MALİYE ARAŞTIRMALARI - 1

ekin

Bursa - 2017

MALİYE
ARAŞTIRMALARI - 1

Editörler:

Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA

E K İ N
Basım Yayın Dağıtım
Bursa – 2017

© 2017 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: 0607-16-008681

E-ISBN: 978-605-327-570-1

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

Yayın Tarihi: Ekim 2017

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

Sunuş

1985 yılında başlatılan Maliye Sempozyumu, ülkemizin en köklü bilimsel organizasyonlardan birisidir. Onuncu sempozyuma kadar "Maliye Eğitimi Sempozyumu" ve sonraki yıllarda "Türkiye Maliye Sempozyumu" adıyla düzenlenen sempozyum, üniversitelerden akademisyenler ile çeşitli kamu kurumlarından bürokratların bir araya geldikleri ve maliye alanında ön plana çıkan konuları tartıştıkları bir platform haline dönüşmüştür.

Günümüzde dünyada düzenlenen sempozyumlar ve kongrelerin şekil değiştirmesiyle birlikte Maliye Sempozyumunun organizasyonunda ve içeriğinde de bazı değişikliklerin yapılması zarureti doğmuştur. Tek konuyu ele alan bir düzenleme yerine maliyenin birçok konusunun eşzamanlı oturumlarda tartışıldığı bir organizasyon haline gelen Maliye Sempozyumu 2017 yılından itibaren "Uluslararası Maliye Sempozyumu / Türkiye" ismini alarak kapılarını uluslararası katılımcılara da açmıştır.

Böylece Uluslararası Maliye Sempozyumu / Türkiye, ülkemizdeki akademisyen ve bürokratlar ile dünyanın çeşitli ülkelerindeki maliye bilimi insanlarını bir araya getirerek uluslararası düzeyde işbirliği ve bilgi paylaşımına zemin oluşturmayı ve evrensel bilgi üretimine katkı sağlamayı amaçlamıştır.

32. Uluslararası Maliye Sempozyumu / Türkiye (International public Finance Conference / Turkey) Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümünün organizasyonunda 10 – 14 Mayıs 2017 tarihleri arasında Antalya'da gerçekleştirilmiştir. Sempozyum Bilim Kurulu tarafından uygun görülen 96 bildiri katılımcılar tarafından ve 3 bildiri de davetli konuşmacılar tarafından sunulmuştur. Dopdolu geçen sempozyum organizasyonundan sonra tam metin bildiriler Haziran 2017 sonuna kadar yazarlardan istenmiştir. Gönderilen tam metin eserler, katılımcıların isteğine bağlı olarak aşağıdaki yayın çeşitlerinden bir tanesinde yayınlanmak üzere sürece alınmıştır:

1) Uluslararası alan indekslerinde taranan dergi statüsündeki "*International Journal of Public Finance – IJPF*"da makale olarak,

2) Tanınmış uluslararası bir yayınevi statüsünde olan *Peter Lang Publishing* tarafından basılan ve ISBN numarası alınmış bir editörlü kitapta bölüm olarak,

3) Tanınmış ulusal bir yayınevi statüsünde olan *Ekin Basım Yayın Dağıtım* tarafından basılan ve ISBN numarası alınmış bir editörlü kitapta bölüm olarak.

Yazarları tarafından tanınmış ulusal bir yayınevi tarafından basılan editörlü kitapta yer alması uygun görülen bildirilere bu kitapta yer verilmiştir. Sempozyum sürecinde genişletilmiş özetleri Bilim Kurulu tarafından değerlendirilen ve uygun görülen bu bildirilerin tam metinleri editörler tarafından gözden geçirilmiş, gerekli düzeltmeler yazarlardan talep edilerek düzeltilmiştir. Bu süreci tamamlanan tam metin bildiriler yazar sayadlarının alfabetik sırasına göre bu kitapta yer almıştır.

Sempozyumun yeni formatıyla birlikte, sadece bazı bildirilerin bu kitapta yer almasından dolayı Sempozyum Bilim Kurulu tarafından kitaba "Maliye Araştırmaları" şeklinde ayrı bir isim verilmesi uygun görülmüştür. Bundan sonra yapılacak Uluslararası Maliye Sempozyumu/ Türkiye'de sunulan bildirilerden tanınmış ulusal bir yayınevi tarafından basılan editörlü kitapta yer alacak bildiriler de bu başlık altında seri halinde yayınlanacaktır. Bu nedenle kitabın ismi "Maliye Araştırmaları - 1" olarak belirlenmiştir.

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

Maliye camiasına ve tüm okuyuculara yararlı olması dileğiyle…

Bursa, 2017

Editörler:

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA

İÇİNDEKİLER

Karbon Ticaretinde Döngüsel Katma Değer Vergisi Kaçakçılığı 1
Tuğçe AKDEMİR ALTUNBAŞAK

Vergi İncelemesinin Kapsamına Yönelik Son Yönetmelik Değişikliğinin Kanuna Uygunluğunun Değerlendirilmesi ve Uygulamaya Yansıması 19
Emre AKIN

Performans Esaslı Bütçeleme ile Performans Esaslı Finansman Uygulamalarının Karşılaştırılması: Yükseköğretim Örneği 29
Mehmet Emin ALTUNDEMİR & Gonca GÜNGÖR GÖKSU

Türkiye'de Günah Vergisi Olarak ÖTV: III Sayılı Listenin İncelenmesi 47
Orçun AVCI & Zeynep DEMİRCİ

Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi: Kavramsal Bir Değerlendirme 61
Tamer BUDAK, Simon JAMES & Serkan BENK

Türkiye'de Bütçe Açıkları İle Kamu Borçlanması Arasındaki İlişki: 1970-2016 Dönemi 85
Mehmet CURAL & Hasret GENÇ

Türkülerimizde ve Halk Eserlerimizde Vergiye Dair Bir İnceleme 107
Ramazan GÖKBUNAR, Sibel AYBARÇ & Aslıhan ÖZEL ÖZER

Bir Vergi Harcaması Olarak Araç Alımında Engellilere Tanınan Özel Tüketim Vergisi İstisnasının Değerlendirilmesi 137
Hülya KABAKÇI KARADENİZ

Turizmde Vergileme ve Vergi Teşvikleri 147
Veli KARGI

An Assessment of the United Kingdom's Role in the EU Budget on the Verge of Brexit 163
Burhanettin Onur KİREÇTEPE & Özge Filiz YAĞCIBAŞI

An Evaluation of the Present State of the Teaching of Public Finance 177
İzzettin ÖNDER

Türkiye'de Asgari Ücretin Optimal Vergileme Kriterleri Açısından Analizi 183
Ufuk SELEN

Bir Anketin Söyledikleri! Vergi Mükellefi Ne İstiyor? Niçin Vergi Kaçırıyor?..... 197
İlhami SÖYLER

Kamu Harcamaları-Ekonomik Büyüme İlişkisinin Asimetrik ARDL Yöntemiyle Analizi: 1980-2014 Türkiye Örneği..... 211
Can Tansel TUĞCU & Mustafa Alpin GÜLŞEN

Enerji Piyasaları Regülasyon Uygulamaları ve Türkiye Örneği: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)..... 229
Ali Fuat URUŞ

Yüksek Denetimde Westmınster Modeli ve Birleşik Krallık Sayıştayı Örneği 245
Ökkeş YÜCEL

Türkiye'de Vergi Yükü, Tüketim Harcamaları ve Yatırımlar: Sınır Testi Yaklaşımı..... 265
Osman Cenk KANCA

Karbon Ticaretinde Döngüsel Katma Değer Vergisi Kaçakçılığı

Value Added Tax Carousel Fraud in Carbon Trading

Tuğçe AKDEMİR ALTUNBAŞAK[1]

Abstract

Value added tax has an important role in the member states of the European Union for taxation in international trade. As VAT leads to fragmentation or division in the chain of economic transactions from producer to consumer, it is susceptible to fraud, especially carousel fraud Fraudsters' persistence in finding ways around the precautions taken has led to the invention of carbon carousel fraud, enabled by the existence of uninspected markets of carbon credits with high trade volume.

Due to the destination principle adopted in Turkey, a transition to the origin model, which is expected to create positive outcomes in Turkey's European Union accession and support the single market principle with full harmonization of VAT, will restore the tax harmonization symmetry disrupted by the destination model, and the VAT chain will not be interrupted.

Keywords: Carbon Trading, Carbon Credits, European Union, Value Added Tax, Value Added Tax in the Taxation of Carbon Trading, Carousel Fraud- Missing Trader Intra Community Fraud, Carbon Carousels.

JEL Classification Codes: K34,H26,F18.

Özet

Katma Değer Vergisi, Avrupa Birliği Üye Devletleri başta olmak üzere, uluslararası ticarette vergileme açısından önemli bir konuma sahiptir.

Ancak Katma Değer Vergisinin üreticiden tüketiciye olan ekonomik işlemler zincirinde, parçalanma veya bölünmeye sebebiyet vermesi, Katma Değer Vergisini başta döngüsel kaçakçılık olmak üzere çeşitli illegal faaliyetlere karşı savunmasız bırakmıştır. Ayrıca kaçakçıların alınan önlemlere rağmen, sürekli başka yolları bulma arayışı da devam etmiştir. Bu durum ise, onları son zamanlarda emisyon azaltım konusunda finans aracı olan ve karbon kredileri üzerinden yapılan Döngüsel Karbon Kaçakçılığına yönlendirmiş; yüksek ticaret hacmine sahip karbon kredilerinde denetimsiz pazarları doğurmasına yol açmıştır.

Ülkemizde benimsenen varış ilkesi sebebiyle Avrupa Birliği sürecinde olan Türkiye açısından da olumlu sonuçlar doğurması beklenen ve Avrupa Birliği içerisinde Katma Değer Vergisinde tam uyumun sağlanması ile birlikte Tek Pazar ilkesine de etkinlik kazandırabilecek menşe (çıkış) ilkesine geçilmesi, varış ilkesinin bozduğu vergi uyum simetrisini yeniden sağlayabilecek, Katma Değer Vergisi zinciri böylece kırılmayacak ve sonuçta döngüsel karbon kaçakçılığının önlenmesine yönelik kalıcı bir adım atılmış olacaktır.

Anahtar kelimeler: Karbon Ticareti, Karbon Kredileri, Avrupa Birliği, Katma Değer Vergisi, Karbon Ticaretinin Vergilendirilmesinde Katma Değer Vergisi, Döngüsel Kaçakçılık, Karbon Döngüsel Kaçakçılığı.

[1] Araştırma Görevlisi, Ankara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, takdemir@ankara.edu.tr

1. Giriş

Vergi mükelleflerinin tedarikini yaptığı mal veya hizmetlere uyguladığı fiyatlara doğru orantılı olarak toplanan Katma Değer Vergisi (KDV), pek çok ülkenin başlıca gelir kaynağı olarak, Avrupa Birliği (AB) Üye Devletleri başta olmak üzere, uluslararası ticarette vergileme açısından önemli bir konuma sahiptir.

1 Ocak 1993 tarihinden itibaren AB iç sınırlarından gümrük kontrollerinin kaldırılması ile "Tek Pazara" dönüşümün sağlandığı AB'de, mal veya hizmetler topluluk içi arzlarda (Intra-Community Supply) KDV'siz olarak dolaşmakta; topluluk içi alımlarda (Intra-Community Acquisition) ise, KDV'ye tabi olmaktadır. Ancak KDV'nin üreticiden tüketiciye olan ekonomik işlemler zincirinde, parçalanma veya bölünmeye sebebiyet vermesi, KDV'yi çeşitli illegal faaliyetlere karşı savunmasız bırakmıştır. Yapılan satışlar neticesinde KDV'nin tahsil edilmesiyle birlikte, söz konusu meblağların vergi dairelerine iletilmemeleri sonucunda oluşan **kaçakçılık faaliyetleri**, kayıp tüccarın vergi dairelerinden KDV'yi çalmasından başka bir şey ifade etmemiş; bu durum da **döngüsel kaçakçılığı** gün yüzüne çıkarmıştır.

Mevcut AB KDV sisteminde döngüsel kaçakçılık faaliyetleri, büyük miktarlarda vergi gelirleri zararına sebep olmaktadır. Kaçakçıların/Kayıp tüccarın alınan önlemlere rağmen, sürekli başka yolları bulma arayışı ise, onları son zamanlarda emisyon azaltım konusunda finans aracı olan ve karbon kredileri üzerinden yapılan **Döngüsel Karbon Kaçakçılığına** yönlendirmiştir. Karbon piyasasına karşı, sadece izin konusunda fazlası veya açığı olan işletmeler değil; aynı zamanda bankalar, yatırım fonları, tüccar veya borsacılar gibi farklı taraflar da bu piyasanın ticaretine ilgi göstermiştir. Ancak bu durum aynı zamanda, karbon ticaretinde suça ilişkin faaliyetlerin de doğmasına sebep olmuş ve böylece yüksek ticaret hacmine sahip karbon kredilerinde denetimsiz pazarların baş göstermesinin önü açılmıştır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda çalışmada öncelikle, temel sera gazı olan karbonun ve karbon ticaretinin oluşumu ile işleyişi örneklerle ve tablolarla temellendirilecek; daha sonra gerek AB uygulamasında gerek Türkiye uygulamasında karbon ticaretine karşı nasıl bir tutum izlendiği/izleneceği ayrıntılandırılacaktır. Böylece, günümüz piyasasında başlıca sorun olarak kabul edilen ve karbon ticaretinin vergilendirilmesinde yapılan döngüsel KDV kaçakçılık faaliyetlerinin etkisi ile buna karşı alınan önlemler ve girişimler birkaç durum çalışması ile sonuçlandırılacaktır.

2. Karbon Ticaretinin Oluşumu ve İşleyişi

2.1. Genel Olarak

Küresel ısınmanın temel bir sonucu ve çevre problemi olan sera gazı emisyonlarının[2] azaltımı konusunda ulusal ve uluslararası antlaşmalar ile gönüllü uyum

[2] Sera etkisini destekleyen, atmosferde bulunan ve en çok ısı tutma özelliğine sahip bileşenler olarak doğal ve insan kaynaklı olmak üzere ikiye ayrılan başlıca sera gazları: Karbondioksit (CO2), Metan (CH4), Nitröz Oksit (N2O), Hidroflorakarbon (HFC), Perflorakarbon (PFC), Kükürt Hekzafloroid (SF6)'dir (Vikipedi, 2016).

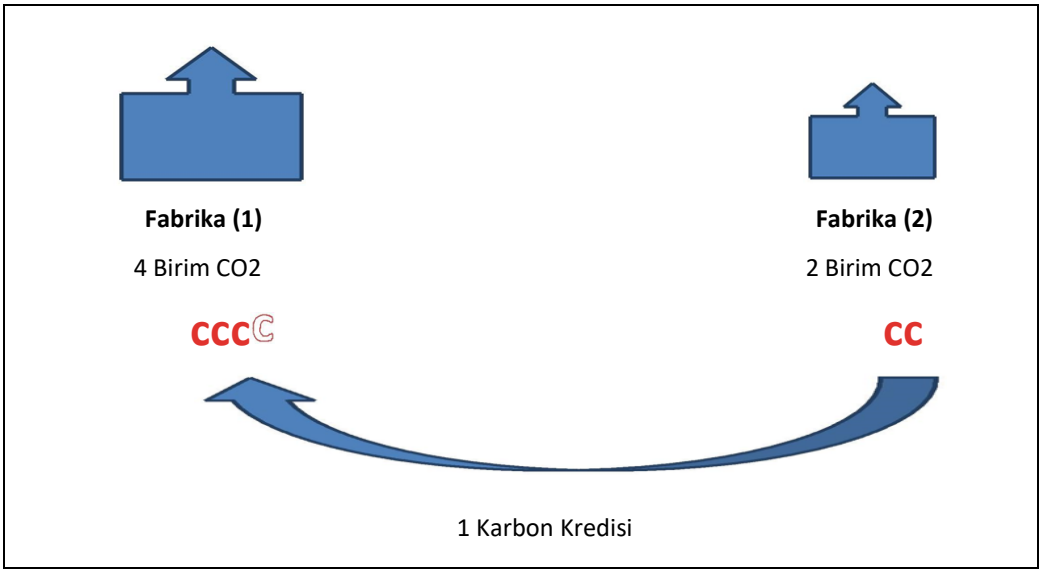
programları çerçevesinde günümüze değin çok çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bunların başında ise, toplam sera gazı miktarı içerisindeki payı %80'i bulan karbon emisyonlarının azaltımı ve sınırlandırılması amacıyla yapılan karbon ticareti uygulaması gelmektedir.

Fiyatlarına ve insan eylemlerine bağlı olarak atmosfere yayılan karbon miktarını belirleme üzerine kurulu olan **"karbon ticareti"**, serbest piyasalarda açıklanan fiyatlar üzerinden alınıp satılabilen ve ticari bir mal haline getirilen sistemi ifade etmekte olup; karbon (CO2) emisyonuna kota konularak bunun azaltılmasını amaçlayan bir **"karbon piyasasına"** dayanmaktadır. Buna göre, piyasa bazlı bir mekanizma olarak kabul edilen karbon ticareti uygulaması ile sera gazlarının azaltılması ve sınırlandırılması doğrultusunda "emisyon hakları" veya "karbon kredileri", adı altında pek çok hizmetin aksine kolayca pazarlanabilen bu haklar da böylece yürürlüğe girmiş bulunmaktadır (Özdemir, 2013: 127).

Karbon ticaretinin işleyişi, aşağıdaki tablo ile kısaca şu şekilde gösterilip açıklanmıştır:

- Buna göre, ilk olarak her iki fabrikanın da yasal olarak 3 tonluk karbondioksit yayma hakkı olduğu kabul edilsin;
- Daha sonra Fabrika (1), ihtiyacı doğrultusunda 4 tonluk Karbondioksit yayabilmesi için Fabrika (2)'den ekstra 1 Karbon Kredisi satın alma hakkını karbon ticareti sayesinde kullanmak istesin;
- Fabrika (2)'nin de bu satışı kabul etmesiyle birlikte 2 tona düşen Karbondioksit yayma hakkını Fabrika (2), ancak bu ölçüde yasal olarak kullanabilecek ve denge böylece korunmuş olacaktır.

Şekil 1. Karbon Ticaretinin İşleyişi



Kaynak: Interpol, 2013:5.

2.2. Yasal Çerçeve

21 Mart 1994 tarihinde yürürlüğe giren "Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi" (Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi, 1994) ile başlayan ve buna ek olarak oluşturulan, 11 Aralık 1997'de Japonya'nın Kyoto şehrinde görüşülüp, 16 Şubat 2005 tarihinde yürürlüğe giren "Kyoto Protokolü" ile küresel ısınma ve iklim değişikliği tehdidine karşı uluslararası bir hedef belirlenmiştir. Bu protokol ile otuz yedi sanayileşmiş ülkeye ve AB'ye, sera gazı salınımlarını azaltmak için bağlayıcı hükümler kapsamında çeşitli hedefler konulmuştur. Bu durum, 2008-2012 beş yıllık birinci dönem için 1990 yılındaki seviyelere göre ortalama %5'lik bir düşüşe tekabül etmektedir. Kyoto Protokolü'nün 2012 yılında tamamlanan birinci yükümlülük döneminin ardından sekiz yıllık ikinci yükümlülük döneminin süresi ise, alınan karar sonucunda, %18 düşüş hedefi ile birlikte 1 Ocak 2013 ila 31 Aralık 2020 tarihleri olarak belirlenmiştir (Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi, 2005).

Bunun yanında, düşük karbonlu sürdürülebilir ekonominin tüm dünya ekseninde daha kapsamlı uygulanabilmesi adına 12 Aralık 2015 tarihinde düzenlenen Paris İklim Zirvesinde yerel, ulusal, bölgesel ve en önemlisi küresel nitelikte olan 197 ülkenin kabul ettiği "Paris Antlaşması" imzalanmış ve 04 Kasım 2016 tarihinde resmi olarak yürürlüğe girmiştir. Antlaşma, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında ayrım yapmadan emisyon azaltımı konusunda, küresel dönüşüm kapsamında olan ülkeleri çeşitli önlemler almaya bağlı kılmıştır. Bununla birlikte gelişmiş ülkeler, gelişmekte olan ülkelere iklim değişikliği ile daha etkin mücadele edilebilmesi adına finans desteği sağlamaya devam edecektir. Akabinde 15-18 Kasım 2016 tarihinde başlayan "Marakeş İklim Zirvesi" ile de yürürlüğe giren Paris Antlaşmasının nasıl yönetileceği, nasıl yürütüleceği, prosedürleri ve gözlem mekanizmalarının ne şekilde işletilebileceği gibi konular tartışılmış ve iklim değişikliğine karşı mücadelede çalışmalar kararlılıkla devam etmiştir (Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi, 2016).

3. Avrupa Birliği Uygulamasında Karbon Ticareti

"Avrupa Birliği Emisyon Ticareti Sistemi (AB ETS)", AB'de sera gazı emisyonlarını azaltmak için kullanılan bir iklim politikası aracıdır. Kyoto Protokolü çerçevesinde ve Mart 2000 tarihinde yayınlanan Yeşil Rapor (Green Paper) ile şekillenerek AB tarafından uluslararası azaltıcı taahhütler bağlamında **Emisyon Ticareti Direktifi** ile kurulmuş (Topluluk İçinde Sera Gazı Emisyon İzninin Ticareti İçin Bir Plan Oluşturan ve 96/61/EC sayılı Konsey Direktifini değiştiren 2003/87/EC sayılı Direktif[3]) ve 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

AB ETS'si, düzenlenen kuruluşlar için bir miktar emisyon karşılığı şeklinde, örtülü sera gazı emisyonlarına ilişkin toplam sınırın belirlendiği "Emisyon Üst Sınırı ve Ticareti Sistemleri (Cap and Trade System)" yaklaşımına dayanmaktadır. Ayrıca AB

[3] Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC, OJ L275, 25.10.2003.

ETS'si, pazardaki emisyon ödeneklerinin ticaretiyle, katılımcı kuruluşların marjinal maliyetlerini eşitleyerek maliyet tasarruflu azaltımlar elde etmek üzere tasarlanmıştır.

Emisyonlar üzerine bir sınır belirleyen AB ETS'si, yüksek iskonto maliyetleri olan işletmecileri ilave izin almaları için ve düşük iskonto maliyetli işletmeleri de emisyonlarını azaltmaları ve izinlerini satmaları veya daha az almaları için teşvik etmektedir. AB ETS üst sınırı düştükçe, izin fiyatının, gereken emisyon azaltımı düzeyini yansıtacak şekilde artması beklenmektedir. Sonuç olarak, daha pahalı azaltma önlemleri zaman içinde mali açıdan uygulanabilir hale gelecek ve belki de fiyat sinyali tarafından yönlendirilen düşük karbonlu teknolojilere yapılan yatırımların, azaltma maliyetlerini de düşürebilecektir. Çünkü uyum maliyetini düşürmek için AB ETS'si, işletmelere, belirli şartlar altında, maliyet sınırlama önlemleri uygulamalarına olanak tanımaktadır.

Mart 2007 tarihinde AB Konseyi, AB'nin sera gazı emisyonunu 1990'lı yıllara göre %20 daha düşürerek; AB'nin toplam enerji tüketiminde yenilenebilir enerji kaynaklarının payını ise %20 daha yükselterek, 2020 yılında AB'yi "enerji-efektif ve düşük karbonlu bir ekonomi" haline getirme taahhüdünde bulunmuştur (Avrupa Konseyi, 2007).

Bu iç taahhütlerini yerine getirmek için, 2009 yılında AB, iklim ve enerji paketini, sera gazı ve yenilenebilir enerji hedefleri ile ilgili yasal olarak bağlayıcı olan mevzuatını kabul etmiştir. Pakette, 2005 yılı seviyelerine göre %14'lük bir azalmaya eşdeğer olan, 1990 yılı seviyelerindeki toplam sera gazı emisyonlarının %20'sinin azaltılması için net bir yaklaşım geliştirilmiştir. Bu azaltma hedefi ise, iki alt hedef arasında bölünmüştür. Buna göre:

- AB ETS'si kapsamındaki emisyonlar için 2005 yılı ile karşılaştırıldığında %21'lik bir azaltma hedefi (toplam AB sera gazı emisyonlarının yaklaşık %45'ine eşittir) ve
- ETS dışındaki diğer emisyonlar için 2005 yılıyla karşılaştırıldığında %10'luk bir azaltma hedefi (farklılaşmış ulusal sera gazı hedefleri aracılığıyla 28 Üye Devlet arasında paylaşılmıştır) konulmuştur. Bu durum, AB ETS'si ve ETS dışındaki sektörler arasındaki azaltma çabasının üçte ikisine kıyasla üç bölüme ayrılmasına eşdeğerdir (Avrupa Birliği, 2009).

Bu kapsamda, 2009 yılında kabul edilen iklim ve enerji paketinin bir parçası olarak, AB'nin 2020 yılı sera gazı azaltma taahhüdünü yerine getirmesine yardımcı olmak ve emisyon oranına katkıda bulunmak amacıyla 2003 Emisyon Ticareti Direktifi revize edilerek yeniden düzenlenmiştir (2009/29/EC sayılı Direktifi[4]).

Buna göre gözden geçirilmiş ETS Direktifi, tek bir AB ETS limiti AB Üye Devletlerini ve üç Avrupa Serbest Ticaret Birliği (EFTA) (İzlanda, Lihtenştayn ve Norveç) ülkelerini kapsamaktadır, diğer bir ifade ile ülkeye göre daha fazla ayrım yapılmamıştır. AB ETS'si katılımcılarına ücretsiz olarak tahsis edilen ödenekler için yıllık limitler, 2013-

[4] Directive 2009/29/EC of the European Parliament and of the Councıl of 23 April 2009 Amending Directive 2003/87/EC so as to Improve and Extend the Greenhouse Gas Emission Allowance Trading Scheme of the Community, OJ L140, 05.06.2009.

2020 dönemi için belirlenmiştir. Söz konusu üst sınırlar her yıl ikinci ticaret döneminde (2008-2012) ortalama emisyonların yaklaşık %1,74'ü kadar bir miktarda azalmaktadır. Bununla birlikte, 2020 yılına kadar serbest dağılımın önemli bir kısmı daha kalmaktadır. AB ETS'sine ek ülkeler ile gaz ve diğer sektörler de girdiğinden, AB ETS'si birinci (2005-2007) ve ikinci (2008-2012) ticaret dönemlerine kıyasla daha geniş bir kapsama sahip olacaktır. Bu değişiklikler, AB ETS'nin üçüncü ticaret dönemine (2013-2020) girdiği 2013 yılında uygulanmaya başlanmıştır.

Temmuz 2015 tarihinde Avrupa Komisyonu (Avrupa Komisyonu, 2015), AB ETS'sini 2020 sonrası dönemde revize etmek için yasal bir öneri daha ileri sürmüştür. AB ETS'sinde yapılan bu reform, 2030 çerçevesinin (Avrupa Komisyonu, 2014) yerine getirilmesine yönelik ilk adım olup, AB'nin bu konudaki katkısının bir parçası olan, 1990 seviyelerine göre en az %40 oranında bir sera gazı azaltma hedefi içermektedir.

Bununla birlikte, 2030 yılı için iç sera gazı hedefi, maliyet etkinliği temel alınarak AB ETS'si ve ETS dışı sektörler arasında bölüştürülecektir. AB ETS'sinin 2030 yılındaki 2005 emisyon seviyelerinin altında %43 oranında bir azalma sağlaması ve 2021 yılından itibaren AB ETS'si sınırına uygulanan yıllık doğrusal azaltma faktörünün %2,2'ye yükselmesi beklenmektedir. Bu arada, ETS dışı sektör, 2030 yılında Üye Devletler için ETS dışı hedef belirleyerek 2005 yılı emisyon seviyelerinin altında %30'luk bir düşüş sağlamayı hedeflemektedir. AB ETS sınırının aşağı doğru ayarlanmasına ilaveten, karbon sızıntısı kuralları altında ücretsiz izinlerin tahsis edilmesi (yani, en yüksek riskli sektörler için öncelik) ve tahsis ile tahsisat ve teknolojik ilerlemeyi yansıtmak için karşılaştırma değerlerinin güncellenmesi ile daha iyi olması gereken uyum konularında çeşitli reformlar yapılacaktır. Enerji ve sanayi sektörlerinin dekarbonizasyon çabalarına destek olmak için bir **İnovasyon Fonu** (örneğin, yenilikçi teknolojiler için mevcut desteği genişletme) ve bir **Modernizasyon Fonu** (örneğin, daha düşük gelirli 10 Üye Devletin enerji sistemlerini iyileştirme) da AB ETS'sinin dördüncü döneminde (Revision for Phase 4 (2021-2030)) kurulacaktır (Avrupa Konseyi, 2014).

Bu doğrultuda AB ETS'sine yönelik reform amaçlı sunulan bu yasama önerisi, olağan yasama usulleri çerçevesinde daha fazla incelenmek üzere, Avrupa Parlamentosu, Konsey, Ekonomik ve Sosyal Komite ve Bölgeler Komitesi'ne gönderilmiştir (Avrupa Komisyonu, 2016).

4. Türkiye Uygulamasında Karbon Ticareti

Karbon Ticareti kapsamında Kyoto Protokolü tarafından belirlenen ve emisyon hedeflerine yasal olarak bağlı bulunan ülkeler tarafından kullanılan karbon kredilerinin ticareti ve karbon emisyonlarının dengelenmesi için çeşitli "uyum piyasaları" oluşturulmuştur (Interpol, 2013: 10).

Belirlenen bu pazarların dışında bulunan "Gönüllü Karbon Piyasaları", Kyoto Protokolü kapsamında zorunlu olarak uygulanan Esneklik Mekanizmalarına benzemekte; ancak, kamu kesiminden bağımsız olarak yürütülen, hukuki bağlayıcılığı bulunmamakla birlikte; bireylerin, kurum ve kuruluşların, firmaların, sivil toplum örgütlerinin ve etkinliklerinin (organizasyon, konferans, vb.) faaliyetleri gibi toplumun

her kesiminin katılımına açık bulunmaktadır. Buna bağlı olarak sera gazı emisyonlarının azaltımını sağlamak ve dengelenmesini kolaylaştırmak amacıyla oluşturulan Gönüllü Karbon Piyasaları, "sosyal sorumluluk ilkesi" çerçevesinde faaliyetlerine devam etmektedir (Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü, 2012).

Hava yolculuğunun neden olduğu emisyonları dengelemek için verilen gönüllü çabalar, konferansların ya da halka açık etkinliklerin karbon ayak izini azaltma çabaları ya da bir ürünün imalatı bu pazarın en yaygın örneklerini oluşturmaktadır. Gönüllü piyasada halihazırda 576 Milyon Dolar veya uyum piyasasının %0,03'ü, uyum piyasasından çok daha az oranda bulunmaktadır. Bununla birlikte, artan bir seviyede iklim değişikliği konuları ana akım bilincine erişirken, gönüllü karbon piyasalarının genişlemesi de bu kapsamda muhtemel görülmektedir (Interpol, 2013: 10).

Türkiye'nin ise, Kyoto Protokolü'nün "Birinci (2008-2012) ve İkinci (2013-2020) Yükümlülük Döneminde" sera gazı emisyon azaltım taahhüdü bulunmamaktadır (Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü, 2016). Türkiye, her ne kadar Kyoto Protokolü'nün emisyon ticaretine konu olan esneklik mekanizmalarından yararlanamıyor ise de bu mekanizmalardan bağımsız olarak işleyen, çevresel ve sosyal sorumluluk ilkesi çerçevesinde kurulmuş olan Gönüllü Karbon Piyasası'na yönelik projelerini 2005 yılından itibaren geliştirmekte ve uygulamaktadır (Yenilenebilir Enerji Genel Müdürlüğü, 2016).

Türkiye İstatistik Kurumu'nun en son yayınladığı envanter sonuçlarına göre, 2014 yılında toplam sera gazı emisyonu CO2 eşdeğeri olarak 467,6 milyon ton olarak hesaplanmış; 2014 yılı emisyonlarında CO2 eşdeğeri olarak en büyük payı %72,5 ile enerji kaynaklı emisyonlar alırken, bunu sırasıyla %13,4 ile endüstriyel işlemler ve ürün kullanımı, %10,6 ile tarımsal faaliyetler ve %3,5 ile atık takip etmiştir. Bununla birlikte, toplam CO2 emisyonlarının 2014 yılında %85,2'si enerjiden, %14,6'sı endüstriyel işlemler ve ürün kullanımından, %0,2'si ise tarımsal faaliyetler ve atıktan kaynaklanmıştır (TÜİK, 2016).

Dünya karbon piyasası içerisinde çok küçük bir yüzdeyi temsil eden gönüllü karbon piyasası, Türkiye'nin ileriki dönemlerinde karbon piyasalarına katılımı açısından da bir fırsat sunmaktadır. Kısa bir sürede yüksek standartlı ve yüksek hacimli bir potansiyeli harekete geçiren gönüllü emisyon ticareti sistemi, 2012 sonrası iklim rejimine dönük Türkiye'nin teknik alt yapının güçlenmesine katkı sağlamasının yanı sıra, yatırımcılar için temiz teknolojilere olan yatırımı daha cazip hale getirmektedir.

İklim değişikliğine karşı alınan en önemli antlaşmaların başında gelen ve 04 Kasım 2016 tarihinde yürürlüğe giren Paris Antlaşması'na taraf olan Türkiye de hukuki bağlayıcılığı olan bu antlaşmaya sadık kalarak sunduğu Intended Nationally Determined Contribution (INDC) Belgesi'ndeki "Niyet Edilen Ulusal Olarak Belirlenmiş Katkı Taahhütleri" ile temelde 2030 tarihine kadar alacağı önlemler ile doğaya 246 milyon ton daha az CO2 eşdeğerli sera gazı salacağını beyan etmiştir (Republic of Turkey Intended Nationally Determined Contribution, 2015).

Ancak gönüllü karbon piyasasının öncülleri ile işlemleri uyum piyasasındakilere benzer olsa da bu hedefleri güçlendirmek için kurulan bağlayıcı hedeflerin ve uluslararası kurumların eksikliği, gönüllü piyasayı uyum piyasasına göre daha az

inceleme ve şeffaflık ile karşı karşıya bırakmaktadır. Nitekim, yeterli etkililik sağlamadıkları ve çoğu zaman gönüllü karbon piyasasına girdikleri gerekçesiyle Temiz Kalkınma Mekanizması[5] tarafından reddedilen birçok proje bulunmaktadır. Dolayısıyla, ölçümlerin hileli manipülasyonu veya yanıltıcı iddiaları gibi uyum piyasalarında olan potansiyel yasa dışı faaliyetlerin, mevcut değilse bile, gönüllü piyasada da olmasının muhtemel olacağını belirtmek önemlidir (Interpol, 2013: 10-11).

5. Karbon Ticaretinde Suça İlişkin Faaliyetler

5.1. Genel Olarak

Piyasaları değiştirildiği süre içerisinde maddi-fiziksel olarak diğer tarafa teslim edilen geleneksel malların aksine, karbon izinleri/kredileri maddi-fiziki bir malı temsil etmemektedir. Bu sebeple pek çok satıcı, alıcı ve tüccar tarafından karbon kredileri, zayıf bir şekilde anlaşılan yasal bir kurgu olarak tanımlanmaktadır. Bu anlayış eksikliği karbon ticaretini özellikle kaçakçılık ve diğer yasadışı faaliyetlere karşı savunmasız bırakmaktadır. Bu yüzden diğer finans piyasaları gibi karbon piyasaları da yatırım yapılan büyük miktardaki para yatırma, yönetmeliklerin yetersizliği ile gözetim ve şeffaflık eksikliği nedeniyle suçlular tarafından sömürülme riski altında bulunmaktadır.

Karbon piyasaları karbon kredilerinde yapılan doğrudan ticareti içermekle birlikte, türevlerinin ve diğer finansal araçların da ticaretini içermektedir. Karbon piyasaları geliştikçe, işlem görebilecek finansal araçların karmaşıklığı da gelişir. Son zamanlarda yaşanan küresel finansal kriz, mali araçlar düzgün bir biçimde ayrıştırılamayacak kadar çok karmaşık hale geldiğini ve uyumluluğu değerlendirirken finansal piyasaların düzenlenmesindeki güçlüklerin olduğunu bize göstermiştir. Bu karmaşık finansal enstrümanların geliştirilmesinden sorumlu olan tüccarın birçoğu aynı zamanda karbon piyasasına aktif bir şekilde yatırım yapmaktadır. Finansal kriz, finansal düzenleyiciler arasında karmaşık finansal enstrümanlarla başa çıkma konusunda teknik ve uygulama kapasitesinin eksikliğini ortaya koymuştur. Bu nedenle, karbon piyasası düzenleyicileri bu karmaşık finansal enstrümanları düzgün bir şekilde idare etmedikçe, aynı yolu izlemekle karşı karşıya kalacaktır (Interpol, 2013: 11).

Potansiyel olarak suç faaliyetine açık olan ya da kanıtlanmış olarak ortaya çıkan karbon piyasalarında geniş anlamda tespit edilen yasadışı faaliyetler genel olarak şu şekilde sıralanmaktadır:

- Gerçekten elde edilenden daha fazla karbon kredisi almak istemek için ölçümlerin hileli manipüle edilmesi,
- Var olmayan ya da bir başkasına ait karbon kredilerinin satışı,
- Karbon pazarı yatırımlarının çevresel veya mali yararı ile ilgili yanlış veya yanıltıcı iddialarda bulunulması,

[5] **Temiz Kalkınma Mekanizması (Clean Development Mechanism):** Kyoto Protokolü'nün 12. maddesinde düzenlenmiştir. Birleşmiş Milletler tarafından kontrol edilen proje bazlı mekanizma ile gelişmekte olan ülkelerde sera gazı emisyon sınırlandırma ve azaltma faaliyetleri düzenleyen sistemdir (Çiçek&Çiçek, 2012: 104).

- Karbon pazarındaki zayıf düzenlemelerin kara para aklama, menkul kıymetler kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığı gibi mali suçları işlemek için kullanılması ve
- Karbon kredilerinin ve kişisel bilgilerin çalınması için bilgisayar korsanlığı veya e-kaçakçılık yapılması vs.

5.2. Karbon Kredileri Piyasasında Katma Değer Vergisi

AB Üye Devletlerinde alıcılar ve satıcılar arasında ya bir noktada ya da ileriye dönük olarak satılan karbon kredileri, piyasaya sürüldükleri zaman belirli bir piyasa değeri taşırlar. Vergilendirilebilir kişiler arasındaki emisyon kredilerinin bu transferleri de genelde KDV amaçlı bir hizmet arzı olarak değerlendirilir (Foster, 2009).

Bu sebeple, AB ETS'si hazırlanırken fikri ve mülkiyet hakları (telif hakkı, patent, lisans ve marka) gibi, emisyon kredileri transferlerinin de KDV'ye tabi tutulması gerektiğine karar verilmiştir. Buna göre, aynı Üye Devlette yer alan taraflar arasındaki emisyon izni transferleri bu kapsamda KDV'ye tabi olur iken; sınır ötesi transferlerde ise, müşterinin kendi Üye Devletinde KDV'ye tabi tutulmaktadır. Ancak ikinci durumda, müşteri, Tersine Vergilendirme Mekanizması (Reverse Charge Mechanism) kapsamında KDV'den sorumlu olacaktır.

5.3. Karbon Kredileri Piyasasında Ortaya Çıkan Döngüsel Katma Değer Vergisi Kaçakçılığı

AB'deki karbon ticareti, KDV kaçakçılığını içeren belirli bir vergi kaçakçılığı türünden etkilenmiştir. Karbon kredilerinin yüksek hacimli ve değerli oluşu ile piyasalarda kolayca ve hızlıca ticaret yapılabilmesi, karbon ticaret pazarını çeşitli varyasyonlar üreterek karbon döngüsel kaçakçılığına karşı hassas hale getirmiştir (Foster, 2009).

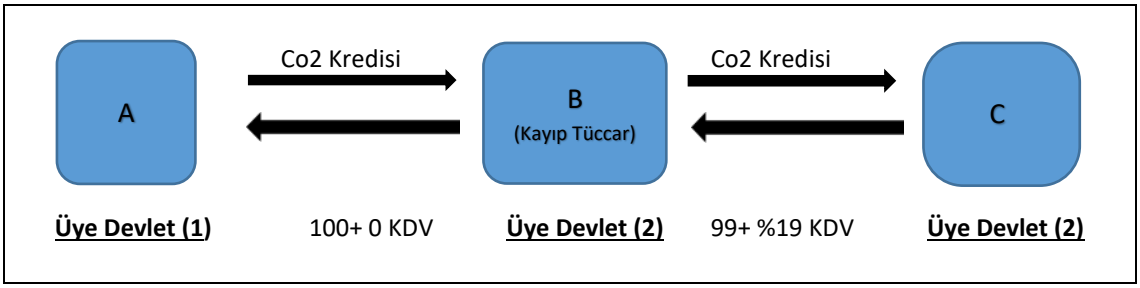
Başta, AB ETS'si hazırlanırken KDV'ye çok az önem verildiği için vergi daireleri bu yükümlülükte olan uyumu etkin bir biçimde kontrol edememiştir. Diğer bir ifade ile KDV'siz alım ve bunu takip eden vergili satış, emisyon izinlerindeki ticareti, Topluluk İçi Kayıp Tüccar (TİKT) Kaçakçıları yüzünden Karbon Döngüsel Kaçakçılığına (Carousel Fraud) karşı savunmasız bırakmıştır (Wolf, 2010).

Genelde "Döngüsel Kaçakçılık"; özelde "Karbon Döngüsel Kaçakçılığı", Avrupa'daki çok uluslu ticarette KDV'nin işlem görme şekillerinden yararlanmaktadır. Kısacası, bir yetki alanından (AB Üye Devletleri) diğer bir yetki alanına KDV içermeyen malların ithalatını ve ardından da bu satış fiyatına KDV'nin eklenerek ücretli malların aynı ülke içerisinde satılmasını ifade etmektedir. Mallar ve KDV, daha sonra çeşitli sınırlar boyunca geçen bir dizi şirket aracılığıyla satılabilmekte (aracı şirket) ve her bir ek işlem ile ilgili, hükümet yetkilisine borçlu olan kişi açısından ise son KDV ile bağlantıyı izlemek daha zor hale gelir. Böylece, ne yazık ki asıl ithalatçı, bu zamana kadar olan vergisini ödemeden ortadan kaybolmuş olacaktır (Tumpel, 2010:153).

Söz konusu bu durum en temel biçimiyle aşağıdaki tablo ile gösterilip bir örnek üzerinden açıklanmaktadır. Buna göre (Ainsworth,2009: 736):

- Ülke 1'deki Kişi (A), Ülke 2'deki Kişi (B)'ye karbon kredisi satmaktadır. İşlem sınır ötesi olduğundan, KDV uygulanmayacaktır (Sıfır oranlı).
- Daha sonra (B) Kişisi, aynı ülkede yani Ülke 2'de olan (C) adlı kişiye karbon kredisini satmaktadır.
- Kişi (C), satışa ilişkin KDV'yi hükümete geçirmesi gereken Kişi (B)'ye ödemek zorundadır.
- Ancak KDV kaçakçılığı faaliyetinde bulunmak isteyen Kişi (B) ise, vergi dairesine KDV'yi iletmeden ortadan kaybolacaktır.

Şekil 2. Karbon Ticareti KDV Kaçakçılığının AB ETS'sinde İşlediği Düzen



Kaynak: Ainsworth,2009: 736.

Genel olarak döngüsel kaçakçılık, yüksek değerli; fakat, küçük ve sınırlar ötesine kolaylıkla gönderilebilen, taşınabilen (örneğin, cep telefonları veya bilgisayar çipleri) mallar üzerinde yaygın bir biçimde kullanılır. Ayrıca, elektronik ortamda aktarılan karbon kredilerinde yapılan böylesi bir kaçakçılık ile ülkelerin yetki alanlarına fiziksel olarak giren hiçbir ürün bulunmadığından kayıp tüccar veya kaçakçılar açısından bu durum daha da cazip hale gelir.

2009 yılında yetkililer, "BlueNext'te",[6] karbon alışverişi ticaretinin yüksek hacimlerde yapıldığı yönünde bir gözlem yapmıştır. Sonraki araştırmalar, bu ticaretteki ani artışın, örgütlü suçluların döngüsel kaçakçılık planının bir parçası olarak çok miktarda karbon kredisi sattığı sonucuna varmıştır. "Europol" (Avrupa Polis Teşkilatı), daha sonra, bazı ülkelerdeki tüm karbon ticaretinin %90 kadarının karbon kaçakçılık faaliyetlerinin bir ürünü olduğuna karar vermiştir. Söz konusu kaçakçılığın, birkaç hükümetin on sekiz aydan biraz daha fazla bir süre zarfında yaklaşık 5 Milyar Avro zarar etmesine neden olduğu tahmin edilmiştir (Europol, 2009). Europol'ün 2009 yılında yaptığı uyarının hemen ardından 2010 tarihinde yayınlanan raporuna göre, 2010 yılı içerisinde bu suç kapsamında yüzlerce işyerine baskın yapılmış yüzden fazla kişi tutuklanmıştır. 2009 yılında karbon ticaretinde zirve yapan kredi alımları, Üye Devletlerin aldığı çeşitli önlemlerle ve vergisel düzenlemelerle, piyasa hacminde %90'a varan oranlarla düşüş göstermiştir (Europol, 2010).

Bu deneyim, karbon piyasalarının, farklı yargı alanlarında ticaret yapıldığında özellikle farklı vergi kurallarının uygulanmasının, suçlular tarafından istismar edilen

[6] Emisyon kredilerinin spot ticaretinde zamanın Avrupa'sında önde gelen, Fransa'nın Paris şehrinde 2007'de kurulan ve 2012 tarihinde kapatılan çevresel ticari borsasıdır.

boşluklara karşı savunmasız olduğunu göstermiştir. Yetki alanlarının tümünde tutarlı olan güçlü düzenlemeler yapılmadıkça ve ulusal/bölgesel karbon piyasaları birbirine bağlı olmadıkça sömürü ve vergi kaçakçılığı riski artmaya devam edecektir. Düzenleyiciler, her biri farklı yasal rejimlere tabi olan çok sayıda karbon piyasası arasında değiştirilen büyük miktarlardaki karbon kredisi ile karşı karşıya kaldığında, tüm bu boşlukları kapatmayı sağlamalıdır (Interpol, 2013: 19).

Karbon pazarında bu türden yapılan büyük ölçekli kaçakçılığın önüne geçilebilmesi adına önceleri her bir Üye Devlet kendi aralarında idari (yapısal) önlemler almayı denemiştir. Örneğin; Fransa, ticarete konu olan emisyon izinlerindeki işlemlerden KDV'yi muaf tutmuş (tek taraflı olarak); Birleşik Krallık, karbon kredilerinden alınan KDV'yi kaldırmamış; ancak, sıfır oranlı olarak uygulama yoluna gitmiştir. (Fransız muafiyeti indirim hakkından yoksundur; Birleşik Krallığın ise indirim hakkı vardır). Hollanda ise, farklı (tek taraflı) bir güzergah izlemiş; onların çözümü, Birleşik Devletler'in cep telefonu ve bilgisayar çipleri pazarlarında uyguladığı "Tam Bir Tersine Vergilendirme (Full Reverse Charge)" rejimi yönünde olmuştur (Ainsworth, 2009: 739).

Soruna idari olmayan (yapısal olmayan) mekanizmalarla yaklaşan başka bir yol daha ileri sürülmüştür. Buna göre, "Sertifikalı Vergi Yazılımı" ile Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan teknoloji yoğunluklu yazılım sertifikası gerektiren bir sistem ile karbon piyasasında var olan Topluluk İçi Kayıp Tüccar kaçakçılığının önüne geçilebilir, KDV sisteminin genelinde uzun vadeli olarak uygulanabilir. Ancak bu öneri, her Üye Devletin işletme düzeyinde işlem vergisi yazılımının sertifikasyonu için bir test rejimi benimsemesini gerektirmektedir. Sertifikalanacak yazılım ise, kapsamlı olmalı ve şunları yapabilmelidir (Ainsworth, 2009: 742):

- Her bir işlem için doğru vergiyi belirlemek ve vadesi gelen KDV tutarını hesaplamak,
- Bu tutarı uygun faturaya yatırmak,
- Her KDV girdi veya çıktı miktarını doğru KDV iadesine bağlamak ve
- KDV iadesini tam olarak yapmaktır.

Bütün bunların yanında, Ekim 2009'da Avrupa Komisyonu ise, Üye Devletlerin karbon ticaretinde "Tersine Vergilendirme Mekanizmasını" getirebilmesini sağlayacak "2006/112/EU Ortak KDV Direktifi[7]" değişikliği için bir teklif[8] hazırlamıştır. Bu teklife göre, Üye Devletler tersine vergilendirme mekanizmasının kapsamını diğer hassas ürünlerin ticaretini de kapsayacak şekilde genişletebilecektir (cep telefonları, bilgisayar bileşenleri, değerli metaller ve parfüm). Ancak Aralık 2009'daki Ecofin Konseyi toplantısında ise, tersine vergilendirme mekanizmasının yalnızca emisyon hakları üzerinde uygulanabileceği şeklinde siyasi bir uzlaşı sağlanabilmiştir (Wolf, 2010).

[7] Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax, OJL 347, 11.12.2006.

[8] Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud, COM(2009) 511 final.

Böylece, KDV kaçakçılığının ulaştığı ciddi boyutlar dikkate alındığında, Üye Devletlerin KDV ödeme yükümlülüğünün 2003/87/EC sayılı Direktifin[9] 3. maddesinde tanımlandığı şekilde sera gazı emisyonu tahsislerinin ve aynı Direktif ile uyum içinde kullanılabilecek diğer ünitelerin devredildiği kişiye geçtiği bir mekanizmanın geçici olarak uygulamasına izin verilmesi gerekliliği ortaya konulmuş ve kaçakçılığa açık belirli hizmetlerin sağlanması için tersine vergilendirme mekanizmasının isteğe bağlı ve geçici olarak uygulanmasına ilişkin Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi hakkındaki 2006/112/EU sayılı Direktifi değiştiren 16 Mart 2010 tarih ve 2010/23/EC sayılı Konsey Direktifi[10] AB tarafından kabul edilmiştir.

İsteğe bağlı ve geçici olarak uygulanmasına karar verilen Tersine Vergilendirme Mekanizması ile Üye Devletler, 31 Aralık 2018 tarihinde kadar ve en az iki yıllık süre boyunca, KDV'yi ödemekle yükümlü olan kişinin Direktifte belirlenen tahsilatlardan herhangi birinin yapıldığı kişinin vergi yükümlüsü olduğuna karar verebilecektir. Kısacası, uygulanan **tersine vergilendirme mekanizması** ile birlikte bu işlem üzerinden KDV ödemeye yükümlü olan kişi, ticari müşteri veya alıcı iken; tedarikçi veya hizmet sağlayıcı ise, işlemi vergi idaresine göstermekten sorumlu olan kişi olacaktır (International VAT Association, 2007).

Ancak bu konuda ilk ve en çok bilinen engel, tersine vergilendirmenin KDV zincirinde yarattığı potansiyel kesintidir. Diğer bir ifade ile KDV gelirlerinin ve toplanan verginin hesaba katılması yükümlülüğünün, ekonomik işlemler zincirinin bağlantılarından birinde yoğunlaştırılmasına izin verildiği için (Lamensch,2012: 4) bir taraftan, döngüsel karbon kaçakçılığının önüne geçilmesi istenirken; diğer taraftan, gönüllü karbon piyasalarındaki emisyon hakları üzerinde tersine vergilendirme mekanizmasının uygulanamayışı ile kayıp tüccarın kaçakçılık faaliyetlerine bu piyasada devam etmesine veya doğal gaz ya da elektrik gibi aynı şekilde ticareti yapılan diğer ürünlere yönelmesine sebep olacaktır. Bu yüzden tersine vergilendirme mekanizmasının sadece belirli sektörlere uygulanmasının geçici bir sonuç sunması, sorunu başka sektörlere kaydıracaktır (Wolf, 2011: 31).

5.4. Karbon Kredileri Piyasasında Ortaya Çıkan Döngüsel Katma Değer Vergisi Kaçakçılığı ile İlgili Önemli İçtihatlar

a) Avrupa Birliği Adalet Divanı, vergi kaçakçılığına gizlice yardım etmekten dolayı A ve B kişisinin aleyhine yönelik başlatılan cezai kovuşturma hakkında 8 Aralık 2016 tarihinde C-453/15 sayılı Dava ile önüne gelen tartışmalı olan olayı, Alman Temyiz mahkemesinin yaklaşımı doğrultusunda yorumlamış ve 28 Kasım 2006 tarihli ve 2006/112/EC sayılı Genel KDV Direktifinin 56(1)(a) maddesinde yer alan **"benzer haklar"** kavramının Topluluk İçinde Sera Gazı Emisyon İzninin Ticareti İçin Bir Plan Oluşturan ve 96/61/EC sayılı Konsey Direktifini değiştiren 2003/87/EC sayılı Direktif'in

[9] Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community, OJ L 275, 25.10.2003.

[10] Council Directive 2010/23/EU of 16 March 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud, OJ L72, 20.03.2010.

3(a) maddesinde yer alan hükmünü de[11] kapsadığını belirterek bu yönde karar vermiştir (Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararı, 2016).

b) 7 Nisan 2016 tarihinde verilen C-556/14P numaralı Davanın Mahkeme Hükmüne ilişkin olguları şu şekilde gelişmiştir (Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararı, 2016):

Avrupa Birliği Adalet Divanına gelen davada Holcim (Romanya), Mahkemeden AB Genel Mahkemesinin (General Court of the EU) 18 Eylül 2014 tarihli Holcim (Romania) v. Komisyon davasındaki kararın iptal ettirilmesini ister. Bu davada Genel Mahkeme, Holcim'in kendisinden çalındığını iddia ettiği sera gazı emisyon izinlerine ilişkin;

- Avrupa Komisyonu'nun bilgi vermeyi reddetmesi ve
- Bu izinleri içeren tüm işlemleri yasaklaması üzerine yaşadığı zararlar için tazminat talep etmiştir.

Çimento, mıcır, asfalt ve hazır beton üretiminde uzmanlaşmış bir firma olan Holcim'in Romanya sicil defterine kayıtlı emisyon izinleri için hesapları vardır. 16 Kasım 2010 tarihinde bir milyon İznin/Kredinin yasadışı olarak İtalya'daki bir hesaba aktarıldığı ve 600.000 İznin/Kredinin de Lihtenştayn'a transfer edildiği iddia edilmiştir. Davacıya göre, Genel Mahkeme'ye başvurunun yapıldığı tarihte, çalınmış ve geri getirilememiş olan İzinlerin/Kredilerin tutarı ise yaklaşık olarak 15.000.000 Avro tutarındadır.

24 Kasım 2010 tarihli bilgi mektubunda, Holcim olayı Komisyon'a resmen bildirmiş ve çalındığı iddia edilen emisyon izinlerini 'Ulusal sicil defterlerinin dondurulmasını' ve izinlerin geçmiş olduğu hesapların bloke edilmesini talep etmiştir. 25 Kasım 2010 tarihli bilgi mektubunda davacı, Romanya savcısı ile şikayette bulunmuştur. 2 Aralık 2010 tarihli bilgi mektubu ile itiraz eden avukatlar, Komisyona iddia edilen ödeneklerin geçtiği 'hesaplara bloke ve dondurma yapılması' talebinde bulunmuşlardır.

Komisyonun yetkili birim Başkanı, 14 Aralık 2010 tarihli mektupla, itiraz eden avukatlara şu şekilde cevap vermiştir:

"İlgili hesaplara erişimi askıya alma ve reddetme talebiniz ile ilgili olarak bizim görüşümüz, hileli bir şekilde transfer edildiği iddia edilen tüm izinlerin iadesinin, ulusal hukuk ve ulusal kolluk kuvvetlerince yapılması gereken bir mesele olduğudur. Komisyonun ise kayıt defterinde bu gibi izinleri engelleme yetkisi ne yazık ki yoktur.

İzinlerle yapılan işlemlerle ilgili olarak, Tüzük'ün 10. maddesi ve XVI Eki uyarınca bu bilginin beş yıl boyunca gizli olduğunu lütfen unutmayınız. Bu hükme bakılmaksızın, Komisyon hesaplara yetkisiz erişim sorununu çözmek için ilgili yasa uygulayıcı makamlarla iş birliği yapmaktadır.

[11] "Topluluk İçinde Sera Gazı Emisyon İzninin Ticareti İçin Bir Plan Oluşturan ve 96/61/EC sayılı Konsey Direktifini değiştiren 2003/87/EC sayılı Direktif'in 3(a) maddesi: Kredi/İzin", yalnızca bu Direktifin gerekliliklerini yerine getirmek amacıyla geçerli olacak ve bu Direktif hükümlerine uygun olarak devredilebilecek olan belirli bir süre boyunca bir ton karbondioksit salınımına denk olacaktır."

Son olarak, standart bankacılık güvenlik önlemleri uygulanana kadar ulusal kayıtlardaki izinlerin transferini durdurma talebinizle ilgili olarak, bu tür bir eylem orantısız olup ve hukuki dayanaktan yoksun olacaktır."

Bu şekilde Temyiz Mahkemesinin önüne gelen davada Avrupa Adalet Mahkemesinin Kararı ise Avrupa Komisyonu'nun vermiş olduğu hüküm doğrultusunda olmuş ve Davacı Holcim'in itirazını kabul etmeyip temyiz davasını reddetmiştir.

c) Fransız yetkilileri tarafından "yüzyılın soygunu" olarak nitelendirilen bir davada, milyarlarca Avroluk "karbon ticareti döngüsel kaçakçılığına" karışmakla suçlanan 12 kişinin davası Paris'te açılmıştır.

Yargılanan 12 kişiden yalnızca beş tanesi, 02 Mayıs 2016 tarihinde mahkeme karşısına çıkabilmiştir. Bunların arasında, kaçakçılığın planlayıcıları olduğundan şüphelenilen üç kişiden ikisini, Mouly ve Mimran isimli önemli sanıklar oluşturmaktaydı. Sözde ortakları Souied, 14 Eylül 2010'da bir scooter kullanan iki adam tarafından öldürülse de ölümünden sonra da yargılanmasına devam edilmesine karar verilmiştir. Diğer taraftan davadaki diğer altı sanığın ise İsrail'e kaçtığına inanılmaktadır.

30 Mayıs'a kadar sürmesi planlanan olan davanın her şeye rağmen kaçakçılıkla kaybedilen paranın birazını bile geri getirmesi ne yazık ki beklenmemektedir. Fransız gazetesi L'Express, soruşturmadaki bir kişinin "kaçakçılığın arkasındaki kişilerin mal varlıklarını belirlemek son derece zor" sözlerini manşet yapmıştır. Bu durum ise, vergi cennetleri içinde daha da yaygınlaştırılmıştır. (Mazoue, 2016).

d) Haziran 2012'de İngiltere'deki Southwark Ceza Mahkemesinde üç sanık (Dosanjh, Chahal ve Gill) "karbon ticareti döngüsel kaçakçılığından" suçlu bulunmuş ve toplam 35 yıl hapis cezasına çarptırılmıştır. Bu üç KDV kaçakçısı, İngiltere'ye karbon kredisi ithal edecek bazı sahte şirketler kurmuş ve bu krediler satıldığında orijinal şirketler kapatılmıştır. Krediler, sonunda kredi kuruluşlarına yasal olarak satılmadan önce, ticaret zincirinin meşru görünmesi için çete tarafından yönetilen üç başka "tampon" şirket arasında yeniden satılmış ve hükümete asla geri ödenmeyen KDV de bu işlemlere yansıtılmıştır. 69 günlük ticaret süresi boyunca toplam ciro 276 milyon Avro olmuş ve bunun 41 milyon Avroluk kısmını KDV oluşturmuştur. Ticaretler bilgisayar sistemi vasıtasıyla birkaç dakika içinde yapılmış ve çalınan KDV, Birleşik Arap Emirlikleri'ndeki off-shore banka hesaplarına aktarılarak çetenin harcadığı çalıntı nakit ise, böylece temizlenmiştir (Allen, 2012).

6. Sonuç

Döngüsel kaçakçılığın sadece maddi malların ticareti ile sınırlı olmadığı, karbon emisyon hakları pazarında yakın zamanlarda tespit edilen kaçakçılık faaliyetlerinin gayri maddi haklar üzerinde de olabileceği yapılan çalışmalar ve tespitler ile kanıtlanmıştır. Dahası, kaçakçılıktan mustarip bir pazarda faaliyette bulunan tüccar, kaçakçılığı "biliyor veya bilmesi gerekiyordu" ise, KDV indirimi hakkından da yararlanmayacaktır. Sonuçta, döngüsel kaçakçılık bir bütün olarak toplum için ve kendini kaçakçıların tuzağında bulan saf işletmeler için büyük bir zarar doğuracaktır.

Bir finansal piyasa aracı olarak, karbon piyasası da diğer finansal piyasalar gibi benzer özelliklere sahiptir ve diğer finansal piyasalarda olduğu gibi aynı güvenlik açıkları bulunmaktadır. Karbon piyasası henüz tam olarak olgunlaşamadığı için emtianın kendisinin maddi olmayan doğasıyla da birleşince, karbon piyasasını özellikle diğer emtia piyasalarına nüfuz edemeyecek suçlara karşı hassas bırakmaktadır. Karbon piyasasının suistimal edilebileceği düşüncesi de potansiyel olarak, onu diğer pazarlardan -yani karbonun maddi olmayan doğasından kaynaklandığı için- ayıran kritik bir unsur haline getirmektedir.

Karbon emisyonlarının maddi olmayan doğası, emisyon azaltımlarına yapılan yatırımları, özellikle kaçakçılık gerektiren ölçümlere karşı savunmasız hale getirmekte ve karbon pazarı yatırımlarının çevresel veya mali yararlarından dolayı yanlış veya yanıltıcı iddialara sebep olmaktadır. İşte bu sebeple, karbon piyasasının potansiyel boşluklarını kavramak ihtiyacı daha da önem arz eden bir konu haline gelmiştir.

Bağımsız olması gereken sera gazı muhasebe firmaları, yetersiz düzenlemelerin olduğu yasama alanlarında faaliyet gösteren ulusal otoriteler ve yatırım karşılığı emisyonları dengelemek isteyen bireyler veya şirketlerdeki kolay yollardan zengin olma arzusu, bilgiyi tahrif etme veya rüşvet alma kapasitesi gibi olumsuz davranışlar, karbon ticareti piyasasını kaçakçılık faaliyetlerine maruz bırakmıştır. Bununla birlikte, çalınan kredilerin altında yatan fiziksel emtia eksikliği de kredilerin gerçek mülkiyetini takip etmeyi zorlaştırmıştır.

AB'nin Topluluk içi Kayıp Tüccar döngüsel karbon kaçakçılığını azaltmak için çeşitli önlemler almasına rağmen (örneğin, Üye Devletler arasında iş birliği ve bilgi alışverişini artırma da dahil olmak üzere, sektörler arasında mal bazında değiştirilebilir tersine vergilendirme mekanizması uygulaması) bu durum sadece KDV sisteminde yerel bazda kalmıştır. Uluslararası ticarette ekonomik ilişkilerin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi adına AB Üye Devletleri arasında tartışılan ve önemli bir konu olan "varış ülkesi veya menşe ülkesinde" vergilendirme esası bu konu kapsamında tartışılmaya değer görülmelidir. AB içerisinde KDV'de tam uyumun sağlanması ile birlikte Tek Pazar ilkesine de etkinlik kazandırabilecek menşe (çıkış) ilkesi ile birlikte varış ülkesi ilkesinin bozduğu vergi uyum simetrisi sağlanacak ve KDV zinciri de böylece kırılmayacaktır.

Bu nedenle, ülkemizde de benimsenen varış ilkesi sebebiyle, AB sürecinde olan Türkiye açısından da olumlu sonuçlar doğurması beklenen ve AB'nin siyasi, sosyal ve ekonomik geleceği için, bu sistemde ortaya çıkabilecek her türlü karmaşıklık, yönetim ve uyum maliyetleri de hesaplanarak dikkate alınan bir "menşe (çıkış) esaslı KDV'li sistemine" geçilmeli, bu süreç içerisinde vergi kayıp ve kaçakçılardan korunmak için işletmelerin makul tüm önlemleri almaları sağlanmalıdır.

Kaynakça

Ainsworth, R. T. (2009). "MTIC Fraud Infects Tradable Carbon Permits", *IBFD - Tax Notes International*, Vol. 55 (9), pp. 733-747.

Allen, E. (2012). "Fraud Mastermind Cheated Taxpayer out of £39 Million in Just 69 Days and Spent the Money on £1 Million Home and a Rolls Royce is Jailed for 15 Years", *MailOnline*, http://www.dailymail.co.uk/news/article-2161520/Fraud-mastermind-cheated-taxpayer-39million-just-69-DAYS-spent-money-1million-home-Rolls-Royce-jailed-15-years.html, (07.02.2017).

Commission of the European Communities. (2009). *Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC as Regards an Optional and Temporary Application of the Reverse Charge Mechanism in Relation to Supplies of Certain Goods and Services Susceptible to Fraud*, 29.09.2009, Brüksel.

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax, OJL 347, 11.12.2006.

Council Directive 2010/23/EU of 16 March 2010 Amending Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, as Regards an Optional and Temporary Application of the Reverse Charge Mechanism in Relation to Supplies of Certain Services Susceptible to Fraud, OJ L72, 20.03.2010.

Council of the European Union. (2007). *Presidency Conclusions*, Mart 2007, Brüksel.

Council of the European Union. (2014). 2030 *Framework for Climate&Energy*, 2014, Brüksel.

Court of Justice of the European Union. (2016). Judgment of the Court (Fifth Chamber)07Nisan2016,http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62014CJ0556&from=EN, (07.02.2017).

Court of Justice of the European Union. (2016). Judgment of the Court (Second Chamber)08Aralık2016,http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30d5354458b619ad410ab651bd88eb2f1678.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyKchb0?text=&docid=186065&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=804372, (07.02.2017).

Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü. (2012). *Türkiye'de Karbon Piyasası*, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Ekim 2012, Ankara.

Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü. 2016. *Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi ve Türkiye'nin Konumu*, İklim Değişikliği Müzakereleri, http://www.csb.gov.tr/projeler/iklim/index.php?Sayfa=sayfa&Tur=webmenu&Id=12442, (03.01.2017).

Çiçek, H. G. & Çiçek, S. (2012). "Karbon Vergisi ile Karbon Ticareti İzinlerinin Karşılaştırılması", İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No:47, ss.95-119.

Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 Establishing a Scheme for Greenhouse Gas Emission Allowance Trading Within the Community and Amending Council Directive 96/61/EC, OJ L275, 25.10.2003.

Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 Establishing a Scheme for Greenhouse Gas Emission Allowance Trading within the Community, OJ L 275, 25.10.2003.

Directive 2009/29/EC of the European Parliament and of the Council of 23 April 2009 Amending Directive 2003/87/EC so as to Improve and Extend the Greenhouse Gas Emission Allowance Trading Scheme of the Community, OJ L140, 05.06.2009.

European Commission. (2014). *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council Energy Efficiency and Its Contribution to Energy Security and the 2030 Framework for Climate and Energy Policy*, 23.07.2014, Brüksel.

European Commission. (2015). *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council Amending Directive 2003/87/EC to Enhance Cost-effective Emission Reductions and Low-carbon Investments*, 15.07.2015, Brüksel.

European Commission. (2016). Revision for phase 4 (2021-2030), *Climate Action*, Nisan 2016, https://ec.europa.eu/clima/policies/ets/revision_en, (16.01.2017).

Europol. (2009). *Carbon Credit Fraud Causes More Than 5 Billion Euros Damage ForEuropeanTaxpayer*,Hollanda,https://www.europol.europa.eu/newsroom/news/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-for-european-taxpayer,(03.01.2017).

Europol. 2010. *Further Investigations Into VAT Fraud Linked to the Carbon Emissions Trading System*, Hollanda, https://www.europol.europa.eu/newsroom/news/further-investigations-vat-fraud-linked-to-carbon-emissions-trading-system, (03.01.2017).

Foster, H. (2009). "Something Nasty in the Greenhouse", *Tax Journal*, Issue: 1006, ss.11-12.

International VAT Association. 2007. *Combating VAT Fraud in the EU – the Way Forward*, Mart 2007, Brüksel.

Interpol. (2013). *Guide to Carbon Trading Crime*, Environmental Crime Programme, Haziran 2013, Lyon.

Lamensch, M. (2012). "Are 'Reverse Charging' and the 'One – Stop – Scheme' Efficient Ways to Collect VAT on Digital Supplies?", *World Journal of VAT/GST Law"*, Vol.1(1), pp. 1-93.

Mazoue, A. (2016). "Multi-Billion Euro Carbon-Trading Fraud Trial Opens in Paris", *France24*, http://www.france24.com/en/20160503-france-trial-multi-billion-carbon-emissions-trading-fraud-opens-paris, (07.02.2017).

Özdemir, S. (2013). "Vergileme Tekniği Açısından Karbon Vergisinin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 292, ss. 126-134.

Republic of Turkey Intended Nationally Determined Contribution. 2015. http://www4.unfccc.int/submissions/INDC/Published%20Documents/Turkey/1/The_INDC_of_TURKEY_v.15.19.30.pdf, (03.01.2017).

Tumpel, M. (2010). "How to Combat Carousel Fraud Effectively", *Essays in International and European Tax Law*, (Ed.) Bizioli, Napoli, pp.149-162.

Türkiye İstatistik Kurumu. (2016). *Sera Gazı Emisyon Envanteri*, http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21582#, (03.01.2017).

United Nations Framework Convention On Climate Change: http://unfccc.int/essential_background/convention/items/6036.php, (26.12.2016).

United Nations Framework Convention On Climate Change: http://unfccc.int/kyoto_protocol/items/2830.php, (26.12.2016).

United Nations Framework Convention On Climate Change: http://unfccc.int/paris_agreement/items/9485.php, (26.12.2016).

Vikipedi. (2016). Sera Gazları, https://tr.wikipedia.org/wiki/Sera_gazları, (23.12.2016).

Wolf, R. A. (2010). "The Sad History of Carbon Carousels", *International VAT Monitor*,Vol:21(6),2010,http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/ivm/html/ivm_2010_06_e2_3.html&q=carbon+carousel+carbons+carousels&WT.z_nav=Search&colid=4947, (04.01.2017).

Wolf, R. A. (2011). "VAT Carousel Fraud: A European Problem From a Dutch Perspective", *Intertax*, Vol: 39 (1), pp.26-37.

Yenilenebilir Enerji Genel Müdürlüğü. 2016. *Emisyon Ticareti*, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, http://www.eie.gov.tr/iklim_deg/emisyon_ticareti.aspx, (03.01.2017).

Vergi İncelemesinin Kapsamına Yönelik Son Yönetmelik Değişikliğinin Kanuna Uygunluğunun Değerlendirilmesi ve Uygulamaya Yansıması

Assessment the Compliance of the Recent Regulation Amendment to the Law in the Scope of Tax Inspection and Reflection on the Practice

Emre AKIN[1]

Abstract

The tax inspection, procedures and principles are included in the Turkish Tax System as a process determined by law. In addition to the rules set forth by law, strict regulations have been introduced with the regulations that are authorized by law. The scope of the review from these rules (full-time review) has been amended significantly by the recent amendments to the Regulation. In the study, how this change will be reflected to the content and the law and practice will be evaluated. In this evaluation, the previous application and the post-change possible application will be compared. The results will be tried to be determined in concordance with the statutory provisions of this amendment to be analyzed by examining the samples. It is considered that the final amendment to the scope of the tax assessment will provide the expected contribution from the tax assessment and create new processes.

Keywords: scope of tax examination, full and limited review, inspection mission statements

JEL Classification Codes: H20,H26,H29

Özet

Vergi incelemesi, usul ve esasları kanunla belirlenmiş bir süreç olarak Türk Vergi Sisteminde yer almaktadır. Kanunla belirlenen kurallara ek olarak kanundan yetki alan yönetmelikler ile katı kurallar getirilmiştir. Bu kurallardan incelemenin kapsamına yönelik olanı(tam-sınırlı inceleme), yapılan son yönetmelik değişiklikleri ile önemli ölçüde değiştirilmiştir. Çalışmada, yapılan bu değişikliğin içeriği ve kanun ile uygulamaya nasıl yansıyacağı değerlendirilecektir. Bu değerlendirmede, kanun gerekçesi ve meclis görüşmelerinden yararlanılarak önceki uygulama ile değişiklik sonrası muhtemel uygulama karşılaştırılaracaktır. İncelemelerden örnekler ile tahlil edilecek bu değişikliğin kanuni hükümlerle ne kadar uyumlu olduğu sonucu tespit edilmeye çalışılacaktır. Yapılan değerlendirmede, vergi incelemeisnin kapsamına yönelik son değişikliğin vergi incelemesinden beklenen verime katkı sağlamayacağı ve yeni süreçler doğuracağı düşünülmektedir.

Anahtar kelimeler: vergi incelemesinin kapsamı, tam ve sınırlı inceleme, inceleme görev yazıları

[1] Vergi Müfettişi, T.C. Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, emreakinv@gmail.com

1. Giriş

Vergi incelemeleri, incelemeye yetkili olanlarca ilgili birim tarafından yapılan görevlendirmelere istinaden yapılmaktadır. Yapılan görevlendirmelerde, mükelleflere de bildirildiği üzere, incelemenin kapsamı, türü ve dönemi belirtilerek incelemenin çerçevesi tayin edilmekte ve incelemeye yetkili olanlara tevdi edilmektedir.

İlgili mevzuatlar uyarınca, bu şekilde yapılan görevlendirmeye istinaden belirlenen vergi incelemesinin kapsamı(tam veya sınırlı inceleme), yürütülecek vergi incelemesinin süresini, incelemenin boyutunu, yoğunluğunu, istenecek bilgi ve belgelerin mahiyetini etkileyecektir. Ancak, tam ve sınırlı inceleme ayrımının getiriliş amacına uygun olarak süre gelen bu uygulama, son yapılan Yönetmelik değişikliği ile keskinliğini yitirmekle birlikte, kanuni düzenlemeyle de örtüşmemiştir.

Bu çalışmada, tam ve sınırlı inceleme olarak ifade edilen vergi incelemesinin kapsamının uygulamada nasıl ayrıldığı, ilgili Yönetmelik'te yapılan değişikliğin vergi incelemesinin kapsamını nasıl etkileyeceği ve bu değişikliğin kanuni düzenlemeyle olan bağlantısı/uyumu kanun gerekçesi ve meclis görüşmeleri ile bir örnek ve incelemelere muhtemel yansımaları anlatılarak değerlendirilecektir.

2. Vergi İncelemesinin Kapsamında Tam ve Sınırlı İnceleme

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun(VUK) **"İncelemede Uyulacak Esaslar"** başlıklı 140. maddesinde, *"6. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir."* denilmiştir. Bu hükümden anlaşılacağı üzere, tam inceleme 1 yıl; sınırlı inceleme de 6 ay süresinde –ek süreler haricinde- tamamlanacaktır.

Bu süre, kanuni bir süre olup sürenin dışına çıkılması halinde vergi incelemesinin akıbeti sakatlanacaktır. Çünkü, kanuni süresinde bitmeyen bir incelemenin hukuki mahiyeti yetki yönünden sakatlanacağından Danıştay tarafından da yetkinin ortadan kalktığı; dolayısıyla vergi incelemesine istinaden tarhiyat yapılamayacağına yönelik açıklamalar mevcuttur. Ancak literatürde, bu durumun iptal sebebi olmayacağı görüşünü savunanlar da vardır.

Kanunumuza tam ve sınırlı inceleme ayrımını getiren 6009 sayılı Kanun gerekçesinde, *"Yapılması öngörülen düzenlemeyle vergi incelemeleri, tam veya sınırlı inceleme olarak iki gruba ayrılmakta ve bu incelemelerin kapsamı tanımlanmaktadır."* denmiştir. Kanun tasarısına düşülen muhalefet şerhinde de, *"İncelemeler, Tam ve Sınırlı olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi incelemelerini tam ve sınırlı olarak iki gruba ayırmak 135'inci maddede sayılan vergi inceleme elemanlarının inceleme yetkilerini daraltmak ve birinci fıkrada yer alan düzenlemeye aykırı hareket etmek anlamı taşımaktadır. Maddede öngörülen yönetmelikle tam ve sınırlı incelemelerin tanımlarının ve kapsamının hiçbir tereddüde yer vermeyecek şekilde etraflıca yer alması gerekmektedir."* açıklaması yapılmıştır.

Gerekçedeki, ifadelerden anlaşılacağı üzere, incelemelerin kapsamını belirlemek adına böyle bir düzenleme yapılmıştır. Ancak karşı görüşte ise, bu ayrımın yetkiyi daraltacağı ve tanımların açık ve tereddütsüz bir şekilde yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

Diğer yandan, bu değişiklikleri yapan 6009 sayılı Kanun tasarısının ilk halinde, VUK'un 134. maddesine, *"Vergi incelemeleri tam veya sınırlı incelemeler şeklinde yapılır. Tam inceleme, incelemeye tabi olanlar nezdinde ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması amacıyla gelir veya kurumlar vergisi açısından bir takvim yılını veya hesap dönemini bütünüyle kapsayan incelemedir. Sınırlı inceleme, incelemeye tabi olanlar nezdinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması amacıyla belirli bir konuyla sınırlı olarak yapılan incelemedir."* şeklinde bir ekleme yapılacağı belirtilmiştir. Ancak daha sonra yapılan Meclis görüşmelerinde bu hüküm çıkarılmıştır.

İlk olarak verilen tasarı kapsamında, tam ve sınırlı inceleme ayrımı yapıldıktan sonra yine Kanun'da bu ifadelerin tanımlaması yapılmıştır. Ancak yapılan tanımlama görüldüğü üzere, yeterli ve amacı karşılayabilir keyfiyette olmadığından kanun metninden çıkarılmıştır. Bu ayrım sadece, yukarıda yer verilen VUK'un 140/6. maddesinde yer alan süre boyutuna indirgenmiştir.

Tanım yapılması da, Yönetmeliğe bırakılmıştır. Dolayısıyla kanuni bir tanım olmadığından sadece Yönetmelik'te yer alan tanımlama, tam ve sınırlı inceleme için geçerli olacak ve incelemelerin kapsamı bu şekilde tayin edilecektir.

Yönetmeliğin **"Tanımlar"** başlıklı 3. maddesinde, *"Tam inceleme: Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini,*

ğ) Sınırlı inceleme: Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini," ifade ettiği açıklanmıştır.

Tam inceleme tanımında vurgulanması gereken asıl husus, mükelleflerin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını kapsayacak şekilde incelenmesidir. Bu unsur mevcut olduğunda, vergi incelemesi tam inceleme olarak kabul edilmektedir. Tanımda yer alan diğer hususlar da, -birden fazla vergi türü veya vergilendirme dönemine ilişkin olması- yapılan görevlendirmeye göre sınırlı incelemede de mümkün olduğundan tam incelemeyi, sınırlı incelemeden ayırıcı bir durum değildir. Dolayısıyla tam incelemeyi ayıran husus, tüm iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarıyla incelenmesidir.

Bu minvalde, anlaşılmaktadır ki, tam ve sınırlı inceleme tanımı sarih bir şekilde yapılmadığından kanun koyucu tarafından getirilen ayrım, amaçlandığı şekilde hükmünü ifa edememektedir. Bu haliyle, tam ve sınırlı inceleme ayrımı, kanun tasarısı ve meclis görüşmelerinden de anlaşılacağı üzere, süre yönünden(6ay-1yıl) hüküm ifade eder şekilde vaz edilmiştir.

Yukarıda açıklanan nedenler ile kanun tasarısı ve yasalaşmasına kadar süre içerisindeki olaylar neticesinde, tam ve sınırlı incelemenin kapsamının farklı olması

nedeniyle kapsama göre uzun süreceği mülahazasıyla 6 ay ve 1 yıl şeklinde süre düzenlemesi yapılmıştır. Yani tam ve sınırlı inceleme şeklinde vergi incelemelerinin kapsamına yönelik bir düzenleme amaçlandığından bu kapsama uygun olarak süresinin de belirlenmesi amacıyla hareket edilmiştir. Ancak tasarının yasalaşma sürecinde meydana gelen değişiklikler sonucunda, tam ve sınırlı inceleme ayrımı süreden ibaret bir hale gelmiştir. Akabinde, kanun ile yapılmayan değişiklik Yönetmelik ile kapsam yönünden yapılmaya çalışılmıştır.

2.1. Yönetmelik Değişikliği ile Vergi İncelemesinin Kapsamında Zımni Düzenleme

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in **"Vergi inceleme görevinin verilmesi"** başlıklı 6. maddesinde, 25/10/2016 tarih ve 29868 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmelik ile yapılan değişikle tam inceleme ve sınırlı inceleme ayrımını zımnen bitiren bir düzenleme yapılmıştır.

Yönetmeliğin 6. maddesinde, *"Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez."* şeklinde bir değişiklik yapılmıştır.

Bu değişikliğe göre, inceleme görevlendirme yazısında hangi konunun incelenmesi gerektiği belirtilirse, sadece bu konu incelenebilecek ve mükelleften sadece bu konu ile ilgili bilgi ve belge talep edilecektir. Eğer farklı bir konuya ilişkin vergi incelemesi yapılması gerektiği kanaati hasıl olursa, ayrıca görevlendirme talep edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak bu hüküm, tespiti yapmak için mükelleften bilgi ve belge talep edilmesinin elzem olduğu; harici verilerden kolay bir şekilde tespit yapılamadığı durumlar için geçerliğini kaybedecektir.

VUK'un 134. maddesinde, *"Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır."* hükmü vergi incelemelerinin kaynağıdır. Bu nedenle, sınırlı incelemeler açısından verimlilik hedefiyle hareket edilmesi kanuna aykırılık teşkil etmeyecek olsa da; tam incelemelerde de bu kanun amacı hedeflenmeksizin sadece konuyla bağlı kalınırsa kanuna aykırı bir düzenleme olacağı tabiidir.

2.2. Mevzuun Uygulamadaki Mevcut Yansıması

Bu değişiklikten önceki uygulamada, tam inceleme kapsamında yürütülmekte olan bir vergi incelemesinde, görevlendirme yazısında belirtilen konu dışında da, araştırma ve tespit yapılabilmesi; incelemenin bu kapsamda tamamlanarak yazıda belirtilmeyen diğer konulardan da raporlarda bahsedilmesi ve tarhiyat önerilmesi mümkün idi. Böylece, yönetmelikte tanımlandığı üzere, mükellefin tüm iş ve

işlemlerinin incelemesi yapılabiliyordu. Sınırlı inceleme ise, sadece görevlendirmede belirtilen hususlar yönünden yapılıyordu. Ancak yukarıda belirtilen değişiklikle birlikte, görevlendirme yazısında belirtilen konu dışında inceleme yapılamayacağı ve bilgi/belge istenemeyeceği için tüm incelemeler konuyla sınırlı olduğundan sınırlı inceleme sayılacaktır.

Örneğin, KDV İade'si yönünden yapılan sınırlı vergi incelemesi kapsamında, görevlendirme yazısında, mükellefin ilgili dönemlerinde ihracattan doğan KDV iadesinin yapılıp yapılmayacağının araştırılması talep edilmiştir. Bu kapsamda, vergi incelemesini kapsamı, sınırlı da tam da olsa, sadece görevlendirme yazısında talep edilen iade yönünden inceleme gerçekleştirilecektir. Bunun dışında, hesap ve kayıtların incelenmesi sırasında tespit edilen amortismanların mevzuata aykırı olduğu yönünden yapılan tespitler için herhangi bir işlem yapılması ve Rapor yazılması mümkün değildir. Yönetmeliğin 6. maddesi gereği, sadece KDV iadesi yönünden inceleme sürdürülecektir. Amortismanlar yönünden tespit edilen aykırılıklar için inceleme görevini veren birime bildirilerek bu hususa ilişkin görevlendirme yapılması talep edilecektir.

Diğer yandan bu örnekten yola çıkarak, KDV iadesi yönünden yapılan inceleme sırasında, iade kapsamındaki işlemlerin(ihracata ilişkin indirim, yüklenim ve hesaplanan KDV gibi) 7.000,00 –TL'yi aşan ödemelerin banka vb. kurumlarla yapılmaması nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkündür. Ancak KDV iadesi dışındaki işlemlere ait ödemelerin bu şekilde tevsik edilmemesi halinde, özel usulsüzlük cezası kesilemeyecektir. Vergi inceleme kapsamı ister sınırlı isterse tam olsun; bu açıklama geçerlidir.

İşte Yönetmelik'te yapılan değişiklikle bu somut olayda olduğu gibi, doğrudan yapılan tespitler dahi inceleme kapsamında değerlendirilmeyerek aykırılıkların düzeltilmesi adına inceleme elemanları tarafından yapılacak işlemler kısıtlanmış olmaktadır. Tespit edilen bu hususlarla ilgili olarak yeni bir görevlendirme talep edilebilse de; bu süreç, gereksiz yere uzamış ve bürokrasi artmış olacaktır.

2.3. Yönetmelik Değişikliğinin Kanuna Uygunluğu

213 sayılı VUK'un 134. maddesinde, *"Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır."* hükmü vergi incelemelerinin kaynağıdır. Madde ile vergi incelemelerinde ne amaçlandığı ve sonucunun ne olması gerektiği belirtilmiştir. Amaç, mevzuata göre ödenmesi gereken vergileri tespit ederek düzeltmektir. Bu nedenle, kanuni hüküm bu şekilde tayin edildiğinden yapılacak tüm tali düzenlemeler de buna uygun olmalıdır.

Ancak yapılan değişiklik, vergi incelemesinden beklenen amacın gerçekleşmesine yönelik yapılacak araştırma ve tespitleri önemli ölçüde kısıtlamaktadır. Vergi incelemesine tam nüfuz etmek yerine standartlaşma ile mümkün olmayan en üst düzey verim tercih edilmiştir. Sadece inceleme görev yazılarında belirtilen hususlar, vergi incelemesinden beklenen maksadı gerçkleştirmeye imkan vermeyeceği ve tespit edilebilecek hususların inceleme kapsamı dahilinde düşünülmemesi, VUK'un 134. Maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

Bu nedenle, Yönetmelik değişikliği bu hüküm kapsamında anlamak gerekmektedir. Dolayısıyla, inceleme elemanları tarafından görevlendirme yazısı ile bağlı olunsa da, tespit edilen ve tespit edilebilme ihtimaline kanaat getirilen tüm hususlar ayrıca tenkit edilecektir. Mükelleflerin de bunu sadece belli hususların sınırlı olarak incelenmesi şeklinde düşünmemeleri gerekir.

2.4. Farklı Bir Eleştiriyi Gereken Hususun Tespit Edilemeyecek Olması

31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"(3) Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez."

Bu hüküm ile, incelemelerde, görev yazıları dışında bir hususun tespit edilmesi halinde, inceleme görevini veren makamlara ilgili durumun bildirilerek o yönde incelemenin yapılması onayının alınması sağlanmaktadır. Ancak burada ilgili olayın tespit edilmesi hali, kısıtlı kalmaktadır. Çünkü, inceleme görev yazısında belirtilmeyen bir husus hakkında mükelleften bilgi ve belge talep edilmeyeceğinden ayrı bir hususun tespit edilmesi de çoğunlukla teknik olarak mümkün olmayacaktır.

Bu tespit sadece, vergisel açıdan aykırılık olan durumun defter ve belgeler üzerinden doğrudan anlaşılabilmesi ve ayrı bir incelemeye gerek duyulmaması halinde mümkün olacaktır. Aksi takdirde, ayrı bir araştırma ve tespit yapılması yapılan son yönetmelik ile mümkün değildir.

Bu hüküm, tespiti yapmak için mükelleften bilgi ve belge talep edilmesinin elzem olduğu; defter ve belgelerden bir şekilde tespit yapılamadığı durumlar için geçerliğini kaybedecektir.

Eğer ayrı bir araştırma ve inceleme yapılmadan tespit edilmesi mümkün değilse ve doğrudan defter ve belgeler üzerinden tespit edilecek bir aykırılık varsa, bu durum bariz ve açık bir tenkit meselesi olduğunu göstermektedir. Bu halde, açık bir aykırılık için tekraradan inceleme görevlendirilmesinin talep edilmesi gereksiz yere bürokrasinin artması ve hızlı şekilde incelemelerin bitirilmesine neden olacaktır.

Dolayısıyla, her ne kadar hüsninyetle böyle bir hüküm mevcut olsa da, uygulamada önceki değişikliğin olumsuzluğunu kaldırmaya yeterli değildir.

2.5. Verimsizliğe Yol Açma İhtimali

Mükelleften istenemeyecek bilgi ve belgeler nedeniyle, araştırma yapılamadan inceleme elemanı tarafından şüphe duyulan hususlarla ilgili görevlendirme talep edilebilecektir. Bu görevlendirmelerin inceleme birimi tarafından kabul edilmesi halinde talep edilen konu hakkında inceleme yapılması mümkün olacaktır. Ancak yapılacak yeni inceleme, yeterli bir veri setine dayanmayacağından sonucu herhangi bir tarhiyat önerisi içermeyecek şekilde olabilir. Böylece, gereksiz bir işyükü doğmakla birlikte, zamanın verimli işlerde kullanılması engellenecektir.

Hızlı bir şekilde tespit edilecek ve mükellefin açıklayabileceği bir işlem için görevlendirme talebiyle gereksiz yazışma söz konusu olacaktır. Dolayısıyla, aslında kısa ve çabuk bir şekilde vergi incelemesinden maksadın sağlanması mümkün ile bu uygulama ile sonucunda herhangi bir çıktı elde edilmeyecek incelemeler doğabilecektir. Bu durum hem inceleme elemanı nezdinde hem de mükellef nezdinde bürokrası ve verimsizliğe yol açabilecektir.

2.6. Mükelleflerin İnceleme Görev Yazılarından Haberdar Olması

2.6.1. Mükelleflerin İncelemenin Konusunu Öğrenme Hakkı

Literatür ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın rehber, websitesi, broşür gibi kaynaklarında "İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı" ifadesi yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun(VUK) **"İncelemede Uyulacak Esaslar"** başlıklı 140. maddesinde, *"Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:*

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;" ifadesine yer verilmiştir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 11. maddesinde, *"(1) İncelemeye başlama tutanağında asgari aşağıda yazılı hususlara yer verilir:*

a) Nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu,

b) İncelemenin türü (tam/sınırlı inceleme),

c) İncelemeye alınma gerekçesi,

ç) İncelemenin konusu,

d) İnceleme dönemi, …" hükmü yer almaktadır. Burada görüldüğü üzere, incelemenin konusu ayrı bir başlık olarak belirtilmiştir.

Dolayısıyla inceleme konusu, inceleme mevzuunun bir cüz'üdür. Uygulamada, vergi inceleme tutanaklarında bu maddeler tek tek yer almakla birlikte, inceleme

konusu kısaca yer almaktadır. Bu nedenle, Kanun'da yer alan açık olarak izah edilme hususu bazı durumlarda tam olarak sağlanamamaktadır.

Diğer yandan, VUK'un 140/1. maddesine göre, incelemenin mevzuunun izah edileceği belirtilmiştir. Bu izahat, yazı ile olabileceği gibi sözlü de olabilecektir. madde hükmünde özellikle belirtilen bir usul olmadığından sözlü olarak izah edilmesi de kanuni şartı yerine getirecektir.

Son yapılan Yönetmelik değişiklikleri ile inceleme konusuna sıkı sıkıya bağlı kalınacağından inceleme konusunun ayrıntılı bir şekilde bilinmesi ve irdelenmesi gerekmektedir.

2.6.1. Mükelleflerin İnceleme Görev Yazılarını Talep Hakkı

İlgili yasal düzenlemelere göre, inceleme elemanları ve inceleme birimleri tarafından mükelleflere görevlendirme yazısı ve ekleri bildirilmemektedir. Bu evrak, kurumiçi yazışmalar mahiyetinde olduğundan mükelleflerin talep edebileceği belgelerden değildir. İlgili Yönetmelik'e göre, incelemenin mevzuunu izah etmek amacıyla görevlendirme yazısı ve eklerinden bazı bilgiler paylaşılmakta ve incelemeye başlama tutanağı ile zapt altına alınmaktadır.

Bununla birlikte, kurumiçi evrak olarak bahsettiğimiz görev yazıları ve eklerinde üzerinde, yapılan Yönetmelik değişikliği ile mükelleflere bilgi edinme hakkı tanınmıştır. Bu nedenle, paylaşılması gereken bilgilerin ayrıntısı genişlemiştir. Yönetmeliğin önceki düzenlemesinde de, konu ile sınırlı olarak inceleme yapılmakla birlikte, sınırlı ve tam inceleme ayrımına göre bu denge sağlanmaktaydı. Ayrıca, bilgi ve belge talep edilemeyeceği gibi bir hüküm olmadığından inceleme başlama tutanaklarında belirtilen inceleme konusu yeterli olmaktaydı.

Dolayısıyla mükellefe ayrıca bir bilgi edinme hakkı tanındığı kabul edilmelidir. Çünkü mükellef, ancak inceleme konusuna ayrıntılarıyla nüfuz edebilmesi halinde, hangi bilgi ve belgelerin zorunluluğa tabi olmadığını bilecektir.

Bu nedenle mükellefler, incelemeyi yapandan veyahut da inceleme biriminden inceleme görev yazılarını inceleme konularını öğrenebilmek için talep edeceklerdir. Vergi hukukunun açıklık ve belirlilik ilkeleri çerçevesinde, bu bilgilerin yetkili makamlarca -vergi mahremiyeti dikkate alınarak- verilmesi gerekecektir. Çünkü, mükellefe belirli olmayan bir hakkın verilmesi söz konusu olamaz.

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 5. maddesinde, *"Kurum ve kuruluşlar, bu Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler."* denmiştir. Yine aynı Kanun'un 7. maddesinde, *"Bilgi edinme başvurusu, başvurulan kurum ve kuruluşların ellerinde bulunan veya görevleri gereği bulunması gereken bilgi veya belgelere ilişkin olmalıdır.*

Kurum ve kuruluşlar, ayrı veya özel bir çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz neticesinde oluşturulabilecek türden bir bilgi veya belge için yapılacak başvurulara olumsuz cevap verebilirler." ifadeleri yer almaktadır.

Bu ifadelere göre, Bilgi Edinme Hakkı kapsamında, mükellefler istisnalar dışında ilgili birimin ayrı bir araştırmaya gerek kalmaksızın sunabileceği bilgileri isteyebilecektir. İlgili kamu kurumu tarafından bu bilgiler 15 gün içinde verilecektir. İnceleme görev yazıları da ayrı bir araştırmaya gerek olmaksızın sunulabilecek mükellefin bizzat kendisiyle ilgili bilgidir. Ayrıca, mükellefe verilmemesini sağlayacak herhangi bir istisna 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nda bulunmamaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, İdare tarafından inceleme görev yazıları tamamen değil; inceleme konusunu belli edilecek şekilde verilebilecek olmasıdır. Örneğin, inceleme konusunun ihbar dilekçesinde yer alan hususlar olması halinde, inceleme konusunun vergi mahremiyetini ihlal etmeden ve ihbarcıya ilişkin bilgilere yer vermeden paylaşılacaktır.

İnceleme bir süreç olduğundan mükelleflerden inceleme elemanına bilgi ve belge akışı da süreklilik arz etmektedir. Mükellefin inceleme konusunda yer almayan kapsamdaki bilgi ve belgeler karşısında susma hakkı olduğundan inceleme konusunu en başından bilmesi önemlidir.

Hatta 2577 sayılı İdari Yargılama Usulleri Kanunu'nun 20/1. maddesi kapsamında, yargı mercilerince de inceleme görev yazılarının dışına çıkılıp çıkılmadığının re'sen araştırma ilkesi kapsamında dikkate alınabilme ihtimali bulunmaktadır.

3. Sonuç

Bundan önceki uygulamada tam inceleme, görev yazısından bağımsız olarak tüm iş ve işlemleri kapsayacak şekilde yapılmakta iken 25/10/2016 tarihinde Yönetmelik'te yapılan değişiklik ile inceleme görevinin verilmesinde, görevlendirme yazısındaki konularla sıkı sıkıya bağlı kalınması zaviyesinden bir düzenleme yapılmıştır.

Bu nedenle, değişiklik itibariyle, tam ve sınırlı inceleme ayrımı resmiyette olsa da; kapsam yönünden fiilen kalmamıştır. Çünkü Yönetmeliğin 6. maddesine göre, tam inceleme olsa dahi, görevlendirme yazısındaki konuyla bağlı kalınacaktır. Tam ve sınırlı inceleme ayrımı, VUK'un 140/6. maddesinde yer aldığı üzere, sadece süre yönünden(6 ay/1yıl) hüküm ifade etmektedir. Ancak bahsedildiği üzere, tam/sınırlı inceleme ayrımını ihdas eden kanun hükmünde, tam incelemenin daha kapsamlı olduğundan uzun süreceği görüşünden yola çıkarak bu şekilde bir süre tayini yapılmış olmakla birlikte; şuanda mevcut kapsamın böyle bir amacı yansıtmaması nedeniyle, süreyle ilgili hüküm de gerekçesini yitirmiştir. Ayrıca, inceleme görev yazılarının talep edilmesi gibi farklı bir uygulamayla da muhatap olunması söz konusu olabilecektir.

Dolayısıyla, tam ve sınırlı incelemenin en baştan vergi incelemesindeki maksadı hasıl edecek şekilde kanun ve yönetmelikte düzenlenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

6009 Sayılı Kanun ve Gerekçesi

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Akın, E. (2017). "Vergi İnceleme Kapsamı: Tam ve Sınırlı İnceleme Ayrımı (Varmı?)", *Mali Hukuk Dergisi,* Sayı: 148, ss. 1080-1090.

Candan, T. (2015). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,* 6. Baskı, İstanbul: PWC Business School Yayınları.

Özbalcı, Y. (1998). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık.

Özyer, Mehmet A. (2014) *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması,* 6. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Performans Esaslı Bütçeleme ile Performans Esaslı Finansman Uygulamalarının Karşılaştırılması: Yükseköğretim Örneği

Comparison of Performance -Based Budgeting and Performance- Based Financing Practices: The Sample of Higher Education

Mehmet Emin ALTUNDEMİR [1] **Gonca GÜNGÖR GÖKSU** [2]

Abstract

The performance-based budgeting system, which is closely related to the performance levels of public institutions, is regarded as one of the new budgeting approaches. However, the allocations made by prioritizing the performance of institutions can be made not only by means of this budgeting but also by using the performance-based financing method. Upon examining the finance literature, although there are similarities between these two modern appropriation mechanisms that are generally used synonymous, there are also significant differences. Similar and different aspects of performance-based budgeting and performance-based financing methods are examined within the scope of this study. Furthermore, it is desired to make their ways of use in the field of higher education clear. Thus, examples are given from higher education service in order to concretize the subject. Recently, the difference between performance-based budgeting and performance-based financing has been emphasized in the article of Demirbaş published in 2009. The dimension of the relation between the concepts is examined in a more detailed way in the present study. In this direction, the aim of this study is to compare performance-based budgeting and performance-based financing in the context of higher education and clearly analyze common points with the features that differ from one another

Keywords: Performance-Based Budgeting, Performance-Based Financing, Higher Education Financing

JEL Classification Codes: I22, I23, H61

Özet

Kamu kurumlarının performans düzeyleriyle yakından ilişkili olan performans esaslı bütçeleme sistemi, yeni bütçeleme yaklaşımlarından bir tanesi olarak kabul edilmektedir. Ancak kurumların performansları ön planda tutularak yapılan tahsisler sadece bu bütçeleme aracılığıyla değil, aynı zamanda performans esaslı finansman yöntemiyle de yapılabilmektedir. Maliye literatürü incelendiğinde, genellikle eş anlamlı olarak kullanılan bu iki modern ödenek aktarım mekanizması arasında benzerlikler bulunmasına rağmen, önemli düzeyde farklılıklar da mevcuttur. Bu çalışma kapsamında performans esaslı bütçeleme ile performans esaslı finansman yöntemlerinin benzer ve farklı yönleri incelenmektedir. Ayrıca yükseköğretim hizmetinin sunumunda bu yöntemlerin kullanımı örnekler yardımıyla verilmektedir. Yakın zamanda sadece Demirbaş'ın 2009 yılında yayınlanan makalesinde, performans esaslı bütçeleme ile performans esaslı finansman arasındaki farklılıklara değinilmiştir. Hazırladığımız bu çalışmada ise kavramlar arasındaki ilişkinin boyutu daha ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı, yükseköğretim bağlamında performans esaslı bütçeleme ile performans esaslı finansmanın karşılaştırılması ve ortak noktalar ile birbirlerinden ayrışan yönlerin analiz edilmesidir.

Anahtar kelimeler: Performans Esaslı Bütçeleme, Performans Esaslı Finansman, Yükseköğretim Finansmanı

[1] Doç. Dr. Sakarya Üniversitesi, altundemir@sakarya.edu.tr

[2] Araş. Gör. Sakarya Üniversitesi, ggungor@sakarya.edu.tr (Sorumlu yazar)

1. Giriş

1980 sonrası Dünya genelinde gerek bürokrasi gerekse iktisadi açıdan bazı önemli değişimler yaşanmıştır. Yaşanan değişimlerin ilki Neo-weberyen devlet görüşüdür. Bu görüşe göre; devleti yönetenler katı bürokratik kuralları uygulamak yerine, vatandaşlarına sundukları hizmetin kalitesine yönelmişler ve onların gereksinimlerini en doğru şekilde karşılamayı hedeflemişlerdir. Diğer hakim olan görüş ise Neo-liberal iktisat fikridir. Bu yaklaşıma göre de ekonomik faaliyetler üzerinde özel kesimin hakimiyetinin artması savunulmaktadır. Böylece özelleştirme politikaları giderek önem kazanmıştır. Bu doğrultuda vergi indirimlerine gidilmiş, parasalcı uygulamalar tercih edilmiş ve kamu harcamalarına yönelik önemli kısıtlamalar getirilmiştir.

Tüm bu değişimler ile Yeni Kamu Yönetimi anlayışı kamusal kararlar çerçevesince egemen olmaya başlamıştır. Yeni Kamu Yönetimi, bir ideoloji, bir vizyon veya özel sektörden türetilen yönetimsel teknikler ve yaklaşımların bir dizisidir. Yeni Kamu Yönetiminin temel amacı; kamu sektörünün ekonomisini, etkinliğini ve verimliliğini arttırmak ve hizmet kalitesini yükseltmektedir. Bu yaklaşım ile kamu hizmetlerine yönelik piyasa odaklı bir dizi enstrümanların uygulanmasına geçilmiştir. Tüm bu değişimler sonucu kamusal alanda "*performans*" kelimesi sıkça kullanılmaya başlanmıştır. Ayrıca Dünya genelinde ekonomik krizlerin peş peşe yaşanması, saydamlık, hesap verilebilirlik ve kamu harcamalarının sorgulanması konularını da gündeme getirmiş (Yazıcı, 2016:165), böylece bütçe disiplini ile sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla yeni yaklaşımlar ortaya atılmıştır (Altun, 2017:14). Yeni kamu yönetimi anlayışı ile kurumlardan kesin çıktılara ulaşmaları, sonuçlarını ölçmeleri ve performans hedeflerini belirlenmeleri beklenmektedir. Finansal açıdan ise kamu kurumlarına tahsis edilen ödeneklerin, kurumların performansları doğrultusunda verilmesi söz konusu olmuştur.

Kavram olarak ilk olarak Batı ülkelerinde ortaya çıkan ve 17. Yüzyıla gelindiğinde hali hazırdaki kullanım formuna dönüşen bütçe (Tüğen, 2014:1), günümüze değin çeşitli şekillerde uygulanmıştır. Devletlerin içerisinde bulunduğu ekonomik, sosyal ve politik şartlara göre değişkenlik gösteren bütçeleme sistemi, geleneksel ve modern olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Modern bütçeleme teknikleri arasında geniş uygulama alanı bulan ilk yöntem performans esaslı bütçelemedir. Ancak performans esaslı bütçelemeye ek olarak, kamu ödenekleri ile kurum performansı arasındaki ilişkiye dikkat çeken bir diğer uygulama, performans esaslı finansmandır. Literatürde finansman ile ilgili uygulamaların doğrudan ve dolaylı etkilerini ayıran net tanım eksikliği sebebiyle, genellikle eş anlamlı olarak kullanılan bu iki ödenek aktarım mekanizması aslında birbirinden belirgin şekilde ayrılmaktadır.

Bu çalışmada performans esaslı bütçeleme ve performans esaslı finansman yöntemleri karşılaştırılmaktadır. Çalışmanın ilk kısmında her iki yönteme ilişkin teorik bilgi verilmektedir. Çalışmanın ikinci kısmında ise ilgili yöntemlerin hangi açılardan farklılaştıkları açıklanmakta ve devamında benzer yönleri incelenmektedir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı, yükseköğretim bağlamında performans esaslı bütçeleme

ile performans esaslı finansman uygulamalarının karşılaştırılması ve ortak noktalar ile birbirlerinden ayrışan yönlerin analiz edilmesidir.

2. Performans Esaslı Bütçeleme ve Performans Esaslı Finansman Yöntemlerinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu ana başlığı altında performans esaslı bütçelemeye ve performans esaslı finansmana ilişkin teorik bilgi verilmektedir. Böylece iki yöntemin karşılaştırılmasına geçmeden önce yöntemlerin kavramsal yönleri incelenmektedir.

2.1. Performans Esaslı Bütçeleme Yöntemi

Performans esaslı bütçeleme (P.E.B) sisteminin temelleri performans bütçe adı altında 1900'lü yılların başına kadar uzanmaktadır. Performans bütçe, 1912 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde "Tasarruf ve Verimliliği Arttırma Komisyonu" tarafından geleneksel bütçe uygulamaları sırasında karşılaşılan sorunlara çözüm bulmak amacıyla önerilmiştir. Böylece ilgili komisyon tarafından kamu harcamalarının maliyetlerinin ölçülüp, fonksiyonel sınıflandırma yapılması söz konusu olmuştur (Aktan & Tüğen, 2006: 207).

P.E.B. ise dünyada ilk defa 1950'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılan reformlarla birlikte gündeme gelmiştir. Böylece performans bilgilerinin üretilmesi ve ABD Federal bütçe sürecinin girdi odaklı olmasından ziyade, çıktı odaklı olması hedeflenmiştir. P.E.B., 1949 yılında Hoover Komisyonu tarafından desteklenmesiyle etkisini genişletmiştir. 1950 yılında kabul edilen Bütçe ve Muhasebe Prosedürleri Kanunun kabulü ile kurum yöneticilerinin bütçe bürosu ile koordinasyon halinde, bütçe tekliflerini performans bilgileri ve program maliyet bilgileri ile desteklemeleri şarta bağlanmıştır. Sonuç olarak da 1950–51 mali yılları için ABD bütçeleri, değişen bu perspektifin ilk etkilerini taşımaktadır (Oral, 2005: 7). 1993 yılında Hükümet Performans ve Sonuçları Kanunun kabulüyle yönteme ilgi yenilenmiştir (Gorbunov, 2013: 41).

P.E.B., ilk olarak Anglosakson ülkelerinde uygulanan başarılı bir bütçe tekniği olup, stratejik planlamaya, performans göstergelerine, bilgisine, etkinlik, verimlilik ve tutumluluk gibi ekonomik ölçütlere dayanmaktadır (Demirel, 2015: 154). Diğer bir ifade ile; P.E.B. performans bilgilerinin bütçe belgelerine dahil edildiği veya çıktı ile sonuçlara göre ödeneklerin sınıflandırıldığı bir bütçeleme yaklaşımıdır (Erüz, 2005: 3). Gilmour & Lewis (2006) göre; P.E.B., programların performansları ve kaynakların tahsisi arasındaki bağ oluşturmayı çabalayan bir bütçe sistemidir.

OECD (2008:3) raporuna göre P.E.B. şöyle tanımlamıştır: "*Tahsis edilen kaynakların ölçülebilen sonuçlara bağlı olduğu bütçeleme türüdür".* Bu tanım kendi içerisinde üç alt başlığı barındırmaktadır. Birincisi tanıtımdır ve performans bilgisinin (performans göstergelerinin uzun bir listesi) bütçe dokümanlarında yer almasını ifade etmektedir. İkincisi, bilgilendirilmiş performanstır. Bilgilendirilmiş performans kapsamında bütçede yer alan kaynaklar ile hedeflenen geçmiş ve gelecek performansları arasında dolaylı olarak bağ kurulmaktadır. Son alt başlık ise doğrudan

performans bütçelemedir. Bu alt tanım da performans bilgisi ve finansal kaynaklar arasında bir bağ kurarak, başarılan sonuçlara göre kaynak tahsisatını içermektedir.

P.E.B, kamu harcamaları için konsolide edilmiş bir plan oluşturmada kamu finansman yönetiminin bir metodu olup (Świrska, 2014: 155), yönteminin ardında yatan esas fikir ise bütçe sürecinde performans ölçümleri kullanılarak bütçe kararlarının daha rasyonel bir şekilde geliştirilmesidir (Yazıcı Aydemir, 2010: 11). Bu yöntemde, bütçe harcamaları belirli görevler, amaçlar ve göstergeler dikkate alınarak düzenlenmekte ve ölçülebilen sonuçlara ulaşılmasına yönelik kamu kaynak yönetiminin doğru bir şekilde gerçekleştirilmesine, hiyerarşik amaçlarla uygulanmasına dayanmaktadır (Świrska, 2014: 156). Dünya genelinde P.E.B. sisteminin tercih edilmesinin dört ana nedeni mevcuttur (Beynam, 2013: 25):

(i) Performans sürecine dahil aktörler ile vatandaşlar arasındaki koordinasyon artmaktadır.

(ii) Kamu kurum yönetimleri güçlenmektedir.

(iii) Bütçe karar alma sürecine daha fazla bilgi dahil etmektir.

(iv) Daha fazla şeffaflık ve hesap verilebilirlik sağlanmaktır.

P.E.B. ardında yer alan fikre göre kamu kesiminin girdilerden (mal ve hizmet, personel, öğrenci sayısı) ziyade, mevcut veya beklenen sonuçlar için bütçeleme yapmasıdır (İpek, Sakal & Çiçek, 2014: 93). P.E.B., hem performans bilgisinin üretilmesinde hem de performans bilgisinin bütçe süreçleri ile kaynakların tahsis aşamasına ilişkin kararlarda kullanılması ile ilgilidir. Performans bilgisi, uygulanan programlar, projeler, kamu idarelerinin amaç ve hedeflerinin etkili ve etkin bir şekilde gerçekleşmesi konusunda bilgi sağlamaktadır (Karacan, 2013: 65).

Yöntem, program veyahut hizmet birim yöneticilerine kamu hizmet sunumu esnasında anlaşmaya varılmış sonuçların üretilmesini desteklemek amacıyla toplu tahsisler, diğer bir deyişle torba bütçe[3] aracılığıyla yönetimde geniş esneklik yetkisi sağlamaktadır (Demirel, 2015: 157). Ayrıca P.E.B üç aşamada gerçekleştirilmektedir. İlk aşama, bütçelerin yapılacak faaliyetlere göre sınıflandırılmasıdır. İkinci aşama, tespit edilen faaliyetlerin maliyetlendirilmesidir. Son aşama ise elde edilen çıktı ile sonuçların ölçülmesi ve başarılı-başarısız olunan alanların belirlenmesidir (Hastürk, 2015: 13).

Geleneksel kamu yönetimi esaslı bir bütçeleme sisteminde yöneticilere katı kurallar getirilirken, yeni kamu yönetimi yaklaşımına göre P.E.B. sistemi yönetenlere performanslarını geliştirmeleri için esneklik sağlamaktadır. Ayrıca sistemden beklenilen, etkinliğin sağlanması amacıyla doğru performans ölçümlerinin yapılması, böylece kurumların misyonları ile vizyonları doğrultusunda stratejik hedeflerinin

[3] Torba bütçe (Blok Hibeler) olarak verilen fonlar, üniversitelerin misyonları, vizyonları ile öncelikleri doğrultusunda kullanabilmesine dayanmaktadır (ODTÜ Raporu, 2011: 24). Bu yönteme göre üniversiteler tahsis ettikleri bütçelerini kendi önceliklerine göre harcama esnekliğine sahiplerdir. Fakat harcama konusunda genel usullerin belirlenmesi aşaması, ilgili bütçenin etkinliğinin arttırılması açısından önem arz etmektedir (İlyas, 2012: 19). Torba yasanın dezavantajı geniş denetim getirmesidir. Çünkü bütçe uygulaması sonunda harcamaların nerelere yapıldığı konusunda kısıtlama bulunmamaktadır (Yüksel, 2014: 77).

belirlenmesi ve kurumsal başarıya ulaşmada kamusal kaynaklardan minimum maliyetle maksimum çıktı sağlanmasıdır (Tüğen, Egeli & Özen, 2007: 36).

P.E.B.' nin ana unsurları arasında hedefleri tanımlama, performans ölçümleri geliştirme, sonuçlara yönelik harcama kararları arasında bağlantı kurma ve çıktılara dayalı hesap verilebilirlik yer almaktadır (Hager vd., 2001: 10). P.E.B. uygulamasının en önemli özelliği girdilerden ziyade, çıktılara ve nihai hedeflere yoğunlaşmasıdır. Ayrıca bu yöntemin diğer yöntemlerden ayıran ayrıldığı temel nokta, mali disiplin sağlamayı amaç edinmesidir (Hastürk, 2015: 12). Yöntemin diğer özellikleri arasında mali disiplinin yanı sıra üretkenlik ve verimlilik artışının hedeflenmesi, kamu yöneticisinin yaptığı harcamaların miktarından ziyade, hedefe ne ölçüde ulaşılabildiği, vatandaş memnuniyetinin esas alınması, planlama ve performans kavramlarının bütçe ile bütünleştirilmesi, hesap verilebilirliğin sağlanması, her bir program için amaçlarının hedeflerinin, stratejilerinin ve performans göstergeleri belirlenmesi yer almaktadır (Berkay, 2016: 45). P.E.B. uygulamasında üç model söz konusudur (Erüz, 2005: 2):

i. ***Stratejik Plana Dayalı Model***: Orta ve uzun vadeli bir stratejik planlama süreciyle bütçeleme başlamaktadır. İlgili planlar bütçenin dayanağı olup, performans planı stratejik planın yıllık uygulamasını yansıtmaktadır. Bütçe uygulaması sonucunda da yıllık faaliyet raporları hazırlanmaktadır. Böylece performansa dayalı bir hesap verme mekanizması oluşturulmaktadır.

ii. ***Performans Sözleşmesine Dayalı Model***: Performans bilgileri, performans sözleşmeleri aracılığıyla bütçe uygulamasına dâhil edilmektedir. Maliye Bakanı ile üst yönetici arasında hizmet sözleşmesi ve üst yönetici ile birim yetkilileri arasında hizmet sunum sözleşmeleri imzalanmaktadır. Dönem sonunda gerçekleşen performans ile hedeflenenler arasındaki ilişki değerlendirilmektedir.

iii. ***Bütçe Formatına Dönüştürülmüş Model*:** Bütçenin kendisi performans bilgileriyle ödenek bilgilerinin bir araya getirildiği bir belgedir. Böylece kesin hesap belgesi de aynı şekle uygun hazırlanmaktadır. Ayrıca bağımsız performans raporlamasına ihtiyaç duyulmamaktadır.

P.E.B. yönteminin faydalarına ek olarak bazı zorlukları da mevcuttur. Öncelikle performans göstergelerinin elde edilmesi amacıyla hazırlanan performans bilgileri, ek maliyetlere neden olmaktadır. Ayrıca performans bilgilerinin hazırlanmasında kamu çalışanlarına ek iş yükü getirmektedir. Bununla birlikte, yetersiz performans ölçüm sistemlerinin idarelerin performanslarının istenmeyen alanlara yönelmesine sebep olmaktadır. Son zorluk ise yeterli mali disiplin ve sağlam iç kontrol mekanizmaları sağlamadan, kamu idarelerine verilecek esnekliklerin mali yapıda bozulma meydana getirmesidir (Erüz, 2005: 5).

2.2. Performans Esaslı Finansman Yöntemi

Performans Esaslı Finansman (P.E.F.), kısaca bütçenin ileri bir aşaması veya uzantısı olarak tanımlanmaktadır. Daha önce de bahsedildiği üzere her iki kavram (P.E.B. ve P.E.F) birbirleri yerine kullanılması sebebiyle anlam karmaşasına neden olabilmektedir. Bu nedenle P.E.F.' ye yönelik *dolaysız performans bütçe* olarak adlandırılması, bu karışıklığı ortadan kaldırmaya yardımcı olabilmektedir (Demirbaş,

2009: 84). Önceden belirlenen performans ölçütlerinin değerlendirilmesine bağlı tahsis edilen ödeneklerin bir yüzdesi (Jordan & Hackbart, 1999: 74) olarak tanımlanan performans esaslı finansman yöntemi (P.E.F.), kamu yönetiminde performans temelli reformlar, yöneticilere yaptıkları işlemlerde etkinliği, verimliliği geliştirmek amacıyla daha fazla özerklik ile esneklik yetkisi tanımayı hedeflemektedir (Alkarann & Jaba, 2011: 1136).

Yükseköğretim alanında bir tanımlama ile P.E.F.; devlet yönetiminde ve davranışlarında hedeflenen değişiklikler karşılığında, kamu yükseköğretim kurumlarına finansman sağlamak amacıyla çıktı odaklı gösterge temelinde yapılan ödenek aktarım şeklini ifade etmektedir (Gorbunov, 2013: 19). P.E.F. kapsamında kamu yükseköğretim kurumlarına tahsis edilen ödenekler kurumsal başarı ile yakından ilişkili olup, ödenek aktarımında ihtiyaçtan ziyade, fayda ön plandadır (Demirbaş, 2009: 101). P.E.F., performans ölçümleri ve finansman arasında direkt bir bağ ve ölçülebilir sonuçlara odaklanmaktadır. Yöntemin özü hesap verebilirlik kavramına dayanmaktadır (Layzell & Caruthers, 1995: 5).

P.E.F. yönteminin mantığı, daha yüksek performans gösteren kurumların daha düşük performans gösterenlerden fazla ödenek elde etmesi esasına dayanır. Eğitim-öğretim ve araştırmada bu yöntemin uygulanmasının amacı ise düşük performans gösteren kurumları teşvik ederek, onları canlandıracak bir rekabeti sağlamaktır (Ecker, Leither & Frolich, 2011: 2). Bilindiği üzere rekabet, kurumları daha etkin yapan itici bir güçtür (Letizia, 2015: 8). P.E.F.'dan hükümetlerin politika hedefleri ile kurumlarının stratejik amaçlarını karşılaştırması ve muhtemel hedef çatışmasının azaltılması umulmaktadır (Kivistö & Kohtamaki, 2015: 5). P.E.F. uygulaması, kurumlara mali destekler sağlamak suretiyle, kurumları davranış şekillerinde beklenen değişimler için özendirmektedir (Gorbunov, 2013: 19).

Yükseköğretim alanında P.E.F., dışsal paydaşlarla devamlı iletişim-etkileşim halinde olunması ve Ar-Ge ile eğitim-öğretim süreçlerinin değişik kademelerinde çıktıların ölçüldüğü göstergelere bağlı finansman tahsisini ifade etmektedir (Estermann & Kulik, 2016:32). Sonuçta, yükseköğretim kurumları ya bonus ödemesi ya da cari bütçelerinin bir kısmı şeklinde önceden belirlenmiş P.E.F. tutarı elde edebilmektedirler (Hillman, Tandberg & Fryar, 2015: 502). P.E.F., eğitim-öğretim ve Ar-Ge açısından üniversitelerin çıktıları üzerine odaklanmaktadır. Ayrıca tahsis edilecek finansman tutarı belirlenirken performans göstergeleri kullanılmaktadır. Yöntem, kurumların gerçek performansları üzerinde yoğunlaşırken (Ahmad, Farley ve Naidoo, 2012: 566), üniversitelerin öncelikleri belirlenmekte ve etkinlik sağlanmaktadır. Nihayetinde, kurumsal gelişim teşvik edilmektedir (HCM Strategistis, 2011: 1).

P.E.F. yöntemi ile aktarılan ödenekler, üniversitelerin önceki yıl performansına dayanmaktadır. Finansman tutarını hesaplamak için hazırlanan formül, mezun sayısı, yayın sayısı, atıf sayısı vb. göstergelere bağlıdır (Orr, 2005: 37). Buradaki asıl hedef yükseköğretime yönelik katılımı arttırmak, bilgi transferini hızlandırmak, üniversite-sanayi işbirliğini geliştirmek vb. kurumların belirli politik hedefleri ile ilişkili performans düzeyini yükseltmektir (Estermann & Kulik, 2016: 32). Ayrıca yöntem, direkt kamu müdahalesinde bir kesintiyi içermekte ve dolayısıyla kurum içi kullanımda sınırlı

kısıtlamayla ya da hiçbir kısıtlama olmaksızın torba bütçe (blok hibe) olarak nihai tutar tarafından tamamlanmaktadır (Orr, 2005: 37).

Yöntemin uygulanmasında devletlerin politik amaçları, içsel amaç ve dışsal amaç diye iki gruba ayrılmaktadır. İçsel amaç; kurumlarının ana hedeflerini belirlemek ve üretken davranışlar sergileyebilmek amacıyla bir destek aracıdır. Dışsal amaç ise genellikle finansman sağlayan kamunun ve paydaşların ihtiyaçlarının karşılandığı, ayrıca kurumsal farkındalığı artırmak amacıyla politika hedeflerinin belirlendiği bir araçtır (Kivistö & Kohtamaki, 2015: 4).

Daha öncede bahsedildiği üzere P.E.F., kurumlara verilecek ödeneğin ek ödenek şeklinde verilmesi veya performans ödeneklerinin yükseköğretim kurum bütçesinin bir kısmı şeklinde olmasına dayanmaktadır (Serban, 1998: 64–65). Yöntem kapsamında kamu üniversitelerine aktarılacak ödenek tutarları iki şekilde belirlenmektedir. Birincisi, kapalı uçlu ödenek olup, toplam ödenek tutarının siyasiler tarafından daha önceden belirlenmesini ifade etmektedir. Performans esaslı aktarılan tutar belirli ve sınırlı olması sebebiyle kamu üniversitelerinin rasyonel davranması söz konudur. Böylece daha çok ödenek almak için kurumlar birbirileriyle rekabet halinde olmaktadır. Diğer yöntem ise açık uçlu ödenek olup, üniversitelerin başarı seviyesi, aldıkları ödenek tutarını belirlemektedir. İlgili kurumun alacağı ödenek tutarı, başka kurumların alacağı tutarı etkilemesi söz konusu değildir (Demirbaş, 2009: 85).

Günümüzde kamu yükseköğretim kurumları performans göstergeleri vasıtasıyla veri toplamakta, analiz etmekte ve raporlama yapmaktadırlar (Rutherford ve Rabovsky, 2014:186). Performans göstergelerinin ağırlıkları belirlenirken, uygulanacak birinci yöntem göstergeleri öncelik sırasına göre koymaktır. Başka bir deyişle; bazı göstergelerin önemi diğer göstergelere kıyasla fazla olabilmektedir. Diğer yöntem, her bir performans göstergesinin ağırlığının eşit olmasıdır (Maliye Bakanlığı Çalışma Grubu, 2011: 12). Performans esaslı finansman yönteminin uygulama açısından dört farklı modeli söz konusudur. İlgili modeller şunlardır (Salmi & Hauptmann, 2006: 17):

i. ***Performans Taahhütnamesi***: Özünde yükseköğretim kurumuna tahsis edilecek tutarın bir kısmı ya da tamamı için Maliye Bakanlığı ile yükseköğretim kurumu arasında taahhütnameler imzalanmaktadır.

ii. Performans Göstergelerine Dayalı Finansman: Fazladan performansa veya belirli bir amaca yönelik tahsis edilen finansmanının bir kısmıyla ilişkili olup, kamu tahsisinin bir yüzdesini içermektedir. Kurumlar belirli hedeflere ulaşan ya da karşılayan sonuçlar üreterek, performans payı elde etmek için rekabete girmektedirler.

iii. ***Rekabetçi Finansman***: Projelere, programlara ve birimlere yönelik finansmanın bir şeklidir. Özünde ödeneklerin proje esaslı tahsis edilmesi yer almaktadır.

iv. ***Sonuçlar İçin Ödemeler:*** Gelecek faaliyetlere yönelik finansmandan ziyade, önceden anlaşılan sonuçların başarılmasına göre ödeme yapıldığı bu yöntem kapsamında, ya üniversiteler mezun sayısına göre ödeme almakta ya da belirli bir zaman diliminde belirli çalışma alanlarından mezun olan üstün yeteneğe sahip öğrenciler için ödemeler yapılmaktadır.

Li (2014:6-7) hazırladığı çalışmaya göre P.E.F. uygulamasında performans göstergelerinin nasıl değerlendirileceği hususunda birbirinden farklı üç teknik mevcuttur. (i) Kurum performansının zaman içerisinde gösterdiği gelişmelere göre değerlendirilmesidir. Böylece kurum performansı, geçmiş performans düzeyi ile karşılaştırılmaktadır. (ii) Kurum performansının hakemler tarafından değerlendirilmesidir. Burada bağımsız bir değerlendirme kuruluşu faaliyet göstermektedir. (iii) Her gösterge için hedef belirlenmesidir. Maliye Bakanlığı Çalışma Grubu'nun 2011 yılında hazırladığı raporda ise Li (2014) çalışmasına ilave olarak, mevcut performans düzeyinin eşdeğer diğer kurumlar ile karşılaştırılması alternatif bir teknik olarak sunulmuştur.

P.E.F yönteminin avantajları arasında, öncelikle kurumsal değişimi kolaylaştırmak için birim yetkililerine hedefler hakkında bilgi aktarılması yer almaktadır. Böylece çıktılar dikkate alınarak, eşdeğer kurumlar ile karşılaştırma imkanı sağlanmaktadır. İkinci avantaj olarak, talepleri karşılamak amacıyla fakülte kapasiteleri geliştirilmektedir (Dougherty vd., 2016: 149). Üçüncü olarak, P.E.F. hem kısıtlı kamu kaynak sorununa çözüm bulmakta hem de dünya genelinde değerlendirme kültürü oluşturmak ve kurumsal kapasiteyi gelişmeye katkı sağlamaktadır (Ahmad, Saripuden & Soon, 2014: 3). Geleneksel kamu finansman modelleri, paydaşların ihtiyaçlarına tepkisiz, verimsiz kalabilmektedir. Çünkü geleneksel yöntemler kurumları iyileştirmeye yönelik yeterli düzeyde teşvik sağlamamaktadır (Hillman, Tangberg & Gross, 2014: 827). Ekonomik kriz dönemleri gibi kamu gelirlerinin azaldığı zamanlarda P.E.F. hükümetler lehine bir uygulama olabilmektedir. Ahmad, Soon & Yee (2016: 630) hazırladığı çalışmaya göre ilgili yöntemin uygulanması ile hükümetlere kamu üniversitelerin bütçelerinden %30'a kadar tasarruf etme imkanı sağlayabileceği ifade edilmiştir.

P.E.F. avantajları kadar, dezavantajları da mevcuttur. Öncelikle mali planlama aşamasında fakülteler için belirsizlik oluşabilmektedir. Bununla birlikte, fakülteleri, önceden belirlenmiş performans standartları çerçevesinde tutmak da bir olumsuzluk olarak ifade edilmiştir (Miao, 2012: 8). P.E.F. uygulamalarına yönelik diğer eleştiriler arasında sistem istikrarsızlığı veyahut kurumsal faaliyetlerde yaşanan bozulmalar yer almaktadır (Orr, 2005: 34). Ayrıca çıktı göstergelerinin seçimi de zaman zaman tartışmalı bir husustur (Jongbloed & Vossensteyn, 2001: 129).

P.E.F. uygulanırken karşılaşılabilecek diğer muhtemel sorunlar arasında yetersiz finansman desteği, uygun olmayan önlemler, program istikrarsızlığı ve kurumsal direnç yer almaktadır (Li, 2014: 9). Performans ölçümlerinin kolay olmaması, kurumsal kalite gelişiminin engellenmesi, yöntemin kurumların kaynak sıkıntılarına çare olmaması (Demirbaş, 2009: 99-100), yeterli deneyim ve bilgi eksikliği, kurum kapasitesi yetersizliği, kurumsal aldatmaca ise önemli diğer sorunlardır (Pheatt, 2014: 2). Ayrıca belirlenen göstergeler kurumsal çerçevenin sadece bir bölümünü ölçebilmektedir. Bu durum da kurumun misyonu, vizyonu, kalitesi, erişilebilirliği ve eşitlik politikaları üzerinde olumsuz etkiye neden olmaktadır (Friedel vd., 2013: 9).

3. P.E.B. ile P.E.F. Uygulamalarının Karşılaştırılması

Yükseköğretim finansmanı alanında klasik ya da geleneksel usullerden birisi kaynak bağımlılığı teorisi ile ifade edilmektedir. Harnish (2011) hazırladığı çalışmasında, Preffer ve Salancik 1978 yılında ortaya attığı *Kaynak Bağımlılığı Teorisine* atıfta bulunmaktadır. O'na göre; kamu üniversiteleri veya fakülte yetkilileri, hükümet uygulamalarına önemli düzeyde bağlıdır ve kurumsal finansmanı arttırmak veya korumak amacıyla gerekli önlemler almaktadırlar.

P.E.B ve P.E.F. yöntemleri ise bunlardan tamamen farklı olup, üniversitelerin sergiledikleri performansa ilişkin elde etmeyi umdukları ek gelirleri ya da mevcut bütçelerini daha etkin nasıl kullanacaklarına ve bu etkin kullanışta performans esaslı davranış sergilemeleri halinde tabi olacakları düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu anlamda P.E.F. ile P.E.B. kavramlarının benzer tarafları olmasına rağmen, birbirinden ayrı olarak değerlendirildikleri ve ayrı uygulamaları ifade ettiklerini ortaya koymak gerekir.

Literatürde P.E.B ile P.E.F. olarak iki farklı uygulamaya yer verilmekte ve bazı çalışmalarda önemli farklıları vurgulanmaktadır. Ancak uygulamada ve literatürde finansman ile ilgili faaliyetlerin doğrudan ve dolaylı etkilerini ayrıştıran kesin bir tanım eksikliği sebebiyle, politika yapıcıları tarafından P.E.B. ile P.E.F. kavramlarının eş anlamlı olarak kullanılmasına neden olmaktadır. Çalışmanın bu kısmında her iki yöntemin farklılaşan tarafları altı alt başlık altında incelendikten sonra, benzer yönleri açıklanmaktadır.

3.1. Kurum Performansı ve Ödenek Tahsisi İlişkisi Açısından Karşılaştırma

P.E.F. doğrudan belirli kamu finansmanı ile ilişkilidir ve bireysel göstergelere bağımlı kamu kurumlarının performansları ile sıkı bir bağ içerisindedir (Burke vd., 2000: 3). P.E.F., hedefleri başardıklarında kurumları ödüllendirmekte ve girdiden ziyade, çıktı odaklıdır. Ayrıca kurumlar ne kadar fazla hedef gerçekleştirirse, o kadar fazla ödenek elde edebilmektedir. P.E.F., mevcut finansman miktarına karar vermek amacıyla performans göstergelerini kullanan bir formüle dayanmaktadır (Friedel vd., 2013:3) ve kamu finansmanı, bireysel göstergeler üzerinden kurum performansı ile doğrudan ve sıkı bir ilişki içerisindedir (Acfalle, 2015: 15). Ancak genellikle kuruluşlara tahsis edilen ödenek tutarı düşük seviyede olmaktadır (Demirbaş, 2009: 98).

P.E.F.'de formül kullanmak birinci adımdır. Formüllerin ana avantajı, objektif kriterlere sahip olmasıdır. Böylece kurumlar arasında karşılaştırma yapmak kolaylaştırırken, kurumlar tarafından yapılacak lobicilik faaliyetleri de azaltılmaktadır (Jongbloed & Vossensteyn, 2001: 130). P.E.F., tasarlanan göstergelerin her biri üzerinde kurumsal sonuçlara yönelik tahsis edilmiş kaynaklara sıkı sıkıya bağlıdır. Bu bağ otomatik ve formülseldir. Eğer yükseköğretim kurumu tasarlanan göstergeler ile ilgili hedefleri başarırsa, belli bir ödenek almaya hak kazanmaktadır (Burke & Minassians, 2002a: 3).

P.E.B. ise önceden belirlenmiş performans ölçümleri ile bütçe dokümanlarını hazırlama sürecidir (Jordan & Hackbart, 1999: 74) ve yükseköğretim kurumlarına

yönelik ödenekler belirlerken yöneticilere, kanun koyuculara, koordinasyon ve sistem uygulayıcılarına performans göstergelerinin başarısını tek bir faktör gibi değerlendirmeleri için yetki verilmektedir (Burke vd., 2000: 3). Daha açık bir ifadeyle; P.E.B., ödenekler belirlenirken performans doğrudan söz sahibi olmamakta ve performans düzeyinin kaynak tahsisatında geçerli olma zorunluluğu bulunmamaktadır. P.E.B. uygulamasında bir yükseköğretim kurumu yüksek performans gösterse bile, diğer kurumlardan daha fazla ödenek alma güvencesi yoktur (Burke, 1998: 6). Çünkü P.E.F. ile kıyaslandığında, P.E.B.' de kamu bütçesi ve kampüs performansı arasındaki bağ daha zayıftır (Burke & Minassians, 2002a: 3). P.E.B.'de finansman kararlarını etkilemek amacıyla performans göstergeleri diğer faktörler arasında değerlendirmektedir (Friedel vd., 2013: 3).

P.E.B. kurumun tüm bütçesini yani %100'ünü kapsamaktayken, P.E.F. ilgili kurumun bütçesinin ya belli bir kısmını kapsamakta ya da ek bütçe şeklinde uygulanmaktadır. Burke'in (2002) çalışmasına göre, P.E.F., devletin genel finansman desteğinin kabaca % 0,5, % 0,6'nı ya da %2' sini etkilemektedir. Lewis ve diğerlerinin (2007: 211) hazırladığı çalışmaya göre ise kamu finansmanının çoğunda P.E.F. ile ilgili ödenekler yükseköğretime yönelik kamu tahsisinin %1 ile %5'i arasında oluşmaktadır. Harnich (2011) çalışmasına göre de P.E.F. uygulaması, hem kurumsal hem de devlet/eyalet misyon ile amaçlarına yönelik kurumsal süreci yansıtan, belirli performans göstergelerinin çıktıları esaslıdır. Bir yükseköğretim kurumunun toplam bütçesi içerisindeki payının %1 ile %25 arasında değişen değerleri içermektedir.

3.2. Performans Gösterge Sayısı Açısından Karşılaştırma

P.E.F. kapsamında kurumlar ya az sayıda göstergeye ya da tek bir göstergeye sahip olmaktadır. Eğer finansmanın özünde az sayıda, birkaç tane gösterge mevcutsa veya yaklaşım kapsamlı değil ise P.E.F. kurumlar için kendi kendine belirlenmiş hedefleri karşılamak için teşvik bonusudur. P.E.F. uygulandığında sınırlı bir etkiye sahiptir (Herbst, 2009: 71). P.E.F. uygulamasında belirli performans ölçütlerine göre bir yükseköğretim kurumu bütçesinin belli bir oranı için finansmanla arasında doğrudan bağ kurulmaktadır. Halbuki P.E.B. kapsamında finansman ile performans ölçütleri arasında dolaylı bağ kurulmaktadır (Friedel vd., 2013: 3).

P.E.B.' de hükümetler veya koordinasyon kurumları, performans hedeflerini yerine getirmek amacıyla dolaylı olarak kurumsal raporlama kullanmaktadırlar. Ayrıca bu yöntemde performans bilgisi oldukça geniş tutulmaktadır. Kısacası, kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik toplam bütçe dolaylı bir şekilde paylaştırılmaktadır (Burke & Serban, 1998). P.E.B., performans raporlama ve performans göstergeleri aracılığıyla kapsamlı bilgi kullanılmasını esas almakta, böylece finansman ödemesi gerçekleşmektedir. Performans ödülleri genellikle kurumların tüm bütçesi esaslıdır (Herbst 2009: 71). Ayrıca seçilen göstergelerin daha esnek belirlenmesine imkan sağlanmaktadır (Sanford & Hunter, 2011).

Burada ifade edilen performans gösterge örnekleri arasında yayın sayısı, atıf sayısı, kabul edilen ya da tamamlanmış proje sayısı, doktora mezun sayısı, alınan patent-lisans sayısı, lisansüstü öğrenci sayısı, teslim edilen doktora tez sayısı vb.

örnekleri arttırmak mümkün olmakla birlikte, yükseköğretim kapsamında en yaygın tercih edilen gösterge türleri bunlardır.

3.3. Bütçe Süreci Aşaması Açısından Karşılaştırma

P.E.F. bütçe sürecinin tahsis dağıtım aşamasına odaklanırken, P.E.B. genellikle bütçe hazırlama safhası üzerinde yoğunlaşmıştır. P.E.B.' de bütçelemenin dağıtım aşamasını ihmal edilmekte, hatta görmemezlikten gelebilmektedir (Burke & Minassians, 2002a: 3). P.E.F. bütçenin belli bir yüzdesi üzerinde etkili iken, P.E.B. ise bütçe sürecinde yaygın uygulama alanı bulabilmektedir.

3.4. Yöneticilere Sağlanan Yetki Açısından Karşılaştırma

P.E.B.'de üniversitelere yönelik ödenekler belirlerken, yöneticilere, kanun koyuculara ve koordinasyon ile sistem uygulayıcılara geniş yetkiler verilmektedir. Onlar da performans dışındaki diğer faktörlere odaklanabilmektedirler (Burke vd., 2000: 3). Ancak P.E.F. uygulamasında ise böyle bir durum söz konusu değildir. Yöneticilerin sahip oldukları yetkilerden ziyade, tamamen kurumların sergiledikleri performans göz önünde tutularak veya özel amaçlara odaklanarak ödenek aktarımı gerçekleşmektedir.

3.5. Sonuçlar ve Kaynaklar Arasındaki İlişki Açısından Karşılaştırma

P.E.F.'da sonuçlar ve kaynaklar arasındaki bağ açıktır, fakat esnek değildir. P.E.B.'de ise bu ilişki esnektir, fakat açık değildir. Ayrıca P.E.B.'de her göstergeye yönelik finansmanın doğrudan ilişkisinin olmaması, yükseköğretimin ana amaçlarını içeren performans ölçütlerinin geniş bir listesinin kullanılmasına izin vermektedir. P.E.B.' de daha fazla ölçüt kullanılması, bireysel göstergeler ile güvenilirlik ve geçerlilik problemlerini azaltmaktadır. Tersine P.E.F.'de her ölçüt ödenek için hesaba katılmaktadır (Burke & Minassians, 2002a: 3).

3.6. Ödenek Aktarım Mekanizmaları Açısından Karşılaştırma

Her iki yöntemin ödenek aktarım mekanizmaları birbirinden farklıdır. Bir önceki ana başlık altında P.E.B ve P.E.F. uygulamalarının teorisi açıklanırken ilgili mekanizmalar üzerinde durulmuştu. Tekrardan kısaca belirtmek gerekirse, P.E.B., (i) Stratejik plana dayalı model, (ii) Performans Sözleşmesine Dayalı Model ve (iii) Bütçe formatına dönüştürülmüş model olarak üç gruba ayrılmaktadır. P.E.F., (i) Performans taahhütnamesi, (ii) Performans göstergelerine dayalı finansman, (iii) Rekabetçi finansman ve (iv) Sonuçlar için ödemeler olarak dört gruba ayrılmaktadır.

Tablo 1'de buraya kadar açıklanan farklılaşan yönlerin bir arada gösterimi yer almaktadır. Böylece her iki yöntemin kendine özgü özelliklerinin bir bütün halinde incelenmesi mümkün olmaktadır.

Tablo 1. P.E.B. ve P.E.F. Yöntemlerinin Karşılaştırılması

	Performans Esaslı Finansman	Performans Esaslı Bütçeleme
Kurum Performansı ve Ödenek Tahsisi	Kurum performansı ile tahsis edilecek ödenek arasında doğrudan ilişki mevcuttur. Kurumlar sergiledikleri başarı ölçüsünde ödenek almaya hak kazanmaktadır.	P.E.B. uygulamasında bir yükseköğretim kurumu yüksek performans gösterse bile, diğer kurumlardan daha fazla ödenek alma güvencesi bulunmamaktadır. Dolaylı bağ mevcuttur.
Performans Gösterge Sayısı	Performans gösterge sayısı mümkün olduğunca sınırlıdır. Tekil göstergelere birebir bağımlılık söz konusudur.	Performans bilgisi oldukça geniş tutulmaktadır. Performans gösterge sayısı kapsamlıdır.
Bütçe Süreci Aşaması	Bütçe sürecinin tahsis aşamasına odaklanmaktadır.	Bütçe hazırlama aşamasına yoğunlaşmıştır.
Sonuçlar ve Kaynaklar	Sonuçlar ve kaynaklar arasındaki bağ açıktır, fakat esnek değildir.	Sonuçlar ve kaynaklar arasındaki bağ esnektir, fakat açık değildir.
Yöneticilere Sağlanan Yetki	Yöneticilerin sahip oldukları yetkilerden ziyade, ödenekler belirlenirken tamamen kurumların performansları ön plandadır.	Üniversitelere yönelik ödenekler belirlenirken, kanun koyuculara ya da yöneticilere daha çok yetki verilebilmektedir.
Ödenek Aktarım Mekanizmaları	Performans taahhütnameleri, performans göstergelerine dayalı ödenekler, rekabetçi finansman ve sonuç odaklı ödemeler olarak dört alt gruba ayrılmaktadır.	Stratejik planlamaya dayalı model, bütçe formatına dönüştürülmüş model ve performans sözleşmesine dayalı model olarak üç alt gruba ayrılmaktadır.

Kaynak: Kendimiz tarafından hazırlanmıştır.

3.7. P.E.B. ve P.E.F. Uygulamalarının Benzer Yönleri

Çalışmanın içeriği açıklanırken P.E.F. ve P.E.B. uygulamalarının farklılaşan yönleri incelendikten sonra, benzer özelliklerinin de açıklanacağından bahsedilmişti. Bu alt başlık altında ise her iki yöntemin benzer unsurları üzerinde durulmaktadır. Buna göre ilgili yöntemlerinin benzer unsurları şunlardır (Burke, 2002: 29):

i. Kurumsal performansı geliştirmeyi ve kamu ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlamaktadır.
ii. Performans göstergeleri, beklenilen başarı alanlarını tanımlamaktadırlar.
iii. Göstergeler için başarı standartları, her üniversite için gelişmiş performansı içermektedir.

Bu üç maddeye ek olarak diğer benzer taraflar arasında nihai çıktılara odaklanılması, kalite geliştirme, etkinlik ve verimlilik sağlama, performans ölçütleri kullanma, kamu kurumlarında şeffaflık sağlama, minimum maliyetle maksimum çıktı elde etme, toplumsal ihtiyaçlara cevap verme, hedefler üzerine odaklanma ve ödeneklerin torba bütçe şeklinde dağıtılması da yer almaktadır. Ayrıca P.E.F. ve P.E.B. uygulamaları esnasında performans ölçütleri belirlenirken ortak üç teknik kullanılmaktadır (Burke & Minassians, 2002b: 4). İlgili teknikler şunlardır:

i. ***Görevlendirilmiş (Zorunlu)/Kurallarla Belirlenmiş:*** Yasal düzenleme programı zorunlu kılınmakta ve performans göstergeleri yetkililer tarafından belirlenmektedir.

ii. ***Görevlendirilmiş (Zorunlu)/Kurallarla Belirlenmemiş:*** Yasal düzenleme programı zorunlu kılınmakta, ancak devlet koordinasyon kurumlarının yükseköğretim kurum yöneticileriyle işbirliği içinde performans göstergeleri önermesine imkân sağlanmaktadır.

iii. ***Görevlendirilmemiş (Zorunluluk Yoktur):*** Uygulanacak plan kurum yetkilileri ile işbirliği içinde yasal mevzuat olmadan hazırlamaktadırlar.

4. Sonuç

20. Yüzyılın sonlarına doğru yeni kamu yönetimi anlayışının benimsenmesiyle kamuda performans kelimesinin ön plana çıktığı anlaşılmaktadır. Böylece kamusal kaynaklar, kurumların sergiledikleri performans düzeyleriyle bağlantılı modern teknikler aracılığıyla tahsis edilmeye başlanmıştır. Ayrıca yaşanan ekonomik krizlerin de etkisiyle kamu kaynaklarında kısıtlamalara gidilmesi, yürütülen faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik sağlanma arzusuyla performansa dayalı yöntemler birçok ülkede tercih edilmeye başlanmıştır.

Bu çalışmada incelenen her iki yöntem etkinlik, verimlilik kavramlarını esas almakta ve nihai çıktılar üzerine odaklanmaktadır. Bununla birlikte, paydaşların ihtiyaçlarına cevap vermek ve vatandaşlara sunulan kamu hizmetlerinin kalitesini arttırmak diğer ortak noktalarıdır. Her iki yöntem kapsamında da performans hedeflerine ulaşılıp, ulaşılmadığını belirlemek amacıyla niceliksel performans göstergeleri tercih edilmektedir.

Çalışmada P.E.B. ve P.E.F. uygulamalarının farklılaşan yönleri altı açıdan analiz edilmiştir. Öncelikle kurum performansı ve ödenek tahsisi arasındaki ilişki açısından karşılaştırma yapıldığında, P.E.F. yöntemine göre bir kurumun performans düzeyi ile aldığı ödenek arasında doğrudan ilişki bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle; bir kurum ne derece başarılı ise o düzeyde performans ödeneği alabilmektedir. P.E.B. açısından ise kurum performansı ile aldığı ödenek tutarı arasında doğrudan ilişki bulunmayabilir. Başka bir deyişle; bir kurum yüksek performans gösterse bile, diğer kurumlardan daha fazla ödenek alamayabilir. İlgili yöntemler performans gösterge sayısı açısından da birbirlerinden ayrılmaktadır. P.E.F. yönteminde tercih edilen performans gösterge sayısı sınırlı iken, P.E.B. yönteminde tercih edilen performans bilgisi oldukça geniş tutulmakta ve gösterge sayısı kapsamlı olabilmektedir.

Çalışmada P.E.B. ve P.E.F. arasındaki farklılıklar bütçe süreci aşaması açısından da incelenmiştir. P.E.B., bütçenin hazırlanma aşmasına odaklanırken, P.E.F. bütçenin tahsis aşamasına odaklanmaktadır. Ayrıca P.E.B. uygulamasında üniversitelere yönelik ödenekler belirlenirken, kanun koyuculara ya da yöneticilere daha çok yetki verilebilmektedir. Ancak P.E.F. uygulamasında ödenekler belirlenirken yöneticilerin sahip oldukları yetkilerden ziyade, tamamen kurumların performansları ön planda tutulmaktadır.

Sonuçlar ve kaynaklar arasındaki ilişki açısından bir değerlendirme yapıldığında, P.E.B.' de sonuçlar ve kaynaklar arasındaki esnektir, ama açık değildir. Tersine P.E.F.' de sonuçlar ve kaynaklar arasındaki bağ esnek değildir, fakat açıktır. Bu demektir ki P.E.B. uygulanırken performans hedeflerine ulaşılıp ulaşılmadığı, tahsis edilecek kaynakların üzerinde doğrudan bir etkiye sahip değildir. Ayrıca daha önce de bahsedildiği üzere P.E.B.' de performans bilgisi oldukça geniş tutulmakta ve hedefler ve göstergeler belirlenirken kurum yöneticilerine geniş esneklik sağlanmaktadır. Hâlbuki P.E.F.'de kurum performansı ile kaynaklar arasında birebir ilişki olması sebebiyle sonuçlar ve kaynaklar arasındaki bağ esnek değildir, formüller ile belirlenmiştir.

Çalışmada son olarak her iki yöntemin ödenek aktarım şekilleri karşılaştırılmıştır. Bu noktada da kayda değer farklılıklar söz konudur. Öncelikle P.E.B., stratejik planlara dayalı model, bütçe formatına dönüştürülmüş model ve performans sözleşmelerine dayalı model olarak üç gruba ayrılırken, P.E.F.; performans taahhütnameleri, performans göstergelerine dayalı finansman, rekabetçi finansman ve sonuçlar için ödemeler mekanizmaları olarak dört gruba ayrılmıştır. Performans sözleşmelerine dayalı model ile performans taahhütnameleri mantıken benzer içeriğe sahiptir. Ancak literatür incelendiğinde, her ikisi de ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Bu sebeple çalışmada literatüre bağlı kalınmış ve iki mekanizma da ayrı incelmeye tabi tutulmuştur.

Sonuç olarak denilebilir ki hem P.E.F. hem de P.E.B. uygulama açısından birbirlerinden belirgin noktalarda ayrılsa bile, kamu hizmetlerinde etkinlik, verimlilik, tutumluluk kavramlarının ön plana çıkartılması, şeffaflık ile hesap verilebilirliğin sağlanması amaçlarını taşımaktadır. Ayrıca kurumsal hedeflerin belirlenmesiyle kurumların geçmiş performansları ile mevcut performanslarının karşılaştırılmasına imkân sağlanmaktadır. Böylece kurumsal özeleştirinin yapılması mümkün olmakta ve her iki yöntem de sorunlu alanlarının belirlenip, bu alanlarda iyileştirme yapılmasına katkı sağlayabilmektedir.

Kaynakça

Acfalle, J. (2015), "Performance-Based Funding in California Community Colleges: Perceptions of Administrator and Faculty Stakeholder Groups", San Diego State University, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), ABD.

Ahmad, A.R., Soon, Ng K. & Yee K. S. (2016), "Performance Based Funding Mechanism: The Applicability Study in the Context of Malaysian Public Universities", 4th International Conference on Technology Management, Business and Entrepreneurship, 24-25 November, Malaysia.

Ahmad, A. R., Saripuden, S. & Soon, N. K. (2014), "Analysis of the Higher Education Funding Systems", 24. International Business Information Management Association (IBIMA *2014*), *6*-7 November *2014*, Milan, Italy.

Ahmad, A. R., Farley, A. & Naidoo, M. (2012), "Funding Crisis in Higher Education Institutions: Rationale for Change", *Asian Economic and Financial Review,* 2(4), pg. 562-576.

Aktan, C. C. & Tüğen, K. (2006), "Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi", *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, (ed.), C.C. Aktan, Seçkin Yayınları, Ankara.

Alkaraan, F. & Jaba, A. (2011), "Higher Education Budgeting Reform: Towards Efficiency, Effectiveness and Economy", *International Higher Education Congress: New Trends and Issues,* 2(5), pg.1135–1141.

Altun, N. (2017), "Türkiye'de Bütçe Açıklarının Sürdürebilirliğinin Ampirik Olarak Analizi: 1950-2015 Dönemi", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(1), ss.13-22.

Yazıcı Aydemir, N. (2010), "Performance-Based Budgeting: A Case Study about the Effects of Performance Measures on the Agency Budgeting Process in West Virginia State Government", The Department of Political Science and the College of Arts and Sciences, Ohio University, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), USA.

Berkay, F. (2016), "Türkiye'de Mali Disiplinin Sağlanmasında Performans Esaslı Bütçelemenin Rolü ve Önemi", *Batman Üniversitesi, Yaşam Bilimleri Dergisi*, 6(1), ss.42-50.

Beynam, H. (2013), "Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Etkinleştirilmesi: Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Örneği", Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, (Yayınlanmamış Yükseklisans Tezi), Ankara.

Burke, J. C. (2002), *Funding Public Higher Education For Performance: Popularity, Problems, and Prospects*, The Rockefeller Institute Press, The Nelson A. Rockefeller Institute of Government, Albany, New York.

Burke, J. C. & Minassian, H. (2002a), *Performance Reporting: "Real" Accountability or Accountability "Lite" Seventh Annual Survey 2003,* Research Report, The Rockefeller Institute Press, The Nelson A. Rockefeller Institute of Government, Albany, New York.

Burke, J. C. & Minassian, H. (2002b), *Reporting Higher Education Results: Missing Links in Performance. New Directions in Institutional Research*, New Directions for Institutional Research, No:116, SanFrancisco:Jossey-Bass.

Burke, J. C., Rosen, J., Minassians, H. & Lessard, T. (2000), *Performance Funding and Budgeting: An Emerging Merger? The Fourth Annual Survey (2000),* Research Report, The Rockefeller Institute Press at The Nelson A. Rockefeller Institute of Government, Albany, New York.

Burke, J. C. (1998), "Performance Funding: Present Status and Future Prospects", *New Directions for Institutional Research,* 97, p.5-13.

Burke, J. C. & SERBAN, A. M. (1998), *Current Status and Future Prospects of Performance Funding and Performance Budgeting for Public Higher Education: The Second Survey, Research Report*, The Rockefeller Institute Press, The Nelson A. Rockefeller Institute of Government, Albany, New York.

Demirel, D. (2015), "Performans Esaslı Bütçe ABD, İngiltere ve Türkiye Örnekleri", *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1), ss.153-176.

Demirbaş, T. (2009), "Devlet Üniversitelerine Ödenek Tahsisinde Yeni Bir Yaklaşım: Performansa Bağlı Ödenek Tahsisi", İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 52. Seri, *Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan Kitabı*, 80–105.

Dougherty, K., Sosanya, S. M., Lahr, H., Natow, R.S., L. Pheatt & V. Reddy (2016), "Looking Inside the Black Box of Performance Funding for Higher Education: Policy Instruments, Organizational Obstacles, and Intended and Unintended Impacts", *The Russell Sage Foundation Journal of the Social Sciences,* 2(1), pg.147–173.

Friedel, J. N., Thornton, Z. M. & D'Amico, M. M. (2013), *Performance-Based Funding: The National Landscape*, Education Policy Center, the University of Alabama, U.S.A.

Ecker, B., Leither, K. H. & Frolich, C. (2011), "Funding Formulas for Teaching in Public Universities: International Experiences and Lessons Drawn from a Science PolicyView",http://www.eua.be/Libraries/Funding_Forum/EUA_Ecker_article_web.sflb.ashx, (21.08.2014).

Erüz, E. (2005), "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme", 20. Maliye Sempozyumu, *Türkiye' de Yeniden Mali Yapılanma*, Pamukkale Üniversitesi İİBF Yayın No:1.

Estermann, T. & Cleys Kulik, A. L. (2016), "Performance-Based Funding of Universities in Europe", *International Higher Education*, 85, pg.31-33.

Gorbunov, V. A. (2013), "Performance Funding in Public Higher Education: Determinants of Policy Shifts", Graduate School of Vanderbilt University, Nashville, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), USA.

Gilmour, J. B., & Lewis, D. E. (2006). "Does Performance Budgeting Work? An Examination of the Office of Management and Budget's PART Scores", *Journal of Public Administration Review, 66* (5), pg.742-752.

Hastürk, M. (2015), "Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme", http://www.bekad.org/?sayfa=makaledetay&id=36#, (26.04.2017).

Harnisch, T. L. (2011), "Performance-Based Funding: A Re- Emerging Strategy in Public Higher Education Financing: A Higher Education Policy Brief", American Association of State Colleges and Universities, A Higher Education Policy Brief, http://www.aascu.org/uploadedFiles/AASCU/Content/Root/PolicyAndAdvocacy/PolicyPublications/Performance_Funding_AASCU_June2011.pdf, (06.05.2016).

HCM Strategistis (2011), *Performance Funding in Indiana: An Analysis of Lessons from the Research and Other State Models,* Working Draft, http://postsecondary.gatesfoundation.org/wpcontent/uploads/2014/10/HCM_Strategies_Study_Performance_Funding_8-22-11_B.pdf, (24.10.2016).

Herbst, M. (2009), "Performance-Based Budgeting or Funding", *Higher Education Financing Public Universities the Case of Performance Funding,* Springer + Business Media, The Netherlands.

Hillman, N. W., Tandberg, D. A. & Fryar, A. H. (2015), "Evaluating the Impacts of "New" Performance Funding in Higher Education"*, Educational Evaluation and Policy Analysis,* 37(4), pg.501-519.

Hillman, N. W., Tandberg, D. A. & Gross, J. P. K. (2014), "Performance Funding in Higher Education: Do Financial Incentives Impact College Completions?", *The Journal of Higher Education*, 85(6), pg.826–857.

Hager, G., Hobson, A. & Wilson, G. (2001), *Perfomance-Based Budgeting: Concepts and Examples*, Legislative Research Commission, Research Report No.302, USA.

İlyas, E. İ. (2012), *Yükseköğretim Finansmanı: Türkiye için Bir Model Önerisi*, T.C. Kalkınma Bakanlığı, Sosyal Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Yayın No:2338, Mart.

Jongbloed, B. & Vossensteyn, H. (2001), "Keeping up Performances: An International Survey of Performance-Based Funding in Higher Education", *Journal of Higher Education Policy and Management,* 23(2), pg.127–154.

Jordan, M. M. & HACKBART, M. M. (1999), "Performance Budgeting and Performance Funding in the States: A Status Assessment", *Public Budgeting & Finance*, 19(19), pg.68-88.

Karacan, E. (2013), "ABD'de Performans Bütçe Yönetimi", *Sayıştay Dergisi*, 89, ss.61-90.

Kivistö J. & Kohramaki, V. (2015), "Impacts of Performance-Based Funding on Higher Education Institutions: A Literature Review", EAIR 37th Annual Forum in Krems, Austria.

Layzell, D. T. & Caruthers, J. K. (1995), "Performance Funding at the State Level: Trends and Prospects", The Annual Meeting of the Association for the Study of Higher Education, Florida, November 2-5.

Letizia, A. (2015), "The Evoluation of Control The Convergence of Neoliberalism and Neoconservatisim in Performance Based Funding Policies", *Critical Education,* 7, (2), pg.1-19.

Li, A. (2014), "Performance Funding in the States: An Increasingly Ubiquitious Public Policy for Higher Education", *Higher Education in Review*, pg.11, 1-29.

Lewis, R. D., Hendel D. D. & Kallsen, L. (2007), "Performance Indicators as a Foundation of Institutional Autonomy: Implications for Higher Education Institutions in Europe", *Tertiary Education and Management,* 13(3), pg.203-226.

Miao, K. (2012), *Performance-Based Funding of Higher Education: A Detailed Look at Best Practices in 6 States*, https://cdn.americanprogress.org/wp-content/uploads/issues/2012/08/pdf/performance_funding.pdf, (27.04.2016)

ODTÜ (Orta Doğu Teknik Üniversitesi) (2011), *Yükseköğretimin Yeniden Yapılandırılması: Görüş ve Öneriler*, Komisyon Raporu, Ankara.

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) (2008), *Performance Budgeting: A User's Guide*, Paris: OECD Publishing.

Oral, E. (2005), *Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme*, T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştıra Raporu, Ankara.

Orr, D. (2005) "Can Performance-Based Funding and Quality Assurance Solve vs Market Conundrum?", *Higher Education Policy*, 18(1), pg.31-50.

Preffer J. & Salanick G. R. (1978), *The External Control of Organizations: A Resource Dependency Perspective,* Harper & Row Publisher, Newyork.

Pheatt, L., Lahr, H., Dougherty, K.J., Jones, S.M., Natow, R.S. & Reddy, V. (2014), *Obstacles to the Effective Implementation of Performance Funding: A Multistate Cross-Case Analysis,* CCRC Working Paper No.77, November.

Rutherford, A. & Rabovsky, T. (2014), "Evaluating Impacts of Performance Funding Policies on Student Outcomes in Higher Education", *The Annuals of the American Academy*, 655, pg.185-208.

Sanford, T. & Hunter, J. (2011), "Impact of Performance-Funding on Retention and Graduation Rates", *Education Policy Analysis Archives,* 19(33), pg.1-30.

Salmi J. & Hauptman, M. A. (2006), *Innovations in Tertiary Education Financing: A Comparative Evaluation of Allocation Mechanism*, *Education Working Paper Series*, No: 4. The World Bank.

Serban, A. M. (1998), "Performance Funding Criteria, Levels, and Methods", *New Directions for Institutional Research,* 97, pg.61-67.

Świrska, A. (2014), "Performance-Based Budget as an Element of New Public Management in the Public Finance System in Poland", *Hyperion International Journal of Econophysics & New Economy*, 7(1), pg.109-124.

Şahin, E. İ., Sakal, M. & Güçlü, H.G. (2014), "Performans Esaslı Bütçe Sistemi ve Diğer Bütçe Sistemlerinden Farklılıklar Üzerine Bir Değerlendirme", *SosyoEkonom*i, 2, ss.81-104.

T.C. Maliye Bakanlığı Çalışma Grubu (2011), *Kaynak Tahsisinde Performans Yönetiminin Esas Alınması-Yükseköğretim Örneği*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.

Tüğen, K. (2014), *Devlet Bütçesi*, 13. Baskı, Bassaray Matbaası, İzmir.

Tüğen, K., Egeli, H. & Özen, A. (2007), "Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları ve Bütçe Uygulamaları", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 44(509), ss.35-46.

Yüksel, A. (2014), "Türkiye'de Devlet Üniversitelerinde Uygulanan Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Vakıf Üniversitelerine Uygulanabilirliği ve Veri Zarflama Analizi ile Fakültelerin Etkinliklerinin Ölçülmesi", T.C. Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitü, Muhasebe Finans Doktora Programı, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara.

Türkiye'de Günah Vergisi Olarak ÖTV III Sayılı Listenin İncelenmesi

Sin Tax as a Special Consumption Tax in Turkey: Examination of Number III List

Orçun AVCI[1] **Zeynep DEMİRCİ**[2]

Abstract

Taxes, are used as an important tool in producing and completing variety of policies. Expenditure taxes have important role in fulfilling this task. Because special consumption tax targets to excise luxury consumption, it rather excises demerit goods. State, due to its paternal state principle, tends to limit these kind of properties and in recent years this intervention has increased seriously. Of course there is also aim of generating income but paternalism is more determinant. Sin tax concept, is a kind of tax which is rather about excising demerit goods. This tax also have the universal function of limiting and punishing the consumption. With lots of examples from past to today, special consumption tax is to be evaluated in this context in our country. From this point forward, the main aim in this study is to observe if tax rates on alcoholic drinks and cigarette fulfill the function of sin tax. In application part, considering average demographic increase along with tax rates and internal sales amounts a comprehensive evaluation will be realized. In the study, special consumption tax list no III, as a sin tax, is examined for years 2007-2016 in Turkey.

Keywords: Sin Tax, Special Consumption Tax, Demerit Goods.

Jel Classification Codes: H20, H27, H41.

Özet

Vergiler, çeşitli politikaların üretilmesi ve sonuçlandırılmasında önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu araç olma fonksiyonu yerine getirilirken harcamalar üzerinden alınan vergiler ise, ciddi bir işleve sahiptir. Özel tüketim vergisi, lüks tüketimi vergilendirmeye yönelik bir vergi olmasından dolayı daha çok erdemsiz malları vergilendirmektedir. Devlet, baba devlet ilkesinden hareketle daha çok, bu tür malların tüketimini kısmaya yönelmektedir ve son yıllarda bu tür müdahalelerin ciddi artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Kuşkusuz burada vergi geliri elde etme amacı da bulunmaktadır. Ancak daha çok baba devlet ilkesi yani paternalizm etkilidir. Günah vergisi kavramı ise, daha çok erdemsiz malları vergilendirmeye yönelik bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı zamanda bu verginin evrensel, tüketimi kısma ve cezalandırma işlevi de bulunmaktadır. Geçmişten günümüze çok fazla örneği olan bu kavram ile birlikte ülkemizde de özel tüketim vergisi bu bağlamda düşünülebilmektedir. Bu noktalardan hareketle çalışmadaki esas amaç, Türkiye'de son yıllarda alkollü içkiler ve sigara üzerindeki vergi oranlarındaki artışların günah vergisi fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini incelemektir. Uygulama

[1] Araş. Gör., Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, orcun.avci@outlook.com

[2] Araş. Gör., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, zeynep.demirci@ikc.edu.tr

bölümünde vergi oranları ve iç satış miktarlarının yanı sıra aynı zamanda ortalama nüfus artış oranı da dikkate alınarak kapsamlı bir değerlendirme yapılacaktır. Çalışmada, Türkiye'de günah vergisi olarak özel tüketim vergisinin III sayılı listesi bu kapsamda 2007-2016 yılları arasında incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Günah Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Erdemsiz Mallar.

1. Giriş

Devletin var olduğu günden bugüne kadar yüklenmiş olduğu klasik ve modern görevlerinden biri, egemenliği altında yaşayan bireylerin refahını korumak ve arttırmaktır. Bu anlayış içerisinde olan devletler, vatandaşlarının sağlığını olumsuz etkileyecek mal ve hizmetlerin (erdemsiz mal) üretimini ve tüketimini kısmaya yönelik düzenlemeler yaparken, sağlık için gerekli olan ancak bireyler tarafından yeterince satın alınamayan mal ve hizmetlerin (erdemli mal) tüketimini ve üretimini arttırmaya çalışmaktadırlar. Devletlerin vatandaşlarını korumak amacıyla insan sağlığına zararlı olan mal ve hizmetlerin tüketimini kısmak için, bu mal ve hizmetler üzerinde daha yüksek bir oranda vergi uygulamalarına günah vergisi denilmektedir. Günah vergilerinin ilk zamanlarda daha çok dini temellere dayalı olarak alındığı görülmektedir. Ancak zamanla toplumun yavaş yavaş kabuk değiştirmesiyle birlikte dini sebeplerden çok ekonomik ve sosyal amaçlarla alınmaya başlanan bir vergi haline gelmiştir. Ayrıca Dünya Sağlık Örgütü'nün (WHO) de günah vergilerini desteklediği gözlemlenmektedir. Hatta bu kapsamda alınan vergilerin genel sağlık faaliyetleri için tahsisi de önerilmektedir.

Genel olarak paternalist anlayışı benimsemiş olan devletlerin insan sağlığına zararlı olabilecek faaliyetleri engelleme yönünde çalışmalar yaptığı görülmektedir. Türkiye'de ise son yıllarda, erdemsiz mal grubu içerisinde yer alan sigara ve alkol tüketimini kısmak amacıyla çeşitli uygulamalara gidildiği ve bu mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler konusunda da yeni birçok düzenleme yapıldığı görülmektedir. Bu amaçla, çalışma Türkiye'de yapılan vergi artışlarının sigara ve alkol tüketimi konusunda etkili olup olmadığını tespit etmeye yönelmiştir. Bu amaçla, öncelikle günah vergisinin kavramsal çerçevesi belirtildikten sonra genel hatlarıyla günah vergisinin hangi özelliklere sahip olduğu, tarihte nasıl bir yer edindiği, savunanların ve karşı çıkanların gerekçeleri üzerinde durulmuştur. Sonrasında ise, ülkemizde özellikle özel tüketim vergisi'nin (ÖTV) III sayılı listesinde yer alan sigara ve alkol üzerinden alınan vergi oranlarının son on yılda (2007-2016) nasıl değiştiği ve bu oran değişikliğinin sigara ve alkol satışını nasıl etkilediği incelenmiştir.

2. Günah Vergisi Kavramı ve Özellikleri

Paternalist anlayış gereği gelişmiş ve gelişmekte olan devletler vatandaşlarının sağlığını korumak amacıyla tüketilen mal ve hizmetlere ilişkin belirli politikalar uygulamaktadırlar. Bu politikalar teşvik veya sınırlama şeklinde olabilmektedir. Özellikle devletler küçük yaşta içki ve sigara içilmesini engellemek, içki ve sigara reklamlarını sansürlemek, sağlık uyarılarının gösterilmesini zorunlu kılmak, halka açık

alanlarda sigara içilmesini yasaklamak, içki satın alınması için saat aralıkları belirlemek gibi insan sağlığına zararlı olduğu düşünülen maddelerin tüketimini kısmak için politikalar oluşturmaktadırlar (Black & Mohamed, 2006: 131). Bu politikaların oluşturulmasına sebep olan bu mal ve hizmetlere "erdemsiz mal" denilmektedir. Yani; erdemsiz mallar, insan sağlığına zararlı olduğu için tüketimi ve üretimi devlet tarafından kontrol edilen mal ve hizmetlerdir (Ay, 2015: 81). Bu mal ve hizmetler genel itibariyle tüketimi esnek olmayan, bağımlılık yaratıcı ve negatif dışsallık yayan mal ve hizmet olarak nitelendirilebilir (Bülbül, 2013: 168). Günah vergileri, esas itibariyle bu mal ve hizmet gruplarının vergilendirilmesidir. Başka bir ifadeyle günah vergisi; alkol, sigara, kumar, marihuana vb. gibi insan sağlığına zararlı olan; fakat kullanımı legal olan mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi olarak tanımlanabilir (Carruthers, 2016: 2565-2566). Aynı zamanda yapılan başka bir tanımlamaya göre ise, bu vergi; "Sigara içmek, alkol kullanmak ve dolayısıyla çevreye zarar vermek gibi insani düşkünlük ya da inanç yönüyle günah olarak adlandırılan zevklere bedel yüklemek için uygulanan ve tüketim vergileri içerisinde yer alan bir vergi türüdür" (Buyrukoğlu vd., 2016: 18).

Bu tanımlamalardan anlaşılacağı üzere günah vergisi, belirli özelliklere sahip olan mal ve hizmetler üzerinden alınan bir tüketim vergisidir. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Turan & Yurdakul, 2015: 3):

- Bu malların talebi, vergiye konu söz konusu mal bağımlılık yaratıcı ya da zevk verici madde olmasından dolayı inelastiktir.
- Vergiye konu olan malın, kişinin kendisine zarar verici özellikleri bulunmaktadır.
- Bu malların kullanımı negatif dışsallığa da sebep olmaktadır.

Bu özellikleri sebebiyle günah vergileri, daha çok insan sağlığına yararlı olan davranışları ve kullanımları teşvik etmek, zararlı olan davranışların ve malların kullanımını kısmak amacıyla bir araç olarak kullanılmaktadır. Esasen günah vergileri bir politika olarak da ifade edilebilir. Çünkü söz konusu düzende alınan verginin ilk amacı vergi gelirinin elde edilmesi değil, insan sağlığının ve vatandaşların korunmasıdır.

3. Günah Vergilerinin Tarihsel Gelişimi

Günah vergileri çok eski dönemlerden beri uygulama alanı bulmuştur. Ancak eski dönemlerde günah vergileri daha çok dini olup; günahları kontrol etmek, dine ve ahlaka uygun davranılmasını sağlamak gibi sebeplerle uygulanmıştır. Ahlaki davranışların oluşmasını sağlamak amacıyla bir vergilendirilmeye gidilmiştir. İngiltere'de papalar hayat kadınlarından aldıkları günah vergileri ile dini projeleri finanse etme yoluna gitmiştir (Turan & Yurdakul, 2009: 3). Ancak günümüzdeki anlamda kullanımı açısından (erdemsiz mal ve hizmetlerin tüketimini kısmak, negatif dışsallığı azaltmak vb.) günah vergisi daha sonraki yıllarda uygulanmaya başlamıştır.

Günah vergilerinin günümüzdeki anlamda kullanılmaya başlamasından önceki dönemlerde, ilk etapta verginin konusu olan faaliyetler yasaklanmıştır. Örneğin; eski dönemlerde ABD'de kadınların makyaj yapması, topuklu ayakkabı giymesi, altın ve gümüş aksesuar kullanmaları, erkeğin nişanlısını terketmesi gibi durumlar

yasaklanmıştır. Rusya'da ise çar, sigara içenlerin ilk seferde yakalanması durumunda kamçılanmasını, ikinciye yakalanması durumunda ise öldürülmesini emretmiştir (Turan & Yurdakul, 2009: 4). Yine aynı yasaklama Osmanlı Devleti döneminde de görülmektedir. Ancak zamanla devletler, günah vergilerini dini kurallara uyulmasını sağlayan bir düzenleme değil de insanların daha sağlıklı yaşamalarını sağlayacak bir vergi olarak görmeye başlamıştır. Bunun sonucunda verginin kapsam ve sonucu değişmiş, zamanla bir politika aracı olarak da uygulanır hale gelmiştir.

Alkol, içki, sigara, kumar vb. insan sağlığına zararlı olan mal ve hizmetler üzerinden alınan günah vergisi ilk olarak 1791 yılında ABD'de hem devlete gelir getirmek hem de bu malların tüketimini kısmak amacıyla yasalaşmıştır (Talbot & Pienaar, 2012: 1281). Sonrasında çıkan ayaklanmalar sebebiyle bu vergi tamamen kaldırılmıştır. Ancak iç savaşlar sonucu ortaya çıkan gelir ihtiyacı sebebiyle alkol tüketimi (özellikle viski) üzerinden tekrar vergi alınmaya başlanmıştır. Aynı zamanda ABD'de dünya savaşları, iç savaşlar ve 1812 savaşlarında da alkolün vergilendirilmesine gidilmiştir. Zamanla ABD'de günah vergileri gelir ihtiyacı doğrultusunda alınmış ve kapsamı genişletilmiştir. Buna en güzel örnek Utah eyaletinde müstehcen içerikli ticaret, hayat kadını sipariş hizmeti, eskort ve eğlence endüstrisinden vergi alınmaya başlanmasıdır. Aynı zamanda Newyork eyaletinde de, video oyunları, film kiralanması, şekerli yiyecekler ve kuruyemiş tüketimi gibi alışkanlıklar, insan sağlığına zarar verdiği gerekçesiyle vergi oranları arttırılarak daha yüksek oranda vergilendirilmiştir (Turan & Yurdakul, 2009: 4).

İngiltere'deki günah vergisi uygulamasına bakıldığında günümüzdeki anlamıyla günah vergisine ilişkin ilk uygulamanın I. Dünya Savaşı döneminde uygulandığı görülmektedir. Bu dönem bira üzerindeki vergiler arttırılırken, II. Dünya Savaşı döneminde ise şarap aşırı oranda vergilendirilmiştir. Almanya'da ise, sigara tüketiminin vergilendirildiği görülmektedir (Snowdon, 2012: 9-10). Danimarka 2011 yılında yağ içeren ürünlerden alınacak "yağ vergisi"ni yürürlüğe koymuştur. Romanya ise, "abur cubur vergisi" uygulaması önerisi getirmiştir. Avustralya ve Kanada'da da "şekerle tatlandırılmış meşrubat" içecekleri üzerinden vergi alınmaya başlanmıştır. 2011 yılında Danimarka'da uygulanmaya başlanan yağ vergisi zamanla yaygınlaşarak AB ülkeleri arasında da uygulanmıştır. Fransa ise, 2012 yılında meşrubat üzerinden alınan vergiyi arttırmıştır. Bu kapsamda İrlanda Hükümeti, obeziteyle mücadele için gazlı içeceklerden aldığı vergiyi arttırmıştır (Hanbay Kahriman, 2016: 1510-1511).

Ülkemize bakıldığında ise, ilk uygulama Osmanlı Devleti döneminde Genç Osman zamanında gerçekleşmiştir. Genç Osman tütün kullanımını yasaklamış, ancak kullanımının önüne geçemeyeceğini anlayınca bunlara daha ılımlı yaklaşmıştır. Sonrasında tütün kullanımından alınan ilk vergi olan "Şıra Resmi" ile günah vergisinin ilk defa uygulanmaya başlandığı görülmektedir. Bunun dışında alkollü içki satışı yapanlardan alınan bir tür harç olan "Resm-i Beyiye" ve tütün mamullerinden alınan "Tönbeki Beyiyesi" de günah vergileri olarak değerlendirilebilir (Turan & Yurdakul, 2009: 4). Bu kapsamda günümüzde de, günah vergisi olarak ÖTV'nin uygulandığını söyleyebiliriz. ÖTV bölümünde değinileceği üzere, ÖTV tüketim üzerinden alınan bir vergidir ve lüks tüketim ile sigara, alkol, tütün ve tütün mamullerini vergilendirmesi bu vergiyi bir günah vergisi haline getirmektedir.

4. Günah Vergisini Savunan ve Karşı Çıkan Görüşler

Günah vergisinin konusunu oluşturan alkol, sigara, tütün ve tütün mamulleri gibi mallar üzerinden vergi alınması genellikle kabul gören bir uygulamadır. Çünkü bu mallar bireyin hem kendisine hem de başkalarına zarar veren sağlıksız ve alışkanlık yaratan mallardır. Bu malların tüketiminin vergi ile azaltılması hükümetler tarafından istenmekte ve desteklenmektedir. Ancak bu şekilde günah vergisine olumlu yaklaşan görüşlerin varlığı yanında, çeşitli uygulama güçlükleri ve ekonomik, sosyal sebeplerle günah vergisinin alınmasına karşı olan görüşler de vardır. Bu bağlamda literatürde günah vergilerinin alınıp alınmaması konusunda tam bir birlik sağlandığı söylenememektedir (Dorsey, 2010: 62). Çeşitli sebeplerle günah vergilerini savunan görüşlerin çokluğu yanında bu verginin alınmaması gerektiğini savunan ve bu vergiye karşı çıkan görüşler de mevcuttur.

Günah vergilerinin alınması gerektiğini savunanlar, görüşlerini (Haile, 2009: 1045-1052):

- Günah vergilerinin gelirleri arttıracağı,
- Erdemsiz mal ve hizmetin maliyetini arttırarak tüketimi azaltacağı,
- İnsanları daha sağlıklı yaşamaya teşvik edeceği ve gelirlerini daha verimli alanlarda kullanmalarına sebep olacağı,
- Olumsuz dışsallıkları azaltacağı,
- Politik olarak diğer vergilere göre daha çabuk kabul edileceği sebeplerine dayandırmaktadır.

Günah vergilerine karşı çıkanlar ise, görüşlerini daha çok "davranışlara etki edebilme" konusundan yola çıkarak açıklamaktadır. Günah vergisine karşı çıkanlar, erdemsiz mallar üzerine konan vergilerin davranışlara etki edebilmede yetersiz kalacağı ve saptırıcı olacağı görüşünü savunmaktadırlar (Hanbay Kahriman, 2016: 1511). Onlara göre, erdemsiz mallar üzerine konan vergiler o malın tüketimini azaltmayacak aksine, ya daha yüksek fiyatlarla almalarına sebep olacak ya da kaçak yollardan edinme çabalarını arttıracaktır. Genel olarak günah vergilerine karşı çıkanlar görüşlerini;

- Günah vergilerinin gelir hedeflerine ulaşmada başarısız olacağı ve gelirleri azaltacağı,
- Gerileyici türde ve ayrım yapan vergiler oldukları,
- Düşük gelirliler için adaletsizlik yaratacağı ve gelir dağılımını bozacağı (Lorenzi, 2004: 61),
- Kişilerin alışkanlıklarını aynı fiyatlarla daha kalitesiz ürünlerle gidermeye çalışacağı,
- Yolsuzluğa ve kanun dışı yollara başvurmayı arttıracağı,
- Karaborsayı teşvik ederek yeraltı piyasasının oluşmasına neden olacağı,

- Yeni vergiler ile birlikte fiyatların artarak ülke içindeki sermayenin başka ülkelere kayma riski oluşturacağı,
- Devletlerin daha yoğun müdahalesini gerektirdiği temeline dayandırmaktadırlar (Haile, 2009: 1045-1052).

5. Günah Vergisi Olarak ÖTV

Esas olarak ÖTV, tarihsel açıdan bakıldığında genel tüketim vergilerinden oldukça eski bir geçmişe sahip vergi türüdür. Tarihsel bağlamda ayaklanmalar, devrimler ve diğer çeşitli çatışmalar hangi vergiden kaynaklı olmuştur diye düşünüldüğünde, karşımıza ÖTV çıkmaktadır. Halkın çoğunluğu tarafından tüketilen tuz, çay gibi temel mallar üzerine vergi konulduğunda, bu vergilere karşı halk tarafından büyük tepki ve ayaklanmalar gerçekleşmiştir. Bilinen ilk ÖTV, milattan önce 2200 yılında Çin imparatoru Hsia Yu tarafından tuz üzerine konmuştur. O dönemden günümüze dek bu gelenek devam etmektedir. Öyle ki bu vergi 1789 Fransız Devrimi'ne yol açan temel sebeplerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Edizdoğan & Çelikkaya, 2012: 238).

Tüketim üzerinden alınan vergiler; tüm mal ve hizmetleri konu edinen KDV vb. genel tüketim vergileri ve sadece belirli bazı malları konu edinen ÖTV olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadırlar. TBMM'de 06.06.2002 tarihinde kabul edilen 4760 sayılı ÖTV Kanunu ile 01.08.2002 tarihinden itibaren ÖTV uygulamasına başlanmıştır. Bu Kanunla; 16 adet vergi, harç, fon ve pay kaldırılarak ÖTV yürürlüğe konulmuştur. ÖTV, tek aşamalı ve dar kapsamlı bir vergi türüdür. Bu verginin konusunu ÖTV Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilen ve aynı Kanuna ekli listelerde yer alan malların ithalatı, imalatı veya ilk iktisabı ile satış işlemlerinin gerçekleştirilmesi oluşturmaktadır (Erdem, 2013: 49-50). ÖTV'ye geçilmesinin ana sebepleri, AB müktesebatına uyum sağlamak ve oldukça karmaşık bir yapıda olan dolaylı vergilerde önemli oranda bir sadeleştirme gerçekleştirmektir. Hatta, yine Kanunun genel gerekçesinde yer alan ifadelerle belirtmek gerekirse, 1985 yılında yürürlüğe giren ve dolaylı vergilerde reform niteliğinde olan KDVK'dan sonra, ÖTVK ile yine dolaylı vergilerde ikinci bir reform yapıldığı söylenebilmektedir (Doğan, 2003: 19).

ÖTV Kanunu'nun 1'inci maddesinde hüküm altında alındığı üzere vergiye tabi malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağı ilkesi; imalatında ÖTV'ye tabi mal kullanılan ÖTV'li bir ürünün etkilenmemesi ve zaten daha sonra bu ürün üzerinden vergi alınacağı için ÖTV'nin bir kereye mahsus olma ilkesine uygun düşmesi anlamına gelmektedir (Alp, 2017: 60). Kanun koyucu verginin konusunun belirlenmesinde, ilk aşamada bir bütün olarak konuyu tespit edip sonraki aşamada istisna maddeleri ile o bütünden çıkarmalar yapma yöntemini kullandığından, "vergiye tabi olma" hususunun tespitinde istisna hükümlerinin göz ardı edilmesi yanlış sonuçlara yol açacaktır. Bu yüzden, vergi kanunlarında bir unsurun "vergiye tabi olup olmadığı", ilgili verginin kendine has özellikleri de göz önünde bulundurularak; verginin konusunu belirten madde ile istisna maddeleri birlikte değerlendirilmelidir (Hak, 2016: 154).

ÖTV dünyada da yaygın olarak uygulanan vergiler arasındadır. ÖTV'nin konusu olan mallardaki özelliklere baktığımızda ilk olarak üretim ya da satış aşamalarında

belirli bir ölçüde devlet gözetimi olduğu görülmektedir. İkinci olarak, talepleri inelastik mallardır. Üçüncüsü, gelir etiketleri yüksektir. Yani, gelir arttıkça bu mallara olan talep de artmaktadır. Son özellik olarak ise, bunların çoğunun kullanımında bazı yan tesirleri ya da yan tesirlerle karşı karşıya kalınma olasılığı bulunmaktadır. O yüzden dünya geneline bakıldığında, bu sayılan dört özellikten en az birinin ÖTV'ye tabi tutulan malların bünyesinde bulunduğu görülmektedir (Kaya & Bozkır, 2002: 75-76). ÖTV'nin konusu ülkeden ülkeye büyük değişim göstermekle beraber, daha ziyade iki grup tüketim maddesinden alınmaktadır. Bunları alışkanlık verici maddeler (çay, kahve, sigara, alkol,… vb.) ile lüks maddeler (kürk, mücevher,…vb.) ve sürümü çok yüksek olan bazı ilk maddeler (benzin, çimento,… vb.) olarak sayabiliriz. Diğer taraftan gelişmiş ülkelerde radyo, televizyon, otomobil, benzin, kahve, kakao, viski gibi lüks vasıflı mallar ÖTV'nin konusunu oluştururken az gelişmiş ülkelerde şeker, tuz, kibrit, gaz, tütün, sigara, çay gibi ihtiyaç maddesi nitelikli mallar verginin konusunu oluşturmaktadır. ÖTV'ye tabi mallar her ülkeye, sosyal değişimlere ve ihtiyaçlara paralel olarak her döneme göre değişiklik göstermektedir (Doğan, 2003: 20).

Devlet; paternalist devlet anlayışıyla bireyleri sosyal faydası yüksek malların tüketimine özendirerek, sosyal faydası düşük olan mal gruplarına da yüksek vergiler uygulayarak bireyleri bu tür malların tüketiminden caydırmaya çalışmaktadır. Erdemsiz malları vergilendirmeye yönelik bir vergi olan ÖTV ise, bunun ciddi bir örneğidir. ÖTV, genel tüketim vergisine nazaran daha dar kapsamlı ve sosyal faydası daha düşük malları vergilendirdiği için, bu vergi türünü günah vergisi olarak nitelendirmek mümkündür. Günah vergisini destekleyenlere göre, günah vergileri toplumda belirli tüketim ve davranış özelliklerini vergilendirerek, negatif dışsalıklara neden olan alışkanlıkları vergileme yoluyla minimize etmeye çalışmaktadır (Turan & Yurdakul, 2009: 7). Alkol ve tütün mamullerinin ise, bağımlılık özellikleri sebebiyle talepleri inelastiktir. Yani ek vergiler ile fiyatı arttırdığımızda dahi tüketim pek düşmemektedir. Ramsey'in Ters Esneklik Kuralı gereği de, esnekliği düşük olan malların yüksek oranda vergilendirilmesi, uygulamayı haklı göstermektedir. Bu açıdan bakıldığında rasyonel görünmektedir. Tüm bu sebepler ele alındığında ÖTV'yi günah vergisi kategorisinde değerlendirmek yanlış olmamaktadır.

Türkiye'de ÖTV Kanunu dört listeden oluşmaktadır. I sayılı listede petrol ürünleri, akaryakıt ve petrol yan ürünleri bulunmaktadır. II sayılı listede, her türlü kara, deniz ve hava taşıt araçları yer almaktadır. III sayılı listede ise, alkollü içkiler, kolalı içecekler, tütün ve tütün mamullerine ayrılırken, IV sayılı listede, lüks mal olarak tabir edilen dayanıklı tüketim malları ve bir takım mallar yer almaktadır. Çalışma itibariyle günah vergisi kapsamında değerlendirilebilecek olan ÖTV'nin III sayılı listesinde yer alan alkollü içkiler ve tütün mamulleri tüketiminin, günah vergisi uygulaması sonucunda ortaya çıkan etkileri incelenmektedir.

5.1. III Sayılı Listenin İncelenmesi

4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun III sayılı listesi, A ve B cetvellerinden oluşmaktadır. A cetveli kolalı gazozlar ve alkollü içeceklerden oluşurken; B cetveli ise, tütün ve tütün mamullerinden oluşmaktadır. Ancak biz konumuz itibariyle alkol üzerinden alınan

vergiler ile sigara üzerinden alınan vergileri değerlendirmekteyiz. Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurulu'nun (TAPDK) verilerine göre en fazla tüketilen alkollü içkilerin bira, şarap, votka ve rakı olması sebebiyle çalışmada bütünü görebilmek adına bu ürünlerin tüketim miktarları incelenecektir. Öyle ki bu içkiler, oransal olarak baktığımızda % 96,2'lik bir paya tekabül etmektedir. Bu da geneli görebilmemiz adına önemli bir paydır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken tüm bu iç satış miktarları dikkate alınırken, yorumlamalarda ortalama nüfus artış oranın da etkili olabileceği hususunun unutulmamasıdır. Çünkü elde edilen yıllık iç satış miktarları ortalama nüfus artış oranı dikkate alınmadığında gerçekleri yansıtmaktan uzak kalacaktır. Bu sebeple çalışmada iç satış miktarları ve ortalama nüfus artış oranı arasındaki ilişkiden yola çıkılarak yorum yapılacaktır. İncelenen on yıllık süre için ortalama nüfus artış oranı %13,07 olarak tespit edilmiş ve veriler bu oran üzerinden değerlendirilmiştir.

Öncelikle Tablo 1'de 2007-2016 yılları arasında gerçekleşen nüfus artış hızı gösterilmektedir. Tablo 2'de ise, on yıllık dönemdeki nüfus sayımlarına yer verilmiş ve bu sayımlardan oluşan ortalama nüfus artış oranı da tabloya dahil edilmiştir.

Tablo 1. 2007-2016 Yılları Arasında Gerçekleşen Nüfus Artış Hızı (‰)

	Yıllık Nüfus Artış Hızı									**Ortalama Nüfus Artış Hızı**
	2007-2008	**2008-2009**	**2009-2010**	**2010-2011**	**2011-2012**	**2012-2013**	**2013-2014**	**2014-2015**	**2015-2016**	**2007-2016**
Toplam	13,1	14,5	15,9	13,5	12,0	13,7	13,3	13,4	13,5	**13,7**

Kaynak: (TÜİK, 2016: http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=1591).

Tablo 2. 2007-2016 Yılları Arasındaki Nüfus Sayımı ve Ortalama Nüfus Artış Oranı

	Yıllık Nüfus Sayımları (Milyon)										**Ortalama Nüfus Artış Oranı (%)**
	2007	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2007-2016**
Nüfus Sayımları	70.59	71.52	72.56	73.72	74.72	75.63	76.67	76.67	78.74	79.81	**13,07**

Kaynak: TUİK'ten alınan verilerle tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 1'de son on yılda gerçekleşen nüfus artış hızı yıllar itibariyle ‰ olarak ifade edilmiştir. 2007-2016 yılları arasındaki nüfus artış hızının ortalaması ise ‰13,7 olmuştur. Tablo 2'de yine son on yıla ait nüfus sayımları yıl bazında ayrı ayrı gösterilmiştir. 2007-2016 yılları arasındaki ortalama nüfus artış oranı, yukarıda verilen nüfus sayımlarından hareketle %13,07 olarak gerçekleşmiştir. Sigara ve alkol tüketiminin değerlendirilmesi açısından ortalama nüfus artış oranının yorumlamalara dahil edilmesi gerekmektedir.

Tablo 3'de ise alkol üzerinden son on yıl içerisinde alınan vergi oranları ve iç satış miktarları yer almaktadır.

Tablo 3. Türkiye'de 2007-2016 Yılları Arasında Alkol Üzerinden Alınan Vergi Oranları ve İç Satış Miktarları

Yıllar	Alkollü İçki	Vergi Oranı (%)	Asgari Maktu Vergi Tutarı (TL)	İç Satış Miktarı (Litre)
2007	Bira	63,3	0,2380	844.763.654
	Şarap	63,3	3,2800	22.840.795
	Votka	275,6	41,4230	5.978.869
	Rakı	275,6	35,8480	42.716.023
2008	Bira	63,3	0,2380	925.020.469
	Şarap	63,3	3,2800	37.907.519
	Votka	275,6	41,4230	8.808.434
	Rakı	275,6	35,8480	44.602.479
2009	Bira	63	0,26	923.508.131
	Şarap	63	1,75	46.143.037
	Votka	0	40,00	10.365.555
	Rakı	0	36,00	44.698.058
2010	Bira	63	0,35	921.500.292
	Şarap	0	1,95	59.455.609
	Votka	0	44,00	11.781.288
	Rakı	0	39,60	46.380.793
2011	Bira	63	0,44	925.564.164
	Şarap	0	2,44	58.642.735
	Votka	0	57,2	15.296.042
	Rakı	0	51,48	48.810.329
2012	Bira	63	0,53	998.823.252
	Şarap	0	2,94	56.410.914
	Votka	0	69,30	15.114.819
	Rakı	0	66	44.611.011
2013	Bira	63	0,62	878.912.869
	Şarap	0	3,44	62.240.038
	Votka	0	81,3	14.908.720
	Rakı	0	77	42.336.790
2014	Bira	63	0,74	943.199.212
	Şarap	0	3,97	62.858.199
	Votka	0	94,09	16.000.653
	Rakı	0	89,11	40.267.282
2015	Bira	63	0,85	908.197.848
	Şarap	0	4,59	63.626.641
	Votka	0	110,48	14.130.725
	Rakı	0	107,72	39.201.309
2016	Bira	63	1,03	900.341.561
	Şarap	0	5,57	51.293.001
	Votka	0	134,03	11.243.141
	Rakı	0	130,68	35.447.822

Kaynak: (TAPDK, 2016: http://www.tapdk.gov.tr/tr/piyasa-duzenlemeleri/alkollu-ickiler-piyasasi/kamuoyuna-yonelik-bilgiler.aspx).

Tablo 3 incelediğinde, bira üzerindeki nispi vergi oranı yıllar itibariyle aynı iken, maktu vergi oranının sürekli arttığı gözlemlenmektedir. 2009, 2010, 2013, 2015 ve 2016 yıllarında biranın iş satış miktarlarında bir azalış söz konusudur. 2009 yılında çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı ile şarap, votka ve rakıda nispi oranın 0'a inmesi de dikkat çekici bir gelişmedir. Bunu takip eden üç, dört yıl boyunca şarap ve rakı satış miktarında artış gözlemlenmektedir. Ancak rakı iç satış miktarı 2011 yılı itibariyle sistematik bir şekilde azalmış ve 2016 yılına kadar bir artış yaşanmamıştır. Aynı zamanda şarap ve rakıdan alınan maktu vergilerde de 2010 yılından itibaren sürekli bir artış yaşanmıştır. Votka da ise, maktu vergi oranları yıllar itibariyle artış göstermekte, satış miktarları ise 2012, 2013, 2015 ve 2016 yılları haricinde sürekli artış yaşamaktadır. Görüldüğü üzere on yıllık süreçte incelenmiş olan bira, şarap, rakı ve votkanın vergi oranlarının genel itibariyle sabit bir oranda kalması, ancak bu alkollü içkiler üzerinden alınan maktu vergi tutarlarının sürekli arttırılması yolu tercih edilmiştir. Hemen hemen her yeni yıl ile bu maktu vergi tutarları her dört alkollü içki için de arttırılmıştır. Bu artış ile alkollü içkilerin satış fiyatı yükseltilerek, tüketim azaltılmaya çalışılmıştır. Ancak yapılan bu günah vergisi uygulaması ile Türkiye'de incelenmiş olan on yıllık süreçte (2007-2016) istenilen başarıya ulaştığını söylemek çok doğru değildir. Sonuç olarak on yıllık süreçte incelenmiş olan alkollü içkilerdeki günah vergisi uygulaması ile başarılı olunamadığı söylenebilir.

Günah vergisi uygulaması sadece satış miktarları ile incelendiğinde, satış miktarlarının dalgalı bir seyir izlediği söylenebilir. Ancak günah vergisini sadece satış miktarları ile incelemek de çok doğru bir yol değildir. Çünkü incelenen bu on yıllık süreçte nüfus artış oranı ve hızı da aynı kalmamış, sürekli artmıştır. Bu anlamda yıllar itibariyle yaşanan azalmaların ya da artışların nüfusla çok büyük bir ilişkisi bulunmaktadır. Bu bağlamda ortalama nüfus artış oranı da incelemelere dahil edilmiştir. Ülkemizde 2007-2016 yılları arasındaki ortalama nüfus artış oranı % 13,07 iken, yapılan vergi oranı artışları karşısında alkollü içki tüketiminde nüfus artış oranı da hesaba katıldığında sadece %2,5'lik bir azalma gerçekleşmiştir. Alkollü içki satışında görülen bu azalma vergi oranlarının artışı dışında; alkollü içki satışını özendiren veya teşvik eden kampanyaların yasaklanması, saat 22:00'dan sonra alkollü içki satışının yapılmaması, kamu spotları v.b. sebeplerden de kaynaklanıyor olabilir.

Sigaraya baktığımızda ise, yüksek oranlı vergilendirmeye uygun olması sebebiyle sigaranın vergilendirilmesi vergi idarelerinin her zaman ilgi odağındadır. Sigaraya yönelik vergilendirme politikaları sayesinde farklı amaçlara yönelik sonuçlar da elde edilebilmektedir. Nitekim ki vergi uygulamaları, sigara tüketimini azaltmaya yönelik tütün kontrol programlarının en etkili araçlarından birisi konumundadır (Çelik, 2010: 15). Tütün mamullerinde ÖTV'ye baktığımızda, spesifik veya advalorem olmak üzere iki farklı metoda göre vergilendirme yapıldığı görülmektedir. Spesifik yöntemde, tütün mamulünün belirli bir sayısal adeti veya ağırlığı baz alınarak vergi hesaplanmakta iken; advalorem yöntemde vergi, satış fiyatının belirli bir yüzdesi olarak hesaplanmaktadır. Tütün mamulünün boyutu ve içerdiği tütünün yapısı gibi niteliksel unsurlar spesifik vergilendirmede etkili iken, ürünün markasına ve kalitesine göre değişen fiyat aralıkları ise advalorem vergilemede etkili olmaktadır. Söz konusu yöntemlerin kendine has avantaj ve dezavantajları her iki yöntemin karma olarak uygulanmasını da mümkün kılmaktadır (Çelik, 2010: 16).

Sigara üzerinden alınan vergilerin günah vergisi olarak işlevini yerine getirip getirmediğine ilişkin yorumlamaların yapılabilmesi için, alkollü içkiler konusunda olduğu gibi sigara konusunda da nüfus artış oranı (2007-2016 yılları arasında ortalama nüfus artışı %13,07'dir) yorumlamaya dahil edilmiştir.

Sigara üzerinden alınan vergi oranları ve iç satış miktarları ise, Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4. Türkiye'de 2007-2016 Yılları Arasında Sigara Üzerinden Alınan Vergi Oranları ve İç Satış Miktarları

Yıllar	Vergi Oranı (%)	Asgari Maktu Vergi Tutarı (TL)	Maktu Vergi Tutarı (TL)	İç Satış Miktarı (Milyar Adet)
2007	58	-	0,0700	107,45
2008	58	-	0,0775	107,86
2009	58	0,0775	-	107,55
2010	63	0,1325	-	93,35
2011	63	0,1325	-	91,22
2012	65	0,1325	-	99,26
2013	65	0,1325	-	91,66
2014	65,25	0,1875	0,13	94,68
2015	65,25	0,1971	0,1866	103,21
2016	65,25	0,2210	0,2468	105,48

Kaynak: (TAPDK, 2016: http://www.tapdk.gov.tr/tr/piyasa-duzenlemeleri/tutun-mamulleri-piyasasi/tutun-mamulleri-istatistikleri.aspx).

Tablo 4 incelendiğinde, yıllar itibariyle hem maktu hem de nispi vergilerde kademeli bir artış söz konusudur. Sigara üzerinden alınan ÖTV'deki ciddi nispi artış 29.12.2009 tarihinde çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı ile % 63 olmuştur. Türkiye'de vergilerde sürekli artış olmasına rağmen, sigara tüketiminde büyük bir azalma olmadığı gözlemlenmektedir. Yapılan oran artışı etkisini, % 100 Dumansız Hava Sahası uygulamasına da geçilmesiyle beraber, bir yıl sonra göstermesiyle sigara tüketimi 14,2 milyar adet azalarak 93,35 milyara gerilemiştir.

2011 yılında ise, yıllık sigara tüketiminin gerilemeye devam ettiği gözlemlenmektedir. 12.10.2011 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile nispi ÖTV oranı % 63'den % 69'a yükseltilmiştir. Fakat, 21.10.2011 tarihinde alınan kararla bu oranın 31.12.2012'ye kadar % 65 olarak uygulanmıştır. 2013 yılında yaşanacak oran artışı beklentisiyle 2012 yılında sigara tüketimi bir önceki yıla göre yaklaşık 8,04 milyar artış göstererek; 99,26 milyar adete ulaşmıştır. Görülmektedir ki istisnalar dışında vergi oranlarındaki artış ya da azalış sigara tüketim miktarı üzerinde doğrudan etkilidir. Ancak 2014 ve 2016 yıllarını kıyasladığımızda nispi vergi oranı değişmezken sigara tüketiminin, 10,8 milyar adet arttığı gözlemlenmektedir. 2014 yılına kadar ÖTV'nin genel olarak amacına ulaştığını söyleyebiliriz. Ancak son iki yılda ÖTV'nin günah vergisi fonksiyonunu yerine getiremediği sonucuna varmaktayız.

Yukarıdaki değerlendirmelere bu on yıllık süreçteki ortalama nüfus artış oranı da dahil edilerek yorumlama yapıldığında sonucun daha tutarlı bir şekilde ortaya

çıkacağı düşünülmektedir. Nüfus artış oranı hesaplamalara katıldığında; 2007-2016 yılları arasındaki ortalama nüfus artış oranı %13,07 iken, yapılan vergi oranı artışları sigara tüketiminde %8,63'lük bir azalma sağlanmıştır. Sigara satışı üzerinde görülen azalmanın büyük bir oranda vergiden kaynaklı olmasının yanında, satışların azalması; %100 Dumansız Hava Sahası uygulamasına geçilmesiyle kapalı alanlarda sigara içilememesi, kamu spotları v.b. sebeplerin de etkili olduğu söylenebilir. Özellikle 5727 sayılı Kanun ile Temmuz 2009'da uygulanmaya başlanan kahvehane, kafeterya, birahane gibi eğlence hizmeti verilen işletmeler ve lokantalar kapsamında tütün ürünlerinin etkin tüketiminin yasaklanması büyük bir rol oynamaktadır.

6. Sonuç

Ülkemiz açısından ÖTV, günah vergisi kapsamında değerlendirilmektedir. Özellikle ÖTV'nin III sayılı listesinde yer alan alkollü içkiler ve tütün mamulleri insan sağlığına zararlı olan, ancak zararlı olmasına rağmen bireyler tarafından tüketimi fazla olan mal ve hizmetlerdir. Bu sebeple, bu mal ve hizmetlerin tüketimlerini kısmak amacıyla daha yüksek oranda vergilendirilmesi politika olarak güdülmektedir. Ülkemizde 2007-2016 yıllarını kapsayan on yıllık dönem incelendiğinde, sigara ve alkollü içkiler üzerindeki nispi vergi oranının dönem dönem arttığı, maktu vergi tutarının ise istikrarlı bir şekilde sürekli arttığı görülmektedir. Bu artışların sonucunda sigara ve alkollü içkilerin fiyatı yükselmektedir. Günah vergisinden beklenen, fiyatın yükselmesi neticesinde tüketimin düşmesidir. Günah vergisinin etkili olup olmadığına karar verebilmek için alkollü içkiler ve sigaranın yıllık iç satış miktarları incelenmiş ve satış miktarları ortalama nüfus artış oranı da dikkate alınarak yorumlanmıştır. Nüfus artışının yorumlanmaya katılmasının sebebi, vergi oranları artışlarının tüketimde nasıl bir değişiklik yaptığını tespit etmektir. Çünkü beklenen, vergilerde hiçbir değişiklik olmaması halinde bile, sigara ve alkollü içkilerde nüfus artış oranı kadar bir artışın gerçekleşmesidir. Bu sebeple, günah vergisinin alkollü içki ve sigara tüketiminde etkili olup olmadığının tespitinde ortalama nüfus artış oranı da çalışmada dikkate alınmaktadır.

2007-2016 yılları arasındaki alkollü içki üzerine konulan vergiler hem nispi olarak hem de maktu olarak çoğunlukla artmıştır. Vergi oranlarının artışının, ortalama nüfus artış oranının da dikkate alınmasıyla, alkollü içki iç satış miktarına bir etkisi olmadığı söylenebilir. Başka bir ifadeyle son on yıllık dönemde alkollü içki üzerine konulan vergiler tüketimi azaltmayarak, günah vergisi işlevini yerine getirememiştir. Çünkü vergi oran ve tutarlarının artmasına rağmen alkollü içki satışında büyük bir azalma olmamıştır. 2007-2016 yılları arasındaki sigara üzerine konulan vergiler incelendiğinde ise, bu vergilerin kesintisiz her dönem arttığı görülmektedir. Hem vergi oranlarının artışı, hem maktu vergi tutarlarının artışı sigaranın fiyatını son on yılda, özellikle son beş yılda ciddi oranda arttırmıştır. Bu vergi oranları karşılığında, ortalama nüfus artış oranı da dikkate alındığında, sigara iç satış miktarında bir azalış olduğu söylenebilir. Ancak bu azalışın vergi artışları ile ilgili olduğu düşünülse bile, bu azalışta 2009 yılından sonra Dumansız Hava Sahası uygulamasına geçilmesinin de önemli bir etkisi olduğu göz ardı edilmemelidir.

Genel olarak değerlendirdiğimizde günah vergisi uygulamasının alkollü içkiler açısından başarısız olduğunu, sigara açısından da kısmen bir başarı sağladığını söyleyebiliriz. Sigaradaki başarının sebebinde, günah vergilerinin dışında %100 Dumansız Hava Sahası uygulamasına geçiş ve kapalı alanlarda sigara içme yasağı gibi düzenlemelerin de birlikte uygulanması etkili olmuştur. Unutulmamalıdır ki vergiler, tüketimin azaltılması için politika açısından tek başına yeterli değildir. Bu sebeple ek düzenlemelerle desteklenmesi durumunda istenen miktarda tüketimin azaltılması mümkün olacaktır.

Kaynakça

Alp, M. A. (2017). "ÖTV Uygulamasında İmalatta Kullanım ile Vergi İndiriminin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı. 342, Mart, ss. 60-65.

Ay, H. (2014). *Kamu Maliyesi,* 2. Baskı, Ankara, Nobel Kitabevi.

Black, P. & Mohamed, A. (2006). "Sin Taxes and Poor Households: Unanticipated Effects", *South African Journal of Economics,* Vol. 74 (1), pp. 131-136.

Buyrukoğlu, S., Bozdoğan, D. & Köktaş, A.M. (2016). "Paternalist Devlet Anlayışının Bir Gereği Olarak Günah Vergileri: Türkiye Örneği", *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı. 9(3), Temmuz, ss. 15-31.

Bülbül, D. (2013). "Yerel Yönetimlerde Yeni Bir Finansman Yöntemi: Günah Vergileri", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı. 294, Mart, ss. 166-170.

Carruthers, B. (2016). "The Semantics of Sin Tax: Politics, Morality, and Fiscal Imposition", *Fordham Law Review,* Vol. 84 (6), pp. 2565-2582.

Dorsey, R. (2010). "In Defense of 'Sin Taxes': Tax Policy, Virtue Ethics, and Behavioral Economics", *Southern Law Journal,* Vol. 20, Fall, pp. 53-67.

Çelik, A. (2010). "Tütün Mamullerindeki ÖTV Artışlarının Kayıt Dışılığa Etkisi", *Vergi Dünyası Dergisi,* Sayı. 345, Mayıs, ss. 15-18.

Doğan, U. (2003). "Özel Tüketim Vergisi", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı. 174, Mart, ss. 19-32.

Edizdoğan, N. & Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi,* Yenilenmiş 2. Basım, Bursa, Dora Yayınları.

Erdem, T. (2013). "Vergi İlkelerinin KDV'si ve ÖTV'si Üzerinden Vergi Adaleti Arayışı", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı. 297, Haziran, ss. 44-54.

Haile, A. (2009). "Sin Taxes: When The State Becomes The Sinner", *Temple Law Review,* Vol. 82, pp. 1041-1070.

Lorenzi, P. (2004). "Sin Taxes*", Society,* Vol. 41 (3), pp. 59-65.

Hak, İ. (2016). "Özel Tüketim Vergisinde Vergiye Tabi Mal Kavramına Farklı Bir Bakış", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı. 329, Şubat, ss. 153-160.

Hanbay Kahriman, E. (2016). "Dijital Oyunların Vergilendirilmesinde "Corlett-Hague Kuralı" nın Bir Günah Vergisi Olarak Uygulanabilirliği", 2. International Congress on Economics and Business, May 30- June 3 2016, Sarajevo.

Kaya, N. Y. & Bozkır, M. (2002). "Özel Tüketim Vergisi ve Gelişim Süreci", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı. 166, Temmuz, ss. 1-88.

Snowdon, C. (2012). *The Wages of Sin Taxes,* Adam Smith Institute.

Talbot, L. & Piennar, S. (2012). "Fat Tax As an Alternative Tax In South Africa", *International Business & Economics Research Journal,* Vol. 11 (12), pp. 1281-1288.

TAPDK, (2016). http://www.tapdk.gov.tr/tr/piyasa-duzenlemeleri/alkollu-ickiler-piyasasi/kamuoyuna-yonelik-bilgiler.aspx, (29.05.2017).

TAPDK, (2016). http://www.tapdk.gov.tr/tr/piyasa-duzenlemeleri/tutun-mamulleri-piyasasi/tutun-mamulleri-istatistikleri.aspx, (29.05.2017).

Turan, D. & Yurdakul, A. (2009). "Zararlı Alışkanlığı Önlemeye Yönelik Bir Araç Olarak Günah Vergileri ve Etkinliği", *Ekonomi Bilimleri Dergisi,* Cilt: 1 (2), ss. 1-13.

TÜİK, (2016). www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=1591, (26.05.2017).

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.

Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi: Kavramsal Bir Değerlendirme

Simplification of Tax System: A Conceptual Evaluation

Tamer BUDAK[1] **Simon JAMES[2]** **Serkan BENK[3]**

Dünyada anlaşılması en zor şey gelir vergisidir.

Albert Einstein

Abstract

Tax systems have become increasingly complex due to developments in the economic, social and legal fields over time. This complexity not only affects taxpayers but also affects all segments of society. The most important of these effects is the tax compliance costs. Tax administrations and governments have begun to implement a number of applications to simplify the complexity of tax system to bring about the numerous advantages of a balanced tax system. But in this regard, both the literature and the developments in implementation have progressed very slowly. One of the biggest reasons for this is that the concepts could not be identified and an index can not yet be established that can accurately determine the level of complexity in the tax system.

The simplification of the tax system is not an easy process, simplification involves more than drafting laws which are simple and comprehensible. The taxation process concerns the tax administration, and taxpayers. For this reason, the simplification of the system should be designated as a priority policy, and in this context, the creation of simplification cultures must be continually followed.

Keywords: tax system, level of complexity, simplification, tax compliance

Özet

Vergi sistemleri zaman içerisinde ekonomik, sosyal ve hukuksal alanda ortaya çıkan gelişmeler nedeniyle giderek daha karmaşık hale gelmişlerdir. Bu karmaşıklık sadece mükellefleri değil, aynı zamanda toplumun bütün kesimlerini de etkilemektedir. Bu etkilerden en önemlisi ise vergi uyum maliyetlerinde kendisini göstermektedir. Vergi idareleri ve hükümetler, karmaşıklığın olumsuzluklarını gidermek, besitleştirilmiş vergi sisteminin sayısız avantajlarını topluma sunmak amacıyla basitleştirmeye yönelik bir takım uygulamalara başlamışlardır. Bu konuda gerek literatür, gerekse uygulamadaki gelişmeler çok yavaş ilerlemektedir. Bunun en büyük nedenlerinden birisi kavramların tanımlan(a)mamasından ve vergi sistemindeki karmaşıklık seviyesini kesin olarak tespit edebilen bir endeksin henüz üretilememesinden kaynaklanmaktadır.

[1] Doç. Dr., İnönü Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Türkiye

[2] Professor, University of Exeter, Business School, UK.

[3] Doç. Dr., İnönü Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Türkiye

Vergi sisteminin basitleştirilmesi, kolay bir süreç olmayıp, sadece vergi kanunlarının kolay, anlaşılır ve sade yazımı anlamında da değildir. Vergilendirme işlemi hem vergi idaresini, hem vergi mükellefini, hem de vergi yargısını ilgilendirmektedir. Bu nedenle sistemin basitleştirilmesi öncelikli bir politika olarak belirlenmeli ve bu kapsamda basitleştirme kültürünün oluşturulması, basitleştirmeye yönelik her bir uygulamanın sürekli takibi yapılmalıdır.

Anahtar Kelimeler: vergi sistemi, karmaşıklık seviyesi, basitleştirme, vergi uyumu

1. Giriş

Vergi sisteminin karmaşıklığı yeni bir olgu olmamakla birlikte son yıllarda daha çok gündeme gelmekte ve yaygın bir tartışma konusu olmaktadır. İlk gelir vergisi kanunu yürürlüğe girdiğinde çok az sayıdaki mükellef grubunu hedef almış olması ve çok düşük vergi oranlarını içermesinden dolayı herhangi bir karmaşıklık tartışması söz konusu değildi (Morris, 2012). Ancak takip eden dönemlerde vergilemeden beklenen amaçların çeşitlenmesiyle birlikte karmaşıklık, vergi mükellefleri ve çeşitli toplum kesimleri tarafından sürekli bir şekilde şikâyet konusu haline gelmiş; vergi kanunlarının hacimleri sürekli bir şekilde genişlemiştir (Pollack, 1994). Örneğin Kanada kişisel gelir vergisi kanunu 1917 de sadece 11 sayfa iken 2014 yılında 3200 sayfaya ulaşmıştır (Speer, Palacios, Vaillancourt, & Lugo, 2014).

Vergilendirmenin gelir sağlama, refahın ve kaynağın yeniden dağılımı ile tutum ve davranışları yönlendirme gibi çeşitli fonksiyonları bulunmaktadır. Vergilemeye yüklenen fonksiyonların artmasıyla birlikte uygulanan politikalar, vergi formların ve/veya beyannamelerin ve vergi kanunlarının anlaşılmaz ve karmaşık hale gelmesine neden olmuştur (Piper, 2013). Bununla birlikte çoğu vergi sistemi, vergi harcaması olarak adlandırılan, çeşitli teşvikler, istisnalar, muafiyetler, farklı vergi oranları ve farklı uygulamalar barındırmaktadır. Bu uygulamalar normal vergi uygulamalarında ve politikalarında bir takım sapmalara neden olmaktadır (McBride, 2013). Üstelik vergi harcamaları her zaman adalete ve verimliliğe de hizmet etmemektedir. Çünkü çoğunlukla bu tür harcamalar uygulanmadan önce iyi bir şekilde tasarlanmazlar. Ayrıca, uygulamada karşılaşılan vergi harcamalarının büyük bir bölümü kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi vergi kanunları kullanılarak yapılmaktadır (Dodge, 2013). Dolayısıyla vergi harcamaları vergi sistemini daha karmaşık bir hale getirmekle birlikte, vergi hasılatının azalmasına ve idari maliyetleri de içeren vergi uyum maliyetlerinin artışına da neden olmaktadır. Bu nedenle, vergi harcamalarına ilişkin hükümlerin azaltılması hem vergi sisteminin basitleşmesine hem de vergi uyum maliyetlerinin azaltılmasında imkân sağlayacaktır (Gaëlle Garnier, Gburzynska, György, & Mathé, 2013).

Vergi sisteminin karmaşıklığı politikacılar, ekonomistler ve uygulayıcılar tarafından sürekli olarak eleştirilmiştir. Konuyla ilgili yaygın görüş, vergi sistemlerinin gittikçe karmaşık bir yapıya dönüşmeleri ve mükellefler üzerinde ağır bir yük oluşturmalarıdır (Norman & Collier, 2009). Nitekim birçok ülkede vergi kanunlarının anlaşılmasına ve uygulanmasına yönelik olarak hazırlanan rehberlerin sayfa sayıları 10.000'ler ile ifade edilmeye başlanmıştır (Martin, 2005). Örneğin, İngiltere'de Tolley's Tax Handbooks'un doğrudan vergilere ilişkin rehberi 2015 yılında 15.686 sayfaya ulaşmıştır.

Bu aşamada vergi sisteminin karmaşık hale gelmesinin nedenleri üzerinde durulması gerekir. Literatür incelendiğinde karmaşıklığa neden olan unsurlar arasında kamu politikaları, vergisel teşvikler, mükelleflerin vergiler konusundaki tepkileri, muafiyet ve istisnalar, transfer fiyatlandırması, vergi yapısı, asimetrik bilgi, vergi kapasitesi ve vergi idaresinin uygulamaları gibi bir çok unsurun olduğu görülmektedir.

Bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi sisteminde karmaşıklık ve basitleştirme kavramları ile karmaşıklığın ve basitleştirmenin nedenleri ve sonuçları üzerinde durulmaktadır. İkinci bölümde ise, karmaşıklık seviyesinin ölçülmesine yönelik yapılan girişimler, çalışmalar ve yöntemler ile vergi sisteminin basitleştirilmesine ilişkin çeşitli ülke uygulamaları ele alınmaktadır. Üçüncü ve son bölümde ise, çalışmadan elde edilen bulgular değerlendirilmektedir.

2. Karmaşıklık ve Basitleştirme

Mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi kanunlarının anlaşılır, adil ve kolay uygulanabilir olmalarını isterler. Ancak gerçek hayat hiç de öyle değildir. Vergi sistemleri oldukça karmaşık ve anlaşılması oldukça güç bir yapıdadırlar. Bu durum; "*Neden vergi kanunları çok karmaşık ve anlaşılmaz?*" ya da "*Karmaşıklığın sebebi nedir*?" gibi soruları akla getirmektedir. Söz konusu soruların cevabı elbette kolay olmamakla birlikte, vergi kanunlarının sosyal, ekonomik, politik ve kültürel hayat gibi sürekli değişen ve gelişen unsurlar ile doğrudan ilişkili olduğunu belirtmek gerekir. Dolayısıyla sürekli değişen ve gelişen yapılar vergi sisteminin de giderek karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Ayrıca ortaya çıkan karmaşıklığın bazı vergi uygulayıcıları açısından bir fırsat olduğunu da unutmamak gerekir. Zira bu alanda faaliyet gösteren ve karmaşık vergi sisteminden fayda sağlayan bir takım uygulayıcılar sistemin basitleştirilmesini istemezler ve bu doğrultuda yapılacak uygulamaları ve politikaları engellemek için sürekli olarak lobi faaliyetleri içerisine girerler. Karmaşıklık konusundaki diğer bir faktör politik yapıyla ilişkilidir. İktidar partileri kendi politik amaçlarına hizmet etmesi ve diğer siyasi partilerden farklı olmak amacıyla yeni vergi kanunları çıkarırlar veya var olan vergi kanunlarında değişiklikler yaparak bir sonraki seçime hazırlanırlar. Ayrıca bazı mükellefler vergi kaçırmak ya da vergiden kaçınmak amacıyla karmaşık hale gelmiş olan vergi mevzuatının değiştirilmesi yönünde direnç gösterebilirler. Zira basitleştirilmiş bir vergi sisteminde vergiden kaçınma veya vergi kaçırma faaliyetleri daha kolay tespit edilebilmektedir. Dolayısıyla vergi uyum düzeyi düşük olan mükellefler vergi sisteminin karmaşık yapıda olmasını her zaman tercih edeceklerdir (Martin, 2005).

2.1. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı: Anlam ve Nedenler

Vergi karmaşıklığı genel bir tartışma konusu olmasına rağmen, karmaşıklığın tanımlanması ve ölçümü vergi sisteminin basitleştirilmesinde önemli bir engel olarak karşımıza çıkmaktadır (Morris, 2012). Karmaşıklığın net bir tanımını yapmak kolay değildir. Bu nedenle araştırmacılar karmaşıklığı tanımlamaktan ziyade karmaşıklığa katkıda bulunan faktörleri sınıflandırmayı ve sıralamayı tercih etmişlerdir. Tanım veya

sınıflandırmaya ilişkin ilk çalışma Slemrod (1989) tarafından yapılmış olup, vergi sisteminin karmaşıklığı; (i) *öngörülebilirlik, (ii) idare edilebilirlik, (iii) zorluk* ve *(iii) uygulanabilirlik* gibi 4 farklı açıdan değerlendirmiştir. Öngörülebilirlik ve idare edilebilirlik vergi kanunu ile ilgili iken, zorluk ve uygulanabilirlik vergi mükellefinin vergi kanununa verdiği tepki ve vergiye yönelik davranışı ile ilgilidir (Evans & Tran-Nam, 2012). Slemrod (1996) aynı zamanda vergi sisteminin karmaşıklığını *"toplam kaynak maliyeti"* veya *"toplam uyum maliyetleri ve idari maliyetler"* şeklinde de ifade etmiştir. Bu yaklaşım, vergi karmaşıklığı ile vergi uyum maliyetleri arasındaki temel ilişkiyi de ortaya koymaktadır. Ayrıca McCaffery (1990)'e göre, vergi sisteminin basitleştirmesi amacı ile "adalet" ve "etkinlik" amaçları arasında da bir ilişkinın varlığı söz konusudur. McCaffery bu anlamda karmaşıklığa üç temel boyutta yaklaşmıştır.

(i) Teknik karmaşıklık: Bir vergi kanununun ne anlama geldiğinin anlaşılmasındaki zorluklar.

(ii) Yapısal karmaşıklık: Vergiden kaçınmak veya vergisel bir sonuç elde etmek için belirli işlemleri ve bu işlemleri oluşturan vergisel kuralları uygulama zorluğu.

(iii) Uyum: Usule ilişkin kayıtların tutulmasında kaynaklanan zorluklar.

Cooper (1993), yaptığı çalışmada, Slemrod (1989)'un sınıflandırmasını geliştirerek karmaşıklığın unsurlarını; öngörülebilirlik, oranlılık, tutarlılık, uyum, yönetim, koordinasyon ve anlatım dili şeklinde sıraladığı görülmektedir. Cooper'ın öngörülebilirlik, oranlılık, tutarlılık, koordinasyon ve anlatım dili aslında Slemrod'un "öngörülebilirlik" yaklaşımının detaylandırılmış halidir. Ayrıca yazarın ifade ettiği yönetim ve uyum unsurları ise, Slemrod'un "idare edilebilirlik" ve "zorluk" şeklinde sıraladığı unsurlar ile benzer anlamlar taşıdığını da vurgulamak gerekir (Evans & Tran-Nam, 2012).

Vergi sistemlerin karmaşık hale gelmesinde oldukça fazla sayıda faktörün olduğunu belirtmek gerekir. Çünkü vergileme hem mali hem de mali olmayan amaçlar için kullanılabilmektedir (Kaplow, 1996). 18. yüzyıldan başlarından itibaren birçok ülkenin vergi sistemlerini hem kamu finansmanı amacıyla hem de ekonomik ve sosyal politikalar doğrultusunda kullandıkları görülmektedir. Bu durum mevcut vergi sisteminde oldukça fazla sayıda düzenlemeler ve değişiklikler yapılmasına neden olmaktadır (James, 2008). Ülkeler aynı zamanda işletmelerin yeni yatırımlar yapmalarını ve büyümelerini sağlamak amacıyla onları vergisel açıdan teşviklerle desteklemek ve sosyal amaçlar çerçevesinde toplumun bazı kesimlerini düşük vergi oranı, muafiyet veya istisna uygulamaları ile vergilemekten vazgeçme eğilimdedirler. Bütün bu uygulamalar vergi sistemindeki karmaşıklığı ve vergi uyum maliyetlerini artıran vergi harcamaları olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca istisna, muafiyet ve indirim gibi uygulamalar sisteme bir kez dâhil olduğu andan itibaren ekonomik ve politik nedenlerden dolayı bu tür uygulamalardan geri adım atmek neredeyse imkânsızdır. Karmaşıklığa neden olan bu tür vergi harcamaları tüketim tercihlerini ve yatırımları etkinsiz hale getirerek refah kaybıplarına neden olmaktadır (European Commission, 2013).

Vergi harcamaları sadece vergi kanunlarını karmaşık hale getirmemekte aynı zamanda gelir kayıplarına da yol açmaktadır. Örneğin Amerika'da yıllık federal vergi

harcamalarının maliyeti 1 trilyon $'ın üzerine çıkmıştır. Bununla birlikte ülkede vergi harcamalarının giderek çeşitlenmesi vergisel düzenlemeleri daha da karmaşık hale getirmektedir. Örneğin ülkede uygulanan 1040 numaralı Vergi Formunun doldurulması için gereken süre yıllık, iki iş gününü (16 saatten fazla) aşması vergi karmaşıklığının bir sonucudur (Marshall & Weinstein, 2014).

Diğer bir neden ise, verginin kesinliği ile ilgilidir. Günümüz işletmeleri eskiden olduğundan çok daha fazla karmaşık finansal işlemler yapmaktadırlar. Bu işlemler vergi kanunlarının daha karmaşık hale gelmesine neden olurlar. Vergi mükellefleri ve onların profesyonel danışmanları milyon veya milyar dolarlı finansal işlemler karşısında vergi miktarını doğru bir şekilde tespit edip müşterilerine daha faydalı olanilmek istediklerinde, hükümete veya ilgili bakanlığa çok kesin ve çok ayrıntılı vergi kanunları yapmaları konusunda baskı oluştururlar (Clark & Farber, 2011). Karmaşık finansal işlemlerin ortaya çıkardığı bu talep ilgili bakanlık tarafından karşılandığında vergi kanunları çok ayrıntılı, aşırı sayfalı ve karmaşık bir hale dönüşmüş olur.

Karmaşıklığa neden olan bir diğer faktör ise, vergiden kaçınmayı sınırlandırmaya yönelik olarak yapılan düzenlemelerdir. Vergi mükellefleri fırsatını bulduklarında, vergiden kaçınmak için vergi sisteminin bazı avantajlı yanlarını kullanmak istediklerinde, vergi idaresi bu durumu (vergiden kaçınmak) engellemek veya kısıtlamak için yeni düzenlemeler yaparak vergi kanunlarını daha karmaşık hale gelmesine neden olurlar. Bu durumda vergi mükellefleri yeni getirilen kurallardan kurtulmak için çok daha karmaşık yollar deneyerek vergiden kaçınma çabalarına devam ederler. Mükeller yeni yollar denedikçe vergi idaresi yeni düzenlemelerle bu sömürününün önüne geçmeye çalışır. Bu süreç böylece karşılıklı olarak ve kısır döngü şeklinde devam eder ve sonuçta gittikçe karmaşık hale gelen bir vergi sistemi ortaya çıkar.

Karmaşıklığa neden olan olan bir diğer durum farklı gelir düzeylerine sahip olan mükelleflerin arasındaki vergi adaletini sağlama arzusundan kaynaklanmaktadır. Vergilerin düşük oranlı biçimde uygulanması vergi sisteminin basitleştirilmesi açısından oldukça faydalı etkiler meydana getirir. Ancak vergi oranları yükseltilir ve vergilendirilecek alan genişletilir ise, bu yeni durum daha fazla sayıda mükellefin vergiler ile muhatap olmasına neden olur. Ayrıca artan vergi oranları sonucunda yeni vergi yükünün de artması, vergi adaleti açısından vergi mevzuatının mükelleflerin ekonomik durumlarına göre yeniden düzenlenmesini zorunlu kılar (James, 2007). Bu durum vergi sistemini biraz daha karmaşık hale getirecektir. Ekonomik ve sosyal durumların karmaşıklığı ve yeni uygulamaların yürürlüğe girmesi göz önüne alındığında, vergi sistemini karmaşık hale getirmeden vergilemede adaleti sağlamak mümkün olmaz. Üstelik vergi adaleti üzerinde tam anlamıyla hemfikir olunan bir tanımın ya da uygulamanın olmaması da adalete ulaşmayı imkânsız hale getirmektedir. Bununla birlikte, artan oranlı vergilemenin vergi adaleti açısından en azından şimdilik etkin bir uygulama olduğunu da vurgulamak gerekir. Ancak adaleti sağlama arzusu ile ekonomik etkinlik arasındaki uyumsuzluğun varlığı da unutulmamalıdır. Özellikle gelir vergilerinde adaleti sağlama amacıyla kullanılan yüksek marjinal vergi oranları bireyin çalışma, tasarruf ve yatırımlar konusundaki kararlarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bu

nedenle vergi adaleti ile etkin vergileme arasında sürekli bir çatışmanın olduğu da göz ardı edilmemelidir (Clark & Farber, 2011).

Ticari faaliyetlerdeki karmaşıklığın artışı da vergi kanunlarının karmaşıklık seviyelerini artıran önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, 1950'lerden itibaren uluslararası ticari faaliyetlerin önemli ölçüde arttığı ve çeşitlendiği görülmektedir. Uluslararası ekonomik çevredeki bu değişim birçok ülkede faaliyet gösteren şirketlerin ve çok uluslu ticari işlemlerin vergilendirmesini sağlayabilmek için yeni düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır (Pollack, 1994). Bu nedenle uluslararası vergileme, transfer fiyatlandırması kuralları ve çifte vergilemeyi önlemeye yönelik çeşitli anlaşmalar gibi düzenlemeler de vergi kanunlarındaki karmaşıklığı önemli ölçüde artmıştır (Sebastian, 2009).

2.2. Karmaşıklığın Maliyeti: Vergi Uyum Maliyeti

Vergi sistemindeki karmaşıklık ve bunun sonucu olan mükelleflerin vergi uyum maliyetlerinin artması hükümetler, politikacılar, vergi uygulayıcıları ve vergi idareleri açısından önemli bir sorun haline gelmiştir (Kaplow, 1996). Karmaşıklık ülkedeki vergi boşluğunu artıran önemli bir faktördür ve bu durumun iki önemli yansıması söz konusudur. Bunları;

(i) *Karmaşıklığın neden olduğu vergi hâsılat kaybını önlemeye yönelik olarak ilave yöntemlerin uygulanması ve bu durumda vergilemede operasyonel maliyetlerin artması ile,*

(ii) *Karmaşıklık seviyesine bağlı olarak mükelleflerin vergi borçlarını yanlış hesaplamaları dolayısıyla vergi kayıplarının artması*

şeklinde ifade etmek mümkündür (Kopczuk, 2006). Vergilemenin meydana getirdiği operasyonel maliyetler Şekil 1'de sistematik olarak gösterilmektedir. Şekilde görüldüğü gibi "*toplama (tahsilat)*" ve "*verimlilik maliyetleri*" geliri arttıkça ortaya çıkan iki temel maliyettir. Bunlardan en büyüğü ise verimlilik maliyetidir. Toplama maliyetleri kamunun yönetim maliyetleri ve mükelleflerin yasal yükümlülüklerini yerine getirirken katlandıkları uyum maliyetlerinden oluşmaktadır (Oliver & Bartley, 2005).

Şekil 1. Vergi İşlem Maliyetleri

<table>
<tr><td rowspan="6">Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri</td><td rowspan="5">Toplama Maliyetleri</td><td rowspan="4">Uyum Maliyetleri</td><td rowspan="2">Parasal</td><td>Zorunlu</td></tr>
<tr><td>Gönüllü</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Parasal Olmayan</td><td>Zorunlu</td></tr>
<tr><td>Gönüllü</td></tr>
<tr><td colspan="3">İdari Maliyetler</td></tr>
<tr><td colspan="4">Verimlilik Maliyetleri</td></tr>
</table>

Uyum maliyetleri hem parasal hem de parasal olmayan maliyetleri kapsamakla birlikte sadece maliyet türleri ile sınırlı değildir. Uyum maliyetleri içerisinde bilgiyi edinme maliyetleri, kayıtların saklanması, vergi muhasebesi sistemimin oluşturulması

ve idame edilmesi ile vergi beyannamelerini doldurulmasına ilişkin maliyetler de yer almaktadır. Ayrıca alternatif işlemlere yönelik vergilemenin ya da vergi kanunlarındaki zorunluluklara uyuma ilişkin alternatif metodların etkinliğinin değerlendirilmesi; işçiler ve iş hacmi üzerinden tahsil edilen ve ödenen vergilere ilişkin maliyetler ve vergilerin meydana getirdiği psikolojik maliyetler de vergi uyum maliyetleri arasında yer almaktadır.

Uyum maliyetleri zorunlu ve gönüllü maliyetler olmak üzere iki başlık altında toplanabilir. Zorunlu maliyetler, mükelleflerin karşılamak zorunda oldukları yasal sorumlulukları içerir. Örneğin, vergi kanunlarına göre mükellefler daha önceden tanımlanmış olan vergi kesintilerini ve çeşitli indirimleri içeren beyanlarını kanunun belirttiği usul ve sürede bildirmek zorundadırlar. Gönüllü maliyetler ise, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini azaltmak veya düşük tutmak için seçebileceği ek maliyetleri içermektedir. Örneğin, mükelllefler vergisel avantajlar sağlayabilmek amacıyla alternatif uyum modelleri tercih ederek yasalara uyum sağlayabilirler (Oliver & Bartley, 2005). Vergi karmaşıklığının ortaya çıkardığı maliyetlerin arasında idari maliyetler de önem arz etmekte olup, bu tür maliyetler aslında toplumun tamamına yayılmaktadır (Morris, 2012).

Karmaşıklık seviyesi, vergi uyumu ve idari maliyetler arasında karmaşık bir ilişki söz konusudur. Hatta daha fazla karmaşıklığın daha yüksek maliyetlere yol açacağı da söylenebilir. Karmaşıklık aynı zamanda vergide belirlilik ilkesini zedeyip, gelecekte tahsil edilecek vergi hâsılatının ve vergileme sonucu oluşan maliyetlerin tahminini de güçleştirir (James, 2007). Slemrod (2004)'un ABD'de yaptığı çalışmaya göre, bireysel vergi mükelleflerinin toplam uyum maliyetleri, yıllık gelir vergisi hasılatının %11.1'ine karşılık gelen 85 milyar $ olarak tespit edilmiş olup, bu maliyetlere mükelleflerin harcadıkları zaman maliyeti, vergi danışmanlarına ve muhasebecilere ödenen ücretler ve diğer maliyetleri kapsamaktadır. Benzer olarak PwC&Dünya Bankası (2014) tarafından yapılan bir çalışmada küresel ölçekte, firmaların yılın bir ayını vergi düzenlemelerine uyum için harcadığı tespit edilmiştir. Ayrıca firmalar kurumlar vergisi için 9 gün, istihdam vergileri ve katkıları için 12 gün, tüketim vergileri için ise 13 gün harcamaktadırlar.

ABD vergi sistemi ile ilgili olarak, IRS Taxpayer Advocate's (2011)'in Kongre'ye sunduğu raporda vergi sistemindeki aşırı karmaşıklığın vergileme ile ilgili en önemli sorun olduğu ve bu sorunla mutlaka mücadele edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Söz konusu rapora göre, son on yılda yaklaşık 4,428 kez vergi kanunlarında değişiklik yapıldığı, sadece 2010 yılında yapılan değişiklik sayısının 579 olduğu ifade edilmiştir.

Vergi kanunlarındaki karmaşıklık vergi mükelleflerinin uyum davranışlarını da olumsuz olarak etkilemektedir. 2002 yılında Amerikan Vergi İdaresi–IRS mükellef hizmetleri yardım merkezinin müklelleflere verdikleri cevapların %29'unun yanlış olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, sadece vergi mükellefleri değil, aynı zamanda IRS çalışanları da, vergi kanunlarının karmaşıklığı ve çok sayıdaki vergisel düzenlemelerden dolayı, vergi kanunlarını anlayamadıkları ortaya çıkmıştır. Buna örnek teşkil etmek üzere, vergi kanunlarını tek cilt bir kitap olarak basıldığında toplam 73,608 sayfa olacağı hesap edilmilmiştir (Laffer, Winegarden, & Childs, 2011).

Diğer ülkelerde olduğu gibi ABD'de de gönüllü vergi uyumu önemli bir konudur. Gönüllü vergi uyumu müklelleflerin vergilerini hesaplaması, beyannameleri ve vergilerini vergi idaresine göndermeleri yükümlülüğü olarak bilinir. Müklellefler gönüllü vergi uyumuna saatlerce çaba harcayarak ve vergi danışmanları kiralayarak ulaşırlar (Guyton, O'Hare, Stavrianos, & Toder, 2003). Gönüllü vergi uyumunun büyük bir kısmını oluşturan muhasebe maliyetleri 67 – 378 milyar $ arasında olduğu tespit edilmiştir (Laffer, Winegarden, & Childs, 2011).

Kanada'da ise, 2010 yılı, kişisel gelir vergi beyannamelerinin hazırlanması ve doldurulması için katlanılan maliyetin 4 - 5,8 milyar $ arasında olduğu tahmin edilmiştir. Aynı zamanda Kanadalı Bağımsız İşletmeler Federasyonu (CFIB)'nin hesabına göre, 2008 yılında küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri için katlandıkları yıllık toplam maliyet 12,6 milyar $ düzeyindedir. Amerika'da olduğu gibi Kanada'da yeni muafiyetler, indirimler, kesintiler ve istisnalarla birlikte vergi kanunları gittikçe genişlemekte ve daha karmaşık hale gelmekle olup, idari ve uyum maliyetleri gittikçe yükselmektedir (CGA-Canada, 2012). 2012 yılı itibariyle gelir vergisindeki vergi harcamalarının toplam büyüklüğünün 65,5 milyar $ olduğu tahmin edilmiştir. Aynı yıl içerisinde hükümetin gelir vergisi hâsılatının 125,7 milyar $ olduğu dikkate alınırsa gelir vergisindeki vergi harcamalarının büyüklüğü daha iyi anlaşılabir (Speer, Palacios, Vaillancourt, & Lugo, 2014).

Avustralya'da ise, küçük ve orta boy işletmelerin vergi uyumu için 2012 yılında harcadıkları yıllık ortalama süre 157 saat olarak tespit edilmiştir. Bu sürenin 62 saati vergiye ilişkin bilgilerin kaydı; 32 saati vergi beyannamelerin doldurulması; 17 saati ise vergi danışmanlarından alınan hizmetler için harcanmıştır. Bununla birlikte işletmeler vergilemeye ilişkin konuları öğrenmek için katıldıkları seminerlere de her yıl 10 saatten fazla süre harcamaktadırlar. Ayrıca, küçük ve orta ölçekli işletmelerden her birinin toplam yıllık uyum maliyeti, mikro işletmeler için 2,844 A$; küçük işletmeler için 9,356 A$; orta ölçekli işletmeler için ise 47,411 A$ olarak hesaplanmıştır (Evans, Lignier, & Tran-Nam, 2013).

Vergi karmaşıklığının yol açtığı vergi uyum maliyetlerine yönelik hem dünya genelinde (PwC–The World Bank, 2015) hem de ülke bazında çok çeşitli çalışmalar ile ortaya konulmuştur (Hansford & Hasseldine, 2012; Bratić & Bronić, 2004; Shaw, Slemrod, & Whiting, 2010; Krause, 2000). Genel bir değerlendirme yapılacak olursa, vergi uyum maliyetlerinin vergi ödeme maliyetlerinin de üzerine çıktığı ve bu maliyetin çoğunlukla bireysel mükellefler ve küçük işletmeler üzerinde kaldığı görülmektedir (Evans, Lignier, & Tran-Nam, 2013).

2.3. Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi: Basitleştirmenin Anlamı

Vergi sisteminin basitleştirilmesi ihtiyacı vergi reformlarına ilişkin politik tartışmaların önemli kısmını oluşturmaktadır. Bu tartışmalar, vergi sisteminin basitleştirilmesinin tam olarak anlaşıl(a)mamasından ve kavramın tanımlan(a)mamasından kaynaklanmaktadır. Verginin basitlleştirilemsine ilişkin genel yaklaşım, vergi oranlarının düşük seviyede tutulması şeklindedir. Ancak bu yaklaşım her zaman gerçeği yasıtmamaktadır (OECD, 2006). Zira verginin ya da vergi sisteminin

basitleştirimesinin birçok boyutu vardır. Verginin veya vergi kanununun basit olmasının anlamı, bütün mükellefler tarafından daha kolay okunup anlaşılabilmesidir. Cooper (1993)'a göre, vergi kanununun daha basit olarak nitelendirilebilmesi için en azından yedi unsuru bünyesinde barındırması gerektiğini tespit etmiştir. Bu yedi unsur gerektiğinde tüm vergi sistemi için de kullanılabilir. Bu unsurları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- *Tahmin edilebilirlik*; kanun ve kapsamı kolay ve doğru bir şekilde bütün vergi mükellefleri ve danışmanlar tarafından tahmin edilebilmeli ve anlaşılmalı.
- *Ölçülülük*; amaçlanan hedefe ulaşmak için tespit edilen probleme ilişkin çözüm çok karmaşık olmamalı. Önerilen çözüm karmaşıklık seviyesini artırmamalı.
- *Tutarlılık*; benzer sorunlar benzer yöntemlerle çözülmeli.
- *Uyum*; mükellefler aşırı maliyetlere katlanmaksızın vergiye uyum gösterebilmeli.
- *Yönetim*; kolay yönetebilen bir vergi idaresi organize edilmeli.
- *Koordinasyon*; bütün vergisel kurallarla uyumlu şekilde dizayn edilmiş bir sistem kurgulanmalı.
- *Dil*; açık ve anlaşılabilir bir anlatıma sahip olmalıdır.

Cooper'in analizinden de görüldüğü üzere, basitleştirme düşüncesinin kendisi de son derece karmaşıktır (James & Wallschutzky, 1997). Ayrıca bir seviyede veya bir alandaki basitleştirme bütün vergi sisteminin basitleştirilmesi anlamına gelmez. Buna karşılık, idari ve uyum maliyetlerinin azaltılmasına yönelik girişimler bütün vergi sisteminin basitleşirilmesinde önemli bir rol oynar. Verginin basitleştirilmesi ancak vergi sistemi, vergi kanunları ve uygulamaya ilişkin kuralların basitleştirilmesiyle elde edilebilir.

Vergi sisteminin basitleştirilmesi genel anlamda, vergilerin sayılarının azaltılması ile uygulanacak olan vergilerin kolay kavranabilen, ödenebilen ve kolay tahsil edilebilen vergilerden oluşması şeklinde ifade edilebilir. Vergi mevzuatının basitleştirilmesi ise, vergi kanunlarında yalın ve anlaşılabilir bir dilin kullanılması ve kanunlarda yer alan istisna ve muafiyet gibi vergi sistemini bozan unsurların azaltılması anlamına gelmektedir. Buna karşılık vergi uygulamalarının basitleştirilmesi ise, doğrudan ve etkin şekilde uygulanabilir vergileme kuralları arasında iletişimin ve etkileşimin kurulması şeklinde tanımlanabilir (BG-Consulting, 2003). Vergi sistemi, mükelleflerin kolay bir şekilde uyum sağlamaları açısından son derece basit ve anlaşılır bir biçimde düzenlenmelidir. Çünkü basit bir vergi sistemi, mükellefler için daha düşük vergi uyum maliyeti anlamına gelmektedir (Henry, Harmer, Piggott, Ridout, & Smith, 2009). Yapılan çalışmalardan da anlaşılacağı üzere, yazarlar, gerek karmaşıklık gerekse basitliğin kesin bir tanımını yapmaktan ziyade karmaşıklığa ve basitliğe neden olan bileşenleri tespit etmeye ve bunların sınıflandırılması üzerinde durmayı tercih etmişlerdir. Bu yaklaşımların dayanağı ise bu iki kavramın tanımlanmasındaki güçlükten kaynaklanmaktadır.

2.4. Basitleştirilen Vergilerin Avantajları

Vergi sistemindeki karmaşıklığın bir takım doğal nedenleri olmasına rağmen basitleştirme toplumun tamamı tarafından istenen ve desteklenen bir durumdur (Graetz, 1997). Çünkü basitleştirilmiş bir vergi sisteminin mükelelefler, vergi idaresi ve uygulayıcılar açısından çok sayıda avantajları vardır. Herşeyden önce basit vergi sistemi zaman ve parasal maliyetler nedeniyle mükelleflerin vergi uyum maliyetlerini azaltacaktır. Söz konusu maliyetlerin azalması mükellefler üzerindeki vergi yükünün azalmasına da neden olacaktır (Gale, 2001). Basitleştirilmiş bir sistem aynı zamanda vergiye uyum oranlarını da artıracağı gibi, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma düzeylerini de azaltacaktır. Sade ve anlaşılır vergi kanunlarının uygulanması insanların bu kanunları daha kolay anlamalarına ve daha kolay biçimde uygulamalarına neden olacaktır.

Basitleştirilen vergi sistemi, vergi beyannamelerinin doldurulması ve vergi ödemelerinin elektronik ortamda yapılmasına da imkân sağlayacaktır. Böylece mükellefler vergi beyannamelerini online sistem üzerinden kolaylıkla hazırlayarak zaman ve para tasarrufu sağlayacak, vergi idaresi ise, beyan edilen matrahları ve ödenen vergileri daha kolay takip ve inceleme fırsatı bulacaktır (BG-Consulting, 2003). Aynı zamanda vergi sistemindeki basitlik, şeffaflığı da artırarak mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ihtilaflı konuları, yolsuzlukları, rant kollama ve rüşvet girişimlerini de azaltacaktır (James, 2009).

Özet olarak basit bir vergi sisteminin çok sayıda avantajları olduğu ifade edilebilir. Bu avantajlardan nispeten tartışmasız olanları; *düşük uyum maliyetleri, düşük tahsilât maliyetleri, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanması, yasama denetiminin etkinliğinin artması, daha az sayıda hata ve ekonomide daha az bozulma* şeklinde sıralamak mümkündür (Nicholson, 2006).

2.5. Kolay ve Basit Bir Vergi Kanunu Yapmak Mümkün mü?

Basit bir vergi sistemi tasarlamak için ele alınması gereken en önemli unsurlardan birisi kullanıcı dostu ve basit bir vergi mevzuatı hazırlamaktır. Vergi sisteminin basitleştirilmesi açısından kalıcı bir başarıya ulaşabilmek için vergi kanunlarının kullanımı kolay ve basit halde tutmak ve her vergi reformunda bu yaklaşımı benimsemek gerekmektedir (James. 2008). Bir vergi sisteminin basitleştirilmesinde izlenebilecek dört temel unsur bulunmaktadır. Bu unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür. Bunlar (Slemrod & Blumenthal, 1999);

- Vergi politikalarının farklı amaçlar bakımından değerlendirilmesi.
- Vergi politikalarına basitleştirmeyi dâhil etmek.
- Vergilemede “basitleştirme kültürü” geliştirmek.
- Gelişimi sürekli izlemek ve gözden geçirmektir.

Mevcut karmaşık vergi kanunlarının varlığı basit vergi kanunları yapılmasında önemli bir problemdir. Diğer bir önemli problem ise, içinde bulunduğumuz dünyada sosyo-ekonomik sistemlerin de oldukça karmaşık bir yapıda olmasıdır (James, 1999). Her şeye rağmen, açık ve anlaşılabilir bir vergi kanunu yapmak mümkündür. Bu ancak, ulaşılmak istenen amaca yönelik açık ve net bir kanun sistematiği; (i) *çok daha kısa cümleler*, (ii) *açık ve anlaşılır yönlendirme işaretleri*; (iii) *modern tasarım*, (iv) *dizgi ve anlaşılır başlıklar* ile sağlanabilir (Howe, 1998). Bu açıdan basitleştirme amacına yönelik olarak tasarlanmış her kanun metni "kötü kaleme alımış" her kanundan daha iyidir. Ancak basitleştirmek daha az detay içeren mevzuat anlamında da gelmemektedir (Jones J. A., 1996). Zira bu şekildeki bir mevzuat netice itibariyle mevzuatta anlam kaymalarına ve dolayısıyla idari ve uyum maliyetlerinin artışına yol açacaktır (James, 2007).

1990'lı yıllar özellikle Anglo-Sakson ülkelerindeki vergi sistemlerinin karmaşıklığının farkındalığının ve basitleştirme ihtiyacının arttığı dönemlerdir. Avustralya, Yeni Zelanda ve Birleşik Krallık, her biri kendi yöntemleri ve kendi uzman kadrosuyla, vergi mevzuatlarını yeniden yazma ve basitleştirme çabasına girmişlerdir. Bu nedenle bu ülkelerin uygulamaları en iyi bilinen *"vergi kanunu yeniden yazma/gözden geçirme projeleri"*dir. Bu üç ülkeyi takiben Kanada, Güney Afrika ve ABD gibi diğer ülkeler ya eyalet/il ya da federal seviyede basitleştirme girişimlerinde bulundular.

2.5.1. Yeni Zelanda: Yeniden Yazım Projesi

Yeniden yazım projesi 1992 yılında Danışma Komitesinin bu konudaki tavsiyesini takiben ilk olarak,1993 yılında Gelir Vergisi Kanunu (ITA 1994), Vergi İdaresi Yasası (TAA 1994) ve Vergi İnceleme Yetkilileri Kanunu (TRAA 1994)'nun yeniden düzenlenmesi/yeniden yazımı ile başlanmıştır. Projede vergi mevzuatındaki kelimelerin seçimi ve organizasyonu sistematik ve bilinçli bir şekide dizayn edilerek, mevzuatta yeralan emredici ifadelerin değiştirildiği yeni bir yöntem kullanılmıştır (Cooper, 2010). Böylece anılan vergi kanunlarının okunabilirliği ve anlaşılabilirliği arttırılarak çok önemli bir başarı elde edilmiştir (Sawyer, 2013). Ancak bu uygulama, mevzuatın basitleştirilmesi bakımından önemli olmakla birlikte, uygulamaya yönelik süreçler açısından yeterli olamamıştır (Richardson, 2012).

2.5.2. Birleşik Krallık: Yeniden Yazım Projesi (TLRP)

Birleşik Krallık'ta birincil vergi mevzuatını önemli ölçüde azaltmak ve basitleştirmek için kanunların yeniden yazılımı 1995 yılında başlamıştır (Salter, 2010). Söz konusu proje (TLRP) Yeni Zelanda'daki projeden daha kapsamlı olarak tasarlanmış (Sawyer, Moving on, 2013) ve "harika bir girişim" olarak da topluma tanıtılmıştır (Kerridge, 2003). Projenin temel hedefleri; daha açık, kullanıcı dostu, mantıksal yapıya dayalı, kısa cümleler içeren, tanımların daha tutarlı olduğu (Mori, 2011), modern dilin kullanıldığı, yönlendirici işaretlerin bulunduğu, benzer kuralların aynı başlıkta

gruplandırıldığı bir vergi kanunu oluşturmak ve proje süresince projeye taraf olan tüm ortaklarla istişarenin yapılacağı bir vergi mevzuatı oluşturmak şeklinde ifade edilebilir (Williams, 2002). Bu kapsamda 2007 yılında Gelir Vergisi Kanunu (ITA)'nun yeniden yazım süreci tamamlandı. Bu çalışmanın sonunda vergi kanununun anlaşılabildiği, uyumun ise hem daha düşük maliyetli, hem de daha kolay olduğu tespit edilmiştir. Aslında bu proje 6000 sayfalık vergi kanunlarının daha düzgün ve anlaşılır bir dille yeniden yazılmasından ibaretti (Sawyer, 2013). Bütün bu başarılı çalışmalara rağmen, Birleşik Krallık vergi sistemindeki karmaşıklık düzeyini minimuma indirebilmiş değildir.

2.5.3. Avustralya: Yeniden Yazım Projesi (TLIP)

Eşitlik, etkinlik ve basitlik iyi dizayn edilmiş bir vergi sistemi için temel ilkelerdendir. Birçok ülkede olduğu gibi Avustralya da vergi sistemini bu üç ilke çerçevesinde geliştirilmeye çalışılmıştır. Avustralya'da işletmeler ve bireyler vergisel yükülmlüklerini yerine getirmek için önemli ölçüde zaman ve para harcamaktadırlar (Stokes & Wright, 2013). 1993 yılında Hükümet, vergi mevzuatının değişmeyeceği buna karşılık kanunlardaki ifadelerin yeniden yazılacağı bir temizlik projesi olan Vergi Mevuzatını İyileştirme Projesi (TLIP)'i ilan etti. Diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi TLIP, vergi yasalarındaki dilin, sunumun ve dizayn şeklinin geliştirildiği bir projeydi. Bu kapsamda basitleştirme ve yalın dilde yeniden yazım süreci 1994 yılında Gelir Vergisi Kanunu ile başladı (Cooper, 2010). Yürütülen projenin temel amacı, vergi yasalarını daha iyi bir yapıda, daha kolay anlaşılır ve daha fazla kullanıcı dostu kılmaktı (Jones J. A., 1996). Bu proje, vergi politikalarının gözden geçirilmesini değil, mevcut vergi kanunlarını iyileştirerek (OPC, 1995) vergi mükelleflerinin uyum seviyesini artırmak ve uyum maliyetlerini azaltmak amaçlarını taşımaktaydı (Sawyer, 2013).

Avustralya'daki toplam 125 vergi kanununun sadece 10 tanesi, toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %90'ını karşılamaktadır. Bunlardan da en önemlisi Gelir Vergisi Kanunu ile Mal ve Hizmetler Kanunu (GST)'dur. 7.000 sayfanın üzerinde olan Gelir Vergisi Kanununda yapılan iyileştirmeler ile sayfa sayısı yaklaşık olarak % 30 azaltıldı (Evans & Tran-Nam, 2012). Aynı zamanda gelir vergisi kanunun "Flesch Okunabilirlik Endeksi[4]" nde 38.44; benzer uygulama GST için de yapılarak okunabilirlik oranı 40 seviyesine getirilmiştir. Ulaşılan bu rakamlara göre daha önceden *çok kafa karıştırıcı* olan gerek gelir vergisi gerekse GST'nin *okunup anlaşılabilmesi için en azından bir üniversite eğitimine sahip olmak gerekir* haline gelmiştir (Richardson & Smith, 2002). Okunabilirlik açısından yapılan bu kısmi iyileştirmeler yine de tatmin edici bir seviyeye ulaşamamıştır.

TLIP projesi 2013 yılında tamamlanmıştır. Bu süreç içerisinde temel vergisel düzenlemeleri içeren kanunlar yaklaşık 4.100 sayfa eksiltilerek okunabilirlikte kısmen de olsa iyileşmeler sağlanmıştır. Ancak maalesef, Birleşik Krallık ve Yeni Zelanda'daki

[4] Flesch Readability Index oranları: 90-100: Çok Kolay; 80-89: Kolay; 70-79: Oldukça kolay; 60-69: Standart; 50-59: Oldukça Zor; 30-49: Zor 0-29: Çok kafa karıştırıcı. Ayrıntılı bilgi için http://www.readabilityformulas.com/flesch-reading-ease-readability-formula.php

girişimlerde olduğu gibi 1993 yılında ortaya konulan hedeflerin çoğuna bir takım engeller ve nedenlerden dolayı ulaşılamamıştır.

2.6. Karmaşık Bir Vergi Sistemi Nasıl Basitleştirilir?

Basitleştirmeye yönelik olarak muafiyet, indirim ve istisnaların minimize edilmesi hem vergi sistemindeki karmaşıklığının azaltılmasına hem de mükelleflerin yükümlüklerini yerine getirirken yapacakları hataların ortadan kalkmasına imkân sunacaktır. Bu durum ayrıca mükelleflerin vergi uyum seviyelerini de artırarak vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi eylemlerin azalmasına da neden olacaktır. Bununla birlikte karmaşıklığın azaltılması, vergi oranlarının da düşürülmesini sağlayacaktır. Daha önce ifade edildiği üzere, basit bir vergi sistemi verginin tabana yayıldığı, düşük vergi oranlarının kullanıldığı, vergilerin ekonomi üzerindeki bozucu etkisinin minimum olduğu, daha düşük idari ve uyum maliyetlerinin oluştuğu, vergisel ihtilaflarının daha az olduğu, vergisel uyuşmazlıkların çözümün sürecinin daha kısa ve etkin biçimde işlediği bir vergi sistemini ifade etmektedir. Vergi sisteminin tamamını kısa dönem içerisinde basitleştirmek kolay olmamasına ve birçok ülkenin vergi sistemlerinin hala karmaşık olmasına rağmen, basitleştirme konusunda önemli düzeyde bir istek olduğunu vurgulamak gerekir (OECD, 2006).

Karmaşık bir vergi isiteminin basit bir yapıya dönüştürülmesi için önerilen çeşitli yaklaşımlar mevcuttur. Bu çerçevede AICPA, bir takım temel ilkelerin dikkate alınarak daha basit bir vergi sisteminin oluşturulabileceğini ifade etmektedir. Bu ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (AICPA, 2002):

• *Sadeleştirmenin bir öncelik haline gelmesi*: Sadeleştirme vergi politikasının öncelikli hedefi olmalı ve mevzuat, rehberler ve idari uygulamaların geliştirilmesi birlikte değerlendirilmelidir.

• *En basit yaklaşımların tespiti:* Vergi kanunu yapıcıları, arzulanan vergi politikalarını ve gelir hedeflerini tanımladıktan sonra, hedeflere ulaşmak için uygulanabilir en basit en şeffaf yaklaşımları aramalıdır.

• *Uyum yüklerinin en aza indirilmesi:* Hem zaman, hem de parasal açıdan uyum maliyetleri minimize edilmeli ve bu maliyetler, mükelleflerin gelir düzeyleri ve uyum kabiliyetleriyle orantılı olmalıdır.

• *Vergi kanunlarının sıklıkla değiştirilmemesi:* Mevzuattaki her bir değişim uzun vadede basitleştirilmeye yol açacak olsa bile, kısa vadede karmaşıklık seviyesini de artıracaktır. Vergi kanunlarındeki değişiklik sadece gelir ihtiyacını karşılamak, mevzut karmaşıklığını azaltmak ve tutarsızlıkları azaltmak amacıyla yapılmalıdır.

• *Tutarlı kavram ve tanımlar kullanmak:* Mevcut mevzuattaki tutarsız kavramlar ve tanımlar elenmeli ve yeni yasalar hazırlanırken bu kavram ve tanımlamalardan kaçınılmalıdır.

• *İdari yükleri de dikkate almak:* İdari maliyetlerin düşülürülmesi için vergilendirme işlemlerinde rehberlik yapan ve yasaları uygulayan vergi idarelerinin, mevzuatının yazımı ve diğer işlemlerin hazırlanmasında görüşleri dikkate alınmalıdır.

• *Sınırlı uygulamalardan kaçınmak:* Belirli saydaki mükellef grubuna veya kısa bir zaman dilimi için uygulamaya konulan vergisel kuralların yürürlüğe sokulmasından kaçınılması gerekir.

AICPA'nın tavsiyelerine benzer şekilde birçok kurum ve araştırmacı karmaşık bir vergi sisteminin basit bir sisteme dönüştürülebilmesine yönelik önerilerde bulunmuştur. Bu kapsamda 2001 yılında Gale, basitleştirme için izlenenebilecek bazı yollar saptamıştır. Bunlar, tarifelerin üst dilimlerindeki vergi oranlarını düşürmek, beyannamelerin doldurulması ve kayıtların muhafazasının kolaylaştırılması, basitleştirme çalışmalarının sonuçlarının düzenli olarak kamuoyu ile paylaşılması ve vergi harcamalarına yol açan istisna, muafiyet ve indirim gibi uygulamaların en az seviyeye indirilmesi şeklinde sıralamak mümkündür (Gale, 2001).

Rozner and Gallagher ise, sürecin yönetiminde uygulanabilecek olan karar ağacı uygulamasının vergi sisteminin basitleştirilmesi sürecinde de uygulanabileceğini ifade etmişlerdir. Rozner and Gallagher, basitleştirme karar ağacına vergi giyotini adını vermişlerdir. Bu kapsamda, vergi giyotini üç aşamada uygulanmaktadır (Rozner & Gallagher, 2008);

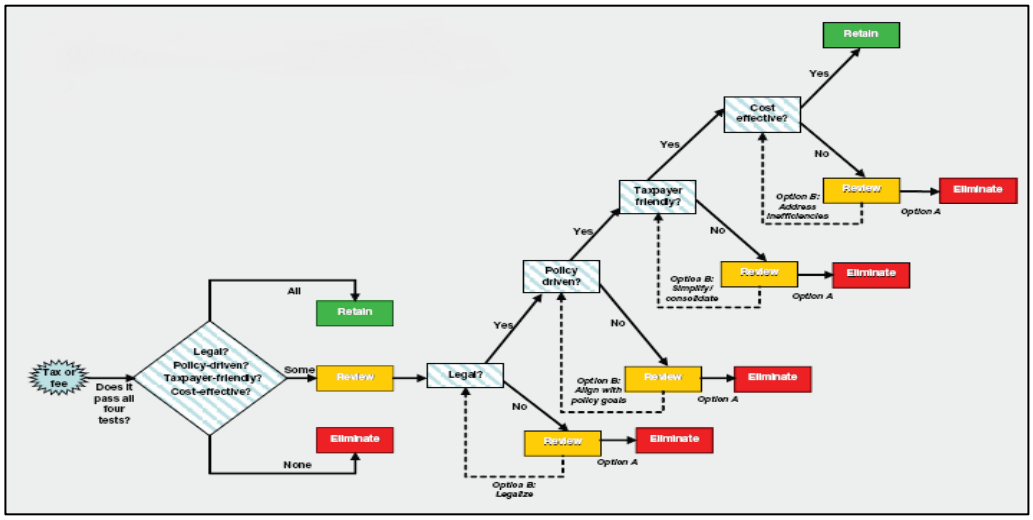
- Ulusal ve yerel düzeyde uygulanan her türlü vergi, harç ve zorunlu katkıların, tam bir envanteri çıkarılmalıdır.
- Her vergi, harç ve zorunlu katkının yasal dayanağını, politik amacını, operasyonel yükünü, gelir etkinliğinin tespit edilmesi gerekmektedir.
- Elde edilen bu bilgiler değerlendirerek bazı vergi, harç ve zorunlu katkılar muhafaza edilip, bazıları ise sistemden çıkarılmalıdır.

Bu gözden geçirme süreci vergi sisteminin analizi ve basitleştirilmesi için önemli bir aşamadır (Sebastian, 2009). Vergi giyotinine göre, her vergi, harç veya zorunlu katkı zorunlu dört unsuru karşılaması gerekmektedir (Rozner & Gallagher, 2008):

1. *Yasal olmalı*: Üst normlarla çatışmayacak şekilde yasa ile düzenlenmesi gerekir.
2. *Amacı kesin olmalı*: Ticari aktiviteleri düzenlemek veya bütçeye kolay yoldan gelir sağlamak gibi belirlenen amaçları önceden açıkça ortaya konulmalı,
3. *Mükellef için uygun ve mükellef odaklı olmalı*: Raporlama, kayıt ve ödeme yükümlülükleri gibi bazı uygulamalar zahmetli ve karışık olmamalı,
4. *Uygun maliyetli olmalı*: Mükelleflerin ödeme maliyetleri de dikkate alınarak, gelir elde etmede ne kadar etkin bir araç olup olmadığının analizi yapılmalı. Hem mükellef hem de vergi idaresi açısından uygun maliyetli olmalı.

Vergi sisteminin basitleştirilmesinde kullanılacak karar ağacı Şekil 2'de verilmektedir.

Şekil 2. Sisteminin Basitleştirilmesi İçin Karar Ağacı



Kaynak: Steve Rozner and Mark Gallagher (2008), `Taxes and the Enabling Environment: Reducing theAdministrative Burdens of Compliance`, Fiscal Reform and Economic Governance Tools, USAID,

Karar ağacı gözden geçirme süreçlerini adım adım göstermektedir. Örneğin, eğer "vergi veya harç yasal mı?" sorusuna verilecek cevap "Hayır" ise, yasal dayanağı yeniden gözden geçirilmeli ve onun sistemden kaldırılmasına veya yasal hale getirilmesi için kesin bir karar verilmeli.

Sonuç olarak, bütün araştırmacılar vergi karmaşıklığının yasal, ekonomik ve sosyal sistem üzerinde oluşturduğu olumsuzluklar konusunda hem fikirdirler. Vergi sistemini daha basit hale dönüştürmek için bir takım yöntemler var olmakla birlikte, hükümet politikaları ile basitleştirme arasında bir mübadele de söz konusudur. Ancak bu mübadele kapsamında hükümetler kendi politikaları nedeniyle en iyi basitleştirmeyi yapmak istemeseler bile, toplum için ikinci en iyiyi, hatta üçüncü en iyiyi yapmaları, her halukarda mevcut vergi sisteminin varlığını sürdürmesinden daha fazla yarar sağlayacaktır.

3. Karmaşıklığın Tespiti

Karmaşıklık seviyesinin tespiti zor olmakla birlikte konuyla ilgili olarak bir takım yöntemlerin de geliştirildiğini söylemek gerekir. Tespitin zor olmasının altında yatan bir takım sorunlar mevcuttur. Bu sorunları; (i) *sabit ve geçici maliyetlerin farklı olması*; (ii) *ödenecek vergi borcu olmasa bile mükelleflerin hesaplanamayan bir takım maliyetlere maruz kalması*; (iii) *hükümet politikası gereği yapılacak her bir mevzuat uygulamasının karmaşıklığı daha da artırması* şeklinde sıralamak mümkündür (Slemrod, 1996). Bununla birlikte, vergi sisteminde karmaşıklığa neden verilerin sağlıklı bir şekilde tespit edilememesi ya da analizinin yapılamaması ve konuyla ilgili olarak hükümet politikalarının sürekli olarak değişmesi gibi nedenlerden dolayı karmaşıklık seviyesinin tespiti konusunda istikrarlı bir ilerleme sağlanamamaktadır. Ancak tüm bunlara rağmen karmaşıklığın tespitine yönelik yapılan araştırmalar gerek kurumsal, gerekse

araştırmacılar bazında son yıllarda hız kazanmıştır. Söz konusu araştırmalar aşağıdaki gibi özetlenmiştir.

3.1. The Progressive Policy Institute (PPI)

PERAM (2010) tarafından açıklanan rapora göre, ABD vergi sisteminin karmaşıklık seviyesinin çok yüksek olduğu ifade edilmiştir. Rapora göre karmaşıklık mükelleflere, vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri açısından hem para hem de zaman maliyeti yüklemektedir. Bu kapsamda 2008 yılı verilerine göre, hem işletmeler hem de bireysel mükellefler federal gelir vergisi beyannamelerini doğru bir biçimde doldurabilmek için yıllık 7.6 milyar saatlik zaman ve GSYİH'ın %1'ine tekabül eden miktarda para (yaklaşık 140 milyar $) harcamak zorunda kalmışlardır.

PPI, ABD'nin 50 eyaletini ve Kolombiya Federal Bölgesini de içine alan bir çalışma yaparak bu eyaletlerdeki karmaşıklık seviyesini '*Eyalet Vergi Karmaşıklık Endeksi*' ile tespit etmeye çalışmıştır. Kullanılan yöntem ile eyaletlerin vergi harcamalarının miktarı dikkate alınarak sahip olunan vergi karmaşıklığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Ancak birçok eyalet vergi harcamalarına ilişkin verilerin sağlanmasında gerekli özeni göstermemiştir. Şeffaf olmayan bu eyaletler en karmaşık eyaletler olarak sıralamada yer edinmişlerdir. *Eyalet Vergi Karmaşıklık Endeksi* sonuıçları Tablo 1'de verilmektedir.

Tablo 1. Eyalet Vergi Karmaşıklık Endeksi

Eyalet	Vergi Harcamaları	Sıra	Eyalet	Vergi Harcamaları	Sıra
Alabama	N/A	1	Rhode Island	200 to 250	24
Florida	N/A	1	Texas	200 to 250	24
Indiana	N/A	1	Colorado	150 to 200	29
Nevada	N/A	1	Connecticut	150 to 200	29
New Hampshire	N/A	1	Michigan	150 to 200	29
South Dakota	N/A	1	Missouri	150 to 200	29
Wyoming	N/A	1	North Dakota	150 to 200	29
Washington	550 to 600	8	South Carolina	150 to 200	29
Louisiana	450 to 500	9	Vermont	150 to 200	29
Oklahoma	450 to 500	9	Virginia	150 to 200	29
Arizona	400 to 450	11	California	100 to 150	37
New York	400 to 450	11	Hawaii	100 to 150	37
Georgia	350 to 400	13	Idaho	100 to 150	37
Oregon	350 to 400	13	Kansas	100 to 150	37
Wisconsin	350 to 400	13	Mississippi	100 to 150	37
Maryland	300 to 350	16	Montana	100 to 150	37
Minnesota	300 to 350	16	New Mexico	100 to 150	37
Nebraska	300 to 350	16	Ohio	100 to 150	37
North Carolina	300 to 350	16	Tennessee	100 to 150	37
Iowa	250 to 300	20	Utah	100 to 150	37
Kentucky	250 to 300	20	DC	100 to 150	37
Maine	250 to 300	20	Arkansas	50 to 100	48
New Jersey	250 to 300	20	Delaware	50 to 100	48
Illinois	200 to 250	24	West Virginia	50 to 100	48
Massachusetts	200 to 250	24	Alaska	0 to 50	51
Pennsylvania	200 to 250	24			

Kaynak: http://www.progressivepolicy.org/wp-content/uploads/2014/04/2014.04-Weinstein_The-State-Tax-Complexity-Index_A-New-Tool-For-Tax-Reform-and-Simplification1.pdf

Endeksin ortaya çıkardığı sonuçlara göre, bütün eyaletler karmaşık vergi sistemlerine sahiptirler. Ayrıca sahip olunan vergi sistemi ile karmaşıklık seviyesi arasında bir ilişki söz konusu değildir. Artan oranlı vergilerin olduğu eyaletlerde karmaşıklık olduğu gibi, sabit vergi oranın olduğu eyaletler, hatta gelir vergisine sahip olmayan eyaletlerde de vergi sistemi karmaşıklık göstermektedir. Örneğin gelir vergisi uygulamayan Teksas eyaleti ile düz oranlı gelir vergisine sahip olan İllinois eyaleti ve artan oranlı gelir vergisine sahip olan Rhode Island eyaletinin karmaşıklık seviyesi aynı olup 24.sırada yer almaktadırlar (Marshall & Weinstein, 2014).

3.2. PwC -The World Bank: Paying Tax

The PwC-Dünya Bankası (2014) işbirliği ile hazırlanan raporda *"toplam vergi oranı", "vergi kanunlarına uyum için harcanan zaman (saat olarak)"* ve *"yapılan ödemelerin sayıları"* üç temel ölçüt olarak dikkate alınarak 189 ülkenin vergi sistemi karşılaştırılmıştır. Raporda orta büyüklükteki işletmelere yönelik vergi ödeme kolaylıkları da tespit edilip; bölgesel, ulusal ve yerel düzeyde vergi karmaşıklığı düzeyi belirlenmeye çalışılmıştır.

Çalışmada, kurumlar vergisi, sosyal güvenlik katkıları, işverenler tarafından ödenen istihdam katkı payları, emlak vergileri, intikal vergileri, sermaye kazançları vergileri, finansal işlem vergileri, çöp toplama vergileri, motorlu taşıtlar vergileri ile diğer küçük vergi ve harçlar dikkate alınmıştır. Uyum için bir yılda harcanan zaman, '*kuruımlar vergisi*', '*katma değer veya satış vergisi*' ve *'sosyal güvenklik katkılarının da dâhil olduğu istihdam vergileri'* beyannamelerinin hazırlanması, doldurulması ve vergilerin ödenmesi için geçirilen zamanın saat olarak karşılığıdır. 2014 yılında yapılan çalışmada Avrupa Bölgesi ülkelerine yönelik sıralama Tablo 2'de verilmektedir.

Tablo 2. Vergi Ödeme Genel Sıralaması

Sıra	Ülkeler	Zaman (saat)	Ülke	Vergi Kolaylığı Sırası (189 ülke arasında)
1	*Luxembourg*	*55*	*Ireland*	*6*
2	Ireland	80	Denmark	12
3	Estonia	81	***United Kingdom***	***14***
4	Finland	93	Luxembourg	15
5	***United Kingdom***	***110***	Finland	21
6	Sweden	122	Malta	27
7	Netherlands	123	Netherlands	28
8	Denmark	130	Estonia	32
9	France	132	Cyprus	33
10	Malta	139	Croatia	34
11	Cyprus	147	Sweden	41
12	Belgium	160	Latvia	49
13	Austria	166	France	52
14	Spain	167	Greece	53
15	Lithuania	175	Slovenia	54
16	Greece	193	Lithuania	56
17	Croatia	196	Spain	67
18	Romania	200	***Turkey***	***71***
19	Slovak Republic	207	Belgium	76

20	Germany	218	Austria	79
21	***Turkey***	***226***	Portugal	81
22	Slovenia	260	Bulgaria	81
23	Latvia	264	Germany	89
24	Italy	269	Slovak Republic	102
25	Portugal	275	Poland	113
26	Hungary	277	Czech Republic	122
27	Poland	286	Hungary	124
28	Czech Republic	413	Romania	134
29	Bulgaria	454	Italy	138

Kaynak: PWC-World Bank, `*Paying Taxes* 2014: *The global picture*`A comparison of *tax* systems in 189 economies`, http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf

Avrupa bölgesi ülkelerinin harcanan zaman ve vergi kolaylıklarına bakıldığında harcanan zaman miktarı bakımından Bulgaristan (454 saat); vergi kolaylığı açısından ise İtalya (138) en kötü durumdadır. Buna karşılık Türkiye gerek harcanan zaman, gerekse vergi ödeme kolaylığı açısından Avrupa bölgesi ülkeleri arasında orta sıralarda yer almaktadır.

3.3. Vergi Basitleştirme Ofisi: Karmaşıklık Endeksi

Ülke bazında yapılan en kapsamlı ve istikrarlı çalışma Birleşik Krallık'ta 2010 yılında geçici olarak kurulan ve 2015 yılında sürekli olmasına karar verilen *Office of Tax Simplification* (OTS) tarafından yapılmaktadır. Bu kapsamda OTS, 2012 yılında ilk karmaşıklık endeksini üretmiştir. OTS sadece her bir vergi ve zorunlu ödemeler açısından vergi karmaşıklık seviyesini ölçmemekte, aynı zamanda vergi uyum maliyetlerinin azaltılmasına yönelik yaptığı çalışma sonuçlarına dayanarak basitleştirmeye yönelik meclise ve maliye bakanlığına tavsiyelerde bulunmaktadır (HM Treasury, 2010). OTS, vergi karmaşıklığını '*mevzuat karmaşıklığı*', *'etkinlik'* ve *'kaynak verimliliği'* olmak üzere üç ana başlıkta sınıflandırmış ve karmaşıklığa neden olan yedi temel unsur tespit edilmiştir. Bunlar (Jones, Rice, Sherwood, & Whiting, 2014):

1. Mevzuat karmaşıklığı;
   a) Bölüm ve paragraf sayıları
   b) Sayfa sayısı
   c) İstisna ve muafiyet sayısı
   d) 2000 yılından beri yapılan yasal değişiklik sayısı
   e) Gunning-Fog okunabilirlik endeksi

   } Mevzuat Karmaşıklığı
2. Bakanlık tarafından çıkarılan rehberlerin karmaşıklığı;
3. Mükellef sayıları;
4. Mükelleflerin uyum yeteneği;
5. Vergiden kaçınma riski;

   } Etkinlik
6. Mükelleflerin uyum maliyetleri;
7. Maliye Bakanlığının operasyonel maliyetleri;

   } Kaynak Verimliliği

Karmaşıklık endeksinden çıkan sonuçlar 1-10 arası rakamlarla sıralanmış olup; 10 rakamı en fazla karmaşıklığı, 1 rakamı ise en az karmaşıklığı ifade etmektedir. İlk çalışmadaki eksiklikleri ve eleştirileri dikkate alan OTS (2012), karmaşıklık endeksini geliştirip ikinci versiyonunu üretmiştir. Böylece yeni karmaşıklık endeksi *temel karmaşıklık* ve *karmaşıklık etkisi* olmak üzere iki üst başlık altında sınıflandırılmıştır. Temel karmaşıklık, -*vergi kanunlarındaki değişiklik sayılarını ve mevzuatın sayfa uzunluğunu içeren* - vergi kanununun yapısında bulunan içsel karmaşıklık seviyesidir. Buna karşılık karmaşıklık etkisi ise, her bir vergi mükellefi için uyum maliyeti ile bütün vergi mükellefleri için toplam uyum maliyetinin her ikisinin birleşimidir (Jones, Rice, Sherwood, & Whiting, 2014). OTS karmaşıklık endeksinin ikinci versiyonunda daha ayrıntılı ve kısmen daha objektif veriler kullanılmış ve ilk versiyonuna göre daha tutarlı sonuçlar elde edilmiştir.

3.4. Evans ve Tran-Nam

Evans ve Tran-Nam (2013) yapmış oldukları çalışmada, vergi sistemindeki genel karmaşıklığı ölmeye ve zaman içerisindeki değişimin izlenebileceği bir endeks üretmeye odaklanmışlardır. Çalışmalarıyla literature önemli katkılar yapan Evans ve Tran-Nam, üretilen tek bir karmaşıklık endeksi ile bütün vergi sisteminin karmaşıklık seviyesini analiz etmeyi amaçlamışlardır. Kulanılan yöntem, verilerin sınanmasına ve istatistiksel yaklaşımların bir kombinasyonuna dayalı olan sayı teorisi endeksine dayanmaktadır.

Evans and Tran-Nam, hem kurumsal vergi mükellefleri, hem de kişisel vergi mükellefleri için iki ayrı karmaşıklık endeksi üretmeyi hedeflemişlerdir. Teorik olarak tutarlı bir şekilde dizayn edilen karmaşıklık endeksi, henüz yazarların kendisi tarafından test edilmemiştir.

4. Sonuç

Vergi sistemleri gerek uluslararası mobilitenin artması, gerekse sosyal, ekonomik ve kültürel alanlardaki değişim nedeniyle giderek daha karmaşık hale gelmektedirler. Bu karmaşıklık sadece vergi mükelleflerini değil, aynı zamanda vergi idarelerini, vergi uygulayıcılarını ve vergi yargısını da doğrudan etkilemektedir. Kamaşıklığın yarattığı sorunların en başında vergi mükelleflerinin vergi uyum maliyetlerinin; vergi idaresinin katlanmak zorunda olduğu operasyonel maliyetlerin ve vergi yargısının çözmesi gereken vergi ihtilaflarını içeren dosyaların sayılarının artması gösterilebilir. Karmaşıklık ayrıca vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilemekte olup, mükelleflerin vergi kültürlerini değiştirmekte, vergi gelirlerini azaltmakta, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi davranışların makul sayılmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte, güçlükle toplanan vergilerin verimli alanlarda kullanılmaması karmaşıklığın ortaya çıkardığı sorunları daha da tetiklemektedir.

Karmaşıklığın veya basitliğin ne anlama geldiğinin tanımlanmasında yatan güçlükler, bu alanda yapılan çalışmaların gelişim hızının daha yavaş olmasına neden olmaktadır. Herşeye rağmen, vergi sistemindeki karmaşıklığın yarattığı yıkımların

farkına varan ve bu konuda basitleştirme girişimlerinin yapılması gerektiğini ilk düşünen Avustralya, Birlesik Krallık ve Yeni Zelanda kurdukları uzman kadrolarıyla, basitleştirmeye yönelik çalışmalarıyla hem uygulamaya, hem de literature önemli katkılarda bulunmuşlardır. Bu üç ülkeyi örnek alan diğer ülkeler de kendi metodlarını geliştirmeye çalışırken, araştırmacılar ise teorik ve istatistikî olarak özellikle karmaşıklık seviyesinin ölçülmesine yönelik yeni yöntemleri test etmeye başlamışlardır.

Vergi isteminin basitleştirilmesi sadece bir politika önceliği değil, aynı zamanda toplumun tüm kesimleri tarafından benimsenmesi ve takip edilmesi geren bir olgudur. Öyle ki, bu kapsamda bir "*basitleştirme kültürü"*nün oluşturulması ve vergiye taraf olan tüm kesimlerce içselleştirilip geliştirilmesiyle hedeflenen amaçlara ulaşılması mümkündür.

Kaynakça

ADVOCATE'S, N. T. (2011), *National Taxpayer Advocate's 2011 Annual Report to Congress.* Taxpayer Advocate Service. https://www.irs.gov/pub/tas/irs_tas_arc_2011_vol_1.pdf (Erişim Tarihi: 10.02.2017)

AICPA. (2002),*Guiding Principles for Tax Simplification.* New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). https://www.aicpa.org/Advocacy/Tax/DownloadableDocuments/TPCS%202%20-%20principles%20for%20tax%20simplification.pdf (Erişim Tarihi: 10.02.2017)

BG-CONSULTING. (2003, November), Tax Simplicity and Stability: Attractive to Countries and Investors. Washington. Opgehaald van http://www.bg-consulting.com/docs/tax_simplicity.pdf (Erişim Tarihi: 14.02.2017)

BLUMENTHAL, M., &SLEMROD, J. (1995), The Compliance Costs of Taxing Foreign-Source Income: Its Magnitude, Determinants, and Policy Implications. *International Tax and Public Finance,* 2(1), 37–54.

BRATIĆ, V., &BRONIĆ, M. (2004),*The Administrative Costs of Taxation and Customs Clearing In Croatia 1999-2001.* Prague: Institute of Public Finance. http://www.ijf.hr/OPS/24.pdf (Erişim Tarihi: 10.02.2017)

CGA-CANADA. (2012). *Tax Simplification: Benefits and Political Challenges in a Canadian Context.* Ottawa: CGA-Canada.

CLARK, S., &FARBER, L. (2011), *The Need for Tax Simplification – A Challenge and an Opportunity.* Ottawa: Certified General Accountants Association of Canada (CGA-Canada).

COMMISSION, E. (2013), *Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability.* Brussels: Economic and Financial Affairs of the European Commission. http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_38.pdf (Erişim Tarihi: 13.02.2017)

COOPER, G. S. (1993), Themes and Issues in Tax Simplification. *Australian Tax Forum,* 10(4), 417–460.

COOPER, G. S. (2010), Legislating Principles as a Remedy for Tax Complexity. *British Tax Review*(4), 334-360.

DODGE, J. M. (2013), Some Income Tax Simplification Proposals. *Florida State University Law Review (FLA. ST. U. L. REV),* 41(1), 71-142.

EVANS, C., & TRAN-NAM, B. (2012), Managing Tax System Complexity: Building Bridges Through Pre-Filled Tax Returns. *Australian Tax Forum* 2010(25), 247-276.

EVANS, C., & TRAN-NAM, B. (2013), Towards the development of a tax system complexity index. *UNSW Australian School of Business Research Series*.

EVANS, C., LIGNIER , P., & TRAN-NAM, B. (2013), Tax Compliance Costs For The Small And Medium Enterprise Business Sector: Recent Evidence From Australia. *Tax Administration Research Centre Seminar.* University of Exeter.

GAËLLE GARNIER, GBURZYNSKA, A., GYÖRGY, E., & MATHÉ, M. (2013), Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News. *European Commission Taxation Papers Working Paper*.

GALE, W. (2001),Tax Simplification: Issues and Options. *Tax Notes,* 92(11), 1463-1481.

GRAETZ, M. J. (1997), *The Decline (and Fall?) of the Income Tax.* New York: WW. Norton and Company.

GUYTON, J. L., O'HARE, J. F., STAVRIANOS, M. P., & TODER, E. J. (2003), Estimating the Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax. *National Tax Journal,* 61(3), 673–688.

HANSFORD, A., & HASSELDINE, J. (2012), Tax Compliance Costs for Small and Medium Sized Enterprises: The Case of the UK. *eJournal of Tax Research,* 10(2), 288-303.

HENRY, K., HARMER, J., PIGGOTT, J., RIDOUT, H., & SMITH, G. (2009), *Australia's Future Tax System Review panel: Report to the Treasurer.* Commonwealth of Australia.

HM TREASURY. (2014), *Office of Tax Simplification Framework Document.* May 23, 2014, HM Treasury: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/193545/ots_framework_document_jul10.pdf (Erişim Tarihi: 10.04.2017)

HOWE, G. (1998), Tax Law Simplification in the United Kingdom. In C. Sandford (Red.), *Further Key Issues in Tax Reform*. Fiscal Publications107-126.

JAMES, S. (1999), The future international tax environment and European tax harmonisation: a personal view. *European Accounting Review,* 8 (4), 731-747.

JAMES, S. (2007), Tax simplification is not a simple issue: the reasons for difficulty and a possible strategy. *University of Exeter Discussion Papers in Management.*18, 1-18. Exeter: University of Exeter.

JAMES, S. (2008, July), Simplicity? It's a complicated business. *Tax Adviser*, 26-27.

JAMES, S. (2009),*A Handbook for Tax Simplification.* Washington: International Finance Corporation.

JAMES, S., & WALLSCHUTZKY , I. (1997), Tax Law Improvement in Australia and the UK: The Need for a Strategy for Simplification. *Fiscal Studies,* 18(4), 445–460.

JONES, G., RICE, P., SHERWOOD, J., & WHITING, J. (2014), *Developing a Tax Complexity Index for the UK.* London: Office of Tax Simplification., https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/285944/OTS_Developing_a_Tax_Complexity_Index_for_the_UK.pdf (Erişim Tarihi: 11.04.2017)

JONES, J. A. (1996), Tax law: rules or principles? *Fiscal Studies,* 17(3), 63-89.

KAPLOW, L. (1996), How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax. *National Tax Journal,* 49, 135-150.

KERRIDGE, R. J. (2003), The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003. *British Tax Review,* 4, 257 - 264.

KOPCZUK, W. (2006), Tax simplification and tax compliance: An economic perspective . In M. Sawicky (Red.), *Bridging the Tax Gap Addressing the Crisis in Tax Administration*. Washington: Economic Policy Institute, 111-143.

LAFFER, A. B., WINEGARDEN, W. H., & CHILDS, J. (2011),*The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity.* San Francisco: The Laffer Center.

LIGNIER, P., & EVANS, C. (2012), The Rise and Rise of Tax Compliance Costs for the Small Business Sector in Australia. *Australian Tax Forum, 27*(3), 615-672.

MARSHALL, W., & WEINSTEIN , P. (2014, April 15), Uncluttering State Tax Systems. *Real Clear Policy*.

MARTIN, D. (2005),*Tax Simplification: How, and why, it must be done.* Centre for Policy Studies. West Molesey, Surrey: Centre for Policy Studies.

McCAFFERY, E. J. (1990), The Holy Grail of Tax Simplification . *Wisconsin Law Review ,* 5, 1267–1322.

MORI, I. (2011),*Review of Rewritten Income Tax Legislation.* London: HMRC.

MORRIS, D. (2012),*Tax Cheating: Illegal--But Is It Immoral?* Albany: State University of New York Press.

NICHOLSON, M. (2006),*Keep it Simple; Proposals to Reduce the Complexity of the UK Tax System.* London: The Bow Group.

NORMAN, J., & COLLIER, D. (2009), *Simplifying Wisconsin taxes how a proliferation of tax credits, eductions and exemptions has complicated the tax system.* Institute for Wisconsin's Future, Grandale.

OECD. (2006). *Fundamental Reform of Personal Income Tax.* Paris: Tax Policy Studies.

OLIVER, T., & BARTLEY, S. (2005), Tax system complexity and compliance costs — some theoretical considerations. *Economic Roundup.* Canberra: Australian Department the Treasury.

OPC, T. (1995), Tax Law Improvement Project Building the New Tax Law. Barton, Australia. Opgehaald van https://www.opc.gov.au/plain/docs/building_tax_law.rtf (Erişim Tarihi: 09.02.2017)

OTS, O. (2012), *The OTS Complexity Index – version 2.* London: HM Revenue & Customs. https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/250995/ots_complexity_index_version2.pdf (Erişim Tarihi: 09.02.2017)

PERAM, P. E. (2010),*The Report on Tax Reform Options: Simplification, Compliance and Corporate Taxation.* Washington: Economic Recovery Advisory Board. http://corporatetax.procon.org/sourcefiles/PERAB-tax-reform-report.pdf (Erişim Tarihi: 10.02.2017)

PIPER, J. (2013), *Simplicity in the tax system.* The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/tax-publications/tech-tp-sitts.pdf (Erişim Tarihi: 11.02.2017)

POLLACK, S. D. (1994), Tax Complexity, Reform, and the Illusions of Tax Simplification. *George Mason Independent Law Review,* 2(2), 319-359.

PWC–THE WORLD BANK. (2014), *Paying Taxes 2014: The global picture a comparison of tax systems in 189 economies worldwide.* PwC–The World Bank. https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf (Erişim Tarihi: 10.02.2017)

RICHARDSON, G., & SMITH, D. (2002), The Readability of Australia's Goods and Services Tax Legislation: An Empirical Investigation. *Federal Law Review,* 30(3), 475–506.

RICHARDSON, I. (2012), Simplicity in Legislative Drafting and Rewriting Tax Legislation. *Victoria University of Wellington Law Review - VUWLR,* 43(3), 517-530.

ROZNER, S., & GALLAGHER, M. (2008),*Taxes and the Enabling Environment: Reducing the Administrative Burdens of Compliance`, Fiscal Reform and Economic Governance Tools, USAID.* Opgeroepen op June 14, 2012, van USAID: http://www.frp2.org/english/Portals/0/Library/Tax%20Administration/Taxation%20and%20the%20Enabling%20Environment.pdf (Erişim Tarihi: 06.02.2017)

SALTER, D. (2010), The Tax Law Rewrite in the United Kingdom; plus Ca Change Plus C'est La Meme Chose? *British Tax Review,* 6, 671-683.

SAWYER, A. (2013), Moving on from the tax legislation rewrite projects: a comparison of the New Zealand tax working group/generic tax policy process and the United Kingdom Office of Tax Simplification. *British Tax Review* (3), 321-344.

SEBASTIAN, J. (2009), *A Handbook for Tax Simplification.* Washington: International Finance Corporation. http://documents.worldbank.org/curated/en/317341468335679099/A-handbook-for-tax-simplification (Erişim Tarihi: 06.02.2017)

SHAW, J., SLEMROD, J., & WHITING, J. (2010), Administration and Compliance. In S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, et al. (Red.), *Dimensions of Tax Design The Mirrlees Review,* Oxford: Oxford University Press.1100-1162.

SLEMROD, J. (1989), Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion. In J. A. Roth (Red.), *Taxpayer Compliance: Social Science Perspectives* (J. T. Scholz, Vert., Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 156–181.

SLEMROD, J. (1996), Which is the Simplest Tax System of Them All? in H.J.Aaron, & W. G. Gale (Red.), *In Economic Effects of Fundamental Tax Reform* Washington: Brookings Institution Press, 335-391.

SLEMROD, J. (2004), *Written Testimony Submitted to the Committee on Ways and Means.* Subcommittee on Oversight, Hearing on Tax Simplification, (Vol. 109 Congress, pp. 44-47). Washington D.C.: U.S. House of Representatives.

SLEMROD, J., & BLUMENTHAL, M. (1999), The Income Tax Compliance Cost of Big Business. *Public Finance Quarterly,* 24(4), 411-438.

SPEER, S., PALACIOS, M., VAILLANCOURT, F., & LUGO, M. (2014), *The Cost to Canadians of Complying with Personal Income Taxes.* Vancouver: Fraser Institute. https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/cost-to-canadians-of-complying-with-personal-income-taxes.pdf (Erişim Tarihi: 06.04.2017)

STOKES, A., & WRIGHT, S. (2013), Does Australia Have A Good Income Tax System? *International Business & Economics Research Journal,* 12(5), 533-542.

WILLIAMS, S. (2002, November 18), *Regulatory Impact Assessment Tax Law Rewrite Project – Income Tax (Earnings And Pensions) Bill.* Opgehaald van HM Revenue & Customs: http://www.hmrc.gov.uk/ria/tlrproject_ria.pdf (Erişim Tarihi: 08. 04.2017)

Türkiye'de Bütçe Açıkları İle Kamu Borçlanması Arasındaki İlişki: 1970-2016 Dönemi*

The Relationship Between Budget Deficit and Public Debt in Turkey: The Period of 1970-2016

Mehmet CURAL[1] **Hasret GENÇ[2]**

Abstract

In this study, the relationship between budget deficits and domestic debt stock, foreign debt stock, total public debt stock is analyzed in Turkey in period of 1970-2016. According to the results, there is a cointegration relationship between only domestic debt and budget deficit and. In the short term, there is a unidirectional causality relationship from budget deficit to external debt and a bidirectional causality relationship between budget deficits and total public debt. Therefore, according to the analysis, in Turkey in the period of 1970-2016 while budget deficits is the cause of public external debt in the short term, total public debt and budget deficits are the reason for each other due to the effect of public external debt.

Keywords: Budget Deficit, Public External Debt, Public Domestic Debt, VAR Analysis

Özet

Bu çalışmada Türkiye'de 1970-2016 döneminde bütçe açığı, kamu iç borç stoku, dış borç stoku ve toplam kamu borç stoku arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Sonuçlara göre iç borçlanma ile bütçe açığı arasında eş-bütünleşme ilişkisi bulunurken kısa dönemde bütçe açığından dış borçlanmaya doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi ve toplam kamu borçlanması ile bütçe açığı arasında çift yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Dolayısıyla yapılan analize göre 1970-2016 döneminde Türkiye'de kısa dönemde bütçe açığı kamu dış borçlanmasının nedenini oluştururken kamu dış borçlanmasının etkisiyle toplam kamu borçlanması ile bütçe açığı da birbirinin nedeni olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bütçe Açığı, Kamu Dış Borçlanması, Kamu İç Borçlanması, VAR Analizi

1. Giriş

II. Dünya savaşı sonrasında modern devlet anlayışıyla birlikte devletin sunduğu mal ve hizmetlerin çeşitliliği artış göstermiştir. Bu süreçte bütçe giderleri artarken bütçe gelirlerinde giderleri karşılayacak ölçüde artış olmaması bütçe açığı üzerinde önemle durulacak bir ekonomik sorun haline getirmiştir. Diğer taraftan bütçe açığını

---

* Bu çalışmaya, "Türkiye'de Bütçe Açıkları İle Kamu Borçlanması Arasındaki İlişki:1970-2014 Dönemi" (Zonguldak, BEÜ SBE, 2015) adlı basılmamış Yüksek Lisans Tez çalışması temel oluşturmuştur.

[1] Yrd.Doç.Dr., Bülent Ecevit Üniversitesi, mcural@beun.edu.tr (Sorumlu Yazar)

[2] Araş. Gör., Karadeniz Teknik Üniversitesi, hasretgenc@ktu.edu.tr

karşılayacak yeni finansman kaynakları arayışı da aynı derecede önemli bir sorun haline gelmiştir. Bütçe açığının finansmanına farklı finansman kaynakları üretilmekle birlikte üzerinde yoğunca durulan kaynak borçlanma olmuştur.

Bütçe açığının kamu borçlanmasını artırdığı, artan kamu borçlarının ise faiz ödemelerini artırarak bütçe açığını artırdığı genel kabul görmektedir. Türkiye'de ise bütçe açığının 1971 yılından itibaren her yıl gerçekleştiği, 1980'li ve 1990'lı yıllarda sürdürülebilirliğinin tartışıldığı, 2000'li yıllarda ise Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya oranla azaldığı dikkate alındığında bütçe açığı ile kamu iç ve dış borçlanması arasındaki ilişkinin araştırılması literatüre katkı sağlayacaktır. Çalışma döneminde bütçe dengesi sürekli açık verdiğinden 'bütçe açığı' başlığı temel alınmıştır.

Bu kapsamda çalışma Türkiye'de 1970-2016 döneminde bütçe açığı ile kamu borçlanması arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde bütçe açığı ve finansman yöntemleri ele alınmıştır. İkinci bölümde Türkiye'de bütçe açığının ve kamu borçlarının gelişimi analiz edilmiştir. Üçüncü bölümde literatür özetinden sonra son bölümde analiz bulgularına yer verilmiştir.

2. Bütçe Açığı Kavramı

Bütçe, toplum halinde yaşayan insanların çeşitli ihtiyaçlarını karşılamak ve bunlar arasındaki ilişkileri düzenlemek üzere oluşan toplumsal kurumlardan bir tanesidir (Çataloluk, 2008: 82). Kamu bütçesi gelecek bir yıla ilişkin devletin gelir ve gider tahminlerini, bütçe açığı var ise bunun nasıl karşılanacağı, bütçe fazlası var ise bunun nerelerde kullanacağını gösteren, bunlara ilişkin hükümete yetki ve görev veren bir kanundur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda bütçe *"belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge"* olarak tanımlanmıştır. Bütçe açığı ise devletin belirli bir zaman diliminde (bu zaman genellikle bir yılı kapsar) bütçe gelirleri ile bütçe giderleri arasındaki negatif farktır.

Klasik iktisatçılar kaynakların etkin kullanımı açısından denk ve küçük bütçe uygulanmasını, kamu borçlanmasına ancak olağanüstü durumlarda başvurulabileceğini savunmuşlardır. Keynesyen akımla birlikte klasik düşünce şeklinden vazgeçilmiş, ekonomik konjonktüre göre ekonomik istikrarı ve ekonomik büyümeyi sağlamak için bütçenin açık veya fazla verebileceği kabullenilmiştir. Bu düşünceyle, özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında, bütçe açığının finansmanında kamu borçlanması kullanılmaya başlanmış, kamu borçlarının miktarı artmıştır.

3. Bütçe Açığının Finansman Yöntemleri

Bütçe açığı, vergi gelirleri ve diğer gelirlerden oluşan bütçe gelirlerinin bütçe harcamalarını karşılayamaması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bütçe açığı vergi, emisyon, döviz rezervlerinin kullanımı ve borçlanmayla finanse edilebilir. Bütçe açığının finansmanında asıl olarak vergi gelirlerinin kullanılması gerekir. Ancak vergi oranlarındaki

bir artış veya yeni bir verginin konulması vergilemenin ekonomik, mali ve politik sınırlarına ulaşılması durumunda pek tercih edilmemektedir.

Bir diğer finansman yöntemi olan emisyon Merkez Bankası tarafından döviz tevdiat hesaplarının da dahil olduğu parasal göstergelere konu olan nakit değerlerinin piyasaya yönelik arzı şeklinde gerçekleşebilir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde bu parasal hesapların açık pozisyonundan dolayı emisyon işlemlerinin yer aldığı bir parasal taban artışıyla da gerçekleşebilir (Özker, 2012: 161). Bütçe açığının emisyon yoluyla finansmanı piyasada para miktarını arttırarak enflasyonist baskı yaratabilir. Enflasyonist baskının yarattığı fiyat artışı gider artıcı etkiler yapacağından yeni borçlanmalara başvurmak kaçınılmaz olacaktır. Dolayısıyla bütçe açığı-emisyon-enflasyon- borçlanma arasında oluşan bir kısırdöngü meydana gelecektir. Artan borçlar yine bütçe açığını yükseltici etki yapacağından uzun dönemde bu kısırdöngünün yaşanması olasıdır (İnce, 2001: 27-28).

Döviz rezervleri yoluyla finansman bütçe açığının enflasyonist etkisini kısa dönemde giderebilir. Ancak uzun dönemde döviz karşılığı kadar ulusal paranın bütçe açığının finansmanında kullanılması emisyona neden olacağından enflasyonist etki gösterebilir (Şen vd., 2007: 106). Diğer taraftan ülkenin döviz rezervlerinin azalması ülkenin güvenini azalttığından sermaye girişini azaltarak veya sermaye çıkışını artırarak döviz kurlarını etkilemesi nedeniyle enflasyon ve faiz oranları yoluyla borçlanma maliyetlerini artırabilir.

Bütçe açığının finansmanında günümüzde temel finansman aracı olarak borçlanma kullanılmaktadır. Borçlanma, elde edildiği kaynağa ve kullanılış amacına göre ekonomide farklı etkilere neden olmaktadır. Bütçe açığın finansmanında iç borçlanma, iç borçlanma yüküne bağlı olarak, ulusal tasarruflar üzerinde ciddi bir talep baskısı oluşturup faiz oranlarını arttırıcı etki yapabilir, özel sektör yatırımlarını dışlayıp milli geliri azaltıcı etki yapabilir (Şen vd., 2007: 100). Bütçe açığının finansmanında kullanılan dış borçlanma ise kısa dönemde ekonomide olumlu katkı sağlarken uzun dönemde anapara ve faiz ödemeleri nedeniyle ekonomi üzerinde baskıya neden olabilir (Pınar, 2006: 42). Dış borçlanmayla elde edilen gelir, verimli alanlarda kullanılmadığı takdirde, geri ödeme sürecinde ödemeler dengesi açığına neden olmaktadır.

3. Türkiye'de 1970 Sonrası Dönemde Bütçe Açığı ve Kamu Borçlanmasının Gelişimi

Çalışmanın bu kısmında Türkiye'de 1970-2016 döneminde bütçe açığı ve bu açığın en önemli finansman yöntemi olan iç ve dış borçlanmanın gelişimi incelenmektedir.

4.1. Bütçe Açığının Gelişimi

Türkiye'de bütçe açığının görünürdeki nedeni vergiler başta olmak üzere bütçe gelirlerindeki artışın bütçe giderlerindeki artışın gerisinde kalmasıdır. Bu görüntünün

altında ise kamu kesiminin üstlendiği görevler itibariyle ekonomik hayattaki yerinin büyümesi yer almaktadır. Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana ekonomik kalkınma gerekçesiyle kamu kesimine yüklenen görevler kamu harcamalarını arttırmıştır (Tüğen, 1991: 9-17).

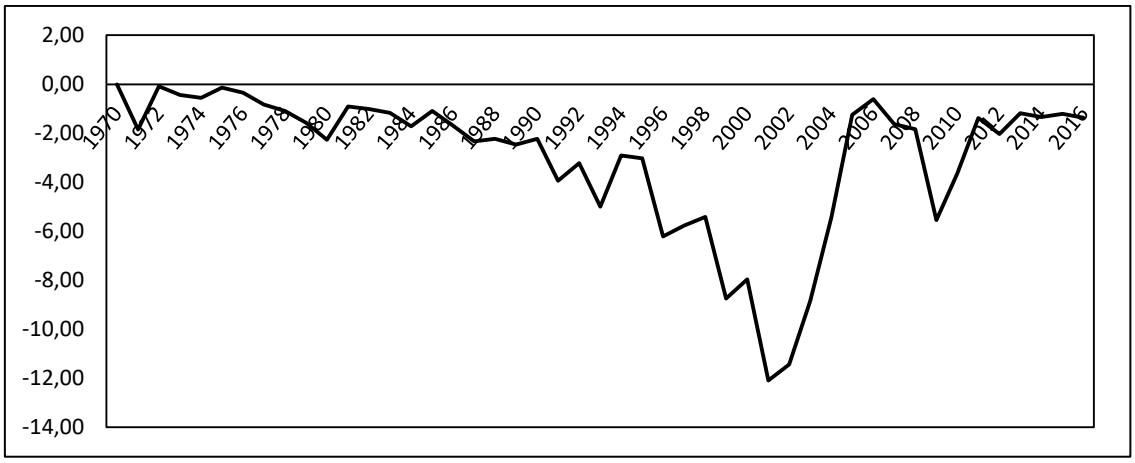
1970 yılı sonrasında kamu bütçesi her yıl açık vermektedir. 1970'li yılların ikinci yarısında ithal ikameci sanayileşme politikasının sebep olduğu dış ödeme güçlükleri ve döviz darboğazı, 1974'ten itibaren petrol fiyatlarındaki artışın ödemeler bilançosunu olumsuz etkilemesi, 1974 Kıbrıs Barış Harekâtı'nın askeri harcamaları olağanüstü boyutlarda arttırması, ABD'nin uyguladığı silah ambargosu nedeniyle dış ekonomik ilişkilerde yaşanan sorunların yabancı sermaye girişini yavaşlatması ve yeni kredi bulma olanaklarını daraltması gibi sebeplerle bu yıllarda bütçe açığı artmıştır (Şahin, 2011: 178-183).

1980 yılında 24 Ocak İstikrar Kararları neticesinde bütçe açığında iyileşmeler sağlanmış ancak bu pek uzun ömürlü olmamıştır (Şen vd., 2007: 181). 1986 yılında gerek ülkeye giren net kaynak girişinin yavaşlaması gerekse vergi gelirlerinin düşük düzeylerde seyretmesi nedeniyle bütçe açığında hızlı bir artış yaşanmıştır (Sugözü, 2010: 151). Özellikle 1989'dan sonra kamu kesimi gelir gider dengesi bozulmuş, bütçe harcamaları artmaya devam ederken aynı artış vergi gelirlerinde sağlanamamıştır. Nitekim 1994 Ekonomik Krizi'nin en önemli nedeni olarak iç ve dış borçların popülist olarak kullanılmasıyla oluşan kamu kesimi finansman açığı görülmüştür (Oktar ve Dalyancı, 2010: 12). Bu krize çözüm olarak hayata geçirilen 5 Nisan İstikrar Programı'nın bütçe dengesine dair hedefleri yalnızca 1994 yılı için kısmen tutturulabilmiştir (Şahin, 2011: 217-235).

1 Ocak 2000'den itibaren başlayıp üç yıllık bir dönemi kapsayan Enflasyonu Düşürme Programı'nın temel hedeflerinden biri kamu açığının enflasyon temelli olduğu varsayımıyla kamu finansmanının sürdürülebilir bir temele oturtulmasıdır. Esas amacı enflasyonla mücadele etmek olan program arka planda bu amaç için kamu açığını ve borç yükünü düşürmeyi hedeflemiştir. Ancak esas sebebi merkez bankasının uygulamış olduğu para arzının sadece döviz rezervine göre artırılması sistemi nedeniyle dönem sonunda açık pozisyonları kapatmak isteyen bankaların döviz talebi olan Kasım 2000 krizi patlak vermiş ve bunu Şubat 2001 krizi takip etmiştir.

14 Nisan 2001 tarihinde uygulanmaya başlayan Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı'nın temel hedefi kamu borçlarının sürdürülemez boyutlara ulaşmasına neden olan borç dinamiklerini ortadan kaldırarak Türkiye ekonomisini olağanüstü bir dış yardıma muhtaç olmayacak seviyeye getirmekti. Bu kapsamda yapılan yapısal reformların sonucu 2008 yılına değin azalışa geçen bütçe açığının GSYH'ya oranı küresel krizin etkisiyle yeniden artış eğilimine girmiştir. Küresel krizin etkilerinden kurtulmak ve iç talebi canlandırmak için bir yandan vergi indirimleri uygulanırken bir yandan da bütçe harcamalarını artırıcı uygulamalara gidilmiştir. 2010 yılına gelindiğinde ise bütçe açığının GSYH'ya oranı yeniden azalma eğilimine girmiştir (Grafik 1).

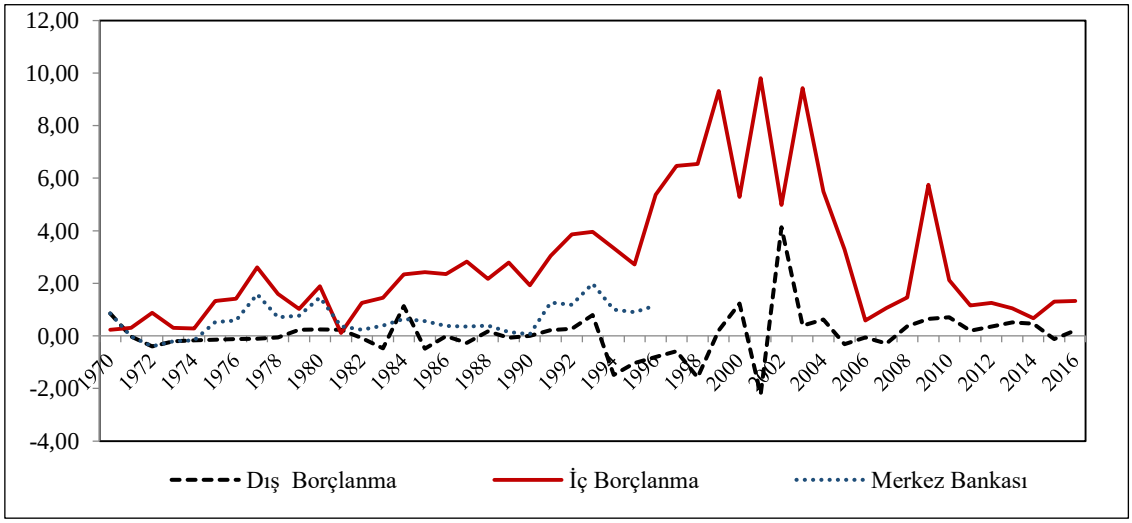
Grafik 1: Bütçe Dengesi/GSYH'nın Gelişimi, 1970-2016, %



Kaynak: BUMKO, Ekonomik Göstergeler, www.bumko.gov.tr adresinden yararlanarak oluşturulmuştur.
* 2005 yılına kadar konsolide bütçe açığı, 2006 yılından itibaren Merkezi Yönetim Bütçe Açığı alınmıştır.

Grafik 1'de 1970-2016 döneminde bütçe dengesinin GSYH'ya oranı gösterilmiştir. Bütçe dengesi yalnızca 1970 yılında fazla vermiş, takip eden tüm yıllarda ise açık vermiştir. Bütçe açığı özellikle 1980'li yılların ikinci yarısından itibaren artmaya başlayarak 2001 yılında GSYİH'ye oranla %12 ile tarihi bir rekora ulaşmıştır. Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı kapsamında yapılan yapısal reformlar, uygulanan sıkı maliye politikaları, faiz giderlerinin düşmesi ve GSYH'nın artması sonucu bütçe açığı/GSYH oranı 2008 yılına kadar azalış göstermiştir. 2008 yılında hem bütçe açığındaki artış hem de GSYİH'nın küçülmesi bütçe açığının GSYH'ye oranını artırmıştır. Bütçe açığının GSYİH'ye oranı 2009 yılından itibaren azalış eğilimine girmiştir.

Grafik 2: Bütçe Açığının Finansmanı/GSYİH*, 1970-2016, %



Kaynak: 1970-1974 yıllarına ait veriler, Nazmiye Çelebier, Türkiye'de Konsolide Devlet Bütçesinin Finansmanı (1965-1985) isimli çalışmadan, 1975-2016 yıllarına ait veriler Kalkınma Bakanlığı, Sosyal ve Ekonomik Göstergeler'den derlenmiştir.
* 2005 yılına kadar konsolide bütçe açığı, 2006 yılından itibaren Merkezi Yönetim Bütçe Açığı alınmıştır.

Grafik 2'de görüldüğü üzere 1970-2016 döneminde bütçe açığının finansmanında en yüksek payın iç borçlanmaya ait olduğu görülmektedir. Merkez Bankası kaynakları 1970'li yılların son yıllarında ve 1990'lı yıllarda yüksek diyebileceğiz oranlarda kullanılırken 1997 yılından itibaren Hazine'nin Merkez Bankasından kaynak kullanımına son verilmesiyle bir finansman aracı olmaktan çıkmıştır. Dış borçlanma genel olarak durağan bir seyir izlemekle beraber ekonomik krizlerin yaşandığı yıllarda artış eğiliminde olmuş, 2008 sonrasında aşırı artış yaşanmamakla birlikte pozitif rakamlarda seyretmiştir.

4.1. Kamu Borçlarının Gelişimi

Türkiye'de bütçe açığının finansmanında iç ve dış borçlanma en çok kullanılan finansman yöntemidir. Bu bağlamda çalışmanın devamında ilgili dönemde Türkiye'de iç ve dış borçlanmanın gelişimi değerlendirilmiştir.

4.1.1. İç Borçların Gelişimi

1970'li yıllarda bütçe açığının finansmanında iç borçlanma dış borçlanmaya oranla daha çok başvurulan bir yöntem olmuştur. Bu durumun nedenleri olarak vergi gelirleri yetersizliği, birikimleri yetersiz olan birey ve özel kuruluşların devlet tahvillerine ilgisiz oluşu, iç borçların gönüllü borçlanmadan ziyade zorlayıcı (yasalara dayalı) veya yarı zorlayıcı oluşu, Merkez Bankası kaynaklarından elde edilen açıktan finansman şeklindeki nominal borçlanmaların öncelikli oluşu, enflasyon yoluyla zamanla iç borçların geri ödemesi kolaylaşırken yeni borçlanmaların zorlaşması söylenebilir (İnce, 2001: 127). Bu süreçte uzun vadeli borçlanma araçları olarak tasarruf bonoları, iç istikraz tahvilleri[3], iç konsolidasyon tahvilleri[4] ve belediye borçları tahkimleri kullanılmıştır.

1980 öncesi dönemde daha çok KİT açığından kaynaklanan finansman ihtiyacı 1980 sonrasında devletin büyük ölçekli altyapı yatırımlarına girişmesi nedeniyle bütçe açığından kaynaklanmaya başlamıştır. Bu yıllarda borçlanmaya bütçe açığı ve borç geri ödemeleri için başvurulurken dış kaynak girişinin azalması ve vergi gelirlerinin düşüklüğü nedeniyle iç borçlanma temel finansman aracı olarak kullanılmıştır (Ulusoy, 2014: 122). 1985 yılından itibaren yeni finansal araçların ortaya çıkmaya başlamasıyla yeni piyasalar oluşmuş, iç borçlanma senetleri piyasa iç koşullarını yansıtması bakımından ihale yoluyla satılmaya başlanmıştır (Çöğürcü, 2012: 97). Bu gelişmelerin sonucunda 1980'li yıllarda iç borç stoku hızla artış göstermiştir.

Türkiye 1994 krizinden çıkılması için iç borçlanma ile dış borçlanmayı dönüşümlü olarak birbirinin finansmanını sağlamak için kullanmıştır. Zaman zaman iç borçlanmaya ağırlık verilerek dış borçların ödemesi yapılırken zaman zaman dış borçlanmaya ağırlık verilerek iç borçların ödemesi yapılmıştır. Öte yandan 1995'te Merkez Bankası Kanunu'nun bazı maddelerinde değişiklik yapılarak kaynak kullanımı ile

[3] İç istikraz tahvilleri 20 yıl vadeli olup, SSK, Emekli Sandığı, Bankalar ve şirketlere satılmıştır.

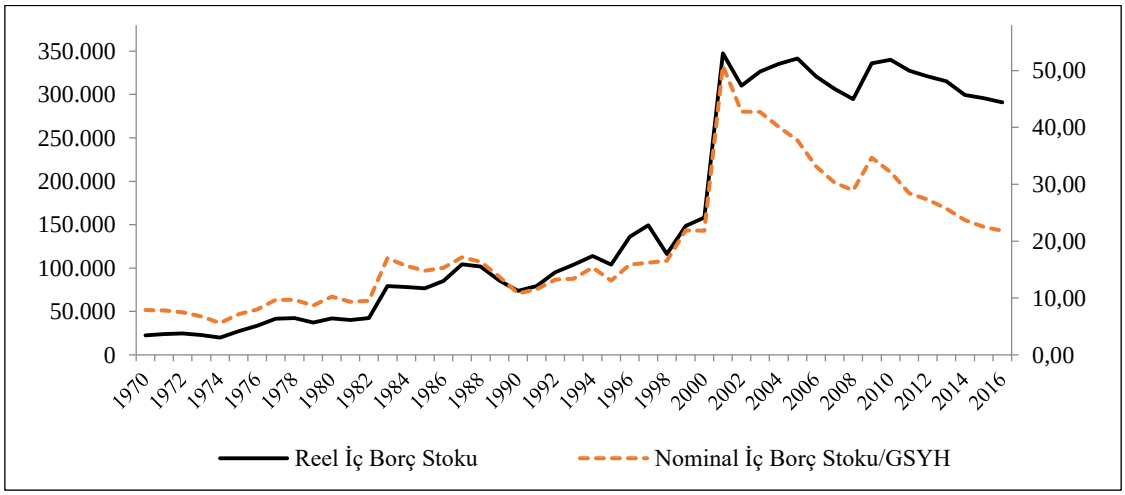
[4] İç konsolidasyon tahvilleri, KİT'lerin geri ödenmeyen kısa vadeli borçlarının Hazine'ye devredilmesi ve hazine tahvilleri ile borcun uzun vadeye çevrilmesi için çıkarılmış olan tahvillerdir.

ilgili düzenlemeye gidilmiş ve Hazine'ye kısa vadeli avans oranının takip eden yıllarda kademeli olarak azaltılması hedeflenmiştir. Temmuz 1997'de ise Hazine ile Merkez Bankası arasında yapılan bir protokol gereği Hazine'nin Merkez Bankası'ndan avans kullanımı bir finansman kaynağı olmaktan çıkartılmıştır (Şen, 2004: 5). Dolayısıyla Hazine, 1997 yılı itibariyle Merkez Bankası kaynaklarını hiç kullanmamıştır.

2000 yılında uygulamaya konulan Enflasyonu Düşürme Programı'yla dış borçlanmayı arttırıp iç borçlanmayla ikame ederek iç borçlanmayı azaltmak amaçlanmış ancak başarılı olunamamıştır. Kasım 2000 ve Şubat 2001 krizlerinin piyasada oluşturduğu güvensizlik ile kamu ve fon bankalarının gecelik borçlanma ihtiyaçlarının artması iç borçlanmayı olumsuz yönde etkilemiştir. İç borçlanma ihtiyacının artmasıyla iç borçlanmanın hem vadesi kısalmış hem de faiz oranları yükselmiştir (TCMB, 2002: 13). İç borçların artışında Tasarruf Mevduat Sigorta Fonu kapsamına alınan bankalara ve görev zararları için kamu bankalarına verilen özel tertip iç borçlanma senetlerinin de etkisi vardır (Ulusoy, 2014: 137).

2003 yılından itibaren uygulanan stratejik ölçütler çerçevesinde faize karşı duyarlılığın azaltılması amacıyla borçlanmanın ağırlıklı olarak sabit faizli enstrümanlarla yapılması ve döviz kuru riskinin azaltılması amacıyla da borçlanmanın ağırlıklı olarak TL cinsinden yapılması sayesinde 2010 yılına gelindiğinde, 2008 ve 2009 yılında yaşanan krizin etkisinden çıkılarak, borç stokunun sürdürülebilirliğine dair bir ikilem yaşanmamıştır (HM, 2011: 21).

Grafik 3: Nominal ve Reel İç Borç Stoku/GSYH'nın Gelişimi, 1970-2016



Kaynak: www.bumko.gov.tr ve www.hazine.gov.tr verilerinden yararlanarak oluşturulmuştur.
* Reel İç Borç Stoku Veri seti 2010 bazlı GSYH deflatörüne bölünerek reelleştirilmiştir.

Grafik 3'te görüldüğü gibi reel iç borç stoku 1980'li ve 1990'lı yılların ikinci yarılarında artış eğiliminde olmuş, 2001 yılında bir önceki yıla göre %119 artış göstermiştir. Reel iç borç stoku 2000'li yıllarda düşük olmakla birlikte azalma eğilimindedir. Nominal iç borç stoku/GSYH oranı ise genelde reel iç borç stokuyla aynı yönde gelişim göstermekle birlikte 2000'li yıllarda azalma eğilimi içerisindedir. Bu oran 2001 yılında yaklaşık %50'den 2016 yılında yaklaşık %21'e gerilemiştir.

4.1.2. Kamu Dış Borçlarının Gelişimi

Türkiye'de 1963 yılında uygulanmaya başlayan ithal ikameci sanayileşme politikaları, 1973 yılında dünyada yaşanan petrol krizinin getirmiş olduğu maliyetler ve 1974 Kıbrıs Barış Harekatı nedeniyle oluşan askeri harcamalar gibi nedenlerle dış borçlar artmıştır (Oskay, 2010:60). Petrol krizinin döviz rezervlerini azaltması dış ödeme güçlüklerinin yaşanmasına neden olmuştur. Bu güçlükleri aşabilmek için Dövize Çevrilebilir Mevduat (DÇM)[5] adı altında kısa vadeli borçlanmaya başvurulmuştur. Ancak DÇM yoluyla elde edilen kısa vadeli borçlanmanın neden olduğu faiz yükü ve kur farkı nedeniyle 1978 yılında DÇM uygulaması durdurulmuştur (Dönek, 1995: 176-177).

24 Ocak Kararları ile ithal ikameci politikalardan vazgeçilerek dışa açık ihracata yönelik sanayileşme politikalarına geçilmesiyle ihracat, turizm ve işçi dövizleri başta olmak üzere döviz gelirlerinin önemli oranda artması yeni dış borç bulunmasını kolaylaştırırken (Cankay, 1993: 45) vergileme alanında yapılan muafiyet ve istisnaların kamu gelirlerini olumsuz yönde etkilemesiyle oluşan bütçe açığı dış borçlanmayı arttırıcı etki yapmıştır (Karaçor ve Atabey, 2001: 129). Dış borçların artmasının bir diğer nedeni de Türkiye'nin dış borç bileşiminde ABD doları dışındaki yabancı paraların dolar karşısında değer kazanmaları sebebiyle dış borcun ABD doları cinsinden artmış olmasıdır (Adıyaman, 2006: 28). Bu yıllarda dış borçlanmada orta ve uzun vadeli borçların payı azalırken kısa vadeli borçların payının artması ekonomik kırılganlıkları artırmıştır (Ulusoy, 2014: 185). 1989 yılında artan dış borç yükünü hafifletmek amacıyla hazine dış borçlanmayı dış borç servisiyle sınırlamıştır.

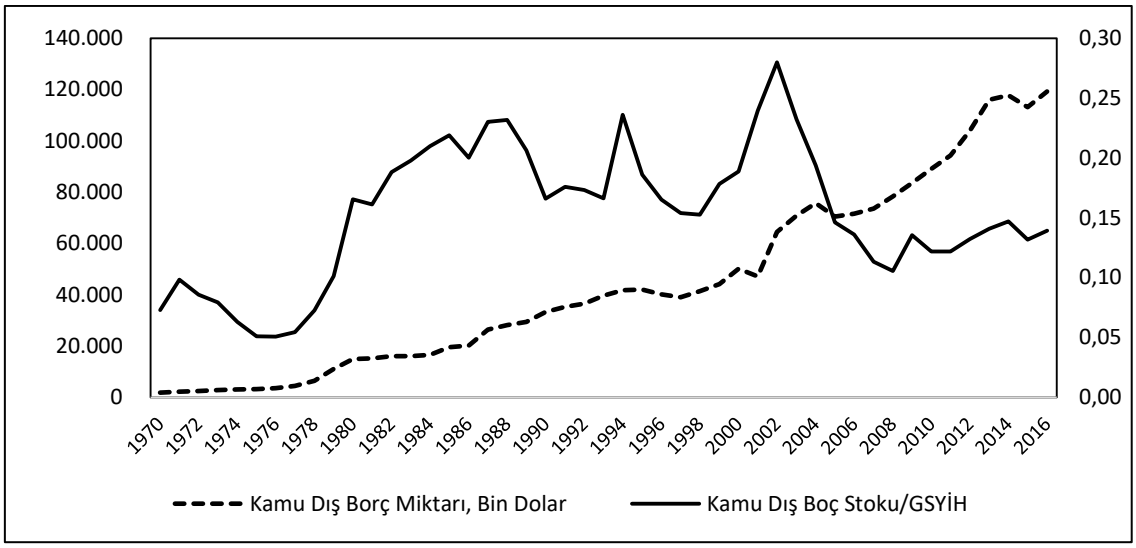
1994 yılı başında ise uluslararası kredi derecelendirme kuruluşlarının Türkiye'nin kredi notunu düşürmesiyle Türkiye'nin uluslararası piyasalardan borç bulma imkânı azalmıştır. 1994 krizinden sonra Hazinenin Merkez Bankası kaynaklarından borçlanma sınırının daraltılmasıyla borçlanmada tamamıyla hazine bonosu ve devlet tahvillerine yönelme olmuş, dış borçların ağırlığı artmıştır (Sakal, 2002: 42). 1990'lı yıllarda ABD ve Japonya'da yaşanan durgunluk, Güneydoğu Asya ve Rusya krizlerinden etkilenen Türkiye'nin dış borçlanma maliyetlerini yükseltmiş, dış borç yükü giderek ağırlaşmıştır (Ulusoy, 2014: 187-190).

1999 yılında IMF ile yapılan stand-by anlaşması çerçevesinde iç borçların dış borçlarla ikame edilmesi 2000 yılında dış borç stokunu önemli oranda artırmıştır (Adıyaman, 2006: 29). Türkiye hızlı sermaye çıkışıyla mücadele edebilmek için IMF'den Aralık 2000'de 2.9 milyar dolar ve ekonomik istikrarı sağlayabilmek için 2001 yılında 10.2 milyar dolarlık ek kaynak sağlanmıştır (Adıyaman, 2006: 29). Öte yandan uluslararası sermaye piyasalarında yaşanan olumsuzluklar ve Amerika'da meydana gelen 11 Eylül saldırıları sebebiyle oluşan belirsizlik ortamı dış borçlanma olanaklarını güçleştirmiştir. 2008 küresel krizi ise tüm dünyada borç yönetimini olumsuz etkilemiş, dış borçlanma kaynakları daralırken maliyetler artmıştır. Bunlara rağmen Türkiye küresel krizden oldukça az etkilenen ülkeler arasında yerini almıştır (Cural, 2012: 187).

---

[5] Dövize Çevrilebilir Mevduat, Türkiye'de ya da yurt dışında oturan Türk ya da yabancı uyruklu gerçek ya da tüzel kişilerin Türkiye'ye getirmek zorunda olmadıkları dövizlerini Türkiye'de belli bir kişi adına mevduat gibi bankalara yatırmaları ve yatırılan bu dövizlerin özel ya da kamu bankaları tarafından Merkez Bankası'na devredilerek hazine garantisine alınmasıyla gerçekleşen bir döviz akımıdır.

Grafik 4: Kamu Dış Borç Stoku/GSYH'nın Gelişimi, 1970-2016, %



Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, Kamu Finansmanı İstatistikleri, www.hazine.gov.tr adresinden yararlanarak oluşturulmuştur.

Grafik 4'te kamu dış borç stoku/GSYİH'nın dalgalı bir seyir izlediği ve 1980'li ve 1990'lı yıllarda yüksek olduğu görülmektedir. 2001 yılına kadar bu oran dış borç stokunun fazla olması nedeniyle yüksek seyrederken, 2001 sonrasında dış borç stokunun artışına rağmen GSYH'nın da yüksek seyretmesi nedeniyle azalan bir eğilim izlemiştir. Kamu dış borç stokunun ekonomik kriz yıllarında daha çok artığı ve artışın 2008 yılından sonra devam ettiği görülmektedir.

5. Literatür Özeti

Bütçe açığı ile kamu borçlanması arasındaki ilişkiye yönelik ulusal ve uluslararası alanda yapılmış çalışmaların bazıları aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: Literatür Özeti

Yazar/lar	Dönem, Ülke	Yöntem	Bulgular
Kolçak (1998)	1984-1996, Türkiye	EKK ve Granger Nedensellik Analizi	KA →İB
Sakal (2002)	1988-2000, Türkiye	Engle-Granger Eşbütünleşme Analizi	İB →BA
Gül ve Ahmet (2006)	1990-2004, Türkiye	Granger Nedensellik Analizi	BA→İB BA→DB
Demir ve Sever (2009)	1990-2006, Türkiye, Kazakistan, Kırgızistan, Azerbaycan	VAR modeli	KA↔KB
Arısoy (2010)	1950-2000, Türkiye,	Engle-Granger Eş-bütünleşme Yöntemi	KH≠ KG
Peker ve Bölükbaş (2013)	1994:2-2010:2 2001:3-2010:2, Türkiye	EKK	1994:2-2010:2 İB→DB 2001:3-2010:2 KH→DB

Çukurçayır (2014)	1980-2010, Türkiye	Birim Kök Testi ve Eşbütünleşme Yöntemlerini	Sürdürülebilir Dış Borçlanma
Prohl ve Schneider (2006)	1970-2004, İskandinav Ülkeleri ve Doğu Avrupa	Panel Veri Analizi	BD ↔KB
Georgantopoulos ve Tsamis (2011)	1980-2009, Yunanistan	Vektör Hata Düzeltme Modeli	Nominal Efektif Döviz Kuru→Bütçe Açığı BA→GSYH BA≠Tüketici Fiyat Endeksi
Liliane (2015)	1970-2012, Afrika Bölgesi	EKK	(Gana, Nijerya, Güney Afrika ve Tunus) Mali Sürdürülebilirlik
Neaime (2015)	1977-2013, Fransa, Almanya, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Portekiz İspanya	Bugünkü Değer Kısıtlaması (PVC)	KB↔BA

Kaynak: Literatürden tarafımızca derlenmiştir.
* İB, İç Borç; KA, Kamu Açığı; BA, Bütçe Açığı; DB, Dış Borç; KH, Kamu Harcamaları; KG, Kamu Gelirleri; BG, Bütçe Geliri; BH, Bütçe Harcaması; BD, Bütçe Dengesi.

Tablo 1'de yapılan ampirik çalışmalara bakıldığında bütçe açığı iç ve dış borçlanmayı artırırken bütçe açıkları ile kamu iç ve dış borçlanması arasında karşılıklı bir nedensellik ilişkisinin bulunduğu görülmektedir.

6. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Bu çalışmanın konusu Türkiye'de 1970-2016 döneminde bütçe açığı ile kamu borçlanması arasındaki ilişkinin incelenmesidir. 1970-2016 döneminin seçilmesinin birden çok nedeni vardır. Öncelikle kamu bütçesi 1971 yılından itibaren sürekli açık vermektedir. Öte yandan bu dönemde Türkiye'de birçok ekonomik kriz yaşanmış, bu krizlerin en önemli nedeni bütçe gelirlerinde yeterli artışın sağlanamaması ve/veya kamu harcamalarının aşırı artışıyla oluşan bütçe açığı olmuştur. Çalışmanın amacı ise bütçe açığı ile kamu borçlanması arasındaki ilişkiden hareketle bütçe ve borçlanma politikaları uygulayanlara öneri sunmaktır.

6.1. Araştırma Kapsamı ve Veri Seti

Çalışmada bütçe açığını temsilen bütçe gelir ve giderleri arasındaki fark seçilirken, kamu borçlanması kendi içerisinde kamu iç borçlanması, kamu dış borçlanması ve toplam kamu borçlanması şeklinde ayrıştırılmıştır. Bütçe verileri Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü istatistiklerinden, kamu borçlanma verileri ise Hazine Müsteşarlığı istatistiklerinden derlenmiştir. Veri seti 2010 bazlı GSYH deflatörüne bölünerek reelleştirilmiştir.

6.2. Analiz Sonuçları

Ampirik analizde öncelikle değişkenlerin durağan olup olmadıkları incelenmiş, değişkenler arasındaki eş-bütünleşme ilişkisini test etmek amacıyla Johansen Eş-bütünleşme testi uygulanmıştır. Eş-bütünleşme ilişkisi bulunan değişkenler için Vektör

Hata Düzeltme Modeli (Vector Error Correction Model, VECM) uygulanırken, eş-bütünleşme ilişkisi bulunmayan değişkenler arasındaki kısa dönemli ilişkinin sınanması için VAR Granger nedensellik testi uygulanmıştır. Son aşamada ise oluşturulan VAR modeline bağlı olarak değişkenlerin etki-tepki fonksiyonlarına yer verilmiştir.

Değişkenlere ait serilerin istatistiksel özelliklere sahip olmasını sağlamak için modelin çözümünden önce Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) birim kök testi uygulanmıştır. Böylelikle serilerin durağan olup olmadıkları test edilmiştir. ADF testinin sonuçları Tablo 2'de verilmiştir. Analizlerde bütçe dengesi (bütçe açığı) BD, iç borç stoku IB, dış borç stoku DB ve toplam kamu borç stoku TKB ile ifade edilmektedir.

Tablo 2: ADF Birim Kök Testi Sonuçları

Augmented Dickey Fuller Birim Kök Testi				
Değişkenler	**Sabitli**	**p-değeri**	**Sabitli+Trendli**	**p-değeri**
BD	-2,0955	0,2473	-2,0977	0,5333
IB	-0,8797	0,7858	-2,2615	0,4456
DB	-1,6580	0,4454	-1,9154	0,6304
TKB	-1,1077	0,7050	-2,9960	0,1444
ΔBD	-4,9482	0,0002	-5,0234	0,0010
ΔIB	-7,7415	0,0000	-7,6505	0,0000
ΔDB	-6,9371	0,0000	-6,8849	0,0000
ΔTKB	-7,1972	0,0000	-4,5882	0,0037

*Optimal gecikme uzunluğu Akaike Bilgi Kriterine göre bulunmuştur.

Değişkenlere ait ADF birim kök testi sonuçları sabitli, sabitli-trendli olarak Tablo 2'de yer almaktadır. Ele alınan tüm değişkenler için seviyesinde yapılan birim kök testleri sonucunda seriler seviyesinde birim köklü, birinci farkında durağan I(1) bulunmuştur. H_0 hipotezi I(1) düzeyinde her dört değişken için de reddedilmiştir. Bu durum serilerin I(1) düzeyinde entegre olduğunu göstermektedir. Serilerin birinci farkında durağan çıkmaları BD, IB, DB ve TKB serileri arasında eş-bütünleşme ilişkisinin var olup olmadığını araştırmak için gerekli ön koşulu sağlamaktadır.

Eş-bütünleşme analizi bütünleşik zaman serileri arasında uzun dönemli bir ilişki olup olmadığını ortaya çıkartmak için geliştirilmiştir. Bu yöntemle düzey değerlerinde durağan olmayan, ancak aynı dereceden farkları alındığında durağan hale gelen serilerin orijinal değerlerinin analizde kullanılmasına imkân sağlanır. Fark alma işlemiyle sadece serilerin taşıdığı kısa dönemli şokların etkilerinin değil, aynı şekilde uzun dönemli ilişkilerinde ortadan kaldırılması sağlanmaktadır. Farkı alınarak durağanlaştırılan seriler arasındaki regresyon analizleri uzun döneme ait bilgilerin fark alma işlemi sırasında kaybolmasıyla sonuçlanacağından herhangi bir uzun dönem ilişkisi vermeyecektir. Dolayısıyla eş-bütünleşme yöntemi fark alma yoluyla değişkenler arasında kısa ve uzun dönemli bilgilerin kaybolması sorununa çözüm sunan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır (Işık vd., 2004: 332).

Yapılan çalışmalarda birden çok eş-bütünleşme ilişkisinin söz konusu olduğu durumlarda sadece bir denge varmış gibi kısıtlamaya gitmesi nedeniyle Johansen (1988, 1995) çok denklem yaklaşımını geliştirmiş ve değişkenler arasında birden çok eş-bütünleşme ilişkisi olabileceğini ortaya koymuştur. Johansen yaklaşımının temelini modeldeki tüm değişkenlerin içsel olarak kabul edilmesi ve normalleştirme için değişken seçimine başvurulmaması oluşturmaktadır (Sevüktekin ve Çınar, 2014: 581). Johansen (1988, 1995) çok değişkenli eş-bütünleşme analizi eş-bütünleştirici ilişki sayısını belirlerken maksimum öz-değer ve iz istatistiklerini kullanmaktadır. Maksimum öz-değer ve iz test istatistiklerinin kritik değerlerden daha büyük olması durumunda değişkenlerin eş--bütünleşik olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Çalışmada değişkenler arasındaki eş-bütünleşmenin varlığı Johansen eş-bütünleşme yöntemi kullanılarak test edilmiştir.

Tablo 3: Johansen Eşbütünleşme Testi Sonuçları

	İz Testi			Maksimum Öz Değer Testi		
	H_0 H_1	Test İstatistiği	Kritik Değer	H_0 H_1	Test İstatistiği	Kritik Değer
BD=f(DB)	r=0 r≥1	11,82	19,96	r=0 r=1	7,85	15,67
	r≤1 r≥2	3,97	9,24	r≤1 r=2	3,97	9,24
BD=f(İB)	r=0 r≥1	*20,25*	*19,96*	r≤2 r=3	*17,64*	*15,67*
	r≤1 r≥2	2,61	*9,24*	r=0 r=1	2,61	*9,24*
BD=f(TKB)	r=0 r≥1	11,38	20,26	r≤1 r=2	8,47	12,52
	r≤1 r≥2	2,91	9,16	r≤2 r=3	2,95	9,16

Tablo 3'e bakıldığında dış borçlanma ve toplam kamu borçlanmasına ait denklemlerinin hem iz hem de maksimum öz-değer istatistiklerine göre test istatistiklerinin tablo kritik değerlerinden küçük bulunduğu görülmektedir. Dolayısıyla sıfır hipotezleri reddedilememiştir. Yani bu iki modelde seriler arası eş-bütünleşme ilişkisi bulunamamıştır. Ancak bütçe açığı ile iç borçlanma arasındaki ilişkiyi veren BD=f(İB) denklemine ait hem iz hem de maksimum öz-değer istatistiklerine göre test istatistiklerinin tablo kritik değerlerinden büyük olduğu görülmektedir. Bu da bütçe açığı ile iç borçlanma arasında eş-bütünleşme ilişkisinin var olduğu sonucunu vermektedir.

BD=f(İB) ve İB=f(BD) fonksiyonlarıyla yapılan Johansen Eş-bütünleşme testi sonucunda değişkenler arasında her iki yönde de eş-bütünleşme ilişkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle bu fonksiyonlar arasındaki kısa dönemli ilişkinin tespit edilmesinde Vektör Hata Düzeltme Modeli (Vector Error Correction Model, VECM) kullanılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: VECM Bulguları

Model	Test İstatistiği	Hata Düzeltme Katsayısı	Nedensellik
BD=f(İB)	-0,55	-0,30*	İB↛BD

Not: * %1 seviyesinde istatistiksel olarak anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 4'e bakıldığında BD=f(İB) modeline ait hata düzeltme katsayısı %1 seviyesinde anlamlı ve negatif işaretli olduğundan iç borçlanma ve bütçe açığı değişkenleri arasında hata düzeltme modeli kurulabilmektedir. Yani değişkenlerdeki %1'lik bir şokun ilk yılda %30'unun kapatılabileceği söylenebilir. İç borçlanma ile bütçe açığı arasındaki kısa dönemli ilişki için yapılan VECM hata düzeltme testi sonucunda değişkenler arasında herhangi bir kısa dönemli ilişki bulunamadığı görülmektedir. Dolayısıyla iç borçlanma ve bütçe açığı kısa dönemde birbirinin nedeni değildir.

Eş-bütünleşme ilişkinin araştırılmasının ardından iç borçlanma ile bütçe açığı arasında çift yönlü bir eş-bütünleşme ilişkisi olması nedeniyle bu iki değişken arasındaki kısa dönemli ilişki VECM yöntemiyle araştırılmıştır. Ancak bütçe açığı, dış borçlanma ve toplam kamu borçlanması arasında herhangi bir eş-bütünleşme ilişkisine rastlanmadığından bu değişkenler arasındaki kısa dönemli ilişkiyi tespit etmek amacıyla VAR Granger Nedensellik testine başvurulmuştur.

VAR Granger nedensellik testi, herhangi iki değişken arasında bir nedensellik olup olmadığı, eğer nedensellik var ise bu nedenselliğin yönünün ne olduğunun belirlenmesi için kullanılan bir nedensellik testidir. Granger nedensellik testinde serilerin durağan olması gerekmekle birlikte aynı seviyede durağan olma koşulu aranmamaktadır. X ve Y gibi iki değişken arasında nedensellik ilişkisini araştıran Granger nedensellik testine ait regresyon denklemleri aşağıdaki gibidir:

$$\Delta X_t = a_0 + \sum_{i=1}^{m} \beta_i \Delta X_{t-i} + \sum_{i=1}^{m} \gamma_i \Delta Y_{t-i} + v_t \qquad (1)$$

$$\Delta Y_t = \vartheta_0 + \sum_{i=1}^{m} \delta_i \Delta Y_{t-i} + \sum_{i=1}^{m} \phi_i \Delta X_{t-i} + \varepsilon_t \qquad (2)$$

Yukarıda verilen denklemlerde; X ve Y nedensellik ilişkileri araştırılan zaman serilerini, β_i ,γ_i ,δ_i ve ϕ_i katsayıları, m optimal gecikme uzunluğunu, v ve ε hata terimlerini, ve Δ fark alma operatörünü göstermektedir.

Granger nedensellik testinde boş (H0) hipotezi ve alternatif (H1) hipotezi yukarıda verilen denklemlerde yer alan bağımsız değişken katsayıları olan γ ve ϕ değerlerinin sıfıra eşit olup olmadığı varsayımı üzerine kurulurlar. Bu varsayım doğrultusunda nedensellik yönünün bağımlı değişkenden bağımsız değişkene doğru olduğu yukarıda verilen birinci denkleme göre hipotez aşağıdaki gibi kurulmaktadır:

H_0: γ_n=0 ise Y'den X'e doğru bir nedensellik yoktur.

H_1: $\gamma_n \neq 0$ ise Y'den X'e doğru bir nedensellik vardır.

Diğer yandan nedensellik yönünün bağımsız değişkende bağımlı değişkene doğru olduğu yukarıda verilen ikinci denkleme göre ise hipotez aşağıdaki gibi kurulmaktadır:

$H_{0:}$ $\phi_n=0$ ise X'den Y'e doğru bir nedensellik yoktur.

$H_{1:}$ $\phi_n \neq 0$ ise X'den Y'e doğru bir nedensellik vardır.

Yukarıda kurulan iki hipotez tek yönlü hipotez ilişkisini vermektedir. Yani tek denklemli bir modelde Y bağımlı değişken, X ise bağımsız değişkeni ifade etmek üzere; X'den Y'ye doğru bir nedensellik ilişkisinin bulunmasıdır. Bu durum ($X \Rightarrow Y$) şeklinde gösterilmektedir. Bağımsız değişkenin, neden konumunda olup bağımlı değişken üzerinde bir sonuç etkisi ortaya çıkardığı durumda ise Y'den X'e doğru bir nedensellik ilişkisi bulunmakta ve ($Y \Rightarrow X$) şeklinde gösterilmektedir. Öte yandan her iki değişken arasında karşılıklı bir etki söz konusu olduğu durumda çift yönlü nedensellik ilişkisinden bahsedilmekte ve bu ilişki ($X \Leftrightarrow Y$) şeklinde gösterilmektedir.

Her iki değişkenin de birbiri üzerinde bir etkisinin olmaması durumunda ise Y bağımlı değişken X bağımsız değişken olmak üzere Y bağımlı değişkeni X bağımsız değişkeninin nedenini oluşturmuyorken, X bağımsız değişkeni de Y bağımlı değişkeninin nedenini oluşturmamaktadır. Dolayısıyla değişkenler arasında herhangi bir nedensellik ilişkisi yoktur (Bulut ve Özdemir, 2012: 221).

Vektör Otoregresyon (VAR) modelleri, bir denklem sisteminde yer alan her bir içsel değişkenin hem kendi hem de sistemdeki diğer değişkenlerin gecikmeli değerlerinin yer aldığı eşitlikler sistemidir. Modelde değişkenler içsel değişkenler olarak ifade edilmiş olsa bile denklem sisteminde dışsal değişkenlere de yer verilebilmektedir. Dolayısıyla VAR modellerinde içsel-dışsal değişken ayrımı gözetilmemektedir (Sevüktekin ve Çınar, 2014: 495).

Tablo 5: Standart VAR Granger Nedensellik Analizi Bulguları

Model	χ^2 Değeri	Nedensellik
BD=f(DB)	0,10 (0,74)	DB$\nrightarrow$BD
DB=f(BD)	4,07 (0,04)**	BD$\rightarrow$DB
BD=f(TKB)	22,97 (0,00)*	TKB$\rightarrow$BD
TKB=f(BD)	22,45 (0,01)*	BD$\rightarrow$TKB

Not: *, %1 ve **, %5 seviyesinde istatiksel olarak anlamlılığı ifade etmektedir. Parantez içerisindeki değerler olasılık değerini vermektedir.

Standart VAR Granger Nedensellik Analizi yapılmak üzere kurulan her iki modelde de maksimum gecikme uzunluğu 8 olarak alınmıştır. Tablo 5 incelendiğinde Akaike Bilgi Kriterine göre uygun gecikme uzunluğu 1 olarak bulunan BD=f(DB) modelinde 0,74 olarak bulunun p-değeri 0,10'dan büyük olduğundan modelde herhangi bir kısa dönemli nedensellik ilişkisi bulunamamıştır. DB=f(BD) modelinde 0,04 olarak bulunan p-değeri 0,10'dan küçük bulunduğundan bütçe açığından dış

borçlanmaya doğru kısa dönemli bir nedensellik ilişkisi bulunmuştur. Yani kısa dönemde bütçe açığının dış borçlanmadaki artışın bir nedeni olduğu söylenebilir.

Akaike Bilgi Kriterine göre uygun gecikme uzunluğu 1 olarak bulunan BD=f(TKB) ve TKB=f(BD) modelleri incelendiğinde p-değerleri sırasıyla 0,00 ve 0,01 olarak bulunmuştur. p-değerleri 0,10'dan küçük olan bu iki model için de kısa dönemli nedensellik ilişkisi söz konusudur. BD ve TKB arasındaki nedensellik ilişkisi incelendiğinde H_0 reddedilmiştir. Dolayısıyla toplam kamu borçlanması ile bütçe açığı arasında kısa dönemde çift yönlü bir nedensellik ilişkisi vardır. Bir başka deyişle toplam kamu borçlanması ve bütçe açığı kısa dönemde birbirlerinin nedenidir.

Tablo 5: Diagnostik Testleri

Model	JB-Test	White	Karakteristik AR Kökleri
BD=f(IB), IB=f(BD)	66,30 (0,00)	31,55 (0,13)	<0,87
BD=f(DB), DB=f(BD)	10,98 (0,27)	7,63 (0,81)	<0,11
BD=f(TKB), TKB=f(BD)	1,39 (0,84)	97,36 (0,44)	<0,98

Not: Parantez içerisindeki değerler olasılık değerini ifade etmektedir.

İç borçlanma için tahmin edilen modelden elde edilen bazı diagnostik test sonuçları modelin büyük ölçüde problemsiz olduğunu göstermektedir. Test sonuçlarına göre 0,00 olarak bulunan Jarque-Bera testi p-değeri 0,10'dan küçük olduğundan H_0 hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla modeldeki hata terimleri normal bir dağılıma sahip değildir. 0,13 olarak bulunan White testi modelde değişen varyans probleminin olmadığını göstermektedir.

Gecikme uzunluğu 1 alınarak tahmin edilen dış borçlanmaya ait modelde 0.10dan büyük bulunan Jarque-Bera testi p-değeri modelde hata terimlerinin normal dağıldığını göstermektedir. Optimal gecikme uzunluğu 1 alınarak toplam kamu borçlanması için tahmin edilen modelden elde edilen diagnostik test sonuçlarına göre de model büyük ölçüde problemsiz görünmektedir. Test sonuçlarına göre Jarque-Bera testi p-değeri 0,10'dan büyük olduğundan H_0 hipotezi reddedilememiştir. Yani modelde hata terimleri normal dağılıma sahiptir. Yine bu model için White testi modelde değişen varyans problemi olmadığını göstermektedir. Aynı zamanda tüm modellerde Ar köklerinin 1'in altında yer alması modelin istikrarlı olduğunu ifade etmektedir.

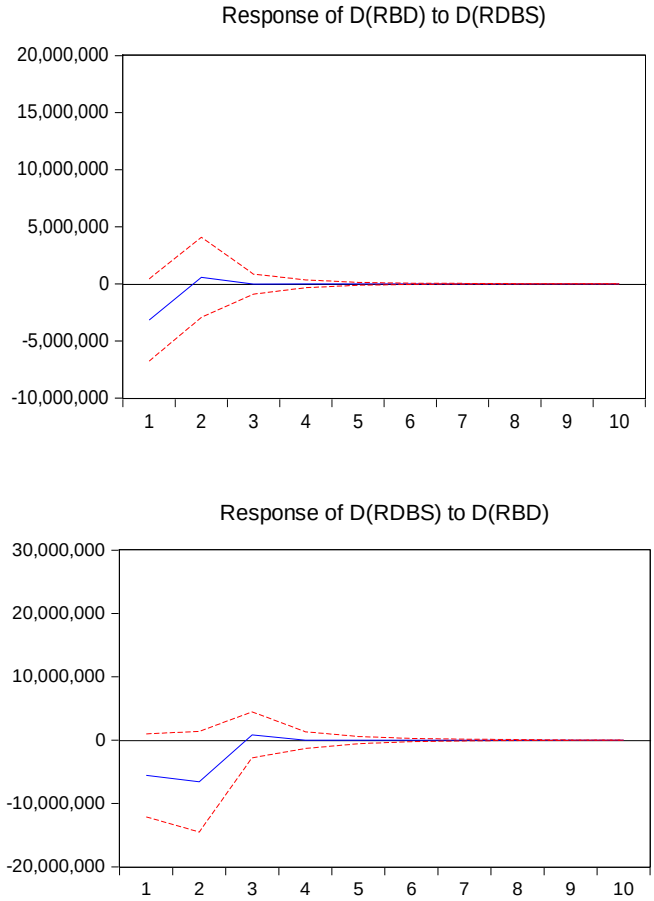
Bağımsız değişken katsayılarının anlamlılığını test etmek için yapılan LM testi incelendiğinde (Ek 1), dış borçlanma ve toplam kamu borçlanması için kurulan modellerde otokorelasyon problemi bulunmadığı görülmektedir. Toplam kamu borçlanması ve dış borçlanma ile bütçe açığı arasındaki kısa dönemli ilişkinin varlığını desteklemek amacıyla yapılan varyans ayrıştırmaları (Ek 2 ve Ek 3) da elde edilen nedensellik ilişkisini desteklemektedir. Ek 2'de gösterilen bulgulara göre birinci dönemde bütçe açığının %100'ü kendisinden kaynaklanırken onuncu dönemde yaklaşık %57'si kendisinden ve yaklaşık %43'ü toplam kamu borçlanmasından kaynaklanmaktadır. Toplam kamu borçlanmasının ise birinci dönemde yaklaşık %93'ü

kendisinden kaynaklanırken onuncu dönemde yaklaşık %72'si kendisinden kaynaklanırken yaklaşık %28'i toplam kamu borçlanmasından kaynaklanmaktadır.

Ek 3'te gösterilen bulgulara göre birinci dönemde bütçe açığının %100'ü kendisinden kaynaklanırken onuncu döneme gelindiğinde %99,7'si yine kendisinden kaynaklanmaktadır. Ancak birinci dönemde dış borçlanmanın yaklaşık %94'ü kendisinden kaynaklanırken onuncu dönemde yaklaşık %87'si kendisinden kaynaklanırken yaklaşık %13'ü bütçe açığından kaynaklanmaktadır.

Etki-Tepki Fonksiyonu, VAR analizi kullanılarak bulunan ve rassal hata terimlerinden birindeki bir standart sapmalık şokun, içsel değişkenlerin şimdiki ve gelecekteki değerlerine olan etkisini gösteren fonksiyondur. Çalışmada etki tepki fonksiyonlarına bakılırken iç borçlanma değişkeni inceleme dışı bırakılmıştır çünkü yapılan nedensellik analizinde diğer seri ile arasında bir nedensellik bulunamamıştır.

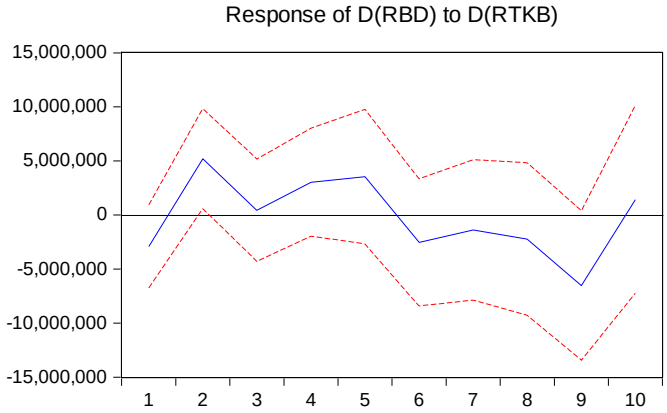
Şekil 1: Bütçe Açığı ve Dış Borçlanma İçin Etki-Tepki Analizi Grafikleri

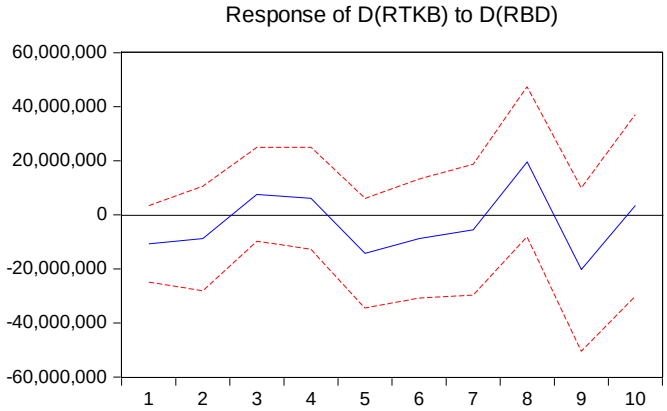


Dış borçlanma için 10 dönemlik etki-tepki değerleri Şekil 1'de gösterilmektedir. Şekil 1'deki ilk grafikten hareketle, dış borçlanmada meydana gelen bir şoka karşı bütçe dengesinin verdiği tepki 1.dönemde negatif, 2.dönemde pozitif ve 3.dönemden itibaren durağan hale gelmektedir. Şekil 1'deki 2. grafikte ise bütçe dengesinde meydana gelen bir şoka karşılık dış borçlanmanın verdiği tepki gösterilmektedir. Bütçe

dengesinde oluşan şoka karşılık dış borçlanma ilk iki dönem negatif, 3.dönemde pozitif tepki vermekte ve 4.dönemden itibaren durağan hale gelmektedir. Yapılan etki-tepki analizi VAR analizi sonucu elde edilen bütçe açığından dış borçlanmaya doğru kısa dönemli bir nedensellik ilişkisi olduğunu doğrular niteliktedir. Zira ikinci grafikte görüldüğü gibi birinci grafiğe oranla dış borçlanmanın tepkisi daha uzun bir dönemi kapsamaktadır.

Şekil 2: Bütçe Açığı ve Toplam Kamu Borçlanması İçin Etki-Tepki Analizi Grafikleri





Şekil 2'de toplam kamu borçlanmasına ait etki-tepki grafikleri verilmektedir. İlk grafik toplam kamu borçlanmasında meydana gelen bir şoka bütçe açığın vereceği tepkiyi göstermektedir. Bütçe açığı 5.döneme kadar pozitif tepki verirken 6.dönem itibariyle negatif tepki göstermektedir. İkinci grafik ise bütçe açığında meydana gelen bir şoka karşılık toplam kamu borçlanmasının vereceği tepkiyi göstermektedir. Grafiğe göre toplam kamu borçlanması toplam üç dönem pozitif tepki verirken yedi dönem negatif tepki göstermiştir. Yapılan etki-tepki analizi VAR analizi sonucu elde edilen bütçe açığı ile toplam kamu borçlanması arasında çift yönlü kısa dönemli bir nedensellik ilişkisi olduğunu doğrular niteliktedir.

Özetle yapılan analizlerden elde edilen bulgulara göre, Türkiye'de 1970-2016 döneminde bütçe açığı ile iç borçlanma arasında eş-bütünleşme ilişkisi mevcuttur

sonucu çıkartılmaktadır. Bütçe açığından kamu dış borçlanmasına doğru kısa dönemli tek yönlü ve bütçe açığı ile toplam kamu borçlanması arasında kısa dönemli çift yönlü nedensellik ilişkisi bulunurken bütçe açığı ile iç borçlanma arasında kısa dönemli herhangi bir nedensellik ilişkisi bulunamamıştır. Dolayısıyla yapılan analize göre 1970-2016 döneminde Türkiye'de bütçe açığı ile toplam kamu borçlanması kısa dönemde birbirinin nedenini oluştururken bütçe açığı aynı zamanda kamu dış borçlanmasının nedeni olmaktadır. Ancak 1970-2016 dönemi için Türkiye'de bütçe açığı kamu iç borçlanmasına neden olmuyorken, kamu iç borçlanması da bütçe açığının nedeni değildir.

7. Sonuç ve Öneriler

Türkiye kamu bütçesi 1971 yılından itibaren sürekli açık vermektedir. Öte yandan bu dönemde Türkiye'de birçok ekonomik kriz yaşanmış, bu krizlerin en önemli nedeni bütçe gelirlerinde yeterli artışın sağlanamaması ve/veya kamu harcamalarının aşırı artışıyla oluşan bütçe açığı olmuştur. Bu çalışmada Türkiye'de bütçe açığı ile kamu borçlanması arasındaki nedensellik ilişkisi ekonometrik yöntemler kullanılarak analiz edilmiştir.

Analiz sonuçlarına göre dış borçlanma ve toplam kamu borçlanmasına ait seriler arasında herhangi bir eş-bütünleşme ilişkisi bulunamazken iç borçlanma ve bütçe açığına ait seriler arasında eş-bütünleşme ilişkisi tespit edilmiştir. Kısa dönemde ise bütçe açığı ile iç borçlanma arasında herhangi bir nedensellik ilişkisi bulunamazken bütçe açığından dış borçlanmaya doğru tek yönlü ve bütçe açığı ile toplam kamu borçlanması arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Bu durumda 1970-2016 döneminde Türkiye'de kısa dönemde bütçe açığı dış borçlanmaya ve toplam kamu borçlanmasına neden olurken, yine kısa dönemde toplam kamu borçlanması da bütçe açığına neden olmaktadır. Bir başka deyişle 1970-2016 dönemi için Türkiye'de bütçe açığı dış borçlanmanın ve toplam kamu borçlanmasının gerçekleşmesine neden olurken toplam kamu borçlanması da bütçe açığının gerçekleşmesine neden olmaktadır.

Sonuç olarak Türkiye'de kısa dönemde bütçe açığı ile kamu dış borçlanması ve toplam kamu borçlanması arasında ilişki olmakla birlikte son yıllarda bütçe açığının GSYH'ya oranı ve kamu borçlanmasının GSYH'ya oranı birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeye ve AB Maastricht kriterlerine göre daha düşüktür. Dolayısıyla Türkiye'de bütçe açığı ile kamu dış borçlanması ve toplam kamu borçlanması arasındaki ilişkinin sürdürülebilir olduğu söylenebilir. Öte yandan kamu borçlanmasının geçici bir finansman kaynağı olduğu dikkate alındığında bütçe açığının borçlanma yerine vergilerle finanse edilmesi daha sürdürülebilir bir politika olacaktır. Ayrıca Türkiye'nin orta gelir tuzağından çıkabilmesi, dışa bağımlılığın azaltılması amacıyla sürdürülebilir bir bütçe açığı ve borçlanma politikası ithal edilen malların ve katma değeri yüksek malların üretiminin teşvikinde etkin bir araç olarak kullanılabilir.

Kaynakça

Adıyaman, A.T. (2006). Dış Borçlarımız ve Ekonomik Etkileri. *Sayıştay Dergisi*, 52, 21-45.

Arısoy, İ. & Ünlükaplan İ. (2010). Türkiye'de Mali Açıkların Sürdürülebilirliği ile Kamu Gelirleri ve Harcamaları İlişkisinin Analizi. *Maliye Dergisi*, 159, 444-462.

Bulut, Ş. & Özdemir A. (2012). İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ve "Dow Jones Industrial" Arasındaki İlişki: Eşbütünleşme Analizi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 19(1), 211-224.

Cankay, L. (1993). Türkiye'de Dış Borçların Gelişimi. *İktisat İşletme ve Finans*, 83, 40-47.

Cural, M. (2012). Kalkınmanın Finansmanında Kamu İç-Dış Borç Yapısı, Yayınlanmamış Doktora Tezi. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Çataloluk, C. (2008). Batı Toplumlarında Toplumsal Yapı Değişimleri ve Bütçe Hakkının Gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(2), 72-94.

Çöğürcü, İ. (2012). Türkiye'nin İç Borç Genel Yapısı Üzerine Geçmişten Günümüze Bir Değerlendirme. *Uluslararası Sosyal ve Ekonomik Bilimler Dergisi*, 2(1), 93-104.

Çelebier, N. (1985). Türkiye'de Konsolide Devlet Bütçesinin Finansmanı (1965-1985). *Maliye Uzmanlığı Araştırma Raporu, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.

Çukurçayır, S. (2014). Türkiye Ekonomisinde Dış Borçların Sürdürülebilirliği: Eşbütünleşme Analizi. *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, 22, 9-32.

Demir, M. & Sever, E. (2009). Kamu Açıkları ve Borçlanma İlişkisi: Türkiye, Azerbaycan, Kazakistan ve Kırgızistan Üzerine Bir İnceleme. *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, 4, 7-26.

Dönek, E. (1995). Türkiye'nin Dış Borç Sorunu ve 1980 Sonrası Boyutları. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 50(1), 173-186.

Georgantopoulos, A.G. & Tsamis A.D. (2011). The Macroeconomic Effects of Budget Deficits in Greece: A VAR-VECM Approac. *International Research Journal of Finance and Economics,* 79, 156-166.

Gül, E. & Ünlü A. (2006). Türkiye'de Bütçe Açıkları ile Borçlanmalar Arasındaki Nedensellik İlişkileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(2).

Hazine Müsteşarlığı (2011). Kamu Borç Yönetimi Raporu 2011. *https://www.hazine.gov.tr*, (Erişim Tarihi: 05.15.2015).

Işık, N., Acar M. & Işık B. (2004). Enflasyon ve Döviz Kuru İlişkisi: Bir Eşbütünleşme Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(2), 325-340.

İnce, M. (2001). Devlet Borçları ve Türkiye. Ankara: Gazi Kitabevi.

Karaçor, Z. & Atabey A. (2001). Türkiye Ekonomisinde Uygulanan İstikrar Politikalarının Tarihsel Süreç İçerisinde Analizi ve Bu Süreç İçerisinde Karar Birimlerinin Rolü. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 4(1), 117-148.

Kolçak, M. (1998). Türkiye'de Kamu Açıkları ve İç Borç İlişkisi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(1), 5-30.

Liliane, N. (2015). Measuring fiscal sustainability of African economies. http://wiredspace.wits.ac.za/handle/10539/19156, (Erişim Tarihi: 14.12.2015).

Neaime, S. (2015). Sustainability of Budget Deficits and Public Debts In Selected European Union Countries. *The Journal of Economic Asymmetries*, 12, 1-21.

Oktar, S. & Dalyancı L. (2010). Finansal Kriz Teorileri ve Türkiye Ekonomisinde 1990 Sonrası Finansal Krizler, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29(2), 1-22.

Oskay, C. (2010). Türkiye'de Dış Borçlar ve Avrupa Borç Krizinin Olası Yansıması Üzerine Bir Değerlendirme. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(34), 58-75.

Peker, O. & Göçer İ. (2012). Bütçe Açıklarının Ampirik Analizi. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 19(1), 163-178.

Peker, O. & Bölükbaş M. (2013). Türkiye'de Dış Borçlanmanın Belirleyicileri: Ekonometrik Bir Analiz. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(2), 289-302.

Pınar, A. (2006). *Maliye Politikası "Teori ve Uygulama"*. Ankara: Naturel Kitap Yayın Dağıtım.

Prohl, S. & Schneider F.G. (2006). Sustainability of Public Debt and Budget Deficit: Panel cointegration analysis for the European Union Member countries. *Department of Economıcs johannes Kepler Unıversıty of Lınz*, www.econstor.eu/dspace, (Erişim Tarihi: 14.12.2015).

Sakal, M. (2002). Türkiye'de Kamu Açıkları ve Borçlanmanın Sürdürülebilirliği Sorunu: 1988-2000 Dönem Analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 35-60.

Sevüktekin, M. & Çınar M. (2014). *Ekonometrik Zaman Serileri Analizi (EVievs Uygulamalı)*, Bursa: Dora Yayınevi.

Sugözü, İ.H. (2010). *Devlet Borçları IMF-Dünya Bankası ve Türkiye*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Şahin, H. (2011). *Türkiye Ekonomisi (Tarihsel Gelişimi-Bugünkü Durumu)*, Bursa: Ezgi Kitabevi.

Şen, H. (2004). Hükümranlık Hakkının Kötüye Kullanımına Bir Örnek: Hazine'ye Kısa Vadeli Avans. *Finans-Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi,* 481, 60-69.

Şen, H., Sağbaş İ. & Keskin A. (2007). *Bütçe Açıkları ve Açık Finansman Politikası (Teori ve Türkiye Uygulaması)*, Ankara: Orion Yayınevi.

Şen, H., Sağbaş İ. & Keskin A. (2010). Türkiye'de Mali Sürdürülebilirliğin Analizi: 1975-2007. *Maliye Dergisi*, 158, 103-123.

TCMB (2002). Yetmiş Birinci Hesap Yılı Hakkında Banka Meclisi'nce Hazırlanan Faaliyet raporu Bilanço, Kâr ve Zarar Hesabı. *http://www.tcmb.gov.tr*, (Erişim Tarihi: 04.11.2015).

Tüğen, K. (1991). Bütçe Açıkları, Finansmanı ve Sonuçları. *Maliye Yazıları*, 32.

Ulusoy, Ahmet (2014); *Devlet Borçlanması*, Trabzon: Aksakal Kitabevi.

Ekler

Ek 1: LM Testi İstatistikleri

	BD=f(DB), DB=f(BD)		BD=f(TK), TK=f(BD)	
Gecikme	LM-Stat	p-değeri	LM-Stat	p-değeri
1	1.226627	0.8737	1.417176	0.8412
2	1.536995	0.8201	2.275891	0.6852
3	-	-	4.419355	0.3522
4	-	-	7.306146	0.1206
5	-	-	2.019135	0.7322
6	-	-	1.572316	0.8138
7	-	-	3.119044	0.5381
8	-	-	3.728291	0.4440

Ek 2: Toplam Kamu Borçlanmasının Varyans Ayrıştırması

	Bütçe Açığının Varyans Ayrıştırması		Toplam Kamu Borçlanmasının Varyans Ayrıştırması	
	Bütçe Dengesi	Toplam Kamu Borçlanması	Bütçe Dengesi	Toplam Kamu Borçlanması
1	100.0000	0.000000	6.838535	93.16147
2	81.30957	18.69043	10.73228	89.26772
3	81.61677	18.38323	13.07444	86.92556
4	76.71493	23.28507	12.53513	87.46487
5	71.58871	28.41129	18.32299	81.67701
6	69.34111	30.65889	20.42246	79.57754
7	70.30907	29.69093	20.90321	79.09679
8	68.14972	31.85028	28.09082	71.90918
9	55.88777	44.11223	34.17383	65.82617
10	57.16076	42.83924	34.31484	65.68516

Ek 3: Dış Borçlanmanın Varyans Ayrıştırması

	Bütçe Açığının Varyans Ayrıştırması		Dış Borçlanmanın Varyans Ayrıştırması	
	Bütçe Dengesi	Dış Borçlanma	Bütçe Dengesi	Dış Borçlanma
1	100.0000	0.000000	5.898011	94.10199
2	99.77153	0.228465	12.83942	87.16058
3	99.76853	0.231468	12.94375	87.05625
4	99.76853	0.231467	12.94375	87.05625
5	99.76853	0.231468	12.94376	87.05624
6	99.76853	0.231468	12.94376	87.05624
7	99.76853	0.231468	12.94376	87.05624
8	99.76853	0.231468	12.94376	87.05624
9	99.76853	0.231468	12.94376	87.05624
10	99.76853	0.231468	12.94376	87.05624

Türkülerimizde ve Halk Eserlerimizde Vergiye Dair Bir İnceleme

An Analysis in Regard to Tax in Turkish Folk Songs and Folk Works

Ramazan GÖKBUNAR[1] **Sibel AYBARÇ**[2] **Aslıhan ÖZEL ÖZER**[3]

Abstarct

Turkish folk songs also known as "türküs" have been the most consummated and ınfluential forms of national folk heritage. Events and feelings surrounding the life cycle have been composed with a distinct sense of style and measurement. The understated türküs by the Ottoman Palace Circle have been the oral communicative means of many subjects of social and personal matter. In particular, Ottoman taxation mechanism nurtured on the basis of economic production comes on to the stage as an integral subject of türküs as both level and ratios of taxation and styles of tax collection affecting the societal relations and the making of societal interaction. The very study shall elaborate the most influential Ottoman tax "Aşar" and concepts in regard to the tax collection processes affecting the social and production relations in the türküs, folk poems and epochs, sine quo non parts of Turkish folk culture, thereby elucidating their impact on human lives. The effort will also relate the findings in relation to the international folk culture experience- though with limited examples with emphasis on subjective tax burden.

Key Worsd: Tax, The tax "Aşar", Tax Collector "Mültezim", Subjective Tax Burden, Turkish Folk Songs "Türküs"

JEL Classification Codes: H00, H21, A14

Özet

Türküler milli halk eserlerimizin en çok tüketilen ve yaşamımızı etkileyen formu olarak karşımıza çıkmaktadır. İnsanoğlunun doğumu ile başlayıp, ölümüne giden süreçte yaşanılan olaylar ve hissedilen duygular bir ölçü ile bestelenerek karşımıza çıkmıştır. Osmanlı döneminde saray çevresince çok da önemsenmeyen türküler, halkın her konuda fikrini dile getirdiği, sözlü aktarım araçları olmuştur. Özellikle üretimden alınan vergiler üzerine kurulu olan Osmanlı vergi sistemi, gerek vergi oranları gerekse vergi toplama usulleri bakımından halkın oldukça etkilendiği ve bu etkileşimini ifade ettiği bir konu olarak türkülerde karşımıza çıkmaktadır. Çalışmamızda, Türk folklorunun önemli bir ayağını oluşturan türkülerde, halk şiirlerinde ve destanlarda dönemin üreticiyi en çok etkileyen vergisi olan Aşar ve vergi toplayanlara ilişkin kavramlar ortaya konulmaya ve insan hayatı üzerindeki etkileri incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmamızda ayrıca yabancı ülkelerden örnekler –sınırlı da olsa- verilerek subjektif vergi yüküne ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Aşar Vergisi, Mültezim, Subjektif Vergi Yükü, Türküler.

[1] Prof. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, rambunar@gmail.com

[2] Yrd. Doç. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, sibel.aybarc.bursalioglu@gmail.com

[3] Yrd. Doç. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Ahmetli Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, aslihanozel@yahoo.com

1. Giriş

Halkın ruh halini, derdini, neşesini, zevkini, dünya görüşünü, inancını, karşılaştığı olayları yansıtan, hece ölçüsüyle yazılan ve halk ezgileriyle bestelenen şiirler olarak tanımlanan türküler; halk edebiyatının sözlü geleneğinden doğan, ağızdan ağza yayılarak yaşatılan ve genellikle yaratıcısı bilinmeyen ezgilerdir. Türkülerimiz, ortaya çıktıkları yerin ve ortamın birtakım özelliklerini taşımaktadır. Osmanlı döneminde saray veya saraya bağlı birimlerde görev yapan vakânüvisler, "dönemin" tarihini günümüze aktarmakla görevli kılınmışlarsa da bu elbette tam anlamıyla objektif bir bakış açısını temsil etmeyebilir. Sözlü ve yazılı halk eserleri, tarihe halk tarafından bakarak dönemine ışık tutmaktadır.

Osmanlı Devleti, İslam hukukunun kaynaklarına dayalı, kendine özgü bir vergi sistemi geliştirmiştir. Âşar ve Cizye öteden beri alınıyor olmasına rağmen, 1566 yılında yürürlüğe giren "Reaya ve Tımarlar" kanunu ile hukuki bir çerçeveye oturtulmuştur. Türk maliye tarihi içinde yer alan ve çeşitli araştırmalara konu olan "aşar (öşür)" vergisi türkülerimizde de yer almaktadır. Ayrıca Osmanlı'da halkın geçimi, geçimlik ekonomi, ordunun ve şehirlerin yiyecek içeceği tarım -özellikle arpa-buğday- ekimine dayanmaktadır. Devlet, tarla ve hububat ekimini kontrol altında tutarak kıtlık ve açlığı önleme gereği duymuştur. Tarlaların bağ ve bahçe haline getirilememesi kanunlarla düzenlenerek tarlaların sürekli olarak ekilmesi ve kontrolü garanti altına alınmıştır (İnalcık, 1996:2-3). Tarımın hem önemli bir geçim kaynağı hem de vergilemeye esas konu olması; yıllar içinde vergi toplama yöntemlerinin değişmesi; savaşlar ve doğal olayların verginin konusu üzerindeki olumsuz etkilerinin sık sık yaşanması, halkın vergi yükünü ağır bir şekilde hissetmesine yol açmıştır.

Bu çerçevede çalışmamızın konusunu Osmanlı döneminde ve Cumhuriyetimizin ilk yıllarında alınmakta olan ve İzmir İktisat Kongresi'nde oy birliği ile karar alınarak 1925 yılında kaldırılan ve Osmanlı mülkiyet rejimini temsil eden en önemli vergilerden olan aşar vergisi ile bu verginin uygulanışından kaynaklanan vergi yükünün Türk folklorundaki yansımaları oluşturacaktır.

2. Tanım

"…Ne zaman bir köy türküsü duysam
Şairliğimden utanırım.
Şairim
Şiirinin gerçeğini köy türkülerimizde bulmuşum
Türkülerle yunmuş yıkanmış dilim
Onlarla ağlamış onlarla gülmüşüm…"
Bedri Rahmi Eyüboğlu, Türküler Dolusu

"Folklor" insanın kimliğini ve geçmişini öğrenme arzusu ve ihtirasından kaynaklanarak gelişen bir araştırma alanı, sosyal ve beşeri bilimler arasında yer alan bağımsız bir disiplin olarak tanımlanmakta ve kültür politikalarının temelini oluşturmaktadır. Folklor tanımının içinde yer alan türkülerimiz de sözlü

geleneklerimizin en önemli örneklerindendir (Yıldırım, 1991: 15). Milli kültürümüzün en önemli ve etkili unsurlarından birisi müziktir. Ninni, türkü, destan, ağıt, ilahi, şarkı ve daha birçok çeşitleriyle söz ve ses olarak müzik ürünlerimiz doğumdan ölüme hayatımızın içinde yer almaktadır. Doğum ninnilerle karşılanmış, düğünler türkülerle neşelenmiş, ölüler son yolculuklarına ağıtlarla yollanmış; hasret, aşk, sevinç, keder gibi duygular türküler ile dile getirilmiştir (Yıldızkaya, 1995: 164).

Türkü halkın ruh halini derdini, neşesini, zevkini, dünya görüşünü, inancını, karşılaştığı olayları yansıtan; hece ölçüsüyle ve bir veya dört mısralı bentlere çoğu defa bağlantıların getirilmesiyle söylenen manzum ve ezgili anonim ürünler olarak tanımlanmaktadır Bir ezgi ile söylenen halk şiirinin her çeşidine türkü denir (Yakar, 2011: 218 ve Akgül, 1998: 3).

Türküler bireysel, toplumsal, ekonomik ve eğitimsel işlevler taşımaktadır. Bireysel olarak insanlar üzerinde hassasiyet yaratmakta ve olumlu ruh hallerini ortaya çıkartmakta; toplumsal olarak tanışma, anlaşma, kaynaşma, dayanışma, paylaşma, yakınlaşma, işbirliği vb. sağlanmasında rol oynamakta; ekonomik olarak üretim ve tüketim fonksiyonlarını içererek meslek-iş edinimine ve eğitimsel olarak öğrenme-öğretme düzeyinde faaliyet gösterilmesine neden olmaktadır (İvgin, 2013: 43).

Türküler, kültürümüzün en önemli unsurlarından biri olarak nitelendirilebilir. Türkü kelimesi de köken itibariyle "Türki" Türk'e ait anlamındadır. Dolayısıyla, dünyada adını ait olduğu milletten alan ender müzik türlerinden biridir (Akbaş, 2012: 82). Türkler'in Türkü, Türkmenlerin Türkmani, Varsakların Varsağı olarak adlandırdığı halk şarkılarının adıdır. (Karahasan, 2003: 8). Türkü ayrıca, muhtelif Türk boylarında farklı sözcüklerle isimlendirilmiştir. Azeri Türkleri "mahnı", Başkurtlar "halk yırı", Kazak Türkleri "türki, türik veya halk eni", Kırgız Türkleri "eldik ır, türkü", Kumuk Türkleri "yır", Özbek Türkleri "Türki, halk koşigi", Tatar Türkleri "halık cırı", Türkmen Türkleri "halk aydımı", Uygur Türkleri de "nahşa, koça nahşisi" türküyü ifade eden kelimelerdir (Yağmur, 2011: 2). Türkü terimi ilk defa, 15. yüzyılda Doğu Türkistan'da aruz vezniyle yazılmış ve özel bir ezgiyle söylenmiş ürünler için kullanıldığı belirtilmektedir (Akgün, 2006: 27). Hece vezniyle söylenmiş türkülerin Anadolu'daki ilk örneği ise 16. yüzyıl halk şairlerinden Öksüz Dede'ye aittir (Yağmur, 2011: 2).

Halkın ortak malı niteliği taşıyan bir edebiyat türü olan türküler özellikleri itibariyle ağızdan ağza dolaşan, kuşaktan kuşağa aktarılan sözlü edebiyatın örneklerinden biridir. Başlangıçta kişilerin yaratımıyla meydana çıkan türküler, bir süre sonra topluma mal olmakta ve yaratıcı kişi önemini kaybetmektedir (Öztelli, 1983: 11). Türküler, folklorik öğelerin en önemlilerinden biri olup birincil sözlü kültürün* örneklerinden biridir.

* Walter J. Ong, "Sözlü ve Yazılı Kültür: Sözün Teknolojileşmesi" adlı eserinde, sözel kültürün oluşma, gelişme ve aktarım şekillerini incelemiş ve 'yazılı kültür'le karşılaştırmıştır. "Birincil sözlü kültür" yazılı kültür öncesi dönemi tanımlamakta ve bu kültürü yaşatan toplumların "yazı ve matbaa gibi kavramların varlığını" bilmediklerini, bu toplumlardaki bireyler arasındaki iletişimin sadece "konuşma dilinden oluştuğunu" belirtmektedir. Radyo, televizyon, telefon gibi diğer elektronik araçların "yazılı kültür"den sonraki 'üçüncü aşama' olduğunu belirtir. Bu aşamayı ise "ikincil sözlü kültür" olarak adlandırır. Yeni teknolojik imkânlar, "birincil sözlü kültür" tabakasında oluşan –özellikle folklorik- eserleri, "yazı ve metin"den yola çıkarak, tekrar "söz"e yani "konuşma dili"ne dönüştürmektedir (Görkem, 2009: 413).

Türkülerin özellikleri ise aşağıdaki gibi özetlenmektedir (Çevik, 2013:14-15):

i. Müzikal ve edebi boyutu olan sanatsal bir yapıdır.

ii. Psikolojik, sosyolojik ve estetik bir ifade biçimidir.

iii. Tarihten süzülerek bugüne ve yarına uzanan kültürel bir mirastır.

iv. Bireysel ve toplumsal yaşamın her anını yansıtan birer kaynak, arşiv niteliği taşıyan bir belge niteliğindedir.

v. Ortak değer üretme ve üretilen ortak değerleri yansıtarak, toplumun bireylerinin birbirini tanımasını, anlamasını ve bütünleşmesini sağlama aracıdır.

vi. Milli kültürün en köklü ve canlı varlıklarından biridir.

Başlangıcında türküyü yaratan (başka bir deyişle yakan) biri bulunmaktadır. Ancak bu türkü topluluğun arasında yayıldıktan sonra bu kişinin dilinden, telinden çıktığı gibi kalmaz, zamanla halkın istediği gibi değişip gelişir. Bir türkünün değişik çeşitlerinin olması da bu nedendendir (Güney, 1971: 235).

Türküler genel olarak bir olay nedeni ile doğmaktadır. Bu olay bütün bir milleti ilgilendirecek kadar büyük nitelikler taşıyacağı gibi, dar bir çevre ile kısıtlı bir olay da olabilir. Hatta gerçek bir olay olmayıp, kavuşma isteği gibi bireyin basit bir duygusu da dile getirilmektedir (Akgül, 1998: 6).

Türküler her ne kadar içerdikleri beşeri temalarla bütün insanların duygularını yansıtsalar da, pek çok özellikleri bakımından mahalli ve millidirler. Kökleri, oluştukları toplumun içindedir (Gökçe, 1982: 13). Türkülerin yaşantıları ve yayılması çevre yapısı ile yakından ilişkilidir. Köy ve kasabalarda ortaya çıkan, daha geniş çevrelere yayılma gücünden yoksun, büyük toplulukların ilgisini çekmeyen türküler dar bir çevrede, kısa yaşama sahip olurlar. Kahramanlık, efsane ve hikâyelere dayalı ya da çok güçlü sevi duygularını dile getiren, toplumun istek ve duygularını uyandıran ezgi ve sözü güçlü türküler ise hızla yaygınlaşırlar (Öztelli, 1983: 14).

3. Türkülerin Sınıflandırılması

"…Sevdim insanlardan çok türkülerini.
İnsansız yaşayabildim
türküsüz hiçbir zaman.
Hiçbir zaman beni aldatmadı türküler de..."

Nazım Hikmet Ran

Türkülerin ana konusu insandır. İnsan, yaşadığı toplum ve çevre koşullarından soyutlanamayacağına göre, başına gelen olaylar, bunların toplum içindeki izleri, doğa, hatta aşk, hasret, gurbet gibi yeryüzünün ortak duygularının konu edildiğinden bahisle türkülerin insanlığa ait temaları yansıttığı da görülmektedir (Güney, 1971: 236-237).

İnsan yapısının biçimlenmesinde iklim-doğa olaylarının önemi büyüktür. Belli bir iklimde, belli bir doğa parçası üzerinde yıllarca yaşayan insan, zaman geçtikçe bulunduğu coğrafyanın koşullarına uyum göstermekte ve sözlü kültürünü de biçimlendirmektedir (Özdemir, 1994: 4). Örneğin farklı mevsim tiplerinin göründüğü ülkemizde Karadeniz bölgesinin hızlı değişen iklim yapısı Horonlara, Ege'nin sıcak ve durağan iklimi Efelerimizin ağır hareketlerine yansımış, doğa şartlarının insanımızı en çok zorladığı Doğu-Güneydoğu bölgemizde halaylarımız kadın ve erkeğimizin beraberce zorlu koşullara nasıl karşı durduğunun en önemli göstergelerinden biri olmuştur.

Ignácz Kúnos, derlemeler yapma amacı ile İstanbul'a geldiğinde ileri gelenlerin "Kocakarı masalı" ya da "Türki mürki" diye nitelendirdiği halk edebiyatı ürünlerini uzun bir uğraştan sonra Latin harfleri ile ve Macarca çevirisiyle ortaya koymuştur (Öztürk, 1998: 13). Bu ifadelerden de anlaşıldığı gibi türkülerin Osmanlı döneminde düşük entelektüel seviyede algılandığı görülmektedir. Cumhuriyet döneminde, türkülerimizin derlenmesi aşamasında bu ürünlere sadece birer müzikal eser gözüyle bakılmamış, aynı zamanda bu eserlerin gelecek nesillere o türkünün derlendiği zaman dilimindeki toplumun sahip olmuş olduğu kültürel ve sosyolojik bilgileri de aktaran birer kaynak niteliğine sahip oldukları dikkate alınmıştır (Şengül, 2013: 861). Bu düşünceden yola çıkılarak Cumhuriyet sonrasında gereken önemin verilmeye başlandığı türkülerimiz derlenip, kayıt altına alınmaya başladıktan sonra çeşitli sınıflandırmalar da yapılmaya başlanmıştır.

Bir sınıflandırma, türküleri 3 bölümde incelemektedir (Akgül, 1998: 9):

i. Ezgilerine göre (Usullü-Usulsüz)

ii. Konularına göre

iii. Yapılarına göre (Bent ve Bağlantılarına Göre)

Türküler ezgi, ritm, tür, biçim ve konu açısından da sınıflanabilmektedir. Türküler için

yapılan sınıflandırmalardan biri de aşağıdaki gibidir (Karahasan, 2003: 8):

i. Sözel türlerine göre Türküler

ii. Sözel içeriklerine ve ezgilendiriliş amaçlarına göre türküler

ii.a. Ölüm veya doğal afetlerden sonra yakılan ve konuları anlatan türküler (Ağıtlar)

ii.b. Güzellik konularını içerenler (Güzelleme)

ii.c. Aşk ve Sevda konularını anlatanlar (Sevda Türküleri)

ii.d. Kahramanlık ve yiğitlik olaylarını anlatanlar (Yiğitleme veya Koçaklama)

ii.e. Güldürücü ve komik olayları anlatanlar (Satirik Türküler)

ii.f. Dua içerenler (Alkış)

ii.g. Çeşitli meslekleri konu edenler (İş ve meslek türküleri)

ii.h. Eşkıyalarla ilgili konuları anlatanlar (Eşkıya Türküleri)

ii.ı. Beddua içerenler (İlenç veya Kargış)

ii.i. Düğün ve kına törenlerini konu edenler (düğün ve kına Türküleri)

ii.j. Bebekleri uyutmak için olanlar (ninni)

ii.k. Sohbet toplantılarında okunanlar (Sohbet Türküleri)

ii.l. Askerlikle ilgili olanlar (Asker Türküleri)

ii.m. Yolda okunanlara (yol türküleri)

ii.n. Çeşitli halk oyunları ile okunanlar, o oyunun adı ile ilgili değişiklik gösterir (Bar ya da Horon Türküsü gibi).

iii. Ayaklarına (makamsal yapılarına) göre türküler

iv. Yörelerine göre türküler

Türkülerin bütünüyle, zamanı kesin olarak bilinen, belirli veya birkaç tarihi olayın tablosunu çizmekten çok, istilalara uğramış bir memleket halkından bir bölüğünün acılarını dile getirme görevini yüklenmiş eserler saymak gerektiğine dair görüşler bulunmaktadır (Başgöz, 2008: 57). Türkülerin sadece bir metin veya ezgiden oluşmadığı, önemli ve etkili bir sosyo-kültürel dinamik olduğu da ifade edilmektedir (Çevik, 2013: 2).

Müzik türleri ve grupları ortaya çıktıkları kültürlerin değerini yansıtmakta, farklı müzik tür ve grupları farklı kültürlerde yönetim şekilleri ve lider yapılarını da şekillendirmektedir (Bayazıt, 2007). Dolayısıyla geleneksel Çin müziği ile Çin, caz müziğiyle ABD, senfoni orkestrasının klasik müziğiyle Alman, opera ile İtalya, rock müzikle İngiliz, Türk halk müziği ile Türklerin iş yaşamını ve örgüt liderliği ilişkilidir (Göka, 2009: 96-97). Her kültür çağı kendi aktörlerini, kültürel mekânlarını, ürünlerini, üretim-aktarım-tüketim sistemlerini, biçimlerini ve içeriklerini yaratır. Kültür de insan doğasına uygun bir biçimde değişmekte ve gelişmektedir. Dolayısıyla kültürümüzün önemli unsurlarından biri olan türkülerimizin de dinamik bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Bu dinamik yapının geçmişten bağımsız olması düşünülemez, kültürel bellek geçmişten geleceğe taşınarak var olmaktadır (Özdemir, 2013: 687). Türküler folklor ürünlerinin dilden dile en rahat ve sık dolaşan ürünlerinin başında gelmekte ve okuyucu/anlatıcı birikimini, hikâyesini veya yöresinin verilerini kolayca yansıtabilmektedir (Güven, 2013: 148). Osmanlı'da şehirlerde esnaf loncası sistemi nasıl imparatorluktaki en temel kentsel kurum olarak görülüyorsa, aile emeğine dayalı köylü çiftçi sistemi de tarımsal üretimin ve kırsal toplumun temel birimi olarak görülmektedir. Sistemin temeli olan çift-hane birimi başlıca üç unsuru birleştirmektedir: Emek kaynağı olarak hane halkı, koşum gücü olarak bir çift öküz ve bu bir çift öküzle işlenebilir boyutlarda tahıl üretimine ayrılmış bulunan tarlalar. Bu üç unsur bir mali gelir birimi olarak görülmektedir. (İnalcık, 2000: 189-190)

Osmanlı döneminde toprak düzeninin "Osmanlı Feodalizmi" olduğunu iddia eden görüşler bulunmaktadır. Osmanlı feodalleri genellikle bürokratlardan oluşmaktadır. Beylerbeyi ve valiler vilayet adı verilen büyük mülkiyetleri, sancakbeyi ve mirliva sancak ve liva olarak adlandırılan büyük ve orta yapıdaki mülkiyetleri, tımarlı sipahiler ve sipahiler ise zeamet ve tımar olarak adlandırılan küçük mülkiyetlerin

yönetiminden sorumludur. Osmanlı yönetim sistemi içinde üretim nesnesi olan toprak ise kişisel mülkler (Sultan tarafından kişilere verilenler), vakıf arazileri (dini yollarla edinilen büyük mülkler), devlete ait araziler (sarayın ve askeri feodallerin arazileri) arasında bölünmekte olmasına rağmen üretici güç, mülkiyet hakkına sahip olmayan reaya* yani köylüdür (Bayrak, 2014: s.7). Dolayısıyla köylü ürettiği ve emek sarf ettiği toprak üzerinde tasarruf yapma hakkına sahip değildir. Buna karşılık bir de 16. yüzyılın sonunda değişen vergi toplama sistemi ve vergi yükü köylüyü yıpratan unsurlar haline gelmiştir.

Doğa, doğa olayları, göçler, savaşlar bulunduğu coğrafya üzerindeki halkın tepkilerini de yönlendirmiştir. Anadolu, üzerinde birçok devletin kurulduğu, depremlerin, sellerin, kuraklıkların, savaşların sıkça yaşandığı ve bu değişikliklerin türkülere aktarıldığı bir coğrafya olmuştur. Osmanlı dönemi, savaşlar dönemidir. Sık sık yapılan savaşlar, savaşların finansmanı ve harcamalar için alınan vergiler, baskılar ve yoksulluk çoğu zaman isyanlar şeklinde kendisini göstermiştir. Osmanlı mülkiyet rejimini temsil eden en önemli vergilerden biri olan Aşar Vergisi de gerek doğa şartlarından dolayı ürün alınamadığından bahisle, gerek vergi toplama usullerinden kaynaklanan sıkıntılardan dolayı türkülerimize konu olmuştur. Türk kültürünün öykü, destan, deyim, türkü gibi diğer folklorik öğeleri Türk yönetim anlayışı konusunda ipuçları vermektedir. Çalışmamızda hem doğa olaylarını hem de kahramanlık ve yiğitlik olaylarını anlatan türküler içerisinde Aşar Vergisinin ve vergiyi toplayanların yeri incelenmeye çalışılacaktır.

4. Âşar Vergisi ve Sosyo-Ekonomik Yansımaları

Osmanlı maliyesinin yüzyıllar boyunca en önemli devlet geliri olan Âşar Vergisi (Pelin, 1942: 305), üretilen tarımsal ürünün onda biri oranında alınan bir vergidir. Söz konusu vergi, önceleri dini bir yükümlülük olarak algılanırken, zamanla dini mükellefiyetin hukuki zorunluluk halini almasına ve dolayısıyla vergi tahsilinde değişik yöntemler izlenmesine konu olmuştur.

Osmanlı Devleti'nde çeşitli tarihi, sosyal ve mali nedenlerle her türlü toprak mahsulünden devlet nam ve hesabına alınmakta olan Âşar Vergisi, toprağın verimliliğine, sulama koşullarına, ziraat çeşitlerine ve yerel örf/adetlere göre farklı oranlarda uygulanmıştır (Diyanet İşleri Başkanlığı, 1978: 482-488). Klasik İslam'da bir köylünün gelirinin azami üçte birinin devlet hazinesi için vergilendirilebileceği, üçte birinin toprağı ekip biçme faaliyetleri için kullanılacağı ve geri kalan üçte birinin de kendisinin ve ailesinin beslenmesine ayrılması gerektiğine inanılmaktadır (İnalcık, 200:117).

Tanzimat Dönemi öncesinde Osmanlı Devleti'nde tarımın vergilendirme aracı olan Âşar Vergisi, tımar rejiminin işlemeye başlamasıyla birlikte ortaya çıkmış ve II. Mahmut tarafından tımarın kaldırılmasıyla birlikte toprağın vergilendirilmesinde tek sistem halini almıştır (Önal, 2009:6). Âşar Vergisi, tımar sisteminin iyi işlediği

* Reaya: Raiyye kelimesinin çoğul şeklidir. Raiyye bir hükümdarın, bir beyin hükmüne bağlı ve onun idare ettiği halk yığınları anlamına gelmektedir. (Şanda, 1970: 5)

dönemlerde sipahi tarafından toplanmış; ancak iktisadi ve askeri alanda yaşanan gerileme sonucu özellikle 16. yüzyılın sonlarından itibaren sistem çözülmeye başlamış ve yeni gelir kaynaklarına duyulan ihtiyaç vergi tahsilatının mültezimlere bırakılmasına neden olmuştur (Mutlu, 2009: 49). Maaşının büyük bir kısmını köylüden "mahsul öşrü" olarak alan tımarlıların, ayni olarak alınması gereken vergi için köylüden "kesim" olarak para istemeye başlaması (İnalcık, 1996: 161), köylüyü zor durumda bırakmıştır. Özellikle sipahinin kendisine ait tahıl öşrünü, en iyi para getiren, ancak uzakta bulunan pazarlara zorla köylüye taşıtması, her gelen sipahinin kendisi için köylüyü ev veya ambar yapmaya zorlaması, yine sipahinin kanunlarca yasaklanan eski bir angaryayı[4] veya yerel vergiyi "eski adet" diye yeniden köylüden istemesi, defterde vergi yazılmayan otlak ve çayırlardan resim almaya kalkışması (İnalcık, 1996: 14) da söz konusu çözülme sürecini hızlandırmıştır.

Osmanlı'da miri mukata'alar rical-i devlet ve ayan-ı vilayete verilmektedir. Fakat vergilerin toplanması bu kurumlar tarafından senede birkaç adama devredildiğinden "reaya fukarası" korunmamıştır. Çünkü bu kimseler kendi kuvvetleri için tohum ve diğer ihtiyaçları için faizle para temin ettiklerinden reayaya fazla vergiler yüklemişlerdir. Öyle ki 16. yüzyılın ortalarından itibaren mültezimler, büyük servet sahibi olarak şehirlerde varlıklarını hissettirmeye başlamışlardır.(Özkaya, 1994: 107, 109).

Merkez ve yerel elitler arasında vergi gelirlerinin paylaşımı üzerinden yeni bir ilişki ağının doğduğu (Karaman, Pamuk, 2009: 27) bu süreçte, Tımar Sistemi'ndeki sipahilerin yerlerini mültezimler almaya başlayınca köylüler, yüzyıllardır hissettikleri güveni kaybetmişler; vergi yükleri ağırlaşırken, tefeciler türemiş; bağ/bahçe ve topraklarını tefecilere kaptıran köylüler, ırgatlaşmış ve işsiz kalmışlardır. Şahkulu ayaklanması ve geniş işsiz kitlelerinin başlattığı Celali İsyanları (1519-1598) (Gökbunar, 2012: 205), köylülerin topraklarını, evlerini terk etmesine (Büyük Kaçgun[5]) neden olmuş, daha önce kurulan büyük çiftlikler dağılmıştır (Dinler, 2008: 18-24). Celali İsyanı kapsamında Kütahya'da ayaklanan Tavil Halil'i bastırmak için gönderilen Nasuh Paşa'nın Tavil Halil ile yaptığı başarısız savaşın ardından Kütahya'ya çekilerek, bölge halkından olağanüstü vergi toplaması da reayayı zulme uğratmıştır. Başbakanlık Osmanlı Arşivi (Bâb-ı Defteri, Mevkufât Kalemi Dosya Tasnifi) kayıtlarına göre, yine Kütahya'nın Selendi Kazası'nda, kadı Mevlana Ahmed tarafından bedel-i kürekçi ve bedel-i zahire akçelerinin bir kısmı toplanıp, hazineye teslim edilmek üzere götürülürken, Güre Kazası'na tabi İnegöllü Hüseyin adında bir eşkiya, kadıya saldırmış, mirî akçe ve kadının eşyalarını yağmalamıştır. Kadı, canını zor kurtarırken, kaybedilen vergi -ki kazada vergiyi toplama görevi kadı ve naibine aitken- Erdeçli Mustafa Bey adlı bir sipahi tarafından cebren her haneden 360 akçe toplanarak, tekrar tahsile konu olmuştur (Polat, 2013: 41). Yine 1841'deki Niş ve Vidin isyanları da vergi uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan ve Osmanlı'yı zorlayan isyanlar arasında yer almıştır (Aktan, Dileyici, Saraç, 2002: 217-222).

Âşar Vergisi, mültezimler eliyle toplanması sonucunda dağıtım vergisi niteliği göstermiştir. Kâr maksimizasyonu güdüsüyle hareket eden mültezimler, vergi tahsilatı

[4] Angarya, kanunların emrettiği bedeni hizmetlerdir (Pala, 1996: 52).
[5] Ayrıntılı bilgi için bakınız (Akdağ, 1964: 1-51).

sürecinde devlete ait zabıta gücünü mükellefler üzerinde baskı aracı olarak kullanmış ve tahsil eylemini adeta soyguna dönüştürmüştür (Akalın, 1975: 99). Örneğin; mültezimler hesaplarında yanlış ya da açık olması halinde, söz konusu zararlarını çiftçilere yüklemişlerdir. Sürekli borç içinde olan çiftçiler, bir taraftan mahsulünü satacağı zamanı sabırsızlıkla beklerken, diğer taraftan buğdayı hasat ettikten sonra, harman yapmak için âşar mülteziminin keyfi olup da hissesini almak üzere gelmesini (bazen uzun süre) beklemek zorunda kalmışlardır. Genellikle zahire tüccarı olan mültezim, mahsulü tarlada çürüme kaygısında olan köylüyü, elinde kalan mahsul hissesini kendisine çok düşük fiyatla satmaya zorlayarak, bu durumdan yararlanmıştır (Morawitz, 1978: 68).

Mültezimler, yasal olarak yalnızca sözleşmede belirtilmiş miktarı toplamaya izinli olmalarına rağmen, daha yüksek oranlarda vergi tahsil etmeleri, mahsul fiyatlarının yüksek olduğu yıllarda, bir miktar Âşar Vergisi'nin ayın olarak ödenmesini; mahsul fiyatlarının düşük olduğu yıllarda ise âşarın sikke ile ödenmesini istemeleri üreticilerin gerçek anlamda korunmasını engellemiştir. Genellikle gereksiz yere aylarca uzayan açık arttırma işlemleri, üreticilerin ekinleri tarlada bırakmasına ve böcekler ya da kötü hava koşulları nedeniyle zarar görmelerine neden olmuştur. Garnett, Anadolu çiftçisinin maruz kaldığı bu baskı ve zulmü, "*Gerçekten de Osmanlı Devleti'ndeki küçük üretici, belki de dünyada en çok vergilendirilmiş bireydir*" ifadesi ile dile getirmiştir (Quataert, 2008: 50-53).

16. yüzyılın sonlarında Osmanlı klasik düzeninde ortaya çıkan bozulmalar âyânların durumunu onların lehine olacak bir şekilde etkilemiştir. Osmanlı mirî toprak rejiminin temelini teşkil eden tımarların, yaygın bir şekilde 17. yüzyıl başlarından itibaren büyük paralar karşılığı zengin, sivil ve yerel şahsiyetlere kiralanmaya başlanması, birçok yerde âyânlara iltizam yoluyla bu toprakları tasarruf etme imkânı sağlamıştır (Küpeli, 2011: 245). Ancak âyânlar, devletin veya sancakbeyinin istediği vergileri toplarken çeşitli suiistimaller yaparak âyâniye, âyânlık ücreti, âyân caizesi adı altında kendileri adına para toplamışlar; hatta tevzi defterlerine kendiler için vergi eklemişlerdir (Özkaya, 1994: 147).

Osmanlı Devleti'nin diğer bölgelerinde olduğu gibi Aksaray kazasının Cemili karyesi (köyü) âşarını iltizam eden Arapoğlu Hacı Ali'nin yöre halkına zulüm ve baskı uygulaması, halka kötü bir lisanla konuşmaya cüret etmesi; Niğde sancağının Kırşehir kazasında Eblit aşireti muhtarı Saadettin Ağa'nın, misafir olduğu evi basarak, ev sahibi Apostoloğlu Kiryako'nun yüz yetmiş adet yüzlük mecidiye altınını gasp etmesi; Niğde sancağında sancak mutasarrıfı, elinde zahire bulunduran mültezimler, liva (sancak) memurlarından bazıları ve Niğdeli Yovanaki adlı şahıs aralarında anlaşarak, âşarı kapatması; ayrıca Niğde tüccarlarının ambarlarını mühürleyerek, bazı mülkiye ve adliye memurlarına dönemin şartlarına göre oldukça düşük fiyatla zahire satılması; düşük fiyatla alınan bu zahirelerin ise üzerine yüzde yirmi kar konularak, yoksul halka yüksek fiyatla satılması halka yaşatılan zulmün birer örneğidir. Bu durum, Âşar Vergisi uygulamasında yaşanan usulsüzlüklerin yalnızca mültezimler ve mutasarrıflar tarafından değil, aynı zamanda kaymakamlar, idari ve adli memurlar, muhtarlar ve ahaliden bazı kişiler tarafından da bireysel ya da ittifak halinde yapıldığını göstermektedir (Asker, Yıldız, 2014: 186-191). Baskı ve zulüm altında ezilen, haksızlığa

uğrayan halk, bir taraftan yönetime şikâyet dilekçeleri yazarak, haklarını arama yoluna giderken, diğer taraftan sistemin zalim aktörlerine türküler, ağıtlar yakmışlardır.

İltizam usulünün Osmanlı tarımındaki sosyo-ekonomik etkisi, toprak üzerinde tımar sahibinin yerine, yeni siyasi ve ekonomik güç odakları (askeri sınıf, mültezimler, ayanlar) oluşturarak, halkı sömürü ilişkisi içerisine sürüklemesi olmuştur (Şahinöz, Teoman, 2002: 74-75, 86). Genel olarak kabul edilen aşırı vergilendirme ve üst sınıfların sömürüsünün bir sonucu olarak, Anadolu tarım üreticisi sınıfının ortalama yaşam ömrü oldukça düşük olmuş (Quataert, 2008: 35-36) ve bu durum da baskı ve zulmün önemli bir göstergesi halini almıştır.

18. yüzyıl boyunca özerkliklerini ve topraklarını genişletme çabası içine giren ayanlar, köylülerin aşırı vergilendirme veya borç dolayısıyla terk edilmiş topraklarını işgal edip, otlakları, ormanları ve geleneksel olarak reayanın kullandığı diğer toprakları gaspederek; arazilerini borç karşılığı ipotek altına alan, ancak borçlarını ödeyemeyen köylülerin arazilerine el koyarak ya da kaba kuvvetle çok miktarda toprağın denetimini ele geçirmişlerdir. Ayanlar, genellikle yasa dışı yöntemlerle arazilerinin büyük bir kısmını vergiden muaf tutulan vakıflara dönüştürmüşlerdir (Pala, 1996: 58). Bunun yanı sıra Pasarofça Antlaşması ardından yayımlanan bir adaletnamede, savaşların reaya üzerinde oluşturduğu baskı ve vergi toplayıcılarının bu durumu kullanarak, devletin bilgisi dışında halka ek mükellefiyetler yüklediği, ayrıca kadı ve kadı vekillerinin de kendileri için halka ek mükellefiyetler getirdiği ve sonuç itibariyle devlet vergilerinin toplanmasının zorlaştığı ifade edilmiştir (Aktan, Dileyici, Saraç, 2002: 16).

Kırım Savaşı'nın başlamasıyla ordunun ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla hububat ekimine daha fazla önem verilmiştir. Ancak, 1851 yılı özellikle Tarsus için felaketlerle geçtiği için istenilen verim alınamamış, ürün hasılatı önemli oranda düşüş göstermiştir. 1850 yılı Âşar Vergisi geliri 113.800 kuruş iken, 1851 yılında 25.410,50 kuruşa düşmüş, 1853 yılında ise 12 kat artış göstererek, 318.350 kuruşa yükselmiştir (Ulutaş, 2013: 1481-1482). Kırım Savaşı'nın ağır faturası, mevcut bütçe giderlerini beş katına çıkararak (Tural, 2004: 93), ilk dış borçlanın gerçekleşmesine neden olmuştur.

Osmanlı Devleti'nde mali bunalımının yoğunlaştığı dönemlerde Âşar Vergisi oranı % 15'e kadar yükselmiştir (Pamuk, 2005:100). Mali gereksinim nedeniyle % 10 olarak standartlaşmış Âşar Vergisi oranı, 1883 yılında ulaşım-haberleşme ve eğitim-öğretim yatırımlarına kaynak sağlamak amacıyla % 1.5 oranında arttırılarak toplam % 11.5'e; 1896/1897 yılı bütçe açığının finansmanı amacıyla % 12'ye çıkarılmış ve 1900 yılında % 12.6 olacak şekilde bir dizi ek vergi ilave edilmiştir (Duran, 1990: 335). Bu ek vergi gelirleri, yalnızca "önceden tasarlanmış amaçlar için kullanılmak" üzere özel hazinelere konulmuştur. Özellikle Şeyhülislam ve Adliye Nazırı, ek vergi uygulamasının adeta bir "zulüm" olacağını ileri sürmüşlerdir (Quataert, 2008: 50-53). Söz konusu dönemde, milli gelirden aldığı pay % 50'nin altında kalan kırsal kesimin üzerine düşen vergi yükü % 87 olarak hesaplanmıştır (Yay, 1988: 67).

Köylünün toprağından kopmasına neden olan Celali İsyanları'nda olduğu gibi bunun dışında da -şüphesiz salt ekonomik nedenlere dayandırılmamakla birlikte- devlet teşkilatı yerine, devletin yetkilendirdiği kişi ya da grupların vergi tahsilatını üstlenerek, söz konusu aktörlerin halk üzerinde kurdukları keyfiyet ve baskının (Aktan, Dileyici,

Saraç, 2003: 13) etkisi ile Patrona Halil İsyanı (1730), Atçalı Kel Mehmet İsyanı (1829-1830), Niş İsyanı (1841), Vidin İsyanı (1850) gibi çeşitli isyanlar ortaya çıkmıştır. Merkezi yönetimin yaşananlar karşısında düştüğü acizliğin en anlamlı göstergesi, Padişah tarafından çıkarılan ve "köylülerin silahlanarak, kendilerini korumaya, merkezi yönetim adına geldiklerini söyleseler dahi, köylerine kimseyi sokmamaya" çağıran 'adaletnameleri' olmuştur (Tezel, 1971: 266).

Âşar Vergisi, yalnızca Osmanlı Devleti'nin mali yapısının önemli bir yapıtaşı olmakla kalmamış bir taraftan devletin yönetim stratejinin bir parçasını oluştururken, diğer taraftan zamanla değişen tahsil yöntemleri ile toplumsal anlamda önemli yapısal sorunları da beraberinde getirmiştir. Öyle ki, köylülerin vergi ahlakının bozulmasında Âşar Vergisi'nin etkili olduğu, hatta köylüleri "samanından ayrılmış buğdayı tekrar samanla karıştırarak, az gösterme yoluna ittiği, mahsulü harman yerini kazarak çukura gömmek suretiyle gizleyerek ya da gizlice başka yere götürmeye yönelterek" adeta 'kendi malının hırsızı olma' konumuna getirdiği de ileri sürülmektedir (Kırkpınar, 1992: 112-113). Vergi yükünün ağır, vergi tahsil yöntemlerinin usulsüz olması, halkın söz konusu adaletsizlik ve zulüm karşısında ezilmesine neden olurken, aynı zamanda halkı deyişler ve türkülerle tepkilerini dile getirmeye itmiştir.

Âşar Vergisi, yüzyıllardır çiftçi için ağır mali yük oluşturması ve Cumhuriyet yönetimince "*halk için taşınmaz ve bıktırıcı bir yükümlülük haline geldiği*" gerekçesiyle (Tunç, 1994: 54) 17 Şubat 1925 tarihinde kaldırılmasına rağmen, verginin kaldırılmasına asla inanamayan Anadolu çiftçisi, birkaç yıl "*Âşarı verilmedi*" diye mahsullerini tarlalarında bırakmıştır (Palamut, 1982: 90). Bu durumu İsmet İnönü, *"Âşarı kaldırdığımız zaman, samimi olarak tereddüt ve itirazı biz, köylülerden gördük. İhtiyarlar, bu kadar büyük vergiden vazgeçilirse, bu devletin nasıl idare olunacağından endişe etmişlerdir. Yer yer, bir iki sene Âşar zamanı tekrar vergi alınma ihtimalini göz önünde tutmuşlardır…(30.VIII.930 Nutku)"* sözleriyle ifade etmiştir (Aydemir, 1988: 318).

5. Türk Folklorunda Vergi

Türkülerimiz konuları itibariyle incelendiğinde halkın haksızlıklar ve zorlamalara karşı nasıl dile geldiğini göz önüne koymaktadır. Türkülerde yukarıda açıklanmaya çalışılan olaylar çerçevesinde oldukça yalın ve net bir dil kullanılmış ve yayılacağı biliniyor olmasına rağmen cesaretle söylenmeye devam edilmiştir. Çalışmamızda sadece türkülerimizde değil, diğer yazılı kaynaklarımız olan şiirler ve destanlarımızdaki vergiye ilişkin kavramlar hakkında da bilgi verilecektir.

5.1. Türkülerde Vergi

Öztelli'ye göre "esnaf türküleri" sınıflandırması içinde yer alan "Sepetçioğlu" türküsü (Öztelli, 1983:545) sözleri içinde vergiye ilişkin bir kelime geçmemesine rağmen, hikâyesinden ötürü çalışmamıza örnek oluşturmuştur. Türkü, dönemin vergi toplama usullerine ve zulmüne karşı ayaklanan sepetçi ustası Osman'ın hikâyesi için

söylenmiştir*Sepetçioğlu türküsü yaşanılan coğrafya, yaşam biçimi, yönetim şekli, geçim kaynağı, inanç ve değerleri hakkında bilgi vermektedir. Türküde bir kahramanın doğuşu etrafında halkın inanç sistemini ve ortak bilinçaltını görülmektedir. Halk, ifade edemediği duygularını ve yaşayamadığı günlük hayatını kahramana yaşatmaktadır. Kahramanın yaşadığı geçim sıkıntısı aynı zamanda halkın sıkıntısıdır. Sepetçioğlu'nun Beye isyanı halkın bastırılmış hislerinin ifadesi olarak ortaya çıkmıştır. Sepetçioğlu zeybeği ise yaşananları ve hikâyeyi resmetmektedir. Sert diz hareketleri, oyun içindeki kalkışlar kahramanın düzene karşı çıkışının edalı havasıdır. Sözün söylenemediği yasaklandığı yerde duygu ve düşünceler oyun hareketlerinde kendini göstermektedir. Yaşananlar unutulmaz ve halk onu oluşturan kültürel öğeleri nesilden nesile aktarma imkânı bulur (Yüksel, 2010: 1093)

Yine hikâyeli-olaylı türküler sınıflandırması içinde yer alan bir Şuhut/Afyonkarahisar türküsünde çekirgenin ürüne verdiği zarar ve vergiye ait etkileri aşağıdaki şekilde anlatılmaktadır (Öztelli, 1983: 727):

---

* Sepetçioğlu Osman Efe, baba mesleği sepetçilikle uğraşan bir kişidir. Beyin emrinde sipahiler köy köy, kent kent dolaşıp halkın kazançlarının bir kısmını toplarken, dükkânında sepet ören Osman Efe'den de kısa bir zaman dilimi içinde yüz tane sepet isteniyor öşür olarak. Sepetçioğlu alıyor başını ellerinin arasına, başlıyor hesaplamaya. Günde iki sepet örse, hafta sonuna kadar on iki sepet yapar. Eldekileri de eklese, elli sepeti geçmez. Bunların tümünü verirse neyle geçinecek. Üstelik bir yandan düğün hazırlığı da var. Varıp anasına açıyor durumu, anası tasalanıyor: Oğlum sana kötülük yaparlar. Ne yapıp yap, istediklerini yerine getir. Baban rahmetli de çok çektiydi. Sepetleri yetiremeyince yollarda çalıştırdılar. Ev yapımında iş verdiler. Sen sen ol, çekin Osmanlı'dan. İstediklerini yetir. Yoksa iyi olmaz. Varıp komşu sepetçilerden ödünç sepet istese kim verir, hepsi aynı durumda. Osman hafta sonunu iple çekiyor. "Gelsinler. Durumu anlatırım. Biraz anlayış gösterin bana derim. Canımı alacak değiller ya! Olanı alır giderler" diyor. Hafta sonu gelip de sipahiler kapıya dayanınca işler karışıyor. Osman'ın cevap vermesine kalmadan iki kişi yakalıyor kollarından. Sürüyerek atın terkisine bağlıyor, sürüyorlar atları doğru Bey'in huzuruna. Daha bir dolu adam bekliyor kapıda. Kiminin üstü başı lime lime, kiminin gözü yaşlı. Osman da giriyor aralarına. Çok geçmeden Bey gelip, herkesi yol yapımına yolluyor. Diziliyorlar yollara ama Osman'ın içi içine sığmıyor, tetikte, yolun kuytusunu kolluyor. Sonra süzülüveriyor karanlıklara. Ver elini Kastamonu. Anasına varıp anlatıyor kafasındakileri, beye karşı çıkacağını. Varıp Bey'in konağına ulaşıyor, pusu kuruyor, hakkından geliyor Bey'in. Sonra da Gülpü Dağı'na sığınıyor. Gaddar Bey'in ölümünü duyan halk sevinç içinde, dilden dile anlatıyorlar Sepetçioğlu'nu. Bundan böyle de adını, "Sepetçioğlu Osman Efe" yapıyorlar. Bey ölünce oğlu Rüstem Bey alıyor beylik sırasını. Babasından daha gaddar Rüstem Bey, halkı daha çok eziyor. Bir tek Sepetçioğlu Buyruğa buyrukla karşı duruyor Rüstem Bey'in buyruklarına. Rüstem Bey, öşürün oranını artırınca o da buyrukluyor : "Filan gün, filan saatte, falan yere şu kadar baş koyun getirin." O kadar! Koyunlar gelirse gelir; yoksa Bey'in adamlarından bir kaçı gider. Bey'de bir telaş, atlılar çıkarıyor Gülpü Dağı'na. Halk elinden gelen yardımı geri koymuyor, aç susuz bırakmıyor Sepetçioğlu'nu. Bey bakıyor bu işin oluru yok. Sepetçioğlu'nun anasıyla nişanlısını yakalatıp getirtiyor konağına, haber salıyor Sepetçioğlu'na: "Ya gelir teslim olur, ya da anasıyla nişanlısını boğdururum." Sepetçioğlu durumu öğrenince bir gece baskın yapıyor Rüstem Bey'in konağına. Anasıyla nişanlısını alıp kaçıyor. Adı daha da büyüyor, halk daha da tutuyor. Bey öşürü, eziyeti bırakıp bir tek Sepetçioğlu'nun peşine takıyor adamlarını. Derken sipahilerin tuzağına düşüyorlar bir gün. Sepetçioğlu ve nişanlısı dövüşerek geri çekiliyorlar. Sipahiler de dağın tepesini dolanıp arkadan sarıyorlar. Daha çok dayanamıyor Sepetçioğlu, üçünün ölüsünü şenlikle şehre getiriyor sipahiler. Günlerce yiyip içip keyfediyorlar. Halk geriden geriden izliyor bu şenlikleri. Bir de türkü yakıyorlar Sepetçioğlu için. Alıp Sepetçioğlu'nun tüm yiğitliğini koyuyorlar bu türküye" (Tanses, 1997: 197).

Çekirgenin rezili (teşiri)
Arpa buğday devşiri(r)
Tel çekelim Devlet'e
Kimden alacak öşürü
…
Çekirgenin kanadı
Kanı yere damladı
Kör olası çekirge
Arpa buğday komadı

Entarimi al ettim
Yenlerini dar ettim
Bu Devlet'in önünde
Yatağımı don ettim

Öşür elde edilen ürün üzerinden alındığından hâsılatı etkileyen doğal olaylar ödenecek vergi miktarını ve vergi yükünü de değiştirmektedir. Bu türkü, mahsulün çekirgelerden ötürü yok olmasına rağmen devletin kişinin neredeyse tüm malını aldığı ve vergi ödemenin kişiyi nasıl durumlara yönelttiğinin bir göstergesi olarak karşımız çıkmaktadır.

Kırşehir'e ait aşağıda belirtilen türkü, aynı zamanda hikâyesi ile de günümüze gelmiştir. Aşar vergisi toplamaya gelen memur hayvanları da yazınca, Ger Ali adlı şahıs sıska kuzusunu saklamış ancak köylüsünün ihbarıyla yakalanmıştır. Kuzusunu kaybedeceğini anlayan Ger Ali ise hem kuzusundan ayrılmanın üzüntüsünü hem de devlete olan tepkisini bu türküyü ile ortaya koymuştur (Altınok, 2003: 227):

Tahsildar bey niye güldün kuzuya
Hele bir bak ağzındaki azıya
Razıyım ben yazacağın cezaya
Saymışsın tahsildar devlet sağ olsun
…
Boğazında vardır bir top karası
Üç günlükken öldü bunun anası
Devlet sandığını doldurur parası
Saymışsın tahsildar vatan sağ olsun

Yine bir Kırşehir türküsü olan "Adana'da Biter Taze Arpalar" adlı türküde o günler ve daha sonraki yılların ağır koşulları ve halkın çektiği ıztırap dile getirilmektedir (Ateş, 2017).

...
Ağlayı ağlayı âşar yatırdım
Gaz kalmadı karanlıkta oturdum
Ölüm kefenini borca getirdim

Aman Allah rızkımızı kesme ver
Aman Ağam gurbet elde durma gel
...

Bolu yöresine ait bir başka türküde de öşürcülerin köyden kovulması ve eğer ele geçirilseydi başlarına neler geleceği anlatılmaktadır (TRT, Repertuar No: 500):

Çatal çama kurşun attım geçmedi
Ali efeye ayran verdim içmedi aman yandı
Öşürcü Yakup elime geçmedi
Teke bıçak tırpan gibi biçmedi aman yandım aman

Kova kova çapulama kum doldu
Silahlarım senin için dün doldu aman yandım aman
Öşürcüler bizim köyden kovuldu
Düşmanlarım dumanlara boğuldu aman yandım aman

Bir Kırşehir türküsünde de Celali Deli Hasan olarak anılan kişiye karşı tayin edilen Kurt Ahmet Paşa'nın bölgede yaptığı baskı ve zulüm anlatılmaktadır (Altınok, 2003:33-34). Türkü, kendilerine yapılanları padişaha anlatmaya çalışmakta ve görevli kişileri padişaha şikayet etmektedir:

Kulların ahvalin eyleyim beyan
Reaya halini bil padişahım
Harami elinde kaldık el aman
Balçıkta dönmüyor dil padişahım
...
Akşam olur yiyiciler derilir
Çıkan soframıza kusur bulunur
Her haneden zorla kuruş alınır
Soyulur sırtından çul padişahım

Karga kuzgun oldu çöktü üleşe
Aman vermez koç yiğide keleşe
Bir aslan bulunmaz Kurt'la güleşe
Derdimize deva bul padişahım

Kaçan halas olur tımarhaneye
Tesellim avarız saldı haneye
Dilimiz varmıyor Sultan demeye
İşte böyle böyle hal padişahım

Kaygusuz Abdal'dan alınma "Koyun Bine Yeticeğiz" isimli türküden de satılan hayvan parası üzerinden harç alındığı anlaşılmaktadır (Türkü Dostları, 2017).

Koyun bine yeticeğiz
Sürmeğe de yarağ olur
Beş yüzünü satıcağız
Harçlanmağa gereğ olur
...

"Hükm-i Şeriatça Fakir ü Mazlum" adını taşıyan Aşık Seyrani'den alınma Develi türküsünden, rüsûm vergisinin de keyfi uygulamalara konu olduğu anlaşılmaktadır (İslamoğlu, 2002: 256-257).

Hükm-i Şeriatça fakir ü mazlum
Emanetullahtır değil mi malum
Zalimin keyfince icra-yı rüsum
Edenler çekmez mi azab-ı niran
...

"Edelim Nazm İle Hoş Bir Nasihat" adlı Aşık Seyrani'den alınma Develi türküsünden ise gayri-müslüm tebaadan haraç ödememek amacıyla Müslüman olanların çıkmasından bahsedilmektedir (İslamoğlu, 2002: 269-272).

...
Sorsa ne olduğun bilmezsin iman
Anın'çün bilinmez yahşiyle yaman
Haraç korkusundan olmuş Müslüman
Bir alay nimeti küfran olanlar
...

Türkülerimizde vergi ile ilgili olarak sadece zulüm ve haksızlıklara yer verilmemiştir. Bazı örnekler ve türkülerin hikâyeleri, Osmanlı döneminde vergilerin adil ve düzgün bir biçimde alınmasını sağlayan kişileri de konu etmiştir.

"Türk-i Osmanoğlu6" türküsü 1691–1698 yılları arasında Aydın, İzmir, Menteşe ve Saruhan sancaklarında ekonomik ve sosyal düzenin bozulması nedeniyle Karaman beylerbeyi payesiyle Aydın, Saruhan sancakları muhassıllığına getirilen Nasuh Paşa için yazılmıştır. Nasuh Paşa bölgedeki eşkıyaları ortadan kaldırmış, vergi ve tekliflerin düzgün bir şekilde toplanmasını sağlamış ve bu faaliyetleri nedeniyle 1708'de Şam valiliği ve Hac emirliği görevlerinde bulunmuş bir kişiliktir (Uluçay, 2015: 92).

---

[6] Bir zaman söylendim Urum'da" Şam'da
Çengim Arab ile iki elim kanda
Söylen kızmasunlar ben derdmende
Kıydılar zâlimler der Osman-oğlu

Her taraftan ferman geldi kasdına
Başına bir çâre gör Osman-oğlu
Dörtler vezir ta'yin oldu üstüne
Kırk bin askerinen bil Osman-oğlu

Askerin yorgundur cenge varılmaz
Hatt-ı hümâyuna karşı durulmaz
Bunda hasmın galib, da'vâ sürülmez
Da'vânı mahşerde gör Osman-oğlu

Hak hüecaea verdi seni hidâyet
Bunca zamandır ki geldin selâmet
Bu dünyada böyledir [çünkü] âdet
Yerin dahi bulsun der Osman-oğlu. (Uluçay, 2015: 97)

"Atçalı Kel Memed[7]" türküsü ise savaş vergileri ve mültezimlerin tutumundan bunalan halk için, Aydın yöresinde bulunan kasabalar ahalisi ve esnafların da desteğiyle ilk olarak Koyucak vekili üzerine saldırarak ayaklanmayı başlatan ve ele geçirdiği yörelerde halkı bunaltan savaş vergilerini ve tekliflerini kaldırdığını ilan eden, ardından yerel yöneticilerin halktan keyfi olarak topladıklar vergileri azaltıp, bazılarını da tamamen kaldırarak, Merkezi Hükümet için toplanan vergileri ise kanunların emrettiği şekilde toplatıp İstanbul'a gönderen Mehmet'in hikâyesini anlatmaktadır. Aydın'da bir vali gibi görev yapan Atçalı Kel Mehmed yönetsel değişiklikleri ile Aydın ve sancaklarındaki tüm kötü idareciler ve âyanların bölgeden kaçmasına neden olmuştur (Gökbunar, 2004: 32).

Bazı türkülerde ise vergiye ait bazı terimler kişilerle ilişkilendirilmiş ve sevginin ifadesi olarak karşımıza çıkmıştır (TRT, Repertuar No: 4581):

Daramış zülfünü dökmüş gerdana
Yar senin nerene bulam mahana
Sen bir ağ buğday ol ben olam şahna[8]
Ölçem ölçem öşürünü ben alam

Türkülerimizde yer alan 'isyan' kavramı silahlı ayaklanmalara ihtiyaç duyulduğuna dair bir gösterge olarak değil, bir haykırış, bir şikayet göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

5.2. Destanlarda Vergi

Sadece türkülerde değil, sözlü edebiyatımızın önemli örneklerinden biri olan destanlarımızda da vergiye ilişkin sorunların belirtildiği görülmektedir.

Doğal afetlerden biri olan kıtlık da özellikle tarım ve hayvancılık üzerinden vergi gelirlerini elde etmekte olan Osmanlı ve vergi ödeyen tebası için büyük bir sorun olmuştur. 1873-1874 yılları arasında Kırşehir ve Orta Anadolu yöresini etkisi altına alan kıtlık günlerinde Kırşehir'den gönderilen ve İstanbul'da 15 Mayıs 1874 tarihli Basiret Gazetesi'nde yayınlanan bir mektupta bu kıtlıkta bölge halkının ölmüş hayvan eti, ağaç kabuğu, ayrık otu yediği yazılmaktadır (Mıstanoğlu, 2004: 203). Kırşehir'li Aşık Sülük

---

[7] Aydın dağlarında gezerim gayri
Yazıldı fermanım okundu gayri
Aldım martinimi çıktım dağlara
Dünya bir olsa tutulmam gayri

Atçalı Mehmet'im bilsinler beni
Yoksulun yanında görsünler beni
Koyarım bu yola bu tatlı canımı
Dünya bir olsa tutulmam gayri

Oniki yaşımda binerdim taya
Minnet etmezdim paşaya beye
Bizi yaman bildirmişler devlete
Dünya bir olsa tutulmam gayri (Tanses, 1997: 100)

[8] Şahna: Öşür toplayıcı

Hüseyin tarafından söylenen "Sene Doksanbirde Kıtlık Oldu" adlı destanda kıtlığın boyutları ve -her ne kadar tarihi kaynaklarda bölgeye yardım götürüldüğü ve kıtlığın etkileri hafifletilmeye çalışıldığı görülmekte ise de-yine de mültezim ve zaptiyeden kaynaklanan sıkıntılar aşağıdaki dizelerde belirtilmiştir (Altınok, 2003: 149-151):

Sene doksan birde bir kıtlık oldu
Şaşırıp arada kaldık yâreden
Açlıkta milletin gül benzi soldu
Tomurcuk gül idik solduk yâreden
...
Hökümet mültezim başında savar
Çarşıya varınca zaptiye kovar
Halini arz etsen yatırır döver
Her tarafta birden yandık yareden
...
Hüseyin'im der ki halimiz yaman
Padişahım imdat eyle el aman
Rezzak'sın isminde ver Kadir Mevlam
Sığındık kapına vardık yareden
…

Kırşehir'li Aşık Said'e ait "Mültezim Anbara Vurdu Kilidi" (İpek, 2010: 137) destanında da kıtlık günleri ayrıntılı olarak anlatılmış:

Mültezim ambara vurdu kilidi
Rüzgarlar dağıttı çıkan bulutu
Zenginlerde kurban kesmez göründü
Aman Allah derde deva yareden

dizelerinde yine mültezimler nedeniyle yaşanılan sıkıntılar ifade edilmiştir.

Nazım Hikmet ise Şeyh Bedrettin Destanı ile, dönemin köylünün emeği üzerine kurulu sistemi özetlemektedir.

"…
Çelebi hünkar idi amma
Ali Osman ülkesinde esen
bir kısırlık çığlığı, bir ölüm türküsü rüzgar idi.
Köylünün göz nuru zeamet
alın teri timar idi.

Kırık testiler susuz
su başlarında bıyık buran sipahiler var idi.
Yolcu, yollarda topraksız insanın
ve insansız toprağın feryadını duyar idi.
Ve yolların sonu kale kapısında kılıçlar şakırdar
köpüklü atlar kişner iken
çarşıda her konca kesmiş kendi pirinden ümidi
tarumar idi.
Velhasıl hünkar idi, timar idi, rüzgar idi, ahüzar idi.
…"

Yaşar Kemal tarafından derlenen "Koca Şeytan" destanında ise öşür toplayan ve yaptıkları dair aşağıdaki dizelerde belirtilmiştir. Bu dizeler, öşür alınırken ne kadar zalim olunduğu ve kişinin mezalimi nedeniyle yerildiği ve beddua edildiği görülmektedir (Kemal, 2007: 147-148):

Dinle'n ağalar Öşürlü'nün sözün
Kara olsun iki yüzün
Başındaki bir top bezin
Küpe batır Koca Şeytan
…
Ahalinin canını yaktın
Yarısını ata döktün
Kıl çaldın torba diktin
Utanman mı Koca Şeytan

Deftere ettin hileyi
İnşallah buldun belayı
Günahtan yaptın kaleyi
Dikilirsin Koca Şeytan
…
Ekinler oluyor göcek
Gene öşür alınacak
Verelim yitip sen ölürken
Sana davul çalınacak
…
Öşürlü'yü aciz ettik
Çok söyledik taciz ettik
İki türkü haciz ettik
Darıldın mı Koca Şeytan

İster Osmanlı döneminde yazılmış olsun isterse Cumhuriyet'in ilk yıllarında, destan olarak nitelendirilen yapıtlarda da vergiye ya da subjektif vergi yüküne ait kavramlar karşımıza çıkmaktadır.

5.3. Halk Şiirlerinde Vergi

Şarkışlalı Âşık Serdari'nin yazdığı "Nesini Söyleyim" (İpek, 2010: 127) başlıklı destanda ise halkın fakirliği ve tahsildarların zulmü,

"Nesini söyleyim canım efendim
Gayrı düzen tutmaz telimiz bizim
Arzuhal etsem de deftere sığmaz
Omuzdan kesilmiş kolumuz bizim

Sefil irençberin tebdili şaştı
Borç kemalin buldu boyundan aştı
İntikal parası binleri geçti
Dahi doğrulmaz belimiz bizim

Fukara ehlinin yüzü soğuktur
Yıl perhizi tutmuş içi kovuktur
İneği davarı iki tavuktur
Bundan başka yoktur malımız bizim
…
Rençberin sanatı bir arpa tahıl
Havasın bulmazsa bitmiyor pahıl
Tecelli olmazsa neylesin akıl
Dördü bir okka dolumuz bizim
…
Tahsildarlar çıkmış köyleri gezer
Elinde kamçısı fakiri ezer
Döşeği yorganı mezatta gezer
Hasırdan serilir çulumuz bizim"

dizelerinde belirtilmiştir. Âşık Serdari'nin yaşadığı 1800'lü yıllarda halkın fakir ve umutsuz olduğu, mal ve servette ancak yaşamlarını sürdürebilecek kadar sahip oldukları, yaşam şartlarındaki tüm olumsuzluklara rağmen bir de devletin ağır vergilerle halkı zorladığı görülmektedir. Bu eser, halk edebiyatı içerisinde yermek ya da hicvetmek sözcüklerinin karşılığı olarak kullanılan, kişi veya topluluğu yermek, toplumun aksayan yönlerini eleştirmek amacına yönelik olarak yazılan, kişisel kini ve öfkesinin bir kişi veya kurum üzerine yönelmesini ifade eden örnekleri de olan "taşlama"nın iyi bir örneğidir (Balkaya, 2007: 139).

Köylü için vergi toplayanın kimliği çok da önemli değildir. İltizam sistemine geçişle bile bu düşünce değişmemiştir. Sipahi ile mültezim "Osmanlı" olarak nitelendirilmiş ve dizelerine konu etmiştir (Sakaoğlu, 1986: 5):

"Şalvarı şaltak Osmanlı
Eğeri kaltak[9] Osmanlı
Ekende biçende yok
Yiyende ortak Osmanlı"

dizelerinde Osmanlı yönetim düzeni ve bu düzene getirilen eleştiriler görülmektedir. Zileli Âşık Talibi'nin aşağıdaki dizeleri ise yaşanılan toprakların ağır vergi yükü nedeniyle bırakacak duruma gelindiğini yansıtmaktadır (Yardımcı, 2009: 4):

"Talibiyim kurtulmadım çileden
Mültezimler öşür alır kileden[10]
En doğrusu kaçmak imiş Zile'den
Hiç gelmemek Nurun ala nur imiş"

[9] Kaltak: Üzeri meşin, halı vb. şeylerle kaplanmamış olan eyerin tahta bölümü (TDK)
[10] Kile: Genellikle tahıl ölçmede kullanılan belirli hacimdeki kap, ölçek (TDK)

Köylünün toprağını bırakmasına neden olanların sivil görevliler ile köy toprakları içinde, ya da sınırlarında çiftlikler edinen eden resmî kişiler (yeniçeri, sipahi, kadı, müderris, beyler) ve mültezimlerin soyguncu davranışları olduğu bilinmektedir (Akdağ, 1964: 14).

Âşık Talibi yaşam alanları alternatifleri arasında yerleşik hayata geçmenin önündeki engellerden birinin de vergi ödemek olarak olduğunu dizelerinde belirtmiş, vergi ödemeyi hastalıkla ve vahşi hayvanlara denk tutmuştur (İpek, 2010: 122):

"Dağa çıksam ayısı var kurdu var
Düze insem sıtması var derdi var
Köye insem tahsildar var vergi var
Şaştım anam bu salgının elinden"

Silleli Nigari'nin "Aşar Destanı" ise halkın alınan vergilere bakış açısını yansıtmaktadır (Bayrak, 2014: 14):

Bütün malım aldın ey kanlı zalim
Şikâyet ederim Hüda'ya seni
Garip mecnun gibi perişan halim
Şu fani dünyada ağlattın beni
…
Helal haram demez aldığın yudar
Bu kadar eşyayı bilmem ki nicler
Hemen marifeti vurgunluk eder
Aldı ben fakirin eldeki varı

Köroğlu şiirlerinde de döneminin idaresine ve idarenin faaliyetlerine karşı bir başkaldırı söz konusudur. Köroğlu şiirlerinde ayrıca Osmanlı devletinin zulüm ve haksızlığına karşı direnme gücünü temsil etmiş, ortaya bir Köroğlu geleneği çıkmıştır (Yağcı, 2000: 51).

Kilisli Rûhî'nin "İbret-nümâ" adlı şiirinde ise Kilis ve çevresinin idaresini 1782'de ele geçiren Daltaban-zâde Mehmed Ali Paşa'nın uygulamaları konu edilmiştir. Daltaban-zâde Kilis ve çevresinde iyi bir yönetimle düzen ve huzuru sağlamıştır. Ancak bir süre sonra bir âyân gibi ve keyfi bir şekilde hareket etmeye başladığından yaptığı zulümler, şiirlere konu olacak kadar şiddetli ve ağır bir nitelik kazanmıştır. Daltaban-zâde'nin ölümünden sonra kaleme alınan İbret-nümâ'da haksız biçimde elde ettiği mallar, bölgede yaptığı zulümler, halkın isyanı ve bu isyan sonrasında öldürülmesi anlatılmaktadır. Şair Ruhî 1786 yılındaki bir başka manzumesinde Daltaban-zâde'yi, "adı, şanı yüce Kilis mir-i mîrânı, büyük himmetli", vasıflarıyla anmaktadır. (Kıvrım, 2008: 151-152) Bu şiir döneminin idarecisinin yönetim şeklini ve geçen olayları ayrıntıları bir şekilde aktarmaktadır (Şener, 2013: 36-37):

"Ẓulm ile çoḳ sîm ü zer cem' eyleyen ehl-i ṭama
Ḳor gider çoḳ sevdigi malın 'adû-yı ekbere
(Zulmederek çokça altın ve gümüş biriktiren, mal-mülk edinen tamah ehli, o çok sevdiği malını düşmana bırakıp gider)

Şâlyân vaż'etdi emlâke ḫilâfü'l-'âde hem
Nice şâḥib-mülki sâ'il-veş düşürdi derlere

(Hatta geleneğe aykırı olarak emlâk üzerine "sâlyâne"denilen bir vergi ihdas etmiş ve nice mal sahiplerini dilenci gibi kapılara düşürmüştür.)
Ḥırmeni şâlyânesine yetmeyen çoḳ ehl-i zer'
Devr idüb ṭâlib arardı bey'-i bağl-ı cercere

Bâc iḥdaṣ eyleyüb yollara ḳoydı bâc-dar
Cahşe yarım bir kuruş vaż' etdi cemel estere
(Daltaban-zâdenin ihdas ettiği vergiler o kadar ağırdır ki harman hâsılatı vergilere yetmeyen çiftçilerin birçoğu, katırını dahi satarak kendileri için belirlenen vergiyi ödeme yoluna gitmişlerdir. Daltaban-zâde vergide sınır tanımamaktadır. Öyle ki eşeğe yarım, deve ve katıra bir kuruş vergi ihdas etmiştir.)

İşbu eṭrâfuñ hubûbâtın tamâmen żabṭ idüb
Vaḳf ü tîmâr ü ze'âmet geçti dest-i ez'ara
Siyyemâ bostân-ı verd kim câmi'ine vaḳf iken
Żabṭ idüb malım deyü ṣebt itdi anı deftere
Rû-nümâ olduḳda maġdûriyeti câmi'lerüñ
Âlimûn ibrâm idüb baġlatdılar muhakkere

(Daltaban-zâde, vakıf ve şahıslara ait mülkiyet hakkını hiçe sayarak Kilis ve civarının ürünlerinin tamamını zapt ederek vakıf, tımar, zeamet ne varsa kendi eline geçirmiştir. Hatta camilere vakfedilen malları dahi kendi malı diye deftere kaydetmiştir. Bu uygulamadan dolayı camilerin mağduriyeti baş gösterince devreye âlimler girmiştir)"

Bir başka şiirde ise zekât ve öşür kavramları aşk ve imanla ilişkilendirilmiştir (Malkoç, 2016):

Cüsseler vardır işte sanatından da meşhur
Altın derinde tutsak teneke doğuştan hür
Muhabbet aşka zekât, sevgi imana öşür

Yine aynı kişi tarafından yazılan bir başka şiirde de öşür yine merhamet kavramının bir yansıması olarak karşımıza çıkmaktadır (Malkoç, 2016):

Karşılıksız sevgi adı merhamet
Şefkat bağışlıyor al da merhem et
Çağlayana oluk kargaşaya set
İşte budur safi kalbin öşürü

Örnekleri az da olsa şiirlerimizde de vergiye ilişkin kavramlar ve subjektif vergi yüküne ait ifadelere rastlanmaktadır.

6. Sonuç

Türküler üzerine düşünmek. Aslında düşünme kavramı değil, hissetmek kavramı kullanılmalı belki de. İnsanın doğduğu ve büyüdüğü topraklarda duyduğu sesleri unutması mümkün değildir. Dünyanın herhangi bir yerinde, herhangi bir zamanda duyduğu bir ezgi bir anda kişiye vatanını hatırlatır ve duygulandırını harekete geçirir. Türküler toplumumuza ait değerleri, hisleri ve olayları en net ve yalın ve hızlı bir biçimde aktaran müzik tarzıdır. Ruhi Su 'En güzel aşklarını türkü söylerken yaşadım. Ne onlar beni aldattı, ne de ben onları' diyerek eklemiştir, 'Bu söylediğim türkülerle aynı zamanda çağdaş Türk toplumunun liderini söylüyorum' (Tanses, 1997: 135). Türkülerin tarihe tanıklık etmiş olduğu bundan daha güzel ifade edilememektedir.

Ödediği vergi nedeniyle geliri azalan mükellefin psikolojisi üzerinde bazı olumsuz değişiklikler olarak tanımlanan vergi baskısı, mükellefin vergiyi algılama ve değerlendirmesine bağlı olarak duyduğu baskı hissidir. Vergi baskısı, ölçüsü ve şiddeti her bir mükellef için farklı yani sübjektif olduğundan, "sübjektif vergi yükü" olarak da nitelendirilmektedir. Sübjektif vergi yükü ise mükellef tarafından hissedilen psikolojik bir durum olması nedeniyle ölçülememektedir. Sübjektif vergi yüküne ilişkin ifadeler veya yakınmalar halk kültürümüzün en önemli eserlerinde karşımıza çıkmaktadır.

Sadece ülkemizde değil, bütçe hakkının kralın vergi salma yetkisini sınırlandırarak ortaya çıktığı İngiltere'de de vergiye ilişkin halk şarkıları bulunmaktadır. Bunlardan biri Barclay Perkins tarafından yazılan ve W.T. Marchant tarafından ortaya çıkartılan "Ale'ye Övgü" olarak nitelendirilen, "I Likes A Drop Of Good Beer, I Does[11]"adlı şarkı İngiltere Kralı 4. William'ın "ale" bira üzerindeki vergileri düşürmesine ilişkin yasayı kutlamak için yazılmıştır. Şarkıda krala övgüler belirtilmektedir.

Ayrıca tarihte 'Robin Hood' olarak bilinen ve İngiliz folklöründe yer alan efsanevi kahramanın döneminde gelir dağılımında adaleti sağlamak amacıyla devlet düzenine baş kaldırdığı; 18. yüzyıldaki edebi eserlerinde (destanlarında) ise eylemlerini baskıcı vergilerden dolayı gerçekleştirdiği ifade edilmiştir (Yershon, 2000: 276).

Baa! Baa! Black Sheep[12] (ya da daha tanınan meodisi ile Twinkle Twinkle Little Star, Daha Dün Annemizin) 1922 yılında New York'da basılan "Negro Folk Rhymes" adlı

---

[11] Come, neighbours all, both great and small,
Let's perform our duties here,
And loudly sing, Long live the King,
For bating the tax on beer :
For I likes a little good beer ;
And loudly sing, Long live the King,
For bating the tax on beer.

Some people think distill-e-ry drink
Is wholesome, neat and sheer,
But I will contend to my life's end,
There's nothing to tipple like beer :
For I likes a little good beer ;
And I will contend to my life's end,
There's nothing to tipple like beer. (Traditional Music, 2014)

[12] Baa, baa Black Sheep

kitapta karşımıza çıkmakta ve hem ırkçılığı hem de yün üzerinden alınan yüksek vergiyi sembolize eden kelimeler içerdiği öne sürülmektedir (Thomas, 1930: 85-86)

Amerika'nın bağımsızlığını sağlamasına neden olan "Boston Çay Partisi" eyleminden sonra 19. yüzyıl başlarında söylenmeye başlanan 'Revolutionary Tea[13]' adlı halk şarkısı, kızından bir kilo çay karşılığı 3 peni isteyen bir ada kraliçesinin hikâyesini anlatmaktadır. Şarkının sözleri başlangıçta kendisinden çok vergi isteyen annesi

---

Has you got wool?
Yes, good Mosser (Master)
Free (Three) bags full
One fer (for) ole Mistis
One fer (for) Miss Dame
An' one fer (for) de (the) good Nigger
Jes (Yes) across de (the) lane
Pöör (Poor) liddle (little) Black Sheep
Pöör (Poor) liddle (little) lammy
Pöör (Poor) liddle (little) Black Sheep's
Got no Mammy (Talley, 1922: 27-28)

[13] There was an old lady lived over the sea
And she was an Island Queen.
Her daughter lived off in a new countrie,
With an ocean of water between;
The old lady's pockets were full of gold
But never contented was she,
So she called on her daughter to pay her a tax
Of three pence a pound on her tea.

"Now mother, dear mother," the daughter replied,
"I shan't do the thing you ax.
I'm willing to pay a fair price for the tea,
But never the three penny tax."
"You shall," quoth the mother, and reddened with rage,
"For you're my own daughter, you see,
And sure, 'tis quite proper the daughter should pay
Her mother a tax on her tea."

And so the old lady her servant called up
And packed off a budget of tea;
And eager for three pence a pound, she put
In enough for a large family.
She order'd her servants to bring home the tax,
Declaring her child should obey,
Or old as she was, and almost woman grown,
She'd half whip her life away.

The tea was conveyed to the daughter's door,
All down by the ocean's side;
And the bouncing girl pour'd out every pound
In the dark and boiling tide.
And then she called out to the Island Queen,
"O mother, dear mother," quoth she,
"Your tea you may have when 'tis steep'd enough
But never a tax from me."(Musicanet, 2014)

karşısında makul bir vergi ödemeyi kabul eden; ancak annenin ısrarları ve tehditleri üzerine nihayetinde vergi ödemeyi reddeden kızını anlatmaktadır. Şarkıda İngiltere ve Amerika arasındaki vergi anlaşmazlığı, anne-kız metaforu aracılığı ile gösterilmektedir. Yine Boston'lu bilinmeyen bir kişi tarafından yazılan 'The Tea Tax[14]' adlı şarkı Boston Çay Partisi eyleminin nasıl gerçekleştiğini alaylı bir dille anlatmaktadır.

Yine Beatles tarafından 1966 yılında çıkartılan Revolver albümünde yer alan "Taxman[15]" adlı şarkıda dönemin vergi kanunları ve kişiler üzerindeki vergi yükü yine

---

[14] I snum I am a Yankee lad, I guess I'll sing a ditty,
And if you do not relish it, the more will be the pity.
That is, I think I should have been a plaguey sight more finished, man,
If I'd been born in Boston town, but I warn't cause I'm a countryman.

cho: Tol lol de ra, Ri tol de riddle iddle right tol de ra

And t'other day we Yankee folks were mad about the taxes
And so we went, like Indians dressed, to split tea chests with axes
I mean, t'was done in seventy-five, and we were real gritty
The mayor he would have led the gang, but Boston warn't a city.

Ye see we Yankees didn't care a pin for wealth or booty
And so in State Street we agreed we'd never pay the duty,
That is, in State Street 'twould have been,
but 'twas King Street they called it then,

And tax on tea, it was so bad the women wouldn't scald it then.
To Charleston Bridge we all went down to see the thing corrected,
That is, we would have gone there, but the bridge it warn't erected.
The tea perhaps was very good, Bohea, Souchong or Hyson
But drinking tea it warn't the rage, tlne duty made it poison.

And then we went aboard the ships our vengeance to administer
And didn't care a tarnal curse for any king or minister;
We made a plaguey mess o'tea in one of the biggest dishes,
I mean, we steeped it in the sea and treated all the fishes.

And then you see we were all found out, a thing we hadn't dreaded,
The leaders were to London sent and instantly beheaded,
That is, I mean they would have been if ever they'd been taken,
But the leaders they were never cotch'd and so they saved their bacon.

Now Heaven bless the President and all this goodly nation
And doubly bless our Boston Mayor and all the corporation;
And may all those who are our foes, or at our praise have falter'd.
Soon have a change, that is I mean may all of them get haltered. (McCarty, 1842: 207)

[15] Let me tell you how it will be
There's one for you, nineteen for me
'Cause I'm the taxman
Yeah, I'm the taxman
Should five percent appear too small
Be thankful I don't take it all
'Cause I'm the taxman
Yeah, I'm the taxman

biraz abartılı ama alaylı bir anlatım ile belirtilmiştir. Yukarıdaki örneklerde de görüldüğü gibi, bazı yabancı ülkelerde de vergiye ait kavramlar halk ezgilerinde yer almıştır. Ancak türkülerimizin yerinin apayrı olduğu aşikârdır.

Türkülerde sadece bireysel öyküler ya da duygular değil, toplumsal öyküler ve olaylar da aynı hassasiyet ve yalınlıkla aktarılmıştır. Çalışmamızda Türk folklor önemli unsurları olan türküler, destanlar ve halk şiirlerinde vergiye ait kavramlar olan Aşar Vergisi, öşür, zeamet, tımar, mültezim, haraç gibi kavramlar araştırılarak, sübjektif vergi yükünün nasıl algılandığı incelenmiştir. Sayıları az da olsa folklorumuzun örneklerinde ve hatta İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nde halk ezgilerinde vergiye ilişkin kavramlara ve halkı nasıl etkilediğine dair örneklere rastlanmıştır. Bu örnekler dedönemin idare yapısına ve yönetimin eksikliklerini objektif bir biçimde, halk açısıyla ortaya koymakta ve geçmişe tanıklık etmektedir.

(If you drive a car, car)
I'll tax the street
(If you try to sit, sit)
I'll tax your seat
(If you get too cold, cold)
I'll tax the heat
(If you take a walk, walk)
I'll tax your feet
(Taxman)
'Cause I'm the taxman
Yeah, I'm the taxman
Don't ask me what I want it for
(Ha ha, Mr. Wilson)
If you don't want to pay some more
(Ha ha, Mr. Heath) 'Cause I'm the taxman
Yeah, I'm the taxman
Now my advice for those who die
(Taxman)
Declare the pennies on your eyes
(Taxman)
'Cause I'm the taxman
Yeah, I'm the taxman
And you're working for no one but me
(Taxman) (Traditional Music, 2014)

Kaynakça

Akalın, G. (1975). Tarımımızın Sosyo-Ekonomik Yapısı Vergileme ve Gelişme, Ankara: A.Ü. SBF Yayın No: 384.

Akbaş M. (2012). Türküler Üstüne. Çorum: Hitit Haber.

Akdağ, M. (1964). "Celali İsyanlarında Büyük Kaçgunluk". *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi, C. 2, S. 2-3*, 1-51.

Akgül H. (1998). Manisa Türküleri. Manisa: Manisa Ticaret ve Sanayi Odası Organize Sanayi Bölgesi Müdürlüğü Yayını.

Akgün D. (2006). Kırşehir Türkülerinde İnsan. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Türk Dili ve Edebiyatı Anabilim Dalı.

Aktan, C.C. ve Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2002). Vergi, Zulüm ve İsyan, Ankara: Phoneix.

Aktan, C.C. ve Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2002). "Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları – I". *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, C. 7, S. 2*, 1-20.

Aktan, C.C. ve Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2003). "Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları – II". *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, C. 8, S. 1*, 1-25.

Altınok B. Y. (2003). Öyküleriyle Kırşehir Türküleri, Destanları, Ağıtları. Ankara: Oba Kitabevi

Asker, A. ve Yıldız, E. (2014). "Âşar Vergisi'nin Son Yıllarında Niğde ve Civarındaki Suistimaller Üzerine Bazı Gözlemler". *Turkish Studies - International Periodical For The Languages, Literature and History of Turkish or Turkic, Vol. 9/7 Spring*, 177-192.

Ateş H.(2017). Türkü Dostları, https://www.turkudostlari.net/soz.asp?turku=18255, (02.11.2016)

Aydemir, S. (1988). II. Adam. İstanbul: Remzi Kitabevi.

Balkaya A. (2007). "Türk Halk Kültüründe Taşlamaya Küçük Bir Örnek", *Türkoloji Araştırmaları, Turkish Studies,C:2, S:3,Summer*, s.138-147

Başgöz İ. (2008). Türkü. İstanbul: Pan Yayıncılık.

Bayazıt, M. (2007), "Farklı Kültürlerde Müzik ve Liderlik", Kalder 16. Kalite Kongresi, 12- 14 Kasım, İstanbul. http://www.kalder.org/genel/16kongre/MAHMUT%20BEYAZIT.ppt, (11.12.2016).

Bayrak M. (2014). Eşkıyalık ve Eşkıya Türküleri (Sosyal İsyancılık Geleneği ve Folklor). İstanbul: Öz-Ge Yayınları

Çevik M. (2013). Türkü ve Algı. Ankara: Ürün Yayınları

Dinler, Z. (2008). Tarım Ekonomisi. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Diyanet İşleri Başkanlığı (1978), İslam ansiklopedisi, 9. Cilt.

Duran, B. (1990). "Osmanlı Devleti'nin Son Durumunda Türkiye Tarımındaki Gelişmeler (1870-1924)". Marmara Üniversitesi Türkiyat Araştırma ve Uygulama Merkezi V. Milletlerarası Türkiye Sosyal ve İktisat Tarihi Kongresi. İstanbul: TTK Basımevi.

Göka E. (2009), Türklerde Liderlik ve Fanatizm. İstanbul: Timaş Yayınları.

Gökbunar, A. R. (2004). "Atçalı Kel Mehmed Ayaklanması: Vergiye Farklı Bir Başkaldırı Örneği". *CBÜ İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C: 11, S: 1*, 27-33.

Gökbunar, A. R. (2007). "Celali Ayaklanmalarının Maliye Tarihi Açısından Değerlendirilmesi". *CBÜ İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C: 14, S: 1*, 1-24.

Gökbunar, A. R. (2012). "Batı Avrupa ve Osmanlı Devletinde Meydana Gelen Ayaklanmalarda Vergilemenin Etkisi", Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler içinde, Ed: A. Kemal Çelebi, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/418, 194-214.

Gökçe E. (1982). Eğin Türküleri, Ankara: Yaba Yayınları:6

Görkem İ. (2009). "Dünden Bugüne 'Türk Sözel Edebiyatı': Değişim ve Dönüşüm". *Atatürk Üniversitesi, Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Dergisi, S: 39, Erzurum, Prof. Dr. Hüseyin AYAN Özel Sayısı.* 411-422

Güven M. "Türkülerin Varyantlaşması", *Atatürk Üniversitesi, Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Dergisi, S:50, Güz, Erzurum*. 145-156

İnalcık, H. (1996). Osmanlı İmparatorluğu Toplum ve Ekonomi. İstanbul: Eren Yayıncılık.

İnalcık, H. (2000). Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomik ve Sosyal Tarihi, Cilt 1 (1300-1600). İstanbul: Eren Yayıncılık.

İpek S. Anadolu, Halk Türkülerinde Vergi İsyanı. Bursa: Ekin Yayınevi.

İslamoğlu M. (2002). Seyrani, Hayatı, Kişiliği, Sanatı, Şiirleri, İstanbul: Denge

İvgin H. (2013). "Türkülerin İnsan Hayatındaki Yeri ve İşlevleri". Kültürümüzde Türkü Sempozyumu Bildirileri, Cilt 2. 41-44.

Karaman, K. ve Pamuk, Ş. (2009). "Osmanlı Bütçeleri ve Mali Yapının Evrimi: Avrupa Devletleriyle Bir Karşılaştırma, 1500-1914". *Toplumsal Tarih, N. 191*, 26-33.

Karahasan H., Karahasan F. (2003). Duygu Dolu Gönül Sesimiz Türkülerimiz. İstanbul: Alkım Yayınevi.

Kemal Y. (2007). Sarı Defterdekiler: Folklor Denemeleri. Birinci Basım. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.

Kırkpınar, K. (1992). "Âşar Vergi sisteminin kaldırılışı". *Çağdaş Türkiye Tarihi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 1, S: 2*, 105-126.

Kıvrım İ. (2008). "Kilis ve A'zaz Voyvodası Daltaban-zâde Mehmed Ali Paşa ve Muhallefâtı", *OTAM, S. 24/Güz, Ankara.* 147-173.

Küpeli Ö. (2011). "Yenişehir (Bursa) Âyânı Sarıcaoğlu Osman Ağa ve Muhallefâtı". *History Studies International Journal of History, C: 3, S:3.* 245-263.

Malkoç A. R. (2016). Türkü Dostları, http://www.turkudostlari.net/soz.asp?turku=17215, (01.11.2016).

Malkoç A. R. (2016). Türkü Dostları, http://www.turkudostlari.net/soz.asp?turku=5131, (01.11.2016).

McCarty W. (1842). Patriotic. Philadelhia. https://play.google.com/books/reader?id=VnBHAAAAIAAJ&printsec=frontcover&output=reader&hl=tr&pg=GBS.PA1, (03.01.2017).

Mıstanoğlu N. (2004). "XIX. Yüzyılın İkinci Yarısında Kırşehir Sancağı". Yayınlanmamış Doktora Tezi. Konya Selçuk Üniversitesi, Tarih Anabilim Dalı, Yakınçağ Bilim Dalı.

Morawitz, C. (1978). Türkiye Maliyesi. Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No: 1978-188.

Musicanet. http://www.musicanet.org/robokopp/usa/revoltea.htm, (05.01.2017).

Mutlu, A. (2009). Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/390.

Önal, N. E. (2009). "Tanzimat'tan Cumhuriyete Tarımsal Dönüşüm (1858-1918)". Anadolu International Conferance in Economics, June 17-19, Eskişehir.

Özdemir A. Z. (1994). Öyküleriyle Ağıtlar. Ankara: T.C. Kültür Bakanlığı Yayınları/1626, Yayımlar Dairesi Başkanlığı Kültür Eserleri Dizisi/355.

Özdemir N. (2013). "Âşıklık Geleneği ve Kültür Ekonomisi/Endüstrileri (Neşet Ertaş ve Eserleri)". *Ahi Evran Üniversitesi, Uluslararası Bozkırın Tezenesi Neşet Ertaş Sempozyumu, 13-14 Mayıs 2013, Kırşehir, C: 2.* 683-718.

Öztelli C. (1983) Halk Türküleri, Evlerinin Önü. Ankara: Özgür Yayın-Dağıtım.

Öztürk A. O. (1998). Türk Halk Türküleri - Ignácz Kúnos. Ankara: Türküye İş Bankası Kültür Yayınları.

Pala, C. (1996). "Osmanlı İmparatorluğu'nda Tarımsal Örgütlenme". *Ekonomik Yaklaşım, C.7, S. 21*, 39-69.

Palamut, M. E. (1982). "Tarım ve Vergileme". Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları.

Pamuk, Ş. (2005). "Osmanlı Ekonomisinde Bağımlılık ve Büyüme (1820-1913)". İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.

Pelin, İ. F. (1942). Finans İlmi ve Finansal Kanunlar. İstanbul: İÜ İktisat Fakültesi Yayını.

Polat, S. (2013). "Osmanlı Taşrasında Bir Celali Yıkımının İzleri: Tavil Halil'in Kütahya (Kazaları) Baskını Ve Sosyo-Ekonomik Yansımaları". *Akademik Bakış, C. 6, S. 12*, 35-50.

Quataert, D. (2008). "Anadolu'da Osmanlı Reformu ve Tarım 1876-1908". (N. Özok Gündoğan, A.Z. Gündoğan, Çev.). İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları No: 1403.

Sakaoğlu N. (1986). "Mültezimlerin Aşar Toplama Yöntemleri". *Tarih ve Toplum, C:V, S: 25*.5-8.

Şahinöz, A. ve Teoman, Ö. (2002). "Osmanlı Tarımında Bir Sistem Tartışması: Tımar". *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 3/2002*, 67-88.

Şanda H. A. (1970). Reaya ve Köylü. İstanbul:Habora Kitabevi.

Şener H. (2013). "Tarihe Tanıklık Eden Bir Manzume: Kilisli Rûhî'nin Târîh-İ İbret-Nümâ'sı". *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C:23, S:1, Ocak*. 33-50.

Şengül C. (2013). "TRT Repertuvarında Yer alan Neşet Ertaş Türkülerinde Müzikal Kimlik Sorunu". *Ahi Evran Üniversitesi, Uluslararası Bozkırın Tezenesi Neşet Ertaş Sempozyumu, 13-14 Mayıs 2013, Kırşehir, C: 2,* 858-862.

Talley T. W. (1922). Negro Folk Rhymes (Wise and Otherwise). New York: The Macmillan Company. (https://archive.org/stream/negrofolkrhymes00tallgoog#page/n6/mode/2up, (26.12.2016).

Tanses H. (1997). Öyküleriyle Halk Türküleri. Köln:Onel.

Tezel, Y. S. (1971). Cumhuriyetin devraldığı tarım yapısının tarihi oluşumu hakkında bazı düşünceler. *Ankara Üniversitesi SBF, C: 26/4,* 233-291.

Thomas K. E. (1930). The Real Personages of Mother Goose. Boston: Lothrop, Lee&Shepard Co. http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=mdp.39015009210710;view=1up;seq=12, (26.12.2016).

Tunç, H. (1994). "1923-1938 Döneminde Tarım Kesiminden Alınan Vergiler". *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Nisan*, 53-59.

Tural, E. (2004). Bir belge 1861 Hersek isyanı, 1863 eyalet teftişleri ve 1864 vilayet nizamnamesi. *Çağdaş Yerel Yönetimler, C. 13, S. 2*, 93-123.

Traditional Music. (2016). http://www.traditionalmusic.co.uk/rock-and-pop-songs-with-chords/Taxman-The_Beatles.htm, (15.11.2016).

Traditional Music. (2016). http://www.traditionalmusic.co.uk/tankard-ale/tankard-ale%20-%200200.htm, (15.11.2016).

TRT Müzik Dairesi. Türk Halk Müziği Repertuarı.

Türkü Dostları. (2017), https://www.turkudostlari.net/soz.asp?turku=14167, (01.02.2017).

Uluçay M. Ç. (2015). "Üç Eşkıya Türküsü", 85-100. http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuturkiyat/article/download/1023001113/pdf, (30.12.2016).

Ulutaş, S. (2013). "Tarsus'ta Tarımsal Coğrafya ve Üretim (1830-1856)". *International Journal of Social Science, Vol. 6, I. 1*, 1473-1493.

Yağcı Ö. (2000). Köroğlu Yaşamı ve Şiirleri. İstanbul: Gün Yayıncılık.

Yağmur F. (2011). Ay Dost Kırşehir Türküleri. Kırşehir: Kırşehir Belediyesi Kültür Tarihi ve Yayınları Serisi:8.

Yakar Y. M. (2011). "Silifke Folklorunda Yayla Türküleri". *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:IV, S:1*. 217-229.

Yardımcı M. (2009). "Osmanlı Döneminde Olumsuz Davranışlara Karşı Sivaslı Âşıkların Başkaldırı ve Yergi Şiirleri", 1-14, http://turkoloji.cu.edu.tr/HALK%20EDEBIYATI/mehmet_yardimci_sivasli_asiklar_baskaldiri_siirleri.pdf, (30.11.2016).

Yay, T. (1988). "Atatürk Döneminde Vergiler ve Vergi Politikası". *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, C: IX, S: 1-2*, 61-72.

Yershon G. (2000). Robin Hood in Cheltenham. (ed. Thomas Hahn, Robin Hood in Populer Culture). New York.

Yıldırım, D. (1991). "Folklor ve Çağdaş Kültür Modelimiz Üzerine Görüş ve Düşünceler". *Milli Folklor, C:2, Y:3, S:12,* 15-17.

Yıldızkaya Ö. F. (1995). "Emirdağ Türküleri". *IV. Afyonkarahisar Araştırmaları Sempozyumu Bildirileri, 29-30 Eylül 1995, Afyonkarahisar: Afyon Belediyesi Yayınları:7,* 164-170.

Yüksel, G. (2010). Karadeniz'de bir Zeybek oyunu: Sepetçioğlu. Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi. 7:2, 1085-1095. https://www.j-humansciences.com/ojs/index.php/IJHS/article/viewFile/1530/640, (02.02.2017).

Bir Vergi Harcaması Olarak Araç Alımında Engellilere Tanınan Özel Tüketim Vergisi İstisnasının Değerlendirilmesi

Evaluation of the Exemption of Special Consumption Tax as Tax Expenditure for Disabled

Hülya KABAKÇI KARADENİZ[1]

Abstract

The use of motorized vehicles is an important part of increasing the quality of life by facilitating the life of the disabled people. The Orthopedic disabled citizens; If the disability rate of the disabled is above of the 90% ofe they have eligible special vehicles disabled or the third degree of the disabled people benefits from the excise consumtion tax on the first purchase of the vehicle (once every five years). In the tax system, we can define tax expenditures which are incomes the state gives up by applying institutions such as exception, exemption, discount, low tax rates. The aim of the study is to show that the tax expenditures for the disability are limited to those with high income levels and suggest similar advantages to low-income disabled people in order to eliminate this disparity.

The disabled who preventing daily activities, physical or mental problems estimated according to car ownership, poverty status and income groups by using the TURKSTAT Household Budget Survey micro data set (2014). According to figures realized in the year 2015, TL 10.980 million is excise tax exemption and 870 million TL is vehicle exemption for the disabled with a total tax amount of TL 79.582 million. 871341 people with disabilities in his/her household; 15% is below the poverty threshold, and 85% is above the poverty threshold. In other words, the vast majority of those with a car are living on the threshold of poverty.

Key words: Tax expenditure, Special Consumption Tax, Disabled

JEL Codes: H20, H53

Özet

Motorlu araç kullanımı, engelli bireyleri yaşama bağlaması, topluma kazandılması ve hayatını kolaylaştırarak yaşam kalitesinin arttırılmasında önemli bir yer teşkil etmektedir. Ortopedik engelli vatandaşlar; engeline uygun özel tertibtlı araçları ya da engellilik oranının %90'nın üzeri olması durumunda, engellinin üçüncü dereceye kadar yakını, aracın ilk alımlarında (beş yılda bir olmak kaydıyla) ÖTV istisnasından yararlanmaktadır. Vergi sisteminde istisna, muafiyet, indirim, düşük oran gibi müesseseler uygulanarak, devletin vazgeçtiği gelirleri, vergi harcamaları olarak tanımlayabiliriz. Engellinin, araç alımlarında ÖTV'den istisna olması da bir vergi harcamasıdır. Çalışmanın amacı, araç alımında uygulanan ÖTV ile ilgili engellilere dönük yapılan vergi harcamasının, gelir seviyesi yüksek engellilerle sınırlı kaldığını göstermek ve bu eşitsizliği gidermek için, gelir seviyesi düşük engellilere de benzer avantajlar önermektir.

Çalışmada, TÜİK HHBA mikro veri seti (2014) den yararlanılarak, günlük faaliyete engel fiziksel ya da zihinsel problem yaşayan engellilerin otomobil sahipliği ve yoksulluk durumu ve gelir gruplarına göre

[1] Doç.Dr., Pamukkale Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı hulyak@pau.edu.tr

tahmini yapılmıştır. 2015 yılı gerçekleşmiş rakamlara göre, toplam 79.582 milyon TL olan vergi harcamasının içerisinde 10.980 milyon TL'sini ÖTV istisnası ve 870 milyon TL'sini engellilere yönelik araç alımı istisnası oluşturmaktadır. Hanesinde otomobili olan 871341 engelliden; %15'i yoksulluk eşiğinin altında, %85'i de yoksulluk eşiğinin üzerinde bulunmaktadır. Bir başka anlatımla, otomobili olan engellilerin büyük çoğunluğu yoksulluk eşiğinin üzerinde yaşamaktadır

Anahtar kelimeler: Vergi Harcaması, Özel Tüketim Vergisi, Engelliler

JEL Kodu: H20, H53

1. Giriş

Motorlu araç kullanımı, engelli bireyleri yaşama bağlaması, topluma kazandılması ve hayatını kolaylaştırarak yaşam kalitesinin arttırılmasında önemli bir yer teşkil etmektedir. Ortopedik engelli vatandaşlar; engeline uygun özel tertibatlı araçları kullanmak şartıyla ya da engellinin engellilik oranının %90'nın üzeri olması durumunda aracın ilk alımlarında, beş yılda bir olmak kaydıyla ÖTV istisnasından yararlanmaktadır.

Vergi sisteminde istisna, muafiyet, indirim, düşük oran gibi müesseseler uygulanarak, devletin vazgeçtiği gelirleri, vergi harcamaları olarak tanımlayabiliriz. Engellinin, araç alımlarında ÖTV'den istisna olması da bir vergi harcamasıdır. Devlet, engelli bireyin seyahatini kolaylaştırmak için araç alımlarında ÖTV almamakta ve aynı zamanda yıllık MTV tahakkuk etirmemektedir. Engelliye yapılan ÖTV indirimi ve hatta MTV muafiyetinin olumlu olduğu şüphesizdir. Ancak düşük gelir grubunda yaşayan engellilerin bu istisnadan yararlanamadığı ve bu durumun engelliler arasında eşitsizliğe yol açtığı da açıktır.

Çalışmada, iki yöntem kullanılmıştır. Nicel yöntemde; 2014 Yılı Hane Halkı Bütçe Anketi'nden günlük ihtiyaçlarını tek başına göremeyecek olan engellilerden hanelerinde otomobil olanların gelir grupları ve yoksulluk eşiğine göre belirlenmesi ve vergi harcamasının hangi gelir gruplarına yapıldığının tespiti yapılmaya çalışılmıştır. Nitel yöntemde ise en fazla araç satışını yapan dokuz otomobil firması satış ofisleri ile Denizli ilinde yapılan görüşmeler yer almaktadır.

Çalışmanın amacı, araç alımında uygulanan ÖTV ile ilgili engellilere dönük yapılan vergi harcamasının, gelir seviyesi yüksek engellilerle sınırlı kaldığını göstermek ve bu eşitsizliği gidermek için, gelir seviyesi düşük engellilere de benzer avantajlar önermektir.

2. Vergi Harcaması

Devletin vazgeçtiği gelir olan vergi harcaması; vergi sisteminde istisna, muafiyet, vergi ertelemesi, düşük vergi oranı şekillerinde ortaya çıkıp vergi kaybına yol açan, uygulamalardır. Burada harcamalar doğrudan bütçeden yapılıp kamu harcamalarını arttıran bir kalem olarak görülmez, vergiden vazgeçilmek yoluyla yapılır (Pehlivan, 2010: 162). Vergi harcamasından yararlananlar, devletten yardım alarak bu menfaati sağlamak yerine vergi ödemeyerek aynı faydayı sağlamaktadır ve söz konusu harcamalar transfer harcaması gibi düşünülebilmektedir (Edizdoğan vd., 2013: 209).

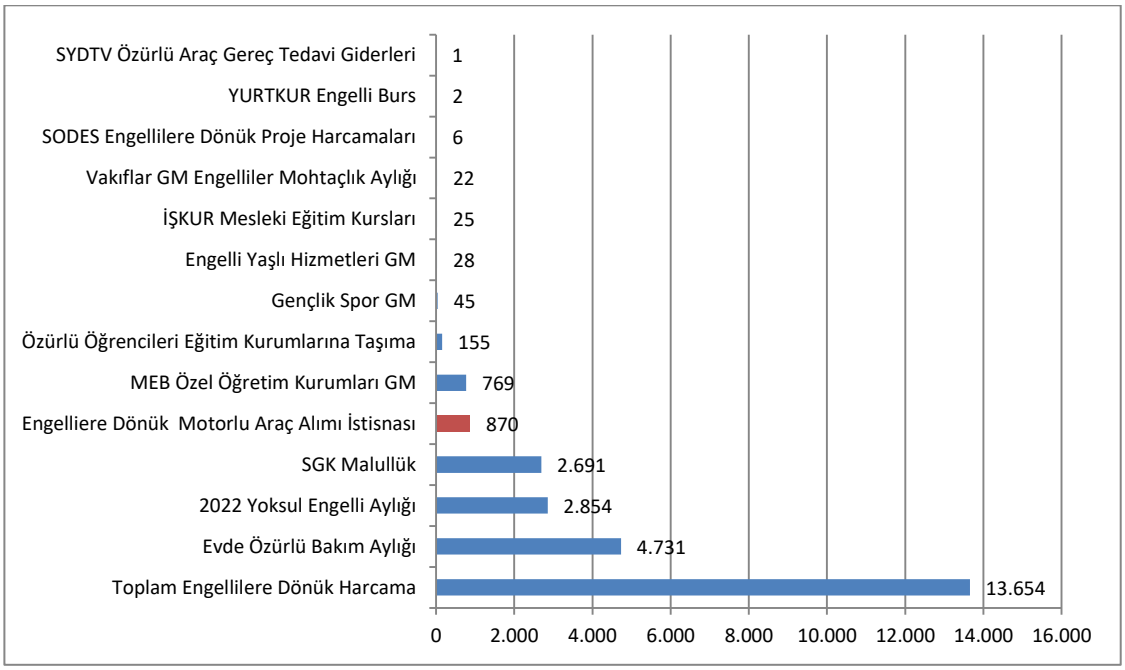
Tablo 1. 2015-2019 Dönemi Yeni Belirlemeye Göre Vergi Harcaması Gerçekleşmesi ve Tahminleri (Milyon TL)

KANUN ADI / YILLAR	2015	2016	2017	2018	2019
Gelir Vergisi	30,353	33,699	37,714	42,134	46,851
Kurumlar Vergisi	12,298	13,529	15,110	16,881	18,771
Katma Değer Vergisi	16,865	20,992	23,493	26,247	29,185
Özel Tüketim Vergisi	10,980	12,444	14,711	16,504	17,879
Özel Tüketim Vergisi (Engellilere Yönelik Araç Alım İstisnası)	870	957	1,072	1,197	1,331
Motorlu Taşıtlar Vergisi	534	588	658	735	817
Banka Sigorta Muameleleri Vergisi	8,521	9,374	10,491	11,721	13,033
Özel İletişim Vergisi	31	34	38	42	47
Genel Toplam	79,582	90,660	102,216	114,264	126,584

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Vergi harcamaları Raporu, 2016.

2015 yılı gerçekleşmiş rakamlara göre, toplam 79.582 milyon TL olan vergi harcamasının içerisinde 10.980 milyon TL'sini ÖTV istisnası ve 870 milyon TL'sini engellilere yönelik araç alımı istisnası oluşturmaktadır.

Şekil 1. Engellilere Dönük Yapılan Harcamaların Dağılımı ve Vergi Harcaması İle Karşılaştırılması (Milyon TL)



Kaynak: Yılmaz, Yentürk, 2017, Maliye Bakanlığı 2016'dan derlenmiştir.

Yukarıdaki şekilde; 2016 yılı itibariyle toplam 13654 milyon TL engellilere yönelik harcama yapıldığı görülmektedir. En yüksek harcama miktarlarını SGK malullük aylığı, yoksulluk engelli aylığı ve evde özürlü bakım aylığı oluşturmaktadır. Bu üç harcama kaleminin hemen ardından 870 milyon TL ile engellilere dönük motorlu taşıt alımındaki istisna yer almaktadır.

3. Engelliler, Yoksulluk ve Otomobil Sahipliği

Engellilere yönelik ÖTV istisnası; sadece binek otomobiller ve insan taşımaya mahsus motorlu araçlarla[2] ve ilk iktisapları için sınırlandırılmıştır (Şenyüz vd. 2013: 299). Nicel ve nitel araştırma sonuçlarının dan da elde edilen bulgularda olduğu gibi ÖTV engelli indirimiyle araç alımında, bireylerin gelir seviyeleri dikkate alınmamaktadır.

3.1. Nicel Yöntem ve Bulguları

Her engellinin ya da ailede engelli birey bulunan ailelerin bu istisnadan yararlanma imkanı bulunmamaktadır. Gelir seviyesi yüksek olan bir engelli, piyasa değeri 240.000TL'lik otomobile sahip olabilirken, devlet vergi harcaması yoluyla 100,000 TL'lik vergiden vazgeçmektedir. Bununla birlikte gelir seviyesi düşük olan engelliler otomobil alabilecek maddi birikime ulaşamamakta hatta akülü sandalye ya da tekerlekli sandalye alabilmek için yıllarca bekleyebilmektedir.

Vergi harcamasının hangi gelir gruplarına ulaştığı ve gelirin yeniden dağılımına yaptığı etkiyi belirlemek önemlidir. Çalışmada TÜİK Hane Halkı Bütçe Anketi Mikro Veri, Seti'nden (2014), gelir grupları ve yoksulluk eşikleri hesaplanmıştır. Bir; en düşük gelir grubunu, on ise; yüksek gelir grubunu ifade etmektedir.

Tablo 2'de de yoksulluk eşiğinin altında ve üstünde yaşayan engelli bireylerin otomobil sahipliği hem sayı hem de yüzdelik oran olarak verilmiştir. Yoksulluk eşiği göreli yoksulluğa[3] göre hesaplanmıştır. Söz konusu hesaplamada medyan gelirin %60'ından daha az gelir elde edenler yoksul sayılmıştır. Günlük faaliyete engel fiziksel ya da zihinsel problem yaşadığını beyan eden engelliler ve otomobil sahipliği durumları gelir gruplarına ve otomobil sahipliğine göre hesaplanmıştır. Böylelikle otomobil alınması halinde vergi harcamasının hangi gelir gruplarına ulaştığı hesaplanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın nicel bölünde en önemli kısıt günlük faaliyete engel fiziksel veya zihinsel problem yaşayanların ÖTV istisnasından yararlanacak şekilde engelli varsayılmasıdır.

---

[2] ÖTVK'nin 7 nci maddesinin 2 nci bendi ve ÖTVK'nin ekli (II) sayılı listesindeki kayıt ve tescile tabi mallardan; motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşan araçlar hariç 87.03, motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşan araçlar hariç 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan araçların, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından ilk alımında ve bu araçları kullanmak için sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından ilk alımlarında ÖTV'den istisna tutulmuştur. Söz konusu istisna beş yılda bir kez uygulanabilmektedir. Otomatik vitesli araçlar ile otomatik vitesli araçların gaz veya fren pedalı ya da vites kolunda sakatlığa uygun olarak tadilat yaptırılan araçların ilk alımı istisnadan yararlanabilecektir (GİB, 2010).

[3] Nispi yoksulluk olarak da adlandırılır ve toplumdaki ortalama refah düzeyine erişememe durumudur. Yoksulluk göreli olarak hesaplandığında, ülkelerin gelir dağılımlarının yapısı ve refah düzeyleri de etkilidir (Arabacı, 2017: 152).

Hanesinde otomobili olan 871341 engelliden; %15'i yoksulluk eşiğinin altında, %85'i de yoksulluk eşiğinin üzerinde bulunmaktadır. Bir başka anlatımla, otomobili olan engellilerin büyük çoğunluğu yoksulluk eşiğinin üzerinde yaşamaktadır.

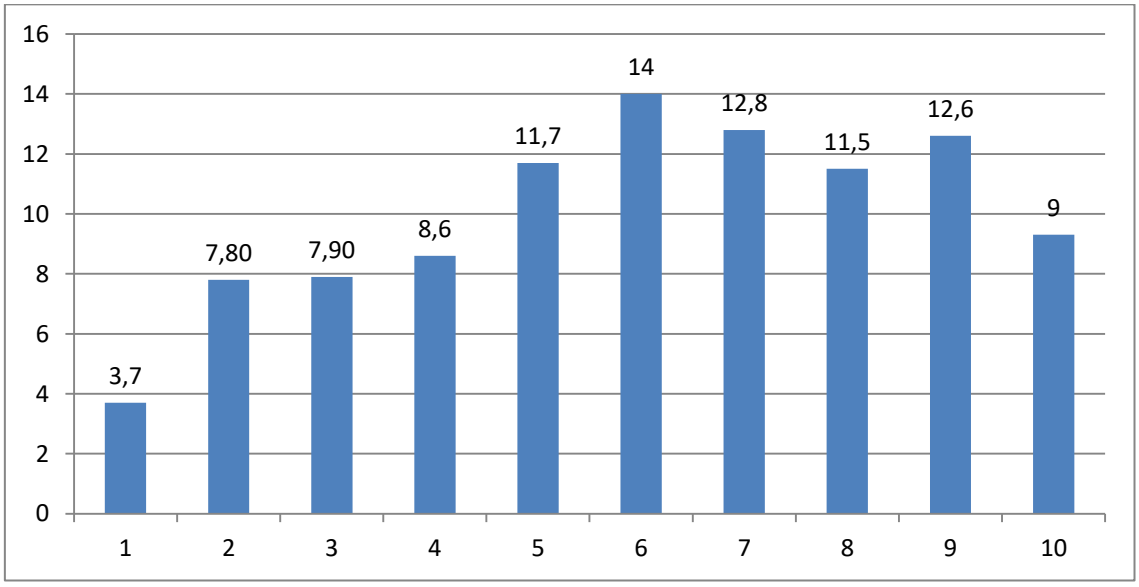
Tablo 2. Hanedeki Otomobil Sahipliğine ve Yoksulluk Durumuna Göre Engelli Bireylerin Dağılımı

		Yoksulluk Eşiğinin Altında	Yoksulluk Eşiğinin Üstünde	Toplam
Otomobili Olmayan	Sayı	710980	1525902	2236882
	Yüzde(%)	31,8	68,2	100
Otomobili Olan	Sayı	129501	741844	871345
	Yüzde(%)	14,9	85,1	100
Toplam	Sayı	840481	2267746	3108227
	Yüzde(%)	27	73	100

Kaynak: TÜİK HHBA 2014 Mikro Veri Setinden yazar tarafından hesaplanmıştır.

Şekil 2'de de görüldüğü üzere hanelerinde otomobil bulunan engelliler orta ve üst gelir grubunda yer almaktadır. Haneler gelir seviyelerine göre 10 gruba ayrıldığında (1 gelir seviyesi en düşük; 10 gelir seviyesi en yüksek) hanelerin gelir seviyesi arttıkça otomobil sahipliliği artmaktadır. Otomobillerin %60'ı gelir seviyesi yüksek olan son beş grupta bulunmaktadır.

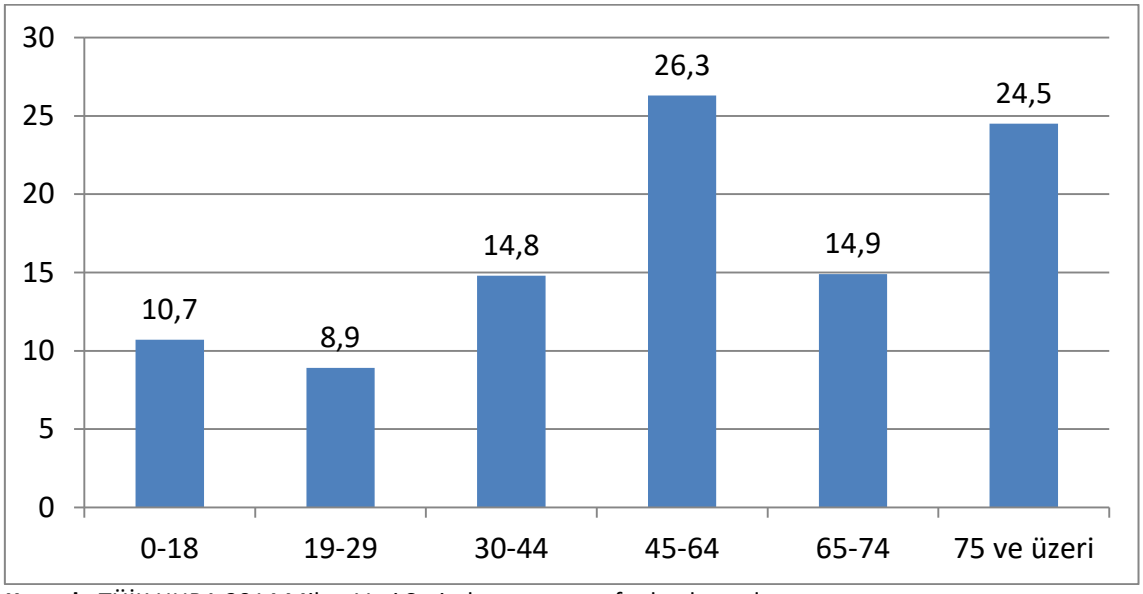
Şekil 2. Gelir Gruplarına Göre Hanelerinde Otomobil Bulunan Engellilerin Dağılımı (%)



Kaynak: TÜİK HHBA 2014 Mikro Veri Setinden yazar tarafından hesaplanmıştır.

ÖTV ödemeden araç alan engellilerin ayrıntılı bilgilerine (engellilik çeşidi ve oranı, engellinin yaşı vb.) GİB'in erişim sayfasından ulaşılamamaktadır. Engellilik zihinsel ya da fiziksel olabileceği gibi yaşlanmaya bağlı olarak organların fonksiyonlarını yerine getirememesinden kaynaklı da olabilir. Bu noktada araç alımındaki ÖTV istisnasından yararlanan engellilerin yaş gruplarına göre dağılımlarına bakmak önemli olabilmektedir. Şekil 3'de engellilerin yaş gruplarına göre dağılımına bakıldığında, engellilerin % 66'sının 45 ve üstü yaşlarda olduğu görülmektedir.

Şekil 3. Engellilerin Yaş Gruplarına Göre Dağılımı (%)



Kaynak: TÜİK HHBA 2014 Mikro Veri Setinden yazar tarafından hesaplanmıştır.

3.2. Nitel Yöntem Bulguları

En fazla araç satışını yapan dokuz otomobil firması satış ofisleri ile Denizli ilinde yapılan görüşmeler sonucunda, yukarıda yapılan nicel araştırma bulgularını destekler nitelikte verilere ulaşılmıştır.

Tablo 3'de 9 farklı otomobil markasında, ÖTV'siz engelli araç satışlarında en çok tercih edilen otomobil modellerinin fiyatları verilmektedir. Devletin yaptığı vergi harcamasının tutarı bir diğer ifadeyle kişilerin istisnadan yararlanmaları karşılığında tasarrufta bulunulan tutarlar 100.000 TL ile 17.000 TL arasında değişmektedir.

Tablo 3. Farklı Marka Otomobillerin ÖTV'li ve ÖTV'siz satış Fiyatları (TL)

Markalar	ÖTV'li Satış Fiyatı (TL)	ÖTV'siz satış Fiyatı (TL)	İstisna Tutarı (TL)
Marka 1	250.000	150.000	100.000
Marka 2	235.000	140.000	95.000
Marka 3	185.000	115.000	70.000
Marka 4	120.000	80.000	40.000
Marka 5	178.500	112.000	66.500
Marka 6	99.000	62.000	37.000
Marka 7	154.000	96.000	58.000
Marka 7	55.000	38.000	17.000
Marka 8	93.000	62.000	31.000
Marka 9	67.000	46.000	21.000

Kaynak: Alan çalışması kapsamında çeşitli otomobil firmaları satış temsilcileri ile yapılan görüşmelerden derlenmiştir.

Bazı firmalarda yapılan otomobil satışlarının büyük bir bölümünün engelli kapsamında ÖTV'siz satış olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Bir satış temsilcisi 2016 yılında yaptıkları satışların %50'den fazlasının engellilere yönelik olduğunu söylerken, alanların %50'sinden fazlasının yatırım amaçlı aldıklarını, engellilere araç satmasalar hiç araç satamayacaklarını ifade etmiştir. Yüksek fiyatlı lüks araçlar satan bir başka firma yetkilisi ise geçen ay satılan 9 araçtan yedisinin engellilere dönük olduğunu söylemektedir.

Araçların büyük bölümünün fiziksel engelinin kendisi için araç alımından ziyade yaşa bağlı engellilik kapsamında engellinin yakınları tarafından satın alındığı görülmektedir. Bir firma yetkilisi araçların genellikle yaşlı ve hasta kayınvalide, anne, baba üzerinden alındığını ifade ederken, bir başka firma yetkilisi torunların engelli dedeleri üzerinden ya da anne ve babaları üzerinden ÖTV'siz araç aldıklarını, gençlerin genellikle öğrenci olduklarını ifade etmektedir. Firma yetkilisine göre, gençler, sahip oldukları aracı satıp üzerine para ekleyip ÖTV'siz araç alabilmektedir. Karşılaşılan bir diğer durum, ölmek üzere olan yaşam durumu kritik olan engelli yaşlı ya da yeni doğmuş bebeklerin üzerine ÖTV'siz araç alımı yapılmasıdır. Engellinin yaşlılık veya hastalıktan dolayı ölüm riski arttıkça, ÖTV istisnasından yararlanmak isteyen engelli yakınları işlemlerin hızlandırılmasını talep etmektedirler. Bir başka firma yetkilisi ise engellilere yönelik tanınan istisnadan yararlanan araç sayısı fazla olduğu için, gerçek engelliler park yeri sıkıntısı yaşadığını ifade etmektedir.

Uygulamada yaşanan bir diğer sorun ise, yoksul olan ailelerin, engelli çocuklarını hastaneye götürebilmek için zorlukla ve genellikle akraba yardımı aldıkları otomobiller yüzünden kendilerine kamu kurumları tarafından yapılan sosyal yardımların kesilmesi oluşturmaktadır. Engelli çocuğu ya da yakını bulunan orta ya da düşük gelirli kişi otomobil aldığında, otomobil, bir zenginlik göstergesi olarak görüldüğü için Aile ve

Sosyal Politikalar Bakanlığı tarafından verilen sosyal yardımlar, engelli aylıkları, bakım paraları kesilebilmektedir. Diğer yandan engellilere yönelik ÖTV'siz araç alımlarında geliri yüksek kesimlerin daha çok ünlü markaların, yüksek fiyatlı olanların ve lüks modellerin tercih edildiği görülmektedir.

5. Sonuç

Yeni araç alımında engellilere tanınan ÖTV indirimi, engellilerin yaşamını kolaylaştırması, sosyal hayata uyumunu kolaylaştırması bakımından yararlı olabilir. Mevcut uygulamada engellilere araç alımında sağlanan vergi ÖTV istisnası ile devlet, bireylerin ödeme gücünü dikkate almadan ve lüks araçlar da dahil olmak üzere vergi harcaması yapmaktadır. Engellilere araç alımında ÖTV istisnası sağlanırken otomobillere fiyat sınırlaması da getirilebilir. Nitekim engellilere yönelik emlak vergisi muafiyetinde bir sınırlama bulunmaktadır. 200 metrekareden küçük tek konutu olan engelliler emlak vergisinden muaftır. Benzer bir sınırlama motorlu araçlar için de söz konusu olabilir. Bu sınırlama aracın fiyatına getirilebilir. Sağlanan tasarruf ise gelir seviyesi düşük engellilerin tekerlekli sandalye ve akülü araç tahsisine ayrılabilir.

Engellilere dönük vergi harcamasının; engelli ve otomobil türüne göre ayrıntılı istatistikleri tutulmalı ve uygulamanın suiistimal edilip edilmediği ortaya konulmalıdır.

Ayrıca engelli tanımı içinde yaşlılığa bağlı kronik hastalığı olanlar da yer almaktadır. Burada da yaşlı yatağa mahkum vs. hastalığı olan yaşlılar %90 engellilik sınırını geçtiği için, aileleri kişisel konforları için kendi kullanımına yönelik bu indirimden yararlanabilmektedir. Yaşlının ölümünden sonra ise, vergisiz araç mirasçılara intikal etmektedir. Vergi istisnası tanınırken yaşlanmaya bağlı engellilik durumu ile ilgili özel bir düzeleme ile vergiden istisna tutulacak tutar azaltılabilir.

Hanede engelli bulunan yoksul aileler ve engelli yoksulların ÖTV istisnasından yararlanarak araç almaları halinde; engellilere yada engelliye bakana verilen engelli aylıkları ve bakım aylıkları ile diğer yardımlar kesilmemelidir.

Diğer yandan bireylerin engelli olması yoksulluk riskini arttıran bir etmen olarak ortaya çıkabilir. Tekerlekli sandalyesi olmadığı için dışarıya çıkamayan engelliler için de benzer düzenleme getirerek, araç bedelleri devlet tarafından karşılanabilir ya da tekerlekli sandalye üzerindeki vergilere istisna tanınabilir.

Kaynakça

Arabacı Yüksel, R. (2017). "Yoksulluğun Kavramsal Çerçevesi", *Gelir Dağılımı ve Yoksulluk*, (Ed.) Özdemir Ç., İslamoğlu E., Ankara, Seçkin Yayıncılık, ss.141-157.

Batırel, Ö.F. (2013). "Vergi harcamaları, Mali saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:12, Sayı:24, ss.13-20

Edizdoğan, N, Çetinkaya, Ö. & Gümüş, E. (2013). *Kamu Maliyesi,* 5. Baskı, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

GİB (2010). Özel Tüketim Vergisi Sirküleri/12, Kanun No - Kabul Tarihi: 4760 - 06/06/2002 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 24783 - 12/06/2002

Maliye Bakanlığı. (2016). *Vergi Harcamaları Raporu 2016*, Ankara

Pehlivan, O. (2010). *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Derya Kitabevi.

Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek A. (2013). *Türk Vergi Sistemi*, 9. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şişman, Y. (2011). "Türkiye'de Özürlülere Yönelik Yasal Düzenlemeler", *Sosyal Siyaset Konferansları*, Sayı 60, ss.169-221

Öztürk, M., (2011). *Türkiye'de Engelli Gerçeği*, Müsiad Cep Kitapları: 30, İstanbul: Ajansvısta Matbaacılık.

Tekin, A., & Akdağ, Y. (2013). Belçika, Danimarka, Finlandiya ve Hollanda'nın Vergi Harcamaları Gelişimi.

TÜİK, (2014). Hane Halkı Bütçe Anketi Mikro Veri Seti.

Yıldız, B. (2016). "Vergi Politikası İle Yoksulluk Azaltılabilir Mi?", *Global Journal of Economics and Business Studies*, 90-104.

Yılmaz, V. Yentürk, N. (2017). "Türkiye'de Engellilere Yönelik Kamu Harcamalarının On Yıllık Seyri", *Calisma ve Toplum*, 52(1).

Yiğit Şakar, A. (2015). "Engelliler Tarafından alınan AraçlardaÖzel Tüketim Vergisi İstisnası", *Prof.Dr.Metin Taş'a Armağan*, (Ed.) Gerçek A., Saraçoğlu F., Ankara, Gazi Kitabevi, ss. 299-316.

Turizmde Vergileme ve Vergi Teşvikleri

Tourism Incentives and Taxation

Veli KARGI[1]

Abstract

Together with globalization, tourism has become a very important position in the world. With the developing technology, people have begun to travel to different cities, countries and purposes, and this has created some effects on the country's economies. The most important of these effects are the growth / development trends in the country's economy due to the foreign exchange income from tourism. The aim of this study is to reveal the economic effects of tourism and to clarify tourism taxation and incitement with examples of Turkey.

Key words: Tax, Tourism, Incentives

JEL Code: E62, H2, H54

Özet

Küreselleşmeyle birlikte turizm dünyada oldukça önemli bir konuma gelmiştir. Gelişen teknolojiyle birlikte insanlar farklı amaçlarla, farklı şehirlere, farklı ülkelere seyahat etmeye başlamışlar ve bu durum ülke ekonomileri üzerinde bir takım etkiler yaratmıştır. Bu etkilerin en önemlisi turizmden elde edilen döviz gelirleri nedeniyle ülke ekonomisinde görülen büyüme/kalkınma eğilimleridir. Bu çalışmanın amacı; turizmin ekonomik etkileri üzerinde durmak ve turizmin vergilendirilmesi ile turizm sektörüne uygulanan teşvikler konularına Türkiye örnekleriyle açıklık getirmektir.

Anahtar kelimeler: Vergi, Turizm, Teşvikler,

1. Giriş

Turizm son 60 yılda dünyada en büyük ve en hızlı gelişen sektör olmasının yanı sıra, yatırımlarla sosyo-ekonomik gelişmeye katkısı da azımsanmayacak ölçüde önemli bir sektördür. Turizmin 2008 yılında; Dünya ekonomisindeki payının 1.1 trilyon dolar, Dünya GSMH'na katkısının 6.3 trilyon Dolar olduğu ve Dünya ekonomisinin % 10.7'sini, Dünyadaki istihdamın da %7.8'ini oluşturduğu hesaplanmıştır. Petrol, kimya ve otomotiv endüstrisinden sonra ihracat geliri sağlayan dünyadaki 4. büyük ana gelir kaynağı olmaya ve aynı zamanda gelişmekte olan ülkelerin birçoğu için istihdam oluşturmakta ve fırsatlar yaratmaya devam etmektedir (TOBB, 2008: 1).

[1] Doç. Dr. Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, velikargi@gmail.com

Turizm son yıllarda bütün dünya ülkelerinde giderek artan bir öneme sahip olmuştur. Özellikle hızlı nüfus artışı, turizm olgusunu daha da önemli hale getirmiştir. Nüfus artışıyla birlikte insanlar, kırsal kesimden kente göçe başlamış ve göçle birlikte gelişen teknoloji insanların dünya hakkında daha fazla bilgi sahibi olmalarını sağlamıştır. Özellikle enformasyon ağının gelişmesiyle birlikte turizm de dünyaya entegre olmuştur. Eski zamanlarda turizm olgusuna bugünkü kadar önem verilmezken, küreselleşmeyle birlikte uluslararası önem kazanmaya başlamıştır. Zira bir ülkeden bir ülkeye ulaşmak, sanal gezinti yapmak, dünyadaki her yeri kısa sürede keşfetmek oldukça kolaylaşmıştır. Bu nedenle turizm, üzerinde durulması gereken bir konudur. Turizm ülke ekonomisi için önemli bir sektör olmasının yanı sıra özellikle ödemeler bilançosunun cari işlemler dengesinde yer alan önemli kalemlerden de biridir. Turizmin gelişmesi ülkenin diğer sektörlerinin(tarım, sanayi, ticaret, hizmet) gelişmesine yön vermektedir. Bir ülkede turizmin gelişmesi farklı nedenlere dayandırılabilir. Ülkenin jeopolitik önemi, tarihi dokuları, sosyal aktivite derecesi, para birimi, yaşam kalitesi, teknolojik yeterliliği gibi göstergelerin yeterli düzeyde olması turizm için katkı sağlayabilir. Ülkedeki ekonomik, sosyal göstergelerin yanı sıra ülkede yaşanan siyasi olayların turizmin gelişmesinde olumlu ya da olumsuz etkileri de gündeme gelebilmektedir. Nitekim Türkiye ile Rusya arasında yaşanan uçak krizi, ülke turizmine büyük katkıda bulunan Rusya çıkışlı turistlerin ülkeye gelişine engel olmuş ve turizmi olumsuz etkilemiştir. Daha sonra siyasi barışın sağlanmasıyla bu kriz aşılmıştır.

Turizmin bir diğer önemi ise turizmin vergilendirilmesi, teşviki ve kalkınmaya etkisidir. Çalışmada, önce turizmin ekonomi üzerindeki önemi üzerinde durulacak daha sonra vergileme sorunları ve vergi teşviki hakkında bilgiler verilerek vergi sistemi ile sektörün nasıl yönlendirilebileceği araştırılmaya çalışılacaktır.

2. Turizmin Ekonomi Üzerindeki Önemi

Turizm dünya çapında birçok ülke ekonomisine katkı sağlayan bir hizmet sektörüdür. Bilindiği gibi turizm; tarım, sanayi ve hizmet sektörü ayrımında hizmet sektörü içerisinde yer alır. Hizmet sektörünün özelliklerini incelediğimizde maddi nitelikte olamadığını görürüz. Bunun yanında depolanamaz niteliktedir. Özellikle turizm için düşünüldüğünde kar ve güneş depolanamaz niteliktedir. Hizmet sektöründen faydalanmak isteyen tüketiciler hizmetin sunulduğu mekâna gitmelidir. Bu özellikleriyle turizmin hizmet sektörü içerisinde yer aldığını söyleyebiliriz (Tonus, 2017: 10/2). Turizm faaliyetleri; gelişmekte olan ülkeler açısından şiddetle ihtiyaç duydukları döviz kazancı sağlama, istihdam olanakları ve refah düzeyi daha yüksek bir yaşamı ülke vatandaşlarına kazandırma gibi bir öneme sahiptir. Gelişmekte olan ülkelerde turizmin cazip yönlerinden bir tanesi de, turizm yatırımlarındaki ekonomik faydalarının normal yatırımlara göre daha kısa sürede kendini gösterebilmesidir. Dolayısıyla, turizm başarılı bir reklam kampanyası ile beslenirse, gelişmekte olan ülkelerin şiddetle ihtiyaç duyduğu döviz girdisi sağlamanın yanında gelir ve istihdam etkisi de yaratacaktır. Ayrıca turizm harcamaları, sonuç itibari ile bir yatırım olması nedeniyle çarpan etkisiyle orantılı olarak ekonomiye hareketlilik kazandıracaktır (Zengin, 2010: 105). Turizm

düşük yoğunluklu teknoloji ile üretimde bulunan ülkelerin, yüksek teknolojik ile üretim yapan ülkeler arasındaki ticaret açığının kapatılmasında en dinamik sektörlerin başında gelir. Turizm aynı zamanda ticaret ve üretim kapasitesinin büyümesine yardımcı olurken, yeni uzmanlık ve iş sahaları sahalarının önünü açar; bölgesel ürün ve işgücünün daha verimli kullanılmasına öncülük eder (Aktob, 2014: 10). Gelişmekte olan ülkelerden biri olan Türkiye için de turizm gerek coğrafi konum gerek tarihi ve tabii güzellikleri ile önem arz etmektedir. Bu nedenle son yıllarda Türkiye'nin turizm gelirlerini incelemek yararlı olacaktır.

Tablo 1: Türkiye Turizm Gelirleri (000TL)

Yıllar	Toplam	Yabancı	Yerli
2004	16 923 670	13 061 118	3 862 552
2005	20 100 196	15 725 813	4 374 383
2006	18 382 371	13 918 757	4 463 614
2007	20 640 197	15 936 347	4 703 850
2008	25 030 735	19 612 296	5 418 439
2009	24 754 331	19 063 702	5 690 629
2010	24 668 369	19 110 003	5 558 366
2011	27 860 938	22 222 454	5 638 484
2012	28 764 742	22 410 364	6 354 378
2013	32 082 471	25 322 291	6 760 180
2014	34 067 286	27 778 026	6 289 260
2015	31 282 846	25 438 923	5 843 074
2016(EYLÜL)	17 207 332	12 577 444	4 629 888

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, Merkez Bankası, Kültür ve Turizm Bakanlığı İstatistik verilerinden oluşturulmuştur.

Gelişmekte olan ülkelerden olan Türkiye'nin güncel turizm gelirleri incelendiği zaman, yabancı turistlerden elde edilen gelirlerin yerli turistlerden oldukça fazla olduğu görülmektedir. Bu da turizm sayesinde ülkeye döviz girişi olduğunu göstermektedir. 2004 ve 2007 yılları arasında turizm gelirlerinde küçük dalgalanmalar mevcutken, 2007 yılından 2008 yılına geçiş sırasında ciddi bir artış gözlenmiştir. 2008 krizi ve devamındaki iki yıl küçük azalışlar göz ardı edilirse 2014 yılına kadar sürekli artış gösteren turizm gelirleri 2015 yılından sonra azalış gösteremeye başlamıştır. Bunun ana sebeplerinden biri çalışmanın başında belirtilen uçak krizi olduğu kadar, dünya genelinde yaşanan ekonomik bunalım sürecinin hala devam ediyor olması ve Türkiye'de yaşanan güvenlik sorunudur.

Tablo 2'den görüleceği gibi Turizmin GSMH içindeki payı 1960 lı yıllarda %0,1' lerde iken bugün bu oran % 6,2 ye ulaşmıştır. Yine aynı şekilde, turizm gelirlerinin ihracat gelirlerine oranı %2,1 den zaman zaman %33-34'lere kadar yükselmiş, 2015

yılsonu itibariyle de %21,9 olmuştur[2]. Küreselleşme olgusunun 1990'lı yıllarda öneminin arttığı dikkate alınırsa 2001-2005 aralığı hariç olmak üzere turizm gelirlerinde istikrarlı bir gelişme olduğunu söylemek mümkündür. Yine aynı şekilde turizm gelirleri ve ihracat gelirleri arasındaki oranda u süreçte artış göstermiştir.

Tablo 2: **Yıllar İtibariyle Turizm Gelirlerinin GSMH ve İhracat Gelirlerine Oranı**

Yıllar	T.G./GSMH	T.G./IHRC	**Yıllar**	T.G./GSMH	T.G./IHRC	**Yıllar**	T.G./GSMH	T.G./IHRC
1963	0,1	2,1	**1981**	0,8	8,1	**1999**	2,1	19,6
1964	0,1	2	**1982**	0,7	6,4	**2000**	2,9	27,5
1965	0,2	3	**1983**	0,8	7,2	**2001**	5,3	32,1
1966	0,1	2,5	**1984**	1,7	11,8	**2002**	5,4	33,9
1967	0,1	2,5	**1985**	2,8	18,6	**2003**	4,5	28,2
1968	0,2	4,9	**1986**	2,1	16,3	**2004**	4,4	25,2
1969	0,3	6,8	**1987**	2	16,9	**2005**	4,2	24,7
1970	0,5	8,8	**1988**	2,6	20,2	**2006**	3,5	19,7
1971	0,5	9,3	**1989**	2,4	22	**2007**	3,2	17,3
1972	0,6	12,4	**1990**	2,1	24,9	**2008**	3,4	16,6
1973	0,8	13	**1991**	1,8	19,5	**2009**	4,1	20,8
1974	0,6	12	**1992**	2,3	24,7	**2010**	3,4	18,3
1975	0,5	14,3	**1993**	2,2	25,8	**2011**	3,6	20,8
1976	0,4	9,2	**1994**	3,3	23,9	**2012**	3,7	19,2
1977	0,4	11,7	**1995**	2,9	22,9	**2013**	3,9	21,3
1978	0,4	10,1	**1996**	3,2	25,7	**2014**	4,3	21,8
1979	0,5	12,4	**1997**	4,2	30,8	**2015**	6,2	21,9
1980	0,6	11,2	**1998**	2,9	28,9			

Kaynak:http://www.tursab.org.tr/tr/turizm-verileri/istatistikler/turizmin-ekonomideki-yeri/gsmh-icindeki-payi-1963-_79.html
T.G.: Turizm Gelirleri, GSMH: Gayri Safi Milli Hasıla, IHRC: İhracat Gelirleri

2.1. Turizmin Ödemeler Bilançosuna Etkisi

Turizm ödemeler bilançosunun cari işlemler dengesini etkileyen en önemli sektördür. Turizmin ulusal ve uluslararası ekonomik bağlantılardaki rolü yadsınamaz bir gerçektir. Ödemeler bilançosu ülkenin dış ekonomik performansını görmek açısından oldukça önemlidir (Zengin, 2010: 106-108).

[2] Daha geniş istatistiki bilgiler için bknz. Bozgeyik ve Yoloğlu (2015), *Türkiye'de Turizm Gelirleri İle Gsyh Arasındaki İlişki: 2002-2014 Dönemi*.

Tablo 3. 2001 – 2014 Yılları Turizm Gelirleri, İhracat Gelirleri, İthalat Giderleri ve Dış Ticaret Açığı İle Turizmin Dış Ticaret Açığını Kapama Oranı

Yıllar	Turizm Gelirleri (Milyon $)	İhracat (Milyon $)	İthalat (Milyon $)	Dış Ticaret Açığı (Milyon $)	Turizm Gelirlerinin DTA Kapanma Payı %
2001	10 450,7	31 334,2	41 399,1	10.064.867	133,63
2002	12 420,5	36 059,1	51 553,8	15.494.708	98,19
2003	13 854,9	47 252,8	69 339,7	22.086.856	73,81
2004	17 076,6	63 167,0	97 539,8	34.372.613	58,95
2005	20 322,1	73 476,4	116 774,2	43.297.743	55,72
2006	18 594,0	85 534,7	139 576,2	54.041.498	42,83
2007	20 942,5	107 271,8	170 062,7	62.790.965	43,34
2008	25 415,1	132 027,2	201 963,6	69.936.378	44,30
2009	25 064,5	102 142,6	140 928,4	38.785.809	82,52
2010	24 931,0	113 883,2	185 544,3	71.661.113	46,09
2011	28 115,7	134 906,9	240 841,7	105.934.8	34,13
2012	29 351,4	152 478,5	236 545,1	84.066.659	43,75
2013	32 309,0	151 802,6	251 661,3	99.858.613	32,35
2014	34 305,9	157 622,0	242 177,0	84.557.514	40.57

Kaynak*:* TURSAB dan aktaran Bozgeyik ve Yoloğlu, 2015: 631.

Tablo 3'deki veriler ışığında turizm gelirlerinin dış ticaret açığını kapatmada önemli bir etkisinin olduğunu söylemek mümkündür. Görüldüğü gibi 2014 yılında 84.557 milyon dolar dış ticaret açığı verilmiş, elde edilen 34.305 milyon dolar turizm geliri ile %40.57 oranında dış ticaret açığını kapatmıştır. Ülkemiz turizmi çeşitlendirilerek 12 aya yayıldığında, kitle turizmi (Deniz-Güneş-Kum) için gelen orta halli turistlere ek olarak yüksek gelir gruplu turistlerin gelmesi sağlandığında, gelen turist, "her şey dâhil" sistemi ile otellere kapanmadığında, uzun süre konaklayan turist sayısı arttırıldığında, turizm arzının doğru hedef ülkelerde pazarlanmasına ağırlık verildiğinde, toplam turizm geliri de artarak dış ticaret açıklarını kapatmadaki etkinliği daha fazla olacaktır (Bozgeyik ve Yoloğlu, 2015: 631). Tablo 3'te turizm gelirlerindeki dalgalanmaların dış ticaret açığında meydana gelen dalgalanmalar kadar sert olmadığı görünmektedir. Turizm gelirlerinin dış ticaret açığını kapama payı en yüksek %133 ile 2001 yılı olmuştur. En düşük ise %32 ile 2013 yılı olmuştur. Burada dikkat edilmesi gereken husus dış ticaret açığında meydana gelen sert dalgalanmalardır. Dış ticaret açığında meydana gelen sert dalgalanmalar turizm gelirlerinin dış ticaret açığını kapama payının inişli çıkışlı olmasına neden olmuştur. Tablo 3'te asıl dikkat edilmesi gereken husus oranların inişli çıkışlı olmasından ziyade turizm gelirlerinin her sene belli oranda dış ticaret açığının kapama payı gücünün olduğunu görebilmektir.

Keynes, ülkeye döviz girişi olduğunda ödemeler dengesini etkileneceğini savunmuştur. Ülkeye döviz girişiyle beraber, reel döviz kuru düşecek ve ülke parası değer kazanacaktır. Ülke parasının değer kazanması ise; ülke mallarının fiyatını dış piyasada yükselteceği için ihracatı azaltacak, ithalatı artıracaktır. Dolayısıyla ödemeler bilançosu açık verecektir (Bolat, Belke ve Aras, 2011: 349). Bu bağlamda turizmin ülkeye sağlayacağı döviz girdileri ödemeler bilançosundaki açıkları kapatmakta çok önemli rol üstlenecektir.

2.2. Turizmin Yatırım ve Kalkınmaya Etkisi

Ekonomik büyüme ve kalkınma literatürde çoğu zaman aynı anlamda kullanılmaktadır. Buna karşın iki kavram arasında farklılıklar mevcuttur. Ekonomik büyüme kişi başına düşen milli gelirin bir yıldan diğer yıla reel olarak devamlı yükseliş göstermesidir. Ekonomik kalkınma ise, kıt kaynakların etkin şekilde kullanılması amacıyla insanların yaşam standartlarını iyileştiren geniş bir yelpazedir(Alataş, 2014: 4-5). Günümüzde turizmin gelişmesini etkileyen iki önemli faktör; sanayileşme ve ardından teknolojide yaşanan ivmeli gelişmedir. Önceden aristokratların ve zenginlerin katıldığı turizm, sanayi hareketiyle şekil değiştirmiş ve geniş kitlelere hitap etmesiyle büyüyen bir endüstri halini almıştır. Dünyada turizmin artış gösterme sebebinin küreselleşme olduğunu söylemek mümkündür. Küreselleşme ile ülkelerin turizm rekabetinin yaygınlaşması, ekonomik sınırların ortadan kalkması turizmin bir pazar haline dönüşmesini sağlamıştır. Yaşanan ticari gelişme ise refah düzeyinin artmasına ve turizme olan büyük talebin doğmasına yol açmıştır (Ak, 2000: 66).

Kalkınmanın devamlılığını sağlamak adına *sürdürülebilir turizm kalkınması* üzerinde durulması gereken bir kavramdır. Sürdürülebilir turizm kalkınması; çevresel sorunları minimuma indiren, müşterilerin tatmin düzeyini artırma eğiliminde olan, kültürel entegreyi muhafaza eden ve yöre için uzun vadede ekonomik gelişmeye olanak sunan bir kavram olarak tanımlanabilir (Kaya, 1997: 26). Bu noktada sürdürülebilir bir kalkınma için çevrenin önemini vurgulamak gerekir. Bilindiği gibi turizm; tarihi, tıbbi, kültürel, deniz turizmi gibi amaçlarla gerçekleştirilir. Tarihi dokulara zarar veren, denizi kirleten politikalar uzun vadede turizme darbe vuracaktır. Sürdürülebilir bir turizmin sağlanması, çevrenin iyi korunması faktörüne de bağlıdır. Örneğin, Türkiye'nin güneyinde Mersin Akkuyu'da deniz kıyısında yapımı devam etmekte olan nükleer santralin, ilin turizmine olumsuz etkide bulunacağı bir gerçektir. Hatta nükleer santralde yaşanacak herhangi bir sızıntının Akdeniz'e kıyısı olan bütün ülkelerin turizmine darbe vuracağını söylemek de mümkündür. Bu nedenle çevreye zarar verme riski az olan politikalar uygulanarak turizm desteklenmesi gerekir.

Yatırım; gelecekte sağlanacak faydanın beklentisiyle, sahip olunan kaynakların belirli alanlara kanalize edilmesidir. Turizmin gelişmesi için yapılan altyapı ve üstyapı yatırımları belli bir zaman almaktadır. Aynı zamanda bu yatırımları gerçekleştirmek için belli bir sermaye birikimi gerekmektedir. Turizmin gelişimi finansal alanda bankaların sektöre güvenini temin edip kredi sağlayarak bu işletmelerin nakdi sıkıntılarını gidermekte büyük bir etkenliğe sahiptir (Zengin, 2010: 119). Kalkınma, yatırımların hayata geçmesiyle gerçekleşir. Yatırımların ekonomi üzerindeki ilk etkisi olumsuz gibi görünse de uzun vadede fayda sağlayacaktır. Devlet bu noktada turizm gelişimi için ya doğrudan yatırım yaparak ya da özel sektör yatırımlarını besleyerek kalkınmaya destek olmalıdır.

2.3. Turizmin İstihdam Üzerine Etkisi

İstihdam iki farklı anlamda karşımıza çıkmaktadır: Dar ve geniş anlamda. Dar anlam da; üretim faktörlerinden sadece emeğin üretim sürecine sokulması aklımıza gelirken, geniş anlamda; emek ile birlikte diğer üretim faktörlerinin de üretim sürecine

sokulması ve milli gelirden belli bir pay alması ifade edilmektedir. Hizmet alanı içinde istihdam yaratma potansiyeli en uygun sektör turizmdir. Turizm için yaratılan talep daha çok türev taleptir. Bu talebin; turistik mal ve hizmetlerle desteklenmesi durumunda, ülkedeki istihdam kapasitesi artacaktır. Ancak turizm mevsimsel koşullara adaptasyon süreci geçirdiğinden, ekonominin istihdam hacmini artırabilmesi için doğal koşulların da elverişli olması gerekmektedir. Turizm, pek çok alanda istihdam yaratma kapasitesine sahiptir. Sektör, istihdamın yanında yol, su, arıtma, okul, çevre düzenleme, hastane, sektöre bağlı yeni üretim alanlarıyla bölge halkının yaşam kalitesini artırır (Aktob, 2014: 10). Örneğin; yeme-içme, seyahat, hava trafik kontrolü vb. alanlarda faaliyet gösteren kamu kuruluşlarına istihdam olanağı sağlamaktadır (Sarı ve Uçar, 2010: 339). 2008 yılı itibariyle Turizm alanında doğrudan istihdam edilen sayısı 618.100, toplam istihdamın %2,9 u, dolaylı olarak istihdam edilen sayısı 1.500.000 dur. Buda toplam istihdamın %6,8 i gibi azımsanmayacak bir pay sahiptir. Ayrıca döviz kazandıran sektörler arasında en yüksek yerli katkı payına sahip olmanın yanısıra kendi haricinde 54 sektöre de doğrudan katkı sağlamaktadır (TOBB, 2008: 8).

Turizm emek-yoğun sektör olması nedeniyle; teknolojik gelişmelere uyumunun diğer sektörlere nazaran kısıtlı olmasından dolayı beşerî sermayeye duyulan ihtiyaç daha fazladır. Bu yüzden bu sektörde insana verilen değer çok büyük önem taşımaktadır. Çünkü ülkenin tabii, kültürel zenginliğinin dünyaya tanıtılması için insana duyulan ihtiyaç göz ardı edilemeyecek boyuttadır. Ülken tanıtımının yeterli düzeyde yapılması ülkeyi cazibe merkezi haline getirecek bu durum döviz rezervlerinin artmasına ülkedeki istihdamının gelişmesiyle birlikte ekonomik kalkınmayı da olumlu etkileyecektir. Diğer taraftan Beşerî sermayeye yapılan yatırımlar hizmet kalitesini yükseltecek ve bu da turizmi dolayısıyla ekonomiyi olumlu yönde etkileyecektir (Yanardağ ve Avcı, 2012: 43).

Turizm sektörünün istihdama katkısı farklı zaman dilimleri içinde bölgelere göre farklılık gösterebilmektedir. Özellikle ülkemizde batı bölgelerinin turizm potansiyeli doğu bölgelere nazaran fazladır. Bunun nedenleri de hiç kuşkusuz bölgede yaşanan terör olayları mevcut siyasi konjonktürün etkisi de yadsınamaz bir gerçektir (Ünlüönen ve Şahin, 2011: 4). Turizmin istihdama etkisi; sektörün gelişmesine ve talebin yoğunluğuna bağlı olarak artar. Sektöre yapılan yatırımın artması işgücünü olumlu yönde etkileyecek doğal koşullara uygunlukla beraber talebin yoğunlaştığı dönemde turistik tesislerin emek talebi de artacaktır (Ünlüönen ve Şahin, 2011: 11).

3. Turizmde Vergileme Sorunu ve Turizm Teşvikleri

Turizm sektörüne uygulanan teşvikleri vergi teşvikleri ve vergi dışı teşvikler olarak incelemek daha faydalı olacaktır.

3.1. Turizmin Vergilendirme Sorunu ve Vergisel Teşvikler

Turizmde önem arz eden diğer bir konu ise, vergileme sorunudur. Vergiler, turizmin maliyetini arttırırken, teşvikler turizm yatırımlarının maliyetlerini

düşürmektedir. OECD (2014: 2) raporunda ülkelerde gerçekleşen güçlü turizm büyümelerinin artan baskılara yol açtığı belirtilmiştir. Bu baskılar;

- Pazarlama ve teşvik baskıları
- Gerekli hizmetleri ve olanakları sağlayabilen bir yapı ihtiyacı
- Ziyaretçi güvenliğinin sağlanması

Turizmle ilgili vergiler turistlere ve turizm sektörüne ya da turizm bölgelerine uygulanan vergiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu vergiler ülkeden ülkeye farklılık gösterse de temel olarak hava ulaşım ücreti, konaklama vergisi, giriş ücretleri, eko-turizm gibi vergilerdir. Nerdeyse bütün ülkelerde turizm bütçeleri baskı altındadır. Turizm vergileri altyapı ve hizmetlere gerekli yatırımların yapılması ve turizm tanıtım faaliyetlerinin desteklenmesi adına önemlidir. Bu nedenle ülkelerin turizm vergilerinde eşitliği, şeffaflığı ve etkinliği maksimum kılacak seçimler yapması son derece önemlidir (OECD, 2013).

Turizmde önemli sorunlardan birisi de döviz kurundaki dalgalanmalardır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde kırılgan ekonomik yapı dolayısıyla döviz kuru kısa süre içerisinde dalgalanmalara sebep olabilir. Böyle durumlarda turizm işletmeleri tarafından sunulan hizmetlerin hangi kur ile değerleneceği vergileme açısından da önemlidir. Turizm Bakanlığı İşletmeler Genel Müdürlüğü'nün 10.07.2002 tarih ve B17010M002-1370-11639-23055 sayılı ve 2002-5 genelgesinin 5.maddesi konuyla ilgili soruna çözüm getirmektedir: "Tesisler, pazarlamalarını Türk Lirası ve konvertibl para birimleri ile yapabileceklerdir. Tesiste 1 aya kadar konaklama yapan münferit müşterinin tesise giriş yaptığı gün T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen ABD Doları döviz alış kuru esas alınarak tespit edilecek TL fiyatları ile diğer konvertibl para birimleri fiyatları müşteri tesisten ayrılana kadar değiştirilmeyecektir. Tesisten 1 aydan fazla konaklama yapan münferit müşteriler ise; ilk ay müşterinin tesise giriş yaptığı tarihteki ABD doları döviz alış kuru, sonraki aylar için ise her ayın birinci iş günündeki T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen ABD Doları döviz alış kuru esas alınarak fiyat belirlenecektir." Genelge ile döviz kurundaki dalgalanmalar nedeniyle ortaya çıkabilecek matrah farklarının önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Ülkemizde vergi yükü zaman içerisinde dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru yönelmiş ve gelir dağılımında adalet konusunda olumsuz etkiler meydana getirmiştir. Toplamda dolaylı vergilerin payı %70'leri bulmuş; dolaylı vergilerde de özellikle KDV'nin payı artmıştır. Tüm sektörlerde olduğu gibi seyahat acenteleri, tur düzenleyen firmalar, oteller ve moteller KDV ve ÖTV ödemektedir. KDV alanında birçok indirimler söz konusu olsa da turizm sektörü de KDV ödemesine katkı sağlamaktadır.

Bilindiği gibi turizm sektöründe yer alan firmalar, oteller, moteller de gelir ve kurumlar vergisine tabiidir. Bakanlar Kurulunun 22 Şub 2017 tarihli ve 2017/9917 Kararı ile turizm sektöründe indirimli kurumlar vergisi ve gelir vergisi teşviklerine yer verilmiştir. Bu indirimlerin daha çok yeni yatırımlar için olduğu söylenilebilir. Yatırımlarını tamamlanmış; yani yerleşik işletmelerin ödediği vergileri incelemek faydalı olacaktır. Turizm sektörünü doğrudan ilgilendiren seyahat acenteleri, tur düzenleyen firmalar, turist rehberliği hizmeti gerçekleştiren firmalar ve otel gibi konaklama faaliyetlerini gerçekleştiren mükelleflerin kurumlar vergisi ve gelir vergisi rakamlarını

incelemek yerinde olacaktır. Tablo 5'te Kurumlar Vergisi mükellefleri seyahat acenteleri, tur düzenleyenler, turist rehberliği düzenleyenler ve otel, motel gibi konaklama faaliyetlerinde bulunan işletmelerin mükellef sayıları ödedikleri Kurumlar Vergisi miktarları verilmiştir.

Tablo 4: **Turizm Sektörü Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları ve 2012-2015 Yıllarında Ödedikleri Kurumlar Vergisi Tutarları(TL)**

	Seyahat Acenteleri		Tur Düzenlemeleri		Turist Rehberliği		Otel vb. Konaklama Faaliyetleri	
	Mükellef Sayısı	Ödenecek Tutar	Mükellef Sayısı	Ödenecek Tutar	Mükellef Sayısı	Ödenecek Tutar	Mükellef Sayısı	Ödenecek Tutar
2012	5.183	11.299.154	2.022	3.107.209	211	271.050	5617	15.279.646
2013	5.608	7.593.937	2.073	3.406.559	272	386.637	5719	19.199.321
2014	6.089	12.361.261	1.944	4.476.329	289	472.709	5957	19.907.269
2015	6.641	15.749.274	1.897	6.220.747	348	424.310	6173	36.550.212

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/NACE.htm

Tablo 4'te 2012-2015 yılları arasında turizm sektöründe en fazla Kurumlar Vergisi mükellefine ve en fazla Kurumlar Vergisi tutarlarına otel/konaklama faaliyetleri ile seyahat acentelerinin sahip olduğu görülmektedir. Seyahat acentelerinin yıllar itibariyle mükellef sayısında artış yaşanmıştır. 2013 yılı hariç Kurumlar vergisi tutarı da artış göstermiştir. Turizm sektöründe en az Kurumlar vergisi'ni ise tur düzenleyen firmalar ve turist rehberliği ile ilgili faaliyet gösteren firmalar ödemiştir. Otel/konaklama faaliyetleri incelendiğinde hem mükellef sayısında hem de ödenen vergi miktarında artış yaşanmıştır. Fakat dikkat edilmesi gereken husus mükellef sayısındaki artışın çok sert olmamasına karşın ödenen vergi miktarındaki artıştır. 2012 yılında mükellef başına ortalama 2.720 TL vergi düşerken 2015 yılında 5.920 TL vergi düşmüştür. Tablo 1'den de anlaşılacağı üzere 2015 yılından sonra turizm gelirlerinde düşüş yaşanması ile birlikte vergi miktarlarında meydana gelen artışlar sektörü zor durumda bırakmıştır.

Tablo 5: Turizm Sektörü Gelir Vergisi Mükellef Sayıları ve 2012-2015 Yıllarında Ödedikleri Gelir Vergisi Tutarları(TL)

	Seyahat Acenteleri		Tur Düzenlemeleri		Turist Rehberliği		Otel vb. Konaklama Faaliyetleri	
	Mükellef Sayısı	Ödenecek Tutar	Mükellef Sayısı	Ödenecek Tutar	Mükellef Sayısı	Ödenecek Tutar	Mükellef Sayısı	Ödenecek Tutar
2012	977	922.285	200	253.640	163	117.904	4561	12.358.351
2013	1.381	2.098.620	301	390.559	260	234.328	4284	15.572.267
2014	1.542	3.096.183	352	355.387	405	422.804	4220	18.417.621
2015	1.633	3.255.364	404	620.115	880	543.983	4156	16.929.907

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/NACE.htm

Turizm sektöründe Gelir Vergisi incelendiğinde Kurumlar Vergisinde olduğu gibi seyahat acenteleri ve otel/konaklama faaliyetlerinin daha ön planda olduğunu görüyoruz. Seyahat acentelerinin ödediği vergi miktarı artış gösterirken otel/konaklama faaliyetlerinden dolayı ödenen vergi miktarları 2012-2014 yılları arasında artış göstermiş; fakat 2015 yılında düşüş yaşanmıştır. Türk vergi sistemimizde Gelir Vergisi'nin gelir üzerinden alındığı düşünülürse 2015 yılında bu düşüşün yaşanması normal karşılanabilir. Tablo 1'den de görülebileceği gibi 2015 yılında turizm gelirlerinde bir azalış meydana gelmiştir.

Turizm sektöründe Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi birlikte ele alındığında genel olarak 2012-2015 yılları arasında vergi miktarları artış göstermiştir. Ülke içerisinde ve dış politikalarımızda yaşanan bazı sorunlar nedeniyle turizm gelirleri ve turist sayıları azalmaya başlamıştır. Sektör zor günler geçirirken vergi miktarlarında artış yaşanması sektörü daha da kötü bir durumla karşı karşıya bırakabilir. Bu nedenle turizm sektörüne vergi konusunda daha hassas davranılabilir. Yeni vergiler salmak yerine var olan vergilerde düzenlemeler yapılabilir ve bu durum sektöre can simidi olabilir.

Turizmin vergilendirilmesi pek çok ekonomik çevrelerde tartışma konusu olmuştur. Özellikle bazı ekonomistler; turizm vergilendirilmesinin ülke döviz rezervlerine ve ekonominin büyümesi ve kalkınmasına ket vurduğunu ileri sürmektedir. Bir kısım ekonomistler de aksini ortaya atıp, ülke ekonomisi için ilave bir gelir kapısı olarak görmektedir. Bütün bu tartışmanın odağında bu hizmet sektörünü vergilendirmek, üzerinde dikkatle durulması gereken bir konudur. Çünkü turizmi vergilendirirken bu sektörü teşvik edici bir fonksiyon üstlenecek şekilde bir vergi politikası uygulanması gerekmektedir. Böylece sektörün teşviki ile birlikte; ülke endüstrisinin dış rekabet dengesizliğine karşı mücadele gücü artacak, ülke ekonomisinin uluslararası turizm ekonomisine entegrasyonu sağlanarak istikrarın oluşması gerçekleştirilebilecektir. Aynı zamanda kalkınma stratejilerinin oluşmasında da bu sektörün canlandırılması büyük önem taşımaktadır.

Çetinkaya (2011), *Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Konaklama ve Yiyecek-İçecek Hizmeti Sunan Turizm işletmelerinde Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması* adlı çalışmasında, turizmin vergilendirilmesinin üç faydası olduğunu söylemiştir. Bu faydalardan en önemlisi turizm vergilerinin bütçeye gelir sağlamasıdır. Diğer faydaları ise vergi yükünün yansıtılması ve negatif dışsallıkların içselleştirilmesidir. Rekabet edilebilirliği artırmak için birçok ülke katma değer vergisinde indirime gitmiştir.

Vergi teşviklerinin; turizm üzerinde olumlu birçok etkileri bulunmaktadır. Tabi bu etkilerin söz konusu olabilmesi için uygulanan vergi politikalarının turizm sektörüne yapısal uyumunun sağlanması da hayati öneme sahiptir. Aksi takdirde; bu teşvikler vergi gelirlerini artırmak bir yana etkinliği bozarak, vergi gelirlerini aşındıracak ve sonucunda kaynak tahsisinde pareto optimumdan ekonomiyi uzaklaştıracaktır (Tezcan, Karadeniz, Kandır ve Önal 2008: 831). Vergisel anlamda getiri sağlayan bir kısım uygulamaların bilinmesi ve turizm işletmelerinin vergi planlamaların da kullanılması hem yatırım hem de faaliyet esnasında işletme idaresi açısından önemli avantajlar sağlayacaktır (Tezcan, Önal, Karadeniz ve Kandır, 2008: 835).

Turizm teşvik edilmesinin nedenleri ve korunması şu nedenlerle açıklanabilir: Ülkeye döviz sağlanması, turizmin istihdam yaratıcı etkisi, turizmin ödemeler dengesine etkisi, ülkenin doğa ve tarihsel yapılarının değerlendirilmesi, yatırımlar nedeniyle katma değer yaratılması ve kültürel alışverişin sağlanmasıdır (Toker, 2007: 82).

28328 Sayılı (19 Haziran 2012) Bakanlar Kurulu Kararının m.17/ç'de Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgelerinde yapılacak turizm yatırımlarından bölgesel desteklerden yararlanabilecek nitelikteki turizm konaklama yatırımları öncelikli yatırım konuları kapsamında sayılmıştır. Aynı kararın 15. maddesi büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, 5520 sayılı kanunun 32/A maddesi çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi indirim oranlarını düzenlemektedir. Karar Türkiye'de yer alan illeri 6 bölgeye ayırmıştır. Buna göre; bölgesel teşvik uygulamaları yatırım katkı oranı birinci bölge ile altıncı bölge arasında %10-%35 oranlarında, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı birinci bölge ile altıncı bölge arasında %30 ile %90 arasında indirim öngörmüştür. Büyük ölçekli yatırımlarda ise yatırıma katkı oranı %20-%45 aralığında yer alırken, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranlarının %30 ile %90 olacağına yer verilmiştir.

Türk vergi mevzuatımızda, turizm sektöründe verilen birtakım hizmetler (eğlence, konaklama, içme) Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir. Aynı zamanda deniz, hava, taşıtlarında ve liman, hava meydanlarında yapılan hizmetlerden de Katma Değer Vergisi alınmamaktadır. Turizm işletmelerine uygulanan vergisel teşvikler sadece yukarda belirttiğimiz gibi harcama bazında (KDV) olmamaktadır. Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerine has bazı teşviklerin yanı sıra, emlak vergisinde, damga vergisinde, harçlarda uygulanan bir takım teşviklerle bu sektöre hizmet eden işletmeler vergisel anlamda korunmaktadır (Tezcan, Karadeniz, Kandır ve Önal, 2008: 835-840).

3.2. Turizm Sektöründeki Vergi Dışı Teşvikler

Bilindiği üzere turizm, ülkelerin ekonomisi üzerinde önemi bir yere sahiptir. Teşvikler ise turizmin gelişmesinde araç olarak kullanılabilmektedir. Her ülkede farklı kamu birimleri çeşitli teşviklerle turizme katkıda bulunur. Türkiye'de ise Kültür ve Turizm Bakanlığına bağlı Yatırım ve İşletmeler Genel Müdürlüğü konuyla ilgili kurumdur. Kurumun hazırladığı çalışmada (2012: 1); ülkemizde ekonomik büyüme, ekonomik istikrar, istihdam, dış rekabet gibi birçok alanı ilgilendiren yasal düzenlemelerin gerçekleştirildiği, turizmin teşviki ile ilgili de 1982 yılında yürürlüğe giren 2634 sayılı Turizm Teşviki Kanunu'nun turizm sektörüne oldukça katkısı olduğu belirtilmiştir. Bu Kanunla ülkemize gelen turist sayısının yaklaşık 22 kat, turizm gelirlerinin de yaklaşık 62 kat artış gösterdiği belirtilmiştir.

Türkiye'de turizm sektörüne sağlanan destekleri ve amaçlarını aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

KOSGEB, turizm sektöründeki işletmelerin rekabet edilebilirliği ve sürdürebilirliğinin sağlanabilmesi için üç ana hedef belirlemiştir:

- Turizm talebini artırmak ve çeşitlendirmek,
- Elverişli ve rekabetçi bir ortam için koşulları oluşturmak,

- Hedef pazarlarda uluslararası iş ortakları bulmak için turizmle ilgili işleri desteklemek hedefleri çerçevesinde yatırımcılara kolaylık sağlamaktadır.

Kredi tabanlı destek sağlayan bir diğer kuruluş EXİMBANK'tır. 21 Ağustos 1987 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 87/11914 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan EXİMBANK, temel amacı ihracatın geliştirilmesi ve çeşitlendirilmesi gibi ihracat destekli kurulan bir bankadır. Bu banka aynı zamanda TÜRSAB üyesi A grubu işletme belgesi sahibi seyahat acentelerine ile tur operatörlerine yurt dışından getirilen turistlere her türlü acentelik faaliyetlerine karşılık, özel hava yolu şirketlerine yurt dışından taşınan yolcular için verilen ulaşım faaliyetine ilişkin hizmetler karşılığında ve turizm işletmelerine yurtdışından getirilen turistlere yurtiçinde yapılan her türlü konaklama, ulaşım, yeme-içme, tanıtım, pazarlama gibi hizmetler karşılığında kredi imkânı sunmaktadır. Bu anlamda KOSGEB ve EXİMBANK Turizm sektörüne kredi tabanlı destekler sağlamaktadır.

Turizm teşvikleriyle doğrudan ilgili olan kanun, 2634 Sayılı Turizm Teşvik Kanunudur. Kanunun 4.maddesine göre; bu ve diğer kanunlarda yer alan teşvik, istisna, muafiyet ve haklardan yararlanabilmek için Kültür ve Turizm Bakanlığınca verilen turizm yatırım belgesi veya turizm işletme belgesi alınması zorunludur. Kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yeni işe başlayan ana yatırımcı, alt yatırımcı ve yatırımcıların bu bölgelerde yapacakları yatırımlara yatırım teşvik kararnamesi çerçevesinde hangi teşviklerin verileceği ve verilecek teşviklerin hangi yatırımlara ne şekilde ve ne ölçüde uygulanacağı konularında Bakanlar kurulu yetkili kılınmıştır (Ek fıkra: 28/12/2006-5571/14 md.).

Kanunun 9. maddesi; kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri ve turizm merkezlerinin yol, su, kanalizasyon, elektrik ve telekomünikasyon gibi altyapı ihtiyaçlarının ilgili kamu kuruluşlarınca öncelikle tamamlanmasının zorunlu olduğunu belirtmektedir. Kanunda yer alan altyapı çalışmaları direkt teşvik olarak görülmese de, faaliyete başlayacak kişilere altyapıda öncelik tanınması turizm yatırımları açısından en az teşvikler kadar önemlidir.

Kanunun 16.maddesi ise turizm belgeli yatırım ve işletmeler elektrik, gaz ve su ücretlerini o bölgedeki sanayi ve meskenlere uygulanan tarifelerden en düşüğü üzerinden ödeneceğini belirtmektedir.

Kültür ve Turizm Bakanlığı Tanıtma Genel Müdürlüğü, 14.11.2010 tarihli Yurt Dışı Turizm Fuarlarına Katılımın ve Turizm Tanıtma ve Pazarlama Faaliyetlerinin Desteklenmesine ilişkin Tebliğine göre; Turizmi teşvik amacıyla yabancı sermaye yatırımları teşviki ve yurtdışı turizm fuarlarına katılım desteği de verilmektedir.

Tablo 6'da 2001-2016 yılları arasındaki turizm teşvik belgesi ile desteklenen yatırımlar ile yaratacağı istihdam rakamları verilmiştir. Tablo 6 ya göre yerli sermeye yatırımlarının yabancı sermaye yatırımlarına göre daha fazla desteklendiğini söylememk mümkündür. Aynı şekilde 2001-2016 yılları arasında yabancı sermayeye verilen toplam belge adedi 135 iken yerli sermayede bu sayı 44,486'dır. En düşük belge adedi, sabit yatırımların ve istihdam düzeyinin 2008 yılı ekonomik krizinin öncesi ve sonrasında görülmesi tesadüf değildir. Küresel kriz bu yıllarda teşvik sistemini de etkilemiştir. Güncel durumu görmek açısından incelediğimiz Tablo 6'da 2016 yılında

yerli ve yabancı sermayeye toplam 305 adet belge verilmiş ve teşviklerden faydalanmışlardır.

Tablo 6. 2001-2016 Yılları Turizm Teşvik Belgesi İle Desteklenen Yatırımlar İle Yaratacağı Ek İstihdam Rakamları(Milyon TL)

Yıllar	Yabancı Sermaye			Yerli Sermaye		
	Belge Adedi	Sabit Yatırım	İstihdam	Belge Adedi	Sabit Yatırım	İstihdam
2001	6	58	414	126	932	8,126
2002	9	75	1,485	139	752	12,329
2003	10	110	935	186	1,671	22,617
2004	14	211	1,805	124	914	13,892
2005	5	430	1,167	148	1,453	20,135
2006	4	91	881	88	622	8,564
2007	0	0	0	68	482	5,894
2008	1	64	40	74	445	6,184
2009	9	281	1,191	118	1,491	9,537
2010	12	402	1,055	299	5,750	18,322
2011	7	108	708	262	3,499	14,952
2012	9	223	508	307	4,607	18,950
2013	11	159	501	436	5,635	22,333
2014	17	493	1,259	415	6,412	21,883
2015	12	251	711	366	5,286	16,616
2016	9	210	361	296	4,535	13,074
TOPLAM	135	3,166	13,021	3,452	44,486	233,408

Kaynak: Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü Sabit yatırım rakamları.

4. Sonuç

Turizm, ülke ekonomilerini önemli ölçüde etkilemektedir. Kalkınmaya, istihdama, yatırıma ve ödemeler bilançosuna olan etkileri nedeniyle turizmin vergilendirmesi tartışmalı bir konu olmuştur. Turizmi vergilendirme önemli bir gelir kaynağı olarak görülürken, turizm gelirlerine vurulan bir darbe olarak da değerlendirilmektedir. Turizme uygulanacak vergilerin, ek maliyet yaratması turizmi pahalılaşacak ve buna bağlı olarak ülkeye yabancı turist çekmekte zorluklar çıkabilecektir. OECD raporunda turizmin gelişmesinin birçok alanda baskı yarattığı belirtilmiştir. Gerekli turizm altyapısının oluşturulması, ziyaretçi güvenliğinin sağlanması ve pazarlama, teşvik baskıları gibi. Ülkemizde turizmi teşvik anlamında daha çok vergiler kullanılmaktadır. Vergisel teşvikler vergi gelirlerini azaltsa da ülkeye yatırım ve turist çekme adına önemli bir araç olmaktadır. Tablo 1'de ülkemizin turizm gelirlerini incelediğimizde özellikle yabancı turistlerden yerli turistlere nazaran daha

çok gelir sağlandığını görmekteyiz. Bu durum döviz girişi sağlanması nedeniyle olumlu ifade edilebilir. Tablo 3'te belirttiğimiz gibi turizm gelirleri önemli oranda dış ticaret açığını kapama gücüne sahiptir.

Ancak turizm sadece vergilere ve teşviklere bağlı olarak gelişmemektedir. Teşviklere ilave olarak ülke tanıtımının göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Üzerinde durulması gereken diğer önemli bir konu; turizm sektöründe çalışanların eğitimi, hizmet kalitesinin gelen turistleri memnun etme düzeyi ve güvenlik konularında hiçbir kaygının bulunmamasıdır. Özetle, devlet vergi politikasıyla turizmi desteklemeli, yeterli düzeyde teşvik edici unsurlar yaratmalıdır. Bunun yanında da özel sektör bu teşvikleri ülke çıkarları doğrultusunda kullanmalıdır. Devlet bu konudaki denetimlerini artırmalı, sektörde kullanılan destek ve teşviklerin ülke çıkarları doğrultusunda kullanmayan işletmelere yaptırım uygulamalıdır. 2634 Sayılı Turizm Teşvik Kanununda denetim, belge iptali ve cezalarla ilgili kanun maddeleri yer almaktadır. Bu kanun maddelerinin amacı teşvikleri amacına uygun, süresinde kullanılmasını sağlamaktır.

Kaynakça

Ak, S. (2000). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Turizm-Kalkınma İlişkisi*. Yüksek lisans tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Akdeniz Turistik Otelciler ve İşletmeciler Birliği (2014). 2023'e Doğru Türkiye'de Turizmin 100 Yılı: Turizm Sektörünün Yapısı, Büyüklüğü ve Ekonomiye Katkısı. www.aktob.org.tr/pdf/arastirma2014.pdf

Alataş, S. (2014). *Ekonomik Kalkınmayı Belirleyen Faktörler: Ampirik Bir Analiz.* Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın.

Bolat, S, Belke, M. ve Aras, O, (2008). Türkiye'de İkiz Açık Hipotezinin Geçerliliği: Sınır Test Yaklaşımı. *Maliye Dergisi,* 161, 347-364.

Bozgeyik, Yusuf ,Yoloğlu, Yunus. *Türkiye'de Turizm Gelirleri İle Gsyh Arasındaki İlişki: 2002-2014 Dönemi,* Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 8,Sayı: 40, Ekim 2015.

Çetinkaya, A. (2011). Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Konaklama ve Yiyecek-İçecek Hizmeti Sunan Turizm İşletmelerinde Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Turizm Araştırmaları Dergisi*, 22, 167-182.

Kaya, İ. (1997). *Sürdürülebilir Turizm Kalkınması ve Ülkemiz Açısından Bir Değerlendirme*. Doktora tezi, Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir.

OECD, (2013). *Tourism Project: Review of Policies and Practices in Tourism Taxation*, www.oecd.org › ... › Tourism

OECD, (2014). *Polıcıes And Practıces In Tourısm Taxatıon*, ukmin.lrv.lt/.../18d.%2012.00pm%20Mr.%20Dureyras.pdf

Sarı, D. ve Uçar, Z. (2010). Turizm Sektörünün İstihdam Yaratmadaki Yeri ve 2009 Krizinin Türkiye Turizm İstihdamına Etkileri. *Internatıonal Conference On Eurasıan Economıs,* 338-343.

Tezcan, K, Karadeniz, E, Kandır, S.Y. ve Önal, Y. B, (2008). *Türk Turizm Sektörünün Gelişimi Açısından Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi.* IV. Lisansüstü Turizm Öğrencileri Araştırma Kongresi: Belek, Antalya, 827-851.

TOBB, (2008), *Türkiye Turizmi*, Ekonomi Koordinasyon Kurulu, 22 Temmuz 2009.

Toker, B. (2007). *Türkiye'de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi*. Yönetim ve Ekonomi, 14, 81-92.

Tonus, Ö. (2017). Türkiye Ekonomisi slaytlar 1-13, Slayt10/1, http://home.anadolu.edu.tr

Türkiye Cumhuriyeti Kültür ve Turizm Bakanlığı Yatırım ve İşletmeler Genel Müdürlüğü, (2012). *Türkiye'de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşvik ve Destekler*, Ankara.

Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği, (2014). *Yabancıların Milliyetlerine Göre Paket ve Bireysel Harcamaları*, http://www.tursab.org.tr/tr/turizm-verileri

Ünlüönen, K. ve Şahin, S. Z. (2011). Turizmde İstihdam. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 10, 1-25.

Yanardağ, M. Ö. ve Avcı, M. (2012). Turizm Sektöründe İstihdam Sorunları: Marmaris, Fethiye, Bodrum İlçeleri Üzerinde Ampirik Bir İnceleme. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 3, 39-62.

Yıldız, Z. (2011). Turizm sektörünün gelişimi ve istihdam üzerine etkisi. Süleyman Demirel Üniversitesi, *Vizyoner Dergisi* 3, 54-71.

Zengin, B. (2010). Turizm Sektörünün Türkiye Ekonomisine Reel ve Moneter Etkileri. *Akademik İncelemeler Dergisi,* 5, 102-126.

An Assessment of the United Kingdom's Role in the EU Budget on the Verge of Brexit

Burhanettin Onur KİREÇTEPE[1] **Özge Filiz YAĞCIBAŞI**[2]

1. Introduction

We would not be mistaken to say that the most obvious indication of the supra-national, and even partly federative, structure of the European Union is that the European Union (EU) has a budget apart from the compulsory and voluntary donations from the member states. The EU budget has grown steadily since the emergence of the European Union, with the exception of the year 2017, and today it has reached 157.9 billion euros (Bloomberght). The balanced budget rule of European Union budget has become more important in the analysis of the contribution of the UK in the past years, especially after the Brexit decision.

Our work is based on the analysis of the contributions of the United Kingdom (UK), France, and Germany to the EU budget and the payments they receive from the European Union budget since 2007. The net contribution made by the largest three economies in EU will be studied and possible effects of Brexit on EU budget will be examined. Special emphasis will be made to the extra burden France and Germany will bear after Brexit.

2. The Birth of the European Union and Brexit

The European integration process began after the Second World War in order to prevent a new war. This initiative basically developed over two different models and then merged to construct its current structure.

The former model is the European Union Project. It began with European Coal and Steel Community which was formed by continental Europe countries under the leadership of France and Germany to form a supranational (even intended to be federative in future) structure and European Atomic Energy Community which was established 6 years later than European Coal and Steel Community (Soytürk, 2017: 73).

[1] Res. Assist., İzmir Katip Çelebi University, burhanettinonur.kirectepe@ikc.edu.tr
[2] Res. Assist., İzmir Katip Çelebi University, ozgefiliz.yagcibasi@ikc.edu.tr

The second one was the European Free Trade Association (EFTA), which was formed, under the leadership of the United Kingdom on January 4, 1960, and envisages a looser alliance structure. (Hepetter & Cinar, 2011: 70).The strong support of the USA and enlargement of the community beyond UK's expectations resulted in the adoption of the Continental Europe model of the European Integration by the UK. UK's first application to European Economic Community was vetoed by France on 1961. After two more applications which were again vetoed by France, UK managed to become a member of European Economic Community in its fourth attempt. (Soytürk, 2017: 73). With the membership of United Kingdom, the second model united with the first one and the dream of European integration get one step closer to realization. The European Union has repeatedly expanded its geographic boundaries by enlargement waves and reached its current borders in 2004 by the accession of Eastern European countries that separated from Warsaw Part after the collapse of the Soviet Union[3].

Following the enlargement, European Union began to ensure legal integration and strengthen supranational structure with various agreements. (Bilici, 2010: 49) However, after these agreements, failure to pass European Union Constitution served as a brake for European integration. The Recent referendum that took place in the UK resulted in favor of exit from the European Union was the first quitting decision of a member state from the European Union.

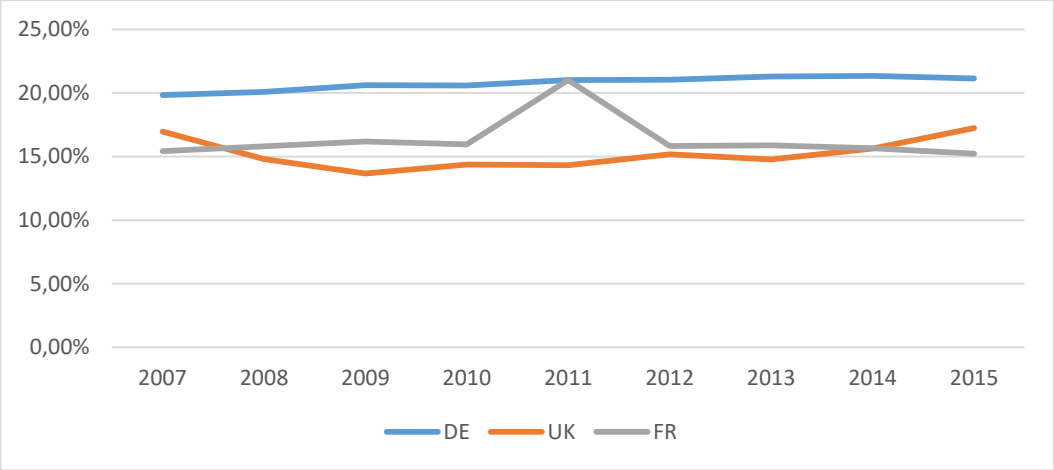
The problems of European Union that are related to enlargement process have existed almost since its establishment and hence the European Union is relatively experienced about how to solve them. However, how to overcome the problems that the shrinkage will create is a whole new phenomenon and we will see together how the EU will react. In the following section, we will try to discuss the question of how the budget will be settled after separation by analyzing the current structure of the budget and the role of the largest three economies on EU budget.

3. Brexit and European Union Budget

While the top three countries with the largest share in the total GNI have not changed, the ranking of the top three has changed among themselves. From 2007, Germany has always been the largest economy in Europe. France has been consistently the second largest economy in Europe except for the years 2007 and 2015. The UK has steadily become Europe's third largest economy, with the exception of the second place positions at 2007 and 2015.

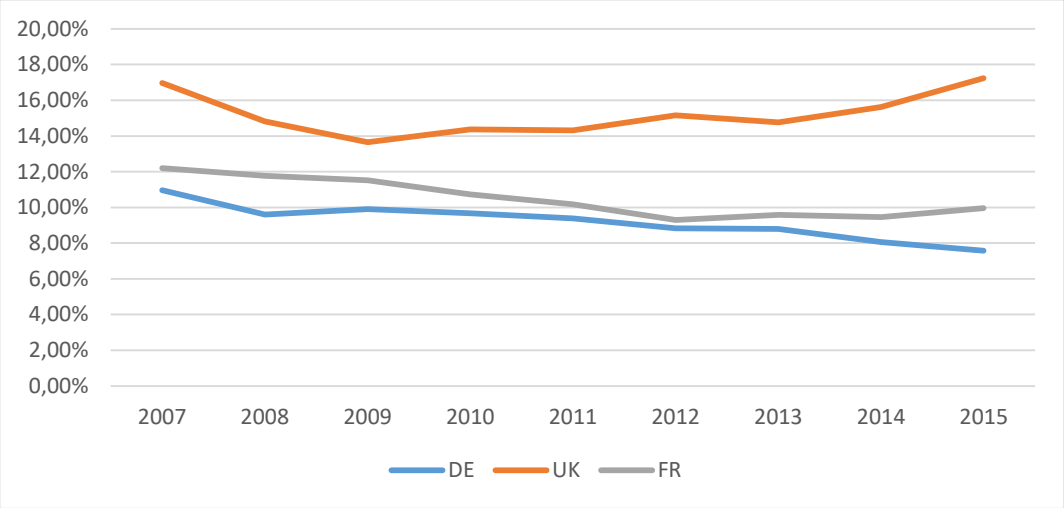
[3] The participation of Romania-Bulgaria in 2007 and Croatia in 2008 are also considered in this context.

Graph 1: Share of Selected Countries' Gross National Income to the European Union Gross Income



Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

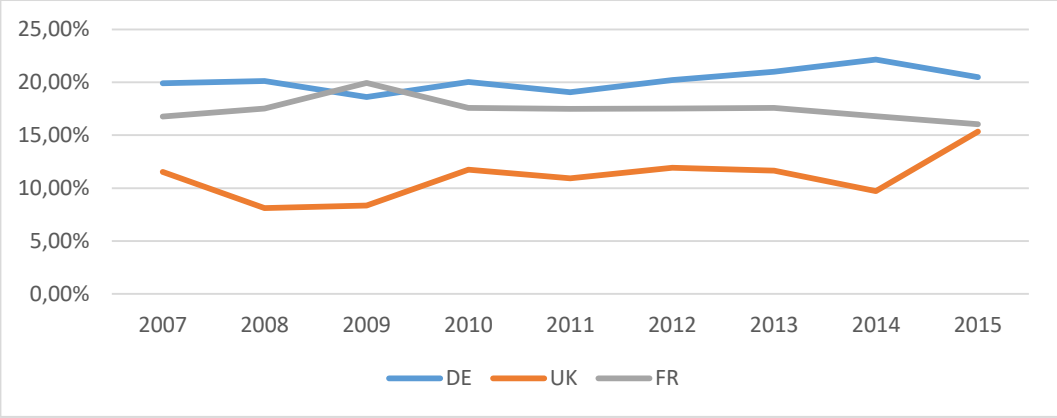
Graph 2: Share of Payments Made by EU to Selected Countries to Total Payments Made by EU



Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

In terms of the payments made to member states by the European Union, United Kingdom ranked first to have the largest share among other member states between 2007 and 2015. After 2009, the imbalance between the United Kingdom and rest of the largest three observed to deteriorate. In 2015, this imbalance peaked as United Kingdom received 17.24% of the total payments made by EU where the second-ranked France gets only approximately half of this amount (9.96%). Germany left behind UK and France considerably to get 7.58% of total payments by EU at 2015.

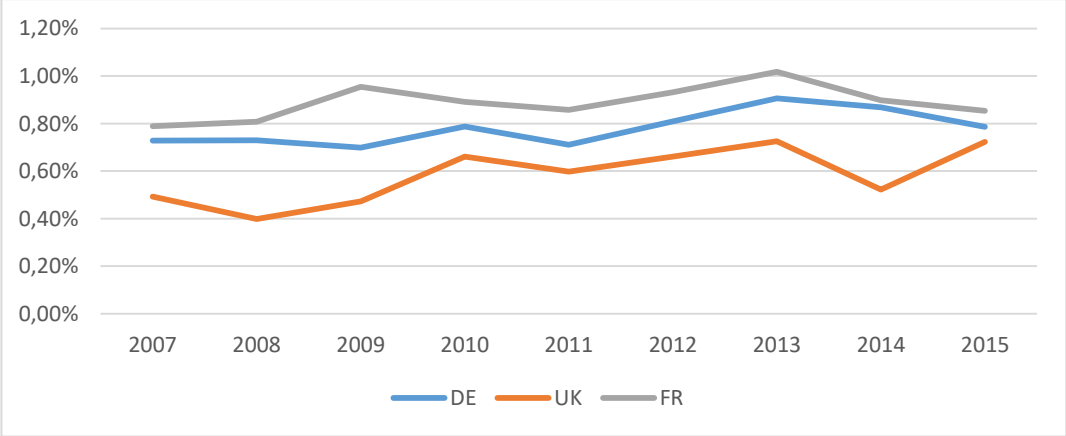
Graph 3: Share of Selected Countries' Payment to EU Budget to the Total Payments Made to EU



Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

When we consider the contribution of the member countries to the EU budget, we can see that the top 3 countries that contribute most have not changed. With an exception of 2009 where France being the most contributing country, Germany and France were the first and second most contributing countries respectively. At this point, the UK was the third country, although its share varies over time.

Graph 4: Contributions of Selected Countries according to Their GNI



Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

Graph 4 demonstrates the contribution of selected countries according to their Gross National Income (GNI). It is clear that, although the United Kingdom is in line with our prior reviews to regularly rank in the third place, France's leadership and higher contribution than Germany served surprisingly. Although the Gross National Incomes of France and the United Kingdom are so close, the contribution they make relative to their GNIs is so far apart. This fact can be explained after a detailed socio-political study.

Table 1: Top 3 Countries with Lowest and Highest Contribution Return Ratio

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
BE	2.114	2.173	1.738	1.866	2.032	1.913	1.834	1.925	1.883
BG	2.572	3.502	2.907	3.941	3.199	4.670	4.675	5.585	6.436
CZ	1.742	2.053	2.442	2.611	2.072	3.246	3.386	3.345	5.379
DK	0.767	0.795	0.601	0.736	0.695	0.603	0.551	0.683	0.698
DE	0.672	0.593	0.667	0.571	0.617	0.537	0.500	0.445	0.454
EE	2.816	2.893	5.328	6.457	3.693	6.215	5.115	3.746	2.395
IE	1.576	1.492	1.015	1.709	1.439	1.629	1.233	1.097	1.289
EL	3.021	4.059	2.432	2.744	3.710	3.778	4.021	3.884	5.151
ES	1.497	1.378	1.142	1.476	1.377	1.476	1.325	1.156	1.561
FR	0.888	0.834	0.724	0.721	0.729	0.651	0.651	0.689	0.761
IT	0.917	0.764	0.674	0.695	0.669	0.731	0.797	0.744	0.867
CY	1.024	0.965	1.045	1.126	1.146	0.937	1.336	1.911	0.959
LV	4.015	3.273	3.602	5.330	5.702	5.762	4.282	4.351	4.768
LT	4.628	4.215	6.350	6.963	6.420	6.245	5.384	5.886	2.777
LU	4.541	5.763	5.267	6.255	5.554	5.782	5.147	7.384	4.709
HU	3.197	2.402	4.373	4.232	6.373	5.023	6.422	7.436	5.952
MT	1.976	1.840	1.309	2.186	2.401	2.384	2.240	3.882	1.454
NL	0.433	0.489	1.145	0.555	0.525	0.509	0.477	0.315	0.410
AT	0.792	0.892	0.841	0.740	0.751	0.671	0.615	0.584	0.707
PL	3.152	2.528	3.264	3.541	4.474	4.464	4.224	4.944	3.593
PT	2.950	3.091	2.452	2.555	2.948	4.124	3.671	3.020	1.698
RO	1.722	2.620	2.423	2.224	2.383	2.598	4.062	4.393	4.955
SI	1.409	1.433	1.718	2.362	2.591	2.794	2.210	3.496	2.759
SK	2.525	2.570	1.899	3.527	3.098	3.539	2.840	2.670	6.143
FI	0.961	0.856	0.711	0.831	0.717	0.711	0.737	0.598	0.769
SE	0.670	0.529	0.978	0.586	0.613	0.476	0.441	0.442	0.418
UK	0.689	0.960	0.793	0.555	0.583	0.515	0.435	0.616	0.410

Source: Authors' calculation and compilation from European Commission European Union budget data.

Above table presents Contribution Return Ratio (henceforth CRR) based on our calculations. We compute the euro contribution made by the EU to member states for each euro paid by the countries for EU budget. For example, for every 1 euro payment to EU, UK gets 41 cents of payment from EU at 2015. While the green cells show the top 3 countries that have the highest CRR in that year, the blue cells again show the top 3 countries with lowest CRR in that year. Findings indicate that the newly-joining countries receive more than the founding states. Even Greece, which received the crisis aid, was not among the top three countries with the largest CRR, except for the year 2008. Latvia, Hungary, and Estonia are the countries that consistently rank among the top three. Moreover, Slovakia began to take higher returns lately. The fact that the founder and the largest contributor countries can not get into this order and on the

contrary, consistently remain at the bottom of the CRR rankings shows that there may be justice in the criticism of the United Kingdom.

In particular, countries with pre-enlargement EU membership, except Belgium and Luxemburg, have always received a share under the average, and for most of these countries, the CRR is below 1. In other words, these countries cannot even redeem their contribution to EU. We can observe that the Netherlands, Sweden, the UK, and Germany have the lowest CRR continuously. Italy and Denmark ranked among the bottom three only one year, at 2008. But, these countries have never been gainer countries since their CRR have always remained below one for the entire period we examined.

3.1. The Impact of the United Kingdom on the EU Budget

As can be seen in Table 2, the share the United Kingdom receives from Administration payments is the most consistent item of the United Kingdom. It fluctuates between 1.5% and 2.5% over the years.

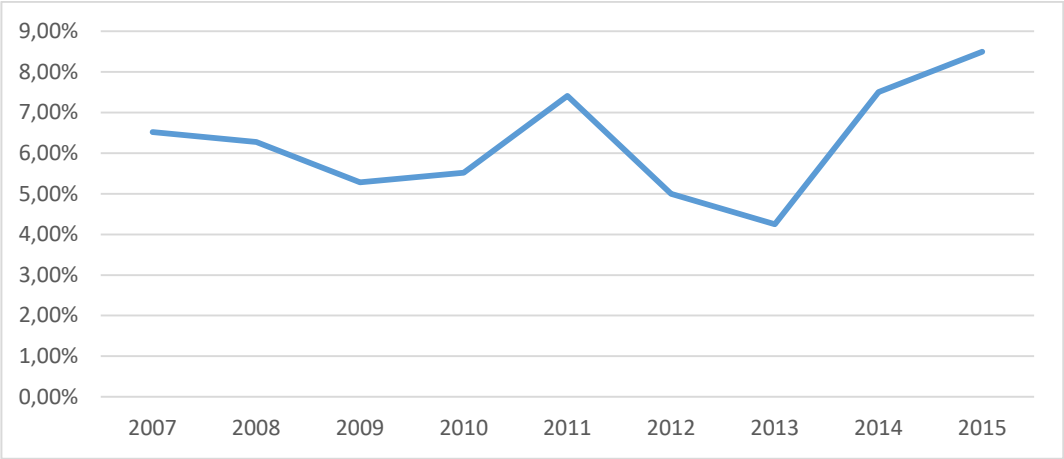
Table 2: United Kingdom's Role in EU Budget

United Kingdom	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Payments made by EU to UK as a share of total payments to member states									
SUSTAINABLE GROWTH	6.88%	6.87%	5.19%	5.33%	5.79%	4.14%	2.96%	6.97%	9.23%
PRESERVATION AND MANAGEMENT OF NATURAL RESOURCES	7.75%	6.94%	6.64%	6.96%	10.45%	7.08%	6.65%	9.73%	9.43%
CITIZENSHIP, FREEDOM, SECURITY AND JUSTICE	4.04%	15.48%	4.41%	4.70%	9.57%	2.95%	6.11%	12.37%	12.41%
THE EU AS A GLOBAL PARTNER	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
ADMINISTRATION	2.07%	2.31%	1.66%	1.76%	2.99%	1.54%	1.47%	2.92%	2.89%
COMPENSATIONS	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
TOTAL	6.51%	6.27%	5.28%	5.52%	7.41%	5.00%	4.25%	7.51%	8.50%
Payments made to European Union by United Kingdom									
UK's national contribution to EU as a share of total EU revenue	11.53%	8.11%	8.35%	11.74%	10.92%	11.91%	11.67%	9.73%	15.35%
UK's contribution to EU as a share of UK's GNI	0.49%	0.40%	0.47%	0.66%	0.60%	0.66%	0.73%	0.52%	0.72%
UK's share of GNI as a share of EU GNI	16.97%	14.81%	13.66%	14.37%	14.31%	15.17%	14.76%	15.62%	17.24%

Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

The share of contribution received by the United Kingdom from the European Union budget is in the range between 4% and 7.5% with ups and downs until 2013. A rising trend began in 2014 and the share of contribution received by the UK reaches its maximum level of 8.5% at 2015.

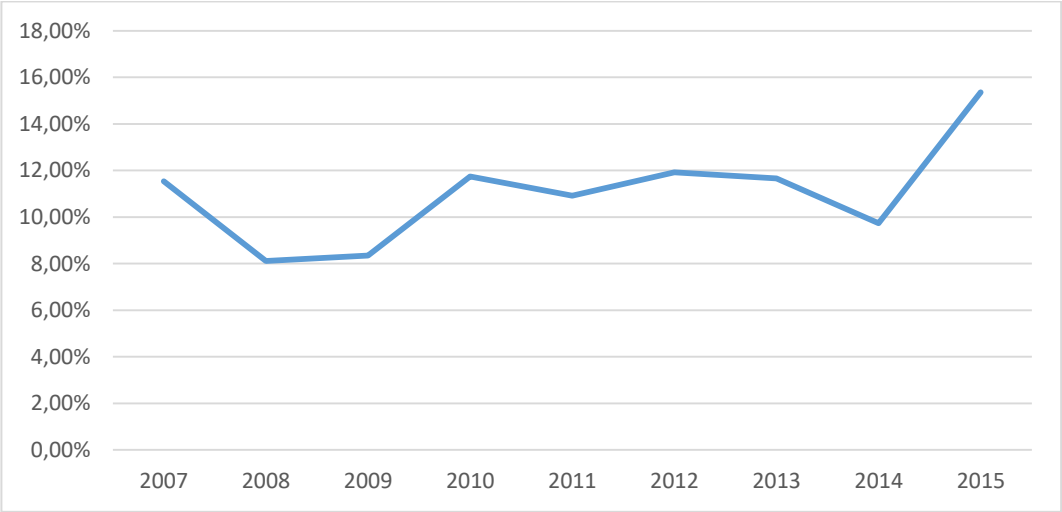
Graph 5: Payments Made by EU to the UK as a Share of Total Payments to Member States



Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

According to Graph 5, at the year 2015, the United Kingdom contributes to the EU budget at the highest rate ever. A consistent course between 8% and 12% have been observed in previous years.

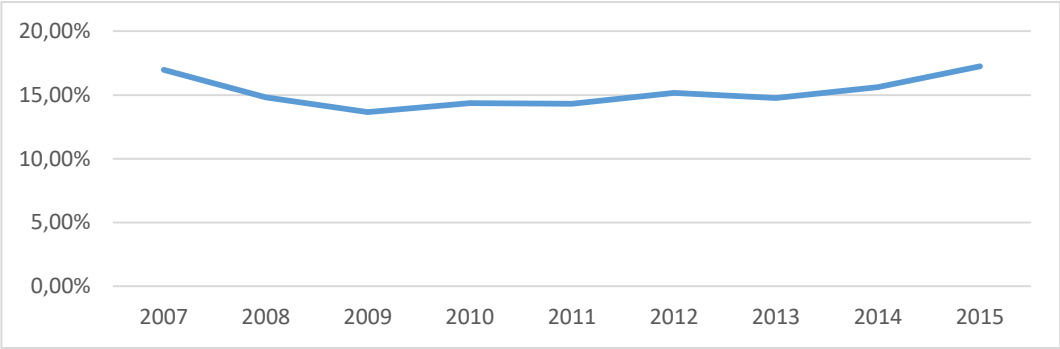
Graph 6: UK's national contribution to EU as a share of total EU revenue



Source: Authors' compilation from European Commissions European Union budget data.

The proportion of the GNI of the United Kingdom in the EU Gross Income ranges from 14% to 18% and from 2008 onwards, with the exception of the minor decline in 2013, followed by a steady upward trend.

Graph 7: UK's share of GNI as a share of EU GNI



Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

3.2. The Role of Germany on the EU Budget

Table 3 indicates that Germany's share in the EU's Sustainable Growth item has fallen by half from 2007 to 2015. It can be inferred that the Cohesion for growth payment is effective in the decline of Sustainable Growth payment since it decreased more than half over the observed period. In Citizenship, Freedom, Security, and Justice item, a very obvious break can be observed in 2007. Regarding this item, the share of Germany realized between 4% and 7% between 2008 and 2015. However, in 2007, 22% of EU spending in this field was accounted by Germany. Other items follow a consistent structure over the examined period.

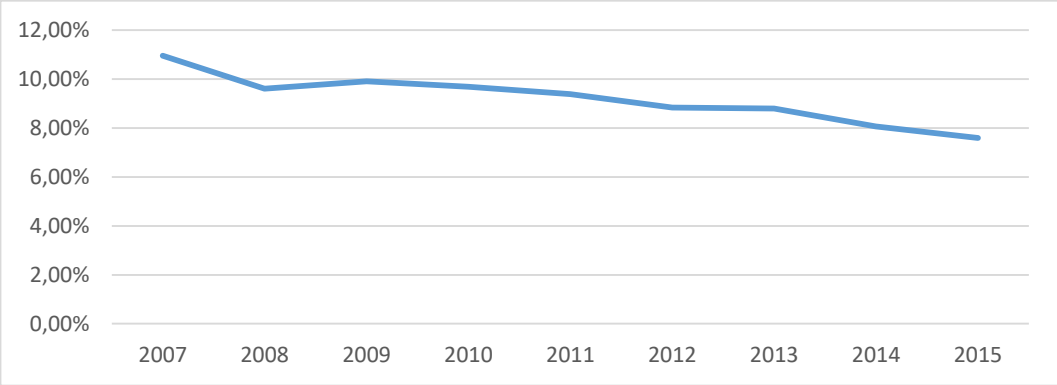
Table 3: Germany's Role in EU Budget

Germany	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Payments made by EU to Germany as a share of total payments to member states									
SUSTAINABLE GROWTH	11.84%	9.52%	10.64%	9.44%	9.18%	8.40%	8.61%	6.89%	6.79%
Competitiveness for growth and employment	12.85%	12.52%	13.43%	13.77%	12.76%	12.04%	10.92%	8.46%	11.39%
Cohesion for growth and employment	11.66%	8.67%	9.76%	8.08%	8.13%	7.42%	8.03%	6.51%	5.28%
PRESERVATION AND MANAGEMENT OF NATURAL RESOURCES	12.64%	12.05%	11.95%	12.25%	11.92%	11.51%	11.15%	10.87%	10.40%
CITIZENSHIP, FREEDOM, SECURITY AND JUSTICE	22.22%	5.99%	4.71%	6.14%	4.80%	3.78%	4.89%	5.79%	7.33%
THE EU AS A GLOBAL PARTNER	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
ADMINISTRATION	2.46%	2.31%	2.42%	2.45%	2.20%	2.11%	2.23%	2.34%	2.30%
COMPENSATIONS	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
TOTAL	10.96%	9.60%	9.90%	9.67%	9.38%	8.83%	8.79%	8.06%	7.58%
Payments made to European Union by Germany									
Germany's national contribution to EU as a share of total EU revenue	19.89%	20.11%	18.61%	20.02%	19.06%	20.20%	21.00%	22.15%	20.47%
Germany's contribution to EU as a share of Germany's GNI	0.73%	0.73%	0.70%	0.79%	0.71%	0.81%	0.91%	0.87%	0.79%
Germany's share of GNI as a share of EU GNI	19.82%	20.07%	20.62%	20.57%	21.02%	21.03%	21.29%	21.35%	21.14%

Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

Graph 7 demonstrates the Payments made by EU to the Germany as a share of total payments to member states. The share of payment received by Germany from EU has declined steadily over time. The total expenditure of EU to Germany reached its minimum level of 7.58% at 2015, while it was at its maximum (11%) in 2007.

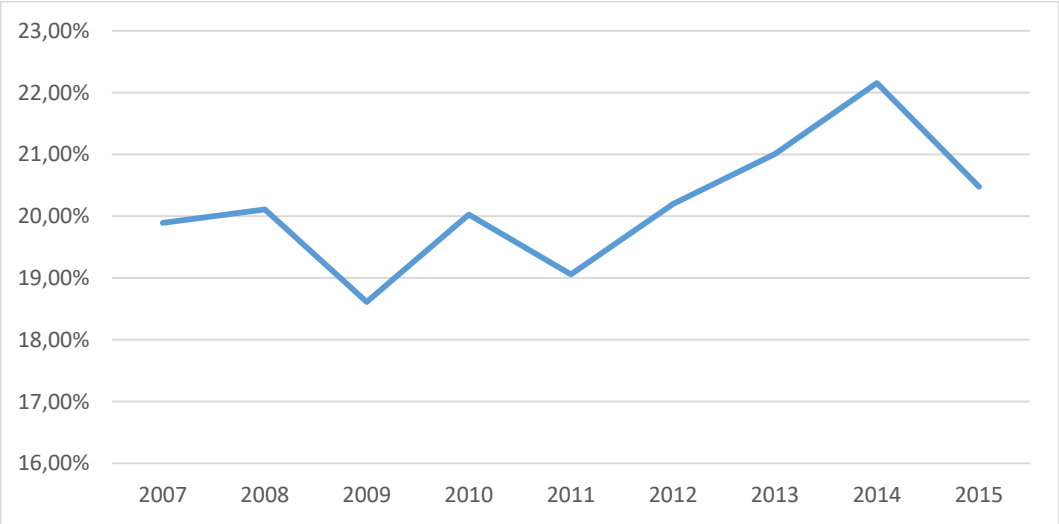
Graph 7: Payments made by EU to the Germany as a share of total payments to member states



Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

Graph 8 reflects the Germany's contribution to European Union budget. In line with the economic size of Germany, an average of 1/5 of the EU budget is met alone by Germany. We can observe that Germany is contributing to the EU budget with a rising trend with small deviations. The lowest contribution was made at 2009 by %18.61 and highest contribution was realized at 2014 by %22.15.

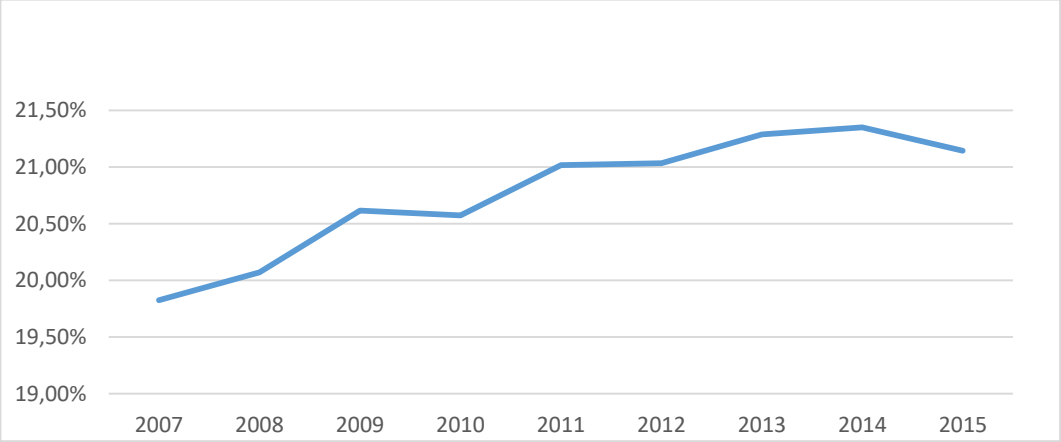
Graph 8: German's national contribution to EU as a share of total EU revenue



Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

According to the Graph 9, Germany's share of Gross National Income in Total European Union income has increased consistently excluding two relatively minor exceptions at 2009-2010 and 2014-2015. Germany, on average, has a size greater than 1 / 5th of the total economic size of the EU and is the largest economy of the European Union.

Graph 9: Germany's share of GNI as a share of EU Gross Income



Source: Authors' compilation from European Commissions European Union budget data.

3.2. The Impact of France on the EU Budget

In contrast with Germany, France's share of sustainable growth payment is the same in 2015 as in 2007. However, it remained in 5.7% - 4.3% range between 2010-2013 and at 2014 it exhibited an extraordinary pattern from other years with 6.7% level. The main reason for such behavior may be the increase in the share of Competitiveness for growth payment from 10.6% to 13.2%, and the decline in the share of France's Cohesion for growth payment at a reasonable rate.

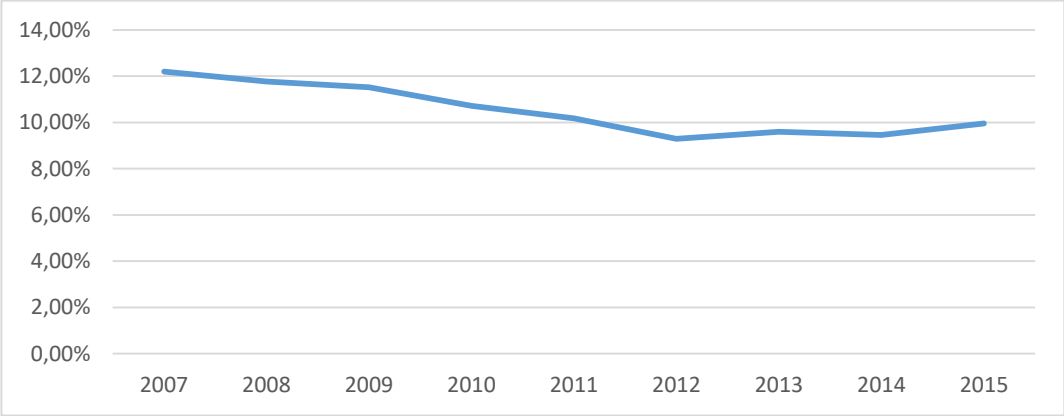
Table 4: France's Role in EU Budget

FRANSA	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Payments made by EU to France as a share of total payments to member states									
SUSTAINABLE GROWTH	7.25%	7.21%	7.41%	5.71%	5.64%	4.90%	5.77%	6.62%	7.19%
Competitiveness for growth and employment	10.67%	9.73%	12.95%	11.29%	10.63%	11.05%	10.54%	13.48%	13.22%
Cohesion for growth and employment	6.62%	6.50%	5.66%	3.97%	4.18%	3.24%	4.57%	4.94%	5.22%
PRESERVATION AND MANAGEMENT OF NATURAL RESOURCES	18.96%	18.27%	17.45%	17.40%	16.63%	15.82%	16.16%	15.08%	15.55%
CITIZENSHIP, FREEDOM, SECURITY AND JUSTICE	9.37%	8.56%	12.12%	9.03%	10.56%	7.12%	8.93%	7.49%	9.41%
THE EU AS A GLOBAL PARTNER	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
ADMINISTRATION	3.98%	4.18%	4.31%	4.27%	4.10%	4.10%	3.91%	3.84%	3.66%
COMPENSATIONS	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
TOTAL	12.20%	11.77%	11.52%	10.72%	10.17%	9.29%	9.59%	9.46%	9.96%
Payments made to European Union by France									
France's national contribution to EU as a share of total EU revenue	16.76%	17.53%	19.95%	17.57%	17.49%	17.52%	17.59%	16.80%	16.03%
France's contribution to EU as a share of France's GNI	0.79%	0.81%	0.95%	0.89%	0.86%	0.93%	1.02%	0.90%	0.85%
France's share of GNI as a share of EU GNI	15.43%	15.80%	16.17%	15.95%	21.02%	15.83%	15.89%	15.65%	15.23%

Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

The highest share of contribution received from the European Union is on Preservatıon And Management Of Natural Resources payment by contributions ranging between 15% and 19%. The main reason for this is assessed to be agricultural subsidies received by France. Apart from these, France's share of all other items does not reflect significant changes from 2007 to 2015.

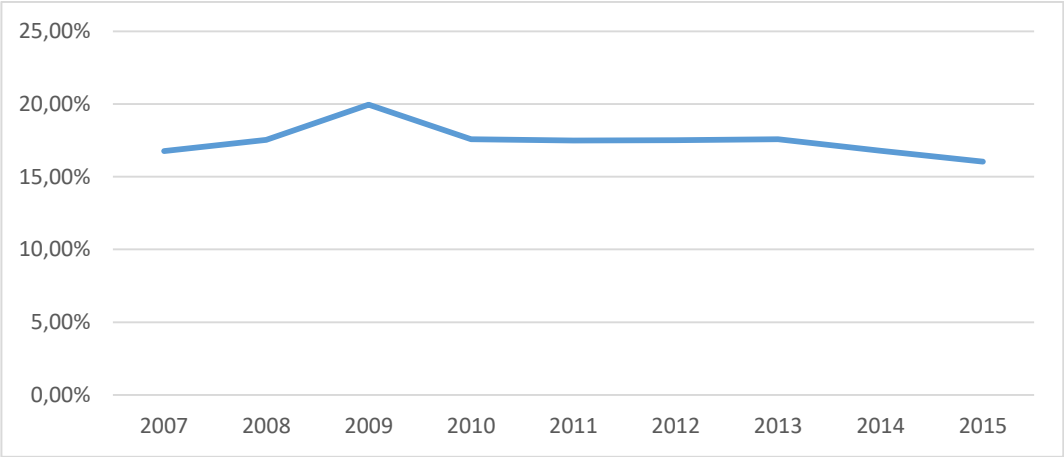
Graph 10: Payments Made by EU to France as a Share of Total Payments to Member States



Source: Authors' compilation from European Commissions European Union budget data.

Graph 10 reflects Payments made by EU to France as a share of total payments to member states over the 2007 to 2015 period. The share of France has continuously declined while receiving 12.2% of EU spending in 2007 and reached its bottom level in 2012 with 9.29%. It then rose slightly to reach 9.96% in 2015 and there were no sharp changes in between.

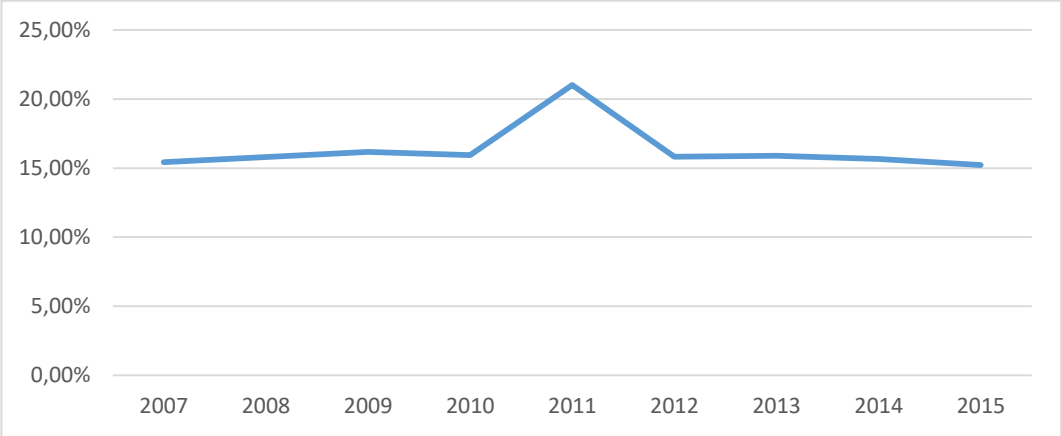
Graph 11: France's National Contribution to EU as a Share of Total EU Revenue



Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

According to Graph 11, except for the temporary increase in 2009 from 16% to 17.5%, France's share of GNI as a share of European Union Gross income followed a horizontal course. The possible cause of the increase in 2009 can be considered as the decline in the share of Germany in the same year.

Graph 12: France's share of GNI as a share of EU GNI



Source: Authors' compilation from European Commission European Union budget data.

Graph 12 indicates France's share of Gross National Income as a share of European Union gross income. France reached its highest share with 21.02% in 2011. With the exception of 2011, it varied between 15.21% and 16.17%, and on average, approximately 16% of the European Union Gross Income was generated from France.

4. Result

It should be noted that the economic sizes of the analyzed three countries make up more than half of the total economic size of the European Union and this fact does not change much over the years. In light of this information, it is not difficult to predict that Germany and France will be the most economically affected countries in the separation of the United Kingdom.

When we distinguish and analyze the 3 largest economies in the European Union from others, the Brexit decision of the United Kingdom may seem irrational since the UK is the country with the least proportional expenditure to the European Union, the least proportional contribution according to its national income but the country that receive most payments from the European Union in comparison with Germany and France. However, when our calculation of CRR is considered, the United Kingdom diverges from the other two major economies, as a matter of fact, it is the most disadvantaged country among the three countries. As of 2010, when the year 2014 is excluded, CRR is the lowest among these three countries. But even this figure

may not be a reasonable cause for Brexit alone. Because Sweden and the Netherlands' CRR are the two lowest countries almost without exception. The Netherlands is the most disadvantaged country in the last 9 years. However, they are more committed to the European Union than the United Kingdom.

The possible effects of Brexit on the UK economy should be the subject of another study.

References

Soytürk, M. (2017). "Büyük Britanya'nın Avrupa Birliği İle İlişkisi ve Brexit", *The Journal The Journal of International Scientific Researches*, No: 2 (1/2017), ss. 72-82.

Bilici, N. (2010). *Avrupa Birliği ve Türkiye*, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi.

Hepaktan C.E. & Çınar S. (2011). "Küreselleşmenin Ekonomik Entegrasyon Üzerine Etkileri", *29. INTERNATIONAL CONFERENCE ON EURASIAN ECONOMIES 2011*, 12-14 Ekim 2011, Bişkek.

Blomberght (2016). *AB'nin 2017 bütçesi belirlendi*, http://www.bloomberght.com/haberler/haber/1946283-abnin-2017-butcesi-belirlendi, (28.02.2017).

Keywords: Brexit, EU Budget, Comparative Analysis

JEL Classification: F02, P52

An Evaluation of the Present State of the Teaching of Public Finance

İzzettin ÖNDER[1]

Abstract

The aim of this paper is to understand the role of Public Finance teaching in a system that, while apparently existing to serve the market forces in the short-run, disguises the crisis producing dynamics of the system in the long-run. This is the unique reality of a science within which the balance in tension between contradictory socio-economic forces is veiled by means of gradual financial measures developed and applied as problems arise. As the result of functioning as subordinate to market forces, the focus of the science has swung wildly, a change that can be traced through a survey of relevant literature. The primary subject matter of Public Finance literature has moved from the tax oriented approach of the past towards the expenditure oriented approach of today, a tremendous change over time which constitutes firm proof of the dominance of market forces on the sector, rather than the opposite. The market oriented approach which is predominantly being used prevents the use of the historical relativist method in investigations and makes the scientist blind to future events. If the historical relativist method was used, the scientist would be able to possess an ample dataset regarding the history of facts that might equip the scientist with a clearer vision of the future. An important methodological approach for the Public Finance to become a reliable science on its own is that it should be aware of the fact that the use of empirical methodology situates the scientists within market dynamics and prevents them from designing a far-sighted policy. Employing empirical methodology degrades the science to the subservient position of the paradigm of a market system. Therefore, it is stressed in the paper that the method of investigation in social sciences must be distinct from that used in natural sciences, if the following Marx dictum would be observed:

"All science would be superfluous if the form of appear*ance of things directly coincided with their essence"* (Marx, 1991: 956)

Keywords: Public Finance, Empirical Methodology, Capitalism

JEL Classification Codes: H0,H1,P1.

* * *

The Public Finance seminars, of which 32nd is being held this year, were launched more than 30 years ago with the title "Teaching Public Finance". I was one of the speakers at the first seminar and made a presentation on the differences in areas and subject matters between universities or research institutes as opposed to

[1] Prof. Dr. Istanbul Üniversitesi (Emeritus), izzettinonder@gmail.com

occupational schools or high schools. I argued there that at occupational schools, as can be understood from their title, established knowledge is taught and transferred to students, whereas at universities a much wider area of research and investigation on alternatives should be carried out.

Today my subject is related to the same topic, albeit at a higher level - that what we are teaching as the science of economics or public economics simply reflects the mainstream knowledge, where an imaginary world is modelled and is taught as the sole universal science or in Kuhn's terminology "normal science[2]" (Kuhn, 1970), which has no relevance whatsoever to the reality. As Mark Blaug points out, "*…economists have always regarded the core of the subject as 'science',…..they frequently lost sight of this scientific objective and the history of economics is certainly replete with tautological definitions and theories so formulated as to defy all efforts at falsification*"(Blaug, 1995: 697). Thus it seems as if economists are simply reciting theories without evaluating their relevance to reality. In this strand of thought it can be said that economists are making themselves busy by over and over reciting perfect competition, the profit motive, ever increasing production, all of which manifest a laisses-faire economics that disappeared long ago.

When we shift our attention to the teaching of Public Sector Economics, it is commonly understood that almost the same professional behavior manifests itself here. Though Public Sector Economics, which deals with the economic activities of the government, is subordinated to the private sector, we carry out formal analysis as if the subject is totally autonomous and quite distinct from the operating rules of the private sector. As a result of this approach we perform our profession under a veil of ignorance, uninformed about historical events and remaining blind to future facts. This realization unearths a very important problem - that the methodological issue is lacking to a great extent, something which demands attention in any kind of scientific investigations. It seems that many scientists, economists and public finance researchers consider methodology as a waste of time, a kind of side-subject, not of any interest for them.

As to the methodological issue in scientific investigations, especially in social sciences, two dimensions appear of crucial importance. One is the adoption of the relational-historical approach, which provides the researcher a clear vision to future events by equipping them with historical dialectic. The other dimension is epistemology, which constructs the links between fact and theory in two ways -

[2] "The scientist when engaged with a normal research program, the scientist must premise current theory as the rules of his game. His object is to solve a puzzle, ..and currently theory is required to define the puzzle and to guarantee that, give sufficient brilliance, it can be solved…In short, though tests occur frequently in normal science, these tests are of a peculiar sort, for in the final analysis it is the individual scientist rather than current theory which is tested." (Kuhn, 1974:4-5) This testing method within single paradigm has been criticized by many authors, cf. Lakatos (1974); Watkins (1974): Feyerabend (19745);Fullbrook (2003), Keen (2003)

rationalism and empiricism with related logical inference mechanisms by means of, respectively, deduction and induction. It is obvious that empiricism is the unavoidable means of discovering scientific realities in natural sciences, like physics, chemistry, biology, etc., simply because objects in such areas are not man-made entities but rather developed under the rules of natural laws. Therefore, to understand the dominant rule of nature it is necessary to inspect and identify the symptoms as they are demonstrated in their natural forms.

The situation for social sciences is quite distinct from that of natural or biological sciences because in the realm of social sciences phenomena are constructed and developed not by natural laws but under the rule of power relations. When empiricism is employed in social researches the scientist is caught by market fundamentalism which leads to excessive reliance on market forces – power relations - in devising public policies and even theories. This is why Blaug put forth his famous "tautological" argument. With the use of empirical methodology, socio-economic power relations prevalent in society inevitably gain importance and become effective on scientists in shaping their theories. In this context researchers do not only behave unconsciously as obedient to such rules, but are also forced to comply with established paradigms for the sake of not endangering their professional positions and their inclination to material emulation.

Research studies that rely on a single paradigm and adopt empirical rule do generally use induction methodology that excludes plurality of paradigms. At the present time in modern societies, under the disguised pressure of powerful centers, this method has unfortunately gained general popularity. Researchers who depend on single-paradigm reflect not only the structure of power-relations in their disguised form in their findings, but also prevent the development of further appropriate theories proper to a decent social structure with equitable and acceptable social relations. Though there have been various developments in forcing the boundaries of the established paradigm, the basic example being James O'Conner (1973), such developments have not been successful in finding a place in standard curricula and teaching activities. Thus mainstream teaching systematically inhibits the advancement of science to imagine and devise alternative forms of social structures.

The facts that a single-paradigm approach conducted by empirical method conceals the ontological nature of the system on the one hand, and the role of public finance and fiscal policy tools in mitigating economic turbulences on the other, create the notion that the system is in order and can be steered smoothly. However the reality in its repressed equilibrium in tension between conflicting forces is just the opposite of the widely accepted view. This deeply conflicted situation is demonstrated by drawing an analogy between Marxian approach to capitalism and Freudian approach to human psychology. Such a comparison is given below.

Table 1. Some Parallels Between Marx and Freud

Marx	Explanations	**Freud**
Between the mode of production and social relation of production (Conflict between two classes)	**Issue** (Equilibrium in tension between conflicting forces)	Between instinctive impulses (id) and personality establishment (Super Ego)
Politico-economic	**Forms of repression**	Psychological
Religion,morality, philosophy,etc.	**Ancillary Devices** (Distorts reality and consciousness)	Projection, isolation,rationalization,etc.
Destruction of the system	**Solution**	Dissolution of symptoms
Conflict-free society	**Final Stage**	Redirect conflict-free energy to production

Source: Smelser, Neil J. (Ed.) (1973): p. xxiii-xxxiv

The absence of a sound methodological basis in the development of the science of Public Finance has also caused wide swings in its historical trajectory. Both the literature and teaching of Public Finance have evolved from a tax-oriented approach towards an expenditure-oriented approach and eventually gained a new face by moving to a pure market-oriented approach as suggested by neoliberal economists, Nozick (1974) being the most radical among them by his suggestions verging on libertarianism. This is quite a journey from John Locke's (1689) liberalism to Nozick's near libertarianism, triggered by market forces that altered state forms accordingly to accommodate relevant policies in its historical configuration. This turbulence also amended the teaching of Public Finance to accord itself to ever changing conditions that make themselves prerogative. This change reflects that liberalism is no longer a political recipe either for balanced political power or for a fairer society.

The role of Public Sector Economics defined at the beginning of liberalism about a century ago has changed tremendously as the state policies passed through Keynesianism and recently reached neo-liberalism. Such changes demonstrate that the state in its traditional form is on a slippery slope historically constructed by productive forces in their function and operation. All those changes force Public Finance to adapt new tools and policies while adjusting itself to new conditions. Such tendency can be clearly seen in Professor Musgrave's (1959) once path-breaking tradition being eroded throughout the time period. 1959. Enormous differences are visible when comparing Musgrave's book both with old texts, such as Dalton's (1936) and/or Pigou's (1928), and to very recent texts. It can be contended that as time passes facts differ and that naturally has reflections in changing theories. At the present time neoliberalism exerts the condition that while the state needs the market to defy its expenditures, the market – the economy – does not need the state. The philosophy of politics has shifted from telocracy towards nomocracy (Plant, 2012; 7-16) and this is down to two basic

reasons. Firstly, the financial system has been so imperative on national economies that it is now possible to impose some non-negotiable political conditions, which are contrary to liberal democratic principles. Secondly, the mobility of productive factors – especially capital – breaks the necessary link between capitalism and basic human rights, which was designed long ago by Welfare Economics. Thus we have now reached a type of society which is quite different from the old-type familiar structure, where everything is almost entirely under the control of international market forces with its detrimental effects on classical public functions in all respects.

The biased character of the ontological nature of the Science of Public Sector Economics, stemming from ideological character and the prerogatives of the system, can be illustrated by considering the theory of public goods explained in the very first chapters of any text, together with taxation principles given in further chapters. The optimum production rule for public goods is given by the model where the supply function intersects the total demand function, constructed by the vertical summation of individual demand functions. Up until this point there has been no point of objection, save for the case that such demand functions are fictitious due to the fact that they cannot be revealed. However, when the analysis is extended to determine the distribution of burden among demanders, the implicit benefit principle in taxation enters the picture which is dependent on the prevailing size distribution of income in the economy. Later, when the taxation issue is discussed in further chapters, equity in taxation is lengthily discussed as if such a rule is complied by in real policies. Such a style of explanation, oxymoronic in nature, fulfills the function of science in servitude to power. The same argument is also valid as far as the title of the science is concerned - the “Theory of Public Sector Economics” - which reflects the opinion as if it is of service to the general public to the extent its financial resources permit. However, as James O’Connor and many others have put forth very boldly, the duty of Public Sector Economics is not threefold as modelled by Musgrave tradition, but simply to contribute to private capital accumulation and the legitimization of the system to make it perform smoothly.

In short, the notorious failure of traditional methods must be re-evaluated and replaced by more realistic rules that might pave the way to a more beneficial service to the general public with the help of scientific research and investigations.

References

Blaug, M. (1962/1985). *Economic Theory in Retrospect*, Cambridge University Press, New York.

Dalton, H. (1936). *Principles of Public Finance*, Routledge and Kegan Paul, Ltd, London.

Feyerabend, Paul. K. (1974), "Consolidations for the Specialist", *Criticism and the Growth of Knowledge*, ed. by I. Lakatos & A. Musgrave, Cambridge University Press, UK.

Fullbrook, Edvard (2003), "Real Science is Pluralist", *the Crisis in Economics*, ed. by E. Fullbrook, Routledge, London.

Lakatos, Imre (1974), "Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes", *Criticism and the Growth of Knowledge*, ed. by I. Lakatos & A. Musgrave, Cambridge University Press, UK.

Locke, J. (1689/2013). *Two Treatises of Government*, ed. By P. Laslett, Cambridge University Press, UK,

Keen, Steeve (2003), "Economists Have No Ears", *the Crisis in Economics*, ed. by E. Fullbrook, Routledge, London.

Kuhn, Thomas S. (1974), "Logic of Discovery or Psychology of Logic", *Criticism and the Growth of Knowledge*, ed. by I. Lakatos & A. Musgrave, Cambridge University Press, UK.

Marx, K. (1894/1991). *Capital: Volume III*, Penguin Classics, London.

Musgrave, R. A. (1959). *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill Book Company, Inc., New York.

Nozick, R. (1974). *Anarchy, State and Utopia*, Basil Blackwell, New York.

O'Connor, J. (1973/2009). *The Fiscal Crisis of the State*, Transaction Publishers, London.

Pigou, A.C. (1928/1962). *A Study in Public Finance*, MacMillan & Co. Ltd., London.

Plant, R. (2010/2012). *The Neo-Liberal State*, Oxford University Press, UK.

Smelser, N. J (Ed.) (1973). *Karl Marx on Society and Social Change*, The University of Chicago Press.

Watkins, John (1974), "Against Normal Science", *Criticism and the Growth of Knowledge,* ed. by I. Lakatos & A. Musgrave, Cambridge University Press, UK.

Türkiye'de Asgari Ücretin Optimal Vergileme Kriterleri Açısından Analizi

An Analysis of Minimum Wage in Turkey from the Aspect of Optimal Taxation Criteria

Ufuk SELEN[1]

Abstract

The taxation approach of welfare economics develops within the context of optimal tax theory. Optimal taxation approach is both responsive to the need for public financing and oriented toward balancing out activity and justice. The purpose of this study is to analyse the Turkish tax system in general, with a particular focus on the taxation of wage share from the perspective of optimal taxation approaches. In line with this objective, the following hypothesis will be defended: "Pareto efficiency cannot be achieved in the taxation of minimum wage in Turkey". This study employs the deductive method alongside with an evaluation of literature and practice.

Keywords: Optimal Taxation, Welfare Economics, Minimum Wage, Finance

JEL Classification Codes: H21, H24, H26, K34.

Özet

Refah iktisadının vergilemeye ilişkin yaklaşımı optimal vergi teorisi bağlamında gelişmektedir. Optimal vergileme yaklaşımı, kamu finansman ihtiyacına cevap verebilen ve aynı zamanda etkinlik ve adalet arasında denge kurma arayışına yöneliktir. Çalışmanın amacı, etkinlik temelli optimal vergi arayışları açısından genelde Türk vergi sisteminin özelde ise emek gelirlerinin vergilendirilmesini analiz etmektir. Bu amaç doğrultusunda "Türkiye'de asgari ücretin vergilendirilmesinde pareto etkilik sağlanamamaktadır" hipotezinin doğrulanmasına çalışılacaktır. Bu bağlamda çalışmada tümden gelim yöntemi kullanılarak, litaratür ve uygulama incelemesinden yararlanılmıştır.

Anahtar kelimeler: Optimal Vergileme, Refah Ekonomisi, Asgari Ücret, Finans

[1] Doç. Dr., Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, uselen@uludag.edu.tr

1. Giriş

Refah iktisadının vergilemeye ilişkin yaklaşımı optimal vergi teorisi bağlamında gelişmektedir. Optimal vergileme, kamu finansman ihtiyacına cevap verebilen ve aynı zamanda etkinlik ve adalet arasında denge kurma arayışı içerisinde olan bir yaklaşımdır (Burgess ve Stern; 1993). Dolayısıyla, optimal verileme arayışları esasen adalet ve etkinlik temelli olarak gelişmektedir. Bu doğrultuda çalışmanın amacını, etkinlik temelli optimal vergi arayışları açısından Türk vergi sistemini ve özel olarak emek gelirlerinin vergilendirilmesi analiz edilmiştir. Bu amaç kapsamında "Türkiye'de asgari ücretin vergilendirilmesinde pareto etkilik sağlanamamaktadır" hipotezinin doğrulanmasına çalışılmıştır. Çalışmada tümden gelim yöntemi kullanılarak, litaratür ve uygulama incelemesinden yararlanılmıştır.

Her ne kadar bu çalışmada etkinlik temelli vergi arayışları üzerinde durulacak olsa da refah iktisadının bir yönü de adalet temelli vergileme arayışına yöneliktir. Faydaların ölçülebileceği ve karşılaştırılabilceği kabulüne dayanan klasik refah iktisadında adalet bir toplam fayda kriteri olarak kullanılmaktadır. Gelirin azalan marjinal faydası önermesine dayanan transfer politikalarının toplam faydayı artırması toplum için daha 'iyi' olduğu kabul edilir. Oysa, faydaların sıralanması koşuluna dayalı paretocu yeni refah iktisadında, adalet kriteri olarak kullanılabilecek hiçbir ölçütü bulunmamaktadır (Burgess ve Stern; 1993). Burada optimal vergileme teorisinin adalet temelli vergi arayışı ekseninde de yürütüldüğüne dikkat çekmek gerekir.

Piketty (2014), "21. Yüzyılda Sermaye" isimli çalılşmasında dünya genelinde artan gelir eşitsizliklerinden hareketle vergilemede adalet ve eşitliğe dikkat çekmektedir. 1970'sonrası dönemde sermaye getiri oranının büyüme oranı üzerinde gerçekleşmesi gelir eşitsizliklerini sürekli artırmıştır. Piketty; özellikle tasarruf açığı bulunan ülkelerin, arz yanlı iktisat yaklaşımının teorik meşrulaştırması altında giriştikleri vergi rekabetini artan gelir eşitsizliğinin en önemli kaynağı olarak görür ve dolayısıyla gelir dağılımının iyileştirilmesi için sermaye üzerindeki vergi yükünün artırılmasını önerir. Ancak uluslararası sermaye hareketlerinin serbest olduğu günümüz koşullarında üst gelir gruplarının ve sermayenin vergilendirilebilmesi için küresel bir uzlaşmaya ihtiyaç olup, bunun sağlanması da neredeyse imkansızdır (Albayrak, 2014)).

Kaplow ve Shawel (1994) adalet amaçlı yeniden dağıtım politikaları üzerinde gelir vergisi ayarlamalarının mı, yoksa regülasyonların mı daha etkili olduğu sorusuna cevap aramışlardır. Yeniden dağıtım politikalarında gelir vergisi uygulamalarının daha etkili olduğu sonucuna varmışlardır. Buradan hareketle gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yönelik politikaların regülasyonlardan ziyade gelir vergisi temelli belirlenmesi gereğine işaret edilmektedir.

Günümüz iktisat politkalarına yön veren faydacı refah iktisadı politika analizlerinde etkinlik yönlü optimal vergileme yaklaşımı ortaya koymaktadır. Bu çalışmada, günümüz iktisat politikalarını şekillendiren ana iktisat akımı temelinde gelişen etkinlik temelli optimal vergileme yaklaşımları üzerinde durulmaktadır.

2. Optimal Vergileme Yaklaşımları ve Emek Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Maliye literatüründe en uygun vergileme arayışları vergi konusu, tarife ve oran yönleriyle yürütülmektedir. Bu unsurlarda yapılacak değişiklerle toplumsal refahın en üst düzeye nasıl çıkarılabileceği sorusuna cevap aranmaktadır. Toplumsal refah artışının etkinlik mi yoksa adalet temelinde mi sağlanacağına ilişkin karar verildikten sonra etkinlik ve adaletin sağlanmasında vergilerin rolü üzerine yürütülen tartışmalar optimal vergileme alanına girmektedir. Bu başlık altında ilk olarak optimal vergileme tartışmaları üzerinde durulduktan sonra emek gelirlerinin optimal vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar ele alınmaktadır.

2.1. Optimal Vergileme Yaklaşımları

Optimal vergi tartışmaları refah iktisadı bağlamında yürütülmektedir. Alternatif politikalar arasından sosyal refahı en üst düzeye çıkaracak olanın belirlenmesini amaçlayan refah iktisadı iki çizgide gelişmiştir. Faydacı refah iktisadı olarak tanımlanan klasik (Pigoucu) refah iktisadı, faydanın ölçülebileceği ve karşılaştırılabileceği inancına dayanmaktadır. Azalan marjinal fayda ilkesi temelinde başlangıç dağılımına yapılacak bir müdahalenin üst gelir gruplarının aleyhine olması gereğine işaret etmektedir. Üst gelir grupları aleyhine düzenlenen bölüşüm ilişkisinin toplumsal refahı en üst düzeye çıkaracağını ve/veya müdahalenin doğuracağı refah kaybını en aza indireceğini ileri sürmektedir. Üst gelir gruplarının gelire atfettikleri marjinal fayda alt gelir gruplarının atfettiği faydadan daha düşüktür. Dolayısıyla üst gelir gruplarından alt gelir gruplarına doğru yapılacak bir transfer üst gelir gruplarının refahında oransal açıdan daha az kayba neden olurken, alt gelir gruplarının refahında daha fazla artış sağlayacaktır. Bireysel kayıp ve kazançlar toplandığında pozitif toplamlı bir sonuç ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla, toplumu oluşturan bireylerin gelire atfettikleri marjinal fayda eşitleninceye kadar yapılacak transferler toplum refahını artıracaktır.

Klasik refah iktisadının vergilemeye yaklaşımı tam da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Marjinal fayda önermesi altında mali gücü esas alan bir vergileme yaklaşımı optimal olarak kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle yeniden dağıtıcı vergilemeyle verginin mali amacı en üst düzeyde karşılanırken etkinlik ve adalet arasında da optimal bir denge sağlanmış olacaktır. Klasik refah iktisadının optimal vergilemeyle amaçladığı şey tam da budur.

Yeni refah (Paretocu) iktisadı yaklaşımı refah kavramını değer yargılarından kurtarma amacıyla hareket etmekte ve etkinlik temelli bir refah tanımlamasına yönelmektedir. Bu bağlamda Pareto'yu temel alarak, piyasa etkinliği ile refah arasında doğrudan ilişki kurmaktadır. Bu ilişkide toplumsal refah bağımlı, ekonomik etkinlik ise bağımsız değişken olarak kabul edilmiştir (Albayrak, 2010). Bunun anlamı ekonomik etkinlikte gözlenecek bir değişikliğin toplumsal refahı doğrudan etkilediğidir.

Etkinlik tanımlamasında Paretocu etkinlik yaklaşımı benimsenmektedir. “Kimsenin refahını azaltmadan hiçbir kimsenin refahını artırmanın mümkün olmadığı durum” Pareto etkinlik koşulu olarak kabul edilmektedir. Bu etkinlik tanımlaması refah iktisadının birinci temel teoremine işaret etmektedir: “Tam rekabet şartlarında oluşan her denge Pareto etkindir.” Dolayısıyla birinci temel teorem, nispi fiyat yapısını bozan her türlü piyasa dışı unsuru reddetmektedir. Tam rekabet piyasa koşullarında sapma meydana geldiği durumlarda paretocu etkinlik iyileştirmeye muhtaçtır. Bu durumda oluşacak etkinlik kaybı sosyal refahı olumsuz etkileyeceği için sosyal refah artışı sağlayacak müdahalelere gereksinim duyulmaktadır (Varian, 2005). Piyasa koşullarında kalınarak gerçekleştirilecek bu müdahaleler pareto iyileştirilmesi olarak tanımlanmakta ve refah iktisadının ikinci temel teoremi altında meşrulaştırılmaktadır (Susam, 2016). İkinci temel teorem, “piyasa koşullarına bağlı kalınmak kaydıyla, başlangıç dağılımının toplum tercihlerine uygun biçimde yeniden dağıtılabileceğine” işaret etmektedir.

Yeni refah iktisadında, gelir dağılımı içsel bir sorun olarak ele alınmaktadır. Piyasada üretim faktörlerinin gelirden aldıkları payların (gelir dağılımı), üretim faktörlerinin nispi kıtlığına bağlı olduğu kabul edilmektedir. Bu durumda gelir dağılımı adalet meselesi olmaktan ziyade etkinlik meselesi olarak değerlendirilmektedir (Kirmanoğlu, 2005). Üretim faktörlerinin görece kıtlığına bağlı gerçekleşen gelir dağılımı, toplum tarafından adil bulunmadığı durumlarda piyasada oluşan kaynak dağılımını bozmadan, toplum tarafından benimsenen herhangi bir sosyal refah fonksiyonuna göre yeniden dağıtılabilir.

İkinci temel teoremin “piyasada oluşan kaynak dağılımını bozmadan” kısıtlı yapılacak bir müdahalenin ekonomik birimlerin tercihlerini değiştirmemesi gerektiğine işaret etmektedir. Yeni refah iktisadı ve optimal vergileme ilişkisi tam da bu noktada kurulmaktadır. İkinci temel teorem çerçevesinde meşru kılınan müdahalelerin ancak bireylerin tercihlerini değiştirmeyen götürü vergileme ve transfer uygulamalarıyla mümkün olacağı öngörülmektedir (Backhaus, 2004).

Yeni refah iktisadı vergilemeye, nisbi fiyat yapısına atfettiği değer üzerinden yaklaşmakta ve nisbi fiyat yapısını bozan vergileme dahil hiç bir müdahaleyi kabul etmemektedir. Ekonomide nispi fiyat yapısının bozulması etkinlik kaybının yaşanmasına neden olmaktadır (Backhaus, 2004). Üretim ve tüketim tercihlerinin değişmesi nispi fiyat yapısını bozarak, etkinlik ve adalet arasında çatışmaya bağlı, etkinlik kaybını artırmaktadır. Kullanılabilir geliri belirleyen vergi değişiklikleri, tüketim tercihlerini farklılaştırdığı için, nispi fiyat yapısının bozulmasına neden olmaktadır. Bu durum özellikle yeniden dağıtıcı vergilerde daha net ortaya çıkmaktadır. Yeniden dağıtıcı vergileme nisbi fiyat farklılaşmalarını daha da artırmaktadır. Bu nedenle optimal vergi tartışmalarında tarafsız vergileme yaklaşımı ön plana çıkmaktadır. Buradaki tarafsızlık, tüm vergilendirilebilir faaliyetlerin vergi sistemi tarafından eşit şekilde ele alınması gerektiği anlamına gelir (Backhaus, 2004). Tarafsızlık esasına

dayanan bir vergileme, ikame etkisinin neden olduğu aşırı yükleri olabildiğince önleyecektir.

Optimal vergi teorisinde vergilerin ikame etkisi genellikle, arz edilen emek miktarındaki değişme üzerinden formüle edilmektedir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olasılıkları, standart teoride bunları modellemenin zorluğu nedeniyle, genellikle analiz dışında bırakılmaktadır. İkame etkisinin büyüklüğü vergi nedeniyle ortaya çıkacak etkinlik kaybının düzeyini belirlemektedir. Bu ise boş zaman ve gelirin (tüketimin) ikame edilebilirliğinin derecesine bağlıdır. Eğer bu ikisi arasındaki ikame yüksek ise emek arz esnekliği yüksek olacak ve vergi nedeniyle yaşanacak kayıp o ölçüde artacaktır (Albayrak, 2010)

Gelir dağılımını düzeltici bir vergi tarifesinde marjinal vergi oranları önem arz eder, zira optimal gelir vergisi yazını da optimal marjinal vergi oranlarını belirlemeye çalışır. Çünkü, aşırı vergi yükü olarak da tanımlanan etkinlik kaybı marjinal vergi oranının karesi olarak hesaplanmaktadır. Dolayısıyla, vergi emeğin marjinal getirisini ne kadar düşürüyorsa, bireyin vergiye verdiği tepki de emek arz esnekliklerine bağlı olarak o kadar büyük olacak, bu da etkinlik kaybının derecesini ve dolayısıyla adalet-etkinlik çatışmasının şiddetini belirleyecektir. Adalet etkinlik çatışmasını önleyecek, vergileme bireyin çalışma kararlarını etkilememelidir. Yani uygulanacak vergi mesai sonrası kullanılabilir geliri etkilememelidir. Daha önce de vurgulandığı gibi bu ancak bireyselleştirilmiş götürü vergileme ile mümkün olacaktır.

Optimal vergileme açısından temel sorun, ikame ekisine bağlı oluşan, aşırı vergi yükünün nasıl azaltılabileceğidir? Aşırı vergi yükünü en aza indirmeyi amaçlayan optimal vergi arayışları üç temel noktadan hareket etmektedir (Sağbaş ve Şen; 2015): 1) Her bir model çalışması kamu finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla gelir veya harcama vergilerinin alt unsurlarından biri üzerine odaklanmaktadır. 2) Her bir model, potansiyel vergi mükelleflerinin vergiye direnç düzeylerini belirlemeye çalışmaktadır. 3) Her bir model çalışması, toplumun farklı vergi türleri için ekinlik ve adalet arasında nasıl bir tercihte bulunacağını tahmin etmeyi amaçlamaktadır. Yani toplumun tercihini ortaya koyacak bir sosyal refah fonksiyonunun tanımlanmasını gerektirmektedir. Bu kapsamda yürütülen optimal vergileme teorisinin ortaya çıkardığı sonuçlar şöyle özetlenmektedir (Mankiw, Weinzierl ve Yagan: 2009; Burgess ve Stern: 1993):

1. Emek gelirleri bireysel yetenek dağılımını esas alan, azalan oranlı bir tarife üzerinden vergilendirilmelidir.

2. Götürü bir transferle birleştirilen, düz oranlı bir tarife yapısı ile optimale yaklaşılabilir.

3. Sermaye gelirleri mümkün olduğunca vergi dışı bırakılmalıdır.

4. Optimal bir yeniden dağıtım ücret eşitsizliği ile sağlanır.

5. Vergi tarifeleri gelir düzeyi kadar kişisel özelliklere dayandırılmalıdır.

6. Tüketim, sadece nihai mallar üzerinden, ayrımcı olmayan bir biçimde vergilendirilmelidir.

Bu sonuçlar teorik literatürdeki temel önermelere dayandığı için hemen hemen tamamı doğrudan kabul edilmektedir. Ancak, bunlar günümüzde uygulanan politikalarla çoğunlukla örtüşmemektedir (Burgess ve Stern: 1993). Çünkü, etkinlik temelinde gelişen optimal vergileme teorisi adaleti, piyasa işleyişinin içsel bir sorunu olarak kabul etmekte ve yok saymaktadır. Oysa politik düzeyde adalet göz ardı edilecek bir olgu değildir.

Gelir dağılımında adaleti piyasanın içsel bir sorunu olarak kabul eden yeni refah iktisadına yönelik en önemli eleştiri Amartya Sen tarafından getirilmiştir (Sen, 2004: 94). Sen'in ilk eleştirisi Paretocu refah iktisadının varsayımlarının çok soyutlayıcı olduğu ve politik gerçekliğe cevap vermede yetersiz kaldığı yönündedir. İkinci eleştirisi ise yeniden dağıtım kararının ekonomik olmaktan ziyade siyasal seçimlere bağlı kabul edilmesidir. Siyasal süreçte alınan kararların, üretim faktörlerinin mülkiyet değişimine kadar uzanan, bir sistem değişimine dahi yol açabileceği biçiminde değerlendirilmektedir. Üçüncü eleştirisi ise piyasa koşullarında gerçekleştirilmesi öngörülen pareto iyileştirme kararının, yani müdahale kararının, verilmesi için yeterli bilgiye sahip olunamaması yönündedir. Ekonomik birimlerin kendi çıkarlarına uygun olmayan durumlarda gerçek bilgi vermekten çekinmeleri, karar alıcıların doğru karar almalarına yardımcı olacak bilgiye ulaşmalarını zorlaştıracaktır. Bu da pareto iyileştirmeden beklenen olumlu sonuçların alınmasını güçleştirecektir.

Bu eleştirilerden hareketle Sen, refah iktisadının daha geniş bir değişkenler kümesi içinde ele alınmasını savunmaktadır. Bireysel refahı, gelire bağlı "tatmin duygusu" yerine, özgür bir ortamda "ihtiyaçların karşılanabilmesi" olgusu üzerinden ele almaktadır. Sen, refahın fayda kavramıyla yeterli ölçüde açıklanamayacağını ileri sürerek, refahın, bireyin yapabilirliklerine, yani bireysel özgürlüğün kullanılabilirliğine, bağlı olduğunu savunur. Sen, bireylerin özgürlüklerini temel yapı taşları olarak görmektedir. Bu bağlamda, Sen için değerli olan, özgürlükle elde edilenler değil, özgürlüğün bizzat kendisi olmaktadır (Durgun, 2013: 103). Bu yaklaşımda bireysel yapabilirlikler refahın bir belirleyicisi olarak kabul edilir ve refah bu kapasitenin çıkardığı ürüne indirgenemez (İnsel, 2000).

Bireysel yapabilirlikleri artıran özgürlükler ihtiyaçların daha üst düzeyde karşılanmasına imkan sağlamaktadır. Yapabilirliklerin artırılması bağlamında; i) mal ve hizmetler ile bilginin serbest dolaşımının sağlanması, ii) hukuku güvenliğinin artırılması ve demokrasinin güçlendirilmesi, iii) toplumun her kesimine, her alanda fırsat eşitliğinin sağlanması önem arz etmektedir. Bu özgürlük alanının sağladığı haklardan ve imkanlardan işlevsel biçimde yararlanabilmek için ulaşılabilirliğin ve katılımcılığın güçlendirilmesi oldukça önemlidir (İnsel, 2000). Ulaşılabilirlik, özgürlüklerden yararlanabilmenin; katılımcılığın güçlendirilmesi ise seçim yapabilmenin önemine dikkat çekmektedir. Yapabilirliklerin artırıldığı bir ortamda gerçekleştirilecek vergileme

toplumun tüm kesimlerini kapsayacak ölçüde genel, tarafsız ve eşit yapılmalıdır. Özellikle vergilemede genellik ve tarafsızlık yaklaşımı yani refah iktisadının vergileme yaklaşımıyla örtüşmektedir. Sen, her ne kadar etkinlik odaklı bir refah yaklaşımını eleştirse de, vergileme konusunda yeni refah iktisadına yaklaştığı söylenebilir.

2.2. Optimal Vergileme Yaklaşımları Açısından Emek Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Optimal vergileme teorisinin ortaya çıkardığı sonuçlar özelinden emek gelirlerinin nasıl vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin çıkarımlarda bulunulabilir. Teoride optimal bir yeniden dağıtım ücret eşitsizliği ile sağlanabileceği ve vergi tarifelerinin gelir düzeyi kadar kişisel özelliklere dayandırılması gerektiği üzerinde durulmaktadır. Etkinlik temelli optimal vergileme yaklaşımına göre emek gelirlerinin vergilendirilmesinde emeğin gelir elde etme yeteneği dikkate alınmalıdır. Gelir elde etme yeteneği yüksek emek unsurlarından düşük oranda bir vergi alınması tercih edilmelidir. Yani tersine artan oranlı bir tarife yapısı tesis edilmelidir. Tarife yapısında ana değişken gelir olmayıp, gelir elde etme yeteneğine ilişkin eğitim durumu, yaş faktörü, mükellefin fiziki ve medeni durum gibi kriterlere yer verilmelidir.

Emek gelirlerinin optimal biçimde vergilendirilmesine yönelik çalışmalar Mirrlees'in ortaya koyduğu prensiplere bağlı olarak gelişmektedir (Mirrlees, 1971). Mirrlees (1971) vergilerin ayrıştırılmasıyla, farklılaştırılmış gelir vergisine işaret etmektedir. Gelir vergisinde, elde edilen gelir ve çalışma süresine dayanan tarife yapısının kullanılması gereğine dikkat çekilmektedir. Bu bağlamda "tembelliğin ağır vergilendirilmesi" veya "çalışma süresi arttıkça vergi oranının düşürülmesi" şeklinde uygulamalardan yararlanılabileceğine dikkat çekilmektedir. Aslında, her bir birey için farklılaştırılmış tarife yapısıyla tam bir optimum sağlanabilir. Bireyler arasında negatif fark yaratan, aileden gelen istenmeyen kalıtsallıkları dengeleyebilecek ve emek arzını olumlu yönde etkileyebilecek farklılaştırma araçlarının vergi sistemi içine dahil edilmesi gelirin optimal vergilemesi açısından yararlı sonuçlar ortaya koyabileceği kabul edilmektedir (Mankiw, Weinzierl ve Yagan, 2009).

Farklılaştırılmış tarife uygulamasında temel sorun optimal vergileme açısından marjinal vergi oranının ne olacağı ve tarife yapısının nasıl olması gerektiğidir. Mirrlees bu noktada tarife yapısının şekli konusunda bir sınırlama getirmemektedir. Ancak, uygulanabilecek vergi oranının üst gelir gruplarında sıfıra yaklaştırılması, yani azalan oranlı bir tarife yapısı önermektedir (Mankiw, Weinzierl ve Yagan, 2009). Bunun gerekçesi ise mükelleflerin vergiye karşı tutumlarıyla açıklanmaktadır: Yüksek marjinal vergi oranlarının kullanıldığı durumlarda verginin ikame etkisi etkinlik kayıplarına neden olacaktır. Dolayısıyla Mirrlees (1971) gelirin vergilendirilmesinde, mükellefin gelir elde etme kabiliyetiyle ilişkilendirilmiş bir tarife yapısına dikkat çekmektedir.

Diğer taraftan vergilemenin, vergi öncesi gelir üzerindeki etkilerinin analizine ilişkin kamu ekonomisi literatüründe yer alan ampirik çalışmalardan kabul gören iki

sonuç çıkmaktadır (Piketty, Saez ve Stantcheva, 2014). Bunlardan ilki, vergi sığınaklarının üst gelir gruplarının vergiden kaçınma eğilimini artıracağı kabulüdür. İkincisi ise vergi sığınakları sınırlı ve geniş tabanlı vergilemenin, kısa ve orta vadede tahmin edilen vergi esnekliklerini artırmayacağı kabulüdür. Bu iki sonuçtan hareketle sistem içindeki vergi sığınaklarının olabildiğince azaltılması ve vergi tabanının genişletilmesi gerektiği söylenebilir. Buradan hareketle vergilendirmenin düz oranlı ve içinde muafiyet ve istisna barındırmayan bir tarife yapısı üzerinden yapılması etkinlik kayıplarının azaltılmasında yararlı olabileceğine dikkat çekilmektedir.

3. Türkiye'de Asgari Ücret Vergilemesinin Optimal Vergileme Açısından Değerlendirilmesi

Bu başlık iki alt başlıktan oluşup, ilk alt başlıkta Türk vergi sisteminin optimal vergileme kriterleri açısından değerlendirilmiştir. İkinci alt başlıkta ise Asgari ücret vergilemesi üzerinde durulmuş ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde etkinlik kayıplarına neden olan uygulaya dikkat çekilmiştir.

3.1. Vergi Sisteminin Genel Yapısı

Anayasanın ilgili maddesinde yer alan hüküm gereği ödeme gücüne göre vergi alınması, kişisel gelirin artan oranlı tarife üzerinden vergilendirilmesiyle sağlanmaktadır. Kişisel gelirin, üniter biçimde vergilendirilmesi tarifenin artan oranlılığın şiddetini artırmaktadır. Gelirin yeniden dağılımını esas alan sosyal refah fonksiyonu açısından doğru kabul edilen bu vergileme biçimi, etkinlik odaklı sosyal refah fonksiyonundan hareket eden, optimal vergileme yaklaşımı açısından uygun bir vergileme olarak kabul edilemez. Çünkü, yukarıda da belirtildiği gibi, optimal vergi teorisinde emek gelirlerinin, bireyin gelir elde etme yeteneğini esas alan, azalan oranlı bir tarife üzerinden vergilendirilmesi öngörülmektedir. Ancak, kişisel gelirin üniter biçimde artan oranlı tarife yapısının kişilerin çalışma istekleri üzerinde olumsuz etkide bulunacağı teorik olarak kanıtlanmış bir gerçektir (Güran ve Karayılmazlar, 2005). Bu açıdan bakıldığında üniter nitelikli artan oranlı tarife uygulaması, özellikle kalkınma ihtiyacı içindeki Türkiye ekonomisi açısından uygun bir vergilendirme şekli olarak kabul edilemez.

Gelir dağılımında adaletin kullanılabilir gelir (vergi sonrası gelir) açısından değerlendirildiğinde artan oranlı tarife üst gelir gruplarının kullanılabilir gelirlerini, alt gelir gruplarına oranla daha çok azalttığı için üst gelir gruplarından alt gelir gruplarına doğru bir gelir aktarımı yapılmış olmaktadır. Bu sonuç, üst gelir gruplarının, en iyimser ihtimalle, vergiyi doğuran olaydan uzaklaşma şeklinde vergiye direncini artıracaktır. Vergiye karşı direnç kaynak dağılımından sapma ve dolaysıyla etkinlik kaybına neden olacaktır. Bu açıdan bakıldığında artan oranlı tarife uygulaması optimal vergi teorisinin

istediği bir vergilendirme şekli değildir. Bu açıdan ülkemizde uygulanan artan oranlı tarifenin işlevselliği de sorgulanabilir. Zira gelir vergisinin yaklaşık %90'lık kısmı tevkifat yoluyla tahsil edilmektedir.

Son yıllarda, OECD ülkelerinde ve diğer ülkelerde, kişisel gelir üzerinden alınan marjinal vergi yüklerinin azaltılma eğiliminde olunduğu gözlenmektedir. Örneğin Almanya ve Türkiye'de kişisel gelir vergisi, marjinal oranları önemli oran da azaltılmıştır. Almanya'da tarife oranları indirilirken yükseklik farkının artırıldığı gözlenmektedir. Ayrıca, vergiden bağışık tutulan en alt gelir düzeyi indirilerek, alt gelir grupları üzerindeki vergi yükünün artırıldığı da görülmektedir. Ancak, oran indirimlerinin alt ve üst gelir grupları açısından bakıldığında, alt gelir gruplarına uygulanan indirim oranın üst gelir gruplarına uygulanan indirimden fazla olduğu gözlenmektedir (Ekici, 2012). Türkiye uygulaması açısından bakıldığında ise, yükseklik farkı azaltacak biçimde, marjinal vergi oranları en alt gelir grubunda % 20'den %15'e; en üst gelir gruplarında ise % 45'den % 35'e indirilmiştir. Alt gelir gruplarından ziyade üst gelir gruplarının vergi yükünün azaltıldığı gözlenmektedir. Bu yönüyle, optimal vergi teorisinin üst gelir gruplarının vergi yükünün düşük tutulması yaklaşımının benimsendiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Ayrıca yukarıda belirtildiği üzere gelir vergisinin önemli kısmı tevkifat yoluyla tahsil edilmektedir ve artan oranlı tarife bu yönüyle işlevselliğini kaybetmiştir. Bu iki örnek ülkelerin marjinal vergi oranlarını, optimal vergi teorisinin önerileri doğrultusunda, indirme arayışında olduklarını göstermektedir.

Türk gelir vergisi sisteminde, Anayasal emri yerine getirme gerekliliğinden hareketle, artan oranlı tarife'nin kullanılması benimsemiştir Ancak, etkinlik temelli optimal vergi teorisi önerilerine uygun bir vergi politikası izlendiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bu yargımızın en güçlü dayanağı sistem içindeki uygulamalarda bulunmaktadır. İlki, yukarıda da ifade edildiği gibi, süreç içinde marjinal vergi oranlarının indirilmiş olmasıdır. İkincisi ise gelir vergisi sistemi içinde yer alan vergisel bağışıklıkların uygulanma şekliyle ilgilidir. Şöyle ki, vergi bağışıklıklarının ödeme gücüne ulaşmak amacıyla kullanıldıkları ifade edilmesine rağmen, vergi bağışıklıklarının gerçekte ortalama vergi yükünü azaltma amacıyla kullanıldığı gözlenmektedir. Ödeme gücüne göre vergileme vurgusu aslında verginin gerek toplumsal ve gerekse yasal meşruiyetinin sağlanması amacına hizmet ettiği söylenebilir. Gelir vergisi sistemi içinde yer verilen istisna, muafiyet, indirim ve diğer biçimlerde uygulanan vergi harcamalarının yoğun olarak sermaye kaynaklı gelir unsurlarına uygulandığı gözlenmektedir. Örneğin, menkul sermaye iratlarının ve zirai kazançların beyannameye neredeyse hiç dahil edilmemesine ve nihai olarak stoplajla düz oranlı biçimde vergilendirecek düzenlemenin var olduğu görülmektedir. Bu tür uygulamalarla önemli ölçüde gelir beyan dışında tutularak matrah erozyonu oluşturulmakta ve böylece vergi yükünün düşmesi sağlanmaktadır.

Üçüncüsü ise kurum kazançlarının kişisel gelirden ayrı vergilendirilmesidir. Kurumların da kamu hizmetlerinden yararlanması, kurumlara yönelik çeşitli vergisel ayrıcalıklar tanınmış olması, gelir vergisini tamamlama aracı olması, ayırma ilkesinin uygulanmasına imkan sağlaması ve mali amaçlarla kişisel gelir vergisi yanında kurumlar vergisi uygulamasına da yer verilmektedir (Saraçoğlu, 2015). Türk gelir vergi sisteminde sermaye gelirlerine dayanan kurum kazançları düz oranlı olarak vergilendirilmektedir. Düz oranlı vergi uygulaması, etkinlik amacına odaklanan ve sermayenin sıfır oranında vergilendirilmesini benimseyen, optimal vergi teorisi açısından ikinci en iyi olarak kabul edilmektedir. Diğer bir bakış açısıyla, kurum kazançlarının, artan oranlı biçimde vergilendirilmesinden ziyade, düz oranlı olarak vergilendirilmesi ikinci en kötü olarak da değerlendirilebilir.

Kurum ortağı gerçek kişilerin vergilendirilmesinde optimal vergileme ilkelerinden uzaklaşmanın olduğu söylenebilir. Bu husus kurumun kar payı dağıtımında ortaya çıkmaktadır. Dağıtılan kar payları önce kurum kazancı olarak vergilendirilmekte ve vergilendirilmiş gelir olarak dağıtıma konu edilmektedir. Dağıtılan karlar Gelir Vergisi Kanunu açısından menkul sermaye iradı olarak kabul edilmekte ve %15 oranında stopajla vergilendirilmektedir. Ödenen bu vergi gelir vergisi beyannamesinde indirime konu edilebilmektedir. Mükellefin hukuki statüsünün değişmesine bağlı olarak aynı sermaye iki defa vergilendirilmektedir. Diğer bir ifade ile gerçek kişi mükelleflere dağıtılan kar payları üzerinden aynı sermaye çifte vergilemeye konu edilmektedir. Bu uygulamanın doğurduğu bir diğer sonuç da gerçek kişi ortağın vergi yükünü artırmasıdır. Artan oranlı tarife yapısı içinde mükellefin gelirinin üst marjinal oran üzerinden vergilendirilmesine neden olmakta ve bunun doğal sonucu olarak vergi yükü artmaktadır. Sermayenin sıfır oranında vergilendirilmesi yaklaşımıyla karşılaştırıldığında, optimal vergi teorisine aykırı düzenleme olduğunu söyleyebiliriz.

Etkinlik odaklı optimal vergileme kriterlerine ters olan bu uygulamaya rağmen, kurum kazançlarının düz oranlı vergilendirilmesi, kanuni vergi oranının zaman içinde %30'dan %20'ye indirilmesi ve sistem içinde yaygın olarak yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerle kurumlar vergisi oranını fiili olarak indirme gayretleri optimal vergi teorisinin önerilerine yaklaşma çabası olarak değerlendirilebilir.

3.2. Türkiye'de Asgari Ücretin Vergilemesine İlişkin Değerlendirme

Türkiye'de emek gelirinin vergilendirmesini düzenleyen ücretlerin vergilendirmesinde kişisel farklılıkların dikkate alındığı gözlenmektedir. Bu çerçevede; asgari geçim indirimi uygulaması, engelli indirimi gibi bireysel farklılaştırmalara yer verilmiştir. Ancak, bu farklılaştırma unsurları ekonomik birimlerin ödeme gücünü kavramaya yönelik olup, etkinlik arayışına yönelen optimal vergi teorisinin öngördüğü farklılaştırma amacına hizmet etmemektedir. Çünkü, optimal vergi teorisinin öngördüğü bireysel farklılaştırma gelir elde etme yeteneği yüksek kişileri belirleyerek

daha düşük oranda vergilendirilmesini sağlamak ve bu kişilerin üretime daha aktif katılımını sağlamaktır. Bu nedenle ücretlerin vergilendirilmesindeki farklılaştırma unsurları optimal vergi teorisinin beklentisine cevap vermemektedir.

Türkiye'de emek gelirlerinin vergilendirilmesi optimal vergileme yaklaşımı açısından değerlendirildiğinde, mevcut uygulamaların optimal vergilemenin gereklerini iki açıdan karşılamadığını söyleyebiliriz.

Bunlardan ilki ücret gelirlerinin gelire duyarlı artan oranlı tarife üzerinden vergilendirilmesi ve ayırma ilkesinin emek lehine işletilmesidir. Gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde oran değişimi için sermaye gelirlerinde 70.000 ₺, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde 110.000 ₺'yı aşması öngörülmektedir. Dolayısıyla böyle bir uygulama emek gelirlerinin sermaye gelirlerine oranla daha düşük vergilendirilmesi yaklaşımına yöneliktir. Oysa etkinlik temelinde gelişen refah iktisadı açısında bu kabul edilebilir bir durum değildir. Yukarıda da belirtildiği gibi optimal vergileme yaklaşımı gelirden ziyade, gelir elde etme kabiliyetine duyarlı, azalan oranlı bir tarife yapısının etkinlik açısından uygun olacağı kabul edilmektedir.

İkincisi ise asgari ücretin vergilendirilmesinde ikame etkisine neden olacak uygulamalara yer verilmesidir. Asgari ücretin vergilendirilmesine ilişkin 2016-2017 yıllarındaki uygulamaların ikame etkisi yaratarak etkinlik temelli optimal vergilemeden sapmalara neden olduğu gözlenmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu verilerine göre sigortalı ücretli çalışan 13 milyon kişinin yaklaşık 5 milyonu asgari ücretli olarak çalışmaktadır. Bu veri emek gelirlerinin yaklaşık % 40 düzeyinde asgari ücret üzerinden vergilendirildiğini göstermektedir. Bu sonuç dikkate alındığında mevcut uygulamanın büyük etkinlik kayıplarına neden olacağı söylenebilir. Şöyle ki vergi sonrası asgari ücretin belli bir tutarın altına inmesine izin verilmemesi yönündeki uygulama çalışanların çalışma ve aylaklık arasındaki seçimini aylaklıktan yana kullanmasına yani ikame etkisine neden olmaktadır. Artan oranlı tarife sonrasında artan vergi yükü kullanılabilir gelirin, bekar ve çocuksuz bir çalışan için, 1.404,06 TL'nin altına inmesi halinde devlet aradaki farkı çalışana iade etmekte ve böylece asgari ücret garantisi sağlamaktadır. Ancak, mesai ücreti aldığı için 1.404,06 TL üzeri gelir elde edenlere devletin ek ödeme yapmaması çalışanların mesai yapma istekliliğini azaltmakta ve aynı zamanda çalışma barışının da bozulmasına neden olmaktadır. Her iki durumda da pareto anlamında etkinlik kaybı ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda, ücret gelirlerinin artan oranlı vergilendirilmesi, vergi ve benzeri mali yüklerin azaltılması amacıyla, çalışanların SSK girişlerinin asgari ücret düzeyinde yapıldığı dikkate alındığında optimal vergilemeden uzaklaşıldığı söylenebilir. Çünkü bu yolla matrah gizlemesi verginin mali amacını da olumsuz etkilemektedir.

Bu uygulamanın neden olduğu ikame etkisinin ortadan kaldırılması için tarifenin ilk diliminin asgari ücretin en alt orandan vergilendirilmesine imkan sağlayacak düzeyde belirlenmesidir. Bu düzey bürüt asgari ücret x 12 formülüyle belirlenecek tutar olacaktır. Örneğin, 2017 yılı için bu düzey 21.330 ₺ (1777,50x12) olması gerekirken

tarifenin alt dilimi 13.000 ₺ olarak belirlenmiştir. Bu da asgari ücretlilerin 9. aydan sonra %20 oranında vergilendirilmesine ve mesai yapmayanlar açısından vergi sonrası gelirin aylık asgari ücret düzeyinin altına inmesine neden olmaktadır. Nitekim, 2017 yılı eylül ayında asgari ücretli bir çalışan 1.330 TL ücret alarak, vergi sonrası geliri, 1.404 TL olan asgari ücretin altında gelir elde etmiştir. Bu sonuç, asgari ücret uygulamasının anlamını yitirmesine yol açmaktadır. 2016 yılı için her ne kadar ek asgari geçim indirimi uygulamasıyla fark telafi edilmiş olsa da 2017 yılı eylül ayında ücretliler yaklaşık 70 TL gelir kaybına uğramıştır. Bu gelir kaybının telafi edileceğine ilişkin düzenlemenin TBMM'ye gönderildiği ifade edilmiş olmakla birlikte, yazının kaleme alındığı tarih itibariyle bu konuda her hangi bir yasal düzenleme yapılmamıştır. Mevcut durumda yasal olarak 1.404 TL olan asgari ücret, vergi dilimindeki artışa bağlı biçimde fiili olarak 1.330 TL düzeyinde inmiş durumdadır.

Bu anlamda, ücretliler üzerindeki bu çarpık yapının ortadan kaldırılması, vergi yükünün azaltılarak verginin adil veya etkin bir şekilde tabana yayılması gereklidir. İstihdam üzerinden alınan vergilerin bütçe gelirleri içinde önemli bir gelir kaynağı olduğu ve vazgeçilmezliği dikkate alındığında, vergilemenin mali amacına ulaşırken etkinlik ve adalet kriterleri arasında da çatışmalar yaşanabilmektedir. Örneğin adaleti sağlamak adına etkinlikten taviz verilerek üst gelir gruplarına aşırı vergi yükü uygulandığında daha az üretim, değerli mallara ve eğlenceye daha az harcama vs. şeklinde kendini gösterebilirken, etkinliği arttırma adına adalet ilkesinden taviz verildiğinde, örneğin emek gelirlerinin sermaye gelirlerine oranla daha fazla vergilendirilmesi mümkün hale gelebilmektedir (Bachaus, 2004; Hyman, 2011). Dolayısıyla ekonomik dengenin sağlanması adına ücret geliri üzerindeki vergi yükünün artırılması, etkinlik kayıplarını artırmaktadır. Etkinlik kayıplarının yüksek olduğu ekonomilerde ise kayıt dışılık önemli seviyelere ulaşmaktadır (Nar, 2015).

4. Sonuç

Ekonomik politikalar arasından toplumsal refahı en üst düzeye çıkaracak politikanın belirlenmesini amaçlayan refah iktisadı perspektifinde optimal vergileme yaklaşımı ele alınmaktadır. Optimal vergileme yaklaşımı ile vergisel anlamda toplumun refahı üzerinde etkili olan kriterlerin neler olduğu arayışı içerisine girilmiştir. Bu doğrultuda, optimal vergileme arayışları etkinlik ve adalet kriterleri çerçevesinde gelişmiştir. Çalışma kapsamında etkinlik temelinde gelişen optimal vergileme arayışları üzerinde durulmakta ve emek gelirlerinin vergilendirilmesi özelinde bir değerlendirme yapılmaktadır. Etkinlik temelinde gelişen optimal vergileme arayışları, mükelleflerin tercihlerini en az etkileyecek, tarafsız vergileme ilkesi ekseninde şekillenmektedir. Türk vergi sistemi, optimal vergileme kriterleri açısından değerlendirildiğinde; hukuki açıdan vergilemede adaletin sağlanması amacına uygun kurgulandığı, ancak politika ve uygulama düzeyinde ise etkinlik arayışı temelinde şekillendiği söylenebilir. Bu genel karakterinin yanında emek gelirlerinin vergilendirilmesi özelinde ikame etkisinin

oluşmasına neden olabilecek uygulamalara da yer verildiği gözlenmektedir. İkame etkisinin ortaya çıkması etkinlik kaybının oluştuğu anlamına gelmektedir. Özellikle yeni refah iktisadı ekseninde şekillenen etkinlik temelli optimal vergi arayışı açısından ortaya çıkan bu durum kabul edilebilir nitelikte değildir. Dolayısıyla emek gelirlerinin vergilendirilmesinde optimal vergileme kriterini yansıtmayan bu etki ortadan kaldırılmalıdır. İkame etkisinin ortadan kaldırılması için ise, tarifenin ilk diliminin asgari ücretin en alt orandan vergilendirilmesine imkan sağlayacak miktarda belirlenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

Akkaya, Ş. (1988). Adil Vergileme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 46.

Backhaus, J. G. (2004). Handbook of Public Finance, Springer Science & Business Media.

Albayrak**,** Özlem**.** (2014)*. "Kitap İncelemesi: Eşitsizliklerin Muhteşem Dönüşü: Piketty'nin Sermaye'si ve İktisat Bilimi"* Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 69, S. 3, ss.639-654

Albayrak, Ö. (2010). Optimal Vergi Teorisi: Bir Değerlendirme. A. Pınar, A. Köse, ve Nihat Falay içinde, İzzettin Önder'e Armağan. İstanbul: SAV Yayınları.

Burgess, Robin and Nicholas Stern (1993). Taxation and Development Source: Journal of Economic Literature, Vol. 31, No. 2, pp. 762-830. http://www.jstor. org/stable/2728515 (28-03-2017)

Chamley, C. (1986). Optimal Taxation of Capital Income in General Equilibrium with Infinite Lives. Econometrica, 54(3), 607-622.

Durğun, Serpil (2013) *"Amartya Sen: Adalete Küresel Bir Bakiş".* Felsefe ve Toplumsal Bilimlerde Diyaloglar, 6(1), 95-123.

Ekici, F. (2012). Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması. DPUJSS, 32(2), 191-200.

Gerçek, A. (1999). ABD'de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi. Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, 14(1), 125-136.

Güran, M. C., ve Karayılmazlar, E. (2005). Gelir Vergisinde Tarife yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 2(60), 141-169.

Kaplow, Louis, and Steven Shavell. (1994). Why the Legal System Is Less Efficient Than the Income Tax in Redistributing Income. Journal of Legal Studies 23:667–81.

Kirmanoğlu, Hülya (2005). "*Amartya Sen'in Özgürlük Ve Kalkınma Üzerine Düşüncelerine Bir Bakış",* İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 47. Seri, (Prof. Dr. Türkan Öncel'e Armağan)**,** İstanbul: İstanbul Üniversitesi.

Mankiw, N., Weinzierl, M., and Yagan, D. (2009). Optimal Taxation in Theory and Practice. Journal of Economic Perspectives, 23(4), 147-174.

Mirrlees, J. (1971). An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation. Review of Economic Studies, 38(114), 175-208.

Nar, Mehmet (2015). Ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü: vergi takozu uygulaması. International Journal of Human Sciences, 12(1), 685-705.

Savaşan, F. (2016). Kamu Ekonomisi. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.

Sen, A. (2004). On Ethics and Economics, Blacwell.

Şen, H., ve Sağbaş, İ. (2015). Vergi Teorisi ve Politikası. Ankara.

Susam, N. (2016). Kamu Maliyesi: Temel Kavram ve Esasları 2. Baskı. İstanbul: Beta.

Saraçoğlu F. (2016). Gelir Vergisi Ders Notları. Ankara: Gazi Kitabevi.

İnsel, Ahmet (2000) "*Özgürlük Etiği Karşısında İktisat Kuramı Amartya Sen'in Etik İktisat Önerisi"* Dördüncü ODTÜ İktisat Kongresi**,** 13-16 Eylül 2000, Ankara

Piketty, T., Emmanuel Saez and Stefanie Stantcheva, (2014). "*Optimal Taxation of Top Labor Incomes: A Tale of Three Elasticities*," American Economic Journal: Economic Policy, American Economic Association, vol. 6(1), pp. 230-71

Piketty, Thomas. (2104). 21 Yüzyılda Sermaye. 2. Baskı. (Çev: Hande Koçak), İstanbul: İş Bankası yayınları

Bir Anketin Söyledikleri! Vergi Mükellefi Ne İstiyor? Niçin Vergi Kaçırıyor?

What a Poll Says? What Does a Taxpayer Want? Why Does He/She Evade Tax?

İlhami SÖYLER[1]

Abstract

Matters related to tax are discussed from point of view of tax administration. In these discussions, it is talked about failure of sufficent tax revenue, taxpayer's errors, faults or quilties. Their demands, concerns, fear and expectations are ignored. Essentially duty and nesponsibility of taxpayers are expressed in tax legislation but rights of them are not taken into consideration. Declaration of Taxpayer Rights annouced by Tax Administration has no legal binding than goodwill explained. Because the rights mentioned in decration are not officially binded.

From this point, a pool was made in longterm (10 years) and country – wide (81 province) in order to aim at approaching matters such as tax evaision, taxation, tax administration, tax aviodance. Arising conclusion will both compara with fundemental of tax theory and tax institutions and ahare with relevenat organizations and public opinion.

Keywords: Taxpayer, Tax Administration, Tax Culture, Tax Psychology, Tax Consciousness.

Özet

Vergi ile ilgili sorunlar genellikle vergi idaresi penceresinden tartışılır. Bu tartışmalarda, yeterli vergi hasılatının sağlanamamasında vergi mükelleflerinin hata, kusur ve suçları üzerinde durulur. Onların arzuları, kaygıları, korkuları ve beklentileri göz ardı edilir. Esasen vergi mevzuatında vergi mükellefinin salt ödev ve sorumluluklarına yer verilmiş, onların haklarına yönelik hükümler göz ardı edilmiştir. Vergi İdaresince kamuoyuna duyurulan mükellef hakları bildirgesinin bir iyi niyet açıklamasından öte, hukuki bir değeri ve bağlayıcılığı yoktur. Zira, bildirgede değinilen haklar yasal bir güvenceye bağlanmış değildir.

Bu noktadan hareketle, vergi sistemi, vergi idaresi, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi vergi sorunlarına mükellefin penceresinden yaklaşılması amacıyla geniş zamanlı (10 yıl) ve geniş alanlı (81 vilayet) bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Ortaya çıkan sonuçlar; bir taraftan vergi teorisinin temel kavram ve kurumları ile karşılaştırılırken, diğer taraftan ilgili kurum, kuruluş ve kamuoyu ile paylaşılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Mükellefi, Vergi İdaresi, Vergi Kültürü, Vergi Psikolojisi, Vergi Bilinci.

[1] Prof. Dr., Emekli Öğretim Üyesi, ilhamisoyler06@gmail.com

1. Giriş

Vergi ile ilgili sorunlar genellikle vergi idaresinin penceresinden tartışılır. Bu tartışmalarda vergi tabanın genişletilmesi, mevcut mükelleflerin daha çok denetlenmesi, mükellefiyetini yerine getirmeyenlerin etkin şekilde cezalandırılması gibi tedbirler üzerinde durulur. Kısacası bu tartışmalarda vergi idaresinin daha fazla vergi hasılatı sağlamasına yönelik beklentilerine cevap aranır. Vergi mükellefinin talep ve arzuları, kaygıları, korkuları üzerinde durulmaz. Oysa vergi ilişkisi iki taraflı bir borç-alacak ilişkisidir. Borç alacak ilişkisinde borçlu her zaman kusurlu veya suçlu olamaz. Alacaklının olduğu gibi borçlunun da ödevleri yanında, hakları da bulunur. Ne var ki, vergi mevzuatında vergi mükellefinin ödevleri, sorumlulukları açık ve ayrıntılı olarak düzenlenmişken, hakları konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığınca kamuoyuna duyurulan "Mükellef Hakları Bildirgesi"nin bir iyi niyet beyanından öte hukuki değeri ve bağlayıcılığı yoktur.

Bu noktadan hareketle 2006-2016 yılları arasında Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi ile eski Turgut Özal Üniversitesi Hukuk Fakültelerinde verdiğimiz lisans ve yüksek lisans derslerini izleyen öğrencilerimle her ilde 10 vergi mükellefi olmak üzere 810 gelir ve kurumlar vergisi üzerinde bir anket çalışması yapılarak onların, şikayet, beklenti ve sorunlarına kendi düşünce ve duyguları noktasından bakılarak tespit ve değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır.

İşte bu çalışma, söz konusu anketin sonuçlarını bir taraftan vergi teorisinin vergi kültürü, vergiye gönüllü uyum (vergi bilinci) ve vergi psikolojisi gibi temel kavramları ile karşılaştırırken, diğer taraftan da ilgili kişi ve kurumlar ile diğer paydaşlar ve kamuoyu ile paylaşmak ve analiz etmek amacıyla kaleme alınmıştır.

2. Türk Vergi Sistemine Yönelik Şikayet ve Sorunlar

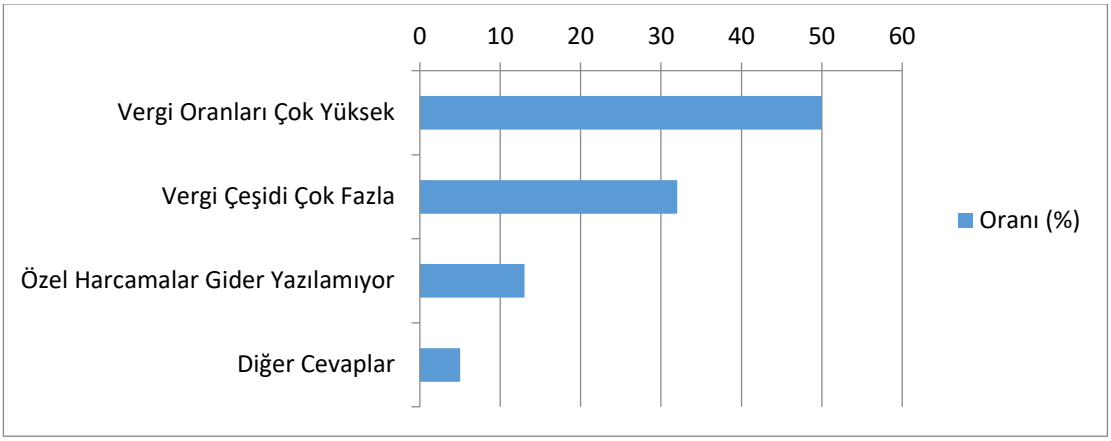
Vergi mükelleflerine Türk vergi sistemine yönelik şikayet ve sorunlarını belirtmeleri için iki soru soruldu. Bunlardan biri onların vergi sisteminden şikayetçi oldukları en önemli hususun ne olduğu, diğeri de vergi sisteminin mesleki faaliyetlerini ne yönde etkilediğidir.

2.1. Vergi Sistemine Yönelik Şikayetler ve Değerlendirmeler

Vergi mükelleflerine vergi sisteminden şikayetçi oldukları en önemli hususu belirtmeleri için sorulan soruya verilen cevaplar oransal olarak aşağıdaki tablo ve grafikte gösterilmiştir.

Tablo 1: Vergi Sisteminin Şikayet Edilen En Önemli Yönleri

Verilen Cevaplar	Oranı (%)
Vergi Oranları Çok Yüksek	50
Vergi Çeşidi Çok Fazla	32
Özel Harcamalar Gider Yazılamıyor	13
Diğer Cevaplar	5



Yukarıdaki Tablo'ya bakıldığında, vergi mükelleflerinin yarısı vergi oranlarının çok yüksek olduğundan şikayetçi olmuşlardır. Soruda herhangi bir vergi türü ayrımı yapılmamış, onların muhatap olduğu tüm vergiler için genel olarak sorulmuştur. Dolayısıyla mükelleflerin en çok muhatap olduğu KDV, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve ÖTV dikkate alınarak bu soruyu cevaplandırdıklarını belirtmek gerekir. Zira KDV'nde % 18'lik genel oran, ÖTV'nde % 145'e varmaktadır. Gelir Vergisinde de %35'e varan oranlar mükelleflerce yüksek bulunmaktadır. Dolaysız vergilerin oranlarının yüksek olması mükelleflerin gelir, tasarruf ve yatırım kararlarını olumsuz etkilediği gibi, dolaylı vergilerin yüksekliği de tüketim kalıpları ve davranışlarını değiştirmektedir. Vergi teorisinde ideal durum, vergilerin nötr (tarafsız) olmasıdır. Bu noktada vergi hasılatını artırmak için vergi oranlarını yükseltmek yerine, kayıt dışı kalmış kişilerin tespit edilerek vergi tabanın genişletilmesi, kayıtlı olan mükelleflerin ise vergi incelemeleri ve diğer kontrollerle asgari düzeye indirilmesi daha rasyonel çözüm tarzı olacaktır. Zira İbn-i Haldun Mukaddimesinde vergi oranlarının, insanların ödeme gücünün üstünde olmaması gerektiğini yıllar önce belirtmiştir. Öyle ki Haldun'a göre sürekli artan vergiler itidal ve kabul edilebilirlik sınırını aştığında, insanların çalışma ve üretme şevkini kıracaktır (Haldun-I, 2004: 370). Daha sonraki yıllarda Hint bilginlerinden Şah Veliyullah Dihleri, Hüccetullah'ül Baliğa isimli eserinde ağır vergiler konulmasının gönüllü icra edilen meslekleri zamanla katlanılmaz hale getireceğini, vergi isyan ve kaçakçılığına dönüşerek ülkeyi harap edeceğini belirtmiştir (Dihlevi, 2003: 181)

Yakın bir geçmişte de arz yönlü iktisat ekolüne mensup Arthur Laffer, fiili vergi oranının optimal vergi oranını aştığında, devletin vergi oranlarını artırmasının vergi hasılatını düşürmeye başladığını ileri sürmüştür (Altay, 2015: 169). Özellikle dolaysız vergilerde vergi yükünün artırılmasının makroekonomik açıdan da büyümeyi negatif yönde etkilediği ampirik olarak test edilmiştir (Saraç, 2015: 33). Gerçekten de adil ve kabul edilebilir nitelikte görünmeyen vergilerin orta ve uzun dönemde getirisinin azaldığı ifade edilmektedir (Cansız, 2016:116). Buradaki kabul edilebilirlik sınırının vergi ahlakı ile sıkı bir ilişkisi olduğunu belirtmek gerekir. Vergi ahlakı ise, dışsal bir zorlama olmaksızın gönüllü vergi ödeme iradesini, yani vergi bilincini yansıtır (Gencel & Kuru, 2012: 33).

2007 yılında Kütahya'da örnekleme yoluyla belirlenen 20 firmada yetkili 50 kişi ile yapılan bir anket çalışmasında vergi bilinci düzeyinin yüksekliği halinde vergi oranlarının düşürülmesinin vergi gelirlerinde daha anlamlı artış sağladığı teyit edilmiştir (Doğan, 2007: 19).

Tablo'ya göre mükelleflerin %32'si, yani yaklaşık üçte biri vergi çeşidinin fazlalığından şikayet etmektedir. Ülkemizde merkezi yönetim kuruluşları (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar) ile mahalli idarelerce toplanan 50'ye yakın vergi, resim ve harç, fon, katılım payı gibi kamu gelirleri türü bulunmaktadır. Bu rakama sosyal güvenlik kurumlarının prim alacakları ve diğer kurumların gelirleri (aidat vs.) dahil değildir. Halen uygulanmakta olan vergilerin bir kısmı, damga vergisi, değerli kağıtlar vergisi, muhtelif harçlar, banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) gibi kağıt vergileri ve veraset ve intikal vergisi (VİV) gibi zahmeti ve maliyeti yüksek, hasılatı düşük vergi ve harçlardır. Kanaatimize göre bunların yürürlükten kaldırılarak hepsinin yerine geçmek üzere, finansal araçların el değiştirmesine yönelik olarak masif randımanlı bir finansal işlem vergisinin yürürlüğe konulması daha anlamlı olacaktır (Akyel & Söyler, 2013: 66). Zira kapsam ve oran açısından doğru tasarlanmış finansal işlem vergisinin, vergilemede adalet prensibine yardımcı olacağı ifade edilmektedir (Şen & Tokatlıoğlu, 2016: 85).

Tablo'ya göre mükelleflerin %13'ü ise özel harcamalarını gider yazamadığını, yani şahsi ve ailevi giderlerini kazancından düşemediğini şikayet etmektedir. Türk vergi sisteminde, münhasıran ücretlilere yönelik bir Asgari Geçim İndirimi uygulanmaktadır. Bu indirim iki çocuklu bir aile için aylık 1440,00 TL civarındadır. Diğer kazanç unsurlarında ise beyan edilen gelirlerin %10'una kadar eğitim ve sağlık harcamaları vergi matrahından indirilebilmektedir. Özellikle düşük gelirli mükelleflerde vergi sonrası harcanabilir gelir marjinal düzeyde kaldığından, tüm mükelleflere en azından asgari ücretin yıllık tutarı kadar özel gider indirimi imkanı sunulması, insani, içtimai ve vicdani açıdan elzem bulunmaktadır.

Tablo'ya göre, geriye kalan mükelleflerin %5'i ise farklı şikayetler dile getirmişlerdir. Bu çerçevede dile getirilen şikayetler şöyle sıralanabilir:

-Yeni vergi kanunları çıkarılması,

-Geçici vergi kanunlarının sürekli hale getirilmesi,

-Vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi.

Bu konuda ekstrem bir şikayet olarak "vergiye karşıyım" diyenler de vardır.

Yeni vergi kanunları çıkarılması ve geçici vergilerin sürekli hale getirilmesi, bireysel ve toplam vergi yükünü artırmaktadır. Toplam vergi yükü ülkemizde sosyal güvenlik primleri hariç, %18 civarındadır. Krizlerle boğuşan komşumuz Yunanistan'da ise %20 civarındadır. Ancak kişi başına gayrisafi yurtiçi hasıla, vergi sonrası harcanabilir gelirle karşılaştırıldığında vergi yükünün ülkemiz için ağırlığı bariz şekilde kendini göstermektedir. Şöyle ki;

Ülkeler	Kişsel GSMH($)	Vergi Yükü	Vergi Sonrası Harcanabilir Gelir ($)
Yunanistan	28.000	20	22.400
Türkiye	10.500	18	8.600

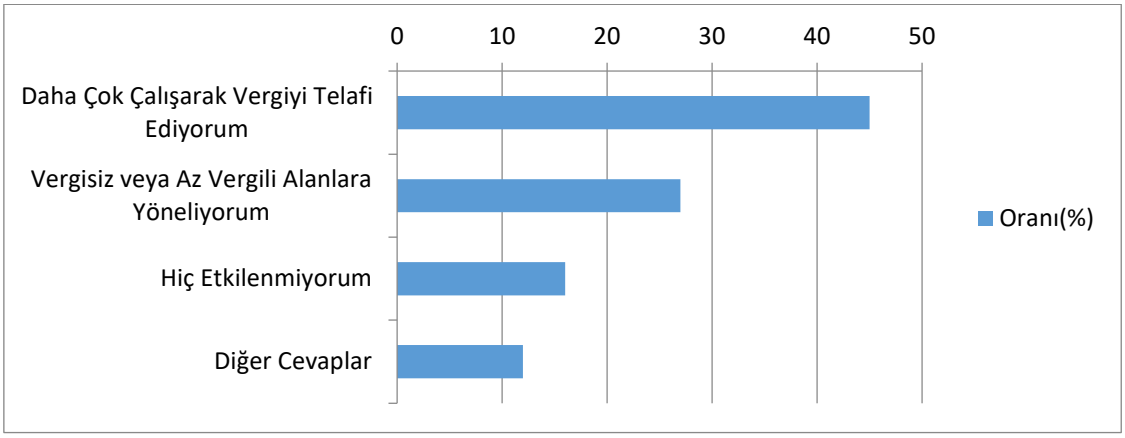
Bu adaletsizliğin oluşmasında KDV, ÖTV gibi düşük gelirli kişileri de yüksek gelirli kişilerle aynı oranda vergilendiren dolaylı vergiler büyük rol oynamaktadır.

2.2. Vergi Sisteminin Etkilerine İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler

Vergi mükelleflerine vergi sistemine yönelik olarak sorulan ikinci soru, kendilerinin vergi sisteminden ne şekilde etkilendiğidir. Mükelleflerin bu soruya verdikleri cevaplar aşağıdaki tablo ve grafikte görülmektedir.

Tablo 2: Vergi Sistemi Mesleki Faaliyetlerinizi En Çok Ne Yönde Etkiliyor

Verilen Cevaplar	Oranı(%)
Daha Çok Çalışarak Vergiyi Telafi Ediyorum	45
Vergisiz veya Az Vergili Alanlara Yöneliyorum	27
Hiç Etkilenmiyorum	16
Diğer Cevaplar	12



(2) numaralı Tablo'ya bakıldığında mükelleflerin neredeyse yarısına yakını daha fazla çalışarak ödediği vergileri telafi ettiğini ifade etmektedir. Bu durum vergi teorisinde, verginin gelir etkisini ifade etmektedir (Pehlivan, 2016: 162). Bu etkiye göre, ödenen vergi, mükellefin çalışma azmini artırarak onu daha fazla kazanmaya teşvik etmektedir. Bu son derece önemli bir nokta olup, olumlu bir durumu belirtmektedir.

Tablo'ya göre mükelleflerin %27'si vergisiz veya az vergili (özel okul işletmeciliği, menkul kıymet alım-satımı, nemalandırılması, konut kiraya verilmesi gibi) alanlara yöneldiğini ifade etmiştir. Bu durum mükelleflerin vergiden kaçınma eğilimini göstermektedir. Vergiden kaçınma piyasa koşullarından ve vergi mevzuatının muaflık ve istisnalarından yararlanarak vergi dışında kalınmasını ifade eder. Bu etkiye vergi teorisinde verginin karar veya beyan etkisi denilmektedir. Bu etkiye göre vergi, kişilerin satın alma gücünü azalttığından onların girişim, yatırım, üretim, gelir, tüketim ve tasarruf kararlarına doğrudan veya dolaylı olarak tesir etmektedir (Taş, 2016: 212). Bu etkinin negatif doğrultuda seyrettiğini belirtmek gerekir. Bu etkinin azaltılması için, muafiyet, istisna, indirim gibi vergi tabanını daraltıcı müşevviklerin asgariye indirilmesi ve vergiye gönüllü uyumun artırılması önerilebilir.

Tablo'ya göre mükelleflerin %16'sı ise vergi sisteminin mesleki faaliyetlerini hiç etkilemediğini belirtmektedir. Bu durum vergi teorisinde tarafsızlık ilkesi ile ifade edilmektedir. Ancak, her yedi mükelleften birisi bu şekilde cevap vermiştir.

Tablo'ya göre, mükelleflerin %12'si de muhtelif cevaplar vermişlerdir.

En yaygın şikâyetler şu şekilde sıralanabilir:

-Giderlerini abartarak hayatta kalmaya çalıştıkları,

-Mevcut sistemin kendilerini kaçakçılığa zorladığı.

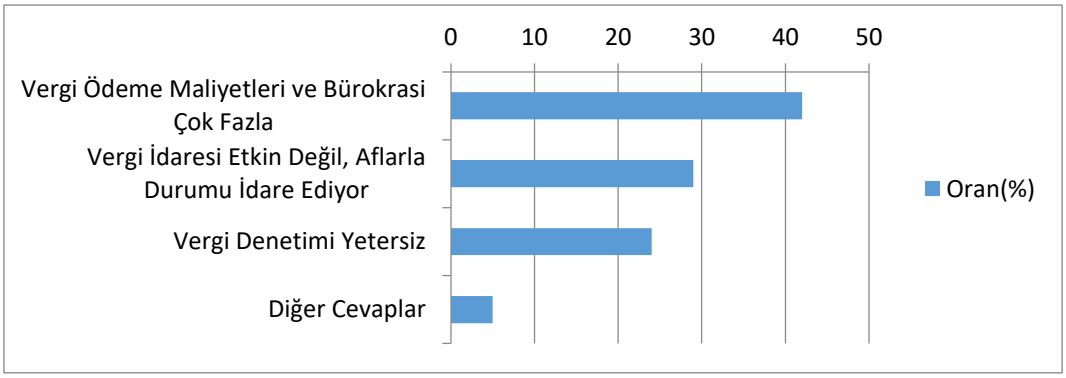
Bu konuda ekstrem bir cevap olarak "devlete çalışıyoruz" diyenler de vardır.

3. Vergi İdaresine İlişkin Şikâyet ve Değerlendirmeler

Mükelleflere vergi idaresinden şikâyetleri konusunda da bir soru sorulmuş, alınan cevaplar aşağıdaki tablo ve grafikte gösterilmiştir.

Tablo 3: Vergi İdaresinin Şikâyetçi Olduğunuz En Önemli Yönü

Verilen Cevaplar	Oran(%)
Vergi Ödeme Maliyetleri ve Bürokrasi Çok Fazla	42
Vergi İdaresi Etkin Değil, Aflarla Durumu İdare Ediyor	29
Vergi Denetimi Yetersiz	24
Diğer Cevaplar	5



(3) numaralı Tablo'ya göre mükelleflerin %42'si vergi ödeme maliyetlerinin (memur, muhasebeci, kırtasiye giderleri vs.) yüksekliğinden ve bürokratik formalitelerin çok fazla olmasından şikâyetçidirler. Bu durum vergilemede tasarruf(iktisadilik) ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Vergilemede iki tür maliyet vardır. Birisi açık vergi maliyeti, diğeri örtük vergi maliyeti. Açık vergi maliyeti, vergi idaresinin maliyetlerini ifade ederken, örtük(zımni) vergi maliyeti, mükelleflerin vergi ödemek için katlandıkları, zaman maliyeti, muhasebeci, defter tutma, tasdik ettirme, kırtasiye ve ulaşım masraflarını ifade etmektedir. Verginin örtük maliyetinin artması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltmakta, bu durum ise, vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma gibi durumlara yol açmaktadır. Bunun önlenmesi için, defter tutma, belge düzenleme, beyanname verme ve vergi ödeme ödevlerinin basitleştirilmesi önerilebilir. Bu çerçevede mali müşavirlik ve muhasebecilik hizmetlerinin daha ekonomik ve ucuza sunulması sağlanabilir.

Söz konusu Tablo'ya göre, mükelleflerin %29'u ise vergi idaresinin etkin çalışmadığını, bu zafiyetini sık sık çıkarılan vergi afları ile telafi etmeye çalıştığını ifade etmektedir. Vergi idaresinin etkin çalışıp çalışmadığını objektif olarak saptayan bir ölçüt yok. Kaldı ki etkinlik sübjektif değer yargılarını da içeren bir kavramdır. Ancak süreklilik kazanan vergi afları, dürüst mükellefleri cezalandırırken, öbürlerini cesaretlendirmekte ve ödüllendirmektedir. Yakın bir zamanda yapılan ampirik (deneysel) bir çalışmada vergi aflarının vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilediği test edilmiştir (Kaya, 2014: 196). Vergi idaresinin etkinliği açısından araç, gereç ve personel eksikliklerinin giderilmesi, personelin motivasyonunun da ücret politikası yoluyla artırılması yaralı olabilir. Mevcut durum vergi kültürünün oluşmasını, buna bağlı olarak vergi ahlakı, vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumun tesisini engellemektedir. Zira sadece vergi mevzuatı ile vergi kültürünü yerleştirmek imkansızdır. Öyle ki, her toplumun vergi algılaması farklılık arz etmektedir. Irk, din, dil, tarih, iktisadi yapı, mülkiyet rejimi, coğrafi özellikler gibi faktörlerden oluşan vergi kültürünün yeterli olmadığı toplumlarda, vergi cezaları bunu sağlayamaz (Tosuner & Demir, 2009: 13).

Tablo'ya göre mükelleflerin %24'ü de vergi denetiminin yetersizliğinden yakınmaktadırlar. Vergi denetimi ülkemizde genel olarak vergi yoklaması ve vergi incelemesi şeklinde yapılmaktadır. Vergi Yoklaması, büyük ölçüde biçimsel(şekli) düzeyde yürütülen denetimler şeklinde gerçekleştirmektedir. Vergi incelemesi ise mükelleflerin ödemeleri gereken vergilerin doğruluğunu saptamak için yapılmakta, ancak öteden beri incelenen mükellef sayısı toplamı mükellef sayısının %3'ünü bile bulmamaktadır. Vergi Denetim Kurulu'nun 2015 yılı istatistikleri bunu doğrulamaktadır (VDK, 2015: 42).

Yıllar	Mükellef Sayısı (Gelir + kurumlar Vergisi)	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı(%)
2013	2.460.000	71.352	2.90
2014	2.470.000	55.284	2,24
2015	2.515.000	58.676	2,32

Vergi incelemelerinin %20'si tam, %80'i sınırlı olarak gerçekleştirilmiştir. Buna göre bir mükellefin incelemeden geçme ihtimali 35 – 40 senede bir kez olmaktadır. Bu olgu ankete katılan mükelleflerin "vergi denetimi yetersiz" algısını teyit etmektedir. Bunun önlenmesi için vergi inceleme elemanlarının (özellikle vergi müfettişlerinin) nicelik ve nitelik açısından yeterli hale getirilmesi gerekmektedir. Son yıllarda vergi müfettişlerinin(başmüfettiş, müfettiş ve müfettiş yardımcısı olarak) sayısında önemli artışlar yapılmasına rağmen kadroların %36'sı hala doldurulamamıştır (VDK, 2016: 11).

Bu durum 2015 yılı sonu itibariyle aşağıda görünmektedir.

Unvanlar	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı	Toplam Kadro Sayısı
Vergi Başmüfettişi	289	1607	1896
Vergi Müfettişi	3556	2188	5744
Vergi Müfettiş Yardımcısı	5360	1245	6605
Toplam	**9205**	**5040**	**14245**

Bunun yanında mevcut denetim anlayışının terkedilerek cezalandırmadan çok eğitici olması tercih edilmelidir (Organ, 2008: 190).

Diğer taraftan yoklama memurlarının sayısının artırılması da elzem bulunmaktadır.

Tablo'ya göre mükelleflerin %5'i ise diğer cevapları vermişlerdir. Bu çerçevede en yaygın cevaplar şunlardır:

- Klasik memur zihniyetinden ve kendilerine kaçakçı gözüyle bakılmasından rahatsız oldukları,

- Eğitilmek yerine ceza ve ıslaha ağırlık verilmesi,

- Denetimlerin belli sektörlerde yoğunlaşması.

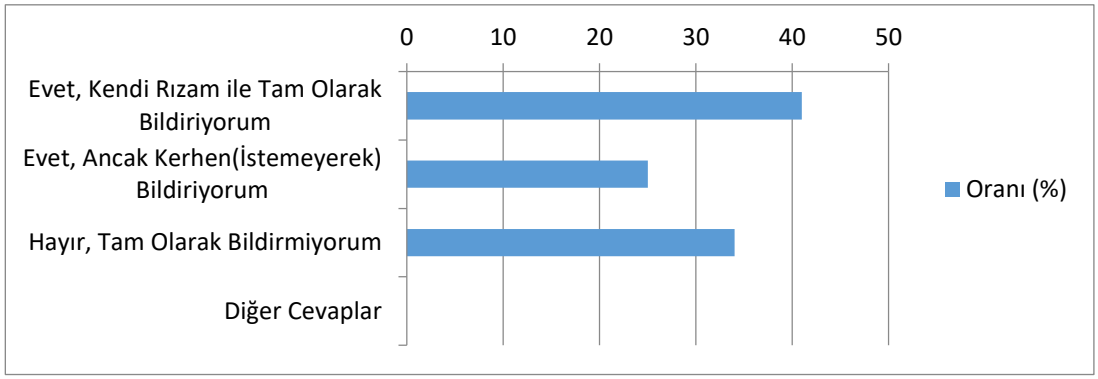
Bu konuda ekstrem bir şikayet olarak "vergi değil haraç ödüyoruz" diyenler de vardır.

4. Mükelleflerin Vergiye Karşı Tepkilerine İlişkin Değerlendirmeler

Mükelleflerin kazançlarını tam olarak beyan edip etmedikleri de ankette sorgulanmaya çalışılmıştır. Buna yönelik soruya mükelleflerin verdikleri cevaplar aşağıdaki tablo ve grafikte gösterilmiştir.

Tablo 4: Kazancınızı Tam Olarak Bildiriyor musunuz?

Verilen Cevaplar	Oranı (%)
Evet, Kendi Rızam ile Tam Olarak Bildiriyorum	41
Evet, Ancak Kerhen(İstemeyerek) Bildiriyorum	25
Hayır, Tam Olarak Bildirmiyorum	34
Diğer Cevaplar	0



(4) numaralı Tablo'ya göre mükelleflerin %41'i kendi isteğiyle, gönüllü olarak kazancını tam olarak beyan ettiğini belirtmiştir. Bu oran aynı zamanda vergiye gönüllü uyumu ifade etmektedir.

Aynı Tablo'ya göre, mükelleflerin %25'i ise kazancını istemeyerek (kerhen) beyan ettiğini ifade etmiştir.

Kurumsal örgütlenme, resmi kurumlarla iş yapma, KDV indiriminden faydalanma gibi nedenlerle belgesiz iş yapmanın imkansız veya zor olduğu sektörlerde böyle bir durum söz konusudur. Söz gelimi petrol istasyonları, devlete ait bir işletmenin bayiliği, kurumsal şirketler buna örnek teşkil eder. Ancak verilen bu cevaplar imkan ve fırsat bulunduğunda vergi kaçırma eğilimini de içinde barındırmaktadır.

Söz konusu Tablo'ya göre, mükelleflerin %34'ü de kazancını tam olarak beyan etmediğini, yani az ya da çok vergi kaçırdığını beyan etmiştir. Bu oran ülkemizde kayıt dışılık konusunda yapılan araştırma sonuçlarını doğrulamaktadır. Zira yakın bir geçmişte yazılan doktora tezinde kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ülkemizde %32.1 olarak belirtilmiştir(Çolak, 2012:66). Kayıt dışılık genellikle belgesiz mal ve hizmet hareketleri ile sigortasız işçi çalıştırılması ve sigorta primine esas ücretin düşük gösterilmesi konularında yoğunlaşmaktadır. Belgesiz mal hareketleri konusunda ülkemizin belli başlı sanayi bölgelerinden diğer yörelere yönelik mal hareketleri yoğun ve yaygın vergi denetimleri ile asgariye indirilebilir. Söz gelimi İstanbul, Kocaeli, Gaziantep, Kayseri, Denizli gibi imalat sanayinin geliştiği illerden çıkan mallar vergi denetim ekiplerince kontrol altına alınabilir. Belgesiz hizmet sunumu ise genel olarak emlak ve oto alım-satımında, avukatlık, hekimlik, mimarlık ve mühendislik gibi serbest

mesleklerde yoğunlaşmaktadır. Bu noktada, gayrimenkul ve oto kayıt sistemi ile emlak komisyoncuları, oto galericileri ve pazarları oto- kontrole tabi tutulabilir. Serbest meslek erbabında ise, reçete, dava ve icra sayısı ve benzeri oto-kontrol yöntemleri geliştirilebilir.

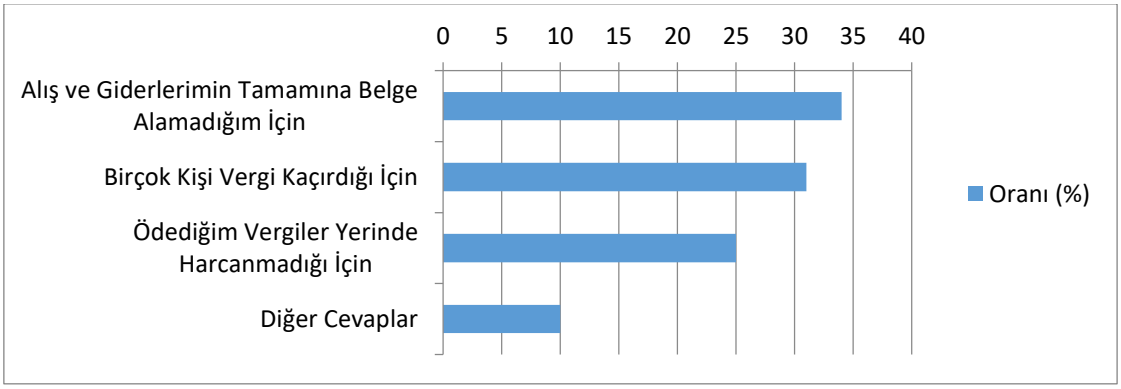
Kayıt dışı istihdam anketimizin kapsam dışında olduğundan bu konuya girilmemiştir.

5. Mükelleflerin Vergi Kaçırma Gerekçelerine Yönelik Değerlendirmeler

Mükelleflerin önemli bir kısmının (%34'ünün) vergi kaçırdığını tespit ettikten sonra, bunun gerekçeleri üzerinde durmak gerekiyor. Aşağıdaki tablo ve grafikte bu durum açıkça görülmektedir.

Tablo 5: Kazancınızı Niçin Tam Olarak Bildirmiyorsunuz?

Verilen Cevaplar	Oranı (%)
Alış ve Giderlerimin Tamamına Belge Alamadığım İçin	34
Birçok Kişi Vergi Kaçırdığı İçin	31
Ödediğim Vergiler Yerinde Harcanmadığı İçin	25
Diğer Cevaplar	10



(5) numaralı Tablo'ya göre vergi kaçıran mükelleflerin %34'ü mal ve hizmet alımları ile giderlerinin tamamına belge alamadığı için vergi kaçırdığını ifade etmiştir. Belgesiz mal ve hizmet hareketleri konusunda alınabilecek önlemlere 3. bölümde değinildiğinden burada ihmal edilmiştir.

Tablo'ya göre vergi kaçıran mükelleflerin %31'i vergi kaçırma gerekçesi olarak birçok kişi vergi kaçırdığı için bu yola başvurduğunu ileri sürmüştür. Bu durum gösteriyor ki, vergi kaçıran her üç mükelleften biri vergi kaçakçılığının toplumda

oldukça yaygın bir hal aldığını düşünmektedir. Böyle bir algı toplum açısından da, vergi sistemi ve yönetimi açısından da vahim bir gelişmeyi ifade eder. Bunun bertaraf edilmesi için senede bir defa, vergi idaresince düzenlenen, çocuk ve öğrencilere hitap eden "Vergi Haftası" etkinliklerinin yetersiz kaldığı görülmektedir. Mükelleflerin ve diğer kişilerin de eğitilmesi ve vergiye gönüllü uyumun artırılması elzem bulunmaktadır. Bu çerçevede fiscal anestesie (mali uyum) kavramından hareketle, vergi psikolojisi ve sosyolojisi alanlarında uzman yetiştirilmesi ve vergi idaresinde istihadam edilmesi ciddi olarak düşünülmelidir(Mutluer, 2010:283).

Tablo'ya göre, vergi kaçıran mükelleflerin %25'i "ödediğim vergiler yerinde harcanmıyor" şeklinde bir gerekçe belirterek vergi kaçırdığını beyan etmiştir. Bu noktada vergi mükelleflerinin, vergi kaçakçılığına gerekçe olarak kamu savurganlığını gösterdiği anlaşılmaktadır. Genel olarak toplumu, özel olarak da vergi mükelleflerini rahatsız eden kamusal israf ve yolsuzluklar, vergi kaçırmanın bir gerekçesini de oluşturmaktadır. Kamudaki savurganlıklar arasında araç ve lojman kullanımı, bina kiralamaları ön plandadır. Yolsuzluklar arasında ise ihale ve rant kollama faaliyetleri ve kayırmacılık gibi uygulamalar sayılabilir(Söyler, 1997:43).

Bu çerçevede şeffaf bir kamu yönetiminin, özellikle mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine dayalı gibi kamu mali yönetimi sisteminin tesisi, herkes gibi vergi mükelleflerinin de başlıca arzusunu yansıtmaktadır.

Tablo'ya göre vergi kaçıran mükelleflerin %10'u değişik gerekçelerle bu yola tevessül ettiklerini beyan etmişlerdir. Bu noktada en yaygın gerekçeler şunlardır:

-Ödedikleri vergilerle, vergi vermeyenlere hizmet götürülmesi,

-Devletin sermayesiz ve emeksiz ortak gibi hareket etmesi,

-Ayakta kalabilmek için vergi kaçırmak zorunda oldukları.

Ekstrem bir gerekçe olarak da " iyi bir mali müşavirim var" diyenlere de rastlanılmaktadır.

6. Sonuç

Ülkemiz genelinde, her ilde on kişi olmak üzere toplam 810 vergi mükellefi nezdinde gerçekleştirilen ve on yıllık zaman diliminde uygulanan bir anketin sonuçlarının analiz edildiği bu çalışmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

1) Vergi sistemine yönelik şikayetlerine bakıldığında;

a) Mükelleflerin oransal olarak yarısı vergi oranlarının yüksekliğinden yakınmışlardır. Bu nedenle başta ÖTV, KDV, olmak üzere vergi tarifelerinin daha makul düzeylere çekilmesi gerekmektedir. Zira, vergi oranlarını yükseltmenin, optimal vergi oranı aşıldıktan sonra vergi hasılatını düşürdüğü ampirik olarak teyit edilmiştir.

b) Mükelleflerin %32'si ise vergi çeşidinin fazlalığından şikayetçi olmuşlardır. Bunun önlenmesi için vergi hasılatları son derece düşük seyreden, ancak hem açık maliyetleri, hem de örtük maliyetleri yüksek olan kağıt vergileri (damga vergisi, değerli kağıtlar vergisi, bazı harçlar) ile VİV, BSMV gibi vergilerin kaldırılarak, yerine Finansal İşlem Vergisi'nin yürürlüğe konulması uygun olacaktır.

c) Mükelleflerin %13'ü ise özel harcamalarını gider yazamamaktan şikayetçi olmuşlardır. Bu noktada tüm mükellefler için özel harcamalarının bir kısmını, söz gelimi yıllık asgari ücrete tekabül eden kısmını, özel gider indirimi veya asgari geçim indirimi olarak matrahlarından indirebilmelidirler.

2) Vergi sisteminin mükelleflerin davranışları üzerindeki etkilerine bakıldığında;

a) Mükelleflerin %45'i ödediği vergileri daha çok çalışarak telafi ettiğini beyan etmiştir. Bu durum verginin "gelir etkisi" bağlamında son derece olumlu olarak değerlendirilmektedir.

b) Mükelleflerin %27'si ise vergileme nedeniyle vergisiz veya az vergili alanlara yöneldiğini ifade etmiştir. Verginin "karar veya beyan etkisi" olarak nitelendirilen bu durum olumsuz bir gelişmeyi ifade etmektedir. Bu etkinin azaltılması için vergi harcamalarının (muafiyet, istisna, indirim vs.) asgariye indirilmesi ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması önerilebilir.

c) Mükelleflerin %16'sı da verginin mesleki faaliyetlerini hiç etkilemediğini belirtmiştir. Bu durum vergi teorisinde "verginin tarafsızlığı" ile ifade edilmektedir. Ancak yedi mükelleften biri bu şekilde cevap vermektedir.

3) Vergi idaresine yönelik şikayetlerine bakıldığında;

a) Mükelleflerin %42'si vergi ödeme maliyetlerini, yani verginin örtük maliyetini yüksek bulduğunu beyan etmiştir. Bunun önlenmesi bakımından defter tutma, belge düzenleme, beyanname verme ve vergi ödeme işlemlerinin basitleştirilmesi önerilebilir. Bu çerçevede mali müşavirlik ve muhasebecilik ücretlerinin de indirilmesi sağlanmalıdır.

b) Mükelleflerin %29'u da vergi idaresinin etkin çalışmadığını, vergi afları ile durumu idare ettiğini ifade etmiştir. Bu noktada vergi idaresinin uzman personel açığının giderilmesi, onların motivasyonunu artıracak bir ücret düzeyine kavuşturulması ve süreklilik kazanan vergi affı uygulamalarından kaçınılması gibi tedbirler önerilebilir.

c) Mükelleflerin %24'ü ise vergi denetimini yetersiz bulmaktadır. Bu şikayetin giderilmesi açısından vergi yoklama memurlarının sayısının, vergi inceleme elemanlarının da sayısının ve niteliğinin artırılması elzem görünmektedir.

4) Kazançlarını tam olarak beyan edip etmediklerine bakıldığında;

a) Mükelleflerin %41'inin kendi rızası ile kazançlarını tam olarak vergi dairesine bildirdiği tespit edilmiştir. Bu oran vergiye gönüllü uyum noktasında önemsenmelidir.

b) Mükelleflerin %25'inin de kerhen(istemeyerek) kazancını bildirdiği tespit edilmiştir. Bu noktada, her dört mükelleften birinin vergi ödemede isteksiz olduğu, hatta fırsat bulursa vergi kaçırmaya tevessül edeceği ifade edilebilir.

c) Mükelleflerin %34'ü ise kazancını tam olarak bildirmediğini, yani vergi kaçırdığını beyan etmiştir. Bu oran ülkemizde kayıt dışı ekonomi konusunda yapılan çalışmaların sonuçlarını doğrulamaktadır.

5) Hangi gerekçe ile vergi kaçırdıkları sorulduğunda,

a) Vergi kaçıran mükelleflerin %34'ü mal ve hizmet alımları ile yaptığı giderlerin tamamına belge alamadığını ifade ederek vergi kaçırdığını beyan etmiştir. Kayıt dışı ekonominin en belirgin tezahürü olan belgesiz mal ve hizmet hareketlerinin önlenmesi bakımından mal hareketlerinin yoğun ve yaygın vergi denetimleri ile kontrol altına alınması, belgesiz hizmet sunanlar için de oto-kontrol sistemleri geliştirilmesi önem arz etmektedir.

b) Vergi kaçıran mükelleflerin %31'i birçok kişi vergi kaçırdığı için, piyasada rekabet edebilmek adına bu yola başvurduğunu beyan etmiştir. Bu noktada mükelleflerin vergi bilincinin artırılması için eğitilmeleri ve vergiye gönüllü uyumları artırılmalıdır. Vergiye gönüllü uyumun temin edilmesinde vergi psikolog ve sosyologlarından yararlanılması ve uzman personel istihdamı elzem görünmektedir.

c) Vergi kaçıran mükelleflerin %25'i ise ödediği vergilerin yerinde harcanmadığı için vergi kaçırdığını bildirmiştir. Mükelleflerin bu şikayetlerinin önlenmesi için kamu savurganlığı ve yolsuzlukların üzerine gidilmesi gerekmektedir. Kamu savurganlıkları bağlamında, makam aracı, lojman, lüks bina kiralamaları, yolsuzluklar bağlamında ihale ve rant kollama, kayırmacılık uygulamaları ön plana çıkmaktadır. Şeffaf bir kamu yönetimi bağlamında, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik temelinde bir mali sistemin tesisi bu noktada önemli sayılmaktadır.

Kaynakça

Akyel, Recai & Söyler, İlhami (2013), "Kamu Mali Yönetiminde Mali Disiplin", *Güncel Mevzuat Dergisi*, Sayı:95-96.

Altay, Asuman (2015), *Kamu Maliyesi, Teorisi, Gelişimi, Kapsamı*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Cansız, Harun (2006), "Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği" *AKÜ, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt VIII, Sayı:2.

Çolak, Mustafa (2012), *Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüme Yönelik Politika Önerileri*, Maliye Bakanlığı SGB Yayını, No:2012/423, Ankara.

Dihlevi, Şah Veliyullah (2003), *Hüccetullah'ül Baliğa (İslam Düşünce Rehberi)*, Yeni Şafak Yayını, İstanbul.

Doğan, Ayhan (2007), "Vergi Oranlarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Anket Yöntemi ile Analiz", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:95, Ağustos.

Gencel, Ufuk & Kuru, Elif (2012), "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirilmesi", *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:10, Sayı:20.

İbn-i Haldun (2004), *Mukaddime*, Birinci Cilt, Yeni Şafak Yayını, İstanbul.

Kaya, Ayşe (2014) "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Örneği Üzerine Ampirik Bir Analiz", *Maliye Dergisi*, Sayı:167, Temmuz-Aralık.

Mutluer, M. Kamil & Öner, Erdoğan, Kesik, Ahmet (2013), *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını, İstanbul.

Organ, İbrahim (2008), *Vergi Denetimi ve Türkiye'de Uygulaması, Sorunlar, Çözüm Önerileri*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Pehlivan, Osman (2016), *Kamu Maliyesi*, Celepler Basım Yayın Dağıtım, Trabzon.

Saraç, Taha Bahadır (2015), "Vergi Yükü Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği", *Maliye Dergisi*, Sayı:169, Temmuz – Aralık.

Söyler, İlhami (1997), "Kamu Kesiminde Kaynak Savurganlığı ve Çözüm Yolları", *Maliye Dergisi*, Sayı:125, Mayıs-Ağustos.

Şen, Semih & Tokatlıoğlu, Mircan (2016), "Finansal İşlem Vergileri ve Avrupa Birliği", *Maliye Dergisi*, Sayı:170, Ocak-Haziran.

Taş, Ramazan (2016), *Maliye*, Ankara Kariyer Yayını, Ankara.

Tosuner, Mehmet & Demir, İhsan Cemil (2009), "Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri", *S.D.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:14, Sayı:1.

VDK (2016), *Vergi Denetim Kurulu, 2015 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara.

Kamu Harcamaları-Ekonomik Büyüme İlişkisinin Asimetrik ARDL Yöntemiyle Analizi: 1980-2014 Türkiye Örneği

Analysis of the Public Expenditure-Economic Growth Nexus With Asymmetric ARDL Methodology: The Turkish Case Over The Period 1980-2014

Can Tansel TUĞCU[1] **Mustafa Alpin GÜLŞEN**[2]

Abstract

This study examined the causal relationship between public expenditure and economic growth by using annual time series for the period 1980-2014 in Turkey. The survey adopted a nonlinear autoregressive distributed lags (NARDL) to evaluate nonlinear relationships between variables. The data set hold annual real GDP growth rate (representation of economic growth) and consolidated budget expenditure (proxies the public expenditure). To the best of our knowledge, the current study is the first empirical attempt to investigate the asymmetric link between public expenditures and economic growth in Turkish economy. The findings support the existence of the asymmetric relationship inherent in the public expenditures-economic growth nexus and present significant political implications.

Keywords: Public Expenditures, Economic Growth, Asymmetric ARDL.

JEL Classification Codes: E62, H50, O47

Özet

Bu çalışmada, 1980-2014 dönemini kapsayan yıllık zaman serileri kullanılarak Türkiye ekonomisinde kamu harcamalarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisi incelenmiştir. Bu etkiyi inceleyebilmek için değişkenler arasında doğrusal olmayan ilişkilerin analiz edilmesine de imkân tanıyan Asimetrik Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif Model (NARDL) kullanılmıştır. Bu yöntem sayesinde, kamu harcamalarının ekonomik büyüme üzerinde yaratabileceği asimetrik etkiler incelenebilmektedir. Araştırmada ekonomik büyümeyi temsilen reel GSYİH büyüme hızı, kamu harcamalarını temsilen ise konsolide bütçe harcamaları değişkenleri kullanılmıştır. Çalışmanın önemini, iktisat literatüründe kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasında var olduğu düşünülen asimetrik ilişkinin Türkiye ekonomisi açısından ilk kez ampirik olarak analiz edilmesi oluşturmaktadır. Bulgular, kamu harcamaları-ekonomik büyüme ilişkisinin doğasında mevcut olan asimetrik ilişkinin varlığını desteklemekte ve önemli politik çıkarımlar sunmaktadır.

Anahtar kelimeler: Kamu Harcamaları, Ekonomik Büyüme, Asimetrik ARDL

[1] Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, cantanseltugcu@akdeniz.edu.tr.

[2] Doktora Öğrencisi, Akdeniz Üniversitesi SBE Maliye Bölümü, m.alpingulsen@gmail.com

1. Giriş

Sanayi devrimi sonrası özellikle İngiltere ve ABD'de serbest piyasa ekonomisinin varlığı, ulusların zenginliğinin temel koşullarından biri olarak kabul edilmiştir. Bu anlayış 1929 krizi ile değişmiş ve kriz sonucunda serbest piyasa kurallarının sorgulanması hız kazanmıştır. İlgili dönemdeki en büyük sorun olan talep yetersizliğine çözüm olarak Keynes, efektif talebi canlandıracak temel unsurun kamu harcamaları olduğunu iddia etmiş ve böylece ekonomik büyümenin en önemli dinamiklerinden biri olarak kamu harcamaları, literatürde önemli bir konuma yükselmiştir (Swan, 1956: 334). Kamu kesiminin ekonomik aktör olarak piyasada aktif olması gerektiği düşüncesi, II. Dünya Savaşı sonrası (özellikle askeri harcamaların artması nedeniyle) kamu harcamalarının önemli boyutlara ulaşmasına neden olmuştur. Ancak, kamu kesiminin ekonomideki bu yeni rolü ile birlikte ortaya çıkan enflasyon ve işsizlik gibi bir dizi makroekonomik sorunlar neticesinde Keynesyen aktif kamu kesimi kuramı zayıflamaya başlamıştır. Genel olarak A. Smith'in görünmez eliyle başlayıp Keynes'in efektif talep önerisiyle devam eden ulusların zenginleşmesi veya ekonomik gelişme fikri, 1950'lerden günümüze kadar form değiştirerek yerini Neoklasik iktisat anlayışına bırakmıştır. Söz konusu kuram, görünmez el metaforunu kabul etmekle birlikte, piyasalarda ortaya çıkan (veya çıkabilecek) birtakım aksaklıklardan dolayı kamu müdahalesine gerek duyduğunu da ifade etmektedir. Muhafazakâr çerçevede görünmez el fikrini savunan M. Friedman ile piyasaların doğasında istikrarsızlık, tekelleşme eğilimi ve dışsallık gibi birtakım aksaklıklar olduğunu eklektik çerçevede söyleyen Samuelson, Neoklasik iktisadın önemli isimleri olarak ortaya çıkmıştır (Hunt, 2005: 561-564). Dolayısıyla ekonomik büyümenin teorik temelleri, bir regülatör olarak kamu kesiminin rolünün ne olduğu; toplumun piyasa ve piyasa aktörleri ile nasıl bir ilişki kurduğuna bağlı olarak değişiklik göstermiştir (Di Matteo, 2013: 5). Bir diğer ifadeyle, kamu harcamaları-ekonomik büyüme ilişkisini analiz eden iki önemli yaklaşımdan biri olan Keynesyen analiz; kamu harcamalarındaki artışın ekonomik büyüme üzerinde pozitif etkisinin olacağını söylerken, Neoklasik analiz ise kamu harcamalarındaki artışın ekonomik büyüme üzerinde negatif etkide bulunacağını iddia etmektedir. Bu kapsamda, mekan ya da zamandan bağımsız olarak, her iki kuramın görüşlerinin kamu harcamaları ve ekonomik büyüme ilişkisinde asimetrik bir sonuç doğurduğu kabul edilebilir.

Bu çalışma, Keynesyen ve Neoklasik görüşler neticesinde ortaya çıkan asimetrik zeminde, Türkiye'de kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi 1980-2014 dönemi özelinde analiz etmeyi amaçlamaktadır. Yapılacak ampirik analiz neticesinde Türkiye'de kamu harcamalarının hem kısa hem de uzun dönemde ekonomik büyüme üzerinde nasıl bir etki yarattığı kanıtlanmaya çalışılacaktır. Bu doğrultuda, çalışmanın ikinci bölümü konu ile ilgili ayrıntılı literatür taramasını, üçüncü bölüm ise Türkiye ekonomisinde 1980-2014 döneminde kamu harcamaları ile ekonomik büyümenin genel görünümünü ortaya koymaktadır. Çalışmada dördüncü bölüm ampirik analiz kısmına ayrılmış iken, beşinci bölüm sonuç ve politika önerilerini içermektedir.

2. Literatür Taraması

Çoğu araştırmacı kamu kesiminin büyüklüğünü, kamu kesimi alımlarının (bir diğer deyişle transfer harcamaları hariç kamu kesimi harcamalarının) GSYH içindeki payı ile toplam kamu kesimi harcamalarının GSYH'ye oranı olmak üzere iki şekilde ölçmektedir. Bu yöntemlerden ilki sosyal güvenlik harcamaları gibi transfer harcamalarının GSYH hesaplamalarına dahil olmadığından; ikinci yöntem ise faiz veya sosyal transfer harcamaları, yol yapım giderleri, askeri malzeme veya hizmet alımı gibi her kamu kesimi harcamasının kamu kesiminin ekonomik aktivitesi anlamına gelmemesi nedeniyle eksik görülmektedir. Dolayısıyla her iki yöntem de kamu kesiminin büyüklüğü ve toplam kamu harcamalarının ekonomik büyüme ile arasındaki ilişkiyi kesin olarak göstermemektedir. Ek olarak kamu kesimi, regülasyonlar aracılığıyla piyasaya müdahale ettiğinde herhangi bir harcama yapmadan ekonomik büyümeye negatif veya pozitif etkide de bulunabilir. Dolayısıyla kamu kesiminin toplam harcamalar veya harcama bileşenleri ile ekonomik büyümedeki rolünün ne olduğu tam olarak bilinememekle birlikte (Kahn, 2011: 6) söz konusu çalışmalar bu ilişkiler hakkında önemli ipuçları vermektedir.

Türkiye'de ekonomik büyümenin sağlanmasında kamu sektörünün oynadığı rolü inceleyen çalışmalar, kamu kesiminin küçülmediğini, aksine gittikçe büyüdüğünü göstermektedir. Kamu kesiminin ekonomik büyümeye olan katkısını sorgulayan çalışmalar, kamu harcamalarını toplam ve/veya bileşenleri yönünden ele almaktadır. Bunun yanında söz konusu araştırmalar, harcamaların GSYH'ye oran olarak belli bir düzeyden sonra ekonomik büyümeye negatif etkide bulunduğu sonucuna da ulaşmışlardır. Bu kapsamda ilgili literatürü, kamu büyüklüğü-ekonomik büyüme ve kamu harcamaları-ekonomik büyüme başlıkları ekseninde ikili bir sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür.

Tablo 1, kamu kesimi büyüklüğü ile ekonomik büyüme ilişkisini zaman serisi analizi ile ele alan çalışmaları özetlemektedir.

Tablo 4: Kamu Kesimi Büyüklüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi (Zaman Serisi)

Yazar	Amaç	Dönem ve Ülke/Ülkeler	Yöntem	Sonuç
Ghali (1998)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1970-1994 10 OECD ülkesi	Çok Değişkenli Eşbütünleşme ve Granger Nedensellik yöntemi	Ekonomik büyümeden kamu kesimi büyüklüğüne doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi bulunmaktadır. Kamu kesimi büyüklüğü ekonomik büyümeyi belli bir düzeye kadar pozitif yönde etkilemektedir.
Uzay (2002)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1971-1999 Türkiye	EKK yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü ekonomik büyümeyi (kuvvetli olmamakla birlikte) negatif yönde etkilemektedir.

Artan & Berber (2004)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1987-2003 Türkiye	Johansen ve Juselius çoklu Eşbütünleşme ve Granger nedensellik yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü uzun dönemde ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilemektedir. Fakat, kamu kesimi büyüklüğünden ekonomik büyümeye doğru bir nedensellik bulunmamaktadır.
Alleyne vd. (2004)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1975-2002 Karayipler	EKK ve GMM yöntemi	Bürokrasi ve dışlama etkisi nedeniyle kamu kesiminin büyüklüğü, ekonomik büyümeyi belli bir düzeyden sonra negatif yönde etkilemektedir.
Abounoori & Nademi (2010)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1959-2006 İran	Eşik Regresyon yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü belli bir düzeyden sonra ekonomik büyümeyi (eşik değer %34,7) negatif yönde etkilemektedir. Armey eğrisi doğrusal olmayan bir ilişki göstermektedir.
Samimi vd. (2010	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1980-2007 İslam Ülkeleri (7 ülke)	Eşik Regresyon yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü belli bir düzeyden sonra ekonomik büyümeyi (eşik değer %30) negatif yönde etkilemektedir.
Facchini & Melki (2011)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1871-2001 Fransa	EKK ve Granger Nedensellik yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğünden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü bir nedensellik bulunmaktadır Kamu kesimi büyüklüğü belli bir düzeye kadar büyümeyi pozitif yönde etkilemekte; bu oranın üstünde büyümeyi negatif yönde etkilenmektedir
Mehdi & Shoorekchali (2012)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1960-2009 İtalya	Smooth Transition Regresyon yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerinde (eşik değer %20,6) negatif yönde ve doğrusal olmayan ilişkisi bulunmaktadır.
Altunç & Aydın (2012)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1975-2010 Türkiye	Engle-Granger Eşbütünleşme yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü belli bir düzeye kadar ekonomik büyümeyi (eşik değer %16) pozitif yönde etkilemekte; bu oranın üstünde ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilemektedir
Altunç & Aydın (2013)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1995-2011 Türkiye, Bulgaristan, Romanya	ARDL yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü belli bir düzeye kadar (Türkiye: %25, Romanya: %20, Bulgaristan: %22) ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilemekte; bu oranın üstünde büyümeyi negatif yönde etkilenmektedir

Turan (2014)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1970-2012 Türkiye	EKK yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü belli bir düzeye kadar (eşik değer %17) ekonomik büyümeyi sağlamakta; bu oranın üstünde büyümeyi negatif yönde etkilenmektedir
Forte & Magazzıno (2016)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1861-2008 İtalya	ARIMAX yöntemi	Ekonomik büyüme ve kamu kesimi büyüklüğü arasında doğrusal olmayan (ters- U şeklinde) bir ilişki bulunmaktadır. Dolayısıyla kamu kesiminin büyüklüğü ekonomik büyümeyi belli bir düzeyden sonra negatif yönde etkilemektedir.
İyidoğan & Turan (2017)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1998-2015 Türkiye	Eşik Regresyon yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü, ekonomik büyümeyi belli bir düzeyden sonra (eşik değer %16,5) negatif yönde etkilemektedir

Tablo 1'de yer alan ve Türkiye'de kamu büyüklüğü ile ekonomik büyüme ilişkisini zaman serisi analizi ile inceleyen çalışmalardan Uzay (2002) kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilediğini, Artan & Berber (2004) ise kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerinde uzun dönemde pozitif bir etkisi olduğu belirtirken; Altunç & Aydın (2012) kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerinde %16, Turan (2014) %17 ve İyidoğan & Turan (2017) %16,5 eşik düzeyinden sonra negatif yönlü bir etkide bulunduğunu ifade etmiştir.

Diğer taraftan Tablo 1'de yer alan ve Türkiye dışındaki ülkeleri zaman serisi ile inceleyen çalışmalara bakıldığında Ghali (1998) 10 OECD ülkesinde ekonomik büyümeden kamu kesimi büyüklüğüne doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisinin olduğunu ve kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerinde dolaylı olarak pozitif yönde etkilediğini, Alleyne vd. (2004) Karayipler'de bürokrasi ve dışlama etkisi nedeniyle kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyümeyi belli bir düzeyden sonra negatif yönde etkilediğini, Abounoori & Nademi (2010) İran'da kamu kesiminin belli bir düzeyden sonra ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilediğini ve dolayısıyla Armey eğrisinin doğrusal olmayan bir ilişki gösterdiğini, Samimi vd. (2010) 7 İslam ülkesinde kamu kesimi büyüklüğünün belli bir düzeyden sonra ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilediğini, Melki & Facchini (2011) Fransa'da kamu kesimi büyüklüğünden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü bir nedensellik bulunduğunu ve belli bir düzeyden sonra (eşik değeri %30) kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilediğini, Mehdi & Shoorekchali (2012) ise İtalya'da kamu kesimi büyüklüğünün belli bir düzeyden sonra (eşik değeri %20,6) ekonomik büyümeyi negatif etkilediğini tespit etmiştir. Ayrıca Altunç & Aydın (2013) Türkiye, Romanya ve Bulgaristan da kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyümeyi sırasıyla %25, %20 ve %22 eşik düzeyinden sonra negatif yönde etkilediğini; Forte & Magazzino (2016) İtalya'da ekonomik büyüme ile kamu kesimi büyüklüğü arasında doğrusal olmayan (ters- U şeklinde) bir ilişkinin

olduğunu ve dolayısıyla kamu kesiminin büyüklüğünün ekonomik büyümeyi belli bir düzeyden sonra negatif yönde etkilediğini ortaya koymuştur.

Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyümeye olan etkisini yatay kesit ve panel veri analizi ile inceleyen çalışmalar ise Tablo 2'de özetlenmektedir.

Tablo 5: Kamu Kesimi Büyüklüğü ile Ekonomik Büyüme İlişkisi (Yatay Kesit ve Panel Veri)

Yazar	Amaç	Dönem ve Ülke	Yöntem	Sonuç
Durden & Elledge (1993	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1982 (50 eyalet) ve 1972-1982 ABD	EKK yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilemektedir.
Guseh (1997)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1960–1985 Orta gelirli gelişmekte olan 59 ülke	EKK ve Sabit etkiler Yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğündeki artış ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilemekte ancak bu negatif etki, demokratik olmayan sosyalist sistemlerde üç kat daha büyük olmaktadır.
Dar & AmirKhalkhali (2002)	OECD ülkelerindeki ekonomik büyüme oranlarındaki farklılıklarında kamu kesimi büyüklüğünün rolünü analiz etmek.	1971-1999 19 OECD ülkesi	Rassal Etkiler Yöntemi (FGLS)	Kamu kesiminin büyük olduğu ülkelerde ekonomik büyüme negatif yönde etkilenmekte; küçük ve etkin kamu kesimine sahip ülkelerde ise kamu kesiminin büyüklüğü ekonomik büyümeye pozitif yönde etkilemektedir.
Chen & Lee (2005)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1979-2003 Tayvan	Eşik regresyon yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü belli bir düzeyden sonra (eşik değeri %22,8) ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilemektedir.
Bergh & Karlsson (2010)	Ekonomik özgürlük ve küreselleşme denetimi amacıyla kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1970-1995 ve 1970-2005 27 OECD ülkesi	EKK VE BACE Yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü ile ekonomik büyüme arasında negatif yönde korelasyon vardır. Bu ilişkinin negatif etkileri, açık piyasa ekonomisi ile mümkün olacağı sonucuna ulaşılmıştır.
Christie (2012)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin uzun dönemli analizi	1971-2005 136 ülke	GMM yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü, ekonomik büyümeyi (ortalama %33 düzeyinden sonra) negatif yönde etkilemektedir
Asimakopoulos & Karavias (2016)	Kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi	1980-2009 129 Gelişmiş ve Gelişmekte olan ülke	GMM yöntemi	Kamu kesimi büyüklüğü, ekonomik büyümeyi (ortalama %18,4 düzeyinden sonra) negatif yönde etkilemektedir

Durden & Elledge (1993) ABD'de kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediğini, Guseh (1997) orta gelirli gelişmekte olan 59 ülkede kamu kesimi büyüklüğündeki artışın ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilediğini ancak bu negatif etkinin demokratik olmayan sosyalist sistemlerde üç kat daha büyük olduğunu, Dar & AmirKhalkhali (2002) 19 OECD ülkesinde kamu kesimi büyüklüğünün ekonomik büyümenin en önemli unsurlarından olan toplam faktör verimliliği ve sermaye verimliliği üzerinde negatif etkiye sahip olduğunu ve dolayısıyla ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilediğini, Chen & Lee (2005) Tayvan'da kamu kesimi optimal büyüklüğünün %22,8'in altında iken ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediğini belirtmiştir. Ayrıca Bergh & Karlsson (2010) 27 OECD ülkesinde kamu kesimi büyüklüğü ile ekonomik büyüme arasında negatif korelasyon olduğunu ve bu ilişkinin negatif etkilerinin açık piyasa ekonomisi ile azalacağını ifade etmiştir. Söz konusu ilişkiyi GMM yöntemiyle ele alan çalışmalardan Christie (2012) 136 ülkeyi incelemiş ve kamu kesimi büyüklüğü ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemde doğrusal olmayan bir ilişkinin varlığına işaret ederken, Asimakopoulos & Karavias (2016) 129 gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeyi analiz ettiği çalışmada kamu kesimi büyüklüğünün gelişmiş ülkeler için %18, gelişmekte olanlarda ise %19 eşik düzeyinin altında iken büyümenin pozitif belirleyicilerinden biri olduğunu göstermiştir.

Literatürde mevcut çalışmanın kapsamını oluşturan kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi inceleyen birçok araştırma bulunmaktadır. Söz konusu araştırmalar kamu harcamalarını toplam büyüklük ve/veya bileşenleri çerçevesinde analize dahil ederek ekonomik büyümeye olan etkisini incelemektedir. Türkiye'de toplam kamu harcamalarının ekonomik büyümeye olan etkisini zaman serisi analizi ile inceleyen çalışmalara bakıldığında Arısoy (2005) Granger nedensellik ve Engle Granger Eşbütünleşme yöntemini kullanarak 1950-2003 döneminde toplam kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemli bir ilişki bulunmasına karşın, toplam kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olmadığını; Başar vd. (2009) ARDL yöntemini kullanarak 1975-2005 döneminde konjonktürün genişleme eğiliminde olduğu dönemlerde toplam kamu harcamaları azaltılırken, daralma eğiliminde olduğu dönemlerde toplam kamu harcamalarının artırıldığını ve dolayısıyla Wagner hipotezinin geçerli olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca Bağdigen & Beşer (2009) Granger ve Toda-Yamamoto nedensellik analizlerini kullanarak 1950-2005 döneminde toplam kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasında bir nedensellik ilişkisinin olmadığını, Aytaç & Güran (2010) Granger nedensellik ve VAR yöntemini kullanarak 1987-2005 döneminde ekonomik büyümeden toplam kamu harcamalarına doğru tek yönlü nedenselliğin olduğunu, Gül & Yavuz (2011) Granger nedensellik analizini kullanarak 1963-2008 döneminde ekonomik büyümeden kamu harcamalarına doğru bir nedensellik ilişkisi bulunmazken, kamu harcamalarından ekonomik büyümeye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisinin olduğunu, Yüksel & Songur (2011) Granger nedensellik ve Engle Granger Eşbütünleşme yöntemlerini kullanarak 1980-2010 döneminde toplam kamu harcamalarından ekonomik büyümeye doğru uzun dönemli tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu; Altunç (2011) ARDL ve VAR Granger nedensellik analizlerini kullanarak 1960-2009 döneminde ekonomik büyümeden toplam kamu harcamalarına doğru tek yönlü bir nedensellik olduğunu belirtmiştir. Ek olarak, Oktayer (2011) Granger nedensellik

analizini kullanarak 1950-2009 döneminde toplam kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasında çift yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu; Tuna (2013) Granger nedensellik analizini kullanarak 1961-2012 döneminde ekonomik büyümeden kamu harcamalarına doğru herhangi bir nedensellik ilişkisinin olmadığını, Kabaklarlı & Er (2014) ARDL yöntemiyle 1930-2012 döneminde kısa dönemde ekonomik büyümedeki artışın toplam kamu harcamalarında azalışa neden olurken, uzun dönemde kamu harcamalarının ekonomik büyümeyi arttırdığını, Ulucak & Ulucak (2014) ise Hacker-Hatemi J bootstrap nedensellik yöntemini kullanarak 1950-2011 döneminde toplam kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasında herhangi bir nedensellik ilişkisine ulaşılmadığını tespit etmiştir.

Literatürde Türkiye dışındaki ülkeler için toplam kamu harcamalarının ekonomik büyümeye olan etkisini zaman serisi analizi ile inceleyen çalışmalara bakıldığında ise, Cheng & Lai (1997) VAR Granger/Hsiao nedensellik analizini kullanarak 1954-1994 döneminde Güney Kore'de toplam kamu harcamaları ve ekonomik büyüme arasında çift yönlü bir nedensellik olduğunu, Loizides & Vamvoukas (2005) Granger nedensellik analizi ile 1948-1995 döneminde Yunanistan, İngiltere ve İrlanda'da toplam kamu harcamalarının ekonomik büyümeyi arttırdığını, Yuk (2005) Granger nedensellik ve Engle Granger Eşbütünleşme yöntemlerini kullanarak 1870-1993 döneminde İngiltere'de toplam kamu harcamalarının uzun vadede ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediğini, Chipaumire vd. (2014) Granger nedensellik ve Johansen Eşbütünleşme yöntemlerini kullanarak 1990-2010 döneminde gelişmekte olan Güney Afrika ülkelerinde toplam kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemli pozitif bir ilişki olduğunu tespit etmiştir.

Diğer taraftan toplam kamu harcamaları ile ekonomik büyüme ilişkisini panel veri ve yatay kesit analiz ile ele alan çalışmalara bakıldığında, Ağayev (2012) Granger nedensellik yöntemini kullanarak 1995-2009 döneminde 10 eski Sovyet ülkesinde ekonomik büyümeden toplam kamu harcamalarına doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisinin olduğunu, Esen & Bayrak (2015) Granger nedensellik ve Johansen-Fisher Panel Eş-bütünleşme yöntemini kullanarak 1990-2012 döneminde 5 Türk Cumhuriyetini inceleyerek toplam kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı çift yönlü bir nedensellik ilişkisinin bulunduğunu, Yıldız & Sarısoy (2012) sabit etkiler modellemesini kullanarak 1980-2010 döneminde 33 OECD ülkesinde ekonomik büyümeden toplam kamu harcamalarına doğru ve toplam kamu harcamalarından ekonomik büyümeye doğru pozitif bir ilişkinin bulunduğunu, Fölster & Henrekson (2011) panel EKK yöntemini kullanarak 1970-1995 döneminde OECD ülkeleri ve OECD dışı gelişmiş 7 ülkede toplam kamu harcamaların ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin güçlü şekilde negatif olduğunu göstermiştir.

Toplam kamu harcamalarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisini inceleyen çalışmalara ek olarak, kamu harcama bileşenlerinin ekonomik büyümeye olan etkisini inceleyen analizler kapsamında, Türkiye'de kamu harcama bileşenlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini zaman serisi analizi ile ele alan çalışmalardan Kar & Taban (2003) Engle Granger Eşbütünleşme yöntemini kullanarak 1971-2000 döneminde eğitim ve sosyal güvenlik harcamalarının ekonomik büyüme üzerinde pozitif; sağlık harcamalarının ise negatif etkide bulunduğunu, altyapı yatırımlarının ise ekonomik

büyümeye katkısının olmadığını tespit etmiştir. Ayrıca Arısoy (2005) Engle-Granger İki Aşamalı Eş-Bütünleşme, Johansen Eş Bütünleşme ve Granger Nedensellik analizlerini kullanarak 1950-2003 döneminde uzun dönemde cari, yatırım, transfer ve transfer dışı harcamaların her birinin ekonomik büyümeye pozitif etkisinin olduğunu, Aytaç & Güran (2010) VAR ve Granger nedensellik yöntemini kullanarak 1987-2005 döneminde cari harcamalardan ekonomik büyümeye doğru pozitif yönde bir nedensellik ilişkisi; transfer ve yatırım harcamaları ile ekonomik büyüme arasında ise negatif yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır. Tan vd. (2010) VAR ve Granger nedensellik yöntemini kullanarak 1969-2003 döneminde altyapı (enerji ve ulaştırma) harcamalarından ekonomik büyümeye doğru pozitif nedenselliğe, eğitim harcamaları ile ekonomik büyüme arasında ise çift yönlü pozitif nedenselliğe ulaşırken; sağlık harcamaları ile ekonomik büyüme arasında herhangi bir nedensellik ilişkisinin olmadığını ifade etmiştir. Ek olarak, Yüksel & Songur (2011) Granger nedensellik ve Engle Granger Eşbütünleşme yöntemini kullanarak 1980-2010 döneminde borç faiz ödemeleri ile ekonomik büyüme arasında negatif bir nedensellik olduğunu, cari harcamaların ise ekonomik büyümeye doğru tek yönlü pozitif bir nedensellik gösterdiğini; Bakkal (2016) FM-OLS yöntemini kullanarak 1980-2013 döneminde yatırım ve cari harcamaların ekonomik büyüme üzerinde pozitif bir etkisinin bulunduğunu, ancak yatırım harcamalarının ekonomik büyüme üzerindeki pozitif etkisinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığını belirtmiştir.

Son olarak, mevcut konuyu yatay kesit ve panel veri analizi ile ele alan çalışmalara bakıldığında, Ram (1986) panel EKK yöntemini kullanarak 1960-1980 döneminde 115 ülkenin kamu yatırım ve tüketim harcamalarının ekonomik büyümeye olan etkisini incelemiş ve kamu yatırım harcamalarının yanında sağlık harcamalarının da ekonomik büyümeye pozitif etkide bulunduğunu saptamıştır. Ayrıca, 1995-2005 döneminde Alexiou (2009) panel sabit ve rassal etkiler yöntemlerini kullanarak 7 Güneydoğu Avrupa ülkesini incelemiş ve sermaye oluşumuna yönelik kamu harcamaları, kalkınma yardımları, özel yatırımı teşvik ve ticari açıklık konusundaki kamu harcamalarının ekonomik büyüme üzerinde pozitif etkiye sahip olduğunu bulmuştur. Hajamini & Falahi (2014) ise panel eşik yöntemini kullanarak 1981-2007 döneminde gelişmekte olan 32 (21 düşük gelirli, 11 düşük orta gelirli) ülkeyi incelemiş ve kamu tüketim harcamalarının belli bir düzeyden sonra (düşük gelirli ülkeler için %16,2; orta düşük gelirli ülkeler için %16,9) ekonomik büyümeye negatif etkide bulunduğunu ifade etmiştir.

Yapılan ayrıntılı literatür taramasından da görülebileceği gibi, kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin ne yönde olduğunu gösteren ampirik bulgular sürekli olarak birbiriyle çelişmektedir. Tabi bu durum analiz dönemi, seçilen örneklem, kullanılan veri ve/veya yönteme bağlı olarak da şekillenmektedir. Ancak dönem, örneklem, veri ve yöntem açısından birbirine çok benzer olan araştırmaların farklı sonuçlara ulaşması konu ile ilgili önemli bir aksaklığı açık seçik ortaya koymaktadır. Bu kapsamdaki çalışmalar kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin simetrik olduğu varsayımı ile hareket etmekte ve/veya yöntem olarak sadece değişkenler arasındaki simetrik yapıyı tespit edebilecek teknikler kullanmaktadır. Oysa ki, kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin asimetrik olduğu teorik bir gerçektir. Dolayısıyla mevcut çalışma söz konusu ilişkiyi hem simetrik hem de

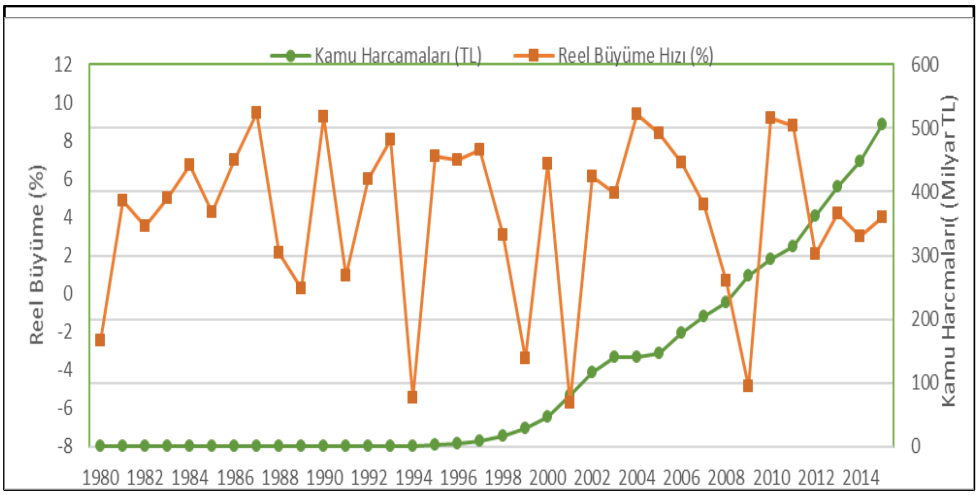
asimetrik olarak değerlendirebilecek ve değişkenler arasında ne tip bir ilişkinin olduğunu net bir biçimde ortaya koyabilecek bir analiz tekniği kullanması bakımından ilgili literatürden ayrılmakta ve hem yabancı hem de yerli literatür açısından bir ilki temsil etmektedir.

3. Türkiye'de Kamu Harcamalarının ve Ekonomik Büyümenin Genel Görünümü

Türkiye ekonomisinde kamu kesimi 1980 öncesi dönemde ekonomiye doğrudan müdahale eden ve ekonomik büyümeyi sağlayan en önemli faktörden biri olmuştur. Dünya konjonktürüyle uyumlu olarak Keynesyen politikaların izlendiği bu dönemde, başta cari ve transfer harcamaları olmak üzere kamu harcamaları sürekli artış göstermiş (BUMKO); ekonomik büyüme ortalama %5,1 olarak gerçekleşmiştir (Eşiyok, 2006: 22). 1980 sonrası dönemde ise Neoklasik kuramın etkisiyle kamu kesiminin kamu işletmeciliği anlayışından uzaklaşarak daha çok düzenleyici ve denetleyici bir rol oynadığı ifade edilebilir.

Çalışmamız kapsamında ele alınan, nispeten daha gelişmiş piyasaların ve küresel ekonomik ilişkilerin olduğu 1980-2014 dönemine ait kamu harcaması ve ekonomik büyüme seyri Şekil 1' de gösterilmiştir.

Şekil 1: Türkiye'de Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme Performansı



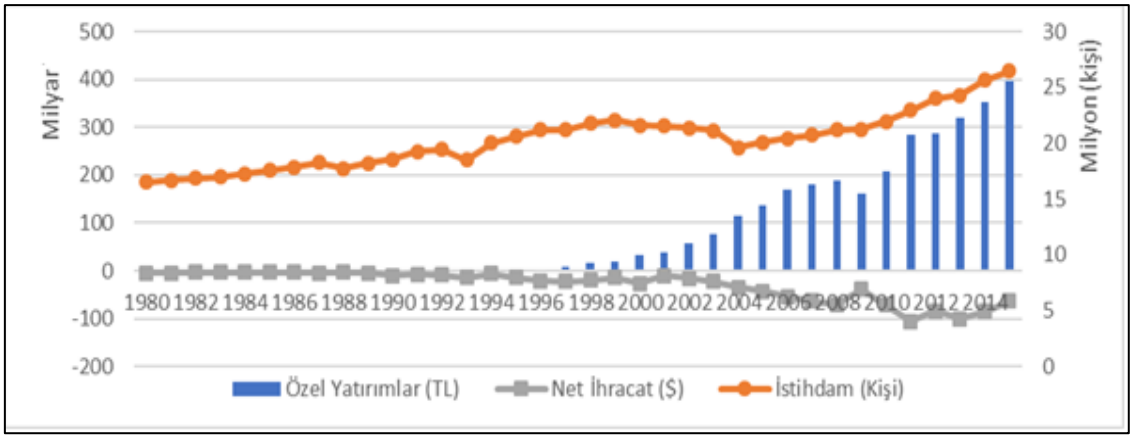
Kaynak: www.mod.gov.tr. Kalkınma Bakanlığı Ekonomik ve Sosyal Göstergeler Raporu (1950-2014).

Şekil 1'de 1980 yılından itibaren kamu harcamaları sürekli artarken ekonomik büyümenin dalgalı olduğu görülmektedir. Bu dönemde ekonomik büyüme daha çok yabancı sermaye girişi ve ihracatı teşvik eden kamu harcamaları ile sağlanmıştır. Dolayısıyla 1990'lara kadar kamu kesiminin ekonomi ve toplam yatırımlar içindeki payının düşürülmesi hedeflendiğinden ekonomik büyümeye katkısı sınırlı kalmıştır (Yeldan, 2012: 40-45). 1990'da Körfez savaşının etkisiyle enerji maliyetlerinin

yükselmesi ve bölgeyle olan ticaret ilişkilerinin durma noktasına gelmesi enflasyon ve faiz oranlarını hızla artırmış, bununla birlikte kamu harcamaları da önemli bir artış göstermiştir (Bayrak & Kanca, 2013: 6). Bu dönemde mali disiplin sağlanamamış; bütçe açıklarında önemli artışlar yaşanmıştır. Hazinenin artık borçlanamadığı ve kamu harcamalarının çoğunlukla faiz giderlerine ayrıldığı bu dönem sonrasında 1994 krizi ile Türkiye ekonomisi ilk önemli küçülmesini (%-6) yaşamıştır (Özatay, 2011: 68-82). Kamu harcamalarının çoğunlukla iç ve dış borçlanma ile yapıldığı ve toplam borçların GSMH'nin üzerinde seyrettiği bu dönem sonrası ekonomik büyüme 1998 yılına kadar devam etmiştir. Asya ve Rusya krizlerinin Türkiye'ye dolaylı etkisinin; bir diğer ifadeyle bütün yeni yükselen pazarlar için ortak bir kriz olarak algılanmasının yanında (Eğilmez ve Kumcu, 2007: 384) likidite sorunu ve yüksek enflasyon oranlarının olduğu bu dönem, 1998 krizi ile sonuçlanmıştır (Alper ve Öniş, 2011: 224). Borç faizlerinin ve transfer harcamalarının arttığı; cari ve yatırım harcamaları gibi reel harcamaların ise artış göstermediği bu dönem sonunda 2001 krizi yaşanmıştır (Mutluer vd, 2013: 65-67). Bununla birlikte Türkiye'nin, 2001 krizi sonrasında uluslararası piyasalardan kaynaklanan büyük bir finansal genişleme sonucu ucuz kredi olanağına kavuşarak kamu harcamalarından ziyade, yabancı ülke tasarruflarıyla ekonomik büyümeyi sağladığı söylenebilir (Yeldan, 2009: 17). 2001 krizi sonrasında Türkiye ekonomisinde mali disiplini sağlayacak önemli adımlar atılarak kamu harcamaları üretimi ve ihracatı teşvik edici alanlara yönelmiş; yüksek büyüme oranları 2008'e kadar devam etmiştir. Ancak 2008 küresel krizi tüm dünya ülkeleri gibi Türkiye'yi de etkisi altına almıştır. Bu süreçte Türkiye'nin Arap ve Afrika ülkeleri ile dış ticaretini artırması ve 2001 krizi tecrübesiyle bankacılık sisteminin güçlü olması krizin etkilerini azaltan faktörlerden bazılarıdır (Mercan, 2014: 130). 2008 yılından 2014'e kadar Türkiye'de kamu kesimi harcamaları, iç - dış güvenlik ve küresel belirsizlik sorunları sebebiyle verimli alanlara aktarılamamış; buna rağmen mali disiplin korunmaya devam edilmiştir. Bu dönemdeki ekonomik büyüme performansı ise dalgalı olmakla birlikte pozitiftir.

Şekil 2, Türkiye ekonomisinde kamu harcamaları dışında ekonomik büyümenin seyrini etkileyen diğer makroekonomik değişkenlere ait gelişimi göstermektedir.

Şekil 2: Diğer Değişkenler ile Ekonomik Büyümenin Görünümü (1980-2015)



Kaynak: www.mod.gov.tr. Kalkınma Bakanlığı Ekonomik ve Sosyal Göstergeler Raporu (1950-2014).

Buna göre 1980 sonrası dönemde ekonomik büyümenin ve kamu harcamalarının artış gösterdiği dönemlerde (kriz dönemleri haricinde) istihdam da artış göstermiştir. Sürdürülebilir ekonomik büyümenin en önemli belirleyicilerinden biri olan net ihracatın arttığı dönemlerde, ekonominin beklenilenin aksine reel olarak büyümediği (2009, 2012, 2014) görülmektedir. Bunun olası sebeplerinden biri olarak, ekonomik büyümenin ihracat odaklı değil ithalat odaklı bir yapıda olduğu söylenebilir. Diğer taraftan 1990'lardan itibaren kamu harcamalarının özel sektörü destekleyici etkide yürütülmesi sonucu özel yatırımlar da artış göstermiştir. Bu artışla birlikte 2001 yılı öncesi kamu kesimi kaynakları daha çok cari harcamaların ve bütçe açıklarının finansmanında kullanılırken, bu dönem sonrasında kamu kesimi faiz yükünün azalması ile birlikte, özel tüketim harcamaları desteklenmiş ve 2001-2009 arası dönemde ekonomik büyüme performansı üzerinde pozitif katkı yapmıştır. Günümüzde özel yatırımlar ve istihdam artmakla birlikte net ihracat negatif bir seyre sahiptir.

4. Ampirik Analiz

4.1. Veri Seti

Türkiye ekonomisinde kamu harcamalarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin incelendiği bu çalışmada 1980-2014 dönemine ait zaman serileri kullanılmıştır. Bu doğrultuda ekonomik büyümeyi temsilen reel GSYİH büyüme hızı, kamu harcamalarını temsilen konsolide bütçe harcamaları verilerinden faydalanılmıştır. Ayrıca kurulan modelin anlamlılığının ve güvenilirliğinin arttırılabilmesi için GSYİH deflatörü tarafından temsil edilen enflasyon ve ilgili dönemde Türkiye ekonomisinin büyüme performansı üzerine son derece önemli bir etkisi olduğu düşünülen net ihracat değişkenlerine ait veriler yardımıyla kontrol değişkenleri oluşturulmuştur. Çalışma kapsamında kullanılan tüm veriler Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan Ekonomik ve Sosyal Göstergeler (1950-2014) raporundan elde edilmiştir.

4.2. Model ve Yöntem

Türkiye ekonomisinde 1980-2014 döneminde kamu harcamalarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisi aşağıdaki fonksiyonel ilişki yardımıyla araştırılmaktadır:

$$Y = f(G, NX, P, T) \qquad (1)$$

Yukarıdaki modelde Y, reel GSYH büyüme hızını; G, konsolide bütçe harcamalarını; NX, net ihracatı; P, GSYH deflatörünü ve T ise doğrusal zaman trendini temsil etmektedir.

Kamu harcamaları-ekonomik büyüme ilişkisine ait literatür taraması, söz konusu ilişkinin tespitinde geleneksel doğrusal yöntemler dışında farklı bir yöntemin kullanılması gerekliliğini ortaya koymuştur. Çünkü mevcut literatür, kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasında simetrik olmayan bir ilişkinin varlığına işaret etmektedir. Bu doğrultuda, Türkiye ekonomisinde 1980-2014 döneminde kamu harcamalarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin araştırıldığı bu çalışmada,

bağımlı ve bağımsız değişkenler arasında bulunması muhtemel bir asimetrik ilişkiyi de dikkate alan "doğrusal olmayan sınır testi" yaklaşımından (NARDL) faydalanılmıştır.

NARDL yaklaşımı bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki kısa ve uzun dönemli ilişkilerin tespiti için kullanılabilen bir yöntemdir. Ayrıca söz konusu kısa ve uzun dönemli ilişkilerin simetrik ya da asimetrik bir yapıya sahip olup olmadığına da açıklık getirmesi bakımından diğer yöntemlerden (ARDL, Johansen Eşbütünleşme, Granger Eşbütünleşme vb.) ayrılmaktadır. Yönteme göre öncelikle değişkenler arasında asimetrik bir ilişkinin olup olmadığı araştırılmakta, ortaya çıkan sonuca göre ise kısa ve uzun dönemli katsayılar tahmin edilmektedir.

4.3. Bulgular

Tahmin prosedüründen önce serilerin bütünleşme dereceleri KPSS testi ile incelenmiş ve ARDL metodolojisinin uygulanabilmesi açısından herhangi bir sorunun olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu doğrultuda Tablo 3, 1 numaralı model kapsamında yer alan değişkenler arasındaki simetri ve asimetri testi sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 6: Uzun ve Kısa Dönem Simetri Testi Sonuçları

Model Formu	Uzun Dönem Simetri/Asimetri	Kısa Dönem Simetri/Asimetri	Karar
Y=f(G)	5.658 (0.035)	3.536 (0.085)	Asimetrik

*Parantez içerisindeki değerler olasılık değerleridir.

Tablo 3'de sunulan simetri testi sonuçlarına göre Türkiye'de 1980-2014 dönemi için kamu harcamaları ve ekonomik büyüme arasında hem kısa hem de uzun dönemde asimetrik bir ilişki olduğu görülmektedir. Dolayısıyla iki değişken arasındaki regresyon ilişkisinin tahmini için söz konusu asimetriyi hesaba katan bir yöntem kullanılması doğru bir tercih olarak kabul edilebilir. Bu kapsamda Tablo 4, kamu harcamaları ve ekonomik büyüme ilişkisinin NARDL yöntemiyle tahmin edilmesi sonucu ulaşılan bulguları içermektedir.

Tablo 7: NARDL Tahmin Sonuçları

	Bağımlı Değişken: Y
Panel A: Eşbütünleşme	
t-BDM	-5.870
F-PSS	11.597
Panel B: Asimetrik Uzun Dönem Katsayılar	
G^+	0.142 [0.527]
G^-	0.501 [0.044]
Panel C: Asimetrik Kısa Dönem Katsayılar	
G^+	0.306 [0.531]
G^-	-1.080 [0.051]
Sabit	-0.858 [0.104]
NX	-0.246 [0.000]

P	-0.029 [0.785]
T	-0.110 [0.005]
Panel D: Güvenilirlik Ölçütleri	
Portmanteau Otokorelasyon	21.57 [0.062]
Breusch/Pagan Değişen Varyans	4.302 [0.038]
Ramsey RESET Fonksiyon	1.676 [0.240]
Jarque-Bera Normallik	0.563 [0.754]

*Köşeli parantez içerisindeki değerler olasılık değerleridir. %1 anlam düzeyinde t-BDM istatistiği için kritik değerler (-3.96 - -4.26) iken, F-PSS istatistiği için kritik değerler (6.10-6.73) olarak alınmıştır (Pesaran vd. 2001: 301, 304).

Tablo 4 - panel A Türkiye'de ilgili dönemde kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasında %1 anlam düzeyinde asimetrik bir eşbütünleşme ilişkisi olduğunu ortaya koymaktadır. Panel D ise söz konusu asimetrik eşbütünleşme ilişkisinin zaman serisi özellikleri açısından %1 anlam düzeyinde otokorelasyon, değişen varyans, fonksiyonel yapı ve normallik kriterleri açısından bir sorun taşımadığını göstermektedir. Asimetrik uzun dönemli katsayıları gösteren Panel B'ye göre kamu harcamalarından ekonomik büyümeye doğru oluşacak pozitif bir şok (G^+) reel büyüme oranını arttıracaktır. Ancak tahmin edilen katsayı istatistiksel olarak anlamsızdır. Bununla birlikte, kamu harcamalarından ekonomik büyümeye doğru oluşacak negatif bir şok (G^-) da reel büyüme oranını arttıracaktır. Buna göre kamu harcamalarında meydana gelecek bir azalış, reel büyüme oranının %0.501 artmasına neden olacaktır. Son olarak, Panel C'ye göre kısa dönemde kamu harcamalarında meydana gelecek bir azalmanın reel büyüme oranını negatif biçimde etkileyeceği göze çarpmakta iken; katsayısı istatistiksel olarak anlamlı olmamakla birlikte kamu harcamalarında meydana gelecek bir artış reel büyüme oranını arttıracaktır.

5. Sonuç

Bu çalışmada, 1980-2014 dönemini kapsayan yıllık zaman serileri kullanılarak Türkiye ekonomisinde kamu harcamalarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisi incelenmiştir. Bu etkiyi inceleyebilmek için Shin vd (2011) tarafından geliştirilen ve değişkenler arasında doğrusal olmayan ilişkilerin analiz edilmesine de imkân tanıyan Asimetrik Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif Model (NARDL) kullanılmıştır.

Bulgular, kamu harcamaları-ekonomik büyüme ilişkisinin doğasında mevcut olan asimetrik ilişkinin varlığını desteklemektedir. Buna göre Türkiye'de 1980-2014 dönemi için kamu harcamaları ve ekonomik büyüme arasında hem kısa hem de uzun dönemde asimetrik bir ilişki olduğu görülmektedir. Çalışmada, kamu harcamalarındaki bir azalmanın kısa dönemde reel büyümeyi azalttığı, uzun dönemde ise reel büyümeyi arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla kamu harcamaları kısa dönemde olası bir resesyon sorununun ortadan kaldırılması veya etkisinin azaltılması için etkin bir iktisat politikası aracı olarak kullanılabilirken, uzun dönemde reel büyüme performansı üzerinde tam tersi bir etki yaratmaktadır. Başka bir ifadeyle, Türkiye'de kamu harcamaları-ekonomik büyüme ilişkisi açısından, bir dinamik zaman tutarsızlığı sorunu bulunmaktadır. Kamu harcamalarının kısa dönemde ekonomik canlanma amacıyla

arttırılması, gerçekte uzun vadeli bir hedef olan ekonomik büyüme ile çelişmektedir. Dolayısıyla, uzun dönemde reel büyüme hedefine uygun olarak piyasa dinamiklerine biraz daha bağlı kalınması, kamu kaynaklarının tahsisinde fayda-maliyet analizine önem verilmesi ve kamu harcamalarının kısa vadeli hedefler pahasına hoyratça kullanılmaması önümüzdeki süreçte Türkiye ekonomisinin gelişme dinamiği açısından çok daha önemli görülmektedir.

Çalışmada ulaşılan bulgular literatür taramasında yer alan çalışmaların sonuçlarıyla birtakım benzerlikler ve farklılıklar sergilemektedir. Buna göre Guseh (1997), Uzay (2002), Dar & AmirKhalkhali (2002), Artan & Berber (2004), Bergh & Karlsson (2010) çalışmalarında ifade edildiği gibi kamu harcamaları ekonomik büyümeyi uzun dönemde negatif yönde etkilemektedir. Diğer taraftan mevcut çalışmanın sonuçları ile Durden & Elledge (1993) sonuçları çelişmektedir.

Çalışmada, Türkiye'de 1980-2014 döneminde toplam kamu harcamalarındaki artışın ekonomik büyüme üzerinde nasıl bir etki yarattığına yönelik bazı açıklamalar getirmiştir. Bu çerçevede, ifade edilen asimetrik ilişki gelecekteki araştırmalar açısından farklı bir bakış açısı sunabilir. Ayrıca kısa dönemde bir artışın, uzun dönemde ise kamu harcamalarındaki bir azalışın reel büyümeyi arttıracağı hususu, kamunun harcama politikalarının yönlendirilmesi açısından faydalı bir rehber olarak değerlendirilebilir. Son olarak, mevcut çalışmada veri kısıtı sebebiyle sadece toplam kamu harcamalarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Eğer bu kısıt çözülebilir ve farklı saikler doğrultusunda yapılan kamu harcamalarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisi incelenebilirse, konu ile ilgili daha farklı ve önemli bulgulara ulaşılabilir.

Kaynakça

Abounoori, E. ve Nademi, Y. (2010). "Government Size Threshold And Economic Growth in Iran", *International Journal of Business and Development Studies*, Vol: 2(1), pp. 95-108.

Ağayev, S. (2012). "Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Eski Sovyetler Birliği Ülkelerinde Wagner Yasası Analizi (1995-2009)", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, No: 7(2), ss. 7-27.

Alexiou, C. (2009). "Government Spending and Economic Growth: Econometric Evidence from the South Eastern Europe (SEE)", *Journal of Economic and Social Research*, Vol: 11(1), pp. 1-16.

Alleyne, K. A., Lewis-Bynoe, D. M. & Moore, W. (2004). "An Assessment of the Growth-Enhancing Size of Government in the Caribbean", *Applied Econometrics and International Development*, Vol: 4(3), pp. 77-94

Alper C.E. & Öniş Z. (2011). "Finansal Küreselleşme, Demokrasi Açığı ve Yükselen Piyasalarda Yaşanan Sürekli Krizler: Sermaye Hareketlerinin Liberalleşmesi Sonrasında Türkiye Deneyimi", *Doğu-Batı Düşünce Dergisi, No:* 17 (67), ss. 211-234

Altunç, Ö. F. & Aydın, C. (2013). "The Relationship Between Optimal Size of Government and Economic Growth: Empirical evidence from Turkey, Romania and Bulgaria", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Vol: 92, pp. 66-75.

Altunç, Ö.F. & Aydın, C. (2012). "Türkiye'de Kamu Sektörü Büyüklüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisinin Ampirik Analizi", *Ekonomik Yaklaşım*, No: 23(82), ss. 79-98.

Altunç, Ö. F. (2011). "Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye'ye İlişkin Ampirik Kanıtlar", *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, No: 18(2), ss. 145-157.

Arısoy, İ. (2005). "Türkiye'de Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi (1950-2003)", *Türkiye Ekonomi Kurumu Tartışma Metni*, No: 2005/15.

Artan, S. & M. Berber, (2004). "Kamu Kesimi Büyüklüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Çoklu Ko-entegrasyon Analizi", *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, No: 05 (2), ss. 13-25.

Asimakopoulos, S. & Karavias, Y. (2016). "The Impact of Government Size on Economic Growth: A Threshold Analysis", *Economics Letters*, No: 139, pp. 65-68.

Aytaç, D. & Güran, M. C. (2010). "Kamu Harcamalarının Bilesimi Ekonomik Büyümeyi Etkiler Mi? Türkiye Ekonomisi için Bir Analiz", *Sosyoekonomi*, No: 13(13), ss. 129-152.

Bağdigen, M. & Beşer, B. (2009). "Ekonomik Büyüme ile Kamu Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisinin Wagner Tezi Kapsamında Bir Analizi: Türkiye Örneği", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, No: 5(9), ss. 1-16.

Bakkal, H. (2016). "Türkiye'de Kamu Harcamalarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi ve Yeni Kamu Mali Yönetiminin Rolü", *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* No: 6(10), ss. 125-138.

Başar, S., Aksu, H., Temurlenk, M. S. & Polat, Ö. (2009). "Türkiye'de Kamu Harcamaları ve Büyüme İlişkisi: Sınır Testi Yaklaşımı", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, No: 13(1), ss. 301-314.

Bayrak, M., & Kanca, O. C. (2013). "Türkiye'de 1970-2011 Yılları Arasında Oluşan Ekonomik ve Siyasi Gelişmelerin Seyri", *Akademik Bakış Dergisi*, No: 35, ss. 1-20.

Bergh, A. & Karlsson, M. (2010). "Government Size and Growth: Accounting for Economic Freedom and Globalization", *Public Choice*, Vol: 142(1-2), pp. 195-213.

BUMKO, *Bütçe Gider-Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2012),* http://www.bumko.gov.tr, (20.12.2016).

Chen, S. T. & Lee, C. C. (2005). "Government Size and Economic Growth in Taiwan: A threshold Regression Approach", *Journal of Policy Modeling*, Vol: 27(9), pp. 1051-1066.

Cheng, B. S. & Lai, T. W. (1997). "Government Expenditures and Economic Growth in South Korea: a VAR Approach", *Journal of Economic Development*, Vol:22(1), pp. 11-24.

Chipaumire, G., Ngirande, H. & Ruswa, Y. (2014). "The Impact of Government Spending on Economic Growth: Case South Africa", *Mediterranean Journal of Social Sciences*, Vol: 5(1), pp. 109-118.

Christie, T. (2012). "The Effect of Government Spending on Economic Growth: Testing the Non-Linear Hypothesis", *Bulletin of Economic Research*, Vol: 66(2), pp. 183-204.

Clark, C., (1964). *Taxmanship: Principles and Proposals for the reform of taxation,* Hobart Paper, London, Institute of Economic Affairs.

Dar, A. A. & AmirKhalkhali, S. (2002). "Government size, Factor Accumulation, and Economic Growth: Evidence from OECD Countries", *Journal of Policy Modeling*, Vol: 24(7), pp. 679-692.

Di Matteo, L. (2013). *Measuring Government in the Twenty-first Century: An International Overview of the Size and Efficiency of Public Spending, Canada, Fraser Institute.*

Durden, G. & Elledge, B. (1993). "The Effect of Government Size on Economic Growth: Evidence from Gross State Product Data", *The Review of Regional Studies*, Vol: 23(2), pp. 183-190.

Eğilmez, M., & Kumcu, E. (2007). *Ekonomi Politikası: Teori ve Türkiye Uygulaması*. 11.Baskı, İstanbul, Remzi Kitabevi.

Esen, Ö. & Bayrak, M. (2015). "Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Geçiş Sürecindeki Türk Cumhuriyetleri Üzerine Bir Uygulama", *Bilig*, No: 73, ss. 231-248.

Eşiyok, B. A. (2006). *İktisadi Dönemler İtibariyle Türkiye Ekonomisinde Kalkınma (1923-2004),* Türkiye Kalkınma Bankası Yayın No: GA-06-02-02, Şubat 2006, Ankara.

Facchini, F. & Melki, M. (2011). *Optimal Government Size and Economic Growth in France (1871-2008): En Explanation by the State and Market Failures* Report No. 1955-611X, CES, Paris.

Forte, F. & Magazzino, C. (2016)." Government Size and Economic Growth in Italy: A Time-series Analysi", *European Scientific Journal*, Vol: 12(7), pp. 149-169.

Fölster, S., & Henrekson, M. (2001). "Growth Effects of Government Expenditure and Taxation in Rich Countries", *European Economic Review*, Vol: 45(8), pp. 1501-1520.

Ghali, K. H. (1999). "Government Size and Economic Growth: Evidence From A Multivariate Cointegration Analysis", *Applied Economics*, Vol: 31(8), pp. 975-987.

Guseh, J. S. (1997). "Government Size and Economic Growth in Developing Countries: A Political-Economy Framework", *Journal of macroeconomics*, Vol: 19(1), pp. 175-192.

Gül, E. & Yavuz, H. (2011). "Türkiye'de Kamu Harcamaları ile Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: 1963-2008 Dönemi", *Maliye Dergisi*, No: 160, ss. 72-85.

Hajamini, M., & Falahi, M. A. (2014). "The Nonlinear Impact of Government Consumption Expenditure on Economic Growth: Evidence from Low and Low-Middle Income Countries", *Cogent Economics ve Finance*, No: 2(1), pp. 1-15.

Hunt, E. K. (2005). *İktisadi Düşünce Tarihi*, (çev. Müfit Günay), Ankara, Dost Kitabevi.

İyidoğan, P. V. & Turan, T. (2017). "Government Size and Economic Growth in Turkey: A Threshold Regression Analysis", *Prague Economic Papers*, Vol: 26(2), pp.142-154.

Kabaklarlı, E. & Er, P. H. (2014). "Türkiye'de Kamu Harcamalarının Ekonomik Büyümeye Etkisinin Sınır Testi Yaklaşımı ile Analizi", *Maliye Dergisi*, No: 166, ss. 268-285.

Kadir, T. (2013). "Türkiye'de Wagner Kanunu'nun Geçerliliğinin Test Edilmesi", *İşletme Ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, No: 1(3), ss. 54-57.

Kahn, J. A. (2011). "Can We Determine the Optimal Size of Government?", *Cato Institute Development Policy Briefing*, Vol:7.

Kalkınma Bakanlığı, (2015). *Ekonomik ve Sosyal Göstergeler Raporu,* http://www.mod.gov.tr, (18.12.2016)

Kar, M. & Taban S. (2003). "Kamu Harcama Çeşitlerinin Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, No: 58(03), ss. 145-169.

Loizides, J. & Vamvoukas, G. (2005). "Government Expenditure and Economic Growth: Evidence From Trivariate Causality Testing", *Journal of Applied Economics*, Vol: 8(1), pp. 125-152.

Mehdi S. & Shoorekchali M.J (2012). "The Impact of Government Size on Economic Growth: A Case Study in Italy", *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol: 6(9): pp. 616-621.

MERCAN, M. (2014). "Ekonomik Büyümenin Belirleyicileri ve 2008 Krizi: Orta Asya Ülkeleri ve Türkiye Ekonomisi için Panel Veri Analizi", *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, No: *21*(1), ss. 125-142.

Mutluer, M. K., Öner, E., & Kesik, A. (2013). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, 3.Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Nısfet, Uzay. (2002). "Kamu büyüklüğü ve ekonomik büyüme üzerindeki etkileri: Türkiye Örneği (1970-1999)", *Erciyes Üniversitesi, İİBF. Dergisi*, No: 19, ss. 151-172.

Oktayer, A. (2011). "Türkiye'de Ekonomik Büyüme ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişkinin Ampirik Analizi: 1950-2009", *İktisat Fakültesi Mecmuası*, No: 61(1), ss. 261-282.

Özatay, F. (2011). *Finansal Krizler ve Türkiye*. 3.Baskı, İstanbul, Doğan Kitap.

Pamuk, Ş. (2014). *Türkiye'nin 200 Yıllık İktisat Tarihi*. İstanbul, İş Bankası Kültür Yayınları.

Pesaran, M.H., Shin, Y. & Smith, R.J. (2001). "Bounds testing approaches to the analysis of level relationships", *Journal of Applied Econometrics*, Vol: 16, pp. 289–326.

Ram, R. (1986). "Government Size and Economic Growth: A New Framework and Some Evidence From Cross-Section and Time-Series Data", *The American Economic Review*, Vol: 76(1), pp. 191-203.

Samimi, A., Nademi, Y. & Zobeiri, H. (2010). "Government Size & Economic Growth: A Threshold Regression Approach İn Selected Islamic Countries", *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol: 4(8), pp. 2247-2249.

Scully, G. W. (1989). "The size of the State, Economic Growth and the Efficient Utilization of National Resources", *Public Choice*, Vol: 63(2), pp.149-164.

Shin, Y., Yu, B. & Greenwood-Nimmo, M. (2014). "Modelling Asymmetric Cointegration and Dynamic Multipliers in an ARDL Framework. In: Horrace, W.C., Sickles, R.C. (Eds.), Festschrift in Honor of Peter Schmidt. Springer Science & Business Media, New York(NY), pp.281-314.

Skousen, M. (2010). *Makro İktisat* (Çev: Atilla Yayla), Ankara, Adres Yayınları.

Swan, T. W. (1956). "Economic Growth and Capital Accumulation", *Economic Record*, Vol: 32(2), pp. 334-361.

Tan, B. K., Merter, M., & Özdemir, Z. A. (2010). "Kamu Yatırımları ve Ekonomik Büyüme İlişkisine Bir Bakış: Türkiye, 1969-2003", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, No: 25(1), ss. 25-39.

Turan, T. (2014). "Optimal Size of Government in Turkey", *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol: 4(2), pp. 286-294.

Ulucak, R. & Ulucak, Z.Ş. (2014). "Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik: Türkiye Örneği", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi,* No: 10(23), ss. 81-98.

Yeldan, E. (2009). "Kapitalizmin Yeniden Finansallaşması ve 2007/2008 Krizi: Türkiye Krizin Neresinde?" *Çalışma ve Toplum*, No: 1, ss. 11-28.

Yeldan, E. (2012). *Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi: Bölüşüm, Birikim ve Büyüme*, 12. Baskı, İstanbul, İletişim Yayınları.

Yıldız, F. & Sarısoy, S. (2012). "OECD Ülkelerinde Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi Üzerine Ampirik Bir Çalışma", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,* No: 33(2), ss. 517-540.

Yuk, W. (2005). "Government Size and Economic Growth: Time-Series Evidence for the United Kingdom, 1830-1993", Department of Economics, University of Victoria, *Econometrics Working Paper* EWP0501.

Yüksel, C. & Songur, M. (2011). "Kamu Harcamalarının Bileşenleri ile Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Ampirik Bir Analiz (1980-2010)", *Maliye Dergisi*, No: 161, ss. 365-378.

Enerji Piyasaları Regülasyon Uygulamaları ve Türkiye Örneği: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)

Ali Fuat URUŞ[1]

1. Giriş

Global olarak yaşanan çevresel ve yaşamsal sorunlar, enerji piyasalarının önemini arttırmış ve bu piyasayı, ülkelerin üzerinde önemle durduğu bir sektör haline getirmiştir. Dolayısıyla ülkeler, enerji piyasasının doğru işleyebilmesi adına, çeşitli regülasyon uygulamalarına gitmekte ve uygun regülasyon politikaları belirleyerek mevcut sorunları veya eksiklikleri giderme yolunu tercih etmektedirler.

Bu çalışmanın amacı, günümüzün önemli sektörlerinden biri olan enerji piyasalarının genel işleyişini ve uygulanan düzenleme faaliyetlerini görmek, buradan hareketle de çeşitli tespitlerde bulunarak sorun veya eksikliklere yönelik çözüm önerileri getirmektir. Bu amaç ekseninde, öncelikle enerji piyasaları kapsamı içerisinde bulunan elektrik, doğalgaz ve petrol piyasaları ve bu piyasaların regülasyonu konusu ele alınacak, akabinde uluslararası enerji piyasası regülasyon otoriteleri ile enerji piyasası regülasyonunun Türkiye örneği olarak "Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu" açıklanacaktır. Son olarak ise, enerji piyasası regülasyonunun Türkiye açısından genel bir değerlendirmesi yapılacak ve çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

2. Türkiye Enerji Piyasaları ve Regülasyonu

Ülkemizde enerji sektörünün yönetim yapısı, "enerji politikalarını belirleme, planlama ve uygulama süreçlerinde yasalarla görevlendirilmiş kamu ve özel sektör kuruluşlarının yetki ve sorumlulukları çerçevesinde görev birlikteliği" olarak özetlenebilir (Keskin, 2008: 62).

Enerji talebi ve GSMH artışı arasında doğrusal bir ilişki vardır ve bu ilişkinin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde farklı olmasının altında yatan temel sebep ise, gelişmekte olan ülkelerde enerjinin etkin kullanılamamasıdır. Bu sebeple, mevcut enerjiyi etkin kullanamayan gelişmekte olan ülkelerde ek bir enerji talebi görülürken, teknolojik donanımını geliştiren ve etkin kullanan gelişmiş ülkelerde enerji talebi aynı şekilde artmamaktadır. Bunun yanısıra, gelişmekte olan ekonomilerin kalkınma çabasıyla tükettiği enerji miktarı, kuşkusuz, gelişmiş ülkelerdekinden fazla olmaktadır (Güvenek, 2009: 54).

Türkiye gibi gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde enerji tüketim miktarı oldukça yüksektir. Bu başlık altında enerji piyasalarını; elektrik, doğalgaz ve petrol piyasaları olarak üçe ayırarak ayrı ayrı değerlendireceğiz. Ancak öncesinde, enerji

[1] Araş. Gör., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, alifuat.urus@ikc.edu.tr

piyasaları regülasyonunun genel tarihçesini ifade edip, bu piyasa yapılarına geçiş yapacağız.

2.1. Enerji Piyasaları Regülasyonunun Genel Tarihçesi

Enerji sektörüne ilişkin kurumsallaşma, 1963 yılında Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı (ETKB)'nın kurulmasıyla başlamış ve sonrasında 1970 yılında Türkiye Elektrik Kurumu (TEK)'nun kurulmasıyla ivme kazanmıştır.

Ülkemizde enerji sektörünün regülasyonunun ise, Avrupa Birliği'ne uyum doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucunda, 2001 yılında 4828 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun kabul edilmesiyle başladığı, bu kanunu takiben aynı yıl içinde 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu ve 2003 yılında da Petrol Piyasası Kanunu'nun çıkarılmasıyla da devam ettiği söylenebilir (Güvenek, 2009: 59).

Elektrik Piyasası Kanunu'nun çıkarılmasıyla birlikte, köklü bir reform süreci başlatılmış ve 2002 Eylül ayından itibaren AB normlarına uygun olarak, rekabete dayalı bir elektrik piyasasının işlemeye başlatılması için çalışan yeni bir Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu oluşturulmuştur. Bu kurum başlangıçta, sadece elektrik enerjisi piyasasının regüle edilmesi amacıyla kurulmuş olup, sonrasında ardı ardına çıkan kanunlarla, doğalgaz ve petrol piyasalarını da faaliyeti kapsamına almıştır (Güvenek, 2009: 59, 61).

Enerji sektörü regülasyonunun tarihçesini genel olarak özetlemek gerekirse, 20 Şubat 2001 tarihinde çıkarılan 4628 sayılı "Elektrik Piyasası Kanunu" ile, hem elektrik piyasası oluşturulması için gerekli çerçeve ortaya konulmuş hem de elektrik piyasasında regülasyonun sağlanması gibi oldukça önemli bir görevi icra etmesi düşünülen "Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu" kurulmuştur. Ardından, 18 Nisan 2001 tarihinde çıkarılan 4646 sayılı "Doğalgaz Piyasası Kanunu" ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu'nun adı "Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)2" olarak değiştirilmiş ve oluşturulması düşünülen doğalgaz piyasasının regülasyon görevi de bu kuruma verilmiştir. Ardından, 20 Aralık 2003 tarihinde çıkarılan 5015 sayılı "Petrol Piyasası Kanunu" ile birlikte, petrol piyasalarının işleyişi yeniden düzenlenmiş olup, bu sahadaki düzenleme görevi de, bünyesinde çeşitli düzenlemeler yapan EPDK'ya verilmiş, son olarak ise 24 Haziran 2005 tarihinde çıkarılan 5374 sayılı Kanun'la, 2 Mart 2005 tarihli ve 5307 sayılı "Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu" ile mevcut Elektrik Piyasası Kanunu'nda yapılan değişikliklerle, LPG piyasalarının regülasyonu da EPDK'ya bırakılmıştır. Böylece, ortaya AB üyesi ülkelerde faaliyet göstermekte olup, elektrik veya hem elektrik hem de doğalgaz gibi sadece şebekesel enerji faaliyetlerini regüle etmekle yükümlü bulunan enerji BİO'larından çok daha geniş bir alandan sorumlu bir organizasyon çıkmıştır (Özdemir, 2007: 227-228).

[2] EPDK, sektördeki düzenlemeleri yapmakla görevlendirilen, bunun için de bakanlığın düzenleme yetkilerinin büyük bölümünü üstüne alan, kamu tüzel kişiliğine, idari ve mali özerkliğe sahip, bakanlıkla ilişkili bir düzenleyici üst kurul olarak kurulmuştur (Ataay, 2009: 233).

Enerji sektörünü regülasyonunun genel tarihçesinden de anlaşıldığı üzere, enerji piyasası regülasyonunu; başta elektrik piyasası olmak üzere, doğalgaz ve petrol piyasaları itibariyle değerlendireceğiz.

2.2. Elektrik Piyasası ve Regülasyonu

Elektrik, çağımızın vazgeçilmezleri arasında yerini almış "eşsiz ticari bir mal" olarak kabul edilmektedir. Bu mal, tüm dünya için artık stratejik öneme sahip konumdadır. Zira, elektrik üretimi için gerekli olan enerji kaynaklarının var olduğu bölgeler, tüm dünyada stratejik önemi olan bölgeler olarak kabul edilmektedir (Poyraz, 2011).

Ekonomik gelişme ile genel enerji ve özellikle elektrik enerjisi kullanımı arasındaki güçlü ilişki, günümüzde elektrik enerjisini, ekonominin ve sosyal yaşamın vazgeçilmez bir öğesi konumuna getirmiştir. Kullanım kolaylığı, rahatlığı ve kalitesi elektrik enerjisini, diğer enerji türlerine kıyasla ön plana çıkarmaktadır (Kulalı, 1997: 24).

Elektrik sektörü, ülkelere göre değişmekle birlikte, genellikle rekabet gücünden yoksun, bürokratik, aşırı istihdama sahip, yüksek oranda merkezi planlama ve düzenlemenin bulunduğu ve politik etkinin önemli oranda hissedildiği bir sektördür. Kendine özgü özelliklere sahip olan sektörün hemen hemen bütün aşamaları, sermaye yoğun yatırımlar gerektirmektedir. Tesislerin kurulmasının uzun zaman aldığı sektörde, finansman ihtiyacı ve bu ihtiyacın karşılanması en önemli sorunlardan birisidir (Kulalı, 1997: 26).

Elektrik sektörünün en önemli özelliklerinden biri, üretim yönüyle değil ama iletim ve dağıtım (tüketiciye arz hariç) yönüyle doğal tekel niteliği göstermesidir. Bunun anlamı, ölçek ekonomileri bakımından elektrik hizmetlerinin tek bir firma tarafından yerine getirilmesinin, birden çok firma tarafından aynı işin yapılmasından daha düşük maliyetli olacağıdır (Karakelle, 2000: 137). Başka bir deyişle, elektrik; şebeke (ağ) endüstriler[3] arasında yer aldığı için doğal tekele örnek gösterilebilir. Şebekenin kurulabilmesi için büyük miktarlarda yatırım gereklidir. Bu nedenle, belli bir alanda şebekeye sahip tek firmanın hizmet sunması daha az maliyetlidir (Reel, 2010: 205).

Elektrik enerjisinin doğal tekel olarak kabul edilmesinde, genel olarak şu unsurlar ön plana çıkmaktadır (Çakal, 1996: 18):

- Büyük ölçekte depolanmasının mümkün olmaması,
- Talep ve arz dengesinin sağlanmasının sürekli bir koordinasyon ve denetim gerektirmesi,
- Ölçeğe dayalı bir ekonomiye[4] sahip olması,

[3] Şebeke endüstriler, mal ve hizmetlerin nihai kullanıcıya dağıtımı için sabit altyapıya ihtiyaç duyulan endüstriler olarak tanımlanır.

[4] Telekomünikasyon ve elektrik gibi bazı sektörlerde kullanıcı miktarının artması, birim başına maliyetin düşmesine neden olmaktadır.

- Şebeke inşasının ciddi bir batık sermaye[5] ve zaman gerektirmesinin yanında, alternatif bir şebeke kurmanın ekonomik olmaması.

Bu hususlardan hareketle, enerji piyasasının doğal tekel olduğu kabul edilebilir. Dolayısıyla enerji sektörünün doğal tekel bir yapıda olması, bu sektörde regülasyon uygulamasına gidilmesinin gerekçesini oluşturmaktadır (Korkmaz, 2011: 54).

Elektrik ve elektrik arzı sektörü, bütün ekonomilerde olduğu gibi, Türkiye ekonomisinde de çok temel ve hızla büyüyen bir öneme sahiptir. Hem birçok hammaddeyi girdi olarak kullanması hem de evlere, işyerlerine ve fabrikalara kullanılabilir enerji sağlaması bakımından elektrik sektörünün, Türkiye ekonomisinin büyüme kapasitesini doğrudan belirleyen sektörlerden birisi olduğu açıktır. Elektrik sektörü, çok büyük sabit sermaye yatırımları gerektiren bir sektördür. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde görülen gelişmelere paralel olarak Türkiye'de de sektörün ihtiyacı olan büyük fon talebini karşılayabilmek, teknoloji ve işletme alanlarındaki ilerlemelerden yararlanabilmek için 1980'lerin başından itibaren elektrik sektöründe yeniden yapılandırma arayışları başlamıştır (Zenginobuz ve Oğur, 2000: 168).

Elektrik sektöründeki yatırımlar; büyük ölçekli, sermaye yoğun, dayanıklı, sektöre özel ve taşınamaz mahiyettedir. Dolayısıyla, yatırım yapacak özel kişiler için getirilerini belirli bir sınır içinde garanti altına alacak kurumsal güvenceler olması çok önemlidir. Elektrik sektöründe yatırım yapmayı düşünen özel yatırımcıların kendilerini güvende hissetmesi için gerekli oldukları söylenebilecek bazı yapısal ve kurumsal özellikler şunlardır (Zenginobuz ve Oğur, 2000: 175-176):

- İyi ve hızlı işleyen ve mülkiyet haklarına saygılı bir yargı sistemi,
- Düzgün çalışan ve siyasi etkilere açık olmayan bağımsız düzenleyici kurumlar,
- Sektörde ve ekonominin genelinde yüksek büyüme hızları,
- Gelecekteki hükümetlerin regülasyon sistemini değiştirme ihtimalinin düşüklüğü,
- Regülasyon ile ilgili sorumlulukların yerel ve merkezi otoriteler arasında paylaşımıdır.

Geleneksel olarak, elektriğin nihai tüketicinin kullanımına sunulması, dikey bütünleşik bir sektör yapısı içinde gerçekleşmiştir. Bütünleşik yapının ilk kademesi, *üretim* kademesidir. İkinci kademe, üretilen elektriği yüksek gerilimli olarak tüketim merkezlerine ulaştıran *iletim* kademesidir. Tüketim merkezlerine iletim hatları aracılığıyla yüksek gerilimli olarak yaklaştırılan elektriğin yerel olarak nihai tüketiciye ulaştırıldığı *dağıtım* kademesi, üçüncü kademeyi oluşturmaktadır. Dağıtılan elektriğin nihai tüketiciye satışı ile ilgili faturalama, ölçme ve tahsilat hizmetlerini de dördüncü bir kademe olarak, *arz* kademesi adı altında değerlendirmek mümkündür (Zenginobuz ve Oğur, 2000: 171). Başka bir deyişle, elektrik enerjisi sektöründe alt faaliyet alanları genellikle; enerji *üretimi* (hidroelektrik, termik, gaz çevrim veya nükleer santraller), *iletim* (enerji üreticisinden alınan enerjinin, yüksek gerilim hattı (şebeke) üzerinden iletimi), *dağıtım* (perakende piyasasına elektrik enerjisi arzı ve enerjinin yüksek veya

[5] Batık sermaye, bir hizmeti sunabilmek veya malı üretebilmek için gerekli olan, ancak bir kere kullanıldıktan sonra bir başka yere kullanılamaması nedeniyle önemli değer kaybına uğrayan sermayedir.

alçak gerilimli yerel dağıtım şebekesi üzerinden nakli) olarak ayrılmaktadır. Ancak, bu ayrım her ülkede aynı değildir. ABD ve Türkiye gibi birçok ülkede bu ayrım yapılırken, İngiltere'de dağıtım sadece enerjinin dağıtım hatları üzerinden naklini ifade etmektedir. Enerjinin perakende ticareti ise, *arz* alt faaliyeti olarak değerlendirilmektedir (Çakal, 1996: 79-80). Özetle, elektrik enerjisine ilişkin faaliyetleri, temel olarak "üretim, iletim, dağıtım ve ticaret" başlıkları altında toplamak mümkündür. Hizmetin kesintiye uğramasının alternatif maliyetleri çok yüksek olacağı için bütün bu faaliyetlerin bir koordinasyon içinde yürütülmesi şarttır (Gönen, 2010: 368).

Elektrik piyasası, elektriğin stoklanma sorunu nedeniyle arz ve talebin sürekli denge halinde tutulma zorunluluğu bulunan ve ciddi teknik donanıma dayalı yüksek batık maliyetler içeren niteliklere sahip bir piyasadır. Bu durum elektrik sektöründe gerek rekabetin tesisi gerekse özel yatırımların çekilmesi noktasında düzenleyici işlemlerin katkısına gerek olduğunu ortaya koymaktadır (Genç, 2013: 123).

Elektrik sektöründe *iki tür regülasyon* gözlenmektedir. *Teknik regülasyon* olarak da adlandırılabilecek birinci tür regülasyonda hizmetin üretim, iletim ve dağıtımında güvenlik ve uyumu sağlayacak olan standartların belirlenmesi ve bu yönüyle de piyasa aktörlerinin denetlenmesi söz konusudur. Bu konu, çevre kirliliğinden enerji arz güvenliğine kadar pek çok hususu içermektedir. Bu konuya ilişkin düzenlemelerin, sektörü bilen uzman kurumlarca yerine getirilmesi önemlidir. Diğer bir regülasyon türü ise *ekonomik regülasyon* olup, bu regülasyon ise, tam rekabetin sağlanamadığı piyasalarda fiyatların doğrudan veya dolaylı olarak düzenlenmesi şeklinde ifade edilebilir (Zenginobuz, 2000: 113).

Ana hatlarıyla incelendiğinde, elektrik sektöründe farklı *regülasyon yöntemleri*[6] gerektiren *üç değişik sektör* yapısından söz edilebileceği görülmektedir. Bunları kısaca şöyle açıklayabiliriz (Zenginobuz ve Oğur, 2000: 177-185):

- *İmtiyazlı dikey bütünleşik tekel yapısı ve regülasyonu:* Bu yöntemin benimsendiği sektörün herhangi bir kademesinde, örneğin üretimde, rekabetin tesis edilebileceği hususu göz önüne alınmadan, sektörün tümünü kapsayan dikey bütünleşik bir imtiyaz tekeline izin verilmektedir. Tekel iznine paralel olarak, tekelin fiyat ve yatırım uygulamaları, "getiri oranı regülasyonu[7]" gibi yöntemlerle regülasyona tabi tutulmaktadır.

---

[6] Doğal tekellere ilişkin uygulamada en çok tercih edilen regülasyon yöntemleri, "*fiyat regülasyonu yöntemleri"*dir (Ayrıntılı bilgi için bkz. Reel, 2010: 212-215).

[7] Getiri oranı regülasyonu, ekonomik regülasyon türleri veya yöntemleri arasında yer almaktadır. Bu regülasyon türleri kısaca şöyle açıklanabilir (Akcollu, 2003);

1. *Getiri Oranı Regülasyonu:* Sermaye üzerinden sabit bir getiriyi garanti eden regülasyon şeklidir. Sabit getirinin garantili olması açısından risk azalmakta, dolayısıyla yatırımcılar düşük maliyetli finansman yoluna gidebilmektedirler.
2. *Tavan Fiyat Regülasyonu:* Şirketlerin karlarını arttırmak amacıyla maliyetlerini indirmeleri, dolayısıyla verimliliklerini arttırmaları için teşvik edici bir yöntemdir. Bu regülasyon yönteminde şirketler, düzenleyici kurumun belirlemiş olduğu tavan fiyatı aşmamak koşuluyla, istedikleri fiyattan satmakta serbesttirler.
3. *Göreli Rekabet Regülasyonu:* Belli bir bölgedeki teşebbüsün performansının, diğer bölgelerdeki teşebbüslerin performansı ile karşılaştırılması yöntemidir. Karşılaştırma; maliyetler, fiyatlar, ölçek ekonomileri gibi göstergelerin kullanılması ile yapılmaktadır.

- *Üretim kademesinde rekabet, imtiyazlı tekel ve regülasyonu:* Bu yöntemin uygulandığı sektörü, ilk yöntemin uygulandığı sektörden ayıran yapısal fark, dikey bütünleşik bir tekelin yanısıra, bu sektörde, özel ve bağımsız elektrik üreticilerinin de faaliyet göstermelerine izin verilmesidir.

- *Dikine ayrıştırılmış elektrik sektöründe regülasyon:* İlk defa İngiltere'de tüm kapsamı ile uygulamaya konulan, sektörün dikey olarak tümüyle ayrıştırılarak üretim, iletim, dağıtım ve (nihai tüketiciye) arz kademelerinin ayrı ayrı değerlendirildiği yaklaşımdır. Bu uygulamada, rekabetin mümkün görüldüğü üretim ve ticaret aşamalarında regülasyondan kaçınılarak rekabet teşvik edilirken, doğal tekel şartlarının olduğu iletim ve dağıtım aşamaları regülasyona tabi tutulmaktadır.

Türkiye'de elektrik sektörünü tarihsel gelişim itibariyle şu şekilde özetleyebiliriz[8]:

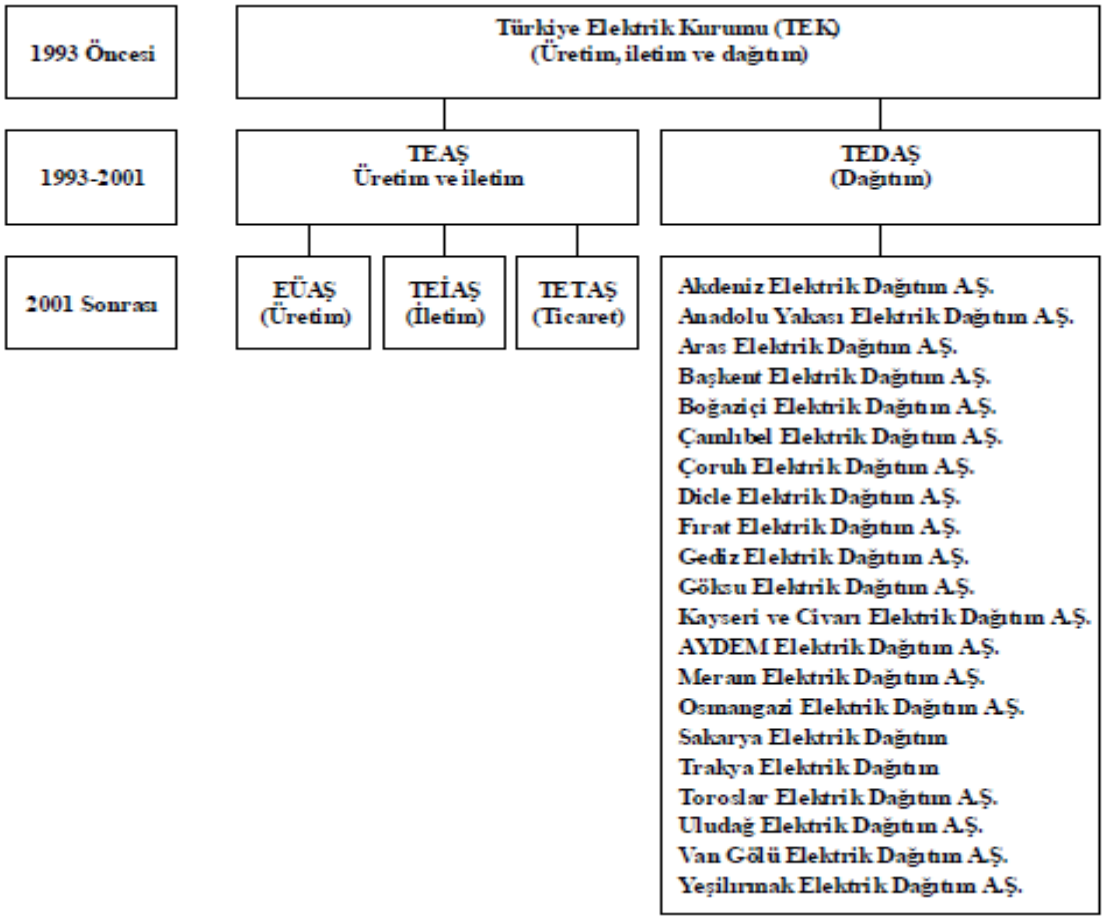
- Yabancı Sermayeli İmtiyazlı Ortaklıklar Dönemi: 1923-1930
- Sektörde İlk Devletçilik Uygulamaları: 1930-1950
- Yerli Sermayeli Özel Sektör Katılımını Teşvik Çabaları: 1950-1960
- Planlı Kalkınma Dönemi ve Sektörde Devletçi Politikalara Yeniden Dönüş: 1960-1980
- Özelleştirme ve Sektöre Yerli ve Yabancı Özel Sermayenin Katılımını Yoğun Teşvik Çabaları: 1980 Sonrası

1980 sonrasında dünyada birçok ülkede gündeme gelen elektrik sektörünün yeniden yapılandırılması, yaklaşık aynı tarihlerde Türkiye'de de gündeme gelmiştir. 1982 yılında belediyelerin mülkiyetinde veya kullanımında olan bazı elektrik üretim, iletim ve dağıtım tesislerinin Türkiye Elektrik Kurumu'na (TEK'e) devri ile başlayan sektörde yeniden yapılanma arayışlarına, 1993 yılında TEK'in Türkiye Elektrik Üretim-İletim Anonim Şirketi (TEAŞ) ve Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi (TEDAŞ) şeklinde iki ayrı iktisadi devlet teşekkülü olarak yeniden yapılandırılması ile bir ivme kazandırılmaya çalışılmıştır (Zenginobuz, 2000: 101). Kriz ortamında 2001 yılında hükümet tarafından uygulamaya konulan "Ekonomik İstikrar ve Enflasyonla Mücadele Programı" çerçevesinde de, TEAŞ'ın özelleştirilmek üzere yeniden yapılandırılması öngörülmüştür. Buna göre, 2001 yılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca TEAŞ; Türkiye Elektrik İletim A.Ş. (TEİAŞ), Elektrik Üretim A.Ş. (EÜAŞ) ve Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt A.Ş. (TETAŞ) unvanlarında, anonim şirket statüsünde üç ayrı iktisadi devlet teşekkülü şeklinde teşkilatlandırılmıştır (Kurum, 2010: 47-48). Bu kurumsal yapıyı bir de Şekil 1 üzerinde görelim.

Elektrik piyasasının dönemsel ve mevcut yapısı ise Şekil 1'de belirtildiği üzeredir.

[8] Ayrıntılı bilgi için bkz. Zenginobuz ve Oğur, 2000: 202-208.

Şekil 1. Elektrik Piyasa Yapısı



Kaynak: Kurum, 2010: 50.

Bu yapılandırmayla paralel, AB Komisyonu, doğal tekel durumunda olan elektrik ve doğalgaz şebekelerinin muhakkak regüle edilmesini gerekli görmekte olup, bu amaçla üye ülkelerden şu yönde beklentilere sahip bulunmaktadır (Özdemir, 2007: 225):

- Herhangi bir arz açığı yaratmadan ve uzun dönem arz güvenliğine bir zarar getirmeden, oluşturulacak fiyat kontrol mekanizmaları kanalıyla, düşük fiyat tarifelerinin elde edilmesi,

- Doğal tekel olan şebekelere, her türlü piyasa katılımcısının, herhangi bir kısıtlama ile karşılaşmaksızın ulaşabilmesinin sağlanması,

- Piyasalarda oluşabilecek bir hakim durumun kötüye kullanılmasını, bir manipülasyon hareketini veya benzeri tehditleri engelleyerek, uygun rekabet şartlarına sahip fonksiyonel bir enerji piyasasının tesis ve idame edilmesinin gerçekleştirilmesi,

- Evrensel bir hizmet seviyesinin, belirli bir program çerçevesinde bilinçlendirilecek olan tüketicilerin taraftarı durumuna gelinmeden, doğru ekonomik dengeler kurulması yoluyla mümkün kılınması,

- Mevcut piyasa dengelerini bozmadan, yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımının mümkün kılınmasını sağlayıcı politikalar tesis edilmesi şeklinde özetlenebilir.

Türkiye elektrik sektöründe 2001 yılında Elektrik Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile beraber yeni bir dönem açılmıştır. Dünya ve AB elektrik sektörlerinde gerçekleşen reformlara paralel olarak hazırlanan kanun, elektrik sektöründe mevcut dikey bütünleşik yapının kırılarak, rekabetin mümkün olduğu faaliyetlerin rekabetçi bir yapı içerisinde gerçekleştirilmesini, tekel olan faaliyetlerin ise düzenlemeye tabi tutularak yürütülmesini öngörmüştür (Uğurlu, 2007: 92).

Elektrik piyasasının yeniden yapılandırılmasına ilişkin, 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun amacı; elektriğin yeterli, kaliteli, sürekli, düşük maliyetli ve çevreyle uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulması için, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir elektrik enerjisi piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır. EPK; elektrik üretimi, iletimi, dağıtımı, toptan satışı, perakende satışı, ithalat ve ihracatı ile bu faaliyetlerle ilişkili tüm gerçek ve tüzel kişilerin hak ve yükümlülüklerini, EPDK'nın kurulması ile çalışma usul ve esaslarını, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının özelleştirilmesinde izlenecek usulü kapsar (Özrahat, 2009: 112).

Yeniden yapılanma sürecinde sektöre katılan bir diğer yeni kurum "Elektrik Enerjisi Fonu"dur. Fonun başlıca görevleri; fiyat istikrarını sağlamak, mücbir sebeple doğacak maliyetleri karşılamak, Ar-Ge giderlerini karşılamak ve şirketlere kredi vermektir. Yasayla, işletme hakkı devir bedellerinin fona devredilerek, şirketlerin ödediği devir bedellerinin fon yoluyla yine şirketlerin kullanımına sunulması öngörülmüştür. Fonun, özelleştirme süreci tamamlanmaya çalışılan sektörde, şirketlerin riskini azaltmayı amaçlayan önemli işlevler yükleneceği söylenebilir (Ataay, 2009: 234).

Elektrik sektörünün yapısı, bu sektörde yapılacak regülasyonun çerçevesini belirlemektedir. Sektörde ne kadar rekabete yer verilmesi gerektiği, kamu odaklı bir ekonomiden piyasa odaklı ekonomiye nasıl geçiş yapılacağı, dikey ve yatay entegrasyona ne derece izin verileceği gibi konular, elektrik sektörünün yapılanması sırasında sorulması gereken sorulardır. Uygun bir sektör yapısı ve bunu destekleyen bir regülasyon sistemi için öncelikle iyi bir hukuki ve ticari altyapı oluşturulmalıdır (Akcollu, 2003).

2.3. Doğalgaz Piyasası ve Regülasyonu

Dünyada ilk olarak 1985 yılında ticari kullanımına başlanan doğalgaza, 1973 Petrol Krizi sonrası hızlı bir yönelme olmuş, doğalgazın ilk kullanımı ise 1976 yılında gerçekleşmiştir. Ülkemizde doğalgaz ilk olarak 1970 yılında bulunmuş, 1980'li yıllarda Ankara başta olmak üzere, büyük şehirlerimizde doğalgaz kullanımı yaygınlaşmıştır (Coşkun, 2004: 127). Yani, doğalgaz, Türkiye'ye ilk kez 1987 yılında girmiş ve aynı yıl kullanımına başlanmıştır. Rusya'dan ithal edilmeye başlanmasıyla birlikte, doğalgaz hızla ülkenin birincil enerji kaynakları arasında önemli bir yere kavuşturulmuştur.

Doğalgazın Türkiye'deki en önemli kullanım alanları; elektrik santralleri ve sanayidir. Bu iki alandaki kullanım miktarı, toplamın yaklaşık % 80'ini bulmaktadır. Türkiye son yıllarda elektrik üretiminin yaklaşık % 40'ını doğalgazdan karşılamaya başlamıştır. Konutların yaklaşık % 20 düzeyindeki kullanım oranı ise daha ikincil kalmaktadır (Ataay, 2009: 236).

Türkiye'de arz bakımından doğalgaz piyasasına bakıldığında, mevcut durumdaki tek doğalgaz ithalatçısı BOTAŞ'tır (Pervan, 2006: 85). Zaten, Türkiye'de doğalgaz hizmeti, başlangıcından bu yana BOTAŞ tarafından yürütülmektedir. Büyük altyapı yatırımları gerektiren hizmet bütünüyle kamu tarafından kurulmuştur. BOTAŞ; doğalgazın ithalatını, yurtiçi iletimini, depolanmasını ve toptan satışını gerçekleştiren, kamu tekeline sahip bir kuruluştur. Hali hazırda doğalgaz hizmetinden yararlanmakta olan illerden Bursa ve Eskişehir'de dağıtım hizmetini de BOTAŞ yürütmektedir. İstanbul, Ankara ve İzmir illerindeki dağıtım hizmetlerini ise belediye şirketleri üstlenmiştir (Ataay, 2009: 236-237).

Doğalgaz piyasası, 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu'nun 2001 yılında yürürlüğe girmesiyle hukuki bir çerçeve kazanmıştır. *"Bu kanunla; doğalgazın ucuz, kaliteli ve süreklilik arz edecek bir biçimde, rekabete dayalı, çevreye zarar vermeyecek bir şekilde tedarikinin gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir."* Ayrıca bu kanun, doğalgaz piyasasına yönelik iletim, dağıtım, depolama, pazarlama ve ticaret gibi tasarruflara ilişkin düzenlemeler getirmektedir. 4646 sayılı Kanun, diğer enerji kaynakları arasında daha çok tercih edilmeye başlanan doğalgazın kaliteli, ucuz ve sürekli bir şekilde tüketicilere ulaştırılmasını sağlamak için bu piyasanın rekabet edilebilir bir piyasa olması sürecini başlatmıştır (Korkmaz, 2011: 59).

Bu kanunun amacı, doğalgaz sektörünün liberalleşmesini sağlayarak, doğalgazın sürekli, ucuz, yeterli, kaliteli ve çevre ile uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulması, rekabet ortamında faaliyet gösterebilen şeffaf ve finansal açıdan istikrarlı bir doğalgaz piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır. Dolayısıyla, bu kanun ile; doğalgaz kullanımında yeni bir evreye girilmiş bulunmaktadır. Böylelikle; doğalgazın kullanımı, salt bir enerji kullanımı olmaktan çıkarılmış olup, doğalgazın kullanımı yanında piyasasının oluşturulması ve bu piyasanın düzenlenme ve denetlenmesi haline dönüştürülmüş olması, doğalgazı, ekonomik bir meta haline getirmiştir (Keskin, 2008: 69).

2.4. Petrol Piyasası ve Regülasyonu

Petrol sektörünün temel özelliği, elektrik ve doğalgazdan farklı olarak, doğal tekel niteliğinde olmamasıdır. Üreticiden tüketiciye belirli bir boru ya da iletim hattı aracılığıyla ulaştırılabilen doğalgaz ve elektriğin doğal tekel özelliği, sektörlerin özelleştirilmesi sonrasında özel hukuka tabi bir piyasanın oluşturulamamasının temel nedeniydi. Oysa, bu nitelikte olmayan petrolde, sektörün teknolojik özelliklerinden kaynaklı bir kısıtlılık bulunmamaktadır. Petrolün özel bir hukuksal statüye sahip olması, daha çok stratejik ve temel bir girdi oluşu, büyük çaplı yatırımlar gerektirmesi, dünya genelinde tekelci-oligopolcü piyasa yapılarının egemen oluşu gibi özellikleriyle ilgilidir (Ataay, 2009: 239).

Petrol piyasası da diğer enerji piyasaları gibi kanunlarla düzenlenmiştir. 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu, 2003 yılında yürürlüğe girmiştir. *"Bu kanunla; iç ve dış tedarikçilerden temin edilen petrolün güvenli bir biçimde rekabetçi piyasaya uygun, şeffaf ve istikrarlı şekilde yürütülebilmesi için gerekli düzenlemelerin yapılması amaçlanmıştır."* Bu kanun, petrol piyasasına yönelik her türlü gözetim ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesini içinde barındırır (Korkmaz, 2011: 62).

1980 sonrasında kamu sektörü yeniden yapılandırılırken, petroldeki özel sektör yatırımlarının arttırılması ve sektörün özelleştirilmesi hedefi daha baştan ilan edildi. Bu doğrultuda atılan ilk önemli adım, sektördeki kamu kuruluşlarının entegre yapısını parçalamak oldu. 1983'te yapılan düzenlemelerle, arama ve üretim faaliyetlerinin TPAO'ya, boru hatlarının BOTAŞ'a, taşımacılık işlerinin DİTAŞ'a, rafinerilerin TÜPRAŞ'a, petro-kimya endüstrisinin PETKİM'e, dağıtım işlerinin de POAŞ'a bağlı olduğu bir yapılanma oluşturuldu. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na bağlanan bu kuruluşların organizasyonunu da bakanlık bünyesindeki Petrol İşleri Genel Müdürlüğü sağlamaya başladı. Bu dönemde, bir yandan sektörün yatırım gereksinimi kamu tarafından karşılanırken, diğer yandan da özelleştirme doğrultusunda hazırlıklar başlatıldı. Diğer önemli adım, petrol arama ve üretiminde daha da liberalleştirici adımlar atılarak yerli ve yabancı şirketlere sağlanan ayrıcalıkların arttırılmasıydı (Ataay, 2009: 240-241).

3. Enerji Piyasası Regülasyon Otoriteleri

Bu başlık altında, enerji sektörüne ilişkin uluslararası düzenleyici kurumlar ve Türkiye'deki enerji piyasası regülasyon otoritesi olan EPDK ele alınacaktır.

3.1. Uluslararası Enerji Piyasası Regülasyon Otoriteleri

Uluslararası arenada enerji piyasasını yönlendiren ulusal regülasyon otoritelerini Tablo 1'de görebilmekteyiz. Konumuz gereği, bu düzenleyici otoriteleri, genel şablonu görebilmek adına, sadece özet olarak vermekle yetineceğiz.

Tablo 1. Dünyada Enerji Piyasası Düzenleyici Otoriteleri ve Kuruluş Yılları

Ülke	Kuruluş Yılı	Kurum
ABD	1997	FERC (Federal Energy Regulatory Commission / Federal Enerji Düzenleme Komisyonu)
İngiltere	1999	OFGEM (Office of Gas and Electricity Markets / Gaz ve Elektrik Piyasaları Dairesi)
Fransa	2000	CRE (Commission de regulation de L'Electricite / Elektrik Düzenleme Komitesi)
İtalya	1995	Autorita (Autorita per L'Energia Elettrica e il Gas / İtalyan Elektrik ve Gaz Düzenleyici Kurumu)
Türkiye	2001	EPDK (Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu)

Kaynak: Genç, 2013: 35.

3.2. Türkiye Enerji Piyasası Regülasyon Otoritesi: EPDK

Türkiye'de altyapı alanındaki kamu hizmeti faaliyetlerinin düzenlenmesine yönelik ilk oluşum, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve Kurulu'dur. EPDK, 20 Şubat 2001 tarih ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip[9] bir kurum olarak kurulmuştur (Uğurlu, 2007: 98-99).

EPDK'ya ihtiyaç duyulmasının sebepleri; özelleştirme, rekabet, asimetrik bilgi, tüketicinin korunması, AB direktifleri (uyum politikaları) ve piyasa yapısından kaynaklanan kuruluşlar arasındaki kopukluklar, elektrik sektörü ile ilgili yapılan yatırımların istikrarsız oluşu, üretim ve dağıtım hatları arasındaki dengesizlikler gibi yapısal sorunlardır (Uğurlu, 2007: 75-82).

EPDK; bağımsız düzenleyici kurum/kuruluş olarak nitelendirilen, ülkemizde uygulaması yeni olan ve kamusal yaşamın hassas alanlarını düzenleme görevi verilen kuruluşlardan birisidir. EPDK; genel anlamda piyasa faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerden kaynaklanan hak ve yükümlülükleri belirleyen lisanslar ile mevcut sözleşmelerin bu kanun hükümleri gereğince düzenlenmesi, piyasa performanslarının izlenmesi, uygulama yönetmeliklerinin oluşturulması, fiyatlandırma esaslarının belirlenmesi, iletim, dağıtım, toptan ve perakende satış tarifelerinin incelenmesi ve onaylanması, piyasa faaliyetlerinin denetlenmesi ile piyasanın yasaya uygun olarak işlemesini sağlamak üzere görevlendirilmiştir (Uğurlu, 2007: 99).

Düzenleme görevi açısından önemli bir konu; ulusal enerji politikalarının belirlenmesi ve planların yapılması konularında Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı (ETKB) yetkili olup, EPDK'nın ise; sektörün rekabete açılmasında ve piyasanın oluşturulmasında yetkili kılınmış olmasıdır. Yeniden yapılanma çalışmalarının tanımlanmasını ve piyasanın işlerlik kazanması bakımından, ETKB sadece makro düzeyde enerji politikalarını düzenleyecek olup; EPDK ise, piyasanın belirlenen makro politikalarla uyumlu çalışması için piyasa içi düzenleme ve denetleme faaliyetlerini yürütecektir. EPDK'nın sorumluluk alanına, sektördeki kuruluşların uygulama ve davranışlarının denetlenmesi, belirlenen fiyatlandırma esasları çerçevesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin takip edilmesi gibi konular girmektedir. EPDK'nın uygulayacağı yaptırımlar ise; para cezaları ve verilen lisansların iptal edilmesi gibi yetkilerin kullanılmasını içermektedir (Uğurlu, 2007: 99-100).

Özetle, EPDK karar organı olarak kurul; elektrik, doğalgaz, petrol ve LPG piyasalarını düzenleyen kanunların kendisine verdiği görevleri yerine getirmekle görevli kılınmıştır (Genç, 2013: 109). Bu düzenlemeleri yaparken de; lisans verme, tarife düzenleme, izleme ve denetim, yaptırım uygulama, uyuşmazlık çözme ve danışmanlık gibi işlevsel özelliklerini kullanır (Genç, 2013: 111). Başka bir ifadeyle, EPDK; enerji piyasalarına yönelik tasarruflarda bulunurken, çeşitli düzenlemelere (lisanslama, fiyat ve kalite düzenlemesi, ayrıştırma uygulaması)[10] başvurmaktadır.

---

[9] EPDK'nın idari ve mali özerkliğe sahip olmasıyla, mali açıdan kendine ait gelirleri olan ve bağımsız bütçeye sahip bir kurum olduğu anlaşılmalıdır.

[10] Ayrıntılı bilgi için bkz. Korkmaz, 2011: ss.74-82.

4. Enerji Piyasası Regülasyonunun Türkiye Açısından Genel Değerlendirmesi ve Çözüm Önerileri

Günümüzde enerji sektöründe gerçekleştirilen dönüşümlere ilişkin olarak "sektörün rekabete açıldığı", "ulusal kamu tekelinin yerine, rekabetçi bir piyasa yapısının oluşturulduğu" gibi açıklamaların yaygınlık kazandığı görülmektedir. Neo-liberal yaklaşımdan kaynaklanan bu açıklamalar, özelleştirmeleri gerekçelendirirken, ağırlıkla kamu sektöründeki verimlilik sorunları üzerinde durmaktadır. Neo-liberal yaklaşımın ileri sürdüğü diğer bir gerekçe, teknolojik yeniliklerin, sektörün doğal tekel niteliğine son vererek, rekabetçi bir piyasanın oluşmasına olanak tanıdığıdır. Bu yaklaşıma göre, KİT'lerde gerek örgütsel işleyişte gerekse istihdam politikalarında ağır sorunlar bulunmakta, bu durum, KİT'lerin sürekli zarar etmesine ve kamu maliyesine ağır bir yük binmesine yol açmakta, böylece hem hizmetin kalitesi düşmekte hem de fiyatlar yükselmekte, toplum bundan büyük zarar görmektedir. Kısaca özetlenen bu gerekçelerle, sektörün özelleştirilmesinin hem kaçınılmaz hem de pek çok açıdan yararlı olduğu ileri sürülmektedir (Ataay, 2009: 222-223).

Türkiye'nin enerji alanında AB'ye uyum sağlaması yönündeki en önemli engel, yüksek enerji üretim maliyeti ve reform çalışmalarının yavaş ilerlemesidir. Enerji maliyetinin azaltılması doğrultusunda elektrik üretiminde kaynakların çoğaltılması ve verimliliğin arttırılarak maliyetlerin düşürülmesi gerekmektedir (Uğurlu, 2007: 101).

Enerji sektörü, bölgenin bir enerji merkezi olması nedeni ile gelişmeye açık en önemli sektördür. Türkiye, AB'nin sınırlarını Hazar ve Ortadoğu'ya ulaştıracak ülke olması nedeniyle büyük önem taşımaktadır. Türkiye'nin enerji politika ve mevzuatını AB ile uyumlaştırması, alternatif enerji ve çevre konularını gündeme getirecek, bu alanlarda yapılan yatırımlarda AB finansmanı kullanılabilecektir (Uğurlu, 2007: 101).

Ülkeler enerji politikalarını oluştururken üç temel kritere göre hareket ederler. Bunlar; enerji maliyetlerinin üretim ekonomisinde kabul edilebilir düzeyde olması, enerjinin mümkün olabildiği ölçüde yerli kaynaklardan temin edilmesi ve zorunlu hallerde dışarıdan temin edilecek enerjinin güvenliği, sürekliliği ve fiyatlarında azami istikrarın sağlanmış olmasıdır. Türkiye'nin günümüzde sürdürdüğü enerji politikalarının bu temel esaslara uygun olup olmadığı ise oldukça tartışmalı bir konudur. Elektrik enerjisi üretiminde ithal doğalgaza bağımlılık, hem maliyet hem de güvenlik yönünden sakıncalıdır. Oysa yerli kaynaklarımız olan hidrolik ve kömüre dayalı elektrik enerjisi maliyetleri, doğalgaza oranla çok daha düşüktür. Ayrıca doğalgaz ithali, ülkeden döviz çıkışına sebep olurken; yerli kaynaklarla üretim, ülke ekonomisinin büyümesine katkıda bulunmaktadır (Coşkun, 2004: 138).

Türkiye'de elektrik piyasasının reform sürecinde, etkinliği ve kamuoyu desteğini sağlamak açısından yükümlenilen maliyetler, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde açıkça tartışılmalıdır. Elektrik piyasalarının serbestleştirilmesi açısından sorun teşkil eden piyasa gücü sorununun, Türk elektrik piyasasında henüz olmadığı belirtilse bile, elektrik piyasasındaki üreticilerin; talebin gelir esnekliğinin düşük olması, katı kapasite kısıtları ve rekabet hukukunun yeterli olmaması gibi nedenlerden dolayı, piyasa fiyatını etkileme gücünün, diğer piyasalara göre daha fazla olduğu da özellikle vurgulanmaktadır. Buna çözüm olarak öne sürülen talep yanlı katılım; dengeleme

piyasasında, üreticilerin piyasa gücünün kontrol edilmesi açısından önem taşımaktadır (Sarısoy, 2008: 289).

Günümüzdeki tartışma, elektrik endüstrisinin bir devlet ya da belediye tekeli altında nasıl regüle edileceği ve etkinlik sağlanacağı şeklinde değil, piyasada hangi rekabetçi uygulamalar sonucu, maliyetlerde ve fiyatlarda rekabetçi kazanımların sağlanacağı yönünde devam etmektedir. Bundan dolayı, piyasanın doğal tekel özelliği taşıyan iletim ve dağıtım kademelerinde bile uygulanan regülasyon yöntemlerinde eğilim, fiyat tavanı regülasyonu gibi daha rekabetçi uygulamalara kaymaktadır. Daha ileri aşamada, piyasaların regülasyonunun nasıl olacağı tartışması yerini, deregülasyonun nasıl olacağı sorusuna terk etmiştir. Deregülasyonun hedefi; rekabete açılması teknik, ekonomik ve politik olarak mümkün olan üretim ve arz kademelerinde devletin rolünün tamamen kaldırılması olmalıdır. Ancak örneğin üretim santrallerinin negatif dışsallık üretebileceği düşüncesiyle, çevresel ya da sosyal regülasyonlar yine devam ederken, sadece giriş engelleri ve fiyat kontrolleri şeklindeki ekonomik regülasyonlar kaldırılmalıdır (Çetin, 2003: 187-188).

Elektrik piyasasının doğal tekel ve dikey bütünleşik olarak işletilmesinin daha etkin olduğu görüşünün yerini, rekabetin bu piyasalar için de daha çok etkinlik ve verimlilik sağladığı düşüncesinin alması, ülkelerin çoğunu elektrik piyasalarını yeniden yapılandırma sürecine itmiştir. Bundan sonraki dönem, yukarıda da ifade edildiği üzere, özellikle elektrik üretim endüstrisinde yoğun regülasyon uygulamaları ve devlet müdahaleleri yerine, deregülasyonun ve rekabetçi uygulamaların gerçekleştirildiği dönem olacaktır (Çetin, 2003: 190).

Deregülasyon politika ve uygulamaları dolayısıyla, elektrik enerjisi sektöründe özelleştirmenin, son yılların en çok tartışılan konularından biri olması doğaldır. Bu sektördeki özelleştirmelerin gerekçeleri olarak; elektrik enerjisinde kalitenin sağlanması, sektörün yatırım ihtiyacı ve yatırımın finansmanı, sektörde kamu tekeli yapısından kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi vb. gösterilebilir. Bu gerekçelerden yola çıkarak, sektördeki özelleştirmelerin temel hedefi, sektörü rekabete açmaktır; ayrıca, rekabetçi bir ortamda, özel sektör dinamiğinden faydalanılarak, sektörde verimliliğin ve etkinliğin, tüketici tercihlerini de yansıtacak şekilde gerçekleşmesini sağlamaktır (Kulalı, 1997: 32-35).

Ülkemizde elektrik tüketimindeki hızlı artışın nedenleri arasında hızlı nüfus artışı, şehirleşme ve sanayi kesiminin artan elektrik talebi yatmaktadır. Buna paralel, doğalgaz için de benzer şeyler söylenebilir. Ülkemizin daha yüksek bir oranda ekonomik büyüme oranını yakalaması ve hızlı nüfus artışından kaynaklanabilecek elektrik talebini karşılamak için yeni yatırımların yapılarak elektrik üretim kapasitesinin arttırılması gerekmektedir. Bu da ancak ciddi bir finansman ve ileri teknoloji ile karşılanabilir. Ancak ülkemizdeki ekonomik şartlar, kamunun bu teknolojik yatırımı ve finansmanı karşılamakta zorlandığını göstermektedir. Bu da özelleştirmeye gidilmesinde önemli nedenlerden biridir (Doğru, 2010: 14).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, elektrik piyasasına ilişkin çeşitli önerilerde bulunulabilir. Bu önerilere göre; giriş ile ilgili regülasyonlara önem verilmeli, uzun vadeli tekel hakkı tanıyan imtiyazlar kaldırılmalı, büyük tüketici ve genel kullanıma

yönelik şebekelere olan girişler arttırılmalı ve sektör, merkezi yapıdan arındırıldıkça, şebekelerin ara bağlantılarına yönelik mekanizmalara ve ara bağlantı ilişkisinin taraflarına verilen önem arttırılmalıdır (Guasch ve Spiller, 1999: 222'den akt. Ardıyok, 2002: 141).

Son yıllarda birincil enerji tüketimi içindeki payı artan doğalgaz, birincil enerji kaynakları içinde Türkiye'nin en az rezerve sahip olduğu enerji kaynağıdır (Pervan, 2006: 85). Bu da doğalgaz piyasasının, ekonomik ve mali açıdan yaratacağı sonuçların (dışa bağımlılığın vb.) boyutunu göstermesi bakımından oldukça önemlidir. Aynı zamanda, doğalgaz piyasasının global bir dışsal zarar olan çevre kirliğinin azaltılmasında ciddi katkıları bulunmaktadır. Dolayısıyla da, doğalgaz enerji piyasasına ilişkin daha fazla hassasiyet gösterilmesi gerekmektedir.

Bu noktada değinilmesi gereken bir başka husus, doğalgaz ve petrol piyasaları arasındaki yakın ilişkiye karşın, zorluklar ve sorunlar açısından aralarında farklılıkların olmasına ilişkindir. Hal böyle olunca, her iki sektörün birbirleriyle yakın temas halinde olması ve koordineli hareket etmelerinin yanısıra, ayrı ayrı regülasyona tabi tutulmaları ve farklı regülasyon yöntemleri kullanmaları gerekmektedir. Örneğin, doğalgazın, petrole göre daha çok ithal edilen bir enerji kaynağı olması ve ülkelere daha fazla maliyet yüklemesi gereğince, düzenlemelerde bulunulurken bunların dikkate alınması ve ona göre hareket edilmesi önem arz eden hususlardır (Viscusi vd., 1992: 593).

Sonuç olarak benim de şahsi fikrim, ülkemiz enerji sektöründe görülen piyasa aksaklıklarının giderilmesi; Rekabet Kurumu'nun, ilgili bakanlığın (ETKB) ve EPDK'nın birbirleri arasındaki ilişki ve etkileşim gereği koordineli çalışması ile sağlanabilir. En azından bu aksaklıkların ekonomi üzerinde meydana getirdiği olumsuzluklar bu şekilde minimize edilmeye çalışılabilir. Ayrıca EPDK, enerji piyasalarına yönelik düzenleme yaparken, gerek piyasada faaliyette bulunan lisans sahibi tüzel kişilerin gerekse de tüketicilerin korunmasına yönelik uygulayacağı politikaları, piyasada rekabetin sağlanmasını tesis edecek şekilde yapmaya daha fazla gayret göstermesi gerekmektedir (Korkmaz, 2011: 86).

5. Sonuç

Türkiye enerji piyasası regülasyonuna ilişkin yukarıdaki tüm değerlendirmelerden hareketle, bu sektörü "özelleştirme-rekabet-regülasyon" üçlemesi bağlamında düşünmek ve çeşitli tedbirler almak gerekmektedir. Bu bağlamda, pazar içi rekabeti teşvik edici yönde sektörün özelleştirilmesi ve piyasa içi dengesizliklerin yaşanmaması adına, regülasyon uygulamalarına veya regülasyon politikalarına gidilmesi önem arz etmektedir. Bu üçlemenin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi ise, ekonomik ve mali sektörün geliştirilmesinde veya bir adım ileriye taşınmasında önemli olacaktır.

EPDK'nın etkin çözümlerde bulunabilecek şekilde denetim, gözetim, düzenleme ve yaptırım uygulama mekanizmalarını işletebilmesi adına, Rekabet Kurumu gibi yakından ilişkili diğer düzenleyici kurumlarla iş birliği halinde ve eş güdümlü olarak kurallar koyma, uygulama ve politikalar geliştirmesi büyük önem arz etmektedir. Ayrıca

ilgili bakanlıkla (ETKB) daha fazla koordinasyon halinde olmak, sektör içerisindeki piyasa aksaklıklarını düzeltebilmek ve piyasada rekabeti tesis edebilmek adına gereklidir.

Anahtar kelimeler: Kamu Ekonomisi, Regülasyon, Enerji Sektörü, EPDK

JEL Kodu: H39, H59, H89, I31

Kaynakça

Akcollu, Y. (2003). *Elektrik Sektöründe Rekabet ve Regülasyon,* Uzmanlık Tezi, Rekabet Kurumu Yayınları, Yayın No: 0117, Ankara, 2003.

Ardıyok, Ş. (2002) *Doğal Tekeller ve Düzenleyici Kurumlar, Türkiye İçin Düzenleyici Kurum Modeli,* Rekabet Kurumu Yayınları, Lisansüstü Tez Serisi No: 9, Ankara, 2002.

Ataay, F. (2009). "Enerji Sektöründe Özelleştirme: Rekabetçi Bir Piyasada Yönetişim Mi?", *Praksis,* ss.221-246.

Coşkun, B. (2004). *Devletin Regülasyonlar Yoluyla Piyasalara Müdahalesi, Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye Enerji Piyasaları,* Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Konya.

Çakal, R. (1996). *Doğal Tekellerde Özelleştirme ve Regülasyon,* Uzmanlık Tezi, Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No: 2455, Ankara, 1996.

Çetin, T. (2003). *Türkiye'de Elektrik Üretim Piyasasının Regülasyonu ve Rekabete Açılması,* Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Zonguldak.

Doğru, C. (2010). "Türkiye'de Elektrik Piyasasının Yeniden Yapılandırılması Sürecine Bir Bakış", *Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Metinleri,* No: 01, ss.5-30.

Genç, A. K. (2013). *Düzenleyici Kurumların Ekonomideki Rolü ve Türkiye Elektrik Piyasalarında Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Örneği,* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

Gönen, Y. (2010). "Elektrik Piyasası Faaliyetlerinin Kamu Hizmeti Niteliğine İlişkin Bir Değerlendirme", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt No: 14, Sayı: 2, ss. 359-386.

Güvenek, B. (2009). "Devletin Regülasyonlar Yoluyla Piyasalara Müdahalesi ve Türkiye Enerji Piyasaları", *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi,* Sayı: 18, ss. 45-62.

Karakelle, İ. H. (2000). "Elektrik ve Telekomünikasyon Sektörleri Bağlamında Özelleştirme ve Rekabet", *Devletin Düzenleyici Rolü,* (Ed.) Atiyas İ. , Devlet Reformu Konferansı, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000, ss.135-166.

Keskin, G. (2008). *Türkiye'de Doğalgaz Regülasyonu,* Gebze İleri teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gebze.

Korkmaz, S. (2011). *Enerji Sektöründeki Piyasa Aksaklıkları ve Bunların Düzenlenmesi,* Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

Kulalı, İ. (1997). *Elektrik Sektöründe Özelleştirme ve Türkiye Uygulaması,* Uzmanlık Tezi, Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No: 2479, Ankara, 1997.

Kurum, M. E. (2010). *Elektrik Sektöründe Özelleştirme, Regülasyon ve Türkiye Uygulaması,* Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

Özdemir, C. (2007). "Liberal Enerji Piyasalarında Kamunun Rolü (İdealler ve Gerçekler)", TMMOB Türkiye IV. Enerji Sempozyumu, Küresel Enerji Politikaları ve Türkiye Gerçeği, ss.222-232.

Özrahat, N. (2009). *Regülasyon Teorileri ve Politikası: 1980 Sonrası Türkiye Örneği,* Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kayseri.

Pervan, N. (2006). *Türkiye'de Doğalgaz Piyasasının Yeniden Yapılandırılması ve Sonuçları,* Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.

Poyraz, M. (2011). "Elektrik Endüstrisinde Rekabet ve Regülasyonun Türkiye'de İzlediği Seyir", www.dektmk.org.tr/pdf/enerji_kongresi_11/10.pdf, (20.06.2017).

Reel, Y. (2010). "Elektrik Sektörünün Regülasyonu", *Enerji, Piyasa ve Düzenleme,* Cilt No: 1, Sayı: 2, ss.194-218.

Sarısoy, S. (2008). *Devletin Ekonomideki Düzenleyici Rolü: Türk Elektrik Piyasası Örneği,* Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul.

Uğurlu, A. (2007). *Bağımsız Düzenleyici Kuruluşlar ve Türkiye'de Enerji Sektöründe Uygulanması,* Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.

Viscusi, W. K., Vernon J. M. & Harrington J. E. (1992). *Economics of Regulation and Antitrust,* D. C. Heath & Company, Lexington.

Zenginobuz, Ü. (2000). "Elektrik Sektöründe Özelleştirme, Rekabet ve "Regülasyon"", Rekabet Kurumu Perşembe Konferansları, Rekabet Kurumu, Ankara, Şubat 2000.

Zenginobuz, Ü. & Serhan O. (2000). "Türkiye Elektrik Sektöründe Yeniden Yapılanma, Özelleştirme ve Regülasyon", *Devletin Düzenleyici Rolü,* (Ed.) Atiyas İ., Devlet Reformu Konferansı, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000, ss.167-281.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Resmi İnternet Sayfası (www.epdk.gov.tr)

Yüksek Denetimde Westmınster Modeli ve Birleşik Krallık Sayıştayı Örneği

Westminster Model in Supreme Audit and Example of National Audit Office Of United Kingdom

Ökkeş YÜCEL[1]

Abstract

The task of supreme audit institutions, in general, is to audit public revenue and expenditures. The structure, function and the status of the supreme audit institutions may vary from country to country due to their respective historic development, political systems, culture, language and regional affiliations. Today, supreme audit institutions in the world are grouped as westminster model, judicial model and board model. Supreme audit institution of Turkey uses the judicial model which is generally used in Southern European Countries. The board model is generally used in Northern European and Asian Countries. The westminster model is used not only in the United Kingdom but also United States, Canada, South Africa, India and China.

While the judicial model and the board model can be examined under one title, the Westminster model contains differences in many directions.The United Kingdom National Audit Office is one of the leading supreme audit institutions in the world and the Westminster model has spread to the world from the United Kingdom. The aim of the study is to examine the westminster model in the context of United Kingdom National Audit Office.

Keywords: Supreme Audit, Public audit, Judicial model, Board model, Wesminster model

JEL Classification Codes:H83, M42, K13

Özet

Sayıştayların genel olarak görevi kamu gelirleri ve harcamalarını denetlemektir. Ülkelerin kültürleri, bölgesel ilişkileri, siyasi sistemleri, tarihi gelişimi, kullandıkları dil sayıştayların yasalarının, fonksiyonlarının ve yapılarının ülkeden ülkeye farklılık göstermesine neden olmuştur. Günümüzde dünya sayıştayları westminster, yargı ve kurul modeli olarak gruplanmıştır. Türk sayıştayı genel olarak Güney Avrupa Ülkeleri'nde kullanılan yargı türü sayıştay modelini kullanmaktadır. Kurul modeli sayıştay genel olarak Kuzey Avrupa Ülkeleri ve Asya Ülkelerinde kullanılmaktadır. Westminster model ise Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Güney Afrika, Hindistan, Çin gibi çok geniş bir coğrafyada kullanılmaktadır.

Yargı ve kurul modeli sayıştaylar tek başlık altında incelenebilmekteyken, Westminster sayıştay modeli birçok yönüyle farklılıklar içermektedir. Birleşik Krallık Sayıştayı dünyanın önde gelen yüksek denetim kurumlarından biridir ve westminster modeli dünyaya Birleşik Krallıktan yayılmıştır. Ülkemiz sayıştayı ile birçok farklılık içeren westminster sayıştay modelinin Birleşik Krallık bağlamında incelenmesi çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

[1] Araştırma Görevlisi, Süleyman Demirel Üniversitesi, okkesyucel@sdu.edu.tr

Dünyanın önde gelen yüksek denetim kurumlarından olan, Birleşik Krallık Sayıştayı'ndan tüm dünyaya yayılan Westminter modelin incelenmesi ve farklılıkların belirtilmesi çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar kelimeler: Yüksek Denetim, Kamu denetimi, Yargı modeli, Kurul modeli, Westminster Modeli

1. Giriş

Birleşik Krallık, Büyük Britanya(İngiltere, İskoçya ve Galler) ile Kuzey İrlanda'dan oluşmaktadır. İngiltere 1536 yılında ilk olarak Galler ile, daha sonra 1707 yılında İskoçya ile, son olarak 1801(1921'de ayrı bir devlet olmuştur.) yılında İrlanda ile birleşerek oluşmuştur (NAO, 2005:261). 19. Yüzyılda dünyanın dörtte birinden fazlasını egemenliği altına alan Birleşik Krallık, 20. Yüzyılda yaşanan iki dünya savaşı ve İrlanda'nın birlikten çekilmesi üzerine gücünü büyük ölçüde yitirmiştir. Günümüzde Avrupa'nın kuzey batı bölgesinde yer alan Birleşik Krallığın yaklaşık 241.000 kilometre kare toprağı bulunmakta ve 2016 yılı rakamlarıyla yaklaşık 65 milyon nüfusu vardır. Birleşmiş Milletlerin 5 daimi üyesinden biri, NATO'nun kurucu üyesi, G7 üyesi ülkelerden biri ve son olarak 1973-2016 yılları arasında Avrupa Birliğinin aktif bir üyesidir. 23 Haziran 2016'da brexit adı verilen referandumda halkı Avrupa Birliğinden çıkma yolunda oy kullanılmıştır (CIA, 2017).

Birleşik Krallık 2.8 trilyon $ GSYH ile Avrupa'da Almanya'dan sonra ikinci büyük ekonomi dünyada ise Amerika, Çin ve Japonya'dan sonra dünya GSYH'nin %4'ünü oluşturan beşinci büyük ekonomidir. Yaklaşık kişi başı geliri 43,000 $ ile dünyada 28. sırada, satın alma paritesine göre bakıldığında ise 38. sıradadır (Worldbank, 2017). Brexit referandumu sonrasında Birleşik Krallığın para birimi olan sterlin yaklaşık %15 değer kaybetmiş, eksilerde seyreden tüketici fiyat endeksi %4'lere kadar çıkmış, ihracat ve ithalat hacimleri düşmüştür. Brexit referandumu yaşanan finansal sorunlar sonrasında da Birleşik Krallık dünya siyasetine ve ekonomisine yön verebilecek küresel bir güç olma konumunu korumaktadır (OECD, 2016:249-252).

Ulusal ekonomisi ile dünyada söz sahibi olan Birleşik Krallığın GSYH'sının yaklaşık %40'ı kamu kesimi tarafından harcanmaktadır. Kamu tarafından toplanan gelirler ve yapılan harcamalar ise Birleşik Krallık Sayıştayı(National Audit Office) tarafından, parlamento adına finansal denetim, performans denetimi, yerel denetim, soruşturmalar, parlamentoya yardım ve uluslararası faaliyetler ile denetlenmektedir (NAO, 2016a:10-11).

Bu çalışmanın konusu, günümüzde Birleşik Krallık ve genel olarak tarihsel süreçte Birleşik Krallığın sömürgesi konumunda olan Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Çin, Hindistan, Güney Afrika, Avusturalya gibi dünyada söz sahibi olan ülkeler tarafından kullanılan Westminster sayıştay modelini kapsamaktadır. Bu modelin incelenmesinde Birleşik Krallık Sayıştayı esas alınmıştır. İlk olarak bu modelin genel özellikleri, daha sonra tarihsel süreci, yasal alt yapısı, idari yapılanması, denetimleri ve diğer görevleri incelenecektir.

2. Sayıştay Modelleri

Kamu gelirlerinin toplanmasında ve kullanılmasında hesap verilebilirlik, iyi bir kamu mali yönetiminin kilometre taşıdır. Yüksek denetim kurumları ise kamu bünyesindeki gelirlerin toplanmasının ve harcamaların yapılmasının denetlenmesi ile hesap verilebilirliğin sağlanmasından sorumludur. Temel olarak fonksiyonları kamunun denetimi olmakla birlikte ülkelerin kültürleri, bölgesel ilişkileri, siyasi sistemleri, tarihi gelişimi, kullandıkları dil yüksek denetim kurumlarının fonksiyonlarının ve yapılarının ülkeden ülkeye farklılık göstermesine neden olmuştur. Bu farklılıklar dünya üzerinde var olan yüksek denetimin ülkeler arasında farklılaşmasını sağlarken, genel olarak üç tür yüksek denetim kurumdan bahsetmek mümkündür (Petrica, 2008:98).

2.1.Westminster Modeli Sayıştayların Genel Özellikleri

İlk olarak ofis tipi yüksek denetim olarak da bilinen Westminster modeli aslen parlamentonun sorumluluk sistemi üzerine kurulmuştur. Bu modelde ilk olarak parlamento tarafından yürütme harcama yapabilmesi için yetkilendirilir. Sonrasında hükümet ve diğer kamuya ait kurumları yaptıkları harcamaların yıllık olarak hesaplarını tutar. Tutulan bu hesaplar yüksek denetim kurumları tarafından denetlenir ve parlamentoya rapor olarak sunulur. Sunulan bu raporun incelenmesi için parlamento kendisine bağlı olan genel olarak kamu hesapları komitesi olarak adlandırılan komiteye raporu gönderir. Kamu hesapları komitesi kendisine gelen raporları inceler ve hükümete bu raporlara ilişkin tavsiyeler ve raporlar sunar. Sunulan tavsiye ve raporlara karşı hükümet tarafından cevap verilir ve bu modelde kamunun hesap verilebilirlik döngüsü tanımlanmış olur (DFID, 2004:2)

Westminster modelinde bir yüksek denetim kurumunun başında tek bir kişi bulunmakta, genel denetçi olarak adlandırılmakta ve parlamentonun bir memuru olarak görev yapmaktadır. Bütün hak, yetki ve sorumluluklar yüksek denetim kurumundan ziyade bireysel olarak genel denetçiye verilir. Kurumun personelleri muhasebe ve denetim alanında deneyime sahip alanında profesyonel kişilerden oluşur. Denetlenen kurumlarda denetlenme aşamasında odaklanılan nokta finansal denetim ve performans denetimi üzerine yoğunluk kazanırken, yasal hükümlere uyumluluk üzerinde daha az durulur (Petrica, 2008:99). Genel denetçinin bağımsızlığını sağlamak için güçlü önlemler alınmıştır. Genel denetçinin görevinden alınması için parlamento tarafından bir yasanın çıkarılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Genel denetçinin atanmasında yetkili merci parlamentodur. Bu modelde yüksek denetim kurumları bütçelerinin onaylanması doğrudan parlamentonun yetkisindedir. Genel denetçi çalışma programının oluşturulmasında tamamen özgürdür ve raporlanan bulguları doğrudan parlamentoya sunar. Raporları inceleyen kamu hesapları komitesine muhalefet partisine ait olan birinin başkanlık etmesi bu modelin en önemli özelliklerinden biridir (DFID, 2004:3). Bu modelde genel denetçinin görevine comptroller görevi de eklenebilir. Comptrollerin görevi denetimden ziyade harcamalar meydana gelmeden önceki kontroldür. Maliye bakanlığı devletin merkezi gelirlerinden kurumsal taleplerinin comptroller tarafından izin verilmesine bağlıdır. Maliye bakanlığının istediği bütçeye, comptroller parlamento tarafından onaylanan finansal

limitler arasında olup olmadığına ve yasal olarak yetkili olup olmadığına bakar ve uygun görülmesi durumunda istenilen bütçenin verilmesine izin verir. Comptroller incelemelerini yaparken kurumların toplam bütçelerini göz önünde bulundurur ve bireysel harcama kalemlerinin bulunduğu detaylı incelemeyi yapmakta yetkili değildir (Petrica, 2008: 99).

Westminster modelinde yüksek denetim kurumunun başında olan tek bir bireyin çok fazla yetki ile donatılması genel denetçiyi güçlü bir konuma getirmektedir. Bu yetkilerin yanlış ellere geçtiğinde suiistimal edilmeye elverişlidir. Özellikle yetkilerin kötüye kullanılmasının ve yozlaşmanın sıradan olduğu ülkelerde, bu kadar büyük bir gücün sahibi bu gücü kullanırken isteksiz kalabilir. Genel denetçi görevlerini yerine getirirken bağımsız davranabilmesi için, göreve başlaması ve adli suçlar gibi uygunsuz durumlarda görevden alınması için uygun yasal düzenlemeler bulunmalıdır (Ogiedu ve Izedonmi, 2013: 195).

Parlamentonun bütçenin denetlenmesinden ziyade kamu kaynaklarının toplanması ve bütçenin dağılımı konularına ilgili olmaları da sistemin uygun çalışmasında bir engeldir. Westminster modelinin iyi çalışması için genel denetçinin öneri ve raporlarına karşı parlamentonun ilgili olması gerekmekte, özellikle kamu hesapları komitesi tarafından işleyiş kontrol edilmelidir. Bütçenin denetiminde daha etkili olabilmesi için parlamentonun ilgisinin bu alana çekilmesinin ise genel denetçinin raporlarını parlamentonun en ilgili olduğu alanlarda sıklaştırması ile gerçekleşebilir. Denetimin etkili olmasında önemli noktalardan bir diğeri genel denetçinin rapor ve bulgularının erişilmesi ve okunulabilirliği kolay olacak şekilde erişime açmasıdır. Genel denetçinin rapor ve bulgularını sunması ve bu rapor ve bulguların kamu hesapları komitesi tarafından incelenip parlamentoya sunulması sırasında sivil toplum kuruluşlarının bulunması bütçenin denetimindeki etkiyi arttırabilmektedir. Kamu hesapları komitesine gelen rapor ve bulgularının incelenmesinde teknik ekipman ve yardımcı araştırmacılar için doğrudan finansman ayrılması da denetimin etkili olmasında önemlidir (DFID, 2004: 5).

Anglo-Sakson model veya parlamenter model olarak da bilinen Westminster model birçok commonwealth ülkesinde kullanılmaktadır. Bu modeli kullanan ülkelerin başında Birleşik Krallık, Kanada, ABD, Avusturalya, Güney Afrika, Hindistan, Çin gelmektedir. Westminster modelini diğer modellerden ayıran temel özelliği ise yüksek denetim kurumlarında yargı yetkisinin bulunmaması ve kurul olarak çalışmamasıdır. Yapılan denetimler sonucunda suç teşkil etmesi muhtemel bulguların gerektiği zamanlarda genel yetkili mahkemeye başvurulması esastır (Worldbank, 2001: 1-2).

2.2. Yargı Modeli Sayıştayların Genel Özellikleri

Yargı türü yüksek denetim modelinde yüksek denetim kurumları yasama ve yürütme erklerinden bağımsız olarak çalışmakta ve yargı sisteminin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır. Parlamento ile sınırlı bir ilişkilerinin olduğu söylenebilir. Yargısal yüksek denetim sisteminde yasa dışı veya yetkisiz olarak kamu kaynaklarının kullanılmasında bireysel olarak yargılanmaları söz konusudur. Yüksek denetim

kurumlarının yargısal fonksiyonuna ek olarak kamu harcamalarının parlamentoya ait hesap vermenin tamamlayıcı bir sistemidir (DFID, 2004: 5).

Temel olarak yargısal yüksek denetim sisteminde ulusal seviyede parlamento yıllık bütçe ile kamu harcamalarının yapılması için onay verir. Maliye bakanlığı çalışanları bakanlık ve diğer kamu organlarında kamu muhasebecileri olarak görev yaparlar ve harcama organlarının yıllık finansal raporlarının oluşturulmasında ve kamu kaynaklarının uygun şekilde harcanmasından sorumludur. Maliye bakanlığı kamu hesapları için kuralların oluşturulmasında ve çalışanlarının bu kuralara uyumlarının takip ve kontrol edilmesinde aktif rol oynarlar. Maliye bünyesinde çalışan denetçiler kendi bakanlık bünyesinde olmayanlarda dahil tüm hükümetin güçlü bir iç kontrolünü de yapabilmektedir. Yargısal yüksek denetim harcama yapan birimlerde kamu muhasebecileri tarafından hazırlanan yıllık raporların denetlenmesi ile görevlidir. Finansal raporların denetlenmesinin yıllık olarak yapılmasından ziyade birkaç yıla ait raporlar eş zamanlı olarak denetlenmekte ve nispeten az harcama yapan kurumların denetiminde döngüsel bir yaklaşım ele alınmaktadır. Kamu hesaplarının yasalara uygunluğunu inceleyen yargısal yüksek denetim, yapılan işlemlerin yasal olması durumunda işlemi yapana herhangi bir yaptırım uygulamaz iken yasal olmayan işlemlerde ise ceza verir. Bunlara ek olarak maliye bakanlığının kamu harcamalarını bir bütün olarak raporladığı bütçe yılının sonunda, yargısal yüksek denetim parlamentoya kamu hesaplarının uyguluğu konusunda bireysel yapılan denetimlerden oluşan bulgular ve geniş kapsamlı analitik yöntemler uygulanarak oluşturulan bulgular ışığında bir rapor sunar. Bu rapor sayesinde parlamentonun bir sonraki bütçe yılında hükümete bütçenin harcanması konusunda yetki vermesi için güvence vermiş olur (Ogiedu ve Izedonmi, 2013: 195).

Denetlenen yetkililere ceza ve düzeltmeler uygulayarak yargılama yapan bu modelde, yüksek denetim yargısı üyelerinin bağımsızlığı emeklilik yaşına kadar süresiz olarak atanmaları ile güçlü bir temele oturmuştur. Aynı statüdeki yargı üyeleri arasından başkan olarak görev yapması için bir üye seçilir. Bütün üyeler yargısal olarak ve önlerine gelen davalara bakma konusunda bağımsızdırlar. Yapılan denetimlerin ana odağı muhasebe işlemlerinin yasal olarak uygunluğunun kontrol edilmesidir. Yargısal yüksek denetimin uzman kadrosunun muhasebe veya denetim geçmişinden ziyade yasal birikimleri bulunmaktadır. Westminster modelde olan parlamento adına yüksek denetim kurumların raporlarını incelemekle görevli olan kamu hesapları komitesi yargı türü modelde bulunmamaktadır. Bu yüzden oluşturulan raporların parlamento tarafından takip edilmesi(denetlenmesi) son derece sınırlıdır. Yargı modeli yüksek denetimde ortak olarak değindiklerimizle beraber ülkeden ülkeye farklılıklarda içerebilmektedir. En belirgin farklılık ise Portekiz ve İtalya'nın eski sömürgelerinde kurulu bazı devletlerde ön kontrol sisteminin bulunmasıdır. Bu da yapılacak kamu harcamalarının yapılmadan önce kontrol edilmesini ve uygun görülmesi halinde onay verilmesinden sorumlu olduğu anlamına gelmektedir. Westminster modelde oldukça yüzeysel olarak yapılan bu kontrol mekanizması yargı modelinde oldukça kapsamlı bir şekilde yapılmaktadır (Petrica, 2008: 100-101).

Yargısal modelin birtakım güçlü ve zayıf yanları bulunmaktadır. Görevlerini yerine getirirken gerekli bilgiye ve eğitime sahip olmaları, bulundukları konumun

önemini tamamıyla anlamaları ve görevlerini yerine getirirken dürüst davranmaları durumunda yüksek derecede denge ve kontrol sistemine sahip bir sistemdir. Ancak sitem oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir ve çalışanların kapasitesinin yetersiz olduğu, eksik kaynağın bulunduğu durumlarda etkin bir şekilde çalışması zor olabilmektedir. Bu gibi durumlarda uygulama ya otomasyon üzerinden yapılmakta veya hiç yapılamamaktadır. Çözüm olarak denetimlerde yüksek harcama yapan bakanlıklara, kamu gelirlerinin toplanmasına ve yüksek riskli alanlarda denetimlerin yoğunlaşması gerekebilir. Yasal düzenlemelerin ihlal edildiği ve cezalandırılmanın ön planda olmasından ziyade sistemin daha uygulanabilir olması için sistemin tıkanık olduğu yerlere yoğunlaşarak sistem tabanlı bir yaklaşımla çalışılabilir. Kurum içindeki personelin eğitilmesi üzerinde daha fazla durularak kendine yetecek personel ve derin bilgi gereksinimine cevap verecek bir veritabanı oluşturulabilir (DFID, 2004: 8).

Yargı modeli kamu kaynaklarının kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığına yoğunlaşmakta, etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı üzerinde daha az odaklanmaktadır. Bu da hem kaynakların nasıl kullanıldığını görmemize neden olabilmekte hem de finansal düzenin zayıf olduğu alanlarda yozlaşmaya neden olabilmektedir. Meclisin denetime katılımının nispeten düşük olması, oturumların halka açık olması halinde de halkın bu oturumlara ilgisiz olması da bu sistemin zayıflıkları arasındadır. Yayınladığı yıllık raporda kamunun ve parlamentonun ilgisini çekebilecek yerler özellikle vurgulanması denetimlere olan ilgiyi arttıracaktır. Yıllık raporun çok ayrıntılı olması nedeniyle yıl içerisinde ek raporlar çıkartılabilir ayrıca bireysel yargılama sonucu ortaya çıkarılan ve düzeltilen yanlış uygulamalar yayınlanabilir. Ayrıca yapılan yargılama sonucu kesilen cezaların tamamının veya bir kısmının yüksek denetim kurumuna bırakılması da riskler içermektedir. Benzer bir durum olarak denetimden veya yargılamadan sorumlu yetkililere yasal olmayan durumların bulunması ve kanıtlanması durumunda pirim, ikramiye vb. adlar altında ödüllendirilmesi de kötüye kullanımlara neden olabilecektir. Son olarak yargısal modelde sayıştayların bütçelerini hazırlaması, parlamento ve bakanlık tarafından onaylanması, ne zaman, nasıl ve hangi seviyede kaynağı olacağı ihtiyaçları göz önünde bulundurularak yapılmalıdır (DFID, 2004: 8-9).

Yasama ve yürütmeden bağımsız olan ve idari, yargısal yetkilere sahip olan yargı türü sayıştay modeli Napoleonic sistem ve hesap mahkemesi olarak da adlandırılmaktadır. Dünya üzerinde genellikle Güney Avrupa ülkeleri(Portekiz, İspanya, Fransa, İtalya, Yunanistan), Brezilya gibi Güney Amerika ülkeleri ve Türkiye tarafından kullanılmaktadır (Worldbank, 2001: 1-2).

2.3. Kurul Modeli Sayıştayların Genel Özellikleri

Kurul modeli yüksek denetim kurumlarında birkaç üyeden oluşan bir yönetim kurulu vardır ve kararlarını birlikte alırlar. Kurul türü denetim modeli parlamenter sistemde hesap verilebilirliğin bir parçasıdır. Kurul tarafından kabul edilen rapor ve görüşler parlamentoya sunulur ve westminster modelinde bulunan parlamentoya bağlı kamu hesapları komitesi benzeri bir komite tarafından kontrol edilir. Kurul türü model bünyesinde çalışanların yargı yetkisi bulunmamaktadır. Parlamenter sistemde hesap

verebilirlik bağlamında Westminster modeli denetime benzerken, idari yapıları yönünden farklılıklar içermektedir (DFID, 2004: 9).

Kurul türü modelin yönetim kurulu üyelerden oluşmakla birlikte bu kurul bir üye başkanlık yapmaktadır. Kurul türü model, kurulun büyüklüğüne bağlı olarak bir dizi kuruldan veya bir kurula bağlı bir dizi alt komitelerden oluşabilir. Bu modelde denetim sırasında bireyler arasındaki çekişmeli kararların incelenmesi için bir itiraz kurulu bulunmaktadır. Kurul üyeleri çalışma metodolojilerini belirlerken oldukça özgürdürler ve aynı kurumun farklı kurulları arasında denetim yaklaşımları arasında da çeşitlilikler olabilmektedir. Kurulun üyelerinin parlamentonun onayıyla atanması belirli bir zaman periyodu için olmakta ve bir kişi en fazla iki defa kurula seçilebilmektedir. Finansal ve yasal denetimleri odak noktası olan kurul modelinde, ülkelerin tarihsel geçmişi ve yasal yapısı bu modelin çeşitlilik göstermesinde ön plandadır. Kurulda çalışacak üyelerin mesleki geçmişi de denetimin odak noktasının değişiminde etkili olabilmektedir (Petrica, 2008: 101).

Kurul türü modelde verilen kararların daha etkili olabilmesi için kararın, üyelerin hepsinin görüş birliğine varması önem içermektedir. Model kapsayıcıdır ve birçok görüş barındırmaktadır. Finansal kontrolün zayıf olduğu yerde, kurulda her bir bireyin güçlü bir durumda olması otomatik bir denge ve kontrol mekanizmasının oluşmasını sağlayabilmektedir. Buna rağmen karar verme sürecinin yavaş ve hantal olabileceği de göz önünde bulundurulması gereken bir noktadır. Karar verme sürecindeki olumsuzluğa rağmen, etnik bölünmenin yaşandığı federal geleneğe sahip ülkelerde kurulda çeşitli bakış açılarının bulunması birçok fayda sağlayabilir. Kurul türü modelin olası risklerinden biri de kurul üyelerinin atanması sürecindedir. Üyelerin atanma süreleri çok kısa olması başarılı olmalarının önünde engel olabilirken, çok uzun olması da üyeleri tembelliğe sevk edebilir. Parlamentoya bir partinin egemen olması durumunda, kurula seçilecek üyelerin seçilmesinde etkin rol oynayabilir bu da kurul üyelerinin görevlerini bağımsızlık bağlamında yapmasına engel olabilir. Kurul üyelerinin değişmesi aşamasında liderlerin değişmesi ve üyelerin bilgi birikimi kaybının söz konusu olması nedeniyle olumsuz sonuçları ortaya çıkaracağı görülmektedir. Kurul üyeleri ile parlamento seçimlerinin çakışması durumunda eş zamanlı olarak tüm kurul üyelerinin gelen siyasi partinin bakış açına göre eş anlı olarak toplu değişmesi olumsuz sonuçların daha ciddi noktalara getireceği açıktır (Ogiedu ve Izedonmi, 2013: 197).

Kurul modeli yüksek denetimde, kurul üyelerinin atamalarının tek bir meclis süresinden daha uzun olması, atanmaların toplu değil kademeli olarak yapılması, en az bir defa tekrar seçilme imkanlarının olması da önemlidir. Ayrıca bireysel veya kurul olarak farklı bakış açılarının bulunması sayıştay çalışmalarının niteliği ve tutarlılığı hakkında kaygı duyulmasına neden olabilir. Yönetimin bir kişinin elinde olmaması da bu modelin çalışmalarında olumlu ve olumsuz sonuçların oluşmasına neden olabilmektedir. Modelin eksikliklerinin giderilmesinde bağımsızlıklarının korunması yolunda hassas davranılması, uluslararası alanda kullanılan standartlara uyumluluğunun olması ve farklı ülke sayıştaylarının modelin çalışmalarını incelemek üzere akran taraması yapması da önemli olabilmektedir. Westminster modelde değinildiği üzere parlamentonun yüksek denetim kurumunun çalışmalarına ilgi göstermesi, kurulun rapor ve görüşlerinin uzman yardımı ile incelenmesi, raporlarda

özellikle parlamentonun ilgisini çekecek alanların üzerinde durulması ve raporların sunulmasında sivil toplum kuruluşlarının bulunması ve fikirlerinin alınması da önemli olabilmektedir (DFID, 2004: 11).

Kararları kurul olarak almakla westminster sayıştay modelinden, yargısal yetkisi bulunmamasıyla da yargı türü sayıştay modelinden ayrılan olan kurul türü sayıştay modeli genel olarak Asya Ülkeleri(Güney Kore, Japonya) ve Kuzey Avrupa Ülkelerinde(Almanya, Hollanda) yaygın olarak kullanılmaktadır.

3. Birleşik Krallık Sayıştayına Tarihsel Bakış

Birleşik Krallık da Kraliçe Elizabeth dönemine kadar düzenli bir şekilde gerçekleşmemesine rağmen, bu dönemden çok önceleri de denetim işlevinin var olduğu bilinmektedir. 1559 yılı öncesinde denetim görevi bazı durumlarda özellikle atanmış denetçiler tarafından, bazen toprak sahiplerinin denetçileri tarafından, bazen de 1314 yılında kurulmuş olan maliye bakanlığının denetçileri(Auditor of the Exchequer) tarafından yapılmıştır (Encyclopedia Britannica, 2015: 897). 1559 yılında maliye bakanlığının harcamalarının denetlenmesi için Kraliçe Elizabeth tarafından maliye bakanlığına bağlı sermaye denetçileri(Auditors of the Imprest) kuruldu (NAO, 2017).

Denetimin düzenli bir şekilde yerine getirilmesi için kurulan bu sistem zamanla bozulmuş, özellikle 17. yüzyılın ikinci yarısında Amerika Bağımsızlık Savaşı sırasında sermaye denetçileri tarafından yapılan denetimlerin ne kadar gerçeği yansıttığı sorgulanmaya başlanmıştır. Özellikle ordu ve donanma tarafından yapılan harcamaların, parlamentonun isteği doğrultusunda olup olmadığı sorgulanmıştır. Savaşın giderlerini karşılamak için daha önce uygulanmamış vergilendirme düzeyi, finansal zorluklar, yapılan borçlanmalar 1785 yılına kadar sürmüştür. Sermaye denetçilerine azalan güven sonucu görev yetkileri kamu hesapları denetleme komisyonuna(Commissioners for Auditing the Public Accounts) devredilmiştir. Yürütmeyi denetleyen bu komisyonun atanması yürütme tarafından yapılmakta ve gerçekleştirdiği denetimleri parlamento adına yapmamaktaydı. Sadece yaptığı denetimleri düzenli bir şekilde parlamentoya sunması gerekiyordu. Kamu kesiminin denetiminin modern şekline çok uzak olan bu durum 19. Yüzyılın ikinci yarısına kadar sürmüştür. (Funnell, 2008: 19-25).

18. yüzyılda Birleşik Krallıkta kamu harcamalarının denetlenmesinde getirilen yenilikler, parlamentonun kamu harcamalarını kontrol altına alması ve incelemesinde yetersiz kalıyordu. Bu konuda en büyük yenilikler Maliye Bakanı(Chancellor of the Exchequer) William Ewart Gladstone zamanında olmuştur. Gladstone reformları olarak anılan bu dönemde yürürlüğe giren yasa ile birlikte günümüz westminster modeli Sayıştaylarının (1866) ana hatları çizilmiş oldu. Bu yasa sonrasında Birleşik Krallık Sayıştayına (Comptroller and Auditor General), Birleşik Krallık bankasının hükümete verdiği ödeneklerin parlamentonun onayı doğrultusunda olup olmadığının denetlenmesi ve hükümetin bütün muhasebe hesaplarının denetlenmesi ile parlamentoya rapor edilmesi görevi verilmiştir. Kamu kaynaklarının hesapverilebilirliği olarak oluşan bu döngüde ilk olarak parlamento hükümete harcama için yetki verir,

Sayıştay yetki verilen kaynakların miktarlarını ve bu kaynakların harcanması sırasındaki muhasebe kayıtlarını inceler. İnceleme sonucu oluşan raporları Gladstone zamanında kurulan bir başka kurum olan kamu hesapları komitesine(Committee of Public Accounts) gönderir. Son olarak kamu hesapları komitesi inceleme sonrasında ortaya çıkan usulsüzlükleri, harcamacı kurumun yetkilisine bildirir. Gladstone döneminde kamu kaynaklarının harcanması sırasında yapılan tüm muhasebe işlemlerinin kontrol edilmesi birinci dünya savaşında hükümetin faaliyetlerinin artmasıyla birlikte gerçekçi olmaktan uzaklaşmıştır. 1921 yılında yasama, sayıştaya işlemlerin hepsinden ziyade bir kısmının incelemesi için izin vermiştir (NAO, 2017).

19. yüzyılda yaşanan iki dünya savaşı ve 1940 ve 1950'li yıllarda hızla gelişen refah devleti anlayışı kamu harcamalarının artmasında neden olmuştur. 1960'lı yıllara gelindiğinde ise parlamenterlerin ve akademisyenlerin içinde olduğu bir grup 20. yüzyıl gereksinimlerini karşılayacak yeni bir denetim anlayışının oluşmasını istiyordu. Bu denetim anlayışı performans denetimini içeriyordu ve Birleşik Krallık Sayıştayının bu denetimi gerçekleştirmesinin önünde yasal engeller bulunmaktaydı. Kamu hesapları komitesi 1979 yılında özel bir rapor hazırlamış, bu raporda Birleşik Krallık Sayıştayının görevleri arasında performans denetiminin bulunması ve yasal temeller dayandırılması gerekliliği üzerinde durulmuştur. 1983 yılında yürürlüğe giren Ulusal Denetim Yasası(National Audit Act) ile birlikte Birleşik KrallıkSayıştayı bu günkü halini almıştır. Yine bu yasa ile performans denetiminin yasal temelleri oluşmuş, Birleşik Krallık Sayıştayının bütçesinin incelenmesi için Kamu Hesapları Komisyonu kurulmuş ve resmi olarak parlamentonun emri altında çalışan bir kurum haline gelmiştir (Committee of Public Accounts, 2007: 7-23).

20. yüzyılın başlarında yasal değişiklikler tekrar ihtiyaç halini almış, 2000 yılında hükümet kaynakları ve muhasebesi yasası ile birlikte nakit esasına dayalı bütçelemeden vazgeçilmiş, tahakkuk esaslı bütçelemeye geçilmiştir. 2006 yılında yürürlüğe giren şirketler yasası ile birlikte kamu bünyesinde kurulan şirketlerin denetimlerinin de Birleşik Krallık Sayıştayı tarafından yapılması sağlandı. 2011 yılında Bütçe Sorumluluğu ve Ulusal Denetim Yasası ile birlikte Birleşik Krallık Sayıştayı dört idari üye ve beş icracı üye(Kurumun başında olan genel denetçi dahil) ile oluşturulan yönetim kurulu ile birlikte kurumsal bir kimlik kazanmıştır. Yine bu yasa öncesinde süresiz olarak atanan Birleşik Krallık Sayıştayı Başkanı(Genel Denetçi) bu yasa sonrasında atanması on yıllık süreyle sınırlı tutulmuştur. Son olarak 2014 yılında yürürlüğe giren Yerel Denetim ve Hesapverilebilirlik Yasası ile birlikte yerel denetçilerin yasadaki sorumluluklarını yerine getirebilmek için ne yapmaları gerektiğini gösteren denetim uygulamaları tüzüğünün hazırlanması görevi de Birleşik Krallık Sayıştayı sorumluluğuna verilmiştir (NAO, 2017).

4. Birleşik Krallık Sayıştayı'nın Yasal Altyapısı

Genel olarak ülke sayıştayları incelendiğinde, sayıştayların genel çerçevelerinin anayasal olarak belirlendiği görülmektedir. 18. Yüzyıldan bu yana anayasal bir monarşi olarak yönetilmekte olan Birleşik Krallıkta ise anayasa tek bir doküman olarak yer almamakta, kanunlar ile genel kabul görmüş hukuk uygulamaları anayasanın yerini tutmaktadır. En önemli anayasal prensip ise kanun önünde herkesin eşit olması ve

parlamentonun yasa yapmada yetkili merci olmasıdır. Buna rağmen Avrupa Birliği'nin ortak bir uluslar üstü anayasa sahip olması nedeniyle, Birleşik Krallık kanunlarının önünde gelmektedir. Avrupa Birliği ve Birleşik Krallık yasalarının birbirine zıt düşmesi durumunda Birleşik Krallık parlamentosunun kendi yetki çerçevesinde Avrupa Birliğini yasalarını yürürlükten kaldırma yetkisi bulunmaktadır. Birleşik Krallık Sayıştayının anlaşılırlığının sağlanması amacıyla farklı bir yönetim sistemine sahip olan ülke yönetimi hakkında bazı genel bilgilerin bilinmesi gerekmektedir. Mevcut konumda devletin başında Kraliçe II. Elizabeth bulunmaktadır. Birleşik Krallık haricinde Kuzey, Orta Amerika ve pasifik bölgesinde 15 bağımsız ülkenin de kraliçesidir. Kraliçe hükümetinin başı olarak yürütmenin başında başbakan bulunmaktadır. Yürütmenin maliye bakanlığı ve savunma bakanlığı gibi birimleri tüm Birleşik Krallığı temsil etmekte iken, sağlık bakanlığı gibi bazı kurumların ise yetki alanı İngiltere ile sınırlıdır. Kanun yapma yetkisi olan yasama ise İngiltere, İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda'nın milletvekillerinden oluşur. Yasamanın tek görevi yasa yapmak değildir aynı zamanda hükümetin faaliyetlerinin güvenirliliğinin sağlanması yasamanın bir diğer görevidir. (NAO, 2005: 262).

Birleşik Krallık Sayıştayı'nın tarihi gelişiminin kilometre taşlarını, yapılan yasal değişiklikler oluşturmaktadır. 20. ve 21. yüzyılda Birleşik Krallık Sayıştayını çağın gereksinimlerine uygun hale getirebilmek için onlarca yasa yürürlüğe girmiştir. Birleşik Krallık Sayıştayı'nın anayasal bir çerçevesi bulunmaması yasalarla radikal değişiklikler yapılmasının olanaklı hale gelmesini sağlamıştır.

Birleşik Krallık Sayıştayı'nda radikal değişiklikler içeren 1983 Genel Denetçi Yasası parlamentonun kamu kaynaklarının harcanmasında denetimini güçlendirmek için denetçinin atanması ve statüsü hakkında yeni hükümler getirmiştir. Mevcut yasal koşullarda kamu kaynaklarının ekonomik, etkin ve etkili harcanıp harcanmadığının denetlenmesinin mümkün olmamasından dolayı Birleşik Krallık Sayıştay Başkanı'na bir takım yetkiler verilmiştir. Bu yasaya göre parlamentonun bir memuru konumunda olan Birleşik Krallık Sayıştay Başkanı parlamentonun üyeleri arasından seçilemez ve görevden alınması parlamentonun isteği ile Kraliçenin onayına bağlıdır. Ayrıca sayıştay başkanına 1972 yılında yürürlüğe giren süper emeklilik yasası kapsamına alınmıştır (National Audit Act, 1983). Sayıştay başkanı gerçekleştireceği denetimleri seçmede takdir yetkisini kullanacak, Kamu hesapları Komitesi tarafından verilecek önerileri de dikkate alacaktır. Sayıştayın giderleri parlamento tarafından onaylanan bütçe içerisinden çıkartılacaktır. Sayıştay 1984 yılı ve takip eden her yılda 31 Mart tarihine kadar tahmini bir bütçe hazırlayacaktır. Kamu hesapları komisyonu sayıştayın bütçesini ve denetçilerin atanmasınından sorumlu olacaktır. Bu komisyon Kamu Hesapları Komitesinin başkanı, bir kabine üyesi ve bakanlık görevinde olmayan yedi milletvekili ile birlikte 9 kişiden oluşur (Gay, 2008: 3-4). Yine bu yasa performans denetiminin yasal temellerini oluşturmuştur (Mceldowney, 1991: 937).

5. Birleşik Krallık Sayıştayı'nın İdari Yapılanması

Birleşik Krallık Sayıştayı'nın biri Londra diğeri Newcastle'da olmak üzere iki merkezi bulunmaktadır (NAO, 2017b). Sayıştayın başında genel denetçi Comptroller &

Auditor General)bulunmaktadır. Kraliçenin onayı ile atanan genel denetçi on yıl için geçerli, tek bir dönem için atanmaktadır. Parlamentonun isteği ve Kraliçenin onayıyla görevinden uzaklaştırılabilmektedir. Kamu kurumlarında, bilgiye erişim konusunda geniş yasal yetkileri bulunmaktadır (NAO, 2016b:7). Sürekli olarak çalışan toplam 796 çalışanı bulunmakta ve bu çalışanlarının tamamına yakını ileri düzey muhasebe bilen (%97), çalıştıkları kurumun amacını kavramış (%90), işleriyle ilgili (%85), fikirlerini yöneticilerine sunabilen (%82) kişilerden oluşmaktadır (NAO, 2016c:12). Ayrıca Birleşik Krallık Sayıştayı çalışanlarının atanmaları, İngiltere ve Galler'de çalışan muhasebecileri, yeminli mali müşavirleri, kamu kurumlarını, kamu denetimiyle ilgili uluslararası kurumlarda görevli çalışanlarını içeren çok geniş bir yelpazede yapılmaktadır (NAO, 2016b: 19). Sayıştay çalışanları "çocuklar ve aileler", "kültür, medya ve boş zaman", "toplumlar, bölgeler ve dönüşüm"," istihdam, iş ve kariyer" vb. alanlarda uzmanlaşmış ve bu alanların kamusal büyüklükleri, iş zorlukları gibi çeşitli faktörlere göre, her alanda 30-40 kişi olarak çalışmaktadırlar.

Birleşik Krallık Sayıştayı 2015-2016 yıllarında yaklaşık 65 milyon sterlin net kaynağa ihtiyaç duyan nispeten küçük bir kurumdur (NAO, 2015: 18). Buna rağmen sürdürülebilirlik üzerine odaklanan kurum, 2009-2010 verilerine göre, 2015-2016 yıllarına gelindiğinde kâğıt kullanımı %40, kağıt kullanımı %9, elektrik kullanımı %6,3, son olarak yurtiçi uçuşlar %29 tasarrufa gitmiştir. Sonuç olarak 2009-2010 yıllarında bu alana ayrılan bütçenin toplamı 3.4 milyon sterlin iken, 2015-2016 yıllarında bu alana ayrılan bütçe 3.2 milyon sterline kadar düşmüştür (NAO, 2016d: 7).

2011 yılında yürürlüğe giren devrim niteliğindeki Bütçe Sorumluluğu ve Ulusal denetim yasası ile birlikte Birleşik Krallık Sayıştayı'nda yasal bir kurul kurulmuş ve sayıştay kurumsal bir kimliğe bürünmüştür. Bu kurul genel denetçinin yasal sorumluluklarını yerine getirmesi için tavsiyelerde bulunur, destekler ve kaynakların kullanılması ile yönetilmesini denetler. Kurulda icracı olmayan üyeler çoğunluğa sahiptir. İcracı olmayan üyeler Kamu Hesapları Komitesi tarafından atanır. Kurulun başkanı ise Kamu Hesapları Komitesi ile başbakanın tavsiyeleri üzerine kraliçe tarafından üç yıllık bir dönemde(en fazla iki dönem) görev yapması için atanır (NAO, 2015b: 2). Kurul üyelerinin atanma süreçlerinde sayıştayın herhangi bir etkisinin bulunmaması, icracı olmayan üyelerin yönetimde bağımsız davranmasını sağlamaktadır (NAO, 2017c). Kurul kendi içindeki iki komiteden birincisi olan ücretlendirme ve tayin komitesinin görevi icracı üyelerin ücret ödeme sistemlerinin çerçevesinin belirlenmesi, sayıştay çalışanlarının çıkarlarındaki büyük değişmeleri gözlemlemek ve icracı üyelerin ücretlerini düzenlemektir. İkinci komite ise denetim komitesidir. Bu komite de finansal raporların güvenilirliğini ve niteliğini, sayıştayın yönetim düzenlemelerini, risk yönetimini ve iç kontrol sistemini gözden geçirmekle görevlidir. Sayıştay kurulunun yanı sıra, Sayıştayın iç yönetimi ile ilgili icracı üyelerden oluşan bir liderlik timi bulunmaktadır. Bu tim sayıştayın görevlerini tarafsız yerine getirmesi, kaynakların uygun dağılımı, yapılan denetimlerin teknik yeterliliğinin, bütünlüğünün, güvenilirliğinin, kapsamının gözden geçirilmesi gibi pek çok görevi yerine getirme konusunda genel denetçiye yardımcı olmaktadırlar (NAO, 2016d: 65).

Birleşik Krallık Sayıştayı 2000'li yıllara kadar yapılan akademik çalışmalarda Birleşik Krallık Sayıştayı (UK's NAO) olarak geçmektedir. 20. yüzyılın sonunda 21.

Yüzyılın başlarında Kuzey İrlanda, Galler ve İskoçya'da yapılan referandumlar sonucunda, bu ülkeler Birleşik Krallık bünyesinde kalmakla birlikte kendi meclislerini kurmuşlardır. Kendi meclislerinin yanı sıra kendi yüksek denetim organlarını kurmuşlardır. Birleşik Krallık Sayıştayı Dış İlişkiler, Savunma Bakanlığı gibi konularda tüm Birleşik Krallığı ilgilendiren kararlar alırken, sağlık, sosyal yardım gibi konularda ise bu ülkelerin kurdukları yüksek denetim kurumları etkin olmuştur.

Birleşik Krallık Sayıştayı'nın idari yapılanmasında bahsedilmesi gereken bir diğer yapı Kamu Hesapları Komitesi'dir. Bu komite parlamentonun en eski seçili komitesidir ve komitelerin kraliçesi olarak adlandırılmaktadır. 1857 yılında kurulan, 160 yaşında olan bu yapı günün koşullarına göre değişim göstermiş ve günümüze kadar varlığını sürdürmüştür (Public Accounts Committee, 2017). Günümüzde 16 üyeden oluşan Kamu Hesapları Komitesi on altı üyeden oluşmaktadır. Komitesinin üyeleri muhalefetin rızası alındıktan ve hükümetin bir bakanının onayıyla, her parlamentonun başlangıcında atanırlar. Üyeler sık sık muhalefetin ve hükümetin sözcüsü olma konumuna düştükleri için zaman zaman değişiklikler yapılabilmektedir. Geleneksel olarak komite başkanını muhalefet partisinden seçer. Kamu hesapları komitesinin görevi Birleşik Krallık Sayıştayı'nın bütçesini onaylamada, performansını değerlendirmede ve dış denetçilerinin atanmasında görev yapmaktadır. Ayrıca Birleşik Krallık Sayıştayı'ndan gelen raporları inceler, gerekli düzenlemeler yapar, parlamentoya sunar ve yayınlanmasını sağlar (Public Accounts Committee, 2007: 28-31). 2010-2015 yılları arasında komite, hükümete karşı 276 oturum düzenlemiş, oy birliği ile 244 rapor düzenlemiş ve bu raporlarda hükümete 1338 tavsiye bulunmaktadır. Hükümetin bu konuya verdiği önemin göstergesi olarak, kendisine faaliyetleri hakkında verilen 1338 önerinin %88'ini kabul etmiştir (Public Accounts Committee, 2017).

6. Birleşik Krallık Sayıştayı'nın Denetim ve Diğer Görevleri

Demokratik sistemlerin kurumsal çerçevesinin ayrılmaz bir parçası konumunda olan yüksek denetim kurumlarının(Talbot ve Wiggan, 2010: 55) kamu gelirlerini ve harcamalarını incelemesinin iki temel amacı vardır. Bunlardan birincisi parlamentoya denetimle ilgili sonuçları rapor olarak sunmak, ikincisi ise hükümetler tarafından kamu harcamalarının yapılması esnasında mükelleflerin çıkarlarını korumaktır (NAO, 2016b: 7). Bu amaçları gerçekleştirirken yasal sorumluluklarımızdan dolayı veya stratejilerimizi gerçekleştirmek için çok geniş bir alanda raporlar, dokümanlar ve benzeri çıktılar ortaya koyar. Birleşik Krallık Sayıştayı çalışması ise finansal denetim, performans denetimi, yerel denetim, soruşturmalar, parlamentoya yardım ve uluslararası faaliyetler başlıklarından oluşmaktadır (NAO, 2016d: 20-22).

Birleşik Krallık Sayıştayı çoğunluğu finansal denetimlerden oluşan yükümlükleri kendisine yasal olarak verilmiştir. Bu yüzden bu görevleri yerine getirmekte çekince gösteremez ve bu görevleri reddedemez. Birleşik Krallık Sayıştayı tarafından ataması yapılan denetçiler eğer yapacakları denetimlerin dayanağı doğrudan yasa tarafından almıyorlarsa, genel denetçinin takdir yetkisi bulunması durumunda sayıştay kurulu tarafından kabul edilmesi ve onaylanması gerekmektedir. Bu konuda tek sorumluluğun kendinde olmasından dolayı genel denetçi takdir yetkisinde yapılan denetimlerin

kapsamının ve şartlarının uygunluğunu kontrol etmesi gerekmektedir (NAO, 2016b: 37).

Birleşik Krallık Sayıştayı parlamento adına hazırladığı raporların yanı sıra hizmet satışı yoluyla elde ettiği gelirler içinde raporlar oluşturur. Bu raporlar Birleşik Krallık Hazinesi tarafından, uluslararası finansal raporlama standartlarının benimsenmesi ve yorumlanması ile oluşturulan finansal raporlama rehberine uygun olarak yapılır. Finansal tabloların hazırlanmasında varlıkların yeniden değerlendirilmesi usulünde tarihi maliyet esas alınır. Para birimi olarak sterlin kullanılıp, 1000 sterlin civarında olan hesaplar 1000 sterlin olarak değerlendirilir. Yabancı para birimi ile yapılmış olan işlemler, işlemin yapıldığı tarihteki kur esas alınarak sterline çevrilir ve bu bağlamda işlemler yapılır. Yabancı para birimi üzerinden olan varlık ve yükümlülüklerde ise denetim tarihindeki kur esas alınır (NAO, 2016d: 103).

6.1. Finansal Denetim

Merkezi hükümet kurumları ve diğer kamu kesimi kurumları tarafından yapılan harcamaların muhasebe tablolarının incelendiği denetim türü finansal denetimdir. Finansal denetim sürecinde Birleşik Krallık Sayıştayı kamu kesimine ait 368 muhasebe kaydı incelenmiş ve incelenen bu kayıtların yaklaşık tutarı 1.6 trilyon sterlindir (NAO, 2016b: 7). Toplam bütçesi 83 milyon sterlin olan Birleşik Krallık Sayıştayı bu bütçesinin yaklaşık 50 milyon sterlinini(yaklaşık %60'ı) finansal denetimin yapılması aşamasında kullanmaktadır. Kurum dışına hizmet sağlayarak gelir elde edebilmekte olan sayıştay, toplamda 17,5 milyon sterlin olan gelirlerinin 16,5 milyon sterlinini finansal denetim alanında kurum dışına hizmet sağlaması yoluyla elde etmektedir. Net olarak bakıldığında 65 milyon sterlin olan kaynaklarının 32 milyon sterlinini (yaklaşık %50'si) bu alanda kullanmaktadır (NAO, 2016d: 108).

Birleşik Krallık Sayıştayı yapacağı denetleme alanlarının seçiminde ihtiyari davranabilirken, denetleme sürecinde İrlanda ve Birleşik Krallık yüksek denetim kurumlarının uymak zorunda olduğu standartlara bağlı kalması zorunludur. Bu standartların yanı sıra denetimlerinin ilgili konularında, yüksek denetim kurumları örgütü (INTOSAI)'nün oluşturduğu yüksek denetim kurumlarının uluslararası standartları (ISSAI)'na da bağlı kalması gerekmektedir. Birleşik Krallık Sayıştayı denetim standartlarını belirlerken Birleşik Krallığın kamu kurumlarındaki muhasebe ve denetim uzmanları, özel sektör firmaları ve uluslararası kamu denetim organları ile uyumlu davranır ve var olan uygulamaların en iyisini oluşturmasını sağlar. Bu yüzden finansal denetimin uygulanması düzenli olarak güncellenmektedir. Finansal denetimlerin her aşaması yapıldıktan sonra nitelik kontrolünden geçmekte, tamamen bittikten sonra ise finansal denetimi yapan ekibin yöneticisi tarafından ayrıca nitelik kontrolü yapılmaktadır. Ayrıca finansal denetimin nitelik kontrolü bağımsız ve deneyimli uzmanlar tarafından incelenmekte, bu bağlamda denetimi gerçekleştiren çalışanlar ve yöneticileri arasında tavsiye toplantıları yapılmaktadır. Tüm bu uygulamalar sonucunda denetimin hangi alanlarda gelişme kaydettiği ve ele alınması gereken diğer konular ortaya çıkar. Bu gelişmeler finansal denetim personeline düzenli bildirilerle sunulur ve

oluşturulacak yeni yöntemlerle personelin eğitilmesi amaç edinilir (NAO, 2016b: 19-20).

Finansal raporların kurum içinde nitelik kontrolünün yapılmasının yanında, görev kapsamı İrlanda ve Birleşik Krallık olan Finansal Raporlama Konseyi tarafından da nitelik kontrolü yapılır. Sadece Birleşik Krallık Sayıştayı tarafından yayınlanan finansal raporların kontrolünü yapmakla yetkili olan bağımsız kuruluş, bu yetkiyi 2006 yılında yürürlüğe giren şirketler yasası ile birlikte olmuştur. Finansal Raporlama Konseyi son üç yılda yıllık olarak, Birleşik Krallık Sayıştayı tarafından onaylanan altı finansal hesabın kontrolünü yapmıştır (Financial Reporting Council, 2016).

6.2. Performans Denetimi

Hükümet tarafından kullanılan kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi ve parlamentoya sonuçlarının rapor olarak sunulması performans denetimi(Value for Money) adını almaktadır. Birleşik Krallık Sayıştayı 2015-2016 döneminde hükümetin mevcut şartlarda karşılaştıkları zorlukları ve önemli faaliyetleri ele alan 65 performans denetim raporu yayınlamıştır (NAO, 2016b: 7). Toplam bütçesi yaklaşık 83 milyon sterlin olan Birleşik Krallık Sayıştayı, bu bütçenin yaklaşık 17 milyon sterlinini (yaklaşık %20'si) performans denetimi faaliyetlerine kullanmıştır. Kurum dışına hizmet sağlayarak gelir elde edebilmekte olan Birleşik Krallık Sayıştayı, performans denetimi üzerinden herhangi bir gelir elde etmemiştir. 64 milyon sterlin olan net bütçesinin ise yaklaşık %25'ini yine bu alanda kullanmıştır (NAO, 2016d: 108).

Birleşik Krallık Sayıştayı ve Kamu Hesapları Komitesi, İngiltere merkezi hükümetinin ve Birleşik Krallığın performans denetimi bağlamında denetlenmesinde kilit rol oynayan iki kurumdur. Birleşik Krallık Sayıştayı tarafından yapılan performans denetimleri sonucunda oluşturulan raporların tamamına yakını Kamu Hesapları Komitesi tarafından incelenirken, finansal denetim sonucunda oluşturulan hesapların çok küçük bir kısmı da yine Kamu Hesapları Komitesi tarafından incelenmektedir. Performans denetimlerinin bu kadar ön planda olması, onu diğer denetimlere göre daha fazla analiz edilmesini sağlamıştır. İlk olarak performans denetiminin uygulanmasının yasal temelini 1983 yılında yürürlüğe giren Ulusal Denetim Yasası oluşturmaktadır. İkinci olarak performans denetimi genel olarak planlama, uygulama ve raporlama olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır. Üçüncü olarak uygulama süreci 6 aydan bir yıla kadar bir zaman dilimini kapsamaktadır. Dördüncü olarak her bir rapor 40-50 sayfalık bir dokümandan oluşmakta olup, Birleşik Krallık Sayıştayı'nın amaçlarından birisi bu raporların yaklaşık 20 sayfaya kadar düşürülmesidir. Beşinci olarak her bir performans denetiminin uygulanması için 300-400 bin sterlin bütçeye ihtiyaç duyulmaktadır (Dunleavy vd., 2009: 4-18).

Performans denetimi raporlarını niteliksel olarak geliştirme amaçlı olarak, finansal raporlara benzer şekilde bir dizi denetimden geçmektedir. Birleşik Krallık Sayıştayı'nın görevlerini yerine getirirken görev kapsamında olan temel ilkelere ve denetim kapsamında olan temel standartlara uyması gerekmektedir. Bu standartların, yüksek denetim kurumlarının uluslararası standartlarının temel denetleme prensipleri

ve Birleşik Krallığa özel olan kamu sektörü denetleme standartları ile uyum içinde olması gerekmektedir. Standartlar genel olarak bütünlük, nesnellik, bağımsızlık, denetim konusunun seçilmesi, denetim konusunun seçilmesi, planlama, uygulama, raporlama, sonuç, tavsiyeler, denetim sonrası takip, denetlenen organlarla etkileşim, diğer paydaşlarla etkileşim, denetlenen kurumda olumlu etki, çıkartılan dersler ve bilginin paylaşması çerçevesindedir. Bu standartlar bağlamında yapılan nitelik kontrolü için her bir performans denetimini uygulayacak ekibe bir yöneticinin yanında bir de gözlemci yönetici atanır. Yönetici performans denetiminin uygulanması aşamasında ekibin başında görev alırken, gözlemci yönetici yapılan işlerin uygunluğunun gözetlenmesinden sorumludur. Denetimin uygulanması bittikten sonra genel denetçi tarafından gözden geçirilme süreci başlar. Daha sonra editör tarafından yayın standartlarına ve okunulabilirliğe uygunluğu kontrol edilir. Yayınlama sonrasında daha iyi bir performans denetiminin uygulanması amacıyla yayınlanan rapor incelenir. Çıkarılan dersler Birleşik Krallık Sayıştayı çalışanlarına eğitim olarak verilir. Tüm bu incelemeler ışığında denetim standartları sürekli güncellenmekte, son güncelleme ise 2016 Ocak ayında yapılmıştır (NAO, 2016b: 19-41).

Çalışmanın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere performans raporları ağırlıklı olarak Kamu Hesapları Komitesi tarafından incelenmektedir. Bu incelemeler aşamasında genel denetçi ve Kamu hesapları komitesi ile yılda üç defa bir araya gelirler. Genel denetçi yapılacak olan denetimler hakkında görüşlerini bildirmekle birlikte, yapılmış olan denetimlerin hangilerinin özellikle incelenmesi gerektiği hakkında tavsiyelerde bulunur (Dunleavy vd., 2009: 21). Performans denetimlerinin kurum dışından denetlenmesi görevini Kamu Hesapları Komitesinin yanı sıra Oxford Üniversitesi Danışma Servisi tarafından da yapılmaktadır. Oxford Üniversitesinin, Birleşik Krallık Sayıştayı tarafından yapılan performans denetimlerinin kontrol edilmesine 2004 yılında başlamış ve devam etmektedir. Bu konuda başta sosyal bilimler olmak üzere 55'ten fazla akademisyen görev alarak ve yaklaşık 300 rapor yayınlayarak büyük katkılar sağlamıştır. Günümüzde Oxford Üniversitesinin performans denetimlerini kontrol eden çekirdek bir kadro, Birleşik Krallık Sayıştayına danışmanlık yapmaktadır. Ayrıca Birleşik Krallık Sayıştayı ve Oxford Üniversitesi arasında, kurulan ilişkileri güçlendirmek ve fikirlerin, geribildirimlerin eşanlı ve daha açık olarak paylaşımına izin vermek için iki yıllık aralıklarla toplantılar düzenlenmesi kabul edilmiştir (University of Oxford, 2017). Performans raporlarının nitelik kontrolü, kar amacı gütmeyen, uluslararası bir kuruluş ve RAND(Research ANd Development)'ın bir şubesi olan RAND Europe tarafından da yapılmaktadır (RAND Europe, 2017).

6.3. Diğer Görevleri

2014 yılında yürürlüğe giren Yerel Denetim ve Hesap Verilebilirlik Yasası ile birlikte, Birleşik Krallık Sayıştayı'nın denetim uygulama yönetmeliğinin oluşturulması, yayınlanması ve güncellenmesi görev kapsamına alınmıştır. Yerel denetçilerin yasal sorumluluklarını nasıl yerine getirecekleri bu yönetmelik ile belirlenmektedir. Genel denetçi aynı zamanda yönetmeliğin hükümlerinin açıklanmasını ve uygulanmasını konu alan kılavuz yayınlayabilir. Birleşik Krallık Sayıştayı yerel yönetimlerin ve yerel kamu kurumlarının performans denetimini yapabilmektedir. Birleşik Krallık Sayıştayı'nın bu

alanda 2015-2016 mali yılında toplamda dokuz adet çalışma yapmıştır. Yaptığı ilk çalışmalar sermaye harcamaları ve finansmanı, yangın ve kurtarma hizmetlerinin sürdürülebilirliği, koruma altında olan çocuklar ve yetişkinler gibi konuları içermektedir. 2016-2017 mali yılında yaptığı çalışmalar ise emlak piyasası, çocuk koruma, Suriyeli savunmasız insanların iskan edilmesi vb. alanları kapsamaktadır (NAO, 2016e).

Birleşik Krallık Sayıştayı'nın görev kapsamında olan bir diğer görevi soruşturmalardır. Kaygıların arttığı alanlarda ve çalışma çevrelerinden gelen istihbaratlar üzerine gerçeğin ortaya çıkarılması için soruşturmalar gerçekleştirilir. Soruşturmalar diğer denetim türlerinin uygun olmayacağı durumlarda hızlı bir değerlendirmenin yapılabilmesi amacını taşımaktadır. Soruşturmalar genel olarak sistematik zayıflıkların, kötü uygulamaların ve dolandırıcılığın olduğu durumları kapsamaktadır. Halk ve parlamento soruşturmalarda ele alınması gereken konular hakkında Birleşik Krallık Sayıştayı'ndan istekte bulunabilir. Birleşik Krallık Sayıştayı brüt gelirlerinin %12'sini (yaklaşık 10 milyon sterlin), net gelirlerinin ise yaklaşık %15'ini soruşturmalarda kullanmaktadır. 2015-2016 mali yılında toplamda 43 adet soruşturma yapılmış, bunlardan 16 tanesi yayınlanmış, 6 tanesi ise Kamu Hesapları Komitesi tarafından incelenmiştir (NAO, 2016d: 21-30).

Birleşik Krallık Sayıştayı'nın görev kapsamında inceleyeceğimiz diğer bir başlık parlamentoya yardımdır. Belirli konularda Kamu Hizmetleri Komitesine, parlamento tarafından seçilmiş diğer komitelere ve bireysel olarak milletvekillerine kamu harcamalarının ve hizmet dağılımının incelenmesi bağlamında bir bütün olarak hizmet etmektedir. Kamu Hesapları Komitesi yayınlanan raporları göz önünde bulundurarak, incelenen kurumların üst düzey yetkilileri ile oturumlar düzenler ve hükümetin cevap vermesini beklediği tavsiyeleri de içeren kendi raporunu yayınlar. Uzmanlık gerektiren bu alanda Birleşik Krallık Sayıştayı parlamentoya yardım etmektedir (NAO, 2017d). Parlamentoya yardım bağlamında bütçesinin beş milyon sterlinini kullanmaktadır (NAO, 2016b: 35).

Birleşik Krallık Sayıştayı'nın görev kapsamında incelenecek son konu ise uluslararası faaliyetleridir. Birleşmiş Milletleri de kapsayan birçok uluslararası kurumun denetiminden sorumludur. Ayrıca dünyanın önde gelen yüksek denetim kurumlarından biri olan Birleşik Krallık Sayıştayı, kendisinden yardım ve tavsiye isteyen diğer ülke sayıştaylarının akran taramasını yapmaktadır. Birleşik Krallığın günümüzde Avrupa Birliği üyeliği devam etmektedir. Birleşik Krallık Sayıştayı'nın, Avrupa Hesap Mahkemesi ile işbirliği içinde çalışma yükümlülüğü bulunmaktadır. Son olarak Birleşik Krallık Sayıştayı uluslararsı yüksek denetim örgütlerinden INTOSAI ve EUROSAI'nin üyesidir.

7. Sonuç

Birleşik Krallık Sayıştayı'nda, çağın gereksinimlerine ayak uydurabilmek amacıyla idari yapılanması, denetimleri ve denetim harici görevleri alanında birçok yasal değişiklik yapılmıştır. Bu yasal değişiklikler yapılırken bağlayıcı anayasal hükümlerin bulunmaması, bu radikal değişiliklerin yapılabilmesinin önünü açmıştır. Sayıştay kurumunun yöneticisi konumunda olan genel denetçinin parlamentonun bir memuru olarak görev yapması, yargı ve yürütme erkinden bağımsız olması ve

bütçelerinin doğrudan parlamento tarafından onaylanması görevlerini bağımsız olarak yapabilmesini sağlamıştır.

Yeni bir denetim anlayışı olarak ortaya çıkan performans denetimi, Birleşik Krallıkta bir kısım akademisyen ve parlamenter tarafından 1960'lı yıllarda gündeme gelmiştir. 1983 yılında yürürlüğe giren Ulusal Denetim Yasası ile yasal temelleri oluşan performans denetimi, Birleşik Krallıkta yaklaşık 60 yıllık bir gelişim sürecinden geçmiştir. Performans denetiminin uzun yıllardır gündemde olması, idari yapılanmasınında bu denetim türünü uygulamasına uygun olması, westminster sayıştay modelini diğer sayıştay modellerinin önüne geçirmiştir.

Birleşik Krallık Sayıştayı denetim raporlarının nitelik kontrolüne büyük önem vermektedir. Finansal denetimlerde uyulması gereken standartlar düzenli olarak yenilenmekte, denetimlerinin her aşaması nitelik kontolünden geçmektedir. Denetim raporu oluşturulduktan sonra, genel denetçiye gitmeden önce denetim ekibinin yöneticisi tarafından incelenmektedir. Performans denetiminde ise denetimi yapacak ekibe iki yönetici atanmaktadır. Yöneticilerden biri denetim işleminin yerine getirilmesinden sorumludur. Diğer yönetici ise ekip tarafından yapılan denetim işlevinin gözetlenmesi ve kalite kontrolünün yapılmasından sorumludur. Son olarak 2011 yılında yürürlüğe giren yasa ile sayıştay bünyesinde bir kurul oluşturulmuştur. Çoğunluğu kurum dışından olan ve bağımsız hareket eden kurul üyeleri, sayıştayın yasal olmayan (sayıştay kurumu tarafından ihtiyari seçilen) denetimlerinin onaylanması aşamasında görev yapmaktadırlar.

Sayıştalar genel olarak kamu gelirlerinin toplanmasının ve harcamalarının yapılmasının denetlenmesi ile ön planda olurken, Birleşik Krallık Sayıştayı denetimleri kadar denetlenmesi ile de ön plandadır. İlk olarak Birleşik Krallık Sayıştayı tarafından yapılan denetim raporları, genel olarak ana muhalefet partisinden bir üyenin başkanlık yaptığı Kamu Hesapları Komitesi tarafından incelenmektedir. İkinci olarak finansal raporların bir kısmı, bağımsız bir kuruluş olan Finansal Raporlama Konseyi tarafından incelenmektedir. Üçüncü olarak performans denetimlerinin bir kısmı, Oxford Üniversitesi akademisyenleri tarafından incelenmektedir. Bu incelemeler 2004 yılında başlamış ve Birleşik Krallık Sayıştayının performans denetimleri hakkında yaklaşık 300 rapor yayınlamışlardır. Son olarak Performans raporlarının bir kısmı, kar amacı gütmeyen, uluslararası bir kuruluş ve RAND (Research ANd Development)'ın bir şubesi olan RAND Europe tarafından da incelenmektedir.

Kaynakça

CIA. (2017). *The World Factbook*, https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/uk.html, (10.02.2017).

Committee of Public Accounts. (2012). *Holding Government to Account 150 years of the Committee of Public Accounts*, http://www.parliament.uk/documents/commons-committees/public-accounts/pac-history-booklet-pdf-version-p1.pdf, (10.03.2017).

DFID. (2004). *Characteristics of different external audit systems*, http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http:/www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/pfma/pfma-externalaudit-briefing.pdf, (09.01.2017).

Dunleavy, P., Gilson, C., Bastow, S., Tinkler, J., (2009), *The National Audit Office, the Public Accounts Committee and the Risk Landscape in UK Public Policy*, London School of Economics and Political Science, Londra.

Encyclopedia Britannica. (2015). *1911 encyclopedia Britannica, Volume 2,* https://en.wikisource.org/wiki/Page:EB1911_-_Volume_02.djvu/945, (02.10.2017).

Financial Reporting Council. (2016). *Annual Report and Accounts 2015-2016*, https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/FRC-Annual-Report-and-Accounts-2015-16.pdf, (25.02.2017).

Funnell, W.. (2008). *The "Proper Trust of Liberty":Economical Reform, the Eglish Constitution and the Protections of Accounting During the American War of Independence,* Accounting History, No: 13 (1), ss. 7-32.

Gray, O. (2008). *Comptroller and Auditor General*, http://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN04595/SN04595.pdf, (12.02.2017).

Mceldowney, J. F., (1991), *The National Audit Office and Privatisation*, The Modern Law Review, No: 54(6), ss. 933-955.

NAO. (2005). *State Audit in the European Union,* https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf, (10.02.2017).

NAO. (2015a). *NAO Strategy 2016-2017 to 2018-2019,* https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2016/05/NAO-Strategy-2016-17-to-2018-19-final.pdf, (17.02.2017).

NAO. (2015b). *Terms of Reference for the Board*, https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/wp-content/uploads/sites/13/2013/02/Board-Terms-of-Reference-2015.pdf, (14.02.2017)

NAO. (2016a). *An Introduction to the National Audit Office*, https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2016/07/Introduction-National-Audit-Office.pdf, (10.02.2017).

NAO. (2016b). *Transparancy Report*, https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2013/02/11284-001-Transparency-report-2016_TDP.pdf, (13.02.2017).

NAO. (2016c). *Annual Reports and Accounts 2015-16 Highlights*, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2016/06/NAO-Annual-Report-2015-16-Highlights.pdf, (13.02.2017).

NAO. (2016d). *Annual Reports and Accounts 2015-2016*, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2016/06/NAO-Annual-Report-2015-16.pdf, (13.02.2017).

NAO. (2016e). *The NAO's Role in Local Audit*, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/07/The-NAOs-role-in-local-audit-2016.pdf, (27.02.2017).

NAO. (2017a). *History of the NAO,* https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/, (02.10.2017).

NAO. (2017b). *How to Find Us,* https://www.nao.org.uk/about-us/how-to-find-us/, (13.02.2017).

NAO. (2017c). *Governance of the NAO*, https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/governance-of-the-nao/, (13.02.2017)

NAO. (2017d). *Support to Parliament*, https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/support-parliament/, (27.02.2017).

NAO. (2017e). *International activities*, https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/international-activities/, (27.02.2017).

OECD. (2016). *OECD Economic Outlook United Kingdom*, http://www.oecd.org/eco/outlook/economic-forecast-summary-united-kingdom-oecd-economic-outlook-november-2016.pdf, (10.02.2017).

Ogiedu K., Izedonmi O. (2013). *Topology of Audit Agency/ Audit Techniques and the Effectiveness of the Nigerian Supreme Audit Institution,* Research Journal of Finance and Accounting, No: 4(6) ss. 193-204.

Petrica, S. (2008). *External Audit Systems*, Studies and Scientific Researches, University of Bacau, No:13, ss. 98-102.

Public Accounts Committee. (2017). *History – Public Accounts Committee*, http://www.parliament.uk/business/committees/committees-a-z/commons-select/public-accounts-committee/history-of-committee/, (14.02.2017)

RAND Europe. (2017). *About RAND Europe*, http://www.rand.org/randeurope/about.html, (27.02.2017).

Talbot, C., Wiggan, J. (2010). *The Public Value of the National Audit Office,* International Journal of Public Sector Management, No: 23(1), ss. 54-70.

University of Oxford. (2017). *Supporting the Nation's Auditors,* https://innovation.ox.ac.uk/university-members/engaging-social-sciences/supporting-nations-auditors/, (27.02.2017).

Worldbank. (2001). *Features and functions of supreme audit institutions* http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote59.pdf, (09.01.2017).

Worldbank. (2017). *GPD ranking (GDP), GNI Per Capita Ranking Atlas Method and PPP based(GNIPC)*, http://datacatalog.worldbank.org/, (10.02.2017).

Türkiye'de Vergi Yükü, Tüketim Harcamaları ve Yatırımlar: Sınır Testi Yaklaşımı

Tax Burden, Consumption Expenditures and Investments in Turkey: Bound Testing Approach

Osman Cenk KANCA[1]

Abstract

Tax burden (types),one of the important indicators of public sector, and its influences it may create on economy are a matter of debate in financial economics theory. The purpose of this study is to test whether the tax burden (total tax burden, direct tax burden, indirect tax burden, income tax burden, corporation tax burden) affected the consumption and investment expenditures, and if yes, in what way it affected these for the period 1980-2015 for Turkey sample by means of annual data. In this concept, variables were firstly subjected to stability analysis in order prevent spurious regression problem. According to the empirical results of the study where bounding test technique developed by Pesaran and et al.(2001) was used; a cointegration between the income tax burden and consumption and investment expenditures was found, and some findings that the income tax burden had a decreasing effect on the consumption and investment expenditures were reached.

Keywords: Tax Burden, ARDL Method, Consumption Expenditures, Investments

JEL Classification Codes: H20, E21, E22

Özet

Kamu kesiminin önemli göstergelerinden biri olan vergi yükü (türleri) ve ekonomide yaratabileceği etkiler mali iktisat kuramında tartışma konusudur. Bu çalışmada amaç, vergi yükünün (toplam vergi yükü, dolaysız vergi yükü, dolaylı vergi yükü, gelir vergisi yükü, kurumlar vergisi yükü) tüketim ve yatırım harcamalarını etkileyip etkilemediğini, etkilemişse ne yönde etkilediğini 1980-2015 dönemi için yıllık verilerle Türkiye örneği için test etmektir. Bu kapsamda değişkenler öncelikle sahte regresyon probleminin önlenmesi amacıyla durağanlık analize tabi tutulmuştur. Pesaran vd. (2001) tarafından geliştirilen sınır testi tekniğinin kullanıldığı çalışmanın ampirik sonuçlarına göre; gelir vergisi yükü ile tüketim ve yatırım harcamaları arasında eş bütünleşme bulunmuş, gelir vergisi yükünün, tüketim ve yatırım harcamalarını azaltıcı etkisinin olduğuna dair bulgulara ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yükü, ARDL Yöntemi, Tüketim Harcamaları, Yatırımlar

[1] Yrd. Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi, Erzurum MYO, Dış Ticaret Bölümü, Öğretim Üyesi, osmancenkkanca@hotmail.com

1. Giriş

Vergi gelirleri, tüketim ve yatırım harcamaları ilişkisi konusu, mali-ekonomik-sosyal yönü olan ve günümüz ülke ekonomilerini meşgul eden çok yönlü bir olgu durumundadır. Söz konusu bu üç temel makroekonomik değişken, demografik unsurlarla etkileşiminden dolayı dünya ülke ekonomileri genelinde kayda değer bir iktisadi konu halini almıştır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin iktisadi konuları içerisinde vergi gelirleri diğerlerine kıyasla ayrı bir yere ve öneme sahiptir. Vergi gelirlerinin diğer ekonomik değişkenlerden etkilendiği ve etkilediği, öte yandan bağımlı ve bağımsız bir değişken şeklinde çift karakterli bir olgu olduğu söylenebilir. Ayrıca ekonomik aktörler haricinde sosyo-demografik unsurlarla etkileşimi olan vergi gelirleri, teorik ve ampirik olarak birçok çalışmaya konu olan ve çokça tartışılan bir sorun olarak önemini korumaktadır. Bu kapsamda, vergi gelirlerinin diğer değişkenlerle (tüketim ve yatırım harcamaları) etkileşimi, ülkelere özgü iktisadi politikaların ifası açısından dikkate alınması gereken bir husustur.

Verginin karşılıksız ve mecburi bir kamu geliri olması hususu, mali amaçların yanı sıra iktisadi ve sosyal hedeflerinde gerçekleştirilmesinde aktif rol oynayabilmektedir. Öte yandan vergi politikasının ifası; ülkelerin gelişmişlik seviyeleriyle, ekonominin yapısıyla ve politik faktörlerle yakından ilintilidir. Bu kapsamda, Türkiye gibi gelişmekte olan ülke ekonomilerinde vergi politikasının amaçları; tüketimi kısarak iktisadi kaynakların yatırıma kanalize edilmesini sağlamak, tasarrufu ve yatırımı özendirmek, bölge-sektör ve şahıslar arasındaki dengesizlikleri bertaraf etmek ve milli geliri yükseltmek şeklinde sıralanabilir (Türk, 2005).

Kamu kesiminin başlıca gelirlerinden olan vergi; devletin egemenlik gücüne dayalı olarak karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerler olarak tanımlanmaktadır. Vergiler zaman içinde farklı şekilde kategorize edilerek dolaylı ve dolaysız (gelir ve kurumlar) vergiler ayrımına gidilmiştir. Bu kapsamda dolaysız vergiler genellikle gelir üzerinden, dolaylı vergiler ise tüketim üzerinden elde edilen vergilerden teşekkül etmektedir. Vergileme neticesinde ekonomide bir kısım kaynak özel kesimden kamu kesimine transfer olabilmekte, bu şekilde yatırımlar üzerinde azaltıcı etki yapabilmektedir. Öte yandan, vergi sonucu gelirleri azalan kişiler tüketimlerini azaltmak zorunda kalacaklarından bu durum özel kesime gidecek fonlarda da azalışa sebebiyet verebilmektedir. Bu bağlamda, daha spesifik olarak bakıldığında; dolaysız vergi türlerinden olan gelir vergisinin tüketim harcamalarını, kurumlar vergisinin ise yatırımları engelleyebileceği ileri sürülmektedir (Uluatam, 2003; Pehlivan, 2004). Kurumlar vergisi, yeni yatırım fonlarını sınırladığı ve beklenen geliri azalttığından ötürü genel olarak bakıldığında yatırımlar üzerinde olumsuz etkilere neden olabilmektedir. Öte yandan bu vergi türü kurum ortaklarının kullanılabilir gelirlerinde bir azalma ortaya çıkarabileceğinden tüketimi kısıcı bir özelliği de bulunabilmektedir. Özetle; bireysel gelir vergisi tüketim, kurumlar vergisi ise yatırımlar ve sermaye getirisi üzerinde olumsuz yönde etkiler meydana getirebilmektedir (Ulusoy, 2006: 209; Batırel, 1993: 228-229; Öncel, 2005: 7). Dolaylı vergiler ise, fiyatlar üzerinden, ekonomide tüketimi kısıcı ancak tasarrufu teşvik edici etkiler doğurabilmektedir. Bu şekilde tüketim malları vasıtasıyla uygulanan dolaylı bir vergi, tüketimin maliyetini yükselterek bu tür mallara

yapılan harcamaları azaltabilmekte ve bu fonların yatırımlara kaymasına neden olabilmektedir (Durkaya ve Ceylan, 2006: 79-89).

Verginin karşılıksız ve zorla alınan bir değer olması, ödemeyi ifa edenler için bir yük olarak addedilmektedir. Vergi yükü; vergi ve benzeri kamu gelirlerinin GSYİH'ya oranını ifade etmekle birlikte yalnızca gerçek kişiler-kurumları değil hatta tüm toplumu da etkileyebilmektedir. Kişilerin ödedikleri vergi; onların gelir, harcama ve servetlerinde meydana getirdiği etki sebebiyle maddi/fiziki bir yük şeklinde algılanmaktadır. Bu kapsamda, vergi yükünün düşmesiyle insanlar daha fazla çalışmaya, tasarrufa ve yatırıma kanalize olabileceklerdir (Tokatlıoğlu ve Selen, 2017: 307; Pehlivan, 2004; Aktan, 1998). Bu kapsamda düşünüldüğünde, Türkiye'deki vergi sisteminin mevcut yapısı açısından ve vergilemenin sosyo-ekonomik sonuçları dikkate alındığında; vergi yükünün adil dağılımının tesisi; ekonominin ivme kazanabilmesi için tasarrufların arttırılmasının yanı sıra kaynakların daha etkin ve verimli kullanılması açısından önemli bir unsurdur (Avcı, 1988: 32).

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de 1980-2015 yılları arasında vergi yükü (türleri), tüketim ve yatırım harcamaları arasında bir ilişki olup olmadığı analiz etmektir. Vergi yükü; toplam vergi yükü, dolaylı, dolaysız, gelir ve kurumlar vergisi yükü olmak üzere beş şekilde tasnif edilerek analize katılmıştır. Bu bağlamda çalışmada, giriş bölümü kapsamında öncelikle vergi gelirleri-tüketim harcamaları-yatırım harcamaları ilişkisine değinilerek kuramsal bilgi verilmiştir. Ardından, konuyla ilgili yapılmış olan ulusal ve uluslararası çalışmaların özet bir sunumu yapılmıştır. Daha sonra söz konusu makroekonomik değişkenler arasındaki ilinti ampirik olarak test edilerek değerlendirilmiştir.

2. Literatür

Literatürde zaman içerisinde vergi gelirleri, tüketim harcamaları ile yatırımlar arasındaki ilişki(ler) çeşitli ülkelerde farklı dönemler itibariyle sınanmış ve farklı bulgular ortaya konulmuştur. Yabancı ülke ekonomilerine özgü yapılan çalışmalardan; Mendoza vd., (1995) çalışmalarında, 18 OECD ülkesi için panel veri tekniğini kullanmışlar ve 1966-1990 dönemini incelemişlerdir. Yazarlar, tüketim vergilerinde meydana gelecek bir kısıntının yatırımlar üzerinde negatif etki doğuracağını bulmuşlardır. Widmalm (2001), 23 OECD ülkesi üzerine yaptığı çalışmasında 1965-1990 dönemini incelemiştir. Çalışmada yatay kesit tekniği kullanılmış ve gelir vergisi ile büyüme arasında negatif ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Martin ve Fardmanesh (1990) çalışmalarında, vergilerin büyüme üzerindeki etkisini 76 düşük-orta ve yüksek gelirli ülkeler için 1972-1981 dönemini incelemişler ve vergilerin büyüme üzerinde negatif etkiler oluşturduğunu bulmuşlardır. Lee ve Gordon (2005) çalışmasında, 70 ülkeyi 1970-1977 dönemi için yatay kesit ve panel veri tekniği ile incelemiş ve kurumlar vergisi oranında yapılacak bir indirimin büyüme üzerinde artırıcı etki yapacağına dair kanıtlara ulaşmışlardır. Koch vd., (2005), Güney Afrika üzerine 1960-2002 dönemini regresyon yöntemiyle incelemişler ve vergi yükündeki bir azalışın büyüme üzerinde artırıcı etki yaptığını bulmuşlardır. Skinner (1988), Sub-Saharan Afrika ülkelerine 1965-1982 dönemi için yaptığı çalışmasında kişisel gelir vergisinin büyüme üzerinde önemli

derecede negatif etkide bulunduğunu tespit etmiştir. Tosun ve Abizadeh (2005) yaptıkları çalışmada, OECD ülkelerinde 1980-1999 dönemi için vergi gelirleri ile büyüme arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Ampirik sonuçlara göre 24 OECD ülkesinde gelir ve servet vergileri büyümeye olumlu yönde tepki verirken, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ise ters yönlü tepki verdiği görülmüştür. Hassett ve Mathur (2006) çalışmalarında geniş bir veri setiyle 72 ülke ekonomisi üzerine yaptıkları çalışmada, kurumlar vergisinin yatırımlardan ziyade ücretler üzerinde daha etkili olduğunu ileri sürmüşlerdir. Musaga (2007), çalışmasında Uganda ekonomisinde büyüme üzerinde dolaylı ve dolaysız vergilerin etkilerini incelemiştir. 1987-2005 döneminde zaman serisi tekniklerinin kullanıldığı çalışmada, büyüme üzerinde dolaysız vergilerin pozitif ancak dolaylı vergilerin ise negatif etki yaptığı bulunmuştur. Arnold (2008), 21 OECD ülkesi üzerine ve panel veri tekniği ile yaptığı çalışmasında, gelir vergisinin tüketim üzerinden alınan vergilere kıyasla büyüme üzerinde daha fazla negatif etki yaptığını saptamıştır. Djankov vd., (2010), çalışmalarında, 2004 yılında 85 ülke ekonomisini incelemişler ve kurumlar vergisinin toplam yatırımlar üzerinde negatif etkisinin olduğuna dair ampirik kanıtlar elde etmişlerdir. Veronika ve Lenka (2012) çalışmalarında 27 AB ülkesini panel veri analizi ile incelemişler ve 15 AB ülkesindeki kurumlar vergisindeki bir artışın büyümeyi azalttığı yönde bulgulara ulaşmışlardır. Garba (2014) Nijerya ekonomisinde büyüme ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi 1980-2001 dönemi için incelemişlerdir. Zaman serisi analizinin kullanıldığı çalışmada vergi gelirleri ile büyüme arasında önemli derecede bir ilişkinin varlığına rastlanmıştır. Munir ve Sultan (2016), vergileri sınıflandırarak Pakistan ekonomisi üzerine yaptıkları çalışmada, ARDL yönetimini kullanmışlar ve 1976-2014 dönemini araştırmışlardır. Yazarlar uzun dönemde dolaylı ve dolaysız vergilerin reel GDP üzerinde pozitif etkili olduğuna işaret etmektedir.

Türkiye ekonomisine özgü de vergi gelirleri ile söz konusu makroekonomik değişkenler arasındaki ilişki araştırma ve inceleme konusu olmuştur. Yamak ve Yamak (1995), çalışmalarında, vergi gelirleri ile vergi oranları arasındaki ilişkiyi Türkiye ekonomisinde 1960-1990 dönemi için incelemişlerdir. Ampirik sonuçlar, toplam vergi gelirleri üzerinden değerlendirildiğinde, 1971-1973 ile 1975-1981 döneminin Laffer eğrisinin “etkin olmayan bölgeler” üzerinde bulunduğunu göstermiştir. Ancak değerlendirme dolaysız vergiler açısından yapıldığında, vergi yönetimlerinin 1960-1990 dönemi içerisinde, Laffer eğrisinin “etkin olmayan bölgeler” üzerinde yer aldığı sonucuna varılmıştır. Dolaylı vergiler açısından ise, 1963-1977 yılları arasındaki vergi yönetimlerinin Laffer eğrisinin “normal olmayan bölgesi”nde yer aldığı tespit edilmiştir. Yamak (1996), çalışmasında, Türkiye'nin 1960-1993 dönemine ait vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki fonksiyonel ilişkiyi “Kalman Filtre” tahmin tekniği ile incelemiştir. Çalışmanın bulgularına göre, 1967-1973, 1975-1982, 1987 ve 1990-1993 dönemlerinin vergi yönetimleri uyguladıkları ortalama vergi oranları açısından Laffer eğrisinin ya da eğrilerinin etkin olmayan kısımlarında faaliyette bulunmuşlardır. Öte yandan yazar, EKK yönteminin optimal vergi oranındaki değişmeleri yeterince yakalayamadığı sonucuna ulaşmıştır. Durkaya ve Ceylan (2006), çalışmalarında, Türkiye ekonomisi için vergi gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiler araştırılmıştır. Zaman serisi tekniklerinin kullanıldığı çalışmada, dolaysız vergilerle ekonomik büyüme arasında çift yönlü nedensel ilişkinin varlığı bulunmuş ancak, dolaylı vergilerle büyüme arasında nedensel bir ilişkiye rastlanmamıştır. Mucuk ve Alptekin (2008),

çalışmalarında, dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi, Türkiye ekonomisi açısından eşbütünleşme ve "Granger" nedensellik testleriyle 1975-2006 dönemi için incelemişlerdir. Nedensellik testi bulguları; dolaysız vergilerden büyümeye doğru tek yönlü ilişkinin varlığına işaret etmektedir. Açıkgöz (2008), çalışmasında, Türkiye'de vergi yapısı ile iktisadi büyüme arasındaki ilişkileri değerlendirmiştir. Ampirik kısımda nedensellik analizi ve etki-tepki fonksiyonları kullanılmış olup nedensellik sınamalarına göre vergi yapısı ile büyüme arasında tek yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Temiz (2008), çalışmasında, Türkiye ekonomisi için, vergi gelirleri ile ekonomik büyüme oranı arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Nedensellik analizlerinin yapıldığı çalışmada, toplam vergi gelirleri ile ekonomik büyüme arasında nedensel bir ilişkinin varlığı görülmüştür. Gül ve Kenar (2009), 1980-2008 dönemini Türkiye ve 27 AB ülkesi için panel veri tekniğiyle analiz etmişler ve söz konusu ülkelerde vergi gelirleri ile büyüme arasında uzun dönemde bir ilişki olduğu sonucuna varmışlardır. Göçer vd., (2010), çalışmalarında, Türkiye'de ekonomik büyüme ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi, 1924-2009 dönemi yıllık verileri kullanarak, sınır testi yaklaşımıyla araştırmışlar ve uzun dönemde, dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişkiye rastlamışlardır. Öte yandan kısa dönemde, her iki vergi türünün de ekonomik büyümeyi pozitif olarak etkilediği saptanmıştır. Umutlu vd., (2011), çalışmalarında, vergi gelirleri ve borçlanmanın ekonomik büyüme ile olan ilişkisini, 1990-2008 dönemi için EKK metodolojisini kullanarak incelenmişlerdir. Ampirik bulgulara göre, dış borçlanmanın büyümeyi pozitif ancak iç borçlanmanın ise büyümeyi negatif etkilediği, toplanan vergilerin ise ekonomik büyüme üzerinde bir etki yaratmadığı gözlemlenmiştir. Ünlükaplan ve Arısoy (2011), 1968-2006 yıllarını kapsayan çalışmalarında vergi yükü ile reel GSMH ile uzun dönem ilişkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Mangır ve Ertuğrul (2012), çalışmalarında Türkiye'de vergi yükü ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi 1988-2011 dönemi için araştırmışlardır. ARDL yönteminin kullanıldığı çalışmada, vergi yükü ile GSYİH arasında eş bütünleşme bulunmuş, uzun ve kısa dönemde vergi yükü ile GSYİH arasında istatistiksel olarak negatif ilişki saptanmıştır. Çulha (2012), 2002-2012 dönemi çeyreklik verilerini kullandığı çalışmasında; "gelir vergisi", "kurumlar vergisi", "dâhilde alınan KDV", "özel tüketim vergisi" ve "ithalde alınan KDV" ile "reel GSYİH"nın aynı yönde bir seyir olduğunu ve vergi gelirlerinin iktisadi durum ve olgulardan önemli ölçüde etkilendiğini tespit etmiştir. Saraç (2015), çalışmalarında, 1969-2013 döneminde Türkiye ekonomisinde vergi yükü ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi incelemişler ve dolaysız vergilerin gayrisafi yurtiçi hasıla içerisindeki payının artmasının ekonomik büyümeyi negatif yönde, dolaylı vergilerin gayrisafi yurtiçi hasıla içerisindeki payının artmasının ise ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediğine ilişkin ampirik bulgulara rastlamışlardır. Yavuz ve Beşel (2015), çalışmalarında 1960-2012 dönemi için Türkiye'de uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergi gelirleri ile ekonomik büyüme arasında bir ilişkinin olup olmadığını incelemişlerdir. Ampirik uygulamalar sonucunda, Toda-Yamamoto nedensellik analiz sonuçlarına göre değişkenler arasında nedensellik ilişkisi olmadığı; Frekans nedensellik analizine göre ise ekonomik büyümeden uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergi gelirlerine doğru tek yönlü ve geçici nedensellik bulgularına ulaşılmıştır. Cural ve Çevik (2015), çalışmalarında, Türkiye ekonomisinde 1924-2013 döneminde, kalkınma ile vergi yapısı

(türleri) arasındaki ilişkiyi zaman serisi teknikleriyle incelemişlerdir. Regresyon analizleri, uzun dönemde kalkınma sürecinde dolaysız vergilerin arttığını ortaya çıkarmıştır. Yapısal kırılmaları dikkate alan regresyon analizleri sonuçlarına göre, kalkınma sürecindeki ilerleme dolaysız vergilerde artışa yol açmıştır. Öte yandan, kalkınma süreci ile mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamış ancak servet üzerinden alınan vergiler ile kalkınma arasında ise istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki saptanmıştır.

3. Veri Seti ve Ekonometrik Yöntem

Çalışmanın bu kısmında Türkiye'de "toplam vergi yükü (TTR)", "dolaysız vergi yükü (DTR)", "dolaylı vergi yükü (ITR)", "gelir vergisi yükü (IT)", "kurumlar vergisi yükü (CT)", "tüketim harcamaları (CE)" ve "yatırımlar (INVE)" arasındaki ilişki ARDL yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Kısa ve uzun dönemli ilişkilerin ortaya konulmasında Pesaran vd. (2001) tarafından geliştirilen sınır testi yaklaşımından yararlanılmıştır (Pesaran vd., 2001). Kısıtlanmamış hata düzeltme modeline dayanan ARDL modellerinde eşbütünleşme ilişkisi kurulan modelin EKK ile iki kere tahmin edilmesi ile gerçekleşir. Daha sonra hesaplanan Wald testi ile hesaplanan F istatistikleri ile bağımlı değişkenin bir gecikmeli değerinin t istatistiği Pesaran vd. tarafından hesaplanan tablo değerleri ile karşılaştırılarak eşbütünleşme olup olmadığına karar verilmektedir. Sınır testi metodolojisiyle serilerin hangi seviyede durağan olduğuna bakılmaksızın iki değişken arasında koentegre ilişkisinin var olup olmadığı tespit edilebilmektedir (Tanrıöver ve Yamak, 2015). Çalışmada kullanılan veri seti, 1980-2015 dönemini kapsayan yıllık verilerden oluşmaktadır. Ekonometrik analizde, toplam vergi gelirleri/GSYİH, dolaylı vergi gelirleri/GSYİH, dolaysız vergi gelirleri/GSYİH, gelir vergisi/GSYİH, kurumlar vergisi/GSYİH, tüketim harcamaları (hanehalklarının nihai tüketimi) ve yatırım harcamalarından (sabit sermaye yatırımları) yararlanılmıştır. Veri seti Türkiye Cumhuriyet Maliye Bakanlığı web sitesinden derlenmiştir. Öncelikle analizdeki tüm serilerin bireysel zaman serisi özellikleri, Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) birim kök testi yardımı ile ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Bunun yapılmasındaki amaç; ilgili değişkenlerde meydana gelebilecek sahte regresyon probleminin önlenmek istenmesidir (Yamak ve Korkmaz, 2006). Dickey ve Fuller (1979), zaman serilerinin durağan olup olmadıklarını belirlemek amacıyla alternatif regresyon modelleri kullanmışlardır. DF testinin genişletilmiş hali olan ADF modeli, DF modelini otokorelasyondan arındırmak amacıyla, incelenen değişkenin farkının gecikmeli işlemcisi modele katılarak oluşturulmaktadır. Bu modeller aşağıdaki gibidir;

$$\Delta Yt=\delta Yt\text{-}1+\Sigma\gamma i\Delta Yt\text{-}i+\varepsilon t \qquad (1)$$

$$\Delta Yt=\alpha 0+\delta Yt\text{-}1+\Sigma\gamma i\Delta Yt\text{-}i+\varepsilon t \qquad (2)$$

(1) ve (2) nolu denklemlerde yer alan Y; birim kök testine konu olan değişkeni, Δ birinci derece fark işlemcisini ve ε hata terimini göstermektedir. Test hipotezleri aşağıdaki gibidir;

H0: δ = 0 Seri durağan değil, Birim kök var,

H1: δ < 0 Seri durağan, Birim kök yok.

Test sonucunda H0 red edilemiyorsa serinin durağan olmadığına karar verilir ve serinin farkı alınarak birim kök incelemesine devam edilir (Sevüktekin ve Nargeleçekenler, 2010: 364-365; Yamak ve Korkmaz, 2005: 22).

Ekonometrik Bulgular

Ekonometrik analizlerde serilerin birim kök özelliklerinin tespit edilmesinde kullanılan popüler yöntemlerden biri, Dickey ve Fuller (1979) tarafından geliştirilen ADF birim kök testidir. Tablo 1, ADF birim kök testi yardımı ile elde edilen bulguları özetlemektedir.

Tablo 1. ADF Birim Kök Test Sonuçları

Seriler	Sabitli-trendsiz	Sabitli-trendli
LCE	-1.430	-2.225
ΔLCE	-6.059***	-5.964***
LINVE	-0.427	-2.312
ΔLINVE	-5.672***	-5.582***
LIT	-2.074	-2.454
ΔIT	-6.001***	-6.065***
LITR	-0.667	-4.071**
ΔITR	-4.450***	-4.341***
LDTR	-3.8599***	-3.553***
ΔDTR	-6.797***	-7.1099***
LTTR	-0.034	-3,804**
ΔTTR	-5.614***	-5.776***
LCT	-1.1176	-2.2834
ΔCT	-5.9561***	-5.9352***

Not: ***, ** ve * ilgili katsayının sırasıyla %1, %5 ve %10 seviyesinde anlamlı olduğunu göstermektedir.

ADF birim kök testi sonuçlarına göre; LITR, LDTR ve LTTR serileri seviyelerinde, LCE, LINVE, LIT ve LCT serileri ise birinci devresel farklarında durağandırlar. Sonuçlara göre çalışmada kullanılan tüm değişkenler aynı derecede durağan değillerdir. Bu nedenle kısa ve uzun dönemli ilişkiler sınır testi ile araştırılmıştır. Önce uzun dönem ilişkinin olup olmadığı tahmin edilmiş ve sonuçlar Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. ARDL Sınır Testi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	F İstatistiği	Breusch-Pagan-Godfrey Değişen Varyans Testi	Breusch-Godfrey Otokorelasyon LM Testi	Eşbütünleşme
LCE	**LIT**	4.066**	0.260 (0.610)	0.2596 (0.6104)	var
LCE	**LITR**	1.191			
LCE	**LDTR**	1.489			
LCE	**LTTR**	1.907			
LCE	**LCT**	2.001			
LINVE	**LIT**	8.082***	0.092 (0.762)	2.578 (0.860)	var
LINVE	**LITR**	2.886			
LINVE	**LDTR**	3.257			
LINVE	**LTTR**	1.662			
LINVE	**LCT**	3.190			

Not: Parantez içindeki değerler, diagnostik testler için olasılık değerlerini; ***, ** ve * ilgili istatistiğin sırasıyla %1, %5 ve %10 seviyesinde anlamlı olduğunu göstermektedir. (Pesaran ve diğerleri, 2001: 300) tablo kritik değerleri: Sabitli ve trendsiz model için %1 I(0) 4.94 I(1) 5.58 %5 I(0) 3.62 I(1) 4.16 %10 I(0) 3.02 I(1) 3.51

Tahmin edilen sınır testi sonuçlarına göre; %1 önem düzeyinde LIT (gelir vergisi/GSYİH) ile LINVE (yatırım harcamaları), %5 önem düzeyinde ise yine LIT (gelir vergisi/GSYİH) ile LCE (tüketim harcamaları) arasında uzun dönemli bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Bu sonuçlar ışığında hata düzeltme modeli tahmin edilmiş ve sonuçlar Tablo 3'de verilmiştir.

Tablo 3. ARDL Uzun Dönem Katsayıları ve Hata Düzeltme Terimi

	Sabit	LIT	Hata Düzeltme Terimi
LCE	20.737*** (27.071)	-0.698*** (-3.659)	-0.355*** (-3.604)
LINVE	27.862*** (16.326)	-2.843*** (-6.786)	-0.286*** (-5.110)

Not: Parantez içindeki değerler katsayılar için t istatistiklerini temsil etmektedir.
***, ** ve * ilgili katsayının sırasıyla %1, %5 ve %10 seviyesinde anlamlı olduğunu göstermektedir.

ARDL modelinin tahmin sonuçlarına göre, gelir vergisi yükü ile hem tüketim hem de yatırım harcamaları arasında negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 3'deki sonuçlar incelendiğinde; hata düzeltme teriminin katsayısı ve t istatistiği de anlamlı çıkmıştır. Modelin hata düzeltme terimi çalışmakla birlikte, uzun dönemde birlikte hareket eden seriler arasında kısa dönemde meydana gelen sapmaların ortadan kalktığı görülmektedir. Gelir vergisi yükünün; tüketim ve yatırım

harcamalarını azaltıcı yönde ve istatistikî olarak anlamlı düzeyde etkilediği şeklinde bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu sonuçlar iktisadi beklentileri karşılamaktadır.

4. Sonuç

Vergi yükü (türleri) ile tüketim ve yatırım harcamaları arasındaki ilişki literatürde birçok çalışmada araştırma ve inceleme konusu olmuştur. Çeşitli ülkelerde farklı metodolojiler kullanılarak söz konusu değişkenler arasındaki kısa ve uzun dönemli ilişkiler incelenmiştir. Vergi yükü, özellikle de gelişmekte olan ülkelerde, takip ve ifa edilecek ekonomik politikaların tespit edilmesi ve uygulanması açısından önem arz eden bir konu durumundadır.

Çalışmada Türkiye ekonomisi özelinde vergi yükü (gelir vergisi yükü, kurumlar vergisi yükü, dolaylı vergi yükü, dolaysız vergi, toplam vergi yükü) ile tüketim ve yatırım harcamaları arasındaki ilişkisi 1980-2015 dönemi itibariyle incelenmiştir. Çalışmada ARDL testi öncesinde serilerin durağan olup olmadıkları ADF testi yardımı ile incelenmiştir. Durağanlık testi sonuçlarına göre seriler farklı seviyelerde durağan bulunmuştur. Durağanlık analizinden sonra eş bütünleşme ilişkisinin tespitinde Pesaran vd. (2001) tarafından geliştirilen sınır testi yaklaşımından yararlanılmıştır. Sınır testi sonucunda gelir vergisi yükü ile tüketim ve yatırım harcamaları arasında eş bütünleşme ilişkisinin varlığına rastlanmıştır. Bahsi geçen vergi yüklerinin tüketim ve yatırım harcamaları üzerindeki etkisinin ölçüldüğü modelin tahmin sonuçlarına göre; Türkiye'de kurumlar vergisi yükü, dolaylı vergi yükü, dolaysız vergi, toplam vergi yükünün tüketim ve yatırım harcamalarını olumsuz olarak etkilediğine dair kanıtlar elde edilememiştir. Buna karşılık gelir vergisi yükünün, tüketim ve yatırım harcamalarını azaltıcı etkisinin olduğuna dair bulgulara rastlanmıştır.

Çalışmanın bulguları ışığında; tüm sektörlere uygulanabilecek vergi indirimlerinin ekonominin tamamını kuşatıcı biçimde olması, özel tüketim ve yatırım harcamalarını uyarması bakımından dikkate değer bir durum olarak düşünülebilir. İzlenecek kamu gelir politikasının; adil ve etkin bir vergi sistemi tesis etme amacı doğrultusunda, yatırımları ve istihdamı teşvik edici, yurtiçi tasarrufları artırıcı, bölgesel gelişmişlik farklarını minimize eden, ekonominin rekabet gücünü geliştirecek şekilde ifa edilmesi önemli bir husustur. Öte yandan, vergi yükünün dağılımının adil olması ve Türkiye ekonomisinin kırılgan bir yapıda olması bağlamında vergi yapısının, istikrarlı ve sade, maliye politikasının uygulanışını basitleştirici ve manipüleye elverişli olmasının ülkenin makroekonomik dengelerinin gözetilmesi açısından önem taşıdığı söylenebilir.

Kaynakça

Açıkgöz, Ş. (2008). "Türkiye'de Vergi Gelirleri, Vergi Yapısı ve İktisadi Büyüme İlişkisi: 1968-2006", *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, 19, 68, 91-113.

Aktan, C. C., (1998). "Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi", *Vergi Dünyası*, 203, s.41-45.

Arnold, J. (2008). "Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries", *Economics Department Working Papers*, 643.

Avcı, N. (1988). *Bütçe ve Para Politikalarının Makroekonomik Etkileri*, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ekim, Ankara.

Batırel, Ö. F. (1993). "Çağdaş Vergi Politikası", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını*, 35, 217-237.

Cural, M. ve Çevik, N. K. (2015). "Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi: 1924-2013 Dönemi Türkiye Örneği", *Amme İdaresi Dergisi*, 48, 3,127-158.

Çulha, A. A. (2012). "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin İktisadi Döngülere Duyarlılığı", *T.C. Merkez Bankası, Ekonomi Notları*, 34, 07.

Djankov, S., Ganser, T., McLiesh, C., Ramalho, R. ve Shleifer, A., (2010). The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship, *American Economic Journal: Macroeconomics* 2, 31–64.

Dickey, D. A. ve W. A. Fuller, (1979). "Distribution of the Estimators of Autoregressive Time Series with a Unit Root", *Journal of the American Statistical Association*,74, 427-431.

Durkaya, M. ve Ceylan, S. (2006). "Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme", *Maliye Dergisi*, 150, 79-89.

Garba, L. S. (2014). "Tax Revenue and Economic Growth in Nigeria", An Unpublished M.Sc Thesis. Submitted to the Department of Accounting, Ahmadu Bello University Zaria.

Göçer, İ. vd., (2010). "Ekonomik Büyüme İle Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: Sınır Testi Yaklaşımı", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 28, 97-109.

Gül, E. ve Kenar, B. (2009). "AB Ülkeleri ve Türkiye'de Vergi Gelirleri İle Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1980-2008", *Uluslararası Davraz Kongresi* Bildiriler Kitabı, Isparta, 16-26.

Hassett, K. A., and Mathur, A., (2006). "Taxes and Wages", *American Enterprise Institute for Public Policy Research Working Paper*, 128.

Koch, S. F., Schoeman, N. J. ve Van Tonder, J. J. (2005). "Economic Growth and the Structure of Taxes in South Africa: 1960-2002", *South African Journal of Economics*, 73 2, 190-210.

Lee, Y. ve Gordon, R. H. (2005). "Tax Structure and Economic Growth", *Journal of Public Economics*, 89, 1027-1043.

Mangır, F. ve Ertuğrul, H. M. (2012). "Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1988 -2011 Türkiye Örneği", *Maliye Dergisi*, 162, 256-265.

Martin, R., ve Fardmanesh, M. (1990). "Fiscal Variables and Growth: A Cross-Sectional Analysis", *Public Choice*, 64 (3), 239-251.

Mendoza, E. vd., (1995). "Do Taxes Matter for Long Run Growth?", *IMF Working Paper*, 95,79.

Mucuk, M. ve Alptekin, V. (2008). "Türkiye'de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: VAR Analizi (1975-2006)", *Maliye Dergisi*, 155, 159-174.

Munir, K ve Sultan, M. (2016). "Are Some Taxes Better for Growth in Pakistan? A Time Series Analysis", *MPRA*, 68828, 1-20.

Musaga, B. (2007). *Effects of Taxation on Economic Growth: (Uganda's Experience: 1987-2005)*, Doctoral dissertation, Makerere University.

Öncel, S. Y. (2005). "Kurumlar Vergisinde Değişim ve Uluslararası Vergi Rekabeti", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını*, 47, 1-20.

Pehlivan, O. (2004). *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Derya Kitabevi.

Pesaran, M. H., Shin, Y., Smith, R. J. (2001). "Bounds Testing Approaches to the Analysis of Level Relationships", *Journal of Applied Econometrics*, 16, 289- 326.

Saraç, T. B. (2015). "Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği", *Maliye Dergisi*, 169, 21-35.

Sevüttekin, M. ve Nargeleçekenler, M. (2010). *Ekonometrik Zaman Serileri Analizi*, Ankara: Nobel Yayınevi.

Skinner, J. (1988). "Taxation and Output Growth: Evidence from African Countries", *NBER Working Paper*, 2335.

Tanrıöver, B. ve Yamak, N. (2015). "Nominal Faiz Oranı-Genel Fiyat Düzeyi İlişkisinin Gibson Paradoksu Çerçevesinde Analizi", *Maliye Dergisi*, 168, 186-200.

Temiz, D. (2008). "Türkiye'de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi", *2. Ulusal İktisat Kongresi*, 1-18.

Tokatlıoğlu, M. ve Selen, U. (2017). *Maliye Politikası*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Tosun, M. S. ve Abizadeh, S. (2005). "Economic Growth and Tax Components: An Analysis of the Tax Changes in OECD", *Applied Economics*, 37, 2251-2263.

Türk, İ. (2005). *Maliye Politikası*, Ankara: Turhan Kitabevi.

Uluatam, Ö. (2003). *Kamu Maliyesi*, Ankara: İmaj Yayınevi.

Ulusoy, A. (2006). *Maliye politikası,* Trabzon: Üçyol Kitabevi.

Umutlu, G. vd., (2011). "Maliye Politikası Araçlarından Borçlanma ve Vergilerin Ekonomik Büyümeye Etkileri", *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, 30,1, 75-93.

Ünlükaplan, İ. ve Arısoy, İ. (2011). "Vergi Yükü ve Yapısı ile İktisadi Büyüme Arasındaki Dinamik Etkileşimler Üzerine Uygulamalı Bir Analiz", *METU Studies in Development*, 38, 1,71-100.

Veronika, B. ve Lenka, J. (2012). "Taxation of Corporations and their Impact on Economic Growth: The Case of EU Countries", *Journal of Competitiveness*, 4, (4), 96-108.

Widmalm, F. (2001). "Tax Structure and Growth: Are Some Taxes Better than Others?", *Public Choice*, 107, 3 (4), 199-219.

Yamak, N. ve Yamak, R. (1995). "Türkiye'nin Vergi Türlerine Göre Laffer Eğrisi", *Ekonomik Yaklaşım*, 18-19, 51-65.

Yamak, R. (1996). "Türkiye'nin Laffer Eğrisi: Kalman Filtre Tahmin Tekniği", *Ekonomik Yaklaşım*, 7 (21), 27-38.

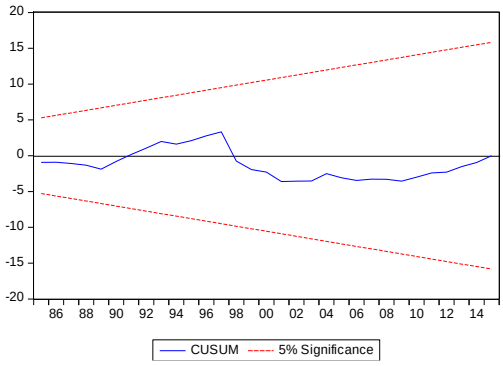
Yamak, R. ve Korkmaz, A. (2005). "Reel Döviz Kuru ve Dış Ticaret Dengesi İlişkisi", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi,* 2 (1), 11-29.

Yamak, R. ve Korkmaz, A. (2006). "Prebisch-Singer Hipotezi ve Küçük Açık Ekonomi Varsayımı", *Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi*, 10, 128-143.

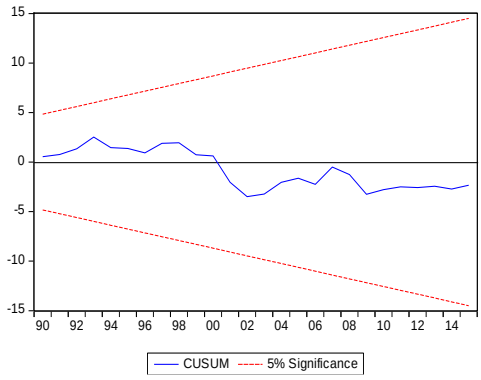
Yavuz, H. ve Beşel, F. (2015). "Türkiye'de Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergi Gelirleri-Ekonomik Büyüme İlişkisi: Frekans Nedensellik Analizi", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3,1, 45-55.

www.maliye.gov.tr

EK 1: Cusum Grafikleri



Bağımlı Değişken: LCE Bağımsız Değişken: LIT



Bağımlı Değişken: LINVE Bağımsız Değişken: LIT