olumlu üretim farkıdır. Böylece eldeki mevcut sermayenin ileride devamı sağlanacak, sermaye artışı yatırım vasıtasıyla artacak ve belirli bir ivme ile karın arttırılmasına yardımcı olacaktır (Yılmaz, 1990: 3).

Yatırım kavramı uygulama alanları ile çeşitlilik göstermekte olup farklı düzeylerde sınıflandırılmaktadır, bunlar; brüt yatırım-net yatırım, uyarılmış yatırımlar-otonom yatırımlar, reel yatırımlar-mali yatırımlar, alt yapı-üst yapı yatırımları, kamu

yatırımları- özel sektör yatırımları, zorunlu yatırımlar ve tevsi yatırımlardır (Dağ ve Çelik, 2018: 865). Brüt yatırım, bir ekonomide belirli bir periyod içerisinde yatırımlara karşılık gelen toplam tutarı ifade etmektedir. Söz konusu tutardan yatırımın eskime, aşınma, değer düşüklüğüne karşılık gelen meblağların çıkarılması ile net yatırım tutarı bulunmaktadır (Sarıaslan, 1994: 22). Uyarılmış yatırımlar, milli gelirde belirli bir artışın olması ile piyasada meydana gelen talep artışını karşılamak amacıyla arz miktarını arttırmak üzere gerçekleştiriln yatırımlardır. Bu tür yatırımların fiili olabilmesi talebin artması ile mümkündür. Talebin artması tüketici gelir düzeyinin artması yani milli gelir artışı ile olası kılınmaktadır. Otonom yatırımlar ise uyarılmış yatırımlar gibi belirli şartların gerçekleşmesi ile değil bağımsız olarak yapılan yatırımlardır. Uzun vadeli düşünülen yatırımlardandır, devletin yol, baraj, santral ve savunma yatırımları örnek verilebilir (Dinler, 1998: 310). Reel yatırımlar, üreticilerin kapasitelerini arttırmaya yönelik olarak var olan makine, teçhizat ve stoklarında yapmış oldukları artışın tutarıdır. Örneğin, bir otomotiv yan sanayi firmasının hammadde olarak elinde bulundurduğu sac stoklarını iki katına çıkarması reel yatırımdır. Mali yatırımlar ise kıymetli evrakın ve genel olarak bir alacağın mülkiyetinin nakledilmesindeki bir hukuki tasarruftur. Bu hukuki tasarruf ile birlikte hakkı iktisap eden taraf kendince bir mali yatırım gerçekleştirmiş olmaktadır. Alt yapı yatırımları, üretim merkezlerinin bu çerçevedeki kapasitelerini arttırmak amacıyla yapılani direk üretime yönelik yapılmayan ancak dolaylı olarak fayda sağlayan yol, su, köprü gibi yatırımlardır (Özdaş, 2009: 7). Üst yapı yatırımları ise direk olarak üretime ve kapasitesine etki eden yatırımlardır. Kamu yatırımları, devlet tarafından kamu menfaati gözetilerek gerçekleştirilen yatırımlardır. Özel sektör yatırımları ise, tamamen kar amacıyla yapılan ve kar maksimizasyonuna yönelik gerçekleştirilen yatırımlardır. Zorunlu yatırım, gerçekleştirilmemesi durumunda birtakım cezai müeyyideleri olan, genellikle kamusal menfaatler gözetilerek yapılan yatırımlardır. Doğayı koruyan ve kirliliğe sebebiyet vermemek üzere yapılan yatırımlar bu tür yatırımlar arasında yer almaktadır. Tevzi yatırımlar, var olan yatırımların üzerine kapasiteyi arttırmaya, mevcut üretimin kalitesini arttırmaya ve teknolojik gereklilikleri üretime adapte etmek amacıyla gerçekleştirilen yatırımlardır (Yılmaz, 1990: 4-5).

Yatırımın amacına uygun gerçekleşmesi, en yüksek düzeyde faydanın elde edilebilmesi için birçok kritere önem verilmesi gerekmektedir. Yatırımı etkileyecek gayesinden saptıracak unsurlar iyi analiz edilmelidir. Ayrıca yatırımın pazar kapasitesi, hammadde, nakliye, yer seçimi, ülke riski, teknolojik yapılanma seçimi, yatırım finansman yöntemleri ve maliyet analizleri detaylı bir şekilde tetkik edilmelidir. Yatırım sürecine başlamadan, yatırım süresince bu kriterler detaylı bir şekilde analiz edilerek yatırım gerçekleştirilmelidir (Dağ ve Çelik, 2018: 867-869).

### 2.2. Teşvik Kavramı

Teşvik, belirli bir ekonomik faaliyetin benzerlerine oranla daha hızlı gelişmesini sağlamak maksadıyla devlet vasıtasıyla çeşitli yöntemlerle sunulan maddi ve maddi olmayan destek, özendirme ve yardım olarak ifade edilebilir (Zee, et.al., 2002: 1498). Diğer yandan teşvik kavramı, ekonomide ulaşılması amaçlanan iktisadi ve sosyal gayeler minvalinde gelişmesi talep gören ekonomik faaliyetlere devlet tarafından

sağlanan maddi ve hukuki destek ve kolaylıklar olarak da nitelendirilmektedir (Mazlum vd., 1990: 6). OECD'nin tanımına göre ise teşvik, *"Bir yatırımın maliyetini veya potansiyel karını etkileyerek veya yatırım ile ilgili risklerini değiştirerek yatırımın büyüklüğünü, bölgesini ve sektörünü etkilemek için hazırlanan hükümet önlemleridir"* (Çatal, 2010: 289). Bir başka tanım bağlamında teşvik, *"Vergisel teşvikleri, önceden belirlenmiş makro ekonomik hedeflere ulaşabilmek için vergi mevzuatında değişiklikler yapmak suretiyle bazı ekonomik unsurlara ya da faaliyetlere vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlamaktır"* (Shah, 1995: 2). Bu tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere teşvik kavramının kökeninde kaynakların ülke ekonomisi yönünden daha yararlı, faydalı, etkin ve verimli alanlara yöneltilmesi düşüncesi yer almaktadır. Süreç içerisinde önemli nokta, desteklenen alanların iktisadi çıktıları ile teşvik dolayısıyla verilen ödünler karşılığında vazgeçilen kamu gelirleri arasındaki orandır. Verilen teşvikler dolayısıyla ekonomide hedeflenen seviyelere, gayelere ulaşılmış ve bunlar vazgeçilen kamu gelirlerinden yüksek ise faydalı bir teşvik sisteminden bahsedilebilecektir (Tekin, 2006: 301).

Liberal kapitalist iktisadi düşünce vasıtasıyla derinleşen darboğazlar ve yaşanan ekonomik krizlere sonucunda müdahaleci bir iktisadi görüş gelişmiştir. Keynesyen iktisadi tipi ekonominin müdahale olmadan, tek başına otomatik olarak istihdamı ve dengeyi sağlayamayacağından hareketle devlet müdahalesinin gerekli olduğunu kabul etmiş ve kamu ekonomilerinde yeni bir değişim sürecinin yaşanmasını sağlamıştır. Söz konusu müdahaleler içinde bulunan şartlar kapsamında zaman zaman yasaklamalar, yasal sınırlamalar, zaman zaman da doğrudan veya dolaylı teşvikler olarak tezahür etmiştir. Son yıllarda devletler, teşvik düzenlemelerini tıpkı vergiler gibi kamu maliyesi ve sosyal politika aracı olarak kullanmaya başlamışlardır (Mazlum vd., 1990: 4). Temel olarak küreselleşmenin etkisi bağlamında kaynak arayışındaki devletler, yabancı yatırımların ülke ekonomilerine kazandırılmasına yönelik önemli düzeyde çaba göstermektedirler. Bu sayede istihdamın, ihracatın ve vergi gelirlerinin arttırılması için teşvik uygulamaları gerçekleştirilmektedir. Genel olarak söz konusu teşvikler, vergi tatili ve vergi indirimleri, ayrıcalıklı krediler, sübvansiyonlar, pazar ayrıcalıklarıdır. Bunların yanında ülkedeki iktisadi bölgesel dengesizlikleri gidermek ve bölgesel avantajların teşvikler vasıtasıyla öne çıkarılması, yerli ve yabancı yatırımcılara bu yönde destekler verilmesi de yine teşviklerin yönlendirici gücünden faydalanmak üzere oluşturulan politikalardandır (Benk 2005: 183). Teşviklerin gayesi genel olarak ekonomide tüm alanlarda veya geri kalmış alanlarda iktisadi amaçlar çerçevesinde gelişme sağlamaktır. Bu süreçler ülkelerin ekonomik makro hedeflerine, gelişmişlik durumlarına, iktisadi politikalarına göre değişiklik gösterebilmektedir. Ancak teşviklerin her ne surette olursa olsun önemli hedefleri bulunmaktadır, bunlar; "yatırım ve üretimi artırmak, ihracatı desteklemek, rekabet gücü kazanma, yabancı sermaye çekmek, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak, bölgesel gelişmişlik farkını gidermek, girişimci riskini azaltmak, ar-ge ve teknolojik gelişmeyi sağlamak, nitelikli insan gücü yetiştirmek, kalite ve verimlilik artışı sağlamak, yarım kalmış yatırımların tamamlanmasını sağlamak, istihdamı artırma, sanayileşme ve teknolojik gelişimi" sağlamaktır (Duran: 2003: 22).

Yatırımları teşvik için verilen destek araçları farklı başlıklar altında özetlenebilir, bunlar; finansal teşvikler, mali teşvikler, genel teşvikler, bölgesel teşvikler, sektörel teşvikler ve diğer teşviklerdir. Finansal teşvikler, yatırımcılara devlet vasıtasıyla

doğrudan verilen nihai nakdi teşviklerdir. "Yatırım bağışı, sübvansiyonlu kredi ve kredi garantileri, ayrıcalıklı kamu sigortası, faiz desteği" olarak örnek verilebilir. Mali teşvikler, devletin vermediği ve yasal hakkından vazgeçmiş olduğu vergilerdir (Ünsaldı, 2006: 122). Bu teşvikler; "kâra dayalı mali teşvikler, sermaye ve yatırıma dayalı mali teşvikler, emeğe dayalı mali teşvikler, satışa dayalı mali teşvikler, ithalata dayalı mali teşvikler, ihracata dayalı mali teşvikler, diğer özel harcamalara dayalı mali teşvikler, katma değere dayalı mali teşvikler, ülke dışı mali teşvikler" olarak sıralanabilir (Çiçek, 2001: 173). Genel teşvikler, tüm ekonomiye bölgesel ve sektörel bir ayrım yapılmadan sağlanan desteklerdir. Ekonominin tümünde veya ortaya çıkan belirli bir sorunun nihayete erdirilmesi amacıyla gerçekleştirilen özendirici bir faaliyeti kapsamaktadır (Tekin, 2006: 302). Tüm çalışanların sigorta primlerinin belirli bir kısmının devlet tarafından karşılanması buna örnek teşkil etmektedir. Bölgesel teşvikler; toplumsal olaylar, coğrafi durum ve yapılar, sosyal yapı sebebiyle ekonomik çerçevede ülkenin bölgeleri arasında ortaya çıkan farklılıkları sonuçlandırmak üzere bu bölgelere nakdi veya gayrinakdi teşvikler sağlanmasıdır. Sektörel teşvikler, gerek dünya gerekse ülke ekonomisindeki değişimler göz önünde bulundurularak zamanın gereğine ve ülke iktisadi politikaları dikkate alınarak gelişim sağlanmasında yarar görülen sektörlerin desteklenmesidir. Teknolojik yatırımlara yönelik teşvikler bu yatırım türüne örnek verilebilir. Diğer teşvikler ise "düzenleyici teşvikler, sübvansiyonlu hizmetler, piyasa ayrıcalıkları ve döviz kuru ayrıcalığı" olarak özetlenebilir (Yavan, 2010: 39).

## 3. Tarihsel Süreç Bağlamında Türkiye'de Yatırım Teşvikleri

Dünyada birçok ülke hususiyetle başta yatırımlar ve yatırımların uluslararası rekabet bağlamındaki unsurunu dikkate alarak muhtelif araçlardan müteşekkil teşvik sistemleri kurmuşlardır. Tarihsel süreçte ilk başlarda yerli sanayileri yabancı haksız rekabetten korumak amacıyla başvurulan teşvikler, küreselleşmenin de etkisi ile yeni doğrudan sermaye ihtiyaçları, yeni pazar ve hammadde talepleri, düşük maliyetli üretim ve yeni teknoloji ihtiyaçlarının da etkisi ile yabancı yatırımcıları, girişimcileri ve dış ticareti teşvik eden bir yapıya bürünmüştür (Erdoğan, 1990: 3).

Türkiye'de uygulanan teşviklerin tarihsel süreci incelendiğinde değişik dönemlerde yatırım, üretim, ihracat, bölgesel gelişmiş düzeylerindeki farklılıkların giderilmesi ve doğrudan yabancı yatırım odaklı birtakım teşvik sistemlerinin var olduğu gözlemlenmektedir (Kutlar ve Cemal, 1996: 12). Osmanlı İmparatorluğu döneminde bu yöndeki ilk düzenleme 14.12.1913 tarihli "Teşvik-i Sanayi Kanunu Muvakkatı" olmakla birlikte temel olarak sürecin ele alınması 1863 yılında kurulan "Islah-ı Sanayi Komisyonu"na kadar gitmektedir. Daha yeni cumhuriyet kurulmadan evvel düzenlenen Birinci İzmir İktisat Kongresi Kararları kapsamında sanayinin finansmanı ve geliştirilmesi minvalinde 1927 yılında Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkarılmıştır. Yasa ile arsaların bedelisiz verilmesi, navlun indirimleri, kamu ihalelerinde öncelik tanınması, dolaylı ve dolaysız vergi teşvikleri gibi tedbirlerin alınmıştır. İktisadi ve beşeri şartlar kapsamında 1930'lu yıllar sonrası finans ve sanayi alanında KİT'ler kurulmaya başlanmıştır. 1942 yılında Teşvik-i Sanayi Kanunu yürürlükten kaldırılarak 1950 sonrası korumaya yönelik ekonomi politikaları tatbik etmekle birlikte aynı zamanda altyapı yatırımlara ağırlık vermiş, özel sektöre daha geniş bir alan bırakmıştır. Bu süreçte devam eden çalışmalar

kapsamında "1951 yılında Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, 1953 yılında Turizm Endüstri Teşvik Kanunu, 1954 yılında Maden Kanun, 1954 yılında yine Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, 1954 yılında Petrol Kanunu, 1956'da Şeker Kanunu ve 1957 yılında da Gider Vergileri Kanunu" çıkarılmıştır. Bir yandan ithal ikamenin uygulandığı ve kalkınmanın planlamalar vasıtasıyla gerçekleştirilmeye çalışıldığı 1960-1980 döneminde, ekonominin başat faktörü olarak yerli sanayiyi geliştirmek ve yurtdışı rekabetten korumak adına ucuz kredi ve girdi temin edilmesi, kotalar ve yüksek iktisadi koruma bariyerleri tesis edilmiştir (Giray, 2008: 84). Türkiye'de teşvik ve bu süreçteki yönlendirme tam olarak 1962 yılında DPT'nin kurulması ve 1963 yılında ise ilk planlı döneme geçilmiştir. Ayrıca sanayi çerçevesinde üretilen ürün ihracatında teşviklerin kullanılması da bu dönemde başlamıştır. Sanayinin hızlandırılması için yatırım indirimi 1963 yılında 202 sayılı yasa ile, 1964 yılında 474 sayılı yasa ile Gümrük Kanunu çerçevesinde yer alan gümrük giriş tarife cetvellerinin değiştirilmesi sağlanmıştır. Ayrıca ihracatlarda vergi iadesine imkan tanıyan ve bu konudaki düzenlemeleri içeren 27.06.1963 tarih ve 261 sayılı Kanun kabul edilmiştir. Küçük ölçekli ve birlik içerisinde olmayan birçok sanayi kuruluşunun büyük ölçekli bir durumuma getirilmesi, teşvik sisteminin tek elden ve makro ekonomi politikaları çerçevesinde şekillenmesi amacıyla 1967 yılında Başbakanlık bünyesindeki "Yatırımları ve İhracatı Geliştirme ve Teşvik Bürosu" ve 1970 yılında ise "DPT Teşvik Uygulama Dairesi" görevlendirilmiştir. Dördüncü plan dönemini içeren 1979-1983 yıllarında 24 Ocak 1980 kararları çerçevesinde sanayi stratejinde önemli değişiklikler yapılmıştır (Takım ve Ersungur, 2018: 727-728). Bu minvalde dışa yönelik sanayi stratejisi benimsenmiş, ihracat teşvikleri ve ihracat hedefli sanayileşme desteklenmiştir. Beşinci 5 Yıllık Kalkınma Planı (1985-1989) doğrultusunda yapısal değişiklikler üzerinde durulmuş, üretim yapısının var olan kaynak birikimine ve bölgeler arasındaki dengelere göre dış rekabet olanakları da dikkate alınarak tespit edileceği belirlenmiştir. Bu dönem kapsamında teşviklerin yatırımların konusu, kapasitesi, teknolojisi gözetilerek verilmesi ve aynı zamanda istihdama ve ödemeler dengesine olan katkısı da değerlendilirilmesi sağlanmıştır. Yine bu dönemde ihracata yönelik üretim teşviklerinin desteklenmesine önem verilmiş, yabancı yatırım ve tasarrufların ülkeye gelmesi için özen gösterilmiş, serbest bölgelerin gelişimine ve dış ticaretin bu bölgelerden gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Ayrıca istihdamın arttırılması amacıyla emek yoğun sektörlere yönelik teşvik ve düzenlemeler kararnameler vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir (Küçüker, 2000: 135). Altıncı 5 Yıllık Kalkınma Planı (1990-1994) döneminde kamu yatırımlarının öncelikle bölgeler arasında var olan gelişmişlik düzeylerinin ortadan kaldırılması amacıyla "Kalkınmada Öncelikli Yöreler"e yapılması planlanmıştır. Yapılan yatırımların da yine imalat sanayii ve ihracat kapsamında olmasına dikkat edilmiştir. AB'ye üyelik sürecindeki bakış açısı ile teşvik edilecek projelerin uzun dönemli ve teknolojik yeterliliğe sahip olması, var olan tesislerin teknolojik modernizasyonu önemli kriterler arasında yer almıştır. Yedinci 5 Yıllık Kalkınma Planında ise bir önceki planda yer alan politikaların gözetilmektedir (Çiçek, 2001: 176). Teşvik uygulamaları çerçevesindeki bu dönemdeki düzenlemeler şu yönde olmuştur: "Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Teşvik Fonu Esasları Karar, Yüksek Planlama Kurulu'nun 23.02.1998 tarihli raporu" üzerine, 933 sayılı kanunda değişiklik yaparak 23.2.1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ayrıca "Yarım Kalmış Yatırımlarla ileilgili 26.2.1999 tarihli ve 09.04.1999 tarihli kararnameler"

de yürürlüğe girmiştir. 4059 sayılı Yasa'da "Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'nün görevleri" 9.bendinde *"kalkınma planları ve yıllık programlardaki ilke, hedef ve politikalar yönünde yatırımların ve döviz kazandırıcı hizmetlerin ihracat ve ithalat politikalarının hedefleri de gözetilerek desteklenmesi ve yönlendirilmesi konularında teşvik tedbirlerini hazırlamak, uygulamak, uygulamayı takip etmek ve değerlendirerek gerekli tedbirleri almak, yatırımları teşvik mevzuatı çerçevesinde yatırım projelerini değerlendirerek uygun görülenleri teşvik belgesine bağlamak, teşvik tedbirlerini uygulamakla görevli kuruluşlar arasında koordinasyonu temin etmek ..."* olarak hüküm altına alınmıştır (Çiçek, 2001: 177-178).

Türkiye'de yatırım teşviklerine yönelik önemli bir gelişme "16 Temmuz 2009 tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2009/15199 sayılı teşvik sistemi"dir (Tuncer, 2009: 2). Söz konusu sistem, öncelikle illerin nitelikleri ve kapasiteleri incelenerek ve bu yöndeki potansiyelleri göz önüne alınarak teşvik araçlarıyla desteklenmesini düzenleyen bir teşvik sistemi olarak planlanmıştır. Bu sistemdeki bir diğer planlanan ve amaçlanan Türkiye'nin bölgelerarası eşitsizliklerini Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planında olduğu gibi gidermek ve bölgesel gelişmesini sağlamaktır. 2009/15199 sayılı teşvik sistemi ile uzun süredir yıldır uygulanmakta olan "kalkınmada öncelikli yöreler" politikası nihayete erdirilmiş, teşvik çevresi sosyal ve ekonomik gelişmişlik yönünden 4 bölge olarak sınıflandırılarak, 81 ilin tamamı teşvik kapsamına alınmıştır (Yavan, 2011: 67). 2009/15199 sayılı teşvik sistemi daha evvelki teşvik sistemlerinden ve yaklaşımlarından daha geniş çerçevede olmasına rağmen iktisadi yaşamda karşılaşılan hızlı gelişmelere beklenildiği düzeyde cevap verememiştir. Bu sebeple meydana gelen ekonomik riskleri gidermek ve nitelikli, yüksek teknoloji içeren stratejik ürünleri üretmeye yönelik, makro hedefler doğrultusunda büyüme oranlarının devamlılığını sağlamak, ithalatı ikame etmek ve dış kaynakları etkin bir şekilde kullanmak amacıyla 2009/15199 sayılı teşvik sistemini daha verimli bir şekle getiren ve teşvik unsurlarını artıran yeni bir düzenleme ihtiyacı hasıl olmuştur. Bu minvalde "19 Haziran 2012 tarih ve 28328 Sayılı Resmi Gazete"de yayımlanarak yürürlüğe giren "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Kararı" ile mevcut teşvik sisteminde yeni düzenlemeler yapılarak bölge sayısı 6'ya çıkarılmıştır. 2012/3305 sayılı Karar çerçevesinde *"kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, üretim ve istihdamın artırılması, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesi, uluslararası doğrudan yatırımların artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi amaçlanmıştır"* (Resmi Gazete, 2012/3305: 1).

## 4. Yatırımlarda Devlet Yardımları Kararında Yer Alan Madencilik Sektörü Kapsamındaki Düzenlemeler

Madencilik sektörü birçok iş koluna hammadde tedarik etmesi ve ülkenin enerji ihtiyaçlarının karşılanması bakımından ekonimiye yön veren sektörlerin başında gelmektedir. Üreteminden nihai ürün sürecine kadar birçok risk ve zorluk barındıran

madencilik, uzun dönemli arama faaliyetleri ve büyük sermayeler gerektiren uzun vadede sonuç alınabilen bir sektördür. Sektörün ülke ekonimisi için önemi de düşünüldüğünde bu riskler, uzun süreli araştırma ve üretim faaliyetleri ancak devlet destekleri ile mümkündür. Ancak bu sayede yerli ve yabancı sermayenin sektöre yönelmesi, etkin ve verimli bir şekilde faaliyet göstermesi hızlanmış olacaktır (DPT, 2000: 26). Ülkemizde madencilik sektörü özelinde gerçekleştirilen teşvikler çok sınırlı olmuş, sektöre yapılacak yatırımlara yönelik ilk düzenleme 1985 tarihinde yürürlüğe giren 3213 sayılı Maden Kanununda yer almıştır. Yasanın "Maden Teşvik Tedbirleri" başlıklı 9'uncu maddesinde *"Madencilik yatırımları, kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlara sağlanan haklardan yararlandırılabilir"* şeklinde bir düzenleme yer almakta ve bununla birlikte sektöre yönelik teşvik tedbirleri uygulamasının önü açılmıştır (Resmi Gazete, 3213: 9). Söz konusu madde gerekçesinde madenciliğin ülke ekonomisindeki önemi vurgulanmış, "kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelere uygulanan yatırım indirimi, gümrük muafiyeti ve taksitlendirilmesi, kredilerde faiz farkı iadesi" çerçevesinde yer alan teşviklerden madencilik sektörünün de yararlanmasına değinilmiştir. Ancak ilgili madde 26.05.2004 tarih ve 5177 sayılı Yasa ile *"Madencilik faaliyetleri Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen teşviklerden yararlandırılır"* şeklinde değiştirilmiş ve önceki düzenlemeye kıyasla sektöre verilen teşvik alanı daraltılmıştır. Bahsi geçen yasa değişikliğinden önce yayımlanan "yatırımlarda devlet yardımları" ile ilgili kararnamelerde[2] madencilik sektörü için herhangi bir bölgesel farklılık gözetilmemiş, "özel önem taşıyan sektör" statüsü çerçevesinde teşvik imkanları getirilmiştir. Kanun değişikliğinden sonra ise 2012 yılına kadar yayımlanan teşvik ile ilgili kararnamelerde madencilik sektörüne yönelik özel düzeyde hiçbir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Yasal değişikler sonrası 2012 yılına gelindiğinde maden sektörünün teşvik edilmesi konusunda önemli bir adım atılarak "Bakanlar Kurulunun 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararı" yayımlanmıştır. Kararda madencilik sektörüne özel bir düzenleme yapılmıştır. 2012/3305 sayılı kararın 17. maddesinin g bendinde belirtildiği üzere "maden çıkarma ve/veya maden işleme yatırımları" bu kapsamda *öncelikli yatırımlar* arasına dahil edilmiştir. Böylece madencilik çerçevesinde yapılan yatırımlara ülkenin neresinde ya da hangi bölgesinde olursa olsun 5. Bölge dahilinde yer alan teşviklerden faydalanma imkanı verilmiştir. Ancak kararın ilgili maddesinde *"3213 sayılı Maden Kanununda tanımlanan I. grup madenler ve mıcır yatırımları ile İstanbul ilinde gerçekleştirilecek istihraç ve/veya işleme yatırımları"* hariç tutulmuştur. Diğer taraftan eğer bir madencilik yatırımı 6. Bölge kapsamında yer alan bir ilde gerçekleştiriliyorsa 2012/3305 sayılı kararın 17. maddesinin 1. Fıkrasına göre söz konusu yatırımlar bu bölge yatırımları kapsamında yer alan teşviklere sahip olacaktır (Resmi Gazete, 2012/3305: 17). Kararda belirtilen teşviklerden kömür istihracına yönelik yatırımlar öncelikle hariç tutulmuş sonrasında 2013/4763 sayılı karar[3] ile gerçekleştirilen değişiklik ile teşvik kapsamına alınmıştır.

[2] 21.12.2000 tarih ve 2000/1822 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 12'inci maddesi; (RG. 18.01.2001 - 25291). 10.06.2002 tarih ve 2002/4367 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 13'üncü maddesi; (RG. 09.07.2002 - 24810).

[3] 27.05.2013 tarih ve 2013/4763 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar, (RG. 30.05.2013 - 28662).

Sektörel olarak yapılan en önemli reformlardan birisi de 2015/7496 sayılı karar ile yapılan değişikliktir[4] (T_dipnot 74). İlgili karar ile yüksek düzeyde masraflı ve riskli olan arama faaliyetleri teşvik kapsamına alınmıştır. Yani *"Maden Kanununa istinaden düzenlenmiş geçerli Arama Ruhsatı veya Sertifikasına sahip yatırımcıların ruhsatlı sahalarında yapacağı maden arama yatırımları"* 2012/3305 sayılı Kararın 17. maddesi çerçevesinde öncelikli yatırımlar arasına alınmıştır.

Karar çerçevesinde böylelikle "maden çıkarma ve/veya maden işleme yatırımları"na önemli seviyede birçok destek unsuru kazandırılmıştır. 2012/3305 sayılı karar kapsamında madencilik sektörüne yönelik sağlanan teşvik ve destekler; "gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası, vergi indirimi, faiz desteği, sigorta primi işveren hissesi desteği ve sigorta primi işçi hissesi desteği (altıncı bölge)"dir. Bu desteklerden en önemlileri arasında madencilik sektöründe faaliyet gösterip yatırım yapan girişimcilere yönelik vergi indirimi gelmektedir. 2012/3305 sayılı kararın "vergi indirimi" başlıklı hükmü gereğince *"Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanır"* (Resmi Gazete, 5520: 32/A). Buna göre 5. Bölge teşvikleri arasında yer alan bir maden yatırımında yatırıma katkı oranı %40, kurumlar vergisi indirim oranı da %80 olacaktır. Eğer maden yatırımı 5. Bölgede yer alıyorsa bu oranların yatırıma katkı oranı %50, kurumlar vergisi indirim oranı da %90 olacaktır. Yani 5520 sayılı Kurumlar Vergisi oranının %20 olduğu düşünülürse yatırımcı, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar %4, 6. Bölgede maden yatırımı yaptığı takdirde ise %2 kurumlar vergisi oranından yararlanacaktır. 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 15. maddesinin 5. fıkrası ile indirimli kurumlar vergisi uygulaması kapsamında *"hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsup edilmek üzere gerçekleştirilen yatırım harcamasını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün kılınmıştır. Buna göre mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karar kapsamında teşvik belgesine bağlanmış yatırımlarda toplam yatırıma katkı tutarına mahsup edilmek üzere; 01.01.2013 tarihinden itibaren diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması için yatırıma başlanmış olması, kullanılabilecek yatırıma katkı tutarının, toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanınca (mülga Bakanlar Kurulu) belirlenen oranını geçmemesi, kullanılabilecek yatırıma katkı tutarının, uygulamanın yapıldığı dönem itibarıyla gerçekleştirilen yatırım harcamasını tutarını aşmaması, uygulamanın yapıldığı dönemin yatırım dönemi olması"* gerekmektedir (Resmi Gazete, 2012/3305: 15).

2012/3305 sayılı kararın 10. maddesi teşvik belgesinde -yerli veya yabancı listelerde yer almak şartı ile- yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimlerin de katma değer vergisi yönünde istisna edileceğini belirtmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin c bendinde daha evvel yalnızca "petrol arama faaliyetleri için yapılan mal ve hizmet teslimleri"ne tanınan istisna 01.01.2004 tarihinden itibaren genişletilerek "altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme,

[4] 16.03.2015 tarih ve 2015/7496 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar, (RG. 08.04.2015 - 29320).

zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri"ni de istisna kapsamına dahil etmiştir. Buna göre "altın, gümüş veya platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji, etüt, proje, müşavirlik, inşaat işleri, taşıma, binek otomobil hariç her türlü kiralamalar" istisna kapsamına girmiştir[5]. Diğer yandan maden sektörünün vazgeçilmez makineleri arasındaki off-road truck tipi karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi kamyonların (ikinci el dahil) ithalinde (teşvik belgesindeki listelerde yer almak şartı ile) gümrük vergisi alınmamaktadır.

Faiz desteği de maden sektörü yatırımları için ayrı öneme haiz desteklerden birisidir. 2012/3305 sayılı kararın 11. maddesinde faiz veya kar payı desteği belirtilmiş olup "Talep edilmesi halinde, bölgesel teşvik uygulamaları ve stratejik yatırımlar kapsamında desteklerden yararlanacak yatırımlar için bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli yatırım kredilerinin teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının yüzde yetmişine kadar olan kısmı için ödenecek faizin veya kâr payının 5 inci bölgede yapılacak bölgesel yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde beş puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde iki puanı, 6 ncı bölgede yapılacak bölgesel yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde yedi puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde iki puanı" desteklenecektir. Ayrıca kararın 11. maddesinde faiz destek süresi, faiz puanı ve finanasal kiralama faiz desteği ile ilgili düzenlemeler getirilmiştir, buna göre: *"5 inci bölgede gerçekleştirilecek üçüncü fıkranın ikinci cümlesinde belirtilen yatırımlar kapsamında Bakanlıkça ilan edilecek aracı kurumlar tarafından sağlanan TL cinsi krediler için yedi puanı, (Değişik:RG-22/6/2018-30456) (Değişik:RG-21/8/2020-31220) Bakanlıkça da uygun görülmesi halinde azami ilk beş yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanabilir. (Değişik:RG-7/8/2019-30855) Faiz veya kâr payı desteği içeren teşvik belgelerine konu yatırımlardan finansal kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek olanlar için de faiz veya kâr payı ödemelerini içeren itfa planı yapılması kaydıyla aynı şartlarla faiz veya kâr payı desteği öngörülebilir"* (Resmi Gazete, 2012/3305: 11)

2012/3305 sayılı Kararname ile madencilik sektörüne kapsamında yer alan teşviklerden birisi de sigorta primi işveren hissesi desteğidir. Kararın 12. maddesinde "teşvik belgesi kapsamı yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının bütçeden karşılanması" hüküm altına alınmıştır. Buna göre *"Stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlardan, tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesinde kayıtlı istihdamı aşmamak kaydıyla; a) Komple yeni yatırımlarda, teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla sağlanan, b) Diğer yatırım cinslerinde, yatırımın tamamlanmasını müteakip, yatırıma başlama tarihinden önceki son altı aylık dönemde (mevsimsel özellik taşıyan yatırımlarda bir önceki yıla ait mevsimsel istihdam ortalamaları dikkate alınır) Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen aylık prim ve hizmet belgesinde bildirilen ortalama işçi sayısına teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla ilave edilen, istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı Bakanlık bütçesinden karşılanır"* (Resmi Gazete,

[5] 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 31.07.2004 - 25539).

2012/3305: 12). Madencilik yatırımları 5. Bölge desteklerinden faydalandığından dolayı 2012/3305 sayılı kararın 12. maddesinin 2. fıkrasına göre sigorta primi işveren hissesi desteği 7 yıl süre sağlanmaktadır. Eğer maden yatırımı 6. bölgede yer alıyorsa ayrıca sigorta primi işçi hisse payı da desteklenmektedir. Kararın 13. maddesinin 1 fıkrasına göre durum şu şekilde hüküm altına alınmıştır; *"Bu Karar uyarınca 6 ncı bölgede; stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesine istinaden gerçekleştirilecek yatırımla sağlanan ilave istihdam için, tamamlama vizesi yapılan teşvik belgesinde kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işveren tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı, tamamlama vizesinin yapılmasını müteakip on yıl süreyle işveren adına Bakanlık bütçesinden karşılanabilir. Bu destek, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen stratejik yatırımlar için, 6 ncı bölge dışında kalan bölgelerde, yatırıma konu olan ürün yüksek teknoloji seviyesinde ise yedi yıl, diğerlerinde ise beş yıl süreyle sağlanabilir"* (Resmi Gazete, 2012/3305: 13). Ayrıca gelir vergisi stopaj desteği 6. Bölgede yatırım yapacak yatırımcılar için de kararın 14. maddesine göre yatırımcılar açısında hayli önem arz etmektedir, buna göre *"Bu Karar uyarınca 6 ncı bölge ve/veya Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen stratejik yatırımlar için düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için, belgede kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren on yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir. Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen stratejik yatırımlar için bu destek, yatırıma konu olan ürün yüksek teknoloji seviyesinde ise azami beşyüz, diğerlerinde ise azami üçyüz çalışan için uygulanır"* (Resmi Gazete, 2012/3305: 14).

## 5. Sonuç

Dünyada birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de iktisadi istikrar, bölgeler arasındaki dengesizliklerin ortadan kaldırılması, makroekonimik hedefler doğrultusunda büyüme, göç unsurunun düzenlenmesi, olası çevresel zararların önlenmesi ve bu konuda negatif dışsallıkların ortaya çıkmasının engellenmesi gibi iktisadi ve sosyal sebeplerler teşvik olarak nitelendirilen ve devlet kaynaklarından "pozitif net katkıları" ifade eden uygulamalar gerçekleştirilmektedir. Bu minvalde genel olarak kullanılan araçlar; vergi muafiyet ve istisnaları, düşük faizli kredi ve faiz oran destekleri, yatırım yer tahsisleri, finansman kolaylıkları, teknolojik ve modernizasyon yatırımlarına verilen enerji destekleri ve yatırımcılara avantaj sağlayan mevzuat düzenlemeleridir. Türkiye'de bu yöndeki teşvik düzenlemeleri iktisadi hayatın içerisinde yer almaya başlamış, sektörel ve makro ekonomik hedefler doğrultusunda yeni düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu iyileştirmeler çerçevesinde en son düzenleme 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karardır. Bu düzenlemedeki temel amaç kararın 1. Maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir. *"Bu Kararın amacı; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretim*

*ve istihdamın artırılmasına, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek bölgesel yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesine, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir*" (Resmi Gazete, 2012/3305: 1). Kararda yer alan önceki düzenlemelerden farklı önemli bir değişiklik de madencilik sektörünün "öncelikli yatırım konuları" arasına alınmasıdır. Madencilik sektörü dünya ve ülke ekonomisi için vazgeçilmez, hayatın her aşamasında faydalandığımız, birçok iş konulan katkı sağlayan bir sektördür. Dolayısıyla iktisadi hayatın içerisinde ayrıcalıklı bir yer sahiptir. Türkiye de maden çeşitliliği ve rezervi açısından dünyada önde gelen ülkeler arasında yer almaktadır ancak söz konusu cevherlerin ekonomik hayata ve ihracata yönelmesi iktisadi kapasite içerisinde çok düşüktür. Bu yüzden sektörün desteklenmesi, maden hammadde üretiminin arttırılıp cevher zenginleştirme yatırımları ile ülke ekonomisine ciddi katkıları sunması açısından gereklidir. İşte bu yüzden 2012/3305 sayılı kararın 17. Maddesinin g bendinde belirtildiği üzere maden yatırımları öncelikli yatırım konuları arasında yer alması ayrı bir öneme haizdir. Madenler özellikleri gereği bulunduğu yerde istihrac edildiklerinden hareketle bölge ayrımı olmadan 5. Bölge teşviklerinden (6. Bölgede gerçekleştirilenler ilgili bölge desteklerinden) yararlanabilecektir. Sektör büyük sermayeler gerektiren, riskli ar-ge süreçleri içeren, yatırım alanı seçme özgürlüğü tanımayan ve sermayesi tükenmeye maruz olan tabii kaynaklardan müteşekkül özel bir yapıya sahiptir. Bu niteliklerinde dolayı herhangi bir sektörde yer alan işletmeler gibi vergilendirilmemeli, sektöre özel vergi politikaları tatbik edilmelidir.

2012/3305 sayılı karar ile bu konuda önemli adımlar atılmıştır ancak değişen ve gelişen iktisadi şartlar çerçevesinde birtakım iyileştirilmesi ve yenilenmesi gereken hususlar bulunmaktadır. Bu konular aşağıda belirtildiği üzere dikkate alınmalıdır.

- Maden yatırımları hammadde üretimi açısında büyük önem arz etmektedir ancak üretilen madenlerin diğer iş kollarına ara ürün olarak verilmesi sonrası kalan madenin salt hammadde olarak ihrac edilmesi katma değerinin düşmesi ve ülke ekonomisi için olumsuz bir durum oluşturmasına sebep olmaktadır. Bu yüzden 2012/3305 sayılı kararın "Stratejik Yatırımlar" başlıklı 8. maddesine "3213 sayılı Maden Kanunu kapsamında belirtilen madenler çerçevesinde yapılan cevher zenginleştirme tesisleri" şeklinde ek yapılarak söz konusu maden cevher zenginleştirme tesislerinin stratejik yatırımlar kapsamına alınması elzemdir.

- Maden yatırımcısının üzerindeki vergi yükünün yanında ilave sektörel farklılıktan kaynaklanan ayrı maliyetleri de söz konusudur. Madenlerin çıkarılması ve işletilmesi devlete ait olması hasebiyle ve devlet bu hakkını yatırımcıya belirli bir süre zarfında devretmesi karşılığında ayrıca "devlet hakkı" istemektedir. 1985 yılında yürürlüğe giren 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 14. maddesine göre devlet hakkının işletmenin yıllık bilanço brüt kârı üzerinden alınması esasını düzenlemiştir. Ancak ilgili madde "takibinin zor olduğu ve devletin madenlerden elde ettiği gelirlerde azalmaya yol açtığı" gerekçesiyle 5177 sayılı Kanun ile "cevherin satış bedeli üzerinden yapılan hesaplamada, çıkarılan cevherin kalitesi ve işletmenin zarar edip etmediği dikkate alınmaksızın" devlet hakkı ödenmek zorunluluğu getirilmiştir. Son olarak 6592 sayılı

kanun ile her bir maden için asgari ocak başı satış bedeli getirilmiş ve devlet hakkı hesabında (bu bedelin altına satış yapılmış olsa bile) Maden İşleri Genel Müdürlüğü tarafından her maden için ayrı ayrı belirlenecek emsal fiyatlar esas alınmaktadır. Güncel olarak devlet hakkı oranı % 5,625'e yükselmiş ve ciro üzerinden alınan bu oran sektöre ayrı bir yük getirmekte, rekabet şansını ortadan kaldırmaktadır. Bu olumsuzluğun önlenmesi için "devlet hakkının yarısının teşvik belgeli yatırımlarda ilave tesis yapılmasına bakılmaksızın yarısının ödenmesi" ya da "teşvik belgesi kapsamında tamamlama vizesi yapılan yatırımlar kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen karlar üzerinden alınan devlet hakkının 5 yıl süre ile %50'nin alınması" şeklinde 2012/3305 sayılı kararın 15. maddesine hüküm ilave edilmelidir.

- 2012/3305 sayılı kararın 11. maddesi faiz desteğini düzenlemektedir. Buna göre *"5. bölgede yapılacak bölgesel yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde beş puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde iki puanı"* bütçe kaynaklarından karşılanmaktadır. 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasina İlişkin Tebliğin 13. maddesine göre *"Faiz desteği uygulamasına ilişkin esaslar, Genel Müdürlük ve aracı kurumlar arasında imzalanan protokol ile belirlenir. Teşvik belgesinde faiz desteği öngörülen yatırımcılar faiz desteğinden yararlanabilmek için Genel Müdürlük ile protokol imzalayan aracı kurumlardan birine başvururlar. Aracı kurum tarafından yapılan değerlendirme sonucunda kredi kullanımı veya finansal kiralama sözleşmesi yapılması uygun görülen projelere ilişkin faiz desteği müracaatları, yatırımcı adına protokolde belirtilen esaslar çerçevesinde aracı kurumca Genel Müdürlüğe yapılır. Müracaatın, Genel Müdürlük tarafından yapılacak değerlendirme sonucu uygun görülmesi gerekir"*. Ancak uygulamada tebliğde zikredilen protokolde belirtilen aracı kurumlardan teşvik belgesi çerçevesinde alınan kredilerin sonraki dilimleri farklı bir aracı kurum ile müzakere edilememektedir. Bu talepler 2012/1 no'lu tebliğin 13. maddesi gerekçe göstererek red edilmektedir. Halbuki ilk dilimden sonra ilk aracı kurumun faiz oranları yükselebilmekte ve kredi şartlarında maden yatırımcısını olumsuz etkileyen durumlar gelişebilmektedir. Bir başka aracı kurumdan teklif alan maden yatırımcısı daha iyi şartlar sunulmasına ragmen tebliğ gerekçe gösterilerek zorunlu olarak ilk faiz desteği alınan kurum tercih edilmek zorunda bırakılmaktadır. Bu durum başta anayasal bir prensip olan hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik ve açıklık ilkelerine aykırıdır. Ayrıca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Haksız Rekabet başlıklı 4. Bölümünde belirtilen 54. madde "Rakipler arasında veya tedarik edenlerle müşteriler arasındaki ilişkileri etkileyen aldatıcı veya dürüstlük kuralına diğer şekillerdeki aykırı davranışlar ile ticari uygulamalar haksız ve hukuka aykırıdır" hükmüne de aykırılık teşkil etmektedir. Bahsedilen haksızlığın ortadan kaldırılması için 2012/1 no'lu tebliğin 13. maddesinde farklı aracı kurumlardan alınacak kredi ve faiz desteklerinin kabul edilmesine yönelik düzenleme yapılmalıdır.

- Teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar dahilinde istihdam edilen işçilerin sigorta primine yönelik destekler 5. Bölge desteklerinden yararlanan maden yatırımcısı için son derece büyük önem taşımaktaktadır. Ancak uygulamada maden sektörü özelinde birtakım sorunlar ortaya çıkabilmektedir. 2012/3305 sayılı kararın 12 ve 13. maddeleri, 2012/1 no'lu tebliğin 14. maddesi bu konudaki düzenlemeleri kapsamaktadır. Ancak bu süreçte sgk desteğindeki kişi sayısının hesaplanmasında teşvik belgesi alındıktan sonra ortalama çalışan sayısının esas alınması maden

sektöründe tevsi yatırımlar açısından olumsuzluk yaratmakta, yatırım yapan mükellef nezdinde birtakım hak kayıplarının oluşmasına sebep olmaktadır. Madenin aktif olması sürecinde işin doğası gereği üretim planına yönelik sondaj, temel arge sondajları gibi faaliyetler için birçok işçi istihdam edilmektedir. Bu aşamalar tamamlanmadan yapılacak maden yatırımına yönelik özel bir teşvik belgesi çıkarılması veya maden sektörü özelinde yapılan tevsi yatırımlarda sgk işçi desteklerinde işletme izni ve gsm ile geçici başvuru yapılarak alınan işçilerin bu kapsama dahil edilmesi faydalı olacaktır.

Bu konularda gerekli düzenlemelerin yapılması ile kamu kaynakları yerinde ve doğru sektörlere yönlendirilecektir. Ayrıca ülke ve dünya ekonomisindeki gerçeklere uygun teşvikler sayesinde kamu kaynaklarının teşvik ve destekler aracılığı ile dağıtımında sağlanacak etkinlik ve verimlilik ile birlikte ekonomiye yatırımlardan sağlanan katkının daha yüksek düzeyde olması mümkün olacaktır.

## Kaynakça

Balçık, B. (1992). *Yatırım Projelerinin Hazırlanması ve Değerlendirilmesi*, Konya: Mimoza Yayınları.

Benk, S. (2005). "Vergisel Teşvikler ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları", *Vergi Sorunları Dergisi*, 206, 183-191.

Çatal, F. (2010). "Devlet Teşvikleri ve Erzurum' da Tarihsel Bir Uygulama Örneği". Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 24(4), 289-296.

Çiçek, H. (2001). "Teşvikler, Gerekçeleri ve Türkiye'de Vergisel Teşvikler-II", *Vergi Sorunları Dergisi*, 151, 173-183.

Dağ, M., Çelik, M. (2018). "Yatırım Teşvikleri Nedir? Kavram ve Kapsamı Üzerine Bir Değerlendirme", *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(2), 863-875.

Dinler, Z. (1998). *İktisada Giriş*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.

Duran, M.S. (2003). *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*. Ankara: Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü.

Erdoğan, A. (1990). *Sanayileşmede Teşvik Sistemleri*, İstanbul: TÜSİAD Yayınları.

Giray, F. (2008)., Vergi Teşvik Sistemi, (1. Baskı), Bursa: Ezgi Kitabevi.

Karaca, Y. (2003). "Vergi Teşviklerine İlişkin Değerlendirmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, 172, 54-62.

Kutlar A., Cemal Ö. (1996). *Kalkınmada Öncelikli Yörelerdeki Teşvikli ve Teşviksiz Yatırım Uygulamaları*, Elazığ: Çağ Matbaacılık.

Küçüker, C. (2000). "Teşvik Teorisi: Ekonomi Argümanlar ve Endüstri Politikaları", Türkiye Ekonomi Kurumu, 35, 133-159.

Mazlum, M., Yücel, İ., ve Tekeoğlu, M. Y. (1990). *Özel Kesim Yatırım İmkânları ve Yatırım Kararlarında Teşviklerin Etkinliği*. Ankara: TOBB Yayınları.

Özdaş, Y. (2009). *Türkiye' de Uygulanan Yatırım Teşvikleri ve Diyarbakır Bölgesinde Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sarıaslan, H. (1994). *Yatırım Projelerinin Hazırlanması ve Değerlendirilmesi*, Ankara: Turhan Kitapevi.

Shah, A. (1995). *Fiscal Incentives for Investment and Innovation*, New York: Oxford University Press.

Takım, A., Ersungur, Ş.M. (2018). "Türkiye'de Teşvik Sisteminin Yapısı, Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(3), 725-744.

T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı: 8. Kalkınma Planı, Ankara: Madencilik Özel İhtisas Komisyonu Raporu.

Tekin, A. (2006). "Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 301-316.

Tuncer, S. (2009). *Dört Bölgeli Yeni Yatırım Teşvik Sistemi*. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,69,344http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik_p.asp?dicerik_id=124, (16 Kasım 2023).

Ülgener, S. F. (1991). *Milli Gelir, İstihdam ve İktisadi Büyüme*. İstanbul: Der Yayınları.

Ünsaldı, M. (2006). *Devlet Teşvikleri ve Bölgesel Gelişmişlik Farklılıkları Üzerine Etkileri*. Elazığ: Fırat Üniversitesi Doğu Anadolu Bölge Araştırma ve Uygulama Merkezi.

Yavan, N. (2010). *Teşviklerin Sektörel ve Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği*. Ankara: Maliye Hesapları Uzmanları Vakfı Yayınları.

Yavan, N. (2011). "Bölgesel Teşviklerin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Analiz", *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, 22(81), 65-70.

Yılmaz, Z. (1990). *Yatırım Projeleri Analizi ve Yöntemi*, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi.

Zee, H.H., Stotsky J. G. and Ley Eduardo L. (2002), "Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries", *World Development*, 30(9), pp.1497-1516.

3213 Sayılı Maden Kanunu, (1985, 04 Haziran), Resmi Gazete (Sayı 18785).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (2006, 13 Haziran), Resmi Gazete (Sayı 26205).

21.12.2000 tarih ve 2000/1822 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG. 18.01.2001 - 25291).

10.06.2002 tarih ve 2002/4367 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG. 09.07.2002 - 24810).

Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (5228) Resmi Gazete 25539, 31.07.2004.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar. (2012/3305). Resmi Gazete 28328, 19.06.2012.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar. (2013/4763) Resmi Gazete 28662, 30.05.2013.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar. (2015/7496) Resmi Gazete 29320, 16.03.2015.

# Sağlık Sisteminde Mali Sürdürülebilirlik Tartışmaları: Türkiye Örneği

**Recep Emre ERİÇOK**[1]

## 1. Giriş

Günümüzde, sağlık sistemleri mali sürdürülebilirlik bakımından önemli zorluklarla karşı karşıya bulunmaktadır. Bir taraftan artan ve yaşlanan nüfusun yanı sıra özellikle kronik hastalıkların yaygınlaşması, uzun vadeli bakım maliyetlerinin artması, yeni ve pahalı teknolojilerin daha fazla kullanılması, pandeminin etkisi vb. pek çok faktör sağlık harcamalarını artırmaktadır.

Diğer taraftan özellikle son üç yılda ardarda yaşanan şoklar -önce Covid-19, ardından Rusya-Ukrayna Savaşı, sonrasında yüksek enflasyon ve zayıf büyüme ortamı ile iklim değişikliğinin tetiklediği doğal afetler- sınırlı kaynaklar üzerinde baskı oluşturarak ekonomi yönetimlerini sağlık harcamaları konusunda zorlu bir ikilem ile karşı karşıya bırakmaktadır.

Bir sağlık sisteminin amacına ulaşabilmesi için sağlık hizmetlerinin adil, sürdürülebilir ve erişilebilir olması gerekmektedir. Artan sağlık harcamalarını karşılayabilmek için gerekli finansmanın sağlanması sürdürülebilir, yenilikçi ve esnek sağlık sistemlerinin temel unsuru olarak kabul edilmektedir. Fakat, artan harcamalara karşılık sınırlı kalan kaynaklar sağlık sisteminde mali sürdürülebilirliği sağlamayı ve korumayı zorlaşmaktadır.

Institute for Health Metrics and Evaluation (IHME) verilerine göre, Covid-19'un etkili olduğu 2020 yılında küresel sağlık harcamaları bir önceki yıla göre yüzde 7,6 artarak 9,9 trilyon dolar ile küresel GSYH'nin yaklaşık yüzde 11'ini oluşturmuş ve yeni bir zirveye ulaşmıştır. Bu zirveye rağmen Dünya Sağlık Örgütü (World Health Organization-WHO) ve Dünya Bankası (The World Bank)'nın 2021 verilerine göre, bugün en az 4,5 milyar insan -dünya nüfusunun neredeyse yarısı- temel sağlık hizmetlerinden tam olarak yararlanamamaktadır.

IHME tarafından yapılan tahminler, önümüzdeki on yıllarda da sağlık harcamalarında önemli bir artışın gerekli olacağını göstermektedir. Bu artışlara rağmen sağlık eşitsizliklerinin de gelecek yıllarda sürmesi beklenmektedir. Dolayısıyla toplumun sağlık ihtiyaçlarını şimdi ve gelecekte karşılamak için yeterli mali ve fiziksel kaynaklara sahip olmak her geçen gün daha da önemli hale gelmektedir.

[1] Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi, ORCID: 0000-0001-8216-0398, reericok@istanbul.edu.tr

Bir sağlık sisteminin verimli ve kaliteli sağlık hizmeti sunabilmesi için mali bakımdan sürdürülebilir olması gerekmektedir. Bu nedenle, sağlık sistemlerinin mali sürdürülebilirliğine ilişkin tartışmaların bilimsel bir bakış açısıyla teorik ve pratik veriler kullanılarak incelenmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmanın amacı, sağlık sisteminde mali sürdürülebilirlik tartışmaları ışığında Türkiye'de sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğine ilişkin çeşitli göstergeleri incelemek ve diğer OECD ülkeleri ile karşılaştırmalar yapmaktır. Söz konusu çalışmada, veri analizi yöntemi kullanılarak sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğine ilişkin çeşit göstergeler incelenmiştir.

Çalışma üç başlıktan oluşmaktadır. Birinci başlıkta, sağlık sisteminde mali sürdürülebilirlik kavramı incelenmeye çalışılmıştır. İkinci başlıkta, dünyada ve Türkiye'de sağlık harcamalarının gelişimi incelenmiş, 2050 yılına ilişkin tahminlere yer verilmiştir. Üçüncü başlıkta ise sağlık harcamalarının GSYH ve bütçe içindeki paylarına ilişkin çeşitli mali sürdürülebilirlik göstergeleri Türkiye ve diğer OECD ülkeleri bazında analiz edilmiş, Türkiye'de sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğine ilişkin veriler karşılaştırmalı olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ardından Türkiye'de sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğine ilişkin zorluklar ve öncelikli alanlara ilişkin tespit ve değerlendirmeler yapılmıştır. Sonuç kısmında ise çalışmadan elde edilen bulgular özetlenmiştir.

## 2. Sağlık Sistemlerinde Mali Sürdürülebilirlik Kavramı

Günümüzde mali sürdürülebilirlik, makroekonomik istikrar ve sürdürülebilir büyümenin temel unsuru olarak kabul edilmektedir. 1980'li yıllarla birlikte ortaya çıkan mali sürdürülebilirlik kavramının uluslararası alanda genel kabul görmüş tek bir tanımı bulunmamaktadır. Tarihsel gelişim sürecinde mali sürdürülebililik kavramının farklı özelliklerini öne çıkaran çeşitli tanımlamalar yapılmıştır.

Yaygın olarak kullanılan OECD tanımına göre "Mali sürdürülebilirlik, bir hükümetin kamu maliyesini uzun vadede güvenilir ve hizmet verebilir bir konumda tutabilme yeteneği" olarak ifade edilmektedir (OECD, 2015: 25).

Türkiye'de ise mali sürdürülebilirlik kavramı, temel politika metinlerinde *"Bir hükümetin mevcut harcama, vergi ve diğer mali politikalarını uzun dönemde devam ettirebilme yeteneği"* olarak tanımlanmaktadır (TCKB, 2014: 93).

Mali sürdürülebilirlik kavramı ile ilgili olarak literatürde de farklı tanım ve yaklaşımlar bulunmaktadır. Fakat bu tanım ve yaklaşımlar incelendiğinde; söz konusu farklılıkların, büyük ölçüde mali sürdürülebilirliğin göstergesi olarak kullanılan parametreler ve sürdürülebilirlik üzerinde risk oluşturabilecek unsurlara ilişkin yaklaşım çeşitliliğinden kaynaklandığı görülmektedir. Mali sürdürülebilirlik kavramının *"hem mevcut koşullarda hem de var olan çeşitli risklerin muhtelif düzeylerde gerçekleştiği senaryolar altında, maliye politikasının ve/veya kamu borç stokunun bileşiminde yeni bir düzenleme ihtiyacı ortaya çıkmadan yükümlülüklerin karşılanabilme imkânı"* olarak tanımlanabileceği düşünülmektedir (Şen, 2022: 242).

Uzun vadeli mali sürdürülebilirliği sağlamak için, hükümetler gelecekteki gelir ve yükümlülükler, çevresel faktörler ve sosyo-ekonomik eğilimlere ilişkin olarak sürekli stratejik tahminlerde bulunmak ve finansal planlamalarını buna uyarlamak durumundadır. Nitekim yüksek ve artan borç seviyeleri, hükümetlerin mali pozisyonlarına zarar vermekte, büyüyen borçlar kısır döngüye neden olabilmekte ve kaynaklar üretken yatırımlardan uzaklaştığında ekonomik büyüme potansiyelini azaltabilmektedir (OECD, 2013: 50).

Mali sürdürülebilirlik kavramı, sağlık sektörü açısından da büyük önem taşımaktadır. Mali sürdürülebilirlik kavramında olduğu gibi sağlık sisteminde mali sürdürülebilirlik kavramı ile ilgili olarak da farklı tanım ve yaklaşımlar söz konusudur. Türkiye'de temel politika metinlerinde sağlık sisteminde mali sürdürülebilirlik kavramı, *"sağlık sisteminin kendisinden beklenilen sorumluluklarını yerine getirebilmesi için gerekli miktarda kaynak toplayabilmesi ve topladığı kaynaklarla sağlık statüsünü korumak ve sağlık statüsünü geliştirme sorumluluğunu yerine getirebilme kabiliyeti"* şeklinde tanımlanmaktadır (TCKB, 2014: 93).

Geçmişten günümüze sağlık sektörü yaşam süresi ve kalitesini artırmasının yanı sıra ekonomik büyümeyi de önemli ölçüde desteklemiştir. Özellikle 20. yüzyılda sağlık alanındaki gelişmelerin etkisiyle daha sağlıklı hale gelen nüfus yapısı, işgücü verimliliği artışına katkıda bulunmuş, yaşam süresi uzadıkça daha fazla yetişkin daha uzun yıllar çalışmış, birçok insan daha fazla eğitim görerek işgücüne katılma imkânına sahip olmuştur. Fakat bu kazanımların karşılığında pek çok ülkede sağlık harcamaları ekonomik büyümeden hızlı artış göstermiş, hükümetlerin sosyal eşitliği, yaşam kalitesini ve ekonomik kalkınmayı teşvik etmeye çalışmasının da katkısıyla sağlık hizmetlerine yönelik kamu finansmanı önemli ölçüde yükselmiştir (WEF, 2012: 5-7).

Nitekim, 1970 yılında OECD ülkelerinde yüzde 4,6 olan sağlık harcamalarının GSYH'ye oranı 2022 yılında yüzde 9,3'e çıkmıştır. Yine OECD ülkelerinin 3/4'ünden fazlasında hükümetler toplam sağlık harcamalarının yüzde 70 ila yüzde 87'sini finanse etmektedir (OECD, 2023a).

Sağlık sistemlerinde mali sürdürülebilirliği etkileyen pek çok faktör söz konusudur. Dünya Ekonomik Forumu (WEF), sağlık harcamalarındaki artışın nedenlerini talep ve arz yönlü faktörler olmak üzere iki başlık altında incelemektedir. Talep tarafında yaşlanan nüfus ve yaygınlaşan kronik hastalıkların etkisiyle artan hastalık yükü ile refah artışı ve değer bilincinin bulunmaması[2] nedeniyle yükselen hasta beklentileri öne çıkarken, arz tarafında ise kaynak tahsisinin yetersiz olması ve yeni teknolojiler sağlık harcamaları üzerindeki baskıyı artırmaktadır (WEF, 2012: 10-11).

Günümüzde hükümetler sağlık harcamaları konusunda zorlu bir ikilem ile karşı karşıya bulunmaktadır. Yaşanan krizler ve kötüleşen ekonomik görünüm, sağlık harcamalarını kısma yönündeki baskıları artırırken, aynı zamanda ülkeler ekonomik büyüme ve kalkınmanın anahtarı olarak sağlık harcamalarını desteklemeyi tercih etmektedir (WEF, 2012: 3). Geçtiğimiz dönemde 2007-2008 yıllarında yaşanan küresel

[2] Bireyler sağlık hizmetleri için cepten çok az maliyete katlandıkları için beklentileri yüksek olmakta ve yararlandıkları hizmetlerin değeri ölçülememektedir.

finansal kriz ve sonrasındaki Avrupa borç krizi, özellikle bazı ülkelerde uygulanan kemer sıkma politikalarının da etkisiyle sağlık harcamalarını olumsuz etkilemiştir.

Günümüzde de küresel ekonomi özellikle son üç yılda arkaya pek çok şok ile karşı karşıa kalmıştır. Öncelikle Covid-19 tüm ülkelerde sağlık harcamalarında genişletici etki yaparken, Rusya-Ukrayna savaşı başta enerji, gıda ve diğer emtialar olmak üzere ani fiyat artışlarını tetikleyerek enflasyonist baskılara yol açmıştır. Yükselen enflasyon karşısında merkez bankalarının parasal sıkılaştırma uygulamalarına ağırlık vermesi ile birlikte borçlanma imkânları azalmıştır. İklim değişikliğinin tetiklediği doğal afetler de birçok bölgede önemli kayıplara ve ekonomik maliyetlere yol açmıştır. Bütün bu şoklar karşısında her ülkenin mali tepkileri farklı olmuştur. Bazı ülkeler kamu harcamalarını artırmaya yönelirken, bazıları aynı düzeyde tutmayı veya daraltmayı tercih etmiştir. Bu süreçte, hükümetlerin sağlık harcamaları konusundaki yaklaşımları da birbirinden önemli ölçüde farklılaşmıştır (Kurowski vd., 2023: 12).

Dünya Bankası tarafından yapılan bir çalışma, kötüleşen makroekonomik koşulların sağlık harcamaları konusunda ülkeleri oldukça farklı şekillerde etkilediğini ortaya koymaktadır. Söz konusu çalışma, 41 ülkenin 2027'de kişi başına düşen reel kamu harcamalarının 2019'a göre daha düşük seviyelerde olması ihtimaliyle karşı karşıya olduğuna işaret etmektedir. Diğer 69 ülkede, 2027'de kişi başına harcama seviyeleri 2019'daki seviyelerin bir miktar üzerinde kalırken, 67 ülkede kişi başına harcamanın projeksiyon dönemi boyunca güçlü bir şekilde artacağı öngörülmektedir (Kurowski vd., 2022: 12).

Sağlık, yalnızca maliyetlerin ve tasarrufun ön planda tutulamayacağı, insan unsurunun birincil öneme sahip olduğu bir alandır. Dolayısıyla sağlık sisteminin kendine has özelliği nedeniyle mali sürdürülebilirlik sorununa farklı bir açıdan bakılmalıdır. Sağlık sistemi açısından mali sürdürülebilirlik bir amaç olarak değil, sürekli dikkate alınması gereken bir unsur olarak görülmelidir. Sağlık düzeyinin bozulmaması ve dolayısıyla toplum sağlığının tehlikeye atılmaması için gelirlerin artırılması veya maliyetlerin düşürülmesi gibi çözümler öncelikli olmamalıdır. Sistemin öncelikle maliyet bakımından verimsiz sağlık müdahaleleri azaltılarak iyileştirilmesi gerekmektedir (Šimović vd., 2021: 497).

## 3. Dünyada ve Türkiye'de Sağlık Harcamalarının Gelişimi

### 3.1. Küresel Sağlık Harcamaları

1995 ile 2020 yılları arasında küresel sağlık harcamaları yıllık ortalama yüzde 3,9 oranında artarak 9,9 trilyon dolara, yani dünya GSYH'sinin yüzde 10,8'ine ulaşmıştır. Aynı dönemde kişi başına sağlık harcamalarındaki artış yüzde 2,6 ile daha sınırlı kalmıştır. Bu durum, sağlık hizmetlerine olan talebin, sağlık harcamalarından daha hızlı arttığını ortaya koymaktadır.

**Tablo 1. Küresel Sağlık Harcamaları**

| | Küresel Sağlık Harcamaları (Trilyon $) | Kişi Başına Küresel Sağlık Harcamaları ($) | Küresel Sağlık Harcamaları/GSYH (%) |
|---|---|---|---|
| 1995 | 3,8 | 656 | 8,3 |
| 2019 | 9,2 | 1.180 | 9,7 |
| 2020 | 9,9 | 1.260 | 10,8 |
| 2021 | 10,3 | 1.300 | 10,7 |
| 2022 | 9,9 | 1.240 | 10,0 |
| 2023 | 10,2 | 1.270 | 10,0 |
| 2050 | 16,9 | 1.830 | 12,9 |

**Kaynak:** IHME, 2023.
**Not:** 2020 sonrasındaki veriler tahmindir.

Covid-19'un etkili olduğu 2020 yılında bir önceki yıla göre küresel sağlık harcamaları yüzde 7,6 oranında artarken, kişi başına sağlık harcamalarındaki artış yüzde 6,8 olmuştur. Aynı yılda küresel sağlık harcamalarının GSYH'ye oranı 1,1 puan artarak yüzde 10,8 ile şu ana kadarki en yüksek düzeyine ulaşmıştır.

Sağlık harcamalarındaki artışın temel kaynağını kamu harcamaları oluşturmuştur. 2020 yılı küresel sağlık harcamalarının yüzde 63,4'ü kamu, yüzde 36'sı özel (cepten yapılan harcamalar dahil), binde 6'sı ise dış kaynaklardan karşılanmıştır (IHME, 2023).

WHO tarafından açıklanan mevcut sınırlı veriler, ülkelerin kamu harcamalarının önemli bir kısmını Covid-19 ile ilgili faaliyetlere ayırdığını göstermektedir. Covid-19 ile ilgili sağlık harcamaları, 2020 yılında hükümet sağlık harcamalarının ortalama yüzde 8'ini, toplam genel hükümet harcamalarının ise ortalama yüzde 1'ini oluşturmuştur (WHO, 2022: ix).

Covid-19'un etkisiyle 2020 yılında önemli ölçüde artış gösteren küresel sağlık harcamaları, 2021 yılında da benzer bir eğilim göstermiştir. IHME tarafından yapılan tahminlere göre, 2021 yılında küresel sağlık harcamaları yüzde 4,4 artarak 10,3 trilyon dolara, kişi başına sağlık harcamaları ise yüzde 3,2 artarak 1.300 dolara yükselmiştir. Aynı yılda küresel sağlık harcamalarının GSYH içindeki payının ise yüzde 10,7 ile 2020 yılına göre sadece 0,1 puan gerilemesi öngörülmektedir.

Ayrıca, IHME tarafından yapılan tahminlere göre, küresel sağlık harcamalarının 2022 yılındaki yüzde 3,9'luk gerilemenin ardından her yıl artışını sürdürürerek 2050 yılında 16,9 trilyon dolara ulaşması beklenmektedir. Aynı yılda kişi başına küresel sağlık harcamalarının 1.830 dolar ile 2023 yılındaki düzeyinden yüzde 44,1 oranında daha yüksek olması öngörülmektedir. 2050'de küresel sağlık harcamalarının GSYH'ye oranı ise yüzde 12,9 olarak tahmin edilmektedir.

Küresel sağlık harcamaları son birkaç on yılda istikrarlı bir şekilde artarken, geçmiş yıllarda olduğu gibi 2020 yılında da gelir gruplarına göre eşitsiz dağılmaya devam etmiştir. Yüksek gelirli ülkeler, dünya nüfusunun yüzde 15,3'ünü oluştururken, küresel sağlık harcamalarının yaklaşık 80'i bu ülkelerde (ABD'de yüzde 43,5'i) gerçekleştirilmiştir. Üst-orta gelirli ülkeler dünya nüfusundan yüzde 33'ünü oluştururken sağlık harcamalarında yüzde 16'ya sahiptir. Dünya nüfusunun yüzde

43'ünü oluşturan düşük-orta gelirli ülkeler sağlık harcamalarından yalnızca yüzde 4 pay alırken, dünya nüfusunun yüzde 8'ini oluşturan düşük gelirli ülkelerin sağlık harcamalarının payı sadece binde 2'dir (WHO, 2022: 2).

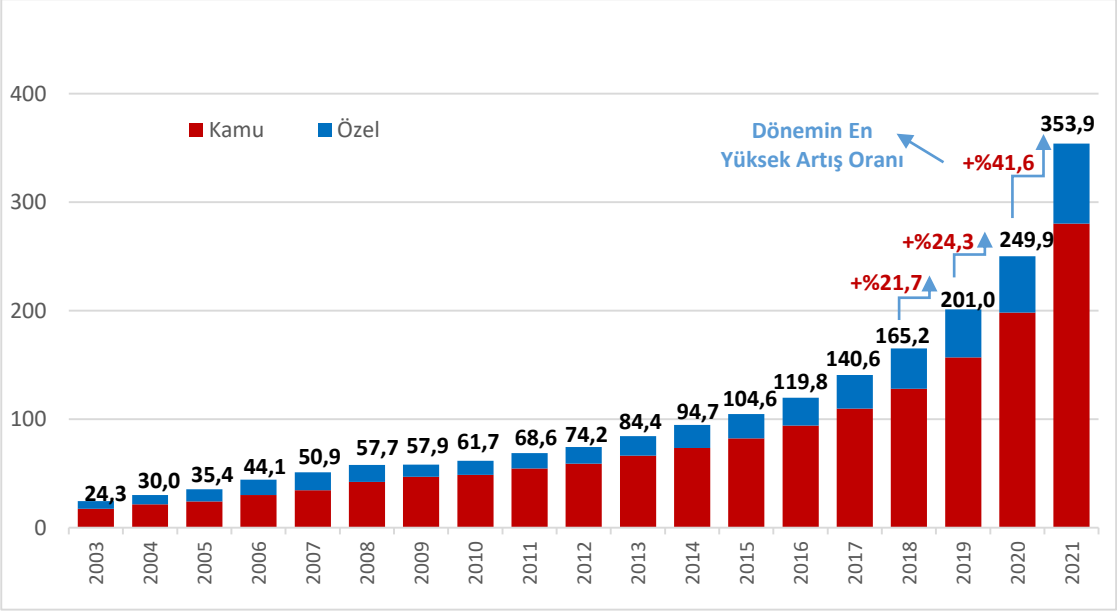
Eşitsizliklerin gelecekte de devam etmesi beklenmektedir. 2050 yılında küresel sağlık harcamalarından; yüksek gelirli ülkelerin yüzde 75; üst-orta gelirli ülkelerin yüzde 19; düşük-orta gelirli ülkelerin yüzde 5; düşük gelirli ülkelerin binde 4 pay alması tahmin edilmektedir (IHME, 2023).

Sağlık harcamalarındaki yüksek oranlı artışlara rağmen 2021 verilerine göre en az 4,5 milyar insan -dünya nüfusunun yarısından fazlası- temel sağlık hizmetlerinden tam olarak yararlanamamaktadır. Yine sağlık eşitsizliklerinin genişlemesinin çarpıcı bir gerçeği olarak 2019 yılında temel sağlık hizmetlerine ulaşmak yaklaşık iki milyar insan için mali zorluklara neden olurken, 1,3 milyardan fazla insan sadece temel hizmetlere ve ilaçlara erişmeye çalışırken yoksulluğa düşmüş veye daha da yoksullaşmıştır (WHO & The Worldbank, 2023: vii, 32).

### 3.2. Türkiye'de Sağlık Harcamaları

Türkiye'de sağlık harcamaları, Sağlıkta Dönüşüm Programı'nın uygulanmaya başlandığı 2003'ten 2021'e yıllık ortalama yüzde 16,1 oranında artarak 24,3 milyar TL'den 353,9 milyar TL'ye yükselmiştir. Aynı dönemde kamu sağlık harcamalarındaki yıllık ortalama artış (yüzde 16,7) daha yüksek iken, özelde (yüzde 14,1) daha sınırlı kalmıştır.

**Grafik 1. Türkiye'de Sağlık Harcamaları**




**Kaynak:** TÜİK, 2022.
Kamu= Genel Devlet.

Sağlık harcamalarında kamunun belirleyici rolü daha da belirginleşmiştir. 2003'ten 2021'e sağlık harcamalarındaki kamu payı 7,3 puan artarak yüzde 71,9'dan yüzde 79,2'ye yükselmiş ve 2012 sonrası dönemin en yüksek oranına ulaşmıştır. OECD ülkelerinde sağlık harcamalarında kamu payı ortalamasının yüzde 76,3 olduğu dikkate alındığında Türkiye'de kamu rolünün çok daha belirgin olduğu anlaşılmaktadır (OECD, 2023a).

Nitekim, Türkiye'de sağlık harcamalarının çok büyük bir bölümü SGK ve merkezi hükümet tarafından karşılanmaktadır. Kıta Avrupası'nın aksine yerel yönetimlerin payı çok küçüktür. 2003'ten 2021'e kamunun belirleyici rolü artarken, özel sağlık harcamalarının payı yüzde 28,1'den yüzde 20,8'e gerilemiştir. Diğer taraftan toplam sağlık harcamaları içerisinde yüzde 15,9 paya sahip olan cepten sağlık harcamaları ise 2021 yılında yüzde 40,5 oranında artmıştır.

**Tablo 2. Türkiye'de Sağlık Harcamaları**

| (Milyon TL) | 2003 | | 2021 | |
|---|---|---|---|---|
| | Tutar | Pay (%) | Tutar | Pay (%) |
| Toplam Sağlık Harcamaları | 24.279 | 100,0 | 353.941 | 100,0 |
| Genel Devlet | 17.462 | 71,9 | 280.220 | 79,2 |
| Merkezi Devlet | 6.317 | 26,0 | 111.180 | 31,4 |
| Mahalli İdareler | 482 | 2,0 | 1.975 | 0,6 |
| Sosyal Güvenlik Kurumu | 10.662 | 43,9 | 167.065 | 47,2 |
| Özel Sektör | 6.817 | 28,1 | 73.721 | 20,8 |
| Hanehalkları | 4.482 | 18,5 | 56.342 | 15,9 |
| Diğer (1) | 2.335 | 9,6 | 17.380 | 4,9 |

**Kaynak:** TÜİK, 2022.

(1) "Diğer" sağlık harcamaları; sigorta şirketleri, hanehalklarına hizmet eden kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve diğer işletmelerin yaptığı sağlık harcamalarını kapsamaktadır.

Sağlık harcamalarının çok büyük bir bölümünü cari harcamalar oluştururken, yatırım harcamalarının payı oldukça sınırlı kalmıştır. 2003'ten 2021'e cari harcamaların payı yüzde 97,5'ten yüzde 93,5'e gerilemiş, buna karşılık yatırım harcamalarının payı 4 puan artsa da yüzde 6,5 ile hala oldukça küçük bir paya sahiptir.

Toplam sağlık harcamalarının yarısına yakınını hastane harcamaları oluşturmaktadır. 2003'ten 2021'e hastanelerin payı 14,2 puan artarken, bir diğer önemli kalem her ne kadar aradan geçen sürede payı azalsa da (13,2 puan) tıbbi malzemeler olmuştur. 2021 yılında ayakta bakım sunanlar ile halk sağlığı uygulamaları da yapılan aşılamanın etkisiyle yüzde 9,4 ve yüzde 9,2 ile önemli ölçüde payını artırmıştır.

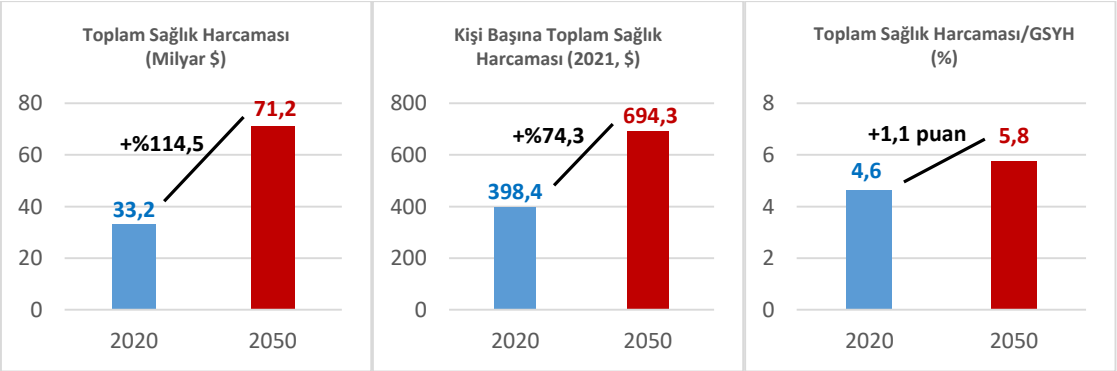
**Tablo 3. Türkiye'de Sağlık Harcamaları (Sağlık Hizmeti Sunucularına Göre)**

| (Milyon TL) | 2003 | | 2021 | |
|---|---|---|---|---|
| | Tutar | Pay (%) | Tutar | Pay (%) |
| **Toplam sağlık harcaması** | 24.279 | 100,0 | 353.941 | 100,0 |
| **Cari sağlık harcaması** | 23.676 | 97,5 | 330.928 | 93,5 |
| Hastaneler | 8.579 | 35,3 | 175.214 | 49,5 |
| Evde hemşirelik bakımı | 78 | 0,3 | 2 | 0,0 |
| Ayakta bakım sunanlar | 4.414 | 18,2 | 33.440 | 9,4 |
| Perakende satış ve diğer tıbbi malzeme sunanlar | 8.750 | 36,0 | 80.613 | 22,8 |
| Halk sağlığı programlarının sunumu ve yönetimi | 200 | 0,8 | 32.517 | 9,2 |
| Genel sağlık yönetimi ve sigorta | 506 | 2,1 | 1.441 | 0,4 |
| Sınıflandırılamayan diğer kategori | 1.149 | 4,7 | 7.700 | 2,2 |
| **Yatırım** | 603 | 2,5 | 23.013 | 6,5 |

**Kaynak:** TÜİK, 2022.

IHME tarafından yapılan tahminler Türkiye'de de sağlık harcamalarının önemli ölçüde artacağına işaret etmektedir. 2020 yılında 33,2 milyar dolar olan toplam sağlık harcamasının 2050 yılında iki katından fazla artarak 71,2 milyar dolara yükselmesi beklenmektedir. Benzer şekilde kişi başına sağlık harcamasının 398 dolardan 700 dolar bandına yaklaşması öngörülmektedir. Bu beklentiler doğrultusunda sağlık harcamalarının GSYH'ye oranının da yüzde 4,6'dan yüzde 5,8'e çıkması tahmin edilmektedir.

**Grafik 2. Türkiye'de Sağlık Harcamalarına İlişkin Tahminler (2050)**




**Kaynak:** IHME, 2023.

## 4. Türkiye'de Sağlık Sisteminin Mali Sürdürülebilirlik Bakımından Değerlendirilmesi

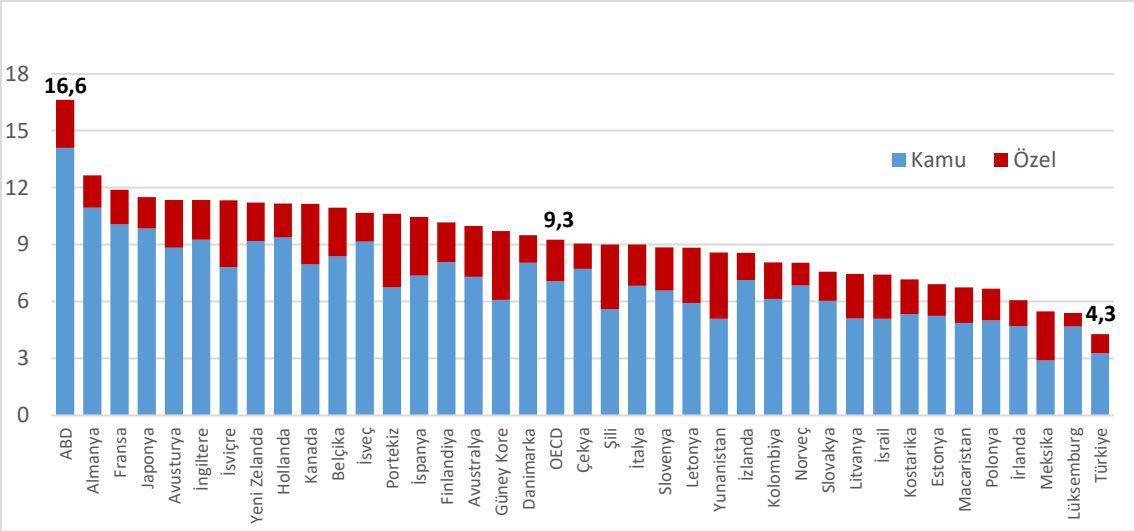
Sağlık sistemlerinde mali sürdürülebilirliği ölçmek ve değerlendirmek için genel bir kriter bulunmamakla birlikte, genellikle sağlık harcamalarının GSYH'ye oranı, kişi başına sağlık harcamaları, kişi başına GSYH ve sağlık harcamaları yıllık ortalama büyüme oranları, sağlık harcamalarının bütçe gelir ve giderleri içindeki payı, sağlık

harcamaları ve GSYH ortalama büyüme oranlarının karşılaştırılması vb. göstergeler kullanılmaktadır. Bu çalışmada da öncelikle benzer göstergeler kullanılarak Türkiye'de sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliği diğer OECD ülkeleri ile karşılaştırılmıştır. Ardından Türkiye'de sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğine ilişkin zorluklar ve öncelikli alanlara ilişkin tespit ve değerlendirmeler yapılmıştır.

### 4.1. Sağlık Sistemine İlişkin Mali Sürdürülebilirlik Göstergeleri: Türkiye ve Diğer OECD Ülkeleri

OECD verilerine göre, 2022 yılında sağlık harcamalarının GSYH'ye oranı OECD ülkelerinde ortalama yüzde 9,3 iken; Türkiye yüzde 4,3 ile 38 ülke arasında en düşük orana sahiptir. 2020 ve 2021'de yüzde 4,6[3] olan oran 2022'de bir miktar gerilemiştir. TÜİK verilerine göre, 2021 yılında toplam sağlık harcamalarının GSYH'ye oranı yüzde 4,9'dur. 2003-2021 dönemindeki ortalaması ise yüzde 5'tir. 2015-2022 arasında OECD ortalamasının yüzde 9 olduğu dikkate alındığında, Türkiye oldukça düşük oranlara sahiptir.

**Grafik 3. Cari Sağlık Harcamalarının GSYH'ye Oranı (2022, %)**

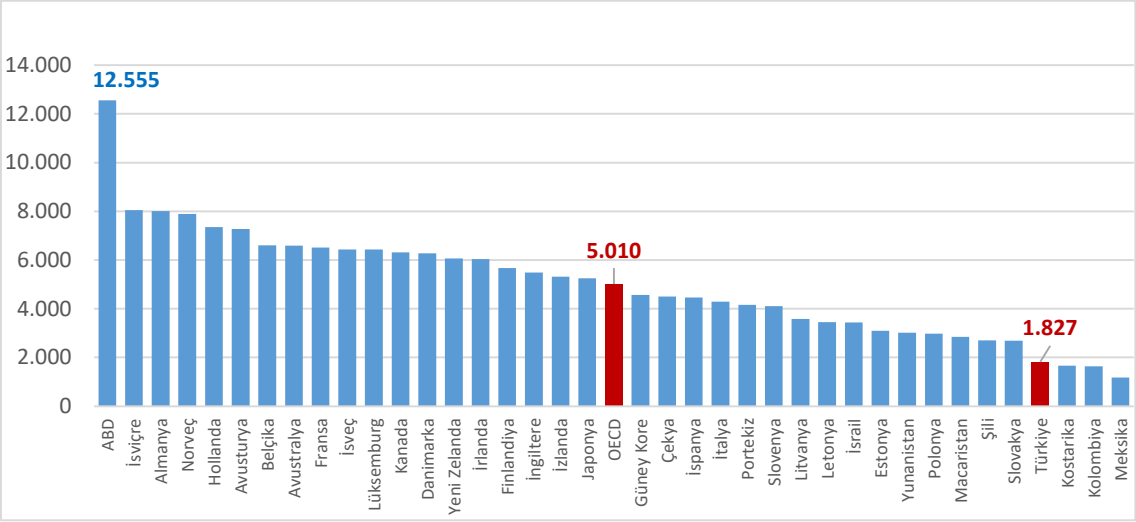



**Kaynak:** OECD, 2023a.

OECD verilerine göre Türkiye'de satın alma gücü paritesiyle (SGP) kişi başına düşen sağlık harcaması 2022 yılında bir önceki yıla göre yüzde 17,2 oranında artarak 1.827 dolar olmuştur. Söz konusu artışlara rağmen Türkiye'deki kişi başına sağlık harcamaları OECD ortalamasının 1/3'inin biraz üzerindedir.

[3] OECD ve TÜİK verileri arasındaki farkın nedeni, TÜİK toplam sağlık harcamalarının GSYH'ye oranını kullanırken, OECD'nin cari sağlık harcamalarının GSYH'ye oranını kullanmasıdır.

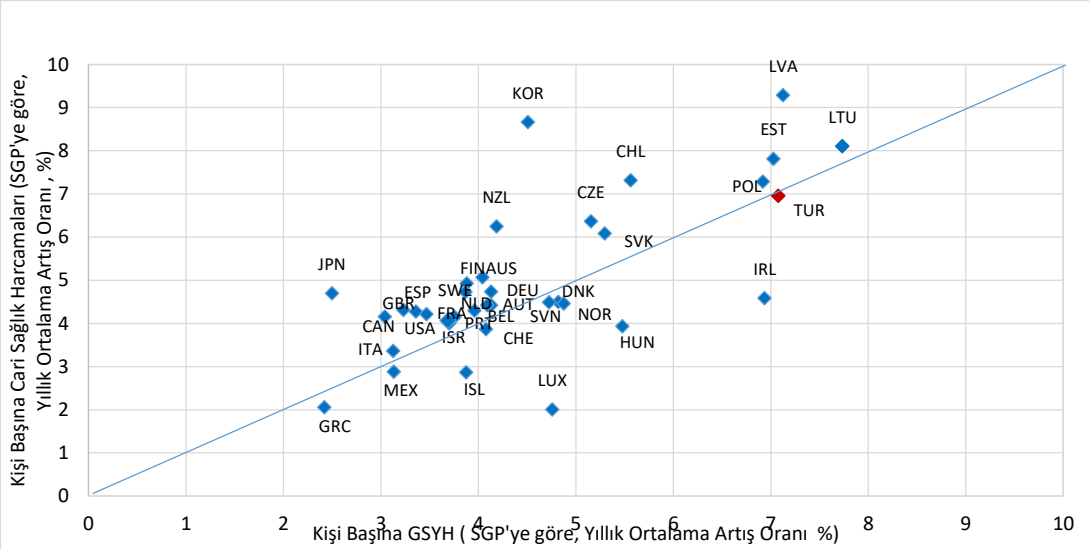
**Grafik 4. Kişi Başına Sağlık Harcamaları (SGP'ye göre, 2022, $)**




**Kaynak:** OECD, 2023a.

2003-2022 döneminde OECD ülkelerinin büyük bir çoğunluğunda sağlık harcamaları, ekonomik büyümenin üzerinde artış göstermiştir. OECD ortalamasına göre 2003-2022 döneminde SGP verileriyle kişi başına GSYH'deki yıllık ortalama artış oranı yüzde 4,5 iken, kişi başına sağlık harcamalarındaki artış yüzde 5 ile daha yüksek gerçekleşmiştir. Aynı dönemde Türkiye'de yıllık ortalama artış oranı, kişi başına GSYH'de yüzde 7,1 iken, sağlık harcamalarında yüzde 7 ile OECD ortalamasının üzerinde artış göstermiştir.

**Grafik 5. Kişi Başına GSYH ve Sağlık Harcamaları (SGP'ye göre, Yıllık Ortalama Artış Oranı) 2003-2022**

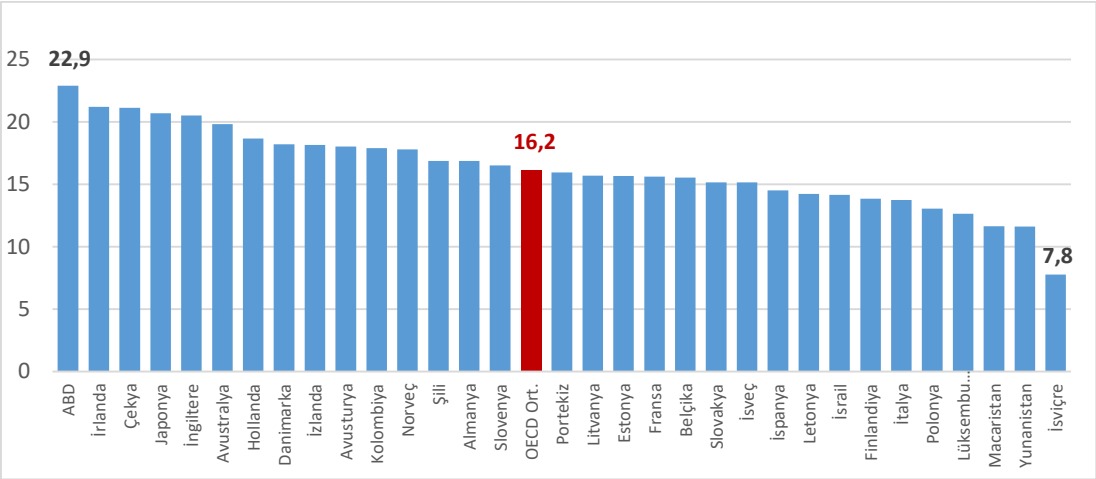



**Kaynak:** OECD, 2023a'dan yararlanılarak hesaplanmıştır.
**Not:** Söz konusu veri tabanında Kolombiya ve Kostarika'nın 2003 verileri yer almadığı için bu ülkeler kapsama alınmamıştır.

OECD ortalamasına göre; 2003-2009 döneminde yüzde 5,8 olan SGP'ye göre kişi başına cari sağlık harcamalarındaki yıllık ortalama artış, 2009-2019 döneminde yüzde 3,5'e gerilemiş, 2019-2022 döneminde ise yüzde 8,3'e çıkmıştır. 2009-2019 dönemindeki yavaşlamada, küresel finansal krizin ardından pek çok OECD ülkesinde yaşanan durgunluğun yanı sıra bazı ülkelerdeki (özellikle Yunanistan, İrlanda, İtalya, Portekiz, İspanya) kemer sıkma politikaları nedeniyle sağlık harcamalarındaki azalışlar belirleyici olmuştur. 2019-2022 dönemindeki sıçrama ise pandeminin etkilerini yansıtmaktadır. Türkiye'de de benzer bir eğilim söz konusudur (sırasıyla yüzde 8,1; yüzde 4,2 ve yüzde 14,1). Fakat artış oranları OECD ortalamasının üzerindedir (OECD, 2023a).

Sağlığa verilen önceliği gösteren sağlık harcamalarının genel devlet harcamaları içindeki payı, 2021 yılında OECD ortalamasında yüzde 16,2 olarak gerçekleşmiştir. En yüksek oran yüzde 22,9 ile ABD'ye ait iken, İrlanda, Çekya, Japonya ve İngiltere'de de bu oran yüzde 20'nin üzerindedir. En düşük oran ise yüzde 7,8 ile İsviçre'dedir.

**Grafik 6. Sağlık Harcamalarının Genel Devlet Harcamaları İçindeki Payı (%)-2021**




**Kaynak:** OECD, 2023b.

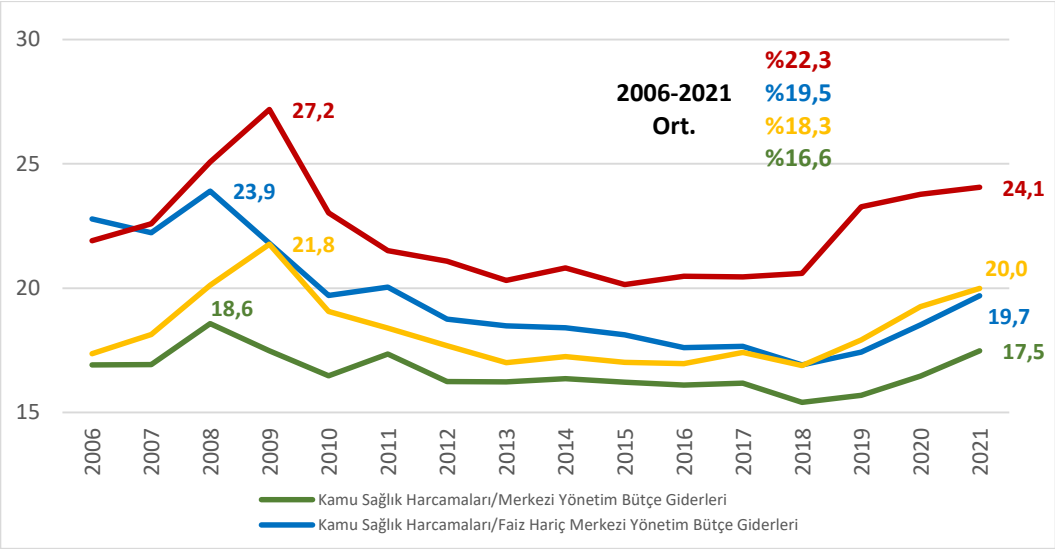
OECD verileri arasında Türkiye'ye ait bilgi bulunmamaktadır. O nedenle Türkiye için T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan merkezi yönetim bütçe büyüklükleri kullanılarak değerlendirmeler yapılmaya çalışılmıştır.

Türkiye'de sağlık harcamalarının merkezi yönetim bütçe giderleri içindeki payı, 2006-2008 yıllarında ortalama yüzde 4 düzeyinde iken, ardından uzun yıllar yüzde 1 veya altında seyretmiş, pandeminin etkisiyle 2021 ve 2022'de yüzde 6-7 bandına çıkmıştır. 2022 yılında merkezi yönetim bütçe giderlerinin fonksiyonel dağılımı incelendiğinde; sağlık harcamalarının yüzde 6,5 pay ile altıncı sırada yer aldığı ve son iki yılda savunma hizmetlerinin önüne geçtiği görülmektedir (TCHMB, 2023).

Kamu sağlık harcamalarının bütçe üzerindeki yükü incelendiğinde; pandeminin etkisiyle son yıllarda artış söz konusu olsa da incelenen oranların 2006-2021 ortalamasının bir miktar üzerinde seyrettiği görülmektedir.

Küresel finansal krizinin etkilerinin hissedildiği 2008 ve 2009 yıllarında bütçe büyüklüklerindeki düşüşlerin etkisiyle kamu sağlık harcamalarının payı en yüksek düzeylerine ulaşmış, sonrasında nispeten daha yatay bir seyir izlemiştir. 2019 yılında uygulanan ekonomik dengelenme politikalarının sonucunda ortaya çıkan yavaşlamayla birlikte yeniden artış gösteren pay, son iki yılda pandeminin etkileriyle artışını sürdürmüştür.

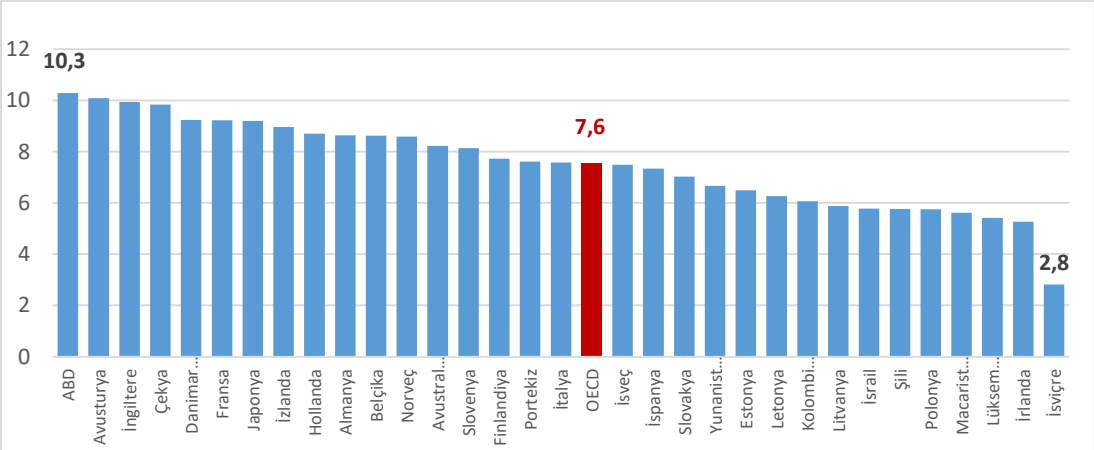
**Grafik 7. Kamu Sağlık Harcamalarının Bütçe Üzerindeki Yükü (%)**




**Kaynak:** TCHMB, 2023 & TÜİK, 2022'den yararlanılarak hesaplanmıştır.

2021 yılında genel devlet kapsamındaki sağlık harcamalarının GSYH'ye oranı OECD ortalaması yüzde 7,6 olarak gerçekleşmiştir. En yüksek oran yüzde 10,3 ile ABD'ye ait iken, bu ülkeyi Avusturya, İngiltere, Çekya takip etmiştir. En düşük oran ise yüzde 2,8 ile İsviçre'ye aittir.

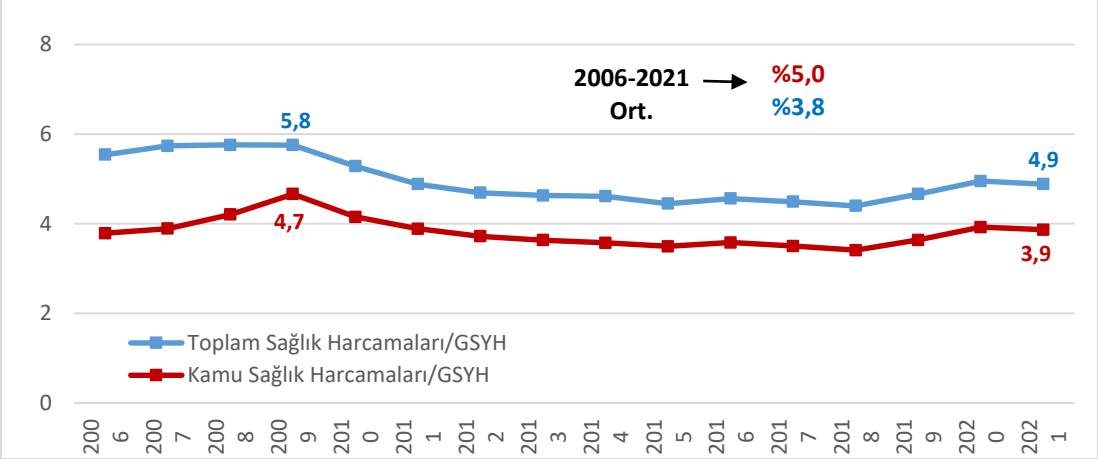
**Grafik 8. Genel Devlet Kapsamındaki Sağlık Harcamalarının GSYH'ye Oranı (%)-2021**




**Kaynak:** OECD, 2023b.

Türkiye'de sağlık harcamaları ve GSYH'nin birbirine oldukça yakın oranlarda artması nedeniyle sağlık harcamalarının GSYH içindeki payı yüzde 5 bandında seyretmektedir. Benzer şekilde kamu sağlık harcamalarının payı da yüzde 4'ün altındadır.

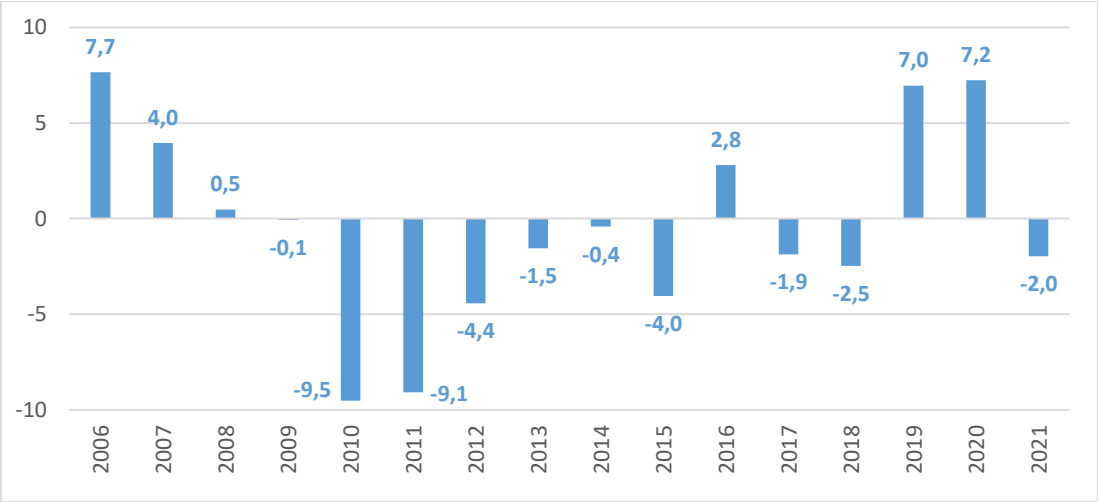
**Grafik 9. Sağlık Harcamalarının GSYH'ye Oranı (%)**




**Kaynak:** TÜİK, 2022 & TÜİK 2023a.

Yıllar itibarıyla sağlık harcamaları ve GSYH artışları arasındaki puan farkları incelendiğinde, sadece 6 yılda sağlık harcamalarının GSYH'nin üzerinde arttığı görülmektedir. Diğer yıllarda ise tersine bir gelişme söz konusudur. Pandeminin etkisine rağmen son yıl olan 2021 yılında sağlık harcamaları GSYH artışından 2 puan daha az büyümüştür.

**Grafik 10. Sağlık Harcamaları ve GSYH Artış Oranları Arasındaki Fark (Puan)**




**Kaynak:** TÜİK, 2022 & TÜİK, 2023a'dan yararlanılarak hesaplanmıştır.

### 4.2. Türkiye'de Sağlık Sisteminin Mali Sürdürülebilirliğine İlişkin Zorluklar ve Öncelikli Alanlar

Türkiye ve diğer OECD ülkelerinde sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğine ilişkin olarak incelenen çeşitli göstergeler, özellikle genç nüfusun katkısıyla Türkiye sağlık sisteminde mali sürdürülebilirlik anlamında önemli bir riske işaret etmemektedir. Fakat, Türkiye'de sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğini etkileyebilecek birtakım zorlukların olduğu da bilinmektedir. Bu zorluklar arasında; şehir hastaneleri, sağlık personeli ve harcamalarında artış, sağlık sektöründe yaşanan dışa göç eğilimi, yeni sağlık teknolojilerinin ağırlık kazanması, koruyucu sağlık yerine ilaç ve tedavi harcamalarının artması, kişiye özel tedavi ve ilaçların önem kazanması, yaşlı nüfus oranının giderek artması vb. hususlar öne çıkmaktadır (Aydın, 2017: 21).

**Şehir hastaneleri;** Bilindiği üzere son yıllarda kamu-özel işbirliği modeli kullanılarak pek çok şehir hastanesi yapılmıştır. Bazılarının ise yapımı devam etmektedir. Şehir hastaneleri konusunda pek çok tartışma söz konusu olmakla birlikte kamu-özel işbirliği modelinin başarısı ve şehir hastanelerin sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğe olan etkileri en önemli tartışma konularından birini oluşturmaktadır.

Yapılan bir çalışmaya göre, Türkiye'de 2021-2045 döneminde şehir hastanesi projelerine kümülatif olarak 78,2 milyar dolar gelir garantisi sağlandığı hesaplanmıştır (Cangöz vd., 2021: 130). Dolayısıyla şehir hastanelerinin sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğe olan etkilerinin dikkatle takip edilmesi gerekmektedir.

**Sağlık personeli ve harcamalarında artış;** Türkiye'de Sağlıkta Dönüşüm programının başladığı 2003 yılında bu yana sağlık personeli sayısı 3 katı aşan bir artış göstererek 2021 yılında 1 milyon 351 bin kişiye ulaşmıştır (TCSB, 2023b: 8). Sağlık personeli sayısındaki artış, personel harcamalarını da yükseltmektedir. Nitekim, 2022 yılında T.C. Sağlık Bakanlığı bütçe harcamalarının yüzde 55'ini personel ve SGK prim ödemeleri oluşturmuştur (TCSB, 2023a).

**Sağlık sektöründe yaşanan dışa göç eğilimi;** Pandeminin getirdiği zorlu koşulların yanı sıra sağlık çalışanlarına yönelik artan şiddet eğilimleri ve zorlaşan hayat koşulları nedeniyle son yıllarda yetişmiş sağlık personelinin dışa göç istekleri giderek artmaktadır.

TTB'den alınan iyi hal belgesi sayıları incelendiğinde 2018'de 800 civarında olan sayının 2022'de 2.685'e yükseldiği görülmektedir. 2023 yılının ilk 11 ayında da geçen yılın aynı dönemine göre yüzde 15,4 oranında artışla 2.785 olmuştur (TTB, 2023). Bu durum, ülke kaynaklarıyla uzun sürede yetiştirilen kalifiye hekimlerin kaybedilmesinin yanı sıra sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğini de olumsuz etkilemektedir.

**Yeni sağlık teknolojilerinin ağırlık kazanması;** Sağlık sektöründe dijital dönüşümle gelişen yeni teknolojiler, teknolojik cihazların kullanımını her geçen gün artırmaktadır. Türkiye'de 2021 yılında milyon kişi başına bilgisayarlı tomografi kullanımı 15,1; MR kullanımı 11,41; PET kullanımı 1,78; Gama Kamera kullanımı 3,16; Mamografi kullanımı 11,46; Radyoterapi kullanımı 2,95 ile pek çok OECD ülkesine göre daha düşük olmakla birlikte özellikle 2010 sonrasında önemli artışlar söz konusudur (OECD, 2023a).

Teknolojik cihazların kullanımının artması, sağlık hizmeti kalitesi ve verimi bakımından olumlu olmakla birlikte sağlık sisteminde maliyetleri artırıcı etkisine de dikkat edilmelidir. Özellikle gereksiz durumlarda bu teknolojik cihazların kullanılmasının önüne geçilmelidir.

**Kişiye özel tedavi ve ilaçların önem kazanması;** Son yıllarda her hastalığa aynı tedavi yaklaşımı yerine her hastaya moleküler ve genetik özelliklerine uygun tedavi yaklaşımı ön plana çıkmıştır. Bu yaklaşım ile zararlı yan etkileri en aza indirecek ve daha başarılı bir sonuç almayı garanti edecek bir tedavi yöntemi ya da protokolü (genetik ya da biyokimyasal testler olabileceği gibi nükleer tıpta uygulanan moleküler bir görüntüleme yöntemi vb.) uygulanabilmektedir (Kuyumcu, 2023). Bu yöntemler hastalıkların tedavisi kapsamında yeni imkânlar sunmakla birlikte yüksek maliyetli bu tedavilere gerekli incelemeler yapıldıktan sonra başvurulması sağlık sisteminde mali sürdürülebilirliğin korunması bakımından önemlidir.

**Koruyucu sağlık yerine ilaç ve tedavi harcamalarının artması;** Günümüzde gerek dünyada gerekse Türkiye'de sağlık sistemi öncelikli olarak tedavi edici sağlık hizmetleri ağırlıklı olarak gelişmektedir. Bu durum, ilaç ve tedavi harcamalarının artmasına yol açmaktadır. Türkiye İlaç Sanayi Derneği verilerine göre, 2022 yılında SGK kapsamında 93,6 milyar TL ilaç harcaması; 177,3 milyar TL tedavi harcaması yapılmıştır. Böylece ilaç harcamalarının payı yüzde 35'e yaklaşırken, tedavi harcamalarının payı yüzde 65'ler civarındadır. 2022 yılında hem ilaç harcamaları hem de tedavi harcamaları yüzde 55 civarında artmıştır (TİSD, 2023). Dolayısıyla koruyucu sağlık hizmetlerine yönelmenin ve akılcı, yerli ilaç kullanımının önemi giderek artmaktadır.

**Yaşlı nüfus oranının giderek artması;** Türkiye'nin nüfusu giderek yaşlanmaktadır. Türkiye'de 2021 yılında 65+ nüfusun toplam nüfus içindeki payı yüzde 9,7 iken, bu payın 2040'ta yüzde 16,3'e yükselmesi beklenmektedir (TÜİK, 2018). Yaşlanan nüfus, artan kronik rahatsızlıklar ve uzun vadeli bakım ihtiyaçları başta olmak üzere pek çok faktörün etkisiyle sağlık harcamaları üzerinde artırıcı bir etkiye sahiptir. Bu da sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliği bakımından olumsuz bir gelişme olarak değerlendirilmektedir. Nitekim, günümüzde sağlık harcamalarının OECD ülkelerine göre daha düşük kalmasının altında özellikle genç nüfus payının yüksek olması belirleyici rol oynamaktadır.

Söz konusu zorlukları inceledikten sonra; Türkiye'de sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliği bakımından öncelikli konular arasında yer alan hasta sevk zinciri, katılım payları, tamamlayıcı sağlık sigortacılığı, üniversite hastanelerinin mali ve yapısal sorunları, nitelikli tıp eğitimi, doktorlara ilişkin performans sistemi, akılcı ilaç (kişiye özgü ve yerli ilaç) kullanımı, sağlık turizmi, sağlık ürün ve teknolojilerinde yerli üretim vb. başlıkların da incelenmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

**Hasta sevk zinciri ve katılım payları;** Türkiye'de zorunlu sevk zinciri uygulaması bulunmamakla birlikte sağlık hizmetlerinden yararlanılması durumunda katılım payı ödenmektedir. 2022 yılında 854,3 milyon olan hekime başvuru sayısının yüzde 39,9'u birinci basamak sağlık hizmeti veren kurumlara, yüzde 60,1'i ikinci ve üçüncü basamak sağlık kurumlarına yapılmıştır (TCSB, 2023b: 7). İkinci ve üçüncü basamak sağlık

kurumlarında müracaat başına ortalama maliyet, birinci basamak sağlık kurumlarındaki ortalama maliyetin 7 katına kadar çıkabilmektedir (Tuna, 2019: 17).

Dolayısıyla mevcut sistem, basit hastalıklar için bile daha yüksek maliyetli olan ikinci ve üçüncü basamaklara başvurulmasına yol açarak ve koruyucu sağlık hizmetlerinden beklenen faydayı azaltarak sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliği üzerindeki baskıyı artırmaktadır.

Bu bağlamda, hastaların daha etkin maliyetlerle tedavi edilebilecekleri basamaklarda tutulabilmesi için sevk zinciri ve katılım paylarına ilişkin akılcı düzenlemeler yapılmalı, katı sevk zinciri yerine günümüz toplumunun beklentileri doğrultusunda daha esnek modeller geliştirilmeli, kullanıcı davranışını etkileyecek bir politika aracı olarak katılım payları farklılaştırılmalı, gerektiğinde ilave ücret (fark) alınması seçeneği değerlendirilmelidir (TCKB, 2014: 97-98 & TCKB, 2018: 56,72).

**Tamamlayıcı sağlık sigortası;** Günümüzde sağlık harcamalarının oluşturduğu finansman baskısını azaltmak amacıyla birçok ülkede tamamlayıcı sağlık sigortası uygulanmaktadır. Türkiye'de de genel sağlık sigortası sisteminin yanı sıra tamamlayıcı sağlık sigortası sistemi kullanılmakta ve bu sisteme olan ilgi giderek artmaktadır. 2022 sonu itibarıyla özel sağlık poliçe sayısı 6,3 milyon iken, tamamlayıcı sağlık poliçe sayısı 3,6 milyona ulaşmıştır (TSB, 2023).

Sağlık sisteminde mali sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi için genel sağlık sigortası kapsamında uygulanan sağlık teminat paketi maliyet etkinlik bakımından güncellenmeli, bu kapsamdaki ürün ve hizmetlerin tamamlayıcı sağlık sigortası tarafından finanse edilmesi sağlanmalı ve geri ödeme kapsamında olmayan hizmetlerin sağlanmasında tamamlayıcı sağlık sigortasının kullanımı teşvik edilmelidir (Tuna, 2019: 18).

**Üniversite hastanelerinin mali ve yapısal sorunları;** Türk sağlık sisteminde üniversite hastaneleri, araştırma ve eğitim hizmetlerinin yanı sıra hasta bakımı ve ileri tedavi hizmetlerinin sunulduğu üçüncü basamak sağlık kuruluşları olarak faaliyet göstermektedir. 2022 yılı itibarıyla Türkiye'de 68 üniversite hastanesi, toplam yatak sayısının yüzde 16,7'sini, yoğun bakım yatak sayısının yüzde 14,4'ünü, hekime yapılan müracaatların yüzde 5,4'ünü, Türkiye'deki toplam hekim sayısının yüzde 21,6'sını, toplam sağlık personelinin ise yüzde 13,6'sını oluşturmaktadır (TCSB, 2023b: 3-4, 7-8).

Diğer taraftan üniversite hastanelerinin başta mali ve yapısal olmak üzere pek çok sorun ile karşı karşıya bulunduğu bilinmektedir. Özellikle üniversite hastanelerinde gelirlerin giderlerini karşılamaması ve yüzde 70'leri aşan borç/gelir oranına sahip olması mali sürdürülebilirlik endişelerini artırmaktadır. Bu bağlamda, üniversite hastanelerinin eğitim, Ar-Ge ve sağlık hizmeti sunma rolleri ayrıştırılmalı, karmaşıklık seviyesi yüksek sağlık hizmetlerinin (çoklu tanı gibi) fiyatları revize edilmeli, profesyonel yönetim ve otomasyon yapıları geliştirilmeli, fiziki altyapıları iyileştirilmelidir (Tuna, 2019: 19-20).

**Nitelikli tıp eğitimi;** Türkiye'de tıp fakültesi sayısı ve öğrenci kontenjanları giderek artmaktadır. Fakat Türkiye'de tıp fakültelerinin çoğunun, insan gücü ve alt yapı olanakları bakımından nitelikli eğitim vermekte zorlandığı da bilinmektedir. Bu bağlamda, tıp eğitiminde kaliteyi artırmak için deneyimli ve branşlaşmış usta eğiticilere

ve uygulama için yeterli vakaya ihtiyaç bulunmaktadır. Ayrıca, üniversite ve devlet hastanelerindeki tıpta uzmanlık öğrencilerinin eğitimlerinin bir kısmının (1-2 yıl) rotasyona tabi tutulması ve nüfusu 750.000'in altında olan pek çok ilde kurulan tıp fakültelerinin uygulama hastanesi ihtiyaçlarının karşılanması gerekmektedir (Aydın, 2017: 28). Fakat, tüm bunların sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliği üzerinde baskı oluşturduğu da göz ardı edilmemelidir.

**Doktorlara ilişkin performans sistemi;** Türkiye'de Sağlıkta Dönüşüm Programı kapsamında 2004'ten bu yana Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerde performansa dayalı ek ödeme sistemi uygulanmaktadır. Mali sürdürülebilirlik anlamında maliyet üzerinde baskı oluşturan performansa dayalı ek ödeme sistemi, tahlil, tetkik ve tedavi sayısı odaklı olarak kurgulanmıştır (Tuna, 2019: 22). Söz konusu sistem, sağlık personelinin üretkenliğini ve sağlık hizmetlerinin miktarını artırmıştır. Fakat bu artış, gelişmiş sağlık teknolojilerinden daha fazla yararlanılması nedeniyle mali sürdürebilirliği tehlikeye atmaktadır (Sülkü, 2011: 259-260). Bu nedenle performansa dayalı ek ödeme sistemi, sayısal odaklı olmaktan çıkarılıp, sağlık çıktıları, hasta ve çalışan memnuniyeti ve kalite göstergelerini içerecek şekilde güncellenmelidir (TCCSBB, 2023: 172).

**Akılcı ilaç kullanımı;** Akılcı ilaç kullanımı, hastaların klinik ihtiyaçlarına uygun ilaçları, kendi kişisel gereksinimlerini karşılayan dozlarda, yeterli süre boyunca, kendilerine ve topluma en düşük maliyetle alması olarak tanımlanmaktadır. Akılcı olmayan ilaç kullanımı dünya çapında büyük bir sorundur. WHO, tüm ilaçların yarısından fazlasının uygunsuz şekilde reçete edildiğini, dağıtıldığını veya satıldığını ve hastaların yarısının bunları doğru şekilde almadığını tahmin etmektedir (WHO, 2023).

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de yanlış ve gereksiz ilaç kullanımı halk sağlığını etkileyen ciddi bir sorundur. Örneğin; 2021 yılında 1000 kişi başına düşen günlük antibiyotik tüketim miktarı bakımından Türkiye 27 ile OECD ülkeleri arasında ikinci sırada yer almıştır (OECD, 2023a). Dolayısıyla akılcı ilaç kullanımı konusunda bilinçlendirme ve farkındalık düzeyi artırılmalı, antibiyotik ve ağrı kesici gibi ilaçlarda farklılaştırılmış katılım payı uygulamaları hayata geçirilmelidir (Tuna, 2019: 23). Ayrıca akılcı ilaç kullanımı teşvik edilerek ilaç ve tedavi harcamaları rasyonelleştirilmeye çalışılmalıdır (TCCSBB, 2023: 77).

**Sağlık turizmi;** Ülkelerin sağlık sistemlerinin mali sürdürülebilirliğine pozitif katkı yapan sağlık turizmi, dünya çapında hızlı büyüme gösteren sektörler arasında yer almaktadır. Sağlık turizminin bir alt türü olan medikal turizmden her yıl dünya çapında 14 milyon kişi yararlanmaktadır. Buna paralel olarak küresel medikal turizm pazarı 2023 yılında 24,1 milyar dolar iken, 2030 yılına gelindiğinde bu rakamın neredeyse dört katına çıkarak 93,4 milyar dolara ulaşması öngörülmektedir (Fortune Business Insights, 2023).

Türkiye'de sağlık turizmi alanında önde gelen ülkeler arasında yer almaktadır. 2022 yılında Türkiye'ye gelen sağlık turisti 1,26 milyon iken, sağlık turizmi geliri 2,12 milyar dolara ulaşmıştır (TÜİK, 2023b). Türkiye 2020-2021 Medikal Turizm Endeksi sıralamasında 63,91 endeks değeri ile 46 ülke arasında 30. sırada yer almaktadır (Global Healthcare Resources & International Healthcare Resource Center, 2020: 10).

Küresel sağlık turizmi pazarından daha fazla pay almak için sağlık turizmi alanında hizmet kapasitesi nitelik ve nicelik olarak geliştirilmeli, akreditasyon faaliyetleri yürütülmeli, tanıtım ve pazarlama faaliyetleri artırılmalıdır (TCCSBB, 2023: 64).

**Sağlık ürün ve teknolojilerinde yerli üretim;** Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de sağlık sisteminde maliyetlerin etkin yönetilmesi, hizmet kalitesi ve verimin artırılması, önleyici sağlık hizmetlerinin sunulması ve yaşam kalitesinin yükselmesi amacıyla sağlık sektöründe yeni teknolojilerden yararlanmak artık bir zorunluluk haline gelmiştir (EY Türkiye, 2023: 9). Bu zorunluluk, bir taraftan sağlık harcamalarını artırıcı etki yaparken diğer taraftan özellikle ilaç ve tıbbi cihaz sektöründeki dışa bağımlı yapı nedeniyle maliyetleri artırmaktadır. Bu nedenle ilaç ve tıbbi cihaz başta olmak üzere sağlık ürün ve teknolojilerinde yerli üretimin desteklenmesi sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğini olumlu etkilemektedir.

Yerli üretimin desteklenmesi çabaları doğrultusunda Türkiye'de özellikle son yıllarda ilaç ve tıbbi cihaz sektörü hızlı bir gelişim göstermiştir. 2021 yılında yüzde 28,8 büyüyen Türkiye ilaç sektörü 61,7 milyar TL değerine ulaşmıştır. 2017 yılında 1,02 milyon dolar olan ilaç ihracat hacmi, yüzde 87 artışla 2021 yılında 1,91 milyar dolara yükselmiştir. Benzer şekilde Türkiye tıbbi cihaz pazarının değeri 2020 yılında 1,92 milyar doları aşmıştır. Pazarın 2021-2024 yılları arasında TL bazında yılda yüzde 7,7 büyümesi beklenmektedir. Sağlık turizmi ve sağlık kampüsü projelerinin tıbbi cihaz talebini artırması öngörülmektedir (TCCYO, 2023).

1 Kasım 2023 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğü giren On İkinci Kalkınma Planı (2024-2028)'nda sağlık sisteminde mali sürdürülebilirliğinin sağlanması amacıyla;

- Geri ödeme sisteminde kanıta dayalı modellerin uygulanması, sağlık harcamalarına ilişkin denetim altyapısının güçlendirilmesi, hizmet sunum ve ilaç fiyatlarının etkin maliyet değerlendirmeleri yapılarak belirlenmesi,
- Akılcı laboratuvar ve tıbbi görüntüleme uygulamalarının gerçekleştirilmesi, ihtiyaç dışı tetkik, tahlil ve diğer işlemlerin azaltılması için denetim mekanizmaları oluşturulması ve güçlendirilmesi,
- Üniversite hastanelerinin yönetim modeli eğitim, araştırma ve hizmet sunum fonksiyonları itibarıyla etkin ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulması,
- Akılcı ilaç kullanımı konusunda bilinç düzeyinin artırılması, hekimlerin desteklenmesi ve denetiminin sağlanması, akılcı ilaç kullanımına ilişkin sistem altyapısı güçlendirilmesi,
- Sağlığın korunması ve geliştirilmesinde değer temelli sağlık hizmeti yaklaşımına ilişkin çalışmaların desteklenmesi,
- Kişiselleştirilmiş tıp konusunda sağlıklı ve güvenilir veriyle bilgi üretilmesi sağlanarak yenilikçi ürünlerin desteklenmesi,

şeklinde politika ve tedbirlerin uygulanacağı belirtilmiştir (TCCSBB, 2023: 174). Bu politika ve tedbirler, sağlık sisteminde mali sürdürülebilirliğin sağlanması için sektör paydaşları tarafından dile getirilen önerilerle büyük ölçüde örtüşmektedir.

## 5. Sonuç

Sağlık sistemlerinde mali sürdürülebilirlik, son yılların en önemli tartışma konularından birini oluşturmaktadır. Artan nüfus ve teknolojik gelişmelerin tetiklediği sağlık harcamalarındaki hızlı artışa karşılık sınırlı kalan kaynaklar sağlık sisteminde mali sürdürülebilirliği sağlamayı ve korumayı her geçen gün daha da zorlaştırmaktadır. Özellikle son üç yılda arka arkaya yaşanan şoklar -Covid-19, Rusya-Ukrayna Savaşı, yüksek büyüme-düşük enflasyon ortamı ile artan borçlanma maliyetleri, iklim değişikliğinin yol açtığı doğal afetler vb.- da bu zorluğu daha da artırmaktadır.

Artan zorluklara rağmen Türkiye'de sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğine ilişkin göstergeler; son yıllarda özellikle pandeminin etkisiyle sağlık harcamalarının bütçe üzerinde oluşturduğu yükün hafif artış gösterdiğini ortaya koysa da sağlık harcamalarındaki yükselişin GSYH'deki hızlı büyüme temposu ile karşılanması nedeniyle mali sürdürülebilirlik anlamında önemli bir riske işaret etmekten uzaktır. Ayrıca Türkiye'de sağlık harcamalarının çeşitli göstergeler itibarıyla gelişimi diğer OECD ülkelerine göre oldukça ılımlı seyretmektedir. Fakat bu durum, Türkiye'de sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliği bakımından her şeyin yolunda olduğu anlamına gelmemektedir.

Türkiye'de özellikle genç nüfusun katkısıyla sağlık harcamalarının GSYH içindeki payı OECD ortalamasının altında kalsa da sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğini etkileyebilecek birtakım zorluklar söz konusudur. Bu zorluklar arasında; şehir hastaneleri, sağlık personeli sayısı ve harcamalarında artış, sağlık sektöründe yaşanan dışa göç eğilimi, yeni sağlık teknolojilerinin ağırlık kazanması, koruyucu sağlık yerine ilaç ve tedavi harcamalarının artması, kişiye özel tedavi ve ilaçların önem kazanması, 2021'de yüzde 9,7 olan yaşlı nüfusun payının 2040'ta yüzde 16'ların üzerine çıkacak olması vb. hususlar öne çıkmaktadır.

Her şeyden önce Türkiye'de nüfustaki yaşlanmanın da etkisiyle kronik rahatsızlıkların hastalık yükü içerisindeki payı ve sağlık sistemi üzerindeki mali yükü artmaktadır. Ayrıca dengesiz beslenme, fiziksel aktivite eksikliği, tütün, alkol ve uyuşturucu madde kullanımı gibi sağlıksız yaşam biçimleri de bu yükü artırmaktadır. Bu unsurlar, Türkiye'de sağlık sisteminin gelecekteki ihtiyaçları karşılamak için artan harcama baskılarıyla karşı karşıya kalacağına işaret etmektedir. Sağlık hizmetleri kapsamında daha fazla kamu harcaması yapılabilmesi için yeni kaynakların oluşturulmasının yanı sıra mevcut kaynakların daha verimli ve etkin kullanılması gerekmektedir. Diğer taraftan sağlık sisteminin tüm alanlarında potansiyel verimlilik kazanımları için geniş bir alan bulunmaktadır.

Türkiye'de sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliğinin gelecekte de sağlanabilmesi için öncelikli konular arasında hasta sevk zinciri, katılım payları, tamamlayıcı sağlık sigortacılığı, üniversite hastanelerinin mali sürdürülebilirliği, nitelikli tıp eğitimi, doktorlara ilişkin performans sistemi, akılcı ilaç (kişiye özgü ve yerli ilaç) kullanımı, sağlık turizmi, sağlık ürün ve teknolojilerinde yerli üretim vb. yer almaktadır. Bu alanlarda akılcı çözümlerin geliştirilerek sorunların çözülmesi ve sağlık sisteminin tüm alanlarında potansiyel verimlilik alanlarının iyi değerlendirilmesi sağlık sisteminin mali sürdürülebilirliği bakımından kritik önem taşımaktadır.

Bu bağlamda, koruyucu ve önleyici sağlık hizmetlerinin güçlendirilmesine yönelik çabalar artırılarak sürdürülmeli, geri ödeme sistemleri maliyet etkin bir şekilde gözden geçirilerek kanıta dayalı modeller uygulanmalı, gereksiz işlemlerin önüne geçecek mekanizmalar geliştirilmeli, üniversite hastanelerinin yönetim modeli iyileştirilmeli, akılcı ilaç ve değer temelli sağlık hizmeti anlayışı teşvik edilmeli, yenilikçi ürünler desteklenmelidir.

## Kaynakça

Aydın, E. S. (2017). Sağlık Finansmanı. 4. TÜSAP Vizyon Toplantısı. 22 Eylül 2017. İstanbul. https://tusap.org/wp-content/uploads/2017/10/4toplantisunum.pptx, (23.11.2023).

Cangöz, M. C., Emek, U. & Uyduranoğlu Karaca, N. (2021). Türkiye'de Kamu-Özel İşbirliği Modeli Uygulaması: Etkin Risk Paylaşımına Yönelik Bir Model Önerisi. Ankara: TEPAV Elektronik Yayınları No. 1. https://www.tepav.org.tr/upload/files/1644348024-5.Turkiye___de_Kamu_Ozel_Isbirligi_Uygulamasi_Etkin_Risk_Paylasimina_Yonelik_bir_Model_Onerisi.pdf, (08.10.2023).

EY Türkiye (2023). Dijital Sağlıkta Dünya ve Türkiye Perspektifi. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/tr_tr/pdf/2023/dijital-saglikta-dunya-ve-turkiye-perspektifi-raporu.pdf, (14.11.2023).

Fortune Business Insights (2023). Market Research Report. https://www.fortunebusinessinsights.com/industry-reports/medical-tourism-market-100681, (18.11.2023).

Global Healthcare Resources & International Healthcare Resource Center (2020). Medical Tourism Index 2020-2021 Global Destinations. https://assets.website-files.com/5d8aac42c851d2d6528d50d4/5f0df13e57906e9f895e3767_2020-2021%20Medical%20Tourism%20Index%20Overall%20Ranking.pdf, (13.11.2023).

IHME (Institute for Health Metrics and Evaluation) (2023). Financing Global Health 2021: Global Health Priorities in a Time of Change. Seattle, WA. https://vizhub.healthdata.org/fgh/, (09.09.2023).

Kurowski, C., Evans, D. B., Tandon, A., Eozenou, P. H., Schmidt, M., Irwin, A., Cain, J. S., Pambudi, E. S., Postolovska, I. (2022). From Double Shock to Double Recovery: Implications and Options for Health Financing in the Time of COVID-19. Technical Update 2: Old Scars, New Wounds. Washington, DC: World Bank Publications. https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/76d5786b-9501-5235-922a-caa71f99f0fc/content, (07.11.2023).

Kurowski, C., Kumar, A, Mieses, J., Schmidt, M., Silfverberg, D. V. (2023). Health Financing in a Time of Global Shocks: Strong Advance, Early Retreat. Double Shock, Double Recovery Paper Series. Washington, DC: World Bank Publications. https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/4fa6b841-6a76-45a3-a527-a2bcaeb37c97/content, (21.11.2023).

Kuyumcu, S. (2023). Kişiye Özel Tedavi Yaklaşımı. https://serkankuyumcu.com/kisisellestirilmis-tip/, (17.11.2023).

OECD (Organization for Economic Co-Operation and Development) (2013). Government at a Glance 2013. Paris: OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/gov_glance-2013-en, (24.11.2023).

OECD (Organization for Economic Co-Operation and Development) (2015). Fiscal Sustainability of Health Systems Bridging Health and Finance Perspectives. Paris: OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/fiscal-sustainability-of-health-systems_9789264233386-en#page1, (21.08.2023).

OECD (Organization for Economic Co-Operation and Development) (2023a). Health Statistics Database. https://stats.oecd.org/Index.aspx?ThemeTreeId=9, (16.08.2023).

OECD (Organization for Economic Co-Operation and Development) (2023b). Government at a Glance 2023: Public Spending Database. https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=123824, (01.10.2023).

Šimović, H., Maja, M. Ž., Primorac, M. (2021). Fiscal (un)sustainability of the Croatian healthcare system: additional impact of the COVID-19 crisis. Public Sector Economics, 45 (4), 495-515. https://www.pse-journal.hr/upload/files/pse/2021/4/5.pdf, (22.11.2023).

Sülkü, S. N. (2011). Performansa Dayalı Ek Ödeme Sisteminin Kamu Hastanelerinin Verimliliği Üzerine Etkileri. Maliye Dergisi, 1 (160), 242-268. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/012-1.pdf, (16.11.2023).

Şen, S. (2022). Mali Sürdürülebilirlik Analiz Yöntemlerinde Yaşanan Gelişmelere Teorik Bir Bakış. International Journal of Public Finance, 7 (1), 239-262. https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/220941, (29.11.2023).

TCCSBB (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı) (2023). On İkinci Kalkınma Planı (2024-2028). https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/11/On-Ikinci-Kalkinma-Plani_2024-2028_17112023.pdf, (09.11.2023).

TCCYO (T.C. Cumhurbaşkanlığı Yatırım Ofisi) (2023). Yaşam Bilimleri. https://www.invest.gov.tr/tr/sectors/sayfalar/life-sciences.aspx, (19.11.2023).

TCHMB (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı) (2023), Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri. https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri, (12.07.2023).

TCKB (T.C. Kalkınma Bakanlığı) (2014). Sağlık Hizmetlerinin Etkinliğinin Artırılması ve Mali Sürdürülebilirlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara. https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/08/Onuncu-Kalkinma-Plani-Saglik-Hizmetlerinin-Etkinliginin-Artirilmasi-ve-Mali-Surdurulebilirlik-Ozel-Ihtisas-Komisyonu-Raporu.pdf, (23.08.2023).

TCKB (T.C. Kalkınma Bakanlığı) (2018). Sağlık Hizmet Kalitesi ve Mali Sürdürülebilirlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara: Kalkınma Bakanlığı Yayınları. https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/SaglikHizmetKalitesi_ve_Mali SurdurulebilirlikOzelIhtisasKomisyonuRaporu.pdf, (24.11.2023).

TCSB (T.C. Sağlık Bakanlığı) (2023a). Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu Aralık 2022. https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/44953/0/giderlerin-ekonomik-siniflandirilmasi-tablosu-aralik-2022pdf.pdf?_tag1=BA40810081BE9B97F3845E70787A8CBB42FBC70A, (17.11.2023).

TCSB (T.C. Sağlık Bakanlığı) (2023b). Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2022 Haber Bülteni. https://sbsgm.saglik.gov.tr/Eklenti/46511/0/haber-bulteni-2022-v7pdf.pdf?_tag1=3F123016BE50268AF4A10917870BF5962AC79ECF, (21.11.2023).

TİSD (Türkiye İlaç Sanayi Derneği) (2023). Sosyal Güvenlik Kurumu İlaç ve Tedavi Harcamaları. https://www.tisd.org.tr/ilacTedavi.aspx, (08.10.2023).

TSB (Türkiye Sigorta Birliği) (2023). Mali Tablolar ve İstatistikler. Poliçe Adetleri (Aralık 2022). https://www.tsb.org.tr/tr/istatistikler, (27.11.2023).

TTB (Türk Tabipleri Birliği) (2023). TTB'den Alınan "İyi Hal Belgesi" Sayılarının Son 11 Yılın İlk 11 Ayındaki Dağılımı. https://twitter.com/ttborgtr/status/1730528963993252199/photo/1, (01.12.2023)

Tuna, Y. (2019). Sağlık Finansmanı. 11. TÜSAP Vizyon Toplantısı. 1 Mart 2019. İstanbul. https://tusap.org/wp-content/uploads/2021/06/yilmaz-tuna-Saglik-Finansmani.pdf, (11.11.2023).

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2018). Nüfus Projeksiyonları 2018-2080. https://data.tuik.gov.tr/Bulten/DownloadIstatistikselTablo?p=x8TcP7odLUDg1G3Gtayu40iDdkJ0P0gYDV8moKnyn59BsH6PbPrYFI9QMTG7hffZ, (07.10.2023).

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2022). Sağlık Harcamaları İstatistikleri 2021. https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Saglik-Harcamalari-Istatistikleri-2021-45728#:~:text=Toplam%20sa%C4%9Fl%C4%B1k%20harcamas%C4%B1%202021%20y%C4%B1l%C4%B1nda,milyon%20TL%20olarak%20tahmin%20edildi., (10.07.2023).

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2023a). Dönemsel Gayrisafi Yurt İçi Hasıla III. Çeyrek: Temmuz-Eylül 2023. https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Donemsel-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-III.-Ceyrek:-Temmuz---Eylul,-2023-49663, (03.12. 2023).

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2023b). Turizm İstatistikleri III. Çeyrek: Temmuz-Eylül 2023. https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Turizm-Istatistikleri-III.-Ceyrek:-Temmuz---Eylul,-2023-49604, (05.11.2023).

WEF (World Economic Forum) (2012). The Financial Sustainability of Health Systems: A Case for Change. In collaboration with McKinsey & Company. Geneva. https://www3.weforum.org/docs/WEF_HE_SustainabilityHealthSystems_Report_2012.pdf, (03.11.2023).

WHO (World Health Organization) (2022). Global spending on health: rising to the pandemic's challenges. Geneva: WHO Publications. https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/365133/9789240064911-eng.pdf?sequence=1, (18.08.2023).

WHO (World Health Organization) (2023). Promoting rational use of medicines. https://www.who.int/activities/promoting-rational-use-of-medicines, (19.11.2023).

WHO (World Health Organization) & The World Bank (2023). Tracking universal health coverage: 2023 global monitoring report. Geneva: WHO Publications. https://openknowledge.worldbank.org/bitstreams/021a0fe4-590f-4300-a501-85249d4409a0/download, (10.10.2023).

# Türkiye'de İstisna, Muafiyet ve İndirimlerin Değerlendirilmesinde Düzenleyici Etki Analizinin Kullanılması

**Adnan GERÇEK**[1]

## 1. Giriş

Ülkemizde vergi sisteminin daha işlevsel ve adil hale getirilmesine yönelik reform veya düzenlemeler sık sık gündeme gelmektedir. Yapılacak bu reform ve düzenleme önerilerinin değerlendirilmesinde kullanılan temel araçlarından birisi de düzenleyici etki analizidir. Bu analiz yöntemi yapılacak düzenlemelerin olumlu ve olumsuz muhtemel etkilerinin önceden değerlendirilmesini sağlayarak, objektif kriterlere göre en etkin değişikliğin hayata geçirilmesine yardımcı olmaktadır. Bu nedenle düzenleyici etki analizinin ülkemizde yapılacak vergi reformu çalışmalarında da etkin bir şekilde kullanılabilir.

Bu çalışmanın amacı vergi reformu çalışmaları açısından düzenleyici etki analizinin önemini belirlemek ve vergileme alanında (istisna, muafiyet ve indirimler özelinde) bu analiz yönteminin kullanılmasına yönelik örnek bir uygulama ortaya koymaktır. Bu çerçevede, öncelikle vergi reformunun kapsamı, düzenleyici etki analizinin vergi reformu açısından önemine değinilmiş ve düzenleyici etki analizinin ilkeleri, fayda ve sakıncaları anlatılmıştır. Daha sonra düzenleyici etki analizinin aşamaları ve bu süreçte kullanılan analiz yöntemleri incelenmiştir. Böylece konunun teorik çerçevesi incelendikten sonra düzenleyici etki analizinin vergi hukuku alanında kullanımı; istisna, muafiyet ve indirimler özelinde açıklanmış ve değerlendirilmiştir.

## 2. Vergi Reformu ve Düzenleyici Etki Analizi

### 2.1. Vergi Reformu

Vergileme alanına yapılan değişikliklerin neredeyse tamamı kamuoyuna genelde reform olarak sunulur. Peki, bunlar gerçekten reform mudur? Türk Dil Kurumu'na göre reform "daha iyi duruma getirmek, düzeltmek, iyileştirmek" gibi anlamlara gelir (TDK, 2023). Vergi reformu "vergi yükünün yurttaşlar arasındaki bölüşümünün önemli ölçüde değiştirilmesi" olarak tanımlanır (Bulutoğlu, 1981: 61). Bir başka tanıma göre vergi reformundan söz etmek için, yapılan değişikliklerin vergilemede adaleti gözeterek sistemi daha iyi hale getirmesi gerekir (Gürsoy, 1981: 109). Ayrıca vergi reformu, vergi yükünde önemli değişiklik meydana getiren ve vergi

[1] Prof.Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, ORCID: 0000-0002-9495-2429, agercek@uludag.edu.tr

yapısında veya vergi toplama usullerinde önemli değişiklikler getiren düzenlemeler bütünü olarak da tanımlanmaktadır (Peacock, 1981: 11).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşıldığı üzere vergi reformundan söz edebilmek için şu unsurları taşıması gerekmektedir:

- Vergi sisteminde yapılan değişikliklerin köklü olması gerekir,
- Yapılan düzenlemeler, toplum kesimleri arasında vergi yükünü değiştirmesi gerekir,
- Yapılan değişiklikler sonucunda vergi sistemi daha adaletli da daha iyi hale gelmesi gerekir.

### 2.2. Düzenleyici Etki Analizi ve Vergi Reformu Açısından Önemi

Düzenleyici Etki Analizi (DEA), OECD tarafından geliştirilen düzenleyici reform programının temel araçlarından birisidir. DEA, bir düzenleme yapılıp yapılmamasına, yapılacak olan düzenlemenin içeriğinin belirlenmesine veya mevcut bir düzenlemenin değiştirilmesine ya da kaldırılmasına karar vermede kullanılan analitik bir araçtır. Bu kapsamda DEA düzenleme politikalarının ve bu politikaların uygulanabilir alternatiflerinin olumlu ve olumsuz muhtemel etkilerinin ve bu etkilerin paydaşlar arasında dağılımının sistematik olarak ölçülmesini ve ortaya çıkan sonuçların karar alıcılara iletilmesini amaçlayan bilgi temelli bir yöntem olarak tanımlanabilir (OECD, 1997: 1).

Bir başka ifade ile DEA etkili ve verimli politikaların uygulama aşamasına ulaşmasını sağlayan ve kamu sektörü performansını iyileştirmenin bir yolu olarak tanımlanmaktadır (World Bank, 2018: 2). DEA kapsamında geliştirilen öneriler, ülkelerin güçlü ve geliştirmeye açık yönlerinin ortaya koymasının yanı sıra paydaşların etkileşimine de değer vermektedir (OECD, 2022: 4).

DEA, karar verme sürecine merkezi bir yardımcıdır; belirli düzenleyici yaklaşımların olası faydaları ve maliyetleri hakkında mümkün olduğunca objektif bilgi sağlamaya yardımcı olmanın yanı sıra, düzenleyici olmayanlar da dahil olmak üzere alternatif seçenekleri eleştirel bir şekilde değerlendirir. İyi işleyen bir DEA sistemi, düzenleme tekliflerindeki doğal ödünleri açık bir şekilde ortaya koyarak politika etkililiğini, verimliliğini ve tutarlılığını artırmaya yardımcı olabilir. Bunu, düzenlemenin verimliliğini ve sonuçlarını göstererek yapar. DEA aynı zamanda düzenleme başarısızlıklarını da azaltma yeteneğine sahiptir. DEA, düzenleme yapılmasına gerek olmayan durumları ortaya koyarak ve açık bir şekilde olumsuz sonuçları vurgulayarak düzenleme başarısızlığını da azaltabilir (OECD, 2021: 72).

DEA'nın olumlu etkiler ortaya koyabileceği konulardan biri de vergi reformudur. Mevcut düzenlemeler çerçevesinde vergilerin kanuniliği ilkesi esastır. Vergileme alanında düzenleyici etki analizleri ile önerilen bir vergi düzenlemesinin uyum maliyetleri dahil, kamu üzerindeki yükü ve gelirler üzerindeki etkileri ortaya

konulmaktadır. Vergi konusunda önerilen düzenlemeler için DEA, özellikle verimlilik ile bağdaştırılmaktadır; ancak burada vergilerden elde edilecek gelirin de detaylı bir şekilde analizlere dahil edilmesi daha gerçekçi sonuçlara ulaşmaya katkı sağlayacaktır. Çünkü vergilerin birinci amacı kamu harcamalarının finanse edilmesidir (Leiserson & Looney, 2018: 9-10).

## 3. Düzenleyici Etki Analizinin Teorik Çerçevesi

### 3.1. Düzenleyici Etki Analizinin İlkeleri

DEA, karar alma süreçlerinin etkin ve etkililik temelinde daha iyi sonuçlar ortaya koyması için değerlendirmeler yapılmasında önemli bir araçtır. DEA sayesinde özellikle kamusal karar alma süreçlerinin politika sonuçlarının iyileştirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda süreçlerin iyi yönetişim çerçevesinde hesap verebilir, şeffaf ve tutarlı olması vurgulanmaktadır (TEPAV, 2007: 2-3). Hesap verebilirlik, politika önerilerinin geliştirilmesi süreçlerinin ve olası etkilerin raporlanmasına odaklanmaktadır. Şeffaflık, politika araçlarının fayda-maliyet analizi ile değerlendirilmesi sürecine tüm paydaşların katılmasını ifade etmektedir. Tutarlılık, süreçlerin karar alma mekanizması ve toplum açısından iyileştirilmesidir. Avrupa Birliği'ne göre ise iyi bir düzenlemenin gerekli, ölçülü, yerinde, şeffaf, hesap verebilir, ulaşılabilir, basitlik ilkeleri gözetilerek hazırlanması önem taşımaktadır (Ekici & Çelik, 2007: 142).

İyi işleyen bir DEA sistemi, politika yapıcıların önerilen düzenlemelerin potansiyel sonuçlarını belirlemelerine ve düzenlemelerin amaçlanan hedeflere ulaşıp ulaşmayacağını belirlemelerine yardımcı olabilir. DEA aşağıdaki kritik unsurları yansıtmalıdır (OECD, 2020: 10):

- Düzenleyici etki değerlendirmesi politika uygulama sürecinin/döngüsünün bir parçası olmalıdır,
- Düzenleme yapma sürecinin başlangıcında başlamalıdır,
- Sorunu ve ilgili düzenleyici hedefleri açık ve sistematik bir şekilde tanımlamalıdır,
- Alternatif çözümler, maliyetleri ve faydaları belirlenir ve değerlendirilir,
- İlgili paydaşlarla işbirliği yapılarak şeffaf bir şekilde geliştirilir,
- Sonuçları açık ve objektif bir şekilde iletilir.

DEA'nın en iyi uygulama ilkeleri aşağıdaki hususlarla ilgilidir (OECD, 2021: 72):

- Süreçte kaliteyi, şeffaflığı ve paydaş katılımını sağlamada hükümetlerin rolü,
- Ülkenin idari ve kültürel özelliklerine saygı göstererek DEA'nın düzenleyici yönetişim döngüsüne tam entegrasyonu,
- DEA uygulamasına ilişkin hesap verebilirliğin ve kapasitenin güçlendirilmesi,

- Uygun ve iyi hedeflenmiş metodolojinin kullanılması,
- DEA sonuçlarının kamuoyuna uygun şekilde iletilmesi ve erişilebilir olması,
- DEA'nın sürekli izlenmesi, değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi.

### 3.2. Düzenleyici Etki Analizinin Fayda ve Sakıncaları

DEA'nın en önemli amacı ve faydası, ülke kaynaklarının akıllıca kullanılmasını sağlamak için düzenleyici veya düzenleyici olmayan en etkili ve verimli politika tasarımının veya bunların bir karışımının belirlenmesine yardımcı olma yeteneğidir. DEA'nın faydaları aşağıdaki şekilde belirtilebilir (OECD, 2008: 15-17):

- Öncelikle yüksek kaliteli düzenlemelerin tasarlanmasına yardımcı olur,
- Sorunları, nedenleri ve hedefleri netleştirir,
- Hedeflere ulaşmak için uygun araçların belirlenmesine yardımcı olur,
- Karar verme sürecini daha sistematik, şeffaf ve bilimsel hale getirerek iyileştirilmesini sağlar,
- Politika alternatifinin seçiminde veri merkezli karşılaştırmalı bir yaklaşım izlenerek en optimum seçeneğin belirlenmesi süreci iyileştirilir,
- Önerilen veya mevcut düzenlemenin etkisinin etkili bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için politika yapıcılara ilgili soruları sorma konusunda rehberlik eder,
- Paydaşlarla kapsamlı istişareleri içerir, böylece süreç daha demokratik, katılımcı ve şeffaf hale getirir,
- Hükümetin hesap verebilirliğini artırarak yolsuzluğu ve politika tasarımındaki özel çıkarları azaltır.

DEA’nın yürütme sürecinin karmaşık ve detaylı olması, zaman zaman olumsuz durumların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu çerçevede DEA’nın başlıca sakıncaları aşağıdaki gibi belirtilebilir (Kirkpatrick & Parker, 2007: 4-5):

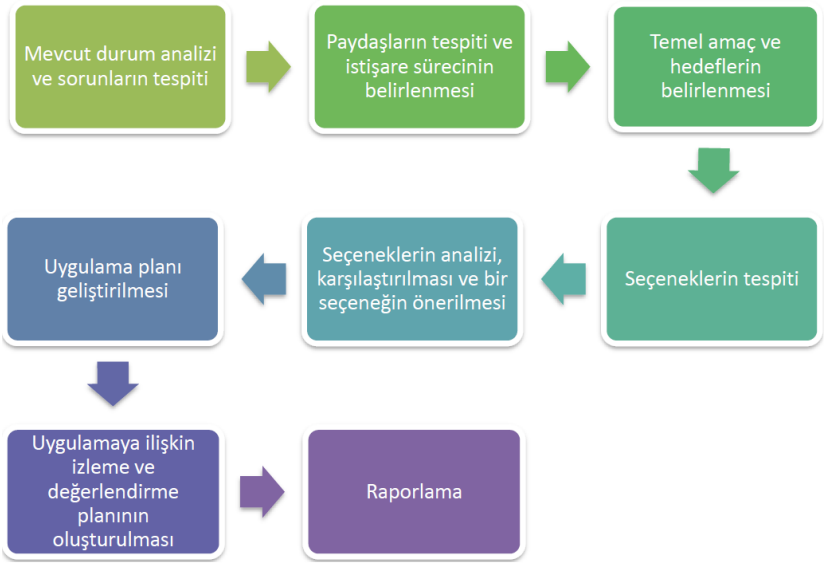
- Karar alıcıların üzerindeki iş yüklerinin artmasına neden olur.
- Süreçlerin detaylı olması paydaşlar arasında süreçlerin şeffaflığı ile ilgili belirsizliklerin ortaya çıkmasına yol açar.
- İdari birimlerin farklı alanlar üzerinde çalışması ve uzmanlaşması gerekebilir.
- Üstlenilen sorumluluklarının boyutunun değişmesine neden olur.

Sonuç olarak, pek çok ülke tarafından benimsenen DEA’nın idari ve teknik açıdan uygulanmasını zorlaştıran unsurların dikkate alınması belirlenen hedeflere ulaşmak bakımından önem taşımaktadır (Davidson vd., 2021: 20).

## 4. Düzenleyici Etki Analizinin Aşamaları

Düzenleyici Etki Analizinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar'da DEA'nın esasen sekiz aşamadan oluşacak şekilde kurgulanmıştır. Yürürlüğe konulması hâlinde muhtemel yıllık bütçe yükü yüz milyon Türk Lirasını aşan düzenlemeler için 8 aşamayı içeren DEA yapılması hedeflenmekte iken, yıllık bütçe yükü yüz milyon Türk lirasının altında kalan düzenlemeler için ise 4 aşamayı içeren DEA yapılması beklenmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023: 9).

**Şekil 1: Düzenleyici Etki Analizi Aşamaları**




### 4.1. Mevcut Durum Analizi ve Sorunların Tespiti

Mevcut durum analizinde, mevcut durumdaki işleyiş detaylı bir biçimde açıklanır ve mevcut düzenlemenin artı ve eksi yönleri belirlenir. Bu aşamada, var olan veya ortaya çıkabilecek sorunlar tespit edilir. Reform yapılmasını gerektiren sorunlar objektif, net, kısa ve açık bir şekilde ve somut ifadelerle ortaya konulur ve müdahalenin hangi alanlarda ve ne ölçüde yapılması gerektiği belirlenir. Sorunların tespiti sübjektif olmamalı; veri temelli yapılmalı ve mümkün olduğunca sayısal, somut veriler kullanılması esas olmalıdır. Sorun tespiti yapılırken sorunların nedenlerine ve olası sonuçlarına odaklanılmalıdır (DAI/BRC, 2012: 30-31).

Bir sorunun tespiti;

- Sorunun zaman içerisindeki gelişimi,
- Sorunun altında yatan nedenler ve sorunun kökeni,
- Sorunun kalıcı olup olmadığı,
- Sorunun büyüklüğü,
- Sorun yaşanan alanda hâlen bir düzenleme olup olmadığı,

- Sorundan etkilenen toplumsal kesimler

değerlendirilmek suretiyle yapılır.

### 4.2. Paydaşların Tespiti ve İstişare Sürecinin Belirlenmesi

Bu aşamada, düzenlemeden kimlerin, ne şekilde ve ne kadar etkileneceği, bu etkilerin ne kadar süreceği, belli bir grubun diğerlerinden daha fazla etkilenip etkilenmeyeceği açıklanır. Düzenlemeden en fazla etkilenecek olan kesimler tespit edilmeli ve onlara odaklanılmalıdır.

Paydaş analiziyle:

- Paydaşların görüş, öneri ve beklentilerinin DEA sürecine dâhil edilmesi,
- Paydaşların birbirleriyle olan ilişkilerinin ve olası çıkar çatışmalarının tespit edilmesi,
- Düzenleme seçeneklerinin üstünlükleri ve zafiyetleri hakkında fikir edinilmesi

amaçlanır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023: 11).

### 4.3. Temel Amaç ve Hedeflerin Belirlenmesi

Tespit edilen sorunlarla ilişkilendirilecek şekilde düzenlemenin amacı ve düzenleme neticesinde ilgili alanda elde edilecek sonuçlar veya yaşanacak dönüşüm somut, kısa ve net bir şekilde ifade edilir. Temel amaç, yapılması planlanan düzenlemenin uygulanmasıyla ilgili alanda oluşacak nihai sonuçları veya yaşanacak dönüşümü ifade etmelidir.

Düzenlemenin amacına yönelik somut hedefler tespit edilir. Hedefler, tespit edilen sorunlara cevap verecek şekilde belirlenir. Hedefler muğlak ifadeler barındırmamalı; kesin, ölçülebilir, gerçekçi, sonuç odaklı, belirli bir zaman aralığında gerçekleştirilebilir olmalıdır (TEPAV, 2007: 5).

### 4.4. Seçeneklerin Tespiti

Amaç ve hedefler tanımlandıktan sonra, bunlara ulaşmayı mümkün kılabilecek ana seçenekler belirlenmelidir. Genellikle amaca ulaşmayı sağlayacak en pratik yolun tercih edilmesi beklenmektedir. Seçeneklerin belirlenmesinde bazı ipuçlarından yararlanılmaktadır:

- Seçenekler mümkün olduğunca az olumsuz etkisi olan, hedefler ile tutarlı ve orantılı olmalıdır,
- Seçeneklerden biri mevcut durumu korumak olmalıdır,
- Yalnızca tek bir seçenek önerilmesinden kaçınılmalıdır,

- Seçenekler, teknik ve diğer kısıtlamalar açısından değerlendirilerek etkinlik ve verimlilik kriterleri dikkate alınarak daraltılmalıdır.
- Belirli seçeneklerin diğer analizlerden hariç tutulmasının nedenleri net bir şekilde açıklanmalıdır.

Seçeneklerin belirlenmesi aşamasında üzerinde durulan bir diğer konu düzenleyici olmayan politikalardır. Ancak politika sorunlarının çözülmesinde hukuki düzenlemelerin daha verimli sonuçlar ortaya koyması nedeniyle düzenleyici yöntemler tercih edilmektedir. Hükümetler düzenleyici politikaların gerçekten gerekli olup olmayacağına karar vermek amacıyla bazı değerlendirmeler ortaya koymaktadır (EU, 2018: 5).

### 4.5. Seçeneklerin Analizi, Karşılaştırılması ve Bir Seçeneğin Önerilmesi

Tüm seçenekler belirlendikten sonra, uygun bir analitik yöntem kullanılarak analiz edilir ve karşılaştırılır. Her bir düzenleme seçeneğinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkileri başta olmak üzere oluşabilecek diğer etkileri en uygun yöntem kullanılarak değerlendirilmelidir. Seçeneklerin karşılaştırılması sırasında farklı analiz yaklaşımlarının kullanılması mümkündür. Analiz yöntemleri içerisinden amaca en uygun tek bir yöntemin kullanılması mümkünken, birkaç yöntemin birbirini destekleyecek şekilde kullanılması da mümkündür. Düzenleme seçeneklerinin analizinde kullanılabilecek yöntemler şunlardır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023: 18):

1. Fayda ve maliyetlerin büyük ölçüde parasallaştırılabildiği durumlarda **fayda-maliyet analizi** yönteminin kullanılması esastır.

2. Düzenlemenin fayda ve maliyetlerinin büyük ölçüde parasallaştırılamaması durumunda ise **çok kıstaslı karar analizi** yönteminin kullanılması önerilmektedir.

3. Maliyetlerin parasallaştırılabildiği ancak faydaların parasal değil rakamsal büyüklüğünün bilindiği durumlarda ise birim fayda başına düşen en düşük maliyetli seçeneğin tespit edilebilmesi için **maliyet etkinlik analizi** kullanılabilir.

4. Maliyetlerin parasallaştırılabildiği ancak faydaların rakamsallaştırılamadığı, bununla birlikte düzenleme seçenekleri arasında da faydaların değişmediği durumlarda **en düşük maliyet analizi** tercih edilebilir.

5. Sayılan analiz yöntemlerinin hiçbirinin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda **GZFT analizi** yapılır.

DEA'da kullanılan temel metodolojik yöntem **fayda-maliyet analizidir**. Bu yöntemde toplam faydalar ile toplam maliyetle karşılaştırılır ve eğer faydalar maliyetleri aşıyor ise proje "kabul edilebilir" bir projedir, ancak alternatifler içerisindeki net refah etkisi en yüksek olan alternatif "tercih edilebilir" alternatiftir. Söz konusu fayda ve maliyetlerin hesabında tüm bireysel ve toplumsal fayda ve maliyetlerin hesaplanmaya dahil edilmesi amaçlanmaktadır. Bu şekilde toplum açısından alternatif politikalar arasında refah etkileri en yüksek olan alternatifin belirlenmesi mümkün olmaktadır. Bu

yöntem her seçeneğin fayda ve maliyetlerini, tercihen parasal anlamda karşılaştırır; olumlu, olumsuz tüm ölçülebilir etkileri dikkate alır ve zamana yayılmış fayda ve maliyetlerin hesaplanmasına uygundur. Toplumun gelecekteki tüketimi ile bugünkü tüketimini dengeleyen iskonto oranını ifade eden "sosyal iskonto oranının" tespitini ve kullanılmasını gerektirir. Yöntem fayda ve maliyetlerin toplumun farklı gelir gruplarına etkilerini dikkate olmadığı ve sosyal adalet sonuçlarını göz ardı ettiği söylenebilir (TEPAV, 2007: 10.

**Çok kıstaslı karar analizi** yöntemi, ulaşılmak istenen hedeflerin çok boyutlu olması durumunda, çok değişkenli karar verme sürecinde politika seçeneklerinin değerlendirilmesinde kullanılabilir. Bu yöntem, karar verme sürecinde tek bir kriterin kullanımının yetersiz kaldığı durumlarda tercih edilir. Özellikle çevre, politik ve sosyal etkiler gibi parasal terimlerle ifade edilemeyen etkilerin değerlendirilmesinde etkili olmaktadır. Çok kriterli analiz karar alıcılara, sosyal, teknik ve çevresel etkiler gibi farklı çevresel ve sosyal göstergelerle ekonomik fayda ve maliyetler gibi parasal olarak ölçülebilir göstergelerin tümünü bir arada analiz etme imkânı sağlamaktadır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023: 56).

Çok kıstaslı karar analizi yönteminin uygulamasına ilişkin bir örnek aşağıda verilmiştir (EU, 2018: 35).

**Tablo 1: Çok Kıstaslı Karar Analizi Yönteminin Uygulanması Örneği**

| Alternatifler | Ağırlık | Etki | Sonuç |
|---|---|---|---|
| **Alternatif 1** | | | |
| Maliyet Etkililik | 0,6 | 3 | 1,8 |
| Alt Yapıda İyileşme | 0,2 | 2 | 0,4 |
| Fırsat Eşitliği | 0,2 | 5 | 1,0 |
| **Toplam** | | | **3,2** |
| | | | |
| **Alternatif 2** | | | |
| Maliyet Etkililik | 0,6 | 5 | 3,0 |
| Alt Yapıda İyileşme | 0,2 | 2 | 0,4 |
| Fırsat Eşitliği | 0,2 | 3 | 0,6 |
| **Toplam** | | | **4,0** |

Bu yöntemin uygulanabilirliği ve sonuca ulaştırma gücü yüksek olup, ağırlıkların ve etkilerin belirlenmesi, algıya dayalı değerlendirmeleri içermektedir. Bu durum yöntemin objektivitesi açısından eleştiri konusu edilebilmektedir. Ayrıca fayda ve maliyetlerin hesaplanmasının gerektiği durumlarda hesaplama zorluklarına ilişkin problemleri de içermektedir.

**Maliyet-etkililik analizi**, uygulanan politikanın yaratacağı birim faydanın ortaya çıkaracağı maliyeti ölçmeyi ve bu yolla en düşük maliyetli çözümü tespit etmeyi amaçlayan bir analiz yöntemidir. Maliyet etkililik yöntemi ile planlanan hedeflere

ulaşmada alternatif projeler/öneriler arasında en iyi, en etkili seçimi yapıp, maliyeti minimize edecek çözümü bulmak mümkün olmaktadır. Bu yöntemde alternatifler arasında elde edilen sonucun birim başına maliyetinin kıyaslanması mümkün olabilmektedir. Özetle; yöntem her tedbir için birim etkinlik başına maliyeti ölçer, faydaların parasal olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda fayda-maliyet analizine bir alternatif oluşturur, benzer sonuçlar veren alternatiflerin karşılaştırılmasında daha etkindir, optimal fayda seçimi konusunda çözüm sağlamaz, dolaylı etkileri göz ardı ederek tek bir fayda tipi üzerinde yoğunlaşır, topluma sağlanacak net faydayı hesaplamaz (TEPAV, 2007: 11).

**En düşük maliyet analizi**, faydaların rakamsallaştırılamadığı ve düzenleme seçenekleri arasında değişmediği durumlarda, düzenleme seçenekleri arasındaki maliyet farklılıkları göz önüne alınarak en düşük maliyetli düzenlemenin seçildiği yöntemdir. Her bir seçeneğin mutlak maliyetinin belirlenemediği ancak göreceli maliyetinin (birbirlerine göre ilave ne kadar maliyet yaratacaklarının) tespit edilebildiği durumlarda, yaratılacak görece maliyet bazında kıyaslama yapmak amacıyla kullanılabilir. Her bir seçeneğin mutlak maliyetinin belirli olduğu durumlarda ise, net bugünkü değer hesabı yapılarak en düşük maliyet belirlenmelidir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023: 70).

**GZFT analizi** idareler tarafından, hâlihazırda kurumsal stratejik planlama çalışmalarında sıklıkla kullanılan bir analiz yöntemidir. Bu analiz, kurumsal planlama yapılırken idarenin güçlü ve zayıf yönleri ile karşı karşıya olduğu fırsatları ve tehditleri analiz etmeye ve geleceğe dönük stratejiler geliştirmeye yardımcı olmaktadır. Ancak DEA kapsamındaki GZFT analizi, bir konuda yapılacak düzenleme taslağını merkeze almakta ve düzenleme seçeneklerinin güçlü ve zayıf yönleri ile fırsatlar ve tehditlerinin tespit edilmesini sağlamaktadır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023: 71).

Seçenekler analiz edilirken her bir seçeneğe ilişkin varsayımlar, riskler ve belirsizlikler ile seçeneğin uygulanmasının önündeki engeller de incelenmelidir. Karşılaştırmalı olarak yapılacak analiz sonucunda en iyi olan seçenek belirlenir. En iyi alternatifin seçilmesi, en uygun yöntem ile analiz edilen seçenekler arasından en iyi seçeneğin tercih edilmesini ifade etmektedir. Her ne kadar farklı yöntemler kullanılabiliyor olsa da genellikle net toplumsal faydayı maksimize eden alternatifin seçilmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır (EU, 2018: 7).

### 4.6. Uygulama Planı Geliştirilmesi

Yapılan değerlendirmelerin ardından seçilen en iyi alternatifin uygulanmasında; düzenlemenin nasıl uygulanacağı, düzenlemeden sorumlu olan idari birimlerin hangileri olacağı ve kim tarafından izleneceğini içeren bir uygulama planı hazırlanır. Hazırlanacak uygulama planı düzenlemenin muhteviyatına göre değişiklik gösterebilir. Düzenlemenin uygulanmasına ilişkin zaman planlamasını da içeren bir tablo/çizelge şeklinde yapılabileceği gibi sözel ifadelerle de uygulama planı ortaya konulabilir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023: 21).

### 4.7. Uygulamaya İlişkin İzleme ve Değerlendirme Planının Oluşturulması

Bir düzenleme yapıldıktan sonra belirli aralıklarla gözden geçirilmesi, düzenleme kalitesinin artırılması için önemlidir. Önerilen düzenlemenin izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik bir plan ortaya konularak plana analiz raporunda yer verilir. Plan oluşturulurken önerilen düzenlemenin hedef, süreç ve sonuçlarına ilişkin izlemeyi kolaylaştırıcı göstergeler geliştirilebilir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023: 21).

### 4.8. Raporlama

Analizin tamamlanmasının ardından tüm aşamaların bilgisini içeren bir rapor hazırlanır. Bu raporda yapılan DEA'nın tüm aşamalarına yer verilir ve gereksiz tekrarlardan kaçınılır. Bu aşamada kararların olumlu ve olumsuz yönlerinin tamamı ekonomik, sosyal ve siyasi çerçevede tanımlanarak değerlendirilir ve bunların raporlanması ile süreç sonlandırılır.

## 5. Düzenleyici Etki Analizinin Vergi Hukuku Alanında Kullanımı

### 5.1. AB Ülkelerinde DEA'nın Kullanımı

Yaklaşık 20 yıldır Avrupa Birliği, daha iyi düzenleme girişimleriyle düzenleme sonuçlarını iyileştirmeye odaklanmıştır. Bunun bir parçası olarak DEA, Avrupa Komisyonu tarafından merkezi öneme sahip bir düzenleyici yönetim aracı olarak tanınmıştır. AB üyesi devletlerde güçlü DEA gereklilikleri bulunmaktadır. Avusturya, Danimarka, Estonya, Litvanya, İspanya ve Birleşik Krallık'ta basitleştirilmiş bir DEA'nın mı, yoksa tam bir DEA'nın mı gerçekleştirilmesinin gerekli olduğunu belirlemek için resmi eşik testleri bulunmaktadır. Hırvatistan, Macaristan, İrlanda, İtalya ve Slovenya, düzenleyici tasarım sırasında tekliflerin DEA sistemini atladığı durumlarda resmi sonuçlara yer vermektedir (OECD, 2019: 72).

DEA metodolojisi açısından, AB üye devletleri, kanunlara ilişkin düzenleyici teklifler için değerlendirilenlere kıyasla, alt düzenlemelere ilişkin düzenleyici teklifler için daha dar bir ekonomik, sosyal ve çevresel etki yelpazesini analiz etme eğilimindedir. Bu kısmen, düzenleyici gerekliliklerin alt düzenlemeler için kanunlara göre daha az kapsamlı olmasıyla açıklanabilir. Kanunlara ilişkin düzenleme tekliflerine benzer şekilde, alt düzenlemelere ilişkin düzenleme teklifleri de gözetim ve kalite kontrol açısından yetersiz performans göstermektedir. DEA'nın kanunlara ve alt düzenlemelere uygulanması arasında farklılıklar olduğu durumlarda, bunlar esas olarak, etki değerlendirmesinin tamamlanmasını sağlayacak bir yöntemin mevcut olup olmadığı gibi kalite kontrol hususlarıyla ilgilidir (OECD, 2019: 74).

DEA'nın düzenleyici teklifleri başarılı bir şekilde değiştirmedeki etkisine ilişkin değerlendirmeler AB üye devletlerinin üçte birinden fazlasında yapılmıştır. DEA'ya verilen desteğin sürdürülmesine yardımcı olmak amacıyla, özellikle kamu hizmetleri ile

ilgili düzenlemeleri geliştirirken, DEA politika yapıcılarına ek rehberlik görevi gören iyi uygulama örnekleri üretmiştir. Bu nedenle, DEA sistemlerinin etkililiği ve verimliliğinin periyodik olarak değerlendirilmesi, sürece yönelik siyasi desteğin yanı sıra kamu hizmetlerinin sunulmasına yönelik de desteğin korunmasına yardımcı olur (OECD, 2019: 93-94).

AB üye devletlerinde DEA'nın kullanımı vergileme alanındaki düzenlemelerde de yaygın olarak görülmektedir. Bu konuda öncü ülkelerden birisi Birleşik Krallık olmuştur. 2000'lerin itibaren gelir idaresinin yeniden yapılanması sürecinden, her yıl bütçeden karşılanacak veya bütçeye katkı sağlayacak vergisel düzenlemeler ile ilgili DEA yapılması geleneği yerleşmiştir (Amber vd., 2005).

Polonya'da DEA, Maliye Bakanlığı'nda hazırlanan vergilendirmeyle ilgili kanun taslakları da dahil olmak üzere tüm vergi kanunu tekliflerinin zorunlu bir parçası olarak uygulanmasının, 'kanıta dayalı politika oluşturma' anlayışı ve vergi kanunlarının kalitesini artırmasının bir parçası olarak kullanılmaktadır. Çağdaş DEA şablonu, yasa yapımına yönelik 'daha iyi düzenleme' yaklaşımını takip ettiğinden (sorunun açık bir şekilde tanımlanması, savunulan politikanın mantığının ana hatlarıyla belirtilmesi, çeşitli paydaşlar üzerindeki etkisinin tahmin edilmesi ve politikanın başarısı veya başarısızlığına ilişkin belirli ölçütlerin tanımlanması da dahil), konuyla ilgili son derece değerli bilgiler aktarmaktadır (Gajewski & Joński, 2022: 40).

### 5.2. İstisna, Muafiyet ve İndirimlerinin İncelenmesinde DEA'nın Kullanılması

Genel olarak vergi harcamaları, belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, çeşitli vergi mükelleflerine ve faaliyetlere verilen indirim veya yardımlardan kaynaklı olarak, kamu gelirinde meydan gelen kayıplardır. Bu tür yardımlar; istisna, muafiyet, indirim, erteleme, kredi veya ayrıcalıklı vergi oranları şeklinde olabilmektedir (OECD, 2010: 12). Ülkemizde bir mükellef grubuna yönelik uygulanan vergi harcamaları genellikle istisna, muafiyet ve indirimler şeklinde olmaktadır.

**Vergi istisnası**, verginin üzerinden alındığı ekonomik değer olarak ifade edilen verginin konusu üzerinde devletin vergileme yetkisini sınırlandıran hukuki düzenlemeler olarak tanımlanır. Objektif nitelikli bu sınırlandırmaların Türk vergi sisteminde kısmen ya da tamamen veya devamlı ya da geçici olarak farklı şekilde uygulandığı görülmektedir.

**Vergi muafiyeti**, vergi kanunlarına göre mükellef olarak belirlenmiş olan gerçek ve tüzel kişilerin, kanun koyucunun iradesi ile vergi kapsamı dışında bırakılmasıdır. Sübjektif nitelikli bu ayrıcalıklar; ilgili kişilere yönelik adaletin sağlanması, vergi tekniği, ekonomik ve siyasi nedenlerle getirilebilmektedir.

**Vergi indirimi** ise, vergi kanunlarına göre üzerinden vergi borcu hesaplanacak olan matraha yönelik sınırlandırmalar olarak ifade edilir. Vergi indirimleri, safi kazancın tespitinde brüt hasılattan düşülen giderlerden farklı olarak matrahı daraltıcı

düzenlemelerdir. Bu indirimlerin de ekonomik, sosyal, siyasi veya idari amaçları bulunabilir.

Vergi istisna, muafiyet ve indirimlerinin, kamunun ihtiyaç duyduğu finansmanın bir kısmından vazgeçilmesine neden olduğu gibi, bazen ulaşılmak istenen bir sosyal amaca hizmet ederken diğer ekonomik hedefler açısından bozucu etkilere yol açabilmektedir. Bu çerçevede istisna, muafiyet ve indirimlerin, adalet ve eşitlik gibi temel vergileme ilkeleri bakımından bazen olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına ve vergi sistemlerinin bütünlüğü ve tutarlılığının zedelenmesine yol açabilmektedir.

DEA'nın vergi sistemine ilişkin reform ve düzenleme önerilerinin değerlendirilmesinde önemli bir sistematik bakış açısı oluşturduğu açıktır. Ön etki değerlendirmesi yoluyla kanıt tabanının iyileştirilmesi, hükümetlerin kullanabileceği en önemli düzenleyici araçlardan biridir. Amaç, karar vermeden önce politika yapıcıların en verimli ve etkili seçenekleri (düzenleyici olmayan seçenekler dahil) belirlemesine ve değerlendirmesine yardımcı olarak düzenlemelerin tasarımını iyileştirmektir. Bunu yapmanın bir yöntemi, düzenlemenin beklenen maliyet ve faydalarını ve politika hedeflerine ulaşmanın alternatif yollarını analiz etmek ve topluma en büyük net faydayı sağlaması muhtemel yaklaşımı belirlemektir (OECD, 2019: 71.

Vergileme alanında yapılacak reform veya düzenlemelerde referans noktalarının vergi oranı, vergi geliri tutarı veya vergi yükü gibi parasal kriterlerin yanı sıra; vergi adaleti, rekabet ve iktisadi etkinlik, vergi sisteminin bütünlüğü ve tutarlılığı gibi parasal olmayan kriterler olduğu dikkate alındığında, bütün bunları bir arada ele alınabilmesini mümkün kılan tek yöntemin, çok kriterli karar verme yöntemi olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü söz konusu değerlendirme kriterlerinin parasal büyüklükler olarak ifade edilmesi mümkün olmayan niteliksel kriterler olduğu ve bunların birbiriyle çatışan yönlerinin olabileceği değerlendirildiğinde, diğer alternatif analiz araçlarının kullanılmasının mümkün olamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Bununla birlikte, diğer analiz yaklaşımlarının bazılarının, uygun olan bazı istisna, muafiyet ve indirimler açısından kullanılabilmesi ve cevap aranan sorulara daha kesin ya da doğru cevaplar verebilmesi de mümkündür. Örneğin; yeterli veri olması halinde etkinlik ve refah etkilerinin değerlendirilmesi sırasında bir istisnanın fayda ve maliyetlerinin hesaplanabildiği durumda fayda maliyet analizi yapılması ve buna göre puanlamaların yapılması tercih edilebilir.

Ülkemizde istisna, muafiyet ve indirim ile ilgili düzenleme yapılmasında DEA kullanılarak aşağıdaki Tablo 2'de yer alan form aracılığıyla yapılacak değerlendirmeler yoluyla alternatifler üzerinde karar vermenin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

**Tablo 2: İstisna, Muafiyet ve İndirimlerin DEA İle Değerlendirilmesi Formu Örneği**

| DEĞERLENDİRME FORMU | | | |
|---|---|---|---|
| **Değerlendirme Kriterleri** | **Ağırlık (%) (a)** | **Puan * (1-5) (b)** | **Sonuç (c) = (a) x (b)** |
| **A) VERGİ ADALETİ (%30)** | | | **1,20** |
| **1) Yatay Eşitlik** | 0,10 | 5 | 0,50 |
| **2) Dikey Eşitlik** | 0,10 | 3 | 0,30 |
| **3) Yansıma Etkileri (Yatay ve Dikey Eşitlik)** | 0,10 | 4 | 0,40 |
| **B) REKABET VE İKTİSADİ ETKİNLİK (%40)** | | | **1,90** |
| **1) Rekabet Eşitliği/ Rekabeti Bozucu Etkiler** | 0,10 | 4 | 0,40 |
| **2) İktisadi Etkinlik ve Refah Etkileri** | 0,30 | | 1,50 |
| **B/2-1** Toplumun bütünü için net refah etkisi olumludur. | 0,05 | 5 | 0,25 |
| **B/2-2** Daha etkili ve net refah etkisi daha üstün bir politika aracı önerilebilir. | 0,05 | 5 | 0,25 |
| **B/2-3** İMİ, ilgili sektörün daha fazla büyümesini (Ciro artışı veya işletme sayısı artışı gibi) sağlar. | 0,05 | 5 | 0,25 |
| **B/2-4** İMİ, cari açığı azaltıcı (İhracat rakamlarını artırıcı veya ihracat harcamalarını azaltıcı) etkiye sahiptir. | 0,05 | 5 | 0,25 |
| **B/2-5** İMİ, ilgili sektördeki istihdamı artıracak etkiye sahiptir. | 0,05 | 5 | 0,25 |
| **B/2-6** İMİ, teknoloji merkezi, tasarım merkezi, Ar-Ge merkezi vb. yerlerin sayısında, üretilen faydalı model, patent vb. ürünlerin sayısında ve ticarileşme oranlarında artış sağlamaktadır. | 0,05 | 5 | 0,25 |
| **C) BÜTÜNLÜK VE TUTARLILIK (%30)** | | | **1,35** |
| **1) Uygulama Gerekçesi** | 0,10 | 5 | 0,50 |
| **2) Uygulama Tutarlılığı** | 0,10 | 5 | 0,50 |
| **3) Uyum Maliyetleri** | 0,05 | 3 | 0,15 |
| **4) İdari Maliyetleri** | 0,05 | 4 | 0,20 |
| **TOPLAM** *(Tablonun en sağ sütununda veri girilen hücrelerin toplamı)* | | | 4,45 |

* (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum ve (5) Kesinlikle Katılıyorum

İstisna, muafiyet ve indirimlerin vergi adaleti, rekabet ve etkinlik ile vergi sisteminin bütünlüğü ve tutarlılığı olmak üzere üç boyut açısından değerlendirilmesi, belirlenen alt kriterler ve belirlenen ifadeler çerçevesinde yapılır. Değerlendirmeler yapılırken olumsuzluktan olumluya doğru beş dereceli bir puanlama sistemi kullanılır. Değerlendirme sırasında, literatür esas olmak üzere, ulaşılabilen rakamsal gerçekleşmeler ve her bir sorunun çalışma grubu üyeleri ile tartışılması ve mutabakat sağlanarak planlamanın yapılması gerekir. Verilen puanlar, ana kriterler için belirlenen ağırlıklarla çarpılarak, ağırlıklandırılmış puanlar hesaplanır ve bunlar toplanarak sonuç puanına ulaşılır.

Tablo 2'de yer alan değerlendirme kriterleri aşağıda belirtilen anlamları ifade eder:

**Yatay Eşitlik:** Vergisel açıdan benzer konumda bulunan mükelleflere vergisel açıdan aynı şekilde ya da eşit muamele edilir,

**Dikey Eşitlik:** Farklı ödeme gücüne sahip vergi mükellefleri farklı vergi öder, daha çok ödeme gücüne sahip olanlar oransal olarak daha çok vergi öder,

**Yansıma Etkileri:** Yansıma etkileri sonucunda ortaya çıkan verginin gerçek/ekonomik mükellefi dikkate alındığında, yatay ve dikey eşitliği bozucu sonuçlar ortaya çıkar,

**Rekabet Eşitliği:** Sektöre yeni giriş ve çıkışları engellemez veya mal ve hizmet temininde yurt içinden tedarik ile yurt dışından tedarik arasında dezavantaj doğurmaz ve yararlanma bakımından rakipler ya da sektörler arasında bir eşitsizlik doğurmaz,

**İktisadi Etkinlik ve Refah Etkileri:** Toplumun bütünü için pozitif net refah etkisi yaratır, daha etkili ve net refah etkisi daha üstün bir politika alternatifi yoktur,

**Uygulama Gerekçesi:** Uygulamaya alınırken var olan gerekçeler ve amaçlar hala varlığını sürdürmektedir,

**Uygulama Tutarlılığı:** İstisna, muafiyet veya indirim diğer kamu politikaları ile uyumludur, başka bir vergi ve harcama politikası ile çatışmaz,

**Uyum Maliyetleri:** Uygulaması basit, şeffaf ve yönetilebilir niteliktedir. Mükellefler için planlama, kayıt tutma, raporlama ve diğer uyum maliyetleri düşüktür,

**İdari Maliyetler:** Uygulanması idare açısından önemli bir maliyet artışa yol açmaz ve vergi kayıp veya kaçağına sebep olmaz.

Yapılan değerlendirme sonucunda kriterlere verilen ağırlıklar ve etkilerine ilişkin puanlama uzmanlar tarafından yapılır ve ağırlıkları ile çarpılması sonucunda elde edilen sonuç puanları toplanarak toplan etkinin hesaplanması yapılır. Yapılan değerlendirmeler sonucunda bir alternatifin alabileceği en yüksek skor 5,0'tir. Bu çerçevede tek bir alternatif üzerinde değerlendirme yaparken 5,0'e yakın skorlar kabul edilmesi gerekirken, 1'e yakın skor alan alternatiflerin reddedilmesi daha uygundur.

## 6. Sonuç

Bir ülkede vergi reformundan söz edebilmek için vergi sisteminde köklü değişikliklerin yapılması, bu değişikliklerin toplum kesimleri arasında vergi yükünü değiştirmesi ve böylece vergilemede adaletin sağlanması gerekmektedir. Bu reform çalışmalarının siyasi kaygıdan uzak, bilimsel yaklaşımla ortaya konulan ve objektif süreçlerin sonunda çeşitli alternatifler arasından en etkin olan seçeneğin belirlenebilmesi için birçok OECD ve AB ülkesinde DEA yönteminin kullanılması benimsenmiştir.

DEA sayesinde kamusal karar alma süreçlerinin hesap verebilir, şeffaf ve tutarlı olması sağlanmakta, vergileme alanında yapılacak düzenleme veya değişiklik önerilerinin başlangıcından itibaren sorunun tespiti, alternatif çözüm önerileri ve en

etkin olan seçeneğin belirlenmesine kadar geçen süreç bilimsel dayanaklarıyla birlikte somut ve objektif bir şekilde ortaya konulmaktadır. Böylece çeşitli politika seçeneklerinden en uygun veya etkin olanının, demokratik ve katılımcı bir anlayışla belirlenmesi ve yasalaşması sağlanmaktadır.

DEA'nın yapılmasında; yaşanan sorunların tespiti, yapılacak değişikliklerin temel amacının belirlenmesi, bu amaca ulaşmayı sağlayacak çeşitli seçeneklerin ortaya konulması, en etkin seçeneğin tespit edilmesinde en uygun analiz yönteminin kullanılması, seçilen en iyi alternatifin uygulanmasına yönelik planın geliştirilmesi, uygulamanın izlenmesi ve raporlanmasına kadar giden bilimsel bir süreç takip edilmektedir. Bu nedenle ülkemizde vergileme alanında yapılacak reform çalışmaları veya yeni düzenlemelerde DEA yönteminin kullanılmasında yarar vardır.

Bu çalışmada istisna, muafiyet ve indirimler ile ilgili düzenleyici etki analizinin nasıl kullanılabileceğine yönelik bir öneri sunulmuş ve hangi kriterler kullanılarak, bu konularla ilgili objektif değerlendirmelerin nasıl yapılabileceği ortaya konulmuştur. Çalışma sonucunda vergi sistemi ile ilgili yapılacak her bir yeni düzenleme için DEA'nın kullanılabilir ve böylece en doğru ve etkin düzenlemenin hayata geçirilmesine katkı sağlanabilir olduğu belirlenmiştir.

Vergi kanunlarının hazırlanması sırasında DEA'nın kullanılması, yasa koyucunun vergi hukuku alanındaki düzenlemenin kalitesinin ve amacının ortaya çıkarılmasına olanak tanıyan ayrıntılı ve önemli bilgiler sağlayabilir. Ancak DEA, uygulanan politikalara ilişkin karar alma sürecini destekleyen gerçek bir analiz yöntemi olarak kullanılmalıdır. Aksi takdirde, sadece bir vitrin düzenleme çalışmasının bir parçası olarak hazırlanan formalite icabı DEA, elde edilecek sonuçları çarptırabilir ve hedef kitleyi yanıltabilir.

## Kaynakça

Ambler, T., Chittenden, F. & Hwang, C. (2005). Regulation: Another Form of Taxation?, https://www.eesc.europa.eu/sites/default/files/resources/docs/ria051.pdf

Bulutoğlu, K. (1981). "Siyasal Süreçte Vergi Reformu", *Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları*, 21-23 Ocak 1981, İstanbul: İİTİA, Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayını No 3.

DAI/BRC (2012). *Regulatory Impact Assessment Manual for Regulatıons Wıth Potentıal Impact on Agrıculture*, USAID & ACED Project.

EU (2018). *Manual On Regulatory Impact Assessment: For use in the public service of the Republic of Armenia*, EU Twinning Project.

Gajewski, D. J. & Joński, K. (2022). Regulatory Impact Assessments (RIA) as an Input in Tax Law Interpretatıon: Analysıs of the Admınıstratıve Courts Verdicts. *Financial Law Review*, 28 (4): 33-42.

Gürsoy, B. (1981). "Siyasal Süreçte Vergi Reformu Konusunda Sayın Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu Tarafından Sunulan Tebliğ Üzerine Yorumlar", *Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları*, 21-23 Ocak 1981, İstanbul: İİTİA, Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayını No 3.

Kirkpatrick, C. & Parker, D. (2007). "Regulatory Impact Assessment: An Overview". In Ed. C. Kirkpatrick & D. Parker, *Regulatory Impact Assessment Towards Better Regulation?* Cheltenham: Edward Elgar Publishing.

Leiserson, G. & Looney, A. (2018). *A Framework for Economic Analysis of Tax Regulations*. Washington DC: Brooking Institute.

OECD (1997). *Regulatory Impact Analysis: Best Practices in OECD Countries*, Paris: OECD Publishing.

OECD (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris: OECD Publishing, https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf

OECD (2019). *Better Regulation Practices across the European Union*, Paris: OECD Publishing, https://doi.org/10.1787/9789264311732-en

OECD (2020). *Reviewing the Stock of Regulation, OECD Best Practice Principles for Regulatory Policy*, Paris: OECD Publishing, https://doi.org/10.1787/1a8f33bc-en.

OECD (2021). *OECD Regulatory Policy Outlook 2021*, Paris: OECD Publishing, https://doi.org/10.1787/38b0fdb1-en.

OECD (2022). *Establishing Regulatory Impact Assessment in Mauritius*. Paris: OECD Publishing.

Peacock, A.T. (1981). "Fiscal Theory and the Market for Tax Reform", *Reform of Tax Systems*, Ed. K. W. Roskamp & F. Forte, Detroit: Wayne University Press.

TDK, (2023). Türkçe Sözlük, https://sozluk.gov.tr/, (12.11.2023).

TEPAV (2007). *Düzenleyici Etki Analizi Rehberi*. Ankara: TEPAV.

World Bank (2018). *Making Regulatory Impact Assessments Work in Armenia Case Study from the Global Report.*

# Vergiye Gönüllü Uyumunun Sağlanmasında Davranışsal Kamu Politikalarının Kullanılması

**Faruk GÖZÜBÜYÜK**[1]

## 1. Giriş

OECD ülkeleri başta olmak üzere dünya genelinde ve Türkiye'de de kamu politikalarında davranışsal yaklaşımlara başvurulmakta ve söz konusu yaklaşımlara üst politika belgelerinde yer verilmektedir. Bu bağlamda, Türkiye Yeni Ekonomik Programında (YEP) (2021-2023) "Vergi mükelleflerimizin vergi bilincinin güçlendirilmesi ve vergiye gönüllü uyumun artırılması için davranışsal kamu politikalarından faydalanılması" eylemi yer almakta ve Başkanlığımız tarafından bireysel ve toplumsal vergi bilinci ve gönüllü uyumu güçlendirmeyi hedefleyen eylem ve projelerin hayata geçirilmesi planlanmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, mükelleflere sunulan tüm uygulama ve hizmetlerin mükelleflerin vergi bilincini ve gönüllü uyumunu artıracak şekilde davranışsal kamu politikaları yaklaşımıyla yeniden gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, orta ve uzun vadeli davranışsal içgörü politikaları üretilmesi ile bu politikaların uygulanabilirliği ve etkinliğini ölçmeye yönelik çalışmalar gerçekleştirilmektedir.

Bu amaçla Davranışsal Kamu Politikaları Geliştirme ve Uygulama Müdürlüğü 19 Mart 2021 tarihinde kurularak Gelir İdaresi Başkanlığı'nda bu konuda ilk defa kurumsal kapasite oluşturulmuştur. Ayrıca, merkez ve taşra birimlerimizde davranışsal yaklaşım konusunda çalışmalar yapmak üzere yaklaşık 150 kişiden oluşan Davranışsal Yaklaşım Takımları kurmuştur.

Başkanlığımız davranışsal yaklaşım politikaları ile;

- Her türlü değişikliği ( mevzuat, uygulama vb. ) yönetmeyi,
- Mükellef üzerindeki mevcut yararsız uygulamaları belirlemeyi ve değiştirmeyi,
- Mükelleflerin uyum davranışlarının ve kararlarının geliştirilmesine yardımcı olmayı,
- Mükelleflerin algılarını, kararlarını ve davranışlarını anlamayı,

hedeflemektedir.

[1] Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ORCID: 0009-0004-7937-2436, fgozubuyuk@gelirler.gov.tr

Bu çalışmada, davranışsal yaklaşım politikalarının vergiye gönüllü uyumu sağlamadaki etkisi, dünya ve vergi idareleri örnekleri üzerinden anlatılmaktadır.

## 2. Davranışsal Yaklaşımların Kamu Politikalarına uygulanması

Davranışsal yaklaşım politikaları (davranışsal içgörü), özellikle son yıllarda önemi ve dünya çapında kullanımı gittikçe artan bir kavramdır.

Davranışsal ekonomi prensiplerinin kamu politikalarına entegrasyonu 2002 ve 2017 yıllarında bu alana verilen Nobel Ekonomi ödüllerinin etkisi ile ülkelerde öncelikli gündem maddesi olmuştur. Davranışsal iktisatçılar gerçekleştirdikleri çalışmalarla ülkelerin bireyleri daha rasyonel karar vermeye yönlendirmesinin ve davranışsal içgörü (dürtme) yaklaşımlarının kamu politikalarına entegrasyonunun gerekliliğini ortaya koymuşlardır.

Richard H. Thaler, psikoloji ve ekonomi bilimlerini bir araya getirerek insanların hangi kararları nasıl aldığını belirlemeye yönelik davranışsal ekonomi alanında yaptığı çalışmalarla 2017 yılında nobel ekonomi ödülüne layık görülmüştür. Richard H. Thaler, Dürtme: Sağlık, Zenginlik ve Mutlulukla İlgili Kararları Uygulamak (Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness) kitabını Cass R. Sunstein ile birlikte kaleme almıştır.

İnsanların karar alma süreçlerinde sıkça rastlanan bilişsel kısıtlılıkları sistematik bir biçimde ortaya koymuşlar ve davranışsal iktisat bulgularından türetilen birtakım içgörülerin politika yapımına eklemlenmesine yönelik öneriler geliştirmişlerdir. İnsanların daha iyi karar vermeleri adına kamu ve özel sektörün onlara yol gösterebilmeleri için davranış bilimini nasıl kullanmaları gerektiğini incelemişlerdir.

Davranışsal iktisatçılar gerçekleştirdikleri çalışmalar ile devletlerin bireyleri daha rasyonel karar vermeye yönlendirmelerinin ve bunun uzantısında da davranışsal içgörü (dürtme) yaklaşımlarının politika yapımına dahil edilmesinin gerekliliğini ortaya koymuşlardır. İnsanların seçimlerini yaşam tarzlarını iyileştirecek şekilde yönlendiren seçim mimarisini nazik bir müdahale olarak kavramsallaştıran dürtmenin çeşitli tanımlamaları vardır.

Richard H. Thaler'a göre davranışsal içgörü yaklaşımı; insanların davranışlarını herhangi bir seçeneği yasaklamadan ya da ekonomik teşvikleri önemli ölçüde değiştirmeden, öngörülebilir bir şekilde değiştiren seçenek mimarisidir.

2019 OECD Raporuna göre ise davranışsal içgörü yaklaşımı; insanların gerçekte nasıl seçim yaptıklarını keşfetmek amacıyla psikoloji, bilişsel bilimler ve sosyal bilimlerden edinilen bilgileri ampirik olarak test edilmiş sonuçlarla birleştiren politika oluşturucu bir yaklaşımdır.

Davranışsal içgörü politikaları, teoride insanların nasıl davranmaları gerektiğinden (rasyonel) ziyade pratikte insanların karar alma süreçlerindeki önyargıları anlayarak nasıl davrandıkları hakkında somut bir bilgi ve kavrayış temelinde oluşturulan ve var olan politikaların etkinliğini artıran tamamlayıcı politikalardır.

Toplumsal refahı artırmada yaygın kamu politikaları uygulamalarından daha etkin olduğu yapılan pek çok ampirik çalışmalarla ortaya koyulan bu tamamlayıcı politikalar; kamu politikalarının etki alanını genişletmekte ve eş zamanlı olarak maliyet azalışını sağlamakta, bireylerin tercih sürecindeki yanlılıkları ve kısa yolları göz önünde bulundurmakta, uygulanan politikaların etkinliğini rastgele kontrol deneyleri aracılığıyla test etmekte ve toplum yanlısı davranışların geliştirilmesine ön ayak olmaktadır.

### 2.1. Davranışsal Yaklaşım Politikalarının Ülkelerin Gelir İdarelerine Sağladığı Katkılar

Davranışsal içgörüler, vergi idarelerine hem somut olarak hem de ilgili sürece katkı sağlayarak yardım edebilmektedir. Davranışsal içgörülerin somut olarak; vergi uyum davranışlarını geliştirmeye, hizmet sunumunu dönüştürmeye, verimli/üretken çalışan davranışlarını teşvik etmeye katkı sağlamaktadır. Davranışsal içgörülerin sürece katkısı ise; davranışları ve davranışları neyin yönlendirdiğini anlamaya, davranışları değiştirmek için politika ve diğer müdahale araçlarını tasarlamaya ve değişimin gerçekleşmesini sağlamak için en etkili yollar hakkında kanıt bulmaya katkı sağlamaktadır.

### 2.2. Davranışsal Yaklaşım Politikalarını Uygulayan Ülkeler ve Bu Politikaların Kullanıldığı Alanlar

Davranışsal yaklaşımların kamu politikalarına uygulanması dünyada ve Türkiye'de her geçen gün yaygınlaşmaktadır. Ülkeler var olan kamu politikaları yerine ya da var olan kamu politikalarının tamamlayıcısı olarak davranışsal yaklaşımları kullanmakta olup bu yolla birey davranışlarını politika hedeflerine uygun biçime dönüştürmeyi hedeflemektedir.

Gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülke için vergilendirme ve vergi uyumu temelde çok önemlidir. Vergiye gönüllü uyumu artırmada geleneksel kamu politikaları ile birlikte tamamlayıcı politikalar olarak kullanılan davranışsal yaklaşımlar, mükellef davranışlarını hesaba katan vergi uyum sistemlerinin oluşturulmasına yardımcı olmaktadır.

Davranışsal yaklaşımları kamu politikalarını; Birleşik Krallık, Amerika, Fransa, Hollanda, İspanya, Belçika, Avusturalya, Macaristan, Polonya, Norveç, Litvanya, Yeni Zelanda, Singapur, Endonezya gibi ülkeler ile OECD, OECD Vergi İdareleri Forumuna (FTA) Üye Ülkeler, Dünya Bankası, IMF, UNICEF ve Avrupa Komisyonu gibi uluslararası kuruluşlar etkili bir şekilde uygulamaktadır.

Davranışsal yaklaşım politikaları en çok kullanıldığı alanlar şöyledir.

- Vergi uyumunun artırılması,
- Yoksullukla mücadele,
- İşsizliğin azaltılması,
- Kişisel birikimlerin ve sigorta planlarına katılımın artırılması,

- İşgücü piyasalarında verimliliğin arttırılması,
- Sağlığın teşviki ve iyileştirilmesi,
- Eğitime kaydın ve devamının arttırılması,
- Enerji tasarrufunun arttırılması,
- Çevrenin korunması,
- Kan ve organ bağışının yaygınlaştırılması.

## 3. Davranışsal Yaklaşım Politkalarının Dünya ve Türkiye Uygulama Örnekleri

Davranışsal yaklaşım, dünyada özellikle son yıllarda hükümetler tarafından gittikçe artan şekilde kullanılan bir araç haline gelmiştir. 2014 yılında OECD, davranışsal ekonominin düzenleyici politikaya uygulanmasına ve OECD ülkelerine etkisine genel bir bakış sunan Düzenleyici Politika ve Davranışsal Ekonomi Raporunu yayınlamıştır. Richard Thaler'ın Dürtme kitabının 2017'de aldığı Nobel Ödülünün de ivme katmasıyla birlikte, dünyadaki pek çok devlet davranışsal ve deneysel yöntemleri politika süreçlerine dahil etme kapasitelerini artırmaya başlamıştır.

Davranışsal yaklaşım, başta OECD, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler gibi çok uluslu kuruluşlar olmak üzere dünya çapında pek çok hükümet ve özel şirket tarafından benimsenen bir araç olmuştur. Dünya üzerinde pek çok ülke, kurum ve kuruluş davranışsal içgörü yaklaşımlarını ya kendi bünyelerinde organizasyonel birimler kurarak veya bu konuda uzmanlaşan organizasyonlardan destek alarak uygulamaktadır. İlk olarak Temmuz 2010'da Birleşik Krallık Kabine İşleri Başkanlığı bünyesinde Behavioral Insights Team-BIT kurulmuş ve dünyada resmi olarak faaliyete geçen ilk davranışsal içgörü takımı olmuştur.

### 3.1. Davranışsal Yaklaşım Politkaları Dünya Uygulama Örnekleri

2020 Vergi İdaresi Formu (FTA) Anketine göre, FTA üyesi olan 52 ülkenin 14'ü misyonlarını yerine getirmek için davranışsal içgörüleri kullanmaktadır. Bu bölümde bazı OECD ve FTA Üye Ülkeleri Uygulamalarından bahsedilecektir.

#### *3.1.1. Birleşik Krallık*

Davranışsal İç görü Takımı 2018 yılı itibariyle birçok ülkede 780'den fazla projeye imza atmış ve en az 400 rastgele kontrol deneyi gerçekleştirmiştir. Kurulduğu günden bu yana en faydalı görülebilecek çalışmaları ise eğitim, sağlık ve kamu maliyesi alanında olmuştur. Davranışsal içgörü takımı arasında adalet, sağlık, ulaştırma, maliye, eğitim ve enerji bakanlıklarına bağlı devlet kurumları ile işbirliği içinde çalışmalarına devam etmektedir.

İngiltere Gelir İdaresi tarafından gelir vergisi ödemesini yapmadığı tespit edilen mükelleflere bir hatırlatma mektubu gönderilmektedir. Gönderilen mektup, ödemeye

esas temel bilgilerin dışında herhangi bir mesaj içermemektedir. Bununla birlikte; 2016 yılında klasik mektuba sosyal norm temelli aşağıdaki davranışsal cümle eklenmiştir.

«Her on kişiden dokuzu vergisini zamanında ödemektedir»

Bu mesajı da içeren mektubun gönderildiği yıl vergi uyumu oranı %68'den %83'e çıkmıştır. Her ne kadar bu artışın tek kaynağının bu mesaj olduğuna ilişkin yeterli kanıt bulunmasa da İngiliz merkezi ve yerel yönetimleri bu başarılı uygulamayı trafik cezalarının ödenmesi, su ve elektrik faturalarının ödenmesi ve belediye vergilerine uyumun artırılması için de kullanmaya başlamıştır. Ayrıca kişiselleştirilmiş mesajlar üzerine çalışmalar başlatılmıştır.

### *3.1.2. Amerika Birleşik Devletleri*

Serbest meslek kazancı elde eden mükelleflere yönelik yapılan denetimlerin bu mükelleflerin gelecekteki uyum düzeyini nasıl etkilediğine dair bir çalışma gerçekleştirmiştir.

Denetimler ile ilgili yapılan çalışma sonucunda; haberli yapılan denetimlerin gelecekteki uyum üzerinde kalıcı olumlu etkilerinin olduğu, denetimlerde herhangi bir uygunsuzluk tespit edilmediği durumlarda ise uzun vadeli olumsuz sonuçların doğabileceği değerlendirilmiştir.

Bununla birlikte; önceden uyumlu olmayan vergi mükelleflerinin, denetimden üç yıl sonra bile daha yüksek vergilendirilebilir gelirler bildirmeye başladığı tespit edilmiştir. Buna karşılık, düzeltme yapılmayanlar gelecek yıllarda kontrol grubuna göre yaklaşık %35 daha az vergiye tabi gelir bildirmişlerdir.

### *3.1.3. Fransa*

2018'den itibaren, her mükellefe özel ödediği verginin kamu bütçesinde hangi amaçlarla kullanıldığını gösteren bir simülatörü içeren bilgilendirme sayfasını yayına almıştır. Çalışan özel sektör ve kamu kesimi uzmanlarını bir araya getiren yazılım geliştirme fuarları yapılmıştır. Personel eğitimine dönük olarak Kamu Maliyesi Akademisi kurulmuştur.

### *3.1.4. Avusturalya*

Avustralya Vergi Dairesi (ATO) geri ödemelerinin durumunu öğrenmek isteyen vergi mükelleflerinden yüksek oranda arama almaktadır. Belirli bir vergi mükellefi grubunda vergi iadelerinin işlenmesinde bir gecikme yaşanmasının beklendiği durumlarda, ATO tarafından SMS ile bilgilendirme mesajları gönderilmiştir. Olumlu bir vergi mükellefi deneyimini destekleyen bu durum, aramaları azaltmış ve şeffaflığı artırmıştır.

Ayrıca ATO vergi mükelleflerine yıllık vergi beyannamesinin verilmesine yönelik özelleştirilmiş mesajlar göndermektedir. Vergi mükellefleri, beyannamelerini doldururken iş ve işlemleri ile ilgili rapor edilen giderlerinin yüksek olduğuna dair açılır bir pencere ile karşılaşabilmekte ve girdilerin kontrol edilmesine yönelik uyarıcılar

görebilmektedirler. Bu girişim, vergi beyannamelerini değiştirmeye zorlanan vergi mükelleflerinin %25'ini harekete geçirmiş ve 2018-2019 vergi beyannameleri için gönüllü uyumdan yaklaşık 22,4 milyon Avustralya Doları gelir elde edilmesini sağlamıştır.

### 3.1.5. Belçika

Belçika Vergi İdaresi, geç ödemeleri azaltmak için gelir vergisi mükelleflerine farklı davranış mesajları içeren hatırlatma mektupları göndermiştir. Deneme, erken ödemelerde %18'lik bir artışla sonuçlanmış ve deneme maliyetinin 40 katından daha fazla bir getiri olan 3.16 milyon Euro ek net gelir sağlanmıştır.

### 3.1.6. Kosta Rika

2014 yılında 12.515 firmaya elektronik postalar yollamıştır.

Standart e-posta: "Bizim kayıtlarımıza göre vergi beyannamenizi vermemişsiniz. 2014 yılında 10 Kosta Rika vatandaşından 8'i beyannamesini vermiş durumdadır. Siz henüz beyannamesini vermeyen küçük azınlığın içerisindesiniz. " e-postayı alanlarda beyan %11,5'den, %32,5'e yükselmiştir.

Bilgi içeren e-posta: Üçüncü kişilerden aldığımız bilgiler, 2014 yılında siz ya da müşterilerinize ait ödenmesi gereken vergiler olduğunu doğrulamaktadır. Üçüncü kişilerin beyanlarından, hakkınızda bilgi sahibi olduğumuz işlemlerinizden bir kaçı aşağıdaki gibidir:

- Şirket tarafından rapor edilen en az XXX gelir,
- Banka tarafından beyan edilen en azından ZZZ kredi kartı geliri,
- En az WWW tutarında devlet kurumları ile satış ya da sözleşme)

şeklinde e-posta alanlarda ise beyan %34,2'ye yükselmiştir.

Sonuçta; davranışsal hatırlatma e-postaları vergi beyannamelerini %11,5'ten %32,5'e yükseltirken, hatırlatma mailine ek olarak bir başka firmanın işlemlerine ilişkin detaylı bilgi verildiğinde ise vergi beyanname oranı %34'e çıkmıştır.

## 3.2. Davranışsal Yaklaşım Politkaları Türkiye Uygulama Örnekleri

Davranışsal yaklaşım uygulamalarının ülkemizde hayata geçirilmesi ise Kasım 2017 tarihinde Ticaret Bakanlığı Davranışsal Kamu Politikaları ve Yeni Nesil Teknolojiler Daire Başkanlığı kurulması ile olmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığında ise davranışsal yaklaşımların kamu politikalarında uygulanması 2021 yılında Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı içerisinde Davranışsal Kamu Politikaları Geliştirme ve Uygulama Müdürlüğü kurulması ile başlamıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sunulan hizmetlerde ölçülebilir iyileştirmeler sağlayabilmek ve hızla uygulamaya koyabilmek için tüm birimlerle koordinasyon içinde çalışılarak, davranışsal içgörü yaklaşımlarının geleneksel politika araçlarının etkisini

daha da artıracak ve güçlendirecek şekilde faaliyetler gerçekleştirmek hedeflenmektedir.

Kamu politikası tasarımında davranışsal içgörü yaklaşımlarının kullanılmasına yönelik olarak Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığınca, bu yaklaşımların kamu politikalarına uygulanması ve bu politikaların etkinliğinin ölçülmesi amacıyla rastgele kontrol deneyleri gerçekleştirilmekte, aksiyon raporları hazırlanmakta ve aynı zamanda bu politikaların uygulanacağı mükellef hizmetlerine yönelik çalışmalar tasarlanmaktadır.

Bu çalışmaların çoğu dünya genelinde davranışsal kamu politikaları üniteleri tarafından gerçekleştirilmekte ve bu üniteler gelişmiş ülkelerin tamamında faaliyetlerine Başkanlık ya da Başbakanlık makamına bağlı olarak devam etmektedir. Dünya üzerinde pek çok ülke, kurum ve kuruluş davranışsal içgörü yaklaşımlarını ya kendi bünyelerinde organizasyonel birimler kurarak veya bu konuda uzmanlaşan organizasyonlardan destek alarak uygulamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nda da kamu politikası tasarımında davranışsal yaklaşımların kullanılmasına yönelik olarak Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı bu çalışmaları diğer birimler ile koordinasyon sağlanarak gerçekleştirmektedir.

Başkanlığımız, spesifik ve yüksek önem düzeyine sahip mükellef davranışlarını değiştirmek ve müdahalaleri güçlü bir şekilde değerlendirmek amacıyla davranışsal yaklaşımların dikkatli ve titizlikle değerlendirildiği çalışmalardan bazılarına aşağıda yer vermektedir.

- 2022 Yılı Hazır Beyan Sistemi Üzerinden Beyanname Vermesi Gereken Mükelleflerin Bilgilendirilmesi Çalışması
- 2022 Yılı MTV 1. ve 2. Taksit Ödemesinin Hatırlatılmasına Yönelik Bilgilendirme Çalışması
- Kovuşturma Sürecinde Mükelleflerin SMS Aracılığıyla Bilgilendirilmesi Çalışması
- Gelir Vergisi Beyannamesini Verip 1. Taksitini Ödemeyen Mükelleflerin Bilgilendirilmesi Çalışması
- KDV Beyannamesini Vermeyen ve Beyanname Verip Ödemeyen Gelir Vergisi Mükelleflerinin Bilgilendirilmesi Çalışması
- Yeni İşe Başlayan Mükelleflerde Gönüllü Uyum Çalışması
- Gelir İdaresi Başkanlığı Kurumsal Kimlik Kılavuzu
- Dijital Vergi Asistanı (GİBİ)

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verginin beyan ve tahsilat süreçlerine davranışsal yaklaşım politikaları kullanılarak yapılan müdahaleler ile vergilerin tahsilat/tahakkuk oranlarında ve yeni mükellefiyet tesisinde anlamlı artışlar sağlanmıştır.

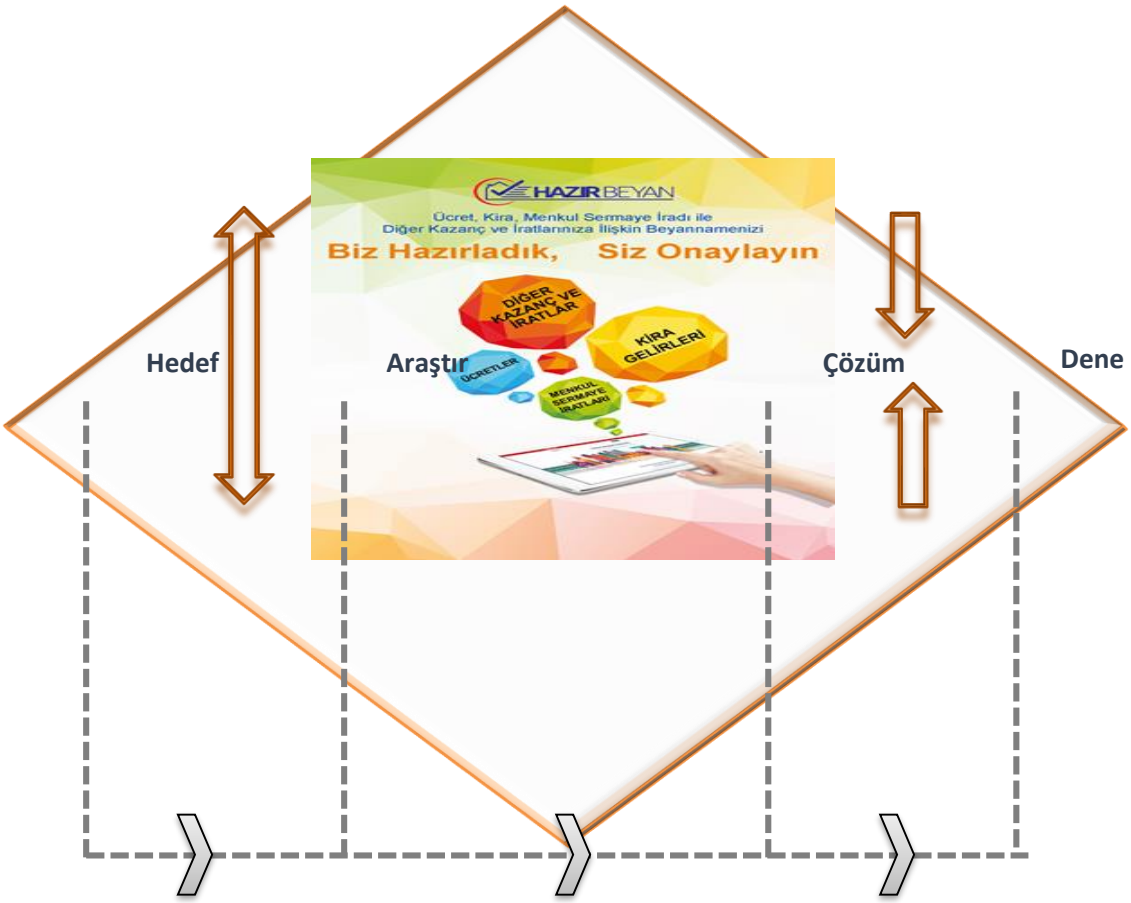
### *3.2.1. 2022 Yılı Hazır Beyan Sisteminin Kullanımına Yönelik Farkındalık Oluşturma Çalışmaları*

Başkanlığımız 2022 yılında Hazır Beyan Sisteminin kullanımına yönelik olarak bir farkındalık oluşturmak ve sistemin daha fazla mükellef tarafından kullanımını yaygınlaştırmak için çalışma gerçekleştirmiştir.

Bilgi ve bilişim teknolojilerinin hızla gelişmesi ve internet kullanımının yaygınlaşması sunulan birçok hizmetin elektronik ortama taşınmasına neden olmakla birlikte hizmet sunum şekillerinin değişmesine de neden olmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı da mükeleflerimize daha hızlı ve kaliteli hizmet sunmak amacıyla birçok hizmetini elektronik ortama taşımıştır.

Bu hizmetlerden birisi olan Hazır Beyan Sistemi ile mükellefler; kira, ücret, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan oluşan gelirlerine ilişkin tüm vergilendirme süreçlerini (beyan, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) sistem üzerinden online olarak yapabilmekte ve böylece vergi dairesine gitmelerine gerek kalmadan işlemleri otomatik olarak yapmaları sağlanmaktadır.

Bununla birlikte aşağıda şablonu yer alan Rastgle Kontrol Deneyi ile; pandemi koşulları da dikkate alınarak Hazır Beyan Sisteminin kullanımına yönelik olarak bir farkındalık oluşturulması, sistemin tanıtımının yapılarak etkin bir şekilde kullanımının sağlanması ve böylece sistem üzerinden verilecek beyanname sayısının arttırılması hedeflenmektedir.



2022 yılında, 08.03.2022 ve 30.03.2022 tarihlerinde beyanname vermeyen kira, değer artışı kazancı ve ücret geliri olan 717.366 kişiye farklı içeriklerde bilgilendirme mesajları gönderilmiştir. Ayrıca 19-20 Mart 2022 tarihinde bu gelir gruplarına yönelik e-devlet üzerinden de hatırlatma mesajı gönderilmiştir. Yapılan farkındalık çalışmaları sonucunda, SMS gönderilen 717.366 mükellef içerisinden 405.590 kişinin beyannamelerini verdiği tespit edilmiş ve SMS gönderilenler içerisinden 100.212 kişinin HBS üzerinden ilk defa beyanname vermesi sağlanmıştır.

Mükellef grubu özelinde yapılan bu farkındalık çalışmaları neticesinde bir önceki yıla göre haftalık olarak beyanname verme oranlarında sürekli artış görülmüştür. Toplamda 2022 yılında beyanname veren mükellef sayısında 2021 yılına göre %16,21 oranında ciddi bir artış gerçekleşmiştir.

### *3.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Tam ve Zamanında Ödemesinin Hatırlatılmasına Yönelik Bilgilendirme Çalışmaları*

Motorlu Taşıtlar Vergisi mükelleflerine, MTV borçlarının zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesine yönelik olarak davranışsal yaklaşım politikalarının da kullanıldığı SMS ile hatırlatma mesajları gönderilmekte, internet sayfası ve sosyal medya hesapları aracılığıyla etkili ve yoğun bilgilendirme ve mükellefleri doğru bir şekilde yönlendirme çalışmaları yapılmaktadır.

Bu kapsamda; 2021, 2022 ve 2023 yıllarında motorlu taşıtlar vergisinin 1. ve 2. Taksit ödeme dönemlerinde ve vadesinde ödenmeyen geçmiş yıl motorlu taşıtlar vergilerinin ödenmesine yönelik olarak Başkanlığımızca davranışsal yaklaşımların kullanıldığı etkili ve kapsamlı bilgilendirme çalışmaları belirli bir plan ve tüm birimlerin katkılarıyla gerçekleştirilmiştir. Davranışsal kamu politikaları kapsamında yapılan motorlu taşıtlar vergisi ödeme dönemlerinin hatırlatılması ve ödeme kanalları hakkında bilgilendirmeler yapılmasının mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde olumlu bir etki oluşturulduğu tespit edilmiştir. Mükelleflerin uyumunun doğru ölçülmesi için SMS gönderimi öncesi ve sonrası ödeme yapan mükellef sayıları tespit edilmiş, SMS sonrası ödeme yapan mükellef sayısılarında belirgin bir artış sağlanmıştır. Davranışsal kamu politikaları kapsamında çalışma yapılmamış olan önceki yıllarla karşılaştırıldığında ise vadesinde ödeme yapan mükellef ve tahsilat tahakkuk oranında 2020 ve 2021 yıllarına göre yaklaşık %15 oranında meydana gelen artış, uygulanan davranışsal politikaların MTV tahsilatında önemli bir etki yarattığını göstermektedir.

### *3.2.3. Kovuşturma Sürecinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesi Çalışması*

Mükelleflere, kovuşturma sürecinde durumları hakkında bilgilendirme yaparak vergiye gönüllü uyumun artırılmasını amaçlamaktadır. Vergi, ceza, harç gibi borçlarını vadesinde ödemeyen mükelleflere takip, ödeme emri tebliğ veya haciz/e-haciz uygulama aşamalarında SMS hatırlatmaları ile bilgilendirilmeler yapılmaktadır. Bu çalışma ile;

- Mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesini sağlamak,

- Mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesinden doğan zararların azaltılması veya giderilmesi,
- Kamu alacağının zamanında hazineye aktarılması,
- Vergi dairelerinin iş yükünün ve operasyonel maliyetlerinin azaltılması

hedeflenmektedir.

### *3.2.4. Yeni İşe Başlayan Mükelleflerde Gönüllü Uyum Çalışması*

Başkanlığımız, mükelleflerin etkin ve hızlı bir şekilde bilgilendirilmesi, vergisel yükümlülükler konusunda farkındalıklarının artırılması ve doğru bir şekilde yönlendirilmeleri amacıyla davranışsal içgörü yaklaşımlarını kullanarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılması için mükellefiyet başlangıcından itibaren vergi idaresinin mükellefler ile iletişime geçmesi ve bu iletişimin düzenlenmesi için çalışmalar yapmaktadır.

Bu doğrultuda, işe yeni başlayan mükellefler ile doğru zamanda doğru müdahaleler ile iletişime geçilerek vergiye uyum düzeylerinin takip edilmesi ve mükelleflerin karar verme sürecinde kasıtsız hataların önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

Bu kapsamda, işe yeni başlayan gelir vergisi mükelleflerine (kazançları basit usulde tespit edilenler ile zirai kazanç sahipleri hariç) ziyaret/yoklama esnasında verilmek üzere;

- Mükellefin temel hak ve yükümlülüklerinin hatırlatıldığı ve idare ile iletişime geçebileceği kanalların belirtildiği "Mektup",
- Mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin kısa ve net bir şekilde anlatıldığı "İşe Yeni Başlayan Ticari/Serbest Meslek Kazanç Mükellefleri Broşürü",
- Mükelleflerin Başkanlığımız ile iletişim kurabileceği, iletişim araçlarına ilişkin bilgilerin yer aldığı "İletişim Kartı",

Başkanlığımız tarafından hazırlanmıştır.

### *3.2.5. Gelir İdaresi Başkanlığı Kurumsal Kimlik Kılavuzu*

Gelir İdaresi Başkanlığının 2005 yılında kurulmasından sonra kurumsal kimliğin önemli görsel öğelerinden biri olan ve kamuoyu ile mükelleflerin aklında kalıcı ve güçlü bir yer edinen Başkanlık logosu 2006 yılında oluşturulmuş, kurumsal kimlik kılavuzu çalışmalarına ise 2022 yılında başlanmış ve 2023 yılında tamamlanarak Başkanlığımız resmi internet sayfasında (gib.gov.tr) yayınlanmıştır. Gelir İdaresi Kurumsal Kimlik Kılavuzu;

- Başkanlığımız misyonu, vizyonu ve temel değerlerini profesyonel bir şekilde yansıtmak,

- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın geçmişten gelen köklü kurum kültürü yapısını, değerlerinifelsefesini, kurum içi ve kurum dışı duruşunu somutlaştırmak,
- Mevcut kurumsal imajı ve mükellef algısını güçlendirmek,
- Yazılı ve görsel kullanım alanlarında ortak bir dil oluşturarak uygulama birliği sağlamak, bir bütünlük algısı yaratacak şekilde kullanımına yönelik temel kuralları belirlemek ve uygulama birliği sağlamak,
- Kurumumuz tarafından gerçekleştirilen etkili hizmet sunumunu markalaştırmak,
- Mevcut logo temelinde merkez ve taşra teşkilatınca kullanılacak logo, basılı uygulamalar, açık hava uygulamaları, bina içi ve bina dışı yönlendirmeler ve benzeri kurum imajını yansıtan görsellerin birimlerin tercihlerine bırakılmaksızın standart hale getirmek,

amaçlarıyla hazırlanmıştır.

### 3.2.6. Dijital Vergi Asistanı (GİBİ)

Yapay zeka destekli, makine öğrenmesi esası ile çalışan, kullanıcıların kişiye ve duruma özel olmayan, genel nitelikli mevzuat sorularının cevaplarına ve Başkanlığımız görev alanına giren elektronik hizmetlere yönlendirmeler ile ulaşabilecekleri, 7/24 hizmet verebilme kapasitesine sahip Dijital Vergi Asistanı (GİBİ); yıllık olarak yaklaşık 1 milyon telefon çağrısının cevaplandığı Vergi İletişim Merkezinin cevap havuzu ve mükellef iletişimi tecrübesinden faydalanılarak, mükelleflerin genel nitelikli soru ve taleplerine ait 500 ayrı konuda 8.300 farklı soru söylemine 365 gün 7/24 erişim imkanı vermektedir.

Uygulama yapay zeka teknolojisi ile işletilerek sürekli iyileştirme ve geliştirmeye tabi tutulmaktadır. Kullanıma açıldığı Ocak 2023'ten 30 Kasım 2023 tarihine kadar 535.000 adet mesaj cevaplanmıştır. Günlük yaklaşık olarak 1.000 adet kullanıcının 2.000 adet mesajı cevaplanmaktadır.

Yapay zeka işletimi ile anlamlandırılabilen diyalog esaslı bilgilendirme ve yönlendirme hizmetini sağlayacak olan "GİBİ", mükelleflerimizin aktif kullanımıyla güçlenecek, elde edilecek geri bildirimler ile sürekli kendini güncelleyerek geliştirmektedir. Vergi konusunda gerekli temel bilgilere ve yönlendirmelere çok hızlı ulaşma imkanı sağlayan bu uygulama, toplumda vergi okuryazarlığını ve vergi bilincini artırmanın yanında mevcut mükelleflerin de vergiye gönüllü uyumunu artıracak bir hizmettir.

## 4. Sonuç

Başkanlığımız, dünyada hızla gelişen davranışsal kamu politikalarını vergiye gönüllü uyum artırmak amacıyla 2021 yılında özel bir birim kurarak kurumsal kapasitesini oluştuşturmuş olup, insan odaklı ve kanıta dayalı politika geliştirmek ve uygulamak için mükellef grupları bazında bu yaklaşımların değer katabileceği rastgele

kontrol deneyleri gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda son iki yılda verginin tahakkuk ve tahsilatına yönelik olarak yapılan kontrol deneyleri sonucunda verginin tahakkuk ve tahsilatında önemli artışlar gerçekleştirilmiştir.

Dünya'da son on yıldır yeni trend olan gelir idareleri tarafından davranışsal yaklaşımların vergi alanında kullanılması; mükellefiyetin başlamasından, beyannamelerin verilmesine, verginin ödenmesine, cebri tahsilat süreçlerine ve diğer ödev ve yükümlülüklerin yapılmasına kadar tüm vergisel süreçlerde; mektup, SMS, e-posta veya diğer iletişim kanallarıyla, mükellefleri önceden dürten ve davranışlarını olumlu yönde yönlendiren bir sistem olarak etkin bir şekilde kullanılmaktadır.

Başkanlığımız aynı zamanda OECD Davranışsal Kavrayış İlgi Topluluğu Toplantılarına katılmakta ve Başkanlığımız tarafından yapılan çalışmalar sunulmaktadır. Ayrıca, OECD üye ülkeleri ile FTA üyesi ülkeler tarafından yapılan çalışmalar hakkında bilgi alınmakta ve o ülkeler ile iletişim halinde kalınarak bu alanda yapılan çalışmalar yakından takip edilmektedir.

Başkanlığımız tarafından önümüzdeki süreçte de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak amacıyla uygulanan davranışsal içgörülerin kullanımına yönelik olarak vergi türü ve mükellef grupları bazında rastgele kontrol deneylerine devam edecektir.

## Kaynakça

**Makaleler;**

FT, Non-Doms Probed By HMRC For Suspected Unpaid Tax 'Nudge' Letters Sent To Hundreds Revenue Agency Thinks Might Have Underpaid, 16.9.2021.

Kılıç, E. (2020). "Kamu Politikalarında Davranışsal İktisadın Önemi: Dünya Ve Türkiye'den Uygulama Örnekleri", Uluslararası Ekonomi, *İşletme ve Politika Dergisi*, S.4.

Türkay, İ. (2019). "Vergi Bilinci/Vergi Ahlakı/Vergiye Gönüllü Uyum ve Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler", *Vergi Raporu*.

Türkay, İ. (2021). "Dünyada ve Türkiye'de Davranışsal Kamu Politikalarının Analizi ve Davranışsal Yaklaşımların Vergi Bilincine/Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi, Vergi Dünyası.

**Kitaplar;**

OECD, (2019). Tax Administration- Comparatıve Informatıon On Oecd And Other Advanced And Emergıng Economıes (2019 Vergi İdaresi-OECD ile Diğer Gelişmiş ve Yükselen Ekonomilere İlişkin Karşılaştırmalı Bilgiler )

OECD, (2021). "Vergi İdarelerinde Davranışsal İçgörülerin Kullanımı (Use Of Behavıoural Insıghts In Tax Admınıstratıons)", FTA (Federal Vergi Oteritesi).

Sunstein, C. R. (2020). "Behavioral Science and Public Policy", Cambridge University Press is Part of The University of Cambridge, 2020

Thaler, R. H. & Sunstein, C. R. (2019). “Dürtme (The Nudge), Sağlık, Zenginlik ve Mutlulukla İlgili Kararları Uygulamak”, Pegasus Yayınları, İstanbul.

Ticaret Bakanlığı, (2018). ”Senin Kararın! (mı?)-Kamu Politikası Tasarımında Davranışsal Yaklaşım, Davranışsal Kamu Politikaları ve Yeni Nesil Teknolojiler Daire Başkanlığı,

**Raporlar;**

2021-2023 Dönemi Yeni Ekonomi Programı (Orta Vadeli Program) ve Orta Vadeli Mali Plan.

**İnternet kaynakları;**

Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir Servisi (IRS), Daha İyi Vergi İdaresi için Davranışsal İçgörüler: Kısa Bir Kılavuz, ABD Gelir İdaresi'nden Alicia M. Miller ve Dr. Anne D. Herlache, Peter Green ve Jessica De Vries, https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration

https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration.

www.gib.gov.tr, GİB 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Yayın No: 429, Şubat 2022

www.gib.gov.tr, GİB 2022 Yılı Faaliyet Raporu, Yayın No: 455, Mart 2023.

# İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasının Afet Dönemlerinde Mali Araç Olarak Kullanılmasına Yönelik Değerlendirme

**Iraz HASPOLAT KAYA**[1] **Emre ENGÜR**[2]

## 1. Giriş

Küreselleşmenin etkisiyle üretim faktörlerinin mobilitesi kapsamında doğrudan yabancı yatırımlar, vergi rekabeti ortamında en önemli hedef değişken haline getirmiştir. Bu rekabet özellikle kurumlar vergisinde ortaya çıkmakta ve birçok vergi avantajı sunularak gerçekleştirilmektedir. Vergi rekabeti sonucunda gelir ve kurumlar vergisinde yapılan indirim ile vergilemede adaletsizlik ortaya çıkabilmektedir. OECD ülkelerinde kurumlar vergisi oranları, 1981 yılında ortalama %48 iken, 2019 yılına gelindiğinde ortalama %22 seviyelerine gerilemiş ve bu gerileme eğiliminin devam edeceği beklenmektedir (Çiçek & Uğur, 2019).

Vergi oranlarında yapılan indirimler maliye teorisinde bilindiği üzere vergi harcamaları olarak değerlendirmektedir. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, yatırım teşvikleri yoluyla vergi harcamasının somut bir görünümü olarak da değerlendirilebilir.

Yatırım teşvik kavramlarından söz edildiğinde, alışagelmiş bir ifade olan ‘yatırım indirimi’ kavramı sonrasında ‘indirimli kurumlar vergisi’ kavramı da kavram çeşitliliği içerisinde vergi mevzuatındaki yerini almıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan ‘Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası' başlıklı 19. maddesi, 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5479 sayılı Kanun’un 2. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. 5479 sayılı Kanun’un 3. maddesiyle ise, Gelir Vergisi Kanunu Geçici madde 69 vasıtasıyla Yatırım İndirimi İstisnası'nın kaldırılmasına ilişkin geçiş hükümleri düzenlenmiştir.

5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 9. Maddesi kapsamında, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na ‘İndirimli kurumlar vergisi' başlıklı 32/A maddesi eklenmiştir.

Bu yönüyle 2009 yılından itibaren verilen yatırım teşvikleri, KVK ‘İndirimli kurumlar vergisi' başlıklı 32/A maddesi kapsamında anlam ifade etmeye başlamıştır.

[1] Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0003-2380-416X, iraz.haspolat@hbv.edu.tr

[2] Doktorant/Vergi Müfettişi, ORCID: 0009-0003-0119-1099, emrengur@gmail.com

## 2. Yatırım Teşviki Uygulaması Olarak İndirimli Kurumlar Vergisi

### 2.1 Teşvik Belgesi Kavramı

Teşvik belgesi, yatırımın karakteristiğini içeren değeriyle tespit edilen şartlara göre gerçekleştirilmesi halinde, üzerinde kayıtlı destek unsurlarından faydalanmaya imkan sağlayan belgedir. Yatırıma katkı tutarının hesaplanabilmesi için öncelikle yatırım harcamasının konusunu teşkil eden sabit kıymet tutarının teşvik belgesine bağlanmış olması gerekmektedir. Gerçek kişiler, adi ortaklıklar, sermaye şirketleri, kooperatifler, birlikler, iş ortaklıkları, kamu kurum ve kuruluşları (genel ve özel bütçeli kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri, belediyeler ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların sermaye bileşimindeki hisse oranları yüzde elliyi geçen kurum ve kuruluşlar) ve kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları, dernekler ve vakıflar ile yurt dışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubeleri teşvik belgesine başvurabilir (Türk & Fatihoğlu, 2015).

### 2.2 Yatırımlardan Kaynaklanan Vergi İndirimi

2009 yılından itibaren geçerlilik kazanan indirimli kurumlar vergisi uygulaması kapsamındaki yatırım teşvik belgelerinin 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararıyla fiili uygulamaya geçtiği ifade edilebilir. Daha sonra çıkarılan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında verilen teşvik belgeleri ise, günümüzde yaygın olarak hükmünden yararlanılan katkı tutarlarının kaynağı olarak varlığını sürdürmektedir.

Kurumlar vergisi madde 32/A kapsamına giren yatırım teşvik belgeleri, kurumlar vergisi mükelleflerinin yanı sıra gelir vergisi mükelleflerince de vergi indirimi kaynağıdır.

### 2.3 İndirimli Kurumlar Vergisi Kapsamında Çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları

2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararıyla fiili uygulamaya geçen indirimli kurumlar vergisi uygulaması kapsamında 2009/15199 sayılı BKK'de yer alan ve KVK açısından da özellik ifade eden bazı hükümler şu şekildedir.

*"Bu Kararın amacı, Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda öngörülen hedefler ile uluslararası anlaşmalara uygun olarak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, yatırım eğiliminin devamlılığını ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak, uluslararası rekabet gücünü artıracak teknoloji ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımları özendirmek, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemektir. (madde 1)*

*Yatırım desteklerinin uygulanması açısından 28/8/2002 tarihli ve 2002/4720 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması-Düzey 2 bölgeleri, sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak ek-1'de belirtilen dört gruba ayrılmıştır. Bölgesel desteklerden yararlanacak yatırım konuları*

*her bir il grubunun yatırım potansiyeli ve rekabet gücü dikkate alınarak ek-2'de gösterildiği şekilde belirlenmiştir. (madde 3)*

*Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli vergi uygulamasından yararlanamaz. (madde 10/4)*

*Yatırım tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın, devir, satış, ihraç veya kiralanması, söz konusu yatırım mallarının teminini müteakip beş yılı doldurmuş olması hâlinde serbesttir. Ancak, söz konusu satışların işletmenin asgarî beş yıl süre ile faaliyette bulunmasını engelleyecek mahiyet taşımaması gerekir. (madde 15)"*

2012/3305 sayılı BKK kapsamında verilen KVK madde 32/A kapsamındaki teşvik belgeleri ise, göreceli olarak günümüzde yaygın olarak hükmünden yararlanılan katkı tutarlarının kaynağı olarak varlığını sürdürmektedir. 2012/3305 sayılı BKK'de yer alan ve KVK açısından da özellik ifade eden bazı hükümler ise şu şekildedir.

*"Bu Kararın amacı; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretim ve istihdamın artırılmasına, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek bölgesel yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesine, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir. (madde 1)*

*Bu Karar kapsamında yer alan desteklerin uygulanması açısından iller, sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak EK-1'de belirtilen altı bölgeye ayrılmıştır. (madde 3)*

*Teşvik belgesi, yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkanı sağlayan bir belge olup Kararın amaçlarına uygun olarak gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenir. (madde 3)*

*Teşvik sistemi; genel, bölgesel ve stratejik yatırımların teşviki uygulamalarından oluşur. (madde 4)*

*Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanır. (madde 15/1)*

| ***Bölgeler*** | ***Yatırıma katkı oranı (%)*** | ***Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)*** |
|---|---|---|
| *1* | *15* | *50* |
| *2* | *20* | *55* |
| *3* | *25* | *60* |
| *4* | *30* | *70* |
| *5* | *40* | *80* |
| *6* | *50* | *90* |

*Stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı yüzde doksan ve yatırıma katkı oranı yüzde ellidir. (madde 15/3)*

*Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir. (madde 15/5)*

*Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar ile 5520 sayılı Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap- İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamaz. (madde 15/6)*

*Yatırım tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın devir, satış, ihraç veya kiralanması, söz konusu yatırım mallarının teminini müteakip beş yılı doldurmuş olmaları halinde serbesttir. (madde 22)*

*2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına istinaden 1/1/2012 tarihinden bu Kararın yayımı tarihine kadar geçen dönemde yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri, talep edilmesi halinde bu Kararın lehte olan hükümlerinden yararlanır. (geçici madde 2)*

*Bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında;*

*(…)*

*b) 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için bölgesel ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır." ifadelerine yer verilmiştir. (geçici madde 8)"*

2017/9917 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2012/3305 Sayılı Karara "Geçici Madde 8" ile gelen değişikle; 01.01.17-31.12.22 tarihleri arasında gerçekleşen yatırım harcamaları ile sınırlı olmak üzere, teşvik belgeleri üzerinde yer alan yatırım katkı oranına ilave olarak %15 oranında teşvik gelmiştir. Yine aynı dönemin harcamaları ile sınırlı kalmak üzere yatırım kazancı ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da %100 vergi indirimi hakkı sağlanmıştır.

2017 öncesi başlayan yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi hesaplaması yapılırken, ilgili teşvik belgesine ilişkin 2017 yılı ve sonrası dönemlerdeki yatırım

harcamalarının toplam yatırım harcamaları içerisindeki payı bulunmak suretiyle ilave yatırıma katkı oranı ve vergi indirimi uygulaması takip edilmelidir.

**Örnek olarak;** (X) A.Ş. 2016 yılında başladığı ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın geçici madde 8 kapsamında ilave katkı oranına uygun teşvik belgeli yatırımına yönelik; 2016 yılında 2 milyon TL, 2017 yılında 3 milyon TL, 2018 yılında 5 milyon TL harcama yapmıştır. Tevsi yatırım kazancı kapsamında 2017 yılından itibaren ilave %15 oranda yararlanacağı tutar ise 2016 yılında yapılan harcama dahil edilmeyerek yapılmalıdır.

Ayrıca 2017 yılı öncesine ilişkin harcamalarla ilgili teşvik koşullarında vergi indirimi oranı göreceli daha az olduğundan, yıllara göre harcama ayrıştırması olmadan geçici 8.madde hükmünün bütün yıllar harcamalarına uygulanması, vergi indirimi yoluyla vazgeçilen oran bazında haksız yararlanmalarla sonuçlanacaktır.

06/02/2023 tarihleri deprem afeti sonrasında 2012/3305 sayılı BKK'ye eklenen geçici madde hükümleri dikkat çekmekte olup, afet döneminde ilgili bölgelerde yatırım teşvikleri şartlarında değişikliğe gidildiği görülmektedir.

*"6/2/2023 tarihinden önce müracaat edilen ve bu tarih itibariyle süresi devam eden, 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş İlinde meydana gelen depremlerden etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa İlleri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde yapılmakta olan yatırımlar için düzenlenen yatırım teşvik belgelerinin süresi herhangi bir talep alınmaksızın üç yıl uzatılmış sayılır. Bu fıkra hükmü, geçici 14 üncü maddenin brinci fıkrası hükmü ile birlikte uygulanabilir. (geçici madde 16)*

*6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş İlinde meydana gelen depremlerden etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa İlleri ile Sivas İlinin Gürün İlçesindeki yatırımlar için düzenlenen yatırım teşvik belgeleri ile 31/12/2024 tarihine kadar yapılacak müracaatlara istinaden bu illerde ve ilgili ilçede düzenlenecek yatırım teşvik belgeleri kapsamında;*

*a) Yatırımların finansmanı için kullanılan kredilere ve yapılan finansal kiralama borçlanmalarına ilişkin 11 inci maddenin dokuzuncu fıkrasında belirtilen geri ödeme yükümlülüklerinin, 3/2023 dönemi vadesinden 3/2025 dönemi vadesine kadar (belirtilen dönem vadeleri de dahil) yerine getirilememesi durumunda, faiz veya kâr payı desteği ödemeleri açısından geri ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmediği yönünde işlem tesis edilmez ve geri ödeme yükümlülüğünün ödeme tarihlerinden sonra yerine getirilmesi durumunda ise yükümlülüğün vadesinde yerine getirildiği kabul edilerek destek ödemesi yapılır.*

*b) Kullanılan kredinin bakiye kısmının tahsil ve tasfiyesi için kullanılacak ve teşvik belgesinin yatırım süresi içinde aracı kurum tarafından Bakanlığa bildirimi yapılacak olan yeniden finansman kredisi ilave bir kredi olarak değerlendirilmez. (geçici madde 17)*

*Bu Karar hükümlerini Sanayi ve Teknoloji Bakanı yürütür. (geçici madde 32)"*

Geçici maddelerde kapsamın genişletilmesinden ziyade teşvik belgesi kapsamında geçerli şartlarda kolaylıklar sağlanmasına yönelik hükümlerin yer aldığı görülmektedir. Geçici maddeler teşvik mevzuatının amacına hizmet eden hükümleriyle, teşvik mevzuatının güncellenmesi işlevini gördüğü değerlendirilebilir.

### 2.4 Yatırım Teşvik Belgesi İstatistikleri

Teşvik belgesinin vergi teşvikleri bakımından önemi konusunda değerlendirme yapılması istatistiksel bilgilere bakılarak da mümkün olacaktır. Aşağıdaki tabloda 2001 ila 2023(ilk 6 ayı) yılları arasında yetkili Bakanlık tarafından verilen teşvik belgeleri ve belgelerde yazılı sabit yatırım tutarları toplu olarak gösterilmiştir.

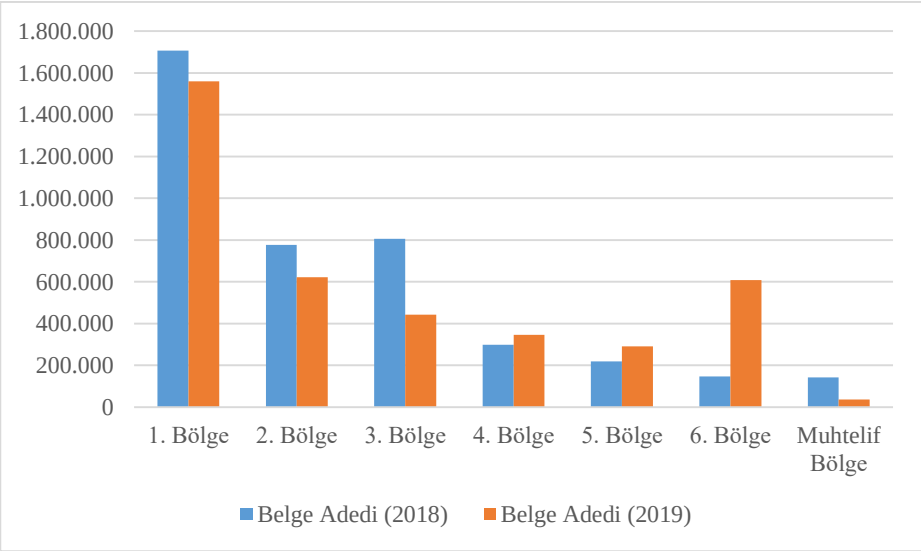
**Tablo 1:** 01.01.2001-30.06.2023 Tarihleri Arasında Düzenlenen Yatırım Teşvik Belgeleri

| Bölgesi | Belge Adedi | Oransal Pay % | Sabit Yatırım Tutarı (Milyon TL) | Oransal Pay % | İstihdam | Oransal Pay % |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **1. Bölge** | 45.540 | **40,9%** | 1.706.105 | **41,7%** | 1.560.277 | **40,0%** |
| **2. Bölge** | 20.255 | **18,2%** | 776.402 | **19,0%** | 621.595 | **15,9%** |
| **3. Bölge** | 15.538 | **13,9%** | 805.583 | **19,7%** | 442.244 | **11,3%** |
| **4. Bölge** | 10.584 | **9,5%** | 298.076 | **7,3%** | 345.796 | **8,9%** |
| **5. Bölge** | 8.114 | **7,3%** | 217.971 | **5,3%** | 290.721 | **7,4%** |
| **6. Bölge** | 10.954 | **9,8%** | 146.871 | **3,6%** | 607.095 | **15,6%** |
| **Muhtelif Bölge** | 454 | **0,4%** | 142.025 | **3,5%** | 36.242 | **0,9%** |
| **Genel Toplam** | **111.439** | **100%** | **4.093.033** | **100%** | **3.903.970** | **100%** |

**Kaynak:**T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, https://www.sanayi.gov.tr/istatistikler/yatirim-istatistikleri/mi1304021615, (Erişim Tarihi: 12.09.2023), verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Bölgelere göre oransal dağılımın grafiksel olarak gösterimi aşağıdaki gibidir.

**Grafik 1:** 01.01.2001-30.06.2023 Tarihleri Arasında Bölgelere Göre Yatırım Teşvik Belgeleri

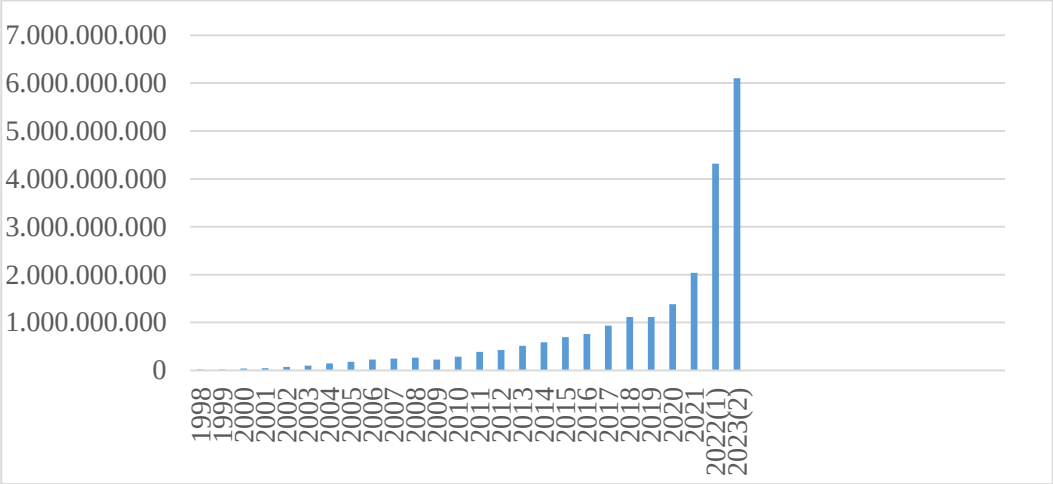


2012/3305 sayılı BKK'ye göre bölgelere göre iller aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

| 1. Bölge | 2. Bölge | 3. Bölge | 4. Bölge | 5. Bölge | 6. Bölge |
|---|---|---|---|---|---|
| Ankara | Aydın | Adana | Afyonkarahisar | Bayburt | Adıyaman |
| Antalya | Balıkesir | Burdur | Aksaray | Çankırı | Ağrı |
| Bursa | Bilecik | Düzce | Amasya | Erzurum | Ardahan |
| Eskişehir | Bolu | Gaziantep | Artvin | Giresun | Batman |
| İstanbul | Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri Hariç) | Karaman | Bartın | Gümüşhane | Bingöl |
| İzmir | Denizli | Kırıkkale | Çorum | Kahramanmaraş | Bitlis |
| Kocaeli | Edirne | Kütahya | Elâzığ | Kilis | Diyarbakır |
| Muğla | Isparta | Mersin | Erzincan | Niğde | Hakkâri |
| Tekirdağ | Karabük | Samsun | Hatay | Ordu | Iğdır |
| | Kayseri | Trabzon | Kastamonu | Osmaniye | Kars |
| | Kırklareli | Rize | Kırşehir | Sinop | Mardin |
| | Konya | Uşak | Malatya | Tokat | Muş |
| | Manisa | Zonguldak | Nevşehir | Tunceli | Siirt |
| | Sakarya | | Sivas | Yozgat | Şanlıurfa |
| | Yalova | | | | Şırnak |
| | | | | | Van |
| | | | | | Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri |

Ayrıca kamu ve özel sekörün toplam sabit sermaye yatırım tutarları da yıllar itibariyle grafik olarak aşağıda gösterilmiştir.

**Grafik 2:** Kamu-Özel Sektörleri Sabit Sermaye Yatırımları (Toplam) 1998-2023




**Kaynak:** Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, https://www.sbb.gov.tr/resmi-istatistik-programina-katkilarimiz/, (Erişim Tarihi: 12.09.2023), verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur. [(1) Gerçekleşme Tahmini (2) Program]

Aşağıdaki tabloda ise, 2018 ila 2022 yıları arasında 5 yıllık zaman diliminde verilen yatırım teşvik belgesi adetlerine yer verilmiştir. Yatırım teşvik başvurularının artma seyri tablodaki toplu rakamlardan görülmektedir.

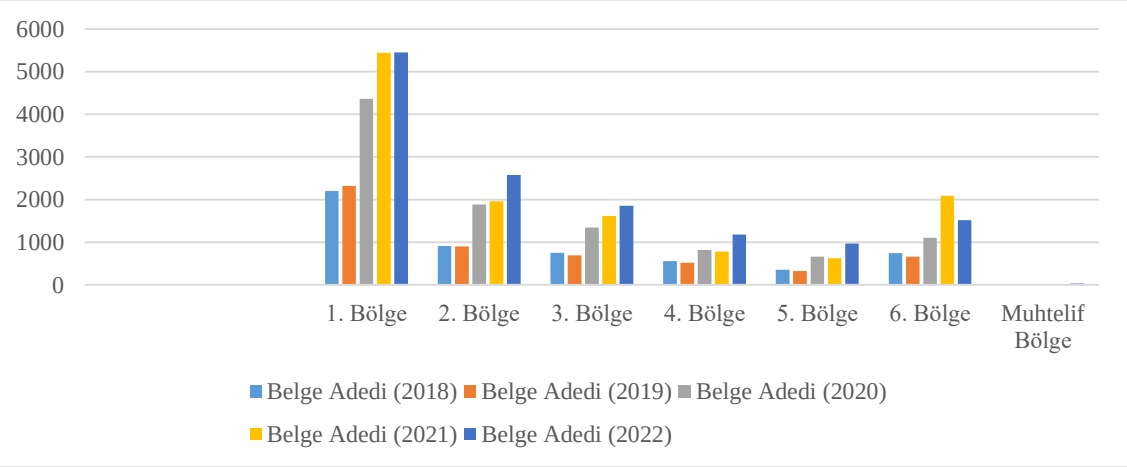
**Tablo 2:** 2018-2022 Yılları Arasında Düzenlenen Yatırım Teşvik Belgesi Adetleri

| Bölgesi | Belge Adedi (2018) | Belge Adedi (2019) | Belge Adedi (2020) | Belge Adedi (2021) | Belge Adedi (2022) |
|---|---|---|---|---|---|
| **1. Bölge** | 2.197 | 2.323 | 4.363 | 5.442 | 5.451 |
| **2. Bölge** | 905 | 898 | 1.885 | 1.960 | 2.575 |
| **3. Bölge** | 750 | 687 | 1.345 | 1.615 | 1.855 |
| **4. Bölge** | 552 | 520 | 816 | 782 | 1.177 |
| **5. Bölge** | 356 | 324 | 658 | 622 | 969 |
| **6. Bölge** | 742 | 659 | 1.103 | 2.088 | 1.516 |
| **Muhtelif Bölge** | 15 | 8 | 11 | 5 | 27 |
| **Genel Toplam** | **5.517** | **5.419** | **10.181** | **12.514** | **13.570** |

**Kaynak:** T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, https://www.sanayi.gov.tr/istatistikler/yatirim-istatistikleri/mi1304021615, (Erişim Tarihi: 12.09.2023), verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Bölgelere göre son 5 yılda düzenlenen yatırım teşvik belgesi adetlerinin oransal dağılımın grafiksel olarak gösterimi aşağıdaki gibidir.

**Grafik 3:** 2018-2022 Yılları Arasında Bölgelere Göre Yatırım Teşvik Belgeleri




### 2.5 Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 32/A Maddede Yer Alan Hükümler

*"(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.*

*(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. (6745 sayılı kanunun 66 ncı maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük: 07.09.2016)Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.*

*(…)*

*(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.*

*(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlenmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.*

*(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.*

*(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. (6322 sayılı kanunun 39.maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük 15.06.2012) Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.*

*(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.*

*(8) (7338 sayılı kanunun 60 ıncı maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: maddesi 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere 26.10.2021) Yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep*

*edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir. Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamaz. Diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir, diğer vergilerden terkini talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz. Bu fıkra kapsamında diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın %10'undan fazla olamaz.*

*(9) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.*

*(10) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." şeklinde esaslar belirlenmiştir."*

Yatırım dönemine ilişkin indirimli kurumlar vergisi yönünden diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirim uygulamasına imkan sağlayan hükümler, 6322 sayılı Kanunla getirilmiş olup, ilgili Kanuna ait Genel Gerekçe'de, yapılan düzenlemenin gerekçesi aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

*"İndirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yatırımlara Devlet katkısı sağlanması teşviki kapsamında; hâlihazırda yatırımların işletmeye başlanmasından sonra yararlanılabilen indirimli kurumlar vergisi uygulamasından, yatırım döneminde de yararlanılabilmesi imkânı getirilmektedir. Teşvik belgesi kapsamında yatırımlara sağlanan katkı tutarının %80'e kadar olan kısmının yatırım döneminde ve işletmenin diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulatmak suretiyle sağlanabilmesi hususunda Bakanlar Kuruluna yetki ihdası öngörülmektedir. Böylece, daha yatırım aşamasında yatırım teşviklerinden faydalanılması mümkün hale getirilerek yatırım yapmanın cazibesi artırılmaktadır."* ifadeleri yer almaktadır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması kapsamındaki düzenlemelerin gerekçelerine bakıldığında, temel hedefin; mükelleflerden daha yatırım aşamasında, vergilerin alınmaması veya daha az alınması yoluyla, mükelleflerin mali olarak desteklenmesi, yatırım teşviklerinden faydalanabilmesi, yurtiçinde yatırım yapmanın cazibesinin artırılmak istenmesidir. Mükelleflerin yatırımları nedeniyle işletmeye geçme aşamasını beklemeden yatırım dönemindeyken diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirim uygulayarak daha kısa bir sürede yatırıma katkı tutarına ulaşması mümkün olacaktır (Oruç, 2016).

6322 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında yatırım dönemi dışında ifade edilen dönem işletme dönemi ya da faaliyet dönemi kavramını gündeme getirmiştir. Kanunda yatırım dönemi yazılı olsa da tanımlanmamıştır. İdare'nin yayımladığı sirküler taslağında yatırım dönemi, kısmen faaliyete geçmiş olsa dahi yatırımın tamamlandığı tarihe kadar geçen süre olarak gösterilmektedir. Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen gelirler için indirimli oran uygulamada bazı sınırlamalar altında izin verilmiştir. Yatırım döneminde bölgesel bazda öngörülen katkı tutarı sınırlamalarına ulaşıldığında indirimli vergi uygulamasına son verilecek ve kalan katkı

tutarı üzerinden işletme döneminde yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden indirimli vergi uygulamasına devam edilebilir (Türk & Fatihoğlu, 2015).

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/02/2015 tarih ve 62030549-125[32A-2013/331]-269 sayılı özelgesinde;

*"- Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesi uyarınca özel hesap dönemi tayin edilenlerin kazancı, kapandığı takvim yılının kazancı sayıldığından özel hesap dönemi kazancının tamamı üzerinden mi, yoksa sadece 1 Ocak 2013 tarihinden 30 Haziran 2013 tarihine kadar oluşan kazanca mı indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği,*

*- eğitim kazanç istisnası ile indirimli kurumlar vergisi uygulamasının öncelik olarak hangisinin tatbik edilmesi gerektiği,"*

(…)

*- Yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlar için uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, şirketinize tayin olunan özel hesap döneminin sadece 01/01/2013 - 30/06/2013 tarihleri arasında kalan kısmında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarınıza indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olup, eğitim-öğretim kazancı istisnasından faydalanmanız halinde kurumlar vergisi matrahı doğmayacağından, söz konusu istisnanın uygulanacağı beş vergilendirme dönemini izleyen dönemlerde indirimli kurumlar vergisi teşvikinden faydalanabileceğiniz tabiidir."*

### 2.6 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Hüküm Açıklamalar

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan KVK madde 32/A kapsamında detaylı açıklama getirilen hükümleri ve uygulamaya yönelik örnekler bulunmaktadır.

*"Öte yandan Bakanlar Kurulu, yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya yetkili olup bu yetki çerçevesinde çıkarılan 14/7/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı ve 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Karar (Karar)'ları uyarınca arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir."*

***"Örnek:*** *Yeni kurulan (B) A.Ş.'nin 2014 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL'dir. 2015 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 1.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan bu hesap döneminde 300.000 TL kazanç elde etmiştir.(Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60)*

*Toplam yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı*

*8.000.000 TL x %40= 3.200.000 TL*

*2015 hesap döneminde hak kazanılan yatırıma katkı tutarı = 1.000.000 TL x %40*

*= 400.000 TL*

*İndirimli KV oranı = [KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]*

*= [%20 - (%20 x %60)] = [%20 - %12] = %8*

*- Yatırımdan elde edilen kazanç: 300.000 TL*

*- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (300.000 TL x %20): 60.000 TL*

*- İndirimli orana göre hesaplanan KV (300.000 TL x %8): 24.000 TL*

*- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (60.000 TL - 24.000 TL): 36.000 TL"*

*"Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullandırılması mümkün hale gelmiştir.*

*Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;*

*a) Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve*

*b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak üzere,*

*yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.*

*Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır.*

*Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından "yatırım dönemi" ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.*

*Öte yandan yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerekmektedir."*

***"Örnek:*** *(D) A.Ş. 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 20.000.000 TL'lik yatırımına 2/3/2013 tarihinde başlamış olup bu*

*yatırıma ilişkin olarak 2013 hesap dönemi sonu itibarıyla 12.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. 2014 hesap döneminde de devam eden bu yatırımını henüz işletmeye başlamamış olan (D) A.Ş., 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 28.000.000 TL kazanç elde etmiş olup bu tutar aynı zamanda (D) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahıdır. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: %50)*

*(D) A.Ş., henüz işletilmeyen bu yatırımından kazanç elde etmediği için 2013 hesap döneminde sadece diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.*

*Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:*

*- 1. sınır:*

*Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı = [(Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı) x Belirlenen oran]*

*= [(20.000.000 TL x %40) x %50]*

*= 4.000.000 TL*

*- 2. sınır:*

*Gerçekleştirilen yatırım harcaması = 12.000.000 TL*

*(D) A.Ş.'nin 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.*

*İndirimli KV oranı : [%20 - (%20 x %80)] = [%20 - %16] = %4*

*- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı) : 28.000.000 TL*

*- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV: 5.600.000 TL*

*- Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı: 4.000.000 TL*

*- İndirimli KV matrahı [Yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı / (KV oranı - İndirimli KV oranı)]= [4.000.000 TL / (%20 - %4)] : 25.000.000 TL*

*- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (25.000.000 TL x %4) : 1.000.000 TL*

*- Genel orana tabi matrah (28.000.000 TL - 25.000.000 TL) : 3.000.000 TL*

*- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (3.000.000 TL x %20) : 600.000 TL*

*- Hesaplanan toplam KV (1.000.000 TL + 600.000 TL) : 1.600.000 TL*

*(D) A.Ş. bu yatırımı dolayısıyla yatırım döneminde yararlanabileceği yatırıma katkı tutarının(4.000.000 TL) tamamından, 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanmıştır. Dolayısıyla, (D) A.Ş.'nin henüz tamamlanmamış bu yatırımı nedeniyle 2014 ve sonraki hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına imkân bulunmamaktadır. Öte yandan, toplam yatırıma katkı*

*tutarının kalan [(20.000.000 TL x %40) - 4.000.000 TL] 4.000.000 TL'lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir."*

***"Örnek:*** *(E) A.Ş. 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 35.000.000 TL tutarındaki yatırımına 18/3/2013 tarihinde başlamış olup 2013 hesap dönemi içinde bu yatırımına ilişkin olarak 2.800.000 TL yatırım harcaması yapmıştır. (Yatırıma katkı oranı: %30, vergi indirim oranı: %70, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: %30)*

*(E) A.Ş. yatırımını 12/3/2014 tarihinde fiilen tamamlamış olup 15/4/2014 tarihinde tamamlama vizesinin yapılması için Ekonomi Bakanlığına müracaat etmiştir.*

*Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (E) A.Ş. 2013 hesap döneminin 1. geçici vergi döneminden itibaren diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.*

*(E) A.Ş. 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 25.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu dönemde (E) A.Ş.'nin söz konusu yeni yatırımından herhangi bir kazancı bulunmamaktadır.*

*Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:*

*- 1. sınır:*

*Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı = [(35.000.000 TL x %30) x %30]= 3.150.000 TL*

*- 2. sınır:*

*Gerçekleştirilen yatırım harcaması = 2.800.000 TL*

*Dolayısıyla, (E) A.Ş.'nin yatırım dönemi içinde yer alan 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği 25.000.000 TL kazancına, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 2.800.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.*

*İndirimli KV oranı [%20 - (%20 x %70)] = [%20 - %14] : %6*

*- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı) : 25.000.000 TL*

*- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV: 5.000.000 TL*

*- Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı (2013 hesap döneminde yapılan harcama nedeniyle) : 2.800.000 TL*

*- İndirimli KV matrahı [2.800.000 / (%20 - %6)] : 20.000.000 TL*

*- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (20.000.000 TL x %6) : 1.200.000 TL*

*- Genel orana tabi matrah (25.000.000 TL - 20.000.000 TL) : 5.000.000 TL*

*- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (5.000.000 TL x %20) : 1.000.000 TL*

*- Ödenecek toplam KV (1.200.000 TL + 1.000.000 TL) : 2.200.000 TL*

*toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yararlanılabilecek 3.150.000 TL'lik kısmından kalan (3.150.000 - 2.800.000TL) 350.000 TL'lik tutar için, en az bu tutar kadar ilave yatırım harcaması yapılmış olması kaydıyla yatırım dönemi içinde yer alan izleyen hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.*

*(E) A.Ş.'nin yatırımının 12/3/2014 tarihinde fiilen tamamlanması nedeniyle 2014 hesap döneminin 1. geçici vergilendirme döneminde yatırım dönemi sona erdiğinden, 2014 hesap döneminin 2. geçici vergilendirme döneminden itibaren diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançları için söz konusu yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamaktadır. (E) A.Ş.'nin, yatırım dönemi içerisinde yer alan 2014 hesap döneminin 1. geçici vergilendirme döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına, yararlanacağı yatırıma katkı tutarı (toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yararlanılabilecek kısmından kalan) 350.000 TL'yi aşmamak üzere indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Ayrıca 2014 hesap döneminin izleyen geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi beyannameleri ile hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, 1. geçici vergilendirme döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilecektir."*

*"İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.*

*Dolayısıyla, söz konusu Kararlara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması esas olup anılan Kararlar uyarınca düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.*

*Ancak, 2009/15199 veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.*

*Mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Mükelleflerin tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve anılan Kararın 15 inci maddesinin beşinci fıkrası ile 2015 ve 2016 yılları için geçici 5 inci maddesinde belirlenen sınırlar dâhilinde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanabilecektir.*

*Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazanca indirimli vergi oranı uygulanacaktır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise tevsi yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir.*

*Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın bu şekilde oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olmayıp, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi esastır.*

*Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet ifadesinden Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla boş arazi-arsa ve amortismana tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması; sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.*

*Öte yandan bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerleri dikkate alınacaktır.*

*Birden fazla tevsi yatırımı bulunan kurumların oranlama yaparken sadece tevsi yatırıma konu hizmet ve üretim işletmesiyle ilgili sabit kıymetleri değil, kurumun aktifine kayıtlı olan ve amortisman mevzuunu oluşturan tüm sabit kıymetlerin toplamını dikkate almaları gerekmektedir.*

*Hak kazanılan yatırıma katkı tutarına birden fazla yılda ulaşılması halinde her bir dönem itibarıyla indirimli oran uygulanacak kazanç, tevsi yatırım tutarının her bir dönem sonu itibarıyla kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenecektir.*

*Ayrıca mevcut sabit kıymet tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespit edileceği geçici vergilendirme dönemleri için, ilgili geçici vergilendirme döneminin son günü; hesap dönemleri için ise ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla tespit edilecek ve indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.*

*Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir.*

*İlgili dönem kurumlar vergisi matrahının, 2009/15199 sayılı veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan bu hesap dönemi içinde elde edilen toplam kazançtan düşük olması*

*halinde, her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazanca oranının kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir."*

*"**Örnek:** (G) A.Ş. 2013 hesap döneminde, 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki 1. yatırımından 300.000 TL, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki 2.yatırımından ise 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Ancak, (G) A.Ş.'nin 2013 hesap dönemi sonundaki kurumlar vergisi matrahı 400.000 TL'dir.*

*Yatırımlardan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanması:*

*İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uygulanacak matrah=KV matrahı x Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki ilgili yatırımdan elde edilen kazanç/ Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen toplam kazanç*

*Yatırım 1 (2009/15199) 300.000 / (300.000 + 200.000) = %60*

*Yatırım 2 (2012/3305) 200.000 / (300.000 + 200.000) = %40*

*İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uygulanacak matrah = KV matrahı x Tespit edilen oran*

*Yatırım 1 (2009/15199) 400.000 x %60 = 240.000 TL*

*Yatırım 2 (2012/3305) 400.000 x %40 = 160.000 TL*

*Dolayısıyla, 400.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 240.000 TL'lik kısmına 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı; 160.000 TL'lik kısmına ise 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.*

*"**Örnek:** (H) A.Ş. 2013 hesap döneminde yatırım teşvik belgesi kapsamında 1.000.000 TL tutarında tevsi yatırım harcaması yapmış olup söz konusu yatırım 2013 yılında tamamlanmıştır. Yatırım döneminde herhangi bir kazancı bulunmayan (H) A.Ş. bu dönemde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamıştır.*

*Söz konusu şirketin 2014 hesap döneminde ticari bilanço kârı 200.000 TL, kurumlar vergisi matrahı ise 100.000 TL'dir. Tevsi yatırımdan doğan kazanç ayrı bir şekilde tespit edilememiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %70)*

*(H) A.Ş.'nin dönem sonunda aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin tutarları aşağıdaki gibidir:*

| ***Sabit Kıymetler*** | ***Amortisman düşülmeden önceki tutar*** |
|---|---|
| *250-Arazi ve Arsalar* | *750.000 TL* |
| *252-Binalar* | *2.000.000 TL* |
| *255-Binalar* | *1.000.000 TL* |
| *258-Yapılmakta Olan Yatırımlar* | *1.000.000 TL* |
| ***TOPLAM*** | ***4.750.000 TL*** |

*Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarının hesaplanmasında amortismana tabi olmayan boş arsa ve araziler dikkate alınmayacağından, oranlamada dikkate alınacak tutar (4.750.000 TL - 750.000 TL) 4.000.000 TL'dir.*

*Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı= Ticari bilanço kârı x Gerçekleşen tevsi yatırım tutarı/Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı*

*Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı=1.000.000 TL/4.000.000 TL x 200.000 TL*

*%25 x 200.000 TL= 50.000 TL*

*Buna göre, indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak olan matrah 50.000 TL, (H) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahından düşük olduğundan, bu tutarın tamamı indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu olacaktır."*

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne yetki, uygulama ve hesaplamaları içeren hükümlere ilişkin 10 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Resmi Gazete 05.08.2016 tarihli) ile endekslemeye ilişkin 11 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Resmi Gazete 31.12.2016 tarihli) ile eklenen hükümler çerçevesinde; ihracat ve üretim faaliyetleri nedeniyle ayrı ayrı kurumlar vergisi oranında indirimden yararlanmaya ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibi yapılmıştır.

*"Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde, hem Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında 1 puanlık indirimden hem de Kanunun 32/A maddesi kapsamında yatırım teşvik belgelerindeki vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisinden aynı anda yararlanmaları söz konusu olabilmektedir.*

*Bu durumda, öncelikle Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki matraha 1 puanlık indirim uygulanacak sonrasında ise tespit edilen indirimli bu orana Kanunun 32/A maddesi kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekecektir."*

İndirimli kurumlar vergisi uygulanması hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Sirküler Taslağı hazırlanmıştır. Sirküler Taslağında, verilmiş özelgelerde açıklanan görüşler tek bir metinde toplanması, detaylı açıklamalar yapılması suretiyle tereddütlü konular açıklığa kavuşturulmuştur.

### 2.7 İndirimli Kurumlar Vergisi Sirküleri Taslağı

İndirimli Kurumlar Vergisi Sirküleri Taslağı'nda yer alan 1 seri no.lu Tebliğ dışındaki açıklayıcı bilgileri şu şekildedir.

*"2012/3305 sayılı Karar sonrası indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin açıklamalar bu Sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.*

*2009/15199 sayılı Karar uyarınca mükelleflerin, yatırımlarını kısmen veya tamamen işletmeye başlamalarından itibaren ve sadece yatırımlarından elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilirken, 6322 sayılı Kanunla Kurumlar*

*Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendiyle, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflerin diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına da yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir.*

*Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.*

*Bakanlar Kurulu 6322 sayılı Kanun ile anılan maddenin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendi kapsamındaki yetkisini 2012/3305 sayılı Kararın 15 inci maddesinin beşinci fıkrasında kullanmıştır.*

*İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilenler hariç olmak üzere tüm kazançları "diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç" olarak kabul edilecektir.*

*Mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancının yetersiz olması durumunda hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Mükellefler tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve anılan Kararın 15 inci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen sınırlar dahilinde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabileceklerdir.*

*İlgili dönem safi kurum kazancının, 2009/15199 sayılı ve/veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan bir hesap dönemi içinde elde edilen toplam kazançtan düşük olması halinde, her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazanca oranının safi kurum kazancına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir."*

### 2.8 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 sayılı Tebliğ

2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'in 1.maddesinde yatırım türleri ve işletmeye geçiş kavramlarına yönelik tanımlamalar mevcuttur.

***"Entegrasyon:*** *Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünleyici nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara malı olarak kullanabilecek şekilde, mevcut tesise ileri ve/veya geriye doğru entegre olan, yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak kaideten aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımları,*

***Komple yeni yatırım:*** *Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa ve bina-inşaat*

*harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımları,*

***Modernizasyon:*** *Mevcut tesislerin üretim hatlarında teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizata uygun parçaların eklenmesini veya mevcut makine ve teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış bölümlerin tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değiştirilmesini içeren yatırımları,*

***Tevsi:*** *Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesiyle kapasitenin artırılmasına yönelik olan ve mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden yatırımları,*

***Ürün çeşitlendirme:*** *Mevcut tesisler ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımları,*

***İşletmeye geçiş tarihi:*** *Yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihini,"*

ifade etmektedir.

Tebliğ'in 8.maddesinde "Teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalar" yazılıdır.

*"a) Kararın 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilenler hariç olmak üzere ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,*

*b) Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,*

*c) Karayolu nakil vasıtaları ve her türlü binek araçları (sağlık ve belediye hizmetlerinde kullanılan araçlar, trafiğe çıkamayacak nitelikte olup apron veya limanda kullanılan araçlar ve madencilik ve hazır beton yatırımlarında kullanılan araçlar ile Kararın 9 uncu maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen araçlar hariç),*

*ç) Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter,*

*d) Porselenden, seramikten ve camdan mamul sofra ve mutfak eşyası,*

*e) (Ek:RG-25/6/2016-29753) (Değişik:RG-24/2/2022-31760) Güneş enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek güneş paneli ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemleri, f) (Ek:RG-24/2/2022-31760) Lisanssız faaliyet kapsamında ve bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretimi yatırımları kapsamında yurt dışından temin edilecek kanat, jeneratör ve türbinler."*

Diğer bazı madde hükümleri ise şu şekildedir.

*"Teşvik belgeleri kapsamında yapılacak yatırım cinsleri komple yeni, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirme ve entegrasyondan oluşur.(madde 9)*

*Teşvik belgesinde kayıtlı olan değerlerde, yatırımın her aşamasında tevsik edilen bilgi ve belgelere istinaden yapılacak değerlendirme sonucunda Genel Müdürlük tarafından değişiklik yapılabilir. (madde 17/1)*

*Teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarında veya belgede kayıtlı diğer bilgilerde değişiklik olması durumunda, yatırımcı tarafından revize gerekçesi veya ilgili bilgi ve belgeler ile birlikte Bakanlığa müracaat edilerek teşvik belgesinin revizesi talebinde bulunulur. Genel Müdürlük tarafından yapılacak değerlendirme neticesinde gerekçesi uygun bulunan teşvik belgeleri revize edilebilir. (madde 17/2)*

*Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar, aşağıda belirtilen koşullardan en az birini sağlamaları halinde vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği açısından bulundukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabilir. (madde 18/1);*

*a) (Değişik: RG-5/10/2016-29848) (Değişik:RG-21/8/2020-31220) Yatırımın organize sanayi bölgesinde gerçekleştirilmesi veya endüstri bölgesinde (imalat sanayine yönelik yatırımlar) gerçekleştirilmesi. Bu kapsamda desteklenen yatırımlar için beşinci fıkra hükümleri uygulanmaz.*

*b) Yatırımın, aynı sektörde faaliyet gösteren en az beş gerçek veya tüzel kişinin ortağı olduğu yatırımcı tarafından gerçekleştirilmesi ve ortak faaliyet gösterilen alanda entegrasyonu sağlayacak bir yatırım olması."*

2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına İlişkin Tebliğ'in 9. maddesinde yatırım cinsleri; komple yeni yatırım, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon şeklinde 5 çeşit şeklinde ayrılmasına rağmen, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yeni yatırımlar ve tevsi yatırımlar indirimli kurumlar vergisinin kapsamında sayılmıştır. Tevsi yatırımların 2012/1 sayılı Tebliğde sayılan diğer yatırım çeşitlerinden modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımlarını da kapsadığı sonucu ortaya çıkmaktadır (Dökmen, 2013).

Yatırım katkı oranının büyüklüğü devletin yatırımlara yaptığı katkı ölçüsü değerlendirilirken, vergi indirim oranının büyüklüğü ise sağlanan katkı süresini etkileyecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu 32/A maddesinde, indirimli kurumlar vergisinden yararlanılacak yatırım çeşitleri komple yeni yatırımlar ile tevsi yatırımlar olarak sayılmış olup, indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmek için ilgili teşvik belgelerinde yatırım cinsinin komple yeni yatırım veya tevsi yatırım olarak belirtiliyor olması gerekmektedir. Ancak Modernizasyon, Entegrasyon ve Ürün Çeşitlendirmesi olarak adlandırılan yatırımların tanımlarında yer alan üretimi arttırma, genişletme ve çeşitlendirme amacı taşıma özellikleri, tevsi yatırımların amaçlarıyla örtüştüğü değerlendirilmektedir. Komple yeni yatırım ve tevsi yatırımlarının yanında entegrasyon, modernizasyon ve ürün çeşitlendirmesi yatırımı tanımlaması 28/07/2009 tarihinde belirlenmişken, Kurumlar Vergisi Kanunu 32/A maddesi 28/02/2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yaklaşık 5 ay sonrası Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almayan yeni kazanç tanımlamaları, Kanun'un resmi gazetede yayınlandığı tarihte diğer yatırım cinslerinin teşvik mevzuatında tanımlanmamasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır (Kurdoğlu, 2012).

## 3. Vergi İndirimi Uygulamasında İzlenecek Usuller

### 3.1 Yatırım ve İşletme Dönemindeki Uygulama Esasları

2009/15199 sayılı BKK'ye göre indirimli kurumlar vergisi teşviki; büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel yatırımlara ilişkin olup 4 bölge esasında yatırımlara yönelik teşvikler tanımlanmış iken, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 6 bölge esasında genel ve bölgesel yatırımlar ile stratejik yatırımlar bulunmaktadır.

Yatırımın başlangıç tarihi ve fiili bitiş tarihi ile kapatma müracaat tarihinin tespit edilerek yatırım döneminin sınırları bilinmelidir. Bu zaman dilimi, arasındaki yatırım harcamaları ile yatırımdan elde edilen kazançların sınırını belirleyecektir.

Yatırımın kısmen faaliyete geçtiği geçici vergilendirme döneminden itibaren indirimli vergiden faydalanabilme hakkından dolayı, örnek olarak 4. Geçici Vergi döneminde başlanılan yatırım için doğal olarak yılın son döneminden itibaren yararlanmaya başlanması, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi verildiği dönemde ise; 1, 2 ve 3. Geçici Vergi dönemleri kazanç tutarları hariç tutularak indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması konusuna dikkat edilmelidir.

İşletme döneminden itibaren uygulanabilen endeksleme uygulamasının 07.09.2016 tarihinde yürürlüğe girmesi ve en erken 2017 yılı ilk geçici vergi döneminden itibaren başlanabilmesi söz konusu olduğundan, yatırıma katkı tutarının belirlenmesinde ilk endekslemeye 2016 yılından itibaren başlanmaması ve yatırımın 2016 yılında tamamlansa da 2017 yılından itibaren endekslemeye başlanabileceği durumlarına dikkat edilmelidir. Ayrıca endeksleme yaparken önceki dönemlerde yararlanılan yatırıma katkı tutarlarının toplam tutardan düşülerek hesaplama yapılmasına da dikkat edilmelidir.

Ayrıca mükelleflerin yararlanma imkanı varken eksik faydalandığı yatırım kazançları dolayısıyla yatırım katkı tutarları endeksleme uygulaması bakımından değerlendirildiğinde, endekslenen tutarlar izleyen hesap dönemlerinde yararlanabilecek kalan tutarın endekslenerek artması anlamına gelecektir. Diğer bir ifadeyle, mükelleflerin vergi planlaması aracı olarak kullanılabileceği bir araç özelliği bulunmaktadır.

Yatırım teşvik belgesi için yapılan müracaat tarihini içeren geçici vergi döneminin başından itibaren faydalanma imkanı olan indirimli kurumlar vergisi konusunda, her bir belge yönünden ilgili geçici vergi döneminden önce başkaca yatırım kazançlarının gelir veya kurumlar vergisi yararlanmalarında yatırım ayrıştırılmasına dikkat edilmelidir. Bu şekilde haksız şekilde fazla yararlanma ihtimalleri ortadan kalkmış olacaktır.

Her bir yatırım için teşvik belgesi üzerinde yazılı yatırım kodu, türü, faydalanma oranları, organize sanayi bölgesinde yatırım yapılması durumunda ilave teşvik unsuru sağlandığı ve alt bölge teşviği yazılı olup olmadığı gibi hususlara dikkat edilmelidir. Yatırımın bölgesel teşvikler dışında olup indirimli kurumlar vergisi teşviği bulunmayan genel teşvik uygulamaları kapsamında verilmiş olması, her bir teşvik belgesinin 2012/3305 sayılı Karar'ın geçici madde 8 hükümleri kapsamında (US-97 Kodu: 15-37) olup olmadığı ile yapılan harcamaların 2017-2022 yılları kapsamı dışında olanların topla

tutarının tespiti gibi göz önüne alınacak konulardaki dikkat, haksız şekilde fazla yararlanma ihtimallerini ortadan kalkmış olacaktır.

Bakanlar Kurulu Kararlarında yapılan değişiklikler sonrasında; yatırıma katkı oranları, vergi indirim oranları, mahsup oranları değişiklikleri göz önüne alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanma durumları göz önüne alınmalıdır.

T.C. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 21.09.2022 tarihli ve Esas: 2019/342, Karar: 2022/3286 sayılı kararında;

*"Davacı şirketin ana faaliyet konusu olan Römorkaj faaliyetinden elde ettiği kazancı bakımından, römorkörlerin Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı olduğu, 4490 sayılı Kanun'un 12. maddesi gereğince Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisna olduğundan dolayı istisnadan yararlandığı, ana faaliyet konusu kapsamında verdiği Römorkaj hizmetinin tamamlayıcı parçası olarak Pilotaj ve Palamar hizmetlerinden dolayı elde ettiği kazanç için belirtilen Yatırım Teşvik Belgesinin olduğu, davalı idarece davacının yatırım teşvik belgesindeki şartları yerine getirmediğine dair bir tespit bulunmadığı, römorkaj hizmetinin tamamlayıcı parçası olarak pilotaj ve palamar faaliyetinin yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli oranda vergiye tabi tutulması gerekirken, tahakkukun fazlaya ilişkin kısmı iptal edilerek, yasal faiziyle birlikte iadesine karar verilmiştir."* şeklinde karar verilmiştir.

### 3.2 Yatırımlara Yönelik Fiili Harcamalara Yönelik Uygulamaların Durumu

Mükelleflerin yatırım döneminde yaptıkları harcamalar, toplam sabit yatırım tutarlarının artışına sebep olmaktadır. Bu yönüyle her bir hesap döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarının artması, teşvik belgelerine Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na revize başvurularıyla mümkündür. Mükelleflerin sahip olduğu yatırım teşvik belgelerinden izleyen yıllarda yararlanacağı kalan matrah tutarlarının doğruluğunu belirleyebilmek için teşvik tutarının revizesinin tamamlanması önem taşımaktadır. Revize başvurusu olmaması veya revize başvurusu olumsuz sonuçlanması durumları, mükelleflerin indirimli kurumlar vergisinden haksız yararlanmalarına sebep olabilecektir.

**Örnek olarak;** (X) A.Ş., 2022 yılında yatırımına başlamak üzere aldığı yatırım teşvik belgesinde 1 milyon TL arsa, 3 milyon TL bina, 6 milyon TL makine ve teçhizat öngörülen harcama tutarı bulunmaktadır. (X) A.Ş., 2022 yılında yatırım dönemi içerisinde toplamda 8 milyon TL makine ve teçhizat harcaması yapmıştır. Ancak Bakanlığa teşvik belgesi revizesi için 2022 yılında başvuru yapmamış olup, 2023 yılında bina harcaması olarak yaptığı yeni 5 milyon TL harcama ile birlikte revize başvurusu bulunmaktadır. Bakanlıkça 2023 yılında bu kapsamda başvurusu onaylanmıştır. Ancak (X) A.Ş., 2022 yılında teşvik belgesi revizesi için başvuru yapmayıp, geçici vergi dönemleri ile kurumlar vergisi dönemlerinde fiili yatırım harcaması tutarlarını dikkate alarak vergi indiriminden yararlandığı tespit edilmiştir. Madde 32/A kapsamında tanımlanan yatırıma katkı tutarının teşvik belgesindeki tutar üzerinden hesaplanması dolayısıyla Bakanlıkça belge üzerinde onaylı toplam tutarın esas alınması uygulaması

dikkate alındığında, zamanında başvuru işlemi yapılmaması mevzuat hükümlerine aykırılık teşkil edecektir.

İndirimli kurumlar vergisi bakımından yatırım devralan mükelleflerin aldığı yatırım teşvik belgeleri üzerinden yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında teşvik belgesi üzerinde yazılı sabit yatırım tutarı belirlenirken, uygulamada belgenin özel şartlar bölümüne ilgili şerhler de eklenmektedir. Bu şekilde yatırımı devralan mükellefler fiili yaptıkları yatırım harcaması tutarı daha yüksek olması halinde bile, Bakanlık kabul etmediği müddetçe fiili harcamalarını indirim hesaplamasında uygulayamazlar.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında olmayan diğer yatırımların harcama ve kazanç tutarları ayrıştırmalıdır. Teşvik belgesine dahil yatırımların ayrı hesaplarda izlenmesi, teşvik kapsamında olmayan yatırımların takibi için de önemlidir. Tevsi yatırımlarda, kısmen veya tamamen işletilmesi durumunda ilgili yatırımdan elde edilen kazançların ayrı hesaplarda izlenip izlenilmediği, ayrı hesaplarda izlenilmemişse söz konusu kazançların nasıl belirlendiği kontrol edilmelidir. Tevsi yatırımların ayrı hesaplarda izlenmesi halinde bu hesapların muavin kayıtları harcama ve kazançları ayırt edecek ayrıntıyla tutulmalıdır.

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesinden kaynaklı kur farkları, şirket aktifine kayıt yapılana kadar olan kısmının maliyet, aktifleştirildikten sonraki dönemlik kısmının doğrudan gider yazılması veya maliyet kaydı yönünde mükellefin seçimlik hakkı bulunması, 163 ve 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri açıklamaları doğrultusunda uygulanmalıdır. Ayrıca faiz giderleri ve kur farkları, indirimli kurumlar vergisi hesabında yatırıma katkı tutarını değiştirmeyecek olup, yatırıma katkı tutarı artmayacak veya azalmayacaktır (Ernst&Young, 2021).

Yatırım teşvik belgelerinde yapılan revize olup olmadığı ve revizelerin indirimli kurumlar vergisinden faydalanılacak tutara etkisi kontrol edilmelidir. Teşvik belgesi tutarı olarak revize edilen yatırım teşvik belgeleri için güncellenen tutarları dışında ne zaman başvurulduğu ve/veya revize edildiği de önem taşır. Ayrıca fiili harcamaların teşvik belgesi üzerinde yazılı tutardan yüksek olması, teşvik belgesi revize edilmediği müddetçe kullanılmaması dışında, onaylanan tarihi izleyen tarihten itibaren geçerli olacağı için içinde bulunduğu hesap döneminde dikkate alınmalıdır.

Yapılan fiili harcama tutarı teşvik belgesinde öngörülen harcama tutarından daha yüksek ise, makine ve teçhizat listelerinin değiştirilmesi için teşvik belgesinin revizesi gerekecektir. Uygulamada, makine ve teçhizat listesine değişiklikleri teşvik kapsamında KDV istisnasından da yararlanıldığı için hızlı yapılmaktadır. Önceki düzenlemede revize için “bulunulabilir” ifadesi “bulunulur” ibaresiyle değiştirilmiş ve yatırımcıya zorunluluk getirilmiştir. Zorunluluğun yerine getirilmemesi durumunda revize işleminin gerçekleştiği tarihe kadar verilecek olan geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesinde revize edilmeden önceki tutar, yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi için esas alınacaktır. Eğer yapılan fiili harcama tutarı kapsamında gereken revize işleminin tamamlama vizesi aşamasında yapılması söz konusu ise, tamamlama vizesi işleminden sonra revizeli tutardan faydalanılabilecektir (Coşgun, 2018).

32/A kapsamında yenileme fonundan karşılanan harcama varsa, genel şartlara uyumluluk dışında aynı neviden makine alımının yapılıp yapılmadığına dikkat edilmelidir.

Arsa/arazi payı içeren bina harcamalarında tevsi yatırım kazancı oranlama hesabında arsa harcaması tutarlarının hariç tutulmasına dikkat edilmelidir. Ayrıca maden işletmelerinde de rödovans sözleşmesine dahil edilen yatırım harcamaları maden harcamalarından ayrıştırılarak teşvik uygulamalarının dışında değerlendirilmelidir.

**Örnek olarak;** (X) A.Ş., 2022 yılında tevsi yatırım niteliğindeki yatırımına başlamak üzere aldığı yatırım teşvik belgesinde 1 milyon TL arsa, 3 milyon TL bina, 6 milyon TL makine ve teçhizat öngörülen harcama tutarı bulunmaktadır. (X) A.Ş.'nin, 2022 yılında yatırım dönemi içerisinde 1 milyon TL arsa harcaması, 3 milyon TL bina harcaması, 3 milyon TL makine ve teçhizat harcaması bulunmaktadır. (X) A.Ş., 2022 yılı sonu itibariyle yatırımdan henüz kazanç elde etmeye başlamaması nedeniyle diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançları için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmıştır. Ancak 2022 yılında kurumlar vergisi beyannamesinde tevsi yatırım kazancını hesaplarken fiili harcama tutarını arsa bedelini dahil ederek 7 milyon TL olarak hesapladığı tespit edilmiştir. Madde 32/A kapsamında yapılan arsa harcaması toplam sabit yatırım tutarları içerisinde yer almakla birlikte amortismana tabi olma özelliği de bulunmayan arsa harcamasını bina maliyeti içerisinde değerlendirerek yaptığı hesaplama mevzuat hükümlerine aykırılık teşkil edecektir.

Arazi ve arsa bedelleri teşvik belgeli yatırım harcaması kabul edilse de, uygulanacak indirimli kurumlar vergisi hesaplamasında yatırım harcaması dışında değerlendirilmelidir. Bu sebeple, arsa üzerine bina yapılarak gerçekleştirilen harcamalarda, bina arsa payı amortisman hesaplamasına indirimli kurumlar vergisi kapsamı dışında düşünülmelidir (Ernst&Young, 2021).

### 3.3 Yatırım Kazançlarında Hesaplamalara Yönelik Uygulamalar

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin yasal düzenlemelerde, tevsi yatırımlarda kazançların ayrı hesaplarda izlenememesi durumunda bir açıklık getirilirken, komple yeni yatırımlara ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Komple yeni yatırımların, mevcut yatırımların dışında farklı bir yatırım olması, önceki bir yatırımın devamı niteliğinde olmaması kazançların ayrı hesaplarda izlenmesi gerektiğini işaret etmektedir.

Komple yeni yatırımlarda, yatırım kısmen işletilmeye başlanmamışsa sadece diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmaktadır. İşletme döneminde ise, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için indirim uygulanması mümkün olmayıp sadece yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmaktadır. Tevsi yatırımlarda, yatırım bütün haliyle tamamlanmadan yatırım döneminde kazanç elde edilebildiğinden, yatırım döneminde hem yatırımların işletilmesinden elde edilen kazançlar hem de diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir (Coşgun, 2018).

Komple yatırımlarla ilgili indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, yatırımın fiili olarak ayrı olarak izlenmemesi veya izlenememesi durumunda kazancın tevsi yatırım kazancı oranlama yöntemiyle belirlenmesi mevzuata uygun olmayan bir uygulamadır. Komple yatırımların niteliği itibariyle kazanç tutarları tevsi yatırıma göre daha belirgin olarak elde edilmesi, oranlama ile kazanç tespiti hak edilen tutardan daha az veya daha fazla yararlanma ihtimallerini gündeme getirebilecektir.

Tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, oranlama yöntemi uygulanırken aktifte kayıtlı amortismana tabi iktisadi kıymetlerin aktife giriş tarihlerinden başlayarak son döneme kadar her yıl ilan edilmiş yeniden değerleme oranı ile değerlenip değerlenmeyeceği veya şartların sağlandığı en son enflasyon düzeltmesi hükümlerin uygulandığı 2004 yılına ait yeniden değerlenmiş tutarların mı kullanılacağı konusunda yasal düzenlemelerden net bir sonuca ulaşılamamaktadır. Kanun metninde yer alan cümlede yer alan"...yeniden değerlenmiş tutarları dikkate alınır" hükmünden, bilançoda tespit edilebilen yeniden değerlenmiş tutarın dikkate alınması gerektiği, net olmasa da anlaşılmaktadır. Aktifte kayıtlı değerlerin rayiç değerlerinden farklılık göstermesi ve tevsi yatırımların da rayiç değerler üzerinden yapılması durumunda, defter değerlerinin tevsi yatırım tutarının ilgili sabit kıymet tutarından yüksek olmasına neden olabilecektir (Kurdoğlu, 2012).

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-395 sayılı özelgesinde;

*"İlgide kayıtlı dilekçenizde, yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazancın ayrı tespitinin söz konusu olmaması nedeniyle indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespiti hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir."*

*(…)*

*"Bu itibarla, yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazancın ayrı tespitinin söz konusu olmadığı durumda, kısmen tamamlanan ve üretimde kullanılmakta olan yatırımlara ilişkin yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanmak üzere, Devletçe karşılanacak tutarın tespitinde; amortisman uygulaması ile ilişkilendirilmeksizin, yapılan tevsi yatırıma ait tutarların, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan amortisman düşülmemiş toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle indirimli oran uygulanacak kazancın belirlenmesi gerekmektedir. Sabit kıymet ifadesinden ise Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği tabiidir."* şeklinde görüş bildirilmiştir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/12/2011 tarih ve 4.35.16.01-176300-713 sayılı özelgesinde;

*"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde geçen aktife kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet ifadesi ile üretimde kullanılan sabit kıymetlerin mi yoksa üretimde kullanılsın kullanılmasın tüm sabit kıymetlerin mi kastedildiği ile yeniden değerlenmiş tutarlar ifadesi ile neyin kastedildiği hususlarında Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir."*

*(…)*

*"Sabit kıymet ifadesinden ise Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerekmektedir. Oranlamada toplam sabit kıymet tutarı olarak üretimde kullanılsın kullanılmasın tüm amortismana tabi kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarları dikkate alınacaktır."* şeklinde benzer görüş bildirilmiştir.

Stratejik ve büyük ölçekli yatırımlarda tevsi yatırım yapılamayacağından, tevsi yatırımlar sadece bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda mümkündür. Tevsi yatırım oranlaması Tekdüzen Hesap Planında izlenen; 251- Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri, 252- Binalar, 253- Tesis, Makine ve Cihazlar, 254- Taşıtlar, 255- Demirbaşlar, 256-Diğer Maddi Duran Varlıklar, 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar ve 260- Haklar Hesaplarında izlenen kıymetler üzerinden sabit kıymet olarak dikkate alınacaktır. Bu sabit kıymetler için ayrılan birikmiş amortisman tutarları kıymetlerin değerinden düşülmeyerek brüt tutarları üzerinden hesaplanacaktır (Akyol, 2013).

T.C. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 27.05.2021 tarihli ve Esas: 2021/1447, Karar: 2021/2809 sayılı kararında;

*"sabit kıymet tutarının brüt kıymet olarak değil de net kıymet olarak dikkate alınması gerektiğinden bahisle ihtirazi kayıtla yapılan beyan üzerine tahakkuk ettirilen 2013 yılı kurumlar vergisinin 15.400.092,22-TL'lik kısmının iptali istenilmiştir.*

*(…)*

*"indirimli oranda kurumlar vergisi hesaplanmasında sabit kıymet tutarının brüt değerinin dikkate alınmak suretiyle tahakkuk eden kurumlar vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın reddine karar verilmiştir."* şeklinde görüş bildirilmiştir.

T.C. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 16.02.2022 tarihli ve Esas: 2021/421, Karar: 2022/810 sayılı kararında;

*"sabit kıymet tutarını brüt kıymet olarak dikkate alması gerekirken net kıymet olarak dikkate alarak hesaplama yaptığından bahisle vergi tekniği raporu ve takdir komisyonu kararı uyarınca vergi ziyaı cezalı olarak re'sen tarh edilen 2010 yılına ilişkin kurumlar vergisinin kaldırılması istenilmiştir.*

*(…)*

*ilgili dönem beyannamesinde indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç tutarının tespitinde, tevsi yatırım tutarının brüt toplam sabit kıymet tutarına bölünerek bulunan tutarın, vergi öncesi ticari bilanço kârıyla çarpımı suretiyle hesaplama yapılması gerektiği anlaşıldığından ilgili mevzuat hükümlerine aykırı olarak yapılan hesaplama nedeniyle teşvikten olması gerekenden fazla yararlandığı tespit edilen davacı adına, zamanında tahakkuk etmeyen kurumlar vergisinin vergi ziyaı cezalı olarak tarh edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı" şeklinde görüş bildirilmiştir.*

### 3.4 Yatırımlara Yönelik Satın Alınan Kıymetlere Yönelik Uygulamalar

32/A kapsamında alınan makine ve teçhizatların 5 yıllık süre dahilinde izne tabi olması zorunluluğu nedeniyle izin alınması işlemleri göz ardı edilmemelidir. Aksi

takdirde yararlanılan yatırıma katkı tutarı dolayısıyla haksız yararlanmalarla karşılaşılabilecektir.

Yatırım kapsamındaki 5 yılını doldurmuş olan makine ve teçhizatlarla ilgili Ekonomi Bakanlığı'ndan izin alarak satış yapılması, geçmişe dönük uygulanan desteklere yönelik hukuki bir koruma sağlamaktadır. Yatırım kapsamındaki makine ve teçhizatı devralan kurum 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara ilişkin Tebliğin 8/2-b hükmü çerçevesinde, kullanılmış yerli makine ve teçhizat için teşvik düzenlemesinden yararlanamaz (Cosgun, 2019).

Yatırım teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama ile alınan iktisadi kıymetler, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 290'ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde "260 Haklar Hesabı"nda izlenmelidir (Ernst&Young, 2021).

T.C. Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 09.12.2021 tarihli ve Esas: 2018/708, Karar: 2021/6320 sayılı kararında;

*"Yatırım teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama yoluyla teminine izin verilen makine ve teçhizata ilişkin finansal kiralama sözleşmelerinin feshi nedeniyle yatırım teşvik belgesi iptal edilen davacı adına 2011 yılı için ikmalen tarh edilen kurumlar vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle kesilen bir kat vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı; davacı şirkete yatırım teşvik belgesi verilmesine dayanak olan finansal kiralama sözleşmeleri feshedildiğinden, yatırımın bütünlüğü ve yatırım belgesinde belirtilen kayıt ve koşulların korunamadığı hususu ihtilafsız olup, bu fesih sebebiyle davacı şirkete ait yatırım teşvik belgesinin iptal edilmesi üzerine yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı, ancak tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle kesilen vergi ziyaı cezasının hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle kısmen reddeden, kısmen kabul eden ve tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle kesilen ver ziyaı cezasının kaldırılmasına hükmeden … Vergi Mahkemesinin … tarih ve E:…, K:… sayılı kararına karşı taraflarca yapılan istinaf başvurularını reddeden …Bölge İdare Mahkemesi … Vergi Dava Dairesinin … tarih ve E:…, K:… sayılı kararının taraflarca temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.*

*(…)*

*İleri sürülen iddialar temyize konu Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz istemlerinin reddine ve kararın onanmasına,"* şeklinde karar verilmiştir.

Şirketlerin devir/bölünme durumunda teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların ayni sermaye olarak konulması halinde, devralan kurum kalan yatırıma katkı tutarından faydalanmaya devam edebilecektir. Devir/bölünme gerçekleşen kurumlarda devralan kurumların yararlanabileceği bakiye tutar üzerinden devam edip etmediğine dikkat etmesi gerekmekte olup, haksız olarak fazla yararlanma ihtimali göz ardı edilmemelidir.

### 3.5 Aynı Dönemde Birden Fazla Teşvik Belgeli Yatırım Olması Durumu

Aynı zamanda birden fazla teşvik belgesinin hükmünden yararlanılması durumunda, her bir belge için bilinen yatırıma katkı tutarı ile vergi indirimi oranı gibi

veriler üzerinden indirimli kurumlar vergisi hesabının nasıl yapıldığı tespit edilmelidir. Yatırıma katkı tutarı tamamen tüketilen yatırım teşvik belgelerinde yazılı yatırımlardan dolayı sonraki dönemlerdeki faaliyet kazançları artık teşvik mevzuatına göre yatırım kazancı değil diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar olarak dikkate alınmalıdır.

Birden fazla yatırım teşvik belgesinden aynı hesap döneminde birlikte yararlanma durumunda, eğer yıllık gelir veya kurumlar vergisi matrahının toplam vergi indirimi tutarından düşük kalırsa, Tebliğ hükümlerine göre çözüm açıklığa kavuşturulmuştur. Bu durumda her bir teşvik belgesi dolayısıyla hesaplanan yatırım kazancı tutarı toplam içerisindeki oranları esas alınarak toplam matrah içerisindeki payına göre indirim uygulanacaktır. Toplam bazında haksız yararlanma olmasa dahi her belge bazında haksız yararlanma söz konusu olabilir. Bu nedenle her bir belge için haksız yararlanma olup olmaması tespiti yerine toplam bazında haksız yararlanma olup olmadığında bakılması mükellefleri hataya götürebilir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-11-67-82 sayılı özelgesinde;

*"- Birden fazla bölgedeki teşvik belgesine bağlı yatırımlarınız sebebiyle aynı dönemde değişik matrahlara değişik oranlarda indirimli kurumlar vergisi uygulanması durumunda, indirimli kurumlar vergisi matrah ve oranlarının hangi esaslara göre beyannamelere nakledileceği,"*

*(…)*

*"- Birden fazla bölgedeki teşvik belgesine bağlı olan tevsi yatırımlarınıza uygulanan indirimli kurumlar vergisi oranları farklı olduğundan, yararlanılabilecek indirimli kurumlar vergisinin beyanname dışında hesaplanması ve hesaplanan bu tutarı sağlayacak şekilde geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerine ilgili oranın dahil edilmesi gerekmektedir."*şeklinde görüş bildirilmiştir.

### 3.6 İndirimli Kurumlar Vergisi'nin Uygulanmasında Matrahtan İndirim Sıralaması

İndirimli kurumlar vergisi hesabında mükelleflerin hak kaybına uğramamaları için, toplam kazanç tutarından ilk olarak indirim ve istisnaların düşülmesi, arta kalan kazançlar bulunması halinde bu kısım üzerinden indirimli kurumlar vergisinden yararlanması daha uygundur (Dökmen, 2013).

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında, yatırımın faaliyete geçtikten sonra sadece yatırımdan elde edilen kazançlar bulunması halinde indirim uygulanabilir. Kurumların geçmiş yıl zarar tutarları bulunması durumunda indirimli kurumlar vergisi uygulamasının nasıl yapılacağı yönünde Tebliğ açıklaması bulunmayıp, yayımlanan sirküler taslağında da konuya açıklık getirilmemiştir. Uygulama konusunda iki görüş bulunmaktadır. İlki geçmiş yıl zararlarının oransal olarak yeni yatırımdan ve eski yatırımlardan elde edilen kazançlara dağıtılmasıdır. İkinci görüş ise, Kanun metni esas alınarak, zarar mahsubu sonrası kalan tüm tutarın yeni faaliyetten kaynaklandığı yönündedir (Türk & Fatihoğlu, 2015).

Geçmiş yıl zarar tutarlarının mahsubu için teşvik belgeli yatırımdan elde edilecek kazancın dikkate alınıp alınmayacağı ve alındığında toplam kazanca göre oranlama yapılıp yapılmayacağı konusunda farklı görüşler ileri sürülebilir. Ancak, oluşan mali zararın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi hükmü gereğince en fazla beş yıl süreyle elde edilecek kazançlardan mahsubu mümkün dolduğundan, kazançtan ilk olarak zarar mahsubu yapılması mükellefler lehine olacaktır (Gökmen, 2010).

### 3.7 İndirim Kurumlar Vergisi Uygulamasının Ticari ve Mali Kara Göre Durumu

Özetle mükelleflerin indirim, istisnalar, geçmiş yıl zararları, kanunen kabul edilmeyen giderler gibi unsurlar dikkate alınmadan önce gelir ve giderlerinin birbirinden mahsup edildikten sonra hesapladığı karı ticari kar iken, bahsedilen indirim, istisnalar, geçmiş yıl zararları, kanunen kabul edilmeyen giderler gibi unsurlar dikkate alındıktan sonra hesapladığı kar ise mali kar olarak ifade edilebilir.

İndirimli kurumlar vergisinin ticari kar üzerinden mi mali kar üzerinden mi uygulanacağı konusundaki tereddütler, 10 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, birden fazla yatırım kazancının bulunması ve bu kazanç toplamlarının kurumlar vergisi matrahından yüksek olması durumunda, yatırım kazançları içerisinde bir oran bulunarak ilgili yatırımlara ilişkin oranlar ölçüsünde kurumlar vergisi matrahına uygulanması yönündeki ifadelerden yola çıkılırsa indirimli kurumlar vergisi matrahının nihai olarak mali kar olarak uygulanması, konunun açıklığa kavuşturulması adına göz önüne alınabilir.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/12/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-187-147 sayılı özelgesinde;

*"- İndirimli kurumlar vergisi oranının uygulanacağı kazançtan ne anlaşılması gerektiği,*

*- Tevsi yatırıma ilişkin kazancın doğduğu ancak vergiye tabi kurum kazancının oluşmadığı durumda ilgili yıl için hesaplanan yatırıma ilişkin kazancın sonraki dönemlere devrinin mümkün olup olmadığı ile ilerleyen yıllarda tevsi yatırıma ilişkin kazancın oluşmadığı ancak vergiye tabi kurum kazancının oluştuğu durumlarda uygulamanın ne şekilde olacağı,"*

*(…)*

*"- İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın safi kurum kazancını aşamayacağı tabii olup yukarıdaki şartları sağlayan yatırımınızdan kazanç elde etmenize rağmen safi kurum kazancınızın bulunmaması veya zarar etmeniz halinde bu dönemde indirimli kurumlar vergisi uygulanamayacağı gibi yatırımdan elde edilen kazançların da sonraki dönemlere aktarılması mümkün bulunmamaktadır."* şeklinde görüş bildirilmiştir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125-[32/A-11/2]-240 sayılı özelgesinde;

*"- Tevsi yatırım tutarının sabit kıymet tutarına oranlanmasıyla belirlenen oranın uygulanacağı kazancın hangi kazanç olduğu, (Kanunen kabul edilmeyen giderler, geçmiş yıl zararları ile indirim ve istisnaların dikkate alınıp alınmayacağı)*

*- Tevsi yatırıma ilişkin kazancın doğduğu ancak, geçmiş yıl zararları, cari yıla ait indirim ve istisnalar nedeniyle vergiye tabi kurum kazancının oluşmadığı hesap dönemlerine ait tevsi yatırıma ilişkin söz konusu kazançların sonraki dönemlerde indirimli oran uygulanacak kazanç tespitinde dikkate alınmak üzere devrinin mümkün olup olmadığı, "*

*(…)*

*"İndirimli kurumlar vergisi, ticari bilanço kârınıza kanunen kabul edilmeyen giderler eklendikten, tüm indirim, istisna ve geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kazancınız bulunması halinde uygulanacaktır. Yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak kazanç her yıl ayrı hesaplanacağından, ilgili yılda safi kurum kazancınızın bulunmaması ya da indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazanç tutarından daha az olması nedeniyle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamadığınız kazanç tutarının izleyen yıllara devri ise söz konusu değildir.*

*Ayrıca, indirimli kurumlar vergisi tevsi yatırımdan elde edilen kazanca uygulanacağından, tevsi yatırıma ilişkin kazancın oluşmadığı durumlarda diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli oran uygulanması söz konusu değildir."*

İndirim, istisnalar, geçmiş yıl zararları, kanunen kabul edilmeyen giderler gibi unsurlar dikkate alındıktan sonra ulaşılan mali kar, mükelleflerin vergiye esas matrahları ve dolayısıyla hesaplanan vergi tutarlarını etkilemektedir. Bu yönüyle mali kar bulunmaması durumunda bile indirimli kurumlar vergisi uygulanması, bir çeşit vergi iadesine benzer bir sonuç doğurabilecektir.

## 4. Açıklanan Hüküm ve Uygulamalara Yönelik Kapsamlı Sayısal Örnek

Çalışmanın önceki bölümlerinde yer alan hükümler, açıklamalar ve değerlendirmelerin özeti olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasının somut şekliyle hesaplandığı bir açıklamalı örnek, konunun daha iyi ifade edilmesini sağlayabilecektir.

Mükellef (X) A.Ş'nin 2022 yılında aynı anda 4 adet yatırım teşvik belgeli yatırımları kapsamında yatırım kazançları bulunduğunu varsayarak yapılan hesaplamalar aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

İlk olarak teşvik belgelerine ilişkin özet bilgilerin dökümünün şu şekilde olduğu gösterebiliriz.

| Yatırım Teşvik Belge No | Teşvik Türü | Yatırıma Katkı Oranı-İndirim Oranı | Teşvik Unsurları | Yatırım Başlama Tarihi | Yatırımın Bitiş Tarihi | Yatırımın Kodu | Sabit Yatırım Tutarı (Türk Lirası) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 12345 | Bölgesel (Tevsi) | %20-%55 | Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi, Sigorta Prim | 02.05.2012* | 23.06.2014* | US/97 15-37 arasında | 250.000.000 |
| 543210 | Bölgesel (Komple) | %40-%80 | Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi, Sigorta Prim | 28.03.2016** | 02.08.2023** | US/97 15-37 arasında | 350.000.000 |
| 532100 | Stratejik (Komple) | %50-%90 | Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi, Sigorta Prim | 10.09.2017*** | 14.04.2023*** | US/97 15-37 dışında | 600.000.000 |
| 567890 | Genel (Komple) | - | Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi | 10.10.2020 | 10.12.2023 | US/97 15-37 dışında | 800.000.000 |

**Yatırıma ilişkin 2012 yılı 2.geçici vergi dönemi başından itibaren yatırım kazançlarına ilişkin KVK kapsamında vergi indirimine başlanabilecek olup, 01/01/2013 tarihinden itibaren ise yatırım kazançları dışında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da indirim uygulamaya başlanabilecektir. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için ise yatırım döneminin sona erdiği 2014 yılı 2.geçici vergi dönemine kadar indirim uygulamak mümkündür. 01.01.2017 tarihine kadar yatırıma katkı tutarı tüketilemezse bu tarihten itibaren endekslemeye başlanabilir.*

***Yatırıma ilişkin 2016 yılı 1.geçici vergi dönemi başından itibaren yatırım kazançlarına ilişkin KVK kapsamında vergi indirimine başlanabilecek olup, 01.01.2017 tarihine kadar yapılan yatırım harcamaları hariç tutulmak üzere bu tarihten itibaren yatırıma katkı oranına %15 artırım ve yatırım dönemi içerisinde 2016 ile 2023 yılı harcamaları hariç olmak üzere mahsup oranı %80 yerine %100 olarak uygulanabilecektir. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için ise yatırım döneminin sona erdiği 2023 yılı 3.geçici vergi dönemine kadar indirim uygulamak mümkündür. 01.01.2024 tarihinden itibaren endekslemeye başlanabilir.*

**** Yatırıma ilişkin 2017 yılı 3.geçici vergi dönemi başından itibaren yatırım kazançlarına ilişkin KVK kapsamında vergi indirimine başlanabilecek olup, yatırım konusu 15-37 dışında olması sebebiyle yatırıma katkı oranına %15 artırım ve yatırım dönemi içerisinde mahsup oranı %80 yerine %100 oranı uygulamasına dahil edilmeyecektir.. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için ise yatırım döneminin sona erdiği 2023 yılı 2.geçici vergi dönemine kadar indirim uygulamak mümkündür.*

Yukarıda özet bilgileri yazılı olan yatırımlardan bölgesel teşvik ve stratejik yatırımlar uygulamasına dahil olanlar için 2012/3305 sayılı BKK geçici 8.maddesine göre 2017-2022 yılları (devam eden yatırımlar için 2023 yılında yapılan fiili harcamalar hariç) arasında US/97 kodu 15-37 arasında yer alan yatırım konuları bakımından ilave teşvik hesaplamasına izin verilmiş olup, genel teşvik uygulamalarına ilişkin ise, yine aynı BKK'ye göre indirimli kurumlar vergisi kapsam dışında tutulduğundan, yatırımın yapıldığı bölgeye bakılmaksızın indirimli kurumlar vergisi hesaplamalarının dışında tutulmasına dikkat edilmelidir.

2022 hesap dönemi indirimli kurumlar vergisi için belge bazındaki hesaplamalar, aşağıda tablo şeklinde gösterilecektir.

| Belge Numarası | 12345 | 543210 | 532100 |
|---|---|---|---|
| Bölge | 2. Bölge | 5. Bölge | 6. Bölge |
| Yatırım Durumu | Kapalı | Açık | Açık |
| Yatırım Türü | Tevsi | Komple | Komple |
| Teşvik Belgesindeki Toplam Yatırım **(A)** | **250.000.000,00** | 350.000.000,00 | 600.000.000,00 |
| Yatırıma Katkı Oranı | 0,20 | 0,40 | 0,50 |
| İlave Oran | 0,00 | **0,15** | **0,00** |
| Toplam Yatırıma Katkı Oranı **(B)** | 0,20 | 0,55 | 0,50 |
| Toplam Yatırıma Katkı Tutarı **(C) [AxB]** | 40.000.000,00 | 185.000.000,00 | 300.000.000,00 |
| Önceki Dönemde Faydalanılan Tutar **(Ç)** | 37.000.000,00 | 170.000.000,00 | 100.000.000,00 |
| Önceki Dönemde Yararlandıktan Sonra Kalan Yatırıma Katkı Tutarı **(D)** | 7.000.000,00 | 15.000.000,00 | 260.400.000,00 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Yeniden Değerleme Oranı **(E)** | 1,2293 | 0,00 | 0,00 |
| Endekslenmiş Kalan Yatırıma Katkı Tutarı **(F) [DxE]** | **15.605.100,00** | 15.000.000,00 | 260.400.000,00 |
| Toplam Gerçekleşen Yatırım Harcaması **(G)** | **285.000.000,00** | 250.000.000,00 | 500.000.000,00 |
| Bu Dönem Gerçekleşen Yatırım Harcaması **(G1)** | 0,00 | 100.000.000,00 | 200.000.000,00 |
| 2017 Yılından Önce Gerçekleşen Yatırım Harcaması **(G2)** | **285.000.000,00** | **50.000.000,00** | - |
| Toplam Harcamaların 2017 Yılı Öncesi İçerisindeki Payı **(G3)** | - | **0,25** | - |
| Toplam Harcamaların 2017 Yılı Sonrası İçerisindeki Payı **(G4)** | - | **0,75** | - |
| Hak Kazanılan Toplam Yatırıma Katkı Tutarı **(H) [GxB]** | 57.000.000,00 | 134.500.000,00 | 250.000.000,00 |
| Bu Dönem Yatırımdan Elde Edilen Kazanç **(I)** **[Yatırımdan Hesaplanan Kazanç/R] veya [Yatırımdan Hesaplanan Kazanç/R1]** | 150.000.000,00 | 50.000.000,00 | 200.000.000,00 |
| Bu Dönem Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç **(İ)** | 0,00 | 20.000.000,00 | 200.000.000,00 |
| Mahsup Oranı | 0,80 | **0,80 ve 1,00*** | **0,80** |
| 1. Üst Sınır **(J)** | 0,00 | 185.000.000,00 | 159.000.000,00 |
| 2. Üst Sınır **(K)** | **285.000.000,00** | 250.000.000,00 | **500.000.000,00** |
| Diğer Faaliyetlerden Faydalanabilecek Azami Yatırıma Katkı Tutarı **(L) [Eğer(J<K;J;K)]** | 0,00 | 185.000.000,00 | 159.000.000,00 |
| Diğer Faaliyetlerden Faydalanabilecek Azami Matrah Toplamı **(M) [L/R]** | 0,00 | 846.681.922,20 | 768.115.942,03 |
| İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı **(N) [I+İ]** | **150.000.000,00** | **70.000.000,00** | **400.000.000,00** |
| Yatırım Kazancı Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı | 150.000.000,00 | 50.000.000,00 | 200.000.000,00 |
| Diğer Faaliyet Kazançları İçin İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı | 0,00 | 20.000.000,00 | 200.000.000,00 |
| 2017 Yılı Öncesi İndirimli Oran **(O)** | 0,55 | 0,80 | 0,90 |
| 2017 Yılı Sonrası İndirimli Oran **(O1)** | 0,55 | 1,00 | 0,90 |
| Kurumlar Vergisi Oranı **(P)** | 0,23 | 0,23 | 0,23 |
| 2017 Yılı Öncesi Vazgeçilen Oran **(R) [OxP]** | 0,127 | 0,184 | - |
| 2017 Yılı Sonrası Vazgeçilen Oran **(R1)** | 0,127 | 0,23 | 0,207 |
| 2017 Yılı Öncesi İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı **(S) [P-R]** | 0,104 | 0,046 | - |
| 2017 Yılı Sonrası İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı **(S1)** | - | 0,00 | 0,023 |
| Yatırımdan Elde Edilen Kazancın İndirimli Vergisi **(T) [IxS] veya [(IxG3xS)+(IxG4xS1)]** | 15.525.000,000 | 575.000,000 | 4.600.000,000 |
| Diğer Faaliyetlerden Hesaplanan İndirimli Kurumlar Vergisi **(U) [İxS] veya [(İxG3xS)+(İxG4xS1)]** | 0,00 | 230.000,000 | 4.600.000,000 |
| Toplam Hesaplanan Kurumlar Vergisi **(V) [T+U]** | **9.033.175,96** | **805.000,000** | **9.200.000,000** |
| İlgili Yıl Yatırımdan Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı **(Z) [IxR] veya [(IxG3xR)+(IxG4xR1)]** | **18.975.000,00** | 10.925.000,00 | 41.400.000,00 |
| İlgili Yıl Diğer Faaliyetlerden Kaynaklı Kazançlardan Yararlanılan Toplam Yatırıma Katkı Tutarı **(X)** [**İxR**] **veya [(İxG3xR)+(İxG4xR1)]** | 0,00 | 4.370.000,00 | 41.400.000,00 |
| İlgili Yıl Yararlanılan Toplam Yatırıma Katkı Tutarı **(XX) [Z+X]** | 18.975.000,00 | 15.295.000,00 | 82.800.000,00 |
| Yararlanılan Toplam Yatırıma Katkı Tutarı **(XXX) [Ç+XX]** | 55.975.000,00 | 185.295.000,00 | 122.400.000,00 |

***2016 ve 2023 yılı yatırım harcamaları için yatırım dönemindeki mahsup oranı %80 olarak izlenmesi, 2017-2022 yılları arasındaki harcamalar için ise %100 olarak uygulanmasına dikkat edilmelidir.***

Mükellef (X) A.Ş'nin 2022 yılında aynı anda 4 adet yatırım teşvik belgeli yatırımları kapsamında matrahından hesapladığı indirim tutarları ve yararlandığı vergi indirimi tutarları yukarıdaki tabloda gösterilmiştir.

Mükellef (X) A.Ş'nin 2022 yılında kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan bilgilerin özetinin aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım.

| | |
|---|---|
| **Ticari Bilanço Karı** | 760.000.000,00 |
| **Geçmiş Yıl Zararı** | (300.000.000,00) |
| **İştirak Kazançları İstisnası** | (50.000.000,00) |
| **Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler** | 200.000.000,00 |
| **32/A Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı** | **600.000.000,00** |
| **Vergiye Tabi Gelir (Matrah)** | **10.000.000,00** |
| **Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%23)** | **2.300.000,00** |

Mükellef (X) A.Ş.'nin kurumlar vergisi beyannamesinde hesapladığı 610.000.000,00 TL mali karından indirimli kurumlar vergisi matrahı için %100 oranında kurumlar vergisi indirimi yaptığını varsayalım.

Teşvik belgelerine göre hesaplanan özet matrah tutarlarının toplamı aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

| | Mali Kar Tutarı | 12345 | | 543210 | | 532100 | | Teşvik Belgelerinden Yararlanılan Toplam Matrah |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Yatırım Kazancı | Diğer Faaliyetlerden Kazanç | Yatırım Kazancı | Diğer Faaliyetlerden Kazanç | Yatırım Kazancı | Diğer Faaliyetlerden Kazanç | |
| **2022** | 610.000.000,00 | 150.000.000,00 | 0,00 | 50.000.000,00 | 20.000.000,00 | 200.000.000,00 | 200.000.000,00 | 620.000.000,00 |
| **TEŞVİK BELGELERİ BAZINDA YARARLANILABİLECEK İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ MATRAHLARI** | | | | | | | | |
| **Toplam Yararlanılan Teşvik Belgesi İçerisindeki Oran** | | 0,241935484 | 0,00 | 0,080645161 | 0,0322581 | 0,3225806 | 0,3225806 | 1,00 |
| **Mali Kar İçerisindeki Oransal Pay** | | 147.580.645,16 | 0,00 | 49.193.548,39 | 19.677.419,35 | 196.774.193,55 | 196.774.193,55 | **610.000.000,00** |

Teşvik belgelerine göre hesaplanan özet vergi tutarlarının toplamı aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

| | Toplam Hesaplanan Kurumlar Vergisi | 12345 | | 543210 | | 532100 | | Teşvik Belgelerinden Yararlanılan Matrah Dolayısıyla Toplam İndirimli Vergi |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Yatırım Kazancından Hesaplanan | Diğer Faaliyetlerden Kazançlardan Hesaplanan | Yatırım Kazancından Hesaplanan | Diğer Faaliyetlerden Kazançlardan Hesaplanan | Yatırım Kazancından Hesaplanan | Diğer Faaliyetlerden Kazançlardan Hesaplanan | |
| **2022** | **2.300.000,00** | 15.525.000,00 | 0,00 | 575.000,000 | 230.000,000 | 4.600.000,000 | 4.600.000,000 | **25.530.000,00** |

Yukarıdaki hesaplama ve açıklamalar göz önüne alındığında, mükellef (X) A.Ş. için yapılacak değerlendirmelere geçildiğinde;

-12345 no.lu teşvik belgesi için 250.000.000,00 TL teşvik belgesi tutarı hakkı verilmesine rağmen 285.000.000,00 TL fiili harcama yaptığı ancak fark tutarı kadar tamamlama vizesi başvurusu aşamasında belge revizesi yapılmadığı, bu durumun endekslenmiş kalan yatırıma katkı tutarı 15.605.100,00 TL olmasına rağmen ilgili dönemde 18.975.000,00 TL yatırıma katkı tutarından yararlanması ile sonuçlandığı görülmektedir. Ayrıca yatırımdan faydalanılabilecek azami matrahın (15.605.100,00/0,127=) 122.874.803,15 TL olması mümkün olduğundan (147.580.645,16-122.874.803,15=) 24.705.842,01 TL'nin diğer teşvik belgelerinin kazanç hesaplamasında diğer faaliyetlerden kaynaklı kazanç tutarı olarak dikkate

alınabilir duruma dönüşmüştür. Endeksleme uygulamasının belgede yazılı yatırıma katkı tutarının fiili olarak değiştirdiği de ayrıca görülmektedir.

-543210 no.lu teşvik belgesi için 15.000.000,00 TL kalan teşvik belgesi yaralanma tutarı olmasına rağmen 15.295.000,00 TL tutarında indirimli kurumlar vergisi tutarından faydalanıldığı görülmektedir. Bu tutar içerisinde 2017 yılı öncesine ilişkin harcamalardan dolayı ayrıca hesaplama yapılması gerektiği göz önüne alındığında, 2017 yılı öncesi vazgeçilen oran esasına göre hesaplama yapılmaması halinde daha yüksek oranda haksız yararlanma sonucuyla karşılaşılacağı dikkate alınmalıdır.

-532100 no.lu teşvik belgesi için 600.000.000,00 TL teşvik belgesi tutarı hakkı verilmiş ve 500.000.000,00 TL fiili harcama yaptığı görülmektedir. Yatırım harcamalarının 2012/3305 sayılı BKK kararının geçici 8.maddesi kapsamında US/97 kodu içerisinde yer almayan yatırım konularından olması nedeniyle gerek vergi indirimi gerekse yatırım dönemi içerisindeki mahsup oranı bakımından belge üzerinde yazılı oranlara göre hesaplama yapılması kuralına uyulmuştur. Ayrıca yatırımdan faydalanılabilecek azami matrahın (260.400.000,00/0,207=) 1.257.971.014,49 TL olması mümkündür. Yine de bu hesaplamalar ile kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan kazanç tutarları vergi tutarları uyumlu takip edilmelidir.

-567890 no.lu teşvik belgesi için 800.000.000 TL tutarında teşvik belgesi tutarı belirlenmesine rağmen, mükellefe indirimli kurumlar vergisi olarak teşvik unsuru hakkı vermemesi, hesaplamalar dışında tutulmasına sebep olmuştur.

## 5. Sonuç

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, vergisel teşvik uygulamaları arasında geniş bir kesime hitap eden ve yelpazesi geniş bir uygulama ağıdır. Bu uygulama, esas itibariyle çıkarılan BKK(günümüzde ise Cumhurbaşkanı Kararnameleri ile süregelen) ile mevzuat altyapısıyla sağlanarak karşımıza çıkmıştır. Belirlenen kural ve uygulamaların yenilenmesinin yanı sıra uygulamadan yararlanan mükellefler ile vergi idaresi arasında da uyuşmazlıkları gündeme getirmiş olup, uygulamaya yönelik bu uyuşmazlıklar halen devam etmektedir.

Mevzuatın yeterince anlaşılamaması, idare ve yargının farklı görüşleri indirimli kurumlar vergisi açısından sorun yaratmaktadır. Ayrıca yatırımlarda harcama ve kazançların vergi dönemleri kısıtında mükelleflerce zamanında ve doğru şekilde hesaplanamaması mükellefiyet yükümlülüklerinde aksamaya da sebep olmaktadır.

Afet dönemlerinde olağan dönemlere göre ilgili bölgelerde daha hızlı yapılanma ve kalkınma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Yatırım hızının kendiliğinden artması şeklindeki doğal sürece destekleyici olarak, devletin yapacağı ilave katkı ve teşvik edici uygulamalar, arzulanan seviyelere daha hızlı çıkılabilmesini sağlayabilecektir. Teşvik olarak; maddi destekler, yerel birimler tarafından sağlanabilecek hukuki kolaylıklar, mevzuatın daha verimli olabilecek uygulamalara yönelik olağanüstü dönemlere odaklı geliştirilmesi vb. olarak artırılabilecek adımlar akla gelebilmektedir.

İndirimli kurumlar vergisi bakımından yapılan kolaylıklar, 06/02/2023 tarihinde gerçekleşen deprem afeti sonrasında 2012/3305 sayılı BKK'ye eklenen geçici 16 ve geçici 17. maddelerindeki hükümler ile karşımıza çıkmıştır. Afet bölgelerindeki yatırımlara ilişkin yatırım sürelerinin uzatılması ve yatırımlara ilişkin sağlanan kredilerle ilgili teşvikler ile kolaylıklar sağlanmıştır.

Bu yeni hukuki kolaylıklara ek olarak; yatırımlara ilişkin muhtemel maddi kolaylıklar ile vergi beyannamelerinde matrah, indirim, hesaplanan vergi gibi unsurlara yönelik muhtemel ilave teşviklerin neler olabileceğini de ayrıca düşünebiliriz. Ancak dikkat çekilecek bir konu olarak, olağanüstü dönemler için düşünülen bu teşviklerin, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında mükelleflerin yükümlü olduğu asgari şartları zedelememesidir.

Teşvik belgesi mevzuatında yer alan Bakanlar Kurulu Kararları'nın amacı olarak yer alan, "bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek" ifadesi, afet dönemlerinde özel olarak yapılacak ilave yasal düzenlemelerin de gerekçesi şeklinde düşünülebilir.

Yapılacaklar konusunda öneriler düşünülürse; ilave düzenlemeler aracılığıyla, bölgesel teşvik uygulamalarında Organize Sanayi Bölgeleri'nde uygulanan alt bölge desteği uygulamasının, afetzede şehirlerde devam eden ve/veya yapılacak yeni yatırımlar için de uygulamaya dahil edilmesi, yatırımların afet bölgelerindeki cazibesinin yükselmesine katkı sağlayabilecektir.

Teşvik kapsamında yapılan yatırımlardan sağlanan vergi indirimi tutarları ve yararlanılan kazanç matrahları, yatırımın başlangıç ve bitiş tarihlerine göre dikkate alındığından yararlanılan tutarlar geçici vergi dönemleri itibariyle geçerliliğini kazanmaktadır. Ancak ilave zaman maliyeti getiren geçici vergi dönemi beyannameleri afet bölgeleri yatırımı faaliyetlerine dahil olan mükellefler için hem diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar hem de yatırım kazançları bakımından kazanç ayrımı hesabında muaf olacak şekliyle hesapladığı tüm faaliyet kazanç tutarları kabul edilecek şekliyle uygulanabilir.

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın geçici madde 8 kapsamında 2017-2022 yılları arasındaki belirtilen yatırım konuları üzerinden sağlanan ilave %15 oranındaki katkı, 2017-2022 yıllarında yapılan ve kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili yıllarda yararlanılamayan harcamalar dışında 2023 yılı içerisinde mükelleflerin yaptıkları yatırım harcamaları için geçerliliğini yitirmiştir. Geçici 8. madde hükmü, afet bölgesindeki yatırımlar konuları için 2023 yılında ve devamında yeni harcamalar da dahil olmak üzere uygulanabilir hale getirilebilir.

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin diğer indirimler olarak beyannamede indirebildikleri bağış ve yardım tutarları mekanizmasına benzer mantık üzerinden, afet bölgesinde yatırımı olan mükelleflerin mal ve hizmet temin ettiği mükelleflere belirlenecek geçici bir süre üzerinden bu kazanç tutarları için istisna uygulamalarına izin verilebilir.

## Kaynakça

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (RG: 03/04/2007-26482)

2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, (RG:20.06.2012-28329)

Akyol, M. Emin. İlk ve Tevsi Yatırımın KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında Yapılması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 386, Ekim 2013

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125-[32/A-11/2]-240 sayılı özelgesi, https://gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim Tarihi:02.08.2022)

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-11-67-82 sayılı özelgesi, https://gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim Tarihi:02.08.2022)

Coşgun, Okan. Birden Fazla Yatırım Teşvik Belgesi Olması Durumunda 2017 Yılı İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 37, Sayı 437, Ocak 2018

Coşgun, Okan. Fiili Harcama Tutarı ile Yatırım Teşvik Belgesindeki Harcama Tutarının Farklı Olması Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 37, Sayı 438, Şubat 2018

Coşgun, Okan. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki Makine ve Teçhizatın Devrinin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasına Etkisi, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 38, Sayı 449, Ocak 2019

Çiçek, Uğur ve Kübra Uğur. Vergi Rekabeti ve Oecd Ülkeleri Karşılaştırması, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/2810536, Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, Yıl:2019 (Erişim Tarihi: 15.08.2023)

Dökmen, Selahattin. Örneklerle İndirimli Kurumlar Vergisi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:295 Nisan 2013

Ernst&Young, İndirimli Kurumlar Vergisi Rehberi, https://www.ey.com/tr_tr/ey-turkiye-yayinlar-raporlar/2021-indirimli-kurumlar-vergisi-rehberi, 2021, (Erişim Tarihi:02.03.2022)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-395 sayılı özelgesi, https://gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim Tarihi:02.08.2022)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/02/2015 tarih ve 62030549-125[32A-2013/331]-269 sayılı özelgesi, https://gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim Tarihi:02.08.2022)

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/12/2011 tarih ve 4.35.16.01-176300-713 sayılı özelgesi, https://gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim Tarihi:02.08.2022)

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/12/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-187-147 sayılı özelgesi, https://gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim Tarihi:02.08.2022)

Kurdoğlu, Ferrah Sefer. Tevsi Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:283 Nisan 2012

Oruç, Yunus. İndirimli Kurumlar Vergisinde Bir Alt Bölge Desteğinden Yararlanan Mükelleflerin Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarına İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanabilir mi?, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 36, Sayı 421, Eylül 2016 (Erişim Tarihi:24.02.2022)

T.C. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 21.09.2022 tarihli kararı (Esas: 2019/342, Karar: 2022/3286), https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay (Erişim Tarihi 08.08.2023)

T.C. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 27.05.2021 tarihli kararı (Esas: 2021/1447, Karar: 2021/2809), https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay (Erişim Tarihi 08.08.2023)

T.C. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 16.02.2022 tarihli kararı (Esas: 2021/421, Karar: 2022/810), https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay (Erişim Tarihi 08.08.2023)

T.C. Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 09.12.2021 tarihli kararı (Esas: 2018/708, Karar: 2021/6320), https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay (Erişim Tarihi 08.08.2023)

T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, https://www.sanayi.gov.tr/istatistikler/yatirim-istatistikleri/mi1304021615, (Erişim Tarihi: 12.09.2023)

Türk, Yakup ve İbrahim Fatihoğlu. İndirimli Kurumlar Vergisi ve Özellikli Durumlar, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 408, Ağustos 2015, (Erişim Tarihi:24.02.2022)

Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, https://www.sbb.gov.tr/resmi-istatistik-programina-katkilarimiz/, (Erişim Tarihi: 12.09.2023)

# Türkiye Ekonomisi İçin Olivera-Tanzi Etkisinin Sınanması: ARDL Metodu

**Osman Cenk KANCA**[1] **Rahmi YAMAK**[2]

## 1. Giriş

Tarih boyunca, devletin toplum hayatı içinde üstlendiği görevlerde sürekli artış olmuş, bu artışa paralel olarak, kamu harcamaları ve dolayısıyla vergiler de sürekli artış eğilimi göstermiştir. Bugün kamu giderlerinin artışı neredeyse bütün ülkelerde rastlanan genel temayüldür. Gerçekten, kamu harcamaları/GSMH oranı hemen hemen dünyanın her tarafında artmıştır. Bu artış sebepleri arasında; devletin toplum hayatının modernize olmasına paralel olarak hizmet ağını genişletmesi, eğitim sağlık, adalet vb. alanlarda ilave harcamalar üstlenmesi, kamunun teknik ilerlemelerle ortaya çıkan altyapı yatırımlarını yapmak zorunda olması, yine sosyal risklerin sosyalize edilmesi amacıyla sosyal güvenlik giderlerinin artması, sosyal refah devleti fikrinin yaygınlaşması gibi nedenler sıralanabilir. Bununla birlikte vergi gelirlerinde de farklı salınımlarla karşılaşılmıştır. Özelikle de 2. Dünya savaşı akabinde, Keynesçi politikaların öne çıkması ve ülke ekonomilerinin ekonomi yönetiminde aktif rol oynamasıyla beraber, vergi (politikası) daha etkin bir enstrümana evirilmiştir. Öte yandan, 1950'lili yıllarda görülen enflasyonist süreç enflasyon-vergi konusunun farklı boyutlara taşınmasına neden olmuştur.

Makro iktisadi açıdan vergiler, sürdürülebilir büyümenin, yeni yatırımların ve dolayısıyla harcamaların karşılanmasının sağlanması için oldukça önemli bir kaynak olarak değerlendirilmektedir. Diğer yandan vergiler, kamu kesiminin eğitim-sağlık harcamaları ve altyapı hizmetleri gibi belirli kısa/uzun dönemli amaçlar için kullanabilecekleri kaynağı oluşturmaktadır. Bu bağlamda siyasi otorite vergiler vasıtasıyla, oluşabilecek ekonomik ve sosyal dalgalanmalara karşı bütçeyi korumaya çalışırlar. Söz konusu vergiler gerek makro gerekse mali iktisadi çerçevede ele alındığında kamusal ihtiyaçların karşılanmasında temel finansman kaynağı olması bakımından önemlidir. Ancak bilindiği üzere gelişmekte olan ülkelerin vergileri, harcamalarını finanse etmede yetersiz kalmakta ve zaman zaman bütçe açıkları ile karşılaşılabilmektedir.

Enflasyonun geleneksel olumsuz etkileri yanında çoğu zaman ülke ekonomilerinde hissedilen bir etkisi daha vardır ki, bu da enflasyonun vergi(ler) konusunda yarattığı tahribattır. Enflasyonun ekonomik faaliyetler üzerinde

[1] Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Dış Ticaret Bölümü, Öğretim Üyesi, ORCID: 0000-0003- 3381-381X, osmancenkkanca@hotmail.com

[2] Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, Ekonometri Bölümü, Öğretim Üyesi, ORCID: 0000-0002-2604-1797, yamak@ktu.edu.tr

doğurabileceği en önemli neticelerden biri, vergi tahakkuku ile tahsilatı arasındaki gecikme nedeniyle vergi gelirlerinin erozyona uğramasıdır. Ayrıca enflasyonist süreçteki oluşabilecek muğlak ortam, birtakım sosyal ve siyasi çalkantılara neden olarak ekonomik faaliyetlerin gerilemesine (bütçede bozulmalar vb.) sebebiyet verebilmektedir. Dolayısıyla enflasyon ve söz konusu mali parametre(ler) arasındaki ilişkilerde bir sarmal durumu ortaya çıkabilmektedir (Pekarski, 2011). Bu sarmal durumunun ortadan kaldırılması politika yapıcılarının ekonomiyi yönlendirmeleri açısından önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerini azaltacağını öne süren Olivera-Tanzi Hipotezinin Türkiye için geçerli olup olmadığı 2003:1-2019:4 dönemi kapsamında araştırılmıştır. Söz konusu etkinin vergi türleri bağlamında araştırılmış olmasının, çalışmanın özgül ağırlığını artıracağı ve literatüre katkı yapacağı düşünülmektedir. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde Olivera-Tanzi Hipotezine ilişkin teorik çerçeve, literatür, veri seti, ekonometrik yöntem ve son olarak da bulgular sunulmuştur.

## 2. Teorik Arka Plan

İktisat-maliye literatüründe üzerinde en çok tartışılan konulardan biri olan enflasyon-vergi gelirlerinin reel değeri ilişkisi, ilk kez Olivera (1967) ve Tanzi (1977-1978) tarafından ele alınmıştır. Yazarlar bu eserleri ile enflasyonun, vergi gelirlerini aşındırıcı olduğunu ileri süren ve kendi adlarıyla da anılan Olivera-Tanzi etkisi kavramını iktisat literatürüne kazandırmışlardır. Olivera-Tanzi etkisi, vergi gelirleri ile enflasyon arasında ters yönlü bir ilişki bulunduğunu, vergi gelirlerinin enflasyona bağımlı olduğunu ve vergi esnekliği tarafından belirlendiğini öngörmektedir. Dolayısıyla enflasyonun bütçe üzerindeki net etkisi de bu şekilde görülebilmektedir (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019).

Olivera (1967), Latin Amerika ülkelerinin 1950 ve 1960'larda tecrübe ettikleri kronik enflasyon halini irdelerken vergi tahsilat sürelerinin uzunluğuna değinmiş ve enflasyonun vergilerin reel değerini azaltacağını ve dolayısıyla enflasyonist finansmanın bütçe açıklarını şişireceğini ortaya atmıştır (Şen, 2003). Zaman içerisinde bu sav Vito Tanzi (1977,1978) tarafından Arjantin ekonomisi üzerinde incelenmiştir. Yaptığı araştırmalar neticesinde, vergi gelirleri, vergiye konu işlemin meydana gelmesi ile tahsilleri arasında belirli bir gecikme ile tahsil edildiklerinden enflasyon nedeniyle vergi gelirlerinin reel değerinde bir azalma ortaya çıkabilmektedir. Bu etkiye iktisatçı/maliyeci Vito Tanziye atfen Tanzi etkisi ya da Olivera-Tanzi etkisi denilmektedir (Patinkin, 1993: 119; Çevik, 2018: 229).

Enflasyonist ortamlarda vergi tahsilatının gecikmesi vergi hasılatının reel olarak aşınmasına yol açmaktadır. Tanzi Etkisi olarak bilinen bu etki enflasyon oranının yüksekliği ve vergi tahsilatının gecikmesine bağlı olarak artmaktadır ve ekonomi bu durumdan olumsuz etkilenmektedir (Tanzi, 2000: 4-6).

Tanzi bu etkiyi aşağıdaki biçimde formülüze etmektedir (Tanzi, 1998);

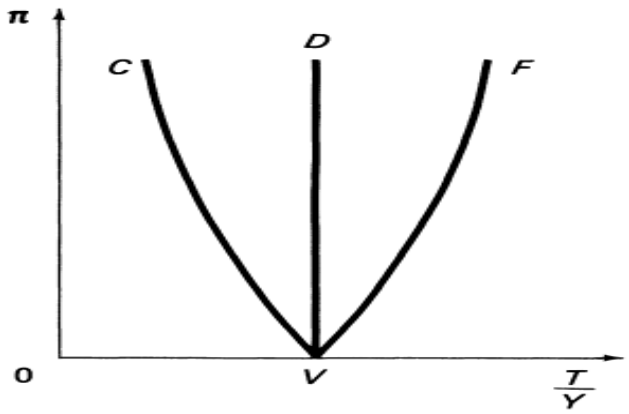
$$t^{\pi} = \frac{t_o}{(1+p)^n} = \frac{t_o}{(1+\pi)^{n/12}} \qquad (1)$$

Denklem (1)'de; $t_0$ aylık enflasyonun "sıfır" olduğu durumda vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranını, p aylık enflasyon oranını, π yıllık enflasyon oranını, n vergi tahsilatının gecikme süresini, $t^{\pi}$ enflasyon oranının π kadar olduğu durumda vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranını göstermektedir. Buna kapsamda; vergi tahsilat süresi uzun, enflasyon oranının yüksek platoda seyrettiği, verginin milli gelir elastikiyeti düşük olan ülkelerde vergi gelirlerinin reel değerindeki aşınma tavan yapmaktadır (Tanzi, 1998). Öte yandan, enflasyonun olmadığı ekonomik yapılarda ya da vergilerin önemli bir kısmının kaynakta kesildiği vergi sistemlerinde söz konusu gecikmeler bir sorun teşkil etmemektedir (Ewald, 1980).

Bu açıklamalar çerçevesinde Olivera-Tanzi etkisini, fiyatlar genel seviyesinin optimal oranı aştığında, reel tahsil edilen vergi gelirinin erozyona uğraması olarak belirtmek mümkündür. Tanzi (1978), vergi gelirinde ortaya çıkan kaybı vergi tahsilatındaki ortalama gecikme süresi, enflasyon oranı ve vergi sisteminin esnekliği ile izah etmektedir. Eğer, vergi tahsilatında gecikme süresi uzun ve vergi sisteminin esnekliği 1'e eşit veya 1'den küçük ise enflasyon reel vergi gelirinde azalmaya neden olacaktır. Şayet vergi tahsilatında gecikme süresi kısa ve vergi sisteminin esnekliği 1'den büyük ise, enflasyon reel vergi gelirindeki artışla birlikte yükselecektir (Choudhry, 1990). Tanzi'ye göre, enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki negatif etkisinin minimum seviye çekilebilmesi için; vergi sistemi esnek olmalı ve kamu dairelerinin vergi toplama süreleri oldukça kısa tutulmalıdır (Tanzi, 1982; Anušić ve Švaljek, 1996).

Yukarıda bahsi geçen durumlar aşağıdaki Şekil 1'de gösterilmiştir;

**Şekil 1. Enflasyon-Vergi Gelirleri İlişkisi (Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler)**




**Kaynak**: Tanzi, 1978: 424-426.

Şekil 1'de *π*, enflasyon oranını, *T/Y*, vergi gelirlerinin GSYH'ye oranını simgelemektedir. Şekil 1'de izlendiği üzere, *π* sıfır iken *T/Y OV* kadar olmaktadır. Gelişmekte olan bir ülkede vergi tahsilat süreleri uzun ve vergi esnekliğinin düşük

olduğu durumda enflasyon oranı artarken GSYH'nin payı olarak vergi hasılatı azalmaya başlamakta ve enflasyon oranı ile vergi gelirleri (*T/Y*) arasındaki ters ilişki, *VC* haline bürünmektedir. Gelişmiş ülkelerde ise, Şekil 1'de iki farklı nokta konumlandırılmıştır. *D* noktasında (vergi tahsilat süreleri kısa ve vergi esnekliği 1'e eşit) bulunulması durumunda enflasyon oranının yükselmesi vergi gelirleri üzerinde herhangi bir azalışa sebebiyet vermemektedir. Öte yandan, *F* noktasına gelindiği durumda ise, enflasyon vergi gelirlerini azaltmamakla birlikte vergi gelirleri/GSYH, enflasyon oranından daha yüksek bir oranda artırmaktadır. Sonuç alarak gelişmiş ülke ekonomilerinde enflasyon oranı ile vergi gelirleri arasındaki ilişki, *D* noktasında *VD* halini; *F* noktasında da *VF* şeklini alarak pozitif eğim kazanmaktadır.

## 3. Literatür

Olivera-Tanzi Hipotezi bazı araştırmacılar tarafından farklı yaklaşımlar altında sınırlı sayıda test edilmiştir. Yabancı ülke ekonomilerine ilişkin yapılan çalışmalardan; Cardoso (1998) Brezilya ekonomisinde 1983-1996 dönemini EKK yöntemiyle irdelemiş ve enflasyonun vergi gelirleri üzerinde negatif etki yaptığını tespit etmiştir. Egeli (1999) çalışmasında 23 gelişmekte olan ülke için Olivera-Tanzi etkisinin geçerliliğini araştırmıştır. EKK yönteminin kullanıldığı çalışma sonucunda enflasyonun bütçe açığını negatif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Alavirad (2003) İran'da enflasyonun devlet gelir ve harcamaları üzerindeki etkisini eşanlı denklem sistemiyle incelemiştir. 1981-1997 dönemi çeyrek dönemlik verilerin kullanıldığı çalışmada üç aşamalı EKK analizi yapılmış ve enflasyonun bütçe açığını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Özmen (2016), 1996-2013 döneminde BRIC-T ülkelerinde panel birim kök ve panel eş bütünleşme testlerinden yararlanarak enflasyonun toplam vergi gelirlerini negatif etkilediğini ileri sürmüştür. Tülümce vd., (2021), çalışmalarında, 16 EURO Bölgesi ülkesi için 1995-2020 yılları arasında Tanzi ve Patinkin etkilerinin varlığını ikinci nesil panel veri yöntemleri ile incelemişlerdir. CCEMG panel eşbütünleşme tahmincisinden elde edilen bulgular, incelenen EURO Bölgesi ülkelerinde Tanzi etkisinin geçerli olduğuna dair kanıtlar sunmaktadır. Vieira (2000), Fischer vd. (2002), Narayan vd. (2006), Agbeyegbe vd. (2006), Makochekanwa, (2008), Pessino ve Fenochietto (2010), Samimi ve Jamshidbaygi (2011), Kasseah vd. (2011), Tiwari ve Tiwari (2011), Lin ve Chu (2013), Kliem vd. (2015), Gobachew, Debela ve Shibiru (2018), Muibi ve Sinbo (2013) çalışmalarında enflasyonun vergi gelirleri üzerinde negatif etki yaptığına ilişkin ampirik kanıtlara ulaşmışlardır. Patoli vd. (2012) çalışmasında, Pakistan için 2000-2010 döneminde vergi gelirleri ile enflasyon ilişkisini sınamış ve bu iki değişken arasında pozitif bir ilişki tespit etmiştir. Ayenew (2013), Etiyopya'nın 1974-2013 dönemindeki vergi gelirleri belirleyicilerini incelemiştir. Çalışmada yöntem olarak Johansen eş-bütünleşme ve ECM uygulanmış ve hem kısa dönemde hem de uzun dönemde enflasyonun vergi gelirlerini negatif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Kamacı vd., (2017), G7 ülkeleri için panel veri analiziyle 1995-2014 yıllarına ait verileri kullanılmışlar ve Tanzi etkisini doğrular sonuçlar bulmuşlardır. Çalcalı ve Altıner (2019) tarafından 1991-2015 yılları kapsamında 16 OECD ülkesine ait seçilmiş makroekonomik değişkenlerin vergi gelirlerine etkilerini incelemişlerdir. Çoğu ülkede ekonomik küreselleşmenin vergi gelirlerini pozitif, enflasyonun ise negatif etkilediği belirlenmiştir. Yıldız (2019)

çalışmasında, 1995-2017 dönemi için 19 OECD ülkesinde vergi gelirlerinin belirleyicilerini incelemiştir. Çalışmanın sonucuna göre, enflasyonun vergi gelirleri üzerinde anlamlı bir etkisi yoktur. Ali ve Khalid (2019), çalışmalarında Pakistan ekonomisini 1976-2014 periyodunda ARDL yöntemiyle araştırmışlar ve Tanzi etkisinin geçerli olduğunu vurgulamışlardır. Güneş (2020), 1995-2018 dönemleri için 28 OECD ülkesinde Olivera-Tanzi ve Patinkin etkisini incelemiştir. VAR modelinde enflasyonla bütçe açıkları arasındaki negatif ilişki olduğu ayrıca çalışmada Patinkin etkisinin geçerli olduğu görülmüştür.

Türkiye ekonomisine yönelik yapılan çalışmalardan; enflasyonun vergi gelirleri üzerinde neden olduğu kaybı araştıran Şen (2003), Türkiye'de 1987-2000 dönemini ele almış, vergi tahsilat sürelerini hesaplamış ve söz konusu etkinin neden olduğu vergi kaybının 1994 ve 1999 yıllarında maksimum olduğunu belirlemiştir. Çavuşoğlu (2005), Türkiye'de, 1987-2003 dönemini, Eşbütünleşme testiyle sınamış ve aşırı enflasyonun vergi gelirlerini ve kamu harcamalarını reel açıdan azalttığı belirlenmiştir. Bununla beraber ampirik bulgular Ters-Tanzi (Patinkin) etkisinin Tanzi etkisinden daha büyük olduğuna işaret etmektedir. Beşer (2007), Türkiye'de, 1987-2005 dönemini, Bootstrap VAR metoduyla incelemiş ve enflasyondaki şoklar ile vergi gelirlerindeki aşınma arasında bir ilişkinin varlığını yani Tanzi etkisinin geçerli olduğunu ifade etmiştir. Abdioğlu ve Terzi (2009), çalışmalarında, Tanzi-Patinkin etkilerinin geçerliliğini Pesaran, Shin ve Smith (2001) sınır testi yaklaşımı ile 1975-2005 dönemi Türkiye ekonomisi için incelemişlerdir. Yazarlar, uzun dönemde Türkiye'de Patinkin etkisi Tanzi etkisinden daha baskın olduğunu vurgulamışlardır. Güvenek vd., (2010), çalışmalarında Tüketici Fiyat Endeksi ve dolaylı vergi gelirleri arasındaki ilişkileri 1980-2008 döneminde yıllık verileri kullanarak VAR modeli ile sınamışlar ve Tanzi etkisinin geçerli olduğunu ifade etmişlerdir. Akgül ve Beşer (2011), çalışmalarında enflasyonun reel vergi gelirleri üzerindeki etkilerinin ampirik analizini bootstrap VAR modelleri kullanarak yapmışlardır. Ana bulgular Tanzi etkisi ile ilgili beklentilerin aksine enflasyonun reel vergi gelirlerini pozitif olarak etkilediğini göstermiştir. Biçen vd., (2015), 1999-2014 dönemine ait üçer aylık verilerin kullanıldığı çalışmalarında enflasyonla bütçe gelirleri ve enflasyonla bütçe harcamaları arasındaki ilişkiyi ARDL Sınır Testi yaklaşımıyla incelemişlerdir. Elde edilen bulgular doğrultusunda hem kısa dönemde hem de uzun dönemde Olivera-Tanzi ve Patinkin Etkilerinin geçerli olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ünlükaplan ve Canıkalp (2016), çalışmalarında Türkiye'de 2006-2016 döneminde aylık veriler ile Tanzi etkisini incelemiştir. Zaman serisi analizi sonuçlarına göre Türkiye için Olivera-Tanzi Etkisi'nin geçerliliğini doğrulanmıştır. Durmaz ve Savrul (2017), çalışmalarında, vergi gelirleri ile enflasyon arasındaki ilişkiyi 2003:1-2016:10 dönemi Türkiye ekonomisine ait aylık verileri kullanarak VAR analiziyle incelemiştir. VAR modelleri ile yapılan analiz sonuçlarına göre vergi gelirleri ile enflasyon arasında negatif bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Altunöz (2018), çalışmasında Türkiye ekonomisi için Olivera-Tanzi ve Patinkin etkilerinin varlığını analiz etmiştir. Çalışmada 2000-2016 periyodu için ARDL Sınır Testi yaklaşımı kullanılmış ve Türkiye ekonomisinde Patinkin etkisi geçerli değilken Olivera-Tanzi etkisinin geçerli oluğu anlaşılmıştır. Erdoğan ve Erdoğan (2018), 2007-2016 dönemini VAR yöntemiyle incelemişler ve uzun dönemde Tanzi etkisinin geçerli olduğunu bulmuşlardır. Öztürk vd., (2019), çalışmalarında zaman serisi analizini kullanarak 1980-2017 döneminde Türkiye'de enflasyonunun vergi

gelirlerini negatif etkilediğini belirlemişlerdir. Çam ve Temur (2019), çalışmalarında 2000-2018 dönemini zaman serisi yöntemiyle incelemişler ve enflasyon ve vergi gelirleri arasında karşılıklı etkileşim olduğunu belirlemişlerdir. Yalçın (2020), 2006:Q1-2019:Q4 dönemi çeyreklik verilerini kullandığı çalışmasında SVAR analizini kullanmış ve Türkiye ekonomisinde Patinkin etkisinin geçerli olduğunu, Tanzi etkisinin geçerli olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Karadeniz (2022), çalışmasında, 1975-2019 dönemi için Türkiye'de enflasyonun bütçe açığı üzerindeki etkisini Tanzi ve Patinkin etkileri çerçevesinde araştırmıştır. Elde edilen sonuçlar, söz konusu dönemde Türkiye'de enflasyon ve bütçe açığı ilişkisinin kuadratik bir yapıda olduğunu göstermektedir. Akgül (2022), çalışmasında, Tanzi etkisinin Türkiye'deki geçerliliğini zaman serisi verileriyle test etmiştir. Çalışmadan elde edilen ampirik bulgular, Türkiye'de Tanzi etkisinin varlığını destekler niteliktedir. Yurttagüler ve Horvath (2022), çalışmalarında, dolaylı vergi gelirleri ile enflasyon arasındaki ilişkinin yönünü ampirik açıdan incelemişler ve TÜFE'nin vergi gelirlerinin nedeni olduğunu bulmuşlardır. Hazman ve Bıçaksız (2022), çalışmalarında dolaylı vergiler ve enflasyon arasındaki ilişkiyi, teorik boyutta inceledikten sonra, Türkiye'de 2005:01-2021:11 dönemini kapsayan aylık veriler ile dolaylı vergiler ve enflasyon arasındaki ilişkiyi irdelemişler ve enflasyon ve dolaylı vergiler arasında çift yönlü nedenselliğe işaret etmişlerdir.

## 4. Veri Seti ve Ekonometrik Yöntem

Bu çalışma, Türkiye için 2003-2019 üçer aylık dönemi kapsamaktadır. Çalışmada amaç, enflasyon ile vergiler arasındaki Olivera-Tanzi hipotezinin Türkiye için geçerliliğini test etmektir. Çalışmada kullanılan değişkenler, T.C. Merkez Bankası, TUİK veri dağıtım sisteminden ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın resmi internet sitesinden elde edilmiştir. Analizde seriler arasındaki uzun dönemli ilişkiyi belirlemek amacıyla Pesaran ve Shin (1999) ile Pesaran vd. (2001) tarafından geliştirilen Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif (Autoregressive Distributed Lag-ARDL) sınır test yaklaşımı kullanılmıştır. Tablo 1'de ekonometrik analizde kullanılan değişkenlerin kısaltmaları ve tanımları verilmiştir.

**Tablo 1: Değişkenlerin Kısaltmaları ve Tanımları**

| Kısaltma | Tanım |
|---|---|
| LP | TÜFE'nin logaritması |
| LTV | Nominal toplam vergi gelirlerinin logaritması |
| LRTV | Reel toplam vergi gelirlerinin logaritması |
| LDLV | Nominal dolaylı vergi gelirlerinin logaritması |
| LRDLV | Reel dolaylı vergi gelirlerinin logaritması |
| LGV | Nominal gelir vergi gelirlerinin logaritması |
| LRGV | Reel gelir vergi gelirlerinin logaritması |
| LKV | Nominal kurumlar vergisi gelirlerinin logaritması |
| LRKV | Reel kurumlar vergisi gelirlerinin logaritması |

Analizde öncelikle değişkenlerin durağanlık seviyeleri birim kök testi [Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF)] ve Phillips Perron testi (PP) ile araştırılmıştır. Birim kök testi yapılan değişkenler arasındaki ilişkiyi tespit etmek amacıyla ARDL Sınır testinden yararlanılmıştır. Bu yaklaşım uzun ve kısa dönem ilişkiyi inceleme noktasında oldukça güçlü sonuçlar vermektedir. Pesaran vd. (2001) tarafından geliştirilen sınır testi tekniği, diğer geleneksel eşbütünleşme (Engle-Granger ve Johansen eşbütünleşme) analizlerine kıyasla daha etkin bir yöntemdir. Sınır testi yönteminde, değişkenlerin I(0), I(1) veya karşılıklı olarak eş bütünleşik olmalarına bakılmaksızın değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisini test etmek mümkündür. Diğer bir ifadeyle, sınır testi yaklaşımıyla serilerin hangi düzeyde durağan olduğuna bakılmaksızın iki değişken arasında koentegre ilişkisinin var olup olmadığı araştırılabilmektedir. Dolayısıyla sınır testi aşağıdaki denklem (2)'nin tahmin edilmesiyle başlamaktadır (Yamak ve Köseoğlu, 2006);

$$\Delta Y_t = \beta_0 + \beta_1 Y_{t-1} + \beta_2 X_{t-1} + \sum_{i=1}^{m} \alpha_i \Delta Y_{t-i} + \sum_{i=0}^{m} \Theta_i \Delta X_{t-i} + u_t \qquad (2)$$

Model (2)'de Y, X eşbütünleşme ilişkisinin araştırıldığı değişkenleri, $\beta_1$, $\alpha_i$ ve $\Theta_i$ sabit ve katsayıları $u_t$, hata terimini göstermektedir. Değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisinin olup olmadığının araştırılması boş hipotezin ($H_0$ : $\beta_1 = \beta_2 = 0$) F testi ile sınanmasını gerektirir. Eğer hesaplanan *F* istatistiği üst kritik değerden büyükse seriler arasında koentegre ilişkisinin olduğuna, alt kritik değerden küçük olması durumunda koentegre ilişkisinin olmadığına karar verilmektedir. Hesaplanan *F* istatistiğinin alt ve üst kritik değerinin arasında kalması durumunda ise kesin bir yorum yapılamamakta, diğer koentegre testlerine başvurulması gerekmektedir (Tanrıöver ve Yamak, 2015: 192-193).

Değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisi var ise uzun dönem denklemi (3) numaralı denklem ile, hata düzeltme modeli ise (4) numaralı denklem tarafından tahmin edilmektedir (Pesaran vd., 2001: 295);

$$Y_t = \beta_0 + \sum_{i=1}^{m} \alpha_i \Delta Y_{t-i} + \sum_{i=0}^{m} \Theta_i \Delta X_{t-i} + u_t \qquad (3)$$

$$\Delta Y_t = \beta_0 + \beta_1 EC_{t-1} + \sum_{i=1}^{m} \alpha_i \Delta Y_{t-i} + \sum_{i=0}^{m} \Theta_i \Delta X_{t-i} + u_t \qquad (4)$$

Yukarıdaki denklemde (4) m en uygun gecikme uzunluklarını $EC_{t-1}$ hata düzeltme katsayısını ifade etmektedir. $EC_{t-1}$ değişkenine ait $\beta_1$ katsayısı kısa dönem dengesizliğinin ne kadarının uzun dönemde düzeleceğini göstermekte ve bu katsayı değerinin -1 ile 0 arasında bir değer alması beklenmektedir (Barış Tüzemen ve Yamak, 2019). Özetle, Sınır testi (ARDL), iki aşamadan oluşmakta, öncelikle değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisinin olup olmadığına bakılmaktadır. Daha sonra değişkenler arasında bir eşbütünleşme ilişkisinin mevcut olması durumunda ARDL

(Autoregressive Distributed Lag) modeli kullanılarak kısa ve uzun dönem ilişkiler tahmin edilmektedir (Pesaran vd., 2001: 289-326).

## 5. Bulgular

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle kullanılan değişkenler ait tanıtıcı istatistiklere yer verilmiştir. Tüketici fiyat endeksi (P), toplam vergi gelirleri (TV), gelir vergisi (GV), kurumlar vergisi (KV) ve dolaylı vergiler (DLV) değişkenlerinin logaritmik transformasyon öncesi ortalama, medyan, maksimum, minimum ve standart sapma değerleri Tablo 2'de sunulmuştur.

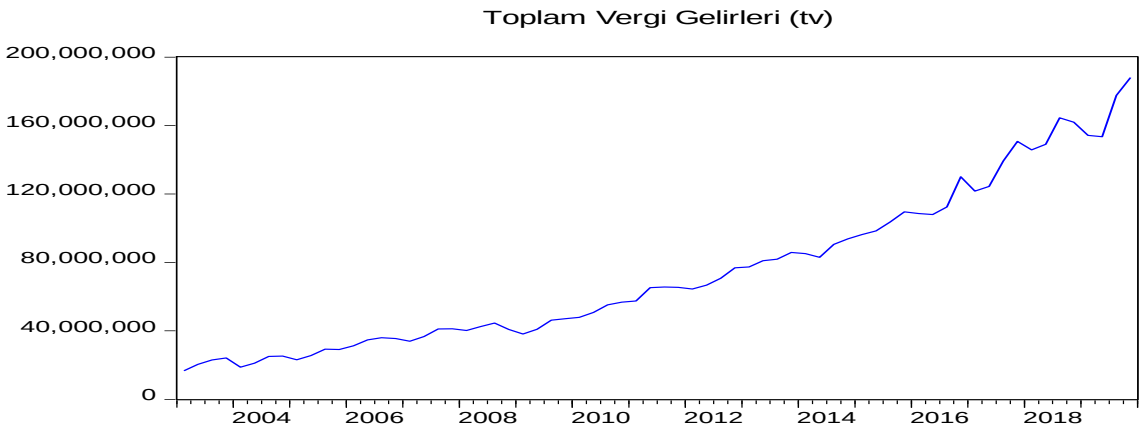
**Tablo 2: Değişkenler İlişkin Tanıtıcı İstatistikler**

| Tanıtıcı İstatistikler | P | TV | GV | KV | DLV |
|---|---|---|---|---|---|
| Ortalama | 211.077 | 73.991 | 23.265 | 76.957 | 30.242 |
| Medyan | 188.543 | 64.758 | 19.580 | 62.623 | 25.702 |
| Maksimum Değer | 437.780 | 178.145 | 69.329 | 25.220 | 64.136 |
| Minimum Değer | 96.373 | 16.711 | 5.090 | 10.901 | 11.621 |
| Standart Sapma | 90.115 | 46.081 | 16.006 | 54.044 | 15.248 |

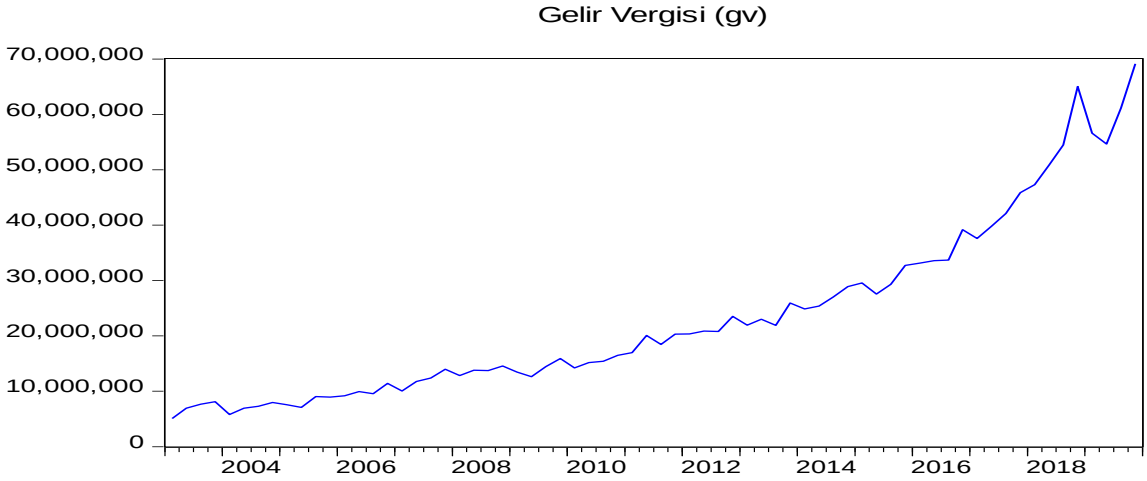
Tablo 2'ye bakıldığında, 2003:Q1-2019:Q4 dönemi mevsimsellikten arındırılmış P'nin ortalama değeri yaklaşık olarak 211'dir. Tüfe ilgili dönemdeki en yüksek değeri olan 437'ye 2018 yılının son çeyreğinde ulaşmıştır. En düşük değeri olan 96, 2003 yılının birinci çeyreğine denk gelmektedir. Toplam vergi gelirlerinin dönem ortalaması 73 milyar TL'dir. En yüksek vergi geliri 2019 yılının son çeyreğine, en düşük değer ise 2003 yılının ikinci çeyreğine denk gelmektedir. Vergi gelirinin ilgili dönemdeki standart sapması ise %46.08 olarak ölçülmüştür.

Değişkenlerin Ocak 2003-Aralık 2019 dönemine ait üçer aylık değişimleri Grafik 1, Grafik 2, Grafik 3, Grafik 4 ve Grafik 5'te sırasıyla verilmiştir.

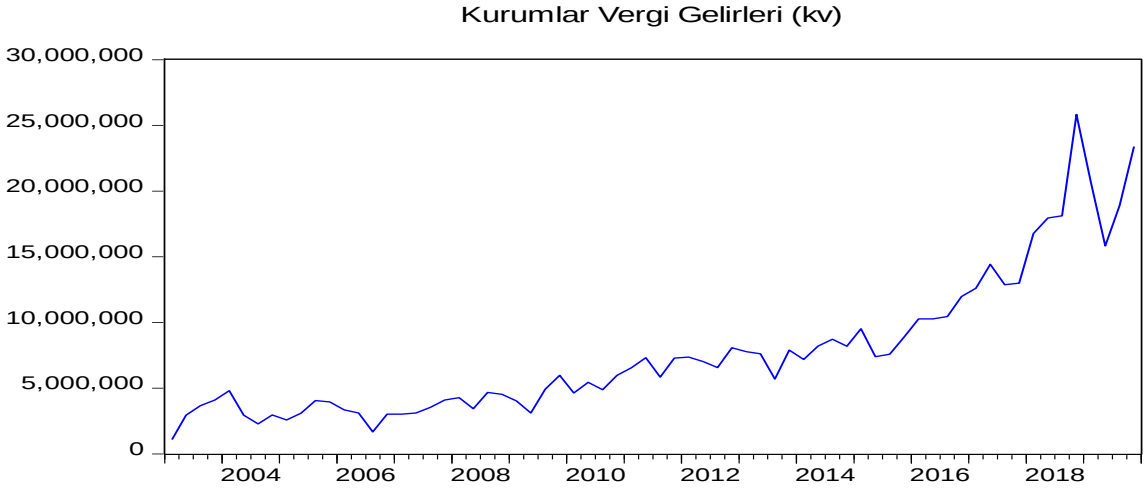
**Grafik 1: TV Zaman Seyri (2003-2019)**



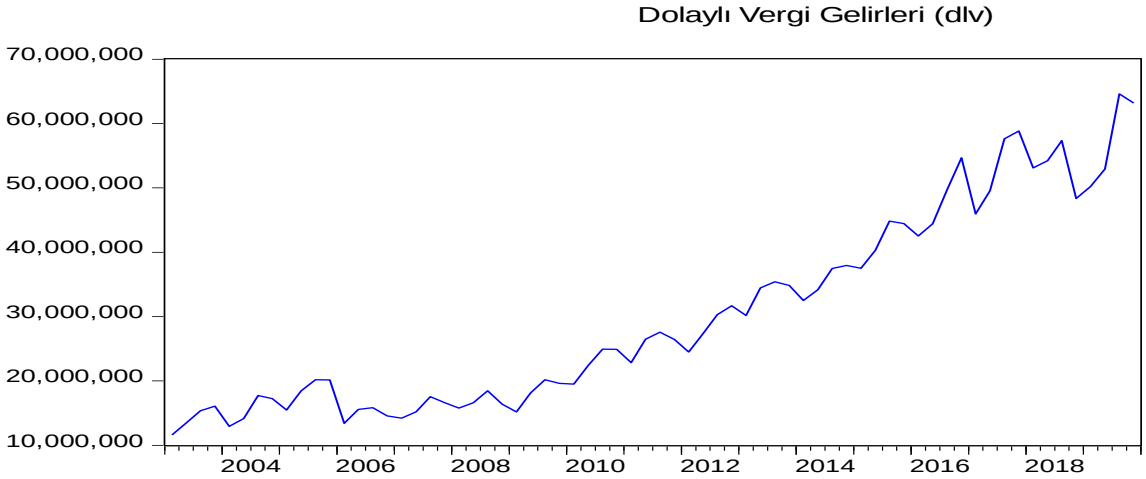
**Grafik 2: GV Zaman Seyri (2003-2019)**



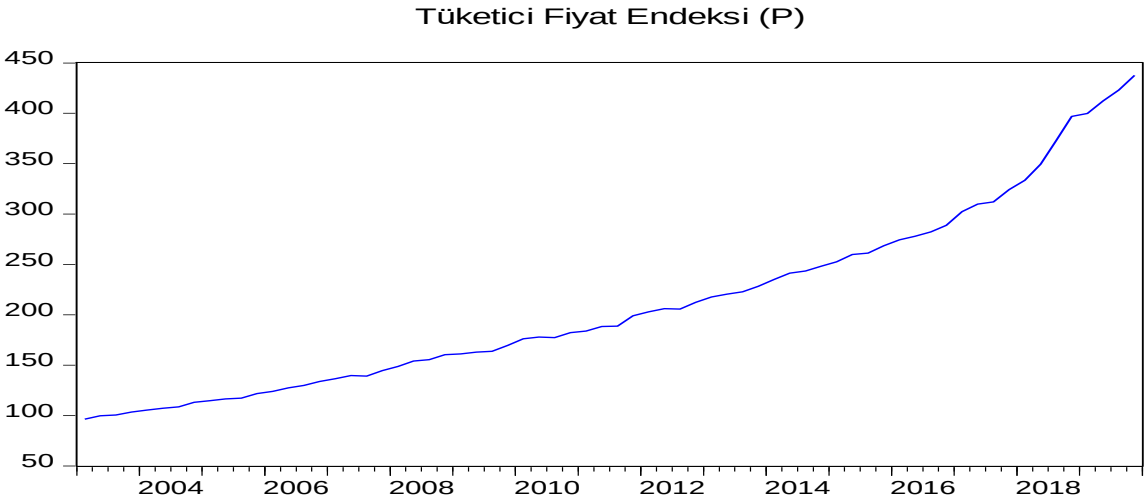

**Grafik 3: KV Zaman Seyri (2003-2019)**




**Grafik 4: DLV Zaman Seyri (2003-2019)**



**Grafik 5: P Zaman Seyri (2003-2019)**




Grafik 1'de 2003:Q1-2019:Q4 dönemi boyunca toplam vergi gelirlerinin seyri gösterilmiştir. Toplam vergilerin ele alınan dönem içinde Türkiye ekonomisine ilişkin genel olarak artma yönünde olduğu Grafik 1'den açıkça görülmektedir. İlgili dönemde serinin ortalaması yaklaşık olarak yaklaşık 74 olup değerler 100'ün üstüne çıkmıştır. En yüksek değer 178 olup bu da 2019 yılının son çeyreğine denk gelmektedir. Toplam vergi gelirleri 2003 yılının ilk çeyreğinde ilgili dönemdeki en düşük değeri olan 16.71'e gerilemiştir. Toplam vergi gelirlerinin standart sapması 46.08 olup oldukça istikrarlı bir şekilde artma eğiliminde olduğu izlenmektedir. 2003:Q1-2019:Q4 dönemi kapsamında mevsimsellikten arındırılmış gelir vergisinin seyri Grafik 2'de sunulmuştur. İlgili grafikten de görüleceği üzere gelir vergisi serisi artan bir trend içermektedir. Ortalama değeri yaklaşık 23 milyar TL'dir. Gelir vergisinde 2019 yılında bir azalma gözlenmektedir. Kurumlar vergisi (Grafik 3) ve Dolaylı vergiler (Grafik 4)'de dönem kapsamında genellikle artan trend göze çarparken 2019 yılında bir kırılmanın olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisinde 2014 yılından sonra dolaylı vergilerde ise 2008 yılından sonra ılımlı dalgalanmalar görülse bile ciddi bir artış eğilimi gerçekleşmiştir. Kısacası Türk mali sektöründe vergi gelirlerinin tümü söz konusu periyotta hızla artmıştır. Grafik 5'te 2003:Q1-2019:Q4 dönemi boyunca tüketici fiyat endeksinin seyri gösterilmiştir. Türkiye ekonomisine ilişkin yıllık enflasyon değerindeki değişimin genel olarak olumsuz yönde olduğu Grafik 5'ten açıkça görülmektedir. İlgili dönemde endeksin ortalaması yaklaşık olarak 211, en yüksek değer 437 olup bu da 2019 yılının son çeyreğine isabet etmektedir. 2003 yılından 2019 yılına kadar olan dönemde fiyat istikrarı hızla kötüleşen bir seyir izlemiştir. Tüketici fiyat endeksi dönemin başından itibaren sürekli artış göstermiştir.

Çalışmada öncelikle değişkenlerin durağanlık dereceleri belirlenmiştir. Değişkenlerin durağanlık dereceleri ADF (Genişletilmiş DickeyFuller) ve Phillips Perron testi (PP) birim kök testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 3'de özetlenmiştir.

**Tablo 3: Birim Kök Testi Sonuçları**

| | ADF | | PP | |
|---|---|---|---|---|
| *Değişken* | *Sabitli* | *Sabitli ve Trendli* | *Sabitli* | *Sabitli ve Trendli* |
| LP | 1.761 | 0.026 | 1.732 | -0.067 |
| ΔLP | -8.021*** | -8.451*** | -8.037*** | -8.445*** |
| LTV | -0.482 | -4.206 *** | -1.218 | -5.674 *** |
| ΔLTV | -11.406 *** | -11.303 *** | -16.266 *** | -15.934 *** |
| LRTV | -1.414 | -3.441 * | -2.127 | -4.828 *** |
| ΔLRTV | 11.526 *** | -11.541 *** | -14.403 *** | -15.181 *** |
| LGV | 1.472 | -3.591 ** | -0.365 | -5.624 *** |
| ΔLGV | -10.622 *** | -10.856 *** | -20.406 *** | 22.495 *** |
| LRGV | 0.218 | -7.188 *** | -1.836 | -7.189 *** |
| ΔLRGV | -11.003 *** | -10.948 *** | -28.678 *** | -29.003 *** |
| LKV | -0.198 | -5.611 *** | -2.047 | -5.963 *** |
| ΔLKV | -8.129 *** | -8.082*** | -20.649 *** | -29.235 *** |
| LRKV | -4.531*** | -5.947*** | -4.795*** | -6.187*** |
| ΔLRKV | -8.153*** | -8.076*** | -20.335*** | -26.543*** |
| LDLV | 0.716 | -1.982 | -0.491 | -3.687 ** |
| ΔLDLV | -4.691 *** | -4.805 *** | -12.412 *** | -13.248 *** |
| LRDLV | -1.130 | -1.192 | -3.115 ** | -3.479 ** |
| ΔLRDLV | -4.882 *** | -4.847 *** | -11.887 *** | -11.786*** |

**Not:** ***, ** ve * sırasıyla %1, %5 ve %10 anlamlılık düzeylerini ifade etmektedir. Optimal gecikme uzunlukları Schwartz Kriteri ile hesaplanmıştır. Δ; sembolü değişkenlere ait birinci devresel farkı göstermektedir.

Elde edilen bulgular Tablo 3'te rapor edilmiştir. Tüketici fiyat endeksi (LP) I(1) düzeyinde durağan olarak tespit edilmiştir (ADF ve PP). LTV, LRTV, LKV, LRKV, LGV ve LRGV değişkenleri sabitli ve trendli modelde her iki teste göre de seviyesinde durağan olarak bulunmuştur. LDLV serisinin PP sabitli ve trendli modeli hariç birinci devresel farkında durağan olduğu anlaşılmaktadır. LRDLV ise ADF testinde I(1)'de PP'de ise I(0)'da durağandır. ADF ve PP birim kök testleri sonucunda değişkenlerin bireysel olarak farklı derecelerde durağan olduğu tespit edilmiştir. Bu yüzden analizin ilerleyen aşamalarında değişkenlerin I(0) ve/ya I(1) gibi farklı derecelerde durağan olmasına imkan tanıyan ARDL yaklaşımı kullanılmıştır. Çalışmada 8 farklı model ile tahminleme yapılmıştır. Bu kapsamda; Model 1: LTV=f(LP)'ye ilişkin sınır testi tahmin sonuçları Tablo 4'te verilmiştir.

**Tablo 4: ARDL (5,5) Sınır Testi Sonuçları**

| Değişkenler | Katsayılar | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|
| C | 3.348483 | 3.495493 | 0.0010 |
| LTV(-1)* | -0.349200 | -3.457958 | 0.0011 |
| LP(-1) | 0.571704 | 3.484000 | 0.0010 |
| D(LTV(-1)) | 0.187322 | 1.394257 | 0.1693 |
| D(LTV(-2)) | -0.132074 | -0.986210 | 0.3287 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| D(LTV(-3)) | 0.127771 | 1.079659 | 0.2854 |
| D(LTV(-4)) | 0.375414 | 3.603915 | 0.0007 |
| D(LP) | -0.087337 | -0.199680 | 0.8425 |
| D(LP(-1)) | -1.150764 | -2.586261 | 0.0126 |
| D(LP(-2)) | -1.030042 | -2.438213 | 0.0183 |
| D(LP(-3)) | -0.847815 | -2.059527 | 0.0446 |
| D(LP(-4)) | -0.661730 | -1.380002 | 0.1736 |
| | **Uzun Dönem Katsayıları** | | |
| | **Katsayılar** | **t-istatistiği** | **Prob.** |
| LP | 1.637184 | 35.30505 | 0.0000 |
| C | 9.589020 | 42.29631 | 0.0000 |

**Hata Düzeltme Modeli**

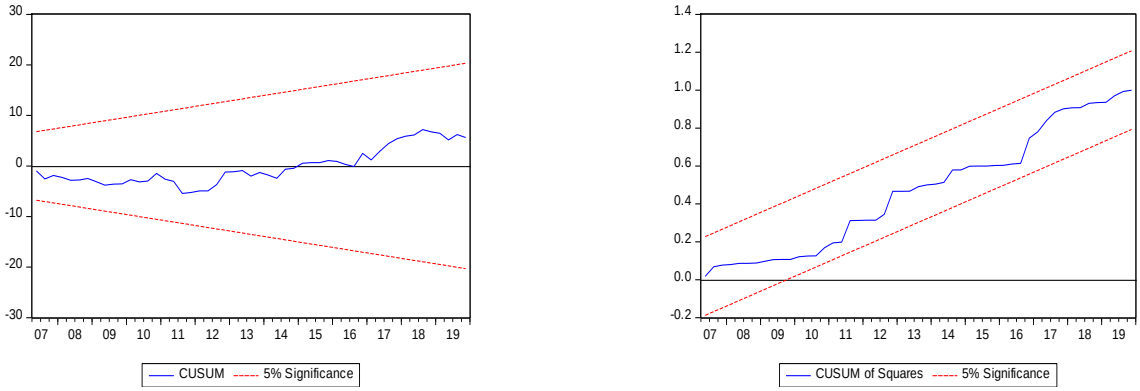
| **Değişkenler** | **Katsayılar** | **Std. Error** | **t-istatistiği** | **Prob.** |
|---|---|---|---|---|
| D(LTV(-1)) | 0.187322 | 0.096308 | 1.945033 | 0.0573 |
| D(LTV(-2)) | -0.132074 | 0.101875 | -1.296436 | 0.2007 |
| D(LTV(-3)) | 0.127771 | 0.098433 | 1.298051 | 0.2001 |
| D(LTV(-4)) | 0.375414 | 0.091078 | 4.121877 | 0.0001 |
| D(LP) | -0.087337 | 0.416147 | -0.209870 | 0.8346 |
| D(LP(-1)) | -1.150764 | 0.423596 | -2.716653 | 0.0090 |
| D(LP(-2)) | -1.030042 | 0.405673 | -2.539096 | 0.0142 |
| D(LP(-3)) | -0.847815 | 0.392387 | -2.160663 | 0.0354 |
| D(LP(-4)) | -0.661730 | 0.466888 | -1.417319 | 0.1625 |
| EC(-1)* | -0.349200 | 0.066690 | -5.236184 | 0.0000 |
| *F-istatistiği: 8.794331* | | *10%* | *3.02* | *3.51* |
| | | *5%* | *3.62* | *4.16* |
| | | *2.5%* | *4.18* | *4.79* |
| | | *1%* | *4.94* | *5.58* |

Uygun ARDL (5,5) modeli belirlendikten sonra değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisinin varlığını araştırmak için F istatistiği hesaplanmış ve hesaplanan F istatistiği Pesaran vd.'nin (2001) alt ve üst sınır değerleriyle karşılaştırılmıştır. Tablo 4'den görüleceği üzere elde edilen F istatistiği Pesaran vd. (2001) tablo üst kritik değerinden büyük çıkmıştır. Bu durumda seriler arasında uzun dönemli ilişki olmadığı şeklindeki $H_0$ hipotezi reddedilebilmiştir. Uzun dönem katsayıları Tablo 4'de sunulmuştur. Tablodan görüleceği üzere tüketici fiyat endeksi (LP) ve nominal toplam vergi gelirleri (LTV) arasında doğru yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu durumda LP'deki bir birimlik değişim LTV'de %1.6'lık bir artışa neden olmaktadır. Hata düzeltme modeli tahminleri ve kısa dönem katsayıları Tablo 4'de gösterilmiştir. Buna göre; tüfe ve nominal toplam vergi gelirleri arasında hata düzeltme katsayısı negatif (-0.34) ve istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı çıkmıştır. Katsayı değeri beklendiği gibi -1 ile 0 arasındadır. Bu sonuç uzun dönem dengesizliklerinin bir yılda 0.34'ünün giderildiği anlamını taşımaktadır. Yani model uzun dönemde dengeye gelmektedir.

Öte yandan kısa ve uzun dönem katsayıların istikrarını test etmek amacıyla CUSUM ve CUSUMSQ grafikleri incelenmiştir. Grafik 6, ARDL (5,5) için ardışık hata

terimleri kümülatif toplamına dayanan CUSUM ve hata terimleri karelerinin kümülatif toplamına dayanan CUSUMSQ grafiklerini göstermektedir. Grafik 6'dan görüleceği üzere modelin kalıntıları sınırlar içerisinde kalmaktadır. Bu durum modelin kararlı olduğunu başka bir ifadeyle modelde yapısal kırılma olmadığını ifade etmektedir.

**Grafik 6: CUSUM ve CUSUMSQ Grafikleri (Model 1)**




Çalışmada; Model 2: LRTV=f(LP) şeklinde oluşturulmuş ve tahmin sonuçları Tablo 5'te sunulmuştur.

**Tablo 5: ARDL (5,4) Sınır Testi Sonuçları**

| Değişkenler | Katsayılar | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|
| C | 3.171834 | 3.524052 | 0.0009 |
| LRTV(-1)* | -0.330493 | -3.485081 | 0.0010 |
| LP(-1) | 0.209716 | 3.501557 | 0.0010 |
| D(LRTV(-1)) | 0.195314 | 1.471410 | 0.1472 |
| D(LRTV(-2)) | -0.135331 | -1.018113 | 0.3133 |
| D(LRTV(-3)) | 0.143016 | 1.249026 | 0.2172 |
| D(LRTV(-4)) | 0.395315 | 4.056623 | 0.0002 |
| D(LP) | -1.182959 | -2.950054 | 0.0048 |
| D(LP(-1)) | -0.872591 | -2.135327 | 0.0375 |
| D(LP(-2)) | -1.162620 | -2.754753 | 0.0081 |
| D(LP(-3)) | -0.695641 | -1.593294 | 0.1172 |
| **Uzun Dönem Katsayıları** | | | |
| | **Katsayılar** | **t-istatistiği** | **Prob.** |
| LP | 0.634555 | 13.12700 | 0.0000 |
| C | 9.597268 | 40.33651 | 0.0000 |

**Hata Düzeltme Modeli**

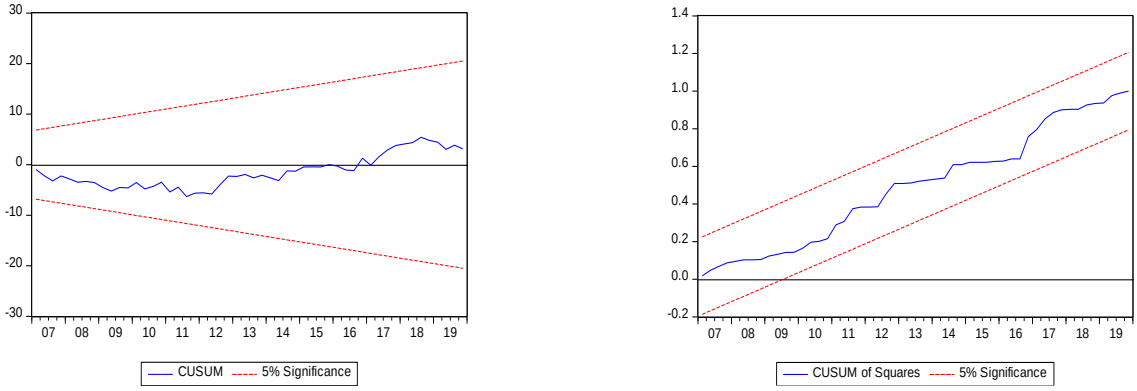
| Değişkenler | Katsayılar | Std. Error | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|---|
| D(LRTV(-1)) | 0.195314 | 0.095630 | 2.042398 | 0.0462 |
| D(LRTV(-2)) | -0.135331 | 0.100788 | -1.342734 | 0.1852 |
| D(LRTV(-3)) | 0.143016 | 0.095342 | 1.500031 | 0.1397 |
| D(LRTV(-4)) | 0.395315 | 0.084612 | 4.672095 | 0.0000 |
| D(LP) | -1.182959 | 0.373115 | -3.170499 | 0.0026 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| D(LP(-1)) | -0.872591 | 0.389868 | -2.238172 | 0.0295 |
| D(LP(-2)) | -1.162620 | 0.403500 | -2.881336 | 0.0057 |
| D(LP(-3)) | -0.695641 | 0.407975 | -1.705107 | 0.0941 |
| EC(-1)* | -0.330493 | 0.054679 | -6.044210 | 0.0000 |
| *F-istatistiği: 11.726471* | | *10%* | *3.02* | *3.51* |
| | | *5%* | *3.62* | *4.16* |
| | | *2.5%* | *4.18* | *4.79* |
| | | *1%* | *4.94* | *5.58* |

ARDL yaklaşımında ilk olarak değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişkinin olup olmadığı sınır testi yardımıyla sınanmıştır. Elde edilen bulgular Tablo 5'te sunulmuştur. Model 2 için F-İstatistik değeri 11.72647 olarak tespit edilmiştir. Modelde F-istatistik değeri %1 anlamlılık düzeyinde üst sınır kritik değerlerinden büyük olduğundan değişkenler arasında uzun dönemli ilişkinin olmadığını ifade eden $H_0$ hipotezi reddedilmektedir. Yani değişkenlerin seviye değerleri uzun dönemde birlikte hareket etmektedir. Modelde enflasyon reel toplam vergi gelirlerini beklenildiği gibi ters yönde etkilememektedir. Enflasyonun artması uzun dönem itibariyle reel toplam vergi gelirlerinin artmasına neden olmaktadır. Enflasyon (LP) değişkeninin uzun dönem elastikiyet katsayı değeri modelde pozitif ve %1 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Hata düzeltme terimi Model 2'de -0.33 olarak tespit edilmiş olup beklenildiği gibi 0 ile -1 arasında ve aynı zamanda istatistiksel olarak anlamlıdır. Enflasyon ve reel toplam vergi gelirlerinde meydana gelecek olan kısa dönemli sapmalar uzun dönemde azalan salınımlar göstererek tekrardan dengeye gelecektir.

Grafik 7'de CUSUM ve CUSUMSQ test sonuçları gösterilmiştir. Test sonuçlarına göre tahmin edilen ARDL modellerinde %5 anlamlılık düzeyinde herhangi bir istikrarsızlık gözlenmemiştir.

**Grafik 7: CUSUM ve CUSUMSQ Grafikleri (Model 2)**




Tablo 6'da kısa-uzun dönem ARDL (5,2) modelinin tahmin sonuçları ve bu sonuçlara dayanılarak hesaplanan kısa-uzun dönem katsayıları yer almaktadır Model 3: LDLV=f(LP).

**Tablo 6: ARDL (5,2) Sınır Testi Sonuçları**

| Değişkenler | Katsayılar | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|
| C | 1.344857 | 1.594937 | 0.1166 |
| LDLV(-1)* | -0.139763 | -1.831661 | 0.0725 |
| LP(-1) | 0.220478 | 2.404781 | 0.0196 |
| D(LDLV(-1)) | -0.206454 | -1.617532 | 0.1116 |
| D(LDLV(-2)) | -0.222138 | -1.791378 | 0.0788 |
| D(LDLV(-3)) | -0.069165 | -0.612884 | 0.5425 |
| D(LDLV(-4)) | 0.354894 | 3.214884 | 0.0022 |
| D(LP) | -1.752777 | -2.578922 | 0.0127 |
| D(LP(-1)) | -2.296188 | -3.226377 | 0.0021 |
| **Uzun Dönem Katsayılar** | | | |
| **Değişkenler** | **Katsayılar** | **t-istatistiği** | **Prob.** |
| LP | 1.577512 | 5.351915 | 0.0000 |
| C | 9.622414 | 8.289869 | 0.0000 |

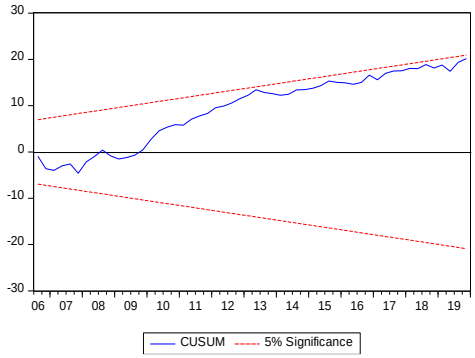
**Hata Düzeltme Modeli**

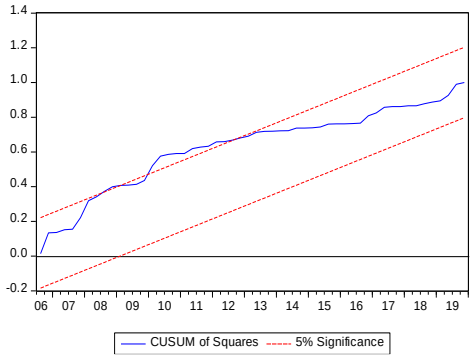
| Değişkenler | Katsayılar | Std. Error | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|---|
| D(LDLV(-1)) | -0.206454 | 0.099492 | -2.075090 | 0.0428 |
| D(LDLV(-2)) | -0.222138 | 0.107248 | -2.071251 | 0.0431 |
| D(LDLV(-3)) | -0.069165 | 0.102406 | -0.675404 | 0.5023 |
| D(LDLV(-4)) | 0.354894 | 0.099956 | 3.550519 | 0.0008 |
| D(LP) | -1.752777 | 0.617785 | -2.837197 | 0.0064 |
| D(LP(-1)) | -2.296188 | 0.675095 | -3.401279 | 0.0013 |
| EC(-1)* | -0.139763 | 0.025226 | -5.540437 | 0.0000 |
| *F-istatistiği: 9.866713* | | *10%* | *3.02* | *3.51* |
| | | *5%* | *3.62* | *4.16* |
| | | *2.5%* | *4.18* | *4.79* |
| | | *1%* | *4.94* | *5.58* |

Tablo 6'ya göre, uzun dönemde LP, nominal dolaylı vergi gelirlerini teorik beklentilerle uyumsuz bir şekilde pozitif yönde etkilemiştir. Tüfe'deki %1'lik bir değişim, LDLV'yi % 1.57 oranında artırmaktadır. $H_0$ hipotezini sınamak için, hesaplanan F istatistik değeri Pesaran vd.'den yüksek olduğu görülmektedir. Bu durumda $H_0$ hipotezi reddedilmekte ve değişkenler arasında eş-bütünleşme ilişkisinin olduğu sonucuna varılmaktadır. Tablo 6'daki kısa dönem sonuçlarına göre, enflasyonun nominal dolaylı vergi gelirleri üzerindeki etkisi, hem cari, hem de gecikmeli dönemlerin tümünde, %1 önemlilik düzeyinde, istatistikî olarak anlamlıdır. Katsayıların işareti kuramsal beklentilerle uyumlu bir şekilde negatiftir. Hata düzeltme teriminin katsayısı istatistikî açıdan anlamlı ve beklenildiği gibi -1 ile 0 arasındadır. Bu sonuç uzun dönem dengesizliklerinin bir yılda 0.13'ünün giderildiği anlamını taşımaktadır. Dolayısıyla modelin hata düzeltme terimi çalışmaktadır.

Kısa ve uzun dönem katsayıların istikrarını test etmek amacıyla CUSUM ve CUSUMSQ grafikleri incelenmiştir. Grafik 8, ARDL (5,2) için ardışık hata terimleri kümülatif toplamına dayanan CUSUM ve hata terimleri karelerinin kümülatif toplamına dayanan CUSUMSQ grafiklerini göstermektedir.

**Grafik 8: CUSUM ve CUSUMSQ Grafikleri (Model 3)**




Grafik 8'den görüleceği üzere modelin kalıntıları sınırlar içerisinde kalmaktadır. Bu durum modelin kararlı olduğunu başka bir ifadeyle modelde yapısal kırılma olmadığını ifade etmektedir.

Enflasyonun reel dolaylı vergi gelirleri üzerindeki etkilerine yönelik tahmin sonuçları Model 4: LRDLV= f(LP) Tablo 7'de verilmiştir.

**Tablo 7: ARDL (5,2) Sınır Testi Sonuçları**

| Değişkenler | Katsayılar | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|
| C | 1.409802 | 1.659260 | 0.1029 |
| LRDLV(-1)* | -0.145899 | -1.889429 | 0.0642 |
| LP(-1) | 0.082454 | 2.865625 | 0.0059 |
| D(LRDLV(-1)) | -0.196401 | -1.587675 | 0.1182 |
| D(LRDLV(-2)) | -0.193748 | -1.685895 | 0.0976 |
| D(LRDLV(-3)) | -0.063042 | -0.612254 | 0.5429 |
| D(LRDLV(-4)) | 0.343905 | 3.310970 | 0.0017 |
| D(LP) | -2.684607 | -3.959605 | 0.0002 |
| D(LP(-1)) | -2.570640 | -3.439770 | 0.0011 |
| **Uzun Dönem Katsayıları** | | | |
| **Değişkenler** | **Katsayılar** | **t-istatistiği** | **Prob.** |
| LP | 0.565145 | 2.069961 | 0.0433 |
| C | 9.662832 | 8.844142 | 0.0000 |

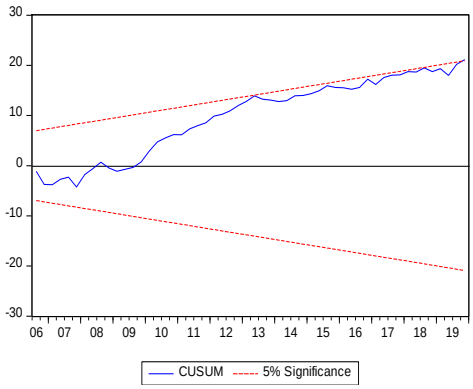
**Hata Düzeltme Modeli**

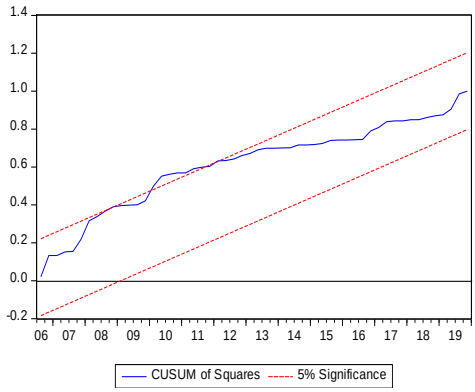
| Değişkenler | Katsayılar | Std. Error | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|---|
| D(LRDLV(-1)) | -0.196401 | 0.099791 | -1.968123 | 0.0542 |
| D(LRDLV(-2)) | -0.193748 | 0.102359 | -1.892821 | 0.0637 |
| D(LRDLV(-3)) | -0.063042 | 0.095929 | -0.657168 | 0.5139 |
| D(LRDLV(-4)) | 0.343905 | 0.095990 | 3.582717 | 0.0007 |
| D(LP) | -2.684607 | 0.609794 | -4.402484 | 0.0001 |
| D(LP(-1)) | -2.570640 | 0.693214 | -3.708292 | 0.0005 |
| EC(-1)* | -0.145899 | 0.025766 | -5.662578 | 0.0000 |
| *F-istatistiği: 10.306541* | | *10%* | *3.02* | *3.51* |
| | | *5%* | *3.62* | *4.16* |
| | | *2.5%* | *4.18* | *4.79* |
| | | *1%* | *4.94* | *5.58* |

Seriler arasındaki uzun ve kısa dönem ilişkileri ARDL sınır testi ile analiz edilmiştir. Tablo 7'de özetlenen analiz sonuçlarına göre F istatistiğinin yaklaşık olarak 10.30 değeri ile istatistiksel olarak %1 seviyesinde anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Buna göre iki değişken arasında eş-bütünleşme ilişkisinin olduğu saptanmıştır. Tablo 7'de uzun dönem katsayılarına bakıldığında bütün katsayıların en az %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür. Tüfe (LP) serisine ait katsayının pozitif işarette olması enflasyondaki artışın gelir dağılımı reel dolaylı vergi gelirlerini artıracağı anlamına gelmektedir. Hata düzeltme modelinde hata düzeltme katsayısı ise -0,145899'dur. Aynı zamanda bu katsayı %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Buna göre katsayının istatistiksel olarak anlamlı ve negatif işaretli olması, değişkenler arasında meydana gelebilecek dengesizliklerin düzeltilebileceği anlamına gelmektedir. Yani kısa dönemde meydana gelen sapmaların bir sonraki dönemde %14 oranında azalacağı ve uzun dönem dengesine yavaş bir şekilde yaklaşıldığı söylenebilir.

Grafik 9'da modele ilişkin CUSUM ve CUSUMQ grafikleri gösterilmiştir. CUSUM ve CUSUMQ grafiğine göre %5 anlamlılık düzeyinde yapısal bir sorunun olmadığı gözlemlenmiştir. Ele alınan dönemde herhangi bir yapısal kırılmanın olmadığı ve uzun dönem katsayılarının istikrarlı olduğu sonucuna varılmıştır.

**Grafik 9: CUSUM ve CUSUMSQ Grafikleri (Model 4)**




Tüfe ve nominal gelir vergisi gelirleri değişkenleri arasındaki ilişkisinin araştırıldığı Model 5: LGV=f(LP) denkleminin ARDL modeli ile tahmin sonuçları Tablo 8'de verilmiştir.

**Tablo 8: ARDL (6,6) Sınır Testi Sonuçları**

| Değişkenler | Katsayılar | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|
| C | 6.255085 | 2.940648 | 0.0050 |
| LGV(-1)* | -0.750748 | -2.936426 | 0.0051 |
| LP(-1) | 1.208127 | 2.960816 | 0.0048 |
| D(LGV(-1)) | -0.045740 | -0.181819 | 0.8565 |
| D(LGV(-2)) | 0.086611 | 0.369667 | 0.7133 |
| D(LGV(-3)) | 0.230737 | 1.170023 | 0.2478 |
| D(LGV(-4)) | 0.345515 | 2.106823 | 0.0404 |

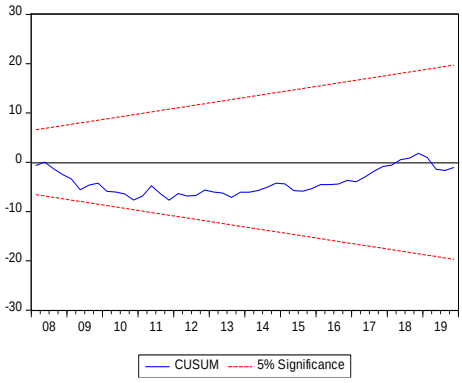
| | | | |
|---|---|---|---|
| D(LGV(-5)) | 0.348423 | 2.856608 | 0.0063 |
| D(LP) | 1.765556 | 2.672461 | 0.0103 |
| D(LP(-1)) | -0.425858 | -0.585259 | 0.5611 |
| D(LP(-2)) | -0.685550 | -1.071836 | 0.2892 |
| D(LP(-3)) | -1.414864 | -2.231224 | 0.0304 |
| D(LP(-4)) | 0.343250 | 0.560266 | 0.5779 |
| D(LP(-5)) | -1.388505 | -2.215607 | 0.0315 |
| **Uzun Dönem Katsayıları** | | | |
| **Değişkenler** | **Katsayılar** | **t-istatistiği** | **Prob.** |
| LP | 1.609230 | 49.87147 | 0.0000 |
| C | 8.331802 | 55.45070 | 0.0000 |

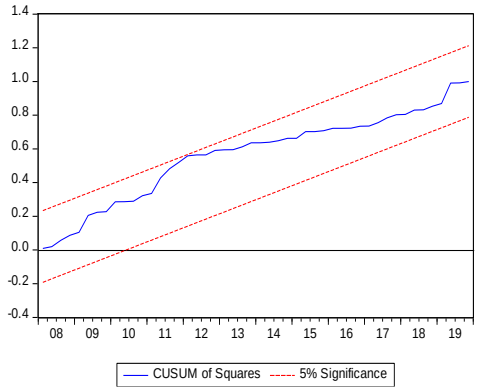
**Hata Düzeltme Modeli**

| **Değişkenler** | **Katsayılar** | **Std. Error** | **t-istatistiği** | **Prob.** |
|---|---|---|---|---|
| D(LGV(-1)) | -0.045740 | 0.192185 | -0.237999 | 0.8129 |
| D(LGV(-2)) | 0.086611 | 0.188324 | 0.459907 | 0.6477 |
| D(LGV(-3)) | 0.230737 | 0.167460 | 1.377860 | 0.1746 |
| D(LGV(-4)) | 0.345515 | 0.150456 | 2.296457 | 0.0261 |
| D(LGV(-5)) | 0.348423 | 0.114990 | 3.030037 | 0.0039 |
| D(LP) | 1.765556 | 0.600350 | 2.940878 | 0.0050 |
| D(LP(-1)) | -0.425858 | 0.698828 | -0.609389 | 0.5451 |
| D(LP(-2)) | -0.685550 | 0.616622 | -1.111783 | 0.2718 |
| D(LP(-3)) | -1.414864 | 0.605565 | -2.336439 | 0.0237 |
| D(LP(-4)) | 0.343250 | 0.585529 | 0.586222 | 0.5605 |
| D(LP(-5)) | -1.388505 | 0.582468 | -2.383830 | 0.0211 |
| EC(-1)* | -0.750748 | 0.184708 | -4.064508 | 0.0002 |
| *F-istatistiği: 5.286473* | | *10%* | *3.02* | *3.51* |
| | | *5%* | *3.62* | *4.16* |
| | | *2.5%* | *4.18* | *4.79* |
| | | *1%* | *4.94* | *5.58* |

Tablo 8'de rapor edilen ARDL sınır testi sonuçlarına göre; modelde, hesaplanan F istatistiklerinin tablo üst sınır değerinden büyük olduğu görülmekte ve $H_0$ hipotezinin reddedildiği bulgusuna ulaşılmaktadır. Sınır testi sonuçları değerlendirildiğinde, Tüfe ve nominal gelir vergisi gelirleri değişkenleri arasında ve en az %5 anlam düzeyinde eş-bütünleşme ilişkisinin varlığı doğrulanmıştır. Değişkenler arasındaki eş-bütünleşme ilişkisinin varlığı tespit edildikten sonra, uzun ve kısa dönem ilişkilerinin saptanması amacıyla tahmin edilen ARDL modellerine ait uzun dönem katsayıları hesaplanarak Tablo 8'de rapor edilmiştir. Tabloda görüldüğü gibi, modelde uzun dönem katsayılarının işaretlerinin tümü %1 anlam düzeyinde pozitif ve anlamlı olarak bulunmuştur. Tablo 8'de hata düzeltme mekanizmasının da sağlıklı bir şekilde çalıştığı izlenmektedir (EC(-1): -0.75). Modelden elde edilen katsayıların kararlılığının sınanması amacıyla; ardışık hatalara dayalı olarak geliştirilen Cusum ve ardışık hataların karelerine dayalı olarak geliştirilen Cusum Squared (Cusum-SQ) testlerinden elde edilen sonuçlar incelenmiş ve Grafik 10'da sunulmuştur.

**Grafik 10: CUSUM ve CUSUMSQ Grafikleri (Model 5)**




Cusum ve Cusum-SQ testleri sonuçlarına göre; çalışma kapsamındaki modelin tamamı %5 anlam düzeyi aralığında kalmaktadır. Bu bulgu, çalışma kapsamındaki modelin tamamının kararlı olduğunu ve yapısal bir değişiklik olmadığını göstermektedir.

TÜFE ve reel gelir vergisi gelirleri değişkenleri arasındaki ilişkisinin araştırıldığı Model 6: LRGV=f(LP) denkleminin ARDL modeli ile tahmin sonuçları Tablo 9'da sunulmuştur.

**Tablo 9: ARDL (6,6) Sınır Testi Sonuçları**

| Değişkenler | Katsayılar | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|
| C | 6.255085 | 2.940648 | 0.0050 |
| LRGV(-1)* | -0.750748 | -2.936426 | 0.0051 |
| LP(-1) | 0.457378 | 2.978891 | 0.0045 |
| D(LRGV(-1)) | -0.045740 | -0.181819 | 0.8565 |
| D(LRGV(-2)) | 0.086611 | 0.369667 | 0.7133 |
| D(LRGV(-3)) | 0.230737 | 1.170023 | 0.2478 |
| D(LRGV(-4)) | 0.345515 | 2.106823 | 0.0404 |
| D(LRGV(-5)) | 0.348423 | 2.856608 | 0.0063 |
| D(LP) | 0.765556 | 1.158795 | 0.2523 |
| D(LP(-1)) | -0.471598 | -0.711786 | 0.4800 |
| D(LP(-2)) | -0.598938 | -0.972723 | 0.3356 |
| D(LP(-3)) | -1.184128 | -1.972237 | 0.0544 |
| D(LP(-4)) | 0.688765 | 1.075787 | 0.2874 |
| D(LP(-5)) | -1.040081 | -1.599063 | 0.1164 |
| **Uzun Dönem Katsayıları** | | | |
| **Değişkenler** | **Katsayılar** | **t-istatistiği** | **Prob.** |
| LP | 0.609230 | 18.88058 | 0.0000 |
| C | 8.331802 | 55.45070 | 0.0000 |

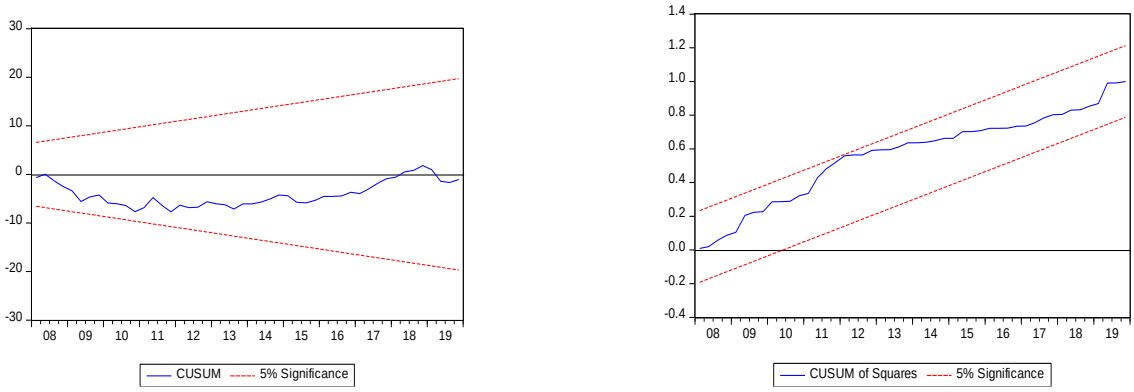
**Hata Düzeltme Modeli**

| Değişkenler | Katsayılar | Std. Error | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|---|
| D(LRGV(-1)) | -0.045740 | 0.192185 | -0.237999 | 0.8129 |
| D(LRGV(-2)) | 0.086611 | 0.188324 | 0.459907 | 0.6477 |
| D(LRGV(-3)) | 0.230737 | 0.167460 | 1.377860 | 0.1746 |
| D(LRGV(-4)) | 0.345515 | 0.150456 | 2.296457 | 0.0261 |
| D(LRGV(-5)) | 0.348423 | 0.114990 | 3.030037 | 0.0039 |
| D(LP) | 0.765556 | 0.600350 | 1.275183 | 0.2084 |
| D(LP(-1)) | -0.471598 | 0.635321 | -0.742298 | 0.4615 |
| D(LP(-2)) | -0.598938 | 0.557226 | -1.074858 | 0.2878 |
| D(LP(-3)) | -1.184128 | 0.543792 | -2.177538 | 0.0344 |
| D(LP(-4)) | 0.688765 | 0.603147 | 1.141951 | 0.2591 |
| D(LP(-5)) | -1.040081 | 0.596462 | -1.743751 | 0.0876 |
| EC(-1)* | -0.750748 | 0.184708 | -4.064508 | 0.0002 |
| *F-istatistiği: 5.286473* | | *10%* | *3.02* | *3.51* |
| | | *5%* | *3.62* | *4.16* |
| | | *2.5%* | *4.18* | *4.79* |
| | | *1%* | *4.94* | *5.58* |

Uygun ARDL (6,6) modeli belirlendikten sonra değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisinin varlığını araştırmak için F istatistiği hesaplanmış ve hesaplanan F istatistiği Pesaran vd.'nin (2001) alt ve üst sınır değerleriyle karşılaştırılmıştır. Tablo 9'dan görüleceği üzere elde edilen F istatistiği Pesaran vd. (2001) tablo üst kritik değerinden büyük çıkmıştır. Bu durumda seriler arasında uzun dönemli ilişki olmadığı şeklindeki $H_0$ hipotezi reddedilebilmiştir. Seçilen ARDL (6,6,) modeline göre uzun dönem katsayıları Tablo 9'da sunulmuştur. Tablodan görüleceği üzere Türkiye'de Tüfe (LP) ve reel gelir vergisi gelirleri (LRGV) arasında doğru yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu durumda LP'deki bir birimlik değişim LRGV'de %60'lık bir artışa neden olmaktadır. Değişkenler arasında elde edilen bu sonuç enflasyonun vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyeceğini öne süren Olivera-Tanzi Hipotezini desteklememektedir. ARDL (6,6) hata düzeltme modeli tahminleri ve kısa dönem katsayıları Tablo 9'da gösterilmiştir. Buna göre; tüfe ve reel gelir vergisi gelirleri arasında hata düzeltme katsayısı negatif (-0.75) ve istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı çıkmıştır. Katsayı değeri beklendiği gibi -1 ile 0 arasındadır. Bu sonuç uzun dönem dengesizliklerinin bir yılda 0.75'inin giderildiği anlamını taşımaktadır. Yani model uzun dönemde dengeye gelmektedir.

Son olarak kısa ve uzun dönem katsayıların istikrarını test etmek amacıyla CUSUM ve CUSUMSQ grafikleri incelenmiştir. Grafik 11, ARDL (6,6) için ardışık hata terimleri kümülatif toplamına dayanan CUSUM ve hata terimleri karelerinin kümülatif toplamına dayanan CUSUMSQ grafiklerini göstermektedir.

**Grafik 11: CUSUM ve CUSUMSQ Grafikleri (Model 6)**




Grafik 11'den görüleceği üzere modelin kalıntıları sınırlar içerisinde kalmaktadır. Bu durum modelin kararlı olduğunu başka bir ifadeyle modelde yapısal kırılma olmadığını ifade etmektedir.

TÜFE ve nominal kurumlar vergisi gelirleri değişkenleri arasındaki ilişkisinin araştırıldığı Model 7: LKV=f(LP) denkleminin ARDL modeli ile tahmin sonuçları Tablo 10'da verilmiştir.

**Tablo 10: ARDL (1,1) Sınır Testi Sonuçları**

| Değişkenler | Katsayılar | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|
| C | 5.345562 | 6.159330 | 0.0000 |
| LKV(-1)* | -0.646690 | -6.234975 | 0.0000 |
| LP(-1) | 0.894571 | 5.460869 | 0.0000 |
| D(LP) | 4.547068 | 2.782400 | 0.0071 |
| **Uzun Dönem Katsayıları** | | | |
| **Değişkenler** | **Katsayılar** | **t-istatistiği** | **Prob.** |
| LP | 1.383307 | 15.16216 | 0.0000 |
| C | 8.266035 | 17.57824 | 0.0000 |

**Hata Düzeltme Modeli**

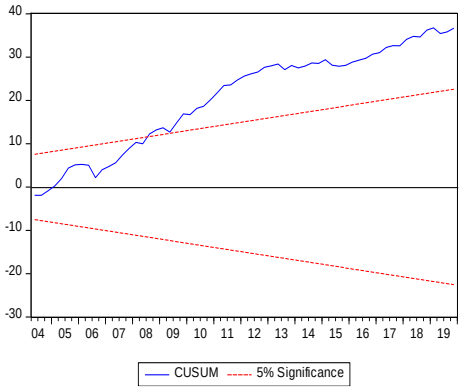
| Değişkenler | Katsayılar | Std. Error | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|---|
| D(LP) | 4.547068 | 0.900910 | 5.047192 | 0.0000 |
| EC(-1)* | -0.646690 | 0.099767 | -6.482017 | 0.0000 |
| *F-istatistiği: 13.574581* | | *10%* | *3.02* | *3.51* |
| | | *5%* | *3.62* | *4.16* |
| | | *2.5%* | *4.18* | *4.79* |
| | | *1%* | *4.94* | *5.58* |

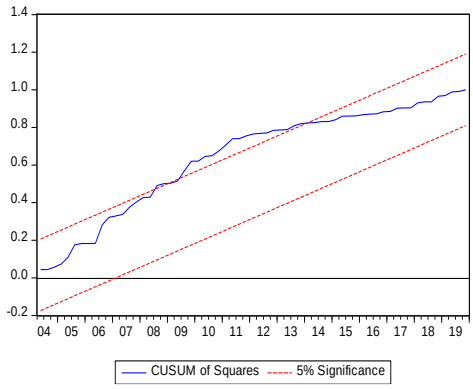
Tablo 10'dan görüleceği üzere elde edilen F istatistiği Pesaran vd. (2001) tablo üst kritik değerinden büyük çıkmıştır. Bu durumda seriler arasında uzun dönemli ilişki olmadığı şeklindeki $H_0$ hipotezi reddedilebilmiştir. Yine Seçilen ARDL (1, 1) modeline göre uzun dönem katsayıları Tablo 10'da sunulmuştur. Tablodan görüleceği üzere Türkiye'de Tüfe (LP) ve nominal kurumlar vergisi gelirleri (LKV) arasında doğru yönlü ve

istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu durumda LP'deki bir birimlik değişim LKV'de %1.38'lik bir artışa neden olmaktadır. ARDL (1,1) hata düzeltme modeli tahminleri ve kısa dönem katsayıları bakıldığında; değişkenler arasında hata düzeltme katsayısı negatif (-0.64) ve istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı çıkmıştır. Katsayı değeri beklendiği gibi -1 ile 0 arasındadır. Bu sonuç uzun dönem dengesizliklerinin bir yılda 0.64'ünün giderildiği anlamını taşımaktadır. Yani model uzun dönemde dengeye gelmektedir.

Kısa ve uzun dönem katsayıların istikrarını test etmek amacıyla CUSUM ve CUSUMSQ grafikleri incelenmiştir. Grafik 12, ARDL (1,1) için ardışık hata terimleri kümülatif toplamına dayanan CUSUM ve hata terimleri karelerinin kümülatif toplamına dayanan CUSUMSQ grafiklerini göstermektedir.

**Grafik 12: CUSUM ve CUSUMSQ Grafikleri (Model 7)**




Grafik 12'den görüleceği üzere modelin kalıntıları sınırlar içerisinde kalmamaktadır. Bu durum modelin kararlı olmadığını başka bir ifadeyle modelde yapısal kırılma olduğunu ifade etmektedir.

Tüfe ve reel kurumlar vergisi gelirleri değişkenleri arasındaki ilişkisinin araştırıldığı Model 8: LRKV=f(LP) denkleminin ARDL modeli ile tahmin sonuçları Tablo 11'de gösterilmiştir.

**Tablo 11: ARDL (1,1) Sınır Testi Sonuçları**

| Değişkenler | Katsayılar | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|
| C | 5.345562 | 6.159330 | 0.0000 |
| LRKV(-1)* | -0.646690 | -6.234975 | 0.0000 |
| LP(-1) | 0.247881 | 3.246777 | 0.0019 |
| D(LP) | 3.547068 | 2.170489 | 0.0337 |
| **Uzun Dönem Katsayıları** | | | |
| **Değişkenler** | **Katsayılar** | **t-istatistiği** | **Prob.** |
| LP | 0.383307 | 4.201357 | 0.0001 |
| C | 8.266035 | 17.57824 | 0.0000 |

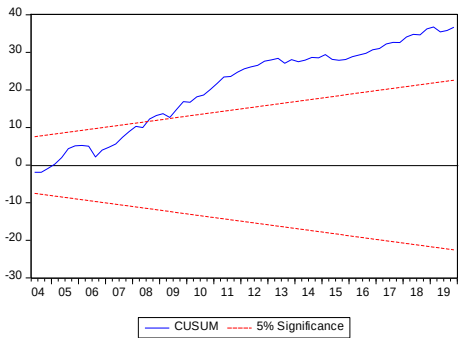
**Hata Düzeltme Modeli**

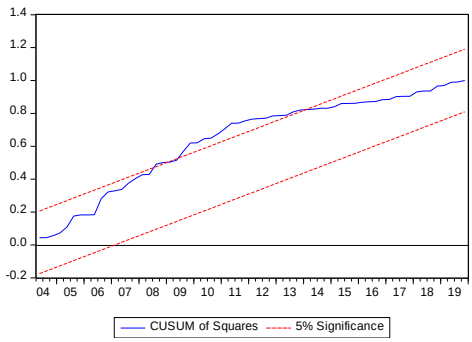
| Değişkenler | Katsayılar | Std. Error | t-istatistiği | Prob. |
|---|---|---|---|---|
| D(LP) | 3.547068 | 0.900910 | 3.937204 | 0.0002 |
| EC(-1)* | -0.646690 | 0.099767 | -6.482017 | 0.0000 |
| *F-istatistiği: 13.574581* | | *10%* | *3.02* | *3.51* |
| | | *5%* | *3.62* | *4.16* |
| | | *2.5%* | *4.18* | *4.79* |
| | | *1%* | *4.94* | *5.58* |

Tablo 11'de özetlenen analiz sonuçlarına göre F istatistiğinin yaklaşık olarak 13.57 değeri ile istatistiksel olarak %1 seviyesinde anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Buna göre iki değişken arasında eş-bütünleşme ilişkisinin olduğu saptanmıştır. Öte yandan, elde edilen bulgular hata düzeltme katsayısının negatif ve istatistiksel olarak anlamlı olduğunu doğrulamaktadır. Uzun dönem denklemi incelendiğinde Tüfe'nin pozitif işaretli olduğu ve istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Yani, LP ve LRKV arasında doğru yönlü bir ilişki bulunmaktadır. LP'nin LRKV'yi uzun dönemde %1 anlamlılık düzeyinde pozitif etkilediği saptanmıştır. Bu sonucun iktisadi beklentileri karşılamadığı söylenebilir.

Uzun dönem ve kısa dönem katsayılarının istikrarını test etmek amacıyla Cusum ve CusumQ değerlerine Grafik 13'de bakılmıştır.

**Grafik 13: CUSUM ve CUSUMSQ Grafikleri (Model 8)**




ARDL (1,1) modelinin istikrar durumu Grafik 13'de görülmektedir. Bu durumda, hata terimleri karelerinin ve kümülatif hata terimleri karelerinin %5 anlamlılık düzeyinde belirtilen sınırlar içinde kalmadığı gözlenmiştir.

## 6. Sonuç

Geçmişte olduğu gibi günümüzde de gelişmekte olan ülkelerin en önemli ekonomik sorunlarından biri enflasyon olgusudur. Ne var ki Türkiye'de enflasyonun artması birçok sorunu da beraberine getirebilmektedir. Kuşkusuz bu sorunlardan en önemlilerinden biri vergi gelirlerinin reel değerinin erozyona uğrama ihtimalidir.

Bu çalışmada Olivera-Tanzi etkisi sınanmıştır. Bu kapsamda Türkiye özelinde 2003-2019 dönemi üçer aylık verileri ile enflasyon ile vergi gelirleri türleri arasındaki ilişki ARDL yöntemiyle ve 8 farklı model ile araştırılmıştır. Çalışmada söz konusu değişkenler (LP, Tüfe; LTV, Nominal toplam vergi gelirleri; LRTV, Reel toplam vergi gelirleri; LDLV, Nominal dolaylı vergi gelirleri; LRDLV, Reel dolaylı vergi gelirleri; LGV, Nominal gelir vergi gelirleri; LRGV, Reel gelir vergi gelirleri; LKV, Nominal kurumlar vergisi gelirleri; LRKV, Reel kurumlar vergisi gelirleri) arasında eş-bütünleşme ilişkisi tespit edilmiştir. Çalışmanın uzun dönem katsayılarının da anlamlı bir etkiye sahip olduğu saptanmıştır. Enflasyonu temsil eden Tüfe serisine ait katsayının işaretinin pozitif olması, artan enflasyon oranının vergi gelirlerini artıracağını göstermektedir. Dolayısıyla bu katsayılar Türkiye için enflasyon ile vergi gelirleri arasındaki ilişkinin Olivera-Tanzi'nin hipotezinde olduğu gibi ters biçiminde değil, aksine pozitif biçimde olduğunu desteklemektedir.

Olivera-Tanzi (1967, 1977, 1978) enflasyon ile vergi gelirleri arasında bir ilişkinin mevcut olduğunu ve enflasyonun vergilerin reel değerini düşüreceğini öne sürmektedirler. Literatürde kimi çalışma enflasyon ve vergi gelirleri dağılımı arasındaki Olivera-Tanzi hipotezini desteklerken kimi çalışmada ise söz konusu ilişkinin pozitif yönlü olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ne var ki bu çalışmada literatürden farklı olarak Türkiye için söz konusu hipotezin testi vergi türleri bağlamında 8 farklı model kullanılarak ölçümlenmiştir. Bu durum Olivera-Tanzi'nin bahsettiği ilişkinin diğer çalışmalardan ayrışarak test edildiğini göstermektedir. Şöyle ki enflasyonun artması vergi gelirlerinin artışına neden olmaktadır. Bu durumun ortaya çıkmasındaki temel sebeplerden biri ele alınan dönem olabilir. Nitekim daha önceki dönemlerle kıyaslandığında araştırma konusu olan 2000'li yıllar Türkiye için parasal-mali disiplinin ve nispeten fiyat istikrarının sağlandığı yıllar olmuştur. Bunun yanı sıra ekonomik büyüme oranındaki iyimser tablo vergi gelirlerinde de görülmüş ve vergi gelirleri düzenli biçimde yükselmiştir. Kamu maliyesi politikalarında mali disiplinin kararlılıkla devam ettirilmesi vergi gelirlerinde yükselişe yol açmış, sıkı para politikası uygulamaları da enflasyonun ılımlı bir platoda seyretmesine neden olmuştur. Dolayısıyla ekonomik aktivitedeki güçlenme Türkiye özelinde Olivera-Tanzi etkisinin geçersiz çıkmasına sebebiyet vermiştir. Makroekonomik dengeyi sağlayıcı politikaların benimsenmesi; vergi gelirlerinin yükselmesinde ve fiyat istikrarının sağlanmasında önemli bir unsur olarak değerlendirilmektedir.

## Kaynakça

Abdioğlu, Z. & Terzi, H. (2009). "Enflasyon ve Bütçe Açıkları İlişkisi: Tanzi ve Patinkin Etkisi", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23 (2), 195-211.

Agbeyegbe, T. Stotsky J. G . & Wolde Mariam A. (2006). "Trade Liberalization, Exchange Rate Changes, and Tax Revenue in Sub-Saharan Africa", *IMF Working Paper*, No. 04-178.

Akgül, I. & Beşer, M. K. (2011). "Enflasyon Vergisi'ne Karşı Tanzi Etkisi'nin Reel Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Uygulaması", *İktisat İşletme ve Finans*, 26 (298), 45-66.

Akgül, A. (2022). "Türkiye'de Enflasyon ile Vergi Gelirleri İlişkisinin Simetrik ve Asimetrik Nedensellik Analizi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17 (2), 455-478.

Alavirad, A. (2003). "The Effect of Inflation on Government Revenue and Expenditure: The Case of the Islamic Republic of Iran", *OPEC Review*, 27 (4), 331-341.

Ali, K. & Khalid, M. (2019). "Sources to Finance Fiscal Deficit and Their Impact on Inflation: A Case Study of Pakistan", *The Pakistan Development Review*, 58 (1) , 27-43.

Altunöz, U. (2018). "Enflasyon ve Bütçe Açıkları Arasındaki ilişki Bağlamında Olivera Tanzi ve Patinkin Etkisinin Türkiye'de Geçerliliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, 438, 21-33.

Anušić, Z. & Švaljek, S. (1996). "Olivera-Tanzi Effect: Theory and Its Manifestation in The Croatian Stabilization Programme", *Croatian Economic Survey*, 3, 73-102.

Ayenew, W. (2016). "Determinants of Tax Revenue in Ethiopia (Johansen Co-Integration Approach)", *International Journal of Business, Economics and Management*, 3 (6), 69-84.

Barış Tüzemen, Ö., & Yamak, R., (2019). "Haavelmo Hipotezinin Geçerliliği: Türkiye Örneği", *Yönetim ve Ekonomi*, 26 (1), 277-294.

Beşer, M. K. (2007). "Bootstrap VAR Modeller ve Türkiye'de Tanzi Etkisi", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6), 89-108.

Biçen, Ö. F., Görüş, M. Ş. & Türköz, K. (2015). "Olivera-Tanzi ve Patinkin Etkilerinin Türkiye'de Geçerliliğinin İncelenmesi", *Maliye Dergisi*, ,168, 170-185.

Cardoso, E. (1998). "Virtual Deficits and the Patinkin Effect", *IMF Staff Papers*, 45 (4), 619-646.

Choudhry, N. N. (1990). "Fiscal Revenue and Inflationary Finance", *IMF Working Paper*, WP/90/48.

Çalcalı, Ö. & Altıner, A. (2019). "Makroekonomik Açıdan Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri: OECD Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama", *Maliye ve Finans Yazıları*, 112, 175-198.

Çam, M. & Temur, Y. (2021). "Enflasyon, Bütçe Açığı ve Vergi Gelirleri İlişkisi: Türkiye Örneği", *Journal of Applied and Theoretical Social Sciences*, 3 (1), 50-68.

Çavuşoğlu, A. T. (2005). "Vergi Gelirleri ve Kamu Harcamaları Açısından Enflasyon: Tanzi ve Ters Tanzi Etkileri", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(3), 35-52.

Çevik, S. (2018). *Kamu Maliyesi Kamu Kesimi Ekonomisine Giriş*. Konya: Palet Yayınları.

Durmaz, G. & Savrul, B. K. (2017). "Evaluation of the Relationship Between Tax Revenues and Inflation in Turkey on VAR Analysis", *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Econometrics, Statistics & Emprical Economics Journal*, 6, 48-73.

Egeli, H. (1999). "Gelişmekte Olan Ülkelerde Bütçe Açıkları", *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4, 1-14.

Erdoğan, S. & Erdoğan, A. (2018). "Türkiye Ekonomisine Yönelik Tanzi ve Patinkin Etkilerinin VAR Analizi (2006-2017)", *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (1), 1-10.

Ewald, N. (1980). "Inflation and Taxation: Reviewing the Macroeconomic Issues", *Journal of Economic Literature*, 18, 1025-1049.

Fischer, S. Sahay, R. & Vegh, C. A. (2002). "Modern Hyper and High Inflations", *Journal of Economic Literature*, 40 (3), 837-880.

Güneş, H. (2020). "Tanzi ve Patinkin Etkisi Çerçevesinde Bütçe Açığı ile Enflasyon Arasındaki İlişkinin İncelenmesi", *AÇÜ Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 6, (2), 1-11.

Güvenek, B. Alptekin, V. & Çetinkaya, M. (2010). "Enflasyon ve Dolaylı Vergilerden Elde Edilen Gelirler Arasındaki İlişkinin VAR Yöntemiyle Analizi", *Kamu-İş Dergisi*, 11 (3), 1-28.

Gobachew, N. Debela, K. L, & Shibiru, W. (2018). "Determinants of Tax Revenue in Ethiopia", *Economics*, 6 (6), 58.

Hazman, G. G. & Bıçaksız, A. D. (2022). "Dolaylı Vergilerin Enflasyon ile İlişkisi: Türkiye Deneyimleri", *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4 (1), 64-85.

Kamacı, A. Ceyhan, M. S. & Peçe, M. A. (2017). "Bütçe Açığı ve Enflasyon İlişkisi: G7 Ülkeleri ve Türkiye Örneği", *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Kongresi (USAK'17)*, 20-22 Nisan 2017, İstanbul.

Karadeniz, Y. (2022). "Enflasyon ve Bütçe Açığı Arasındaki Kuadratik İlişki: Türkiye Örneği", *Sayıştay Dergisi*, 33 (125), 291-309.

Kasseah, H. Weng, M. F. & Moheeput, K. H. (2011). "Central Bank Independence: Evidence from Africa", *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 2 (4), 325-332.

Kliem, M. Alexander K. & Samad S. (2015). "On The Low-Frequency Relationship Between Public Deficits And Inflation", *Journal of Applied Econometrics*, 77-82.

Lin, H. & Chu, H. (2013). "Are Fiscal Deficits Inflationary", *Journal of International Money and Finance*, 32, 214-233.

Makochekanwa, A. (2008). "The Impact of a Budget Deficit on Inflation in Zimbabwe", *Munich Personal RePEc Archive (MPRA)*, 24227, 1-22.

Muibi, O. S. & Sinbo, O. M. (2013). "Macroeconomic Determinants of Tax Revenue in Nigeria (1970-2011)", *World Applied Sciences Journal*, 28 (1), 27-35.

Narayan, P. K. Narayan, S. & Prasad, A. D. (2006). "Modeling the Relationship between Budget Deficits, Money Supply and Inflation in Fiji", *Pacific Economic Bulletin*, 21 (2), 103-116.

Olivera, J. H. G. (1967). "Money, Prices and Fiscal Lags: A Note on the Dynamics of Inflation", *Banca Nazionale del Lavaro*, 20, September.

Özmen, İ. (2016). "Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz: BRIC-T", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16 (32), 232-252.

Öztürk, Ö. F. Şaşmaz, M. Ü. Bayar, Y. & Odabaş, H. (2019). "Türkiye'de Başlıca Ekonomik Değişkenlerin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi", *Sayıştay Dergisi*, 30 (115), 37-53.

Patinkin, D. (1993). "Israel's Stabilization Program of 1985, or Some Simple Truths of Monetary Theory", *Journal of Economic Perspectives*, 7 (2), 103-128.

Patoli, A. Q. Zarif, T. & Syed, N. A. (2012). "Impact of Inflation on Taxes in Pakistan: An Empirical Study of 2000-2010 Period", *Journal of Management and Social Sciences*, 8 (2), 31-41.

Pekarski, S. (2011). "Budget Deficits and Inflation Feedback", *Structural Change and Economic Dynamics*, 22 (1), 1-11.

Pesaran, M. H., Shin, Y. & Smith, R. J. (2001). "Bounds Testing Approaches to the Analysis of Level Relationships", *Journal of Applied Econometrics*, 16 (3), 289-326.

Pessino, C. & Fenochietto, R. (2010). "Determining Countries' Tax Effort", *Hacienda Pública Española Revista de Economía Pública*, 195 (4), 65-87.

Samimi, A. J. & Jamshidbaygi, S. (2011). "Budget Deficit and Inflation: A Sensitivity Analysis to Inflation and Money Supply in Iran", *Middle-East Journal of Scientific Research*, 8 (1), 257-260.

Şen, H. (2003). "Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma", *Maliye Dergisi*, 143, 30-57.

Tanrıöver, B., & Yamak, N., (2015). "Nominal Faiz Oranı-Genel Fiyat Düzeyi İlişkisinin Gibson Paradoksu Çerçevesinde Analizi", *Maliye Dergisi*, 168, 186-200.

Tanzi, V. (1977). "Inflation,Langs in Collection, and the Real Value of Tax Revenue", *IMF Staff Papers*, 24, 154-167.

Tanzi, V. (1978). "Inflation, Real Tax Revenue, And The Case For Inflationary Finance: Theory With An Application To Argentina", *IMF Staff Papers*, 25 (3), 417-451.

Tanzi, V. (2000). "Taxation in Latin America in the Last Decade", *Stanford Center For Research on Economic Development and Policy Reform, Working Paper*, 76.

Tanzi, V. (1998). "The Impact of Macroeconomic Policies on the Level of Taxation (and on the Fiscal Balance) in Developing Countries", *IMF Working Paper*, 88/95.

Tanzi, V. (1982). "Fiscal Disequilibrium in Developing Countries", *World Development*, 10 (12), 1069-1082.

Tiwari, A. K. & Tiwari, A. P. (2011). "Fiscal Deficit and Inflation: An Empirical Analysis for India", *The Romanian Economic Journal*, 42, 131-158.

Tokatlıoğlu, M. & Selen, U. (2019). *Maliye Politikası*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Tülümce, S. Y. Akçay, F. & Yavuz, E. (2021). "Tanzi ve Patinkin Etkisinin Panel Veri Analizi: EURO Bölgesi Ülkeleri", *Ekonomi, Politika & Finans Araştırmaları Dergisi*, 6 (Özel Sayı), 97-118.

Ünlükaplan, İ. & Canıkalp, E. (2016). "Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Uygulamalı Bir Analiz", *IBANESS Konferans Serisi–Prilep* , 28-29-30 Ekim 2016. Makedonya.

Vieira, C. (2000). "Are Fiscal Deficits Inflationary? Evidence for the EU", *Economic Research Paper*, 7, 1-16.

Yalçın, E. (2020). "Tanzi ve Patinkin Etkilerinin Türkiye'de Geçerliliğinin İncelenmesi", *Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7 (2), 59-76.

Yamak, R. & Köseoğlu, M. (2006). *Uygulamalı İstatistik ve Ekonometri (3. Baskı)*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Yıldız, B. (2019). "Vergi Gelirlerinin Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Analiz: Yüksek Gelirli OECD Ülkeleri Örneği", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 17 (3), 324-339.

Yurttagüler, İ. P. & Horvath, S. K. (2022). "Dolaylı Vergi Gelirleri ve Enflasyon İlişkisi: Türkiye Üzerine Bir Araştırma", *Ekev Akademi Dergisi*, 91, 126-139.

# Afetlere Karşı Dayanıklılık: Kaynak Dağılımında Etkinlik ve Yerel Maliye Sisteminin Güçlendirilmesi

**Harun KILIÇASLAN**[1]

## 1. Giriş

Doğal afetler insanlık tarihi kadar eski olsa da günümüzde artan küresel nüfusa bağlı olarak can kaybı ve ekonomik kayıplar artmaktadır. Sanayileşme sonrası artan hava kirliliğinin ortaya çıkardığı küresel ısınma ve iklim değişikliğine bağlı afetlerin de buna eklenmesiyle sorun küresel bir hale gelmiştir. 2023 yılında etkilediği coğrafi alan ve nüfus birçok ülkeden fazla olan, 11 ili ve yaklaşık 13,5 milyon insanı kapsayan Kahramanmaraş merkezli iki büyük ve yıkıcı deprem meydana gelmiştir. Bu depremlerin ortaya çıkardığı yıkım ve kayıplar ile ulusal ve yerel düzeyde afetlere karşı dayanıklılığın artırılması için atılması gereken adımların önemi somut olarak ortaya çıkmıştır.

Bu çerçevede çalışmanın amacı yerel idarelerin afetlere karşı dayanıklılığının artırılması ve bütçesel risklerin azaltılmasına yönelik afet öncesi alınabilecek önlemlere ilişkin sorunları ve çözüm yollarını araştırmaktır. Mali açıdan bütçesel risklerin varlığı, kaynak dağılımında ve kullanımında etkinliğin önemini artırmaktadır. Diğer yandan afetlerin genellikle yerel nitelik taşımaları onları merkezi idarenin yanında sınırları içinde gerçekleştikleri yerel idarenin görevleri ve mali yapısıyla ilişkili kılmaktadır. Çalışmada afetler kaynak dağılımı ve kamu maliyesi ile ilişkisi bağlamında ele alınarak afet öncesi politikalara odaklanılmıştır.

## 2. Afet Riski ve Atılan Adımlar

### 2.1. Afet Riski

Yapılan çalışmalar küresel ısınma ve iklim değişikliği kaynaklı doğal afetlerin görülme sıklığının ve ekonomik kayıpların arttığını göstermektedir (Bhola vd., 2023: 1). 2022 yılında dünya çapında doğal afetlerden kaynaklanan ekonomik kayıplar 313 milyar ABD dolar olarak tahmin edilirken, tahmini sigortalı kayıp ise 132 milyar ABD doları olarak gerçekleşmiştir. Bu ise 181 milyar ABD doları tutarında bir küresel koruma açığına karşılık gelmektedir (Rudden, 2023). Doğal afet sigortalarının gelişmesi önünde uzun bir yol olduğu söylenebilir.

Diğer yandan ekonomik kayıpların hesaplanmasında genellikle dikkate alınan maliyetler arasında mülklerin fiziksel hasarları; yollar, köprüler gibi altyapılar; araçlar ve binaların içerikleri gibi varlık kayıpları; tarımsal kayıplar; kontrol edilemeyen yangını

[1] Doç. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-2204-7323, harunk@uludag.edu.tr

söndürme maliyetleri ve afet sonrası restorasyon; iş kesintisi gibi zaman unsuru kayıpları sayılmaktadır. Ancak doğal sermaye veya can kaybı (beşerî sermaye) gibi faktörler yansıtılmadığından afetlerin gerçek maliyeti önemli ölçüde eksik tahmin edilmektedir (Bhola vd., 2023: 2).

Ekolojik iktisadın bu noktadaki katkısı dikkate değerdir. Doğal sermaye doğal kaynaklar tanımından daha farklı bir içeriğe sahiptir. Doğal sermayeyi, doğal kaynaklar ve ekolojik sistem hizmetleri olmak üzere iki kategoride incelemek mümkündür. Doğal kaynaklar, çoğu ekonomik süreçte kullanılan ve tüketilen kaynaklardır. Kendi içinde yenilenebilir kaynaklar ve yenilenemeyen kaynaklar olmak üzere iki kısma ayrılır (ağaç, petrol, toprak kalitesi gibi). Doğal sermayenin ikinci türü ise ekolojik sistem hizmetleridir (iklim dengesi, su arıtımı, bitki ve hayvanların üremesi gibi) (Çetin, 2005: 316).

Kahramanmaraş depreminde şehirlerin yapı stokundaki sorunlar ve sık yapılaşma enkaza ulaşılmasının zorluklarının başında gelmiştir. Arama kurtarma faaliyetlerinin bu zorluğu olası Marmara depreminin İstanbul ve Bursa gibi kentlerde ortaya çıkarabileceği sorunların boyutunu göstermektedir. Riskin boyutları yerel yönetim ölçeği ile nüfus ve kaynak dağılımına bağlı olarak değişmektedir.

### 2.2. Afetlere Yönelik Atılan Adımlar

1999'da yaşanan depremin ardından başta deprem ile ilgili olmak üzere önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bunların başında 25.11.1999 tarihli 587 sayılı 'Zorunlu Deprem Sigortasına Dair Kanun Hükmünde Kararname' sayılabilir. Bu kararname ile Doğal Afet Sigortaları Kurumu (DASK) kurulmuştur. 2012 yılında bu kararnamenin yerini, binalarda afetler sonucu meydana gelebilecek zararların karşılanmasına yönelik sigorta hükümlerini içeren, 6305 sayılı 'Afet Sigortaları Kanunu' almıştır. Aynı yıl 6306 sayılı 'Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun' çıkarılmış ve burada afet riski altındaki kentlerin yapı stokunun güçlendirilmesine yönelik hükümler yer almıştır.

Bu kanunların yanında 18 Ağustos 2011 tarih ve 28029 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 'Ulusal Deprem Stratejisi ve Eylem Planı' 2012-2023 hazırlanıp yürürlüğe girmiştir. Yine 'Türkiye Afet Risk Azaltma Planı' (TARAP) Cumhurbaşkanı onayı ile 8 Temmuz 2022 tarihinde 31890 sayılı Resmî gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Son olarak afet finansmanına ilişkin önemli bir düzenleme de 15.03.2023 tarihli 7441 numaralı 'Afet Yeniden İmar Fonunun Kurulması Hakkında Kanun' olmuştur. Bugün ise DASK kapsamının genişletilmesi gündemdedir.

Afetlerle ilgili kurumsal ve yasal düzenlemeler ile strateji ve plan gibi belgelerin oluşturulması konusunda önemli bir yol alındığı görülmektedir. Ancak objektif kurum ve kurallar belirlemek kadar uygulamaların da objektif olması gerekmektedir. Bunun en garanti yolu ise objektif kurallara göre oluşturulan sistemlerdir. Örnek olarak inşaat yapımları sırasında alınan numunelerin beton dayanım testlerinin yapılması sürecinde inşaat firmasının testi yapan kişi ve laboratuvarı bilmeyecek, testi yapanların da

numunenin hangi inşaat sahasına ait olduğunu bilmeyecek şekilde bir sistemin oluşturulması gereklidir. Aynı şekilde imar ve yapı ruhsatlarının verilmesinde objektif kuralların işletilerek ruhsatların geciktirilmesi gibi tek taraflı kozların oluşmasına fırsat verilmeyecek ve bu alandaki keyfi uygulamaların ve yolsuzlukların ortaya çıkmasına uygun zemini ortadan kaldıracak şeffaf sistemlerin kurgulanması gerekmektedir. Beklenen Marmara depremi veya diğer afet ve savaş riskleri ve ekonomik güvenlik göz önüne alınmalıdır. Afet ve savaş risklerine hazırlık konusunda Millî Savunma Bakanlığı görüşlerine başvurulması da milli güvenlik açısından önemlidir.

## 3. Mali Risklerin Yönetilmesi

Afet ve risk yönetimi için afet öncesinde, afet sırasında ve afet sonrasında olmak üzere çalışmaların gerçekleştirilebilmesi için en önemli unsur ihtiyaç duyulan mali kaynaklardır. Bu kaynakların ilk aşamada afet öncesi kullanımı (zarar azaltma ve hazırlık), ikinci aşamada da afet sırası ve sonrasında kullanımı şeklinde bir ayırımı yapılabilir. Afet öncesi kullanılacak kaynakların afetlerin doğurabileceği zararların azaltılması ve önlenmesi amacına yönelik oluşu bunların aynı zamanda gelecekteki zararları azaltmak suretiyle kaynak kullanımında etkinlik artışı sağlayacağı ifade edilebilir (Uzunçıbuk, 2005: 349-350).

Afet sonrası restorasyon maliyetlerinin bütçesel risklerini afet fonu ve daha etkili olarak afet sigortası sistemiyle gidermek mümkün görünmektedir. Ancak can kaybı (beşerî sermaye kaybı) ve doğal sermayenin telafisi mümkün olmamaktadır. Bu nedenle afet öncesi politikalar afet politikalarının temelini oluşturmaktadır.

Afetlerin mali olarak yönetilebilmesi için iki temel kaynaktan birisi ‘afet fonu’, diğeri ise ‘afet sigorta sistemi’dir. Türkiye’de daha önce uygulanmış olan afet fonu 1992 yılında diğer fonlarla beraber bütçe içerisine alınmıştır. 2023 yılında afet fonu uygulamasına yeniden dönülmüştür. Ancak afet sigorta sisteminin afet olaylarında ortaya çıkan malî kayıpların telafisinde kullanılan en etkili yol olduğu söylenebilir. Bunun iki temel nedeni ise, riskin tüm dünyayla paylaşılması ve sigortanın varlığından dolayı ülkenin afet konusuyla ilgili kaynaklarının afet öncesi hazırlıklara ayrılması şeklinde ifade edilmektedir. Afet sigortacılığı sistemi gelişmiş olan ABD, Yeni Zelanda gibi ülkelerde afetin doğurduğu zararların ülkenin malî yapısını fazla etkilemeden sigorta sayesinde giderildiği belirtilmektedir (Çeber ve Dulupçu, 2008: 76-77).

Tablo 1’de zorunlu deprem sigortası poliçelerinin geldiği güncel durum görülmektedir. 20 milyonu aşkın konutun üçte birinden fazlası Marmara bölgesi içinde yer almaktadır. Sigortalılık oranı bakımından da %67 ile en yüksek oran bu bölgededir. Özellikle Marmara bölgesi açısından olumlu bir ayrışmanın olması iyiye işaret etmekle birlikte sigorta sisteminin toplumsal bilinç yönüyle geliştirilerek yaygınlaştırılması gerekmektedir.

**Tablo 1. Bölge Bazında Yürürlükteki Poliçeler (DASK)**

| BÖLGE | KONUT SAYISI | SİGORTALI KONUT SAYISI | POLİÇE DAĞILIMI | SİGORTALILIK ORANI | PRİM (TL) | PRİM ORANI |
|---|---|---|---|---|---|---|
| MARMARA | 6.840.000 | 4.579.665 | %38,90 | %67,00 | 2.108.572.608 | %48,10 |
| İÇ ANADOLU | 3.780.000 | 2.035.812 | %17,30 | %53,90 | 401.720.377 | %9,20 |
| EGE | 2.970.000 | 1.768.113 | %15,00 | %59,50 | 824.685.951 | %18,80 |
| AKDENİZ | 2.517.000 | 1.368.576 | %11,60 | %54,40 | 356.450.311 | %8,10 |
| KARADENİZ | 1.933.000 | 933.993 | %7,90 | %48,30 | 311.663.393 | %7,10 |
| GÜNEY DOĞU ANADOLU | 1.124.000 | 568.743 | %4,80 | %50,60 | 118.542.568 | %2,70 |
| DOĞU ANADOLU | 868.000 | 507.509 | %4,30 | %58,50 | 265.749.396 | %6,10 |
| **TOPLAM** | **20.032.000** | **11.762.411** | **%100** | **%58,70** | **4.387.384.605** | **%100** |

**Kaynak**: (Doğal Afet Sigortaları Kurumu, 2023)

## 4. Afetler Karşısında Yerel Maliye Sistemi

### 4.1. Kaynak Dağılımında Etkinlik

Yerel kamusal malların sunumunda ölçek ekonomilerinden yararlanma isteği özellikle kaynak sorunu yaşayan ekonomilerde doğal olarak daha fazla öne çıkabilmektedir. Bu noktada merkezileşme eğilimi ortaya çıkmaktadır. Kamusal mallarda kamusal arz ve kamusal sunum arasında bir ayırım yapılması durumunda belediye birlikleri veya hizmet birlikleri için daha geniş bir alan açılabilir ve merkezileşme eğiliminin beraberinde getirdiği sorunlar hafifletilebilir. Böylece hizmette yerellik (subsidiarity) ilkesinin daha güçlü korunması mümkün hale gelecektir. Kamusal arz ile bir hizmetin örneğin belediye idaresi görev alanına tanımlanması durumu ifade edilmektedir. Ancak söz konusu hizmetin üretimi teknik ve idari anlamda belediyeden daha büyük bir birimi gerektirebilir. Ancak bu durum hizmetin arz sorumluluğunun ve finansmanının hizmette yerellik ilkesi kapsamında değerlendirilip bir üst idareye kaydırılması için bir neden olmamalıdır. Belediyelerin yerel kamusal hizmetlerin arzından sorumlu olduğu ancak hizmetin niteliği gereği üretiminin hizmet birlikleri gibi hizmetin üretilmesinden sorumlu idari birimlere devri imkanları daha fazla değerlendirilmelidir. Böyle bir yol izlenmesi durumuna söz konusu yerleşim yerlerinin ortalama büyüklüklerinin artması eşlik edebilir. Bu durumda toplum tercihlerinin yansıtılmasındaki güçlüklerin doğurduğu maliyetler, tercihlerin belirlenmesindeki zorlukların doğurduğu maliyetler (bilgi eksikliği) ve kalabalıklaşma maliyetleri, hava kirliliği ve suçların artması gibi maliyetler ölçek ekonomilerinin sağladığı maliyet avantajlarının üzerine çıkabilir (Zimmermann, 1999: 37-49).

Geçmişte yerel yönetimlerin görev ve harcama alanları çeşitli dinamiklerin etkisiyle değişerek günümüze gelinmiştir. Artık yerel yönetim politikalarının

şekillenmesinde yeni meydan okumaları söz konusudur. Belediyelerin görevleriyle harcamalarının ve daha genel anlamda yerel yönetim politikalarının dinamik yapısı bağlamında demografik yapı, iklim değişikliği ve çevre, doğal afetler, göçler, askerî tehditler gibi gelişmelerin dikkate alınması gerekmektedir.

Özellikle afet öncesi politikalar kaynakların zamanlar arası dağılımında etkinliğin artmasında etkili olacağı açıktır. Afetlerin büyük ölçüde yerel idarelerin sınırları içinde gerçekleşiyor oluşu alınacak tedbirler bakımından yerellik ilkesine de uygun olarak onları yakından ilgilendirmektedir. Bu bakımdan yerel idarelerin çeşitli açılardan en uygun büyüklüklerinin değerlendirilerek ve özellikle kalabalıklaşma maliyetlerinin dikkate alınarak (Bkz. Çetinkaya, 2020: 46-49) bölgesel teşvik politikalarında bazı sınırlamalar ve teşviklerle daha ciddi müdahale edilmesi gerekmektedir. Afet öncesi politikalara ilişkin alınacak tedbirlerle ilgili olarak kaynakların bir kısmının yerel idarelere tahsisi gerekmektedir.

### 4.2. Yeşil Bütçe

Kamu yönetimi anlayışındaki değişmeye ve buna bağlı olarak yerelleşme kavramındaki değişme, yerel yönetim kavramında da değişmeyi beraberinde getirmektedir. Geçmişte kendi bütçe ve gelir imkanları çerçevesinde bazı yerel kamu hizmetleri sunan idareler anlaşılırken bugün yerel yönetim sadece yerel sorunlara çözüm üreten değil, aynı zamanda ulusal ve küresel ölçekteki sorunların çözümünde de önemli bir oyuncu olarak görülmektedir. Bu şekilde yerelleşme, küreselleşme ile ilişkili olarak kendini yeniden üretmektedir (Altuğ, 2019: 201).

Kavramların anlam içeriğinin değişmesi şüphesiz yeni değildir. Küreselleşmeyle birlikte dünyadaki değişme ve gelişmelerin ivme kazanmasına paralel olarak birçok kavram da değişime uğramaktadır. Yeni anlayışlar yeni kavramları veya yeni anlam içerikleri gerektirmektedir. Özellikle küresel bir sorun haline gelen çevre ve iklim değişikliği konusunda yerel yönetimlerin aktif katkısı bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu anlamda yeşil bütçe kavramının giderek daha fazla önem kazanması kaçınılmaz olmuştur. Yeşil bütçenin; iklim dengesi, hava kalitesi, toprak, su, hammaddeler ve biyoçeşitlilik gibi doğal kaynakların tüketiminin değerlendirilmesine, izlenmesine, raporlanmasına, denetlenmesine ve planlanmasına imkân sağlayan bir araç olduğu ifade edilmektedir (Altuğ, 2019: 214).

Kirliliğin ortaya çıktığı yere en yakın idareler olarak yerel yönetimlerin bütçelerinin bu anlayışın dışında kalması mümkün değildir. İklim değişikliğinin heyelan, su taşkınları gibi afetlerin çoğalmasına sebep olduğu da göz önüne alındığında yerel kamu hizmetlerinin bu yönde genişlemesi gerekmektedir. Bu ise hem planlama hem de malî çerçevenin genişlemesini gerektirmektedir. Başlangıçta bir malî yük gibi görünen bu durum gelecekte ortaya çıkması muhtemel sorunların getireceği daha büyük malî yüklerden kaçınılması sonucunu doğuracağından kaynakların daha etkin tahsis edilmesi söz konusudur. Örnek olarak çevre kirliliği nedeniyle yer altı ve yer üstü sularının kirlenmesinin önlenmesi gelecekte temiz içme suyu kaynaklarına erişimin o günkü maliyetlerini azaltacaktır.

İlave maliyetler doğuran afetlerin risklerinin azaltımında yerel yönetimlerin aktif rol alabilmesi gelir kaynaklarının artmasıyla yakından ilgilidir (Yeşildal, 2020: 110-111). Yerel yönetimlerin gelirlerinin önemli kısmını oluşturan merkezi idareden aktarılan paylara bu amaçla ihtiyaçlara göre önceliklendirilerek tahsisler ilave edilebilir.

### 4.3. Mekan Planlaması

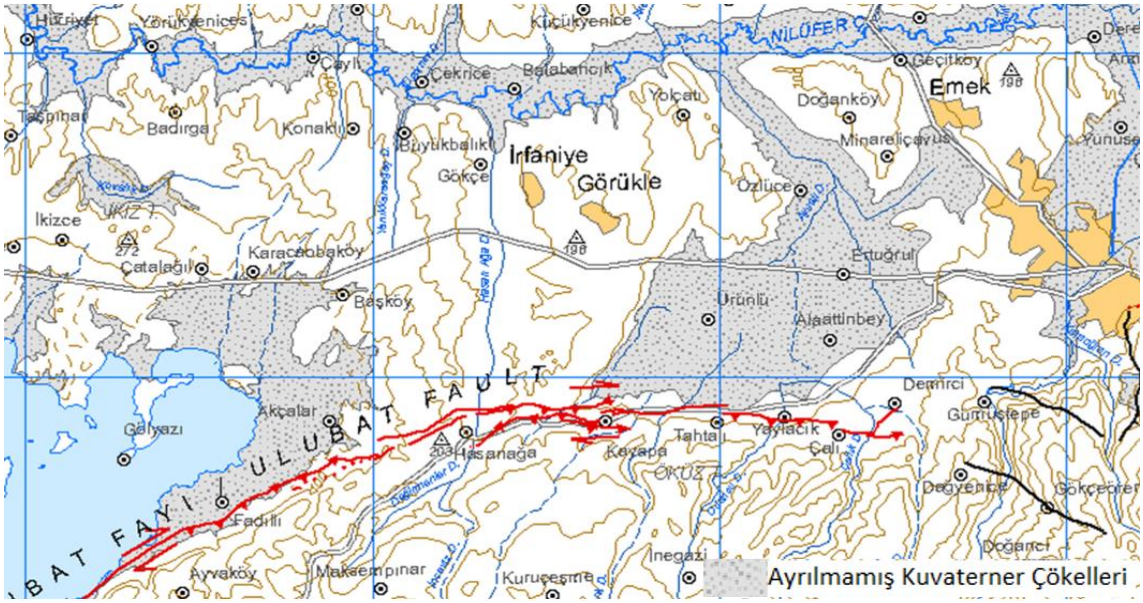
Mekân planlaması kentlerin gelişimine yön vermekte ve aynı zamanda afet yönetiminin bir parçası olmaktadır. Ancak mekân planlamasının ülke ve bölge planları gibi üst ölçekli planlarla ilişkisi olmadan uygulandığı ifade edilmektedir. Afet ile ilgili hazırlanan veya hazırlanacak olan yasal düzenlemelerin sadece yapı kalitesine yönelik değil aynı zamanda kentsel ve bölgesel planlamada alınması gereken önlemlerin kapsamına yönelik olmalıdır. Afet yönetiminde bununla ilgili yetki ve sorumlulukların da açıkça belirtilmesi gerekmektedir (Uzunçıbuk, 2005: 374; Yeşildal, 2020: 107-111).

İmar planlarında yerel siyasetin rant etkilerinin minimize edilerek teknik boyutunun öne çıkarılması gerekmektedir (Bkz. Genç, 2008: 92). İmar genişlemelerinde plan detaylı olarak yayınlanıp halka sorularak yerel referandum sistemi geliştirilebilir. Nüfus yoğunluğu kent çevresindeki köylere doğru dağıtılacak şekilde imar planları yatay mimariye uygun hazırlanmalıdır. Kilometrekare başına düşen bağımsız bölüm ile ilgili üst sınırlar getirilmesi nüfus yoğunluğunu yerleşim yeri içerisinde makul ölçülerde tutulmasını sağlayabilir. Mevcut kentsel dönüşüm uygulamaları yapı stoğunun niteliğini artırsa da nüfus yoğunluğunu azaltmadığı gibi mahallelerdeki nüfus yoğunluğunu ve buna bağlı kalabalıklaşma maliyetlerini artırmaktadır. Kentsel dönüşümün anlamı bu anlamda genişletilerek yapı stokunun dönüşümü dairesinden çıkarılmalıdır. Sığınak veya sığınak olarak kullanılabilecek spor salonları konut yapımı ve mekân planlaması içinde özellikle afet sonrasına yönelik önemli bir unsurdur.

Nüfusun kent çevresinde, çevreyle uyum içinde, ulaşılabilir eğitim ve sağlık hizmetleriyle desteklenmiş bir biçimde yayılması sağlanmalıdır. Kırsal alan algısının kamu hizmeti, ekonomideki temel sektörlerin hibrit olarak yerleşimlere yayılması ile değişmesi sağlanmalıdır (Bkz. Kılıçaslan, 2023). Söz konusu paradigma değişimi ile yaşam kalitesi bakımından kentlerin ve köylerin birbirine yakınlaşması sağlanmalıdır. Bu konuda İngiltere, İsviçre ve Almanya iyi örneklerin bulunduğu yerler olarak belirtilebilir.

Türkiye'nin fay haritası güncel olarak yapıların depreme dayanıklılığı konusunda zemin etüdü gibi koşullarla ilgili önemli düzenlemeler yapılmış olsa da imar genişlemelerinde topografik olarak yerleşime uygun alanların seçilmesi konusunda yetersizliklerin olduğu görülmektedir. Van depremleri ile ilgili yapılan bir araştırmada zeminin bina hasarları ile olan ilişkisi ortaya konulmuştur (Selçuk & Aydın, 2012). Buna göre kuvaterner çökeller üzerindeki yapılaşmada sert zemine göre zemin büyütme ve sıvılaşma gibi etkilerle daha fazla hasar oluşmaktadır. Şekil 1'de örnek olarak seçilen Bursa ili batısında yer alan kuvaterner çökelleri ve fay hatları harita üzerinde görülmektedir. Özellikle dere yatağı ve göl çevresiyle birlikte yerleşimin yoğun olduğu Yunuseli, Geçit, Ertuğrul ve Özlüce gibi mahalleler bu türden bir zemine sahiptir.

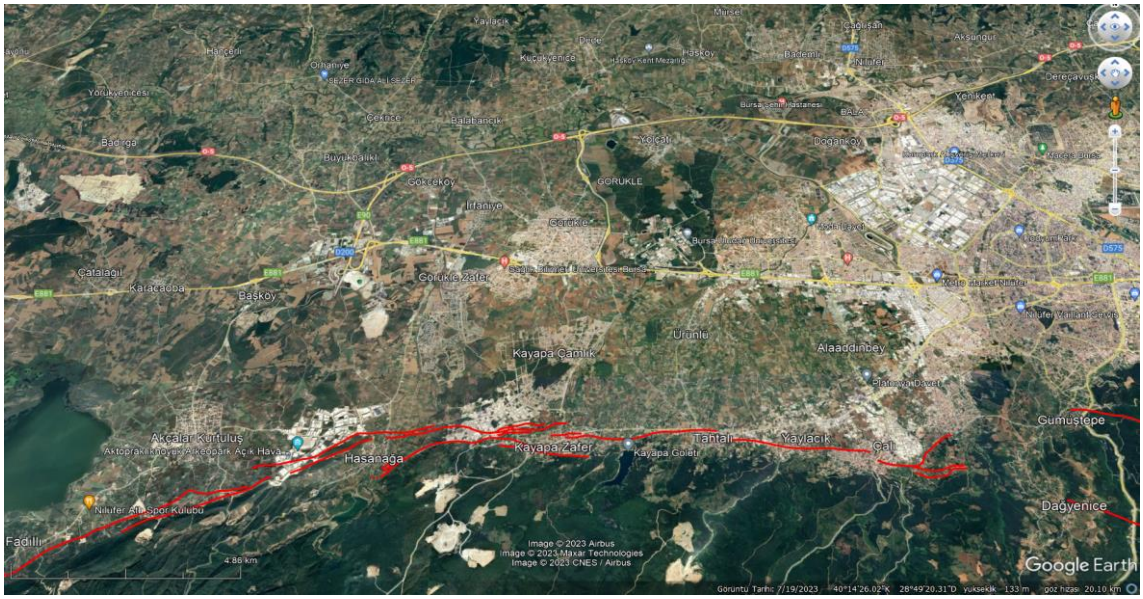
**Şekil 1. Bursa (Batı) Kuvaterner Çökelleri**




**Kaynak**: (Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü, 2023)

Şekil 2'de Bursa ili batısında imar planlarının genişleme alanı ile fay hatlarının konumu görülebilmektedir. Fay hatlarının Çalı, Tahtalı, Kayapa, Hasanağa ve Akçalar boyunca uzandığı aks Bursa'da yeni yerleşimlerin yoğunlaştığı alanlar içindedir. Aynı zamanda Kayapa ve Hasanağa Sanayi bölgeleri bu fayların üzerinde yer almaktadır. Şekil 1 ve 2'de Türkiye'de afetlerle ilgili yapılan plan ve düzenlemelerin uygulamada aynı hassasiyetle karşılık bulmadığı görülmektedir. Kaldı ki bu bölgelerdeki yapılaşma esas olarak 1999 depremi sonrasına aittir ve hızla devam etmektedir.

**Şekil 2. Bursa (Batı) Yeni Yerleşim Alanları ve Fay Hatları**




**Kaynak**: (Emre vd., 2013)

Her ne kadar zemine göre uygun inşaat teknikleri seçilip can kayıpları minimize edilse de hasar alan binaların ekonomik kayıp doğuracağı açıktır. Bu bölgelerde uygun inşaat teknikleriyle yapılmış müstakil konutlar daha uygun görünmektedir. Pandemi gibi durumlarda insanlar üzerindeki olumsuz etkileri en aza indirebilecek 'Geleneksel Türk Evi' modelinin teşvik edilmesi deprem gibi afetler açısından da uygun olacaktır (Geleneksel Türk Evi için bkz. Tolacı vd., 2022).

## 5. Sonuç

Türkiye'de afet farkındalığının 1999 depreminden sonra arttığını söylemek yapılan düzenleme ve planlara bakılarak söylenebilir. Özellikle son depremlerle daha fazla hissedilen afetlerin yıkıcı etkileri ve ortaya çıkardıkları ekonomik kayıplar, bunların telafisinde malî riskleri de daha fazla ön plana çıkarmıştır. Bu kapsamda Afet Fonu oluşturulması önemli bir gelişme olmakla birlikte uygulama sürecine ilişkin değerlendirme yapmak için erkendir. Diğer yandan afet sigortacılığı önemli bir yol almış görünmekte ancak yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine devam edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde hem bütçesel risklerin azaltılması hem de kaynakların ekonomik büyüme ve kalkınmaya ayrılması mümkün olacaktır.

Afet risk azaltımı ile ilgili önlemlerin, kaynakların etkin kullanılması açısından önem taşıdığı görülmektedir. Afet risk azaltım politikalarında afetlerin niteliği gereği yerel yönetimlerin önemli bir rolü olduğu açıktır. Yeşil bütçe uygulamaları ve mekân planlamasıyla birlikte afet önleyici yatırımlar bakımından yerel idarelerin malî yapılarının bu amaca dönük merkezî idareden yapılacak tahsislerle güçlendirilmesi gerekmektedir.

Kır-kent algısı ile ilgili yeni bir paradigmanın inşa edilmesi, yereli öne çıkaran, insanî, çevreyle uyumlu, ekonomik faaliyetlerin dağılımında dengeli ve depremle birlikte diğer risklere karşı daha dayanıklı yerleşim yerlerinin oluşturulması afet risk azaltımında önem taşımaktadır.

Bölgesel dengesizliklerin, Marmara bölgesindeki yoğunlaşmanın aynı zamanda afetlerin bir milli güvenlik tehdidine dönüşmesine uygun bir zemin oluşturmaya başladığı söylenebilir. Afet politikalarında bu hususun göz önüne alınması gerekmektedir. Bu bağlamda bölgesel teşvik politikalarının yerel idareleri güçlendirecek şekilde genişletilmesi afet riski azaltımını destekleyebilir.

Bursa ili örneğinde görüldüğü gibi önemli konuların başında çıkarılan düzenleme ve yapılan planların teknik anlamda ve ruhuna uygun olarak uygulanması gelmektedir. Aksi taktirde afetlere karşı kırılgan bir ekonomik ve sosyal yapıdan kurtulmak zor olacaktır.

## Kaynakça

Altuğ, F. (2019). *Kamu Bütçesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Bhola, V., Hertelendy, A., Hart, A., Adnan, S.B. & Ciottone, G. (2023). "Escalating Costs of Billion-Dollar Disasters in The US: Climate Change Necessitates Disaster Risk Reduction". *Journal of Climate Change and Health*, 10, 0–5.

Çeber, K. & Dulupçu, M.A. (2008). "Afet Yönetiminde Türkiye'nin Mali Yapısı". *Türk İdare Dergisi*, 80(459), 65-80.

Çetin, M. (2005). "Doğal Sermaye (Kritik Doğal Sermaye) ve Sürdürülebilir Kalkınma". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(1), 313-328.

Çetinkaya, Ö. (2020). Mahalli İdareler Maliyesi. 7.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.

Doğal Afet Sigortaları Kurumu. (2023). Poliçe Üretim. https://dask.gov.tr/tr/police-uretim, (29.09.2023).

Emre, Ö., Duman, T.Y., Özalp, S., Elmacı, H., Olgun, Ş. & Şaroğlu, F. (2013). *Açıklamalı Türkiye Diri Fay Haritası: Ölçek 1:1.250.000*, Ankara: Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü Özel Yayın Serisi-30.

Genç, F.N. (2008). "Doğal Afet Riskleri Açısından Türkiye'de Kentleşme". *Türk İdare Dergisi*, 80(459), 81-100.

Kılıçaslan, H. (2023). "Deprem Sonrası Köy İdarelerini Yeniden Düşünmek: Mahalli İdarelerin Ölçek ve Hizmet Sorunu". *Kahramanmaraş Merkezli Depremler Sonrası için Akademik Öneriler*. (Ed.) Öztürk, M. & Kırca, M., Gaziantep: Özgür Yayınları, 231-247.

Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü. (2023). Diri Fay Haritaları. https://www.mta.gov.tr, (10.09.2023).

Rudden, J. (2023). "Natural disaster losses cost worldwide 2000-2022", *Statista*, https://www.statista.com/statistics/612561/natural-disaster-losses-cost-worldwide-by-type-of-loss/, (03.09.2023).

Selçuk, L. & Aydın, H. (2012). "Kuvaterner Yaşlı Alüvyal Zeminlerin Kuvvetli Yer Hareketine Etkisi: 2011 Van Depremleri". *Jeoloji Mühendisliği Dergisi*, 36(2), 75-98.

Tolacı, S.Ş., Akyol, G. & Karagöz, E.B. (2022). "Covid-19 Pandemisi ile Ortaya Çıkan Mekânsal İhtiyaçların Geleneksel Türk Evi ile İlişkilendirilmesi". *İDEALKENT (Kent Araştırmaları Dergisi)*, 13(38), 2835-2869.

Uzunçıbuk, L. (2005). *Yerleşim Yerlerinde Afet ve Risk Yönetimi.* Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara.

Yeşildal, A. (2020). "Doğal Afetlerle Mücadelede Yerel Yönetimlerin Rolü ve Kapasite Sorunları: Esnek Şehir Uygulaması". *Fırat Üniversitesi İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(1), 87-116.

Zimmermann, H. (1999). *Kommunalfinanzen: Eine Einführung in die finanzwissenschaftliche Analyse der kommunalen Finanzwirtschaft*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.

# Vergi Harcamasi Olarak Afet Yeniden Imar Fonuna Yönelik Teşviklerin Değerlendirilmesi

**Serhat KURT**[1] **Doğan BOZDOĞAN**[2]

## 1. Giriş

Doğal afetler, büyük kayıpların yaşandığı ve insanlık tarafından engellenmesi mümkün olmayan doğa olaylarıdır. Doğal afetler sonrasında ekonomik kayıplar yaşanırken imar, sağlık, kültür ve sosyal alanlarda da birçok sorun ortaya çıkmaktadır. Tüm bu sorunların giderilmesinde ise büyük ekonomik kaynaklara ihtiyaç duyulmaktadır.

Devletlerin olağan ve olağanüstü dönemlerde yaptıkları kamu harcamaları kamu gelirleri ile finanse edilmektedir. Bu kamu harcamalarının finanse edildiği önemli gelir türü ise vergilerden oluşmaktadır. Bir takvim yılı içerisinde planlanan vergi gelirleri olağan kamu harcamalarının finansmanını sağlayabilecek şekilde tahsil edilmektedir. Ancak kamu harcamaları her zaman planladığı üzere olağan şekilde gerçekleşmeyebilmektedir. Özellikle olağanüstü şekilde gerçekleşen doğal afetler sonrasında büyük ekonomik ihtiyaçlar ortaya çıkmaktadır. İhtiyaç duyulan bu ekonomik kaynağın büyük çoğunluğu ise vergi gelirlerinin oluşturduğu genel bütçe içerisinden sağlanmaktadır. Ayrıca beklenmedik şekilde gerçekleşen bu kamu harcamaları bütçe açığı ve planlanan kamu harcamalarının ertelenmesi gibi birçok ekonomik sorunu da beraberinde getirmektedir.

Deprem gibi doğal afetler sonrasında bölgenin ekonomik ihtiyaçları artış gösterirken, devletin bölgeden tahsil edeceği kamu gelirlerinde ise büyük bir düşüş yaşanmaktadır. Bu nedenle deprem gibi olağanüstü dönemlerdeki ekonomik ihtiyaçları karşılamak olağan dönem kamu harcamalarına göre çok daha zor olmaktadır. 06.02.2023 tarihinde gerçekleşen Kahramanmaraş merkezli depremin etkileri 11 ili kapsayan büyük bir coğrafyada hissedilmiştir. Deprem sonrasında büyük ekonomik ihtiyaçlar ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, doğal afetler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi ilan edilen alanlarda; imar, altyapı ve üstyapı çalışmaları için gerekli kaynağın sağlanması, yönetilmesi ve ilgili kamu kurumlarına aktarılması amacıyla Afet Yeniden İmar Fonu kurulmuştur. Fon, 15.03.2023 tarihli ve 7441 sayılı Afet Yeniden İmar Fonunun Kurulması Hakkında Kanun ile yasalaşmıştır.

[1] Öğr.Gör., Selçuk Üniversitesi, ORCID: 0000-0003-0997-2183, serhat.kurt@selcuk.edu.tr
[2] Doç.Dr., Gaziosmanpaşa Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-3961-0506, dogan.bozdogan@gop.edu.tr

Devletlerin ekonomik, mali ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmek için tahsilinden vazgeçtikleri vergiler vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır. Afet Yeniden İmar Fonu içerisinde doğal afetlerin finansmanında yeterli kaynağın oluşturulabilmesi için vergi harcaması olarak birtakım muafiyet ve istisnalar uygulanmıştır. Fona nakdi bağış yapanların bağış tutarları gelir ve kurumlar vergisi matrahlarında gösterilerek gelir ve kurum kazancından indirilebileceği ifade edilmektedir.

Çalışmada, vergi harcaması yoluyla gerçekleştirilen Afet Yeniden İmar Fonuna yönelik teşvikler değerlendirilecek, söz konusu bu harcamaların avantaj ve dezavantajlarından bahsedilecektir.

## 2. Vergi Harcaması

Devletlerin ekonomik, mali ve sosyal birçok görev ve sorumluluğu bulunmaktadır. Bu görev ve sorumluluklarını yerine getirirken yapacağı kamu harcamalarının en önemli finans kaynağı ise vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Bu nedenle gelir kaybı yaşamak istemeyen devletler vergi alacağının tamamını tahsil etmeye yönelik çalışmalar yapmaktadır. Ancak bazı durumlarda devletler dönemin şartlarının gereği olarak belirli amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alacağının bir kısmından vazgeçmektedirler. Devletin vergi alacağından vazgeçmesi vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır. Birçok tanımı yapılan vergi harcaması genel anlamıyla; belirli ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek amacıyla kanunun öngördüğü temel mükellef yükümlülükleri ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi gelir kaybı olarak ifade edilmektedir (Saraç, 2010: 264). Bazı devlet ve uluslararası kuruluşlar tarafından ise vergi harcaması tanımları şu şekilde yapılmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018: 5);

- Dünya Bankası, norm haricinde bir indirim
- IMF, bazı hükümler nedeniyle vazgeçilen vergi geliri
- OECD, standart orandan sapmaya neden olan vergi hükümleri
- ABD, ayrıntılı normal yapıdan sapmalar olarak tanımlamaktadır.
- Avustralya kabul ettiği benchmark sisteminin dışında kalanları vergi harcaması olarak nitelendirmektedir
- Kanada da bencmark sistemini kabul ederek bundan sapmaları vergi harcaması olarak kabul etmektedir.

Vergi harcamalarının dünya genelindeki uygulamalarına bakıldığında devletlerin sıklıkla başvurduğu bir ekonomik müdahale yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygulanma amacına bakıldığında ise farklılıklar görülmektedir. Bu farklılıklar dönemin ekonomik şartları ve devletlerin yönetim anlayışlarından dolayı ortaya çıkmaktadır. Vergi harcamaları hükümetlerin bazı ekonomik, sosyal ve siyasal amaçları

gerçekleştirmek üzere uygulanmaktadır. Bunlar genellikle yoksul, emekli, kimsesiz gibi belirli sosyal gruplara devlet desteği sağlamak, yatırım, tasarruf, üretim ve ihracatı teşvik edici uygulamalardan oluşmaktadır (Giray, 2002: 28). Devletlerin ekonomik yapılarındaki farklılıklarından dolayı vergi harcaması için yaptıkları tanımlar ve uygulamaları farklılık gösterse de genellikle aynı yöntemlerin kullanıldığı görülmektedir. Vergi harcamaları genel olarak muafiyet, istisna ve indirim şeklinde gerçekleşmektedir.

### 2.1. Muafiyet, İstisna ve İndirim

Muafiyet ve istisna; vergiye tabi olan bazı kişi ve vergi konularının vergi dışında bırakılmasına yönelik uygulamalardır (Akdoğan, 2019: 158). Muafiyet kişilerin, istisna ise vergi konularının vergi dışında bırakılmasını ifade etmektedir. Muafiyet ve istisnalar uygulanma amacına ve dönemin ekonomik şartlarına göre değişiklik göstermektedir. Kişi ya da vergi konusunu olumsuz etkilerden korumak amacıyla ya da bazı sektörleri teşvik etmek ve desteklemek amacıyla da uygulanabilmektedir.

İndirim ise; belirli kişi ya da faaliyet yararına vergi tarifesinde belirtilen vergi oranlarının düşürülmesidir (Giray, 2002: 29). Vergi indirimi de muafiyet ve istisnalarda olduğu gibi belirli faaliyet alanlarını korumak ya da teşvik etmek amacıyla uygulanmaktadır. Örneğin; Maliye Bakanlığı vergiye uyumlu mükelleflere %5 vergi indirimi uygulamaktadır. Bu uygulamayla mükelleflerin vergi ile alakalı görev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz şekilde yerine getirmesi teşvik edilmektedir.

### 2.2. Vergi Harcamasının Nedenleri

Vergi harcaması kavram olarak ilk kez 1960'lı yıllarda ABD'de kullanılmaya başlandıktan sonra resmi belgelerde yer almasıyla birlikte dünya genelinde sık başvurulan bir kamu politikası aracı olmuştur (Yoruldu, 2021: 142). Genel anlamıyla devletlerin tahsilinden vazgeçtikleri kamu geliri olarak ifade edilen vergi harcamalarının uygulanma nedenlerine bakıldığında dönemin ekonomik şartları, devletlerin vergi anlayışları ve gelişmişlik düzeylerine göre farklılık göstermektedir. Çoğunlukla muafiyet, istisna ve vergi oranlarındaki indirim şeklinde gerçekleşen vergi harcamalarının uygulanma nedenleri genel olarak şu şekilde ifade edilmektedir (Armağan, 2007: 236);

- Mükellefler üzerinde oluşan vergi yükünün azaltılması
- Küresel rekabetin sağlanabilmesi
- Kayıtdışı ekonominin önlenebilmesi
- Mükelleflerin vergiye uyumlarının artırılması
- Vergi gelirlerinin artırılması

## 3. Afet Yeniden İmar Fonu

Büyük boyutlarda gerçekleşen deprem gibi olağanüstü doğa olayları sonrasında ekonomik kayıplar yaşanırken aynı zamanda ekonomik ihtiyaçlarda da artış meydana gelmektedir. 17.08.1999 tarihinde gerçekleşen Marmara depremi sonrasında ekonomik ihtiyaçlar olağandışı şekilde artmıştır. Oluşan bu ekonomik ihtiyaçları finanse edebilmek amacıyla 26.11.1999 tarihli ve 4481 sayılı *"17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde Marmara bölgesi ve civarında meydana gelen depremin yol açtığı ekonomik kayıpları gidermek amacıyla bazı mükellefiyetler ihdası ve bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında kanun"* yürürlüğe girmiştir. İlgili kanun ile ek gelir vergisi, ek kurumlar vergisi, ek emlak vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi tahsil edilmiştir. Ek vergilere ilaveten yeni bir vergi olarak özel iletişim vergisi de yürürlüğe girmiştir.

Türkiye'de 06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş merkezli 11 ilin etkilendiği büyük bir deprem meydana gelmiştir. Geniş bir coğrafyada etkisini hissettiren deprem sonrasında çok sayıda can ve mal kaybı yaşanmıştır. Özellikle bölgenin ülke ekonomisine katkısına bakıldığında ekonomik kaybın daha da büyük olduğu görülmektedir. Tablo 1'de de görüldüğü üzere depremden etkilenen 11 ilin birçok önemli sektörde milli gelir içindeki payı oldukça fazladır. Özellikle GSYH oranlarına bakıldığında yaklaşık milli gelirin %10'unu oluşturan bir ekonomik kayıp bulunmaktadır.

**Tablo 1: Depremden Etkilenen 11 İlin Milli Gelir içindeki Payı**

| | Tarım, ormancılık ve balıkçılık | Sanayi | İmalat sanayi | İnşaat | Hizmetler | Gayrimenkul faaliyetleri | GSYH |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2011 | 16,2 | 9,1 | 8,8 | 9,5 | 7,3 | 8,8 | 9,4 |
| 2012 | 15,4 | 9,3 | 9,0 | 9,7 | 7,5 | 8,9 | 9,4 |
| 2013 | 15,7 | 9,7 | 9,4 | 10,5 | 7,6 | 9,1 | 9,5 |
| 2014 | 14,4 | 9,6 | 9,4 | 9,9 | 7,6 | 9,3 | 9,4 |
| 2015 | 15,8 | 9,7 | 9,4 | 9,5 | 7,7 | 9,8 | 9,5 |
| 2016 | 15,5 | 9,9 | 9,8 | 8,7 | 7,9 | 9,8 | 9,6 |
| 2017 | 15,6 | 10,3 | 10,3 | 9,3 | 7,5 | 9,7 | 9,5 |
| 2018 | 16,7 | 10,4 | 10,2 | 8,5 | 7,0 | 9,7 | 9,4 |
| 2019 | 15,1 | 10,4 | 9,9 | 8,3 | 7,0 | 9,5 | 9,4 |
| 2020 | 15,2 | 10,7 | 10,5 | 9,5 | 7,7 | 9,6 | 9,8 |
| 2021 | 15,1 | 11,4 | 11,5 | 10,0 | 7,4 | 9,7 | 9,8 |

Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı

Tablo 2'de ise Kahramanmaraş merkezli depremden etkilenen illerin ülke ihracatındaki payı gösterilmektedir. Bakıldığında bu illerin toplam ihracattaki yapının % 8,6 oluğu görülmektedir.

**Tablo 2: Depremden Etkilenen 11 İlin İhracattaki Payı**

| | Milyon Dolar | Yüzde Pay |
|---|---|---|
| Gaziantep | 11.197 | 4,4 |
| Hatay | 4.067 | 1,6 |
| Adana | 3.117 | 1,2 |
| Kahramanmaraş | 1.412 | 0,6 |
| Diyarbakır | 422 | 0,2 |
| Malatya | 456 | 0,2 |
| Şanlıurfa | 313 | 0,1 |
| Elazığ | 368 | 0,1 |
| Osmaniye | 375 | 0,1 |
| Adıyaman | 97 | 0 |
| Kilis | 122 | 0 |
| **Toplam** | **21.946** | **8,6** |

Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı

Deprem, sel, yangın gibi büyük doğal afetler sonrasında bölgede oluşan ekonomik ihtiyacın tamamının olağan kamu harcamaları hesap edilerek hazırlanan genel bütçe içerisinden bütçe açığı oluşturmadan finanse edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle hem zararın ekonomik boyutu hem de deprem bölgesinin ülke ekonomisine katkısı düşüldüğünde büyük bir vergi gelir kaybının da oluşacağından dolayı ek uygulamalarla ekonomik kaynak yaratılması zorunlu bir hal almıştır.

Bu nedenle afet dönemlerde oluşan ekonomik ihtiyacı karşılamak amacıyla Afet Yeniden İmar Fonu kurulmuştur. Fon 15.03.2023 tarihli ve 7441 sayılı *"Afet Yeniden İmar Fonunun Kurulması Hakkında Kanun"* ile yürürlüğe girmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulan fonun amacı kanunun 1. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir;

*"Doğal afetler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi ilan edilen alanlarda; imar, altyapı ve üstyapı çalışmaları için gerekli kaynağın sağlanması, yönetilmesi ve ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına aktarılması amacıyla Afet Yeniden İmar Fonu (Fon) kurmak, Fonun yönetimi ve faaliyetlerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir."*

### 3.1. Afet Yeniden İmar Fonunun Kaynağı ve Kullanılması

Bugüne kadar gerçekleşen doğal afetler sonrasında oluşan ekonomik ihtiyaçların büyük çoğunluğu genel bütçe içerisinden finanse edilmektedir. Olağan dönemlerdeki kamu harcamaları hesaplanarak oluşturulan kamu bütçesinin yükü olağanüstü afetler sonrasında artmaktadır. Afetlerin genel bütçeye oluşturduğu bu yükün afet yeniden imar fonunun yürürlüğe girmesiyle birlikte azalması

planlanmaktadır. Fonun kaynakları ve finansmanı Afet Yeniden İmar Fonunun Kurulması Hakkında Kanunun 4. maddesinde şu şekilde belirtilmektedir;

- Yurt içi ve yurt dışı kaynaklı her nevi nakdî bağış, yardım, hibe ve kredilerden
- Bütçeye bu amaçla konulacak ödenekten
- Fon tarafından kurum ve kuruluşların mevzuatındaki her türlü kısıtlamalardan muaf tutularak yurt içi ve yurt dışı sermaye ve para piyasalarından sağlanan finansman ve kaynaklardan,
- Diğer gelirlerden.

Fon içeriside oluşturulan kaynağın kullanılması ise fonun yönetim kurulu kararına bağlanmıştır. Fonun yönetim kurulu; Hazine ve Maliye Bakanı, Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanı, Tarım ve Orman Bakanı, İçişleri Bakanı, Ulaştırma ve Altyapı Bakanı ile Strateji ve Bütçe Başkanından oluşmaktadır. Ayrıca ilgili kanunun 6. maddesinde fonun kaynaklarının kullanılmasının bağımsız denetim standartlarına uygun olarak denetleneceği ve mali verilerin üçer aylık dönemler itibariyle kamuoyuna paylaşılacağı ifade edilmektedir.

### 3.2. Afet Yeniden İmar Fonunun Muafiyet ve İstisnaları

Doğal afetler sonrasında afet bölgesinde imar, altyapı ve üstyapı çalışmaları için gerekli olan kaynağın sağlanabilmesi için oluşturulan Afet yeniden imar fonunda ekonomik kaynağın sağlanabilmesi için bazı muafiyet ve istisna uygulamaları getirilmiştir. Afet yeniden imar fonu ile alakalı muafiyet ve istisnalar Afet Yeniden İmar Fonunun Kurulması Hakkında Kanunun 7. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre fon, kurumlar vergisinden, damga vergisinden, harçlardan muaf tutulmuştur. Burada vergi harcaması olarak dikkat çeken husus fona bağış yapanların yararlanacağı muafiyet ve istisnalardır. Bu durum ilgili kanunun 7(3) maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır;

*"Fona yapılan nakdî bağış ve yardımların tamamı, 193 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirilebilir."*

Bağış ve yardımlarla fon içerisinde birikecek ekonomik kaynağın doğal afetler sonrasında yapılacak kamu harcamalarını finanse edecek seviyede olması amaçlanmaktadır. Fona yapılan bağışların beyan edilen gelir veya kurum kazancından indirilebilmesi, bağışların artması ve istenilen seviyelere gelebilmesi açısından teşvik edici bir unsurdur.

## 4. Sonuç

Devletlerin en önemli finansman kaynağı olan vergiler kamu harcamalarının finansmanında son derece önemlidir. Bu nedenle devletler yeni vergi kaynakları arayışında olurken, vergi kayıp ve kaçağıyla da mücadele etmektedirler. Ancak devletler her zaman vergi tahsilatına yönelik eylemlerde bulunmaz. Bazı durumlarda devletler dönemin ekonomik şartlarına göre koruma, destekleme ve teşvik etmek gibi çeşitli amaçlar nedeniyle vergi alacağından vazgeçilmektedir.

Kahramanmaraş merkezli deprem nedeniyle ortaya çıkan büyük ekonomik ihtiyaçları karşılamaya yönelik olarak doğal afetler sonrasında kullanılmak üzere bir fon oluşturulmuştur. Afet yeniden imar fonunun tam olarak oluşturulma amacı, doğal afetler sonrasında ortaya çıkan imar, altyapı ve üstyapı çalışmaları için gerekli kaynağın sağlanmasıdır. Fonu teşvik etmek amacıyla birtakım politikalar uygulanmıştır. Bu kapsamda, fon içerisinde yeterli gelirin sağlanabilmesi amacıyla bağış ve yardımların gelir veya kurum kazancından beyanname sırasında indirilebileceği belirtilmiştir. Yani devlet fonu desteklemek için belli bir vergi harcamasını göz önüne almıştır. Ancak bu vergi harcamasının gerekliliği tartışmaya açıktır. Bir yandan Afet imar fonu kurarak doğal afet dönemlerinde nakdi bir mekanizmanın elde olması hedeflenirken bir yandan buraya yapılacak yardım ve bağışların gelir ve kurumlar vergisi matrahında gider olarak gösterilebilmesi fonun dolaylı yoldan devlet desteğine tabi olduğunun bir göstergesidir. Bu noktada;

- Fona yapılan bağış ve yardımların gider olarak gösterilmemesi ve nihayetinde vergi harcaması yapılmaması,
- Fonun, varlık fonu ile devlet tarafından desteklenmesi, ki böylelikle devlet vergi harcaması yapmadan doğrudan bir destek unsuru sağlamış olacaktır,
- Aylık elektrik tüketiminin %2'si TRT payı olarak kesilmektedir. Bunun %1'inin doğrudan Afet İmar Fonu'na aktarılması,
- Yine fona genel bütçede yer ayrılarak kaynak tahsis edilmesi önerilebilir.

## Kaynakça

Akdoğan, A. (2019). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Armağan, Y. (2007). Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarinda İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12 (3), 227-252.

Giray, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *21*(1), 27-52.

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2018). *Vergi Harcamaları Raporu*, Ankara.

Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*, *159*, 262-277.

Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2023). *Kahramanmaraş ve Hatay Depremleri Raporu*, Ankara.

Yoruldu, M. (2021). Türkiye'de Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Fonksiyonları Açısından Değerlendirilmesi: 2019-2023. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (65), 139-150.

# Türkiye'de Afet Sonrası Bağış ve Yardımlara Uygulanan Vergi Teşviklerinin Değerlendirilmesi[1]

**Özge ÖMÜR**[2] **Özgür Mustafa ÖMÜR**[3]

## 1. Giriş

Büyük doğal afetler, geniş çaplı insani ve ekonomik kayıplara yol açarken, yardım ödemeleri, alt yapı hasarının yeniden inşası, refah kaybının giderilmesi, ekonomik yavaşlamanın vergi gelirlerini olumsuz etkilemesi gibi durumlar kamu bütçe dengesi üzerinde baskı yaratmaktadır.

İçinde bulunduğumuz yıl içinde Türkiye'de yaşanan büyük deprem felaketi, toplum içindde yardımlaşmanın öneminin bir kez daha ön plana çıkmasına sebep olmuştur. Başta devlet olmak üzere, bireyler ve çeşitli organizasyonlar afet bölgelerinde ihtiyaç duyulan gıda, giyim, hijyen ürünlerinin yanı sıra barınma ihtiyaçlarını karşılmak için seferber olmuştur. Gerçek ve tüzel kişiler hem bireysel olarak hem de firmaları üzerinden bağışta bulunmuşlardır (Uzel & Demet, :174). Asrın felaketi olarak da kabul edilen doğal afette meydana gelen hasarın oldukça fazla olması, afet sonrası yıkımın yeniden inşa edilmesi ve bölge ekonomisinin kalkındırılması için gerekli olan finansal kaynak ihtiyacının oldukça fazla olması nedeniyle, söz konusu bağış ve yardımların vergi indirimine tabi olması durumunun tartışılmasına yol açmıştır. Bağış ve yardımları teşvik etmek amacıyla uygulanan vergi indirimleri, kamu gelirlerinin azalmasına neden olurken, indirimlerin tüm mükellef gruplarına uygulanmaması gibi durumlar adil vergilemeden sapmalara neden olmaktadır.

Çalışmada, büyük çaplı insani ve ekonomik kayıplara yol açan doğal afetler sonrası, yapılan bağış ve yardımları teşvik etmek amacıyla uygulanan matrah indrimlerinin kamu gelilerine etkisi ve vergilemede adalet ilkesine uygunluğu tartışılacaktır.

---

[1] Bu çalışma 37. Uluslararası Maliye Sempozyumunda sunulan "Regulation on Income and Corporate Tax Base Deduction of Donations and Aids Made After Disasters" başlıklı bildiriden türetilmiştir.

[2] Öğr. Gör., Giresun Üniversitesi Alucra Turan Bulutçu MYO, ORCID: 0000-0003-3736-1021, ozge.omur@giresun.edu.tr

[3] Doç. Dr., Giresun Üniversitesi, Alucra Turan Bulutçu Meslek Yüksekokulu, ORCID: 0000-0001-5624-1020, ozgur.omur@giresun.edu.tr

## 2. Doğal Afetlerin Ülke Ekonomilerine Etkileri

Afetlerin bir hükümetin bütçesi üzerindeki mali etkisi afetin büyüklüğüne göre oldukça büyük olabilir. Afetler, etkisinin düzeyine bağlı olarak, devlet maliyesinde önemli bir risk oluşturabilir. Büyük felaketler veya kısa bir zaman diliminde meydana gelen bir dizi küçük olay, kamu harcamalarında önemli artışlara sebep olurken, bu harcamaları finanse edecek gelir kaynaklarına ihtiyaç ortaya çıkacaktır. Bu durum, önceden planlanan mali olaylardan sapmalara neden olurken, kamu borcunda önemli artışlara yol açmaktadır. Genel olarak ülkelerin çoğunda afetlerin maliyetinin önemli bir bölümünü devletler üstlenmektedir. Bu, özel sigorta piyasalarının gelişmemiş olduğu gelişmekte olan ekonomiler ve hatta OECD ekonomileri için de geçerlidir (OECD, 2019: 13).

Herhangi bir doğal felaket olduğunda öncelikle sigorta şirketinin kaynaklarına dayalı olarak zararların tazmin edilmesi gereklidir. Devletin buradaki sorumluluğu sigorta sisteminin profesyonelce işletilip işletilmediği ve primlerin risk getiri ölçüleri dikkate alınarak değerlendirilip değerlendirilmediğinden ibarettir. Eğer bunlar tam anlamı ile yapılıyorsa sigorta sistemi aracılığı ile zararlar karşılanacak, kamu bütçesine yansıyan yükümlülük mümkün olduğunca azalacaktır. Kamu tarafından işletilen ya da desteklenen sigorta sistemleri ile ortaya çıkan zararlar tazmin edilemiyorsa, bu sefer de kamu otoritesinin risk prim ilişkisini yeterince kuramadığı ve sistemi profesyonelce yönetemediği için bu sorumluluğu üstlenmesi gerekmektedir. Bu sorumluluk nedeniyle tazmin edilemeyen zarar kadar devletin anılan dönemde bütçeden toplu kaynak aktarması gündeme gelebilecektir (Çelen, 2011: 48-49).

Doğal afetlerin yol açtığı insani ve ekonomik kayıplar ve bu çerçevede alınan kamusal önlemler kamu bütçe dengesi üzerinde baskı oluşturmakta ve bütçe açığına sebebiyet vermektedir. Afetler, bütçe dengesi üzerinde; harcama tarafında afet sonrası yardım ödemeleri veya altyapı hasarlarının yeniden inşası gibi doğrudan etkilere sebep olurken, üretimdeki düşüş ve refah kaybı nedeniyle vergi gelirlerinin azalması ve işsizlik ödemeleri, diğer sosyal ve iktisadi yardımların artması gibi dolaylı etkilere de sebebiyet vermektedir (Keyifli, 2020: 305). Afetin ardından ortaya çıkabilecek ekonomik yavaşlama nedeniyle kısa vadeli sosyal ve iktisadi transferlerde (sağlık ve tıbbi destek, kilit sektörlere veya işletmelere ve kritik altyapı sağlayıcılarına destek, konut (yeniden) inşası için mali teşvikler geçici borç veya vergi indirimi gibi) artış meydana gelecektir. Ayrıca afet sonrası zarara uğrayan vatandaşlara yönelik yapılan geçici barınma tesislerinin kiralanması, gıda ve giyecek yardımı, su veya elektrik gibi temel hizmetlerin yeniden sağlanmasına yönelik geçici hizmetlere yönelik maliyetler ortaya çıkacaktır. Ayrıca kamu şirketlerinin faaliyetlerinin kesintiye uğraması, kamu üretimde ve gelirinde azalmalara neden olacaktır (OECD, 2019: 28).

Afetlerin, doğrudan ya da dolaylı yollarla da olsa ekonomik faaliyetler üzerinde olumsuz etkileri olması, kamu gelirlerinin de olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır. Bu durumun en önemli nedenleri arasında vergi gelirlerindeki azalma yer almaktadır. Vergi gelirlerindeki azalmaya ise üretim ve tüketim faaliyetlerindeki azalma, vergi toplama ve ödeme gayretinin yavaşlaması gibi faktörler neden olmaktadır (OECD, 2019: 31).

Afetlerin yarattığı mali riskler değerlendirilirken, afetlerin ülke ekonomisine ek gelir de getirebileceği unutulmamalıdır. Afet sonrası yeniden yapılanma faaliyetlerinin

desteklenmesi amacıyla ulusal ve uluslararası alanda yapılan yardımlar kamu gelirlerin artmasına neden olabilir. Ek gelirler özellikle mali yardım akışı yoluyla elde edilebilir (örneğin, kurtarma müdahaleleri için diğer hükümetlerden veya kuruluşlardan alınan mali destek), bu da hükümetin yeniden inşa için mali yükümlülüklerini azaltabilir. Sigorta ödemeleri de, afet kurtarma ihtiyaçlarından kaynaklanan harcama taleplerinin en azından bir kısmını karşıladığından devletin sorumluluğu daha da azalabilir.

## 3. Türkiye'de Afet Sonrası Bağış ve Yardımların Matrah İndirimi Kapsamında Tutulması

Türkiye'de başta depremler olmak üzere doğal afetlerin vergi mükellefleri üzerinde yarattığı olumsuz etkileri hafifletmek ve mükelleflere bir takım kolaylıklar sağlamak amacıyla yasalarla tanınmış bazı kolaylıklar bulunmaktadır. Mükelleflere tanınan bu kolaylıklar arasında doğal afete maruz kalanlara yönelik mücbir sebep ve terkin uygulaması yer alırken (Ayanoğlu, 2012: 102), afetin yaralarını sarmaya yönelik bağış ve yardım yapanlar için vergi matrahından indirim uygulaması da yapılmaktadır.

GVK md. 89 ve KVK md. 10'a göre yapılan bağış ve yardımların tamamının ya da bir kısmının gelir vergisi veya kurumlar vergisi matrahından indirilmesi bağışın yapıldığı kurumun veya bağışın niteliğine göre olmak üzere bazı esaslara bağlanmıştır (Kantarcı, 2004: 135). Buna göre bazı bağış ve yardımlarda yapılacak indirim, beyan edilen gelirin %5'i ile sınırlı tutulurken, bazı bağış ve yardımların ise tamamı vergiye tabi matrahtan indirilebilir. Kamu kurumlarına yapılan eğitim, sağlık ve sosyal amaçlı bağış ve yardımlar ile kültür ve sanat amaçlı bağış ve yardımlar bu kategoride yer alırken, gıda ve yardım bankalarına yapılan bağış ve yardımlar, Kızılay ve Yeşilay derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar ve yardım kampanyalarına yapılan bağış ve yardımların tamamı matrahtan indirilebilir (Şenyüz vd. 2020: ).

Önceki yıllarda özellikle büyük doğal afetler sonrası Cumhurbaşkanlığınca, makbuz karşılığında ayni ve nakdi bağışlar şeklinde yardım kampanyaları başlatılmaktaydı. Ancak Türkiye'de, 21 Mart 2023 tarihli Resmi Gazete'de yer alan 7441 Sayılı Afet Yeniden İmar Fonunun Kurulması Hakkında Kanun ile büyük doğal afetler nedeniyle; imar, altyapı ve üstyapı çalışmaları için gerekli kaynağın sağlanması, yönetilmesi ve ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına aktarılması amacıyla, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı, tüzel kişiliği haiz Afet Yeniden İmar Fonu kurulmasına karar verilmiştir. Bu kapsamda fona kaynak aktarılmasının teşvik edilmesi amacıyla, ilgili kanun kapsamında bazı vergi teşvikler uygulanmaktadır. Bu teşvikler şu şekildedir:

Fona yapılan nakdî bağış ve yardımların tamamı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları kapsamında vergi matrahının tespitinde, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirilebilmektedir. Ayrıca, fonun faaliyetleri dolayısıyla yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan, Fona yapılan bağış ve yardımlar veraset ve intikal vergisinden, Fonun faaliyetleri ile ilgili işlemler banka ve sigorta muameleleri vergisinden ve Kaynak Kullanımını Destekleme Fonuna yapılacak kesintilerden müstesnadır. İlgili Kanunda sayılan görevleriyle ilgili

faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri dolayısıyla Fon iktisadi işletme olarak kabul edilmemekte ve kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır.

Depremler sonrası genel hayatı olumsuz etkileyen şartların ortadan kaldırılması için gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, işletmelerinde mevcut olan ya da dışarıdan temin edilen ihtiyaç malzemeleri de ayni olarak bağışlanabilmektedir. Ayni bağışlar AFAD Başkanlığının kendisine yapılabileceği gibi AFAD'ın yönlendirdiği kamu kurum ve kuruluşlarına da aktarılabilmektedir. Bu kapsamda yapılan ayni bağışların tamamı, bağışa konu malların içeriğine ve ilgili kurumlarca teslim alındığına ilişkin belge düzenlenmesi kaydıyla indirim konusu yapılabilmektedir. Söz konusu kapsamda yapılan bağış ve yardımlarda, KDV hesaplanmayacak ve bağışa konu mallara ilişkin yüklenilen KDV'ler de işletmeler tarafından indirim konusu olabilmektedir.

Ayrıca bağış ve yardımlara yönelik belirtilen vergi teşviklerinin yanı sıra, doğal afet yaşanan bölgelere yönelik Vergi Usul Kanununda yer alan mücbir sebepler, terkin ve fevkalade amortisman uygulamalarının yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan DASK sigortalarının vergilendirilecek kira gelirinden indirilmesi gibi vergi uygulamaları da doğal afetlere yönelik vergisel destek uygulamaları arasında yer almaktadır.

## 4. Türkiye'de Doğal Afetlerin Neden Olduğu Zararın Finansmanı İçin Öneriler

Türkiye doğal afetler bakımından Dünya'nın "yüksek riskli" olarak nitelendirilen bölgesinde yer almaktadır. Ülkede ortalama beş yılda bir büyük çapta can ve mal kaybına neden olan deprem yaşanmaktadır. Depremlere ek olarak heyelan, sel, çığ gibi afetler de mevsimsel olarak belli bölgelerde görülmektedir (AFAD, 2018: 8). Türkiye afetlerin yoğun olarak meydana geldiği ülkelerden birisi olduğu için, ülkenin güçlü bir afet yönetiminin olması beklenmektedir (Akyel, 2005: 15).

Doğal afetlerin neden olduğu olumsuz etkilerin devletler tarafından tamamen ortadan kaldırılması mümkün değildir. Bu nedenle devletler doğal afetin neden olabileceği olumsuz etkileri mümkün olduğunca en aza indirmeye çalışarak ve sonrasında yeniden yapılanmayı hızlandırarak afet sürecini yönetmeye çalışmaktadır. Doğal afetlerin yönetimi; afet öncesi, esnası ve sonrası yapılması gereken tüm çalışmaları kapsamaktadır (Yavuz & Dikmen, 2015: 308).

Doğal afetler yaşandıktan sonra finanssal araçları etkili kullanabilmek için çoğu ülke koşullu yükümlülük uygulamaktadır. Koşullu yükümlülükler, gelecekte gerçekleşme potansiyeli olan, ancak tam olarak tahmin edilemeyen bir olay meydana gelmesi durumunda, devletin yapması gereken yükümlülükleri ifade etmektedir. Koşullu yükümlülükler açık veya örtülü (zımni) olabilir. Açık koşullu yükümlülükler, gelecekte öngörülen bir durumun gerçekleşmesi durumunda sözleşmelerde veya kanunda önceden düzenlenmiş açık taahhütlerden kaynaklanabilecek harcamalardır. Örtülü koşullu yükümlülükler ise, önceden herhangi bir taahhüt olmaksızın ahlaki yükümlülükler, kamu beklentileri veya hükümet üzerindeki siyasi baskılar nedeniyle ortaya çıkabilecek harcamalardır. Afet sonrası mali yardım sağlamaya yönelik koşullu yükümlülük uygulayan ülkelerin başında Japonya gelmektedir. Japonya, ulusal

ve bölgesel olarak sahip olunan kamu altyapısının iyileştirilmesi ve rehabilitasyonunu finanse etmek için açık taahhütlerde bulunmaktadır (OECD, 2019: 29).

Afetlerin finansmanı için kaynaklar, doğal afet yaşandıktan sonra temin edilebileceği gibi, doğal afet yaşanmadan önce de temin edilebilir. Afet rezerv fonları, afet sigortaları, afet tahvilleri, olağanüstü durum kredileri gibi kaynaklardan afet yaşanmadan önce de yararlanılmaktadır (Yavuz & Dikmen, 2015: 303). Ayrıca, afet öncesi temin edilebilen kaynaklar, afet öncesi yapıları güçlendirme ve doğal afetlerin yaratacağı tahribatı giderme yönünde devlete düşen koşullu yükümlülükleri azaltmada kullanılabilecek araçlar arasında yer almaktadır (Çelen, 2011: 54). Afet sonrası kullanılabilecek finansal araçlar başında; bütçe ödenekleri ve bağış ve yardımlar yer alırken, bu yardımları teşvik etmek amacıyla uygulanan vergi teşvikleri de dolaylı yoldan finansal araçlar arasında yer almaktadır.

Doğal afetler sonrası meydana gelebilecek zararların karşılanmasında afet öncesi finansal araçlar önemli bir yer teşkil etmektedir. Yapılan araştırmalar sonucu finansal araçlar içerisinde en yaygın kullanılanı ve başarılı sonuçlar elde edilenin afet sigortalarının olduğu tespit edilmiştir. Afet sigortası doğal afetlerin yaygın görüldüğü gelişmiş ekonomilerde (Japonya, Yeni Zelanda, ABD, Avustralya) başvurulan birincil finansal araç durumundadır. Diğer araçlar ise daha çok afet sigortalarını destekleyici nitelikte olduğu görülmüştür. Ayrıca doğal afetlerin daha sık yaşandığı özellikle gelişmiş ülkelerde afet öncesi finansal araçların afet sonrası araçlara göre daha etkin kullanıldığı tespit edilmiştir (Yavuz & Dikmen, 2015: 303). Doğal afetlerin ortaya çıkma olasılığını ortadan kaldırmaya yönelik devlet politikalarının yapabileceği çok fazla uygulama olmadığından; sigorta sisteminin güçlendirilmesi amacıyla doğal afetlerin kamu üzerinde yaratacağı finansal yükü hafifletici araçların kullanılması uygun bir strateji olarak kabul görmektedir (IMF, 2016: 12).

Türkiye'de afet öncesi finansal araçlar arasında afet sigortalarından deprem sigortası zorunlu olarak kullanılmaktadır. Ancak deprem sigortaları zorunlu olmasına rağmen sigortalı konut sayısının (2023 yılında toplam konutların %58'i) oldukça düşüktür (Yavuz & Dikmen, 2015: 303). Ayrıca Türkiye'de 2023 yılında merkez üssü Kahramanmaraş olan depremler sonrası, Afet Yeniden İmar Fonu uygulaması başlatılmış ve fonu desteklemek için yapılan vergi teşvikleri de dolaylı yollardan afet harcaması ve koşullu yükümlülüklerden birisi olarak kabul edilebilir.

## 5. Sonuç

Türkiye'de merkez üssü Kahramanmaraş olan depremler sonrası, depremlerden etkilenen afetzedeler için Afet ve Acil Durum Yönetimi (AFAD) Başkanlığı ve Türk Kızılay'ın ilan ettiği hesaplara yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılabilmektedir. Söz konusu büyük doğal afet sonrası yaklaşık 115 Milyar TL bağış toplanmıştır. Söz konusu bağışları, yılık beyanname veren ticari, zirai ve serbest meslek kazancı vb ile kurumlar vergisi mükellefleri ilgili dönem kazançlarından indirim konusu yapabilmektedir. Buna karşın, ücretliler gibi geniş bir kesim söz konusu indirimlerden yararlanamamaktadır.

Çalışmada, büyük doğal afetler sonrası yapılan bağış ve yardımların tamamının gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılması durumu tartışılmaktadır.

Gerçekleştirilen bağışların tamamının gelir ve kurumlar vergisinde indirim konusu yapılması, afet sonrası dönemde altyapı hasarlarının yeniden inşası, yıkılan evlerin yenilerinin yapılması, üretimdeki azalmayı ve refah kaybını engellemek için yatırımlar ve sosyal hizmetler gibi hizmetlerle doğal afetin yaralarını sarması gerektiği dönemde, devlet için son derece önemli olan vergi gelirinden mahrum bırakılmasına neden olmaktadır. Yaşanan afet sonucu mükellef kaybı, mücbir sebep ve terkin ilanı zaten vergi gelirlerinde bir tahribat yaratmışken, vergi gelirlerinin bir kısmında da böyle bir vazgeçiş kamu gelirlerinin daha da azalmasına sebebiyet verecektir. Ayrıca bir yandan doğal afetin yarattığı tahribatı gidermeye yönelik devletin ek gelir kaynağına ihtiyacından dolayı, ek vergi uygulaması yapılırken (Ek MTV), mevcut alacağı vergide böyle bir indirime gidip vergi gelirini azaltıcı çalışma yapması çelişmektedir. Söz konusu indirimin ya diğer indirimlerdeki gibi gelirin %5'i ile sınırlı tutulması ya da tamamen kaldırılması, devletin vergi gelirlerine önemli oranda katkı sağlarken, bağışta bulunan gerçek ve tüzel kişiler için de bağışlarının bir kısmını vergi iadesi şeklinde geri almamaları gerçek anlamda bir hayırseverlik örneği oluşturacaktır.

Böyle toplumca kenetlenilmesi gereken bir durumda bu indirimin kaldırılmasına, mükelleflerin ek vergilere itiraz etmediği gibi, itiraz etmeyeceği kanaatindeyiz. Yapılan bu insani yardımda bir çıkar gözetmeden hayırseverlik olarak bağış ve yardımlar devam edecek hem de mevcut vergi gelirlerinde bir azalma meydana gelmeyecektir. Eğer vergi indirimi diğer bağışlarda olduğu gibi gelirin %5'i ile sınırlı tutulacaksa da ücretliler gibi geniş bir kesimin de bu indirimden yararlandırılmaları vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri gereği yerinde bir uygulama olacaktır. Ayrıca vergi teşvikleri afetlerle mücadelede bir araç olarak kullanılacaksa afet öncesi doğal afetler bakımından riski görülen bölgelerde, yaşanabilecek afetin etkisini azaltmaya yönelik güçlendirme, yeniden yapılandırma, kentsel dönüşüm vb. uygulamaların ve gelişmiş ülkelerde de yaygın olarak kullanılan Türkiye'de de zorunlu olan deprem sigortalarının daha yaygın ve etkin olarak kullanılması amacıyla uygulanmalıdır. Fona yapılan yardımlarda olduğu gibi doğal afetlere yönelik sigortalamayı teşvik etmek amacıyla özel sigorta şirketlerine ödenen primlere uygulanan vergi indirimlerinin kapsamı tüm mükelleflerin yararlanabileceği şekilde genişletilmelidir.

## Kaynakça

AFAD. (2018). *Türkiye'de Afet Yönetimi ve Doğa Kaynaklı Afet İstatistikleri.* Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı.

Akyel, R. (2005). "Türkiye Kamu Yönetiminde Afet Yönetimi". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 14(1), 15-29.

Ayanoğlu, A. (2012). "Deprem ve Benzeri Doğal Afetler Nedeniyle Vergi Borç ve Cezalarının Terkini". Vergi Raporu, (148), 94-103.

Çelen, M. (2011). "Doğal Afetlerin Doğurduğu Koşullu Mali Yükümlülükler". *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.* 56. Seri.

IMF (2016). Analyzing and Managing Fiscal Risks—Best Practices, International Monetary Fund Washington, D.C.

Kantarcı Hasan Bülent (2004), "Gelir Ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış Ve Yardımların Vergiden Indirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme". İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi Cilt: 18 Eylül 2004 Sayı: 3-4, 135-142.

Keyifli, N. (2021). "OECD Ülkelerinde Doğal Afetlerin Bütçe Açiklari Üzerine Etkisi: Dinamik Panel Veri Analizi". *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* (43), 303-318.

OECD (2019). *Fiscal Resilience to Natural Disasters, Lessons from Country Experiences.* The World Bank Group. https://read.oecd-ilibrary.org/governance/fiscal-resilience-to-natural-disasters_27a4198a-en#page4, (19.07.2023).

Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet & Gerçek Adnan (2020), *Türk Vergi Sistemi*, 17. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi.

Uzel, D.,E. & Demet, Y., C., (). "Bağış Ve Yardımların Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi". *İş ve Hayat. 173-199.*

Yavuz, A. & Dikmen, S. (2015). "Doğal Afetlerin Zararlarının Finansmanında Kullanılan Afet Öncesi Finansal Araçlar". *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi.* 3(2), 303-322.

7441 Sayılı Afet Yeniden İmar Fonunun Kurulması Hakkında Kanun, 24.03.2023.

# Teknolojik Gelişmeler ve İstihdam Sorunu: Heterodoks Yaklaşıma Dayalı Kamu Maliyesi Önerileri[1]

**Hamit ALTUĞ**[2] **H. Yasemin ÖZUĞURLU**[3]

## 1. Giriş

Dünya ve insanlık tarihi, birçok devrimsel sürece tanıklık etmiş bu süreçlerin en önemlilerinden biri de kuşkusuz Sanayi Devrimi olmuştur. Sanayi Devrimi'nin ardından gelen diğer endüstriyel nitelikteki eşiklerse ortaya koyduğu dönüşümler ve sonuçları itibariyle sanayi devrimi ile başlayan sürecin etki alanını daha fazla genişletmiştir. Teknolojik gelişmeye bağlı gerçekleşen gelişme dinamikleri sosyal ekonomik ve kurumlar yapılarında dönüşümünü beraberinde getirmiştir. Dolayısıyla söz konusu dönüşümler, teknoloji olgusunun doğrudan ya da dolaylı olarak yarattığı etkiler itibariyle farklı bilimsel alan ve çalışmalara konu olmasını kaçınılmaz kılmaktadır.

Ekonomi özelinde teknolojik ilerlemeler ve üretimde otomasyonlaşma üretim faaliyetlerinin önemli unsurlarından biri olan insan emeğinin niteliği ve istihdam piyasalarında var olabilme kriterlerini her geçen gün farklılaşmaktadır. Bunun bir yansıması olarak istihdam piyasaları daha karmaşık bir yapıya sürüklenmektedir. Emek vasıflı ve vasıfsız ayrımına konu olmakta iş yapma süreçleri ve çalışma koşulları değişime uğramaktadır.

Dünya nüfusunun büyük bir çoğunluğu fiziksel ya da zihinsel emek gücüyle gelir elde etmekte ve hayatını devam ettirmektedir. Buna karşılık sermaye geliri elde eden çok düşük bir kesim kaynak ve yaratılan parasal değerin büyük çoğunluğuna sahip olmaktadır. Böyle bir tezatlığın var olduğu bir ortamda emek ve istihdamın geleceğine ilişkin yürütülecek tutarlı tespitler ve oluşabilecek kırılganlıklara yönelik alınacak tedbirlerin gerekliliği her geçen gün artmaktadır. Bu gerçeklikten hareketle bu çalışmada ilk olarak emek gücünün tarihsel süreçte nasıl nitelendirilip nereye konumlandırıldığına yer verilmeye çalışılmıştır. Ardından Teknolojik gelişmelerin istihdam üzerindeki etkisine yönelik teorik çerçeve sunulmuştur. Son olarak teknolojik gelişmelerin ortaya koyduğu yeni üretim ilişkilerinin istihdama ve istihdama bağlı diğer bileşenlere olan etkisine yer verilerek oluşabilecek kırılganlıklara karşı uygulanabilecek kamu maliyesi ve maliye politikası çözümlerine yer verilmiştir.

---

[1] Bu çalışma, Doç. Dr. Hilmiye Yasemin Özuğurlu danışmanlığında Hamit Altuğ tarafından Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Ağustos 2021 tarihinde tamamlanmış "Teknolojik Gelişmelerin İstihdam Üzerindeki Etkisi ve Maliye Politikalarının Yönelimi" başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

[2] Maliye Bilim Uzmanı, ORCID: 0000-0001-5649-7237

[3] Doç. Dr., Mersin Üniversitesi, İ.İ.B.F Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0003-4813-1352, yaseminozugurlu@mersin.edu.tr

## 2. Endüstriyel Devrimler Tarihinde Emek ve Teknoloji Olgularına Genel Bir Bakış

İnsanlık geçmişten bugüne doğa ve doğanın sunduğu kaynaklar üzerinde hakimiyet kurma yarışı içerisinde olmuştur. Birçok doğal kaynağın kısıtlı oluşu bazılarına ise ulaşımın güç olması insanları farklı arayışlara itmiş bu noktada teknoloji her geçen gün vazgeçilmez bir unsur olarak gelişimini sürdürmeye devam etmiştir. Kapitalist ekonomik sistem yapısı gereği hem doğal kaynaklara ulaşma hem de doğal kaynakları işlemeye yönelik gerçekleştirilen faaliyetlerin bir öncekinden daha hızlı ve pratik olması gerekliliği üzerine kurgulanmıştır. Kapitalizm öncesi Farklı toplumsal formasyonlar emeğe çeşitli anlamlar yüklenmiştir. Antik Çağ'da emek zorunlu bir denetimle ilişkilendirilmiş ve özgürlüğü engelleyici bir olgu olarak nitelendirilmiştir (Bozkurt, 2012:52). Bu düşüncenin aksine emek ve uğraş verip çalışma halinde olmak farklı toplumlar açısından erdemli bir eylem olarak da nitelendirilmiştir. Nitekim geçmişten günümüze kaynakların giderek azalması, ihtiyaç tanımının değişmesi ve ihtiyaçların çoğalması, nüfus artışları hemen hemen tüm kesimlerce emeğin çalışma hayatının önemli bir parçası olduğu kabulünü doğurmuştur (Arslan, 2018:145).

İktisadi literatürde, emeğe ilişkin yapılan tanımlamalara bakıldığında ilk olarak Klasik İktisadın temellerini atan Adam Smith karşımıza çıkmaktadır. Birçok farklı bakış açısı ve tanımlamaya konu olan emeği Smith satın alma parasıyla ilişkilendirmiştir. Smith'e göre emek bütün şeylere ödenen ilk fiyattır ve servetin kaynağı emektir. Smith malların değerini de emekle ilişkilendirmiş, bir mal veya hizmetin değeri harcanan emekle ölçülmektedir (Ardıç & Aydın, 2011:2). David Ricardo ise Smith'in temel üretim faktörü olarak ele aldığı emeği 'emek değer teorisi' adı altında ele almıştır. Ricardo da Smith'te olduğu gibi malın değerini o mala harcanan emekle ilişkilendirmiştir. Sermayeyi emek cinsinden açıklama yoluna gitmiş, mallara atfedilen değerin harcanan emekle doğru orantılı olduğunu ifade etmiştir (Aydın & Aydınlar, 2011:2). Ricardo'nun Smith'le paralel olarak ortaya koyduğu emek tanımı Marx'tan önce de tartışma alanı bulmuştur. Hegel emeği düşünsel faaliyetlerin bir sonucu olarak değerlendirirken dönemin çağdaşı olan Descartes ve Kant gibi düşünürler fikri ve fiziksel faaliyetleri birbirinden ayrı uyuşmaz olarak nitelendirdiklerinden düşünsel faaliyetleri daha üstün olarak görmüştür. Ricardo ve Smith ise emeği yalnızca değer teorisi kapsamında ele almıştır. Marx emeği doğa ve insan arasındaki maddi ilişkiyle açıklamış, emek süreçlerinin parçaları olan iş, işin nesnesi ve işin araçlarına dikkat çekmiştir (Arslan, 2015: 47). Marx emeği diğer iktisatçılardan farklı olarak ikili bir ayrımla ele almıştır. Bunlardan ilki bir amaca yönelik ortaya konulan somut emek ikincisi ise günümüzde daha çok bilgi teknolojileri ve yapay zeka alanlarında sarf edilen emeği nitelendirmek için kullanılan soyut emektir. Marx'a göre somut emek kullanım değeri yaratır ve tüm zamanlardan ve toplumsal ilişkilerden etkilenmeksizin herkes için mevcuttur. Soyut emek ise malların mübadele değerlerini yansıtmaktadır (Aydın & Aydınlar, 2011: 5-6). Marx, emeği insanın kendisini gerçekleştirdiği kavram olarak farklı bir perspektifle de ele almıştır. Bu noktada onun emek kavramına olan bu felsefi yaklaşımı, temelde emeğin özü ve kapitalist süreçlere konu olan ücretli emek arasındaki ayrımı ortaya koymaaçısından önemlidir. Marx'a göre emek "değerin özü ve içsel ölçüsüdür". Ancak emek tek başına düşünüldüğünde bir değer ifade etmez, ekonomik sistemde değer

yaratan ve alım satıma konu olabilecek şey emeğin bir sonucu olarak ortaya çıkan emek gücüdür (Göçmen, 2014: 1-4).

Günümüz ve yakın geçmişte teknolojik ilerlemenin yarattığı yeni üretim süreçlerinde emeği tanımlamaya yönelik farklı yaklaşımlar da geliştirilmiştir. Polanyi, emek kavramını insan doğasının merkezinde olan ve insanda ayrı düşünülemeyecek bir olgu olarak nitelendirmiş herhangi bir alım satıma konu olamayacağını belirtmiştir (Polanyi, 2010: 119). Sayers, emek kavramına yönelik getirdiği açıklamalarda ise Marx'ın emeğe yönelik ortaya koyduğu görüşlere dikkat çekmiş, bu görüşlerin gerçek anlamda kavrandığı taktirde son yıllarda yeni teknolojilerin beraberinde getirdiği yeni iş alanları ve iş tanımlarının daha iyi kavranabileceğini öne sürmüştür. Yeni iktisat yazınında emeği açıklamaya yönelik maddi olmayan emek teorisi olarak literatüre giren teorik tartışmalar da bunu destekler niteliktedir. Sayers bu yaklaşımın önemine vurgu yapmış, Amorim ise maddi olmayan emeğin yeni bir üretken güç olarak sunulduğu ve emeğin, değerin ve işçi sınıfının sona erdiğini ilan eden "bilgi ekonomisi" tezi ile emeğin mevcut güvencesizleşme sürecinin temel ilkelerini destekleyici sonuçlar üreten bir anlayışa dayandırmıştır. Hardt ve Negri'de ise maddi olmayan emek hegomonik olarak ele alınırken modern toplumdan postmodern topluma maddi üretimin hegomanyasından maddi olmayan üretimin hegomanyasına geçişte anahtar bir kavram olarak değerlendirilmiştir (Koşar, 2018: 11-17).

Emeğin, dönüşüme konu olduğu tarihsel süreçte teknolojik gelişmeler en önemli unsurlardan biri olmuştur. İktisatçılar teknolojik gelişmeleri yaşanılan çağın özelliklerine göre farklı yönlerini ön plana çıkartarak değerlendirmiştir. Adam Smith Ulusların Zenginliği adlı kitabında uzmanlaşma ve iş bölümüne vurgu yapmış, geliştirilmesi gereken asıl şeyin insan emeğinin becerisi olduğunu belirtmiştir. Sonrasında gelen Neo-klasik iktisadi düşünce, teknolojik gelişmeleri üretimde yarattığı verimlilik düzeyleriyle ön plana çıkartmış ve Solow'un ortaya koymuş olduğu büyüme teorisiyle nüfus artışlarının yanında teknolojik gelişmelere de dışsal olarak yer vermiştir (Akbey, 2014: 1-2). Teknolojik gelişmelerin içsel olarak ele alındığı modellerin öncüsü olarak kabul edilen Romer "içsel büyüme modelleri" ile teknoloji yatırımlarını büyümenin merkezine almıştır. Yani Romer teknolojinin ekonomik büyüme üzerinde yarattığı etkiyi içselleştirerek modellerine dahil etmiştir (Bevhan, 2007: 3). Schumpeter ise teknolojik ilerlemeleri kapitalizmin varlığını sürdürebilmesi ve gelişimini devam ettirebilmesi açısından ele alırken Veblen de aynı şekilde kapitalizmin gelişmesini teknolojiye bağlamıştır.

## 3. Endüstriyel Devrimler: Sanayi Toplumundan Bilgi Toplumuna İstihdam, Emek ve Teknoloji

Dünya tarihi, devrim niteliğinde kabul edilen birden fazla ekonomik dönüşüme konu olmuştur. Üretim ve tüketim ilişkileri değişirken bunun en önemli belirleyicisi ise teknolojik gelişmeler olarak öne çıkmaktadır. Bilgi birikiminin her geçen gün artması ve yeni teknolojiler sayesinde bu dağınık gibi görünen bilgilerin anlamlı bir şekilde bir araya getirilebilmesi teknolojik ilerlemelerdeki hızı üssel boyutlara ulaştırmıştır. Sanayi Devrimi'nden bilgi teknolojilerinin önem kazandığı günümüze kadar geçen sürede

devrimsel ortamı yaratan eşikler arası süreler de gittikçe kısalmaya başlamıştır. Teknolojik ilerlemeler her zaman olduğundan daha hızlı bir hal almış, böyle bir ortamda oluşan yeni düzenin yapıcı taraflarının yanında yıkıcı olabilecek sonuçları da kaçınılmaz olmuştur. Bu noktada değişmeyen tek şey ise hakim ekonomik sistemin daha fazla kâr ve artı değer yaratma üzerine kurduğu işleyiş mekanizmasıdır. Devrimler tarihinde önemli bir unsur olan teknolojik gelişmeler daha spesifik olarak düşünüldüğünde insan emeğinin niteliğini, çalışma koşullarını ve istihdam edilebilirlik kriterlerin etkilemiştir. Emek üzerindeki kontrol ve denetim artmıştır. Özellikle fiziksel emeğe olan talep giderek azalırken emeğin kolayca ikame edilebilmesi işgücü piyasalarını karmaşık hale getirmektedir. Dolayısıyla emeğin kırılganlığı her geçen gün artmaktadır.

Endüstriyel devrimler tarihi Sanayi devrimiyle başlar. Sanayi Devrimi daha çok insan ve hayvan gücünün kullanıldığı üretim kalıplarından endüstriyel makinelerin kullanıldığı üretim süreçlerine geçişi ifade eder (Küçükkalay, 1997:52). Öncelikli olarak tekstil endüstrisinde kullanılmaya başlanan bu makineler el emeğiyle gerçekleşen üretim süreçlerini buharla çalışan makinelere devretmiştir (İnan, 2019: 206). Sanayi Devriminin yarattığı etkiler toplumsal hareketlerin başlamasına da neden olmuştur. Makineleşmenin birçok fabrikaya yayıldığı bu yıllarda makinelerin insan emeğinin büyük bir kısmını ikame etmesiyle kitleler işlerinden olma kaygısıyla makinelere karşı tepki göstermeye başlamıştır (Orhan & Savuk, 2014: 11). Yaşanan bu tepkiler tarihe Luddist İsyanları olarak geçmiştir. Sanayi Devrimi'nin hissedildiği 1811 yılında Ned Ludham'ın başını çektiği Luddizm hareketi Nottingham'da makine kırıcılık faaliyetleri etrafında toplanmıştır. Bu hareket, makineler karşısında insan emeğinin ikame edileceği korkusunun yaşandığı ilk hareket olma özelliğiyle tarihe geçmiştir (Taymaz, 1996: 1-3).

19. Yüzyılın ortalarında sermaye kesimi için ciddi risk oluşturan benzeri toplumsal hareketler sermaye kesimini biraraya getirmiş ve İngiltere'de işçi örgütlenmelerinin önüne geçecek Speenhamland Yasası ortaya koyulmuştur (Polanyi, 2010: 125). Bu yasayla toprak ve sanayi burjuvazisi çalıştırdığı işçilerin ücret ödemelerini en düşük seviyeye düşürmüş ve işçi örgütlenmelerinin önüne geçilmiştir. Kapitalist ekonomi bu yasayla birlikte etkisini daha fazla hissettirmeye başlamıştır (Akyüz, 2008: 62). Polanyi, Speenhamland yasasını kapitalist üretim sisteminin ihtiyaç duyduğu emek gücünü sağlayabilmek adına uygulamaya konulan bir gelişme olarak değerlendirmiştir (Polanyi, 2010: 129-135). Endüstriyel devrimler tarihi Sanayi Devrimi'yle başlamış 19. Yüzyılın son çeyreğinde elektrik gücünün ön plana çıkmasıyla Kuzey Amerika kıtasında İkinci Sanayi Devrimi olarak nitelendirilen süreci başlatmıştır. Bu dönemin en belirgin özelliği, makinelerin elektrik gücü kullanılarak birbirine bağlanmasıyla yeni bir üretim sisteminin gelişmeye başlamasıdır. Bu gelişme günümüz network teknolojisinin temelini oluşturması bakımından da önem taşımaktadır. Ayrıca bu dönem uluslararası düzeyde teknoloji yarışını başlatması bakımından da ön plana çıkmıştır. Bu anlamda Britanya endüstri ve teknolojisinin alanında ABD'nin gersinde kalmaya başladığı bir süreci temsil etmektedir (Özoğlu, 2019: 7). Elektrik gücünün ön plana çıktığı İkinci Sanayi Devrimi'nin en önemli ve belirleyici özellikleri arasında şüphesiz Taylorizm ve Fordizim gelmektedir. Yeni üretim ilkeleri ve yöntemlerini ifade eden bu süreçler sanayileşmeyi arttırmaya başlamış buna paralel olarak nüfus ve kentleşme de artış göstermiştir. Kitlesel üretimin temellerinin atıldığı Britanya'nın

yanında ABD, Japonya ve Almanya gibi farklı kıta ülkeleri de bu sürece dahil olmaya başlamıştır (Taş, 2018: 1821). Temelde Taylorizm Fordist üretim sisteminin yöntem ve ideolojisini içermesi bakımından önem taşımaktadır. Taylorizm, sermayenin emek üzerinde yaratmaya başladığı sistematik etkilerin önemli kilometre taşlarından biri olmuştur. Tarım toplumundan sanayi merkezli topluma geçiş aşamasında emeğin yeni çalışma şekillerine adapte olması kolay olmamıştır. Taylorizmle birlikte üretim süreçlerine katı bir disiplin anlayışı hakim olmuş, üretim doğal ortamından koparılarak zaman ve mekandan bağımsız olarak yerine getirilmeye başlanmıştır. Böylece insanlar birer makine olarak kullanılmaya başlanmıştır (İnan, 2019: 208). Braverman, Taylorizm'in üretim ilkelerini üç başlık halinde gruplandırmıştır bunlar: yönetim ilkesi, el ve düşünsel emeğinin ayrıştırılması ve planlama ilkesidir. Kısaca Yönetim İlkesi makinelerle mevcut işlerin niteliksizleştirilip bağlamından koparılmasını ifade etmektedir. Bu ilkeyle çalışanların yerine getirdiği işlerdeki kişisel beceri ve yaratıcılığı saf dışı bırakılmıştır. El ve düşünsel emeğin ayrıştırılmasıyla emek tamamen sermayenin bir parçası haline getirilmiş, işçiler üretimdeki karar alma süreçleri ve kendi öz denetimlerinden tamamen kopartılmıştır. Son olarak planlama ilkesi ise daha verimli üretimin gerçekleştirilebilmesi için çalışanların attığı her adım ve çalışma sürelerinin her saniyesi bir plana bağlanmıştır. İşçi tamamen kendi inisiyatifinden uzak belirlenen tempo ve sürelere yani makinelere göre çalışmaya başlamıştır (Braverman, 2008: 126-130).

Taylorizmin üretim ilkelerinin tamamlayıcısı olarak karşımıza çıkan Fordizm 2.Dünya savaşından sonra daralan piyasa ekonomisini canlandırma hedefi üzerine inşa edilmiştir. Uzmanlaşma ve iş bölümüne dayanan Fordist üretim sisteminin ön plana çıkan en önemli özelliğiyse toplu ve kitlesel üretimin gerçekleştirildiği üretim bantları olmuştur. Diğer yandan dönemin önemli iktisatçılarından biri olan Keynes'in Fordizm'e yönelik ortaya koyduğu analizler de önem taşımaktadır. Keynes Fordizm'in üretim kalıplarını değiştirmesi yanında işçilerin yalnızca üretim ilişkilerin de rol almadığını ayrıca tüketim kanadın da talep birimi olarak düşünülmesi gerektiğini ifade etmiştir. Keynes, piyasanın sadece arz yönlü değil talep yönlü düşünülmesi gerektiğiyle ilgili ortaya koyduğu anlayışla ülke yönetimlerinin toplumsal ve ekonomik dinamiklerini de etkilemiş, refah devleti modelleri ortaya çıkmıştır. Böylelikle işçi ücretlerinde iyileştirmeler, sendikacılık ve sosyal demokrasi anlayışları yayılmaya başlamıştır (Güler, 2014: 173-174).

Üçünce ve Dördüncü endüstriyel devrimlerin önceki süreçlerden farklı olarak ön plana çıkan en önemli özellikleri emek ve istihdam açısından değerlendirildiğinde zihinsel emeğin ön plana çıkması olmuştur. Teknolojideki üssel gelişim hızı fiziksel işlerin birçoğunun otomasyon teknolojileriyle yapılabileceğini ortaya koymuştur. Bu duruma paralel olarak işgücü piyasalarında kalifiye olarak nitelendirilen emek gücüne olan talep artmaya başlamıştır. Üçüncü ve Dördüncü endüstriyel devrimlerin temel teknolojileri kişisel bilgisayarlar ve internet teknolojisi olmuştur. Yine bu dönemde uzay keşifleri hızlanmış, mikro elektronik teknolojisinin gelişmesiyle oda büyüklüğündeki bilgisayarlar masa üstünde kullanılabilecek kadar küçülmüştür (Taş, 2018, 1821-1822). Özellikle fiziksel emek gücünün ikame edildiği otomasyon teknolojilerinin temel bileşeni olan CNC'ler bu dönemde ortaya çıkmıştır. Robot teknolojilerinin de kaynağı olan bu teknoloji makineler arası parça transferleri ve imalat süreçlerinin kolaylıkla

denetlenmesi ve organize edilmesinin yolunu açmıştır. Esnek üretim sistemine geçişin önemli bir parçası olan bu teknolojilerle bilginin elde edilip saklanması ve işlenmesi kolaylaşmıştır. Böylelikle üretimin her aşaması daha fazla denetlenebilir olmuş, ofis işleri ve finans sektöründeki emek süreçleri doğrudan etki altına girmiştir. Üretkenlik artışları beraberinde kâr oranlarını arttırarak emek süreçlerindeki denetimin arttığı yeni üretim modellerini ortaya çıkartmıştır (Özoğlu, 2019: 87-88).

Reich 1992 tarihli "The Work Of Nations: Preparing Orselves For 21st Century Capitalism" adlı eserinde bu dönemin emek ve istihdam üzerindeki yansımalarını emek ve sermaye arasındaki çelişkisi üzerine kurgulayarak önemli çıkarımlarda bulunmuştur. Reich'a göre kapitalizm yeni bir döneme girmiştir. Sınıfsal ayrımların iyice belirginleştiği bu dönemde meslekleri üç temel gruba ayırmıştır. Bunlardan ilki standart fiziksel güce dayalı işler, ikinci ve üçüncüsü ise hizmet süreçlerinde diyaloğa dayalı iş türleri ile sembolik-analitik yeteneğe dayalı işlerdir (İnan, 2019: 226-228).

İçinde bulunduğumuz endüstriyel çağı ifade eden ve bilgi teknolojilerinin ön plana çıktığı bilgi temelli endüstrinin karşımıza çıkan en önemli özelliği ise moore yasası altında şekillenen mikroçip teknolojileri ve internet altyapısının sunduğu imkanlardır (Coşkunoğlu, 2016: 1-2). Bu teknolojilerin ekonomik ve üretim ilişkilerine yansıması olarak da son yıllarda adı sıkça duyulan kavramlar karşımıza çıkmaktadır. Bilgi Toplumu, Bilgi Ekonomisi ve AR-GE bu kavramlardan birkaçı ve en önemlileridir. Söz konusu bu kavramlar günümüz kapitalist ekonomik sisteminin en önemli özellikleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Emek daha çok bilginin üretilmesi ve pazarlanması süreçlerinde zihinsel emek olarak talep edilmektedir. Bilgi, teknolojik inovasyonlar için vageçilmez bir unsur olarak ön plana çıkmıştır. Üretim ilişkileri taşeronlaşmayı beraberinde getirmiş; yeni istihdam biçimleri, yeni çalışma şekilleri ve yeni işçi formları ortaya çıkmıştır. Böyle bir ortamda emek vasıflı ve vasıfsız ayrımına konu olmuştur. Esnek iş ve yarı zamanlı iş gibi yeni iş tanımları ortaya çıkmıştır (Oğuz, 2012: 50-60).

Günümüzde gelişen teknolojiyle birlikte fabrikalarda katlanarak artan makine kullanımı önceleri üretimin her aşamasına hakim olan zanaatkarların giderek yok olasını beraberinde getirmiş, yerini karmaşık üretim yapısı içerisine eklenmiş işçilere bırakmıştır. Bu sürecin başlangıcı da önceki sanayi devrimi süreçlerinde yer alan Fordizm ve Taylorizm ile gerçekleşmiştir. Fordist üretim sisteminde kullanılan üretim bantları zamanla işçilerin yaratıcılığını ve yeteneklerini ortadan kaldırmış üretim süreçlerini işçilerden bağımsız bir noktaya taşımıştır (Koca, 2020: 4548). Braverman ise bu süreçlerde vasıfsızlaştırmayı ön plana çıkartmış yalnızca geçmişte olduğu gibi sanayi işlerinde değil büro işlerinin de Taylorizasyonun varlığını belirtmiştir (Braverman, 2008: 386).

## 4. Geçmişten Günümüze Teknoloji, Emek Gücü Ve İstihdam İlişkisine Yönelik Geliştirilen Kuramsal Yaklaşımlar

18. Yüzyılın başları önemli teknolojik gelişmelere konu olurken mevcut iktisadi ortam ve dolaylı olarak sosyal ve toplumsal yapı kritik bir sürece girmiştir. Böyle bir ortamda Adam Smith'in kaleme aldığı Ulusların Zenginliği adlı çalışma dönemin ekonomik ilişkilerinin analizi açısından önem taşımaktadır. Smith, genel olarak

makinelerin daha az girdi ve zamanla emeğin verimliliği üzerinde yarattığı artışa dikkat çekmiştir. Ekonomik büyümeyi de verimlilik artışlarına bağlamıştır (Smith, 2016: 66). Ona göre, makine kullanımı işleri parçalara ayırarak emeğin uzmanlaşma düzeyini arttırmaktadır. Makineler yalnız başına bir anlam ifade etmez aynı şekilde emek gücü de üretimin farklı aşamalarında uzmanlaşmadıkça bir anlam ifade etmeyecektir. İşlerin daha ince bölümlere ayrılması gerekmektedir. İşler gittikçe basitleşeceğinden bu iş süreçlerini kısaltmak yeni teknolojilerin de ortaya çıkmasıyla daha kolay olacaktır (Smith, 2016: 293). Adam Smith daha çok makinenin sermaye birikimi ve verimlilik üzerinde yarattığı etkileri analizlerine dahil etmiştir. Makinelerin önemi iş bölümünün gölgesinde kalmış olsa da Smith'in makinelere ilişkin yaptığı analizlerinden önemli sonuçlar çıkarılabilir. Makinelerin verimliliği arttırması ve zenginliği makinelerin değil emeğin yaratmış olması bunlardan en önemlisidir. Smith'e göre makineler emek üretkenliğini arttırır, harcanan emeği azaltır. Makinenin tek başına herhangi bir değer yaratma kabiliyeti yoktur ancak işçilerin makineyi kullanarak sarf ettikleri emekle birlikte bir değerden bahsedilebilir. Değeri yaratan asıl güç emektir, makine yalnızca emek gücünün verimliliğini arttırmaktadır. Dönemin bir diğer önemli iktisatçısı olan David Ricardo, makine kullanımındaki artışların tüm kesimlerin refahını arttıracağını savunmuştur. Ona göre tek zorluk ikame edilen emeğin farklı sektör ve işlerde çalışabilmesinin zaman alacağıdır. Makineler zamanla yaratılan verimlilik artışıyla mal fiyatlarının düşmesinin önünü açacak, çalışanlar farklı üretim alanlarının oluşmasıyla yeni iş türlerinde istihdam edilebilecektir (Ricardo, 2008: 303-304).

Ricardo'nun makineler üzerine geliştirdiği daha çok iyimser olarak nitelendirilebilecek düşünceleri aynı kalmamış değişiklik göstermiştir. Bu değişikliğin başlangıç noktasını kaleme aldığı kitapta şu şekilde ifade etmiştir: "…Ama artık şuna ikna olmuş durumdayım: İnsan emeğinin yerini makinelerin alması, emekçi sınıfın çıkarını genellikle oldukça zedelemektedir." Ricardo geliştirdiği ilk yaklaşımda kendisini yanıltan şeyin toplumun safi gelirinin artarken gayrisafi gelirinin de artış göstereceği" varsayımını kullanmış olması olarak belirtmiştir. Ricardo'ya göre toplumda herhangi bir kesimin safi gelirini arttıran bir gelişme nüfus artışına neden olacak ve bu durum işçilerin aleyhine işleyen süreci başlatacak, durumlarının kötüleşmesine neden olacaktır. Makinelerin kullanılması gayrısafi ürünlerinin azalması sonucunu doğurursa çalışanlar işlerinden olacak nüfusun çoğunluğunun gelir kaybı yaşamasıyla kendisini beslemek için yeterli düzeyde kaynağa ulaşamayacaktır (Ricardo, 2008: 305-310). Teknoloji ve istihdam ilişkisi Marx'ın çalışmalarında da yer bulmuştur. Marx bu ilişkiyi emek-değer kuramı üzerinden yorumlamıştır. Nitekim bu kuram kapitalist ekonominin emek üzerinde yarattığı sömürünün tahlil edilebilmesi açısından önemlidir. Makineleşmeyle birlikte artan verimlilikle ortaya konan nihai mal miktarı artarken çalışanların aldığı ücret ortaya konan mallardan bağımsızdır (O'Shea, 2021: 188). Yeni teknolojilerle emeğin daha fazla sömürülmesinin önü açılmıştır. Kaynakların metalaştırılması ve piyasaların genişletilmesi de kapitalist ekonominin ihtiyaç duyduğu yayılım alanını genişletmiştir. Bu noktada emek teknolojiyle buluşturularak üretkenliği arttırılmış ve sermaye birikimi hızla artış göstermiştir (Narin, 2010: 250-255). Marx teknolojiyi kapitalistlerin emeği nasıl sömürdüğü ve nasıl zenginleştiği sorularıyla ele almıştır (Göktürk, 2015: 12). Bu ilişki ağını da ortaya koyduğu artı değer kavramıyla açıklamıştır. Marx'a göre sermaye birikminin temel kaynağı artı değerdir. Yalnız emek

gücüyle yapılan üretim ile makinelerin dahil olduğu üretim süreçleri arasında emek açısından farklılıklar olduğuna dikkat çekmiştir. Marx bu iki değer arasında sermaye sahibi lehine bir fark olacağını belirtmiş bu farkı da artı değer olarak adlandırmıştır. Sermaye sahibi tekeline aldığı üretim araçlarıyla birlikte emeğin verimi artacak ve artı değere el koyacaktır (Aydın & Aydınlar, 2011: 6).

Makineleşme teknolojik gelişmelerin önemli bir sonucudur. Marx teknoloji kaynaklı yaşanılabilecek işsizliği değerlendirirken artan makineleşmenin daha fazla fabrika açılması yönünde bir sonuç ortaya çıkaracağını, böylelikle fabrika işçilerine olan talebin artacağını vurgulamıştır. Makineler insanları bizzat işinden etmeyecek, insanlar üretim süreçlerinde fiilen var olmaya devam edecektir. Marx, eleştirel olarak görüşlerini ortaya koyarken emeğin makineleşme karşısındaki durumunu yabancılaşma ve tekdüzelikle nitelendirmiştir. Makineleşme süreciyle emek olduğundan daha fazla yıpranmaya başlamış, gerçek kimliğinden uzaklaşmıştır. İnsanın özü ve emeğiyle ortaya koyduğu çıktılar arasında ilişki tamamen kopma sürecine girmiştir (O'Shea, 2021: 140-141).

Sermaye birikimine dayalı kapitalist ekonomi özünde tüm bileşenleriyle parasal değerin nasıl yaratılabileceği üzerinde toplanmıştır. Değerin emekle mi yoksa sermayeyle mi yaratıldığı bu bileşenlerin değer yaratma sürecinde ne kadar pay sahibi olduğu soruları da çalışma açısından önem taşımaktadır. Emek, değer yaratma süreçlerinden koparıldıkça ekonomik ilişkiler açısından da sermaye karşısında her zamankinden daha fazla ikame edilebilir olmuştur. Kitlesel üretimin ortaya çıktığı dönemlerde yukarıda da bahsedilen iktisatçılar değere ilişkin yaklaşımlarını emek-değer kuramı üzerine inşa etmiştir. Sonraki yıllarda emeğin makineler karşısında ikame edilebilirlik düzeyi arttıkça değerin kaynağının fayda ve marjinal fayda olduğuyla ilgili yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Böylelikle emek gücünün tasfiye edilmesinin de düşünsel altyapısı oluşturulmuştur. Fayda ve hazzın değerin kaynağı olduğuna ilişkin ilk görüş Jeremy Bentham'la ortaya çıkmıştır. Bu düşünce rasyonellik ilkesi çerçevesinde ortaya koyulmuştur (Kamilçelebi, 2012: 57-58). Bentham, ekonomi politiğe bilimsel bir alyapı kazandırmayı hedefleyerek ekonomiyi toplam fayda ve mutluluğa ulaşmak için belirli yasalar etrafında toplamaya çalışmıştır (Sarfati, 2005: 113-117). Bentham'ın öncülük ettiği faydacı anlayışa Say'in kaleme aldığı "Ekonomi Politik İncelemesi" adlı çalışmasında da yer verilmiştir. Say ilave olarak değer yaratma sürecinin yalnızca emekle değil, üretimde ortaya koyulan sermaye ve doğal kaynakla ortaya çıktığını belirtmiştir (Kazgan, 1993: 70). Bu görüşe paralel olarak Senior, emek ve sermaye karşılaştırmasını, sermayenin yatırım ve tasarrufa yönlendirmesiyle ortaya çıkan risk ve zahmeti emeğin ruhsal ve fiziksel zahmetinden farklı olmadığı düşüncesiyle değerlendirmiştir (Bocutoğlu, 2012: 135). Mill ise düşüncelerini, sermaye ve emeğin değeri açıklama konusunda bir arada düşünülmesi gerektiğiyle şekillendirmiştir (Aydın & Aydınlar, 2011: 8). Faydacı anlayışın evrim geçirdiği bir sonraki aşama ise marjinal fayda olarak karşımıza çıkmaktadır. Jevons, Menger ve Walras'ın marjinalist değer kuramı ile öncülerinden olduğu Neoklasik iktisadi kuramın ortaya çıkışı 1800'lü yılların ikinci yarısına denk gelmektedir (Kazgan, 1993: 147). Marjinalistler kâr gelirinin haklılığını savunmuş, faydayı kıtlığa bağlamışlarıdır. Onlara göre değer subjektiftir (Bocutoğlu, 2012: 142-149). Marjinalist iktisatın öenmli temsilcilerinden biri olan Jevens emeği faydayı oluşturan parçalar içerisine dahil etmemiştir. Çünkü emek

standart ve homojen değildir. Emek gücü ortaya koyanlar da çalışma sonucunda katlandıkları zahmet için marjinal faydaya göre hareket etmektedirler. Walras ise iktisatı doğa bilimlerine yaklaştırmayı hedeflerken fayda değer analizlerinde matematiksel yöntemler kullanmıştır (Bocutoğlu, 2012: 145).

## 5. Heterodoks Yaklaşımda Teknoloji ve İstihdam İlişkisi

### 5.1. Uzun Dalgalar Kuramı

Kapitalist ekonomi, ortaya çıktığı günden bugüne etki alanını genişleterek varlığını sürdürmeye devam etmiştir. Ülke ekonomilerini, hedeflenen ekonomik büyüme rakamlarına ulaştırırken belirli periyotlarda da ekonomik daralma ve kriz süreçlerine yaklaştırmıştır. Tarihsel süreçte meydana gelen krizlerden sonra ise yeni ekonomik ilişkiler ve birikim araçları ortaya çıkmış, kapitalist sistem varlığını sürdürmeye devam etmiştir. Bu noktada da kapitalizmin tarih boyunca geçirdiği genişleme ve daralma döngülerini açıklamaya yönelik uzun dalgalar kuramı ortaya koyulmuştur. Uzun dalgalar kuramı, 1920'li yıllarda Nikolay Kondratieff tarafından ortaya konulmuştur. Bu teorinin kendi içinde üç farklı yaklaşımı bulunmaktadır. Kondratieff bu yaklaşımların muhafazakar kanadını temsil ederken, Marksist iktisatçı olan Leon Troçki Marksist bakış açısıyla açıklama yoluna gitmiştir. Son olarak Schumpeter ise uzun dalgalar kuramının liberal kanadını temsil etmektedir (Öztürk & Akdağ, 2017: 152). Kapitalist ekonomi geçirdiği farklı evrelerde farklı birikim araçları ve ekonomik ilişkiler üzerine inşa edilmiş ve hakim ekonomik sistem olmaya devam etmiştir. Kondratieff analizlerinde söz konusu yapısal dönüşümlerin kilit unsuru olarak teknik icat ve teknolojileri göstermiştir (Kondratieff, 1935: 105-106). Ona göre teknolojik ilerlemeler kapitalist ekonomileri yeniden genişleterek kapitalizme her kriz sonrası yeniden işlerlik kazandıracaktır (Özgüler, 2003: 151-152). Troçki ise söz konusu kuramı sınıf savaşımına dayandırmıştır. Dalgaların varlığını kabul etmiş fakat bu dalgalanmaların salt açıklama yoluna gidilmesi kapitalist döngülerin basit bir tekrardan ibaret olduğunu kabul etmek anlamına gelmektedir. (Troçki, 1923). Troçki'ye göre yaşanan dalgalanmaların bir sonu vardır. Ona göre sonraki her bir dalgalanma daha ksıa bir zaman dilimini kapsayacak ve bu şekilde kapitalizm sürekli kriz yaratan bir döngüye girecektir (Öztürk & Akdağ, 2017: 156). Schumpeter ise Kondratief'in ortaya koyduğu düşüncelere genel olarak katılmakla birlikte söz konusu dalgalanmaların kaynağı olarak teknolojik gelişmelere dikkat çekmiştir. Her krizden çıkışın anahtarı olarak teknolojik gelişmeleri göstermiştir (Akdağ, 2019: 32).

Ortalama elli ila altmış yıl arası süre ile ifade edilen uzun dönemli Kondratieff Dalgalar tarihsel süreçte yaşanan genişleme ve daralma dönemlerini kapitalist birikim sürecinin ayrılmaz iki parçası olarak ele almıştır. Özellikle Sanayi Devrimi'nin yaşandığı yıllardan itibaren birçok ülkede daha önce görülmemiş üretim ve ticari performans artışları ve bu artışların büyüme rakamlarına yansıması kapitalist sisteme olan inancı güçlendirmiş olsa da sistem yaşanan her genişlemenin ardından daralma ve krizlerle karşı karşıya kalmıştır. Söz konusu krizler dünya genelinde yaşanan sosyal refah azalışları ve artan yoksulluklarla kendini göstermiştir (Börü & Demiröz, 2019: 247-250).

### 5.2. Birikimin Toplumsal Yapısı Teorisi

Kapitalist ekonomik sistemde yaşanan her genişleme döneminin merkez unsurlarından biri ve belki de en önemlisi teknolojik gelişmeler olmuştur. Yaşanan her genişleme dönemini şekillendiren farklı teknolojiler; emek, işgücü, istihdam ve çalışma ilişkileri üzerinde de önemli değişiklikler yaratmıştır. Kapitalist ekonomik sistemi Kondratieff Dalgalar teorisinde olduğu gibi yaklaşık elli yıl süren uzun salınımlar ile açıklamaya çalışan Birikimin Toplumsal Yapısı Teorisi bu salınımları proleterleşme, homojenleşme, katmanlaşma ve mekânsallaşma olmak üzere birbiri ardına gelen dört farklı salınım ile açıklamıştır. Dört farklı salınımla tanımlanan BTY teorisinde bu aşamaların en ayırt edici özelliği emek süreçlerinde yaşanan dönüşümlerdir. Emek özelinde değerlendirildiğinde özellikle mekânsallaşma aşamasının ön plana çıktığı BTY teorisinde emeğin kontrolü bilgi işlem teknolojileriyle ön plana çıkan "teknokratik" kontrol ile gerçekleştirilmiştir (Göker & Akyol, 2013:57-59).

Proleterleşme dönemi ustalık ve zanaatkârlığın ön plana çıktığı, emeğin basit kontrolüne dayanan bir yapıyı ifade ederken homojenleşme endüstriyel üretimin yaygınlaştığı, nitelikleri itibariyle piyasanın daha fazla kalifiyeli emek talep ettiği bir dönemi yansıtmaktadır. Homojenleşme dönemi makinelerin, gerekli teknolojik altyapı sağlanarak üretim süreçlerine dahil olduğu dönemi temsil etmesi açısından ön plana çıkmaktadır. Homojenleşme döneminin yarattığı etkiler çalışma koşulları özelinde değerlendirildiğinde üretim süreçlerine makinelerin dahil olması işçilerin daha fazla yoğunlaşmasını gerektiren yeni iş tanımları yaratmıştır. Ayrıca makineler sermaye sahiplerinin emek üzerindeki kontrol ve denetimini arttırmış, teknik kontrolün önünü açmıştır. İşverenler teknik kontrolle çalışma hızı üzerinde kontrol sahibi olmuş ayrıca yedek işçi ordusunun oluşmasıyla istihdam koşullarını belirleme süreçlerinde işverenlerin pazarlık gücü artmıştır (Göker & Akyol, 2013: 57-63).

Irk, cinsiyet, endüstri alanı gibi ayrıştırıcı nitelemelerle emek piyasasının katagorilere ayrıldığı katmanlaşma dönemi ise farklı işçi gruplarının farklı örgütlenme rejimlerine tabi olduğu dönemi yansıtmaktadır. Bu durum zamanla işçiler arasındaki dayanışma ve birliği ortadan kaldırarak işçilerin işverene karşı pazarlık gücünü kaybetmesine neden olmuştur (Reich, 1997: 5).

Son olarak, farklı birikim dönemleri arasında yer alan mekansallaşma temel olarak esnek üretim sistemiyle nitelendirilmektedir. Esnek üretim modelinin temelini ise bilgi ve iletişim teknolojileri oluşturmaktadır. Mekansallaşma dönemi emek-sermaye arasındaki dengenin emek aleyhine değiştiği, daha fazla işgücünün daha düşük ücretlerle çalışmak zorunda kaldığı bir istihdam yapısıyla karşımıza çıkmaktadır. Bu özellikleriyle mekansallaşma üretim süreçlerinde yaşanan küreselleşmenin de önünü açmıştır. Sermaye emeğin daha ucuz olduğu ülkelere yönelerek ücret farklılıklarından yararlanmayı hedeflemiş üretim süreçlerini farklı ülkelere taşımaya başlamıştır.

## 6. Otomasyon Teknolojileri ve Yapay Zekanın Çalışma Üzerine Etkisi

İnsanların düşünsel faaliyetlerinin somutlaştığı yaratıcılık tabanlı icatlar alışılmış yaşamsal döngüleri değiştirdiği kadar ekonomik, sosyal ve toplumsal dönüşümler

üzerinde de büyük etkiler yaratmıştır. Ekonomi özelinde değerlendirildiğinde ise söz konusu dönüşümlere adapte olabilme derecesine göre farklı iş kollarında istihdam edilen işgücüne bağlı olarak farklı gelir düzeyleriyle sınıflandırılan kesimler ortaya çıkmıştır. Zamanla farklı gelir gruplarının oluşturduğu katmansal yapıyı, talep edilen işgücü niteliklerindeki değişimi ve çalışmanın geleceğini anlayabilmek için gereken şey ise yeni teknolojilerin ekonomik süreçler üzerinde yarattığı rekabetçi etkiyi ortaya koymaktır. Bu etkilerden ilki geçmiş dönemlerde de sıkça karşılaşılan emeğin sermaye karşısında verdiği var olma mücadelesidir. Teknolojik gelişmeler iş yapma süreçlerini otomasyonlaştırdıkça emek sermaye karşısındaki pazarlık gücünü kaybetmiş, yaptığı işe yabancılaşmış hatta işinden olma korkusuyla baş başa kalmıştır. Diğer etki ise sürdürülebilir bir geleceği yok etme pahasına metalaştırma sınırlarının genişletilmeye çalışıldığı rekabet sürecini ifade etmektedir.

Teknolojinin istihdam üzerinde yarattığı etkilerin tartışma konusu haline gelmesi uzun yıllar öncesine dayanırken özellikle Marx ve Keynes geçmiş dönem yazınında bu konuya en çok yer veren düşünürler olmuştur. Bu çalışmalar işlerin geleceği hakkında günümüzü de anlamlandırmamıza yarayacak farklı çıkarımları içermektedir. Teknolojiyi üretim ve tüketim hacminin sürekli genişlediği kapitalizmin temel unsurlarından biri olarak değerlendiren Marx, yaptığı çıkarımları eleştirel bakış açısıyla ortaya koymuştur. Marx teknolojik ütopyacılığın makineleşmeyle vaat ettiği daha kısa çalışma saatlerinin gerçekleşmediğini, kapitalistlerin makineleşmeyle işçileri işçi sağlığı pahasına daha uzun saatler çalıştırdığını belirtmiştir. İşçiler teknoloji tarafından özgürleştirilmemiş, daha doğrusu onun kölesi olmuşlardır. Teknoloji, işçileri yabancı ve düşman bir güç olarak karşı karşıya getirerek, iş içinde ve dışında yaşam kalitelerini baltalamıştır. Yine de Marx gelecekte teknolojinin nasıl daha farklı kullanılabileceğine ilişkin olumlu bir vizyon da ortaya koymuş, çalışmayı azaltmak ve boş zamanı uzatmak amacıyla teknolojiyi doğrudan ve proaktif olarak kullanmanın mümkün olabileceğini savunmuştur (Spencer, 2018: 3-4). Marx, yaşanan üretkenlik artışlarıyla özellikle çalışma saatlerinde yaşanabilecek düşüşlerden ümitli olmuştur. Çalışma saatlerinin yarı yarıya indiği bir gelecekte artı değer ve toplumsal emek zamanı sömürüsünün aza inebileceğini, bireylerin iş yaşamı dışında kendilerini geliştirebilecekleri sanatsal ve bilimsel faaliyetlerde yer alabileceğine olan inancını da belirtmiştir (O'Shea, 2021: 194).

Keynes ise 1930 tarihli ünlü makalesi "Torunlarımız İçin Ekonomik Olanaklar" da teknolojik ilerlemelerin ürünü olan makineleri daha farklı bir ideolojik yaklaşımla ele almıştır. Keynes'e göre otomasyon yoluyla çalışma saatlerinin azaldığı bir gelecek için herhangi bir devrimsel dönüşüme gerek yoktur. Daha az çalışmanın olduğu bir gelecek kapitalizm altında gerçekleşecektir (Gustavo & Lorenzo, 2012: 35-37). Keynes esasında sürekli sermaye birikiminin daha az çalışma saati ve daha uzun boş zaman imkanı sunacağı bir gelecek için olumlu bir vizyon ortaya koymuştur. Makalesinde okuyucularını kapitalizmin temel faydaları konusunda ikna etmek istemiştir. Onlara kapitalizmin sonunda teslim olacağını ve kısa vadede "teknolojik işsizlik" sorunuyla karşılaşılacağını, uzun vadede bu sorunun çözüleceğini belirtmiştir. Keynes'e göre 2030 yılına gelindiğinde toplumun esas sorunu insanlara iş bulmak olmayacaktır. Bu noktada üzerine düşünülmesi gereken asıl sorun insanlara boş zamanlarını yaratıcı arayışlarla doldurtacak bir sistemin nasıl oluşturulması gerektiğiyle ilgilidir. Keynes çalışma

alışkanlığının insan psikolojisine derinden yerleştiğinden işçilerin haftada yalnızca birkaç saat çalıştığı bir duruma uyum sağlamalarının zaman alacağından endişe duymuştur (Spencer, 2018: 6).

Son yıllarda, akademik çevreler ve uluslararası kuruluşlarca dijitalleşme ve otomasyonlaşmanın yarattığı yeni ekonomik ortamı istihdam özelinde değerlendiren çalışmalara olan ilgi artmıştır. Birçok ülkenin erken sanayisizleşme konusunda yaşadığı kötü tecrübeler ve gelişen teknolojilerin bir sonucu olarak esnek istihdam koşullarının zayıflaması bu konuya olan ilgiyi arttıran diğer önemli gelişmeler arasında yer almaktadır. Yapısal anlamda farklı ekonomik dinamikleri barındıran, otomasyon ve dijitalleşme tabanlı bir ekonomi için gerekli işgücü ve teknolojik altyapıya sahip olmayan birçok ülke rekabet sürecinden uzak kalmamak için erken sanayileşmiş ülkelerden daha zor koşullarda rekabeti sürdürmektedir. Tarihsel sürece bakıldığında endüstriyel devrimlerin hangi teknolojilerle ortaya çıktığı ve ülkelerin bu teknolojilere hangi ölçüde ulaşabildiği, sonraki endüstriyel devrimlerdeki performansları üzerinde de doğrudan etkili olmuştur. Bir ülke için endüstriyel devrimler sonucu ulaşılan ekonomik performanslar önceki endüstriyel devrime hâkim olan teknolojilere ne kadar adapte olabildiğiyle alakalı olmuştur. Gelişmiş ekonomilerin endüstriyel tarihi fabrikalarda makineleşmenin arttığı ve fordist üretim ilkelerinin geçerli olduğu dönemlerde sistemin taleplerini karşılayacak teknolojiler ve ucuz işgücüyle elde ettikleri rekabet avantajlarıyla anılmaktadır. Niteliği itibariyle kapitalist üretim ilişkilerinin doğasını birebir yansıtan ve kapitalist ekonomik sistemin içerisinde var olabilmenin asgari unsuru olan bu sistemde yaşanan otomasyonlaşma dalgası önceki endüstriyel devrimler için geç kalmış birçok ülkenin kalkınma yolunda karşı karşıya kaldığı en büyük sorunlardan biridir. Nitekim ileriki bölümlerde de bahsedeceğimiz üretim robotlarının en düşük işçi ücretiyle dahi rekabet edebildiği 'üretimi geri taşıma (reshoring)' bir ortamın oluşmasıyla istihdam piyasalarını teknoloji kaynaklı işsizliklerin ve düşük ücrete güvencesiz çalışma koşullarının daha yoğun olarak yaşandığı bir süreç beklemektedir.

Otomasyon teknolojilerinin istihdam ve çalışma koşulları üzerindeki etkilerini ortaya koymaya çalışan güncel çalışmalara bakıldığında doğurduğu sonuçlar itibariyle etki alanları ve şiddeti farklılık göstermektedir. PWC'nin 2018 yılında yaptığı bir çalışmaya göre önümüzdeki yıllarda çalışanların yaklaşık %37'si işini kaybete tehlikesiyle karşı karşıyadır. Özellikle finans ve taşımacılık alanlarında söz konusu durumun yaşanacağı belirtilirken kadın çalışanların otomasyondan daha fazla etkileneceği belirtilmiştir. Türkiye üzerindeki olası sonuçların da değerlendirildiği çalışmada kısa vadede gerçekleşecek otomasyon düzeyinin düşük olacağı belirtilmiştir (PWC, 2018: 2). Brana'nın 2019 yılında yaptığı diğer bir çalışmada farklı iş türlerinin daha çok hizmet ağırlıklı sektörlerde ortaya çıkacağı yönünde bulgulara ulaşmış, hizmet sektörünün gelişmiş olduğu ülkeleri olumlu olarak etkileyeceğini ileri sürmüştür (Brana, 2019:421). Frey ve Osborn'un 2015 yılında ABD'deki istihdam piyasaları üzerindeki çalışmalarında ise gelecek yıllarda ABD'de çalışanların %47'sinin işlerinden olacağı sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşılık Bowles Güney Avrupa ülkeleri işgücü piyasalarını incelediği çalışmasında yaşanılabilecek işsizlik tehlikesinin en fazla Güney Avrupa ülkelerinde gerçekleşeceğini çalışan nüfusun %45 ile 6o oranda uzun süreli ve kalıcı işsizlik yaşayacağına dikkat çekmiştir. Frey ve Rahbari'nin farklı ülkelerin otomasyonlaşma düzeylerini karşılaştırıldığı çalışma ise özellikle Uzak Doğu ülkelerine

yönelik tahminleri ortaya koyması açısından önemlidir. Çalışmaya göre Etiyopya, Çin ve Hindistan gibi ülkelerde işlerin %69 otomasyonlaşmaya uğranması beklenirken Çin'de %77 Etiyopya'da %85 olarak gerçekleşeceği sonucuna ulaşmıştır (WB, 2016: 35).

## 7. Otomasyonlaşma ve İş Kayıplarına Alternatif Olarak Heterodoks Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası Önerileri

Teknolojik gelişmeler iktisadi sistemleri ve üretim ilişkilerini dönüştürmektedir. Üssel hızda yaşanan dönüşümlerin olduğu böyle bir ortamda özellikle dezavantajlı grupların refahını iyileştirebilmek adına sosyal ve ekonomik politikaların tekrar değerlendirilmesi ve yeniden inşası gerekmektedir. Son yarım asırdır her gün bir yenisi eklenen teknolojilere toplumun tüm kesimlerinin aynı hızda uyum sağlamasını beklemek gerçekçi gözükmemektedir. Teknolojik gelişmeler tarihsel süreçte toplumlar üzerinde bir yandan hayatı kolaylaştırıcı etkiler yaratırken diğer yandan yıkıcı etkileriyle anılır olmuştur. Teknolojinin yarattığı yıkıcı etkilere odaklanmak her zaman olduğundan daha elzemdir çünkü tarihin hiçbir döneminde teknolojinin gelişim hızı bu kadar ivmelenmemiştir. İlerleyen yıllarda ekonomik, siyasi ve sosyal alanlarda politika yapıcıların alacağı kararlar teknolojin yaratabileceği ani ve yıkıcı dönüşümlerin karşısında hazırlıksız yakalanan grupların refahı ve insani yaşam koşulları üzerinde doğrudan etkileyici olacaktır. Bu doğrultuda politika yapıcılar ile devlet kurum ve kuruluşlarının uygulayacağı yöntemlerin kapsayıcılığı, çağın gerekliliklerine cevap verebilmesi, eşitlik ve adaleti gözetmesi doğru politikaların belirleyicisi olacaktır.

### 7.1. Dayanışma Ekonomileri Çerçevesinde Veri ve İşçi Kooperatifleri

İşçi kooperatifleri ve dayanışma ekonomilerinin tarihi endüstrileşmenin başladığı birinci sanayi devrimine kadar gitmektedir. Kooperatifler Birinci sanayi devrimiyle hızla yayılan makineleşmeye karşı ilk tepkilerden biri olarak ortaya çıkan ve daha çok şiddet temelli hareketleri benimseyen Luddizm gibi akımlara alternatif olarak yasal mücadeleyi benimsemişlerdir. Dayanışma ekonomisi içerisinde yer alan işçi kooperatifleri merkezine dayanışma temelli üretim ilişkilerini koymuştur. İlk örneklerinin 19. yüzyılda Anglosakson coğrafyasında görüldüğü ekonomilerin kurumsallaşması da ütopyacı kooperatifçiliğin temellerini atan Robert Owen'ın da kurulmasında pay sahibi olduğu New Lanark değirmeninin işletilmesiyle başlamıştır. Çağdaş kooperatifçilik ise Rochdale Cemiyeti ve onların oluşturduğu kurumsal yapı temelinde şekillenmiştir. Rochdale Cemiyeti'ni kooperatifçilik tarihinde önemli bir yere koyan Manchester endüstrisinde çalışan işçilerin fabrika yönetimini kendi ilkeleriyle sürdürdükleri bir yapıya kavuşturmuş olmalarıdır (Doğan, Ertör, & Kulebi, 2016: 67).

Kapitalist sermaye birikiminin varlığı bir yandan adil bölüşüm politikaları ve refah devleti uygulamalarının en asgari düzeyde tutulduğu ekonomik ve siyasi ortama bağlıyken diğer yandan emeğin sosyal ve kültürel yeniden üretimine bağlıdır. Sermayenin emek gücünün yeniden üretimini sağlayacak siyasi ve ekonomik politikaları göz ardı etmesi De Angeles'in ifadesi ile "kapitalizmin bindiği dalı kesmesi" anlamına gelmektedir. Bu nedenle kapitalizm neo-liberal politikaların yarattığı tahribatı onarmak

için sosyal işbirliği üzerine kurulu ekonomik uygulamalara ihtiyaç duymaktadır (De Angelis, 2012: 185).

Kooperatifler sosyal beden üzerinde tahakküm kuran, güçsüz öznellikler yaratan neo-liberal uygulamalara karşı dayanışma ve özgürlüğü gözeten bir yapıyı ifade etmektedir. 4. endüstriyel devrimle birlikte Neo-liberalizm kendine özgü politikaları tam anlamıyla pekiştirmiştir. Buna karşılık tarihsel süreçte birçoğu kapitalist işleyişe karşı konumlanan, komüne dayalı tecrübeler ve kooperatifçilik uygulamaları neo-liberal işleyişin emek üzerinde yarattığı baskının önüne geçebilecek tecrübeleri sahiptir (Kioupkiolis & Karyotis, 2017: 312).

İşçi kooperatiflerinin öncelikli ilkesi 'açık üyelik' din, dil, ırk ayrımı gözetmeksizin herkesin kooperatiflere üye olabileceğini ifade etmektedir. Ayrıca yönetim ve benzeri kararların kolektif katılıma açık olduğu bu yapıda her üyeye tanınan oy hakkı alınacak kararlarda bağlayıcı özellik taşımıştır. Her üyenin katılım için belirli miktarda giriş sermayesi koyması da üretilen artık değerin adil bölüşümünü gözetmeye yönelik bir uygulama olarak ilkel kapitalist ekonomik sisteme olan bağımlılığı azaltma isteğinden doğmuştur. Günümüzde kooperatiflerin genel çerçevesine bakıldığında çok büyük değişiklikler olmamakla birlikte farklı bakış açıları kooperatiflerin pratikteki faaliyetlerini çeşitlendirebilmektedir (Doğan, Ertör, & Kulebi, 2016: 67-69).

Bilgisayar teknolojileri ile yerine getirilen üretimler ve dijital işlerin arttığı günümüz ekonomilerinde temel girdi bilgiyken dünyadaki sayılı şirketler bilgiye erişimleri lisans ve telif haklarıyla sınırlandırmaktadır. Kişisel verilerin de önemli bir değer kaynağı olarak metalaştırıldığı böyle bir ortamda bilgi teknolojilerine bağlı üretim süreçleri de yalnızca birkaç güçlü şirketin tekeliyle sınırlandırılmıştır. Bu noktada özgür yazılım platformları ve veri kooperatifleri dayanışma ekonomisinin uygulanabileceği önemli alternatifleri sunmaktadır.

Bilgisayar ve yapay zekâ teknolojileri iş süreçlerini otomasyonlaştırırken bu teknolojilere yaklaşımın insan odaklı olamaması insani sorumlulukları ortadan kaldırmaktadır. Söz konusu teknolojilerin olumsuz sonuçlar yaratması durumunda teknolojilerin daha etkin ve fırsat eşitliği yaratacak şekilde kullanılması zorlaşacak gelecek için potansiyel tehdit olacaktır. Sonuçta tüm bu teknolojilerin yarattığı değerin temel kaynağı insandır. Öyle ki dijital ortamlarda yürütülen, milyonlarca insanın gelir sağladığı dijital işlerde insani koşullarda çalışma bir yana çalışanların işçi statüleri dahi yoktur. İnsanı merkeze alan bakış açısı sanal ortamlarda da olsa değerin yaratılmasında en büyük pay sahibi olan insanları hak ettikleri güvenceye ulaştırma konusunda önem taşımaktadır (Lanif & Weyl, 2020: 18-20).

Dijital ortamda yer alan veri ve bilgi işçilerinin veri kooperatifleri kurarak veri ve bilgi dağıtımında tamamen söz haklarının olduğu, sundukları veri karşılığında hizmet talep edebildikleri kolektif tabanlı dijital çalışmanın örneklerinden biri Tayvan'da hayata geçirilmiştir. Tayvan'da oluşturulan bu kooperatifler sivil katılımın ve kolektif organizasyonların teşvik edildiği bir yapıyı temsil etmektedir. Teknolojiye insani bakış açısıyla yaklaşılan bu uygulama bölgede insan teknolojiden üstün tutan bir anlayışı beraberinde getirerek insana yakışır çalışma koşullarını sağlama konusunda önemli örneklerden biridir (Lanif & Weyl, 2020: 30).

Niteliği itibariyle nesnel olan ile öznel olan emek ya da yaratıcı olan ile analitik olan emek gibi ayrımlar teknoloji ve emek arasındaki çekişmeyi ortaya koyan bir özellik taşımaktadır. Dijital ortamda çalışmayı mümkün kılan bilgisayar yazılımlarının tarihine bakıldığında emeğin işine yabancılaşmamış olabilecekken kâr güdüsünün etkili olmasıyla nasıl sınırlandırıldığı ortaya çıkmaktadır. Dijital teknolojiler, iş süreçlerini iyileştirebilecek ve sürdürülebilirliği sağlayabilecekken kapitalizmin devamı için koyulan sınırlamalar da incelemeye değerdir. Marx'ın 19. yüzyılda ilk defa dile getirdiği 'yabancılaşma' da özünde insan emeğinin potansiyelinin sınırlandırıldığı süreci ifade etmek için kullanılmıştır. 2000'li yılların başında yazılım geliştirme tamamen kolektif ve yaratıcılığa dayalıyken zamanla 'sahipli yazılım sektörü' ortaya çıkmış ve yazılımların açık kaynaklı kodlarla geliştirilmesinin önüne geçmiş, kaynaklar kâr yaratma süreçlerine tahsis edilmiştir. Açık kaynak projelerin de elbet belli başlı dezavantajları vardır. Fakat açık kaynak yazılımların şeffaf ve birkaç tekelin elinde olmaması hataların ortaya koyulmasını kolaylaştırmaktadır. Açık kaynak herhangi bir programdan yararlanabilecek daha fazla insan anlamına da gelmektedir. İnsanlar kendilerini keşfetme yolculuklarında kendilerini düşünsel anlamda ifade edebilmeleri ortaya koyacakları iyi işlerin habercisidir. Kapitalizmin dayattığı sınırları, her insana potansiyelini ortaya çıkaracak imkânların sağlanmasıyla aşılabilmesi gayet olasıdır. Dijitalleşen iş süreçlerinin giderek arttığı çağımızda insanın kendini gerçekleştirebildiği alanlardan biri olan iş yaşamının tatmin edici ve özgürleştirici bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir (O'Shea, 2021: 150-163).

Dayanışma ekonomileri yalnızca kooperatiflerle de sınırlı değildir. Sosyal alanda dezavantajlı gruplar için faaliyet gösteren vakıf ya da derneklerde bu alana dahil olabilmektedir. Önemli olan dezavantajlı gruplara yönelik faaliyet gösteren oluşumların tecrübe ve pratikliklerini diğer oluşumlarla paylaşabileceği ortamın oluşturulmasıdır. Böylelikle kapitalist ekonomik ilişkilere alternatif alanlar eskisinden daha fazla insanın dahil olabileceği bir potansiyele ulaşabilecektir. Nitekim teknolojik gelişmeler üretim süreçlerini dönüştürürken emek işine, ürettiği ve tükettiği mallara yabancılaşmaktadır. Emek, yeniden üretimi için gereken çalışma ve sosyal haklarından mahrum bırakılmakta, kooperatifler alternatif sosyal ve ekonomik modellerle emeğin üzerinde yaratılan baskıyı önlemede önemli bir araç olarak değerlendirilmelidir (Doğan, Ertör & Kulebi, 2016: 77).

### 7.2. Devletin En Son İşveren Rolü

Neoliberal politikaların işsizlik pahasına öne sürdüğü enflasyonu düşürmeyi hedefleyen politikalar günümüzde ekonomik büyüme ve istihdam oranlarında beklenen iyileşmeleri tahmin edilenin çok altında gerçekleştirmiştir. Güncel istihdam rakamlarına bakıldığında işsizlik artış göstermekte fiyat istikrarını sağlamaya yönelik politikalar da bu sorunu daha fazla derinleştirmektedir. Yüksek işsizlik oranları kapitalist ekonomik sistemin ne kadar sürdürülebilir olduğu sorusunu gündeme getirirken alınan politika kararları dezavantajlı kesimlerin aleyhine gelir dağılımındaki adaleti kötüleştirmekte temel hak ve özgürlüklere ulaşabilmeyi zorlaştırmaktadır. Günümüzde teknolojik gelişmelerin işsizlik oranları üzerinde yarattığı olumsuz etkiler iyice gün yüzüne çıkmıştır. Bu durumdan olumsuz etkilenebilecek dezavantajlı

kesimlerin başta çalışma hakkı olmak üzere insani yaşam taleplerini karşılayabilmek için gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

Son yıllarda devletin en son işveren rolü işsizliğe karşı önemli bir politika aracı olarak değerlendirilmektedir. Ekonomik dalgalanmaların seyrine göre revizyona gidilebilen tam istihdam politikalarının kökenleri Post Keynesyen iktisatçıların da yer aldığı Heterodoks iktisadi yaklaşıma dayanmaktadır. DNİOR politikası temel olarak devletin dışsal olarak belirlediği sabit ücret düzeyleriyle işsizlere iş garantisi sunmaktadır. DNİOR politikasıyla ekonomilerin durgunluk yaşadığı dönemlerde özel sektörde gerçekleşen işten çıkarmalara karşı devletin iş güvencesi sağlamasıyla istihdam stokları artmaktadır. Buna karşılık genişleme yaşanılan dönemlerde özel sektörün işgücü talebi artacağından devletin kendi bünyesinde istihdam ettiği işgücü sayısı azalacaktır. Böylelikle devlet hareket alanının geniş olduğu istihdam stokundaki ayarlamalarıyla ekonomilerde yaşanabilecek durgunluk ya da aşırı genişleme yönündeki dalgalanmaların tahribatını azaltmak için otomatik stabilizatör görevini üstlenmektedir (Işık, 2009: 138-141). Ayrıca devletin istihdam ettiği çalışanlara yönelik ortaya koyduğu toplu iş sözleşmeleri ve çalışma koşulları özel sektördeki kararları da etkilemekte yine dengeleyici bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet ve çalışanların ortak çıkarlarını garanti edebilen toplu iş sözleşmelerinin yarattığı tüm kazanımlar özel sektörde yer alan işveren ve çalışan arasındaki ilişkiyi de iyi bir örnek oluşturacaktır (Koray, 2000: 67).

Bu programda devletin dışsal olarak belirlediği tek tip ücret özel sektörde iş bulamayanları daha çok vasıfsız emeği kapsamaktadır. Nitelikli emeğin talep edeceği ücret düzeylerinin altında olan tek tip ücret modeli bu piyasadaki vasıflı-vasıfsız rekabetini de asgari düzeye indirmektedir. Birçok nitelikli çalışan bu piyasalarda belirlenmiş ücret düzeylerinde çalışmak istemeyecektir. Emek saklanamaz, mülkiyete alınamaz diğer üretim faktörlerinden birçok noktada ayrılmaktadır. Bu nedenlerle Keynes ve birçok iktisatçı emeğin piyasasının olmadığını öne sürmektedir. İstihdama katılan işçilerin bilgi maliyeti belirsizliğini de ortadan kaldıran DNİOR özel sektör tarafından işgücü talebinin azaldığı durumlarda emeğin depolanmasına ve tampon stok olarak hareketini kolaylaştırmaktadır (Wray, 1998: 135).

Kapitalist ekonomik sistemin her dönemi teknolojiyle olan ilişkisiyle ön plana çıkmıştır. Yapısal ve teknolojik nedenlerle ortaya çıkan işsizlikleri çözüme kavuşturmada piyasanın gönüllü olmaması devletlerin sorumluluk almasını gerektirmektedir. DNİOR uygulamalarının önemi her geçen gün daha fazla hissedilmekte bu programın uygulanmasında yer alacak uzmanlara yönelik bilgi ve tecrübelerin geliştirilmesi gerekmektedir. DNİOR programı devlet, sendika ve özel sektör arasındaki iş birliğinin artmasına katkı sağlayacak, yapısal ve teknolojik nedenlerle işlerinden olan dezavantajlı kesimin eğitilmesinin önünü açacaktır. Uygulamanın hayata geçirilmesindeki en önemli adım ise teknoloji kaynaklı işsizlikle karşı karşıya kalabilecek en riskli endüstri ve bölgelerin tespit edilip öncelikle bu alanlarda işlerini kaybedenlere iş sağlamak, sonrasında da geleceğin mesleklerine yönelik geliştirilecek eğitim programlarıyla işgücünü geleceğe hazırlamak olacaktır. DNİOR uygulamasının pratikte başarılı olabilmesi için sorun tespiti ve gerekli işbirliği

sağlama noktasında yönetime ve uygulanacak modellere esneklik kazandıracak yasal altyapının oluşturulması gerekmektedir (Işık, 2009: 149).

### 7.3. Evrensel Temel Gelir Uygulamalarına Bir Alternatif Olarak: 'Yaşam Ücreti'

Temel gelir uygulamaları her ne kadar günümüzde daha fazla gündeme gelip tartışma konusu olmuş olsa da kökenleri çok daha eskiye Ortaçağ Orman Sözleşmesine kadar uzanmaktadır. En ilkel örneklerinin Ortaçağa kadar uzandığı bu uygulamalar dünya tarihinde yaşanan siyasi ve ekonomik kırılmaların meydana gelmesiyle farklı modellerle yeniden tasarlanmış ve son halini almıştır. Farklı dönemlerde farklı modellerle anılan temel gelir uygulamalarının özellikle üçüncü ve dördüncü dalgası içerisinde teknolojik gelişmelerin yarattığı olumsuz etkilerle gündeme gelmiş olması bakımından önemlidir. Üçüncü dalga 1960'lı yıllarda ABD ve birçok Avrupa ülkesinde artan otomasyonlaşmanın yarattığı teknolojik ve yapısal işsizlik kaygısını yansıtırken dördünce ve son dalga ise dijitalleşme, robotik teknolojiler ve yapay zeka kaynaklı teknolojilerin iş süreçlerini hakimiyetine almasıyla çalışan insanların güvencesiz ve eşitliksiz bir gelecek korkusunu yansıtmaktadır. Temel gelir uygulamaları hangi dönem olduğundan bağımsız olarak o dönemin ekonomik ve sosyal kaygılarına çözüm bulmak için geliştirilmiş strateji ve politikaları kapsamakta, önceki üçüncü dalgada olduğu gibi günümüzde de teknoloji kaynaklı yaşanabilecek ekonomik ve sosyal sorunlarla gündeme gelmektedir (Beken, 2020: 180).

Evrensel Temel Gelir (UBİ) kavramsal olarak ve farklı ülke uygulamalarında teknik olarak farklılıklar taşısa da genel anlamda devletin ülke sınırları içerisindeki vatandaşlarına düzenli aralıklarla nakit şeklinde gerçekleştirilen ödemeleri kapsamaktadır. UBİ'nin diğer benzeri sosyal destek uygulamalarından en büyük farklarından birkaçı yardım kapsamına alınanların ihtiyaç tespiti ve çalışma koşullarından tamamen bağımsız olarak değerlendirilmesidir. Temel gelir vatandaşı olunan ülkenin sağladığı hak ve yükümlü olduğu sorumluluklar dahilinde toplumun üyesi olan herkesin talep edebileceği bir gelir hakkını ifade etmektedir. Fakat bu durum son dönemde yaşanan göç hareketlilikleri nedeniyle önemli bir tartışma konusu haline gelmiştir. UBİ toplumda yer alan bireyler arasında varlıklı ve yoksul ayrımı yapılmadan belirli standart tutarlar çerçevesinde ödenmektedir. UBİ'den yararlanmak için geçmişte çalışıp belirli sigorta pirim ödemesini yerine getirmiş olmak ya da temel gelir karşılığı bir işte çalışma koşulu gibi şartlar da yer almamaktadır. Ayrıca UBI kapsamına dahil olan vatandaşlara sağlanan gelirler geri çekilememekte ve geri ödenmesi yönünde bir talep ileri sürülememektedir. Bireylerin belirli bir gelir düzeyinin altına düşmesine izin verilmeyen bu uygulama gelirlerin nereye ve nasıl harcanacağı konusunda da özgürlük sağlamaktadır (Van Parijs, 2004: 9-11).

Farklı ülke ekonomilerinde dönem dönem uygulama alanı bulan temel gelir; toplumsal adalet, özgürlük ve ekonomik refah arayışlarına yönelik geliştirilmiş bir araç niteliğindedir. UBİ'nin ekonomik anlamda bir politika aracı olarak kullanılması daha çok ekonomik sürdürülebilirliğin tehlikede olduğu, gelir eşitsizlikleri ve yeni teknolojilerin yarattığı işsizlik sorununun ortaya çıktığı dönemlerde gündeme gelmiştir. Fakat günümüzde dijital ortamda yapılan işlerin artarak platform ve gig ekonomileri gibi yeni

kavramların ortaya çıkması sosyal güvenlik kapsamında gerçekleştirilen UBİ ve benzeri uygulamaların sürdürülebilirliği üzerinde soru işaretleri yaratmaktadır. Belirsizliklerin nedeni ise iş yapma süreçleri hızla değişirken buna bağlı olarak yer ve zaman kalıplarının yıkılması ve değer zincirinin ortaya çıktığı yerin farklılaşmasıdır. Yaşanan bu gelişmeler refah devleti uygulamaları ve kamu hizmetlerinin sunulmasında uygulanacak yöntemleri zorlaştırırken kullanılacak finansmanın kaynağına ulaşmayı da zorlaştırmaktadır (Beken, 2020: 181). Bu noktada evrensel gelirin finansmanı için yaratılacak kaynağın, üretimde kullanılan robotlar üzerine konulacak bir "robot vergisiyle" sağlanabileceği yönünde düşünceler de geliştirilmiştir (Oberson, 2017: 150). Fakat robot vergisinin uygulanabilirliğine yönelik tartışmalar hala devam etmektedir. Yasal ve ekonomik altyapısının tatmin edici düzeyde belirginleştirilmiş olmaması robot vergisine olan ilgiyi azaltmış, yakın zamanda Avrupa Parlamentosu'nda robot vergisine yönelik gerçekleştirilen yasa teklifi reddedilmiştir (Kurt & Bozoklu, 2019: 41).

Temel gelir uygulamalarının uygulanabilirliğine yönelik tartışmalarda öne sürülen itirazlar birkaç başlık altında toplanmaktadır. Bunlardan ilki yapılacak yardımların finansmanı için kamu bütçesine yansıtılacak yükün ve kamu harcamalarındaki artışın bir sonucu olarak gerçekleşebilecek enflasyonist ekonomik ortamdır (Standing, 2007: 10). Bir diğeri ise Krugman'ın ABD örneğinden yola çıkarak ortaya koyduğu eleştirilerdir. Krugman temel gelir uygulamalarının diğer alternatif modellere göre çok daha fazla maliyetli olduğunu, gerçek ihtiyaçların tespitine yönelik geliştirilen daha farklı uygulamaların kamu bütçesi için de daha az maliyetli ve sürdürülebilir olacağını belirtmiştir (Krugman, 2019). Son itiraz ise bu yardımların kapsamına girecek dezavantajlıların tespitinde gereken titizliğin gösterilmeyeceğini ve gerçek ihtiyaç sahiplerine yönlendirmeyeceği yönünde görüş bildiren Shorthouse'a aittir (Shorthouse, 2016).

Temel gelirin teknolojik gelişmeler karşısında politika aracı olarak kullanılması konusunda aksi yönünde görüş bildirenler kadar özellikle teknoloji kaynaklı yaşanacak istihdam azalışları ve değişen çalışma koşullarında, UBİ'yi destekler nitelikte görüşler de mevcuttur. Hatta dünyanın önde gelen teknoloji şirketlerinin kurucularından olan Mark Zuckerberg, Elon Musk ve Bill Gates gibi isimler de temel gelir uygulamalarını savunanlar arasındadır. Causa da dijitalleşme ve otomasyon teknolojileri kaynaklı istihdam azalışlarını ve işgücü piyasalarının değişimine karşı gelir destek uygulamalarının etkili olabileceğini savunanlardandır. Fakat Causa'ya göre ihtiyaç tespitine dayalı yardımlar ve parasal gelir destekleri bu haliyle çoğu zaman sorunların çözümünde yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden UBİ'nin genel vergilemeye ve UBİ düzeyinin kişi başı GSYH'nin sabit bir yüzdesine tabi olması gerekmektedir (Beken, 2020: 187). 2010 Nobel Ekonomi Ödülü Sahibi Chris Pissadires da temel geliri teknolojik kaynaklı artan gelir eşitsizliklerinin telafi edilmesinde kullanılabileceğini belirtenler arasında yer almaktadır.

Dünyada, yaratılan değer zincirine egemen olup zenginliğin büyük çoğunluğunu elinde bulunduran teknoloji devlerinin de böyle bir uygulamayı destekliyor olması tesadüf değildir. Nitekim 20. Yüzyılın başlarında ilk defa ekonomik süreçler için Keynes, üretim sistemleri için ise Henry Ford işçilerin hem üretim hem de tüketim ilişkilerinde olmak üzere çift şapkalı özelliğe sahip olduğunu belirtmişlerdir. Yani sermayedarlar ve

kapitalist ekonomi için bireylerin ne kadar tüketim yaptığı da her zaman önemli olmuştur. Fordist üretim bantlarıyla özdeşleşen ikinci endüstriyel devrimden sonra tüketim düzeylerinin temel gelir uygulamaları gibi sosyal güvencelerle desteklenmesi aslında günümüzdeki teknoloji devlerinin temel gelire ilişkin asıl tutumlarından farksız değildir. Temel gelir sermaye ve emek arasındaki çatışma üzerinden okunduğunda daha farklı çıkarımlar yapmak da mümkündür. Eğitim ve iş talep etme, statü ve gelir düzeyinden bağımsız olarak kişi ayırt etmeksizin herkesin temel hakları arasındadır. Temel gelir uygulamalarında isteğe bağlı olarak talep edilebilecek iyi bir iş ve hak edilen ücret düzeyiyle düzgün çalışma koşullarına hiç değinilmemiş olması temel gelir kapsamında ödenen tutarların adeta bir 'sus payı' olmasından başka bir şey ifade etmemektedir. Ayrıca temel gelirin sağlanacağı finansmanın büyük bir oranının vergilerle karşılanacağı devletin sorumluluğu altında olması işverenlerin çalışma hakları, ücret ve saatler konusundaki sorumluluklardan kaçmasına neden olabilecektir.

Evrensel temel gelire alternatif olarak yaşam ücreti uygulamaları ise emeğin çalışma ve insani yaşam haklarını daha fazla kapsayabilecek araçlara sahiptir. Başta tarihçi Lawrance Glikman olmak üzere yaşam ücreti hareketinin savunucuları işgücü piyasalarına yönelik talep ve koşullarını "yaşam ücreti" başlığı altında ortaya koymuşlardır. Yaşam ücreti, başta kişinin kendine karşı olan özsaygısını koruma güdüsünün dışavurumu olarak insani bir özellik taşımaktadır. Bunun yanında yaşam ücreti asgari ücret düzeylerinden nispeten daha yüksek düzeylerde olan, zamana ve yaşanılan bölgeye bağlı olarak sürekli güncellenen bir ücret politikasını ifade etmektedir. Yalnızca tekil bir hak arayışı değil; içinde tüm aile fertlerinin olduğu, temel yaşam ihtiyaçlarının yanında eğitim, sağlık ve sosyal hakları da gözeten bir anlayışı ifade etmektedir (Anker & Anker, 2017: 54). İhtiyaç olgusu özellikle günümüzde durağanlıktan uzak dinamik bir olguyu ifade etmektedir. Bu noktada ihtiyaçlar her geçen gün çeşitlenirken sosyal ve kültürel faaliyetler, geleceğe yönelik beşeri ya da maddi yatırım girişimleri ve teknolojinin sağladığı olanaklar temel ihtiyaç kapsamına alınmıştır. Standart asgari ya da geçimlik ücret uygulamaları kişilere çok kısıtlı olanaklar vaat ederek yalnızca fiziki ve biyolojik ihtiyaçları ele almaktadır (Akgül, 2016: 108). Son yıllarda reel ücretlerin düştüğü ülkelerin artış göstermesi çalışanları artan bir baskıyla karşı karşıya bırakmaktadır. Bu nedenle Yaşam ücreti tahminlerini asgari ücret ve yoksulluk sınırındaki ücretler ile diğer ücret ve ekonomik göstergelerle karşılaştırma yaparak bir bağlama oturtmak önemlidir (Anker & Anker, 2017: 21).

1960'lı yıllardan itibaren ABD'de asgari ücrette yaşanan reel düşüşler asgari ücretli vasıfsız çalışanların insani yaşam koşulları talebini karşılayacak ücret düzeylerine yönelik girişimlerini arttırmıştır. Böylelikle dünyanın farklı noktalarında insanca yaşamayı garanti altına alan, çalışanların yalnızca kendisinin değil ailesinin de dahil olduğu belirli standartlara ulaşan tüketimi ifade eden 'yaşam ücreti' ne yönelik mücadeleler başlamıştır. Yaşam ücreti vatandaşlık kapsamında sağlanan haklara ulaşmayı garanti altına almakta ve boş zaman faaliyetlerine katılmaya olanak sağlayan düzenlemeleri de kapsamaktadır. Yaşam ücreti ABD'de ilk olarak 1994 yılında Baltimore'da yürürlüğe girdikten sonra ülke çapında bununla ilgili yüzlerce yönetmelik ve yasa kabul edilmiş ve yaşama geçirilmiştir (Siqueira vd., 2014).

Günümüzde işlerin vasıflı ve vasıfsız olarak nitelendirmelere konu olması özellikle ücret düzeyleri üzerinde önemli farklılaşmaları beraberinde getirmektedir. Bu durum teknolojik gelişim süreçlerine adapte olamayan dezavantajlı kesimlerin aleyhine gelişecek bir süreci başlatırken alınacak politika önlemlerine duyulan ihtiyacı da her geçen gün arttırmaktadır. Temel gelir gibi uygulamaların finansmanın büyük bir oranı görünüşte öyle gözükmese dahi asgari ücret düzeyinde çalışanların ödedikleri vergilerle sağlanmakta, böyle bir ortamda devletin yapacağı sosyal harcamaların düzeyi çalışanların ödediği vergilerin altında kalmaktadır. Bu durum emek ve sermaye arasındaki çatışmayı daha da derinleştirebilecek potansiyel taşımaktadır. Emeğin bizzat finansmanına dahil olduğu transferler ekonomik ve sosyal refah üzerinde yıkıcı etkiler yaratmaktadır. Bu nedenle yaşam ücreti önerisi emeğin toplumsal üretimden aldığı payın artışını sağlamak açısından özellikle önem taşımaktadır.

### 7.4. Alternatif Maliye Politikası Önerisi Olarak Aşağıdan Yukarıya Aktarım Mekanizmasına Dayalı Bir Yaklaşım

Ekonomide, maliye politikasının etkinliğine yönelik teorik destekler farklı dönemlerde değişkenlik göstermiştir. Son yıllarda gelir dağılımı adaleti, sürdürülebilir büyüme ve daha iyi sosyoekonomik sonuçlara nasıl ulaşılacağıyla ilgili kaygıların artış göstermesiyle maliye politikası araçlarının gerekliliği güçlü bir şekilde gündeme gelmeye başlamıştır. Bu doğrultuda teknoloji kaynaklı yaşanan işsizlik sorunu, değişen çalışma koşullarını tekrar revize etme ve dengeli bir gelir dağılımı için maliye politikasının nasıl uygulanması gerektiği sıkça tartışılan konular arasında yerini almaya başlamış ve hangi tür politika müdahalelerinin diğerlerine göre belirgin avantajları olduğu sorusu ortaya çıkmıştır. Bu noktada genel olarak maliye politikalarına olan yaklaşımı yeniden gözden geçirmek gerekli ilk adım olarak görülmektedir. Temel amaç ise maliye politikasının daha etkin bir şekilde yürütülmesini sağlayacak araçları önermek için mevcut ekonomik gerilimlerden elde edilen kanıtları kullanan önemli politika araçlarına yeni bir bakış açısı sağlama girişimleridir (Tcherneva, 2014: 45-48).

Maliye politikası için 1990'lı yıllar etkin kamu idaresi ve planlama gücü sağlamaktan tamamen uzaklaştırılan, yalnızca otomatik istikrarlandırıcı olarak para politikası kararlarına bağımlı olduğu bir dönemi ifade etmektedir. Buna karşılık para politikalarının ön plana çıktığı bu dönem 'makro iktisatta yeni uzlaşı' ya da 'neo-klasik sentez' olarak adlandırılmıştır. Söz konusu yeni model o dönemde farklı ekonomik çevrelerce tartışılmaya başlanmış ve tepkilerin odağı haline gelmiştir. Nitekim 2000'li yıllardan sonra yaratılan borç toplumunun teorik ve politik altyapısını oluşturan yeni uzlaşı; yaşanan küresel ekonomik krizler, salgın hastalıklar ve doğal afetlerle de birleşince tamamen piyasa odaklı işleyişi gözeten politikaların sürdürülebilir olmadığı ortaya çıkmış ve tepkileri haklı çıkarmıştır (Yıldırım, Çakmaklı, & Özkan, 2011: 170-171). Yukarıdan aşağı aktarım mekanizmalarının geçerli olduğu yeni uzlaşı ya da neo-klasik sentez, öncelikle rantiye gelirlerini, karları ve yüksek ücretleri iyileştirme yoluyla çalışmakta ve böylece faktör gelirleri, emek içi gelir ve sermaye içi gelir arasında daha büyük gelir eşitsizliği yaratan süreçleri oluşturmaktadır. Ayrıca, işverenler öncelikle "daha fazla istihdam edilebilir" olarak gördükleri kişilerin iş olanaklarını iyileştirdikleri için geri kalan kesimin refahını arttıracak koşulları sağlamaktan uzaktır. Özel sektörün

istihdam modellerini taklit eden devlet politikaları ise gerçek anlamda ekonomi tam optimal bir işsizlik düzeyine ulaştığında istihdamı terk etmektedir. Yatırım yanlısı politikaların istihdama etkisi, yalnızca aktarım mekanizmasının sonunda değil, aynı zamanda hükümet politikasının kendisi, özel sektör işe alma davranışının kısır ve erdemli döngülerini yeniden üretmektedir (Tcherneva, 2014: 57).

Damlama teorisinin geçerli olduğu yukarıdan aşağı kaynak aktarımına ve toplam talep yönetimine en güçlü karşı çıkışlardan biri Tcherneva'ya aittir. Tcherneva Keynesyen teorinin düşüncelerinden yola çıkarak ,"tabandan-yukarı yaklaşım" (bottom-up approach) olarak adlandırılan modeli ortaya koymuştur. Bu model esas olarak toplam talep yaklaşımına karşı çıkarak gelir dağılımı, tam istihdam ve yatırımların sosyalizasyonunu hedeflemektedir. Ayrıca toplumsal tabakalaşmanın yoğun olarak hissedildiği alt sınıfların istihdama katılması ve refah artışlarını gözeten bu model çıktı boşluğunu bir kenara bırakarak emek talebindeki boşlukları doldurmayı amaçlamaktadır (Tcherneva, 2014: 57-64).

Aşağıdan yukarıya aktarım mekanizmaları, doğrudan istihdam yaratmayı hedefleyen ve tanımı gereği işsizliği ve gelir dağılımı adaletsizliklerini ortadan kaldıran açıkça istihdam yanlısı bir politika aracıdır. Bu, gelir dağılımını aşındırmak yerine iyileştirecek şekilde gerçekleşmektedir. Aşağı yönlü aktarım mekanizmaları çıktı açığını kapatmayı amaçlarken, aşağıdan yukarıya yaklaşım öncelikle işgücü açığını kapatmayı hedeflemektedir. Yukarı yönlü aktarım mekanizması, bankacılık sektörünün sağladığı kredilerle gerçekleşen yatırımların bir sonucu olarak istihdam, gelir dağılımı ve kamu malları tedarikini sağlayacak belirli bir büyüme oranı yerine, hedeflenen akışı tersine çevirmektedir. Doğrudan işsizleri, onların gelirlerini, aşağı doğru hareket eden topluluklar ile sıkıntılı ve yoksul bölgelerin ihtiyaç duyduğu kamu malları sunumunun düzeyi böyle bir politikanın sonucu olarak belirlenmektedir. Doğrudan yaklaşım, çevrenin ihtiyaçlarını açıkça işsizlerin ve topluluklarının ihtiyaçlarıyla birleştirmenin önemli bir ek yararına sahiptir. Bu politika yaklaşımı, tam istihdam, daha iyi gelir dağılımı ve sürdürülebilir büyümeyi tamamlayıcı hedefler olarak ön plana çıkmaktadır (Tcherneva, 2014: 60).

Etkili bir konjonktür karşıtı aşağıdan yukarıya işleyecek maliye politikası, yalnızca özel sektör talebi çöktüğünde harcamaları artırmakla kalmayıp, aynı zamanda gelir dağılımının en altındakilerin gelirlerini ve istihdam durumlarını amaca uygun olarak iyileştirmektedir. Uygulanacak politikaların yönelimi çıktı açığından ziyade işgücü talebi açığını hedefleyecek şekildeyse, yani hazır ve istekli herkes için iş yaratmayı hedefliyorsa istihdam konusunda iyileşmeler yaşanacaktır. Hükümet, özel sektörün işçilere yönelik talebi herkese istihdam sağlamak için gerekli olanın altında kaldığında doğrudan istihdamı döngüsel olarak artıran uzun vadeli bir program tasarlayacaktır. Daha da önemlisi, konjonktür karşıtı hükümet politikası özel sektörün istihdam davranışını taklit etmeyecek, bunun yerine en güvencesiz durumu yaşayanlara hiçbirinin olmadığı yerlerde istihdam fırsatları sağlayarak onu dengeleyecektir. İş gücü piyasasının koşulları, en uzun işsizlik dönemleri ve işgücü piyasasına yeniden entegre olmanın zorluklarına karşı devlet politikaları, gelir dağılımının en altında olanlar için kısır istihdam döngüsünü kıracaktır (Gürkan, 2016: 31-32).

## 8. Sonuç

Endüstrileşmenin başladığı ilk yıllardan bu yana teknoloji verimlilik ve ekonomik büyüme arayışlarının merkezine yerleşmiştir. Üretim yöntem ve tekniklerindeki dinamik gelişme süreci ile birlikte emek doğrudan teknolojinin etki alanına girmekte, toplumsal ve iktisadi yapılar değişim geçirmektedir. Teknolojinin üretim süreçlerine hâkim olduğu böyle bir ortamda otomasyonlaşmanın yaratabileceği işsizlik konusu giderek önemli bir tartışma alanı haline gelmiştir. Çalışma yaşamının geleceğine ilişkin olası senaryolar içerisinde otomasyon teknolojilerinin istihdamın geleceğini doğrudan etkilemesi olası gözükmektedir. Fakat istihdamın hangi yönde etkileneceği konusunda fikir ayrılıkları halen devam etmektedir. Nitekim akademik çalışmaların bir kısmı yeni doğacak iş alanları otomasyon kaynaklı iş kayıplarını telafi edebileceği sonucuna varırken diğer çalışmalar özellikle kısa dönemde bunun mümkün olmayacağını ileri sürmektedir. Bununla birlikte teknolojinin iş süreçlerine dahil olmasıyla birlikte emeğin çalışma koşulları üzerindeki olası olumlu etkilerine yönelik bir gelişme kaydedilememektedir. Diğer bir ifade ile teknoloji emeğin çalışma koşullarını, ücretleri ve çalışma süreleri gibi birçok değişkeni iddia edildiğinin aksine olumlu yönde etkilememiştir. Dijital ve Otomasyon teknolojilerinin en önemli ekonomik güç olarak anıldığı günümüzde işgücü piyasası, istihdam ve gelir dağılımına yönelik sonuçların ortaya koyulduğu çalışmalara ve bu alanda geliştirilecek ekonomik ve sosyal politika önerilerine her zamankinden daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır.

Otomasyon teknolojilerinin sermayenin emeğe olan bağımlılığını azaltması emeği koruma altına alacak politikaların oluşturulmasını gerekli kılmaktadır. Bunun için teknolojin yarattığı verimlilik artışlarının sağladığı geliri adil bölüşüm politikalarıyla yeniden dağıtmak ve aktif istihdam politikaları uygulamak gerekmektedir. Teknolojik ilerlemelerin istihdam üzerinde yaratabileceği olumsuz etkilerin önüne geçebilmek adına heterodoks yaklaşıma dayalı kamu maliyesi ve maliye politikası araçlarının etkin kullanımı oluşabilecek refah kayıplarını azaltabilmek adına önem taşımaktadır.

## Kaynakça

Akbey, F. (2014). Ar-Ge, İnovasyon ve Kalkınma İlişkisine Yönelik Bir LiteratürTaraması: Kuramsal Özet. Maliye Dergisi, No.166, 1-16.

Akgül, O. (2016). Türkiye'de Asgari Ücretin Mahzurlu Alanları Ve Öneriler. Emek ve Toplum, 5(11), 97-127.

Anker , R., & Anker, M. (2017). Living Wages Around the World Manual for Measurement. Cheltenham: Edward Elgar Limited.

Ardıç, K., & Aydın, Y. (2011). İktisat Okulları Ve Emek Piyasası. İstanbul: Derin Yayınları.

Arslan, A. (2015). İşin İçinde “İş” Var: Kapitalist İdeoloji ve Çalışma. Katkı (1), 45-46.

Arslan, G. T. (2018). Çalışmanın Evrimi: Sanayi Toplumundan Sanayi Ötesi Topluma Geçiş. Fırat Üniversitesi İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2(1).

Aydın, M. K., & Aydınlar, K. (2011). 'Emek-Değer' Teorisinden 'Fayda-Değer' Teorisine. Bilgi (22), 1-12.

Beken, H. G. (2020). 21. Yüzyılda Evrensel Temel Gelir Tartışmaları. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 42(2), 180-201.

Bevhan, B. (2007). Yeni Büyüme Kuramlarının Politika Çıkarsamaları Üzerine: Yeniliğin Birikimli Özelliği. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 02(62), 1-35.

Bocutoğlu, E. (2012). İktisat Teorisinde Emeğin Öyküsü: Değerin Kaynağı Olan Emekten Marjinal Faydanın Türevi Olan Emeğe Yolculuk. HAK-İŞ Toplum Bilimleri Dergisi, 1(1), 127-150.

Bozkurt, V. (2012). Endüstriyel & Post-Endüstriyel Dönüşüm. Bursa: Ekin Yayınevi.

Börü, F., & Demiröz, D. M. (2019). Beşinci ve Altıncı Kondratieff Dalgalarının Teknolojik ve Sosyo-ekonomik Etkileri. İstanbul İktisat Dergisi, 2, 247-283.

Brana. (2019). A Fourth Industrial Revolution? Digital transformation, labor and work organization: A View from Spain. Journal of Industrial and Business Economics, 46 (3), 415-430.

Braverman, H. (2008). Emek Ve Tekelci Sermaye. İstanbul: Kalkedon Yayınları.

Coşkunoğlu, O. (2016). Endüstri 4.0: Bir Tekno-Politik Değerlendirme. Elektrik Mühendisliği Dergisi (459).

De Angelis, M. (2012). Crıses, Capıtal and Co-Optatıon: Does Capıtal Need a Commons Fıx? (Düzenleyenler: D. Bollier, S. Helfrich, D. Bollier, & S. Helfrich), içinde, The Wealth Of The Commons a World Beyond Market & State, (184-192). The Commons.

Doğan, P., Ertör, I., & Kulebi, B. (2016). Katalunya Kooperatifçilik Tarihinden Güncel Sosyal Ekonomi ve Dayanışma Ekonomisi Pratiklerine: Mücadeleler Arası Köprü Kurmak. Birikim(321), 67-80.

Göçmen, D. (2014). Marx'ın Emek Kavramının Bugün Yürütülen Tartışmalar İçin Önemi Üzerine. (Düzenleyen: M. Yaman) içinde, Emeğin Kitabı (s. 1-23). İstanbul: Sosyal Araştırmalar Vakfı Yayınları.

Göker, Z., & Akyol, S. (2013). Üretimin Mekânsal Kalıplarının Değişmesi ve Emek Piyasası: Birikimin Toplumsal Yapısı Teorisi Çerçevesinden Bir Bakış. Çalışma ve Toplum, 3, 57-76.

Gustavo, P., & Lorenzo, P. (2012). Keynes'e Dönüş- Torunlarımızın Ekonomik Olanakları. (Çev. S. Savran), İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Güler, M. A. (2014). Çalışmanın Sonu Tartışmları Ve Andre Gorz Üzerine Bir Değerlendirme. Sosyal İnsan Hakları Ulusal Sempozyumu, İstanbul: Türkiye Petrol Kimya Lastik İşçileri Sendikası Yayınları, 171-190.

Gürkan, C. (2016). Maliye Teorisinde ve Politikasında Güncel Eleştirle Yaklaşımlar. Electronic Journal of Vocational Colleges, 6 (22), 22-36.

Işık, S. (2019). İstihdam Bağlamında Neo Liberal Yaklaşıma Post Keynesyen Karşı Duruş: Devletin Nihai İşveren Olma Rolü. "İş, Güç" Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, 11(2), 137-162.

İnan, K. (2019). Teknolojik İşlevsizlik. İstanbul: İletişim Yayınları.

Kamilçelebi, H. (2012). Davranışsal İktisadın Neoklasik İktisat Fayda Teorilerine Eleştirisi ve Davranışsal İktisatta Fayda Mutluluk İlişkisi. Ekonomi Bilimleri Dergisi, 4(2), 55-65.

Kazgan, G. (1993). İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi. İstanbul: Remzi Kitabevi.

Kioupkiolis , A., & Karyotis, H. (2017). Onuncu Bölüm. İşçi Denetimi ve İşyeri Demokrasisi Kitabının İçinde (Çev: Deniz Y.), İstanbul: Amara Yayıncılık, 303-326.

Koray, M. (2000). Sosyal Politika. Bursa: Ezgi Kitabevi.

Koşar, A. (2018). Maddi Olmayan Emek Teorisi. İstanbul: Kor Kitap.

Krugman, P. ( 2019, Nisan 23). 'I'm Not a UBI Guy': Paul Krugman Says Money Could be Better Spent on More Targeted Programs.

Kurt, D., & Bozoklu, Ü. (2019). ROBOT EKONOMİSİNİN YÜKSELİŞİ. Sosyal Bilimler Metinleri(1), 25-47.

Küçükkalay, M. (1997). Endüstri Devrimi Ve Ekonomik Sonuçlarının Analizi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2, 51-68.

Lanif, J., & Weyl, G. (2020). Yapay Zekâ Bir Teknoloji Değil İdeolojidir. Almanak'20(18), 18-23.

Narin, Ö. (2010). Adam Smith ve Marks'ta Emek Bölümü ve Teknoloji. (Dü. A. Kapucu, M. Aydın, İ. Şiriner, F. Morady, & Ü. Çetin), Uluslararası Ekonomi Politik Konferansı, Politik İktisat ve Adam Smith derleme kitabı içinde (s. 233-264). İstanbul: Yön Yayınları.

Nefiodow, L., & Nefiodow, S. (2014). The Six Kondratieff. The growth engine of the 21st century. Kondratieff Waves: Juglar – Kuznets – Kondratieff, 326–353.

Oberson, X. (2017). Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay on Robots or the Use of Robots. World Tax Journa, 9(2), 247-261.

Orhan, S., & Savuk, F. (2014). Emek-Teknoloji-İşsizlik İlişkisi. Çalışma Dünyası Dergisi, 2(2), 9-24.

Özgüler, V. C. (2003). Uzun Dönemli Dalgalanmalar Yenilikler ve Yeni Ekonomi. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 19(1), 145-160.

Özoğlu, B. (2019). Teknolojik İlerlemenin Ekonomi Politiği. Madde, Diyalektik Ve Toplum, 2(1), 81-92.

Öztürk, Y. K., & Akdağ, İ. (2017). Kapitalist Sistemin Kriz ve Yükselişleri: Uzun Dalgalar Teorisi. Turkish Studies- International Periodical for the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic, 12(24), 147-158.

Polanyi, K. (2010). Büyük Dönüşüm Çağımızın Siyasal Ve Ekonomik Kökleri. (A. Buğra, Çev.) İstanbul: İletişim Yayınları.

PWC, (2018). AI predictions 8 insights to shape business strategy. 16 Mayıs 2021 Tarihinde https://www.pwc.com.tr/tr/gundemdeki-konular/dijital/yapay-zeka-tahminleri-2018.pdf adresinden alınmıştır.

Ricardo, D. (2008). Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri. (B. Zeren, Çev.) İstanbul: İş Bankası Yayınları.

Sarfati, M. (2005). Rasyonalite ve Neoklasik Kuram. Ekonomik Yaklaşım Dergisi, 16(57), 103-130.

Siqueira, C. E., Gaydos, M., Monforton, C., Slatin, C., Borkowski, L., Dooley, P., et al. (2014). Effects of Social, Economic, and Labor Policies on Occupational Health Disparities. Am J Ind Med, 57(5), 557-572.

Smith, A. (2016). Ulusların Zenginliği. (H. Derin, Çev.) İstanbul: İş Bankası Kültür Yayınları.

Spencer, A. (2018). Fear and hope in an age of mass automation: debating the future of work. New Technology, Work and Employment, 33 (1), 1-12.

Taş, H. Y. (2018). Dördüncü Sanayi Devrimi'nin (Endüstri 4.0) Çalışma Hayatına Ve İstihdama Muhtemel Etkileri. Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergis, 9(16), 1817-1836.

Taymaz, E. (1996). (Ed. T. Bulutay), Türkiye İmalat Sanayinde Teknolojik Gelişme ve İstihdam, Teknoloji ve İstihdam İçinde, Ankara, DİE.

Tcherneva, P. (2014). Reorienting fiscal policy: a bottom-up Approach. Journal of Post Keynesian Economics, 37(1), 43-66.

Troçki, L. (2007). Kapitalist Gelişme Eğrisi. 15 Mart 2021 tarihinde https://www.marxists.org/archive/trotsky/1923/04/capdevel.htm adresinden alınmıştır. (Özgün çalışma 1923)

Van Parijs, P. (2004). Basic Income: A Simple and Powerful Idea for the Twenty-First Century. Politics and Society, 32(1), 8-17.

Wray, R. (1998). Understanding Modern Money: The Key to Full Employment and Price Stability. Cheltenham: Edward Elgar Publishing.

Yıldırım, E., Çakmaklı, S., & Özkan , Ö. (2011). Eskiden Yeniye Neo-Klasik Sentez: Bir Literatür Taraması. Ankara Üniversitesi SBF Dergis, 66(4), 153-184.

# Doğal Felaketlerin Yarattığı Mali Yükümlülüklere Karşı Mali Tamponlar: Türkiye İçin Bir Öneri

**Şeref Can SERİN**[1] **Murat DEMİR**[2]

## 1. Giriş

Doğal afet bir coğrafyayı fizikî ve ekolojik olarak, bölgede yaşayanları başta sağlık koşulları olmak üzere, sosyolojik ve ekonomik açıdan doğrudan ve dolaylı olarak etkileyebilen, süre, büyüklük ve kapsamları önceden bilin(e)meyen olaylardır. Jeofizik, meteorolojik, hidrolojik, klimatolojik ve biyolojik türleri bulunan doğal afetler bireysel ve toplumsal ölçekte negatif sonuçları yaygın fenomenlerdir.

Dünya genelinde özellikle son 25 yılda doğal afetlerin görülme sıklığında kayda değer bir artış yaşanmıştır. Medeniyet bağlamında önemli bir tehdit unsuru olan doğal afetlerin meydana gelme sıklığının artması, günümüzde bu fenomenlerin farklı bilimsel disiplinlerce ciddi bir risk unsuru olarak değerlendirilmesini kaçınılmaz kılmaktadır. Maliye disiplini bağlamında doğal afetler, yol açtıkları olağanüstü koşulların yönetilmesi sürecinde ihtiyaç duyulan kamusal mal ve hizmetlerin sunumu ve finansmanı bağlamında ele alınmaktadır.

Doğal afetlerin sıklığındaki tarihsel değişimi ortaya koymak adına şekil 1'de Our-World in Data (2023) tarafından Em-Dat (2023) veri tabanı kullanılarak hazırlanan Dünya geneli doğal afet sıklıkları 1900-2022 dönemi için zaman yolu grafiği olarak sunulmuştur.

Şekil 1'de yer alan her bir fenomenin doğal afet olarak tanımlanması açısından dört ölçüt dikkate alınmaktadır:

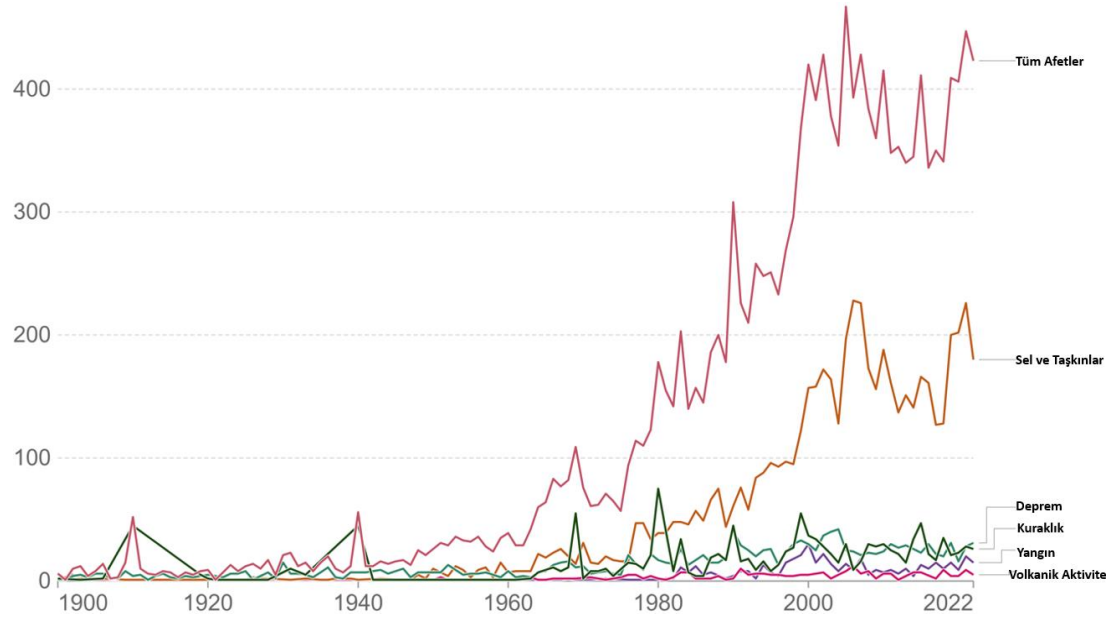
- 10 veya daha fazla can kaybının yaşanmış olması,
- 100 veya daha fazla insanın etkilenmiş olması,
- Resmi otoritelerce durumun bir "*afet*" olarak ilan edilmiş olması,
- Uluslararası yardım çağrısının yapılmış olması.

Yukarıda sıralanan dört kriterden en az birinin gerçekleşmesi durumunda, meydana gelen fenomen, doğal afet olarak raporlanmaktadır (Em-Dat, 2023). Buna göre Şekil 1'de 2000 yılı sonrasında Dünya genelinde yıllık bazda yaklaşık 400 doğal afetin raporlandığı gözlemlenmektedir. Doğal afet sıklığında izlenen artışın önemli bir

[1] Araş. Gör., Harran Üniversitesi, ORCID: 0000-0001-8575-9128, scserin@harran.edu.tr
[2] Prof. Dr., Harran Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-1466-1104, mdemir@harran.edu.tr

bölümü hidrolojik afet sınıflandırmasında yer alan sel ve taşkınlardan kaynaklanmaktadır. Bu değişimi hızla artan kentleşme, bölgesel nüfus yoğunluğundaki dengesizlikler, bölgesel gelişmişlik farklılıkları, plansız şehirleşme ve iklim değişikliği gibi bir dizi nedenle ilişkilendirmek mümkündür. Hidrolojik afetlerin niceliksel yoğunluğuna rağmen, insan yaşamı ve medeniyet açıdan negatif etkileri en şiddetli afetler jeofizik temellidir. Sel ve taşkınlar görece sınırlı bir alanda etki gösterirken jeofizik temelli deprem ve volkanik aktivite gibi afetler -şiddetlerine bağlı olarak- son derece geniş alanları etkileyebilme potansiyeline sahiptir.

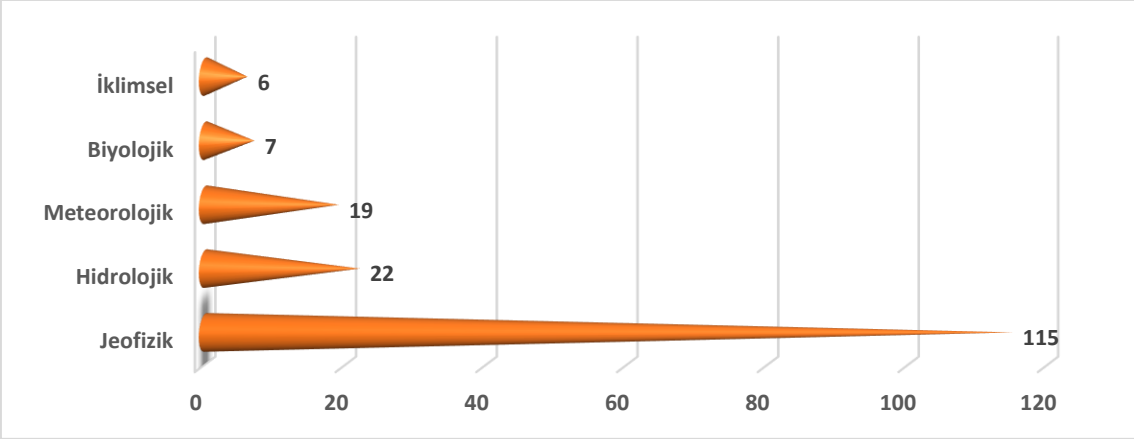
**Şekil 1: Dünya Genelinde Türlerine Göre Doğal Afetler (1900-2023)**




**Kaynak:** Our-World in Data (2023).

Doğal afetler meydana geldikleri coğrafyayla karakterize edilmektedir. Dolayısıyla tutarlı politika önerileri geliştirmek adına sunulan makro perspektiftifi daraltarak Türkiye'ye özgü bir inceleme yapmak gerekmektedir. Türkiye açısından baskın doğal afet türünün deprem olduğunu belirtmek mümkündür. Zira Türkiye genç jeolojik yapılanmasıyla son derece aktif bir tektonizmaya sahiptir. Bu kapsamda Türkiye Batı Anadolu Fay Hattı, Doğu Anadolu Fay Hattı, Ecemiş Fayı, Kuzey Anadolu Fay Hattı ve Ölü Deniz Fay Hattı başta olmak üzere çok sayıda aktif fayın üzerinde yer almaktadır (Görür, 2020: 21). Bu durumun doğal bir sonucu olarak jeofizik afetler son derece sık meydana gelmektedir. Bu önermeyi ispatlar nitelikte 100 yıllık (1923-2023) periyotta Türkiye'de kayda geçen doğal afetlerin yaklaşık %70'i jeofizik temellidir. Diğer bir ifadeyle incelemeye konu zaman diliminde yılda ortalama en az 1.1 adet orta ve/veya büyük ölçekli deprem aktivitesinin raporlandığı anlaşılmaktadır.

**Şekil 2: Türlerine Göre Kayda Geçen Doğal Afet Sayıları: 1923-2023**




**Kaynak:** EM-DAT (2023).

Aktif fay hatlarıyla moment büyüklüğü (Mw) 7.9 (1939 Erzincan depremi) şiddetine ulaşabilen Türkiye deprem riski son derece yüksek bir ülkedir. Merkez üssü Türkiye'de olan 6 Şubat 2023 depremleri (Pazarcık, Kahramanmaraş; Mw 7.7 ve Elbistan, Kahramanmaraş; Mw 7.6) ve takip eden binlerce artçı sarsıntıda son derece talihsiz bir şekilde 50 binden fazla vatandaşımız hayatını kaybetmiş, 11 ilde yaklaşık 10 milyon kişi afetler silsilesinden etkilenmiştir (AFAD, 2023). İktisadi açıdan 6 Şubat 2023 depremleri yaklaşık 104 milyar $ büyüklüğünde ekonomik maliyete yol açmıştır (T.C. SBB, 2023). Özellikle böylesi mega afetlerde vatandaşlarının can ve mal güvenliğine dair üstlendiği açık ve örtük yükümlülükler nedeniyle gerek geleneksel gerekse sosyal refah devletlerinin doğal afetler karşısında duyarsız kalması, varlığını tartışmalı kılacaktır (Çelen, 2013: 42).

Ampirik araştırmalar doğal afetlerin özellikle gelişmekte olan ekonomiler açısından ekonomik ve mali sonuçlarının, gelişmiş ekonomilere kıyasla daha yıkıcı olduğuna işaret etmektedir (Panwar & Sen, 2020; Jerch vd., 2023). Doğal afetler sonrasında kamu harcamalarında önemli düzeyde artışların yaşandığı (Nishizawa vd., 2019; Cabezon vd., 2019; Noy vd., 2023), kamu gelirlerinin azaldığı (Melecky & Raddatz, 2011) dolayısıyla süreğen bütçe açıklarının meydana geldiği y(Lis & Nickel, 2010) yönünde ampirik bulgulara rastlamak mümkündür. Dolayısıyla doğal afetler karşısında hazırlıksız bir devletin, afetzedelerin ihtiyaçlarına cevap verme noktasında yetersiz kalabilmesi muhtemeldir. Söz konusu negatif mali etkiler özellikle gelişmekte olan ülkelerde doğal afetler karşısında maliye politikasının arzu edilmeyen çevrim yanlısı bir yapıya evrildiğine işaret etmektedir (Noy & Nualsri, 2011). Diğer bir ifadeyle afet sonrasında ihtiyaç duyulan ve sosyal transfer boyutu baskın genişletici maliye politikalarının uygulanamaması riski gündeme gelmektedir (Yurdadoğ vd. 2019: 668).

Buradan hareketle çalışmamızın temel motivasyonu Türkiye özelinde doğal afetlerin yıkımlarıyla mücadele etmede kullanılabilecek kamu harcama-gelir ve borçlanma araçları temelli kompleks bir mali araç olarak mali tamponu ve bu tamponu

dirençli kılma yollarını tartışmaya açmaktır. Çalışma kapsamında teorik düzeyde mali tampon, arama-kurtarma, geri kazanma ve yeniden inşa ihtiyaçları için kullanıma hazır kamu mali varlıklarının toplam değerini ifade etmektedir. Teorik incelemeler ve ampirik çalışmalar ülkelerin (afet kırılganlık derecesine duyarlı olarak) toplam kamu harcamalarının yaklaşık %2-%3'ü kadarlık bir finansmanı mali tampon olarak kullanıma hazır tutulmasını önermektedirler (Cebotari vd., 2009; 12; Cevik & Huang, 2018: 3). Böylelikle afet meydana geldiğinde, kamu sektörü ihtiyaç duyduğu likit kaynağa hızla ulaşarak arama-kurtarma, acil yardım ve ibate-iaşe harcamalarını gerçekleştirebilecektir.

Çalışmanın geri kalan kısmı şu şekilde tasarlanmıştır: İkinci bölümde doğal afetlerin iktisadi ve mali etkilerine yönelik ampirik araştırmalardan elde edilen bulgular incelenmektedir. Üçüncü bölüm doğal afetlerin kamu maliyesi açısından nasıl bir harcama türü oluşturduğunu tespit etmeyi amaçlamaktadır. Sonraki safhada mali tampon kavramı, kullanım alanları, finansman bileşenleri, mali tamponun kırılganlığını azaltacak bazı adımlar ve mali tamponun büyüklüğünün tespitinde kullanılabilcek yaklaşımlar tartışılmaktadır. Son aşamada teorik ve ampirik literatürden elde edilen bulgular tartışılmakta ve buradan hareketle Türkiye için bazı politika önerileri sunularak çalışma sonuçlandırılmaktadır.

## 2. Doğal Afetlerin İktisadi ve Mali Etkileri: Ampirik Araştırmalar

Şiddetlerine, meydana geldikleri coğrafi konumun jeolojik ve demografik özelliklerine bağlı olarak doğal afetler, alt ve üst yapıya hasar vererek beşerî-fiziki sermaye birikimini azaltarak ekonomik kayıplara yol açmaktadır (Altun, 2019). EM-DAT (2023) verilerine göre son 25 yılda meydana gelen doğal afetlerden kaynaklı ekonomik kayıp yaklaşık 3.5 trilyon $'dır. Söz konusu tutar 2022 yılı Dünya GSYİH' sının %3,4'üne denk gelmektedir. Doğal afetlerin yol açtıkları üretim kapasitesi kayıpları, ekonomik kalkınmanın sekteye uğraması, bölgesel ve faktörel gelir dağılımının bozulması, emek piyasalarının çarpıklaşması gibi ikincil maliyetleri söz konusu toplam ekonomik kaybın hesaplanması sürecine doğrudan dahil edil(e)memektedir. Bunların yanı sıra doğal afetlerin ekonomik etkilerinin gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler için gelişmiş ülkelere kıyasla daha ağır olduğu düşünülmektedir (Cavallo & Noy, 2010: 10; Noy & Nualsri, 2011; Fomby vd., 2013).

Literatürde doğal afetlerin doğrudan ekonomik maliyetlerinin hesaplanması açısından tahmin edilen genel regresyon formunun basitleştirilmiş hali denklem 1'de sunulmuştur. Denklem 1'de bağımlı değişken olarak doğrudan doğal afet maliyetleri (DAFM) ile bağımsız değişkenler olan afet bölgesi büyüklüğü, nüfus yoğunluğu, afet şiddeti, süresi ve bölgenin afet dayanıklılığına ilişkin göstergeleri X ile temsil edilmiştir.

$$DAFM_t = \alpha + \beta_t X + \varepsilon_t \qquad 1$$

$$Y_t = \alpha + \partial DAFM_t + \beta_t G + \varphi S + \varepsilon_t \qquad 2$$

Ampirik çalışmalarda doğal afetlerin yol açtığı doğrudan etkilerin yanı sıra, ikincil veya dolaylı etkilerini de dikkate almak için denklem 2 ve türevlerine başvurulmaktadır. Denklem 2'de Y ile toplam ekonomik aktivite (*veya bütçe dengesi*) temsil edilmektedir. Bağımsız değişken olarak sunulan G ile maliye politikası araçları modele dahil edilebilmektedir. Ayrıca denklem 2'de S ile doğal afetlere ilişkin çeşitli kontrol parametreleri modellenebilmektedir. Denklem 1 ve 2 ampirik literatürde sıklıkla tahmin edilen modellerin sadeleştirilmiş formlarıdır. Ancak doğal afetler meydana gelme sıklıkları bakımından zaman ve bölge ölçeğinde çapraşık fenomenlerdir. Bu nedenle doğal afetlerin bölge-spesifik veya zaman-spesifik incelemelere olanak tanıyacak veri setleri nadirdir. Ayrıca bu alanda yapılacak ampirik araştırmalar için afetlere dair multidisipliner uzmanlığın gerekli olması ampirik literatürün görece sınırlı düzeyde kalmasına yol açmıştır. Doğal afetlerin ekonomik ve mali sonuçlarını araştıran ampirik çalışmalara örnek vermek gerekirse Skidmore ve Toya (2002), gelişmiş ve gelişmekte olan toplam 78 ülke için 1800-1990 ve 1960-1990 dönemleri kapsamında panel veri analiz tekniklerini kullanarak doğal afetlerin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Yazarlar meteorolojik afetler ile ekonomik büyüme arasında pozitif bir ilişkinin varlığına dikkat çekerken jeofizik temelli afetlerin ekonomik büyüme üzerinde negatif etki yarattığını sonucuna ulaşmışlardır. Lis ve Nickel (2010) 136 ülkeyi kapsayan geniş bir örneklem için doğal afetlerin mali etkilerini panel veri analiz teknikleriyle 1985-2007 dönemi kapsamında analiz etmişlerdir. Çalışma sonucunda, teorik beklentilere paralel biçimde, doğal afetlerin genel bütçe dengesini %0.23 ile %1.4 aralığında negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Dahası Noy ve Nualsri (2011) 22 gelişmiş 20 gelişmekte olan ülke için 1990-2005 döneminde doğal afetlerin maliye politikası üzerine etkilerini panel-VAR tekniği ile tetkik etmişlerdir. Çalışma sonucunda raporlanan bulgular gelişmiş ülkelerde doğal afetler karşısında uygulanan maliye politikalarının çevrim-karşıtı; gelişmekte olan ülkelerdeyse çevrim-yanlısı olduğuna işaret etmektedir.

Skidmore ve Toya (2013) 1970-2005 dönemi kapsamında 78 ülke için mali yerelleşme derecesi ve doğal afet temelli can kayıpları arasındaki ilişkiyi panel tobit modellerle araştırmışlardır. Yazarlar mali yerelleşme derecesinin yüksek olduğu bölgelerde doğal afet temelli can kayıplarının daha düşük düzeyde gerçekleştiğini ileri sürmüşlerdir. Diğer taraftan Fomby vd. (2013) farklı gelişmişlik düzeyinden 85 ülke için 1960-2007 dönemi kapsamında panel-VARX yönteminden yararlanarak doğal afetlerin ekonomik etkilerini analiz etmişlerdir. Yazarlar gelişmekte olan ülkelerin doğal afetlere karşı daha kırılgan olduklarını raporlamışlardır. Buna ek olarak çalışmada meteorolojik temelli kuraklık ve fırtınaların ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilediği sonucuna varılmıştır.

Meteorolojik ve hidrolojik doğal afet türleri açısından son derece zorlu bir coğrafyada yer alan 12 Pasifik Ada ülkesi için Lee vd. (2018) doğal afetlerin mali etkilerini 1980-2016 dönemi kapsamında panel veri analiz teknikleriyle ele almışlardır. Ampirik incelemelerden elde edilen bulgular, doğal afetlerin kamu mali göstergelerini

ve ekonomik büyümeyi negatif etkilediğini ortaya koymaktadır. Dahası Cabezon vd. (2019) 5 pasifik ada ülkesi için 1970-2013 döneminde doğal afetlerin makroekonomik sonuçlarını panel-VAR tekniği ile araştırmışlardır. Çalışma sonucunda doğal afetlerin genel ekonomik yapı ve kamu mali göstergelerini negatif yönde etkilediği ortaya konulmuştur. Ek olarak Nishizawa vd. (2019) 12 Pasifik Ada ülkesi için 1980-2016 döneminde panel veri analiz tekniklerini kullanarak doğal afetlerin kamu harcamaları üzerindeki etkilerini değerlendirmişlerdir. Bu kapsamda doğal afetlerin meydana geldiği yılı takip eden 3 yıllık süreçte kamu harcamalarının ortalama %13-%20 artış gösterdiği ortaya konulmuştur. Fakat bunlardan farklı olarak Jha vd. (2019) 1997-2016 dönemi kapsamında Filipinler'de doğal afetlerin ekonomik ve mali etkilerini incelemişlerdir. Yazarlar doğal afetler sonrasında yürürlüğe konulan politikaların yaratıcı yıkım hipotezine uyumlu şekilde ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediğini raporlamışlardır.

Ampirik çalışmalarda son dönem eğilim bölgesel ölçekte incelemelerdir. Bu kapsamda Panwar ve Sen (2020) Hindistan'ın 24 eyaleti için doğal afetlerin ekonomik etkilerini 1990-2015 dönemi kapsamında panel-VARX tekniği ile araştırmışlardır. Elde edilen bulgular doğal afetlerin bütçe dengesi negatif etkilediğini göstermiştir. Bunun yanı sıra Noy vd. (2023) doğal afetler ve kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi Japonya için 1718 yerel idarenin 2007-2014 dönemi verilerini görünürde ilişkisiz regresyon tekniğiyle (SUR) incelemişlerdir. Çalışma ilgi çekici bir biçimde afet sonrasında arama kurtama harcamalarının istatistiksel olarak anlamlı bir artış sergilediğini, ancak diğer kamu harcama kalemleri açısından ilişkilerin istatistiksel olarak anlamsız oluduğunu raporlamaktadır. Son olarak Jerch vd. (2023) doğal afetlerin maliye politikası araçları arasındaki ilişkiyi ABD için 2000 yerel idarenin 1982-2017 dönemi verilerini panel veri analiz teknikleriyle araştırmışlardır. Elde edilen bulgular afetler sonrasındaki 10 yıllık süreçte vergi tabanının daraldığını, borçlanma maliyetlerinin arttığını ve bu etkilere bağlı olarak kamu mali dengesinin negatif etkilendiğine işaret etmektedir.

Doğal afetler ve iktisadi etkilerini konu edinen literatüdeki ampirik çalışmalar açısından politik (Anbarci vd. 2005; Healy & Malhotra, 2009), idari (Skidmore & Toya, 2013), kamu mali (Lis & Nickel, 2010; Melecky & Raddatz, 2011; Noy & Nualsri, 2011; Cabezon vd., 2019; Nishizawa vd., 2019; Panwar & Sen, 2020; Noy vd., 2023; Jerch vd., 2023) ve kurumsal faktörleri (Toya ve Skidmore, 2007; Raschky & Weck-Hannemann, 2007) modelleyerek son derece kıymetli sonuçlar üretmişlerdir.

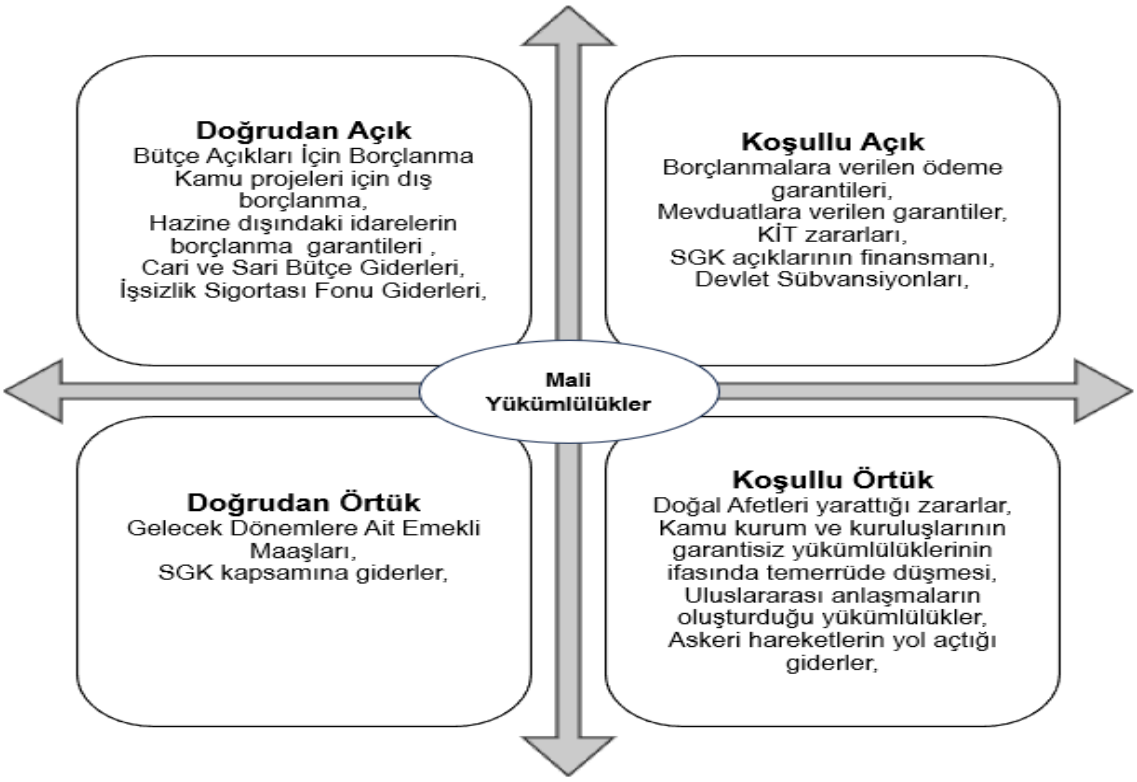
Ampirik literatürde yapılan tahminler ağırlıklı olarak doğal afetlerin doğrudan etkilerinin ekonomik büyüme gibi temel makroekonomik bileşenleri ve kamu mali yapısını negatif etkilediğine işaret etmektedir (Kahn, 2005; Noy, 2009; Hochrainer, 2009; Raddatz, 2007; Loayza vd. 2012; Rodriguez-Oreggia vd. 2013; Lee vd. 2018; Cabezon vd., 2019; Panwar & Sen, 2020). Her ne kadar kısıtlı sayıda ampirik çalışmada elde edilen bulgular kısa vadede doğal afetlerin ekonomik büyüme için pozitif etki yarattığına işaret ediyor olsa da (Skidmore & Toya, 2002) bu durum küçük ölçekli

afetlerin "yaratıcı yıkım" kapsamında inceleyebileceğimiz yeniden inşa süreçlerinde artan tüketim ve yatırımdan kaynaklanan geçici etkilerdir (Jha vd., 2019).

## 3. Doğal Afetler ve Mali Yükümlülükleri

Doğal afetlerin sosyal refah üzerine negatif etkileri ekonomik krizlerden farklı bir kanalla, beşerî ve fiziki sermaye birikimi üzerindeki fiili kayıplarla ortaya çıkmaktadır (Skoufias, 2003: 1088). Dolayısıyla doğal afetlerin maliyetlerinin bir bölümü sosyal-devlet gereklerine uygun olarak kamu sektörünce yüklenilmektedir (Güneş & Akdoğan Gedik, 2023). Bu bağlamda geleneksel kamu maliyesi incelemesine giren mali yükümlülük kavramı karşımıza çıkmaktadır.

**Şekil 3: Tür ve Koşulluluk Durumuna Göre Mali Yükümlülükler**




**Kaynak:** Özyıldız, (2020: 284-314)'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Mali yükümlülükler hukuki bir dayanağı bulunmasına göre açık veya bulunmamasına göre örtük olarak sınıflandırılmaktadır. Ayrıca önceden belirlenmiş bir programa dahil edilip edilmemelerine göre doğrudan veya koşullu yükümlülük olarak da tanımlanabilmektedir. Şekil 3'te 4 farklı durum için temel örnekleriyle mali yükümlülükler açıklanmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda hukuki dayanağı bulunan, önceden belirlenmiş bir programa dayalı harcama eylemlerini doğrudan açık mali

yükümlülükler olarak tanımlamamız mümkündür. Diğer taraftan afetlerin mali etkilerini yasal bir dayanağı olmaması nedeniyle "*örtük*" ve önceden belirlenmiş bir programa dahil olmamaları nedeniyle "*koşullu*" yükümlülükler olarak değerlendirmek mümkündür (Çelen, 2010: 64). Dolayısıyla doğal afetlerin yarattığı kayıplar *koşullu örtük mali yükümlülükler* kapsamına girmektedir (Brixi, 2001; Brixi & Shick, 2002:3).

Geleneksel boyutta devlet bütçeleri, koşullu açık yükümlülükleri dikkate almaktadır. Ancak bunun dışındaki koşullu ve örtük yükümlülükler kapsamına giren riskler bütçeleme sürecine doğrudan dahil edilmez. Fakat belirsizlik, risk veya öngörülemeyen faktörlerin yol açtığı makroekonomik bozulmalara devletin müdahale etmemesi durumunda oluşacak alternatif maliyetler, koşullu mali yükümlülükler kanalıyla yapılacak harcamalardan çok daha yüksek olabilecektir. Bu nedenle doğal afetlerin zamanlamaları, yaratacakları etki ve sebep olacakları sosyal ve ekonomik kayıplar tamamen bilinemeyeceği için mali tamponlar her an kullanıma hazır temel finansman aracı görevini ifa edecektir.

## 4. Mali Tampon ve Kullanım Alanları

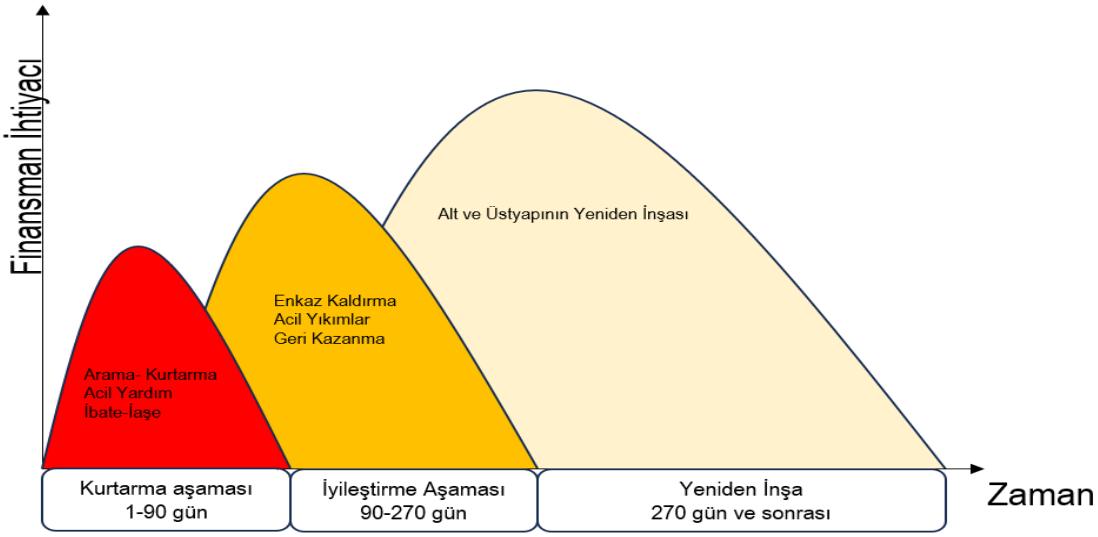
Mali tampon kavramı; doğal afet sonrasında arama-kurtarma, geri kazanma ve yeniden inşa safhalarında oluşan finansal ihtiyaçları için kullanıma hazır kamu mali varlıklarını ifade etmek üzere kullanılmaktadır (Nishizawa vd. 2019:6). Ancak mali tampona tanımlanan misyonların ne düzeyde karşılanabileceği temelde ülkenin toplam mali alanıyla, diğer bir ifadeyle ekonomik gelişmişlik ve mali piyasalarının boyutu ve derinliğiyle ilişkilidir.

Noy & Nualsri (2011), ekonomik olarak gelişmiş ülkelere kıyasla, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerin mali alanlarının hali hazırda sınırlı olduğunu ve bu nedenle doğal afetler karşısında çevrim yanlısı nitelikte maliye politikalarına başvurduklarını ileri sürmüşlerdir. Dolayısıyla özellikle Türkiye açısından geliştirilecek bir politika önerisinde kıt kaynakları doğal afetler karşısında şekil 4'te sunulduğu üzere üç safhada değerlendirerek (*kurtarma>iyileştirme>yeniden inşa*) kaynakların tahsisinde etkinliği öncelemek tutarlı bir yaklaşım olacaktır. Bu bağlamda Türkiye için inşa edilecek mali tamponun öncelikle aciliyeti tartışmasız olan kurtarma aşamasını dikkate alarak kurgulanması rasyonel bir tercih olacaktır[3].

Afet riskinin yüksek olduğu bölgelerde afet öncesi (Ex-Ante) planlama çerçevesinde merkezi bütçeden yapılacak kaynak aktarımları ve koşullu açık mali yükümlülükler çerçevesinde sigorta ve kaskolara sunulacak teşvik ve sübvansiyonlar afet meydana geldiğinde mali tampondan karşılanacak koşullu örtük mali yükümlülüklere daha fazla pay ayrılabilmesini sağlayacaktır.

[3] Zira 21 Mart 2023 tarihli 32139 numaralı Resmî Gazete yayınlanan 7441 numaralı kanunla kurulan "*Afet Yeniden İmar Fonu*" yeniden inşa sürecinin finansmanına yönelik güçlü bir adımdır.

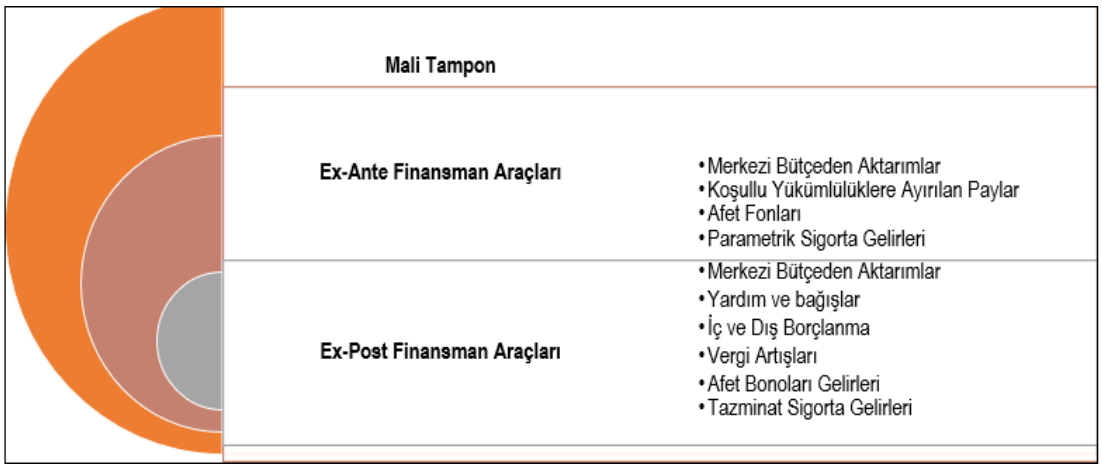
**Şekil 4: Doğal Afet Sonrası Süreçler**




**Kaynak:** Ghesquiere ve Mahul, (2010)'dan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Doğal afetin sebep olduğu yıkıma karşılık bir ödemeyi içeren sigorta türü tazminat temellidir. Sigorta anlaşmasında belirtilen ölçeklerde bir doğal afetin meydana gelmesi durumunda doğrudan ödeme sağlayan sigorta türü parametrik temellidir. Dolayısıyla sigorta piyasalarını regüle ederek tazminat tabanlı sigortadan parametrik sigortalara dönüştürmeye çalışmak ve bu piyasaların derinleşmesi için piyasa başarısızlıklarıyla mücadele etmek mali tamponun dayanıklılığını artırıcı bir adım olacaktır. Diğer taraftan Ex-post olarak merkezi bütçe aktarımlarıyla, yardım ve bağışlar en likit araçlar olarak karşımıza çıkmaktadır (Ghesquiere & Mahul, 2010: 7). Öte yandan borçlanma, ek bütçe, vergi artışları ve afet bonolarının getirileri likidite açısından zamansal sınırlılıklara sahiptir.

**Şekil 5: Mali Tampon İçin Kullanılabilecek Ex-Post ve Ex-Ante Kaynaklar**

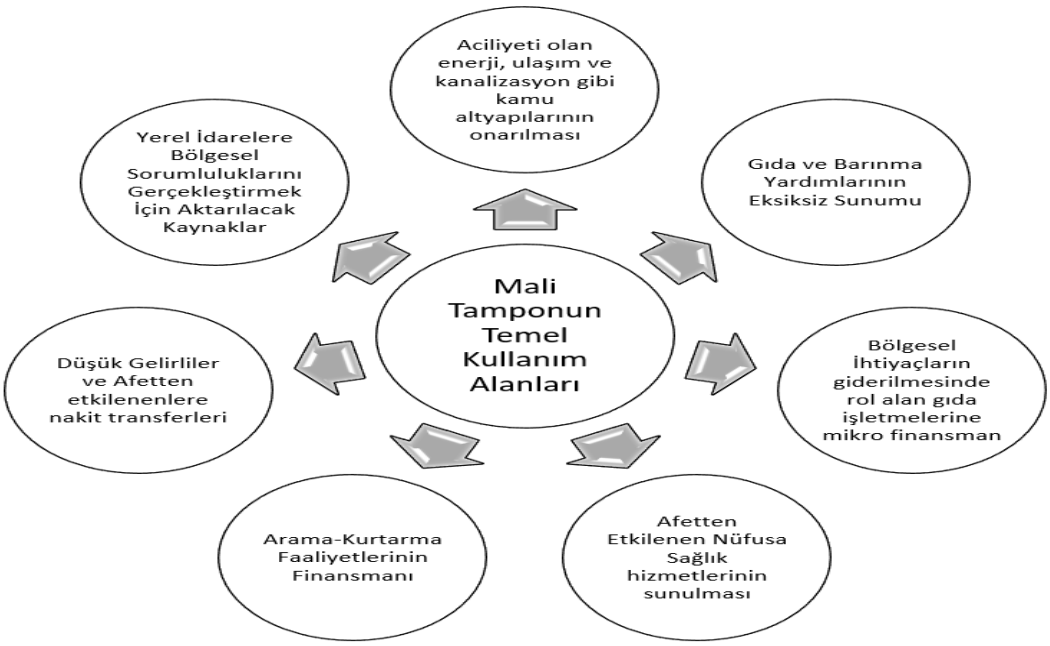



**Kaynak:** Ghesquiere ve Mahul, (2010)'dan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Zira ek bütçe oluşturma, ek vergi salma maliye politikası gecikmeleri kapsamında hem teşhis ve tahmine ilişkin hem de karar almaya ilişkin gecikmelerden muzdarip olacaktır. Benzer şekilde afet sonrası borçlanma araçlarının kurgulanması, piyasaya sürülmesi ve piyasa aktörlerince tercih edilmesi özellikle risk faktörü nedeniyle hızlı bir finansman akışı oluşturmayabilir.

Mali tampon oluşturmanın ciddi bir alternatif maliyeti bulunmaktadır. İlgili alternatif maliyet, mali alan açısından sınırlı imkanlara sahip, ekonomik büyüme ve kalkınma açısından atıl kaynak tutma olanağı zayıf ekonomiler için son derece yüksektir. Dolaysıyla mali tamponun hizmet etmesi amaçlanan hedeflerinin tanımlanması en az tampona aktarılacak finansman kaynağını bulmak kadar önem arz etmektedir. Bu kapsamda şekil 6'da doğal afet sonrası kurtarma aşamasına kaynak yaratmayı hedefleyecek bir mali tamponun hizmet etmesi öngörülen 7 başlık sunulmuştur. Bu kapsamda öncelikli hedef afetzedelerin kurtarılması, ibate ve iaşelerini sağlamaktır. Afet bölgesinde alt ve üst yapıyı işler hale getirerek afete müdahale sürecini hızlandırmaktır.

**Şekil 6: Mali Tamponun Temel Kullanım Alanları**




**Kaynak:** Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Dolayısıyla öncelikle afet sonrası kurtarma ve sağlık hizmetleri faaliyetlerine odaklanılmaktadır. Takip eden süreçte bölgeye ayni yardımın sunulması ve sürdürülebilir kılınması açısından enerji, ulaşım ve kanalizasyon gibi altyapı unsurlarının onarılması ve işler kılınmasına kaynak ayrılmalıdır. Eş zamanlı olarak afetzedelerin gıda ve barınma ihtiyaçları merkeze alınmalıdır. Ardından afet sonrası bölgede işlerlik

gösterebilecek gıda temelli işletmelere sunulacak mikro finansman sunulmalı, afetzedelere temel ihtiyaçlarını giderebilmeleri açısından nakit transferi sağlanmalıdır. Şekil 6'da yer verilen kullanım alanları genişletilebilir. Fakat takip eden alt başlıkta şekil 6'da sunulan temel kullanım alanları ve 6 Şubat 2023 depremleri sonrasında resmi otoritelerce yayınlanan rakamlarla mali tampon büyüklüğü hesaplanmaya çalışılacaktır.

### 4.1 Mali Tamponun Büyüklüğünün Tahmin Edilmesi

IMF (2016: 25) mali tamponu, öngörül(e)meyen kamu harcamalarındaki artışlar ve kamu gelirlerindeki azalışları telafi etmek üzere bütçe kaynaklarından yapılan tasarruflar ve kamu borçlarının ekonominin iyi dönemlerinde azaltılmasını sağlayacak adımların oluşturduğu kullanıma hazır mali alan olarak tanımlamaktadır.

Mali tamponunun büyüklüğüne dair bir algılayış sağlamak için denklem 3'ten yararlanılabilmektedir (Nishizawa vd. 2018: 18).

$$\boldsymbol{Mali\ Tampon_t} = \boldsymbol{DAFM_t} - \left( \begin{array}{c} \text{İç } \boldsymbol{ve\ Dış\ Piyasalardan\ Afetlere\ Yönelik} \\ \boldsymbol{Bağışlar, Yardımlar + Koşullu\ Yükümlülük\ Kaynakları + Sigorta\ Tazminat\ Ödemeleri} \end{array} \right) \quad (3)$$

$$*DAFM_t = \Delta Kamu\ Harcamaları_t + \Delta Kamu\ Gelirleri_t$$

Afetlerin stok maliyetlerini fiziki gözlemlerle tespit etmek mümkündür, ancak akım maliyetlerini[4] belirlemek için gelişmiş ampirik tahmin metodlarına ve projeksiyonlara ihtiyaç duyulmaktadır. Diğer taraftan denklem 3'e göre iç ve dış piyasalardan afetlere yönelik yardım ve bağışların mali tamponun büyüklüğünden düşülmesi gerekmektedir. Ancak bağış ve yardımların[5] düzeyi önceden bilenemeyeceği için ex-post bir işlemdir.

**Tablo 1: 6 Şubat Depremleri Sonrası Yayınlanan Resmi Büyüklükler**

| Toplam Maliyet | Milyar ₺ | Milyar $ | %GSYH |
|---|---|---|---|
| **Acil Harcamalar** | 128 | 6,8 | 0,6 |
| **Kamu Kesimi Hasar Tahmini** | 242,5 | 12,9 | 1,1 |
| **Özel Kesim Hasar Tahmini** | 222,4 | 11,8 | 1,0 |
| **Konut Zararı Tahmini** | 1.073,9 | 56,9 | 5,0 |
| **Ev İçin Eşya Maliyeti** | 58,5 | 3,1 | 0,3 |
| **Hafriyat Malieti** | 41,9 | 2,2 | 0,2 |
| **Özel Motorlu Araç Hasarı** | 6,1 | 0,3 | 0,0 |
| **Motorlu Taşıı Sigorta Ödemeleri** | 1,2 | 0,1 | 0,0 |

[4] GSYİH içerisindeki katma değer kaybı, afetzedelere yapılan ayni ve nakdi transferler, mücbir sebep nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri veya alacaklardan terkinler afetlerin önemli akım maliyetleridir.

[5] Bağış ile talep edilmeksizin verilen kaynaklar, yardım ile talep edildikten sonra sunulan kaynaklar ifade edilmektedir.

| | | | |
|---|---|---|---|
| **DASK** | 36,4 | 1,9 | 0,2 |
| **Esnaf Gelir Kayıpları** | 13,9 | 0,7 | 0,1 |
| **GSYH Çıktı Kaybı** | 130 | 6,9 | 0,6 |
| **Toplam** | 1.995 | 103,5 | 9,0 |
| **Dolar Kuru** | | 18,8 | |

**Kaynak:** T.C. SBB (2023).

Ek olarak koşullu açık mali yükümlülüklere ayrılan değerler (*risk hesabı*[6] *bu kaleme örnektir)* önceden etkisi ve büyüklüğü yasalarca belirtilmiş sınırı aşan bir afet durumunun ilanıyla mali tampona aktarılabilir. Dolayısıyla söz konusu büyüklük negatif işaretlidir. Bununla birlikte DASK risk katmanlaması açısından bir avantaj sağlamakta ve mali tamponun büyüklüğünü azaltıcı ve dayanımını arttırıcı etkiler yaratmaktadır. Ancak Türkiye'de tazminat tabanlı sigortalar yerine parametrik tabanlı sigortaların kullanımı afet kırılganlığının azaltılmasında önemli bir adım olacaktır.

Ölçeği ve yarattığı yıkım açısından Türkiye'de yaşanan "*asrın felaketi*" olarak adlandırılan 6 şubat 2023 depremlerine ilişkin bazı mali büyüklükleri inceleyerek bir mali tampon büyüklüğü öngörmeye[7] çalışabiliriz. Dış yardımlar kapsamında Dünya Bankasından 1.78 milyar $, iç piyasalardan özel kesim 30 milyar ₺ ve kamu kesimi 90 milyar ₺ olmak üzere bağış ve yardım toplanmıştır[8]. Ayrıca DASK tazminat ödemeleriyse 27 milyar ₺ düzeyindedir. Açık koşullu yükümlülük kaynakları kapsamında tanıttığımız "risk hesabı" hakkında bir stok değer verisine ulaşılamamıştır dolayısıyla hesaplama dışında tutulmuştur. Benzer şekilde henüz vazgeçilen vergi gelirleri ve kamu alacaklarından doğan kamu gelir kayıplarına dair nihai veriler yayınlanmamıştır. Bu nedenle Türkkan (2023: 3-4) tarafından sunulan tahmin metodolojisinden hareketle vergi gelirlerindeki azalmalar 750 milyon ₺ ve borç terkinlerini ise 100 milyon ₺ olarak değerlendirmeye dahil edilmiştir.

Türkiye için tartıştığımız mali tampon ülkenin mevcut mali alanıyla bağlantılı olarak, doğal afetlerin yarattığı tüm maliyetleri dikkate almamaktadır. Zira böylesi bir yapının tasarlanması kendi içinde irrasyonel bir sonuç olan atıl kaynak tutma problemini gündeme getirecektir (Cevik & Huang, 2018; Nishizawa vd. 2019). Mali Tampona dair ülke örnekleri açısndan Cevik ve Huang (2018: 3) benzer bir önermeyle yıllık toplam kamu harcamalarının yaklaşık %3'ünün ayrıldığına işaret etmektedir. Dolayısıla öncelikli olarak arama-kurtarma ve acil yardım safhası olarak nitelenen yaklaşık 90 günlük süreç için bir mali tampon inşa etmemiz gerekmektedir. Daha sonra mali tamponun tanımına uygun olarak ekonominin iyi dönemlerinde iyileştirme ve geri kazanma safhası ile yeniden inşa safhasındaki temel misyonları yerine getirmeye yeter

[6] Açık koşullu yükümlülükler kapsamında verilen garantilere karşılık 4749 sayılı kanunun madde 13 kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığının T.C. Merkez Bankası nezdinde tuttuğu bir Risk Hesabı bulunmaktadır. Risk hesabı kapsamında harcanabilecek üst tavan yıllık olarak belirlenmektedir.

[7] Şüphesiz burada tanıtsılan işlem bir teorik tartışmanın ötesine geçemeyecektir. Zira afet maliyetleri simülasyonları (Örneğin CATSIM) mikro verilerle ve gelişmiş ampirik yöntemlerle yukarıda sunlan denklem 2, 3 ve türevlerini sınayarak ampirik sonuçlar ortaya koyabilmekte ve buna dayalı olarak önerilecek bir mali tampon büyüklüğü daha gerçekçi olacaktır.

[8] Bu aşamada kamu kesiminden edinilen yardım ve bağışları dikkate almak tartışmaya açıktır zira ilgili kurumların bu kazançları halihazırda bütçe sürecine dahildir.

düzeyde kaynak biriktirilebilecektir. Tablo 1 ve sunulan diğer veriler ışığında: Acil harcamalar, kamu ve özel kesim altyapı kayıplarının telafisi, hafriyat maliyetleri gibi başlıca kalemlerin karşılanmasına odaklanacak bir mali tampon oluşturulmalıdır. Dış ve iç kaynaklardan edinilen yardım ve bağışların ve DASK tazminat ödemelerinin de düşülmesiyle (7,89 milyar $) ihtiyaç duyulan tahmini kaynak düzeyi 6.2 milyar $ olmaktadır. İlgili büyüklük 2023 yılı ek bütçe dahil kamu harcamalarının %2,6'sına denk gelmektedir.

## 5. Sonuç

Doğal afetler dünyamızın göz ardı edilemez gerçekleridir. Toplumsal yaşam açısından başat bir risk unsuru olarak doğal afetler çok farklı tür ve ölçekte gerçekleşebilen, tam bir netlikte ön görülmesi veya engellenmesi mümkün olmayan doğa fenomenleridir. Bu kapsamda tasnif edilebilecek biyolojik, iklimsel, güneş sistemi dışından gelen etkilere dayalı, jeofizik, hidrolojik ve meteorolojik afetler dünya genelinde özellikle son 25 yılda önemli bir hızda artış göstermiştir. Şüphesiz bu afetlerin bazıları uzun zaman döngülerini tekrarlamaktayken önemli bir kısmı insan temelli etkilerin iklim değişikliği gibi afet süreçlerini hızlandırmasından kaynaklanabilmektedir. Şüphesiz her devlet türünün vatandaşlarının can ve mal güvenliğini tehdit eden riskler karşısında oynayacağı roller bulunmaktadır. Devletler genellikle planlı veya öngörülebilir riskleri bütçeleştirerek doğal işleyişlerini sürdürürler. Ekonomik gelişmişlik düzeyinin yüksek olduğu ülkelerdeyse devlet olası risklerin gerçekleşme ihtimaline karşı likit finansal kaynaklara hızla erişebilmekte veya bunlar için önceden kaynak ayırabilmektedir. Doğal afetlerin yarattığı riskler önceden bilinemediği için örtük, doğal afetin gerçekleşmesine bağlı olduğu için koşullu bir yükümlülük türü oluşturmaktadır.

Ampirik çalışmalar doğal afetler sonrasında kamu harcamalarının arttığını, vergi tabanını daralttığını ve hatta borçlanma maliyetlerinin yükseldiğine işaret etmektedir. Doğal afetlerin maliye politikası araçları üzerindeki negatif etkileri, ülkenin ekonomik gelişmişlik seviyesinin düşük olması durumunda makroekonomik kırılganlıkları da arttırmaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada Türkiye için gerek 100 yıllık dönemde yaşanan afetler gerekse 6 Şubat depremleri ve takip eden süreçte yaşanan sayısız artçının ekonomik ve mali sonuçlarıyla mücadele etme noktasında bir mali araç önerisi tartışılmıştır.

Çalışma neticesinde, doğal afetlerin ilksel şoklarını absorbe edebilmek için mali tampon kapsamında tutulan likit bir doğal afet risk hesabı oluşturulması ve bu hesabın optimal risk-getiri koşullarında nemalandırılmasının yanı sıra oluşturulacak tamponunun dayanımını artırabilmek adına; mali tamponun bütçe içerisinde bir kalem olarak tutulması ve böylelikle bütçe hakkının korunması, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanmasının yararlı olacağı savunulmaktadır. Ayrıca DASK penetrasyon seviyesini artırmak ve kapsamını geliştirmek üzere zorunlu deprem yerine zorunlu afet sigortası profili oluşturmanın; finansal piyasalara afet riski katmanlaması amacıyla yerel idareler ve merkezi yönetim düzeyinde afet bono ve tahvillerinin ulusal ve uluslararası finans piyasalarına sunulması; bireysel sigorta ve kasko düzeyinde penetrasyonu

arttırıcı teşvik ve sübvansiyonların sunulmasının önemli ve gerekli politikalar olduğu düşünülmektedir.

## Kaynakça

AFAD. (2023). 06 Şubat 2023 Kahramanmaraş (Pazarcık Ve Elbistan) Depremleri Saha Çalişmaları Ön Değerlendirme Raporu. https://deprem.afad.gov.tr/content/137 (06.04.2023).

Altun, T. (2019). Doğal Afet Önlemlerinin Politik Ekonomisi. International Journal of Public Finance. 4(1), 75-98.

Anbarci, N., Escaleras, M., & Register, C. A. (2005). Earthquake fatalities: The interaction of nature and political economy. Journal of Public Economics, 89(9), 1907–1933.

Brixi, H. P. (2001). Government contingent liabilities: A hidden risk to fiscal stability. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 13(4), 582–623.

Brixi, H. P., & Schick, A. (2002). Government at Risk: Contingent Liabilities and Fiscal Risk. Washington, DC: World Bank Publishing.

Bülbül, D., & Ertürk Atabey, S. (2010). Türkiye'de Koşullu Yükümlülüklerin Kamu Finansman Açıkları Üzerine Etkileri. Sosyoekonomi, 11(11).

Cabezon, E., Hunter, L., Tumbarello, P., Washimi, K., & Wu, Y. (2019). Enhancing macroeconomic resilience to natural disasters and climate change in the small states of the Pacific. Asian-Pacific Economic Literature, 33(1), 113–130.

Cavallo, E. A., & Noy, I. (2010). The Economics of Natural Disasters: A Survey. IDB WORKING PAPER SERIES No: IDB-WP-124. Rochester, NY. https://publications.iadb.org/en/publication/economics-natural-disasters-survey (05.04.2023).

Cavallo, E., Powell, A., & Becerra, O. (2010). Estimating the Direct Economic Damages of the Earthquake in Haiti. The Economic Journal, 120(546), 298–312.

Cebotari, A., Davis, J., Lusinyan, L., Mati, A., Paolo, M., Murray, P., & Ricardo, V. (2009). Fiscal Risk Sources, Disclosure, and Management. Washington, DC: International Monetary Fund.

Çelen, M. (2013). Doğal Afetlerin Doğurduğu Koşullu Mali Yükümlülükler. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, (56), 41–68.

Cevik, S., & Huang, G. (2018). How to Manage the Fiscal Costs of Natural Disasters. IMF How To Notes No: 18/03. Washington, DC.

EM-DAT. (2023). The international disaster database. https://www.emdat.be/, (22.04.2023).

Fomby, T., Ikeda, Y., & Loayza, N. V. (2013a). The Growth Aftermath of Natural Disasters. Journal of Applied Econometrics, 28(3), 412–434.

Fomby, T., Ikeda, Y., & Loayza, N. V. (2013b). The Growth Aftermath of Natural Disasters. Journal of Applied Econometrics, 28(3), 412–434.

Ghesquiere, F., & Mahul, O. (2010). Financial Protection of the State Against Natural Disasters: A Primer World Bank Policy Research Working Paper No: 5429.

https://doi.org/10.1596/1813-9450-5429 (28.05.2023).

Görür, N. (2020). Türkiye'de Deprem Az Gittik Uz Gittik. Istanbul: Doğan Egmont Yayıncılık.

Güneş, İ. & Akdoğan Gedik, M. (2023). Küresel Afet Maliyetleri. Kamu Maliyesinde Teorik ve Uygulamalı Çalışmalar, (Ed.) Dibo M. vd., Bursa: Ekin, 23-46.

Healy, A., & Malhotra, N. (2009). Myopic Voters and Natural Disaster Policy. American Political Science Review, 103(3), 387–406.

Hochrainer, S. (2009). Assessing the Macroeconomic Impacts of Natural Disasters: Are There Any?. World Bank Policy Research Working Paper No: 5564. http://hdl.handle.net/10986/4162, (29.05.2023).

International Monetary Fund. (2016). Small States' Resilience to Natural Disasters and Climate Change—Role for the IMF. IMF Policy Paper No: 110416. http://www.imf.org/external/pp/ppindex.aspx, (03.06.2023).

Jerch, R., Kahn, M. E., & Lin, G. C. (2023). Local public finance dynamics and hurricane shocks. Journal of Urban Economics, 134(103516), 1-28.

Jha, S., Martinez, J., Quising, P., Ardaniel, Z., & Wang, L. (2018, March 1). Natural Disasters, Public Spending, and Creative Destruction: A Case Study of the Philippines. ADBI Working Paper Series No: 81.Tokyo.

Kahn, M. E. (2005). The Death Toll from Natural Disasters: The Role of Income, Geography, and Institutions. The Review of Economics and Statistics, 87(2), 271–284.

Lee, D., Zhang, H., & Nguyen, C. (2018). The Economic Impact of Natural Disasters in Pacific Island Countries: Adaptation and Preparedness. IMF Working Papers No: 2018(108), Washington, DC.

Lis, E. M., & Nickel, C. (2010). The impact of extreme weather events on budget balances. International Tax and Public Finance, 17(4), 378–399.

Loayza, N. V., Olaberría, E., Rigolini, J., & Christiaensen, L. (2012). Natural Disasters and Growth: Going Beyond the Averages. World Development, 40(7), 1317–1336.

Melecky, M., & Raddatz, C. (2011). How do governments respond after catastrophes? Natural-disaster shocks and the fiscal stance. World Bank Policy Research Working Paper No: 5564. https://doi.org/10.1596/1813-9450-5564, (29.05.2023).

Nishizawa, H., Roger, S., & Zhang, H. (2019). Fiscal Buffers for Natural Disasters in Pacific Island Countries1. IMF Working Papers, 2019(152), 1-32.

Noy, I. (2009). The macroeconomic consequences of disasters. Journal of Development Economics, 88(2), 221–231.

Noy, I., & Nualsri, A. (2011). Fiscal storms: Public spending and revenues in the aftermath of natural disasters. Environment and Development Economics, 16(1), 113–128.

Noy, I., Okubo, T., Strobl, E., & Tveit, T. (2023). The fiscal costs of earthquakes in Japan. International Tax and Public Finance, 30(5), 1225-1250.

Our-World in data. (2023). Natural Disasters data explorer. https://ourworldindata.org/natural-disasters, (11.07.2023).

Özyıldız, R. H. (2020). Hazine ve kamu Finansmanı: Devlet Neden ve Nasıl Borçlanır. Ankara: Yetkin Yayınları.

Panwar, V., & Sen, S. (2020). Fiscal Repercussions of Natural Disasters: Stylized Facts and Panel Data Evidences from India. Natural Hazards Review, 21(2), 1-16.

Raddatz, C. (2007). Are external shocks responsible for the instability of output in low-income countries? Journal of Development Economics, 84(1), 155–187.

Raschky, P. A., & Weck-Hannemann, H. (2007). Charity hazard—A real hazard to natural disaster insurance? Environmental Hazards, 7(4), 321–329.

Rodriguez-Oreggia, E., De La Fuente, A., De La Torre, R., & Moreno, H. A. (2013). Natural Disasters, Human Development and Poverty at the Municipal Level in Mexico. The Journal of Development Studies, 49(3), 442–455.

Skidmore, M., & Toya, H. (2002). Do Natural Disasters Promote Long-Run Growth? Economic Inquiry, 40(4), 664–687.

Skidmore, M., & Toya, H. (2013). Natural Disaster Impacts and Fiscal Decentralization. Land Economics, 89(1), 101–117.

Skoufias, E. (2003). Economic Crises and Natural Disasters: Coping Strategies and Policy Implications. World Development, 31(7), 1087–1102.

T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2023). 2023 Kahramanmaraş ve Hatay Depremleri Raporu. Ankara. https://www.sbb.gov.tr/2023-kahramanmaras-ve-hatay-depremleri-raporu/ (24.03.2023).

Toya, H., & Skidmore, M. (2007). Economic development and the impacts of natural disasters. Economics Letters, 94(1), 20–25.

Türkkan, E. (2023). Kahramanmaraş Depremi Maliyet Tahmini. https://www.researchgate.net/publication/368691194_KAHRAMANMARAS_DEPREMI_MALIYET_TAHMINI_Ercan_Turkan_22_Subat_2023. (11.06.2023).

Yurdadoğ, V., Akça, H. & Bozatlı, O. (2019). Sürdürülebilir Sosyal Güvenlik Sistemi İçin Mali Kural Önerisi. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 26 (2) , 651-675.

# Denetimde Dijitalleşme: Dijital Dönüşümün Dış Denetim Sistemimize Etkisi

**Ahmet TANER**[1]

## 1. Giriş

Dijitalleşme, yönetimin planlama, örgütleme ve yöneltme fonksiyonları kadar kontrol (denetim) fonksiyonunu da etkilemekte, denetimin hem amacı hem de kullanılan yöntem ve araçları üzerinde dönüştürücü bir etki yaratmaktadır. Denetim kurumları teknolojide ve bilişim alanında yaşanan hızlı ve kapsamlı değişim süreçlerine uyumu sağlayacak dijitalleşmenin getirdiği risklerden kaçınmayı ve sunduğu fırsatlardan yararlanmayı kolaylaştıracak stratejilere yönelmektedir. Dijitalleşme ile ister özel sektörde isterse kamuda, tüm kurumlarda karışık ve büyük hacimli iş süreçleri daha hızlı ve kolay şekilde yerine gelmeye başlarken, bu değişim denetim ve kontrol faaliyetlerine olan ihtiyacı azaltmamış, tüm işlemlerin doğruluğu ve güvenirliği konusunda ilgili paydaşlara güvence sağlayacak denetim ve kontrol süreçlerini de önemli hale getirmektedir. Dijitalleşme denetimde kullanılan yöntem ve yaklaşımlarından, denetimin temel aşamalarına, kanıt toplama tekniklerinden, raporlama süreçlerine kadar pek çok alanda etkili olmakta, denetimde verimliliğin ve etkinliğin gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır.

Kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizin temel ilke ve esaslarını düzenleyen 5018 sayılı KMYK şeffaflık ve hesap verebilirlik temelinde, kaynakların daha etkili ve ekonomik kullanıldığı bir yönetim sistemi öngörmektedir. 5018 sayılı Kanun'da dış denetim birimi olarak tanımlanan Sayıştay, düzenlilik denetimi kapsamında uygunluk denetim ile birlikte mali denetim metodolojisini de yürütmeye başlamıştır. Mali denetim metodolojisinde esas olarak kamu idarelerinin üretmiş oldukları mali rapor ve tabloların tamlığı, doğruluğu ve güvenirliği konusunda makul güvenceye ulaşılması hedeflenir. Bunun için kamu idareleri tarafından üretilen mali verilerin tam, uygun ve zamanlı şekilde erişimine ve bunların doğru şekilde analiz edilmesine ihtiyaç vardır.

Dış denetime tabii kamu kurumlarının muhasebe kayıtları ve personel ödemeleri gibi mali verileri Sayıştay tarafından Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi gibi merkezi sistemlerden Birleşik Veri Alma Sistemi'ne (BVAS) aylık olarak kayıt altına alınmaktadır. Bunun dışında, Sayıştay tarafından denetimlerin elektronik ortamda yönetilmesi, dokümante edilmesi, raporlanması ve kaydedilmesi için geliştirilen SayCAP adlı bir denetim yönetim sistemi de kullanılmaktadır. Bu çalışma, denetimde dijital dönüşümün bir örneği olarak Sayıştay tarafından kullanılan VERA (Veri Analiz Uygulaması) ve SayCAP sistemlerinin işleyiş esaslarını inceleyerek bu sistemlerin etkinliklerini değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Çalışma kapsamında VERA

[1] Doç.Dr., Sayıştay Başkanlığı, ORCID: 0000-0003-1925-795X, ataner@sayistay.gov.tr

sistemi üzerinden kamu idarelerinin mali verilerinin alınma ve analiz edilme süreçleri ele alınmakta, elektronik olarak alınan veriler üzerinde geliştirilen denetim senaryolarının niteliği ve denetime katkısı incelenmektedir.

## 2. Bilişim Teknolojilerinin Gelişimi ve Denetime Etkileri

Küreselleşmenin sunduğu imkânlarla birlikte dijitalleşme, tüm dünyanın üzerinde konuştuğu, fikir yürüttüğü hem yönetmeyi hem de yaratacağı risk ve tehditlere karşı hazırlıklı olmayı gerektiren bir olgu haline gelmiştir (Mancini etc., 2017:3). Bu çerçevede, dijital teknoloji, kurumların hem stratejik önceliklerini ve iş modellerini değiştirmekte hem de iç kontrol, mali süreçler, muhasebe ve denetim gibi kurumsal yönetim süreçlerini yeniden tanımlama ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.

Dijital dönüşümle birlikte hem özel sektörde hem de kamu sektöründe dijital uygulamaların yaygınlaşması denetim faaliyetlerinde de değişimi zorunlu hale getirmiştir (Otia, 2020:253). Elektronik ortamda üretilen veya kaydedilen verilerin klasik yöntemlerle denetlenmesinin mümkün olmaması, daha kaliteli ve sürekli bir denetim için kanıt toplama, değerlendirme ve raporlama süreçlerinde bilişim teknolojilerinin kullanımını kaçınılmaz hale getirmiştir (Celayir ve Celayir, 2020).

Dijitalleşme sayısız iş süreçlerinin daha hızlı ve kolay şekilde gerçekleşmesine imkân tanırken, tüm işlemlerin doğruluğu ve güvenirliği konusunda ilgili paydaşlara güvence sağlayacak denetim ve kontrol süreçlerini de daha da önemli hale getirmektedir. Bağımsız denetim faaliyeti özü itibariyle denetlenen alana ilgili (ister finansal tablo/raporlar isterse mali iş ve işlemlerle ilgili olsun), niteliği itibariyle de mutlak değil makul güvence vermeyi hedefleyen bir faaliyettir. Bağımsız denetimin temeli, finansal tabloların ait olduğu kurum yönetimi ile bunların kullanıcıları (ortaklar, çalışanlar vs.) arasındaki bilgi asimetrisinin giderilmesidir (Celayir ve Celayir, 2020). Endüstri 4.0 olarak da tanımlanan dijital dönüşüm blok zinciri, büyük veri analizi, yapay zeka, bulut bilişim, nesnelerin interneti, makinelerin öğrenmesi, artırılmış gerçeklik gibi yeni ve hızla gelişen teknolojilerle denetim sektörünün işleyiş prensipleri ve önceliklerini köklü şekilde değiştirmiştir.

Blok zincir; merkezi bir otoritenin kontrol veya onayına gerek duyulmaksızın, dağıtık bir ağ ortamında yetkilendirme ve kimliklendirme yoluyla veri paylaşımına ve kayıt yapılmasına imkan veren bir teknolojidir. Temelde bitcoin için geliştirilmiş olan bu dijital araç yetkili bilgisayardan oluşan bir ağ tarafından sürekli bir gerçek zamanlı olarak doğrulanan bir dijital defter görevi görür. Şu anda işletmeler ve tüketiciler bu işlemi yapmak için banka gibi güvenilir bir taraf kullanmaktadır. Blokchain teknolojisinde yapılan işlemlerle ilgili kayıtlar kontrol ve takip edilebilmekte, her işlemin geçerliliği ve özgünlüğü dijital imzalar (kriptografi) ile güvence altına alınmaktadır (Köse ve Polat, 2021:14). “Bir blok zinciri dünyasında, denetçilere blok zincirlerindeki salt okunur düğümler aracılığıyla neredeyse gerçek zamanlı veri erişimine sahip olabilir. Bu, denetçinin denetim için gerekli bilgileri tutarlı ve yinelenen bir formatta elde etmesine olanak sağlayabilir” (Deloitte, 2017:10). Denetim açısından bu teknolojiden, muhasebe kayıtlarına dayanak oluşturan işlemlerin (örneğin bankacılık işlemleri) gerçekliği ve doğruluğu konusunda üçüncü bir taraftan (örneğin

bankadan) teyit alma ihtiyacı olmaksızın işlemlerin test edilmesi ve kontrol edilmesinde yararlanılabilir. Bu teknolojiyle hesap mutabakatları, mizanlar, yevmiye kayıtları, yardımcı defter özetleri ve destekleyici elektronik tablo dosyaları, dış denetçilere çeşitli elektronik ve manuel formatlarda sağlanmaktadır. Yine benzer şekilde stok yönetimi ve kontrolünde de blokzincir kurum yöneticilerine olduğu gibi denetim ekiplerine önemli kolaylıklar sağlayabilmektedir. Özellikle, stokların işletmeye girişinden, depolanmasına ve kullanımına kadar geçen sürecin izlenmesi, mali kayıtlarla fiili durumun kontrol edilmesinde blokchain teknolojisi önemli fırsatlar sunacağı açıktır.

Büyük veri teknolojisi de denetim alanında yaygın kullanım alanı olan araçlardandır. Büyük veri, daha fazla çeşitlilik gösteren ve hacmi hızlıca artan verilerdir. Bu yönleriyle büyük veri, hacim, çeşitlilik ve hız açısından diğer veri kümelerinden ayrışır. Denetimin sorumlu tarafını oluşturan işletme veya kurumlardaki büyük verileri, klasik bir denetim yaklaşımıyla ölçmek veya denetlemek pratik olarak mümkün olmadığı gibi zaman ve kaynak tasarrufu açısından uygun bir yaklaşım olarak da kabul görmemektedir. "Büyük veri analizi, yüksek hacimli verileri analiz ederek, anlamlı ve işe yarar sonuçlar elde etmeyi sağlamaktadır. Aynı zamanda, veri madenciliği araçları ve daha karmaşık veri görselleştirme araçları da dahil olmak üzere, büyük hacimli verileri analiz etmek için kullanılan yazılımlar bireylerin, verilerin onlara sunduğu görünümü anlama yeteneklerini artırmaktadır" (Celayir ve Celayir, 2020). Büyük veriyi çalışmak öncelikle dijital teknoloji ve yeni yöntemleri gerektirmektedir. Bildiğimiz zaman serisi ve regresyon analizleri gibi modeller büyük veri ile de anlamlı ve kullanılabilir istatistiksel analiz modelleri olmaya devam ediyor (Gül, 2017:19).

Yapay zekâ dijital dönüşüm süreçleriyle birlikte denetimde kullanılmaya başlanan araçlardan bir haline gelmiştir. Bilgisayarların ya da geliştirilen yazılımların insana özgü bilişsel yetenekleri ve zekâyı taklit ederek, akıl yürütme, anlamlandırma, genelleme veya geçmiş deneyimlerden öğrenme gibi işlemler yapabilmesini sağlayan araçlar yapay zekâ olarak tanımlanmaktadır. Veri analitiği ve yapay zekânın birlikte denetim sürecine dâhil etmenin önemli faydalarından biri, çok büyük miktarda finansal veriyi analiz edebilmeleri ve potansiyel dolandırıcılık veya hataları gösterebilecek anormallikleri tespit edebilmeleridir. Denetçiler yapay zekâ ve makine öğrenimi algoritmalarını kullanarak finansal verilerdeki temel işleyiş prensiplerini ve aykırı değerleri belirleyebilme imkânına sahiptir. Ayrıca yapay zekâ, denetçilere denetlenen kuruluşun iş süreçleri ve mali işlemleri hakkında daha fazla bilgi sağlayarak riskleri belirlemelerine ve denetimin kapsamı, uygulanacak denetim prosedürleri hakkında daha doğru kararlar almalarına olanak tanır. Bu teknolojiler, denetçilerin denetim için gerekli insan kaynağı ve zamanı daha etkin kullanmalarına yardımcı olarak daha uygun denetim planları hazırlaması konusunda denetim kurumlarına destek sağlar. Büyük miktarda verinin hızlı ve doğru bir şekilde analiz edilmesi gerektiren risk değerlendirmesi, dolandırıcılık tespiti ve ilgili kurallara aykırı işlemlerin belirlenmesi gibi alanlarda yapay zekâ ve veri analitiği özellikle yararlı olabilir. Ayrıca yapay zekâ ve veri analitiği araçlarının kullanılması, denetim riskini azaltarak denetim kalitesini de artırabilir. Bu araçlar, verileri tutarlı ve nesnel bir şekilde analiz ederek, kişisel önyargılardan etkilenebilecek insan muhakemesinin neden olabileceği olumsuz etkileri minimize eder.

Dijitalleşmenin önemli araçlarından birisi olan bulut bilişimi, hazırlanan yazılım veya verilerin, müşterilerin söz konusu altyapı ve uygulamaları kendi sistemlerine kurmalarına ihtiyaç olmaksızın, kullanabilmelerine imkan tanıyan internet tabanlı hizmetleridir. "Bulut bilişim, konuma bağlı olmaksın kaynak havuzu sağlama, yedekleme, erişilebilirlik, esneklik ve ölçeklenebilirlik, daha iyi iş kararları ve riskin aktarılmasındaki başlıca avantajları için yeni nesil bilgi işlem modeli olarak düşünülmektedir" (Celayir ve Celayir, 2020:138). Karmaşık ve mekânsal olarak farklılaşan yapılara sahip veya büyük verilerle çalışan kurumlar için bulut bilişim önemli kolaylıklar sağladığı gibi bu tür kurumların denetiminde de denetçilere kolaylık sağlar. Özellikle coğrafi olarak ülkenin birçok bölgesinde, hatta farklı ülkelerde faaliyet gösteren kurum veya firmaların verilerinin bulut ortamında erişime sunulması, denetim için büyük avantajlar sunar. Yerinde denetimlerin neden olacağı seyahat masraflarından kaçınılabilmesi, daha kapsamlı bir popülasyon üzerinde çalışılabilmesi bu avantajlardan bazılarıdır (Köse ve Polat, 2021). Sunduğu fırsatlar önemli olmakla beraber, bulut teknolojileriyle gerçekleştirilen işlemlerde hata veya hile kaynaklı yanlışlık riskleri hiç yok değildir. Denetim ekiplerinin bu teknolojilerle üretilen bilgi ve veri akışını kontrole yönelik uygun denetim prosedürleri geliştirmesi gerekir.

Dijitalleşen iş süreçleri ve yaygınlaşan bilişim teknolojileri denetimde metodolojik açıdan bir değişimi de gerekli kılmıştır. Denetimde mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi gibi geleneksel metodolojiler dışında, kurumların, bilişim altyapısı, politikaları, uygulamalar ve veri kullanımını bütünsel olarak incelemeyi amaçlayan bilişim sistemleri denetimi gibi müstakil metodolojiler gelişmeye başlamıştır. Dijitalleşmenin denetimdeki yansımalarını, mali tablo denetimlerinde daha somut olarak görmek mümkün. Uluslararası mali denetim standartları gereği (ISSAI 315) mali denetimde kurum faaliyet ortamının tanınması kapsamında bilişim sistemlerinin de tanınması, denetim kaynaklarının etkin şekilde kullanılabilmesi ve denetim prosedürlerinin doğru tasarlanabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Kurumlardaki iş süreçleri, bilişim sistemi tarafından kaydedilen, işlenen ve raporlanan işlemlerle sonuçlanır. İşlemlerin nasıl başladığı da dâhil olmak üzere kuruluşun iş süreçlerinin tanınması, denetçinin kuruluşun mali raporlamayla ilgili bilişim sistemini kuruluşun içinde bulunduğu koşullara uygun şekilde tanımasına yardımcı olur (ISSAI 315). Bilişim sistemlerden kaynaklanabilecek risklerin doğru şekilde tanımlanması ve değerlendirilmesi için denetim ekibinin bilişim teknolojisiyle ilgili belir bir yetkinliğe sahip olmasını gerekli kılar.

## 3. Türk Kamu Mali Yönetiminde Dijitalleşme: Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi

Türk kamu mali yönetim sistemimizde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'da öngörülen temel iş ve süreçlerin yerine getirilmesinde, bilişim teknolojilerinin yaygın şekilde kullanıldığı görülmektedir. Kamu kurumları yürüttükleri iş ve süreçlerde bilişim teknolojililerinden oldukça fazla yararlanmakta ve bunlar için sistemler geliştirmektedir. Ne var ki, bu sistemlerdeki kurumsal bakış açısının olmaması, yetersiz veri üretimi, sınırlı ve kurum düzeyinde kalan entegrasyon,

mükerrer iş süreçleri gibi sorunlarla karşılaşılmaktadır. Bu sorunların aşılması, sistemlerin birbirleri ile etkileşiminin sağlanarak gerekli durumlarda bilgi paylaşımında bulunmalarına olanak verilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi geliştirilmiştir.

16.05.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "2017/7 sayılı Başbakanlık Genelgesinde belirlenen esaslara uygun olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan "Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Politika Belgesi ve Eylem Planı (2017-2020)" ile karar alma süreçlerinin güçlendirmek ve saydamlık ve hesap verebilirliği desteklemek için kamu mali yönetim sistemimizde kullanılan alt sistemlerin entegrasyonu sağlayacak bir bilişim sisteminin oluşturulması hedeflenmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2017) Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYBS) Projesinin temel hedefi, bütçe hazırlıklarından, kesin hesabın TBMM'de kabulüne kadar geçen süreçlerde kullanılan otomasyon sistemlerinin, elektronik belge, elektronik imza, gibi yeni teknolojik araçlarla desteklenmesi ve mali yönetim sistemimiz için süreç odaklı bütünleşik bir bilişim sistemi altyapısının oluşturulmasıdır. Bunun için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan "Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Uygulama Usul Ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik ile, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer alan işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi için ilgili mevzuat gereğince tutulması ya da düzenlenmesi öngörülen defter, belge ve benzeri içeriklerin elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesine ilişkin ilkeler belirlenmiştir.

Yönetmelik'te idari organizasyonlardan bağımsız olarak, Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYBS) kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin fonksiyonel süreçlerine ilişkin olarak birbirleri ile etkileşimli şekilde çalışan yazılım ve entegre sistemlerden oluşacağı belirtilmektedir. Bu sistemler şöyledir;

- Makroekonomik tahmin ve planlama
- Mali planlama
- Borç yönetimi
- Bütçe yönetimi
- Harcama yönetimi
- Nakit yönetimi
- Gelir yönetimi
- Denetim
- Kamu Personel yönetimi
- Varlık yönetimi
- Muhasebe ve mali raporlama
- İzleme ve değerlendirme

## 4. Sayıştay Denetimlerinde Bilişim Teknolojilerinin Artan Önemi

2011 yılında yürürlüğe giren 6085 sayılı Kanun Sayıştay denetimlerinin dayandığı hukuksal çerçeveyi değiştirmiş, denetimin amacı ve konusu yeniden tanımlanmıştır. Ayrıca bu kanun ile Sayıştay denetiminin kapsam ve alanı genişlemiş, güncel trend ve eğilimlerle uyumlu bir metodoloji olan düzenlilik denetimi uygulanmaya başlamıştır. Düzenlilik denetimi kamu idaresi hesapları ile bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin görüş vermeyi amaçlayan ***malî denetim*** ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini içeren ***uygunluk denetimi***nden oluşmaktadır.

Düzenlilik denetiminde denetim görüşü mali tablo ve raporların tamlığı ve doğruluğu konusunda makul güvence elde edilmesi suretiyle oluşturulur. Denetçi, uygun ve yeterli denetim kanıtlarını toplamak suretiyle;

• Mali rapor ve tabloların şekil ve içerik bakımından mali raporlama çerçevesine uygunluğu,

• Mali rapor ve tablolarda yer alan kayıtların dayanağı olan tüm işlemleri içerecek şekilde doğru ve güvenilir şekilde hazırlandığı

• Kuruma tahsis edilen kamu kaynaklarının yetkili organca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcandığı,

• Gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin yasalara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğu

konularında makul güvenceye ulaşır.

Makul güvence, denetçinin, bir bütün olarak mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağı olan işlemlerin "önemli" hata içermediği konusunda denetim görüşüne ulaşmayı gerekli kılar. Kurumlar tarafından hazırlanan mali tablolarda yönetim mali tablolarla ilgili çeşitli unsurların ve ilgili açıklamaların kaydına, ölçülmesine, sunulmasına ve açıklanmasına ilişkin, açık veya gizli, bir takım beyanlarda (*assertions*) bulunur. Bir tür tasdik denetimi olan mali denetimde denetçinin amacı, mali tablolarda yer alan yönetim beyanlarının doğru ve gerçeğe uygun sunulup sunulmadığıyla ilgili kanıtların elde edilmesidir. Bir başka ifadeyle yönetim yaptıklarını mali tablolarda beyan eder ve doğru olduğunu iddia eder, buna karşılık denetçi uyguladığı prosedürlerle bu iddiaların doğru olup olmadığını kontrol eder. Denetimin amacı, hedef kullanıcıların mali tablolara duyduğu güvenin derecesini artırmaktır. Bu amaç, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda denetçi tarafından bir görüş verilmesiyle gerçekleştirilir (ISSAI 2200).

6085 sayılı Kanun'un Sayıştay denetim kapsamını ve uygulanacak denetim metodolojisini değiştirmesi, denetime konu işlem ve alanların artışa neden olmuştur. Özellikle makul güvenceye dayalı denetim görüşüne ulaşılabilmesi için denetime tabi kamu idaresinde, mali tabloya etki edebilecek mali iş ve işlemlere yönelik prosedürler belirlenmesi ve uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Kamu idareleri ilgili mevzuat ve düzenlemeler gereği, mali rapor ve tablolarını elektronik ortamda hazırlamak ve

denetime sunmakla yükümlüdür. Bilişim sistemlerinin özel sektörde olduğu kamu sektöründe de yaygınlaşması, hem mali tablo ve raporların hem de bunların dayandığı faaliyet ve işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesi, kaydedilmesi ve sınıflandırılmasına imkân tanımıştır. "Denetçilerin değerlendirmesi gereken verilerin çoğu zaten elektronik formatta olduğundan, teknolojilerin denetçiler tarafından kullanımı denetimin etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekliliktir" (Özen ve Gürel, 2020:20).

## 5. Dış Denetimde Kullanılan Dijital Araçlar

Kamu mali yönetim sistemimizde dijital araçların yaygın şekilde kullanımı, mali denetim ve kontrol süreçlerinde de bilişim sistemlerinin kullanımının önem ve gerekliliğini artırmıştır. Sayıştay tarafından geliştirilen SayCAP ve VERA (Veri Analiz Programı) programlar, denetimin gerek genel planlamasında gerekse de denetimin temel aşamaları olan planlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin güvenilir, hızlı ve etkin şekilde yürütülmesinde hem denetim grup başkanlıklarına hem Sayıştay yönetimine önemli katkılar sunmaktadır.

### 5.1. Sayıştay Denetim Yönetim Programı

Sayıştay tarafından yerine getirilen düzenlilik ve performans denetimleri uluslararası standartlara uygun şekilde planlama, uygulama, raporlama ve izleme aşamalarında oluşmaktadır. Sayıştay denetimlerinin ilgili mevzuata, standartlara ve denetim rehberlerine uygun şekilde yürütülmesi amacıyla SayCAP adlı bir Denetim Yönetim Sistemi 2012 yılından itibaren kullanılmaktadır. Denetim Yönetim Sistemi temel olarak denetimlerin elektronik ortamda planlanması, yürütülmesi ve dokümante edilmesi, gözden geçirilmesi ve raporlanmasını sağlamaktadır. Programa kurum içinden doğrudan ya da kurum dışından kurum ağına bağlı güvenli erişim bağlantısı sağlandığında erişilebilmektedir. Denetimlere ilişkin bütün süreçler program üzerinden yürütülmekte, yapılan tüm çalışmalar kaydedilmekte ve arşivlenmektedir. Denetimler sonucunda tespit edilen kamu zararlarına yönelik olarak sorumlular bazında düzenlenen sorgular ile sorumluların savunmaları dikkate alınarak hazırlanan yargılamaya esas raporlar da SayCAP aracılığıyla düzenlenmektedir

Düzenlilik denetimleri için seçilen kamu idarelerinin denetimin tüm aşamaları bu sistem üzerinde yürütülmektedir. Denetimin planlama, uygulama, raporlama ve izleme aşamaları, Düzenlilik Denetim Rehberi'nde yer alan alt safhalara uygun şekilde oluşturulmuştur. Planlama safhası, kurum tanıma planlanması, kurum tanıma safha çalışması, hesap alanlarının belirlenmesi ve önemlilik belirlenmesi, risk değerlendirilmesi, kontrol testleri, planlama çalışmasının değerlendirilmesi ve denetim programı alt safhalarından oluşur. Uygulama safhası, saha çalışması, ihbar ve bildirim, gözden geçirme alt safhalarından oluşur. SayCAP'in raporlama modülü de denetim raporlarının uluslararası standartlara, rehberlere ve diğer düzenleyici işlemlere uygun şekilde oluşturulmuştur. Denetim raporu, Kamu İdaresi Hakkında Bilgi, Kamu İdaresinin Sorumluluğu, Sayıştayın Sorumluluğu, Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve

Kapsamı, İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi Denetim Görüşü ve Denetim Bulguları şeklinde standart başlıklardan oluşmaktadır. Bu başlıkların her birisi raporlama modülünün altında alt modüller tasarlanmış olup, söz konusu alt başlıklardan bir kısmı otomatik metinler olarak denetim ekiplerinin karşısına çıkmaktadır. Denetim bulguları da yine ayrı bir modülde sisteme işlenmekte, SayCAP denetim raporlarını belirlenen standart şablonda üretmektedir.

SayCAP, denetim süreçleri yanında, denetim sonuçlarının detaylı olarak analiz edilmesi ve Başkanlığa raporlanması amacıyla oluşturulmuş modüller içermektedir. Başta denetim kapsamındaki kamu idarelerinin tamamını gösteren denetim kütüğü olmak üzere grup veya ekip düzeyinde denetimin planlanması, gözetimi ve izlenmesine yönelik uygun alt modüller mevcuttur. Denetim süreçlerinin belirli aşamalarının kalite kontrol faaliyetleri kapsamında Başkanlıkça veya kalite kontrol sorumlularınca onaylanması işlemleri de SayCAP üzerinden gerçekleştirilmektedir. SayCAP denetim ekiplerine farklı idareler için daha önce yazılmış denetim bulgularına da erişim imkânı sağlamaktadır. Bulgu Kodlama Sistemi adı altında Sayıştay tarafından tespit edilen mali denetim bulguları, çeşitli kriterler çerçevesinde analiz edilerek, benzer nitelikteki bulgular hesap alanları bazında özet başlıklar halinde gruplandırılmaktadır. Bu sistem vasıtasıyla; denetim bulgularından bütçe türleri, hesap grupları ve yıllar itibariyle çeşitli istatistiki veriler üretilebilmekte olup sistem ile Sayıştayın raporlama kapasitesinin arttırılması hedeflenmektedir.

SayCAP yönetim sistemi denetimle ilgili sahadan gelen bilgi ve veriler ışığında sürekli gelişime açık bir model olmakla beraber, özellikle kurum tanıma, denetim programı oluşturulması gibi alandaki prosedürlerin bir kısmı manuel olarak denetçiler tarafından tanımlanmaktadır. Sistemin doğru ve etkin şekilde işleyebilmesi ve kurum yönetimine gerekli analiz /raporlama sağlayabilmesi için her bir prosedüre ilişkin kodlamanın, prosedür başlığının ve içeriğinin söz konusu prosedürle ilgili daha önce tanımlanan format ve yapıda olmasına ihtiyaç vardır. Prosedürlerin standart bir kodlamada olması, grup ve kurum planlaması kapsamında gerek denetim programında öncelik verilecek iş ve işlemlerin doğru şekilde belirlenmesinde gerekse de denetim bulgularındaki tespitlerle ilgili kamu idareleri tarafında yapılacak düzeltici işlemlerin izlenmesinde büyük önem taşır.

### 5.2. Denetim İçin Gerekli Verilerin Kurumlardan Alımı

5018 sayılı KMYKK ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu gereğince Sayıştay denetimine tabii farklı bütçe türlerinde çok sayıda kamu idaresi bulunmaktadır. Denetim niteliği itibariyle denetim konusuyla (*subject matter*) ilgili hedef kullanıcılara güvence vermeyi amaçlayan bir faaliyet olması nedeniyle, denetime esas oluşturacak verilerin doğru ve güvenilir olmasının önemi büyüktür. Kamu mali istemimizde 5018 sayılı Kanun'da öngörülen hesap verebilir ve saydam bir mali yönetim sisteminin sağlanabilmesi için uluslararası standartlara uygun, tam, doğru, güvenilir ve geçerli muhasebe verilerine ihtiyaç vardır. Bu çerçevede hem genel bütçeli kamu idarelerden hem de diğer bütçe türlerindeki idarelerden muhasebe verilerinin düzenli alımına yönelik çeşitli ilkeler benimsenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce BMYKK bünyesinde yer alan yeni Mali Yönetim Sisteminde (Devlet Muhasebesi Bilişim Sisteminde) muhasebe işlemleri yürütülen kamu idarelerinin birleştirilmiş veriler defterini oluşturan tablolar, bu sistemden veri tabanı bağlantısı yöntemi ile aylık olarak alınmaktadır. Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinden Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi KBS içerisinde yer alan Kamu Personel Harcamaları Yönetim Sistemi (KPHYS)'ni kullananların kamu personeli bordro verileri veri tabanı bağlantısı ile aylık olarak alınmaktadır (Sayıştay, 2020)

Muhasebe işlemleri Döner sermaye Mali Yönetim Sisteminde (DMİS) yürütülen döner sermayeli işletmelerin muhasebe verileri aylık olarak bu Sistemden FTP (Dosya Transfer Protokolü) yöntemiyle alınmaktadır. • Belediyeler ile belediyelere bağlı kuruluşlar (BUSKİ, MESKİ v.b.), kamu idaresi hesaplarını oluşturan elektronik verilerini BVAS portalı aracılığıyla Sayıştay'a göndermeleri gerekmektedir. • Özel İdareler ve YİKOB'ların birleştirilmiş veriler defterleri, bu idarelerin muhasebe işlemlerinin yürütüldüğü İçişleri Bakanlığının bilişim sistemlerinden alınmaktadır.

Mali İstatistik Verileri; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilmek üzere hazırlanan malî istatistik verileri Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan FTP yöntemi kullanılarak alınmaktadır. Kesin Hesap Verileri; Sayıştay'ın, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimine esas olmak üzere ihtiyaç duyduğu veriler Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan FTP yöntemi kullanılarak alınmaktadır.

### 5.3. Sayıştay Veri Analiz Sistemi

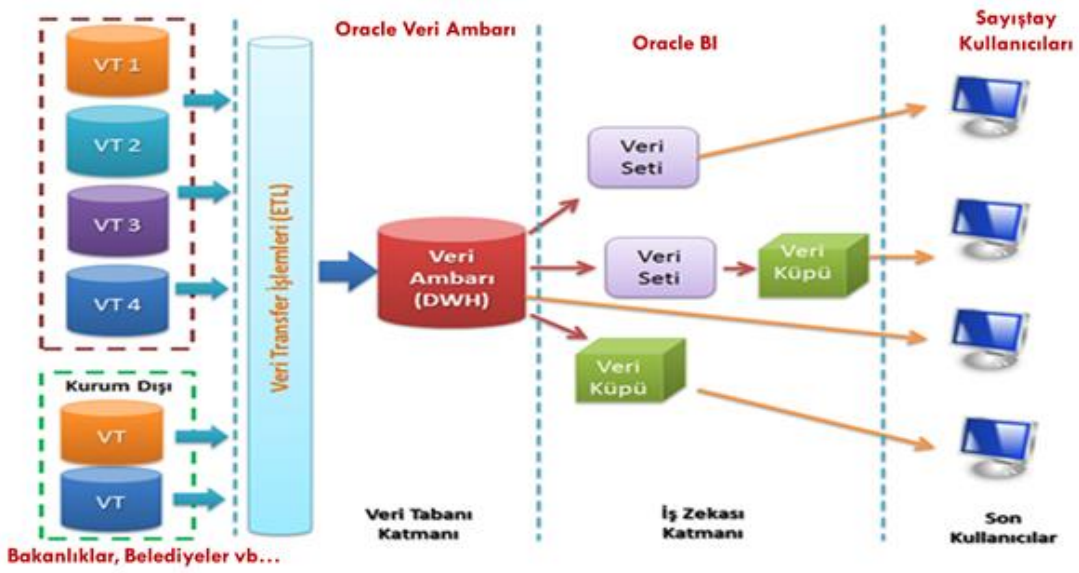
Denetime tabii kamu idare verilerinin Sayıştay bünyesinde depolanması ve bu veriler üzerinde denetim çalışmalarında ihtiyaç duyulan analizlerin yapılabilmesi amacıyla Sayıştay tarafından "Sayıştay Veri Analiz Sistemi" (VERA) adlı bir sistem oluşturularak devreye alınmıştır.

Söz konusu Sistem, merkezi bir veri ambarı yapısı ile çalışan Oracle BI İş Zekâsı Yazılımını kullanmaktadır. Denetime tabi kamu idarelerinin muhasebe verileri, Sayıştay tarafından elektronik ortamda temin edilerek bu Sisteme yüklenmek suretiyle denetçilerin kullanımına sunulmaktadır. VERA ile denetçilerin denetledikleri kurum verilerini kendilerinin alma ihtiyacı ortadan kalkmaktadır. Denetçiler, SayCAP'te tanımlanan yetkileri çerçevesinde denetlemekle yükümlü oldukları kurumların verilerine ulaşacaklardır.

Oracle BI İş Zekâsı Yazılımı, merkezi olarak çalışan bir sistemdir. Veriler veri ambarı üzerinde kayıt altında tutulmakta, VERA ile sistem üzerinden kullanıcıların erişimine sunulmaktadır. Kullanıcıların verilere kurum dışından sisteme kayıtlı (domain'e dahil) dizüstü bilgisayarlarla VPN bağlantısı kurularak erişmeleri mümkün olmakta, kullanıcıların çalışmaları ve çalışmalarının sonuçları sistem üzerinde kayıt edilebilmektedir (Sayıştay, 2020)

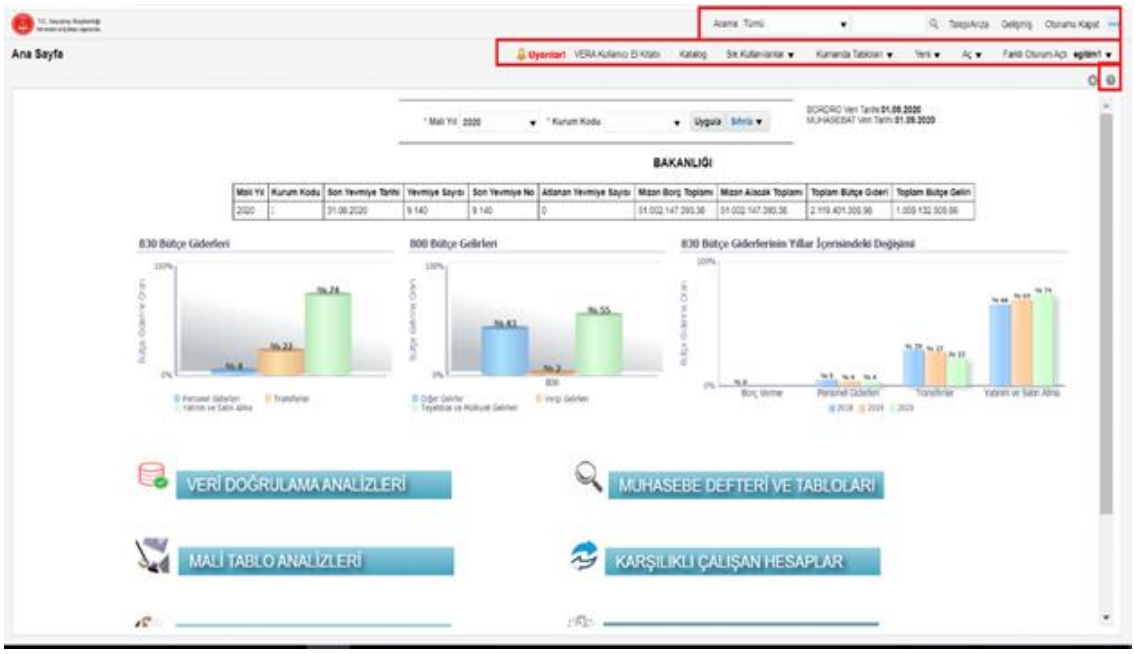
VERA, merkezi bir sistem olması nedeniyle ekip halinde çalışmaya imkân vermektedir. Kullanıcılar yapmış oldukları analizleri ve diğer çalışmaları istedikleri kullanıcılarla paylaşabilirler. Bu durumda, diğer kullanıcılar da ilk kullanıcının analizini görebilmekte, hatta bu analiz üzerinde ek analizler yapabilmektedirler. VERA geliştirilmeye açık, esnek bir programdır. Kod yazma özelliği ile bir takım yeni fonksiyonlar oluşturulabilmektedir. VERA'nın Sayıştay'daki sistem mimarisi aşağıda görüldüğü gibi planlanmıştır.

Bakanlık vb. idarelerin veri tabanlarında yer alan veriler Sayıştay'ın veri ambarına alınacak, daha sonra bu veriler birbirleriyle ilişkileri dikkate alınarak veri setleri ve veri küpleri olarak yapılandırılacaktır. Verilerin veri setleri/veri küpleri olarak yapılandırılması VERA'nın hızlı ve etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak amacıyla gerçekleştirilmektedir. Daha sonra veriler VERA programı üzerinden yetkileri ölçüsünde son kullanıcıların erişimine sunulacaktır.




**Kaynak:** Sayıştay (2020)

Ana sayfada denetlenen kurum veya kurumlara ait özet bilgiler tablo ve grafikleriyle birlikte yer almaktadır. Söz konusu verilerin denetim yılı dahil olmak üzere son beş yıla ait olanları mali yıl sekmesinden seçim yapılarak görülebilmektedir. Kurum kodu sekmesinden seçim yapılarak denetlenen farklı kurumların verilerini görebilmek mümkün olmaktadır. Mali yıl ve kurum kodu seçimleri yapıldıktan sonra uygula sekmesine tıklayarak sonuçlara ulaşılabilmektedir. Aynı zamanda "bordro veri tarihi" ve "muhasebat veri tarihi" de ana sayfa da sağ üstte yer almaktadır. Bu tarihler verilerin alındığı son tarihi göstermektedir.




Ana sayfada denetlenen kuruma ilişkin seçilen mali yıla ait özet bir tablo yer almaktadır. Son yevmiye tarihi en son yevmiyenin alındığı tarihi, yevmiye sayısı kuruma ait birbirinden farklı yani tekil yevmiye sayısını, son yevmiye no ise kayıtlı olan son yevmiye numarasını göstermektedir. Eğer atlanan yevmiye varsa bu sayı da tablodaki atlanan yevmiye sayısı sütununda görülebilmektedir. Mizan borç toplamı, mizan alacak toplamı, toplam bütçe geliri ve toplam bütçe gideri verileri de tabloda yer alan diğer bilgilerdir.

Faiz giderleri, personel giderleri, yatırım ve satın alma ile transferlerin 830 Bütçe Giderlerine oranı grafik halinde ana sayfada yer almaktadır. Aynı zamanda sermaye gelirleri, vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri ile diğer gelirlerin 800 Bütçe Gelirlerine oranı da yine grafik halinde ana sayfada sunulmaktadır. Bununla birlikte bahsi geçen giderlerin bütçe giderlerine oranı son üç yılı kapsayacak şekilde hesaplanmış olup grafik halinde ana sayfada yer almakta ve yıllar içerisindeki değişimi gösterme açısından önem arz etmektedir.

Analiz ve Raporlama

VERA Sisteminde sabit ve değişken olmak üzere iki farklı analiz türü bulunmaktadır. Sabit analizler, ilgili grup başkanlığı tarafından tanımlanmış senaryoların çalıştırılması suretiyle yapılabilmektedir. Değişken analizler ise denetçilerin filtreleme, karşılaştırma, fonksiyon ekleme ve yeniden hesaplama gibi yöntemler aracılığıyla yapacakları özgün analizlerdir. Sabit analiz sonuçları **Kumanda tablosunda ulaşılan sonuçlar üzerinde yapılabilecek işlemler** bölümünde anlatıldığı üzere denetçinin yeni analizlerine temel oluşturabilir.

Mevcut sabit analizler;

- Veri doğrulama analizleri

- Mali tablo analizleri

- Muhasebe defteri ve tabloları
- Karşılıklı çalışan hesaplar
- Muhasebe senaryoları
- Personel gideri senaryoları (Merkezi Yönetim hesaplarına özgü)
- Risk senaryoları (Belediye hesaplarına özgü)
- Örnekleme uygulamaları

şeklindedir.

## 6. Sonuç

Dijitalleşme kurumsal yönetim süreçlerinin tüm alanlarında olduğu gibi denetim faaliyeti ve süreçleri üzerinde dönüştürücü bir etki yaratmaktadır. Bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler denetim konusu alan ve faaliyetlerdeki pek çok verinin sayısallaşmasına neden olmakta, söz konusu veri ve bilginin elektronik ortamda üretildiği, kaydedildiği ve paylaşıldığı sistemler giderek yaygınlık kazanmaktadır. Türk kamu mali yönetim sisteminde dış denetim görevini yerine getiren Türk Sayıştayı'nın uygulamakta olduğu düzenlilik denetim özellikle de mali denetim metodolojisinde, mali tablo ve raporların üretilmesinde bilişim sistemlerinin oldukça fazla yararlanılmaktadır. Denetim süreçlerinde de SayCAP ve VERA gibi sistemler denetim süreçlerinin hızlı ve etkin şekilde gerçekleşmesinde önemli katkılar sağlamaktadır.

SayCAP'te kullanılan bulgu kodlama sistemi, hem bulguların standardize edilmesi hem de denetim sonuçlarının doğru analizi ve izlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Sistemin doğru ve etkin şekilde işleyebilmesi için her bir bulguya ilişkin ilişkin kodlamanın, söz konusu prosedürle ilgili daha önce tanımlanan format ve yapıda olması gerekmektedir. Bunun için grup başkanı tarafından yerine getirilen kalite kontrol süreçlerinin etkin hale getirilerek, doğru bir kodlama yapılmasının sağlanmasına ihtiyaç vardır. Denetlenen kurumlara ait mali tablo ve kayıtların analiz edildiği VERA sisteminde, mevcut statik analizler kadar denetim ekiplerinin kendi geliştirdikleri dinamik analiz araçlar da büyük önem taşımaktadır. Özellikle, ekiplerin planlama aşamasında yaptığı risk analizleri ve bunlara uygun şekilde geliştirecekleri muhasebe senaryoları incelenen hesap alanındaki riskli işlemlerin tespitine ve potansiyel hataların belirlenmesine yardımcı olacaktır.

Dijitalleşme kurumsal yönetim süreçlerinin tüm alanlarında olduğu gibi denetim faaliyeti ve süreçleri üzerinde dönüştürücü bir etki yaratmaktadır. Bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler denetim konusu alan ve faaliyetlerdeki pek çok verinin sayısallaşmasına neden olmakta, söz konusu veri ve bilginin elektronik ortamda üretildiği, kaydedildiği ve paylaşıldığı sistemler giderek yaygınlık kazanmaktadır. Denetim kapsamın yer alan iş ve işlemlerin çoğu zaman bilişim sistemleri aracılığıyla gerçekleşiyor olması, bu veri ve işlemlerin geleneksel yöntemlerle denetlenmesi imkânını ortadan kaldırmış, daha kaliteli ve sürekli kanıt toplanması, sağlıklı veri analizi ve etkin raporlama süreçleri için denetimde bilgi teknolojilerinin kullanılması kaçınılmaz hale gelmiş durumdadır. Özellikle, denetim sürecinde aktif olarak

kullanılmaya başlanan yapay zekâ ve veri analitiği denetim verimliliğini ve doğruluğunu artırma, iş operasyonlarına ilişkin kapsamlı bilgi sunma ve bir bütün olarak finansal raporlamanın kalitesini iyileştirme potansiyeline sahiptir. Bu araçların kısa vadede, normal bir denetçinin sahip olduğu yetkinlik/uzmanlığın ya da mesleki muhakeme yürütme yeteneğinin yerini alması beklenmemektedir. Ancak, bunların, denetçinin mesleki yetkinliklerinin gelişimine katkı sağladığı, daha verimli ve etkili metotlarla daha güvenilir denetim kanıtlarına ulaşılmasında denetim kuruluşlarına önemli fırsatlar sunduğuna kuşku bulunmamaktadır.

Türk kamu mali yönetim sisteminde dış denetim görevini yerine getiren Türk Sayıştayı'nın uygulamakta olduğu düzenlilik denetim özellikle de mali denetim metodolojisinde, mali tablo ve raporların üretilmesinde bilişim sistemlerinin oldukça fazla yararlanılmaktadır. Denetime konu veri ve bilgilerin bilişim sistemleri üzerinde gerçekleşiyor olması, dijitalleşmenin sunduğu veri analitiği veya blokzincir gibi çeşitli araçların denetimlerde aktif şekilde kullanım imkanını ortaya çıkarmıştır. Bu çerçevede, mali tablo ve raporun dayanağını oluşturan muhasebe verileri başta olmak üzere personel ödemeleri gibi harcama kalemlerine ilişkin veriler Sayıştay tarafında geliştirilen ve BKMKS sistemiyle entegre olarak çalışan VERA sistemi üzerinde sürekli ve gerçek zamanlı olarak alınmaktadır. Bu sistem üzerinden geliştirilen risk senaryoları veya mali tablo rakalmalrı üzerinde yürütülen analizler, denetimlerde riskli alanların belirlenmesi ya da doğrudan hata içeren muhasebe kayıtlarının doğrudan tespitine imkân tanımaktadır.

## Kaynakça

Celayir, D. ve Celayir, Ç. (2020), Dijitalleşmenin Denetim Mesleğine Yansımaları, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 7(6), 128-148.

DELOITTE. (2017) , Blockchain Technology and Its Potential Impact on the Audit and Assurance Profession, Deloitte Development LLC.

Gül, Hüseyin (2017) , Dijitalleşmenin Kamu Yönetimi ve Politikaları ile Bu Alanlardaki Araştırmalara Etkileri Hüseyin Gül, Yasama Dergisi, 36, Temmuz-Ağustos-Eylül-Ekim-Kasım-Aralık , Sayı 36, 5-26

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI. (2017), Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Politika Belgesi Ve Eylem Planı (2017-2020), Ankara.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI. (2022), https://muhasebat.hmb.gov.tr/temel-prensipler.

IFAC ISA 315 (2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement, https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement (10.09.2023)

INTOSAI ISSAI 2200 (2019). Mali Denetim İlkeleri, T.C. Sayıştay Başkanlığı: https://www.sayistay.gov.tr/files/2281_ISSAI_200- Mali_Denetim_ilkeleri_Turkce_ve_ingilizce.pdf (10.09.2023)

Köse, Hacı Ömer ve Polat, Nihan (2021), Dijital Dönüşüm ve Denetimin Geleceğine Etkisi, Sayıştay Dergisi, 32(123), 9-41

Mancini, R. Lamboglia, N.G. Castellano, and K. Cors (2017) ,Trends of Digital Innovation Applied to Accounting Information and Management Control Systems D Reshaping Accounting and Management Control Systems New Opportunities from Business Information System, Edited by Katia Corsi, Nicola Giuseppe Castellano, Rita Lamboglia, Daniela Mancini, Springer.

Otia, Javis Ebua and Enrico Bracci (2022), Digital transformation and the public sector auditing: The SAI's perspective, Financial Accountability & Management, https://doi.org/10.1111/faam.12317

Özen, A., Gürel, F.N. (2020). Kamu Denetiminde Dijital Dönüşüm: Dijital İkiz Yöntemi. İzmir Sosyal Bilimler Dergisi, 2 (1), 16-2

SAYIŞTAY. (2018), Düzenlilik Denetim Rehberi V.4, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

SAYIŞTAY. (2020), V E R A (Sayıştay Veri Analizi ve İş Zekâsı Sistemi) Kullanıcı El Kitabı V.2, (10.09.2023)

SAYIŞTAY. (2021), SayCAP El Kitabı, https://saycap.sayistay.gov.tr/ (10.09.2023)

Türkay, İ. (2018) “Kamuda Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi”, https://vergialgi.com/kamuda-butunlesik-kamu-mali-yonetim-bilisim-sistemi Erişim Tarihi: 07.07.2023