



E-ISSN: 2548-0499

International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 5 | No. 1 | Year: 2020

<http://dergipark.org.tr/en/pub/ijpf>



International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 5
No. 1
2020

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

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 (İstanbul Gedik University, Turkey)

Prof. Dr. Elif SONSUZUĞLU (Yakın Doğu University, TRNC)

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 (Manisa Celal Bayar University, Turkey)
Prof. Dr. Nihat FALAY (İstanbul University, Turkey)
Prof. Dr. Metin TAŞ (İstanbul Gedik University, Turkey)
Prof. Dr. Abuzer PINAR (İstanbul Gedik University, Turkey)
Prof. Dr. Adnan GERÇEK (Bursa Uludağ 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, TRNC)
Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU (Eskişehir Osmangazi University, Turkey)
Prof. Dr. Erkan ÜYÜMEZ (Anadolu University, Turkey)
Prof. Dr. Erich KIRCHLER (University of Vienna, Austria)
Prof. Dr. Francisco Alfredo García PRATS (Universitat de València, İspanya)
Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR (Freie Universität, Germany)
Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR (Afyon Kocatepe University, Turkey)
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. Nurettin BİLİCİ (Çankaya 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. Selçuk İPEK (Çanakkale 18 Mart University, Turkey)
Prof. Dr. Vito TANZI (International Monetary Fund, USA)
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ (Dokuz Eylül University, Turkey)
Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ (Anadolu University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Arman Zafer YALÇIN (Balıkesir University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU (Bandırma 17 Eylül University,
Assoc. Prof. Dr. Yasemin ÖZUĞURLU (Mersin University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Aslıhan ÖZEL ÖZER (Manisa Celal Bayar University)
Assist. Prof. Dr. Recep TEMEL (Yozgat Bozok University, Turkey)

Referees for This Issue / Bu Sayıda Görev Alan Hakemler

- Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU (Eskişehir Osmangazi University, Turkey)
Prof. Dr. Ersan ÖZ (Pamukkale University, Turkey)
Prof. Dr. Halis KALMIŞ (Çanakkale Onsekiz Mart University, Turkey)
Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR (Afyon Kocatepe University, Turkey)
Prof. Dr. Mustafa Erdem ÖZGÜR (Dokuz Eylül University, Turkey)
Prof. Dr. M. Mustafa ERDOĞDU (Marmara University, Turkey)
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Serkan BENK (İnönü University, Turkey)
Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Tolga SARUÇ (İstanbul University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Ayşe Nil TOSUN (Hacettepe University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Barış ALPASLAN (Social Sciences University of Ankara, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU (Bandırma 17 Eylül University)
Assoc. Prof. Dr. Erdem SEÇİLMİŞ (Hacettepe University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Güneş ÇETİN GERGER (Manisa Celal Bayar University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Orhan ŞİMŞEK (Artvin Çoruh University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN (Hacettepe University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Ufuk SELEN (Bursa Uludağ University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Yılmaz BAYAR (Uşak University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Aynur UÇKAÇ (Adnan Menderes University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Burak PINAR (Dokuz Eylül University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Sabri Sami TAN (Çanakkale Onsekiz Mart University, Turkey)
Dr. Murat İNCE (Turkish Court of Accounts, 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:





Table of Contents / İçindekiler		Pages
1)	Cumhurbaşkanlığı Hükûmet Sisteminde Bütçe Hakkı ve Kanunu Power of Purse and Budget Act under the Presidential Government System <i>Ferhat Akbey</i>	(1 – 26)
2)	Türkiye’de Kamu Eğitim Harcamalarının PISA Göstergeleri Bağlamında Etkinliğinin Değerlendirilmesi An Assessment of the Effectiveness of Public Education Expenditures in terms of PISA Indicators in Turkey <i>Halil Serbes, Nur Belkıs Bektaş & Özhan Çetinkaya</i>	(27 – 55)
3)	Behavioral Economics and Government Purchases – Some Insights into the Fiscal Psychology of Public Expenditure <i>Thomas Döring & Ruven D. Oehmke</i>	(56 – 80)
4)	Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası’na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı Search and Seizure Process in Tax Law, Compliance with 1982 Constitution and the View of the European Court Of Human Rights <i>Kerem Öncü</i>	(81 – 100)
5)	Norveç Varlık Fonu Üzerine Bir İnceleme An Analysis on Norwegian Wealth Fund <i>Hüseyin Burak Özgül</i>	(101 – 126)
6)	Türkiye’nin İhracatının Yapısı ve Teşvik Politikaları Structure of Turkey’s Exports and Government Incentives <i>Gül Ertan Özgüzer</i>	(127 – 143)
7)	Devlet ve Mükellef Etkileşimi: Vergisel Yaptırım ve Kolaylıkların Yarattığı Mükellef Tipleri Interaction of Government and Taxpayer: Types of Taxpayers Created Through Tax Sanctions and Incentives <i>Filiz Baloğlu & Nazan Susam</i>	(144 – 166)



Cumhurbaşkanlığı Hükûmet Sisteminde Bütçe Hakkı ve Kanunu

Power of Purse and Budget Act under the Presidential Government System

Ferhat Akbey¹

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 17.01.2020

Revised : 13.03.2020

Accepted : 30.03.2020

Available : 24.07.2020

iThenticate similarity
score: 9%

JEL classification:

H60, H61, H69

Keywords:

Presidential
Government System,
Power of Purse, Budget
Act

ABSTRACT

Turkey has switched from Parliamentary Government System to Presidential Government System virtually with the 10 August 2014 presidential elections, legally and partially with the 16 April 2017 referendum, and officially with the 24 June 2018 presidential elections. Hereafter, in this new system, Central Government Budget Bill and Final Accounts Bill can only be proposed by the President to the Parliament; however interestingly, then these bills are finally approved by the same President after they pass the parliamentary processes. Because the fact that there are nevermore obstacles on the President to be an official political party leader, the system has some potentials to exhibit hazardous effects on the Turkish Grand National Assembly's power of the purse, on the sovereignty of the nation, and also on the President's fiscal policy discretions. Expansion of the right of the executive branch to make transfers between sections of the budget, and even the abolishment of Constitutional ground for the parliament's jurisdiction to make such transfers exhibit a serious risk on the power of the purse. Furthermore, the appointment of the Attorney General of the Audit Court (that also audits the Presidency on behalf of the Parliament) by the President and the limitation of his/her tenure by the President's term of office, bring a "politization" risk for the audit of the budget. Another risk is that the President has nothing to do against the authority of the Budget Commission to make almost infinite changes on the Budget of the President, which is the main apparatus to apply his/her fiscal policy; because s(he) has no right to veto these changes.

Cite this article as: Akbey, F. (2020). "Cumhurbaşkanlığı Hükûmet Sisteminde Bütçe Hakkı ve Kanunu", *International Journal of Public Finance*, 5(1), 1-26.

¹ Assoc. Prof. Dr., Erciyes University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-0886-3172, ferhatakbey@erciyes.edu.tr, ferhatakbey@gmail.com

In this study, in the context of representative democracy and within the framework of Parliament's power of purse, these potential problems of the new government system are evaluated and resolutions are offered.

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 17.01.2020
Düzeltilme : 13.03.2020
Kabul : 30.03.2020
Yayın : 24.07.2020

iThenticate benzerlik oranı: %9

JEL Kodu:

H60, H61, H69

Anahtar Kelimeler:

Cumhurbaşkanlığı
Hükûmet Sistemi,
Bütçe Hakkı, Bütçe
Kanunu

Ö Z E T

Türkiye, 24 Haziran 2018 Cumhurbaşkanlığı seçimi ile fiilen ve resmen Cumhurbaşkanlığı Hükûmet Sistemine geçmiştir. Yeni sistemde Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Kesinhesap Kanunu ancak Cumhurbaşkanınca Parlamente'ya "teklif" edilebilmekte; lâkin ilginç biçimde yine Cumhurbaşkanının nihai onayına gitmektedir. Bu sistemde Cumhurbaşkanının siyasi parti genel başkanı olmasının önünde bir engel de bulunmadığından; sistem, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bütçe hakkına ve ayrıca Cumhurbaşkanının da maliye politikası hakkına, olumsuz etkide bulunabilme potansiyeli taşımaktadır. Bütçede hükûmetin bölümler arası aktarma yetkisinin genişletilmesi, hatta bu süreçte Meclis'in sahip olduğu yetkinin Anayasal dayanağının ortadan kaldırılması ciddi bir risk teşkil etmektedir. Yine Meclis adına Cumhurbaşkanlığı'na denetleyen Sayıştay Başsavcısının Cumhurbaşkanınca atanması ve görev süresinin Cumhurbaşkanının süresi ile aynı olması, bütçe denetiminin "siyasallaşma" riskini beraberinde getirmektedir.

Bu sistemde, Cumhurbaşkanı yürütmenin hem hukuki hem de fiili olarak başında bulunmaktadır. Yani maliye politikasının başarısından da Cumhurbaşkanı sorumludur. Oysa Meclis Bütçe Komisyonunun, Merkezi Yönetim Bütçesi üzerinde neredeyse sınırsız değişiklik yetkisine sahip olması ve yeni sistemde de Cumhurbaşkanının bütçe kanununu veto yetkisi olmaması, Cumhurbaşkanına ait maliye politikasının Meclis tarafından tıkanması tehlikesini de bünyesinde barındırmaktadır. Çalışmada, özellikle temsili demokrasi bağlamında Parlamente'nun bütçe hakkı çerçevesinde, yeni hükûmet sisteminin bu potansiyel sorunları ele alınmış ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

1. Giriş

Türkiye, uzun yıllardır tartışılan Başkanlık Sistemine, 24 Haziran 2018 Cumhurbaşkanlığı seçimiyle "Cumhurbaşkanlığı Hükûmet Sistemi" adıyla resmen geçmiştir. Yeni sistemle Başbakanlık ve bildiğimiz anlamda Bakanlar Kurulu kalkmış, yerine Cumhurbaşkanlığı Kabinesi ihdas edilmiştir. Yine Kalkınma Bakanlığı, Ekonomiden Sorumlu Bakanlık, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ilga edilmiş; Hazine Müsteşarlığı Maliye Bakanlığı ile birleştirilerek Hazine Maliye Bakanlığı (HMB) halini almış, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nün adındaki "Politikaları" ifadesi "Düzenlemeleri" sözcüğü ile değiştirilmiş, Cumhurbaşkanlığı'na bağlı birçok Kurul ve birimin yanı sıra Strateji ve Bütçe Başkanlığı (SBB) kurulmuştur. Bundan böyle Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu (MYB) ve Kesinhesap Kanunu (KHES) süreçleri, Cumhurbaşkanlığı bünyesinde ve HMB ile SBB'nin koordinasyonu ile sürdürülecektir.

Siyasi partiler (iktidar partisi artık olmadığından) Bütçe Komisyonunda Meclis'teki temsilcileri nispetinde yer alacaklardır. MYB ve KHES bundan böyle Bakanlar Kurulu Tasarısı olarak değil, Cumhurbaşkanlığı Teklifi şeklinde TBMM'ne sunulacaktır.

Cumhurbaşkanının aynı zamanda siyasi parti genel başkanı olmasının önündeki engeller kaldırıldığından, ilginç biçimde, MYB ve KHES de dahil, Meclis'te kabul edilen tüm kanunlar bir siyasi parti genel başkanının onayına gidebilecektir. Daha da ilginç olan ise MYB ve KHES örneklerinde, Cumhurbaşkanının kendi kanun tekliflerine nihai onayı yine kendisinin verecek olmasıdır. Özellikle yürütmenin başı olarak, TBMM aracılığıyla millete hesap verdiği KHES sürecinin neticesinde, verdiği hesabı nihai olarak kendisinin onaylaması, diğer bir deyişle "kendi kendisiyle ibralaşma" görüntüsü dikkate değerdir. Yine, kanunlarında belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar dahilinde vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisinin bir heyet (mülga Bakanlar Kurulu) yerine tek bir kişiye (Cumhurbaşkanına) devredilmesi de önemli bir değişiklik olmuştur. Özellikle, mali açıdan Cumhurbaşkanlığı'nı da denetleyen Sayıştay'ın Başsavcısının Cumhurbaşkanınca atanması, yeniden atanmasının Cumhurbaşkanının takdirinde olması, görev süresinin Cumhurbaşkanının görev süresi ile sınırlı olması; gerek hakim-savcı teminatı, gerekse TBMM adına denetim yapan bir kurumun en önemli memurlarından birinin TBMM dışından bir makam tarafından atanması görüntüsü itibarıyla ilginç olmuştur.

Bu çalışmada yukarıda bazıları vurgulanan ve CHS'ne geçiş ile birlikte gündeme gelme potansiyeli taşıyan birçok uyumsuzluk, soru ve sorun ele alınarak, bunların bütçe hakkına, Cumhurbaşkanının maliye politikası hakkına ve nihayetinde temsili demokrasiye olası etkileri değerlendirilmiş ve bunları gidermeye yönelik bazı çözüm önerilerinde bulunulmuştur. Bu kapsamda, çalışmanın birinci kısmında "bütçe hakkı" olgusu tarihsel bir perspektiften ele alınarak, demokrasi ile olan derin ilişkisi ortaya konmuştur. İkinci kısımda bütçe hakkına kaynaklık teşkil eden bütçe kanunlarının kendilerine özgü nitelikleri vurgulanmıştır. Son kısımda ise CHS'nin potansiyel sorun ve uyumsuzlukları ele alınmış, bunların çözümüne yönelik bazı öneriler sunulmuştur.

2. Bütçe Hakkı ve Egemenlik İlişkisi

Siyasal egemenlik kavramı dışında, farklı bir bakış açısından, Çağan (2008: 183) "mali egemenlik" kavramını kullanmıştır. Buna göre "[m]ali egemenlik, egemenliğin mali alandaki görünümü olup onun ayrılmaz parçasıdır. Mali egemenlik, vergilendirme, harcama, bütçe yapma, borçlanma ve kamu mallarını yönetme yetkilerini içerir". Ancak bize göre bu kavram ontolojik olarak ve içerik açısından sorunludur. Vergilendiremeyen, bütçe yapamayan, kamu mallarını yönetemeyen bir güce toplumun rıza göstermesi, veya tersinden ifade edecek olursak, böyle bir gücün "egemen" olması, mümkün değildir. Egemenlik, kesinlikle rızaya ve bu rızanın temsiline dayalı bir olgudur.

Bu çerçevede, milletin kendi rızasıyla kılıç kullanma tekelini verdiği devletin, geri dönüp milletle/toplumla kurduğu ilk ilişki doğal olarak "kılıç" iledir. Bu el koyma ilişkisinin düzenli hale geldiği sisteme ise "vergi" denmektedir. Yani devletin toplum ve bireyle ilişkisinde kullandığı ilk araç kılıç, ikincisi ise vergidir. İşte vergilemenin sınırları ve gerektiğinde kılıç zoruyla (zor kullanarak) tahsili meselesi, bizi bütçe hakkı olgusuna götürmektedir.

Zamanın Muhasebat Umum (Genel) Müdürü Faik B., 1930 tarihli "Bütçe ve Muhasebei Umumiye İzahları" adlı kitabında "bütçe hakkı" kavramını kullanmadan bu hakkın ne olduğunu ve kime ait olduğunu şöyle belirtmiştir (Türkçenin ve noktalama işaretlerinin o zamanki kullanımına/kullanılmayışına dokunmadık):

"Vergiyi ödeyen milletin ona razı olması ve milletten alınan vergilerin nerelere sarfedileceğini milletin tayin ve mürakebe eylemesi milletlerin hakkıdır. İptida vergilerde milletin rızası alınmak lazımgeleceğini hükümdarların kabulile tecelli eden bu millet hakkı milletler ile hükümdarlar arasında kanlı birçok mücadelattan sonra masrafların da millet tarafından tasdik ve mürakabesinin kabul ve ilanı suretiyle tamamlanmıştır.

...

Müstebit hükümdarlar, halkın umumî hizmetlerinin ifası için verdiği paraları şahsî iratları telâkki etmekte, bu paraları birinci derecede zevk ve sefahatlarına ve ikinci derecede de gelişigüzel bazı devlet hizmetlerinin ifası uğrunda sorgusuz, mürakabesiz sarf etmekte idi. ... Bu hükümdarların bütün halka aşikâr olan bu tarzı hareketleri milletlerde saltanatlara karşı ihtilâl ve inkılâp hareketlerini uyandırmış, milletlerin çok haklı olan bu mübarezeleri neticesinde saltanatlar, istipdatlarıyla birlikte yıkılmıştır. Milletler; bu zaferlerini halkın kazancından, iradından ayırarak umumi hizmetlerin ifası için mukaddes borç bilerek verdiği paraların kendi müntehap ve mümessilleri tarafından mahalli istimalinin tayin olunması ve aynı zamanda bu mümessiller marifetiyle mürakebe edilmesi kudret ve selâhiyetlerini ihraz ve istihsal etmişlerdir. Bu düsturlar teşkilatı esasiye kanunlarına konulmuş ve büyük bir hassasiyet ve kıskançlıkla muhafaza olunmuştur. İşte 'bütçenin' devlet hayatına tatbikatı bu avamilin tesiri altında, milletlerin çok pahalıya mal olan büyük mücadeleleri neticesinde elde edilmiş ve inkılâpların umdesi 'Hakimiyeti Milliye'ye müstenit teşekküllerin gaye ve vasfı mümeyyizi olarak muhafaza edilmiştir. Bundan dolayıdır ki Millet Meclislerinin en mühim ve esaslı mes'elesini 'bütçe'lerin tetkik ve müzakeratı safahatı teşkil etmektedir ..." (ss. 4-5).

Görüldüğü gibi burada bir devlet egemenliğinden ziyade, milletin egemenliği (Hakimiyeti Milliye) ve vergi toplanarak harcama yapılmasına rızası söz konusudur. Yani bütçe hakkının kaynağı devlet egemenliği değil, o egemenliğin tecessüm ettiği hükümdar/hükümrana karşı gelişen isyanlar, o egemenlik karşısında verilen demokratik mücadelelerdir. Gösterilen uzun ve kanlı direnişlerin ardından milletler, temsilcileri (parlamento üyeleri) aracılığıyla, daha sene başlamadan, hükümrana sınırsız vergileme ve harcama yetkilerini "sınırlandırma" (tahdit) hak ve yetkisini elde etmişlerdir. Bu bakımdan, toplumların demokrasi mücadeleleri tarihi, aynı zamanda bütçe hakkına yönelik haklı isyan ve arayışların tarihidir. Dolayısıyla, millet egemenliğinin tecelligâhı olan parlamentolara ait bütçe hakkına yönelik her müdahale veya kısıtlama, aynı zamanda bir demokrasi sorunu olarak kendini göstermektedir. Bütçe hakkına tecavüz, demokratik yapının da zayıflaması anlamına gelecektir. Bu çalışmada, bütçe hakkı meselesini demokrasi olgusuyla birlikte ele almamızın temel gerekçesi de budur. Parlamentonun bütçe hakkının düzeyi, bir ülkede aynı zamanda demokrasinin de düzeyini göstermektedir.

Kamu hizmetleri ile bu hizmetlerin yapılmasını (harcamaları) sağlayacak kamu gelirlerinin toplanması hakkında karar verme yetkisi anlamına gelen bütçe hakkını, parlamentolar uzun mücadeleler sonunda elde etmişlerdir (Tüğen, 2018: 2). Bütçe

hakkına yönelik ilk yazılı belge olan Magna Carta'dan (1215- Britanya²) bu yana bu süreç üç aşamalı olarak işlemiştir: İlk olarak, yukarıda da belirttiğimiz gibi hükümlerin vergileme yetkilerinin, kapsamının ve miktar/oranının sınırlandırılmasına yönelik parlamentoların yetki kazanması süreci gelmiştir. İkinci olarak, devlet harcamalarının parlamento onayından geçme zorunluluğu getirilmiştir. Son olarak ise, gelir ve giderlerin yıllık bazda parlamento onayından geçmesi kural haline getirilmiştir (yıllık olma ilkesi).

Parlamentonun bütçe hakkı elbette bunlarla sınırlı değildir. Yukarıda Faik B.'den yaptığımız alıntıda altı çizili olan "mürakabe" (denetim, teftiş) sözcüğü, esasen bütçe hakkının kullanımının da özünü oluşturur. Yani kamu gelir ve giderlerinin, gerek bütçenin kanunlaşması sürecinde, gerekse bütçenin uygulanması sırasında ve uygulanma sonrasında parlamento veya parlamento adına denetim yapan birimlerce mürakabe edilmesi bütçe hakkının esasıdır. Kısaca "bütçe hakkının kullanımı bütçe hazırlık, onay, uygulama ve denetim aşamalarında oluşmaktadır" (Selen & Tarhan, 2014: 3). Devlet bütçesini konu alan metinlerde, genelde, bütçenin kanunlaşma sürecinde bütçe hakkının kullanımına vurgu yapılır. Oysa bütçenin uygulanması sırasında ve sonrasındaki denetimler de bütçe hakkına dairedir. Hassaten bütçenin kanunlaşma süreci, başlı başına bir mürakabe örneğidir. Çünkü birçok demokratik ülkede parlamentoların, yürütmenin sunduğu bütçe tasarısında önemli oranda değişikliğe gitme hakkı vardır. Diğer yandan parlamentodaki bütçe görüşmeleri de, kamuoyu önünde gerçekleşmesi hasebiyle, oldukça güçlü bir denetim sürecini ifade eder. Bütçe uygulandıktan sonra da, Kesinhesap kanunlarının ve parlamento adına denetim yapan kurumlarca yazılan denetim raporlarının parlamentoda görüşülmesi, tamamen bütçe hakkı kullanımının birer yansımasıdır.

Bütçenin uygulanması sırasında ise, yolsuzluk vs. gibi sıra dışı durumlar haricinde, parlamentolar genelde oldukça sınırlı bir bütçe denetimi ortaya koyarlar. Bunun nedeni ise parlamentonun bütçe hakkı olduğu kadar, yürütme görevini icra eden makamın da "maliye politikası hakkının" olmasıdır. Elbette parlamentonun bütçe hakkını savunmak her bütçe teorisyeninin doğal refleksidir. Fakat mutlak monarşi karşısındaki mücadeleler sonucu elde edilen bu hakkın, seçilmiş iktidarların maliye politikası oluşturma ve uygulama hak ve yetkisini olumsuz etkileyecek vurgulara sahip olmaması gerekmektedir. Aksi takdirde, "temsili demokrasi krizi" şeklinde tanımlanan, yüzyılın siyasal krizi daha da derinleşecek, hükümetlerin etkin olarak iktisat ve maliye politikası uygulaması daha da zorlaşacaktır (Akbey, 2014: 19). Ayrıca, şurası açıktır ki 1940-1980 [Keynesyen] döneminin etkisiyle, bütçe hakkı olgusu, günümüzde, büyük oranda katı biçimde yorumlanabilmektedir. Temsili demokrasilerde bir monarkın varlığından söz edilemeyeceği [edilse bile, sembolik bir konumda oldukları] halde, harcama ve vergi salma yetkisinin parlamenter denetimle sınırlandırılması anlaşılır bir

² Avam Kamarasına giden kamuya açık yolda yürüyen birisi, Sör Thomas More ve Lordlar Kamarasının diğer üyelerinin resimlerinin yanı sıra VIII. Henry döneminde Lordlar Kamarası Başkanı olan Cardinal Wolsey'in büyük bir resmi ile karşılaşmaktadır. Resmin altında şöyle bir yazı vardır: "Avam Kamarasının Başkanı olan Sör Thomas More, Cardinal Wolsey'in verdiği emre rağmen vergi görüşmeleri olmaksızın Kral VIII. Henry'e devlet desteği vermeyi reddeder." (Bacon, 2008: 230).

durumdur. Ancak, parlamento tarafından belirlenen sınırlar dahilinde, bütçe kompozisyonu içinde, değişiklik yapma yetisinin tanınması da, genelde iktisat, özelde ise maliye politikası uygulama hakkının bir gereği olmalıdır. Seçilmiş temsilcilerin sınırlandırma ve denetim yetkileri olduğu kadar, siyasi duruşu ve ilkelerinin ve ayrıca parti programının sonucu olarak, hükümetlerin de politika uygulama hakkı vardır. Bu açıdan hükümete, bütçe uygulamaları açısından gerekli esneklik sağlanmalıdır (Akbey, 2014: 21). Ancak bunun Anayasal ve yasal sınırları net bir şekilde ortaya konmalı; ayrıca, bu esnekliğin geri dönüp parlamentonun bütçe hakkını fiili veya yasal olarak etkisiz hale getirmesi (yani bütçe hakkının kısmen yahut külliye gasp edilmesi) engellenmelidir. Çünkü, "yürütmenin parlamentonun [belirli alanlara] tahsis ettiği bazı fonlara rahatça el koyabilmesi, bütçenin bölümleri arasında çok rahat aktarma yapabilmesi ve parlamentonun onayı dışında kolayca yeni kaynaklar bulabilmesi; parlamentonun bütçe üzerindeki [bütçe hakkından kaynaklanan] denetimlerini de zayıflatacaktır" (Wehner, 2006: 770). Burada bütçe hakkı ile maliye politikası hakkı arasında optimum bir dengenin sağlanması elzemdir.

3. Bütçe Nedir ve Bütçe Kanunu Neden Farklıdır?

Merkantilizmden Keynesyen refah devleti modeline, oradan da, 2008 krizi sonrasında neo-merkantilizme uzanan süreçte, kamu sektörü; gerek harcama ve gelir yapısı, gerek yatırımları ve gerekse de bütçe kompozisyonu ve sistemiyle, gerçekten de ekonominin en temel sürükleyici aktörü olmuştur. 1929 krizi öncesi ve 1980 sonrası kısa liberal (ve neo-liberal) dönemler dışında, ekonominin başat unsuru kamu sektörü olmuştur. Hal böyle olunca, kamu bütçesi de bütün klasik ve çağdaş fonksiyonlarıyla (iktisadi/mali etki, kalkınma, istikrar, özel sektörü telafi etme, gelir dağılımını düzenleme vs.) birlikte, hem toplam talep fonksiyonunun en temel ve belirleyici bileşeni olmuş, hem de sabit ve beşeri sermaye (eğitim, sağlık gibi) yatırımlarıyla, ekonomideki sermaye birikimine çok önemli katkılar yapmıştır.

Esasen bütçesiz bir iktidarı tahayyül etmek neredeyse imkansızdır. Şayet antropolojik manada ortada bir "iktidar" ve aynı zamanda parasal bir değiş-tokuş düzeni (kıymetli madenler dahil) varsa, bu iktidara ait varidatın zamanla, "bütçe" ile ifade edilen ve kayıt altına alınan bir yapıya dönüşmemesi mümkün değildir. Her iktidar bir gün bütçe yapacaktır, çünkü modernleşme süreci içerisinde bütçesiz (yıllık bütçeler hazırlamayan) bir hükümet, teknik anlamda yok hükmündedir.

Bir ekonomi sürekli cari fazla ve bütçe fazlası veriyor olsa bile (yani hazine dolup taşsa bile) bütçe yapılması mukadderdir. Faize dayalı parasal kapitalist sistemde; yatırıma, menkule (mevduat, altın hesabı vd.) veya gayrimenkule dönüşmeyen her değer zamanla yok olmaya mahkûmdur. Çünkü sistem faize dayalı ve parasaldır ve bu yüzden düşük oranlı da olsa enflasyon kaçınılmazdır. Bundan dolayı, devlet malının pula dönüşmemesi için, kamusal kaynakların, milletin denetimi altında yıllık planlarla sarf edilmesi ve buna uygun olarak kamu gelirlerinin miktarına ve tahsiline her yıl yeniden cevaz verilmesi gerekmektedir. Bu açıdan, bir ekonomide en önemli iktisadi metin devlet bütçesidir.

Bütçe, kelime kökeni olarak; Bulga, Bouge ve Bougette, Budget sözcüklerinden türemiştir. Gelin bu türeyişin hikayesini, zamanın Maliye Vekaleti Müsteşarı Cezmi Erçin'den okuyalım (Türkçenin ve noktalama işaretlerinin o zamanki kullanımına/kullanılmayışına dokunmadık) (Erçin, 1938: 4):

"Bütçe kelimesi, menşei latince olan Bulga kelimesinden naklen eski bir Fransız kelimesi olan Bouge veya Bougette kelimesinden gelmektedir. Be kelime, deri çanta demektir. İngilizler bu kelimeyi Normandiyalılardan alarak Budge veya Budget şeklinde tahvil eylediler, ve kelimeye hususî bir mana verdiler. Vaktile İngilterede parlamento içtimalarının sonuna doğru Avam Kamarası tahsisatları kabul edileceği sırada, Maliye Nazırı, içerisinde kanun projesi bulunan bir çantayı merasimle açmakta ve bu hareket 'para çantasının açılması' diye tavsif edilmekte idi. Bu çanta içerisinde parşömen kâğıdı üzerine tahsisat miktarları yazılmış bir vesika bulunmakta idi. Bu çanta ve vesika, İngiliz İmparatorluğunun nevama para çantasını, hazinesini temsil eylemekte idi. Bilâhare, Maliye Nazırı tarafından Avam Kamarasının Varidat Encümeni halinde içtimaı sırasında, Committee of Ways and Means'de verdiği nutuka da (Budget) veya (Budget speech) unvanı verilmiştir. Hattâ bugün bile Opening the budget tabiri, İngilterede parlamento istilahında bütçe kanununun projesine ait müzakerelere başlandığını ifade eylemektedir. Bütçe kelimesinin ifade ettiği mananın İngilterede umum umum tarafından kabule mazhar oluşu, ağlebi ihtimal, XVIII inci asırda vuku bulmuştur. ... Fransada bu kelime ilk defa resmen 1802 senesinde konsüller tarafından yazılan bir tamimde kullanılmıştır. 1806 senesinde (Budget de l'Etat) şeklinde kat'î olarak yerleşmiştir. ... Osmanlı İmparatorluğunda ... [b]ütçe tabiri tanzimattan sonra ilk defa 1855 (1271) tarihinde tanzim kılınan nizamname başlığında (Bütçe nizamnamesi)³ görülür".

Peki bütçe nasıl bir metindir? Bir kanun mudur yoksa bir idari belge midir? Literatüre ve mevzuata bakıldığında oldukça farklı tanımların yapıldığı görülmektedir. Elbette bu tanım farklılıkları, tanımlayanların yanlış veya eksik değerlendirmelerinden değil, bütçenin aynı anda hukuki, mali, iktisadi ve siyasi işlevlere sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Bütçe için kullanılan kavramlar: *mali doküman, parlamento tasarrufu, kararname, nizamname, idari tasarruf, hukuki tasarruf, belge, mali nitelikli yasa* ve nihayet *kanun* şeklindedir (Bkz. Feyzioğlu, 1969: 14; Gürsoy, 1981: 6; Tüğen, 2018: 2). Mali mevzuatımıza bakıldığında ise, mülga Muhasebe-i Umumiye Kanununda (md. 6) "kanun", 2018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ise hem "belge" (md. 3/f) hem de "kanun" (md. 15-1) olarak tanımlanmıştır⁴.

Bu farklı tanımların sebebi, tanım yapanların eksikliklerinden değil, bütçenin farklı işlevleri ve nev'i şahsına münhasır hukuki konumudur. Bütçe, parlamentonun bütçe hakkından dolayı ve bağlayıcı olması için bir kanun olarak çıkarılmak durumundadır. Diğer yandan bu durum sadece Merkezi Yönetim Bütçesi (MYB)

³ Oysa Tüğen'e göre (2017: 16) 1855 yılındaki bu nizamnamenin tam adı "Hazine-i Celile Muvazene Defterinin Sureti Tanzimine Dair Nizamname" şeklindedir. Tüğen'e göre [Erçin'in 1855'te tanzim edildiğini ifade ettiği] nizamname 1872 yılında tanzim edilmiştir ve tam adı Devlet-i Aliyenin Bütçe Nizamnamesi'dir. O zamana kadar bütçe için "Muvazene Defteri" ibaresi kullanılmıştır.

⁴ 5018 sayılı Kanun:

Md. 3: "Münhasıran bu Kanunun uygulanmasında; ... f) Bütçe: Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan **belgeyi**, ... ifade eder".

Md. 15/1: Merkezî yönetim bütçe kanunu, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren **kanundur**".

açısından geçerlidir. Bununla birlikte, kamu sektörü sadece MYB kapsamındaki (Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Düzenleyici Denetleyici Kurumlar) idarelerden oluşmamaktadır. Örneğin belediyeler, döner sermaye işletmeleri, KİT'ler, TCMB gibi diğer kurumlar da mevcuttur. Ancak devletin adem-i merkezi örgütlenmesi gereği bunların bütçelerini kendilerinin yapması gerekmektedir. Kanun yapma yetkisi yalnızca ve münhasıran TBMM'de olduğuna göre, MYB dışında yer alan bu kurumların hazırladıkları bütçeleri birer "kanun" olarak tanımlamak imkansızdır. İşte bu yüzden bunlara "tasarruf, kararname, mali doküman, nizamname" gibi adlar verilmektedir.

Bir kanun olarak kabul edilse bile, Bütçe Kanununu; süreç, yapı, içerik, uygulama ve uygulama sonrası gibi unsurlardan hareketle, diğer kanunlar gibi düşünmemek gerekir. Zira bütçe kanunu birçok yönden diğer kanunlardan ayrılmaktadır. Bütçe kanunu ile normal bir kanun arasındaki farklılıklara baktığımızda:

- a. Öncelikle; korunacak inkılâp kanunlarının sıralandığı "Çeşitli Hükümler" başlığı, "Geçici Hükümler" başlığı ve "Son Hükümler" başlığı hariç Anayasanın asıl ana metninde yer alan ve adı doğrudan zikredilen kanunlar yalnızca Bütçe ve Kesinhesap Kanunlarıdır. Diğer kanunlarla ilgili düzenlemelerden Anayasada bahsedilirken, kanun ismi belirtilmeden; "kanununda belirtilen", "kanunun cevaz verdiği", "kanununun öngördüğü" şeklinde ifadelerle yer verilir. Oysa Anayasada, Bütçe ve Kesinhesap Kanunlarının doğrudan isimleri yazılmıştır.
- b. Bütçe kanunu her mali yılbaşından önce yeniden hazırlanmak ve TBMM'de onaylanmak durumundadır. Oysa diğer kanunlar açısından böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Örneğin Türk Ceza Kanunu veya Kabahatler Kanununu yer yıl yenileme mecburiyeti söz konusu değildir.
- c. Bir önceki maddenin devamı olarak, yeni mali yılın başında bir önceki yılın bütçe kanunu kendiliğinden yürürlükten kalkmaktadır. Yeni mali yıl kanununa bu konuda bir hüküm koymaya (örneğin 2019 mali yılı bütçe kanununa "2018 yılı MYB kanunu yürürlükten kaldırılmıştır" gibi bir madde eklemeye) gerek yoktur. Buna karşılık diğer kanunlarda bu bir zorunluluktur. Örneğin yeni bir Belediyeler Kanunu yürürlüğe girdiğinde, bir öncekini yürürlükten kaldırmak zorundadır. Eğer önceki kanunun bazı maddeleri yürürlükte kalacaksa da bu açıkça belirtilmelidir. Bütçe kanununda ise bir önceki kanun otomatik olarak yürürlükten kalkar; bir önceki bütçe kanununun bazı maddelerinin yürürlükte kalması ise mümkün değildir.
- d. Bütçe kanunu, ekli cetvelleri olmadan hiçbir anlam ifade etmez. Çünkü her kurum için tahsis edilen ödenekler, bütçe kanununa ekli (A) cetvelinde, Genel Bütçe gelirleri ise (B) cetvelinde gösterilir. Genel Bütçe dışındaki kurumların gelirleri ise, (A) cetvelinde kendi ödeneklerini gösteren tablodan sonra gelirler tablosu halinde (yani MYB'nin A cetveli içinde yer alan B cetvelleri şeklinde) gösterilmektedir. Dolayısıyla, bütçe kanun metni toplamların ifade edildiği düz bir metin olduğundan, bu cetveller olmadan, harcamacı kurumların cari yılda hangi kaleme ne kadar harcama yapabileceklerini veya hangi kaleme ne kadar gelir tahsil edebileceklerinin tahminini görmek olanaksızdır. Diğer kanunlarda ise sadece ihtiyaç duyulan konularda kanun metnine örnek form, çizelge veya cetvel eklemek yeterlidir. İhtiyaç yoksa, hiçbir belge, tablo veya cetvel eklenmeyebilir.
- e. Benzer şekilde, bütçe kanun teklifine, Orta Vadeli Malî Planı da içeren Bütçe Gerekçesi, Yıllık Ekonomik Rapor gibi yasal olarak eklenmesi zorunlu belge ve cetveller söz

- konusudur. 5018 sayılı KMYKK'nun 18 inci maddesinde bu belgeler tek tek sıralanmıştır. Başka hiçbir kanun açısından bu şekilde belge-cetvel-rapor ekleme zorunluluğu yoktur.
- f. Bütçe kanunu, kamu gelirlerine yasal dayanak teşkil eden mevzuatı her yıl yeniden harekete geçirmektedir. Bütçe kanununa ekli (C) cetvelinde, kamu gelirlerinin dayanağı olan kanun, KHK ve diğer mevzuat tek tek sayılmaktadır. Bu cetvelde yasal dayanağı zikredilmeyen hiçbir kamu geliri, ilgili bütçe yılında tahsil edilemeyecektir. Örneğin 2019 yılı MYB Kanunu (C) cetvelinde Gelir Vergisi Kanununun adı yer almadığında, 2019 yılında gelir vergisi toplamak imkansız hale gelmektedir. Böyle bir güç ve imtiyaz, bütçe kanunu dışında hiçbir için söz konusu değildir.
- g. Bütçe kanununu sadece iktidardaki yürütme organı (eski sistemde Bakanlar Kurulu, yeni sistemde Cumhurbaşkanı) parlamentoya teklif edebilir. Oysa diğer kanun ve değişiklik teklifleri (Türkiye için) bir veya daha fazla milletvekilinin imzasıyla verilebilir. Yürütmeye sadece bütçe kanunu konusunda böyle bir imtiyaz verilmiştir.
- h. Normal bir kanunun, ilgili komisyona havale edildikten sonra, en geç 45 gün içinde sonuçlandırılarak Meclis Başkanlığına sunulması gerekir. Başkanlık, talep üzerine bunu en fazla 10 gün daha uzatabilir (TBMM İçtüzüğü, md. 37). Bütçe kanunu ise Anayasal hüküm gereği (AY md. 161/3) 55 gün boyunca Bütçe Komisyonunda görüşülebilir. Ek süre ise mümkün değildir.
- i. Normal bir kanun parlamentoda maddeler halinde görüşülür. Bütçe kanunu ise kanun metni açısından maddeler halinde görüşülür ve oylanır, gider (A cetveli) ve gelir (B cetveli) cetvelleri açısından da "bölümler halinde" (her harcamacı kurumun gider bütçesi fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyine göre, özel bütçeli kurumlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumların B cetvelleri ise kendilerine ait A cetvellerinden sonra ekonomik sınıflandırmanın birinci düzeyinde) oylanır. Yani bütçe kanununda sadece maddeler halinde onama değil, "madde ve bölümler halinde onama" söz konusudur. Başka hiçbir kanunda böyle bir uygulama söz konusu değildir.
- j. TBMM tarafından kabul edilmiş bütçe kanununu, Cumhurbaşkanının geri gönderme yetkisi yoktur. Anayasanın 89 uncu maddesinin 2 nci fıkrasında "[y]ayımlanmasını kısmen veya tamamen uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere, bu hususta gösterdiği gerekçe ile birlikte aynı süre içinde [15 gün içinde -F.A.], Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderir. Cumhurbaşkanınca kısmen uygun bulunmama durumunda, Türkiye Büyük Millet Meclisi sadece uygun bulunmayan maddeleri görüşebilir. Bütçe kanunları bu hükme tâbi değildir." hükmü yer almaktadır. Yani Cumhurbaşkanı, önüne gelen her kanunu bir daha görüşülmek üzere TBMM'ye geri gönderme yetkisine sahipken, bütçe kanununu onaylamak zorundadır. Bu da sadece bütçe kanunlarına tanınan bir imtiyazdır.
- k. Anayasanın 161 inci ve 5018 sayılı Kanunun 42 nci maddeleri gereği, diğer kanunlardan farklı biçimde, bütçe kanununun uygulama sonuçları ayrı bir kanun olarak (Kesinhesap Kanunu) TBMM'de görüşülüp oylanarak karara bağlanır. Her mali yılın bütçe kanunu, uygulandıktan sonra, bir kesinhesap kanunuyla yeniden onanmak durumundadır. Başka hiçbir kanun için böyle bir yasama denetimi söz konusu değildir. Örneğin İş Kanunu yürürlüğe girdikten sonra, yürürlükte kalır ve her yıl yeniden yeni bir değerlendirme kanunuyla onanmasına gerek yoktur. Bu durum sadece bütçe kanunu açısından geçerlidir.

- l. Bütçe kanunu, anayasal olarak "Geçici"si olan tek kanundur. Örneğin bir "Geçici Medeni Kanun" söz konusu olamazken, Geçici Bütçe Kanunu, doğrudan Anayasanın 161 inci maddesi hükmü gereği, ihtiyaç duyulduğunda hazırlanması lüzumlu olan tek "geçici" kanundur.
- m. TBMM, diğer kanunların uygulama sonuçlarını Anayasa Mahkemesi veya normal yasama denetim yöntemleri (Meclis araştırması, genel görüşme, Meclis soruşturması ve yazılı soru) yoluyla denetler. Bütçe kanunlarını da bu araçlarla denetleyebilir, ancak buna ek olarak, TBMM, kendisi adına denetim yapan Sayıştay aracılığıyla bütçe kanununun uygulanmasını ayrıca denetler. Sayıştay, münhasıran, bütçe kanununun (ve bütçesel hükümler içeren diğer kanunların –örneğin, harcamacı kurumun Harçlar Kanununa istinaden tahsil etmesi gereken harçları tahsil edip etmediğini) uygulanmasının denetlenmesi ile görevlendirilmiştir (elbette Genel Yönetim kapsamındaki diğer idarelerin ve KİT'lerin de bütçe denetimini yapar ancak konumuz itibarıyla bunları dışarıda tuttuk). Bu açıdan, diğer kanunların getirdiği yargılama süreçlerinden farklı olarak, TBMM adına, "hesap yargılaması" adı taşıyan, Sayıştay'a has bir yargılama gerçekleştirir.
- n. Bütçe kanunu ile diğer kanunlarda değişikliğe gidilemez. Normalde bir kanuna konan bir madde ile başka bir kanunda değişikliğe gidilebilir. Örneğin İş Kanununa konacak bir hükümlerle Türk Ceza Kanununun bir maddesi değiştirilebilir. Fakat bütçe kanununa konacak bir madde ile örneğin İş Kanununda veya 5018 sayılı KMYKK'nda bir değişiklik yapılamaz. Bunu sebebi ise AY'nın 87 nci ve 161 inci maddeleridir. 87 nci madde "*Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek ...*" biçimindedir. 161 inci maddede ise (2 nci fıkranın son cümlesi) "*[b]ütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*" denmektedir. Görüldüğü gibi 87 nci maddede bütçe kanunu diğer kanunlardan ayrılmış, 161 inci maddede ise bütçe kanununda sadece bütçe ile ilgili konuların yer alabileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla mali konuları düzenleyen kanunlar dahil, bütçe kanunu ile hiçbir kanunda değişikliğe gidilemez.
- o. Bir önceki madde ile bağlantılı olarak, bütçe kanunları başka kanunlarda değişikliğe gitmedikleri veya bütçe ile ilgisiz hüküm içermedikleri sürece Anayasa Mahkemesince kısmen veya tamamen iptal edilemezler. Anayasa Mahkemesini farklı tarihlere verdiği kararlar da bu yöndedir (Bu konuda derinlemesine yapılan bir tartışma için bkz. Yüksel, 2007).

Özetle, her ne kadar adı "Kanun" olsa da, bütçe kanunu birçok yönden diğer kanunlardan farklılık arz eder. İşte bu yüzden, maliye ve bütçe literatüründe, bütçenin bir kanun olup olmadığına yönelik ciddi tartışmalar yaşanmıştır. Esasen bu tartışmalar oldukça eskiye dayanmaktadır. Örneğin, Cezmi Erçin, müsteşar olmadan önce, 1937 yılında henüz Maliye Vekaleti Mali Tetkik Heyeti Reisi iken kaleme aldığı "Hukuki Bakımdan Bütçe" adlı kısa eserinde (sonrasında aynı 1938 tarihli çalışmasında da aynı görüşleri dercetmiştir) kendi yorumunu ortaya koymaktadır (Türkçenin ve noktalama işaretlerinin o zamanki kullanımına/kullanılmayışına dokunmadık):

"... [V]ergilerin, bütçe kanunu ile her sene tarh ve cibayetine mezuniyet verilen memleketlerde ... bu vergileri tatad ve beyan eden; tahsillerine mezuniyet ve salâhiyet veren bütçenin, aynı vaziyette bulunan şahısların cümlesine tatbik edilecek hükmü ihtiva eylemesi itibarile, kanuniyeti lazımgelir. Varidat bütçesinin faraza, devlet emlâkinden

elde edilecek hasıllata taallûk eden kısmı ise, idari bir muameleden ibarettir. ... Bütçenin asla bir kanun olmadığını söyleyenlere gelince, bunlar varidat ve masraf bütçelerini ayırmaksızın, vergilerin senelik olması prensibi kabul edilmiş olsun olmasın, bütçenin bir kanun mahiyetini haiz olamayacağı kanatındadırlar. ... [B]ütçe, bir idari plandır, bütçenin tesbiti bir idarî muameledir; ... idari bir hükmü ihtiva eder, idarî makamata verilen bir emir ve vekalettir; ... devletin senelik varidat ve masraflarını tahmin eylemeğe kanun demek tamamen manasızdır ... (ss. 12-14). ... Bence, bütçenin materyel veya formel manada bir kanun olup olmadığı şeklinde uzun zaman devam etmiş olan münakaşaları bir tarafa bırakarak, bütçe kanununu, kendi sahasındaki bütün hususiyetleriyle mütalâa etmelidir. Bütçenin diğer kanunlarla mukayesesi suretile ne nazârî ne amelî bir neticeye vâsıl olunamaz (s.23)" (Erçin, 1937: 12-14, 23).

Görünen o ki Erçin bu tartışmanın neticesinde kati bir karara varamamıştır. Benzer şekilde Ordinaryüs Prof. Fazıl Pelin de 1944 tarihli "Finans İlmi: Bütçe" adlı çalışmasında, bu tartışmayı bir neticeye vardırmamıştır. Pelin; "[b]ütçenin Meclisin tasdikinden geçmek itibarile şeklen kanun olduğunda şüphe yoktur. Fakat acaba maddeten, cevheri, hukukî muhteviyatı itibarile de bir kanun mudur? Ortaya objektif mahiyette bir hukuk kaidesi, umumî ve imperatif hükümler koyuyor mu? Bu bapta hukukçular birbirile ihtilaf halindedir" (s. 6) dedikten ve bazı hukuk teorisyenlerin tespitlerinden hareketle, bütçe gelir ve giderlerinin tahmin ve tahsisine yönelik Erçin'inkine benzer ayrımları ortaya koyduktan sonra "[i]şte bu telakkiler ekser hukukçuları bütçenin muhteviyatı itibarile değil yalnız şeklen bir kanun olduğu neticesine götürmüştür" (s. 7) diyerek meseleyi bağlamıştır.

İlginç biçimde, devlet bütçesiyle ilgili sonradan yapılan çalışmaların birçoğunda bütçenin bir kanun olup olmadığı tartışmalarına pek fazla değinilmemiş; değinen çalışmaların bir kısmında yine nihai bir görüş ortaya konmamış (örneğin Batirel, 1987: 6), görüş ortaya koyanlar da tercihlerini "diğer kanunlardan farklı özellikler gösteren bir kanundur" mealinde ifade etmişlerdir. Örneğin Gürsoy (1981: 62-63) "... Bütçe Kanununun hukuki değeri hakkında yapılagelmiş ... tartışmalar, nazari planda kalmaya mahkum görüşlerdir. Söylenenler hukukçuların meclis tasarrufları hakkındaki farklı görüşlerini yansıtır. Anayasa bütçeden 'kanun' diye söz ederken, Genel Muhasebe Kanunumuz onu 'kanun' diye tanımlarken, Bütçenin Kanun olup olmadığı hakkında şüphe uyandıracak görüşler ortaya atmak gereksizdir, abestir. ... 'Bütçe Kanunu' önemli hukuki sonuçlar doğuran 'gerçek anlamıyla' bir kanundur. Ona başka gözle bakmak, hukuki bazı incelikleri ortaya koymuş olsa bile, gerçeği yansıtmaz" diyerek, adeta teorisyenlere serzenişte bulunmuştur.

Benzer şekilde Mutluer vd. (2005: 77) "[k]anımızca, bütçe kanunlarını diğer kanunlardan ayıran bazı farklılıklar bulunmasına rağmen, bunları kanun olarak kabul etmek gerekir. Çünkü, bütçe gelir ve giderlerinin parlamentodan geçirilerek onlara kanun niteliğinde hukukilik kazandırmak, her şeyden önce bütçe hakkının bir gereğidir. Böylece, bütçenin hem hukuki, hem de siyasi niteliği gerçekleşir"; Edizdoğan & Çetinkaya (2014: 12) "[b]ütçe kavramının tanımlarında bir kanun, tasarruf ve belge olduğu teorisyenlerce tartışma konusu olmuş olsa da idare ve yargı organları yönünden bir kanun olduğu konusunda kuşku yoktur"; Tüğen (2018: 21) "[k]anunların taşıması

gerekli bazı özelliklere ... sahip olmasa da bütçenin kanun olduğu genel kabul görmüştür. Çünkü bütçe de diğer kanunlar gibi anayasaya göre yürütme organı olan hükümet ya da Devlet Başkanı, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanı tarafından tasarı ya da teklif şeklinde hazırlanmakta, meclise sunularak görüşülmekte ve oylanmaktadır." şeklinde yorumlayarak, her ne kadar diğer kanunlardan ayrıışan yönleri olsa da, bütçenin bir kanun olduğu görüşünde birleşmişlerdir.

Bize göre de bütçe "nev'i şahsına münhasır bir kanundur". Anayasa'da açıkça "kanun" olarak geçmesi, Meclis'te görüşülüp oylanması, Resmi Gazetede yayımlanması, bağlayıcı olması, Sayıştay'ın hesap yargılamasına esas teşkil edecek şekilde hukuki sonuçlar doğurması gibi özellikleri; bütçenin bir kanun olarak telakki edilmesi gerektiği soncunu doğurmaktadır. Ancak bu durum, bütçenin başta hükümetin (maliye) politika(sı) belgesi olması, harcama-gelir planlarını da içerecek biçimde aynı zamanda bir iktisadi/mali proje olması, MYB dışı devlet kurumlarında mecburen bir idari belge biçimini alması gibi gerçekleri göz ardı etmemizi gerektirmemektedir. Aynı zamanda, yukarıda bahsedildiği haliyle bütçe kanununun kendine özgü bir kanun olması, bir bakıma da, yürütmenin "maliye politikası" hakkı çerçevesinde, bütçe yapısı ve kompozisyonunun, iktisadi yapıdan ileri derecede etkilenmesi ve dahası iktisadi yapı ve süreçlere etki etmesinden kaynaklanmaktadır.

Bütçe Kanununun bu kendine özgü yapısı, parlamentonun yasama ile denetim hak ve yetkilerinin içerisinde "bütçe hakkının" ayrı bir başlık olarak öne çıkmasının da nedenidir. Parlamento her konuda kanun yapmakta ve denetim gerçekleştirmektedir. Ancak parlamentonun –örneğin- ceza kanunlarını yapma yetkisi için bir "ceza hakkı" kavramından söz edilmemektedir. Yine parlamentonun bir "insan haklarını inceleme hakkı" da münhasıran zikredilmemektedir. Buna karşılık, yukarıda bahsedilen özelliklerinden ötürü, "bütçe hakkı" parlamentolar ve demokrasiler için neredeyse olmazsa olmaz biçimde savunulmakta, gerek teoride gerekse anayasal/yasal olarak hukuk sistemi içerisinde güçlü bir şekilde vurgulanmaktadır.

4. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ve Bütçe Hakkı

Türkiye'de 23 Nisan 1920'den bu yana uygulanmakta olan parlamenter hükümet sistemi, 16 Nisan 2017 tarihinde yapılan Anayasa değişikliği referandumu ile sonlandırılmış ve 3 Kasım 2019 tarihinde yapılacak birleştirilmiş (milletvekilliği ve Cumhurbaşkanı) genel seçimlerle birlikte Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine (CHS) geçilmesi öngörülmüştür. Ancak sonradan yaşanan siyasi gelişmeler neticesinde, seçim tarihi erkene alınmış ve 24 Haziran 2018 seçimleriyle bütünüyle yeni sisteme geçilmiştir. CHS'nin getirdiği tüm Anayasal, yasal ve idari değişiklikleri ortaya koymak, bu çalışmanın sınırları açısından mümkün değildir. O yüzden yalnızca "bütçe hakkı" ile irtibatları çerçevesinde bu değişiklikler ele alınacaktır. Yani Merkezi Yönetim Bütçesinin kanunlaşma, uygulanma ve denetlenme süreçlerinde; TBMM'ne tanınan bütçe hakkının bu değişimlerden ne şekilde etkilendiği analiz edilecektir.

4.1. "Tasarı"dan "Teklif"e: Merkezi Yönetim Bütçesinin Kanunlaşması

Bütçenin "birlik" ilkesi gereği, tüm kamu gelir ve giderlerinin tek bir bütçede gösterilmesi, yeknesaklık ilkesi gereği de bütçedeki bölüm/kesim adedinin mümkün olduğunca az ve öz olması gerekmektedir. Ancak gerek devlet faaliyetlerinin çeşitlenmesi, gerekse demokratik teamüller (yerel yönetimlerin ve üniversitelerin mali özerkliği gibi) tüm kamusal harcama ve gelirlerinin tek bir "Genel Bütçe" ile gösterilmesini imkânsız kılmakta; Genel Bütçe dışında birçok bütçe uygulamasını da (Özel Bütçe, Düzenleyici Denetleyici Kurum Bütçesi, Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçeleri, Mahalli İdare Bütçeleri, KİT Bütçeleri, Döner Sermaye İşletme Bütçeleri, Bağımsız Bütçeli Kurumlar- TRT ve TCMB gibi-, Bütçe Dışı Fonlar ve Varlık Fonu) beraberinde getirmektedir. TBMM'de Kanunlaşan ise; Genel Bütçe, Özel Bütçeler ve Düzenleyici Denetleyici Kurum bütçelerinden oluşan Merkezi Yönetim Bütçesidir.

CHS öncesi; harcamacı kurumlar cari ve transfer ödenek tekliflerini Maliye Bakanlığı ile, yatırım ödenek tekliflerini ise Kalkınma Bakanlığı ile müzakere ederlerdi. Gelir Bütçesini ise Gelir Politikalar Genel Müdürlüğü münferiden hazırlar ve MYB Kanununa eklemek üzere Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne (BÜMKO) gönderirdi. BÜMKO harcama ve gelir bütçelerini birleştirerek MYB Kanun Tasarısını oluşturur, Maliye Bakanının son gözden geçirmesinden sonra Başbakanlığa gönderirdi. Başbakanlıkça MYB Kanun Tasarısı imzaya açılır, tüm bakanlar imzaladıktan sonra, Tasarı TBMM Başkanlığına gönderilirdi.

MYB, Bakanlar Kurulunca "kanun tasarısı" olarak, mali yılbaşından 75 gün önce TBMM'ne sunulur, Bütçe Komisyonunda ve Genel Kurulda Maliye Bakanınca takdim edilir, Bütçe Komisyonunda en fazla 55 gün, Genel Kurulda ise en fazla 20 gün görüşüldükten sonra Cumhurbaşkanının onayına gider, Anayasanın 89 uncu maddesi gereği de Cumhurbaşkanınca zorunlu olarak onaylanarak resmi gazetede yayımlanır ve mali yılbaşından önce yürürlüğe girerdi.

Kırk üyeden oluşan Bütçe Komisyonunun yirmi beş üyesi iktidar partisine tahsis edilir, kalan üyeler de mecliste grubu bulunan siyasi partilere temsilcileri nispetinde dağıtılırdı. Bütçe Kanun Tasarısı üzerinde Komisyon (gider artırıcı ve gelir azaltıcı olanlar dahil) her türlü değişikliğe gidebilirken; Genel Kurul aşamasında vekillerin gider artırıcı veya gelir azaltıcı öneride bulunamama, madde değişiklik önerilerinin görüşülmeden doğrudan oya sunulması gibi (hükümetin maliye politikası hakkını gözetten) sınırlamalar söz konusuydu.

Yapılan Anayasal değişikliklerle, Anayasada 161-164 üncü maddeler arasında yer alan bütçe ve kesinhesap ile ilgili hükümlerden bazıları kaldırılmış, kalan ve değişikliğe uğrayanlar ise tek maddede, 161 inci maddede, birleştirilmiştir. Buna göre, Milli Bütçe Tahmin Raporu, MYB Kanununa eklenmesi gereken belgeler arasından çıkartılmıştır. Ayrıca bütçede değişiklik yapmayı (bölümler arası aktarma yetkisini) düzenleyen Anayasal hüküm, yani bölümler arası aktarmanın ancak ayrı bir kanunla yapılabileceği hükmü de kaldırılmıştır. Bütçe hakkının kullanımı açısından oldukça hayati olan bu değişikliğe, "Bütçenin Uygulanması" başlığında ayrıntılı olarak ayrıca değinilecektir. Yapılan önemli değişikliklerden, daha doğrusu eklemelerden bir tanesi de "Geçici

Bütçe" uygulamasına ilk kez Anayasada yer verilmesi olmuştur⁵. Buna göre (Anayasa 161/4): "Bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe kanununun da çıkarılmaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirilerek artırılarak uygulanır".

CHS'ne geçilmesiyle birlikte Kalkınma Bakanlığı ve BÜMKO kapatılmış, Kalkınma Bakanlığının yetkileri Cumhurbaşkanlığı bünyesinde kurulan "Strateji ve Bütçe Başkanlığına" (SBB) devredilmiş, BÜMKO'nun "kontrol" yetkileri ise Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesine taşınarak, bu birimin adı "Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü" şeklinde değiştirilmiştir. Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nün adı da Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü olarak değiştirilmiştir. Hazine Müsteşarlığı ise Maliye Bakanlığı ile birleştirilerek Hazine Ve Maliye Bakanlığı (HMB) adını almıştır.

CHS'ne geçildikten sonra, Bakanlar Kurulu ilga edildiğinden, bundan böyle MYB Kanunu "Cumhurbaşkanlığı Teklifi" şeklinde TBMM'ne sunulabilmektedir (Cumhurbaşkanlığına teklif edilebilen sadece iki kanun vardır: MYB Kanunu ve Kesinhesap Kanunu). Bu teklifler, SBB ve HMB tarafından koordinasyon içerisinde hazırlanmaktadır. Hazırlanan MYB Kanun Teklifi ve bir önceki yıl bütçesine ait Kesinhesap Kanun Teklifi Cumhurbaşkanınca son kez gözden geçirildikten sonra, mali yılbaşından 75 gün önce TBMM Başkanlığına gönderilmektedir. Bundan sonraki süreçler parlamenter sistemde olduğu gibidir. Ancak burada bazı idari değişiklikler söz konusu olmuştur: TBMM'de bundan böyle bir "iktidar partisinden" söz edilemeyeceği için, Bütçe Komisyonunda artık her parti TBMM'deki temsili nispetinde yer almaktadır. Ayrıca hükümeti Cumhurbaşkanı kurduğu ve MYB Kanununu "teklif" ettiği için, gerek Komisyon gerekse Genel Kurul aşamasında, bütçe takdim konuşmasını, arzu etmesi halinde Cumhurbaşkanının kendisi (yahut Cumhurbaşkanı Yardımcısı veya Hazine Ve Maliye Bakanı) yapabilecektir. Ancak ilk uygulamalarda görüldüğü kadarıyla, bu görevin Hazine Ve Maliye Bakanınca yerine getirileceği anlaşılmaktadır.

4.1.1. Yasama-Yürütme İlişkisinde Kurulamayan Denge

Bütçe hakkı bağlamında hükümet sisteminin yapısına göre yürütme-yasama ilişkileri farklı durumlar arz edebilmektedir. Özellikle yasamanın bütçe üzerinde değişiklik yapması noktasında dört farklı uygulama ile karşılaşmaktadır. Bunlardan en uç ve kısıtlayıcı ilk uygulama -çoğunlukla otoriter rejimlerde görülen- "kabul ve redde dayalı" bütçe hakkıdır. Bu uygulamaya göre bütçe teklifi üzerinde hiçbir değişiklik

⁵ Gary W. Cox, 2012 yılında kaleme aldığı İngilizce "The Power of the Purse and the Reversionary Budget" başlıklı analizinde, bütçe hakkının kullanımının zamanla yürütme lehine ve yasama aleyhine olacak şekilde, demokratik kazanımları aşındırdığını ve yürütmenin geçici bütçe ile harcama yapma eğilimi içinde olduğunu ifade eden, oldukça önemli değerlendirmelere yer vermiştir. Cox, 1875-2005 yılları arasındaki verilerden hareketle; dünya savaşları ve soğuk savaş sonrasında yeni devletler kurulurken, ülke anayasalarında, bütçesel açıdan, ciddi anlamda yürütme yararına (executive-favoring) hükümler olduğunu ve bunların sunulan geçici bütçe (reversionary budget) imkanlarıyla desteklendiğini ortaya koymuştur.

yapamayan yasamanın önünde sadece bütçeyi ret veya kabul seçenekleri bulunmaktadır. Kısmen daha esnek olan ikinci uygulama ise sınırlı bütçe hakkıdır. Daha çok İngiltere gibi parlamenter hükümet sisteminin ve Fransa gibi yarı başkanlık sisteminin geçerli olduğu ülkelerde kullanılan sınırlı bütçe hakkına göre; bütçe üzerinde yasamanın değişiklik yapma hakkı sınırlı tutulmuştur. Nitekim yürütmenin mali politikası korunurken, yasamanın belirli bir limite kadar bütçedeki gelirleri azaltıp giderleri artırmaya veya sadece ödeneklerde kesinti yapmasına izin verilmektedir. Buna karşın yasamaya ödeneklerin yerini değiştirme, ödenek kalemlerini artırma veya yenilerini ihdas etme imkânı verilmemektedir. Buna karşın Almanya örneğinde, söz konusu değişiklikler aynı zamanda yürütmenin onayına diğer bir ifadeyle kabulüne bağlıdır. Ancak önemle belirtmek gerekir ki yasamanın bütçe üzerindeki bu sınırlı yetkisi, yasamanın bütçeye etki edemeyeceği anlamına gelmez. Bütçe hakkının sınıflandırılması noktasında bir diğer uygulama ise sınırlı bütçe hakkı ile sınırsız bütçe hakkı arasında değerlendirilebilecek dengeli bütçe hakkıdır. ABD’de “pay-as-you-go - PAYGO” prensibi olarak da adlandırılan ve bütçenin tarafsızlığı ilkesinin gereği olan dengeli bütçe hakkına göre, yürütme tahmini bütçe açığını artıracak herhangi bir yasayı yürütemez. Diğer bir ifadeyle kamu gelirlerine ve zorunlu harcamalara yönelik yeni yasal düzenlemelerle tahmini bütçe açıkları artırılamaz. Bu prensibin uygulanabilmesi için hem iktisadi yapının güçlü olması hem de ekstra ve alternatif gelir kaynaklarının mevcut olması gerekmektedir. PAYGO prensibi sadece yürütme ile sınırlı olmayıp yasama için de geçerlidir. Eğer ki yasama belirli bir zorunlu harcamayı yapmaya yönelik gider artırıcı bir teklifte bulunacak ise -PAYGO prensibi gereğince- bu harcama için önceden kaynağı da bulmalıdır. Bu tip bir bütçe hakkında gözetilen ana amaç, bütçe dengesinin dışına çıkmadan yasamaya zorunlu kaynak ihtiyacı olan sektörlerle kaynak tahsisi yapmak suretiyle- etki sahası açmaktır. Bütçe hakkı sınıflandırması bağlamında yasamaya en geniş hareket sahası sağlayan uygulama ise sınırsız bütçe hakkıdır. Başta ABD olmak üzere başkanlık hükümet sisteminin geçerli olduğu ülkelerde uygulanan sınırsız bütçe hakkına göre; yasama yürütmenin onayına bağlı kalmaksızın, hem gelirler hem de giderler üzerinde sınırsız şekilde değişiklik yapma ve ödenekleri artırma ve yeniden tahsis etme hakkına sahiptir. Kontrol ve denge (check & balance) yaklaşımı çerçevesinde, yasamanın yürütme üzerinde bu tip bir hakkı kullanması başkanlık vetosuyla dengelenmiştir. Diğer bir ifadeyle sert güçler ayrılığının geçerli olduğu başkanlık hükümet sisteminde, yasamanın bu tip değişiklik yapma hakkıyla yürütmenin işlerliğini engellememesi için başkana bütçe kanununu bir bütün halinde veya tek/birkaç madde bazında veto yetkisi tanınmıştır (Avci, 2015: 72-73).

Ancak Türkiye’de yürürlüğe giren CHS ile tam tersi bir yapıya gidilmiştir. Daha doğrusu, yönetim sistemi değişirken, Cumhurbaşkanının bütçe kanunu ve diğer kanunlar karşısındaki konumu korunmuştur. Eskiden olduğu gibi, Cumhurbaşkanı, diğer kanunları veto edebilecek, ancak bütçe kanununu geri gönderemeyecektir. Oysa tam tersi olması gerekirdi. Bütçe kanununu bundan böyle Cumhurbaşkanı “teklif” edeceğinden; TBMM’de muhalefet partilerinin çoğunlukta olması ve bu çoğunluğun bütçeyi, Cumhurbaşkanının tasarladığı maliye politikasının tam tersi yönde, değiştirmesi durumunda, Cumhurbaşkanı tamamen savunmasız kalmaktadır. Böyle bir

tıkanıklık yaşanması durumunda, sistemin eldeki tek –ve pahalı- seçenek, parlamento ve kabinenin dağıtılması ve seçime gidilmesidir.

Burada yapılması gereken, mevcut durumun aksine, egemenlik kayıtsız şartsız milletin olduğuna ve milleti de TBMM temsil ettiğine göre, Cumhurbaşkanının, TBMM'nin geçirdiği diğer kanunlardaki veto yetkisinin kaldırılması, buna karşılık bütçe kanunu için ABD'dekine benzer bir veto mekanizmasının kurulmasıydı. Parlatentonun bütçe hakkı ile hükümetin maliye politikası arasında böylece optimum bir denge kurulabilecekti. Ancak getirilen yeni sistemde, Hükümet ile Meclis arasında, bütçe konusunda ortaya çıkan fikir ayrılıkları sistemin tıkanmasına ve yeniden seçime gidilmesine neden olacaktır. Herhangi bir denge-fren mekanizması kurulmadığı gibi, milletin de böyle bir denge kurmasının önüne geçilmiştir. Devlet mekanizmasının kaosa sürüklenmeden veya tıkanmadan, sağlıklı bir şekilde çalışabilmesi için, millet, hem parlamentoya hem de hükümete aynı siyasal anlayışı taşımaya zorlanmış olmaktadır. Bunun ne kadar demokratik bir kurgu olduğu tartışmaya açıktır.

Kaldı ki, yeni sistemde Cumhurbaşkanı aynı zamanda bir siyasal partinin başkanı da olabilmektedir. (Şayet yetki verilmiş olsaydı) kendi siyasal çizgisini temsil eden bütçe kanunu üzerinde Meclis'in yapacağı değişikliklere karşı veto yetkisini kullanarak direnmesi anlaşılır olacaktı. Sadece diğer kanunlar için bu yetkinin şu anda devam ediyor olması, hiçbir demokratik değerle örtüşmemektedir. Bu sistemde, bir kanun milli egemenliğin tecelligâhı olan Meclis'ten geçtikten sonra, nihai onay için bir siyasal partinin başkanına (cumhurbaşkanına) gönderilmiş olmaktadır. Oysa demokratik bir sistemde, hiçbir siyasal aktör, milli egemenliğin üstünde değildir ve olmamalıdır. Dolayısıyla, yeni hükümet sistemi ve uygulaması, demokratik değerleri ve işleyişi ciddi manada sekteye uğratma potansiyeli taşımaktadır.

Esasen cumhurbaşkanının veto yetkisi, 1924 Anayasasından itibaren (yani Cumhuriyetin başından beri) tüm anayasalarımızda yer almıştır. Buna rağmen, ne akademik çalışmalarda, ne de politik mülahazalarda, bu yetki hiçbir şekilde tartışılmamış; egemenliğin kayıtsız şartsız sahibi olan Meclis'in çıkardığı kanunların, başka bir merciin onayına gitmesinin siyasal ve demokratik içerik ve sonuçları müzakere edilmemiştir. Yalnızca, 1924 Anayasası TBMM'de görüşülürken, Cumhurbaşkanına verilen bu onama/veto yetkisi önemli tartışmalara yol açmıştır. Özellikle Konya Mebusu Refik Bey, bu veto yetkisine şiddetle karşı çıkmış ve ilgili Anayasa maddesinden (madde 35) çıkarılmasını talep etmiştir. Meclis tutanaklarından⁶ Refik Bey'e (Koraltan) kulak verecek olursak:

"Arkadaşlar! icraî ve teşriî [yasama] salâhiyet bizdedir. Bir kaç defa bu kürsüden arz ettiğim gibi icraî salâhiyet bizdedir, demekte manayı şerif nedir? Bunu anlamıyorum. Nedir arkadaşlar? Yine maddeye taalluku [ilgisi] vardır. Bendeniz diyorum ki eğer prensibimiz ve müdafaa ettiğimiz esas elimize verilen şu Teşkilâtı Esasiye Kanunu projesi, vahdeti kuvanın [kuvvetler birliği] ifade ettiği mana ve mefhumdan ibaret ise bir hakkınızı hiç bir tarafa veremezsiniz ve bu veto hakkı da (veto değil sesleri) veto, veto değil. Efendim! REİSİCUMHUR Meclis tarafından kabul olunan kanunların isdar [onay] ve

⁶ TBMM Zabıt Ceridesi (Yirmi Dördüncü İçtima), Devre: II, Cilt:8, İçtima Senesi: II, 30.3.1340 (30.3.1924), <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d02/c008/tbmm02008024.pdf>, [19.09.2018].

ilânını muvafık görmediği takdirde Mazbata Muharriri Beyefendinin buyurduğu veçhile [usûlde] on gün zarfında tekrar müzakere edilmek için esbabı mucibesiyile [gerekçesiyle] birlikte bir ay zarfında meclise iade eder. (On gün sesleri) on gün olsun efendim, iade hakkı veriyorsunuz, kendi tarafından yapılan bir kanunu kendi azasından [üyesinden] olan bir zat yine size iade ediyor. Bu ne oluyor?

...

Ne olursa olsun, reddetsin, iade etsin, Heyeti Celilenizin kabulüne iktiran eden [ulaşan] ve kanuniyet iktisap eden bir kanunu kendi azanız meyanında bulunan bir zat size iade ediyor, tabî o iade bazı sebeplere istinat ediyor. Ya bu kanunu şu itibarla noksandır diyecek veya şu itibarla memleketin menafiine muvafık olmadığını söyleyecek, bu esasların varit olacağına [muhtemel olacağına] kani olanlardanım, fakat takip ettiğimiz prensip itibariyle doğru bulmuyorum. Ya tefriki kuvayı [kuvvetler ayrılığını] kabul edeceğiz yahut hiçbir suretle hiçbir hakkınızı kimseye vermiyeceksiniz. Bu itibarla bendeniz Teşkilâtı Esasiye Kanunu halitası [karışımı] olan bu kanun reye [oya] vazedildiği [sunulduğu] zaman reyimi kırmızı vereceğim. Çünkü anlamadım, anlamakta mazurum, bunun tatbikatına imkân yoktur. Döneceksiniz, ricat edeceksiniz, yol yakın iken dönünüz, inkılâba [darbeye] meydan vermeyiniz".

Paralel olarak Sivas mebusu Halis Turgut Bey, görüşülmekte olan Anayasanın 35 inci maddesinin "Reisicumhur Meclis tarafından kabul olunan kanunları derhal neşir ve ilân eder" şeklinde değiştirilmesini ve kalan fıkraların kaldırılmasını teklif eder, ancak bu teklif Meclis tarafından oylanıp reddedilir.

Bütçe kanunlarının (ve görüşülmekte olan Anayasa metninin) cumhurbaşkanının veto yetkisinden istisna tutulmasını öneren ve Meclis'e kabul ettiren ise Konya mebusu Musa Kâzım Efendi'dir (Onar). Musa Kâzım Efendi, bu teklifinin gerekçesini ise şöyle açıklamıştır:

"Reis Bey!

İki kelime söyleyeceğim. Efendim! Encümenin gösterdiği esbabı mucibe herhangi bir kanunun kabulünde ve Mecliste müzakeresinde vukuumelhuz [zararlı] bir zühulün [gecikmenin], yahut acil bir surette kabul edildiğinden dolayı vuku bulan bir hatanın tashihidir. Bütçe kanunları ve Teşkilâtı Esasiye Kanunu gibi kanunları bu ihtimalâtan azadedir. Bütçe kanunlarının iadesi ve tekrarı gibi şeyler, memleket için menfaatli değildir ve bunlarda hata varit [ihtimal dahilinde] değildir. Ezcümle, encümenin zaten beyan ettiği esbabı mucibeye göre bunların iadesi muvafık [yerinde] değildir. Bendeniz bunların istisnasını teklif ediyorum".

Bütçe hakkını cansiperane savunan bu üç vekilden Refik Bey (Koraltan / 1889-1974) 1946 yılında kurulan Demokrat Partinin dört kurucusundan biri olmuş, hatta 22 Mayıs 1950 ile 27 Mayıs 1960 arası dönemde TBMM Başkanlığı yapmıştır. 27 Mayıs darbesinden sonra yargılanarak hapis yatmış, ancak bir süre sonra aftan yararlanarak çıkmış ve bir daha aktif siyasete dönmemiştir. Halis Turgut Bey (1886-1926), Terakkiperver Cumhuriyet Fırkasının (TCF) kurucuları arasında yer almış, ancak Haziran 1926'da İzmir'de Atatürk'e suikast girişiminin açığa çıkması üzerine, bu girişim ile TCF arasında irtibat olduğu gerekçesiyle Fırka kapatılmıştır. Sonrasında kurulan İstiklal Mahkemelerinde yargılananlardan biri olan Halis Turgut Bey Temmuz 1926'da idam edilmiştir. İronik olarak, o süreçte yargılanıp idam edilenlerden biri de eski Maliye Nazırı Cavid Bey'dir. Musa Kazım Efendi (Onar / 1881-1930) ise güçlü kişiliği ve etkileyici hitabeti ile Meclis'te oldukça itibarlı şahsiyetlerden biri olarak ilk dört dönem

kesintisiz şekilde vekillik yapmıştır. Ancak 1929 yılında rahatsızlanmış ve tedavi için Viyana'ya gönderilmiştir. 1930 senesinde tam Türkiye'ye geri döneceği sırada, ailesinden uzakta Viyana'da vefat etmiştir. Görüldüğü gibi tarihsel bir gerçeklik olarak bütçe hakkını savunanları pek de parlak bir gelecek beklememektedir.

4.2. Bütçenin Uygulanmasında Belirsizlikler ve Potansiyel Riskler

Hükümet sisteminin değişmesi, doğal olarak bütçenin uygulanma süreçleri açısından da değişiklikler getirmiştir. Bunlardan ilki "harcama yetkilisine" ilişkindir. Parlamenter sistemde, 5018 sayılı Kanunun 31 inci maddesinde harcama yetkilisi "bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi" olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 11 inci maddesine göre "Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı" en üst yönetici olduğundan, bakanlıklarda Müsteşar doğal olarak aynı zamanda harcama yetkilisi sıfatını da taşımaktaydı. Lâkin CHS'ne geçiş sürecinde 2016 ve 2018 yıllarında yapılan değişikliklerle, 5018 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin ilk fıkrası şu şekilde değiştirilmiştir: "Bakanlıklarda ve diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. (Mülga ikinci cümle: 3/10/2016-KHK-676/69 md.; Aynen kabul: 1/2/2018-7070/55 md.)(...) (Ek cümle: 2/7/2018-KHK-703/213 md.). Bakanlıklarda en üst yönetici Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir". Sonrasında yayımlanan 09 Ağustos 2018 tarih ve 2018/5 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesine göre ise "Bakanlar kendilerine doğrudan bağlı hizmet birimleri bakımından, bakan yardımcılarını ise kendilerine bağlı hizmet birimleri bakımından bakanlık en üst yöneticisi sayılırlar".

Görüldüğü gibi, harcamacı kurumların bakanlıklar ayağında, üst yöneticiyi belirleme yetkisi Cumhurbaşkanındadır. Dolayısıyla, Cumhurbaşkanı bu yetkiye dayanarak, Bakan veya yardımcılarının birini, yahut her yardımcısını ayrı ayrı üst yönetici olarak atayabilmektedir. Bakanlıklarda Müsteşarlık makamının kaldırılması, bu şekilde esnek, diğer yandan da belirsiz bir süreci beraberinde getirmiştir.

Nitekim 5018 sayılı Kanunun mevcut halinde bu konuda bir yasal boşluk bulunmaktadır. Mezkur Kanunun 11 inci maddesinin ikinci fıkrasında "[ü]st yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar" denmektedir. Görüldüğü gibi, üst yöneticiler, Bakana karşı sorumludurlar; ancak gerek "Bakanlar" başlıklı 10 uncu maddede, gerekse "Üst Yöneticiler" başlıklı 11 inci maddede, üst yöneticilerin idari/mali tasarruflarının Bakanın sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağına yönelik bir hüküm söz konusu değildir. Her ne kadar aynı Kanunun 31 inci maddesinin 5 inci fıkrasının son cümlesinde "[h]arcama

yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz" hükmü yer alsa da, burada durum farklıdır. Çünkü burada yetki devri değil, yetkinin Cumhurbaşkanı Genelgesi ile makamlar arasında el değiştirmesi söz konusu olacaktır. Bu mesele, dolaylı olarak TBMM'nin bütçe hakkının kullanımını da olumsuz etkileyecektir. TBMM adına bütçe hakkı çerçevesinde denetim yapan Sayıştay, her an muhatapsız bir usulsüzlük tespiti ile karşı karşıya kalabilecektir. Sorunun giderilmesi için 5018 sayılı Kanunun 10 uncu, 11 inci veya 31 inci maddesine, harcama yetkilisi hangi makam olursa olsun, Bakanların sorumluluğunu belirten bir hükmün eklenmesi, TBMM'nin bütçe hakkına istinaden Sayıştay'ca gerçekleştirilecek olan denetimlerin kâmil neticelendirilebilmesi açısından yerinde olacaktır.

Bütçenin uygulanması konusunda, CHS ile getirilen en kritik değişiklik ise MYB içi, bütçeler ve bölümler arası ödenek aktarmalarına ilişkindir. CHS öncesinde, Anayasanın "Bütçede Değişiklik Yapma Esasları" başlıklı 163 üncü maddesi ile 5018 sayılı Kanunun "Ödenek Aktarmaları" başlıklı 21 inci maddesinde bölümler arası aktarmaların ancak kanunla yapılabileceği hüküm altına alınmıştı (5018 sayılı Kanunun mezkur maddesinde, bunun istisnası olarak, harcamacı kurumların kendi bütçeleri içinde aktarmaya ihtiyaç duyulan tertiplere, yılı bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin yüzde 5'ine kadar bölümler arası aktarma yapabileceği hükmü yer almaktaydı). Bölümler arası aktarmanın bu şekilde sınırlandırılması, esasen bütçe hakkının bir sigortasıydı. Çünkü bu kısıtlar, iktidarın, parlamento tarafından belirlenmiş bütçe kompozisyonunu, yıl içinde istediği gibi değiştirmesini, diğer bir ifadeyle bütçe hakkını by-pass etmesini, bütçe hakkını iğdiş ederek fiilen ortadan kaldırmasını engelleyen Anayasal/yasal bir güvence sunmaktaydı.

Bu güvenceyi esnetmeye yönelik ilk adım 24/11/2016 tarihli resmi gazetede yayımlanan 6761 sayılı "Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun" 1 inci maddesi ile atılmıştır. 5018 sayılı Kanunun 21 inci maddesi değiştirilmiş, sonrasında; 2/7/2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 213 üncü maddesiyle de (e) bendinde yer alan "Maliye Bakanlığınca" ibaresi "Cumhurbaşkanlığı tarafından" şeklinde değiştirilmiş ve (g) bendinde yer alan "Bakanlar Kurulu kararıyla" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

Buna göre, Anayasa ve 5018 sayılı Kanunun 21 inci maddesi birlikte düşünüldüğünde, daha önce, yüzde beşlik istisna haricinde, bölümler arası harcama sadece kanunla, yeni TBMM'nin bütçe hakkı çerçevesinde yapılırken, bundan böyle;

- 5018/21-1 gereği: Kanunla,
- Genel Bütçe ödenekler toplamının %10'una kadar MYB Kanununda yetkilendirme ile,
- Aktarılacak tertibin %20'sine kadar harcamacı kurum kararı ile,
- Yüzde 20'yi aşan aktarmalar ise kurum bütçesinin %20'sine kadar Cumhurbaşkanınca gerçekleştirilebilmektedir.

En önemli konu da, Anayasanın "Bütçede Değişiklik Yapma Esasları" başlıklı 163 üncü maddesinin kaldırılmasıdır. Yani 5018 sayılı Kanunun ödenek aktarmaları için yeni kanun çıkarılmasını zorunlu kılan 21 inci maddesinin 1 inci fıkrası değiştirildiğinde, ilgili

maddede yapılacak diğer değişikliklerle hükûmet, MYB içinde sınırsız aktarma yetkisi elde edilebilecektir. Bu durum TBMM'nin bütçe hakkının zedelenmesinden başka bir şey değildir. Elbette ki hükûmetin maliye politikası hakkının da gözetilmesi gerekecektir. Ancak TBMM'nin bütçe kanununu "bölümler halinde onama" usulüyle tecessüm eden bütçe hakkının, bu şekilde alenen iğdiş edilmesi (TBMM'nce ayrı ayrı onanan –yani birer Meclis Kararı haline gelen- bölümler arasında hükûmetin idari kararlarla aktarma yapma yetkisinin sürekli olarak genişletilmesi) bunun bedeli olmamalıdır. Hülâsa, Meclis Kararlarının idari kararlarla aşılabilmesi sürecine Anayasal bir sınır konması elzemdir.

Bütçenin uygulanması ile ilgili önemli hususlardan biri de kamu gelirleri ile ilgilidir. CHS'ne geçiş için Anayasa referandumu neticesinde getirilen değişikliklerden biri de, önceki sistemde Bakanlar Kuruluna tanınan "*vergi, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisinin*", Anayasa'nın 73/4 maddesinde yapılan değişiklikle Cumhurbaşkanına verilmesidir. Örneğin, bundan böyle kanuni oranı yüzde 10 olan KDV, Cumhurbaşkanı Kararnamesi ile dört katına kadar artırılıp yüzde 1'e kadar düşürülebilecektir (önceki sistemde bu yetki Bakanlar Kuruluna aitti). Esasen bir verginin oranını bir kat ve daha fazla artırmak, eski sistemde bile yeni vergi ihdası anlamına gelmekteydi ve bu yetki, Meclis'i devre dışı bıraktığı için önemli tartışmalara konu olmaktadır. Ancak yine de, vergi oranında değişiklik kararı bir "heyet" (Bakanlar Kurulu) tarafından verilmekteydi; yani istişare ve müzakere süreçlerinden geçerek hayat bulmaktaydı. Oysa yeni sistemde bu yetki, tek bir kişinin iradesine terk edilmiştir. Dolayısıyla, mükelleflerin mali durumunu önemli ölçüde etkileyecek bu kadar önemli kararların, iyi-kötü bir müzakere ortamından değil de, tek kişinin takdirinden sadır olması, her halükârda demokrasi ile uyumlu bir görünüm sergilemeyecektir. Bu açıdan Anayasada belirtilen "yukarı ve aşağı sınırların" daraltılması, aynı kalacak olması halinde de bu sınırlar dahilinde yapılacak vergi oranı düzenlemelerinin TBMM'nin onayına bağlanması, temsili demokrasi bağlamında, daha yerinde olacaktır.

4.3. Hesap Yargılaması ve Bütçe Denetiminde "Siyasal" Risk

16 Nisan 2017 referandumuyla yapılan Anayasa değişikliği ile, bütçe denetimine ilişkin olarak, gerek idari, gerekse Kesinhesap Kanunu ile ilgili olarak, Meclis'in bütçe hakkına etki eden değişiklikler yapılmıştır. Görünüşte usulen ve basit görünen bu değişiklikler, ayrıntılı olarak tahlil edildiğinde bütçe hakkı kapsamında, yasama-yürütme ilişkilerine önemli etkilerde bulunabilecek düzenlemeler oldukları görülmektedir.

Yapılan değişiklikle, Anayasanın Cumhurbaşkanının görev ve yetkilerini düzenleyen 104 üncü maddesine iki önemli fıkra eklenmiştir: Bunlardan ilki, 9 uncu fıkra şu şekildedir: "*Üst kademe kamu yöneticilerini atar, görevlerine son verir ve bunların atanmalarına ilişkin usul ve esasları Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenler*". Diğer, 17 nci fıkrada ise "*Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir*" hükmü yer almıştır.

Yukarıdaki iki fıkra hükmüne istinaden, Cumhurbaşkanlığınca 10/07/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 4 üncü maddesi ile, Kararnameye ekli I sayılı cetvelde yer alan üst düzey yöneticilerin Cumhurbaşkanınca atanacağı ve görev sürelerinin Cumhurbaşkanının görev süresini geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bütçe denetimi konusunda, mezkur I sayılı cetvelde yer alan dört adet kadro dikkat çekmektedir: Bunlar Devlet Denetleme Kurulu Başkan ve Üyeleri, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Üyeleri, Vergi Denetim Kurulu Başkanı ve en önemlisi Sayıştay Başsavcısıdır.

İlk üç kadroda yer alanların Cumhurbaşkanı ile göreve gelip gitmeleri, hükümetin (gelir ve giderler itibarıyla) maliye politikası öncelikleri, hükümet içi mali denetim hassasiyetleri ve yönetim bütünlüğü dikkate alındığında, anlaşılabilir. Ancak mali açıdan, TBMM'nin bütçe hakkı çerçevesinde, Cumhurbaşkanlığını da denetleyen Sayıştay'ın (dört yıllığına Cumhurbaşkanınca atanan) Başsavcısının görev süresinin Cumhurbaşkanına bağlanması, yani görevden alınmasının veya yeniden atanmasının Cumhurbaşkanının takdirine bırakılması, Cumhurbaşkanının hükümet ettiği yürütmenin mali işlemlerinin hesap yargılamasında önemli bir konumu olan Başsavcının, yapacağı ve neticelendireceği her türlü soruşturmayı sorgulanır hale getirme potansiyeli taşımaktadır. Sayıştay TBMM adına, yani millet adına mali denetim yapmakta, kamu zararı veya usulsüzlük tespit ettiğinde ise hesap yargılaması yapmaktadır. Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarına da yansıdığı gibi (örneğin 2/04/2013 tarih ve 28606 sayılı RG'de yayımlanan ve E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı Kararı; 6.03.2014 tarihli ve 28933 sayılı RG'de yayımlanan E.:2011/21 K.:2013/36 sayılı Kararı) her ne kadar Anayasada yüksek mahkemeler arasında sayılmış olmasa da, denetimsel konumunun yanı sıra, Sayıştay esasen bir "yargı merciidir". Böyle bir merciin Başsavcısının, aynı zamanda bir siyasi partinin genel başkanı da olabilen Cumhurbaşkanınca atanması, yargının siyasallaşmasına yol açabileceği gibi, Anayasanın Hakimlik ve Savcılık Teminatını düzenleyen 139 uncu maddesinde yer alan "[h]âkimler ve savcılar azlolunamaz, kendileri istemedikçe Anayasada gösterilen yaştan önce emekliye ayrılamaz; bir mahkemenin veya kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa, aylık, ödenek ve diğer özlük haklarından yoksun kılınmaz" hükmüne de aykırılık teşkil edecektir. Kaldı ki TBMM adına denetim yapan bir kurumun en önemli memurlarından birinin, TBMM dışından atanması da ayrıca sorgulanmaya değerdir.

CHS ile getirilen bir diğer değişiklik ise Kesinhesap Kanununa (KHES) ilişkindir. Buna göre (AY 161/9) "kesinhesap kanunu teklifi, ilgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak en geç altı ay sonra Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur". Diğer bir deyişle, bütçe kanununda olduğu gibi, kesinhesap kanunu da yalnızca Cumhurbaşkanınca "teklif" edilecek ve Meclis'ten geçtikten sonra tekrar Cumhurbaşkanının onayına gidecektir. Yani Cumhurbaşkanı kendi teklifini onaylayacaktır.

Meclis'ten geçen Cumhurbaşkanı teklifinin yeniden Cumhurbaşkanının onayına gitmesinin, kamu maliyesinin en temel ilkelerinden olan "görevlerin ayrılığı ilkesi" açısından bir tezat oluşturduğu aşikârdır. Bu ilkenin yansımalarından olan 5018 sayılı Kanunun 60/4 maddesine göre "[h]arcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı

kişide birleşemez. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler malî işlem sürecinde görev alamazlar"; benzer şekilde, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar'ın 15 inci maddesine göre: "[h]arcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi aynı kişi olamaz. Ön mali kontrol görevi olanlar; taahhüt, sözleşme, şartname evrakının hazırlanmasında görevlendirilemez. Bunlar ihale ve/veya muayene kabul komisyonlarına başkan ve üye olamazlar". Özetle, kamu kaynağının tahsiline ve sarfına karar verenler, bu kararların denetlendiği süreçlerde görev alamazlar. Oysa burada, kamusal kaynakların ne şekilde tahsil edilip sarf edileceğine karar veren Cumhurbaşkanı, aynı zamanda, bu kararların denetim sonucunun yer aldığı KHES'i denetlemektedir (son onayı vermektedir).

Esasen kesinhesap kanunu belki de hiçbir hukuki sonuç doğurmayan tek kanun türüdür. Gerek Anayasada gerekse diğer mer'î mevzuatta, kesinhesap kanununun parlamentoda reddedilmesi halinde hangi hukuki neticenin ortaya çıkacağına dair bir hüküm yoktur. Kesinhesap kanunu bir anlamda kamusal kaynakları kullanan iktidarın milletle ibralaşmasıdır. Ancak bu ibralaşma gerçekleşmediğinde, yani kesinhesap kanunu parlamentoda reddedildiğinde, bunun yasal bir yaptırımını da söz konusu olmayacaktır. Bu kanun esasen bir denetim raporundan öte bir anlam taşımamaktadır. Bu bağlamda, kesinhesap kanununun (şayet yolsuzluk iddiası söz konusu değilse) hukuki değil siyasi netice doğuracağını ifade etmek yanlış olmayacaktır. Ancak yine de gerek bir denetim raporu mahiyeti taşıması, gerekse en azından ismen TBMM'den geçen bir Kanun olması hasebiyle, denetlenen mali süreçlerin sorumlusu olan bir kişinin nihai onayına gitmesi, demokratik açıdan pek de müspet bir görüntü vermemektedir.

5. Sonuç Yerine: Sistemin Revizyonuna Yönelik Öneriler

Anayasal ve yasal altyapısıyla beraber etkin bir bütçe sistemi, bir yandan parlamentonun bütçe hakkını muhafaza edecek şekilde kesin kurallar ve sınırlar koyarken, diğer yandan yürütme erkinin maliye politikası hakkını dinamik biçimde icra etmesini sağlayacak esnekliği de sağlayabilmelidir. Burada bütçe hakkından kasıt; MYB Kanununun şüpheye yer bırakmayacak biçimde nihai olarak Parlamento onayından geçmesi; geçtikten sonra bütçeler (genel, özel, DDK bütçeleri) ve bölümler arası aktarmaların, Anayasa ve yasalarca belirlenmiş ve bütçe hakkını anlamsız kılacak şekilde geniş tutulmamış sınırlar dahilinde yapılabilmesi; ve ayrıca bütçe uygulandıktan sonra, Parlamento denetiminin sağlıklı ve objektif olarak yapılabilmesidir. Hükümetin maliye politikası hakkı ise, oldukça dinamik ve değişken iktisadi/mali koşullar karşısında, icranın, bütçe ile ilgili çok katı Anayasal ve yasal usul ve kurallara takılmadan; harcama, gelir ve borçlanma politikası uygulayabilmesini ifade etmektedir. Özetle bütçe hakkı, maliye politikası oluşturan ve uygulayanların ayağına pranga olacak biçimde aşırı katı ve bürokratik (yahut jüristokratik) bir yapıya bürünmemeli; maliye politikası hakkı, bu çok katı olmayan Anayasal ve yasal sınırlar dahilinde kullanılmalı, bu yapılırken de, bütçe hakkını iğdiş edecek biçimde, bahsedilen sınırlar zorlanmamalıdır.

Türkiye'de yürürlüğe giren CHS'nde ise, bu şekilde etkin bir bütçe sistem ve sürecinin mevcut olduğunu iddia etmek maalesef güçtür. Yürütmenin başı olarak

Cumhurbaşkanlığı, bütçe hakkını (görünürde olsa bile) anlamsız kılacak şekilde; kendi teklif ettiği MYB ve KHES'e nihai onayı yine kendisi vermekte; (Bakanlar Kurulu gibi) bir istişare ve müzakere mekanizmasına ihtiyaç duymadan, vergi, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin nispetlerini, yasalarda belirtilmiş aşağı ve yukarı sınırlar dahilinde değiştirebilmekte; Cumhurbaşkanlığını da mali açıdan denetleyen Sayıştay'ın Başsavcısını atayabilmekte ve tekrar atanması konusunda takdir yetkisine sahip olmakta; ve nihayet bütçeler ve bölümler arası aktarma yapma konusunda hiçbir Anayasal sınırlamaya tabi olmamaktadır (yani 5018 sayılı Kanununun 21 inci maddesinde yapılacak bir değişiklik, Cumhurbaşkanlığı sınırsız aktarma yetkisine sahip olabilecektir).

Parlamento ise, yürütmenin maliye politikası hakkını zedeleyecek şekilde; Komisyonda, gider artırma ve gelir azaltma dahil, bütçe üzerinde her türlü değişiklik yapabilmekte; Cumhurbaşkanının, kendi maliye politikasını akamete uğratabilecek bu değişiklikleri veto etme yetkisi de olmadığından, Parlamento'nun tasarrufu yüzünden çarpık hale getirilen maliye politikasının müsebbibi Parlamento olmakla birlikte, siyasi bedelini Cumhurbaşkanına ödeyebilmektedir. Özetle mevcut sistem ne Parlamento'nun bütçe hakkını, ne de yürütmenin başı olarak Cumhurbaşkanının maliye politikası hakkını koruyabilmektedir. Bütçe hakkı ile maliye politikası hakkı arasında sağlıklı bir dengenin kurulabilmesi için, aşağıdaki tedbirlerin alınması tarafımızca önerilmektedir:

- Öncelikle Resmi Gazete, kanunları yapmakla görevli ve egemenliğin kayıtsız şartsız tecelligâhı olan TBMM'ye bağlanmalı, her türlü mevzuat milletin temsil makamı tarafından gözden geçirilerek yayımlanmalıdır.
- Egemenlik kayıtsız şartsız milletin olduğundan, TBMM'den geçen mevzuatın (MYB Kanunu ve KHES dahil), Cumhurbaşkanının (mevcut sistemde aynı zamanda bir siyasi partinin genel başkanı da olabilmektedir) onayına gitmesi uygulamasına son verilmelidir.
- Cumhurbaşkanının maliye politikası hakkının korunabilmesi için; MYB Kanunu TBMM'de görüşülürken; ya (Genel Kurulda olduğu gibi) Komisyon aşamasında da gider artırıcı ve/veya gelir azaltıcı öneride bulunma yasağı getirilmeli, yahut Cumhurbaşkanına gider artırıcı ve/veya gelir azaltıcı önerileri veto etme yetkisi tanınmalıdır.
- Esasen yeni hükümet sisteminde Cumhurbaşkanı da doğrudan milletin seçimiyle işbaşına geçtiğinden, Meclis ile aynı bağlamda olmasa da, milletin temsilcisi konumundadır ve yetkilerini millettten ve Anayasadan almaktadır. Yeni sistemde millet TBMM'ni yasa yapmak, Cumhurbaşkanını ise yasaları uygulamak, konumuz bağlamında ise maliye politikası oluşturup hayata geçirmekle görevlendirmektedir. Dolayısıyla millettten aldığı yetkiye dayanarak maliye politikası geliştiren ve uygulayan Cumhurbaşkanının bu yetkisine, bütçe dengesini bozacak şekilde aşırı Meclis müdahalesi, bir bakıma "fonksiyon gaspı" anlamı taşıyabilecektir. İşte bunun engellenmesi için, Cumhurbaşkanına maliye politikasına hanel getirecek Meclis müdahalelerini veto etme yetkisinin tanınması elzemdir.
- Sayıştay Başsavcısının Cumhurbaşkanınca atanması ve görev süresinin Cumhurbaşkanı ile birlikte sona ermesi uygulamasına son verilmeli; TBMM adına denetim yapan Sayıştay'ın Başsavcısı, yine TBMM tarafından atanmalı; ayrıca görev süresi ve diğer özlük hakları, Anayasanın 139 uncu maddesinde yer alan yer alan "hakimlik ve savcılık teminatı çerçevesinde yeniden düzenlenmelidir.

- Anayasanın 73 üncü maddesine eklenecek bir hükümlerle; vergi, harç ve benzeri yükümlülükleri düzenleyen kanunlarda, Cumhurbaşkanının takdirine bırakılan "yukarı ve aşağı sınırlara" bir sınır getirilmelidir. Yukarıda da bahsedildiği gibi, Cumhurbaşkanı KDV oranlarını, kanuni oranın dört katına kadar artırabilmekte ve yüzde bire kadar düşürebilmektedir. Bu oldukça geniş bir yetkidir ve verginin kanuniliği ilkesi ile bütçe hakkını adeta anlamsız kılmaktadır. Örneğin, vergi, harç ve benzeri yükümlülüklerin oranlarının yukarı sınırının "iki kat" ile sınırlandırılması, aynı zamanda mükelleflerin vergi sistemine olan güveninin artmasına ve ayrıca vergiye gönüllü uyuma olumlu etkide bulunabilecektir.
- Mevcut sistemde bir "ekonomi bakanlığı" veya "ekonomiden sorumlu bakanlık" yoktur. Yani seksen milyonluk nüfusa sahip bir ekonominin dümeninde kimin olduğu belli değildir. Devlet maliyesinin sorumluluğu ise HMB ile SBB arasında pay edilmiştir. Koordinasyon eksikliği söz konusu olduğunda, özellikle ortak üretilen metinlerde (MYB ve KHES gibi) dil-üslup uyumsuzlukları, hatta veri uyumsuzlukları görülebilecektir. Bu yüzden, bu birimler birleştirilmeli ve "Ekonomi ve Maliye Bakanlığı" ihdas edilmelidir. Dolayısıyla, ekonomik planlama ile, devlet maliyesi ve nakit yönetimi arasında bütünlüğün sağlanması daha kolay olacaktır. Hatta Ticaret ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlıkları da bu bünyeye eklenmelidir. Böylece, maliye politikasını da içeren bütüncül bir ekonomi politikası oluşturmak ve etkin bir şekilde uygulamak kolaylaşacaktır.

Elbette alınacak, Anayasal, yasal ve idari tedbirler bunlarla sınırlı değildir; ancak çalışmanın odağı ve sınırları açısından ilk etapta yukarıda sayılan tedbirlerin alınması yerinde olacaktır. Böylelikle; Parlatentonun bütçe hakkı ile yürütme organının maliye politikası hakkı arasında etkin bir denge-fren mekanizması kurulabilecek, bürokrasi/kırtasiyecilik ve koordinasyon sorunları belli oranda giderilecek, en önemlisi de ekonomi politikası bütüncül bir yaklaşım ve yapıya kavuşacaktır. Yasama ile yürütme arasında yetki ve sorumluluk paylaşımı berraklaşacağından, temsili demokrasi açısından da olumlu katkılar sağlayacaktır. Tabi ki, asıl önemli olan, sistemde reforma yahut revizyona gitmek değil, yapılan değişikliklerin, ruhuna uygun olarak uygulanmasıdır. Genelde devlette, özelde ise ekonomi/maliye yönetiminde ehliyet ve liyakate dayalı, dinamik kadroların oluşturulması da bu açıdan elzemdir. En kaliteli kumaşın, kötü terzinin elinde kolaylıkla çaputa dönüşebileceği unutulmamalıdır.

Kaynakça

- Akbey, F. (2014). "Kamu Bütçesinde Yapı-Araç Uyuşmazlığı: Kuramsal Analiz", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 24, 18-40.
- Avcı, M. A. (2015). "Yasamanın Birincil Güçlü Silahı Bütçe Hakkı: Teorik Bir Yaklaşım", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(1), 69-80.
- B., F. (1930). *Bütçe ve Muhasebe-i Umumiye İzahları*, Damga Matbaası, Ankara.

- Bacon, R. (2008). "Parlamentonun Denetim ve İzleme Fonksiyonları: İngiltere Deneyimi", *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü (Uluslararası) Sempozyumu: Bildiri ve Makaleler Kitabı*, (Der.) Bütçe Müdürlüğü, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, Afyonkarahisar, 229-246.
- Batirel, Ö. F. (1987). *Kamu Bütçesi*, M.Ü. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No: 414-648, İstanbul.
- Cox, G. W. (2012). "The Power of Purse and the Reversionary Budget", <http://pscourses.ucsd.edu/ps200b/Cox%20The%20power%20of%20the%20purse%20and%20the%20reversionary%20budget.pdf>, (13.09.2018).
- Çağan, N. (2008). "Modern Bütçe Sürecinde Parlamento'nun Rolü", *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü (Uluslararası) Sempozyumu: Bildiri ve Makaleler Kitabı*, (Der.) Bütçe Müdürlüğü, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, Afyonkarahisar, 183-192.
- Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. (2014). *Kamu Bütçesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Erçin, C. (1937). *Hukukî Bakımdan Bütçe*, Hapisane Matbaası, Ankara.
- Erçin, C. (1938). *Bütçe Nazariyat ve Tatbikatı*, Devlet Basımevi, İstanbul.
- Feyzioğlu, B. N. (1969). *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*; İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye Basımevi, İstanbul.
- Gürsoy, B. (1981). *Kamusal Maliye İkinci Cilt: Bütçe*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No: 481, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Mutluer, K.; Öner, E. & Kesik A. (2005). *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları: 99, İstanbul.
- Pelin, F. (1944). *Finans İlmî: Bütçe*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayın No: 22, Akgün Matbaası, İstanbul.
- Selen, U. & Tarhan, B. (2014). *Türkiye'de Bütçe Hakkı Algısı*, Uşak Üniversitesi Yayını, Uşak.
- TBMM Zabıt Ceridesi (Yirmi Dördüncü İçtima), Devre: II, Cilt:8, İçtima Senesi: II, 30.3.1340 (30.3.1924), <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d02/c008/tbmm02008024.pdf>, (19.09.2018).
- Tüğen, K. (2018). *Devlet Bütçesi*, Bassaray Matbaası, İzmir.
- Wehner, J. (2006). "Assessing the Power of the Purse: An Index of Legislative Budget Institutions", *Political Studies*, 54, 767-785.
- Yüksel, N. (2007). "Türk Anayasa Yargısında Arındırma(ma) Sorunu: Bütçe Yasası ve Anayasa Yargısı", *Yasama Dergisi*, 6, 113-156.

Mevzuat:

- 2018/3 Sayılı *Üst Kademe Kamu Yöneticileri ile Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Atama Usûllerine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi* (Kararname Numarası: 3): <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180710-3.pdf>, (16.04.2019).
- 2018/5 sayılı *Cumhurbaşkanlığı Genelgesi*: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/08/20180809-11.pdf>, (15.04.2019).
- 6761 sayılı *Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun*: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/11/20161124-8.htm>, (25.12.2018).
- 703 sayılı *Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*: <http://www.mevzuat.gov.tr/pdf.png>, (08.03.2019).
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar* (31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı RG): <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=7.5.9813&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20ve%20%C3%96n%20Mali%20Kontrol%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Usul%20ve%20Esaslar>, (25.08.2018).
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*: <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=5018&Tur=1&Tertip=5&No=5018>, (25.02.2019).
- Muhasebe-i Umumiye Kanunu (mülga): <http://www.mevzuat.gov.tr/pdf.png>, (26.05.2018).
- T.C. Anayasası, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, (24.07.2019).
- TBMM İçtüzüğü: <https://www.tbmm.gov.tr/docs/ictuzuk.pdf>, (27.09.2018).

Anayasa Mahkemesi Kararları:

- E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı Karar* (2/04/2013 tarih ve 28606 sayılı RG): <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/04/20130402M1-4.htm>, (05.08.2019).
- E.:2011/21 K.:2013/36 sayılı Karar* (6.03.2014 tarih ve 28933 sayılı RG): <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140306-12.htm>, (05/08/2019).



Türkiye’de Kamu Eğitim Harcamalarının PISA Göstergeleri Bağlamında Etkinliğinin Değerlendirilmesi*

An Assessment of the Effectiveness of Public Education Expenditures in terms of PISA Indicators in Turkey

Halil Serbes¹
Nur Belkıs Bektaş²
Özhan Çetinkaya³

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 17.07.2019
Revised : 08.10.2019
Accepted : 14.11.2019
Available : 24.07.2020

iThenticate similarity
score: 10%

JEL classification:

H52, H83, I22

Keywords:

Effectiveness of Public
Expenditure, Analytical
Budget Classification,
Education
Expenditures, PISA

ABSTRACT

It is not only sufficient to meet the public needs with the expenditures realised in the public sector. Also, it is necessary to evaluate whether certain results are achieved with the expenditures in line with the priorities and objectives determined. This evaluation is expressed by the concept of effectiveness. The concept, which was firstly used in the private sector and then adapted to public fiscal management, has gained importance in terms of resource use in the public sector. This paper is aimed to evaluate whether the quality of education of the country is improved via the PISA evaluation reports prevailed at the international level by considering the functional classification on resources allocated to education in Turkey. The PISA study measures the students' ability to use the knowledge acquired in school in daily life and presents their comparative status in science, reading and mathematics. PISA survey has carried out in Turkey since 2003. However, in the context of the study, the

Cite this article as: Serbes, H. et al. (2020). "Türkiye’de Kamu Eğitim Harcamalarının PISA Göstergeleri Bağlamında Etkinliğinin Değerlendirilmesi", *International Journal of Public Finance*, 5(1), 27-55.

* Bu çalışma, 20-21 Nisan 2019 tarihlerinde düzenlenen XII. IBANESS Congress Series on Economics, Business and Management – Plovdiv/Bulgaria isimli kongrede sunulan tebliğin gözden geçirilmiş ve genişletilmiş halidir.

¹ Res. Assist., Bursa Uludağ University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-6145-2102, hserbes@uludag.edu.tr, 2211-A Genel Yurtiçi Doktora Burs Programı Bursiyeri

² Lec., T.C. Faruk Saraç Vocational School of Design, Foreign Trade Programme, Turkey, ORCID: 0000-0003-1180-3696, nur.bektas@faruksarac.edu.tr

³ Prof. Dr., Bursa Uludağ University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-8729-611X, ozhanc@uludag.edu.tr

reports published in 2006 and beyond are considered to comply with the analytical budget classification. Within that period, public education expenditures increased in Turkey. However, it can be stated that the quality of education cannot be improved in the same direction and a fluctuating course is observed in accordance with the information in PISA reports.

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 17.07.2019
Düzeltilme : 08.10.2019
Kabul : 14.11.2019
Yayın : 24.07.2020

iThenticate benzerlik oranı: %10

JEL Kodu:

H52, H83, I22

Anahtar Kelimeler:

Kamu Harcama Etkinliği, Analitik Bütçe Sınıflandırması, Eğitim Harcamaları, PISA

Ö Z E T

Kamu kesiminde yapılan harcamalar ile yalnızca kamusal ihtiyaçların karşılanması yeterli değildir. Aynı zamanda belirlenen öncelikler ve amaçlar doğrultusunda harcamalar ile belirli sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığının da değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme etkinlik kavramı ile ifade edilmektedir. İlk olarak özel sektörde kullanılan, ardından da kamu mali yönetimine uyarlanan kavram, kamu kesiminde kaynak kullanımı açısından önem kazanmıştır. Bu çalışma ile hizmetlerin sınıflandırılmasından yola çıkılarak Türkiye'de eğitim hizmetlerine ayrılan kaynakların ülkenin eğitim kalitesini iyileştirip iyileştirmediğinin uluslararası düzeyde geçerli olan PISA raporları aracılığıyla değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. PISA (Uluslararası Öğrenci Değerlendirme Programı) araştırması, öğrencilerin okulda edindikleri bilgileri gündelik yaşamda kullanabilme becerilerini ölçmekte ve ülkelerin fen okuryazarlığı, okuma becerileri ve matematik alanlarındaki başarı durumlarını karşılaştırmalı olarak sunmaktadır. PISA araştırması Türkiye'de 2003 yılından itibaren yapılmaktadır. Ancak çalışma kapsamında analitik bütçe sınıflandırması ile uyumlu olması açısından 2006 yılı ve sonrasında yayımlanan raporlar ele alınmaktadır. Bu süreçte eğitim harcamalarının arttığı, ancak PISA raporlarında yer alan bilgiler doğrultusunda, eğitim kalitesinde aynı yönde iyileşmenin sağlanamadığı ve dalgalı bir seyir izlendiği anlaşılmıştır.

1. Giriş

Son otuz yıllık dönemde kamu mali yönetimini yeniden yapılandıran bir dizi yasal ve kurumsal düzenlemeler gerçekleşmiştir. Bu düzenlemeler doğrultusunda kamu mali yönetiminde belirli kavramlar ön plana çıkmıştır. Bu kavramlardan biri de etkinliktir. Etkinlik, en az maliyet ve çaba ile belirlenen amaçlara ve sonuçlara ulaşılmasını ifade etmektedir. Bu kavramın kamu mali yönetimi açısından önemi kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi ile ulaşılmak istenen sonuçlar arasında kurulmak istenen ilişkiden kaynaklanmaktadır. Çünkü toplumun farklı kesimlerinden elde edilen kaynakların kullanılması ile toplumsal ihtiyaçların, tercihlerin ve beklentilerin karşılanabilmesi için belirli bir sonuca ulaşılması gerekmektedir. Bu sonucun, kamunun sahip olduğu kaynaklar ile toplumun ihtiyaçları doğrultusunda sistematik şekilde belirlenen ve nihai olarak toplumsal refahı arttıran nitelikte olması önemlidir. Aksi takdirde girdilerin bir araya getirilip kamusal nitelikte bir hizmetin yerine getirilmesi tek başına yeterli değildir. Dolayısıyla yeni kamu yönetimi anlayışında kamu kaynaklarının kullanımı ile kamusal karar alma sürecinde belirlenen amaçların ve hedeflerin

gerçekleştirilmesini sağlayacak sonuçlara ulaşılması esastır. Bu şekilde kamu mali yönetiminde etkinliği sağlanabileceği kabul görmektedir.

Kamu mali yönetiminde etkinliğin sağlanabilmesi ülkeler için önemli bir sorundur. Çünkü her bir ülkede gelirin, harcamanın ve servetin vergilendirilmesi ile farklı kesimler kullanılabilir kaynakları azaldığı için refah kaybına uğramaktadır. Dolayısıyla kamunun egemenlik gücüne dayalı olarak topladığı gelirleri toplumun farklı kesimlerinin harcayabileceğinden daha etkin ve aynı zamanda önceliklerini de dikkate alacak şekilde harcayarak toplumsal refahı arttırması gerekmektedir (Kuyucak, 1952: 13; Djurović-Todorović & Djordjević, 2009: 282). Bu doğrultuda ülkeler, bütçeleme alanında sürekli bir arayış içerisinde. Bu arayışların yıllar itibarıyla bütçe sistemlerinde gerçekleştirilen yenilikler doğrultusunda izlenmesi mümkündür. Gerçekten de ülkelerin kullandıkları bütçe sistemleri, başlangıç aşamasında yalnızca girdilerin sıralanmasını ve yapılan harcamaların sorgulanmamasını esas alan anlayıştan, gelirlerin ve harcamaların şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlayacak şekilde detaylı olarak sınıflandırılmasına, kaynakların tutumlu ve etkin olarak kullanılmaya çalışılmasına ve yetkililerin performansını ölçebilmek için göstergelerin belirlenmesine olanak tanıyan bir yapıya dönüşmüştür. Bu kapsamda uluslararası alanda gerçekleştirilen önemli gelişmeler ile birlikte son olarak performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmiştir. Bu sistemin önemli unsurlarından biri, hesapları uluslararası karşılaştırmalara olanak sağlayacak şekilde gösteren analitik bütçe sınıflandırmasıdır. Bu sınıflandırma yapısında harcamalar kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dördü bir sınıflandırma şeklinde yer almıştır. Nitekim uluslararası gelişmelerin bir uzantısı olarak Türkiye'de de 2000'li yılların başında performans esaslı bütçeleme sistemi doğrultusunda analitik bütçe sınıflandırması uygulamasına geçilmiştir.

Performans esaslı bütçeleme sisteminde "performans" terimi oldukça önemli bir yere sahiptir. Çünkü başarımlar olarak da ifade edilen performans sözcüğü, elde edilen iyi sonuç şeklinde tanımlanmaktadır. Dolayısıyla kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi ile ulaşmak istenen sonuçlar arasındaki bağ performans sözcüğü ile kurulmaktadır. Bu doğrultuda sistemin işleyişi gereği belirlenen amaçlar ve hedeflere uygun şekilde performans göstergeleri oluşturulmaktadır. Kamusal hizmetler çerçevesinde gerçekleştirilen harcamalarla da belirlenen göstergelere ulaşıp ulaşılamadığı değerlendirilmektedir. Böylece her bir kamu idare birimi için etkinliğin ölçülebilmesi olanaklı hale gelmektedir. Nitekim çalışma kapsamında fonksiyonel sınıflandırma dikkate alınarak eğitim harcamalarının gerçekleştirilmesiyle etkinliğe ulaşıp ulaşılamadığının ortaya konulması amaçlanmıştır. Eğitim hizmetleri özellikle kalkınma sürecini henüz tamamlayamamış olan ülkeler için oldukça önemlidir. Çünkü kalkınma sürecinde olan ülkeler için yeterli düzeyde beşeri sermaye, işgücü verimliliği ile yüksek okuryazar oranına sahip olunması, gelir dağılımında adaletsizliğin doğurduğu fırsat eşitsizliğinin azaltılması eğitime ayrılan kaynaklar aracılığıyla sağlanmaktadır. Nitekim eğitim hizmetlerinin kalkınma sürecindeki bir ülkeye sağladığı faydalar farklı çalışmalarla ispatlanmıştır. Taş & Yenilmez (2008), eğitim faaliyetlerinin bireylerin zihinsel, bedensel ve sosyal gelişimine katkıda bulunarak gerek kendileri gerekse toplum açısından yararlı olmalarını sağladığını ifade etmiştir. Öte yandan kişilerin ilgi

alanlarını tespit edebilmelerine olanak sağlayarak çalışmalarını bu doğrultuda gerçekleştirmelerine olanak sağladığını da belirtmiştir (Taş & Yenilmez, 2008: 158). Bunun yanında Öztürk (2001), eğitim aracılığıyla bireylerin bilgi ve beceri düzeylerinin artırılmasının, işgücünün beceri ve üretkenlik kapasitesinin gelişimine yansiyarak milli gelirin artmasına katkı sağlayacağını ifade etmiştir (Öztürk, 2001: 2). Hanushek & Woessmann (2010) ise farklı büyüme modellerine (neoklasik, içsel büyüme modelleri) atıfta bulunarak eğitim ile teknolojik gelişmeler ve yenilikler arasında bağlantı kurmuştur. Bu doğrultuda bireylerin bilgi ve beceri düzeylerinin yükselmesinin teknoloji kullanımına ve yeniliklere uyum sağlamayı hızlandırabileceğini belirtilmiştir (Hanushek & Woessmann, 2010: 245). Ayrıca eğitim ile toplumun farklı kesimleri arasındaki gelir ve fırsat eşitsizliklerinin azaltılması olanağı da yaratılmaktadır. Çünkü bireyler eğitim düzeyleri yükseldikçe belirli alanlarda uzmanlaşma ve dolayısıyla daha iyi şartlarda istihdam edilme fırsatı yakalayabileceklerini düşünmektedirler (Taş & Yenilmez, 2008: 167). Eğitimin faydaları yalnızca ekonomik yönüyle sınırlı değildir. Bu faydaların yanında toplumsal yaşamın kurallarına uyulması, suç oranlarının azalması, yönetime katılımın artmasıyla demokratikleşmenin hızlanması, bireylerin sağlıkları konusunda bilinç düzeyinin yükselmesi gibi sosyal faydalarının da olduğu söylenebilir (Salgür, 2013: 48).

Sözü geçen faydalarının yanında eğitimin yarı kamusal niteliğine de vurgu yapmak gereklidir. Kamusal mallar teorisi doğrultusunda mal ve hizmetler, taşıdıkları özellikleri itibarıyla tam kamusal, yarı kamusal, özel ve erdemli şeklinde ayrılabilir. Eğitim hizmeti hem kamusal hem de özel mal ve hizmet niteliği taşıdığı için yarı kamusal niteliktedir. Tam kamusal mal ve hizmetlerden farklı olarak yarı kamusal malların bölünebildiği, fiyatlanabildiği ve her bir aşamasında birlikte tüketimin olmadığı ifade edilebilir. Öte yandan eğitim hizmeti, yararlanan bireye doğrudan fayda sağladığı gibi çeşitli yönleriyle toplumsal gelişimi de hızlandırarak dışsal fayda yaratmaktadır. Bu nedenle eğitim hizmeti yarı kamusal mal ve hizmetler içerisinde izlenmektedir (Akdoğan, 2014: 47; Kirmanoğlu, 2011: 123). Ancak eğitim faaliyetlerinin her aşaması yarı kamusal nitelikte değildir. Örneğin, marjinal sosyal faydası doğurduğu özel faydadan fazla olan zorunlu temel eğitim tam kamusal kabul edilmektedir. Aksine bireylerin sınavla giriş yaptığı için birbirinin tüketimini engelleyebildiği ve aynı zamanda pazarlanabilen ve fiyatlanabilen yükseköğretim hizmetlerinin ise yarı kamusal niteliğe sahip olduğu kabul edilebilir (Kılıç, 2002: 10-11). Ayrıca eğitim hizmetleri bireylerin bilgilerini ve yaratıcılıklarını artırarak kişisel fayda, üretkenlikleri artan bireylerin üretim sürecine katılımıyla da sosyal bir fayda ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan eğitim hizmetleri süresi bir yıla sınırlı fayda yerine daha uzun dönemli ve kapsamlı fayda sağladığı için literatürde "yatırım carileri" olarak kabul edilmektedir (Erdem vd., 2017: 77; Bakırtaş, 2014: 28-29).

Ülkenin kalkınma sürecine olan katkısı göz önüne alındığında, eğitim hizmeti için yapılan harcamalar ile beklenen sonuçlara ulaşılarak etkinliğin sağlanması oldukça önemlidir. Bu doğrultuda çalışma kapsamında fonksiyonel sınıflandırma dikkate alınarak Türkiye'de eğitim için yapılan harcamalar tespit edilmiş ve ayrıca bu harcamalar ile beklenen sonuçlara ulaşıp ulaşılamadığı değerlendirilmiştir. Bu kapsamda PISA araştırmalarında yer alan uluslararası eğitim göstergeleri dikkate alınmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın üç ana başlıktan oluşması kararlaştırılmıştır. İlk

başlıkta, kamu harcaması ve etkinlik kavramları ele alınmıştır. İkinci başlıkta, analitik bütçe sınıflandırmasının yapısı açıklanmıştır. Son ana başlıkta da PISA göstergeleri kısaca tanıtılmış ve yıllar itibariyle Türkiye'de eğitim harcamalarındaki gelişimin bu göstergeleri ne yönde etkilediği değerlendirilmiştir.

2. Kamu Harcamaları ve Etkinlik

Bu başlıkta ilk olarak kamu harcamalarına yönelik kavramsal açıklamalara yer verilmiştir. Ardından kamu harcamalarında yaşanan artışın bütçeleme alanına yansımaları ele alınmıştır. Son olarak da kamu mali yönetimi ile bütçeleme alanında yaşanan dönüşüm bağlamında etkinlik kavramı açıklanmıştır.

2.1. Kamu Harcaması Kavramına Genel Bakış

Bireylerin bir arada yaşamalarından doğan toplumsal ihtiyaçların giderilmesi için gerçekleşen ödemelere kamu harcamaları denmektedir (Akdoğan, 2014: 62-63). Toplumsal ihtiyaçlar, devlet tarafından üretilen kamusal nitelikteki mal ve hizmetlerle karşılanmaktadır. Devletin söz konusu mal ve hizmetleri üretebilmek için belirli bir örgütlenmeye gitmesi, girdi olarak ifade edilen çeşitli araç ve gereçler satın alması ve bunları sonuçlara dönüştüren mekanizmayı kurması gerekmektedir. Girdiler arasında devletin kamusal faaliyetlerin sürekliliği için yaptığı personel istihdamı ile ücret ödemeleri, sosyal güvenlik prim ödemeleri, bina yapımı veya kiralaması için ödemeler, beşeri sermayenin gelişmesine katkı sağlayan eğitim ve sağlık harcamaları, bireylerin huzurlu ve güvenli şekilde yaşamalarına olanak sağlayan adalet ve iç-dış güvenlik, milli savunma harcamaları sayılabilir. Devlet bu tür harcamaları hizmetlerin niteliği itibariyle merkezi yönetim bütçesinden finanse etmektedir. Ancak kamusal nitelikteki hizmetler yalnızca merkezi düzeyde yapılmamaktadır. Genel yönetim kapsamı içerisinde yerel idarelerin, iktisadi teşebbüslerin ve sosyal güvenlik kurumlarının yaptıkları ödemeler de kamu harcaması olarak sayılmaktadır (Uluatam, 2014: 233-234). Dolayısıyla kamu harcamasının dar ve geniş anlamda olmak üzere iki farklı tanımı yapılmıştır. Dar anlamda kamu harcamaları, yalnızca merkezi idare tarafından üstlenilen hizmetlerin finansmanı için yapılan giderleri ifade etmektedir. Ancak geniş anlamda kamu harcamaları tanımına göre, merkezi idarenin yanında mahalli idareler, merkezi ve mahalli nitelikteki iktisadi girişimler, sosyal güvenlik kurumları, devlet aktifinde ortaya çıkan yıpranma ve azalmalar ile bağış ve yardımlar kamusal nitelikteki giderler olarak kabul edilmektedir (Erdem vd., 2017: 2-3; Edizdoğan vd., 2019: 47-48).

Devlet elindeki gücü kullanarak milli gelirin önemli bir kısmını ekonomiden çekmekte ve elde ettiği bu gelirlerle kamu harcamalarını gerçekleştirmektedir. Bu doğrultuda devlet toplumun tümünü ilgilendiren önemli politik, ekonomik ve sosyal etkiler yaratmaktadır (Akdoğan, 2014: 64). Dolayısıyla kamusal nitelikteki harcamaların ve doğrudukları etkilerin toplumsal refahı arttıracak şekilde kullanılması oldukça önemlidir. Bu görüş özellikle çağdaş maliye anlayışının gelişimiyle birlikte önem kazanmıştır. Ancak öncesinde klasik maliye anlayışı çerçevesinde, piyasaların görünmez

bir elin varlığıyla kendiliğinden düzeni sağladığı ve dolayısıyla devletin ekonomiye müdahalesinin sınırlı olması gerektiği görüşü benimsenmiştir. Bu doğrultuda kamu harcamalarının da mümkün olduğunca az yapılması ilke olarak belirlenmiştir. Bu dönemde devletin fonksiyonlarının sınırlı ve kamu harcamalarının milli gelir içerisindeki payının düşük olması nedeniyle kamu harcamaları yeterli düzeyde incelenmemiştir. Ancak çağdaş maliye anlayışıyla birlikte bir bütün olarak devlete ve kamu harcamalarına yönelik görüş değişmiştir. Özellikle 1929 Buhranı'nda klasik maliye anlayışının savunduğu görüş önemini yitirmiş ve devletin kamu harcamalarını kullanarak toplam talebi arttırmak için ekonomiye daha fazla müdahale etmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Böylece devletin ekonomideki faaliyetleri çeşitlenmiş ve kamu harcamaları da bir maliye politikası aracı haline gelmiştir (Tokatlıoğlu ve Selen, 2019: 40). Özellikle 1940'lı yılların ortasından başlayarak kamu harcamalarında da ciddi bir artış görülmüştür. Bu artış Wagner, Peacock-Wiseman, Musgrave, Nitti ve Fabricant gibi yazarlar tarafından incelenmiştir. Öte yandan II. Dünya Savaşı sonrasında başta Avrupa ülkelerinin yeniden yapılanma süreçlerinde gerekli olan altyapı yatırımlarının kamu harcamalarını arttırdığı görülmüştür. Aynı zamanda az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kalkınma sürecinde de devletin üretici ve yönlendirici rolü nedeniyle kamu harcamalarında benzer eğilim sergilenmiştir.

2.2. Kamu Harcamalarındaki Artışın Bütçe Sistemleri Yönüyle Doğurduğu Sonuçlar

Devletin ekonomideki artan rolüne bağlı olarak kamu harcamalarının öneminin artması bütçeleme alanına da yansımıştır. Çünkü kamu kaynaklarının farklı hizmetler arasında etkinliği ve verimliliği sağlayacak şekilde tahsisi oldukça önemli hale gelmiştir. Bu doğrultuda klasik maliye anlayışı için geçerli olan bütçe sistemi ve sınıflandırma yapısı çağdaş maliye anlayışına geçişle birlikte değişmiştir. Klasik iktisadi düşüncede geleneksel (klasik) bütçe sistemi uygulanmaktadır. Bu sistemde ödeneklerin bir bütçede toplanması ve herhangi bir sonucun elde edilmesi önemli olmaksızın harcanması söz konusudur. Diğer bir ifadeyle, bu sistemde harcama yetkisine sahip idare veya personelin kullandığı kaynak ile ne yapmak ve nereye ulaşmak istediği sorgulanmamıştır. Dolayısıyla geleneksel bütçe sistemi yalnızca girdilere odaklanmıştır (Falay, 1995: 19-20). Bu doğrultuda harcamaların sınıflandırmasında ikili bir yapı benimsenmiştir. Bunlar, harcama kalemleri sınıflandırması ile örgütsel sınıflandırmadır. Bu kapsamda ödenek kullanma yetkisine sahip idareler için gerekli olan girdiler bütçede madde madde sıralanmıştır. Dolayısıyla bu sistem yalnızca miktar olarak ne kadar harcama yapıldığıyla ilgilenmekte ve harcamanın sağladığı fayda üzerinde durmamaktadır (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 152-153).

Çağdaş maliye anlayışında bütçeleme sistemleri ve sınıflandırma yapısı değişmiştir. Bu sistemler arasında performans bütçe, program bütçe, planlama-programlama-bütçeleme, sıfır tabanlı bütçe ve son olarak günümüzde performans esaslı bütçeleme yer almaktadır. Bu sistemlerin aralarında farklılıklar olmasına rağmen, özü itibarıyla her birinde kamu harcamasının gerçekleştirilme amacının sorgulanması yer almaktadır. Bunu sağlayabilmek için kamusal hizmetlerin maliyetlerinin çeşitli analiz teknikleriyle hesaplanması, önceliklerin, amaçların ve hedeflerin belirlenmesi ve

kaynakların bu doğrultuda tahsis edilerek etkinlik, verimlilik ve tutumluluğun yerine getirilebilmesi, idarelerin performans ölçümlerinin yapılması ve nihai çıktı veya sonuçlara ulaşılması temel ilkeler olarak belirlenmiştir. Nitekim bütçeleme sistemlerindeki bu değişim sınıflandırma yapısına da yansımıştır. Bu doğrultuda sınıflandırma yapısı yalnızca harcama kalemlerine ve örgütlere bağlı kalmamış, daha da geliştirilerek kamu harcamalarının yapılış amacını ortaya koyacak ve politik, ekonomik ve sosyal etkilerini gösterecek şekilde tasarlanmıştır. Böylece harcamaların fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırması önem kazanmıştır. Nitekim Türkiye'de de kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması sonucu analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiş ve harcamalar kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik olarak sınıflandırılmıştır (Çetinkaya, 2018: 60). Böylelikle kamu idarelerinin (kurumsal) topluma sunmakla yükümlü olduğu hizmet için (fonksiyonel) ne kadar harcama yapacağı, bu harcamanın hangi kaynakla finanse edileceğinin (finansman tipi) ve harcamanın yapılmasıyla ekonomik anlamda ne tür bir etki ortaya çıkacağı (ekonomik) aynı anda görülebilmesi olanaklı hale gelmiştir. Örneğin, çalışma kapsamında ele alınan eğitim hizmetleri için sorumlu idarelerin ne kadar harcama yaptığı, bu harcamanın hangi idareler tarafından finanse edildiği (genel, özel bütçeli vb.) ve bu hizmet doğrultusunda harcanan tutarın ekonomik ve toplumsal anlamda ne tür etkiler doğurduğu kolaylıkla tespit edilebilmektedir.

2.3. Etkinlik, Verimlilik ve Performans Kavramları ve Çalışmanın Özü

Kamu mali yönetiminde etkinlik tartışmaları son dönemde gittikçe önem kazanmıştır. Bu tartışmaların odak noktasını kamunun ekonomiye yoğun şekilde müdahale etmesi nedeniyle ortaya çıkan aksaklıklar ile istikrarsızlıklar oluşturmuştur. Bu doğrultuda kamunun yapılandırılarak ekonomideki rolünün yeniden tanımlanması gerektiği ileri sürülmüştür. Bu yapılanma sürecinde özel sektörde kullanılan ilkeler ile kavramlar önemli rol oynamıştır. Bu süreçte kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanımı, dikey ilişkiler yerine yatay ilişkilerin tercih edilmesi, şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim anlayışının benimsenmesi yeniden yapılandırmanın bir uzantısı olarak görülebilir. Bu kapsamda daha fazla kaynak kullanarak üretim sürecine katılan anlayışın yerine üretici yönü kısıtlanan ve düzenleyici rolü ağır basan yeni kamu yönetimi anlayışı benimsenmiştir (Altay & Kaplan, 2006: 3).

Yeni kamu yönetimi anlayışında etkinlik kavramının gittikçe önem kazanması bütçeleme sistemlerinde yaşanan dönüşüm ile yakından ilişkilidir. Çünkü çağdaş bütçeleme anlayışına geçilmeden önce uygulanan geleneksel bütçe sisteminde kamu idarelerinin kaynakları hangi amaçlar doğrultusunda kullandığı veya neyi başardığı üzerinde durulmamaktadır. Bu sistem, kamusal hizmetlerin sunulabilmesi için yalnızca girdilerin bir araya getirilmesi ile maliyetlerinin belirlenmesine olanak sağlamıştır. Dolayısıyla belirli bir kamusal hizmet doğrultusunda yapılan harcamanın sağlayacağı muhtemel faydalara odaklanılmamıştır (Dicle, 1973: 50). Ancak çağdaş bütçeleme sistemlerinden ilki olan performans bütçeye geçiş ile birlikte mevcut durum değişmiş ve kamu yönetiminde verimliliğin sağlanabilmesi için performans ölçümünü esas alan anlayışa geçilmiştir. Bu doğrultuda girdiler ile çıktılar arasındaki ilişki önem kazanmış,

bir kamu idaresinin girdilere ne kadar kaynak ayırdığından ziyade ne yaptığı veya neyi başardığı sorgulanmaya başlanmıştır (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 159; Burkhead, 1962: 133). Ancak performans bütçe ile yalnızca çıktıları odaklanılarak sonuçların ihmal edilmesi sistemin eksik yönünü oluşturmuştur. Çünkü kamu kaynaklarının kullanımı ile niceliksel olarak ifade edilen mal ve hizmet miktarına ulaşılması yeterli değildir. Bu mal ve hizmet üretimi ile nitelik yönünden de iyileşmenin sağlanarak bireysel ve toplumsal faydaların yaratılması gerekmektedir. Örneğin, her kış mevsiminden önce bireylere grip aşısının yapılması yeterli değildir. Bu aşuların işe yaramaması ve bireylerin gribal enfeksiyona yakalanmayı sürdürmesi durumunda ilgili kamu idaresinin etkinliğinden bahsedebilmek mümkün değildir. Dolayısıyla performans bütçenin kullanılan kaynaklar ile beklenen sonuçlar arasında tam anlamıyla bir ilişki kurmadığı belirtilebilir. Ancak performans bütçe günümüzde uygulanan performans esaslı bütçeleme sistemine zemin hazırlaması açısından önemlidir.

Performans esaslı bütçeleme sistemi, çağdaş bütçe sistemlerindeki gelişimin sonucu aşamasını oluşturmaktadır. Bu sistem çerçevesinde performans bütçeden farklı olarak verimlilik ve etkinliğin ölçülmesinde girdi ve çıktı arasındaki ilişkinin kurulmasının yeterli olmadığı, bunun yanında mal ve hizmet üretimi ile belirli sonuçlara ulaşılmasının da gerekli olduğu belirtilmiştir (Akyel & Köse, 2010: 21; Curristine vd., 2007: 29). Bu nedenle sözü geçen sistem performans esaslı olarak tanımlanmıştır. Bu doğrultuda sistem baştan sona performansın ölçümü ile istenen sonuçlara ulaşıp ulaşılamadığının denetlenmesi üzerine kurulmuş, performans hedef ve göstergelerinin belirlenmesi, performans programlarının hazırlanması, performans sözleşmelerinin imzalanması ve performans denetiminin yapılması öngörülmüştür (Demirbaş & Çetinkaya, 2018: 16-17; OECD, 2007: 20). Bu tür bir denetim anlayışının temel unsurları verimlilik, etkinlik ve tutumluluk şeklinde belirlenmiştir. Bu üç kavramın açıklanabilmesi için daha önce de sözü geçen girdi, çıktı ve sonuç kavramlarının tanımlanması gereklidir. Çünkü bir idarenin ve hizmetin performansının ölçümü, verimliliğinin veya etkinliğinin analizi üç kavram arasındaki ilişki ile açıklanabilir (Mandl vd., 2008: 2).

Girdiler, bir kamusal mal veya hizmetin üretim sürecinde kullanılan araçlar şeklinde tanımlanmaktadır. Personel, kamu geliri, enerji, bilgisayar, kırtasiye malzemeleri üretim sürecinde kullanılan girdilere örnek olarak verilebilir. Çıktılar, bir kurum tarafından belirli bir program veya faaliyet sonucunda üretilen mallar ile hizmetleri ifade etmektedir. Mezun öğrenci sayısı, inşa edilen yolun uzunluğu, aşılacak çocuk sayısı gibi göstergeler çıktıları örnek olarak verilebilir. Bu tür göstergeler verimliliğin değerlendirilmesinde kullanılmaktadır. Ancak kamu kesimi için belirlenen çıktı düzeyine ulaşılması yeterli değildir. Aksine topluma üretilen her bir mal veya hizmetin toplum ve bireyler açısından fayda doğurması gerekmektedir. Bu kapsamda elde edilen fayda sonuç olarak belirtilmektedir. Sonuçlar, belirli bir mal ve hizmetin veya politikanın beklenen nihai amaçlarını ifade etmektedir. Çıktılardan farklı olarak sonuçlar etkinliğin değerlendirilmesinde kullanılmaktadır. Ancak sonuçların çıktılarıdan bağımsız olduğunu ifade etmek zordur. Çünkü herhangi bir çıktı oluşmadan bir mal veya hizmetin doğurduğu faydadan bahsedilebilmesi mümkün değildir (Allen & Tommasi, 2001: 360-361; Yenice, 2006: 60; Demirbaş & Çetinkaya, 2018: 81).

Girdiler, çıktılar ve sonuçlar arasındaki ilişki bir hizmetin verimliliği ile etkinliğini belirlemektedir. Verimlilik, girdiler ile çıktılar arasındaki ilişkiyi esas almaktadır. Aynı girdi ile daha fazla çıktı elde edilmesi, aynı çıktının daha az girdi ile sağlanması veya çıktının girdi artışından daha fazla arttırılması durumunda bir hizmetin verimli olarak gerçekleştirildiğinden bahsedilebilir. Bu doğrultuda verimlilik kavramı, mevcut kaynakların kullanılmasıyla en çok çıktının elde edilmesi veya aynı çıktı düzeyine daha az kaynak kullanarak ulaşılması şeklinde tanımlanabilir (Arslan, 2002: 3; Afonso vd., 2006: 9). Verimlilik, girdi maliyetleri ile çıktı değerlerinin parasal veya rakamsal olarak tespit edilebildiği durumlar için söz konusudur (Falay, 1997: 20). Bu yönüyle kavram kullanım açısından özel sektöre daha uygundur. Çünkü bir işletmede girdilerin maliyetleri ile çıktılarının parasal olarak ifade edilebilmesi daha olanaklıdır. Nitekim özel sektörde temel verimlilik ölçütü olarak kar unsuru esas alınmaktadır. Kar düzeyinin yüksek olması durumunda piyasada faaliyet gösteren bir işletmenin verimliliği sağladığı ileri sürülebilmektedir. Ancak kamu kesiminde kar sağlamaktan ziyade, halka ucuz ve kaliteli hizmet sunulması öncelik olarak belirlenmiştir. Bu nedenle kar unsurunun kamu kesiminde bir verimlilik göstergesi olarak kullanılabilmesi oldukça zordur. Çünkü kamu hizmetlerinden sağlanan faydaların her zaman parasal değerlerle ifade edilmesi olanaklı değildir (Dicle, 1973: 8; Göküş, 2011: 67). Öte yandan kamu kesiminde çıktıların üretim sürecinde birden fazla girdi kullanılabildiği gibi aynı girdilerle çoklu çıktılar da üretilebilmektedir. Bu tür durumlarda girdiler sayısal olarak ifade edilebilse de tüm girdilerin parasal değerleriyle değerlendirmeye katılması mümkün olmayabilir. Örneğin sağlık hizmetleri kapsamında yapılan ameliyatların yanında bir sağlık kurumunda muayene, ayakta tedavi, acil müdahale gibi farklı hizmetler de yapılmaktadır. Bu tür çıktıların tümünün dikkate alınıp kurumun veya hizmetin toplam verimliliğinin hesaplanmasının zor bir iş olduğu belirtilebilir. Benzer şekilde tam kamusal nitelikteki milli savunma, diplomasi gibi hizmetlerin çıktı düzeylerinin tespit edilebilmesi de güç olduğu için verimlilik ölçümü zorlaşabilmektedir (Demirbaş & Çetinkaya, 2018: 85). Ancak yine de verimlilik kavramı yeni kamu mali yönetimi anlayışında kaynak kullanımı için temel ilkelerden biri olarak kabul edilmektedir. Bu doğrultuda verimliliğin ölçümü için mezun öğrenci sayısı, hasta bakım gün sayısı, araştırılan suç sayısı, denetim sayısı gibi göstergeler belirlenmiştir. Ancak kamu mali yönetimi için verimlilik bir ilke olarak belirlense de tek başına yeterli değildir. Çünkü kamu kesiminde kaynaklar verimli kullanılabilir; ancak kamu hizmetlerinin sunumu sonucu beklenen sonuç elde edilemeyebilir. Dolayısıyla kamu mali yönetiminde verimlilik yerine daha kapsamlı olan etkinlik kavramının kullanılması tercih edilmiştir (Eren, 2009: 17; Göküş, 2011: 68).

Etkinlik kavramı, bir kamu idaresinin önceden belirlenmiş olan stratejik amaçları ile hedeflerine ulaşma derecesini gösteren bir performans boyutu olarak tanımlanmaktadır. Çoğu zaman verimlilik kavramı ile eşdeğer olarak kullanılsa da etkinlik, girdilerin çıktılarına dönüşüm sürecinden ziyade ulaşılmak istenen sonuçlar ile ilgilenmektedir (Kubalı, 1999: 39). Nitekim etkinlik, bir amaca ulaşma derecesi, bir faaliyet neticesinde ortaya çıkan ile beklenen etki arasındaki ilişki, belirlenen stratejik amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesi şeklinde de tanımlanabilmektedir. Bu yönüyle etkinlik, en az girdi ile en çok çıktının elde edilmesini amaçlayan verimlilik ile en çok

çıkıya en az maliyetle ulaşılmasını içeren tutumluluk kavramlarından daha geniş bir anlam taşımaktadır (Mutluer vd., 2011: 290). Öte yandan etkinlik ile performans veya performans ölçümü kavramları da birbirlerinin yerine kullanılabilir. Ancak etkinlik kavramı performans ölçümünün önemli bir unsuru olarak daha dar bir anlama sahiptir. Nitekim Kubalı (1999) performans kavramını, amaçlanan ve planlanan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sonucu ulaşılanların nitel ve nicel olarak ifade edilmesi şeklinde tanımlamaktadır. Dolayısıyla belirli bir hizmette etkinlik veya üretimde sağlanan verimlilik ve tutumluluk genel anlamda performansı belirtmektedir (Kubalı, 1999: 32). Bu yönüyle performans esaslı bütçeleme sisteminde verimlilikle birlikte etkinliğin gerçekleştirilmesi oldukça önemlidir. Çünkü kamusal kaynakların en fazla çıktının elde edilmesi için kullanılması ve bu şekilde dışsal faydalar yaratılarak sosyal hedeflere ulaşılması sistemin esas amacı olarak belirlenmiştir (Altay & Kaplan, 2006: 6). Etkinliğin performansı yansıtarak sonuçlarla ilişkili olduğu ve performans esaslı bütçelemenin de nihai olarak etkinliği esas aldığı düşünüldüğünde, sistemin sonuç esaslı bütçeleme şeklinde tanımlanma gerekçesi de ortaya konulabilir (Demirbaş & Çetinkaya, 2018: 82).

Kamu kesiminde verimliliğin ölçümünde olduğu gibi bazı durumlarda etkinliğin ölçümünü de zorlaştıran durumlar söz konusu olabilir. Bu doğrultuda ilk zorluk, bir çıktının birden fazla sonuca yönelebilmesi veya birden çok çıktının aynı sonucu etkileyebilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Bu durumlara örnek olarak, dikilen fidanların seli önleyebileceği gibi çevre kirliliğini azaltması veya yeni yapılan yollar ile araç kontrollerinin kaza sayısını azaltması verilebilir. Öte yandan kamu kesiminde uygulanan politikalarla ulaşılacak istenen amaçlar çatışabilir. Bu çatışmaya da enflasyonla mücadele politikasının işsizliği azaltması örnek olarak verilebilir. Bunun yanında kamu kesimindeki bir idarenin etki sınırları içerisinde yer almayan dış etkenlerin varlığı da etkinliğin ölçümünü zorlaştırabilir. Çünkü kamu idaresinin bu tür dış etkenleri her zaman kontrol edebilmesi oldukça güçtür. Örneğin, ameliyatla tedavi edilen bir hastanın spor yapması, sigara içmemesi, ilaçlarını zamanında kullanması sağlıklı bir yaşam sürebilmesi için önemlidir. Bu tür önlemlerin alınması hastanın kendi iradesiyle ilgilidir. Dolayısıyla kamu idaresinin bu tür durumları kontrol altına alabilmesi olanaklı değildir. Son olarak kamu kesiminde sonuçların matematiksel biçimde ifade edilmesi güçtür. Bu duruma mezun bir öğrencinin topluma sağladığı faydanın veya savunma hizmetinin ne kadar caydırıcı olduğunun ölçülebilmesinin zorluğu örnek olarak verilebilir (Demirbaş & Çetinkaya, 2018: 87).

Kamu kesiminde etkinliğin veya verimliliğin ölçümü kamusal kaynakların kullanımı ile ilişkilendirilmektedir. Bu doğrultuda kaynak kullanımı ile beklenen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesinde makro ve mikro düzeyde olmak üzere iki farklı ölçüm yapılabilmektedir. Makro düzeyde ölçüm ve bu kapsamda belirlenen göstergeler, toplam kamu harcamalarının etkinliğini tespit etmeyi amaçlamaktadır (Afonso vd., 2006: 16). Bu tür ölçüm yöntemi, kamu harcamalarının en iyi sonuçları verecek şekilde dağılımını ve böylece bütçeden beklenen amaçlara ulaşılmasını ifade eden bütçe etkinliği ile eşdeğer anlama sahiptir (Gorski & Parkitna, 2017: 58). Dolayısıyla makro düzeyde ölçüm ile etkinliğe ve verimliliğe daha geniş bir bakış açısıyla yaklaşmakta olduğu ve aynı zamanda bu yöntemin bütçenin kaynak

tahsisi işlevi ilişkilendirilebileceği belirtilebilir. İkinci yöntem olan mikro ölçüm ise daha dar kapsama sahip olup etkinlik ile verimliliği belirli bir harcama türü veya kategorisi üzerinden ölçmeyi amaçlamaktadır. Bu yöntem ile belirli bir alana yönelik kamu harcaması ile ulaşılması hedeflenen faydalar arasında ilişki kurulmaya çalışılmaktadır (Afonso vd., 2006: 16). Dolayısıyla çalışma kapsamında mikro yöntemin dikkate alındığı belirtilebilir. Nitekim çalışma ile Türkiye'de eğitim hizmetlerine ayrılan kaynakların etkinliğinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda eğitim alanında uluslararası bir gösterge niteliğinde olan Uluslararası Öğrenci Değerlendirme Programı (The Programme for International Student Assessment-PISA) raporları esas alınmıştır. Bu raporlarda ülkeler eğitim düzeylerini yansıtan puanlara göre sıralanmıştır. Bu puanlar ile ülke sıralamaları ülkelerin eğitim düzeylerini ve etkinliklerini yansıtmaları açısından bir sonuç olarak kabul edilebilir. Çünkü ülke puanları ve sıralamaları, öğrencilerin fen okuryazarlığı, matematik okuryazarlığı ve okuma becerileri alanlarındaki yetkinliklerinin bileşiminden oluşmaktadır (Mandl vd., 2008: 21; Lovre vd., 2017: 42). Dolayısıyla Türkiye'de eğitime ayrılan kaynakların artması durumunda, ülkenin PISA puanı ile sıralamasının da iyileşmesi beklenmektedir. Bu iyileşme kaynakların etkin kullanıldığını göstermenin yanında performans esaslı bütçeleme açısından olumlu bir sonuç olarak değerlendirilecektir.

3. Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması

2003 yılında Türkiye'de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmiştir. Performans esaslı bütçeleme sistemi "kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemidir" şeklinde tanımlanmıştır (Mutluer vd., 2011: 118). Bu doğrultuda Türkiye'de performans esaslı bütçeleme sisteminin uygulanması ile birlikte uluslararası standartlara da uyum sağlamak amacıyla Devlet Mali İstatistikler El Kitabı ve Avrupa Hesap Sistemi (ESA95-European System of Integrated Economic Accounts) ile analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiştir (Akbey, 2014: 186). Bu sınıflandırma ile getirilen önemli yenilikler, detaylı bir kurumsal kodlamayla program sorumlularının tespitine imkân vermesi, bütçede var olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması, aynı kodlamanın merkezi yönetim bütçesi dışındaki kurumlarda da uygulanabilir olması, uluslararası karşılaştırmalara imkân vermesi ve ölçmeye ve analize elverişli olması olarak sıralanabilir. Bu nitelikleri ve özellikle de analize elverişli istatistik veriler üretmeye imkân vermesi nedenleriyle yeni bütçe kodlaması analitik bütçe sınıflandırması olarak adlandırılmıştır (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 229).

Analitik bütçe sınıflandırması kurumsal, ekonomik, fonksiyonel ve finansman tipi sınıflandırma olmak üzere dört gruptan oluşmaktadır. Kurumsal sınıflandırma kamu kesiminin idari yapısını esas alır. Bu idari yapı içerisindeki yetki ve sorumlulukları açıklığa kavuşturmayı amaçlamaktadır. Ekonomik sınıflandırma devlet faaliyetlerinin,

milli gelir ve piyasa ekonomisi üzerindeki etkilerinin ölçülmesini amaçlar. Bu kapsamda devlet faaliyetleri, milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplandırılmıştır. Fonksiyonel sınıflandırmada kamu hizmetlerinin ve hizmetlere yönelik harcamaların toplamı üzerinden hizmetlerin boyutunun görülmesi ve her hizmet için maliyetlerin belirlenmesi hedeflenmektedir. Finansman tipi sınıflandırmada ise harcamanın hangi kaynakla finanse edildiğini göstermek üzere tek haneli kod üzerinden sınıflandırma gerçekleştirilmektedir (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 230-240).

Çalışma kapsamında fonksiyonel sınıflandırma esas alınmıştır. Çünkü fonksiyonel sınıflandırma ile eğitim hizmetleri doğrultusunda yapılan harcamaların toplu şekilde görülebilmesi mümkündür. Aksi halde eğitim hizmetleri için ayrılan kaynakların tespit edilmesi oldukça zordur. Çünkü her bir kurumun eğitime yönelik faaliyeti ve bu doğrultuda ayırdığı kaynağı olabilir. Bu tutarların kurum bütçelerinden ayrı ayrı tespit edilebilmesi oldukça güç olduğu için fonksiyonel sınıflandırmanın varlığı önemlidir. Ayrıca belirli bir hizmet bazında etkinliğin ölçümü için de fonksiyonel sınıflandırma gereklidir. Öte yandan PISA raporlarının ülkelerdeki eğitim faaliyetlerinin durumunu yansıttığı göz önüne alındığında, çalışma kapsamında fonksiyonel sınıflandırmanın tercih edilme nedeni açıklanabilir. Bu yönüyle analitik bütçe sınıflandırmasının, fonksiyonel sınıflandırma aracılığıyla eğitim faaliyetlerinin durumunu yansıtan PISA raporları ile etkinlik ölçümünün bütçeleme alanına girmesini sağlayan performans esaslı bütçe sistemi arasında bir köprü görevi gördüğü belirtilebilir.

3.1. Fonksiyonel Sınıflandırma

Fonksiyonel sınıflandırma bütçe şablonu üzerinde yer alan analitik bütçe sınıflandırmasının ikinci bölümünü oluşturmakta ve kamusal hizmetlere yönelik harcamaların takibine ve uluslararası karşılaştırmasına olanak sağlamaktadır. Fonksiyonel sınıflandırma dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşmaktadır. Birinci düzey, devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır. Bu ana fonksiyonlar; Genel Kamu Hizmetleri, Savunma Hizmetleri, Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri, Ekonomik İşler ve Hizmetleri, Çevre Koruma Hizmetleri, İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri, Sağlık Hizmetleri, Dinlenme Kültür ve Din Hizmetleri, Eğitim Hizmetleri, Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetlerinden oluşmaktadır. Ana fonksiyonlar, ikinci düzeyde programlara bölünmektedir. Üçüncü düzey kodlar ise nihai hizmetleri göstermektedir. Dördüncü düzey ise olası ihtiyaçlar için boş bırakılmıştır (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 232-234; Bulutoğlu, 2003: 195; Kerimoğlu, 2006: 225). Bu sınıflandırma türü, kamusal kaynakların öncelikler dikkate alınacak şekilde hizmetler arasında dağılımının sağlanması ve hizmet maliyetlerinin kolayca izlenebilmesi yönleriyle performans esaslı bütçeleme sistemi açısından oldukça önemlidir (Bal, 2016: 19). Aşağıda yer alan Tablo 1'de birinci düzey kod yapısı, Tablo 2'de ise fonksiyonel sınıflandırma yapısının ikinci düzey kod yapısı eğitim hizmetleri örneği üzerinden gösterilmiştir.

Tablo 1: Fonksiyonel Sınıflandırma-Birinci Düzey

KODU	BİRİNCİ DÜZEY – ANA FONKSİYONLAR
01	Genel kamu hizmetleri
02	Savunma hizmetleri
03	Kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri
04	Ekonomik işler ve hizmetler
05	Çevre koruma hizmetleri
06	İskan ve toplum refahı hizmetleri
07	Sağlık hizmetleri
08	Dinlenme, kültür ve din hizmetleri
09	Eğitim hizmetleri
10	Sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri

Kaynak: Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 234.

Tablo 2: Fonksiyonel Sınıflandırma-İkinci Düzey

KODU		İKİNCİ DÜZEY – PROGRAMLAR
I	II	
		EĞİTİM HİZMETLERİ
	1	Okul Öncesi ve İlköğretim Hizmetleri
	2	Ortaöğretim hizmetleri
	3	Yükseköğretim Hizmetleri
	4	Seviyeye Göre Sınıflandırılmaya Eğitim Hizmetleri
	5	Eğitime Yardımcı hizmetleri
	6	Eğitime İlişkin Araştırma ve Geliştirme hizmetleri
	7	Sınıflandırmaya Girmeyen Eğitim Hizmetleri

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 09.04.2019).

3.2. Kurumsal Sınıflandırma

Kurumsal sınıflamada kamu kesiminin idari yapısı esas alınmaktadır ve bu idari yapı içerisindeki yetki ve sorumlulukları açıklığa kavuşturmayı amaçlamaktadır. İdari yapı içerisinde, hiyerarşik olarak kimlerin kimlere karşı sorumlu olduğu, kimlerin siyasi sorumluluklarının bulunduğunu belirlenir. Kurumsal sınıflama aynı zamanda benzer kurumlardaki aynı yetki ve sorumlulukları taşıyan birimler arasında da karşılaştırma yapmaya olanak sağlamaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2004: 21). Bu sınıflandırma yasama, yürütme ve yargı organlarının üstlendikleri hizmetlerin maliyetlerinin belirlenebilmesi ve analiz edilebilmesi açısından önemlidir (Çetinkaya & Aslantaş, 2019: 44).

Tablo 3: Birinci Düzey Kurumsal Kodlar

BİRİNCİ DÜZEY KURUMSAL KODLAR	
01 TBMM	19 Aile, Çalışma ve Sos. Hiz. Bakanlığı
02 Cumhurbaşkanlığı	21 Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
04 Anayasa Mahkemesi	22 Kültür ve Turizm Bakanlığı
05 Yargıtay	26 Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı
06 Danıştay	27 Çevre ve Şehircilik Bakanlığı
07 Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu	28 Ticaret Bakanlığı
08 Sayıştay	29 Gençlik ve Spor Bakanlığı
09 Adalet Bakanlığı	30 Tarım ve Orman Bakanlığı
10 Milli Savunma Bakanlığı	38-40 Özel Bütçeli Kurumlar
11 İçişleri Bakanlığı	42 Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar
12 Dışişleri Bakanlığı	43 Sosyal Güvenlik Kurumları
13 Hazine ve Maliye Bakanlığı	44-45 İl Özel İdareleri
14 Milli Eğitim Bakanlığı	46-47 Belediyeler
16 Sağlık Bakanlığı	48 Mahalli İdare Birlikleri
17 Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı	99 Diğer

Kaynak: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 1 Sayılı Cetvel.

Not: Kodlar arasında yer almayan numaralara ait kurumlar listeden kaldırılmıştır.

Kurumsal sınıflandırmada dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama yapısı benimsenmiştir. Sınıflandırmanın birinci düzeyinde bakanlıklar ile anayasal olarak eşdeğer kurumlar ve bütçe türleri yer almaktadır. İkinci düzey, birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu olanlar (bakan yardımcıları) ile bütçe türleri kapsamında yer alan kurumları ifade etmektedir. Üçüncü düzey kodlar, ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı olan ve kurumsal politikanın uygulanmasından sorumlu olan birimleri kapsar. Dördüncü düzeyde ise, destek ve lojistik birimler ile politikaları uygulayan ve hizmetten yararlananlarla doğrudan ilgili olan birimler yer almaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2004: 21).

3.3. Ekonomik Sınıflandırma

Ekonomik sınıflandırmada devlet faaliyetleri, milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplandırılmıştır. Bu sınıflandırma modeli devlet faaliyetlerinin, milli gelir ve piyasa ekonomisi üzerindeki etkilerinin ölçülmesini amaçlamaktadır. Bu sınıflandırma kamu harcamalarının cari veya gelecek dönemde ülkenin ekonomik, mali ve sosyal göstergeleri üzerinde ne tür etkiler yarattığının tespit edilebilmesi açısından önemlidir (Çetinkaya & Aslantaş, 2019: 43).

Harcamaların ekonomik sınıflandırmasında; harcamanın cari veya sermaye harcaması olup olmadığı, karşılıklı veya karşılıksız mı gerçekleştirildiği, karşılıklı ise hangi mallar ve hizmetler karşılığında yapıldığı, karşılıksız ise yerleşiklerle veya yerleşik olmayanlarla bağlantısı, harcamaların devlet içi veya devlet dışı kesimlere, teşebbüslere veya bunun dışındaki sektörlerle yapılıp yapılmadığı önem kazanmaktadır.

Tablo 4: Birinci Düzey Ekonomik Kodlar

KOD	GİDERLER
01	Personel Giderleri
02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri
03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri
04	Faiz Giderleri
05	Cari Transferler
06	Sermaye Giderleri
07	Sermaye Transferleri
08	Borç Verme
09	Yedek Ödenekler

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, 2004: 33.

Ekonomik sınıflandırma; harcama ve borç vermenin ekonomik sınıflandırması, gelirin ekonomik sınıflandırması ve finansmanın (gelir-gider farkı) sınıflandırması şeklinde üç bölümden oluşmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2004: 32-42). Tablo 4'ten de görüleceği üzere harcamanın ekonomik sınıflandırmasına göre dokuz başlık altında harcamaları görmek mümkündür. Bu harcamalar nihai olarak ihtiyacın karşılanması için yapılan harcamalardır. Örneğin; personele yapılan maaş ödemelerini görmek ya da alınan tüketim mallarının toplamını hesaplamak için kullanılan bir sınıflandırmadır.

4. Etkinlik Değerlendirme Kriterleri

4.1. Etkinlik Göstergesi Olarak PISA

Uluslararası alanda ülkelerin eğitim sıralamasının yapılması ile eğitim hizmetlerindeki olumlu ve eksik yönlerinin gösterilmesi için farklı çalışmalar yapılarak raporlar hazırlanmaktadır. Bu raporlar içerisinde ilk akla gelenlerden biri de PISA (Uluslararası Öğrenci Değerlendirme Programı) araştırmasıdır. 2000 yılından itibaren üç yılda bir olmak üzere OECD (Uluslararası Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) tarafından yapılan PISA araştırması ile 15 yaş grubunda yer alan öğrencilerin fen okuryazarlığı, matematik okuryazarlığı ve okuma becerileri alanlarındaki bilgi düzeylerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. PISA araştırması, öğrencilere bilgiyi öğrenmenin yanında onu okul dışında gündelik hayatta kullanabilme konusunda ne kadar iyi olduklarını ölçebildiği için çağdaş eğitim sistemlerinin gerekleri ile uyumludur. Ayrıca araştırma kapsamında ülkeler arası karşılaştırmalara olanak sağlayacak şekilde öğrencilerin bilgi ve beceri düzeyleri, en iyi performans gösteren ülkeler ve ülkelerin eğitim sistemlerini iyileştirebilmek adına neler yapabilecekleri tespit edilebilmektedir (OECD, 2018: 3).

PISA araştırmasında sözü geçen üç alan kendi içerisinde farklı yeterlilik düzeylerine ayrılmıştır. 2015 yılı PISA Ulusal Raporu'nda her bir alan için yedi düzey

belirlenmiştir. Fen okuryazarlığı kapsamında belirlenen 1b Düzeyi en alt, 6. Düzey de en üst düzeyi temsil etmektedir. En alt düzeyden 6. Düzeye yaklaşıldıkça bilgi ve beceri düzeyleri artan öğrencilerin hipotezler sunabileceği, tahmin yürütebileceği, okul programı dışında yer alan bilgileri elde edebileceği ve karmaşık çalışmalarını değerlendirebileceği ve seçimlerini gerekçelendirebileceği ileri sürülmüştür (Taş vd., 2016: 13). Okuma becerileri alanında da 1b Düzeyi en alt, 6. Düzey de en üst düzeyi temsil etmektedir. 6. Düzeye yaklaşıldıkça öğrencilerin okudukları metni ayrıntılarıyla anlayabileceği, açıkça ifade edilmemiş veya soyut olan kavramları tespit edip yorumlayabileceği, metinde yer alan önemsiz detayları fark edebileceği ve analiz yapabileceği ifade edilmiştir (Taş vd., 2016: 25). Matematik okuryazarlığı alanında da ilk ikisine benzer şekilde 1b Düzeyinden 6. Düzeye gidildikçe öğrencilerin ileri düzeyde matematiksel düşünme ve akıl yürütme kapasitesine erişebileceği, yeni yaklaşım ve stratejiler geliştirebileceği ve elde ettiği bilgileri kavramsallaştırıp genelledebileceği belirtilmiştir (Taş vd., 2016: 32). Bu doğrultuda çalışma ile sözü geçen üç alan ve farklı yeterlilik düzeyleri dikkate alınarak Türkiye'nin incelenen ülkeler içerisindeki sıralaması temel gösterge olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla Türkiye'nin sıralamasında yaşanan ilerleme, ele alınan yaş grubu itibarıyla öğrencilerin bilgi ve beceri düzeylerinin yükseldiği ve eğitim kalitesinin iyileşerek çağdaş sistemlere yakınlaştığı anlamına gelecektir. Bu yönüyle eğitime ayrılan kaynakların da etkin şekilde kullanıldığı ve eğitim hizmeti ile beklenen sonuçlara ulaşıldığı ileri sürülebilecektir.

Bir OECD üyesi olarak Türkiye, eğitim alanında gerekli iyileşmeyi sağlayabilmek için PISA araştırmasına ilk kez 2003 yılında katılım sağlamıştır. PISA araştırmasının her üç yılda bir hazırlandığı düşünülüğünde, Türkiye için 2003, 2006, 2009, 2012 ve son olarak 2015 yıllarında yayımlanan verilere ulaşılabilmektedir. 2018 yılı için hazırlanması beklenen araştırma ise henüz yayımlanmamıştır. Öte yandan Türkiye'de analitik bütçe sınıflandırmasının uygulanmasına 2006 yılı itibarıyla başlanmıştır. Dolayısıyla performans esaslı bütçeleme kapsamında fonksiyonel sınıflandırmaya dayalı olarak hazırlanan eğitim harcamaları verilerine 2006 yılından itibaren ulaşabilmek mümkündür. Bu nedenle çalışma kapsamında fonksiyonel sınıflandırma ile PISA raporlarında yer alan veriler uyumlu olacak şekilde 2006, 2009, 2012 ve 2015 yılları dikkate alınarak değerlendirme yapılmıştır. Ayrıca PISA raporları eğitim hizmetlerinin her bir aşaması yerine yalnızca 15 yaş grubunu değerlendirmeye aldığı için, çalışma ile okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim düzeyinde yapılan harcamaların dikkate alındığını belirtmek önemlidir.

4.2. PISA Temelinde Eğitim Harcamalarının Etkinlik Değerlendirmesi

PISA araştırmasına ilişkin yapılan açıklamaların ardından aşağıda yer verilen tablolar doğrultusunda Türkiye'de eğitim hizmetlerine ayrılan kaynakların kullanımı ile beklenen sonuçlara ulaşıp ulaşılamadığı ya da bir diğer ifadeyle etkinliğin sağlanıp sağlanmadığı değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda ilk olarak Türkiye'de 2006-2018 yılları itibarıyla eğitim harcamalarında yaşanan değişimi ele alan tabloya, ardından da sözü geçen üç alan itibarıyla Türkiye'nin ülkeler arasındaki sıralamasına ilişkin tablolara yer verilmiştir.

Tablo 5: Türkiye'de Yıllar İtibariyle Eğitim Harcamalarının Gelişimi (1000 TL)

Yıllar	MYB Eği. Harc. (1)	Okul Önc., İlköğr. ve Ortaöğr. Yön. Eği. Harc. Top. (2)	Merkezi Yönetim Bütçe (MYB) Giderleri (3)	MYB Eği. Harc. Artış (%)	Okul Önc., İlköğr. ve Ortaöğr. Yön. Eği. Harc. Artış (%)	(1)/(3)	(2)/(3)	Enf. Ora. (%)	GSYH Payları %
2006	22.218.521	14.934.031	178.126.033			12.5	8.3	9.65	2.8
2007	25.720.314	17.540.335	204.067.683	15.7	17.4	12.6	8.5	8.39	2.9
2008	30.493.022	19.865.323	227.030.562	18.5	13.2	13.4	8.7	10.06	3.1
2009	35.753.422	22.451.800	268.219.185	17.2	13	13.3	8.3	6.53	3.6
2010	41.469.831	26.194.929	294.358.724	15.9	16.6	14.1	8.8	6.4	3.6
2011	48.558.263	30.133.319	314.606.792	17.09	15	15.4	9.5	10.45	3.5
2012	56.742.716	34.738.852	361.886.686	16.8	15.2	15.7	9.5	6.16	3.6
2013	64.884.951	39.835.329	408.224.560	14.3	14.6	15.9	9.7	7.4	3.6
2014	75.712.018	46.139.577	448.752.337	16.6	15.8	16.9	10.2	8.17	3.7
2015	86.857.612	51.571.156	506.305.093	14.7	11.7	17.1	10.1	8.81	3.7
2016	104.147.410	61.683.260	584.071.431	19.9	19.6	17.8	10.5	8.53	4
2017	113.728.047	67.645.367	678.269.193	9.1	9.6	16.8	9.9	11.92	3.7
2018	134.696.357	79.590.660	830.809.401	18.4	17.6	16.2	9.5	20.3	3.6

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Kontrol Genel Müdürlüğü ile Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayımlanan veriler doğrultusunda oluşturulmuştur.

Tablo 5'te yer alan veriler doğrultusunda, Türkiye'de 2006-2018 yılları arasında merkezi yönetim bütçe harcamalarından eğitim hizmetlerine yönelik ayrılan kaynakların gerek tutar gerekse oran açısından arttığı görülmektedir. Bu oran 2006 ve 2007 yılları itibariyle yaklaşık %12.5 ve %12.6 olarak gerçekleşmiştir. İzleyen iki yılda %13 düzeyinde gerçekleşen oran, 2010 yılı itibariyle %14.1'e ulaşmıştır. Ardından izleyen üç yıl boyunca (2011, 2012, 2013) artışını sürdürerek yaklaşık %15.8 düzeyine çıkmıştır. 2014 yılında %16.9'e ulaştıktan sonra, 2015 yılında %17.1 ve 2016 yılında en yüksek değeri olan %17.8 olarak gerçekleşmiştir. Önceki yılların aksine 2017 ve 2018 yıllarında merkezi bütçeden eğitim hizmetlerine ayrılan kaynaklar azalarak %16.2 düzeyine inmiştir. Son iki yılda azalma olmasına rağmen, bu süreçte eğitim harcamalarının toplam bütçe harcamaları içerisindeki payının genel eğilimi artış yönünde gerçekleşmiştir. Benzer yönlü eğilim eğitim harcamaları içerisinde yer alan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim harcamalarının toplamında da gerçekleşmiştir. Bu üç alana yönelik gerçekleştirilen toplam harcamalar merkezi yönetim bütçe giderlerine oranlanarak yaşanan artışın izlenebilmesi mümkündür. Bu kapsamda 2006 yılında %8.3 olan oran, izleyen iki yılda (2007 ve 2008) artarak %8.7 düzeyine ulaştıktan sonra 2009 yılında tekrar %8.3 düzeyine inmiştir. 2010 yılından itibaren artışa geçen oran, 2016 yılı itibariyle en yüksek düzeyine ulaşarak %10.5 olarak gerçekleşmiştir. Aksine 2017 ve 2018 yıllarında azalarak %9.5'e gerilemiştir.

Tablo-5'te dikkat çeken bir diğer nokta, eğitim harcamalarındaki artışın ilgili yılda gerçekleşen enflasyon oranını aşmasıdır. On üç yıllık enflasyon verileri ve harcama artış oranlarına bakıldığında sadece 2007-2008 yıllarında artışın olmadığı diğer yıllarda gerçek artışın yaşandığı görülmektedir. Benzer yönlü eğilim okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim harcama toplamında da yaşamıştır. Eğitim harcamalarının GSYH paylarına baktığımızda da 2006 ve 2007 yılında %2 seviyelerinden 2008 yılı sonrasında %3 seviyelerinde olduğu, 2016 yılında %4'e ulaştığı ve 2017 yılında tekrar %3 seviyelerine döndüğü görülmektedir.

Tablo 6: Eğitim Harcamalarının 2006-2017 Yılları Arasında Eğitim Seviyesine Göre Dağılımı (1000 TL)

Yıllar	Okul Önc. ve İlk. Hizm.	Ortaöğretim Hizm.	Yükseköğr. Hizm.	Seviyeye Göre Sınıflandırlamayan Eği. Hizm.	Eğitime Yard. Hizm.	Eği. İlişk. Araş. Gel. Hizm.	Sınıflandırmaya Girmeyen Eği. Hizm.
2006	10.162.252	4.771.779	4.866.993	789.584	1.000.107	279.083	348.723
2007	12.002.813	5.537.522	5.621.567	725894	1.148.322	315.976	368.220
2008	13.443.607	6.421.716	6.429.122	815.941	1.533.211	359.309	1.490.116
2009	15.064.548	7.387.252	7.677.435	921.924	2.515.229	599.347	1.587.687
2010	17.516.076	8.678.853	9.049.997	1.094.122	2.696.484	578.039	1.856.260
2011	19.706.598	10.426.721	10.949.292	1.386.307	3.538.608	747.928	1.802.809
2012	22.762.337	11.976.515	13.069.165	1.654.642	4.138.836	893.455	2.247.766
2013	25.084.580	14.750.749	14.944.475	1.801.006	4.887.610	869.813	2.546.718
2014	28.694.919	17.444.658	17.394.336	2.016.309	5.539.472	1.000.834	3.621.490
2015	31.622.672	19.948.484	20.600.334	2.408.980	6.296.186	919.200	5.014.300
2016	37.337.113	24.346.147	24.895.767	3.064.293	8.019.896	1.254.227	5.229.967
2017	40.418.732	27.226.635	27.123.136	3.114.445	8.982.041	1.214.436	5.602.395

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/TR,165/merkezi-yonetim-butce-giderleri-2006-2017.html>, (Erişim Tarihi: 09.07.2019)

Tablo 6'da eğitim harcamalarının 2006-2017 yılları arasında fonksiyonel sınıflandırmaya göre dağılımı yer almaktadır. Tabloya göre eğitim harcamalarından en çok payın okul öncesi ve ilköğretim hizmetlerine ayrıldığı görülmektedir. Onu takiben ortaöğretim hizmetleri ve yükseköğretim hizmetleri gelmektedir. Tabloyu yıllara göre değerlendirdiğimizde 2006-2010 yıllarında yıl bazında yakın değerlerde artış yaşanmışken 2010 yılı sonrasında eğitim harcamalarında yıl bazında yaşanan artışın önceki yıllara göre bir miktar daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Türkiye'de eğitim hizmetlerine yönelik yapılan harcamalar artmıştır. Ancak harcamalarda yaşanan artışın PISA alanları itibarıyla ülke sıralamasını iyileştirip iyileştirmediği Tablo 7, Tablo 8 ve Tablo 9 aracılığıyla gösterilmiştir.

Tablo 7: Yıllara Göre Matematik Okuryazarlığı

	PISA 2006	PISA 2009	PISA 2012	PISA 2015
OECD Ortalaması	498	496	494	490
Tüm Ülkeler Ortalaması	484	465	470	461
Türkiye Ortalaması	424	445	448	420
Sıralama	43	41	44	50
Katılan Ülke Sayısı	57	65	65	72

Kaynak: OECD ve Milli Eğitim Bakanlığı tarafından 2006, 2009, 2012 ve 2015 yıllarına ilişkin yayımlanan PISA araştırmalarında yer alan veriler derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 7'de yer alan veriler 2006, 2009, 2012 ve 2015 yıllarında hazırlanan PISA araştırmaları itibariyle OECD üyesi olan ve olmayan ülkelerden değerlendirmeye katılan toplam sayı, OECD üyesi ülkelerin ve değerlendirmeye alınan tüm ülkelerin matematik okuryazarlığı ortalamaları ile Türkiye'nin ortalaması ve sıralaması gösterilmiştir. Bu doğrultuda 2006 yılında Türkiye'nin toplam 57 ülke içerisinde 43. sırada yer aldığı ve ortalamasının da 424 olduğu tespit edilmiştir. 2009 yılında değerlendirmeye alınan ülke sayısı 65'e çıkmıştır. Bu yılın PISA araştırmasında Türkiye 41. basamakta yer almış ve aynı zamanda ortalaması da yaklaşık 20 puan iyileşerek 445'e yükselmiş ve diğer ülke ortalamalarına yaklaşmıştır. 2012 yılı PISA araştırması sonuçlarına bakıldığında, değerlendirmeye katılan ülke sayısının aynı kaldığı ve Türkiye'nin bu ülkeler içerisindeki sıralamasının 44'e gerilediği görülmüştür. Aynı yılda yaşanan ılımlı artışa rağmen, Türkiye ortalaması itibariyle diğer ülke ortalamalarının altında yer almıştır. Son olarak 2015 yılı PISA araştırmasında Türkiye'nin gerek sıralama gerekse ortalama puanı açısından durumunun kötüleştiği tespit edilmiştir. Bu yılda değerlendirmeye katılan ülke sayısı arttırılarak 72'ye ulaşmıştır. 2015 yılı itibariyle Türkiye gerilemeyi sürdürmüş ve 50. sıraya inmiştir. Bir önceki araştırmaya kıyasla Türkiye'nin ortalaması da azalarak 420 puana düşmüştür.

Türkiye'de eğitime ayrılan kaynaklar neticesinde beklenen sonuçlara ulaşıp ulaşılamadığının değerlendirilmesinde, yalnızca tabloda yer verilen sıralama ve ortalama puanlara bakmak yeterli değildir. Bu iki göstergenin yanında öğrencilerin yeterlilik düzeyleri doğrultusunda dağılımının da dikkate alınması önemlidir. Bu kapsamda matematik okuryazarlığı için belirlenen yedi yeterlilik düzeyine bakıldığında, 2006 yılı itibariyle Türkiye'deki öğrencilerin yaklaşık %76.4'ünün 2. Düzey ve altında yer aldığı tespit edilmiştir. Aynı oran OECD ülkelerinin ortalaması için %43.2 düzeyinde gerçekleşmiştir. Bu açıdan Türkiye'nin oranı OECD ortalamasının oldukça üzerindedir. 5. ve 6. Düzeyin (üst yeterlilik düzeyi) toplamına bakıldığında, Türkiye'deki öğrencilerin oranı yalnızca %4.2 iken; OECD ülkelerinin ortalaması %13.3 düzeyinde gerçekleşmiştir (MEB, 2010a: 61). Dolayısıyla Türkiye'de eğitime ayrılan kaynakların artması ile özellikle 5. ve 6. Düzeyde yer alan öğrencilerin oranında artış yaşanmasının beklendiği ifade edilebilir. Nitekim 2009 yılında Türkiye'nin ortalama puanında yaşanan artışın da uzantısı olarak 5. ve 6. Düzeydeki öğrencilerin oranı %5.7'ye yükselmiştir. Bu oran 2012 yılında az da olsa artarak %5.9 düzeyine ulaşmıştır. Ancak 2015 yılı itibariyle Türkiye

ortalamasında yaşanan düşüşün de etkisiyle üst yeterlilik düzeyinde bulunan öğrencilerin oranı %2.01’e inerek 2006 yılında gerçekleşen oranın (4.2) altında kalmıştır. Ayrıca 2009 ve 2012 yıllarında yaklaşık %67 düzeyine inen 2. Düzey ve altı öğrenci oranı da 2015 yılı itibariyle yeniden artarak yaklaşık %72.6’ya ulaşmıştır (MEB, 2010b: 107; Anıl vd., 2015: 40; Özgürlük vd., 2016: 40). Bu doğrultuda her bir yıl itibariyle Türkiye’deki öğrencilerin ileri düzeyde matematiksel düşünme ve akıl yürütme kapasitesine erişebilme, yeni yaklaşım ve stratejiler geliştirebilme ve elde ettiği bilgileri kavramsallaştırıp genelleyebilme açısından OECD ülkelerde yer alan öğrencilerin gerisinde olduğu söylenebilir.

Tablo 8: Yıllara Göre Fen Okuryazarlığı

	PISA 2006	PISA 2009	PISA 2012	PISA 2015
OECD Ortalaması	498	495	501	493
Tüm Ülkeler Ortalaması	478	471	477	465
Türkiye Ortalaması	424	454	463	425
Sıralama	47	42	43	54
Katılan Ülke Sayısı	57	65	65	72

Kaynak: OECD ve Milli Eğitim Bakanlığı tarafından 2006, 2009, 2012 ve 2015 yıllarına ilişkin yayımlanan PISA araştırmalarında yer alan veriler derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 8’de yer alan verilere göre, 2006 yılında Türkiye’nin 57 ülke içerisinde 47. sırada olduğu ve aynı yıl ortalamasının 424 olarak gerçekleştiği görülmektedir. 2009 yılına gelindiğinde, Türkiye’nin üst sıralara yükselmesinin (42. sıra) yanında ortalamasının da 454’e çıktığı ve diğer ülke ortalamalarına yakınlaştığı tespit edilmiştir. 2012 yılı PISA araştırmasında, Türkiye’nin sıralaması bir basamak gerilemiş (43. sıra) iken, ortalamasındaki iyileşmenin sürdüğü (463) görülmüştür. Son olarak 2015 yılı itibariyle gerek sıralama gerekse ortalama itibariyle gerileme yaşanmıştır. 2015 yılında 72 ülke arasında 54. sıraya gerileyen Türkiye’nin ortalaması da 425 puana inmiştir.

Yeterlilik düzeyleri açısından bakıldığında, 2006 yılında Türkiye’de öğrencilerin yaklaşık %77.9’u 2. Düzey ve altında yer almaktadır. Aynı oran OECD ortalamasında %43.4 düzeyinde gerçekleşmiştir. Üst yeterlilik düzeyinde (5. ve 6. Düzey) yer alan öğrencilerin oranı (%0.9) ise OECD ortalamasına (%9) kıyasla oldukça düşüktür. Ayrıca Türkiye’de üst yeterlilik düzeylerinden biri olan 6. Düzeyde öğrenci bulunmaması dikkat çekicidir (MEB, 2010a: 23). 2009 yılı itibariyle Türkiye’de 2. Düzey ve altında yer alan öğrencilerin oranı 2006 yılına kıyasla azalarak %64.4’e inmiştir. Aksine üst yeterlilik düzeylerindeki öğrencilerde artış yaşanmış ve oran %1.1 düzeyine ulaşmıştır. Ancak 6. Düzeyde öğrencinin yer almaması önemli bir sorun olmayı sürdürmüştür (MEB, 2010b: 120). 2012 yılında Türkiye’de 2. Düzey ve altında yer alan öğrenci oranı azalmayı sürdürerek %61.7 düzeyine gerilemiştir. Aynı yılda 5. ve 6. Düzeydeki öğrencilerin oranı da %1.8’e yükselse de 6. Düzeyde öğrenci bulunmaması önemli bir sorundur (Anıl vd., 2015: 124). Son olarak 2015 yılı itibariyle Türkiye’de 2. Düzey ve altında yer alan

öğrenci oranı tekrar artarak %75.7 düzeyine ulaşırken, üst yeterlilik düzeyinde yer alan oran da %0.3 olarak gerçekleşerek 2006 yılının gerisinde kalmıştır (Özgürlük vd., 2016: 20). Dolayısıyla fen okuryazarlığı alanında öğrencilerin bilgi ve beceri düzeylerinin artmasıyla hipotezler sunabilme, tahmin yürütebilme, okul programı dışında yer alan bilgileri elde edebilme ve karmaşık çalışmaları değerlendirebilme ve seçimlerini gerekçelendirebilme konularında yeterince yetkin olmadıkları ve OECD ortalamasının gerisinde yer aldıkları belirtilebilir.

Tablo 9: Yıllara Göre Okuma Becerileri Ortalama Puanları

	PISA 2006	PISA 2009	PISA 2012	PISA 2015
OECD Ortalaması	492	493	496	493
Tüm Ülkeler Ortalaması	484	464	471	460
Türkiye Ortalaması	447	464	475	428
Sıralama	37	39	42	50
Katılan Ülke Sayısı	57	65	65	72

Kaynak: OECD ve Milli Eğitim Bakanlığı tarafından 2006, 2009, 2012 ve 2015 yıllarına ilişkin yayımlanan PISA araştırmalarında yer alan veriler derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 9'daki veriler doğrultusunda, 2006 yılı araştırmasında Türkiye'nin sıralaması 37, ortalaması ise 447 olarak gerçekleştiği görülmektedir. İzleyen araştırma yıllarında Türkiye'nin sıralaması sürekli gerilemiştir. Türkiye 2009 yılında 39., 2012 yılında 42. ve 2015 yılında da 50. sıraya gerilemiştir. Ortalama açısından bakıldığında, 2009 yılında bir önceki araştırma yılına kıyasla artarak 464 puana, 2012 yılında da artışını sürdürerek 475 puana ulaştığı görülmektedir. Ancak 2015 yılı itibarıyla Türkiye'nin ortalaması azalarak 428 puana düşmüştür. Ortalama açısından dikkat çekici bir diğer husus, 2006 yılında OECD üyesi ülkeler ile tüm ülkelerin altında iken, 2009 ve 2012 yıllarında tüm ülkeler ile ortalamasını eşitlediği (2009) ve hatta 2012 yılı itibarıyla sözü geçen ortalamanın üzerine çıktığıdır. 2009 ve 2012 yıllarındaki artışa rağmen, Türkiye'nin ortalaması OECD ülke ortalamasından daha düşük puanda kalmayı sürdürmüştür. 2015 yılı itibarıyla de her iki ortalamasının da altında kalmıştır.

Yeterlilik düzeyleri açısından 2006 yılı PISA araştırmasında okuma becerileri alanına ilişkin analiz yapılmamıştır. 2009 yılı itibarıyla Türkiye'de 2. Düzey ve altında yer alan öğrencilerin oranı yaklaşık %56.7 olarak gerçekleşmiştir. Aynı oran OECD ortalamasında %43.2 düzeyindedir. Üst yeterlilik düzeyleri açısından bakıldığında, Türkiye'deki öğrencilerin oranı %1.8 düzeyinde iken, OECD ortalaması %7.6 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye'de 6. Düzeyde öğrenci bulunmaması dikkat çekicidir (MEB, 2010b: 38). 2012 yılı itibarıyla Türkiye'de 2. Düzey ve altında yer alan öğrencilerin oranı %52.5 düzeyinde, 5. ve 6. Düzeyde yer alan öğrencilerin oranı da %4.4 olarak gerçekleşmiştir (Anıl vd., 2015: 101). Bu yönüyle Türkiye'deki öğrencilerin okuma becerilerini geliştirdiği ifade edilebilir. 2015 yılında ise Türkiye'de 2. Düzey ve altında yer alan öğrenci oranı %72.6 düzeyine ulaşmış iken, üst yeterlilik düzeyinde bulunan

öğrencilerin oranı da azalarak %0.06'ya gerilemiştir (Özgürlük vd., 2016: 33). Ayrıca Türkiye'nin 2. Düzey itibarıyla her bir yılda OECD ortalamasının üzerinde, aksine 5. ve 6. Düzeyde ise gerisinde olduğu belirtmek gerekmektedir. Bu yönüyle Türkiye'deki öğrencilerin okudukları metni ayrıntılarıyla anlayabilme, açıkça ifade edilmemiş veya soyut olan kavramları tespit edip yorumlayabilme, metinde yer alan önemsiz detayları fark edebilme ve analiz yapabilme açısından yeterince yetkin olmadıkları ifade edilebilir.

Türkiye'de eğitimin son durumunu değerlendirebilmek için OECD tarafından yayımlanan PISA raporlarının yanında Milli Eğitim Bakanlığı (MEB)'nin 2016 yılından itibaren yayımlamaya başladığı Akademik Becerilerin İzlenmesi ve Değerlendirmesi (ABİDE) Araştırması'nı incelemek de yararlı olabilir. Uluslararası alanda geçerli olan PISA ve TIMSS (Uluslararası Matematik ve Fen Eğilimleri Araştırması) ile benzerlik gösteren ABİDE araştırması, Türkiye'de her ilin kendine özgü durumlarını dikkate alarak gerek il gerekse ulusal düzeyde izleme çalışmaları yapılmasına olanak sağlamaktadır. Bu araştırma ile ilkökul dördüncü sınıf ile ortaokul sekizinci sınıfta öğrenim gören öğrencilerin örgün eğitim sürecinde kazandıkları bilgi ve becerileri gündelik hayatta ne ölçüde kullanabildikleri ile zihinsel becerilere sahip olma durumlarının tespit edilebilmesi temel amaç olarak belirlenmiştir. Bu yönüyle ABİDE araştırması "Yerli PISA" olarak da tanımlanmaktadır (Yıldırım & Özgürlük, 2019: 8).

Türkiye'de ABİDE araştırmasına ilişkin iki ayrı rapor yayımlanmıştır. Bu raporlardan ilki, ülkenin 2016 yılındaki eğitim durumunu göstermektedir. Bu rapor doğrultusunda belirlenen alanlar Türkçe, Matematik, Fen Bilimleri ve Sosyal Bilgiler'dir. Türkçe alanında öğrencilerin yeterliliklerini ölçen beş düzey belirlenmiştir. Bunlar Temelaltı, Temel, Orta, Ortaüstü ve İleri düzey şeklinde sıralanmıştır. Temelaltı düzeyden İleri düzeye geçildikçe öğrencilerin problemlere yaratıcı çözümler üretebilme, görsel olarak veya metin aracılığıyla verilen hiciv ve nüktelerdeki mesajı yorumlayabilme, metni günlük hayatla ilişkilendirebilme, deyimlerin ve kelimelerin anlamlarını metne göre yorumlayabilmelerine ilişkin yetkinliklerinin artacağı ifade edilmiştir. Öğrencilerin 253.39'dan düşük puan alması durumunda Temelaltı, 253-367.87 aralığında Temel, 367.88-485.99 aralığında Orta, 486-574.19 aralığında Ortaüstü ve 574.20 ve üzerinde ise İleri düzeyde sayılacakları kararlaştırılmıştır. Türkçe testine ilişkin sonuçlar incelendiğinde, sınava giren 34700 öğrencinin %44.6'sı Orta düzeyde yer almaktadır. Öğrencilerin %3.6'sı Temelaltı, %22.4'ü Temel, %23'ü Ortaüstü ve %6.4'ü de İleri düzeyde yer almaktadır (MEB, 2017: 35-36). Bu oranlar doğrultusunda değerlendirmeye alınan yaklaşık her dört öğrenciden birinin Temel ve Temelaltı düzeyde yer aldığı görülmektedir. Bu oran 2018 yılı itibarıyla %25.1'e gerilemiştir. Oranda yaşanan iyileşmeye rağmen, her iki yılda da öğrencilerin yaklaşık dörtte birinin yalnızca metinde açıkça ifade edilmiş duygu ile düşünceleri belirleyebilme, herhangi bir görsel ve şekilde birbirine yakın olan duygu, düşünce veya bilgiler arasında basit ilişkiler kurabilme, günlük ve yaygın olan bilgilerin sıralamasını yapabilme ve aralarındaki ilişkileri kurabilme, metinde açıkça ifade edilen konu, ana fikir ve amacı tespit edebilme açılarından yetkin olduğu söylenebilir. 2018 yılı araştırmasının olumlu yönü ise Ortaüstü (%26.8) ve İleri (%7.2) düzeyde yer alan öğrencilerin oranında 2016 yılına kıyasla yaşanan artıştır (Yıldırım & Özgürlük, 2019: 19).

2016 yılında matematik alanına ilişkin yapılan araştırma sonucunda da öğrencilerin %26.4'ü Temelaltı, %33.6'sı Temel, %28.7'si Orta, %8.2'si Ortaüstü ve %3.2'si de İleri düzeyde yer almaktadır. Matematik alanında Türkçe alanından farklı olarak öğrencilerin Temel düzeyde fazla olduğu görülmektedir. Ayrıca öğrencilerin önemli bir kısmı (%60) Temelaltı ve Temel düzeyde yer almaktadır. 2018 yılı itibariyle de bir önceki yıla kıyasla çok ciddi değişim gözlenmediği ve yaklaşık her iki öğrenciden birinin Temelaltı (%16.4) ve Temel (%36.6) düzeyde yer aldığı görülmektedir. Bu süreçte İleri düzeyde bulunan öğrenci oranı (%3) az da olsa azalmış iken, Orta (%32.8) ve Ortaüstü (%11.3) düzeyde yer alan oran artmıştır. Her iki yıl itibariyle ilk iki düzeyde yer alan oranın yüksek olması öğrencilerin ele alınan konular itibariyle bilinmesi gereken en temel bilgi ve becerileri kavrayabilme ve ilk bakışta görülen ve muhakeme gerektirmeyen durumlar ile az zihinsel çaba gerektiren konularda akıl yürütebilme açısından yetkin oldukları belirtilebilir. Aksine son iki düzeyi temsil eden strateji gerektiren ve özgün olan problemleri çözebilme, akıl yürütebilme, problem kurabilme ve bilgileri sentezleyerek orijinal bir ürün veya model kurabilme yetkinliklerine sahip öğrenci oranı düşüktür (MEB, 2017: 57-58; Yıldırım & Özgürlük, 2019: 37-40).

2016 yılında Fen Bilimleri alanına ilişkin yapılan araştırma sonuçlarına göre, öğrencilerin %52.3'ü Temelaltı ve Temel düzeyde yer alırken, %33.3'ü Orta, %10.3'ü Ortaüstü ve %4.1'i de İleri düzeyde bulunmaktadır. 2018 yılında Temel (%9.4) ve Temelaltı (%30.4) düzeyinde yer alan toplam öğrenci oranı (%39.8) azalırken, Orta (%46.3) ve Ortaüstü (%11.4) artmıştır. Son olarak İleri düzeyde yer alan öğrenci oranı da %2.5'e gerilemiştir. Bu doğrultuda Fen Bilimleri alanında öğrencileri Orta düzeyde yoğunlaştığı belirtilebilir. Ancak ilk iki düzeyin toplamı azalsa da öğrencilerin önemli kısmının yalnızca fenle ilgili temel kavramlar ile basit fiziksel olayları bilebilme, kendi vücudu ile ilgili bazı olguları ve organları tanımlayabilme, basit fiziksel olayları açıklayabilme, temel güvenlik uyarı levhalarını tanıyabilme açısından yetkin oldukları ifade edilebilir. Ancak karmaşık bilgiler arasından çıkarımda bulunabilen, fen kavramları arasında ilişki kurabilen, gündelik yaşamda karşılaştığı problemlerin çözümü için deney tasarlayabilen, fenle ilgili bilgi ve becerileri kullanarak karşılaştığı sorunlara çözüm üretebilen öğrenci oranının az olduğu belirtilebilir (MEB, 2017: 80; Yıldırım & Özgürlük, 2019: 58-59).

Sosyal Bilgiler alanı açısından bakıldığında, 2016 yılında öğrencilerin %32'sinin Temelaltı ve Temel, %40.9'unun Orta, %16.8'inin Ortaüstü ve %10.3'ünün İleri düzeyde yer aldığı tespit edilmiştir. 2018 yılı itibariyle Ortaüstü düzeyde önemli bir artış yaşanmış ve öğrencilerin oranı %25.3'e ulaşmıştır. Aynı süreçte Temelaltı (%4.4) ve Temel (%20.5) düzeyleri azalmıştır. Benzer azalma Orta (%40.4) ile İleri (%9.4) düzeyde de gerçekleşmiştir. Bu doğrultuda Sosyal Bilgiler alanında öğrencilerin önemli kısmının Orta düzeyde yoğunlaştığı ifade edilebilir. Ayrıca Ortaüstü düzeyde yaşanan iyileşme söz konusu alan için olumludur. Ancak azalma yaşansa da yaklaşık her dört öğrenciden birinin ilk iki düzeyde yer alması dikkat çekicidir. Çünkü ilk iki düzeyde yer alan öğrencilerin yalnızca temel kavramları bilebildiği, basit düzeyde açık şekilde verilen yazılardan bilgiye ulaşabildiği, basılı veya görsel kaynakları basit düzeyde yorumlayabildiği, temel hak, sorumluluk ve özgürlüklerinin bir kısmını bilebildiği, sunulan bir problemi fark edebildiği, kalıplaşmış yargıları fark edebildiği belirtilebilir.

Ancak oranda yaşanan düşüşten de anlaşılacağı gibi sunulan bilgileri organize edip grafik, şekil oluşturabilen, tarihsel veya güncel olaylara ilişkin alternatif yorumlar getirebilen, gerekli bileşenler ve kanıtları kullanarak çıkarımlar yapabilen, daha önce aralarında ilişki kurulmamış olay, örgü ve düşünceler arasında ilişki kurup yeni önermeler sunabilen öğrenci oranının düşük olduğu söylenebilir (MEB, 2017: 105; Yıldırım & Özgürlük, 2019: 77-78).

Türkiye'de eğitimin durumunu değerlendiren araştırmalar doğrultusunda, eğitime ayrılan ve yıllar itibariyle artan kaynakların beklenen sonuçları doğurmadığı söylenebilir. Bu kapsamda ele alınan PISA araştırmasına göre, matematik okuryazarlığı, fen okuryazarlığı ve okuma becerileri alanlarındaki genel eğilim Türkiye'nin toplam ülkeler içerisindeki sıralamasının gerilemesi yönünde gerçekleşmiştir. Ayrıca Türkiye'deki öğrencilerin çoğunluğunun her bir alan itibariyle belirlenen yedi yeterlilik düzeyinde 2. Düzey ve altında yer aldığı tespit edilmiştir. Öte yandan MEB tarafından 2016 ve 2018 yılları için hazırlanan ABİDE araştırmalarında da öğrencilerin yeterlilik düzeyleri PISA araştırmalarında elde edilen sonuçlarla uyumludur. Bu araştırma kapsamında da Türkçe, Matematik, Fen Bilimleri ve Sosyal Bilgiler alanları ele alınmıştır. Bu alanlar için belirlenen beş farklı düzey açısından da Türkiye'deki öğrencilerin Temelaltı, Temel ve Orta düzeyde yoğunlaştığı tespit edilmiştir. Diğer iki düzeyde (Ortaüstü ve İleri) yer alan öğrenci oranlarında iyileşme gözlenirse de genel olarak ilk üç düzeye kıyasla oranların düşük kaldığı ifade edilebilir. Hâlbuki her bir alan için son iki düzeyde yer alan öğrenci oranını arttırmak eğitim hizmetlerinden beklenen faydaların sağlanabilmesi için önemlidir. Bu doğrultuda Türkiye'de yıllar itibariyle eğitim harcamalarında gerçek anlamda artış yaşanmasına rağmen, eğitimdeki niteliksel dönüşümün yeterince yaşanmadığı ve eğitim hizmetlerinden beklenen sonuçlara tam anlamıyla ulaşamadığı söylenebilir. Bu bağlamda eğitim hizmetlerine ayrılan kaynakların kullanımında etkinliğin sağlanamadığını da belirtmek mümkündür.

5. Sonuç

Eğitim hizmetleri bireylerin bilgi, beceri ve üretkenlik düzeylerini arttırarak ve yeniliklere uyum sağlamalarını kolaylaştırarak gerek kendileri açısından gerekse toplumsal açıdan fayda sağlamanın yanında ülkelerin kalkınma sürecine doğrudan katkıda bulunması yönleriyle önem arz etmektedir. Dolayısıyla bir ülkede eğitim hizmetleri için ayrılan kaynakların bu tür faydaların sağlanması doğrultusunda tahsis edilmesi ve kullanılması önemlidir. Diğer bir ifade ile eğitim hizmeti için yapılan harcama tutarı kadar beklenen sonuçlara ulaşıp ulaşılamadığının da dikkate alınması gerekmektedir. Kamu mali yönetiminde yapılan harcamanın karşılığı olarak beklenen sonuçlara ulaşılması etkinlik olarak tanımlanmaktadır. Kamu mali yönetiminde yaşanan yeniden yapılandırmanın uzantısı olarak performans esaslı bütçeleme anlayışına geçilmesi ile önemi artan etkinlik kavramı, çalışma kapsamında Türkiye'deki eğitim hizmetlerine yönelik yapılan harcamalar açısından ele alınmıştır. Bu doğrultuda Türkiye'de gerçekleştirilen eğitim harcamalarının eğitimde niteliksel anlamda bir dönüşüme yol açıp açmadığı ve öğrencilerin başarı düzeylerine yansıyor yansımadığı

değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmenin yapılabilmesi için temel ölçüt olarak her üç yılda bir OECD tarafından yayımlanan PISA araştırmaları esas alınmıştır. Ayrıca MEB tarafından yayımlanan ABİDE araştırmaları da destekleyici bilgiler olarak kullanılmıştır. Bu araştırmalarda ülkelerin sıralamaları, ortalama puanları ve öğrencilerin yeterlilik düzeylerine yer verilmiştir. Nitekim çalışma ile Türkiye'nin eğitime ayırdığı kaynaklar doğrultusunda ülke sıralamasını, ortalama puanını ve öğrencilerinin yeterlilik düzeylerini iyileştirip iyileştirmediklerinin ve dolayısıyla harcamalarda etkinliğe ulaşım ulaşılamadığının değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Çalışma kapsamında Türkiye'de 2006-2018 yılları arasında merkezi yönetim bütçesinden eğitim hizmetleri için ayrılan kaynakların arttığı tespit edilmiştir. 2006 yılı itibarıyla merkezi yönetim bütçesi içerisinde yaklaşık %12 düzeyinde olan eğitim harcamaları payı, yıllar itibarıyla yükselerek 2016 yılında %17 düzeyine ulaşmıştır. Bu pay 2017 ve 2018 yıllarında azalsa (yaklaşık %16) da başlangıç düzeyinin oldukça üzerinde gerçekleşmiştir. Benzer yönlü bir artış eğilimi okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim hizmetleri kapsamında yapılan eğitim harcamaları için de geçerlidir. Bu süreçte eğitim harcamalarında yıllar itibarıyla yaşanan artış, ilgili yılda gerçekleşen enflasyon oranlarının üzerindedir. Bu yönüyle harcamalardaki artışın enflasyondan kaynaklanmadığı ve gerçek bir artışa dayandığı tespit edilmiştir.

Türkiye'de eğitime yapılan harcamaların tutarındaki artış tek başına yeterli değildir. Bu artışla birlikte etkinlik kavramı gereği eğitimin kalitesinin iyileşmesi ve öğrencilerin bilgi ve beceri düzeylerinin artması beklenmektedir. Dolayısıyla nicelik yanında nitelik açısından da eğitimde dönüşüm yaşanması gerekmektedir. Bu dönüşümün de PISA araştırmalarında yer alan ülke sıralaması, ortalama puan ve yeterlilik düzeylerine yansımaları beklenmektedir. Bu doğrultuda Türkiye'nin ülke sıralamasında yukarıya çıkması, ortalama puanının yükselmesi ve öğrencilerinin yeterlilik düzeylerinin iyileşmesi eğitim hizmetleri için ayrılan kaynakların kullanımında etkinliğin sağlandığını gösterecektir.

2006, 2009, 2012 ve 2015 yıllarında yayımlanan PISA raporlarına bakıldığında, Türkiye'nin matematik okuryazarlığı, fen okuryazarlığı ve okuma becerileri alanlarında ülke sıralaması ile ortalama puanının gerilediği tespit edilmiştir. Matematik okuryazarlığı alanında 2006 yılı itibarıyla 57 ülke içerisinde 43. sırada yer alan Türkiye, 2009 yılındaki iyileşmeye (65 ülke içerisinde 41. sırada) rağmen, 72 ülkenin değerlendirmeye alındığı 2015 yılında 50. sıraya gerilemiştir. Aynı eğilim ortalama puan açısından da yaşanmış ve Türkiye'nin 2006 yılında 424 olan puanı 2015 yılında 420'ye inmiştir. Fen okuryazarlığı alanına bakıldığında, 2006 yılı itibarıyla 47. sırada yer alan Türkiye'nin 2015 yılında 54. sıraya gerilediği ve puanının da 2006 yılında 424 iken, 2012 yılında 463'e yükseldikten sonra 2015 yılında tekrardan başlangıç düzeyine inerek 425 olarak gerçekleştiği görülmüştür. Son olarak okuma becerileri alanında ülke sıralamasının sürekli gerilediği tespit edilmiştir. 2006 yılında 37. sırada olan Türkiye 2015 yılı itibarıyla 50. sıraya gerilemiştir. Aynı süreçte 2006 yılı itibarıyla 447 olan puanı

iyileşerek 2012 yılında 475’e yükselmiş olsa da 2015 yılında azalmış ve başlangıç yılının da altında kalarak 428 olarak gerçekleşmiştir.

PISA araştırmalarına yeterlilik düzeyleri açısından bakıldığında Türkiye’deki öğrencilerin önemli kısmının 2. Düzey ve altında yoğunlaşmış iken, 5. ve 6. Düzeyde (üst yeterlilik düzeyi) yer alan öğrencilerin oranı düşük kalmıştır. Ayrıca yıllar itibariyle üst yeterlilik düzeyinde yer alan öğrencilerin oranı her bir alan için 2015 yılı itibariyle başlangıç yılında gerçekleşen oranının altına inmiştir. Bu dağılıma matematik okuryazarlığı açısından bakıldığında, öğrencilerin ileri düzeyde matematiksel düşünme ve akıl yürütme kapasiteleri ile yeni yaklaşım ve stratejiler belirleme becerilerinin yeterince gelişmediği ifade edilebilir. Fen okuryazarlığı açısından da öğrencilerin hipotezler sunma, tahmin yürütme, karmaşık çalışmaları değerlendirme ve seçimlerini gerekçelendirme konularında yeterince yetkin olmadıkları belirtilebilir. Okuma becerileri alanı için de öğrencilerin okudukları metni ayrıntılarıyla anlama, açıkça ifade edilmemiş veya soyut olan kavramları tespit edip yorumlama, metinde yer alan önemsiz detayları fark etme ve analiz etme açısından yeterince yetkin olmadıkları ifade edilebilir. Nitekim "Yerli PISA" olarak da ifade edilen ve Türkiye’de şu ana kadar 2016 ve 2018 yılları için hazırlanan ABİDE raporlarında da PISA araştırmalarında yer alan sonuçları destekleyici bulgulara ulaşılmıştır. Bu doğrultuda Türkiye’de ele alınan yıllar itibariyle eğitim harcamalarında yaşanan artış ile eğitimin kalitesinin ve öğrencilerin yeterlilik düzeylerinin iyileştirilemeyerek beklenen sonuçlara ulaşamadığı ifade edilebilir. Bu yönüyle istenen sonuçların elde edilememesi aynı zamanda kamu kaynaklarının kullanımında etkinliğin sağlanamadığı şeklinde yorumlanabilir. Bu açıdan ülkenin kalkınma sürecindeki rolü de göz önünde bulundurularak eğitim hizmetlerinin nitelik yönüyle iyileştirilmesi için gerekli düzenlemelerin yapılması önemlidir. Bu kapsamda kamu harcamalarının belirli bir plan dâhilinde öncelikler, stratejik amaçlar ve hedefler doğrultusunda yapılması sağlanarak harcama-beklenen sonuç ilişkisinin kurulması ve güçlendirilmesi olanaklı kılınabilir. Bu açıdan Türkiye’nin eğitim politikasını gözden geçirerek amaçları ile hedeflerini yeniden belirlemesinin ve bu doğrultuda çalışmalarını sürdürmesinin etkinliğe ulaşma yönüyle yararlı olabileceği ifade edilebilir. Çünkü belirli bir plan çerçevesinde hareket etmeden ve öncelikli amaçlar ve hedefler doğrultusunda ilerlemeden ekonomik ve toplumsal gelişmenin sağlanamayacağı unutulmamalıdır.

Kaynakça

- Afonso, A., Schuknecht, L. & Tanzi, V. (2006). *Public Sector Efficiency: Evidence For New EU Member States and Emerging Markets*, European Central Bank Working Paper Series No: 58.
- Akbey, F. (2014). "A Drawback in Turkish Budget Classification: Where Have Public Investments Gone?", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 43, 175-202.
- Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi*, 16. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akyel, R. & Köse, H. Ö. (2010). "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği", *Türk İdare Dergisi*, 466, 9-45.
- Allen, R. & Tommasi, D. (2001). *Managing Public Expenditure: A Reference Book For Transition Countries*, OECD.
- Altay, A. & Kaplan, E. (2006). "Türkiye'de Performansa Dayalı Yönetim Uygulamasına Geçiş ve IMF'nin Rolü", *Maliye Dergisi*, 151, 1-15.
- Anıl, D., Özer Özkan, Y. & Demir, E. (2015). *PISA 2012 Araştırması Ulusal Nihai Rapor*, T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara.
- Arslan, A. (2002). "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim", *Maliye Dergisi*, 140, 1-14.
- Bakırtaş, T. (2014). *Dünyada ve Türkiye'de Ekonomik Kalkınma*, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Bal, T. (2016). "Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi ve Sistemin Uygulanabilirliğinin Artırılmasına Yönelik Öneriler", *Sayıştay Dergisi*, 101, 1-29.
- Bulutoğlu, K. (2003). *Kamu Ekonomisine Giriş*, Yapı Kredi Yayınları. İstanbul.
- Burkhead, J. (1962). *Government Budgeting*, Fourth Printing, John Wiley & Sons Inc., London.
- Curristine, T., Lonti, Z. & Joumard, I. (2007). "Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities", *OECD Journal on Budgeting*, 7(1), 1-41.
- Çetinkaya, Ö. (2018). "Türkiye'de Uygulanan Bütçe Sistemleri ve Sistem Macerasının Değerlendirilmesi", *Prof. Dr. Nihat Edizdoğan'a Armağan*, (Eds.): Çetinkaya, Ö. & Gerçek A., Ekin Kitabevi, Bursa, 43-68.
- Çetinkaya, Ö. & Aslantaş, M. F. (2019). "Merkezi Yönetim Cari Transfer Harcamalarının Mali Büyüklüğünün Değerlendirilmesi", *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 2(1), 41-50.
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (2000). *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu*, Ankara, <http://www.sbb.gov.tr>, (01.07.2019).

- Demirbaş, T. & Çetinkaya, Ö. (2018). *Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Dicle, İ. A. (1973). *Kamu Yönetiminde Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS)*, Ankara.
- Djurovic-Todorovic, J. & Djordjevic, M. (2009). "The Importance of Public Expenditure Management In Modern Budget Systems", *Facta Universitatis Series: Economics and Organization*, 6(3), 281-294.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. & Gümüş, E. (2019). *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. (2017). *Kamu Bütçesi*, 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Erdem, M., Şenyüz, D. & Tatlıoğlu, İ. (2017). *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Eren, V. (2009). "Ölçüt Sorunu: İdari Faaliyetlerde Başarı Ölçütleri", *Amme İdaresi Dergisi*, 42(2), 1-21.
- Falay, N. (1995). *Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Falay, N. (1997). "Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay", *Sayıştay Dergisi*, 8(25), 18-30.
- Gorski, A. & Parkitna, A. (2017). "The Budget Efficiency of Entities in Public Finance Sector", *Zarządzanie i Finanse Journal of Management and Finance*, 15(1), 51-62.
- Göküş, M. (2011). *Kamu Hizmeti: Kuram, Politika ve Uygulama*, Çizgi Yayınevi, Konya.
- Hanushek, E. A. & Wobman, L. (2010). "Education and Economic Growth", *International Encyclopedia of Education*, 2, 245-252.
- Kerimoğlu, B. (2006). "Yerel Yönetimlerde Muhasebe, Raporlama ve Hesap Verebilirlik", *Mali Yerelleşme: Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar*, (Der.) Güner, A. & Yılmaz, S., Güncel Yayıncılık, İstanbul, 223-246.
- Kılıç, R. (2002). "Yükseköğretim Mal/Hizmetinin Nitelikleri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6, 1-18.
- Kirmanoglu, H. (2011). *Kamu Ekonomisi Analizi*, 3. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Kubalı, D. (1999). "Performans Denetimi", *Amme İdaresi Dergisi*, 32(1), 31-62.
- Kuyucak, H. Atif. (1952). *Bütçe*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, No: 60, İstanbul.
- Lovre, I., Ivanovic, O. M. & Mitic, P. (2017). "Analysis of Public Sector Efficiency in Developed Countries", *Economic Analysis*, 50(1-2), 38-49.
- Mandl, U., Dierx, A. & Ilzkovitz, F. (2008). *European Economy: The Effectiveness and Efficiency of Public Spending*, European Commission, Economic Papers 301.

- Mutluer, M. K., Öner, E. & Kesik, A. (2011). *Bütçe Hukuku*, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- OECD. (2007). Performance Budgeting in OECD Countries, file:///C:/Users/DELL/Desktop/OECD_PerformanceCountries.pdf, (02.07.2019).
- OECD. (2018). PISA 2015 Results in Focus, <https://www.oecd.org/pisa/pisa-2015-results-in-focus.pdf>, (02.07.2019).
- Özgürlük, B., Ozarkan, H. B., Arıcı, Ö. & Taş, U. E. (2016). *PISA 2015 Ulusal Raporu*, T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara.
- Öztürk, İ. (2001). "The Role of Education In Economic Development: Theoretical Perspective", *Journal of Rural Development and Administration*, XXXIII(1), 39-47.
- Salgür, S. A. (2013). "The Importance of Education in Economic Growth", *Manager*, 18, 47-52.
- Taş, U. E., Arıcı, Ö., Ozarkan, H. B. & Özgürlük, B. (2016). *PISA Ulusal Rapor*, T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara.
- Taş, U. & Yenilmez, F. (2008). "Türkiye'de Eğitimin Kalkınma Üzerindeki Rolü ve Eğitim Yatırımlarının Geri Dönüş Oranı", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1), 155-186.
- T.C. Milli Eğitim Bakanlığı (2010a). *PISA 2006 Ulusal Nihai Rapor*, Ankara, http://pisa.meb.gov.tr/?page_id=22, (01.06.2019).
- T.C. Milli Eğitim Bakanlığı (2010b). *PISA 2009 Ulusal Ön Raporu*, Ankara, http://pisa.meb.gov.tr/?page_id=22, (01.06.2019).
- T.C. Milli Eğitim Bakanlığı (2016). *PISA 2015 Ulusal Raporu*, Ankara, http://pisa.meb.gov.tr/?page_id=22, (01.06.2019).
- T.C. Milli Eğitim Bakanlığı (2017). *Akademik Becerilerin İzlenmesi ve Değerlendirilmesi: 8. Sınıflar Raporu*, Ankara, <https://odsgm.meb.gov.tr>, (08.07.2019).
- T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2004). *Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı*, 3. Baskı, Ankara.
- Tokatlıoğlu, M. & Selen, U. (2019). *Maliye Politikası*, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Uluatam, Ö. (2014). *Kamu Maliyesi*, 13. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Yenice, E. (2006). "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü Ve Bütçe İlişkisi", *Sayıştay Dergisi*, 61, 57-68.
- Yıldırım, A. & Özgürlük, B. (2019). *Akademik Becerilerin İzlenmesi ve Değerlendirilmesi: 8. Sınıflar Özet Rapor*, T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK), RG: 24.12.2003 / 25326.



Behavioral Economics and Government Purchases – Some Insights into the Fiscal Psychology of Public Expenditure

Thomas Döring¹

Ruven D. Oehmke²

REVIEW
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 03.04.2020

Revised : 02.07.2020

Accepted : 07.07.2020

Available : 24.07.2020

iThenticate similarity
score: 4%

JEL classification:

H30, H50

Keywords:

Behavioral Economics,
Public Expenditure,
Fiscal Psychology,
Fiscal Illusion

ABSTRACT

Behavioral economics have increased acceptance in public finance, thus challenging the neoclassical approach to human decision-making. However, so far, behavioral economics' fundamental results on cognitive heuristics, illusions, and biases with respect to human information processes, judgments, and choices were primarily applied to the analysis of taxation and public debt. In contrast, up to now equivalent examinations of public expenditure are not very common. The paper offers a review of the existing behavioral economic research on public spending and government expenditure policy to address this shortcoming.

Cite this article as: Döring, T. & Oehmke, R. D. (2020). "Behavioral Economics and Government Purchases – Some Insights into the Fiscal Psychology of Public Expenditure", *International Journal of Public Finance*, 5(1), 56-80.

1. Introduction

Behavioral economic research becomes more and more prevalent as an alternative concept to the widely accepted neoclassical approach and its exaggerated assumptions regarding strict utility maximization, perfect information as well as

¹ Prof. Dr., Darmstadt University of Applied Sciences, Germany, ORCID: 0000-0002-8327-4167, thomas.doering@h-da.de

² Consultant, Darmstadt University of Applied Sciences, Germany, ORCID: 0000-0003-1786-5652, ruven.d.oehmke@outlook.de

completely rational behavior only restricted by external factors (like income or prices) and guided by time-consistent preferences (Smith, 2005; Della Vigna, 2009). The criticism of the neoclassical model to human decision-making also reaches the domain of public finance. Behavioral economic analyses point out the need for an improvement of the current state of knowledge. Building on the early considerations of Schmolders (1960) regarding the psychology of taxation, matters like tax salience or tax evasion and compliance are examined in detail in order to embed the previous insights of public finance in a framework that matches better with human realities. Nevertheless, we can already perceive hints regarding psychological influences aside from purely economic factors in existing research on the increase of government expenditures over time.

A well-known example is a study on the impact of habitual effects by Peacock & Wiseman (1961). Moreover, phenomena like a systematic underestimation of government expenditure costs ("fiscal illusion") or insufficient perception of intergovernmental grants resulting in a misjudgment by citizens regarding spending benefits and tax burden ("flypaper effect") have been discussed in public finance literature for quite some time (Buchanan & Wagner, 1977; Oates, 1988; Wildasin, 1990; Wyckoff, 1991). Occasionally, you can also find younger publications concerning the application of behavioral economics and fiscal psychology in public finance (Bernheim & Rangel, 2007; Congdon et al., 2011; Mullainathan et al., 2012; Kilavuz & Yüksel, 2019).

Against this background, the paper on hand provides an overview of important behavioral economic research concerning the perception, mechanisms, and policy-making processes regarding public expenditure. For this purpose, chapter 2 sets out a summary of fundamental behavioral economic effects relevant for an analysis of public spending policy. Building on this, it will be explained in section 3 how perceived benefits, judgments about urgency, and considerations of fairness influence public expenditure perception by the beneficiaries of public services (chapter 3.1). Subsequently, it will be pointed out that the common impact analysis of government spending regarding distribution and economic stability is insufficient without taking behavioral economics insights into account (chapter 3.2). The latter also applies to the subjective perception of public expenditure that is quite frequently disturbed by cognitive biases like the already mentioned "fiscal illusion" or the "flypaper-effect" (chapter 3.3). Complementarily, political decision-making processes about public spending will be examined. As a result, it will be shown that existing politico-economic approaches fail to provide an appropriate explanation of these decision-making processes regarding public expenditure policies (chapter 4). Finally, some further inferences regarding public expenditure policies will be drawn (chapter 5).

2. Fundamental Insights from Behavioral Economics

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.

From a behavioral economic viewpoint, the explanatory power of the standard model of individual decision-making behavior in economics can be increased by inserting insights from cognitive psychology (Camerer & Loewenstein, 2004; Rabin, 1998; Conslík, 1996). In principle, the assumption of individual utility maximization with stable preferences is questioned because most human decisions occur intuitively and automatically, based on unconscious and learned behavioral patterns. These intuitive and automatic decisions are prone to systematic behavioral anomalies due to cognitive biases and the use of heuristics. Consequently, the use of the latter tends to reduce the rationality of individual choices (Kahneman, 2003; Thaler & Sunstein, 2009; Kahneman, 2011). Additionally, deviations from entirely rational and utility-maximizing behavior can be the result of contextual influences on individual decision-making behavior, but also of social norms regarding fairness and reciprocity in a social setting (Fehr & Schmidt, 1999; Güth et al., 1982) as well as psychological reactance. Concerning the analysis of public expenditure, the following determinants of individual decision-making processes are particularly relevant:

- *Cognitive Biases* – Due to cognitive biases, actors often fail to capture all relevant aspects of a decision-making scenario accurately. For instance, actors are prone to excessive optimism in complex social situations, i.e., they systematically underestimate the likelihood of being the victim of negative events while overestimating the likelihood of being the beneficiary of positive events (optimism bias). They also tend to be overly confident regarding their own knowledge and ability (overconfidence bias). Furthermore, actors are inclined to process new information only in accordance with their own interests (self-serving bias) and stick to their current option even though the change to an alternative option would be objectively viewed more lucrative (Kahneman & Tversky, 1984). This phenomenon can be ascribed to the tendency to prefer the current situation and stick to it (status quo bias) as well as the fact that humans overestimate the value of objects they already own (endowment effect). Moreover, actors think that what they are currently considering is of high importance. This can lead them to concentrate narrowly on a few aspects while ignoring other relevant information (focus illusion). Finally, actors behave excessively risk-averse in situations of uncertainty, i.e., losses are weighted significantly higher than equivalent gains, and this leads to a so-called "loss aversion" (Kahneman et al., 1991; Kahneman & Tversky, 1992).
- *Application of heuristics* – An example of heuristics' application is the use of mental anchors that prevent unbiased choices between options, i.e., actors rather tend to make decisions based on given benchmarks instead of evaluating the situation objectively without preconceptions (anchoring heuristic). Another significant effect is that actors do not mainly base their decisions on the relevant information given, but are rather influenced by information's ease of retrieval

(availability heuristic). Finally, humans are inclined to ascribe a certain learned behavioral pattern to what they observe and think in stereotypes (representativeness heuristic). From a behavioral economic point of view, the application of heuristics, generally speaking, leads to negative consequences regarding the quality of decisions in new, complex, and poorly structured decision scenarios (Camerer & Loewenstein, 2004; Elster, 1998).

- *Context-dependent behavior* – Individual decision-making is determined not only by given restrictions like product prices and available income. Decision-making behavior is also influenced by the way the decision-making scenario is presented (framing effect). The description and presentation of the different options in a scenario are significantly relevant for the actual decision (Thaler, 1985; Kahneman & Tversky, 1984). Therefore, different decompositions of an option can lead to other preferences regarding the various wordings of the same option, although they are factually identical (isolation effect). Furthermore, actors often form their specific preferences during the decision-making process.
- For this reason, preferences are not stable and time-consistent but dependent on the context of the situation (Bettman et al., 1998; Payne et al., 1992). After all, actors are easily influenced by the communication and decisions of others (herding effect). This is even more enhanced by the spotlight that describes individuals' tendency to think that others pay a lot more attention to their behavior than they actually do, thus increasing the perceived pressure on the individual to adapt.
- *Social norms of fairness* – Behavioral experiments revealed that social norms of fairness and reciprocity characterize the decision-making behavior of most participants. However, it is debated if the shown behavior is the consequence of aversion against inequality (Thaler 1988; Henrich et al. 2004), a general preference for average values (Bolton & Ockenfels 2000), or merely strategic contemplation motivated by self-interest (Smith 2008). In this context, equity theory postulates that actors focus on a balanced input-output ratio when they evaluate exchange relationships. This supports the thesis that social norms of fairness and reciprocity are relevant determinants of behavior. Trust and trustworthiness are also concerned, whereby the latter can cause actors to accept disadvantages in order to protect existing fairness norms (Rabin, 1993; Jolls et al., 1998).
- *Reactant behavior* – In its original form, the theory of psychological reactance tried to explain how people respond to a subjectively experienced loss of their freedom. The latter can be understood as a state in which previously available options become (unexpectedly) unavailable. Psychological reactance is the response to such a loss, which can be interpreted as the attempt to regain the lost freedom of choice (Wortmann & Brehm 1975). Although psychological reactance traditionally means the response to losses of options or control over options, it can also be interpreted as the attempt to reestablish violated social norms as a response to the behavior of others experienced as unfair and unjust.

Table 1 contains a summing of the various psychological determinants, all of which are relevant for a proper understanding of individual decision-making. The subsequent considerations will draw different cause-effect hypotheses and recommendations concerning public expenditure policy from these general insights of behavioral economics.

Table 1. Important Psychological Determinants of Individual Decision-Making

<u>Cognitive biases</u>	
Optimism bias	Underestimating the likelihood of being the victim of negative events systematically
Overconfidence bias	The tendency to be overly confident regarding their own knowledge and behavioral abilities
Self-serving bias	Processing new information only in accordance with their own interests
Status quo bias	Resistant to change due to preferring the current situation
Endowment effect	Overestimating the value of objects already owned
Focus illusion	Concentrating narrowly on a few aspects while ignoring other relevant information
Loss aversion	Behaving excessively risk-averse in situations of uncertainty
<u>Decision heuristics</u>	
Anchoring heuristic	Making decisions based on given benchmarks instead of evaluating a situation objectively
Availability heuristic	Making decisions being influenced by information's ease of retrieval
Representativeness heuristic	The inclination to think in stereotypes by ascribing the behavior of others
<u>Context effects</u>	
Framing effect	Being influenced by the way a decision-making scenario is presented
Isolation effect	Influence of the different decompositions of an option on the emergence of individual preferences
Herding effect	Being influenced by the communication and decisions of others
<u>Normative judgments</u>	
Fairness and reciprocity	(1) The aversion against inequality; (2) Being focused on a balanced input-output ratio when evaluating exchange relationships
Reactance	(1) Response to a loss of options or control over options; (2) Response to the behavior of others experienced as unfair or unjust

Source: Own Compilation.

3. Government Expenditure from a Behavioral Economic Perspective

In those areas where behavioral economic analyses reach beyond the traditional conclusions of public finance, they can enrich the theoretically and empirically derived assessment of government spending. Even in those areas where the behavioral economic perspective does not bring new fundamental insights, it can help to provide additional proof for already existing recommendations. Since the behavioral economic analysis of public expenditure focuses on (1) the subjective perception of public spending, (2) the efficacy of public spending impulses, (3) the inefficiency of intergovernmental fiscal relations due to psychological effects as well as (4) the political process of government's public spending decisions, the following explanations will respectively concentrate on these four topics.

3.1. Subjective Acceptance, Individually Estimated Urgency and Perceived Fairness

Concerning citizens' subjective acceptance of specific public spending decisions as well as the government's public expenditure policy in general, Kirchler (2007) describes the fact that subjective acceptance of public expenditure is not independent of the individually experienced tax load as one of the central findings of behavioral economics. Early studies by Spicer & Lundstedt (1975) about the psychology of taxation already revealed that public revenues and public expenditure are subject to a cost-benefit analysis by citizens. Thus, citizens try to determine in accordance with psychological equity theory, if the ratio of their individual tax load and the received benefits from public expenditure is fair or unfair. For this comparison, it is also relevant if it comes with a feeling of fairness regarding government spending. Accordingly, it should be expected that public spending is perceived as unjust and charged taxes are seen as unfair, if someone has the impression to benefit significantly less from public spending than the majority of citizens. In this case, it is completely irrelevant if this assessment lines up with the objective figures since it is solely the subjectively perceived relationship between public spending and charged taxes that matters. The subjective impression of citizens that the state withholds from them benefits of public spending that they believe they are entitled to (self-serving bias) can erode trust in the state and even to a profound crisis regarding the state's legitimacy.

Nevertheless, citizens also tend to perceive long-existing practices of government spending just as if their existence is totally arbitrary and random. From a behavioral economic perspective, this is an expression of status quo bias or, in accordance with Wood & Neal (2007), a habitual behavior. Such protection of vested rights and habitual effects consequently leads to path dependencies and obstacles to a development resulting in less flexibility for public finance policies. It is important to mention that for the subjective assessment of tax load related to public spending benefits, both are usually not equally weighted. Kahneman & Tversky (1979) have already pointed out this asymmetric perception of benefits (gains) and costs (losses) in

principle. Transferred to public expenditure, benefits from government spending produce a subjective feeling of increase.

In contrast, public financing through taxation produces an individual feeling of loss, which triggers the earlier mentioned loss aversion. Schmolders (1970) also demonstrates that although expense cuts and tax increases are functionally equivalent means for budgetary consolidation, they differ significantly concerning the level of loss aversion. Consistent with prospect theory, affected citizens experience the forgoing of a gain (expense cutting) less "painful" than the loss of their own assets (tax increase).

Another important point is the usual absence of psychological reactance to public spending – comparable to public debt (Döring & Oehmke, 2019) – in contrast to taxation since funded public services enlarge the economic scope of freedom. Nevertheless, citizens' reactance can occur when the government reduces public expenditure instead of increasing it to consolidate the budget. This can even lead to a kind of resistance associated with a compulsive character, whereas psychological reactance can even be enhanced by the status quo bias or the endowment effect. Accordingly, beneficiaries perceive long-existing public expenses as part of their own income or assets (Kirchler, 1999). The reactant behavior towards public expenditure cuts is also more intense if the affected expenses are especially salient or positively associated.

Moreover, it is important to mention that those public expenses that are more collective in their nature (e.g., defense expenses) are less noticeable compared to those that are more individual (e.g., education expenses). The degree of noticeability of public expenditure is also influenced by the frequency of use for public service. Furthermore, it depends on whether the service has an immediate benefit (e.g., social spending) or a merely optional benefit (e.g., national defense). This results in stereotypical judgments about the urgency of public expenses in different public sectors (Kirchler, 1997). Accordingly, additional public expenditures for national defense or foreign politics are often considered dispensable. In contrast, other public expenses for education or social services are viewed as desirable for the most part.

Judgments about the urgency of public expenses are not only influenced by noticeability or individual involvement but also by citizens' risk behavior. According to expected-utility theory, rational actors are able to attribute the right probability values to chance events consistently. However, with reference to Kahneman & Tversky (1979), reality shows that subjectively experienced probabilities of risks differ significantly from objective probability values. This phenomenon helps explain citizens' panic even in light of small risks for catastrophic events that lead to inappropriately high public expenses for preventive measures, although they cannot be rationally justified based on the minimal risk. Regarding the irrational handling of risks, it should be noted that humans tend to react overly intensive to threats that they have experienced or that occurred among their peers, as well as threats connected to dramatic images or frequently mentioned in the public discussion. This is due to the

availability heuristic and can lead to irrational "availability cascades" in the evaluation process of risks (Kuran & Sunstein, 1999). If politicians simply adapt to citizens' irrational behavioral patterns, the allocation of public expenditure will be suboptimal compared to an allocation based only on the objective extent of threats.

Several inferences can be drawn from these research results of Behavioral Economics. First, the observed stereotypical way of making judgments about public expenses leads to the conclusion that widespread public acceptance of government's expenditure can only be achieved if the (economic) reasons for certain decisions concerning public expenses are not only communicated to citizens in a simple, clear and comprehensible manner but also repeatedly. Furthermore, citizens' stereotypical judgment behavior makes it extremely difficult, except in times of severe economic and societal crises, to implement deep structural reforms in those political areas that are actually very cost-intensive (social services and personnel expenses). After all, the referenced studies reveal a clear tendency that the state is always confronted with additional demands of substantial volumes. With respect to this, Schmolders (1970: 32) already noted: "There is no doubt that the list could be extended infinitely; the entitlement to services that are expected to be offered by the state is the central element of the development to a welfare state which is also labeled a little bit maliciously as 'democracy of favors' nowadays." The state could respond to the resulting fiscal overload due to citizens' demand labeled directly contrasting the expected benefits from public expenses with the considerable monetary burden of these expenses.

3.2. Effects on Aggregate Demand, Income Redistribution, and Motivation

Concerning the effects of public expenditure on aggregated income and demand, it is assumed in traditional public finance that a change in government spending leads to multiplying processes within the economic cycle. As is known, the multiplier effect refers to the idea that an initial public spending rise can lead to an even greater increase in national income. In other words, an initial change in aggregate demand can cause a further change in total output for the economy. In this process, the extent of the income effect is defined by the extent of the so-called primary effect and the extent of the multiplying process's influence. In turn, the initial impact is presumed to be determined by the state's choices regarding public spending (e.g., increased spending for infrastructure vs. higher public staff expenditure).

In contrast, the secondary effect is a result of private actors' spending behavior (i.e. businesses and private households). Furthermore, it is supposed that the marginal propensity to consume or respectively, the savings ratio of private households and the induced investments of companies are the primary determinants of private demand (see paradigmatic Mankiw, 2018). In essence, traditional multiplier analysis is shaped by a "mechanical" understanding of short-term effects on income and demand. Research in

behavioral economics can help to draw a more differentiated picture of private actors' behavioral reactions in the context of stability-oriented public spending politics.

Accordingly, considerable income and demand effects, in addition to the primary impact of further public spending, are not dependent on individual expectations only that are already considered in the traditional approaches. At this point, a few factors that are usually not a considerable part of the discussion in public finance have to be mentioned: First, the sufficient subjective noticeability of changes in income induced by public expenditure policies is a condition for additional private demand. In contrast to the standard multiplier analysis, this condition cannot be assumed as given. Furthermore, increases in public expenditure only result in a multiplication of overall economic demand if private economic entities interpret the accompanying changes in income as a sustained expansion of their possibilities for consumption or capital investment activities. According to Kahneman & Tversky (1984), this psychological effect is enhanced even further by humans' tendency to maintain their already-made decisions (status quo bias) that come with subjective resistances against alternative options. Applying the general contemplations of Thaler & Sunstein (2009) to public expenditure policy, a sufficient "stimulus-response compatibility" is mandatory for the multiplier effect. Otherwise, private spending behavior remains unaffected despite public expenditure stimuli. The latter is especially the case if such an expenditure stimulus takes place during a time of severe (collective) pessimism concerning future economic development (framing effect). During such times, actors usually do not consider increasing their consumption as a critical possibility of action.

The herding effect can enhance a lack of stimulus-response compatibility that Keynes pointed out (1936). He considers the situational judgments of market participants as primary relevant, which are – in his view – "the outcome of the mass psychology of a large number of ignorant individuals" (ibidem: 154). Consequently, the market will be subject to waves of optimistic and pessimistic sentiment, which are unreasonable and yet, in a sense, legitimate, where no solid basis for a rational calculation exists. According to Akerlof & Schiller (2009), it is especially the importance of "animal spirits" that is emphasized by Keynes (1936), which points out the necessity for behavioral economic analysis. Thus, herding behavior can be driven by rational as well as irrational motivations. In behavioral economics, the primary focus lies in searching for arguments for the irrational type of herding behavior. Two factors of human behavior play a significant role concerning herding behavior: First, there is the desire of humans not to be the only one within a group that holds certain opinions or commits specific actions. Furthermore, actors tend to imitate other actors' behavior, especially in very anonymous situations like a market context. Overall, the referenced psychological effects suggest that the effectiveness of public spending policy with the aim to stabilize economic development is considerably limited.

A state's public expenditure policy does not only bring forth aggregate income and demand effects. Usually, public spending comes also with effects on the (re-)distribution of wealth among private households. One of the central insights from behavioral economics is that there must be a distinction between the objectively identified effects of public spending on wealth distribution, and the subjectively experienced distribution effects. Empirical research results reveal that individual judgments about satisfaction and justice of redistribution policy are not primarily based on changes in total income, but are dependent on existing relative income levels as a reference point (Ferrer-i-Carbonell, 2005; Grund & Sliwika, 2007; Clark et al., 2009). Thus, (re)distribution effects of government spending only improve recipients' well-being and happiness if they increase their relative and not only their absolute income level. This is the case since subjective decisions usually refer to reference values, similar to the well-known anchor heuristic. In this context, the reference value could be represented by a person's previous own income (internal reference income) as well as the current income of some other person (external reference income). In connection with this matter, a particular problem comes up. Actually, empirical evidence reveals that such reference points are subject to dynamic changes due to habituation effects that quickly lead to an adjustment of the inner comparative yardstick. Applied to the internal reference income, this often means regarding wellbeing that increases in income due to government social transfers are only interpreted the short term as the result of the state's (re-)distribution policy (Brickman et al., 1978; Praag & Frijters, 1999).

With respect to the government's redistribution policy, the so-called hamster wheel effect presents a significant challenge. It describes the human tendency to continually pursue constantly higher income levels, although it is not necessarily connected to higher levels of personal wellbeing. Analogous to the effects of (income) taxation demonstrated by Layard (2005), government transfers affect not only the decision-making behavior of immediate recipients but also the behavior of other people since it leads to a change in their relative income position. This causes undesired effects concerning economic efficiency. The hamster wheel effect prompts those who are not recipients of transfer payments to increase labor supply in the pursuit of higher incomes. The consequence is a (negative) externality in the form of an inefficient enlargement of the overall labor supply.

In light of potential inefficiencies caused by government social transfers, the motivational effects of such transfers also gain in importance. In this context, the behavioral economic perspective supports the commonly postulated rule that social benefits should be clearly below the average employee's wage. However, in contrast to the general view in public finance, behavioral economics argues for this rule with the anchor effect. It suggests that the amount of government transfers serves as a reference point that sustainably influences the perceived justice of realizable incomes on the labor market. This effect is described by Falk et al. (2006) in their analysis of the incentivizing impact of minimum wages, which can also be applied to public expenses

for basic social security. Behavioral experiments have demonstrated that the introduction of a minimum wage comes with a shift of the subjective reference point that determines if a certain wage rate is considered fair in relation to the required workload. Following Bewley (2004), test persons assessed low wages as justified or even generous as long as there was no mandatory minimum wage level. However, the introduction of a minimum wage led to a rapid change in the participants' view. Suddenly, salaries offered by companies below the new minimum wage rate were judged as "exploitative" or "stingy". Likewise, granting social transfers can have a similar incentive effect. If the wage rate is not substantially higher than the allowed amount of social transfers, it is perceived unjust and does not motivate people to earn their own income instead of receiving social transfers. According to Caplan (2007), this effect is enhanced by the fact that the majority population has a limited understanding of market mechanisms insofar as generated income on the labor market and social transfers are treated as equivalent.

Concerning the incentive effect of social transfers, Beaulier & Caplan (2007) also argue that these transfers encourage recipients to behave in a time-inconsistent manner. The positive short-term effects of social transfers cause people not to earn their own income. However, in the long run, such behavior results in severe disadvantages for the recipients. This is the case because, especially, low-income households tend to underestimate the negative long-term consequences of their dependency on social transfers, i.e., the degradation of their human and social capital resulting in lowered chances of re-entering the labor market. In contrast, time limits, clear rules of conduct, reductions as well as cancellations of social transfers can help to correct recipients' time-inconsistent behavior. In turn, Mullainathan & Shafir (2013) critically noted that recipients usually ignore long-term time limits on social transfers for the majority of the duration period. Only when the deadline draws near, recipients become aware of the threat posed by the end of social transfer payments, and then, it is already too late. Therefore, incentives linked to social transfers can only facilitate behavioral change if they enter into the perceptual field of recipients. This is in accordance with results from behavioral experiments conducted by Ariely & Wertenbroch (2002) and Kurtz (2008), showing that a sequence of immediate deadlines has a more substantial impact on behavior than only one long-term period. Moreover, the noticeability of time limits on social transfers can be increased by a stepwise reduction of transfer payments over a longer space of time.

Nevertheless, the positive impact of such a reduction of welfare rates on employment behavior is still controversially debated. This can be explained by the psychological phenomenon called learned helplessness. It occurs when poverty or unemployment is interpreted as a consequence of an uncontrollable situation and not as a condition caused by one's own behavior. Seligman (1975), as well as Abramson et al. (1978), have noted quite early that intense experience of truly uncontrollable situations can result in a subjective feeling of powerlessness, which is also falsely applied to actually controllable situations. Concerning the incentive effects of social

transfers, this means that it is not the amount and form of transfer payments but the perceived cause-and-effect relationships of unemployment and poverty that determine primarily the individual's willingness to earn an income. Furthermore, the existence of learned helplessness suggests that the design of social transfers should be primarily focused on the distributional effects and only secondarily on the potential incentive effects since the latter is still ambiguous from a behavioral economic viewpoint.

3.3. Fiscal Illusion, Flypaper Effect, and Unstable Preferences

A first reference to the relevancy of subjectively biased perception of government spending can be found in Downs' (1960) economic theory of democracy. Following the implications of his theory, public budgets (and thereby public expenditure) can turn out relatively smaller than a budget defined as "optimal". A phenomenon called "fiscal illusion" was identified as the cause of the issue. The term "fiscal illusion" describes the systematic misjudgment of the governmental fiscal burden in relation to the utility created for citizens by public expenditure. According to Downs (1960), the public budget turns out too small if the benefit of public expenses is ascribed to a lower value compared to the utility losses associated with public revenue. This contrasts with the more common view on the fiscal illusion that supposes an exaggerated enlargement of the public budget. This is due to the high noticeability of public spending in combination with an underestimation of the fiscal burden associated with public spending (Buchanan, 1967; Buchanan & Wagner, 1977; Oates, 1988). The reverse interpretation of fiscal illusion can be explained by the fact that tax payments are usually perceived much more clearly than the benefits from public goods, which can result in a lower level of public expenditure.

The asymmetric perception of public expenditure and the tax burden is supported by a study conducted by Kirchler (1997) that asked participants to estimate the tax burden and benefit of public expenditure. Most participants were inclined to underestimate the level of public expenditure and the associated benefits compared to the disadvantages of public spending. Similar evidence for such misjudgments provides a study by Lewis (1983) that asked test persons to state the perceived benefits of public expenditure as well as their preferences concerning public expenditure policy. The study shows that those who perceived a lower benefit from certain public expenses preferred to increase spending in this area, while those who perceived a higher benefit from them preferred to decrease spending in this area by saving tax money. Moreover, the findings of Tomkinson & Bethwaite (1991) verify the supposed link between subjective judgments and individual preferences.

Additionally, they observed that participants' preferences regarding fiscal matters are not stable at all. At the beginning of the study, participants were asked about their preferences concerning the structure of the public budget. However, these preferences changed when participants were confronted with the actual overview of

the state's expenditure and revenue. Subsequently, they adjusted their personal preferences concerning public spending and financing to the given circumstances. Cruces et al. (2011), as well as Coté et al. (2015), find similar empirical results with respect to the view of private households on the governmental redistribution policy. Following, in turn, the research results of Variyam & Jordan (1991) concerning the subjective evaluation of agricultural subsidies by the state, the extent of citizens' asymmetric perception of public expenses (benefits or gains) and the associated tax burden for funding them (costs or losses) is also dependent on the political communication of such measures (framing effect). Thus, the test persons judged agricultural subsidies as less negative when it was communicated that they were supposed to support small businesses and family businesses instead of the agriculture industry.

From a behavioral economic point of view, there is another important version of the fiscal illusion called "flypaper effect" (Bailey & Connolly 1989, Wildasin 1990, Wyckoff 1991; Roemer & Silvestre 2005). This effect describes citizens' biased perception of transfer payments between the different levels of government in a scenario in which typically the lower level (regional government) receives tax-funded transfer payments from the upper level (federal or state government). As long as these transfer payments do not lead to a positive income effect on the lower level, such transfers should not influence rationally-behaved citizens' preferences. This is the case if citizens would contrast one-to-one their tax contribution to these inter-governmental transfers with the benefit they receive from those expenses. However, if you suppose an existing fiscal illusion like Courant et al. (1979) or Oates (1979), you will observe citizens' differing behavior as the result of their biased perception. The implications of this effect are well described by Oates (1988: 77): "What the electorate sees is a reduction in tax rates needed to finance local spending programs, and this reduction is erroneously viewed as a reduction at the margin in the 'tax price' of these programs. The budgetary process thus transforms what is, in this, a lump-sum intergovernmental grant into what is perceived by individuals as a reduction in the tax-price of local public goods. The result is a willingness on the part of the local electorate to support higher levels of spending than if they correctly perceived the relevant fiscal parameters."

According to Hines & Thaler (1995), this indicates that the origin of the inflow of funds to the public budget also influences the spending of these funds. Instead of using the intergovernmental transfers to lighten the citizens' tax burden, the funds stick with the public budget ("The money sticks where it hits.") and are used to increase public expenditure. Thus, the efficiency of the supply of public goods is lowered. Due to the flypaper effect, a higher volume of public goods is demanded and funded compared to the outcome of a rational evaluation of marginal utility and marginal costs. In other words, the fund's origin induces a framing effect that is largely responsible for the extent of public expenditure. Meta-studies concerning the empirical evidence for the flypaper effect by Oates (1988) as well as Dollery &

Worthington (1996) confirm the real existence of the impact. Admittedly, there is an important assumption concerning the occurrence of the flypaper effect. For in order to work, it requires the absence of learning processes regarding the intergovernmental allocation of fiscal resources and financing the additional expenses based on citizens' tax payments. However, if citizens are aware that intergovernmental transfers are ultimately only fundable by already existing tax revenues, this knowledge should cause a stricter control of public expenditure behavior. Table 2 sums up the main findings of behavioral economics regarding public expenditures discussed so far in chapter 3.

Table 2. Main findings of behavioral economics regarding public expenditures

<i>Acceptance estimated urgency and perceived fairness of public expenditures</i>	
1.	Citizens' acceptance of public expenditures depends mainly on (1) the individually experienced tax load and (2) the impression of how to benefit from public spending in relation to the majority of citizens.
2.	A long-existing practice of government spending will often be perceived as just even if their existence is totally arbitrary and random.
3.	The degree of noticeability of public expenditures depends on (1) the frequency of use for public service, (2) the type of benefit (immediate vs. merely optional), and (3) the nature of public service (more collective vs. more individual).
4.	The matter of the fact that humans tend to react overly intensive to threats that they have experienced themselves or that occurred among their peers can lead to a misallocation of public expenditures compared to an optimal allocation that is based on the objective extend of threats only.
<i>Effects on aggregated demand, income redistribution a motivation</i>	
1.	Compared to traditional multiplier analysis, which is shaped by a "mechanical" understanding of effects on income and demand, the private spending behavior remains unaffected despite the public expenditure stimulus if there is not sufficient "stimulus-response compatibility".
2.	Due to the herding effect, the effectiveness of public spending policy with the aim to stabilize economic development is considerably limited.
3.	Redistribution effects of government spending only improve recipients' state of wellbeing and happiness if they increase their relative and not only their absolute income level.
4.	Social transfers do affect not only the decision-making behavior of immediate recipients but also the behavior of others since it leads to a change in their relative income position producing the inefficient so-called Hamster wheel effect.
5.	Low-income households tend to underestimate the negative long-term consequences of their dependency on social transfers, i.e., (1) the degradation of their human and social capital as well as (2) the psychological phenomenon of "learned helplessness".
<i>Effects on the public budget and intergovernmental fiscal relations</i>	
1.	Asymmetric perception of public expenditure and tax burden by citizens.
2.	Public budget turns out to small if the benefit of public expenses is ascribed to a lower value than the utility losses associated with public revenue.
3.	High noticeability of public spending, in combination with an underestimation of the tax burden, leads to an enlargement of public budget (fiscal illusion).
4.	The inflow of funds to the public budget influences the spending of these funds, i.e., intergovernmental transfers in contrast to tax revenue lead to an extension of public expenditure (flypaper effect).

Source: Own Compilation.

4. Public Spending Policy and Behavioral Anomalies of Political Actors

Apart from the fiscal illusion, there are further determinants for citizens' perspective on the government's expenditure policy. Relevant studies on this topic can be found in the new research field of "behavioral political economy". According to Schnellenbach & Schubert (2015), this research field aims to analyze the behavior of different political actors by using behavioral economic insights. For instance, the concept of a significant benefit associated with voting, as highlighted by Hamlin & Jennings (2011), is referenced in this context. This concept describes a supposedly positive effect of voting behavior that is independent of the actual election results. Empirical evidence for this effect is provided by studies from Jones & Hudson (2000) as well as Tyran (2004). Accordingly, the voting process does not serve the pursuit of political matters or interests. Still, it is an instrument to confirm one's own identity, validate policies that are perceived as morally superior, or express gratitude towards a political candidate. If voting behavior is heavily influenced by the desire to realize an expressive benefit, public expenditure programs that only benefit a minority of the population can easily obtain a political majority. This is described by Hillman (2010) as "case of deceptive expressive behavior" that potentially leads to unintended social costs for the whole of society.

Moreover, behavioral economic experiments reveal that voters tend to overestimate their own competence (overconfidence bias) concerning the understanding of the interdependence of different political subject areas (foreign affairs, domestic policy, educational policy, welfare policy, etc.) on a regular basis. According to Frey & Eichenberger (1991: 75), this includes the following observation: "If politics leads to unfavorable results, people wrongly believe that this was foreseeable. Therefore they blame government for having committed a grave mistake." Considering this belief in their supposed ability to sufficiently comprehend political interrelations, voters often voice extreme opinions regarding various policy fields. This could be expressed for instance, by simply claiming in an undifferentiated manner that too high benefits of the welfare system are the driving motive for immigration. Concerning this matter, empirical research conducted by Fernbach et al. (2013) shows that the voters' overconfidence cannot be treated by merely demanding a proper justification for their line of reasoning, since this only causes them to search actively as well as selectively for arguments supporting their view instead of performing a balanced investigation of the matter (self-serving bias).

In fact, this "illusion of comprehension" can most effectively be cured by asking voters to explain such a complex issue. This helps voters to become aware of their own limited knowledge and consequently moderates extreme opinions on the state's public expenditure decisions (Linville 1985). Furthermore, easy heuristics like the characteristics "trustworthiness" and "sympathy" are often used as a foundation for the assessment of eligible politicians and their public expenditure programs. Additionally, the characteristics attributed by the media to certain spending areas

("important", "subordinate" etc.) or political candidates that stand up for specific spending areas ("likeable", "assertive" etc.) are relevant for the voters' perception of the various public expenditure areas. Therefore it can be concluded, that it is insufficient to merely present the (economic) usefulness of public spending programs in a persuading manner in order to get the citizens' approval for them. In fact, the government also needs enough political sympathy and trustworthiness among citizens as well as a positive presentation and assessment in the reporting media.

From a behavioral economic viewpoint, the insight that political attitude patterns are strongly dependent on framing effects, is closely related to this matter (Quattron & Tversky 1988; Chong & Druckman 2007). Accordingly, it significantly impacts voters' acceptance of one and the same public expenditure program if it is described, for example, as "against unemployment" or "for the creation of new jobs". These results demonstrate the situational formability of political preferences that has been investigated in various studies about the influence of individual perception biases on voters' behaviors (Kuran 1991; Kuran & Sunstein 1999). In light of the above, it can actually be quite "rational" for politicians to realize inefficient but popular political measures despite their better knowledge. If voters' misperceptions lead to a systematic underestimation of the cost of public expenditure programs, the already mentioned fiscal illusion occurs.

According to behavioral political economy, "irrational" decisions do not only characterize voters' behavior but can also be a characteristic of politicians' and bureaucrats' behaviors. The latter two groups of political actors also tend to make biased political decisions and do not always choose the option with the highest expected utility. According to Milkman et al. (2012), this leads to the observation that it is much easier in the context of public finance decisions to achieve a political consensus for actions that bring citizens a monetary benefit like increasing welfare rates than for those that come with financial losses for citizens like the implementation of a car toll. However, in order to make sure that also unpopular plans concerning the public budget get a fair chance to succeed politically, gains should only be compared with gains and losses should only be compared with losses during the negotiation process over the budget. Applying this principle to our previous example, it would make perfect sense to debate the benefits and costs of a car toll for example together with the benefits and costs of increasing the car tax. Likewise, the benefits and costs of increasing welfare rates should be compared for instance with an increase of education expenses.

Furthermore, politicians are also guided by their subjective conceptions about the consequences that come with their political decisions. Additionally, politicians quite often adopt the political decision-making heuristics used by the voter groups that are relevant to them. An example for this form of adaptive behavior is the common idea among US politicians that tax cuts automatically lead to public expenditure cuts although tax cuts commonly result in an increase of public debt (Baron & McCaffrey

2008). Conversely, it cannot be ruled out that political decision-makers might simply exploit citizens' perceptual errors in order to promote their own agenda. Nevertheless, both challenge the traditional assumption in public finance research that fiscal and economic policy serve as a corrective measure for the voters' deficits in rationality. Moreover, this assessment is supported by Mullainathan & Shafir (2013: 118) who point out the tendency of the incumbent government to set the "wrong" priorities: "A similar focus on the urgent at the expense of the important has long been observed in the workings of governments that, over decades of tight budgeting, have slashed spending on infrastructure. The upkeep of bridges, for example, is a critical investment. Yet it is one that is all too easy put off when budgets are tight and cuts are needed." Accordingly, this behavior has a far-reaching impact on the state's expenditure and budget policy because politicians "reach repeatedly for the most proximate solution to the most immediate problem, over time these short-term fixes create a complex web of commitments. The result is a messy patchwork of assets and obligations" (ibidem: 128).

Therefore, Cooper & Kovacic (2012) suggest limiting the existing biases regarding the decision-making process in public expenditure politics by additionally providing information through the public administration. Thus, an independent third-party role is assigned to the state's bureaucracy. Apart from the fact that from a behavioral economic perspective more information does not inevitably lead to better (or more efficient) political decisions, the actors in public administration are also not free from irrationalities and inefficiencies concerning their decision-making behavior. One example for this is found in the research by Charness et al. (2013) who showed through their behavioral experiment that just the provision of information about performance differences inside the public administration increases sabotage of the performance of competitors within the organization. With regard to such observations, it is certainly questionable if additional information provided by the bureaucracy can help to detect and correct inefficiencies in the behavior of political decision-makers. This skepticism is supported by the fact that political actors are not exempt from perceptual biases and thus tend to make erroneous decisions like all other human beings (Glaeser 2003). Thus it appears that political actors and bureaucrats (just like voters) ascribe a high level of importance to those topics that are currently debated in society and politics. If this concentration on day-to-day political matters leads to a neglect of additional information that is relevant to public expenditure policy, wrong decisions concerning the public budget cannot be ruled out (focus illusion). Furthermore, behavioral economic insights suggest that members of the administration probably tend to use the composition of former budgets to plan the new budget due to learned routines (status quo bias). Therefore, changes in the government's expenditure policy are executed slowly and the public budget continues to be similar in extent and structure. This behavior is supported by the fact that available information is analyzed and interpreted in accordance with former public expenditure decisions (self-serving bias). In consequence, all these effects lead to the

phenomenon described by Wildavsky (1964) already as "budgetary incrementalism" that predominantly characterizes the public administration's decision-making process concerning budgetary and expenditure policy.

5. Some (Additional) Implications for Public Expenditure Policy

The previous explanations have clearly demonstrated that it is worthwhile to analyze the issue of public expenditure from a behavioral economic point of view. Behavioral economic insights provide additional value by systematically enlarging the empirical foundation for the analysis of expenditure in the domain of public finance. The focus, however, is not the complete rejection of the traditional (neoclassical) behavioral model in public finance and its replacement through insights from cognitive and social psychology. In fact, the existing impact analyses in public finance are complemented, and (if necessary) corrected using realistic assumptions about individual decision-making behavior and human information processing. This broader perspective comes also with specific implications for public expenditure policy. In addition to the recommendations for expenditure policy design already given, some further conclusions are highlighted as follows:

- From a behavioral economic view, the inefficiencies pointed out in the decision-making process for public expenditure policy can most likely be achieved by a stronger involvement of citizens and thus, a decentralization of decisions concerning the public budget. It has already been demonstrated in research about tax psychology, that a decentralized structure of the state helps to strengthen citizens' perceived identification with public institutions because such a structure makes the connection between one's own tax payments and public services (expenses) much more transparent. This is in accordance with the familiar economic call for more subsidiarity and fiscal equivalence in the structure of states in order to ensure a better match between the beneficiaries and financiers of public services. Similarly, it can also be concluded regarding public expenditure policy, that a more decentralized fulfillment of governmental tasks helps to mitigate fiscal illusion and increase acceptance of the state's expenditure policy among citizens because it is accompanied by greater transparency concerning the use of tax funds. For this very reason, further possibilities for a stronger direct participation of citizens in the state's policy making process should be developed. Here again, the involvement of citizens in the political decision-making processes tends to mitigate fiscal illusion and increase the identification with the state's expenditure policy.
- Temporal limitation of public services' provision is another important regulative implication for the design of public expenditure policy that can be drawn from behavioral economic insights. By setting an expiry date for all laws concerning public services, all public services and their related public expenses must be debated time and time again which counteracts habitual behavior in the sense of the status quo bias and the accompanying endowment effect on the part of

citizens when it comes to the composition of the public budget. The suggestion of temporal limits for public expenses is nothing new in public finance research. However, the proposed measure aims at a different target group in this context: Traditionally, the expiration of public expenditure programs is used by the public administration as a means of self-discipline so that new and old expenditure programs have to be critically examined before they are included in the public budget. In contrast, the behavioral economic approach focuses on the use of this measure to avoid (inefficient) habitual effects on the part of citizens.

- If public expenses are used with the intention of income levelling, it should be considered that this does not lead to an increase of the overall economic welfare from a behavioral economic point of view. After all, the happiness gained by the beneficiaries of (re-)distribution programs is usually contrasted by the happiness lost by those whose position of income or assets is impaired. Such changes in relative income could only be avoided by increasing the share of those benefiting from the state's expenditure policy. However, this would definitely overstress the fiscal capabilities of the state and contradict the aim of (re-)distribution. Against this background, it can be concluded that the state's (re-)distribution endeavors are of much less importance than commonly supposed.
- From a behavioral economic perspective, the directional impulse going out from the government's expenditure policy is quite limited since incentives, behavioral constraints etc. that are linked to public expenditure programs do not automatically lead to the desired behavioral changes among the target group. This can be observed, for instance, in the case of public expenses aimed at the stabilization of the economy that fail to deliver substantial results due to the herding effect as well as the spotlight effect. The perception and mental processing of monetary and other stimuli varies widely depending on the context. This is one of the ways, if not the central way, in which behavioral economics contributes to microeconomics. In order to ensure an impact in accordance with the intended political goals, government measures should be crafted in a way that informs citizens regularly in a format that is easily understandable about the incentives and behavioral constraints.

In connection with public expenditure and taxation policy, more intense studying of the effects of monetary stimuli in alternative contexts should be the primary focus of public finance research informed by behavioral economics. First studies concerning this matter indicate, that besides the choice of the respective financial instrument the communicative shaping of the interpretative framework is a key factor in order to achieve the desired (steering) effects. Another pressing issue in relation to the context dependency of individual behavior, concerns the potential consequences for the state's expenditure policy that are caused by the social co-determination of preferences. This ties in perfectly with considerations in the field of fiscal psychology that already noted the importance of societal influences on economic decision-making behavior. In this context, Schmolders (1970, p. 49) speaks up for a concept he called "social-economic behavioral science" as a necessary empirical extension of the mainstream approach in public finance. Furthermore, these insights

suggest that a universal theory about the impact of public expenditure, aimed for in traditional public finance, is only helpful to a limited extent. From a behavioral economic perspective, this is the case because the preferences for public spending as well as the perception and processing of stimuli from public expenditure policy are heavily dependent on the particular circumstances of the decision-making situation. Another important question to definitely grapple with, concerns the consequences that come with (completely) discarding the classical hypothesis of utility maximization in the context of public finance analysis. This approach has not yet been practically applied in public finance in general and has also not been adapted to the more psychological oriented research in this field. Against this background, there is a huge potential for further research on this topic and the opportunity to break new ground in the domain of public finance.

References

- Abramson, L.Y., Seligman, M.E. & Teasdale, J.D. (1978). "Learned Helplessness in Humans – Critique and Reformulation", *Journal of Abnormal and Social Psychology*, 87(1), 49-74.
- Akerlof, G.A. & Shiller, R.J. (2009). *Animal Spirits – How Human Psychology Drives the Economy, and Why It Matters for Global Capitalism*, Princeton.
- Ariely, D. & Wertenbroch, K. (2002). "Procrastination, Deadlines, and Performance – Self-Control by Precommitment", *Psychological Science*, 13(3), 219-224.
- Bailey, S. & Connolly, S. (1989). "The Flypaper Effect – Identifying Areas for further Research", *Public Choice*, 95(3/4), 335-361.
- Baron, J. & McCaffery, E.J. (2008). "Starving the Beast – The Political Psychology of Budget Deficits", *Fiscal Challenges – An Interdisciplinary Approach to Budget Policy*, (Ed.) Garrett, E., Graddy, E. & H.E. Jackson, Cambridge, 221-241.
- Beaulier, S. & Caplan, B. (2007). "Behavioral Economics and Perverse Effects of the Welfare State", *Kyklos*, 60(4), 485-507.
- Bernheim, B.D. & Rangel, A. (2007). "Behavioral Public Economics: Welfare and Policy Analysis with Nonstandard Decision Makers", *Behavioral Economics and its Applications*, (Ed.) Diamond P. & H. Vartiainen, Princeton, 7-77.
- Bettman, J.R., Luce, M.F. & Payne, J.W. (1998). "Constructive Consumer Choice Processes", *Journal of Consumer Research*, 25(3), 187-217.
- Bewley, T.F. (2004). *Fairness, Reciprocity and Wage Rigidity*, IZA Discussion Paper 1137, Bonn.
- Bolton, G.E. & Ockenfels, A. (2000). "ERC – A Theory of Equity, Reciprocity, and Competition", *American Economic Review*, 90(1), 166-193.
- Brickman, P., Coates, D. & Janoff-Bulman, R. (1978). "Lottery Winners and Accident Victims – Is Happiness Relative?", *Journal of Personality and Social Psychology*, 36(8), 917-927.

- Buchanan, J.M. & Wagner, R.E. (1977). *Democracies in Deficit*, New York.
- Buchanan, J.M. (1967). *Public Finance in Democratic Process*, Chapel Hill.
- Camerer, C.F. & Loewenstein, G.F. (2004). "Behavioral Economics: Past, Present, Future", *Advances in Behavioral Economics*, (Ed.) Camerer, C.F., Loewenstein, G.F. & M. Rabin, New York, 3-51.
- Caplan, B. (2007). *The Myth of the Rational Voter – Why Democracies Choose Bad Policies*, Cato Institute Policy Analysis Series, No. 594 (May 29, 2007).
- Charness, G., Masclet, D. & Villeval, M.C. (2013). "The Dark Side of Competition for Status", *Management Science*, 60(1), 38-55.
- Chong, D. & Druckman, J.M. (2007). "Framing Public Opinion in Competitive Democracies", *American Political Science Review*, 101(4), 637-655.
- Clark, A.E., Kristensen, N. & Westergaard-Nielsen, N. (2009). "Economic Satisfaction and Income Rank in Small Neighbourhoods", *Journal of the European Economic Association*, 7(2-3), 519-527.
- Congdon, W.J., Kling, J.R. & Mullainathan, S. (2011). *Policy and Choice: Public Finance through the Lens of Behavioral Economics*, Washington (DC).
- Conlisk, J. (1996). "Why Bounded Rationality?", *Journal of Economic Literature*, 34, 669-700.
- Cooper, J.C. & Kovacic, W.E. (2012). "Behavioral Economics – Implications for Regulatory Behavior", *Journal of Regulatory Economics*, 41(1), 41-58.
- Coté, S., House, J. & Willer, R. (2015). "High Economic Inequality Leads Higher-Income Individuals to be Less Generous", *Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America (PNAS)*, 112(52), 15838-15843.
- Courant, P., Gramlich, E. & Rubinfeld, D. (1979). "The Stimulative Effects of Intergovernmental Grants – Or Why Money Sticks Where It Hits", *Fiscal Federalism and Grants in Aid*, (Hrsg.) Mieszkowski, P. & W. Oakland, The Urban Institute, Washington (D.C.), 5-21
- Cruces, G., Truglia, R.P. & Tetaz, M. (2011). *Biased Perception of Income Distribution and Preferences for Redistribution – Evidence from Survey Experiment*, IZA Discussion Paper 5699, IZA, Bonn.
- Della Vigna, S. (2009). "Psychology and Economics", *Journal of Economic Literature*, 47(2), 315-372.
- Dollery, B.E. & Worthington, A.C. (1999). "Fiscal Illusion at the Local Level – An Empirical Test Using Australian Municipal Data", *Economic Record*, 75(1), 37-48.
- Döring, T. & Oehmke, R.D. (2019). "About the Economic Psychology of Public Debt", *Intereconomics*, 54(5), 297-303.
- Downs, A. (1960). "Why the Government Budget is too small in a Democracy", *World Politics*, 12(4), 541-563.
- Elster, J. (1998). "Emotions and Economic Theory", *Journal of Economic Literature*, 36(1), 47-74.
- Falk, A., Fehr, E. & Zehnder, C. (2006). "Fairness Perception and Reservation Wages – The Behavioral Effects of Minimum Wages Law", *The Quarterly Journal of Economics*, 121(4), 1347-1381.

- Fehr, E. & Schmidt, K.M. (1999). "A Theory of Fairness, Competition and Cooperation", *Quarterly Journal of Economics*, 114(3), 817-868.
- Fernbach, P.M., Rogers, T., Fox, C.R. & Sloman, S.A. (2013). "Political Extremism Is Supported by an Illusion of Understanding", *Psychological Science*, 24(6), 939-946.
- Ferrer-i-Carbonell, A. (2005). "Income and Well-Being – An Empirical Analysis of the Comparison Income Effect", *Journal of Public Economics*, 89(5-6), 997-1019.
- Frey, B.S. & Eichenberger R. (1991). "Anomalies in Political Economy", *Public Choice*, 68(1-3), 71-89.
- Glaeser, E.L. (2003). *Psychology and the Market*, Harvard Institute of Economic Research, Discussion Paper, No. 2023.
- Grund, Ch. & Sliwka, D. (2007). "Reference-Dependent Preferences and the Impact of Wage Increases on Job Satisfaction – Theory and Evidence", *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 163(2), 313-335.
- Güth, W., Schmittberger, R. & Schwarze, B. (1982). "An Experimental Analysis of Ultimatum Bargaining", *Journal of Economic Behavior and Organization*, 3(4), 367-388.
- Hamlin, A. & Jennings, C. (2011). "Expressive Political Behaviour – Foundations, Scope and Implications", *British Journal of Political Science*, 41(3), 645-670.
- Hammes, D.L. & Wills, D.T. (1987). "Fiscal Illusion and the Grantor Government in Canada", *Western Economic Association International*, 25(4), 707-713.
- Henrich, J., Boyd, R., Bowles, S., Camerer, C., Fehr, E. & Gintis, H. (2004). *Economic Experiments and Ethnographic Evidence from Fifteen Small-Scale Societies*, Oxford.
- Hillman, A.L. (2010). "Expressive Behavior in Economics and Politics", *European Journal of Political Economy*, 26(4), 403-418.
- Hines, J. & Thaler, R. (1995). "Anomalies – The Flypaper Effect", *Journal of Economic Perspectives*, 9(4), 217-226.
- Jolls, Ch., Sunstein, C.R. & Thaler, R. (1998). "A Behavioral Approach to Law and Economics", *Stanford Law Review*, 50, 1471-1550.
- Jones, P. & Hudson, J. (2000). "Civic Duty and Expressive Voting – Is Virtue its own Reward?", *Kyklos*, 53(1), 3-16.
- Kahneman, D. & Tversky, A. (1979). "Prospect Theory – An Analysis of Decision under Risk", *Econometrica*, 47(2), 263-291.
- Kahneman, D. & Tversky, A. (1984). "Choices, Values and Frames", *American Psychologist*, 39(4), 341-350.
- Kahneman, D. & Tversky, A. (1992). "Advances in Prospect Theory – Cumulative Representation of Uncertainty", *Journal of Risk and Uncertainty*, 5(4), 297-323.
- Kahneman, D. (2003). "Maps of Bounded Rationality: Psychology for Behavioral Economics", *American Economic Review*, 93(5), 1449-1475.
- Kahneman, D. (2011). *Thinking, Fast and Slow*, London.
- Kahneman, D., Knetsch, J.L. & Thaler, R. (1991). "Anomalies – The Endowment Effect, Loss Aversion and Status Quo Bias", *Journal of Economic Perspectives*, 5(1), 193-206.

- Keynes, J.M. (1936). *The General Theory of Employment, Interest, and Money*, London.
- Kilavuz, F. & Yüksel, C. (2019). "Psychological and Sociological Factors Weakening Public Budget Awareness", *International Journal of Public Finance*, 4 (2), 127-144.
- Kirchler, E. (1997). "Balance between Giving and Receiving – Tax Morality and Satisfaction with Fiscal Policy as They Relate to the Perceived Just Distribution of Public Resources", *International Journal of Economic Studies*, 5, 59-70.
- Kirchler, E. (1999). "Reactance to Taxation – Employers' Attitudes toward Taxes", *Journal of Socio Economics*, 28(2), 131-138.
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge.
- Kuran, T. & Sunstein, C. (1999). "Availability Cascades and Risk Regulation", *Stanford Law Review*, 51(4), 683-768.
- Kuran, T. (1991). "Cognitive Limitations and Preference Evolution", *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 147(2), 241-273.
- Kurtz, J.L. (2008). "Looking at the Future to Appreciate the Present – The Benefits of Perceived Temporary Scarcity", *Psychological Science*, 19(12), 1238-1241.
- Layard, R. (2005). *Happiness – Lessons from a New Science*, New York.
- Lewis, A. (1983). "Public Expenditures – Perceptions and Preferences", *Journal of Economic Psychology*, 3(2), 159-167.
- Linville, P.W. (1985). "Self-Complexity and Affective Extremity – Don't Put All of Yours Eggs in One Cognitive Basket", *Social Cognition*, 3(1), 94-120.
- Mankiw, N.G. (2018). *Macroeconomics*, 10th Edition, Basingstoke and New York.
- Milkman, K.L., Mazza, M.C., Shu, L.L., Tsay, C.-J. & Bazerman, M. (2012). "Policy Bundling to Overcome Loss Aversion – A method for Improving Legislative Outcome", *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 117(1), 158-167.
- Mullainathan, S. & Shafir, E. (2013). *Scarcity – Why Having Too Little Means So Much*, New York.
- Mullainathan, S., Schwartzstein, J. & Congdon, W.J. (2012). "A Reduced-Form Approach to Behavioral Public Finance", *Annual Review of Economics*, 4(17), 511-540.
- Oates, W.E. (1979). "Lump-Sum Intergovernmental Grants Have Price Effects", *Fiscal Federalism and Grants in Aid*, (Hrsg.) Mieszkowski, P. & W. Oakland, Washington (DC), 23-30.
- Oates, W.E. (1988). "On the Nature and Measurement of Fiscal Illusion: A Survey", *Taxation and Fiscal Federalism*, (Ed.) Brennan, G., Grewel, B.S. & P. Groenwegen, Sydney, 65-82.
- Payne, J.W., Bettman, J.R. & Johnson, E.J. (1992). "Behavioral Decision Research: A Constructive Processing Perspective", *Annual Review of Psychology*, 43, 87-131.
- Peacock, A.T. & Wiseman, J. (1961). *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom*, Princeton.
- Praag, B.M.S.von & Frijters, P. (1999). "The Measurement of Welfare and Well-Being – The Leyden Approach", *Well-Being – The Foundations of Hedonic Psychology*, (Ed.) Kahneman, D., Diener, E. & N. Schwarz, New York, 413-433.
- Quattrone, G.A. & Tversky, A. (1988). "Contrasting Rational and Psychological Analysis of Political Choice", *American Political Science Review*, 82(3), 719-736.

- Rabin, M. (1993). "Incorporating Fairness into Game Theory and Economics", *American Economic Review*, 83(5), 1281-1302.
- Rabin, M. (1998). "Psychology and Economics", *Journal of Economic Literature*, 36(1), 11-46.
- Roemer, J.E. & Silvestre, J. (2005). *The 'Flypaper Effect' is not an Anomaly*. Cowles Foundation Paper 1113, New Haven.
- Schmölders, G. (1960). *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft – Probleme der Finanzpsychologie*, Rowohlt, Hamburg.
- Schmölders, G. (1970). *Finanz- und Steuerpsychologie*, Rowohlt, Hamburg.
- Schnellenbach, J. & Schubert, C. (2015). "Behavioral Political Economy: A Survey", *European Journal of Political Economy*, 40(Part B), 395-417.
- Seligman, M.E. (1975). *Helplessness – On Depression, Development and Death*, San Francisco.
- Smith, V.L. (2005). "Behavioral Economics Research and the Foundations of Economics", *Journal of Socio-Economics*, 34(2), 35-150.
- Smith, V.L. (2008). *Rationality in Economics*, New York.
- Spicer, M.W. & Lundstedt, S.B. (1975). *A Reexamination of Taxpayer Behavior*, Columbus.
- Thaler, R. (1985). "Toward A Positive Theory of Consumer Choice", *Journal of Economic Behavior and Organization*, 1(1), 39-60.
- Thaler, R. (1988). "Anomalies – The Ultimatum Game", *Journal of Economic Perspectives*, 2(4), 195-206.
- Thaler, R.H. & Sunstein, C.R. (2009). *Nudge – Improving Decisions about Health, Wealth and Happiness*, New York et al.
- Tompkinson, P. & Bethwaite, J. (1991). "The Effect of Information on Fiscal Perception", *Journal of Economic Psychology*, 12(2), 287-298.
- Tyran, J.-R. (2004). "Voting when Money and Morals Conflict – An Experimental Test of Expressive Voting", *Journal of Public Economics*, 88(7-8), 1645-1664.
- Variyam, J.M. & Jordan, J.L. (1991). "Economic Perceptions and Agricultural Policy Preferences", *Western Journal of Agricultural Economics*, 16(2), 304-314.
- Wildasin, D.E. (1990). "Budgetary Pressures in the EEC – A Fiscal Federalism Perspective", *American Economic Review*, 80(2), 69-74.
- Wildavsky, A. (1964). *The Politics of the Budgetary Process*, Boston.
- Wood, W. & Neal, D.T. (2007). "A New Look at Habits and the Habit-Goal Interface", *Psychological Review*, 114(4), 843-863.
- Wortmann, C.B. & Brehm, J.W. (1975). "Responses to Uncontrollable Outcomes – An Integration of Reactance Theory and the Learned Helplessness Model", *Advances in Experimental Social Psychology* 8, (Ed.) Berkowitz, L., New York and London, 277-336.
- Wyckoff, P.G. (1991). "The Elusive Flypaper Effect", *Journal of Urban Economics*, 30(3), 310-328.



**Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982
Anayasası'na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları
Mahkemesinin Konuya Bakışı**

**Search and Seizure Process in Tax Law, Compliance with 1982
Constitution and the View of the European Court Of Human Rights**

Kerem Öncü¹

**RESEARCH
ARTICLE**

ARTICLE INFO

Submitted : 23.05.2020

Revised : 24.06.2020

Accepted : 05.07.2020

Available : 24.07.2020

iThenticate similarity
score: 15%

JEL classification:

K30, K34, K38

Keywords:

Search, Seizure, Tax
Evasion, Tax Audit,
Right to Privacy

ABSTRACT

Search and seizure are important legal procedures in many legal systems. Search and seizure are regulated by the 1982 Constitution and their enforcement depends on the decision of a judge. In terms of tax law, search and seizure are applied within the scope of tax auditing. Searching can be enforced only by the judge's decision which must be based on signs of tax evasion. However, after the judge's decision, it seems that the tax administration has very broad powers in the procedure. There is no limit on the seizures, the seizure doesn't depend on the decision of a judge and the taxpayer is not given an opportunity to file an appeal against this procedure. Although the purpose of compensating tax loss is considered to be effective here, these powers are contrary to the 1982 Constitution. However, the European Court of Human Rights held that the search and seizure regulated by the Tax Procedure Code did not violate the European Convention on Human Rights. Contrary to the European Convention on Human Rights, the inclusion of additional safeguards in the 1982 Constitution does not make it possible to make a different assessment. The solution is thought to be the recognition of additional safeguards in the 1982 Constitution for the taxpayer too.

Cite this article as: Öncü, K. (2020). "Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası'na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı", *International Journal of Public Finance*, 5(1), 81-100.

¹ Res. Assist. Dr., Çukurova University, Department of Fiscal Law, Turkey, ORCID: 0000-0003-1045-2273, keremnc@hotmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 23.05.2020
Düzeltilme : 24.06.2020
Kabul : 05.07.2020
Yayın : 24.07.2020

iThenticate benzerlik oranı: %15

JEL Kodu:

K30, K34, K38

Anahtar Kelimeler:

Arama, El Koyma,
Vergi Kaçakçılığı, Vergi
İncelemesi, Özel
Hayatın Gizliliği

Ö Z E T

Arama ve el koyma birçok hukuk sisteminde yer alan önemli hukuki müesseselerdir. Arama ve el koyma, 1982 Anayasası'nda da yer almakta olup, bunların uygulanması hâkim kararına bağlı kılınmıştır. Vergi hukuku bakımından ise arama ve el koyma, vergi denetimi kapsamında uygulanmaktadır. Arama yapılması hâkim kararı ile mümkün olup, bu kararın verilmesi ise vergi kaçakçılığına ilişkin emarelerin bulunmasına bağlıdır. Ancak devamında vergi idaresinin oldukça geniş yetkilere sahip olduğu görülmektedir. El konulacaklarla ilgili bir sınır bulunmamakta, el koyma hâkim kararına dayanmamakta ve vergi yükümlüsüne bir itiraz imkânı tanınmamaktadır. Burada vergi kaybının telafisi amacının etkili olduğu düşünülmeyle birlikte, bu yetkiler 1982 Anayasası'na aykırı bulunmaktadır. Bununla birlikte Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen arama ve el koymanın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ni ihlal etmediğine karar vermiştir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin aksine 1982 Anayasası'nda ek güvencelere yer verilmesi, farklı bir değerlendirme yapmayı mümkün kılmamaktadır. Çözümün, 1982 Anayasası'ndaki el koyma ile ilgili ek güvencelerin, vergi yükümlüsü açısından da tanınması olduğu düşünülmektedir.

1. Giriş

Kişiler, kamu hizmetlerinin finansmanı için mali güçleri nispetinde vergi ödemekle yükümlüdürler. Türk vergi sisteminde kural olarak beyan esas geçerli olup, kişiler kural olarak matrahı kendileri bildirmektedirler. Bununla birlikte vergi idaresi, süreci kontrol etmek durumundadır. Bu sayede hem vergi kaybı telafi edilmekte, hem de vergi suçları ile mücadele edilmektedir. Arama ve el koyma da, vergi incelemesi ile birlikte yürütülen, vergi denetimi kapsamında önemli müesseselerden biridir.

Arama ve el koyma, 1982 Anayasası'nda özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığına ilişkin maddelerde açıkça düzenlenen önemli müesseselerdir. Anayasa koyucu, arama ve el koyma ile söz konusu temel hak ve hürriyetlerin nasıl sınırlandırılması gerektiğini yasa koyucuya bırakmadan doğrudan düzenlemiştir. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan arama ve el koyma müesseselerinin, Anayasa'daki güvenceleri karşılayıp karşılamadığı, üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Özellikle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) yakın tarihli kararında VUK'taki arama ve el koyma müessesesini değerlendirmiş olması, konunun güncel gelişmeler ışığında tekrar ele alınmasını gerekli kılmıştır.

Bu makalede vergi hukukundaki arama ve el koyma müessesesi, 1982 Anayasası'na uygunluğu ve AİHM'in konuya bakışı ele alınacaktır. Bu kapsamda öncelikle vergi hukukunda yer alan arama ve el koymanın hukuki mahiyeti ve kapsamına yakından bakılacaktır. Sonrasında, VUK'taki arama ve el koymaya ilişkin hükümlerin 1982 Anayasası'na uygun olup olmadığı değerlendirilecektir. Konu, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde (AİHS) bakımından da ele alınacaktır. Bu noktada, VUK'taki arama ve el koyma müessesesinin değerlendirildiği Erduran ve EM İhracat Dış Tic. A.Ş. kararı irdelenecek, çalışmadaki tespit ve değerlendirilmelerle kararda altı

çizilen hususlar birlikte tartışılacaktır. Son olarak arama ve el koyma ile ilgili varılan sonuçlardan bahsedilecek ve olması gereken hukuk yönünden bazı önerilerde bulunulacaktır.

2. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Arama ve El Koyma Müessesesi

Arama ve el koyma hakkında bazı değerlendirmelerde bulunabilmek için öncelikle söz konusu müesseselerin vergi hukuku bakımından hukuki mahiyeti, VUK'ta nasıl düzenlendiği konuları ele alınmalıdır. Böylece arama ve el koymanın kapsamı, vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler ve sınırlar ortaya koyulmuş ve konunun 1982 Anayasası ve AİHS kapsamında değerlendirilebilmesi için temel sağlanmış olacaktır.

2.1. Genel Olarak Arama ve El Koyma Müessesesi ve Vergi Hukukunda Konunun Düzenlenişi

Arama ve el koyma, 1982 Anayasası başta olmak üzere, birçok kanunda yer alan önemli hukuki müesseselerdir. Vergi hukukunda konu, VUK madde 142 vd. maddelerde düzenlenmiştir. Bununla birlikte arama ve el koyma asıl olarak ceza muhakemesi hukukuna ait kavramlardır. Zira kanun koyucu, arama ve el koyma müesseselerine yer verdiği birçok kanunda olduğu gibi VUK'ta da, açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemesi Kanunu'na (CMK) göndermede bulunmaktadır.

CMK bakımından arama ve el koyma, koruma tedbiri olarak düzenlenmiştir. Anılan Kanun'un 116. ve 117. maddeleri uyarınca arama, yakalama veya suç delillerini elde etme hususunda makul şüphe bulunması durumunda; sanık, şüpheli veya diğer bir kişinin üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerlerde gerçekleştirilmektedir.

El koyma, uygulamada arama ile birlikte uygulansa da, ayrı bir koruma tedbiridir (Şen & Eryıldız, 2017: 46). Kanun'da tanımlanmayan söz konusu müessese, Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 4. maddesi uyarınca, *"suçun veya tehlikelerin önlenmesi amacıyla veya suçun delili olabileceği veya müsadereye tâbi olduğu için, bir eşya üzerinde rızası olmamasına rağmen zilyedin, tasarruf yetkisinin kaldırılması işlemidir."*

VUK'taki arama ile ilgili düzenlemelerin yükümlünün yakalanması amacıyla uygulanması mümkün olmadığı gibi, el koyma da müsadere amacıyla uygulanmamaktadır. Vergi hukuku bakımından arama ve el koyma, delillerin araştırılması ve bu deliller üzerinde zilyedin fiili hâkimiyetini sona erdirmeye amacıyla yapılmaktadır (Öncel & Kumrulu & Çağan & Göker, 2019: 109; Kaneti, 1986/1987: 145; Karakoç, 2018: 237; Taşdelen, 2003: 166).

Arama, ihbar veya vergi incelemesi ile başlamakta, vergi incelemesi ile devam etmektedir. Bu noktada, vergi hukukundaki arama müessesesi vergi incelemesinin ön

basamağı olarak nitelenmekte(Pinar & Taylar², 2013; Yargıtay 11. CD E. 2016/4565, K. 2019/5069,28.5.2019), hatta arama ve el koymanın vergi incelemesi için yapıldığı belirtilmektedir (Kaneti, 1986/1987: 145). Bunun dışında, VUK madde 142 uyarınca vergi kaçakçılığına ilişkin defter ve belgelerin bulunması amacıyla aramanın yapılması ve vergi incelemesine yetkili kişilerin arama talebinde bulunabilmeleri sebebiyle arama, vergi incelemesi yanında fakat farklı kuralları olan bir hukuksal kurum olarak da nitelenmektedir (Taşdelen, 2003: 167). Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise E. 2017/368, K. 2017/626 sayılı ve 13.12.2017 tarihli kararında, arama ve buna bağlı el koyma tedbirlerini VUK'un sistematığı uyarınca başlı başına bir vergi denetim aracı olmayıp, vergi incelemesinin bir türü olarak nitelemiştir.

Bu durumda vergi hukukundaki arama ve el koyma; yakalama ve müsadere amaçları dışında, delil elde etme ve bunları alma yetkilerini içeren, vergi incelemesi kapsamında yürütülen müesseseler olarak nitelenebilir.

2.2. VUK Bakımından Arama ve El Koyma

VUK madde 142 uyarınca arama, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunması durumunda, mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde yapılabilir. Arama müessesesine başvurulabilmesi için ihbar veya vergi incelemesi esnasında mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin bulunması şarttır. Burada yoklama ve incelemeye nazaran istisnai bir durum söz konusu olup, vergi idaresi ancak bu sebeplere dayanarak arama talebinde bulunabilir (Nas, 2011). Arama konusunda karar verme yetkisi ise sulh ceza hâkiminde olup, bunun için vergi incelemesine yetkili olanların buna lüzum görmesi ve hâkime gerekçeli şekilde başvurması gerekmektedir.

Vergi kaçırılması ifadesi VUK madde 142 dışında Kanun'da yer almamakla birlikte, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce VUK'ta "*Kaçakçılıkta Ceza*" başlıklı 345. maddede kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara, kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesileceği düzenlenmiştir. Bu noktada kanun koyucunun VUK madde 142'de vergi kaçakçılığı suçuna işaret ettiği belirtilmektedir (Yerci, 2009). Nitekim VUK madde 142/1'deki "*kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde*" ifadesinden de bu anlaşılmaktadır. Arama kararı verilebilmesi için kaçakçılık suçuna ilişkin emarelerin bulunması gerekmekte olup, emare kavramı ise "*başlı başına delil mahiyetinde olmasa da vergi kaçakçılığını teyit eden defter kayıtları, belgeler ve diğer yazılar gibi işaretler*" (Furtun, 2010: 307'den aynen aktarılmıştır) şeklinde tanımlanmaktadır.

VUK md 142/1'de belirtildiği üzere, kişilerin üzerinde arama yapılması mümkün olabileceği gibi, "*kişilerin nezdinde*" ifadesi uyarınca konut veya işyerinde de arama yapılabilir (Öncel vd., 2019: 109). Bu noktada, mükellef veya kaçakçılıkla bağlantısı

² Söz konusu makaleye, <https://jurix.com.tr/article/3053#> internet sitesi aracılığı ile 17.05.2020 tarihinde erişilmiş olup, söz konusu internet sitesinde sayfa numarası bilgisi bulunmamaktadır.

bulunan diğer kişilerin işletmeleri ve büro, yazıhane, depo, mağaza, dükkân, ardiye gibi işyerleri ve konutları aranabilir (Furtun, 2010: 307).

VUK madde 143/1'de "*aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikaların müfredatlı olarak bir tutanakla tespit edileceği*" düzenlenmiştir. Tutanağın düzenlenmesinin mümkün olmaması durumunda ise, bulunan ve incelenmesi gerekli bulunan defter ve vesikaların, mühürlenip mükellef nezdinde emin bir yere konacağı veya kablarda içinde daireye nakledileceği belirtilmiştir. Kablaların açılması durumunda ise müfredatlı tutanak düzenlenmektedir.

VUK madde 142 vd. maddelere göz atıldığında, el koyma yetkisinin açıkça düzenlenmediği görülmektedir. Bununla birlikte, VUK 143/3 uyarınca "*bulunan*" ve 145/1 uyarınca "*alınan*" ifadeleri ile el koyma yetkisinin anlatılmak istendiği ileri sürülmektedir (Taşdelen, 2003: 177; Pınar & Taylar, 2013). VUK madde 143/3'teki "*bulunan*" ifadesinin arama kapsamında olduğu düşünülmektedir. Zira bulunan bir delile el konulmaması da mümkündür. Bununla birlikte, "*alınan*" ifadesi ile el koyma yetkisinin anlatılmak istendiği görüşüne katılmak mümkündür. VUK madde 146'da "*arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması*" ifadesi de arama sonrasında üstü kapalı olarak el koymaya işaret etmektedir.

Bu noktada Taşdelen, kişinin rızası hilafına bulma ve alma eylemleriyle el koymanın gerçekleştiğini, bu aşamadan sonra ise muhafaza altına alınma işleminin yapıldığını belirtmektedir. Bu noktada VUK'ta yer alan "*emin bir yere koyma*" veya "*daireye nakletme*" işlemlerinin, el koymadan sonraki aşama olan muhafaza altına alma ödevini içerdiğini ileri sürmektedir (Taşdelen, 2003: 177). Başka bir görüşe göre ise, VUK madde 143/3'teki düzenleme, zaman müddetsizliği sebebiyle tutanak düzenlenmemesi durumuna özgü olarak bir koruma altına alma işlemidir (Kaşıkçı, 2007: 153).

Burada, VUK madde 143/3'teki defter ve vesikaların "*mükellef nezdinde emin bir yere koyma*" veya "*kablarda içinde daireye nakledilmesi*" hükümlerinin, zaman müddetsizliği sebebiyle tutanak düzenlenmemesi durumuna özgü olarak el koyma yetkisi sağladığı düşünülmektedir (Öncü, 2019: 106). VUK madde 143/6'da, "*yukardaki hükümlere göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması gerektiği*" belirtilmiştir. Bu noktada, "*yukarıdaki hükümlere göre alınan*" ifadesi ile kastedilen, VUK madde 143/3'teki yükümlü nezdinde bırakma veya kablarda içinde daireye nakletmedir. Böylelikle yükümlünün fiili hâkimiyeti sona erdirilmekte olup, adının muhafaza altına alma veya koruma altına alma olarak nitelenmesinin bir öneminin olmadığı düşünülmektedir.

Bunun dışında, VUK madde 145/3'teki inceleme tutanağının imzalanmaması durumunda defter ve vesikaların vergi ve cezalar kesinleşene kadar yükümlüye geri verilmemesine ilişkin düzenleme el koyma olarak nitelenmektedir. (Çavuş, 2006: 167) Doktrinde, VUK madde 141'de düzenlenen benzer düzenleme için de aynı değerlendirme yapılmaktadır (Uzun Çam, 2017: 200). Bunun dışında, VUK madde 145/5'te suç delili teşkil eden defter ve vesikaların geri verilmemesi de el koyma olarak nitelenmektedir (Kaşıkçı, 2007: 167, 168). Doktrindeki görüşlere katılmak mümkündür.

Zira söz konusu durumlarda da yine yükümlünün fiili hâkimiyetinin sona ermesi söz konusudur.

Kaşıkçı, VUK madde 143/5'teki düzenlemeyi de el koyma olarak nitelemektedir (2007: 166). Ancak anılan fıkradaki, "*inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilme*" ifadesinin, yükümlünün defter ve vesikalar üzerindeki hâkimiyetinin sona erdirilmesinden sonraki aşamaya işaret ettiği ve el koyma yetkisi sağlamadığı düşünülmektedir.

Arama ve el koyma yetkilerinin kapsamına bakmak gerekirse, VUK 143'te defter ve vesikalardan söz edilse de, madde 144/2'de, "*inceleme sırasında vergi ile ilgili olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrakların makbuz karşılığında sahiplerine geri verilmesi*" düzenlenmiştir. Bu, vergi idaresinin arama kararı ile sınırlı olmaksızın birçok belgeyi alabildiğini ortaya koymaktadır (Tosun & Özden, 2014: 293). Bunun dışında, evrakın vergi ile ilgisiz olup olmadığı vergi idaresi tarafından değerlendirilmektedir. Buradaki kıstas ise evrakın şahsi ve özel mektup ve benzer evrak olup olmaması değil, vergi ile alakası olmamasıdır. Arama kararı, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin emarelerin bulunmasına bağlıyken, arama kapsamında el koyulan belgenin iadesi ise vergi ile alakası olmama şartına bağlıdır. Bu, arama müessesesi açısından çelişkili bir durum yaratmaktadır. Zira vergi ile alakalı olma, vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili olmaya nazaran mahiyeti itibarıyla daha geniş kapsamlıdır.

VUK'ta arama ve el koyma sonrasında, defter ve vesikaların incelenmesi düzenlenmiştir. VUK madde 144 uyarınca "*arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılması gerekir.*" VUK madde 145 uyarınca arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler için en geç üç aylık süre öngörülmüştür. Hâkim kararı ile bu sürenin uzatılması mümkündür. İnceleme esnasında "*vergi ile ilgili olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evraklar makbuz karşılığında sahiplerine geri verilmektedir.*" Bunun dışında inceleme süresince mükellefler, ilgili memurun gözetiminde defter ve vesikaları inceleme, kopya çıkarma ve kayıt tutma yetkisine sahiptir.

"*İncelenme sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumlar tutanakla tespit edilecektir.*" Mükellefler tutanıklara itiraz ve belirtmek istedikleri hususları geçirebilirler. Tutanağı imzalamaları durumunda ise, suç delili teşkil etmemek kaydıyla defter ve vesikaları geri alabilmektedir. Tutanak imzalanmadığı takdirde ise, ilgili defter ve vesikalar, vergi ve cezalar kesinleşene kadar yükümlüye verilmez. Görüldüğü üzere, kanun koyucu belirli şartlar kapsamında defter ve vesikaları alma imkânı getirmektedir.

Burada da VUK bakımından bir çelişki söz konusudur. Arama yapılabilmesi için vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin emare olmalıdır. Bu noktada, suç delili teşkil eden delillere el koyulması, devletin suçla mücadelesi açısından gereklidir. Tutanak imzalandığı takdirde iade edilecekse, o zaman neden el koyulduğu sorusunun cevaplanması gerekmektedir. Burada, arama kararının alınabilmesi için vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin emare şartken, kararın ifası ve el koyma aşamalarında vergi kaybının telafisinin de amaçlandığı düşünülmektedir. Nitekim doktrinde arama tanımlanırken, vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delil elde edilmesinden (Öncel vd. 2019: 109) veya

vergi ziyayı ve vergi suçuna ilişkin delil elde edilmesinden (Karakoç, 2018: 237) söz edilmektedir. Kaldı ki VUK madde 144/2 ile ilgili yapılan değerlendirmeler neticesinde de bu sonuca işaret edilmektedir.

VUK madde 147'de son olarak açıkça yazılı olmayan durumlarda CMK'daki arama ile ilgili hükümlerin uygulanmasına izin verilmiştir³. Bu noktada, söz konusu düzenleme gereği arama ve el koyma müesseseleri ile ilgili olarak CMK'nın genel kanun olduğu belirtilebilir.

3. 1982 Anayasası Bakımından Değerlendirilmesi

Bu başlık altında VUK'taki arama ve el koyma ile ilgili maddelerin ilgili temel hak ve hürriyetleri ihlal edip etmediği konusu ele alınacaktır. Bunun için öncesinde 1982 Anayasası kapsamında arama ve el koyma karşısında hassas temel hak ve hürriyetler belirlenecek ve bunların sınırlandırılabilmesinin şartları ele alınacaktır. Bu kapsamda, arama ve el koyma ile ilgili doğrudan Anayasa'da yer alan sınırlara da yer verilecektir.

3.1. Arama ve El Koyma İle İlgili Temel Hak ve Hürriyetler

Kişinin rızası hilâfına konutuna ve işyerine girilmesi ve konutun, işyerinin ve üstünün aranması, defter ve vesikaların alınması gibi yetkiler, Anayasa'daki "Özel hayatın gizliliği ve korunması" başlığı altındaki temel hak ve hürriyetleri sınırlandırmaktadır. Kişinin üstünün aranması, özel kâğıtlarına veya eşyasına el koyulması durumunda, Anayasa madde 20 uyarınca özel hayatın gizliliği, konut veya işyerinin aranması ve eşyaya el koyulması durumunda ise Anayasa madde 21 uyarınca konut dokunulmazlığına müdahale edilmektedir. Her ne kadar Anayasa madde 21'de işyeri kavramı geçmese de, Anayasa Mahkemesi işyerini de konut dokunulmazlığı kapsamında saymaktadır. Yüksek Mahkeme E.1973/41, K.1974/13 sayılı ve 25.04.1974 tarihli kararında, işyeri ve eklentileri de konut kapsamında değerlendirmiştir⁴. Yüksek Mahkeme bu içtihadını 1982 Anayasası bakımından da sürdürmüştür (AYM, E.2014/195, K.2015/116, 23.12.2015). AİHM de Sözleşme'nin 8. maddesinde ifade

³ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun madde 3/1 uyarınca, mevzuatta yürürlükten kaldırılan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'na yapılan yollamalar Ceza Muhakemesi Kanunu'nun bu hükümlerinin karşılandığı maddelerine yapılmış sayılacaktır. Buna göre VUK madde 147'nin CMK'nın aramayla ilgili hükümlerine atıf yaptığı kabul edilmelidir.

⁴ AYM, E.1973/41, K.1974/13, 25.04.1974: "Kolluğun konutlara, işyerlerine ve eklentilerine doğrudan doğruya girebilmesi için gerçekleşmesi gereken ve 2559 sayılı Kanunun 1775 sayılı Kanunla değişik 20. maddesinin birinci fıkrasında saptanan dunun ve koşullara bakılınca Anayasa'nın 16. maddesinde anlatımını bulan "konut dokunulmazlığı" ilkesine getirilmiş bu sınırlamada kamu düzeni ve kamu yararının korunması ereğinin güdüldüğü ve sınırlamanın temel hak ve hürriyetin özüne dokunur bir kapsam ve nitelikte bulunmadığı kolayca ve açıkça görülür. Anayasa'nın değişik 11. maddesi temel hak ve hürriyetlerin, özüne dokunmamak koşulu altında, kamu düzeninin ve kamu yararının korunması ereği ile ve kanunla sınırlanabileceği ilkesini getirmektedir. İnceleme konusu sınırlama anayasal ölçüye uygun bulunduğu ve böylece Anayasa'ya aykırılıktan söz edilemeyeceği için davanın 1775 sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasına yönelen bölümünün reddedilmesi gerekir."

edilen konut kavramının, kişinin mesleki faaliyetlerini sürdürdüğü işyerini de kapsadığına karar vermiştir (AİHM, Niemetz – Almanya, Başvuru No: 13710/88, 16.12.1992, par. 30, 31).

Anayasa madde 20/3 uyarınca kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı ve madde 22 uyarınca haberleşme hürriyeti de arama ve el koyma müessesesi karşısında hassas temel hak ve hürriyetlerdendir. Anayasa madde 20/3'te herkesin, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) madde 3/d uyarınca "kişisel veri, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgidir." Madde gerekçesinde kişinin belirli veya belirlenebilir olması, "mevcut verilerin herhangi bir şekilde bir gerçek kişiyle ilişkilendirilmesi suretiyle, o kişinin tanımlanabilir hale getirilmesi" şeklinde ifade edilmiştir⁵. Anayasa uyarınca kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. İşleme kavramı KVKK madde 3/e uyarınca "tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlem" şeklinde tanımlanmaktadır. Bu noktada otomatik olmayan yollarla verilerin elde edilmesi olarak nitelenebilecek arama ve el koyma esnasında, kişinin kimliğini belirlenebilir kılacak bilgilere ulaşılabilmesi mümkün olup, kişisel verilerin işlenmesi kapsamındadır. Bunun dışında, kişinin işyerinde veya konutunda yapılan arama esnasında elektronik postalarının kayıtlı olduğu tabletine, mektuplarına el koyulması durumunda, haberleşme hürriyetinin de sınırlandırıldığından söz etmek mümkündür. Bununla birlikte konu ağırlıklı olarak özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı kapsamında ele alınacaktır.

3.2. Özel Hayatın Gizliliğinin ve Konut Dokunulmazlığının Sınırlandırılmasının Şartları

1982 Anayasası madde 13'te temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının şartları düzenlenmiştir. Bunlar; ilgili maddelerde yer alan sınırlandırma sebeplerine dayanılması, hakkın özüne müdahale edilmemesi, sınırlamanın kanunla yapılması ve bunun Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmamasıdır. Buna ilave olarak, Anayasa madde 20 ve 21'de bazı ek güvenceler de yer almaktadır. Anayasa madde 20'de kişinin üstünün, özel kâğıtlarının ve eşyasının aranması ve madde 21'de kişinin konutuna girilmesi, arama yapılması ve buradaki eşyaya el koyulması hâkim kararına bağlanmıştır. Her iki madde için gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ise, kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri gerekmekte olup, bu kararın yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulması gerekmektedir. Hâkimin kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklamaması durumunda ise, el koyma kararı kendiliğinden kalkacaktır. Bu durumda, özel hayatın gizliliğini ve konut

⁵ <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0541.pdf>, Erişim Tarihi: 17.05.2020.

dokunulmazlığını sınırlandıran yasal düzenlemelerin söz konusu ek güvenceleri içermesi gerekmektedir. Nitekim özel hayatın gizliliğine ilişkin temel hak ve hürriyetlerdeki hâkim kararı şartı, hakkın özü kapsamında ele alınmaktadır (Özbudun, 1977: 292; Sağlam, 1982: 156). Söz konusu ek güvenceler Anayasa'da açıkça düzenlendiği için aynı zamanda Anayasa'nın sözü kapsamında da sayılmaktadır (Özbudun, 2013: 113; Gözler, 2012: 128).

Anayasa Mahkemesi, E.1973/1, K.1974/13 sayılı ve 25.04.1974 tarihli kararında, kanunla yetkili kılınmış merciin arama ve el koyma kararı verebilmesine ilişkin yetkinin hangi hallerde kullanılabilceğinin kanunda açıkça düzenlenmemesini hakkın özüne müdahale olarak nitelemiştir⁶. Bununla birlikte, Yüksek Mahkemenin Anayasa madde 13'teki sınırlandırmanın sınırını teşkil eden ölçütlerle ek güvenceler arasında bir bağlantı kurmaksızın verdiği iptal kararları da bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi E. 2003/38, K.2005/63 sayılı ve 12.10.2005 tarihli kararında, "*Ancak tehirinde mazarrat umulan hallerde Cumhuriyet savcıları ve savcıların muavini sıfatı ile emirlerini icraya memur olan zabıta memurları arama yapabilir.*" şeklindeki düzenlemeyi, Anayasa madde 20 ve 21'deki "*yazılı emir*" güvencesini içermemesi sebebiyle iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesinin benzer başka kararları da bulunmaktadır. Mahkeme, E. 2015/41, K.2017/98 sayılı ve 04.05.2017 tarihli kararında şu değerlendirmeyi yapmıştır: "*Kuralda, acele hâllerde sonradan yazıyla teyit edilmek üzere mülki amirin belirleyeceği kolluk amirinin sözlü emriyle de arama yapılabilceği belirtilmektedir. Anayasa'nın 20. maddesinin anılan hükmü uyarınca gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde dahi kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça arama yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla kural bu yönüyle de Anayasa'nın 20. maddesini ihlal etmektedir.*"

Bununla birlikte, bir kanun hükmünün Anayasa'daki ek güvenceleri içermesi, Anayasa madde 13'e uygun sayılabilmesi için yeterli olmayabilir. Nitekim Anayasa

⁶ Yüksek Mahkeme kararda şu değerlendirmede bulunmuştur: "*Dava konusu kuralın Anayasa'nın değişik 15. maddesinin ikinci fıkrası gereğinin yerine getirildiği tek bölümü istisnâ durumlarda arama ve el koymayı buyurmağa yetkili mercie ilişkin olanıdır. Bu, "o yerin en büyük mülkiye amiri" olarak belirlenmiş; ancak yetkinin hangi koşullar altında, nasıl kullanılacağı açıklanmamıştır. Oysa "millî güvenlik" ve "kamu düzeni" uygulayıcıların kişisel görüş ve anlayışlarına göre genişleyebilecek, öznel yorumlara elverişli, bu nedenle de keyfiliğe dek varabilir çeşitli ve aşamalı uygulamalara yol açacak genel kavramlardır. "Gecikmede sakınca bulunan haller" de en az o kavramlar kadar kesin ve keskin çizgilerle belli edilmesi, sınırlanması zorunlu bulunan bir deyimdir. Dava konusu kuralda "şüpheli edilen kişiler" denilerek yasal düzenlemeye Anayasanın pek istisnâ durumlar için öngördüğü bir yetkinin hele ikinci, üçüncü aşamadaki görevlilerce kullanılmasını olağanlaştırmağa, genelleştirmeğe ve büsbütün öznelleştirmeğe elverişli bir deyim daha eklenmiştir. Öte yandan Anayasa'nın değişik 15. maddesinin ikinci fıkrasındaki ana istisna kuralında (hâkim kararıyla arama ve el koyma) "kanunun açıkça gösterdiği hallerde" koşulu yer almış bulunmaktadır. "Kanunla yetkili kılınan merciin buyruğu ile arama ve el koyma" ana istisnânın bir istisnası olduğuna göre koşulun burada da geçerli olması gerekir. Kaldı ki Anayasa Koyucunun hakimlerce verilecek kararlarda dahi "kanunun açıkça gösterdiği hallerde" koşulunu öngörmüş olduğu gerçeği "buyrukla arama ve el koyma" konusu yasa ile düzenlenirken görmezlikten gelinemez. Onun için söz konusu yetkinin hangi hallerde kullanılabilceğinin Yasa'da açıkça gösterilmesi bu yönden de zorunludur. Görülüyor ki 1775 sayılı Kanun'un 2. maddesi, Anayasa'nın değişik 15. maddesinin ikinci fıkrası ile güdülen ereği ve konulan sınırı aşmakta ve "özel hayatın gizliliği" temel hakkının özüne dokunmaktadır. Anayasanın değişik 11. ve değişik 15. maddelerine aykırı olan kuralın iptal edilmesi gerekir."*

Mahkemesi ölçülülük ilkesi kapsamında sınırlama aracının sınırlama amacına uygun ve orantılı şekilde kullanılmasını sağlayacak güvencelere yer verilip verilmediğini denetlemektedir. Arama kararı verilebilmesi için somut delillere dayalı kuvvetli şüphe yerine makul şüphenin yeterli görülmesine ilişkin düzenlemeyi değerlendirirken, müdahalenin ölçülü olup olmadığı noktasında, CMK'daki güvencelerin Anayasa madde 20 ve 21'e keyfi olarak müdahalede bulunulmasını önleyici güvenceler olduğuna kanaat getirmiştir (AYM, E.2014/195, K.2015/116, 23.12.2015).

3.3. VUK'taki Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

1982 Anayasası madde 20 ve 21 uyarınca, arama ve el koyma hâkim kararına bağlıdır. VUK madde 142/2'de arama yapılabilmesi sulh ceza hâkiminin kararına bağlanmış olup, bu durumda Anayasa madde 20 ve 21'e uygunluktan söz etmek mümkündür. Zira Kanun'daki şartların gerçekleşip gerçekleşmediği hâkim tarafından tespiti ve şartlar gerçekleşmediği takdirde arama talebinin reddedebilmesi önemli bir güvencedir (Saban: 2004: 789).

Anayasa'da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yetkili mercii kararı ile ilgili olarak VUK'ta açıkça bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konudaki görüşlerden birine göre, bu konuda VUK'ta bir düzenleme bulunmadığı için, VUK madde 147'nin CMK'ya atfı uyarınca, önceden gecikmesinde sakınca bulunması halinde savcılık veya kolluk yetkilidir. Yazar, vergi incelemesini suç koluğu olarak nitelemekte ve nöbetçi Cumhuriyet Savcısı'nın bulunması nedeniyle sadece savcılığın yetkili olduğunu belirtmektedir (Taşdelen, 2003: 163). Diğer görüşe göre ise, VUK madde 142 özel hüküm olduğu için gecikmesinde sakınca bulunan hallerde dahi arama ancak sulh hâkimi kararı ile mümkündür (Yerci, 2009; Akdemir & Baş, 2014:130; Pınar & Taylar, 2013). Kanımızca, ikinci görüşe katılmak mümkün olup, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de arama yapılabilmesi için VUK madde 142 uyarınca sulh ceza hâkiminin kararı gerekmektedir.

El koyma müessesesi açısından ise bazı sorunlar söz konusudur. VUK'ta el koyma yetkisi açıkça düzenlememekle birlikte, el koyma niteliğinde bazı düzenlemelerde hâkim kararına dayanılmaması sebebiyle Anayasa'ya aykırı olduğu yönünde görüş bildirilmektedir (Kaşıkçı, 2007: 166-168; Şen & Eryıldız, 2017: 266, 267). Bununla birlikte aksi yönde görüş bildirenler de bulunmakta olup, anılan maddelerdeki el koyma, arama tedbirinin devamı niteliğinde sayılmakta, hâkim kararına dayanan aramanın amacını ve sonucunu oluşturduğu ileri sürülmektedir (Pınar & Taylar, 2013).

Kanımızca, hâkim kararına dayanmaması sebebiyle, VUK'taki el koyma niteliğindeki hükümlerin Anayasa'ya aykırı olduğu yolundaki birinci görüşe katılmak mümkündür. El koymanın hâkim kararına dayanan aramanın sonucu olması sebebiyle, hâkim kararına dayanmayan el koymanın Anayasa'ya aykırı olmadığı yönündeki görüşe ise katılmak mümkün değildir. Zira Anayasa madde 21'de el koyma açık biçimde hâkim kararına bağlanmıştır.

Doktrinde, hâkim tarafından verilecek arama kararında el koyma yetkisinin de tanınabileceği ileri sürülmektedir (Kaşıkçı, 2007: 168; Şen & Eryıldız, 2017: 47; Öztürk, 2019: 332; Çavuş, 2006: 286). Ceza muhakemesi hukuku açısından savunulan bu görüşte, CMK madde 199/3'teki ikinci cümlelerin⁷ yürürlükten kaldırılmasına dayanılmakta ve ilgili kanun gerekçesinde de arama sonunda gerçekleştirilecek el koyma müessesesine işlerlik kazandırılmasının amaçlandığına işaret edilmektedir (Şen & Eryıldız, 2017: 47; Çavuş, 2006: 286). Nitekim Adi ve Önleme Aramaları Yönetmeliği madde 7'de arama talep, karar veya emrinde; aranılacak eşyanın elde edilmesi hâlinde el konulup konulmayacağı hususuna açıkça yer verilmesi gerekmektedir.

Anayasa madde 20/2 ve 21 dikkate alındığı takdirde, anayasa koyucunun arama sonrasında el koyma yapılmasını öngördüğü belirtilebilir. Anayasa madde 20 ve 21'de usulüne göre verilmiş hâkim kararı, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış mercii yazılı emri bulunmadıkça; arama ve el koyma yapılamayacağı düzenlenmiştir. Bununla birlikte yetkili mercii kararı söz konusuysa, kararın yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulması şarttır. Devamında ise, "*hâkimin kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklayacağı; aksi halde, el koymanın kendiliğinden kalkacağı*" belirtilmiştir. Burada görüldüğü üzere anayasa koyucu, son aşamadaki el koyma kararının kendiliğinden kalkacağını düzenlemek suretiyle, arama sonrasında el koyma işlemi yapılmasını öngörmektedir.

Ancak bu, aramanın hâkim kararına dayanması durumunda, el koyma için hâkim kararına ihtiyaç duyulmaması sonucuna bizi götürmemektedir. Zira Anayasa'da el koyma da hâkim kararına bağlanmıştır. Bu durumda, arama ve el koyma kararlarının birlikte alınması, 1982 Anayasası'na da uygundur. Nitekim uygulamada bu yönde karar alınabildiği görülmektedir⁸. Ancak arama ile birlikte el koymaya da karar verilmiş olması, Anayasa madde 21'deki ek güvenceleri karşılaşa da, sulh ceza hâkiminin el koyma hususunda bir karar vermemesi durumunda, el koymanın hâkim kararına dayanmaması sebebiyle yapılan eleştirilere kalıcı bir çözüm getirilememiş olacaktır.

CMK madde 127 ve devamı maddelerde, el koyma kararının kim tarafından verileceği başta olmak üzere, söz konusu yetkiye ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır. Bu noktada VUK madde 147'nin atfı uyarınca CMK madde 127 ve devamı maddelerdeki güvencelerin vergisel arama açısından da uygulanmasının mümkün olup olmayacağı ele alınmalıdır.

Doktrinde, aramanın kabul edilmesi veya reddedilmesi kararına karşı CMK hükümleri uyarınca itiraz yapılabileceği belirtilmiş, el koyma yapılmışsa yine itirazın mümkün olduğu ileri sürülmüştür (Taşdelen, 2003: 173). Arama kararı sulh ceza hâkimi tarafından verilmektedir. Bu karara karşı CMK gereği zaten itiraz mümkün olup, bunun

⁷ CMK madde 119/3 2. Cümle: "*Arama sonucunda bazı eşyaya el koyma söz konusu olduğunda, 127. maddenin birinci fıkrası hükmü uygulanır.*"

⁸ Danıştay 1. Daire, E. 2015/630, K. 2015/573, 14.4.2015: "*... Mahkemenin aynı tarih ve Değişik İş:2014/159 sayılı kararıyla 26.3.2014 - 28.3.2014 tarihlerinde bir defaya mahsus olmak üzere talep edilen hususlarda arama yapılmasına ve suç delillerine el konulmasına izin verildiği, ...*"

Yargıtay 11. C.D., E. 2016/4565, K. 2019/5069, 28.5.2019: "*... Kayseri 3. Sulh Ceza Mahkemesinden 14.01.2010 tarihinde alınan, 2010/58 değişik iş sayılı arama ve el koyma kararı uyarınca...*"

için VUK madde 147'nin atfına gerek bulunmamaktadır. Arama ve el koyma kararının birlikte verilmesi durumunda da belirtildiği gibi CMK uyarınca itiraz edilmesi mümkün olmalıdır. Nitekim uygulamanın da bu yönde olduğu gözlemlenmektedir⁹. Ancak hâkimin el koyma konusunda bir karar vermemesi ihtimalinde, defter ve vesikalara el koyulması üzerine ne olacağı belirsizdir.

VUK madde 147'de, arama ile ilgili bölümde "açıkça yazılı olmayan hallerde CMK'nın arama ile ilgili bulunan hükümlerinin uygulanacağı" belirtilmiştir. Bu noktada VUK'ta el koyma yetkisi açıkça düzenlememekle birlikte, el koyma yetkisinin tanındığı ve buna ilişkin ayrıntılı hükümlere yer verildiği görülmektedir. Bu durumda VUK'ta açıkça yazılı olmayan halden söz etmek kolay değildir.

Anayasa madde 13 uyarınca bir temel hak ve hürriyet ancak kanunla sınırlandırılabilir. Ancak kanun ifadesi ile sadece şekli anlamda kanun anlaşılmamalıdır. Kanunun niteliği de büyük önem arz etmektedir. Bu noktada hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri, önemli kriterlerdir (İnceoğlu, 2013: 29). Anayasa Mahkemesi ve AİHM de bu konuda benzer karar vermektedir¹⁰.

VUK'taki arama ile ilgili hükümlerde, Anayasa'daki el koyma ile ilgili ek güvenceler yer almamakta olup, tartışılan çözümler kişiler açısından öngörülebilir değildir. Bu sebeple, VUK'ta el koyma yetkisinin açık biçimde kaleme alınmamış ve buna ilişkin güvencelere de yine yasada verilmemiş olması, Anayasa'ya aykırı olacaktır. Bu konuda VUK'ta açık bir düzenleme yapılmadan veya CMK'daki ilgili hükümlere atf yapılmadan, tespit edilen Anayasa'ya aykırılıkların aşılabilmesi mümkün değildir.

⁹ Danıştay 1. D., E. 2015/630, K. 2015/573, 14.4.2015: "... Mahkemenin aynı tarih ve Değişik İş:2014/159 sayılı kararıyla 26.3.2014 - 28.3.2014 tarihlerinde bir defaya mahsus olmak üzere talep edilen hususlarda arama yapılmasına ve suç delillerine el konulmasına izin verildiği, şikayetçi Şirketlerin bu karara yaptıkları itirazların İstanbul Anadolu 18. Asliye Ceza Mahkemesinin 27.3.2014 tarih ve Değişik İş:2014/113 sayılı kararı ile kabul edilerek anılan arama el koyma kararının kaldırıldığı..."

¹⁰ Anayasa Mahkemesi, T. 03.04.2019, Bir. Baş. No: 2016/2400, (R. G. 21.05.2019 / 30780): "49. Müdahalenin kanuna dayalı olması öncelikle şekli manada bir kanunun varlığını zorunlu kılar şekli manada kanun, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından Anayasa'da belirtilen usule uygun olarak kanun adı altında çıkarılan düzenleyici yasama işlemidir. Mülkiyet hakkına müdahale edilmesi ancak yasama organınca kanun adı altında çıkarılan düzenleyici işlemlerde müdahaleye imkan tanıyan bir hükmün bulunması şartına bağlıdır. TBMM tarafından çıkarılan şekli anlamda bir kanun hükmünün bulunmaması mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi anayasal temelden yoksun bırakır (Ali Hıdır Akyol ve diğerleri [GK], B. No: 2015/17510, 18/10/2017, § 56).

50. Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu en görebileceği ölçüde hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifade ile kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığını tespitinde önem arz etmektedir (Necmiye Çiftçi ve diğerleri, B.No: 2013/1301, 30/12/2014, p. 55). Bu bağlamda müdahalenin kanuna dayalı olması, müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilir kanun hükümlerinin bulunmasını gerektirmektedir. (Türkiye İş Bankası A.Ş., § 44)."

AİHM, Serkov - Ukrayna' Başvuru No: 39766/05, 07/07/2011, par. 34: " "Yasa" dan bahsederken, 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi, Sözleşme'nin başka bir yerinde bulunabilecek aynı kavrama işaret etmektedir. (bkz. Špaček s.r.o. - Çek Cumhuriyeti, Başvuru no. 26449/95, § 54, 9 Kasım 1999). Bu kavram öncelikle önlemlerin iç hukukta bir dayanağının olmasını gerektirir. Ayrıca, söz konusu yasanın ilgili kişiler tarafından erişilebilir olmasını, uygulamasında kesin ve öngörülebilir olmasını gerektiren kanunun niteliğini ifade eder (bkz. Beyeler / İtalya [BD], Başvuru no.33202 / 96, § 109, AİHM 2000- I)."

Kanun koyucu, arama ve el koyma yetkisinin düzenlediği diğer özel kanunlarda da CMK'ya atıfta bulunmaktadır. Örnek olarak Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer alan "Arama ve Elkoyma" başlıklı madde 9/1 uyarınca; "kaçak eşya, her türlü silâh, mühimmat, patlayıcı ve uyuşturucu maddelerin bulunduğu şüphe edilen her türlü kap, ambalaj veya taşımaya yarayan diğer araçlar ile kişilerin üzerlerinde yapılacak arama ve elkoymaların CMK uyarınca yerine getirileceği" belirtilmiştir. Görüldüğü üzere kanun koyucu müessesenin işleyişi noktasında açık biçimde doğrudan CMK'ya atıfta bulunmuştur. Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un "Elkoyma" başlıklı 17. maddesinde ise, "aklama ve terörün finansmanı suçunun işlendiğine dair kuvvetli şüphe bulunan hallerde CMK madde 128'deki usule göre malvarlığı değerlerine el konulabileceği" düzenlenmiştir.

VUK'a tekrar göz atmak gerekirse, el koyma ile ilgili olarak hâkim kararına dayanılmadığı gibi, yargı mercileri tarafından değerlendirilmesi gereken hususlar da vergi idaresine bırakılmıştır. VUK madde 144/2'de "inceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrakların makbuz karşılığında sahiplerine geri verileceği" düzenlenmiştir. Vergi idaresi el koymaya kendisi karar verdiği gibi, vergi yükümlüsüne iade edilip edilmeyeceğine de yine kendisi karar vermektedir (Öncü, 2019: 157). Bu durumda, CMK'daki arama ile ilgili hükümlerin uygulanabilmesi bakımından VUK madde 147 uyarınca Kanun'da açıkça düzenlenmeyen bir konudan söz edilemeyeceği düşünülmektedir.

El koyma konusunda başka bir sorun ise, açıkça düzenlenmeyen el koyma yetkisinin sınırlarına da Kanun'da yer verilmemiş olmasıdır. Sulh ceza hâkimi arama ile birlikte el koyma hususunda da karar vermediği takdirde, vergi idaresinin elinde kapsamı oldukça geniş bir yetki bulunmaktadır. Vergi idaresi, işyerindeki incelemesinde lüzum gördüğü binlerce evraka el koyabilir. Bu noktada yükümlünün bir itiraz imkânı bulunmayacaktır.

VUK madde 145/3 uyarınca tutanakların imzalanmaması durumunda defter ve vesikaların alınması hükmü ise, doktrinde adil yargılanma hakkı kapsamında susma hakkının ihlali olarak nitelendirilmektedir (Çavuş, 2006: 301; Uzun Çam, 2017: 200). Söz konusu eleştirilere katılmak mümkündür. Kişiyi kendi aleyhine tespitleri içeren tutanağı imzaya zorlayıp, delil elde etmek için defter ve vesikalara el koyulması, Anayasa madde 38/5'teki "kişilerin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı" kuralına aykırıdır. Bu şekilde defter ve vesikalara el koyulması ise, hâkim kararına dayanmadığı için özel hayatın gizliliğine de müdahale teşkil etmektedir. Kaldı ki söz konusu tutanakların vergi yargılaması esnasındaki delil olarak hukuki değeri de tartışılmaktadır (Karakoç, 2018: 239).

4. AİHS Bakımından Konunun Değerlendirilmesi

Konu, AİHS ve AİHM içtihadı bakımından da değerlendirilecektir. Bu kapsamda öncelikle AİHS kapsamında özel hayatın gizliliği ve AİHM'in bu konudaki içtihadı ele alınacaktır. Sonrasında AİHM'in VUK'taki arama ve el koyma müessesesi hakkındaki

yakın tarihli kararı irdelenecektir. Önceki başlıklar altında yapılan değerlendirmeler ile söz konusu karar arasındaki farklılıklar üzerinde ayrıca durulacaktır.

4.1. AİHS Bakımından Özel Hayatın Gizliliğinin Korunması ve AİHM'in Konuya Bakışı

AİHS madde 8'de, "Özel ve aile hayatına saygı" adı altında yer alan maddenin ilk fıkrasında, "herkesin özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahip olduğu", ikinci fıkrada ise bu hakkın hangi şartlar altında sınırlandırılabilirliği düzenlenmiştir. Anılan fıkra uyarınca müdahalenin, ancak yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda belirtilen sınırlandırma sebepleri kapsamında gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olacağı düzenlenmiştir. AİHS madde 8'de, 1982 Anayasası'ndaki gibi ek güvenceler yer almamaktadır. Ancak AİHM, konu ile ilgili kararlarda, somut olayın özelliklerine göre kişilerin lehine yeterli güvencelerin yer alıp almadığını denetlemektedir.

AİHM, bazı suçlar hakkında kanıt elde edilebilmesi için arama ve el koyma gibi önlemlere başvurulması gerekebileceğini kabul etmekle birlikte, bu konudaki nedenlerin ilgili ve yeterli olmasını, kanunların ve uygulamaların istismara karşı bireylere yeterli ve etkin koruma mekanizmaları sağlamasını aramaktadır (Kilkelly, 2001: 68). Bir hâkim tarafından aramaya karar verilip verilmemiş olması, AİHM tarafından üzerinde durulan önemli bir güvencedir (Yaltı, 2006: 170; AİHM, Stes Colas Est ve Diğerleri- Fransa, Başvuru No: 37971/97, 16.04.2002, par. 49.). Yasal düzenlemeler uyarınca hâkim kararı olmaksızın arama emri verme ve yetkilendirme durumunda ise mahkeme daha ihtiyatlı davranmaktadır. Bununla birlikte arama yapılmasına hâkimin karar vermesi, başlı başına olması gereken bir şart olarak yorumlanmamaktadır (AİHM, Camenzind – İsviçre, Başvuru No: 21353/93, 16.12.1997, par. 42, 43, 45.). AİHM, mahkeme tarafından verilmiş bir arama kararı olmasına rağmen, avukat ofisinde yapılacak aramanın kapsamının oldukça geniş tutulduğuna ve mesleki gizlilik ilkesine gerekli özenin gösterilmediğine işaret etmiş ve yasada yeterli güvencelerin yer almadığına karar vermiştir (AİHM, Niemietz – Almanya, Başvuru No: 13710/88, 16.12.1992, par. 37.).

Bir başka kararda ise, gümrük idaresi yetkililerinin, yükümlünün evinde yurtdışı gelirleri ile ilgili olarak arama yapması ve bazı dokümanlara el koyması üzerine AİHM, hâkim kararının gerekli olmadığı durumda, kanunda yer alan sınırlamalar ve şartların, başvuranın haklarına yapılan müdahale ile meşru amaç arasındaki orantıyı sağlamaktan uzak gevşek ve hukuki boşluklarla dolu olduğuna karar vermiştir (AİHM, Funke - Fransa, Başvuru No: 10828/84, 25.02.1993, par. 56, 57.).

AİHM, Camenzind kararında, hâkim kararına dayanmamakla birlikte, hedeflenen amaçla orantılı bulunduğu İsviçre Federal İdari Ceza Kanunu'ndaki güvenceleri sıralamıştır. Bunlar;

- Aramanın yalnızca bir sınırlı sayıda görevlendirilmiş kıdemli devlet memurunun yazılı emir üzerine bu amaca yönelik olarak eğitilmiş yetkili kişiler tarafından yürütülmesi,

- Yetkililerin tarafsızlıklarını etkileyebilecek şartlar mevcutsa, görevden ayrılmakla yükümlü olmaları,
- Aramanın yalnızca şüphelinin orada saklanması ya da bir suçun işlenmesine neden olan nesnelere veya değerli eşyaların orada bulunması halinde konutlarda ve diğer yerleşim yerlerinde yapılması,
- Pazar günleri, bayram günleri ya da geceleri önemli durumlar veya yakın tehlike söz konusu olmadıkça aramanın yapılmaması,
- Aramanın başında yetkili kişinin kimlik kartını göstermesi, aramanın amacı konusunda bilgilendirmesi ve ilgili kişiyi, yoksa bir akraba veya hane halkından birinin katılmasını istemesi,
- Aramanın amacından uzaklaşmamasını sağlamak üzere bir kamu görevlisinin arama esnasında bulunması,
- Arama ile ilgili raporun katılanların huzurunda derhal hazırlanması, talep durumunda arama emrinin ve kaydın bir kopyasının verilmesi,
- Belge aramasının özel kısıtlamalara tabi tutulması,
- Şüphelilerin her durumda temsil edilme haklarının olması,
- Arama kararı ile ilgili korunmaya değer bir hukuki çıkarı olan herkesin federal mahkemelere şikâyet imkânının olması,
- Kendisi hakkında bir suçlama yapılmasını gerektirebilecek bir durum ortaya çıkmadığında, şüphelinin zararını tazmin imkânının olmasıdır (AİHM, Camenzind – İsviçre, Başvuru No: 21353/93, 16.12.1997, par. 46).

4.2. Erduran ve EM İhracat Dış Tic. A.Ş. Kararı ve AİHM'in VUK'a Bakışı

AİHM, yakın tarihli Erduran ve EM İhracat Dış Tic. A.Ş. kararında, VUK'taki arama müessesesini değerlendirmiştir. Başvurudaki iddialardan biri, arama ve el koyma sebebiyle AİHS madde 8 kapsamındaki haklarının ihlal edilmiş olmasıdır. Başvurucular, defter ve vesikaların ibraz edilmesine rağmen, yeterli gerekçe olmaksızın arama talebinde bulunulduğunu, arama kararının kapsamının geniş tutulduğunu, el konulacak belgelerin belirlenmediğini ileri sürmüşlerdir. Arama ile ilgisi olmayan ancak şirket için önem arz eden birçok belgeye, envanteri çıkarmadan ve mühürlenmeden el konulduğunu, yargılama sırasında da söz konusu belgelere erişemediklerini belirtmişlerdir (Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. v. Turkey, App. No: 25707/05, 28614/06, 20.11.2018, par. 70, 71.).

AİHM, öncelikle VUK ve CMK'da arama ve el koyma ile ilgili ayrıntılı hükümlere işaret etmiştir. Aramaya hâkim tarafından karar verildiğini ve VUK madde 142 uyarınca aramaya dair emareler bulunduğunu vurgulayan AİHM, arama kararının alınmasında makul gerekçelere dayanıldığına işaret etmiştir (Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. v. Turkey, App. No: 25707/05, 28614/06, 20.11.2018, par. 82, 88).

Arama kararının kapsamının sınırlandırılmaması ile ilgili eksikliklerin, başvuran şirketi herhangi bir istismara veya keyfiliğe karşı koruyabilecek yeterli usul güvenceleri ile telafi edilip edilmediğini inceleyen Mahkeme, VUK'ta bazı güvenceleri değerlendirmiştir. Bunlar:

- a) VUK madde 143 uyarınca ele geçirilen öğeleri listeleyen müfredatlı tutanak aramanın sonunda hazırlanmalıdır; bu mümkün değilse, belgeler mühürlenmeli ve mührün fekkinden sonra tutanak düzenlenmelidir.
- b) VUK madde 143 uyarınca vergi idaresi el koyulan belgeleri koruması ve bunlara verilen zararlardan sorumlu olması gerekir.
- c) VUK madde 144 uyarınca inceleme sırasında vergi ile ilgili olmayan belgeler vergi mükellefine geri verilmelidir.
- d) VUK madde 144 uyarınca vergi mükellefinin belgelere erişimi sağlanmalıdır.
- e) VUK madde 144 ve 145 uyarınca alınan defter ve vesikalar üzerinde incelemeler 3 ay içinde yapılmalıdır; bu süre mahkeme kararıyla uzatılabilir.
- f) VUK madde 145 uyarınca inceleme sırasında tutanak düzenlenmeli ve vergi mükellefinin düzenlenen kayıtlara itirazlarını bildirme olasılığı olmalıdır.

VUK madde 147 uyarınca VUK'ta hüküm bulunmayan haller için o dönem yürürlükte bulunan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'na atıf yapılmasına dikkat çeken mahkeme, arama esnasında temsil edilmeye ilişkin hükme özellikle işaret etmiştir (Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. v. Turkey, App. No: 25707/05, 28614/06, 20.11.2018, par. 90, 92).

AİHM, söz konusu güvencelere değindikten sonra, başvuru sahiplerinin denetim işlemleri esnasında ele geçirilen belgelerin içeriğinin öğrenilmesi amacıyla hiçbir adım atmadığını, başvuru yapmadığını, tutanak imzalamak suretiyle geri alınmasını sağlamadığını belirtmiştir. Şirketin itirazlarının vergi mahkemesi tarafından incelendiğini belirten AİHM, Kanun'daki güvencelerin suistimal ve keyfiliğe karşı güvenceli olduğuna karar vermiştir (Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. v. Turkey, App. No: 25707/05, 28614/06, 20.11.2018, par. 95-97).

4.3. Kararın Değerlendirilmesi

AİHM, 1982 Anayasası kapsamında yapılan eleştirilere rağmen, farklı şekilde konuyu değerlendirmiştir. Söz konusu farklılığın nedenleri üzerinde durulması gerekmektedir.

Vergi hukukundaki arama ve el koyma müesseseleri hakkında 1982 Anayasası kapsamında yapılan eleştiriler, el koyma yetkisi üzerinde yoğunlaşmıştır. AİHM'den farklı şekilde konunun değerlendirilmesinin en önemli sebeplerinden biri, 1982 Anayasası madde 20 ve 21'de ek güvenceler bulunmasına rağmen, AİHS madde 8'de bulunmamasıdır. Bununla birlikte, AİHM'in önceki içtihatları ve karardaki bazı tespitler dikkate alındığında, Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. kararı ile ilgili olarak bazı soru işaretleri de bulunmaktadır.

Öncelikle, Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. kararının 88. paragrafında sulh ceza hâkimi tarafından verilen arama ve el koyma kararından söz edilse de, 17. paragrafta aktarıldığı üzere Şişli Sulh Ceza Hâkimliği arama yapılmasına karar vermiş ancak el koyma konusunda karar vermemiştir. Bu durumda, AİHM'in bahsettiği şekilde bir arama el koyma kararı değil, sadece arama kararı söz konusudur. Bu durumda,

AİHM'in konu ile ilgili güvence olarak nitelediği düzenlemeler üzerinde tekrar düşünmek gerekmektedir.

Kararda özellikle başvuru sahiplerinin el koyulan evrakların iadesi için bir girişimde bulunmadıkları vurgulanmaktadır. Ancak bu konuda VUK'ta işletilebilecek bir yol bulunmamaktadır. Oysaki CMK uyarınca yapılacak bir el koyma hâkim kararına dayandığı gibi, tarafların itiraz hakları da söz konusudur. AİHM kararına konu olayda, tesis edilen tarh ve cezalara karşı vergi mahkemesi nezdinde dava açılmışsa da, yargılama yükümlünün lehine sonuçlanmadığı gibi, CMK'daki gibi arama ve el koymaya karşı itiraz imkânı vergi yargısında bulunmamaktadır. Bu sebeple CMK'ya yapılan atıf, bu konuda güvence olarak düşünülmemelidir.

VUK'ta, madde 144/2'deki vergi ile ilgisi olmayan şahsi evrakların vergi idaresi tarafından iadesi ve madde 145/5'teki tutanakların imzalanması durumunda defter ve vesikaların geri alınmasına ilişkin hükümler dışında, iadeyi sağlayacak bir yol yoktur. El koymaya karar verme yetkisine sahip vergi idaresinin, iade edileceklerin belirlenmesi konusunda da yetkili kılınmış olması, bir güvence olarak düşünülmemelidir. Oysa Camenzind kararında AİHM, özellikle mahkeme kararına dayanmayan arama ve el koyma kararına karşı itiraz hakkını önemli güvenceler arasında nitelemiştir. VUK madde 145/5 ile ilgili olarak ise, defter ve vesikalara el koyma tehdidi ile aleyhe tespitlerin yer aldığı tutanağı imzaya zorlamak, kendi kendini suçlamama hakkına aykırılık oluşturmaktadır. Nitekim AİHM de, para cezası uygulamak suretiyle kişinin kendi hakkında mali bilgi ve belge istenmesini AİHS madde 6'da düzenlenen adil yargılanma hakkı kapsamında kişinin kendini suçlamama hakkına aykırı bulmuştur (AİHS, J.B. – İsviçre, Başvuru No: 31827/96, 03.05.2001, par. 63 vd).

Bunun dışında, VUK'ta arama esnasında incelenmesinde lüzum görülen sayısız evraka toplu olarak el konulması mümkün olup, Kanun'da bunu sınırlandıran bir düzenleme bulunmamaktadır. AİHM, arama sonucu bulunan sayıca fazla birçok belgeye toplu olarak el koyulmasını AİHS'e aykırı bulmaktadır (Üzeltürk, 2004: 134; Tezcan, 2010: 76; AİHS, Mialhe - Francsa, Başvuru No: 12661/87, 02.2.1993, par. 38, 39). Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. kararında başvuru sahipleri tarafından da bu husus dile getirilmesine rağmen AİHM, bahsedilen kararlarda belirtilen hususların tam tersi yönünde karar vermiştir. Bu durumda, Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. kararında bahsedilen güvencelerin 1982 Anayasası madde 20/2 ve 21'e uygun olduğundan söz etmek mümkün değildir.

5. Sonuç

VUK'taki arama müessesesi, 1982 Anayasası madde 20/2 ve 21'deki ek güvenceleri içermektedir. Ancak arama kapsamındaki el koyma müessesesi söz konusu güvenceleri ihtiva etmediği için eleştirilmiş ve özel hayatın gizliliği ile konut dokunulmazlığını ihlal ettiği sonucuna varılmıştır. Bunun sebebi, arama kararının icrası ve el koyma aşamalarında, vergi kaçakçılığı suçu dışında vergi kaybının telafisi amacının da güdülmesidir. Kanun koyucunun bu sebeple, el koyma ile ilgili olarak Anayasa ve

genel kanun olarak nitelenen CMK'daki ek güvenceleri VUK bakımından öngörmediği düşünülmektedir. Zira el konulacakların hâkim kararı ile sınırlandırılması veya hâkim kararı ile iadesi, vergi incelemesini sonuçsuz bırakabilecektir.

Bununla birlikte, arama ve el koyma sonrasında VUK madde 359'daki fiillerden biriyle vergi ziyana sebebiyet verildiğinin anlaşılması durumunda, vergi idaresinin inceleme sonucunda vergi ve ceza tesis etmesi demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olup aksini savunmak mümkün değildir. Ancak herhangi bir kanunda el koyma mahiyetinde bir yetki söz konusu ise, 1982 Anayasası uyarınca hangi güvencelere yer verilmesi gerektiği sabittir.

Bu durumda, VUK madde 143'te ve devamı maddelerde yer alan el koyma yetkisi hâkim kararına veya inceleme elemanının hiyerarşik amirinin yazılı emrine bağlı kılınmalıdır. Devamında ise Anayasa madde 20/2 ve 21'e paralel olarak "yetkili merciin kararının yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulması, hâkimin kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklaması; aksi halde, el koymanın kendiliğinden kalkacağı" yönünde VUK madde 143'e fıkra eklenmelidir. Bunun dışında, el koyma ile ilgili olarak CMK madde 127'ye atıf yapılması da benzer sonucu doğuracaktır. Her iki halde de yükümlüler el koyma kararına itiraz ve el konuların iadesini talep etmeleri mümkün olacağı için VUK madde 144/2'deki düzenlemeye de ihtiyaç kalmayacaktır. Tutanağı imzalamaya zorlamaya yönelik VUK madde 145/3'un ikinci cümlesi, 145/4 ve 5'teki düzenlemelerin ise Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir. Zira kaçakçılık suçu ile etkili şekilde mücadele edilebilmesi, yükümlünün tutanağı imzalamasına bağlı değildir. Anılan fıkraların yerine, el konulan belgelerin vergi suçu raporu ile birlikte gecikmeksizin Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilmesi yönünde fıkra eklenmelidir.

Kaynakça

- Akdemir, T. & Baş, E. (2014). "Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 314, 126-136.
- Çavuş, A. (2006). "Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Furtun, İ., H. (2010). "Türk Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları", *Türk Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, (Ed.) Öztürk, B. ve Başaran Yavaşlar, F., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 299-312.
- Gözler, K. (2012). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, 12. Baskıdan Tıpkı Ek Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.

- İnceoğlu, S. (2013). "Hak ve Özgürlükleri Sınırlama ve Güvence Rejimi", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*, (Ed.) İnceoğlu, S., Beta Yayınevi, İstanbul, 23-33.
- Kaneti, S. (1986/1987). *Vergi Hukuku*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- Karakoç, Y. (2018). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kaşıkcı, M. (2007). *Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi*, Ethemler Yayıncılık, İstanbul.
- Kilkelly, U. (2001). *Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı*, Avrupa Konseyi İnsan Hakları Genel Müdürlüğü Yayınları, Almanya.
- Nas, A. (2011). "Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme", *Vergi Sorunları Dergisi*, 273, www.vergisorunlari.com.tr, (17.05.2020).
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2019). *Vergi Hukuku*, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncü, K. (2019). *Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özbudun, E. (1977). "Anayasa Hukuku Bakımından Özel Haberleşmenin Gizliliği", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ellinci Yıl Armağanı*, Sevinç Matbaası, Ankara, s. 265-294.
- Özbudun, E. (2013). *Türk Anayasa Hukuku*, 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Öztürk, B., Tezcan, D., Erdem, M., R., Sırma Gezer, Ö., Saygılar Kırıt, Y., F., Alan Akcan, E., Tütüncü, E., E., Özaydın, Ö., Altınok Villemin, D. ve Tok, M., C. (2019). *Ana Hatlarıyla Ceza Muhakemesi Hukuku*, 6. Baskı, (Ed.) Öztürk, B., Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Pınar, B. & Taylar, Y. (2013). "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", *Ceza Hukuku Dergisi*, 8(21), 139-180, <https://jurix.com.tr/article/3053#>, (17.05.2020).
- Saban, N. (2004). "Bir Yaşam / İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri". 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Ankara.
- Sağlam, F. (1982). *Temel Hakların Sınırlanması ve Özü*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Şen, E. ve Eryıldız, S. (2017). *Elkoyma*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Taşdelen, A. (2003). "Vergisel Arama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), 159-191.
- Tezcan, D. (2010). "Kamu Denetiminin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nden Kaynaklanan Sınırları", *Türk Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, (Ed.) Öztürk, B. & Başaran Yavaşlar, F., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 65-77.

Öncü, K. (2020). "Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası'na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı", *International Journal of Public Finance*, 5(1), 81-100.

Tosun, A., N. & Özden, E. (2014). "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği", *Maliye Dergisi*, 166, 286 – 298.

Uzun Çam, M. "Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El koyma Yetkisi", *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(4), 177-206.

Üzeltürk, S. (2004). *1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı*, Beta Basım A.Ş., İstanbul.

Yerci, C. (2009); "Aramalı Vergi İncelemesi". *Vergi Sorunları Dergisi*, 250, www.vergisorunlari.com.tr, (17.05.2020).

Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.



Norveç Varlık Fonu Üzerine Bir İnceleme*

An Analysis on Norwegian Wealth Fund

Hüseyin Burak Özgül¹

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 27.05.2020

Revised : 27.06.2020

Accepted : 06.07.2020

Available : 24.07.2020

iThenticate similarity
score: 6%

JEL classification:

F30, G23, G38

Keywords:

Sovereign Wealth
Funds, The
Government Pension
Fund-Global,
Norwegian Wealth
Fund, The Government
Petroleum Fund of
Norway

ABSTRACT

Sovereign wealth funds that emerged in the mid-twentieth century and of which numbers have largely grown since then have become an important issue at the heart of discussions today. Although initially based on commodities such as oil and gas, there are many sovereign wealth funds based on budget, current account surplus, and privatization revenues recently. Sovereign wealth funds based on commodities, however, compose the majority. The Norwegian Wealth Fund has the largest value of assets and is the most known of those. Norway's adventure of sovereign wealth funds began in 1969 with the discovery and processing of oil within the continental shelf. Then, the use of excess revenue from oil was discussed for many years. After these discussions, the Norwegian Wealth Fund was established in 1990 with the name of the Government Petroleum Fund to utilize the income surpluses. The fund, renamed as the Government Pension Fund Global in 2006, has become the largest sovereign wealth fund of all as well as the commodity-based ones today. In this study, the Norwegian Wealth Fund has been analyzed in terms of fund mechanism and organizational structure to provide an insight for Turkey Wealth Fund which is established in 2016 and considered a new Wealth Fund in the world. Particularly good governance, transparency, implementation of a fiscal rule, and a dynamic structure of governance are the main factors behind the development of the fund.

Cite this article as: Özgül, H. B. (2020). "Norveç Varlık Fonu Üzerine Bir İnceleme", *International Journal of Public Finance*, 5(1), 101-126.

* Bu çalışma, yazarın 2019 yılında Antalya'da düzenlenen 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda sunduğu "Varlık Fonları: Norveç Örneği" başlıklı bildirisinin düzenlenmiş ve genişletilmiş halidir.

¹ Res. Assist., İstanbul University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-0620-2493, burak.ozgul@istanbul.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 27.05.2020

Düzeltilme : 27.06.2020

Kabul : 06.07.2020

Yayın : 24.07.2020

iThenticate benzerlik oranı: %6

JEL Kodu:

F30, G23, G38

Anahtar Kelimeler:

Varlık Fonları, Norveç Devlet Emeklilik Fonu, Norveç Varlık Fonu, Norveç Devlet Petrol Fonu

Ö Z E T

20. yüzyılın ortalarında ortaya çıkan ve sayıları bu süreçten sonra giderek artan ulusal varlık fonları, günümüzde tartışmaların merkezinde yer alan önemli bir konu haline gelmiştir. Başlangıçta kaynakları petrol ve gaz gibi bir emtiaya dayanmış olsa da günümüzde bütçe, cari işlemler fazlası ve özelleştirme gelirlerine dayanan birçok ulusal varlık fonu bulunmaktadır. Ancak yine de emtiaya dayanan ulusal varlık fonları çoğunluğu oluşturmaktadır. Bunlardan en büyük varlık değerine sahip olan ve en çok tanınanı Norveç Varlık Fonu'dur. Norveç'in ulusal varlık fonu macerası 1969 yılında ülkenin kıta sahanlığı içinde petrolün keşfedilip işlenmesiyle başlamaktadır. Bunun ardından oluşan gelir fazlasının nasıl değerlendirileceği sorusu uzunca yıllar tartışılmıştır. Bu tartışmalarla birlikte söz konusu gelir fazlasını değerlendirmek amacıyla 1990 yılında Devlet Petrol Fonu adıyla bir ulusal varlık fonu kurulmuştur. 2006 yılında Devlet Emeklilik Fonu Global olarak yeniden adlandırılan Fon günümüzde emtia kaynaklı fonların yanı sıra tüm ulusal varlık fonları arasında en büyük varlık değerine sahip olan bir fon haline gelmiştir. Bu çalışmada 2016 yılında ülkemizde kurulan ve yeni bir ulusal varlık fonu olarak kabul edilen Türkiye Varlık Fonu'na örnek bir model oluşturabilmesi açısından Norveç Varlık Fonu, işleyiş ve organizasyon yapısı yönünden incelenmiştir. Özellikle iyi yönetim, şeffaflık, mali kural uygulaması ve dinamik yönetim yapısı Fonun çarpıcı gelişiminde ön plana çıkan başlıca etkenler olarak dikkat çekmektedir.

1. Giriş

Ulusal Varlık Fonu" (Sovereign Wealth Fund) terimi ilk olarak Andrew Rozanov tarafından 2005 yılında kullanılmıştır. Rozanov bir ülkenin makroekonomisinin, ticaret koşullarının ve bütçe dengesinin iyileştirilmesi ve harcama kısıtlama politikalarının uygulanmasıyla, o ülkede bütçe fazlası ve dış ticaret rezerv fazlalarının biriktiğini belirtmiştir. Bu sebepten söz konusu fazlalıkları yönetmek için yatırım kurumlarının kurulduğunu ve bu kurumlara Ulusal Varlık Fonları adı verilebileceğini ifade etmiştir (Ping & Chao, 2009: 2).

Ulusal varlık fonlarının 3 temel özelliği bulunmaktadır. Bunlardan ilki devletlerin kontrolüne ve mülkiyetine dayanmasıdır. İkinci özelliği ise ağırlıklı olarak yurtdışına yatırım yapmasıdır. Son özelliği ise genelde makroekonomik amaçları gerçekleştirmek için uzun vadeli amaçlar doğrultusunda kurulmasıdır. Söz konusu makroekonomik amaçlardan birisi istikrar ve nesiller arası refahın sağlanmasıdır (IWG, 2008: 27). Bu amaçların yanında bir ülkenin altyapı projelerinin finansmanının sağlanması ve potansiyel üretiminin artırılması yoluyla o ülkede kalkınmayı sağlamak için kurulmuş olan ve yatırımlarını iç piyasaya yönelten ulusal varlık fonları da bulunmaktadır (Al-Hassan vd., 2013: 5).

Ulusal Varlık fonlarının varlıkları, ödemeler dengesini sağlamak amacıyla oluşturulan Merkez Bankası rezervlerinden farklıdır. Ayrıca diğer kurum, kuruluş veya fonlarla karıştırılmamalıdır (IWG, 2008: 27). Merkez bankalarının döviz kurundaki dalgalanmaları gidermek için belirli bir miktarda döviz likiditesi bulundurması ve bu

sebepten rezervlerinin önemli bir kısmını tahvillerde tutması gerekir (Demarolle, 2009: 6). Ulusal varlık fonları ise tahvil ve hisse senedinin yanı sıra, hedge fonlar ve özel sermayeli fonlar gibi yüksek riskli varlıkları içeren çeşitlendirilmiş bir yatırım portföyüne sahiptir (Ping & Chao, 2009: 6).

Her ne kadar isimlerinde emeklilik fonu geçse de ulusal varlık fonu sınıflandırmalarına giren fonlar emeklilik fonlarından da ayrılmaktadır. Ulusal varlık fonlarının çoğunlukla döviz rezervleri ve ihracat gelirleriyle finanse edilmesine karşılık özellikle kamu emeklilik fonları toplumdaki üyelerin katkılarını barındıran sosyal güvenlik gelirleriyle finanse edilmektedir (Ping & Chao, 2009: 6). Emeklilik fonlarının gelecekte geri ödeme yükümlülükleri bulunurken, ulusal varlık fonlarının böyle bir yükümlülüğü yoktur (Csoma, 2015: 271).

Ulusal varlık fonlarının finansman kaynakları, yatırım stratejileri, örgütlenme biçimleri, amaçları, coğrafi konumları gibi birçok açıdan sınıflandırması mümkündür. Bunların arasından finansman kaynakları açısından sınıflandırma ile amaçları açısından sınıflandırma daha fazla kullanılmaktadır. Finansman kaynakları açısından sınıflandırmaya göre ulusal varlık fonları emtia (commodity) ve emtia dışı (non-commodity) kaynaklı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Keller, 2008: 337). Emtia kaynaklı ulusal varlık fonları genellikle petrol, doğal gaz, bakır, fosfat, elmas gibi yenilenemeyen doğal kaynaklardan elde edilen gelirlerle kurulmaktayken; emtia dışı kaynağı olan ulusal varlık fonları bütçe fazlası, cari işlemler fazlası ile özelleştirme gelirleri gibi kaynaklar vasıtasıyla kurulmaktadır (Özgül, 2018: 27). Bu kapsamda Birleşik Arap Emirlikleri, Kuveyt, Katar gibi körfez ülkeleri ile Norveç ve Rusya Federasyonu petrol ihracatı sonucu oluşan gelirlerle; Şili, Botswana, Kiribati gibi ülkeler bakır, elmas, fosfat gibi doğal kaynak gelirleriyle; Fransa, Avustralya, Yeni Zelanda gibi ülkeler sosyal güvenlik primleriyle; Singapur, Güney Kore ve Çin Halk Cumhuriyeti gibi ülkeler ise ihracat kaynaklı cari işlemler fazlası, döviz rezervleri, özelleştirme ve tasarruf politikalarıyla elde ettiği gelirlerle fonlarını kurmuşlardır (Yalçiner ve Sürekli, 2015: 3).

Amaçları açısından sınıflandırmaya göre ulusal varlık fonları; İstikrar Fonları, Tasarruf Fonları, Rezerv Yatırım Fonları, Kalkınma Fonları ve Emeklilik Rezerv Fonları olmak üzere beşe ayrılmaktadır². İstikrar Fonları; ekonomiyi finansal dalgalanmalar ve dış şoklardan korumak için, Tasarruf Fonları; servetin nesiller arası dağılımını sağlamak için, Rezerv Yatırım Fonları; rezerv fazlalarını yüksek getirili araçlarda değerlendirmek için, Kalkınma Fonları; altyapı yatırımlarının finansmanını sağlamak ve üretimi artırmak için, Emeklilik Rezerv Fonları ise gelecekteki emeklilik ödemelerine kaynak oluşturmak için kurulmaktadır (Al-Hassan vd.,2013: 5-6).

Ulusal varlık fonları 21. yüzyıldan itibaren dünyada önemli bir finansal konu olarak ortaya çıksa ve adlandırılrsa da bu fonların tarihi daha eskilere dayanmaktadır. Literatür incelendiğinde IMF'in tanımlarına uyan ilk çağdaş ulusal varlık fonunun; petrol geliri fazlalarını yönetmek için 1953 yılında Kuveyt'te kurulan fon olduğu belirtilmektedir (Alhashel, 2015: 2).

² Bu sınıflandırma çeşitli yayınlarda ikili, üçlü ve dörtlü olarak gösterilebilmektedir (Özgül, 2018: 28).

1950'li yıllarda sayıları çok az olan ulusal varlık fonlarının, 90'lı yılların sonundan itibaren sayılarında büyük bir artış olmuş ve söz konusu fonlar bütün dünyaya yayılmıştır. Bu artışın ana nedenleri olarak 1970'li yıllardaki petrol krizinden sonra büyük petrol ihracatçısı ülkelerin petrol kaynaklarının tükenmesi endişesiyle ulusal varlık fonlarına yönelmesi (Sun vd., 2014: 655) ve 1997-1998 yıllarında meydana gelen Asya Krizi'nden sonra Doğu Asya Ülkeleri'nin yeni yatırım araçları aramaya yönelerek ulusal varlık fonlarına başvurması gösterilebilir (Aykın, 2011: 9).

İlk olarak 2005 yılındaki adlandırılmalarının ardından ulusal varlık fonlarının kavramsal bütünlüğünü ve sınırlarını tanımlayan birçok çalışma ortaya çıkmıştır. Söz konusu çalışmalarda genellikle varlık fonlarının finansal sisteme etkisi ile şeffaflık sorunları irdelenmiştir (Johnson, 2007; Truman, 2007; Beck & Fidora, 2008; Aizenman & Glick, 2009; Balin, 2009). 2007-2008 yılları ulusal varlık fonlarının uluslararası düzeyde güvenlik sorunlarının tartışıldığı yıllar olmuş, hükümetler ulusal varlık fonlarına karşı kısıtlama önlemleri almış ve IMF, OECD, IWG (Uluslararası Varlık Fonu Çalışma Grubu) gibi küresel grupların yardımı ile Santiago İlkeleri olarak adlandırılan bir dizi önlemler oluşturulmuştur (IFSWF, 2020). Bu güvenlik önlemlerinin oluşturulmasından sonraki yıllarda yapılan çalışmalar ulusal ve uluslararası güvenlik sorunlarından ziyade mevcut ulusal varlık fonlarının nasıl yönetildiği, nasıl en iyi şekilde yönetilebileceği ve yatırım stratejilerinin nasıl olması gerektiği gibi konular üzerine yoğunlaşmıştır (Truman, 2009; Jen, 2009; Truman, 2010; Balding, 2011; Kunzel vd., 2011; Bernstein vd., 2013; Clark vd., 2013; Al-Hassan vd., 2013; Alhashel, 2015).

Türkiye'de bir varlık fonu kurulmadan önce yapılan ilk çalışmalar, uluslararası alanda olduğu gibi ulusal varlık fonlarının şeffaflığı, düzenlenmesi ve sermaye piyasalarına etkileri üzerine yapılmış daha sonraki çalışmalarda ulusal varlık fonlarının Türkiye açısından uygulanabilirliği tartışılmıştır (Akbulak & Akbulak, 2008; Hacıhasanoğlu & Soytaş, 2010; Şanlı, 2010; Aykın, 2011; Dedekoca, 2012; Bayar & Yıldırım, 2013; Yalçın & Sürekli, 2015).

Bu çalışmaların ardından 26.08.2016 tarihinde Resmî Gazetede yürürlüğe giren 6741 sayılı kanunla Türkiye Varlık Fonu (TVF) kurulmuştur. Fonun kuruluş amacı kamu varlıklarında değer artışı sağlayarak ekonomik büyümeye katkıda bulunmak, sermaye piyasalarının derinleşmesini sağlamak, stratejik önemdeki sektörleri geliştirmek ve ülkedeki yatırımları artırmaktır (TVF Faaliyet Raporu, 2017: 8). TVF'nin kuruluşunun ardından yapılan çalışmalar hem dünyadaki ulusal varlık fonu örneklerini hem Türkiye Varlık Fonu'nu incelemeye yönelmiştir (Karagöl & Koç, 2016; Kayıran, 2016; Yazıcı, 2017; Konukman & Şimşek, 2017; Yereli & Yaman, 2017; Karagenç, 2017; Selçuk & Savaşan, 2017; Akyol & Hayaloğlu, 2017; Nas, 2017; Uysal Şahin, 2017; Güçlü, 2018). Bunların yanında Türkiye Varlık Fonu'na yön göstermesi açısından Çin Halk Cumhuriyeti, Singapur gibi ülkelerin fonlarını inceleyen yayınlar da bulunmaktadır (Şimşek, 2017; Durdu, 2018).

Dünya ülkeleri arasında uygulama örnekleri incelendiğinde varlık değeri ve şeffaflık açısından en ön sırada gösterilen ve dünyanın en büyük ulusal varlık fonu olan Norveç Varlık Fonu'nun, Türkiye Varlık Fonu için iyi bir uygulama örneği olabileceği düşünülmektedir. Bu nedenle çalışmada, Türkiye Varlık Fonu'nun kuruluş amacına

uygun olarak, fonun organizasyonu ve işleyişine katkı sağlayacağı düşünülen Norveç Varlık Fonu, organizasyon yapısı, dünyadaki ulusal varlık fonları içindeki konumu ve yatırım stratejileri açısından, kurulduğu ilk yıldan günümüze detaylı bir şekilde incelenecektir.

2. Dünyada Ulusal Varlık Fonları

Günümüzde 57 ülkede toplam 91 ulusal varlık fonu bulunmaktadır. Söz konusu fonların 13'ü ABD yönetiminde, 7 tanesi Çin Halk Cumhuriyeti yönetiminde, 4 tanesi Birleşik Arap Emirlikleri yönetimindedir. Birçok ülkede birden fazla ulusal varlık fonu bulunsa da Tablo 1'den de görülebileceği üzere en büyük varlık değerine sahip ulusal varlık fonu Norveç Varlık Fonu'dur (SWFI Institute, 2020a).

Tablo 1. Dünyadaki En Büyük 15 Ulusal Varlık Fonu (2020)

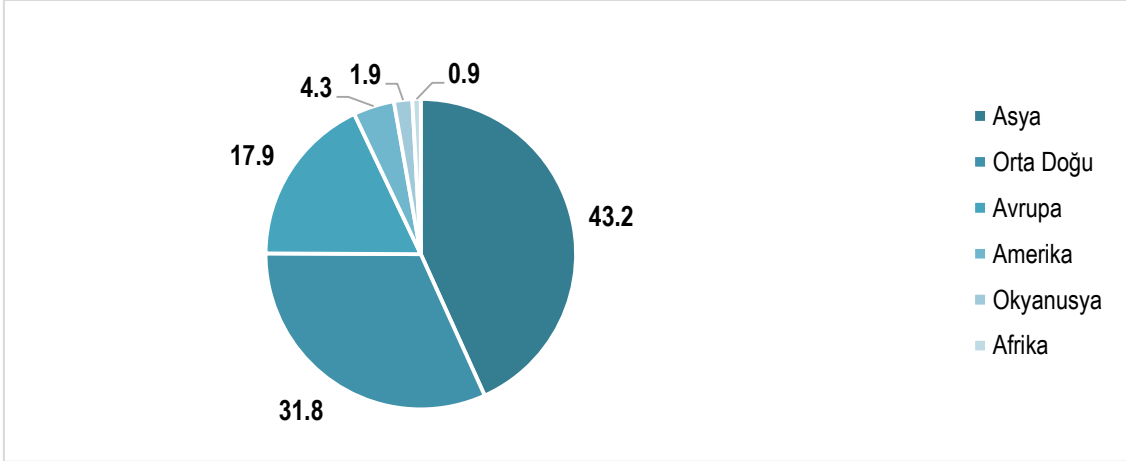
	Fon Adı	Ülke	Toplam Değer (\$)
1	Norway Government Pension Fund Global	Norveç	1.186.670.000.000
2	China Investment Corporation	Çin Halk Cumhuriyeti	940.604.000.000
3	Abu Dhabi Investment Authority	Birleşik Arap Emirlikleri	579.621.120.000
4	Kuwait Investment Authority	Kuveyt	533.650.000.000
5	Hong Kong Monetary Authority Investment Portfolio	Çin Halk Cumhuriyeti	528.054.000.000
6	GIC Private Limited	Singapur	440.000.000.000
7	SAFE Investment Company	Çin Halk Cumhuriyeti	417.844.700.460
8	Temasek Holdings	Singapur	375.383.000.000
9	National Council for Social Security Fund	Çin Halk Cumhuriyeti	324.996.000.000
10	Public Investment Fund	Suudi Arabistan	320.000.000.000
11	Qatar Investment Authority	Katar	295.200.000.000
12	Investment Corporation of Dubai	Suudi Arabistan	239.379.000.000
13	Mubadala Investment Company	Birleşik Arap Emirlikleri	232.137.000.000
14	Turkey Wealth Fund	Türkiye	222.151.000.000
15	National Welfare Fund	Rusya	165.380.000.000

Kaynak: SWFI Institute, <https://www.swfinstitute.org/sovereign-wealth-fund-rankings/> (Erişim Tarihi: 18.05.2020)

Ulusal varlık fonlarının toplam varlık değeri 2020 yılında yaklaşık 8,189 trilyon dolardır. Bölgesel olarak incelendiğinde Afrika, Avrupa ve Orta Doğu'da 11'er ülkede, Asya'da 10 ülkede, Amerika'da 9 ülkede, Okyanusya'da ise 5 ülkede ulusal varlık fonu bulunmaktadır. Ancak Şekil 1'den de görülebileceği üzere varlık değeri bakımından Asya ve Ortadoğu'da bulunan ulusal varlık fonlarının toplam değere oranı %75.1'dir. Bir

diğer ifadeyle 2 bölgedeki 21 ülkenin ulusal varlık fonlarının yarattığı değer toplam değerın 3/4'ünü oluşturmaktadır.

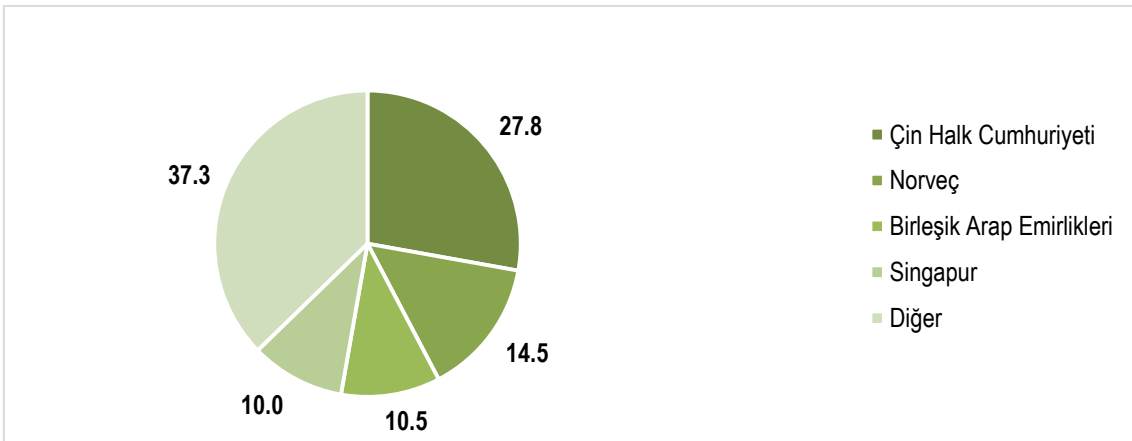
Şekil 1. Ulusal Varlık Fonlarının Bölgesel Dağılımı (Toplam Değer Bakımından %)



Kaynak: SWFI Institute, <https://www.swfinstitute.org/sovereign-wealth-fund-rankings/> (Erişim Tarihi: 18.05.2020)

Bu dağılım ülkeler açısından incelendiğinde en büyük varlık değerine sahip olan dört ülkenin toplam değerın %62.7'sini oluşturduğu görülmektedir (Şekil 2). Ancak Çin Halk Cumhuriyeti yönetiminde 7, Birleşik Arap Emirlikleri'nde 4, Singapur'da 2 varlık fonu olmasına karşılık Norveç, tek ulusal varlık fonu ile toplam değerın %14.5'ini sağlamaktadır.

Şekil 2. Ulusal Varlık Fonlarının Ükelere Göre Dağılımı (Toplam Değer Bakımından %)



Kaynak: SWFI Institute, <https://www.swfinstitute.org/sovereign-wealth-fund-rankings/> (Erişim Tarihi: 18.05.2020)

3. Norveç Devlet Emeklilik Fonu Global (GPF)

Ulusal Varlık Fonu Enstitüsü (SWFI) verilerine göre 2020 yılı itibariyle 1.1 trilyondan yüksek varlık değeri olan Government Pension Fund Global (GPF) dünyanın en büyük ulusal varlık fonudur. Söz konusu Fon, dünyada yaygın olarak şeffaf ve iyi yönetilen bir fon olarak tanımlanmakta, etik ve sosyal açıdan sorumlu yatırım girişimlerinin ön saflarında yer almaktadır (Clark & Monk, 2010: 14).

3.1. Tarihsel Gelişim

Norveç Varlık Fonu, ülke içindeki petrol kaynaklarının çıkarılmasıyla doğrudan bağlantılıdır. Norveç'te petrol ilk olarak 1969 yılında Kuzey Denizi'nde keşfedilmiş ve iki yıl sonra işlenmeye başlanmıştır. 1990'lara gelindiğinde petrolün üretiminden önemli bir miktarda gelir birikmiştir³. Norveç Hükümeti giderek artan petrol gelirlerinin uzun vadeli yönetimini desteklemek için bir araç olarak Devlet Petrol Fonu'nu (Government Petroleum Fund) kurmuştur. Söz konusu Fon; Norveç Parlamentosu tarafından 1990 yılında Devlet Petrol Fonu Yasası'nın (Government Petroleum Fund Law) kabul edilmesiyle kurulmuştur (Backer, 2009: 132)⁴.

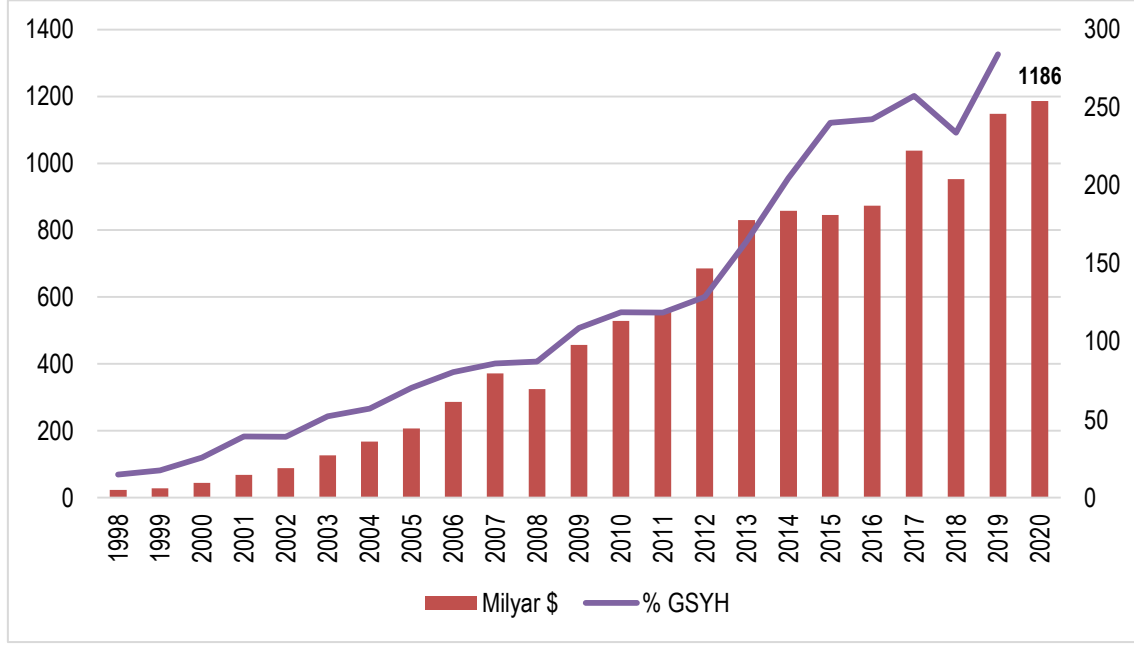
Fonun kurulmasındaki en önemli sebeplerden biri merkezi yönetim bütçesi içindeki petrol gelirlerinin nasıl kullanıldığının daha belirgin hale getirilmesidir. Özellikle petrol gelirlerindeki dalgalanmalardan dolayı kamu finansmanında uzun vadede oluşabilecek zorluklarla başa çıkmak için söz konusu gelirlerin bir fonda toplanarak değerlendirilmesi amaçlanmıştır (Norges Bank, 1998: 4). Uzun Vadeli Programlar ve birçok raporda ülkenin asıl zenginlik kaynağının beşerî sermaye olduğu belirtilerek gelecek dönemlerle ilgili projeksiyonlar yapılmıştır. Bu raporlarda petrol gelirlerinin zamanla tükeneceği ve gelecekteki emeklilik ödemelerini karşılayamayacağı öngörülmüştür (Scancke, 2003: 316-318). Bu vasıta ile gelecek yıllardaki nüfus artışının bir sonucu olarak oluşabilecek sosyal güvenlik harcamalarını finanse etmek ve gelecek

³ Petrolün bulunmasından sonraki ilk yıllarda hükümet için muazzam bir gelir kaynağı meydana gelmiştir. Söz konusu kaynağın gelecekte kullanılması için mevzuat çalışmaları yürütülürken elde edilen gelirin büyük bir kısmı harcanmıştır. Bu harcamaların bir kısmı yol, köprü, ücretsiz sağlık ve yükseköğretim gibi alanlara harcansa da yapılan diğer harcamalar uzun vadeli büyüme için daha az yararlı olmuştur. Örneğin gemi inşası gibi ölmekte olan sektörler harcamalar yapılmış, yeni girişimlere yönelik fonlar etkin kullanılmamıştır. Hükümetin petrol gelirlerini bu şekilde harcaması 1980'lerin sonunda petrol fiyatları düştüğünde kamu ve özel sektör finansmanında sıkıntılar meydana getirmiştir. 1985'te yaklaşık 11.2 milyar dolar (Norveç'in GSYH'sinin yaklaşık %20'si) olan petrol gelirleri 1988'de 2.4 milyar dolara düşmüştür. Bunun sonucunda kamu harcamaları azaltılmış, krediler sıkılaştırılmış akabinde bu durum vatandaşlar tarafından bir iflas dalgası getirerek birçok bankanın batmasına sebebiyet vermiştir. Hollanda Hastalığı olarak da adlandırılan ani zenginleşmenin ülkenin ekonomisi üzerindeki olumsuz etkisini engellemek için ülkede varlık fonu kurulması fikri benimsenmiştir (Bernstein vd., 2013: 222-223).

⁴ Petrol fonu oluşturma fikri ilk olarak 1983 yılında Tempo Komitesi tarafından ortaya atılmış daha sonra Norveç hükümeti tarafından 1986 yılının bahar aylarında yayınlanan Uzun Vadeli Programda desteklenmiştir (Norwegian Ministry of Finance, 2013: 7).

kuşaklara fayda sağlamak için uzun vadeli bir zenginlik kaynağının oluşturulması hedeflenmiştir (Legislative Council Secretariat, 2014: 1).

Grafik 1. Norveç Devlet Emeklilik Fonu-Global'in Gelişimi (1998-2020)



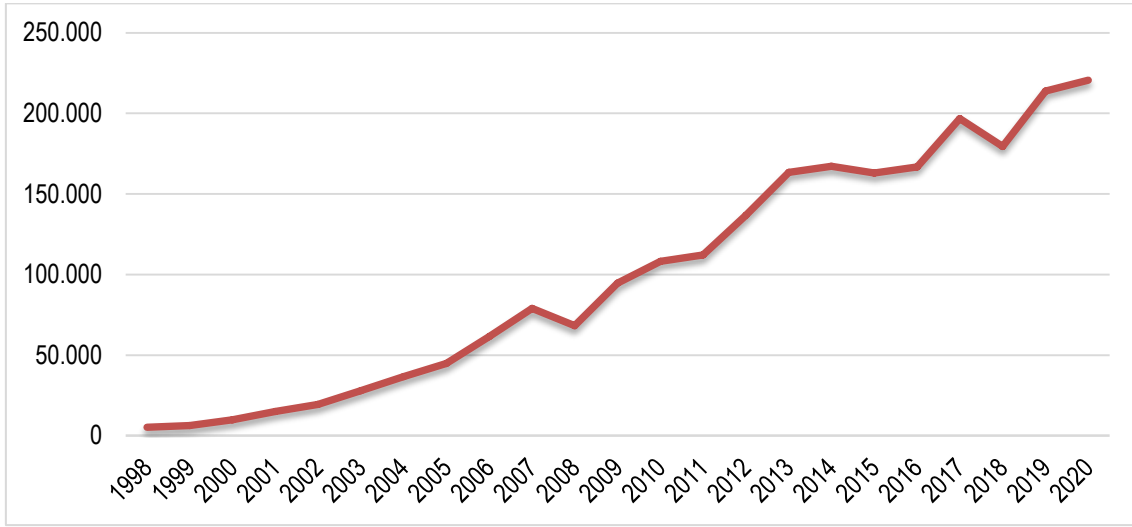
Kaynak: Norges Bank, <https://www.nbim.no/>, Statistics Norway, <https://www.ssb.no/en> (Erişim Tarihi: 18.05.2020)

Fonun kurulduğu yıl olan 1990 ile 1995 yılları arası Fona transfer yapılamamıştır. Çünkü 1990'ların ilk yarısında ülkedeki durgunluk nedeniyle bütçe fazlası elde edilememiştir. Bu süreçten sonra ilk bütçe fazlası 1995 yılında verilmiş ve bu yılın bütçe fazlasından söz konusu Fona 1996 yılında ilk sermaye transferi gerçekleştirilmiştir (Skancke, 2003: 318).

2006 yılında Devlet Emeklilik Fonu (The Government Pension Fund) olarak yeniden adlandırılan fon (Clark & Monk, 2010: 14), ilk sermaye transferini (7.2 milyar dolar) aldığı 1996 yılından günümüze giderek büyümüş ve 2020 yılında 1.1 trilyon dolardan yüksek varlık değeri ile dünyanın en büyük ulusal varlık fonu haline gelmiştir (SWFI Institute, 2020a). Ayrıca Fonun varlık değeri 1998'de Norveç GSYH'sinin %14.8'ine karşılık gelirken 2019 yılı sonunda %284'üne karşılık gelmektedir (Grafik 1).

Kişi başına düşen fon payı incelendiğinde Grafik 2'den de görülebileceği gibi başlangıçta 5.190 dolar olan pay 2020 yılı şubat ayı verilerine göre 220.513 dolara yükselmiştir. Bir diğer ifadeyle günümüzde Norveç'te, varlık fonundan kişi başına 220.513 dolar varlık payı düşmektedir. Bununla birlikte Norveç nüfusu 2020 yılında 1998 yılına göre %21 artış göstermiştir.

Grafik 2. Norveç'te Kişi Başına Düşen Fon Miktarı (1998-2020) (\$)



Kaynak: Norges Bank, World Bank Nüfus İstatistikleri, Statistics Norway, <https://www.ssb.no/en/befolkning/statistikker/folkemengde/aar-per-1-januar>, (Erişim Tarihi: 19.05.2020).

3.2. Organizasyon Yapısı

Günümüzdeki haliyle Norveç Varlık Fonu (The Government Pension Fund), Devlet Emeklilik Fonu-Global (the Government Pension Fund Global) ve Devlet Emeklilik Fonu-Norveç'ten (the Government Pension Fund Norway) oluşmaktadır (Government Pension Fund Act, 2020). Devlet Emeklilik Fonu-Norveç, Ulusal Sigorta Programı Fonu'nu (Folketrygdfondet) kapsamakta ve daha çok ulusal düzeyde faaliyet göstermektedir (Norwegian Ministry of Finance, 2006: 5-6). Bununla birlikte dünyada tanınan, yurtdışına yatırımlar yaparak ulusal varlık fonu özelliği gösteren ve çalışmanın asıl konusunu oluşturan fon Devlet Emeklilik Fonu-Global'dir (GPFG)⁵.

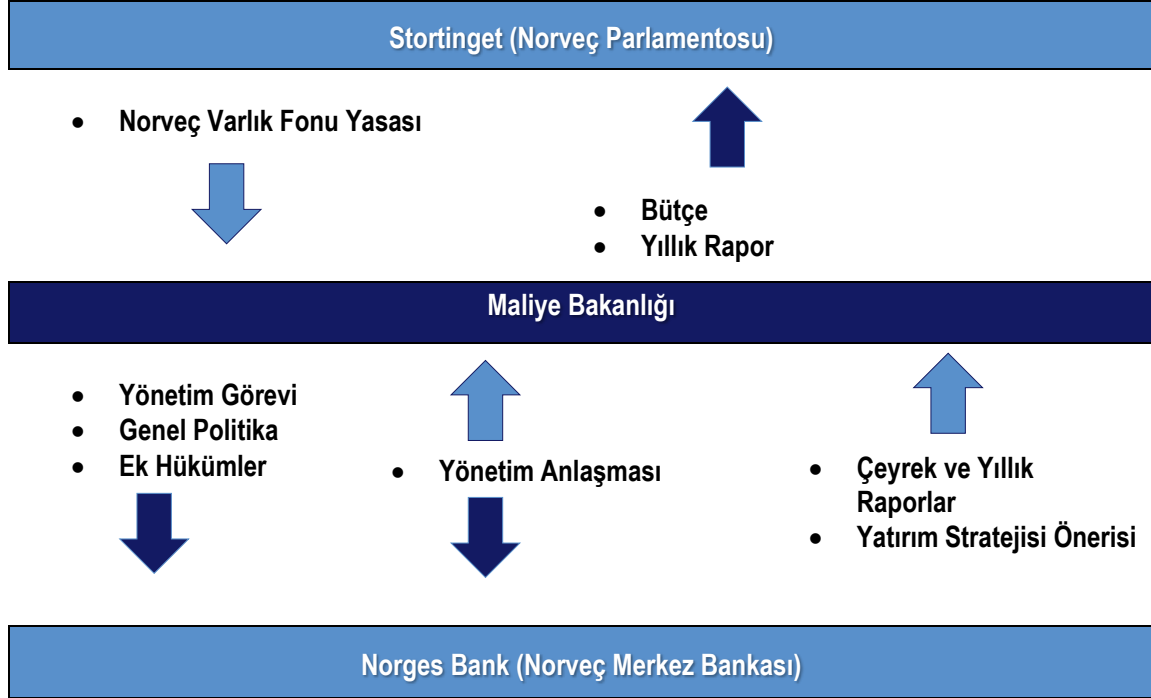
GPFG'nin kendi yönetim kurulu veya idari personeli yoktur. GPFG kanuna göre Maliye Bakanlığı tarafından yönetilmektedir. Fonun idaresi 3 bölüme ayrılmıştır.

- İlk bölüm genel politika oluşturulmasını içerir. Bu işlev Maliye Bakanlığına aittir. Maliye Bakanlığı, fonun yatırım stratejileri ile birlikte etik ve kurumsal yönetim ilkelerini belirlemekte ve operasyonel yönetimini takip etmektedir (Norwegian Ministry of Finance, 2006: 6).
- İkinci bölüm ise operasyonel yönetimdir. Fonun operasyonel yönetimi Norges Bank'a (Norveç Merkez Bankası) devredilmiştir. Bu kapsamda görev paylaşımını

⁵ Norveç Varlık Fonu 1990-2006 arasında Devlet Petrol Fonu olarak faaliyetlerini sürdürmüş, 2006 yılında Ulusal Sigorta Programı Fonunu kapsayan Devlet Emeklilik Fonu-Norveç ile Devlet Petrol Fonu'nun devamı olan Devlet Emeklilik Fonu-Global'in birleşmesiyle Devlet Emeklilik Fonu adını almıştır.

düzenlemek için Maliye Bakanlığı ile Norveç Merkez Bankası arasında bir yönetim anlaşması imzalanmıştır (Bkz. Şekil 3) (Norges Bank, 2008: 6)⁶.

Şekil 3. GPFG'nin Organizasyon Yapısı



Kaynak: Norges Bank, 2008: 7.

Fonun operasyonel yatırım kararlarının, yatırım yapılan piyasalarla daha uyumlu olabilmesi için yönetim yapısının esnek olması gerekmektedir. Bu yüzden GPFG'nin operasyonel yönetiminin Maliye Bakanlığı tarafından ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi ve yönetilmesi mümkün değildir. Bakanlığın düzenleme yetkisi, yalnızca genel yatırım stratejisi ve sınırları ifade eder. Norges Bank, yatırım kararlarını Bakanlıktan bağımsız olarak almakla görevlidir. Norges Bank'ta yatırım stratejilerini kabul etme ve diğer önemli işler için sorumluluk Yönetim Kuruluna⁷ (Executive Board) aittir. Günlük işlemler ise Norges Bank Yatırım Yönetimi (Norges Bank Investment Management) birimine verilmiştir (Norwegian Ministry of Finance, 2018: 58). Bu kapsamda Norges Bank Yatırım Yönetimi (NBIM) Başkanı, Norges Bank Müdürüne aylık olarak rapor vermekte ancak Merkez Bankasının genel para politikası konusundaki iç tartışmalarında yer almamaktadır (Skancke, 2003: 330).

⁶ Koordinasyonu sağlamak için en az üç ayda bir olmak şartıyla Maliye Bakanlığı ile Norveç Merkez Bankası arasında toplantılar yapılmaktadır (Norwegian Ministry of Finance, 2019a: 23).

⁷ Yönetim kurulu 1 başkan, 2 başkan yardımcısı ve 6 dış üyeden oluşmaktadır. Kurul GPFG'nin yönetiminin verimli ve etkin bir şekilde düzenlenmesini sağlar, GPFG'nin yurtdışı ofislerinin kuruluşuna ve faaliyetlerinin genel kapsamına karar verir (Norwegian Ministry of Finance, 2019a: 2).

- Fon idaresinin üçüncü bölümü ise denetimdir. Bu kapsamda Parlamentodan iç ve dış yöneticilere kadar çeşitli yönetim düzeyleri arasında açık bir yetki paylaşımı bulunmaktadır. 'den de görülebileceği üzere sistemde görevler ve yetkiler alta doğru devredilirken; performans ve risk yukarı doğru raporlanmaktadır. Her düzeyin bir alt biriminden raporlar alan ve bu birimi denetleyen kendi denetim birimi vardır. Bu ilkenin istisnası, Norges Bank Yönetim Kurulunun Parlamento tarafından atanan Denetim Kurulu (The Supervisory Council)⁸ denetimine tabi olmasıdır (Norwegian Ministry of Finance, 2019b: 18). Denetim Kurulu, tüm banka işlemlerine erişim hakkına sahiptir. Ayrıca yıllık hesapları kabul eder, bütçeyi onaylar ve dış denetim görevini yürütecek dış denetçiyi seçer. Kurul, Parlamento'ya yılda en az bir kere denetim raporu sunar ve bu raporların bir örneğini Maliye Bakanlığına gönderir (The Supervisory Council, 2020).

İç denetim görevi Yönetim Kurulu adına Norges Bank İç Denetim Birimi tarafından gerçekleştirilir. Varlık yönetimi ile ilgili iç denetim işlevi ise Uygunluk ve Kontrol Birimi tarafından yürütülmektedir. Bu birim gerektiğinde bağımsız olarak Yönetim Kuruluna rapor verme yetkisine sahiptir (Norwegian Ministry of Finance, 2017: 9).

Norges Bank kamuoyunu da Fon yönetimi konusunda bilgilendirmektedir. Banka bu doğrultuda ulusal varlık fonunun yönetimi hakkında ayrıntılı yıllık raporlar sunmaktadır⁹. Söz konusu halka açık raporlar, fonun nasıl yönetildiğini açıklamakta ve fonun yatırım yaptığı şirketlerin listesini içermektedir. Bu raporlar ayrıca yönetimin arkasındaki yatırım felsefesi, dış yöneticilerin seçilme süreci gibi bilgileri de içermektedir. Ek olarak Banka, ana getiri ve maliyet verilerini içeren üç aylık raporlar da sunmaktadır¹⁰. Bütün bunların dışında Banka, Denetim Kurulu tarafından atanan bağımsız bir dış denetçi tarafından da denetlenmektedir. Söz konusu denetimin raporları da halka açıktır ve Bankanın raporları gibi internette yayımlanmaktadır (Skancke, 2003: 328-329).

⁸ 4 yıllık dönem için seçilen 15 üyesi vardır.

⁹ Bu raporlar Muhasebe Kanunu hükümlerine göre hazırlanır ve mali yılın bitiminden itibaren en geç üç ay içinde Yönetim Kurulu tarafından onaylanır (Regulation on the Financial Reporting of Norges Bank, 2017: 2).

¹⁰ Bu raporlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) göre hazırlanmaktadır. Söz konusu raporlara ilişkin denetim raporu ise çeyreğin sonundan itibaren en az iki ay içinde sunulmaktadır (Regulation on the Financial Reporting of Norges Bank, 2017: 5).

Şekil 4. Fonun Denetimi



Kaynak: Norwegian Ministry of Finance, Governance Framework, <https://www.regjeringen.no/en/topics/the-economy/the-government-pension-fund/government-pension-fund-global-gpfg/governance-framework-for-the-government-/id696848/>, (Erişim Tarihi: 18.05.2020)

Fonun bağlı bulunduğu Maliye Bakanlığı ise her yıl bahar oturumunda Parlamento'ya fonun yönetimi hakkında *yıllık bir rapor (White paper)* sunmaktadır. Söz konusu raporlar kamuya açıktır. Raporun ekinde Norges Bank'ın o yıl sunduğu yıllık rapor da bulunmaktadır. Maliye Bakanlığının sunduğu yıllık raporlarda fonun sermayesinin yönetimi ile ilgili genel konular yer almaktadır. Petrol gelirlerinin yönetimi, fonun ekonomi içindeki durumu ve petrol gelirlerinin ne kadarının harcanacağı gibi daha genel konular ise mali yıl bütçesi ile birlikte sonbahar oturumunda tartışılmaktadır (Norwegian Ministry of Finance, 2006: 7).

Maliye Bakanlığının denetiminden Sayıştay (the Office of the Auditor General of Norway) sorumludur, söz konusu kurum Bakanlığın Fon ile ilgili işlemlerinin Parlatonun kararlarına uygun olmasını sağlar (Norwegian Ministry of Finance, 2017: 9) ve doğrudan Parlamento'ya rapor verir (Backer, 2009: 139).

Birçok diğer ulusal varlık fonu gibi GPF, uluslararası alanda da denetlenmektedir. Ancak söz konusu denetimler zorunlu denetimler olmayıp ihtiyardır. Ulusal varlık fonları bu denetimlere katılarak, amaçlarının sadece ekonomik olduğunu ve politik amaçlarının olmadığını kanıtlamaya çalışırlar. Söz konusu denetimler şeffaflık derecelendirmeleri ile yapılmaktadır. Bunlar; Truman

Derecelendirmesi, Linaburg-Maduell Derecelendirmesi ve Geoeconomica Derecelendirmesi olmak üzere üç tanedir (Durdu, 2018: 149-151).

Truman Derecelendirmesi, Edwin M. Truman tarafından 2007, 2009, 2012 ve 2015 yılları için yapılmıştır. GPFG bu derecelendirmelerde 2007 yılında 37 ülke arasından, 2009 yılında 44 ülke arasından, 2012 yılında 49 ülke arasından 97 puanla, 2015 yılında ise 60 ülke arasından 98 puanla birinci seçilmiştir (Peterson Institute for International Economics, 2016).

Linaburg-Maduell Derecelendirmesi ise 2008'de Carl Linaburg ve Michael Maduell tarafından Şeffaflık Endeksi adı altında Ulusal Varlık Fonu Enstitüsünde geliştirilmiştir¹¹. Sürekli güncellenen bu endeks 2020 yılında 49 ulusal varlık fonunu derecelendirmiştir. Söz konusu fonlar arasında 15 ulusal varlık fonu 10 tam puan almıştır. Bu fonlardan biri de GPFG'dir (SWFI Institute, 2020b).

Geoeconomica Derecelendirmesi ise Santiago İlkelerine¹² uyumu ölçmektedir. 2014 yılında yayımlanan son güncellemede GPFG, A- derecelendirmesi ile söz konusu ilkelere tamamen uyumlu olarak görülmektedir (Geoeconomica, 2014: 2). Ayrıca Fon yönetimi de belirli aralıklarla Fonun Santiago Prensiplerine uyumu ile ilgili raporlar yayınlamaktadır.

3.2.1 Etik Konseyi

GPFG resmi olarak Maliye Bakanlığına bağlı olmasının yanında aynı zamanda Norveç vatandaşlarının da mülküdür. Bu nedenle kamuoyundan da oldukça etkilenebilmektedir. 1998 yılında öz sermaye yatırımları yapmaya başladığı zaman, vatandaşlar tarafından fonun yalnızca nesiller arası adalet tahsisinin sağlanması için kullanılmaması gerektiği, aynı zamanda Fonun evrensel olarak kabul edilmiş değer ve normların uygulanmasına da katkıda bulunması gerektiği görüşü dile getirilmiştir. Çünkü o yıllarda Norveçli bir sigorta şirketi tarafından hazırlanan raporla, Fonun etik dışı faaliyetleri olan birçok şirkete yatırım yaptığı ortaya çıkarılmıştır (Wirth, 2018: 186).

Bunun üzerine Maliye Bakanlığı tarafından 2002 yılında bir komisyon kurulmuştur. Komisyonun 2003 yılında yayınladığı raporda; BM ve OECD ilkelerine dayanan, insan hakları, yönetim ve çevre gibi konularla ilgili olmak üzere, uluslararası kabul görmüş etik değerler tanımlanmıştır. Raporda iki ana etik değer var olması gerektiği özellikle vurgulanmıştır. Söz konusu etik değerlerden birincisi petrol gelirlerinin az olduğu dönemler de dâhil olmak üzere Fona transfer gerçekleştirilerek petrolden elde edilen servetin kuşaklararası dağıtılmasının sağlanmasıdır. İkinci etik

¹¹ Değerlendirme 10 puan üzerinden yapılmaktadır.

¹² Bu ilkeler varlık fonlarının yasal çerçevesi, hedefleri, yönetim yapısı, yatırım ve risk yönetim çerçevesi gibi bileşenlerinin nasıl olması gerektiği ile ilgili 2008 yılında Santiago'da kabul edilen 24 ilke ve uygulamayı içermektedir (Özgül, 2018: 65-67).

değer ise yatırım yapılacak firmaların temel özgürlük ve haklara saygılı olması gerekliliğidir. 2004 yılının sonunda Parlamento, GPFG için hazırlanan söz konusu Etik Kuralları (Ethical Guidelines for the GPFG) kabul etmiştir (Wirth, 2018: 186-187).

Bu toplantıda aynı zamanda Etik Konseyi (The Council on Ethics) kurulmuştur. Bu konsey, Maliye Bakanlığı ve Norges Bank'a¹³ tavsiyelerde bulunmakla görevli bağımsız bir konseydir. Konseyin görevi; fonun yatırım yapacağı şirketlerin kabul edilen Etik Kurallardaki kriterlere uyup uymadığını incelemektir. Konsey bugüne kadar etik değerleri ihlal eden birçok şirket için Norges Bank'a önerilerde bulunmuştur. Norges Bank da çoğunlukla bu önerileri takip etmiştir, ancak önerilere uyma zorunluluğu yoktur (Council on Ethics Government Pension Fund – Global, 2005: 5; 2017: 7)¹⁴.

3.3. İşleyiş Mekanizması

Norveç Varlık Fonu aslında Maliye Bakanlığı tarafından Norges Bank'a yatırılan Norveç Kronu cinsinden bir mevduat hesabıdır. Banka, Bakanlıktan aldığı yetkiyle bu mevduatı çeşitli finansal araçlara yatırım yapmak için kullanır. Söz konusu hesabın yani fonun değeri, yatırım portföyünün net muhasebe değerine eşittir. Yatırım portföyünden gelen getirilerden Banka'nın yönetim maliyetleri düşüldükten sonra bu getiriler mevduat hesabına eklenir. Bankanın amacı yatırımlardan mümkün olan en yüksek getiriyi elde etmektir (Norwegian Ministry of Finance, 2019a: 1-2).

Fonun işleyiş mekanizmasının anlaşılabilmesi için petrol gelirleri, bütçe ve Fon arasındaki ilişkiyi anlamak gerekir. Norveç, petrol sektöründen önemli gelirler elde etmektedir.

Şekil 5'den de görülebileceği gibi söz konusu gelirlerin bir kısmı petrol dışı bütçe açığı¹⁵ finanse etmek için hazineye transfer edilir. Kalan kısım ise Fon'a aktarılır (Aamodt, 2012: 1). Fonun sermayesi ise yalnızca Norveç Parlamentosu'nun kararıyla merkezi yönetim bütçesine yapılan transferlerde kullanılabilir. Hükümet Fon'da sermaye bulunduğu sürece harcamalarını borçlanarak finanse edemez. Ancak likidite ihtiyacı olduğu durumlarda Fonun sermayesi kullanılamıyorsa geçici olarak borçlanılabilir (Government Pension Fund Act, 2020).

¹³ Yatırım tavsiyeleri 2015 yılına kadar Maliye Bakanlığına iletilmiş, 2015 yılı itibarıyla ise doğrudan Norges Bank'a iletmeye başlanmıştır.

¹⁴ Konsey yatırım yapılacak şirketlerde; Cinayet, işkence, zorla çalıştırma, çocuk işçiliği ve çocuk sömürü biçimlerinin her türlü halleri gibi insan hakları ihlalleri, şiddetli çevresel zararlar, silah üretimleri, sera gazı emisyonları, yolsuzluk ve temel etik normların ciddi ihlalleri gibi birçok durumun mevcudiyetine dikkat etmektedir (Council on Ethics Government Pension Fund – Global, 2005: 6).

¹⁵ Bütçe gelirlerinden petrol gelirleri çıkarıldığı zaman oluşan açıktır. Şu şekilde formüle edilebilir; [(Bütçe Gelirleri-Petrol Gelirleri) – Bütçe Harcamaları].

3.3.1 Mali Kural

2001 yılında yetkililer, fonun yılsonundaki değerinin yalnızca %4'ünün bütçe açığını finanse etmek için transfer edilebilmesi ile ilgili düzenleme yapmışlardır. Mali kural olarak da adlandırılan %4'lük oranın belirlenmesinde fonun yatırımlarından beklediği reel getiri oranı dikkate alınmış (Wirth, 2018: 184) ve söz konusu oran 2017 yılında %3 olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu sayede fondan merkezi yönetim bütçesine yapılacak transferlerin zaman içinde fonun beklenen reel getirisine eşitleneceği ifade edilmekte (Norwegian Ministry of Finance, 2019c) ve bu getirinin kalıcı bir gelir olarak zamanla petrol dışı bütçe açığını finanse edebileceği vurgulanmaktadır. Böylece sürekliliği olmayan petrol gelirleriyle finanse edilen bütçenin, ekonomik dalgalanmalardan etkilenmesinin de önlenmiş olacağı varsayılmaktadır (Norwegian Ministry of Finance, 2006: 8)¹⁶.

Bir diğer ifadeyle petrol dışı bütçe açığını kapatmak için Fonun sermayesi değil, zamanla sadece yatırımlardan beklenen reel getiri¹⁷ kullanılacaktır. Bu süreç aynı zamanda petrol gelirlerinin bütçe dışına aktarılarak nasıl kullanıldığının izlenmesini de mümkün kılar. Böylece bütçenin petrol dışı dengesi de görülebilir. Cari yılın petrol dışı bütçe açığının büyüklüğü Fon'a yapılan net transfer miktarını da belirler (Şekil 5).

¹⁶ Norveç Varlık Fonu yasasına göre Fonun gelirleri; merkezi yönetim bütçesinden transfer edilen petrol faaliyetlerinden elde edilen net nakit akışından, petrol faaliyetleriyle ilişkili net finansal işlemlerin sonuçlarından ve fonun yatırım getirilerinden oluşmaktadır.

1. Petrol faaliyetlerinden elde edilen net nakit akışı brüt gelirlerden petrol için yapılan harcamalar düşülerek elde edilir.

Söz konusu brüt gelirler;

- Petrol faaliyetleri ile ilgili toplanan vergiler,
- Karbondioksit (CO₂) emisyonundan alınan vergiler,
- Azot oksit (NO_x) emisyonundan alınan vergiler,
- Petrol faaliyetleri ile ilgili SDFI'den gelen işletme gelirleri ve diğer gelirler,
- Üretim lisansları ile ilgili yapılan kar anlaşmalarından elde edilen gelirler,
- Equinor ASA'dan gelen kar payları,
- Kıta sahanlığındaki tesislerin kaldırılması veya alternatif kullanımı ile ilgili gelirler,
- Petrol faaliyetleri ile ilgili SDFI'yi temsil eden hisse senedi satışından elde edilen gelirlerdir.

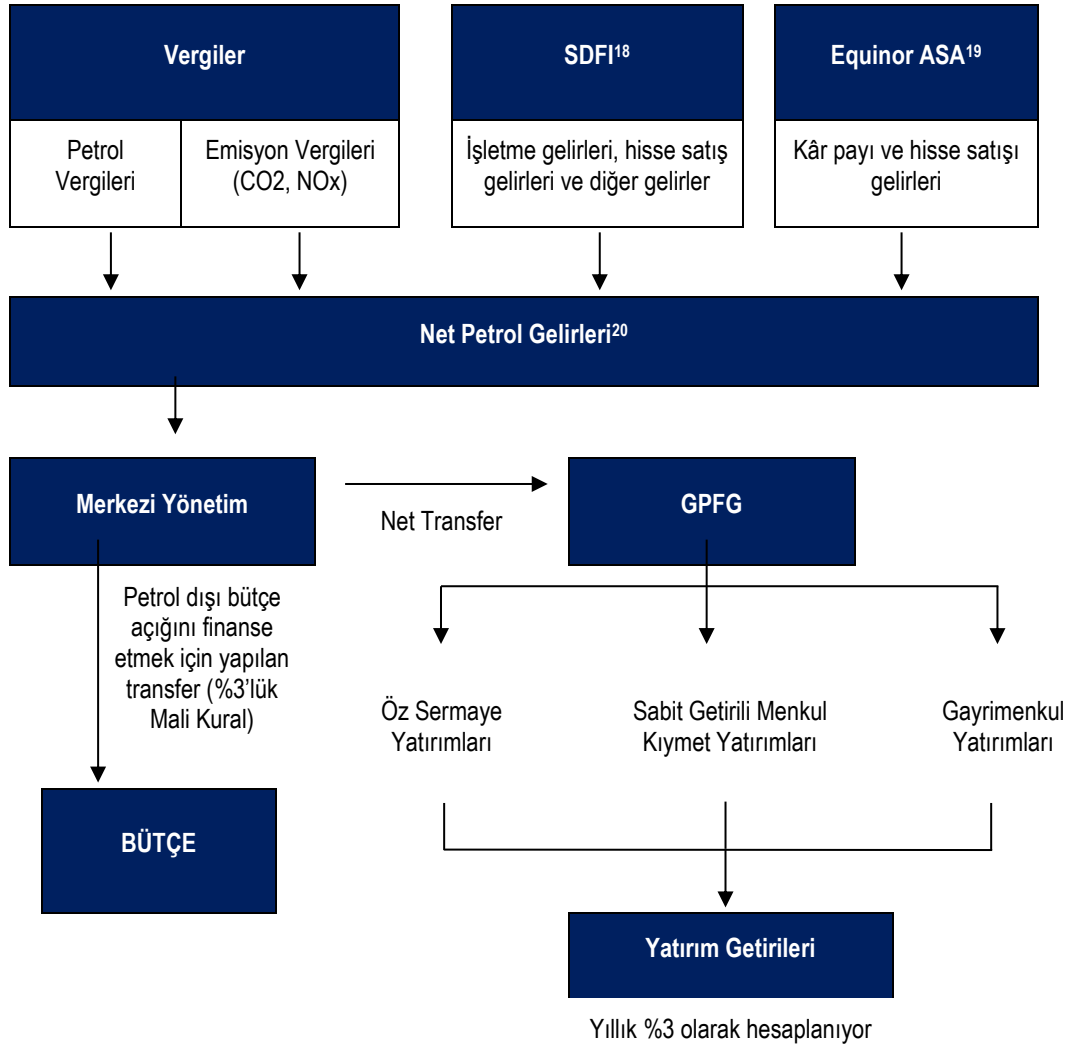
Söz konusu harcamalar;

- Petrol faaliyetleri dolayısıyla SDFI'ye yapılan yatırımlar,
- Petrol faaliyetleri dolayısıyla SDFI'nin işletme masrafları ve diğer harcamaları,
- Kıta sahanlığındaki tesislerin kaldırılması veya alternatif kullanımı ile ilgili devletin yaptığı harcamalar,
- SDFI'yi temsil eden hisse senedi alımlarıdır.

2. Petrol faaliyetleri ile ilgili net finansal işlemler, merkezi yönetimin Equinor ASA'daki hisselerinin satışlarından elde edilen toplam brüt gelirlerinden hisse senedi alımları ve sermaye payının olduğu şirketlerdeki sermaye katkısının çıkarılmasıyla elde edilmektedir (Government Pension Fund Act, 2020).

¹⁷ Brüt getiriden, enflasyon ve yönetim maliyetleri çıkarıldıktan sonra elde edilen getirdir.

Şekil 5. Fon Mekanizması



Kaynak: Wirth, E. & Ramirez- Cendrero, J. M. (2016). Fiscal Policy And Sovereign Wealth Funds In Oil-Rich Economies: The Norwegian Case, XVIII Reunión de Economía Mundial Conference, p.8'den yararlanılarak yazar tarafından geliştirilmiştir.

Petrol ve gaz fiyatlarında veya petrol üretimindeki değişiklikler petrol gelirlerini, işsizlik ödemeleri ve vergi gelirlerindeki değişimler ise petrol dışı bütçe açığını etkiler. Ekonominin iyi performans gösterdiği dönemlerde petrol dışı bütçe açığı azalır ve fona

¹⁸ Açılımı State's Direct Financial Interest olan portföy 1985 yılında kurulmuştur. Norveç'in petrol ve gaz rezervlerinin yaklaşık 1/3'ü için lisans sahibidir. Amacı devlet için maksimum gelir sağlamaktır (Petoro, 2020).

¹⁹ 1972 yılında Statoil (Devlet Petrol Şirketi) adıyla kurulan şirket 2018'de Equinor ASA olarak yeniden adlandırılmıştır. Norveç Devleti şirketin hisselerinin %67'sine sahiptir (Equinor, 2020).

²⁰ Vergiler ile SDFI ve Equinor ASA'dan elde edilen gelirlerden petrol faaliyetleri için yapılan harcamaların çıkarılmasıyla elde edilmektedir.

yapılan net transferler artış gösterirken, ekonominin kötü olduğu yıllarda petrol dışı bütçe açığı artar ve fona yapılan net transferler azalır (Aamodt, 2012: 3).

- Bütçeye yapılan transfer= Petrol dışı bütçe açığı
- Petrol gelirleri- Bütçeye yapılan transfer= Fona yapılan net transfer
- Petrol gelirleri- Petrol dışı bütçe açığı= Fona yapılan net transfer

3.4. Yatırım Stratejisi

Daha öncede belirtildiği gibi Norveç Varlık Fonu 1990'daki kuruluşunun ardından ilk sermaye transferini 1996 yılında almıştır. Ardından yalnızca 8 ülkeyi kapsayan, devlet tahvillerini ve devlet garantili menkul kıymetleri içeren *sabit getirili menkul kıymet yatırımları* (Fixed Income) yapmaya başlamıştır (Norwegian Ministry of Finance, 2014: 15).

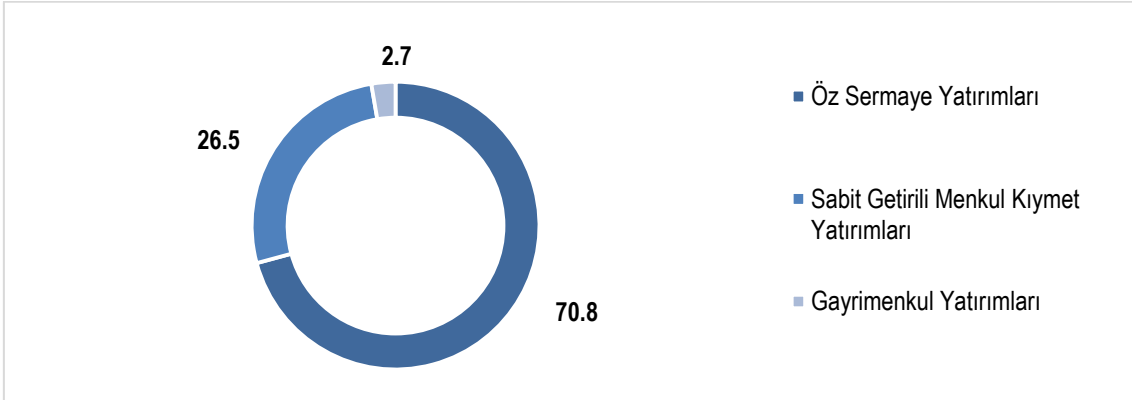
Fon 1997 yılında öz sermaye yatırımları yapmak için hazırlanmaya başlamış ve bu yatırımları yönetmesi için 1998'in ilk aylarında Norges Bank Yatırım Yönetimi (NBIM) adlı yeni bir departman kurmuş ve fonun o sırada 14 milyar Euro olan varlıklarının yönetimini bu departmana devretmiştir (Skancke, 2003: 330). Fon bunun sonucunda %40'lık başlangıç payı ile *öz sermaye yatırımları* (Equities) yapmaya başlamıştır. Bu atılımın arkasındaki düşünce, hisse senetlerinin zaman içinde devlet tahvillerinden daha fazla getiri elde edeceği olmuştur. Bu sayede birden fazla varlık sınıfına yatırım yapmanın riskin dağıtılmasında yardımcı olacağı da öngörülmüştür (Norwegian Ministry of Finance, 2014: 15).

2000 yılında bazı gelişmekte olan piyasalarda hisse senedi yatırımlarına dâhil edilmiş ve fon yatırımları 21 ülkeyi kapsayacak şekilde genişletilmiştir. 2002 yılında devlet garantili olmayan menkul kıymetlerde sabit getirili menkul kıymet yatırımlarına dâhil edilmiştir. 2007 yılında öz sermaye yatırımlarının oranı %40'dan %60'a çıkarılmıştır (günümüzde %70). 2008 yılında öz sermaye yatırımlarının kapsamı bütün gelişmekte olan piyasaların²¹ dâhil edilmesi ile daha da genişletilmiştir (Norwegian Ministry of Finance, 2014: 17).

Ayrıca yine 2008 yılında fonun en fazla %5 (günümüzde %7) olacak şekilde gayrimenkul yatırımları (Real Estate) yapmasına izin verilmiştir. İlk gayrimenkul yatırımları büyük Avrupa şehirlerine yapılmıştır. 2013 yılından sonra daha küresel çapta gayrimenkul yatırımları yapılabilmesi için GPF' nin yatırım stratejisi değiştirilmiştir (Norwegian Ministry of Finance, 2014: 18).

²¹ Bu piyasalar; FTSE Grup tarafından İleri Düzey Gelişmiş (Advanced Emerging) ve İkincil Gelişmiş Piyasalar (Secondary Emerging) olarak tanımlanan bütün piyasalardır. Detaylı bilgi için bkz: <https://www.ftse.com/products/indices/country-classification> (26.02.2019).

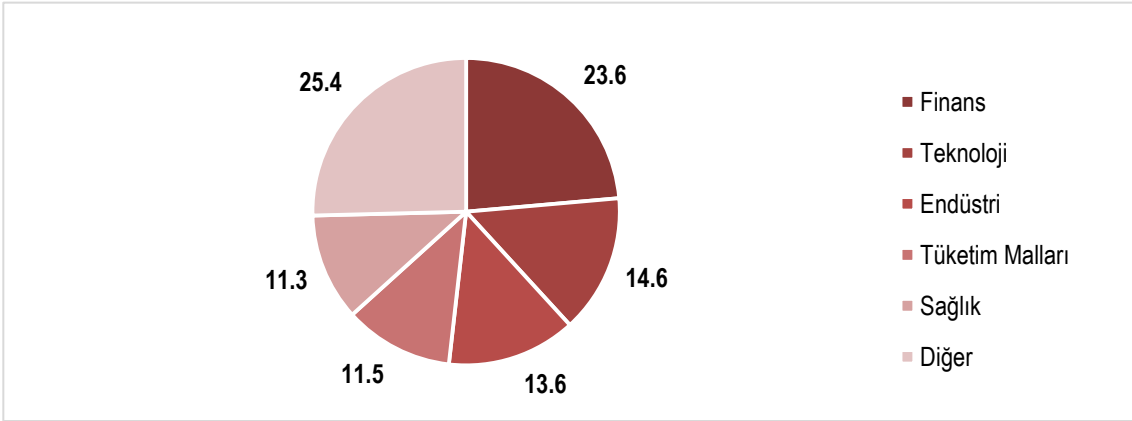
Şekil 6. GPFG'nin Yatırım Dağılımı (2019 Sonu) (%)



Kaynak: Norges Bank, 2019: 5.

Fon günümüzde 74 ülkede 9200'den daha fazla şirkete yatırım yapmaktadır (Norges Bank, 2019: 30). Şekil 6'dan da görülebildiği gibi GPFG'nin yatırım dağılımında en büyük payı %70.8 ile öz sermaye yatırımları oluşturmaktadır. Öz sermaye yatırımları içerisinde ise en fazla finans, teknoloji ve endüstri sektörlerine yatırım yapıldığı görülmektedir (Şekil 7).

Şekil 7. Öz Sermaye Yatırımlarının Sektörel Dağılımı (2019 Sonu) (%)



Kaynak: Norges Bank, 2019: 45.

Tablo 2'den de görülebileceği gibi GPFG'nin yatırımlarının bölgesel dağılımında en yüksek pay Kuzey Amerika bölgesindedir. Bunu %33.5 ile Avrupa izlemektedir. Dağılıma ülke açısından bakıldığında toplam yatırımların %39.8'inin Amerika Birleşik Devletleri'ne, %8.8'inin Birleşik Krallık'a, %8.5'inin ise Japonya'ya yapıldığı görülmektedir.

Tablo 2. Öz Sermaye Yatırımlarının Bölgesel Dağılımı (2019 Sonu) (%)

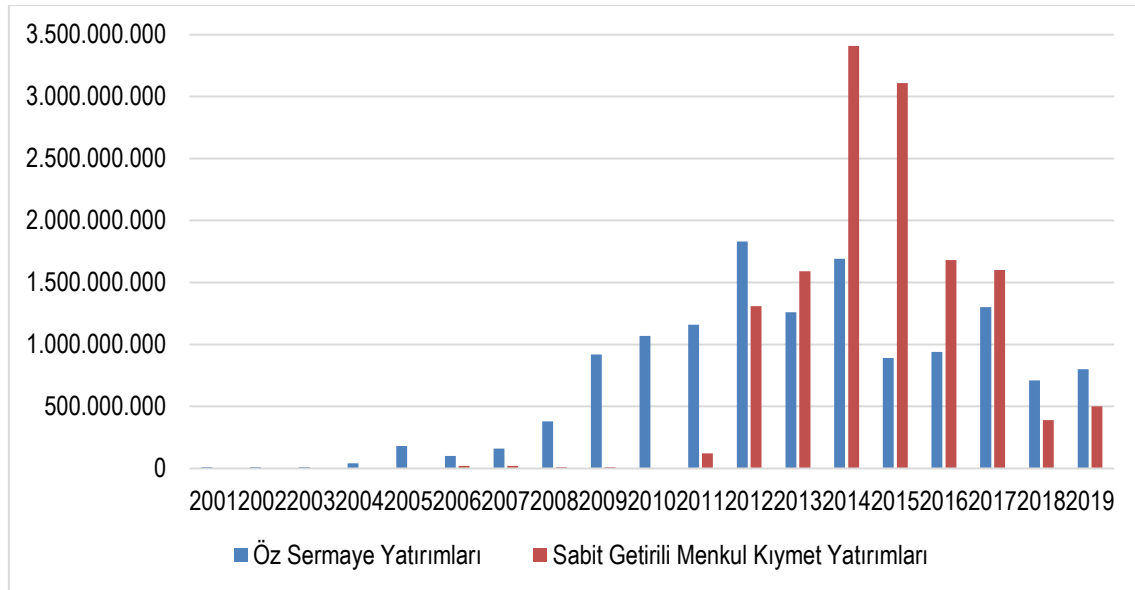
Bölge/Ülke	Piyasa Değeri (\$)	(%)	Sektör*
Kuzey Amerika	341.201.077.493	42	Finans
ABD	323.394.993.669	39.8	Teknoloji
Kanada	17.806.083.824	2.2	Finans
Avrupa	272.032.651.761	33.5	Finans
Birleşik Krallık	71.295.634.824	8.8	Finans
Fransa	41.939.687.755	5.2	Tüketim Malları
Almanya	39.072.729.182	4.8	Finans
İsviçre	37.893.994.355	4.7	Sağlık
Türkiye	803.078.354	0.1	Finans
Diğer	81.027.527.291	9.9	-
Asya	162.714.488.689	20	Finans
Japonya	68.860.225.704	8.5	Sanayi
Çin Halk Cumhuriyeti	35.134.558.655	4.3	Tüketim Hizmetleri
Diğer	58.719.704.330	7.2	-
Diğer	38.061.873.431	4.5	Finans

Kaynak: Norges Bank, <https://www.nbim.no/en/the-fund/holdings/holdings-as-at-31.12.2019/?fullsize=true> (Erişim Tarihi: 25.05.2020).

*Ülke ve bölgelerde ağırlıklı olarak yatırım yapılan sektör.

GPFG'nin 2020 yılı itibariyle Türkiye'ye 803 milyon dolar öz sermaye, 497 milyon dolar sabit getirili menkul kıymet olmak üzere toplamda 1.3 milyar dolar (Fonun toplam yatırımları içinde %0.1) yatırımı bulunmaktadır.

Şekil 8. GPFG'nin Türkiye Yatırımlarının Gelişimi (2001-2019) (\$)



Kaynak: Norges Bank, <https://www.nbim.no/en/the-fund/holdings/holdings-as-at-31.12.2019/?fullsize=true> (Erişim Tarihi: 19.05.2020).

Tablo 3. GPFG'nin Türkiye'deki En Büyük 5 Öz Sermaye Yatırımı (2019 Sonu)

Firma	Sektör	Piyasa Değeri (\$)	(%)*
Akbank T. A.Ş.	Finans	101.651.998	12.7
Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	Finans	70.152.015	8.7
Türk Hava Yolları A.O.	Tüketim Hizmetleri	54.741.609	6.8
Tüpraş Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	Petrol ve Gaz	54.653.335	6.8
Arçelik A.Ş.	Tüketim Malları	47.651.306	5.9

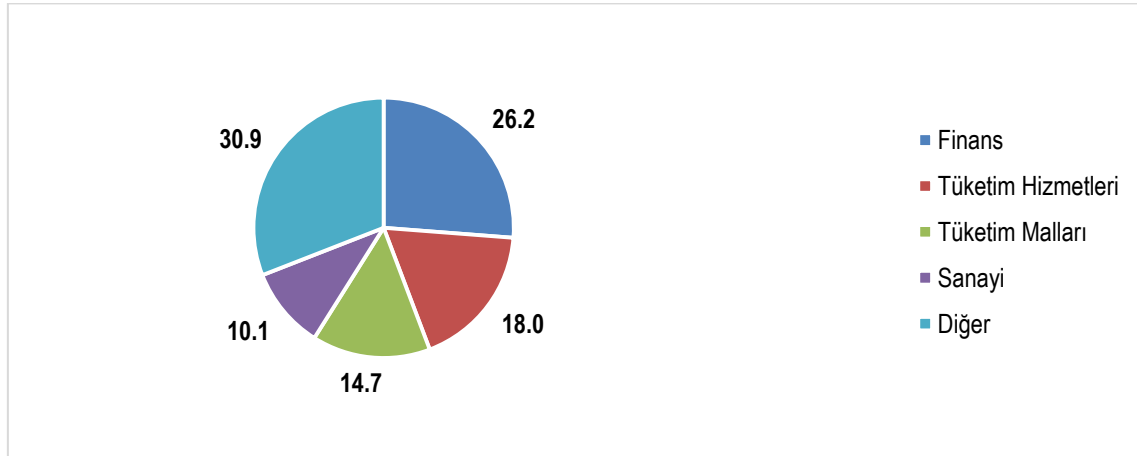
Kaynak: Norges Bank, <https://www.nbim.no/en/the-fund/holdings/holdings-as-at-31.12.2019/?fullsize=true> (Erişim Tarihi: 19.05.2020).

*Türkiye'ye yapılan öz sermaye yatırımlarının toplamı içindeki pay.

Şekil 8'den de görülebileceği üzere GPFG Türkiye'ye 2001 yılından itibaren öz sermaye yatırımları yapmaya başlamış, söz konusu yatırımlar 2012 yılında 1.8 milyar dolarla en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Günümüz itibarıyla ise Türkiye'de 53 şirkete 800 milyon dolar öz sermaye yatırımı yapılmaktadır.

GPFG'nin sabit getirili menkul kıymet yatırımları öz sermaye yatırımlarına nazaran daha yenidir. 2006 yılında 20 milyon dolar ile başlayan tahvil ve bono alımları 2014 yılında 3.4 milyar doları aşarak en yüksek seviyesine ulaşmıştır. Günümüzde devlet tahvilleri ve Türkiye Vakıflar Bankasına yaklaşık 500 milyon dolar yatırım yapılmaktadır.

Grafik 3. GPFG'nin Türkiye Öz Sermaye Yatırımlarının Sektörel Dağılımı (%)



Kaynak: Norges Bank, <https://www.nbim.no/en/the-fund/holdings/holdings-as-at-31.12.2019/?fullsize=true> (Erişim Tarihi: 19.05.2020).

Öz sermaye yatırımlarının sektörel dağılımı incelendiğinde ise GPFG'nin Türkiye'de en çok Finans, Tüketim Hizmetleri, Tüketim Malları ve Sanayi sektörlerine yatırım yaptığı görülmektedir (Grafik 3).

4. Sonuç ve Değerlendirme

Günümüzde sayıları 91'e ulaşan ulusal varlık fonlarının toplam değeri 8.189 trilyon dolara yükselmiştir. Bu değer %14.5'ini ise tek başına Norveç Varlık Fonu oluşturmaktadır. Çalışmada dünyanın en büyük varlık değerine sahip ulusal varlık fonu olması dolayısıyla Norveç Varlık Fonu incelenmiştir.

Norveç'in kıta sahanlığında petrol bulunup işlenmesinin ardından zamanla biriken gelirlerin, yapılan projeksiyonlar vasıtasıyla yaşanan nüfusun gelecekteki emeklilik harcamalarına yetmeyeceği öngörülmüştür. Bu sebepten gelirin daha uzun vadeli kullanılması ihtiyacı doğmuş ve bu ihtiyacın sonucunda ise ulusal bir varlık fonu kurulmuştur. Kuruluşunda, Fonun bağlı olduğu Maliye Bakanlığı ile operasyonel yönetimini yürüten Merkez Bankasının aralarında bir yönetim anlaşmasının imzalanması, görev ve sorumlulukların net bir şekilde belirlenerek fonun iyi yönetilmesini sağlamıştır. Ayrıca Fonun yatırımlarını Kuzey Amerika, Avrupa ve Asya gibi birçok bölgede Finans, Teknoloji ve Endüstri gibi birçok sektöre yönlendirmesi ekonomik dalgalanmalarda oluşabilecek riski de en aza indirerek varlıkların dağıtılması açısından iyi bir strateji olmuştur.

Fonun kuruluş kanununda Fon gelirlerinin sadece merkezi yönetim bütçe açığının finansmanında kullanılabileceği belirtilmiştir. Kuruluşundan 11 yıl sonra ise merkezi yönetim bütçesine yapılan aktarımların bir sınırı olması gerektiğine karar verilmiş ve Fon değerinin yalnızca %4'ünün (2017 itibariyle %3) petrol dışı bütçe açığını kapatmak için kullanılabilmesiyle ilgili bir mali kural uygulamaya koyulmuştur. Söz konusu oran ayrıca Fonun yatırımlarından beklenen reel getiriye de ifade etmektedir. Bir diğer ifadeyle yöneticiler, petrol dışı bütçe açığının uzun dönemde Fonun sermayesinden ziyade Fonun yatırımlarından beklenen reel getiriyle finanse edilmesini hedeflemişlerdir. Bu vasıta ile bir gün petrol gelirleri tükense dahi beklenen reel getiriler, bütçe açığını finanse etmeye devam edebilecektir.

Fonun kurulduğu ilk günden itibaren şeffaflık ve hesap verilebilirliği ön planda tutması Fonun örnek gösterilen bir hale gelmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Özellikle Etik Konseyi ile yatırım yapılan şirketlerin çevresel ve etik değerlere yaklaşımının değerlendirilmesi gelecek nesiller için ekonomik refahın yanında daha iyi bir çevre bırakılmasının da hedeflendiğini göstermektedir.

Norveç örneğinde görüldüğü gibi ulusal bir varlık fonunun başarılı olabilmesi için iyi yönetim, şeffaflık ve hesap verilebilirlik önemli faktörlerdir. 1996 yılında ilk sermaye tahsisini alan Norveç Varlık Fonu, söz konusu faktörler sayesinde günümüzde 74 ülkede 9200'den fazla şirkete yatırım yapan ve dünyanın en büyük ulusal varlık fonu olma özelliğini gösteren bir varlık fonu haline gelmiştir. Buna bağlı olarak 2016 yılında ülkemizde kurulan ve yeni bir ulusal varlık fonu olarak kabul edilen Türkiye Varlık Fonu'nun da dünyada tanınan bir fon olabilmesi için mali işlemlerini yönetecek kurumlar arasında koordinasyon sağlaması ve bunun yanında fon yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirlik geleneğini mutlaka kurması gerekmektedir.

Kaynakça

- Aamodt, E. (2012). *The Petroleum Fund Mechanism and Norges Bank's Foreign Exchange Purchases for the GPPF*, Norges Bank Economic Commentaries, No:14.
- Aizenman, J. & Glick, R. (2009). "Sovereign Wealth Funds: Stylized Facts about their Determinants and Governance", *International Finance*, 12(3), 351-386.
- Akbulak, S. & Akbulak, Y. (2008). "Ulusal Varlık Fonları", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 15(2), 237-262.
- Akyol, M. & Hayaloğlu, P. (2017). "Kurumsal Yapının Ülkelerin Varlık Fonları Üzerindeki Etkisi: Dinamik Panel Veri Analizi", *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, 3(4), 270-279.
- Alhashel, B. (2015). "Sovereign Wealth Funds: A Literature Review", *Journal of Economics and Business*, 78, 1-13.
- Al-Hassan, A., Papaioannou, M.G., Skancke, M. ve Sung, C. C. (2013). *Sovereign Wealth Funds: Aspects of Governance Structures and Investment Management*, IMF Working Paper.
- Aykın, H. (2011). *Ulusal Refah Fonları: Risk mi, Fırsat mı?*, Stratejik Düşünce Enstitüsü Yayınları.
- Backer, L.C. (2009). "Sovereign Wealth Funds as Regulatory Chameleons: The Norwegian Sovereign Wealth Funds and Public Global Governance Through Private Global Investment", *Georgetown Journal of International Law*, 41(2), 101-192.
- Balding, C. (2011). "A Portfolio Analysis of Sovereign Wealth Funds", *Sovereign Wealth: The Role of State Capital in the New Financial Order*, (Ed.) Fry, R., McKibbin, W.J., O'Brien, J., Imperial College Press, 43-70.
- Balin, B. J. (2009). Sovereign Wealth Funds: A Critical Analysis, <https://ssrn.com/abstract=1477725>, (26.06.2020).
- Bayar, Y. & Yıldırım, M. (2013). "Ulusal Varlık Fonlarının Regülasyonuna Yönelik Çabalar: Santiago Prensipleri", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 50(585), 67-79.
- Beck, R. & Fidora, M. (2008). "The Impact of Sovereign Wealth Funds on Global Financial Markets", *Intereconomics*, 349-358.
- Bernstein, S., Lerner, J. & Schoar, A. (2013). "The Investment Strategies of Sovereign Wealth Funds", *Journal of Economic Perspectives*, 27(2), 219-238.
- Clark, G. L., Dixon, A. D., & Monk, A. H. B. (2013). *Sovereign Wealth Funds: Legitimacy, Governance, and Global Power*, Princeton University Press.
- Clark, G. L., Monk, A. (2010). "The Norwegian Government Pension Fund: Ethics over Efficiency", *Rotman International Journal of Pension Management*, 3(1), 14-19.
- Council on Ethics Government Pension Fund – Global. (2005). Annual Report 2005, <https://etikkradet.no/annual-reports/%22https://nettsteder.regjeringen.no/etikkradet3/files/2017/02/rsmelding-2005-eng-1.pdf>, (25.02.2019).

- Council on Ethics Government Pension Fund – Global. (2017). Annual Report 2017, https://nettsteder.regjeringen.no/etikkradet3/files/2018/03/Etikkradet_arsmeding_2017_eng_UU.pdf, (25.02.2019).
- Csoma, R. (2015). "Appreciation of the Role of Sovereign Wealth Funds in the Global Economy", *Public Finance Quarterly*, 60(2), 270-287.
- Dedekoca, E. (2012). "Devlet Yoluyla Kapitalizm". *21. Yüzyılda Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 73-89.
- Demarolle, A. (2009). Report to The Government of France on Sovereign Wealth Funds, http://www.paris-europlace.net/files/rapport_demarolle_en.pdf, (20.05.2020).
- Durdu, M. (2018). "Türkiye'de Bütçe Dışı Fon Uygulamaları ve Varlık Fonu", Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Durdu, M. (2018). "Türkiye Varlık Fonu İçin Bir Uygulama Örneği: Singapur Temasek Holding", *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(2), 74-92.
- Equinor. (2020). <https://www.equinor.com/en/about-us.html> (23.05.2020).
- FTSE Group. (2019). <https://www.ftserussell.com/equity-country-classification> (26.02.2019).
- Geoeconomica Political Risk Management. (2014). Santiago Compliance Index 2014, https://nzsuperfund.nz/assets/documents-sys/SCI-2014-October-2014_final.pdf, (19.05.2020).
- Government Pension Fund Act. (2020). <https://www.nbim.no/en/organisation/governance-model/government-pension-fund-act/>, (22.05.2020).
- Güçlü, M. (2018). "Ulusal Varlık Fonları: Türkiye Ekonomisi İçin Bir Değerlendirme", *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 39-53.
- Hacıhasanoğlu, E. & Soytaş, U. (2010). *Yeniden Tasarlanan Finansal Mimaride Ulusal Varlık Fonlarının Rolü*, MARC Working Paper Series.
- IFSWF. (2020). About Us, <https://www.ifswf.org/about-us>, (26.06.2020).
- IWG. (2008). Sovereign Wealth Funds: Generally Accepted Principles and Practices "Santiago Principles", https://www.ifswf.org/sites/default/files/santiagoprinciples_0_0.pdf, (25.02.2019).
- Jen, S.L. (2009). "How Big Could Sovereign Wealth Funds Be By 2015?", *Revue d'Économie Financière*, 195-198.
- Johnson, S. (2007). The Rise of Sovereign Wealth Funds, Straight Talk, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2007/09/pdf/straight.pdf>, (26.06.2020).
- Karagöç, G. K. (2017). "Varlık Fonunun İdare Hukuku İle Kavran(Ama)ması", *International Congress on Politic, Economic and Social Studies*, 3.
- Karagöl, E. T. & Koç, Y. E. (2016). "Dünya'da Ve Türkiye'de Varlık Fonu", *Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı Yayınları*, 169, 7-25.

- Kayıran, M. (2016). "Türkiye Varlık Fonu'nun Kuruluş Amaçları ve Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme", *Eğitim Bilim Toplum Dergisi*, 14(56), 55-90.
- Keller, A. (2008). "Sovereign Wealth Funds: Trustworthy Investors or Vehicles of Strategic Ambition?", *Georgetown Journal of Law & Public Policy*, 7(1), 333-372.
- Konukman, A. & Şimşek, O. (2017). "Ulusal Varlık Fonları ve Türkiye Uygulaması", *Çalışma ve Toplum Dergisi*, 4(55), 1913-1944.
- Kunzel, P., Lu, Y., Petrova, I. K. & Pihlman, J. (2011). *Investment Objectives of Sovereign Wealth Funds- A Shifting Paradigm*, IMF Working Paper, 11/19, <https://ssrn.com/abstract=1755436>, (26.06.2020).
- Legislative Council Secretariat. (2014). *Fact Sheet- Government Pension Fund of Norway*, <https://www.legco.gov.hk/research-publications/english/1314fsc50-governm-ent-pension-fund-of-norway-20140902-e.pdf>, (25.02.2019).
- Nas, Ç. (2017). *Varlık Fonları ve Uluslararası Kriterler*. İktisadi Kalkınma Vakfı Değerlendirme Notu.
- Norges Bank. (1998). *The Norwegian Government Petroleum Fund Annual Report*, https://www.nbim.no/globalassets/reports/2000_1999_-1998/1998-en.pdf, (23.05.2020)
- Norges Bank. (2008). *Government Pension Fund – Global Annual Report*, <https://www.nbim.no/globalassetsreports/2008/2008-annual-report.pdf>, (25.02.2019)
- Norges Bank. (2019). *Government Pension Fund – Global Annual Report*, <https://www.nbim.no/contentassets/3d447c795db84a18b54df8dd87d3b60e/spu-annual-report-2019-en-web.pdf>, (23.05.2020).
- Norges Bank. (2020a). <https://www.nbim.no>, (18.05.2020).
- Norges Bank. (2020b). <https://www.nbim.no/en/the-fund/holdings/holdings-as-at-31.12.2019/?fullsize=true>, (19.05.2020).
- Norwegian Ministry of Finance. (2006). *On the Management of the Government Pension Fund in 2006*, https://www.regjeringen.no/contentassets/eeb49ccf49b94cfe881fdaa678efa537/en-gb/pdfs/stm200620070024000en_pdfs.pdf, (25.02.2019).
- Norwegian Ministry of Finance. (2013). *The Management of the Government Pension Fund in 2013*, <https://www.regjeringen.no/contentassets/5434cb3d2ff04441a21a2c9b1d55ea06/en-gb/pdfs/stm201320140019000engpdfs.pdf>, (23.05.2020).
- Norwegian Ministry of Finance. (2014). *The Management of the Government Pension Fund in 2014*, <https://www.regjeringen.no/contentassets/48bb4314d6f14d23aff45960dc3eaace/en-gb/pdfs/stm201420150021000engpdfs.pdf>, (25.02.2019).
- Norwegian Ministry of Finance. (2017). *Adherence of the Government Pension Fund Global (GPF) to the Santiago principles*, https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/statens-pensjonsfond/gapp/2017_gapp_adherence_gpfg.pdf, (21.05.2020).

- Norwegian Ministry of Finance. (2018). The Government Pension Fund 2018, <https://www.regjeringen.no/contentassets/569f03a08ee74350b3778fdbb24dd406/en-gb/pdfs/stm201720180013000engpdfs.pdf>, (25.02.2019).
- Norwegian Ministry of Finance. (2019a). Management mandate for the Government Pension Fund Global, <https://www.regjeringen.no/contentassets/9d68c55c272c41e99f0bf45d24397d8c/gpfg-management-mandate-30.11.2019.pdf>, (21.05.2020).
- Norwegian Ministry of Finance. (2019b). Report to the Storting, <https://www.regjeringen.no/contentassets/8996cca30e5741a788218d417762a52c/en-gb/pdfs/stm201820190020000engpdfs.pdf>, (21.05.2020).
- Norwegian Ministry of Finance. (2019c). The Norwegian Fiscal Policy Framework, <https://www.regjeringen.no/en/topics/the-economy/economic-policy/economic-policy/id418083/>, (25.02.2019).
- Norwegian Ministry of Finance. (2020). Governance Framework, <https://www.regjeringen.no/en/topics/the-economy/the-government-pension-fund/government-pension-fund-global-gpfg/governance-framework-for-the-government-/id696848/>, (18.05.2020)
- Özgül, H. B. (2018). "Varlık Fonları ve Türkiye Varlık Fonu", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Peterson Institute for International Economics. (2016). Policy Brief, <https://www.piie.com/publications/policy-briefs/uneven-progress-sovereign-wealth-fund-transparency-and-accountability>, (19.05.2020).
- Petoro. (2020). <https://www.petoro.no/about-petoro/sdfi-facts>, (23.05.2020).
- Ping, X. & Chao C. (2009). "The Theoretical Logic of Sovereign Wealth Funds", https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1420618, (25.02.2019)
- Regulation on the financial reporting of Norges Bank. (2017). https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/statens-pensjonsfond/formelt-grunnlag/regulation_financial_reporting_norges_bank_9.march.2017.pdf, (21.05.2020).
- Selçuk, M. & Savaşan, F. (2017). "Türkiye Varlık Fonu ve İslami Finans Alanına Muhtemel Etkileri", *International Congress on Politic, Economic and Social Studies*, 2.
- Skandck, M. (2003). "Fiscal Policy and Petroleum Fund Management in Norway", *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil-Producing Countries*, (Ed.) Davis, J.M., Ossowski, R., and Fedilino, A., Washington D.C., International Monetary Fund, 316-338.
- Statistics Norway, <https://www.ssb.no/en/befolkning/statistikker/folkemengde> (19.05.2020).
- Sun, X., Li, J. Wang, Y. and W.Clark, W. (2014). "China's Sovereign Wealth Fund Investments in Overseas Energy: The Energy Security Perspective", *Energy Policy*, 65, 654-661.

- SWFI Institute. (2020a). Sovereign Wealth Fund Rankings, <https://www.swfinstitute.org/sovereign-wealth-fund-rankings/>, (18.05.2020).
- SWFI Institute. (2020b). LMT Index, <https://www.swfinstitute.org/research/linaburg-maduell-transparency-index>, (19.05.2020).
- Şanlı, U. (2010). "Körfezin "Görünmeyen Eller"İ: Ulusal Varlık Fonları", *Ortadoğu Analiz*, 2(23), 18-24.
- Şimşek, O. (2017). "Çin Yatırım Şirketi Özelinde Finansal Küreselleşmede Devlet Sermayesi: Ulusal Varlık Fonları", *Fiscaoeconomia*, 1(1), 58- 76.
- The Supervisory Council. (2020). <https://www.norges-bank.no/en/topics/about/Organisation/The-Supervisory-Council/>, (21.05.2020).
- Truman, E. M. (2007). *Sovereign Wealth Funds: The Need for Greater Transparency and Accountability*, Peterson Institute Policy Brief, 07-6.
- Truman, E.W. (2009). "A Blueprint for Sovereign Wealth Fund Best Practices", *Revue d'Économie Financière*, 429-451.
- Truman, E.W. (2010). *Sovereign Wealth Funds: Threat or Salvation*, Peterson Institute, Washington.
- TVF Faaliyet Raporu, <https://www.tvf.com.tr/uploads/file/tvf-faaliyet-raporu-2017.pdf>, (26.06.2020).
- Uysal Şahin, Ö. (2017). "Kamu Maliyesi-Varlık Fonu İlişkisi: Türkiye İçin Fırsat Mı Tehdit Mi?", *Journal of Awareness*, 2, 349-379.
- Wirth, E. & Ramirez- Cendrero, J. M. (2016). "Fiscal Policy And Sovereign Wealth Funds In Oil-Rich Economies: The Norwegian Case", *XVIII Reunión de Economía Mundial Conference*.
- Wirth, E. (2018). "The Norwegian Government Pension Fund Global, Corporate Social Responsibility And Climate Change", *Revista De Economía Mundial*, No:48, 179-189.
- World Bank, Population Data, <https://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TOTL>, (19.05.2020)
- Yalçın, K. & Sürekli, A. M. (2015). "Ekonominin Çeşitlendirilmesinin Bir Aracı Olarak Ulusal Refah Fonu Modelinin Türkiye Ekonomisi Açısından Uygulanabilirliği", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,17(3), 1-29.
- Yazıcı, R. (2017). "Türkiye'deki KİT'lerin Özelleştirme Tecrübelerinden Varlık Fonu Kurulmasına Bakış", *Journal of Strategic Research in Social Science*, 3(3), 89-100.
- Yereli, A. B. & Yaman, İ. (2017). "Ulusal Varlık Fonlarını Anlamak: Fırsat Mı, Tehdit Mi?", *Sosyoekonomi Dergisi*, 25(34), 69-86.



Türkiye'nin İhracatının Yapısı ve Teşvik Politikaları

Structure of Turkey's Exports and Government Incentives

Gül Ertan Özgüzer¹

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 11.02.2020

Revised : 25.02.2020

Accepted : 26.02.2020

Available : 24.07.2020

iThenticate similarity
score: 4%

JEL classification:

F12, F41, F43, H35,
O38

Keywords:

Complexity, Export
Diversification,
Structural
Transformation,
Revealed Comparative
Advantage,
Government Incentives

ABSTRACT

Countries that have the ability to diversify their product portfolios and gather the set of capabilities required to produce and export complex products grow fast and achieve economic development. This study examines the structural change in Turkey's export composition within the 1995-2015 period by focusing on the complexity and diversification of its exports. The findings show that Turkey has failed to diversify its exports into complex products to generate a structural transformation in its exports. Turkey's abandonment of selective sectoral incentives after 1995 play a major role in this failure.

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 11.02.2020

Düzeltilme : 25.02.2020

Kabul : 26.02.2020

Yayın : 24.07.2020

ÖZET

Ürün portföyünü çeşitlendirebilen ve karmaşık ürünler üretilip ihraç edebilecek kabiliyetler kümesi geliştiren ülkeler hızlı büyüyor ve ekonomileri kalkınıyor. Bu çalışmada karmaşıklık ve çeşitlilik kavramları merkeze alınarak Türkiye'nin 1995 ve 2015 yılları arasındaki ihracat

Cite this article as: Ertan Özgüzer, G. (2020). "Türkiye'nin İhracatının Yapısı ve Teşvik Politikaları", *International Journal of Public Finance*, 5(1), 127-143.

¹ Assoc. Prof., Dr., İzmir University of Economics, Department of Economics, Turkey, ORCID: 0000-0001-7342-9754, gul.ertan@ieu.edu.tr

iThenticate benzerlik oranı: %4

JEL Kodu:

F12, F41, F43, H35, O38

Anahtar Kelimeler:

Karmaşıklık, İhracat Çeşitliliği, Yapısal Dönüşüm, Açıklamalı Karşılaştırmalı Üstünlük, Teşvik Politikası

kompozisyonundaki yapısal değişim ve bu değişimin Türkiye'de uygulanan teşvik politikalarıyla ilintisi incelenmektedir. Türkiye ihracatını karmaşıklığı yüksek seviyede olan ürünlere doğru çeşitlendirememiş ve dolayısıyla ihracat yapısını dönüştürememiştir. Bu başarısızlıkta Türkiye'nin 1995 yılından sonra seçici sektörel teşvik politikalarını terk etmesinin rolü vardır.

1. Giriş

Dünya Bankası tarafından orta-gelirli ülkeler sınıflamasında bulunan Türkiye'nin yüksek-gelirli ülkelerin seviyesine gelmesi için ürettiği ve dolayısıyla ihraç ettiği ürünleri çeşitlendirmesi ve karmaşık ürünleri üretebilecek yapısal dönüşümü gerçekleştirmesi gerekmektedir. Gelişmiş diye tabir edilen yüksek gelirli ülkelerle diğer ülkeler arasındaki fark daha çok, gelişmiş ülkelerin üretim süreçleri çok çeşitli kabiliyetlerin birleşimini gerektiren karmaşık ürünleri üretebilmesi ve ihracatını bu ürünlere doğru çeşitlendirmesi sayesinde oluşur. (Hausmann vd., 2007; Saviotti & Frenken 2008; Hidalgo & Hausmann 2009). Japonya, Almanya ve ABD gibi gelişmiş ekonomiler, çok geniş bir spektrumda girdi ve çıktılara sahipler ve sürekli olarak yeni kabiliyetler geliştirip yeni ürünler piyasaya sürebiliyorlar. Daha karmaşık ürünlere sıçrama yaparak ihracat çeşitliliğini arttırma becerisi ekonomik kalkınmanın anahtarı olarak ön plana çıkan bir unsurdur. Mesela, elinizde ne kadar çeşitli ve diğer kimselerde olmayan lego parçası varsa o kadar çeşitli ve sizin parçalarınıza sahip olmayanların yapamayacağı lego ürünleri ortaya koyabilirsiniz. İşte, ülkeler için de kabiliyetler lego parçalarına eş değer. Kabiliyetler bir ürünü üretmek için gerekli olan beşeri ve fiziki sermaye, hukuki sistem ve kurumlar kümesi olabileceği gibi firma düzeyinde teknik bilgi veya firmadaki bireylerin kolektif olarak tecrübe ettikleri çalışma düzeniyle de alakalı olabilir. Ya da birçok insanın içinde bulunduğu bir aktiviteyi oluşturma, yönetme ve çalıştırma kapasitesini sağlayan organizasyonel düzeyde beceriler de olabilir (Felipe vd. 2012). Sonuç olarak ne kadar çeşitli kabiliyetlere sahipseniz o kadar çeşitli ürünler üretebilir ve ihraç edebilirsiniz. Herkesin talep ettiği fakat çok az kişinin arz edebildiği sektörlerde ve piyasalarda aktif olabilirsiniz. Bu durumda doğal olarak ürettiğiniz katma değer ve dolayısıyla geliriniz artar. Ayrıca, çok fazla sektörde ve piyasada aktif olduğunuz için dış dünyadan gelen ve belli sektörleri vuran şoklardan ve dalgalanmalardan en az düzeyde etkilenirsiniz (Hausmann vd., 2006).

Ampirik bulgular da ülkelerin ihracat sepetinin karmaşıklığı ve çeşitliliği ile kişi başına düşen gelirleri arasında güçlü bir korelasyon olduğunu gösterir (Hidalgo & Hausmann, 2009; Hausmann vd., 2011). Yani, geniş bir yelpazede ürün ihraç edebilecek üretim becerilerine sahip olan ülkeler ekonomik anlamda daha hızlı gelişir ve kalkınır.

Üretim süreçlerinde benzer kabiliyetler gerektiren ve birlikte üretilebilme olasılıkları yüksek olan ürünleri birbirine bağlayan ticaret ağına ürün uzayı adı verilmekte ve ülkelerin üretim yapılarını analiz etmede kullanılmaktadır. Hidalgo & Hausmann (2009) grafik teorisine dayanan yansımalar yöntemini, ürünleri ülkelere bağlayan dünya ticaret ağına uygulayarak ülkelerin sahip olduğu kabiliyet kümesinin yapısını, dolayısıyla karmaşıklık seviyelerini gözler önüne sermektedir. Örneğin, 2015 yılında ekonomik karmaşıklığı en yüksek olan ülke Japonya'dır. Aynı yıl üretim süreci çok az ülkede bulunan kabiliyetleri gerektirdiği için en karmaşık ürün olan muhtelif metal-ışi makine aletlerini en fazla ihraç eden üç ülke sırasıyla Japonya, Almanya ve İtalya'dır². Bu tepe noktalarda gelişmiş ülkelerin bulunması bir tesadüf değildir. Tablo 1, Türkiye'nin 1995 ve 2015 yılları arasındaki dünya kişi başı gelir ve ekonomik karmaşıklık sıralamalarını göstermektedir. Türkiye gelişmiş ülkelerin refah seviyesine gelmesi için gereken ekonomik atılımı yapamayıp 20 yıl içerisinde çok az ilerleme kaydetmiş bulunmaktadır. Ekonomik karmaşıklık sıralamasında Türkiye dünyada 40'lı sıralarda saymaktadır. Haliyle kişi başı gelirden de çok fazla bir ilerleme kaydedilmiş değildir³.

Ürün uzayı ülkelerin gelecekte hangi yeni ürünlere sıçrama yapabileceklerine dair ipucu verdiği için de önem taşır. Ürün uzayında benzer kabiliyetler gerektiren ürünlerin birbirlerine sıkı sıkıya bağlı olduğu farklı topluluklar bulunur. Topluluktaki ürünler topluluk dışındaki ürünlere göre birbirine daha sıkı bağlarla bağlıdır. Topluluktaki ürünlerin karmaşıklık seviyeleri de birbirine benzerdir. Bir ülke ne kadar çok ürün ihraç ediyorsa yani ne kadar çok bağlantısı varsa yeni ürünlere sıçraması ve ekonomisini yapısal olarak dönüştürmesi o kadar kolay olur (Hausmann vd., 2011).

Tablo 1: Türkiye'nin Dünya Kişi Başı Gelir ve Ekonomik Karmaşıklık Sıralamaları

Yıllar	Kişi Başı GSYH	Ekonomik Karmaşıklık
1995	51	46
2000	44	52
2005	43	44
2010	46	43
2015	46	40

Kaynak: Dünya Kalkınma Göstergeleri 2018 ve Simoes & Hidalgo (2011)

² MIT'den Cesar Hidalgo ve Harvard Üniversitesi'nden Ricardo Hausmann öncülüğünde ekonomik karmaşıklık gözlemevi adında hem Harvard Üniversitesi hem de MIT için iki ayrı web sitesi kurulmuştur. Söz konusu web sitelerinde ürünlerin ve ekonomilerin karmaşıklıkları ile ilgili her türlü bilgi bulunmaktadır. (Bkz. <https://oec.world/en/> ve <http://atlas.cid.harvard.edu/>)

³ Örneğin Çin aynı dönemde önce ekonomik karmaşıklık sıralamasında ve daha sonra kişi başına düşen gelir sıralamasında ciddi ilerleme kaydetmiştir. 1995 yılı sonrasında Türkiye ve Çin'in ihracat ve üretim yapılarındaki dönüşümün karşılaştırmalı analizi için bkz. Ertan Özgüzer & Göksel (2018).

Bu çalışma, bir ekonominin yapısal dönüşümü için iki önemli kavram olarak çıkan karmaşıklık ve çeşitliliği merkeze alarak Türkiye'nin 1995 ve 2015 yılları arasındaki ihracat ve dolayısıyla üretim yapısındaki değişimi ele almaktadır. Bir ülkenin ekonomik karmaşıklığı ihracat sepetinde gelişmiş ülkeler tarafından üretilen ve ihraç edilen karmaşık ürünlerden ne oranda bulunduğuyla ölçülür. Ekonomik çeşitlilik ise daha geniş ürün yelpazesinde rekabetçi güce sahip olma becerisi anlamına gelir ve açıklamalı karşılıklı üstünlükle ihraç edilen ürün sayısına tekabül eder. Bu çalışmada, 1995 ve 2015 yılları için SITC, Rev.4 sınıflamasındaki 775 ürün topluluklarına ayrıldıktan sonra karmaşıklık ve çeşitlilik analizi yapılarak Türkiye ekonomisinin bu 20 yıllık dönemdeki gelişimi gösterilmiştir. Ardından, Türkiye'de uygulanan teşvik politikaları mercek altına alınarak Türkiye'nin üretim yapısı ve ihracat sepetindeki değişimin teşvik politikalarıyla olası ilişkisi tartışılmıştır.

Çalışmanın geri kalanının planı şu şekildedir; ikinci bölümde karmaşıklık ve çeşitlilik göstergeleri anlatılmıştır. Üçüncü bölümde veri seti ve yöntem, dördüncü bölümde bulgular tartışılmıştır. Beşinci bölümde Türkiye'de uygulanan teşvik politikalarına yer verilmiştir. Son bölümde sonuç yerine bir analiz yapılmıştır.

2. Karmaşıklık ve Çeşitlilik

Hidalgo & Hausmann (2009) sıradanlık ve çeşitlilik göstergelerini bağlı ve yineleyen şekilde hesapladıkları yansıma metodunu ülkelerin küresel ticaret ağlarına uygulamışlar ve ülkelerin ve ürünlerin karmaşıklığını ve sıradanlığını ölçmüşlerdir. Yansımalar metodu sadece açıklamalı karşılaştırmalı üstünlük endeksi (AKÜ) (Balassa 1964) 1'den büyük olan ürünleri ele alır. Karşılaştırmalı üstünlük endeksi bir ürünün ülkenin ihracat sepetindeki payının ürünün toplam dünya ihracat sepeti içindeki payına oranını gösterir. Denklem (1)'deki gibi hesaplanır:

$$AKÜ_{jk} = \frac{X_{jk}}{\sum_k X_{jk}} / \frac{\sum_j X_{jk}}{\sum_{j,k} X_{jk}}$$

X_{jk} j ülkesinin k ürünündeki ihracatını dolar olarak göstermektedir. M_{jk} bitişik matrisi ülkelerin ve ürünlerin ikili ağlarının yapısını anlamak için oluşturulmuştur. J ülkesi k ürününü karşılaştırmalı üstünlük ile satıyorsa M_{jk} 1'e eşit, değilse 0'a eşittir. K ürününün sıradanlığı tüm ülkelerin bitişik matrisi M_{jk} ile; j ülkesinin çeşitliliği ise Denklem (2) ve (3)'te bulunan tüm ürünler üzerinden M_{jk} toplanarak hesaplanmıştır:

$$\text{Sıradanlık}_k = K_{k,0} = \sum_j M_{jk},$$

$$\text{Çeşitlilik}_j = K_{j,0} = \sum_k M_{jk}$$

Aynı anda sıradanlık ve çeşitlilik göstergeleri sırasıyla ürünün sıradanlığını ($K_{k,0}$), diğer bir deyişle ürünü ihraç eden ülke sayısını ve ülkenin çeşitliliğini ($K_{j,0}$), yani ülkenin

ihraç ettiği ürün sayısını göstermektedir. Sıradanlığı ve çeşitliliği birbirine bağlı ve yinelemeli olarak hesaplamak Denklem (4) ve (5)'teki ağırlıklı ortalamaları verir:

$$K_{k,n} = K_{k,0} = \sum_j M_{jk} K_{j,n-1}$$

$$K_{j,n-1} = K_{j,0} = \sum_k M_{jk} K_{k,n-2}$$

Burada n tekrar sayısını belirtmektedir. Denklem (4) ve (5) (n+1)'inci ve n'inci tekrarların tahmin edilen değerlerinin görelî sıralamaları aynı olana kadar tekrar edilmektedir. Bu tekrarlar sonrasında birisi ülkeyi tanımlayan, diğeri ürünü tanımlayan olmak üzere iki vektör elde edilmektedir. Bu vektörler ürünlerin ve ekonomilerin karmaşıklığını gösterir. $K_{j,0}$ 'ı Denklem (4)'e eklediğimizde ihracat ülkelerinin ortalama çeşitliliğini veren $K_{k,1}$ elde edilir. $K_{k,1}$ ürünün hem sıradanlık hem de çeşitlilik bilgisini içermektedir. $K_{k,0}$ 'ı Denklem (5)'e eklemek bize ülkenin ihraç ettiği ürünlerin sıradanlık bilgisini de içeren $K_{j,1}$ 'i verir. Ülkenin çeşitliliği ile ilgili ek bilgi $K_{j,1}$ 'i Denklem (4)'e ekleyerek elde edilir. Bu bize k ürününü ihraç eden ülkelerin ortalama sıradanlık bilgisini veren $K_{k,2}$ 'e götürür. Aynı şekilde $K_{k,1}$ de bizi j ülkesi tarafından ihraç edilen ürünlere benzer ürünler ihraç eden ülkelerin ortalama çeşitliliğini veren $K_{j,2}$ 'e götürür. Kısacası, daha fazla tekrar hem ülkelerin çeşitliliği hem de ürünlerin karmaşıklığı ile ilgili daha fazla bilgi almamızı sağlamaktadır.

3. Veri Seti ve Yöntem

Bu çalışmada kullanılan 1995 ve 2015 Türkiye ihracat verisi Hausmann, R., vd, (2011)'i kaynak alan ve Harvard Üniversitesi Uluslararası Kalkınma Merkezi tarafından yayınlanan Ekonomik Karmaşıklık gözlemevi web sitesinden alınmıştır (<http://atlas.cid.harvard.edu/>). Bu sitedeki ham veri United Nations Comtrade (Birleşmiş Milletler Ticaret) veri setinden gelmektedir. Standart Uluslararası Ticaret Sınıflamasına göre yapılmış (SITC, Rev.4) ihracat verisi kullanılmıştır. Türkiye'nin ihracatında bu dönemde yaşanan değişimi daha görünür biçimde yorumlamak adına SITC, Rev.4 sınıflamasındaki 775 ürün, Hausmann vd. (2011)'de tartışıldığı gibi gruplanarak birbiriyle ilintili ürünleri içeren 35 topluluğa ayrılmış ve topluluk düzeyinde analiz yapılmıştır. Topluluk kavramının küme kavramından farklı olduğunun altını çizmek gerekir Küme değer zincirindeki girdi-çıkıtlı bağlantılarını temsil ederken topluluk üretimi benzer kabiliyetleri gerektiren ürünleri içerir. Mesela hazır giyim ve tekstil aynı değer zincirinde bulunmalarına rağmen farklı kabiliyetleri gerektirdikleri için farklı topluluklarda yer alırlar. Bir topluluğa mensup ürünler topluluk dışındaki ürünlere göre birbirlerine çok daha sıkı bağlarla bağlıdırlar ve bu ürünler benzer kabiliyetler kullanılarak üretildikleri için karmaşıklık seviyeleri de birbirine benzerdir.

MIT gözleminde yayınlanan (Simoos & Hidalgo, 2011) ve her ürün için ayrı ayrı hesaplanmış ürün karmaşıklık endeksi (ÜKE) -3 ile 3 arasında değerler alabilmektedir. Negatif değerler ürünlerin üretimi çok karmaşık süreçler gerektirmeyen daha basit ürünler olduğunu göstermektedir. ÜKE sıradanlık ve çeşitlilik göstergeleri kullanılarak hesaplanmaktadır. Üretim süreçlerinde çok çeşitli kabiliyetlerden faydalanan bir ülkenin farklı ürünlerden oluşan bir ihracat sepetinin olması, çeşitliliğinin yüksek olması ve dolayısıyla ekonomik karmaşıklığının da yüksek olması muhtemeldir. Aynı şekilde, üretilmek için çok farklı birçok kabiliyete gereksinim duyan bir ürün de büyük ihtimalle daha az ülke tarafından ihraç edilir, çünkü karmaşık ve az bulunan bir üründür. Tam tersi, herkesin ihraç edebildiği ürün ise sıradandır. Hidalgo & Hausmann (2009) ülkelerin küresel ticaret ağlarını kullanarak söz konusu sıradanlık ve çeşitlilik göstergelerini, ürünlerin ve ülkelerin karmaşıklık derecelerini bağlı ve yineleyen şekilde hesaplamışlar.

Birbiriyle bağlantılı ürünleri barındıran 35 topluluğun içinde ortalama karmaşıklık derecesi en yüksek olan 3 topluluk 2015 yılında sırasıyla kimyasallar ve sağlıkla ilgili ürünler, makineler ve elektronikler olmuş. Mesela pamuk, mısır, soya sosu ve diğerleri, tütün, hayvansal elyaf, balık ve deniz mahsulü ortalama karmaşıklık derecesi en düşük olan topluluklardır. Türkiye'nin ihracat yapısındaki değişimi anlamak adına öncelikle toplulukların 1995 ve 2015 yıllarında Türkiye'nin ihracatındaki paylarına ve bu toplulukların karmaşıklık seviyelerine bakmak gerekir. Daha sonra yine topluluk bazında Türkiye'nin 1995 ve 2015 yılları arasındaki ihracat çeşitliliğindeki değişime bakılmıştır. İhracat çeşitliği bir ülkenin kaç üründe rekabetçi güce sahip olduğunu, yani kaç ürünü açıklamalı karşılıklı üstünlük (AKÜ) ile ihraç edebildiğini gösterir. Eğer AKÜ 1'den büyükse o üründe dünya piyasasında rekabet gücüne sahibiz demektir. Rekabet gücündeki artış zaten rekabet gücümüz olan ürünlerde gücümüzün ne kadar arttığını gösterir. Bir ülke ne kadar çok ürünü AKÜ ile ihraç ederse, ihracat çeşitliliği de o kadar artar. 1995 ve 2015 yılları arasında Türkiye'nin AKÜ ile ihraç ettiği 18 topluluğun her birinde ihracat çeşitliliğindeki değişimi ve 2015 yılında bu toplulukların ihracat çeşitliğinde geldiği seviyeyi ve karmaşıklık sıralamaları gösterilmiştir. Daha sonra, 1995 ve 2015 yılları arasındaki 20 yıllık dönemde Türkiye'nin rekabet gücünü (AKÜ) en çok arttırdığı 14 ürün listelenmiş ve bu ürünlerin karmaşıklık seviyeleri incelenmiştir. Son olarak SITC-4 sınıflamasındaki 775 ürün karmaşıklık derecesine göre 6 gruba ayrılmış ve her ürün grubunun 1995 ve 2015 yıllarındaki toplam ihracattaki payları hesaplanmıştır.

4. Bulgular ve Tartışma

Bir önceki bölümde bahsedilen veri setini kullanarak topluluk bazında Türkiye'nin ihracat paylarının 1995 ve 2015 arasındaki gelişimine bakıldığında Türkiye'nin ihracat dolayısıyla üretim yapısının nasıl dönüştüğü görülebilir. İhracat payı yüksek olan topluluğun ortalama karmaşıklık derecesi Türkiye'nin ne tür ürünler ihraç ettiğiyle ilgili bir fikir verir. Birbiriyle ilintili ürünleri içeren 35 topluluğun ortalama

karmaşıklık seviyesine göre 1995 ve 2015 yılları için 6 gruba ayrılmış hali Tablo 2'de görülebilir. Grup 1 üretim süreçleri çok çeşitli kabiliyetler gerektiren üretilmesi en zor 6 tane topluluğu kapsamaktadır. Grup 6 ise tam tersi, sıradan kabiliyetlerle üretimi yapılan ürünleri içeren en az karmaşık 5 topluluğu kapsar. Grup 1 makineler ve kimyasallar gibi üretimi karmaşık süreçler gerektiren ürünleri barındıran topluluklardan oluşurken Grup 6 deri ve tütün gibi üretim süreçleri basit ve daha dar kabiliyet kümesine gereksinim duyan ürünleri içeren topluluklardan oluşur.

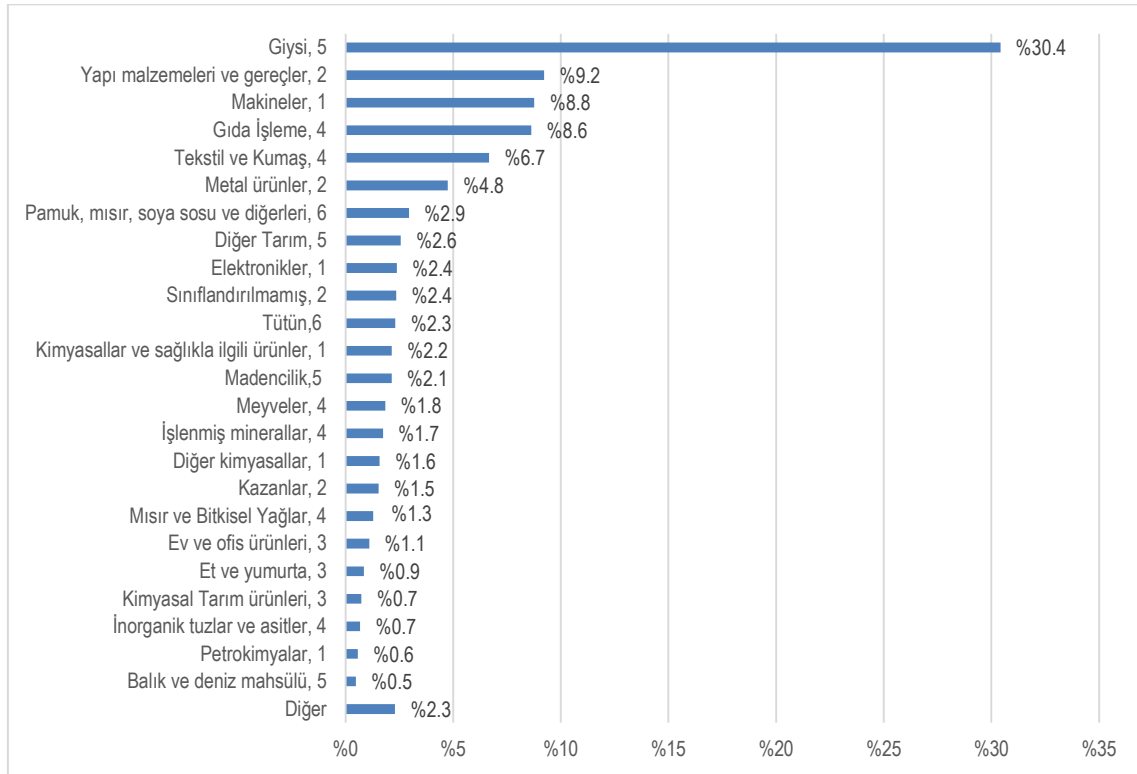
Tablo 2: Karmaşıklık Sıralamasına göre Topluluklar

Grup 1 (En karmaşık)	1995: Makineler, Kimyasallar ve Sağlıkla ilgili Ürünler, Diğer Kimyasallar, Hava Taşıtı, Petrokimyalar, Elektronikler 2015: Kimyasallar ve Sağlıkla İlgili Ürünler, Makineler, Elektronikler, Selülöz ve Kağıt, Diğer Kimyasallar, Hava Taşıtı
Grup 2	1995: Süt ve Peynir, Sınıflandırılmamış, Kazanlar, Gemi, Metal ürünler, Yapı malzemeleri ve gereçler 2015: Ev ve ofis ürünleri, Petrokimyalar, Kazanlar, Sınıflandırılmamış, Metal ürünler, Değerli Taşlar
Grup 3	1995: Selülöz ve Kağıt, Et ve yumurta, Kimyasal Tarım ürünleri, Kömür, Bira, alkollü içki ve Sigara, Ev ve ofis ürünleri 2015: Yapı malzemeleri ve gereçler, Gemi, Süt ve Peynir, İşlenmiş mineraller, Kimyasal Tarım ürünleri, Bira, alkollü içki ve Sigara
Grup 4	1995: İnorganik tuzlar ve asitler, Gıda İşleme, Mısır ve Bitkisel Yağlar, İşlenmiş mineraller, Tekstil ve Kumaş, Meyveler 2015: Tekstil ve Kumaş, Et ve Yumurta, İnorganik tuzlar ve asitler, Kömür, Gıda İşleme, Meyveler
Grup 5	1995: Hayvansal Elyaf, Madencilik, Diğer Tarım, Değerli taşlar, Giysi, Balık ve deniz mahsülü 2015: Mısır ve Bitkisel Yağlar, Madencilik, Deri, Giysi, Diğer Tarım, Tropik ağaç yemişleri ve çiçekler
Grup 6 (En az karmaşık)	1995: Deri, Tütün, Pamuk, mısır, soya sosu ve diğerleri, Yağ, Tropik ağaç yemişleri ve çiçekler 2015: Hayvansal Elyaf, Yağ, Balık ve deniz mahsülü, Tütün, Pamuk, mısır, soya sosu ve diğerleri

Şekil 1 ve Şekil 2 1995 ve 2015 yıllarında Türkiye'nin ihracat sepetinde en yüksek paya sahip 25 topluluğun ihracat paylarını ve karmaşıklık seviyelerini göstermektedir. Söz konusu 25 topluluğun toplam ihracat içindeki payı %98'e tekabül eder. 1995 yılında ihracatın lider topluluğu %30 ile giysi olmuştur. Bu topluluğun karmaşıklık sıralaması 6 grubun içinde 4'tür. Giysi topluluğunu yapı malzemeleri ve gereçler (%9.2), makineler (%8.8) ve tekstil ve kumaş (%8.6) toplulukları takip etmektedir. Bu üç topluluk birbirine yakın ihracat paylarına sahiptir. Sadece makineler en karmaşık üretim süreçlerine gereksinim duyan birinci grupta bulunmaktadır.

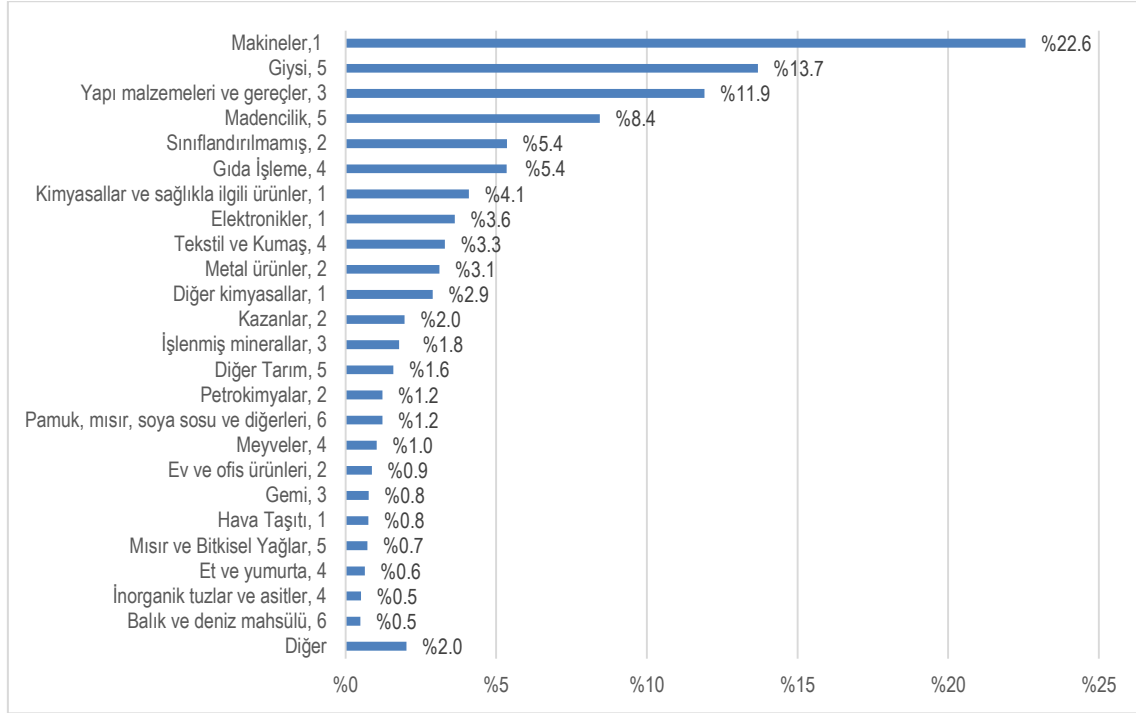
Türkiye'nin ihracat sepetinde birinci grupta bulunan diğer toplulukların paylarının çok düşük olduğu göze çarpmaktadır. Elektronikler ve kimyasallar ve sağlıkla ilgili ürünlerin payları sırasıyla %2.4 ve %2.2 olmuştur. Diğer kimyasalların ihracat payı %1.6 iken petrokimyasalların payı sadece %0.6'dır. Bu tablo 1995 yılında ihracat sepetimizde çok fazla kabiliyet gerektirmeyen ürünlerin ağır bastığını göstermektedir.

Şekil 1: Türkiye'nin İhracat Sepetinde En Yüksek Paya Sahip 25 Topluluk ve Karmaşıklık Seviyeleri (1995)



2015 yılında makineler topluluğu %22.6'lık ihracat payı ile lider konumdadır. Gıysi topluluğun ihracat payı 1995 yılında %30.4 iken 2015'e gelindiğinde %13.7'ye düşmüştür. 20 yıllık dönemde Türkiye'nin üretim ve ihracat yapısında giysiden makinelere bir dönüşümün yaşandığı söylenebilir. Yapı malzemeleri ve gereçler ortalama karmaşıklık sıralamasında ikincilikten üçüncülüğe düşmüş olmakla birlikte ihracatımızda %12'lik payıyla en önemli üçüncü topluluk konumunda bulunmaktadır. Az karmaşıklığa sahip bir topluluk olan madencilik 1995 yılında sadece %2.7'lik paya sahipken 2015 yılında %8'lik payla dördüncü sırada bulunmaktadır. Ortalama karmaşıklığı en yüksek üç topluluktan ikisi olan kimyasallar ve sağlıkla ilgili ürünler ve elektronikler topluluklarının her ikisinin ihracat payı ancak %4'e yükselbilmiştir.

Şekil 2: Türkiye'nin İhracat Sepetinde En Yüksek Paya Sahip 25 Topluluk ve Karmaşıklık Seviyeleri (2015)



Son 20 yılda ihracatta giysiden makinelere doğru bir sıçrama gerçekleştirdiğimiz görülmektedir. Şimdi ihracatımızda rekabet gücümüzü hangi topluluklarda arttırdığımıza ve her toplulukta kaç yeni ürünü AKÜ ile ihraç ederek ihracat çeşitliliğimizi arttırdığımıza bakalım. Bir toplulukta daha önceden üretmediğimiz ürünleri üretip, AKÜ ile ihraç etmeye başlarsak o topluluktaki ihracat çeşitliliğimiz artar. Mesela bir toplulukta 35 toplam ürün varsa ve Türkiye 2 yeni ürünü AKÜ ile ihraç etmeye başlayarak toplamda 7 ürünü rekabet gücüyle ihraç edebiliyorsa, Türkiye'nin ihracat çeşitliliği bu toplulukta %20'dir.

Tablo 3, 1995 ve 2015 yılları arasında Türkiye'nin rekabet gücü kazanarak ihracat çeşitliliğini arttırmayı başardığı 18 topluluğun her birinde ürün sayısı bazında ihracat çeşitliliğindeki değişimi ve 2015 yılında ihracat çeşitliliğinde yüzde olarak geldiği seviyeyi gösteriyor. Topluluk isimlerinin yanındaki rakamlar ise topluluğun karmaşıklık sıralamasını gösteriyor. Bir önceki analizde olduğu gibi 6 tane grup ortalama karmaşıklık seviyesine göre sıralanır. Örneğin, madencilik topluluğunda 20 yıllık dönem boyunca 3 yeni üründe rekabet gücü kazanarak ihracat çeşitliliğimizi arttırmışız ve 2015 yılında ihracat çeşitliliği yüzde 28 olmuş. Yani, topluluktaki ürünlerin yüzde 28'ini üretebilmekte ve AKÜ ile ihraç edebilmekteyiz. Madencilik karmaşıklık sıralamasında 6 topluluk içinde beşinci sırada bulunmaktadır.

Tablo 3: Türkiye'nin 1995 ve 2015 Yılları Arasında İhracat Çeşitliliği (İÇ) Değişimi (AKÜ ile ihraç edilen ürün sayısındaki değişim), İÇ Yüzdesi

	Topluluk	İÇ (Ürün Sayısı Değişimi)	İÇ (%) 2015
1	Madencilik, 5	3	28
2	Makineler, 1	26	30
3	Petrokimyalar, 2	1	60
4	Hayvansal elyaflar, 6	1	33.3
5	Yapı malzemeleri ve gereçler, 3	14	61.4
6	Sınıflandırılmamış, 2	1	26.3
7	Gemi, 3	1	12.5
8	Süt ve Peynir, 3	0	0
9	Balık ve deniz mahsülü, 6	-2	18.2
10	Bira, alkol ve sigaralar, 3	1	25
11	İşlenmiş mineraller, 3	3	41.7
12	Hava taşıtları, 1	-1	10
13	Diğer kimyasallar, 1	5	47.6
14	Kimyasallar ve sağlıkla ilgili	0	4.6
15	Elektronikler, 1	2	7.7
16	Giysi, 5	-1	74.4
17	Değerli Taşlar, 2	0	0
18	Kömür, 4	0	0

Türkiye'nin ihracatında en yüksek paya sahip olan makinelerde 20 yıl içerisinde 26 yeni ürün üretip, ihraç edebilir duruma gelmişiz. Fakat 2015 yılında ihracatımızın bel kemiğini oluşturan ve içinde 115 tane ürün barındıran makineler topluluğunda bile ihracat çeşitliliğimiz sadece yüzde 30. Orta karmaşık bir topluluk olan yapı malzemeleri ve gereçlerde 14 yeni ürün ihraç edip ihracat çeşitliliğimizi %61 yapmışız. Karmaşıklığı yüksek kimyasallar ve sağlıkla ilgili ürünler ve elektronikler topluluklarında çeşitliliğimiz sırasıyla yüzde 4.6 ve yüzde 7.7. Dolayısıyla, gelişmiş ülkeler tarafından üretilen ürünleri barındıran bu iki toplulukta Türkiye'nin varlığı neredeyse yok gibi. Bu tablo genel olarak 20 yıllık dönemde ihracat çeşitliliğimizi arttırmada ve karmaşık ürünlere sıçramada çok da başarılı olmadığımızı gösteriyor.

Tablo 4, 1995 ve 2015 yılları arasında AKÜ artışı en yüksek gerçekleşen 14 ürünü gösteriyor. Bu tablo elimizde bulunan kabiliyetlerimizin hangi ürünleri üretebildiğini görmek açısından önemli. Tabloda beşinci sütun ürünlerin ne ölçüde karmaşık süreçler gerektiren bir ürün olduğunu göstermektedir. Bu göstergenin yaklaşık -3 ve 3 arasında değerler aldığını hatırlatalım. Bu tablodaki ürünler genelde negatif değerler alıyor. Yani

bu tablodaki ürünleri üretmek çok da zor değil. Tablodaki en yüksek karmaşıklığa sahip olan ürünün ev tipi bulaşık makinesi olduğunu görüyoruz.

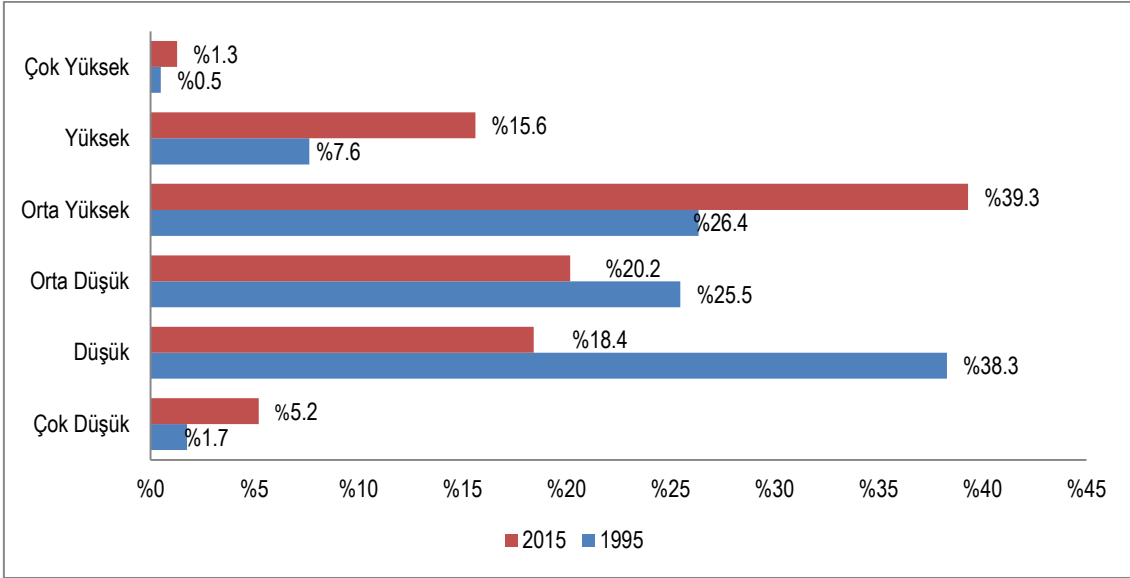
Tablo 4: 1995-2015 Arası Açıklamalı Karşılıklı Üstünlük (AKÜ) Artışı En Yüksek Gerçekleşen 14 Ürün

	Ürün	SITC KODU	1995 AKÜ	1995-2015 AKÜ Değişim	ÜKE (2015)
1	Yapı ve süsleme (kesme) taşları	2731	2.4	20.9	-1.3
2	Dokuma halılar ve diğer tekstil yer kaplamaları	6595	5.0	18.6	0.2
3	Sentetik devamsız elyaflar	2667	7.0	12.7	-0.6
4	Giysi aksesuarları	8461	6.0	11.7	-0.9
5	Monofilamentler	583	2.0	11.6	-0.9
6	Bulaşık makineleri, ev tipi	7753	0.2	11.5	1.5
7	Tekstil İplikleri (dikiş ipliği hariç), devamsız elyaftan;	6518	5.0	11.4	-0.9
8	Başka yerde sınıflandırılmamış ev veya çamaşırhane tipi ekipmanlar	7751	0.3	11.4	0.4
9	Değirmencilik sanayisinde veya tahılların ya da kuru baklagil sebzelerin işlenmesinde kullanılan makineler	7271	5.5	10.5	0.4
10	İç çamaşırı, diğer elyaflardan örülmüş	8464	1.0	9.8	-1.8
11	Sentetik filamentlerden iplikler (dikiş ipliği hariç)	6515	29.0	9.6	-0.8
12	Buğday unu, iki farklı tahıldan oluşan un	460	13.1	8.3	-1.1
13	Atlıkarınca, salıncak, atış standları ve diğer lunapark eğlenceler	8946	0.3	7.2	0.3
14	Kuvars, mika, feldispat, florit, kriyolit ve çiyolit	2785	8.8	6.8	-1.2

Son olarak SITC, Rev.4 sınıflamasındaki 775 ürün karmaşıklığının seviyesine göre 6 gruba ayrılıp her ürün grubunun 1995 ve 2015 yıllarında Türkiye ihracatındaki payına bakılmıştır. Şekil 3, bu 6 ürün grubunun ihracat paylarının 1995 ve 2015 yıllarındaki değerlerini gösterir. Çok yüksek karmaşıklığa sahip ürünlerin ihracatımız içindeki payı 0.5'den %1.3'e yükselmiştir. Yüksek karmaşıklığa sahip ürünlerin payı ise 20 yılda %7.6'dan %16.6'ya çıkmıştır. Türkiye'de son 20 yılda düşük malların payı büyük ölçüde azalmış (%38.3'den %18.4'e), orta yüksek ürünlerin payı artmış (%26.4'ten %39.3'e). Orta düşük malların ihracat payı %5.3 azalmıştır. Bu tablo bize son 20 yılda Türkiye'nin ihracatının düşük ve orta düşük ürünlerden orta yüksek ürünlere ve az da olsa

karmaşıklığı yüksek olan ürünlere kaydığını göstermektedir. İlginç olarak karmaşıklığı çok düşük olan ürünlerin ihracat payının %1.7'den %5.2'ye çıktığını görüyoruz.

Şekil 3: Karmaşıklık Seviyesine göre Ürünlerin İhracat Payları (1995-2015)



Özetlemek gerekirse 1995 yılında Türkiye'nin ihracatında en geniş payı alan topluluk giysiyken, 2015 yılına geldiğimizde ihracat payı en yüksek topluluk makineler olmuştur. Makineler 1995 yılında Türkiye'nin ihracat payı sıralamasında üçüncüdür. Türkiye 2015 yılına gelindiğinde makinelerdeki rekabet gücünü ve ihracat çeşitliliğini arttırmış ve bu topluluğun ihracattaki payını %23'e çıkarmıştır. Türkiye 1995 yılından 2015'e kadar makinelerde toplam 26 yeni ürünü ihraç etmeye başlamıştır. Fakat Türkiye'nin makineler topluluğundaki ürünlerin sadece %30'unu ihraç edebildiği görülmektedir.

Ürün karmaşıklığında 2015 yılında lider olan kimyasallar ve sağlıkla ilgili ürünler 1995 yılında Türkiye'nin ihracat sıralamasında ilk 10'da yer almamaktadır. 2015 yılında bu topluluğun toplam ihracat içindeki payı %4 olmuştur. Türkiye'nin karmaşıklığı yüksek olan bu topluluktaki varlığı sadece %4.6'dır.

Orta karmaşıklık seviyesinde bir topluluk olan yapı ve gereçler topluluğu Türkiye ihracatında önemli yer tutmaktadır. Yapı ve gereçler Türkiye'nin toplam ihracatında %9'luk payla ikinci sırada, 2015 yılında ise %12 payla üçüncü sırada yer almıştır.

Türkiye'nin 1995-2015 döneminde uzmanlığını en çok arttırdığı 14 ürüne baktığımızda bu ürünlerin karmaşıklığı yüksek olmayan yani üretimi sıradan ve basit süreçler gerektiren ürünler olduğunu görüyoruz.

5. Türkiye'nin İhracat Yapısının Değişimi ve Teşvik Politikaları

Teşvik politikaları bir ülkedeki özel şirketlerin belli bir ekonomik faaliyet doğrultusunda desteklenmesi adına devlet tarafından uygulanan temel maliye politikası araçlarıdır. Teşvikler hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler tarafından öncelikli olarak belirlenmiş faaliyetlerin, sektörlerin veya bölgelerin diğerlerine göre daha hızlı gelişmesi adına kullanılmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde devletin teşvik vermesinin bir amacı sanayileşmenin ve ekonomik kalkınmanın sağlanmasıdır. Örneğin, Uzak Doğu ülkelerinde devletin imalat sanayinin daha fazla katma değer yaratan karmaşık ürünlere kaymasını sağlayacak teşvik politikalarına başvurduğu bilinmektedir (Amsden, 2001). Güney Kore'de şirketlerin ihracat performansı dikkate alınarak teşvik kredilerinin dağıtılması ve yatırımların belli sektörlerle yönlendirilmesi ekonomik kalkınmasında büyük rol oynamıştır (Bardhan, 2016). Yine Güney Kore'de ithal mallar için gümrük tarifeleri konması karşılığında şirketlerin belli ihracat hedeflerine ulaşmaları beklenmiştir (Amsden, 2007). Tayvan'da devlet kaynakların sentetik kablolar, plastikler ve elektronik gibi ekonomik büyüme sağlayacak sektörlerle akmasını sağlayacak müdahalelerde bulunmuştur (Wade, 1990). Türkiye'de de planlı dönem diye tabir edilen 1960-1979 arasında ithal ikameci sanayi politikası benimsenmiş, Beş Yıllık Kalkınma Planları gerçekleştirilmiş, kurumsal anlamda çok önemli bir düzenleme olarak Devlet Planlama Teşkilatı'na bağlı Teşvik Dairesi kurulmuş ve özel sektöre yatırım indirimi gibi teşvikler verilerek ithalat ikamesine dayalı sanayi yatırımları desteklenmiştir. Bu dönemde imalat sanayi toplam teşvikli yatırımların %77'sini oluşturmuştur (Yavan, 2011). Dünyada yaşanan küreselleşme rüzgârıyla birlikte Türkiye 24 Ocak 1980 kararlarıyla dışa açık ve ihracata dayalı sanayi politikasına geçiş yapmış ve teşvik politikaları da genelde bütün dünyada olduğu gibi Türkiye'de de bu doğrultuda değişmiştir. 1980 sonrasında teşvik politikasının sanayileşme odağı terk edilmiş özel şirketlerin dış pazarlardaki rekabet gücünü arttırmak ve doğrudan yabancı yatırımlardan daha fazla pay almak önemli hale gelmiştir. Tüm teşvikler "Yabancı Sermaye Çerçeve Kararnamesi" çıkarılarak yabancı sermaye için de geçerli hale getirilmiştir. 1980'den sonraki sanayileşmenin öneminin azaldığı bu dönemde teşvikli yatırımlar içinde imalat sanayinin payı planlı döneme göre azalmıştır. (Yavan, 2011). 1985 yılında yatırımın %50'sine varan hibe niteliğindeki Kaynak Kullanımı destekleme primi (KKDP) uygulaması başlatılmış ve 1990 yılında imalat sektörü yatırım teşviklerinden %65 ile en yüksek payını almıştır. Tekstil sektörü gerek verilen teşvik belgesinin sayısı açısından gerekse teşvikli yatırım tutarı bakımından bu dönemde birinci sırada olmuştur (Yavan, 2011). Tekstilden sonra en çok teşvik verilen sektörler gıda ve içki, otomotiv, madeni eşya ve son olarak çimentodur.

Türkiye 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)'ye üye olmuş ve Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması'na imza atmıştır. Bu anlaşmaya göre ihracat performansının artırılması ve yerli malların üretilmesinin desteklenmesine

istinaden verilecek teşvikler tamamen, belli malların üretilmesi veya bazı sektörlerin kayrılması için verilecek teşvikler ise kısmen yasaklanmıştır. Yine aynı yılda Türkiye Avrupa Birliği (AB) ile Gümrük Birliği antlaşmasını imzalamış ve bu antlaşma ile AB'nin devlet ve rekabet politikasıyla uyumlu teşvikler vermeyi kabul etmiştir. AB politikası ihracat performansına dayalı teşvikler ve özellikli sektörler için teşviklere imkân vermemektedir. Hassas sektörler kapsamında yer alan tekstil sektörüne yönelik teşviklerin hemen diğer sektörler için uygulanan teşviklerin iki yıl içerisinde uyumlaştırılması öngörülmüştür (Eser, 2011). Bu iki anlaşmanın imzalanmasının sonucu olarak sektörel seçiciliğin yerini bölgesel eşitsizliklerin ortadan kaldırılmasını çevrenin korunmasını, KOBİ'lerin ve AR-Ge faaliyetlerinin desteklenmesini hedefleyen teşvikler almıştır. Dahası, nakit olarak sağlanan teşvikler büyük ölçüde kaldırılmış yerini vergi muafiyeti ve istisnalarından oluşan teşviklere bırakmıştır (Yavan, 2011). Türkiye 1999 yılında Helsinki zirvesiyle AB tam üyeliğine aday statüsüne kavuşmuş ve 2001 yılında Katılım Ortaklığı Belgesi ile Türkiye'deki devlet yardımlarının kısa vadede düzenli olarak kontrolüne izin verilmesini sağlayacak mevzuatın uyumlaştırılması, orta vadede ise bölgesel yardımlar da dahil olmak üzere AB müktesebatına uyumun sağlanması öngörülmüştür.

2000'li yıllarda yatırımlara verilen teşvikler ilki 2004, daha sonra sırasıyla 2006, 2009 ve son olarak 2012 olmak üzere dört kere değiştirilmiştir. 2002 ve 2004 yıllarında çıkan teşvik kanunlarıyla desteklenmesi öngörülen illerde özel sektöre vergi ve sigorta primi indirimi, enerji desteği ve bedelsiz arsa tahsisini sağlanmıştır. Bu kanunların özelliği hedeflenen bölgelerde istidamı ve yatırımı arttırma amacı gütmesi ve sektörel seçicilikten uzak durmasıdır. 2009 yılında beş temel amacı bölgesel gelişmişlik farklılıklarını azaltmak, rekabet gücünü arttıracak teknolojik ve AR-GE içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımlara destek olmak, sektörel kümelenmeyi desteklemek, desteklenecek yatırım konularında ekonomik ölçek kriterlerini öne çıkarmak ve doğrudan yabancı yatırımları arttırmak olan sektörel bazlı bölgesel teşvik sistemine geçilmiş ve kurumlar vergisi indirimi, sigorta primi işveren payının asgari ücrete tekabül eden kısmının karşılanması, yatırım yeri tahsisini, ithalatta gümrük vergisi muafiyeti, ihracatta ve tedarikte KDV istisnası, kredi faiz desteği gibi araçlara yer verilmiştir. Bu sistemle yatırım teşvikleri genel teşvik, bölgesel teşvik ve büyük ölçekli yatırım teşviki olarak üçe ayrılmıştır. Büyük ölçekli yatırım teşviklerinde özellikle yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye çekilmesi hedeflenmiş ve kimyasal madde ve ürünleri, rafine edilmiş petrol ürünleri, Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri başta olmak üzere 12 kritik sektör belirlenmiştir. Bu sektörlerde asgari yatırım oranı 50 milyon ile 1 milyar TL arasında değişmektedir. 2012 yılında açıklanan uygulama alanları ve hedef sektörler itibarıyla en kapsamlı diye nitelendirilebilecek son teşvik sisteminin genel amacı ithalat bağımlılığı yüksek olan ara malı ve ürünlerin üretimini artırılarak cari açığın azaltılması ve rekabet gücünün artırılmasıdır. Fakat, OECD raporunda bu teşvik sisteminin iyi yanları diğer gelişmekte olan ülkelerde uygulanan teşvik politikalarına zıt olarak hiçbir

ticari korunma tedbirine başvurulmamış olması ve verilecek teşviklerde yabancı ve yerli firma ayrımı yapılmaması olarak gösterilmiştir (OECD, 2012). Diğer yandan, yeni teşvik sistemi gerek il bazında bölgesel gelişmişlik farklarını azaltacak, gerekse teknolojik dönüşümü üretim yapısına yansıtacak hedefleri içermektedir. Yeni teşvik sistemi maden, eğitim, demir yolları gibi alanlarda "öncelikli yatırımlar" yapılmasını öngörmektedir.

Görünen odur ki Türkiye henüz sanayileşmesini sağlamadan uluslararası anlaşmalara taraf olmuş, yapısal dönüşümünü sağlayacak sektörel sıçramayı yapmak için gerekli sektörel seçiciliğe sahip teşvik politikaları uygulayamamıştır. Nitekim, yapılan çalışmalar Türkiye'de verilen yatırım teşviklerinin toplam faktör verimliliğine ve istihdama anlamlı bir etkisinin olmadığını göstermektedir (Ersel & Filiztekin, 2008; Yanıkkaya & Karaboğa, 2017). Tekstil sektörü 1980-2008 döneminde 1996 yılından itibaren öncelikli sektörler arasında olmamasına rağmen hep en fazla teşvik alan sektör olmuştur. Öncelikli sektör kapsamında yer alan elektronik, elektrikli makine gibi bazı sektörler ise hiçbir zaman öne çıkamamıştır. Otomotiv sektörüne verilen teşvik belgesi sayılarının artmasındaki temel sebep çok uluslu şirketlerin ucuz iş gücü sebebiyle Türkiye'de yatırım yapmış olmalarıdır (Eser, 2011).

Atiyas & Bakis (2015) 2000'li yıllarda Türkiye'de emek verimliliğinde gerçekleşen artışın istihdamın verimliliği düşük sektörlerden verimliliği yüksek sektörlerle kaymasının sonucu olduğunu bulmuş ve Rodrik (2010)'un bulgularını doğrulamıştır. Bu artışta seçici sektörel teşvik politikalarının payı bulunmamaktadır.

6. Sonuç

Türkiye'nin 1995-2015 döneminde ihracat yapısındaki dönüşüm adına en büyük başarısı ihracatını giysilerden makinelere kaydırmasıdır. Buna ek olarak zaten ihracatında önemli bir paya sahip olan yapı gereçlerinde ihracat çeşitliliğini arttırmıştır. Fakat bu başarılar üretim süreçleri çok çeşitli kabiliyetlerin birleşimini gerektiren ürünleri üretebilme becerisi gösterebildiği için gelişmiş ülkeler diye adlandırdığımız ülkelerin seviyesine gelmeye çalışan Türkiye için yeterli değildir. Türkiye ihracat çeşitliliğini genelde üretim süreçleri çok fazla kabiliyet gerektirmeyen karmaşıklığı düşük seviyede olan ürünlerde arttırmıştır. Karmaşıklığı yüksek olan kimyasallar ve sağlıkla ilgili ürünler ve elektronikler gibi topluluklarda Türkiye'nin ihracat çeşitliliği çok düşüktür. Türkiye bu öncelikli sektörlerle yönelik teşvik politikaları geliştirememiştir. Zira Türkiye'nin 1995 yılında DTÖ'ye üye olmasının ve AB ile Gümrük Birliği antlaşması imzalamasının ve bu uluslararası kurumların politikalarıyla uyumlu teşvik politikaları seçme zorunluluğunun bu sonuçta payı büyüktür. Türkiye 1995 yılından itibaren ihracat performansını arttırıcı ve ithal malların yerine yerli malların üretilmesini öngören sektörel seçiciliğe sahip politikaları terk etmek zorunda kalmıştır.

2012 yılında açıklanan son teşvik paketi ile sektörel seçiciliği odağa koyan politikalara geri dönmüştür. Bu sistem uygulama alanları ve hedef sektörleri itibariyle çok kapsamlıdır ve genel amacı ithalat bağımlılığı yüksek olan ara malı ve ürünlerin üretimini artırarak cari açığı azaltmak ve Türkiye'nin dünya pazarlarında rekabet gücünü arttırmaktır. Bu büyük hedeflere bir teşvik paketiyle ulaşmak çok gerçekçi görünmemektedir. AB'ye ve DTÖ'ye olan yükümlülüklerimiz bu hedeflere ulaşmamızın zor olduğunu göstermektedir. Kaldı ki, teşvik paketinde ticari korumacılığa yönelik herhangi bir tedbir bulunmamaktadır.

Kaynakça

- Amsden, A. (2001). *The rise of the Rest*, Oxford University Press, New York.
- Amsden, A. (2007). *Escape From Empire: The Developing World's Journey Through Heaven and Hell*, MIT Press.
- Atiyas, İ. & Bakis, O. (2015). "Structural change and industrial policy in Turkey", *Emerging Markets Finance and Trade*, 51(6), 1209–29.
- Balassa, B. (1964). "The Purchasing-Power Parity Doctrine: A Reappraisal", *Journal of Political Economy*, 72(6), 584–96.
- Bardhan, P. (2016). "State and development: The need for a reappraisal of the current literature", *Journal of Economic Literature*, 54(3), 862–892.
- Ertan Özgüzer, G. & Göksel, İ. (2018). "Türkiye ve Çin Ekonomilerinin Yapısal Dönüşümü: Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Ekonomik Yaklaşım*, 29(107), 77-101.
- Eser, E. (2011). "Türkiye'de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler", *T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı*, Uzmanlık Tezi.
- Ersel, H. & Filiztekin, A. (2008). "Incentives or compensation? Government support for private investments in Turkey", *Industrial policy in the Middle East and North Africa: Rethinking the role of the state*, (Ed.) Galal, A., The American University in Cairo Press, Egypt, 35–50.
- Felipe, J., U. Kumar, A. A. & Bacate, M. (2012). "Product Complexity and Economic Development", *Structural Change and Economic Dynamics*, 23, 36–68.
- Hausmann, R., Rodriguez F. & Wagner, R. (2006). *Growth collapses*, *CID Working Paper*, No. 136.
- Hausmann, R., Hwang, J. & Rodrik, D. (2007). "What You Export Matters", *Journal of Economic Growth*, 12(1), 1–25.

- Hausmann, R., Hidalgo, C., Bustos, S., Coscia, M., Chung, S., Jimenez, J., Simoes, A. & Yıldırım, M.A. (2011). *The Atlas of Economic Complexity*. Hollis, NH: PuritanPress.
- Hidalgo, C. & Hausmann, R. (2009). "The Building Blocks of Economic Complexity." *Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America*, 106(26), 10570–75.
- OECD. 2012. *OECD Economic Surveys: Turkey*, OECD, Paris.
- Rodrik, D. (2010). *Structural transformation and economic development*, TEPAV, Ankara.
- Saviotti, P.P. & Frenken K. (2008). "Export variety and the economic performance of countries", *Journal of Evolutionary Economics*, 18(2), 201–18.
- Simoes, A. J. G. & Hidalgo, C. A. (2011). "The Economic Complexity Observatory: An Analytical Tool for Understanding the Dynamics of Economic Development." *Workshops at the Twenty-Fifth AAAI Conference on Artificial Intelligence*.
- Yanıkaya, H. & Karaboğa, H. (2017). "The Effectiveness of Investment Incentives in the Turkish Manufacturing Industry", *Prague Economic Papers*, 26(6), 744–760.
- Yavan, N. (2011). *Teşviklerin Sektörel ve Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Atalay Matbaacılık, Ankara.
- Wade, R. (1990). *Governing the market*, Princeton University Press, Princeton.



Devlet ve Mükellef Etkileşimi: Vergisel Yaptırım ve Kolaylıkların Yarattığı Mükellef Tipleri

Interaction of Government and Taxpayer: Types of Taxpayers Created Through Tax Sanctions and Incentives

Filiz Baloğlu¹
Nazan Susam²

REVIEW
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 20.01.2020

Revised : 04.06.2020

Accepted : 22.06.2020

Available : 24.07.2020

iThenticate similarity
score: 6%

JEL classification:

H2, H26, H30, Z10

Keywords:

Tax Compliance, Social
Interaction, Trust,
Power, Taxpayer Type,
Fiscal Sociology

ABSTRACT

The purpose of this study is to define the taxpayer types that are existing through determining the effects of tax sanctions and incentives (TSI) on taxpayer behaviors that are bonded with trust and power relations in the interaction of the society. TSIs existing in the tax system are tax policies that are used to regulate the tax world. These policies have the potential to change the relations and social interactions between government and taxpayer along with the increase in tax revenues. While the interaction derived from “clash” between government and taxpayers renders dominance and power as a prominent factor, a collaborative interaction provides more trust. In this context, establish tax compliance, together with taxpayers being homo economicus, the perspective of a social human setting forth the interaction and relations with its social environment should be taken into account as well. It could be seen that voluntarily compliant taxpayer type emerging in a modern tax system is a consequence of tax authority’s policy choices relying on relations with trust. Theoretically, the effects of new rules that TSIs’ have brought into the tax world on taxpayer behaviors presents the existence of taxpayer types that are; compulsorily compliant, compliant, and voluntarily compliant. It has been determined that strategic and compliant taxpayer types have emerged by relying on relationships with trust, while compulsorily compliant taxpayer types have emerged by relying heavily on relationships of power.

Cite this article as: Baloğlu, F. & Susam, N. (2020). “Devlet ve Mükellef Etkileşimi: Vergisel Yaptırım ve Kolaylıkların Yarattığı Mükellef Tipleri”, *International Journal of Public Finance*, 5(1), 144-166.

¹ Assist. Prof. Dr., İstanbul University, Department of Economics, Turkey, ORCID: 0000-0003-4400-7864, fbaloglu@istanbul.edu.tr

² Prof. Dr., İstanbul University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0003-4078-3217, nsusam@istanbul.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 20.01.2020

Düzeltilme : 04.06.2020

Kabul : 22.06.2020

Yayın : 24.07.2020

iThenticate benzerlik oranı: %6

JEL Kodu:

H2, H26, H30, Z10

Anahtar Kelimeler:

Vergi Uyumu,
Toplumsal Etkileşim,
Güven, Güç, Mükellef
Tipleri, Mali Sosyoloji

Ö Z E T

Bu çalışmanın amacı, toplumsal etkileşimde, güven ve güç ilişkilerine bağlanan vergi yaptırım ve kolaylıkların (VYK) mükellef davranışları üzerindeki etkisini belirleyerek, oluşan mükellef tiplerini tanımlamaktır. Vergi sistemi içinde yer alan VYK'lar vergi dünyasının düzenlenebilmesi için kullanılan vergi politikalarıdır. Bu politikalar, vergi gelirlerini artırma yanında devlet ve mükellef arasında var olan toplumsal etkileşim ve ilişkileri değiştirme potansiyeline de sahiptir. Devlet ve mükellef arasında 'çatışma'ya dayanan etkileşim baskı ve gücü ön plana çıkarırken, 'işbirliği'ne dayalı etkileşim, güveni artırmaktadır. Bu kapsamda vergi uyumunun sağlanmasında mükelleflerin iktisadi insan olmalarının yanında, sosyal çevresiyle etkileşim ve ilişkilerini ortaya koyan sosyal insan perspektifi de önem kazanmaktadır. Böylece modern bir vergi sisteminde gönüllü uyumlu vergi mükellef tipinin ortaya çıkmasının vergi otoritesinin güven ilişkilerine dayalı politika seçimlerinin bir yansıması olduğu anlaşılmaktadır Kuramsal olarak, VYK'ların vergi dünyasına getirmiş olduğu yeni kuralların mükellef davranışları üzerinde yaratacağı etki 'zorunlu uyumlu', 'uyumlu' ve 'stratejik' mükellef tiplerinin varlığını göstermektedir. Stratejik ve uyumlu mükellef tipleri güven ilişkisine, zorunlu uyumlu mükellef tiplerinin ise ağırlıklı olarak güç ilişkilerine dayanarak oluştuğu belirlenmiştir.

1. Giriş

Devletin, iktisadi anlamda mal ve hizmet üretebilmesi için, egemenlik gücünü kullanarak finansman kaynağı yaratması, iktisadi işleyişin bir parçasıdır. Bu kapsamda devletin en büyük finansman kaynaklarından biri olan verginin ödenmesi, mükellefler için bir vatandaşlık görevi olarak görülür. Ancak bu tanımlama mükelleflerin vergiyi bir 'yük' olarak anlamlandırmasına yol açabilmektedir. Bu sebeple devlet, daha yüksek vergi geliri toplayabilmek için mükelleflerin vergiye gönüllülük temelinde uyum göstermelerinin zeminini hazırlamak ile sorumludur.

Vergi uyumu, "mükellefin beyannamesini ülkede uygulanan yasalara, vergi düzenlemelerine ve yargı kararlarına uygun olarak zamanında hazırlaması ve zamanında ilgili mercilere vermesi (Roth vd., 1989)" olarak ifade edilmektedir. Bu tanıma göre vergi uyumu görünür bir davranıştır ve vatandaşların büyük çoğunluğu vergisini ödemektedir. Oysa vergiye uyum ya da uyumsuzluk sadece, vergi oranları ve yakalanma olasılığının bir fonksiyonu değil aynı zamanda bireyin vergiye uyum gösterme veya vergi kaçırma istekliliğinin de bir fonksiyonudur (Bilgin, 2011: 261, Saruç, 2015).

Vergiye uyum ya da uyumsuzluk davranışını açıklamakta, özellikle ekonomistler arasında kabul görmüş mükellefi izole olmuş ve sadece rasyonel karar alan bir birey olarak ele alma eğilimi bu açıklamaları desteklemektedir. Ancak son yıllarda gerek sosyoloji gerekse psikoloji disiplinlerinin katkıları ile bu davranışın yarattığı mükellef

biçimlerinin açıklanmasında oldukça yol kat edilmiştir. Bu yaklaşımların yaygın hale gelmesinde, zorlama ve caydırıcılığa vurgu yapan ekonomik yaklaşımın vergiye uyum davranışını açıklamakta yetersiz kalmasının rol oynadığı görülmektedir. Vergilemenin mali ve iktisadi olduğu kadar sosyo-psikolojik, kültürel ve toplumsal yönünün insan davranışlarını nasıl etkilediğini görmek vergiye uyum sürecini anlayabilmek açısından önem taşımaktadır. Ekonomik ve psikolojik yaklaşımlara göre daha yeni gelişimler içeren mali sosyoloji, vergi politikalarını makro ve mikro ilişkiler çerçevesinde inceleyerek vergiye uyumun sosyolojik belirleyicileri üzerinde durmaktadır.

Literatürde yapılan pek çok çalışmada, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve mükellefin vergiye uyumunun arttırılmasında, benimsenen ekonomik yaklaşım ya da sosyal-psikolojik yaklaşıma göre farklı faktörlerin etkili olduğu ve belirleyicilerinin de değiştiği ortaya koyulmuştur. Gelir, vergi oranı, denetlenme olasılığı, vergi cezaları gibi dışsal ekonomik faktörler ile toplumsal normlar, vergi ahlaki gibi sosyal-psikolojik faktörler, vergi uyumunu ve mükellef davranışlarını etkilemektedir.

Mükellefin vergi ödeme eğilimi veya vergiye uyumu mükellef ve devlet arasında oluşan etkileşime de bağlıdır. Devlet, vergiye gönüllü uyumu iki şekilde sağlayabilir; birincisi vergi otoritelerine güvenin arttırılması, ikincisi ise vergi otoritelerinin caydırıcılık gücünün arttırılmasıdır. Her iki durumda da vergi ödemesi yapılmasına rağmen vergiye uyumun niteliği farklılık gösterecektir; vergi uyumu, isteğe bağlı veya zorunlu olacaktır (Kirchler vd. 2010: 384). Devlet ile mükellef arasında ortaya çıkan bu ilişkiler, mükellefleri farklı davranmaya iterek mükellef tiplerini ortaya çıkarmaktadır.

Sosyo-psikolojik çerçevedeki bu yaklaşım kadar, mali sosyolojinin, devlet ve toplumu mali politikalar ve etkileri ile şekillendiren kurumsal ve tarihsel bağlam ile birlikte karmaşık toplumsal etkileşimlere odaklanan (Campbell, 1993: 164) yaklaşımı vergiye uyumu anlamada önem taşır. Bireylerin tüm iktisadi eylemlerinde olduğu gibi vergiye uyum ya da uyumsuzluğu da tarihsel, toplumsal, kültürel ve psikolojik faktörlerle örülmüştür. Özellikle düzenlenen vergi politikalarının her zaman niyetlenilmemiş sonuçları olabileceği düşüncesinden hareketle vergisel veya diğer faktörlerin vergi dünyasında yarattığı bir etki de söz konusudur.

Devlet ve mükellef arasında vergi uyumunun sağlanmasına yönelik etkileşim bir güç ve güven ilişkisine dayandırıldığında, formel bir kural olarak, vergi sisteminde yer alan vergisel yaptırımlar veya kolaylıklar (VYK) da güç ve güven ilişkilerinin yönünü etkileyerek farklı mükellef davranışları ve mükellef tipleri oluşturabilmektedir.

Bu çerçevede çalışmada ilk olarak vergiye uyumu açıklayan yaklaşımlara yer verilecek daha sonra mükellef ve devlet arasında etkileşim biçimleri ele alınacaktır. Son olarak devlet- mükellef ilişkilerindeki etkileşimden hareket ederek, vergi yaptırım ve kolaylıklarının sebep olduğu güven ve güç ilişkisine dayalı mükellef davranışları ve bu davranışların yansıttığı mükellef tipleri sınıflandırılmaya çalışılacaktır.

2. Mükellefin Vergiye Uyumunu Açıklayan Yaklaşımlar ve Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Vergi uyumu, mükelleflerin kendi rızaları ile vergi yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri veya kısaca vergi ödeme isteklilikleri olarak tanımlanırken bu yükümlülüğü yerine getirmemeleri ise vergi uyumsuzluğu olarak adlandırılır. Bu çerçevede dikkate alınması gereken nokta; vergi uyumunun herhangi bir zorlamaya gerek kalmadan yasaların ruhuna ve anlamına uygun hareket etmeyi ifade etmesidir (James & Alley, 2002: 32; Saruç, 2015: 23). Yani mükellefin herhangi bir zorlama olmaksızın gönüllü uyumu, süreklilik ve düzen sağlayan bir mekanizma olarak vergi dünyasını inşa eder. Aslında uyum, bir gönüllülük içerdiği zaman inşa sürecinin sağlıklı olduğunu aksi takdirde tarihsel olarak da toplumlar incelendiğinde uyum sürecini sürekli yeniden düzenleyen uygulamalara ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Zaten vergi yaptırım ve kolaylıkları da bu uygulamaların bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Söz gelimi bir kolaylık olarak düşünülerek çıkarılan aflar, vergisini zamanında ödeyen mükellefler üzerinde uyumu bozan bir etki yapabilir.

Bireylerin vergiye uyumu veya uyumsuzluğu yani mükellef davranışları farklı disiplinler tarafından incelenmiştir. Uyum hakkındaki literatür, büyük ölçüde caydırıcılığa vurgu yapan ekonomistler ile vergi ödeme davranışını etkileyen kritik faktörler olarak toplumsal kısıtlamalar bağlamında toplumsal normlara vurgu yapan sosyologlar tarafından geliştirilmiştir (Roth vd., 1989). Ayrıca davranışsal iktisat alanında vergi uyumu konusunda yapılan çalışmalarda da psikolojik boyuta odaklanılmaktadır (Kirchler, 2007).

Mükellefi rasyonel bir birey olarak ele alan ekonomik yaklaşımda vergiye uyum ile ekonomik faktörler arasında bir ilişki kurulmuş ve mükellefin kararını motive eden unsur fayda-maliyet analizine indirgenmiştir. Rasyonel tercih kuramı ya da caydırma kuramı olarak da bilinen bu yaklaşım, Becker'in (1968) "suçun iktisadi analizi" teorisine dayandırılarak, hükümetin zorlayıcı gücünün bireyleri yakalanma ve ceza alma korkusuna sevk ettiğini savunmaktadır (Allingham & Sandmo, 1972). Neo-klasik iktisadın benimsediği bu modelde fayda fonksiyonu sadece gelire bağlandığından, mükellefin yakalanma olasılığı karşısında beklediği ceza, gelirini olması gerekenden daha az beyan etmesi halinde vergiden beklediği tasarrufu aştığı sürece, mükellef vergiye uyum gösterecektir.

Ekonomik modelde, parasal cezalar ve denetleme olasılıklarına bağlanan, caydırıcılık unsuru ön plana çıkarılmaktadır. Ayrıca neo-klasik iktisadın benimsediği bu modelde, mükelleflerin rasyonel hareket ettikleri ve fayda fonksiyonlarının sadece gelirden ibaret olduğu varsayılmaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin vergi ödeme veya ödememe yönündeki kararlarında; *gelir düzeyleri, vergi oranları, denetleme olasılığı ve cezai yaptırımlar gibi faktörler* daha etkilidir. Böylece rasyonel mükellef, gelirinin ne kadarlık bir bölümünü "vergi kaçırma" olarak adlandırılan riskli bir faaliyete ayıracağına karar vermektedir. Yani bireysel çıkarını gözeterek iktisadi insan davranışı

sergilemektedir. Böylece bu yaklaşım, yakalanma ihtimalini gösteren denetim oranı arttıkça ve vergi kaçırma uygulamaları cezalar yani caydırıcılık faktörleri arttıkça mükelleflerin daha fazla vergiye uyum davranışını sergileyeceklerini öne sürmektedir. Bu bağlamda ekonomik yaklaşım, vergi mükelleflerinin üzerine düşen vergi sorumluluklarını yerine getirmekten kaçınacaklarını ve vergi yükünü azaltmak için vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi yollara başvuracaklarını öngörerek vergilerin zorunlu bir ödeme olarak algılanması gerektiğine işaret etmektedir (Didinmez & Seçilmiş, 2018: 107).

Ancak gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerine bakıldığında, caydırıcılık faktörleri önemli olmakla birlikte uyum davranışını tamamen açıklamakta yetersizdir. Bu ülkelerin vergi denetleme oranları ile kaçırılan vergilere uygulanan ceza miktarları düşük olmasına rağmen mükelleflerin büyük kısmı vergilerini tam olarak beyan etmektedirler (Alm vd., 1995: 22, Feld & Frey, 2002; Saruç, 2015: 36). Ayrıca etik, adalet ve gelecek kuşaklar için taşınan kaygıların dar bir rasyonellik anlayışı içinde açıklanamayacağı düşünülürken, ekonomik yaklaşımın, aktörlerin tüm iktisadi davranışlarında olduğu gibi, vergiye uyum konusunda da bireyi, ekonomi dışı faktörlerden etkilenmeyen, toplumsal yaşamın dışında bir varlık olarak görmesi eleştiri konusudur (Sen, 1999: 364).

Ekonomik yaklaşım önemli bir konuya dikkat çekmekle birlikte, literatürdeki diğer çalışmalar, vergiye uyum davranışını sadece ekonomik faktörlere dayandırmanın yetersizliğine işaret etmektedir. Bu yetersizlikler, vergi uyumunda sosyolojik ve psikolojik yaklaşımların görünürlüğüne zemin hazırlamıştır. Psikolojik yaklaşımda vergi uyumu konusunda geleneksel olarak ahlaki inançlar, tutumlar ve algılar gibi bireysel sosyo-psikolojik değişkenlere odaklanılarak normların vergi uyumunda etkileri ahlaki duygular kuramı kapsamında ele alınmıştır. Diğer yandan sosyolojik yaklaşımda mükellefin içinde yaşadığı toplumda devlet ve diğer mükelleflerle olan etkileşimi (Martin, Mehrotra, & Prasad, 2009: 3) ön plana çıkmış ve bu ilişkileri belirleyen toplumsal normlar incelenmeye çalışılmıştır.

Mali sosyoloji, alanında yapılan ilk gelişmeler, makro sosyolojik bir yaklaşım sergilemektedir ve sosyolojik düşüncenin evrimiyle de örtüşmektedir. Bu çalışmalarda kurumların ve sınıfların rolü, devletin düzenleyici kapasitesi, makro düzeyde çıkarların çatışması; devletin rolü ve konumunu tanımlayan başlıca faktörler olarak ele alınmıştır. Yakın zamandaki gelişmelerde ise vergi mükelleflerinin motivasyonları ve stratejik kararları gibi mikro değişkenler ile sosyal ilişkiler ve etkileşim gibi unsurlara vurgu yapılmaktadır. Kuşkusuz mikro değişkenler bu çerçevede bireylerin vergiye uyum eğilimi ve davranışının altında yatan farklı anlamlandırmaları da kapsamaktadır.

Sosyolojik yaklaşımlar, gerek vergi ve gerekse diğer kanunlara uyumsuzluğu kontrol etmede toplumsal kısıtlamalar ve toplumsal normların önemi üzerinde durur. Sosyoloji ve kriminoloji literatüründe yer alan, Schmolders'in vazgeçirme kuramına göre bireyin davranışında dış denetim ve baskılar ve bunun neticesinde geliştirilen iç denetimin hemen hemen her şart altında yasal denetimden daha etkili olduğu

belirtilmektedir (Önder, 1992: 40-42). Bireylerin davranışlarında bilinçli hareket etmekten çok sosyalleşmenin etkisi görülür. Bireyler adeta içinde yaşadıkları çevrenin bir ürünüdürler. Bu süreçte mükelleflerin kendi duyguları ışığında ve kendi uyumlulukları açısından, neyin kabul edilebilir veya ahlaki davranış olduğu içselleştirilmiş normlar tarafından yönetilir. Böylece toplumsal kısıtlama ve normlar onay ve dışlama mekanizmaları ile işlevini yerine getirir. Normların önemi, bireylerin davranışlarına etki eden kültürel kurallar olarak belirmesinde yatar. Toplumsal normlar, değerler aracılığı ile kültürün önemli bir bileşeni olarak belli davranışların kurumsallaşmasını sağlayan bir etkidir. Toplumsal kısıtlamalar ise vergisini ödemeyen bireyi toplumdan dışlamayı getirirken iyi vatandaşa da daha fazla statü sağlayarak, diğer vatandaşlardan gelen sosyal yaptırım ve ödülleri de içerir. Bu çerçevede iki tür motivasyon söz konusudur: görev olarak algılanan içselleştirilmiş uyum motivasyonu ve saygı olarak algılanan bireye karşı diğerlerinin davranışlarından gelen motivasyon (Scholz, 1998: 140; Torgler, 2003: 18; Akerlof & Kranton, 2016: 28).

Tablo 1: Vergi Uyumunu Açıklayan Yaklaşımlar

Vergi Uyumunu	Ekonomik Yaklaşım	Sosyal – Psikolojik Yaklaşım
Amaç	<i>Kaynak Dağılımında Etkinlik</i>	<i>Eşitlik ve Adalet Toplumsal Bütünleşme</i>
Aktör Tipi	<i>İktisadi İnsan</i>	<i>Sosyal İnsan</i>
Mükellef Davranışı	<i>Bencil</i>	<i>İyi - Diğerkam Vatandaş</i>
Modelin Çıkış Noktası	<i>Ekonomik Rasyonellik</i>	<i>Araçsal ve Özsel Rasyonelite Sınırlı Rasyonelite</i>
Motivasyon	<i>Maksimum Fayda, Minimum Maliyet</i>	<i>Ekonomik Fayda Yanında Toplumsal Fayda Normlar İşbirliği ve Güven</i>
Belirleyicileri	<i>Vergi Denetimi Vergi Cezaları Vergi Oranı Gelir Düzeyi Vergi Kaçırma Fırsatı Vergiden Kaçınma Fırsatı</i>	<i>Toplumsal Normlar Topluma Aidiyet Politik ve Sivil Katılım Sosyal İlişkiler ve Sosyal Etkileşim Vergi Adaleti Vergi Kanunlarının Karmaşıklığı Vergi Usul Hukuku</i>

Toplumsal kısıtlamalar ve normlar dikkate alınarak literatürdeki çalışmalar incelediğinde, vergiye uyum davranışını kapsamlı olarak açıklayabilmek için sosyal ilişkiler, toplumsal aidiyet, vergi kültürü, vergi ahlakı ve vergi adaleti gibi değişkenler ön

plana çıkmaktadır³. Yapılan pek çok çalışmanın sonucunda vergi uyumunun, mükellefin gönüllü olarak vergi ödemesini sağlayan içsel bir motivasyon olduğu sonucuna ulaşılmış (Wahl, Kirchler, Kastlunger, 2010) ve vergi ödemede gerekli içsel motivasyon olarak vergi ahlakına dikkat çekilmiştir. Köln Vergi Psikolojisi Okulunun kurucusu Schmolders tarafından ilk kez gündeme getirilen vergi ahlakı, birçok bilim insanı tarafından incelenmiş ve vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde içsel motivasyonu sağladığı kabul edilmiştir (Torgler, 2005). Vergi ahlakı yüksek olduğunda vergiye gönüllü uyum da yüksek olacaktır.

Mükelleflerin vergiye uyum süreçlerinde etkili olan faktörler ekonomik yaklaşım ve sosyal/psikolojik yaklaşıma göre değerlendirildiğinde her bir yaklaşımın kendine özgü etkilerinin ve belirleyicilerinin olduğu kaçınılmazdır. Bu değişkenlerin ele alınışı, aynı zamanda sosyal ilişki ve sosyal etkileşimler gerçekleşirken "güven" in vergiye uyum üzerindeki etkisini de gündeme getirmektedir (Levi, 1988; Uslaner, 2002).

Vergiye uyum süreci devlet ve bireyler arasında geçen ilişkilerin bir bütünü olarak düşünüldüğünde ise farklı faktörler ele alınarak vergiye uyum açıklanabilir. Bu faktörlerin farklı sınıflandırmaları olmakla beraber geniş anlamda mükellef ve devlet odaklı olmak üzere, vergiye uyum sürecinin nasıl inşa olduğu görülebilir. Ayrıca bireyin eğitim düzeyi, cinsiyeti, mesleği ve yaşı gibi benzeri demografik faktörlerin de mükelleflerin vergiye uyum süreçlerinde etkili olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Mükelleflerin Vergiye Uyum Süreçlerinde Etkili Olan Faktörler

Mükellef Odaklı	Devlet Odaklı	Demografik
Vergi Ödeme Gücü/Gelir	Vergi İdaresinin Tutumu	Yaş
Vergi Bilinci, Vergi Kültürü,	Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Belirsizlikler	Cinsiyet
Vergi Ahlakı	Vergi Adaleti ve Vergi Yükü	Meslek
Devlete Bağlılık	Vergi Yasaları ve Tekniği	Aile Yapısı
Vergi Adaletine Olan İnanç	Ekonomik İstikrar	Eğitim Düzeyi
Dini inanç	Siyasi Huzursuzluklar	Medeni Durumu
Milli Gurur	Vergi Politikaları	
Siyasi İktidara Güven	Vergi Denetim ve Cezaları	
Diğer Vergi Mükelleflerinin Davranışlarını	Vergi Afları	
Kamu Hizmetlerinin Gerekliliğine Olan İnanç	Vergi Oranları	
Vergi Algısı		
Vergilerin Kullanıldıkları Alanlar		

³ Bkz. Alm vd., 1995; Feld & Frey, 2002; Alm, Martinez-Vazquez, 2003, Wenzel, 2004; Murphy, 2005; Torgler, 2007, Feld & Frey, 2007; Kirchler, 2007; Nerre, 2008.

Sosyal normlardan, vergi adaletine, vergi idaresine duyulan güvenden iktisadi hayattaki gelişmelere saydığımız tüm faktörler mükellef davranışlarını etkileyerek, mükelleflerin vergi sistemine ve vergi otoritelerine karşı verdiği yanıtı, çok boyutlu ve değişebilir bir niteliğe büründürür (Braithewaite, 2002: 16). Örneğin; Weigel vd. (1987), Sigala vd. (1999) ve Torgler'in (2007) yaptığı çalışmalarda mükellef odaklı faktörlerden vergi ahlakının vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği görülürken bazı faktörlerin ise, vergi uyumu üzerindeki etkisinin iki yönlü olduğu görülmektedir. Örneğin, Collins & Plumlee (1990), Murphy (2004), Durham vd.'nin (2014) yaptığı çalışmalarda vergi cezaları, vergi uyumunu artırırken Frey & Stutzer'e (2001) göre tersine bir etki görülmüştür.

Demografik faktörlerin ele alındığı pek çok çalışmada da kadınların erkeklere göre daha uyumlu oldukları, yaşlılar ve gençlerin orta yaşlılara göre daha uyumlu oldukları anlaşılmaktadır. Eğitim seviyesi yüksek olan bireylerin vergi kanunları hakkında daha iyi bilgiye sahip olmaları vergi uyumunu artırırken bu bilgi aynı zamanda vergi kaçırmalarını da kolaylaştırmaktadır (Walsh, 2012).

Tüm faktörler ile vergi uyumu üzerinde olumlu veya olumsuz bir ilişki kurulabilir. Bu ilişkinin kaynağında ise sosyal ve psikolojik etkilerin ağırlıkta olduğu söylenebilir.

3. Vergiye Uyum Bağlamında Devlet ve Mükellef Arasındaki Etkileşim

Devlet-mükellef ilişkisinde, ekonomik ve psikolojik yaklaşımlarla beraber, iktisat sosyolojisinin getirdiği bakış açısı da dikkate alındığında, bütüncül bir perspektif yakalamak mümkün olabilir. Çünkü mükellefin bir ekonomik davranış olarak vergiye uyumunun arka planında sosyal çevresi ile bağları bulunmaktadır. Bu bağların izini de mükellefin diğer mükelleflerle, devletle ve hatta toplumun bütünüyle olan ilişkisinde ve karşılıklı etkileşimlerinde görmek mümkündür. Bu sadece ekonomik faktörlere dayandırılmayan disiplinler arası geniş bakış açısı ile vergiye uyumunu açıklamak için kategorize edilecek tiplerin oluşturulmasında da önem taşımaktadır.

Devletin vergi toplamaktaki birincil amacı her zaman mali olarak görülmekle birlikte, modern toplumlarda devlet müdahalesinin altında, kuşkusuz devletin kaynak dağılımında etkinlik, ekonomik istikrar, ekonomik büyüme ve adil gelir dağılımının sağlanması gibi hedeflerini vergileme ve kamu harcamaları yoluyla yerine getirmeye çalışması vardır. Vergiler zaman içinde sadece iktisadi ve sosyal amaçlarla değil farklı amaçlarla da alınmaya başlanmıştır. Uluslararası ticareti artırmak, insan sağlığını korumak, ahlaki ve sosyal tehlikeleri önlemek, dini nedenler, toplumsal farklılıklar, çevre sorunları ile mücadele gibi amaçlar için de vergiler kullanılmıştır.

Geleneksel bir bakış açısıyla vergiyi, devletin geniş anlamda kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları yerine getirmek amacıyla özel bir karşılık vaadi olmaksızın, hukuki cebir altında topladığı parasal tutar olarak tanımlamak mümkündür.

Ancak bu tanımlama devletin, yükümlülük altına girmeksizin vatandaşlarından yani mükelleflerden 'fedakarlık' beklediği anlamına gelmektedir. Tek taraflı bir yükümlülüğü içeren bu yaklaşımın, pratikte vergiye ilişkin tutum, davranışların şekillenmesinde ve vergiye uyum açısından olumsuz etki yaratacağı açıktır. Bu sebeple vergi dünyasının aktörleri arasındaki tek taraflı yaklaşım yerine karşılıklı sosyal etkileşimin göz önünde bulundurulması ve devlet ile mükellef arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi önem arz eder.

Mükellefin vergi ödeme eğilimi, mükellef ve devlet arasında oluşan etkileşime dayandırıldığında, Tablo 3'de görüldüğü gibi literatürde üç farklı yaklaşım üzerinden bu etkileşim analiz edilmektedir:

Tablo 3. Mükellef ve Devlet İlişkilerinde Ortaya Çıkan Yaklaşımlar

Yaklaşımlar	Tanım	Vergi Uyumunun Belirleyicileri	Literatüre Katkı Sağlayanlar
Vergi İklimi	<i>Vergi Uyumunu; Vergi idaresi, mükellef, siyasi karar vericiler, vergi danışmanları arasındaki etkileşimin bir çıktısı olarak görülür. Aktörler arasında saygı anlayış ve işbirliğinin artması vergi uyumunu artıracaktır (sinerjik vergi iklimi). Vergi idaresinin zorlayıcı tavır alması vergi uyumunu azaltır (zıt vergi iklimi).</i>	<i>Siyasi iktidarın belirlediği kanunlar Vergi idaresinin tavrı ve mükellef yanlısı olması</i>	<i>Torgler</i>
Kaygan Zemin	<i>Vergi Uyumunu; vergi idaresinin sahip olduğu güç ve vergi idaresine duyulan güvene bağlanmıştır. Vergi uyumunun güven unsuru üzerine dayanması mükellefin vergisel sorumluluklarını gönüllü olarak yerine getirmesini sağlayacaktır. Vergi idaresinin gücü yani otoriteyi artırması ise zorunlu vergi uyumunu artırır. Vergi idaresi, hizmete dayalı bir bakış açısı benimseyerek vergi mükelleflerinin kendisine güvenmesini sağlayacak politikalar geliştirmelidir.</i>	<i>Güven ve hizmet odaklılık Meşru güç ve zorlayıcı güç</i>	<i>Kirchler Hoelzl ve Wahl</i>
Psikolojik Vergi Sözleşmesi	<i>Vergi Uyumunu; devlet ve mükellef arasındaki etkileşime göre belirlenir. Bu etkileşim zımnî ve ilişkisel bir sözleşme olabilir. Sözleşmenin sürdürülebilmesi için cezaların ve ödüllerin olması gerekir.</i>	<i>Teşvikler ve saygılı muamele</i>	<i>Feld ve Frey</i>

4. Devlet ve Mükellef Arasındaki İlişkiyi Belirleyen Etkileşimin Yönü Nasıl Olacaktır? İşbirliği mi Yoksa Çatışma mı, Güvene Dayalı İlişkiler mi Yoksa Güce Dayalı İlişkiler mi?

4.1. Çatışma ve İşbirliği

Devletin fonksiyonlarını yürütebilmek için ihtiyaç duyduğu mali kaynaklara nasıl ulaşacağını belirleyen yol, bireyler ve devlet arasındaki ilişkinin profilini ortaya çıkarır. Bir toplumun vergi sistemine ve vergi otoritelerine karşı verdiği yanıt, çok boyutlu ve değişebilir niteliktedir, bu nedenle teknik ve idari süreçler kadar sosyal ilişkilerin de dikkate alınması gerekir (Braithwaite, 2002: 16).

Devlet, işbirliği ile bağlanmış ve sosyal olarak bir arada varolma problemlerini çözmek için şekillendirilmiş ve bunları gerçekleştirmek için demokratik ve adil davranış içinde olan, kısaca bireysel üyelerinin ortak, paylaşılan ilgi ve kaygılarına dayanan ve onları yansıtan sözleşmecî bir girişimdir (Musgrave, 1999: 30). Vergileme, devlet ile birey arasındaki bu zımnî sözleşmenin görünür olduğu alanı temsil eder ve toplumsal olarak bir arada yaşamanın ürünüdür. Devlet-mükellef ve mükellef-mükellefin arasındaki etkileşim, formel ve enformel kural, ödev ve hakları içeren vergi dünyası içinde şekillenir.

Vergileme, mükellef ve devlet arasındaki dinamik bir ilişki olarak ele alındığında, bu ilişki daima bir çatışma potansiyeli taşır. Bu çatışma devlet-mükellef ilişkilerinin, örtülü/gizli bir düzensizlik altında işlemesinden kaynaklanır. Bu nedenle devlet, mükelleflerin uyumsuzluk sürecini yönetebilmek için daima yeni kural arayışına girmiştir. Modern dünyada sosyal düzenin garantörü olan devlet otoritesi, bu örtülü çatışma potansiyeline, vergilemenin yeni biçim ve yeni kuralları ile cevap arar (Martin vd., 2009: 3). Vergi yaptırım ve kolaylıkları da sürekli değişen kuralların yeni biçimleri olarak ele alınabilir

Diğer yandan farklı mükellefler ve farklı devlet yöneticileri de mükellef-devlet ilişkisini, kendi avantajlarına olacak şekilde yeniden müzakere etmek için arayış içindedirler. Bu sebeple vergi yükümlülüklerinin şekli daima değişir (Martin vd., 2009: 3). Yeniden müzakere süreçleri öncelikle çatışmadan işbirliğine doğru ilişkinin yönünü belirleyebilir. Çatışmadan işbirliğine doğru yönelim arttıkça ve mükellef üzerinde hissettiği baskıyı azaltarak güven duygusunu artırır bu da vergi uyumunu kolaylaştırır.

Tablo 3’de yer alan vergi iklimi yaklaşımı da verginin aktif süjesi olan mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkiyi açıklarken işbirliğine dikkat çekmektedir. Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki saygı, anlayış ve işbirliği artarsa sinerjik vergi iklimi oluşmakta ve vergi uyumu artmaktadır (Muehlbacher vd., 2011: 90). Vergi idaresi işbirliğine gittiği sürece vergi mükellefleri de görevlerini yerine getirmek konusunda sorumluluk duyar ve vergi idaresine güvenleri de artar.

Vergi mükelleflerinin vergi idaresi tarafından zorlandığı durumlarda ise zıt vergi iklimi oluşur (Kirchler vd., 2008: 211) ve mükelleflerin idareye olan güvenleri sarsılır (Didinmez & Seçilmiş, 2017: 114).

4.2. Güven ve Güç

Vergiye uyum konusunda mükellef ve devlet arasındaki diğer bir unsur ise güven ve güç ilişkilerine bağlanmaktadır. Bu ilişki içinde ağırlıklı olarak gücü elinde bulunduran devletin güveni tesis etmekte daha somut ve görünür bir rolü olduğu söylenebilir. Ancak etkileşimin gerçekleşmesinin tek yönlü olamayacağından hareketle mükellefin de güven bağlamında rolünü ihmal etmemek gerekir.

Kirchler vd. (2008) vergiye uyumda güven ve güç faktörlerinin etkisini Tablo 3'de yer alan kaygan zemin yaklaşımı çerçevesinde incelemiştir:

- Mükellefler ile devlet arasında, hem güven hem de güç unsuru asgari düzeyde ise, vergi ödemelerinin düşük olduğu varsayılır. Vergi mükellefleri, vergiden kaçınarak kendi kârlarını maksimize etmeye çalışırlar.
- Devlete duyulan güven ve güç artarsa, vergi mükelleflerinin vergi ödemelerinin de artacağı varsayılır. Ancak bu durumda elde edilen uyumun kalitesi farklılık gösterecektir. Güven unsuru, mükellefin vergi ahlakına bağlı içsel motivasyonunu artırarak, vergiye gönüllü uyumu sağlarken, güç unsuru zorunlu vergi uyumunu artırmaktadır.

Aynı zamanda vergi idaresi ve vergi mükellefleri arasındaki karşılıklı güven sinerjik bir vergi iklimine yol açmaktadır. Devlet, vergi mükelleflerinin güvenini sağlayacak politikalar geliştirdiği sürece, ilişkinin yönü işbirliğine doğru kaymakta ve vergi uyumu da artmaktadır (Braithwaite, 2009)⁴.

Devlete güven ile kanunlara gönüllü olarak uyma isteği arasında pozitif bir ilişkinin kurulduğu düşünüldüğünde (Norris, 1999: 265), mükelleflerin, vergi kanunlarının meşruluğuna inanmaları ve gönüllü olarak uyum göstermeleri ihtimali de yüksek olmaktadır.

Vergiye uyum konusunda güvenin kilit rol oynaması, devlet ve mükellef arasında, zımni sözleşmenin varlığı ile ilişkilendirilmektedir. Mükelleflerin uyumsuzluğu, ekonomik çıkarlardan daha fazla vergi idaresine olan güven eksikliğine bağlanarak, sosyal ilişkilere ve adil muameleye dayanan güvenin, vergiye uyumda önemli rol oynadığı belirtilmektedir (Murphy, 2004).

Bu çerçevede vergi uyumu, güven unsuru açısından değerlendirildiğinde sosyo-psikolojik etkiler ön plana çıkmakta ve vergi idaresine güvenin belirleyicileri olarak adalet, şeffaflık, süreçlerdeki kolaylıklar, sistemin açık ve anlaşılır olması, mükellefin

⁴ Bkz. Wahl, I., Kastlunger, B., Kirchler, E., (2010); yapılan çalışmalarda da vergi uyumu ile vergi otoritelerine duyulan güven arasında pozitif ilişkinin olduğu görülmektedir (Torgler, 2003). Torgler & Schneider, 2005; Fjeldstad, 2004; Hammar vd., 2009; Richardson, 2008).

haklarının belirlenmesi ve mükellefin dinlenmesi gibi konular esas alınmaktadır. Torgler'e göre, söz gelimi vergi kanunları şeffaf olmadığında mükellefler, indirim, istisna ve muafiyet yönündeki çabalar ile ilgili çok özel beceriler geliştirilebilmektedir. Bu sebeple şeffaflık, mükellefler ile vergi yönetimi arasındaki, yakınlık ve güveni ortaya çıkarmaktadır (Torgler, 2003: 39).

Mükellefin devlete ve vergi otoritelerine güveni, karşılıklılığı sağlayarak sistemin sağlıklı işlenmesini güvence altına almaktadır. Eğer vatandaşlar, devletin uygulamalarının adaletli olduğuna ve kendi çıkarlarını gözettiğine yani güvenin karşılıklılık esasına dayandığına inanırlarsa vergiye uyum gösterirler. Böylece 'şartlı uyum' olarak nitelendirilen bu uyum, karşılıklılık düzleminde sağlanan işbirliğine bağlanır (Martin vd., 2009: 143).

Karşılıklılık ekseninde devletin mükelleflere karşı, "hizmet ve müşteri" yaklaşımı ile hareket etmesi, yaptırımlara dayalı "polisler ve soyguncular" yaklaşımıyla hareket etmesinden daha çok güven sağlayacaktır (Kirchler, 2007; Torgler, 2011). Böylece mükelleflerin vergi idaresine karşı saygısı artacak ve vergi kaçırmak yerine "doğru olanı yapma" davranışı ile hareket edeceklerdir. Buna bağlı olarak yapılan çalışmalarda, güven konusunda üst sıralarda yer alan ülkelerin vergi kaçırma oranlarının da düşük olduğu görülmektedir (La Porta vd., 1997: 335-6'dan Uslaner, 2002: 244).

Diğer yandan vergi mükellefi, devlete güven duysa bile diğer vergi mükellefleri hakkındaki düşünceleri, işbirliğini bozabilir. (Levi, 1998: 91; Martin vd., 2009: 143; Cullis vd., 2010: 40). Mükellef ve diğer mükellefler arasındaki güven bağlamındaki etkileşim de bu noktada devreye girmektedir. Vergileme bir 'sosyal davranış'tır. Vergi mükellefleri de vergilerini diğer vergi mükelleflerinin sosyal davranışlarına bağlı olarak öderler. Diğer mükellefler ne kadar dürüst olarak algılanırsa vergi ödeme o kadar gönüllü gerçekleştirilir (Frey & Trogler, 2004).

Güç unsuru, vergi idaresinin denetim ve cezalandırma potansiyeline göre belirlenmekte, mükellefin bu gücü hissetme derecesi, vergisel yaptırımlar, incelenme olasılığı, ceza alma olasılığı ve alacağı cezanın şiddeti ile ilişkilendirilmektedir. Bu çerçevede vergi idaresinin gücünün en temel göstergesi uyguladığı yaptırımlardır (Tyler, 2001: 233-234). Sadece yaptırım odaklı bir idare ancak zorunlu uyum hususunda başarı gösterebilir (Braitwaite, 2009). Yaptırımların yoğun olarak hissedildiği bir idare anlayışında, mükellefler vergiden kaçınma yollarını deneyeceklerdir. Bu nedenle güç unsurunun mükellef ile devlet arasındaki etkileşime etkisi, vergi idaresinin gücünün kullanım şekline göre değişecektir. Zorlayıcı güç yani denetim ve cezaların kullanımı mükelleflerin vergi idaresine karşı güvenini azaltırken, meşru güç ise kabul edilmiş bir otoritenin gücü olarak algılanarak, mükelleflerin vergi uyumunu gönüllü olarak artıracaktır. Diğer yandan zorlayıcı gücün, toplumların gelişmişlik/demokratiklik seviyelerine göre güvenin etkin olmasında rol oynayabileceği argümanı da ileri sürülmektedir. Levi (1988), devlet tarafından 'zorlamanın kullanılması' ile demokratik toplumlarda güvenin arttırabileceğini savunmaktadır. Demokratik toplumlarda devletin

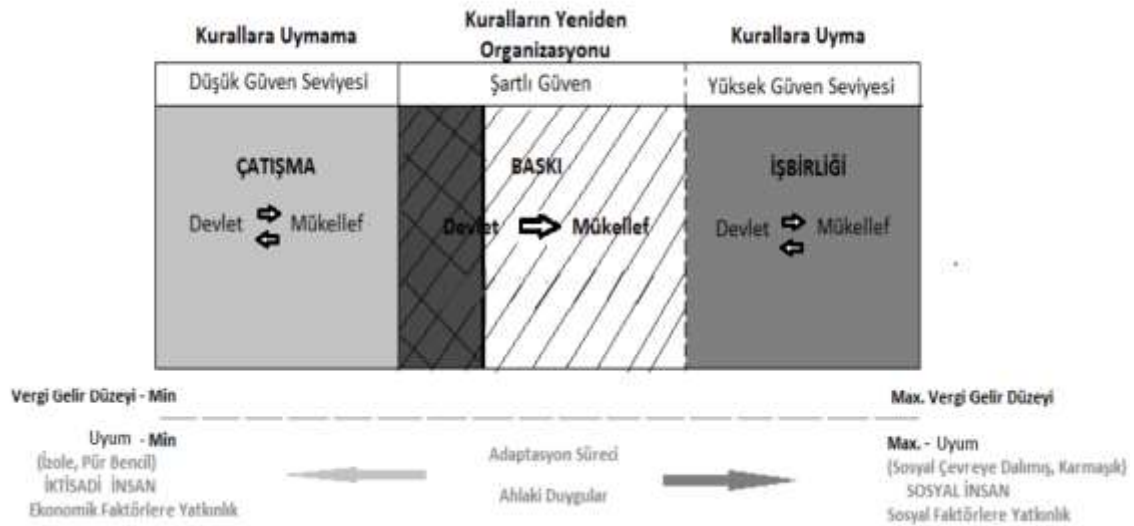
zorlayıcı gücünü kötüye kullanmayacağı ve sınırlamada daha etkin olacağı için güveni büyütebileceği belirtilmektedir (Uslaner, 2003: 3).

Devlet ve mükellef arasındaki çatışma ve işbirliği etkileşimini güven ve güç ilişkisine dayandırdığımızda, Şekil 1 de gösterildiği gibi;

- Sosyal faktörlerin belirleyici olduğu, vergisel kolaylıklara dayalı işbirliği arttığı sürece, devlet ve mükellef arasındaki güven unsuru daha yüksek seviyede olacak, mükellefin kurallara uyma eğilimi arttığı için vergi gelir düzeyi de artacaktır.

Ekonomik faktörlerin belirleyici olduğu vergisel yaptırımlar ve çatışma ön plana çıkarıldığında, devlet ve mükellef arasındaki güç unsuru artacak, güven seviyesi daha düşük olacak, mükellefin kurallara uymama eğilimi arttığı için vergi gelir düzeyi de düşecektir.

Şekil 1: Vergi Uyumunda Sosyal Etkileşim



Kaynak: Şekil yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

5. Devletin Uyguladığı Vergisel Yaptırım ve Kolaylıkların Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi

Schumpeter'e göre, devlet tarafından elde edilen vergi gelirlerinin bileşenleri, ekonomik organizasyon, sosyal yapı, insan ruhu, kültürü ve milletlerin kaderi üzerinde çok büyük bir etkiye sahiptir ([1954] 1996). Bu sebeple devletin vergileme konusunda aldığı her karar aslında aynı zamanda toplumu şekillendiren bir mekanizmadır. Bu bağlamda devlet, vatandaşların vergiye uyumunu sağlamak için çeşitli vergisel yaptırım ya da kolaylıklara başvurabilir.

Tablo 3: Devletin Sunduğu Vergisel Yaptırımlar ve Kolaylıklar (VYK)

Yaptırımlar	Kolaylıklar
Parasal Yaptırımlar (Maddi Cezalar/ Vergi Kabahatleri) <ul style="list-style-type: none">Vergi Ziyatı (Verginin Tahakkuk Ettirilmemesi veya Eksik Tahakkuk Ettirilmesi)Genel Usulsüzlük CezalarıÖzel Usulsüzlük Cezaları	Vergi Afları <ul style="list-style-type: none">Matrah ArtırımıYurtdışında Gizlenen Fonların Getirilmesi (Varlık Barışı)Diğer Vergi Afları (Stok Affı, Yanlış Kayıtların Düzeltilmesi ve Diğerleri)
Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar (Hapis Cezası) <ul style="list-style-type: none">KaçakçılıkVergi Gizliliğine Uymama SuçuYükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçu	Uzlaşma <ul style="list-style-type: none">Tarhiyat Öncesi UzlaşmaTarhiyat Sonrası UzlaşmaDinlenme Talebinde Bulunma (Rapor değerlendirme komisyonlarında)
Hak Mahrumiyeti Yaptırımı (Vergi Borcunu Ödemeyenler İçin) <ul style="list-style-type: none">Yurt Dışına Çıkış Yasağı	Pişmanlık ve Diğer Telafi Mekanizmaları <ul style="list-style-type: none">Pişmanlıkla BeyanKendiliğinden BeyanCezalarda İndirimİzaha davet
İsimlerin Kamuoyuna Açıklanması (Vergi Borcunu Ödemeyenler İçin) <ul style="list-style-type: none">Vergi borcunu ödemeyenlerin duyurulması	Para ve Mal Hareketlerinin Otomasyonla İzlenmesi <ul style="list-style-type: none">Banka KayıtlarıTapu KayıtlarıMahkeme Kayıtları, Araç Kayıtları vd.
	Diğer <ul style="list-style-type: none">Vergi İndirimleriVergi Muafiyet ve İstisnalarıTransfer Fiyatlandırması Anlaşmaları (İdare-Mükellef Arasında)Vergi ErtelemesiVergi Denetim Raporlarının OkunmasıZamanaşımıHataların DüzeltmesiÖzelge Alma Hakkı (mukteza-tek taraflı)Yanılma (Cezasız tarhiyat)

Türk vergi sisteminde mükellefe, vergi sorumlusuna ya da ilgili taraflara uygulanacak olan yaptırımlar, parasal yaptırımlar (maddi cezalar), hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar, hak mahrumiyeti yaptırımı ve isimlerinin kamuoyuna açıklanması şeklinde yer almaktadır (Şanver, 2017: 93-94). Son iki yaptırım türü vergi suç ve kabahatlerine uygulanmamakta sadece vergi borcu olup da ödemeyenler için ödemeye zorlamak amacıyla yapılmaktadır. Vergi kolaylıkları da vergi afları, uzlaşma, pişmanlık, vergi indirimleri, muafiyet ve istisnaları, vergi erteleme, zamanaşımı gibi başlıklar altında ele alınabilir. Bütün bu uygulamalar mükellef ile devlet arasındaki etkileşimde vergi uyumunun artırılmasına yönelik çabalar olarak düşünülmektedir.

Ancak Nietzsche'nin işaret ettiği gibi "belli eylemler otorite tarafından meşrulaştırılır ve bu daha fazla sonuçlar daha doğrusu niyetlenilmemiş sonuçlar

doğurur" (Aspers, 2007: 495). Her zaman vergisel yaptırımlar ve kolaylıklar beklenen sonuçları ya da arzu edilen uyumlu mükellef tipinin yaratılmasını sağlamayabilir.

VYK'ların sistem içindeki yeri, uygulanma aralığı ve değişim sıklığı devlet ve mükellef arasındaki etkileşimin yönünü belirleyecektir. Eğer sosyal organizasyon, kurumların yapısı, gündelik hayatın medeni ve teknik çevresi, sürekli ve dengeli ise değişim durumlarında bunlar sadece kademeli olarak, düzenli bir biçimde ve tahmin edilebilir bir yönde işlemeye devam ediyorsa, güven kültürü ve buna bağlı olarak vergi uyumunun ortaya çıkması muhtemeldir (Sztompka, 1997: 13). Aksine vergi aflarında ve vergi indirimlerinde görüldüğü gibi sık yapılan değişimler ve tekrarlar güven kültürünün kaybolmasını hızlandırır.

VYK'da vergisel kolaylıklar içinde yer alan vergi afları, toplumda en fazla beklenti yaratan ve görünür olan uygulamalardır. Vergi afları, vergiden kaçınmayı teşvik ederek, en azından 'nasıl olsa sonra öderim' anlayışının, sosyal pratik olarak yerleşmesini sağlar (Baloğlu & Baloğlu, 2010). Sık sık çıkarılan vergi aflarının, mükellefleri vergi yasalarını ihlal etmeye yönelttiğı, vergi gayretlerini azalttığı, vergi yasalarına olan güvensizliği artırdığı, vergi adaletini bozduğı ayrıca vergi hasılatını da düşürdüğü görülmektedir.

Türkiye'de Cumhuriyetin kuruluşundan 2018 yılına kadar 34 kez vergi affı çıkarılmıştır⁵. Vergi aflarının sık sık tekrarlanması nedeniyle, af çıkacağına dair tahmin ve beklentiler ile bireylerin beyan ettikleri gelir arasında tersine bir ilişki oluşmuştur (Malik & Schwab, 1991). Vergi afları zaten vergi ödemek istemeyen bir kısım mükelleflere, cesaret kaynağı olmaktadır. Yasal yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler, iki üç yılda bir vergi affının çıkacağından emin olarak, rahat hareket etmekte, vergi kaçırmakta ya da beyan ettikleri gelirin vergisini ödememektedir. Çünkü karşı karşıya oldukları yegâne risk bir iki yıl içerisinde vergi incelemesine tabi tutulmaktır. Bu risk de son derece düşük olduğu için vergi ödememenin güçlü bir yaptırımı kalmamaktadır. Bu bağlamda vergi afları vergisini ödeyen mükellefleri mağdur durumda bırakarak, vergi adaletini bozmaktadır. Ayrıca bireylerin vergi ödeme istekleri azaldığı için vergiye gönüllü uyum da azalacaktır.

Benzer şekilde VYK'da vergisel yaptırımlar içinde yer alan vergi denetim ve vergi cezaları da mükelleflerin vergiye uyumunu etkilemektedir. Genel kanı, ceza alan mükelleflerin daha dikkatli ve daha çok kurallara uymaya başladıkları yönündedir. Ancak yapılan pek çok deneysel araştırmada özellikle yüksek vergi cezalarının mükellefleri vergi kaçırmaya yönelttiğı tespit edilmiştir. Vergi kayıplarındaki artışların temel nedenleri arasında, dünyanın birçok ülkesinde, vergi cezalarının yeterince rasyonel olmaması sayılmakta ve etkin bir şekilde uygulanmaması ileri sürülmektedir. Hatta 'belirsiz ve yoruma açık eylemler' söz konusu olduğunda cezalar bile yoruma açık hale gelmektedir. Allingham & Sandmo (1972)'de, rasyonel ceza miktarı ile ilgili olarak,

⁵ 1924'den 1960'a kadar geçen süre zarfında (35 yıllık süre), 7 adet, 1960'tan 1980'e kadar geçen sürede (20 yıllık) 9 adet, 1980'den 2000'e kadar geçen sürede (20 yıllık) 10 adet ve 2000'den 2018 yılına kadar (18 yıl) ise, 8 adet vergi affı yürürlüğe girmiştir.

"cezalar yükseldikçe, uygulama şansı daralır ve aynı suçu işleyip sadece bazı kişilerin cezaya tabi olması da toplumu tedirgin eder" görüşüne sahiptir.

6. Vergisel Yaptırım ve Kolaylıkların Yarattığı Mükellef Biçimleri

Bir ülkenin vergi sistemi ve sistemin içinde barındırdığı VYK'lar, yukarıda açıklandığı üzere ekonomik ve sosyo-psikolojik yaklaşımların belirlediği bir takım faktörlere bağlanarak, mükellefler üzerinde vergiye karşı bir takım tepki ve davranışların oluşmasına neden olmaktadır. Mükellef davranışlarının ortaya çıkardığı sonuçlar ise farklı yöntemlerle kategorize edilerek, vergi mükellef biçimleri (tipolojileri) sınıflandırılmaktadır.

Genelde ön plana çıkan iki davranış söz konusudur, bireyler ya vergiye uyum sağlayacaklardır ya da vergiye karşı geleceklerdir. Bu kapsamda mükellef tiplerinin sınıflandırılmasına ilişkin ilk çalışma Vogel (1974) tarafından yapılmıştır. Daha sonra Braithwaite (2002) ve Torgler (2003) tarafından vergiye uyum sürecinde farklı mükellef biçimleri oluşturulmuştur.

Vogel ortaya koyduğu mükellef tipolojilerini, Herbert Kelman'ın (1961) geliştirdiği; uyum, özdeşleşme ve içselleştirme (özümseme) ayrımını ele alarak çıkarmıştır (Vogel, 1974: 509). *Uyum*; bireyin pozitif tepki göstermesi için diğer insanların veya grubun etkisini kabullenerek belli bir şekilde davranması ile gerçekleşir. Uyumcular için caydırıcılık faktörleri önemlidir. *Özdeşleşme*; birey diğer kişilerin veya grubun davranışları doğrultusunda hareket eder çünkü bu davranış kişinin kendini tanımlar ve tatmin eder, böylece sosyal normlar ön plana çıkar. *İçselleştirme* ise kişinin diğer kişi ve gruptan etkilenmesinin grubun davranışlarının kendi değer yargıları ile uyumlu olduğu durumda mevcut olur. Özümseyicilerde algılanan adalet kavramı ve vergi sistemine inanç önemli kavramlardır (Saruç, 2015 : 56). Bu üç grubu ayrıca uyum gösterenler ve aykırı davrananlar olmak üzere iki başlık halinde toplamıştır.

Braithwaite (2002)'e göre, vergi mükellefleri vergiye ve vergi idaresine karşı farklı tepkiler gösterebilir; birinci olarak mükellef bağlılık (commitment) gösterir, bu cezalardan korktuğu için değil yasalara uymanın doğru bir davranış olduğuna inandığı içindir. İkinci olarak mükellef *şartlı tepki* (capitulation) gösterir, mükellefler vergi idaresine ve yasalarına karşı olumlu bir tutum içindedirler, idareyi meşru-erk olarak kabul ederler ve iyi niyetli bir güç olarak dikkate alırlar. Üçüncü olarak mükellefler *direnç* (resistance) gösterir, mükellefler vergi idaresinin tutumu hakkında şüphelidirler ve idareye bir karşı koyma duruşu sergilerler. Dördüncü olarak mükellefler *düş kırıklığı* (disenchantment) yaşarlar ve olumsuz bir tutum içindedirler. Düş kırıklığı, mükelleflerin idareden uzak durmasına yol açar ve idare ile veya vergi sistemi ile herhangi bir etkileşimden kaçınmalarına neden olur. Beşinci olarak mükellef *ilişkisini kesme* (disengagement) durumu içinde olabilir. Bu durum kasti olarak kanunlara karşı gelme duruşunu yansıtır. Kanunların kişinin amacı doğrultusunda farklı görülmesine neden olur. Vergi denetim elemanlarını polis gibi algılamaya başlarlar (Braithwaite 2002: 18-

20). Ancak en yaygın tepki vergiye uyum ve kabul etmek yerine, vergiyi reddetme ve benimsememektir.

Torgler (2003) ise vergi mükelleflerinin gösterdiği davranışlar sonucunda dört mükellef tipi ortaya koymuştur: Her şart altında üzerine düşen vergisel yükümlülükleri yerine getirmekten kaçınan *vergi kaçakçısı*, hiçbir caydırıcı faktörü dikkate almadan ödemesi gereken zamanda ve yerde vergisini ödeyen gönüllü *dürüst mükellef*, içsel motivasyona dayanarak vergi ödemesi gerektiği inancını taşıyan ve vergi ödeme zorunluluğu duymasa da vergi ödeyen *içsel mükellef*, sosyal normlara fazla değeri atfeden ve toplumdaki diğer bireylerin davranışlarından etkilenen *sosyal mükelleftir*.

Bu çalışmada oluşturmaya çalıştığımız mükellef tipleri ise VYK'lara bağlı olarak aktörler arasında oluşan etkileşim ve bu etkileşimi destekleyen belirleyicilere dayanarak her bir durum karşısında mükellefin gösterdiği davranışlara göre belirlenmiştir.

Tablo 4: VYK Bağlı Etkileşim Yönü ve Mükellef Biçimleri

VYK	Etkileşim Yönü		Yaklaşım/Faktörler	Mükellef Davranışı	Mükellef Tipi
Parasal Yaptırımlar	Çatışma	Güç ↑ Baskı	DO-EY	Ödeme	Zorunlu Uyumlu
Hürriyeti Bağlayıcı cezalar	Çatışma	Güç ↑ Baskı	DO-EY	Ödeme veya Kaçakçılık	Zorunlu Uyumlu/Uyumsuz
Hak Mahrumiyeti	Çatışma	Güç ↑ Baskı	DO-EY	Ödeme	Uyumlu
İsimlerin Kamuoyuna Açıklanması	İşbirliği Çatışma	Güç ↑ Baskı Güven ↑↓	DO-EY-SPY	Ödeme	Uyumlu
Vergi Afları	İşbirliği Çatışma	Güç ↑↓ Güven ↑↓	DO-MO-EY-SPY	Ödeme/Ödememe	Uyumlu/Uyumsuz/ Stratejik
Uzlaşma	İşbirliği Çatışma	Güç ↑↓ Güven ↑↓	DO-MO-EY-SPY	Ödeme	Uyumlu /Stratejik
Vergi İndirimleri	İşbirliği Çatışma	Güç ↑↓ Güven ↑↓	DO-MO-EY-SPY	Ödeme/ Ödememe	Uyumlu/Stratejik
Vergi Muafiyet ve İstisnaları	İşbirliği Çatışma	Güç ↑↓ Güven ↑↓	DO-MO-EY-SPY	Ödeme	Uyumlu
Zamanaşımı	Çatışma	Güç ↓	DO-MO-EY-SPY	Ödememe/Kaçırma	Uyumsuz/Stratejik
Pişmanlık	İşbirliği	Güven ↑	DO-MO- SPY	Ödeme	Uyumlu
Hataların Düzeltilmesi	İşbirliği	Güven ↑	DO-MO- SPY	Ödeme	Uyumlu
Özelge Alma Hakkı	İşbirliği	Güven ↑	DO-MO- SPY	Ödeme	Uyumlu
Yanılma	İşbirliği Çatışma	Güç ↑↓ Güven ↑↓	DO-MO- SPY	Ödeme	Uyumlu

Not: *EY: Ekonomik Yaklaşım, SPY: Sosyal- Psikolojik Yaklaşım, DO: Devlet Odaklı, MO: Mükellef Odaklı

Tablo 4'de mükellef davranışlarını belirleyen etkileşim süreci, çatışma-işbirliği-güven-güç ve baskı unsurlarına dayandırılmıştır. Çatışma ve işbirliği devlet ve mükellef arasındaki etkileşim biçimini belirlemektedir. Çatışma sosyal hayatın olağan bir parçasıdır. Toplumda aktörler kaynaklar için rekabet ettiklerinden kendi çıkarları, norm ve değerlerden çok çatışma içinde düzenlenir. Çatışma zıt görüşlerin varlığını ortaya koyduğu için olumsuz gibi görünse de vergi sistemindeki kuralların değişmesine olanak sağlayarak etkileşimin yönünü işbirliğine de dönüştürme potansiyeline sahiptir.

Güven ve güç unsurları ise bu etkileşimi düzenleyen sosyal mekanizmalardır. Devlet ve mükellefler kendi çıkarlarını gözettikleri için aralarında sürekli bir güç mücadelesi var olur. Güçlü olan aktörler diğerleri üzerinde diğer bir etkileşim biçimi olan baskıyı kullanarak avantaj sağlayabilirler.

Tablo 4'de oluşturulan mükellef tiplerine göre vergisel yaptırımlar çatışma ortamı yaratarak güç unsurunu ön plana çıkarmakta ve mükellefler baskı hissederek daha çok ödeme eğilimine girmekte ancak **zorunlu uyumlu** bir mükellef tipi oluşturmaktadır.

Devlet mükellef arasındaki etkileşimde vergisel yaptırımlarından kolaylıklara doğru bir kayış söz konusu olduğunda mükellef odaklı anlayışın geliştiği işbirliği ortamı yaratılarak güven unsuruna dayalı **uyumlu mükellef** tipi ortaya çıkmaktadır.

Vergi afları, vergi indirimleri gibi uygulamalar ise çatışma ve işbirliği ortamlarını bir arada yaratarak hem güç hem güven unsurlarının birlikte işlemesine neden olmakta ve beklentilerine göre hareket eden **stratejik mükellef tipi** ortaya çıkmaktadır.

Bu uygulamalar, her ne kadar sistem dışında kalan vergi borçlularını sistem içine almayı amaçlasa da piyasada vergi ahlakını olumsuz yönde etkileyen bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü vergisini zamanında ve belirli zorluklarla yüksek bir maliyet bedeliyle ödemiş olan vergi mükellefleri, kendilerine haksızlık yapıldığı, adil davranılmadığı, hatta cezalandırıldıkları duygusuna kapılmaktadırlar.

Vergi yaptırımlarının vergi uyumu üzerindeki olumlu etkisini arttırabilmek için yasal kuralların parametreleri ile birlikte, mükellef, devletle olan ilişkisinde bir zorlama değil, bir alışveriş içinde olduğunu hissetmelidir (Wintrobe, 2001: 1-23). Devletin sahip olduğu gücü çatışma yaratmayacak bir etkileşim mekanizması olarak kullanması, devlet mükellef arasında güven ilişkisi yoluyla, mükellefin işbirliği alanına yönelmesini sağlayabilir. Vergi sisteminde yer alan kurumlar içinde mükellef haklarının açık ve anlaşılır olarak belirlendiği kurumlar işbirliğini arttırmaktadır.

7. Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışmada kuramsal olarak vergi yaptırım ve kolaylıkları ile devlet-mükellef etkileşimleri arasında bir ilişki kurulmuştur. Bu çerçevede çatışma ve işbirliği etkileşim alanlarının güç ve güven bağlamında mükellef tiplerini nasıl şekillendirdiği ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Vergi yaptırım ve kolaylıklarının türüne göre uyumlu, zorunlu

uyumlu ve stratejik mükellef tipleri belirlenmiştir. Vergi yaptırımlarından vergi kolaylıklarına doğru gidildikçe işbirliği içinde gönüllü uyumlu bir mükellef tipinin şekilleneceği görülmektedir.

Güven bağlamında işbirliğine dayalı bir etkileşimin ortaya çıkabilmesi için aktörlerin karşılıklı beklentilerinin yerine getirilmesi gerekmektedir. *Uyumlu* bir mükellef, vergiye tabi gelirlerini tam olarak beyan etmesi, vergi usulüne ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesi, vergi borcunu doğru olarak hesaplaması beklentilerine cevap verir. Modern vergi sisteminde, mükelleflerden istenen bu yükümlülüklerin devlet müdahalesi olmadan içsel motivasyonla yani gönüllü olarak yerine getirilmesidir. Diğer taraftan mükelleflerin de adalet, karşılıklılık, etkinlik gibi devletten birçok beklentisi vardır. Vergilerin adil olduğuna ya da karşılığının alındığına ilişkin devlete duyulan güven uyumlu mükellefin ortaya çıkmasında rol oynar. Vergi yaptırım ve kolaylıkların bu beklentileri karşılamaı uyumlu mükellef tipini destekleyecektir. Aynı zamanda vergi gelirlerinin de hedeflenen düzeye çıkarılmasını sağlayacaktır.

Bu noktada devlete güveni sağlayacak olan en önemli husus, vergi mükelleflerinin isteklerinin iyi değerlendirilmesidir. Birçok otoriter hükümetin etkin olamamasının en temel sebeplerinden birisi, insanların tercihleri hakkındaki bilgi eksikliği olduğu belirtilmektedir. Ne kadar fazla baskı unsuru kullanılırsa, hükümetler vatandaşlarının tercihleri ve hükümet hakkındaki görüşleriyle ilgili o kadar az bilgiye sahip olmakta ve buna bağlı olarak vatandaşlarla bir güven ilişkisini inşa etmek o kadar daha zorlaşmaktadır. Çünkü insanlar veya kurumlar, hükümetin kendi isteklerine cevap vereceğine inanmadıkları sürece, dürüst olsalar bile vergi yükümlülüklerinden kaçınmaya teşebbüs etmektedir. Bu nedenle isteklere cevap verebilmek için vatandaşların devletin sağlamaını istediğı hizmetler hakkında hükümetlerin bilgiye ihtiyacı vardır ve onların temin edileceğine dair bir motivasyon gereklidir (Wintrobe, 2001: 13).

Literatürdeki yapılan tüm çalışmalarda da görülmüştür ki; vergi uyum politikalarında mükellef biçimlerinin dikkate alınması uygulanacak politikaların etkinliği açısından büyük önem taşımaktadır. Mükellef biçimlerinin oluşturulmasındaki temel amaç mükellef ile devlet arasındaki ilişkilerin istenen düzeyde sürdürülebilmesi için uygun vergi politikalarının belirlenebilmesidir. Güven ilişkisine dayalı mükellef odaklı politikalar vergi idaresi ile mükellef arasında işbirliğini arttırmakta ve aynı zamanda vergiye uyum da sağlanmaktadır. Zorunlu uyumlu ya da stratejik mükellef tiplerinde ise uyumlu mükellef tipine göre en önemli ayırım gönüllü uyumun kaybolması ya da zayıflamasıdır. Bunun anlamı etkileşimin yönünün işbirliğinden çatışmaya yönelmesi ve güven ilişkilerinin yerini gücün ortaya çıkardığı baskıya bırakmasıdır. Zorunlu uyumda etkileşimin yönü tamamen çatışmaya dönerken baskı zorunlu ödemeyi getirmektedir. Stratejik uyumda ise mükellefler kendi içinde buldukları durumu değerlendirerek işbirliğine dönük de hareket etme potansiyeline sahiptir. Bu mükellef tiplerinin uyum eğilimlerinin farklılığı güç ve baskının etkisiyle vergi gelirlerinin yine artışını sağlama

kapasitesine sahiptir. Ancak etkileşimin güvensizlik zemini üzerine oturması her zaman bu baskıdan kurtulmanın fırsatlarının aranması anlamına gelmektedir.

Bu çerçevede yeni kurallar devletin vergi gelirlerini artırmak için seçtiği bir yoldur. Ancak bu yeni kuralların işbirliği yerine çatışma yaratma potansiyeli devletin planlamadığı sonuçları da doğurma potansiyeline sahiptir. Böylece politikaların uygulandığı dönemde bir başarı elde edilmiş olsa bile vergiye uyumu gönüllü olarak gerçekleştirecek tarihsel koşulların inşası engellenmektedir.

Kaynakça

- Akerlof, G.A. & Kranton, R.E. (2016). *Kimlik İktisadı*, Efil Yayınevi, Ankara.
- Allingham, M.G. & Sandmo, A. (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis". *Journal of Public Economics*, 1 (3/4), 323-338.
- Alm, J., Sanchez, I. & De Juan, A. (1995). "Economic and Non-Economic Factors In Tax Compliance", *Kyklos*, 48 (1), 3-18.
- Alm, J. & Martinez-Vazquez, J. (2003). "Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries", *Public Finance in Developing And Transition Countries: Essays in Honor of Richard Bird*, (Der.) Alm J. & Martinez – Vazquez J., Edward Elgar, Cheltenham, 146-178.
- Aspers, P. (2007). "Nietzsche's Sociology", *Sociological Forum*, 22 (4), 475-499.
- Baloğlu, B. & Baloğlu, F. (2010). *Toplumsal Yapı ve Verginin Toplumsal Bileşenleri*, İTO Yayını, İstanbul.
- Becker, G. S. (1968). "Crime And Punishment: An Economic Approach", *Journal of Political Economy*, 22, 169-217.
- Bilgin, H. K. (2011). "Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi", *Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 259-278.
- Braithwaite, V. (2002). "Dancing With Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions", *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, (Der.) Braithwaite V., Ashgate, Aldershot, 15-40.
- Braithwaite, V. (2009). *Defiance in Taxation and Governance*, Edward Elgar, Cheltenham.
- Campbell, J. L. (1993). "The State and Fiscal Sociology", *Annual Review of Sociology*, 19, 163-185.
- Collins, J.H. & Plumlee, R.D. (1990). "The Taxpayer's Labor and Reporting of Decision: The Effect of Audit Schemes?", *The Accounting Review*, 66(3), 559-576.

- Cullis, J., Jones, P. & Lewis, A. (2010). "Tax Compliance: Social Norms, Culture and Endogeneity", *Developing Alternative Frameworks For Explaining Tax Compliance*, (Der.) Alm J., Martinez-Vazquez J. & Torgler B., Routledge, London and New York, 35-55.
- Didinmez, I. & Seçilmiş, E. (2018). "İdare Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri", *AİBO. SBE. Dergisi*, 18(2), 105-128.
- Durham, Y., Manly, T.S. & Ritsema C. (2014). "The Effects of Income Source, Context, and Income Level on Tax Compliance Decisions in a Dynamic Experiment", *Journal of Economic Psychology*, 40, 220-233.
- Feld, L.P. & Frey, B.S. (2002). "Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated", *Economics of Governance*, 3, 87-99.
- Feld, L.P. & Frey, B.S. (2007). "Tax Compliance as a Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation", *Law & Policy*, 29(1), 102-120.
- Frey, B. & Torgler, B. (2004). *Taxation and Conditional Cooperation*, Working Paper, 2004-20.
- Frey, B.S. & Stutzer, A. (2001). "Economics and Psychology: From Imperialistic to Inspired Economics", *Philosophie Economique*, 2, 5-22.
- James, S. & Alley, C. (2002). "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration", *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42.
- Kelman, H. C. (1961), "Processes of Opinion Change," *Public Opinion Quarterly*, 25(1), 57-78
- Kirchler, E., (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge University Press, UK.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I. (2008). "Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope Framework", *Journal of Economic Psychology*, 29, 210-225.
- Knack, S. & Keefer, P. (1997). "Does Social Capital Have an Economic Payoff? A Cross Country Investigation", *The Quarterly Journal of Economics*, 112(4), 1252-1288.
- La Porta, R., Lopez-Silanes, F., Schleifer, A. & Vishney, R.W. (1997). "Trust in Large Organization", *American Economic Review Papers and Proceedings*, 87, 333-38
- Levi, M. (1988). *Of The Rule and Revenue*, University of California Press, Los Angeles.
- Malik, A.S. & Schwab, R.M. (1991). "The Economics of Tax Amnesties", *Journal of Public Economics*, 46(1), 29-49.
- Martin, I.W., Mehrotra, A.K. & Prasad, M. (2009). "The Thunder of History: The Origins and Developments of The New Fiscal Sociology", *The New Fiscal Sociology, Taxation in Comparative and Historical Perspective*, (Der.) Martin I.W., Mehrotra A.K., & Prasad M., Cambridge University Press, Cambridge, 1-27.

- Muehlbacher, S., Kirchler, E. & Schwarzenberger, H.,(2011). "Voluntary Versus Enforced Tax Compliance: Empirical Evidence For The "Slippery Slope" Framework", *European Journal of Law and Economics*, 32, 89–97.
- Murphy, K., (2004). "The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders", *Law and Human Behavior*, 28(2), 187-209.
- Murphy, K., (2005), "Regulating More Effectively: The Relationship Between Procedural Justice, Legitimacy and Tax Non-Compliance", *Journal of Law and Society*, 32, 562-589.
- Musgrave, R.A. (1999). "The Nature of The Fiscal State: The Roots of My Thinking", *Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of The State*, (Der.) Buchanan J. M. & Musgrave R. A., MIT Press, Cambridge, 29-49.
- Nerre, B. (2008), "Tax Culture: A Basic Concept For Tax Politics", *Economic Analysis and Policy*, 38 (1), 153-167.
- Norris, P. (1999). "Conclusion: The Growth of Critical Citizens and Its Consequences", *Critical Citizens, Global Support For Democratic Governance*, (Der.) Norris P., Oxford University Press, Oxford, 257-272.
- Önder, İ. (1992). "Vergi Ahlakı, Verginin Altyapısı ve Yasal Çerçeve ile Gelir Vergisinde Hayat Standardı Esası", *Türkiye 1. Vergi Kongresi*, 14-15 Ocak, Ankara.
- Özgüdenli, V.A., (2018). "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları", *Gaziantep University Journal of Social Sciences Etik Özel Sayısı*, 17, 34-46.
- Özpehriz,N. (2005). "Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler", *Vergi Dünyası*, 283, 90-94.
- Roth, J., Scholz, J.T. & Witte, A.D. (1989). *Taxpayer Compliance: An Agenda For Research*, Vol. I, University of Pennsylvania Press, Philadelphia.
- Saruç, T. (2015). *Vergi Uyum Teori ve Uygulama*, 2. Baskı, Seçkin Kitapevi, Ankara.
- Scholz, J.T. (1998). "Trust, Taxes and Compliance", *Trust and Governance*, (Der.) Braithwaite J. & Levi M., Sage, New York, 135-166.
- Schumpeter, J.A. ([1954] 1996). "The Crisis Of The Tax State", *Economic Sociology*, Edward Elgar Publishing, Vermont, 115-128.
- Sen, A. (1999). *Özgürlükle Kalkınma*, (Çev.) Alogan Y., Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- Sigala, M., Burgoyne, C. & Webley, P. (1999). "Tax Communication and Social Influence: Evidence from a British Sample", *Journal of Community and Applied Social Psychology*, 9(3), 237-241.
- Sztompka, P. (1997). "Trust, Distrust and The Paradox Of Democracy", Wissenschaftszentrum Berlin Für Sozialforschung Ggmbh (Wzb) Reichpietschufer 50, P97-003, D-10783, Berlin, Http: //Bibliothek.Wz-Berlin.De/Pdf/1997/P97-003.Pdf, 3-13, (23.12.2007).

- Şanver, C. (2017). "Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması", <https://www.researchgate.net/publication/329013696>, (24.8.2019)
- Torgler, B. (2003). "Tax Morale: Theory And Empirical Analysis of Tax Compliance", Phd Thesis, Der Universitat Basel, Basel.
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham ve Northampton.
- Torgler, B., (2011). *Tax Moral and Compliance – Review of Evidence and Case Studies For Europe*, Policy Research Working Paper, 5922, World Bank.
- Tyler, T.R. (2001). "Public Trust and Confidence in Legal Authorities: What Do Majority and Minority Group Members Want From The Law and Legal Institutions?", *Behavioral Sciences and The Law*, 19(2), 215–235.
- Uslaner, E. (2002). *The Moral Foundations of Trust*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Uslaner, E. (2003). "Tax Evasion, Trust, and The Strong Arm of The Law", *The Conference of Tax Evasion, Trust, And State Capacity, Switzerland: University of St. Gallen*, St. Gallen, October 17-19.
- Vogel, J. (1974). "Taxation And Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data", *National Tax Journal*, 27, 499-513.
- Weigel, R. H., Hessing, D. J. & Elffers, H. (1987). "Tax Evasion Research: A Critical Appraisal and a Theoretical Model", *Journal of Economic Psychology*, 8(2), 215-235.
- Wintrobe, R. (2001). "Tax Evasion and Trust", *Uwo Department Of Economics Working Paper*, University of Western Ontario, Department of Economics, 200111, 1-23.
- Wahl, I., Kastlunger, B. & Kirchler, E. (2010). "Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the "Slippery Slope Framework"", *Law & Policy*, 32(4), October 201, 383-406.
- Walsh, K. (2012). "Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities For Tax Administration", *The Economic and Social Review*, 43(3), 451–475.
- Wenzel, M. (2004). "An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance", *Journal of Economic Psychology*, 25, 213-228.