



E-ISSN: 2548-0499

# International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 4 | No. 2 | Year: 2019

<http://dergipark.gov.tr/ijpf>



# International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 4  
No. 2  
2019

**Owner of Behalf of International Public Finance Conference/Turkey /**

**Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye Adına Sahibi**

**Prof. Dr. Adnan GERÇEK** (Bursa Uludağ University, Turkey)

**Chief Executive Officer / Sorumlu Yazı İşleri Müdürü**

**Assoc. Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ** (Bursa Uludağ University, Turkey)

## **Editors / Editörler**

**Prof. Dr. Adnan GERÇEK** (Bursa Uludağ University, Turkey)

**Prof. Dr. Sacit Hadi AKDEDE** (Adnan Menderes University, Turkey)

## **Editorial Board / Yayın Kurulu**

**Prof. Dr. Abuzer PINAR** (Ankara Sosyal Bilimler University, Turkey)

**Prof. Dr. Elif SONSUZUĞLU** (Yakın Doğu University, KKTC)

**Prof. Dr. Jinyoung HWANG** (Hannam University, South Korea)

**Prof. Dr. John T. KING** (Georgia Southern University, USA)

**Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA** (Bursa Uludağ University, Turkey)

**Prof. Dr. Roberto CELLİNİ** (University of Catania, Italia)

**Prof. Dr. Selçuk İPEK** (Çanakkale 18 Mart University, Turkey)

## **Publication Board / Yazı Kurulu**

**Assist. Prof. Dr. Feride BAKAR TÜREGÜN** (Bursa Uludağ University, Turkey)

**Res. Assist. Halil SERBES** (Bursa Uludağ University, Turkey)

## **Publication Period / Yayın Dönemi**

Biannual (Summer & Winter)

## **Address / Adres**

Bursa Uludağ University  
Faculty of Economics & Administrative Sciences  
Department of Public Finance  
16059, Nilüfer / Bursa – Turkey  
e-mail: infoijpf@gmail.com

## **International Advisory Board / Uluslararası Danışma Kurulu**

- Prof. Dr. Aykut HEREKMAN** (Anadolu University, Turkey)  
**Prof. Dr. Naci Birol MUTER** (Celal Bayar University, Turkey)  
**Prof. Dr. Nihat FALAY** (İstanbul University, Turkey)  
**Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ** (Dokuz Eylül University, Turkey)  
**Prof. Dr. Abuzer PINAR** (Ankara Sosyal Bilimler University, Turkey)  
**Prof. Dr. Adnan GERÇEK** (Bursa Uludağ University, Turkey)  
**Prof. Dr. Ahmet ULUSOY** (Beykent University, Turkey)  
**Prof. Dr. Alicja BRODZKA** (Wrocław University of Economics, Poland)  
**Prof. Dr. Amanda KING** (Georgia Southern University, USA)  
**Prof. Dr. Ateş OKTAR** (İstanbul University, Turkey)  
**Prof. Dr. Binh TRAN-NAM** (UNSW Australia Business School, Australia)  
**Prof. Dr. Christos KOLLIAS** (University of Thessaly, Greece)  
**Prof. Dr. Danuše NERUDOVA** (Mendel University in Brno, Czech Republic)  
**Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU** (Yakın Doğu University, KKTC)  
**Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU** (Osmangazi University, Turkey)  
**Prof. Dr. Erich KIRCHLER** (University of Vienna, Austria)  
**Prof. Dr. Francisco Alfredo García PRATS** (Universitat de València, İspanya)  
**Prof. Dr. Jinyoung HWANG** (Hannam University, South Korea)  
**Prof. Dr. João Félix Pinto NOGUEIRA** (IBFD, Netherland)  
**Prof. Dr. John T. KING** (Georgia Southern University, USA)  
**Prof. Dr. Malcolm SAWYER** (Leeds University, UK)  
**Prof. Dr. Metin TAŞ** (Gedik University, Turkey)  
**Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ** (Çankaya University, Turkey)  
**Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA** (Bursa Uludağ University, Turkey)  
**Prof. Dr. Robert W. McGEE** (Fayetteville State University, USA)  
**Prof. Dr. Roberto CELLİNİ** (University of Catania, Italia)  
**Prof. Dr. Sacit Hadi AKDEDE** (Adnan Menderes University, Turkey)  
**Prof. Dr. Tamer BUDAK** (İnönü University, Turkey)  
**Prof. Dr. Tarık VURAL** (Abant İzzet Baysal University, Turkey)  
**Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ** (Anadolu University, Turkey)  
**Prof. Dr. Selçuk İPEK** (Çanakkale 18 Mart University, Turkey)  
**Dr. Vito TANZI** (International Monetary Fund, USA)  
**Assoc. Prof. Dr. Arman Zafer YALÇIN** (Balıkesir University, Turkey)  
**Assoc. Prof. Dr. Hilmi ÇOBAN** (Kırıkkale University, Turkey)  
**Assist. Prof. Dr. Memduh ASLAN** (Hasan Kalyoncu University, Turkey)

## Referees for This Issue / Bu Sayıda Görev Alan Hakemler

- Prof. Dr. Ahmet ULUSOY (Beykent University, Turkey)  
Prof. Dr. Erdal GÜMÜŞ (Eskişehir Osmangazi University, Turkey)  
Prof. Dr. Ersan ÖZ (Pamukkale University, Turkey)  
Prof. Dr. Hakan AY (Dokuz Eylül University, Turkey)  
Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR (İzmir Katip Çelebi University, Turkey)  
Prof. Dr. Murat ÇAK (İstanbul University, Turkey)  
Prof. Dr. Mustafa Erkan UYUMUZ (Anadolu University, Turkey)  
Prof. Dr. Mustafa SAKAL (Dokuz Eylül University, Turkey)  
Prof. Dr. Nazan SUSAM (İstanbul University, Turkey)  
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA (Bursa Uludağ University, Turkey)  
Prof. Dr. Selçuk İPEK (Çanakkale Onsekiz Mart University, Turkey)  
Prof. Dr. Serkan BENK (İnönü University, Turkey)  
Prof. Dr. Tamer BUDAK (İnönü University, Turkey)  
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ (Dokuz Eylül University, Turkey)  
Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ (Dokuz Eylül University, Turkey)  
Assoc. Prof. Dr. Eda BALIKÇIOĞLU (Kırıkkale University, Turkey)  
Assoc. Prof. Dr. Fazlı YILDIZ (Kütahya Dumlupınar University, Turkey)  
Assoc. Prof. Dr. Mehmet CURAL (Zonguldak Bülent Ecevit University, Turkey)  
Assoc. Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ (Bursa Uludağ University, Turkey)  
Assist. Prof. Dr. Erdal EROĞLU (Çanakkale Onsekiz Mart University, Turkey)  
Assist. Prof. Dr. Elif Ayşe ŞAHİN İPEK (İzmir Katip Çelebi University, Turkey)  
Assist. Prof. Dr. Harun KILIÇASLAN (Sakarya University, Turkey)  
Assist. Prof. Dr. Pelin MASTAR ÖZCAN (Manisa Celal Bayar University, Turkey)  
Assist. Prof. Dr. Sabri Sami TAN (Çanakkale Onsekiz Mart University, Turkey)  
Assist. Prof. Dr. S. Çağrı ESENER (Bandırma Onyedi Eylül University, Turkey)  
Assist. Prof. Dr. Şansel ÖZPINAR (Adnan Menderes University, Turkey)

Thank you for your contribution to increase the scientific quality of our journal.

International Journal of Public Finance (IJPF) is an international journal and is being searched by the following indexes and databases:

 <p>DOAJ DIRECTORY OF OPEN ACCESS JOURNALS</p>	 <p>DRJI Directory of Research Journals Indexing</p>	 <p>Scientific Indexing Services</p>
 <p>INTERNATIONAL Scientific Indexing</p>	 <p>SÖBIAD</p>	



<b>Table of Contents / İçindekiler</b>	<b>Pages</b>
<b>Psychological and Sociological Factors Weakening Public Budget</b>	
<b>1) Awareness</b> <i>Fidan Kılavuz &amp; Cihan Yüksel</i>	(127 – 144)
<b>Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi</b>	
<b>2) Comparative Analysis of Tax Complexity in Turkey and Some Countries</b> <i>Gizem Zeren</i>	(145 – 165)
<b>OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar</b>	
<b>3) Taxation of Digital Economy in OECD and Selected Countries: Implications for Turkey</b> <i>Hüseyin Akkaya &amp; Adnan Gerçek</i>	(166 – 188)
<b>Nizâmü’l Mülk’ün “Siyasetnâme” İsimli Eserindeki Malî Konuların Tespiti ve Değerlendirilmesi</b>	
<b>4) Determination and Evaluation of Financial Issues in Nizâmü’l Mulk’s “Siyasetnâme”</b> <i>Recep Temel</i>	(189 – 204)
<b>Kamu Hizmetlerinin Sunum ve Finansmanında Kamu Özel İşbirliği Modeli: Avrupa Birliği ve Türkiye</b>	
<b>5) Public Private Partnership Model in the Provision and Financing of Public Services: European Union and Turkey</b> <i>Mircan Tokatlıoğlu &amp; Semih Şen</i>	(205 – 235)
<b>The Effect of Accountability, Transparency, And Supervision on Budget Performance by Using The Concept of Value For Money in Regional Business Enterprises (BUMD) of Riau Province</b>	
<b>6) Suharyono</b>	(236 – 249)
<b>Yerel Yönetimler Ekonomisinde Yatay Eşitsizlik Sorununa ve Çözümüne Dair Teorik Bir İnceleme</b>	
<b>7) A Theoretical Review on the Horizontal Inequality Problem and Solution in the Local Government Economics</b> <i>Berkan Karagöz</i>	(250 – 269)



## Psychological and Sociological Factors Weakening Public Budget Awareness\*

Fidan Kılavuz<sup>1</sup>

Cihan Yüksel<sup>2</sup>

RESEARCH  
ARTICLE

### ARTICLE INFO

Submitted : 19.10.2019

Revised : 05.11.2019

Accepted : 15.11.2019

Available : 30.12.2019

iThenticate similarity  
score: 16%

### JEL classification:

H31, H61, E71

### Keywords:

Public Budget,  
Common Wallet,  
Behavioral Economics,  
Fiscal Psychology,  
Fiscal Sociology

### ABSTRACT

Public budget, which is the total of the expenditures made to meet the common needs of the society and of the revenues obtained to finance these expenditures, can be expressed with a “common wallet” metaphor. However, the main problem is, in case that public resources are not used correctly and effectively, why citizens do not show as much sensitivity towards their common wallets, as they show towards their personal wallets. It is important to examine the factors that weaken public budget awareness (common wallet perception) on the basis of behavioral economics, which is an area that observes the effects of people's attitudes, behaviors, and thoughts on economic-based choices and decisions and examines these observations based on experiments. For this reason, the main purpose of our study has been to bring some concepts used in the fields of psychology and sociology in the field of public finance. In this study, the "fiscal alienation" concept was derived from the concept of lack of social belonging, “lack of fiscal altruistic punishment” concept from the concept of altruistic punishment, "fiscal bystander effect" from the concept of the bystander effect, "fiscal social loafing" concept from the concept of social loafing, "behavioral fiscal dissonance" concept from the concept of the theory of cognitive dissonance, and "the problem of fiscal ethic" concept from the concept of undeveloped ethical culture/behaviors.

**Cite this article as:** Kılavuz, F. & Yüksel, C. (2019). “Psychological and Sociological Factors Weakening Public Budget Awareness”, *International Journal of Public Finance*, 4(2), 127-144.

\* This study is an expanded version of the papers presented at the 34th International Public Finance Conference / Turkey on 24-27 April 2019.

<sup>1</sup> Master of Public Finance, ORCID: 0000-0002-7772-4782, Mersin University, Department of Public Finance, Turkey, [klavuzfidan@yahoo.com](mailto:klavuzfidan@yahoo.com)

<sup>2</sup> Asst. Prof. Dr., ORCID: 0000-0003-1959-1245, Mersin University, Department of Public Finance, Turkey, [cihanyuksel@mersin.edu.tr](mailto:cihanyuksel@mersin.edu.tr)

## 1. Introduction

Public budget, which is one of the most important instruments of the public sector, is a fiscal planning tool that includes public revenues and expenditures. The public budget is formed by the participation of citizens in a number of co-finances, particularly taxes. Public expenditures, or in other words the common expenditures of the society are financed by these budgetary resources created by the co-financing of citizens. The fact that the common expenditures are financed by the public budget, which is shaped by the co-financing, is one of the main pillars of that the public budget is actually the common wallet of all citizens living in that country. As a matter of fact, just like individuals' personal budgets (personal wallets) that represent their personal income and expenses, there may be a public budget (common wallet) that represents the common income and expenses of the society. In our study, we have expressed the citizens' sensitivity to the public budget, which we define as the legitimate instrument of the government's power to spend and to collect revenue, with the concept of "common wallet perception". It would only be possible to clarify this concept by evaluating the psycho-social factors that affect the attitudes and behaviors of people, whom are too versatile to fit into narrow schemes. Thus, the fact that the political, social and economic motives of people are open to social interaction necessitates a multi-faceted evaluation. Therefore, the main research question of our study is the psycho-social factors that explain why citizens do not show sensitivity towards their common wallets, as much as they show towards their personal wallets.

In this context, through mentioning psycho-social factors that affect (weaken or improve) public budget awareness, which demonstrates a formation and development process intertwined with society, the parameters that form the basis of society's attitude and perception on this issue are discussed from different perspectives. In the first part of this study in which we adopt this perspective, the concept of "common wallet" that we have used as a metaphor was explained and an evaluation was made on the weakening of the perception of "common wallet" in the public budget. In the continuation of the study, psychological and sociological factors that weaken public budget awareness are scrutinized by referring to the following concepts respectively: lack of social belonging (fiscal alienation), altruistic punishment (lack of fiscal altruistic punishment), bystander effect (fiscal bystander effect), social loafing (fiscal social loafing), the theory of cognitive dissonance (behavioral fiscal dissonance) and undeveloped ethical behavior/culture (the problem of fiscal ethic). And in conclusion, new psychological and sociological concepts related to public budget are added to the public finance literature.

## 2. Weakening of "Common Wallet" Perception in Public Budget

The government makes public expenditures while meeting the common needs and gets public revenues in order to realize these expenditures. Through these revenues, the goods and services necessary for the provision of public services are



purchased and expenses are converted to public services. Therefore, we can express the public budget, which is the total of the expenditures made to meet the common needs of the society and of the revenues obtained to finance these expenditures, as a common wallet used for the common needs of the society. At this point, an important aspect is that this wallet is financed by the citizen and spent back on the provision of services to the citizen. This situation points to one of the important points where the personal wallet (budget) of the microeconomic actors (individuals and firms) and the common wallet (public budget) differentiate. In our study, based on these differences we preferred to express the public budget as a "common wallet" as a means of metaphor. At this point, we can define the concept of common wallet as follows: "It is a public resource that demonstrates the common income and common expenses of the citizen as a whole in a detailed way and provides the executive body with the authority to collect revenues and realize the expenses by using public authority and resources in line with the common interests of the society."

On the other hand, it is very important to evaluate all aspects of the concept of the common wallet, which develops and changes in a tightly coupled way with social dynamics. At this point, citizens' perception of the common wallet is an element that needs to be emphasized.

Although the concept of "common wallet" that we use through the metaphor exists in practice, it cannot be clearly understood due to some problems. The primary problem is that the citizens, who are the real owners of the resources that make up this wallet, are not aware that they are the owners, or that their awareness is weak. At that point, the weakness or weakening of perception will bring along some problems such as not using the resources correctly, loss of social sensitivity and awareness, and disruption of the audit process. An important factor in this undeveloped perception is that citizens do not show as much interest and responsibility towards the public budget, which is their common wallet, as they show towards their personal wallets. Therefore, it is not possible under these conditions to reflect social demands in public decision making.

Given the fact that the budget has political, economic, fiscal and legal consequences, it is clear how important it is to use it correctly and effectively. In this context, it is necessary to answer the question of "why citizens do not show the same sensitivity as they show towards their personal wallets when the public resources are not used correctly and efficiently", which is the starting point of our study. At this point, there are many factors that weaken the perception of common wallet. These elements can be listed as insecurity of law, corruption, media-trade-government relationship, the effect of liberal thought, the structure of civil society organizations, lack of publicity awareness, weakness of the awareness of citizenship, the role of education, psychological and sociological elements. However, in this study, we evaluated psychological and sociological factors.



### **3. Psychological and Sociological Factors**

The mainstream thought system defines individuals as homo-economicus. In other words, according to the basic assumption of classical and neo-classical economics, individuals are rational and selfish. Therefore, since individuals are rational in their decisions and choices, they do not reflect their moods, emotions and behaviors. However, people are too versatile to fit into such narrow schemes. In fact, the human is a social being that influences and is influenced by the society in which s/he lives. Therefore, people are open to social interaction. This social interaction affects people's attitudes and behaviors. For this reason, people often behave in a similar way by being influenced by each other despite their personal differences. Besides, this situation affects the motives of the political, social and economic nature. Therefore, it would be appropriate to use some sociological and psychological concepts in explaining the formation and development process of the perception of common wallet, which is intertwined with society.

Indeed, this part of our study is included in the scope of behavioral economics, which is a separate field of study. As a matter of fact, behavioral economics refers to an area that observes the effects of people's attitudes, behaviors and thoughts on economic-based choices and decisions and examines these observations grounding on experiments (Toigonbaeva & Eser, 2011: 288). Thus, when the weakening of individuals' common wallet perception is examined within the framework of behavioral economics, the following concepts emerge.

#### **3.1. Lack of Social Belonging (Fiscal Alienation)**

Belonging is a concept that brings the understanding to the fore in human relationships. In fact, in terms of the word meaning, it is defined as relatedness, affiliation, and belonging. As an expression of a developing bond in the individual-society relationship, belonging also makes it easier to understand people in similar categories. Therefore, belonging can be expressed as a reflection of a state of consciousness. In this context, a sense of belonging is considered as a prerequisite for the ability to develop collective consciousness, the productivity in meaning-making and the emergence of social elements such as value, norm, and identity. Belonging can be expressed as part of the process of social integration. Thus, people gain a sense of belonging by virtue of their social environment, while at the same time, they can gain this sense through their conscious choices throughout their lives. In other words, while the sense of belonging can be shaped by the social environment acquired by birth such as ethnic identity, family, religion and nationality, it is also possible to shape it later by conscious choices such as education, politics, economic and social environment. This reveals that the concept of belonging is not one-dimensional. For this reason, the necessity of interdisciplinary cooperation comes up in explaining the concept of belonging. In fact, people establish social relations and maintain their lives, in the context of multi-dimensional intellectual and action-based relations which bear the traces of their personal identities and appearances such as socio-cultural, psychology

and economy. This explains, in one aspect, why people exhibit similar attitudes and behaviors in social groups despite individual differences (Alptekin, 2011: 20-21).

Ensuring social integration is in direct proportion to how much people feels the sense of belonging for the society in which they live. On the other hand, social integration has a very important position in terms of the development of the sense of "we" and social consciousness. However, people have turned away from social integration with the strengthening of institutional structures shaped in the context of transfigurations and transformations occurring in today's conditions. Especially after the 1980s, spotlighting of the individualization has accelerated this process.

On the other hand, with the discourse of "modern man", social structures have lost their meaning and reality and under these conditions, people have become under the influence of sudden and temporary popular culture. According to Zijderveld (1970), human beings have become an expert attendant as a means of the consumption patterns determined under these conditions. For this reason, people have been alienated from themselves and from society. In other words, people do not regard themselves as an element contributing to the formation of social structure.

The detachment or estrangement of people from society is associated with the concept of alienation. The concept of alienation is a broad concept that can be reduced to the beginning of life. However, we will mostly focus on the evaluation of the alienation concept in the context of social psychology. In this context, Georg Wilhelm Friedrich Hegel (1807/1998) was the first to address the concept of alienation. In his early works, Hegel considered the concept of alienation as a result of private property. According to Hegel (1807/1998: 294-297), people live in a world which they shape in the direction of their labor and knowledge. However, as a result of the existence of rules in this world, which prevent people from fulfilling their basic needs, people feel themselves alien. People's working in order to satisfy their needs has turned nature and the objects in nature into objects that they use for their own needs. Unlike Hegel, Marx (1961/2007) contextualized alienation as an outcome of the social world rather than a cause of it. According to Marx (1961/2007: 142-172), the objectification of the products that people obtain as a result of working in the capitalist system, that is, becoming independent of themselves, leads to alienation. In other words, alienation will occur if the products of people's labor become a force against them or bring them under control. Therefore, according to Marx (1961/2007: 67-83), objectified labor alienates man from nature, from his/her self, humanity, life activity, from the products of his/her activity and from his/her body. This situation, on the other hand, causes people to stop being a conscious being. According to Weber, alienation occurs under the influence of economic, social and political forces. Weber also determined the interaction field of the concept of alienation in this framework. Besides, in addition to Marx's idea of the alienation of the workers from their labor, Weber also stated that the soldiers become alienated from violence and the sellers and professors from their works (Yalçın & Dönmez, 2017: 153).

The concept of alienation, which causes weakening of social connections, has been discussed within the scope of powerlessness, meaninglessness, normlessness,

isolation and self-alienation dimensions, by Melvin Seeman (Seeman, 1959: 783). Alienation, in one aspect, is related to the formation of the "powerlessness" situation, which is associated with people's feeling of inability to influence and direct the society in which they live. This situation occurs in humans in consequence that they cannot achieve the goals they want to achieve (Seeman, 1959: 784). According to Seeman, the sense of powerlessness also affects individuals' getting information from their environment and concentrating on that information. As a result of his study conducted on Swiss university students, Seeman observed that students do not want to acquire knowledge about nuclear energy and make any effort in this direction, on the basis of the idea that they have no control over nuclear energy (Yalçın & Dönmez, 2017: 157).

"Meaninglessness", which is accepted as another dimension of alienation, stems from the inability of people to ascribe meaning to their own activities due to managerial inefficiencies. Meaninglessness increases when individuals do not know what to believe or when the decision-making process is not clear. It is because individuals have difficulty in understanding the situations they cannot foresee (Seeman, 1959: 786).

Normlessness, which is accepted as another dimension of alienation, on the other hand, is defined by Seeman as believing in the necessity of behaving in ways that are contrary to the framework envisaged by the society in order to reach a certain goal (Yalçın & Dönmez, 2017: 157; Seeman, 1959: 787).

The "isolation" dimension of alienation emerges when individuals do not adopt common values and goals that are socially accepted. Therefore, individuals who are isolated from society or who isolate themselves from society will be estranged from the standards of society. At this point, Seeman emphasizes that the dimensions of normlessness and isolation differ from each other in terms of means and objectives. Normlessness refers to the situation of using any legal or illegal means while accepting the objectives and acting in this direction; isolation, on the other hand, refers to the situation in which the objectives are not accepted (Yalçın & Dönmez, 2017: 157).

Self-alienation, which is the last dimension of alienation, is defined as a kind of experience in which an individual regards himself/herself as a stranger. Individuals move away from engaging in rewarding actions that will make them achieve real satisfaction. Therefore, instead of the accomplished actions, they focus on the rewards which will be achieved as a result of these actions (Seeman, 1959: 790). Seeman exemplifies self-alienation with the situation of a painter who paints considering the profit to be obtained from the sale of the artwork, rather than the artwork itself (Yalçın & Dönmez, 2017: 157-158).

Considering all these evaluations, we can say that social exclusion will come to the fore in social structures where social belonging is weak or undeveloped, with the influence of the alienation dimension instead of social integration. Upon being exposed to social exclusion, people's inadequacy to create their own future or inability to reach these opportunities will affect many political, social and economic factors. In fact, this constitutes a mass of individuals who lack citizenship rights and whose social

connections are weak. On the other hand, it is an unchangeable reality that public administration mechanisms as a whole cannot be evaluated separately from social processes and formations. In this context, these forms of formation lead to the weakness or weakening of the perception of the common wallet created by the common contributions of the society. This situation can also be called "fiscal alienation". As a matter of fact, it is very difficult to create or perceive common values in social structures where social perceptions cannot be nourished. It is because this situation will also lead to a case of social weakness in which social empathy remains weak while individualization gains strength and alienation increases, in society. Therefore, social belonging is accepted as one of the basic elements of social integration. In fact, social belonging and integration require a sense of "us" rather than a sense of "I". Therefore, the development of a sense of social belonging will contribute to the development of citizens' sense of responsibility at many different points, especially in the public sphere.

### **3.2. Altruistic Punishment (Lack of Fiscal Altruistic Punishment)**

Altruistic behavior refers to the situation in which the person does not expect an award or a personal benefit from the altruist act performed. Indeed, altruism is also defined as prosocial or altruistic behavior in general in the literature (Karadağ & Mutafçılar, 2009: 43).

Altruistic punishment means that individuals punish other individuals if they know that the results will cause any negativity for themselves or the group they are in and although they know that this situation will not provide them with any financial benefit. The possibility of altruistic punishment depends on the motives of trust and integration within the group (Fehr & Gächter, 2002: 137). On the other hand, the maintenance of cooperation throughout human history reveals the necessity of applying altruistic reward and altruistic punishment (Güney & Bahçekapılı, 2010: 30).

Altruistic punishment can be considered as an indicator that the maintenance of behaviors in accordance with the norms of justice is important in the social groups. However, the important point here is that when people inflict altruistic punishments, they should base or adopt social norms and values, not individual interests or pleasures. On the other hand, we can say that for people social preferences gain importance besides economic preferences (Barclay, 2006: 342). In this context, it would not be wrong to say that collective actions can be controlled by altruistic ways of behavior. It is because the punishment of behaviors that will harm the group by individuals within the group, that is, reacting to the attitudes and behaviors that will harm the group, will create pressure for those who do the harm, and this will be a disincentive.

Reacting to or punishing the attitudes and behaviors that harm the social group by the members of the same group will create an internal control mechanism. However, the person who reacts to the harm that occurs must also run the risk of a counter-reaction or exclusion. For the extent of the reaction to and exclusion of these

people to be large often condemns society to remain unresponsive. The existence of the obstacles against acting with social consciousness for the one who reacted can distract him/her from this behavior pattern. In this context, we can say that the society will be unresponsive to the lawlessness, corruption and injustices that will be experienced in the political, social and economic fields in the social structures where these obstacles emerge or where altruistic punishment remains weak. On the other hand, in social structures where social responsibility and integration are not developed, people can act just for the sake of not violating group norms. In other words, people just avoid behaving against the group without adopting common social values. In this case, people will exhibit these behaviors in areas where they will not be subjected to reaction or punishment. Therefore, it is very important for people to adopt common social values. In this context, it is very important for the common wallet, which can be characterized as one of the common values of the society, to be adopted as a common value. These elements play a decisive role in the development or weakness of the perception of the common wallet. From the perspective of public finances, we can call this situation which weakens public budget awareness and sensitivity as the "lack of fiscal altruistic punishment". Altruistic punishment, which we consider as an internal control mechanism, in one aspect, is also important in the framework of the protection of the public sphere and rights. Exclusion of unethical forms of behavior taking place in the public sphere (such as corruption, bribery, nepotism) and the people who exhibit these behavior patterns in social groups will establish social consciousness. Otherwise, within the process, unethical behaviors can be normalized in social structures that become unresponsive.

### **3.3. Bystander Effect (Fiscal Bystander Effect)**

The murder of Kitty Genovese which occurred on March 13, 1964, in the Kew Gardens district of Queens, New York, has long been featured in the press and has been the subject of many discussions. As a result of the discussions which reflected also in the field of psychology, many studies have been conducted and this psychological-based event has been called the "bystander effect" by John Darley and Bibb Latane. The murder of Kitty Genovese occurred as follows: Kitty Genovese was beaten, stabbed and raped by a knife-wielding attacker very close to home on her way home after work. Genovese was taken to the hospital upon the arrival of the police. However, Genovese died on the way to the hospital. According to the first reports, 38 people witnessed the attack lasting more than half an hour and no one did anything to prevent the murder. It was then reported during the course of the trial that there were 12 neighbors who heard and saw the crime. After the event, social psychologists, researchers, and journalists have directed to the factors underlying the insensitivity and selfishness of the people. Social psychologists have argued that no one intervenes in the event due to factors such as the diffusion of responsibility and pluralistic ignorance with reference to the presence of many witnesses. In fact, similar results were obtained in later psychological-based studies (Sagarin & Lawley-Sagarin, 2005: 167).

After the murder, individuals who noticed the events that took place in the society but remained unresponsive to these events were characterized as the bystanders. The bystander effect is defined as the individuals' only watching the occurrence of an event and influencing other individuals by causing them to watch without interfering (Özdevecioğlu, Kaya & Dedeoğlu, 2014: 28). The bystander effect is also referred to as audience effect or bystander apathy.

The studies carried out on the bystander roles divide them mainly into two as constructive and destructive. Apart from this main distinction, bystander roles were detailed in the forms of abdicating, avoiding, instigating, manipulating, collaborating, facilitating, intervening, defending, empathizing, sympathizing, and succumbing (Paull, Omari, & Standen, 2012: 360-361). In this context, bystander apathy is a concept stating the situation in which people feel less responsible as the number of people who realize the event increases and therefore expect others to intervene (Hudson, Bruckman, 2004: 169). In other words, people's reactions to the events taken place inversely proportional to the number of group members (Fredricks, Ramsey, & Hornett, 2011: 4).

Social pressures (one's thinking that s/he will do something wrong and, avoiding it), pluralistic ignorance (one's complying to the inaction of others in social harmony, thinking that it is not his/her business), the diffusion or sharing of responsibility (the belief that others will intervene), the desire to protect oneself by believing that his/her security is in danger, one's thinking that he/she does not have the sufficient skills (perceived inadequacy) and, the complexity of the situation are considered among the reasons of the bystander apathy (Özdevecioğlu et al., 2014: 28; Grantham, 2011: 264).

Diffusion of responsibility is an important concept that is counted as one of the reasons for the bystander apathy. The concept of diffusion of responsibility was first introduced into literature by John Darley and Bibb Latané in 1968. The concept of diffusion of responsibility means that people feel less responsible for the behavior they exhibit within the group than for the behaviors exhibited individually (Forsyth, Zyzniewski & Giammanco, 2002: 55).

In fact, one of the main factors underlying the desensitization towards social problems is the diffusion or sharing of responsibility. People think that the responsibility to intervene is shared within a society. In this case, people remain unresponsive, thinking that others will intervene somehow. Thus, as the number of people increases, the intervention rate decreases. Besides, they become in a dilemma as to whether there is really a situation that necessitates them to intervene. We can say that as the number of people who notice the event increases, they feel less responsible and therefore expect others to intervene. The case that everyone thinks someone else will intervene creates unresponsiveness. Thus, the reasons for insensitivity toward social problems are also explained by the concepts of the bystander effect or bystander apathy. Psychological-based bystander apathy can be said to affect people's perceptions of the common wallet in the context of the public budget. As a matter of fact, citizens may think that decisions made, or expenditures

realized concerning the public budget have already been followed by someone else or it will be reacted against any negativity. In other words, citizens may move away from the perception of common wallet with the idea that responsibility is shared within a society. Therefore, the situation that, with respect to the ownership of the public budget, people feel less responsible for the budget as the number of citizens increases, and hence expect others to intervene in case of misuse of the budget, can be called the "fiscal bystander effect".

### **3.4. Social Loafing (Fiscal Social Loafing)**

The link between social loafing and group performances was first demonstrated in 1927 as a result of the research conducted by Ringelmann (Kravitz & Martin, 1986: 936). Ringelmann, in his study called rope pulling test, stated that the effort levels of individuals were different in a group or alone. Ringelmann, the first to report the reduction of individual efforts within a group, measured the force exerted by the workers in a rope pulling experiment involving German workers. The workers were included in the rope-pulling experiment alone and in groups of different sizes. Workers who participate were asked to pull the rope as hard as possible. During the experiment, a strain gauge was used to measure how much force a person applies when pulling a rope. The force exerted by the group members on their own was expected to increase based on the increase in the number of people. However, the result of the experiment was strikingly different. According to the reports held during the experiments, the individuals pulled the rope alone with an average force of 63 kg. In groupings of three, the total force exerted by the individuals was limited to a force of 160 kg, which is only two and a half times the individual performance. In the groupings of eight, the total applied force was measured as 248 kg, less than four times the individual forces. As a result of the experiment, it was reported that the force applied to the rope per individual within the group was less than the force applied alone. Although Ringelmann did not perform this experiment in order to compare individual and group performances, he concluded that the force exerted by individuals decreased with increasing group size. The difficulty of determining the performances within the group has been shown as one of the most important reasons for this result and the concept of social loafing has been used for the first time. The fact that individuals tend to show less effort within the group is called the Ringelmann effect (Latané, Williams, & Harkins, 1979: 822-823).

Ringelmann effect is important because it contains different results from common stereotype and social psychological theory. Indeed, according to the common stereotype, the sense of participation in the group leads to an increase in the effort. From this point of view, the moral integrity of the group and the effort to reach common goals trigger a sense of unity. The social psychological theory states that performance should be facilitated by the existence of dominant tendencies and simple and well-learned tasks involving the presence of other individuals. Therefore, it should be investigated whether the Ringelmann effect will occur in connection with other tasks. On the other hand, the Ringelmann effect has led to the generation of different



fields to evaluate the social impact theory. In addition, if the Ringelmann effect is not limited to rope-pulling and represents a general phenomenon, it paves the way for research on when and why collective efforts are less effective than individual efforts (Latané, Williams, & Harkins, 1979: 823). In fact, studies conducted in this field have shown that social loafing is valid in various tasks and groups (Karau & Hart, 1998: 186-187). Given that many parameters have an impact on the attitudes and behaviors of individuals, it is clear that these parameters will also affect collective action productivity and consciousness.

The concept of social loafing, which has started to be used upon Ringelmann's rope pulling test, indicates that individuals tend to be less productive or reduce their efforts when they are compared to others in a group (Harcum & Badura, 1990: 629). Social loafing arises when people consciously or unconsciously make less effort in a group than they are alone because of a decrease in social consciousness (Liden, Wayne, Jaworski & Bennett, 2004: 286).

Social loafing is also called social idleness or social parasitism in some sources. The reasons underlying social loafing behavior can be listed as follows: individuals' thinking that the effort they spend in the group will be disregarded, that other individuals in the group will exhibit loafing behavior, and therefore aiming to achieve equality with other individuals by reducing their efforts and their thinking that the gap will be compensated by others if they do not fulfill their duties. (Doğan, Bozkurt & Demir, 2012: 58). On the other hand, some research results show that the level of social loafing has changed due to differences in internal and external factors (Bolin, & Neuman, 2006: 566).

The concept of social loafing has been the subject of many researches over time. For this reason, many theories and models have been developed regarding the concept. One of the leading theories, social impact theory that put forward by Latane in 1981 focused on the possible causes of social loafing. According to this theory, people constitute both the source and the target of social impact. The level of social impact as a result of a situation is related to the power, importance and number of existing sources and targets (Karau & Williams, 1993: 682).

The social impact of group dynamics on the individual has three consequences. The first is that the group dictate their opinion and decisions to the individual by putting social pressure on the individual. The second is that, despite everything, individuals act against the group in direction with their own opinion and decisions. The last one is that individuals adopt the group's opinion and decisions, values, beliefs and behavior norms and comply with the group (Silah, 2000: 183-184).

It should also be noted that the phenomenon of social loafing is valid for the cognitive, physical, and perceptual endeavors under the conditions we mentioned. In fact, there are theories that contradict the concept of social loafing (Taner & Isin, 2017: 31). On the other hand, we can say that the groups have a promoting or inhibiting impact on individual attitudes and behaviors. In fact, if the attitudes and behaviors of the individual comply with the group norms, these attitudes and behaviors are

promoted by supporting them. Otherwise, they are inhibited. The individual remains under pressure from many sources while showing compliance behavior. The existence of social loafing within the group causes the members of the group to be disappointed, makes the members less productive and leads to low participation in the group (Harkins & Petty, 1982: 1216-1217).

In this context, we can say that some citizens exhibit social loafing behavior regarding keeping track of the common wallet created by joint contributions. Although individuals contribute to the formation of the common wallet, they may choose to make less effort to act in line with social goals, due to the reasons underlying social loafing. In fact, when citizens think that the efforts they made towards their works regarding the common wallet will be disregarded, they will tend to loaf. At the same time, when they think that other citizens will exhibit loafing behavior in return for their efforts, it causes them to reduce their efforts in order to even up with others. Therefore, individuals' exhibiting the social loafing behavior and remaining unresponsive in case of misuse of the public budget can be called "fiscal social loafing". That all citizens have a perception of common wallet is very important in terms of the conservation of this wallet. Another reason underlying fiscal social loafing behavior is the decisions of individuals regarding that the efforts they will make are not necessary and important. On the other hand, the social impact is very important because the perception of the common wallet of the citizens can vary with the emotions, reactions, impulses, beliefs, cognitions and behaviors of other individuals. Besides, not identifying citizenship awareness with the efforts to conserve a common wallet may cause their efforts to remain weak and cause them to have low motivation. This situation is more frequently observed in social structures where social integration and common values were not formed.

### **3.5. The Theory of Cognitive Dissonance (Behavioral Fiscal Dissonance)**

The cognitive dissonance theory put forward by Leon Festinger in 1957 expresses the situation in which one's knowledge, beliefs or attitudes contradict another knowledge, beliefs or attitudes of the same person. One will be inclined to eliminate the existence of this contradictory situation by eliminating contradictory cognitions, i.e. by acquiring non-contradictory cognitions or by diminishing the importance of contradictory cognitions. The cognition we use here expresses the information elements that individuals have about their attitude, behavior, and environment (Festinger, 1957: 177-179).

The theory of cognitive dissonance, which is one of the dissonance theories, can be likened to the case of an individual's developing a psychological defense mechanism. For example; "Smoking causes lung cancer" and "I am a cigarette addict" are two cognitions with contradictory information. Moreover, this contradiction is not logical, but psychological. According to Festinger's theory of cognitive dissonance, the existence of such cognitive dissonances distresses people. Therefore, people act in accordance with the motive to get rid of this dissonance. Therefore, to reduce the

existing cognitive dissonance, it is necessary to reduce the number of dissonant cognitions or to increase the number of harmonious cognitions. Namely, in the previous smoking example, we can include some harmonious cognitions in accordance with this situation in order to reduce cognitive dissonance. For example, we can weaken the cognition regarding that smoking causes lung cancer, by strengthening the cognitions of "smoking calms my nerves ", "I am accepted in the group it is involved", "I smoke but I also do sports", which are harmonious with each other. Another way to reduce cognitive dissonance is by rejecting the opposite cognitions. For example, conflicting cognitions can be rejected by acquiring cognitions such as "air pollution is just as harmful as smoking", "doctors are also smoking" or by avoiding reading articles stating that cigarettes are harmful to health. However, as a result of a decision made or an action realized by a person, if the inconsistency between the person's behavior and the cognition that contradicts this behavior is caused by oppression, cognitive dissonance will not occur. Thus, one will not need to convince himself/herself on the rightness of his/her behavior. On the other hand, in the case of the presence of cognitive dissonance, the person will tend to change his/her behavior using a subjective justification, if s/he cannot find an objective justification for which s/he can explain or justify his/her behavior. In other words, one will attempt to explain his/her behavior by changing his/her attitude (Kağıtçıbaşı & Cemalcılar, 2014: 168-170).

The cognitive dissonance theory, which is used in many different disciplines, is a theory that we can use in explaining why citizens remain unresponsive or insensitive to corruption and the inefficient use of the common wallet. Citizens, as voters, participate in the decision-making process by voting. Citizens, thus, make a selection and decide, through voting. After this decision is actualized, the person tends to increase his/her love for the political party organization s/he chose by voting within the voting mechanism and to decrease his/her love for the ones s/he did not choose. In fact, the person, here, tries to develop a psychological defense mechanism and internalize the decision s/he made. Therefore, in case that the political party organization, for which they vote, is in power, even though they realize that there is a wrong application, decision or any unethical behavior within this direction regarding the common wallet constituted by their contributions, they try to legitimize the actions in their minds by changing their attitudes. In other words, people try to internalize their political preferences in an effort to explain their behavior by changing their attitudes. However, if the political party organizations, which they did not vote for, exhibit the same attitudes and behaviors, the strongest response to them will be shown by these people. Therefore, individuals try to comfort their own consciences by justifying their own attitudes, behaviors and the opinions they defend, psychologically in this way. In other words, even if people are aware of the unacceptability of unethical actions, they try to convince themselves that they are "acceptable" because of the circumstances they are in. These attitudes and behaviors of individuals are evaluated within the framework of cognitive dissonance theory and can be called "behavioral fiscal dissonance". Thus, the phenomenon of behavioral fiscal dissonance is one of the important reasons for the weakening of the perception of common wallet.

However, the fact that cognitive contradictions (behavioral fiscal dissonance) do not occur at the same rates in every culture should be taken into consideration. In fact, independently of cultures, people do not perform all their attitudes and behaviors just for the sake of getting rid of cognitive dissonance (Kağıtçıbaşı & Cemalcılar, 2014: 174). In this context, cognitive dissonance was evaluated only as a variable relevant to the subject.

### **3.6. Undeveloped Ethical Behaviors/Culture (The Problem of Fiscal Ethic)**

Ethical behavior/culture is a multifaceted phenomenon that affects social structures and institutions with its political, social and economic dimensions. Indeed, ethical behaviors/culture is defined as the orientation of individuals towards good and right behavior while making decisions. Ethical behaviors/culture are important behavior patterns that shape people's lives. In this context, the issues regarding what is good or right for people and social structures fall within the scope of their ethical behavior/culture. Public administration ethics, on the other hand, is that employees within a certain organizational structure shape their behavior patterns within the framework of determined laws, ethical codes and various rules (Özdemir, 2008: 182).

On the other hand, many political-, social- and economic-based societal changes have taken place in certain periods throughout history. That changes occurred in these periods and ethical values and behaviors/culture do not develop together creates a gap. As a matter of fact, it was observed that unethical behaviors (corruption, bribery, blackmail, smuggling, abuse) increased during periods of this gap (Eryılmaz, 2008: 5).

Ethics is the transfer of any theory into practice, its reflection on the rules of conduct or its implementation. Therefore, the moral collapses experienced as a result of the neoliberal globalization process attract attention as well as ethical behaviors (Yüceol, 2013: 14). This process has led to an increase in income inequalities, oppression on labor markets and the growth of hazards on the common values and environment. The fact that the globalization process moves in the direction towards the developments aimed at increasing capital accumulation increased the gaps in income distribution. This situation paved the way for the emergence of many socio-economic problems, especially unemployment and poverty. On the other hand, underdeveloped countries, where income distribution inequalities are constantly increasing, have been exposed to bloody wars and divisions through experiencing divergence over religion, ethnicity and culture prominently (Yüceol, 2013: 79-80). The existence of capital movements, which are the driving force of the globalization process according to which all seems fair in the way to increase the profits, has increased the moral concerns in terms of human values. This process indirectly damages the development of ethical behaviors/culture.

On the other hand, ethical values, principles and rules are the gains that develop in a specific way to social structures. Moreover, ethical issues can arise not only in the context of politics, judiciary and public administration, but in all areas of

social structure. The suffering of social ethics from erosion also affects other social and institutional areas. The main problem with ethics is that the criteria for determining what is ethical and what is unethical have started to be lost, or that people become desensitized to this situation. Public administration ethics, on the other hand, is also important due to the fact that public officials bear the responsibility to citizens and the public interest is taken as a basis. Therefore, these officials must take into consideration that they have social responsibilities when making decisions and conducting services (Eryılmaz, 2008: 6-8).

In this context, while undeveloped ethical awareness and culture cause the spread of unethical behaviors (such as corruption, nepotism, bribery) in society, these adversities are reflected in other social areas as well as in the public administration process. This situation adversely affects the development process of common wallet perception. The situation, which can be called "the problem of fiscal ethic", is valid for both public officials and citizens. It is because public officials do not only bear responsibility for the organizational structure in which they work, they are also responsible to the citizens. For this reason, the adoption of ethical consciousness and ethical culture values by the public officials involved especially in the implementation process of the decisions taken within the decision-making mechanism regarding the budget, which is created by the contribution of the citizens, is important. Structure, practice and rules that support ethical behavior/culture should be encouraged. In addition, it is quite important to support ethical elements through legal arrangements made within the legal framework, to increase the participation of the public to the process, to increase the functionality of the audit mechanism, to carry out studies in all areas of life for raising awareness of ethical values and spreading the ethical culture (Eryılmaz, 2008: 9).

Nevertheless, the internal dynamics and structural characteristics of each social structure differ. Therefore, the rate of development of the ethical behaviors/culture and the approaches, perception levels and other factors regarding these behaviors/culture develop and change, in ways peculiar to each society. However, public administrations certainly have responsibilities towards citizens in every society. Therefore, the development of ethical awareness and the adoption of ethical culture emerges as an important element in every social structure.

Sen (1990) states that modern economics has two main starting points related to engineering and ethics. One of the most important works is *On Ethics and Economics* (1990) which has critique of utilitarianism. This work examines how utilitarianism as a deeply rooted ethical thought affects economic theory and welfare economics. According to Sen, it is always open to criticism to consider the same as welfare and benefit. Furthermore, the claim that valuable is merely welfare is not an acceptable argument (Sen, 1990: 46). The standard propositions of modern welfare economics are based on both the personal interest-based behavior and the benefit-based social success (Sen, 1990: 30). But it is unethical to argue that everything except the maximization of personal interest is irrational (Sen, 1990: 15).

On the other hand, in order to make sense of the "good" and "right" adopted by societies, it is necessary to aim at the moral philosophy that includes what these concepts mean. Differences in the views of what is good or right are evaluated within the framework of ethical theories. As a matter of fact, it is important to point out whether the moral approach we adopt in the ethical context is a utilitarian morality or a principled morality (Haşlak, 2006: 186-187).

#### **4. Conclusion**

Meeting the common social needs, which we consider as one of the main reasons for the existence of the state, is possible by realizing the use of public resources, which are co-financing instruments. Therefore, the public budget, which we characterized as the common wallet, appears as a multi-dimensional concept that shapes social structures. In this context, the psycho-social elements that shape the individual-society dynamics that we have discussed in our study make it easier for us to evaluate the factors that affect public budget awareness which we characterized as a common social value.

As a matter of fact, fiscal mechanisms shaped by social interaction patterns cannot be subject to an evaluation that is independent of common social values and aims. This also stems from the fact that people influence each other with social behavior patterns, in other words, people are social beings. For this reason, the factors that weaken the perception of the common wallet (public budget awareness) by utilizing psychology and sociology are investigated. In this context, the concepts of fiscal alienation, lack of fiscal altruistic punishment, fiscal bystander effect, fiscal social loafing, behavioral fiscal dissonance and the problem of fiscal ethic are introduced to the public finance literature.

The lack of a multi-dimensional assessment of the attitudes and behaviors of the citizens positioned at the center of the fiscal decision-making processes makes it difficult to formulate qualified economic policies. Therefore, the examination of social structures and fiscal processes by using psycho-social elements that evaluate people's attitudes and behaviors through different dimensions is very important for the development of public awareness and public budget awareness.

#### **References**

- Alptekin, D. (2011). "Toplumsal Aidiyet ve Gençlik: Üniversite Gençliğinin Aidiyeti Üzerine Sosyolojik Bir Araştırma", Doctoral Dissertation, Selçuk University Social Sciences Institute, Konya.
- Barclay, P. (2006). "Reputational Benefits for Altruistic Punishment", *Evolution and Human Behavior*, 27(5), 325-344.

- Bolin, A. U. & Neuman, G. A. (2006). "Personality, Process, and Performance in Interactive Brainstorming Groups", *Journal of Business and Psychology*, 20(4), 565-585.
- Doğan, A., Bozkurt, S. & Demir, R. (2012). "Sosyal Kaytarma Davranışı İle Algılanan Görev Görünürlüğü Arasındaki İlişkinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12(24), 53-80.
- Eryılmaz, B. (2008). "Etik Kültürü Geliştirmek", *Türk İdare Dergisi*, 459, 1-12.
- Fehr, E. & Gächter, S. (2002). "Altruistic Punishment in Humans", *Nature*, 415(6868), 137-140.
- Festinger, L. (1957). *A Theory of Cognitive Dissonance*, Stanford University Press, California.
- Forsyth, D. R., Zyzanski, L. E. & Giammanco, C. A. (2002). "Responsibility Diffusion in Cooperative Collectives", *Personality and Social Psychology Bulletin*, 28(1), 54-65.
- Fredricks, S., Ramsey, M. & Hornett, A. (2011). "Kinship and Bystander Effect: The Role of Others in Ethical Decisions", *Journal of Religion and Business Ethics*, 2(1), 1-22.
- Grantham, T. C. (2011). "New Directions for Gifted Black Males Suffering From Bystander Effects: A Call for Upstanders", *Roeper Review*, 33(4), 263-272.
- Güney, Ş. & Bahçekapılı, H. G. (2010). "İnsanlarda Özgeci İşbirliğinin Psikolojik ve Beyinsel Temelleri", *Türk Psikoloji Yazıları*, 13(25), 29-38.
- Harcum, E. R. & Badura, L. L. (1990). "Social Loafing As Response to an Appraisal of Appropriate Effort", *The Journal of Psychology*, 124(6), 629-637.
- Harkins, S. G. & Petty, R. E. (1982). "Effects of Task Difficulty and Task Uniqueness on Social Loafing", *Journal of Personality and Social Psychology*, 43(6), 1214-1229.
- Haşlak, İ. (2006). "Etik Kongresinin Ardından", *Akademik İncelemeler Dergisi (AİD)*, 1(1), 185-192.
- Hegel, G. W. F. (1998). *Phenomenology of Spirit*, (Trans.) A. V. Miller, (Original work published 1807), Motilal Banarsidass, Delhi.
- Hudson, J. M. & Bruckman, A. S. (2004). "The Bystander Effect: A Lens for Understanding Patterns of Participation", *The Journal of the Learning Sciences*, 13(2), 165-195.
- Karadağ, E. & Mutafçılar, İ. (2009). "Prososyal Davranış Ekseninde Özgecilik Üzerine Teorik Bir Çözümleme", *Felsefe ve Sosyal Bilimler Dergisi*, 8, 41-70.
- Karau, S. J. & Hart, J. W. (1998). "Group Cohesiveness and Social Loafing: Effects of a Social Interaction Manipulation on Individual Motivation within Groups", *Group Dynamics: Theory, Research, and Practice*, (3), 185-191.
- Karau, S. J. & Williams, K. D. (1993). "Social Loafing: A Meta-Analytic Review and Theoretical Integration", *Journal of Personality and Social Psychology*, 65(4), 681-706.



- Kravitz, D. A. & Martin, B. (1986). "Ringelmann Rediscovered: The Original Article", *Journal of Personality and Social Psychology*, 50(5), 936-941.
- Latané, B., Williams, K. & Harkins, S. (1979). "Many Hands Make Light The Work: The Causes and Consequences of Social Loafing", *Journal of Personality and Social Psychology*, 37(6), 822-832.
- Liden, R. C., Wayne, S. J., Jaworski, R. A. & Bennett, N. (2004). "Social Loafing: A Field Investigation", *Journal of Management*, 30(2), 285-304.
- Marx, K. (2007). *Economic and Philosophic Manuscripts of 1844*, (Trans.) M. Milligan, (Original work published 1961), Dover Publications, New York.
- Özdemir, M. (2012). "Kamu Yönetiminde Etik", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 4(7), 177-193.
- Özdevecioğlu, M., Kaya, Y. & Dedeoğlu, T. (2014). "Kişilik Özelliklerinin İzleyici Etkisi (Bystander Effect) Üzerindeki Etkisinde Kontrol Odağının Rolü", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 42, 25-40.
- Paull, M., Omari, M. & Standen, P. (2012). "When Is A Bystander Not A Bystander? A Typology of the Roles of Bystanders in Workplace Bullying", *Asia Pacific Journal of Human Resources*, 50(3), 351-366.
- Sagarin, B. J. & Lawler-Sagarin, K. A. (2005). "Critically Evaluating Competing Theories: An Exercise Based On the Kitty Genovese Murder", *Teaching of Psychology*, 32(3), 167-169.
- Seeman, M. (1959). "On the Meaning of Alienation", *American Sociological Review*, 24(6), 783-791.
- Sen, A. (1990). *On Ethics and Economics*, Basil Blackwell, Oxford.
- Silah, M. (2000). *Sosyal Psikoloji (Davranış Bilimi)*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Taner, B. & İştin, A. E. (2017). "Çalışma Ortamında Sosyal Kaytarma", *Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(3), 25-41.
- Toigonbaeva, D. & Eser, R. (2011). "Psikoloji ve İktisadın Birleşimi Olarak, Davranışsal İktisat", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(1), 287-321.
- Yalçın, Ö. & Dönmez, A. (2017). "Sosyal Psikolojik Açından Yabancılaşma: Dean'in Yabancılaşma Ölçeği'nin Türkçeye Uyarlanması", *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 150-175.
- Yüceol, H. M. (2013). *Ahlâki Ekonomi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Zijderveld, A. C. (1970). *The Abstract Society: A Cultural Analysis of Our Time*, Doubleday, New York.



## Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi

### Comparative Analysis of Tax Complexity in Turkey and Some Countries

Gizem Zeren<sup>1</sup>

RESEARCH  
ARTICLE

#### ARTICLE INFO

Submitted : 02.08.2019  
Revised : 07.11.2019  
Accepted : 15.11.2019  
Available : 30.12.2019

iThenticate similarity score: 3%

#### JEL classification:

H20, K34, E62

#### Keywords:

Tax Complexity, Level of Complexity, Tax Compliance

#### ABSTRACT

The increasing number of functions imposed on taxation has led to the expansion of the coverage of tax systems worldwide, resulting in tax complexity. The complexity is determined by many factors and places serious costs on countries. The increase in the level of tax complexity negatively affects the tax costs of taxation and the administrative costs of taxation. In this study, the scope of tax complexity, the factors that cause complexity and the methods of measurement of complexity were examined. It is then given to some countries and the measurements of the level of complexity of the tax results in Turkey, according to various indices. According to these measures, the level of complexity of the tax in Turkey is quite high and it was understood that the Turkish tax system among the most complex systems in the world.

#### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme : 02.08.2019  
Düzeltilme : 07.11.2019  
Kabul : 15.11.2019  
Yayın : 30.12.2019

iThenticate benzerlik oranı: %7

#### ÖZET

Vergilemeye yüklenen işlevlerin giderek artması, tüm dünyada vergi sistemlerinin kapsamının genişlemesine ve bunun sonucunda vergi karmaşıklığına sebep olmuştur. Söz konusu karmaşıklık pek çok faktör tarafından belirlenmekte ve ülkelere ciddi maliyetler yüklemektedir. Vergi karmaşıklığı seviyesinin artması, vergilemenin idari maliyetlerini de vergi uyum maliyetlerini olumsuz etkilemektedir. Bu çalışmada önce vergi

**Cite this article as:** Zeren, G. (2019). “Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi”, *International Journal of Public Finance*, 4(2), 145-165.

<sup>1</sup> Prj. Assist., ORCID: 0000-0002-9837-9244, Bursa Uludağ University, Department of Public Finance, Turkey, gizemzeren90@gmail.com

**JEL Kodu:**

H20, K34, E62

**Anahtar Kelimeler:**

Vergi Karmaşıklığı,  
Karmaşıklık Seviyesi,  
Vergi Uyumu

karmaşıklığının kapsamı, karmaşıklığa sebep olan faktörler ve karmaşıklığı ölçüm yöntemleri incelenmiştir. Daha sonra ise çeşitli endekslere göre bazı ülkelerde ve Türkiye'de vergi karmaşıklığı düzeyi ile ilgili ölçüm sonuçlarına yer verilmiştir. Bu ölçümlere göre, Türkiye'de vergi karmaşıklığı seviyesinin oldukça yüksek olduğu ve Türk vergi sisteminin Dünyada en karmaşık sistemler arasında yer aldığı anlaşılmıştır.

## 1. Giriş

Vergi uygulamalarında yaşanan karmaşıklık son yıllarda oldukça gündemde bir konu olup, vergilemeye yüklenen mali, ekonomik ve sosyal işlevlerin her geçen gün artmasıyla beraber karmaşıklık seviyesi de artmaktadır. Vergi karmaşıklığı ise mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini zorlaştırdığı ve vergiye gönüllü uyumlarını azalttığı için vergilemenin idari ve toplumsal maliyetlerini artırmaktadır. Bu nedenle son dönemlerde vergi karmaşıklığı ve buna yol açan etkenlerin belirlenmesi, üzerinde durulan ve araştırılan önemli bir konu haline gelmiştir.

Literatürde vergi karmaşıklığını tanımlamaya yönelik net ifadeler olmasa da, bunun ölçülmesi ve karmaşıklığa yol açan faktörlerin belirlenmesine yönelik birçok çalışma vardır. Türk vergi sisteminin en önemli sorunlarından birisi de vergi karmaşıklığı olduğu göz önüne alındığında, vergi karmaşıklığına sebep olan faktörlerin ve ölçüm yöntemlerinde kullanılan unsurların bilinmesi, karmaşıklığın önlenmesine yönelik izlenecek politikaların belirlenmesi için zorunlu bir önkoşuldur. Bu çalışmanın amacı vergi karmaşıklığını belirleyen faktörleri irdeleyerek ve bunu ölçmeye yönelik yöntemler hakkında bilgi vererek Dünya'da ve Türkiye'de vergi karmaşıklığının durumunu ortaya koymak ve vergi karmaşıklığının giderilmesine yönelik öneriler geliştirmektir. Bu kapsamda çalışmada önce vergi karmaşıklığı kavramı hakkında bilgi verilmiş ve vergi karmaşıklığına sebep olan faktörler açıklanmıştır. Daha sonra vergi karmaşıklığının ölçüm yöntemleri teorik açıdan incelenmiş ve kullanılan parametreler ortaya konulmuştur. Böylece konunun teorik altyapısı oluşturulduktan sonra bazı ülkelerde ve Türkiye'de vergi karmaşıklığının boyutu farklı endekse göre ortaya konularak, buna karşı izlenecek politikalara yönelik öneriler sunulmuştur.

## 2. Vergi Karmaşıklığı Kavramı

Vergi karmaşıklığı ve bu karmaşıklığın giderilmesine yönelik çalışmalar tüm dünya üzerinde genel bir tartışma konusu olmasına rağmen vergi karmaşıklığının net bir tanımı yapılamamaktadır. Vergi karmaşıklığı, vergi hukukunda artan karmaşıklığa bağlı olarak ortaya çıkmaktadır (Saad, 2014: 1071). Araştırmacılar karmaşıklığın tanımını yapmak yerine karmaşıklığa sebep olan unsurları sıralamayı tercih etmektedirler. Bu sıralamaya yönelik yapılan ilk çalışma 1989 yılında Slemrod tarafından gerçekleştirilmiştir. Slemrod vergi sisteminin karmaşıklığını; (i) *öngörülebilirlik*, (ii) *idare edilebilirlik*, (iii) *zorluk* ve (iv) *uygulanabilirlik* şeklinde dört farklı açıdan ele almıştır. Öngörülebilirlik ve idare edilebilirlik ile ilgili karmaşıklıklar vergi kanunları, mevzuat ve idari düzenlemelerden kaynaklanan hukuksal işlemlere

ilişkindir. Zorluk ve uygulanabilirlik ise vergi ile ilgili düzenlemelere karşı vergi mükelleflerinin verdiği tepki ve davranışlarla ilişkilendirilmektedir (Budak vd., 2017: 64). Slemrod’a benzer bir sınıflandırmayı McCaffery (1990) üç temel unsuru açıklayarak yapmıştır. Şöyle ki karmaşıklığın “*teknik karmaşıklık*”, “*yapısal karmaşıklık*” ve “*uyum karmaşıklığı*” şeklinde incelenmesi gereken üç boyutu vardır. Teknik karmaşıklık, vergi hukukunda yer alan vergi kanunlarının ne anlama geldiğini anlamaya yönelik zorluğu ifade etmektedir. Yapısal karmaşıklık ile vergi kanunlarının gerçek hayattaki ekonomik ilişki ve işlemlerde uygulanmasına yönelik zorluk anlatılmaktadır. Uyum karmaşıklığı ise mükelleflerin kayıt tutma, beyanname hazırlama gibi vergisel ödevlerin şekli ve usulü ile ilgili yaşanan zorlukları ifade etmektedir (Partlow, 2013: 308). Cooper da (1993) vergi karmaşıklığının içeriğini, *öngörülebilirlik*, *orantılılık*, *tutarlılık*, *yönetim*, *uyumluluk*, *koordinasyon* ve *ifade* şeklinde sıralamaktadır. Cooper’ın yaptığı bu sınıflandırmada öngörülebilirlik, orantılılık, tutarlılık, koordinasyon ve ifade şekli, Slemrod’un öngörülebilirlik unsurunun genişletilmiş hali olarak kabul edilebilir. Uyumluluk ve koordinasyon ise Slemrod’un uygulanabilirlik ve zorluk şeklinde ifade ettiği unsurlara karşılık gelmektedir (Evans, Tran-Nam, 2012: 250).

Vergi karmaşıklığını vergi sisteminden kaynaklanan *uygulama ve uyum maliyetlerini* esas alarak inceleyen farklı görüşler de bulunmaktadır. Burada dikkati çeken ilk nokta gerçek (efektif) vergi karmaşıklığıdır. *Efektif vergi karmaşıklığı*, “*vergi mükelleflerine ve idareye mali yüklerle veya külfetlere neden olan ‘gerçek’ bir karmaşıklık*.” Bir diğer önemli nokta ise legal (hukuki) vergi karmaşıklığıdır. *Legal karmaşıklık ise*, “*vergi kanun ve düzenlemelerinin; sayıca çok olması, sayfa sayısının geniş olması gibi vergi araçlarının çokluğu ile ilgili bir karmaşıklık*.” Ancak bu ikili sınıflandırmada ele alınan unsurlar bir ülkenin vergi sistemine karmaşık diyebilmek için yeterli değildir. Vergi sistemlerinin karmaşık olup olmadığı belirlenirken Slemrod, McCaffery & Cooper’ın karmaşıklığa ilişkin sınıflandırmalarında kullandıkları tüm unsurların birlikte ele alınıp bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Karabacak, 2013a: 17).

Gamage & Shanske’ye (2011) göre vergi karmaşıklığı, verginin mükellefler tarafından yeterince anlaşılmasına ilişkin bir sorun olarak ele alınmalıdır çünkü karmaşıklık, mükelleflerin algısıyla ilgili bir problemdir. Verginin anlaşılabilirliği ise literatürde “*ekonomik anlaşılabilirlik*” ve “*politik anlaşılabilirlik*” olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Ekonomik anlaşılabilirlik, uygulanan vergi politikası sonucunda verginin piyasada ve ekonomik kararlar üzerindeki etkisini; politik anlaşılabilirlik ise, verginin sunum şeklinin politik süreç ve seçim sonuçları üzerindeki etkisini ifade etmektedir. Bu iki unsur birbirinden ayrılmaz bir bütündür (Üyümez, 2016: 81).

Cox ve Eger’e (2006) göre vergi karmaşıklığı, *uyumluluk karmaşıklığı* ve *usule dayalı karmaşıklıktan* oluşmaktadır. Uyumluluk karmaşıklığı; vatandaşların ek vergilere karşı direnci, hükümetlerin hizmetleri genişletme baskısıyla birleştiğinde birçok devletin karmaşık vergi politikaları uygulamasıyla beraber mükelleflerin vergiyle ilgili görevlerini yerine getirmemesi sonucu vergiye uyum sorunu ortaya çıkmasıdır. Usule dayalı karmaşıklık ise, vergi kanunları ile vergi mevzuatından ve vergi idaresinin yapısından kaynaklanan karmaşıklıkları içermektedir (Cox & Eger, 2006: 259-260).

Ulph’a (2013) göre, vergi karmaşıklığının kesin ve net bir tanımı bulunmamasına rağmen karmaşıklık göstergesi olarak iki unsura dikkat çekilmektedir. Bunlardan ilki, vergi sisteminin tasarımını anlatan *tasarım karmaşıklığıdır*. Farklı malların farklı oranlarda vergilendirilmesiyle beraber birden fazla vergi oluşmakta ve bu da karmaşıklığa yol açmaktadır. Ayrıca hükümetlerin farklı makroekonomik amaçları da vergi sisteminin tasarımını etkiler. Bir diğer karmaşıklık göstergesi ise, *operasyonel karmaşıklık*tır. Bu kapsam altında vergi sistemi ve vergi idaresi arasındaki uyumsuzluk, vergi kanunlarının ağır dili ve kanunlarda yapılan sık değişiklikler ile vergi mevzuatındaki tutarsızlıklar bulunmaktadır (Ulph, 2013: 3-6).

Vergi karmaşıklığı içinde değerlendirilmesi gereken bir başka konu da vergi *uyum maliyetleridir*. Örneğin, hükümetlerin makroekonomik politikalarına ulaşmak için vergi sistemine vergi teşvikleri getirmesi bireylerin tüketim ve tasarruf kombinasyonlarını değiştirmesine sebep olmaktadır. Eğer kaynaklar verimli ekonomik alanlara yönlendirilebilirse sorun yoktur ancak verimsiz alanlara yönlendiriliyorsa maliyetler artmaktadır. Bu maliyetlerin hesaplanması kolay olmadığından bu konular da vergi karmaşıklığı kapsamında değerlendirilmelidir (Laffer vd, 2011: 4).

Vergi karmaşıklığı, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını ve düzenlemelerini anlama ve bu düzenlemelere uyum sağlama kapasitesiyle ilgili olup hukuki temeli "*hukuki belirlilik ilkesine*" dayanmaktadır. Hukuki belirlilik ilkesi, hukuk devletinin en önemli gereklerinden biri olup tüm yasal düzenlemelerin hukuka uygun şekilde yapılması ve bireyler tarafından açık, net ve anlaşılır olmasını ifade etmektedir. Bu ilkeye vergisel uygulamalar açısından bakılacak olursa vergi kanunlarının idare tarafından keyfi bir şekilde çıkarılmaması ve mükellefler tarafından hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak şekilde net olması gerektiği anlaşılmaktadır (Üyümez, 2016: 77). Verginin konusunun, miktarının, oranının, tarh ve tahsil zamanlarının, mükelleflere ve idareye yüklenen şekli ödevlerin açık, net ve kolay anlaşılır biçimde düzenlenmesi vergilemede belirlilik ilkesinin gereklerindedir. Belirsizlikler içeren bir vergi kanunu hem mükellefler hem de idare açısından karmaşıklığa sebep olmaktadır. Vergi karmaşıklığının en aza indirilmesi belirlilik ilkesine uygun bir şekilde hazırlanacak olan vergisel düzenlemelerin varlığına bağlıdır çünkü belirsizlikler içeren bir vergi kanunu kendisinden beklenen başarıyı sağlayamaz (Tekbaş, 2010: 136).

### **3. Vergi Karmaşıklığına Sebep Olan Faktörler**

#### **3.1. Vergi Mevzuatında Karmaşıklık**

Vergilemeden beklenen amaçların çeşitlenmesiyle birlikte vergi ile ilgili yasal ve idari düzenlemelerin artışı vergi mevzuatlarında karmaşıklığa yol açan en önemli sebepler arasındadır. Vergi kanunlarının hacimlerinin sürekli olarak genişletilmesi hem vergi mükellefleri hem de çeşitli toplum kesimleri arasında şikayet konusu haline gelmiştir (Budak vd., 2017: 62).

Vergilemeye yüklenen fonksiyonların artışı bir ülkenin mevzuatında bulunan vergi kanunlarının sayısının ve sayfa uzunluğunun artmasına sebep olmuş bu durum ise

mükelleflerin yürürlükte bulunan düzenlemeleri net olarak anlayamamasına ve karmaşıklığa neden olmuştur (Karabacak, 2013b: 41). Verginin konusunun ne olduğunun, vergi mükelleflerinin kimler olduğunun belirlenmesi de oldukça karmaşık bir süreçtir. Burada karşımıza teknik ve yapısal bir karmaşıklık çıkmaktadır. Bir yanda tek tip olmayan bir mükellef grubu, diğer yanda ise sürekli konjonktürel değişimler içinde bulunan bir ekonomik yapı vardır. Bu iki dinamik ve oldukça karmaşık yapıyı kanun metnine dökmek çok zordur (Karabacak, 2013a: 19). Vergilemeyle ilgili unsurların tanımlanması yanında vergilemede adalet, eşitlik, ödeme gücü gibi temel vergileme ilkelerinin kanun metinlerine ne şekilde işleneceği ve nasıl yürütüleceği de ayrı bir karmaşıklığa sebep olmaktadır (James, 2007: 9). Örneğin; aynı gelir tutarını elde edenlere aynı vergi oranı uygulanabilir mi, bu gelirin emek ya da sermaye geliri olması önemli bir ayırım noktası mı, mükellefler kişisel birtakım özelliklerine göre mi vergilendirilmeli yoksa yaş, cinsiyet, eğitim durumu, sağlık durumu ve sosyal koşulları vergi oranını belirlemede kriter olarak kullanılmalı mı, yüksek gelir gruplarının yüksek vergi dilimlerinde yer alması adil bir vergileme için gerekli mi yoksa herkes eşit bir şekilde mi kamu hizmetlerinin finansmanına katılmalı tüm bunlar da kanun metinleri yazılırken ortaya çıkan sorunlar arasındadır (Slemrod & Bakija, 2008: 6-7).

Bir kanun metni hem anlaşılması güç hem de adaletten uzak ise vergi mükellefleri tarafından karmaşık bulunmaktadır. Özellikle mükelleflerin algıladığı vergi yükümlülüğü ile gerçekte ödenmesi gereken vergi borcu arasında yüksek bir fark varsa bu vergi kanunlarının anlaşılmasının zorluğundan kaynaklanmaktadır. Mükellefler böyle durumlarda vergiden kaçınma ya da vergi kaçakçılığı gibi yollara başvurabilmektedir (Mumford, 2015: 186).

### **3.2. Vergi Yönetiminde Yaşanan Karmaşıklık**

Vergi yönetimi kapsamında ortaya çıkan karmaşıklıklar altında vergi idaresinin örgütlenme biçimi, vergisel düzenlemeleri uygulamaya çalışırken kullanılan araçlar, verginin aşamalarında ortaya çıkan bürokratik işlemlerin uzunluğu, idari personelin kanunları kavrayış biçimi, yönetsel düzeyde alınan kararlar ve bütün bu düzenlemelerin ve prosedürlerin tasarlanma şekli sayılabilir (Karabacak, 2013a: 19).

Mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirirken harcadıkları zaman vergiye uyumu da doğrudan etkilemektedir. Özellikle vergi idarelerinde geçirilen uzun süreler mükelleflerin vergiye uyumsuzluğunu arttırmaktadır. Vergiye uyum için harcanan süre bazen vergi kanunlarının karmaşıklığından bazen vergi idarelerinde çalışan memurların sayıca azlığından bazen de basit vergisel ödevlere bile uzun bürokratik işlemler gerekli olmasından kaynaklanmaktadır (Karabacak, 2013b: 41).

Vergiyle ilgili beyan ve ödeme yükümlülüklerini yerine getirmeye çalışan mükellefler, vergi idaresinde çalışan memurların kendilerine ölçülü ve adaletli davranmadığı ya da işlemlerinin düzenli ve düzgün yapılmadığı kanaatine varırsa vergiye uyumları da zorlaşmaktadır (Smith, 1992: 223). Vergi idaresinden çalışan personelin etkili iletişim kuramaması ve eğitim faaliyetlerine katılarak kendilerini

geliştirmemeleri mükelleflerin vergiye uyumsuzluğunu da artıracaktır. Etkili bir iletişim kurulabilirse mükellefin algısındaki karmaşıklık azalacağı gibi vergi idaresine güveni de artacaktır (Güner, 2008: 42). Vergi idaresinde çalışan memurlar mükelleflere karşı olumsuz bir tutum takınırsa vergiye gönüllü uyumun sağlanması zorlaşacaktır (Feld & Frey, 2002: 2-3).

Bilindiği gibi vergisel düzenlemeler, yasama organı, yargı kararları ve idarelerdeki memurların yorumlarıyla sürekli değişmekte ve yeniden tanımlanmaktadır. Mükelleflerin vergilerini ödemeleri de bu değişim içinde sürekli devam etmektedir. Örneğin, belirli bir yılda yasalara uygun olan bir davranış, bundan sonraki bir yıl yasalara aykırı olabilmektedir. Mükelleflerin bu değişime uyum sağlaması için geçen süre de vergi karmaşıklığına yol açmaktadır (Tunçer, 2002: 109).

### **3.3. Siyasal Süreç ve Kamusal Karar Alma Mekanizması**

Günümüzde modern vergi sistemlerinin karmaşılaşmasına sebep olan en önemli faktörlerden biri de vergi politikalarının belirlendiği siyasal süreçtir. Her ne kadar vergi kanunları vergi uzmanları tarafından tarafsız bir şekilde belirleniyor olsa da bu kanunların ön taslağı belirli sürelerle iktidara gelen ve yasama organında çoğunluğu elde eden siyasal partiler tarafından inşa edilmektedir. Dolayısıyla vergi kanunları düzenledikleri dönemdeki siyasal iktidarın tercihlerini yansıtmaktadır (Karabacak, 2013a: 20). Aslında siyasal süreç kendi içinde karmaşık bir süreçtir. Politikacıların davranışlarını belirleyen pek çok faktör vardır. Vergi kanunları çıkarılırken resmi süreçler dışında, bazen bürokratların özel çıkarları bazen de seçim dönemlerinde toplumun tercihlerine uygun politikalar yapılabilmektedir. Bütün bu süreçler birbirine bağlı bir zincir olarak değerlendirilecek olursa zincirin tek bir halkasında meydana gelecek kopma vergi uyumuna da yansıtacaktır (Myles, 2000: 53).

Yasama süreci ve kamusal karar alma kuralları da vergi karmaşıklığına sebebiyet veren bir başka faktördür. Yapılan araştırmalara göre, demokratik siyasal rejimlerin olduğu ülkelerde vergi sistemlerindeki karmaşıklık düzeyi artmaktadır. Şöyle ki, karar alma sürecinde iktidar partisine daha çok veto yetkisi verilen siyasal sistemlerde vergisel düzenlemelerin karmaşıklık düzeyi azalmakta iken, muhalefet partilerine yetki verildiği durumlarda vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyi artmaktadır çünkü bu durumda iktidar, muhalefetin taleplerini de dikkate almak zorundadır (Karabacak, 2013a: 21).

İktidar yapısı da karmaşıklığı etkileyen bir başka faktördür. Yapılan araştırmalara göre, koalisyon hükümetleri tarafından çıkarılan vergi kanunlarının yapısı daha karmaşık iken, güçlü tek parti iktidarlarının çıkardığı yasaların daha az karmaşık olduğu görülmüştür (Karabacak, 2013a: 21). Ancak şu da belirtilmelidir ki, benzer iktidar yapılarında olan ancak vergi ödeme bilinci konusunda farklı sosyal tutumları olan ülkeler arasında bireylerin davranışları da oldukça önemlidir, bu yüzden vergi uyumu incelenirken farklı ülkelerarası karşılaştırmalar yapmak daha doğru sonuçlar verecektir (Alm vd., 1995: 3-6).



Sonuç olarak şunu söyleyebiliriz ki, vergi yönetimi süreçleri sağlıklı işleyen ve denetim mekanizmalarının etkin çalıştığı siyasal rejimlerde vergiye gönüllü uyum da artmaktadır (Aktan, 2006: 133). Eğer, bireyler mevcut yönetim sisteminde sunulan kamu hizmetlerinden yeterli fayda sağladığını düşünüyorsa vergi ödevlerini yerine getirme arzuları daha güçlü olmaktadır (Sandalcı vd., 2015: 20).

### 3.4. Vergi Harcamaları

Kamu maliyesi literatürü incelendiğinde vergi harcamalarıyla ilgili ortak bir tanım bulunmamakta olup, en genel tanımlama şekli "Standart Vergi Sistemi"nden sapmalara sebep olan vergi kayıpları şeklindedir. Standart vergi sisteminden sapmalar ise vergi indirim, indirimli vergi oranı, vergi istisnası, mahsubu, muafiyeti ve vergi ertelemelerinden oluşmaktadır. O halde vergi harcamaları, "*ekonomik, sosyal ve çevresel amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına sebep olan, bazı mükellefler veya mükellef olması gerekenler için tanıdığı ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülük ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran, kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalar*" olarak tanımlanabilir (Vergi Harcamaları Raporu, 2018: 5-7).

Vergi harcamaları da bir kamu harcaması olarak düşünüldüğünde son yıllarda hükümetler tarafından yapılan vergi harcamalarının arttığı görülmektedir. Devlet açısından gelir kaybına sebep olan vergi harcamalarına mükellef açısından bakıldığında vergisel bazı yükümlülükleri ortadan kaldıran düzenlemeler olarak görülmektedir (Tekin & Gürçam, 2015: 140). Vergi harcamaları sebebiyle vergi politikasında yapılan çok sayıdaki düzenleme ve değişiklikler vergisel karmaşıklığa sebebiyet vermektedir. İstisna, muafiyet ve indirim gibi uygulamalar sisteme bir kez dâhil olduğu andan itibaren siyasal nedenlerden dolayı bu harcamalardan vazgeçmek hükümetlerin tercih ettiği bir yol değildir. Tüm bu uygulamalar hem vergi sistemlerindeki karmaşıklığı artırmakta hem de tüketim tercihlerini etkileyerek refah kayıplarına sebep olmaktadır (Budak vd., 2017: 64).

### 3.5. Küreselleşme ile Vergi Sistemlerinin Uyumlaştırılma Çabası

Küreselleşmeyle beraber dünyada sadece ticaretin serbestleşmesi söz konusu olmamış, aynı zamanda yasalar da küreselleşmiştir denilebilir. Vergi hukuku ve vergi kanunları da bu serbestleşmeden etkilenmiştir. Özellikle ikili vergi anlaşmalarının artmasıyla beraber her çeşit sınır ötesi gelir akışının nasıl vergilendirileceği konusunda ortak çalışmalar başlamıştır. İkili vergi anlaşmaları uluslararası vergi tabanının içinde önemli bir yer işgal etmektedir (Hurten, 2012: 236). Yine, Gümrük Birliği Anlaşması, Avrupa Birliğinin vergi uyumlaştırmasına ilişkin çeşitli direktifleri, Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu, Dünya Ticaret Örgütü, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, uluslararası tahkim kurumu gibi kurumların kararlarında da vergi mevzuatını etkileyen vergisel düzenlemeler yapılmaktadır (Karabacak, 2013a: 27).

Ülkelerin kendi vergi kanunları ve bu düzenlemeler arasında yaptığı uyumlaştırma çabası da zaman zaman vergisel karmaşıklığa sebep olabilmektedir.

Küreselleşmeyle beraber gelişen bir kavram olan vergi rekabeti de vergisel karmaşıklığa sebebiyet veren bir diğer faktördür. Vergi rekabeti, devletlerin uluslararası sermayeyi ülkelerine çekebilmek için vergi indirimleri yapmasını gerekli kılmıştır. Emek ve sermayenin serbest dolaşımı ve devletlerin bundan yararlanma çabası vergi politikalarını da değiştirmiştir (Genschel & Schwarz, 2011: 340).

## **4. Vergi Karmaşıklığını Ölçme Yöntemleri**

### **4.1. PwC & World Bank: Paying Taxes**

PwC ve Dünya Bankası’nın işbirliğinde hazırlanan “Paying Taxes” raporuna göre vergi karmaşıklığı, “*toplam vergi ve katkı oranı*”, “*vergiye uyum için harcanan süre*” ve “*ödeme sayısı*” ile “*dosyalama sonrası endeksi*” şeklinde dört ana faktör altında incelenmektedir. Raporda 2004 yılından beri 190 ekonomiye ilişkin bu dört ana faktör verileri incelenmekte, tüm dünya ülkeleri arasında karşılaştırılabilir analiz sonuçları oluşturulmakta ve ülkelere vergi ödeme kolaylığı sağlamak için yardımcı olunmaktadır. Raporun ana amacı, karmaşıklığın nedenlerini tespit etmek ve şirketlere vergi ödeme kolaylığı sağlamak için çözümler üretmektir (PwC & World Bank, 2018: 2-4).

Yayınlanan son rapora göre, teknolojiyle beraber vergiye harcanan sürenin düştüğü, kurumlar vergisi oranlarının artma eğilimi gösterdiği, sosyal güvenlik katkı payları ve emlak vergilerinin ise düşüş trendinde olduğu görülmektedir (PwC & World Bank, 2018: 4).

### **4.2. TMF Group-The Financial Complexity Index**

TMF Grubu Mali Karmaşıklık Endeksi raporu dünyadaki tüm ülkelerde finansal uyumun sağlanmasına yönelik çalışmalar içermektedir. Raporda, muhasebe ilkeleri, vergi düzenlemeleri, finansal raporlama şekilleri, vergi kayıtları, teknolojinin muhasebe üzerindeki etkisi ve dosyalama sıklığı gibi uygulamaların karmaşıklığa sebep olduğu ve finansal muhasebe ve vergi uyumunun tüm ülkelerde artırılması gerektiği belirtilmektedir. Bu endeks karmaşıklığı dört parametreye göre incelemektedir. Bunlar; “*uyumluluk*”, “*vergi*”, “*raporlama*” ve “*defter tutma*” şeklindedir. Raporun yayınlanmasındaki ana amaçlardan biri de şirketlere vergi kolaylığı olan ülkeleri daha net biçimde gösterebilmek ve şirketlerin finansal karlılığını artırmaya yardımcı olmaktır (TMF Group, The Financial Complexity Index 2018: 4-5).

### **4.3. Vergi Basitleştirme Ofisi (OTS)**

Ülkelerin vergi sistemlerindeki karmaşıklıkların tespit edilmesine ve giderilmesine yönelik ilk kapsamlı araştırma Birleşik Krallık’taki “Vergi Basitleştirme

Ofisi (Office Of Tax Simplification)" tarafından yapılmıştır. Ofisin kuruluş amacı hükümete vergi sistemlerinin basitleştirilmesi konusunda danışmanlık hizmeti vererek mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırabilmektir (OTS, 2018: 2-3).

OTS tarafından 2012 yılında geliştirilen ilk versiyondaki karmaşıklık endeksine göre vergi karmaşıklığı, "*yasama karmaşıklığı*", "*etkinlik*" ve "*kaynak verimliliği*" olarak sınıflandırılmıştır. Bu üç ana karmaşıklık unsuru da kendi içinde aşağıdaki faktörlerden oluşmaktadır (Jones vd., 2014: 5-6):

**Yasama Karmaşıklığı:** Bölüm ve paragraf sayıları, sayfa sayıları, istisna, muafiyet, indirim sayıları, yasal mevzuatta 2000 yılından beri yapılan değişiklik sayısı, gunning-fog okunabilirlik endeksi skoru.

**Etkinlik:** Mükellef sayıları, mükelleflerin vergiye uyum yeteneği, vergiden kaçınma riski.

**Kaynak Verimliliği:** Vergiye uyum maliyetleri, operasyonel maliyetler şeklindedir.

Hazırlanan bu ilk Vergi Karmaşıklık Endeksi sonuçlarının yeterli verimliliği sağlamaması üzerine vergi uzmanları tarafından 2013 yılında endeksin ikinci versiyonu geliştirilmiştir. İkinci versiyonda karmaşıklık, "*temel karmaşıklık*" ve "*karmaşıklık etkisi*" olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılmıştır.

Temel Karmaşıklık altında bulunan faktörler şu şekilde gruplandırılabilir (Jones vd, 2014: 7-10):

**Politika Karmaşıklığı:** İstisna, muafiyet ve indirim sayıları, 2000 yılından bu yana mevzuatta yapılan değişiklik sayıları

**Yasama Karmaşıklığı:** Gunning-fog okunabilirlik endeksi, mevzuatın sayfa sayısı

**Operasyonel Karmaşıklık:** Vergi rehberlerinin karmaşıklığı, bilgi gereksinimi karmaşıklığı

Karmaşıklık Etkisi altında bulunan faktörler ise şu şekilde gruplandırılabilir (Jones vd, 2014: 10-11):

**Ortalama Kaynak Maliyeti:** Mükellefler ve idare tarafından yapılan vergi mükellefi başına net ortalama maliyet

**Toplam Etki:** Mükellef sayıları, mükelleflerin ortalama kabiliyeti, vergiden kaçınma riskinden oluşmaktadır.

Karmaşıklık endeksinden çıkan sonuçlar 1 ve 10 arasında rakamlarla değerlendirilmekte olup, 1 puan en az karmaşıklık durumunu, 10 puan ise en fazla karmaşıklık durumunu ifade etmektedir. OTS tarafından geliştirilen karmaşıklık endeksinin ikinci versiyonunda daha açık, net ve tutarlı veriler dikkate alınmış, sonuçlar ilk versiyona göre daha anlamlı çıkmıştır (Budak vd., 2017 :79).

OTS Karmaşıklık Endeksinin 2015 yılında güncellenen son versiyonunda "ortalama kaynak maliyeti" ve "toplam etki" faktörleri endeksten çıkartılmış, alt

göstergeler ise vergi mükelleflerinin sayıları, mükellef ve vergi idaresinin uyum durumu, ortalama mükellef yeteneği, hata, gereken özenin gösterilmemesi ve kaçınma nedeniyle risk altındaki gelir şeklinde revize edilmiştir (Öner & Cural, 2019: 102).

#### 4.4. The Progressive Policy Institute (PPI)

Bağımsız bir araştırma kurumu olan "The Progressive Policy Institute" tarafından 2014 yılında hazırlanan rapora göre, ABD'de vergi karmaşıklığının incelenmesinde vergi harcamalarının sayıları gösterge olarak alınmıştır. Eyaletlerdeki "vergi harcama sayıları" dikkate alınarak hazırlanan endekse göre son 10 yılda federal hükümet ile eyaletlerdeki vergi sistemleri arasındaki farkın giderek büyümesi ve vergi teşvik tutarlarının son 1 yılda 1 trilyon dolara ulaşması üzerine ayrıntılı bir vergi karmaşıklığı raporu hazırlanmasına karar verilmiştir. ABD'deki 50 eyaletin vergi harcamaları incelenerek "Eyalet Vergi Karmaşıklık Endeksi" oluşturulmuştur (PPI, 2014: 1-2).

## 5. Bazı Ülkelerde ve Türkiye'de Vergi Karmaşıklığının Durumu

### 5.1. PwC ve Dünya Bankası Endeksine Göre Bazı Ülkelerde ve Türkiye'de Vergi Karmaşıklığı Durumu

PwC ve Dünya Bankası'nın birlikte hazırladığı "Paying Taxes" raporuna göre vergi karmaşıklığı, "toplam vergi ve katkı oranı", "vergiye uyum için harcanan süre" ve "ödeme sayısı" ile "dosyalama sonrası endeksi" şeklinde dört faktör ile ölçülmektedir. Tablo 1'de bazı ülkelerdeki toplam vergi ve katkı oranı, vergiye uyum için harcanan süre, toplam vergi ödemeleri ve ülkelerin vergi kolaylığı sıralaması gösterilmektedir.

2019 yılında yayınlanan son rapora göre 2017 yılında dünya ortalamasında, toplam vergi ve katkı oranı %40.4, vergiye uyum için harcanan süre 237 saat, ödeme sayısı 23.8 olarak tespit edilmiştir (PwC & World Bank, 2019: 9).

Tablo 1'de 190 ülke arasında vergi kolaylığı açısından 1.sırada olan ülke Katar'dır. Katar'da toplam vergi ve katkı oranı %11.3, vergiye uyum için harcanan süre ise 41 saattir. Katar'ı Hong Kong izlemekte olup toplam vergi ve katkı oranı %22.9, vergiye uyum için harcanan süre ise 72 saattir. ABD, 190 ülke arasında 36.sırada olup, toplam vergi ve katkı oranı %43.8, vergiye uyum için harcanan süre 175 saattir. AB ülkelerinin durumuna bakıldığında, Danimarka, Finlandiya, Estonya ve Hollanda sıralamada ilk 20'de bulunmaktadır. Estonya'da vergiye uyum için harcanan süre 50 saat iken, Finlandiya'da bu süre 93 saattir. Buna rağmen AB'ye üye ülkeler arasında ilk 50 sırada bulunmayan Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, Polonya gibi ülkeler de vardır. Özellikle Çek Cumhuriyeti ve Polonya'da vergiye uyum için harcanan süreler ortalama harcanan sürenin üstündedir. Bu süreler Çek Cumhuriyeti'nde 248 saat, Polonya'da 260 saattir.

**Tablo 1: Ülkelerin Toplam Vergi ve Katkı Oranı, Vergiye Uyum İçin Harcanan Süre, Toplam Vergi Ödemeleri ve Vergi Kolaylığı Sıralaması**

	(Toplam Vergi ve Katkı Oranı)*	(Vergiye Uyum İçin Harcanan Süre)**	(Toplam Vergi Ödemeleri)***	Vergi Kolaylığı Sıralaması (190 Ülke Arasında)
ABD	43.8	175	11	36
Almanya	48.9	218	9	41
Arjantin	106.0	312	9	169
Avusturya	51.8	131	12	39
Azerbaycan	39.8	195	6	35
Belçika	57.1	136	11	59
Birleşik Krallık	30.7	110	8	23
Bulgaristan	27.1	453	14	90
Çek Cumhuriyeti	50.0	248	8	53
Çin	67.3	207	9	130
Danimarka	24.2	130	10	8
Estonya	48.7	50	8	14
Finlandiya	38.4	93	8	12
Fransa	62.2	139	9	54
Hindistan	55.3	214	13	119
Hollanda	40.7	119	9	20
Hong Kong	22.9	72	3	3
İrlanda	26.0	82	9	4
İspanya	46.9	152	9	34
İsveç	49.1	122	6	27
İsviçre	28.8	63	19	19
İtalya	48.0	238	14	112
Japonya	47.4	151	14	68
Katar	11.3	41	4	1
Kıbrıs	22.7	127	28	44
Kuveyt	13.0	98	12	6
Letonya	35.9	169	7	13
Litvanya	42.7	109	11	18
Lüksemburg	20.5	55	23	21
Macaristan	46.5	277	11	93
Malta	43.9	139	8	71
Norveç	37.5	83	4	28
Polonya	40.5	260	7	51
Portekiz	39.8	243	8	38
Romanya	38.4	163	14	42
Slovenya	31.0	245	10	58
Singapur	20.3	64	5	7
Suudi Arabistan	15.7	47	3	76
<b>Türkiye</b>	<b>41.1</b>	<b>216</b>	<b>11</b>	<b>88</b>
Yeni Zelanda	34.5	140	7	9
Yunanistan	51.7	193	8	65

\* Toplam vergi ve katkı oranı, ticari faaliyetin payı olarak ifade edilen faaliyetin ikinci yılında işletme tarafından karşılanacak vergi ve zorunlu katkıları ölçer. Toplam vergi ve katkı tutarı, izin verilen kesintiler ve muafiyetler için muhasebe sonrası ödenecek tüm farklı vergi ve katkıların toplamıdır. Bu vergiler; kurumlar vergisi, sosyal yardımlar ve işveren tarafından ödenen emeklilik vergileri, ciro vergileri ve diğer vergilerdir.

\*\* Zaman yılda saat cinsinden kaydedilir. Gösterge, üç ana vergi ve katkı türünün hazırlanması, ödenmesi ve ödenmesi için geçen süreyi ölçer. Bunlar; kurumlar vergisi, katma değer veya satış vergisi ve bordro vergileri ve sosyal katkılar dahil işgücü vergileridir.

\*\*\* Vergi ödemeleri göstergesi, ödenen toplam vergi ve katkı payını, ödeme yöntemini, ödeme sıklığını yansıtmaktadır. Satış vergisi, KDV ve işçi kaynaklı işçilik vergileri gibi şirket tarafından yapılan vergileri içerir. Bu vergiler geleneksel olarak şirket tarafından tüketici veya çalışanlardan tahsil edilir.

Hesaplamalar için bakınız: <http://www.doingbusiness.org/Methodology/Paying-Taxes>

**Kaynak:** PwC & World Bank, Paying Taxes 2018, 87-101.

Tablo 1 Türkiye açısından incelendiğinde, Türkiye 190 ülke arasında 88. sırada olup, toplam vergi ve katkı oranı %41.1, vergiye uyum için harcanan süre 216 saat, toplam vergi ödeme sayısı 11 olarak belirlenmiştir. Bu süreler ve oranlar 2017 dünya ortalaması ile karşılaştırıldığında, toplam vergi ve katkı oranı ile ödeme sayıları açısından ortalamaya yakın olmakla beraber, vergiye uyum için harcanan süre açısından dünya ortalaması 237 saat iken, Türkiye'de bu süre 216 saat olarak tespit edilmiştir.

**Tablo 2: Dosyalama Sonrası Endeksi, KDV İadesine Uyma ve İade Alma Süresi ile KV Denetimine Uyma ve Denetimi Tamamlama Süreleri**

	Dosyalama Sonrası Endeksi*	KDV İadesine Uyma süresi (saat)**	KDV İadesi Alma Süresi (hafta)***	Kurumlar Vergisi Denetimine Uyma Zamanı (saat)****	Kurumlar Vergisi Denetimi Tamamlama Zamanı (hafta)*****
ABD	94.04	KDV mevcut değil	KDV mevcut değil	8.0	Denetim olasılığı<%25
Almanya	97.67	0.0	5.2	4.5	Denetim olasılığı<%25
Arjantin	47.94	yok	yok	6.0	Denetim olasılığı<%25
Avusturya	98.54	2.0	3.54	2.5	Denetim olasılığı<%25
Azerbaycan	83.79	7.5	27.6	3.0	Denetim olasılığı<%25
Belçika	83.45	5.0	28.5	5.5	Denetim olasılığı<%25
Birleşik Krallık	71.0	0.0	7.2	6.0	34.0
Bulgaristan	69.30	15.0	27.4	12.5	8.3
Çek Cumhuriyeti	90.75	4.0	17.7	2.0	Denetim olasılığı<%25
Çin	49.8	yok	yok	3.5	Denetim olasılığı<%25
Danimarka	89.06	8.0	10.1	4.5	2.9
Estonya	98.38	1.3	2.3	1.5	Denetim olasılığı<%25
Finlandiya	93.09	5.0	6.2	8.0	Denetim olasılığı<%25
Fransa	92.40	10.5	6.2	3.5	Denetim olasılığı<%25
Hindistan	49.31	yok	yok	3.0	Denetim olasılığı<%25
Hollanda	91.95	0.0	14.5	3.5	2.1
Hong Kong	98.85	KDV mevcut değil	KDV mevcut değil	2.8	Denetim olasılığı<%25
İrlanda	92.93	1.0	16.3	2.0	Denetim olasılığı<%25
İspanya	93.60	0.0	16.5	1.5	Denetim olasılığı<%25
İsveç	90.75	10.5	8.2	5.0	Denetim olasılığı<%25
İsviçre	83.21	1.5	14.5	9.5	8.9
İtalya	52.39	42.0	62.6	5.0	Denetim olasılığı<%25
Japonya	71.69	1.0	10.8	23.0	18.3
Katar	-	KDV mevcut değil	KDV mevcut değil	Kurumlar Vergisi mevcut değil	Kurumlar Vergisi mevcut değil
Kıbrıs	76.07	11.5	39.5	3.0	Denetim olasılığı<%25
Kuveyt	-	KDV mevcut değil	KDV mevcut değil	Kurumlar Vergisi mevcut değil	Kurumlar Vergisi mevcut değil
Letonya	98.11	0.0	6.2	2.5	Denetim olasılığı<%25
Litvanya	97.52	2.1	6.2	1.5	Denetim olasılığı<%25
Lüksemburg	83.75	11.5	15.2	4.5	4.3
Macaristan	63.94	15.0	15.2	12.0	23.0
Malta	52.51	0.0	27.9	24.5	46.3
Norveç	63.69	9.0	12.0	12.0	29.1

	Dosyalama Sonrası Endeksi*	KDV İadesine Uyma süresi (saat)**	KDV İadesi Alma Süresi (hafta)***	Kurumlar Vergisi Denetimine Uyma Zamanı (saat)****	Kurumlar Vergisi Denetimi Tamamlanma Zamanı (hafta)*****
Polonya	77.36	8.0	8.2	6.0	18.1
Portekiz	92.71	4.0	14.2	1.0	Denetim olasılığı<%25
Romanya	76.82	22.5	27.5	2.0	Denetim olasılığı<%25
Slovenya	59.94	3.0	5.2	29.0	53.0
Singapur	71.97	4.5	21.1	17.0	12.9
Suudi Arabistan	0.0	KDV mevcut değil	KDV mevcut değil	70.5	33.6
<b>Türkiye</b>	<b>50.0</b>	<b>Yok</b>	<b>Yok</b>	<b>1.5</b>	<b>Denetim olasılığı&lt;%25</b>
Yeni Zelanda	96.90	2.0	5.2	4.0	Denetim olasılığı<%25
Yunanistan	75.70	19.5	31.5	3.5	Denetim olasılığı<%25

\* Dosyalama endeksi dört bileşene dayanmaktadır. Bunlar; KDV iadesine uyma zamanı, KDV iadesini alma zamanı, kurumlar vergisi denetimine uyma zamanı ve kurumlar vergisi denetimini tamamlama zamanı.  
\*\* Zaman saat cinsinden kaydedilir. Muhasebe bilgilerinin analizine harcanan zaman, KDV iadesi tutarının hesaplanması, KDV iadesi talebinin gönderilmesi için harcanan süre, vergi denetçisinin talep ettiği şekilde bilgi toplama ve belge hazırlama için harcanan süre ve denetçi tarafından istenen belgeleri ibraz etmek için harcanan süreyi içerir.  
\*\*\* Zaman hafta olarak kaydedilir. Zaman, isteğin gönderildiği andan itibaren KDV iadesi almak için toplam bekleme süresini ölçer. Bir denetim başladığı andan itibaren denetlenen şirketin denetçinin istediği tüm bilgi ve belgeleri sunması için harcanan süre de analize dahil edilir.  
\*\*\*\* Zaman saat cinsinden kaydedilir. Vergi makamlarına hatanın bildirilmesi ve ek ödeme yapılması süreci şunları içerir: bilgi toplamak ve vergi makamlarını bilgilendirmek için gerekli olan belgeleri hazırlamak için harcanan zaman, belgeleri sunarken harcanan zaman ve ek vergi ödemesi yapılırken harcanan süre.  
\*\*\*\*\* Zaman hafta olarak kaydedilir. Vergi otoritesinin kurumlar vergisi beyannamesindeki hatayı bildirdiği andan itibaren denetime başlama zamanını içerir. Bir denetim başladığı andan vergi denetçisinin vergi incelemesi yapmasını beklemek için harcanan zaman ve ilgili tüm bilgi ve belgelerin sunulması için harcanan zamanı içerir.  
Hesaplamalar için bakınız: <http://www.doingbusiness.org/Methodology/Paying-Taxes>

**Kaynak:** PwC & World Bank, Paying Taxes 2018, 102-106.

Tablo 2 incelendiğinde, vergi kolaylığı açısından ilk sırada bulunan Katar'da KDV ve Kurumlar Vergisinin olmadığı dikkati çekmektedir. 3.sırada olan Hong Kong'da dosyalama sonrası endeksi 98.85 olup ülke ortalamalarının (59.6) çok üstündedir. Hong Kong'da Kurumlar Vergisi (KV) denetimine uyma zamanı 2 saat olmasına rağmen denetimin tamamlanma olasılığı %25'in altındadır. Vergi kolaylığı sıralamasında İrlanda 4.sırada olup dosyalama endeksi 92.93, KDV iadesine uyma süresi 1 saat, KDV iadesi alma süresi ise 16.3 haftadır. AB'ye üye ülkelerden Danimarka bu raporda 8.sırada olup dosyalama endeksi 89.06, KV denetimine uyma zamanı 4.5 saat, KV denetimini tamamlama zamanı 2.9 haftadır. Raporda pek çok ülkenin denetimi tamamlaması durumu %25'in altında görünmesine rağmen, Danimarka'nın bu açıdan önemli gelişme kaydettiği görünmektedir. ABD'de KV denetimine uyma zamanı 8 saat, denetimi tamamlama durumu ise %25'in altındadır. Çin, bu raporda 130. sıradadır. KV denetimine uyma zamanı 3.5 saat, denetimin tamamlanma durumu ise %25'in altındadır. En geride olan ülkelere biri Arjantin olup 169. Sırada bulunmaktadır. Arjantin'de dosyalama endeksi 47.94, KV denetimine uyma süresi 6 saat olmasına rağmen, denetimin tamamlanma durumu %25'in altındadır.

Türkiye, vergi kolaylığı sıralamasında 88. sıradadır. Türkiye'de dosyalama endeksi 50 olup ortalama dosyalama endeksinin 9.6 puan gerisindedir. Türkiye'de KV



denetimine uyma zamanı 1.5 saat olup, denetimin tamamlanma durumu ise %25’in altındadır.

## 5.2. TMF Group Mali Karmaşıklık Endeksine Göre Bazı Ülkelerde ve Türkiye’de Vergi Karmaşıklığı Durumu

Bu endeks karmaşıklığı dört parametreye göre incelemektedir. Bunlar; "uyumluluk", "vergi", "raporlama" ve "defter tutma" şeklindedir.

2018 yılında yayınlanan raporda tüm dünyadaki küresel karmaşıklık oranı ortalama sonuçları şu şekildedir (TMF Group, The Financial Complexity Index 2018: 5):

- Uyumluluk: %61 (2017; %60)
- Raporlama: %57 (2017; %55)
- Vergi: %49 (2017; %48)
- Defter tutma: %46 (2017; %51)

**Tablo 3: Mali Karmaşıklık Endeksi Sıralamasında Ülkelerin Durumu 2018**

Ülke	Küresel Sıralama	Ülke	Küresel Sıralama
Çin	1	Letonya	49
Brezilya	2	Polonya	51
Türkiye	3	Estonya	58
İtalya	4	Avusturya	59
Arjantin	5	İsveç	60
Fransa	6	Çek Cumhuriyeti	61
Bolivya	7	Finlandiya	62
Kolombiya	8	Bulgaristan	65
Meksika	9	Birleşik Krallık	72
Rusya	10	Amerika	75
Hindistan	13	İrlanda	76
Belçika	20	Hollanda	77
Almanya	21	Danimarka	80
Yunanistan	22	Katar	81
Lüksemburg	27	Yeni Zelanda	82
İspanya	34	İzlanda	83
Slovenya	39	Japonya	84
Mısır	42	Norveç	87
Litvanya	44	Hong Kong	91
Macaristan	48	Cayman Adaları	94

**Kaynak:** TMF Group, The Financial Complexity Index 2018: 8-9.

Tablo 3’de raporda incelenen 94 ülke arasında 1 en fazla karmaşıklık düzeyi olan ülkeyi gösterirken, 94 en az karmaşıklık olan ülkeyi belirtmektedir. 2018 yılında yayınlanan Mali Karmaşıklık Endeksi sonuçlarına göre karmaşıklık düzeyi en yüksek olan

ülke 1.sırada Çin, 2.sırada Brezilya, 3.sırada ise Türkiye’dir. Avrupa Bölgesi’ne bakıldığında, Fransa, İtalya, Rusya karmaşıklık listesinde ilk 10’da bulunmaktadır. Bu durum, bu ülkelerin yatırım çekmesini engelleyen önemli bir unsurdur. Kuzey ve Güney Amerika bölgelerinde bulunan Brezilya, Arjantin, Kolombiya ve Meksika karmaşıklık düzeyinde ilk 10’da yer almaktadır. Karmaşıklık seviyesi en az olan üç ülke ise sırasıyla; Cayman Adaları, Hong Kong ve Norveç’tir.

Raporda Türkiye mali karmaşıklığı en yüksek olan 3.ülke konumundadır. Bu karmaşıklığı azaltmak için son yıllarda vergi sistemlerinde sadeleştirme yoluna gittiği belirtilmiştir. Ülkemizde sadeleştirme amacıyla, elektronik bilgi sistemlerinin hızlandırılması, ihracat işlemlerinde e-fatura sistemi, gümrük işlemlerinde idari süreçlerin azaltılması, vergi idaresindeki memurlara yönelik eğitimler verilmesi gibi pek çok uygulama gerçekleştirilmiştir. Raporda son dönemde kurumlar vergisinin %20’den %22’ye çıkarılması ise şirketler ve çok uluslu işletmeler açısından olumsuz bir durum olarak değerlendirilmektedir.

### 5.3. Vergi Basitleştirme Ofisi’nin (OTS) Endeksine Göre İngiltere ve Türkiye’de Vergi Karmaşıklığı Durumu

Budak & James (2018) OTS Endeksindeki formülleri kullanarak yaptığı çalışmada, 2000-2014 yılları arasındaki dönemi incelemiş olup İngiltere ve Türkiye’nin vergisel karmaşıklık düzeyini hesaplamıştır. Türkiye ve İngiltere pek çok açıdan farklı hukuksal düzenlemeler içermesine rağmen vergi ile ilgili mevzuat ve sistemlerinde bazı ortak özellikler karşılaştırmaya elverişli bulunmuştur. Bu endeks hesaplamasında; kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve miras vergisi kullanılmıştır (Budak & James, 2018: s. 33).

**Tablo 4: OTS Endeksine Göre İngiltere’de Karmaşıklık Durumu**

		Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	Miras Vergisi	Temel Karmaşıklık
1. Muafiyet Sayıları	Politika Karmaşıklığı	3.33	1.263	0.783	0.423	8.93
2. 2000 Yılından Beri Yapılan Finansal Değişiklik Sayıları						
3. Okunabilirlik Endeksi	Yasama Karmaşıklığı	2.55	3.33	0.235	0	
4. Mevzuatın Sayfa Sayıları						
Temel Karmaşıklık Endeksi		8.825	6.895	1.5275	0.635	Karmaşıklığın Etkisi
5. Vergi Dairesinin İdari Masrafları/Net Toplanan Gelir	Ortalama Kaynak Maliyet	5	5	5	5	6.24
6. Mükellef Sayısı	Toplam Etki	1.8	0.555	1.11	1.66	
7. Mükelleflerin Ortalama Yetenekleri						
8. Kaçınma Riski						
Kaynak Etki Endeksi		7.5	0.8325	1.665	2.5	

**Kaynak:** Budak & James: 2018: 38.

**Tablo 5: OTS Endeksine Göre Türkiye’de Karmaşıklık Durumu**

		Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	Miras Vergisi	Temel Karmaşıklık
1. Muafiyet Sayıları 2. 2000 Yılından İtibaren Yapılan Finansal Değişiklik Sayıları	Politika Karmaşıklığı	3.33	0.993	0.865	0.118	8.40
3. Okunabilirlik Endeksi 4. Mevzuatın Sayfa Sayıları	Yasama Karmaşıklığı	1.66	1.08	1.49	1.66	
Temel Karmaşıklık Endeksi		7.5	3.11	3.53	2.67	Karmaşıklığın Etkisi
5. Vergi Dairesinin İdari Masrafları/Net Toplanan Gelir	Ortalama Kaynak Maliyet	3.33	3.33	3.33	3.33	7.5
6. Mükellef Sayısı 7. Mükelleflerin Ortalama Yetenekleri 8. Kaçınma Riski	Toplam Etki	5	0	2.5	2.5	
Kaynak Etki Endeksi		7.5	0	3.75	3.75	

**Kaynak:** Budak & James: 2018: 38.

Tablo 4 ve 5, 2000 ve 2014 yılları arasındaki döneme ilişkin veriler kullanılarak hazırlanmıştır. İlk olarak gelir vergisi açısından duruma bakılacak olursa, İngiltere’deki muafiyet sayıları 291, Türkiye’de ise 58 olmasına rağmen gelir vergisi karmaşıklığı iki ülkede de 3.33’tür. Son 14 yılda İngiltere’de gelir vergisi mevzuatı 1500 kez, Türkiye’de ise 146 kez değiştirilmiştir. Türkiye’nin gelir vergisi mevzuatı karmaşıklık puanı 1.66, İngiltere’nin ise 2.55 olarak hesaplanmıştır. Ancak bu hesaplamada Türkiye’deki gelir vergisinin mevzuatının sayfa sayısının 101, İngiltere’nin ise 694 sayfa olduğu dikkate alınmalıdır. Her iki ülkenin de gelir vergisi karmaşıklık düzeyi 10 puan üzerinden değerlendirildiğinde; Türkiye’nin puanı 7.5, İngiltere’nin ise 8.8 şeklindedir ve bu sonuçlara göre ülkeler gelir vergilerinde sadeleştirmeye gitmelidir (Budak & James, 2018: 33).

Endeks Kurumlar Vergisi açısından incelendiğinde, yasama karmaşıklığı Türkiye’de 1.08, İngiltere’de ise 3.33 şeklindedir. Bu puanların İngiltere’de Türkiye’den 3 kat yüksek çıkmasının sebebi ise gelir vergisinde olduğu gibi mevzuat sayfa sayısının uzunluğundan kaynaklanmaktadır. İngiltere’nin kurumlar vergisinde temel karmaşıklık 6.8 puan iken, Türkiye’de 3.11 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlara göre, İngiltere’nin kurumlar vergisi Türkiye’den daha karmaşıktır yorumu yapılabilir (Budak & James, 2018: 34).

KDV açısından duruma bakıldığında iki ülkenin de politika karmaşıklığı oranı birbirine çok yakındır. İngiltere’de son 14 yılda KDV 854 kez, Türkiye’de ise 91 kez değişikliğe uğramıştır. Yasal karmaşıklık oranı Türkiye’de 1.49 puan iken, İngiltere’de 0.23’tür. Temel karmaşıklık endeksinde Türkiye 3.5, İngiltere 1.5 puan aldığından KDV açısından Türkiye İngiltere’den daha karmaşık bir yapıya sahiptir denilebilir (Budak & James, 2018: 34).

İki ülkenin miras vergileri karşılaştırıldığında, temel karmaşıklık endeksi Türkiye’de 2.67, İngiltere’de ise 0.6’dır. Kaynak etkisi endeksi ise Türkiye’de 3.75, İngiltere’de 2.5 şeklinde hesaplanmıştır. Buradan da anlaşılacağı gibi miras vergileri İngiltere’ye göre Türkiye’de daha karmaşıktır (Budak & James, 2018: 35).

Sonuç olarak İngiltere’de temel karmaşıklık 8.93, Türkiye’de ise 8.40 puan şeklinde hesaplanmıştır. OTS Endeksinde 10 puan en karmaşık düzeyi gösterdiğinde her iki ülkede de karmaşıklık seviyesi çok üst seviyelerdedir. Hem Türkiye hem İngiltere’de incelenen bu dört çeşit vergide sadeleştirme yollarına gidilmelidir.

#### 5.4. The Progressive Policy Institute (PPI) Endeksine Göre Amerika’daki Eyaletlerde Vergi Karmaşıklık Durumu

Bu kapsamdaki karmaşıklık endeksinde vergi harcamalarının sayıları ele alınmaktadır. Vergi teşvikleri ve vergi kredileri, vergi harcamaları içinde değerlendirilen bazı harcama türleridir. Özellikle merkezi hükümet ve eyaletler arasındaki farklı vergi harcama türleri dikkate alınmaktadır. ABD’deki 50 eyaletin vergi harcamaları incelenerek oluşturulan “Eyalet Vergi Karmaşıklık Endeksi” Tablo 6’da gösterilmektedir (PPI, 2014: 1-2).

**Tablo 6: Eyaletlerin Vergi Harcamalarına Göre Karmaşıklık Endeksi Sıralamaları**

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

\*gelir vergisi olmayan devlet \*\*kademeli gelir vergisi olan devlet \*\*\*sabit gelir vergisi olan devlet \*\*\*\*faiz/temettü gelir vergisi  
\*\*\*\*\* Bu endekste eyaletlerdeki vergi harcamaları sayıları dikkate alınmıştır.

**Kaynak:** PPI, The State Tax Complexity Index: A New Tool for Tax Reform and Simplification, 2014, 5.

Araştırmanın sonucuna göre eyaletlerin vergi sistemleri ile vergisel karmaşıklık arasında bir ilişki bulunamamıştır. Ancak karmaşıklığın, düz oranlı vergiler, satış vergileri ve bireysel gelir vergilerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Her eyalette ayrı ayrı mükelleflerin vergiye uyumunu artırabilmek adına vergi kredileri, indirim, istisna gibi uygulamalara başvurulması vergi karmaşıklığını artırmaktadır (PPI, 2014: 4-5).

## 6. Sonuç

Tüm dünyada yaşanan ekonomik, mali ve sosyal gelişmeler ile vergilemeye yüklenen işlevlerin artması vergi sistemlerinde karmaşıklığa sebep olan en önemli faktördür. Verginin sadece kamu harcamalarını finanse etmek için kullanılmaması, aynı zamanda kaynak dağılımında etkinliği sağlamak, gelir dağılımında adaleti gerçekleştirmek ve yatırımları artırmak gibi mali olmayan amaçların da son yıllarda önemli hale gelmesiyle beraber vergisel uygulamalar daha da karmaşık bir yapıya bürünmüştür.

Uzun yıllar boyunca vergi mevzuatında sık sık yapılan değişiklikler, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması arayışları, siyasal süreçte her iktidarın kendi politikalarına uygun vergisel düzenlemeler yapması, vergi harcamaları boyutunun sürekli olarak artması ve vergi sisteminin küresel düzenlemelerle uyumlaştırma çabaları vergi karmaşıklığını giderek artıran önemli faktörler haline getirmiştir.

Son yıllarda birçok ülkelerde bu karmaşıklığın seviyesini tespit etmek adına farklı farklı endeksler kullanılmaya başlanmıştır. Bu endekslere göre, ülkeler vergi sistemi ve yapısı en karmaşık olandan en sade olana doğru belirli faktörlere göre sıralanmaktadır. Karmaşıklığın sebep olduğu en önemli sonuç, idari maliyetlerin ve vergi uyum maliyetlerinin artmasıdır. Bu maliyetlerin artması ile mükellefler vergiden kaçınma ve kaçakçılık yollarına başvurmakta, devlet ise önemli miktarlarda vergi gelirinden mahrum kalmaktadır.

Vergi karmaşıklığını belirlemeye yönelik farklı kurumlarca hazırlanan endeksler genel olarak incelendiğinde Türkiye'de karmaşıklığın ileri seviyede olduğu görülmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de vergi karmaşıklığının azaltılması ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılması için şu önlemlerin alınmasında yarar vardır:

- Vergi sistemi basitleştirilmeli,
- Vergi kanunlarının dili açık, sade ve anlaşılabilir olmalı,
- Vergi mevzuatındaki kelime ve cümle uzunlukları kısaltılmalı,
- Vergi kanunu hazırlama sürecinde uzmanlardan destek alınmalı,
- Vergi idaresinde çalışanlar sürekli eğitim almalı,
- Muafiyet, istisna, indirim gibi kalemlerinin kapsamı daraltılmalı, vergi harcamaları iyi tasarlanmalı,

- Küresel ölçekte dünya ile uyumlu bir vergi sistemi oluşturulmalı,
- Siyasal iktidarlar vergi kanunlarında sık sık değişikliğe gitmemeli,
- Politika yapıcılar sadece gelir elde etmek için yeni vergiler getirmemeli,
- Mükellefe vergi ödevlerini yerine getirme sürecinde vergi rehberleri tarafından destek olunmalıdır.

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde vergi karmaşıklığının tamamen azaltılması mümkün görünmemektedir. Ancak, iyi tasarlanmış ve birbirini tamamlayan bazı önlemler ile karmaşıklığın seviyesi düşürülebilir ve vergi sistemleri daha basit hale getirilebilir. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin, kendi iç politikalarıyla uyumlu bir vergi reformu oluşturması karmaşıklığın azaltılması ve vergi sisteminin basitleştirilmesi için önemli adımlardan biri olacaktır. Vergi sisteminin basitleştirilmesi için yapılacak çalışmalar, uzun vadeli bir süreçte idari maliyetleri azaltacağı gibi mükelleflerin gönüllü uyumunu da artıracaktır.

## Kaynakça

- Aktan, C. (2006). "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlak", *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, (Eds.) Aktan, C.C., Dileyici, D. & Vural, İ.Y., Seçkin Yayınevi, Ankara, 125-136.
- Alm, J., Sanchez I. & Juan, A. (1995). "Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance", *KYKLOS International Review for Social Sciences*, 48, 1-18.
- Budak, T. & James, S. (2018). "The Level of Tax Complexity: A Comparative Analysis Between the UK and Turkey Based on the OTS Index", *International Tax Journal*, January, 44(1), 27-40.
- Budak, T., James, S. & Benk, S. (2017). "Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi: Kavramsal Bir Değerlendirme", *Maliye Araştırmaları 1*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 61-84.
- Cox, S. & Eger, R. (2006). "Procedural Complexity Of Tax Administration: The Road Fund Case", *J. Of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18(3), 259-283.
- Evans, C. & Tran-Nam, B. (2012). "Managing Tax System Complexity: Building Bridges Through Pre-Filled Tax Returns", *Australian Tax Forum*, 25, 247-276.
- Feld, L. P. & Frey, B. (2002). "The Tax Authority and the Taxpayer: An Exploratory Analysis", *Centre de Recherche Rennais en Economie et Gestion(CREREG), Seminaire Pages*, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=>

888DB24D95B343CC08587016BD0D289F?doi=10.1.1.200.8641&rep=rep1&type=pdf, (15.04.2019).

- Genschel, P., & Schwarz, P. (2011). "Tax Competition: A Literature Review", *Socio-Economic Review*, 9, 339–370.
- Güner, Ü. (2008). "Türkiye'de Vergi Bilincinin Ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü", Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Hurten, A. (2012). "Remapping The Fiscal State After The Global Financial Crisis", *Economic Geography*, 88(3), 231-253.
- 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(07), 1-18.
- Jones, G., Rice, P., Sherwood, J., & Whiting, J. (2014). "Developing a Tax Complexity Index for the UK", *Office of Tax Simplification, London*, 1-18.
- Karabacak, Y. (2013a). "Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?", *Mali Çözüm Dergisi*, 120, 15-30.
- Karabacak, Y. (2013b). "Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme", *Maliye Dergisi*, 165, 38-53.
- Laffer, A., Winegarden, W., & Childs, J. (2011). "The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity", *The Laffer Center For Supply-Side Economics*, 1-28.
- Mumford, A. (2015). "Tax Complexity, Tax Salience and Tax Politics", *Social & Legal Studies*, 24(2), 185–201.
- Myles, G. D. (2000). "Wasteful Government, Tax Evasion and the Provision of Public Goods", *European Journal of Political Economy*, 16, 51-74.
- Office of Tax Simplification (OTS) (2008). *Annual Report 2017 - 18: Simplifying the tax system to make it easier for the taxpayer to use*, Presented to Parliament pursuant to section 187(4) of Finance Act 2016, London.
- Öner, S., & Cural, M. (2019). "Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 99-114.
- Partlow, J. (2013). "The Necessity of Complexity in the Tax System", *Wyoming Law Review*, 13(1), 303-334.
- Progressive Policy Institute (PPI) (2014). The State Tax Complexity Index: A New Tool for Tax Reform and Simplification, [https://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](https://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), (7.04.2019).
- PwC & World Bank Group (2018). *Paying Taxes: Thirteen Years Of Data And Analysis On Tax Systems In 190 Economies: Alook At Recent Developments And Historical*

Trends, [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf), (10.04.2019).

PwC & World Bank Group (2019). Paying Taxes: Fourteen Years Of Data and Analysis On Tax Systems in 190 Economies: How is Technology Affecting Tax Administration And Policy?, <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2019.pdf>, (8.04.2019).

Saad, N. (2014). "Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069-1075.

Sandalcı, U., Sandalcı, İ., & Karaaslan, A. (2015). "Vergi İdaresi Ve Siyasi Yönetim Algısının Vergi Ahlakına Etkisi: Anket Çalışması", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 7(2), 16-32.

Slemrod, J., & Bakija, J. (2008). "Taxing Ourselves, A Citizen's Guide to the Debate over Taxes", *The MIT Press Cambridge*, England, 1-12.

Smith, K. W. (1992). "Reciprocity and Fairness: Positive Incentives for Tax Compliance", *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, (Eds.) Slemrod, J. & Ann Arbor, University of Michigan Press, 223-250.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Raporu, Ankara, [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar\\_Raporu-2018.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_Raporu-2018.pdf), (29.04.2019).

Tekbaş, A. (2010). "Vergi Kanunlarının Tabii Olduğu Anayasal İlkeler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel S.), 123-191.

Tekin, A., & Gürçam, S. Ö. (2015). "Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları", *Journal of Economics and Administrative Sciences*, XVII(1), 138-158.

TMF Group (2018). The Financial Complexity Index, <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2018/financial-complexity-index/>, (20.04.2019).

Tunçer, M. (2002). "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(3), 107-128.

Ulph, D. (2013). "Measuring Tax Complexity", *Discussion Paper Series*, School of Economics and Finance 201417, School of Economics and Finance, University of St Andrews.

Üyümez, E. (2016). "Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 75-92.





## OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar

### Taxation of Digital Economy in OECD and Selected Countries: Implications for Turkey

Hüseyin Akkaya<sup>1</sup>

Adnan Gerçek<sup>2</sup>

RESEARCH  
ARTICLE

#### ARTICLE INFO

Submitted : 16.10.2019

Revised : 10.11.2019

Accepted : 14.11.2019

Available : 30.12.2019

iThenticate similarity  
score: 17%

#### JEL classification:

F55, F65, H25, H26,  
K34

#### Keywords:

Digital Economy,  
BEPS, Digital Service  
Tax, Taxation

#### ABSTRACT

Recently, taxation of the digital economy poses one of the most critical problems of the countries. Together with the globalization process and technological advancements, present tax structure and legal arrangements fail short in the taxation of the digital economy. Many countries, particularly OECD, carry out researches for taxation of the digital economy regarding avoidance of the black economy and comprehension of all activities.

This study focuses on the researches done by OECD and selected countries regarding the solution for the problem of taxation of the digital economy. The chosen countries took part in the study by referencing the studies and practices they have done towards the taxation of the digital economy. In many countries, in a tax of this field, variants such as using stoppage at source or implementing digital service burst into prominence. Turkey has also taken the first step in the taxation of the digital economy by stoppage at source and VAT implementation. But, in order to excise this field efficiently, rather than country-based solutions, an international tax regime that will be constituted by OECD is expected.

**Cite this article as:** Akkaya, H. & Gerçek, A. (2019). "OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar", *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188.

<sup>1</sup> Lec., ORCID: 0000-0002-9886-6552, Tokat Gaziosmanpaşa University, Department of Banking and Insurance, Turkey, [huseyin.akkaya@gop.edu.tr](mailto:huseyin.akkaya@gop.edu.tr)

<sup>2</sup> Prof. Dr., ORCID: 0000-0002-9495-2429, Bursa Uludağ University, Department of Public Finance, Turkey, [agercek@uludag.edu.tr](mailto:agercek@uludag.edu.tr)

## MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 16.10.2019  
Düzeltilme : 10.11.2019  
Kabul : 14.11.2019  
Yayın : 30.12.2019

iThenticate benzerlik oranı: %17

### JEL Kodu:

F55, F65, H25, H26, K34

### Anahtar Kelimeler:

Dijital Ekonomi, BEPS, Dijital Hizmet Vergisi, Vergilendirme

## Ö Z E T

Günümüzde dijital ekonominin vergilendirilmesi, ülkelerin en önemli sorunlarından birini oluşturmaktadır. Küreselleşme süreci ve teknolojik gelişmeler ile birlikte mevcut vergi yapısı ve hukuki düzenlemeler dijital ekonominin vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Başta OECD olmak üzere birçok ülke kayıt dışılığın önlenmesi ve tüm faaliyetlerin kavranmasına yönelik olarak dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili çalışmalar yürütmektedir.

Bu çalışma dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununun çözümünde OECD ve seçilmiş bazı ülkelerin bu konu ile ilgili yapmış olduğu çalışmalar üzerinde yoğunlaşmıştır. Seçilen ülkeler dijital ekonominin vergilendirilmesinde öncü çalışmalar ve düzenlemeler yaptıklarından bu çalışmada referans alınarak incelenmiştir. Bu ülkelerin birçoğunda dijital ekonominin vergilendirilmesinde stopaj yönteminin kullanılması ve dijital hizmet vergisi uygulaması ön plana çıkmaktadır. Türkiye de dijital ekonominin stopaj yoluyla vergilendirilmesine ve KDV uygulamasına yönelik ilk adımı atmış bulunmaktadır. Ancak bu alanın etkin bir şekilde vergilendirilebilmesi için ülke bazlı çözümler yerine OECD tarafından oluşturulacak uluslararası bir vergileme rejiminin geliştirilmesi beklenmektedir.

## 1. Giriş

Dijitalleşme, sanayi devriminden bu yana küresel ekonomideki en önemli gelişmelerden biri olarak görülmektedir. Globalleşme ile birlikte ticaretin iktisadi alanda dijitalleşmesi dijital ekonomi kavramını ortaya çıkarmıştır. Son teknolojik gelişmeler uluslararası şirketlerin nasıl ve nerede iş yaptıkları konusunda dinamik değişimlere neden olmaktadır. Dijital ekonominin kapsamının genişlemesi ile birlikte geleneksel vergileme kuralları, dijital ekonominin vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla dijital ekonominin kavranması ve vergilendirilmesine yönelik olarak birçok sorun ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede, birçok ülke ve özellikle Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD) dijital ekonominin etkin bir şekilde vergilendirilmesine ilişkin çalışmalar yapmaktadır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik olarak yürütülen çalışmalar henüz bir sonuca ulaşmış değildir ve bu alanın etkin bir şekilde kavranmasına yönelik arayışlar devam etmektedir. Çeşitli ülkelerde yürütülen çalışmaların ve OECD tarafından bunların konsolide edilmesi arayışlarının ne durumda olduğunu ortaya koymayı amaçlayan bu çalışmada dijital ekonominin vergilendirilmesinde uygulanan farklı ve tek taraflı düzenlemelere genel bir bakış açısı sunulmakta ve bu konuya OECD tarafından ulus üstü bir yaklaşım belirlenmesine yönelik çabalar değerlendirilmektedir. Bu kapsamda çalışmada önce dijital ekonomi kavramı ile dijital ekonomi ve vergileme arasındaki etkileşim açıklanmaktadır. Daha sonra OECD ve seçilmiş bazı ülkelerde dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmalar ayrıntılı bir şekilde incelenmekte ve dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar ortaya konulmaktadır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili yapılan bu tespitler neticesinde diğer ülke

uygulamalarından Türkiye için çıkarımlar yapılmakta ve gelecek için önlemler sunulmaktadır.

## 2. Dijital Ekonomi Kavramı

Değişen ve gelişen dünyada bilgi ve iletişim teknolojilerinde (BİT) yaşanan hızlı gelişmeler internetin hayatın birçok alanında yaygın olarak kullanılmasına, dijital ortamda gerçekleştirilen ticari işlemlerin oluşmasına ve yaygınlaşmasına neden olmuştur. Bu çerçevede yeni BİT'lerin yaygın olarak kullanılması, ekonomi literatüründe "İnternet Çağı", "Bilgi Teknolojisi Devrimi" ve "Dijital Ekonomi" gibi terimlerle adlandırılmaktadır. Dünya genelinde dijital ekonomi terimi yerine, tekonomi, bilgi ekonomisi (knowledge economy), enformasyon ekonomisi (information economy), ağırlıksız ekonomi (weightless economy), ağ ekonomisi (network economy), ve yeni ekonomi (new economy) terimlerinin de kullanıldığı görülmektedir (Özcan, 2016: 73).

Dijital ekonomi kavramı, Tapscott tarafından 1996'da yayımlanan "The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence" isimli kitabı ile literatüre kazandırılmıştır. Don Tapscott bu kitabında "dijital ekonomi" kavramının 12 ayırt edici özelliğini şu şekilde açıklamıştır (Tapscott, 1996: 44).

Bilgi (Knowledge)

Dijitalleşme (Digitalization)

Sanallaştırma (Virtualization)

Küçük parçalara ayırma (Molecularization)

Ağlar arası iletişim (Integration/Internetworking)

Aracının olmaması (Disintermediation)

Yakınsama (Convergence)

Yenilikçilik (Innovation)

Tüketerek üretme (Prosumption)

Anlık/Hız (Immediacy)

Küreselleşme (Globalization)

Uyuumsuzluk (Discordance)

Dijital Ekonomi, bilgi ve iletişim teknolojileri tarafından sağlanan ekonomik faaliyetlerin, ticari işlemlerin ve mesleki etkileşimlerin dünya çapında oluşturduğu ağ olarak tanımlandığından dijital teknolojilere dayanan ekonomi olarak da ifade edilmektedir (Rouse, 2017). OECD'ye göre dijital ekonomi ise, "teknolojiyi daha ucuz ve daha güçlü yapan ve iş süreçlerinin geliştirilmesini standartlaştıran ve aynı zamanda ekonomideki bütün sektörlerde yeniliği destekleyen bilgi ve iletişim teknolojisi tarafından getirilen değişim süreçlerinin bir sonucudur" şeklinde tanımlanmıştır (OECD, 2015: 11).

### 3. Dijital Ekonomi ve Vergileme

Globalleşme ile birlikte dijital ürün ve teknolojilere dayanan mal ve hizmetlerin hacminin büyümesi ve çeşitlenmesi, yeni iş modellerinin ve fikirlerin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Hızla gelişen dijital ekonomi klasik ekonominin yapısını radikal bir biçimde değiştirmekte ulusal ve uluslararası vergi hukukunda da sorunları beraberinde getirmektedir. Ancak, ulusal vergi sistemleri bu gelişmelere ayak uydurmakta zorlanmakta ve mevcut düzenlemeler yetersiz kalmaktadır (Erdem, 2017: 16). Bu sebeple agresif vergi planlamasına karşı küresel seviyede önlemler alınması, devletlerarası işbirliğinin ve vergi uyumlaştırmasının artırılması için OECD/G-20 bünyesinde başlatılan Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Projesi çok uluslu şirketler tarafından göz ardı edilen vergisel düzenlemelerin revize edilmesini amaçlamaktadır.

BEPS Eylem Planı "Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı"; Temmuz 2013'te G20'in isteği üzerine vergileme yetkisinde ortaya çıkan boşlukların giderilmesi, karın düşük vergili ülkelere gitmesinin önlenmesi gibi gerekçelerle OECD tarafından yayımlanmış ve dijital ekonomiden kaynaklı vergisel problemlere yönelik çözüm arayışları ise birinci eylem planı olarak tanımlanmıştır. Konunun detaylı incelenmesi amacıyla "Dijital Ekonomide Görev Gücü" isimli bir komisyon kurulmuştur. Bu komisyonun çalışmaları neticesinde hazırlanan rapor, Ekim 2015'te yayımlanmıştır. Söz konusu rapor; dijital ekonominin doğurduğu vergi sorunları ve çözüm önerilerine ilişkin açıklamalardan oluşmaktadır (OECD, 2015: 11).

2015'te yayımlanan BEPS raporunun bir de final raporu (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1: 2015 Final Report) yer almaktadır. Bu final raporuna göre, planlanan dijital ekonomi vergilendirilmesine yönelik olması gereken temel ilkeler şu şekilde belirlenmiştir (OECD, 2015: 17).

- **Tarafsızlık (Neutrality):** Vergilendirme, ticari faaliyet biçimleri arasında nötr ve adil olmaya çalışmalıdır. Tarafsız bir vergi, üretim araçlarının optimal şekilde tahsis edilmesini sağlayarak verimliliğe katkıda bulunacaktır.
- **Verimlilik (Efficiency):** Hükümetler, işletme ve yönetim giderlerine uyum için maliyetleri mümkün olduğunca minimum seviyeye indirmelidir.
- **Kesinlik ve Basitlik (Certainty and simplicity):** Vergi yasalarının anlaşılması kolay ve basit olmalıdır, böylece vergi mükellefleri kurallar hakkında bilgi sahibi olabilecektir. Basit bir vergi sistemi bireylerin ve işletmelerin yükümlülüklerini ve haklarını anlamalarını kolaylaştırır.
- **Etkinlik ve Adalet (Effectiveness and fairness):** Vergilendirme, hem çifte vergilendirmeyi hem de haksız vergilendirmeyi önlemek için doğru zamanda doğru miktarda vergi olmalıdır. Ek olarak, vergiden kaçınma potansiyeli minimum seviyeye indirilmelidir.
- **Orantılılık (Flexibility):** Vergilendirme sistemleri, teknolojik ve ticari gelişmelere ayak uyduracak kadar esnek ve dinamik olmalıdır. Bir vergi sisteminin sürekli olarak değişen ihtiyaçlara adapte olurken hükümetlerin mevcut gelir ihtiyaçlarını karşılayacak kadar dinamik ve esnek olması önemlidir.

2016 yılında dijital ekonominin dünya çapında yaklaşık 2.9 trilyon dolar değerinin olduğu 2025 yılına kadar ise dijital ekonominin yıllık hacminin 11.1 trilyon dolara ulaşması tahmin edilmektedir. Türkiye'deki dijital reklam yatırımlarının değeri 2017'da 1.8 milyar TL iken (yaklaşık olarak 320 milyon dolar), 2018 yılında bu tutar %15.5 artışla 2.1 milyar TL (yaklaşık olarak 380 milyon dolar), olarak gerçekleşmiştir (Ber, 2018). Ülkeler açısından var olan vergileme/vergileme sorunu dijital ekonominin payının günden güne genişlemesiyle mevcut vergileme sorunlarını daha da arttırmıştır.

## 4. OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmalar

### 4.1. OECD'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Çalışmalar

Dijital ekonominin klasik tanımı üretim ve hizmetleri de kapsayan bilgi ve iletişim teknolojilerinden oluşmaktadır. Ek olarak, dijital içerikleri, e-ticaretten, mimarlığa ve müziğe kadar her şeyi kapsamaktadır. Sınıflandırmada bu eski standart tanımın esas alınması önemli olan birçok dijital iş faaliyetinin de gözden kaçırılması anlamına gelmektedir. Dijital platformlar ve araçlar farklılaştıkça ve daha fazla sayıda sektöre nüfuz ettikçe, dijital şirketlerin alanı da genişlemektedir (Portes, 2015: 3). Bu durum dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmaların hızlanmasına ve sorunun çözümüne yönelik uluslararası işbirliğinin artırılmasına neden olmaktadır.

OECD, "Dijital Ekonomiden Kaynaklanan Vergileme Problemlerinin Belirlenmesi" adlı yayımlanan raporunda dijital ekonomi faaliyetlerini/iş modellerini aşağıdaki şekilde tasnif etmiştir (Executive Summaries, 2015: 54-64):

- Elektronik Ticaret,
- Elektronik Ödeme Hizmetleri,
- Uygulama Mağazaları,
- Pazarlama/Reklamcılık,
- Bulut Bilişim,
- Yüksek Frekanslı İşlemler,
- Katılıma Dayalı Ağ Platformları.

OECD Model Vergi Anlaşmasının 5. inci maddesinde düzenlenen daimi iş yeri kavramının ve bu kavramın istisnalarının yeniden revize edilmesi, ilişkili işletmeler arasında ekonomik faaliyetlerin parçalanması suretiyle bu istisnalardan yararlanılmasını önleyecek kuralların getirilmesi ve sanal işyeri (virtual PE) tanımının yapılması sunulan öneriler arasında yer almaktadır (Olbert & Spengel, 2017).

Bir başka öneri ise vergileme bağının (nexus) tespit edilebilmesinde yeni bir yaklaşım olan belirli seviyede ekonomik hacmin oluşması (significant economic presence) kriteri alternatif seçeneklerden birisini oluşturmaktadır. Yürürlükte olan vergileme ilkelerine göre bir ülkede vergilendirilebilir bir varlık yoksa ancak yine de o

ülkeden satış geliri elde ediliyorsa, satışlar, dijital işlemlerin sıklığı, kullanıcıların sayısı gibi farklı faktörlere bağlı olarak belirli bir ekonomik hacmin oluşması da vergileme yetkisini doğurabilecektir. Ek olarak, dijital işlemlerde denkleştirme vergisi (euqalization levy) alınması yani stopaj vergisi uygulanması da diğer öneriler arasında yer almaktadır (Executive Summaries, 2015: 107).

Bu öneriler ışığında OECD, dijitalleşmenin yol açtığı vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik sorunları belirlemek ve bu sorunlara çözüm önerilerinde bulunmak için yapmış olduğu en önemli çalışmalardan birisi de BEPS olarak adlandırılan uluslararası vergilendirmeden kaçınmanın önlenmesine yönelik projenin hazırlanmasıdır. OECD tarafından hazırlanan eylem planında vergi erozyonuna sebebiyet vermek suretiyle kâr aktarım yöntemi olan BEPS, "ekonomik faaliyeti vergi oranları çok az olan veya hiç olmayan vergisiz yerlere suni olarak kârların kaydırılması gayesiyle, vergi düzenlemelerindeki boşluklar ve uyumsuzluklardan faydalanan vergi planlama stratejileridir." şeklinde ifade edilmiştir (Budak, 2018: 169). BEPS Eylem Planı dijital ekonomi ile ilgili ilk küresel uyumlaştırma çabası olması nedeni ile uluslararası vergilemedeki en temel ve kapsamlı değişiklik olarak karşımıza çıkmaktadır (Mealey & Oliver, 2016: 3). Avrupa Birliği Komisyonu ile 19 üye ülkeden oluşan ve G20 olarak adlandırılan oluşum, uluslararası alanda ortaya çıkan vergilendirme sorunlarına çözüm bulmak amacıyla BEPS projesini öncelikleri arasına almıştır. Uzun süren çalışmalar neticesinde 15 eylem planından oluşan BEPS Eylem Planı, 2015 yılında Antalya'da yapılan G20 zirvesinde tüm ülkeler tarafından onaylanmıştır. Eylem planları, uyum, özün önceliği ve şeffaflık & kesinlik olmak üzere üç temel üzerinde oluşturulmuştur. 5 Ekim 2015'te yayımlanan BEPS ile Mücadele Paketi'nin ortaya çıkma nedenlerini bu ana ilkeler oluşturmaktadır.

**Tablo 1: BEPS ile Mücadelede Temel İlkeler**

Uyum	Özün Önceliği	Şeffaflık
<ul style="list-style-type: none"><li>Hibrit uyumsuzluklar</li><li>Kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarının güçlendirilmesi</li><li>Faiz indirimleri sınırlaması</li><li>Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi</li><li>Yapay iş yeri uygulamalarından kaçınma</li><li>Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>BEPS ölçümünün takip edilmesi</li><li>Zorunlu beyan kuralları</li><li>Transfer fiyatlandırılması</li><li>Ülke bazında raporlama</li><li>Uyumsuzlukların çözümü</li></ul>

**Kaynak:** Diclehan, 2016: 153.

2017 yılının Mart ayında gerçekleşen G20 Maliye Bakanları toplantısında, OECD'nin, dijital ekonominin vergilendirilmesi üzerine Nisan 2018'e kadar bir rapor hazırlaması kararlaştırılmıştır. Bu karar üzerine, OECD tarafından 16 Mart 2018 tarihinde "Geçici Rapor: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergilendirme Sorunları" (Interim Report: Tax Challenges Arising from Digitalisation) yayınlanmıştır. OECD'ye üye 110'dan

fazla ülkenin görüş birliğine vardığı raporun, 2019 yılında güncellenmesi ve 2020 yılında nihai rapor halini getirilmesi amaçlanmaktadır.

## 4.2. Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Çalışmalar

### 4.2.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

2017 yılında kabul edilen ve geniş bir vergi reform yasası olan Vergi İndirimi ve İş Yasası'nın (the Tax Cuts and Jobs Act) bir parçası olan Vergide Matrah Aşındırması ve Suiistimali Önleme Yasası (The Base Erosion and Anti-Abuse Tax - BEAT), ABD'de dünya çaplı bir kurumlar vergi sisteminden (özellikle mukim ülke vergilendirmesine odaklanan) bölgesel kurumlar vergisi sistemine evrilmiştir. BEAT'in ardında yatan fikir, çokuluslu bir şirket ABD'de faaliyet gösterirse ve transfer fiyatlandırması yoluyla ilişkili kişilere kazanç aktarmaya yönelik ödeme yaparsa, yeni bir asgari vergiye tabi olabilir (Sullivan, 2018).

Vergi İndirimi ve İşler Yasası uyarınca, ABD'nin yabancı bir işletmenin hissedarları, vergilendirilebilir gelirlerini hesaplarken elde ettikleri temettüleri düşebilmektedir. Bu indirim ABD'nin dış karlar üzerinden elde edeceği vergi gelirini azaltabileceğinden Kongre, ABD'li şirketlerin vergi tabanını aşındırmasını engelleyen bir mekanizma oluşturmuştur. Caydırıcılık temeline dayalı büyük çokuluslu şirketler için geçerli olan ve hızlı bir şekilde "BEAT" kısaltması verilen alternatif bir asgari verginin yeni bir şeklidir ve 31 Aralık 2017 tarihinden sonraki yıllar için geçerlidir (Rödl & Partner, 2018). Bu yasa sadece ABD'de yer alan şirketlere, gelir vergisi mükellefi şubelere ve bazı grup içi işlemlere uygulanmaktadır.

BEAT, ABD'deki çokuluslu şirketlerin matrah aşındırıcı ödemelerine yönelik yeni bir asgari vergidir. Asgari vergiyi belirlerken aşındırıcı ödemeler şirketin vergilendirilebilir gelirine tekrardan eklenir. Bu yeni revize edilmiş vergilendirilebilir gelir tutarı, değiştirilmiş vergi borcunu belirlemek için %5 oranla (veya 31 Aralık 2018'den sonra başlayan vergilendirilebilir yıllar için % 10 oranla) çarpılır. Eğer ortaya çıkan "*değiştirilmiş vergi borcu*" vergi mükellefinin güncel vergi borcundan yüksekse, fark BEAT olmaktadır ve "her zamanki" ABD federal gelir vergisine ek olarak ödenmektedir (Liguori, 2018).

BEAT'in hangi vergi mükellefine uygulanıp uygulanmayacağını belirlenmesinde ilk adım, vergi mükellefinin "uygun vergi mükellefi" olup olmadığını belirlemektir. Bu durumda vergi mükellefi, üç testi karşılama durumunda uygulanabilir bir vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir (Leeds, 2018: 2):

- Vergi mükellefi bir şirket olmalı, ancak düzenlenmiş bir yatırım şirketi, gayrimenkul yatırım ortaklığı veya S Şirketi<sup>3</sup> olmamalıdır;

---

<sup>3</sup> "S şirketi" şirket tanımından çok vergi statüsü anlamına gelmektedir. S-Şirketler, aslında tamamıyla ayrı bir yapıya sahip şirketler değildir; işin aslı, hali hazırda kurulmuş olan genel şirketlerin, IRS'ye (Amerikan Gelir Dairesi) yapılan bir başvuru neticesinde özel ve avantajlı bir vergilendirme yapısına geçmesidir. Detaylı bilgi için: <https://amerikadasirket.com/s-corporation-nedir/>

- Vergi mükellefinin önceki üç yıl için en az 500 milyon ABD Doları tutarında toplam ortalama brüt gelirinin olması gereklidir;
- Vergi mükellefinin vergilendirilebilir yıl için temel erozyon yüzdesi % 3 veya daha yüksek olmalıdır. ABD bankaları ve kayıtlı menkul kıymet satıcıları durumunda %2 olmaktadır.
- Bunun yanı sıra, ABD'deki internet satıcıları çeşitli vergi tahsilât rejimlerine uymak zorundadır (Hadzhieva, 2019: 93).
- Satış vergisi tahsilât vergilerini belirli bir satış eşiğinin üstünde olan perakendecilere dayatan ekonomik nexus modelleri;
- Perakendecilerin müşterileri vergi borçları konusunda uyarmasını gerektiren Colorado tarzı ihbar / raporlama rejimleri;
- Amazon tipi satıcıların platformlarında yapılan üçüncü taraf işlemlerinde satış vergisi almalarını gerektiren pazar yeri sağlayıcı ve satıcıların mülk ilgileri varsa veya eyalet içi uygulamaları ve çerezleri kullanmaları durumunda devlet satış vergisi almasını gerektiren çerez bağları düzenlemeleri.

#### **4.2.2. Birleşik Krallık (UK)**

Birleşik Krallık, geniş BEPS projesinde öncü bir rol üstlenmiş ve belirli durumlarda BEPS sürecinin ilerisine geçmek için yerel adımlar atmıştır. Bunun dijital ekonomi ile ilgili açık bir örneği, 2015 yılında uygulamaya konulan Yönlendirilmiş Kâr Vergisidir (Diverted Profit Tax-DPT). Nihai kapsamı dijital işletmelerle sınırlı olmamakla birlikte, DPT, dijital işletmeler tarafından özellikle kolaylaştırılan ve kullanılan baz erozyon ve kâr değiştirme faaliyetlerine bir cevap olarak algılanmıştır. Örneğin, satış ve sözleşme faaliyetlerinin ayrıştırılması veya Birleşik Krallık'tan kâr elde etmek için fikri mülkiyet (IP) lisanslarının kullanılması yoluyla UK PE (Permanent Establishment, Daimi İşyeri) muamelesinden kaçınılmaktadır (Jones, Seabrook, Sciliberto & Jones 2018: 10).

Birleşik Krallık'ta, HMRC<sup>4</sup> tarafından tanıtılan yeni kurallara göre PE statüsüne sahip olmayan yurtdışı satıcıların neden olduğu ödenmeyen KDV'den, çevrimiçi pazarlar sorumlu tutulmuştur. Tüm bu denizaşırı satıcılardan Bir UK satış temsilcisi atanması istenmiştir. Satıcıları izlemek ve kayıt altına almak için getirilen bu kural 2016 yılında deniz aşırı satıcıların KDV kayıt başvurularında 10 kat artış sağlamıştır. 2017 yılında, satıcıların KDV kayıt numaralarını kullandıkları çevrimiçi pazarlarda göstermelerini zorunlu kılan yeni KDV kurallar getirilmiştir (Hadzhieva, 2019: 92).

Bununla birlikte, DPT hala temelde Birleşik Krallık'ta bir çeşit iş varlığı başvurusu gerektirmekte ve bu nedenle dijitalleştirilmiş işletmeler tarafından ortaya çıkan vergi sorunlarını tam olarak ele alamamaktadır. Nisan 2019'da uygulamaya konulması öngörülen, Birleşik Krallık'ta ikamet etmeyen bir kurum tarafından ödenen IP telif haklarına uygulanacak, telif hakkının ödendiği kârın ilişkili olduğu düşük bir vergi bölgesinde ilişkili taraflara ödenmesi hedeflenen bir stopaj vergisi teklifinde

---

<sup>4</sup> Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs)



bulunmuştur. Her ne kadar kapsamı ve muhtemel uygulamasında görece odaklanmış bir önlem olmasına rağmen, kavramsal olarak bu stopaj vergisi, vergi mükellefinin fiziksel varlığından ziyade tüketici ve kullanıcı tabanı başına referansla dijital ekonomiyi vergilendirmeye yönelik önemli bir adım oluşturmaktadır. Önerilen vergi, vergi mükellefleri için Birleşik Krallık'ta bir müşteri tabanının ötesinde Birleşik Krallık mevcudiyeti gerektirmemektedir (Jones vd., 2018: 10).

Dijital platformlar, son yıllarda Birleşik Krallık'ta çok az miktarda vergi ödemiştir. Geçen yıl, Facebook Birleşik Krallık'ta 15.8 milyon Sterlin vergi ödediğini açıklamıştır. Ancak bu vergiyi, çalışanlarına şirket hisselerini dağıttığı için vergi indirimi talep ederek ödeyeceği vergiyi azaltmıştır. Yani net vergi tutarı sadece 7.4 milyon Sterlin olup, bu da Birleşik Krallık gelirinin %1'inden aza tekabül etmektedir. Amazon'un Birleşik Krallık'taki birimlerinden biri, geçen yıl 72 milyon Sterlinlik kâr karşılığında yalnızca 1.7 milyon Sterlinlik vergi öderken, Google, Birleşik Krallık'taki 202 milyon Sterlinlik kârına yaklaşık 50 milyon Sterlinlik bir vergi ödemesi yapmıştır (Nelson & Coren, 2018). Birleşik Krallık Maliye Bakanlığı Nisan 2020'den itibaren yıllık global ciroları 500 milyon Sterlinden fazla olan teknoloji devlerini, sosyal medya platformlarından, elektronik pazar yerlerinden ve arama motorlarından elde ettikleri kazançları üzerinden %2 oranında bir dijital hizmet vergisi ile vergilendirilmesinin amaçlandığı açıklamıştır. Birleşik Krallık Hazinesi, Dijital Hizmetler Vergisi tahsilâtının 2021-2022 yılları arasında 400 milyon Sterlin ve 2022-2023 tarihlerinde 440 milyon Sterlin olacağını tahmin etmektedir (Ber, 2018).

#### **4.2.3. Fransa**

Fransız hükümeti, Fransa'da elde edilen dijital ekonomi gelirleri için Dijital Hizmet Vergisi ile ilgili bir yasa tasarısı yayımlamıştır (Deloitte & Taj, 2019: 2). Bu tasarıya göre;

- Fransız Dijital Hizmet Vergisi (Digital Server Tax), aracılık hizmetlerinden elde edilen gelire ve Fransa'da hedeflenen dijital reklam satışına uygulanacaktır.
- Kapsam, en büyük internet şirketleriyle sınırlıdır (dünya genelinde vergilendirilebilir gelir 750 milyon Euro'yu aşan ve Fransız vergilendirilebilir geliri 25 milyon Euro'nun üzerinde).
- Vergilendirme oranı %3 olacaktır.
- Dijital Hizmet Vergisi' den beklenen gelir getirisi 2019'da yaklaşık 400 Milyon Euro'dur ve zaman içinde önemli artışlar beklenmektedir.

Fransız Dijital Hizmet Vergisi'sinde iki vergi mükellefi kategorisini tanımlamaktadır (Deloitte & Taj, 2019: 9):

- **Pazarlar:** İki farklı ülkeye aracılık hizmeti veren firmalar ile etkileşime girebilecekleri kullanıcı kategorileri.
- **Dijital reklam platformları:** İnternet kullanıcılarının kişisel verilerini, belirli bir hedef kitleye yönelik reklamlar satmak için kullanan firmalar.

Fransa'da, 2018'in başında yürürlüğe giren yasa ile YouTube veya Netflix gibi ücretsiz veya ücretli videolar yayınlayan yerleşik veya yerleşik olmayan platformlar tarafından elde edilen reklam gelirlerinden %2 vergi alınmaktadır. Fransa ayrıca, küresel internet şirketlerinin Avrupa'daki büyük ticari faaliyetlerinden adil bir vergi oluşturmak için 1 Ocak 2019'dan itibaren geçerli olmak üzere "Google, Apple, Facebook ve Amazon'dan sonra gelen" "GAFA Vergisi"ni hazırlamıştır. Bu yasaya göre, % 3 oranında vergi, çoğunlukla ABD'den gelen yaklaşık 30 büyük şirketin Fransa'da elde ettiği gelirleri için geçerli olacaktır (Hadzhieva, 2019: 40). Fransız Dijital Hizmet Vergisi'ne göre kapsam dâhilindeki firmalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

**Tablo 2: GAFA Vergisinden Etkilenecek Şirketler**

Kategori	Şirketler
Pazar - Mallar	<ul style="list-style-type: none"><li>Alibaba</li><li>Amazon</li><li>Apple</li><li>Ebay</li><li>Google</li><li>Groupon</li><li>Rakuten</li><li>Schibsted</li><li>Wish</li><li>Zalando</li></ul>
Pazar - Hizmetler	<ul style="list-style-type: none"><li>Amadues</li><li>Airbnb</li><li>Axel Springer</li><li>Booking</li><li>Expedia</li><li>Match.com</li><li>Randstad</li><li>Recruit</li><li>Sabre</li><li>Travelport worldwide</li><li>Uber</li></ul>
Dijital Reklamcılık	<ul style="list-style-type: none"><li>Amazon</li><li>Criteo</li><li>Ebay</li><li>Facebook</li><li>Google</li><li>Microsoft</li><li>Twitter</li><li>Verizon</li></ul>

**Kaynak:** Taxe GAFA. <https://www.linformaticien.com/actualites/id/51641/taxe-gafa-la-liste-des-29-entreprises-qui-seraient-concernees.aspx>, (25.03.2019).

#### 4.2.4. İtalya

1 Ocak 2019 tarihli Resmi Gazete'de (GU) yayınlanan İtalyan Bütçe Kanunu dijital hizmetlere "Web Vergisi" olarak nitelendirilen (İtalyan Dijital Hizmetler Vergisi) yeni bir vergi getirmiştir. İtalyan Dijital Hizmet Vergisi'nin vergi mükellefleri, aşağıdaki eşikler müştereken karşılandığında, bireysel olarak veya grup düzeyinde iş faaliyetleri yürüten işletmelerden oluşmaktadır (Colombaioni, 2019):

- Son mali yıla ait dünya genelindeki toplam gelir tutarı 750 milyon Euro'dan az olmamalıdır.
- İtalya'da dijital hizmetlerden elde edilen vergilendirilebilir gelir tutarı 5.5 milyon Euro'dan az olmamalıdır.

Ek olarak, bütçe kanunu bazı Dijital Hizmet Vergisi kurallarını içermektedir. Bu kurallardan ilki dijital hizmetlerden elde edilen şirketler arası gelirler Dijital Hizmet

Vergisi'ne tabi değildir. Bir diğeri ise brüt gelirler üzerinden, KDV'den veya diğeri dolaylı vergilerden ve KDV toplama ve değerlendirme kuralları Dijital Hizmet Vergisi'nin amaçları için geçerli olmaktadır (Deloitte & Tax@hand, 2019). Bunun yanı sıra İtalyan Dijital Hizmet Vergisi aşağıdaki özelliklere sahip dolaylı bir vergidir (Ernst & Young, 2019):

- **Periyodik:** Üç ayda bir hesaplanır ve her çeyreği izleyen ayın sonuna kadar ödenir.
- **Ciro bazında vergilendirilir:** Vergilendirilebilir taban, dijital malzemelerden elde edilen gelirlerin tutarıdır.
- **Vergi oranı:** Vergilendirilebilir tabanın %3'üdür.
- **Vergi dönemi:** Takvim yılıdır.
- **Yıllık bir iadeye ihtiyaç duyulacaktır:** Her takvim yılını izleyen 4. ayın sonuna kadar yapılacaktır. (30 Nisan)
- **KDV veya özel bir kimlik numarası gerektirir:** Yalnızca önceden KDV amaçları için kayıtlı olmayan ispatlanmamış konular için; aksi takdirde KDV sicil numarası kullanılacaktır.
- **Değerlendirme, ihlaller ve tahsilât:** KDV amaçları için geçerli olan aynı yasa hükümleri Dijital Hizmet Vergisi için de geçerlidir.

İtalya Dijital Hizmet Vergisi, özellikle bazı dijital hizmetlere uygulanmaktadır. Bu hizmetler sırasıyla, reklamcılık, doğrudan mal/hizmet tedarikine izin veren dijital platformların kullanılması ve kullanıcılar tarafından toplanan ve dijital bir "arabirim" kullanılarak oluşturulan verilerin iletimi şeklindedir (Deloitte & Tax@hand, 2019):

Dijital Hizmet Vergisi, gelirin aşağıdaki hizmetlerden elde edildiği ve dijital hizmetin kullanıcısının İtalya'da bulunduğu yerlerde uygulanmaktadır (Deloitte & Tax@hand, 2019):

- Kullanıcı, dijital bir ara yüze erişmek için İtalya içindeki reklamı gösteren bir cihaz kullandığında reklamcılığın sağlanması;
- Dijital platformun, kullanıcılar arasında malların/hizmetlerin "doğrudan" tedarikine olanak sağladığı dijital platformların kullanılması,
- Kullanıcı, dijital ara yüze erişmek ve işlemi sonlandırmak için İtalya'da bir cihaz kullandığında veya
- Kullanıcı, dijital ara yüze erişime izin veren bir hesaba sahip olduğunda ve bu hesap İtalya'daki bir cihazla açıldığında ve
- Veri iletimi, kullanıcı İtalya'da bir cihazın kullanımıyla veri ürettiğinde ve daha sonra veriler iletilindiğinde.

#### 4.2.5. Japonya

Japonya, kendi topraklarında fiziki varlığı olmadığı halde iş yapan, ancak Japonya'daki malları depolayan ve dağıtan yabancı şirketleri Japonya'da daimi bir kuruluş olarak sınıflandırmaktadır. Bu durumda, şirket aynı zamanda Tüketim Vergisi gibi dolaylı vergilere doğrudan ve dolaysız olarak maruz kalabilmektedir (Ernst & Young, 2015: 1). Yabancı işletmeler tarafından Japon müşterilere yapılan dijital malzemeler 1 Ekim 2015'ten itibaren Japon Tüketim Vergisine (JCT) tabi tutulmaktadır. Yeni yasa, "dijital servis" in telekomünikasyon ağı aracılığıyla sağlanan herhangi bir hizmet olmasını sağlamaktadır. Aşağıda dijital hizmetler ve dijital olmayan hizmetler için örnekler yer almaktadır (Deloitte, 2015).

**Tablo 3: Dijital ve Dijital Olmayan Hizmetler**

Dijital Hizmetler	Dijital Olmayan Hizmetler
<ul style="list-style-type: none"><li>E-kitapların, e-dergilerin, müziklerin, videoların, yazılımların, mobil uygulamaların, vb. dağıtımı</li><li>Bulut yazılımı ve depolama</li><li>Reklamcılık</li><li>Ürün satmak için online pazar veya açık artırma web siteleri</li><li>İngilizce dersleri</li><li>Telefon veya e-posta yoluyla sürekli verilen danışma hizmetleri</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Telekomünikasyon hizmetleri (örneğin, telefon, faks vb.)</li><li>Yazılım geliştirme</li><li>Japonya dışında bulunan varlıkların yönetimi (internet bankacılığı dahil)</li><li>Verilerin toplanması ve analizi</li><li>Japonya dışında açılan davalara destek</li></ul>

**Kaynak:** Deloitte, 2015.

Japon Tüketim Vergisinin özellikleri aşağıda sıralanmaktadır (Musgrove, 2019):

- Yıllık kayıt eşiği değeri 10 milyon Japon Yeni (JPY)'dir.
- Tüketim vergisi oranı %8'dir.
- Yabancı işletmeler tarafından Japon tüketicilere verilen tüm B2C e-ticaret işlemlerinden tahsil edilecektir.
- Yabancı şirketler Japonya'da kendileri için bir vergi aracı tayin etmelidir.
- B2B işlemleri, alıcının satıcı ile değil, vergiyle ilgilendiği diğer ülkeler gibi bir "ters ücret" mekanizması uygulamaktadır.

Yeni Japon Tüketim Vergisi kuralları uyarınca bir servisin bir B2B (şirketten şirkete) veya B2C (şirketten tüketiciye) servisine bağlı olmasına ek olarak farklı Japon Tüketim Vergisi sonuçları ortaya çıkmaktadır. B2B veya B2C olarak sınıflandırmanın amacı, alıcının bir işletme veya birey olarak statüsünden ziyade, verilen hizmetin niteliğine veya belirli bir hizmet sözleşmesinin şartlarına göre yapılması gerektiği belirtilmelidir. B2B servisleri, sadece kendi doğası veya sözleşme koşulları verilen işletmelere verilen dijital hizmetler olarak tanımlanmaktadır. B2C servisleri ise B2B servisleri dışındaki dijital servisler olarak tanımlanmaktadır (Deloitte, 2015).

#### 4.2.6. Hindistan

Hindistan, dijital ekonomiyi hedef alan erken vergi önlemlerinin uygulayıcısı olmuştur. 2016 yılında getirilen Dengeleme Vergisi, yurtdışında yerleşikler tarafından sağlanan online reklam hizmeti karşılığı olarak ödenen bedelin %6'si kadar alınmaya başlanmıştır. Dengeleme Vergisi, Hindistan hükümetinin BEPS Eylem 1 Raporunda gündeme getirilen sorunlara verdiği yanıt olarak kabul edilmiştir. Hindistan, teknoloji ya da internet üzerinden çalışan şirketler tarafından üretilen mal ve hizmetlerin Hindistan'daki kullanıcılara dijital olarak aktarılmasında vergi alınması önermektedir (Jones vd., 2018: 12).

Dengeleme Vergisi Yasası'nın 2017 (2) 17 numaralı bölümü (IGST), "bilgi ve veri tabanı erişimi veya geri alma hizmetlerinin", teslimatını ve esasen otomasyonunu sağlayan bir internet veya elektronik ağ üzerinden bilgi teknolojisi aracılığıyla gerçekleştirildiği hizmetlere OIDAR (Hindistan'ın dijital ürün tanımı) denilmektedir. Asgari insan müdahalesini içeren ve bilgi teknolojinin olmadığı durumlarda temin etmenin imkânsız olduğu ürün ve hizmetleri içermektedir. Bu nedenle, Hindistan Dengeleme Vergisi aşağıdaki elektronik hizmetler için geçerlidir (Oıdar, 2018).

- İnternette reklam
- Bulut hizmetleri sağlama (Google Drive)
- İnternet üzerinden e-kitap, film, müzik, yazılım ve diğer maddi olmayan duran varlıkların sağlanması (Hotstar, Amazon Prime Video)
- Herhangi bir kişiye, bir bilgisayar ağı yoluyla elektronik biçimde alınabilecek veya başka türlü veri veya bilgi sağlama;
- Oyun (Steam).

Hindistan'da kayıtlı dijital servis sağlayıcılarının yıllık satışları 100.000 Hindistan Rupisi (INR) üzerine çıktıktan sonra Dengeleme Vergisi'ne tabi tutulmaktadır. Eğer bu sınırı aşmıyorsa Dengeleme Vergisinden istisnadır. Hintli tüketicilere satış yapan yerleşik olmayan sağlayıcılar, ilk satışlarından hemen önce kayıt yaptırmak zorundadır (Avalara, 2019).

### 5. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar

Dijital ekonominin vergilendirilememesinin ve işletmelerin vergiden kaçabilmelerinin nedeni, hizmetlerini belirli bir ülkedeki tüketicilere satmak için fabrikalara, mağazalara veya diğer sabit iş yerlerine ihtiyaç duymamalarıdır. Mevcut uluslararası vergi kuralları, vergi yetkisini tayin etmek için kalıcı bir kuruluşun daimi işyeri kavramına dayandığından, dijital ekonomi gelişen bir sınır ötesi işin neredeyse vergisiz olarak yürütülmesini mümkün kılmaktadır. Diğer bir sebep, kurumsal değerler, yazılım ve dijital içerik üzerindeki patentler ve telif hakları gibi maddi olmayan varlıklara giderek daha fazla yoğunlaşmasıdır. Bu tür varlıklar, yüksek vergi oranlarında

vergilendirilebilir işletme gelirini en aza indirmek için kolayca vergi cennetlerine aktarılmaktadır. Google, Apple, Facebook ve Amazon.com gibi ABD merkezli teknoloji devlerinin öncülüğünü yaptığı iş modelleri bu tür uluslararası vergi kaçınımlarını kullanarak faaliyetlerini yürütmektedir. İş dünyasında (tüketim ülkesi) vergi almamak ve karı düşük vergili ülkelere kaydırmak için bugünün dijital teknolojisine, sınırsız ekonomiye ve eski vergi kurallarına güvenmektedirler (Morinobu, 2018).

OECD (OECD, 2014) dijital ekonominin vergisel sorunlarını altı başlık altında incelemiştir. Bunlar sırasıyla:

- Dijital ekonomi ve politika yapıcılar için zorluklar,
- Dijital ekonominin getirdiği vergi zorluklarına genel bakış (Genel anlamda, doğrudan vergilendirme alanında, dijital ekonominin yarattığı temel politika zorlukları üç geniş kategoriye ayrılmaktadır: Nexus, Data, Characterisation),
- Nexus ve vergi yükümlülüğü olmadan önemli bir varlığa sahip olma yeteneği,
- Veriler ve dijital ürün ve hizmetlerin kullanımı yoluyla pazarlanabilir konumla ilgili verilerin oluşturulmasından elde edilen değer niteliği,
- Yeni iş modellerinden elde edilen gelirin karakterizasyonu,
- Dijital ekonomide KDV tahsilatı şeklinde açıklanmıştır.

Dijital ekonominin kapsamı çok geniş olduğundan, geliştirilen teknolojiler sayesinde dijital ürünlerin ve hizmetlerin kapsamı sürekli genişlediğinden boyutunun ölçülmesinde bazı güçlükler bulunmaktadır. Dijital ekonomiye yönelik ölçüm sorunu yaratan üç alanı şöyle sıralamak mümkündür (Strassner, 2016):

- Dijital malların ve hizmetlerin kaliteye göre ayarlanmış fiyatlarının ve ticaret hacimlerinin ölçülmesi,
- Ride-sharing gibi yeni dijital hizmetler ve paylaşım ekonomisinin (sharing economy) diğer yönleri,
- Reklamla desteklenen ücretsiz internet hizmetleri şeklindedir.

Dijital Ekonomide asıl sorun, ülkeler arasındaki temel kaygı ve potansiyel anlaşmazlık kaynağı, değer yaratıldığı yer nerede sorusudur. Ülkeler çok uluslu şirketlerin kârlarının değer yarattığı yargı alanında vergilendirilmesi gerektiği konusunda fikir birliğinde olsalar da, bazı ülkeler dijital ekonomideki şirketler için yaratılan değer kullanıcı katılımı veya kullanıcı yeri gibi faktörlerden kaynaklandığını savunmaktadır. Belirlenen vergi zorluklarını üstesinden gelmek için alınan önlemler, çifte veya çoklu vergilendirme tehlikesini önlemek için uluslararası konsensüste koordine edilmelidir (EBF, 2019).

OECD, 2019 Kamu İstisare Belgesinde dijital ekonomiyi vergilendirmek için üç alternatif teklif önerisinde bulunmuştur (OECD, 2019: 9-17):

- Aktif kullanıcı katılımına dayanarak mevcut kâr tahsisi ve nexus kurallarında revizyon gerektiren "kullanıcı katkı payı" teklifi ilk alternatifi oluşturmaktadır. Bu öneri, aktif ve ilgili bir kullanıcı tabanı geliştirerek son derece dijital hale getirilmiş işletmeler tarafından yaratılan değere odaklanmakta ve sosyal medya platformlarını, arama motorlarını ve işletme ekonomisinde faaliyet gösteren işletmeleri hedeflemektedir.
- Pazar yargı bölgelerine maddi olmayan duran varlıklar ile orantılı bir gelir payı sağlayan "pazarlama maddi olmayan duran varlıklar" teklifi ise ikinci alternatifi oluşturmaktadır. Bu öneri, yetki alanında fiziksel bir varlığa sahip olmanın gerekliliğini aşan, kullanıcı katkı modelinden daha geniş bir uygulama kapsamına sahip olacak ve yalnızca dijitalleştirilen işletme modellerini değil tüm sektörleri hedefleyecek mevcut bağlantı kurallarında değişiklik yapılmasını gerektirecektir.
- Vergilendirilebilir bir varlık veya gelirlerin büyük bir kullanıcı tabanı ve diğerlerinin yanı sıra yerel para biriminde tahsilat ve yerel para biriminde tahsilat gibi diğer faktörlerle birleştirilmiş bir yargı alanında üretildiği sanal kalıcı bir kuruluş oluşturmayı anladığımız "önemli ekonomik varlık" ise son alternatif öneri olarak karşımıza çıkmaktadır. Önemli ekonomik varlık teklifi, mevcut uluslararası vergi çerçevesinin amaç için uygun olmadığı fikrine dayanmaktadır.

Gerek OECD, gerekse de AB dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda uygulamada olan uluslararası vergileme kurallarının yetersiz kaldığı hususunda fikir birliği içinde olsa da, OECD üyesi ülkeler uluslararası alanda bu sorunların çözümüne yönelik yeni bir vergilendirme önerisi henüz geliştirebilmiş değildir. Kısa vadeli çözüm önerisi olarak OECD ülkeleri daha çok satış üzerinden alınan vergileme yöntemini kabul etmiş durumdadır. Uzun vadede ise 2020 yılında uzlaşma hedefi dile getirilmektedir. AB ise, yeni kurallar getirmeye ve sorunu birliğe üye ülkeler içinde çözmeye çalışmaktadır. Ancak kuralların hem birliğe üye 28 ülkenin parlamentolarından geçmek zorunda olması, hem de birlik dışındaki ülkeler açısından uygulanabilirliği konusundaki belirsizlik ve zorluklar hâlen devam etmektedir (Biyar & Yılmaz, 2018: 21-22).

## 6. Diğer Ülke Uygulamalarından Türkiye İçin Çıkarımlar

### 6.1. Durum Analizi

G20 ve OECD üye ülkesi olan Türkiye, BEPS Eylem Planı'nı desteklemektedir. BEPS Eylem Planı'nın başarılı ve etkin bir şekilde uygulanabilmesi durumunda, Türkiye'de vergi erozyonu ile mücadelenin etkinleşmesine ve kayıt dışı ekonominin azaltılmasına yardımcı olması beklenmektedir. Aşağıdaki tabloda çalışmada yer alan ülkelerin dijital ekonomi ile ilgili aktif olarak uygulanan veya önerilen politikaları bulunmaktadır.

**Tablo 4: Ülkeler Tarafından Tek Taraf Alınan Önlemler**

Ülkeler	Dijital ekonomi vergi ölçüsü	Durumu
ABD	Özel bir federal dijital ekonomi önlemi yok Devlet satış vergisi tahsilatı BEAT*	Veri Yok Aktif Aktif
BİRLEŞİK KRALLIK	Yönlendirilen kâr vergisi Stopaj vergisi (yerleşik ikamet edilmeyen telif hakları için) Yeni Dijital Hizmetler Vergisi*	Aktif Önerilen Önerilen
FRANSA*	Dijital Hizmet Vergisi GAFA	Aktif Aktif
İTALYA	Stopaj vergisi (web vergisi) Sanal PE / yönlendirilen kâr vergisi	Aktif Aktif
HİNDİSTAN	Denkleştirme vergisi Sanal PE	Aktif Önerilen
JAPONYA*	Japon Tüketim Vergisi (JCT)	Aktif
TÜRKİYE	Stopaj vergisi Sanal PE KDV	Aktif Aktif Aktif

**Kaynak:** Jones, vd. 2018.

\* Yazarlar tarafından tabloya eklenmiştir.

Türkiye, 2016 yılında internet servis sağlayıcılarının ve internet reklam ajanslarının, ülkedeki araçlar olarak hareket etmesini ve Türk müşterileriyle (hem şahıslar hem de şirketler) işlemleri hakkında aylık zorunlu raporlama yükümlülüğü getirmiştir. Elektronik PE kavramı da ortaya konulmuş ve bu durum araçların yanı sıra stopaj vergilerinin ödenmesinden alıcıları sorumlu hale gelmiştir. Bu kurallara göre, mal ve hizmetlerin dijital satışı ile ilgili bilgilerin yanı sıra internet reklamcılığı hizmetleri ile ilgili ödemeler Türk vergi makamlarına sunulmalıdır. Daha yakın zamanlarda, diğer birçok yargı alanında olduğu gibi, Türkiye de 1 Ocak 2018 tarihinde yerleşik olmayan dijital servis tedarikçilerine KDV kaydı ve kayıt yükümlülüğü getirmiştir (Jones vd., 2018: 13). Vergi gelirlerini artırmak amacıyla, Türkiye, Ocak 2018'den itibaren yurtdışında ikamet eden yabancı şirketlerin bireylere sunduğu dijital hizmetler için %18 KDV uygulanmaya başlamıştır (Bloomberg Tax, 2018: 2).

Türkiye, dijital ekonomiyi vergileme stratejisinde KDV ve stopaj yöntemini benimsemiştir. 3 numaralı KDV beyanname uygulaması ile 1 Ocak 2018'den itibaren gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere KDV uygulanmaktadır (GİB, 2018). 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Vergi Usul Kanununun "vergi kesenlerin sorumluluğunu" düzenleyen 11. maddesine 7 numaralı bent ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ile 30. maddelerine "stopaj" yapma yetkisi veren bentler eklenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda 2016 yılında 6745 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına,



elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırma konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Bu gelişmeler ışığında 19 Aralık 2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı kararıyla, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler gelir / kurumlar vergisi stopajı kapsamına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara, internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış ve bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Bu karara göre, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden, hizmeti verenin durumuna bağlı olarak aşağıdaki oranlarda stopaj yapılacaktır:

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında yapılan ödemelerde (Gerçek kişilere, dernek ve vakıflara ve 94.madde kapsamında olan diğer kişi ve kurumlara yapılan ödemeler) %15,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında yapılan ödemeler (Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler) %0,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında yapılan ödemeler (Dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler) %15.

## 6.2. Gelecek İçin Önlemler

Küreselleşen dünyada günümüzdeki firmaların çoğunluğu aynı anda birden fazla ülkede faaliyet göstermektedir. Bu durum elde edilen kazancın hangi ülkede elde edilmiş kabul edileceği ve vergileme yetkisinin hangi ülke tarafından konulacağı sorununu teşkil etmektedir. Bu sorunun çözümü de kazanç veya iradı elde eden şirketin nerede kurulu olduğu, yani işyerinin nerede olduğu sorusunun cevabı ile mümkün olmaktadır. İşyeri kavramı ise her ülkenin kanunlarında farklı tanımlandığından ülkeler arasında vergilendirme konusunda sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bu sorun, Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları ve OECD'nin Model Vergi Anlaşmaları ile çözülmeye çalışılmaktadır.

Dijital ortamdaki iktisadi faaliyetlerin vergisel açıdan mükellefler ve ülkeler itibariyle adil ve etkin bir şekilde vergilendirilebilmesi için aşağıdaki sorunların çözülmesi gerekmektedir. Bu sorunlar şu şekilde sıralanmaktadır (Kaya & Akçay, 2017: 61):

- 1) Mükellefiyetin belirlenmesi (Vergiyi kim beyan edip ödeyecektir?)
- 2) Gelirin türünün belirlenmesi (ticari, serbest meslek, gayri maddi hak vb.)

- 3) Türkiye’de bir işyeri var mıdır? (Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yer)
- 4) Vergi matrahının belirlenmesi (ilişkili işlemler bulunması halinde transfer fiyatlarının uygunluk çerçevesinde belirlenmesi)
- 5) Uygulanacak vergi rejimi (doğrudan vergileme, kaynaktan kesinti vb.)
- 6) Harcamamalardan alınan verginin (KDV, ÖTV gibi) nasıl uygulanacağı?

Türkiye açısından dijital ekonominin vergilendirmesinde öncelik “İcra edilen faaliyet sonucunda Türkiye’de bir işyeri oluşuyor mu?” problemini çözmek gerekmektedir. Dijital iş modellerinin karakteristik özelliği olan faaliyetin uzaktan uzağa internet ağı ile yürütülebilmesi vergi uygulamalarını yetersiz bırakmakta ve bazı şirketlerin “daimi işyeri” statüsünden kaçınabilmeleri olanağını vermektedir. Çoğu ülke vergilendirme hakkını kendi sınırları içerisindeki vergilendirilebilir faaliyetler ve vergi mükellefi arasındaki bağlantıya göre belirlediğinden, vergi mükellefinin karları üzerindeki vergilendirme yetkisinin belirli bir ülkede olup olmadığını daimi işyerinin varlığı belirlemektedir. Daimi işyeri tanımı, çoğunlukla yabancı şirketlerin vergilendirilen karları üzerinde uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından önem arz etmektedir (Almeida & Toledano, 2018: 7). Türkiye, 5 Aralık 2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda elektronik ticarete vergi güvenliğini sağlamak amacı ile yeni düzenlemeler getirilmiştir. 3065 sayılı kanunun 9. maddesine eklenen cümle ile Türkiye’de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenecektir. Türkiye, yapılan bu değişiklikler ile dijital ekonomi için önemli olan iş yeri kavramı ile ilgili düzenlemeler yaparak dijital ekonominin vergilendirilmesinde iş yeri bulunmayan ama faaliyet gösteren firmaların vergilendirilmesi adına bir adım atılmıştır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi için sanal işyeri kavramı üzerinde durulmuştur. Sanal işyeri kavramı, bir ticari faaliyete daha kolay işyeri statüsü atfetmek, diğer ifadeyle işyeri tanımını esnetmek amacıyla keşfedilmiştir. Bununla kaynak ülkede yürütülen bir faaliyet sabit bir işyeri vasıtasıyla yürütülüyorsa bile bir vergisel bağ (tax nexus) yoluyla işyeri addedip vergilendirebilmenin önünü açmak hedeflenmiştir. Bu bağla “sanal işyeri” (Virtual Permanent Establishment) olarak faaliyet gösterildiği kabul edilmekte ve kaynak ülkenin bu işyerine atfedilen kazancı vergilemesini sağlamaktadır (Budak, 2017: 314).

Gelinen nokta itibarıyla Vergi Usul Kanunundaki işyeri tanımı geliştirilmelidir. İşyeri Kavramı “Fiziki İşyeri” ve “Addedilmiş İşyeri” olmak üzere iki kısımda düzenlenmelidir. “Fiziki İşyeri” tanımı hâlihazırdaki mevcut işyeri tanımını kapsamalıdır. Bu yeni önerilen tanımda, internet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda veyahut belirlenecek niteliksel

ve niceliksel kriterlerin gerçekleşmesi halinde işyerinin oluştuğu belirtilmelidir. Ayrıca Maliye Bakanlığı'na, elektronik ortamda oluşan işyerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yönelik yetkiler verilmelidir (Işık, 2018: 60).

Türkiye'nin gelecek için iç hukukta atması gereken iki önemli adım bulunmaktadır. İlk olarak işyeri tanımının dijital ekonomideki gelişmeleri kapsayacak şekilde revize edilmesi, ikinci ise OECD Dijital Eylem Raporu'nda önerilen dengeleme vergisi ve stopaj vergisinin etkin bir şekilde uygulanmasıdır. Türkiye'nin diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye dışındaki "dijital şirketleri" vergilemede gelir ve kurumlar vergisi dışında dijital hizmet vergisi ile vergileme yolunu tercih etmesi de düşünülmelidir. 2020 yılında OECD'nin nihai önerisinin yer alacağı BEPS Raporu Türkiye tarafından yakından takip edilmeli ve bu rapor doğrultusunda dijital ekonomiyi vergilemede yer alan önlemler mevzuatta yerini almalıdır.

## 7. Sonuç

Günümüzde teknoloji devlerinin öncülük ettiği uluslararası firmalar sabit ve fiziki bir işyerine gerek duymaksızın dijital ortamda faaliyet göstermekte ve kazanç elde etmektedirler. Değişen ve gelişen teknoloji insan hayatını kolaylaştırmakla birlikte bazı vergisel problemlere yol açabilmektedir. İktisadi yenilik olan dijital ekonominin getirdiği vergisel sorunların başında, vergi idareleri açısından internet üzerinden yapılan alışverişlerin ve elde edilen kazançların tespit edilememesi yer almaktadır. Bu durum dijital işlemlerin vergi dışı kalmasına neden olmaktadır. Temel olarak bu sorunlar; ticari faaliyetlerin ve bu faaliyetleri gerçekleştiren kişilerin kimlik bilgilerinin tespit sorunu, işyeri kavramı ve elde edilen gelirin kavranması olarak tanımlanmaktadır.

Dijital ekonominin yaratmış olduğu işlem hacminin artmasıyla birlikte çeşitli ülkeler bu alanı vergileme konusunda arayışlar içine girmiş ve çalışmalar yapmaya başlamışlardır. ABD, Birleşik Krallık, Fransa, İtalya, Hindistan ve Japonya gibi birçok ülke dijital ekonominin vergilendirilmesinde stopaj yöntemini kullanmanın yanı sıra dijital hizmet vergisi veya buna benzer uygulamaları hayata geçirmiştir. Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili arayışlar devam etmekte olup, bu alanın stopaj yoluyla vergilendirilmesine ve KDV uygulamasına yönelik ilk adımlar atılmış durumdadır. Diğer taraftan Dijital Hizmet Vergisinin yasalaşması ile ilgili teklif de TBMM'ye sunulmuş ve 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisinin yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Ancak dijital işyeri kavramı, dijital hizmetleri alan kişilerin kimlik bilgilerinin tespiti sorunu ve dijital ekonomi gelirlerinin kavranmasına yönelik yasal altyapının oluşturulması ile ilgili arayışlar devam etmektedir.

Ancak dijital ekonomiden kaynaklı vergilendirme sorunlarının en önemli karakteri, bireysel olarak ülke bazlı çözümler ile başarı sağlanamamasıdır. Bu sebeple, dijital ekonominin şeffaf adil ve etkin bir şekilde, matrah aşındırma ve kâr aktarımına sebebiyet vermeden vergilendirilebilmesi küresel bir konsensüsü zorunlu kılmaktadır. Bu konuda çeşitli ülke uygulamalarını konsolide edecek ve bütün ülkelere rehberlik edecek kapsamlı çalışmanın OECD tarafından tamamlanması beklenmektedir. OECD'nin 2020 yılında yayımlayacağı BEPS raporunda yapılacak düzenlemelerin çifte vergilendirmeyi önleyen, uluslararası iş birliği yaklaşımını benimseyen, dijital ekonominin vergilendirilmesinde "**Dijital Hizmet Vergisi**" getiren, adaletli etkin ve uygulanabilir olması gerekmektedir. Çok uluslu şirketlerin yanı sıra küçük işletmeler arasında da kullanım oranı hızla artan dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesinde tüm dünyayı kapsayan ortak bir çözümün geliştirilmesi arzu edilmektedir. Dijital ekonomi olgusu teknolojik gelişmelere ve değişmelere açık olduğundan bu alanın etkin bir şekilde vergilendirilmesini sağlayabilmek için yapılacak düzenlemelerin de esnek ve dinamik bir yapıda olmasında yarar vardır.

## Kaynakça

- Almeida, L.M. & Toledano, P. (2018). "Understanding how the various definitions of Permanent Establishment can limit the taxation ability of resource- rich source countries", CCSI Briefing Note, <http://ccsi.columbia.edu/files/2018/03/Optimizing-the-PE-clause-for-resource-riche-source-stateCCSI-2018-2.pdf>, (22.04.2019)
- Avalara, (2019). Indian GST on Digital Services, <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/asia/india/india-gst-on-electronic-services.html>, (11.04.2019).
- Babu, R. (2003). The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence by Don Tapscott, <https://pdfs.semanticscholar.org> (14.03.2019)
- Ber, H. (2018). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış, <https://vergialgi.net/vergi/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalina-genel-bir-bakis/>, (19.03.2019).
- Bıyan, Ö. & Yılmaz, G. (2018). "Dijital Ekonominin Neden Olduğu Bir Vergilendirme Sorunu: Sanal İşyeri Tanımı", 33. *Uluslararası Maliye Sempozyumu*, 8-12 Mayıs 2018, Antalya.
- Bloomberg Tax Special Report (2018). *Taxing Digital Companies: Challenges for Multinationals Amid Emerging Regulation*.
- Braume, C. (2019). Taxe GAFA : la liste des 29 entreprises qui seraient concernées, <https://www.linformaticien.com/actualites/id/51641/taxe-gafa-la-liste-des-29-entreprises-qui-seraient-concernees.aspx> (19.04.2019).

- Budak, T. (2018). *Dijital Ekonomi Vergilendirilmesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Budak, T. (2017). "The Transformation of International Tax Regime: Digital Economy", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2), 297-330.
- Colombaioni, Di G. (2019). Italy Unilaterally Implements the European Commission's Digital Service Tax Proposal", [http://www.rivistadirittotributario.it/2019/02/21/italy-unilaterally-implements-the-european-commissions-digital-service-tax-proposal/#\\_ftn1](http://www.rivistadirittotributario.it/2019/02/21/italy-unilaterally-implements-the-european-commissions-digital-service-tax-proposal/#_ftn1), (04.04.2019).
- Cornell Law School (2018). "Tax on base erosion payments of taxpayers with substantial gross receipts", Legal Information Institute, 26 U.S. Code § 59A. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/59A>, (20.03.2019).
- Deloitte & Taj (2019). "The French Digital Service Tax, An Economic Impact Assessment", March 21, <https://taj-strategie.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf>, (25.03.2019).
- Deloitte & Tax@hand (2019). "Digital Economy-Italy, Proposal on challenges of digitalization includes new approach to profit allocation", <https://www.taxathand.com/article/12348/Italy/2019/Proposal-on-challenges-of-digitalization-includes-new-approach-to-profit-allocation> (25.03.2019).
- Deloitte (2015). JCT on Digital Services, New guidance issued Japan:Inbound Tax Alert, No.13, <https://www2.deloitte.com/jp/en/pages/tax/articles/int/japaninbound-tax-alert-june-2015-no13.html>, (30.04.2019).
- Diclehan, B. (2016). Matrah Aşındırma Yoluyla Kâr Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları, <https://www.kpmgvergi.com/PDF/Sorumlu-Vergicilik/Ba%C5%9Fak%20Diclehan.pdf>, (04.03.2019).
- EBF (2019). Tax challenges of digitalisation, <https://www.ebf.eu/priorities/digital-transformation/taxation-of-the-digital-economy/> (10.04.2019).
- Erdem, T. (2017). "Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi", *Mali Çözüm Dergisi*, 143, 13-41.
- Ernst&Young (2019). Italy introduces new digital services tax, <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--italy-introduces-new-digitalservices-tax>, (04.04.2019).
- Ernst&Young (2016). 2015 Tax Reform Outline, [https://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2015/Japan\\_tax\\_newsletter\\_2\\_Feb\\_2015u\\_e.pdf](https://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2015/Japan_tax_newsletter_2_Feb_2015u_e.pdf), (04.04.2019).
- GİB (2018). 17 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, <https://www.gib.gov.tr/17-seri-nolu-katma-deger-vergisi-genel-uygulama-tebliginde-degisiklik-yapilmasina-dair-teblig>, (13.04.2019)
- Işık, H. (2018). "Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İş yeri Kavramına Etkileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, 356, 42-62.

- Hadzhieva, E. (2019). Impact of Digitalisation on International Tax Matters, February 2019, <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf>, (04.04.2019)
- Jones, B., Seabrook, S., Sciliberto, S. & Jones, G. (2018). "Taxing the digital economy, Insight and analysis for the business tax community", Issue 1389, 2 March 2018, <https://www.eversheds-sutherland.com/documents/services/taxation/tax-digital-economy-020318.pdf> (28.03.2019).
- Kahraman, A. (2019). "Dijital ekonomide reklamcılık nasıl vergilenmeli?", <https://www.vergidegundem.com/blog?blogid=4803667> (13.04.2019).
- Katie, R. (2019). "Digital Taxes Around The World: What To Know About New Tax Rules", <https://quaderno.io/blog/digital-taxes-around-world-know-new-tax-rules/>, (10.04.2019).
- Kaya, M. G. & Akçay, E. (2017). "Dijital Ekonominin Yarattığı Vergisel Komplikasyonların (İş Yeri Oluşması, Gelirin Elde Edildiği Yer, Gelirin Türü vb.) Değerlendirilip Zararlı Vergi Uygulamalarının Önlenmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, 139, 57-65.
- Leeds, M. (2018). BEATen Up (Again): The IRS Issues Proposed Regulations Under the Base Erosion Anti-Abuse Tax, Mayer Brown, Article December 17, <http://www.mondaq.com/unitedstates/x/775088/tax+authorities/BEATen+Up+Again+The+IRS+Issues+Proposed+Regulations+Under+the+Base+Erosion+AntiAbuse+Tax>, (10.04.2019).
- Liguori, A. (2018). NEWS Favourite Icon Base Erosion and Anti-Abuse Tax for services companies: cost of services are out, services cost method is in, <https://www.taxand.com/our-thinking/base-erosion-anti-abuse-tax-services-companies-cost-services-services-cost-method/>, (20.03.2019).
- Mealey, M. & Oliver, W. (2016). "BEPS is Broader than Tax: Practical Business Implications of BEPS", *International Tax Review*, 105, 1-48.
- Morinobu, S. (2018). Strategies for Taxing the Digital Economy, <https://www.tkfd.or.jp/en/research/detail.php?id=2>, (09.04.2019).
- Musgrove, A. (2019). Digital Tax Around the World: What to Know About New Tax Rules, <https://quaderno.io/blog/digital-taxes-around-world-know-new-tax-rules/>, (30.04.2019).
- Nelson, E. & J. Coren, M. (2018). The UK is going after Facebook and Google with a digital services tax, <https://qz.com/1442182/the-uk-is-going-after-facebook-and-google-with-a-digital-services-tax/>, (28.03.2019).
- OECD (2014). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-en.pdf?expires=1570903707&id=id&accname=guest&checksum=C053D71647C0FDAB5848F519E8D316A3>, (08.04.2019).

- OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1: 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris.
- OECD (2019). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document.
- Olbert, M. & Spengel, C. (2017). "International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?", *World Tax Journal*, [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april\\_ppv\\_wtj\\_201701int4international\\_taxation.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_201701int4international_taxation.pdf), (21.03.2019).
- OIDAR (2018). OIDAR Services in GST, <https://www.taxmann.com/blogpost/2000000312/oidar-services-in-gst.aspx>, (11.04.2019).
- Özcan, P.M. (2016). "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No.lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme", *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 73-82.
- Portes, J. (2015). The UK's Digital Economy, <https://www.niesr.ac.uk/sites/default/files/publications/The%20UK%27s%20Digital%20Economy.pdf>, (15.09.2015).
- Rouse, M. (2017). Digital Economy, <http://searchcio.techtarget.com/definition/digital-economy> (06.09.2017).
- Rödl & Partner (2018). Base Erosion and Anti-Abuse Tax ("BEAT"), [http://www.roedl.net/us/tax\\_reform/key\\_business\\_tax\\_provisions/base\\_erosion\\_and\\_anti\\_abuse\\_tax\\_beat.html](http://www.roedl.net/us/tax_reform/key_business_tax_provisions/base_erosion_and_anti_abuse_tax_beat.html), (20.03.2019).
- Strassner, E.H. (2016). Measuring the Digital Economy, <https://bea.gov/about/pdf/Measuring%20the%20Digital%20Economy> (10.04.2018).
- Sullivan, A. M. (2018). Economic Analysis: Can Marked-Up Services Skip the BEAT?, <https://www.taxnotes.com/tax-reform/economic-analysis-can-markedservices-skip-beat> (20.03.2019).



## Nizâmü'l Mülk'ün "Siyasetnâme" İsimli Eserindeki Malî Konuların Tespiti ve Değerlendirilmesi\*

### Determination and Evaluation of Financial Issues in Nizâmü'l Mulk's "Siyasetnâme"

Recep Temel<sup>1</sup>

RESEARCH  
ARTICLE

#### ARTICLE INFO

Submitted : 11.07.2019

Revised : 05.11.2019

Accepted : 14.11.2019

Available : 30.12.2019

iThenticate similarity  
score: 9%

#### JEL classification:

B10, H10, H30

#### Keywords:

Finance, Nizâmü'l  
Mülk, Book of  
Government, Financial  
Inspection, Public  
Expenditures

#### ABSTRACT

Turks are one of the nations with the longest state experience in history. It is of utmost importance that this experience accumulated in every aspect of the state life is brought to light and brought to the use of present-day statesmen. One of these works is "Siyasetname" which is written by Nizâmül Mülk, who had worked for the Great Seljuk State for many years. In this study, the financial issues that Nizâmü'l Mulk handled in Siyasetnâme have been identified and evaluated. In light of these findings, it is aimed to transfer the historical knowledge and experience to the present day. This work contains information constitutionally about many different areas of state life. Within the scope of the study, firstly, the sections that focus on financial issues were chosen as the research area. These sections are discussed according to the method of screening, detection, analysis, criticism and composition which are commonly used in historical researches.

At the end of the study, it was found that sultans should behave those who were under the rule of the sultans with justice in any way, those who were governed should produce the public services they need, to supervise the other officials, especially the vizier, who serve the public, and to manage the treasury and income-expense transactions on a regular basis. The most important result of these findings is the fact that operations in the financial structure and operation sensitivity of the state look alike regarding quantity and operates on an ongoing basis although 10 centuries passed away.

**Cite this article as:** Temel, R. (2019). "Nizâmü'l Mülk'ün "Siyasetnâme" İsimli Eserindeki Malî Konuların Tespiti ve Değerlendirilmesi", *International Journal of Public Finance*, 4(2), 189-204.

\* Bu çalışma 24-27 Nisan 2019 tarihlerinde düzenlenen 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye'de sunulan "Nizâmü'l Mülk'ün Siyasetnâmesi'nin Malî Açısından Analizi" başlıklı sözlü bildirisinin, yapılan değerlendirmeler ışığında ayrıntılı olarak yeniden ele alınarak geliştirilmiş halidir.

<sup>1</sup> Assist. Prof. Dr., ORCID No: 0000-0002-7566-9724, Yozgat Bozok University, Department of Public Finance, Turkey, [recep.temel@yobu.edu.tr](mailto:recep.temel@yobu.edu.tr)



## MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 11.07.2019  
Düzeltilme : 05.11.2019  
Kabul : 14.11.2019  
Yayın : 30.12.2019

iThenticate benzerlik oranı: %9

### JEL Kodu:

B10, H10, H30

### Anahtar Kelimeler:

Maliye, Nizâmü'l Mülk, Siyasetname, Malî Denetim, Kamu Harcamaları

## Ö Z E T

Türkler tarihin en uzun devlet tecrübesine sahip olan milletlerinden bir tanesidir. Devlet hayatının her alanında biriktirilmiş bu tecrübenin gün yüzüne çıkartılması ve günümüz devlet adamlarının istifadesine sunulması son derece önemlidir. Büyük Selçuklu Devleti'nde uzun yıllar vezirlik makamında görev yapmış Nizâmü'l Mülk'ün kaleme aldığı "Siyasetnâme" isimli eser de bu kabil eserlerin en önemlilerinden birisidir.

Bu çalışmada Nizâmü'l Mülk'ün Siyasetnâme'de ele aldığı malî konular tespit edilmiş ve değerlendirilmiştir. Bu tespitler ışığında elde edilen bilgi ve bulgularla tarihi birikim ve tecrübenin günümüze aktarılması amaçlanmıştır. Eser yapısı itibarıyla devlet hayatının çok değişik alanlarına ilişkin bilgileri içermektedir. Çalışmanın kapsamı çerçevesinde öncelikle mali meselelere değinilen bölümler araştırma alanı olarak seçilmiştir. Bu bölümler tarihi araştırmalarda yaygın olarak kullanılan tarama, tespit, tahlil, tenkit ve terkip yöntemine göre ele alınmıştır.

Çalışma sonunda padişahların yönetimleri altında bulunanlara her halükârda adaletle davranmaları, yönetilenlerin ihtiyaçları olan kamu hizmetlerini üretmeleri, halka hizmet veren başta vezir olmak üzere diğer görevlileri denetlemeleri, hazineyi ve gelir-gider işlemlerini düzenli bir şekilde yönetmeleri gerektiği bulgularına ulaşılmıştır. Bu bulgulardan varılan en önemli sonuç ise aradan 10 asır kadar bir süre geçmesine rağmen devletin mali yapısında ve işleyişindeki hassasiyetlerin nitelik olarak birbirine çok benzemesi ve devamlılık arz etmesidir.

## 1. Giriş

Türklerin köklü bir tarihe sahip olmaları devlet yönetim anlayışlarının zenginliğinin kanıtıdır. Devlet yönetiminin bir parçası olması münasebetiyle bu zenginliğin malî yönetim anlayışlarına etki etmediği düşünülemez. Bu durumun tespit edilebileceği kaynakların en önemlilerinden bir tanesi siyasetnâmelerdir. Bu eserler genellikle devlette uzun süre üst düzey görev yapmış ve de bilge kişilikleriyle tanınmış şahsiyetlerce kaleme alınmışlardır. Nizamiye medreselerinin kurucusu ve uzun yıllar Selçuklu hükümdarlarına vezirlik yapmış Nizâmü'l Mülk'ün "Siyasetnâme"si de bu türden kaynak eserlerden birisidir.

Bu çalışmanın konusu Siyasetnâme'de ele alınan malî konuların tespiti ve değerlendirilmesidir. Bu tespitler vasıtasıyla bu alandaki tarihi birikimin ve tecrübenin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır. Her ne kadar yazılmasının üzerinden 10 asır kadar bir süre geçmiş olsa bile yapılacak tespitler günümüz malî yönetim anlayışına katkı sağlayabilecek niteliktedir. Devlet yönetiminin farklı alanlarına ilişkin bilgiler içeren eserin malî meseleleri kapsayan kısımları tarih araştırmalarında yaygın olarak kullanılan tarama, tespit, tahlil, tenkit ve terkip yöntemine göre değerlendirilmiştir.

## 2. Literatür

Klasik eserler arasında kabul edilen "Siyasetnâme" birçok açıdan araştırma konusu yapılmıştır. Kafesoğlu çalışmasında eserin Nizamü'l Mülk tarafından yazılmadığı yönündeki eleştirileri değerlendirmiş, eserin muhtevâsından hareket ederek böyle bir eseri ancak devlet hayatında uzun yıllar görev yapmış birisinin yazabileceği bilgisi üzerinden eserin Nizamü'l Mülk'e ait olduğunu belirtmiş ve çalışmanın bölümlerinde hangi konuların ele alındığını aktarmıştır (Kafesoğlu, 1955: 231-256).

Şimşir, devlet hayatında istihbaratın önemine vurgu yaparak dönemin devlet anlayışında istihbaratın nasıl algılandığını, önemini ve istihbaratta kullanılan araçları, mekânları, yöntemleri ve görevlileri tespit etmeye çalışmıştır (Şimşir, 2015: 68-79). Eşmeli ise eserin günümüz siyaset anlayışında da geçerli ilkeleri barındırması itibarıyla bir siyaset kitabı, uygulanabilir nitelikteki önerileri bakımından bir teori kitabı, tarihi olaylara ve şahıslara yer vermesi bakımından tarih kitabı, şahsi hatıraları barındırması dolayısıyla bir anı kitabı, devlet hayatında kurumların nasıl olmaları gerektiği ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin bilgiler içermesi sebebiyle de bir anayasa metni özelliği taşıdığını ileri sürmektedir (Eşmeli, 2016: 145). Özmen ise "Siyasetnâme"de yönetim felsefesini araştırmış ve çalışmasının neticesinde Nizamü'l Mülk'ün devlet yönetiminde hükümdara, liyâkat, adalet, dürüstlük, istişare gibi ölçüleri kendisine düstur edinmesini; merkez ve taşra bürokrasisinde görev yapacak memurlara ise hukuk kuralları içerisinde kalmalarını, sosyal yapıyı dikkate almalarını, görevi emanet şuuru içerisinde yerine getirmelerini önerdiğini tespit etmiştir (Özmen, 2014: 216).

Ocak, Nizamü'l Mülk'ün dinî ve fikrî hayatının, yaşadığı dönemin eğitim anlayışıyla birlikte döneminde hâkim olan siyasî güçten etkilendiğini vurgularken (Ocak, 2018: 49), Özaydın Nizamü'l Mülk'ün savaşlarda, devletler arası ilişkilerde, toplum hayatında kargaşa çıkarmak isteyenlere karşı verilen mücadelede, ikta sisteminin yerleşmesinde, eğitim alanında, devletin teşkilat yapısında ve imar hizmetlerinde çok büyük hizmetlerinin olduğunu ortaya koymuştur (Özaydın, 2018: 1-31).

## 3. Siyasetnâme Hakkında Genel Bilgiler

Siyasetnâme'de ele alınan malî konuları tespit ve değerlendirebilmek için öncelikle bu eserin yazarı olan Nizamü'l Mülk'ü yakından tanımak gerekir. Sonrasında ise böyle bir eseri yazmasının sebepleri üzerinde durulacaktır.

### 3.1. Nizamü'l Mülk'ün Hayatı

Nizamü'l Mülk 10 Nisan 1018 tarihinde Horasan'ın Tus şehrine bağlı Nukan Kasabasında doğmuş ve 15 Ekim 1092 tarihinde Nihavend yakınlarında Sihne mevkiinde kendisine yapılan bir saldırı sonucunda vefat etmiştir (Arıcı, 2005: 21). Gerçek adı Hasan b. Ali b. İshâk b. el-Abbas et Tûsî'dir. Annesi henüz kendisi bebekken

vefat eden Nizâmü'l Mülk babasının zenginliği sayesinde iyi bir eğitim almıştır. Küçük yaşta Kur'ân-ı Kerim'i ezberlemiş ve döneminin meşhur âlimlerinden hadis bilgisi tahsil etmiştir (Kesik, 2018: 58).

Soy olarak İranlı olan Nizâmü'l Mülk, Büyük Selçuklu İmparatorluğu'nda Alp Arslan (1063-1072) ve Melikşah (1072-1092) zamanlarında 29 yıl vezirlik görevinde bulunmuştur (Köymen, 2018). Nizâmü'l Mülk (Devletin Düzeni) unvanı kendisine Alp Arslan tarafından vezir olarak atandığında Abbasi Halifesi El Kâim Bi Emrillah tarafından verilmiştir (Kesik, 2018: 58).

Nizâmü'l Mülk, 29 yıllık vezirliği süresince edindiği deneyimlerini "Siyasetnâme" isimli eserinde kaleme almış ve devletin istikrarı ve toplumun huzuru için yöneticilerin dikkat etmesi gereken konuları bölümler halinde örnekler vermek suretiyle aktarmıştır. Eser Farsça olarak yazılmış ve 52 bölümden (Başlangıç ve 51 Bölüm) oluşmaktadır.

### 3.2. Siyasetnâme'nin Yazılış Nedenleri

Siyasetnâme'nin niçin ve ne amaçla yazıldığını Nizâmü'l Mülk, eserinde açıklamaktadır. Bu bilgilere göre 1077-78 yıllarında Büyük Selçuklu Sultanı Melikşah'ın, dönemin ilim ve devlet adamlarından devletin ve toplumun durumu hakkında düşüncelerini yazmalarını istediği anlaşılmaktadır. İlim ve devlet adamlarının bu talebi yerine getirirlerken de geçmiş dönemlerde, başta Selçuklu yöneticileri olmak üzere diğer ülke yöneticilerinin yönetim anlayışlarını araştırmalarına; toplum ve devlet hayatında karşılaştıkları aksaklıkların neler olduğu ve bunlara ne tür çözümler önerdiklerini özellikle tespit etmelerini istemiştir (Nizâmü'l Mülk, 1990: 1-2, 281).

Melikşah'ın bu isteğinin arkasındaki asıl nedenin yönetim erkinin meşruiyeti ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Zira bu dönemde yönetim erki meşruiyetini ilahi güçten almaktadır<sup>2</sup>. Buna bağlı olarak da araştırmaların sonunda elde edilecek bilgi ve bulgular, din ve dünya işlerinin usulünce yürütülmesinin sağlanmasına, bu alanda yapılması lazım gelenlerin yapılmasında kullanılacaktır. Daha da önemlisi yaratıcının bir ihsanı olan devletin yönetiminde ilahi buyruklara uyulmak suretiyle ülkede bütün işler gereğince yapılacak, toplumda huzur sağlanacak ve bütün bu tasarruflar öteki dünyada cezadan kurtulmaya aracı olacaktır (Nizâmü'l Mülk, 1990: 2)<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> "Allah her çağda halk arasından birini seçerek onu hükümdarlara yaraşır bir takım özelliklerle donatır. Dünya işleri ve cihan ahalisinin kamu düzeninden onu sorumlu kılarak fitne ve kargaşa kapısını onun eliyle kapatır. Adaleti sayesinde hoşça zaman geçirip kendilerini güvende hissetmeleri için insanların gönlünde ve gözünde ona dair derin bir saygı uyandırır (Nizâmü'l Mülk, 2017: 11)."

<sup>3</sup> "Padişahların Allah'ın rızasını gözetmeleri gerekir. Allah'ın rızasını kazanmak, yönetilenlere iyi davranmak ve onlar arasında iyiliğin yaygınlaşmasını sağlamakla elde edilir. Yönetilenlerin yönetim hakkındaki hayır duası süreklilik kazanırsa o ülke ayakta kalır ve her geçen gün gelişir. Bu ülkenin yöneticisi/padişahı böyle bir yönetimden dolayı dünyada iyi bir şöhret sahibi olacağı gibi öte dünyada da kurtuluşa ererek hesabını kolay verecektir (Nizâmü'l Mülk, 2017: 15)."

Bu istek üzerine Nizâmü'l Mülk bildiklerini, gördüklerini, deneyimli yöneticilerden öğrendiklerini hizmet olsun diye kayda geçirdiğini söyler. Eserin Melikşah'a sunulan ilk hali 39 bölümden oluşmaktadır. Nizâmü'l Mülk, Melikşah'ın eseri beğenmesi üzerine eseri genişlettiğini, yeni bölümler (11 bölüm) ve bölümlerin daha iyi anlaşılması için uygun hikâyeler eklediğini ifade etmektedir. Nizâmü'l Mülk tarafından 1092 senesinde tamamlanan eser anlaşılır bir hat ile yazılmak ve Bağdat seyahatinden dön/e/mediği takdirde Melikşah'a teslim edilmesi ikazıyla saray kitapları yazıcısı Muhammed bin Nâsıh'a teslim edilmiştir (Nizâmü'l Mülk, 1990: 281).

### 3.3. Siyasetnâme'de Ele Alınan Konular ve Kullanılan Yöntem

Melikşah'ın isteğiyle ve ona sunulmak üzere hazırlanan Siyasetnâme, her ne kadar eserde başlangıç bölümü hariç 50 bölümden oluştuğu bilgisi verilmişse de, başlangıç hariç 51 bölümden oluşmaktadır. Eserin başlangıç bölümünden hemen sonra bir fihristin verilmiş olması dikkat çekmektedir. Böyle olmakla birlikte konuların bütünlüğü bakımından bir sistematik takip edildiğini söylemek güçtür. Mesela "İkta sahipleri ve reaya nasıl davrandıklarına dair" başlıklı 5. bölümde ikta sahiplerinin uygulamalarına ilişkin bilgiler mevcutken aynı konuda 38. bölümde "Memleketteki reaya ve ikta ve muktianla ilgili izlenecek siyasete dair" başlığı altında da bilgiler bulunabilmektedir. Yine 23. bölümde "Ordunun istihkakının belirlenmiş olmasına dairdir" başlığıyla askerlerin ihtiyaçlarından bahsedilirken, 32. bölümde de "Askerlerin ihtiyaç, talep ve benzer meselelerine dairdir" başlığıyla benzer konulara temas edildiği görülmüştür (Nizâmü'l Mülk, 2017: 5-9).

Nizâmü'l Mülk, toplum ve devlet hayatına dair edinmiş olduğu bilgi ve deneyimlerini eserinde paylaşmıştır. Eserde ağırlıklı olarak adlî, idarî, askerî, iktisadî/malî ve dinî konuların incelendiği görülmektedir. Bir yöneticiye yazıldığı ve bu alanların da yönetim bilimiyle en çok ilişkili alanlar olduğu düşünüldüğünde, eserde öne çıkmış olmaları doğaldır. Bu özelliği dolayısıyla eserin, yönetici adayları için yazılmış bir "Yöneticinin El Kitabı" olarak nitelendirilmesi mümkündür. Bu çerçevede Siyasetnâme'de ele alınan konular, genel içerikleri ve ele alınış sıklıkları açısından sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma neticesinde eserde Tablo 1'deki gibi konu çeşitliliği ve ele alınma sıklığı ortaya çıkmaktadır.

Nizâmü'l Mülk, konuları ele alırken kendine özgü bir yöntem kullanmıştır. Öncelikle bölümlerde ele aldığı konulara ait durum/mesele tespit/ler/i yapmıştır. Sonrasında ise bu duruma/meseleye ait görüşlerini ve bunların nasıl uygulanacağını bilgisini vermiştir. Bunu yaparken de, okuyanı sıkmamak için bölümlerde Kur'ân ayetlerini, hadisleri, zamanın büyüklerinin sözlerini, anlattıkları hikâyeleri ve yorumlarını da kullandığını vurgulamıştır (Nizâmü'l Mülk, 1990: 2). Eserinin yöneticiler bakımından önemini "Hiçbir yöneticinin bu kitapsız yapamayacağını, özellikle de eserin yazıldığı dönemde okunmasının şart olduğunu, insanların bu kitabı çok okumaları halinde din ve dünya işlerinde daha uyanık olacaklarını, dost ve düşmanlarının

durumlarını daha iyi takdir edip, gerekli adımları atabileceklerini; devlet ve toplum hayatının çok daha düzenli olacağı" (Nizâmü'l Mülk, 1990: 2-3) şeklinde iddialı ifadelerle dile getirmiştir<sup>4</sup>.

**Tablo 1. Siyasetnâme'de Ele Alınan Konular ve İşlenme Sıklıkları**

Bölümler	Konulara Göre Sınıflandırma				Bölüm Adedi
Genel Durum Değerlendirmesi	Dünyanın ve İnsanların Durumu		Padişahın Elindeki İmkânın Farkında Olması		2
	1		1		
Merkezi Yönetici-Padişah İle İlgili Bölümler	Saray Yönetimi/Görevlileri/Düzeni İle İlgili Konular				9
	9				
Yönetim İlişkileriyle İlgili Bölümler	Yönetim Kuralları	Kurallara Uyulması	Cezalandırma Şekilleri	Dış İlişkiler/Elçiler	13
	7	2	3	1	
Askerî/İstihbarat Konularla İlgili Bölümler	Askerlik Konuları		İstihbarat Konuları		12
	9		3		
Malî Konularla İlgili Bölümler	Malî Görevlilerin Özellikleri		Maliye Siyaseti, Hazine, Gelire İlişkin Konular		9
	6		3		
Dinî Konularla İlgili Bölümler	Dinî Uygulamaların İncelenmesi ve Teftişi		Dinî Sapkınlıklarla Mücadele		6
	1		5		
Genel Toplam					51

**Kaynak:** Eserdeki bölümlerden hareketle tarafımızdan hazırlanmıştır.

#### 4. Siyasetnâme'de Ele Alınan Malî Konular

Yönetme erkinin en önemli unsurunun malî ilişkiler olduğu tartışma dışıdır. Hele de yönetilmesi gereken kurum bir devlet ise malî yapının, malî görevlilerin ve de malî ilişkilerin önemi daha da artmaktadır. Yöneticilere bir el kitabı mahiyetinde hazırlanmış bir eserde malî yapının ele alınmaması düşünülemez. Nitekim Nizâmü'l Mülk de Siyasetnâme'de kamu yönetiminin önemli bir parçasını oluşturan malî yapıyı ele almış, tespit ve değerlendirmeler yapmıştır. Eserde, kamu maliyesini ilgilendiren boyutları çerçevesinde kamu görevlisi sıfatıyla malî görevlilerin taşımaları gereken özellikler;

<sup>4</sup> Ayrıca bu kitap sayesinde "Padişah ve diğer yöneticiler; devlet düzeni ve yönetim ilkeleri, kamu mallarının yönetilmesi, vergi iş ve işlemleri, ordu ve yönetilenlerin durumları vb. birçok konuda aydınlanırlar. Ülke genelinde yakın-uzak, önemli-önemsiz ayrımı olmaksızın her türlü gelişmeden haberdar olurlar (Nizâmü'l Mülk, 2017: 4)."

dönemin devlet/kamu maliyesi anlayışı etrafında kamu hizmetlerinin neler olduğu; modern maliye biliminde de önemli yer tutan malî görevli/vergi yükümlüsü ilişkisi; hepsinden de önemlisi kamu gelirleri ve kamu giderlerinin düzenlenmesine ilişkin konular incelenmiştir. Tablo 1'den de anlaşılacağı üzere doğrudan ya da dolaylı olmak üzere bu konularla ilgili 9 bölüm bulunmaktadır.

#### 4.1. Kamu/Malî Görevlilerinin Taşımaları Gereken Özellikler

Maliye teşkilatı, kendisine özgü yapısıyla genel devlet teşkilatının bir parçasıdır. Her ne kadar kendine özgü bir çalışma disiplini olsa bile genel devlet yönetiminde egemen olan hiyerarşik yönetim modeli maliye bürokrasisi için de geçerlidir. Bu durumun doğal sonucu olarak malî yapıyı yönetmekle yetkili kişi/ler, devletin en üst yetkilisi/ sorumlusu konumundaki kişiye/kuruma karşı hiyerarşik bir anlayışla bağlıdır. Ancak devletin temsili ve de bekası bakımından en üst yetkili/sorumlu sıfatını taşıyan şahsiyet de malî yapının arzu edildiği şekilde yürütülmesinden sorumlu olduğu bilinciyle hareket etmelidir.

Nizâmü'l Mülk, sahip olduğu bilgi, birikim ve devlet deneyimi ışığında padişahтан başlayıp aşağıya doğru hiyerarşik olarak sıralanan görevlilerin bir takım yeteneklerle donanması gerektiğine işaret etmektedir. Bu çerçevede Nizâmü'l Mülk'e göre padişah en üst düzeyde kamu görevlisi/malî görevli sıfatıyla "Güzel çehreli, temiz ahlâklı, adaletli, civanmert, olmanın yanında binicilikte ve çeşitli silahları kullanmada maharetli, değişik sanatlarda kabiliyetli, Allah'ın yarattıklarına şefkat ve merhametli, sözüne sadık, dindar ve dindarlara karşı saygılı, yoksullara yardımsever, küçük düzeydeki memur ve hizmetlilere karşı müşfik, zalimlere karşı da amansız olmalıdır (Nizâmü'l Mülk, 2017: 13). Burada padişahın, malî yapıya ilişkin teknik donanıma sahip olmasından evvel bir takım ahlâkî üstünlüklere sahip olması gerektiği öncelikli olarak vurgulanmaktadır. Ancak özellikle "Binicilikte ve çeşitli silahları kullanmada mahir ve değişik sanatlarda kabiliyetli" olması lüzumundan hareketle malî konuları kavrayacak, yorumlayacak yeteneğe sahip olması da beklenebilir. Bununla birlikte, "Ne cimri yaftası yapıştıırılacak kadar eli sıkı ne de har vurup harman savuran cinsten eli açık olmalıdır. Vakti geldiğinde herkese hak ettiğince ihsanda bulunmalıdır" (Nizâmü'l Mülk, 2017: 345) ifadelerinden de padişahın, yerli yerinde harcama yapması gerektiği bir başka ifadeyle yersiz ve fazla harcama yaparak israfa kaçmaması, ihtiyaç halinde de harcama yapmaktan kaçınarak halkı zarara uğratmaması gerektiği belirtilmiştir.

Teknik anlamda padişahın sahip olması istenen özelliklerden birisi de istişareye açık olması halidir. Nizâmü'l Mülk, devlet işlerinde takip edilmesi gereken siyasetin, ilim adamları ve deneyimli kimselerle yapılacak istişareler neticesinde belirlenmesinin önemini vurgulamıştır. Padişaha "Çetin bir mesele ile karşı karşıya kaldığında bahse konu şey ile akıllarından geçeni belirtmeleri, fikirlerini beyan etmeleri için şeyhler, âlimler ve yârenleri ile istişare etmesini; ileri sürülen görüşleri karşılaştırarak en doğru

olanı benimsemesi"ni (Nizâmü'l Mülk, 2017: 128) önermektedir<sup>5</sup>. Yine yaşlıların ve deneyimlilerin dinî ve dünyevî işlerdeki bilgi ve deneyimlerinden dolayı kendilerine hürmet edilip, uygun makamlarda görevlendirilerek kendileriyle istişare edilmesinin uyanık padişahların âdetlerinden biri olduğunu; bu şekilde yapılan işlerin murada uygun neticelendiğini kaydetmiştir (Nizâmü'l Mülk, 1990: 191).

Vezirlik makamı devlette en üst görevlerden birisidir. Bu münasebetle Nizâmü'l Mülk öncelikle bu makamın devlet hayatındaki önemini "Padişahın ve memleketin iyiliği veya karışıklığa düşmesi onlara bağlıdır" diyerek ifade eder. Sonrasında ise başta vezir olmak üzere diğer kamu görevlilerinin iyi veya kötü olmaları halinde sonuçlarının ne olacağını "Vezir, iyi ve parlak olduğu zaman memleket mamur olur, ordu ve reaya memnun ve rahat olurlar. Padişahın gönlü ferah olur. Vezir kötü olunca, memlekette karışıklıklar doğar ki, onun telafisi güç olur. Padişahın daima zihni karışır, üzüdür ve muzdarip olur" tespitleriyle ortaya koyar. Nizâmü'l Mülk, vurguladığı bu önemlerine binaen vezir ve diğer kamu görevlilerinin, padişah tarafından işleri usulüne uygun yapıp-yapmadıkları açısından gizlice denetlenmeleri gerektiğini de özellikle belirtir (Nizâmü'l Mülk, 1990: 30,39)<sup>6</sup>.

Diğer önemli görevlerden bir tanesi müşriflik görevidir. Sözlükte "Yükseğe çıkmak, yüksekte bakmak; kontrol etmek" anlamındaki müşrif kelimesi, devletin askerî ve adlî alanları dışında her türlü malî işlerini ve hesaplarını kontrol eden denetçi ve müfettişleri ifade eder (Küçükbaşçı, 2006: 167). Nizâmü'l Mülk, müşriflik görevi verilecek kimsenin kendisine tam güvenilen bir kişi olmasını önerir. Bu kimse de her nahiye ve şehre, vergilerin ve diğer gelirlerin toplanması için doğru ve namuslu naipler (vekilleri) göndermelidir (Nizâmü'l Mülk, 1990: 79)<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Nizâmü'l Mülk, istişarenin önemini pekiştirmek için Hz. Muhammed'i örnek göstermektedir: "İnsanlar arasında en bilge kişinin Hz. Muhammed olduğu herkesçe kabul edilir. Olmuş ve olacak olanı görece kadar engin bilgiye sahip olmasına, maddî ve manevî ilimlerle donanmış olmasına, Cebrail'in getirdiği ilahi mesaja muhatap olmasına ve de gösterdiği mucizelere rağmen Allah, Hz. Muhammed'e: 'Ya Muhammed, bir işi yapacağına yahut bir meseleyle karşılaştığında dostlarıyla istişare eyle' (Âli İmran;153) şeklinde emretmektedir. Bütün bu üstün özelliklerine rağmen Hz. Muhammed istişareye ihtiyaç duyuyorsa diğer insanların istişare etmemeleri söz konusu olamaz (Nizâmü'l Mülk, 2017: 128)."

<sup>6</sup> Nizâmü'l Mülk, vezirin devlet hayatındaki önemini vurgulamak için bir analogi yapar ve yönetilenleri bir sürüye, veziri ise sürüyü yöneten çobana benzetir. Çobanın, sürüsünün korunması konusunda sergilemesi gereken titizliğe benzer bir titizliği, vezirin yönetilenler hakkında sergilemesi gerektiğini vurgular. Herhangi bir sebeple görevini ihmal eden vezirin tıpkı özensiz çobanın sürüsünü kurta kaptırması gibi yönetilenleri zarara, devlet yönetimini de zaafa uğratacağını, Sasani hükümdarı Behrâm-ı Gûr ve güvenini istismar eden veziri Rast Ruşen hikâyesi üzerinden anlatır. Bu hikâyede bahse konu bir durumun olmaması için padişahın çok dikkatli olmasını, böyle bir durum olması halinde de buna sebebiyet veren vezirin ve ekibinin çok ağır bir şekilde cezalandırılmasını öğütler (Nizâmü'l Mülk, 2017: 29-37).

<sup>7</sup> Mehmet Altan Köymen'in çevirisinde "Müşrif" kelimesi kullanılmışken, Mehmet Taha Ayar'ın çevirisinde "Müşrif" kelimesi yerine "Nâzır" kelimesi tercih edilmiştir. Metnin içeriği dikkate alındığında, özellikle vergi ve diğer gelirlerin toplanması sürecini denetleyen anlamına yakın kelimenin "Nâzır" kelimesi değil, Köymen'in kullandığı "Müşrif" kelimesi olduğu anlaşılmaktadır.

Nizâmü'l Mülk, döneminin kamu görevlileri olarak nitelendirilebilecek Âmil, Kadı, Şahne ve Muhtesip<sup>8</sup> gibi görevlilerin sahip olmaları arzulan özellikleri üzerinde de durur. Padişahın bu görevleri yapacak kimseleri, dinî hükümleri kollamakta dikkatli, kalbinde daima Allah korkusu taşıyan, içinde kin ve düşmanlık beslemeyen kişilerden seçmesini öğütler. Hatta öyle ki, bu vasıfta olup da görevi kabul etmek istemeyenlerin zorla, emirle görevi kabul etmelerinin sağlanması, daha da olmazsa zincire bile vurulmaları gerektiğini söyler (Nizâmü'l Mülk, 2017: 61)<sup>9</sup>.

#### 4.2. Kamu Hizmetleri/Devletin Yapması Gereken Hizmetler

Devletin en temel özelliği muhatabı olduğu toplumun taleplerini karşılmasıdır. Bu nedenle kamu maliyesi/kamu sektörü kuruluşları, kamu gelirleriyle finanse edilen kamu hizmetleri aracılığıyla toplumsal talepleri karşılamaya çalışır. Zamana bağlı olarak toplumsal değişim ve dönüşüm kamu hizmetlerini hem tür hem de miktar bakımından arttırmıştır. Eserin kaleme alındığı dönem itibarıyla ve de o günün devlet yapılanmasından bugünkü ölçüde bir kamu hizmeti anlayışı ve çeşitliliği beklemek akla uygun değildir. Böyle olmakla birlikte Nizâmü'l Mülk'ün, devletin üretmesini önerdiği hizmetlere bakıldığında, bugün kamu maliyesi yazınında "Tam Kamusal Nitelikli Mal ve Hizmetler/Kollektif Mal ve Hizmetler"<sup>10</sup> bire bir benzeyen hizmetleri, devletin temel görevleri arasında saydığı görülmektedir.

Nizâmü'l Mülk, padişahın "Öncelikli görevi yönetilenleri adaletle yönetmek ve devlete karşı itaatkâr olup işleriyle meşgul olanların güvenliğini sağlamaktır" (Nizâmü'l Mülk, 2017: 12) tespitiyle bugünün devletlerinin de iki temel fonksiyonu olan adaletin tesisi ve güvenliğin temin edilmesinden bahsetmektedir. Bu iki temel kamu hizmeti hem klasik iktisatçıların hem de modern iktisatçıların kamu maliyesine yüklemiş olduğu iki temel işlevdir.

---

<sup>8</sup> **Âmil:** Müslüman Türk devletlerinde genel olarak malî işlerle ilgili memur anlamında kullanılmıştır. Gazneliler ve Selçuklular'da hem vergi memuru hem de genel anlamda devlet memurudur (Erkal, 1991: 59).

**Şahne:** Büyük Selçuklular'da bir şehir veya eyaletin askerî valisine verilen unvandır (Merçil, 2010:292).

**Muhtesip:** Selçuklular zamanında kapsamı değişebilen memuriyet alanı içinde pazar sistemini ve genel ahlâki kontrol eden görevlidir (Kallek, 1998: 141).

<sup>9</sup> Bu konuda Nizâmü'l Mülk, bahse konu görevlilerin taşıması gereken nitelikleri örneklemek bakımından dinî kaynaklardan ve yaşanmış hikâyelerden nakiller yapar. Bunlardan bir tanesi Hz. Muhammed (sav)'in "Sırf Allah hatırına bu cihanda adaleti gözetenler kıyamet günü inciden minderlere kururlar." Hükümdarlar da halkın arasında adalet ve huzuru temin için hadiseleri sıhhatli bir biçimde nakletsinler diye kötülük etmekten şiddetle sakınan, kalbinde Allah korkusu taşıyan, gönlünde ihanet beslemeyen kişileri memleket işlerine koşmuşlardır (Nizâmü'l Mülk, 2017: 64-65).

<sup>10</sup> Kamusal Mallar Teorisi'nin temelleri 1954 yılında Paul Samuelson tarafından atılmıştır. Samuelson malları Özel Tüketim Malları ve Kollektif Tüketim Malları şeklinde sınıflandırmış; Kollektif Tüketim Malları'nı ise "Fertlerin ortak yararlandığı ve bu bağlamda belirli bir ferdin tüketiminin diğer bir ferdin tüketiminde biz azalmaya neden olmadığı mallar" olarak tanımlamıştır (Dileyici, Vural, 2006: 37-38).



Siyasetnâme'de daha da dikkat çekici olan genelde kamu gelirlerinin özelde vergilerin, yukarıda zikredilen malî fonksiyonunun (Fiskal Fonksiyon) yanı sıra iktisadî ve sosyal fonksiyonu (Ekstra Fiskal Fonksiyon) itibariyle de kullanılması lazım geldiğine dair önerilerdir<sup>11</sup>. Padişahın yapmakla yükümlü tutulduğu hizmet çeşitliliği dikkate alındığında bu yargının yerinde olduğu daha net anlaşılacaktır. Hatta bu hizmetlerin çeşitliliği ve niteliklerine bakıldığında 1929 Dünya Ekonomik Krizi sonrası gelişen Fonksiyonel Maliye Yaklaşımı'nı çağrıştırdığı düşünülebilir. Siyasetnâme'de adalet ve güvenlik hizmetlerinin yanı sıra padişahın yapmakla yükümlü kıldığı hizmetler şu şekilde sayılmaktadır (Nizâmü'l Mülk, 2017: 12):

- Cihanın bayındır kılınması,
- Taşradan yeraltı suları için kanallar açılması,
- Irmaklara yataklar yaptırılması,
- Büyük suların akışı için köprüler inşa edilmesi,
- Yerleşim birimlerinin düzenlenmesi,
- Tarlaların ekime elverişli kılınması,
- Surların yükseltilmesi, yeni şehirler kurulması, yüksek yapılar ve görkemli meskenler tesis edilmesi,
- Ana ve işlek yollarda konaklar bina edilmesi,
- İlim taliplileri için medreselerin inşâsı.

Padişahın, yönetilenlerin ihtiyaçları doğrultusunda kamu hizmeti olarak nitelendirilebilecek hizmetleri üretme yükümlülüğünün yanında denetleme görevleri de bulunmaktadır. Burada denetlemekten amaç denetleme kelimesinin hem "Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma" (Türk Dil Kurumu, 2019) şeklindeki sözlük anlamı hem de bugüne göre ilkel sayılsa bile "Vergi idaresinin ve vergi yükümlülerinin eylem ve işlemlerinin yasalara uygunluğu"nun (Ünal, 2007: 13) araştırılmasıdır.

Nizâmü'l Mülk, sözlük anlamı çerçevesinde padişahın başta vezir olmak üzere diğer kamu görevlilerinin vazifelerini usulüne uygun yapıp yapmadıklarını araştırmasını istemektedir. Hatta bu denetlemeyi onların bilgisi olmadan yapması gerektiği "Padişah, vezirin ve mutemetlerin devlet işlerini usulünce idare edip etmediklerini gizlice ve daima sormalıdır" (Nizâmü'l Mülk, 1990: 30) ifadesinden anlaşılmaktadır. Aynı şekilde daha alt düzeydeki memurların da denetlenmesi lüzümüne "Padişah, her zaman memurlar ve ahvalinden gafil olmamalıdır. Onların gidiş ve alışkanlıkları hakkında daima bilgi sahibi olmalıdır" (Nizâmü'l Mülk, 1990: 39) tespitiyle vurgu yapılmaktadır.

---

<sup>11</sup> Modern kamu maliyesinde kamu gelirlerinin/vergilerin malî, iktisadî ve sosyal olmak üzere üç temel fonksiyonu vardır. Vergilerin mali fonksiyonu denildiğinde "Toplum meydana getiren bireylere bir fiyat karşılığı sunulamayan toplum sal nitelikteki mal ve hizmetler için gerekli finansman kaynağını oluşturması"; iktisadî fonksiyonu denildiğinde "Vergilerin ekonomik büyüme ve istikrarın sağlanmasında kaynak olarak kullanılması"; sosyal fonksiyonu denildiğinde ise "Vergilerin gelir dağılımında adaletin sağlanması için bir araç olarak kullanılması" anlaşılmaktadır (Pehlivan, 2019: 100-101).

Vergiye konu işlemlerin usulüne uygun yapılıp, yapılmadığının denetlenmesi kapsamında da padişahın sorumluluğu vardır. Özellikle vergiye konu işlemleri takiple görevli "Âmilleri ve icra eyledikleri işleri ince eleyip sık dokuyarak teftiş etmek, gelir ve giderleri denetlemek, malları muhafaza etmek, düşmanlara karşı gafil avlanmamak ve tehlikelere karşı hazır bulunmak için hazine ve ambarlar kurmak" (Nizâmü'l Mülk, 2017: 343) padişahın temel görevlerindedir.

#### 4.3. Kamu Görevlileri-Mükellef İlişkileri

Kamu maliyesinde genelde kamu gelirlerinin özelde vergilerin tahsili, nitelikleri dolayısıyla oldukça önemli bir süreçtir. Zira kamu otoritesinin bu alandaki yersiz ve haksız tasarrufları yükümlüler üzerinde vergi baskısı oluşturur. Yükümlülerin de vergi baskısından kurtulmak için vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, verginin telafisi ve verginin yansıtılması gibi yollara müracaat ettikleri bir vakıdır (Pehlivan, 2019: 165). Bahse konu olumsuzlukların olmaması için vergi yönetimi ile yükümlü arasında sağlıklı bir ilişkinin tesis edilmesi gerekir ki, bu ilişki yükümlü hakları denilen olguyu ortaya çıkarmıştır.

Yükümlü hakları denildiğinde genel anlamda "Vergilendirme sürecinde devlet ile yükümlü arasındaki hukukî ilişkide yükümlüye tanınan haklar bütünü" (Aktemur, 2012: 4) kastedilmektedir. Yükümlü haklarının tarihi arka planı 1215 tarihli Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Sözleşmesi,12.madde)'la düzenlenen kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına dayanmaktadır (İlal, 1968: 210-242). Siyasetnâme'de yükümlü hakları bağlamında dikkat çeken ilk husus vergileri toplama esnasında âmillere, yükümlüleri Allah'ın kulları değerinde görüp "Onlara kibar davranmaları, aldıkları haraç ve öşürü nezaketle istemeleri, mahsullerini toplamadıkları sürece onlardan mal talep etmemeleri" şeklindeki öğütüdür (Nizâmü'l Mülk, 2017: 27). Ürünlerin olgunlaşmasından önce verginin talep edilmesi halinde, yükümlülerin ürünlerini yarı fiyatına satmak zorunda kalacaklarından zarar edip, işlerinden olacaklarından endişe edilmektedir. Bu münasebetle âmillere, yükümlülerden zarar görenlere, öküze ve tohuma muhtaç olanlara, işlerini sürdürsünler ve yerlerinden göç etmek zorunda kalmasınlar diye borç vermeleri de önerilmektedir (Nizâmü'l Mülk, 1990: 29).

Nizâmü'l Mülk, yönetilenlere haksızlık yapan kamu görevlilerinin, padişah tarafından derhal azledilip, diğerlerine ibret olması için suçları oranında cezalandırılmalarını istemektedir (Nizâmü'l Mülk, 1990: 39). Yine vergi işlerinin düzenli yürütülmesi, hazinenin dolu olması ve de diğer âmillere ders olması için herhangi bir âmilin bir yükümlüden, kanunun aksine hareket ederek fazla vergi alması halinde padişahın onu derhal görevinden el çektirmesi gerektiğinin üzerinde durulmaktadır (Nizâmü'l Mülk, 1990: 29-30). Bunun yanı sıra vergi işlemlerinin kurallara uygun yapılıp yapılmadığının denetlenmesiyle görevlendirilen müşriflerin hem rüşvet ve hıyanet gibi

olumsuzluklara iltifat etmemeleri hem de yönetilenlere yük oluşturmamaları için maaşlarının hazineden ödenmesi öngörülmüştür (Nizâmü'l Mülk, 1990: 79).

Siyasetnâme'de yükümlü hakları bağlamında dikkat çeken diğer bir özellik ikta sisteminde<sup>12</sup> ikta sahiplerinin yükümlülere karşı takınmaları gereken tavırlara ilişkin düzenlemelerdir. Öncelikle ikta sahiplerinin yönetilenlere/yükümlülere usulüne uygun davranmaları kayıt altına alınmıştır. Usule uygun davranmayan ve de yönetilenlerden / yükümlülere haksız, yersiz ve fazla vergi alan ikta sahiplerinin iktası elinden alınacak ve ibret olsun diye azarlanacaklardır (Nizâmü'l Mülk, 1990: 41). Yükümlülerin zarara uğratılmamaları yönünde önerilen bir diğer uygulama ikta sahipleri ile âmillerin yerlerinin belli sürelerde değiştirilmesidir (Nizâmü'l Mülk, 1990: 51).

#### 4.4. Kamu Gelirleri ve Giderlerinin Düzenlenmesi

Siyasetnâme'deki bilgilerden hareketle dönem itibariyle ilkel bir bütçe sisteminden bahsetmek mümkündür. Zira eserde bağımsız bir bölümde (51.bölüm) gelir-gider işlemlerinin nasıl yapılması gerektiğine dair bilgiler verilmiştir. Özellikle vilayetlerden elde edilen gelirlerin ve giderlerin yazılı olarak kayıt altına alınması önerilmiş ve bu suretle açıkça bir dönemden bahsedilmemiş olsa bile gelir ve giderler arasında bir farkın olup olmadığının tespit edilmesi önemsenmiştir. Hesaplar hakkında söyleyecek sözü olanların dinlenmesi ve bilhassa tasarrufa dair bir önerisi olanların, şayet önerisi bir gerçeği ifade ediyorsa mutlaka uygulanmasının lüzumu üzerinde durulmuştur. Daha da önemlisi gelir ve gider hesaplarına dair bir kuşku varsa bu yolla ortadan kaldırılacak ve kimseden bir şey gizlenmeyerek, herkesin işlemlerden haberdar olması sağlanacaktır (Nizâmü'l Mülk, 1990: 279)<sup>13</sup>.

Ayrıca gelir ve giderlerle ilgili padişahın geçmişten gelen ve iyi uygulamalar olarak bilinen kuralları yürütmekte titiz olması, olumsuz sonuçlar doğuracak uygulamalardan sakınması, gelir ve gider işlemlerini bilmesi ve bu işlemlerle meşgul olanları denetlemesi, "Halkın kendisine cimri diyecek kadar eli sıkı olmaması, aynı zamanda 'Rüzgâr ellidir, parayı saçıyor' denecek kadar da savurgan olmaması" ve " On dinar bağışlanacak birisine yüz dinar, yüz dinar verilecek birine bin dinar vermemek" suretiyle ölçüyü kaçırmaktan kaçınması vurgulanmıştır (Nizâmü'l Mülk, 1990: 279-280).

---

<sup>12</sup> Sözlükte "kesmek, ayırmak" anlamındaki kat' kökünden türetilen iktâ' kelimesi, terim olarak, devlet başkanı veya onun adına yetki kullanan merci tarafından özellikle arazi gibi taşınmaz mallarla maden ocağı ve benzeri tabii kaynakların mülkiyet (temlik), işletme (irfâk) yahut faydalanma (intifâ, istiğlâl) hak veya imtiyazlarının ya da bir bölgenin vergi gelirlerinin uygun gördüğü kimselere tahsisini ifade eder. (Demirci, 2000: 43). Selçuklulardan itibaren belirli yerlere ait devlet gelirlerinin hizmet ve maaşlarına karşılık olarak özellikle kumandanlara ve askerlere terk ve tahsis edilmesi sebebiyle "Askerî İktâ Sistemi" olarak isimlendirilmiştir (Aktan, 1986: 165-173).

<sup>13</sup> Bu yaklaşım, günümüzde "Bütçede yer alan kamu gelir ve giderlerinin herkesin anlayabileceği şekilde gösterilmesi ve de bütçe ile ilgili bilgi ve belgelerin ilgililerce incelenmeye ve eleştirilmeye elverişli olması" (Tüğen, 2008: 41-42) anlamına gelen bütçe ilkelerinden "Açıklık İlkesi"ni çağrıştırmaktadır.

Nizâmü'l Mülk, hazine ve hazine düzenine ilişkin işlemleri bağımsız bir bölümde (49.bölüm) ele almıştır. Bu bölümde geçmişten bugüne padişahların hep Hazine-i Asl (Asıl Hazine) ve Hazine-i Harç (Sarfiyat Hazinesi) olmak üzere iki hazinelerinin olduğunu; toplanan gelirlerden çoğunun Hazine-i Asl'a, daha azının da Hazine-i Harç'a aktarıldığını; harcamaların ağırlıklı olarak Hazine-i Harç'tan yapıldığını, ihtiyaç olmadıkça Hazine-i Asl'dan kaynak kullanılmadığını; şayet çok ihtiyaç duyulursa Hazine-i Asl'dan ancak borç olarak kaynak kullanılıp, ihtiyaç karşılandıktan sonra iade edildiği şekildedir bir düzenleri olduklarını aktarmaktadır (Nizâmü'l Mülk, 1990: 272). Hazine işlemlerinde bu düzen korunmadığı takdirde işlerde noksanlık ve gecikme olacağı; o günün şartlarında cari harcamalar olarak nitelendirilebilecek, verilecek hediyelere, ödenecek maaşlara, yapılacak törenlere kaynak bulunamayacağı endişesiyle vilayet gelirlerinden hazineye aktarılacak olan kısmın kesinlikle başka bir yere havale edilmesine müsaade edilmemesi vurgulanmıştır (Nizâmü'l Mülk, 1990: 272)<sup>14</sup>.

## 5. Sonuç

Her şeyden evvel Melikşah'ın devletin işleyişinin daha sağlıklı yürütülmesi adına dönemin toplum ve devlet adamlarından düşüncelerini yazmalarını istemesi ve bu suretle devlet yönetimiyle ilgili günümüzün klasik eserlerinden birisi sayılan Siyasetnâme'nin yazılmasını sağlaması övülecek bir durumdur (Ayar, 2017: XI). Zira bu dönem itibarıyla batı toplumlarına bakıldığında başta malî düzenlemeler olmak üzere toplumu ilgilendiren diğer alanlardaki düzenlemelerin (Magna Carta/Büyük Özgürlükler Sözleşmesi'nde görüldüğü üzere) ancak toplumsal mücadeleler neticesinde elde edildiği görülmektedir.

Siyasetnâme, baştan sona malî konuları ihtiva eden bir eser değildir. Bu türdeki eserlerin hiç biri tabiatları itibarıyla bütünüyle malî konulara tahsis edilmediğinden de bu durum bir eksiklik sayılmayabilir. Böyle olmakla birlikte devlet yönetiminin ayrılmaz bir parçası olması nedeniyle malî konulara, benzeri eserlerde olduğu gibi

---

<sup>14</sup> Hazine düzeninin korunmasına titizlik gösterilmesine ilişkin Nizâmü'l Mülk şu hikâyeyi nakletmiştir: "Sultan Mahmut (Gazneli Devleti'nin hükümdarı), Emiri- Hâcibi (Saray görevlisi) Emir Altıntaş'ı Harezmi bölgesinin geliri olan 60.000 altın dinarı tahsil etmek üzere görevlendirir; bu miktar aynı zamanda Emir Altıntaş'ın ordusunun maaşına karşılık gelmektedir. Aradan bir yıl geçip vergiyi toplama vakti gelince Emir Altıntaş Sultan Mahmut'a bir mektup yazarak tahsil edeceği verginin ordusunun maaşı olarak kendisine verilecek paraya mahsup edilmesini isteyecektir. Dönemin veziri Ahmet Meymendi bu talebe son derece tepki göstermiş ve cevaben yazdığı mektupta Emir Altıntaş'ın toplayıp hazineye getirmekle görevlendirildiği Harezmi bölgesi vergi geliri olan 60.000 altın dinarı derhal sultanın hazinesine teslim etmesini ve kendisine ancak ondan sonra ordusunun maaşı karşılığında Bust ve Sistan bölgesinin vergilerini toplamak için ödeme emri düzenleneceğini bildirmiştir. Mektubu alan Emir Altıntaş, Harezmi bölgesinin vergi geliri olan 60.000 altın dinarı sultan Mahmut'un hazinesine teslim etmiş ve sonrasında da ordusunun maaşı karşılığında kendisine vergi toplayacağı bölgenin ödeme emri verilmiştir (Nizâmü'l Mülk, 1990: 272-274)." Bu hikâyede gösterilen titizlik günümüz bütçe ilkelerinden olan "Devletin bütün gelir ve giderlerinin olduğu gibi gayr-ı safi olarak (Mahsup yapılmadan) ayrı ayrı gösterilmesi, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi (Adem-i tahsis)" (Tüngen, 2008: 33) anlamına gelen "Genellik İlkesi"ni çağrıştırmaktadır.

Siyasetnâme'de de ciddi sayılabilecek bir yer ayrılmıştır. Eseri önemli kılan hususlardan bir tanesi yazarı Nizâmü'l Mülk'ün, olayları salt bir teorisyen gözlüğüyle değil de yıllar içerisinde devlet yönetiminde edindiği deneyimlerin ışığında yoğurduğu pratik birikimleriyle birlikte değerlendirmesidir.

Eser, Nizâmü'l Mülk'ün devlet yönetiminde önemine itibar ettiği konulara dair bilgileri içermesine rağmen sistematik bir yapıdan yoksundur. Her ne kadar eserin girişinde bölümlerde hangi konuların ele alındığına ilişkin bir fihrist verilmiş olsa bile birbirleriyle ilintili konuların bir başlık altında toplanmadığı ve farklı başlıklar altında ve değişik yerlerde aynı konuyu ilgilendiren bilgi ve değerlendirmelerin olduğu tespit edilmiştir.

Eserde malî konuların teşkil ettiği hacim düşünüldüğünde, Nizâmü'l Mülk'ün devlet yönetiminde malî ilişkilere ne denli önem verdiği açıkça anlaşılmaktadır. Genel bir çerçeve çizilecek olursa eserde ele alınan malî konular; malî görevlilerin (Hiyerarşik anlamda en üstten en alta hepsinin) taşımaları gereken vasıflar, dönemin devlet anlayışı çerçevesinde devletten beklenen kamu hizmetleri, günümüzde yükümlü hakları kapsamında değerlendirilen malî görevliler ile yükümlüler arasındaki ilişkiler ve son olarak da kamu gelir ve giderlerinin/hazine işlemlerinin düzeni başlıkları altında toplanabilir.

Eserde malî konular da dâhil olmak üzere dikkat çeken bir diğer husus, değerlendirmelerin ve önerilerin inanç/din merkezli yapılması ve referanslarda da ağırlıklı olarak dini kaynakların kullanılmasıdır (Ayet, hadis gibi). Bu durum günümüz seküler devlet anlayışı bakımından kabul edilemez gibi görünse de, dönemin Türk/İslâm devletlerinin yönetim süreçlerinde inancın/dinin etkisi ve de İslâmiyet'in tabiatındaki yönetime ilişkin hükümler düşünüldüğünde bu yaklaşımın yerindeliği anlaşılacaktır.

Eserde malî konulara ilişkin yapılan tespitler bin yıl öncesine aittir diye düşünülerek değersizleştirilmemeli ve de göz ardı edilmemelidir. Doğaldır ki bu süreç içerisinde hem düşünce hem de uygulama anlamında çok ciddi değişimler olmuştur. İlmî bir gerçeklik olarak inanç ve kültürel devamlılık düşünüldüğünde (Kültürel genetik) bin yıl önce yapılmış bir tespitin günümüzün bir meselesinin çözümüne ışık tutabileceği gerçeği yadsınamaz. Bu çerçevede Nizâmü'l Mülk'ün Siyasetnâmesi'nde, malî görevlilerin adalet üzere hareket etmeleri, yükümlülerin zarara uğratılmamaları amacıyla malî yetkililerin ve ilişkilerin sürekli denetim altında tutulmaları, yönetilenlerin ihtiyaç duydukları hizmetlerin kendilerine sunulması, hizmetlerin finansmanı için kamu gelir ve giderlerinin belli bir disiplin içerisinde ve tek hazine anlayışı çerçevesinde yönetilmesi konularında yaptığı tespitler oldukça anlamlı ve yer yer günümüz malî ilişkilerine ve maliye yöneticilerine/çalışanlarına ışık tutabilecek niteliktedir.

## Kaynakça

- Arıcı, H. (2005). "Nizâmü'l Mülk ve Selçuklu Müesseselerinin Oluşumundaki Yeri", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Aktan, C.C. (1986). "Bir Vergi Tahsil Usulü Olarak İkta Sistemi", *Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı Dergisi*, 44, 165-173.
- Aktemur, S. (2012). "Vergi Mükellefinin Hakları", Yüksek Lisans Tezi, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ayar, M.T. (2017). *Siyasetnâme*, Sunuş Kısmı, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul.
- Demirci, M. (2000). "İkta Maddesi", *İslam Ansiklopedisi*, Türkiye Diyanet Vakfı, 20, 43-47.
- Dileyici, D. & Vural, T. (2006). "Kamusal Mallar Teorisinde Yeni Gelişmeler", *Kamu Ekonomisi ve Kamu Politikası*, (Ed.) Aktan C.C., Dileyici D. & Vural İ.Y., 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 37-58.
- Erkal, M. (1991). "Âmil Maddesi", *İslam Ansiklopedisi*, Türkiye Diyanet Vakfı, 3, 58-60.
- Eşmeli, B. (2016). "Siyasetnâme", *TESAM Akademi Dergisi*, 3(2), 139-145.
- İlal, E. (1968). "Magna Carta", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 34(1-4), 210-242.
- Kafesoğlu, İ. (1955). "Büyük Selçuklu Veziri Nizâmü'l Mülk'ün Eseri Siyasetnâme ve Türkçe Tercümesi", *Türkiyat Mecmuası*, 12, 231-256.
- Kallek, C. (1998). "Hisbe Maddesi", *İslam Ansiklopedisi*, Türkiye Diyanet Vakfı, 18, 133-143.
- Kesik, M. (2018). "Büyük Selçuklu Devleti Veziri ve Türk Tarihinin Önemli Devlet Adamlarından Nizâmü'l Mülk (1018-1092)", *Selçuklu Araştırmaları Dergisi*, 8, 53-81.
- Köymen, M. A. (2018). "Büyük Selçuklu Veziri Nizâmü'l Mülk ve Tarihi Rolü" [https://www.tarihtarih.com/?Syf=26&Syz=367513&/B%C3%BCy%C3%BCkSel%C3%A7uklu-Veziri-Niz%C3%A2m%C3%BCI-M%C3%BCIk-ve-Tarih%C3%AE-Rol%C3%BC-/-Prof.-Dr.-Mehmet-Altay-K%C3%B6ymen- \(26.02.2019\)](https://www.tarihtarih.com/?Syf=26&Syz=367513&/B%C3%BCy%C3%BCkSel%C3%A7uklu-Veziri-Niz%C3%A2m%C3%BCI-M%C3%BCIk-ve-Tarih%C3%AE-Rol%C3%BC-/-Prof.-Dr.-Mehmet-Altay-K%C3%B6ymen- (26.02.2019))
- Küçükbaşçı, M.S. (2006). "Müşrif Maddesi", *İslam Ansiklopedisi*, Türkiye Diyanet Vakfı, 32, 167-169.
- Merçil, E. (2010). "Şahne Maddesi", *İslam Ansiklopedisi*, Türkiye Diyanet Vakfı, 38, 292-293.
- Nizâmü'l Mülk. (1990), *Siyasetnâme*, (Hazırlayan: Köymen, M. A.), Kültür Bakanlığı Yayınları, İstanbul.
- Nizâmü'l Mülk. (2017). *Siyasetnâme* (Çeviren: Ayar, M. T.), 12. Baskı, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul.

- Ocak, A. (2018). "Nizâmü'l Mülk'ün Dinî ve Fikrî Hayatı", *Selçuklu Araştırmaları Dergisi*, 8, 32-52.
- Özaydın, A. (2018). "Nizâmü'l Mülk'ün Büyük Selçuklu İmparatorluğu'na Hizmetleri", *Selçuklu Araştırmaları Dergisi*, 8, 1-31.
- Özmen, A. (2017). "Siyasetnâmede Yönetim Felsefesi", *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 5(10), 203-218.
- Pehlivan, O. (2019). *Kamu Maliyesi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Şimşir, M. (2015). "Nizâmü'l Mülk'ün Siyasetnâmesi ve İstihbarata Yönelik İlke ve Yöntemleri", *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 17(28), 68-79.
- Tüğen, K. (2008). *Devlet Bütçesi*, 7. Baskı, Bassaray Matbaası, İzmir.
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri. (2019). "Denetleme" Kelimesi, <http://sozluk.gov.tr/>, (10.07.2019).
- Ünal, A. (2007). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları, Ankara.



## Kamu Hizmetlerinin Sunum ve Finansmanında Kamu Özel İşbirliği Modeli: Avrupa Birliği ve Türkiye

### Public Private Partnership Model in the Provision and Financing of Public Services: European Union and Turkey

Mircan Tokatlıoğlu<sup>1</sup>

Semih Şen<sup>2</sup>

RESEARCH  
ARTICLE

#### ARTICLE INFO

Submitted : 25.09.2019

Revised : 07.11.2019

Accepted : 15.11.2019

Available : 30.12.2019

iThenticate similarity  
score: 13%

#### JEL classification:

L32, R42, H42

#### Keywords:

Public Services, Public  
Private Partnerships,  
PPP, Public Private  
Sector Collaboration,  
European Union

#### ABSTRACT

The changing role of the state in the economy, especially after the 1990s, has led to the use of more and more public-private partnership (PPP) models as well as traditional methods of providing and financing public services. Public-private partnership, which is an umbrella concept used in the fulfillment of public services in various fields, primarily in infrastructure investments, is becoming a model adopted by the governments of developing countries which can not meet the increasing infrastructure need with limited public resources. Therefore, PPP investments are increasing worldwide. However, this increase brings with it various problems. One of these problems is that it increases risks and uncertainties in terms of public finance, disrupts budget discipline and increases debt stock. For this reason, it is thought to be useful to examine PPP projects. The aim of this study is to evaluate the development of PPP model historically, to determine the place of public services in the methods of presentation and financing and to make a brief evaluation of the applications. Selected experiences are the European Union (EU) and Turkey. Practices of PPP in Turkey, parallel to developments in the world, began in the 1990s. So, we need to look at the practice of other countries in order to evaluate Turkey. Because Turkey is a candidate country to the EU, we need to understand and evaluate the practices of the EU. In this study, it is determined that PPP investments in Turkey an EU has increased.

**Cite this article as:** Tokatlıoğlu, M. & Şen, S. (2019). "Kamu Hizmetlerinin Sunum ve Finansmanında Kamu Özel İşbirliği Modeli: Avrupa Birliği ve Türkiye", *International Journal of Public Finance*, 4(2), 205-235.

<sup>1</sup> Prof. Dr., ORCID: 0000-0001-6358-9498, Bursa Uludağ University, Department of Public Finance, Turkey, miryildiz@uludag.edu.tr

<sup>2</sup> Res. Assist., ORCID: 0000-0001-5020-3998, Bursa Uludağ University, Department of Public Finance, Turkey, semihsen@uludag.edu.tr



## MAKALE BİLGİSİ

G¼nderme: 25.09.2019  
D¼zeltme : 07.11.2019  
Kabul : 15.11.2019  
Yayın : 30.12.2019

iThenticate benzerlik oranı: %13

### JEL Kodu:

L32, R42, H42

### Anahtar Kelimeler:

Kamu Hizmetleri, Kamu Özel İŐbirlikleri, K¼Oİ, Kamu Özel Ortaklığı, Avrupa Birliği

## Ö Z E T

Devletin ekonomide değişen rol¼, ¼zellikle 1990'lı yıllardan sonra, kamu hizmetlerinin sunum ve finansmanında geleneksel yöntemlerin yanı sıra giderek daha fazla kamu özel işbirliği (K¼Oİ) modellerinden yararlanmayı beraberinde getirmiştir. ¼ncelikle altyapı yatırımları olmak ¼zere çeşitli alanlardaki kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde baŐvurulan Őemsiye bir kavram niteliğindeki kamu özel işbirliği, sınırlı kamu kaynaklarıyla artan altyapı ihtiyacını gideremeyen gelişmekte olan ¼lkelerdeki h¼k¼metlerin daha fazla benimsediği bir model haline gelmektedir. Buna bağlı olarak da K¼Oİ yatırımları d¼nya genelinde artış g¼stermektedir. Ancak s¼z konusu artış çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sorunların başında kamu maliyesi açısından risk ve belirsizlikleri çoğaltan, b¼te disiplinini bozabilen ve borç stokunu arttırabilen bir yanı olması gelmektedir. İŐte bu nedenle K¼Oİ projelerinin incelenmesinin yararlı olacağı d¼Ő¼n¼lmektedir. Çalışmanın amacı, K¼Oİ modelinin gelişimini tarihsel olarak ele almak, kamu hizmetlerinin sunum ve finansman yöntemleri içindeki yerini belirlemek ve uygulamalara dair kısa bir değerlendirme yapmaktır. Seçilen uygulamalar Avrupa Birliği (AB) ve T¼rkiye'dir. T¼rkiye'de K¼Oİ uygulamaları d¼nyadaki gelişmelere paralel biçimde 1990'lı yıllarda başlamıştır. Dolayısıyla T¼rkiye'yi değerlendirebilmek için diğer ¼lkelerdeki uygulamalara da bakmak gerekir. T¼rkiye'nin Avrupa Birliği'ne aday bir ¼lke olması ise Avrupa Birliği'ndeki uygulamaları anlamayı ve değerlendirmeyi gerekli kılmaktadır. Çalışmada hem Avrupa Birliği'nde hem de T¼rkiye'de K¼Oİ yatırımlarının arttığı tespit edilmiştir.

## 1. Giriş

Kamu özel işbirliği veya diğer ifadesiyle kamu özel sektör ortaklığı, g¼n¼m¼zde çok tartıŐılan ve merak edilen kavramlardan biri haline gelmiştir. Kavramın ekonomik, finansal, hukuki ve sosyal y¼nleri bulunmaktadır. D¼nyada olduğu gibi ¼lkemizde de, son yıllarda, yapımı devam eden ya da tamamlanmıŐ Şehir hastanesi (veya entegre sağlık kamp¼s¼), yol, k¼pr¼, havaalanı gibi birçok kamu yatırım projesi kamu özel işbirliği modeli ile gerçekleŐtirilmektedir. Dolayısıyla bu projeler ¼zellikle b¼y¼k kentlerde sunulan kamu hizmetlerinden yararlanan vatandaşların g¼nl¼k yaŐamını doğrudan etkileyen projelerdir. ¼te yandan projelerin b¼y¼k ¼lekli olması ve ciddi miktarda kaynak gerektirmesi, ekonomiye ve b¼teye olan etkilerini ¼nemli hale getirmektedir. Kamu özel işbirliği, kamu ve özel sektör arasında proje bazında risk ve getirilerin paylaŐıldıđı hukuki bir s¼zleŐmeye dayandığından konunun hukuki y¼n¼ de ¼nem kazanmaktadır. Kamu özel işbirliği ile ilgili literat¼rde daha çok modelin ¼zellikleri, avantajları ve dezavantajları, hukuki y¼nleri, finansmanı, d¼nyadaki gelişimi, ¼lke uygulamaları, D¼nya Bankası, Uluslararası Para Fonu ve Avrupa Birliği gibi kuruluŐların yaklaŐımları ¼zerinde durulmaktadır. Bu alıŐmalarda K¼Oİ'nin bir kamu alımı mı, bir ¼rg¼tlenme biçimi mi, hizmet sunma y¼ntemi mi, kamu hizmetlerinin özel kişilere g¼rd¼r¼lme y¼ntemi mi, finansman y¼ntemi mi olduğu konusunda bir g¼r¼Ő birliği oluŐmamıŐtır. Bunun nedeni başta belirttiğimiz gibi konunun çok y¼nl¼ olması ve ekonomideki birçok akt¼r¼ doğrudan ilgilendirmesidir. Ancak kamu özel işbirliğinin

Őemsiye niteliğinde bir kavram olduğu ve farklı siyasal ve yönetsel yapılardaki giderek standart hale gelen yapılanma ve işleyiş özellikleriyle bir model haline geldiği yönünde neredeyse bir görüş birliği oluşmaya başlamıştır (Karasu, 2011: 219). Kamu hizmetlerinin KÖİ modeli ile özel sektör tarafından gerçekleştirilmesi, hizmetin kamusal niteliğini ortadan kaldırmadığından, bu modeli kamu hizmetlerinin sunum ve finansman yöntemleri içine nasıl dâhil edileceği cevaplanması gereken bir soru olarak ortaya çıkmaktadır. Kamu hizmetlerinin üretim ve sunumunda KÖİ modeline başvurulup başvurulmayacağı ve başvurulacaksa bunun miktar ve bileşiminin ne olacağı konusundaki kararlar siyasal süreçte alındığından, konu devletin ekonomiye müdahalesi ve kamu hizmetlerine yaklaşımı ile yakından ilgili olmaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada KÖİ modeli, kamu maliyesi (veya kamu ekonomisi) bakış açısıyla kamu hizmetlerinin sunum ve finansman yöntemleri içinde geleneksel yöntemlerden ayrı bir başlıkla ele alınmaktadır.

Çalışmanın amacı, devletin ekonomiye müdahalesinin sınırlandırılması düşüncesinin kamu hizmeti anlayışına yansımalarıyla gündeme gelen KÖİ modelinin tarihsel bir perspektiften ele alınması, KÖİ modelinin kamu hizmetlerinin sunum ve finansman yöntemleri içindeki yerinin maliye literatüründen yararlanarak belirlenmesi ve uygulama ile ilgili kısa bir değerlendirmenin yapılmasıdır. Bu değerlendirmede Tũrkiye ve Avrupa Birliği'ndeki KÖİ verileri dikkate alınmaktadır. Çünkü KÖİ uygulamaları hem Tũrkiye hem de Avrupa Birliği'nde aynı dönemlerde yani 1990'lı yıllarda başlamıştır. Diğer taraftan Tũrkiye'nin Avrupa Birliği'ne aday ũlke olduğu düşünũldüğünde, Avrupa Birliği'ndeki gelişmelerin Tũrkiye'yi yakından ilgilendirdiğini söylemek mümkündür. Bu görüşler çerçevesinde makalenin planı Şu şekilde tasarlanmıştır: Girişin ardından, ikinci başlıkta devletin kamu hizmetlerine ilişkin yaklaşımı kuramsal ve tarihsel bir perspektif ile açıklanmaktadır. Üçüncü başlıkta KÖİ modelinin kamu hizmetlerinin sunum ve finansman yöntemleri içerisindeki yeri ve türleri, dördüncü başlıkta modelin genel özellikleri, süreci ve finansmanı teorik olarak ifade edilmektedir. Beşinci başlıkta KÖİ modelinin Avrupa Birliği ve Tũrkiye'deki gelişimi ve uygulamaları üzerinde durulmaktadır. Sonuç başlığında ise konu genel olarak değerlendirilmektedir.

## **2. Devletin Kamu Hizmetlerine Yaklaşımında Değişim: Kuramsal ve Tarihsel Bir Perspektif**

Devlet, insanların toplum halinde yaşamaları ihtiyacından kaynaklanan yönetim, güvenlik, savunma gibi temel hizmetlerin yerine getirilebilmesi amacıyla oluşturulan bir kurum olarak görũlmektedir. Devletin toplumsal ihtiyaçları gidermek üzere üretip sunduğu hizmetlere de "kamu hizmeti" denmektedir. Devlet kamu hizmetlerini merkezi ve yerel yönetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirir. Toplum yararı için gerçekleştirilen kamu hizmetlerinin bazı temel özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler; hizmetin faydasının bölünememesi, hizmet karşılığı bedel ödenmemesi, hizmette birbirine rakip olmama, hukuki zor kullanma ve hizmetin finansmanının vergilerle

karŐılanması olarak ifade edilebilir. Bir kamu hizmetinde bu Özelliklerin bir ya da birkaç birlikte bulunabilir. Devlet piyasa mekanizması yoluyla sunulma imkânı olmayan kamu hizmetlerini bizzat sunar. Diğer bir ifadeyle, piyasa tarafından sağlanamayan, piyasada satılamayan ve pazarlanma imkânı olmayan hizmetleri sunmak devlete dũŐer. Kamu hizmetlerinin fiyatı ve miktarı piyasa koşullarında belirlenemez (Mutluer, Öner ve Kesik; 2007: 111-114). Bu Özelliklere rağmen bir hizmetin kamu hizmeti sayılıp sayılmayacağı, kamu hizmetlerinin neler olacağı ve bunların hangi boyutta yũrũtũleceđi, sahip olunan ekonomik ve mali koşullara göre siyasal iktidarlarca kararlaŐtırılır. Bir hizmetin kamu hizmeti kapsamına alınması ya da kamu hizmeti kapsamından çıkarılması, temsil ettiği toplum adına siyasal iktidarın yetkisindedir. Bu uygulama anayasal ilke ve koŐullar altında gerçekteŐtirilir (Akdoğan, 1993: 31).

Devletin hangi kamu hizmetlerini sunacağı sadece siyasal bir karara bağlı değildir, tarihsel ve sosyal koŐulların yanı sıra devletin ekonomideki rolũ ile ilgili iktisadi gŐrũŐlerde yaşanan değişim de bunu belirlemektedir. Nitekim 1929 Bunalımı'na kadar olan dönemde devlet, Klasik iktisadın jandarma devlet anlayıŐının etkisiyle sadece genel nitelikli kamu hizmetlerini (yönetim, adalet, gũvenlik, savunma) yerine getirmekteydi. İkinci Dũnya SavaŐı'ndan sonra Keynesyen iktisat temelli mũdahaleci devlet anlayıŐının yaygınlaŐması ve refah devleti uygulamalarına geçilmesiyle devletin ekonomide ũstlendiđi yeni iktisadi ve sosyal gŐrevler doğrultusunda kamu hizmetlerinin kapsamına ulaşım, enerji, haberleŐme, eğitim, sağlık, sosyal gũvenlik, toplu konut, toplu taŐımacılık gibi ekonomik ve sosyal nitelikli kamu hizmetleri de girmiŐtir (Tokatlıoğlu, 2005: 3-8).

Ancak 1970'lerde yaşanan stagflasyon krizi ve Keynesyen iktisada yönelik eleŐtirilerin artması, mũdahaleci devlet anlayıŐının ve bu anlayıŐın en Önemli unsuru olan kamu girişimciliği, kamusal mal ve hizmet ũretim biçiminin de sorgulanmasını beraberinde getirmiştir. Bunların kamu maliyesine yũk oluşturduğu, kamu maliyesinin bu zararların etkisiyle artan kamu borçlanma ihtiyacının, Özel sektör aleyhine kaynak kullanımını bozduğu, enflasyona yol açtığı, faizleri yũkselttiđi ve bũyũmeyi yavaŐlattıđı yŐnũnde (SŐnmez, 2018: 59) eleŐtiriler ortaya çıkmıştır. Bu eleŐtirilerin kaynağı, neoliberalizm denilen devletin ekonomideki rolũnũn azaltılması ve piyasa ekonomisine Öncelik verilmesi gŐrũŐũnũ savunan iktisatçılardır. Neoliberalizm, Özellikle 1980'lerden sonra, kapitalizmin gũçlenmesine yol açan sermaye Őnũndeki kısıtların kaldırılması, teknolojidaki gelişmeler, Sovyetler Birliği'nde sosyalizmin çŐkmesi ve piyasa ekonomisine geçiş sũreci ve Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dũnya Bankası gibi kuruluŐların dũnya ekonomisini yŐnlendirmede etkili bir gũç haline gelmesi gibi faktörlerin de etkisiyle dũnyada yaygın bir kabul gŐrmeye başlamıştır (bkz: Tokatlıoğlu, 2005). Dolayısıyla neoliberal temelli ekonomide serbestleŐme, piyasa ekonomisine Öncelik verme ve devletin ekonomiye mũdahalesini sınırlandırma yŐnũndeki politikalar uygulamaya girdikçe kamu hizmetlerine yönelik yaklaŐımlar da Yeni Kamu YÖnetimi anlayışı bağlamında deđiŐmeye başlamıştır. Yeni Kamu YÖnetimi anlayışı, kamu hizmetini sunma bakımından kamuya ait işletmelerle Özel sektöre ait işletmeler arasında hiçbir ayırım yapılamayacağını ve dolayısıyla kamu hizmetlerinin Özel sektöre

sözleşme ile gördürlebileceğini savunmaktadır (Balcı, 2005: 5; GökŐ, 2011: 40). Özel sektörün katılımını içeren bu yeni yaklaŐımların benimsenmesinde özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki kamu idarelerinin mevcut kaynaklarla, artan nüfusun kamu hizmeti taleplerini hem nicelik olarak hem de nitelik olarak karşılamada yetersiz kalmalarının önemli bir rolü olduğu gibi, yeni kamu hizmeti taleplerinin getireceği ek finansman yükünün vergi mükelleflerine yüklenmesinde söz konusu kamu otoritesi ve siyasi iktidarların isteksizliği (Acar, 2012: 3-4) de etkili olmuştur.

Kamu hizmetlerine yönelik yaklaŐımdaki bu değişiklik, hizmetin üretimi, sunumu ve yürütülmesinde geleneksel yöntemleri (rneğin emanet gibi) istisna haline getirirken, hizmetin piyasadan teminini esas alan yöntemleri ne çıkarmıştır (Karasu, 2011: 218). Bu bağlamda gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede 1980'li ve 1990'lı yıllarda yürütülen zelleŐtirme politikaları, kamu hizmeti alanlarının özel sektöre açılmasını ve daha da ötesinde kamu hizmeti sunan tesislerin ve kamu iktisadi teŐebbüslerinin mülkiyetinin özel sektöre satıŐını içermiŐtir. Ancak bir süre sonra zelleŐtirme politikaları sorgulanmaya başlamıştır. Bu sorgulamanın nedeni zelleŐtirme uygulanan ülkelerde, kamunun kamusal mal ve hizmetler üzerindeki kontrolünü kaybetmesi, istihdam sorununun artması, özel sektörün daha yüksek maliyetlerle borlanması nedeniyle sunulan hizmetin fiyatının artması ve özel sektörün işletme maliyetlerini azaltmak için üretilen hizmetin kalitesini düŐürmesi gibi olumsuzlukların yaŐanmasıdır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki zelleŐtirme politikalarının neoliberal beklentilere cevap vermemesi, uygulamadaki baŐarısızlıklar, zelleŐtirme ile ilgili eleŐtiri ve tartıŐmaların artmasına yol açmıştır. Bu durum kamu hizmetini sunmak için özelleŐtirmenin çok etkin bir yol olmadığı düŐüncesini beraberinde getirmiŐ, zelleŐtirme dili yumuŐamıŐ ve zelleŐtirme yerine "zel sektör katılımıŐlıđı", "kamu özel işbirliği" gibi kavramlar ne çıkmıştır (Teker, Teker & imen; 2013: 118; Baylis, 2009: 546; Şahin & Uysal, 2012: 158).

Kamu zel işbirliği, hem özelleŐtirmeye yönelik artan eleŐtiriler hem de kamu borçlanmasına getirilen sınırlamalar nedeniyle özelleŐtirmeye bir alternatif olarak ortaya atılmıştır (Hemming, 2006: 1-2). ÖzelleŐtirmede olduğu gibi, kamu özel işbirliğinde de, önceleri kısmen kamu kesimindeki finansman açıklarını azaltma ve fon kaynaklarını çeŐitlendirme gibi nedenler n plandayken, zaman içinde kamu hizmetlerinde özel sektörün işletme verimlilikleri ve finansal kaynaklarından yararlanma gibi gerekçeler (eri, 2011: 10) de söz konusu olmaya başlamıştır. Günümüzde KÖİ modelleri, geniş anlamda altyapı yatırımlarını kapsıyor olsa da içine sağlık, hatta eğitimle ilgili fiziki mekn, "destek hizmet" yatırımları da girmektedir (Snmez, 2018: 55). Diğer bir ifadeyle KÖİ modelleri sosyal ve ekonomik altyapı projelerinde uygulanmakta ve özellikle otoyol, havaalanı, hava trafik kontrol sistemleri, hapishane, hastaneler, okullar, cezaevleri, köprüler, tüneller, hafif raylı sistemler, su ve kanalizasyon tesisleri gibi büyük ölçekli projeleri gerçekleştirmek için dünyanın birçok ülkesinde kullanılmaktadır (Hemming, 2006: 2).

Kamunun zel sektör ile iŐbirliđine giderek kamu hizmetlerini görmesinin tarihsel kökeni, 17. yüzyıl Kıta Avrupa'sına kadar geriye götürülebilir. Özellikle Fransa

başta olmak üzere Batı Avrupa ¼lkelerinde su kanalları, posta hizmetleri, ulaŐtırma hizmetleri gibi temel bazı hizmetler için kamu özel işbirliği modeli kullanıldığı söylenebilir. Fransa'da 1782 yılında Perier Brothers adlı özel bir firmanın Paris'in içme suyunun sağlanması için yetki alması ve projeyi gerçekleŐtirmesi KÖİ ile ilgili ilk örneklerden biri olarak gösterilmektedir (Kamu Özel İŞbirliği Özel İhtisas Komisyonu, 2018: 3-4). Bug¼nk¼ anlamda olmasa da kanal ve demiryolu inşası projelerinde kamu özel işbirliği uygulamasının Sanayi Devrimi'nden sonra arttığı, Mısır'daki SüveyŐ Kanalı'nın da o dönemde kamu özel işbirliği ile yaptırıldığı ifade edilmektedir (Boz, 2013: 280). Bug¼nk¼ anlamda ilk KÖİ modelinin hayata geçirilmesi İngiltere'de kamu yatırımlarına özel sektör¼n giriŐini engelleyen yasanın yür¼rl¼kten kaldırılması (Çakır, 2016: 24) ve 1992 yılında "Özel Finansman GiriŐimi'nin kurulması ile gerçekleŐtirilmiŐ ve 1997 yılında İŞçi Partisi'nin iktidara gelmesiyle uygulama yaygınlaŐmıŐtır (Chinyio & Gameson, 2009: 4). Dolayısıyla özelleŐtirmede olduğu gibi KÖİ konusunda da İngiltere'nin bu modelin dünyada yayılmasında etkili bir rol oynadığını söylemek mümkündür.

KÖİ modellerinin sadece İngiltere'de değil, diğer Avrupa Birliği ¼lkelerinde de benimsendiğini ve uygulamaya girdiğini söylemek mümkündür. 1993 yılında yür¼rl¼ğe giren Maastricht AntlaŐması, üye ¼lkelerin b¼tçe aŐıđı ve borçlanmalarına kısıtlama getirdiğinden, ilgili ¼lkeler kamu yatırımlarının finansmanında özel sektöre yönelme baskısı ile karşı karşıya kalmıŐtır. Avrupa Birliği de bu uygulamayı teşvik etmiştir. KÖİ modelinin gelişmekte olan ¼lkelerde yaygınlaŐmasında ise Dünya Bankası ve IMF'nin önemli bir rol¼ olduğu söylenebilir. T¼rkiye'deki KÖİ uygulaması da dünyadaki gelişmelere benzer Şekilde, 1990'lı yıllardan itibaren enerji ve ulaŐtırma gibi alanlarda başlamıştır. Modelin geŐmiŐi, devleti ekonomide küç¼ltmek ve kamu yatırımlarının b¼tçe üzerindeki yük¼nü azaltmak amacıyla 1980'lerden itibaren yasal altyapısı oluşturulan ve uygulanan yap iŐlet devret modeline dayandırılabilir. Modelin KÖİ adıyla daha geliŐkin bir Şekilde uygulanması ise 2000'li yıllarda devam etmiştir. 2001 krizi ile derinleŐen kamu finansman sorunlarını ç¼zme üzere uygulamaya giren mali disiplin politikaları, büyük ölçekli kamu yatırımlarının KÖİ modeli ile gerçekleştirilmesi için önemli bir gerekçe oluşturmuştur. Ancak günümüzde KÖİ uygulaması ile ilgili değerlendirmelerde, kamu yatırımlarının b¼tçe üzerindeki yük¼nü azaltmak amacıyla baŐvurulan KÖİ modelinin, b¼tçede tasarruf sağlamaktan çok, b¼tçeye yeni maliyetler yükleyebildiği yön¼nde gör¼Őler ortaya konmaktadır.

### **3. Kamu Özel İŞbirliği Modelinin Kamu Hizmetlerinin Sunum ve Finansman Yöntemleri İçindeki Yeri ve Türleri**

Kamu özel işbirliği modelinin kamu hizmetlerinin sunum ve finansman yöntemleri içindeki yerini açıklayabilmek için, önce kamu hizmetini tanımlamak, ardından kamu hizmetlerinin üretim ve sunumu konusunda devlet ile özel sektör arasındaki iliŐkiyi ortaya koymak gerekir. Kamu hizmeti, devlet tarafından, piyasanın işleyiş ilkelerinden/kurallarından belli ölç¼de bađıŐık kılınarak üstlenilmiŐ olan,

toplumsal ihtiyaçları giderecek mal ve hizmet 1retimini ifade etmektedir (Karahanoğulları, 2011: 178). Kamu hizmetlerinin 1retim ve sunumunda devlet / kamu / idare ile 1zel sekt1r arasındaki iliŐkiye gelince, bu ilişkinin birkaç noktada ortaya çıktığı s1ylenebilir. Birincisi devlet, kapitalist ekonomik d1zende, hizmeti kendisi 1retse bile, 1retim için ihtiyaç duyduğu 1retim araçlarını/fakt1rlerini kendisi 1retmez, piyasadan yani 1zel sekt1rden satın alır. Bu nedenle devletin hizmet 1retmek için yaptığı kamu alımları (araç-gereç ve inşaat işleri) 1zel sekt1r için k1rlı bir faaliyet alanıdır. İkincisi ise devlet, bazen, bazı kamu hizmetlerinin 1retimini ya da sunumu veya her ikisini de çeşitli nedenlerle 1zel sekt1re bırakabilir. Bunu geleneksel y1ntemler dediğimiz imtiyaz, ruhsat, kiralama s1zleŐmesi, y1netim s1zleŐmesi vb. yollara baŐvurarak yapabilir. G1n1m1zde bu geleneksel y1ntemlerin dışında kamu 1zel iŐbirliđine baŐvurarak da kamu hizmetlerinin 1zel sekt1re g1rd1r1lmesi s1z konusudur. Kamu hizmetlerinin 1retimi ve sunumu dışında finansmanını da dikkate aldığımızda, K11 modelini içine alan kamu hizmetlerinin sunum ve finansman y1ntemlerini, hizmeti 1reten ve sunan birimin kamu veya 1zel sekt1r kuruluŐu olup olmadığı kriterine dayalı olarak altı başlıklı bir sınıflandırma ile açıklamak m1mk1nd1r:

- i. Kamunun 1retip sunduğu hizmetlerin b1tçeden finansmanı,
- ii. Kamunun 1retip sunduğu hizmetlerin yararlananlarca finansmanı,
- iii. 1zel sekt1r1n 1retip kamunun sunduğu hizmetlerin kamusal finansmanı,
- iv. 1zel sekt1r1n 1retip sunduğu hizmetlerin kamusal finansmanı,
- v. G1n1ll1/k1r amacı g1tmeyen kuruluŐların kamu hizmetini sunması ve finansmanını sağlaması ve
- vi. 1zel sekt1r1n 1retip sunduğu hizmetlerin kamusal+resmi/resmi olmayan kullanıcı 1cretleri ile finansmanıdır.

Sınıflandırmada, Ataay (2007: 77-81)'deki yaklaşım ile Akdemir ve Karakurt (2009: 226)'un sağlık hizmetleri 1rneği 1zerinden ele aldığı hizmet sunum y1ntemlerinden yararlanılmıŐtır. Ayrıca Ataay'ın (2007: 42-45) "kamu hizmetinin doğrudan kamu eliyle g1r1lmesi ile 1zel sekt1re g1rd1r1lmesi kriterinin hizmetin k1r amaçlı bir faaliyet olup olmaması y1n1nde 1nemli bir farklılık yarattığı; hizmetin finansmanının b1tçeden mi yoksa fiyatlandırma ile mi karŐılandıđı kriterinin de, hizmetin, yararlananların gelir d1zeylerine duyarlı olup olmaması noktasında farklılık yarattığı" y1n1ndeki g1r1Ő1 de 1nemsenmektedir. AŞağıda s1z konusu sınıflandırmaya dayalı kamu hizmeti sunum ve finansman y1ntemleri ayrıntıları ile açıklanmaktadır.

### **3.1. Kamunun 1retip Sunduğu Hizmetlerin B1tçeden Finansmanı**

Kamu ekonomisinde kamu hizmetlerinin geleneksel 1retim ve sunumunun kamu 1retici birimlerine (b1rokrasi) g1rd1r1lmesi **emanet y1ntemi** olarak adlandırılmaktadır. Kamu hizmetinin 1retimi için kullanılacak kaynak ilgili kamu biriminin b1tçesi tarafından karŐılanmakta ve bu hizmet faaliyete geçene kadar b1tçe

deneklerinde emanet olarak saklanmaktadır. Tam kamusal özellik gösteren d¼zen ve g¼venlik (yasaların yapılması, polis ve mahkeme hizmetleri) ve savunma gibi kamu hizmetlerinin özel sektöre emanet yöntemi ile grd¼r¼lmesi söz konusu değildir. Hizmetin niteliği ve içeriğinin denetimi, üretim kamusal idaresi tarafından yapılmasını gerektirmektedir (Bulutğlu, 2008: 147; akır, 2016: 29; Erdem, 2015: 5). Kamu hizmetinin kamu eliyle gr¼l¼p b¼tçeden finanse edilmesinin en önemli özelliği, hizmetin kr amaçlı olmamasıdır. B¼tçeden finansman, t¼m toplum bireylerinin ödeme g¼c¼n¼n göstergeleri olan gelir, t¼ketim ve servetleri ile orantılı olarak ödediği vergiler ile kamu hizmetinin finansmanına katılımını ifade etmektedir. Bu finansman yöntemi kamu hizmetlerinin sosyal devlet anlayışına uygun bir yaklaŐımla sunulmasına imkn vermektedir (Ataay, 2007: 43).

### **3.2. Kamunun retim Sunduğu Hizmetlerin Yararlananlarca Finansmanı**

Kamunun retim sunduğu hizmetlerin yararlananlarca finansmanı, kamu hizmetlerinin kamusal niteliği gereği, hizmetin faydası ve maliyetlerine tam karşılık gelmeyen bir bedel (hizmetin fiyatı) alınması esasına dayanmaktadır. Genel b¼te ile finanse edilen kamu hizmetleri için fiyatlandırma söz konusu değildir. Fiyatlandırma daha çok piyasa malları sunan kamu işletmeleri ve elektrik, ulaŐtırma, haberleŐme gibi doğal tekel niteliği taşıyan kamu hizmet alanlarında uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra b¼y¼k l¼de genel b¼tçeden finanse edilen kamusal eğitim ve sağlık hizmetleri de fiyatlandırılabilen kamu hizmetleri arasında yer alabilmektedir. Fiyatlandırmanın amacı, kâr elde etmek değil, kamu hizmetinin maliyetini, en azından bir bl¼m¼n¼ karŐılamaktır (Kirmanoğlu, 2019: 178-179). Y¼ksekđretim hizmetlerinden harç alınması, paralı yol uygulaması, sağlık hizmetlerinde reçete bedellerine katılma payı vb. uygulamalar bu yöntemin değişik örnekleridir (Aktan, 1987: 118).

### **3.3. Özel Sektör¼n retim Kamunun Sunduğu Hizmetlerin Kamusal Finansmanı**

Kamu hizmetlerinin özel sektörden "satın alma" yoluyla teminine dayanan bu yöntemde, hizmetin finansmanı b¼tçeden ya da sosyal g¼venlik kaynakları gibi kamusal fonlardan karŐılanmaktadır. Bireyler hizmetin finansmanına ödedikleri vergiler ya da sosyal g¼venlik primleri ile katılmakla birlikte, özel sektöre hizmetin maliyetinin yanı sıra belirli bir kr da ödediğinden, kamu hizmeti kr amaçlı bir faaliyete dn¼Őmekte ve özel sektöre kaynak aktarımının aracı haline gelmektedir (Ataay, 2007: 45-46). Kamu hizmetlerinin özel sektör tarafından üretilmesi ve sunumunun gerçekleştirilmesi için, ilgili kamu idaresinin özel sektörden mal, hizmet ve yapım işlerini satın alması literat¼rde "ihale yöntemi" olarak adlandırılmaktadır (Edizdoğan & etinkaya, 2010: 289). İhale yönteminde hizmetin üretilmesi özel firma tarafından gerçekleŐtirilirken, hizmet sunumuna yönelik t¼m y¼k¼ml¼l¼kler devlette kalmaktadır. Devlet sermayedar olarak, özel firma tarafından üretilen mal ve hizmetlerin t¼r¼ ve kalitesine ilişkin

kararları alma ve gerekli politikaları uygulama yetkisine sahip olmaktadır (Aktan & Dileyici, 2005: 53).

Bazı kamu hizmetlerinde ihale yŕntemine baŐvurulamaz, hizmetin niteliği ve ićeriđinin denetimi, ũretim devlet dairesince yapılmasını gerektirir. Yukarıda belirttiğimiz emanet yŕntemi ile gŕrũlmesi gereken kamu hizmet tũrleri aynı zamanda ihale yŕntemiyle piyasa firmalarına bırakılamayacak hizmetlerdir (savunma, gũvenlik, genel idare vb). Buna karŐılık ŕzel fayda sağlayan pazarlanabilir, dolayısıyla fiyatlandırılabilir bazı eğitim, sağlık gibi bazı kamu hizmetlerini ise devlet ihale yoluyla ŕzel sektŕre yaptırabilir (Bulutŕđlu, 2008: 147). Hizmetin niteliğinin sũrekli olarak denetiminin gerekli olmadığı hallerde ihale yŕntemi yaygın bićimde kullanılabilir. Őrneđin karayolu, kŕprũ, liman gibi bayındırlık iŐlerinde, kamu idaresi ũrũnũn niteliklerini Őartnameyi hazırlayarak belirttiğinde, teslim aŐamasında hizmetin Őartnameye uygun olup olmadığını fazla bir maliyete katlanmadan denetleyebilir (Bulutŕđlu, 2008: 147).

### **3.4. Özel Sektŕrũn ũretim Sunduğu Hizmetlerin Kamusal Finansmanı**

Burada sũbvansiyon ve kupon yŕntemi olmak ũzere iki ayrı yŕntemden sŕz etmek mũmkũnũdũr. **Sũbvansiyon yŕntemi**, bir kamu hizmetinin tedarik edilmesi ya da ũretiminde deđiŐiklik meydana getirmek ićin doğrudan veya dolaylı olarak mali destek sağlanmasını ićermektedir. Dođrudan sũbvansiyonlar yardım ve bũtćesel destek, dolaylı sũbvansiyonlar ise vergiden muaf tutmak ve kamu garantisi gibi bićimlerde olabilmektedir (Akdemir & Karakurt,2009: 228). **Kupon yŕntemi** ise devletin dũŐũk gelirli bireylere eğitim, sağlık, ulaŐım, kreŐ vb. mal ve hizmetleri doğrudan sunmak yerine, hizmetin bedelini kapsayan bir kupon vererek, hizmetin ŕzel sektŕrden teminini olanaklı hale getirmesidir (Tokatlıoğlu, 2005: 104-105). Bu yŕntemde devlet kamu hizmetinin kullanıcılarına kupon vererek, ũretim piyasa Őartlarında yapılmasını ve dolayısıyla piyasadaki rekabetin sağlayacağı etkinlikten yararlanmayı hedeflemektedir. Bŕylece kamu hizmetinin arz tarafı ŕzel finansmanla sağlanırken, talep tarafı kamusal finansman ile karŐılanmaktadır (Kirmanođlu, 2019: 194).

### **3.5. Gŕnũllũ / Kâr Amacı Gũtmeyen KuruluŐların Kamu Hizmeti Sunması ve Finansmanını Sağlaması**

Bazı kamu hizmetlerinin gŕrũlmesinde gŕnũllũ/kâr amacı gũtmeyen kuruluŐlar (hayırsever kuruluŐlar, vakıflar, dernekler, dini organizasyonlar vb.) tarafından sunulması ve finansmanının sağlanması sŕz konusu olabilir. Bu kamu hizmetlerine ŕnek olarak okul ve hastane yapımı, ŕđrencilere eğitim ve araŐtırma bursu verilmesi, kũltũrel ve sanatsal faaliyetler dũzenlenmesi (mũzeler, ŕzel kũtũphaneler, sanat galerileri, senfoni orkestrası kurulması vb.), ćevre koruma hizmetleri, kan bankaları kreŐ vb. verilebilir (Tokatlıoğlu, 2005: 105-106).



### **3.6. Özel Sekt¼r¼n Üretim Sunduğu Hizmetlerin Kamusal+Resmi/Resmi Olmayan Kullanıcı Ücretleri İle Finansmanı**

Devlet, bazı kamu hizmetlerinin özel sektör eliyle üretilip sunulması ve hizmet finansmanının hizmetten yararlananların karşılığında ödediği bedelle sağlanması için düzenlemeler yapabilir. Kamu hizmetini yerine getiren özel sektör kuruluŐu bu faaliyeti kâr amacıyla yapacağından, hizmetin fiyatı, maliyet artı makul düzeyde bir kâr içerecektir. Ancak devlet özel sektör kuruluŐunun kârının aŐırıya kaçmaması ve makul düzeyde tutulması için fiyatları belirleme yetkisini elinde bulundurmak durumundadır (Ataay, 2007: 79-80). Özel sektör¼n üretim sunduğu hizmetlerin yararlananlarca finansmanını, kamu hizmetlerinin özel sekt¼re gördür¼lmesinin geleneksel yöntemleri ve 1990'lardan sonra dünyada yaygınlaŐmaya başlayan ve kamu hizmetlerinin kamu ile özel sektör¼n iŐbirliđine dayalı olarak gör¼ld¼đu modeller, yani kamu özel işbirliği modelleri olarak iki ayrı alt başlıkta açıklamak mümkündür.

#### **3.6.1. Geleneksel Yöntemler**

Kamu hizmetlerinin özel sektör eliyle üretilip sunulması ve yararlananların ödediği bedellerle finansmanının geleneksel yöntemlerini, "imtiyaz", "ruhsat", "kiralama sözleşmesi", "yönetim sözleşmesi", "müŐterek emanet" ve "iltizam" olarak ifade etmek mümkündür. Bu yöntemleri kısaca açıklamak gerekirse Őunlar söylenebilir:

**İmtiyaz yöntemi**, doğal tekel niteliği taşıyan su, gaz, elektrik, metro vb. toplu taşıma, kanalizasyon gibi belediyelerin sunduğu yerel kamu hizmetlerinde, hizmet sunma hakkının özel bir firmaya verilmesidir. Bazen belli bir kamu hizmet alanında alt birimlere, örneğin elektrik hizmetlerinde elektrik üretimi, iletimi ve dağıtımı için ayrı ayrı imtiyazlar verilebilmektedir. İmtiyaz hakkını elde eden özel firmanın hizmetinden yararlananlar ödemeyi doğrudan hizmeti sunan özel firmaya yapmaktadırlar (Akıllı, 2013: 95; Aktan & Dileyici, 2005: 55-57). Bu yöntemde kamu idaresi (imtiyazı veren) ile özel kişi (imtiyazlı) arasında uzun süreli bir (idari) sözleşme yapılmaktadır. Bu sözleşme uyarınca belli bir kamu hizmetinin, sermayesi, kârı, hasar ve zararı özel kesime ait olmak üzere özel kiŐilerce kurulması ve iŐletilmesi ya da daha önce kurulmuş bulunan hizmetin sadece iŐletilmesi söz konusudur (Akıllı, 2013: 94). Burada hizmetten alınacak ücret, hizmetten yararlananların ödeme gücü de göz önünde bulundurularak kamu idaresi tarafından belirlenmektedir. İmtiyaz yönteminde temel nokta pazarlık sürecidir. İmtiyaz, pazarlık ile sözleşmede nitelikleri belirtilen mal ya da hizmeti en düşük bedel ile piyasaya sunmayı kabul eden firmaya verilmelidir.

**Ruhsat yöntemi**, doğal tekel niteliğinde olmayan ve özel kişiye tekel kurma hakkı tanınmayan bir kamu hizmetinin kamu idaresi tarafından verilen izin üzerine özel kişilere gördür¼lmesidir (Ataay, 2007: 47; Akıllı, 2013: 94). Ruhsat yönteminde, kamu idaresi ile özel kişi ve kuruluş arasında bir sözleşme olmamakta, kamu hizmetinin sunum maliyeti üzerine yüksek bir kâr konulmaması ve bunun ilgili kamu idaresi tarafından denetlenmesi kanuna dayanarak yapılmaktadır (Erdem, 2015: 6-7).

**Kiralama s¼zleŐmesi y¼ntemi**, özel sekt¼r¼n genellikle kamu kesimine ait hizmet tesislerini kullanmak i¼in bir ücret karşılığında kiralaması, tesisi y¼netme ve işletme i¼in sorumluluk alması ve bu ama¼la kiralama s¼zleŐmesi yapılmasıdır. Özel sekt¼r¼n bu s¼zleŐmeye dayalı olarak ¼retip sunduğu kamu hizmetinden gelir elde etme hakkı bulunmaktadır. Kamu kesimi artık kiralama yapılan alanda faaliyette bulunmadığından özel sekt¼r¼n t¼m ticari risklere katlanmak zorundadır (Akdemir & Karakurt, 2009: 227).

**Y¼netim s¼zleŐmesi y¼ntemi**, özel sekt¼r¼n bir s¼zleŐme ile m¼lkiyeti kamu kesimine ait hizmet tesislerinin ücret karşılığında y¼netme sorumluluğunu ¼stlenmesidir. Bu y¼ntemde özel sekt¼re y¼netim alanında geniş yetkiler verilirken özel sekt¼r¼n finansal bir y¼k¼ml¼k altına girmesi ya da y¼r¼tt¼đ¼ faaliyetin k¼rlılıđına bağlı olarak kendisine bir ¼deme yapılması s¼z konusu değildir. Kamu kesimi t¼m ticari riski taŐımaya devam etmekte ve ¼alıŐma sermayesi ile bor¼la finansmandan sorumlu olmaktadır. Bu y¼ntemin avantajı, m¼lkiyetin devlette kalması, belli derecede de olsa denetimin s¼rd¼r¼lebilmesi ve özel sekt¼r¼n y¼netim ve diğer becerilerinin kamu kesimine aktarılması ve b¼ylece kamu hizmetinde verimlilik ve k¼rlılıđı arttırma imkanını getirmesi olarak g¼r¼lmektedir (Akdemir & Karakurt, 2009: 227). Ancak y¼netim, m¼lk sahibi kadar ¼zen g¼stermeyebilir ve y¼netimin muhasebe ve denetim ¼l¼tleri yeterli değilse, değerlendirilmesi g¼¼ olabilir (Kepenek, 1990: 155).

**M¼Őterek emanet y¼ntemi**, bir kamu hizmetinin masrafları, hasar ve zararı kamu idaresine ait olmak ¼zere, gelir ¼zerinden belli bir pay veya g¼t¼r¼ bir ücret karşılığı özel bir kişiye veya firmaya g¼rd¼r¼lmesidir. **İltizam y¼ntemi** ise m¼Őterek emanet y¼nteminin mali konularda uygulanma bi¼imi olup, **m¼ltezim** adı verilen bir özel kişiye bir bedel karşılığında bir kamu hizmetinin g¼rd¼r¼lmesini ifade etmektedir (Akıllı, 2013: 94). Hizmetin karşılığı özel kişi ya da kuruluŐa g¼t¼r¼ olarak verilmektedir. G¼n¼m¼zde iltizam usul¼ kullanılmamaktadır (Keskin, 2005: 47).

### **3.6.2. Kamu Özel İŞbirliği Modelleri**

#### **3.6.2.1. Kamu Özel İŞbirliği Kavramı**

Kamu özel işbirliği, kamu hizmeti sunum ve finansmanında, bir ucunda kamu m¼lkiyeti altında geleneksel kamu mal ve hizmet tedarikinin yer aldığı, diğer ucunda ise ¼zelleŐtirmenin bulunduğu yelpazede hizmetin t¼m¼yle özel sekt¼r¼ eliyle ger¼ekleŐtirilip finanse edildiği alternatif uygulamalardan biri olarak g¼r¼lmektedir. Bu nedenle devlet ve özel sekt¼r¼n birlikte katılımını i¼eren t¼m kamu mal ve hizmet sağlama modellerinin bir ¼st kavramı olarak değerlendirilebilir (Kesik, 2012; ¼erçi, 2011: 13; G¼zelsarı, 2013: 313; ayrıca bkz: Kovancılar, Miynat & Bursalıoğlu, 2007: 197). Literat¼rde kavramın adı konusunda bir ¼eŐitlilik s¼z konusudur. İngiltere'de "Özel Finansman GiriŐimi (PFI)", Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde "Kamu Özel Ortaklığı" (PPP), T¼rkiye'de ise "Kamu Özel Sekt¼r Ortaklığı", "Kamu Özel Sekt¼r İŞbirliği", "Kamu Özel Sekt¼r Ortak Girişimciliği", "Kamu Özel İŞbirliği" kavramları

kullanılmaktadır. Resmi raporlarda "Kamu Özel İŞbirliği" kavramı kullanıldığından bu çalışmada da aynı kavram benimsenmiŐtir.

Kalkınma Bakanlığı (bug¼nk¼ adıyla Strateji ve B¼te BaŐkanlıđı), kamu özel iŐbirliđini "bir s¼zleŐmeye dayalı olarak, yatırım ve hizmetlerin, projeye y¼nelik maliyet, risk ve getirilerinin, kamu ve özel sekt¼r arasında dengeli bir Şekilde paylaŐılması yoluyla gerçekleştirilmesi olarak tanımlamıştır T.C. Kalkınma Bakanlığı (2015). ABD Genel Muhasebe Ofisi'nin tanımlaması ise "kamu özel ortaklığı, kamu hizmetini sunan bir sistem ya da tesisi kısmen veya tamamen yenilemek, inşa etmek, iŐletmek, bakımını sağlamak ve/veya y¼netmek için kamu ve özel sekt¼r ortakları arasında oluŐturulmuŐ s¼zleŐmeye dayalı anlaşma" Şeklinde dir (Şahin & Uysal, 2008: 12-13). D¼nya Bankası, K¼i modelini, risk ve y¼netim sorumluluğu özel sekt¼re ait olmak üzere kamusal mal ve hizmet ¼retimi ve sunumunun sağlanması amacıyla, hem kamu idaresinin hem özel sekt¼r kuruluŐunun uzun d¼nemli sorumluluk ¼stlendiđi s¼zleŐmeler olarak tanımlamaktadır (<https://ppiaf.org/about-us>). Bir başka tanıma g¼re ise, "kamu ve özel sekt¼r ortaklığı, her bir ortağın uzmanlığını alarak kaynakların, risklerin ve getirilerin uygun Şekilde tahsis edilmesi yoluyla kamusal ihtiyaçları en iyi Şekilde karŐılayan kamu ve özel sekt¼r birimlerince yapılan ortak bir giriŐim modelidir" (K¼stekçi, 2017: 312).

### **3.6.2.2. Kamu Özel İŞbirliği T¼rleri**

Kamu özel işbirliği modelleri çeşitli Őekillerde uygulanabilmektedir. AŞağıda bu modellerden sadece yap iŐlet devret, yap iŐlet, yap kirala devret, işletme hakkı devri ¼zerinde durulacaktır. Bunların dışındaki modeller; yap devret iŐlet, yap iŐlet sahip ol devret, tasarla yap, tasarla yap iŐlet, tasarla yap finanse et iŐlet, ek yatırım yap t¼m tesisi iŐlet ek yatırıma sahip ol, geliŐtir iŐlet ve işletme bakım modeli olarak ifade edilebilir (bkz: Grimsey & Lewis, 2004: 10-12; G¼zelsarı, 2013: 327-328; K¼stekçi, 2017: 319-321).

**Yap iŐlet devret**, bir özel sekt¼r firmasının belirli bir d¼nem için s¼zleŐmeyle bir kuruluŐu veya tesisi inşa etme ve işletme imtiyazını elde etmesi ve s¼z konusu d¼nemin sonunda kuruluŐu devlete devretmesidir. Alt yapı hizmetlerinin hem sunumu hem de finansmanında özel sekt¼rden yararlanmayı amaçlayan bu y¼ntemde devletin altyapı hizmetlerine yatırım yapması yerine bu hizmetlerin finansmanı özel sekt¼rden sağlanmaktadır (Aktan & Dileyici, 2005: 54-55). Yap iŐlet devret s¼zleŐmeleri, ilk olarak T¼rkiye'de geliştirilmiştir (Yescombe, 2007: 7-8). Devlet bu modelle ayrıca yabancı sermayenin katkısını da amaçlamaktadır. B¼ylelikle b¼y¼k elektrik santralleri, barajlar, hava alanları, metrolar, elektrik enerji dağıtımı, Şehir suyu tesisi, toplu taŐımacılık ve bazı karayollarının yapımı gibi projelerin b¼te kaynaklarına ağır bir y¼k getirilmeden gerçekleştirilmesi imkanı ortaya çıkmaktadır. Kamu yararı özelliği ağır basan s¼z konusu alt yapı yatırımları için oluşturulan yap iŐlet devret s¼zleŐmelerinin bir tarafında kamu idaresi diğer tarafında ise yerli ya da yabancı veya her ikisinin oluşturduğu konsorsiyumlar ve iş ortaklıkları (joint venture) bulunmaktadır. Yap iŐlet devret

modelinin ekonomik açıdan faydası kamu idaresinin yatırıma y1nelik finansman y1k1n1 azaltması olarak g1r1l1rken; sakıncası kamusal 1zelliği ağır basan yatırımların ticari k1rlılık koşullarında sunulması olarak g1r1lmektedir. Yap iŐlet devret y1ntemiyle 1retilip sunulan hizmetler yararlananlara kamu eliyle 1retilip sunulması durumuna g1re daha pahalıya gelmektedir (Őeny1z, 1996: 4-5).

Yap iŐlet devret modelinin tercih edilmesinin en 1nemli nedeni, devletin b1t1 hesaplarında 1nemli bir yer tutacak b1y1k 1lekli kamu yatırımlarının finansman y1k1n1n 1zel sekt1re aktarılmasıdır (Kılıçaslan, 2017: 38). 1zel sekt1r1n yatırımı kamuya g1re daha etkin ve verimli gerçekleŐtireceđi de varsayılır. B1y1k 1lekli yatırımların finansmanına yabancı sermayenin katılımının teşvik edilmesi halinde, sadece finansman değil, yurt dışındaki teknolojiyi de transfer etme imk1nı ortaya çıkmaktadır (Tokatlıoğlu, 2017: 31). Yap iŐlet devret modeli ile finansman, 1retilcek kamu hizmetinin yatırım bedelinin (elde edilecek k1r dahil) 1zel sekt1r Őirketine, Şirketin işletme s1resi içerisinde 1rettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle 1denmesini ifade etmektedir (Yerlikaya, 2003: 422).

**Yap iŐlet**, "kamu ile 1zel sekt1r arasında yapılacak bir s1zleŐme çerçevesinde, bir tesisin 1zel sekt1r tarafından tasarlandığı, finanse edilerek yapıldığı, iŐletildiđi ve tesisin m1lkiyetinin 1zel sekt1rde kaldığı modeldir" (G1zelsarı, 2013: 327). 1lkemizde elektrik enerjisi 1retiminde uygulanmıŐtır. Uygulamaya g1re modelde, 1zel sekt1re m1lkiyetleri kendine ait olmak 1zere termik santral kurma ve işletme izni verilmekte, 1retilen elektriği devlet satın almaktadır. S1zleŐme bitiminde ise tesis 1zel sekt1rde kalmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2016: 14).

**Yap kirala devret**, "kamu ile 1zel sekt1r arasında yapılan bir s1zleŐme ile bir tesisin 1zel sekt1r tarafından tasarlandığı, finanse edilerek yapıldığı, belirli bir s1re için idareye kiralandığı, gerekli hallerde yatırım kapsamındaki mal ve hizmet 1retim birimlerinin kısmen veya tamamen yapımı tarafından iŐletildiđi ve s1zleŐmede yer alıyorsa tesisin m1lkiyetinin kira d1nemi sonunda, kamuya geçtiği modeldir" (G1zelsarı, 2013: 327). Yap kirala devret modeli, T1rkiye'de olduğu gibi, daha çok sağlık sekt1r1nde Şehir hastaneleri yatırımlarında tercih edilmektedir. Şehir hastaneleri uygulamasında yap kirala devret, ihale ile belirlenen Şirket ya da Şirket ortaklığının, bedelsiz tahsis edilen Hazine arazisi 1zerinde, finansmanını -kamusal garantiler kolaylığı altında- sağlayarak inşa edip tamamlayacağı tam teŐekk1ll1 bir hastaneye, Sağlık Bakanlığı'nın -en az- 25 yıl s1reyle kiracı olmasını ifade etmektedir (Toker, 2018: 250). Yap kirala devret y1ntemi ile gerçekleştirilen sağlık yatırımlarında risk, devlet ve 1zel sekt1r arasında paylaŐılmaktadır. Yatırım 1zel sekt1r tarafından tamamlandıktan sonra sağlık hizmetinin sunumu ise devlet tarafından sağlanmaktadır. 1zel sekt1r tıbbi destek (g1r1nt1leme, laboratuvar ve diğer tıbbi destek hizmetleri) ve tıbbi olmayan hizmetlerin sunumu ve ticari alanların iŐletilmesinden sorumlu olmaktadır. Sağlık tesisinin işletme s1resi boyunca devlet, 1zel sekt1r ortağına bir "bedel" ya da "kira" 1demektedir (Kulaksız & K11kkocaoğlu, 2019: 198).

**İŞletme hakkı devri**, devletin, bir sözleŐmeye dayanarak, mevcut bir tesisin işletme hakkını belirli bir s¼reliđine özel sektöre devrettiği kamu özle işbirliği modelidir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2016: 14). Bu modelde, m¼lkiyeti kamuda kalmak üzere, ilgili kamu idaresinin aktifindeki mal ve hizmet üretim birimlerinin iŐletilmesi tam olarak veya kısmen, bir bedel karşılığında belli bir s¼reliđine özel sektöre bırakılmaktadır (G¼zelsarı, 2013: 327). Burada sadece kamu hizmeti niteliği taşıyan mal ve hizmetlerin değil, aynı zamanda doğal kaynakların ve kamu hizmeti konusu oluŐturmeyen mal ve hizmet üretim birimlerinin de işletme haklarının devredilmesi söz konusudur (Ayanoğlu, 2007: 6'dan aktaran KılıÇaslan, 2017: 39).

## **4. Ki Modelinin zellikleri, S¼reci, Faydaları ve Finansmanı**

### **4.1. Ki Modelinin zellikleri**

Kamu zel işbirliği modelinde, kamu sektör¼, özel sektör ile bir altyapı projesi veya bir kamu hizmetinin sunumu amacıyla başta finansman olmak üzere yapım, iŐletim, yenileme ve onarım gibi alanlarda iŐbirliđine gitmektedir. Burada kamu sektör¼ özel sektörden yararlanırken, yatırımın riskini de paylaŐmaktadır. Ancak hizmet üretimi ve sunumunda kamusal özellik değil, özel sektör mantığı ön planda olmaktadır (Kovancılar, Miynat & Bursalıoğlu, 2007: 202). Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler aÇısından kamu ve özel sektör arasında bu iŐbirliđini gerekli kılan ya da ortaya çıkaran faktörler çeŐitlidir. Bu faktörleri kamu kesiminin finansman ihtiyaŐı temelinde finansman kaynaklarının çeŐitlendirilmesi, kamu borŐlarının azaltılması, sermaye harcamalarının artırılması, işlem maliyetlerinin azaltılması, hizmet maliyetlerinin d¼Ő¼r¼lmesi, yatırım ve hizmetlerde tasarruf sağlanması, kamu ile özel kesim arasında dengeli bir risk dağılımının sağlanması, b¼te dengesinin sağlanması vb. olarak ifade etmek m¼mk¼nd¼r (G¼zelsarı, 2013: 313).

### **4.2. Kamu zel işbirliği S¼reci**

Kamu yatırımlarında kamu ve özel sektör¼n iŐbirliđine gitmesi; proje kapsamının belirlenmesi, proje stratejisinin oluşturulması, seÇim s¼reci, m¼zakereler, sözleşme yapılması ve hizmet sunumunun baŐlaması aŐamalarını iÇermektedir. Proje kapsamının belirlenmesinde, projenin hangi ihtiyaŐa cevap vereceğinin belirlenmesi ve projeden beklenen faydaların tespit edilmesi söz konusudur. Stratejinin oluşturulması aŐamasında, ihale grubunun oluşturulması ve ihale ıktı Őartnamesinin d¼zenlenmesi gibi ihale ile ilgili çalışmalar yapılmakta ve riskler belirlenmektedir. SeÇim s¼reci, proje ile ilgili firmaların tekliflerinin alınması, firmaların n koşulları sağlayıp sağlayamadığının incelenmesi ve n elemeyi geÇen firmaların tespit edilmesi aŐamasıdır. M¼zakere aŐamasında ise proje kapsamında sağlanması talep edilen hizmete ilişkin ön elemeyi geÇen firmalarla m¼zakere y¼r¼t¼lmektedir. Tespit edilen sözleşme Şartları çerçevesinde değerlendirme yapılmakta ve ihaleyi kazanan firma

belirlenmektedir. S¼zleŐme yapılması aŐamasında, ihaleyi kazanan firma ile yapılacak s¼zleŐmede önemli risklerin transferi, paranın iyi bir Şekilde değerlendirilmesi ve ödenebilirlik kriterleri dikkate alınmaktadır. Son aŐamada ise hizmetin ilgili özel kesim kuruluŐu tarafından sunumu gerekmektedir (Kovancılar, Miynat & Bursalıoğlu, 2007: 202). Buna g¼re KØİ modeliyle bir kamu hizmeti sağlanması s¼recinin geleneksel tedarik y¼ntemlerine g¼re daha karmaşık, daha uzun vadeli ve çok taraflı olduğu ve modellerin tasarımı ve uygulanmasında tarafların getiri beklentilerinin yanı sıra risklerin nasıl paylaŐıldıđı da önemli olmaktadır. SonuŐta KØİ, kamu ile özel sekt¼r arasında yapılan, ticari finansal analiz ile toplumsal fayda-maliyet analizi arasındaki farkın kamu sekt¼r¼ tarafından kapatıldığı bir iş ortaklığı s¼zleŐmesi olarak ortaya çıkmaktadır (Çerçi, 2011: 16).

### 4.3. KØİ Modelinden Beklenen Faydalar

Kamu hizmetlerinin sunum ve finansman y¼ntemi olarak KØİ modelinin h¼k¼metler tarafından benimsemesinde, bu modelin sağlayabileceği çeşitli iktisadi, mali ve sosyal nitelikli fayda beklentileri önemli bir rol oynamaktadır. Bu faydalardan çalışmanın kapsamını ilgilendiren belli baŐlı olanları üç noktada ifade edilebilir:

KØİ modelinden beklenen birinci fayda, kamu yatırım projelerinde kamu kesimi ile özel kesim arasındaki risk paylaŐımının adil yapıldığı ve etkin rekabetçi piyasa Şartlarının sağlandığı varsayımıyla maliyet minimizasyonunun gerçekteleŐeđi ve optimum kamusal hizmet üretim d¼zeyinin tesis edileceği beklentisidir. Bilhassa bu konuda özel kesimin yönetim becerilerinin kamu kesimine g¼rece daha üst¼n olduğu kabul edilmekte ve b¼ylelikle üretilen kamusal hizmetin sunum kalitesinin de iyileŐeceđi tahmin edilmektedir (Kılıçaslan, 2017: 46; Şahin & Uysal, 2008: 39).

Beklenen ikinci fayda, KØİ modeli ile özel kesimin kaynaklarına baŐvurmakla, kamu kesiminin b¼tçe imkânları geniŐlemekte ve b¼ylelikle farklı kamusal ihtiyaçlar için ek kaynak yaratılmıŐ olmaktadır (Asian Development Bank, 2008: 3). Çünkü h¼k¼metler, uzun vadede borçlanma gibi doğrudan kamu yük¼ml¼l¼klerine oranla daha maliyetli olsa bile, baŐlangıçta acil nakit finansmanı gerektirmeyen b¼tçe dışı uygulamalara daha meyilli olabilmektedir (Polackova, 1998: 8).

Üç¼nc¼ beklenen fayda ise h¼k¼metlerin KØİ yatırımları ile siyasal müdahale ve baskıların ön¼ne geçme imkanını elde etmesidir. Bilindiği üzere kamu harcamaları siyasetçilerin pop¼list politikalarından etkilenmekte, gerçekteleŐen harcamalar zaman zaman iktisadi büyüme ve kalkınma hedeflerinden ayrıŐmakta ve siyasetçilerin oy maksimizasyonu hedefi doğrultusunda yapılabilmektedir. Özellikle birden fazla yıla yayılı yatırım harcamalarında, belirli bir seviyeye gelmiş yatırımların iptal edilmesi gibi durumlar kaynak israfına yol açmaktadır. KØİ modelinde ise yatırımlar siyasal baskılardan uzak, iktisadi rasyonelite ilkesine uygun ve kısa vadeli kaygılardan ziyade uzun vadeli bir bakış açısı ile gerçekteleŐirilebilmektedir (K¼stekçi, 2017: 316).

Ancak KÖİ modelinin bu potansiyel teorik faydalarına dikkat edildiğinde, çeşitli varsayımlara dayandığı gr¼lmektedir. Bu varsayımların başında ise kamu ve özel kesim arasında risk bl¼Ő¼m¼n¼n adil Şekilde gerçekleŐtiđi, rekabetçi bir piyasa sisteminin varlığı ve siyasetin etkisine açık olmadığı yer almaktadır. Oysa KÖİ modelinde risk genellikle özel kesim tarafından değil kamu kesimince ¼stlenilmektedir. H¼k¼metler, projelerin gerektirdiği acil nakit ihtiyacından kurtulurken -bir sonraki başlıkta değineceğimiz gibi- verdikleri garantiler ile ortaya çıkabilecek riskleri ¼stlenmiŐ olmaktadır. Söz konusu garantiler, sözleşme s¼resine de bağlı olarak h¼k¼meti uzun yıllara yayılı bir taahh¼t altına sokmakta, mali açıdan karŐılaŐılabilecek risk ve belirsizlikleri arttırmaktadır (Aslan & Duarte, 2014: 6-7). Öte yandan bu projelerin ihale Şartlarının kamuoyu ile açık olarak paylaŐılmaması, projeyi ¼stlenen firmaların yasal tekel stat¼s¼ kazanması ve böylelikle belirli bir kesime kamu hizmetlerinin sunumu ¼zerinden kaynak transferinin sağlanması uygulamada karşılaşılan sorunlar arasındadır.

#### 4.4. KÖİ Modelinin Finansmanı

KÖİ, kamu hizmetlerinin ¼retim ve sunum modeli olduğu kadar, aynı zamanda bir finansman modeli olarak ele alınmaktadır. ¼nk¼ KÖİ'nin benimsenmesinde özellikle devletin t¼m¼yle çekilmek istemediği ve devletin katılımı olmaksızın özel sektör¼n tek başına sunmaktan çekindiği hizmetlerin özel sektör¼n katılımıyla gerçekleştirilmesi ve böylece devletin temel ıkmazı haline gelen finansman sorununun aŐılmak istenmesi etkili olmaktadır (Acart¼rk & Keskin, 2012: 27). Kamunun finansman sorununun arkasında ise artan kamu harcamaları ve b¼te açıklarının, ¼lkelerin yeni altyapı yatırımlarına yönelmesini zorlaŐtırması, kamu gelirlerinin de aynı hızla y¼kseltilemeyiŐi, vergi ödeyenlerin taleplerindeki artışlar vb. faktörler yer almaktadır (Kamu zel İŞbirliği zel İhtisas Komisyonu, 2018: 2). Böylece KÖİ modelleri özellikle kamu kaynaklarının yetersiz kaldığı ¼lkelerde yapılması planlanan y¼ksek maliyetli b¼y¼k altyapı yatırımlarının yerli ve/veya yabancı özel sektör¼n katılımı ile b¼te dışı kaynaklarla yapılmasını olanaklı kılmaktadır (MemiŐ, Karadağ & Bingöl; 2012: 146). T¼rkiye'de de KÖİ modeli kamu kaynaklarının yetersizliği nedeniyle alternatif bir finansman tekniği olarak gr¼lmektedir (Emek, 2009b: 14).

KÖİ modeli, proje finansman ihtiyacının karŐılandıđı ve özel sektör¼n de bu ortaklıkla kira geliri elde etme noktasında karlı olabileceği bir model olarak ele alınmaktadır (Tunç & zsara, 2015: 3). KÖİ finansman modelinin birçok tarafı vardır. Bu taraflar; kamu hizmetlerinin ¼rimiyle ilgili kamu idaresi, ¼rimi yapacak özel sektör¼n ortağı, kamu hizmetinin ¼retiminden fayda sağlayacak bireyler, kamu hizmetlerinin finansmanının içereceği riskleri ¼stlenen sigorta Şirketleri ve kredi kuruluşları olarak ifade edilebilir (Ersöz, 2010: 38). Burada kamu tarafı, KÖİ ile kendisinin tek başına klasik tedarik yöntemiyle gerçekleŐtireceđi duruma göre daha fazla katma değer yaratmayı, kamu hizmetinin daha uygun maliyetle ve daha iyi kalitede sunulabilmesini sağlamayı hedeflemektedir. Diğer bir ifadeyle kamu tarafı için y¼ksek maliyet ve finansman gerektiren hizmetlerin gerçekleŐtirilmesiyle hizmet arzının

sağlanması esastır. Kâr maksimizasyonu odaklı hareket eden özel sektör tarafı ise yapılabilir olan ve üstlenilen riskin karşılığında, sözleşme sürecinde, kira gelirinin eşik değer ve üzerinde elde edilmesiyle makul bir getiri sağlama amacındadır. Finansman kuruluşlarının amacı ise yapılabilir ve finanse edilebilir olan KÖİ projelerine destek vermektir (Çerçi, 2011: 16; Tunç & Özsaraç, 2015: 3).

KÖİ proje finansmanı modelinde, yatırımı gerçekleŐtirecek özel sektör firmasının proje finansmanına yatırım tutarının asgari %20'si oranında bir öz kaynak tutarı ile katılması gerekmektedir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 7). Oldukça uzun vadeli olan KÖİ yatırım projelerinin öz kaynak dışı finansmanına ise ticari bankalar, uluslararası finansal kuruluşlar, çeşitli kurumsal yatırımcılar, fonlar ve stratejik yatırımcılar risk ve vade tercihlerine göre finansman sağlayabilmektedir (Çerçi 2011: 18). KÖİ projelerine borç verenler nezdinde önemli olan; proje için verilen kredilerin geri ödenmesinde söz konusu projenin yaratacağı nakit akımlarının dikkate alınması ve proje sahibi Şirketin değil, projenin varlıklarının kredilerin teminatını oluŐturmasıdır (Çerçi, 2011: 17). KÖİ modelleri ile gerçekleştirilen projelerde, projenin kendi kendini finanse etmesi esastır. Model uygulanmaya başlamadan önce özel Şirketin öz kaynak miktarının belirlenen koŐulu sağlaması ve yatırımın devamı için uluslararası kuruluşlardan temin edeceği kredi derecelendirmede belirli bir oranı ya da harf notuna sahip olması gerekmektedir. Ancak piyasa yetersizlikleri ve yapısal kısıtlar gibi nedenlerle projenin kendi kendini finanse etmesi mümkün değilse, devlet tarafından yatırımcı Şirketler lehine garanti desteği sağlanabilmektedir (MemiŐ, Karadağ & Bingöl; 2012: 146; T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 7).

KÖİ projelerinin finansmanında kamu garantileri, yatırımın gerçekleŐme sürecinde meydana gelen ve gelebilecek risklerin ortadan kaldırılması için ilgili kamu idaresinin verdiği dolaylı desteklerdir. Dolaylı devlet destekleri birtakım koşullara bağlandığı için "koŐullu yüküml¼lükler" olarak adlandırılmaktadır. KoŐullu yüküml¼lükler gerçekleŐtiđinde, yatırımların sürdürülebilirliği için kamu idaresinin üstlenmiş olduğu yüküml¼lükler garanti niteliğini taŐımaktadır (B¼lb¼l & Atabey, 2010: 63-66). Kamu özel işbirliği ile ilgili kamu garantileri, finansman aŐamasında kamu idaresinin özel sektör yatırımcısına borç üstlenim taahh¼dünde bulunması Şeklinde olduğu gibi, kamu hizmetinin sunumu aŐamasında, hizmetin niteliğine göre kamu idaresinin özel sektör yatırımcısından hizmet satın alma garantisi (talep garantisi) vermesi ya da hizmet kapsamında üretilen bina, makine ve ekipmanların özel sektör yatırımcısından kiralanması Şeklinde de olabilmektedir (Yusufoğlu, 2017: 165). Bunların dışında kamulaŐtırma maliyetlerinin üstlenilmesi, enflasyon ve kur riski üstlenimi gibi konularda da kamu garantileri sağlanabilmektedir (Kamu Özel İŞbirliği Özel İhtisas Komisyonu, 2018: 43).

Kamu garantilerinin kamu maliyesi açısından önemli yön¼, projelerin başarısını etkileyecek kur riski, politik riskler ve benzeri (vb.) oluŐtuđunda, KÖİ projelerinin finansmanı için uluslararası kuruluşlardan alınan kredilerin geri ödenememesi sonucu, devletlerin garantisi altındaki bu kredilerin kamu borcuna dön¼Őme ihtimalinin



artmasıdır. Ayrıca talep veya kullanım garantisi gibi garantilerin uzun d¼neme yayılan kamusal taahh¼tler (25-30 yıl gibi) olduğu g¼z ¼n¼ne alındığında uzun d¼nemde h¼k¼metlerin karŐılaŐacađı belirsizlikler artmaktadır. Nitekim koŐullu y¼k¼ml¼l¼klerin en karakteristik ¼zelliđi de s¼z konusu bu belirsizliklerdir (Hemming, 2006: 9). Bu bağlamda IMF, K¼İ projelerinin uygulanmasıyla ortaya ¼ıkan ekonomik risklere karşı alınabilecek ¼nlemler kapsamında verilen kamu garantilerinin kendisinin de ekonomik riske sebep olacağını belirtmektedir. Kamu garanti y¼netimi ve s¼rd¼r¼lebilir borç y¼netimi bağlamında ¼lkelerin alabileceği bazı ¼nlemlerin olduğu ifade edilmektedir (Hemming, 2006: 9-10).

Buna g¼re K¼İ projelerinin gerçek ekonomik koşullara ve ihtiyaçlara g¼re belirlenmesi, verilen garantiler ile ekonomik risklerin artması halinde bu s¼recin y¼netiminin sağlanması, ¼lkelerin gerçekteŐirdiđi yatırımlar için ulusal ve uluslararası arenadan temin edilen finansal yatırım kredilerinin yani borçlanmanın s¼rd¼r¼lebilir bir seviyede gerçekteŐirilmesi ¼zerinde durmaktadır. K¼İ projelerini hayata geçiren gelişmiş ve gelişmekte olan ¼lkelerin kamu borcunu ¼evirme oranı ¼lke aleyhine y¼kseldiđinde kur riski arttığı için, projelerin gelecekteki maliyetinin kapsamlı bildiriminin yapılmasının gerekli olduğunu vurgulamaktadır. ¼zellikle 2008 Krizi ve ardından yaşanan Avrupa Borç Krizi sonrasında da IMF'nin kamu borcu ile ilgili bu uyarılarını devam ettirdiği g¼r¼lmektedir.

## **5. Avrupa Birliği Ve T¼rkiye'de Kamu Özel İŞbirliği Uygulamaları**

T¼rkiye'de K¼İ uygulamaları d¼nyadaki gelişmelere paralel biçimde 1990'larda başlamıştır. Dolayısıyla T¼rkiye'yi değerlendirebilmek için diğer ¼lkelerdeki uygulamalara da bakmak gerekir. T¼rkiye'nin Avrupa Birliği'ne aday bir ¼lke olması Avrupa Birliği'ndeki uygulamaları anlamayı ve değerlendirmeyi gerekli kılmaktadır.

### **5.1. Avrupa Birliği'nde Kamu Özel İŞbirliği Uygulamaları**

K¼İ modelinin Avrupa Birliği ¼lkelerinde geliŐiminin uygun bir zemin bulmasını iki temel gerekçe ¼zerinden açıklamak m¼mk¼nd¼r. Birincisi, d¼nyada ekonomik liberalleŐme y¼n¼nde adımların atıldığı 1980'li yıllarda, Avrupa'da da ekonomik entegrasyon s¼recinin gerektirdiği liberalleŐme adımlarının atılması kamu hizmet alanlarına özel sekt¼r¼n girmesini teşvik etmiştir. Diğer bir ifadeyle Avrupa Birliği'nin, Tek Pazar hedefine ulaşmak için mal, hizmet, sermaye ve emeğin serbest dolaŐımını sağlamak ¼zere aldığı ¼nlemler, ¼ye ¼lkelerin, tekel niteliğindeki kamu hizmet alanlarını serbestleŐtirmesi (EPSU, 2004), yani kamu hizmet alanlarını özel kesime açması ve kamu iktisadi teŐebb¼slerini ¼zelleŐtirmesine ¼nemli bir gerekçe olmuştur. İkincisi ise, 1990'lı yılların başında ekonomik ve parasal birlik hedefini gerçekteŐirmek ¼zere y¼r¼rl¼đe giren Maastricht AntlaŐması'nın, Tek Avrupa Parası Euro'nun istikrarı'nı sağlamak ¼zere ¼ye ¼lkelerin maliye politikalarını baskı altına alan b¼tçe açığı (%3) ve kamu borcu (%60) ile

ilgili "yakınlaŐma kriterleri"dir (bkz: Tokatlıoğlu, 2004: 63). İŐte bu kriterleri yerine getirmekle y¼k¼ml¼ olan üye ÷lkelerin, devlet b¼t¼cesinden kamu hizmetlerine ayrılan payı azaltma zorunluluğu ile karşı karşıya olması, artan kamu alt yapı ihtiyaçlarının giderilmesinde özel sekt¼re baŐvurması ve kamu özel işbirliği projelerine yönelmesinde etkili olmuştur (Cour des Comptes Europ¼enne, 2018: 17; Van Thiel, 2007: 91).

Avrupa Birliği'nin K¼O'ye yaklaşımını, "bir altyapı hizmetinin inŐasını, bakım onarımını, finansmanını, y¼netimini ve/veya bir kamu hizmetinin sunumunu s¼rd¼rmek amacıyla kamu idareleri ve özel teŐebb¼sler arasında oluşturulan işbirliği politikaları" olarak ifade etmek m¼mk¼nd¼r (Emek, 2009a: 19). Komisyon'un, 2003 yılında, kamu özel işbirliği projeleri için AB fonlarından yararlanmak isteyen üye ve aday ÷lkelere yönelik yayınladığı rehberde, kamu özel işbirliğinde özel sektör¼n d¼rt temel rol¼n¼n olduğu vurgulanmaktadır. Bunlar; ek sermaye temin etmek, y¼netim becerilerini ortaya koymak, t¼keticilere ve daha geniş ölçekte kamuya katma değer sağlamak, ihtiyaçların daha iyi tanımlanmasını ve kaynakların optimal kullanımını sağlamak olarak ifade edilmiştir (European Commission, 2003: 7). Politika metinlerinde kamu özel işbirliği (public private partnership) terimi kullanılsa da Toplum d¼zenlemelerinde hukuki olarak K¼O yerine "imtiyaz" kavramı kullanılmaktadır. 2004 yılında AB Komisyonu'nun kabul ettiği "Kamu Özel İŐbirlikleri ve Toplum Hukukunda Kamu İhaleleri ile İmtiyazlara İlişkin YeŐil Kitap" (bkz: TC. Maliye Bakanlığı, 2010), üye ÷lkelerdeki K¼O uygulamalarının "imtiyaz s¼zleŐmeleri" ve "kurumsal kamu özel iŐbirlikleri" Şeklinde iki ayrı model üzerinde yođunlaŐtıđını belirtmektedir (Emek, 2009a: 19-20; TC. Maliye Bakanlığı, 2010: 7-11). İmtiyaz s¼zleŐmelerine dayalı K¼O projeleri, projenin tasarımı, finansmanı, yapımı ve iŐletilmesinde s¼zleŐmedeki iliŐkiye dayalı bir işbirliği s¼z konusudur. Bu modelde yatırım bedelinin ødenmesi, kullanıcılardan yararlanma bedeli ve devletin sağlayacağı s¼bvansiyonlarla y¼klenici özel sektör yatırımcısına ødeme Şeklinde olmaktadır. Kurumsal, dolayısıyla t¼zel kiŐiliđe sahip K¼O projelerinde ise, özel sektör yatırımcısı kamu hizmetinin alt yapısının inşası ve iŐletilmesi amacıyla davet edilmektedir. Bu y¼ntem "Özel Finansman GiriŐimi" (Private Finance Initiative) olarak daha çok okul, hastane, ulaşım, cezaevi inşası projelerinde g¼r¼lmektedir. Özel sekt¼re ødenecek bedel, kullanıcılar üzerinden değer, kamu idaresinin projeye yıllık belirli bir bedel ødemesi Şeklinde uygulanmaktadır (Emek, 2009a: 12).

AB ÷lkelerindeki K¼O uygulamaları EPEC (Avrupa Kamu Özel Ortaklığı Danışma Merkezi) verileri üzerinden takip edilebilmektedir. EPEC, AB'ye üye ÷lkelerde alt yapı projelerinin finansmanında önemli bir rol oynayan Avrupa Yatırım Bankası bünyesinde 2008 yılında oluŐturulmuŐ bir kuruluŐtur. Banka'dan fon sağlayacak ÷lkeler ile yatırımı gerçekteŐirecek firmalara proje planlama, ihale, yatırım ve işletme aşamalarında destek vermektedir (<http://www.eib.org/epec>). EPEC verilerine dayanılarak hazırlanan aŐađdaki ilk üç grafik, 1990-2018 d¼neminde Avrupa Birliği ÷lkelerinde hayata geçirilen K¼O projelerinin yatırım değerleri ve proje sayıları bakımından gelişimini, yatırım değerlerinin ve proje sayılarının sekt¼rel dağılımlarını ortaya koymaktadır.

AŞağıdaki Grafik 1, AB Őlkelerinde KÖi projelerinin yatırım değerı ve proje sayıları bakımından gelişimini göstermektedir. Buna göre, 1990-1994 yıllarında her yıl yatırım değerleri 1 milyar Euro'nun altında olan 1'er projenin hayata geğirildiği gŐrŐlmektedir. Maastricht AntlaŐması'nın getirdiği bŐtçe kısıtlarının etkisini gŐstermeye başladığı 1990'lı yılların ortalarından itibaren kamu yatırımlarında kamu Özel işbirliği projeleri ile gerđeleŐtirilen proje sayılarının ve yatırım bŐyŐklŐklerinin arttığı gŐrŐlmektedir. Nitekim 1995 yılında proje sayısı 10, yatırım bŐyŐklŐđŐ 2.88 milyar Euro iken, bu sayılar sırasıyla 1998 yılında 59 ve 19.69 milyar Euro'ya yŐkselmiŐtir. İlerleyen yıllarda artış eğilimi KŐresel ekonomik krize kadar devam etmiştir. 2007 yılında toplam yatırım tutarı 26.79 milyar Euro olan 129 proje hayata geđirilmiŐtir. 2008 yılından sonra ise KŐresel kriz koŐullarının getirdiği kaybolan gŐven ortamı, daralan kredi imkânları ve hŐkŐmetlerin karşılaştıkları mali açıdan sŐrdŐrŐlebilirlik sorunu KÖi pazarının daralmasını beraberinde getirmiştir. Bu daralma 2010-2012 yıllarındaki Avrupa Borç Krizi sŐrecinde de sŐrmŐŐ, yatırım bŐyŐklŐđŐ 2010 yılında 18.33 milyar Euro ve proje sayısı 107 iken, 2012 yılında bu sayılar 12.08 milyar Euro ve 62 olarak gerđeleŐmiŐtir. 2013 yılında tekrar bir artış söz konusu söz konusu olsa da (yatırım bŐyŐklŐđŐ 20.99 milyar Euro ve proje sayısı 82) 2014 yılından itibaren hem yatırım bŐyŐklŐđŐ hem de proje sayılarında ciddi bir dŐŐŐŐ olmuştur. 2018 yılı itibariyle Avrupa KÖi pazarının toplam yatırım değerı 14.61 milyar Euro ve proje sayıları 39'dur.

**Grafik 1: 1990-2018 Yılları İtibariyle Avrupa Birliği Őlkelerinde KÖi Projelerinin Yatırım Değerı ve Proje Sayıları Bakımından Gelişimi**

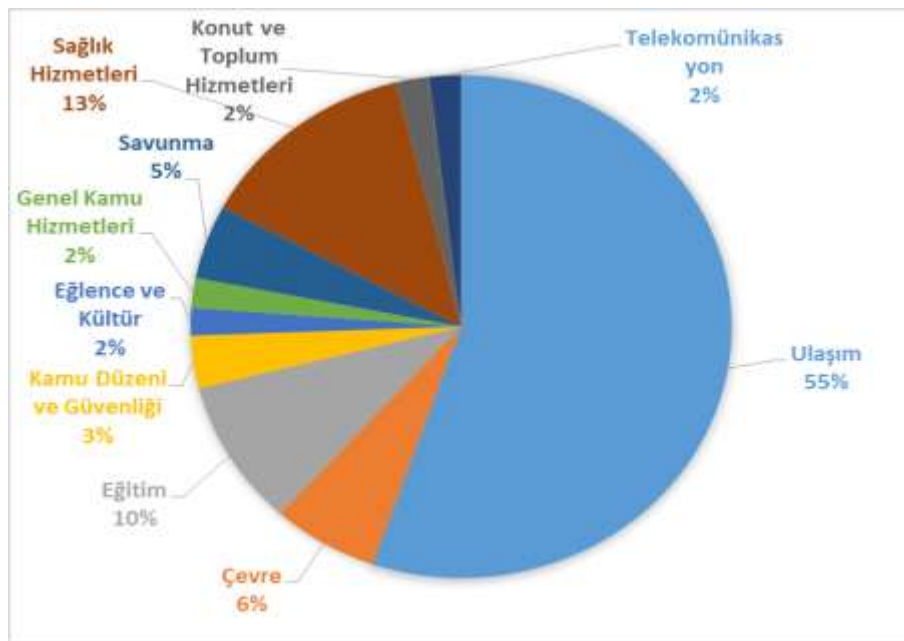


**Kaynak:** EPEC, <https://data.eib.org/epec> (08.07.2019).

AŞağıdaki Grafik 2, Avrupa Birliği Őlkelerinde yatırım bŐyŐklŐđŐ bakımından sektŐrlerin toplam içindeki payını göstermektedir. Buna göre toplam yatırım

bũyũklũğũnden en bũyũk pay %55.3 ile ulaşım hizmetleri ve %13.2 ile sağlık hizmetleri ile ilgili KÖİ projelerine gitmektedir. Diğer kamu hizmet alanlarındaki KÖİ projelerinin payı ise eğitim hizmetlerinde %9.3; evre hizmetlerinde %6.3; gũvenlik ve savunma hizmetlerinde %4.7; kamu dũzeni ve gũvenliđi hizmetlerinde %3.3; konut ve toplumsal hizmetlerde %1.9, telekomũnikasyon hizmetlerinde %1.9; genel kamu hizmetlerinde %1.9; eğlence ve kũltũr hizmetlerinde %1.7 ve araştırma-geliştirme hizmetlerinde %0.0042 olarak gerçekleşmiştir.

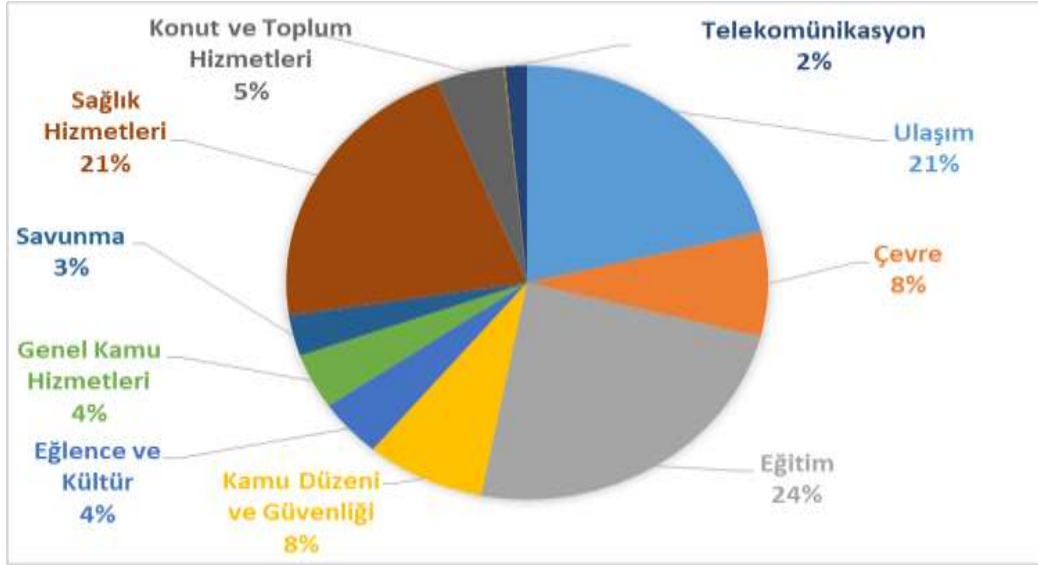
**Grafik 2: 1990-2018 Yılları İtibariyle Avrupa Birliği Őlkelerinde KÖİ Projelerinin Toplam Yatırım Değerinin Sektörel Dağılımı (Yũzde Olarak)**



**Kaynak:** EPEC, <https://data.eib.org/epec> (08.07.2019).

1990-2018 yılları itibariyle, Avrupa Birliği Őlkelerinde KÖİ modeli ile toplam 383.173 milyar Euro yatırım değerini olan toplam 1841 proje gerçekleştirildiği gŐrũlmektedir. Aşağıdaki Grafik 3, Avrupa Birliği Őlkelerinde gerçekleştirilen KÖİ proje sayılarının toplam proje sayısı içindeki payını göstermektedir. Toplamdan en bũyũk payları eğitim, sağlık ve ulaşım hizmetlerinin aldığı söylenebilir. Buna göre çeşitli sektŐrlerin kamu hizmetleri ile ilgili toplam içindeki dağılımı şu Şekildedir: eğitim %24 (443 proje), sağlık %21 (393 proje), ulaşım %21 (391 proje); kamu dũzeni ve gũvenliđi %8 (147 proje); kamu dũzeni ve gũvenliđi %8 (147 proje); evre %8 (143 proje); konut ve toplumsal hizmetler %5 (83 proje); eğlence ve kũltũr %4 (80 proje); genel kamu hizmetleri %4 (76 proje); savunma %3 (56 proje) telekomũnikasyon %2 (27 proje); araştırma-geliştirme %0.01 (2 proje)'dir.

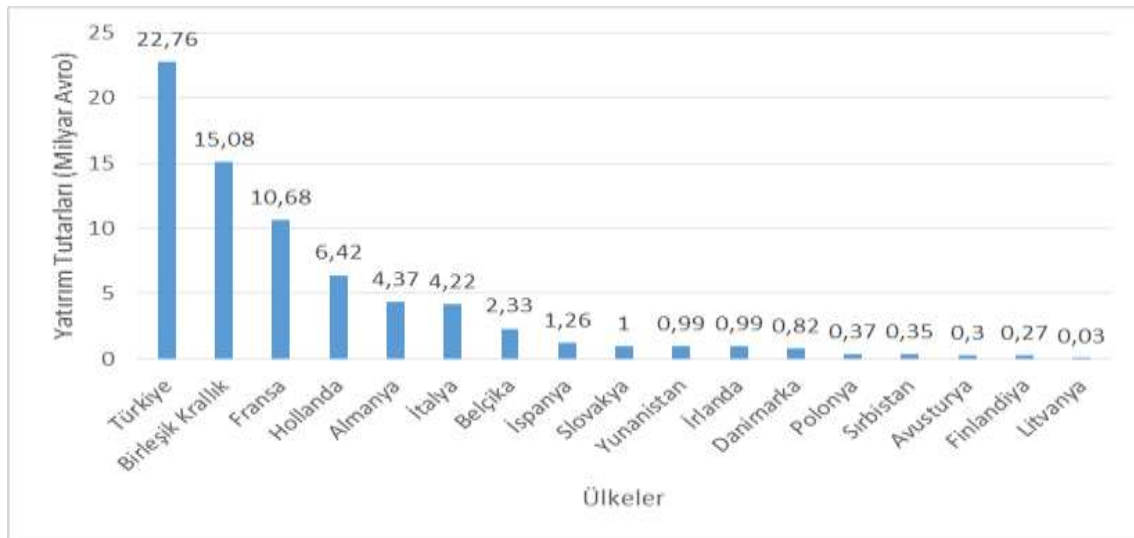
**Grafik 3: 1990-2018 Yılları İtibariyle Avrupa Birliği Őlkelerinde Toplam KÖi Proje Sayılarının Sektörel Dağılımı (YŐzde olarak)**



Kaynak: EPEC, <https://data.eib.org/epec> (08.07.2019).

Avrupa Birliği'nde son yıllardaki KÖi uygulamaları Őlke bazında yatırım tutarı bakımından ele alındığında İngiltere, Fransa, Hollanda gibi Őlkeler baŐı çekmektedir. Grafik 4, 2014-2018 yılları itibariyle bazı Avrupa Birliği Őlkelerinde gerçekteŐen KÖi projelerinin yatırım tutarlarını göstermektedir (TŐrkiye bir sonraki başlıkta ele alınsa da, durumun ilginç olması nedeniyle, Grafik 4'te Birlik Őyesi olmayan TŐrkiye'ye ilişkin tutarlar da yer almaktadır).

**Grafik 4: 2014-2018 Yılları İtibariyle Bazı Avrupa Birliği Őlkelerinde GerçekteŐen Toplam KÖi Yatırım Tutarları**



Kaynak: T.C. Strateji ve BŐtçe BaŐkanlıđı, 2019: 11

Buna gųre Tũrkiye, sųz konusu yıllar arasında gerçekteŐirdiđi 22.76 milyar Avro tutarındaki KŐİ yatırımları ile Avrupa'da en bųyųk KŐİ pazarına sahip ųlke durumundadır. Nitekim Avrupa'da, 2018 yılı itibariyle finansal kapanıŐı gerçekteŐirilen, yatırım tutarları itibariyle en bųyųk sekiz projeden ųç tanesi Tũrkiye'dedir. Bu ųç projeden Çanakkale KŐrųsų (3.1 milyar Avro) ve Ankara-Niđe Otoyolu (1.2 milyar Avro) projeleri sırasıyla Avrupa'nın en bųyųk iki KŐİ yatırımdır. Bilkent Laboratuvarı (711 milyon Avro) ise bu alanda en bųyųk yedinci sıradaki projedir (T.C. Strateji ve Bųte BaŐkanlıđı, 2019: 11-12).

## 5.2. Tũrkiye'de Kamu Özel İŞbirliği Uygulamaları

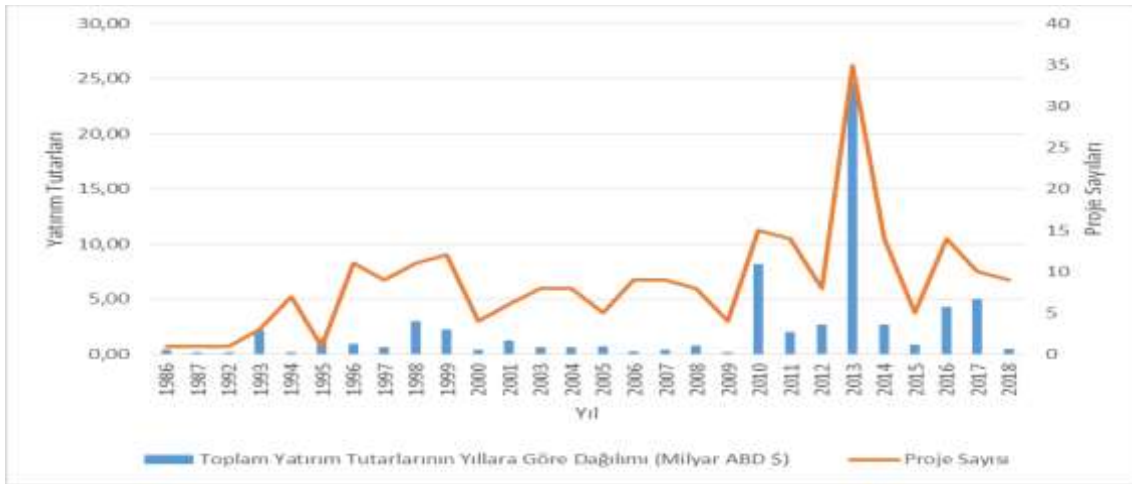
Devletin ekonomideki rolųnųn sınırlandırılması gųrųŐųnųn dųnyada kamu hizmetlerinin sunum ve finansman biçiminde yarattıđı dųnųŐųm Tũrkiye'yi de etkilemiŐ ve bu dođrultuda 24 Ocak 1980 kararları ile baŐlayıp 1990'larda sųrdųrųlen liberalleŐme ve ųzelleŐtirme politikaları Tũrkiye'de kamu ųzel iŐbirliđi uygulamalarının zeminini hazırlamıŐtır. 1970'li yılların ortalarından itibaren ekonomide artan i ve dıŐ kaynaklı istikrarsızlıklara çųzųm bulmak amacıyla yųrųrlųđe konulan 24 Ocak 1980 ekonomik istikrar ve yapısal uyum programı, sadece ekonomik istikrarsızlıkları gidermek için deđil, aynı zamanda yeni bir ekonomik modeli hayata geçirmek için alınan ųnlemlerdir. Bu ųnlemlerin amacı devletin ekonomide yatırımcı ve ųretici olarak yer aldıđı ithal ikameci ekonomi modelinden dıŐa açık ekonomi modeline geçilmesi, bunun için devletin ekonomideki rolųnųn azaltılması, piyasa ekonomisine iŐlerlik kazandırılmasını içermektedir. Bu dođrultuda dıŐ ticaretin serbestleŐtirilmesi, ihracatın teŐvik edilmesi, yabancı sermayenin ųlkeye giriŐinin teŐviki ve KİT'lerin ųzelleŐtirilmesi politikaları uygulanmıŐtır. 1990'lı yıllarda bu politikalar kısa vadeli sermaye hareketlerinin serbestleŐtirilmesi ile desteklenerek sųrdųrųlmųŐtųr. Ancak ųzelleŐtirme politikalarında karŐılaŐılan hukuki sorunlar uygulamada tıkanıklıklara yol açmıŐtır. Őte yandan bu liberalleŐmeyi destekleyici yani ųzel sermaye ųzerindeki vergi yųkųnų azaltıcı vergi politikası uygulanmasına rađmen kamu harcamalarının azaltılamamasının yarattıđı kamu finansman sorunları ųnce 1994 Krizinin, ardından 2001 Krizinin yaŐanmasına yol açmıŐtır.

2001 Krizi sonrasında mali disiplini sađlamaya dųnųk yapısal ųnlemler ve ųzelleŐtirme uygulamalarına hız verilmesiyle kamudaki finansman sorunları bųyųk ųlde çųzųlmųŐtųr. İlerleyen yıllarda mali disiplini koruyacak maliye politikaları benimsenmiŐtir. Yatırım ortamın iyileŐtirilmesi ve ųzel giriŐimciliđin teŐvik edilmesine yųnelik yasal ve kurumsal ųnlemler alınmıŐtır. Diđer taraftan kalkınmak için gerekli altyapı yatırım ihtiyacının artması ve kamuda mali disiplini sųrdųrme amacı kamu ųzel iŐbirliđi projelerine yųnelmeyi ve bunun için yasal alt yapının oluŐturulmasını beraberinde getirmiŐtir. Aslında Tũrkiye için kamu hizmetlerinin ųzel sektųre gųrdųrųlmesi yeni bir durum deđildir. Bugųn hala yųrųrlųkte olan 1910 tarihli Menafii Umumiyye Mųteallik İmtiyazat Hakkında Kanun kamu hizmetinin imtiyaz yųntemi ile gųrdųrųlmesine imkan vermektedir. 1984 yılından beri yapılan çeŐitli yasal

dŪzenlemeler ise otoyol, kŵprŵ, tŵnel, havalimanı, sağlık ve enerji gibi birŵok sektŵrde yap-iŐlet-devret, yap-iŐlet, yap-kirala, iŐletme hakkı devri gibi daha karmaŐik nitelikteki KŐİ modellerinin uygulanmasını sağlamaktadır. Bugŵn bu modellere yap-kirala-devret modeli de eklenmiŐtir. Konu ile ilgili geniŐ bir mevzuat oluŐmuŐ gŵrŵnmektedir (ayrıntılı bilgi iŵin bkz: T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2015).

KÖİ uygulamalarının değerlendirilmesine gelince, bu değerlendirmeyi Avrupa Birliği başlığında olduğu gibi birtakım veriler ŵzerinden ortaya koymak mŵmkŵndŵr. Strateji ve Bŵtŵe BaŐkanlıđı'nın verilerinden yararlanarak hazırlanan aşağıdaki grafikler, Tŵrkiye'de 1986-2018 yılları itibariyle KÖİ projelerinin toplam yatırım değerı ve proje sayılarını, bunların sektŵrel dağılımlarını gŵstermektedir. Buna gŵre KÖİ projelerinin ilki 1986 yılında olmak ŵzere, o tarihten bugŵne, 210 adedi iŐletmede, 32 adedi ise finansal kapanıŐ ya da yapım aŐamasında olmak ŵzere, toplam yatırım değerı 2019 yılı fiyatlarıyla 68.8 milyar ABD Doları olan 243 proje uygulamaya konmuŐtur. GerŵekleŐtirilen 243 projeden 109 adedi yap-iŐlet-devret ve işletme hakkı devri modelleri ile gerŵekleŐtirilirken, 20 adedi yap-kirala-devret ve 5 adedi de yap-iŐlet modeli kullanılarak gerŵekleŐtirilmiŐtir (T.C. Strateji ve Bŵtŵe BaŐkanlıđı, 2019: 22). Proje sayılarının ve yatırım değerlerinin yıllara gŵre dağılımı aşağıdaki Grafik 4'te gŵsterilmektedir.

**Grafik 5 1986-2018 Yılları İtibariyle Tŵrkiye'de KÖİ Projelerinin Yatırım Değerı (ABD Doları) ve Proje Sayıları Bakımından Gelişimi**

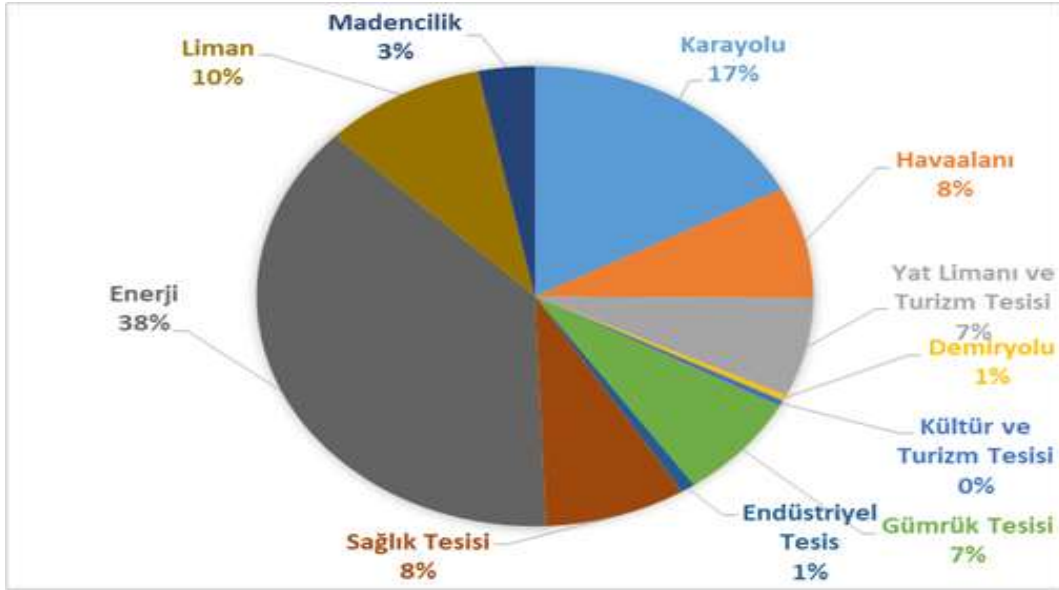


**Kaynak:** T.C. Strateji ve Bŵtŵe BaŐkanlıđı

Yukarıdaki Grafik 5 incelendiğinde 2008 yılından baŐlayarak KÖİ yatırımlarına olan ilginin geŵmiŐe oranla arttığı gŵrŵlmektedir. Projelerin sayısındaki artışa paralel Şekilde yatırımların tutarı da gŵzle gŵrŵlŵr biŵimde artış sergilemiŐtir. KÖİ yatırımlarındaki artışın 2008 yılından itibaren gerŵekleŐmesi, Kŵresel krizin etkisiyle ŵlkelerin yaşadığı mali sıkıntılarının bir benzerinin Tŵrkiye'de de yaŐanması noktasında değerlendirilebilir. Ayrıca KÖİ projeleri ile ilgili yasal mevzuattaki eksikliklerin bu tarihten itibaren tamamlanması, sŵz konusu yatırımların artmasındaki ana etkenler arasında sayılabilir (Kamu Özel İŞbirliği Özel İhtisas Komisyonu, 2018: 45).



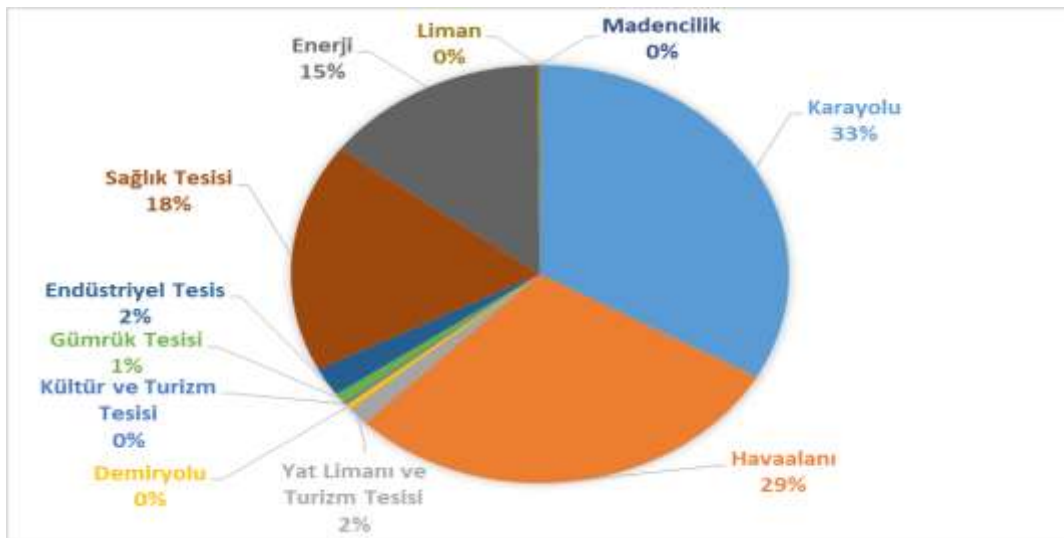
**Grafik 6 1986-2018 Yılları İtibariyle TŐrkiye’de KÖİ Proje Sayılarının Sektörel Dağılımları (YŐzde olarak)**



**Kaynak:** T.C. Strateji ve BŐtçe BaŐkanlıđı

Yukarıdaki Grafik 6 ise, 1986’dan 2018’e kadar gerçekteŐirilen 243 KÖİ projesinin hangi sektörlere yođunlaŐtıđını göstermektedir. Buna göre, söz konusu yatırımlardan en bŐyŐk payı %38 ile enerji sektŐrŐ almıştır. Enerji sektŐrŐnŐ sırasıyla karayolu, havaalanları ve sağlık yatırımları izlemiŐtir. Bu dört sektörde gerçekteŐen proje sayısı toplam proje sayısının %71’ini oluşturmaktadır.

**Grafik 7 KÖİ Projelerinin Yatırım Tutarlarının Sektörel Dağılımları (YŐzde olarak)**



**Kaynak:** T.C. Strateji ve BŐtçe BaŐkanlıđı



Buna karşılık Grafik 7'da KÖİ projeleri toplam yatırım tutarları bakımından incelendiğinde ise en b¼y¼k payı alan sektrlerin sırasıyla karayolu, havaalanı ve sağlık tesisi yatırımları olduğu gr¼lmektedir (Avrasya T¼neli, Osmangazi Kpr¼s¼, İstanbul Havaalanı, Şehir Hastaneleri vb.). Bu ¼ç sektörde gerçekleşen yatırımlar, 1986 yılından 2018 yılına kadar gerçekleşen toplam KÖİ yatırımlarının %80'ini oluşturmaktadır. Enerji sektör¼ ise toplam KÖİ yatırımlarından yalnızca %15 d¼zeyinde bir pay alabilmiŐtir.

## 6. Sonuç

Devletin ekonomideki rol¼n¼n sınırlandırılması anlayıŐının kamu hizmetlerinin sunum ve finansmanındaki yansıması kamu özel işbirliği projelerinin ortaya 7ıkması ile m¼mk¼n olabilmiŐtir. KÖİ projelerinin, artan altyapı yatırım ihtiyacının gerektirdiği mali y¼k¼ kısa vadede h¼k¼metlerin ¼zerinden alması ise yöntemin h¼k¼metler tarafından kolaylıkla benimsenmesine yol açmıştır. Esasında söz konusu projelerin kökleri 17. y¼zyıla kadar uzanmaktadır. Ancak g¼n¼m¼zdeki uygulamaları ile kıyaslandığında son derece basit ve sınırlı kalan bu uygulamaların modern versiyonları eğitimden sağlığa, ulaŐımdan enerjiye 7ok daha geniş bir kamu hizmet yelpazesini kapsamakta ve daha karmaşık bir gr¼n¼m arz etmektedir.

KÖİ projeleri gerek kamu hizmetinden faydalananlar açısından, gerekse de kamu maliyesi açısından bazı sakıncalar ortaya 7ıkarmaktadır. Sunulan kamu hizmetinden faydalananlar açısından KÖİ projeleri, hizmetin vergi ile finanse edilerek devlet eliyle sunulduğu geleneksel yönteme göre daha maliyetli olmasına yol açmaktadır. 7¼nk¼ devlet, kamu hizmetlerini sunarken ilkesel olarak kâr amacı g¼tmez. Ancak KÖİ projesi altında gerçekleşen kamu hizmetinin sunumunda, özel kesimin temel motivasyonu kr olmaktadır. Temeli devlet ile özel kesim arasındaki risk ve yönetim sorumluluğunun bl¼Ő¼m¼ne dayanan KÖİ projelerinin kamu maliyesi açısından yarattığı sakıncalar ise risk paylaŐımının adil gerçekleŐmeyerek, devlet aleyhine sonuçlar ortaya 7ıkarmasından ileri gelmektedir. Özel kesimin KÖİ projelerine olan ilgisini arttırmak adına verilen kamu garantileri h¼k¼metlerin koŐullu y¼k¼ml¼l¼klerini arttırmaktadır. Bu durum, kamu harcamalarında ve kamu borç stokunda beklenmedik artışlar yaratırken, mali disiplinin bozulmasına yol açabilmektedir. Özellikle iyimser tahminler altında verilen talep garantileri ve/veya kullanım garantileri gibi garantiler h¼k¼metleri uzun yıllara yayılı taahh¼tler altına sokarken, gelecek h¼k¼metlerin de hareket alanını daraltmakta, b¼te kısıtını arttırmaktadır. Örneğin eğitim, sağlık gibi kalkınma açısından verimli alanlara ayrılabilen kaynaklar, yapılan hatalı tahminler neticesinde az sayıdaki özel Şirkete transfer edilirken; gelecek nesillerin refah d¼zeyi de olumsuz etkilenebilmektedir. Yatırımların devlete maliyeti ise gerçek maliyetinin ¼zerine 7ıkabilmektedir. KÖİ yatırımlarının kamu maliyesi açısından doğurduğu sakıncalardan bir diğerisi ise mali Őeffalık meselesidir. Teorik olarak tahakkuk esaslı muhasebe sistemi altında harcamanın gerçekleŐme riski sıfırdan b¼y¼k olduğunda b¼tçeden denek ayrılmaktadır. Ancak bu riskin doğru hesaplanamaması ya da b¼telemede tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin benimsenmeyiŐi yapılan

transferlerin b¼tçe hesaplarında tam olarak g¼r¼lememesine yol açaabilmektedir. Diğer taraftan, özellikle gelişmekte olan¼lkelerde K¼O¼ projelerinde gerçekeŐtirilen s¼zleŐmelerin ve verilen kamu grantlerinin kamuoyu ile paylaŐılmaması s¼z konusu olabilmektedir. Ortaya çıkan bu gibi durumların mali Şeffaflık kriterleri ile ört¼Őmediđi s¼ylenebilir.

K¼O¼ projeleri bugün D¼nya genelinde artış göstermiŐtir. Ancak çalışmada AB ve T¼rkiye incelenmiştir. D¼nyadaki gelişmelere paralel olarak AB ve T¼rkiye'de de K¼O¼ yatırımları artmıŐtır. AB'de 1990'lı yılların ortasından baŐlarayarak devam eden artış trendi K¼resel Kriz ve Avrupa Borç krizi ile kaybolurken, T¼rkiye'de 2000'li yılların ikinci yarısında başlayan artış trendi K¼resel kriz sonrası daha da hız kazanmıŐtır. Çalışmada, AB ve T¼rkiye açaısından proje sayılarında ve yatırım tutarlarında gerçekeŐen bu d¼nemsel farklılık, iç dinamikler ve kriz olgusu ile izah edilmeye çalıŐılmıŐtır. Konunun geniş olduğu ve sınırlandırılması gerektiği inancıyla T¼rkiye açaısından analize dahil edilmeyen ancak en azından sonuç kısmında vurgulanmasının faydalı olduğunu d¼Ő¼nd¼đ¼m¼z iki husus vardır. Birincisi K¼O¼ projelerinin getirdiği koŐullu y¼k¼ml¼l¼klerle ilgilidir. T¼rkiye'de K¼O¼ yatırımlarında, sağlıktan ulaŐıma kamu garantilerine yaygın Şekilde baŐvurulmuŐtur. Bu durum kamu maliyesinin ileride karŐılaŐabileceđi risk ve belirsizlikleri arttırmaktadır. Dolayısıyla T¼rkiye'de kamu özel iŐbirlikleri, koŐullu y¼k¼ml¼l¼kler açaısından da incelenmeye muhtaçtır. İkincisi ise konunun hukuki boyutudur. T¼rkiye'de bu konudaki yasal mevzuat oldukça dağınık haldedir. Dolayısıyla T¼rkiye'de kamu özel iŐbirliklerinin hukuki altyapı ve koŐullu y¼k¼ml¼l¼kler açaısından ayrı çalıŐmalarla ele alınmasında fayda vardır.

## Kaynakça

- Acar, İ.A. (2012). "Kamu-Özel Sektör Ortaklıkları Kamu Hizmeti Sunumunu EtkinleŐtirebilir mi?", *Vergi Sistemlerinin Yeniden Yapılandırılması Gereği ve Alternatif Finansman Arayışları*, 27. T¼rkiye Maliye Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi İktisat Fak¼ltesi Maliye B¼l¼m¼, 20-24 Mayıs 2012, Antalya.
- Acart¼rk, E. & Keskin, S. (2012). "T¼rkiye'de Sağlık Sekt¼r¼nde Kamu Özel Ortaklığı Modeli", *S¼leyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fak¼ltesi Dergisi*, 17(3), 25-51.
- Akdemir, T. & Karakurt, B. (2010), "Sağlık Hizmetlerinde Devletin Değişen Rol¼ ve Özel Sağlık Kurumlarını D¼zenleyici G¼revleri", *Devletin Değişen Rol¼ Bağlamında T¼rkiye'de Kamu Harcamalarının Sekt¼rel Analizi*, (Ed.) G¼m¼Ő, E., Çelikay, F. & Öz, G., 24. T¼rkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fak¼ltesi Maliye B¼l¼m¼, 19-23 Mayıs 2009-Antalya, Eskişehir, 221-260.
- Akdoğan, A. (1993). *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Gazi B¼ro Kitabevi, Ankara.

- Akıllı, H. (2013). "Kamu Hizmeti İmtiyazından Yap İŐlet Devret Yöntemine: Yasal Ser¼ven", *SayıŐtay Dergisi*, 19, 91-114.
- Aktan, C. C. (1987). *Kamu İktisadi TeŐebb¼sleri ve ÖzelleŐtirme*, İzmir.
- Aktan, C. C. & DİLEYİCİ, D. (2005). "Altyapı Reformu: Altyapı Hizmetlerinin Sunumu ve Finansmanında Yeni Trendler-Alternatif Yöntemler", *Altyapı Ekonomisi, Altyapı Hizmetlerinde SerbestleŐtirme ve ÖzelleŐtirme*, (Ed.) Aktan, C.C., Dileyici, D. & Vural, İ. Y., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 43-63.
- Aslan C. & Duarte, D. (2014). "How Do Countries Measure, Manage, And Monitor Fiscal Risks Generated By Public-Private Partnerships? Chile, Peru, South Africa, Turkey" *World Bank Policy Research Working Paper*, No. WPS7041.
- Asian Development Bank. (2008). Public-Private Partnership Handbook, <https://www.adb.org/sites/default/files/institutional-document/31484/public-private-partnership.pdf>, (07.11.2019).
- Ataay, F. (2007). *Neoliberalizm ve Devletin Yeniden Yapılandırılması*, De Ki Basım Yayım, Ankara.
- Balcı, A. (2005). *Kamu Hizmetleri ve Yerinden Yönetim, Sağlık Hizmeti Sunumunun Yeniden Yapılandırılması*, Atlas Yayın Dağıtım, Ankara.
- Baylıss, K. (2009). "ÖzelleŐtirme Teorisi ve Uygulaması, Kalkınma Bağlamında Politika Evriminin EleŐtirel Bir Analizi", *Neoliberal Küreselleşme ve Kalkınma Seçme Yazılar*, (Der. ve Yay. Haz.) Őenses, F., İletişim Yayınları, İstanbul, 545-572.
- Boz, S. S. (2013). "Kamu Özel İŞbirliği (PPP) Modeli", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fak¼ltesi Dergisi*, 4(2), 277-332.
- Bulutoğlu, K. (2008). *Kamu Ekonomisi*, 7. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul.
- B¼lb¼l, D. & Ert¼rk Atabey, S. (2010). "T¼rkiye'de KoŐullu Y¼k¼ml¼l¼klerin Kamu Finansman Açıkları Üzerine Etkileri", *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 1, 61-78.
- Chinyio, E. & Gameson, R. (2009). "Private Finance Initiative in Use", *Policy, Management and Finance of Public-Private Partnerships*, (Ed.) Akıntoye, A. & Beck, M., Blackwell Publishing, 3-26.
- Cour Des Comptes Europeenne,(2018). Les Partenariats Public-Privé dans l'UE: de Multiples Insuffisances et des Avantages Limités, Rapport Spécial. [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR18\\_09/SR\\_PPP\\_FR.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR18_09/SR_PPP_FR.pdf), (24.09.2019)
- Çakır, M. K. (2016). *6428 Sayılı Kanuna Göre Kamu Özel İŞbirliği Kavramı ve Yeni Bir Model: Yap Kirala Devret*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çerçi, A. (2011). "Kamu Özel İŐbirlikleri (Public Private Partnerships-PPP) Modeller, Riskler ve Finansman", *Kalkınma*, 59, 10-28.
- Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. (2010). *Kamu B¼tçesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

- Emek, U. (2009a). "KarŐılaŐmalı Perspektiften Kamu Özel İŐbirlikleri: Avrupa Topluluğu ve T¼rkiye", *Rekabet Dergisi*, 10(1), 7-53.
- Emek, U. (2009b). "T¼rkiye'de Altyapı Hizmetlerinin Özel Sekt¼re G¼rd¼r¼lmesi: Neden, Ne Zaman, Nasıl?", *İktisat, İŞletme ve Finans*; 24(284), 9-42.
- EPSU (Avrupa Kamu Hizmetleri Federasyonu), (2004). *Avrupa Entegrasyonu: Sosyal Diyalogu Geliştirmek ve Y¼ksek Kaliteli Kamu Hizmetlerini Savunmak*, Avrupa Eğitimcileri El Kitabı, Avrupa Komisyonu Yayını.
- Erdem E. (2015). "Sağlık Hizmetlerinde Kamu Özel Ortaklığı Modelinin Kamu Maliyesi Etkileri", Y¼ksek Lisans Tezi, Dokuz Eyl¼l niversitesi Sosyal Bilimler Enstit¼s¼, İzmir.
- Ers¼z, M. (2010). "Avrupa Birliği ve T¼rk Hukuku IŞığında Public Private Partnership Uygulamaları", Y¼ksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstit¼s¼.
- European Commission (2003). Guidelines For Successful Public-Private Partnerships, [https://ec.europa.eu/regional\\_policy/sources/docgener/guides/ppp\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/guides/ppp_en.pdf), (25.09.2019).
- G¼k¼Ő, M. (2011). *Kamu Hizmeti-Kuram Politika Uygulama*, Cizgi Kitabevi, Ankara.
- Grimsey, D. & Lewis, M. K. (2004). *Public Private Partnerships, The Worldwide Revolution in Infrastructure Provision and Project Finance*, Edward Elgar Publishing, UK.
- G¼zelsarı, S. (2013). "Kamu Özel Ortaklıkları zerine EleŐtirel Bir Değerlendirme", *Kriz ve T¼rkiye, AŐınan Teoriler*, (Ed.) Balseven, H. & Ercan, F., Phoenix Yayınları, Ankara, 313-361.
- Hemming, R. (2006). "Public-Private Partnerships, Government Guarantees, and Fiscal Risk", International Monetary Fund Washington DC, 1-14. <http://www.eib.org/epec/>, (25.09.2019).
- Kamu Özel İŞbirliği Özel İhtisas Komisyonu (2018). *11. Kalkınma Planı (2019-2023) Kamu Özel İŞbirliği Özel İhtisas Komisyonu n Raporu*, Ankara.
- Karahanoğulları, O. (2011). "Kamu Hizmetleri Piyasa İliŐkisinde D¼rd¼nc¼ Tip: Eksik İmtiyaz (Kamu Özel Ortaklığı)", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 66(3), 177-215
- Karasu, K. (2011). "Sağlık Hizmetlerinin rg¼tlenmesinde Kamu-zel Ortaklığı", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fak¼ltesi Dergisi*, 66(3), 217-262.
- Kepenek, Y. (1990). *Gelişimi, Sorunları ve zelleŐtirilmeleriyle T¼rkiye'de Kamu İktisadi TeŐebb¼sleri*, 100 Soruda Serisi, Gerçek Yayınevi, İstanbul.
- Kesik, A. (2012). "Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında Kamu-zel Sekt¼r Ortak Girişimciliği (PPP)", "Yeni" Maliye, *Değerim Caağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni ğretiler, Yeni Perspektifler*, (Ed.) Aktan, C.C., Kesik, A. & Dileyici, D., Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji ve Geliştirme BaŐkanlıđı Yayın No: 2012/420, 703-708.

- Keskin, B. (2005). "Kamu Hizmetinin G¼r¼lmesine İlişkin S¼zleŐmeler ve Bu S¼zleŐmelerden Doğan UyuŐmazlıkların Tahkim Yoluyla Ç¼z¼m¼", Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstit¼s¼, Ankara.
- Kılıçaslan, H. (2017). *Devletin Değişen Rol¼ ve Kamu Özel İŞbirliği*, SavaŐ Yayınevi Ankara.
- Kirmanooğlu, H. (2019). *Kamu Ekonomisi Analizi*, 7. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Kovancılar, B., Miynat, M. & Bursalıoğlu, S. (2007). *Kamu Maliyesinde K¼resel Değişimler*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- K¼stekçi, A. (2017). "Kamu ve Özel Sekt¼r Ortaklıkları: D¼nyada ve T¼rkiye'de Yaşanan Gelişmeler", *G¼ncel Gelişmeler Perspektifinden Kamu Maliyesinde Seçeime Konular*, (Ed.) Yıldız, F. & Tuncer, G., SavaŐ Yayınevi, Ankara, 309-338.
- Kulaksız, S. & K¼ç¼kkocaođlu, G. (2019). "Kamu Hizmet Tedarik Y¼nteminin Seçeilmesinde Yatırımın Değerini Analizi: Bir Hastane Projesi zerine Uygulanması", *Muhasebe ve Bilim D¼nyası Dergisi*, 21(1), 197-227.
- Mutluer, M. K., ner, E. & Kesik, A. (2007). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- MemiŐ, D. A., Karadağ, V. G. & Bing¼l, H. (2012). "Kredi Riski Y¼netimi", *Hazine İŞlemleri ve ÇađdaŐ Hazine Y¼netimi*, (Ed.) Cang¼z, M. C. & Balıbek, E., Seçekin Yayıncılık, Ankara, 141-168.
- Polackova, H. (1998). "Contingent Government Liabilities: A Hidden Risk For Fiscal Stability", *The World Bank, Policy Research Working Paper*, No. 1989.
- S¼nmez, M. (2018). "Sermaye Birikimi, Kamu-zel İŞbirliği ve Şehir Hastaneleri", *T¼rkiye'de Sağlıkta Kamu-zel Ortaklığı Şehir Hastaneleri*, (Der.) Pala, K., İletişim Yayınları, İstanbul, 55-70.
- Şahin, M. & Uysal, . (2008). *Kamu Ekonomisi Perspektifinden Kamu Özel Sekt¼r Ortaklıkları*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Şahin, M. & Uysal, . (2012). "Kamu Maliyesine Etkileri Açeısından Kamu Özel Sekt¼r Ortaklıkları zerine Bir Değerlendirme", *Maliye Dergisi*, 162, 155-174.
- Őeny¼z, D. (1996). *Yap-İŐlet-Devret S¼zleŐmesi ve Tarafların Vergiler KarŐısındaki Durumu*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2014). *Kamu Özel İŞbirliği Özel İhtisas Komisyon Raporu, Onuncu Kalkınma Planı: 2014-2018*, Ankara.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2015). *Kamu Özel İŞbirliği Mevzuatı, Yatırım Programlama İzleme ve Değerlendirme Genel M¼d¼rl¼đ¼*, Ankara.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2016). *D¼nyada ve T¼rkiye'de Kamu Özel İŞbirliği Uygulamalarına İlişkin Gelişmeler 2015*, Yatırım Programlama İzleme ve Değerlendirme Genel M¼d¼rl¼đ¼, Ankara.

- T.C. Strateji ve Bũtçe BaŐkanlıđı. (2019). *Kamu Özel İŞbirliği Raporu 2018*, Sektŕler ve Kamu Yatırımları Genel Mũdũrlũđũ, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2010). *Kamu Özel İŐbirlikleri ve Topluluk Hukukunda Kamu İhaleleri ve İmtiyazlarına İlişkin YeŐil Kitap* (Gayri Resmi Őeviri).
- Teker, S., Teker, D. & Őimen, M. (2013). "UlaŐtırma Projeleri Finansmanı İŞin Bir Model Önerisi: Kamu Özel Sektŕ Ortaklığı İle Bir Model Önerisi", *İŞletme Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 116-129.
- Tokatlıoğlu, M. (2004). *Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Tũrkiye AÇısından Bir Değerlendirme*, Alfa Aktũel Yayınları, İstanbul.
- Tokatlıoğlu, M. (2005). *KũreselleŐme ve Kamu Hizmetleri*, Alfa Aktũel Yayınları, İstanbul.
- Tokatlıoğlu, M. (2017). *Fayda Maliyet Analizi*, 2. Baskı, Ekin Kitabevi Basım Yayın, Bursa.
- Toker, Ő. (2018). "Bũtçeyi Hasta Eden Bir Sağlık Modeli: Şehir Hastaneleri", *Tũrkiye'de Sağlıkta Kamu-Özel Ortaklığı Şehir Hastaneleri*, (Der.) Pala, K., İletifim Yayınları, İstanbul, 249-259.
- TunĐ, G. & ŐzsaraĐ, E. (2015). "Tũrkiye'deki Kamu Özel İŞbirliği Modelinin İyileŐtirilmesine Ait Öneriler", *3. Deprem Mũhendisliđi ve Sismoloji Konferansı*, 14-16 Ekim 2015, Dokuz Eylũl Őniversitesi.
- Yerlikaya, G. K. (2003). "Tũrkiye'de Yap İŐlet Devret Modeli ve Kamu BorĐlanması, ", *Tũrkiye'de Kamu BorĐlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler)*, 13. Tũrkiye Maliye Sempozyumu, 12-16 Mayıs 2003-Girne, Marmara Őniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul, 419-447.
- Van Thiel, S. & Pollitt, C. (2007). "New Public Manager in Europe: Changes and Trends" *New Public Management in Europe: Adaptation and Alternatives*, Palgrave Macmillan.
- Yescombe, E.R. (2007). *Public-Private Partnerships Principles of Policy and Finance*, Elsevier Finance, London.
- Yusufoğlu, A. (2017). "Kamu Özel Ortaklığı Projelerinde KoŐullu Yũkũmlũlũkler ve Mali Riskler: Avrasya Tũneli, Osmangazi ve Yavuz Sultan Selim Kŕprũleri Őzerine Bir Değerlendirme", *Gazi Őniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakũltesi Dergisi-Gazi Akademi GenĐ Sosyal Bilimciler Sempozyumu 2017 Özel Sayısı*, 156-174.
- <https://ppiaf.org/about-us>, (25.09.2019).
- <http://www.sbb.gov.tr/kamu-ozel-isbirligi-projelerinde-gelismeler/>, (25.9.2019).



# The Effect of Accountability, Transparency, and Supervision on Budget Performance by Using The Concept of Value for Money in Regional Business Enterprises (BUMD) of Riau Province

Suharyono<sup>1</sup>

**RESEARCH  
ARTICLE**

## ARTICLE INFO

Submitted : 01.07.2019

Revised : 17.09.2019

Accepted : 12.10.2019

Available : 30.12.2019

iThenticate similarity score: 18%

### JEL classification:

H11, H60, H83

### Keywords:

Accountability,  
Transparency,  
Supervision, Budget  
Performance

## ABSTRACT

The aim of this study is to know the effect of accountability, transparency, and supervision on budget performance in regional owned enterprises (BUMD) both simultaneously and partially. The design of this study is included in associative causal research. The population of this study is all Government employees in Riau province. The sample selection is by using the purposive sampling method, which is included by the employees of The Accounting and The Internal Supervisory Department (SPI). The collecting data technique is by using the questionnaire system. The data analysis technique used is simple regression analysis and multiple regression analysis. The results showed that the accountability, transparency, and supervision both partially and simultaneously has a positive and significant effect on budget performance with the concept of value for money in Regional Owned Enterprises (BUMD) of Riau province.

## 1. Introduction

### 1.1. Background

Since the implementation of regional autonomy, there have been the logical consequences which forming into demands to organize a government based on good governance system. Regional finance is not only related to the Regional Revenue and

**Cite this article as:** Suharyono. (2019). "The Effect of Accountability, Transparency, And Supervision on Budget Performance by Using The Concept of Value For Money in Regional Business Enterprises (BUMD) of Riau Province", *International Journal of Public Finance*, 4(2), 236-249.

<sup>1</sup> ORCID: 0000-0001-5820-9219, Program Studi D4 Akuntansi Keuangan Publik, Indonesia, suharyono@polbeng.ac.id

Expenditure Budget (APBD), but also the budgets of companies incorporated in Regional-Owned Enterprises (BUMD) as stipulated in Law No. 17 of 2003 concerning State Finance and Government Regulation No. 58 of 2005 concerning about Regional Financial Management stating that assets separated from regional companies are part of the wealth of the state / region. In general, the establishment of BUMD aims to contribute to regional economic development and become a source of Regional Original Income (PAD). But the facts show that most BUMDs in Indonesia still have the bad performance.

The case shows about the fact is that BUMD in Riau Province still has a minimal contribution to Regional Original Income. Even though the enhancement of funds through the APBD sustainably given. In addition to the poor performance, BUMD is also used as a means to commit fraud and inefficiencies. The existence of such cases shows that the management of BUMD has not been managed properly due to the ineffectiveness of planning and control functions and the principle of transparency and accountability. BUMD is a regional-owned business entity which the main purpose is to serve the public. This indicates that the BUMD should implement the principle of accountability, transparency and accountability in managing the budget, while the manifestation of these three principles is the making of an accountability report. In managing the budget must be accountability and transparency, considering that one of the important elements of the realization of Good Corporate Governance (GCG) is the management of good budget. In order for budget management to run well and on target, supervision from direct superiors and legislative bodies and supervisory institutions is specifically set up to control budget planning and implementation. The existence of supervision will make the budget planning that is arranged would run efficiently, effectively and economically.

Supervision of PDAMs in the inspection process of all government activities with the aim these activities can be carried out in line with the applicable law. There is supervising that allows deviant practices. One aspect of supervision is inspection. The supervision aims to assess whether it is the way it should be. Means the aim of monitoring the discussion of what really happened and comparing it with what happened, so that improving the theory can indicate that changes in irregularities can be detected and corrected immediately. Besides that there is a detection of irregularities that can be used as a warning for the organization, that they must increase their awareness.

## **2. Review of Literature**

### **2.1. Previous Research**

The previous research did by Lidiia Hladchenko (2016) about government financial accountability and transparency in the digital world. He research explains the significance of financial accountability for the economic improvement and civil society



development. The study defines the instruments that contribute to government accountability in the digital world. The key problems of ensuring financial accountability and transparency in Ukraine are analyzed. The study focuses on information and communication technology capacity in supporting government performance. The conclusions summarize the main findings of the research.

Setiawan (2016) analyze the influence of public accountability, public transparency and control to the Regional Working Unit (SKPD) performance with the local financial management as a variable intervening. The population in this study is SKPD environment Bungo district government. The simultaneous and partial test of the hypothesis is done with test "F" and test "t" using the path analysis method. Results shows that simultaneously public accountability, public transparency, control, and local financial management, affect the performance of SKPD in Bungo district government. Partially, public accountability, public transparency, control, and local financial management affect the performance of SKPD in Bungo district government. Results shows that simultaneously public accountability, public transparency, and control, affect to local financial management. Partially public accountability, public transparency and control affect on local financial management, so that local financial management is not an intervening variable in this study.

Osho and Afolabi (2014) analyze the effects and effectiveness of Accountability and Transparency in Government Sectors. The study examined and ascertained the extent to which accountability, effectiveness and efficiency mechanism are being promoted and the problems that serve as hindrances to this in Ekiti State. All the data used were both the primary and secondary. Data were primarily gathered through questionnaires administered to the employees of the Nigerian Government Enterprises selected from ministries of Health, Education, Agriculture and Finance sectors at all levels of management. Secondary data were obtained through various magazines of professional associations in Nigeria, journals, newspaper and text books etc and mostly through the internet. Cross tabulation and chi-square were used to analysed the data and the study revealed that the internal control system in the state are very weak, accountability are as well ineffective due to political interference. Base on the findings, effective internal control systems that are free from interference will be needed. This will require political will at both the federal, state and local government areas.

Surianti and Dalimunthe (2017) did the research about the implementation of performance based budgeting in public sector (Indonesia case: a literature review). The author conducted literature review to analyze and evaluate the implementation of performance-based budgeting in Indonesia. The Indonesian government has to reform government financial management since 2003 by Act No. 17 of 2003. The law governing the Integrated Budget Implementation, Performance-Based Budgeting, and the Medium Term Expenditure Framework (MTEF). Indonesia is a developing country, which has different characteristics from developed countries, so that the obstacles encountered in the implementation of performance-based budgeting differently.

Based on the results of the literature review, concluded that the grand design of performance-based budgeting set by the Indonesian government in accordance with existing literature. However, various studies in Indonesia showed that the implementation of performance-based budgeting, both at the central and local governments are still not in accordance with a predetermined grand design.

Saputra (2014) also did the research about effect of transparency, accountability and commitment of both organizations jointly or separately on the performance SKPDs South Aceh. The population in this study is the institution/agency, namely SKPK which includes offices, government offices and agencies in South Aceh district as much as 25 SKPK. Each SKPK consists of three (3) persons who will be the respondent, so the total respondents were 75 people. Research data collection techniques by distributing questionnaires to the respondents of the study. Data analysis technique used in this research is multiple linear regression analysis. This study shows the results of that transparency, accountability and commitment of both organizations jointly or separately affect the performance SKPDs South Aceh.

Surianti and Dalimunthe (2017) did the research about the implementation of performance based budgeting in public sector (Indonesia case: a literature review). The author conducted literature review to analyze and evaluate the implementation of performance-based budgeting in Indonesia. The Indonesian government has to reform government financial management since 2003 by Act No. 17 of 2003. The law governing the Integrated Budget Implementation, Performance-Based Budgeting, and the Medium Term Expenditure Framework (MTEF). Indonesia is a developing country, which has different characteristics from developed countries, so that the obstacles encountered in the implementation of performance-based budgeting differently. Based on the results of the literature review, concluded that the grand design of performance-based budgeting set by the Indonesian government in accordance with existing literature. However, various studies in Indonesia showed that the implementation of performance-based budgeting, both at the central and local governments are still not in accordance with a predetermined grand design.

## **2.2. Accountability**

Accountability is the responsibility of the trustee to manage, report and disclose all activities related to the mandate to the trustee. Accountability can be measured through five indicators, namely (1) A decision-making process that is made in writing is available to stakeholders who need it, every decision taken has met ethical standards and values that apply, and in accordance with the correct administrative principles, (2) Accuracy and completeness of information relating to ways to achieve the objectives of a program, (3) Clarity of policy objectives that have been taken and communicated, (4) Dissemination of information about a decision through the media during the public access to information on a decision after a decision is made and

public complaints mechanisms, (5) management information systems for monitoring results (Loina Lalolo Krina P: 2003).

### **2.3. Transparency**

Transparency is an openness of the government to the public about all information related to the administration of government activities. Transparency can be measured through four indicators, namely (1) the existence of a legal framework for transparency, (2) the existence of public access to budget transparency, (3) the existence of an independent and effective audit, and (4) the existence of community involvement.

### **2.4. Supervision**

Supervision is a process of thorough inspection of all government activities with the aim that these activities can run according to the applicable legislation. Supervision can be measured through three indicators, namely (1) Input (input) supervision, (2) Monitoring process, (3) Output (output) supervision (Gaspersz, 1998: 287) in Rezky Mulya Anugriani (2014).

So that budget performance is a budget system that prioritizes achievement of results (output) which is based on three principles, namely economical, efficient, and effectiveness. Value for Money can be measured through two indicators, namely (1) Cost allocation (economy and efficiency), (2) Service quality (effectiveness) (Mardiasmo, 2002: 130).

## **3. Research Methods**

This research is a causal associative study. Associative causal research is a study that intends to describe and test the hypothesis of the relationship of two or more variables (Sugiyono, 2013). This study tested the hypothesis, namely the influence of independent variables on the dependent variable.

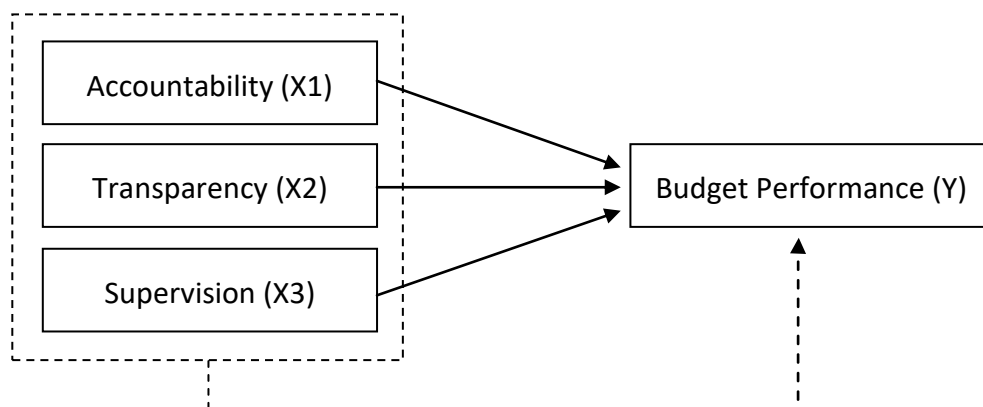
Independent variables are variables that influence or become the cause of changes or the emergence of dependent or bound variables. The independent variables in this study are:

1. Accountability, which is the responsibility of the trustee to manage, report and disclose all activities related to the mandate to the trustee,
2. Transparency, namely the principle that guarantees access or freedom for everyone to obtain information about the administration of government, namely information about policies, the process of making and implementing them, and the results achieved, and

3. Supervision, which is a process of a thorough examination of all government activities with the aim that the activity can run according to the applicable legislation.

While the dependent variable is a variable that is influenced or is a result, because of the existence of independent variables. The dependent variable in this study is budget performance with the concept of value for money. Performance is an activity that aims to achieve the expected results.

**Picture 1. Research Model**



Source: Author' elaboration.

While the dependent variable is a variable that is influenced or is a result, because of the existence of independent variables. The dependent variable in this study is budget performance with the concept of value for money. Performance is an activity that aims to achieve the expected results.

## 4. Research Result

### 4.1. Descriptive Analysis

The result of the descriptive analysis is the simplification of respondent data in the form of research respondents. The results of the descriptive analysis can be seen in the following table.

Table 1 shows the characteristics of respondents from 55 questionnaires used in data processing. The table shows that male employees dominate more than female employees. Most employees are 20 to 30 years old. The majority of the employees' last education is Bachelor (S1) with a percentage of 84%.

**Table 1: The characteristics of respondents**

No	Characteristics	Description	Frequency	Percentage
1	Gender	Male	40	73%
		Female	15	27%
2	Education	Senior High School	0	0%
		Diploma	7	13%
		Bachelor (S1)	46	84%
		Master (S2)	2	4%
3	Age	20-30	25	45%
		31-40	8	15%
		41-50	12	22%
		>50	10	18%
	<b>Amount</b>		<b>55</b>	<b>100%</b>

Source: Author' elaboration.

**Table 2. Descriptive Statistics**

Scale	Accountability	Transparency	Supervision	Budget Performance
1 = Strongly Disagree	2.68%	1.92%	1.92%	2.51%
2 = Disagree	6.13%	4.41%	2.30%	1.72%
3 = Neutral	12.07%	11.88%	9.96%	9.56%
4 = Agree	50.38%	55.75%	62.45%	67.24%
5 = Strongly Agree	17.62%	26.04%	23.37%	18.97%
5 =Strongly Disagree *	1.53%			
4 = Disagree *	4.41%			
3 = Neutral *	1.53%			
2 = Agree *	3.46%			
1 = Strongly Agree *	0.19%			
Total	100%	100%	100%	100%
Average	34.31	35.5	36.22	35.6
Standard Deviation	4.374	4.570	4.445	4.572

Source: Author' elaboration.

#### 4.2. Validity, Reliability and Normality test

The following is a table of results from testing item validity instruments using a data processing program:

**Table 3. Validity Test**

No	Questionnaire Item	Cross Loading	Description
1	ACC1	0.733	Valid
	ACC2	0.796	Valid
	ACC3	0.773	Valid
	ACC4	-0.123	Invalid
	ACC5	0.047	Invalid
	ACC6	0.871	Valid
	ACC7	0.717	Valid
	ACC8	0.110	Invalid
	ACC9	0.219	Invalid
2	TR1	0.153	Invalid
	TR2	0.795	Valid
	TR3	0.831	Valid
	TR4	0.789	Valid
	TR5	0.799	Valid
	TR6	0.720	Valid
	TR7	0.818	Valid
	TR8	0.448	Invalid
	TR9	-0.059	Invalid
3	SUP1	0.770	Valid
	SUP2	0.680	Valid
	SUP3	-0.226	Invalid
	SUP4	0.431	Invalid
	SUP5	0.737	Valid
	SUP6	0.726	Valid
	SUP7	0.641	Valid
	SUP8	0.671	Valid
	SUP9	0.489	Invalid
4	BP1	0.460	Invalid
	BP2	0.850	Valid
	BP3	0.234	Invalid
	BP4	0.787	Valid
	BP5	0.249	Invalid
	BP6	0.235	Invalid
	BP7	0.742	Valid
	BP8	-0.067	Invalid
	BP9	0.828	Valid
	BP10	0.904	Valid
	BP11	0.861	Valid

Source: Author' elaboration.

The Cross Loading results shown in Table 3 show that the Cross Loading value is greater than 0.50 ( $> 0.50$ ), which means the level of validity is partially significant. Except Accountability variable there are instruments 4, 5, 8 and 9, Transparency variables on instruments 1.8 and 9, Supervision variable on instruments 3, 4 and 9, and variables Budget performance on instruments 1, 3, 5, 6 and 8 which have a Cross Loading value of less than 0.50 ( $<0.50$ ), so that the instrument cannot be used in further testing.

The following is a table of reliability test results using a data processing program:

**Table 4. Reliability Test**

No	Variable	Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
1	Accountability (X1)	0.712	0.761	9
2	Transparency (X2)	0.800	0.824	9
3	Supervision(X3)	0.843	0.847	9
4	Budget Performance (Y)	0.863	0.876	11

Source: Author' elaboration.

From the table above it can be seen that the reliability test results, the value of Cronbach's Alpha produced  $0.876 > 0.70$  indicates that the construct of this research variable is reliable.

In this study, the data normality test is carried out using Kolmogorov-Smirnov. Data normality test results are as follows:

**Table 5. Results of Normality test**

No	Item	Sig	%	Information
1	Accountability (X1)	0.069	0.05	Normal
2	Transparency (X2)	0.053	0.05	Normal
3	Supervision(X3)	0.054	0.05	Normal
4	Budget Performance (Y)	0.062	0,05	Normal

Source: Author' elaboration.

Based on Table 5, it can be seen that the results of the normality variable test of accountability, transparency, supervision, and budget performance are normally distributed because the sign value is greater than 5%. Thus, hypothesis testing can be done using parametric statistics.

### 4.3. Linearity Test

The results of processing linearity test data with the SPSS version 20.0 program are as follows:

**Table 6. Linearity Test**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.880 <sup>a</sup>	0.775	0.762	0.2729

Source: Author' elaboration.

Based on the results of SPSS output shows that the value of R Square of 0.775 with the number of research n 58, then the value of c2 count =  $58 \times 0.775 = 44.95$ . This value is compared with c2 table with df = 58 significance level of 0.05, obtained c2 table value of 76,778. Because the value of c2 count is smaller than c2 table, it can be concluded that the regression model in this study is linear.

#### 4.4. Simple Linear Regression Analysis

Based on Table 7, it can be seen that the t value of the accountability variable is 2.734. When compared with the value of t table at a significance level of 5% that is equal to 2.004, then the value of t count is greater than t table ( $2.734 > 2.004$ ), indicating that the effect of the variable accountability on budget performance with the concept of value for money is significant. This is supported by the value of sig / p-value 0.000 smaller than the value of  $\alpha = 5\%$ . Based on the hypothesis test, it can be concluded that the accountability variable has a positive and significant effect on budget performance with the concept of value for money.

**Table 7. Regression Test Output**

No	Variable	t Count	t Table	Sig (p)	Value	Information
1	Accountability (X1)	2.734	2.004	0.00	0.05	Ho Refused
2	Transparency (X2)	4.490	2.004	0.00	0.05	Ho Refused
3	Supervision (X3)	2.999	2.004	0.00	0.05	Ho Refused

**Source:** Author' elaboration.

For the transparency variable, the calculated t value is greater than t table ( $4.490 > 2.004$ ), indicating that the effect of the variable transparency on budget performance with the concept of value for money also has a significant effect. This is supported by the value of sig / p-value 0.000 smaller than the value of  $\alpha = 5\%$ . Based on the hypothesis test, it can be concluded that the transparency variable has a positive and significant effect on budget performance with the concept of value for money.

For supervision variables, the value of t count is greater than t table ( $1999 > 2.004$ ), indicating that the effect of the supervision variable on budget performance with the concept of value for money also has a significant effect. This is supported by the value of sig / p-value 0.000 smaller than the value of  $\alpha = 5\%$ . Based on the hypothesis test, it can be concluded that the supervision variable has a positive and significant effect on budget performance with the concept of value for money.



#### 4.5. Effect of Simultaneous Accountability, Transparency and Supervision on Budget Performance

To test Accountability, Transparency and Simultaneous Supervision of Budget Performance, the F test was used. The F test results can be seen in Table 8.

**Table 8. Result of F Test**

No	Variable	F Count	F Table	Sign	Constant	Coefficient	Information
1	Accountability	20.571	3.16	0.00	0.462	0.544	Ho Refused
2	Transparency					0.102	
3	Supervision					0.214	

Source: Author' elaboration.

Based on these results, the regression equation can be made as follows:

Budget Performance with the Value for Money Concept (Y) = 0.462 + 0.544 (X1 Accountability) + 0.102 (X2 Transparency) + 0.214 (X3 Supervision).

It means that if all the independent variables, namely accountability, transparency, and supervision are considered constant, then the value of the dependent variable, namely budget performance with the concept of value for money will be obtained at 0.462.

Based on Table 8, it can be seen that F count is 20.571. When compared with the value of F table at a significance level of 5% that is equal to 3.16, then the calculated F value is greater than F table ( $20.571 > 3.16$ ), in line with the significant value (sig) of  $0.00 < 0.05$  which indicates an alternative hypothesis is accepted. This means that accountability (X1), transparency (X2) and supervision (X3) simultaneously influence the budget performance of the Regional Government Owned Enterprises of Riau Province.

Based on the hypothesis test, it can be concluded that the variables of accountability, transparency, and supervision have a positive and significant effect on budget performance with the concept of value for money. Thus, the hypothesis which states that accountability, transparency, and supervision has a positive effect together on budget performance with the concept of value for money on BUMD, is accepted.

This research is in line with the research conducted by Anugriani (2014) which shows that accountability has a positive and significant effect on budget performance with the concept of value for money. This study also supports Wandari's (2015) research which shows that accountability has a significant positive effect on the performance of the budget concept of value for money in government agencies in Buleleng Regency.

## 5. Conclusions and Suggestions

### 5.1. Conclusion

Accountability has a positive and significant effect on Budget Performance in Regional-Owned Enterprises (BUMD). This is indicated by the regression coefficient value which is positive and the value of t count is greater than the value of t table and the significance value is smaller than the significance value of 5%. But there are still answers from respondents who strongly disagree and disagree that is equal to 8.81% of budget making involving stakeholders such as investors and government, budget evaluation is done by comparing targets with realization, and the budget that is accountable to more authorities high.

Transparency has a positive and significant effect on Budget Performance in Regional-Owned Enterprises (BUMD). This is indicated by the regression coefficient value which is positive and the value of t count is greater than the value of t table and the significance value is smaller than the significance value of 5%. However, there are still respondents who strongly disagree and disagree that is equal to 6.33% of the convenience of stakeholders (investors and the government) to access company documents regarding the Corporate Work Plan and Budget (RKAP).

Supervision has a positive and significant effect on Budget Performance with Regional-Owned Enterprises (BUMD). This is indicated by the regression coefficient value which is positive and the value of t count is greater than the value of t table and the significance value is smaller than the significance value of 5%. But there were still answers from respondents, which amounted to 4.22%, which strongly disagreed and disagreed with the roles of accountants and SPI employees in providing input when preparing budget policies, stakeholder aspirations (investors and government) became the basis for budgeting, and committees audit that helps the supervisory board oversee the management of the Company's Work Plan and Budget (RKAP).

Accountability, Transparency and Supervision simultaneously have a positive and significant effect on Budget Performance in Regional-Owned Enterprises (BUMD). This is indicated by the regression coefficient value which is positive and the calculated F value is greater than the F table value and the significance value is smaller than the 5% alpha value.

## References

- Abdul H., & Abdullah, S. (2006). "Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah: Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi", *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 2, 53-64.
- Anugriani, R. M. (2014). "Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, dan Pengawasan Terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep Value for Money Pada Instansi Pemerintah di Kabupaten Bone", Skripsi, Universitas Hasanudin, Makasar.

- Bachtiar A. (2002). *Akuntansi Pemerintahan*, Salemba Empat, Jakarta.
- Hladchenko, Li. (2016). "Government Financial Accountability and Transparency in the Digital World", *ICTERI 2016*, Kyiv, Ukraine, June 21-24, 2016, 477-483
- Imam G. (2011). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Indra B. (2001). *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*, BPFE, Yogyakarta.
- Keputusan Presiden Nomor 74 Tahun 2001 Tentang Tata Cara Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (2001). Republik Indonesia, Jakarta.
- Loina Lalolo Krina P. (2003). *Indikator & Alat Ukur Prinsip Akuntabilitas, Transparansi & Partisipasi*. Sekretariat Good Public Governance Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, Jakarta.
- Mahmudi. (2005). *Manajemen Kinerja Sektor Publik*, UPP AMP YKPN, Yogyakarta.
- Mardiasmo. (2002). *Akuntansi Sektor Publik*, CV Andi Offset, Yogyakarta.
- Mardiasmo. (2002). "Controlling, Monitoring, and Auditing of Provincial Governmental Performance in Regional Autonomy Implementation", *Journal Business and Accounting*, 3(2), 441-456
- Muhammad F. A. (2015). "Akuntabilitas, Transparansi, dan Anggaran Berbasis Kinerja Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Denpasar", *Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. 11(2), 611-628.
- Nico A. (2007). *Good e-Government: Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui e-Government*, Bayumedia Publishing, Malang.
- Osho, Augustine E., & Afolabi, Matthew B. (2014). "The effects and effectiveness of Accountability and Transparency in Government Sectors", *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 16(4), Ver. V, 46-54.
- Rezky Mulya A. (2014). Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, dan Pengawasan Terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep Value for Money Pada Instansi Pemerintah di Kabupaten Bone. *Skripsi*, Universitas Hasanudin Makasar, Makasar.
- Sugiyono. (2011). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*, Alfabeta, Bandung.
- Surianti, M. & Dalimunthe, Abdul R. (2017). "The Implementation of Performance Based Budgeting in Public Sector (Indonesia Case: a Literature Review)", *International Journal of Developing and Emerging Economies*, 5(2), 52-67
- Taufiqurrahman. 2014. "The Implementation of Performance Based Budgeting: Challenges and Barriers in the Provincial Level", *Public Administration Network*, 6(2), 511-519.
- Wandiri, I. D. N. Tri, dkk. (2015). "Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, Ketepatan Waktu dan Pengawasan Internal Terhadap Kinerja Berkonsep Value for

- Money Pada Instansi Pemerintah di Kabupaten Buleleng", *Jurnal Akuntansi*, 3(1), 1-12.
- Osho, Augustine E. & Afolabi, Matthew B. "The effects and effectiveness of Accountability and Transparency in Government Sectors", *IOSR Journal of Business and Management*, (IOSR-JBM), 16(4), Ver. V (Apr. 2014), 46-54
- Purwono, Herry. (2010). *Dasar-Dasar Perpajakan dan Akuntansi Pajak*, Erlangga, Yogyakarta.
- Rahman, A. (2010). *Panduan Pelaksanaa Administrasi Perpajakan*, Penerbit Nuansa, Bandung.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UndangUndang Nomor 6 Tahun 1983 *tentang Ketentuan Umum dan Tata CaraPerpajakan*.
- Resmi, S. (2014). *Perpajakan Teori dan Kasus*, Salemba Empat, Jakarta.
- Risky, D. (2015), "Analisis FaktorFaktor Yang Mempengaruhi Intensitas Perilaku Dalam Penggunaan Sistem E-Filling", *Jurnal Administrasi Bisnis-Perpajakan (JAB)*, 6(1).
- Setiawan. H., & Safri, M. (2016). "Analisis Pengaruh Akuntabilitas Publik, Transparansi Publik dan Pengawasan Terhadap Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Bungo", *Jurnal Perspektif Pembiayaan dan Pembangunan Daerah*, 4(1), 51-72.
- Suandy, E. (2011). *Perencanaan Pajak*, Edisi Keempat, Jakarta: Salemba Empat.
- Supramono dan Theresia Woro Damayanti. (2010), *Perpajakan Indonesia Mekanismedan Perhitungan*, Andi Offset, Yogyakarta.
- Tambun, S. (2016). "Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak Dan Penerapan E-System Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Dengan Preferensi Resiko Sebagai Variabel Moderating", *Media Akuntansi Perpajakan*, 1(2), 86-94.
- Tuasikal, A. (2008). "Pengaruh Pengawasan, Pemahaman Sistem Akuntansi Keuangan dan Pengelolaan Keuangan Terhadap Kinerja Unit Satuan Kerja Pemerintah Daerah. (Studi pada Kabupaten dan Kota di Provinsi Maluku)", *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 10(1).
- Waluyo. (2013). *Perpajakan Indonesia*, Edisi Kesebelas, Salemba Empat, Jakarta.
- Zuhdi, Firdaus A. (2015). "Pengaruh Penerapan E-Spt Dan Pengetahuan Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Pada Pengusaha Kena Pajak yang terdaftar di KPP Pratama Singosari)", *Jurnal Perpajakan (JEJAK)*, 7(1), 1-7.



## Yerel Yönetimler Ekonomisinde Yatay Eşitsizlik Sorununa ve Çözümüne Dair Teorik Bir İnceleme\*

### A Theoretical Review on the Horizontal Inequality Problem and Solution in the Local Government Economics

Berkan Karagöz<sup>1</sup>

RESEARCH  
ARTICLE

#### ARTICLE INFO

Submitted : 14.10.2019

Revised : 12.11.2019

Accepted : 17.12.2019

Available : 30.12.2019

iThenticate similarity  
score: 3%

#### JEL classification:

H70, H72, H77

#### Keywords:

Local Government  
Economics, Horizontal  
Inequality,  
Unconditional Transfers

#### ABSTRACT

The study examines theoretically the horizontal inequality problem of and its solution and seeks a theoretical solution to this problem. The horizontal inequality problem is a very important problem for the local public goods producer units in local government economics. Horizontal inequality means that the local public goods producer units have extra spending needs or the ability to find resources is different. The factors that cause horizontal inequality are demand effect, cost effect and overflow effect in terms of expenditure direction. In terms of tax capacity, the factors that cause horizontal inequality are shown as inter-regional income difference, the concentration of low-income groups and unwillingness to collect taxes. The horizontal inequality is determined in two ways as tax capacity and expenditure need directions. The solution of horizontal inequality requires the design of ideal horizontal fiscal relations programs between administrations and the equal utilization of public services by individuals living in disadvantaged areas. The unconditional transfers are referred to as the horizontal inequality transfer solvent type. However, the solution to the horizontal inequality problem can lead to various economic and fiscal problems. Therefore, the issue of a broad perspective should be taken into consideration when formulating public policy to solve horizontal inequality.

**Cite this article as:** Karagöz, B. (2019). "Yerel Yönetimler Ekonomisinde Yatay Eşitsizlik Sorununa ve Çözümüne Dair Teorik Bir İnceleme", *International Journal of Public Finance*, 4(2), 250-269.

\* Ankara Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı'nda 04.12.2014 tarihinde savunulan ve jüri tarafından onaylanan "Mali Yerelleşme ve Yatay Eşitsizlik Sorunu: Türkiye Örneği" adlı doktora tezinden üretilmiştir.

<sup>1</sup> Assist. Prof. Dr, ORCID No: 0000-0002-7622-5113, Yozgat Bozok University, Department of Public Finance, Turkey, [berkan.karagoz@bozok.edu.tr](mailto:berkan.karagoz@bozok.edu.tr)

## MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 14.10.2019  
Düzeltilme : 12.11.2019  
Kabul : 17.12.2019  
Yayın : 30.12.2019

iThenticate benzerlik oranı: %3

### JEL Kodu:

H70, H72, H77

### Anahtar Kelimeler:

Yerel Yönetimler  
Ekonomisi, Yatay  
Eşitsizlik, Şartsız  
Transferler

## Ö Z E T

Çalışma, yerel yönetimler ekonomisinde var olan yatay eşitsizlik sorunu ile çözümünü teorik olarak incelemekte ve bu soruna teorik çözüm aramaktadır. Yatay eşitsizlik sorunu, yerel yönetimler ekonomisinde yerel kamusal mal üretici birimleri açısından oldukça önemli bir sorundur. Yatay eşitsizlik, yerel kamusal mal üretici birimlerinin fazladan harcama ihtiyaçlarının bulunması ya da kaynak bulabilme yeteneklerinin birbirinden farklı olması anlamına gelmektedir. Yatay eşitsizliğe neden olan faktörler, harcama yönü açısından talep etkisi, maliyet etkisi ve taşma etkisi; vergi kapasitesi yönü açısından ise bölgelerarası gelir farklılığı, düşük gelirli grupların yoğunlaşması ve vergi toplama isteksizliği olarak gösterilir. Yatay eşitsizlik, vergi kapasitesi yönü ve harcama ihtiyacı yönü olmak üzere iki yönlü olarak tespit edilir. Yatay eşitsizliğin çözümü, ideal idareler arası yatay mali ilişki programlarının dizayn edilmesi ve dezavantajlı alanlarda yaşayan bireylerin kamusal hizmetlerden eşit düzeyde yararlandırılmasını gerektirir. Şartsız transferler, yatay eşitsizliği çözücü transfer türü olarak gösterilir. Ancak yatay eşitsizlik sorununun çözümü çeşitli iktisadi ve mali sorunlara neden olabilir. Bu yüzden yatay eşitsizliği çözücü kamu politikası oluşturulurken geniş perspektiften konu ele alınmalıdır.

## 1. Giriş

Çalışma, yerel yönetimler ekonomisinde var olan yatay eşitsizlik sorunu ile çözümünü teorik olarak incelemekte ve yatay eşitsizlik sorununa çözüm aramaktadır. Yatay eşitsizlik sorunu, yerel yönetimler ekonomisinde yerel kamusal mal üretici birimleri açısından oldukça önemli bir sorundur.

Yerel kamusal mal üretici birimleri arasındaki yatay eşitsizlik, yerel kamusal mal üretici birimlerinin fazladan harcama ihtiyaçlarının bulunması ya da kaynak bulabilme yeteneklerinin birbirinden farklı olması anlamına gelmektedir. Vergi toplama kapasitesi aynı olan yerel birimlerden bazıları, bazı nedenlerle daha fazla kamu harcaması yapma eğilimi gösterebilir ve fazla kamu harcaması yaptığı miktar için mali eşitsizliğe düşebilir. Ya da yerel birimlerin kaynak bulabilme yeteneği birbirinden farklı olabilir. Söz konusu durumlarda yerel kamusal mal üretici birimleri arasında yatay eşitsizlik ortaya çıkar. Yatay eşitsizliğe neden olan faktörler, harcama yönü açısından talep etkisi, maliyet etkisi ve taşma etkisi; vergi kapasitesi yönü açısından ise bölgelerarası gelir farklılığı, düşük gelirli grupların yoğunlaşması ve vergi toplama isteksizliği olarak gösterilir.

Yatay eşitsizlik sorununun çözümü için öncelikle yerel kamusal mal üretici birimleri arasındaki yatay eşitsizlik farkının ölçülmesi gerekmektedir. Ancak yatay eşitsizliği ölçmek oldukça zor ve karmaşık bir iştir. Yatay eşitsizliğin çözüm yöntemleri ülkeden ülkeye farklılık gösterdiğinden yatay eşitsizliğin çözümünü teorik çerçeveye oturtmak zordur.

Yatay eşitsizliğin büyüklüğünün ölçümü için bir yandan söz konusu yerel birimin vergisel kapasite farklılığının ortaya konması diğer yandan da yerel birimin harcama

yönündeki farklılığının dikkate alınması gerekir. Bir konuda ölçüm yapabilmek sağlam istatistiki veriler gerektirir. Bu bakımdan sağlam istatistiki verilere sahip ülkeler açısından yatay eşitsizliği tespit etmek oldukça kolayken, sağlam istatistiki verilere sahip olmayan ülkeler açısından yatay eşitsizliği tespit etmek zordur.

Yatay eşitsizliğin tespit edilmesinden sonra, yatay eşitsiz olan yerel kamusal mal üretici birimleri için yatay eşitsizliği giderici veya azaltıcı ideal idareler arası yatay mali ilişki programlarının dizayn edilmesi gerekir. Avustralya ve Kanada transfer sistemleri, yatay eşitsizliği çözüme en ideal sistemler olarak gösterildiğinden, söz konusu ülkelerin yatay eşitsizlik çözüm programlarına benzer sistemler kurgulanmalıdır (Ma, 1997). Burada, sağlam istatistiki verileri olan ülkeler, yatay eşitsizlik programı kurgulamada daha avantajlı olacaklardır. Bunun yanında, yerel yönetimler ekonomisi teorisi, yatay eşitsizliği çözücü transfer türü olarak şartsız transferleri gösterir.

Yatay eşitsizlik sorununun bir transfer sistemi aracılığıyla çözümü kamu ekonomisinde başka çeşitli sorunlara neden olabilir:

- Kamu tercihi teorisine göre kamu ekonomisinde etkinsizlik ortaya çıkabilir.
- Şartsız transferler, yapılan transfer meblağından daha fazla yerel harcama yapılmasına neden olabilir.
- Yerel birimler ahlaki tehlike eylemlerine girişebilirler.
- Transfer sistemi vergiler ile kamusal mal tüketimi arasındaki bağı kopartır.
- Hesap verilebilirlik mekanizması olumsuz etkilenir.
- Mali illüzyon ortaya çıkabilir.
- Makroekonomik sorunlar yaşanabilir.

Bu yüzden yatay eşitsizliği çözücü kamu politikası oluştururken ortaya çıkabilecek bu sorunlar dikkate alınarak, iktisadi ve mali sorunlar yaratmayacak bir geniş perspektifle bir yatay eşitsizlik çözücü program oluşturulmalıdır.

## 2. Yatay Eşitsizlik Kavramı

Yatay eşitsizlik kavramı olarak iki unsuru içerisinde barındırır. Birincisi, vergi toplama kapasitesi aynı olan yerel birimlerden bazıları bazı nedenlerle daha fazla kamu harcaması yapma ihtiyacı gösterebilir ve fazla kamu harcaması yaptığı miktar için mali eşitsizliğe düşebilir. Harcama ihtiyaçları fazla olan yerel birimler, ortalama standart bir hizmet sağlanması durumuna göre, daha fazla kişi başına düşen harcama yapan yerel birimlerdir (Ladd, 2005a: 143). İkincisi, yerel sakinlerin kamu harcamaları ihtiyacını karşılamada yerel birimlerin gelir kapasitesinin birbirinden farklı düzeylerde olması anlamına gelmektedir (Ladd, 2005a: 143).

## 2.1. Harcama İhtiyacı Yönünden

Bir yerel birimin daha fazla harcama yapmasının birinci nedeni talep etkisidir (Tekeli, vd., 2005: 288). Talep etkisi; nüfus veya coğrafi büyüklük nedeniyle talepte meydana gelen artış veya azalış, nüfus kompozisyonu ve nüfusun sosyo-ekonomik farklılıkları nedeniyle talepte meydana gelen farklılaşma olarak tanımlanabilir. Örneğin, yaşlı nüfusun fazla olduğu bir yerel topluluğun harcama ihtiyacına etkisi ile öğrenci nüfusunun fazla olduğu bir yerel topluluğun harcama ihtiyacına etkisi farklı olabilir. Diğer bir ifadeyle yerel birimler arasında yüklenilmiş olan hizmet sorumluluklarında farklılaşmalar ortaya çıkmış olabilir. Talep ve teknoloji değiştikçe iktisadi etkinlik bireylerin daha üretken olabilecekleri yerlere gitmelerini gerektirir. Bu durum bazı bölgelerin azalan nüfusla, bazılarının da artan nüfusla karşı karşıya kalmalarıyla sonuçlanmaktadır (Stiglitz, 2000: 737). Nüfusun fazla olması ve sürekli artması söz konusu yerel birimin bir yandan vergi tabanının genişlemesi bir yandan da harcama ihtiyacının artması anlamına gelir. Kamu ekonomisinde azalan maliyet özelliği var olduğu düşünülürse artan nüfusun maliyetleri düşürdüğü de varsayılabilir (Grossman, 1987). Ancak genel kanı veya azalan maliyetler olmadığı varsayılırsa nüfustaki bir artışın kamu malına olan talebi arttırdığı yönündedir (Hyman, 1990: 639). Sürekli olarak nüfusun azalması, yerel birimlerin vergi kapasitelerini de olumsuz etkileyebilir. İhtiyaç farklılığının, sadece nüfus farklılığı (talep etkisi yönüyle) ile ölçülmesi doğru olmayabilir (Tekeli vd., 2005: 289).

Bir yerel birimin daha fazla harcama yapmasının ikinci nedeni maliyet etkisidir. Maliyet etkisinde, nüfus yoğunluğu, girdi maliyetleri, coğrafi şartlar, yönetim ölçeği, ölçek ekonomilerinin eksikliği, yerleşim etkinsizliği ve demografik özellikler nedeniyle harcama ihtiyacı maliyet yönünden farklılaşır. Nüfus yoğunluğu düşük olan yerler aynı hizmet seviyesini gerçekleştirmek için daha fazla kişi başına harcama gerektirir ve kişi başına düşen maliyet artar. Yerleşim etkinsizliği, belirli bölgelerde nüfusun yoğunlaşması anlamına gelmektedir ve düşük nüfus yoğunluğunun olduğu bölgeler harcama yönlü yatay eşitsizliğe neden olabilir. Söz konusu etkiler, harcama ihtiyacını arttıran kontrol edilemeyen maliyet faktörleridir. Yoksa yerel yönetimin kendi yönetim bozukluğundan kaynaklanan maliyet farklılığı, ihtiyaç farklılığının tanımlanmasında dikkate alınmaz. Maliyet farklılığı, aynı düzeyde harcama yapılmasına rağmen, aynı seviyede mal ve hizmet çıktısı elde edilmesine engel olur (Tekeli vd., 2005: 289).

Bir yerel birimin daha fazla harcama yapmasının bir diğer nedeni taşma etkisi adı verilen faktördür. Bir yerel yönetim eyleminin, diğer bir yerel yönetim üzerinde önemli etkisi varsa taşma etkisi nedeniyle yatay eşitsizlikten söz edilir. Burada bir yerel yönetimin komşu bir yerel yönetime olumsuz dışsallıklar yayan taşma etkisi söz konusuysa olumsuz dışsallıktan etkilenen yerel birimin kamusal harcama yükü artacaktır. Diğer yandan, bazı dışsallıklar komşu bölgelere olumlu etkiler de yayabilir (Bruce, 2001:553). Böyle bir durumda da kamusal harcama yükü, dışsallığı yayan yerel birim üzerinde kalacaktır.



## 2.2. Gelir Yönünden

Yerel birimlerin gelir kapasitesinin birbirinden farklı düzeylerde olması, yerel kamusal mal üretici birimleri arasındaki yatay eşitsizliğin diğer bir kaynağıdır. Gelir kapasitesini belirleyen unsurların başında, yerel birimin bulunduğu bölgenin coğrafi ve iktisadi yeterliliği gelir. Bölgelerarası coğrafi ve iktisadi yeterlilik açısından farklılaşmalar ve bunun neden olduğu bölgelerarası gelir farklılığı, yerel birimlerin gelir kapasitelerini etkiler. Yörenin üretime yönelik temel altyapısı, teknolojik altyapısı, bilgi altyapısı, eğitim imkânları ve niteliği; altyapı yeterliliğini belirler. Bir yandan altyapı yeterliliği, diğer yandan demografik özellikler ve üretken çevre adı verilen yörenin girişimciliği, kurumsal kapasitesi, yönetişimi, sermayesi, inovasyonu, yerel politika üreticileri ve karar alma süreçleri birleşerek yörenin rekabet etme gücünü oluşturarak bölgesel farklılıkları ortaya koyarlar (Uzay, 2005: 67). Bölgesel farklılıklar, mali farklılığa neden olur. Bölgesel gelir düzeyinde ortaya çıkan farklılıklar nedeniyle aynı kademedeki yönetim birimleri arasında gelir kapasitesi farklılığı meydana gelir (Due & Friedlaender, 1977: 464). Coğrafi ve iktisadi yeterliliğe sahip yerel birimler daha yüksek düzeyde gelir toplarken söz konusu özellikleri taşımayan yerel birimler düşük gelir düzeyinde kalmaktadırlar (Yılmaz, 2003: 7). Bazı yörelerin doğal kaynak geliri gibi ekstra gelirlere sahip olması bölgelerarası gelir farklılıklarının derinleşmesine neden olur (Litvack & Seddon, 2004: 86).

Dengesiz bölgesel büyüme modelleri, bölgesel gelirlerin kendi kurallarına bırakıldıkları takdirde, alansal olarak dengesizleşmeye neden olan piyasa güçlerinden dolayı birbirinden uzaklaşma eğilimi göstereceğini iddia etmektedir (Martin & Sunley, 1998: 201). Uzaklaşma modellerinin temelini oluşturan bu görüşe göre, ölçek ekonomileri ve alansal yığılma nedeniyle devlet müdahalesi olmadığı sürece sermaye, emek, mal ve hizmet üretimi diğer bölgelerin aleyhine kümülatif olarak bir birikim gösterir (Öztürk, 2006: 23). Neoklasik teoriye göre ise, bölgesel eşitsizlik kısa dönemde ortaya çıkacaktır. Teknolojinin bölgelerarasında benzer varsayıldığı ölçeğe göre sabit getiri koşullarında homojen olan sermaye ve iş gücü, kendilerine en yüksek getiriyi sağlayan bölgelere göç edecektir. Üreticiler fabrikaları için en kazançlı alanları ararken tam istihdamın söz konusu olduğu bölgelerde işçiler de ücretlerin yüksek olduğu yerlere doğru çekilecektir; böylelikle bölgesel eşitsizlikler yalnız tasarruflar ve nüfustaki artış, yani emek ve sermayenin içsel büyüme oranlarındaki farklılıklardan değil ayrıca kısa dönemde bölgelerarası faktör göçünden dolayı da ortaya çıkabilmektedir. Kısa dönemde görülen bu gelişmeler uzun dönemde faktör fiyatları, dolayısıyla gelirlerin bölgelerarasında eşitlenmesiyle son bulacaktır; yani bölgelerarasında görülen büyüme farklılıkları kaynakların bölgelerarası tahsisi süreciyle gittikçe azalacak ve belirli bir uzun dönem değerine ulaşacaktır (Öztürk, 2006: 25).

Bölgelerarası gelir farklılığının arkasında bölgelerarası gelişmişlik farkı sorunu bulunmaktadır. İçsel ve dışsal ekonomiler sonucu bir bölge giderek gelişirken diğer bölgeler benzer bir gelişme gösterememekte, kaynaklarını geliştirmekte olan bölgelere kaptırmaktadır (Özel, 2009: 166).

Nüfusunun büyük bir kısmının düşük gelirlerin oluşturduğu bir yerel topluluk, yüksek gelirli yerel topluluğa göre standart kamu malı demetinin sağlanmasında dezavantajlara sahiptir. Düşük gelirli grup, yerel birimin kaynağının sınırlı olması anlamına gelir. Düşük gelirli insan yoğunluğu diğer yerel birimlere göre, standart kamu malı demetinin sağlanmasında daha fazla kişi başına harcama yapılmasını gerektirebilir (Ladd, 2005a: 143). Düşük gelirli insanların olduğu bir yerel birimde, zengin bir yerel birimin sunduğunun aynısı olan hizmetleri sunmak çok daha yüksek vergi oranını gerektirir. Ortalamanın üzerinde mali kapasiteye sahip bir büyük şehir sahip olduğu nüfusa göre, mali açıdan avantajlı konumda olabilir. Ancak şehir üzerindeki yüksek harcama yükünün şehrin düşük gelirli nüfusu üzerinde olduğu ve banliyölerden gelen veya ticaret için şehre akın edenler olduğu dikkate alındığında şehrin mali şartları olumlu olmayabilir (Ladd, 2005a: 144).

Vergi toplama isteksizliği mali farklılaşmaya neden olabilmektedir (Sağbaşı & Bağdigen, 2003: 136). Yerel birim bünyesindeki bireylerin vergi bilinç düzeyi, yerel birimin vergi ahlakı ve vergi toplama gayreti, mali kaynakların oluşmasında belirleyicidir.

### **3. Yatay Eşitsizlik Sorununun Çözümü**

Yatay eşitsizlik sorununu çözümünde, soruna yönelik kamu politikası oluşturulur. Kamu politikaları, mali açıdan zayıf veya harcama ihtiyacı yüksek bölgelerin sorunlarını çözmede rol oynar. Söz konusu kamu politikası, eşitlik sağlayıcı transfer sisteminin geliştirilmesidir. Yatay eşitsizlik sorununun çözümü, ideal idarelerarası yatay mali ilişki programlarının dizayn edilmesini gerektirir. Mali federalizm teorisine göre; regülatif fonksiyona haiz bir merkezi yönetimin tesisi ile yatay eşitsizlik sorunu aşılabilir. Diğer bir anlatımla, kamu ekonomisinin özel piyasa kuramlarından alması ve içselleştirmesi gereken ödünç kurum "regülasyon" kurumudur. Zira yatay eşitsizlik, merkezi hükümet müdahalesini gerektiren bir husustur (Bruce, 2001: 565). Merkezi hükümet yerel birimin finans ihtiyacını karşılamaya ve kapasitesini aşan harcama ihtiyaçların finansını tamamlamaya çalışır ve mali sistemi düzenler.

Mali eşitleme politikalarının gerek etkinlik gerekse adalet sağlama açısından haklı tarafları vardır. Bir kamusal programın değerlendirilmesi, programın iktisadi etkinlik ve gelir bölüşümü açısından etkilerini dengelemeyi gerektirir. Etkinlik açısından mali eşitleme politikalarının mobil vergi tabanı etkisizliğini azalttığı belirtilmektedir. Firmaların yerleşme ve yatırım kararlarında yerel birimin mali yetersizliği firmayı olumsuz etkiliyorsa yatay eşitleme politikası, firmaların mali yetersizliği olan yerel birimlere de taşınmasına neden olur (Ladd, 2005b: 145). Diğer yandan, yatay eşitleme politikaları yeni çarpıklıklara neden olabilir. Yoksul ya da yüksek maliyetle kamusal mal üreten yerel birimlere yapılan yardımlar, söz konusu yerel birimlere yönelecek göçleri olumsuz etkileyebilir (Ladd, 2005b: 145). Mali eşitleme politikalarının adalet sağlama açısından güçlü argümanları vardır. Ülkenin sadece belirli bir kısmında toplanmış olan

doğal kaynakların ve ekonomik avantajların ülke genelindeki yerel birimler arasında dengeli bir şekilde kullanımında yatay eşitleme politikası önemli fonksiyona sahiptir. Bu açıdan yatay eşitleme politikaları eşitlik sağlayıcıdır (Ladd, 2005b: 145).

Transfer mekanizması gelirin yeniden dağıtım rolüne (redistribution) sahiptir. Bir yerel birime yapılan transfer, ilgili birimde yaşayan bireylerin vergi indirimi yaşamaması anlamına gelir. Bu yüzden topluluğun özel gelirinin yapılan transfer miktarı kadar artması gerekir (Oates, 1999: 1129). Transfer mekanizmasına yönelik uygun gelir dağılımının ne olduğu konusu ile ilgili verilecek karar için siyasal karar alma mekanizmasına başvurulması gerekmektedir. Merkezi yönetim tarafından yapılan sosyal harcamalar gelir dağılımını düzeltmede birincil fonksiyona sahipse de transfer mekanizması da gelir dağılımını düzenleyici bir fonksiyona sahiptir (Musgrave, 1959).

Transfer mekanizması yoluyla zengin bir yöreden alınan kaynaklar, yoksul bölgeye aktarılıyorsa adalet artıyor demektir. Neoklasik paradigmaya göre, zengin yörelerin durumunu kötüleştirmeden düşük ve orta gelirli yörelerin iyi duruma getirilmesi gerekmektedir. Bir politikanın sebep olduğu değişimler çoğunlukla karmaşıktır. Zengin bölgelerden, düşük ve orta gelirli yörelere kaynak aktarılırken etkinlik kaybı en az düzeyde olmalıdır. Transfer sisteminin nasıl olması gerektiği konusunda bireyler kendi görüşlerini temsil ettiği partilere oy vererek adalet anlayışını gösterebileceklerdir.

### **3.1. Yatay Eşitsizliğin Tespiti ve Ölçümü**

Yerel kamusal mal üretici birimleri arasında yatay eşitsizliğin çözümü için öncelikle, mukayese yapılabilmesi için yatay eşitsizliğin tespiti ve ölçümü gereklidir.

Bir yerel birimin yatay eşitsiz konumda olup olmadığı gerek harcama yönünden gerekse gelir yönünden mali şartları incelenerek ortaya konur. Vergi toplama kapasitesine bakmadan sadece harcama yönünü dikkate alma hatası, mali şartları belirlemede yanlış yönlendirici olabilir. Örneğin, metropol şehirlerin mali şartlarının ölçülmesi oldukça zor ve önemlidir. Çünkü metropollerdeki iş ve ev banliyöleşmeleri, ilgili yerel birimin vergi tabanını azaltmakta ve yoksul kesimlerin ilgili yerel birimle olan ilişkilerini arttırmaktadır. Yerel mali şartların ölçümünde, yerel yetkililerin kontrolü dahilinde olduğu faktörler ve olası münferit müdahaleleri olabilecek faktörler ölçüme dahil edilmemelidir (Ladd, 2005a: 144).

#### **3.1.1. Harcama Yönü**

Harcama ihtiyaçları farklı olan yerel birimler, yatay eşitsiz birimlerdir ve harcama ihtiyaçları farklı olan yerel birimlerin tespit edilmesi gerekir. Harcama yönünün ölçümü, yerel harcama ihtiyacında farklılığa neden olan faktörlerin ortaya çıkarılmasına dayanır.

Birinci yaklaşım, standart harcama yaklaşımı ile tavsiye edilen standartların gerçekleştirilmesi durumunda ortaya çıkan talep ve maliyet yönlü ihtiyaç farklılığının tespit edilmesidir. Standart harcama yaklaşımı, yerel birimlerin ihtiyaç farklılığına göre sıralanmasına izin verir (Tekeli vd., 2005: 289). Ancak standart harcama ihtiyacının belirlenmesi yerel birimlerin öncelik sıralamasına göre yaptığı kamusal üretimi dikkate almaz.

Maliyet farklılığının olmadığı varsayılırsa yerel birimlerin kişi başına düşen harcamalarının eşit olması gerektiği üzerinde durularak ülke ortalaması ile yerel birimin kişi başına düşen harcaması arasındaki fark hesaplanabilir. Burada ülke ortalaması standartlaştırılmış harcamadır. Her bir fonksiyonel harcama kalemi için ayrı ayrı hesaplanabileceği gibi toplam yerel harcamalar açısından da standartlaştırılmış harcama tutarı belirlenebilir. Bu durumda iş yükü fazla olan bir yerel birim, başka bir yerel birimine göre daha fazla harcama ihtiyacı duyacaktır (Ladd, 2005a: 144). Söz konusu fark, harcama yönünden yatay eşitsizlik belirtisidir. Ortalamadan sapma arttıkça yerel birimler arasında eşit olmayan bir kamusal üretimin olduğu sonucuna ulaşılır.

İkinci yaklaşım, harcama ihtiyaçlarına yönelik özel belirleyiciler kullanmaktır (Shah, 2007: 24). Korelasyon analizi ile harcamalardaki değişimin nedenleri ortaya konabilir. Ya toplam harcamalar ya da belli bir hizmet için yapılan harcamalardaki değişimin nedenleri analiz edilir. Maliyet etkili nedenler ve talep etkili nedenler açıklayıcı değişkenler olarak analize dâhil edilir. Korelasyon analizi sonucunda anlamlı çıkan katsayılar ihtiyaç göstergesi olarak kullanılabilir. İhtiyaç gösterge değerleri sıralanarak, belirli bir değer altında veya üstünde gösterge değerine sahip yerel kamusal mal üretici biriminin ihtiyaç yönünden yatay eşitsiz olduğu kabul edilecektir. Uygulamada kullanılan bazı ihtiyaç göstergeleri şunlardır (Shah, 2007: 24; Ma, 1997: 35-36):

- Nüfus
- Nüfus Yoğunluğu
- Yol Uzunluğu
- Yerleşim Birimi Sayısı
- Yer Faktörleri (Yerel birimin kuzeyde olması, dağlık olması gibi)
- Sosyal Faktörler (Öğrenci sayısı, yaşlı sayısı)
- Kentleşme Faktörleri
- Kamu Çalışanı
- Kişi Başına Düşen Gelir Düzeyi
- Yoksulluk Oranı
- İşsizlik Oranı
- Yüzölçümü

- Bebek Ölüm Oranı
- Yaşam Süresi
- Okullaşma Oranı
- Çeşitli Altyapı Göstergeleri (Karayollarının uzunluğu gibi)
- Kalkınmışlık Düzeyi Göstergeleri (Elektrik tüketimi, telefon hattı sayısı gibi)

Üçüncü yaklaşım, regresyon analiziyle maliyet endeksleri geliştirmektir. Bu yaklaşıma "temsili harcama sistemi" adı verilir. Yerel harcamalar çeşitli fonksiyonlara göre ayrılır. Her fonksiyon için her bölgenin toplam harcaması gerçekçi bir şekilde belirlenir. İlgili ihtiyaç-maliyet faktörleri tanımlanır. Kullanılacak ağırlıklar regresyon modelleriyle belirlenir (Shah, 2007: 25). İlgili yerel birimin ortalama bir yerel birimin maliyetinden farkı, söz konusu yerel birimin karakteristik maliyetini ortaya koyar. Maliyet endeksleriyle harcamalardaki değişimlerin gerçek nedenleri ortaya koyulmaya çalışılır. Örneğin, ücret farklılığı, kira maliyetindeki farklılıklar, düşük gelirli aile çocuk endeksi eğitim alanında yerel birimler arasında maliyet farkı yaratır. Bu yaklaşım, kamusal mal üretimindeki taleysel farklılıkları ortaya koyduğu kadar maliyet farkını da ortaya koymada başarılı bir yöntemdir (Ladd, 2005a: 144). Maliyet endekslerine dayalı olarak belirlenen faktörler, mali yardım politikasına objektiflik kazandırır. Diğer yandan, temsili veri kullanımından doğan problemler bertaraf edilmiş olur. Temsili harcama sistemi aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Shah, 2007: 22):

$$EEx_i = (POP)_x [(PCSE)_{ix} - (PCSE)_{ina}]$$

$EEx_i$  : x yerel yönetimin harcama ihtiyacı

$(POP)_x$ : x yerel yönetimin nüfusu

$(PCSE)_{ix}$ : x yerel yönetiminde kişi başına düşen standardize edilmiş harcama

$(PCSE)_{ina}$ : ulusal kişi başına düşen standardize edilmiş ortalama harcama

Kişi başına düşen harcama ise örneğin şu şekilde tespit edilebilir (Shah, 2007: 22):

$$(PCSE)_x^i = \text{Standart Harcama} \times [(Ulaşım Endeksi \times \text{Ağırlık}_1) + (\text{Eğitim Endeksi} \times \text{Ağırlık}_2) + (\text{Sağlık Endeksi} \times \text{Ağırlık}_3) + (\text{Sosyal Harcama Endeksi} \times \text{Ağırlık}_4) + (\text{Genel Kamu Hizmeti Endeksi} \times \text{Ağırlık}_5)]$$

Ulaşım endeksi, kar yağışlı gün sayısı, otoyol inşaat fiyatı, km<sup>2</sup>ye düşen asfalt yol; eğitim endeksi, 18 yaş altındaki nüfus, nüfus yoğunluğu, eğitim fiyatı, azınlık dili konuşanların oranı; sağlık endeksi, kentsel nüfus yoğunluğu, bebek ölüm oranı, yaşlı nüfus; sosyal harcama endeksi, tek ebeveynli aile sayısı, çocuk esirgeme kurumlarında bulunan nüfus, yoksul nüfus; genel kamu hizmeti endeksi, nüfus, nüfus yoğunluğu, bölgenin coğrafi yapısı, bölgenin iklimi dikkate alınarak hesaplanabilir (Shah, 2007: 22 vd.).

### 3.1.2. Vergi Kapasitesi Yönü

Vergi tabanını belirlemeye yönelik sağlam verinin olmadığı ülkeler için yerel birimde kişi başına düşen gelirin veya kişi başına düşen gayrisafi yurt içi hasılanın tespit edilmesi, vergi toplama kapasitesinin belirlenmesinde en basit yoldur<sup>2</sup> (Shah, 2007: 22). Eğer kişi başına düşen gayrisafi yurt içi hasıla, ortalamanın veya belirli bir değerin altındaysa, o yerel birim yatay eşitsizliğe sahiptir. Ancak kişi başına düşen gayrisafi yurt içi hasıla gibi makro ölçüler, vergi toplama kapasitesini tam yansıtamayacağı yönünde eleştirilir (Shah, 2007: 22).

Diğer bir yöntem, literatürün de üzerinde önemle durduğu yerel birimlerin vergi tabanlarındaki farklılığın tespiti için ekonomik mikro veri kullanılmasıdır. Bu yöntemde genelde "temsili vergi sistemi" adı verilir (Shah, 2007: 22). Bu sistemde, kişi başına düşen vergi (veya daha geniş anlamda kamu alacağı) toplayabilme kapasitesi ağırlıklı ortalamayla tespit edilen potansiyel kişi başına düşen vergi tabanının hesaplanmasıyla belirlenir. Ağırlıklar her vergi için ortalama vergi oranıdır. Bu yaklaşım, bir yerel birimin potansiyel vergi tabanından ortalama bir vergi oranında ne kadar vergi alacağı topladığını ortaya koyar<sup>3</sup>. Ancak bu yaklaşım, ortalama vergi oranının vergi tabanı üzerindeki davranışsal etkilerini veya yerel sakinler üzerindeki zımni yüklerini dikkate almaz. Diğer yandan tanımlanması gereken durumu kolayca ortaya koyması, vergi tabanı ile bağlantı kurması ve iktisatçı olmayanların vergi toplama kapasitesi ile ilgili durumu anlayabilmeleri güçlü yönleridir (Ladd, 2005a: 144).

### 3.2. Transfer Sisteminin Formülasyonu

Birinci formülasyon türü; güvenilir veriye bağlı olarak hem vergi toplama kapasitesi hem de harcama ihtiyaçları baz alınarak transfer formülü belirlenmesidir. En ideal yatay eşitsizliği çözücü transfer sisteminin olduğu ülke olarak gösterilen Avustralya'nın böyle bir transfer formülü vardır (Ma, 1997). Burada formül;  $TR_i = N_i - C_i - OTR_i$  şeklinde basitleştirilebilir. Burada  $TR_i$  yapılacak transfer miktarını;  $N_i$  harcama ihtiyacını;  $C_i$  vergi toplama kapasitesini;  $OTR_i$  yapılan diğer transferleri sembolize etmektedir. Burada  $i$  yerel birimi tanımlamaktadır. Ortaya çıkan ve hesaplanan transfer hakkı toplamına ( $\sum_i TR_i$ ) denk bir miktar belirli bir havuzda toplanan gelirlere göre nasıl dağıtılacağı konusu önemlidir. Çünkü havuz toplam hesaplanan transfer hakkından daha küçük veya daha büyük olabilir. Yaygın olarak kullanılan yöntem, havuzun büyüklüğüne göre transfer hakkını orantılı bir şekilde dağıtmaktır:  $[ATR_i = (TT/\sum_i TR_i)TR_i]$

---

<sup>2</sup> Sağbaş ve Bağdigen (2003), vergileme kapasitesi açısından yerel birimler arasındaki farklılıkların nedenlerini incelemiştir. Sağbaş & Bağdigen (2003), vergileme kapasitesini etkileyen değişkenlerin kişi başına yerel gayrisafi yurt içi hasıla, kişi başına düşen gelir ve kurumlar vergisi, sanai, ticari ve mali sektörde çalışan sayısı, turizm ve ticaret merkezi olma özelliği taşıma, bağımlı yaş oranı ve kentleşme oranı olduğunu belirlemiştir. Bağımlı yaş oranı ve kentleşme oranı vergileme kapasitesi ile ters orantılıyken diğerleri doğru orantılıdır. Tekeli vd., (2005) çalışmasında, kişi başına bölgesel gayrisafi yurt içi hasıla değerini mali kapasite göstergesi olarak kullanmıştır.

<sup>3</sup> Bu tür bir sistem hem vergi oranlarının tektipliği hem de yerel vergi tabanına ilişkin veri eksikliği nedeni ile Türkiye'de uygulanabilir değildir (Neyaptı, 2005: 108).

TT havuzun boyutunu,  $\sum_i TR_i$  hesaplanan toplam transfer hakkını,  $ATR_i$  aktarılabacak transfer miktarını göstermektedir (Ma, 1997).

İkinci formülasyon türü, sadece vergi toplama kapasitesi dikkate alınarak transfer formülü ortaya konmasıdır. Bu sistemi en iyi kurgulayan ülkelerden biri Kanada'dır (Ma, 1997). Bu tür formülasyonda harcama ihtiyaçları için veriye gereksinim duyulmaz. Tüm yerel birimlerin aynı harcama ihtiyacı içinde oldukları varsayılır. Söz konusu formülün tipik bir örneği şudur ve Kanada'da bu formülasyona "temsili vergi sistemi" adı verilir. Formül;  $TR_i = P_i (B/P - B_i/P_i)t$  şeklinde basitleştirilerek yazılabilir. Burada  $P_i$ , yerel birimin nüfusunu,  $B_i$  yerel birimin vergi tabanını,  $P$  ülkenin toplam nüfusunu,  $B$  ülkenin toplam vergi tabanını,  $t$  ülkenin vergi tabanı üzerindeki ortalama efektif vergi oranını sembolize etmektedir. Bu transfer formülasyonu ile vergi toplama kapasitesi açısından ulusal ortalamanın altında kalan yerel birimler ulusal ortalamaya çekilecektir. Kanada'da ortalamanın altında kalan yerel birimler merkezi yönetimden transfer almakta, ortalamanın üstünde kalan yerel birimler merkezi yönetimden transfer almamaktadır. Ancak transfer için ortalamanın üstünde kalan yerel birimlerin havuza katkısı söz konusu değildir (Ma, 1997; Tekeli vd., 2005: 284).

Üçüncü yol, herhangi bir formülasyon geliştirmeyip sadece ihtiyaç göstergeleri üzerinden bir transfer sistemi kurgulamaktır. Hem harcama ihtiyacının hem de vergi toplama kapasitesinin belirlenemediği ülkelerde sadece harcama ihtiyacı göstergeleri üzerinden transfer yapılır. Hindistan, İtalya ve İspanya sadece harcama ihtiyacı göstergeleri üzerinden yatay eşitliği sağlayan ülkelere örnektir. Burada, yerel birimlerin ihtiyaçlarını yansıtacak göstergelere ihtiyaç vardır. Hangi göstergelerin seçileceği ve hangi göstergelerin ne kadar ağırlıkta alınacağı ülkenin yapısı ve yerel özellikler dikkatle incelenerek belirlenmelidir (Ma, 1997).

Dördüncü yol ise sadece nüfus kriteri kullanılarak kişi başına düşen transfer miktarının hesaplanmasıdır. Diğer üç yöntemle göre en zayıf olanıdır. Yerel birimlerin ne kadar transfere ihtiyacı olduğu belirsizdir. Gerekinden fazla transfer alabilecekleri gibi gerekinden az transfer almakta da olabilirler. Nüfus kriterine dayalı transfer, yatay eşitsizliği tamamen giderici bir özelliğe sahip değildir, sadece bölgesel eşitsizliğin azaltılmasına yardımcı olabilir (Ma, 1997: 36).

### 3.3. Transfer Türünün Tespiti

Yatay eşitsizliği giderici veya azaltıcı eşitleme programı için yatay eşitsizlik miktarı ve transfer yöntemi belirlendikten sonra yapılması gereken teoriye göre, transfer türünün belirlenmesidir. Uygulamada görülen iki transfer türü vardır: a) Şartsız transfer, b) Şartlı transfer.

Şartsız transferlerin varlık nedeni yatay eşitsizlik sorununu çözmektir (Due & Friedlaender, 1977: 460; Tablo 1). Şartsız transferler, herhangi bir kamusal mal üretimine özgülenmemiş, nasıl harcanması gerektiği belirlenmemiş veya minimum düzeyde üretilmesi gereken herhangi bir kamusal mal için kullanma şartı olmaksızın

yerel birimlerce kullanılan kaynaklardır. Şartsız transferlerde herhangi bir harcama alanında minimum harcama şartı beklenmez. Yerel birim herhangi bir yasal zorunluluğa bağlı olmaksızın kendi idaresiyle harcamada bulunur. Bu tür hibeler, yerel birimde yaşayan sakinler açısından vergi indirimi özelliği gösterebilir. Hizmetlerin finansmanında yerel halkın vergi yükünün ağırlaşması önlenmektedir (Litvack & Seddon, 2004: 27).

Teoriye göre, şartsız transferler<sup>4</sup> mali eşitlemeyi sağlamak için uygun bir araçtır (Oates, 1999: 1127). Yüksek mali ihtiyaca sahip ancak mali kapasitesi yetersiz olan yerel birimlere zengin yerel birimlerden fon aktarılır.

**Tablo 1: Transfer Türleri ve Örnek Ülke Uygulamaları**

Transfer Nedeni	Transfer Türü	İyi Örnek	Sakınılması Gereken
Bölgesel mali farklılığı azaltmak	*Şartsız transfer *Mali kapasite eşitleme transferi	Avustralya, Kanada ve Almanya mali eşitleme programları	Çok faktöre dayalı gelir paylaşımı sistemi
Fayda taşmasını dengelemek	*Açık uçlu eşleme transferi (yararları dışarı çıkaran bir eşitleme oranı)	Güney Afrika'da eğitim hastanelerine yapılan transferler	
Ulusal minimum standardı sağlamak	*Şartlı blok transferler (hizmet standardında şartlara dayalı)	Endonezya yol ve ilköğretim transferleri; Şili, Kolombiya ve Güney Afrika eğitim transferleri	Harcamaya dayalı şartlar belirleme; geçici transfer
Ulusal önceliklerin olduğu alanlarda yerel öncelikleri etkilemek	*Açık uçlu eşleme transferi (tercihen mali kapasite ile ters orantılı olarak eşleme oranı)	Kanada-sosyal hizmetlere yönelik transferler	Geçici transfer

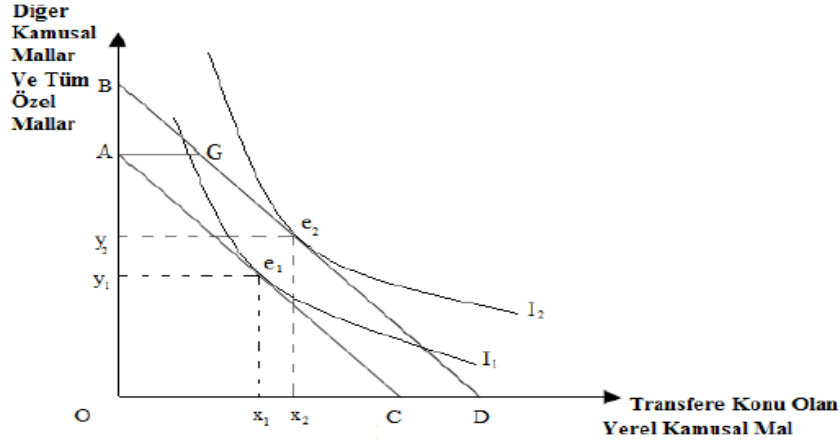
**Kaynak:** Litvack & Seddon, 2004: 30.

Transfer öncesi ve transfer sonrası durumu gösteren Şekil 1'de, hem şartsız transferlerin hem de şartlı transferlerin ekonomik etkisi ortaya konmaktadır. Şekilde transfere konu olan kamusal mal X, diğer kamusal mallar ve tüm özel mallar Y ile gösterilmiştir.  $I_2$  farksızlık eğrisi,  $I_1$  farksızlık eğrisine göre daha yüksek bir refah sunar. AC ve BD eğrileri maksimum X ve Y miktarını gösteren yerel kamusal mal üretici birimin alternatif bütçe doğrularıdır. X ve Y'nin fiyatlarının sabit olduğu varsayılır. Eşitlik, bütçe doğrusu ile farksızlık eğrisinin kesiştiği bir noktada ortaya çıkar (Marjinal dönüşüm oranının marjinal ikame oranına eşit olduğu nokta). Şekilde AB veya CD miktarında şartsız transfer yerel birim tarafından alınmıştır. AC transfer öncesi bütçe doğrusu, BD transfer sonrası bütçe doğrusunu gösterir. Bütçe doğrusunun paralel bir şekilde kaymasının sebebi, şartsız transferin X ve Y mallarının ilgili fiyatlarında bir değişikliğe neden olmamasıdır.

<sup>4</sup> Geleneksel görüşe göre, şartsız transferler sadece gelir etkisine sahiptir. Şartsız transferler yerel birim sakinlerine yapılan doğrudan yardıma eşdeğer etkilere sahiptir (Stiglitz, 2000: 752).



**Şekil 1: Şartsız ve Şartlı Transferlerin Ekonomik Etkisi**



**Kaynak:** Bailey, 1999: 186.

Transfer öncesi  $x_1$  kadar X tüketilirken,  $y_1$  kadar Y tüketilmekte ve denge noktası  $e_1$  olmaktadır. Transfer sonrası ise  $x_2$  kadar X tüketilirken,  $y_2$  kadar Y tüketilmektedir. Burada denge noktası  $e_2$ 'dir. Medyan seçmenin eğilimi  $e_2$ 'ye kayar. Bu denge, yerel malla ilgili daha yüksek düzeyde bir harcama yapılması ve diğer kamusal mallar ile özel malların kişi başına tüketim düzeyinin yükselmesi anlamına gelmektedir. Şartsız transferler ile kamu harcamaları, öz gelirlerdeki artışın etkisinden daha çok miktarda bir artışla sonuçlanacaktır<sup>5</sup>. Ancak, kamu harcamalarındaki artış, şartsız transferden daha az miktarda bir artışa neden olur. Şartsız transfer, bireylerden alınan vergi oranının düşmesi anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, yerel vergilemede azalma meydana gelir (Stiglitz, 2000: 744). Bunun anlamı, yerel birime yapılan transferin politik, teknik veya bürokratik nedenlerle yerel harcamalarda, özgelir kaynaklı meydana gelen harcama artışından daha fazla harcama artışına neden olmasıdır (Litvack & Seddon, 2004: 27; Bailey, 1999: 233).

Şartsız transferler, yerel birimlerin kamusal mal üretimini gelir etkisi ve fiyat etkisi açısından uyarır. Söz konusu uyarma, yapılan şartsız transfer nedeniyle yerel topluluğun öz gelirlerinin toplanması gayreti üzerindeki olumsuz etki meydana gelmesiyle (gelir etkisi) ve/veya transfer nedeniyle yerel birimin ürettiği kamu maliyle ilgili ortalama fiyatların azalmasıyla (fiyat etkisi) meydana gelir. İkame etkisi ise, transferlerin öz gelirlerin yerine geçmesi olarak tanımlanmaktadır (Dahlby, 2011: 307). Yerel harcamaları uyararak için ödenen transfer, özel sektör çıktılarına yönelik

<sup>5</sup> Bu etkiye sinek kağıdı etkisi denir. Şartsız transferlerin öz gelirlerdeki götürü bir artışla aynı etkileri doğuracağı iddiası yanlış olabilir. Şartsız transferlerin varlığı halinde seçmenler, kamu harcamalarının gerçek marjinal fiyatını algılayamazlar. Marjinal maliyetler, ortalama maliyetleri aşar ve seçmenler ortalama maliyeti, marjinal maliyete göre daha fazla fark eder. İkincisi, kısa dönemde kamu bürokratlarının bütçeler üzerinde önemli etkileri vardır. Eğer bürokratların ek fonları olursa, seçmenler bunu hemen öğrenemezler ve öğrenmiş olsalar dahi fonu kendilerine aktaracak yaptırım araçları yoktur (Stiglitz, 2000: 748; Holcombe, 2006: 494).

harcamaları da uyarabilir. Aynı zamanda, yerel harcamaları uyararak için ödenen transfer, yerel vergilendirmenin azalmasına zemin hazırlayabilir (Bailey, 1999: 184). Transferler, transfer yapılan bölgede ev fiyatlarını arttırabilir. Ancak bu konu tartışmalıdır (Ladd, 2005b: 145).

Şartlı transferlerde ise bütçe doğrusu, şartsız transferlere göre farklılık gösterir. Şartlı transferde transfer miktarının sadece X için harcanması öngörüldüğünden ikinci bütçe doğrusu AGD biçiminde olacaktır. Y'nin tüketimi belirli bir noktaya kadar olabilecektir ve bu nokta ilk bütçe doğrusunda Y tüketiminin maksimum olduğu yerdir. Transfer nedeniyle medyan seçiminde gelir etkisi ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan gelir etkisi nedeniyle gelirin bir kısmını X'e bir kısmını Y'ye ayırmıştır. Şekilde Y eksenini diğer tüm özel ve kamusal malları içermektedir. Şartlı transferin gerçekleşmesi durumunda diğer kamusal malların tüketimi artar. Y eksenini sadece özel firmalarca üretilen mallardan ibaret olduğu düşünülürse ek Y kamusal harcama yapmak yerine yerel vergilendirmede bir azalma meydana gelmiştir. Sonuç olarak Y'nin  $Y_1$ 'den  $Y_2$ 'ye kayması, yerel vergilemede bir azalma ve yerel birim tarafından sunulan diğer çıktılarda bir artış anlamına gelir (Bailey, 1999: 187).

Mali eşitlemeye yönelik şartsız transferler idareler arası rekabetin oluşmasına ve dolayısıyla etkinliğin artmasına yardımcı olabilir (Oates, 1999: 1127). Ancak bazı iktisatçılara göre, mali eşitleme programları yoksul bölgelerin ekonomik gelişimini sekteye uğratabilir (Oates, 1999: 1129).

Şartlı transferler, genel olarak idareler arası mali kapasite eşitsizliği sorununa çözüm getirici bir fonksiyona sahip değildir (Due & Friedlaender, 1977: 465). Şartlı transferler, belirli kamusal mal ve hizmetlerin minimum standartlarda üretilmesini sağlamak amacıyla kullanılabilir gibi daha çok erdemli mal üretiminin teşviki ve dışsalıkların içselleştirilmesi amacıyla da kullanılmaktadır (Bailey, 1999: 180). Şartlı transferler, sadece verilmiş amacına uygun olarak kullanılabilen fonlardır. Bu tür fonların özelliği belediye hizmetleri, eğitim, sağlık, bayındırlık gibi belirli fonksiyonun üretimine özgülenmiş olmasına bağlıdır. Şartlı transferler, yerel birimlere aktarılan kaynak önceden tespit edilmiş bir miktardır ve yardım olarak aktarılacak kaynağın iktisadi dalgalanmalardan etkilenmesi söz konusu değildir<sup>6</sup>. Teoriye göre, kamusal harcamalar hibe miktarını aşamaz. Ancak pratikte özellikle altyapı gibi harcamalarda hibe miktarının aşılabildiği görülmektedir. Belirli bir harcama sonucu hibe miktarının tamamı kullanılmamışsa kalan miktar başka bir kullanıma yönlendirilebilir. Şartlı transferlere bağlı harcamalarda artış, bir önceki dönem yapılan söz konusu harcamalar ile hibe arasındaki marjinal farklılık kadar olur (Litvack & Seddon, 2004: 27). Şartlı transferler, yerel birimlerin kamusal mal üretimindeki önceliklerini saptırır. Şartlı transferler yerel birim bütçesinin büyük bir kısmını teşkil ediyorsa kamusal malları kendi öncelikleri doğrultusunda üretemeyecek, transfer hangi koşula bağlandıysa o alanlarda faaliyete girecektir.

---

<sup>6</sup> Bu tür kaynak aktarımının kararı çoğu zaman politik bir karar alma sürecini gerektirdiğinden merkezi yönetim ile yerel birimler arasında pazarlık sebebi olmaktadır. Merkezi yönetim, yerel birimlerin kendi politika öncelikleri doğrultusunda faaliyetlerini sağlar.

Eşleme (oransal) transferi, şartlı transferlerin bir alt kategorisi olup yerel birimle maliyet paylaşma programıdır. Özel bir amaç için fon kullanılır ve belirli bir dereceye kadar kullanıcı yerel birim hizmetine yardım edilir. Eşleme transferi genellikle fayda taşmaları nedeniyle ortaya çıkan maliyetleri gidermek için kullanılır. Eşleme oranının büyüklüğü taşma oranının derecesini yansıtır (Oates, 1999: 1127). Eşleme transferleri, yerel öncelikleri etkiler ve taşma etkisini bertaraf etmede bir çözüm sunar (Litvack & Seddon, 2004: 30). Eşleme transferleri, merkezi yönetimin transfer konusu hizmete yaptığı katkının türüne bağlı olarak açık uçlu veya kapalı uçlu olabilir. Açık uçlu eşlemede, kamu hizmetine harcanan para arttıkça yerel birimlere yapılacak transferin miktarı artar. Kapalı uçlu eşlemede ise yardımın belirlenmiş bir üst sınırı vardır (Ulusoy & Akdemir, 2007: 101). Eşleme transferleri, yatay eşitsizliğin çözümüne yönelik bir transfer yöntemi değildir. Dahası eşleme transferleri, zengin yörelerle yoksul yöreler arasındaki kaynak dağılımını daha da olumsuz etkileyebilir. Zengin yöreler, eşleme transferinden daha çok yararlanma gayreti içinde olabilirler. Ancak eşleme oranları belirlenerek yöreler arasındaki eşitsizlik sorunu telafi edilebilir. Eşleme (oransal) transferler, yardım yapılmış kamusal mala ilişkin mutlak ve ilgili maliyetlerin azalmasına neden olur ve medyan seçmeni tüketim yapması yönünde cesaretlendirir. Yardım yapılmış kamusal mala ilişkin fiyatlar düştüğünden Y karşısında X'in tüketimi daha da artar (Şekil 1). İkame etkisi nedeniyle eşleme transferinde bütçe doğrusunun eğimi değişir ve X'e ilişkin maksimum tüketilebilirlik noktası artar (Bailey, 1999: 189). Eşleme transferi, şartlı ve şartsız transferlere göre yerel yönetim harcamalarını daha canlandırıcı etkiye sahiptir. Ancak bireye faydası açısından şartsız transferler, eşleme transferlere göre daha iyidir (Stiglitz, 2000: 747).

### 3.4. Transferin Kaynağı

Merkezi yönetim transfer kaynağını ya tamamen kendi bütçesinden karşılayabilir (paternal yöntem) ya da yerel birimlerin elde ettiği gelirlerin bir kısmını bir havuzda toplayarak (fraternal yöntem) eşit bir şekilde veya az geliri olan yerel birimler lehine (Robin Hood yöntemi) tekrar dağıtabilir (Shah, 2007). Merkezi yönetim, yerel gelirlerin bir kısmının sabit bir vergi oranı ile toplanmasını ve buna bağlı olarak dağıtılmasını öngörebilir veya yerel birimler yerel gelirlerin bir kısmının sabit bir vergi oranı ile toplanmasını kararlaştırabilir. Uygulamada sık görülen eğilim, bir paternal yöntem olan gelir paylaşım yöntemidir. Ancak pek çok gelişmekte olan ülkede gelir paylaşım yöntemi sorunlar içermektedir. Ulusal vergi programlarına göre belirlendiklerinden yerellikten uzaktırlar. Gelir paylaşım yöntemi, mali yerelleşmeden beklenen etkinliği azaltır ve hesap verilebilirlik unsurunu yok eder. Çünkü bir bölgedeki vergilerin merkezin eliyle toplandığı bu yöntem, yerel düzeyde meydana gelen fayda ve maliyet arasındaki arzulanana bağlı kırır. Gelir paylaşım yöntemi, yerel birimlerin harcama yapma özerkliğini azaltır. Dahası şarta dayalı gelir paylaşım yöntemi ile mali yerelleşme aşınır (De Mello, 2000: 367). Ancak şarta dayalı gelir paylaşımı, saydamlık ve hesap verilebilirlik hususunda olanak sağlar. Şarta dayalı gelir paylaşımı, yerel tercihlerden ve önceliklerden çok, merkezin tercihlerini yansıtır. Aslolan, gelir

paylaşımında herhangi bir şartın olmamasıdır. Ancak şarta dayalı olmamasının da birtakım maliyetleri vardır. Merkezce gönderilen kaynak etkin kullanılmayabilir ya da harcama tercihlerinde uyumsuzluk nedeniyle merkezi yönetimin elde etmek istediği faydayı azaltabilir.

#### 4. Transfer Sisteminin Yapısı

Teoriye göre, aşağıda sayılan karakteristik özelliklerin yerel kamusal mal üretici birimleri arasındaki ideal transfer sisteminde olması gerekmektedir (Litvack & Seddon, 2004: 29).

- Transfer sistemi objektif bir şekilde açıkça tanımlanmalı ve iyi kurgulanmış bir formüle dayandırılmalıdır. Merkezi yönetim ile yerel yönetim birimleri arasında gizli, siyasi müzakerelere konu edilmemelidir. Transfer sistemi ya sadece merkezi hükümet tarafından ya transfer komisyonu tarafından ya da merkezi ile yerel karar mekanizmalarının bir araya gelmesiyle belirlenebilir.

- Transferler yıldan yıla rasyonel yerel bütçe yapmaya izin vermesi açısından istikrarlı bir yapıda olmalıdır. Ancak transferler, aynı zamanda yeterince esnek yapıda olmadır ki ulusal istikrar hedefleri yerel mali düzenlemeler nedeniyle tehdit altında olmasın. Söz konusu iki hususun sağlanabilmesi için toplam merkezi hükümet gelirlerinin sabit bir oranı her yıl yerel birimlere aktarılmalıdır ve periyodik olarak belirli aralıklarla yeniden müzakere edilmelidir.

- Transfer sistemi için geliştirilen formül saydam olmalı, güvenilir faktörler tespit edilmeli ve mümkün olduğunca basit olmalıdır. Gelişmekte olan ülkelerde karmaşık formüller uygulanabilir veya inandırıcı olmayabilir.

- Eğer birkaç hedef için transfer uygulanmak isteniyorsa farklı transfer sistemleri tasarlanmalıdır.

Shah'a (1994) göre, yerel birimler bağımsız hareket edebilme özelliğini sürdürebilmeli ve önceliklerini kendileri belirleyebilmelidir. Transfer programları kısıtlayıcı olmamalıdır. Yerel birimler belirlenen sorumlulukları yerine getirebilecek şekilde gelir yeterliliğine sahip olmalıdır. Tahsis edilen fonlar yerel birimin mali ihtiyacıyla doğru orantılı, vergi kapasitesiyle ters orantılı olmalıdır. Yerel birimlerin beş yıllık finansal öngörü yapabileceği şekilde transfer sistemi kurulmalıdır. Transfer sisteminin tasarımı, sağlam mali yönetim için teşvikler sağlamalıdır. Transfer sistemi merkezi politikaların olumsuz etkilenmemesini sağlamaya yönelik dizayn edilmelidir. Transfer sistemiyle yerel birime gönderilen kaynak farklı sektörlerdeki veya farklı türdeki fonksiyonlardaki kaynak dağılımı eğilimlerini etkilememelidir (Shah, 1994: 45). Transferler, mali özerkliği kısmen zedeleyen bir özelliğe sahiptir. Ancak iyi tasarlanmış bir formül hem mali yerelleşmeyi disipline edici hem de onu tamamlayıcı bir araçtır (Neyaptı, 2005: 107).

İyi tasarlanmış bir formül, aynı zamanda yerel birimler üzerinde sıkı bütçe kısıtı benzeri bir sınır oluşturur (Neyaptı, 2005: 107). Mali yerelleşmeden beklenen iyi yönetişimin sağlanmasına, sıkı bütçe sınırı sağlayan formül sistemiyle katkıda bulunulur.

Transfer programı, yerel harcama düzeyini etkilemeyecek şekilde dizayn edilmelidir (Due & Friedlaender, 1977: 461). Ancak bir transfer programının en büyük riski, yerel birimin harcama yönetim özerkliğini azaltması tehlikesidir. Yerel tercihler ve gereklilikler yerini merkezi önceliklere bırakabilir ve transfer programı merkezi idarenin önceliklerini yansıtabilir (De Mello, 2000: 367).

Formüle yerel birimin vergi toplama gayretine dair bir eklenti yapılmalıdır. Çünkü yerel birimin merkezi yönetimden alacağı kaynak, yerel birimin vergi toplama gayretini olumsuz etkileyebilir (Due & Friedlaender, 1977: 465). Transfer sisteminin yönetiminde yerel birimlere sistemde değişiklik yapma yetkisi verilebilir (Yılmaz, 2003: 12). Söz konusu husus, mali yerelleşme açısından olumlu etki sağlar. Kişi başına düşen gelir ile kişi başına düşen yardım miktarı arasında negatif bir ilişki olmalıdır ki, yatay eşitlemeden söz edilebilsin. Ancak yapılan çoğu ampirik çalışmada tam tersi durumla karşılaşmaktadır (Hyman, 1990: 661). Kamu tercihi teorisine göre, performans odaklı transfer sistemi ile hesap verilebilir bir yapı oluşturulmalıdır (Shah, 2007: 9). Eşitlik sağlayıcı transfer, serbest göçün yol açtığı dengesizlikleri gidererek ekonomik etkinliğe katkıda bulunur (Petchey, 1993: 354). Transferin şartlı veya şartsız ya da açık uçlu veya kapalı uçlu eşleme yardımı şeklinde olması farklı sonuçlar ortaya koyabilir. De Mello & Barenstein'a göre (2001), merkezi yönetimden alınan şartsız transferlerin toplam gelir içindeki payı ne kadar büyükse mali yerelleşme ile ekonomik büyüme arasında o kadar pozitif ilişki vardır.

## 5. Sonuç

Yerel yönetimler ekonomisi teorisine göre, yerel sistemde var olan yatay eşitsizliğin çözümü için öncelikle yatay eşitsizliğin tespiti ve ölçümü yapılması gerekir. Bir yerel kamusal mal üretici birimin yatay eşitsiz olduğu ortaya çıkması durumunda bir transfer yöntemine göre söz konusu yerel kamusal mal üretici birimine kaynak aktarılması sağlanmalıdır. Söz konusu kaynak, merkezi hükümet bütçesinden aktarılabilirdiği gibi yerel kamusal mal üretici birimlerin bütçelerinden oluşturulan bir havuzdan da sağlanabilir. Bunun yanında yerel yönetimler ekonomisi teorisine göre, herhangi bir şarta bağlı olmadan ilgili yerel kamusal mal üretici birimine kaynak aktarımı yapılmalıdır. Sinek kâğıdı etkisi adı verilen söz konusu muhtemel sorun nedeniyle şartsız kaynak aktarımına dayalı transfer sisteminde kamusal harcamalarda meydana gelen artış, yerel topluluğun öz gelirinde meydana gelen artışın etkisinden daha büyük artışa neden olabilir. Söz konusu durumdan sakınılması için, transfer formülasyonu vergi toplama gayreti ile ilişkilendirilebilir. Vergi toplama gayreti daha fazla olan bir yerel birimin prestij yatırımlarına yönelik ödüllendirme kalemi getirilebilir.

Transfer sistemi vergiler ile kamusal mal tüketimi arasındaki bağı kopartır. Çünkü transfer odaklı yerel yönetim harcama sistemlerinin kurulması, yerel yönetimler ekonomisinin temel nüvesi olan vergi-yerel kamusal mal tüketimi ilişkisini zedeler. Bu durumda vergi-fiyat ile yerel kamusal mal odaklı kamu ekonomisi pratikte kurulamaz. Yerel kamusal mal üretimi, yerel mükellefin vergilendirilmesi ile gerçekleşmediğinden siyasi aktörlerin sorumluluğu da ortadan kalkar. Söz konusu durum, Kamu Tercihi Teorisi açısından kamu ekonomisinde etkinsizliğin bir nedeni olarak gösterilir. Kamu Tercihi Teorisi'ne göre, yatay eşitsizliği giderici ya da azaltıcı kamu politikasını benimsemiş kamu ekonomisinde böylelikle birtakım yeni etkinsizlik sorunlarıyla karşılaşılır. Kamu Tercihi Teorisi, birçok kurumsal bileşenden yoksun bir yatay eşitsizlik çözücü kamu politikasının mükemmel sorun çözücü olmadığını ileri sürer. İlgili kamu politikasının kamu ekonomisinde etkinliğinden bahsedebilmek için uygun kurumların inşası gerekir. Dahası transfer sistemi, toplanan yerel vergi miktarının azalması ve yerel kamusal mal üretiminin artmasına yol açacağından etkin olmayan bir kamu ekonomisi ortaya çıkar.

Kamu Tercihi Teorisi'ne göre kendi çıkarlarını düşünen yerel kamusal mal üretici birimleri transfer sistemini kötüye kullanabilirler. Transfer sisteminde, yerel kamusal mal üretici birimlerini bağlayıcı herhangi bir düzenleme olmadığı sürece asimetrik bilgi sorunlarıyla karşı karşıya kalınabilir. Herhangi bir yerel birimin transfer sistemini kötüye kullanması ahlaki tehlike içermektedir. Yerel birimler, kaynağı kullanma konusunda gereken hassasiyeti göstermeyebilir ve etkin olmayan bir kamusal harcama gerçekleştirebilir. Kaynak aktarımı yapıldığı halde bir yerel kamusal mal üretici birimi için yatay iyileşme sağlamaması halinde yerel birimi cezalandırıcı yani uygulama yaptırımını içeren formül kaleminin var olması gerekmektedir. Bu husus, bir kontrol mekanizması işlevi görür.

Transfer sistemi kurgulanırken transfer sisteminin ekonomik yansımaları da dikkate alınmalıdır. Transfer mekanizması, yerel düzeyde finanse edilmeyen bir yerel faaliyetin yanlış fiyat sinyalleri vermesine ve söz konusu yöre piyasasının olması gerekenden farklı dengelenmesine neden olabilir.

Eşitlik odaklı formülde ulusal merkez haline gelmiş yerel birimlere görece daha az kaynak aktarılmalıdır. Böylece idareler arası eşitlik kurulabilir. Mali yerelleşme düzeyini olumlu etkileyen transfer sistemi tasarlanmalıdır. Bu yüzden şartsız transferler, şartlı transferlere tercih edilmelidir. Ancak bu durumda, idarelerarası transfer sistemi kurgulamak yerel kamu üretici birimleri arasındaki yarış olumsuz etkileyebilir çünkü yerel vergiler ve harcamalar ülke içinde daha homojen hale gelebilir. Bu etkiyi bertaraf etmek zordur.

Eşitlik sağlayıcı transfer sistemi makroekonomik dengeleri olumsuz etkilemeyecek şekilde dizayn edilmelidir. Kamusal harcamalarda konjonktürel artışlara neden olmayacak bir hibe havuzu tasarlanmalıdır. Bu yüzden, birkaç vergi türünden oluşan bir havuz yerine geniş tabanlı bir havuz tercih edilmelidir. Makro değişkenleri etkilememesi için transferler, merkezi yönetimce bazı özel koşullara dayandırılabilir ancak özellikle eşitlik sağlayıcı transferlerde özel şartların varlığı istenmemektedir.

Yerel harcamaların maliyetleri, vergi mükellefi-tüketiciler tarafından algılanmadığından mali yerelleşme sürecine olumsuz etkide bulunabilir. Transfer yöntemiyle, faaliyetler merkezden finanse edildiği için, yerel ihtiyaç ve tercihlere yeterince cevap veremeyebilir. Yerel harcama faaliyetlerinin içselleştirilmesi söz konusu olmadığında kaynak tahsisinde etkinliğe ve hesap verilebilirlik hususuna olumlu katkıda bulunulamaz. Transfer sistemi, yerel üretici birimin ürettiği bir kamusal malın finansmanına tüm ülke halkının katılmasına yani mali illüzyona neden olur. Bu etkiyi bertaraf etmek oldukça zordur.

Transferle yerel birimlere gönderilen kaynak, yatay eşitsizlik özelliği gösteren yerel birimlerin, yatay eşitsizlik düzeyinin daha da artmasına neden olabilir. Böyle bir durumda düşük gelirli bölgelerin merkezi yönetime daha fazla bağımlı hale gelmesi söz konusu olur. Yerel birimler arasındaki mali uyumsuzluğun daha fazla derinleşmesi, mali göç mekanizmasını da olumsuz etkiler. Daha kaliteli kamusal mal üreten alanlara göç etmesi gereken iktisadi ajanlar, yerlerinde kalabilirler. Yatay eşitsizliğe sahip ancak coğrafi ve iktisadi açıdan potansiyele sahip yöreler göç alırsa transfer sisteminden gelen kaynak, mali yerelleşme açısından olumlu sonuçlar doğurabilir.

Transfer sisteminde geliştirilecek formülde gelişmişlik endeksine yer verilmelidir. Diğer bir deyişle, yatay eşitlemeden söz edilebilmesi için, söz konusu yerel kamusal mal üretici biriminde kişi başına düşen gelir ile kişi başına düşen yardım miktarı arasında negatif bir ilişki olmalıdır. Diğer yandan, transfer sisteminin yönetiminde yerel birimlere aktif rol verilerek gerektiğinde sistemde değişiklik yapma yetkisi getirilebilir. Söz konusu husus, mali yerelleşme açısından olumlu etki sağlar.

## Kaynakça

- Bailey, J.S. (1999). *Local Government Economics*, Macmillan Press Ltd, London.
- Bruce, N. (2001). *Public Finance and the American Economy*, Addison Wesley, Boston.
- Dahlby, B. (2011). "The Marginal Cost of Public Funds and the Flypaper Effect", *Int Tax Public Finance*, 18, 304-321.
- Due, J.F. & Friedlaender, A.F. (1977). *Government Finance Economics of the Public Sector*, Sixth Edition, Richard D. Irwin Inc.
- Grossman, P.J. (1987). "A Political Theory of Intergovernmental Grants", *The University of Adelaide*, Working Paper 87-6.
- Holcombe, R.G. (2006). *Public Sector Economics: The Role of Government in the American Economy*, Pearson Education.
- Hyman, D.N. (1990). *Public Finance*, The Dryden Press, Chicago.
- Ladd, H.F. (2005a). "Fiscal Disparities", *The Encyclopedia of Taxation And Tax Policy* (Ed.) Cordes J.J., Ebel R.D., Gravelle J.G., The Urban Institute Press, Washington.

- Ladd, H.F. (2005b). "Fiscal Equalization", *The Encyclopedia of Taxation And Tax Policy* (Ed.) Cordes J.J., Ebel R.D., Gravelle J.G., The Urban Institute Press, Washington.
- Litvack, J. & Seddon, J. (2004). *Desantralization Briefing Notes*, World Bank Institute.
- Ma, J. (1997). *Intergovernmental Fiscal Transfer: A Comparison of Nine Countries*, World Bank.
- Martin, R. & Sunley, P. (1998). "Slow Convergence? Post-Neoclassical Endogenous Growth Theory and Regional Development", *Economic Geography*, 74, 201-227.
- Musgrave, R.A. (1959). *Kamu Maliyesi Teorisi*, (Çev.) O. Şener & Y. Methibay, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Neyaptı, B. (2005). "Mali Yerelleşme Aracılığı ile Mali Eşitleme", *Mali Yerelleşme: Yoksulluk ve Bölgesel Eşitsizlik Sorunlarının Çözümü İçin Yeni Yaklaşım*, TESEV Yayınları, İstanbul, 104-127.
- Oates, W.E. (1999). "An Essay on Fiscal Federalism", *Journal of Economic Literature*, September, 37(3), 1120-1149.
- Oates, W.E. (2006). "The Many Faces of Tiebout Model, The Tiebout Model at Fifty" (Ed.) Fischel W.A., Cambridge MA, Lincoln Institute of Land Policy, 21-45.
- Özel, M. (2009). "Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de Bölgelerarası Dengesizlik ve Yeni Yönetimsel Birim Arayışları", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 64(01), 165-199.
- Öztürk, L. (2006). "Geçiş Ekonomilerinde Bölgelerarası Dengesizlikler: Bir Neden Olarak Piyasa Ekonomisi", *Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 21-35.
- Sağbaşı, İ. & Bağdigen, M. (2003), *Local Government Finance in Turkey*, İstanbul Metropolitan Municipality, Directorate for Research.
- Shah, A. (2007). "A Practitioner's Guide to Intergovernmental Fiscal Transfers", *Intergovernmental Fiscal Transfers* (Ed. Boadway, R. & Shah, A.)
- Stiglitz, J.E. (2000). *Economics of the Public Sector*, W.W. Norton Company, New York.
- Tekeli, R., Acartürk, E. & Görmüş, Ş. (2005). "İdarelerarası Mali Yardım Dağıtım Sisteminin Yeniden Yapılandırılması ve Bütçenin Mali Yardım Yoluyla Türkiye'de Bölgelerarası Eşitsizliğe/Gelir Dağılımına Etkisi", *20. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 23-27 Mayıs 2005, Denizli.
- Ulusoy, A. & Akdemir, T. (2007). *Mahalli İdareler*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Uzay, N. (2005). *Bölgesel Gelişmişlik Farklarının Giderilmesi ve Bölgesel Kalkınma Ajansları*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Yılmaz, S. (2003). "Intergovernmental Transfers: Concepts and Policy Issues", *World Bank Institute*, WB177898.