

ISSN: 2757-6396 E-ISSN: 2757-6728

# Maliye alışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

Sayı/Issue: 65 Yıl/Year: 2021



İSTANBUL  
UNIVERSITY  
PRESS



# **Maliye alışmaları Dergisi**

## **Journal of Public Finance Studies**



**Sahibi / Owner**

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR  
İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
*Istanbul University Faculty of Economics, Department of Public Finance, Istanbul, Turkey*

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü / Responsible Manager**

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN  
İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
*Istanbul University Faculty of Economics, Department of Public Finance, Istanbul, Turkey*

**Yazışma Adresi / Correspondence Address**

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi  
İstanbul Üniversitesi Merkez Yerleşkesi  
Süleymaniye Mahallesi, Prof. Sıddık Sami Onar Caddesi, No:1  
Fatih, 34116 İstanbul  
Tel: +90 212 440 01 70  
+90 212 440 00 00/11407  
E-mail: [jpfs@istanbul.edu.tr](mailto:jpfs@istanbul.edu.tr)  
<https://iupress.istanbul.edu.tr/tr/journal/jpfs/home>

**Yayıncı / Publisher**

İstanbul Üniversitesi Yayınevi / Istanbul University Press  
İstanbul Üniversitesi Merkez Kampüsü, 34452 Beyazıt, Fatih / İstanbul, Türkiye  
Telefon / Phone: +90 (212) 440 00 00

**Baskı / Printed by**

İlbey Matbaa Kağıt Reklam Org. Müc. San. Tic. Ltd. Şti.  
2. Matbaacılar Sitesi 3NB 3 Topkapı / Zeytinburnu, İstanbul, Türkiye  
[www.ilbeymatbaa.com.tr](http://www.ilbeymatbaa.com.tr)  
Sertifika No: 17845

---

Dergide yer alan yazılardan ve aktarılan görüşlerden yazarlar sorumludur.  
*Authors bear responsibility for the content of their published articles.*

Yayın dili Türkçe ve İngilizcedir.  
*The publication languages of the journal are Turkish and English.*

Mayıs ve Kasım aylarında, yılda iki sayı olarak yayımlanan hakemli, açık erişimli ve bilimsel bir dergidir.  
*This is a scholarly, international, peer-reviewed and open-access journal published biannually in May and November.*

---

**Yayın Türü / Publication Type:** Yaygın Süreli / Periodical

---

## **DERGİ YAZI KURULU / EDITORIAL MANAGEMENT**

### **Baş Editör / Editor in Chief**

**Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye –  
*oktarat@istanbul.edu.tr*

### **Baş Editör Yardımcısı / Co-Editor in Chief**

**Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye –  
*taskiny@istanbul.edu.tr*

### **Yazı Kurulu Üyesi / Editorial Management Board Member**

**Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Maliye Teorisi Anabilim Dalı,  
İstanbul, Türkiye – *binhan@istanbul.edu.tr*

**Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı,  
İstanbul, Türkiye – *taskiny@istanbul.edu.tr*

**Dr. Öğr. Üyesi Aysel ARIKBOĞA** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali İktisat Anabilim Dalı,  
İstanbul, Türkiye – *aysela@istanbul.edu.tr*

**Dr. Öğr. Üyesi Önder BİNGÖL** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Anabilim  
Dalı, İstanbul, Türkiye – *obingol@istanbul.edu.tr*

### **Dil Editörleri / Language Editors**

**Alan James NEWSON** – İstanbul Üniversitesi, Yabancı Diller Yüksek Okulu, İstanbul, Türkiye – *alan.newson@istanbul.edu.tr*

**Elizabeth Mary EARL** – İstanbul Üniversitesi, Yabancı Diller Yüksek Okulu, İstanbul, Türkiye – *elizabeth.earl@istanbul.edu.tr*

### **Editöryal Asistan / Editorial Assistant**

**Arş. Gör. Zinnur TUNÇ** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye –  
*zinnur.bobek@istanbul.edu.tr*

## **YAYIN KURULU / EDITORIAL BOARD**

**Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye –  
*oktarat@istanbul.edu.tr*

**Prof. Dr. Şahin AKKAYA** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye – *akkays@istanbul.edu.tr*

**Prof. Dr. Ufuk BAKKAL** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye – *ubakkal@istanbul.edu.tr*

**Prof. Dr. Naci TOLGA SARUÇ** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye –  
*tolgasaruc@hotmail.com*

**Prof. Dr. Nazan SUSAM** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye – *nsusam@istanbul.edu.tr*

**Prof. Dr. Erkan AYDIN** – Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye –  
*erkanaydin@marmara.edu.tr*

**Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU** – Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,  
Eskişehir, Türkiye – *emrahf@ogu.edu.tr*

**Prof. Dr. Gülay AKGÜL YILMAZ** – Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye –  
*gulayyilmaz@marmara.edu.tr*

**Prof. Dr. Gülşen GÜNEŞ** – Bahçeşehir Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, İstanbul, Türkiye –  
*profdrgulşengunes@gmail.com*

**Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA** – Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Bursa, Türkiye –  
*ozhanc@uludag.edu.tr*

**Prof. Jarko FIDRMUC** – Zeppelin University Friedrichshafen, International Economics and Policy, Friedrichshafen,  
Almanya – *Jarko.fidrmuc@zu.de*

**Prof. Ing. Peter MARKOVIČ** – University of Economics in Bratislava, Faculty of Business Management, Department of  
Business Finance, Bratislava, Slovakya – *peter.markovic@euba.sk*

**Prof. Salvatore CAPASSO** – University of Naples Parthenope, Department of Business and Economic Studies, Economic  
and Statistical Sciences, Napoli, İtalya – *salcapas@hotmail.com*

**Assoc. Prof. Frantisek POLLAK** – University of Economics in Bratislava, Faculty of Business Management, Bratislava,  
Slovakya – *frank.pollak@acuityeng.com*

## **YAYIN KURULU / EDITORIAL BOARD**

---

**Assoc. Prof. Jakub SOVIAR** – University of Žilina, Faculty of Management Science and Informatics, Žilina, Slovakia – [jakub.soviar@fri.uniza.sk](mailto:jakub.soviar@fri.uniza.sk)

**Assoc. Prof. Peter DORCAK** – University of Economics in Bratislava, Faculty of Business Management, Bratislava, Slovakia – [peter@dorcak.com](mailto:peter@dorcak.com)

**Assoc. Prof. Radoslav DELİNA** – Technical University of Kořice, Faculty of Economics, Kořice, Slovakia – [radoslav.delina@tuke.sk](mailto:radoslav.delina@tuke.sk)

**Dr. Nadine REIS** – El Colegio de México, the Center for Demographic, Urban and Environmental Studies, Meksika – [nreis@colmex.mx](mailto:nreis@colmex.mx)

**Dr. Thomas MAROIS** – SOAS University of London, Department of Development Studies, Londra, İngiltere – [tm47@soas.ac.uk](mailto:tm47@soas.ac.uk)

## İÇİNDEKİLER / CONTENTS

### Araştırma Makaleleri / Research Articles

- Teorik Temelleri ve Gelişimi Bakımından Özel Tüketim Vergilerinin Analizi  
*An Analysis Concerning the Theoretical Grounds and Evolution of Excise Taxes*  
Şahin AKKAYA, Muhammet AKTUĞ .....1
- Türkiye’de İnternet Reklamcılığının Vergisel Boyutu  
*Tax Dimension of Internet Advertising in Turkey*  
Şeyma DEMİREL, Hakan ARSLANER .....25
- Geçiş Ekonomilerinde Vergi Yapısı ve Kurumsal Belirleyicileri  
*Tax Structure and Institutional Determinants in Transition Economies*  
Mustafa Alpin GÜLŞEN, Mustafa YILDIRAN .....49
- Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali  
*Violation of Tax Confidentiality as an Offence*  
Burcu KUZUCU YAPAR .....71
- Tüketim ve Gelir Vergileri Açısından Optimal Vergileme  
*Optimal Taxation of Consumption and Income*  
Mikail PEHLİVAN ..... 91
- Türk Bütçe Sistemindeki Değişimler ve Performans Esaslı Program Bütçe Sistemine Geçiş  
*Changes in Turkish Budget System: Transition to Performance-Based Program Budgeting*  
Ezgin YAVUZ, Hüseyin Burak ÖZGÜL, Nazan SUSAM .....115
- Türkiye’de Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Fonksiyonları Açısından Değerlendirilmesi: 2019-2023  
*Assessment of Tax Expenditures in Turkey in Terms of Taxation Functions: 2019-2023*  
Mutlu YORULDU ..... 139
- İşletmelerde Vergi Yönetimi ve Konuya İlişkin Uluslararası Gelişmeler  
*The Case For Improved Tax Management in Turkish Businesses*  
Mehmet YÜCE, Dilşad KELEŞ .....151

### Kuramsal Makale / Theoretical Article

- Ricardo’dan George’a Rantların Vergilendirilmesi  
*Taxation of Rent from Ricardo to George*  
Başak ATAN .....177



## EDİTÖRDEN / EDITORIAL

Maliye Çalışmaları Dergisi'nin Mayıs 2021 yayın dönemine ait 65'inci sayısı bilim ve akademi dünyasının istifade ve değerlendirmesine sunulmaktadır. Bu sayımızda okurların ilgisini çekeceğini umduğumuz; Şahin Akkaya ile Muhammet Aktuğ'un, *"Teorik Temelleri ve Gelişimi Bakımından Özel Tüketim Vergilerinin Analizi"*; Şeyma Demirel ile Hakan Arslaner'in, *"Türkiye'de İnternet Reklamcılığının Vergisel Boyutu"*; Mustafa Alpin Gülşen ile Mustafa Yıldırım'ın, *"Geçiş Ekonomilerinde Vergi Yapısı ve Kurumsal Belirleyicileri"*; Burcu Kuzucu Yapar'ın, *"Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali"*; Mikail Pehlivan'ın, *"Tüketim ve Gelir Vergileri Açısından Optimal Vergileme"*; Ezgim Yavuz, Hüseyin Burak Özgül ve Nazan Susam'ın, *"Türk Bütçe Sistemindeki Değişimler ve Performans Esaslı Program Bütçe Sistemine Geçiş"*; Mutlu Yoruldu'nun, *"Türkiye'de Vergi Harcamalarının Vergilendirilmenin Fonksiyonları Açısından Değerlendirilmesi: 2019-2023"*; Mehmet Yüce ile Dilşad Keleş'in, *"İşletmelerde Vergi Yönetimi ve Konuya İlişkin Uluslararası Gelişmeler"* ve Başak Atan'ın, *"Ricardo'dan George'a Rantların Vergilendirilmesi"* başlıklı makaleleri yer almaktadır.

Önceki sayılarımızda olduğu gibi, bu sayının ortaya çıkmasında da sürecin her aşamasında özveriyle çalışan Maliye Bölümü Başkan Yardımcısı ve Dergi Baş Editör Yardımcısı Doç. Dr. Yasemin Taşkın ile Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi ve Dergi Editoryal Asistanı Zinnur Tunç büyük çaba ve emek harcadılar. Editörler Kurulu üyelerimiz ve Maliye Bölümü'nün genç akademisyenleri her aşamada katkı sağladılar Müracaat ettiğimiz değerli akademisyenler hakem olmayı kabul ederek ve kıymetli zamanlarından vererek özveri ve titizlikle hakemlik katkısında bulundular. Makalelerin değerli yazarları çalışmalarını toplumun istifade ve değerlendirmesine açtılar. İstanbul Üniversitesi Yayınevi Ofisi yönetimiyle, çalışanlarıyla her zaman yanımızda oldu. Her ihtiyacımızda süratle ulaşabildiğimiz Yayınevi Ofisi görevlisi sayın Eda Kolukısa Doğru'nun adını bu vesile ile özellikle zikretmek isterim

Emeği geçen herkese sonsuz şükranlarımı sunuyor, eserin bilim ve akademi dünyasına ve ilgilenenlere yararlı olmasını diliyorum.

**Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR**  
**Baş Editör**



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-884927

Araştırma Makalesi / Research Article

## Teorik Temelleri ve Gelişimi Bakımından Özel Tüketim Vergilerinin Analizi\*

### *An Analysis Concerning the Theoretical Grounds and Evolution of Excise Taxes*

Şahin AKKAYA<sup>1</sup> , Muhammet AKTUĞ<sup>2</sup> 



\* Bu çalışma İstanbul Üniversitesi SBE Mali Hukuk (Maliye) Tezli Yüksek Lisans Programı'nda Prof. Dr. Şahin AKKAYA danışmanlığında Muhammet AKTUĞ tarafından hazırlanan "Küreselleşme Sürecinde Özel Tüketim Vergilerinin Gelişimi" adlı yüksek lisans tezinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

<sup>1</sup>Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye

<sup>2</sup>Araş. Gör., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Trabzon, Türkiye

ORCID: Ş.A. 0000-0003-2394-7232;  
M.A. 0000-0001-8106-365X

#### Corresponding author:

Muhammet AKTUĞ,  
Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari  
Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,  
Trabzon, Türkiye  
E-posta: maktug@ktu.edu.tr

Submitted: 22.02.2021

Revision Requested: 17.03.2021

Last Revision Received: 25.03.2021

Accepted: 26.03.2021

Citation: Akkaya, S., & Aktug, M. (2021).  
Teorik temelleri ve gelişimi bakımından özel  
tüketim vergilerinin analizi. *Maliye Çalışmaları  
Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021;  
65: 1-23.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2021-884927>

#### Öz

Tarihteki en eski vergi türlerinden biri olan özel tüketim vergileri, belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan selektif vergilerdir. Geçmiş dönemlerde, genel tüketim vergilerinin uygulanabilmesi için elverişli ekonomik yapı ve gelişmiş vergi idarelerinin yokluğu, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin özel tüketim vergileri şeklinde olmasına yol açmıştır. Küreselleşme sürecinde, uluslararası vergi rekabetinin artması vergi sistemlerinde köklü dönüşümler yapılmasını gerektirmiştir. Zaman içerisinde, özel tüketim vergilerinin kapsamı değişmiş; gelir dağılımında adaletin sağlanması, negatif dışsallıkların içselleştirilmesi, günah vergileri vasıtasıyla toplum sağlığının korunması gibi ekstra-fiskal amaçlar ön plana çıkmaya başlamıştır. Türkiye'de Tüketim üzerinden alınan vergilerin gelişimi büyük oranda, dünyadaki genel eğilime paralel bir seyir izlemiştir. Cumhuriyet'in ilanından 1985 yılındaki Katma Değer Vergisi Reformuna kadar olan süreçte tüketim üzerinden alınan vergiler "özel tüketim vergileri" şeklinde dizayn edilmiştir. Bu çalışmanın amacı özel tüketim vergilerinin gelişim sürecini inceleyerek verginin amaç, kapsam ve hasılatında yaşanan değişimi ortaya koymaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Tüketim Vergileri, Özel Tüketim Vergisi, Günah Vergileri, Küreselleşme, Uluslararası Vergi Rekabeti

#### ABSTRACT

Excise taxes, one of the oldest tax forms in history, are selective taxes on certain goods and services. The absence of modern economic structures and tax administrations necessary for the implementation of general consumption taxes has caused taxes on expenditures be designed as selective taxes. Moreover, tax systems have undergone radical transformations in the globalization process because of increase in international tax competition. Over time, the rationale behind the excise taxes has changed; extra-fiscal goals, such as ensuring justice in income distribution, internalizing negative externalities, and protecting public health through sin taxes have gained importance. In Turkey, the evolution of taxes on consumption has followed a similar path to the overall trend



in the world. In the period from the proclamation of the Republic to the Value Added Tax Reform in 1985, taxes on consumption were designed as excise taxes. This study reveals the changes in the goals, scope, and revenue of excise taxes by examining their evolution process.

**Keywords:** Consumption Taxes, Excise Tax, Sin Taxes, Globalization, International Tax Competition

## EXTENDED ABSTRACT

Excise taxes are among the oldest forms of taxation in history because no general consumption (or sales) tax could be imposed in underdeveloped countries with limited administrative capacity of tax authorities. Heavy excise taxes were levied in the past even on basic living goods, such as salt, sugar, oil, and flour, which are subject to low tax rates within the scope of general consumption taxes in almost every country today. High tax rates on necessary goods and addictive substances, such as alcohol and tobacco, have aroused a great abomination against excises, especially in the Western civilizations.

After World War II, parallel to the acceleration of countries' steps toward representative democracy, the global trade volume boomed due to the elimination of customs barriers. After the 1970s, a new era has begun in which economies have become increasingly integrated, which is described as the "globalization process". In this process, an international tax competition for foreign direct investments, the proliferation of tax havens and preferential tax regimes have led to the erosion of tax bases of source countries. The problems caused by globalization have caused compulsory transformations, which have had important consequences for excise taxes.

Over time, important changes in the scope and aims of excise taxes have been implemented. These changes have also been reflected in tax revenues and tax structures. Due to the environmental pollution caused by rapid industrialization and technological advances, the high mobility of luxury goods and the social damage of alcohol, tobacco, and tobacco products have made the use of excise taxes popular again but for extra-fiscal purposes.

In the globalization process, the rationale behind excise taxes has undergone diversification; ensuring justice in income distribution, internalizing negative externalities, and protecting public health through sin taxes have gained importance. Especially, sin tax policies have become prevalent to reduce the demand for demerit goods and services. In addition, improved social awareness of environmental degradation has increased excise tax rates on energy products and motor vehicle purchases.

In developed countries and emerging market economies having modern tax administration systems, general consumption taxes with much lower rates than excise taxes on a small number of goods and services has become logical and possible. Therefore, many goods and services considered in the past within the scope of excise taxes have been included in the general consumption taxes. Moreover, the scope of excise taxes has narrowed even more, particularly with the widespread use of value-added tax (VAT).

Since the 1960s, the share of excise taxes in total indirect tax revenues has been decreasing. However, this decrease is a relative reduction mostly due to the increase in the weight of general consumption taxes. Simultaneously, imposing a VAT on goods and services, which were in the scope of excise taxes, increased the weightiness of general consumption taxes in total tax revenues. Moreover, narrowing the scope of these taxes has decreased the share of excise taxes in total tax revenues. Nonetheless, the heaviness of excise taxes on alcohol, tobacco, energy products, and motor vehicles reduces this effect. The absence of close substitutes for such goods has decreased the price elasticities of demand; thus, governments obtain high revenue from excise taxes inevitably even if the main purpose is not fiscal. Even though some relative decreases occurred in their shares in total tax revenues, excise taxes are still critical for both fiscal and extra-fiscal goals of taxation.

Generally, the taxes levied on consumption in Turkey have followed a course parallel to the overall situation in the world, although it seems to lag at times. In the period from the proclamation of the Republic to the VAT Reform of 1985, the taxes on consumption were designed as excise taxes. After the adoption of VAT, economic, political, and social rationales have been considered in addition to fiscal purpose in the amendments made regarding excise taxes.

In Turkey, the share of excise taxes in total tax revenues has been well above the world average. OECD, Africa, Latin America, and the Caribbean Region separately have the unweighted averages in relation to the VAT share in total tax revenues approximately three to four times more than the excise tax share. However, in Turkey, the difference mentioned has been much lower than the world average. This result due to the broadness in the scope of excise taxes and the higher tax rates on fuels and motor vehicle purchases in Turkey compared with other countries.

## 1. Giriş

Geçmişten günümüze, tüm vergi sistemleri içerisinde önemli bir yere sahip olan harcama vergileri, mükelleflerin gelir ve servetleri üzerinden tüketime ayırdıkları kısmı vergilendirmeyi hedeflemektedir. Maliye literatüründe, harcamalar üzerinden alınan vergilerden tüketim vergileri, muamele vergileri, satış veya gider vergileri gibi farklı şekillerde bahsedilmekle beraber (Edizdoğan ve Çelikkaya 2012, s.306) bu çalışmada tüketim vergileri (consumption taxes) ifade si tercih edilmiştir. Literatürdeki hâkim sınıflandırmaya göre tüketim vergileri; genel tüketim vergileri, özel tüketim vergileri, gümrük vergileri ve kişisel harcama vergisinden oluşmaktadır. Ancak bazı durumlarda gümrük vergilerinin de özel tüketim vergileri kapsamında değerlendirildiği görülmektedir.

Genel tüketim vergileri, istisna ve muafiyet hükümleri dışındaki tüm mal ve hizmet satışlarını konu alırken, özel tüketim vergileri sadece ilgili kanunda sayılan belirli mal ve hizmetleri konu almaktadır. Meseleye kanun yapım sistematığı (tedvin-codification) açısından bakıldığında genel tüketim vergilerinde tahdidî, özel tüketim vergilerinde ta'dadî metodun tercih edildiği görülmektedir. Daha açık ifade etmek gerekirse, genel tüketim vergisi kanunlarında umumî bir sınır çizilip bu çerçevedeki tüm mal ve hizmetler vergilendirilmekte iken, özel tüketim vergileriyle ilgili kanunlarda ise vergi kapsamına giren mal ve hizmetler tek tek sayılmakta (ta'dat edilmekte), sayılmayan mal veya hizmet vergilendirilememektedir.

Özel tüketim vergileri, tarihi itibarıyla en eski vergi türlerinden biridir. Bunun sebebi, geçmiş devirlerde modern iktisadî sistemlerin ve gelişmiş vergi idarelerinin mevcut olmaması nedeniyle genel bir tüketim vergisi uygulanamamasıdır. Bugün neredeyse tüm ülkelerde genel tüketim vergileri kapsamında düşük oranlarda vergiye tabi olan tuz, şeker, yağ ve un gibi temel tüketim maddelerinden bile geçmişte, ağır özel tüketim vergileri alındığı bilinmektedir. Zorunlu tüketim malları ile alkol ve tütün gibi bağımlılık yapıcı maddeler üzerinden yüksek oranlarda vergi alınması, bilhassa batı medeniyetlerinde özel tüketim vergilerine karşı bir nefret doğurmuştur.

Sanayi Devrimi sonrasında ekonomilerin fosil yakıt tüketimine bağımlı hale gelmesi, enerji ürünlerinin, özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasına girmesini sağlamıştır. Fosil yakıtların yakın ikamelerinin bulunmaması nedeniyle talep esnekliğinin düşük olması, yüksek vergi oranlarının uygulanmasına imkân vermiştir. Devam eden süreçte motorlu taşıt kullanımının yaygınlaşmasıyla, özel tüketim vergilerinin konuları arasına bir yenisi daha eklenmiştir.

İkinci Dünya Savaşı sonrasında ülkelerin temsilî demokrasiye yönelik adımlarının hızlanmasına paralel olarak dış ticaretin giderek serbestleşmesi sayesinde küresel ticaret hacminde bir patlama yaşanmıştır. Bilhassa 1970'lerden sonra ekonomilerin giderek daha fazla entegre hale geldiği ve "küreselleşme süreci" olarak nitelendirilen yeni bir dönem başlamıştır. Küreselleşmenin, vergi rekabetini artırması ve vergi cennetleri ile tercihli vergi rejimlerinin çoğalması, kaynak ülkelerinin vergi matrahlarında aşınmalara yol açmıştır. Ortaya çıkan problemler, ülkelerin vergi sistemlerinde zorunlu dönüşümler yapılmasını gerektirmiş; bu dönüşümlerin özel tüketim vergileriyle ilgili önemli sonuçları olmuştur.

Küreselleşme sürecinde özel tüketim vergilerinin amaç ve kapsamında büyük değişiklikler yaşanmış; bu değişiklikler vergi hasılatına da yansımıştır. Hızlı sanayileşme ve teknolojik ilerlemelerin çevresel kirliliği artırması, lüks tüketim mallarının mobilitesinin artması, alkol ve tütün gibi maddelerin sosyal zararının ön plana çıkması özel tüketim vergilerinin ekstra-fiskal amaçlar doğrultusunda kullanımını yaygınlaştırmıştır.

Bu çalışma yukarıda ifade edilen hususlar doğrultusunda üç bölüm halinde inşa edilmiştir. İlk bölümde özel tüketim vergilerinin teorik esasları incelenmiştir. Batıda, özel tüketim vergile-

rinin tarihî ve sosyolojik köklerinin çok derin olması nedeniyle zengin bir literatür mevcuttur. Bazı yüksek lisans ve doktora tezleri bir tarafa bırakılırsa, Türkiye’de özel tüketim vergileriyle ilgili olarak yapılmış ilk kapsamlı çalışma 1981 yılında Nihat Edizdoğan tarafından hazırlanmış olan “Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri” isimli doçentlik tezidir. Makalenin ilk bölümünde, özel tüketim vergilerinin teorik arka planı Türkçe literatürün az da olsa zenginleştirilmesi amacıyla daha kapsamlı ele alınmıştır. İkinci bölümde, küreselleşme süreci olarak nitelendirilen dönemde özel tüketim vergilerinin amaç, kapsam ve hasılatında meydana gelen değişim açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümün amacı, özel tüketim vergilerinin amaç ve kapsamında yaşanan değişimin vergi hasılatını nasıl etkilediğini ortaya koymaktır. Çalışmanın üçüncü bölümü, Türkiye’ye ayrılmıştır. Burada, ilk olarak Türkiye’de özel tüketim vergilerinin tarihî gelişim süreci anlatılmıştır. Devamında, küreselleşme sürecinde Türk özel tüketim vergisi sisteminin geçirdiği dönüşüm, verginin amaç, kapsam ve hasılatındaki değişim ekseninde açıklanmaya çalışılmıştır.

## 2. Özel Tüketim Vergilerinin Genel Esasları

Çok farklı kategorilerdeki mal ve hizmet grupları üzerinden farklı gerekçelerle alınan vergi vb. yükümlülükleri kapsamaması nedeniyle, zaman zaman, özel tüketim vergileriyle ilgili teorik belirsizlikler yaşanabilmektedir. Bu sebeple, aşağıda ilk olarak özel tüketim vergisi kavramı üzerinde durulmuş; sonrasında, özel tüketim vergilerinin tarihçesi, tanımı, niteliği, vergilendirme tekniği ve tahsil usulleri ile amaçları incelenmiştir.

### 2.1. Kavramsal Olarak Özel Tüketim Vergisi

Batı kaynaklarında özel tüketim vergisi ibaresinin esas karşılığı “excise” kelimesi ve bu kelimenin çeşitli Avrupa dillerindeki kısmen farklılaşmış yansımalarıdır. Webster Lügati’ne göre “excise” kavramı Felemenkçe “accijns” kelimesinin eski kullanımı olan “excij” kelimesinden türemiş ve bu dile de muhtemelen Fransızca kökenli “assise, session, assessment” kelimelerinin değişimiyle girmiştir. Özel tüketim vergileri alanında en tanınmış isimlerden biri olan Cnossen de Webster Lügati ’ne atıfta bulunarak bu şekilde görüş belirtmektedir (Cnossen 2005, s.17). Ancak Terra, “excise” kelimesinin Latince “excisere” kelimesinden de türemiş olabileceğine dikkat çekmektedir. Buna göre lügat manası itibarıyla oymak, kesip çıkarmak anlamlarına gelmekte olan “excisere” kelimesinin, bira veya likör miktarını ölçmek için kullanılan çubuğun üzerindeki oyuklara izafeten “excise” kelimesi ile aynı terminolojik manada kullanılmış olması mümkündür (Terra 1996, s.281). Nitekim alkollü içeceklerin, geleneksel özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasında yer alması bu görüşü kuvvetlendirmektedir.

Özel tüketim vergileri, seçilmiş bir takım mal ve hizmet gruplarını konu almasından dolayı bazı kaynaklarda selektif tüketim vergileri (selective consumption taxes) olarak nitelendirilmektedir. Geçmişte, özel tüketim vergileri (excises) genellikle üretim üzerinden alınmakta olduğundan, selektif satış vergileri şeklinde ifade edildiği de olmuştur. Ancak satış vergilerinin nihai aşamada kısmen ya da tamamen tüketiciler üzerinde kalması nedeniyle zaman içerisinde tüketim vergileri deyimi yaygınlık kazanmıştır (Edizdoğan 1981, s.2).

Türkiye’de “excise” kavramının karşılığı olarak özel tüketim vergisi ibaresi kullanılmaktadır. Ancak Türkçe’de excise kavramının tam karşılığının mevcut olmaması nedeniyle terminolojik karışıklıklar görülebilmektedir. Çünkü yerli literatürde özel tüketim vergisi denilince bir vergi türünden ziyade 2002 yılında çıkarılmış 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu akla gelmektedir. Halbuki bu kanun haricinde yer alan banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyun-

ları vergisi, damga vergisi ve özel iletişim vergisi gibi vergiler de nitelik itibarıyla birer özel tüketim vergisidir. Yerli literatürde özel tüketim vergisi kavramının tam oturmamış olmasının sebebi, özel tüketim vergilerinin Avrupa ve Amerika'da yarattığı hadiselerin Türkiye'de yaşanmamış olmasıdır. Batı'da özel tüketim vergisi kavramının kökleri masallara, efsanelere ve karikatürlere konu olacak kadar derindir. Geçmişte, Batı'da sadece özel tüketim vergileri değil, bu vergilerin tahsildarları (excisemen) da çok önemli bir yere sahip olmuş ve karikatürlerde ejderha veya canavar şeklinde tasvir edilmiştir (bkz. Adams 1998).

## 2.2. Tarihte Özel Tüketim Vergileri

Kaynaklar, tarihte bilinen ilk özel tüketim vergisinin M.Ö. 2200 yılında Çin İmparatoru Hsia Yu tarafından tuz üzerinden alınan vergi olduğunu göstermektedir (Edizdoğan vd., 2012, s.237). Yine Çin'de M.Ö. 206 ile M.S. 220 yılları arasında hüküm sürmüş olan Han Hanedanı (Han Dynasty) zamanında ise çay, alkol, balık, tuz ve hem yakacak olarak hem de evlerin çatılarını örtmek için kullanılan sazdan özel tüketim vergisi alındığı bilinmektedir (Cnossen 1977, s.1).

Geçmiş devirlerde özel tüketim vergilerine genellikle malî amaç göz önünde bulundurularak başvurulmuştur. O tarihlerde modern vergi idarelerinin bulunmaması genel tüketim vergilerinin uygulanmasını imkânsız kıldığından, günlük hayatta önemli yeri olan zorunlu tüketim malları üzerinden özel tüketim vergisi alınması yoluna gidilmiştir. Örneğin Orta Çağ'da tuz üzerinden alınan vergiler Avrupa devletleri tarafından çok önemsenmiştir (Cnossen 2005, s.1). Çünkü elektriğin olmadığı bu dönemlerde tuz, çeşni olmaktan öte, yiyeceklerin uzun süre muhafazası için çok önemli bir araç olma özelliğini taşımaktadır. Bunun yanında, tuz kaynaklarının sınırlı olması vergilendirme işlemini de son derece kolaylaştırmıştır. O dönemlerde, tuzun vergilendirilebilmesi için yapılması gereken tek şey sınırlı sayıdaki tuz kaynaklarını kontrol altına almak ve spesifik bir vergi uygulamaktan ibarettir.

16'ncı ve 17'nci Yüzyıllarda Hollanda'da kapsamlı bir özel tüketim vergisi sistemi uygulanmıştır. Vergi kapsamındaki başlıca maddeler bira, tuz, şeker, ispirto gibi insanların günlük hayatında önemli yere sahip olan ürünlerdir. Özel tüketim vergilerinin diğer Avrupa ülkelerine de Hollanda üzerinden yayıldığı düşünülmektedir. Devam eden süreçte, aralarında siyasi birlik bulunmayan küçük Alman prensliklerinin başarılı sonuçlar elde etmeleri özel tüketim vergilerinin İngiltere'ye ve İngiliz kolonilerine de yayılmasını sağlamıştır. (Cnossen 2005, s.1).

İngiltere'de ilk özel tüketim vergisi, askeri harcamaları finanse etmek üzere, 1643 yılında Parlamento tarafından kabul edilerek uygulamaya girmiştir. Bu dönemde İngiltere'de bira, elma şarabı, bal likörü, tuz ve et özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasında yer almıştır (Coffman 2013, s.8-9). 17'nci Yüzyıl'da İngiltere'de gıda maddeleri yanında evler, at arabaları, işportacılık, ölüm, doğum ve evlilikle ilgili hizmetler ve bekar erkekler üzerinden de özel tüketim vergisi alındığı bilinmektedir (Cnossen 2005, s.18).

Geçmişte, diğer tüm vergilerde olduğu gibi özel tüketim vergilerinde de malî amacın ön planda olması verginin, talep esnekliği düşük zorunlu tüketim malları üzerine yoğunlaşmasına neden olmuş, bu da isyana kadar varan hoşnutsuzluklar ortaya çıkarmıştır. Örneğin Fransız İhtilali, Hindistan Bağımsızlık Hareketi, Amerikan Bağımsızlık Savaşı ve daha pek çok askeri ve siyasi başkaldırının arkasında özel tüketim vergileriyle ilgili adaletsiz uygulamalar yatmaktadır.

Eski dönemlerde özel tüketim vergilerine bilhassa savaş dönemlerinde sıklıkla başvurulması bu vergilerin bir tür "savaş vergisi" olarak algılanmasına yol açmıştır. Örneğin, Yedi Yıl Savaşları'ndan yorgun çıkan İngiltere, savaş nedeniyle yıpranan ekonomisini toparlamak için Kuzey Amerika'da yer alan koloniler üzerine ilave bir takım vergiler koymak istemiş, lakin bu durum



kolonilerin isyanıyla sonuçlanmıştır. Çay, şeker ve kurşun kalem gibi bazı maddeler üzerine getirilen ilave vergiler neticesinde Amerika'daki 13 koloni birleşmiş ve İngiltere'ye karşı bağımsızlık savaşı başlatmıştır (U.S. Department of State, 2001). Özellikle Boston Limanı'nda demirlemiş bulunan çay yüklü İngiliz gemilerinin basılarak çayların denize dökülmesi vergiye karşı gösterilen tepkilerinin bir simgesi haline gelmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri, özel tüketim vergileriyle ilgili renkli geçmişe sahip olan ülkelerden biridir. Özel tüketim vergileri ABD'de sıklıkla yine savaş zamanlarında gündeme gelmiştir. Amerika'da anayasanın kabulünden sonra ayrıntılı bir özel tüketim vergisi sistemi uygulanmış; yolcu vagonları, alkollü içkiler, enfıye ve müzayedede satın alınan eşyalar vergi kapsamına alınmıştır. Bu vergilerin yükünün orantısız bir şekilde alt gelir grubu üzerinde kalması sosyal huzursuzluklara yol açmıştır. Bilhassa viski üzerinden galon başına alınan 30 sentlik verginin, geriye yansyarak Batı Pennsylvania'daki tahıl üreticileri ve imbiççiler üzerinde kalması Viski İsyanı (Whisky Rebellion, 1794) ile neticelenmiştir (Anderson 2011, s.519).

Başkan George Washington isyanı bastırdıysa da yerine gelen Thomas Jefferson 1802 yılında tuz haricindeki maddeler üzerinden alınan özel tüketim vergilerini feshetmiştir. 1812 yılında İngiltere ile yeniden savaşa girilmesi, savaşın finansmanı için özel tüketim vergilerini yeniden gündeme getirmiştir. Geçmişte yaşanan olaylar nedeniyle, Kongre özel tüketim vergilerinin uygulanmasında tereddüde düşünce, bunun yerine gümrük vergilerinin iki katına çıkarılmasına karar verilmiştir. Ancak sonrasında bu artış da yeterli görülmeyerek özel tüketim vergileri yeniden yürürlüğe girmiştir. 1812 yılındaki savaşla getirilen özel tüketim vergileri 1817 yılında yeniden feshedilmiş ve Amerikan İç Savaşı'na kadar bir daha uygulanmamıştır (Yelvington 1997, s.35).

### 2.3. Özel Tüketim Vergilerinin Teorik Özellikleri

İktisadî sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında, istisna ve muafiyet hükümleri dışındaki bütün mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, maliye literatüründe, genel tüketim vergileri olarak adlandırılmaktadır. (Turhan 2020, s.158). Buna karşılık sadece ilgili kanunlarda münferiden belirtilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ise özel tüketim vergileri olarak ifade edilmektedir. Kimi yazarlar gümrük vergilerini de bir tür özel tüketim vergisi olarak değerlendirmişlerdir. Buna göre iktisadî malların veya üretim kaynaklarının milletlerarası yer değiştirmesinden yani ithalat veya ihracat üzerinden alınan vergiler dışı özel tüketim vergileri olarak nitelendirilmiştir (Edizdoğan ve Özker 2013, s.329).

Özel tüketim vergisini genel tüketim vergisinden ayıran en önemli husus, kapsamının sınırlı olmasıdır. Dolayısıyla kapsamı daraltılan bir genel tüketim vergisinin özel tüketim vergisine, kapsamı genişletilen bir özel tüketim vergisinin de genel tüketim vergisine benzemesi kaçınılmazdır. Nitekim bir zamanlar İspanya'da özel tüketim vergilerinin kapsamının çok geniş tutulması bu vergilerin genel tüketim vergileriyle kıyaslanmasına yol açmıştır (Due 1968, s.187).

Matrahın spesifik olarak da belirlenebilmesi özel tüketim vergilerini, katma değer vergisi ve perakende satış vergisi gibi genel tüketim vergilerinden ayıran önemli bir unsurdur. Spesifik tekniğin; matrahın kolay tespit edilebilmesi, vergi idaresi ile mükellef arasında bir anlaşmazlığa sebep vermesinin zor olması ve vergi kaçırma imkanını sınırlaması gibi faydaları yanında, konjonktürel hareketleri yakından izleyememesi nedeniyle vergilemenin sosyal ve malî amaçlarına uygun düşmeme gibi sakıncaları mevcuttur. Çünkü spesifik matrahlı vergiler konjonktürün genişleme döneminde hafiflerken, daralma döneminde ağırlaşır (Turhan 2020, s.187). Halbuki efektif bir verginin konjonktürel aynı yönde hareket etmesi yani daralma dönemlerinde hafifleyip, genişleme dönemlerinde ağırlaşarak deflasyonist ve enflasyonist baskıları dengelemesi gerekir.

Özel tüketim vergileri, verginin tahsili açısından genel tüketim vergileri ile benzerlik göstermektedir. Buna göre özel tüketim vergileri; son perakende satış aşamasında, üretici veya toptancıdan perakendeciye satış esnasında, doğrudan üretici tarafından yapılan satışlarda ise satış fiyatı üzerinden alınarak tüketiciciye yansıtılabilir. (Edizdoğan 1981, s.8). Özel tüketim vergilerinin tahsil yöntemleri ülkelere göre değişmekle beraber, genellikle mal ve hizmetlerin üretim ve satış esnasında tek aşamada alınır. Verginin tek aşamada alınması, vergi piramitleşmesi denilen hadisenin ortaya çıkmaması bakımından önemlidir.

Özel tüketim vergileri, genellikle, ülkelerin vergi sistemleri içerisinde dağınık bir yapıya sahiptir. Böyle bir dağınık yapı içerisinde birbiriyle uyumlu parçaları oluşturan vergiler bütünü, özel tüketim vergisi sistemleri (excise systems) olarak kabul edilmektedir. Hatta bazı durumlarda harç ve resim gibi vergi benzeri yükümlülüklerin de bu sistem içerisinde değerlendirildiği görülmektedir. Özel tüketim vergilerinin kapsamını, vergi konuları itibariyle bir takım mal ve hizmetlerle kısıtlamak mümkün değildir. Ancak yüzlerce yıldır devam eden süreç içerisinde, özel tüketim vergilerinin bazı mal ve hizmet grupları üzerine yoğunlaşması, bu tür mal ve hizmetlerin, özel tüketim vergilerinin geleneksel konuları arasında yer aldığına yönelik bir görüş birliği ortaya çıkarmıştır. Aşağıda, özel tüketim vergilerinin kapsamı içerisinde sayılan mal ve hizmet grupları bu şekilde değerlendirilmelidir (bkz. Cnossen 1977, s.11-12).

Özel tüketim vergisi sistemleri, geleneksel olarak; bütün selektif vergi vb. yükümlülükler ile alkol, tütün, şans oyunları, petrol ürünleri, motorlu araçlar ile diğer bir takım özel mal, hizmet ve faaliyetler üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır. Özel tüketim vergisi uygulamaları bakımından ülkeler arasında büyük farklılıklar bulunabilmektedir. Fakat tarihî süreç içerisinde, özel tüketim vergilerinin umumiyetle üç grup mal üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. İlk grupta, erdemsiz mallar olarak nitelendirilen alkol ve tütün mamulleri; ikinci grupta, fosil yakıtlar; üçüncü grupta ise daha çok üst gelir gruplarının harcama kalemlerinde yer alan lüks mallar yer almaktadır (Due 1968, 92-93).

Özel tüketim vergileri tarihin akışı içerisinde, birbirinden farklı gerekçelerle (rationales) uygulanmıştır. Geçmiş dönemlerde özel tüketim vergilerinin esas amacı malî olmakla birlikte, zaman zaman malî olmayan amaçlar için kullanıldıkları da olmuştur. Fakat özel tüketim vergilerinin ekstra-fiskal amaçları daha çok İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra gündeme gelmeye başlamıştır.

Diğer dolaylı vergilere nazaran uygulanmasının kolay olması ve vergilendirilmede yüksek oranlara yer verilebilmesi, özel tüketim vergilerinin hasılat potansiyelini artırmaktadır. Nitekim, özel tüketim vergilerinin temel konularını oluşturan motorlu taşıtlar, fosil yakıtlar ile alkol ve tütün mamullerine bakıldığında tespit edilmelerin kolay, satış hacimlerinin yüksek ve vergi tabanlarının dar olduğu görülmektedir (Cnossen 2005, s.3). İlâveten bu tür malların talep esnekliklerinin düşük olması özel tüketim vergilerini malî amaç bakımından elverişli hale getirmektedir. Alkol, tütün, fosil yakıtlar ve motorlu taşıtların yakın ikamelerinin bulunmasının zor olması, talep esnekliğini düşürmektedir. Bu durum özel tüketim vergilerinin kararları saptırıcı etkilerini azaltmaktadır. Yani verginin fiyat içerisindeki payının yüksekliğine rağmen, tüketicilerin taleplerini değiştirme eğilimleri zayıflamakta ve hasılat artmaktadır. Ancak bir noktadan sonra talebin kayıt dışı ekonomiye yönelme ihtimali de mevcuttur. Özel tüketim vergilerinin malî amacı daha çok, gelişmekte olan ülkelerde ön plana çıkmaktadır. Gelişmiş ülkelerde esas amaç malî olmasa da vergi kapsamındaki mal ve hizmetlerin çoğunun talep esnekliklerinin düşük olması vergi hasılatını ister istemez artırmaktadır.

Lüks tüketim malları geleneksel özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasında yer almaktadır. Birçok kaynakta özel tüketim vergilerinden lüks vergileri şeklinde bahsedilmektedir.

Bu durumun temel sebebi, lüks tüketimin büyük bir ödeme gücünün göstergesi kabul edilmesidir. Bilhassa genel tüketim vergilerinin uygulanmadığı geçmiş dönemlerde, vergi hasılatını artırmak için “yükte hafif, pahada ağır” tabir edilen lüks mallar üzerinden yüksek oranlarda özel tüketim vergisi alınmıştır.

Özel tüketim vergilerinin, gelir dağılımında adaleti sağlama amacına uygun olması için üst gelir gruplarının harcama kalemlerinde yer alan lüks mal ve hizmetleri konu alması gerekmektedir. Devlet, lüks tüketim mallarını vergilendirirken kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasını göz ardı ederek, gelir dağılımını düzeltmeyi hedeflemektedir (Batırel 2007, s.140). Lüks mallar üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin faydası, kamu harcamaları vasıtasıyla tüm topluma yayıldığından, gelir dağılımında adaletin sağlanmasına hizmet etmektedir. Bu tür vergi gelirlerinin, alt gelir gruplarına yönelik transfer harcamalarına aktarılması durumunda, istenen etkinin daha da artması mümkündür. Ancak lüks mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin tabanı dar olduğu için özel tüketim vergilerinin gelir dağılımında adaletin sağlanmasında tek başına başarılı olması zordur. Bu bakımdan artan oranlı gelir vergileriyle birlikte uygulanan lüks vergilerinin başarı şansı daha yüksektir.

Lüks mal ve hizmetler üzerine konulan yüksek oranlı vergilerle, vergi yükü dağılımında artan oranlılığın sağlanacağı düşünülmektedir (Turhan 2020, s.188). Örneğin kürk, mücevherat, pahalı araçlar ve yatlar gibi, üst gelir gruplarının bütçelerinde daha büyük paya sahip mallara yüksek oranda vergi uygulanırken, alt gelir gruplarının harcama kalemlerinde daha büyük bir paya sahip olan zorunlu tüketim mallarına sıfır ya da düşük oranlı vergi uygulanması durumunda söz konusu vergiler artan oranlı bir yapıya bürünecektir. Ayrıca, lüks mallar üzerinden yüksek oranlı vergi alınmasının, toplumdaki gelir eşitsizliklerinin alt gelir grupları tarafından daha hoş karşılanmasına hizmet edeceği de varsayılmaktadır (Bulutoglu 2004, s.358). Ancak bazen, lüks olarak tabir edilen ürünlere alt gelir gruplarının da rağbet ettiği ve bu durumda yüksek vergi oranının gelir dağılımında adaleti daha da bozabileceği unutulmamalıdır.

Kamu sektörünü özel sektörden ayıran en önemli kriterlerden biri, kamu sektöründe mal ve hizmet bedelinin sadece faydalananlara ödetirilmesinin mümkün olmamasıdır. Bu durum kamusal mal ve hizmetlerin tüketimde rekabet olmama ve tüketimden dışlanamama özellikleriyle alakalıdır. Söz konusu özellikler kamusal mal ve hizmetlerin sunumunda, faydalanma ilkesinin tatbikiğini neredeyse imkânsız kılmaktadır. Ancak bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergileri, verginin karşılıksız olma özelliğinin bir istisnası olarak, sadece sunulan mal veya hizmetten faydalananları mükellefiyet altına alma amacıyla kullanılabilir. Örneğin 1980 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kimyevî kirliliği temizlemek için Tehlikeli Maddeler Süper Fonu (Hazardous Substances Superfund) kurulmuş ve ham petrol ile atık yaratan diğer kimyasallar üzerine ilave özel tüketim vergisi uygulanarak, elde edilen gelirler bu fona devredilmiştir (Anderson 2011, s.521). Yani kimyevî kirliliğin azaltılması şeklindeki bir kamusal malın finansmanı, kimyevî maddeleri kullananlar üzerine salınan bir vergi ile karşılanmaya çalışılmıştır.

Devlet tarafından sunulan bazı mal ve hizmetlerin finansmanında, faydalanma ilkesinin uygulanmasına olanak veren fiyat, resim, harç vb. gibi araçların kullanımı masraflı, güç ya da başka bir sebepten mahzurlu görülüyorsa, söz konusu mal veya hizmetin tamamlayıcısı olan başka bir mal üzerine vergi konulması da bir seçenektir (Uluatam 2012, s.431). Özel tüketim vergilerinde faydalanma ilkesinin dolaylı olarak gerçekleştirilmesine imkân veren bu uygulamaya köprü ve otoyol kullanımlarında sıklıkla başvurulmaktadır. Örneğin yeni yapılan bir otoyolun kullanımı vergilendirilmek isteniyor ama genel bir vergi uygulamanın araç sahibi olmayanlar için adil olmayacağı düşünülüyorsa, motorlu araçlar veya fosil yakıtlar gibi, otoyolun tamamlayıcı malları üzerine vergi konularak, hizmet kullananlara ödetirilmiş olur.

Özel tüketim vergileri topluma negatif dışsallık yayan malların üretim ve tüketimini kısmak için de kullanılmaktadır. Negatif dışsallık yayan malların sosyal maliyeti özel maliyetinin üzerindedir. Devlet burada devreye girerek alkol, tütün, akaryakıt ve kirletici maddeler üzerinden özel tüketim vergisi olarak özel maliyeti sosyal maliyete eşitlemeye çalışır (Batirel 2007, s.141). Özel maliyet sosyal maliyete eşitlendiğinde kaynak dağılımında etkinlik de sağlanmış olur. Negatif dışsallık yaratan mallar üzerinden vergi alınması fikri, ünlü iktisatçı Pigou (1918)'ya ait olup literatürde Pigou vergisi olarak bilinmektedir. Pigou vergisi, efektif bir üretim ve tüketimin ancak icra ettikleri faaliyet ile topluma bir takım maliyet yükleyenler üzerine, yaydıkları dışsallığın marjinal maliyetine eşit bir vergi konulmasıyla mümkün olacağını kabul eder. Çevre vergisi niteliğindeki böyle bir özel tüketim vergisiyle kirlilik yayan malların üretim ve tüketiminin sosyal optimuma çekilmesi hedeflenir. Bu tür vergiler, özel tüketim vergisi şeklinde alınan çevre vergileri (environmental excise taxes) olarak da bilinmektedir (bkz. Akkaya 2017).

Toplum sağlığı ve güvenliği açısından zararlı olduğu düşünülen bir takım mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, bilhassa yabancı literatürde, günah vergileri (sin taxes) olarak isimlendirilmektedir (Newman 2003, s.4). Alkol, tütün, uyuşturucu, trans yağlar, şekerli-gazlı içecekler gibi toplum sağlığını tehdit eden mallar ile bahis, kumar ve fuhuş gibi ahlaken sakıncalı olduğu düşünülen hizmetler günah vergilerinin başlıca konularını oluşturmaktadır. Esasında hiçbir ülkenin vergi sisteminde günah vergisi isminde bir vergi yoktur. Bu bakımdan günah vergilerini, bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergilerinin ironik bir ifadesi olarak nitelendirmek mümkündür. Genel itibarıyla, günah vergileri kapsamında değerlendirilen mal ve hizmetlerin üç temel özelliği bulunmaktadır. İlk olarak, bu tür malların bağımlılık yapıcı etkileri nedeniyle talep esneklikleri düşüktür. İkinci olarak, tüketimde ısrar edilmesi, kullanıcılar üzerinde orta ve uzun vadede hastalık, obezite ve ölüm gibi negatif etkiler meydana getirmektedir. Son olarak, bu tür malların tüketiminden sadece kullanıcılar değil, üçüncü kişiler de etkilenmektedir (Lorenzi 2006, s.67).

Günah vergilerinin iki temel gerekçesi bulunmaktadır. Birinci gerekçe, günah vergilerinin iktisadî etkileri olup sosyal maliyetlerin içselleştirilmesini ifade eder (Newman 2004, s.4). Bu bakımdan günah vergilerinin arkasındaki ilk gerekçenin mantığı Pigou vergisi ile aynıdır. İkinci gerekçe ise bazı mal ve hizmetleri kullanmanın ahlaken sakıncalı olduğu görüşüdür. Bu yaklaşıma göre; eğer bir davranış gayri ahlaki ise yasaklanması gerekir; ancak yasaklanması mümkün değilse yapılacak en makul şey bu davranışın vergilendirilmesidir (Newman 2003, s.5). Literatürde, günah vergilerinin lehinde ve aleyhinde bulunan çok sayıda görüş olmakla birlikte çalışmanın kapsamı itibarıyla burada yer verilmemiştir.

### 3. Küreselleşmenin Özel Tüketim Vergileri Üzerindeki Etkileri

Küreselleşmenin etkisiyle sermayenin mobilitesinin artması, uluslararası vergi rekabetini tektikleştirir. Hükümetler, portföy yatırımları ile doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını kendi ülkelerine çekmek için, bu alanlardaki vergi oranlarının düşürülmesinde birbiriyle yarışır hale gelmişlerdir (Avi-Yonah 2001, s.60). Başta kurumlar vergisi olmak üzere gelir vergileri alanında yaşanan uluslararası vergi rekabetinin, harcama vergilerine ilişkin rekabeti ve diğer değişikliklerle de beraberinde getirmesi son derece doğaldır (bkz. Akkaya 2011).

Nitelikli emek ve sermayenin küresel ölçekte hareketlilik kazanması, birçok ülkeyi mobil üretim faktörleri üzerindeki vergi oranlarını düşürmeye ve yabancı kaynakları kendi topraklarına çekerek vergi tabanlarını genişletmeye sevk etmiştir. Bu durum dolaysız vergi oranlarının düşmesine, dolaylı vergilerin oran ve sayısının artmasına yol açmıştır. Küreselleşme sürecinde,

tüketimin mobilitesinde de geçmişe kıyasla bir artış olmuş; fakat bu artışın sermaye ve nitelikli emeğe göre zayıf olması, vergi yükünün tüketim üzerine yoğunlaşmasına yol açmıştır (Leviner 2014, s.214). Küreselleşmenin etkisiyle mobilitesi düşük tüketim üzerindeki vergi yükünün artması ve bir genel tüketim vergisi olan KDV'nin dünya çapında uygulanmaya başlaması, özel tüketim vergilerinin kapsamını değiştirmiştir.

Avrupa Birliği gibi bölgesel ekonomik entegrasyonlarda üye devletler arasında gümrük kontrollerinin kaldırılması ve serbest dolaşım ilkesinin benimsenmesi, vergi mevzuatlarının koordinasyonunu kaçınılmaz kılmıştır. Bu şekilde, bazı ülkelerin, vergi oranlarını diğer ülkelerin zararına olacak şekilde düşürüp, avantaj elde etmelerinin önüne geçilmek istenmiştir. Zararlı vergi rekabetine neden olacak olumsuz gelişmeleri engellemek adına, AB'de vergi uyumlaştırması ile ilgili çok sayıda çalışma yapılmıştır. Ancak vergi uyumlaştırmasına yönelik çalışmalar KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerle sınırlı kalmıştır. Dolaysız vergiler alanında ise zararlı vergi rekabetine karşı tavsiye kararlarıyla yetinilmiştir (Öz ve Yaraşır 2009, s.6).

### 3.1. Özel Tüketim Vergilerinin Amaç, Kapsam ve Hasılatındaki Değişim

Küreselleşme sürecinde, bir tür genel tüketim vergisi olan katma değer vergisinin dünya çapında yaygınlık kazanmasıyla, geçmişte özel tüketim vergilerinin konusunu oluşturan birçok mal ve hizmet, KDV kapsamına girmiştir. Bu durum özel tüketim vergilerinin kapsamının daralmasına yol açmıştır. Örneğin geçmişte geleneksel özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasında yer alan tuz, kahve, çay, şeker, kibrit, hububat ürünleri vb. gibi mallar günümüzde KDV kapsamında bulunmaktadır.

Küreselleşme sürecinde, tüketim üzerinden alınan vergiler oran ve miktar olarak artmakla birlikte lüks mallarda tam tersi bir durum yaşanmıştır. Bunun en önemli sebebi, lüks malların mobilitesinin diğer mallardan daha yüksek olmasıdır. Küreselleşme sürecince ulaşım maliyetlerinin düşmesi ve seyahat imkânlarının artması ile bazı devletler, lüks tüketim üzerindeki vergi oranlarını azaltarak, ülkelerini yabancı müşteriler için cazibe merkezi haline getirmeye çalışmışlardır. Bu tür uygulamalar daha çok, küçük ve az gelişmiş ülkelerde görülmekle beraber ABD ve Brezilya gibi federal devletlerde de örnekleri yaşanmıştır (Tanzi 1996, s.6).

Özel tüketim vergileri, 1980 öncesi dönemde esas olarak mali amaç ön planda tutularak uygulanmıştır. Fakat devam eden süreçte, özel tüketim vergilerinin negatif dışsallıkların içselleştirilmesi noktasındaki potansiyeli, bilhassa gelişmiş ülkelerde bu vergilerin tanzim edici amaçlar için kullanımını öne çıkarmıştır. Ayrıca nitelikli emek ve yatırım üzerindeki vergilerin saptırıcı etkileri, uzmanları değişik arayışlara itmiş, alternatif olarak çevre ve günah vergileri önerilmiştir (Edizdoğan ve Çelikkaya 2012, s.246). Böylece emek ve sermaye üzerindeki vergilerin hafifletilerek, sosyal maliyeti yüksek olan mal ve hizmetler üzerindeki vergilerin ağırlaştırılması; yani bir bakıma iyilerin mükafatlandırılarak kötülerin cezalandırılması anlayışı benimsenmeye çalışılmıştır. 1980'lerin başından itibaren, çevre kirliliğinin önlenmesinde geleneksel kumanda-kontrol yöntemlerinden vazgeçilerek, vergisel düzenlemelerin yapılması görüşü ağırlık kazanmaya başlamıştır. Buna göre, özel tüketim vergisi niteliğindeki çevre vergilerinin kullanımı ile hem maliyetlerin azaltılması hem de kirleten öder prensibiyle vergilemede artan oranlılığın sağlanması amaçlanmıştır (Çelikkaya 2011, s.98).

Alkol ve tütün mamulleri, geçmişten günümüze her zaman, geleneksel özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasında yer almış ve bilhassa yabancı literatürde "günah vergileri" olarak nitelendirilmiştir. Günümüzde, alkol ve tütünün yanı sıra kolalı-şekerli içecekler ile trans yağ içerikli yiyecekler de günah vergileri kapsamında değerlendirilmektedir. Küreselleşme süre-

cinde insanların hayat tarzı ve beslenme alışkanlıklarının değişmesi, buna bağlı hastalıkların sayısında ciddi artışlara neden olmuştur. Birçok ülke bu durumu kontrol altına almak adına, şeker oranı yüksek maddeler ile sağlıksız yiyecek ve içecekler üzerindeki vergi oranlarını artırarak talebi kısımaya çalışmaktadır (Creighton 2020, s.136).

Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergileriyle ilgili ortak mevzuat, büyük oranda Tek Pazar'a geçiş sürecinde şekillenmeye başlamıştır. Üye devletler arasında sınır kontrollerinin kaldırılmasıyla, zararlı vergi rekabetini önlemek ve serbest dolaşımın kötüye kullanımını engellemek için düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Bu bakımdan Birlik genelinde, bazı mal grupları üzerindeki özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması için uzlaşmaya varılmıştır. AB üyesi ülkelerde vergi uyumlaştırması kapsamına alınmayan ve ülkelerin iç dinamiklerine göre farklılık gösteren çok sayıda özel tüketim vergisi de bulunmaktadır.

AB'de özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması ile ilgili ilk iki direktif 1972 ve 1978 yılında çıkarılmıştır. Ancak bu direktifler sadece işlenmiş tütün üzerinden alınan özel tüketim vergileriyle sınırlı kalmıştır (European Commission, 1972). Sonrasında, özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması konusunda uzun süre ilerleme kaydedilememiştir. 1992 yılına gelindiğinde, üç grup mal üzerindeki özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasında uzlaşmaya varılmış ve gerekli direktifler peş peşe çıkarılmıştır. İlk etapta uzlaşmaya varılan mallar; alkol ve tütün mamulleri ile petrol ürünlerinden oluşmaktadır. Fakat 2003 yılında bir direktif daha çıkarılarak elektrik, doğalgaz ve kömür gibi enerji ürünleri de uyumlaştırma kapsamına alınmıştır (European Commission, 2003).

AB'de özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması ile ilgili düzenlemeler, üye ülkelerde eşit oranların uygulanması şeklinde değildir. Bunun yerine, minimum vergi oranları tespit edilmiştir. Hiçbir üye minimum oranların altında bir oran uygulayamamakta fakat dilerse daha yüksek oranlar kullanabilmektedir. Uyumlaştırma kapsamındaki mallardan sadece tütün mamulleri için ad valorem matrah esası kabul edilmiş, diğer mallar spesifik matrah esasına göre düzenlenmiştir. Örneğin sigara üzerindeki minimum özel tüketim vergisi oranı perakende satış fiyatının %60'ı iken, bira için 100 litre başına 1,87 €'dur. AB'de özel tüketim vergisi uyumlaştırması ile ilgili dikkat çeken bir ayrıntı da şarap üzerindeki minimum vergi oranının 0 (sıfır) € olarak belirlenmesidir (European Commission, 2020).

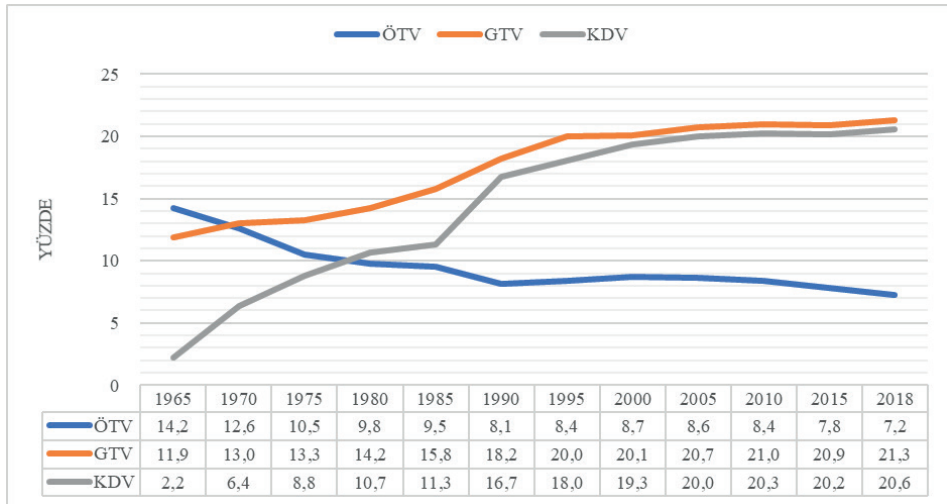
AB'de tüketim üzerinden alınan vergilerin toplam hasılatı içerisinde, KDV'den sonra en önemli pay özel tüketim vergilerine aittir. Bununla beraber özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasının ekstra-fiskal amaçları da bulunmaktadır. Bilhassa alkol ve sigara kaynaklı hastalıkların artış göstermesi AB'yi bu konuda adımlar atmaya sevk etmiştir. Alkol ve tütün üzerindeki yüksek vergilerin bir amacı da tüketimi kontrol altına almaktır (Bird 2015, s.4). AB'de enerji üzerindeki vergilerin amaçlarından biri de karbon salımının azaltılmasıdır. Fakat alınan tedbirlerden üretim ve istihdamın olumsuz etkilenmemesi için enerji ürünlerinin şahsî kullanımı ile girdi olarak kullanımı için farklı vergi oranları kabul edilmiştir. Buna göre enerji ürünleri için belirlenen minimum özel tüketim vergisi oranları şahsî kullanımda yüksek, hammadde ve girdi olarak kullanımda düşük tutulmuştur (European Commission, 2020).

Küreselleşmenin etkisiyle vergi yapılarında büyük çaplı bir değişim meydana gelmiş, ülkelerin vergi sistemlerinde genel tüketim vergilerinin ağırlığı artarken, özel tüketim vergileri ile dolaşmaz vergilerde nispi düşüşler yaşanmıştır (Özker ve Biniş 2011, s.113). Küreselleşme sürecinde uluslararası vergi rekabetinin artması, vergi yükünün mobilitesi düşük tüketim üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur. Bu bakımdan 1960'lardan itibaren, genel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı kademeli olarak artış göstermiştir.

1950'lerden sonra vergilendirme alanındaki en önemli gelişmelerden biri modern bir genel tüketim vergisi olan KDV'nin küresel ölçekte yayılmaya başlamasıdır. KDV ilk olarak Alman sanayici Siemens tarafından 1918 yılında Almanya'daki muamele vergileri yerine önerildiyse de tam anlamıyla ilk defa Fransa'da uygulanmıştır (Bilici 2013, s.113). Özellikle 1980'lerden sonra KDV'nin yaygınlığı iyice artmış ve hemen hemen bütün ülkelerin vergi sistemlerinde yer edinmiştir. KDV günümüzde AB ülkelerinin tamamında uygulanmakta iken, OECD ülkeleri içinde ise sadece ABD'de bulunmamaktadır.

Genel tüketim vergilerinin, toplam vergi hasılatı içerisindeki payında yaşanan artışın bir sebebi de geçmişte özel tüketim vergileri kapsamında değerlendirilen mal ve hizmetlerin, zamanla genel tüketim vergilerinin konusu içerisine girmesidir. Bilhassa KDV'nin dünya çapında yaygınlık kazanmasıyla özel tüketim vergilerinin konusunu oluşturan mal ve hizmetler KDV kapsamına alınmıştır. Özel tüketim vergilerinin kapsamında yaşanan daralma, vergi hasılatına da yansımış; KDV'nin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı hızla artarken, özel tüketim vergilerinin payı düşmüştür.

**Şekil 1: OECD Ülkeleri Ortalamasına Göre Özel Tüketim Vergileri, Genel Tüketim Vergileri ve KDV'nin Toplam Vergi Hasılatı İçerisindeki Payı**



Kaynak: OECD Revenue Statistics.

Şekil 1, OECD ülkelerinde 1965 sonrasında özel tüketim vergileri, genel tüketim vergileri ve KDV hasılatının toplam vergi hasılatı içerisindeki oranında yaşanan değişimi göstermektedir. Veriler incelendiğinde özel tüketim vergilerinin, kapsamında yaşanan daralmaya paralel olarak, toplam vergi hasılatı içindeki payının nasıl azaldığı, buna karşılık genel tüketim vergilerinin ağırlığının nasıl yükseldiği açıkça görülmektedir. Grafikte dikkat çeken bir nokta da KDV'nin genel tüketim vergileri içerisinde elde ettiği konumdur. KDV günümüzde tüm dolaylı dolaylı vergiler içinde hasılat potansiyeli en yüksek vergi haline gelmiştir. OECD ülkelerinde 1965 yılında KDV'nin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı %2,2 seviyesinde iken, bu oran 2018 yılında %20,6'ya yükselmiştir. Aynı zaman aralığında özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki oranı ise %14,2'den %7,2'ye gerilemiştir.

1965'ten itibaren özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı sürekli düşmekle beraber, elde edilen hasılat miktar olarak hala çok yüksektir. 1965-2018 arası dönemdeki veriler incelendiğinde özel tüketim vergisi hasılatının tüm OECD ülkelerinde katlanarak arttığı görülmektedir. Türkiye'nin 2015 yılında 38,9 milyar dolar olan özel tüketim vergisi hasılatının, 2018'de 27,7 milyar dolara gerilemesi ise döviz kurundan kaynaklanmaktadır (OECD, 2020).

Kapsamında yaşanan daralmaya rağmen özel tüketim vergisi hasılatının katlanarak artmaya devam etmesinin birkaç sebebi bulunmaktadır. İlk olarak, sanayi ve teknolojinin yaygınlaşması enerji tüketimini artırmış, dolayısıyla enerji üzerinden alınan özel tüketim vergisi hasılatı da yükselmiştir. Özellikle 1980 sonrası dönemde çevre vergilerinin kazandığı popülerlik de önemli bir etkidir. Enerji ürünlerinin çevre kirliliğine yol açması, bu ürünler üzerindeki vergi oranlarının artırılmasına ve çoğu durumda hem özel tüketim vergisi hem de KDV uygulanarak iki defa vergilendirilmesine gerekçe oluşturmuştur. Diğer taraftan alkol ve tütün mamulleri ile şans oyunlarının insanlar üzerindeki bağımlılık yapıcı etkileri, bu tür mal ve hizmetler üzerine tüketimi kısmak amacıyla konulan yüksek oranlı vergilerin caydırıcı özelliklerini törpülemektedir. Dolayısıyla yüksek vergi oranlarına rağmen talebin kısılamaması özel tüketim vergisi hasılatını artırmaktadır.

#### 4. Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Gelişimi

Türkiye'de tüketim üzerinden alınan vergilerin gelişimi dünyadaki genel duruma paralel bir seyir izlemekle beraber, zaman zaman dünyayı geriden takip ettiği görülmektedir. Cumhuriyet'in ilanından 1985 KDV Reformuna kadar olan süreçte, harcamalar üzerinden alınan vergiler özel tüketim vergileri şeklinde dizayn edilmiştir. KDV'nin kabulünden sonra özel tüketim vergileriyle ilgili olarak yapılan değişikliklerde malî amacın yanı sıra iktisadî, siyasî ve sosyal amaçlara da önem verilmiştir. Fakat, kapsamının geniş tutulması ve bazı mallar üzerindeki vergi oranlarının çok yüksek olması nedeniyle, Türkiye'de özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki ağırlığı dünya ortalamasından farklılık göstermektedir.

Osmanlı Devleti'nde Birinci Dünya Savaşı'na kadar olan dönemde alkollü içecekler, kibritle sigara kâğıdı gibi mallar üzerinden istihlak vergileri olarak isimlendirilen tüketim vergileri alınmıştır. Ancak Türkiye'de modern anlamda ilk tüketim vergisi, aşar vergisinin kaldırılmasıyla oluşan malî açığı telafi etmek amacıyla, 1926 yılında Umumî İstihlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle ortaya çıkmıştır. Umumî istihlak vergisi, bazı istisnalar hariç, bütün satış ve işlemler üzerine %2,5 oranında ve pul yapıştırmak suretiyle tatbik edilmiştir. Umumi istihlak vergisi yine 1926 yılında yürürlüğe giren Eğlence ve Hususî İstihlak Vergisi Kanunu ile takviye edilmeye çalışılmıştır. Eğlence ve hususî istihlak vergisi ile birahane, meyhane, lokanta, bar, büfe vb. yerlerde yapılan harcamalar ile sinema ve tiyatro gibi lokallere giriş ücretleri vergilendirilmiştir (VRKR 1969, s.260). Bu vergi %10 ila %30 arasında değişen oranlar üzerinden pul yapıştırmak suretiyle tatbik edilmiştir. Ancak uygulamada karşılaşılan idari zorluklar, bilhassa tarafların satışları gizleyerek vergi tutarını aralarında paylaşmaları umumi ve hususî istihlak vergilerinin kısa süre içerisinde yürürlükten kaldırılmasına neden olmuştur (Bulutoğlu 1979, s.120).

Umumî ve hususî istihlak vergileri kaldırıldıktan sonra, oluşan boşluğu doldurmak için 1927 yılında 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu çıkarılmışsa da iktisadî hayatı olumsuz etkilediği gerekçesiyle 1931 yılında feshedilerek yerine 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu getirilmiştir. Bu dönemde Türkiye'nin ekonomik yapısının düzenli bir vergi sisteminin uygulanmasına müsait olmaması ve modern bir vergi idaresinin teşekkül etmemiş olması nedeniyle, çıkarılan vergi kanunlarında istikrar yakalanamamıştır. Nitekim 1860 sayılı Kanun'un tatbikinde de başarı sağlanamayınca 1934 yılında kaldırılarak bu sefer 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe



konulmuş, fakat altı yıl sonra feshedilerek yerine 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu çıkarılmıştır (VRKR 1960, s.262-263).

1928 yılında çıkarılan 1324 sayılı Damga Resmi Kanunu da özel tüketim vergisi niteliğini haiz malî yükümlülüklerden biridir. Kanun'un 1'inci Maddesi'nde yer alan "*Damga resmi, bu kanunda yazılı bulunan ve ihticac için ibraz olunabilecek olan evrak ve senedât ile ilânata mahsus tekâliftendir*" ifadelerinden anlaşılacağı üzere resmin konusu evrak, senet ve ilanlar gibi belgelerden oluşmaktadır. Damga resmi, kişiler arasında hazırlanan her nevi evrak, senet ve ilanın doğruluğunu ispat için verilen devlet garantisinin bedeli olarak alınmaktadır. Kanun'un 2'nci Maddesi'nde "*Damga resmine tabi evrak ve senedât mahiyetinde bulunan veya onların makamına kaim veyahut o mahiyeti haiz olarak tanzim edilen mektup ve şerhlerle mezkûr evrak ve senedât muhteviyat ve ahkâmının tecdidine, temdidine, tâdiline ve devrine müteallik mektup ve şerhler dahi kezalik damga resmine tabidir*" ifadeleriyle resmin konusu genişletilmiştir (Damga Resmi Kanunu 1928). Buna göre; evrak ve senet yerine geçen mektup ve şerhlerin yanı sıra söz konusu evrak ve senetlerin yenilenmesi, süresinin uzatılması, değiştirilmesi ve devredilmesi de damga resmi kapsamına alınmıştır.

Damga resminde evrak ve senetlerin türü ve içeriğine göre maktu, evrak ve senetlerin üzerinde yazılı değere göre ise nispi tutarlar yer almaktadır. Kanun'un 3'üncü Maddesi'nde tahsil yöntemlerine yer verilmiştir. İlk yöntem, umumî ve hususî istihlak vergilerinde olduğu gibi, pul yapıştırmak suretiyle tahsildir. Diğer yöntemler ise kanunun cevaz verdiği durumlarda damga vurulması veya makbuz verilmesi şeklindedir. Kanun metninde vergi yerine resim ifadesinin kullanılması özel tüketim vergisi niteliğini ortadan kaldırmamaktadır. Nitekim bu kanun 1964 yılında çıkarılan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile ilga edilerek resim yerine vergi ibaresi kullanılmıştır.

Dolaylı vergiler alanındaki dağınık ve istikrarsız yapı 1957 yılında gerçekleştirilen Gider Vergileri Reformu'na kadar devam etmiştir. Reforma dayanak teşkil eden 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 1956 yılında çıkarılmakla beraber, yürürlük tarihi 1 Mart 1957 olarak belirlenmiştir. Reform öncesinde Türkiye'de şeker, glikoz, akaryakıt, elektrik, havagazı, kibrit, kahve, bira, şarap gibi mamuller ile taşıma hizmetleri özel tüketim vergileri içerisinde önemli bir paya sahip olmuştur. Dağınık halde bulunan özel tüketim vergilerinin çoğu Gider Vergileri Kanunu kapsamına alınmıştır (VRKR 1960, 267). 1957 Gider Vergileri Reformu, 1949 yılında gerçekleştirilen ve dolaysız vergi sisteminin modernize edilmesini amaçlayan Gelir Vergisi Reformu'nun devamı niteliğindedir. Böylece dolaysız vergilerin yanı sıra dolaylı vergiler de modernize edilerek, vergi sisteminin sağlam bir temele oturtulması amaçlanmıştır.

Gider Vergileri Kanunu ile tüketim üzerinden alınan vergiler "istihsal vergisi" ve "hizmet vergileri" şeklinde iki ana grup haline getirilmiştir. İstihsal vergisi, reformun temelini oluşturmuş ve ilgili kanuna ekli dört adet tabloda yer alan ürünleri kapsamına almıştır. I Nolu Tabloda: çimento, madenler, akaryakıt, havagazı, elektrik, tekstil maddeleri gibi sanayi ürünleri; II Nolu Tabloda: patlayıcılar, kibrit, seramik ve taşlar gibi mallar; III Nolu Tabloda: kahve, kakao, glikoz ve alkollü içecekler; IV Nolu Tabloda ise ithal ürünler yer almaktadır (Gider Vergileri Kanunu 1956). Gider Vergileri Kanunu'nun ikinci kısmı ise hizmet vergilerinden meydana gelmekte olup banka ve sigorta muameleleri vergisi, nakliyat vergisi ile PTT hizmetleri vergisini içermektedir.

Dikkatlice incelendiğinde 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ile yapılan düzenlemenin genel tüketim vergisi sistemi değil, kapsamı geniş tutulmuş bir özel tüketim vergisi sistemi olduğu görülmektedir. Zira genel tüketim vergilerinde, verginin konusunu oluşturan unsurlar tek tek sayılmak yerine umumî bir çerçevede çizilerek bazı istisna ve muafiyetlere yer verilmektedir. Özel tüketim vergilerinde ise verginin konusunu oluşturan mal ve hizmetler ilgili kanunlarda tek tek

sayılmaktadır. Nitekim Gider Vergileri Kanunu'nun 1'inci Maddesi'nde yer alan “*Bu kanuna bağlı I, II ve III numaralı tablolarda yazılı maddelerden Türkiye’de istihsal ve imal olunanların müstahsil veya amilleri tarafından teslimi..., IV’üncü tabloda yazılı mamullerin Türkiye’ye ithali, bu tablolarda gösterilen nispet ve hadlerde istihsal vergisine tabidir*” ifadelerinden anlaşılacağı üzere istihsal vergisinin konusunu oluşturan mallar ilgili tablolarda sayılanlarla sınırlıdır. Gider Vergileri Kanunu içerisinde yer alan hizmet vergileri ise kapsam ve nitelik itibarıyla, özel tüketim vergilerinin tipik örneklerini teşkil etmektedir.

Gider Vergileri Reformu'nun en önemli kısmını oluşturan istihsal vergisi, ileriki dönemlerde bazı değişikliklere uğramakla beraber 1985 yılında KDV'nin kabulüne kadar yürürlükte kalmıştır. 1957 Reformu'ndan sonra özel tüketim vergilerinin çoğu Gider Vergileri Kanunu kapsamına alınmış; ancak şeker vergisi ve damga resmi, özel kanunlarla düzenlenmeye devam edilmiştir. Spesifik matraha göre hesaplanan şeker vergisinin, Gider Vergileri dışında bırakılmasının sebebi Türkiye’de şeker üretiminin sahip olduğu statüdür. Buna göre, şeker üzerinden alınacak istihlak (tüketim) vergisinin miktarı ile tarh, tahakkuk ve tahsili, 6747 Sayılı Şeker Kanunu'nun 9'uncu ve 10'uncu maddelerinde düzenlenmiş ve ilgili maddelerin 1984 yılında ilga edilmesine kadar böyle devam etmiştir (Şeker Kanunu 1956). Gider Vergileri Reformu'ndan sonra Türkiye’de özel tüketim vergileriyle ilgili olarak yapılan önemli bir düzenleme de 1970 yılında çıkarılan Finansman Kanunu'dur. Bu kanun ile yürürlüğe giren vergiler taşıt alım vergisi, işletme vergisi, gayri menkul kıymet artışı vergisi ve spor-toto vergisinden oluşmaktadır.

Finansman Kanunu ile getirilen vergiler, gayri menkul kıymet artışı vergisi bir tarafa bırakılırsa, kapsam ve nitelik itibarıyla birer özel tüketim vergisidir. Kanun kapsamında yer verilen işletme vergisi bar, motel, otel, pavyon, gazino, diskotek vb. yerlerde yapılan tüketim harcamaları ile kristal eşyalar, mücevherat, avizeler, parfümeri eşyası, televizyon vb. gibi lüks tüketim maddelerini konu almıştır (Finansman Kanunu, 1970). İşletme vergisinin lüks mallar üzerine konulan bir özel tüketim vergisi olduğu gayet sarih olmakla beraber, yabancı ülkelerdeki muadillerine kıyasla oranların çok yüksek tutulduğu görülmektedir. Çoğu ülkede benzer vergilere ait oranlar %2-3 seviyelerinde iken Türkiye’de %5 ile %30 arasında değişen oranlarda uygulanmıştır (Edizdoğan 1981, 116). Vergi oranlarının bu denli yüksek tutulmasının sebebi ilgili kanunun isminden de anlaşılacağı üzere, mevcut finansman açığının kapatılmak istenmesidir.

Bazı maliyeciler tarafından bir servet vergisi olarak da tanımlanan taşıt alım vergisi; taşıtları türlerine göre üç tarife altında toplamış, ağırlık ve yaş gibi spesifik matrah ölçülerine göre belirlenen maktu tutarlar üzerinden tahsil edilmiştir. Taşıt alım vergisinin konusunu oluşturan araçlar günümüzde, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda II sayılı listede yer alan matrah ve nispetler üzerinden vergilendirilmektedir. Fakat taşıt alım vergisinde ÖTVK'da yer alan “ilk iktisap” şartı aranmadığından ikinci el araçlar da vergi kapsamına girmiştir. ÖTVK'nın 2002 yılında yürürlüğe girmesine kadar, ikinci el araç alımı üzerinden vergi tahakkukuna devam edilmiştir.

Finansman Kanunu ile yürürlüğe giren spor-toto vergisi, şans oyunları üzerinden alınması bakımından, geleneksel özel tüketim vergilerinin önemli konularından birisidir. Spor-toto vergisi, doldurulan kupon başına alınan ücrete göre ve %20 oran üzerinden uygulanmıştır. Finansman Kanunu ile getirilen vergilerden işletme ve spor-toto vergileri 1985 yılında KDV'nin kabulüyle ilga edilmiştir.

#### 4.1. Özel Tüketim Vergilerinin Amaç, Kapsam ve Hasılatındaki Değişim

Küreselleşme sürecinde, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de özel tüketim vergilerinin amaç ve kapsamında değişiklikler olmuş ve bu değişiklikler vergi hasılatını etkilemiştir. Bu dönemde özel tüketim vergilerinin malî amacının yanı sıra ekstra-fiskal amaçları da gündeme gel-

meye başlamıştır. 1957 yılında Gider Vergileri Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra, dolaylı vergiler alanında reform sayılabilecek ikinci düzenleme 1985 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulanmaya başlamasıdır. 1985 Reformuyla sekiz adet dolaylı vergi ilga edilerek, KDV kapsamına alınmıştır. İstihsal vergisinin feshedilerek, bu verginin konusunu oluşturan unsurların KDV kapsamına alınması vergi sistemi açısından büyük bir değişimi yansıtmaktadır. Bu değişim, özel tüketim vergilerinin kapsamındaki daralmaya işaret etmesi yanında, ülkenin ekonomik yapısının ve vergi teşkilatının KDV gibi bir genel tüketim vergisinin uygulanabilmesi için elverişli hale geldiğini de göstermektedir. Zira Cumhuriyet'in ilk yıllarından KDV'nin kabulüne kadar geçen süreçte tüketim üzerinden alınan vergilerin, adı ne olursa olsun, kapsam ve nitelik itibarıyla özel tüketim vergileri şeklinde olmasının sebebi, ülkenin ekonomik yapısı ve vergi teşkilatının genel tüketim vergilerinin uygulanabilmesine imkân vermemesidir.

Küreselleşme sürecinde, vergilendirmede malî amacın yanında, gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi sosyal amaçlar da ön plana çıkmaya başlamıştır. Özellikle gelişmiş ülkelerde sosyal devlet anlayışının yerleşmesiyle, alt gelir gruplarının harcama kalemlerinde büyük yeri olan tuz, şeker, et ve hububat ürünleri gibi temel gıda maddeleri özel tüketim vergileri kapsamından çıkarılarak, genel tüketim vergileri içerisine alınmış ve vergi oranları düşürülmüştür. Nitekim Türkiye'de de 1985 yılında KDV'nin kabulüyle yürürlükten kalkan hükümler arasında, zorunlu mallar üzerinden alınan istihsal vergisi ve Şeker Kanunu ile düzenlenmiş olan şeker vergisi de bulunmaktadır.

1970 yılında çıkarılan Finansman Kanunu ile getirilmiş olan işletme vergisi ile spor-toto vergisi de KDV'ye geçişle birlikte uygulamadan kaldırılmıştır. Ancak taşıt alım vergisi, 2002 yılında ÖTVK'nın kabul edilmesine kadar devam etmiştir. Geçmişten günümüze, özel tüketim vergileri içerisinde çok önemli bir payı bulunan ve yüksek oranlarda vergilendirilen alkol ve tütün gibi erdemsiz mallar da KDV içerisine dahil edilmiştir. Ancak ÖTVK'nın yürürlüğe girmesine kadar alkol ve tütüne mutad KDV oranı dışında farklılaştırılmış yüksek oranlar tatbik edilmiştir. 1957 Reformu ile sadeleştirilen ve düzene sokulan dolaylı vergi sistemi, zaman içerisinde getirilen yeni vergiler ve yapılan düzenlemelerle tekrar karmaşık hale gelmiştir. 1985 Reformuyla, dağınık yapıdaki dolaylı vergiler mümkün olduğunca KDV çatısı altında toplanmaya çalışılmıştır. Ancak petrol ürünleri, motorlu taşıtlar, alkol ve tütün mamulleri üzerine getirilen ek vergiler, farklılaştırılmış KDV oranları, çeşitli fon, harç ve paylar nedeniyle, istenilen sadeleştirme gerçekleştirilememiştir. Bu karmaşıklık ÖTVK'nın kabul edilmesine kadar devam etmiştir.

Alkol ve tütün üzerindeki vergilerin, bilhassa yabancı literatürde günah vergileri olarak nitelendirildiği önceki bölümlerde ifade edilmişti. Bu tür malların satış fiyatlarının sosyal maliyetleri içermediği düşüncesi, günah vergilerine dünya genelinde meşruiyet kazandırmıştır. Türkiye'de de ÖTVK'nın kabulünden önce alkol ve tütün mamullerinin satış bedelleri veyahut vergi matrahları üzerinden çok sayıda vergi, fon ve pay ayrılarak sosyal amaçlar için kullanılmaya çalışılmıştır. Bahsi geçen vergi, fon ve paylar; “eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi”, “savunma sanayii destekleme fonu”, “maluller ile şehit dul ve yetimleri payı”, “federasyonlar payı”, “toplu konut fonu” ve “mera fonu”ndan oluşmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta ilgili vergi, fon ve payların finanse edilmesinde sürekli olarak alkol ve tütün satışının kullanılmasıdır. Bazen ilk teslim, bazen satış bedeli, bazen de vergi matrahı baz alınarak ayrılan bu kaynakların oluşturulmasında örneğin zorunlu tüketim mallarının değil de alkol ve tütün mamullerinin kullanılması Batı'daki günah vergisi mantığının Türkiye'de de mevcut olduğunu göstermektedir.

Türkiye'de dolaylı vergiler alanında KDV'den sonra ikinci bir reform da 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesi ile gerçekleştirilmek istenmiştir. ÖTVK'nın çıkarıl-

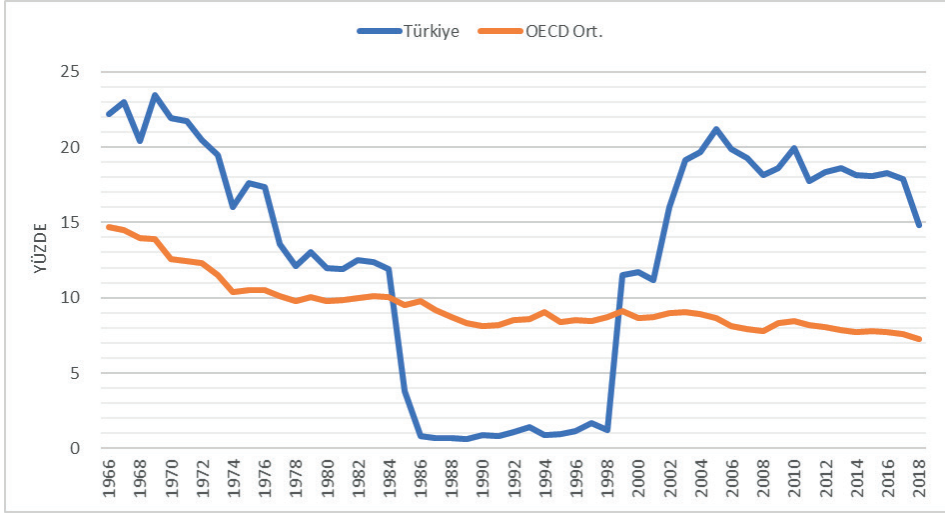
masına yönelik çalışmalar 1990 yılından itibaren başlamıştır. Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen bu çalışmalarda ilk etapta malî amaç ön plana çıkmış ve hazineye gelir sağlamak hedeflenmiştir. 1992 yılına gelindiğinde ise malî amacın yanı sıra AB vergi mevzuatına uyum sağlanması da hedeflendiğinden ÖTVK ile ilgili çalışmalar Maliye Bakanlığı'ndan ziyade, Başbakanlığa bağlı Hazine ve Dış ticaret Müsteşarlığı tarafından idare edilmeye başlamıştır (Oktar 2013, s.5).

Türkiye 1995 yılında Gümrük Birliği'ne dahil olunca, devletin ithalatta gümrük vergisi ile fon ve paylardan sağladığı gelirler azalmıştır. Bu bakımdan yeni oluşturulan ÖTVK kapsamında ithal mallara ağırlık verilerek, Gümrük Birliği'ne girmekten kaynaklanan gelir kaybı telafi etmek istenmiştir (Öztüfekçi 2002, s.10). TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu'nda ÖTVK'nın hedefinin sadece gelir elde etmek olmadığı, enerji tasarrufu, çevre kirliliğinin önlenmesi ve tüketici davranışlarının kontrol altına alınması gibi ekstra-fiskal amaçların da göz önüne alındığı belirtilmiştir. Ayrıca ÖTVK ile belirli ve az sayıda mal grubunun kapsam altına alınarak vergi sisteminin basitleştirilmesi ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun sağlanması planlanmıştır (TBMM, 2002).

Türkiye'de, 2002 yılından önce, özel tüketim vergisi niteliğine sahip çok sayıda vergi ve fonun farklı kanunlarla düzenlendiği ve karmaşık bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. 2002 yılında çıkarılan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile dağınık halde bulunan özel tüketim vergilerinin çoğu tek çatı altında birleştirilmiştir. Toplam on altı adet farklı vergi, harç, fon ve payın feshedilmesine ilaveten, farklılaştırılmış yüksek KDV oranı uygulamasına da son verilmiştir. Bunlar içerisinde akaryakıt tüketim vergisi, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi ile alkol ve tütün üzerindeki ek verginin kaldırılarak ÖTVK içerisinde yeniden düzenlenmesi bilhassa önemlidir.

ÖTVK'nın kapsamına giren mallar, dört liste halinde kanuna eklenmiştir. Buna göre, I sayılı liste, fosil yakıtlar ile motor yağları ve türevleri; II sayılı liste, motorlu taşıtlar; III sayılı liste, alkollü ve alkolsüz meşrubat ile tütün mamulleri; IV sayılı liste, bazı lüks mallar, beyaz eşyalar ve elektronik ürünlerden oluşmaktadır (ÖTVK, 2002). ÖTVK'da vergilendirme tekniği bakımından spesifik matrah ölçüleri de kullanılmakla beraber, ad valorem matraha ağırlık verildiği görülmektedir. Konularını oluşturan mal ve hizmetlerin oldukça çeşitli olması nedeniyle özel tüketim vergilerinin tek bir kanunla düzenlenmesi zordur. Nitekim Türkiye'de de ÖTVK'nın dışında kalan özel tüketim vergileri mevcuttur. Bunlar; özel iletişim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi ve damga vergisidir.

Şekil 2: Özel Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Hasılatı İçerisindeki Oranı



Kaynak: OECD Revenue Statistics.

Şekil 2, Türkiye ve OECD ortalaması için özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisinde oranında meydana gelen değişimi göstermektedir. OECD verileri kullanılarak hazırlanan bu grafikte Türkiye’de özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki payının 1965-1985 arasındaki yirmi yıllık periyotta düşme eğiliminde olduğu, sonrasında bir müddet yatay seyrederek 2000’li yıllarla birlikte tırmanışa geçtiği görülmektedir.

Türkiye’de özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki oranı, OECD ortalamasından farklılık göstermektedir. 1960’lardan günümüze, OECD ortalamasının sürekli düşmesinin sebebi, küreselleşmenin etkisiyle özel tüketim vergilerinin kapsamının daralması ve ekstra-fiskal amaçların ön plana çıkmaya başlamasıdır. 1965-1985 arası dönemde Türkiye’de de buna paralel bir düşüş olmakla birlikte, oranlar OECD ortalamasının üzerinde kalmıştır. Türkiye’de 1985 sonrasındaki yaklaşık 15 yıllık süreçte özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki payının OECD ortalamasının altında kalmasının sebebi 1984 yılında KDV Kanunu’nun çıkarılmasıdır. 1985 Reformu’yla birlikte çok sayıda özel tüketim vergisinin feshedilerek KDV kapsamına alınması genel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının artmasına buna karşılık özel tüketim vergilerinin payının azalmasına yol açmıştır. Ancak 2002 yılında ÖTV Kanunu’nun çıkarılmasıyla gerçekleştirilen düzenlemeler neticesinde tekrar OECD ortalamasının üzerine çıkmıştır.

Türkiye’de ÖTVK’nın kapsamının geniş tutulması ve enerji ürünleri ile motorlu taşıtlar üzerindeki vergi oranlarının yüksekliği özel tüketim vergisi hasılatının KDV hasılatına oldukça yakın olmasına yol açmaktadır. Halbuki dünyadaki genel eğilim Türkiye’dekinden farklıdır. Örneğin 2018 yılında özel tüketim vergileri ve KDV’nin toplam vergi hasılatı içerisindeki oranları, sırasıyla, OECD ortalamasında %7,2 ve %19,8; Afrika ortalamasında %9,1 ve %29,4, Latin Amerika ve Karayip ülkeleri ortalamasında %9,3 ve %27,8 iken Türkiye’de %14,9 ve %19,8 seviyelerindedir (OECD 2020). Diğer ülkelerde özel tüketim vergileri ve KDV’nin toplam vergi hasılatı içerisindeki payları arasında yaklaşık üç ila dört kat fark varken Türkiye’de birbirine yakın olması özel tüketim vergilerinin, vergi sistemi içerisindeki ağırlığını yansıtmaktadır.

## 5. Tartışma ve Sonuç

Geçmiş devirlerde tüm mal ve hizmetler üzerinden vergi alınmasını mümkün kılacak iktisadî sistemlerin ve modern vergi idarelerinin bulunmayışı, harcamalar üzerinden alınan vergilerin özel tüketim vergileri şeklinde olmasına yol açmıştır. Bu bakımdan özel tüketim vergileri tarihin en eski vergi türlerinden biridir. Özel tüketim vergilerini genel tüketim vergilerinden ayıran iki temel kriter mevcuttur. Birincisi, kanun yapım sistematüğinde ta'dâdî metodun tercih edilmesi; ikincisi, kapsamının genel tüketim vergilerine göre daha sınırlı olmasıdır. Özel tüketim vergilerinin kapsamına giren mal ve hizmetlerin sınırlı olması, vergi hasılatının artırılması için yüksek vergi oranlarının uygulanmasına neden olmuştur. Vergi konularının sınırlı olması ve spesifik matrah ölçülerinin de kullanılabilmesi özel tüketim vergilerine büyük bir uygulama kolaylığı kazandırmıştır.

Geçmişte özel tüketim vergileri malî amaç göz önünde bulundurularak uygulandığından tuz, pirinç, şeker, çay, kahve, kibrit ve gazyağı gibi temel tüketim maddeleri üzerinden bile yüksek oranlı vergiler alındığı dönemler olmuştur. Bunun yanında alkol ve tütün mamulleri ile lüks mallar her zaman, geleneksel özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasında yer almıştır. Sanaî Devrimi sonrasında fosil yakıt kullanımının yaygınlaşmasıyla enerji ürünleri ve motorlu taşıtlar da özel tüketim vergilerinin kapsamına girmiştir.

Zaman içerisinde alkol ve tütün mamulleri ile gayri ahlaki olduğu düşünülen bir takım hizmetler üzerinden alınan vergilerden günah vergileri şeklinde bahsedilmeye başlanmıştır. Günümüzde kişi ve toplum sağlığını tehdit eden kolalı-gazlı içecekler ile yağ ve şeker oranı yüksek yiyecekler de günah vergileri kapsamında değerlendirilmektedir. Esasında hiçbir ülkenin vergi sisteminde günah vergisi isminde bir vergi türü yoktur. Günah vergileri bazı mal ve hizmetler üzerindeki özel tüketim vergilerinin ironik bir ifadesidir.

İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde ülkelerin hızla demokrasiye geçmesi ve gümrük kontrollerinin gevşetilmesiyle dünya ticaret hacmi büyük bir artış göstermiştir. Küreselleşme süreci olarak nitelendirilen 1970 sonrası dönemde sermaye ve nitelikli emeğin mobilitesinin artması uluslararası vergi rekabetini tetiklediğinden, dolaysız vergi oranlarının düşmesine, hareket kabiliyeti nispeten daha düşük olan tüketim üzerindeki vergi yükünün ağırlaşmasına neden olmuştur.

Gelişmiş ekonomilerin ve modern vergi teşkilatlarının oluşturulmasıyla az sayıda mal ve hizmet üzerinden yüksek oranlarda özel tüketim vergisi almak yerine, çok sayıda mal ve hizmet üzerinden düşük oranlarda genel tüketim vergisi almak mümkün ve mantıklı hale gelmiştir. Geçmişte özel tüketim vergileri kapsamında değerlendirilen birçok mal ve hizmet genel tüketim vergileri kapsamına alınmıştır. Bilhassa katma değer vergisinin yaygınlaşmaya başlamasıyla özel tüketim vergilerinin kapsamı iyice daralmıştır.

Küreselleşme sürecinde özel tüketim vergilerinin amaçlarında değişim yaşanmış; malî amaç geri plana itilirken negatif dışsallıkların içselleştirilmesi, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve faydalanma ilkesinin uygulanması gibi ekstra-fiskal amaçlar öne çıkmaya başlamıştır. Erdemsiz mal ve hizmet talebinin kontrol altında tutulması amacıyla günah vergilerinin araç olarak kullanılması yaygınlaşmıştır. Ayrıca çevre kirliliği ile ilgili duyarlılığın artması, enerji ürünleri ve motorlu taşıtlar üzerindeki özel tüketim vergisi oranlarının yükselmesine neden olmuştur.

1960'lardan itibaren özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı düşmeye başlamıştır. Ancak bu düşüş, büyük ölçüde, genel tüketim vergilerinin ağırlığının artmasından kaynaklı izafi bir düşüştür. Özel tüketim vergileri kapsamında bulunan mal ve hizmetler üzerinden aynı zamanda KDV de alınması genel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki ağırlığını yükselmektedir. Özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki oranının

düşmesinde bu vergilerin kapsamının daralmasının da etkisi bulunmaktadır. Ancak günümüzde alkol ve tütün mamulleri ile enerji ürünleri ve motorlu taşıtlar üzerindeki özel tüketim vergilerinin ağırlığı bu etkiyi azaltmaktadır. Çünkü bu tür malların yakın ikamelerinin bulunmaması talep esnekliğini düşürdüğünden, amaç malı olmasa bile vergi hasılatı ister istemez artmaktadır. Dolayısıyla, toplam vergi hasılatı ve GSYH içindeki payında nispi azalmalar olsa bile, özel tüketim vergileri gerek fiskal gerekse ekstra-fiskal amaçlar doğrultusunda, vergi sistemleri içerisinde hala çok önemli bir yere sahiptir.

Türkiye’de özel tüketim vergilerinin gelişimi, ana hatları itibarıyla, dünyadaki genel duruma benzer seyretmiştir. Cumhuriyet’in ilanından 1985 KDV Reformuna kadar olan süreçte tüketim üzerinden alınan vergiler, adı her en olursa olsun, kapsam ve nitelik itibarıyla özel tüketim vergileri şeklinde düzenlenmiştir. Burada umumî istihlak vergisinin adındaki umumî ibaresi ya da 1957 Reformu’nda gider vergileri ifadesinin kullanılması bizi yanıltmamalıdır. 1985 KDV Reformu Türk vergi sistemi açısından çok köklü bir dönüşümü göstermektedir. Bu dönüşüm, dünya genelinde özel tüketim vergilerinin kapsamının daralması ve genel tüketim vergilerinin yaygınlaşması ile aynı paralelde gerçekleşmiştir. Ayrıca KDV’nin yürürlüğe girmesi, Türkiye’nin modern bir genel tüketim vergisinin uygulanmasına imkân verecek iktisat sistemine ve gelişmiş vergi teşkilatına sahip hale geldiğine işaret etmektedir.

Türkiye’de dolaylı vergiler alanında KDV’den sonra ikinci bir reform da 2002 yılında ÖTVK’nın kabulüyle gerçekleştirilmiştir. ÖTVK’nın kabul edilmesinde Gümrük Birliği’ne girmekten kaynaklı gelir kaybının telafi edilmesi yanında, belirli ve az sayıda ürün vergilendirilerek sistemin basitleştirilmesi, AB müktesebatına uyum sağlanması, enerji tasarrufu, çevre kirliliğinin önlenmesi, tüketici davranışlarının kontrol altında tutulması gibi ekstra-fiskal amaçlar da göz önüne alınmıştır.

ÖTVK’nın yürürlüğe girmesiyle dolaylı vergi sistemindeki dağınıklık büyük ölçüde ortadan kaldırılrsa da yukarıda ifade edilen hedeflerin çoğu gerçekleştirilememiştir. İlk olarak ÖTVK’nın kapsamı geniş tutulmuş, dolayısıyla belirli ve az sayıdaki ürünün vergilendirilmesi hedefinden sapılmıştır. Tüketici tercihlerinin kontrol altında tutulması düşüncesi ise söz konusu ürünlere ait talebin fiyat esnekliğinin düşük olması nedeniyle gerçekleşmemiştir. Fosil yakıtlara olan talep, yüksek vergiye rağmen düşmediği için, enerji tasarrufu sağlanması ve çevre kirliliğinin azaltılması gibi hedeflere ulaşıldığını söylemek de zordur.

Türkiye’de ÖTVK’nın kapsamının çok geniş tutulması bu verginin genel tüketim vergisi niteliğine bürünmesine yol açmakta, alt ve orta gelir grupları üzerinde regresif etkiler meydana getirmektedir. Alkol ve tütün mamulleri üzerindeki vergi oranlarının yüksekliği ve kolalı-meyveli içeceklerin ÖTV kapsamında olması toplum sağlığının korunması gibi gerekçelere dayandırılrsa bile motorlu taşıtlar ve motor yakıtları üzerindeki vergi oranlarının dünyada eşi olmayacak şekilde yüksek olmasının izahı güçtür. Zaman zaman, bu duruma mazeret olarak öne sürülen çevre kirliliğinin önlenmesi ve ithalatın azaltılması gibi gerekçelerin rasyonalitesi zayıftır. Zira söz konusu ürünlerin ikameleri bir tarafa yakın ikamelerinin bile olmaması talep esnekliğini büyük ölçüde ortadan kaldırdığından vergili fiyat ne kadar artarsa artsın talep düşmemektedir. Ayrıca karbon salımı nispeten düşük olan elektrikli motora sahip araçlar üzerindeki vergi oranlarının aynı şekilde yüksek olması, çevre kalitesinin artırılmasına yönelik gerekçeyi zayıflatmaktadır.

Türkiye’de özel tüketimi vergisi sisteminin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. İlk olarak, ÖTVK’nın kapsamı daraltılmalı ve günümüzde geniş kitlelerce kullanımı oldukça yaygınlaşmış olan beyaz eşya ve elektrik-elektronik ürünleri gibi bazı mallar listeden çıkarılmalıdır. İkinci olarak, motorlu taşıtlar ve motor yakıtları üzerindeki ÖTV oranları dünya standartlarına indirile-

rek, gelir dağılımında adalet açısından alt ve orta gelir grupları aleyhine telafisi zor zararlara yol açan bu uygulamanın sonlandırılması tavsiye edilmektedir. Son olarak, eğer alkol ve tütün mamulleri üzerindeki yüksek vergilerin amacı toplum sağlığını korumak ise bu amaç sağlık ve sosyal güvenlik politikalarıyla desteklenmelidir. Örneğin alkol ve tütün mamullerini kullananlarının sağlık sigortası primlerinin daha yüksek olması bir seçenektir. Aksi halde vergi oranları ne kadar yükselirse yükselsin, bu ürünlerin bağımlılık yapıcı karakteri nedeniyle, talebin düşmeyeceği hatta kayıt dışı ekonomiye kayacağı düşünülmektedir.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarımı – Ş.A., M.A.; Veri Toplama - Ş.A.; Veri Analizi /Yorumlama - Ş.A., M.A.; Yazı Taslağı - Ş.A., M.A.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi – Ş.A.; Son Onay ve Sorumluluk - Ş.A., M.A.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Author Contributions:** Conception/Design of study - Ş.A., M.A.; Data Acquisition - Ş.A.; Data Analysis/Interpretation - Ş.A., M.A.; Drafting Manuscript - Ş.A., M.A.; Critical Revision of Manuscript – Ş.A.; Final Approval and Accountability - Ş.A., M.A.

**Conflict of Interest:** The authors have no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The authors declared that this study has received no financial support.

---

## Kaynakça/References

- Adams, C. (1998). *Those dirty rotten taxes: the tax revolts that built America*. New York: The Free Press.
- Akkaya, Ş. (2011). *Küreselleşen ekonomik sorunlar ve vergilemenin küreselleşmesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Akkaya, Ş. (2017). *Yerelden küresele çevre vergileri-iktisadi bir analiz*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Anderson, J.E. (2011). *Public finance*. Ohio: Cengage Learning.
- Avi- Yonah, S. R. (2001). Globalization and tax competition: implicationns for developing countries. *Cepal Review*, 74, 59-66.
- Batirel, Ö.F. (2007). *Kamu maliyesi ve yönetimi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları.
- Bilici, N. (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bird, R. M. (2015). Tobacco and alcohol excise taxes for improving public health and revenue outcomes: marrying sin and virtue. World Bank Group, WPS7500.
- Bulutoğlu, K. (1979). *Türk vergi sistemi*. Ankara: Ongun Kardeşler Matbaacılık.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Kamu ekonomisine giriş*. İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.
- Cnossen, S. (1977). *Excise systems: a global study of the selective taxation of goods and services*. Baltimore: The John Hopkins University Press.
- Cnossen, S. (2005). Economics and politics of excise taxation. In Sijbren Cnossen (Ed.), *Theory and Practice of Excise Taxation* (pp. 1-19). New York: Oxford University Press.
- Creighton, R. (2010). Fat taxes. *Journal of Legal Medicine*, 31(1), 123-136.
- Coffman, D. (2013). *Excise taxation and the origins of public debt*. Hampshire: Palgrave Mcmillan.
- Çelikkaya, A. (2011). Avrupa Birliği üyesi ülkelerde çevre vergisi reformları ve Türkiye. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 97-120.
- 1324 Nolu Damga Resmi Kanunu (28.05.1928 tarih, 900 sayılı Resmî Gazete).
- Due, J.F. (1968). *Government finance: economics of the public sector*. Illinois: Richard D. Irwin Incorporation.
- Edizdoğan, N. (1981). *Teoride ve uygulamada özel tüketim vergileri*. Bursa: Bursa Üniversitesi Basımevi.
- Edizdoğan, N., ve Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin ekonomik analizi*. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.



- Edizdoğan, N. ve Özker, A.N. (2013). *Türk vergi sistemi*. Bursa: Ekin Yayın Dağıtım.
- European Commission (1972). Council Directive of 72/464/CEE.
- European Commission (1978). Council Directive of 79/32/EEC.
- European Commission (2003). Council Directive of 2003/96/EC.
- European Commission (2020). Excise duties on alcohol, tobacco and energy. Retrieved from [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy_en).
- 1318 Nolu Finansman Kanunu (10.08.1970 tarih, 13575 sayılı Resmî Gazete).
- 6802 Nolu Gider Vergileri Kanunu (23.07.1956 tarih, 9362 sayılı Resmî Gazete).
- Leviner, S. (2014). The intricacies of tax and globalization. *Columbia Journal of Tax Law*, 207(5), 207-227.
- Lorenzi, P. (2006). The moral grounds of sin taxes. *Society*, 44(1), 67-71.
- Newman, J. S. (2003). Slave tax as sin tax: 18th and 19th century perspectives. Wake Forest Univ. Public Law Research Paper No. 04-01. Retrieved from [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=471968](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=471968).
- OECD (2020). Revenue Statistics. Retrieved from <https://stats.oecd.org>.
- Oktar, K. (2013). *Özel tüketim vergisi: yorum ve açıklamaları*. Ankara: PWC.
- 4760 Nolu Özel Tüketim Vergisi Kanunu (06.06.2002 tarih, 24783 sayılı Resmî Gazete).
- Öz, E. ve Yaraşır, S. (2009). Global bir kavram: vergi rekabeti. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 52, 1-39.
- Özker, A. N. ve Biniş, M. (2011). Küreselleşme sürecinde vergi sistemlerinin niteliği ve sürece ilişkin uygulamalar. N. Edizdoğan ve Ö. Çetinkaya (Ed.), *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler* kitabı içinde (s.171-198). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Öztüfekçi, M. A. (2002). Özel tüketim vergisi niteliğindeki vergi, harç, fon ve payların tek yasal düzenlemede konumlandırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 166, 7-17.
- 6747 Nolu Şeker Kanunu (29.06.1956 tarih, 9345 sayılı Resmî Gazete).
- Tanzi, V. (1996). Globalization, tax competition and future of the tax systems. *IMF Working Paper*, 96(141).
- TBMM (2002). Özel tüketim vergisi kanun tasarısı ve plan ve bütçe komisyonu raporu. Erişim Adresi: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c096/b106/tbmm210961060569.pdf>.
- Terra, B. J. M. (1996). Excises. In V. Thuronyi (Ed.), *Tax Law Design and Drafting* (Chapter 8). Washington: International Monetary Fund.
- Turhan, S. (2020). *Vergi teorisi ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Uluatam, Ö. (2012). *Kamu maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- U.S. Department of State (2001). Parliamentary taxation of colonies, international trade, and american revolution: 1763-1775. Retrieved from <https://history.state.gov/milestones/1750-1775/parliamentary-taxation>.
- VRKR (1969). Vergi reform komisyonu raporları Cilt 2. İstanbul: Damga Matbaası.
- Yelvington, B. (1997). Excise taxes in historical perspective. In William F. Shughart (Ed.), *Taxing Choice: The Predatory Politics of Fiscal Discrimination*. New Jersey: Transaction Publishers.



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-890208

Araştırma Makalesi / Research Article

# Türkiye’de İnternet Reklamcılığının Vergisel Boyutu\*

## Tax Dimension of Internet Advertising in Turkey

Şeyma DEMİREL<sup>1</sup> , Hakan ARSLANER<sup>2</sup> 



\* Bu çalışma Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Tezli Yüksek Lisans Programı’nda Doç. Dr. Hakan Arslaner danışmanlığında Şeyma Demirel tarafından hazırlanan “İnternet Reklamcılığı ve Türkiye’de İnternet Reklamcılığının Vergilendirilmesi” adlı yüksek lisans tezinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

<sup>1</sup>Yüksek Lisans Mezunlu, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Aydın, Türkiye

<sup>2</sup>Doç. Dr. Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Aydın, Türkiye

ORCID: Ş.D. 0000-0001-5381-5690,  
H.A. 0000-0003-2588-5434

### Corresponding author:

Şeyma DEMİREL,  
Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Aydın, Türkiye  
E-posta: seymademirel97@hotmail.com

Submitted: 03.03.2021

Revision Requested: 23.03.2021

Last Revision Received: 13.04.2021

Accepted: 13.04.2021

Citation: Demirel, S., & Arslaner, H. (2021). Türkiye’de internet reklamcılığının vergisel boyutu. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 25-48. <https://doi.org/10.26650/mcd2021-890208>

### Öz

Dijital platformlardan elde edilen kazançlar ve bu kazançların neden olduğu cazibe ve talep yaşadığımız dijital çağın ve teknolojik gelişmelerin etkisi ile daha da artmıştır. Dijital ekonomi, hizmetin sunulduğu yer ile hizmetten yararlananın yerin farklı ülkelerde olmasına imkân sağlamaktadır. Dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin coğrafi sınırlarla kısıtlanmaması sonucunda bu alanda elde edilen gelirlerin vergilendirme sorunu ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede internet ortamında sunulan reklam hizmetlerinden elde edilen gelirlerin tespit edilmesi ve vergilendirilme yetkisinin hangi ülkede olduğunun belirlenebilmesi için uluslararası alanda birtakım düzenlemeler yapılmıştır. İnternet sunucusunun işyeri olarak kabul edilmesi internet reklamcılığının vergilendirilmesi açısından önem taşımaktadır. OECD buna ilişkin olarak uluslararası vergi düzenlemelerinin dijital ortamları kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiğini belirtmiş olup bu konuda çalışmalara başlamıştır. Avrupa Birliği Komisyonu da dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik olarak dijital hizmet vergisinin uygulamasını gündeme getirmiştir. 2019 yılında 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Türkiye’de internet ortamında verilen reklam hizmeti ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına ilişkin düzenleme getirilmiştir. Daha sonra Mart 2020’de dolaylı bir vergi olan Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına başlanmıştır. Bu çalışmada internet reklamcılığının vergilendirilmesi, uluslararası vergisel düzenlemeler ve Türkiye’de yer alan vergi kanunları çerçevesinde ele alınmıştır. Buna bağlı olarak internet reklamcılığının vergilendirilmesi açısından birtakım önemli ve adil düzenlemeler yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** İnternet reklamcılığı, Vergi, İnternet reklamcılığının vergilendirilmesi, Vergileme sorunu, Vergi kesintisi

### ABSTRACT

Earnings from digital platforms have increased exponentially, given the impact of the digital age and technological development. Therefore, the demand and attraction of this form of revenue generation has also increased. In terms of the digital economy, location of the provision of the service and the location of income beneficiary may differ. As a



result of lack of regulation regarding the activities performed in the digital environment based on geographical boundaries, the challenge of sales taxation for the income obtained in this field has emerged. In this context, certain regulations have been established in the international arena to determine the revenue obtained from internet advertising services offered and the country of taxation authority. The Organisation for Economic Co-operation and Development assert that international tax regulations should be rearranged to include digital environments and has recently launched studies on this issue. The European Union Commission has also raised the issue of Digital Service Tax for the taxation of digital activities. In this study, the taxation of internet advertising is discussed within the framework of international tax regulations and tax laws in Turkey. Accordingly, it was concluded that some important and fair regulations have been applied in terms of taxing internet advertising.

**Keywords:** Internet advertising, Tax, Taxation of internet advertising, Issue of taxation, Tax deductions

### EXTENDED ABSTRACT

The growing centrality of the internet as an indispensable part of the daily life, and the spread of internet use in connection with the popularization of smart phones, tablets, and portable devices, as well as interest in the social media platforms, have led to significant changes in traditional advertising and marketing methods and strategies. In an environment of intense and fierce competition, enterprises now appear to prefer internet advertising over conventional advertising approaches because of its advantages. Internet advertising is a type of advertising through which firms and enterprises convey the merits of their products and services to end users online. The removal of physical barriers in the world of digital activities has raised challenges regarding the methods by which these advertising activities should be subjected to taxation. Regarding this issue, the concept of the digital workplace has been primarily used in the international arena and the country in which the internet servers that host such advertising are located has been deemed to have the tax authority. The acceptance of the internet server as a digital workplace is handled within the scope of the Double Taxation Prevention Agreements, and the physical presence of the internet server in a country is considered sufficient for the establishment of a business. Notably, due to the ease of server mobility, it is necessary to be established in the country where the service is provided for a reasonable period. In addition, the OECD prepared a report on the reorganization of international tax regulations to include digital transactions and the taxation of multinational companies, which incorporates the concept of significant economic assets. Another report prepared by the OECD on the subject stated that every country could subject digital transactions performed in its own sovereign area to temporary tax until an international consensus is reached. In contrast, the European Commission, considered the “Fair Taxation of the Digital Economy” issue on the agenda in March 2018 and prepared a proposal package. Within the scope of this proposal, it was stated that the application of corporate tax for digital businesses and the collection of taxes in the form of digital services tax from selected digital service income as part of a temporary measure until formal taxation is applied was appropriate. As with similar bodies in other parts of the world, the national authorities in Turkey pay close attention to this challenge and consider the possibilities of identifying and levying taxation fees for digital advertising. Recent legal arrangements over the past two years to impose taxes upon internet advertising and digital services endeavor to ensure that the revenue generated through these activities is subjected to tax-payment and that previously undeclared revenue is officially recorded. These efforts are in alignment with international initiatives. In examining these regulations, first, in 2018, foreign institutions that provide digital services are obliged to submit VAT returns. In 2019, within the scope of decision 476; a regulation was established, leveraging a 15% tax deduction from payments made for advertising services provided on the internet. This regulation requires that the payment of advertising services be made in full and is limited to individual taxpayers

that provide advertising services in the internet environment and to limited taxpayer corporates. The deduction of this tax can be considered an important development for ensuring the tax security of the revenue from digital services and internet advertising services within the borders of the country. Application of the Digital Service Tax began in Turkey in March 2020, which is 7.5 % and includes the taxation of internet advertisement. The Digital Service Tax, which entered into force within the scope of the recommendations of international regulatory authorities, represents an important step toward reducing the informality of internet advertising and establishing the meaningful valuation of income in the sector.

## 1. Giriş

Küreselleşme ve teknolojiadaki gelişmeler neticesinde bugün dünya küçük bir köy haline gelmiştir. Hayatımızı köklü bir biçimde değiştiren bu teknolojik gelişmelerden en önemlisi internet olmuştur. Günümüzde internet birçok alanda etkisini göstermekte ve milyarlarca kişi tarafından kullanılmaktadır. İnternet kullanıcı sayısının bu kadar artması, işletme ve firmaların internette de faaliyet göstermeye başlaması ile yeni pazarlama kavramları ve teknikleri ortaya çıkmıştır. Bu kavramlardan birisi de internet reklamcılığıdır.

Geleneksel yollarla sürdürülen ticaretin dijital ortama, internet ortamına taşınmasıyla beraber mal ve hizmetlerin internet ortamı üzerinden satışının, tanıtımının ve pazarlamasının yapılmasına başlanmıştır. Ticaret anlayışının değişmesi ve internet kullanımının yaygınlaşması, hayatın her alanına etki etmesi, mal ve hizmetlerin pazarlanmasının en önemli aracı olan reklamları da etkilemiştir. Geleneksel medya araçları ile yapılan reklamların yerine, reklamcılık sektöründe yeni bir kavram olan internet reklamcılığı yer almaya başlamıştır. İnternet reklamcılığı, işletmelerin veya firmalarının ürün ve hizmetlerini çevrimiçi olarak kullanıcılara ulaştırabildikleri bir reklamcılık türüdür. İnternet ve teknolojiadaki değişikliklere bağlı olarak zaman içerisinde internet reklamlarının içerik ve yapıları da değişim göstermiştir ve bu değişim devam etmektedir.

İşletme veya firmaların en çok reklam verdiği mecra haline gelmeye başlayan ve fiziki ortamlar yerine tamamen sanal ortamlarda gerçekleşen internet üzerinden verilen reklamların vergilendirilmesinin nasıl olacağı konusu da bu gelişmelere bağlı olarak önem kazanmıştır. Dijital ortamlarda gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirin vergilendirme yetkisinin hangi ülkenin egemenlik alanında olduğu konusu uluslararası alanda da tartışılan konulardan birisi olma-ya başlamıştır. Bu çerçevede, Türkiye’de de 2018 yılından başlayarak çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. İnternet kullanımının artarak devam etmesi, teknolojik gelişmelere bağlı olarak yeni reklam türlerinin ortaya çıkması, geleneksel ticaretin ve reklamcılığın internet ortamına kayması bu alandaki gelirlerin nasıl vergilendirileceği sorununun çözümünü daha da öne çıkartmaktadır.

Bu çalışmanın konusunu genel olarak Türkiye’de internet reklamcılığının vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Uluslararası boyutu da bulunan internet reklamlarından elde edilen gelirlerin tespit edilmesi ve vergilendirilmesi önem arz etmektedir. Bu çalışma ile bu konunun Türkiye’de ve uluslararası alanda yapılan düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmesi, durum tespitinin yapılması ve öneriler getirilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde uluslararası düzeyde internet reklamcılığı ve bu konudaki tartışmalı konular açıklanmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise Türkiye’de internet reklamcılığı ve vergisel düzenlemelerden bahsedilmiştir. Türkiye’de yapılan düzenlemeler mevcut vergi kanunları çerçevesinde ele alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, İlan ve Reklam Vergisi açısından internet reklamcılığı alanında yapılan düzenlemeler ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir. Türkiye’deki dijital hizmet vergisinin uygulamasının nasıl olduğu açıklanmıştır. Çalışma, son olarak sonuç bölümünde genel bir değerlendirme ile tamamlanmıştır.

## 2. Uluslararası Düzeyde İnternet Reklamcılığına Dair Sorunlar ve Vergisel Düzenlemeler

Dijital ekonominin kendine has özellikleri ve kolaylıkları hizmetin sunulduğu yer ile yararlandığı yerin farklı ülkelerde olmasına imkân sağlamaktadır. Bu sayede girişimciler daha az maliyetle çalışma imkânı bulabilmekte ve vergi teşvikleri sağlayan ülkelerde konumlanabilmektedir. Sahibi oldukları web siteleri üzerinden ise dünyanın bir ucundan öbür ucuna mal transferi gerçekleştirmekte ya da dijital ortamda hizmet (danışmanlık, pazarlama) sunabilmektedirler. Ekonomik

faaliyetin dijital alana yönelmesi işlemlerin internet ortamında ticari olarak yürütülmesine olanak sağlamakla beraber internetin kişisel amaçlı olarak da kullanılması (sosyal medya siteleri, Google hizmetleri gibi) nedeniyle bu işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlayan kuruluşların ulusal ya da uluslararası alanda vergilendirilmesinde hangi ülkenin yetkili olduğu, bu yetkinin nasıl ve hangi oranda kullanılacağını gündeme getirmektedir. Bu bölümde ilk olarak internet reklamcılığındaki işyerinin tanımına yönelik tartışmalar ortaya konulmuştur. Sonrasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, mükerrer vergilendirme ve uluslararası anlaşmaların öncelikli uygulanmasına yönelik tartışmalar ele alınmıştır. Dijital ekonominin uluslararası alanda vergilendirilmesi konusu, Avrupa Birliğince yürütülen çalışmalar kapsamında değerlendirilmiştir.

### 2.1. İnternet Reklamcılığında İşyerinin Tanımına Yönelik Tartışmalar

Teknolojik gelişmeler kişi ve kuruluşlara yerleşik oldukları ülke dışında işyeri açma ve ticari faaliyet gösterme fırsatı sağlamakta, bu sayede faaliyet gösterilen ülkede ikamet etmeden o ülkenin ekonomik kaynaklarına erişme ve gelir elde etme imkânı vermektedir. Ticaretin elektronik ortama taşınmasıyla birlikte bu faaliyetlerden kazanılan gelirlerin vergilendirilmesi sorunu ortaya çıkmaktadır. Mükellefiyet kriterlerinin belirlenmesinde uluslararası hukukta kabul gören yaklaşımlar; şahsilik ve mülk ilkesidir. Gerek şahsilik ilkesinde gerekse de mülk ilkesinde bir faaliyet sonucu elde edilen gelirin vergilendirilebilmesi için ekonomik işlemin işyeri aracılığıyla yürütülmesi esastır. Buna karşılık, elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde kaynak ülke kriteri yetersiz kalmakta ve e-ticarette web siteleri ve bilgisayar sunucularının işyeri kabul edilip edilmeyeceği konusu tartışmalarını gündeme getirmektedir (Aytekin, 1998, s. 4).

Bu çerçevede, bilgi ve iletişim teknolojisinin sağladığı yeni imkânlar sonucu oluşan ticaret ortamında yürütülen faaliyetler şirketleri avantaj sağlayacakları ülkelere yöneltmiştir. Geleneksel ticaret kurallarına göre düzenlenmiş vergi kanunlarında yer alan işyeri tanımı gelişen dünyadaki yeniliklere cevap verme noktasında yetersiz kalabilmektedir.

Konu, Türkiye tarafından imzalanıp kabul edilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) kapsamında ele alındığında hangi durumlarda elde edilen kazancın işyerinde oluşacağı açıklanmıştır. Model vergi anlaşmasının dijital hizmetler ile ilgili işyeri yorumunda, diğer ülkede işyerinden bahsedilebilmesi için sunucunun ilgili ülkede bulunması gerektiğini şart koşmuştur. Yabancı şirketlerin Türkiye’de internet sunucusun bulunmaması durumunda uluslararası anlaşmalar çerçevesinde işyerinin varlığından söz edilemeyecektir. Bu durumda, internet aracılığıyla verilen reklamların ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve yabancı kurumların Türkiye’de işyerlerinin bulunmaması halinde vergilendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır. (Çakmak, 2019)

Öte yandan, sitelerin üzerinde olduğu sunucunun maddi olarak bir ülkede bulunması işyerinin oluşumu açısından yeterli görülmele birlikte, sitenin fiili olarak taşınabilme özelliği nedeniyle hizmet sunulan ülkede makul bir süreyle bulunmasının gerekli olduğuna dikkat çekilmiştir. Sunucunun taşınabilme özelliği iyi niyetli olmayan girişimcilerin faaliyetlerini vergi otoritesinden saklamasına ya da vergilemenin yapılmadığı veya daha az oranda yapıldığı ülkelere yönlendirmelerine olanak sağlamaktadır. Bu sakıncaların giderilmesi konusunda OECD tarafından birtakım önlemlerin alındığı ve üye ülkeler ile iş birliğine gidildiği görülmektedir.

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planı çerçevesinde 2015 yılında kamuoyuna sunulan Aksiyon:1 2015 Sonuç Raporunda<sup>1</sup>, mevcut vergi düzenlemelerinin dijital ekonominin

1 <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1617011251&id=id&accname=guest&checksum=59B1683DB0F777C2205F2869B74ADA1A>

oluşturduğu değişimleri kapsamasının zorluğuna dikkat çekilmiş ve bu durumun aşılması amacıyla bazı önerilere yer verilmiştir. Yürürlükteki vergi kanunu düzenlemesinde işyeri tanımının fiziki varlıkla özdeşleştirilmesi dijital işlemlerin vergilendirilmesinin önündeki en önemli sorunlardan biri olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede, uluslararası vergi düzenlemelerinin dijital faaliyetleri de kapsayacak şekilde revize edilmesi, ayrıca çokuluslu şirketlerin teknolojinin sağladığı imkânlardan yararlanarak bir ülkenin sınırları içinde “sürekli ve anlamlı bir ekonomik varlık göstermeleri” durumunda, bu ülkede vergilendirilmesinin mümkün olabileceği fikri ileri sürülmüş ve dijital ortamda faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesine yönelik “önemli derecede ekonomik bir varlık” kavramına yer verilmiştir (Nazalı, 2019).

OECD’nin ‘önemli ölçüde ekonomik mevcudiyete dayalı varlık (significant economic presence)’ın bulunduğu ülkenin dijital işlemleri vergilendirme hakkına sahip olması için bu varlık ölçütünün yeterli koşul olarak kabul edilmesi gerektiği önerisinde bulunduğu görülmektedir.

## 2.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Mükerrer Vergilendirme ve Uluslararası Anlaşmaların Öncelikli Uygulanmasına Yönelik Tartışmalar

Vergilendirmede esas olan vergiye tabi konu üzerinden bir defa vergi alınmasıdır. Ancak uygulamada vergiye tabi kaynak üzerinden birden fazla vergi hesaplandığı durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bir vergi idaresi tarafından vergiye tabi konu üzerinden birden fazla vergi mükellefiyetinin oluşturulması ya da merkez ve yerel yönetimler tarafından bir faaliyetin ayrı ayrı vergilendirilmesi durumlarıyla karşılaşmaktadır. Diğer bir durumda ise farklı ülkeler tarafından vergiye tabi kaynağın vergilendirmeye tabi tutulmasıdır. Vergi mükellefinin bir ülkede ikametgâhı; diğer ülkede ise, gelir getirici faaliyeti bulunduğu durumda her iki ülkede de kendini vergi tarhiyatında yetkili kabul etmektedir. Bu sorunun nedeni ise, kanunların uygulanmasında şahsîlik ve mülkîlik ilkelerinin çakışmasından kaynaklanmaktadır. Vergi literatüründe çifte vergilendirme adı verilen bu konu, ÇVÖA çözüme kavuşturulmakta ve mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmektedir. Global ölçekli şirketler merkezlerinin bulunduğu ülkelerin dışında da faaliyette bulunduğu için bunların vergilendirilmesinde çifte vergileme olayı ile karşılaşmaktadır (Bayar, 2006, s. 9-11).

Ülkeler çifte vergilendirmeyi önlemek ve mükellefi net olarak belirlemek amacıyla ve belirli ilkeler dâhilinde karşılıklı olarak düzenledikleri ÇVÖA’da, şahsîlik ve mülkîlik ilkelerini dikkate alırlar. Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 3’üncü maddesinde hem uyruklu hem de ikametgâh ilkelerine bağlı vergilendirme yetkisine ilişkin hükümlere yer verilmiştir (Bayar, 2006, s. 13-14).

ÇVÖA ülkelerin vergilendirme yetkisini kaynak ülke lehine kısıtlamakta iç hukukta düzenlenen kanun hükmünün uygulamasının önüne geçmektedir. ÇVÖA’nın düzenlenme amacı mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmesi ve gelir unsuru üzerinden bir kere vergi alınmasıdır.

OECD’nin Model Anlaşmalarında dijital işlemler açısından sunucunun bulunduğu ülkede işyerinin oluşacağı kabul edilmektedir. Küresel ölçekte hizmet sunan firmaların Türkiye’de sağladığı dijital hizmetler ve bu kapsamda verilen reklam hizmetlerinin ticari kazanç niteliğinde olması, ticari kazançların ikili anlaşmaların işyeri (md.5) ve ticari kazanç (md.7) hükümlerine göre sadece kaynak ülkede vergilendirileceği, bu açıdan Türkiye’de server (internet sunucusu) ile ilişkilendirilemeyen bir işyerinin bulunmadığı durumlarda yürürlükteki uluslararası anlaşmalar çerçevesinde dijital ortamda sunulan reklam hizmetlerinden elde edilen kazançların Türkiye’de vergi konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır (Çakmak, 2019, s. 4).

Bir başka konu ise, uluslararası anlaşmaların yerel kanunlardan önce uygulanmasıdır. ÇVÖA milletlerarası anlaşma kapsamında nitelendirilebilir. Hem ÇVÖA’lar hem de milletlerarası anlaş-



malar ya ülkeler arasında ya da ülke kuruluşları arasında düzenlenmekte ve birtakım yükümlülükler içermektedir. Bu sebeple; ÇVÖA 1982 Anayasasının 90'ıncı maddesi hükümlerine göre hayata geçirilmekte ve uygulanmaktadır. Hukuk sisteminde kanun hükümlerinin uygulanması açısından özel düzenleyici hukuk kuralları genel düzenleyici hukuk kurallarının önüne geçmekte, bir anlamda özel kanun düzenlemesi genel nitelikteki kanun hükümlerinin uygulanmasını engellemektedir. Bu kapsamda, Anayasaya göre milletlerarası anlaşmaların kanun hükmünde değerlendirilmesi ve özel nitelikli kanun düzenlemesiyle yürürlüğe girmesi, bu anlaşmaların vergi kanunlarımıza göre öncelikli olarak uygulanmasına yol açmaktadır (Başak, 2005, s. 80).

Sonuç olarak uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu, bu uluslararası anlaşmaların kanunların değişik maddeler göstermesi halinde uluslararası anlaşma hükümlerinin dikkate alınacağı, ÇVÖA'nın da bu kapsamda değerlendirileceği ve vergi kanunlarının uygulanmasında uluslararası anlaşmaların (ÇVÖA'nın) üstün tutulacağı, yani öncelikli uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte, ÇVÖA'ya göre vergilendirme konusu yapılamayacak bir kazanç unsurunun kaynak devlet tarafından nasıl uygulanacağı konusu net bir şekilde belirlenmemiştir.

### 2.3. Dijital Ekonominin Uluslararası Alanda Vergilendirilmesi

Dijital ekonominin hizmetin sunulduğu yer ve yararlanıldığı yerin farklı ülkeler olmasına imkan sağlama, girişimlerin sahip olduğu internet siteleri üzerinden dünyanın bir ucundan diğer ucuna mal transferi gerçekleştirme ve dijital hizmet sunma gibi birtakım özellikleri Avrupa Birliği (AB) ve OECD gibi uluslararası kurumların dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin tanım ve kavramları yeniden belirlemeye yöneltmiş, bu kapsamda Avrupa Birliği Komisyonu bazı çözüm önerilerinde bulunmuştur.

#### 2.3.1. Avrupa Birliği Komisyonunun Çözüm Önerisi Kapsamındaki Yasa Taslağı

Avrupa Komisyonu'nun değerlendirmelerine göre, dijital ekonominin dijital olmayan alanlara göre daha düşük düzeyde vergilendirildiğini, bu durumun dijital ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ülkede fiziki ortamda işyerine gereksinim duyulmadığı ve bu işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlayan varlıkların kolayca başka bir yere taşınabilmesinden kaynaklandığı kanısına varılmıştır. Bu nedenle, Komisyon Mart 2018'de 'Dijital Ekonominin Adil Vergilendirilmesi' konusunu gündemine alarak öneri paketi hazırlamıştır.<sup>2</sup> Bu öneri kapsamında dijital işletmelere Kurumlar Vergisi (KV) uygulanması ile bazı dijital faaliyetlerden sağlanan kazanç üzerinden benzer nitelikte dijital hizmet vergisi alınması görüşü ortaya çıkmıştır (Akçura, 2019, s. 7). KV konusunda reform niteliğinde kalıcı bir uygulamaya geçilmesi, bu vergilemenin uygulanacağı zamana kadar da geçici önlem kapsamında seçili bazı dijital hizmet gelirlerinden dijital hizmetler vergisi adı altında vergi alınmasının uygun olacağı belirtilmiştir. Bu çerçevede, kullanıcı katılımıyla oluşturulan değerın esas alındığı seçili bazı dijital işlemlerin vergilendirilmesi amacıyla dünya geneli ve AB için ayrı ayrı hâsılat tutarlarının belirlenmesi, bu hizmetlerden sağlanan brüt hâsılat tutarları üzerinden %3 oranında vergi alınmasının uygun olacağı belirtilmiştir. AB'nin dijital ekonomik faaliyet ve işlemlerin vergilendirilmesine yönelik öneride bulunduğu bu düzenlemeye ilişkin olarak 2018 yılı itibarıyla birlik üyesi ülkelerde öneri paketinde vurgulanan şekilde bir vergilendirme yapılmamıştır (Akçura, 2019, s. 7).

2 [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf)

AB Komisyonu değişen dünyanın yeni iş biçimlerinin oluşturduğu katma değeri mevcut düzenlemelerle kavramanın zorluğu karşısında, bundan sonraki süreçte hizmetten yararlananların etkisinin de dikkate alınmasına vurgu yapmıştır. Buna göre, hizmetin sağlandığı yani katma değer oluşturulduğu yerde vergi ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan uyumsuzluğun giderilmesi amacıyla kullanıcı esaslı oluşan değer dikkate alındığı seçili bazı dijital işlemlerden sağlanan brüt hâsılata vergilendirilmesi için ‘dijital hizmet vergisinin’ uygulanabileceği önerisinde bulunmuştur (Akçura, 2019, s. 8).

### 2.3.2. Avrupa Birliği Komisyonu’nun Önerisi Kapsamında Dijital Hizmet Vergisi

AB Komisyonu’nun önerisi kapsamında dijital ortamda yürütülen faaliyetlerin vergilendirilmesi amacıyla kısa ve uzun vadeli çözüm önerisi paketinde yer alan dijital hizmetler vergisinin ayrıntılarına aşağıda yer verilecektir.

Dijital hizmet vergisinin konusunu AB üyesi ülkelerde sunulan sanal reklam hizmetleri, çevrimiçi platformlardaki aracılık hizmetleri ve veri iletim hizmetlerinden elde edilen gelirler oluşturmaktadır. Bu hizmetlerin ayrıntıları şunlardır (Nazalı, 2019, s. 3);

**Reklam hizmeti;** dijital ortamlarda kullanıcıları etkilemek amacıyla arama hizmeti sağlayan siteler ile sosyal medya sitelerine yerleştirilen reklamlar dijital hizmet vergisinin kapsamı alanındadır. Bu hizmetlerin sunulmasını sağlayan Google, Facebook, Instagram gibi kurumların birlik üyesi ülkeler üzerinden kazandığı reklam gelirinin vergilendirilmesi hedeflenmektedir.

**Aracılık hizmeti;** dijital ortamda faaliyet gösteren uygulamalar sayesinde hizmetten faydalananların birbirlerini bulması ya da iletişim kurmasına olanak sağlayan veya bunlar arasında mal/hizmet ticaretine olanak sağlayan platform hizmetleri de bu verginin kapsamı alanındadır. Bu kapsamda oluşturulan dijital ortamlar aracılığıyla yolcu ile ulaşım aracını buluşturan UBER ya da kiracı ile konaklama hizmeti sağlayıcısını buluşturan AirBnb gibi uygulamaların vergilendirilmesi düşünülmektedir.

**Veri iletim hizmeti;** dijital ortamlardaki kullanıcıların davranışları sonucu oluşan verilerin biriktirilmesi ve kullanıcılara ilişkin toplanan içeriklerin bir bedel karşılığında başka birimlere aktarılması hizmeti de dijital hizmet vergisinin kapsamı alanındadır.

AB ülkeleri içerisinde yerleşik kullanıcılara sağlanan hizmetlerde gelirin elde edildiği yerin belirlenmesi açısından, dijital platforma ulaşım sağlayan bilgisayar, mobil cihaz vb.de reklamın bir kere görülmesi durumunda kullanıcının Birliğe üye ülkenin mukimi olduğu kabul edilmektedir. Dijital hizmet vergisi mükellefiyeti açısından AB’de mükellef olmanın koşulu dijital hizmet sağlayıcısının gelirinin dünya geneli ve AB için belirlenen tutarların aşılmasıdır. Bu tutarlar, bir vergilendirme döneminde dünya geneli için 750 milyon €, AB için 50 milyon € olarak belirlenmiştir. Vergi konusu yapılacak hâsılata belirlenmesinde ise birtakım kriterler esas alınmaktadır. Reklam hizmetinin belirli zaman aralığında dijital aygıtta görüntülenme sayısı, dijital platformlar vasıtasıyla yapılan mal alım satımı ya da hizmet sunumunda bu işlemlerin gerçekleştirilme sayısı, dijital platformlara ulaşmak amacıyla açılan hesap sayısı ile bu platformların kullanımı sonucu üretilen verinin iletilme sayısı gibi kriterlerden hâsılat tutarının tespit edilmesinde yararlanılmaktadır. Dijital hizmet vergisine ilişkin tespit edilen hasılatla uygulanacak vergi oranı %3’tür. Bu oran elde edilen hasılatla uygulanacak olup, dijital hizmet vergisini kurumlar vergisinden ayrıran nokta burasıdır. Şirketlerin bilanço karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin aksine, dijital hizmet vergisinde hâsılat tutarı dikkate alınmaktadır. AB Komisyonu’nun çözüm önerisi kapsamında hazırlanan vergi taslağına ilişkin çıkarılacak kanun vb. yönetsel düzenlemelerin üye ülkelerin iç mevzuat hükümlerine uyumlu hale getirilmesi ve 2019 yılı sonuna kadar bu çalışma-

ların yapılarak 2020 yılı Ocak ayı itibariyle verginin yürürlüğe girmesi planlanmaktadır. AB genelinde öneri taslağı uygulanmaya başlanamamış olmasına rağmen üye ülkelerden bazıları konuya yönelik kanun teklifleri hazırlayarak yürürlüğe konulması için gerekli çalışmaları yapmaktadırlar (Nazalı, 2019, s. 3-5).

### 3. Türkiye’de İnternet Reklamcılığı ve Vergisel Düzenlemeler

Bilgi ve teknoloji alanlarındaki değişime bağlı olarak internetin yaşamımızın ayrılmaz bir parçası olması sonucunda öne çıkan internet reklamcılığı ile reklamların kontrol altına alınması ve vergilendirilmesine yönelik ülkemizde de birçok düzenleme yapılmaya başlanmıştır. Bu düzenlemelerin neler olduğu yürürlükteki Gelir Vergisi Kanunu (GVK)<sup>3</sup>, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)<sup>4</sup>, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)<sup>5</sup>, Vergi Usul Kanunu (VUK)<sup>6</sup> ve diğer yasal düzenlemeler bağlamında açıklanacak olup devamında ise Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi uygulamasından bahsedilecektir.

#### 3.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından İnternet Reklamcılığında Kazancın Niteliğinin Tespit Edilmesi

Türk Vergi Sistemi’nde özel durumlar dışında gelirin vergilendirilmesinde elde edilen kazanç ve iratlar esas alınmış, bu kazanç ve iratlar gerçek kişilerce elde edildiğinde gelir vergisine, tüzel kişiliklerce elde edildiği durumlarda ise kurumlar vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

İnternetin günlük yaşama dâhil olması, akıllı telefon, tablet vb. taşınabilir cihazlarla internet erişiminin yaygınlaşması, sosyal medya ortamlarında daha fazla zaman geçirilmesi girişimcileri bu alanlara yatırım yapmaya ve dijital ortamda kazanç sağlamaya yöneltmiştir. Dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde vergilendirilmesinde bazı sorunlar yaşanmakla birlikte son düzenleme (476 sayılı CK)<sup>7</sup> ile bu sorunların bir kısmı çözüme kavuşturulmuştur. Bu sorunların başında gelen, dijital ortamda gerçekleşen faaliyetlerin çoğrafi sınırlarla kısıtlanamaması sonucunda elde edilen geliri vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğu ve hangi ülkenin egemenlik alanına girdiği hususudur. İnternet ortamında yürütülen reklamcılık faaliyetleri bağlamında verilen reklam hizmetlerinin GVK çerçevesinde vergilendirilmesinde elde edilen kazancın niteliğinin tespit edilmesi önemlidir. Şöyle ki, “edinilen gelirin ticari kazanç, serbest meslek kazancı veya gayrimaddihak bedeli kapsamında değerlendirilmesi, bu geliri vergileme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğunu gösterir. Bu kapsamda, gelirin ticari kazanç olması durumunda, gelirin kaynağını oluşturan işyerinin bulunduğu yerde; serbest meslek kazancı olması durumunda hizmetin verildiği yerde; gayrimaddi hak bedeli olması durumunda ise gayrimaddihak bedelinin kullanıldığı yere göre tespit edilerek vergilemeye tabi tutulması” gerekir (Yaltı, 2003, s. 118-120).

##### 3.1.1. Ticari Kazanç Hükümleri Açısından Değerlendirme

GVK’nın 37’nci maddesi çerçevesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar, ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Ticari kazanç, VUK kapsamında GVK’da düzenlenen gerçek ya da basit usule göre tespit edilir. Gerçek usulde ticari kazanç ya bilanço esaslı ya da işletme hesabı esaslarından birisine tabi olarak belirlenir.

3 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 06/01/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete (RG)’de yayımlanmıştır.

4 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21/06/2006 tarihli ve 26205 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

5 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 02/11/1984 tarihli ve 18563 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

6 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10/01/1961 tarihli ve 10703 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

7 18.12.2018 tarihli 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı 19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik Gelir İdaresi’nin özeldeler aracılığıyla açıkladığı pek çok görüşü bulunmaktadır. Bu çerçevede, dar mükellef kurumlara yapılan ‘alan adı (domain name)’ veya sunucu kiralaması ödemeleri gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmiş; yine bu kurumlardan satın alınan web sayfası tasarımı hizmetinin ise serbest meslek işlemi olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan, dar mükellef kurumlardan ‘web hosting’ diğer bir deyişle web sayfası için alınan sunucu hizmeti’ ve ‘oyun kodları’ alımı karşılığı oluşan harcamaların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Bunlara ek olarak, ‘.com internet siteleri’ aracılığıyla ülkemizde ürünlerini satan dar mükellef kurumların, bu satış karşılığında edineceği gelirlerin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde, Gelir İdaresinin görüşleri mevcuttur (Akçura, 2019, s. 5).

Dünyada ve ülkemizde bu tartışmalar sürerken 476 sayılı CK ile internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak bu hizmeti verenlere veya internet ortamında verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (CK)’nın 1 ve 2 ‘nci maddeleri kapsamında;

VUK’un 11’inci maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, GVK’nın 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında ve KVK’nın 15’ inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılacağı ve verilen bu reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya bu hizmetin verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

İlgili düzenleme ile internet ortamında verilen reklam hizmetleri ile bu tarz konulardaki hizmeti vericiler ya da internet ortamında sunulmasına aracılık eden kişi ve firmalara yapılan ödemeler üzerinden ödeme yapılan bu kişilerin mükellefiyet durumlarına bakmaksızın gelir/kurumlar vergisi kesintileri yapılması öngörülmüş, bu çerçevede GVK’nın 94’üncü maddesi ile KVK’nın 15 ve 30’uncu maddesinde belirtilenlere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması gerektiğine yer verilmiştir.

476 sayılı CK çerçevesinde internet üzerinden reklamcılık hizmeti verilmesi ile buna aracılık eden kişi ve kurumlara yapılan reklam ödemelerinde GVK’nın 94’üncü maddesinde belirtilenler tarafından yapılacak vergi kesintisi;

- Gerçek kişilere ödenenlerde %15,
- Mükellef olmayanlara ödenenlerde %15,
- Tam mükellef kurumlara ödenenlerde %0,
- Dar mükellef kurumlara ödenenlerde %15 oranında yapılacaktır.

Youtuberlar’ın internet ortamında verdiği reklam hizmetleri nedeniyle Google tarafından yapılan ödemelerden elde edilen gelirlerin 476 sayılı CK’ya göre vergilendirilmesi konusunda Gelir İdaresi tarafından bir özeldel verilmiştir. Bu özeldelğe göre; gerçek bir kişinin internet sitesi alanında yani Youtuber’ın kendisine ait Youtube kanalında yayınlanan reklamlar karşılığında Google tarafından ödenen tutarlar için 476 sayılı CK’ya göre vergi kesintisi yapılmamakta olup, bu gelirlerin ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)’in görüşü çerçevesinde Blogger, Youtuber ve Influencer gibi sosyal medyada takipçisi olan kişilere Google, Facebook gibi kurumlar (takipçi sayısı, videonun izlenme sayısı vb. kriterlere göre) tarafından ödenen gelirler ile doğrudan reklam hizmeti verilen kurumlardan edinilen gelirlerin ticari kazanç şeklinde değerlendirilmesi ve bu gelirlerin verilecek GV beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bahsi geçen sosyal medya ‘fenomenlerince’ doğrudan reklam hizmeti verilen kurumlar tarafından ödenecek reklam bedelleri üzerinden yapılacak stopaj tutarlarının yıllık gelir vergisi beyannamesinde mahsup edilmesi mümkündür (476 sayılı CK’den aktaran Aydemir ve Bakaç, 2020, s. 279).

### 3.1.2. Gayrimaddi Hak Bedeli Açısından Değerlendirme

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerinin ticari kazanç hükümleri açısından ele alındığı bir önceki bölümde açıklandığı üzere, reklam hizmeti verilmesi ticari faaliyettir ve bu gelirler 476 sayılı CK’ya göre vergi kesintisine tabidir. Ancak, verilen reklam hizmetine ilişkin olarak hizmet alıcısı ile düzenlenmiş bir anlaşma kapsamında yapılan ödemelerin niteliğinin reklam bedeli olarak değil de gayrimaddi hak bedeli olarak belirlenmesi durumunda, yapılacak bu ödemeler gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilecek ve bu gelir üzerinden vergi kesintisi yapılamayacaktır.

OECD Model Anlaşması ve ÇVÖA’nın 12’nci maddesinde gayrimaddihak bedellerinin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Model vergi anlaşmasına göre, dijital ürünlerin firma karı veya gayrimaddihak bedeli olarak nitelendirilmesine yönelik açıklamalar maddede sayılmıştır. Bu çerçevede, gayrimaddi hak bedelleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Karaca, 2006, s. 88-89);

- Download yoluyla tekrar üretim hakkı satın alınan ürünler,
- Açıklanmamış teknik bilgi kullanımı,
- Telif hakkı içeren dijital ürünler

Bu kapsamda, OECD tarafından elektronik ticarete tabi gelir unsurlarından elde edilen gelirlerin (hosting hizmeti, internet web sitesi, reklam faaliyetleri gibi) bir kısmı ticari kazanç kapsamında değerlendirilmiş, bir kısmı da (telif hakkı içeren dijital ürünler, açıklanmamış teknik bilgi kullanımı gibi) gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmiştir. Netice olarak, reklam hizmeti verilen hizmet alıcısı ile bir anlaşma yapılmaması durumunda internet sitesinde verilen reklam hizmetlerinden elde edilecek gelirlerin ticari kazanç olarak dikkate alınması gerektiği benimsenmiştir.

### 3.1.3. Serbest Meslek Kazancı Açısından Değerlendirme

Kişisel web sayfasına Google reklam alanları yoluyla reklam verilmesi, eğitim amaçlı internet üzerinden dijital materyal hazırlama faaliyeti, internet ortamında platforma sahip olmak vb. işlemlerde faaliyetin ticari kazanç-serbest meslek kazancı kapsamında ele alınıp elde edilen kazancın vergilendirilmesine yönelik gelir unsurunun tespit edilmesinde faaliyetin ticari mahiyette olup olmadığına odaklanmak gerekmektedir.

Serbest Meslek Kazancının tanımlandığı GVK’nın 65’inci maddesi; “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyetinin; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması” olarak tanımlanmıştır.

Bir web sitesinin tasarlanıp, programlanması işlemi serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmelidir. Çünkü bilgisayar programının hazırlanması için ilmi ve mesleki bilgi gerekmektedir ve bu alanda ihtisasa yani uzmanlığa dayandığından dolayı bu işlem karşılığında elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı biçiminde sayılması doğru bulunmaktadır. Bir başka yönden, web sitesi tasarımı ile bu sitenin işletilmesi faaliyetleri birbirinden farklı süreçler olması nedeniyle sitenin tasarımı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilirken web sitenin işletilmesinden edinilen

gelirine ticari kazanç olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesinde faaliyetin ticari bir organizasyon kapsamında ve devamlı olarak yapılması bununla birlikte bahsi geçen web sitelerine alınan reklamlar karşılığında edinilen kazançların da ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi ve ticari kazanç esaslarına tabi vergilendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. (Özcan, 2010, s. 141-142).

Yurtdışı internet sunucusu üzerinden yayın yapan web sitesinde fotoğraf, karikatür çalışma ve çizimler ile sanat görsellerinin yayınlandığı web sitesindeki Google reklam alanlarından elde edilen kazancın niteliğinin belirlenmesine ilişkin olarak GİB’in 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-GVK:1-2/-6 sayılı özeldesi bulunmaktadır. Gelir İdaresi’nin ticari kazanç ile serbest meslek kazancı ayırımına ilişkin olarak vermiş olduğu bu özeldesine göre, ticari faaliyetin genel olarak emek sermaye organizasyonuna dayandığı, bu faaliyetin gerçekleştirilmesinde kazanç sağlama niyet ve kastı aranmamakta ancak, faaliyetin gerçekleştirildiği organizasyonun genel anlamda kazanç sağlama potansiyeline sahip olmasının gerektiği buna karşın, serbest meslek faaliyetinin ana niteliği kazancın şahsi çalışma, bilimsel ve mesleki bilgi veya ihtisas gerektiren faaliyetlerden elde edilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu faaliyetin bağımsız bir organizasyonda işverenden bağımsız şekilde kişisel sorumluluklar çerçevesinde kişilerin kendi adlarına yapması da gereklidir. Buna göre, web tasarım faaliyeti elde edilen gelirin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi, ayrıca yurtdışı internet sunucusu üzerinde yayın yapan web sitesinden elde edilen gelirin Türkiye’de yerleşik kişi tarafından elde edilmesi nedeniyle tam mükellefiyet esasına göre kazancın tamamı üzerinden beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

### **3.1.4. Mükellefiyet Esaslarına Göre Konunun Değerlendirilmesi**

Dünyada ve Türkiye’de mükellefler iki esas ilkeye göre vergilendirilmektedirler. Bunlar, şahsili ve mülkili ilkelerdir. Şahsili ilkesinde, ülkeler vatandaşlarının hem ülke sınırları içinde hem de ülke sınırları dışında gerçekleştirdikleri her türlü faaliyeti vergiye tabi tutarken, mülkili ilkesinde ise sadece kendi ülke sınırları içinde ikamet eden ve o ülkede yaşayıp gelir elde edenleri vergilendirmektedirler. Tam ve dar mükellefiyet esaslarında vergilendirme bahsi geçen iki ilke çerçevesinde yapılmaktadır.

Elektronik ticaret ve bu alanla bağlantılı olarak internet ortamında yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik olarak tam ve dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesi esaslarına bu bölümde yer verilecek, tam ve dar mükellef kurumların vergilendirilmesi esaslarına ise KVK başlığı altındaki bölümde yer verilecektir.

#### **3.1.4.1. Tam Mükellef Gerçek Kişilerde Vergilendirme**

Tam mükellefiyette mükelleflerin yerleştikleri, faaliyetlerini yürüttükleri, işyerlerinin bulunduğu ülkede elde ettikleri gelirleri ile bu ülke sınırları dışındaki diğer tüm ülkelerden elde ettikleri gelirlerinin tamamı üzerinden vergisel işlemlere tabi tutulmaktadır.

Gerçek kişilerde tam mükellefiyete göre vergilendirme biçimi, yerleşiklik esasına dayanmaktadır. Tam mükellefiyette dikkate alınan yerleşiklik, bir ülkede ikametgâh etmek ya da bir takvim yılında belirli bir süre o ülkede yaşamak şeklinde kural altına alınmıştır. Fiziksel anlamda bir ülke içinde belli bir sürede bulunma koşulunun yerleşikliğin tespit edilmesinde kıstas olarak dikkate alınmasının nedeni, “kişinin zamanını geçirdiği yer ile gelirini en iyi şekilde kavrayacak vergisel egemenlik alanı arasında bir bağlantı olduğu” düşüncesidir (Çak, 2002, s. 89).

İnternetin günlük hayatta daha çok yer alması sosyal medyaya ilgiyi artırmış, sosyal medya fenomenleri kişi ve kurumlara ait reklamları kendilerine ait sitelerde yayınlanmaya ve buralardan

gelir elde etmeye başlamışlardır. Sosyal medya fenomenlerinin, gerçek ve tüzel kişilere ait reklamları sosyal medya hesapları üzerinden yayınlamaları faaliyetinin reklam verme hizmeti olduğu, süreklilik arz ettiği ve belli bir organizasyon yapısı gerektirdiğinden GV'ye tabi tutulması, elde edecekleri gelir üzerinden Katma Değer Vergisi (KDV) hesaplayarak beyan etmeleri gerektiği düşünülmektedir. Öte yandan, 476 sayılı CK ile yapılan düzenlemeyle birlikte bu fenomenlerinin vergi mükellefiyetlerinin olup olmadığı dikkate alınmadan elde ettikleri kazançlardan keşinti yapılması, vergi güvenliğinin sağlanması bakımından önemli bir gelişme olarak görülmektedir (Türkey, 2019, s. 6).

Gelir İdaresi'nin konuya ilişkin vermiş olduğu bir özeldesinde, sosyal medya hesaplarına ait sayfalarda devamlı olarak reklam hizmeti verilmesi bu gelirler için GV mükellefiyetini gerektirmekte, reklam hizmetinin devamlı olarak verilmemesi halinde ise mükellef olmaya gerek bulunmamaktadır.

Bu kapsamda, Türkiye'de ikamet eden-yaşayan Blogger, Youtuber, Influencer vb. sosyal medya fenomenleri tam mükellef gerçek kişi sayılacağından, bu kişilerin sosyal medya hesaplarında reklam yayınlaması karşılığında elde ettikleri gelirlerinin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmekte, ayrıca, bu kişilere yapılan reklam ödemeleri üzerinden ödemeyi yapan tam mükellef kurumlar tarafından %15 oranında GV kesintisi yapılması gerekmektedir.

#### 3.1.4.2. Dar Mükellef Gerçek Kişilerde Vergilendirme

Dar mükellefiyet esaslı mükelleflerin yaşadıkları ülkelerin dışında yürüttükleri faaliyetleri dolayısıyla elde edecekleri kazançlar açısından yalnızca bu gelirleri ile limitli olmak üzere, bu gelirleri kapsayacak şekilde kişinin yaşadığı ülke tarafından vergilendirilmesidir.

Dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilme esaslarına GVK'nın Mükellefler ve Mevzuu (md. 6), Kazanç veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi (md. 7) İşyeri ve Daimi Temsilci (md. 8) başlıklı 6, 7 ve 8'inci maddelerinde yer verilmiştir. GVK'nın 6'ncı maddesinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği" belirtilmiştir.

Dar mükellefiyet esasında ülkeler vatandaşları olup olmamasına bakılmaksızın kendi sınırları dâhilinde gerçekleşen iktisadi faaliyetleri vergiye tabi tutulabilmektedirler. Dar mükellefiyete tabi olanların uyruğu ve ikametgâhının bir önemi bulunmamaktadır. Burada öncelik taşıyan durum gelir getirici faaliyetin ülke sınırları içerisinde yapılmasıdır. E-ticarette dar mükelleflerin tespit edilmesi ticari kazancın vergilendirilmesi açısından önemlidir (Çak, 2002, s. 91).

Ülkemizde yerleşik olmayan dar mükellef gerçek kişilerin yalnızca ülkemiz içinde edindiği kazanç ve iratlar çerçevesinde vergilendirileceği hükmü ile ticari kazancın elde edilmesinde kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması ya da daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde ya da bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması şartına bağlı olarak, dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'den elde edecekleri reklam geliri üzerinden 476 sayılı CK ile yapılan düzenleme çerçevesinde vergi kesintisi yapılacaktır.

Bu çerçevede, Blogger, YouTuber, Influencer gibi sosyal medya fenomenlerinin yurtdışında yaşaması ve bu kişilerin sosyal medya hesaplarında Türkiye'de yerleşik olanlar tarafından verilen reklamların yayınlaması halinde, söz konusu fenomenler GVK'nın 6 ve 7'nci maddelerine göre dar mükellef gerçek kişi olarak kabul edileceğinden bunlara yapılacak ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Tam mükellef kişi ve kurumlar tarafından reklam ödemeleri üzerinden kesilen vergi tutarları muhtasar beyanname ile vergi dairesine ödenecek, ayrıca ödenen reklam bedelleri üzerinden %18

oranında hesaplanan KDV de sorumlu sıfatıyla 2 nolu beyanname ile bildirilip, ödenecektir (KDV Genel Tebliği’nden aktaran Coşar, 2019).

### 3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

KVK’nın 1’inci maddesinde belirtilen kurumların (Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadî Kamu Kuruluşları, Dernek veya Vakıflara Ait İktisadî İşletmeler, İş Ortaklıkları) kazançlarının KV’ye tabi olduğu, 3’üncü maddesinde, “1’inci maddede sayılan kurumların tam ve dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği; kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunan kurumların tam mükellefiyet esasına göre hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirileceği, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumların ise dar mükellef esasına göre sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği” hüküm altına alınmıştır.

KVK’nın 15’inci maddesinde yer alan kazanç ve iratlardan yapılacak vergi tevkifat oranlarının belirlendiği 2009/14594 sayılı Kararnamenin eki karara aşağıdaki bent eklenmiş ve internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden %0 oranında kesinti yapılması gerektiği belirtilmiştir.

476 sayılı CK’nın 4’üncü maddesi uyarınca;

“İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.”

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği<sup>8</sup> kapsamında; KVK’nın 15’inci maddesinde sayılan ödemelerin nakden veya hesaben yapılmasında kimler tarafından vergi kesintisi yapılacağı tek tek belirtilmiş olmasına karşılık Kanunun 30’uncu maddesinde kimlerin vergi kesintisi yapacağı ayrıca belirtilmemiş, aksine “İlgili maddede sıralanan kazanç ve iratları ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisi yapılacağı” hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, KVK’nın 15’inci maddesinde “vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile belli büyüklükteki çiftçilerin maddede belirtilen ödemelerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur oldukları” belirtilmiştir.

476 sayılı CK ile KVK’nın 30’uncu maddesinde yer alan kazanç ve iratlardan yapılacak vergi tevkifat oranlarının belirlendiği 2009/14593 sayılı Kararnamenin eki karara ilgili bent eklenmiş ve internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden %15 kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

İnternet üzerinden reklam hizmeti verenler ile hizmetin verilmesine aracılık edenlere yapılacak reklam ödemelerinde hizmeti verenin tam mükellefiyete tabi kurum olması halinde uygulanacak stopaj oranı %0’dır. Tam mükellef kurum tarafından sağlanan aracılık hizmetinde, ödemenin hizmetin sağlanmasına aracılık eden tarafından, hizmeti sunan dar mükellef kuruma yapılması halinde ödenen bu tutar üzerinden %15 oranında vergi stopajı yapılması gerekmektedir (Türkey, 2019, s. 6).

#### 3.2.1. Tam Mükellef Kurumlarda Vergilendirme

KVK’nın 1’inci maddesinde sayılan kurumların, kazançlarının KV’ye tabi olduğu, kurum kazancının GV’nin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı belirtilmiştir. Tam ve dar mükellefiyetin tanımının yapıldığı Kanunun 3’üncü maddesinde, “kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulu-

8 KV Genel Tebliği (Seri No:1) 03/04/2007 tarihli ve 26482 sayılı RG’de yayımlanmıştır.



nan kurumların gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirileceği, kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların ise sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir.

KV Genel Tebliği’nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair 17 Seri Nolu Tebliğ’in<sup>9</sup> “15.3.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi başlıklı bölümünde; “KVK’nın 15’inci maddesinde belirtilen “vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, tam mükellef bir kurum tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.” Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise “tam mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri” bulunmamaktadır.

Buraya kadar yapılan açıklamalar çerçevesinde, tam mükellef kurumlar tarafından gerek tam mükellef (Türkiye’de ikamet eden) gerekse dar mükellef (yurtdışında yaşayan) Blogger, YouTuber, Influencer vb. sosyal medya fenomenlerine yapılacak reklam ödemesi tutarları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca, dar mükellef kurum kapsamında olan Google, Facebook vb. firmalara da reklam ödemesi yapılması sırasında %15 oranında kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, internet ortamında reklam geliri elde edenin tam mükellef kurum olması veya bu hizmetin sunulmasına aracılık eden bir kurum olması durumunda yapılacak ödemeler üzerinden %0 kesinti yapılacaktır. Tam mükellef kurumların kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunduğu için 476 sayılı CK ile yapılan düzenleme çerçevesinde bu kurumlara yapılacak ödemeler vergi kesintisi dışında bırakılmıştır.

### 3.2.1. Dar Mükellef Kurumlarda Vergilendirme

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere KVK’nın Tam ve Dar Mükellefiyet başlıklı 3’üncü maddesinde yer verilmiş, maddenin (2) bendinde “dar mükellefiyette, Kanunun 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği” belirtilmiştir.

476 sayılı CK’nın 3’üncü maddesi ile KVK’nın 30’uncu maddesine eklenen bent hükmü çerçevesinde, “dar mükellefiyete tâbi kurumlara maddede belirtilen kazanç ve iratlar üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından, kurumlar vergisi kesintisi yapılması” öngörülmüş, bu kapsamda internet ortamında verilen reklam hizmetleri ile reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılacak ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

KV Genel Tebliği’ne (Seri No:1) 17 Seri Nolu KV Genel Tebliği ile eklenen ‘30.4.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi’ başlıklı bölümünde;

“Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise dar mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

9 KV Genel Tebliği’nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair 17 Seri Nolu Tebliğ 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

... Ancak, hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin tahsil edilen bedellerin, internet ortamında reklam hizmeti veren asıl hizmet sunucusu dar mükellef kuruma ödenmesinde, bu ödemeler üzerinden hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden dar mükellef gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır.”

Yurtdışı kurumlardan reklam hizmeti alınması durumunda vergi stopajının yapılıp yapılmayacağı konusunda, reklamı alınan kurumun yerleşik olduğu ülkeyle düzenlenmiş olan ÇVÖA hükümleri kapsamında olay ele alınmalıdır. İnternette yayınlanan reklamlar niteliği gereği ticari faaliyettir, ticari kazançların vergilendirilmesi hakkı da anlaşmalar gereği işyerinin bulunduğu ülkeye verilmiştir, bununla birlikte vergiye tabi tutulacak tutar anlaşma hükümleri gereğince işyerinden elde edilen kazançla sınırlandırılmıştır. Bu nedenle, yurtdışındaki kurumun reklam hizmetini Türkiye’deki bir işyeri aracılığıyla vermesi durumunda vergileme yetkisi Türkiye’de olacak ve ödeme yapılan tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapılabilecektir. Öte yandan, Vergi İdaresi’nce sanal alanların da işyeri olarak kabul edilmesi nedeniyle vergi kesintisi yapılırken bu durumun da dikkate alınması gerekmektedir (PWC Vergi Bülteni, 2018).

Türkiye’de bulunan tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurum statüsünde olan Google, Facebook vb. firmalardan internet ortamında reklam hizmeti alınması ve bu kurumlara alınan reklam hizmeti nedeniyle nakden veya hesaben ödeme yapılması halinde KVK 30’uncu madde gereği %15 oranında kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca, ülkemizde ikamet etmeyen Youtuber, Influencer vb. sosyal medya fenomenlerinin hesaplarında Türkiye’de yerleşik tam mükellef kurumların reklamların yayınlanması durumunda bu kişilere yapılan ödemelerden %15 oranında kesintisi yapılmak zorunludur.

### 3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

KDVK’nın Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler başlıklı 1’inci maddesinde, “Türkiye’de yapılan ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV’ye tabi olduğu”, ayrıca madde bendinde sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin de vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Kanunun 6’ncı maddesinde ise, “işlemlerin Türkiye’de yapılmasından maksadın, malların teslim anında Türkiye’de bulunması, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade ettiği” belirtilmiştir.

Herhangi bir olayın KDV konusuna girebilmesi için bu olayın Türkiye Devleti’nin egemenlik sınırları içinde gerçekleşmesi gerekmektedir. KDVK 6’ncı madde de bu faaliyetlerin Türkiye’de gerçekleştirilmesinin şartları açıklanmıştır. Bu kapsamda ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan işlemler ile ithalat ya da maddenin 3’üncü bendinde belirtilen diğer faaliyetlerden doğan işlemleri yapanların milliyeti veya hukuksal durumuna bakılmaksızın KDV’ye tabi olacaktır (Maç, s. 6).

Uluslararası ticaret alanında çoğu ülke tarafından uygulanan varış yeri ülkesince vergileme prensibi Türkiye tarafından da benimsenmiştir. Mal veya hizmetler tüketime konu edildikleri ülkede vergilendirilmeye konu edilmektedir. Bu kapsamda, ihracat yapan ülkeler satışlarında KDV istisnası uygulamakta, ithal edilen mal ve hizmetler için ise KDV tahsilâtı yapılmaktadır (Eralp, 2015, s. 55).

İnternet reklamcılığının KDV kapsamında vergilendirilmesi hususu, yurtdışı kuruluşlardan alınan reklam hizmetleri ve yurtdışı kuruluşlara verilen reklam hizmetleri kapsamında ayrı ayrı ele alınmaktadır.

Yurtdışı mukimi kişi ve kuruluşların reklam alanlarının (web sitelerinin) kullanılması ya da kiralama hizmeti alınmasında, hizmetten Türkiye’de yararlanılması nedeniyle, yurtdışı firmalara yapılan reklam ödemeleri KDV’ye tabi olacaktır. Bu nedenle, “Facebook vb. sosyal medya sitelerinde yayınlanan reklam bedellerinin Türkiye’deki şirketlerce ödenmesinde, ödemeyi yapan şirket sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayıp beyan edecek ve ödeyecektir” (KDV Genel Tebliği’nden aktaran Coşar, 2019).

Yurtdışındaki müşterilere verilen reklam hizmetlerinde KDV uygulamasına ilişkin olarak; Türkiye’de yer alan sunucu (server) bilgisayarlar üzerinden yer sağlayıcılık (hosting) hizmeti verilmesi ya da web sitesindeki alanların yurtdışı müşterilere internet üzerinden kiralanarak reklamlarının yayınlanması işlemi yabancı kuruluşlara internet üzerinden verilen bir hizmet biçimidir. Bu işlemler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek KDV’ye tabi tutulmayacaktır.

### 3.4. Vergi Usul Kanunu Açısından

Türk Vergi Sistemi’nin usul hükümlerini düzenleyen VUK vergi mükelleflerinin yerine getirmek zorunda oldukları vergisel yükümlülük ve ödevlerine ilişkin düzenlemeler ile şekilsel ve usule yönelik hükümleri içermektedir. VUK’da yer verilen söz konusu ödevler bildirim, defter tutmak, belge düzenine uymak, defter ve belgelerin muhafazası ve ibraz edilmesi, beyanname ve bildirimlerin verilmesi ile elektronik cihazların kullanılması olarak özetlenebilir.

• **Fatura ve Gider Pusulası Düzenleme Yükümlülüğü:** Yurtdışı kuruluşlardan alınan reklam hizmetleri, Türkiye’de işyeri ve daimî temsilcisi bulunmayan yurtdışı kurumların reklam alanlarının kiralanması ya da web sitelerinde reklam alanı tahsis edilmesi şeklinde görülmekte ve bu kuruluşlara yapılan ödemelerin belgelendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla reklam hizmeti alımı nedeniyle yapılan ödemenin belgelendirilmesi yurtdışı kurum tarafından düzenlenecek faturanın varlığını gerektirmektedir. Netice olarak, yabancı ülkedeki bir firmadan alınan reklam hizmetine ilişkin kayıtların tevsik edilmesinin 253 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği’ne<sup>10</sup> göre zorunlu olması nedeniyle, yurtdışı kuruluştan alınan belgenin hizmetin alındığı ülke mevzuatı çerçevesinde geçerli bir belge olması ve ülkemiz vergi kanunları açısından ispat edici bir belge olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Yurtdışı kuruluşlara verilen reklam hizmetlerinde ise, VUK’un 231/5’inci maddesine göre fatura düzenlenmesi gerekir. Bu faturanın hizmet verilen kurum adına 7 gün içinde düzenlenmesi ve elde edilen gelirin kayıtlara dâhil edilmesi gerekmektedir. Ancak belirtilen süre içerisinde fatura düzenlenmez ise VUK’un 353’üncü maddesi çerçevesinde özel usulsüzlük cezasına hükümlenacağı unutulmaması gerekmektedir.

• **E-Fatura düzenlemesi ve E-Arşiv uygulamasına geçme yükümlülüğü:** İnternet ortamında reklam hizmeti sağlayan kişi ve kuruluşların bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları nedeniyle fatura düzenleme ve beyanname verme gibi yükümlülüklerinin yanı sıra 509 sıra nolu VUK Genel Tebliği<sup>11</sup> uyarınca e-Fatura düzenleme ve e-Arşiv uygulamasına tabi olma gibi yükümlülüklerle de uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle internet ortamında reklam hizmeti sağlayanların 1 Temmuz 2020 tarihinden başlayarak e-Fatura uygulamasına geçmeleri ve internet ortamında ilan yayınlayanlar ile internet reklamcılığı hizmet araçlarının 1/1/2020 tarihine kadar e-Arşiv Fatura uygulamasına geçmesi ve bu tarihten sonra düzenlenecek faturaların e-Fatura ya da e-Arşiv Fatura olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

10 253 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği 22/01/1997 tarihli ve 22885 sayılı RG’de yayınlanmıştır.

11 509 sıra nolu VUK Genel Tebliği 19.12.2019 tarih ve 30923 sayılı RG’de yayınlanmıştır

### 3.5. Damga Vergisi Kanunu Açısından

Günümüz dünyasında değişen ticaret koşulları nedeniyle, evde, ofiste hatta yolculuk esnasında ya da dünyanın en ücra köşesinde akıllı telefon, tablet veya bilgisayarlarla internet ulaşımı ile alıcı ve satıcı aynı ortamda bir araya gelmeksizin ticaret yapılabilir. Gelişen teknoloji sonucu yeni alışveriş ortamları oluşturulmuş ve ticaret hayatı dijital ortamlar üzerinde yoğunlaşmaya başlamıştır. Doğal olarak sanal ortamında alıcı ve satıcının birbirini görmeksizin yapmış olduğu satış işleminde güven unsuru önem kazanmaktadır. Ayrıca hızlı biçimde değişen ticaret dünyasında alınan kararların da çabuk alınması hızlı hareket edilmesini kaçınılmaz hale getirmiştir. Bunun sağlanması için taraflar arasında düzenlenen sözleşmeler de dijital ortamlara taşınmıştır. Eskiden kâğıt ortamında yazılı olarak düzenlenen sözleşmeler artık internette bazen bir kutucuğun işaretlenmesiyle bazen de elektronik imza ile imzalanmak suretiyle düzenlenmeye yani akdedilmeye başlanmıştır. Kanunî zorunluluk, olarak sözleşmenin yazılı olarak düzenlenmesi bir yana, sözleşmenin unsurlarından biri olan tarafların imzasının sözleşmede var olması gerekmektedir. İnternet ortamında düzenlenen sözleşmelerin Damga Vergisi'ne-(DV) tabi tutularak vergi hesaplanabilmesi için parasal bir tutar içermesi ve elektronik imzayla imzalanmış olması da gerekmektedir. Ayrıca düzenlenen sözleşmenin birden fazla nüsha olması durumunda her bir örnek sayısı adedince (2 örnek ise 2 katı) verginin hesaplanıp ödenmesi gerektiği belirtilmektedir (Kar yağdı ve Taş, 2014, s. 1).

Ayrıca, internet ortamında düzenlenmiş olan her sözleşme için DV hesaplanmamaktadır. Elektronik imza ile imzalanarak düzenlenmiş olan sözleşmenin DV'nin konusuna girebilmesi için, elektronik imzanın güvenli elektronik imza kullanılarak 'Elektronik İmza Kanunu'na' uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu koşulları barındırmayan bir belgenin sırf dijital ortamda imzalanmış olmasından dolayı DV'ye tabi tutulması gerektiği ileri sürülemez. İnternet sağlayıcılarının sunduğu hizmet kapsamında satış koşullarını açıklayan bir sözleşme veya paralı üyelik uygulamalarını içeren üyelik sözleşmesi için internet sayfasında bulunan kutunun tıklanması nedeniyle onaylanmış kabul edilen bu işlemin internet sitesindeki kutucuğun onaylanması işlemi güvenli elektronik imza kullanılarak yapılmış bir işlem olarak değerlendirilmediği için sözleşme sayılmayarak damga vergisine tabi tutulmaması gerektiği belirtilmektedir (Elele, 2013).

### 3.6. Reklam ve İlan Vergisi Açısından

Belediye Gelirleri Kanunu'nun (BGK) 12 ile 16'ncı maddeleri İlan ve Reklam Vergisi'ne ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Kanunun 12'inci maddesine göre; "Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın ilan ve reklam vergisine tabi olduğu; Kanunun 13'üncü maddesinde, ilan ve reklam vergisinin mükellefi yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar da dâhil olmak üzere ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler olduğu; ilan ve reklam işlerini mutad meslek olarak ifa edenlerin, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumlu oldukları" hüküm altına alınmıştır.

Günümüzde tanıtım hizmetleri yalnızca dergi ve gazetelerde yer alan reklamları kapsamaktadır. Çoğu firma, kurum ve kuruluş kendi internet sitelerinde faaliyetlerini, ürünlerini, üretim alanlarını, tesislerini ve kapasiteleri de dâhil olmak üzere kendileri hakkındaki birçok konuyu alıcıları, rakipleri ve kamuoyuyla paylaşmakta, bir nevi pazarlama faaliyeti yürütülmektedir. Bunların yanı sıra, işletmeler dijital ortamlarda faaliyet gösteren firmalara reklam vererek tanıtım ve ilanlarını da yaptırmaktadırlar (Öğredik, 2006, s. 1).

İnternet sitelerinde yapılan reklamların vergiden istisna olduğuna ilişkin Kanun'da bir düzenleme bulunmaması nedeniyle şirketlerin web sitelerinde yaptıkları reklam faaliyetlerinin vergiye tabi olması gerektiği düşünülmektedir. Ancak verginin konusuna tabi olacağı düşünülen internet sitesindeki reklam işlerinin hangi tarifede ve oranda yapılacağına yönelik kanunda kesin bir düzenleme bulunmamaktadır. Netice olarak, ilan ve reklam vergisi internet siteleri yoluyla firmaların tanıtım ve reklam faaliyetleri konusunda kesin bir açıklama olmaması, hangi kriterler dikkate alınıp vergilendirme yapılacağı ve beyana tabi tutulacağına belirtilmemesi nedeniyle vergilendirmenin kanunilik kriteri de dikkate alındığında bu konunun vergilendirme alanının dışında kaldığı düşünülmektedir (Öğredik, 2006, s. 4).

Günümüzdeki hızlı dijital dönüşüm ticaret hayatında önemli değişikliklere neden olmuş, işletmeler klasik yöntemlerle birlikte dijital ortamda reklam ve pazarlama yöntemlerini de kullanmaya başlamışlardır. BGK içerisinde düzenlenen ilan ve reklam vergisinin internet ortamında yapılan reklam hizmetlerinin vergilendirilmesini kapsayacak hükümler içermemesi (Kanunun 1981 yılında yasalaşmış olduğu da düşünüldüğünde) nedeniyle, bu hizmetler verginin konusu dışında kalmaktadır. Dolayısıyla, ilan ve reklam vergisinde yapılacak bir düzenleme ile internet ortamında yapılan reklam hizmetlerinin vergiye tabi tutulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

### 3.7. Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması

Ülkemizdeki Dijital Hizmet Vergisi (DHV) uygulaması 7194 sayılı Kanun'la<sup>12</sup> yapılan düzenleme ile 1 Mart 2020 tarihinden itibaren uygulamaya başlanmıştır. 20 Mart 2020 tarihli DHV uygulama genel tebliğinde<sup>13</sup> verginin uygulanması ile usul ve esaslarının nasıl tespit edileceğine dair açıklamalara yer verilmiştir.

DHV'nin konusu genel başlıklar itibariyle, Türkiye'de dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri, sesli, görsel veya dijital bir içeriğin dijital ortamda satışı, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi ile dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen gelirler, şeklinde özetlenebilir.

DHV'nin mükellefi (md.3/1); "Dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Bunların, GVK ile KVK bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan işyeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi DHV mükellefiyetine tesir etmez." şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre, Türkiye'de dijital ortamda hizmet sağlayan tüm işletmeler DHV mükellefiyeti kapsamına alınmıştır. Ancak, DHV mükellefiyeti açısından birtakım gelir eşikleri ile istisnalar belirlenmiş ve bu gelir sınırlamaları kanunda vergiden Muafiyet ve İstisnalar başlığıyla 4'üncü maddede açıklanmıştır. Bu çerçevede, "Türkiye'de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olan" (md.4/1) işletmelerin gelirleri DHV'ye tabi değildir.

Vergi muafiyetin sona ermesi için maddede belirtilen hadlerin her ikisinin de aşılması gerekmektedir. Muafiyeti sona erdiren diğer bir durum ise Bakanlıkça belirlenen bildirim ve belgelenme yükümlülüklerinin tam ve zamanında doğru olarak yerine getirilmemesidir.

Türkiye'de dijital ortamda hizmet sağlayan işletmelerce; "İlgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat" DHV'nin matrahını oluşturmaktadır. Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılamayacak, vergi

12 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 05/12/2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazete (RG)'de yayımlanmıştır.

13 <https://www.gib.gov.tr/dijital-hizmet-vergisi-uygulama-genel-tebliği-0>

fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmeyecektir. Bu şekilde belirlenen matrah üzerinden %7,5 vergi oranı” uygulanmak suretiyle DHV hesaplanacaktır. “Hesaplanan DHV’den herhangi bir indirim yapılamayacaktır.” (md.5)

Yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan DHV beyannamelerinin “birer aylık dönemleri kapsayacak şekilde mükellefler tarafından izleyen ayın son gününe kadar verilmesi ve verilen bu beyannameler üzerinden hesaplanan vergi tutarlarının beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir. Öte taraftan, ödenen DHV tutarları mükellefler tarafından ayrıca verilen GV ve KV beyannamelerinde matrahtan gider olarak indirilmesi mümkündür.” (md.6)

DHV’yi beyan etmemenin cezası Kanun’un 7’nci maddesinde vergi güvenliği başlığı altında düzenlenmiştir. Bu kapsamda DHV beyannamesinin verilmemesi ile ödeme sorumluluğunun zamanında gerçekleştirilememesi durumunda dijital hizmet sağlayıcısına ya da Türkiye’deki yetkili temsilcisine (mükellefe) VUK’da belirtilen tebligat yöntemleri, elektronik posta ya da diğer tüm iletişim araçları ile uyarıda bulunulur. GİB’in internet sitesinden ilanı yapılan bu konuya ilişkin olarak, mükelleflerce 30 gün içinde beyanname verme ve ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde sağladıkları hizmetlere ilişkin erişimin engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığı’na karar verilir. Bakanlıkça hizmet sağlayıcılarına bildirilen engelleme kararları bildirimden itibaren 24 saat içerisinde yerine getirilir. Söz konusu yükümlülükler yerine getirilince erişim engeli kaldırılır (Erarslan, 2019). Özetle, Türkiye’de dijital ortamda hizmet sunan işletmelerin elde ettikleri kazançları için mükellefiyet kaydı yaptırılmaması ve buna bağlı olarak beyanname verilmeyip vergi ödenmemesi nedeniyle bu kurumların (Facebook, Instagram, YouTube, Twitter gibi) sağladıkları hizmetlere erişim ya da ulaşım imkânının ortadan kaldırılması mümkün olabilecektir.

Son olarak Türkiye’de uygulanmaya başlayan DHV’nin bütçedeki yerine bakıldığında ise; 2020 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nda DHV’ye yönelik bir bütçe tahmini yer almasa da Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan bilgilere göre 2020 yılının Nisan-Kasım döneminde dijital hizmet vergisi gelirleri 951 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu rakam, dijital hizmet vergisi mükelleflerinin ilgili dönemde Türkiye kaynaklı olarak elde ettikleri hasılatın 12,6 milyar TL’nin üzerinde olduğunu göstermektedir (Küpeli, 2021).

#### 4. Tartışma ve Sonuç

İnternetin günlük yaşamın ayrılmaz bir parçası haline gelmesi, akıllı telefon, tablet vb. taşınabilir cihazların kullanımına bağlı internet erişiminin yaygınlaşması, sosyal medya platformlarına olan ilgi dijital ortamın kazanç cazibesini artırmıştır. Dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin coğrafi sınırlarla kısıtlanamaması sonucunda bu alanda elde edilen gelirin vergilendirme yetkisinin hangi ülkenin egemenlik alanında olduğu konusu uluslararası alanda tartışmalı konulardan birisi olmaya başlamıştır. Bu nedenle, ülkelerin kendi egemenlik alanlarında gerçekleştirilen dijital faaliyetleri vergilendirme yönünde düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Bu çerçevede, ülkemizde çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 2018 yılında dijital hizmet sağlayan yabancı kurumlara KDV beyannamesi verme zorunluluğu getirilmiş, 2019 yılında 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile internet ortamında verilen reklam hizmeti ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik düzenleme yapılmış ve Mart 2020 tarihinde dijital ortamda sunulan hizmetlerin vergilendirilmesi amacıyla Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına başlanmıştır.

Teknolojik gelişmeler, girişimcilere yerleşik oldukları ülke dışında ikamet etmeden ve sabit bir işyeri olmaksızın ticari faaliyette bulunma, o ülkenin ekonomik kaynaklarına erişme ve gelir elde etme imkânı sağlamakla birlikte bu faaliyetlerin vergilendirilmesi sorununu da ortaya çıkarmıştır.

Mükellefiyet kriterinin belirlenmesinde uluslararası hukukta kabul gören hem şahsılık hem de mülk ilkesi yaklaşımında bir faaliyet sonucu elde edilen gelirin vergilendirilebilmesi için ticari faaliyetin işyeri aracılığıyla yürütülmesi esastır. Buna karşılık, elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde kaynak ülke kriteri yetersiz kalmakta, web siteleri ve bilgisayar sunucularının işyeri olarak kabul edilip edilmeyeceği tartışmalarını gündeme getirmektedir.

Türk vergi mevzuatında, ticari kazancın bir işyeri, daimî temsilci veya iş merkezi aracılığıyla yürütülen faaliyetlerden elde edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Uluslararası mevzuatta işyerinin tanımı OECD Model Vergi Anlaşmaları ile ÇVÖA'da yapılmış, fiziki mekânları tarif eden işyeri tanımının yanı sıra, dijital işyerinin tanımına da yer verilmiştir. Bu çerçevede, internet sitesinin tek başına işyeri olarak dikkate alınamayacağı, bu siteyi barındıran ya da siteye erişim imkânı veren sunucunun bulunduğu ülkede işyerinin oluştuğu kabul edilmektedir.

Ancak sunucunun bulunduğu ülkede işyerinin varlığının kabul edilmesi ve buna bağlı olarak ise vergilendirme yetkisinin o ülkeye verilmesi dijital ortamda verilen reklam hizmetlerinde hizmetten yararlanan ülkelerin vergilendirme yetkisini kısıtlamakta ve çokuluslu şirketlerin lehine bir düzenleme olduğu görülmekte. OECD'nin konuyla ilgili olarak 2015 yılında kamuoyuna sunduğu 1 nolu BEPS Aksiyon planının sonuç raporunda, mevcut vergi düzenlemelerinin dijital ekonominin oluşturduğu değişimleri kapsamasının zorluğuna dikkat çekilmiş, uluslararası vergi düzenlemelerinin dijital faaliyetleri de kapsayacak şekilde revize edilmesi, ayrıca çokuluslu şirketlerin teknolojinin sağladığı imkânlardan yararlanarak bir ülkenin sınırları içerisinde 'sürekli ve anlamlı bir ekonomik varlık göstermeleri' durumunda, bu ülkede vergilendirilmesinin mümkün olabileceği görüşü ileri sürülmüş, dijital ortamda faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesine yönelik 'kayda değer derecede ekonomik bir varlık (significant economic presence)' kavramına yer verilmiştir. Bu önemli derecede ekonomik varlık kavramının belirlenmesinde gelir, kullanıcı ve dijital esaslı kriterler verilse bile bu kavramın adil bir şekilde uygulanabilmesi için uluslararası vergi hukukunda net bir şekilde belirlenmeli ve ona göre düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Dijital ekonomi, hizmetin sunulduğu yer ile hizmetten yararlanan yerin farklı ülkelerde olmasına imkân sağlamaktadır. Çokuluslu şirketlerin yerleşik olmadıkları ülkelere dijital ortamda işyeri-daimî temsilci bulundurmadan hizmet sağlamaları birçok ülkeyi kendi egemenlik sahasındaki kazançların vergilendirilmesi amacıyla harekete geçirmiştir. Bu kapsamda, Türkiye'de 476 sayılı CK ile internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak bu hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenlemede, internet ortamında reklam hizmeti sağlayan tam ve dar mükellef gerçek kişilerle dar mükellef kurumlara yapılacak reklam hizmeti ödemelerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması, tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden ise kesinti yapılmamasına yer verilmiştir.

Yürürlükteki vergi mevzuatı ile Türkiye'nin imzaladığı ÇVÖA hükümlerine göre, dar mükellef kurumların gelirlerinin Türkiye'de stopaj yoluyla vergilendirilmesinin vergi anlaşmalarında değişiklik yapılmadığı sürece mümkün olmayacağı, reklam gelirlerinin hizmeti sunan kurumun yerleşik olduğu ülke tarafından vergilendirileceği düşünülmektedir. Burada 476 sayılı CK ile ÇVÖA hükümlerinin çatıştığı ve 476 sayılı CK kapsamında dar mükellef kurumlara yapılacak %15 geçersiz olduğu görülmektedir. Bu açıdan uluslararası alanda internet sunucusunun bulunduğu ülkede vergilendirme yetkisinin belirli şartlar ile sınırlandırılması ve bu dar mükellef kurumların sunduğu hizmetten yararlanan ülkeye de belirlenecek bir oran üzerinden vergilendirme yetkisi getirilmesi gereklidir.

AB ve OECD; İnternet sitesi aracılığıyla gerçekleştirilen hizmet sunumu sonucu elde edilen kazancın sadece sitenin fiziksel olarak bulunduğu ülkede vergilendirilmesinin adil olmadığı, internet sitesi aracılığıyla sunulan hizmetten yararlananların bulunduğu ülkede de katma değer oluştuğu, bu nedenle katma değer oluşumuna katkı sağlayan kullanıcıların mukimi ve mükellefi oldukları ülkede yaratılan katma değer kavranarak vergiye tabi tutulması yeni düzenlemelerin yapılmasını gündeme getirerek bazı çözüm önerilerinde bulunmuştur.

AB Komisyonu Mart 2018’de “Dijital Ekonominin Adil Vergilendirilmesi” konusunu gündemine alarak öneri paketi hazırlamıştır. Komisyon öneri paketi kapsamında yaptığı araştırmada, “dijital ekonominin dijital olmayan alanlara göre daha düşük düzeyde vergilendirildiği, bu durumun dijital ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ülkede fiziki ortamda işyerine gereksinim duyulmaması ve dijital varlıkların başka bir yere kolayca taşınabilmesinden kaynaklandığı sonucuna varıldığı” belirtilmiştir. Bu çerçevede, AB üyesi ülkelerde yaşayanlara internet ortamında sunulan hizmetlerde elde edilen gelirin ilgili ülkeler tarafından vergilendirilmesinin sağlanması amacıyla, AB Komisyonu kalıcı reform olarak düşünülen kurumlar vergilemesinin yapılacağı zamana kadar kısa ve uzun vadeli çözüm önerisi kapsamında geçici önlem olarak Dijital Hizmet Vergisinin (Digital Services Tax) uygulanması tavsiyesinde bulunmuştur. Ancak geçici önlem olarak birçok ülkede yürürlüğe giren bu verginin uygulanmasına yönelik henüz olumlu bir dönüt bulunmamaktadır. Bu süreç için verginin uygulamaya başladığı ülkelerde 5-7 yıl arası gibi bir süreçteki etkilerini incelemek gerekir.

Türkiye’de dijital ortamda hizmet sağlayan tüm işletmeler DHV mükellefiyeti kapsamına alınmış, dijital ortamda hizmet sağlayıcı işletmelerin tam veya dar mükellef olması, GV veya KV kapsamında mükellef olup olmaması ya da dar mükellef dijital hizmet sağlayıcısının Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisinin bulunup bulunmaması vergi mükellefiyeti açısından önem taşımamakta, kanunda belirtilen sınırların üzerindeki verginin konusuna giren işlemlere ilişkin hâsılat tutarlarından % 7,5 oranında DHV hesaplanmaktadır.

Türkiye’deki DHV uygulamasında küresel ölçekli şirketlerin kazançlarının kavranarak vergilendirilmesinin hedeflendiği, bu kapsamda belirlenen gelir eşikleri ile yerel şirketlerin internet üzerinden faaliyet göstererek elde ettikleri gelirlerin vergi dışı kalmasının sağlandığı, bir bakıma kanun düzenlemesinde yerel şirketlere yönelik korumacı bir yaklaşımın benimsendiği görülmektedir.

Ülkemizde dijital hizmetler ve bu bağlamda internet reklamcılığının vergilendirilmesi konusunda son iki yılda yapılan düzenlemeler ile bu alandaki kayıt dışılığın azaltılması ve sektördeki gelirin kavranmasına yönelik önemli adımlar atılmış, dünya ile paralel çözümler geliştirilmiştir.

2019 yılında yapılan düzenleme ile internet ortamında sağlanan reklam hizmeti ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına ilişkin düzenlemeye yönelik çeşitli eleştiriler yapılmıştır. Bu düzenleme ile vergi mükellefiyeti bulunmayan sosyal medya fenomenlerinin (Blogger, YouTuber, Influencer gibi) elde ettikleri gelirler stopaj yoluyla da olsa vergilendirilmek suretiyle bu sektördeki kayıt dışılığın önlenmesinin yanı sıra yüksek miktarda gelir elde eden sosyal medya fenomenlerinin vergiye tabi tutulması vergi adaletini de olumlu yönde etkileyecektir. Bu anlamda söz konusu uygulama kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında atılmış önemli bir adım olarak görünmektedir.

Çağımızda sürekli gelişim gösteren ve çeşitlenen teknolojik gelişme ve uygulamalar dünyada olduğu gibi ülkemizde de yakından takip edilmekte, uluslararası düzenleyici kurumların önerileri çerçevesinde düzenlemeler yapılmaktadır. Bu kapsamda hayata geçirilen DHV uygulamasıyla, dijital hizmet sağlayıcısı firmaların ülkemizdeki faaliyetlerinin vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Ancak söz konusu verginin oranının yüksek olması (%7,5), verginin hâsılat üzerinden hesaplanması, bununla birlikte bu firmaların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunma-



masına rağmen KDV mükellefiyetine tabi olmaları ve %18 oranında hesaplanan KDV'nin beyan edilmesi zorunluluğu bu sektördeki küresel firmaların kazançlarını gizlemelerine ve bu gelirlerin beyan dışı kalmasına yol açabilecek.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Etik Komite Onayı:** Bu çalışma ampirik bir çalışma olmadığından etik kurul onayı alınmamıştır.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarımı – H.A.; Veri Toplama – H.A., Ş.D.; Veri Analizi /Yorumlama – Ş.D.; Yazı Taslağı – Ş.D.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi – H.A.; Son Onay ve Sorumluluk - H.A., Ş.D.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Ethics Committee Approval:** Since this study is not an empirical study, ethics committee approval was not obtained.

**Author Contributions:** Conception/Design of study - H.A.; Data Acquisition - H.A., Ş.D.; Data Analysis/Interpretation - Ş.D.; Drafting Manuscript - Ş.D.; Critical Revision of Manuscript H.A.; Final Approval and Accountability - H.A., Ş.D.

**Conflict of Interest:** The authors have no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The authors declared that this study has received no financial support.

## Kaynakça/References

- Akçura, A. (2019). Dijital ekonominin vergilemesinde dünya uygulamaları ve Türkiye'nin pozisyonu. Erişim adresi: <https://www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonomi-vergilendirilmesi-dunya-turkiye-uygulamaları.aspx>
- Aydemir, R. ve Bakaç S. (2020). Youtuber'lık faaliyeti ve vergisel boyutu. *Mali Çözüm Dergisi*, 158, 265-285
- Aytekin, G. (1998). *Elektronik ticaret*. (No: 157). Ankara: Dış Ticaret Müsteşarlığı Yayınları.
- Başak, L. (2005). Türkiye'nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yürürlüğe girme prosedürü. *Vergi Sorunları Dergisi*, 201, 79-91.
- Bayar, İ. (2006). *Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve mahsup sistemi* (1.bs). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Coşar, A. (2019). Sosyal medya (internet) reklamlarına %15 stopaj geldi. Erişim adresi: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/050/>
- Çak, M. (2002). *Dünyada ve Türkiye'de elektronik ticaret ve vergilendirilmesi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2002/6. Erişim adresi: [https://docplayer.biz.tr/990981-dunyada-ve-turkiye-de-elektronik-ticaret-ve-vergilendirilmesi.html#show\\_full\\_text](https://docplayer.biz.tr/990981-dunyada-ve-turkiye-de-elektronik-ticaret-ve-vergilendirilmesi.html#show_full_text)
- Çakmak, T. (2019). İnternet reklamlarına yeni %15 stopaj vergilemesi: nasıl hareket etmeli? Erişim adresi: <https://www.kpmgvergi.com>
- Elele, O. (2013). İnternet sitelerinde onaylanan sözleşmelerde damga vergisi. Erişim adresi: <https://www.vergidegundem.com//makale?categoryName=Ekonomist&publicationNumber=42&publicationYear=2013&publicationId=1534531>
- Eralp, Ö. (2015). *İnternet reklamcılığında elde edilen gelirin vergilendirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Erarslan, H. (2019). Yeni bir vergi: dijital hizmet vergisi. Erişim adresi: <http://www.vergisurunlari.com.tr/yazi/hasan-erarslan/yeni-bir-vergidijital-hizmet-vergisi/232>
- GİB. Erişim adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/mevzuatbilginotu/476\\_vuk\\_ck\\_abn.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/mevzuatbilginotu/476_vuk_ck_abn.pdf)
- Karaca, D. (2006). *Avrupa Birliği'nde e-ticaret kavramı, AB'de ve Türkiye'de bu konuda yapılan hazırlıklar, çalışmalar ve e-ticaretin vergilendirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Karyağdı, N. ve Taş, B. (2014). İnternette 'tiklanan' sözleşmenin damga vergisi. *ICT Media Dergisi*, 52, 77-82. Erişim adresi: <https://vergiyalgi.net/internette-tiklanan-sözleşmenin-damga-vergisi>

- Küpeli, C. (2021, Ocak). Bir Yıllık Geçmişle Dijital Hizmet Vergisi. KPMG Vergi Bülteni, Erişim adresi: <https://kpmgvergi.com/blog/bir-yillik-gecmisiyle-dijital-hizmetvergisi>
- Maç, M. (2000). *KDV uygulaması*. Erişim adresi <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-1.pdf>
- Nazalı, E. (2019). 'Daimî işyeri' konseptinin dijital hizmetlerde işlevselliği. Erişim adresi: <http://www.mondaq.com/turkey/x/816814/Corporate+Tax/Daimi+yeri+Konseptinin+DijitalHizmetlerde+levselli>
- Öğredik, G. (2006). İnternet ortamındaki reklam ve tanıtım amaçlı ilanlar ile web sitelerine ilan ve reklam vergisi açısından bir bakış. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 29, 1-4. Erişim adresi: <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2006InternetO.pdf>
- Özcan, Z. (2010). Kişisel web sitesinde yayımlanan reklamlar karşılığında elde edilen kazançların vergilendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 265, 141-142.
- PWC Vergi Bülteni (2018). İnternet ortamında verilen reklam hizmet bedellerine stopaj. Erişim adresi: <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/internet-ortaminda-verilen-reklam-hizmet-bedellerine-stopaj.html>
- Türkay, İ. (2019). İnternette reklam hizmeti verenlere aracılık edenlere yapılan ödemelerde stopaj. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 182, 4-6.
- Yaltı, B. (2003). *Elektronik Ticarete Vergilendirme*. İstanbul: Der Yayınları.

# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-903832

Araştırma Makalesi / Research Article

## Geçiş Ekonomilerinde Vergi Yapısı ve Kurumsal Belirleyicileri

### *Tax Structure and Institutional Determinants in Transition Economies*

Mustafa Alpin GÜLŞEN<sup>1</sup> , Mustafa YILDIRAN<sup>2</sup> 



<sup>1</sup>Dr. Öğr. Görevlisi, Akdeniz Üniversitesi, Kumluca Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Antalya, Türkiye

<sup>2</sup>Prof. Dr., Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Antalya, Türkiye

**ORCID:** M.A.G. 0000-0002-2860-4469;  
M.Y. 0000-0002-1450-781X

**Corresponding author:**

Mustafa Alpin GÜLŞEN,  
Akdeniz Üniversitesi, Kumluca Meslek  
Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü,  
Antalya, Türkiye

**E-posta:** alpingulsen@akdeniz.edu.tr

**Submitted:** 26.03.2021

**Revision Requested:** 19.04.2021

**Last Revision Received:** 22.04.2021

**Accepted:** 23.04.2021

**Citation:** Gulsen, M.A., & Yildiran, M. (2021). Geçiş ekonomilerinde vergi yapısı ve kurumsal belirleyicileri. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 49-69.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2021-903832>

#### ÖZ

Tarihsel mirasında kurumsal vergi sistemine sahip olmayan ekonomiler bağımsızlıklarıyla birlikte vergi sistemi tesisi arayışına girmişlerdir. Böyle bir sistemin esas unsuru olan vergi yapısı ise geçiş ekonomilerinin serbest piyasa reformlarının finansmanı anlamına gelmektedir. Çalışmanın amacı, 31 geçiş ekonomisinin mevcut vergi yapısını değerlendirmektir. Ek olarak, vergi yapısı ve vergi sisteminin kurumsal yapısının etkinliğini değerlendirmek amacıyla 24 geçiş ekonomisinde yolsuzluk ile toplam vergi yükü, kişi başına düşen GSYH, dışa açıklık, ekonomik özgürlük, kurumlar-gelir-tüketim vergisi oranları ilişkisi incelenmiştir. Bu amaçla statik ve dinamik panel veri analizi yapılmıştır. Sonuçlarına göre ekonomik özgürlük endeksi düşük olan ülkelerde yolsuzluk yüksek seyretmektedir. Benzer şekilde yolsuzluğun yüksek olduğu ekonomilerde kişi başına düşen GSYH düşüktür. Vergi yükünün yüksek, gelir dağılımında adaletin düşük ve vergi idarelerinin kurumsal zayıflığı gibi nedenlerden dolayı geçiş ekonomilerinde rüşvet, verginin ikamesi olarak görüldüğü söylenebilir. Bu çerçevede statik analiz bulgularına göre geçiş ekonomilerinde kişi başına düşen gelirden bir birimlik artış yolsuzluğu %0,0371, dışa açıklık %0,0134, ekonomik özgürlük %0,0394 ve gelir vergisi oranı %0,0122 pozitif etkilemektedir. Dinamik analizin bulgularına göre yolsuzluğu negatif etkileyen iki değişken bulunmaktadır. Bunlardan ekonomik özgürlük yolsuzluğu %0,073 ve tüketim vergileri %0,108 negatif etkilemektedir. Diğer taraftan vergi gelirleri (0,064), kişi başına düşen gelir (0,056), ticari açıklık (0,073) ve gelir vergisi oranı (0,063) yolsuzluğu pozitif etkilemektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Geçiş ekonomileri, Vergi yapısı, Yolsuzluk, Sabit etkiler, Sistem GMM

#### ABSTRACT

Economies that do not have a corporate tax system in their historical heritage have sought to establish a tax system with their independence. The tax structure means the financing free-market reforms of transition economies. The study aims to evaluate the current tax structure of 31



transition economies. Also, the relationship between corruption and total tax burden, GDP per capita, openness, economic freedom, corporate-income-consumption tax rates in 24 transition economies were examined to evaluate the tax structure and the effectiveness of the institutional structure of the tax system. Corruption is high-ranking in countries with a low economic freedom index. GDP per capita is lower in economies with high corruption. Bribery in transition economies is seen as a substitute for tax due to reasons such as high tax burden, low justice in income distribution, and institutional weakness of tax administrations. According to static analysis, a one-unit increase in income per capita in transition economies positively affects corruption at 0.0371%, openness at 0.0134%, economic freedom at 0.0394%, and income tax rate at 0.0122%. According to dynamic analysis, two variables negatively affect corruption. Economic freedom negatively affects the corruption index by 0.073% and excise taxes by 0.108%. On the other hand, tax revenues (0.064), per capita income (0.056), the trade deficit (0.073), and income tax rate (0.063) positively affect corruption.

**Keywords:** Transition economies, Tax structure, Corruption, Fixed effects, System GMM

### EXTENDED ABSTRACT

This study first deals with the tax structure of 31 transition economies in the period 2010-2019, which consists of tax rates, tax tariffs, and tax revenues. In this context, to evaluate the components of the tax structure, an evaluation was made by relating tax rates and tax response, economic freedom with tax revenues, and finally corruption and GDP per capita. Then, the factors that add to the corruption index of 24 transition economies in the 2010-2019 period were analyzed with panel data analysis. While corruption is the dependent variable in the model, tax revenues (control variable), GDP per capita, commercial openness, economic freedom, corporate tax rate, income tax rate, and excise tax rate are included as independent variables. In this context, the scope of the study is to examine the tax structure of transition economies in the 2010-2019 period and then analyze the institutional determinants of the tax structure of 24 transition economies. In this context, the study aims to investigate whether the tax system is rationalized as financing the transition process. In other words, the first purpose is to examine the relationship of the tax structure in these countries with tax response, economic freedom, and corruption. Secondly, in countries where free-market institutions are not developed, factors affecting the problem of corruption, such as bribery as a substitute for taxes, are examined in the tax system.

In the study, tax rates, tax revenues, and tax tariffs are analyzed with descriptive and predictive statistical methods. Descriptive statistics, which is one of these methods, converts numbers and observations into descriptive indices. It is used to summarize, organize, and reduce many observations. Descriptive statistics are the best way to summarize data and interpret research results. On the other hand, inferential statistics are used to draw conclusions and make predictions in determining the similarities between the population and the sample. Additionally, many research questions require predictions about the universe from the sample.

According to the results, corruption is high in countries with a low economic freedom index. Similarly, GDP per capita is low in economies with high corruption. It can be said that bribery in transition economies is seen as a substitute for tax due to reasons such as high tax burden, low justice in income distribution, and the institutional weakness of tax administrations. Within this framework, according to the findings of static analysis, a one-unit increase in income per capita in transition economies positively affects corruption at 0.0371%, openness at 0.0134%, economic freedom at 0.0394%, and income tax rate at 0.0122%. According to the findings of the dynamic analysis, two variables negatively affect corruption. Among these, economic freedom corruption negatively affects 0.073% and excise taxes 0.108%. On the other hand, tax revenues (0.064), per capita income (0.056), trade deficit (0.073), and income tax rate (0.063) positively affect corruption.

The corruption perception index was used in the study to examine the institutionalization of the tax system. The relationship between economic freedom, which was examined in the first part, corruption, and GDP per capita was analyzed in the second part with panel data analysis. In this context, panel data analysis has been done with static and dynamic models. This is because the dynamic analysis does not neglect the periodic effect and the static analysis detects the annual effect. In static analysis, first, the F test, LR test, LM test, and ALM test were used to determine estimators. As a result of these tests, it was concluded that the pooled least squares method (PLSM) is invalid, and the random-effects (RE) model is valid. Then, the Hausman test was conducted to test the random effects model against the fixed effects (FE) model and the fixed effects estimator was decided upon. Variance, autocorrelation, and inter-unit correlation tests were performed for the three basic assumptions of the fixed effects estimator, and it was found that all three questions were present. For this reason, the Driscoll / Kraay fixed effects regression test was conducted, which gives consistent results against these problems. Additionally, the Arellano and Bover / Blundell and Bond system generalized moments (System GMM) estimators were used for dynamic panel analysis. The existence of autocorrelation in the model was checked by AR (1) and AR (2) statistics and it was concluded that there was no second-order autocorrelation. Using the Sargan test in the prediction tested the validity of the vehicle variables and it was concluded that it is appropriate.

## 1. Giriş

Etkili bir vergi yapısının amacı maliye politikası hedeflerine ulaşmak, toplumdaki gelir dengesizliklerini azaltmak ve iktisadi büyümeyi sağlamaktır. Bu kapsamda ülkelerin tarihsel mirası, toplumsal yapısı ve iktisadi kurumlarının gelişmişliği gibi faktörler vergi yapısının tesisinde etkili olmaktadır.

Geçiş ekonomileri, merkezden planlanan (ya da kolektivist) iktisadi yapıdan serbest piyasa ekonomisine geçen ülkeleri ifade etmektedir. Aralarında çeşitli farklar olmakla birlikte ülkeler, geçiş sürecinden itibaren hiperenflasyon, slumpflasyon ve depresyonla mücadele etmiştir. Bunun nedeni ülkelerin değişen pazar ilişkilerine uyum sağlama, serbest piyasaya yönelik kurumlar oluşturma ve bir iktisat politikası belirlemesi gerekliliğidir. Ülkelerin vergi sistemi, yapısı ve mükellefiyeti gibi konularda eksikliklerinin bulunması konjonktüre karşı maliye politikası izlemesini de engellemiştir. Dolayısıyla geçiş ekonomilerinin serbest piyasa deneyiminin olmaması da 2000'li yıllara kadar vergi sistemlerini oluşturmalarını geciktirmiştir.

Geçiş ekonomileri açısından vergi yapısı, kalkınmanın finansmanından daha çok geçiş sürecinin finansmanını ifade etmektedir. Bu ülkelerin ilk hedefi özelleştirmeler neticesinde artan işsizliğin neden olacağı sosyo-politik riskleri azaltmak, geçiş politikalarına toplumsal desteği artırmak ve serbest piyasaya yönelik küresel regülatörlerin önerdiği kurumsal yapıyı tesis etmektir.

Literatürde vergi yapısını ele alan birçok çalışma bulunmakta ve bu kavramı geniş bir şekilde açıklamaktadır. Bu çalışmalara örnek olarak Alt (1983) ve Gordon ve Li (2009) gösterilebilir.

Bu çalışmada 31 geçiş ekonomisinin vergi oranları, tarifeleri ve gelirleri çerçevesinde vergi yapıları ele alınacaktır. Çalışmanın amacı her bir ülke veya vergi örneğini ele almaktan daha çok genel olarak geçiş ekonomilerinin vergi yapısını değerlendirmek ve çeşitli endekslerle olan ilişkilerini ifade etmektir. Ek olarak, bu değerlendirmelerin tutarlılığını test edebilmek amacıyla statik ve dinamik panel veri analizi yapılmıştır. Çalışmanın kısıtı, ilgili ülkelerin verilerinin olmaması veya düzensiz oluşudur. Çalışmanın katkısı ise literatürde, bildiğimiz kadarıyla, geçiş ekonomilerinin vergi yapısını geniş bir örnekleme ele alan bir çalışmanın olmamasıdır. Araştırmacılar bu çalışmayı eleştirerek ve geliştirerek anakütleye yakın örnekleme sahip bir veri kümesiyle geçiş ekonomilerindeki vergi yapısını analiz edebilir.

Mevcut çalışma 4 bölümden oluşmaktadır. İlk olarak geçiş ekonomileri açısından vergi yapısının iktisadi ve mali önemi ele alınmıştır. Bu ekonomiler geçiş sürecinin başlangıcında az gelişmiş veya gelişmekte olan ülke özelliği göstermesi nedeniyle ilk başta az gelişmiş veya gelişmekte olan ekonomilere yönelik ifade edilen tespitlere yer verilecektir. Literatürde vergi yapısı ile ilgili yer alan niceliksel çalışmaların ardından ülkelerin vergi yapıları kapsamında vergi oranlarına, tarifelerine ve gelirlerine yer verilecektir. Ardından vergi tepkisi, ekonomik özgürlük ve yolsuzluk algısı gibi endekslerle ülkelerin vergi yapıları değerlendirilecektir. Son olarak geçiş ekonomilerinin vergi yapısı ile yolsuzluk ilişkisi, panel veri analiziyle incelenecek ve çalışma sonuç bölümüyle sonlandırılacaktır.

## 2. Vergi Sistemi, İktisadi Yapı ve Geçiş Ekonomileri

Vergi yapısı ile iktisadi yapı arasındaki uygunluk, mekân ve zaman itibarıyla uygunluk olmak üzere iki şekilde araştırılabilir. Mekân itibarıyla araştırma, çeşitli ülkelerin iktisadi yapıları arasında mevcut olan kopuklukların vergi sistemlerinde de benzeri farklılıklara neden olup olmadığının tespitine imkân tanımaktadır. Zaman itibarıyla uygunluk ise uzun dönemde vergi sisteminde meydana gelen dönüşümlere ve bu konuda iktisadi gelişme gereklerinin oynadığı rolü açıklamaktadır. Mali yapının oluşumuna katılan unsurlar arasında en karakteristiği vergi siste-

midir. Vergi sisteminin bileşimi ve tekniği iktisadi ve sosyal yapılara sıkı bir şekilde bağlıdır. Bu bağlılık vergide bulunması gereken verimliliğin de bir sonucudur: Vergi politikasının mali olmayan amaçlarının yanı sıra devlete ve kamu hizmetlerine yeterli kaynak toplama imkânı vermek zorundadır (fiskal amaç). Bu nedenle vergi sistemi gerçekçi olmalı, vergi kaynağına veya ülkenin iktisadi kalkınma derecesine ve gelir dağılımına uygun olması gerekmektedir (Brochier ve Tabatoni, 1971, s.71).

Maliye, bir bakıma iktisadın, siyasi kararlarla ortaya çıkan ve nitelikleri belirlenen insan ihtiyaçlarının giderilmesine ait bölümünü teşkil etmektedir. Oysaki ihtiyacın giderilmesi ile iktisadi gelişme arasında doğrudan bağlantı olmalıdır. Bu açıdan kamu hizmetlerinin artması ile iktisadi gelişme süreci, birlikte hareket eden bir süreçtir. Devlet, masraflarını kişilerden aldığı vergilerle karşıladığına göre kamu hizmetlerinde görülen bu gelişme ve değişimin gerektirdiği daha ağır yüklerle, insanlar ancak daha yüksek gelir düzeyinde dayanabilirler (Gürsoy, 1975, s.144). Bu açıdan vergi yapısını oluştururken kişi başına düşen GSYH'yi ve/veya vergi kapasitesi açısından GSYH seviyelerini dikkate almak gerekmektedir.

Diğer taraftan kamu harcamalarının finansmanında dış kaynaklar arızı ve güvenilemez olduğuna göre iktisadi kalkınmayı finanse etmek üzere iç finansman kaynaklarından en önemlisi olan vergilere ağırlık verilmesi gerekmektedir. Verginin karşılıksız ve cebri bir kamu geliri oluşu, mali hedefler dışında ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesinde de etkin bir müdahale aracı taşıması, devletleri kamu gelirlerinden yararlanmaya zorlamaktadır. Bununla beraber kalkınmanın finansmanında vergi politikasından yararlanmak beraberinde çeşitli güçlükler getirmektedir, (i) Gelir seviyesi düşük olan ekonomilerde sermaye birikimi de yetersiz olması nedeniyle harcamalar yoluyla büyümeyi artırma kapasitesi zayıftır. (ii) Vergi ödeme gücü olmayan ekonomilerde vergi politikasına ağırlık vererek kalkınmayı finanse etmek iktisadi bakımdan negatif sonuçlara neden olabilir. Vergi yükünün marjinal tasarruf eğilimi yüksek olan kesimlerde yığılması vergi tepkisine yol açarak tasarrufları ve yatırımları azaltabilir veya tasarruf fazlalıklarını iktisadi kalkınma dışında kullanmalarına neden olabilir. (iii) Vergi yükünün marjinal tüketim eğilimi yüksek olan kesimlerde yığılması durumunda ise politik sorunlar ortaya çıkabilir. Kişi başına düşen gelirin düşük ve işsizliğin yüksek olduğu bu ekonomilerde vergi yükünün hane halkında yoğunlaşması iktisadi daralmayla sonuçlanabilir. (iv) Kalkınmanın finansmanında vergi politikalarını varlıklı kesime yönlendirmek, uygulamada mümkün olmayabilir. Bu ekonomilerde varlıklı kesimin aynı zamanda siyasi iktidarda olması, kendilerini vergilendirmesi gerekeceği anlamına gelmektedir. Ancak mali olaylar sosyolojik açıdan incelendiğinde böyle bir sonucun gerçekçi olmadığı görülmektedir (Türk, 1967, s.269-271).

Vergilemenin maddi ve psikolojik bakımdan karşılaştığı söz konusu güçlükler ve tepkileri azaltmaya yönelik faktörlerin başında vergi tekniği gelmektedir. Bu nedenle vergi tekniğinde iktisadilik prensibini dikkat alan rasyonel kararlar almak oldukça önemlidir. Vergileme ile izlenen amaçların dışında vergi tekniğinin bağlı olduğu iki husus daha vardır: Bunlardan biri vergi sisteminin nasıl olması gerektiği konusundaki vergileme ilkeleri; diğeri ise vergilemenin uymak zorunda olduğu, tarihsel gelişimin akışı içinde oluşan, hukuki ve iktisadi şartlardır. Birinci hususun kapsamında, ülkelerin kendilerine özgün vergi zihniyeti, vergi ahlakı ile kamu maliyesinin görev sahası ve amaçları hakkındaki düşüncesi yer almaktadır. İkinci husus ise devlet rejimi ve ekonomik düzen ile bunlara bağlı olan idari ve yasal örgütleri, egemen olan işletme şekilleri ile bunların muhasebe sistemleri gibi alanları kapsamaktadır. Dolayısıyla hukuk düzeni ve iktisadi sistem ne kadar gelişmiş olursa vergi tekniğinin işlevleri de o nispette rasyonel gerçekleşecektir (Schmölders, 1976, s.81-82).

Geçiş ülkelerinin bir vergi sistemi tecrübesinin sınırlı olması onları politika transferi yoluyla vergi sistemi kurmaya zorlamıştır. Böyle bir zorunluluk ülkeleri, geçişin ilk yıllarında, batı ülkelerinin maliye politikalarında belirledikleri ideal tipleri almaya yöneltmiştir. Ancak bu politikaların uygulanmaya çalışılması çeşitli siyasi-toplumsal-iktisadi buhranlara neden olmuştur. Bunun yanında serbest piyasa sistemine uygun bir iktisadi yapı kurmadan vergi yapısının kurulması, yolsuzluğu artırmış ve vergi sisteminin kurumsallaşmasını negatif etkilenmiştir. Bir diğer ifadeyle kısa sürede tekrar ideal tip öncesi döneme dönmüş ve reformların makroekonomik değişkenlere yansımaları 2000'li yıllara ertelenmiştir. Neumark (1948, s.276)'a göre böyle bir sonucun nedeni, ülkelerin aldığı ideal tipleri kendi milli özelliklerine göre değiştirmeden doğrudan almaları neden olmaktadır. Bu nedenle vergi yapısına, vergi idaresinin ve denetimin etkinliği gibi genel vergi çevresinin (tax environment) uygun olması gerekmektedir (Due, 1967, s.651). Özellikle gelişmekte olan ülkelerde kayıt sistemi zayıf ve dış ticaret sınırlı sayıdaki gümrükten yapıldığından kontrolü kolaydır. Bu nedenle dış ticaret önemli bir vergi kaynağı olmuştur. Bu şekilde artırılacak vergi kapasitesinin yanı sıra bu kapasiteden yararlanabilmek için etkin bir vergi idaresinin de olması gerekmektedir. Bu çerçevede vergi idaresinin etkinliğini belirleyen çeşitli siyasal, sosyal ve ekonomik nedenler vardır. Sosyal açıdan bakıldığında, etkin bir hukuk ve denetim sisteminin ve kamu sektöründeki yapılanmanın güçlü olmaması, mükellef ve idarenin beraberce sorumlu olduğu yolsuzluk ve rüşvet eğilimlerini ortaya çıkarabilir. Diğer taraftan vergi idaresi basit ve istikrarlı bir gelir düzeyi sağlayacak yapıya sahip olmalıdır. Dolayısıyla az gelişmiş ülkelerin genellikle etkin ve güvenilir bir vergi idaresine sahip olmaması nedeniyle karmaşık olmayan, basit ve anlaşılır bir vergi sistemi oluşturmalıdır. Böylece yolsuzluğu engelleyerek vergi gelirlerini artırabilir (Pınar, 2010, s.179-180). Mevcut çalışmada ele alınan 31 geçiş ekonomisinin 21'inin (%68'inin) düz oranlı tarifeyi tercih etmesi, söz konusu ilişkiyle açıklanabilir.

Teoride yer alan söz konusu tespitler, geçiş ekonomilerinin başlangıç koşullarında az gelişmiş ülke görünümünde olması nedeniyle benzerlik göstermektedir. Ülkelerin başlangıç koşullarında özel sektörün neredeyse olmaması ve işsizliğin yüksek olması nedeniyle vergi tabanı daralmış ve geçiş sürecine politik desteğin artmasına yönelik popülist kamu harcamalarını artırma yoluna başvurmuşlardır. Ancak özellikle Çin, Estonya, Letonya ve Litvanya gibi ülkeler doğrudan yabancı yatırımlara ağırlık vererek toplumdaki vergi baskısını azaltmak istemişlerdir.

### 3. Geçiş Ekonomilerinde Vergi Yapısı

Geçiş ekonomileri bağımsızlıklarının ilk yıllarında ideal/örnek bir vergi sistemi arayışına girmişlerdir. Tarihsel vergi sistemlerinde olduğu gibi bu ekonomiler de zamanla vergi sistemlerinde yer alan verimsiz unsurları kaldırdığı ölçüde etkili bir vergi sistemi kurabilmişlerdir.

Geçiş ekonomilerinin vergi oranlarında genellikle gelir vergisi ve diğer taraftan sosyal güvenlik işveren payı oranı yüksektir. İlgili ekonomilerin gelir vergisi ortalamaları AB ve OECD ortalamalarının altında iken sosyal güvenlik işveren payı AB ve OECD ortalamalarının üstünde yer almaktadır. Vergi tarifeleri açısından ise çoğunlukla düz oranlı tarife benimsemişlerdir. Ülkelerin vergi yapılarındaki genel görünüm, tüketim ve sosyal güvenlik katkı paylarına dayandıkları yönündedir.

Belirtilen vergi oranları, üst dilimde yer alan (marjinal) oranlar olup küresel vergi kurumlarında belirtilen şekliyle kullanılmıştır.



### 3.1. Vergi Oranlarının Yapısı

Ülkeler vergi oranları vasıtasıyla bir vergi yapısı kurmakta ve kamu hizmetlerini belli sınırlar dahilinde bu oranlarla finanse etmektedir. Geçiş ekonomileri için vergi oranları da kurulan yeni mali sistemin temel unsuru olarak gelir dağılımında adaletin sağlanması, sermaye birikiminin olması ve sosyal güvenlik sisteminin kurulmasında katkıda bulunacaktır.

Tablo 1, vergi oranlarının yapısını göstermektedir. Ülkelerin kişi başına düşen GSYH, sermaye birikimi, doğrudan yabancı yatırımlar ve kaynak zengini olmasına göre vergi oranları farklılaşmaktadır.

**Tablo 1: Geçiş Ekonomilerinde Vergi Oranlarının Yapısı (2020)**

Ülkeler	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	Sosyal Güvenlik Payı (Çalışan)	Sosyal Güvenlik Payı (İşveren)
Arnavutluk	23	15	20	10	15
Azerbaycan	25	20	18	3	15
Belarus	13	18	20	1	34
Bosna-Hersek	10	10	17	31	11
Bulgaristan	10	10	20	14	19
Çekya	22	19	21	11	34
Çin	45	25	13	11	29
Ermenistan	23	18	20	0	0
Estonya	20	20	20	4	33,8
Gürcistan	20	15	18	2	2
Hırvatistan	36	18	25	20	17
Karadağ	9	9	21	24	10
Kazakistan	10	20	12	0	4
Kırgızistan	10	10	12	10	17
Kosova	10	10	18	5	5
Letonya	31	20	21	11	24,1
Litvanya	20	15	21	20	1,8
Macaristan	15	9	27	19	21
Makedonya	10	10	18	28	0
Moğolistan	10	10	10	12	15
Moldova	12	12	20	11	23
Özbekistan	12	8	15	7	25
Polonya	17	19	23	14	22
Romanya	10	16	19	35	2
Rusya	13	20	20	0	30
Sırbistan	10	15	20	20	17
Slovakya	25	21	20	13	35
Slovenya	16	19	22	22	16
Tacikistan	13	23	18	1	25
Türkmenistan	10	20	15	0	20
Ukrayna	18	18	20	0	22
AB	37	20	21	15	21
OECD	41	23	19	12	21
Dünya	31	23	15	9	15

**Kaynak:** [home.kpmg/xx/cn/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online.html](http://home.kpmg/xx/cn/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online.html), <https://taxsummaries.pwc.com/>

Tablo 1’de vergi oranları, ülkelerin ilerleme seviyelerine göre farklılık göstermektedir. Genel olarak bakıldığında vergi tabanı yüksek olan Estonya, Letonya, Litvanya, Hırvatistan ve Çin gibi ekonomilerde gelir vergisi oranları yüksek belirlenmiştir. Özellikle doğrudan yabancı yatırım akımları yüksek olan bu ekonomilerin kurumlar vergisi oranlarındaki düşüklük veya istisnaların olması, sosyal güvenlik işveren payı ile ikame edilmektedir. Örneğin Estonya ve Letonya’da kurumlar vergisi alınmamakta ancak sosyal güvenlik işveren payı nispeten yüksek (%34) belirlenmiştir.

Sosyal güvenlik işveren payının yüksek olduğu Belarus, Rusya ve Slovakya gibi ekonomilerin ortak özelliği ise kamu mülkiyetli işletmelerin fazlalığıdır. Ek olarak yine bu ülkelerde sosyal güvenlik işçi primi oranları nispeten düşük belirlenmiştir. Ancak ülkeler işçi primlerindeki bu düşüklüğü, dolaylı vergi oranlarını yüksek belirleyerek ikame etmiştir. Diğer taraftan vergi tabanı dar ve kaynak zengini olan ülkelerin vergi oranlarında nispeten düşüklük görülmektedir. Azerbaycan, Kazakistan ve Kırgızistan gibi kaynak zengini olan bu ekonomilerde tüm vergi oranları AB ve OECD ortalamasının altında yer almaktadır. Geçiş ekonomilerinin vergi oranları ortalamasında ise gelir vergisi (%23), kurumlar vergisi (%18), dolaylı vergi (%18) ve sosyal güvenlik işçi primi (%9) oranları, AB ve OECD ortalamasının altındayken sosyal güvenlik işveren primi (%22) OECD ortalamasının üzerindedir.

### 3.2. Vergi Tarifesinin Yapısı

Vergi tarifesi, değişik vergi oranlarının uygulandığı oranlar dizisini ifade etmektedir. Burada oranlar, matraha göre artmakta veya azalmaktadır. Vergi matrahı arttıkça vergi ödeme gücünün de artması gerektiği günümüzde kabul görmektedir. Bu görüşe göre, matrahın marjinal biriminin mükellefler için önemini değişik olduğu ve matrah yükseldikçe matrahın marjinal biriminin faydasının azalacağı veya matrahın azalması halinde de matrahın son biriminin faydasının artması kabul edilmektedir. Matrah yükseldikçe vergi oranının arttığı tarifelere artan oranlı tarifeler adı verilmektedir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2007, s.208). Düz oranlı tarifede ise alınacak vergi miktarının hesaplanmasında matraha uygulanacak oran daima aynı olmaktadır. Bir diğer ifadeyle düz oranlı vergiler, vergi oranı ile vergi matrahı arasında bir ilişkinin olmadığı vergilerdir (Şen ve Sağbaş, 2017, s.131). Bununla birlikte artan oranlı vergi tarifesinde yer alan en küçük oranın ilgili bulunduğu matrah ile en büyük oranın ilgili bulunduğu matrah arasındaki farka uzunluk farkı; vergi tarifesinin en düşük oranı ile en yüksek oranı arasındaki farka ise yükseklik farkı denilmektedir (Akdoğan, Kırbaş ve Eyüpgiller, 1986, s.190).

Tablo 2, geçiş ekonomilerinin vergi tarifesi hakkında genel bilgileri içermektedir. İlgili ülkelerin ortak özelliği düz oranlı tarifeyi benimsemiş olmaları ve artan oranlı tarife kullanan ülkele- rin, Çin hariç, düşük gelirli lehine yükseklik ve uzunluk farklarını belirlemeleridir.

**Tablo 2: Geçiş Ekonomilerinde Vergi Tarifelerinin Yapısı (2021)**

Ülkeler	Vergi Tarifesi	Yükseklik ve Uzunluk Farkı
Arnavutluk	Artan oranlı	2014-2020 yılları arasında yükseklik farkı sabitken uzunluk farkı artmıştır.
Azerbaycan	Düz Oranlı	
Belarus	Düz oranlı	
Bosna-Hersek	Düz oranlı	
Bulgaristan	Düz oranlı	
Çekya	Düz oranlı	
Çin	Artan oranlı	2015-2020 yılları arasında yükseklik farkı sabitken uzunluk farkı azalmıştır.

Ermenistan	Düz oranlı	2020 yılında düz oranlı tarifeye geçilmiştir. 2020 öncesi yükseklik farkı artarken uzunluk farkı azalmıştır.
Estonya	Düz oranlı	
Gürcistan	Düz oranlı	
Hırvatistan	Artan oranlı	Yükseklik ve uzunluk farkı sabittir.
Karadağ	Düz oranlı	
Kazakistan	Düz oranlı	
Kırgızistan	Düz oranlı	
Kosova	Artan oranlı	Yükseklik ve uzunluk farkı sabittir
Letonya	Artan oranlı	2019 yılında artan oranlı tarifeye geçilmiştir. Yükseklik ve uzunluk farkında herhangi bir değişiklik yoktur.
Litvanya	Artan oranlı	2019 yılında artan oranlı tarifeye geçilmiştir. Yükseklik farkı artarken uzunluk farkı sabit kalmıştır.
Macaristan	Düz oranlı	
Makedonya	Artan oranlı	2019 yılında artan oranlı tarifeye geçilmiştir. Yükseklik ve uzunluk farkında herhangi bir değişiklik yoktur
Moğolistan	Düz oranlı	
Moldova	Düz oranlı	
Özbekistan	Düz oranlı	
Polonya	Artan oranlı	2015-2020 yılları arasında yükseklik farkı sabitken uzunluk farkı sabittir.
Romanya	Düz oranlı	
Rusya	Düz oranlı	
Sırbistan	Düz oranlı	
Slovakya	Artan oranlı	Yükseklik ve uzunluk farkı sabittir.
Slovenya	Artan oranlı	Yükseklik farkı sabitken uzunluk farkı artmıştır.
Tacikistan	Düz oranlı	
Türkmenistan	Düz oranlı	
Ukrayna	Düz oranlı	

**Kaynak:** PKF (2015); Pwc (2018); PKF (2019); PKF (2020); dits.deloitte.com/#TaxGuides; home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online.html

Geçiş ekonomilerinde artan oranlı tarife kullanan ülkeler Arnavutluk, Çin, Ermenistan, Kosova, Letonya ve Slovenya'dır. Bu ülkelerde aynı zamanda vergi yükü de nispeten daha düşük olup yükseklik ve uzunluk farkı açısından düşük gelirli aleyhine vergi tarifesini şekillendiren sadece Çin olmuştur.

Geçiş ekonomilerinin büyük bir çoğunluğu düz oranlı tarife benimsemiştir. Düz oranlı tarifelerin önemine yönelik Keen, Kim ve Varsano (2006) yapılan çalışmada, düz oranlı tarifelerin verginin ikame etkisini azaltarak çalışma, yatırım yapma ve vergi uyumunu teşvik edeceği; vergi kaçırmayı ise azaltacağı ifade edilmiştir.

Geçiş sürecinden sonra vergi reformunu ilk gerçekleştiren ülkeler olan Letonya, Litvanya ve Estonya'da vergi oranları yüksek belirlenirken, 2001'de Rusya ile başlayan ikinci vergi reformu hareketlerinde vergi oranları düşük belirlenmiştir. Gelir vergisi oranları, Arnavutluk, Azerbaycan, Ermenistan, Letonya, Hırvatistan, Slovakya ve Çin'de %20'ler üzerindeyken geriye kalan ülkelerde Hall-Rabushka (1983) modelinde önerilen %19 düzeyinin oldukça altındadır. Buna karşılık kurum gelirleri üzerinden alınan düz oranlı vergi hadleri Rusya, Ukrayna ve Kazakistan ile gelir kaybı tehdidi nedeniyle çekingen davranan Moğolistan, Çekya ve Slovakya ilk reform dalgasındaki ülkelere kıyasla daha yüksektir. Ülkelerin çoğunluğunda gelir üzerinden tek oranlı bir vergi alınmaktadır; ancak, farklı gelir kaynakları üzerinde uygulanan vergi oranları her zaman

aynı değildir. Başka bir ifadeyle, kurumlar vergisi ile gelir vergisi oranları genel olarak birbirinden farklıdır. Düz oranlı gelir vergisi reformu yapan ülkeler içinde yalnızca Estonya, Bosna-Hersek, Moldova, Ukrayna, Moğolistan, Slovakya, Romanya, Kırgızistan, Makedonya, Karadağ, Arnavutluk ve Bulgaristan'da kişisel gelir vergisi ile kurumlar vergisi oranı aynıdır (Tablo 1). Kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinin eşit olduğu tek ülke Moğolistan'dır. İlgili ülkelerde daha önceleri devrede olan kapsamlı gelir vergisinde yaygın olan istisna, muafiyet ve indirimler asgari düzeye indirilerek, gelir vergisi sistemi basit ve geniş tabanlı bir hale getirilmiştir. Vergi sisteminin basit bir hale gelmesinde düz oranlı yapıya geçişin yanı sıra nüfusun büyük bir kısmını kapsayacak büyüklükte bir "kişisel muafiyet" uygulamasının devreye sokulup yürürlükteki vergi indirimlerinin sınırlı bir düzeyde tutulmasının rolü büyüktür. Ancak kişisel muafiyet uygulamaları düz oranlı gelir vergisi uygulamalarını "oransal" olmaktan çıkarıp, azalan oranlı (degressive) bir yapıya dönüştürmektedir (Vural, 2010, s.186).

### 3.3. Vergi Gelirlerinin Yapısı

Geçiş ekonomilerinin vergi gelirlerinin genel yapısına bakıldığında dolaylı vergi gelirlerinin payının oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Geçiş ülkeleri arasında gelişmişlik düzeyi yüksek olan ülkelerde de benzer bir görünüm bulunmaktadır. Diğer taraftan kaynak zengini olan ülkelerde diğer gelirler olarak belirtilen kaynak gelirleri dolaylı vergi gelirlerine yakın veya üzerindedir.

Tablo 3, geçiş ekonomilerinde vergi gelirlerinin yapısını göstermektedir.

**Tablo 3: Vergi gelirlerinin Yapısı (2019)**

Ülkeler	Vergi Geliri (GSYH %)	Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler	Gelir, kar ve sermaye kazançları üzerindeki vergiler	Uluslararası ticaretteki vergiler	Diğer Vergiler	Sosyal Katkılar	Hibeler ve diğer Gelirler
Arnavutluk	17,77	52,29	14,35	4,2	0,74	18,68	9,73
Azerbaycan	13,78	16,86	13,75	2,73	1,03	7,03	58,6
Belarus	16,84	32,04	5,51	11,48	3,83	34,53	12,62
Bosna-Hersek	20,2	43,51	5,67	2,66	1,42	37,64	9,87
Bulgaristan	19,54	44,36	15,63	0,39	0,15	23,21	0
Çekya	14,46	28,71	15,8	1,13	0,15	45,88	9,16
Çin	9,7	51,95	22,91	2,19	0,05	30,18	13,62
Ermenistan	18,09	38,98	25,71	4,18	10,57	10,49	12,18
Estonya	20,15	36,17	20,45	0,09	..	31,4	11,96
Gürcistan	17,43	53,68	23,51	2,91	1	19,68	12,05
Hırvatistan	20,74	45,99	7,9	1,64	0,73	31,37	4,88
Karadağ	..	..	..	..	..	..	..
Kazakistan	12,73	25,89	32	14,12	1,07	3,07	24,95
Kırgızistan	17,27	35,28	10,95	9,67	0	17,87	26,22
Kosova	..	..	..	..	..	..	..
Letonya	21,3	41,16	10,74	0,38	0,46	30,96	16,34
Litvanya	17,94	33,99	20,68	0,79	0,24	33,03	12,43
Macaristan	22,12	36,05	18,43	0,84	1,21	32,82	11
Makedonya	17,29	41,76	17,47	3,67	1,06	29,07	11,59
Moğolistan	16,82	32,48	16,66	6,62	1,89	16,69	25,67
Moldova	16,5	47,47	4,4	4,54	0,13	28,92	14,54
Özbekistan	13,93	33,99	19,72	9,34	0	22,54	14,4

Polonya	16,56	35,62	13,13	0,7	0,72	39,37	...
Romanya	17,13	36	18,53	0,96	0,18	31,88	13,06
Rusya	13,51	23,55	3,86	19,22	0,06	23,63	29,68
Sırbistan	20,05	44,12	9,24	4,5	0,02	34,55	7,57
Slovakya	17,17	30,71	17,03	0,37	0,06	37,04	..
Slovenya	19,23	34,42	12,24	1,04	1,65	39,05	..
Tacikistan	8,86	54,83	2,79	13	1,14	15,85	12,4
Türkmenistan	..	..	..	..	..	..	..
Ukrayna	16,81	32,97	12,87	3,61	0,11	31,92	18,55

**Kaynak:** <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>

Tablo 3, Tablo 1 ve 2 ile değerlendirildiğinde, geçiş ekonomilerinde gelir vergisi oranları yüksek olsa dahi vergi geliri açısından aynı derecede bir pay görülmemektedir. Vergi mevzuatında yer alan gelir ve kurumlar vergisi istisna ve muafiyetleri neticesince yabancı yatırımların teşvikini sağlanması bu duruma bir neden olarak gösterilebilir. Genel olarak ekonomilerde dolaylı vergilerin payının yüksek olduğu görülmektedir. Bu ülkelerden Tacikistan, Arnavutluk ve Çin toplam gelirler içinde %50'den fazla dolaylı vergi payına sahip olan ülkeler olarak öne çıkmaktadır.

Sosyal güvenlik katkı payları oranları yüksek olan Çekya, Slovakya ve Slovenya gibi ülkelerde ise sosyal katkı gelirleri dolaylı vergilerin de üzerinde seyretmektedir. Dış ticaret vergi gelirleri yüksek olan ülkeler ise genel olarak kaynak zengini olan ülkelerdir. Bu ülkelerden özellikle Azerbaycan %58 pay ile öne çıkmaktadır.

Geçiş ekonomilerinin ortalamasına bakıldığında vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı %8-22 arasıdır. Ayıca mali yapının dolaylı vergilere ve sosyal katkı paylarına dayandığı ifade edilebilir.

#### 4. Literatürde Vergi Yapısı

Literatürde vergi sistemi ile iktisadi büyümeyi ilişkilendiren birçok çalışma yer almaktadır. Bu kısımda niceliksel analiz yapan çalışmaların değişkenler itibariyle ortak bulgularına yer verilecektir.

Kaldor'a göre (1980), vergi sisteminin etkinliği, sadece hukuki regülasyonlarla değil aynı zamanda vergi kurumlarının etkin olmasıyla da ilgilidir. Geçiş ekonomilerinde Estonya, Litvanya, Letonya ile Çekya ve Slovakya'nın (Kadife Devrim) bağımsızlıklarını politik kargaşa olmadan gerçekleştirmesi ve AB'yi ideal tip olarak görmesi gibi nedenlerden dolayı, kurumsal yapılarını nispeten daha hızlı kurabilmişlerdir. Diğer taraftan Slovenya, Hırvatistan, Bosna-Hersek, Kosova, Makedonya, Özbekistan ve Tacikistan gibi ülkelerde yaşanan savaşlar ve diğer siyasi nedenler kurumların tesisini geciktirmiş ve kamu kaynakları verimsiz alanlara tahsis edilmiştir.

Vergi idaresinin etkinliğini, vergi sisteminin vazgeçilmez bir unsuru olarak gören çalışmalar, vergi reformlarına toplumsal destek sağlanamaması nedeniyle reformların başarısız sonuçlandığını ve vergi gelirlerindeki düşüklüğü idarenin etkin olmamasından kaynaklandığını ifade etmektedir (Edwards, 1992; Jantscher Silvani ve Vehorn., 1991; Kornai, 1990).

Vergi oranları ile iktisadi büyüme arasında negatif ilişki olduğu ileri süren çalışmalar genellikle vergi oranlarındaki yüksekliğin tasarrufu ve üretimi yavaşlatıp büyüme ile ters yönde hareket ettiği bulgusuna ulaşmışlardır (Barro, 1991; Dackehag ve Hansson, 2012; Easterly ve Rebelo, 1993).

Dolaylı ve doğrudan vergi gelirleri ile sosyal güvenlik katkı paylarının kişi başı GSYH arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu bulgusuna ulaşan çalışmalar özellikle kişi başına düşen gelir ve yoksulluk sorunuyla vergi yapısını ilişkilendirmiştir (Chelliah, 1971; Tosun ve Abizadeh, 2005).

Yolsuzluk ile büyüme arasındaki ilişki, diğer çalışmalara benzer şekilde, literatürde sıklıkla vurgulanmıştır. Çalışmaların bulgularına göre yolsuzluğun iktisadi büyüme üzerinde doğrudan ve kısa/uzun vade fark etmeksizin negatif etkilediğini ifade etmektedirler. Ek olarak niceliksel analizlerin bulgularına göre ülkelerin GSYH'si ve kişi başına düşen GSYH'si yükseldikçe yolsuzluğun azaldığını vurgulamışlardır. Bu açıdan yolsuzluğun büyümeye olan etkisi değil GSYH'nin yolsuzluğa etkisinin araştırılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Dolayısıyla vergi yapılarının tesisinde yolsuzluğun değil yoksulluğun önemli bir engel olduğu ifade edilmiştir (Lui, 1996; Paldam, 2001; Piplica ve Covo, 2011; Treisman, 2000).

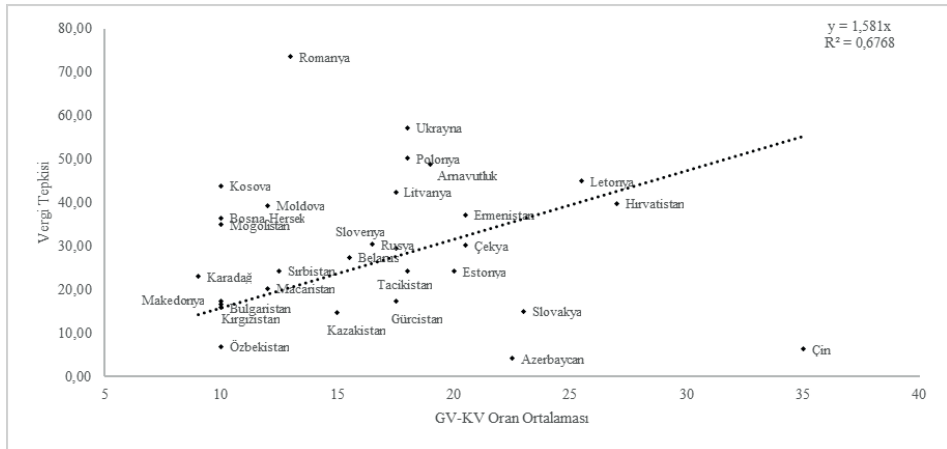
Yukarıda ifade edilen ve aynı zamanda yolsuzluğa etki eden faktörleri de oluşturan bu çalışmalar, kişi başına düşen gelirin artması ve ekonomik özgürlükler gibi değişkenlerin yolsuzluğu azaltacağını savunmaktadır. Bununla birlikte Saha, Gounder ve Su (2009)'ya göre ekonomik özgürlüklerin artması yolsuzluğu doğrudan azaltmamakta; bunun diğer kurumlarla desteklenmesi gerektiğini vurgulamışlardır.

### 5. Geçiş Ekonomilerinde Vergi Yapısının Değerlendirilmesi

Bu kısımda, 31 ülkenin vergi yapısını değerlendirmeye imkân tanıyan vergi tepkisi, ekonomik özgürlük endeksi ve yolsuzluk algısı endeksi gibi göstergeler arasındaki ilişkiler incelenecektir. Bu kapsamda ilk olarak gelir vergileri oranları ile vergi tepkisi karşılaştırılmıştır. Bunun nedeni vergi oranlarının mükellefler üzerinde neden olduğu tepkinin görülmesinin amaçlanmasıdır. Ardından ekonomik özgürlük endeksi ile vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı karşılaştırılacaktır. Böyle bir kıyaslanmanın yapılma nedeni, geçiş ülkelerinin serbest piyasa sistemini tercih etmelerinin ardından iktisadi ilerlemelerini görebilmek ve bu ilerlemeyi başarmış ekonomilerin vergi yükünü artırarak mali amacın negatif etkilenmesine neden olduğunu değerlendirebilmektedir. Son olarak niceliksel çalışmalarda sıklıkla incelenen kişi başına düşen GSYH ile yolsuzluk arasındaki ilişki ele alınacaktır. Böylece kişi başına düşen GSYH arttıkça yolsuzluğun azalacağına yönelik literatür ile geçiş ekonomilerindeki ilişkinin uyumu değerlendirilecektir.

Şekil 1'de geçiş ekonomilerinde gelir ve kurumlar vergisi ortalamasının vergi tepkisiyle karşılaştırılması yer almaktadır.

Şekil 1: Geçiş Ekonomilerinde Vergi Oranı ve Tepkisi

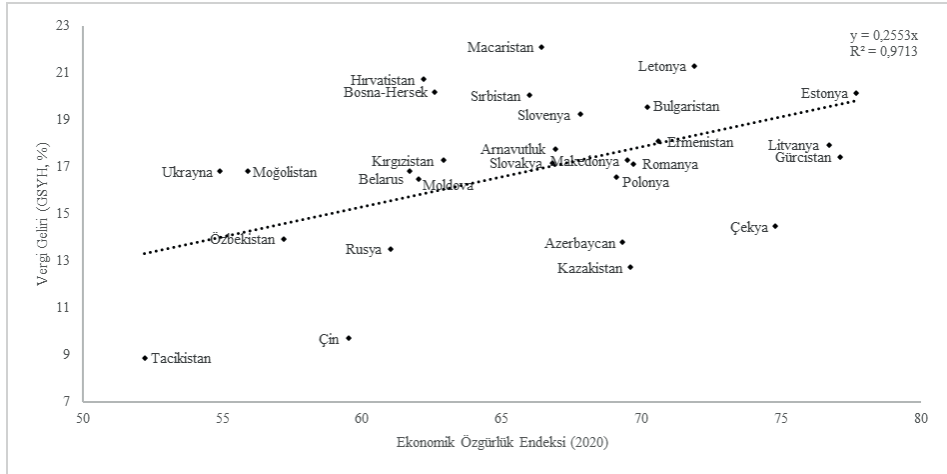


Kaynak: [www.enterprisesurveys.org/en/graphing-tool](http://www.enterprisesurveys.org/en/graphing-tool).

Şekil 1'de  $R^2$  değeri (0,6768) oldukça yüksek olmakla birlikte, vergi oranları ile vergi tepkisi arasında doğrudan bir ilişki olmadığı söylenebilir. Vergi tepkileri, sadece vergi oranları açısından değil, bir bütün olarak vergi sistemi kapsamında değerlendirildiğinde bu sonuç oldukça normaldir. Şekildeki vergi tepkisi, özel sektör temsilcilerinin devletin vergi mevzuatında yaptığı düzenlemeleri anlamada geçirdiği süre, vergi oranlarını ve vergi idaresini ticari faaliyetlerindeki en önemli engel olarak görmesi ve yoğun bürokratik işlemlerin varlığını esas almaktadır. Dolayısıyla bu ekonomilerde vergi oranları düşük olsa bile toplumun vergi tepkisi yüksek olabilmektedir. Azerbaycan ve Çin'de ise vergi ortalamaları yüksek olsa bile vergi tepkisinin düşük çıkması sosyal güvenlik çalışan katkı paylarındaki düşüklükle açıklanabilir.

Şekil 2, vergi tepkilerini de etkileyen ekonomik özgürlük endeksi ve vergi geliri/GSYH arasındaki ilişkiyi göstermektedir.

**Şekil 2: Ekonomik Özgürlük ve Vergi Gelirleri**

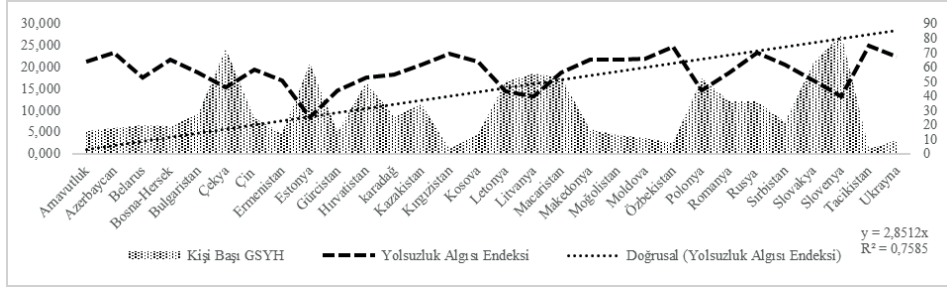


Kaynak: [www.heritage.org/index/ranking](http://www.heritage.org/index/ranking).

Ekonomik özgürlük endeksi, mülkiyet hakları, kamu bütünlüğü, vergi yükü, kamu harcaması, mali sağlık, çalışma özgürlüğü, işgücü özgürlüğü, parasal özgürlük, ticaret özgürlüğü, yatırım özgürlüğü, finansal özgürlük ölçütlerinin toplamından oluşmaktadır. Bu kapsamda bürokratik sürecin neden olduğu işlem maliyetinin yüksekliği, mülkiyet haklarının zayıflığı, regülasyonların etkisizliği ve serbest piyasanın temel niteliklerinden yoksun olunması gibi nedenler ülkelerin ekonomik özgürlüklerini negatif etkilemektedir. Şekil 2'de ekonomik özgürlük endeksi düşük olan ekonomiler aynı zamanda vergi oranları düşük olsa dahi vergi tepkisi yüksek olan ekonomiler olduğu görülmektedir. Bu açıdan Şekil 1 ve 2 birlikte değerlendirildiğinde genel vergi yükü (vergi gelirleri/GSYH) yüksek olan Gürcistan, Estonya, Litvanya ve Letonya gibi ülkelerde vergi tepkisi nispeten daha az ve ekonomik özgürlük endeksi nispeten daha fazla olduğu görülmektedir. Baltık ülkelerindeki bu pozitif görünümün yanında yer alan Gürcistan'ın özellikle AB'ye üye olma hedefi neticesinde bölge ülkelerinden farklılaşmaktadır. Ek olarak değişkenler arasındaki ilişkinin gücünün gösteren  $R^2$  değeri 0,9713'tür. Bir diğer ifadeyle ekonomik özgürlük endeksi, vergi gelirlerini %97 oranında etkilemektedir.

Ekonomik özgürlük endeksi düşük ve vergi tepkisi yüksek olan Ukrayna, Rusya, Özbekistan, Arnavutluk, Azerbaycan, Bosna-Hersek, Kırgızistan, Kosova ve Belarus gibi ülkelerde aynı zamanda yolsuzluk yüksek ve kişi başına düşen GSYH düşüktür. Bu husus Şekil 3'te belirtilmiştir.

Şekil 3: Yolsuzluk ve Kişi Başı GSYH (2020)



Kaynak: data.worldbank, www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl.

Şekil 3, kişi başına düşen GSYH (2010 baz yılı) ile yolsuzluk algısı endeksinin göstermektedir. Şekil 3'ün sol sütununda kişi başına düşen GSYH, sağ sütunda ise yolsuzluk algısı endeksi bulunmaktadır. Şekilde görüldüğü üzere söz konusu iki değişken arasında ters orantılı bir ilişki bulunmaktadır; kişi başına düşen GSYH arttıkça yolsuzluk nispeten azalmaktadır. Ek olarak yolsuzluk endeksi, kişi başına düşen GSYH'yi %76 oranında etkilemektedir.

Şekil 1, 2 ve 3 birlikte değerlendirildiğinde ekonomik özgürlük endeksi düşük olan ülkelerde yolsuzluk da yüksek seyretmektedir. Benzer şekilde yolsuzluğun yüksek olduğu ekonomilerde kişi başına düşen GSYH düşüktür. Vergi yükünün yüksek, gelir dağılımında adaletin düşük ve vergi idarelerinin kurumsal zayıflığı gibi nedenlerden dolayı geçiş ekonomilerinde rüşvet, verginin ikamesi olarak görüldüğü söylenebilir. Yolsuzluğun önemli nedenlerinden olan rant kollama, tarife kollama, teşvik kollama ve içerden öğrenenlerin ticareti bu ülkelerde yaygındır. Bunun nedeni Cariolle (2018) ve Kaufmann ve Siegelbaum (1997) çalışmalarına göre, geçiş süreci öncesinde merkezi planlamada yer alan bürokratların, yeni sistemde parlamentoda siyasi olarak yer alması ve böylece özelleştirmelerden, vergi muafiyeti ve istisnalarından ayrıcalıklı olarak yararlanmalarındır.

## 6. Niceliksel Analiz

Bu kısımda değişkenler arasındaki yıllık ilişki statik analizle, dönemsel ilişki ise dinamik analizle incelenecektir. Bunun nedeni, statik modellerde cari yıl etkileri değerlendirilirken dinamik panel veri modellerinde değişkenlere ait gecikmeli değerlerin ele alınması ve geçmiş yılların etkisinin de analize dahil edilmesidir (Tatoğlu, 2020, s.115).

### 6.1. Veri Seti ve Yöntem

Çalışmada 24 geçiş ekonomisinin 2010-2019 döneminde vergi sisteminin kurumsallaşmasının önemli bir gösterge olan yolsuzluk endeksinde etki eden faktörler analiz edilecektir.

Niceliksel analizde kullanılan değişkenler ve açıklaması Tablo 4'te gösterilmektedir.



**Tablo 4: Değişkenler ve Açıklamaları**

Değişken	Açıklama	Tanım	Kaynak
lnYLSZ	Logaritması alınmış yolsuzluk algısı endeksi	Uzmanlara ve iş insanlarına göre algılanan kamu kesimi yolsuzluk endeksini ifade etmektedir. Endeks sıfıra yaklaştıkça yolsuzluk artışı göstermektedir	transparency.org
lnVG	Logaritması alınmış toplam vergi geliri	Toplam vergi gelirinin GSYH'ye oranlanmasıyla elde edilmiştir. Vergi gelirine para cezaları ve sosyal güvenlik primi dahil değildir.	data.worldbank.org
lnKBGSYH	Logaritması alınmış kişi başına düşen GSYH	2010 yılı baz alınmış kişi başına düşen GSYH'yi ifade etmektedir.	data.worldbank.org
lnTCA	Logaritması alınmış ticari açıklık	İhracat ve ithalat toplamının GSYH'ye bölünmesiyle elde edilmektedir.	data.worldbank.org
lnEKÖ	Logaritması alınmış ekonomik özgürlük endeksi	Endeks, mülkiyet hakları, vergi yükü, çalışma özgürlüğü, ticaret özgürlüğü gibi 12 unsurdan oluşmaktadır. Endeks sıfıra yaklaştıkça ekonomik özgürlük azalmaktadır.	heritage.org
lnKVO	Logaritması alınmış kurumlar vergisi oranı	Kurum kazançları üzerinden hesaplanan matraha uygulanan vergi oranını ifade etmektedir.	taxfoundation.org
lnGVO	Logaritması alınmış gelir vergisi oranı	Gerçek kişi kazançları üzerinden hesaplanan matraha uygulanan vergi oranını ifade etmektedir.	home.kpmg
lnTÜV	Logaritması alınmış tüketim vergisi oranı	Mal ve hizmetlere uygulanan oranı ifade etmektedir.	home.kpmg, taxsummaries.pwc.com/archives

Çalışmada analiz edilecek model literatürde de yaygın olarak kullanılan yolsuzluk ve vergi yükünden türetilmiştir (Hwang, 2002).

$$\ln YLSZ_{it} = a_0 + a_1 \ln VG_{it} + a_2 \ln KBGSYH_{it} + a_3 \ln TCA_{it} + a_4 \ln EKÖ_{it} + a_5 \ln KVO_{it} + a_6 \ln GVO_{it} + a_7 \ln TÜV_{it} + u_{it} \quad (1)$$

t: 2010 ....2019 i: 24 Geçiş Ekonomisi

Model (1)'de yer alan değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler izleyen kısımda belirtilmiştir.

## 6.2. Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikleri

Tablo 5, değişkenlerin tanımlayıcı istatistiklerini göstermektedir. Buna göre yolsuzluk 0,32 ile 0,87 arasında değişmekte ve 0,124 standart sapmaya sahip olduğu görülmektedir. Vergi gelirleri ise ortalama 1,227 ortalamaya sahiptir. Geçiş ekonomilerine ait değişkenlerin tümünde gözlem sayısı 240 olup dengeli panel veri analizine uygundur.

**Tablo 5: Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikleri**

Değişken	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
lnYLSZ	240	0,612	0,124	0,32	0,87
lnVG	240	1,227	0,097	0,96	1,37
lnKBGSYH	240	3,92	0,283	3,39	4,44
lnTCA	240	2,003	0,160	1,55	2,28
lnEKÖ	240	1,802	0,537	1,62	1,9
lnKVO	240	1,209	0,236	0	1,4
lnGVO	240	1,271	0,216	1	1,7
lnTÜV	240	1,281	0,087	1	1,43

Değişkenlere ait korelasyon matrisi ise Tablo 6'da gösterilmiştir.

**Tablo 6: Değişkenlerin Korelasyon Matrisi**

Değişken	lnYLSZ	lnVG	lnKBGSYH	lnTCA	lnEKÖ	lnKVO	lnGVO	lnTÜV
lnYLSZ	1,000							
lnVG	0,397	1,000						
lnKBGSYH	0,653	0,058	1,000					
lnTCA	0,570	0,555	0,407	1,000				
lnEKÖ	0,583	0,305	0,384	0,320	1,000			
lnKVO	0,082	-0,162	0,241	-0,065	-0,037	1,000		
lnGVO	0,355	0,041	0,306	-0,070	0,021	0,234	1,000	
lnTÜV	0,400	0,442	0,384	0,328	0,180	-0,135	0,418	1,000

Tablo 6'ya göre yolsuzluk ile vergi gelirleri arasında pozitif bir korelasyon varken vergi gelirleri ile kurumlar vergisi oranı arasında negatif bir ilişki vardır. Kurumlar vergisi oranlarının ülkelere yabancı sermaye çekmek amacıyla düşük oranda tutulması ve ülkenin iktisadi kalkınma açısından sorunlarını çözmek amacıyla mali araç olarak kullanılması bu bulguyu açıklayabilir. Ek olarak ticari açıklık ile ekonomik özgürlük arasında pozitif ilişki bulunmaktadır. Değişkenler arasında en güçlü korelasyon ilişkisi 0,653 ile yolsuzluk ve kişi başına düşen GSYH arasındadır.

### 6.3. Statik Panel Veri Analizi

Tablo 7'de ilk olarak statik analizde birim ve zaman etkilerinin varlığına yönelik testler gösterilmiştir. Bu testlerden F testi, klasik modelin geçerliliğini test etmek için kullanılmaktadır. LR (Olabilirlik Oranı) testi ise klasik modelin tesadüfi etkiler (TE) modeline karşı test etmek için tercih edilmektedir. Benzer şekilde Breusch-Pagan (1980) tarafından geliştirilen LM (Lagrange Çarpanı) testi de klasik modeli tesadüfi etkilere karşı sınanan bir testtir. Ancak LM testi modelde otokorelasyon varsa güvenilir sonuçlar vermemektedir (Tatoğlu, 2016, s.168-179). Mevcut çalışmada yer alan modelde otokorelasyonun olduğu tespit edilmesi nedeniyle tabloda, otokorelasyonun varlığında güvenilir sonuçlar veren ALM (Genişletilmiş Lagrange) testine yer verilmiştir. Söz konusu testlerin sonucunda, %5 anlam düzeyinde, klasik modelin geçersiz; tesadüfi etkiler modelinin ise geçerli olduğuna karar verilmiştir.

**Tablo 7: Tahmin Yönteminin Belirlenmesi**

	F testi	LR testi	LM Testi	ALM Testi	Sonuç
Birim Etki	Prob > F = 0,000	Prob>=chibar2 = 0,000	Prob>=chibar2 = 0,000	Pr>=chibar2 = 0,000	Birim Etki var
Zaman Etki	Prob > F = 0,000	Prob >= chibar2 = 0,000	-	-	Zaman Etki var
<b>Hausman Testi</b>					
Prob>chi2	0,0017			Sabit etkiler tahmincisi geçerli.	

Klasik modelin tesadüfi etkilere karşı sınanması ve geçersiz olduğunun tespitinin ardından, tesadüfi etkiler modelinin sabit etkiler (SE) tahmincisine karşı sınanması Hausman testi ile yapılmıştır. Hausman testi sonucuna (%0017) göre %5 düzeyinde tesadüfi etkiler tahmincisinin tutarsız olduğuna ve sabit etkiler tahmincisinin geçerli olduğuna karar verilmiştir.

Sabit etkiler tahmincisine karar verilmesinin ardından, modelin değişen varyans varsayımı için Değiştirilmiş Wald testi, otokorelasyon varsayımı için Bhargava, Franzini ve Narendranathan'ın AR(1) modelini kullanarak önerdiği Durbin-Watson testi ve birimler arası korelasyon varsayımı için ise Pesaran CD testi sonuçları Tablo 8'de gösterilmiştir.

**Tablo 8: Değişen Varyans ve Otokorelasyon ve Birimler Arası Korelasyon Testleri**

SE Sınamaları	Olasılık Değeri	Sonuç
Değiştirilmiş Wald Testi	Prob>chi2=0,000	Değişen varyans var
D-W ve Ba-Wu Testleri	D-W = 0,772 Ba-Wu LBI = 1,038	Otokorelasyon var
Pesaran CD testi	Pr = 0,000	Birimler arası korelasyon var

Sabit etkiler modelinde değişen Varyans, otokorelasyon ve birimler arası korelasyonun varlığında tutarlı tahminler verebilen Driscoll-Kraay tahmincisinin sonuçları Tablo 9'da gösterilmiştir.

**Tablo 9: Driscoll/Kraay Sabit Etkiler Regresyonu Sonuçları**

lnYLSZ	Katsayı	D/K. Standart hata	P>  t
lnVG	-0,410	0,241	0,103
lnKBGSYH	0,371	0,157	0,027
lnTCA	0,134	0,060	0,038
lnEKÖ	0,394	0,167	0,028
lnKVO	0,002	0,013	0,836
lnGVO	0,122	0,026	0,000
lnTÜV	0,098	0,126	0,445
Prob > F	0,000		
R <sup>2</sup>	0,290		
Maksimum gecikme	2		
Gözlem sayısı	240		
Ülke sayısı	24		

SE modelinin sonucuna göre geçiş ekonomilerinde kişi başına düşen gelirden bir birimlik artış yolsuzluğu %0,0371, dışa açıklık %0,0134, ekonomik özgürlük %0,0394 ve gelir vergisi oranı %0,0122 pozitif etkilemektedir. Bir diğer ifadeyle geçiş ekonomilerinde 2010-2019 döneminde

yolsuzluğu azaltan değişkenler kişi başına düşen gelir (0,371), dışa açıklık, ekonomik özgürlük ve gelir vergisi oranı olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Modelde yer alan diğer değişkenler istatistiksel olarak anlamsız bulunması nedeniyle değerlendirme dışında tutulmuştur. Bulgular, Goldsmith (1999), Paldam (2002), Saha ve ark. (2009) çalışmalarının sonuçlarıyla paraleldir.

Geçiş ekonomilerinde yolsuzluğu azaltan en önemli değişken ekonomik özgürlüktür. Bu sonuç, mülkiyet ve sözleşme özgürlüğündeki artışla birlikte kamu kesiminin ekonomideki payındaki azalışın yolsuzluğu pozitif etkilediği şeklinde yorumlanabilir. Ek olarak, Şekil 3'te belirtilen yolsuzluk ile kişi başına düşen GSYH ilişkisinin, aynı zamanda niceliksel tutarlılığının da olduğu Tablo 9'daki bulgular arasındadır.

#### 6.4. Dinamik Panel Veri Analiz

Model (1)'i dönemsel etki çerçevesinde incelemek amacıyla yapılan Arellano ve Bover / Blundell ve Bond Sistem Genelleştirilmiş Momentler Tahmincisi sonuçları Tablo 10'da gösterilmiştir. Modelde otokorelasyonun varlığı AR (1) ve AR (2) istatistikleriyle kontrol edilmiş ve ikinci meriteden otokorelasyon olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Tahminde Sargan testi kullanılarak araç değişkenlerinin geçerliliği test edilmiş ve uygun olduğu sonucuna varılmıştır. Tabloda, 24 ülkenin model gereği gecikme farklarının alınması nedeniyle gözlem sayısı 216'ya düşmüştür.

**Tablo 10: Sistem Genelleştirilmiş Momentler Tahmincisi Sonuçları**

Değişkenler	Katsayı	Standart hata	P> z
lnVG	0,064	0,033	0,051*
lnKBGSYH	0,056	0,017	0,002
lnTCA	0,073	0,023	0,002
lnEKÖ	-0,073	0,302	0,014
lnKVO	-0,015	0,013	0,233
lnGVO	0,063	0,016	0,000
lnTÜV	-0,108	0,040	0,007
Gözlem	216		
Ülke	24		
Araç Değişken	16		
AR(1)	z-değeri: -4,74	0.000	
AR(2)	z-değeri: 0,79	0.428	
Sargan Testi	chi2: 6,53	(0,480)	

\*%10 düzeyinde anlamlıdır.

Analizin bulgularına göre yolsuzluğu negatif etkileyen iki değişken bulunmaktadır. Bunlardan ekonomik özgürlük yolsuzluğu %0,073 ve tüketim vergileri %0,108 negatif etkilemektedir. Diğer taraftan vergi gelirleri (0,064), kişi başına düşen gelir (0,056), ticari açıklık (0,073) ve gelir vergisi oranı (0,063) yolsuzluğu pozitif etkilemektedir. Bu sonuçlar, ekonomik özgürlük dışında, statik analizle benzer sonuçlar vermiştir.

Bulgulardan ekonomik özgürlüğün yolsuzluğu negatif etkilemesi Shabbir ve Anwar (2007) bulgularıyla benzerdir. Tablo 10'daki diğer bulgular ise Pieroni ve d'Agostino (2013), Paldam (2002), Swaleheen ve Stansel (2007) çalışmalarıyla paralellik göstermektedir.

Sonuç olarak geçiş ekonomileri tüketim vergileri gibi dolaylı vergiler yerine gelir vergisi gibi doğrudan vergilere yönelik bir vergi sistemi tesis ettiğinde, yolsuzluk oranlarında azalma görülmektedir. Ek olarak ekonomilerin geçiş sürecinde olması, piyasa kurumlarının ve bu çerçevede ekonomik özgürlüklerin yolsuzluğu azaltıcı etkisinin uzun dönemde beklendiği ifade edilebilir.

## 7. Sonuç ve Politika Önerileri

Geçiş ekonomileri merkezden planlanan bir yapıya sahipken serbest piyasa ekonomisine geçmeyi tercih etmişlerdir. Tarihsel vergi sistemlerinden yoksun olan bu ekonomiler ilk olarak kendilerine uygun ve genellikle gelişmiş/sanayileşmiş ülkelerin vergi sistemlerini alarak geçiş sürecini finanse etmeyi hedeflemişlerdir. Vergi idaresi, mükellefiyeti ve sistemi bulunmayan bu ekonomiler iktisadi sistemlerine uygun olan ancak idari, kültürel ve toplumsal yapısına nispeten uygun olmayan bir tercihte bulunmuşlardır. Başlangıç döneminde toplumsal birliğin olmaması, piyasa sistemi tecrübesinin olmaması ve mali sistemi tesis edebilecek beşerî sermayenin yetişmesi gibi nedenler, ülkelerin vergi yapısını da doğrudan etkilemiştir. Vergi yapısının belirlenmesinde yetişmiş işgücü, vergi kültürü ve ahlakı gibi unsurların zorunlu oluşu niceliksel çalışmalar tarafından da ortaya koyulmuştur. Çalışmada vergi tepkisi, ekonomik özgürlük ve yolsuzluk algısı endeksi gibi göstergelerle niceliksel değerlendirmelerin yapılmasının nedeni de teoride ve uygulamada belirtilen söz konusu tespitlerin ortaya konulması gereğidir.

Statik modelin sonucuna göre geçiş ekonomilerinde kişi başına düşen gelirden bir birimlik artış yolsuzluğu %0,0371, dışa açıklık %0,0134, ekonomik özgürlük %0,0394 ve gelir vergisi oranı %0,0122 pozitif etkilemektedir. Dinamik analizin bulgularına göre yolsuzluğu negatif etkileyen iki değişken bulunmaktadır. Bunlardan ekonomik özgürlük yolsuzluğu %0,073 ve tüketim vergileri %0,108 negatif etkilemektedir. Diğer taraftan vergi gelirleri (0,064), kişi başına düşen gelir (0,056), ticari açıklık (0,073) ve gelir vergisi oranı (0,063) yolsuzluğu pozitif etkilemektedir.

Ülkelerin vergi yapıları sadece vergi oranları, tarifeleri ve gelirleri açıklanması dar bir değerlendirmeye imkân tanımaktadır. Geçiş sürecinde vergi yapıları ile iktisadi sistemleri arasında uyum sağlayan ekonomiler genellikle komşu devletleri geliştiren ekonomiler olmuştur. Bu ekonomilerden Estonya, Letonya ve Litvanya'nın AB'ye coğrafi ve kültürel yakınlığı ile Çin'in liman ticaretinde ve teknolojiye gelişmiş komşularının olması buna örnek gösterilebilir. Diğer taraftan Balkan ülkeleri bağımsızlıklarının ardından savaş ve ambargo koşullarında olması, Doğu Avrupa ülkelerinin bir kısmında otoriter rejimlerin devam etmesi, Orta Asya ve Kafkasya devletlerinin ise Rusya pazarına entegre olmaya çalışarak eski piyasa ilişkilerinin devam ettirme isteği gibi nedenler, ülkelerin vergi yapılarına doğrudan yansımıştır. Özellikle bireyin inşasından başlayan sorunlar, devamında mükellefiyetlerin şekli ve maddi ödevlerinde, vergi kültürü ve ahlakında kendini göstermektedir. Bunun yanında kaynak zengini ülkelerin rasyonel bir vergi sistemi kurulmasındaki isteksiz olması da vergi yapısı konusunu arka plana itmektedir.

Geçiş ekonomilerinde kurumsal bir vergi sisteminin gelişmesi için şu politika önerilerinde bulunabilir: (i) Vergi oranlarının, tarifelerinin ve mevzuatlarının belirlenmesinde politika transferi yerine iktisadi, kültürel ve idari yapılarına uygun bir vergi sistemi tesis etmelidirler. (ii) Kaynak zengini ülkelerin gelecek nesillerin vergi yükünü azaltmayı sağlayacak bir fona (Norveç Ulusal Varlık Fonu gibi) ihtiyacı vardır. Azerbaycan, Rusya, Kazakistan ve (özellikle) Türkmenistan gibi ekonomilerde vergi yükü ve yolsuzluk fazlayken ekonomik özgürlüğün nispeten düşük olmasını engelleyecek politikalarından biri böyle bir fonun eksikliğidir. (iii) Vergi yapıları negatif görünümde olan ekonomiler genellikle herhangi bir mali kurala (fiscal rule) sahip değildir. IMF tarafından yayınlanan mali kural veri setinde (fiscal rule dataset) yer alan, 1985-2015 döneminde bütçe dengesi, harcama ve gelir kuralına sahip olan ekonomiler listesine göre, 2021 yılı itibarıyla ulusal veya uluslararası mali kurala sahip olmayan 13 geçiş ekonomisi bulunmaktadır. Azerbaycan, Arnavutluk, Bosna-Hersek, Çin Halk Cumhuriyeti, Makedonya, Belarus, Moldova, Ukrayna, Kazakistan, Kırgızistan, Tacikistan, Türkmenistan ve Özbekistan'dan oluşan bu ekonomilerin genel özelliği, demokrasinin ve serbest piyasaya yönelik bir iktisadi sistemlerinin ol-

mamasıdır. Yaygın yolsuzluk bulunan bu ekonomiler, mali kuralları kabul ederek, çarpık mali teşvikleri verimli alanlara yönlendirebilir ve borç sürdürülebilirliğini sağlamak için popülist harcamalarını azaltabilir.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarımı - M.A.G., M.Y.; Veri Toplama – M.A.G.; Veri Analizi /Yorumlama – M.A.G., M.Y.; Yazı Taslağı – M.A.G., M.Y.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi – M.A.G., M.Y.; Son Onay ve Sorumluluk - M.A.G.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Author Contributions:** Conception/Design of study - M.A.G., M.Y.; Data Acquisition – M.A.G.; Data Analysis/Interpretation - M.A.G., M.Y.; Drafting Manuscript - M.A.G., M.Y.; Critical Revision of Manuscript M.A.G., M.Y.; Final Approval and Accountability - M.A.G.

**Conflict of Interest:** The authors have no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The authors declared that this study has received no financial support.

---

## Kaynakça/References

- Akdöğän, A., Kırbas, S. ve Eypüggiler, S. (1986). *Açıklamalı maliye ve vergi sözlüğü*. Ankara: Birlik Yayıncılık.
- Alt, J. E. (1983). The evolution of tax structures. *Public Choice*, 41(1), 181-222. <https://doi.org/10.1007/BF00124058>
- Barro, R. J. (1991). Economic growth in a cross section of countries. *The Quarterly Journal of Economics*, 106(2), 407-443. <https://doi.org/10.3386/w3120>
- Brochier, H. & Tabatoni, P. (1971). *Mali iktisat*. İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1712. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Cariolle, J. (2018). Insights from a multi-level analysis of corruption determinants in developing and transition countries. *SSRN 3135314*, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3135314>.
- Chelliah, R. (1971). Trends in taxation in developing countries. *IMF Economic Review*, (18), 254–331. Erişim adresi: <https://www.jstor.org/stable/3866592>
- Dackehag, M. & Hansson, A. (2012). Taxation of income and economic growth: an empirical analysis of 25 rich OECD countries. *Journal of Economic Development*, 21(1), 93-118. Erişim adresi: <https://project.nek.lu.se/>
- Due, J. F. (1967). *Maliye: bir iktisadi analiz*. (S. Görgün ve İ. Önder, Çev.). İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Easterly, W. & Rebelo, S. (1994). *Fiscal policy and economic growth: an empirical investigation* (No. 885). CEPR Discussion Papers. Erişim adresi: <https://cepr.org/>
- Edwards, S. (1992). *Stabilization and liberalization policies in Central and Eastern Europe: lessons from Latin America*. New Jersey: Basil Blackwell Publishers.
- Goldsmith, A. A. (1999). Slapping the grasping hand: correlates of political corruption in emerging markets. *American Journal of Economics and Sociology*, 58(4), 865-883. <https://doi.org/10.1111/j.1536-7150.1999.tb03398.x>
- Gordon, R. & Li, W. (2009). Tax Structures in developing countries: many puzzles and a possible explanation. *Journal of Public Economics*, 93(7-8), 855-866. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2009.04.001>
- Gürsoy, B. (1975). *Kamu maliyesi*. Ankara: Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Hwang, J. (2002). A note on the relationship between corruption and government revenue. *Journal of Economic Development*, 27(2), 161-176. Erişim adresi: <http://www.jed.or.kr/full-text/27-2/hwang.PDF>
- Jantscher, M. C., Silvani, C. & Vehorn, C. L. (1991). A strategy to improve tax administration in Eastern European countries. In *Proceedings of the Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of the National Tax Association-Tax Institute of America*, (84), 171-177. Erişim adresi: <https://www.jstor.org/subject/business>
- Kaldor, N. (1980). The role of taxation in economic development. *Essays on Economic Policy I*, London: Duckworth.

- Kaufmann, D. & Siegelbaum, P. (1997). Privatization and corruption in transition economies. *Journal of International Affairs*, 50(2), 419-458. Erişim adresi: <https://www.jstor.org/stable/24357625>
- Keen, M., Kim, Y. ve Varsano, R. (2006). *The 'flat tax(es)'. principles and evidence*. Washington: IMF Working Paper WP/06/218. Erişim adresi: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06218.pdf>
- Kornai, J. (1990). The affinity between ownership forms and coordination mechanisms: the common experience of reform in socialist countries. *Journal of Economic Perspectives*, 4(3), 131-147. Erişim adresi: <https://www.jstor.org/stable/1942933>
- Lui, F. T. (1996). Three aspects of corruption. *Contemporary Economic Policy*, 14(3), 26-29.
- Mutluer, M. K., Öner, E. ve Kesik, A. (2013). *Teoride ve uygulamada kamu maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Neumark, F. (1948). *Maliyeye dair tetkikler*. (M. O. Dikmen, Çev.). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Neşriyatı No:9.
- Paldam, M. (2001). Corruption and religion adding to the economic model. *Kyklos*, 54(2-3), 383-413. <https://doi.org/10.1111/1467-6435.00160>
- Paldam, M. (2002). The cross-country pattern of corruption: economics, culture and see saw dynamic. *European Journal of Political Economy*, 18(2), 215-240. [https://doi.org/10.1016/S0176-2680\(02\)00078-2](https://doi.org/10.1016/S0176-2680(02)00078-2)
- Pınar, A. (2010). *Maliye politikası. teori ve uygulama* (3.bs). Ankara: Natürel Yayıncılık.
- Pieroni, L. & d'Augustino, G. (2013). *Corruption and the effects of economic freedom*. *European Journal of Political Economy*, 29(C), 54-72. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2012.08.002>
- Piplica, D. & Čovo, P. (2011). Corruption and economic growth in Croatia, *Oeconomica*, 1(2), 85-99. Erişim adresi: <https://hrcak.srce.hr/75181>
- PKF (2015). *Worldwide tax guide 2015*. PKF. <https://www.pkf.com/publications/taxguides/pkf-international-worldwide-tax-guide-2015/> (erişim tarihi: 6.02.2021).
- PKF (2018). *Worldwide Tax Guide 2018*. PKF. <https://www.pkf.com/publications/taxguides/pkf-international-worldwide-tax-guide-2018/> (erişim tarihi: 6.02.2021).
- PKF (2019). *Worldwide tax guide 2019-20*. <https://www.pkf.com/publications/taxguides/pkf-international-worldwide-tax-guide-2019-20/> (erişim tarihi: 6.02.2021).
- PKF (2020). *Worldwide Tax Guide 2020*. PKF. <https://www.pkf.com/publications/taxguides/pkf-international-worldwide-tax-guide-2020/> (erişim tarihi: 6.02.2021).
- PWC (2018). *Worldwide tax summaries: corporate taxes, 2018/19*, London: Pwc.
- Saha, S., Gounder, R. & Su, J.J. (2009). The interaction effect of economic freedom and democracy on corruption: a panel cross-country analysis. *Economics Letters*, 105(2), 173-176. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2009.07.010>
- Schmölders, G. (1976). *Genel vergi teorisi*. (S. Turhan, Çev.). İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Shabbir, G. & Chaudhry, M. A. (2007). Determinants of corruption in developing countries. *The Pakistan Development Review*, 46(4), 751-764. Erişim adresi: <http://hdl.handle.net/10419/48268>
- Swaleheen, M. & Stansel, D. (2007). Economic freedom, corruption and growth. *Cato Journal*, 27(3), 343-358. Erişim adresi: <https://www.cato.org/sites/cato.org/files/serials/files/cato-journal/2007/11/cj27n3-3.pdf>
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2017). *Vergi teorisi ve politikası*. Ankara: Arıkan Yayınları.
- Tatoğlu, Y. F. (2016). *Panel veri ekonometrisi: stata uygulamalı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Tatoğlu, Y. F. (2020). *İleri panel veri analizi stata uygulamalı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Tosun, M. S. & Abizadeh, S. (2005). Economic growth and tax components: an analysis of tax changes in OECD. *Applied Economics*, 37(19), 2251-2263. <https://doi.org/10.1080/00036840500293813>
- Treisman, D. (2000). The causes of corruption: a cross-national study. *Journal of Public Economics*, 76(3), 399-457. [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(99\)00092-4](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(99)00092-4)
- Türk, İ. (1967). *Maliye politikası amaçlar ve araçlar*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Vural, İ. Y. (2010). Uygulamada düz oranlı gelir vergilerinin ekonomik etkileri. *Maliye Dergisi*, (158), 179-200.





# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-888515

Araştırma Makalesi / Research Article

## Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali

### *Violation of Tax Confidentiality as an Offence*

Burcu KUZUCU YAPAR<sup>1</sup> 



#### ÖZ

Mükellef ve mükellef ile ilgili kişilerin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve belgelerinin açıklanması ya da yarar sağlamak amacıyla kullanılması bir vergi suçudur. Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi hem suçun mağduru açısından maddi ve manevi zararlara hem de kamuya olan güvenin sarsılmasına ve kamu düzeninin bozulmasına neden olabilecektir. Çünkü bilgilerinin güvenliğinden endişe duyan mükelleflerin vergi idaresi ile iş birliği yapmaması ve bilgilerini paylaşmaktan çekinmesi muhtemeldir. Vergi mahremiyetinin sağlanması, devlet tarafından mükellefe sunulan bir güvence ve mükellef hakkıdır. Ancak bu çalışmada vergi mahremiyetinin ihlalinin ceza hukuku kapsamında bir suç olması yönüyle incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi mahremiyetinin tanımına, hukuki temellerine ve mahremiyet kurallarına uyması gereken kişilere kısaca değinilmiştir. Daha sonra bu suçun kanuni unsurları ve faillerin ne şekilde cezalandırılacağı 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümleri çerçevesinde incelenmiştir. Son olarak ise vergi mahremiyetinin ihlali suçu, suçun özel görünüş şekilleri olan teşebbüs, iştirak, içtima ve tekrür açısından değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Suçu, Vergi Mahremiyeti, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Özel Hayatın Gizliliği, Anayasal Haklar

#### ABSTRACT

Reveal of informations and documents within scope of tax confidentiality of taxpayers and persons related to taxpayers or using them for benefit is a tax offense. Violation of tax confidentiality may cause material and moral damage to taxpayers and related persons, as well as a loss of trust in public and deterioration of public order. Because taxpayers who are concerned about the safety of their information are less likely to cooperate with the tax administration and would be more hesitant to share their information. Ensuring tax confidentiality is a guarantee provided by the state to taxpayers and is a taxpayer's right. However, this study examines the violation of tax confidentiality as a criminal offense. For this purpose, first of all, definition of tax confidentiality, in legal terms and the people required to comply with tax confidentiality as regulated in Tax Procedure Law No. 213 have been briefly mentioned. Next, we examine elements of that offense and how perpetrators have been punished within the

<sup>1</sup>Araç. Gör. Dr., İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye

ORCID: B.K.Y. 0000-0003-0816-757X

#### Corresponding author:

Burcu KUZUCU YAPAR,  
İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü,  
İstanbul, Türkiye  
E-posta: burcukuzucuyapar@hotmail.com

Submitted: 01.03.2021

Revision Requested: 07.03.2021

Last Revision Received: 25.03.2021

Accepted: 27.03.2021

Citation: Kuzucu Yapar, B. (2021). Bir suç olarak vergi mahremiyetinin ihlali. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 71-89.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2021-888515>



context of Turkish Criminal Code No. 5237. Finally, the offense of violation of tax confidentiality has been analyzed in terms of attempt, participation, repetition, and aggregation which are special appearance of offense.

**Keywords:** Tax Offense, Tax Confidentiality, Violation of Tax Confidentiality, Privacy of Private Life, Constitutional Rights

### EXTENDED ABSTRACT

Officials working in taxation process obtain a considerable amount of confidential information and documentation concerning taxpayers and people related to taxpayer during the taxation process. It is necessary to ensure strict confidentiality of these documents and information. Otherwise, people may suffer both material and moral damage. On the other hand, taxpayers who do not trust that their information will remain confidential, will not want to cooperate with the tax administration. This situation negatively impacts the taxation process. The legal foundations of tax confidentiality are represented in the Constitution of the Republic of Turkey, the European Human Rights Convention, the Personal Data Protection Law No. 6698, the Tax Procedure Law No. 213 and other legal regulations. Tax confidentiality emerges as a right for both taxpayers and people related to taxpayers and is an obligation for tax affairs officials. Per Article 20 of the Constitution of the Republic of Turkey, everyone has the right to demand respect for his/her private and family life. Privacy of private or family life shall not be violated. Personal data is defined as any information related to an identified or identifiable human being according to the Personal Data Protection Law. As understood from the definition, information and documents belonging to taxpayers and related ones are also considered personal data and subject to protection. Main regulation that forms the subject of this study is the Tax Procedure Law No. 213.

People who are required to comply with tax confidentiality regulations are named in Article 5 of the Tax Procedure Law No. 213. The people listed in Article 5 are as follows: officials who are occupied in doing tax procedures and inspections, Tax court officials, including district administrative courts and The Council of State, people participating in commissions established as regards tax laws, experts working taxation businesses. The people listed in Article 5 are obliged to comply with tax confidentiality even after leaving their official duties. They may not disclose secrets or other private matters belong to taxpayers or people related to taxpayers that they may learn in the course of their duties. Secrets and other matters that must be kept confidential are related to personalities, transactions and accounts, jobs, workplaces, wealth or professions of taxpayers and related associates. It is prohibited to reveal secrets or other confidential matters, to use them for personal benefit, or third-party benefit. In other words, both revealing and using confidential information and documents are prohibited. It is why violating tax confidentiality is one of the free-acting offenses. Since it is sufficient to commit one criminal act, there is no need for a result or harm. These types of offenses are referred to as crimes whose results are contiguous to action.

Article 5 of the Tax Procedure Law No. 213 contains six exceptions to violating tax confidentiality. These exceptions are for public interest and also considered as justification. The exceptions listed in Article 5 will not be regarded as an offense of violating tax confidentiality. Sanctions are regulated in Article 362 of the Tax Procedure Law No. 213, and this article refers to Article 269 of the Turkish Criminal Code No. 5237. In Article 269 of the Turkish Criminal Code No. 5237 sanction of this offense is arranged 1 to 3 years of prison sentence and a judicial fine of up to 5,000 days. Per Article 239, this offense is an offense whose investigation and prosecution depends on the complaint of an aggrieved party. If information and documents are disclosed to a stranger who does not live in Turkey or officers of a stranger, the investigation and prosecution of the offense will not depend on a complaint.

## 1. Giriş

Devlet ya da vergilendirme yetkisine sahip kamu kurum ve kuruluşları tarafından kişi ve kurumlardan kanuni zora dayanılarak alınan vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili aşamalarında, vergi incelemesi ve yoklama gibi vergiye ilişkin işlemler sırasında bu işleri yapmakla görevli olanlar, görevleri sebebiyle mükellefin ya da mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları öğrenebilmektedirler. Mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin bilgi ve belgelerinin ifşa edilmemesi, öğrenen kişilerin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanılmaması vergi mahremiyetini oluşturmaktadır.

Vergi mahremiyetinin korunması, mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin vergilendirme süreçlerinde kendilerini güvende hissetmeleri, gizli kalmasını istedikleri bilgi ve belgeleri vergi idaresine vermekten çekinmemeleri açısından önemlidir. Mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin mahremiyet kapsamındaki bilgi ve belgelerinin ifşa edilmesi, onları maddi ve manevi zarara uğratabileceği gibi kamuya olan güveni sarsabilir ve kamu düzenini bozabilir. Ayrıca bilgilerinin güvenliğinden endişe duyan mükelleflerin vergilendirme sürecinde iş birliğinden kaçınmaları ve vergilendirme sürecinin sekteye uğraması gibi sonuçlara yol açabilir.

Vergilendirme sürecinin aktif süjesi olan ve kamu gücünü elinde bulunduran devletin, sürecin pasif süjesi olan mükelleflere bazı güvenceler vermesi söz konusudur. Bu güvencelerden biri de vergi mahremiyetinin sağlanması ve korunmasıdır. Her ne kadar zaman içinde kamu yararının sağlanması düşüncesiyle bazı kanuni istisnalar getirilse de vergi mahremiyetinin ihlali, hapis cezası yaptırımına tabi bir suç olarak düzenlenmiştir.

## 2. Vergi Mahremiyetinin Tanımı

Vergi idaresi, vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken mükelleflerin ya da mükellefle ilgili kişilerin iş ve işlemleri, hesap durumları, işletmeleri, servetleri, meslekleri, kişisel ve ailevi durumları ile ilgili çeşitli bilgiler edinmektedir. Mükellef hakkındaki bu bilgilerin vergilendirme amacı dışında kullanılmaması gerekmektedir (Karakoç, 2012, s. 511). Vergi mahremiyetinin ihlali yasağının getiriliş amacı mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin zarar görmesini engellemek, devlet ile mükellef ilişkilerinin uyum ve güven içinde sürdürülmesini, mükellefin devlete güvenmesini sağlamaktır (Bayraklı, 2006, s. 290). Vergi idaresine güven duymayan mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin bilgi ve belgelerden gizli kalması konusunda hassasiyet duyduklarını idareye vermekten çekinecekleri açıktır. Mükellefin bilgi ve belgelerini teslim etmekte tereddüt ettiği ve gönüllü olarak katılmadığı bir vergilendirme sürecinin ise başarısızlıkla sonuçlanma ihtimali bulunmaktadır. Mükellefin vergi mahremiyetinin ihlal edilmeyeceği ve gizli kalması gereken bilgi ve belgelerinin ifşa edilmeyeceği hususunda idareye güven duyması bu açıdan önemlidir. Daha iyi bir deyişle vergilendirme ilişkisinin sağlıklı bir şekilde ve uyum içinde yürütmesi açısından idarenin vergi mahremiyeti kurallarına uyması gerekmektedir.

Vergi mahremiyetinin sağlanamaması sonucunda mükellef, ticari sırlarının öğrenilmesi nedeniyle maddi bir zarar görebilir. Bu sırların rakiplerce öğrenilmesi nedeniyle oluşan haksız rekabet sonucu kamu düzeni de bozulabilir (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007, s. 163). Ayrıca mükellefin gizlilik kapsamındaki bilgi ve belgelerinin açıklanması manevi bir zarara da neden olabilir. Maddi ya da manevi zarara uğrayan mükellefin ya da mükellefle ilgili kişilerin vergi idaresine duydukları güvenin zedelenmesi ve bundan sonra vergilendirme sürecinde iş birliğinden kaçınmaları muhtemeldir.

### 3. Vergi Mahremiyeti Hakkının Hukuki Temelleri

Vergi mahremiyeti bir hak olarak hukuki temellerini Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinden almaktadır. Aynı zamanda Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ile de vergi mahremiyetinin sağlanmasına fayda sağlayabilecek düzenlemeler getirilmiştir. Vergi mahremiyetine ilişkin temel düzenlemeler ise Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Ayrıca VUK dışındaki bazı kanunlarda da vergi mahremiyetine paralel düzenlemelere yer verilmiştir.

#### 3.1. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

Vergi mahremiyetinin kaynağını Anayasamızın 20. maddesinde düzenlenen, temel haklardan biri olan özel hayatın gizliliği oluşturmaktadır (Sonsuzoğlu, 2000, s. 117). Buna göre herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Bu bakımdan vergi mahremiyetini anayasa ile tanınmış bir mükellef hakkı olarak değerlendirmek de mümkündür. Vergi idarelerinin ve vergi işleriyle uğraşan kişilerin vergilendirme sürecinin sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi için kendilerine verilen yetkileri ve mükelleflere ilişkin edindikleri bilgileri vergi kanunlarında belirtilen amaçlar dışında yanlış şekilde kullanmaları mükelleflerin özel hayatlarına ve özel hayatın gizliliğine müdahale niteliğindedir (Aydın, 2006, s. 29) ve vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmaktadır.

#### 3.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

AİHS ile koruma altına alınan haklardan biri de özel ve aile hayatına saygı hakkıdır. Sözleşmenin 8. maddesinde yer alan bu hak, geniş anlamda değerlendirildiğinde vergi mahremiyetine ilişkin de bir uluslararası hukuki temel oluşturmaktadır. Anılan maddeye göre;

*“1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.*

*2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir.”*

Mükellef ve ilgili kişilere ait bilgilerin gizliliğinin sağlanması da bu hakkın kapsamında yer almaktadır. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin sağlanması, özel hayata saygı gösterilmesi hakkı kapsamına dahil edilebilecektir.

#### 3.3. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu

Kişisel verilerin korunması, Anayasa'nın “Özel Hayatın Gizliliği” başlıklı 20. maddesinin 3. fıkrasıyla bir anayasal hak olarak düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre:

*“Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.”*

Kişisel verilerin korunması hakkının Anayasa'da yer almasının ardından başta 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu olmak üzere birçok kanun, yönetmelik ve tebliğle bu alana ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler ile başta kişisel verilerin korunması, özel hayatın gizliliği ve mahremiyet olmak üzere temel hak ve özgürlüklerin korunmasının gerekliliği ortaya konmuştur (Turan, 2021, s. 59).

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun 3. maddesinde kişisel veri, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla vergi idaresi tarafından elde edilen, mükellefler ve onlarla ilgili kişilere ait olan bilgi ve belgeler kişisel veri kapsamındadır. Bu bakımdan vergi mahremiyetinin ihlali, kişisel verilerin korunması hakkına da bir müdahale niteliğindedir.

### 3.4. Vergi Usul Kanunu

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, ilk olarak 1949 tarihli ve 5432 sayılı ilk VUK'da<sup>1</sup> düzenlenmiştir. Zaman içinde kapsamı daraltılmış ve cezası hafifletilmiş olsa da vergi mahremiyetinin ihlali suçu, 1961 tarihli ve 213 sayılı VUK'un<sup>2</sup> 362. maddesinde varlığını sürdürmektedir. VUK'un 5. maddesinde vergi mahremiyeti yasağına uymak zorunda olanlar ve bu yasağın istisnaları düzenlenmiştir. Aynı Kanun'un 362. maddesinde ise bu yasağı uymayanlara uygulanacak yaptırım yer almaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna benzer bir suç 1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un<sup>3</sup> 107. maddesinde<sup>4</sup>, yer almaktadır. Anılan maddede düzenlenen sırrın ifşası suçu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un tatbiki sırasında ve Kanun'un uygulanmasında yetkili olan kişiler tarafından öğrenilen sırrların korunmasını amaçlamaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ise VUK kapsamındaki vergilendirme süreçleri açısından bir koruma sağlamaktadır. Görüldüğü üzere sırrın ifşası suçu<sup>5</sup> gerek içeriği gerekse cezası açısından vergi mahremiyetinin ihlaline benzemekle birlikte ondan farklıdır ve bu çalışma kapsamında incelenmeyecektir.

### 3.5. Diğer Yasal Düzenlemeler

Doğrudan vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemeler içermese de dolaylı olarak vergi mahremiyetini koruyan, mükellefin mahremiyet kapsamındaki bilgilerinin gizli kalmasının gerekliliğine işaret eden farklı kanuni düzenlemeler de bulunmaktadır. Meslekleri dolayısıyla vergi mükellefleri ve onlarla ilişkili kişilere ait bilgileri edinmesi muhtemel olan kişilerin meslek kanunları bu düzenlemelerin başında gelmektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43. maddesi<sup>6</sup>, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 36. maddesi<sup>7</sup>, 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 54.

1 15.06.1949 tarihli ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 10.1.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 28.7.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 "Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır.

Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."

5 Konuyla ilgili detaylı bilgi için bkz.: İsa Başbüyük, Kamu İcra Suçları - I: Sırrın İfşası Suçu (AATUHK m.107). *Ceza Hukuku Dergisi*, Sayı: 20, Aralık 2012. Erişim adresi: <https://jurix.com.tr/article/3043> (Erişim tarihi: 01.02.2021)

6 "Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler"

7 "Avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse, Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaktır."

maddesi<sup>8</sup>, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 73. maddesi<sup>9</sup>, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 31. maddesi<sup>10</sup> bu düzenlemelere örnek olarak gösterilebilir.

#### 4. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ile Korunması Amaçlanan Hukuki Değer

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu düzenlemek ile kanun koyucunun korumak istediği hukuki değer, öncelikle vergi mükellefi ve mükellef ile ilgili kişilerin bilgilerinin gizliliğini sağlamak ve bu suretle maddi ve manevi açıdan zarar görmelerini engellemektir. Vergisel bir sırrı, gizlilik kapsamındaki bilgi ya da belgesi açıklanarak vergi mahremiyeti ihlal edilen kişi, maddi veya manevi olarak zarara uğrayabilir. Mükellef ve/veya mükellef ile ilgili kişiler, gerek mali gerek ticari gerekse sosyal açıdan istenmeyen bir durum ile karşı karşıya kalabilir. Kanun koyucu, bu maddi ve manevi zararın oluşmasını engellemek için mükellef ve onunla ilgili kişilerin vergi mahremiyetini ihlal edenlerin cezalandırılmasını düzenlemiştir. Söz konusu cezaların caydırıcı olması, vergi mahremiyetini ihlal fiillerini azaltması ve böylelikle vergi güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Bilgi ve belgelerinin korunacağından emin olan vatandaşların kamu görevlilerine güvenmeleri ve böylelikle vergi sürecinin sekteye uğramadan tamamlanması sağlanmış olacaktır. Görüldüğü üzere kanun koyucu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ile birden fazla hukuki değeri korumayı amaçlamaktadır. Bu bakımdan vergi mahremiyetinin ihlali suçu, çok hukuki konulu suçlardandır (Arslan, 2013, s. 18).

#### 5. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Unsurları

Suçun unsurlarının sınıflandırılması ile ilgili doktrinde farklı değerlendirmeler olmakla birlikte 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun<sup>11</sup> sistematığı dikkate alındığında suçun unsurları; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört tanedir (Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2012, s. 222-225). Her suçta olduğu gibi vergi mahremiyetinin ihlali suçunda da suçun oluşumu için bu unsurların birlikte var olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle bu unsurlardan biri eksikse, vergi mahremiyetinin ihlali suçu da oluşmayacaktır.

##### 5.1. Kanuni Unsur

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 38. ve TCK'nin 2. maddesi gereğince suçta ve cezada kanunilik esastır. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince kimseye işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı ceza verilemez ve o kişi hakkında güvenlik tedbirlerine başvurulamaz. Ayrıca kimseye suçu işlediği zaman kanunda yazılı olmayan bir ceza veya o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ya da ceza yaratılamaz ve idare, hapis cezasına hükmedemez.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak suçun kanuni unsuru karşımıza çıkmaktadır. Kanuni unsurdan kasıt işlenen fiilin kanunda yazılı olan tanıma uygun olmasıdır. Kanuni unsura tipiklik de denilmektedir. Eğer işlenen bir fiil kanundaki tarife uygun değilse diğer bütün unsurlar oluşsa bile suç oluşmayacaktır. Tipiklikten anlaşılması gereken bir fiili suç sayan ve karşılığında ceza öngören bir kanun maddesinin olmasıdır (Artuk ve ark., 2012, s. 227).

8 "Noter ve noterlik katipleri, görevleri dolayısıyla öğrendikleri sırları, kanunların emrettiği haller dışında açıklamazlar."

9 "Sıfat ve görevleri dolayısıyla bankalara veya müşterilerine ait sırları öğrenenler, söz konusu sırları bu konuda kanunen açıkça yetkili kılınan mercilerden başkasına açıklamazlar."

10 "Devlet memurlarının kamu hizmetleri ile ilgili gizli bilgileri görevlerinden ayrılmış bile olsalar, yetkili bakanın yazılı izni olmadıkça açıklamaları yasaktır."

11 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi hukukunda tipleştirme, kanun koyucunun vergiye ilişkin genel soyut kurallar koyması, tipiklik ise somut maddi olay veya işlemin soyut hukuk kuralına uygun olmasıdır (Taş, 2001, s. 51). Bir vergi kanununda bir fiilin yapılmasının emredilmesi veya yapılmasının yasaklanması ve ayrıca bu emir ve yasakların ihlali durumunda uygulanacak yaptırımın gösterilmesi vergi suçunun kanuni unsurunu oluşturmaktadır (Edizdoğan ve ark., 2007, s. 10). Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun kanuni unsurunu VUK'un 5. ve 362. maddeleri ile TCK'nin 239. maddesi oluşturmaktadır. VUK'un 5. maddesi vergi mahremiyetinin ne olduğunu, mahremiyet kurallarına uyması gerekenleri düzenlemektedir. VUK'un 362. maddesi 5. maddede sayılı kişilerin vergi mahremiyeti kurallarını ihlal etmelerinin vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturduğunu, TCK'nin 239. maddesi ise bu suçun cezasını düzenlemektedir. Anılan bu üç madde birlikte vergi mahremiyetinin ihlali suçunun kanuni unsurunu oluşturmaktadır.

## 5.2. Maddi Unsur

Maddi unsur, fiilin dış görüntüsünü belirleyen ve maddi olarak ortaya çıkan yani dış dünyaya yansıyan, duyularla kavranabilen hususlardır. Fail, mağdur, suçun konusu, fiil, netice ve nedensellik bağı suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır (Töngür ve Çetintürk, 2020, s. 121).

### 5.2.1. Fail

Fail, TCK'nin 37. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre fail, suçun kanuni tanımındaki fiili gerçekleştiren kişilerden her biridir. Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler, diğer bir deyişle vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler VUK'un 5. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir:

*“Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;*

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

*Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.”*

VUK'un 5. maddesi uyarınca mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin bilgileri görevleri dolayısıyla öğrenen vergi işlemleri ve incelemeleriyle uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler vergi mahremiyeti kurallarına uymak zorundadırlar.

Vergi mahremiyeti kurallarına uymakla yükümlü olan kişilere bakıldığında vergi mahremiyetinin ihlali suçunun ancak belirli sıfat ve niteliğe sahip kişilerce işlenebileceği görülmektedir. Yalnızca belirli kişiler tarafından işlenebilen bu tip suçlara özgü suç denilmektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu da bir özgü suçtur (Şenyüz, 2011, s. 450). Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler incelendiğinde bu suçun esas itibarıyla devlet memurları için öngörüldüğü görülmektedir. Madde metninde sayılan kişilerden çoğunun ortak özelliği devlet memuru olmalarıdır (Ünal, 2004, s. 105). Ancak vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin ya da komisyonlara katılan görevlilerin devlet memuru olmaları şart değildir ve bu kişiler de vergi mahremiyetinin ihlali suçunu

işleyebilecek durumdadırlar (Taş, 2008, s. 153). Devlet memuru olmasalar bile bu kişiler, belirli sıfat ve niteliklere sahip oldukları için vergi mahremiyeti kurallarına uymak zorundadırlar. Dolayısıyla VUK'un 5. maddesinde sayılan niteliklere veya sıfatlara sahip olmayan kişiler, bu özgü suçun faili olamazlar. Vergi mahremiyeti suçuna iştirak etmeleri ise mümkündür.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişilerin öğrendikleri sırları saklama yükümlülüklerinin ne kadar süre devam edeceği konusunda Kanun'da açık bir hüküm yoktur. Doktrinde ise farklı görüşler vardır. Bir görüşe göre sır saklama yükümlülüğü görevden ayrıldıktan sonra dava zamanaşımı boyunca devam edecektir (Donay, 2008, s. 170). Katıldığımız aksi görüşe göre ise sır saklama yükümlülüğünün belli bir süresi yoktur. Diğer bir deyişle bu yükümlülük ömür boyu devam edecektir (Taş, 2008, s. 153). Vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlar görevleri sebebiyle öğrendikleri, mükellef ve ilgili kişilere ait olan vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve belgeleri görevden ayrılışları dahi herhangi bir süre ile sınırlı olmaksızın saklamak zorundadırlar.

Maddede sayılan kişilerin mükellef ya da mükellefle ilgili kimselere ait öğrendikleri sırların tümünü değil sadece görevleri sırasında öğrendiklerini ifşa etmesi vergi mahremiyetinin ihlali kapsamındadır. Görevin yerine getirilmesi ya da görevin gerekleri dışında çeşitli şekillerde öğrenilen sırların açıklanması halinde vergi mahremiyetinin ihlal edildiği söylenemez (Oktar, 2014, s. 381). Örneğin; bir vergi müfettişinin emekli olduktan sonra öğrendiği vergi mahremiyeti kapsamındaki bir bilgiyi açıklamaması, vergi mahremiyetinin ihlali suçu kapsamında değerlendirilmez.

#### **5.2.1.1. Vergi Muameleleri ve İncelemeleri ile Uğraşan Memurlar**

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi idaresinde ve vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında görev yapan kişilerdir. Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar ve takdir komisyonları vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler (Soydan, 2015, s. 417). Bu kişilerin görevleri nedeniyle öğrendikleri mükellef ve mükellefle ilgili kişilere ait sır kapsamındaki bilgi ve belgeleri ifşa etmeleri, kendilerinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaları yasaktır.

Vergi muameleleriyle uğraşan memurlar tabiriyle kimin kastedildiği açık değildir. Vergi idaresinde vergi işlemleriyle uğraşanların yanı sıra vergi idaresi dışında çalışan ancak yoklamada görevli olan polis memuru gibi esasen vergi işleriyle görevli olmayanların da bu kapsamda düşünülmesi gerekmektedir. Bu kişilerin yanı sıra eğer vergi incelemesi kapsamında arama yapıyorsa arama emrini veren hâkim ve aramaya katılan polisler de vergi işleriyle uğraşmış sayılmalıdır (Sonsuzoğlu, 2000, s. 121). Dolayısıyla bu kişilerin de vergi mahremiyetine uymaları ve görevleri sebebiyle öğrendikleri bilgileri açıklamamaları ve kendileri ya da başkaları lehine kullanmamaları gerekir.

Maddede yer alan kişilerin sayma yöntemiyle belirlenip belirlenmediği, madde kapsamının genişletilip genişletilemeyeceği açık değildir. Memur olmamakla birlikte vergi idaresi bünyesinde çalışan başka kişiler de vardır. Bu kişiler, mükellefler veya onlarla ilgili kimselerin mahremiyet kapsamındaki bilgilerini yine görevleri dolayısıyla öğrenebilirler ve ifşa edebilir ya da kullanabilirler. Böyle bir durumda mahremiyeti ihlal edenlerin vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olup olamayacakları belirsizdir. Her ne kadar maddede açıkça yer almasa da bu kişilerin de suçun faili olabilmesi için bir düzenleme yapılmalıdır. Memur statüsünde yer almasalar da bu kişilerin fiilleri de vergi mahremiyeti düzenlemesi ile korunmak istenen hukuki değeri zedeleyecektir ve aynı yaptırımı tabi tutulmaları yerinde olacaktır.



### **5.2.1.2. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da Görevli Olanlar**

VUK'un 5. maddesinde yer alan "vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar" ifadesiyle belirtilmek istenen kişiler sadece bu yargı makamlarında hâkim veya savcı olarak görev yapan kişiler değildir. Bu kişilerin yanı sıra daire başkanları, üyeler, memurlar, raportörler, kâtipler, mahkeme kaleminde görevli olan diğer personel de vergi mahremiyetine uymak zorundadır (Taş, 2008, s. 94). Sayılan kişilerin görevleri sebebiyle öğrendikleri, bir mükellefe ya da mükellefle ilgili bir kişiye ait vergi mahremiyeti kapsamında bilgi ve belgele-ri açıklamaları ya da kendilerinin ve üçüncü kişilerin yararına kullanmaları halinde vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olacakları açıktır.

### **5.2.1.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlara İştirak Edenler**

Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlar takdir komisyonları, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları, tahrir, tadilat, zirai kazançlar il ve merkez komisyonlarıdır (Şenyüz, 2011, s. 452). Bu komisyonlara katılan kişiler de vergi mahremiyetine uymak zorundadır. Bu kişilerin görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa etmeleri, kendilerinin ya da üçüncü şahısların çıkarı için kullanmaları yasak kapsamındadır. Bu yasağın ihlali halinde vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işlemiş olacaklardır.

### **5.2.1.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler**

VUK'un 72. maddesine göre kurulan takdir komisyonları, aynı Kanun'un 75. maddesinden aldıkları yetkiye dayanarak servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye başvurabilirler. Kurulan komisyonlarda bilirkişilerden yararlanılması durumunda bu bilirkişilerin de vergi mahremiyeti yasaklarına uyma mecburiyetleri bulunmaktadır (Bayraklı, 2006, s 291). Bu mecburiyet, bilirkişilerin o işle ilgileri sona erse dahi devam edecek ve vergi mahremiyeti yasaklarına uymadıkları takdirde bu suçun faili olabileceklerdir.

### **5.2.1.5. Kendilerine Bilgi Verilenler**

VUK'un 5. maddesi uyarınca aşağıdaki kişi ve kuruluşlar kendilerine verilen bilgi ve belgele-lerle sınırlı olmak üzere vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar:

- Yaptıkları adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep ettikleri bilgi ve belgeler kendilerine verilen kamu görevlileri,
- Yapacakları vergi tahsiline yönelik kendilerine bilgi verilen bankalar,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların bildirildiği kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlar ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odaları.
- Mükelleflerce kendilerine görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunlu- luk ve süreklilik arz eden bilgiler verilen kurum ve kuruluşlar.

Anılan maddede sayılan kişi ve kurumlar görevlerinden dolayı mükellefin ve mükellefle ilgi-li kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri bilgileri açıklayamazlar ve kendilerinin ya da üçüncü kişi-lerin yararına kullanamazlar. Kendilerine bilgi verilen kişilerin vergi mahremiyeti yasaklarına uyma yükümlülükleri, görevlerinden ayrılışları dahi devam edecektir. Ayrıca bu kurum ve kuru-

luşlar, elde ettikleri ve mahremiyet kapsamında yer alan bilgi ve belgelerin korunması için tedbirleri almaları da zorunludur.

### 5.2.2. Mağdur

Ceza hukuku anlamında her suçun en az bir faili ve en az bir mağduru olmak zorundadır. Mağdur, söz konusu fiil nedeniyle bir hakkı zedelenen veya kendisine karşı suç işlenen olarak tanımlanabilir (Koca ve Üzülmöz, 2020, s. 114). Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun mağduru, mahremiyet kapsamındaki bilgi ve belgeleri ifşa edilen ya da kullanılan vergi mükellefleri ile mükellefle ilgili kişilerdir.

### 5.2.3. Fiil

Fiil, netice ve bu ikisi arasında var olması gereken nedensellik bağı, suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır. Diğer asli unsurlar gibi maddi unsurun eksikliği halinde de suç oluşmamaktadır. Maddi unsurun ve dolayısıyla suçun varlığı için bir fiil, bu fiil sonucu meydana gelen bir netice ve bu fiile netice arasında nedensellik bağı olması gerekmektedir (Centel, Zafer ve Çakmut, 2008, s. 228). Suçun var olması için öncelikle insan tarafından gerçekleştirilmiş fiil var olmalıdır. Bu fiil sonucunda bir netice oluşmalı ve bu neticenin oluşmasına da yapılan fiil sebep olmalıdır. Yani fiil ve netice arasında nedensellik bağı bulunmalıdır. Bu üç öge mevcut ise suçun maddi unsuru tamdır ve diğer unsurların da varlığı ile birlikte suç oluşacaktır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda fiil, mahremiyet kapsamında bilgi veya belgenin ifşası ve kullanılması olarak iki şekilde gerçekleşebilmektedir. Mahremiyet kurallarına uymakla yükümlü kişiler, görevleri sebebiyle öğrendikleri ve gizli kalması gereken bilgi, belge veya sırları ifşa ederlerse fiil gerçekleşecektir. Vergi mahremiyetine uyması gereken kişiler, mahremiyet kapsamındaki bilgi ve belgeleri kendilerinin ya da başkalarının yararına kullanırlarsa da yine fiil gerçekleşmiş olacaktır (Bayraklı, 2006, s. 292). Kişinin açıkladığı sırrı ya da bilgiyi öğrenmiş ya da biliyor olması şart değildir. Örneğin; bir kişi görevi dolayısıyla elde ettiği belgeyi içeriğini bilmeden de olsa bir başkasına verirse sırrın ifşası gerçekleşir (Erman, 1988, s. 101). Bilgilerin bir kişiye ya da birden fazla kişiye verilmesi suç niteliğini değiştirmez. Bilgilerin tek bir kişiye açıklanması da sırrın ifşası anlamına gelir (Donay, 2008, s. 169). Önemli olan sırrı öğrenmeye hak ve yetkisi olmayan bir kişiye sırrın ifşa edilmesidir. Failin yaptığı açıklama üçüncü kişinin kısmen veya tamamen bilgilenmesini sağlayacak şekilde olmalıdır. Üçüncü kişinin meraklanmasına, ihtimaller üzerinde düşünmesine ya da araştırma yapmasına sebep olmuş, ancak sırrı açıklamamışsa ve üçüncü kişi kendi çabası ile sırrı öğrenmişse fiil ile netice arasında nedensellik bağı kurulmayacaktır (Erman, 1988, s. 101-102).

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda fiil, sırrın ifşası olabileceği gibi sırrın kullanılması da olabilir. Sırrın kullanılması, sır açıklanmadan ondan yarar sağlanmasıdır. Eğer vergi mahremiyetine uymak zorunda olan bir kişi gizli kalması gereken bilgileri öğrenerek kendisine veya üçüncü kişilere yarar sağlarsa sırrı kullanmış olur. Sırrın kullanılması ile sağlanan yarar, maddi ya da manevi olabilir. Sırrın kullanılmış olması fiil unsurunun oluşması için yeterli kabul edilmekte sırrı kullanılan kişinin zarar görmesi şart olarak aranmamaktadır (Şenyüz, 2011, s. 458).

Vergi mahremiyetinin ihlali, sırrın ifşası ya da sırrın kullanılması gibi icrai davranışlarla oluşabileceği gibi, sır kapsamındaki bilgi ve belgeleri öğrenmeye yetkisi olmayan kimselerin vergi dosyalarındaki sırlara ulaşmasının engellenmemesi örneğinde olduğu gibi, ihmali bir davranış nedeniyle de gerçekleşebilir (Taş, 2008, s. 101-102).

#### 5.2.4. Netice

Suçun maddi unsurlarından bir diğeri neticedir. Netice, suçun kanuni tanımında yer alan ve fiilin dış dünyada meydana getirdiği değişiklik olarak tanımlanabilir. Suçun kanuni tanımında bir neticeye yer verilmemişse fiilin işlenmesiyle ve diğer unsurların da varlığıyla suç tamamlanmış olacaktır. Bu tip suçlar, sırf hareket suçları olarak adlandırılmaktadır (Koca ve Üzülmöz, 2020, s. 128-129). Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, sırf hareket suçlarından biridir. Suç sayılan fiillerin yapılması yeterlidir. Suçun kanuni tanımında herhangi bir netice öngörülmemiştir. Mahremiyet kapsamındaki bilgi ve belgelerin ifşa edilmesi, kullanılması ya da yetkisiz kişilerin sırlara ulaşmasının engellenmemesi neticenin oluşumu açısından yeterlidir.

#### 5.2.5. Nedensellik Bağı

Maddi unsurun bir diğer ögesi olan nedensellik bağı, fiil ile netice arasındaki sebep-sonuç ilişkisidir. Sırf hareket suçlarında suçun oluşumu için bir netice aranmadığı için nedensellik bağı açısından bir sorun oluşmamaktadır (Koca ve Üzülmöz, 2020, s. 130). Vergi mahremiyetinin ihlali suçu da sırf hareket suçlarından biri olduğu için bu suç açısından nedensellik bağı önem arz etmemektedir. Dolayısıyla bir neticeden ve bunun doğal sonucu olarak da fiil ile netice arasında bir nedensellik bağından söz edilemez (Arslan, 2013, s. 19). Ancak suçun fiil ögesini mahremiyet kapsamındaki bilgi ve belgenin kendisinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanılması oluşturuyorsa fiil, netice ve fail arasından bir nedensellik bağının bulunması gerekmektedir (Taş, 2008, s. 105).

#### 5.3. Manevi Unsur

İnsan iradesine dayanan bir fiil ve buna bağlı olarak dış dünyada oluşan netice ve bu ikisi arasındaki nedensellik bağı suçun oluşması için tek başına yeterli değildir. Fail ve fiil arasında manevi bağın da var olması gerekmektedir (Toroslu, 2005, s. 99). Bu bağ, suçun manevi unsurudur (Dönmezer ve Erman, 1994, s. 143). Eğer kişi ile fiili arasında bir manevi bağ yoksa suç da oluşmamıştır. Manevi unsur, kast veya taksir şeklinde ortaya çıkabilir. Suçlar, kural olarak kast ile işlenir. Taksir ile bir suçun işlenebilmesi için o suçun taksirle işlenebileceğinin kanunda düzenlenmesi gerekmektedir (Koca ve Üzülmöz, 2020, s. 144-145). Manevi unsur ile birlikte diğer unsurlarından da varlığı halinde suçun unsurları tamamlanmakta ve suç oluşmaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun manevi unsuru kasttır. Kişilerin açıkladıkları bilginin vergi mahremiyeti kapsamında olduğunu bilmeleri ve açıklamayı istemeleri veya bu bilgileri kendilerinin veya üçüncü kişilerin kullanması halinde menfaat sağlayacaklarını bilmeleri ve istemeleri halinde kastın varlığından söz edilir (Taş, 2008, s. 143). Olası kastla işlenmesi de mümkündür (Arslan, 2017, s. 144). Sırrın ait olduğu kişiye zarar vermek şeklinde özel bir kast gerekli değildir. Hatta fail bu sırrı açıklamak veya kullanmakla sır sahibine fayda sağlayacağını düşünse bile manevi unsur oluşmuştur. Kişinin açıkladığı hususun sır olduğunu, bu sırrı saklamak zorunda olduğunu veya bu sırrı açıklamasının suç olduğunu bilmemesi de fiili suçu olmaktan çıkarır (Ünal, 2004, s. 106). Fail, var olmayan bir hukuka uygunluk sebebine dayanarak bilgiyi açıklarsa suç ortadan kalkar. Fail, bir bilgi daha önce açıklandığı için artık sır olmadığını düşünerek aynı bilgiyi açıklarsa fiili hataya düşer ve bu da kastın ve suçun varlığını ortadan kaldırır (Sonsuzoğlu, 2000, s. 126).

Failin bir bilgiyi gizli tutmak için gerekli özeni göstermemesi ve bu sebeple bilginin başkalarına öğrenilmesi halinde taksirin varlığından söz edilir. Vergi mahremiyetinin taksirle de işlenebileceğine dair kanunlarda bir hüküm bulunmadığı için taksirli hareketle suçun işlenmesi ve failin cezalandırılması mümkün değildir (Taş, 2008, s. 143). Ancak kişi isterse hem taksirli hareket-

te bulunan kişi hem de mensubu olduğu kurum aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açabilir (Erman, 1988, s. 104).

#### 5.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Kanuni tipe uygun, maddi ve manevi unsurları tam olan fiilin sadece ceza kanunlarıyla değil tüm hukuk düzeniyle çatışır durumda olması gerekmektedir. Yani bir suçun varlığından bahsedebilmek için kanunen suç sayılan fiilin yine aynı hukuk düzeni içindeki bir başka kanun tarafından emredilmemiş ya da söz konusu fiilin yapılmasına yetki verilmemiş olması gerekmektedir (Ersoy, 2002, s. 89). Ceza kanunları tarafından yasaklanan bir fiilin işlenmesini emreden veya işlenmesine yetki veren başka bir kanun hükmünün varlığı sebebiyle o fiili suç olmaktan çıkartan ve tüm hukuk düzeni açısından hukuka uygun hale getiren durumlara hukuka uygunluk nedenleri denir. Nasıl ki hukuk düzeninin bütünlüğü ilkesi gereğince suç oluşturacak fiilin tüm hukuk düzenine aykırı olması gerekiyorsa hukuka uygunluk sebepleri de tüm hukuk düzenini kapsar. Yani ceza hukuku dışında bir hukuk dalında bulunan bir hukuka uygunluk sebebi doğrudan ceza hukuku alanına uygulanır ve yine ceza hukuku alanına ait bir hukuka uygunluk sebebi diğer hukuk dalları bakımından da geçerli olur (Koca ve Üzülmez, 2020, s. 274). Suçun cezalandırılabilmesi için tüm hukuk düzeni açısından hukuka aykırı olması gerekmektedir. Örneğin; herhangi bir kanunda suç fiilinin yapılmasının emredilmesi veya yapılmasına izin verilmesi, hukuka uygunluk sebebini oluşturmaktadır.

##### 5.4.1. Genel Hukuka Uygunluk Nedenleri

TCK'de düzenlenen genel hukuka uygunluk nedenleri, kanun hükmünü yerine getirme, amirin emrini yerine getirme, meşru savunma, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası olmak üzere dört tanedir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından bakıldığında kanun hükmünü yerine getirme, meşru savunma ve hakkın kullanılması şeklindeki hukuka uygunluk sebeplerinin karşılık bulması mümkün değildir (Kaşıkçı, 1991, s. 183-184). İlgilinin rızası ise vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından bir hukuka uygunluk sebebi oluşturabilir. Vergi mahremiyetinin ihlalinde suçu oluşturan şey mağdura ilişkin bir sırrın ifşasıdır ve eğer mağdurun rızası varsa ifşa edilebilecek bir sırrın varlığından bahsetmek de mümkün olmayacaktır (Erman, 1988, s. 24). İlgilinin rızası şeklinde bir genel hukuka uygunluk nedeninin varlığı halinde vergi mahremiyetini ihlal eden fiil, hukuka aykırı olmayacaktır.

##### 5.4.2. Özel Hukuka Uygunluk Nedenleri

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından 1964 yılından itibaren çeşitli kanunlarda bazı hukuka uygunluk nedenleri düzenlenmeye başlanmıştır (Oktar, 2014, s. 382). Bunlar matrahların ve vergilerin ilanı, vergi ve cezaların Hazine ve Maliye Bakanlığınca açıklanması, adli ve idari soruşturma yapan kamu görevlileri ile bankalara bilgi ve belge verilmesi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananların mesleki teşekkül, birlik ve odalara bildirilmesidir (Taş, 2008, s. 107-126). Ayrıca kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi de vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz.

Vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin getirilen istisnalardan ilki vergi güvenliğini sağlamak amacıyla beyan edilen matrahların ve beyan üzerine tarh olunan vergilerin ilanıdır. VUK'un 5. maddesine göre; “*Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurum-*

lar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.” Bu düzenleme doğrultusunda ilanlar, vergi mahremiyetinin ihlali olarak değerlendirilmez. İlan kapsamına kurumlar vergisi mükelleflerinden yalnızca sermaye şirketleri alınmış, sermaye şirketi dışında kalan kooperatif, iktisadi kamu teşekkülleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler gibi kurumlar alınmamıştır. Bunun sebebi sermaye şirketleri dışında kalan kurumların vergiden kaçınma veya vergi kaçırma ihtimallerinin düşük olması nedeniyle, ilan yoluyla bunlar üzerinde bir kamuoyu baskısı oluşturmaya gerek duyulmamasıdır (Özyer, 2014, s. 25).

VUK’un 5. maddesine getirilen bir diğer istisna şu şekildedir: “Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. (...) Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.” Fıkranın gerekçesine göre bu istisnanın getiriliş amacı vatandaşların vergi konusunda bilgilendirilmesini, kamuoyu denetimini ve kişilerini ödevlerini eksiksiz ve vaktinde yapmasını sağlamaktır (Taş, 2008, s. 113).

Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna getirilen bir diğer hukuka uygunluk sebebi, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananların bildirilmesine ilişkindir. Buna göre “Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığınca bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.” Bir görüşe göre sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit edilen kişilerin ilgili yerlere bildirilmesi masumiyet karinesine aykırıdır (Donay, 2008, s. 171). İnsan Hakları Evrensel Bildirisi’nde de yer alan masumiyet karinesi gereğince kendisine bir suç yüklenen herkes, savunması için gerekli olan tüm güvencelerin tanındığı açık bir yargılama sonunda, yasaya göre suçlu olduğu saptanmadıkça, suçsuz sayılır. VUK’un 5. maddesinde yer alan hükme göre ise sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığından şüphelenilen kişilere ise hiçbir yargılama yapılmaksızın, yalnızca vergi inceleme raporuna dayanılarak bir nevi suç isnat edilmektedir.

Kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak kamu görevlilerine, vergi tahsiliyle ilgili bankalara bilgi verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır.

Vergi levhası, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu açısından psikolojik bir baskı unsurudur. Vergi levhasında yer alan matrah ve ödenen vergilerin müşterilere ilan edilmesi, mükellefler açısından psikolojik bir baskı yaratacak ve onları doğru beyanda bulunmaya zorlayacaktır (Çakır, 2013, s. 372). VUK’un 5. maddesine 2365 sayılı Kanun ile getirilen bir diğer istisna da vergi levhası alınmasına ilişkindir. Buna göre kazancı basit usulde tespit edilenler dahil olmak üzere tüm gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri, her yıl mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Madde,

6111 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce vergi levhası ile ilgili zorunluluk, mükelleflerin vergi levhalarını merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına asmalarına ilişkindi. Yapılan değişiklik sonucu mükelleflere getirilen zorunluluk ise yalnızca vergi levhasını almaya ilişkindir. Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi kullanarak vergi levhasına ilişkin bazı hususları, 408 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde belirlemiştir. Tebliğe göre mükellefin beyan ettiği matrahı ve tahakkuk eden verginin yazılı olduğu vergi levhasının asılması, ifşa edilmesi ve internet ortamında yayınlanması mükellefin takdirindedir.

## 6. Suçun Cezası

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, VUK'un 5. maddesinde, bu suçun cezası ise aynı Kanun'un 362. maddesinde TCK'nin 239. maddesine atıf yapmak suretiyle belirlenmiştir. Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçunu düzenleyen TCK'nin 239. maddesi şu şekildedir:

*“(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.*

*(2) Birinci fıkra hükümleri, fennî keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.*

*(3) Bu sırlar, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu hâlde şikâyet koşulu aranmaz.*

*(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”*

Madde metninden anlaşılacağı üzere ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrının ifşası suçunu şikâyete bağlı bir suç olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçu da tabii şikâyete bağlı suçlardandır. Cezalandırılması, şikâyet hakkına sahip olan mağdur ya da mağdurların resmi makamlara yapacakları şikâyet başvurusuna bağlıdır. Şikâyet hakkına sahip olan kişilerin bu haklarını fiilin ve failinin öğrenilmesinden itibaren altı ay içinde kullanmaları gerekmektedir. Aksi takdirde suçla ilgili soruşturma veya kovuşturma yapılamaz. Ancak TCK'nin 239. maddesinin 3. fıkrası gereğince vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve belgelerin Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanması halinde suçun soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlı olmayacaktır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyen faile 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası verilebilecektir.

## 7. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçunun Özel Görünüş Şekilleri

Kanunlarda yer alan suç tanımları genellikle, tamamlanmış, tek bir kişi tarafından işlenmiş, tek fiille tek neticenin olduğu ve tek bir hukuki değer ihlal edildiği varsayımıyla yapılır. Diğer bir deyişle suçun tüm kanuni unsurlarının olduğu ve suçun tamamlandığı, suç fiilinin bir kişi tarafından işlendiği, işlenen tek fiille tek bir hukuki değer ihlal edildiği varsayılr. Oysa gerçek hayatta işlenen suçlar her zaman bu kalıplara uymamaktadır. Suçun bazı unsurları gerçekleşmemekte, suç fiilini birden fazla kişi birlikte işlemekte ya da bir suç fiili ile birden fazla hukuki değer ihlal edilebilmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilen fiiller, suçun özel görünüş şekilleri olarak değerlendirilmektedir ve kanunlarda yer alan düzenlemelere dayanılarak suçun özel görü-

nüş şekilleri de cezalandırılmaktadır (Artuk ve ark., 2012, s. 581-582). Teşebbüs, iştirak, birleşme ve tekrür halleri suçun özel görünüş şekillerini oluşturmaktadır.

### 7.1. Teşebbüs

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, neticesi harekete bitişik suçlardan olduğu için bu suçlara teşebbüs genellikle mümkün olmamaktadır. Ancak istisnai olarak da olsa bilgi ve belgelerin ifşa edilmesi ya da kullanılması şeklindeki icra hareketlerinin aşamalara bölünmesi mümkün olursa bu suça teşebbüs söz konusu olabilecektir (Erman, 1998, s. 102). Diğer bir deyişle teorik olarak da olsa vergi mahremiyetinin ihlali suçuna teşebbüs mümkündür. Teşebbüs halinde verilecek ceza, TCK'nin 35. maddesi gereğince dörtte birinden dörtte üçüne kadar indirilecektir.

### 7.2. İştirak

Ceza kanunlarında düzenlenen suç tipleri, istisnaları bulunmakla birlikte genellikle bir fail tarafından işlenen suçlar olarak düzenlenmiştir. Ancak gerçek hayatta suçlar her zaman bir kişi tarafından işlenmez. Hatta çoğu defa birden fazla kişi suça katılmaktadır (Önder, 1992, s. 433). Bir kişi tarafından da işlenmesi mümkün olan bir suçun birden fazla kişi tarafından iradi olarak birlikte işlenmesi halinde suçun özel görünüş şekillerinden biri olan iştirak hali karşımıza çıkmaktadır. Bu şekilde işlenen suçlara iştirak halinde işlenen suçlar denilmektedir (Dönmezer ve Erman, 1994, s. 446). Suçların iştirak halinde birden fazla kişi tarafından işlenmesinin, suçun işlenmesini daha kolay ve suçu da daha tehlikeli hale getireceği düşünülse bile birkaç suç haricinde iştirak, TCK'de genel bir ağırlaştırıcı neden olarak düzenlenmemiştir (Hakeri, 2012, s. 451). TCK'de düzenlenen iştirak hükümleri, cezayı suçun faili açısından ağırlaştırmaya değil suça iştirak eden kişileri de suça katılmaları nedeniyle cezalandırmaya yöneliktir.

TCK'nin İkinci Kısım Dördüncü Bölümü'nde suça iştirak konusu düzenlenmiştir. Sırasıyla 37, 38 ve 39. maddelerde faillik, yardım etme ve azmettirme hallerine, 40. maddede bağlılık kuralına yer verilmiştir. Buna göre suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin var olması yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden herkes, diğerlerinin cezalandırılmasını önleyen şahsi nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır.

Suçta iştirak, vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından da mümkündür. Vergi mahremiyetini uyması gereken kişiler yani vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler, VUK'un 5. maddesinde sayılmaktadır. Bu yönüyle vergi mahremiyetinin ihlali suçu, özgü suçlardandır. Çünkü bu suçun herkes tarafından işlenmesi mümkün değildir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun işlendiğinin sabit olması halinde bu suça başkalarınca iştirak edilmesi mümkündür. Örneğin; vergi mahremiyeti kapsamında bulunan bir raporun VUK'un 5. maddesinde sayılı bulunan kişiler tarafından bir gazeteciye sızdırılması halinde vergi mahremiyetinin ihlali suçu sabittir ve gazeteci eğer raporu haber yaparsa vergi mahremiyetinin ihlali suçuna iştirak etmiş olur (Taş, 2011, s. 21-22). Ancak vergi mahremiyetinin ihlali suçuna iştirakin mümkün olabilmesi için olayda herhangi bir hukuka uygunluk nedeni bulunmaması ve suçun VUK'un 5. maddesinde sayılı kişiler tarafından işlendiğinin sabit olması gerekmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna iştirak hali ve bu suça iştirak edenlere uygulanacak ceza konusunda VUK'da herhangi bir düzenleme bulunmadığı için bu konularda TCK'nin ilgili hükümleri aynen uygulanmaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, özgü suçlardan olduğu için VUK'da sayılmayan kişilerin ancak yardım eden ya da azmettiren olarak bu suçun işlenişine iştirak etmeleri mümkündür. TCK'ye göre suça azmettiren suçun cezası ile cezalandırılır. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyen faili azmettirmek yoluyla suça iştirak eden kişi

ya da kişiler, 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. TCK'nin 39. maddesine göre suçun işlenişine yardım edenler, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on beş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan on beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez. Yardım etmek yoluyla vergi mahremiyetinin ihlali suçunun işlenişine iştirak edenler, "1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası" olarak belirlenen sınırlar içinde hâkim tarafından takdir edilen cezanın yarısı ile cezalandırılırlar.

### 7.3. Birleşme

Ceza hukukunda suçların birleşmesi ve cezaların birleşmesi olarak iki tür birleşme çeşidi bulunmaktadır. Çeşitli fiillerin tek bir suç oluşturması veya tek bir fiille çeşitli suçlara neden olunması halinde suçların birleşmesinden söz edilmektedir. Hem çeşitli fiillerin tek bir suç oluşturması hem de tek bir fiille birden fazla suç işlenmesi durumunda bazı suçlar bağımsızlıklarını kaybederek kaynaşmakta, birleşmekte ve aralarında tek bir fiilden doğmaktan ileri gelen bir bağlantı bulunmaktadır (Dönmezer ve Erman, 1994, s. 374). Bu durum doktrinde birleşme, içtima ve toplanma olarak çeşitli şekillerde adlandırılmaktadır (Mutluer, 2011, s. 189). Cezaların birleşmesinde ise çeşitli fiillerle birden çok suç işlenmesi durumunda faile verilecek cezaların nasıl toplanacağı ve nasıl belirleneceği saptanmaktadır (Dönmezer ve Erman, 1994, s. 374).

Suçların birleşmesi TCK'de "Suçların İçtimaı" başlıklı 5. bölümünde düzenlenmiştir. Buna göre suçların birleşmesi üç farklı şekilde olabilmektedir:

- Bileşik suç halinde failin işlediği suç, diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturur.
- Zincirleme suç halinde fail, Kanun hükmünü birkaç kez ihlal etmekte ama bunlar ayrı ayrı değil tek bir suç olarak değerlendirilmektedir.
- Fikri içtima halinde fail, tek bir fiille birden fazla suç işlemiş olabilir.

Birleşme, yalnızca TCK'de düzenlenen suçlar açısından değil vergi suçları açısından da mümkün olan bir durumdur. Ancak vergi suçlarında birleşmeye dair VUK'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. VUK'da var olan birleşme hükümleri, vergi kabahatlerine yönelik olup vergi suçlarını kapsamamaktadır. Bu nedenle vergi suçlarında birleşme halinin mevcut olması durumunda TCK'nin birleşmeye dair hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

TCK'de üç çeşit olarak düzenlenen birleşme hallerinden bileşik suç durumunun vergi mahremiyetinin ihlali suçu açısından yaşanması mümkün değildir. VUK ve TCK düzenlemelerine bakıldığında zincirleme suç durumunun gerçekleşmesi ise mümkündür (Bayraklı, 2006, s. 141). Zincirleme suç, tek bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi veya aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumudur. Aynı mükellefe ait vergi mahremiyeti kapsamında sır sayılan veya gizli kalması gereken bilgilerin tek bir suç işleme kararının icrası kapsamında farklı tarihlerde birden çok kez ifşa edilmesi ya da kullanılması halinde zincirleme suç oluşmaktadır. Farklı mükelleflere ait vergi mahremiyeti kapsamında sır sayılan veya gizli kalması gereken bilgilerin tek bir fiille ifşa edilmesi veya kullanılması durumunda da zincirleme suç söz konusu olmaktadır (Taş, 2008, s. 176).

Zincirleme suçun varlığı halinde TCK'nin 43. maddesi gereğince faile tek bir ceza verilir, ancak bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Örneğin; bir vergi dairesi çalışanı, bir mükellefe ait vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri bir anlaşma çerçevesinde mükellefin rakibi olan firmaya düzenli olarak gönderiyorsa ya da birden fazla mükellefe ait vergi mahremiyeti



kapsamındaki bilgileri aynı dosyayla bir basın organına gönderiyorsa zincirleme suç söz konusudur (Karakoç, 2012, s. 540). Bu durumda bu vergi dairesi çalışanına tek bir ceza verilecektir. Ancak ceza dörtten birinden dörtte üçüne kadar artırılacaktır.

Fikri içtima açısından bakıldığında bir fiille birden çok farklı suç işleyen kişi bunlardan cezası en ağır olan suçun cezasıyla cezalandırılmaktadır. Örneğin; vergi incelemelerinde çalışan bir memur, mükellefe ait bir sırrı mükellefin rakibi olan bir kişiye maddi menfaat karşılığında verirse aynı fiille vergi mahremiyetinin ihlali ve rüşvet suçlarını işlemiş olacaktır. Fikri içtimaya ilişkin hükümler gereğince bu kişiye cezası daha ağır olan rüşvet suçunun cezasının verilmesi gerekmektedir (Karakoç, 2012, s. 540).

#### 7.4. Tekerrür

Arapça “kerr” kökünden türemiş olan tekerrür sözcüğü bir daha olma, tekrarlanma anlamına gelmektedir (Artuk ve ark., 2012, s. 930). Hukuki anlamı açısından bakıldığında ise tekerrür, bir suçtan dolayı cezalandırıldıktan sonra tekrar suç işleyen kişinin durumunu ifade etmektedir. Tekerrür ile suç işleyen kişiye ise mükerrir denilmektedir (Sonsuzoğlu, 1989, s. 88). Tekerrür hükümleri ile ilk kez suç işleyenler için caydırıcılık oluşturulmak, kişilerin tekrar suç işlemelerinin engellenmesi, böylelikle toplumun tehlikeli suçlulardan korunması amaçlanmaktadır. Ayrıca failin önceki mahkumiyetinin caydırıcı olmadığı ve bu sebeple tekrar suç işlediği, suç işlemedeki inat ve ısrarının devam ettiği ve çektiği cezadan ıslah olmadığı düşünülerek tekerrür hükümleri uygulanmaktadır (Artuk ve ark., 2012, s. 931-936).

Tekerrür şartları, TCK'nin 58. maddesinde düzenlenmektedir. Anılan maddeye göre tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki suçtan dolayı kesinleşmiş bir mahkumiyet olması, yeni bir suç işlenmesi ve bu yeni suçun da belirli süreler içinde işlenmesi gerekmektedir. Birinci suçtan dolayı beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkumiyet verilmesi halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl içinde ikinci suçun işlenmesi gerekmektedir. Birinci suçtan dolayı beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkumiyet verilmesi halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl geçmeden ikinci suçun işlenmesi gerekmektedir.

Tekerrürün vergi suçları açısından da mümkün olabileceği kuşkusuzdur. Ancak vergi suçlarında tekerrüre ilişkin VUK da dahil olmak üzere vergi kanunlarında herhangi bir düzenleme yoktur. VUK'un tekerrür başlıklı 339. maddesi vergi kabahatlerinde tekerrüre ilişkin bir düzenlemedir. Vergi kabahatleri için öngörülen tekerrür hükümlerinin vergi suçları açısından da uygulanması ise mümkün değildir. VUK'da vergi suçları bakımından uygulanacak herhangi bir tekerrür hükmü bulunmadığı için vergi suçlarında tekerrür halinde TCK'nin 58. maddesi uygulanacaktır. Dolayısıyla vergi suçları bakımından tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için TCK'de düzenlenen tekerrür şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle vergi mahremiyetinin ihlali suçunu açısından tekerrürden söz edebilmemiz için ilk suçtan dolayı alınan mahkumiyet kararının kesinleşmesi ve kişinin TCK'de belirlenen süre içinde yeni bir suç işlemesi gerekmektedir. Tekerrürün oluşması için ikinci suçun ne kadar süre içinde işleneceğinin tayini, ilk suçtan dolayı alınan cezaya göre yapılmaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezasında üst sınır üç yıl hapis cezasıdır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası beş yıldan az olduğu için cezası kesinleşen kişi üç yıl içinde yeni bir suç işlediği takdirde hakkında tekerrür hükümleri uygulanacaktır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyen kişinin bu suça ilişkin ceza kesinleştikten sonra üç yıllık kanuni süre içinde işleyeceği yeni suçun aynı türden olması ya da bir vergi suçu olması ise gerekmemektedir (Kızılot ve Kızılot, 2009, s. 601). Örneğin; ilk işlenen suç vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve sonra işlenen suç hırsızlık ise diğer şartların da varlığıyla birlikte kişi hakkında teker-

rür hükümleri uygulanacaktır (Bayraklı, 2006, s. 161). TCK'de genel tekerrür sistemi benimsendiği için vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası kesinleştikten sonra üç yıl içinde işlenen herhangi bir suç tekerrüre esas oluşturacaktır. Vergi suçlarında tekerrürün varlığı halinde kanunda ikinci suç için hapis cezası veya adli para cezası seçimlik olarak öngörülmüşse hapis cezası verilir, mükerririn cezası mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir ve hâkim gerekli görürse cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirlerinin uygulanmasına karar verebilir.

## 8. Sonuç

Anayasal temel haklardan olan özel hayatın gizliliği ve aynı nitelikteki kişisel verilerin korunması hakkının vergi hukuku alanındaki yansıması olan vergi mahremiyeti, mükellef ve ilgili kişiler açısından bir hak, vergi işlerinde çalışan kişiler açısından da bir yükümlülük olarak uzun yıllardır vergi hukuku sistemimizde yer almaktadır. Bu çalışmada ise vergi mahremiyeti, ihlal edilmesi hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına bağlanan bir suç olması boyutuyla incelenmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda öncelikle vergi mahremiyetinin hukuki temelleri, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlar ve vergi mahremiyetinin ihlali suçunun faili olabilecek kişiler değerlendirilmiştir. Son olarak ise suçun unsurları ve özel görünüş biçimlerine yer verilmiştir.

Kanun koyucu, vergi mükellefleri ve mükellefle ilgili kişilerin vergiye ilişkin bilgi ve belgelerinin gizli kalması konusunda hukuken korunmaya değer bir yarar görmüştür. Bu bilgi ve belgelerin ifşasını ve kullanılmasını bir suç olarak düzenlemiş ve yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüştür. Vergi mahremiyeti, mükelleflerin vergilendirme sürecinde idare ile iş birliği yapmalarını ve bilgilerini paylaşmaktan çekinmemelerini sağlayacağı için önemli bir düzenlemedir. Hatta vergi mahremiyetini bir mükellef hakkı olarak kabul etmek bile mümkündür. Mükellef odaklı bir yaklaşımla getirilen bu mahremiyet düzenlemesine, zaman içinde kamu yararı gerekçesiyle bazı istisnalar da getirilmiştir. Bu istisnalar çerçevesinde işlenen fiiller, vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek ve vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmayacaktır.

Mükellefler açısından bir hak, vergilendirme sürecinde çalışanlar açısından bir yükümlülük oluşturan vergi mahremiyetine atfedilen önem her geçen gün artmaktadır. Yasaklara uymamanın karşılığının hürriyeti bağlayıcı ceza olması da kanun koyucunun bu düzenlemeye verdiği önemi göstermektedir. Birer kişisel veri de sayılabilecek vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi, belge ve diğer hususların yasak kapsamındaki kişilerce ifşa edilmesi ve/veya kullanılmasının vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturacağı açıktır. Mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin bu kapsamdaki verilerinin VUK'un 5. maddesinde sayılmayan kişiler tarafından ifşa edilmesi halinde ne olacağı, maddede yer alan kişilerin sayma yöntemiyle belirlenip belirlenmediği, madde kapsamının genişletilip genişletilemeyeceği ise belirsizdir. Memur olmamakla birlikte vergi idaresi bünyesinde çalışan ve görevleri dolayısıyla mahremiyet kapsamındaki hususları öğrenebilecek olan başka çalışanlar da bulunmaktadır. Bu kişilerin suç kapsamındaki fiillerinin cezasız kalmaması adına yeni bir düzenleme yapılması veya konunun açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author has no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.

---

## Kaynakça/References

- Arslan, Ç. (2013). Vergi mahremiyetini ihlal suçu (VUK md. 362). *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2) 2013, 15-30.
- Arslaner, H. (2017). *Vergi kabahat ve suçlarının unsurları*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Artuk, M. E., Gökçen, A. ve Yenidünya, C. (2012). *Ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Aydın, S. (2006). Mükellefin gizlilik alanına (sır çevresine) ilişkin hakları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 213, 25-37.
- Başbüyük, İ. (2012). Kamu icra suçları - I: Sırrın ifşası suçu (AATUHK m.107). *Ceza Hukuku Dergisi*, 20. Erişim adresi: <https://jurix.com.tr/article/3043>
- Bayraklı, H. H. (2006). *Vergi ceza hukuku*. Afyonkarahisar: Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.
- Centel, N., Zafer, H. ve Çakmut, Ö. (2008). *Türk ceza hukukuna giriş*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Donay, S. (2008). *Ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Dönmez, S. ve Erman, S. (1994). *Nazari ve tatbiki ceza hukuku: Genel kısım cilt II*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi ceza ve yargılama hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erman, S. (1988). *Vergi suçları*. İstanbul.
- Ersoy, Y. (2002). *Ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Hakeri, H. (2012). *Ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Karakoç, Y. (2012). *Genel vergi hukuku*. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.
- Kaşıkcı, M. (1991). *Türk hukukunda vergi kaçaklığı suçları*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2009). *Vergi, ticaret ve ceza hukuku yönünden kaçakçılık suçları ve naylon fatura*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Koca, M. ve Üzülmaz, İ. (2020). *Türk ceza hukuku genel hükümler* (13. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Mutluer, M. K. (2011). *Vergi hukuku genel ve özel hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Önder, A. (1992). *Ceza hukuku genel hükümler cilt II-III*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Özyer, M. A. (2014). *Açıklama ve örneklerle vergi usul kanunu uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Sonsuzoğlu, E. (1989). *Vergi suç ve cezalarında birleşme, iştirak, tekerrür*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sonsuzoğlu, E. (2000). Çeşitli yasalar açısından vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemelerin değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 141, 116-134.
- Soydan, B. (2015). *Türk vergi hukukunda vergi incelemesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Şenyüz, D. (2011). *Vergi ceza hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taş, F. (2008). *Vergi hukukunda vergi mahremiyetinin ihlali suçu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Taş, M. (2001). *Vergi hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taş, M. (2011). Vergi mahremiyeti kapsamındaki belge ve bilgilerin basında yer almasının hukuki boyutları. *Yaklaşım Dergisi*, 219.
- Toroslu, N. (2005). *Ceza hukuku*. Ankara: Savaş Kitabevi.
- Töngür, A. R. ve Çetintürk, E. (2020). *Ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Turan, M. (2021). *Karşılaştırmalı hukukta kişisel verilerin korunması* (4. Baskı). Ankara: Seçkin.
- Ünal, N. A. (2004). Türk vergi hukukunda vergi mahremiyeti esası. *Yaklaşım Dergisi*, 133.



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-863797

Araştırma Makalesi / Research Article

## Tüketim ve Gelir Vergileri Açısından Optimal Vergileme

### *Optimal Taxation of Consumption and Income*

Mikail PEHLİVAN<sup>1</sup> 



#### Öz

Optimal vergileme ve optimal vergi sistemi tasarımı hem etkinlik ve adalet ödünleşmesi bakımından önemli olmakta hem de bu araştırmalar kamu maliyesi ve uygulamalı iktisat alanında çok eskiye dayanmaktadır. Bu çalışmada odak noktası optimal tüketim ve gelir vergileri olacak şekilde sınırlandırılırken, öncelikle konuyla ilgili olan aşırı yük ve etkinlik kavramları açıklanmakta; akabinde optimal vergileme ve optimal vergi sisteminin yapısı ele alınmaktadır. Daha sonra, optimal tüketim ve gelir vergileri incelenerek teorik tartışmaların ekonomideki yansımaları üzerinde durulmaktadır. Çalışmanın amacı, tüketim ve gelir vergilerinde optimal kavramının nasıl ele alındığını literatür incelemesi ile ortaya koymak ve teorik çalışmaların vergi politikalarına dönüşüp dönüşmediğini incelemektir. İnceleme sonucunda optimal vergi teorisinde çalışmaların (i) gelirin düz oranlı vergilendirilmesi, (ii) yüksek gelire sıfır marjinal vergi oranı uygulanması ve (iii) vergilendirmenin dolaylı vergilere kaydırılması üzerinde odaklandığı görülmekte ve bu odak noktaları vergi reformlarında karşılık bulmaktadır. Fakat görülmektedir ki optimal vergileme her ülkenin aynı reçeteyi uygulaması demek değil, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kendine has sosyo-ekonomik yapılarına göre ve toplumu kapsayıcı biçimde dinamik olarak ele alınması gerekmektedir. Optimal vergi teorisinde geçmişten günümüze süregelen tartışmalar *etkinlik* ve *adalet* ilkeleri çerçevesinde gerçekleşirken, teknolojinin de gelişmesiyle beraber gelecekte de vergilemede optimalite tartışmalarının devam edeceği söylenebilir. Ayrıca ülkelerin gelişmişlik seviyeleri, uluslararası vergi rekabeti, sermaye akımları ve çevresel unsurlar gibi etkenler de konuyu politik açıdan her zaman canlı tutmaya devam edecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Optimal vergileme, Tüketim vergisi, Gelir vergisi, Gelir etkisi, İkame etkisi

#### ABSTRACT

Optimal taxation and tax system design both involve important trade-offs with respect to efficiency and fairness, and researchers in the fields of public finance and applied economics have analyzed these issues for many years. In this study, while the focus is primarily on optimal consumption and income taxes, we first explain the concepts of excessive burden and

<sup>1</sup>Araştırma Görevlisi, Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Edirne, Türkiye

ORCID: M.P. 0000-0002-7273-333X

#### Corresponding author:

Mikail PEHLİVAN,  
Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi, Maliye Bölümü, Edirne, Türkiye  
E-posta: mikailpehlivan@gmail.com

Submitted: 18.01.2021

Revision Requested: 31.01.2021

Last Revision Received: 15.03.2021

Accepted: 16.03.2021

Citation: Pehlivan, M. (2021). Tüketim ve gelir vergileri açısından optimal vergileme. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 91-113.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2021-863797>



efficiency as they relate to this topic. Then, we examine optimal taxation and the structure of an optimal tax system. Lastly, we address optimal consumption and income taxes, emphasizing theoretical discussions on their impact on the economy. The aim of this study is to reveal how the concepts of optimal consumption and income taxes are related, through a literature review, and to examine whether theoretical studies have influenced tax policies. This review reveals that studies of optimal tax theory focus on (i) flat rate taxation of income, (ii) zero marginal tax rates on high income, and (iii) shifting taxation to indirect taxes, and that these concepts have been reflected in tax reforms. However, we find that optimal taxation does not mean that every country applies or should apply these concepts in the same way; they should be considered according to the specific socio-economic structures of developed and developing countries, in a way that reflects each society. While discussions on optimal tax theory from the past to the present must take place within a framework of *efficiency* and *fairness*, discussions of optimality in taxation will continue into the future with developments in technology. In addition, factors such as a country's level of economic development, international tax competition, capital flows, and environmental factors will keep the issue politically alive.

**Keywords:** Optimal taxation, Consumption tax, Income tax, Income effect, Substitution effect

### EXTENDED ABSTRACT

From a microeconomic point of view, taxation is undoubtedly a burden as it reduces the economic power of the individual being taxed. From a macroeconomic perspective, taxation transfers income from the private sector to the public sector. Taxation affects many things in an economy, with effects on income distribution, resource allocation, capacity utilization, employment, prices, and economic growth.

Improving efficiency in resource allocation through taxation conflicts with the principle of fairness in income distribution; while taxation improves income distribution, resource allocation deteriorates. This conflict can be eliminated if optimal income and consumption tax rates can be determined. For this reason, it is important to include the burden of taxation in an analysis of this issue.

Optimal taxation is based on assumptions that (i) do not apply head tax-type taxes that do not affect relative prices in the economy, (ii) a perfectly competitive market system and a fixed return to scale reflect the preferences of individuals, and therefore optimal taxation can be expressed as an effort to achieve maximum tax revenue with minimum administrative costs using a limited number of tax instruments. However, this balance is not easy to achieve. It may be easy to determine the benefit obtained using a model based on a single individual, but it is not easy to determine this in models that include all individuals in a society where preferences differ. In the optimal taxation literature, the focus is usually on reducing taxation costs. In the simplest models, the main goal is to minimize efficiency costs in taxation. In more complex models, an optimal tax system is obtained by establishing a balance between income distribution and efficiency costs.

While this study is primarily focused on optimal consumption and income taxes, the concepts of excess burden and efficiency as they relate to the subject are explained first. Next, optimal taxation and the structure of optimal tax systems are examined. Then, optimal consumption and income taxes are discussed, emphasizing the theoretical impact on the economy. The aim of this study is to reveal how the concept of "optimal" applies to consumption and income taxes through a literature review, and to examine whether theoretical studies have been implemented in tax policies.

Some constraints with respect to theory and practice make it difficult to design an optimal tax system. First, perfectly competitive market conditions are assumed in the theory of optimal taxation. In other words, market frictions and failures such as asymmetric information and externalities are not considered when determining an optimal tax structure. The second major constraint in terms of theory is that administrative costs are neglected. In practice, high administrative costs cause the tax gap to widen, which leads to a departure from optimal taxation. The third important constraint is that theoret-

ical studies typically focus on developed countries. In practice, political constraints can be addressed from two perspectives: (i) limits due to national political taxation and (ii) the pressures of international organizations.

Optimal taxation theory has been criticized on a number of points, and many state that these criticisms make the theory too far from reality to be useful. Given this, the criticisms are (i) focusing more on vertical fairness in taxation rather than horizontal fairness in the literature on optimal taxation, (ii) ignoring the existing tax system; in other words, it is assumed the existing tax system would be fully replaced by an optimal tax system if one could be designed, and (iii) excluding administrative and political constraints in the analysis.

Based on our analysis, we find that studies on the optimal tax theory focus on (i) flat rate taxation of income, (ii) zero marginal tax rates on high income, and (iii) a shift from direct taxation to indirect taxes, and find that these issues are reflected in actual tax reforms. However, we find that optimal taxation does not mean that every country applies the same prescription; tax systems should be considered in light of the specific socio-economic structures of both developed and developing countries, in a way that reflects the individual society. While discussions of optimal tax theory from past to present take place within the framework of efficiency and fairness, it can be said that discussions of optimality in taxation will continue as technology continues to develop. In addition, the level of development of a given country, international tax competition, capital flows, and environmental factors will continue to keep the issue of optimal taxation politically alive.

## 1. Giriş

Bir ülkede belli bir dönem içinde uygulanan vergilerin bütünü vergi sistemini oluşturmaktadır. Vergilerin ihtiva ettikleri amaçların çatışmaması, iktisadi ve mali amaçlara cevap verecek şekilde (veya mali olmayan amaçlarda dahil olmak üzere), vergi kaosundan uzak olarak bir bütün ve uyum içinde işlemesi durumunda bir vergi sisteminden bahsedilebilir. Bu durumun aksi hali bir vergi sistemini değil, vergi kaosunu ifade etmektedir. Vergiler, *tarihsel vergi sistemleri* ve *optimal/rasyonel/ideal/teorik vergi sistemi* biçiminde iki şekilde oluşabilir. Tarihsel vergi sistemlerinde vergiler, birbirleriyle bir ahenk oluşturarak tarihsel süreç içerisinde oluşabilirken, optimal/rasyonel/ideal/teorik vergi sisteminde ise amaca uygun bir biçimde oluşturulabilir (Schmölders, 1976, s. 243-249).

Tarihsel vergi sistemi çerçevesinde ele alınan, randıman vergi sistemi, kişisel gelir vergisi sistemi ve tüketim vergileri sisteminin oluşmasındaki temel motivasyon, vergiye karşı en az tepki olacak şekilde belirli mali amaçlara ulaşmaktır. Bu tür vergi sistemlerinin kendi içinde çelişkileri bulunmaktadır ve bu bağlamda iktisat politikasının amaçlarına uygun olarak geliştirilmiş bir vergi sistemi yapısı söz konusu değildir. Bu noktada, doktrinci ön yargıların ve zayıf siyasi kararların ürünü ve güdümünde olan vergilerin olmadığı optimal vergi sistemi düşüncesi maliye alanında daima tartışılmalıdır. Optimal vergileme yaklaşımı, refah artışını temel amaç edinerek, bu amacı gerçekleştirirken etkinlik maliyetleri ile vergi adaleti arasında optimal dengeyi sağlamaya çalışmaktadır (Schmölders, 1976, s. 250; Tenhunen, 2007, s. 13-14; Turhan, 2020, s. 389-391).

Vergileme vasıtasıyla kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanması, gelir bölüşümünde adaletin bozulmasına; gelir bölüşümünün iyileştirilmesi durumunda ise kaynak tahsisinin bozulması söz konusu olmaktadır. Gelir ve tüketim vergilerinde optimal oranların saptanabilmesi halinde bu çatışma ortadan kaldırılabilecektir (Nadaroğlu, 2000, s. 292-293).

Bir vergi sistemi genellikle üç kriter açısından incelenmektedir. Bu kriterler (i) adalet, (ii) idari maliyetler ve (iii) etkinliktir. Optimal vergileme teorisinde ise bu üç kriter ekonomik bir analiz ile bir araya getirilirken, bireysel ve sosyal refah kavramları çerçevesinde farklı şekillerde ağırlıklandırılmaktadır. Bu bağlamda (Heady, 1993, s. 17; Salanié, 2003, s. 148-149);

(i) *Adalet*: Sosyal refah, toplumun refahının bir göstergesi olarak görülmekte ve bireylerin faydalarına bağlı olarak ele alınmaktadır. Bununla birlikte, sosyal refah sadece bireysel faydaların toplamı olarak değil, bu faydaların nasıl eşit dağıtıldığına da bağlı olabilir. Yani, bu eşitsizlik artıkça sosyal refahın azaldığı varsayılır. Bu şekilde, sosyal refah kavramı, vergi sistemindeki bir adalet fikrini yansıtmakta ve vergilerin eşitsiz dağılımı ne kadar azaltılır ise adalet o derece yaklaşmaktadır. Bu nedenle, sosyal refahın maksimize edilmesi bu kriterin yorumuna da bağlıdır. Optimal vergi teorisinde adalet kriteri daha çok dikey adalet üzerinde durmakta ve yatay adalet ihmal edilmektedir.

(ii) *İdari maliyetler*: İdari maliyetlerin yüksek olması, devletin hizmetleri finanse etmek için daha fazla brüt vergi geliri toplamasını gerektirecek ve bu da bireysel faydanın azalması ile sosyal refahın olumsuz etkilenmesine neden olacaktır. Optimal vergi teorisinde bu kriter ihmal edilmekte ve teorinin en önemli kısıtlarından birini oluşturmaktadır.

(iii) *Etkinlik*: Vergilerin gelir ve ikame etkileri nedeniyle bireylerin kararlarında meydana gelen sapmalar fayda fonksiyonunu olumlu veya olumsuz etkilemekte ve bu da sosyal refahta değişime neden olmaktadır. Optimal vergi teorisinde etkinlik mevzuu üzerinde durulmakta ve önem arz etmektedir.

Bu çerçevede optimal vergi sistemi, sosyal refahı daha fazla artıracak farklı bir vergi reformunun olmaması durumunu ifade etmektedir. Bu durumda, optimal vergi teorisi açısından tüke-



tim ve gelir vergileri ele alınırken etkinlik ve adalet terazisinde daha çok etkinliğin ağır bastığı, diğer bir deyişle etkinlik açısından incelendiği ifade edilebilir.

Gelir ve tüketim vergileri bakımından optimal vergi sisteminin tasarlanmasının ulusal ve uluslararası açılardan olası faydaları bulunmaktadır. Bunlardan bazılarını ifade etmek gerekirse, optimal bir vergi sistemi ile (i) öncelikle aşırı kamu sektörü borçlanmasına başvurmadan temel harcamaları finanse etmek için yeterli gelir sağlanabilir, (ii) vergi geliri eşitlik ve adalet ilkelerine uygun biçimde ve ekonomik faaliyetler üzerindeki caydırıcı etkileri en aza indirecek şekilde artırılabilir, (iii) ülkeler küreselleşme, iklim değişiklikleri gibi çağın getirdikleri zorlu olgulara karşı cevap verecek dinamik bir vergi yapısına sahip olabilir, ve bunlar (iv) uluslararası normlardan önemli ölçüde sapmayan şekillerde yapılabilir. Aynı zamanda bu olası faydalar optimal bir vergi sisteminin tasarımında hedeflerin ne olması gerektiğini de göstermektedir.

Optimal vergileme ile ilgili literatürün oldukça geniş olmasından dolayı çalışmanın odak noktası optimal tüketim ve gelir vergileri olacak şekilde sınırlandırılmıştır. Çalışmada ilk olarak aşırı yük ve etkinlik kavramları açıklanmakta; akabinde optimal vergileme ve optimal vergi sisteminin yapısı ele alınmaktadır. Daha sonra ise optimal tüketim ve gelir vergileri incelenerek teorik tartışmaların ekonomideki yansımaları üzerinde durulmaktadır. Sonuç kısmı ile, hem bir genel değerlendirme yapılmakta hem de konuyla ilgili eleştirilerde ve çıkarımlarda bulunmaktadır.

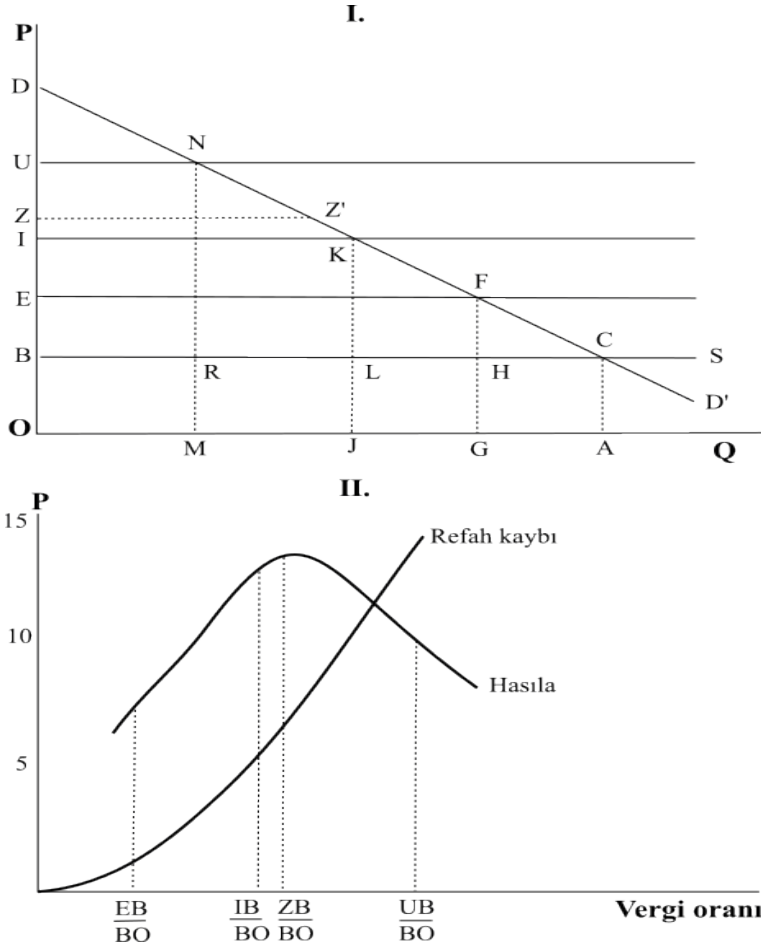
## 2. Aşırı Yük ve Etkinlik Kavramları

Vergi, bireyin iktisadi gücünde bir azalma yarattığı için bir yüke neden olmaktadır. Çünkü mikro açıdan mükelleflerin gelirlerinin, makro açıdan ise toplumun gelirlerinin, özel sektörden kamu sektörüne aktarılmasına neden olmaktadır (Kirmanoğlu, 2014, s. 276). Vergileme, ekonomide birçok alanı etkilemektedir. Gelir bölüşümü ve kaynak tahsisi üzerindeki mikro etkileri olmakla beraber, kapasite kullanımı, istihdam, fiyatlar ve ekonomik büyüme üzerinde makro etkileri söz konusudur. Bu nedenle yapılan analizlerde verginin oluşturduğu yüke dikkat edilme-lidir (Musgrave ve Musgrave, 1989, s. 234-235). Tüm vergi ödemeleri bireylerin davranış ve tercih bileşimlerinde değişikliklere neden olmaktadır. Örneğin, vergi karşısında tüketici, tüketimlerini veya tasarruflarını kısarken, üretici ise maliyetlerini kısma, nakit varlıklarını azaltma veya borçlanma yoluna gidebilmektedir (Bulutoğlu, 1962, s. 5). Bu bağlamda aşırı yük (excess burden) veya etkinlik kaybı (efficiency loss) olarak tanımlanabilecek bu durum, vergilerin kişilerin karar verme yetilerinde sapmalara neden olarak etkinlik kaybına neden olmaktadır. Yani, verginin toplam aşırı yükü, toplumdaki kişilerin ilave her birim vergide ödediği miktarının üzerinde ek bir maliyettir. Devletin vergi geliri ile topluma olan toplam maliyeti arasındaki fark aşırı yüküdür [ödenen vergi+aşırı yük (tercih sapmaları sonucu piyasada oluşan fayda kaybı)=toplam maliyet]. Vergileme de etkinlik ise, verginin neden olduğu bu sapmaların (aşırı yük) olmadığı durumu ifade etmektedir (Hyman, 2010, s. 452; Lindsey, 1997, s. 6; Rosen ve Gayer, 2008, s. 331; Wilkin-son, 1992, s. 22-23).

Diğer bir deyişle, mikro iktisadi analiz çerçevesinde, “*vergi, marjinal maliyet ile fiyat arası- na giren gerçek maliyet dışı bir eleman olduğundan, üretici ve tüketici rantlarında arz ve talep fonksiyonlarının elastikliklerine bağlı olarak, vergileme ile devlete aktarılan miktarın üzerinde bir azalmaya yol açar. Neticede, üretici ve tüketici rantlarında meydana gelen azalma, vergi olarak devlete aktarılan miktarın üzerinde kalır ve işte, ekonomide yok olan bu rantların toplamı, aşırı vergi yükü kavramını oluşturur*” (Önder, 1982, s. 97).

Vergi oranı, hasıla ve refah kaybı arasındaki ilişkiyi ifade eden aşırı yük Şekil 1’de görülmektedir.

Şekil 1: Vergi Oranı, Hasıla ve Aşırı Yük İlişkisi



Kaynak: Musgrave ve Musgrave, 1989, s. 285.

Şekil 1 üzerinden vergi sisteminin ne kadar etkin olduğu görülebilir. Verginin bir mal üzerine koyulduğu varsayımı altında, I. kısımdaki DD' talep eğrisini, BS ise arz eğrisini ifade etmektedir. Vergi koyulmadan önce OB fiyat düzeyinde çıktı miktarı OA kadarken, tüketici artığı BDC üçgeni olmaktadır. EB kadar vergi koyulduğunda, arz eğrisinin yükseldiği (EF) ve yeni tüketici artığının EDF üçgeni olduğu görülmektedir. Burada, toplam daralma BEFC alanı kadardır, fakat BEFH kısmı vergi olarak hazineye gitmektedir. İşte bu noktada HFC (BEFC-BEFH) üçgeni<sup>1</sup> kadar alan aşırı yükü (refah kaybı) temsil etmektedir. IB kadar vergi koyulduğunda, çıktı miktarı OJ'ye düşmekte, vergi hasılası BIKL alanı kadar olmakta yani, hasıla yükselmekte, tüketici artığı ise düşerek IDK alanı kadar olmaktadır. Böylece, aşırı yük yükselmekte ve LKC alanı kadar

1 Arnold Harberger'in aşırı yük alanında literatüre yaptığı katkılar nedeniyle bu üçgene "Harberger Üçgeni" de denilmektedir (Auerbach ve Hines Jr., 2001, s. 3).

olmaktadır. Son olarak, vergi oranı UB kadar olursa, çıktı miktarı OM'ye düşmekte, hasıla ise yükselerek BUNR alanı kadar olmakta, aşırı yük ise RNC alanı kadar artmaktadır.

Farklı vergi oranları bağlamında vergi hasılası ile aşırı yük arasındaki ilişki II. kısımda görülmüşken, üç önemli sonuca ulaşılmaktadır: (i) İlk olarak vergi hasılasının giderek yükseldiği fakat ZB oranının ötesine geçince azaldığı görülmektedir. (ii) Vergi oranı arttıkça aşırı yük artmaktadır ve özellikle ZB'nin üzerindeki oranlar tamamen verginin amacına zarar vermektedir. (iii) Vergi oranı arttıkça aşırı yük daha fazla artmaktadır, vergi sisteminin kalitesi toplam hasılanın aşırı yüküne oranı ile ifade edilebilir. Bu noktada, vergi oranının artması bu rasyoyu düşürmekte, ZB üzerindeki oranlar ise hem hasılanın düşmesi hem de aşırı yükün daha fazla artması nedeniyle rasyonun daha çok düşmesine neden olmaktadır.

Yeni bir vergi koyulduğunda veya oranı artırıldığında, arz ve talep eğrilerine bağlı olarak üretici ve tüketici rantlarında meydana gelen azalma vergi olarak ödenen miktardan daha fazla olmaktadır. Vergi nedeniyle piyasadaki aktörlerin davranışlarındaki sapmalar arttıkça aşırı yük de artmaktadır. Aşırı yük hesaplamaları ile, vergi dolayısıyla oluşan refah kaybı ortaya koyulmaya çalışılmaktadır ve vergi dolayısıyla oluşan aşırı yükün vergi oranının karesi kadar olduğu ifade edilmektedir (Auerbach, 1982; Rutherford ve Paltsev, 1999, s. 15; Smith, 2015).

### 3. Optimal Vergileme ve Optimal Vergi Sistemi

Rasyonel bir vergi sistemi için gerekli olan kriterleri, Adam Smith (1776) "Ulusların Zenginliğinin Doğası ve Nedenleri Üzerine Bir İnceleme" adlı eserinde belirtmektedir. Bunlar: (i) Eşitlik ve adalet: Toplumdaki bireylerin mali güçleri oranında vergi ödemeleri gerekmektedir. (ii) Kesinlik: Vergi yükümlülüklerinin açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. (iii) Uygunluk: Vergilerin en uygun zamanda ve biçimde tahsil edilmesi gerekmektedir. (iv) İdari maliyetler: Verginin toplanma masraflarının düşük olması ve iktisadi faaliyetlere zarar vermemesi gerekmektedir. Bu ilkelere ilaveten, (v) Esneklik: Vergilerin otomatik stabilizatörler olarak ekonomik dalgalanmalara uyum sağlaması gerekmektedir. (vi) Vergi yükü: Yükümlülerin gerçekte kimin vergi ödeyicisi olduğunu açık bir şekilde bilmeleri gerekmektedir (Salanié, 2003, s. 59; Wilkinson, 1992, s. 15).

Optimal vergileme, (i) ekonomide, nispi fiyatları etkilemeyen baş vergisi türü vergilerin uygulanmadığı, (ii) tam rekabetçi piyasa sistemi ve ölçüğe göre sabit getirinin olması gibi kişilerin tercihlerini yansıtan varsayımlara dayanarak, sınırlı vergi araçları ile maksimum vergi hasılatını minimum idari maliyetler olacak şekilde elde etmeye yönelik bir çaba olarak ifade edilebilir. Fakat bu denge ifade edildiği kadar kolay değildir. Tek kişi üzerinden kurulan bir modelde, kişinin fayda düzeyini belirlemek kolay olabilir, ancak toplumdaki tüm bireyleri kapsayan ve tercihlerin farklılaştığı modellerde bunu belirlemek kolay olmamaktadır. Optimal vergileme literatüründe, genellikle vergileme maliyetlerinin düşürülmesine odaklanılmaktadır. En basit modellerde görüldüğü üzere, temel hedef vergilemede etkinlik maliyetlerini en aza indirmektir. Daha karmaşık modellerde ise optimal vergi sistemi, gelir bölüşümü ve etkinlik maliyetleri arasında denge kurularak ele alınmaktadır (Slemrod, 1990, s. 158).

Etkinlik açısından optimal vergileme, Pareto'nun optimum kaynak tahsisi ile tutarlıdır ve çözüm olarak, tüketiciler ve üreticiler tarafından yapılan tüm marjinal kararlarda tarafsız olan götürü vergiler savunulabilir. Ancak götürü vergilerle kalıcı bir vergi sistemi oluşturmak varsayımsal bir teoriden öteye geçmemektedir ve bu tür bir vergi, vergi sisteminin ancak küçük bir kısmında belki uygulanabilir. Götürü vergilerle sürdürülemeyen vergi sisteminde ise, koyulan her verginin piyasa aktörlerinin kararları üzerinde az ya da çok saptırıcı etkisi bulunmaktadır. Bu durumda, bu sapmaların minimum düzeyde tutulduğu ikinci en iyi optimizasyon sorunu optimal vergilemede araştırma konusu olmaktadır (Bailey, 1995, s. 59; Sandmo, 1976, s. 38).

Makro iktisadi açıdan vergi sisteminin esnekliği arttıkça optimal bir vergi sistemine yaklaşıldığı kabul edilebilir. Bilindiği üzere, Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GSYH) tahminleri, ekonomik şartlar göz önünde bulundurularak, vergi esneklikleri de kullanılarak vergi tabanıyla vergi hasılatını ilişkilendiren modellerle yapılmaktadır. GSYH'de gerçekleşen otomatik artış, vergi tabanındaki (gelir, harcama ve servet) genişlikle ilgilidir. Ekonomik büyüme ile vergi hasılatının artması veya ekonomik durgunlukta azalması verginin gelir esnekliğine bağlıdır (Kaplow, 2008, s. 84; Ulbrich, 2011, s. 29, 135).

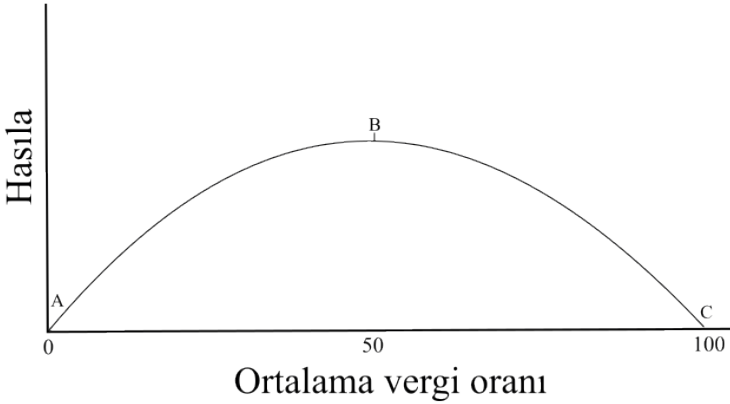
Verginin gelir esnekliği ( $y_t$ ), vergi gelirindeki değişme oranının, milli gelir düzeyindeki değişme oranına bölümü olarak ifade edilebilir (Aksoy, 2011, s. 462; Susam, 2019, s. 207; Şener, 2016, s. 183).

$$y_t = \left(\frac{\Delta t}{t_0}\right) / \left(\frac{\Delta y}{y_0}\right)$$

Yukarıdaki denkleme göre, vergi matrahı büyüdükçe (kişisel gelir ve harcama vergileri için) verginin gelir esnekliği, artan oranlı vergi yapısı için ( $y_t > 1$ ), azalan oranlı vergi yapısı için ( $y_t < 1$ ), vergi matrahı artsa bile vergilerin gelir esnekliğinin artmadığı düz oranlı vergi için ise ( $y_t = 1$ )'dir. Gelir ile matrah arasında aynı doğrultuda bir ilişkinin olmadığı götürü vergiler için ise esneklik sıfıra yaklaşmaktadır (Şener, 2016, s. 183-184).

Vergi sisteminin esnekliği Laffer Eğrisi ile basit bir şekilde anlatılabilir. Anlatımda kolaylık sağlamak amacıyla vergilerin, kişilerin emek arzı, tüketim, tasarruf ve yatırım kararları üzerindeki gelir ve ikame etkileri bir yana bırakılırsa<sup>2</sup>, Şekil 2'den de görüldüğü üzere vergi oranı %100 olduğunda vergi hasılatı sıfır olmaktadır. Yani, vergi sisteminin vergi hasılatını maksimum yapacak bir vergi esnekliğine sahip olmalıdır.

Şekil 2: Laffer Eğrisi



Kaynak: Trotman-Dickenson, 1996, s. 134.

2 Vergi idaresinin, vergi politikaları ile gerçekleşen olası üç etkide (verginin kişinin refahı üzerindeki doğrudan maliyeti, gelir etkisi ve diğer vergilerin neden olduğu sapmalar üzerindeki etkisi) fayda ve maliyet dengesini koruyarak sapmaları en aza indirmesi *optimal esneklik* olarak ifade edilirken, idarenin tamamlayıcılığı optimal vergi sistemi için kilit rol oynamaktadır (Slemrod ve Kopczuk, 2002, s. 93-94).

Laffer analizi aynı zamanda devletin aynı geliri iki farklı yolla nasıl elde edebileceğini de açıklamaktadır: (i) Dar vergi tabanına yüksek vergi oranları uygulanarak veya (ii) geniş vergi tabanına düşük vergi oranları uygulanarak elde edilebilir (Grecu, 2004, s. 5).

Verginin gelir esnekliği arttıkça, verginin konjonktürel esnekliği/pasif esnekliği de artmaktadır. Başka bir deyişle, vergi matrahının ne ölçüde konjonktürel gelişime bağlı olduğu, vergi tarife yapısının nasıl olduğu, vergi borcunun doğumu ile tahsili arasındaki zaman farkı ve vergilerde muafiyet ve istisnaların kapsamının geniş olup olmadığı verginin konjonktürel esnekliğini etkilemektedir (Aksoy, 2011, s. 462-463; Neumark, 1975, s. 326-327; Turhan, 2020, s. 320-323). Vergilerin konjonktürel esnekliği, vergilerin verimliliğini artırmaktadır. Uzun vadede ise kamu bütçelerinin krizlere karşı duyarlılığını artırırken, özel sektörün konjonktürel rizikosunu da azaltmaktadır (Schmölders, 1976, s. 103). Ayrıca, ekonomide özel sektörden kamu sektörüne veya kamu sektöründen özel sektöre kaynak aktarımı yapılmaktadır. Bu bağlamda, kaynak tahsisinde etkinliği sağlamak için oldukça esnek bir vergi sistemine sahip olmak gerekmektedir (Bird, 1992, s. 190-191). Vergilerin gelir esnekliklerinin yüksek olması konjonktürel esnekliği artırmasına neden olmakta ve bunların tümünün bir arada bulunması ise optimal vergi sistemini mümkün kılmaktadır.

### 3.1. Optimal Tüketim Vergisi

Tüketim vergileri, optimal vergileme alanının ilk araştırma sahası olarak ifade edilebilir. Çünkü düz veya tek oranlı tüketim vergileri vergilendirmenin kendisi kadar eski bir tarihe sahiptir. Düz oranlı bir vergi, gelir üzerine advalorem bir vergi veya spesifik bir tüketim vergisi şeklinde düzenlenebileceği gibi, kişinin gelir, tüketim ve servetine bakılmaksızın sabit miktarlı baş vergisi şeklinde de düzenlenebilmektedir (Thorndike, 2007, s. 203).

Düz oranlı vergiler konusunda yapılan çalışmalar Thomas Hobbes, Adam Smith ve John Stuart Mill gibi klasiklerin ortaya koyduğu görüşlerle yüzyıllar öncesine kadar gitmektedir. Akabinde, Milton Friedman'ın yaklaşımı ve son olarak 1980'lerin ortalarında Robert Hall ve Alvin Rabushka'nın -düz oranlı verginin İncil'i (the flat-tax Bible) olarak adlandırılan ve tüketim vergisi reformunda en ünlü model olan- kapsamlı çalışması bulunmaktadır (Thorndike, 2007, s. 204-206). Hall ve Rabuska'ya göre, mevcut vergi sisteminin en yıkıcı unsurlarından biri, tasarrufları ve yatırımları yüksek vergi oranları ve çifte vergilendirme ile cezalandırmasıdır. Önerilen vergi sistemi, tüketim bazlı olduğu için yatırımlar ve tasarruflar vergi dışında tutularak aynı zamanda bunların artırılmasına yönelik teşvik unsuru oluşturulmaktadır. Ayrıca, gelir vergisi de kurum ve kişisel gelir olarak ayrı ayrı vergilendirilmemekte, bir bütün olarak tek vergi oranı üzerinden vergilendirilmesi gerektiği savunulmaktadır. Modelin tek istisnası ise, belirli bir eşğin altındaki gelire herhangi bir vergi oranı uygulanmamasıdır (Grecu, 2004, s. 10-11).

Vergilerin kaynak dağılımı üzerindeki etkileri Pigou tipi vergilemede görülmektedir. Burada, konulan vergi marjinal dışsallığa eşit olmalıdır, buna Pigou dışsallığı da denilmektedir. Negatif dışsallığın içselleştirilmesine yönelik optimal üretim miktarının belirlenmesi uygulanacak verginin de optimal seviyede olmasını sağlayacaktır. Fakat bu durum ancak hiçbir regülasyonun ve asimetric bilginin olmadığı durumda mümkün olmaktadır (Nye, 2008, s. 34-35). Bu noktada, tüketim vergilerinde optimalite sorununu analitik çerçevede ilk formüle eden ve buna çözüm getiren Ramsey (1927)'dir. Ramsey (1927), kaynak tahsisinde etkinliğin korunması adına gerçekleştirilecek optimal vergilemeyi tüketim mallarının arz ve talep esnekliklerine göre ele almaktadır. Buna göre, talep esnekliği düşük olan mallara daha yüksek, talep esnekliği yüksek olan mallara ise daha düşük vergi konulmasını ifade etmektedir. Literatürde buna "*Ramsey Kuralı*" veya "*ters esneklik kuralı (inver-*

*se elasticity rule*)” denilmektedir (Ramsey, 1927, s. 58-59; Şen ve Sağbaş, 2017, s. 287). Ramsey Kuralı ile vergilemede etkinlik sağlanırken, adalet ihmal edilmektedir.

Tüketim mallarında optimal vergileme konusunda, Ramsey Kuralı’na alternatif olan bir yaklaşım da Corlett ve Hague (1953) tarafından geliştirilmiştir. Corlett ve Hague (1953)’e göre farklı mallar üzerine konulacak vergilerin, kişilerin boş zaman ve çalışma taleplerine olan tamamlayıcılıklarına göre belirlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, boş zamanın tamamlayıcısı olan mallar daha yüksek vergilendirilmeli, çalışmanın tamamlayıcısı olan mallar ise daha düşük vergilendirilmelidir. Böylece, kişiler tarafından boş zamana olan talep azalabilir ve daha çok çalışmayı tercih ederek daha fazla gelir elde etmek suretiyle daha yüksek bir kayıtsızlık eğrisine ulaşabilir. Ayrıca, hesaplanması mümkün olmayan telafi edilmiş esneklikler yerine, malları gelir ve ikame etkilerinin tamamlayıcıları olarak değerlendirmek ve vergilendirmek daha gözlemlenebilir bir durumu temsil etmektedir (Corlett ve Hague, 1953, s. 21-30; Homburg, 2006, s. 334-335).

Optimal tüketim vergisi alanında farklı malların farklı oranlarda vergilendirilmesi konusu ilk olarak Ramsey (1927) tarafından ortaya konulmuş, daha sonra Samuelson (1951)<sup>3</sup> tarafından genişletilmiştir. Fakat bu yazarların konuyu daha çok ekonomik açıdan ele aldıkları söylenebilir. Bulunan sonuçların pratikte uygulanabilir olması için birçok açıdan incelenmesi gerekmektedir. Bu çalışmalardan hareketle Atkinson ve Stiglitz (1972), optimal vergileme ile geleneksel yaklaşımlar arasındaki ortak bağı ortaya koymaya çalışmışlardır. Atkinson ve Stiglitz (1972)’e göre, bir vergi sistemi değerlendirilirken (i) etkinlik, (ii) adalet, (iii) yönetsel basitlik ve (iv) esneklik (istikrar politikalarıyla uyum) olmak üzere dört açıdan ele alınmalıdır. Çalışmada, ilk iki unsur açısından dolaylı ve doğrudan vergilerde optimal vergileme ele alınırken bunların belirleyicilerinin (i) talebin fiyat esnekliği, (ii) arzın fiyat esnekliği, (iii) bütçe kısıtı ve (iv) farklı grup malların çalışma ve boş zamanla tamamlayıcılık bağları oldukları ifade edilmektedir. Geleneksel yaklaşımın ifade ettiği, etkinlik açısından öne sürülen gelir esnekliği düşük olan malların yüksek vergilendirilmesi konusu, ancak emek arzının tamamen esnek olduğu kısmi denge yaklaşımına dayanılarak ifade edilmektedir. Ayrıca gelir esnekliği düşük olan malların yüksek vergilendirilmesi, etkinlik ve adalet arasındaki sert tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Tek oranlı vergilemenin ise daha az aşırı yük ortaya çıkarabileceği, fakat kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanması noktasında bir garanti olmadığı ifade edilmektedir (Atkinson ve Stiglitz, 1972; Diewert, 1988, s. 2,30).

### 3.2. Optimal Gelir Vergisi

Optimal vergi sistemi için yukarıda ifade edilen (i) eşitlik ve adalet, (ii) kesinlik (iii) uygunluk, (iv) idari maliyetler, (v) esneklik ve (vi) vergi yükü ilkeleriyle bağlantılı olmak üzere, optimal kişisel gelir vergisi (servet ve tasarruflar dışarıda tutulmak suretiyle) literatürde, doğrusal (düz oranlı/linear) ve doğrusal olmayan (artan/nonlinear) gelir vergisi tarifeleri üzerinden tartışılmaktadır. Doğrusal gelir vergisinde, ortalama vergi oranları gelirle birlikte değişirken, marjinal vergi oranları sabit kalmaktadır. Doğrusal olmayan gelir vergisinde ise ortalama vergi oranları ile birlikte marjinal vergi oranları da gelirle birlikte değişmektedir. Bu bağlamda doğrusal olmayan gelir vergisinde, doğrusal gelir vergisine göre daha güçlü bir artan oranlılık olduğu çıkarımı yapılabilmektedir. Bu durumda ise bazı bireyler vergi karşısında emek arzını artırırken (gelir etkisi), bazıları ise boş kalmayı (ikame etkisi) tercih etmektedir (Heady, 1993).

Doğrusal gelir vergisi sisteminin, (i) götürü vergi ve (ii) marjinal vergi oranları olmak üzere iki temel değişkeni bulunmaktadır. Götürü verginin herkesten eşit oranda alınmasının maliyeti

3 Samuelson, P.A., (1951). *Memorandum for U.S. treasury*. unpublished. [aktaran Atkinson ve Stiglitz (1972)]

gelir bölüşümünde adalette oluşan bozulmadır. Marjinal vergi oranı ise işgücü arzı kararları üzerinde etkili olduğundan etkinlik kaybı maliyeti söz konusudur. Devlet bu iki parametre üzerinde değişiklik yaparak vergi gelirlerini artırabilir ve geliri yeniden bölüştürebilir. Parametreler arasında optimal seçim, (i) devletin vergi gelirlerini ne kadar artırmak istediğine, (ii) toplumun yeniden bölüşümle ilgili tercihlerine dolayısıyla, sosyal refah fonksiyonuna, (iii) vergi sonrası ücret değişikliğinin iş gücü arzını nasıl etkileyeceğine ve (iv) vergi öncesi gelir bölüşümündeki adaletsizliğe bağlı olmaktadır (Gentry, 1999, s. 308).

Doğrusal gelir vergisi konusunda Stern (1976)'nin çalışması önemli görülmektedir (Heady, 1993, s. 27). Bulgulara göre, optimal vergi oranları, (i) emek arz esnekliğine, (ii) devletin gelir ihtiyacına ve (iii) sosyal değerlere (adalet ve eşitlik algıları) karşı duyarlıdır. Söz konusu parametrelerin her biri sırası ile sabit tutularak ampirik analizi yapılmaktadır. Devletin gelir ihtiyacı ve emek arz esnekliği sabit olduğunda optimal vergi oranları sosyal değerlere göre artarken, sosyal değerler ve emek arz esnekliği sabit tutulduğunda optimal vergi oranları devletin gelir ihtiyacına göre artmaktadır. Devletin gelir ihtiyacı ve sosyal değerler sabit tutulduğunda ise optimal vergi oranı işgücü arz esnekliğine göre azalıp artabilmektedir. Emek arz esnekliği sıfıra yaklaştığında doğrusal olmayan gelir vergisinin aksine doğrusal gelir vergisinde bir etkinlik kaybı olmamakta, neredeyse birinci en iyi optimizasyon olan tam optimaliteye yaklaşmaktadır (Stern, 1976, s. 150, 160-161).

Doğrusal olmayan gelir vergisi sisteminde de en az saptırıcı etki ile en yüksek vergi hasılatının elde edilmesi amaçlanmaktadır. Doğrusal olmayan gelir vergisi konusunda Mirrlees (1971)'in çalışması öncü kabul edilmektedir. Mirrlees, çalışmasında kaynak tahsisinde etkinliği en az bozucu etkiye sahip optimal vergilemenin nasıl olması gerektiğine odaklanmaktadır. Bulgulara göre, optimal vergi sistemi (i) çalışanların niteliklerine/yeteneklerine ve (ii) çalışanların boş zaman ve çalışma arasındaki tercihlerine duyarlı olduğu ifade edilmektedir. Bu çerçevede, gelir vergisinin adaleti sağlamada genellikle düşünüldüğü kadar etkin bir araç olmadığı, geleneksel artan oranlı vergilemenin aksine gelir yükseldikçe marjinal vergi oranlarının düşmesinin etkinlik açısından daha uygun olduğu ve hem etkinlik hem de idari açıdan en uygun olan gelir vergisi yapısının doğrusal olması gerektiğine varılmıştır. Optimal vergi teorisi açısından doğrusal vergileme daha az sapmalara neden olurken, idari açıdan da vergi toplanırken eşitlik ve etkinlik arasında birinin aleyhine herhangi bir kötüleşme olmamaktadır. Ayrıca, toplumdaki bireylerin becerilerinin artırılması (eğitimle kazandırılacak yetenek bölüşümündeki adalet) optimal vergi oranlarının düşürülmesine neden olabilir (Heady, 1993, s. 27; Mirrlees, 1971, s. 207-208; Slemrod, 1990, s. 163-165; Tuomala, 1985, s. 671).

Teorik olarak, devletin, kişileri yeteneklerine göre ayarlanabilir bir marjinal vergi oranı ile vergilendirmesinin hem etkinlik açısından hem de kişilerin daha fazla çalışması yönünde (gelir etkisi) bir teşvik olabileceği düşünülmektedir. Fakat vergi otoritelerinin tüm kişilerin sahip olduğu yetenekleri gözlemleyememesi teoreminin kısıtı olarak belirtilebilir. Eğer bu mümkün olsaydı, o zaman saptırıcı olmayan, her bireye özel farklı vergilendirme yapılabilirdi. En yüksek gelire sahip kişinin sıfır marjinal vergi oranı ile vergilendirilmesi tam bu noktada genellikle kabul edilen görüş niteliğindedir. Çünkü gelir, yeteneğin göstergesi olarak alınmaktadır ve bu durumda geliri yüksek olan kişi en yetenekli kişi olmaktadır. Böylece, gelir bölüşümünde en üst grupta yer alan kişiler için uygulanması ifade edilen bu argüman ile, verginin (i) *ikame etkisini* ortadan kaldırarak etkinliği sağlamak ve (ii) düşük gelire sahip gruplar üzerinde *gelir etkisi* oluşturmak, diğer bir deyişle düşük gelirli grupların daha çok çalışarak sıfır marjinal vergi oranı dilimine ulaşması amaçlanmaktadır. Fakat toplumda en yetenekli olarak tabir edilecek grubun sınırlarının nasıl belirleneceği hâlâ cevabı bilinmeyen bir sorudur (Seade, 1977).

#### 4. Teorik Optimal Vergileme Tartışmalarının Uygulamadaki Yansımaları

Optimal vergileme alanı refah iktisadının bir dalıdır ve sosyal refahı artırmak için hangi kaynaktan ne kadar vergi alınması gerektiğini normatif olarak araştırmaktadır. Bu doğrultuda teoride, vergi öncesi gelir bölüşümü ile ilgilenilmezken adalet düşüncesi de veri olarak alınmaktadır. Böylece sosyal refahın artırılması adına etkinlik kavramı ön planda tutulmaktadır (Hagemann, Jones ve Montador, 1988, s. 197; Slemrod, 1990, s. 158). Bu durum, teorik çalışmaların (i) *gelirin düz oranlı vergilendirilmesi*, (ii) *yüksek gelire sıfır marjinal vergi oranı uygulanması* ve (iii) *vergiledirmenin dolaylı vergilere kaydırılması* üzerine odaklanması ile kendisini göstermektedir. Konuyla ilgili teorik çalışmalar vergi reformları gerçekleştirilirken optimal vergi politikası oluşturulmasında uygulamacılara rehberlik etmektedir. Çünkü uygulanacak politikaların muhtemel amaçları ve etkileri öncelikle teorik çalışmalar ile ortaya konulmaktadır. Bu bağlamda teorik tartışmaların politikaları etkileyip etkilemedikleri önem arz etmektedir.

1980 sonrası vergi politikalarının, optimal vergi teorisinin söz konusu odak noktaları ile genellikle uyumlu oldukları görülmektedir. Şöyle ki, 1980 sonrası gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde iki eğilim göze çarpmaktadır: Vergi dilimlerinin azaltılması ve verginin tabana yayılması (Ganghof, 2005, s. 78). Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development) üyesi ülkelerde 1980 sonrası yüksek gelir üzerindeki marjinal vergi oranları giderek azaltılmıştır. Bu oran %80'lerden %60'lara kadar inerken, tüketim vergilerinde ise artış görülmüştür. Yine, çoğu OECD ülkelerinde doğrusal vergi sistemlerine doğru bir yönelim söz konusu olmuştur (Mankiw, Weinzierl ve Yagan, 2009). 1981 yılına ait OECD verileri, tek bir vergi oranına sahip OECD ülkesi olmadığını ve bu ülkelerin en az 10 dilimli vergi tarifesine sahip olduğunu göstermektedir. Fakat zamanla bu vergi dilimlerinin 10'nun altına düştüğü görülmekte ve hatta 2010 yılına gelindiğinde Çek Cumhuriyeti, Estonya ve Slovakya'nın gelir vergisi için tek bir oran kullandığı görülmektedir. Vergi dilimlerinde olduğu gibi en yüksek vergi oranlarında da düşüş görülmekte, 1981 yılında OECD ortalaması %65,7 iken, 2010 yılına gelindiğinde bu oran %41,7'dir ve hâlâ giderek düşmektedir (Torres, Kirsti ve Brys, 2012, s. 3). Dünya genelinde 77 ülke verileri ile yapılan araştırmada ise 1980-2002 yılları arasında en yüksek ortalama marjinal vergi oranlarının %61,3'ten %37,1'e düştüğü görülmüştür (Gwartney ve Lawson, 2006, s. 7).

OECD ülkelerinde aile durumu ve çocuk sayısı gibi kişisel özelliklere bakılmaksızın, belirli bir eşiğin altındaki gelirin vergilendirilmemesi (zero-rate bracket/sıfır oranlı vergi dilimi), bazı konuların vergiden muaf tutulması (tax allowance) veya brüt gelirden bazı indirimlerin (tax credit) yapılması söz konusudur. Bu uygulamanın birçok rasyonel izahı olabilir: Gelirin belli bir kısmının zorunlu giderlere harcanması veya o geliri elde etmek için zorunlu olarak harcanması gibi. Fakat bu uygulamanın temel amacı özellikle tek veya birkaç vergi dilimi olduğunda, vergi sisteminin sürdürülebilirliğini artırmak olabilir (Torres ve ark., 2012, s. 18). Vergilemede ödeme gücü ilkesi gereğince adalet düşüncesine de uygun düşen bu uygulamaların aslında yine etkinlik- le bir bağının bulunduğu söylenebilir.

Vergi tarifesinin üst basamağının marjinal vergi oranlarının indirilmesi ve alt gelir grupları için sıfır oranlı vergi dilimi, muafiyet ve indirim gibi uygulamaların yapılması ile (Kato, 2003, s. 97-98) düşük ve yüksek gelirlerde etkinlik ve adalet dengesi belli oranda sağlanmaya çalışılırken orta gelir grupların ise ihmal edildiği ifade edilebilir. Özellikle, tüketim vergilerinin ülkeler tarafından gelirlerini artırma aracı olarak görülmesi (European Commission, 2013, s. 30) mevzuu adaletten iyice uzaklaştırarak gelir bölüşümünü bozmaktadır.

Teorideki etkinlik ve adalet ile ilgili çıkarımların da uygulamada karşılıkları bulunmaktadır. Şöyle ki, marjinal vergi oranlarının düşürülmesi uzun dönemde ekonomik büyümeyi olumlu yön-



de etkilediği görülmekle beraber, gelir bölüşümünde adalet ise olumsuz etkilenmektedir (Godar, Paetz ve Truger, 2014, s. 3; Gwartney ve Lawson, 2006). Yani, tekil olarak hem etkinlik hem de adalet hakkındaki çıkarımlar doğrulanırken, aynı zamanda aralarındaki ödünleşimin gerçekliği de ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede, şu soru karşımıza çıkmaktadır: *Mali konsolidasyonun sağlandığı ve aynı zamanda sosyal olarak kabul edilebilir bir vergi reformu nasıl yapılabilir?* Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler zaman içerisinde vergi sistemlerinde reform yapma ihtiyacı hissetmektedirler. 1980 sonrası süreçte de gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi reformlarında benzer bir yol izlendiği görülmektedir. *Fakat gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelerle benzer bir yol izlemesi rasyonel midir?* Bu bağlamda ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre vergi reformuna ihtiyaç duydukları nedenlere ve ülkelerin ekonomik ve siyasi yapılarına bakmak gerekmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi reformu yapılmasındaki temel amaç daha fazla kamu geliri-nin sağlanması iken, gelişmiş ülkelerde bu amaç vergi sisteminin etkin olmayışından kaynaklanmaktadır (Akkaya, 1988, s. 346). Gelişmekte olan ülkelerde, etkin ve verimli vergi sistemlerinin kurulmasında bazı zorluklar söz konusudur. Bunlardan ilki, ekonomik yapının belirli vergileri koymayı ve toplamayı zorlaştırması; ikincisi, vergi idaresinin sınırlı kapasitesi; üçüncüsü, temel verilerin yetersizliği veya kalitesizliği ve son olarak, birçok gelişmekte olan ülkede, siyasi yapının rasyonel vergi politikasına gelişmiş ülkelere göre daha az uygun olmasıdır. Kısaca, gelişmekte olan ülkelere ekonomik, idari ve politik açıdan bakıldığında, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, verginin idari ve uyum maliyetlerinin yüksek olması, vergilere ilişkin istatistiksel verilerin yetersizliği ve güvensizliği ve gelir bölüşümünde adaletsizliğin yüksek olması gibi sorunlar görülmektedir. Bu nedenle vergileme daha çok dolaylı vergiler üzerine kaymaktadır (Tanzi ve Zee, 2000, s. 299-301).

1980'lerde gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin vergi gelirlerinin ana kaynağını oluşturduğu görülmektedir (Avi-Yonah ve Margalioth, 2007, s. 4-5). Öyle ki dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %80'leri bulabilmekte, fakat doğrudan vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %25'leri geçmemektedir. Gelişmiş ülkelerde ise dolaylı vergilerin payı %27 civarında iken, doğrudan vergilerin %40'ların üzerinde olduğu görülmektedir (Peñalosa ve Turnovsky, 2005). Bu durum Tablo 1 ile verilen bazı OECD ülkeleri için karşılaştırılmalı olarak görülebilmektedir.

**Tablo 1: Bazı OECD Ülkelerinde Gelir ve Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (%)**

Ülke/Yıl	Gelir Vergileri			Tüketim Vergileri		
	1985	2000	2018	1985	2000	2018
ABD	42,8	42,2	41,1	15,4	16	15,4
Kanada	44,1	36,8	36,2	26,1	24,2	21,9
Japonya	45,8	21,1	19,1	12,1	19,3	18,1
Belçika	40,6	31,4	27	22,7	25,9	23,9
Lüksemburg	44,6	18,5	23,5	23,4	26,6	23,3
Fransa	17,3	17,9	20,5	28,7	26,1	25,8
Almanya	34,8	25,3	27,2	24,6	28,5	25,3
İngiltere	39,1	29	27,3	29,4	32,2	31,5
İsviçre	40,9	29,6	30,7	17,5	21,9	17,8
İtalya	36,8	24,8	25,6	23,6	28,2	25
İspanya	26,2	19,3	22,2	27,7	30,6	27,3
Avustralya	54,6	37,7	41,1	28,7	28,8	21,9

Norveç	39,3	24,2	25,3	36,3	31,4	28,1
İsveç	42	33,4	29,4	25,4	24,9	27,2
Finlandiya	51	30,6	28,9	35,7	29,2	32,4
Danimarka	56,8	52,7	54,4	32,9	33,4	30,3
Hollanda	26,3	15,1	20,5	23,4	29,7	27,1
Yeni Zelanda	68,7	43,1	37,5	22	34,7	35,3
Avusturya	26,4	22	22,2	31	29,3	25,3
Yunanistan	17,5	13	16,1	40	35,2	34,3
Portekiz	25,7	17,4	18,7	41,3	40,8	38,1
İzlanda	22,7	34,8	39,7	59,5	44,1	31,3
İrlanda	34,5	31,9	31,2	42,6	38,8	28,1
Türkiye	37	22,2	15,4	35,7	42	39

Kaynak: Krusell, Quadrini ve Rios-Rull, 1996, s. 23; OECD, 2020; OECD, 2021; OECD, 2021a.

1980'lerde gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkeleri izlemesinin altında yatan diğer bir önemli faktör küreselleşme olgusudur. Bu dönemde, piyasaların serbestleşmesi ve entegrasyonu, sermayeyi uluslararası alanda daha hareketli hale getirmiş ve hem doğrudan hem de portföy yatırımı yoluyla sınır ötesi işleri önemli ölçüde artırmıştır. Bu durum gelişmekte olan ülkeleri cesaretlendirmiş ve gelişmiş ülkeleri izleyerek vergi reformları yapmalarını sağlamıştır (OECD, 2011). Ayrıca, bu süreçte Uluslararası Para Fonu (IMF-International Monetary Fund), Dünya Bankası (WB-World Bank) ve Dünya Ticaret Örgütü (WTO-World Trade Organization)'nün gelişmekte olan ülkeler üzerinde etkileri söz konusudur.

Doğrudan vergilerin vergi gelirleri içindeki payının gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş ülkelerle kıyaslanamayacak düzeyde düşük olmasına rağmen, 1980'lerdeki küreselleşme olgusu ve uluslararası örgütlerin önerileri ile beraber gelişmiş ülkelerle aynı vergi politikaları izlenmesi sonucu bu pay daha da düşmüştür. Gelişmekte olan ülkelerin vergi reformlarında gelişmiş ülkeleri izlemesi rasyonel olmadığı gibi, mali konsolidasyonun sağlandığı ve aynı zamanda sosyal olarak kabul edilebilir bir vergi reformu için özellikle kayıt dışı ekonomilerin büyük olduğu gelişmekte olan ülkelerin kendilerine göre özgün bir vergi politikası tasarlamaları gerekmektedir. Çünkü gelişmekte olan ülkelerin adaleti ikinci planda tutarak özellikle etkinliğe odaklanması, regresif bir vergi politikasının benimsenmesi ile sonuçlanabilir (Avi-Yonah ve Margalioth, 2007, s. 4-6; Emran ve Stiglitz, 2005, s. 599-600; Menck, 1992, s. 97).

## 5. Teorideki ve Uygulamadaki Limitler

Teoride ve uygulamada var olan bir takım kısıtlar optimal vergi sisteminin tasarlanmasını zorlaştırmaktadır. İlk olarak, optimal vergileme teorisinde tam rekabetçi piyasa koşulları varsayılmaktadır. Yani asimetrik bilgi, dışsallıklar gibi piyasa aksaklıkları optimal vergi yapısı belirlenirken dikkate alınmamaktadır. Bunun yanı sıra, piyasadaki aktörlerin ekonomik değişimlere karşı tepkilerinin durağan kabul edilerek, ekonomik aktörlerin davranışları hakkındaki belirsizliklerin göz ardı edilmesi teorik olarak vergi sisteminin tasarlanmasında sorun oluşturmazken, uygulamada optimal vergi reformunu gerçeklikten uzaklaştırmaktadır. Halbuki ekonomik davranışların dinamik yapısı ve belirsizliği, vergi reformunda öğrenme sürecine katkı sağlanmaktadır. Çünkü bir verginin veya vergi oranlarının değişimi sadece mevcut sosyal refahı etkilemekle kalmaz, aynı zamanda daha sonraki seçimler için mevcut olan bilgileri de değiştirir. Bu durum, hem herhangi bir dönemdeki optimal vergi yapısının geçmiş vergi oranlarına bağlı olduğunu göster-

mekte hem de ekonomik davranışların durağan ele alınarak öğrenme sürecinin göz ardı edilmesi vergilemede optimale ulaşırken yapılması gereken değişikliklerin olması gerekenden daha fazla olmasına neden olabilir (Feldstein, 1976, s. 92).

Teorideki ikinci önemli kısıt, idari maliyetlerin ihmal edilmesidir. İdari maliyetler etkinlik (eficiency) ve etkililik (effectiveness) kavramları üzerinden açıklanabilir. Etkinlik, devletin vergi toplama ve vergi kanunlarını uygulama noktasında katlandığı maliyetler ile vergi mükelleflerinin bu kanunlara uyma maliyetlerine odaklanırken, etkililik ise vergilerin öngörülebilir, şeffaf olması ve adil bir yargı sistemi tarafından uygulanması gerektiğine dair düşünceleri kapsamaktadır. İdari maliyetlerin yüksek olması vergi açığının (tax gap)<sup>4</sup> fazla olmasına bu da optimal vergilemeden uzaklaşılmasına neden olmaktadır (Lledo, Schneider ve Moore, 2004, s. 2, 6). Gelişmekte olan ülkeler için vergi idaresi, vergi politikasına eşdeğerdir. Şimdiye kadar tasarlanmış en iyi vergi politikasına sahip olursa bile etkin bir şekilde uygulanmadıktan sonra pek fazla anlam ifade etmemektedir (Bird, 2004). Bu bağlamda, uluslararası finans kurumları, gelişmekte olan ülkeler için, vergi idarelerinin özleştirilerek devletten ayrı bir ticari varlık olarak faaliyet gösterdiklerinde daha etkili olacakları önerisinde bulunmuşlardır. Böylece politik müdahalelerden, hantal bürokratik düzenlemelerden, verimsiz istihdam politikalarından ve benzeri gibi yapısal sorunlardan arınan vergi idaresinin tasarım ve performans olarak optimal yönetim biçimine kavuşacağı ifade edilmektedir (Taliceiro, 2004; Therkildsen, 2004). Fakat bu öneri, verginin doğası gereği siyasi niteliği ve özerklik kavramının belirsizliği nedeniyle her zaman tartışılabilir bir konudur.

Tablo 2 ile bazı gelişmekte olan ülkelerde doğrudan vergilerin GSYH içerisindeki payları gösterilerek, toplanan vergiler ile ülkelerin idari kapasiteleri arasındaki ilişki vurgulanmaktadır. 1997-2002 dönemine bakıldığında vergi toplama noktasında Doğu Asya ülkelerinin ortalaması Latin Amerika ülkelerinin ortalamasından yaklaşık dört kat fazla iken, Doğu Avrupa ülkelerinin ortalaması ise yaklaşık yedi kat fazla olduğu görülmektedir. Günümüzde ise bu oranların birbirine yaklaşılmaktadır. Fakat burada ön plana çıkan önemli bir konu şudur ki gelişmiş ülkeler bir yana, gelişmekte olan ülkeler arasında dahi idari kapasite açısından ciddi farklılıklar olabilmektedir.

**Tablo 2: Bazı Gelişmekte Olan Ülkelerde Doğrudan Vergilerin GSYH İçerisindeki Payları (%)**

	1975-1978 <sup>a</sup>	1985-1988 <sup>a</sup>	1997-2002 <sup>a</sup>	2010-2019 <sup>b, imf</sup>
<b>Latin Amerika Ortalama</b>	<b>1,8</b>	<b>1,1</b>	<b>1,1</b>	<b>5,6</b>
Arjantin	0,4	0,8	1,1	2,2 <sup>d</sup>
Brezilya	0,2	0,2	1,4	8,3
Şili	3,3	1,1	b.y.	7,4
Kolombiya	1,8	1,6	0,6	7,3
Kosta Rika	2,9	2,2	0,7	4,8
Meksika	2,7	2	b.y.	6,3 <sup>e</sup>
Peru	1,5	b.y.	1,5	6,5
Paraguay <sup>imf</sup>	b.y.	b.y.	b.y.	2,3
Bolivya <sup>imf</sup>	b.y.	0,4 <sup>e</sup>	1,7 <sup>f</sup>	b.y.
<b>Doğu Asya Ortalama</b>	<b>1,8</b>	<b>2,3</b>	<b>3,9</b>	<b>7,1</b>
Endonezya	0,8	0,9	3,5	5,5
Kore	1,9	2,8	3,6	9,1

4 Vergi açığı, fiilen ödenen vergi ile mevcut yasalara göre ödenmesi gereken vergi arasındaki farkı ifade etmektedir. Vergi açığı; vergi kaçakçılığını, beyan edilen ancak ödenmeyen vergileri, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını yanlış anlamaları nedeniyle eksik vergi ödemelerini ve diğer tüm uyumsuzluk biçimlerini kapsamaktadır (Lledo, Schneider ve Moore, 2004, s. 7).

Malezya	2,1	2,4	6,1	8,4 <sup>d</sup>
Filipinler	1,6	1,1	2,6	6,3 <sup>d</sup>
Tayland	1,1	1,9	2,2	6,7
Tayvan	3,4	4,5	5,2	6,6 <sup>d</sup>
<b>Doğu Avrupa Ortalama</b>			<b>6,8</b>	<b>7,5</b>
Letonya	b.y.	b.y.	6,5	8,2
Estonya	b.y.	b.y.	7,7	7,3
Polonya	b.y.	b.y.	6,7	7,8
Macaristan	b.y.	b.y.	7,8	7,2
Çek Cumhuriyeti	b.y.	b.y.	5,2	7,7
Slovenya <sup>imf</sup>	b.y.	b.y.	b.y.	7,4
Ukrayna <sup>imf</sup>	b.y.	b.y.	b.y.	9,2
Türkiye <sup>imf</sup>	b.y.	b.y.	b.y.	5,6

(b.y.) bilgi yok, <sup>a</sup> (gelir ve emlak vergisi), <sup>b</sup> (gelir, emlak ve kurumlar vergisi), <sup>c</sup> (2019 yılı hariç), <sup>d</sup> (1997-2002 yılları ortalaması), <sup>e</sup> (1986-1989 yılları ortalaması), <sup>f</sup> (1999-2004 yılları ortalaması), <sup>imf</sup> (IMF Government Finance Statistics Revenue database).

**Kaynak:** Di John, 2006, s. 12-14; IMF, 2021.

Gelişmekte olan ülkelerde gelir vergilerinin düşüklüğü Latin Amerika özelinde birkaç faktör üzerinden açıklanabilir. Birincisi, kişisel gelir vergisi 1985-1986'da ortalama %50'den 1991'de %38'e ve 1997'de %34'e gerilemiş, aynı genel eğilimin meydana geldiği OECD ülkelerinden çok daha hızlı bir düşüş oranı söz konusu olmuştur. İkincisi, en yüksek marjinal vergi oranlarının düşürülmesi yüksek gelirli kişilerin vergi ağı dışına çıkmasına ve böylece vergilendirilebilir potansiyel gelirden mahrum kalınmasına neden olmuştur. Gelişmiş ülkelerdeki eğilimlerin izlenmesinin yanı sıra, bu durumun bir sebebi de elit ekonomik sınıfların devlet üzerindeki etkisidir. Üçüncü ve son olarak, idarenin vergi erozyonuna neden olan istisna, indirim ve muafiyetleri makul düzeyde ayarlayamaması, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergiler arasındaki yapısal bağlantıların sorunlu olması, gelir kavramının açık bir şekilde tanımlanmamasından kaynaklı uyum sorunları gibi tüm idari maliyetler sayılabilir (Shome, 1999).

Teorideki üçüncü önemli kısıt, teorinin muhatabı olan ülkeler bazında ortaya çıkmaktadır. Yani, genellikle teorik incelemelerin odağına gelişmiş ülkelerin konulmasıdır (Albayrak, 2011). Aslında, bu kısıt teorik çalışmalar açısından sorun oluşturmazken, yapılan çalışmaların her ülke için uygulanması durumunda sorun çıkarmaktadır. Bu durum optimal vergileme için yapılan önerilerin tüm ülkeler için geçerli olmadığını ortaya koymaktadır. Fakat uygulamadaki politik kısıtlar nedeniyle bu gerçeklik göz ardı edilebilmektedir.

Uygulamadaki politik kısıtlar ise, (i) ulusal siyasi vergileme sınırı ve (ii) uluslararası yönlendirmeler olmak üzere iki açıdan ele alınabilir. Ulusal siyasi vergileme sınırı, ülkelerin vergi sistemleri ile siyasi rejimlerinin *toplumsal, kurumsal* ve *kalkınmacı* bakış açıları ile ilgilidir. *Toplumsal yaklaşım* ile politikacılar, bürokratlar, seçmenler ve baskı grupları arasındaki çıkar çatışması, diğer bir deyişle istikrarı geciktiren “yıpratma savaşı (war of attrition)” (Alesina ve Drazen, 1989) vurgulanmaktadır. Bu noktada, optimal vergilemede sadece etkinlik ve adalet ilkeleri bağlamı değil, egemen sınıfların çıkarları da önemli olmaktadır. Devletler uzun vadeli hedeflerini gerçekleştirebilmek için kısa vadede egemen sınıfların çıkarlarına cevap vermesi gerekebilir. Peki optimal bir vergi reformu gerçekleştirme çabasını bu toplumsal aktörlerin desteklememesi durumunda hiçbir şey yapılamayacağı anlamına mı gelmektedir? İşte burada ikinci en iyi çözüm *kurumsal yaklaşım* ile ifade edilmektedir. Kurumlar, toplumsal güçlerin etkileşimini sınırlayarak, hangi çıkarların temsil edileceğini tanımlamaktadır. Yani, ülkelerin başkanlık veya parla-

menter sistemleri, seçimleri, merkez bankaları, maliye bakanlıkları, vergi idareleri gibi kurumların istikrarlı olması ve herhangi bir baskı altında kalmadan amaçlarına uygun rasyonel hareket etmesi kurumsal yapıların güçlü olmasını ve güvenilirliğini artırmaktadır. Oluşturulan güçlü kurumlar siyasi kapasitenin artmasına, yüksek siyasi kapasite ise devlet ile toplum arasındaki bağın kuvvetlenmesine, bu da optimal vergileme gibi hedeflerin daha kolay gerçekleştirilmesini mümkün kılabilir. Çünkü zayıf liderleri olsa bile güçlü kurumlara ve yüksek siyasi kapasiteye sahip devletlerin, güçlü ve yetenekli liderlerin bulunduğu fakat zayıf kurumlara ve düşük siyasi kapasiteye sahip devletlerden daha etkin bir yönetime sahip olmaları kuvvetle muhtemeldir (Kugler ve Domke, 1986, s. 49). *Siyasi kalkınmacı yaklaşımında* ise, vergileme devlet ile toplum arasındaki sosyal sözleşmenin bir parçası olduğu kadar, bir hükümeti finanse etme mekanizmasıdır. Yüksek düzeyde siyasi meşruiyete sahip bir devlet dahi bu meşruiyetin devamı için, kamu mal ve hizmetlerine katkıda bulunan vatandaşların yarı gönüllü<sup>5</sup> uyumuna bağlı olduğu ifade edilebilir. Bu nedenle vergilemedeki temel soru devletin, talepleri rejime ve zamana göre değişen seçmenlerin gönüllü uyumunu kazanmak için ne sunması gerektiği üzerinedir. Buradaki önemli nokta şudur: Gelir bölüşümünde yüksek adaletsizlik, dar bir orta sınıf, sınırlı eğitim, düşük siyasi katılım, oligarşik seçkinler ve büyük bir kayıt dışı ekonominin bulunduğu toplumda oluşan kayırmacı ilişkiler, sosyal dışlanma ve benzeri gibi diğer marjinallik biçimleri devlet ile birey arasındaki sosyal sözleşmeyi zedelemektedir. Böyle bir sosyo-ekonomik yapıda optimal vergi reformunun gerçekleştirilmeye çalışılması egemen sınıfların çıkarlarına uymadığı takdirde müzakere edilmesi dahi mümkün olmayabilir (Fauvelle-Aymar, 1999, s. 391-401; Lledo, Schneider ve Moore, 2004, s. 8-11).

Uluslararası yönlendirmeler ise, uluslararası örgütlerin doğrudan veya dolaylı olarak devletler üzerinde oluşturdukları baskıları ifade etmektedir. 1980'lerde, devlet müdahalesini ve doğrudan vergileri üretken yatırımlar için caydırıcı unsurlar olarak gören arz yanlı ekonomi gibi neoliberal düşünce yansımalarının serbest dış ticaret ve yabancı yatırımları çekme arzusu ülkeler üzerinde gelir vergilerini düşük tutma baskısı oluşturmuştur (Di John, 2006; Stewart, 2007, s. 182-183).

## 6. Sonuç

Vergiye normatif iktisat perspektifinden ele alan optimal vergi teorisinde ele alınan sorular şu şekildedir: Devlet, gelir vergisi ve tüketim vergisini ayrı ayrı mı, yoksa ikisini birden mi kullanmalıdır? Tüketim vergilerinde uygulama nasıl olmalıdır (nispi, artan veya çalışma ve boş zaman talep esnekliklerine göre bir ayarlama)? Gelir vergileri nasıl olmalıdır (nispi, artan veya azalan)? Vergilemede limit ne olmalıdır? (Buchanan, 1985; Gentry, 1999, s. 307). Bu sorular bağlamında görülmektedir ki optimal bir vergi sistemini belirleyen en önemli ilkeler (i) etkinlik ve (ii) adalettir. Bu ilkeleri aynı anda bir arada gerçekleştirmek pek mümkün olmamakta, biri lehine diğerinden fedakârlık edilmesi gerekmektedir. Bu ilkelere ilaveten (iii) idarenin minimum vergi toplama maliyetleri ile maksimum hasılayı elde etmesi gerekmekte, bu ilkelerin dikkate alınarak oluşturulduğu vergi sisteminde refah kaybının minimum düzeyde tutulması optimal durumu ifade etmektedir.

Optimal vergileme çerçevesinde ele alınan tüketim ve gelir vergilerinin, ekonomik aktörlerin kararlarında sapmalar neden olmaktadır. Bu noktada, Ramsey'in optimal tüketim vergileri, adalardan çok etkinliğin üzerinde durmakta ve tersine esneklik kuralının olması gerektiği ifade edilmektedir. Ramsey Kuralı'na alternatif olan bir yaklaşım Corlett ve Hague tarafından getirilmiş

5 Mükellef vergiyi kendi rızası ile ödemeyi seçtiği için gönüllüdür, fakat ödemediği takdirde yakalanırsa bir yaptırıma maruz kalacağı için yarı gönüllüdür. Yöneticilerin uyum maliyetlerini azaltma yöntemleri üzerine ayrıntılı bilgi için bkz. (Levi, 1988, s. 48-70).

olup; kişilerin, boş zaman ve çalışma taleplerinin tamamlayıcılıklarına göre malların vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ramsey Kuralı vergilemede iktisadi etkinlik üzerine dururken, Corlett-Hague Yaklaşımı ise daha çok adalet üzerinde durmaktadır.

Etkinlik ve adalet arasındaki değiş-tokuşa daha çok değinilen Mirrlees'in optimal gelir vergisi teorisinde ise, eğer devlet iktisadi etkinliği amaçlıyorsa gelir bölüşümünde adaletin göz ardı edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu durumun tam tersinde ise ciddi bir refah kaybı maliyeti bulunmaktadır. Optimal vergi teorisi alanında yapılan çalışmalar çerçevesinde görüldüğü üzere, doğrusal olmayan vergi sisteminden doğrusal vergi sistemine, gelir üzerinden alınan vergilerden tüketim üzerinden alınan vergilere doğru bir geçiş söz konusudur.

Optimal vergilemede normatif tartışmaların, toplumu oluşturan sosyal ve mali kurumları içermemesi konunun pratikte uygulanmasını mümkün kılmamakta ve tartışmaların sadece teorik düzeyde kalmasına neden olmaktadır. Günümüzde etkinlik ve adalet bağlamında vergi sistemi incelendiğinde, tüketim vergisi için en uygun sistemin nispi vergileme olduğu görülmektedir. Ekinlik açısından, fiyat değişimlerine en az tepki veren malların, negatif dışsallıklara neden olan malların, lüks tüketim malların ve verginin idari açıdan en az maliyetle toplanabileceği mallar üzerine en yüksek marjinal vergi oranları; adalet açısından, farklılaştırılmış marjinal vergi oranları uygulanması öngörülmektedir. Gelir vergisinde ise, etkinlik açısından artan oranlı yerine nispi vergilendirme, adalet açısından ise belirli düzeyde gelirlerin vergi dışı bırakılması veya negatif vergi uygulaması öngörülmektedir (Alm, 1996; Sørensen, 2007).

Optimal vergileme teorisi bazı noktalardan eleştirilmektedir ki bu eleştirilen kısımlar nedeniy- le gerçeklikten uzak kaldığı ifade edilmektedir. Bu bağlamda, (i) optimal vergileme literatüründe yatay adalet/eşit olanlar arasındaki adalet yerine dikey adalet/eşit olmayanlar arasındaki adalet üzerinde daha çok durulması, (ii) mevcut vergi sistemleri göz ardı edilerek incelemelerin yapılması; yani, optimal vergi sistemi tasarlandığı takdirde doğrudan mevcut vergi sistemleriyle yer değiştirecekmiş gibi davranılması ve (iii) idari ve siyasi kısıtların analizlere dahil edilmemesi teorisinin eleştirildiği noktalar olarak belirtilebilir (Feldstein, 1976, s. 90-94; Salanié, 2003, s. 148).

Teorinin temel kısıtlarından biri olarak bahsedildiği üzere optimal vergilemede tam rekabetçi piyasa koşulları varsayılmaktadır (Heady, 1993, s. 24). Bu nedenle, optimal vergi sistemi tasarlanırken dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan biri de vergilerin piyasa başarısızlıklarından biri olan dışsallıklar ile nasıl etkileşime girdiğidir. Çünkü dışsallık yaratan faaliyetlere ilişkin vergiler, dışsallıkların yol açtığı ekonomik etkisizliği azaltmanın bir mekanizması olabilir. Şöyle ki optimal vergi dengesi, dışsallıktan kaynaklanan marjinal sosyal zararın marjinal sosyal fayda ile dengelenmesini amaçlamaktadır. Vergi ile negatif dışsallığın tamamen ortadan kalkması söz konusu olmasa bile, düzeltici bir rolü bulunmaktadır. Bu bağlamda, etkinlik ve adalet olgularının yanı sıra piyasa başarısızlıklarının da optimal vergileme çerçevesinde ele alınması konuyu daha çok zorlaştırmaktadır (Baumol ve Oates, 1988, s. 14-35).

Vergileme, mikroekonomi/kamu ekonomisi (etkinlik ve adalet), makroekonomi (istikrar ve tasarruf), idari (etkinlik ve etkililik) ve politik unsurlardan hem etkilenmekte hem de bu unsurları etkilemektedir. Yeni bir vergi tahsis edilmesi veya oranlarında değişiklik yapılması, piyasa aktörlerinin kararlarında değişikliğe neden olmakta; piyasa aksaklıklarından olan tam kamusal mallar, dışsallıklar ve asimetric bilgidan kaynaklı oluşan etkisizliklerin giderilmesinde/finansmanında gerekli kaynağı sağlayarak kamu sektörünün performansını belirlemekte; sivil toplum kuruluşlarının, seçmenlerin ve bürokratların siyasi karar mekanizmalarına katılmasına ve böylece politikacıların hesap verebilirliğinin artmasına neden olmaktadır. Diğer yandan, bu unsurlarda yapısal sorunların bulunması vergileme ile güdülen nihai hedeflerden sapmalara neden olabilir.

Teorideki ve uygulamadaki kısıtlar çerçevesinde gelişmekte olan ülkelerde var olan mevcut yapısal sorunlar dikkate alındığında, gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelerle benzer bir biçimde gerçekleştirecekleri vergi reformu, optimal vergi sistemi idealine ulaşmak bir yana, elde sadece adaletsiz bir vergisi sistemi bırakabilir. Ayrıca mevcut yapısal sorunlardan kaynaklı piyasa aksaklıkları nedeniyle vergilerin yol açtığı etkinlikten sapmalar önemini yitirmektedir. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerin vergilemedeki ideali Pareto optimalden ziyade, Pareto iyileştirme olmalıdır. Aksi takdirde vergilemede etkinlik ve adalet ilkelerinin değil, sadece uygulanabilirlik ölçütünün dikkate alınması pek muhtemeldir. Bunun bir yansıması olarak dolaylı vergilerin gelişmekte olan ülkelerde ağırlıkla uygulanması görülmektedir. Çünkü dolaylı vergilerin idari ve politik açıdan yönetiminin kolay olması, mali anestezi ve mali illüzyon yaratması gibi avantajları bulunmaktadır. Fakat bu avantajlar da gelişmekte olan ülkelerin yapısal sorunları (Tanzi Etkisi gibi)<sup>6</sup> nedeniyle etkin ve verimli olmaktan çıkmaktadır.

Optimal vergileme kavramı (teoride ve uygulamada) üzerinde uzlaşılan bir tanım henüz mevcut değildir. Bu bağlamda, yapısal sorunların minimum olduğu ve güçlü ekonomik, siyasi ve sosyal kurumlara sahip gelişmiş ülkelerde tüketim ve gelir vergilerinde optimale ulaşma çabasında Benthamcı Sosyal Refah Fonksiyonu doğrultusunda etkinliğe öncelik verildiğinde, gelişmekte olan ülkelere göre daha az dirençle karşılaşmaları gayet olasıdır. Diğer yandan, gelişmekte olan ülkelerin mevcut yapısal durumu göz önünde bulundurulduğunda ise optimal vergilemede Rawlscu Sosyal Refah Fonksiyonu doğrultusunda gelir bölüşümünde adaletle ağırlık verilmesi hem etkili bir idarenin sağlanması hem de ekonomik ve sosyal kurumlar tarafından siyasi kurumların meşruiyetinin güçlenmesi bakımından önem arz etmektedir.

Optimal vergilendirme konusundaki ilk çalışmalar tüketim vergileri üzerine odaklanırken, daha sonra ise optimal gelir vergileri üzerine odaklanmıştır. Akabinde, inceleme alanı optimal vergilemeden optimal vergi sistemine doğru kaymıştır. Optimal vergi sistemi söz konusu olunca da konu, doğal olarak optimal vergi oranları üzerine odaklanmıştır. Böylece optimal vergi politikası ile teorik incelemelerin uygulamadaki yansıması görülmektedir. 1980 sonrası süreçte ise teoride odaklanılan yönelimlerin (gelirin düz oranlı vergilendirilmesi, yüksek gelire sıfır marjinal vergi oranı uygulanması ve vergilendirmenin dolaylı vergilere kaydırılması) gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler tarafından uygulandığı görülmektedir. Fakat şu nokta önem arz etmektedir; her ülke gelişmişlik seviyelerine göre kendine özgü bir yapısal durumu ihtiva etmektedir. Bu nedenle her ülkenin birbirine benzer politikaları takip etmesi veya bunların takibinin önerilmesi doğru olmamaktadır. Bunun yerine ülkelerin birbirlerinin deneyimlerinden ders çıkarması, ülkelerin vergi idarelerinin işbirliği içinde olması ve uluslararası alanda zararlı olabilecek vergi politikalarına ilişkin kuralların oluşturulması gibi yöntemlerle küreselleşme, uluslararası vergi rekabeti ve küresel ısınma gibi olguların getirdiği zorluklara cevap verecek optimal vergi politikalarının tasarlanması mümkün olabilir. Diğer bir önemli nokta ise, etkinlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde toplumun bir bütün olarak ele alınması ile ilgilidir. Alt gelir grupları ile üst gelir grupları arasında etkinlik ve adalet dengesi sağlanmaya çalışılırken, toplumun orta gelirli grupları ihmal edilmemelidir. Ayrıca bu denge, idari ve politik açıdan da gözetilmelidir. Şöyle ki vergilemenin daha çok dolaylı vergiler üzerine kaydırılması idari ve politik açıdan etkin ve verimli görülse de vergi yükünün toplumun belirli kesimlerinin üzerinde kalması adalet ilkesinden açık bir sapmayı göstermektedir. Son olarak denilebilir ki, optimal vergileme ve optimal vergi sistemleri her za-

6 Vergi sistemlerinin esnek olmayışı, vergi tahsilat süresinin uzunluğu ve yüksek enflasyon oranları gibi idari maliyetler reel vergi gelirlerinde aşınmaya neden olmaktadır (Tanzi, 1977, s. 160).

man güncelliğini koruyacak ve üzerine tartışmaların devam edeceği bir alan olarak görülmektedir. Çünkü teknoloji alanındaki gelişmelerle beraber vergide optimalite konusu da değişim geçirmekte ve yeni imkânlarla farklı yöntemler oluşmaktadır. Ayrıca ülkelerin gelişmişlik seviyeleri, uluslararası vergi rekabeti, sermaye akımları ve çevresel unsurlar gibi etkenler de konuyu politik açıdan her zaman canlı tutmaktadır. Nasıl ki eski dönemler ile günümüz zamanı arasındaki optimal vergileme tartışmaları devam etmiş ise günümüz ve gelecek zaman arasında da bu tartışma devam edecektir.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author has no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.

---

### Kaynakça/References

- Akkaya, Ş. (1988). Adil vergileme ve optimal vergileme yaklaşımlarına genel bakış. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 341-354.
- Aksoy, Ş. (2011). *Kamu maliyesi* (4.bs). İstanbul: Filiz Kitabevi
- Albayrak, Ö. (2011). Optimal vergi teorisi: Bir değerlendirme. A. Pınar., A. H. Köse ve N. Falay (Ed.), *Kriz ve Maliye Düşüncesinde Değişim (İzzettin Önder'e Armağan)* kitabı içinde. İstanbul: SAV Yayınları.
- Alesina, A., & Drazen, A. (1989). Why are stabilizations delayed? *National Bureau of Economic Research Working Paper*, 3053.
- Alm, J. (1996). What is an optimal tax system? *National Tax Journal*, 49, 117-33.
- Atkinson, A. B. & Stiglitz, J. E. (1972). The structure of indirect taxation and economic efficiency. *Journal of Public Economics*, 1(1), 97-119.
- Auerbach, J. A. (1982). The theory of excess burden and optimal taxation. *NBER Working Paper*, 1025.
- Auerbach, A. J. & Hines Jr, J. R. (2001). Taxation and economic efficiency. *NBER Working Paper*, 8181.
- Avi-Yonah, R., & Margalioth, Y. (2007). Taxation in developing countries: Some recent support and challenges to the conventional view. *Virginia Tax Review*, 27, 1-21.
- Bailey, S. J. (1995). *Public sector economics: theory, policy and practice*. London: Macmillan Press.
- Baumol, W. J. & Oates, E. W. (1988). *The theory of environmental policy* (2nd Edition). New York: Cambridge University Press.
- Bird, R. M. (1992). Public finance in developing countries. In Peter M. Jackson (Eds.), *Current issues in public sector economics* (pp. 183-200). New York: Macmillan.
- Bird, R. M. (2004). Administrative dimensions of tax reform. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 10(3), 134-150.
- Buchanan, J. M. (1985). The ethical limits of taxation. In Finn R. Forsund & Seppo Honkapohja (Eds.), *Limits and problems of taxation* (pp. 4-16). London: Palgrave Macmillan.
- Buluoğlu, K. (1962). *Vergi politikası*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Corlett, W. J. & Hague, D. C. (1953). Complementarity and excess burden of taxation. *The Review of Economic Studies*, 21(1), 21-30.
- Diewert, W.E. (1988). On tax reform. *The Canadian Journal of Economics*, 21(1), 1-40.
- Di John, J. (2006). The political economy of taxation and tax reform in developing countries. *World Institute for Development Economics Research Paper*, 2006/74.
- Emran, M. S., & Stiglitz, J. E. (2005). On selective indirect tax reform in developing countries. *Journal of Public Economics*, 89(4), 599-623.



- European Commission, (2013). Taxation trends in the european union. eurostat statistical books. Retrieved from: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2013/report.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf)
- Fauvelle-Aymar, C. (1999). The political and tax capacity of government in developing countries, *Kyklos*, 52(3), 391-413.
- Feldstein, M. (1976). On the theory of tax reform. *Journal of Public Economics*, 6(1-2), 77-104.
- Ganghof, S. (2005). Globalization, tax reform ideals and social policy financing. *Global Social Policy*, 5(1), 77-95.
- Gentry, W. M. (1999). Optimal taxation. *The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*, 307-309. Retrieved from: <http://www.urban.org/sites/default/files/alfresco/publication-pdfs/1000539-Optimal-Taxation.PDF>
- Godar, S., Paetz, C. & Truger, A. (2014). Progressive tax reforms in OECD countries: Opportunities and obstacles. *International Labour Office Working Paper*.
- Greco, A. (2004). *Flat tax - the british case*. London: Adam Smith Institute.
- Gwartney, J. D. & Lawson, R. A. (2006). The impact of tax policy on economic growth, income distribution, and allocation of taxes, In Ellen Frankel Paul, Fred D. Miller & Jeffrey Paul (Eds.), *Taxation, Economic Prosperity, and Distributive Justice* (pp. 28-53). Cambridge: Cambridge University Press. Retrieved from: [https://scholar.smu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=business\\_law\\_research](https://scholar.smu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=business_law_research)
- Heady, C. (1993). Optimal taxation as a guide to tax policy: a survey. *Fiscal Studies*, 14(1), 15-41.
- Homburg, S. (2006). A new approach to optimal commodity taxation. *Public Finance Analysis*, 62(3), 323-338.
- Hyman, D. N. (2010). *Public finance: a contemporary application of theory to policy* (10th Edition). USA: South-Western Cengage Learning.
- Hagemann B. R., Jones, R. P., & Montador, B. R. (1988). Tax reform in OECD countries: Motives, constraints and practice. *OECD Economic Studies*, 10, 185-226.
- IMF (2021). Government Finance Statistics Revenue database. Retrieved from: <https://data.imf.org/?sk=a0867067-d23c-4ebc-ad23-d3b015045405&slid=1435697914186>
- Kaplow, L. (2008). *The theory of taxation and public economics*. New Jersey: Princeton University Press
- Kato, J. (2003). *Regressive taxation and the welfare state: path dependence and policy diffusion*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kirmanoglu, H. (2014). *Kamu ekonomisi analizi* (5.bs). İstanbul: Beta.
- Krusell, P., Quadri, V. & Rios-Rull, J. S. (1996). Are Consumption Taxes Really Better than Income Taxes? *Journal of Monetary Economics*, 37.
- Kugler, J., & Domke, W. (1986). Comparing the strength of nations. *Comparative Political Studies*, 19(1), 39-69.
- Levi, M. (1988). *Of rule and revenue*. London: University of California Press.
- Lledo, V., Schneider, A., & Moore, M. (2004). Governance, taxes, and tax reform in Latin America. *Institute of Development Studies Working Paper*, 221.
- Lindsey, L. B. (1997). Revenue maximizing taxation is not optimal. *A Joint Economic Committee Report*.
- Mankiw, N. G., Weinzierl M., & Yagan D. (2009). Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 23(4), 147-174.
- Menck, K. W. (1992). Tax reforms in developing countries. *Intereconomics*, 27(2), 94-98.
- Mirrlees, J. A. (1971). An exploration in the theory of optimum income taxation. *The Review of Economic Studies*, 38(2), 175-208.
- Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B. (1989). *Public finance in theory and practice* (5th Edition). Singapore: McGraw-Hill International Edition
- Nadaroglu, H. (2000). *Kamu maliyesi teorisi* (11.bs). İstanbul: Beta.
- Neumark, F. (1975). *Vergi politikası: Adil ve ekonomik bakımdan rasyonel bir vergi politikasının temel prensipleri* (İ. F. Cankorel, Çev.). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Nye, J. V. C. (2008). The Pigou problem. *Regulation Cato Institute*, 31(2), 32-37.

- OECD (2011). Tax reform trends in OECD countries. Retrieved from: <https://www.oecd.org/ctp/48193734.pdf>
- OECD (2020). Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Retrieved from: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/152def2d-en/index.html?itemId=/content/publication/152def2d-en>
- OECD (2021). Tax on goods and services (indicator). <http://dx.doi.org/10.1787/40b85101-en>
- OECD (2021a). Tax on personal income (indicator). <http://dx.doi.org/10.1787/94af18d7-en>
- Önder, İ. (1982). Dışsal maliyetler ve dolaylı vergilerde aşırı yük. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (28), 97-102. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7421>
- Peñalosa, C. G., & Turnovsky, S. J. (2005). Second-best optimal taxation of capital and labor in a developing economy, *Journal of Public Economics*, 89(5-6), 1045-1074.
- Ramsey, F. P. (1927). A contribution to the theory of taxation. *The Economic Journal*, 37(145), 47-61.
- Rosen, S. H. & Gayer, T. (2008). *Public finance* (8th Edition). New York: McGraw-Hill International Edition.
- Rutherford, T. & Paltsev, S. (1999). *From an Input-Output Table to a General Equilibrium Model: Assessing the Excess Burden of Indirect Taxes in Russia*. Department of Economics, University of Colorado, pp. 1-54. Retrieved from: <http://mpsgc.org/papers/exburden.pdf>
- Salanié, B. (2003). *The economics of taxation*. London: The MIT Press
- Sandmo, A. (1976). Optimal taxation: an introduction to the literature. *Journal of Public Economics*, 6(1-2), 37-54.
- Schmölders, G. (1976). *Genel vergi teorisi* (4. bs) (S. Turhan, Çev.). İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Seade, J. K. (1977). On the shape of optimal tax schedules. *Journal of Public Economics*, 7(2), 203-235.
- Shome, P. (1999). Taxation in Latin America: Structural trends and impact of administration. *IMF Working Paper*, No. 99/19.
- Slemrod, J. (1990). Optimal taxation and optimal tax systems. *The Journal of Economic Perspectives*, 4(1), 157-178.
- Slemrod, J. & Kopczuk, W. (2002). The optimal elasticity of taxable income. *Journal of Public Economics*, 84, 91-112.
- Smith, S. (2015). *Taxation: A very short introduction*. USA: Oxford University Press.
- Sørensen, P. B. (2007). The theory of optimal taxation: What is the policy relevance? *International Tax and Public Finance*, 14(4), 383-406.
- Stern, N. H. (1976). On the specification of models of optimum income taxation. *Journal of Public Economics*, 6, 123-162.
- Stewart, M. (2007). Tax policy transfer to developing countries: politics, institutions and experts. In Holger Nehring & Florine Schui (Eds.), *Global Debates about Taxation* (pp. 182-200). London: Palgrave Macmillan.
- Susam, N. (2019). *Kamu maliyesi: Temel kavram ve esaslar* (3.bs). İstanbul: Beta.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2017). *Vergi teorisi ve politikası* (3.bs). Ankara: Barış Arıkan Yayınları.
- Şener, O. (2016). *Kamu ekonomisi* (13.bs). İstanbul: Beta.
- Talicio, R. (2004). Designing performance: The semi-autonomous revenue authority model in Africa and Latin America. *Policy Research Working Paper*, 3423.
- Tanzi, V. (1977). Inflation, lags in collection, and the real value of tax revenue. *IMF Staff Papers*, 24, 154-167.
- Tanzi, V., & Zee, H. H. (2000). Tax policy for emerging markets: developing countries. *National Tax Journal*, 299-322.
- Tenhunen, S. (2007). *Essays on the theory of optimal taxation*. (Doctoral dissertation, University of Tampere, Finland).
- Therkildsen, O. (2004). Autonomous tax administration in sub-saharan Africa: The case of the Uganda Revenue Authority. *Forum for Development Studies*, 31(1), 59-88.
- Thorndike, J. J. (2007). The flat tax: Fiscal revolution or policy diffusion? In Holger Nehring & Florine Schui (Eds.), *Global Debates about Taxation* (pp. 201-218), London: Palgrave Macmillan.
- Torres, C., Kirsti M., & Brys, B. (2012). Trends in personal income tax and employee social security contribution schedules. *OECD Taxation Working Papers*, 12, 1-50.

- Trotman-Dickenson, D. I. (1996). *Economics of the public sector*. London: Macmillian Press
- Tuomala, M. (1985). Simplified formule for optimal linear income taxation. *The Scandinavian Journal of Economics*, 87(4), 668-672.
- Turhan, S. (2020). *Vergi teorisi ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Ulbrich, H. H. (2011). *Public finance in theory and practice* (2nd Edition). New York: Routledge.
- Wilkinson, M. (1992). *Taxation*. London: The Macmillian Press.



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-889262

Araştırma Makalesi / Research Article

## Türk Bütçe Sistemindeki Değişimler ve Performans Esaslı Program Bütçe Sistemine Geçiş

### *Changes in Turkish Budget System: Transition to Performance-Based Program Budgeting*

Ezgin YAVUZ<sup>1</sup>, Hüseyin Burak ÖZGÜL<sup>2</sup>, Nazan SUSAM<sup>3</sup>



<sup>1</sup>Ars. Gör., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

<sup>2</sup>Ars. Gör., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

<sup>3</sup>Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ORCID: E.Y. 0000-0002-5886-0439;  
H.B.Ö. 0000-0002-0620-2493;  
N.S. 0000-0003-4078-3217

**Corresponding author:**

Hüseyin Burak ÖZGÜL,  
İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi,  
Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama  
Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye  
E-posta: burak.ozgul@istanbul.edu.tr

**Submitted:** 01.03.2021

**Revision Requested:** 05.04.2021

**Last Revision Received:** 27.04.2021

**Accepted:** 27.04.2021

**Citation:** Yavuz, E., Ozgul, H.B.; Susam, N. (2021). Türk bütçe sistemindeki değişimler ve performans esaslı program bütçe sistemine geçiş. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 115-137. <https://doi.org/10.26650/mcd2021-889262>

#### ÖZ

Devlet bütçesinin, üstlendiği ekonomik işlevler nedeniyle bir yönetim aracı olarak kullanılması ve gelecek döneme ilişkin bir planlama stratejisi işlevi görmesi bütçe sistemlerinin geleneksel bir yapıdan modern bir yapıya geçmesini gerekli kılmıştır. Günümüzde daha çok uygulanmaya çalışılan modern bütçe sistemlerinde ise devletin yaptığı hizmetlerin maliyetinden daha çok ortaya çıkan sonuçların etkin ve verimli olması dikkate alınmaktadır. Türk bütçe sisteminde, modern bütçe sistemlerinden program bütçe ve performans esaslı bütçe sistemi uygulamaya alınmıştır. Klasik bütçenin girdi odaklı yapısını değiştirmek için uygulamaya alınıp denenilen modern bütçe sistemlerinde yapısal olarak ortaya çıkan birtakım sorunlar ve çıktıların istenen düzeyde ölçülememesi bütçe sistemlerini geleneksel yapıya geri döndürmüştür. Bu çalışma, 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile başlayan ve günümüze kadar gelen süreçte Türk bütçe sisteminin hukuki ve kurumsal yapısındaki değişiklikler, uygulanan bütçe sistemi yöntemleri ve ortaya çıkan aksaklıkları değerlendirmek üzere hazırlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Bütçe sistemleri, program bütçe, performans esaslı program bütçe, bütçe kurumsal yapısı, bütçe tarihçesi

**Jel Sınıflaması:** H60, H61

#### ABSTRACT

Due to its economic functions, including that of a planning strategy for the future, state budget as a management tool requires the transition from a traditional structure to a modern one. In the modern budget systems principally implemented today, effectiveness and the efficiency of the results are taken into consideration rather than the cost of the services provided by the state. Although there are various types of modern budget systems, program budget and performance-based budget systems have been implemented in Turkey. Modern budget systems were put into practice in order to change the input-oriented structure of the classical



budget. However, structural problems and the inability to measure the outputs at the desired level have resulted in the budget systems going back to the traditional structure. The aim of this study is to evaluate the changes in the methods applied, legal and institutional structure of the Turkish budget system and the problems that have emerged, starting with the General Accounting Law No. 1050 and until today.

**Keywords:** Budget systems, program budget, performance-based program budgeting, budget institutional structure, budget history

**JEL Classification:** H60, H61

## EXTENDED ABSTRACT

The historical process of the Turkish budget system can be said to go back to the Ottoman period when regular budget system was based upon the 1839 Rescript of Gülhane (Tanzimat Fermanı). As a result of the Edict of Reform (Islahat Fermanı) issued in 1856, the budget became a document submitted to the Sultan's discretion. The first budget document, prepared between the years 1863 and 1864, shows the Ottoman Empire's financial condition in a modern sense. Despite all the Tanzimat period's efforts, work on the budget could not be completed due to the lack of financial stability. The increase in foreign debt and the interventions from other countries via the privileges derived from the Deyun-ü Umumiye Administration resulted in the restriction of tax and budget rights.

After the proclamation of the Republic, the budget right was put into practice again with the Constitution of 1924. Along with this constitution, annual budgeting principles, allowance for the collection of revenues, making expenditure with annual budgets, and the negotiation and approval of the budgets in parliament were adopted. Issues related to budget and taxation, which reached a legal dimension with the 1924 Constitution, were made regular with the 1924 budget law.

From 1927, when the General Accounting Law No. 1050 came into effect, until the 1960s, principles based on the classical budget system were applied in the budgets prepared. The most important feature of the classical budget system is that it is based only on inputs and does not consider the quantity and characteristics of the outputs to be obtained. In accordance with this method, the budget is prepared for the current year only and does not involve long-term planning. Its focus is on which administration will make public expenditures. In the 1960s, the public sector actively participated in the economic development and the use of state expenditures and revenues as effective tools of the development policy. However, both public expenditures and public revenues were too inadequate to meet the objectives and financial reform studies were necessary.

In the 1973 fiscal year, the classical budget system was abandoned for the first time, and the Program-Budget system was implemented. Although there are many advantages and the model implemented in Turkey lasted until 2006, the expected success was not achieved. The public administrations that emerged due to expansion in the state organization were excluded from the scope of the budget regime and from Law No. 1050, and the state budget and budget regime deviated from the budget principles with the addition of new institutions to these administrations. Besides, the enormous increases in budget deficits necessitated a greater public financial management reform compared to what was the case in 1973.

Public Financial Management and Control Law No. 5018 were approved by the Turkish Grand National Assembly on December 10, 2003 and came into effect in 2006. This system aims to increase transparency and accountability in public finance, to transition to multi-year budgeting based on strategic planning and performance, to expand the scope of the budget, to harmonize internal control and external audit systems with European Union standards, and to expand the initiatives of public administrations in the field of financial management. In this context, the budget system was changed in line

with efficiency and productivity objectives, and the performance-based budget system was put into practice. Performance-based budget practices have contributed to the development of medium and long-term planning understanding in public administrations, creating a performance management culture, and the development of institutional capacity in this field, thereby achieving significant gains in the public financial management system. Nevertheless, the weak link between the purposes laid out in the superior policy texts and the budgets prepared according to the analytical budget classification is the failure to include performance information prepared by the budget of public institutions to the extent requested. The fact that the current system does not significantly differ from the classical budget system has led to a new discussion about changing the budget system.

The final restoration in the related laws was made on October 16, 2020. With these changes, a performance-based program budgeting was put into practice. The new system is not a substitute for performance-based budgeting, but attempts have been made to integrate it with the system currently being implemented.

This study was prepared to evaluate the changes in the legal and institutional structure of the Turkish budget system between the period from the General Accounting Law No. 1050, enacted in 1927 to today. Moreover, it focuses on the reasons for the re-implementation of the program budget system with a new arrangement made in the budget system since 2020.

## 1. Giriş

Çağdaş bütçe anlayışı bütçe kavramını, devletin harcamaları ile ihtiyaçları arasındaki dengeyi gösteren bir belge olmanın dışında; ekonomik, sosyal ve siyasi boyutları ile devlet ekonomisine yön veren bir araç haline getirmiştir. Ekonomi içinde iktisadi bir varlık olarak yer alan devlet, ihtiyaçlar ile kaynaklar arasında kuracağı dengede hukuk kurallarına bağlı kalarak, kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanmak zorundadır. Bu kapsamda günümüzde devlet bütçesi iktisat politikasının bir aracı olarak kullanılmakta, devletin ekonomik ve mali performansı bütçe üzerinden değerlendirilmektedir.

Devlet bütçesi ile yürütülen bu süreçte hem mali disiplinin sağlanması hem de ülkenin stratejik önceliklerine göre hareket edilmesi, kuralları açıkça belirlenmiş ve uygulanabilir bir bütçe sistemine bağlıdır. Bütçe sistemi, kamu kesimi birimlerinin yürüttükleri faaliyetler ile kamu kaynaklarının uyumlu ve etkin kullanımını sağlayan organizasyon ağı olarak düşünülebilir.

Devlet bütçesinin, üstlendiği ekonomik işlevler nedeniyle bir yönetim aracı olarak kullanılması ve gelecek döneme ilişkin bir planlama stratejisi işlevi görmesi bütçe sistemlerinin geleneksel bir yapıdan modern bir yapıya geçmesini gerekli kılmıştır. Geleneksel ya da klasik bütçe sistemi, girdi odaklı yani kullanılan ödeneklerin kontrolüne dayalı bir sistemdir. Harcamacı birimlerin teklif ettikleri harcama kalemlerine ödenek tahsisi yapılır, sunulan hizmet ile ortaya çıkan sonuç arasında fayda-maliyet ilişkisi kurulmaz. Sadece girdilerin satın alma veya kiralama bedelleri ile finansman kaynakları dengelenmeye çalışılır. Bu sebepten bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetimi kolaydır. Ancak etkin ve verimli bir şekilde kaynak kullanımını sağlayan sonuç odaklı bir planlama anlayışı gözetilmemektedir.

Günümüzde daha çok uygulanmaya çalışılan modern bütçe sistemlerinde ise devletin yaptığı hizmetlerin maliyetinden ziyade ortaya çıkan sonuçların etkin ve verimli olması dikkate alınmaktadır. Kaynakların etkin kullanımı için en az maliyetle en yüksek faydanın sağlanmasına yönelik bir yaklaşım, hizmetin niteliğinin artırılmasının yanı sıra karar alıcıları da doğru karar vermeye yönlendirmektedir.

Modern bütçe sistemleri içinde farklı tekniklerin uygulandığı bütçe sistemleri olmakla birlikte Türk bütçe sisteminde 1973 yılında program bütçe, 2006 yılında da performans esaslı bütçe sistemi uygulamaya alınmıştır. Geleneksel bütçe sisteminden modern bütçe sistemine geçiş ilk kez program bütçe sistemi ile olmuştur. 1973 mali yılında klasik bütçe sistemi terk edilerek, PPBS esaslı ve tekniklerini içeren Program Bütçe sistemi adıyla anılan bütçe sisteminin uygulanmasına başlanmıştır. Temel unsurları planlama, programlama, bütçeleme, yönetim ve değerlendirme olarak sayılabilen bu bütçe sistemiyle bütçenin stratejik bir planlama aracı olarak kullanılması amaçlanmıştır (Batirel, 1994, s.43).

Ancak program bütçe sisteminin uygulanması sistemdeki yapısal sorunların çözülmesine yardımcı olamamıştır. Özellikle 1980'li yıllardan sonra kamu açıklarındaki artışa bağlı olarak yaşanan ekonomik sorunlar karşısında istikrarın sağlanması için hesap verilebilirlik, mali saydamlık ve mali disiplin gibi kavramların gündeme gelmesi, performans esaslı bütçe sistemine geçilmesi yönündeki baskıları artırmıştır. Performans esaslı bütçeleme (PEB), kurumun misyonu ile amaç ve hedeflerini dikkate alan stratejik planlamayı gerektiren ve program sonuçları hakkında anlamlı bilgiyi sağlayıcı ölçülebilir verileri talep eden bir süreçtir. Bu bağlamda stratejik hedeflerin gerçekleştirilmesi için alınan kararlar ile sonuçların ölçülebilirliği arasındaki ilişki önemlidir.

Modern bütçe sistemlerinde sonuç odaklı bir yaklaşım esas alınmakla birlikte uygulamada ortaya çıkan sorunlar ve istenen başarının yakalanamaması yeni tekniklerin denenmesini zorunlu kılmaktadır. Özellikle uygulamaya alınıp denenilen modern bütçe sistemlerinde matematiksel



analizin yapılamaması, yapısal olarak ortaya çıkan birtakım sorunlar bütçe sistemlerinin işleyişini geleneksel sürece geri döndürmektedir.

Bu çalışma, 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile başlayan ve günümüze kadar gelen süreçte Türk bütçe sisteminin hukuki ve kurumsal yapısındaki değişiklikler, uygulanan bütçe sistemi yöntemleri ve ortaya çıkan aksaklıkları değerlendirmek üzere hazırlanmıştır.

## 2. Türk Bütçe Sisteminin Tarihsel Süreci: Uygulanan Yöntemler ve Yasal Dayanakları

### 2.1. Osmanlı Dönemi-Tanzimat Fermanı-1876 Kânûn-ı Esâsî

Türk bütçe sisteminin tarihsel süreci Osmanlı dönemi ile başlatılabilir. Osmanlı döneminde daha çok *Islahat Layihaları* kullanılmış, düzenli bir bütçe belgesi oluşturulmamıştır. Bütçe sistemine ilişkin ilk düzenlemeler 1839 Tanzimat Fermanı ile başlar. Tanzimat Fermanı'ndan bir yıl önce Baş defterdarlık yerine Maliye Nezareti kurularak, gelir ve giderlerin tek hazinede toplanması amaçlanmıştır. 3 Kasım 1839 tarihinde ilan edilen Tanzimat Fermanı'nda merkezileşme ana amaç olmuş ve devlet gelirlerinin doğrudan merkezi hazineye gelmesi ve her harcamanın bu hazineden yapılması ile ilgili ilkeler belirlenmiştir (Öner, 2009, s.21).

Osmanlı İmparatorluğu'nda modern anlamda merkezi idare bütçesi hazırlanmasına ilişkin esasları belirleyen ilk düzenleme, 1855 tarihli "Hazine-i Celile'nin Muvazane Defterinin Sureti-Tanzimine Dair Nizamname" ile yapılmıştır. Daha sonra 1856 yılında çıkarılan Islahat Fermanı ile Bütçe Nizamnamesi ve Muvazane Defteri hazırlanarak, bütçe padişahın takdirine sunulan ve usulünce hazırlanan bir belge haline gelmiştir. 1863-64 yıllarında hazırlanan bütçe ise Osmanlı'nın mali durumunu gösteren ve modern anlamda hazırlanan ilk bütçe belgesi niteliğini taşımaktadır. Bütçe sonuçlarını gösteren ve kesin hesap düzenlemesini zorunlu kılan ilk düzenleme ise 1874 tarihli "Devlet-i Âliyenin Bütçe Nizamnamesi" ile yapılmıştır (Çiçek ve Dikmen, 2015, s.88-89). 1876 tarihli Kânûn-ı Esâsî'de<sup>1</sup> (Temel Kanun/Anayasa) bütçe hakkı yer almıştır (Yılmazcan, 2000, s.166-167). İlgili anayasanın 97. maddesinde devlet bütçesi kanun olarak tanımlanmış, devlet gelir ve harcamalarının her yıl bu kanuna göre Mebusan Meclisi tarafından onaylanıp yürürlüğe gireceği hükme bağlanmıştır (Güveyi, 2019, s.1362). Ancak teklif edilen bütçenin mecliste kabul edilmemesi halinde padişaha meclisi feshetme yetkisinin verilmesi bütçe hakkının tam olarak uygulanamaması sonucunu doğurmuştur. Nitekim 1878 yılından itibaren meclisin bütçe hakkı kaldırılarak anayasa askıya alınmıştır (Yılmazcan, 2000, s.167).

Tanzimat döneminde (1839-1876) yapılan bütçe çalışmaları, tüm gayretlere rağmen mali istikrarın sağlanamaması nedeniyle sınırlı kalmıştır. Olağan harcamalardan kaynaklanan bütçe açıklarının bile borç ile kapatılıp, söz konusu borçların borç ile ödenmesi, devlet bütçesinin açık verme sorununu büsbütün içinden çıkılmaz hale getirmiştir (Akarlı, 1982, s.226). 1876 yılında dış borçlarını ödeyemeyecek duruma gelen hazine "*tediyatını tatil etmek*" zorunda kalmış yani iflas etmiş, devlet maliyesi üzerinde yabancı milletlerin denetiminin artması ve Duyun-ü Umumiye İdaresinin kurulması, vergi ve bütçe haklarını, dolayısıyla devletin hükümlerlik haklarını sınırlandırmıştır (Sayar, 1954, s.50).

1 1876 Anayasasıyla birlikte bünyesinde Ayan Meclisi (üyeleri padişah tarafından atanıyor) ile Mebusan Meclisinin (üyeleri seçim ile belirleniyor) bulunduğu Genel Meclis kurulmuştur. Yürütme erki ise padişah ile Bakanlar Kurulu'ndan (Heyet-i Vükela) oluşmaktadır. Ancak padişaha verilen yetkilerin kuvvetler ayrılığını sağlayacak şekilde sınırlandırılmaması dolayısıyla bu dönemde bütçe üzerinde denetim kurulamamıştır (Güveyi, 2019, s.1362).

İkinci Meşrutiyet'in ilanından sonra 1909 yılında padişahın meclisi feshetme yetkisinin sınırlandırılması gibi anayasada yapılan değişikliklerin sonucunda uygulamadan ziyade düşüncede kalan bütçe hakkı (Güveyi, 2019, s.1362-1363), 1911 yılında çıkarılan Usul-i Muhasebe-i Umumiye Kanunu-ı Muvakkatı (Genel Muhasebe Usulü Kanunu) ile yeniden gündeme alınmıştır<sup>2</sup>. Ancak 1911 yılından sonra Balkan ve Birinci Dünya Savaşları'nın çıkması, 1919 yılında başlayan Millî Mücadele hareketi, savaş ekonomisini ön plana çıkarmıştır. 1920 yılında Büyük Millet Meclisi kurulmuş ve hakimiyetin millete devredildiği yeni bir anayasa hazırlanmıştır. Teşkilatı Esasiye Kanunu adıyla 1921 yılında yürürlüğe giren 23 maddelik yeni anayasada bütçeye ilişkin ayrıntılı hükümler bulunmamasıyla birlikte sadece iki maddesinde (7 ve 11) bütçe gelir ve giderlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir (Falay, 2010, s.118). Kurtuluş savaşının yürütüldüğü 1920-1921-1922 yıllarında bütçe hazırlanamamış, muvakkat (geçici) bütçeler ve avans kanunları ile idare edilmiştir<sup>3</sup> (Şanver, 1973, s.239).

## 2.2. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu- Klasik Bütçe Sistemi

Cumhuriyetin ilanının ardından, kötü koşullar nedeniyle uzun yıllardır uygulanamayan bütçe hakkı, 1924 yılında yeni bir anayasa ile tekrar uygulamaya alınmıştır. 1924 Anayasası ile bütçenin yıllık olması, gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılmasına yıllık bütçelerle izin verilmesi ve bütçelerin mecliste görüşülüp onanması esasları kabul edilmiştir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019, s.34). Ayrıca, 1924 Anayasası ile Büyük Millet Meclisine bağlı ve devletin gelir ve giderlerini özel kanuna göre denetlemekle görevli bir "Sayıştay" kurulmasına karar verilmiştir. Diğer kanunlar gibi bütçe kanunu da devlet başkanı tarafından imzalanarak yayınlanacak, ancak devlet başkanının bu kanunu veto hakkı olmayacaktır. 1924 Anayasası ile yasal bir boyuta ulaşan bütçe ve vergileme ile ilgili konular 1924 bütçe kanunu ile düzenli hale getirilmiştir (Susam, Özgül ve Yavuz, 2020, s.45).

1924 Anayasasıyla bütçe hakkının yeniden düzenlenmesinin ardından, bütçenin verimli ve etkin bir şekilde işleyebilmesi için genel bütçe ve muhasebe kanununa ihtiyaç duyulmuştur. 1911 yılında çıkarılan Genel Muhasebe Usulü Kanunu, İkinci Meşrutiyet dönemine ilişkin kurumsal yapıyı yansıttığından, ilgili kanun bütçe hakkının çağdaş bir şekilde uygulandığı yeni sisteme göre tekrar düzenlenmiş ve 1927 yılında yürürlüğe girmiştir.

1927 tarihinde Muhasebe-i Umumiye Kanunu adıyla yürürlüğe giren 1050 Sayılı kanun<sup>4</sup> Fransa, Belçika ve İtalya'nın bütçe ile ilgili mali mevzuatından yararlanmak suretiyle hazırlanmıştır (Aksoy, 1993, s.35). 1924, 1961 ve 1982 anayasalarının yürürlükte olduğu dönemde uygu-

2 1909 yılındaki değişikliklerden bazıları şunlardır: Bakanlar Kurulunun Meclise karşı sorumlu olması sağlanmış, padişahın yasama üzerindeki yetkileri kaldırılmış, geçici kanun hükmünde karar verme yetkisi Meclise karşı sorumlu olan Bakanlar Kuruluna geçmiştir (Güveyi, 2019, s.1363). Söz konusu değişikliklerin arkasında İkinci Meşrutiyet'in ilan edilmesi yatmaktadır. İkinci Meşrutiyet'e kadar bütçe esaslarına dair mevzuat genellikle çağdaş bütçe ilke ve esaslarına dayanmayan yönetmelik ve genel tebliğler (talimat ve tarifname) ile yapılmaktaydı. Bu sebepten dolayı İkinci Meşrutiyet'in ilanından sonra hazırlanan ilk bütçe olan 1909 mali yılı bütçesi için bir genel muhasebe kanununa ihtiyaç duyulmuştur. Çağdaş bütçe ve muhasebe ilkeleri ile ilgili ilk hükümler 1909 mali yılı Genel Bütçe Kanunu'na (Muvazene-i Umumiye) konulmuş daha sonra 1862 tarihli Fransız Genel Muhasebe Kanunu tercüme edilip, eklemeler yapılarak 1910 yılında Genel Muhasebe Usulü Kanunu (Usul-i Muhasebe-i Umumiye Kanunu) adı ile yürürlüğe girmiştir. 1911 yılında devlet borçları ve askerî harcamalar ile ilgili hükümler eklenerek Usul-i Muhasebe-i Umumiye Kanunu-ı Muvakkatı adıyla tekrar yayınlanmıştır (Öner, 2009, s.37-41).

3 1920 yılında gelirler 46 milyon giderler ise 60 milyon olarak gerçekleşmiştir. Ziraat bankasından 1,2 milyon lira Düyunu Umumiye'den ise 1,5 milyon lira ve tüccarlardan borçlanılarak savaşın yürütülmesine çalışılmıştır. Ayrıca posta havalelerine el konulmuş, memur ve subayların da maaşları verilmemiştir. Dış kaynak olarak da Rusya'dan silah, cephane ve 1 milyon altın alınmıştır.

4 26 Mayıs 1927 tarihinde kabul edilerek 1 Haziran 1927 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

lanan kanun, devletin tüm gelirleri ve harcamalarına ilişkin yönetim ve muhasebesini düzenlemiştir. Bu çerçevede klasik maliyecilerin genellik ve birlik ilkeleri gereğince devletin bütçesinin tek olacağı, devletin tüm gelir ve giderlerinin bu bütçede yer alacağı varsayılmıştır (Altuğ, 2019, s.41).

Kanunun yürürlüğe girdiği 1927 yılından 1973 yılına kadar geçen sürede hazırlanan bütçelerde klasik bütçe sistemine dayanan ilke ve esaslar uygulanmıştır. Klasik bütçe sisteminin en büyük özelliği sadece girdileri esas alması ve elde edilecek çıktıların miktar ve özelliklerini dikkate almasıdır. Bu yöntemde bütçe, uzun vadeli planlamadan ziyade cari yıl için hazırlanmakta ve kamu harcamalarının hangi idare tarafından yapılacağı üzerinde durulmaktadır (Çetinkaya, 2018, s.45).

Klasik bütçe sistemi, genel olarak malzeme ve ücret sıralamasına ya da parça sıralaması esasına dayanır. Her bölüm için önerilen harcamalar, ücretler ve idarenin donatımı ile ilgili satın alımlar olarak kaydedilir. Personelin performansı ya da satın alınan malzemelerin ne için kullanılacağı ve ne işe yarayacağı konusu fazla önem taşımaz. Klasik bütçe sistemindeki girdi odaklılık özellikle kamu idarelerine tahsis edilen paranın uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığına ilişkin kontrole dayalıdır. Önemli olan harcanacak paranın miktarı ve muhasebe kayıtlarına dayalı sıkı denetimdir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019, s.188).

Klasik bütçede kamu hizmetlerine ilişkin harcama kalemleri ön plana çıkmaktadır. Bu nedenle harcama bütçesi olarak da ifade edilmektedir. Harcamalar bütçe sistematigi içinde personel giderleri, yolluklar, hizmet alımları, tüketim malları, demirbaş alımları vd. şeklinde sıralanmaktadır. Aynı zamanda ödenekler, devletin örgüt yapısına uygun olarak düzenlendiği için örgüt bütçesi olarak da anılmaktadır.

**Tablo 1: Klasik Bütçe Örneği**

İlgili Kurum				
Bölüm Kodu	Madde Kodu	Ödeneğin Türü	Madde Tutarı	Bölüm Tutarı
100		Personel Giderleri		.....
	110	Aylıklar	....	
	120	Ücretler	...	
200		Yolluklar		
300		Hizmet Alımları		

Klasik bütçe sisteminde bütçenin mali fonksiyonuna ağırlık verilmesi diğer iktisadi fonksiyonların gerçekleştirilmesinde etkiyi azaltmaktadır. Yıllık olarak hazırlanan klasik bütçe sisteminde, uzun vadeli kamu hizmetleri ve yatırımların planlanmasında sistemin özüne inmeden yüzeysel kararlar verilmekte ve sorunların çözümüne yönelik bir yöntem kullanılmamaktadır. Bu nedenle planlı ekonomiler için uygun değildir. Türkiye'nin 1960'lı yıllardan sonra planlı bir ekonomi sürecine girmesi, bu kapsamda Türk bütçe sisteminde ortaya çıkan aksaklıkların düzeltilmesi için yeni yöntemlerin geliştirilmesini gerekli kılmıştır.

### 2.3. Planlı Dönem – Program Bütçe Sistemi

27 Mayıs askeri darbesinden sonra 9 Temmuz 1961 yılında resmî gazetede yayınlanarak uygulamaya giren 344 sayılı 1961 Anayasası, bütçe hakkıyla ilgili bazı esaslar getirmiştir. Yeni anayasa ile o zamana kadar bir yıllık çerçevede hazırlanan bütçelerin, kalkınma planlarıyla öngörülen durumlarda bir yılı aşan iş ve hizmetler için özel süre ve yöntemler getirilerek hazırlanabileceği ifade edilmiş, böylece plan ve bütçe ilişkisi kurulmaya başlamıştır. Ek olarak yeni ana-

yasayla birlikte milli bütçe hazırlanması gerekliliği belirtilerek bütçenin mali araç olma yanında ekonomik araç olarak da ülke ekonomisine yön vermede kullanılabileceği öngörülmüş, klasik bütçe anlayışından çağdaş bütçe anlayışına geçiş süreci başlatılmıştır (Coşkun, 1997, s.19).

1960 yılında Devlet Planlama Teşkilatının (DPT) kurulması ile bütçenin hazırlanmasında bu kurum da yer almaya başlamıştır. Bu kapsamda harcamacı daireler tarafından hazırlanan bütçe tekliflerinin cari harcamalar kısmı Maliye Bakanlığına, yatırım bütçesi ise DPT'ye gönderilmiştir (Coşkun, 1976, s.119-120).

Bu dönemde kamu bütçesinin yasal boyutu yanında ekonomik boyutunda da bazı değişiklikler yapılması için çabalanmıştır. Kamu kesiminin kalkınma çabasına aktif olarak katılması, bütçe içinde yer alan devlet harcamalarının ve devlet gelirlerinin kalkınma politikasının etkili araçları olarak kullanılması amaçlanmasına rağmen gerek kamu harcamaları gerekse kamu gelirleri bu amaçların karşılanması için çok yetersiz kalmıştır. Diğer yandan Maliye Bakanlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı arasında cari ve yatırım harcamaları arasındaki ilişkiyi temin edecek bir koordinasyonun dahi kurulamaması, 1961 Anayasası ile getirilmesi hedeflenen planlama anlayışının uygulanamaması sonucunu doğurmuştur. Harcamacı daireler ile Maliye Bakanlığı arasında ödenek miktarı ile ilgili süregelen tartışmalar bütçenin samimi, gerçekçi ve hizmet anlayışı çerçevesinde hazırlanamamasına neden olmuştur. Bütçeye bir kere giren ödeneğin bir daha çıkarılamaması ve aksine her yıl genel eğilime uyarak artması sonucu kamu harcamalarında israf başlamıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığının devlet bütçesinin fayda ve veriminin kontrol ve takibini sağlayan bir hizmetten ziyade sadece formaliteleri yerine getiren bir daire olarak faaliyet göstermesi, sistem değişikliğine yönelik mali reform çalışmalarını gerekli kılmıştır (Coşkun, 1976, s.124-130).

Kamu harcamalarında etkinlik ve verimliliğin sağlanması için 1973 yılında program bütçe sistemi gündeme getirilmiştir. Millî Eğitim Bakanlığı, Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Tarım Bakanlığı olmak üzere seçilmiş dört bakanlıkta, program bütçe esasına göre bütçeler hazırlanarak program bütçe uygulaması başlatılmıştır. Daha sonra Maliye Bakanlığı tarafından her örgütte bir "Bütçe Ünitesi" kurularak bütün dairelerde program bütçe modellerinin hazırlanması sağlanmıştır. Program bütçe sistemine göre hazırlanan ilk bütçe tasarısı Parlamento'da kabul edilerek 1973 yılında uygulamaya geçmiştir<sup>5</sup> (Dicle, 1973, s.128-132; Coşkun, 1976, s.132-134). Program bütçe sistemi, kamu yönetiminde hedeflenen amaçlara ulaşmak için var olan sınırlı kaynakların ayrılmasında, yöneticiler ve siyasal organ tarafından rasyonel kararlar alınmasını sağlayan bir bütçeleme ve yönetim tekniğidir (Coşkun, 1997, s.142). Bu sistemde girdilerin kontrolünden çok çıktı yönetimi ve birden çok bütçe yılının esas alınması ve ne harcanıldığından çok nelerin ortaya konulması gerekliliği vardır (Falay, 1995, s.58).

Program bütçe sistemi aynı kamusal amaca yönelik çalışan tüm faaliyet ve programları, hangi kuruluşun sorumluluğu altında olduğuna bakmaksızın, düzenlemeye çalışan bir bütçeleme sistemidir (Moğol, 2018, s.68) ve asıl amacı topluma hizmet sunmaktır. Bu kapsamda bütçeleme sürecinde devlet öncelikli hizmetlerini belirleyecek, bütçe önerileri ve uygulaması da bu hizmetlere göre düzenlenecektir.

5 1970 mali yılı program bütçe hazırlık rehberinde program bütçe sisteminin uygulanmasıyla üç faydanın sağlanacağı ifade edilmiştir. Bu faydalar;

- Kamu hizmetlerinin programlara bağlanmasıyla birlikte plan ilkelerine göre öncelikli hizmetler belirlenecek, böylece hizmetler arasında iç içe geçmeler önlenecektir.
- Ödeneklerle hizmetler arasında sıkı bir maliyet ilişkisi kurulacak, böylelikle israfların önlenmesi, yıl içinde ödenek ekleme-aktarma işlemlerine yol açılmaması sağlanacaktır.
- Plan uygulamasının fiziki sonuçlarının kontrol edilerek değerlendirilmesi sağlanacaktır (Çetinkaya, 2018, s.54).

Program bütçe sisteminin en önemli kısımlarından biri sınıflandırmadır. Bütçe sınıflandırmasında hizmetler; *fonksiyonlar, programlar ve faaliyetler* etrafında toplanmıştır. Fonksiyonlar, hükümetin topluma sağladığı farklı hizmetleri içine alan ana amaçlar olarak tanımlanmaktadır. Eğitim, tarım, sağlık bunların örneklerindedir. Ancak yapılacak sistemin esasını programlar oluşturmaktadır. Programlar ana hizmet kümeleridir. Bir örgütün yürütmekle görevli olduğu hizmetler programlara bölünmektedir. Programların toplanmasıyla o kuruluşun hizmet yükü belirlenmiş olur<sup>6</sup> (Coşkun, 1976, s.136).

Program bütçe sistemi sınıflandırması ile klasik bütçe sistemindeki bölüm veya fasıllar “*program*”, kesimler “*alt-program*” ve maddeler de “*faaliyet veya proje*” olarak adlandırılmıştır. Böylece yeni sistem, program sınıflandırmasını esas almakla birlikte, ekonomik sınıflandırma ve harcama kalemlerine dayalı sınıflandırmalardan da yararlanmaktadır (Falay, 1995, s.106).

**Tablo 2: Program Bütçe Örneği**

Bölüm (Program)	Kesim (Alt Program)	Ödenek Türü	Madde (Faaliyet-Proje)	Harcama Kalemi	AÇIKLAMA	Harcama Kalemi	Madde (Faaliyet-Proje)	Ödenek Türü	Kesim (Alt Program)	Bölüm (Program)
101					Genel Yönetim ve Destek Hizmetleri					-
	01				Genel Yönetim				-	
		1						-		
			001		Yönetim hizmetleri		-			
				100	Personel giderleri	-				
				200	Yolluk	-				
				...	...	...				
			002		Danışma ve araştırma hizmetleri		-			
				100	Personel giderleri	-				
				..	...	...				
	02				Destek Hizmetleri				-	
					...				..	
111					Devlet Bütçesinin Düzenlenmesi Uygulanması Denetimi					-

**Kaynak:** Coşkun, G. Devlet Bütçesi, 1997, s.289-300; \*1997 yılı Maliye Bakanlığı bütçesi örnek olarak kullanılmıştır.

Tablo 2’den görüldüğü gibi Bakanlıkların yürüttüğü hizmetler “*programlara*” (101/111) ayrılmış daha sonra bunlar belirli hizmet gruplarını kapsayan “*alt programlara*” (01/02) ve bunlarda asıl hizmetin görülmesini sağlayan “*faaliyetlere*” (001/002/003) bölünmüştür. Sınıflandırmada, klasik yöntemde kullanılan “*harcama kalemleri*” sınıflandırması da kullanılmıştır. Program

6 Programlar hazırlanırken aşağıdaki ilkelere uyulmaktadır (Dicle, 1973, s.133-134):

- Programların ayrılmasında esas, kuruluşun faaliyetlerinin yöneldiği amaçlardır.
- Her programın anlamlı bir nihai ürünü olmalıdır.
- Program yapısının örgüt yapısına uygunluğu gerekli değildir.
- Sınıflandırmada mevcut bütçe sisteminin sınıflandırma sistemini teşkil eden harcama kalemleri dikkate alınmalıdır.
- Programlar hizmetlerin tümünü kapsamalı ve bir hizmet sadece bir program içinde yer almalıdır.

bütçe sisteminin planlama işlevi, hizmetlerin öncelik sırasına göre değerlendirilebilmesi, hizmetlerin alternatiflerinin görülebilmesi ve çıktı odaklı olması gibi birçok artısı bulunsa da uygulamada kaldığı süre boyunca program bütçeden beklenen başarıya ulaşamamıştır (Çetinkaya, 2018, s.57-58).

Türkiye’de uygulanan modelin başarısız olması aşağıdaki nedenlere bağlanmıştır<sup>7</sup>;

- *Program analizlerinin ve hizmet alternatiflerinin oluşturulamaması,*
- *Fonksiyonlara göre sınıflandırmadan ziyade klasik bütçe sisteminden kalma alışkanlıkların sürdürülerek idari birimler ve teşkilat yapısı esas alınarak sınıflandırma yapılması,*
- *Sistemin niteliğini kavrayan personelin az sayıda bulunması ile klasik anlayışa dayalı muhasebe sisteminin uygulamada yetersiz kalması, yeterli teknik altyapının olmaması,*
- *Bilgi toplama ve raporlama sisteminin geliştirilememiş olması,*
- *Bütçenin hazırlanması sırasında, bütçenin öğeleri arasındaki entegrasyonun yetersizliği,*
- *Bütçe tahminlerinin gerçekçi olmayan makroekonomik çerçeveye dayandırılmasının bir sonucu olarak harcamaların sistematik olarak düşük tahmin edilmesi,*
- *1050 sayılı Kanun’un mali saydamlık, hesap verebilirlik ve raporlama konularındaki eksiklikleri,*
- *Bütçe birliğinin bozulmasına sebep olan yeni kanunların çıkarılması,*
- *Yapısal reformların tamamlanmamış olması, düzenli olarak gözden geçirilip geliştirilememesi.*

Ayrıca devlet teşkilatındaki genişleme dolayısıyla ortaya çıkan kamu idarelerinin, çıkarılan kanun ve yapılan uygulamalarla bütçe rejimi ve 1050 sayılı Kanun kapsamı dışına çıkarılması sağlanmış ve bu idarelere fonlar, döner sermayeler ve vakıflar gibi sürekli yeni kuruluşlar eklenerek devlet bütçesi ve bütçe rejimi bütçe ilkelerinden uzaklaşmıştır (Bayar, 2003, s.47-49).

Diğer yandan 1980 sonrası dönemde ekonomide görülen liberalleşme akımı bütçe sistemine de yansımıştır. Bu dönemde normal kamu gelirleri ile kamu giderlerinin karşılanamayacak seviyeye gelmesi ve mali disiplinin bozulması bütçe kalemlerinin takibini biraz daha ön plana çıkarmıştır (Moğol, 2018, s.51). Bütçe açıklarındaki inanılmaz artışlar (özellikle 1993 yılındaki bütçe açığının önceki yıllara göre %281 oranında artması) kamu mali yönetiminde 1973 reformuna kıyasla daha büyük bir reform yapma gerekliliğini gözler önüne sermiştir (Özer, 2018, s.58). Uluslararası ekonomik ve mali ilişkilerdeki değişim de bu süreci desteklemiştir. Bu kapsamda 11.10.1995 tarihinde Maliye Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında, Kamu Mali Yönetiminin yeniden yapılandırılması ile ilgili “Harcama Yönetimi” sistemini çözümlmeye yönelik bir proje anlaşması imzalanmıştır. Kamunun yeniden yapılandırılmasını amaçlayan bu proje ile mali disiplin, mali saydamlık, muhasebe sisteminin değiştirilmesi ile ilgili konulara dikkat çekilmiştir (Söyler, 2006, s.284-285). Söz konusu süreçte IMF tarafından yeni bir Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesi önerilmiştir. Bütçesel görevler ve mali kontrol hakkındaki mevzuatın, Avrupa Birliği (AB) ile uyumlu hale getirilmesi ve bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik yasal düzenlemelerin tamamlanması da AB’ye uyum sürecinde önem kazanmıştır. Ayrıca ulusal ve uluslararası karşılaştırmalara imkân verecek ölçme ve analiz yapmaya uygun bir bütçe kod sistemine geçilmesi konusunda çalışmalar başlatılmıştır.

7 Bkz. Batrel, 1982, s.46-72; Falay,1995, s.109-112; Coşkun, 1997, s.156-159.

#### 2.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu – Performans Esaslı Bütçe Sistemi

Kamu mali yönetiminde yürütülen reform çalışmaları kapsamında, kamu maliyesinde saydamlık ve hesap verebilirliğin artırılması stratejik planlama ve performansı esas alan çok yıllık bütçelemeye geçilmesi, bütçenin kapsamının genişletilmesi, iç kontrol ve dış denetim sistemlerinin AB standartlarına uygun hale getirilmesi ile kamu idarelerinin mali yönetim alanındaki inisiyatiflerinin genişletilmesini hedefleyen 5018 sayılı kanun 10.12.2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından kabul edilmiş, 2006 yılında ise uygulamaya girmiştir.

Kamu mali yönetimi kapsamında uluslararası çapta görülen ilerlemeye, ülkemizde de 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) aracılığıyla eş güdüm sağlanmaya çalışılmıştır. Söz konusu kanun ile kamu kaynaklarında etkinlik ve verimlilik hedeflenmiştir. Bu amaç doğrultusunda bütçe sisteminde değişikliğe gidilmiş ve performans esaslı bütçe sistemi uygulamaya konulmuştur.

Performans esaslı bütçe sistemi, kamu idarelerinin kendilerine ulusal planlara uygun amaç ve hedef belirledikleri, bu hedeflerine uygun politika ve stratejik planlarını açıklayarak performans dayalı bütçe oluşturdukları ve faaliyetlerinin sonuçlarının değerlendirildiği bir bütçe sistemidir. Performans esaslı bütçe sisteminin özünü, faaliyetlerin belirlenmiş hedef ve göstergelere dayalı olarak değerlendirilmesi oluşturur. Bütçeleme süreci öncesinde hazırlanan stratejik planlar ile süreçte hazırlanan performans programları ve faaliyet raporları bu amacı gerçekleştirmek için kullanılan temel araçlardır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019).

Bu kapsamda 2008 yılından itibaren genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde, performans esaslı bütçe sisteminin temel unsurlarını oluşturan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları ile sistem uygulanmaya başlamıştır. Ayrıca uluslararası karşılaştırmaları kolaylaştıracak, ölçme ve analiz yapmaya uygun *analitik bütçe sınıflandırması*<sup>8</sup> ile yeni kodlama sistemine geçilmiş ve bu kod yapısı ilk olarak belirli kurumların 2002 yılı bütçelerinde test edilmiş ve daha sonra 2006 yılında merkezi yönetim kapsamındaki bütün kurum ve kuruluşların bütçesinde yer alarak fiilen uygulamaya geçmiştir.

Analitik bütçe sınıflandırmasında; *kurumsal sınıflandırma*, *fonksiyonel sınıflandırma*, *finansman tipi sınıflandırma* ve *ekonomik sınıflandırma* olmak üzere dört sınıflandırma düzeyi kullanılmıştır (BÜMKO, 2007, s.59-60). Performans esaslı bütçe sistemi ile fonksiyonel sınıflama bütçe sistematiğine alınmıştır.

8 Mali disiplinin sağlanması ilkesine dayanılarak 1995 yılında Kamu Mali Yönetimi projesi kapsamında yeni bir bütçe sınıflandırması üzerinde çalışmalar başlamıştır. 1998 yılında IMF uzmanlarıyla birlikte Devlet Mali İstatistikleri -Government Finance Statistics (GFS)- esaslarına dayalı bir sınıflandırma oluşturulmuş; daha sonra bu bütçe kod yapısı Avrupa Birliği'nde uygulanan Avrupa Birleştirilmiş Ekonomik Hesaplar Sistemi -European System of Integrated Economic Accounts (ESA'95)- standardına da uygun hale getirilmiştir. GFS ve ESA'95 standartlarına uygun olarak hazırlanan bu sınıflandırma *analitik bütçe sınıflandırması* olarak adlandırılmış ve ülkeler arası karşılaştırmaların sağlanması için uygulamaya alınması uygun görülmüştür (BÜMKO, 2007, s.59-60).

**Tablo 3: Performans Esaslı Bütçe Örneği**

Kurumsal Sınıflandırma				Fonksiyonel Sınıflandırma				Fin. Tipi		Eko. Sınıf.		Açıklama	Ödenek
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II			
38	06										<b>İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ</b>		
		01									<b>Üst yönetim Akademik ve İdari Birimler</b>		
				01							<b>GENEL KAMU HİZMETLERİ</b>		
					3						Genel Hizmetler		
						1	00				Genel Personel Hizmetleri		
								2			<b>Özel Bütçeli İdareler</b>		
									01		<b>Personel Giderleri</b>		
										1	Memurlar		
									02		<b>Sosyal Güvenlik K. Devlet Pr. Gid.</b>		
										1	Memurlar		
											.....		
				02							<b>SAVUNMA HİZMETLERİ</b>		
					2						Sivil Savunma Hizmetleri		
								2			<b>Özel Bütçeli İdareler</b>		
									03		<b>Mal ve Hizmet Alım Giderleri</b>		

Tablo 3'ten görülebileceği üzere *analitik bütçe sınıflandırması* ile harcamalar çok yönlü sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Herhangi bir kuruma veya o kurum içindeki herhangi bir birime ait harcamalar kurumsal sınıflandırma altında yer almaktadır. Devlet faaliyetlerinin türünü göstermek üzere tasarlanan fonksiyonel sınıflandırmada devlet kaynaklarının hangi devlet faaliyetleri için (genel kamu hizmetleri, savunma hizmetleri vb.) kullanılacağı belirlenmektedir. Genel devlet tanımına giren bütün kurumları kavrayabilmek için ihtiyaç duyulan finansman tipi kodlama, harcamanın hangi kaynaklarla (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler vb.) finanse edildiğini göstermektedir. Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplandırılmasıyla oluşturulan ekonomik sınıflandırma bütçe politikalarının seçici bir şekilde uygulanmasını sağlamaktadır (Ay-yıldız, 2004, s.108-110). 5018 sayılı kanun ile getirilen diğer önemli bir düzenleme ise orta vadeli harcama planına geçilmesidir. 2006 yılından sonra hazırlanan tüm bütçeler önümüzdeki yılı ve ondan sonra gelecek iki yılın tahminlerini içeren çok yıllık bütçeler olarak hazırlanmıştır.

Performans esaslı bütçe sistemi 14 yıl boyunca uygulamada kalmıştır. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığının değerlendirmelerine göre; performans esaslı bütçe uygulaması, kamu idarelerinde orta ve uzun vadeli planlama anlayışının geliştirilmesine, performans yönetim kültürünün oluşturulmasına ve bu alanda kurumsal kapasitenin gelişimine katkıda bulunarak kamu mali yönetim sisteminde önemli kazanımlar elde edilmesini sağlamıştır (CSBB, 2020a, s.1). Performans esaslı bütçeleme sisteminin uygulandığı dönem boyunca performans esaslı hesap verilebilirliğin güçlendirilmesini sağlayan bir yönetim ve kontrol sistemi uygulanmış, bütçe sınıflandırmasının değişmesi ile ileri seviyede istatistik üretme ve raporlama kapasitesi oluşturulmuştur.

Performans esaslı bütçeleme sistemi, Türk kamu mali yönetiminde olumlu gelişmelere yol açmasına rağmen maliye literatüründe uygulamaya ilişkin eleştiriler yapılmıştır. Söz konusu eleştiriler;<sup>9</sup>

9 Bkz. Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019, s.161-163; Yılmaz ve Akdeniz, 2020, s.92-93; Ergen, 2021, s.293-294; Yılmaz ve Emil, 2013, s.3.



- *Uzun bir uygulama sürecine sahip olunmasına rağmen beklenen deneyim kazanılmamıştır. Kamu idarelerinin hazırlamış oldukları stratejik planlar yaklaşık 10 yıllık deneye rağmen yetersiz bulunmaktadır. Bunun bir nedeni sistemi bilen personel sayısının az olmasıdır.*
- *Stratejik plan dönemleri ile kamu kurumlarının hizmet dönemlerinin eş anlı olmaması stratejik planların benimsenmesini güçleştirdiğinden plan-program-bütçe ilişkisi kurulamamıştır.*
- *Sistemin kurum bazlı olması makro düzeyde görüş miyopluğuna ve dolayısıyla kurumlar arası mukayesenin güçleşmesiyle sonuçlanmaktadır.*
- *Kamu kurumları arasında ortak bir çalışma prensibi yerleşmemiş olduğundan koordinasyon eksiklikleri meydana gelmiştir.*
- *Kamu kurumlarının performans değerlendirmeleri her zaman sonuç odaklı ve ölçülebilir olmamaktadır. Örnek olarak üniversitelerin ölçebilecekleri performans unsuru mezuniyet sayıları iken, performans ölçütü mezunların istihdam seviyeleridir.*
- *Plan ve bütçe arasında bağlantı yetersiz düzeydedir. Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Planların süreçlerinde yapılan değişiklik nedeniyle bu metinlerin bütçe üzerindeki etkinliği azalmıştır.*
- *Üst politika belgeleri olan kalkınma planları, yıllık programlar, Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Plan, bölgesel-sektörel planlar ile kurumsal seviyede stratejik plan, performans programı arasında ilişki kurulamaması nedeniyle kamu idarelerine yol gösterici nitelik taşımamaktadır.*
- *Kaynakların kullanım alanlarının gösterimi hedeflenen saydamlık seviyesinden uzaktır.*
- *Kamu kurumu düzeyinde hazırlanan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarına yönelik kılavuzların, kuruma özgü olmayıp genel seviyede hazırlanması, bütçe ile arasındaki bağı köreltmıştır.*
- *Bütçeler çok yıllı planlansa da gelecek yıllara dair kaynak dağılımına ilişkin bilgilerin program ve alt programlarda yeterince görünür olmayıp, sadece mevcut yılda gerçekleştirilecek harcamaların ağırlıklı olması uzun vadeli planlama alışkanlığının benimsenmesine neden olmuştur.*
- *Kamu kurumlarının performansları ile kaynak tahsisinin ilişkilendirilerek ödenek tahsis edilmesi amacı uygulamada gerçekleşmemiştir.*

Yapılan eleştiriler kapsamında performans esaslı bütçe sistemi Türk bütçe sisteminde yapılan önemli reform çalışmalarından bir tanesi olmakla birlikte uygulama sürecinde bazı teknik ve yapısal sorunlar nedeni ile istenen başarıya ulaşılamamış ve bütçe sistemi klasik bütçe yaklaşımına benzer bir düzeyde işlemeye devam etmiştir. Sonuçta, performans esaslı bütçelemenin uygulama sürecinde üst politika metinlerinde ortaya konulan amaçlar ile analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan bütçeler arasındaki bağı zayıf olduğu; kamu kurumlarının hazırladığı stratejik plan ve performans programları aracılığıyla elde edilen performans bilgilerinin bütçe süreçlerine arzu edilen ölçüde dahil edilemediği ve kaynak tahsisinde girdilerin ön planda olması nedeniyle klasik bütçe sisteminden çok da uzaklaşamadığı sonucuna varılmış ve bütçe sistemi değişikliğine karar verilmiştir.

## **2.5. Performans Esaslı Program Bütçe Sistemi- 2021 Merkezi Yönetim Bütçesi**

### **· Program Bütçeye Geçişte Hazırlık Süreci**

2012 yılında performans esaslı bütçe sisteminde kazanılan deneyimin daha etkin bir şekilde uygulanabilmesi ve performans bilgileri ile bütçe yaklaşımı arasından bağ kuran bir program

bütçe anlayışının geliştirilmesi ihtiyacı ön plana çıkarılmış ve Mülga Maliye Bakanlığı tarafından mevcut performans esaslı bütçenin program bütçe yaklaşımı ile ele alınmasına yönelik çalışmalar başlatılmıştır. Uluslararası örnekler<sup>10</sup>, konuyla ilgili literatür ve bütçe deneyimleri çerçevesinde bütçeleme sistemini geliştirmeye yönelik bir model önerisi hazırlanmıştır (CSBB, 2021). 2014 yılında IMF’den teknik destek alınmış, 2015 Aralık ayında Dünya Bankası ile “Kamu Mali Yönetimi Reform Uygulamalarının Desteklenmesi Projesi” konulu Hibe Anlaşması imzalanmış, 2017 yılında “Program Yapısı ve Program Gerekçesi Rehberi Taslağı” merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin resmi görüşüne açılmış ve kamuoyuyla paylaşılmıştır. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemiyle birlikte 24 Temmuz 2018’de Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı kurulmuş ve bütçe hazırlık ve uygulama süreçlerine ilişkin görevler Başkanlık bünyesinde yürütülmeye başlanmıştır.

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından 2020 yılında yayımlanan Bütçe Hazırlama Rehberi’nde, performans bütçe sisteminin daha etkin bir şekilde uygulanabilmesi için mevcut kazanımları da kullanarak program bütçe uygulamasına geçileceği duyurulmuştur. 2020 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı’nda program bütçeleme sistemine geçilmesine yönelik çalışmaların tamamlanacağı duyurusu yapılmış ve Cumhurbaşkanlığı Makamından alınan oluru ile 2020 yılı idare performans programları, program bütçe sistemine uygun olarak hazırlanmış ve TBMM’ye sunulmuştur. Ayrıca 16 Ekim 2020 tarihinde yayımlanan “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile 5018 sayılı kanunda bazı değişiklikler yapılarak program bütçe sistemine geçiş yasal olarak da tanımlanmıştır<sup>11</sup>.

2021 yılında Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu teklifi ile birlikte program bütçe sistemi uygulamasına başlanmıştır.

#### **· Program Bütçe Tanımı ve Amacı**

Program bütçe, “*harcamaların program sınıflandırmasına göre tasnif edildiği, harcama önceliği geliştirme konusunda karar alıcılara kamu hizmet sunumu performansına ilişkin bilgilerin sağlandığı ve bu bilgilerin kaynak tahsisi sürecinde sistematik olarak kullanıldığı bir bütçeleme sistemi*” (CSBB, 2020b, s.12), olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda program bütçe, farklı program seçeneklerinin fayda-maliyet bilgilerinden yola çıkarak harcamaların önem sırasının belirlenmesini sağlar. Program bütçe sisteminin temel hedefi, sınırlı kaynakların topluma en yüksek faydayı sağlayacak programlara aktarılmasını sağlamak ve harcama önceliklerini belirlemektedir.

Yeni sistem performans esaslı bütçe sisteminin ikamesi değildir. Program bütçe sistemi halihazırda uygulanmakta olan sistem ile bütünleştirilmeye çalışılmıştır. Bu nedenle bütçe sisteminin adı Strateji ve Bütçe Bakanlığının hazırladığı 2021-2023 Bütçe Hazırlama Rehberi’nde, Performans Esaslı Program Bütçe/Program Bazlı Performans Esaslı bütçeleme olarak da anılmaktadır.

10 ABD, Avustralya, Fransa, Kanada ve Kore Cumhuriyeti vd.

11 5018 sayılı kanunun 9. Maddesi 4. ve 5. Fıkrasında yapılan değişiklik ile;

“Ek fıkra: 24/7/2008-5793/30 md.) (Değişik fıkra: RG-16/10/2020-7254/1 md.) Kamu idareleri, program bütçeye uygun olarak yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını, amaç, hedef ve performans göstergelerini içeren performans programı hazırlar.

(Değişik cümle: RG-16/10/2020-7254/1 md.) Kamu idareleri bütçelerini, kalkınma planı, Cumhurbaşkanlığı programı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı, stratejik planları ile program yapısına uyumlu şekilde ve performans esasına dayalı olarak hazırlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeyle ilişkin diğer hususlar Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.

Yeni bütçe sistemiyle (CSBB, 2020a, s.3-5):

- *Bütçe sistemi ve bütçe sınıflandırmasının; kamu kaynaklarıyla kamu hizmetleri arasında bağ kurulması ve harcama önceliği geliştirilmesine uygun hale getirilmesi,*
- *Bütçenin girdilerden ziyade çıktı ve sonuç odaklı bir yaklaşımla hazırlanması, uygulanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi,*
- *Performans esaslı bütçe uygulamaları ile üretilen performans bilgisinin karar alma süreçlerini destekleyecek şekilde bütçe süreçlerine dâhil edilmesi,*
- *Üst politika belgeleri ile bütçe arasında dil ve kavram birliğinin oluşturulması, bütçenin üst politika belgeleri ve idarelerin politika dokümanlarıyla bütünleşik hale getirilmesi,*
- *Bütçenin daha sade, anlaşılır ve değerlendirilebilir bir yapıya kavuşturulması, amaçlanmaktadır.*

#### • **Program Bütçe Analitik Sınıflandırma**

Program bütçe sisteminde bütçe tertip yapısına program sınıflandırması dahil edilmiştir. Bu kapsamda kurumların mevcut tertip yapısında kullanılan kurumsal kodlarda esaslı değişiklikler yapılmıştır. Bu sayede kaynakların doğrudan programlara tahsisi ile bu düzeyde takip edilmesi ve değerlendirilmesi amaçlanmıştır (CSBB, 2020a, s.6-7)

Program bütçe yapısının dahil edildiği analitik bütçe sınıflandırmasında program, kurumsal, finansman ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere 4 düzeyli bir sınıflandırma belirlenmiştir. Program bütçe sisteminde, istatistiki veri üretme kabiliyetinin korunması ve geçmişe yönelik veri kaybının engellenmesi hususları dikkate alınarak fonksiyonel sınıflandırma düzeyleri korunmakla birlikte bütçe kanununda yer almayacaktır. Söz konusu sınıflandırmanın tertip yapısından çıkarılarak, bilgi sistemleri üzerinden izlenmesi uygun görülmüştür. Bu çerçevede her bir faaliyet (alt faaliyet düzeyinde) fonksiyonel sınıflandırmanın üçüncü düzeyiyle eşleştirilmiş olacaktır (CSBB, 2020b, s.24).

Bütçe hazırlık süreçleri 2021 yılı bütçesinden itibaren, program, kurumsal, finansman ve ekonomik kodların bütün düzeyleri itibarıyla yürütülmeye başlanmıştır.

**Program Sınıflandırması:** Bütçe ve harcamaların, hükümet faaliyetlerinin tamamını kapsayacak şekilde oluşturulan program yapısına göre sınıflandırılmasıdır. Bu sınıflandırma kurumsal ve ekonomik sınıflandırma gibi diğer sınıflandırmalar ile birlikte kullanılmaktadır. Program sınıflandırması politika öncelikleri ile kamu hizmetlerinin çıktı ve sonuçları arasında bağlantı kurmak, bütçe karar süreçlerini desteklemek ve bütçe kaynak tahsisinin harcama önceliklerine göre yapılmasını sağlamak üzere geliştirilmiştir (CSBB, 2020b, s.25). Bütçe kaynaklarının kullanılması açısından Program, Alt Program ve Faaliyet şeklinde üç düzeyden oluşmaktadır.

• **Programlar,** kamu idarelerinin temel görev ve sorumlulukları çerçevesinde kaynak tahsis edilen, birbiriyle uyumlu ve anlamlı şekilde bir araya getirilmiş faaliyetlerdir. Programlar, program amacı ve alt program hedefleri aracılığıyla politika belgelerinde belirlenen hedeflerle ilişkilendirilir. Kaynak tahsis ve harcama kararlarının merkezinde olması sebebiyle programlar; üst politika belgeleri, stratejik plan ve performans programı ile kaynak tahsis kararları arasında ilişki kurulmasını sağlar. Ayrıca sonuç odaklı izleme, değerlendirme, raporlama ve yönetsel hesap verilebilirliğe olanak tanır (CSBB, 2020b, s.16).

• **Alt program,** programın alt unsurlarından oluşur. Program kapsamındaki ürün ve hizmetlerin özelliklerine göre alt gruplara ayrılmasını sağlar. Program sınıflandırmanın ikinci düzeyi olan alt programlar, idarelere özgü hizmetleri göstermekte olup programlara göre daha özellikli bir alanı ifade etmektedir.

· **Faaliyet**, kamu kaynağı kullanılarak bir üretim ya da hizmetin gerçekleştirilmesi için planlama, üretim ve sunum aşamalarının tümünde yürütülen uygulamalardır. Faaliyetler, kullanılan kamu kaynağı ile elde edilen ürün ve hizmetlerin ilişkilendirilmesine ve girdi odaklı bir bütçelemeden çıktı-sonuç odaklı bütçelemeye geçiş yapılabilmesine destek sağlar. Faaliyetler, programlar ve alt programlar gibi süreklilik arz etmeyebilir. Dolayısıyla program kapsamında sunulan hizmetler ile ilişkili olarak yıllar itibarıyla değişiklik gösterebilecektir (CSBB, 2020b, s.18-19).

**Kurumsal Sınıflandırma:** Kamu hizmetlerinin hangi idare ve birimler tarafından yürütüldüğünü göstermektedir. Yönetim yetkisi temel kriter olarak kabul edilmiş olup bu sınıflandırmayla siyasi ve idari sorumluluk bütçede gösterilmektedir. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemiyle birlikte yeni bir kamu yönetimi modeline geçilmiş ve kamu idareleri yeniden teşkilatlandırılmıştır. Yeni yönetim yapısına uygun olarak mevcut uygulamada dört düzeyli olan sınıflandırma, iki düzeyli hale getirilerek sadeleştirilmiştir. İlk düzey 5018 sayılı Kanununa ekli cetvellerde yer alan idareleri, ikinci düzey ise bu idarelerin hizmet birimlerini göstermektedir (CSBB, 2020b, s.22). Kurumsal sınıflandırmada teşkilat kanunları ile Cumhurbaşkanlığı kararnameleleri esas alınacaktır. Zorunlu haller dışında teşkilat kanunları veya kararnamelerde bulunmayan birimlere kodlamada yer verilmeyecektir (CSBB, 2020b, s.23).

**Finansman Tipi Sınıflandırma:** Yapılan harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiği gösterilmektedir. Bu sınıflandırma tipinin belirlenmesinde ödemenin nereye yapıldığı ön plana çıkarılmaktadır. Finansman tipi sınıflandırma aynı zamanda dış proje kredileri, özel ödenekler ile şartlı bağış ve yardımların da takibine imkân vermekte olup özellikle mali mevzuatımız gereği ayrı tertiplerde izlenmesi gereken ödeneklerin takibine de olanak sağlamaktadır (CSBB, 2020b, s.25).

**Ekonomik Sınıflandırma:** Devletin, görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Ekonomik sınıflandırma; *gelirlerin, giderlerin (harcama ve borç vermenin), finansmanın (gelir-gider farkı) sınıflandırması şeklinde üç bölümden oluşmaktadır*. Program sınıflandırmasının tertip yapısına dahil edilmesiyle düzenleme yapılan kodlama bölümlerinden biri de giderin ekonomik sınıflandırmasıdır. Bu düzenlemenin temel sebeplerinden biri hazine yardımları gibi fonksiyonel sınıflandırmanın dördüncü düzeyinde takip edilen kalemlerin, ekonomik sınıflandırma kullanılarak takip edilmesinin öngörülmesidir. Söz konusu düzenlemenin yapılmasının bir diğer gerekçesi ise kanunlaşan düzeyin (ekonomik sınıflandırmanın ikinci düzeyi) altında ödenek kontrolü uygulanması planlanan kalemlere yönelik düzenleme ihtiyacıdır (CSBB, 2020b, s.25).

**Tablo 4: Program Bütçe Sisteminde Ekonomik Sınıflandırma**

Ekonomik Sınıflandırma		
<b>Harcama ve Borç Vermenin Ekonomik Sınıflandırması</b>	Cari Giderler	Personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri, mal ve hizmet alım giderleri ve faiz giderleri cari giderdir. Askeri lojman alımı, yapımı ve büyük onarımı için yapılan harcamalar hariç, savunmaya yönelik harcamalar cari nitelikli harcamalardır.
	Cari Transferler	İlgili idare bütçesinden, kişi veya kurumların cari nitelikli ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, karşılıksız olarak yapılan kaynak aktarımları cari transferleri oluşturmaktadır.
	Sermaye Giderleri	Sermaye giderleri, normal ömrü bir yıldan fazla olan mal ve hizmet alımları ile sabit sermaye edinimleri ve gayri maddi aktiflerin edinimi için yapılan, bütçe hazırlama rehberi ve merkezi yönetim bütçe kanunları ile belirlenen asgari değerleri aşan ödemelerdir.
	Sermaye Transferleri	Sermaye birikimi amaçlayan ve sermaye nitelikli mal ve hizmetlerin finansmanı amacıyla bütçe dışına yapılan karşılıksız ödemelerdir.
	Borç Verme-Geri Ödeme	Kamusal bir amaçla ve bir mali hakka ya da taahhüde dayalı olarak yapılan işlemlerdir. Verilen borçlar, giderler bölümünde sınıflandırılırken, geri ödemeler de gelirler bölümüne dâhil edilecektir.
<b>Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması</b>	Gelirler	Gelirler, karşılıklı veya karşılıksız olarak herhangi bir mali hakka dayanmaksızın yapılan tahsilatlardır
<b>Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması</b>	Finansman	Finansmanın sınıflandırması, bütçe gelirleri ile giderleri arasındaki açığın hangi kaynaklardan, hangi şartlarla finanse edildiğini gösterir. Aynı şekilde bütçe gelirleri ile giderleri arasında bir fazlalığın söz konusu olması halinde de bu fazlalığın nasıl değerlendirildiği hususu, finansman sınıflandırması kapsamına girer.

**Kaynak:** T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2021-2023 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, 2020b, s.26. Erişim adresi: [https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/10/2021-2023\\_ButceHazirlamaRehberi.pdf](https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/10/2021-2023_ButceHazirlamaRehberi.pdf), (Erişim tarihi: 27.02.2021).

Bütçe sınıflandırmasında yaşanan değişim incelendiğinde performans esaslı bütçeleme sistemi ile yeni uygulamaya giren program bütçe sistemi arasında en dikkat çekici farklılaşmanın bütçe sınıflandırmasında gerçekleştiği görülmektedir. Yeni düzenleme ile hizmetler arasında ödeneklerin nasıl tahsis edildiğini gösteren fonksiyonel sınıflandırma yerine program hiyerarşisinin öne çıkarıldığı göze çarpmaktadır. Önceki uygulamada kurum bütçeleri TBMM’de fonksiyonel sınıflandırma üzerinden oylanırken, yeni uygulamada idarelerin program toplamları üzerinden oylanmasına geçilmiştir. Yeni sistemle fonksiyonel sınıflandırmaya erişim ise e-bütçe aracılığıyla sağlanabilecektir (Akbey, 2019, s.47).

2021 yılı itibarı ile uygulamaya alınan program bütçe sisteminde performans esaslı bütçe sisteminde kullanılan stratejik plan, performans programları ve faaliyet raporları uygulaması devam etmektedir. Kamu idarelerinin üst politika belgeleri ve stratejik planlarına uygun olarak hazırladıkları performans programları, program bütçenin temel unsurlarını oluşturan program, alt programlar ve faaliyetleri gösterecek şekilde hazırlanmaktadır. Bu çerçevede 2021 yılı itibarıyla merkezi yönetim bütçesi bütün unsurlarıyla program bütçeye uygun olarak hazırlanmıştır. Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin performans programları da program bütçe esaslarına uygun şekilde, program ve alt programlar ile bunlara ilişkin performans gösterge bilgisini içerecek şekilde hazırlanmış ve kamuoyu ile paylaşılmıştır. Tablo 5’te performans esaslı program bütçe sistemine göre kamu idareleri tarafından hazırlanacak olan bütçelerin temel unsurları gösterilmektedir.

**Tablo 5: Performans Esaslı Program Bütçe Sistemi Süreçleri**

Program Bütçe Sistemi						
Stratejik Plan (Alt program hedefleri ile stratejik amaçlar birbiri ile uyumlu olmalıdır.)						
Orta Vadeli Program ve Yıllık Ekonomik Raporlar						
Performans Program*	Program	Program Sorumlusu	Programın Amacı	Programın Kapsamı	Anahtar Göstergeler	-Göstergelere İlişkin açıklama -Hesaplama Yöntemi -Verilerin kaynağı -Sorumlu idare
	<i>Alt Program</i>	Alt Programın Kapsamı	Alt Program Hedefleri	Performans Göstergesi	Gösterge Değerlendirme	
	<i>Faaliyet</i>	CSSB tarafından belirlenen faaliyetler	Faaliyetlerin Ödenek/ Harcama durumu	Faaliyetlere İlişkin Açıklamalar		
<b>Faaliyet Maliyet Tablosu</b>	İdare Adı	Program Adı	Alt Program Adı	Alt Program Hedefi	Faaliyet Adı	Ekonomik Kod / Bütçe İçi Toplam Kaynak
<b>İzleme / Raporlama</b>						

**Kaynak:** T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı (CSBB), (2020b), 2021-2023 Bütçe Hazırlama Rehberi'nden yararlanılarak derlenmiştir.  
\* Performans programı hazırlık çalışmaları sırasında Cumhurbaşkanlığı makamının 07/08/2019 tarihli ve 67 sayılı Olur'u ile onaylanan program ve alt program listeleri kullanılmaktadır. Performans programlarında milli güvenlik, savunma ve istihbarat hizmetlerine ilişkin gizlilik gerektiren bilgilere yer verilmez.

Program bütçenin başarılı bir şekilde uygulanması ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi ise faaliyet raporları ile gösterilecektir. Bu kapsamda süreç içinde güvenilir, kıyaslanabilir ve ölçülebilir performans bilgilerinin düzenli bir şekilde toplanması, toplanan verilerin analiz edilmesi ve analiz sonuçlarının da raporlanması istenmektedir. Program bütçe sisteminin temel amacı kaynakların etkin kullanılması olduğu için uygulama sürecinde programlarda kullanılan kaynaklar ve performans göstergelerinin niteliğinin ve gerçekleştirme analizlerinin izlenmesi ön plana çıkarılmıştır. İzleme ve raporlama sürecinde performans göstergelerinin niteliğine, hedefler ile gerçekleştirmeler arasındaki ilişki analizlerine dikkat çekilerek, kullanılan kaynaklar ile ulaşılmak istenen hedefler arasındaki bağın kurulması amaçlanmaktadır.

#### **· Program Bütçe Uygulama Örneği**

2021–2023 dönemi ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerince program bütçe sınıflamasına geçilmiştir. Performans esaslı bütçenin temel unsurları korunmakla birlikte, program bütçede ödenek gönderme ve bütçe işlemlerinde kullanılacak tertip yapısının program-alt program ve faaliyet bilgilerini içermesi uygulamaya alınmış ve sistemsel düzenlemeleri yapılmıştır<sup>12</sup>. Tablo 6'da T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından hazırlanan program bütçelemeye uygun performans programından alınan program, alt program ve faaliyet örneği verilmiştir.

<sup>12</sup> Performans programları hazırlanırken yüksek öğretim kurumları için alt programlar diğer kamu idarelerinden farklı olarak düzenlenmiştir. Yükseköğretim Kurulu (YÖK) tarafından tüm yüksek öğretim kurumlarında kullanılabilir nitelikte program performans bilgisi oluşturulmuştur (Yükseköğretim, Araştırma Geliştirme ve Yenilik, Yönetim ve Destek Programı).

**Tablo 6: T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı-Program Sınıflamaya Dayalı Performans Programı**

<b>Strateji ve Bütçe Başkanlığı Alt Program Hedefleri ve Stratejik Plan İlişkisi</b>			
<b>Programın Adı</b>	<b>Alt Program Adı</b>	<b>Alt Program Hedefleri</b>	<b>İlişkili Olduğu Stratejik Amaç</b>
<b>STRATEJİK YÖNETİM VE KAYNAK TAHSİSİ</b>	<b>BÜTÇE YÖNETİMİ</b>	Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli yönetilmesini sağlamak.	A2. Kamuda kaynak tahsisinin etkinliğini artırmak. A3. Temel politika belgeleri ve kaynak tahsisini etkin bir şekilde uygulamak, izlemek ve değerlendirmek.
	<b>PLANLAMA PROGRAMLAMA, İZLEME VE ANALİZ</b>	Temel politika belgelerinin hazırlanması ve ekonomik ve sosyal kalkınma alanlarında karar süreçlerine destek sağlayacak tahmin ve analiz çalışmalarının etkinliğinin sağlanması.	A1. Temel politika belgelerini hazırlama etkinliğini artırmak. A2. Kamuda kaynak tahsisinin etkinliğini artırmak. A3. Temel politika belgeleri ve kaynak tahsisini etkin bir şekilde uygulamak, izlemek ve değerlendirmek.
<b>İdare Performans Bilgisi</b>			
<b>Programın Adı</b>	Stratejik Yönetim ve Kaynak Tahsisi		
<b>Programı Yürüten İdare</b>	Hazine ve Maliye Bakanlığı, Strateji ve Bütçe Başkanlığı		
<b>Programın Amacı</b>	Stratejik Yönetim Anlayışı Çerçevesinde, Kamu Kaynaklarının Tahsisinde ve Kullanımında Toplumsal Faydayı Sağlayarak Sürdürülebilir Ekonomik ve Sosyal Kalkınmanın Gerçekleştirilmesi		
<b>Alt Programın Adı</b>	Bütçe Yönetimi (Gerekeç ve Açıklamalar)		
<b>Alt Program Hedefi</b>	Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli yönetilmesini sağlamak		
<b>Bütçe Yönetimi Alt Programı Performans Göstergeleri</b>	1- Cari Giderlerin Toplam Merkezi Yönetim Bütçesine Oranı 2- Kamu Yatırımlarının Ortalama Tamamlanma Süresi 3- Merkezi Yönetim Bütçesinden Yapılan Sosyal Nitelikli Transferlerin MYB'ye Oranı 4- Yatırım Harcamalarının Merkezi Yönetim Bütçesine Oranı 5- Personel Giderlerinin Toplam Merkezi Yönetim Bütçesine Oranı 6- Program Bütçe Uygulayan İdare Bütçelerinin Genel Devlet Harcamalarına Oranı 7- Harcama Programlarına Yönelik Olarak Harcama Gözden Geçirme Rehberi ile Diğer Belgelerin Tamamlanma Oranı 8-Belirlenmiş Harcama Alanlarının Gözden Geçirilmesi ile Üretilcek Rapor Sayısı		
<b>Faaliyet Maliyet Tablosu</b>			
<b>İdare Adı</b>	Strateji ve Bütçe Başkanlığı		
<b>Program Adı</b>	Stratejik Yönetim ve Kaynak Tahsisi		
<b>Alt Program Adı</b>	Bütçe Yönetimi		
<b>Alt Program Hedefi</b>	Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli yönetilmesini sağlamak		
<b>Faaliyet Adı</b>	Kamu Personel Yönetimi		
<b>Ekonomik Kod / Bütçe İçi Toplam Kaynak</b>	Personel Giderleri		
	SGK Devlet Prim Giderleri		
	Mal ve Hizmet Alım Giderleri		
	Faiz Giderleri		
	Cari Transferler		
	Sermaye Giderleri		
	Sermaye Transferleri		
Borç Verme			

Kaynak: T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2021 yılı Performans Programı, Ocak 2021.

Tablo 6'da T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı örneğinde görüldüğü gibi merkezi yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin bütçeleri program bütçe sistemine göre hazırlanmıştır. 2020 yılında performans programlarını program bütçe unsurlarına göre hazırlayan idareler 2021 yılında performans esaslı bütçe sisteminin teknik alt yapısını kullanarak stratejik amaçlar ve programlar ile uyumlu alt programlar ve alt program hedefleri ile uyumlu performans göstergeleri oluşturmuşlardır. Oluşturulan performans programları, Performans esaslı bütçeden farklı olarak, analitik bütçe sistemine eklenen program sınıflamasına uygun program, alt program ve faaliyetleri gösterecek şekilde hazırlanmıştır. Performans esaslı bütçede yer alan fonksiyonel sınıflamanın bazı unsurları korunarak program sınıflamanın farklı düzeylerinde kullanılmaya devam edilmiştir. Uygulamaya alınan bu hali ile program bütçe kaynakların öncelikli alanlara tahsisini ve kaynakların etkin kullanımını amaçlamaktadır. Bu çerçevede sistemdeki teknik düzenlemeler uluslararası karşılaştırmalarda kaynakların nasıl kullanıldığına yönelik açık ve net bilgileri sağlayacaktır.

### 3. Sonuç ve Değerlendirme

Bütçeleme, devletin gelir ve giderlerinin nasıl tahsis edileceği konusunda doğru karar vermesi açısından önemli bir süreçtir. Bütçelemede uygulanan yöntemler ülkelerin ekonomik, toplumsal, siyasi, kültürel, mali yapılarına ve yönetim şekillerine göre değişebilir. Bütçe, sadece süreç yönetimi veya politika aracı olarak görülüyorsa, geleneksel bir bütçe anlayışı ile sürecin iyi işlenmesi yeterlidir. Bütçelemedeki ana unsur, yapılan faaliyetlerden ziyade elde edilen sonuçlar ve belirlenen hedeflere ulaşılması ise sistem politikalarının ön plana çıkarılması gerekir.

Ülkeler, kamu mali yönetimi konusunda deneyim kazandıkça bütçe sistemlerini de ulusal ve uluslararası gelişmelere uygun bir şekilde yeniden gözden geçirmek zorundadırlar. Kamu mali yönetiminde başarılı olan ülkeler bütçe süreçlerini de iyi yönetebilen ülkelerdir. Bu nedenle zaman içerisinde bütçe sistemlerini değiştirmeleri gerekir. Bütçe sistemlerinde yapılan reform çalışmalarının başarısı ise yöneticilerin yeni süreçleri ve teknikleri doğru algılamaları, yapılan düzenlemelerin kurumsallaştırılması ve kurumsal hafızanın canlı tutulması ile ilişkilidir. Karar verici pozisyonda olan yetkili kişiler, yenilikleri takip etme konusunda istekli davranmaz, gerekli teknik bilgi ve beceriyi kullanamaz ve alt birimlere aktaramazsa istenen başarı sağlanamaz.

Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar Türkiye'de de ekonomik, mali, siyasi ve idari gelişmelere bağlı olarak bütçe sisteminde reform çalışmaları yapılmış ve yapılmaya devam etmektedir. Türk bütçe sisteminde yapılan düzenlemelerin temel nedeni geleneksel bütçeleme sürecinin eksik yönlerinin giderilmesi ve uluslararası standartlara uyum kabiliyetinin artırılarak kamu mali yönetiminin güçlendirilmesidir.

Türkiye'de 1927 yılında çıkarılan Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile birlikte gündeme giren geleneksel bütçeleme sistemi 1968 yılında başlatılan bütçe reformuna kadar uygulanmıştır. 1973 yılında bütün devlet kurum ve kuruluşlarını kapsayacak şekilde program bütçe sistemine geçilmesi, Türk bütçe tarihindeki en önemli kurumsal değişimlerden biridir. Program bütçe, program sınıflandırması ve program gerekçelerine dayalı bir model olarak tanımlanmıştır. Ancak uygulamada program gerekçeleri tanımlanamadığından bütçe performans değerlendirmesi yapılamamış böylece program bütçe sistemi ile istenen başarı elde edilememiş ve geleneksel bütçe sisteminden uzaklaşamamıştır.

Bütçe sistemindeki ikinci önemli reform çalışması 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile yapılmıştır. Bu kanunla kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması kapsamında performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmiştir. 2006 yılında



uygulamaya giren performans esaslı bütçe sistemi, yapısal reformlar arasındaki en köklü değişimdir. Bu sistem ile analitik bütçe sınıflandırması, yeni kodlama teknikleri, stratejik planlar, performans programları ve faaliyet raporları yeni bütçe sisteminin temel araçları olarak kamu mali yönetimine dahil edilmiştir. Ayrıca çok yıllık bütçeleme anlayışı ile orta vadeli program ve orta vadeli mali planlar hazırlanmaya başlamıştır. Bu çerçevede hesap verebilirlik, şeffaflık, kaynakların etkin kullanımı ve mali disiplinin sağlanması hedeflenmiştir. Kamu kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmek amacıyla da performans denetimi uygulamaya alınmıştır.

Performans esaslı bütçe sistemiyle önemli bir adım atılmış olsa da Türkiye’de kurum kültürünün üst yöneticilerin kararlarına göre şekillenmesi ve kurumsal yönetim anlayışının sürekli değişmesi, bütçe sisteminin geleneksel yapıdan uzaklaşmasını zorlaştırmaktadır. Diğer yandan kurumlar tarafından hazırlanacak olan stratejik planların amaç ve hedeflerinin iyi oluşturulamaması, söz konusu planların teknik bilgi ve donanımına sahip olmayan kişi veya idari birimler tarafından hazırlanması, performans göstergelerinin ölçme ve değerlendirmeye uygun olarak belirlenmemesi, eğitimli ve yeterli sayıda personelin bu süreçlerde istihdam edilmemesi, kamu kurumlarında yöneticilerin stratejik plan hedeflerini idari birimleri ve paydaşları ile müzakere etmeden kağıt üzerinde yürütmeleri performans esaslı bütçe sisteminin başarısını sınırlandırmıştır. Ayrıca kurum bütçe ödeneklerinin sınırlı olması nedeniyle yapılacak olan harcamaların geleneksel yöntemlerle devam ettirilmesi stratejik önceliklere göre harcama yapılmasını engellemektedir.

Böylece 2006-2019 yılları arasında uygulamada olan performans esaslı bütçe sistemi, bazı yapısal sorunlar ile kurumsal kültüre bağlı eksiklikler nedeniyle istenen başarıyı gösterememiştir. 2012 yılından itibaren bütçe sisteminin güçlendirilmesi için yeni çalışmalar başlatılmış ve program bütçe modelinin geliştirilmesi yönündeki görüşler neticesinde “Performans Esaslı Program Bütçe Sistemi” modelinin uygulamaya geçirilmesi uygun bulunmuştur. 2021 yılında merkezi yönetim bütçesinde yer alan kamu idarelerinde uygulamaya geçirilen bu sistem ile program temelinde hizmet ve harcamaların yapılması, sonuçların ise performans kriterlerine göre belirlenmesi amaçlanmıştır.

Performans esaslı program bütçe sistemi reformunun da uygulamaya girdiği anda diğer süreçlerde olduğu gibi tüm sistemi düzene sokacak sihirli bir araç olmayacağı görülmüştür. Söz konusu yeni sistemin tamamen uygulamaya geçmesi hem belirli bir altyapının oluşturulmasını hem de teknik bilginin tüm kurumlara doğru ve anlaşılır bir şekilde aktarılmasını gerekli kılmaktadır. Yeni bütçe sistemi performans esaslı bütçenin uygulamasında görülen aksaklıkları gidermek üzere tasarlanmıştır. Ancak Türk bütçe sisteminin geleneksel bütçe sisteminden kopamayışındaki temel sorun uygun tekniğin bulunamamasının yanı sıra kamu idarelerinde kurumlar arası ve kurum içi yönetişimin sağlanamamasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca kurumların alt birimlerinde teknik bilgiye sahip uzman eleman yetersizliğinin bulunması, harcama yapmakla yetkilendirilen kişilerin hizmetlerin temel amacından ziyade sadece ihtiyacın karşılanabilmesine yönelik tutumları ve her yeni sistem ile ulaşılmak istenen yeni hedeflerin üst yöneticiler tarafından yeterince benimsenmemesi, daha önceki reformlarda olduğu gibi bu reformun da önündeki engellerdir.

Kamu kesiminin belirli hedeflere yönelik programlar için ayırdığı kaynakların çok sınırlı oluşu reformun önündeki diğer bir engeldir. Türkiye’de merkezi yönetim bütçesinden yapılan harcamaların yaklaşık yüzde 30’u personel giderleri, yüzde 10’u faiz gideri, yüzde 40’ı cari giderlere ait olması bütçe esnekliğini zayıflatarak, kamu idarelerinin kaynaklarını öncelikli alanlara aktarmalarını zorlaştırmaktadır. Bu süreçte kamu kurumları tarafından çok önemli hizmet programları belirlense

bile sınırlı kaynaklarla hedeflenen performansın gerçekleşmesi, kâğıt üzerinde kalmaktan öteye gidememektedir. Harcamacı birimler belirlenen hedef ve personel göstergelerinden ziyade ekonomik sınıflandırmada yer alan giderlerini, kendilerine verilen gelirlerle karşılamaya odaklanmaktadır. Bütçe sistemi ne kadar geliştirilirse geliştirilsin, kamu kurumlarında üst politika önerilerine dayalı bir yönetim anlayışı oluşturulmadıkça sistemin başarısı gölgelenecektir.

Sonuç olarak hükümet yetkilileri tarafından bütçe sistemine yönelik teknik eksikliklerin tespiti ve bu eksikliklerin giderilme çabası önemlidir. Ancak mali yönetim sistemine ilişkin bütüncül bir bakış açısının geliştirilememesi, Türk bütçe sisteminde temel sorun olarak görülmektedir. Bu alanda gerçekleştirilecek çalışmalar idareler ve bütçe uygulayıcıları arasında yönetim perspektifinde yürütülmelidir. Aksi takdirde bu bütçe sistemi de teknik değişiklikler ve bürokratik süreçlerden öteye gidemeyecektir.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarımı – N.S., E.Y., H.B.Ö; Veri Toplama - E.Y., H.B.Ö; Veri Analizi /Yorumlama - N.S., E.Y., H.B.Ö; Yazı Taslağı - N.S., E.Y., H.B.Ö; İçeriğin Eleştirel İncelemesi - N.S., E.Y., H.B.Ö; Son Onay ve Sorumluluk - N.S., E.Y., H.B.Ö; Süpervizyon - N.S., E.Y., H.B.Ö.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Author Contributions:** Conception/Design of study - N.S., E.Y., H.B.Ö; Data Acquisition - E.Y., H.B.Ö; Data Analysis/ Interpretation - N.S., E.Y., H.B.Ö; Drafting Manuscript - N.S., E.Y., H.B.Ö; Critical Revision of Manuscript - N.S., E.Y., H.B.Ö.; Final Approval and Accountability - N.S., E.Y., H.B.Ö; Supervision – N.S., E.Y., H.B.Ö.

**Conflict of Interest:** The authors have no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The authors declared that this study has received no financial support.

---

## Kaynakça/References

- Akarlı, E. D. (1982). *1872-1916 Bütçeleri Işığında Osmanlı Maliyesinin Sıkıntıları*. C.O.Tütengil'e Armağan, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.
- Akbey, F. (2019). Türkiye'de "Program Bazlı Performans Bütçe" Çalışmaları Üzerine Bir Değerlendirme. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 35-51.
- Aksoy, Ş. (1993). *Kamu Bütçesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Altuğ, F. (2019). *Kamu Bütçesi*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Ayyıldız, E. (2004). Yeni Bütçe Kodlaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması. *Vergi Raporu Dergisi*, 73, 106-113.
- Batırel, Ö. F. (1982). *Kamu Bütçesi (3.Baskı)*. İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Nihad Sâyar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, Yayın No: 370/603.
- Batırel, Ö. F. (1994). *Kamu Bütçesi (7. Baskı)*. İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Nihad Sâyar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, Yayın No: 4960/693.
- Bayar, D. (2003). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?. *Maliye Dergisi*, 144, 47-62.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO). (2007). *2006 Faaliyet Raporu*. Ankara: Maliye Bakanlığı.
- Coşkun, G. (1976). *Bütçe Reformu "Nedenleri" ve Program Bütçe Sistemi*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- Coşkun, G. (1997). *Devlet Bütçesi. 5. Baskı*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Çetinkaya, Ö. (2018). Türkiye'de Uygulanan Bütçe Sistemleri ve Sistem Macerasının Değerlendirilmesi. Çetinkaya, Ö. ve Gerçek, A. (Ed.), *Prof. Dr. Nihat Edizdoğan'a Armağan* kitabı içinde (s.43-68). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Çiçek, H.G. ve Dikmen, S. (2015). Osmanlı Devletinde Bütçenin ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 83-98.

- Dicle, A. (1973). *Kamu Yönetiminde Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS)*. Ankara: Balkan Basım ve Ciltevi.
- Edizdoğan, N. ve Çetinkaya, Ö. (2019). *Kamu Bütçesi (9. Baskı)*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Ergen, Z. (2021). Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Program Bazlı Performans Bütçe Sistemine Geçiş: Yeni Bütçe Sistemi ile Hedeflenenler. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 280-302.
- Falay, N. (1995). *Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Falay, N. (2010). Türkiye'de Bütçe Hakkının ve Bütçe İlkelerinin Gelişimi. Ataç, E. ve Moğol, T. (Ed.), *Devlet Bütçesi* kitabı içinde (s.111-126). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayını, 873.
- Güveyi, Ü. (2019). Bütçe Hakkının Anayasacılık Bakımından Önemi ve Türk Anayasal Düzenindeki Durum. *Terazi Hukuk Dergisi*, 14(155), 1360-1370.
- Moğol, T. (2018). Devlet Bütçeleme Sistemleri. Moğol, T. (Ed.), *Devlet Bütçesi* kitabı içinde (s.60-79). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayını, Yayın No: 2608.
- Öner, E. (2009). *Osmanlı Devleti 1912 Yılı Hazine Genel Hesabı ve Kesin Hesap Kanunu Tasarısı*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 398.
- Özer, İ. (2018). *Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme: Sorunlar ve Öneriler*. (Yüksek Lisans Tezi). Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.
- Sayar, N. (1954). *Devlet Bütçesi*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Söyler, İ. (2006). Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 283-300.
- Susam, N., Özgül, H.B. ve Yavuz, E. (2020). *Türkiye Ekonomisi ve Maliyesi: 1923-2023*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Şanver, S. (1973). *Türkiye'de Kamu Gelirleri*. Türkiye Ekonomisinin 50. Yılı Semineri. Bursa İ.T.İ.A, İstanbul: Sermet Matbaası.
- T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı (CSBB). (2020a). Program Bütçe Rehberi. Ankara: SBB., Erişim adresi: [https://sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/02/programrehber\\_Ocak2020.pdf](https://sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/02/programrehber_Ocak2020.pdf), Erişim tarihi: 16.02.2021.
- T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı (CSBB). (2020b). 2021-2023 Bütçe Hazırlama Rehberi, Ankara: SBB. Erişim adresi: [https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/10/2021-2023\\_ButceHazirlamaRehberi.pdf](https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/10/2021-2023_ButceHazirlamaRehberi.pdf), Erişim tarihi: 16.02.2021.
- T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı (CSBB). (2021). <https://www.sbb.gov.tr/program-butce-yolculugu-basladi/> Erişim:01.03.2021.
- T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2021). 2021 yılı Performans Programı. Ocak 2021.
- Yılmaz, H. H., ve Akdeniz, İ. (2020). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile Değişen Kamu Mali Yönetim Sisteminde Program Bazlı Bütçe Sistemine Yönelik Bir Yapılandırma Önerisi. *Sayıştay Dergisi*, 32(117), 87-114.
- Yılmaz, H. H., ve Emil, F. (2013). *Türk Bütçe Sisteminde Program Bütçe Anlayışına Geçiş Bir Model Önerisi: Faaliyet Esaslı İş Yönetim Model Önerisi*. Ankara: Maliye Bakanlığı SGB. Erişim adresi: [https://www.researchgate.net/publication/323295073\\_Turk\\_Butce\\_Sisteminde\\_Program\\_Butce\\_Anlayisina\\_Gecis\\_Bir\\_Model\\_Onerisi\\_-\\_Faaliyet\\_Esasli\\_Is\\_Yonetim\\_Modeli\\_Onerisi](https://www.researchgate.net/publication/323295073_Turk_Butce_Sisteminde_Program_Butce_Anlayisina_Gecis_Bir_Model_Onerisi_-_Faaliyet_Esasli_Is_Yonetim_Modeli_Onerisi). (Erişim tarihi: 18.02.2021).
- Yılmazcan, D. (2000). *Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları*. XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu'nda sunulan bildiri, Marmara Üniversitesi, Antalya, 163-172.



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-887798

Araştırma Makalesi / Research Article

## Türkiye’de Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Fonksiyonları Açısından Değerlendirilmesi: 2019-2023

### *Assessment of Tax Expenditures in Turkey in Terms of Taxation Functions: 2019-2023*

Mutlu YORULDU<sup>1</sup> 



<sup>1</sup>Dr. Öğr. Üyesi, Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Balıkesir, Türkiye

**ORCID:** M.Y. 0000-0002-1010-2938

**Corresponding author:**

Mutlu YORULDU,  
Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi, Maliye Bölümü, Balıkesir, Türkiye  
**E-posta:** mutluyoruldu@gmail.com

**Submitted:** 27.02.2021

**Revision Requested:** 23.03.2021

**Last Revision Received:** 06.04.2021

**Accepted:** 07.04.2021

**Citation:** Yoruldu, M. (2021). Türkiye’de vergi harcamalarının vergilendirmenin fonksiyonları açısından değerlendirilmesi: 2019-2023. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 139-150. <https://doi.org/10.26650/mcd2021-887798>

#### ÖZ

Devletin vergi harcamaları uygulamalarıyla, mevcut dönem vergi tahsilatının bir kısmından vazgeçmesi ile özellikle vergilendirmenin mali olmayan fonksiyonlarına yöneldiği ifade edilebilir. Vergi harcamalarının amacı; ekonomik büyüme, ekonomik istikrar, kaynak dağılımında etkinlik ve adil gelir dağılımının sağlanması gibi makroekonomik göstergelerin iyileştirilmesinin hedeflenmiş olması ile açıklanabilir. Vergi harcamaları, vergi uygulamalarında genellikle vergi muafiyetleri, vergi istisnaları ve vergi indirimleri olarak gerçekleştirilmektedir. Türkiye’de vergi sistemi içinde yer verilen vergi harcamalarının, sistemdeki büyüklüğünün ne olduğu ve vergi türleri itibarıyla dağılımı önem kazanmaktadır. Vergi harcamaları uygulamalarıyla devlet, kısa dönemde vergi alacağından vazgeçmekte ve vergi alacağının tahsilini uzun vadeye bırakmaktadır. Kısa vadede vergilendirmenin ekonomik ve sosyal amaçlarına yönelmektedir. Özellikle makroekonomik göstergelerin iyileşmesiyle uzun vadede daha fazla vergi geliri tahsil edilebilecektir. Bu çalışmanın amacı Türkiye’de 2019 ile 2023 mali dönemleri arasında vergi harcamalarının, vergilendirmenin fonksiyonları açısından çeşitli göstergeler ve ekonomik büyüklükler kullanılarak değerlendirilmesidir. Nitel araştırma yöntemlerinden betimsel model kullanılarak ve araştırma tekniklerinden dokümantasyon analizi tekniği ile çözümlenmeler yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda Türkiye’nin 2023 hedeflerine doğru yöneldiği bu süreçte, dolaysız vergiler olan gelir vergisi ve kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamaları kalemlerinin kamu maliyesi aracı olarak etkin biçimde kullanılmasının planladığı tespitine varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Harcamaları, Vergilendirmenin Fonksiyonları, Ekonomik Amaç, Sosyal Amaç, 2019-2023

#### ABSTRACT

It can be stated that the state has turned to the non-financial functions of taxation with the tax expenditure practices, with the abandonment of



a part of the current period tax collection. Purpose of tax expenditures can be explained by the aim of improving macroeconomic indicators such as economic growth, economic stability, efficiency in resource distribution and ensuring fair income distribution. Tax expenditures are generally incurred as tax exemptions, tax exemptions and tax deductions in tax practices. The tax system within the tax expenditure, size of the system and it is important for distribution as tax types in Turkey. The state forgoes tax receivables in the short term and leaves the collection of tax receivables to the long term, with the tax expenditure practices. It focuses on the economic and social objectives of taxation in the short term. Especially with the improvement of macroeconomic indicators, more tax revenues will be collected in the long term. This study aims to include the financial period 2019 to 2023 of tax expenditures in Turkey is evaluated using a variety of indicators and economic size in terms of the functions of taxation. Analyzes were made using the descriptive model, one of the qualitative research methods, and the documentation analysis technique, one of the research techniques. As a result of the study Turkey's 2023 targets for moving towards that in this process it was concluded that income tax is a direct tax and corporate entities located in tax expenditure item in the tax to determine a plan of effectively used as a fiscal tool.

**Keywords:** Tax Expenditures, Functions of Taxation, Economic Purpose, Social Purpose, 2019-2023

### EXTENDED ABSTRACT

The government's abandonment on the part of the tax collection within the scope of tax expenditures implies that particularly, taxation has shifted to nonfinancial functions. The purpose of tax expenditures is to improve macroeconomic indicators and ensure fair income distribution. These indicators are economic growth, economic stability, and efficiency in resource distribution. Tax expenditures are generally incurred as tax exemptions, tax exclusions, and tax deductions in tax practices. The size and distribution of tax expenditures in the tax system in Turkey are important. According to tax expenditure practices, the state forgoes tax receivables in the short term and leaves the collection of tax receivables to the long term. The study focuses on the economic and social objectives of taxation in the short term. Particularly with the improvement of macroeconomic indicators, more tax revenues will be collected in the long term. When the work conducted to date in the global epidemic will further consider the possible effects of a certain period, the state in terms of economic development goals of Turkey in 2023 has gone through a conflict process. Tax expenditures will occur in the form of certain tax exemptions, tax exclusions, and tax reductions, particularly in terms of income and corporate taxes, which are direct taxes. Again, an exemption is in the nature of tax expenditures in the corporate income tax as a result of the work. That is, exemptions and discounts, and foreign and domestic capital are used to expand their existing investments in Turkey, which aims to pave the way to engage in new investments. Expanding the scope of exemptions and exclusions in corporate tax and lowering the corporate tax rate can encourage capital owners to invest. Thus, Turkey's 2023 targets are in line with the economic development goals, where in the medium term, corporate tax is imposed for financial purposes and tax expenditures are applied in the case of partial abandonment. In addition, in the medium term, investment, production, and economic increasing employment were delayed in the long term for an additional funding to the state treasury. This study focuses on improvement of growth and development conditions. When the tables are evaluated, the results indicated that the share of tax expenditure items within the scope of corporate tax in the current year and the next two years in total tax expenditures may increase. Thus, the state aims to increase real investment and production by decreasing the tax costs of the investor and the producer. Again, study believes that the level of tax expenditure within the scope of value-added tax can be increased to alleviate the burden of value-added tax on the goods and services sector and provide tax convenience for these sectors. To activate the economic dynamics and ensure the improvement of macroeconomic indicators, the tax expenditures made or to be made must be balanced, and the tax burden must be observed fairly. The exemption of the tax receivables that

should be collected from certain individuals, sectors, or regions must not disrupt the distribution of tax burden and income distribution in the society. Therefore, the social purpose and the economic goals, such as increasing taxation, investments, and production, and improving employment and growth, should be considered while making tax expenditures. In this sense, the tax expenditures in corporate tax and value-added tax in terms of items, are increased, and the tax expenditure practices in income tax are decrease. This issue should be taken into consideration in terms of achieving fair and balanced tax burden and income distribution, because it is important for the economic purposes and long-term financial purposes of taxation. This study aims to evaluate taxation functions of tax expenditures in Turkey using a variety of indicators and economic figures in the 2019 - 2023 financial period. The analyses were conducted using the descriptive model, which is one of the qualitative research methods, and the document analysis technique, which is one of the research techniques. The results show that within the framework of Turkey's 2023 targets, which include income and corporate taxes, the tax expenditure item is determined as a fiscal tool that is effectively used in the plan.

## 1. Giriş

Vergi harcamaları, devletin vergi alması gereken kişi ve konular üzerinden çeşitli amaç ve gerekçelerle ya hiç vergi almaması ya da olması gerekenden daha az vergi alması olarak ifade edilebilir. Diğer bir ifadeyle birtakım ekonomik ve sosyal gerekçelerle, devletin kendi iradesiyle dönemsel toplam vergi tahsilatının bir kısmından vazgeçmesidir. Devletin çeşitli sebeplerle almaktan vazgeçtiği vergi miktarları, hazinenin vergi gelirlerini azalttığı ve kişilerden vergi alınmaması veya olması gerekenden daha az vergi alınması kişilerin kullanılabilir gelirlerinde azalmayı önlediğinden, dolaylı yönden kişilere bir transfer niteliğine sahip olduğundan, kamu harcaması sıfatına da haiz olmaktadır.

Devletler, vergi harcamalarını muafiyetler, istisnalar, indirimler, krediler ve ertelemeler gibi çeşitli görünümde yapabilmektedirler. Fakat vergi harcamaları uygulamada en çok vergi kanunlarında düzenlenen vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimleri şeklinde ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de kamu maliyesi uygulamalarında da vergi harcamaları; vergi muafiyetleri, vergi istisnaları ve vergi indirimleri şeklinde yapılmaktadır.

Vergi harcamaları, devletin bütçe gelirleri içinde hem büyüklük hem de mahiyet itibarıyla en önemli kaynağı kabul edilen vergi gelirlerinin aşınmasına sebebiyet verirken, diğer taraftan devletin bu harcamaları kullanarak vergilendirmenin iktisadi ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmeye çalıştığı belirtilebilir. Hatta bazı ekonomik ve sosyal yönden bozucu etkilere sahip konjonktür dönemlerinde vergilendirmenin mali amacını ifade eden hazineye gelir sağlama fonksiyonu ikinci plana itilebilmekte, kısa vadede devletler bu amaçtan vazgeçebilmektedirler.

Bu dönemlerde, üretimin ve özel sektörün desteklenmesi, ekonomide fiyat ve döviz istikrarının sağlanması, ekonomik büyüme ve kalkınma rakamlarının iyileştirilmesi gibi mali olmayan amaçlar ön plana çıkabilmektedir. Kriz, afet, savaş ve pandemi gibi piyasayı bozucu etkiye sahip durumların meydana geldiği ve ekonomik ve sosyal etkilerinin görüldüğü dönemlerde, devlet, tahsil etmesi gereken birtakım vergileri ilgili kişi ve kurumlardan almayarak devlet bütçesine kısa vadede maliyeti olan vergi harcamalarını bir kamu maliyesi aracı olarak kullanabilmektedir.

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden betimsel modelleme, araştırma tekniklerinden dokümantasyon analizi kullanılarak, Türkiye’de 2019-2023 dönem aralığında, devlet tarafından planlanan vergi harcama düzeylerinin vergi türleri itibarıyla çözümlemesi ve değerlendirilmesi yapılacaktır. 2019-2023 döneminde devletin geliştireceği ve uygulamaya alacağı vergilendirme dahil kamu maliye politikası tedbirlerinin, Türkiye’nin 2023 yılı vizyon hedeflerine katkı sunacağı kuşkusuzdur. Bu nedenle çalışma konusunun bu dönemi kapsamı anlamlı sonuçlara ulaşılmasına yol açabilecektir.

## 2. Vergi Harcamaları: Kavramsal Çerçeve

Vergi harcaması kavramı ilk kez 1960’lı yıllarda, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Hazine Eski Bakan yardımcısı olan Stanley S. Surrey tarafından kullanmış ve 1974 yılında ABD Bütçe Yasasında ilk kez bu kavrama resmi bir belgede yer verilmiştir (Tekin ve Gürçam, 2015, s. 140). Vergi harcamaları devletler tarafından, kişileri ve şirketleri finansal açıdan desteklemek amacıyla doğrudan kamu harcama politikalarına alternatif olarak uygulanmaktadır (Heady ve Mansour, 2019, s. 1). Dünya genelinde devletler, kamu politika aracı olarak doğrudan kamu harcama politikalarını ve daha geniş toplumsal fayda elde edebilmek için de vergi muafiyet ve istisnalarını, vergi indirimlerini, vergi kredilerini ve düşük vergi oranlarını kullanabilmektedirler (Redonda ve Neubig, 2018, s. 1). Vergi harcamaları dünya genelinde devlet bütçeleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olmalarına rağmen doğrudan kamu harcamalarının bütçeler üzerindeki etki seviyesi



daha fazladır. Dahası doğrudan kamu harcamaları büyüklükleri tespit edilir ve ölçülürken yapılan fayda-maliyet analizleri, vergi harcamaları için hemen hemen hiç yapılmamaktadır. Benzer bir biçimde bazı ülkelerin dönemselsel vergi harcama büyüklüklerini tahmini olarak hesaplamadıkları görülebilmektedir (Dziemianowicz, Wyszowski ve Budlewska, 2014).

Vergi harcamaları her ne kadar aynı veya benzer amaçlarla yapılsa da kullanılan enstrümanlar ve kullanılış biçimleri ülkeden ülkede değişebildiğinden, vergi harcamaları kavramını tanımlayabilecek yeknesak bir ifade bulunmamaktadır (Bratic, 2006, s. 113).

Kamu maliyesi disiplini içinde önemli bir mali politika aracı olarak işlev gören kamu harcamalarının temel sınıflandırılması “dar anlamda” ve “geniş anlamda” şeklinde yapılmaktadır. Dar anlamda kamu harcaması; devletin doğrudan veya dolaylı olarak mal ve hizmet alımına yönelik olarak ve karşılıksız parasal aktarımlar olarak gerçekleştirdiği harcamalar toplamının bütçede gösterilen parasal büyüklüğüdür. Geniş anlamda kamu harcaması ise devletin her türlü faaliyeti neticesinde harcamaların toplamını tanımlamaktadır. Diğer bir ifadeyle devlet bütçesinde gösterilmeyen fakat toplam harcama düzeyini dolaylı olarak etkileyen harcamalara geniş anlamda kamu harcamaları denilmektedir (Saraç, 2010, s. 264). Vergi harcamalarının kamu maliyesi disiplini açısından bir harcama kalemi olarak kabul edilmesinin sebebi, vergi harcamalarının geniş anlamda kamu harcamaları sınıflandırması içinde yer almasıdır.

Vergi harcamaları, genel olarak, vergi yükümlülüklerinin azaltılması olarak tanımlanmaktadır (Heady ve Mansour, 2019, s. 1). Vergi harcamaları, belirli iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşmak için kullanılan ve devlet hazinesinin gelir kaybına sebebiyet veren standart vergi yapısından sapmalar olarak tanımlanabilir (Giray, 2002, s. 28). “Belirli iktisadi ve sosyal amaçlar” dikkate alınarak vergi harcamalarının yapılması, bu harcamaların mali politika aracı olma özelliğini vurgulamaktadır. Vergi kanunlarında vergi harcaması olarak ifade edilebilecek geçici veya kalıcı uygulamalar yer alabilmektedir. Dünya genelinde vergi harcamaları uygulamaları aşağıda belirtilen şekillerde ortaya çıkmaktadır (Heady ve Mansour, 2019, s. 2).

- ✓ Vergi Muafiyetleri
- ✓ Vergi İndirimleri
- ✓ Vergi Kredileri
- ✓ Oran İndirimleri
- ✓ Vergi Ertelemeleri

Vergi sistemlerinde yer alan birtakım vergi ayrıcalıkları olarak ifade edilebilecek uygulamalar, vergi sistemleri ve kanunları ile mündemiç olduğundan ve bu tespit ilk olarak Benchmark tarafından yapıldığından bunlara “benchmark” denilmektedir. Standart vergi uygulamaları olarak da tanımlanan Benchmark kapsamında; verginin konusu, vergilendirme dönemi, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergi tevkifatı, vergi sisteminin işleyişine ilişkin indirimler ve mahsuplar yer almaktadır. Ayrıca kazanç ve iradın elde edilmesi için gerçekleştirilen giderlerin düşülmesi, genel oran yapısı ve vergi dilimleri gibi vergilendirmeye ilişkin temel hususlar da bu kapsamda değerlendirilir. Benchmark’a göre standart vergi sisteminden sapmalar ise, vergi muafiyeti ve istisnaları, indirimler, düşük vergi oranları ve vergi ertelemelerinden meydana gelmektedir. Vergi harcamalarını, vergi kanunlarında mevcut olan standart vergi uygulamalarından teoride ve pratikte ayırt edebilmek biraz zor olmakla birlikte aşağıdaki ifade edilen özellikleri taşıyan uygulamalar, vergi harcamaları olarak betimlenir (Ferhatoğlu, 2005, s. 82).

- ✓ Vergi harcaması belirli bir sektöre, faaliyete ve mükellef grubuna yönelik olmalıdır.
- ✓ Vergi harcamasının amacı, kamu harcamaları ile de ulaşılabilecek bir amaç olarak tanımlanabilmelidir.

- ✓ Vergi harcamasına yer verilen verginin kapsamı, vergi yapısını ortaya koyabilecek ölçüde geniş olmalıdır.
- ✓ Vergi harcamasının ortadan kaldırılabilmesi idari açıdan olanaklı olmalıdır.
- ✓ Vergi harcamasının etkisinin azalmasına yol açacak, benzer bir vergi düzenlemesinin vergi sistemi içinde bulunmaması gerekir.

Ülkelerin iktisadi ve sosyal amaçlarla belirli sektör, meslek veya vergi mükellefi gruplarına ya da faaliyetlere yönelik sağladıkları vergi muafiyeti ve istisnaları, indirimler, mahsuplar, düşük vergi oranları ve vergi ertelemeleri gibi düzenlemeler nedeniyle vazgeçtikleri vergi gelirleri olarak ifade edilebilen vergi harcamaları uygulamaları ile vergilerin tabana yayılması gerekliliği arasında çatışma doğabilmektedir. Vergilendirmede adil, dengeli ve herkesi kapsayıcı bir dağılımın gerçekleştirilebilmesi için vergi tabanının olabildiğince geniş olması gerekmekte bu nedenle de vergi tabanında yersiz daralmanın oluşmaması için ülkelerin vergi harcamalarının dağılım ve verimlilik etkilerini sürekli olarak gözden geçirmeleri mali disiplin açısından bir zorunluluktur (Perret, 2018, s. 10). Bu durum, birçok ülkenin vergi harcamaları konusunda değerlendirme yapabilmeleri için özellikle Vergi Harcamaları Raporu yayımlamaları gereği ve önemini de ortaya koymaktadır.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ülkelerinin büyük kısmı dönemsel vergi harcamalarına ilişkin tahminlerin yer aldığı vergi harcamaları raporunu hazırlayarak kamuoyu ile paylaşmaktadır. Türkiye'nin de aralarında bulunduğu bazı OECD ülkelerinde vergi harcamaları raporu ve tahmin tutarlarının bulunduğu vergi harcamaları listesinin (cetvelinin) hazırlanması kanuni zorunluluk olarak düzenlenmiştir. Söz konusu OECD ülkelerinde vergi harcamaları raporları ile merkezî yönetim bütçesi süreci ilişkilendirilmekte ve hesap verilebilirlik ve şeffaflık gibi temel bütçeleme ilkeleri gereğince vergi harcamaları bilgileri bütçe ile birlikte sunulmaktadır.

### 3. Vergi Harcamaları ve Vergilendirmenin Fonksiyonları

Devletlerin dönemsel olarak gerçekleştirdikleri vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, vergi indirimleri, vergi oranı azaltmaları ve vergi ertelemeleri gibi vergi harcamaları kalemleri ile vergilendirmenin fonksiyonları arasında önemli bir bağıntı bulunmaktadır. Müdahaleci devlet veya müdahaleci maliye anlayışının ortaya çıktığı 1929 Dünya Ekonomik Buhranı'ndan itibaren başta kamu harcamaları ve vergiler olmak üzere birtakım mali enstrümanlar, iktisadi ve sosyal hayatta meydana gelen aksaklık ve düzensizlikleri gidermek amacıyla, devletler tarafından sıklıkla kullanılabilmektedirler (Biber, 2008, s. 60).

Çağdaş kamu maliyesi disiplini kapsamında diğer bir ifadeyle devletin iktisadi ve sosyal hayata önleyici ve düzenleyici fonksiyonlarını yerine getirebilmek için müdahalede bulabildiği yaklaşımda, vergilendirmenin fonksiyonları mali (fiskal) fonksiyon ve mali olmayan (ekstra fiskal) fonksiyonlar olmak üzere ikiye ayrılmakta ve bu iki başlık altında değerlendirilmektedir. Vergilemenin en eski ve temel amacını ise mali amacı oluşturmaktadır. Vergilendirmenin mali amacı; devlete, kamu harcamalarını finanse edebilecek gelir kaynağının temin edilmesidir.

Vergiler, bireylerin bazı ihtiyaçlarını tek başlarına karşılayamadıkları için topluluk halinde yaşamaya karar verdikleri dönemlerden itibaren çeşitli biçimlerde uygulanagelmektedir. Devlet hazinesine yeterli ve düzenli kaynağı sağlamak vergilendirmenin mali amacını oluşturur. Vergilendirmeye sadece mali amacı gerçekleştirebilmek için gidilmiş olsa dahi belirli ilke ve kurallar dâhilinde oluşturulması ve uygulanması esastır. Söz konusu ilke ve kuralların en önemlisi ise; vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılmasıdır (Erdem, 2019, s. 132).

Vergi harcamalarının, devlet gelirlerindeki ve vergi adaleti üzerindeki etkisi olmak üzere iki belirgin etkisi bulunmaktadır (Özdemir, Topçuoğlu ve Kışioğlu, 2019). Vergilendirmenin mali olmayan (ekstra fiskal) fonksiyonları ise iktisadi ve sosyal amaçlarından oluşmaktadır. Mali olmayan amaçlar için vergilendirmeye başvurulması, belli bir gelir elde etmenin yanı sıra elde edilmesi beklenen diğer sonuçlara odaklanılmasına yöneliktir (Eriçok, 2019, s. 323). Vergilendirmenin iktisadi amacı; ekonomik büyüklüklere ilişkin göstergelerin vergilendirme yolu ile iyileştirilmesinin hedeflenmesi olarak belirtilebilir. Mükelleflere tanınan vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, vergi indirimleri, vergi oranlarının azaltılması ve vergi ertelemeleri gibi vergi harcamaları ile devletin elde edilmesi muhtemel vergi gelirinden vazgeçilmesi, mali olmayan amaçlarla vergilendirmenin görünümünden birini oluşturmaktadır. Devletlerin vergi harcamasında bulunarak belirli bir düzey vergi tahsilatından vazgeçmelerinin sebebi dönemsel olarak vergilendirmenin mali amacını gözetmeyerek, vergilendirmenin mali amacının uzun vadede daha etkin gerçekleştirilmesine zemin hazırlamaktır. Diğer bir ifadeyle devlet, ekonomiyi canlandırmak, istihdamı artırmak, fiyat istikrarını temin etmek, ihracatı artırmak ve ekonomik büyümeye ve kalkınmaya pozitif etki edebilmek gibi vergilendirmenin iktisadi fonksiyonlarını gerçekleştirdiğinde, ortaya çıkan iktisadi sonuçlar üzerinden daha fazla vergi tahsilatı yapabilecektir. Aynı zamanda vergilendirmenin iktisadi amaçlarının sonuca ulaşması ile sosyal refahta meydana gelen artış toplumda gelir dağılımının kişiler arasında daha adil bir hale getirilmesi sonucunu doğurabilecektir. Böylelikle aynı zamanda vergilendirmenin sosyal amacı olan; gelir dağılımının adil hale getirilmesi fonksiyonuna katkı sunulmuş olabilecektir (Cenker, 2011, s. 14) .

#### 4. Türkiye’de Vergi Harcamaları Uygulamaları: 2019-2023

Türkiye’de Vergi Harcamaları Raporu ilk defa 2001 yılında T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde hazırlanmış ve vergi harcamalarının hesaplanmasına yönelik kanuni dayanak ise 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile hüküm altına alınmıştır (Çiçek ve Uğur, 2018, s. 354).

Türkiye’de 24.12.2003 tarihinde uygulamaya alınan 5018 sayılı Kanun hükümleri uyarınca, 2006 yılından itibaren Türk Vergi Sistemi’ndeki yıllık vergi harcamaları düzeyi, bütçe ekinde düzenli olarak gösterilmeye başlanılmıştır. Bu kapsamda bütçe kanununa ekli vergi harcamaları cetvelinde gösterilen, vergi türleri itibarıyla yıllık vergi harcamaları toplam düzeyinin ayrıntılarını ihtiva eden ilk Vergi Harcamaları Raporu 2007 yılında yayımlanmıştır (McDonald, 2010, s. 66-68).

Türkiye’de 2008-2015 yılları arasında, vergi harcamaları tutarlarının, vergi türleri itibarıyla toplam olarak Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri’nde gösterilmesi ile yetinilmiştir. 2016, 2017 ve 2018 yıllarında Vergi Harcamaları Raporu düzenli olarak yayımlanmış fakat 2019 yılı Vergi Harcamaları Raporu’nun ise yayımlanmadığı görülmektedir. Vergi Harcamaları Raporu’nun her yıl düzenli olarak yayımlanması mecburiyeti, 5018 sayılı Kanun’un mali saydamlık, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin bir gereği olarak ifade edilebilir.

Türkiye’de 2023 yılı kalkınma vizyonunu gerçekleştirmeye yönelik olarak belirlenen ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşılabilmesi için kamu maliyesinin etkinliğinin sağlanması önemli bir yer tutmaktadır. Kamu maliyesi araçlarından vergilendirmenin tüm fonksiyonlarının optimal bir dengede gerçekleşmesi, ülkenin kalkınma hedefine ulaşmada kamu maliyesinin etkinliğini artırabilmektedir. Toplam vazgeçilen vergi gelirleri olarak da tanımlanan vergi harcamalarının bileşenlerinin ve büyüklüklerinin dengeli dağılımı makroekonomik göstergelerin ve adil gelir dağılımı hedefinin iyileşmesine katkı sunabilir. Tablo 1’de 2019-2023 yılları arasında Türkiye’de vergi harcamalarının vergi türleri itibarıyla dağılımı gösterilmektedir.

**Tablo 1: Vergi Türleri İtibariyle 2019-2023 Yılları Arası Vergi Harcamaları Büyüklükleri (Milyon TL)**

Kanun Adı	2019	2020	2021	2022	2023
Gelir Vergisi	68.267	78.619	91.172	101.820	113.083
Kurumlar Vergisi	28.031	32.435	49.423	55.249	61.476
Katma Değer Vergisi	49.797	57.469	58.252	65.119	72.458
Özel Tüketim Vergisi	24.903	27.970	20.515	22.933	25.519
Diğer Kanunlar	7.698	8.907	11.406	12.750	14.187
<b>Toplam</b>	<b>178.696</b>	<b>205.401</b>	<b>230.770</b>	<b>257.873</b>	<b>286.725</b>

Kaynak: 2019 yılı ve 2021 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yayımlanan Tahmini Verilerden oluşturulmuştur. www.resmigazete.gov.tr. (Erişim Tarihi: 31.12.2020).

Tablo 1 incelendiğinde, yıllar itibariyle her vergi türünde vergi harcamalarının toplam miktarının arttığı görülmektedir. Özellikle 2021 yılı itibariyle yıllık vergi harcamaları tutarlarında daha fazla artışın oluşmasının tahmin edildiği söylenebilir. 2019 yılı ile 2023 yılı tahmini vergi harcamaları miktarları kıyaslandığında, 5520 sayılı kurumlar vergisinde vergi harcaması niteliğine sahip olan vergi muafiyetlerinin, vergi istisnalarının ve vergi indirimlerinin miktarının 2023 yılı için yaklaşık 2,2 kat daha fazla bir artışın gerçekleşebileceği tahmin edilmiştir. Benzer şekilde 193 sayılı gelir vergisi kanunu ve 3065 sayılı katma değer vergisi kanunu ile tanınan vergi muafiyet, istisna ve indirim tutarlarında, 2019 yılı ile 2023 yılı arasında yaklaşık 1,5 kat artışın öngörüldüğü belirtilebilir.

Kurumlar vergisi, gelir vergisi ve katma değer vergisindeki vergi harcaması niteliğindeki uygulamalarda tahmini artış eğilimi, vergilendirmenin mali olmayan fonksiyonlarının ön plana alınabileceğini göstermektedir. Kamu mali politika uygulayıcılarının vergilendirmenin mali fonksiyonundan orta vadede kısmen vazgeçerek, vergilendirmenin ekonomik (üretim ve ihracatın desteklenmesi, ekonomik büyüme ve istihdam başta olmak üzere ekonomik istikrar göstergelerinin iyileştirilmesi) ve sosyal fonksiyonun (adil gelir dağılımının sağlanması) desteklenmesini ve mali olmayan amaçların iyileştirilmesini hedeflediği söylenebilir.

**Tablo 2: Vergi Harcamalarının Vergi Türleri İtibariyle Dağılımı: 2019-2023 Yılları Arası Oransal (%) Büyüklükleri**

Kanun Adı	2019	2020	2021	2022	2023
Gelir Vergisi	38.2	38.3	39.50	39.49	39.44
Kurumlar Vergisi	15.7	15.8	21.41	21.42	21.45
Katma Değer Vergisi	27.9	28.0	25.25	25.25	25.27
Özel Tüketim Vergisi	13.9	13.6	8.89	8.89	8.90
Diğer Kanunlar	4.3	4.3	4.95	4.95	4.94
<b>Toplam</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>

Kaynak: 2019 yılı ve 2021 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yayımlanan Tahmini Verilerden oluşturulmuştur. www.resmigazete.gov.tr. (Erişim Tarihi: 31.12.2020).

Tablo 2'de 2019-2023 yılları arasında vergi harcamalarının, vergi türleri itibariyle rakamsal dağılımı incelenmiştir. Yıllar itibariyle toplam planlanan vergi harcamaları içinde en yüksek payın gelir vergisi kanununda yer alan vergi harcaması niteliğinde vergi muafiyetleri, vergi istisnaları ve vergi indirimlerinden oluştuğu ifade edilebilir. En yüksek vergi harcaması oranının gelir vergisinde olmasının en önemli sebeplerinden biri, gelir vergisinin subjektif ve bireysel niteliğe sahip olmasıdır. Gerçek kişilerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate alarak "mali güce göre vergilendir-

me” prensibi doğrultusunda artan oranlı vergi yapısının benimsendiği gelir vergisi uygulamasında bu yüzden vergi muafiyetleri, vergi istisnaları ve vergi indirimleri büyük yere ve öneme sahiptir. Fakat gelir vergisindeki vergi harcamaları düzeyinin vergi türleri içindeki payının kısmen de olsa azalacağı, yapılan tahminlerden öngörülelebilmektedir. Gelir vergisi kanunundaki reform hazırlıkları dikkate alındığında, daha adil bir vergi dağılımının tesisi için vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimi uygulamalarının kapsam olarak daraltılabileceği belirtilebilir.

Tablo’da ikinci olarak dikkat çeken husus, kurumlar vergisindeki vergi harcaması uygulamalarının tahmini oransal büyüklüğünün, toplam vergi harcamaları içindeki payının 2019 yılından 2023 yılına gelinceye dek önemli düzeyde artışıdır. Dolayısıyla önümüzdeki yıl ve yıllarda kurumlar vergisi yapısı içinde vergi harcaması uygulamalarının hem nevi hem de büyüklük olarak artırılması muhtemeldir. Aynı zamanda vergilendirmenin fonksiyonları açısından Tablo 1 için yapılan değerlendirmelerle örtüşmektedir.

**Tablo 3: Türkiye’de Vergi Harcamalarının Makro Göstergeler İçindeki Oransal (%) Payı**

Yıllar	Vergi Har./ GSYH	Vergi Har./ B. Gelirleri	Vergi Har./ Vergi Gelirleri	Vergi Har./ B. Giderleri
2019	4.2	26.8	18.0	20.6
2020	4.2	26.2	18.7	21.5
2021	4.08	18.9	21.8	17.1
2022	4.08	21.8	21.8	17.8
2023	4.08	21.9	22.1	18.2

**Kaynak:** 2019 yılı ve 2021 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yayımlanan Tahmini Verilerden oluşturulmuştur. [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 31.12.2020).

Tablo 3’te Türkiye’de vergi harcamalarının çeşitli makroekonomik göstergeler içindeki oransal payı ele alınmıştır. 2019-2023 yılları arasında yıllık vergi harcamaları toplam düzeyinin Gayri Safi Yurt İçi Hasıla’ya (GSYH) oranlamasının belirgin değişiklik göstermediği/göstermeyeceği tahmin edilebilir. Tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de vergi harcamalarının GSYH’ya oranı, vergi harcamalarının milli gelir içindeki büyüklüğünün tespiti bakımından önemli bir ölçüt olarak değerlendirilmektedir. Türkiye’de 2019 ve 2020 yıllarında %4,2 düzeyinde olan vergi harcamalarının GSYH’ya oranı 2021, 2022 ve 2023 yıllarında %4,08 düzeyinde olabileceği öngörülebilir. Bu sonuç, vergi harcamalarının, GSYH içindeki payının giderek azaltılabileceği öngörüsünü oluşturmaktadır. Vergi harcamalarının, bütçe gelirleri üzerindeki etkilerini tespit edebilmek için kullanılan ve ekonomik anlamda önemli kabul edilen bir diğer ölçüt ise vergi harcamalarının bütçe gelirlerine oranlanmasıdır. 2019 ve 2020 yıllarında %26 düzeyinde olan vergi harcamalarının bütçe gelirlerine oranının 2021 yılında düşüş göstereceği, 2022 ve 2023 yıllarında ise tekrar yükselişe geçmesi beklenmektedir. Vergi harcamalarının vergi gelirleri içindeki payı da vergi harcamalarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini ölçmek açısından önemlidir. Türkiye’de 2019, 2020 yıllarında %18 düzeyinde olan bu oranın 2023 yılında %22 seviyesine çıkabileceği öngörülmüştür. Vergi harcamalarının makroekonomi üzerindeki etkisini tespit edebilmek için kullanılan bir diğer ölçüt ise vergi harcamaları/bütçe giderleri göstergesidir. Söz konusu gösterge, vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasındaki ilişki düzeyinin ortaya konulabilmesi bakımından önem kazanmaktadır. 2019 ve 2020 yıllarında yaklaşık %20 seviyesinde olan bu oranda, düzensiz olmakla birlikte sonraki yıllarda düşüş öngörüldüğü tespit edilmiştir.

**Tablo 4: Türkiye’de Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcamalarının Toplam Tahmini Vergi Tahsilatı İçindeki Oransal (%) Payı**

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi	Özel Tüketim Vergisi	Diğer Kanunlar
2019	8.00	3.28	5.83	2.91	0.90
2020	8.6	3.55	6.29	3.06	0.97
2021	8.6	4.7	5.5	1.93	1.07
2022	8.6	4.7	5.5	1.94	1.08
2023	8.7	4.7	5.5	1.96	1.09

**Kaynak:** 2019 yılı ve 2021 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yayımlanan Tahmini Verilerden oluşturulmuştur. www.resmigazete.gov.tr. (Erişim Tarihi: 31.12.2020).

Tablo 4’de Türkiye’de 2019-2023 yılları arasında öngörölmüş olan vergi türlerine göre vergi harcamalarının, toplam tahsili öngörülen vergi gelirleri içindeki payı araştırılmıştır. 2019 yılı için gelir vergisi kalemindeki vergi harcamaları düzeyinin, aynı yıl toplam vergi tahsilatı düzeyi içindeki payının %8 olduğu görölmektedir. Bu oranın 2023 yılında %8,7 seviyesine çıkacağı hesaplanmıştır. Katma değer vergisi içinde yer alan vergi harcaması niteliğindeki kalemlerin, toplam vergi tahsilatı içindeki payı 2019 yılında %5,83, 2020 yılında %6,29 olarak öngörölmüş iken, bu oran 2023 yılı için %5,5 olarak hesaplanmıştır. Kurumlar vergisinin durumu incelendiğinde, kurumlar vergisinde yer alan vergi harcaması kalemlerinin toplam vergi tahsilatı içindeki payı 2019 yılında %3,28 iken bu oranın 2021, 2022 ve 2023 yıllarında %4,7’ye çıkacağı öngörölmektedir. Özel tüketim vergisi kapsamında yer alan vergi harcaması kalemlerinin dönemsel olarak toplam vergi tahsilatı içindeki payının düşüş eğiliminde olacağı tespit edilmiştir. 2019 ve 2020 yıllarında özel tüketim vergisindeki vergi harcamalarının toplam vergi tahsilatı içindeki payı %3 düzeyinde iken; 2021, 2022 ve 2023 yıllarında bu oranın %1,9 düzeyine indirgeneceği görölmektedir.

Genel olarak Tablo 4 değerlendirildiğinde, dolaysız vergiler olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi kapsamında vergi harcaması niteliğine haiz olan vergi muafiyetleri, vergi istisnaları ve vergi indirimleri tutarlarının 2023 yılına giderken arttırılacağı öngörölmektedir. Ekonomik büyüme, ekonomik istikrar, kaynak dağılımında (üretimde, tüketimde ve bölüşümde) etkinlik düzeylerinin ülkenin lehine iyileştirilmesinin ve vergilendirmenin sosyal fonksiyonu olan daha adil gelir dağılımının gerçekleştirilmesinin hedeflendiği belirtilebilir.

## 5. Sonuç

Dünya’da devletlerin, ister gelişmiş ister gelişmekte olan ülke olsun, görevleri artmakta ve çeşitlenmektedir. Özellikle piyasada bir aksaklığın ortaya çıkması ve piyasanın tek başına bir çözüm geliştirememesi durumunda devletin çeşitli iktisadi enstrümanlarla önleyici, destekleyici ve telafi edici müdahalelerde bulunması bir zorunluluk haline gelmektedir. Keza benzer şekilde piyasanın üretimden elde edilen çıktı olan geliri, üretim faktörleri arasında adil ve dengeli dağıtamaması, sosyal devlet yaklaşımı gereği, devletlerin bu duruma biçare kalamamalarına sebebiyet verebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, piyasada herhangi nedenle olağan veya olağanüstü dönemlerde yaşanan bozukluklar, piyasanın işlemlerini sağlayan çarklardan biri veya birkaçının bozulmasına yol açabilmektedir.

Bu durumun en yakın örneği, içinden geçtiğimiz Covid-19 küresel salgın döneminde görölmektedir. Salgın nedeniyle, sosyal devlet yaklaşımı içinde toplum sağlığını önceleyen devletler, birtakım tedbirlere başvurarak, salgının sosyal refahı azaltıcı etkilerini regüle edebilmek amacıyla müdahalelerde bulunmaktadır. Salgının yayılmaması ve mevcut etkilerinin giderilmesi için

sokak kısıtlamaları, bireylerin topluluk halinde buldukları işletmelerin kapatılması veya belirli şartlar halinde açık bulunmaları gibi bir dizi önlemler alınmaya çalışılmaktadır. Salgın nedeniyle alınan önlemler, üretim ve tüketim dengesi başta olmak üzere bir bütün olarak ekonomik piyasayı etkileyebilmektedir. İşten çıkarmalar dolayısıyla işsizlik artabilmekte, ekonomik büyüme ve adil gelir dağılımı gibi makro göstergeleri olumsuz yönde değiştirebilmektedir. Bu sonuçlar nedeniyle, devletin piyasanın işleyebilmesini temin edebilmek için ekonomik teşvik paketleri hazırlaması ve uygulaması ve özellikle harcamalar ve vergiler gibi kamu maliyesi araçlarını bu amaçla etkin kullanması mecburiyet haline gelmektedir. Vergi harcamaları da devletin etkin müdahale araçlarından biri olarak değerlendirilmektedir.

Küresel salgınının şu ana kadar ve olası belli bir süre daha sürecek etkileri dikkate alındığında, Türkiye açısından, devletin 2023 ekonomik kalkınma hedeflerine varılabileceği açısından zor bir dönem olduğu söylenebilir. Vergi harcamalarının büyük bölümünün, dolaysız vergiler olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi yönünden yapılabileceği öngörülmektedir. Bu vergilerde, birtakım yeni vergi muafiyetlerinin, vergi istisnalarının ve vergi indirimlerinin sağlanması şeklinde vergi harcamaları düzeyinin artması tahmin edilmektedir. Yine çalışmanın neticesinde kurumlar vergisinde vergi harcaması niteliğinde olan muafiyet, istisna ve indirimlerden yararlanılarak, yabancı ve yerli sermayenin Türkiye’de mevcut yatırımlarını genişletmelerinin ve yeni yatırımlarda bulunmalarının önünün açılmasının hedeflendiği belirtilebilir. Kurumlar vergisindeki muafiyet ve istisnaların kapsamının genişletilmesi ve kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, sermaye sahiplerinin yatırıma teşviki açısından cezbedici olacaktır.

Sonuç olarak, Türkiye’nin 2023 ekonomik kalkınma hedefleri doğrultusunda, kurumlar vergisinde bulunan vergi harcamaları uygulamaları ile orta vadede vergilendirmenin mali amacından kısmen vazgeçildiği, bu amacın devlet hazinesine daha fazla finansman temini amacıyla uzun vadeye ertelendiği, orta vadede, yatırımların, üretimin, istihdamın arttırılarak ekonomik büyüme ve kalkınma koşullarının iyileştirilmesinin hedeflendiği ifade edilebilir. Tablolar değerlendirildiğinde, cari yıl ve gelecek iki yılda kurumlar vergisi kapsamında bulunan vergi harcaması kalemlerinin toplam vergi harcamaları içindeki payının artabileceği söylenebilir. Devletin reel yatırımın ve üretimin arttırılmasını hedeflediği bunu da yatırımcının ve üreticinin vergi maliyetlerini düşürerek sağlamayı amaçladığı belirtilebilir. Yine mal ve hizmet sektörü üzerinden katma değer vergisi yükünü hafifletebilmek ve bu sektörler bir vergi kolaylığı sağlayabilmek için katma değer vergisi kapsamında vergi harcama düzeyinin de arttırılabileceği düşünülmektedir. Ekonomik dinamikleri harekete geçirmek ve makroekonomik göstergelerin iyileşmesini temin edebilmek için yapılan veya yapılacak olan vergi harcamalarının dengeli olması ve vergi yükünün adil dağılımı gözetmesi şarttır. Belirli kişi, sektör veya bölgelerden tahsil edilmesi gerekli vergi alacaklarından vazgeçilmesi, toplumdaki vergi yükü dağılımını ve gelir dağılımını bozucu nitelikte olmamalıdır. Dolayısıyla vergi harcamaları yapılırken vergilendirmenin, yatırımların ve üretimin arttırılması, istihdamın ve büyümenin iyileştirilmesi gibi iktisadi amaçları kadar sosyal amacının da gözetilmesi gerekmektedir. Bu anlamda kurumlar vergisi ve katma değer vergisindeki vergi harcamalarının kalemler itibarıyla arttırılması, vergilendirmenin iktisadi amaçları ve uzun dönemde mali amacı açısından ne denli önemliyse gelir vergisindeki vergi harcama uygulamalarının daraltılması adil ve dengeli vergi yükü ve gelir dağılımının gerçekleştirilmesi açısından o denli dikkat edilmesi gereken bir husustur.

Çalışmanın sonucunda Türkiye’nin 2023 hedeflerine doğru yöneldiği bu süreçte, dolaysız vergiler olan gelir vergisi ve kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamaları kalemlerinin kamu maliyesi aracı olarak etkin biçimde kullanılmasının düşünüldüğü tespitine varılmıştır.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author has no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.

---

## Kaynakça / References

- Biber, A. E. (2008). Değişen devlet anlayışı, müdahalecilik ve piyasa ekonomisi, *Bolu Abant İzzet Baysal Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (1), 56-69.
- Bratic, V. (2006). Tax expenditures: a theoretical review. *Financial Theory and Practice*, 30 (2), 113-127.
- Çenker, G. (2011). Yönlendirici vergilendirme. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17 (3-4), 11-30.
- Çiçek, U. ve Uğur, K. (2018). Türkiye'de vergi harcamalarının analizi: 2012-2017 Dönemi. *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, 4 (8), 353-364.
- Dziemianowicz, R., Wyszowski, A. & Budlewska, R. (2014). Tax expenditures: spending through the tax system. *Publishing House of Wrocław University of Economics*, 92-107.
- Erdem, M. (2019). *Devlet borçları*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Eriçok, R. E. (2019). Türkiye'de vergi harcamalarının gelişimi: 2015-2021. *İstanbul İktisat Dergisi*, 69 (2), 321-355.
- Ferhatoğlu, E. (2005). Bir kamu harcaması türü olarak vergi harcaması ve Türk kurumlar vergisi açısından değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (2), 77-93.
- Giray, F. (2002). Vergi harcamaları: harcama vergileri açısından analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21 (1), 27-52.
- Heady, C. ve Mansour, M. (2019). Tax expenditure reporting and its use in fiscal management a guide for developing economies, *International Monetary Fund Publication Services*, 1-2.
- Mcdonald, H. (2010). *Türk vergi sistemindeki vergi harcamalarının etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesi*. (Yayımlanmış Doktora Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö. ve Kışioğlu, Ö. F. (2019). Vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkinliği: 2006-2018 döneminin değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 176, 380-405.
- Perret, S. (2018). *Tax design for inclusive growth in OECD countries*, <https://www.un.org/development/desa/dspd/wp-content/uploads/sites/22/2018/06/8-1.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.12.2020).
- Redonda, A. ve Neubig, T. (2018). Assessing tax expenditure reporting in G20 and OECD economies, *council on economic policies, discussion note/3*. <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.12.2020).
- Saraç, Ö. (2010). Vergi harcamaları ve iktisadi etkileri. *Maliye Dergisi*, 159, 262-277.
- Tekin, A. ve Gürçam, Ö. S. (2015). Vergi harcamaları: seçilmiş bazı OECD ülke uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (2), 139-158.



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-881666

Araştırma Makalesi / Research Article

## İşletmelerde Vergi Yönetimi ve Konuya İlişkin Uluslararası Gelişmeler

### *The Case For Improved Tax Management in Turkish Businesses*

Mehmet YÜCE<sup>1</sup> , Dilşad KELEŞ<sup>2</sup> 



<sup>1</sup>Prof. Dr. Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Nilüfer, Bursa, Türkiye

<sup>2</sup>Doktora Öğrencisi, Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Nilüfer, Bursa, Türkiye

ORCID: M.Y. 0000-0001-6398-5589;  
D.K. 0000-0002-1740-4744

#### Corresponding author:

Dilşad KELEŞ,  
Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Nilüfer, Bursa, Türkiye  
E-posta: dilsadkeles16@gmail.com

Submitted: 16.02.2021

Revision Requested: 13.03.2021

Last Revision Received: 19.03.2021

Accepted: 22.03.2021

Citation: Yuce, M., & Keles, S. (2021).

İşletmelerde vergi yönetimi ve konuya ilişkin uluslararası gelişmeler. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 151-176.

<https://doi.org/10.26650/mcd2021-881666>

#### Öz

Günümüzde kamu gelirlerinin en önemli kısmı vergilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla vergiler kamu harcamalarının en önemli finans kaynağı haline gelerek, aynı zamanda önemli bir mali araç olarak işlev görmektedir. Verginin üstlenmiş olduğu bu fonksiyonların doğal sonucu olarak çok karmaşık bir yapı arz eder hale gelmiştir. Bu bağlamda vergi kanunlarının kapsamı genişlemiş, sosyo-ekonomik amaçlarla birçok istisna ve indirim uygulamasına yer verilmiştir ve doğal olarak vergiyi mevzuatını karmaşık ve anlaşılması zor hale getirerek, vergi uyumsuzlukların doğmasına neden olmuştur. Tüm bu gelişmeler, işletmelerin planlamalarında önemli bir unsur olarak vergiyi dikkate almalarını zorunlu hale getirmiştir. Bu da beraberinde “vergi yönetimi” kavramını gündeme getirmiştir. İşletmeler vergi planlaması aracılığıyla vergi yüklerini yönetebilir, karşılaşmaları muhtemel riskleri engelleyebilir ve olası uyumsuzlukları önleyebilir hale getirebilirler. Bu makalede; vergi yönetimi kavramına dair açıklamalara, vergi yönetiminin uluslararası alandaki görünümü ile Türkiye’deki görünümüne yer verilerek, Türkiye’ye yönelik eksiklik ve önerilere de değinilmiştir. Yapılan açıklamalar ışığında çalışmamızın amacı, vergi yönetimi kavramının gelişiminin ve benzer kavramlarla karşılaştırılmasının yapılması, akabinde işletmeleri vergi yönetimi yapmaya yönelten unsurların ve vergi yönetim süreçlerinin ele alınmasıdır. Çalışmanın kapsamı dahilinde, Türkiye’de vergi yönetimi olgusuna gereken önemin verilmediği ancak ülkemizde işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için yönetim şemsiyesinin etkili bir biçimde kullanılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bahsi geçen sonuca ulaşabilmek amacıyla, çalışmamızda literatür taraması yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi Yönetimi, Vergi Planlaması, Vergi Riski Yönetimi, Vergi Süreç Yönetimi

#### ABSTRACT

Taxes are an essential part of public income. They have become the most important financial source of public expenditure and act as a critical economic tool. As a natural result of these functions, taxes have become



structurally very complex. In this context, with the expansion of tax laws, many exceptions and discounts have been introduced for socio-economic purposes, and tax legislation has made it complex and difficult to understand, resulting in tax disputes. These developments make it mandatory for businesses to consider tax management as a critical element in their planning. Companies can manage their tax burdens through tax planning, preventing possible risks and disputes. This study explains tax management, the concepts closely related to it, the reasons that lead businesses to include it in their planning, and its goals and objectives. Tax management in the international arena and Turkey are included in this report, as are the shortcomings and proposals specific to Turkey. This study develops and compares the concept of tax management with similar ideas, and then examines the catalysts for businesses to incorporate it into their operations. Our results showed that the tax management phenomenon in Turkey does not have the impact it should. In the digitized world, the management umbrella should be effectively engaged for Turkish corporations to continue managing assets with confidence in the future. To reach the stated result, we conducted a review of the literature for this study.

**Keywords:** Tax, Tax Management, Tax Planning, Tax Risk Management, Tax Process Management

### EXTENDED ABSTRACT

Taxes are the most important financing source of state budgets. Ensuring voluntary tax compliance while using tax as a tool to direct the economy offers advantages recognized in tax laws. These advantages aim to minimize the legal tax burdens. Taxpayers work within this framework to plan their taxes.

Businesses focus on the management concept for effective tax planning. Managing their tax transactions provides knowledge on many advantages. These include voluntary tax compliance, tax collection compliance, determining the appropriate tax burden, controlling tax risk, reducing the pressure of paid tax, and tax planning. Specifically, tax management is a roadmap for businesses and is closely related to voluntary compliance, tax planning, and tax risk management.

One of the goals of effective tax management is to achieve tax compliance. Thanks to compliance strategies and plans, businesses manage their tax transactions by defining and analyzing risk. Furthermore, it is necessary to manage conflicts arising between state and corporate interests. In this light, tax emerges as a phenomenon every business should administer.

Businesses have to manage their tax transactions to reveal financial risk, minimize the amount of tax they have to control and manage, protect employee and company interests, and prevent scandals in corporate governance. In this context, tax management is a mechanism for ensuring voluntary tax compliance, preventing tax evasion, avoiding tax, ensuring justice, and reducing uncertainty. Tax management also helps detect mistakes and fraud, make better business decisions, and not lose prestige in the business sector.

It is not enough for businesses to set their goals. They also need to evaluate the situation, create plans and strategies, and monitor each of these elements. The tax management process combines tax dispute management, tax strategies, tax accounting, reporting, tax risk management, tax planning, tax consultancy services, and tax risk provision practices.

Tax management is becoming a worldwide phenomenon in business within the scope of revenue administrations. When the general view of tax management is examined, there exists an underlying framework of tax risk management, tax compliance, corporate governance, cooperation, and compliance. Developments in tax transparency within the Turkey's tax administration framework are parallel to developments in international tax law. Turkey has been late in regulating this issue and managing tax disputes has been rough. For example, tax consultancy services are ignored in the resolution of disputes. Considering the significant number of tax amnesties, the effectiveness of tax compliance is debatable. As a result, it is

an unfortunate deficiency in Turkey that cooperation-based adaptation models are lacking, uncertain tax transactions are not disclosed, and the concept of tax management is ignored. Turkish businesses require tax management, tax process management, tax dispute management, and tax risk insurance within a framework that maintains standards and oversight.

## 1. Giriş

Kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olan vergiler aynı zamanda maliye politikasının önemli bir aracı olarak da işlev görmektedirler. O nedenle devlet ekonomiyi yönlendirmede bu mali aracı etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Bir taraftan vergiye gönüllü uyumu sağlamak diğer taraftan da vergiyi ekonomiyi yönlendirmede bir araç olarak kullanmak için vergi kanunlarında mükelleflere birtakım hak ve ayrıcalıklar tanınmıştır. Ancak vergi kanunlarında tanınan hak ve kolaylıkların yeterince bilinmemesi sebebiyle mükellefler, söz konusu avantajlı durumlardan hedeflenen ölçüde faydalanamamaktadırlar. Söz konusu avantajlar vergi kaçırma anlamına gelmemekte, kanunun öngördüğü sınırlar çerçevesinde sağlanan kolaylıklar dolayısıyla mükellefin vergi yükünü düşürmek şeklinde gerçekleşmektedir. Bu bağlamda mükellef yasaların öngörmüş olduğu sınırlar çerçevesinde vergi avantajlarından yararlanarak vergi yükünü azaltmak suretiyle vergi planlaması yapmaktadır. Etkin bir vergi planlaması yapabilmek için şirketlerin yönetim olgusunu odak noktası yapmaları, vergisel işlemlerini yönetmeleri birçok avantaj hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlamaya yardımcı olabilecektir. İşletmelerin bu amaca yönelik olarak vergi avantaj ve risklerinin tanımlanması, vergi planlaması yapmaları vergi yönetimi kavramını meydana getirmektedir.

Vergileme yoluyla özel ekonomiden kamu ekonomisine bir kaynak transferi söz konusu olduğundan, kamu ekonomisi için gelir teşkil eden vergi özel ekonomi için bir maliyet unsuru oluşturmaktadır. Devlet, işletmelerden tahsil ettiği vergiler ile işletmelere adeta ortak konumuna geçmektedir. Bu durum ise işletmeler açısından bir yük oluşturarak onların net kârlılıkları üzerinde belirleyici bir faktör olmaktadır. Bu da vergileri işletmelerin üretim ve pazarlama politikalarının oluşumunda önemli bir etken haline getirmektedir. Bununla birlikte işletme nezdinde yapılan vergi denetimlerinde ortaya çıkan ek matrah ve idari müeyyidelerden kaynaklanan beklenmeyen maliyetler işletmeler için ciddi risk oluşturmaktadır. Bu nedenle de işletmeler için vergi, etkili bir şekilde yönetilmesi gereken bir süreç haline gelmektedir. İşletmelerde vergi yönetimi olgusunu iyi analiz edebilmek için vergi yönetimi kavramının neyi ifade ettiğini, kavramın amacının ne olduğunu, diğer kavramlarla arasında ne gibi ilişkiler olduğunu, nasıl işlediğini anlamak önemli bir husus teşkil eder.

Vergi yönetimi, mikro ve makro bazda olmak üzere iki başlıkta incelenebilir. Vergi sisteminin yönetilmesi, yürütülmesi ve uygulanmasına yönelik eylemleri yerine getiren vergi örgütü, makro vergi yönetimi kavramıyla ifade edilirken, işletme bünyesinde gerçekleşen vergilemeye yönelik eylemlerin yönetilmesi, yürütülmesi, risklerin minimize edilmesi, vergi süreç ve uyumsuzluk yönetiminin yapılması eylemleri ise mikro bazda vergi yönetimi olgusu ile açıklanabilir.

## 2. İşletmelerin Vergisel İşlemlerine Yönelik Yeni Bir Bakış Açısı: Vergi Yönetimi Kavramı

Türk vergi sisteminde işletmelere birtakım hak ve avantajlar sağlanmıştır. Ancak mükellefler, söz konusu bu avantajlardan bilgi eksikliği gibi sebeplerle etkin bir şekilde yararlanamamaktadır. Kendilerine tanınan avantajlardan faydalanamayan işletmeler fazladan vergi yüküne maruz kalmaktadır. Bu noktada işletmelerin, vergisel kolaylıklardan yararlanarak riskleri, avantajları tanımlamaları, vergi planlaması yapmaları suretiyle, vergi yüklerini minimize etmeleri vergi yönetimi kavramıyla şekillenmektedir. Vergi yönetimi kavramıyla işletmelerin fırsat ve riskleri etkili değerlendirmesi, vergisel işlemlerine yeni bir bakış açısı kazandırması mümkün hale gelmektedir.

## 2.1. Vergi Yönetimi Kavramı ve Niteliği

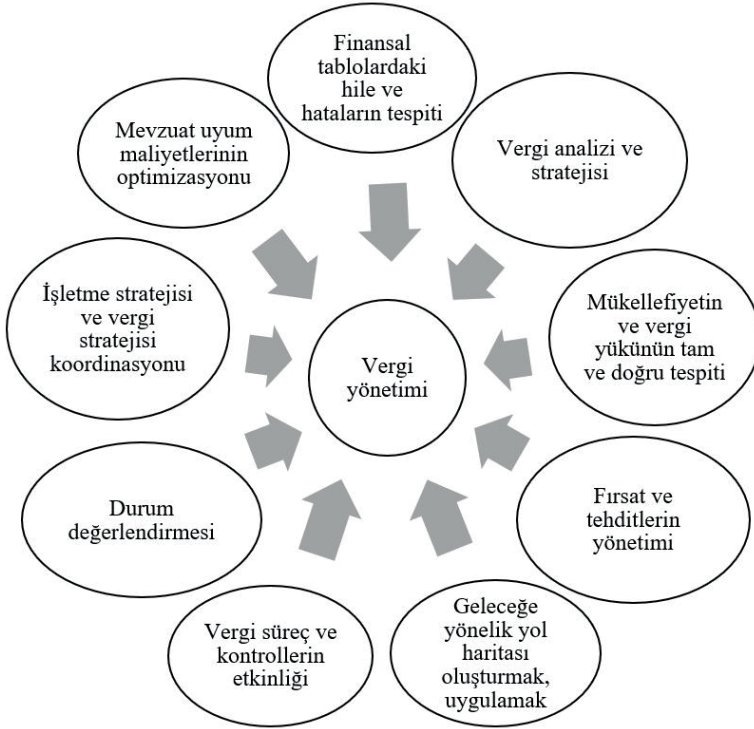
Vergi yönetiminin kamu maliyesinin üzerinde en az durulan dallardan biri olması sebebiyle literatürde somut bir tanımı mevcut değildir. Bu bağlamda hakkında ortak bir tanım yapmak mümkün olmasa da en geniş anlamıyla vergi yönetimi, vergilemenin uygulaması şeklinde ifade edilebilir. Bu tanımda vergi yönetimi bir süreç olarak yer almaktadır (Erdem, 1978, s. 2). Vergi yönetiminde amaç, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya çalışarak vergi kaçakçılığı ile mücadele etmektir (Jensen ve Wöhlbier, 2012, s. 8). Bu çerçevede vergi yönetimi, verginin ortaya çıkmasından, ortadan kalkmasına kadar geçen sürede yapılan tüm işlemleri ve bahsi geçen işlemleri gerçekleştiren kurum veya kişileri içeren oldukça geniş çaplı bir kavramdır (Arıkboğa, 2015, s. 2-3).

Söz konusu tanımlamaları da dikkate alarak vergi yönetimi kavramının kapsamlı bir tanımını yapmak gerekirse, vergi yönetimi, vergiyi doğuran olaydan başlayarak verginin tahsiline kadar geçen süreçte işletmenin vergiye ilişkin şekli ve maddi mükellefiyetlerinin mevzuata uygunluğunun sağlanmasıdır. Bir başka tanıma göre vergi yönetimi, işletmenin vergi yükünün mevzuata ve uluslararası sözleşmelerde yer alan kolaylıklardan yararlanarak en uygun miktarda tespitini içeren faaliyetler bütünüdür.

Görüldüğü üzere, vergi yönetimi, sadece vergilendirme sürecinin yönetimini, vergi yükünün minimize edilmesini esas almamaktadır. Bahsi geçen faaliyetlere yönelik vergi stratejilerini ve politikalarını belirleyen, verginin miktar ve zamanını değerlendirerek, vergi yükünü minimize eden çok kapsamlı bir olgudur. Bu noktada vergi yönetimi, vergilendirme süreci içinde, vergi planlaması, vergi riski yönetimi, vergiye gönüllü uyum, vergi uyumsuzluk yönetimi, vergi muhasebesi ve raporlama gibi uygulamaları bünyesinde barındıran bir niteliğe sahiptir. Yapılan açıklamalar ışığında vergi yönetimi;

- Vergi yükü ve mükellefiyetinin tam ve doğru saptanmasına yönelik sistematik süreçler bütünüdür.
- Vergi muhasebesi ve raporlamalar yoluyla tablolardaki hataları, hileleri ve eksiklikleri tespit etme ve bunların tekrarlanmasını engelleme sürecidir.
- Vergi planlaması, vergi risk yönetimi gibi uygulamalar yoluyla vergiye gönüllü uyumu sağlama sürecidir.
- Vergi süreç ve kontrollerin etkinliğini sağlama sürecidir.
- İşletme stratejisi ve vergi stratejisi koordinasyonuna yönelik faaliyetler bütünüdür.
- Mevzuat uyum maliyetlerinin optimizasyonunun sağlanması yoluyla vergiye gönüllü uyumu sağlamaya yönelik çabalar bütünüdür.
- Vergi strateji ve politikalarını belirleme sürecidir.

Şekil 1: Vergi Yönetimi Kavramının Niteliği



**Kaynak:** Tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi yönetiminin işletmeler açısından etkin yürütülmesi için bazı temel görevlerin varlığı gerekmektedir. Bu noktada, basit, açık, anlaşılır ve istikrarlı bir mevzuat, iyi bir mükellef hizmeti, basit prosedürler, etkin uygulamalar, uygun bir denetim ve iyi bir kontrol sistemi vergi yönetiminde etkinliği sağlayan başlıca koşullar olarak kabul edilmektedir (Bird, 2004, s. 136). Yeni teknolojilerin benimsenmesi, teknoloji kullanımının yaygınlaştırılması, etkili bir vergi kontrol çerçevesi kurulması da vergi yönetim sürecinin başarısı açısından önemli unsurlar arasında yer almaktadır (Silvani ve Baer, 1997).

Vergi yönetiminin etkin işlemesi sayesinde işletmeler, çalışanlar ve diğer gelir otoriteleri ile ilişkilerin nasıl olacağı tanımlanabilir, değişikliklere uyum sağlanabilir. Ayrıca, çalışanlara ilişkin standartların belirlenmesi, çalışanların emeklerinin karşılıklarının verilmesi, çalışanlara eşit fırsatlar tanınması ve keyfi işten çıkarmalara karşı çalışanların korunması da sağlanabilir (Arıkoğuşa, 2015, s. 3). Sayılan hususların yanı sıra vergi yönetimi ile işletmeler, etkin bir kriz yönetimi de yapmaktadır. Fırsatlar ve tehditler iyi bir şekilde belirlenerek, cezai yaptırımlarla karşılaşılma- dan süreç yönetimi işletilmektedir. Bu bağlamda, vergi yönetiminin işletmeler açısından bir yol haritası niteliğinde olduğu açıktır.

## 2.2. Vergi Yönetimi Olgusunun Bazı Kavramlarla İlişkisi

Vergi yönetimi olgusu, işletmenin vergilemeye yönelik işlerinin hedeflerine uygun olarak yönetilmesi suretiyle vergi risklerinin denetim altına alınması sağlamaktadır. Ayrıca, ödenen verginin

yaratacağı tazyiki azaltarak, mükellefi vergi kaçırmaya yönelten saikleri asgari düzeye indirerek vergiye gönüllü uyumun sağlanması sürecini de içermektedir. Bu noktada vergi yönetimi; vergi planlaması, vergi risk yönetimi ve vergiye gönüllü uyumu içeren üst bir kavramı ifade etmektedir.

### **2.2.1. Vergi Yönetiminin Vergiye Gönüllü Uyum ile İlişkisi**

Gönüllü uyum kavramını, mükelleflerin vergilemeye ilişkin bilgilerin zamanında açıklanması, mükelleflerin yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve vergilerini zamanında ödemele-ri şeklinde tanımlamak mümkündür (İpek ve Kaynar, 2009, s. 174). Bu kavramın karşısı olarak ise vergi uyumsuzluğu olgusu ortaya çıkmaktadır. Vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlüsünün bi-lererek vergi otoritesini yanlış bilgilendirmesi, yanlış anlaması gibi sebeplere bağlı olarak ödemesi gereken vergiden daha az ödemeye veya hiç ödememeye yönelik faaliyetleri anlaşılmaktadır (Gerçek, 2015, s. 148). Mükellefin vergiyi ödeme ya da ödememeye yönelik faaliyetlerini etkileyen ekonomik, mali, sosyal, kültürel, siyasal, dinsel ve etik olmak üzere birçok faktör mevcuttur. Bu faktörler, gelir düzeyi, vergi oranları, sosyal ve demografik faktörler, cezalar, denetim olasılı-ğı, subjektif ve objektif ölçüler, meslek mensupları, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi affi şeklinde sıralanabilir (Saygın, Sandalcı ve Sandalcı, 2019, s. 145-146). İfade edilen unsurlara ek işletmelerin piyasadaki saygınlığını korumak amacı da gönüllü uyumu etkilemektedir.

İşletmeler, mevcut faaliyetleri, performansı ve iletişimi ile kendi kimliklerini oluşturmaktadı-ır. Söz konusu unsurlar ile iyi bir imaja sahip olan işletmelerin piyasadaki saygınlıkları da art-maktadır (Okur, 2006, s. 144). Bu bağlamda işletmeler sahip oldukları saygınlıklarını kaybetme-meye yönelik yönetim stratejileri oluşturmaktadırlar. Yönetim stratejilerinin başında ise vergi yönetim kavramı gelmektedir. Vergi yönetimi işletmelere gönüllü uyumu teşvik ederek sahip ol-dukları imajı da korumaya yardımcı olmaktadır.

İşletmelerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen bir diğer unsur da vergi etiğidir. Vergi etiği, vergi uyumu, vergi bilinci ile yakından ilişkili bir kavramı ifade etmektedir (Ömercioğlu, 2018, s. 38). Bu noktada, vergi etiği olgusunu yönetim politikası haline getiren işletmelerin gönüllü uyumu yüksek olur ve vergisel işlemler etkin bir şekilde yönetilebilir.

Yapılan açıklamalardan da görüldüğü üzere, işletmelerin vergilemeye yönelik esas amacı ver-gi uyumunu tam olarak sağlamak olmalıdır. Bu noktada etkin bir vergi yönetiminin amaçların-dan biri vergi uyumunu gerçekleştirmektir. Bu amaca yönelik süreçler, izleme, raporlama, risk-leri belirleme ve hataları gözden geçirerek süreci revize etme aşamaları izlenerek, kendi strateji-lerine uygun şekilde ilerlemeleri şirketler açısından vergi uyumunu sağlama noktasında oldukça önemlidir (Bakar Türegün, 2017, s. 40).

### **2.2.2. Vergi Yönetiminin Vergi Planlaması ile İlişkisi**

Vergi planlamasını, işletmelerin bir vergilendirme döneminde maksimum vergi avantajı sağ-lamak ve en az miktarda vergi ödemek amacıyla sarf ettikleri çaba şeklinde ifade etmek müm-kündür (Saygın ve ark., 2019, s. 148). Bir diğer tanıma göre ise, vergi planlaması, mükelleflerin vergi yükünü azaltmak amacıyla, vergi sisteminin öngörmüş olduğu sınırlar çerçevesinde, mua-fiyet, indirim, istisna, vergi teşvik ve imtiyazlarından maksimum düzeyde yararlanmak şeklinde ifade edilebilir (Bala, 2007, s. 5). İşletmeler vergi planlamasında ulaşmak istedikleri amaca uy-gun olarak alternatifler arasında değerlendirmeler yapmakta, gelir ve giderlerin hesaplanması ve en uygun çözümün seçilmesi süreci işlemektedir (Bakar Türegün, 2017, s. 41).

Zorunlu bir ödemeyi ifade eden vergi, mükellefler açısından bir yük ya da maliyet olduğun-dan dolayı farklı ölçülerde maddi ve manevi tazyike neden olan, tepki gösterilen bir yükümlülük-

tür. Bireyler genellikle daha az vergi ödemenin ya da hiç ödememenin peşindedirler. Bu durum işletmeler için de aynı şekildedir. Bireyler ve işletmeler vergiye karşı vergiden kaçınma, yansıtma gibi çeşitli şekillerde tepki gösterebilmektedirler. İşletmeler de rasyonel davranarak kararlarında vergilerin etkilerini göz önüne almalıdır. Bunları yaparken de vergi kanunlarının sunduğu avantajlar çerçevesinde vergi yüklerini minimize etmeye çalışırlar (Oktar, 2003, s. 2-3).

Vergi, işletmeler açısından karlarını azaltıcı bir maliyet unsurudur. İşletmeler ticari faaliyetlerde bulunurken satış hasılatlarını maksimum, maliyetlerini minimum kılmak isterler (Eroğlu, 2014, s. 4). İşletmeler karlarını maksimize etmek amacıyla vergi maliyetlerini minimize etmek çabası içinde olurlar. Bu nedenle de işletmeler dönem sonlarında vergi matrahlarını mümkün olduğu ölçüde en aza indirmek amacını güderler.

Vergi planlaması küreselleşmeyle birlikte daha önemli bir konuma gelmiştir. Ülkelerin vergi rekabetine girmeleri işletmeler için de küreselleşen dünyada yatırımlarını serbestçe en çok avantaj sağlayacakları ülkeye yönlendirebilmelerini sağlamıştır. Şirketler, yatırımlarını daha düşük vergi rejimine sahip bir ülkeye yönlendirmek veya kendi ülkesi sınırları içindeki vergi düzenlemelerini kullanarak daha az vergi ödemeye yönelik çabalar gösterebilmektedir. Bu bağlamda küreselleşme sonucu doğrudan yabancı yatırımların artması ve çok uluslu şirketlerin kurulması ile vergi planlaması ön plana çıkmaya başlamıştır. Uluslararası alanda rekabet etmeye başlayan işletmeler, karlarını maksimize etmek için politikalar uygular, küresel çapta vergilerini minimize etmek isterler (Yancey ve Cravens, 1998, s. 251).

Vergi planlaması, vergi yönetiminin bir parçası olsa da aralarında bazı farklar mevcuttur. Bu noktada temel farklılık kâra odaklanma durumudur. Vergi planlaması ile işletmeler, maliyet unsuru olarak gördükleri vergileri azaltarak, karlarını arttırma amacı gütmektedirler. Vergi yönetimi ise kar elde etmek amacıyla, riskleri yönetebilmek, uygun stratejiler belirleme sürecidir (Bakar Türegün, 2017, s. 45). Bir başka ifadeyle, kârlarını maksimize etmek amacıyla hareket eden işletmeler, karşılaştıkları riskleri minimize etmek amacıyla uygun bir kontrol çerçevesi geliştirerek vergisel işlemlerini yönetmiş olmaktadır. Söz konusu farklılıklar şu şekilde gösterilebilir.

**Tablo 1: Vergi Planlaması ile Vergi Yönetimi Farkları**

Vergi Planlaması	Vergi Yönetimi
Karını maksimize etme amacı vardır.	Karını maksimize etme amacıyla risk yönetimi, strateji belirleme amacı vardır.
Mevcut durum değerlendirmeleri kapsamında ödenecek verginin minimize edilmesi esastır.	Sadece ödenecek vergi miktarına odaklanmaz, ödenecek vergiyi minimize ettirmeye yönelik süreç işletilmesi esası vardır.
Vergi yönetiminin bir aracıdır.	İşletmelerin varlıklarını devam ettirmeleri amacıyla süreç yönetimi esası hakimdir. Bu noktada vergi planlamasını bir araç olarak kullanır.

**Kaynak:** Tarafımızca oluşturulmuştur.

### 2.2.3. Vergi Yönetiminin Vergi Riski Yönetimiyle İlişkisi

Vergi riski, finansal raporlamalardaki uyumsuzluk, kontrol ve zayıflıklar halinde şirketlerin vergi veya iş hedeflerini olumsuz yönde etkileyen, beklenmedik veya kabul edilemez düzeyde ortaya çıkan riskler şeklinde tanımlanabilir. Bir başka deyişle vergi riski, vergilemeye yönelik işlemlerdeki belirsizlikleri ifade eden, işletmelerin devamlılıklarını sağlamaları için yönetilmesi gereken bir olguyu ifade etmektedir. Bu noktada vergi riski kavramının vergi riski yönetimi ile birlikte ele alınması gerekmektedir. Vergi riski yönetimi ise işletmelerin fırsat ve riskleri belirleme, değerlendirme ve yönetme faaliyetlerini içeren sistematik süreçler bütünüdür.



Vergi mükellefinin hazırladığı beyannameye dayalı vergilendirme işlemi bir risk olarak değerlendirilmemektedir. Ancak vergi kanunların uygulanmasında belirsizlik durumu varsa vergi idaresi ile mükellefler tarafından yanlış değerlendirilme durumu doğar ve bu durumda vergilemeye yönelik farklı sonuçlarla karşı karşıya kalınma ihtimali ortaya çıkar. Vergilemeye yönelik farklı sonuçların varlığı ise vergisel bir risk ortaya çıkarır (Yaltı, 2012, s. 118).

İşletmeler açısından en büyük risklerden biri, vergisel işlemlerin içeriğini tam olarak anlayamamaları ve buna bağlı olarak risk durumuna sebep olmalarıdır. Bu noktada işletmeler, vergi risklerini azaltmak amacıyla, ulusal ve uluslararası vergisel gelişmeler konusunda takipçi olmalı, etkin bir vergi planlaması yapmalıdır. Bu açıklamalar ışığında, vergi riski yönetimi; işletmenin vergilemeye yönelik işlerinin hedeflerine uygun olarak yönetilmesi olarak tanımlanabilir ve kurumsal yönetimin ayrılmaz bir bütünü teşkil etmektedir (Çetinkaya, 2008). Özetle, yöneticilerin vergi hukukundaki ve vergilemedeki belirsizlikleri tanımlama, analizler yoluyla ve uzman bir bakış açısıyla yönetebilmelerine yönelik faaliyetlerin tümü olan vergi riski yönetimi vergi yönetimi ile birlikte ele alınan ve vergi yönetiminin ayrılmaz bir parçası olarak karşımıza çıkmaktadır (Bakar Türegün, 2017, s. 29).

Vergi riski yönetimi vergi yönetiminin bir unsuru olmasına rağmen vergi yönetiminden farklılıklar barındırmaktadır. Vergi riski yönetimi öncelikli olarak ortaya çıkabilecek risklere odaklanır ve bu riskleri minimize etmeye yönelik çalışan bir mekanizmaya sahiptir. Vergi yönetimi ise sadece risklere odaklanmaz, işletmenin mevcut durumu hakkında avantaj ve riskleri bir bütün halinde yönetir. Bu kapsamda bakıldığında vergi riski yönetimi gelecek odaklı bir yaklaşıma sahiptir, vergi yönetimi ise işletmelerin mevcut ve gelecekteki durumunu esas almaktadır. Vergi yönetimi vergisel işlemlere yönelik fırsatlardan yararlanma ve bunları yönetme sürecidir. Vergi riski yönetimi ise bu fırsatların uygunluğunu ve ilerideki sonuçlarını değerlendirme sürecini ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle, işletmelerin hedeflerine ulaşabilmeleri amacıyla yönettikleri fırsatların her zaman olumlu sonuç vermemelerinin göz önünde bulundurulması vergi riski yönetimi olarak karşımıza çıkmaktadır.

**Tablo 2: Vergi Riski Yönetimi ve Vergi Yönetimi Farkları**

Vergi Riski Yönetimi	Vergi Yönetimi
Gelecek odaklıdır.	Mevcut ve gelecekteki durumu esas almaktadır.
Fırsatların uygunluğunu ve ilerideki sonuçlarını değerlendirme sürecidir.	Vergisel işlemlere yönelik fırsatlardan yararlanma ve bunları yönetme sürecidir
Öncelikli olarak ortaya çıkabilecek risklere odaklanır.	İşletmenin mevcut durumu hakkında avantaj ve riskleri bir bütün halinde yönetir.

**Kaynak:** Tarafımızca oluşturulmuştur.

### 2.3. İşletmeleri Vergi Yönetimi Yapmaya Yönelten Unsurlar

Devlet, ürettiği mal ve hizmetleri finanse etmek ve içinde bulunduğu sosyo-ekonomik durumu yönetmek amacıyla daha çok miktarda vergi tahsil etmek isterken, işletmeler maliyetlerini minimize etmek, içinde bulunulan rekabet koşulları içerisinde varlıklarını sürdürebilmek ve karlarını maksimize edebilmek için daha az miktarda vergi ödemek isterler. Devlet ile işletmelerin amaç farklılığından kaynaklanan bu durum doğal olarak beraberinde bir çatışma ortamı doğurmaktadır. Her çatışmada olduğu gibi kaçınılmaz olan bu çatışmanın da yönetilmesi zorunlu hale gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi, her işletmenin yönetmesi gereken bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi yönetimi olgusu, işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve geleceğe yönelik planlarını hayata geçirebilmeleri açısından üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Bu kapsamda işletmelerde vergi yönetiminin genel bir tanımını yapmak gerekirse, vergi yönetimi, işletmelerin yapmış oldukları faaliyetlerin sebep ve sonuçlarını inceleyerek, hata, hile ve eksiklik gibi durumların tespit edilmesi, bunların düzeltilmesi ve bir daha tekrarlanmamasına yönelik faaliyetlerini kapsayan sistematik bir süreçtir (Akan Altuncu, 2016).

İşletmeler, finansal risklerini ortaya çıkarmak, kontrol etmek ve yönetmek, ödemek zorunda oldukları vergilerin miktarını minimize edebilmek için vergi yönetimi yoluyla planlarını şekillendirmektedirler. Bu bağlamda, vergi gibi daha özel konular da dahil olmak üzere, kontroller yoluyla amaç ve hedeflerine uygun olan stratejiler geliştirerek plan yapmaktadırlar (Akan Altuncu, 2016).

İşletmenin etkin ve verimli çalışmasıyla birlikte devamlılığının sağlanmasının yanında, ar-tan işletme faaliyetleri sonucu şirket ve çalışan menfaatlerinin korunması amacıyla da vergi kontrol ve yönetiminin yapılması gerekmektedir. Bu amaçlara yönelik mali ve ekonomik yapının, faaliyetlerin kayıtlarının sistematik bir şekilde yapılması, performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletme kaynaklarının dağılımı ile ilgili kararlar önem arz eden bir konudur. Bu kapsamda faaliyetlerin, finansal tablo ve kayıtların doğruluğunun belirlenmiş standartlara uygunluğunun kontrol edilmesi, herhangi bir eksiklik veya hata durumunda bu hata ve eksikliklerin düzeltilmesi, yapılan faaliyetlerin sonuçlarının izlenmesi, işletmelerin kurumsal yönetimi ve muhasebe bilgi sistemi için gerekli bir husus olup vergi yönetiminin ayrılmaz parçalarını teşkil etmektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009, s. 163, 166).

İşletmelerde finansal tabloların hatalı, eksik yorumlanması kimi zaman kasıtlı yapılabilmektedir. Bu kapsamda işletmeler tarafından hileli finansal raporlamalar ortaya çıkabilmektedir. Muhasebe skandalları şeklinde de ifade edilebilen bu konu, kurumsal yönetimden kaynaklanmaktadır. Kurumsal yönetim, işletmelerin şeffaflık, adil olma, hesap verilebilirliği sağlama ilkeleri çerçevesinde özellikle ABD’de yaşanan skandallar sonrasında gündeme gelmiş bir konudur (Erol, 2005, s. 3-4). İşletmelerdeki yolsuzluklarla mücadele etmenin en etkin yolu ise kurumsal yönetimin iyi uygulanması ve bu bağlamda denetim şartlarının yerine getirilmesidir (Erol, 2008, s. 235).

İşletmelerin etkin kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında, vergi yükümlülüklerini yerine getirmesinde denetim ve gözetim fonksiyonlarını daha iyi yerine getirmeleri beklenen bir husustur. Bu konu, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri’nde de açıkça vurgulanmaktadır. OECD’ye göre söz konusu ilkeler, şirketlerin vergisel işlem ve düzenlemelerine olan yaklaşımları ile sağlıklı finansal raporlama arasındaki sıkı ilişkiye dikkat çekmektedir. OECD bu ilişkiyi işletmelerin iç denetçilerinin, işletmelerin vergi stratejisine bağlı olarak raporlamalara önem vermelerini yapmasını “iyi uygulama” olarak değerlendirmektedir. Bu noktada kurumsal yönetimde şeffaflığa önem verildiği açıktır (Cansızlar, 2004, s. 81-82). O halde skandalları önlemek için işletmelerin yapmış olduğu denetim ve kontroller tek başlarına yeterli değildir, aynı zamanda etkin bir vergi yönetimi yapılması da lazımdır. Bir başka ifadeyle işletmelerin vergi yönetimini kurumsal yönetimin bir parçası olarak almaları gerekmektedir.

Özetle, muhasebe prosedürlerindeki bazı eksiklik ve yetersizlikler, finansal tabloların işletmeler tarafından farklı bir şekilde hazırlanması, sunulması ve yorumlanmasına yol açabildiği için faaliyetlerin belirlenmiş standartlar dahilinde yönetilmesi zorunludur. Bu amaca yönelik geliştirilen muhasebe standartları ile, işletmelerin finansal performansları karşılaştırılabilmekte, işletmeler açısından önemli konularda doğru kararlar alınabilmekte ve işletmelerin gerçekçi planların oluşturulması sağlanarak etkin bir yönetimin yapı taşları da oluşturulmaktadır (Erol ve Aslan, 2017, s. 59).

İşletmeleri vergi yönetimi yapmaya yönelten unsurlar arasında vergi sistemindeki karmaşık yapı da sayılabilmektedir. Bahsi geçen bu karışık yapı sonucu mükelleflerin vergiye uyum maliyetleri artmaktadır. Bu noktada vergi karmaşıklığına bağlı olarak artan uyum maliyetleri hem dünya genelinde hem de ülke bazında çok çeşitli çalışmalar ile ortaya konulmuştur. Yapılan çalışmaların ortak noktaları, vergi uyum maliyetlerinin bireysel mükellefler ve küçük işletmeler üzerinde kaldığıdır (Budak, James ve Benk, 2017, s. 66, 68) ve bu amaca yönelik etkin bir vergi yönetimi için vergi sisteminin basit, sade ve anlaşılır olması gerektirir.

#### 2.4. İşletmelerde Vergi Yönetiminin Hedef ve Amaçları

Vergilemenin cebri olması özelliğine dayanarak, işletmelerin sorumluluklarını sadece zorla yerine getirmelerini sağlamak hem zaman hem de masraflar göz önünde bulundurulduğunda imkânsız bir hale gelmektedir. Bu bağlamda etkin bir vergi yönetimi sayesinde işletmelerin sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayan bir ortam oluşabilmektedir. Bu ortamın gelişmesi için vergi bilincinin sağlanması oldukça önemlidir. Vergi ahlakı ve vergi bilinci sayesinde işletmelerin sorumlulukların bilincinde olmaları sağlanarak, işletmeler vergi ile yaklaşabilecektirler. Vergi yönetiminin esas işlevinin bu noktada vergiye gönüllü uyumu sağlamak olduğu açıktır (Erdem, 1978, s. 8-9).

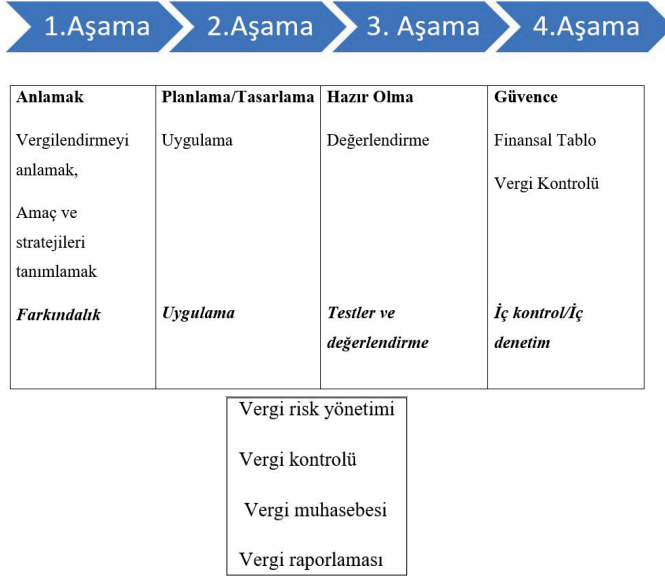
Yapılan açıklamalar ışığında vergi yönetiminin amaçları, vergi bilincini oluşturarak vergiye gönüllü uyumu sağlamak ve bu sayede işletmelerin vergi kaçırılmalarını, vergiden kaçınmalarını engellemek, adaleti sağlamak ve belirsizlikleri azaltmak şeklinde sıralanabilir. Vergi yönetimi kendinden beklenen etkinliği ve amaçları gerçekleştirmek için çeşitli koşullara sahip olmalıdır. Bu koşullar, personel etkinliği, yönetime uygun yasal bir çerçevenin oluşturulması, araştırma/planlama, teknolojik alt yapı, mükellef odaklılık (Erdem, 1981, s. 48-53), adil ve etkin bir işletme politikasıdır. Bahsi geçen unsurlar kapsamında, dürüstlüğü, şeffaflığın, hesap verilebilirliğin hâkim olduğu bir çerçevede iyi yönetim ve mükellef odaklı bir yaklaşım sayesinde vergi yönetimi, işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için hayati bir önem taşımaktadır.

Vergi yönetiminin kurumsal yönetimin ayrılmaz bir bütününi teşkil etmesi sebebiyle vergi yönetimi, işletmeler açısından oldukça önem arz eden bir konudur. İşletmelerin vergisel işlemlerini yönetmek istemelerinin birçok sebebi olmakla birlikte bu sebepleri, dikkatsizlik veya vergi kanunlarına yönelik bilgi eksikliği sebebiyle muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıkları tespit etme ve tespit edilen hataların düzeltilmesi, yasa dışı menfaat sağlamak amacıyla yönetici ve çalışanlar tarafından işletmeye ait işlem, kayıt ve hesaplar üzerinde yapılan hileleri tespit etmeyi ve bunların sonuçlarını ortadan kaldırmak, işletme hakkında doğru bilgi sahibi olmak (Akan Altuncu, 2016), vergi cezalarıyla karşılaşmamak vergi denetiminde riskli mükellef grubuna girmemek, vergi planlamasında etkinlik sağlamak, işletmelerle ilgili daha iyi kararlar almak, işletmelerde kötüye giden durumların etkisini azaltmak ve sektörde prestij kaybına uğramamak şeklinde sıralamak mümkündür (Bakar Türegün, 2017, s. 61).

#### 2.5. İşletmelerde Vergi Yönetim Süreci ve Vergi Yönetimini Oluşturan Temel Unsurlar

İşletmelerin hedeflerini belirlemeleri tek başına yeterli değildir, aynı zamanda durum değerlendirmesi yapmaları, plan ve stratejiler oluşturmaları ve bu unsurları izlemeleri gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle, belirledikleri hedeflere ulaşabilmek için etkili bir süreç yürütmeleri kaçınılmazdır. Söz konusu süreç, vergi yönetim süreci şeklinde adlandırılmaktadır. Bu süreç, bir dizi aşamayı içeren sistematik faaliyetlerden oluşmaktadır. Yapılan açıklamalar ışığında işletmelerin yapmış oldukları vergi yönetimi sürecini şekil yardımıyla görelim.

## Şekil 2: İşletmelerde Vergi Yönetim Süreci



Kaynak: PHYMM, 2016.

Şekil 2'den de görüldüğü üzere vergi yönetimi bir dizi aşamalara sahip sistematik bir süreci ifade etmektedir. İşletmelerin vergi yönetimi yapabilmeleri için öncelikle vergilendirmeyi anlamaları, amaç ve stratejilerini belirlemeye yönelik farkındalık oluşturmaları gerekmektedir. Ardından uygulama ve değerlendirme yapmaya yönelik vergi risk yönetimi, vergi kontrolü, vergi muhasebesi ve raporlama yöntemleri devreye girmektedir. Uygulama sürecinin sonuç ve güvenlerinin değerlendirilmesi aşaması olarak da ifade edilen ve vergi yönetiminin en son aşaması ise finansal tablo analiz ve yorumlamaları ile bir denetim/kontrol sürecidir. Söz konusu bu süreçte, iç kontrol ve iç denetim yöntemleriyle, risklerin minimize edilmesi için vergi kontrol çerçevesi kurularak yönetim süreci işletilmektedir. Özetle, sistematik süreçler bütünü olan vergi yönetimi bünyesinde birden fazla uygulamayı barındırmaktadır. Bu uygulamalardan birkaçını, iç kontrol, iç denetim ve vergi riski yönetimi şeklinde saymak mümkündür.

Kurumsal yönetim, etkin bir kontrol fonksiyonunu iç kontrol sistemi kurarak sağlamaktadır. İç kontrol sisteminin de etkin bir şekilde işlemesi için iç denetim faaliyetleri yerine getirilmektedir. İşletmelerin kontrol fonksiyonunda oluşan zayıflıklar iç disiplini bozarak önemli bilgilerin akışında aksamalara neden olmaktadır. Bu bağlamda iş dünyasında iç kontrol özel sektörden kamu sektörüne kadar oldukça geniş alana yayılmış bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Sağlar ve Tuan, 2009, s. 343).

İşletmelerde kontroller yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak için oluşturulmuş kurallar, yöntemler ve yapılardan oluşurlar ve tüm faaliyetler iç kontrol bünyesinde yer almaktadır. Bu kapsamda iç kontrol, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğini, finansal raporların güvenilirliği ile yasa ve düzenlemelere uyumun sağlanmasını amaçlayan ve işletme faaliyetlerinde kabul edilebilir bir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir (Sabuncu, 2017, s. 166).

İç denetim ise, bir örgütte olması gereken, finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği, işletme için risklerin tanımlanması ve minimum hale getirilmesi, dış düzenlemelere ve kabul edilebilir iç politikalara uyulması, yeterli standartlara uygunluk, kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı, örgütsel amaçların etkin bir şekilde başarılması unsurlarının olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyet ve kontrollerin sistematik olarak değerlendirilme sürecidir (Sağlar ve Tuan, 2009, s. 344).

Vergi yönetiminin bünyesinde barındırdığı bir diğer uygulama da vergi riski yönetimidir. Vergi riski yönetimi, işletmelerin vergi yönetim yapılarını etkileyen bir unsurdur. Vergileme açısından risk yönetimi, vergilemenin belirsiz ve karmaşık yapısına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Söz konusu belirsizlikte işletmeler açısından her zaman bir risk mevcuttur ve bu risklerin vergi yönetimi ile bağları oldukça kuvvetlidir. İşletmeler vergi risklerini azaltmak amacıyla, iş çevresi ve iş ilişkileri iyi anlaşılmalı, uluslararası gelişmeler konusunda bilgi sahibi olunması gerekmektedir. Özetle, vergi riski yönetimi; işletmelerin vergilemeye yönelik risklerini kontrol etme, tanımlama ve vergi risklerini zamanında tanımlama ve bunları etkili ve mümkün olduğunca bilinçli olarak yönetme sürecidir (Gerçek ve Türegün, 2018, s. 310, 311).

Her işletme kendi hedeflerini belirlemeli ve bunları başarmak için araçları doğru bir şekilde seçmelidir. Ayrıca, karşılaşılabilecekleri riskleri önceden anlayabilmelidir. Bu sebeple vergi risk yönetiminde etkili olan birçok unsur vardır. Bu unsurlar, vergi mevzuatı, vergi uyumu, işletmelerin vergi yönetim yeteneği şeklinde sıralanabilir (Cozmei ve Serban, 2014, s. 1601). Bu noktada, işletmeler kaynak kullanımında etkinlik ve verimliliği arttırmak, hedeflere ulaşmak, vergi uyumunu sağlamak için vergilemeye yönelik stratejiler oluşturarak, şeffaflık, uygun kontroller ve hesap verme sorumluluğu, denetime açık olma amaçlarını gerçekleştirmek üzere vergi muhasebesi ve raporlamalar yoluyla etkili bir risk yönetimi yapmak zorundadır. Ayrıca işletmelerin gelecekte karşılaştıkları vergi uyuşmazlıklarının, vergi incelemelerinin yönetiminde vergi danışmanlık hizmetlerini de stratejilerine eklemeleri gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle, vergi süreç yönetimi işletme politikalarında yerini almalıdır. Bahsi geçen unsurlar sayesinde, işletmeler, hesap ve kayıtlarını verimli şekilde yönetebildikleri, planlarını, hedeflerini rasyonel gerçekleştirebildikleri için vergi bilinci, vergiye gönüllü uyum için de uygun ortam sağlanmış olur.

Şekil 3: Vergi Yönetimini Oluşturan Temel Unsurlar



**Kaynak:** Tarafımızca oluşturulmuştur..

Etkili ve anlaşılır bir vergi yönetimi sayesinde, vergi stratejileri yoluyla vergi riskleri belirlenerek etkili bir yönetim süreci işlemektedir. Bu noktada işletmelerin vergi yönetim sürecini iyi yürütmeleri gerekmektedir. Ayrıca, vergi muhasebesi ve raporlama yoluyla şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri kapsamında vergi kontrol çerçevesi oluşturulabilir.

İşletmelere vergi incelemeleri geldiği zaman vergi suçları, vergi riskleriyle karşılaşmaları halinde nasıl bir yönetim stratejisi izleneceği önemli bir husustur. Çünkü, işletmeler vergi incelemeleriyle karşı karşıya kaldıklarında sürecin nasıl işleyeceğini bilmemeleri, ne yapmaları gerektiği hakkında bilgi sahibi olmamaları gibi unsurlar sebebiyle telafisi güç zararlarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu noktada vergi inceleme sürecinde öngörülemez, olumsuz durumların, yüksek maliyetli cezaların engellenmesi için işletmeler tarafından vergi danışmanlık hizmetlerinin de işletme yönetimi bünyesine alındığı vergi süreç yönetimi yürütülmelidir. Ayrıca vergi süreç yönetimi içerisinde işletmelerin telafisi güç zararlarla karşılaşmalarını, fazladan vergi vermelerini engellemeye ve işletme faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olanların çıkarlarını korumaya yönelik de politikalar geliştirilmelidir. Buna yönelik yapacakları vergi riski karşılığı ayırmaları ile vergi riski sonucu ortaya çıkan vergi kayıtlardan düşebilir. Söz konusu düşüşler nazım hesaplarda gösterilerek, mevcut vergi veya çıkacak hata ve eksikliklerin önceden görülmesine, tahmin edilmesine yardımcı olunabilir. Bu durum bir nevi sigorta gibi düşünülebilir. İşletmelerin vergi yönetim süreçlerine dahil edecekleri vergi riski sigortası uygulaması ile gelecekte işletme değerlerinde bir değişime neden olacak işlemlerin öngörülebilirliği sağlanabilir ve böylece işletme ile ilişkisi olan herkesin çıkarları da gözetilebilir.

İşletmeler, vergi süreç yönetimini iyi işletmemeleri halinde vergi uyumsuzluk riskleriyle de karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durumu da göz önünde bulundurarak, tarhiyat öncesi, sonrası

uzlaşma limitlerinin belirlenmesi, uyumsuzluk sürecinin etkin ayarlanarak menfaatleri ölçüsünde kazanmaları açısından vergi uyumsuzluk yönetimi de işletmelerin yönetim şemsiyesi altında yer almalıdır.

İşletmelerin sahip oldukları kontrol sistemleri ve tanımlamaları ile stratejileri ve yönetim süreç şemsiyesi sayesinde işletmelerde vergi bilincinin oluşması sağlanarak, vergi yönetiminin esas işlevi olan vergi uyumunun gerçekleşmesi mümkün olabilir. Bu bağlamda vergi yönetim süreci, vergi risk yönetimi, iç denetim, iç kontrol, vergi muhasebesi ve raporlama uygulamaları, vergi planlaması, vergi süreç yönetimi, vergi uyumsuzluk yönetimi ile bir bütün teşkil eden sistematik bir süreçtir ve kurumsal yönetimden ayrı düşünülemez bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

### 3. İşletmelerde Vergi Yönetiminin Uluslararası Alandaki Durumu

İşletmelerde vergi yönetimi gelir idareleri iş birliği kapsamında dünya genelinde yayılan bir olgu haline gelmektedir. Söz konusu bu iş birliği, gelir idarelerinin temel fonksiyonlarının yanında uygulamış oldukları vergi yönetimi alanında, mükellefleri iş birliğine yönlendirerek, güveni teşvik etmektedir. Bu noktada gelir idareleri vergi uyumunu artırıcı ve koruyucu politikaları da sürdürerek etkin bir vergi yönetimi aracı işlevi görmektedir. Ancak vergi yönetiminde, gelir idareleri birtakım risklerle karşı karşıya kalabilmektedir. Gelir idarelerinin karşılaştığı en önemli risk ise, vergi uyum riskidir (Bakar Türegün, 2017, s. 97).

Vergi uyumu riski vergilerin kendileri kadar eskidir. Vergi uyumsuzluğunu açıklayan ve ver-gilemeyi minimize etmenin yollarını bulmak, dünyanın dört bir yanındaki ülkeler için bariz bir öneme sahiptir (Andreoni ve Erardi, 1998, s. 818). Ayrıca vergi uyum riski, mükelleflerin ödevle-rini yerine getirirken karşılaşmış oldukları yargısal süreçler, mevzuatlardaki boşluklar, iş dünya-sında yaşanan problemler gibi sebeplerle başarısız olmalarını da ifade etmektedir. Vergi uyum riskine sebep olan en büyük etken ise vergi yönetiminden kaynaklanan sorunlardır. Dünya gene-line bakıldığında, gelir idarelerinde kullanılan bilgi işlem teknolojileri aracılığıyla, vergi uyumu-nu sağlamaya yönelik çalışmalar yapılarak mükelleflerin teşvik edildiği görülmektedir (Bakar Türegün, 2017, s. 97).

O halde vergi yönetimi ile iç içe bir kavram olan vergi riski kavramını incelemekte yarar vardır. Risk yönetimi kavramı yeni bir kavram değildir, ancak özel yönetim yaklaşımları ile hala gelişmektedir. Son birkaç yılda, yeni ürünlere, ileri teknolojilere ve küresel pazar rekabetine maruz kalma riskini azaltmalarına yardımcı olmak ve kıt kaynaklarını mümkün olduğunca ve-rimli ve etkili bir şekilde tahsis etmelerini ve kullanmalarını sağlamak için kuruluşlar tarafından giderek daha fazla tercih edilmektedir. Risk yönetimi terimi biraz yanıltıcı olabilir, çünkü yön-etim olayları etkileme veya kontrol etme yeteneğini ifade etmektedir ancak bu durum her zaman böyle işlemeyebilir. Aslında, risk yönetimi resmi bir süreçtir, belirli bir durum için risk faktörleri sistematik olarak tanımlar, analiz eder, değerlendirir. Makro veya mikro düzeyde bir gelir riski yönetimi, bu konuda uygun vergi mükellefi uyumluluğunu sağlamaya çalışmak olarak kabul edi-lebilir. Yapılan açıklamalar ışığında, risk yönetimi kavramının iki faktörü olduğu söylenebilir (OECD, 1997, s. 4-8):

- Vergi mükellefiyetinin tam ve doğru saptanması
- Vergi miktarı ve zamanının tam ve doğru miktarda hesaplanması

Bu konulara yönelik OECD tarafından 2001 yılında “Uyum Ölçümü” raporu yayınlanmıştır. Söz konusu raporda vergi mükelleflerinin uyumluluğunu ölçmek için yapılan çalışmaların kısa bir özeti yer almaktadır. Raporda, büyük mükellef kategorisindeki işletmelerin uyum veya uyum-suzluk davranışlarını ölçmeye yönelik çalışmaların teşviki amaçlanmıştır (OECD, 2008, s. 6).

2002’de bir dizi OECD ülkesinden vergi yetkilileri, Vergi İdaresi’nin Uyum Alt Grubu Forumu olarak Londra’da, uyum riski yönetimi alanında deneyim alışverişinde bulunmak ve bu önemli konuyla ilgili rehberliği belgelemek için bir strateji belirleyerek hangi önlemlerin alınabileceğini araştırmak amacıyla toplanmışlardır. Uyum Alt Grubu’nun üzerinde durduğu konular, vergi uyumluluğunu yönetme ve arttırma, uyum araştırma projeleri kataloğu, uyum stratejileri kataloğu, denetim vaka seçim sistemleri, rassal seçim programlarının kullanımı (OECD, 2004, s. 5) şeklinde sıralanmaktadır.

OECD’nin yayınladığı bir diğer rapor ise, 2004’te yayınlanan “Uyum Riski Yönetimi: Vergi Uyumunu Yönetmek ve Arttırmak” modelidir. Bu raporda, uyum riski yönetimi ile ilgili bir model mevcuttur. Söz konusu modelde, riskleri belirleme, vergiye uyum davranışlarının analizi, stratejiler belirleme aşamaları mevcuttur (OECD, 2004, s. 9).

OECD tarafından sistematik şekilde düzenlenen risk yönetim modelinde mükellef davranışlarını etkileyen faktörlerin anlaşılması ve belirlenmesi temelinde oluşturulan ve birbirlerini tamamlayan bir döngü içerisinde kurgulanmış çeşitli aşamalar mevcuttur. Bu aşamalar, uyum risklerinin belirlenmesi, risk etki değerlemelerinin yapıp risklerin önceliklendirilmesi, vergi uyumu davranışının analizi, risk önleme stratejilerinin belirlenmesi ve risk yönetimine ilişkin plan ve uygulama stratejilerinin geliştirilmesi şeklindedir. Ayrıca aşamalar uyum çıktılarının değerlendirilmesi ve model performansın izlenmesi aşamaları ile desteklenmektedir (Benk, 2015, s. 50).

Gelir idareleri vergi yönetimi sürecinde, mükelleflere dair birçok bilgiyi toplamaya çalışmakta ve bu sayede karşılaştırma yapma ve sonuçlara ulaşma imkânı elde etmektedir. Ancak bazen mükelleflere dair yeterli bilgilere ulaşamamaktadırlar. Bu durumda gelir idareleri birtakım risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Vergi yönetiminde gelir idarelerinin tespit ettiği önemli risk ve stratejilerin açıklanması sayesinde mükelleflerin hangi alanda, hangi durumlarda nasıl risklerin olduğu açıklanabilir. Ayrıca uyum riski yönetiminde mükelleflerle iş birliğine dayalı uyum modellerinin uygulanması da etkin bir vergi yönetiminde işletmelerin vergi risklerini yönetmeleri açısından önemlidir. Bu sebeple idarede risk yönetimi işletmelerin kurumsal yönetim sürecini ve vergi riski yönetimini teşvik edici nitelikte olduğunu söylemek mümkündür (Bakar Türegün, 2017, s. 100).

Kurumsal yönetim bir işletmenin değerini uzun dönemde arttırmak amacıyla çalışanlar ile kurum arasındaki çıkar çatışmalarını uzlaşmaya dayalı çözümünü sağlayan bir süreçtir. Söz konusu yönetim ile işletmeler stratejik hedefler belirler, yöneticilerin ve çalışanların verimli çalışmalarını sağlayacak tedbirler alırlar. Ayrıca iç ve dış denetimde etkinlik sağlayarak işletmelerin risklerini minimize etmelerine de yardımcı olurlar (Dağlı, Ayaydın ve Eyüboğlu, 2010, s. 19). Kurumsal yönetim gereksinimleri ve uygulamaları genellikle birden fazla faktörden etkilenmekle birlikte bu faktörlerin başlıcaları; şirketler hukuku, menkul kıymetler yönetmeliği, muhasebe ve denetim standartları, iflas hukuku, sözleşme hukuku, iş hukuku ve vergi hukuku şeklinde sıralanabilir (OECD, 2004, s. 31).

İyi kurumsal yönetim kendi başına bir amaç değildir. Uzun dönemli yatırım için öz sermayeye erişime ihtiyaç duyan işletmeler için gerekli olan piyasa güveninin ve iş dürüstlüğüünün yaratılması için bir araçtır. OECD bu amaca yönelik birtakım ilkeler geliştirmiştir. Söz konusu ilkeler, etkin kurumsal yönetim çerçevesinin temelini sağlanması, pay sahiplerinin hakları ve adil muamele görmeleri ile temel ortaklık işlevleri; kurumsal yatırımcılar, pay senedi piyasaları ve diğer araçlar; menfaat sahiplerinin rolü, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık; yönetim kurulunun sorumluluklarıdır. Kurumsal yönetim çerçevesi şeffaflık ve adil bir yönetim sistemine sahip olmak kaydıyla kaynakların etkin bir şekilde dağılımını teşvik etmelidir. Ayrıca etkin bir kurumsal yönetim, hukukun üstünlüğü ile uyumlu olmalı ve etkin denetim ve yaptırımını desteklemelidir. Bu noktada vergiye yönelik sonuçlar doğurduğu söylenebilir (OECD, 2015, s. 5-13).



İşletmelerin sahip oldukları iyi işleyen kurumsal yönetim mekanizmaları, rasyonel faaliyet göstermelerine, sermayeye daha kolay ulaşmalarına, riskleri azaltmalarına ve yönetim hatalarından korunmalarına yardımcı olur. Bu kapsamda, vergi yönetim sürecinde karşılaşılan vergi riskleri, vergilemeye dair mevzuat ve onun karmaşık yapısından etkilendiği gibi o ülkenin işletmelere yönelik kurumsal yönetim, muhasebe ve raporlama sürecinden de etkilenmektedir. Kurumsal yönetim ile işletmeler, sorumluluklarının bilincinde, yapmış oldukları işlemlerde hesap verebilir ve şeffaf bir hale gelmektedir (Karğın, Aktaş ve Arıcı, 2015, s. 505). Özetle, işletmelerin genel işleyişinin vergileme süreciyle yakından ilişkili olması sebebiyle vergi yönetimi çerçevesinde kurumsal yönetim ve vergi riski yönetimi uluslararası alanda üzerinde önemle durulan bir konu olmuştur. Bu konuya yönelik örnekler vermek yerinde olacaktır.

Amerika'da meydana gelen muhasebe skandalları sonrasında birtakım reform çalışmaları yapılmıştır. Bahsi geçen işletmelerdeki skandallar sebebiyle kamuya duyulan güvenin azalması sonucu piyasalar güven bunalımı yaşamıştır. Bu bağlamda, Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) vasıtasıyla bir reform çalışması yürütülmüştür (Özkul, 2003, s. 2-8).

SOX ile, iç denetim, iç kontrol, şirket etiği ve bağımsız denetim (Simkova, 2005, s. 92) gibi uygulamalar kapsamında kurumsal şeffaflığı sağlama yoluyla kurumsal yönetimin geliştirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca işletmelerin vergi riski yönetimi de bu sürecin önemli bir parçasını oluşturması sağlanmaya çalışılmıştır.

Dünya genelinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarına göre yürütülen muhasebe ve finansal raporlama sistemleri ile muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak, muhasebe yöntem ve usullerinde uyumlu ve tutarlı uygulamalar oluşturmak, işletmede ve işletmeler arasında karşılaştırılabilir bilgi, veri, tablo ve raporların üretilmesine olanak sağlamak gibi amaçlarla skandalların önüne geçilmek amaçlanmıştır (Bakar Türeğün, 2017, s. 103). Bu kapsamda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından ilk muhasebe standardı yayınlanmıştır. Ayrıca profesyonel meslek mensupları arasındaki uluslararası iş birliği, muhasebe standartlarının dünya genelinde uygulanması doğrultusunda devam etmiştir 1977 Yılında Almanya'da 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi gerçekleştirilmiştir. Kongrenin gerçekleşmesi sırasında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) kurulmuştur. Ardından Avrupa Muhasebe Federasyonu (European Accounting Federation-FEE) tarafından uluslararası iş birliği kurma çalışmaları süreklilik arz eden bir örgütün desteğini alarak, söz konusu örgüt Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yürütülen uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına destek vermeyi benimsemiştir. Avrupa Muhasebe Federasyonu tarafından atılan bu adım, UFRS'nin küreselleşmesi açısından büyük bir aşama olmuştur. Bu bağlamda, küresel muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, finansal raporlamada şeffaf ve karşılaştırmalı bilgiyi gerekli kılan standart oluşturulması amaçlanmıştır (Aysan, 2007, s. 53). Muhasebe standartları ve finansal raporlamanın uluslararası alanda bir standarda sahip olması vergi yönetimini de etkilediği göz önünde bulundurulduğunda, vergi yönetim olgusunun işletmeler açısından uluslararası alanda birden çok unsuru kapsadığı açıktır.

Küreselleşme ile birlikte ülkelerin vergi matrahlarının aşınmasına ve vergi kayıpları yaşamasına bağlı olarak uluslararası vergi sistemindeki etkin vergi iş birliğinin oluşmaması da büyük sorunlar meydana getirmektedir. Bahsi geçen sorunlar, Matrah Aşındırması ve Kar Kaydırma (BEPS) olarak ifade edilmektedir ve bu sorunlar vergi adaletini ve rekabet ortamını olumsuz etkilemektedir. Devletler de bu noktada vergilendirme sürecinde yaşamış oldukları sorunları, iş birliği, uyum, yakınlaşma ve etkileşimler kurarak çözmeye çalışmaktadırlar (Kara ve Öz, 2016, s. 173).

OECD bu amaca yönelik olarak, “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı” adıyla anılan küresel vergi yönetiminin kapsamlı bir şekilde yeniden değerlendirilmesi projesini başlatmıştır. Raporda 15 Eylem Planı yer almaktadır ve bu eylem planları uluslararası vergi mevzuatlarında ve anlaşmalarında önemli yapılandırmalar öngören, vergi yönetiminin güçlenmesine yardımcı niteliktedir. Bu kapsamda BEPS, vergileme alanındaki en kapsamlı, küresel bir uyumlaştırma çabasıdır (Birinci ve Eser, 2017, s. 451). BEPS eylem planlarıyla vergilemede adaletin sağlanması, vergi cennetlerini kullanan çok uluslu şirketlerin neden olduğu uyumsuzluğun etkisini ortadan amaçlanmıştır. Eylem planları bahsi geçen bu hedeflere ulaşabilmek için uyum, özen önceliği ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde şekillenmiştir. Bu ilkeler aşağıdaki gibi gösterilebilir (Birinci ve Eser, 2017, s. 452).

**Tablo 3: BEPS ile Mücadelede Temel İlkeler**

Uyum	Özen önceliği	Şeffaflık
Hibrit uyumsuzluklar	Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi	BEPS ölçümünün takip edilmesi
Kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarının güçlendirilmesi	Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması	Zorunlu beyan kuralları
Faiz indirimleri sınırlaması	Yapay iş yeri uygulamalarından kaçınma	Transfer fiyatlandırması ve ülke bazında raporlama
Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele		Uyumsuzlukların çözümü

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

Avustralya’da ise 1988 yılında bazı sektörlerde bilgi toplamak ve vergiye uyum davranışlarını öğrenmek için denetime dayalı projeler geliştirilmiştir. 1990’lı yıllardan itibaren idare, mükellefleri tür ve boyutlarına göre kademelere ayırmış ve her kademeye göre; hizmet sunumu, denetim, sistem ve tahsilata yönelik uygun yaklaşımı tespit etmeye çalışmıştır (Bakar ve Gerçek, 2016, s. 53). 2003 yılında uygulanan vergi uyum modeli ise işletmelerde vergi yönetimini teşvik etmek için Büyük Mükellefler ve Vergi Uyumu programıyla devam etmiştir. Söz konusu programla Australian Taxation Office (ATO), işletmeleri vergi riski yönetiminin önemini anlamak ve kendilerine özgü yönetim sistemlerini oluşturmak için teşvik eden niteliktedir (Bakar ve Gerçek, 2016, s. 155). ATO’nun uyum modeli, büyük işletmeler için, güçlü bir denetimden çok vergi risklerini yöneterek işletmelere belirlilik ve kaynak yönetimine elverişli bir uyum stratejisi oluşturulmasına dayanmaktadır. Gönüllü mükellefler arasında uygulanan Yıllık Uyum Düzenlenmesi, büyük işletmelerin iyi bir vergi yönetim sürecine sahip olması ve vergi risklerinin tam ve doğru şekilde açıklanmasını sağlayarak açık ve şeffaf bir ilişki içinde faaliyet gösterme imkânı sağlamaktadır (OECD, 2013, s. 26). ABD’de yer alan vergi uyum yetkilileri ise gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını inceler. Cezaî soruşturma birimi ise hileli vergi suçlarını soruşturmaya yetkili birimdir (Çavdar, 2019, s. 135).

Birleşik Krallık’ta ticari faaliyetlerin sektörel standartlarla karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan farklılıkları tespit etmek için ticari sektör danışmanlarıyla görüşmeler yapılmaktadır. Bunun yanında yer alan Risk İstihbarat Servisi; üçüncü kişilerden, uluslararası kaynaklardan, gizli, açık ve ticari bilgilerden, gönüllü verilen ya da yönetim bilgilerinden yola çıkarak; işletmelerin sektör özelliklerine göre eğilimleri izlemekte ve davranışları tahmin eden bir yapı arz etmektedir (Bakar ve Gerçek, 2016, s. 176).

Avrupa Birliği'nde de vergi, denetim ve muhasebe alanına ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Yapılan çalışmalar, vergi ve muhasebeye yönelik şeffaflık ilkesi kapsamında, standartlaşma, iyi yönetim kurallarını içermektedir. Üye ülkelerin ekonomik, mali ve hukuki yapılarının uyumlaştırılması amacıyla AB bünyesinde kullanılan araçlardan en önemlisi direktiflerdir ve bu direktifler, üye ülkeler için yol gösterici niteliktedir. Üye ülkeler direktifler ile iç hukuk kapsamındaki mevzuatlarını uyumlu hale getirmekle yükümlüdürler. Uyum sürecinde en temel düzenlemeler, muhasebe düzenlemeleridir. Muhasebe kapsamında işletmelerin yıllık hesaplarına ilişkin 1978 tarihli Dördüncü Direktif, 1986 tarihli Bankacılık Hesapları Direktifi ve 1991 tarihli Sigorta Hesapları Direktifi olmak üzere dört temel direktif mevcuttur (Aksoy, 2005, s. 93).

Avrupa Birliği'nde EUROFISC adı verilen bir yapı da mevcuttur. Bu yapı, üye devletlerin organize KDV sahtekarlığı ile mücadelede idari iş birliğini geliştirmeleri için sağlanan ve hileli faaliyetlerle ilgili tüm üye devletler arasında hızlı ve hedefli bilgi paylaşımına izin veren bir mekanizmadır (European Commission Taxation and Customs Union, 2011). Ayrıca AB ülkeleri vergi denetimlerinin uluslararası standartlarda yapılması ve karşılıklı bilgi alışverişinde uyum sağlanması amacıyla "Standart Denetim Dosyası" oluşturmuşlardır (Bakar Türegün, 2017, s. 122).

AB'de uyumlaştırılmış kuralların yokluğunda, Avrupa Adalet Divanı, üye devletlerin doğrudan vergi konularının düzenlenmesinde, AB'de gerçek ve tüzel kişilerin çıkarlarıyla dengelenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Üye devletlerin ulusal vergi rejimleri ile olan bu etkileşim, işletmelerde kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve örtülü sermaye, kaçınmayı önleme, çifte vergileme anlaşmalarının kötüye kullanımını önleme ve stopaj vergisi hükümlerine nüfuz eder (O'Shea, 2010, s. 78).

Özellikle çok uluslu şirketlerin, daha az vergi ödemek için vergi planlamasını kötüye kullandıkları ve agresif vergi planlaması olarak ifade edilen durumda vergi kanunlarının kötüye kullanımını riski ortaya çıkmaktadır. Bu durumda işletmelerin yapmış oldukları belirsiz faaliyetleri sonucu oluşan riskler etkin bir şekilde yönetilmeli, vergi uyum stratejileri geliştirilmelidir. Bu amaca yönelik etkin denetim mekanizmaları, vergi idaresi, vergi mevzuatı ülkelerarası bilgi değişiminin sağlanması ve vergi planlamasını kötüye kullanan işletmeler için oluşturulacak birimler kurulması sağlanmalıdır (Peker Kılıçer, 2017, s. 114,116). Uluslararası alanda da bu amaçlara yönelik çalışmalara oldukça önem verildiği görülmektedir.

Özetle, etkin ve iyi işleyen bir vergi yönetim süreci ile işletmelerin ortaya çıkması muhtemel riskleri belirlenebilir, kontrol edilebilir, iyi bir vergi planlaması yapmalarını sağlayabilir. Böylece işletmelerin geleceğe güvenle bakabilmeleri, etkili ve etkin planlar yapabilmeleri sağlanabilir. Vergi yönetiminin ülkelerdeki genel görünümü incelendiğinde, vergi riski yönetimi, vergi uyumu, kurumsal yönetim, iş birliği ve uyum çerçevesinde odak noktası yaptıkları görülmektedir.

#### 4. Vergi Yönetiminin Türkiye'deki Görünümü Üzerine Genel Değerlendirme

İşletmeler, vergi yüklerini azaltmak amacıyla, birtakım vergisel boşluklardan yararlanarak vergi planlaması yaparak vergisel işlemlerini yönetmektedirler ve işletmelerin yapmış oldukları planlamalar kanunların öngördüğü sınırlar içinde olmakta dolayısıyla kanuna aykırı bir durum teşkil etmemektedir (Yıldız, 2019, s. 29). İşletmeler vergisel işlemlerini planlarken yönetim stratejilerine uygunluğu konusuna önem vermekteler ve kendilerine en yüksek çıkarı sağlayan çözümler üretmektedirler (Bahçe ve Gümüş, 2017, s. 3-4). Ancak bazen söz konusu planlamalar, ülkelerin vergi kayıplarına sebep olduğu zaman büyük bir sorun meydana getirmektedirler. İşletmelerin vergi yüklerini minimize etmelerine yönelik stratejiler ile yaptıkları vergi optimizasyon yönetimi olan planlama sürecinde amaçlardan sapılması halinde agresif vergi planlaması meydana gelmektedir (Yıldız, 2019, s. 29).

Vergi zararlarına neden olan agresif vergi planlamasının tespiti için ülkeler tarafından veri analizleri ile iç ve dış vergi idaresi ve verilerinden yararlanmaya yönelik stratejiler kullanılmaktadır (Yıldız, 2019, s. 33). Buna yönelik OECD, AB üyesi gibi ülkeler, agresif vergi planlaması yapan şirketleri vergi karlarından yoksun bırakmak, mükellef davranışlarını etkilemeye yönelik stratejiler geliştirmek şeklinde uygulamalar yapmaktadırlar. Avustralya vergi idaresi bu konuda risk içeren düzenlemelere uygun olarak görev yapan vergi mükelleflerine yönelik uyarılarını agresif vergi planlamalarının dikkatle izlendiğini göstermek amacıyla yayınlamaktadır. Yeni Zelanda İç Gelir İdaresi de agresif vergi planlaması hakkında bilgi sağlayan gelir uyarıları yayınlamaktadır. Birleşik Krallık'ta ise Spotlight uyarıları ile, vergi planlamalarına yönelik zararlı unsurların araştırılmasının mümkün olduğunu gösteren göstergeler yayınlamaktadır (Yıldız, 2019, s. 36).

İşletmelerin faaliyetlerini elektronik ortamda yerine getirmelerinin yaygınlaşmasıyla birlikte zararlı unsurların araştırılması ön plana çıkmıştır. Söz konusu zararlı unsurlar sonucu vergi kayıpları oldukça artmıştır. Elektronik ortamın kanunların dışında kalması ile tüm işletmeler vergi planlamaları ile matrahlarını vergi cennetlerine kaydırarak vergisel işlemlerini yönetmektedirler. İngiltere, Avustralya ve İspanya'da uygulanan Google Vergisi ile, internet ortamında yapılan faaliyetlerin vergisiz alana kaydırılması sonucu matrahların vergi kapsamına alınması amaçlanmıştır (Coşkun ve Karadağ, 2019, s. 76, 81). Bahsi geçen uygulamaların yanında İngiltere'de kurulan Vergi Basitleştirme Ofisi ile vergilerin basitleştirilmesi, vergilemede netliğin sağlanması odak noktası yapılmıştır. Vergi karmaşıklığı projesiyle, vergi sisteminin tümü dikkate alınarak uzunluk, dil, çeşitlilik gibi birçok konu gözden geçirilmiştir (Üyümez, 2016, s. 86). Ülke örneklerinden de anlaşılacağı üzere, vergi şeffaflığının sağlanmasına ve bu sayede vergiye uyumun gelişmesine önem verildiği ve bu amaçla ulusal ve uluslararası alanda oldukça geniş çaplı çalışmaların yapıldığını söylemek mümkündür.

Türkiye'de vergi yönetimi çerçevesinde vergi şeffaflığı konusundaki gelişmeler ise uluslararası vergi hukukundaki gelişmelere paralel olmuştur. Uluslararası vergi şeffaflığı kavramı ise, bilgi değişimi ile bağlantılı bir konudur. Bu kapsamda, çeşitli ülkelerde çifte vergilemenin önlenmesi, işletmelerin agresif vergi planlamasının sonuçlarıyla mücadele konusunda önemli iş birlikleri yapılmaktadır. Ayrıca teknolojik ilerleme, veri toplama, işleme, depolama konusundaki gelişmeler de görülmektedir. Yapılan açıklamalar ışığında Türkiye'de vergi şeffaflığına ilişkin uluslararası alanda 2015 yılında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması'nı imzalaması örnek verilebilir (Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 10). Bu noktada ülkemizin bilgi değişimi ve uyum anlaşmalarına diğer ülkelere nazaran geç katıldığını söylemek mümkündür.

Vergi uyumsuzluk yönetimi olgusu da ülkemiz açısından değerlendirilmesi gereken bir husustur. Çeşitli sebeplere bağlı olarak ortaya çıkan vergi uyumsuzluklarının yönetim süreci, ülkemizde vergi idaresi ve mükellefler arasında oldukça sert geçen bir süreci ifade etmektedir. Ancak bazı barışçıl yöntemlerle söz konusu sert süreç yumuşatılmaya çalışılmaktadır. Örneğin, uyumsuzluk yönetiminde en çok tercih edilen idari yol olan uzlaşma ile mükellef ve vergi idaresinin ortak bir noktada buluşturulması amaçlanmıştır. Söz konusu yöntemin mevzuatla ilişkisi kurulduğunda, başvuruların nedenleri arasında kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe unsuru göze çarpmaktadır. Unsurdan da anlaşılacağı üzere, Türkiye'de vergi mevzuatının basit, açık, anlaşılır, şeffaf olmadığı açıktır (Üyümez, 2016, s. 89). Ülkemizde işletmelerin tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma kararının alınması, işletmelere uygun uzlaşma limitlerinin belirlenmesi konusunda vergi danışmanlık hizmetlerini kullanabilmeleri vergi uyumsuzluk yönetimi açısından önemli bir konu olmakla birlikte Türkiye'deki işletmeler açısından göz ardı edilmektedir. O halde, işletmelerin vergi yönetimini bütünüyle başarıyla işletebilmesi için, işletmelerin mevzuata

uyumluluklarını belirlemeleri, ileride ortaya çıkması muhtemel vergi uyuşmazlıklarının yönetimini de göz ardı etmeden yönetim süreçlerini devam ettirmeleri gerekmektedir.

Türkiye’de vergi yönetimi olgusunun değerlendirilmesine yönelik bir diğer konu ise vergi aflarıdır. Devletlerin çeşitli sebeplere bağlı olarak başvurmuş oldukları vergi afları da mükellef açısından vergi bilincinin, vergi ahlakının zedelenmesine sebep olmakta ve vergilemenin kanuniliği ilkesini de zedelemektedir (Buyrukoğlu, 2016, s. 163). Ülkemizde de oldukça sık uygulanan vergi afları sebebiyle uzun vadede vergiye gönüllü uyumun zedeleniği söylenebilir (Çetin, 2007, s. 171). Söz konusu afların vergilemede adalet ilkesini zedelemekle birlikte ortaya çıkan vergi risklerini de zedeleyeceği açıktır.

Ülkemizde mevzuatın açık, anlaşılır, şeffaf olmasına yardımcı olacak uygulamaların etkinliği konusu da vergi yönetimi açısından önemlidir. Bu konuya yönelik, 6102 Sayılı TTK ile AB uyum sürecinde önemli adımlar atılmış ve işletmeler için çeşitli reformlar barındırmaktadır. TTK’de şeffaflık ve denetim odak noktası yapılmıştır. TTK ile işletmelerin kurumsallaşması, güvenin oluşması, şeffaflık, finansal raporlamada belirli standartların oluşmasına önem verilmiştir (Uluslan, Eren ve Köylü, 2012, s. 12). Söz konusu kanun incelendiğinde, uluslararası standartlar ve muhasebe ilkelerine yönelik düzenlemelerin mevcut olduğu görülmektedir.

Şeffaflık ve denetimin odak noktası yapıldığı düzenlemelerden yola çıkarak, Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin mevzuat incelendiğinde, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetime ilişkin ölçütlerin düşürülmesi, bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin sayılarının artması göz önüne alındığında bağımsız denetimin kapsamının genişletildiği görülmektedir (Hacıköylü, 2017, s. 6).

Bağımsız Denetim Standardı ile, denetçinin işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve çevresini tanımak amacıyla, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerini belirleme sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu kapsamda denetçinin amacının, işletmenin finansal tablo ve yönetiminde hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve ortadan kaldırmak olduğu (Bağımsız Denetim Standardı 250, 2013, s. 5) ve denetçinin vergi yönetiminde sorumlu birim olarak rol oynadığı söylenebilir.

Bağımsız denetçinin denetim faaliyet sürecinde uyması gereken bir diğer denetim standardı ise BDS250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması standardıdır. Söz konusu standartta, mevzuat hükümleri finansal tablolardaki tutarlarla yakından ilişkilidir (Konukçu, 2017). Bu noktada tabloların işletmelerin mevcut durumlarına ve gelecekteki konularına dair güncel bilgiler sunmaları sebebiyle, işletmelerin finansal tablolar aracılığıyla şeffaflığı sağlamaları etkin bir vergi yönetiminde önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye’de vergi yönetimi kapsamında mesleki sorumluluk sigortasının uygulanabilirliği de incelenmesi gereken bir konudur. Ülkemizde vergi sigortasından farklı bir durumu ifade eden meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin mesleki sorumluluk sigortası tazmini mevcuttur. Ancak ABD ve İngiltere gibi ülkelerde uygulanan vergi sigortasından farklılıkları mevcuttur ve ülkemizdeki uygulaması tartışmaya açıktır. Ayrıca ülkemizde iş birliğine dayalı uyum çalışmalarının ve vergi yönetimine ilişkin belirsiz durumlara yönelik düzenlemelerin eksikliği de göze çarpmaktadır (Yaltı, 2012, s. 129).

Modern bir vergi sisteminde gönüllü uyum, uzmanlık, eşitlik ve adalet, vergi yönetimi kavramları bir bütünü arz etmektedir. Tüm organizasyonlar için önemli bir olgu olan veri, işletmeler için avantaj ve fırsat sunmaktadır. Dış kaynaklardan elde edilen veriler sayesinde analizler yapılmakta, yeni bilgiler üretilmekte ve üretilen bilgiler kurumsal yönetim sürecinde işlenmek-

tedir. Büyük veri, saklama, yönetme, işleme kapasitelerini de bünyesine alan bir kavramdır. Bu kapsamda, yönetilen veriyi ve onu depolayıp işlemeyi ifade eder (Doğan ve Arslantekin, 2016, s. 21-22). O halde, verginin de yönetilmesi gereken bir veri olduğunu söylemek mümkündür.

İşletmeler büyük verileri, üretim, hizmet süreçlerinde etkinliği sağlamak gibi amaçlarla kullanmaktadırlar Foreign Accounts Tax Compliance Act (FATCA) ile ABD ve Türkiye arasında otomatik bilgi değişiminin alt yapısı oluşmaya başlamıştır ve bu sayede vergi alanında da büyük veri oluşmasına yardımcı olmuştur. Vergi verisi, vergi düzenlemelerine uyum ve vergi yönetiminde stratejik analiz açısından önem arz etmektedir. Özetle, işletmelerdeki e fatura, e-defter gibi uygulamalar kapsamında vergi yönetiminde veri oldukça önemli bir konudur (Kahraman, 2017, s. 109).

İşletmelerin uluslararası alana açılmaları sonucu, ödenen vergilerin miktarı artış gösterdiği için vergi yönetimi kavramı ön plana çıkması gereken bir olgu haline gelmiştir. Bu noktada, vergi yöneticileri, verginin etkin yönetimi, raporlama ve mevzuata uyum verilerinin işletmelere faydalı görüşler sunacak şekilde kullanılması için iş birliği ve uyum çalışmaları yapılması gereklilik halini almıştır (KPMG, 2017, s. 6). OECD tarafından oluşturulan vergi kontrol çerçevesi isimli çalışmada, işletmelerin vergilemeye yönelik işlerini kendi iç denetim sistemleri kapsamında ayrı bir modüle sürekli izlenebilmektedir (Aykın, 2017). Bir başka ifadeyle, işletmelerin hesaplarını gözden geçirdikleri, uygulama ve riskleri belirledikleri bir çerçeveyi ifade etmektedir. Ancak ülkemizde iş birliğine dayalı uyum modellerinin eksikliği göz önüne alındığında ülkemizde işletmeler vergi kontrol çerçevesinde bir süreç gerçekleştirememektedirler. Bu bağlamda, Türkiye’de vergi karmaşıklığı, vergi cennetlerine, transfer fiyatlarına yönelik uygulamalar, finansal raporlama düzenlemeleri mevcut olsa da işletmelerin belirsiz vergisel işlemlerinin açıklanamaması, agresif vergi planlaması yapmalarını engelleyici, kontrol edici düzenlemeler ile iş birliği ve uyum çalışmalarının olmaması, vergi yönetim kavramının göz ardı edilmesi büyük bir eksikliklerdir. Muhasebe ve raporlama faaliyetlerine ilişkin mevzuatlar, standartlar belirlenmiş olsa da söz konusu uygulamaların etkin kullanımı konusu da tartışmalıdır. Ayrıca ülke kanunlarının karışık olması ile agresif vergi planlamasının doğrudan ilişkili olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, ülkemiz açısından etkin bir vergi yönetim sürecinin olmadığını da söylemek mümkündür.

## 5. Tartışma ve Sonuç

İşletmeler birtakım verilerden hareketle planlama yapmakta ve bu planlar çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmektedirler. Planlamanın en önemli unsurlarından biri de verinin toplanması ve değerlendirilmesidir. Tüm organizasyonlar için önemli bir olgu olan veri, işletmeler için avantaj ve fırsatlar sunmaktadır. İşletmeler söz konusu verileri işleyerek yönetim süreçlerine dahil etmekte ve işlenmiş veriler sayesinde kendilerine bir yol haritası çizebilmektedirler. İşletmeler açısından işlenmesi gereken verilerden birisi de vergi olgusudur. Bu noktada vergi verisi olgusu işletilerek hedef ve kontroller yoluyla vergi kontrol çerçevesi oluşturulmaktadır ve bu sayede işletmelerin varlıklarını devam ettirmeleri sağlanabilmektedir.

Verginin işletmeler açısından yönetilmesini zorunlu kılan bir diğer unsur ise kanunların karışık ve belirsiz yapısı ile istisna ve muafiyetlerin çok sayıda olmasıdır. Vergi kanunlarının karışık olması, geniş çaplı istisna ve muafiyetlere yer vermesi nedeniyle şeffaflıktan uzaklaşması, hesap verilebilirlik, iyi yönetim gibi faktörlerin rasyonel göz ardı edilmiş olması, vergi yönetilmesi gereken bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerde vergi yönetimi, vergi stratejileri, vergi uyumsuzluk yönetimi, vergi süreç yönetimi, vergi risk yönetimi, vergi planlaması, vergi muhasebesi ve raporlama faaliyetlerinin bir bütün halinde ilerlediği sistematik bir süreci ifade etmektedir.

Vergileme süreci özel ekonomiden kamu ekonomisine bir kaynak transferiyle sonuçlanmaktadır. Bu sürecin doğal sonucu olarak devlet, temel finansman kaynağı olan vergiyi tahsil ederken bir nevi işletmenin kazancına ortak olmaktadır. Bu durum işletme için bir yük ya da maliyet unsuru oluşturmaktadır. Bu yükün yarattığı tazyik işletmeyi vergi kaçırılmaya yöneltebilmektedir. Bu durum vergi uyumsuzluğu ya da vergi uyuşmazlıkları şeklinde kendini göstermekte ve işletmeler ile mali idare arasında ilişkilerin zedelenmesine neden olup, vergi tahsilatının düşmesi sonucu doğurmaktadır. Bu olumsuzluğun önüne geçebilmek ve vergi yükünü taşınabilir kılmak için vergi yönetimi işletmeler için bir zorunluluk haline gelmiştir.

Diğer taraftan işletmelerin yanlış ya da eksik faaliyetleri sebebiyle, işletmeye ait muhasebe kayıt ve hesaplarında birtakım hata ve eksiklikler ortaya çıkabilmektedir. Bazı zamanlar söz konusu dikkatsizlikler yasa dışı uygulamalara da yol açabilmektedir. Vergi yönetimi ile meydana gelen eksik ve hatalı faaliyetlerin tespit edilmesi, düzeltilmesi, gelecekte ortaya çıkması muhtemel risklerin engellenmesi, işletme bünyesinde gerçekleşen vergilemeye yönelik eylemlerin yönetilmesi, yürütülmesi, risklerin minimize edilmesi, vergi süreç ve uyuşmazlık yönetiminin yapılması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda işletmelerin vergi yönetimi sistemi kurmaları ve etkinlik kazandırmaları gittikçe önem kazanmaktadır. Zira, vergi olgusu bir süreçtir ve vergi süreç yönetimi etkin bir işletme yönetiminin en önemli unsurlarından biridir.

Vergi yönetiminin bir alt kavramı da vergi risk yönetimidir. İş hayatında yüksek risklerle karşı karşıya kalmak olağan bir durumdur. Bu sürecin ise en az zararlı yönetilmesi gerekmektedir. O halde vergi riski yönetimi ile risklerin minimize edilmesi, vergi stratejilerinin oluşması, riskli mükellef grubuna girilmemesi, uyum ve iş birliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Vergi riski süreci yönetilirken, incelemeye alınan işletmeler bilgi eksikliği sebebiyle oldukça yüksek masraflarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu bağlamda, vergi danışmanlık hizmetlerinin yönetim kapsamına alınması da gereken bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir başka ifadeyle, vergi uyuşmazlık yönetimi de vergi yönetimi dahilinde ilerlemelidir.

Vergi yönetiminin uluslararası alandaki durumu incelendiğinde, OECD, AB tarafından bu kapsamda uyum, iş birliği, risk analizleri kapsamında çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Bu durum ülkemiz açısından incelendiğinde sınırlı ve yetersiz kaldığını söylemek mümkündür. Dijitalleşen dünya düzeninde ülkemizde işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri, geleceğe güvenle bakabilmeleri için yönetim şemsiyesinin etkili bir biçimde kullanılması gerekmektedir. Vergi yönetimi kapsamında vergisel işlemlerin yönetilmesi, işletmelerin mali nitelikte olan veya olmayan bilgileri için güçlü bir temelin oluşturulması, sıkı analizlerin yapılabilmesi ve iletişim ve raporlama sürecinin şekillenmesini sağlayabilecektir. Bu noktada dijital uygulamaların da yönetim kapsamına alınması gerekmektedir. İşletme yönetimi kapsamında dijital uygulamalar (Blockchain uygulamaları gibi) ile anlık mutabakat sağlanabilir, veri gizliliği dahilinde muhasebe kayıtları karşılaştırılıp yönetilebilir. Bu sayede vergi yönetiminde hata, hile, yolsuzluk riskleri engellenebilir, işlevsel sadeleşme sağlanabilir. İşletme yönetiminin dijital uygulamaları bünyesine almasıyla, tüm muhasebe kayıtları eş zamanlı olarak incelenebilir, gerçek zamanlı finansal tablolar izlenebilir. İşletmeler arasındaki mikro işlemlerin daha görünür hale gelmeleri, şeffaflığı, hesap verilebilirliğinin sağlanmasına da yardımcı olunabilir. Ayrıca uzlaşma temelli çalışan dijital uygulamalar çerçevesinde vergi uyuşmazlık yönetimine de yeni bir soluk getirilmesi mümkün olabilir. Bu bağlamda, vergi yönetimi, vergi süreç yönetimi, vergi uyuşmazlık yönetimi, risk yönetimi, vergi riski sigortası, kurumsal yönetim ilkeleri çeşitli standartlar dahilinde bir bütünü arz etmesi, bir başka ifadeyle etkili bir vergi kontrol çerçevesi kurulması işletmeler açısından gereklilik halini almaktadır.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarımı - M.Y., D.K.; Veri Toplama - D.K.; Veri Analizi/Yorumlama - M.Y., D.K.; Yazı Taslağı - M.Y., D.K.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi - M.Y.; Son Onay ve Sorumluluk - M.Y., D.Ş.; Süpervizyon - M.Y.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Author Contributions:** Conception/Design of study - M.Y., D.K.; Data Acquisition - D.K.; Data Analysis/Interpretation - M.Y., D.K.; Drafting Manuscript - M.Y., D.K.; Critical Revision of Manuscript - M.Y.; Final Approval and Accountability - M.Y., D.Ş.; Supervision - M.Y.

**Conflict of Interest:** The authors have no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The authors declared that this study has received no financial support.

---

## Kaynakça/References

- Aksoy, T. (2005). Müzakere süreci ışığında AB muhasebe hukukundaki düzenlemeler. *Mevzuat Dergisi*, 93. Erişim adresi: [https://www.mevzuatdergisi.com/2005/09a/02.htm#\\_edn51](https://www.mevzuatdergisi.com/2005/09a/02.htm#_edn51)
- Altuncu Akan, P. (2016). Bağımsız denetim muhasebe ve finansal raporlama standartları ve vergi yönetimi üzerine. Erişim adresi: <https://www.phymm.com.tr/wp-content/uploads/2016/08/Bagimsizdenetimvevergi.pdf>
- Andreoni, J., & Erardi, B. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.
- Arikboğa, Ü. (2015). Türkiye’de yerel vergi yönetimi. *Maliye Dergisi*, 68, 1-19.
- Aykın, H. (2017). Büyük mükelleflere yönelik vergi denetiminde ülke örneklerinde trend ne yönde? Erişim adresi: <https://vergidosyasi.com/2017/04/20/buyuk-mukelleflere-yonelik-vergi-denetiminde-ulke-orneklerinde-trend-ne-yonde/>
- Aysan, M. (2007). Uluslararası finansal raporlama standartları ve küresel uyum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 34, 51-56.
- Bağımsız Denetim Standardı 250, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması, Türkiye Denetim Standartları. Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS\\_250.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_250.pdf)
- Bahçe, B. A. ve Gümüş, Ö. (2017). Vergi planlaması temelinde kamu yararı: kurumlar vergisi üzerine teorik bir yaklaşım. *Yönetim ve Ekonomi*, 24(1), 1-20.
- Bakar, F. ve Gerçek, A. (2016). Vergi denetiminde risk analizinin yeri: bazı ülke uygulamaları ve Türkiye için bir değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 1(2), 47-72.
- Bala Kumar, S. (2007). Tax planning in business: Bangladesh perspective. *Social Science Research Network Working Paper*, 1-21.
- Benk, S. ve Kartalçı, K. (2015). Gelir idarelerinde risk yönetimi: OECD risk yönetim modeline yönelik bir değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(1), 43-59.
- Bird, M. R. (2004). Administrative dimensions of tax reform. *Asia Pacific Tax Bulletin, International Bureau Fiscal of Documentation*, 134-150.
- Birinci, N. ve Eser, L. Y. (2017). Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede Beps eylem planı ve değerlendirilmesi. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3(3), 447-459.
- Budak, T. James, S. ve Benk, S. (2017). *Vergi sisteminin basitleştirilmesi*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Buyrukoğlu, S. (2016). Vergi bilincinin zedelenmesinde devlet faktörü. *Vergi Sorunları Dergisi*, 39(331), 161-171.
- Cansızlar, D. (2004). Kurumsal yönetim ve vergilendirme. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 45.
- Cozmei, C., & Serban, E.-C. (2014). Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk. *Procedia Economics and Finance*, 1594-1602.
- Çavdar, F. (2019). Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki vergi denetimi uygulamalarının karşılaştırılması. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 21, 127-140.
- Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.



- Çetinkaya, O. (2008). Şirket yöneticileri için vergi uyumsuzlukları rehberi. Erişim adresi: <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/9e8e09-8e3c-4a22-a1b8-108009bed8d6.pdf>
- Dağlı, H., Ayaydın, H. ve Eyüboğlu, K. (2010). Kurumsal yönetim endeksi performans değerlendirilmesi: Türkiye örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48, 18-31.
- Diclehan, B. (2016). Matrah aşındırma yoluyla kâr aktarımı ve Türkiye uygulamaları. B. Koçer (Ed.), *Sorumlu Vergicilik* kitabı içinde (s. 151-158). Erişim adresi: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-basak-diclehan.pdf>
- Diñç, E. ve Abdioğlu H. (2009). İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve muhasebe bilgi sistemi ilişkisi: İMKB-100 şirketleri üzerine ampirik bir araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 157-184.
- Doğan, Korcan, Arslantekin S. (2016). Büyük veri: önemi, yapısı ve günümüzdeki durum. *DTCF Dergisi*, 15-36.
- Erdem, B. M. (1978). *Vergi yönetimi ve örgütlenmesi*. (Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Erdem, B. (1981). *Vergi yönetimi ve örgütlenmesi*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Eroğlu, O. (2014). *Kurumlar vergisinde vergi planlaması*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erol, M. (2005). Muhasebe skandalları ve kurumsal yönetim. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 20.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde yaşanan yolsuzluklara (hata ve hileler) karşı denetimden beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 229-237.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12, 55-86.
- European Commission Taxation and Customs Union (2011). Taxation: Anti-fraud network EUROFISC starts operational work. Retrieved from: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/2011-02-07\\_eurofisc\\_pressrelease\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2011-02-07_eurofisc_pressrelease_en.pdf)
- Gerçek, A., Çetin Gerger, G., Taşkın, Ç., Bakar, F. ve Güzel, S. (2015). *Mükellef hakları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gerçek, A. ve Bakar Türegün, F. (2018). Şirketlerde vergi risk algısı ve vergi riski yönetimi üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(3), 307-332.
- Hacıköylü, C. (2017, Ocak). *Bağımsız denetim ve vergi hukuku*. EconWorld2017@Roma Proceedings, 25-27 January, Rome.
- İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009). "Vergiye gönüllü uyum" konusunda Çanakkale iline yönelik ampirik bir çalışma. *Yönetim ve Ekonomi*, 16(1), 173-190.
- Jensen, J. ve Wöhlbier F. (2012). *Improving tax governance in eu member states: criteria for successful policies*. Occasional Papers 114, Brussels: European Commission.
- Kahraman, A. (2017). Neden büyük veri? *KPMG Gündem*. Erişim adresi: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/03/gundem-28.pdf>
- Karadağ Coşkun, N. (2019). İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerinin vergilendirilmesi. *Vergi Raporu*, 236, 74-89.
- Kara, C. M. ve Öz, E. (2016). Bir küresel vergi uyumu projesi: BEPS. *Vergi Dünyası*, 414, 172-181.
- Karğın, M., Aktaş, R. ve Demirel Arıcı, N. (2015). Kurumsal yönetimin finansal raporlama kalitesindeki rolü: Borsa İstanbul üzerine karşılaştırmalı bir uygulama. *Yönetim ve Ekonomi*, 22(2), 501-519.
- Kılıçer, P. İ. (2017). Vergi Planlamasının Kötüye Kullanımını Önleyici Bir Etken Olarak İşletmelerde Vergi Uyumunun Sağlanmasına Yönelik Politikalar. *Mali Çözüm Dergisi*, 144, 109-124.
- Konukçu, Ö. (2017). Bağımsız denetim sonucu elde edilen makul güvencenin vergi incelemesi karşısında yeterliliği. Erişim adresi: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/omerkonukcu/001/>
- KPMG (2017). 2016 Küresel vergi araştırması özet rapor: şirketlerin vergi bölümlerinin bugünü ve geleceğine bakış: dönüşüm beklentileri. Erişim adresi: <https://www.kpmgvergi.com/PDF/2017-yay%C4%B1nlar/kuresel-vergi-arastirmasi.pdf>
- OECD (1997). Risk management - practice note. Retrieved from: <http://www.oecd.org/tax/administration/1908440.pdf>
- OECD (2008). Monitoring taxpayers compliance: A practical guide based on revenue body experience. Retrieved from: <http://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>

- OECD (2004). Compliance risk management: Managing and improving tax compliance. Retrieved from: <http://www.oecd.org/site/ctpfta/37212610.pdf>
- OECD (2004). *Principles of corporate governance*. Paris: Oecd Publishing. Retrieved from: <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>
- OECD (2015). G20/Oecd kurumsal yönetim ilkeleri. Retrieved from: <https://www.oecd.org/daf/ca/CorporateGovernance-Principles-TUR.pdf>
- OECD (2013). *Co-operative compliance: a framework from enhanced relationship to co-operative compliance*. Oecd Publishing. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>
- Oktar, C. (2003). *İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği*. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Okur, E. M. (2006). Kurumsal saygınlık ve yönetimi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(26), 143-146.
- O'shea, T. (2010). Tax avoidance and abuse of EU law. *The EC Tax Journal*, 11, 77-115.
- Ömercioğlu, A. (2018). Vergi etiği yaklaşımı. *TAAD*, 36, 35-51.
- Özkul, L. (2003). *ABD sermaye piyasalarında yaşanan son gelişmelerin ve ABD'de yürürlüğe giren 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Türk sermaye piyasası açısından değerlendirilmesi*. İstanbul: SPK Yeterlilik Etüdü.
- PHYMM, (2016). İşletmelerde vergi yönetimi. Erişim adresi: <https://www.phymm.com.tr/wp-content/uploads/2016/02/PhVergiYonetimi.pdf>
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- Sağlar, J. ve Tuan, K. (2009). İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkileri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.
- Saygın, Ö., Sandalci, U. ve Sandalci, İ. (2019). Vergi sistemi karmaşıklığının vergi uyumu üzerindeki etkisinin belirlenmesine yönelik bir araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, 42(366), 144-162.
- Silvani, C. ve Baer, K. (1997). *Designing a tax administration reform strategy: Experiences and guidelines*. International Monetary Fund.
- Simkova, E. (2005). Impact of the Sarbanes-Oxley Act on the system of internal controls and IS audit. *Systemova Integrace*, 3, 91-111.
- Türegün Bakar, F. (2017). *Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi: Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirme*. (Doktora Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Uluslan, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 11-34.
- Üyümez, E. M. (2016). Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve uzlaşma yöntemi bağlamında vergi uyumunun değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 75-92.
- Yaltı, B. (2012). Vergi Sigortası. *Vergi Sorunları Dergisi*, 35(284), 112-134.
- Yancey, W. F., & Cravens, K. S. (1998). A framework for international tax planning for manager. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 251-272.
- Yavaşlar Başaran, F. ve Canyaş O. (2018). Türkiye'de vergi şeffaflığı. *Vergi Dünyası*, 443, 6-24.
- Yıldız, B. (2019). Agresif vergi planlamasının teorik çerçevesi: çift İrlanda-Hollanda sandviç yöntemi. *Vergi Raporu*, 241, 28-45.

# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-874997

Kuramsal Makale / Theoretical Article

## Ricardo'dan George'a Rantların Vergilendirilmesi

### Taxation of Rent from Ricardo to George

Başak ATAN<sup>1</sup> 



\*Bu çalışma, Başak Atan'ın Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi Şehircilik Doktora Programında Prof. Dr. Murat Cemal YALÇINTAN danışmanlığında ve Doç. Dr. Ayşegül YAKAR ÖNAL eş danışmanlığında yürütmekte olduğu doktora tezinin temel kuramsal tartışması arsa değeri vergilendirilmesi yaklaşımını yeni bir boyutta ele almaktadır.

<sup>1</sup>Doktora Öğrencisi, Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Şehircilik Programı, İstanbul, Türkiye

ORCID: B.A. 0000-0002-4403-6617

#### Corresponding author:

Başak ATAN,  
Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi,  
Fen Bilimleri Enstitüsü, Şehircilik Programı,  
İstanbul, Türkiye  
E-posta: basakatan@gmail.com

Submitted: 05.02.2021

Revision Requested: 24.03.2021

Last Revision Received: 25.04.2021

Accepted: 25.04.2021

Citation: Atan, B. (2021). Ricardo'dan George'a rantların vergilendirilmesi. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 177-189.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2021-874997>

#### Öz

Günümüzde rant odaklı şekillenen ve farklı boyutlarıyla sürdürülebilir olmaktan uzak şehircilik pratikleri sebebiyle, şehirlerin rant baskısından arındırılması ihtiyacı ortaya çıkmış; bu ihtiyaç, meslek insanlarını çözüm arayışına sevk etmiştir. *-Klasik emlak vergisi yaklaşımından farklı olarak, arsanın tamamen veya üzerindeki yapılanmaya kıyasla daha yüksek oranda vergilendirilmesi önerisiyle-* arsa değeri vergilendirilmesi (**land value taxation**) yöntemi, vergilendirme ile ranta el koyarak kentsel rantların kamuya aktarımını sağlama ve beraberinde rant kaynaklı çeşitli şehircilik problemlerine çözüm olma potansiyeli ile üzerinde çalışılması gereken bir araçtır. Arsa değeri vergilendirmesini iktisadi düşünce tarihi boyutunda irdeleyen bu çalışmada, arsa değeri vergilendirmesi önerisinin gelişimi Ricardo'nun rant teorisinin söz konusu gelişimdeki konumu açıklanarak özetlenmekte ve iki düşünürün ranta, rantın vergilendirilmesine ilişkin yaklaşımları karşılaştırmalı olarak incelenmektedir. Çalışma kurgusu, Henry George'un "**İlerleme ve Yoksulluk**", David Ricardo'nun "**Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri**" isimli eserleri temel alınarak oluşturulmuştur. İnceleme sonucunda, Ricardo ve George'un ranta bakışının farklı temellendiği, bununla ilişkili olarak da *-ilerleme ve yoksulluk paradoksunu araştırırken topraktaki özel mülkiyet sistemini sorgulayan ve rantın ilerlemeyi yaratan topluma geri döndürülmesi noktasında arsa değeri vergisini öneren-* Henry George'un rantın kamuya döndürülmesine yönelik çözüm üretme konusunda daha etkin olduğu çıkarımı yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Rantın vergilendirilmesi, arsa değeri vergilendirmesi, rant teorisi, David Ricardo, Henry George

#### ABSTRACT

Due to current urbanism practices that are rent-oriented and far from being sustainable, the need to purify cities from the pressure of rent has arisen. This need has prompted professionals to seek solutions. The land value taxation method *which can be defined as the suggestion of taxing the land in full or at a higher rate compared to the improvement on it, unlike the classical property tax approach*, is a tool that needs to be worked on with the potential of providing the transfer of urban rent to the public



by appropriating rent through taxation. This tool can also be used to solve various rent-based urban problems. In this study, which examines land value taxation in terms of the history of economic thought, the development of the land value taxation proposal is summarized by explaining the position of Ricardo's rent theory in the aforesaid development and the approaches of two thinkers regarding the rent and taxation of rent are compared. The structure of the study is principally based on two books: Henry George's "**Progress and Poverty**" and David Ricardo's "**Principles of Political Economy and Taxation**". As a result of the analysis made in this study, it can be said that Ricardo and George hold differing views of rent which are both based on different foundations. In relation to this, it has been deduced that Henry George, while questioning the system of private ownership in land *while researching the paradox of progress and poverty, and proposing land value tax for returning rent to the public that created the progress*, is more effective in finding solutions to the problem of returning the rent to the public.

**Keywords:** Taxation of rent, land value taxation, theory of rent, David Ricardo, Henry George

### EXTENDED ABSTRACT

Today, in order to ensure that cities are shaped in line with the requirements of urbanism discipline rather than rent-oriented, it is necessary to prevent urban areas from being viewed as an investment tool, and intervention methods should be developed to return rent to the public. In this context, the land value taxation method, which is a land policy tool, should be researched and opened to discussion. Within this framework, it is essential to understand the theoretical approach behind the land value taxation tool which is the subject of this study.

When Henry George begins to discuss land value taxation, the starting point of his analysis is the question of "*why wages tend to a bare minimum despite increasing productive power*" (George, 1880/2006, p. XV). George (1879/2006, p. 51; 1880/2006, p. XV), drew attention to two theories that shape the answer to the question: the theory of wages and the Malthusian theory of population. Considering that these two theories were supported by Ricardo's law of diminishing returns (1879/2006, p. 51), George explained the relationship among the three theories by interpreting the doctrines of wages and rent as "*special examples of the general principle of the Malthusian theory of population*" (George, 1879/2006, p. 54). As mentioned by George (1879/2006, p. 54), falling wages and rising rents due to increase in population are indicators of the "*pressure of population against subsistence*". George, who considered the laws showing the distribution of wealth in terms of rent while investigating his question (see George, 1879/2006, p. 93), interpreted the laws of wages and interest as obligatory consequences of the law of rent (George, 1879/2006, p. 120). According to George's formulation, wages and interest may increase when production increases more than rent (see George, 1879/2006, p. 93).

In George's words: "*...rent, wages, and interest are all determined by the margin of production, the point in production where rent begins*". George thinks that wages and interests do not increase as a result of rent which increases parallel with material progress. According to George (1880/2006, p. XVI-XVII), the solution for alleviating poverty permanently is to make the land common property, and accepting a common right to land can be accomplished by taxing the land values without any shock or expropriation.

When Henry George's proposal is considered in the light of David Ricardo's arguments, it becomes clear that the arguments of the two thinkers are similar in terms of the principle of diminishing returns, the relationship between wages and rent, and the effect of taxing rent on the tax burden and production. On the other hand, it appears that the views of the two thinkers differ on the effects of technological improvements on rent, population growth perspectives, private property, land speculation and the single tax approach and also landowner's role in increasing rent. Moreover, it is an important distinction that George chooses to read his formulation of wealth over rent and positions labor and capital on the same side, while Ricardo focuses on the share of the profits of the capitalist by reading wealth through rent and wages. In addition, when

comparing the interpretations of George and Ricardo, it is necessary to take into account that Ricardo's unit of analysis is agricultural lands and George's is urban lands. Furthermore, industrial production eventually became much more important in George's time compared to Ricardo's time.

In general, Ricardo saw rent as a consequence of the process of the law of diminishing returns in the land, and discussed the rent tax, indicating landowners and rent as the cause of the declining profits of capital without questioning the concept of private property. George, on the other hand, saw rent as a result of the progress of society as a whole and considered it the cause of poverty. In this context, he questioned the private ownership system in the land. Moreover, he suggested that it is common ownership in the land that will permanently eliminate poverty. Eventually, he proposed land value tax at the point of returning rent to the society that created the progress. Therefore, in his proposals on the taxation of rent, it can be assumed that compared to Ricardo, George prioritizes society, and he is more effective in generating solutions for the return of rent to the public.

## 1. Giriş

Rant odaklı kentleşme pratikleri, kentlerin fiziksel, sosyal ve ekonomik yapılarında tahribatlara sebep olmakta ve kentsel rantların kamuya döndürülmesi gerekliliği gün be gün artmaktadır. Türkiye kentleşme deneyiminde geçmişten bugüne çeşitli araçlar ile ranta müdahalelerde bulunduğu görülmekle birlikte, söz konusu araçların rant odaklı şehircilik anlayışının ne derece önüne geçebildiği tartışmalıdır. Mevcut araçların problemlili veya yetersiz yönleriyle birlikte dünyada uygulanmakta olan farklı araçlarının araştırılması ve rantın kamuya döndürülmesine ilişkin tartışmaların derinleşmesi gerekmektedir. *-Klasik emlak vergisi yaklaşımından farklı olarak, arsanın tamamen veya üzerindeki yapılanmaya kıyasla daha yüksek oranda vergilendirilmesi önerisiyle-* arsa değeri vergilendirmesi<sup>1</sup> (**land value taxation**) yöntemi, vergilendirme ile ranta el koyarak kentsel rantların kamuya aktarımını sağlama ve beraberinde rant kaynaklı çeşitli şehircilik problemlerine çözüm olma potansiyeli ile üzerinde çalışılması gereken bir araçtır.

Henry George'un 19. Yüzyılın sonlarında (Ağustos, 1877-Mart, 1879<sup>2</sup>) kaleme aldığı ve arsa değeri vergilendirmesi (**land value taxation**) önerisini gündeme getirdiği *İlerleme ve Yoksulluk (Progress and Poverty)* isimli eserinin düşünsel yaklaşımında Ricardo'nun rant teorisinin önemli bir yer tuttuğu görülmektedir. Arsa değeri vergisini iktisadi düşünce tarihi boyutunda irdeleyen bu çalışmada, George'un arsa değeri vergilendirmesi önerisinin ortaya çıkışı Ricardo'nun rant teorisinin rolüne yer verilerek anlatılmış ve iki düşünürün ranta, rantın vergilendirilmesine ilişkin yaklaşımları arasındaki benzerlikler ve farklılıklar araştırılmıştır. Çalışma kapsamında, iki düşünürün **İlerleme ve Yoksulluk** (Henry George) ve **Vergilendirmenin İlkeleri** (David Ricardo) kitapları temel alınarak bir değerlendirme yapılmıştır.

## 2. George'un Önerisi

Henry George eserinin önsözünde, artan üretken güce rağmen ücretlerin neden asgari düzeyde olduğunu anlamak için yola koyulduğunu dile getirmekte ve bulgusunu mevcut ücretler teorisinin *-ücretlerin sermayeden ödendiğine ilişkin-* yanlış anlamaya dayanmakta olduğu şeklinde tanımlamaktadır. Gerçekte, ücretlerin, ödeme yapılan iş gücü tarafından üretildiğini<sup>3</sup>, bu sebeple de diğer tüm durumlar sabit olduğunda, ücretlerin işçi sayısı ile birlikte artması gerektiğini dile getirmektedir (George, 1880/2006, s. XV). Ücret teorisinin kabul görmemesinin, *-nüfusun gıda arzından daha hızlı artma eğiliminde olması görüşünden temellenen-* Malthus'un nüfus teorisine ilişkin olabileceğini düşünen George; bu iki öğretinin yoksulluk sorununun cevabını çerçevelendirdiğini ifade etmektedir (George, 1879/2006, s. 51, 53). Bu noktada Ricardo'ya referans veren George, hem nüfus hem de ücretler teorisinin, Ricardo'nun rant teorisinde yer alan bir prensipten ek destek aldığını belirtmektedir. Söz konusu prensibe göre; belirli bir noktadan sonra toprağa sermaye ve emek uygulamak azalan bir getiri sağlar<sup>4</sup> (George 1879/2006, s. 51).

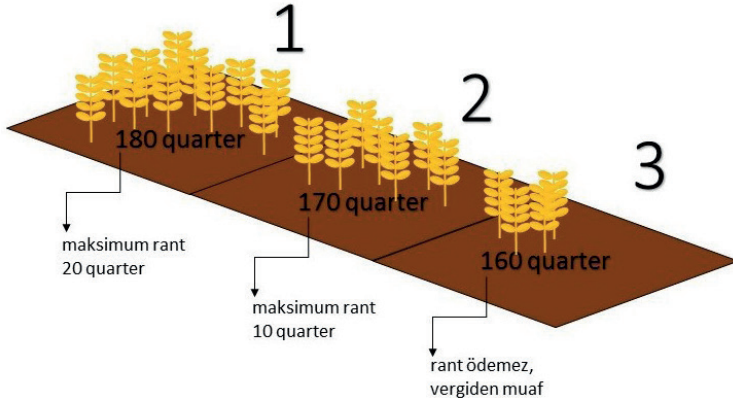
1 "Land value taxation" Türkçeleştirilirken Henry George'un vergilendirmeye ilişkin kentsel toprakları hedefleyen yaklaşımı (bkz. George, 1879/2006, s. 252) göz önünde bulundurularak özellikle arsa kelimesi tercih edilmiş olup metin genelinde bağlama göre toprak, arazi veya arsa kelimeleri kullanılmıştır.

2 bkz. George, 1880/2006, s. XVIII.

3 Üretimin, ücretlerin kaynağı olduğunu düşünen George (1879/2006, s. 31), ücretlerin sermayenin ilerlemesinden (advance of capital) değil emeğin meyvelerinden geldiğini ifade ederek Marx'ın emek-değer teorisini çağrıştırmaktadır.

4 George'un azalan verimler kanunundan bahsettiği görülmektedir.

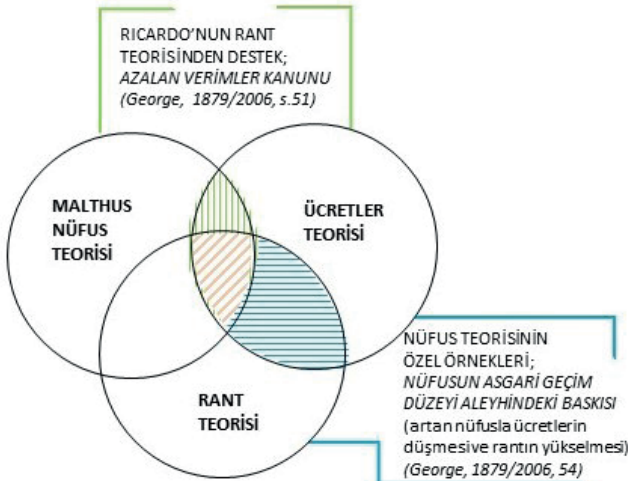
Şekil 1: Arazinin Üretkenlik Durumu ve Rant



**Kaynak:** Ricardo, 1817/2018, s.145'deki ifadelerden faydalanılarak yazar tarafından görselleştirilmiştir.

Ricardo'nun, artan nüfusun, ekimi daha az üretken araziye genişlettikçe rantın arttığını gösterdiğini<sup>5</sup> belirten George (bkz. Şekil 1); bunun, kesişen teorilerin üçlü kombinasyonunu (bkz. Şekil 2) oluşturduğunu ifade etmektedir. Bu bağlamda, önceki ücretler ve sonraki rant doktrinlerini Malthus'un nüfus teorisinin genel prensibinin özel örnekleri olarak yorumlayan George'a (1879/2006, s. 54) göre, nüfusun artışıyla ücretlerin düşmesi ve rantların yükselmesi, nüfusun, asgari geçim düzeyi aleyhindeki baskısının göstergesidir.

Şekil 2: Rant, Nüfus ve Ücretler Teorisi Arasındaki İlişki



**Kaynak:** George, 1879/2006, s. 51, 54'teki ifadelerden faydalanılarak yazar tarafından görselleştirilmiştir.

5 Ricardo (1817/2018, s. 46) bu konuda şöyle demektedir; "Nüfus artışında atlanan her eşik, ülkede besin maddelerinin arzını artırmak için daha kötü nitelikte toprakların ekime açılmasını zorunlu kılar ve daha bereketli olan tüm toprakların da rantını artırır."

Araştırmasının devamında, sorusuna ilişkin çözümü servetin dağılımını yöneten üç yasada aramaya karar veren George (1880/2006, s. XVI), bu yasaların birbiriyle ilişkili olması gerektiğini ancak ekonomistlerin henüz bunu gösteremediğini düşünmektedir. Bu yasaları çözmek için önceliği rant yasasına veren George (1880/2006, s. XVI), üretimden toprak sahiplerine giden kısmı belirleyen şeyin zorunlu olarak emek ve sermaye için geriye kalanı da belirlediğini ifade etmektedir.

George'un servetin dağılımını gösteren yasaları rant üzerinden okuması aşağıdaki gibidir (George, 1879/2006, s. 93);

$$\text{Üretim-Rant}=\text{Ücretler}+\text{Faiz}^6$$

Diğer bir deyişle, üretimi rant üzerinden okuyan George'a (1879/2006, s. 120) göre, ücretler ve faiz yasaları rant yasasının zorunlu sonucudur ve rant yasasının anlaşılması açıkça şu gerçeğin kabul edilmesine bağlıdır: Rekabet, emek ve sermayenin getirisinin kullanımındaki en az verimli toprak parçasında üretilebilecek olandan daha büyük olmasını engellemektedir. George (1879/2006, s. 120-121), bunu gördükten sonra, toprak sahibinin rant olarak neyi talep edebileceğini gördüğümüzü belirtmekte, rantı kullanımındaki en az verimli toprak üzerinde eşit miktarda emek ve sermayenin üretebileceğini aşan her şey olarak tanımlamaktadır.

George, araştırmanın rant düştüğünde faiz ve ücretlerin birlikte arttığını ve rant yükseldiğinde birlikte düştüğünü göstermekte olduğunu ifade etmiştir. Bu yüzden rant, ücretler ve faizin tamamının –*üretimde rantın başladığı nokta olan*- üretim marjı (**margin of production**)<sup>7</sup> tarafından belirlendiğini belirtmektedir. George, böylece bölüşüm yasalarının uyumlu hale getirildiğini ifade etmiş ve rantın maddi ilerleme (**material progress**) ile her zaman artmasının ücretlerin ve faizin neden artmadığını açıkladığını dile getirmiştir. Bu noktada, rantın artmasına neyin sebep olduğunu soran George, nüfus artışının sadece üretim marjını düşürmekle kalmadığını, aynı zamanda verimliliği de artırdığını ifade etmektedir. George'a göre, her iki faktör de (üretim marjının düşmesi ve verimlilik) rant ile alınan gelir oranını artırarak ücretler ve faizin oranını düşürür; ancak, teknolojik ve organizasyonel/örgütsel gelişmeler de aynı sonuçlara yol açmaktadır. George'un ifade ettiği üzere toprak özel mülkiyet olarak tutulduğu sürece sabit bir nüfusla bile, bunlar tek başına Malthus'un nüfus artışına atfettiği tüm etkileri üretecektir. Ayrıca, ilerlemenin kaçınılmaz olarak, –*toprak özel mülkiyet ise*- toprak değerlerinde sürekli, spekülatif bir artışa neden olduğunu belirten George; bunun, rantı arttırdığını ve ücretleri düşürdüğünü ve ek olarak periyodik endüstriyel çöküntüler<sup>8</sup> ürettiğini ifade etmektedir. Bu analizinin radikalde olsa bir çözüme işaret ettiğini belirten George (1880/2006, s. XVI-XVII), toprağı ortak mülk yapmaktan başka hiçbir şeyin yoksulluğu kalıcı olarak gideremeyeceğini dile getirmektedir.

6 George'un formülasyonunda sermayenin getirisinin faiz+kâr yerine yalnızca faiz olarak ifade edildiği görülmekte olup; bunun sebebinin ilgili dönemde finansal sermayenin henüz kendi başına bir güç haline gelmemesi olduğu, dolayısıyla da kâr yerine daha yaygın bir terim olan –*kârı da içerecek biçimde*- faizin kullanılmasının tercih edildiği düşünülmektedir. George'un faiz terimini kullanımına ilişkin yaklaşımı şu ifadesinden de anlaşılmaktadır: Binalar veya diğer iyileştirmeler için ödenen her şey, sermaye kullanımı için tazminatır (compensation). Buna tam anlamıyla faiz (interest) denir. (George, 1879/2006, s. 89). Dolayısıyla denklem “Üretim-Rant= Ücretler+Faiz+Kâr” şeklinde de düşünülebilir.

7 Henry George'un ekilmeye başlanan son (marjinal) toprak parçasını, yani Ricardo'nun en düşük verimliliğe sahip toprak parçası olarak nitelendirdiği eşiği kastettiği anlaşılmaktadır.

8 George, arsa üzerindeki vergilerin –*değerli toprağın kullanımdan çekilmesi durumunda üretimi engelleyen*-spekülatif rantın yok edilmesi yoluyla üretimi artırma eğiliminde olduğunu düşünmektedir ve George'a göre endüstriyel çöküntüler (industrial depressions) spekülatif arsa değerlerinden kaynaklanmaktadır (George 1879/2006, s.230).



Toprağın özel mülkiyetinin, toprağın kullanımı veya iyileştirilmesi için gerekli olmadığını düşünen George (1880/2006, s. XVII), toprak üzerinde ortak hakkı tanımanın (**recognizing the common right to land**) herhangi bir şok veya mülksüzleştirme gerektirmediğini, sadece arsa değerlerinin vergilendirilmesiyle yani bir arsa değeri vergisiyle bu hedefe erişilebileceğini öngörmektedir.

### 3. George'un Önerisinin Ricardo Açısından Değerlendirilmesi

#### 3.1. Azalan Verimler İlkesi

Henry George'un önerisinde Ricardo'nun rant teorisini merkezine aldığı ve önerisini ilgili teorinin "azalan verimler" ilkesi çerçevesinde kurguladığı görülmektedir. Nüfus teorisi ve bu yasa ile benzer düşünsel dizgedeki ücretler yasasının meşruiyet dayanağı olarak nitelendirilebilecek *-artan nüfusun gıda kaynakları ile orantılı olmayacağı ve ücretleri asgari geçim seviyesine doğru iteceği yönündeki-* kabullerini reddeden George, söz konusu kabullerin bir benzerinin de rant kanununda azalan verimler ilkesi olarak bulunduğunu ortaya koymaktadır (bkz. George 1879/2006, s. 51-54).

Sandilands (1986, s. 8), Henry George'un Ricardo'nun *-yalnızca tarım bağlamında uyguladığı-* azalan verimler teorisini 'neden toprak sahiplerinin ulusal üretimin bir kısmını emek ve sermaye pahasına elde edebildikleri' sorusunu yanıtlamak için geliştirdiğini düşünmektedir. Edel ise, George'un Ricardo'nun teorisini, *toprağın rantının, aynı emek ve sermayenin kullanımındaki en az verimli topraktan elde edebileceği ürün fazlasıyla belirlendiği* (George'dan aktaran Edel, 1977, s. 4) yasa olarak yeniden ifade ettiğini dile getirmiştir. Edel'e (1977, s. 4) göre George, yasa kurumsal bir bağlamda geliştirmiş, ilk önce emeğin ve sermayenin bağlı olduğu tüm uğraşların (**occupation**) toprak kullanımını gerektirdiğine, ikinci olarak da özel toprak mülkiyetini içerdiğine işaret etmiştir. Dolayısıyla rantın doğal değil sosyal bir fenomen oluşuna dikkat çeken Edel (1977, s. 4), George'dan alıntılararak *rantın, insan emeğinin ne üretebileceği ne de artırabileceği doğal unsurların bireysel mülkiyete indirgenmesinden doğan tekelin fiyatı* olduğunu dile getirmektedir. Lackman'a (1976, s. 297) göre ise, Henry George, Ricardo'nun teorilerinden mantıklı sonuçlar çıkarmıştır: Rantın diferansiyel üretim fazlası (**differential surplus**) olduğu şeklindeki önermeler kabul edilirse; emek miktarı değeri belirlenir ve genel olarak fiyatlar marjda belirlenir, rant aslında hakedilmemiş kazançtır (**unearned increment**).

#### 3.2. Nüfus Artışına Bakış Açıları

Whitaker'e (2001, s. 15) göre, George'un büyümeye ilişkin *-ölçek ekonomisinin iki genel sınırını<sup>9</sup> tanıtarak-* ölçek ekonomilerine yaptığı vurgu<sup>10</sup> onu kötümser<sup>11</sup> Malthus ve Ricardo geleneğinden ayırmaktadır. Sandilands (1986, s. 8)'in ifade ettiği üzere George, nüfus artışının, giderek daha az verimli veya daha az erişilebilir tarım arazisine veya nispeten daha az olanağa sa-

9 Whitaker'in (2001, s. 15) belirttiği üzere ilk ölçek etkisi, işgücü büyüdükçe görevlerin (tasks) ve işlevlerin (functions) uzmanlaşması için artan olasılıkları, ikinci ölçek etkisi ise kent merkezlerindeki ekonomik faaliyet yoğunluğu arttıkça ortaya çıkan yığılma ekonomilerini (agglomeration economies) yansıtmaktadır.

10 George'a (1879/2006, s. 127) göre, 'artan nüfus', 'üretim ve değişimde (exchange) iyileştirmeler' ve 'bilgi, eğitim, yönetim, emniyet (police) ve etik alanında gelişmeler' maddi ilerlemeye (material progress) katkıda bulunan üç değişikliktir.

11 Whitaker'in kötümser nitelmesiyle Malthus'un nüfus teorisi ve Ricardo'nun azalan verimler kanunu yaklaşımlarını kastettiği düşünülmektedir. Malthus ve Ricardo teorilerinde yoksulluk ve rantı nüfus ile ilişkilendirmiş, George onlardan ayrılarak ölçek ekonomileri savıyla nüfusa iyimser bir bakış açısıyla yaklaşmıştır.

hip çeper kentsel toprağa (**peripheral urban land**) başvurmayı zorunlu kıldığını kabul ederken; aynı zamanda daha fazla sayıda insanın, marjinal toprakta (**intra-marginal land**) yaşayan ve çalışanların üretken güçlerini de artırabileceğine inanıyordu ve bu nedenle, *Sandilans'in yorumuyla*- George'a göre azalan bir marjinal ürün ile nüfus arttıkça artan ortalama bir ürün arasında çelişki olması gerekmiyordu. Whitaker'ın (2001, s. 19) değerlendirmesiyle George, yoksullaştırmayı Malthus'un iddia ettiği gibi doğanın kaçınılmaz cimriliğinin değil, uygunsuz insan kurumlarının<sup>12</sup> sonucu olarak görmüştür. Sandilands (1986, s. 8) de George'un doğanın iyiliğini ve cömertliğini (**beneficence and munificence of nature**) vurguladığını ve yoksulluğun doğal bir durum olmadığını ve bunun nedeninin nüfus artışı olmadığını iddia ettiğini dile getirmektedir.

### 3.3. Teknolojik İyileşmelerin Rant Üzerine Etkisi

Ricardo ve George'un ayrıştığı konulardan biri de teknolojik iyileşmelerin rant üzerindeki etkisine ilişkindir. Ricardo üretimde emeğe ihtiyacı azaltan gelişmelerin varlığında rantın en düşük hızda seyrettiğinden bahsetmekte, toprağın üretime gücü ve rant arasındaki ters orantıyı vurgulamaktadır: *“Rantın artışı, ülkede zenginliğin artmasının ve bu yüzden de çoğalan nüfusa besin sağlamanın güçleşmesinin bir sonucudur. Bu artış, zenginliğin bir belirtisiyse de asla nedeni değildir; çünkü sıklıkla, rant sabitken, hatta düşüş gösterirken, zenginlik en yüksek artış hızına ulaşır. Ekilebilir toprakların üretime gücü düştükçe, rant da en yüksek hızda artar. Ekilebilir toprakların en verimli olduğu, ithalatın en az kısıtlandığı ve gerekli emek miktarında en ufak bir artış olmaksızın, tarımdaki gelişmeler sayesinde üretimin katlanabildiği, dolayısıyla da rantın en düşük hızda seyrettiği ülkelerde, zenginliğin artış hızı en yüksektir.”* (Ricardo, 1817/2018, s. 52-53). Henry George ise, Ricardo'nun rant teorisinden farklı olarak rant artışında nüfusun etkisi kadar teknolojik ve organizasyonel/örgütsel iyileşmelere de vurgu yapmıştır (bkz. George, 1880/2006, s. XVI). Bu noktada, George ve Ricardo'nun ayrışma nedeninin Ricardo'nun analizinde tarımsal toprakları baz alırken; George'un kentsel rantlara ilişkin bir tartışma yürütmesi ile ilişkili olduğu düşünülebilir. Edell'in (1977, s. 4) değerlendirmesine göre ise, teknolojik ilerlemeyi rant artışlarının olası bir dengelemesi olarak gören Ricardo'nun aksine; George ilerlemeyi yoksulluğu besleyen, zengin ile yoksul arasındaki uçurumu genişleten bir alan olarak görmüştür.

### 3.4. Ücretler ve Rant Arasındaki İlişki

Rantın ana kaynağı olarak nitelenebilecek üretim marjını bölüşümdeki değişimin açıklaması olarak kullanan George'a (1879/2006, s. 93, 121) göre, marjinal üretim azaldıkça rant artar *-ücretler ve faizin, emeğin ve sermayenin ne ürettiğine değil rant alındıktan sonra geriye kalana bağlı olması dolayısıyla-* ücretler ve faiz düşer. Ricardo'nun (1817/2018, s. 74) ifade ettiği üzere, *“Rantı yükselten nedenlerin aynuları, yani belli emek miktarıyla aynı ek besini sağlamanın giderek güçleşmesi, ücretleri de yükseltecektir; bu yüzden de paranın değeri değişmez kabul edildiğinde, zenginlik ve nüfus arttıkça, hem rant hem de ücret yükselme eğiliminde olacaktır.”* İki düşünürün ayrışmasını daha iyi anlamak için servete ilişkin formülasyonlarına bakmak gerekmektedir. George'un *“üretim-rant=ücret+faiz”*<sup>13</sup> formülasyonu Ricardo'da *“üretim-(ücret+rant)=kâr”* olarak kurgulanmaktadır. Ricardo'nun dizgesine göre, *-ücretler asgari geçim düzeyindeyken-* tarımda azalan verim sebebiyle daha düşük verimlilikteki toprakların ekilmeye başlanması istihdamı artırmakta ve artan istihdama bağlı olarak *-asgari düzeydeki ücretler daha aşağı çekilemeyece-*

12 George'un uygunsuz insan kurumları (inappropriate human institutions) ifadesi ile topraktaki özel mülkiyet kurumunu kastettiği anlaşılmaktadır.

13 bkz. George, 1879/2006, s. 93.

ğinden- toplam ücretin payı artmaktadır (bkz. Ricardo, 1817/2018, s. 74). Bu süreçte *-ücretin payının yanında-* artan rantın da üretimden alacağı payın artacak olması, sermayedarın kârlarının payının azalması anlamına gelmektedir. Toprak sahibinin rantının hem paraca hem de zahire miktarı bağlamında arttığını ifade eden Ricardo'ya (1817/2018, s. 75) göre emekçinin ise reel ücreti azalacaktır: “...*Emekçinin yazgısı ise bu kadar mutluluk verici değildir; para cinsinden ücreti artacaktır, bu doğru; ama zahire cinsinden ücreti azalacaktır; yalnızca zahire karşısındaki durumu değil, genel olarak maddi durumu da bundan zarar görecektir; ücretlerin piyasa düzeyini doğal düzeylerinin üzerinde tutmanın daha zorlaştığını hissedecektir.*” Bu açıdan değerlendirildiğinde Ricardo'nun ücretler ve rant arasındaki ilişkiye ilişkin tespiti George'un söylemleri ile benzeşmektedir. Whitaker'in belirttiği üzere, George rekabetçi reel ücret oranının *'ekim marjında ortalama emek ürünü* (George'dan aktaran Whitaker, 2001, s. 15)' ile belirlendiği konusunda Ricardo ile benzer görüştedir. Cleveland'a (2012, s. 499) göre de George, nüfus artışının marjı giderek daha niteliksiz topraklara ittiği, toprak sahiplerine gittikçe daha fazla rantı aktardığı, faiz ve ücretler için gitgide daha az pay bıraktığı iddialarıyla Ricardo'yu takip etmektedir ancak Ricardo'dan farklı olarak *-kendi deneyimleri sonucunda-* büyük toprak sahipleri ve spekülasyona dikkat çekmiştir. Sonuç olarak, George'un belirttiği gibi, *toprak değerlerindeki spekülatif ilerleme, ekim veya üretim marjını normal sınırının ötesine zorlama eğilimindedir, böylece emek ve sermayeyi daha küçük bir getiriye kabul etmeye veya üretimi durdurmaya zorlar* (George'dan aktaran Cleveland, 2012, s. 499-500).

### 3.5. Özel Mülkiyet

Henry George'un Ricardo'dan ayrıştığı noktalardan bir diğeri, George'un özel mülkiyetin yanlışlığına ilişkin bir tartışmaya giderek toprakların ortak mülk haline getirilmesi gerektiği yönündeki düşünceleridir (bkz. George, 1879/2006, s. 180). George (1879/2006, s. 224) toprağa değil yalnızca ranta el koyulmasını önermekte ve *-halihazırda vergilendirme ile rantın bir bölümünün alındığı savıyla-* vergi yasasında yapılacak değişikliklerle rantın tamamına yakınının alınabileceğini dile getirmektedir. George, bu noktada özel mülkiyete dokunmayarak *-kamulaştırma yoluna gitmeden-* geliştirdiği öneri ile bir bakıma Ricardo ile benzeşiyor görünse de vergilendirme önerisi dolaylı olarak mülkiyete müdahale olarak değerlendirilebilir. George (1879/2006, s. 223), neden kamulaştırma yoluna gitmediğini ise, resmi olarak tüm topraklara el koyma durumunda gereksiz bir şokun söz konusu olacağı ve bunun devlet yönetiminin gereksiz yere genişletilmesini gerektireceği ifadeleriyle açıklamaktadır. Bunlara ek olarak, George'a (1879/2006, s. 224) göre, devletin toprakları kiralaması kayırmacılık (**favoritism**), gizli anlaşma (**collusion**), yolsuzluk (**corruption**) gibi riskleri barındırmaktadır. Ricardo ise **Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri** isimli eserinin “Ev Vergileri” bölümünde (Bölüm XIV), mülkiyetin güvenliğinin her zaman korunması gereken kutsal bir ilke olarak nitelendirmiş ve rantın, çoğunlukla zahmetlerinin sonucu servetlerini toprak veya ev satın alarak kullananlara ödendiğini ifade etmiştir. Ricardo (1817/2018, s. 174) bu bağlamda, mülkiyetin adaletsizce vergilendirilmesinin mülkiyetin güvenliği ilkesinin ihlal edilmesi demek olduğunu belirtmiştir. Kittrell (1957, s. 384), Ricardo'nun bir parçası olduğu entelektüel geleneğin, özel mülkiyet için güçlü duygular beslemesine rağmen; rantları, vergilendirme için makul bir taban olarak düşündüğünü ifade etmektedir. Kittrell (1957, s. 388), ayrıca Ricardo'nun rant vergisine muhalefetinin, pratik gerekçeler olarak gördüğü şeylere dayanmakta olduğunu belirtmiş, söz konusu gerekçeleri rantı kârdan ve toprak sahibinin brüt getirisindeki faizden ayırmanın zorluğu ve özel mülkiyet aracılığıyla sunulan birikim teşviki olarak sıralamıştır.

### 3.6. Tek Vergi Yaklaşımı ve Arazi-Arsa Spekülasyonu

George ve Ricardo'nun ayrıştığı bir başka nokta, George'un tek vergi (**single tax**) yaklaşımının aksine, Ricardo'nun arsa rantının vergilendirilmesine ilişkin düşüncelerini dile getirirken (Bölüm XIV) hususi olarak tek bir sınıfın gelirini vergiye bağlamanın adaletli olmayacağı ve herkesin olanakları ile orantılı olarak devlet harcamalarından sorumlu olması gerektiği yönündeki açıklamalarıdır (Ricardo, 1817/2018, s. 174).

Ricardo'ya göre, sadece toprağın vergilendirilmesi durumunda vergiden kaynaklanan risk ile ilişkili olarak toprağın fiyatının düşeceği dikkate alınmalıdır. Buna ek olarak, Ricardo (1817/2018, s. 174); riskin belirsizlik derecesine bağlı olarak toprağın, "...*kumar niteliğindeki spekülasyonlar için çok uygun bir araç...*" olacağını ifade etmekte bu noktada spekülasyonu önleme gayesiyle arsa değeri vergilendirmesini öneren George'dan farklı bir yaklaşım ortaya koymaktadır. George'un yaklaşımına göre, arsa değerlerinin vergilendirilmesi, arazi-arsa spekülasyonunu azaltacak ve fiyatlarını düşürerek, ekonomik istikrarsızlığı azaltırken toprak sahipliği durumunu daha erişilebilir kılacaktır (Stilwell ve Jordan, 2004, s. 121).

### 3.7. Rant Artışında Toprak Sahibinin Rolü

Ricardo (1817/2018, s. 145), en az verimli topraktan elde edilen mahsul ile farklı verimliliklere sahip diğer topraklardan elde edilen mahsuller arasındaki farkın *-toprak sahibi tarafından-* değiştirilemez olduğundan hareketle, rantın yükselmesinde toprak sahibinin rolünün olamayacağına değinmiştir (Bölüm X). George'a (1879/2006, s. 201) göre de rant bütün toplum tarafından yaratılan bir değeri temsil etmektedir ve toprak sahiplerinin yaptığı bir şey sonucunda ortaya çıkmaz. Diğer yandan, George, rantın yükselmesinde spekülasyona dikkat çekmiş ve bu noktada Ricardo'nun toprak sahibine ilişkin çizdiği nötr tablodan farklılaşmıştır. George'a göre, *- hızlı ilerlemeyle birlikte-* rantın hızlı ve istikrarlı artışı ve buna bağlı olarak toprak sahiplerinin daha yüksek fiyat beklentisi toprağın kullanımdan alıkonulmasına yol açar. Böylece, üretim marjının, üretimin gerektirdiğinden daha fazla zorlandığını belirten George, toprak sahiplerinin güvenle rantların daha da artmasını beklediklerinden, mevcut koşullar altında toprağın sağlayacağından daha fazla kira talep ettiklerini ifade etmektedir (George, 1879/2006, s.142).

### 3.8. Vergi Yüğü

Ricardo eserinin "Rant Vergisi" bölümünde (Bölüm X), sadece ranta tesir edeceğini düşündüğü rant üzerindeki bir verginin tamamen toprak sahiplerine yük olacağını ifade etmektedir (Ricardo, 1817/2018, s. 145). Ayrıca, Ricardo (1817/2018, s. 145) en düşük verimlilikteki toprakta, *-çiftçinin ürün fiyatını yükseltecek herhangi bir rant veya vergi ödeme sorumluluğu bulunmaması dolayısıyla-* ranta getirilen verginin ham mahsul fiyatını artırmayacağını ifade etmektedir. Bu konuyla ilgili olarak George (1879/2006, s. 231), aradaki bir verginin, doğrudan üzerine düştüğü kişiler tarafından ödendiğini ve fiyatlara eklenmeyeceğini dile getirmekte; buna karşılık, arzi esnek mallar üzerindeki vergilerin değişim sırasında satıcıdan alıcıya kaydırıldığını ve böylece fiyatların gittikçe artacağını belirtmektedir.

### 3.9. Üretime Etkiler

Ricardo (1817/2018, s. 146), rant üzerindeki verginin toprak sahibinin kârı üzerindeki bir vergi olması dolayısıyla *-çoğunlukla hayata geçirildiği şekliyle-* toprakta üretici olma durumunu negatif etkilediğini ifade etmektedir. Toprak rantı kavramının çiftçi tarafından toprak sahibine yapılan ödemenin tamamına referans vermesine rağmen; rantın, yalnızca toprağın kullanımı için ödenen

meblağ olduğunu düşünen Ricardo, bina vb. gereçleri kullanmanın bedelinin de rant olarak toprak sahibine ödendiğini, ancak söz konusu bedelin toprak sahibinin toprağına yatırdığı sermayenin kârını oluşturduğunu ifade etmektedir (Ricardo, 1817/2018, s. 146). Üreticilerin kazançlarını azaltan vergilerin, üretme teşvikini azaltacağını belirten George'a göre, üretim faktörlerinin (toprak, emek veya sermaye) kullanımına dayalı vergiler üretimi caydırır (George, 1879/2006, s. 227). George, arsanın değerinin üretimin kazancını değil, tekelin değişim değerini ifade etmekte olduğunu dile getirmiştir. Arsa değerinin arsa sahibi bireyin yarattığı bir şey olmaması ve toplumun büyümesi ile yaratılmış olması dolayısıyla toplumun bu değeri, gelişmeye teşviki ve servetin üretimini azaltmadan geri alabileceğini ifade etmektedir. Bu kapsamda George (1879/2006, s. 229-230), bütün rantı vergiyle almanın işçi ücretlerini ve sermayenin kazancını azaltmayacağını belirtmektedir. Ricardo'nun da toprak ve üzerindeki yapılanmaları birbirinden ayırarak ve rantın, yalnızca toprağın kullanımı karşılığında ödenen meblağ olduğunu ifade ederek rant vergisinden söz ettiği göz önünde bulundurulduğunda aslında George ile ayırmadığı görülecektir. Edel'in (1977, s. 4) Gaffney'den aktardığı üzere, George'un arsa vergisi önerisi, genellikle, böyle bir verginin köreltici teşviklerle (**blunting incentives**) üretimi bozmayacağı veya azaltmayacağı şeklindeki neoklasik argümanla desteklenir. Ancak George, Ricardo'dan aldığı bu noktayı yalnızca ikincil bir argüman<sup>14</sup> olarak kullanmıştır. Edel'in (1977, s. 4) belirttiği üzere, George ve ilk takipçilerinin çoğu tek vergiyi (single tax) teknik bir reform olarak değil, radikal bir program olarak düşünmüştür.

#### 4. Tartışma ve Sonuç

Genel olarak bakıldığında, Ricardo rantı azalan verimler yasasının topraktaki işleyişinin bir sonucu olarak görmüş, sermayenin azalan kârlarının sebebi olarak *-özel mülkiyet kavramını sorgulamaksızın-* toprak sahiplerini ve rantı işaret ederek, rant vergisini tartışmıştır. George ise rantı toplumun bir bütün olarak ilerlemesinin bir sonucu olarak görmüş ve yoksulluğun sebebi olarak değerlendirmiştir. Bu bağlamda, topraktaki özel mülkiyet sistemini sorgulamış ve yoksulluğu kalıcı olarak ortadan kaldıracak olanın topraktaki ortak mülkiyet olduğunu ifade ederek, rantın ilerlemeyi yaratan topluma geri döndürülmesi noktasında arsa değeri vergisini önermiştir. Dolayısıyla, rantın vergilendirilmesine ilişkin önerilerinde, George'un Ricardo'ya nazaran toplumu önceleyerek, rantın kamuya döndürülmesine yönelik çözüm üretme konusunda daha etkin olduğu söylenebilir.

Henry George'un önerisi David Ricardo'nun savları açısından değerlendirildiğinde iki düşünürün savlarının, azalan verimler ilkesi, ücretler ve rant arasındaki ilişki, ranta getirilen verginin vergi yükü ve üretime etkisi konularında benzeştiği; diğer yandan, iki düşünürün görüşlerinin teknolojik iyileşmelerin rant üzerine etkisi, nüfus artışına bakış açıları, özel mülkiyet, arazi-arsa spekülasyonu ve tek vergi yaklaşımı ile rant artışında toprak sahibinin rolü konularında ayrıştığı ortaya çıkmaktadır. Bunların yanında, George'un servete ilişkin formülasyonunu rant üzerinden okumayı seçerek emek ve sermayeyi aynı safta konumlandırması, Ricardo'nun ise serveti rant ve ücretler üzerinden okuyarak sermayedarın kârlarının payına odaklanması önemli bir ayrımdır. Buna ek olarak, George ve Ricardo'nun değerlendirmelerini karşılaştırırken Ricardo'nun analiz biriminin tarımsal topraklar, George'un analiz biriminin ise kentsel topraklar olduğunu, sanayi üretiminin Ricardo'nun yaşadığı döneme kıyasla çok daha önemli hale geldiğini dikkate almak gerekmektedir. Kısacası, iki düşünürün teorik yaklaşımları yaşadıkları dönemin şekillendirdiği deneyimlerden bağımsız değildir. Yakar Önal'ın (2004, s. 96) belirttiği üzere: "...Ricardo, sınırlı kapitalizmin toplumu altüst eden etkilerinin belirginleş-

<sup>14</sup> George kitabında arsa değeri vergisinin üretime etkilerini, "çözümün etkileri (Effects of the Remedy)" kapsamında işlemiştir. Yazarın bu bağlamda konuyu ikincil argüman olarak nitelendirdiği düşünülmektedir.

tiği ve bölüşümün temel bir iktisadi sorun haline geldiği 19. yüzyıl toplumunda yaşamıştır. Zenginliğin kaynağı olarak gördüğü kârın azalmasından sorumlu tuttuğu ranta ve toprak sahiplerine ise geliştirdiği rant teorisiyle karşı çıkmıştır.” Mille'nin (1979/2006, s. 305) ifadesiyle, hızla gelişen bir toplumda yaşayan ve çalışan George ise, bir çadır ve çamur kentinin tramvaylar ve otobüsler ile asfalt sokaklardan ve düzgün/yeterli konutlardan oluşan güzel bir kasabaya dönüştüğünü görmüş; servetin başlangıcını gördükçe, yoksulluğun ilk ortaya çıkışını fark etmiştir

Arsa değeri vergisini iktisadi düşünce tarihi boyutunda irdeleyen bu çalışma, rantın kamuya döndürülmesine yönelik bir araç olan Henry George'un arsa değeri vergilendirmesi (land value taxation) yönteminin düşünsel dizgesi ve söz konusu dizgede Ricardo'nun rant teorisinin yerini ortaya koyuşuyla rantın vergilendirilmesi tartışmalarına sınırlı bir kesitten/perspektiften katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Arsa değeri vergilendirmesi (land value taxation) önerisinin Ricardo'ya ek olarak Karl Marx, Adam Smith gibi düşünürlerin tespitleri ve görüşleri ile de karşılaştırılması George'un hem daha iyi anlaşılması hem de Türkiye literatüründe konumlandırılacağı teorik alanın netleşmesi açısından önem arz etmektedir. Henry George'un teorik konumunun belirlenmesi, David Ricardo'nun rant teorisi ve ranta ilişkin değerlendirmelerinin Türkiye şehirçilik ve iktisat literatüründe kendisine sıkça yer bulurken; Henry George'un Ricardo'nun rant teorisini merkeze alarak geliştirdiği arsa değeri vergilendirmesi önerisinin, ülkemizde yeterince tartışmaya açılmış olmamasının sebeplerine ilişkin de ip uçları sunacaktır. Diğer yandan bu tür bir vergilendirmenin kentsel yayılma ve kentsel çürümeyi önleme, ekonomik konut erişilebilirliğine olumlu katkı sağlama, kamu gelirlerini artırarak kentin gelişiminin fonlanması konularında yaratacağı etkiler de vergilendirmenin pratikteki olası sonuçlarına yönelik gelecekte yapılması gerekli tartışmaların diğer boyutlarını oluşturmaktadır.

**Teşekkür:** Çalışmanın üretim sürecindeki katkılarından ötürü Doç. Dr. Ayşegül Yakar Önal'a çok teşekkür ederim.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Acknowledgments:** Thanks to Assoc. Prof. Dr. Ayşegül Yakar Önal for contribution.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author has no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.

## Kaynakça/References

- Cleveland, M. M. (2012). The economics of Henry George: A review essay. *American Journal of Economics and Sociology*, 71(2), 498-511. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1536-7150.2012.00832.x>
- Edel, M. (1977). Rent theory and working class strategy: Marx, George and the urban crisis. *Review of Radical Political Economics*, 9(4), 1-15. <http://dx.doi.org/10.1177/048661347700900401>
- George, H. (1879/2006). *Progress and poverty*. B. Drake (Ed.). New York: Robert Schalkenbach Foundation. Erişim adresi: [http://www.henrygeorge.org/pdfs/PandP\\_Drake.pdf](http://www.henrygeorge.org/pdfs/PandP_Drake.pdf) (*Atıflarda ve kaynakçada eserin ilk yayın tarihi (1879) ve düzenlenmiş halinin yayın tarihinin (2006) kullanımı tercih edilmiştir. Metin içerisinde roma rakamlarıyla ifade edilen bölümler Henry George'un dördüncü baskıya önsözünden alınılanmıştır ve 1880 tarihlidir.*)
- Kittrell, E. R. (1957). Ricardo and the taxation of economic rents. *American Journal of Economics and Sociology*, 16(4), 379-390. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1536-7150.1957.tb00200.x>

- Lackman, C. L. (1976). The classical base of modern rent theory. *American Journal of Economics and Sociology*, 35(3), 287–300. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1536-7150.1976.tb03013.x>
- Mille, A. G. (1979/2006). Who was Henry George? In B. Drake (Ed), *Progress and Poverty* (pp. 304–310). New York: Robert Schalkenbach Foundation. Erişim adresi: [http://www.henrygeorge.org/pdfs/PandP\\_Drake.pdf](http://www.henrygeorge.org/pdfs/PandP_Drake.pdf) (*Atıflarda ve kaynakçada makalenin ilk yayın tarihi (1979) ve içerisinde yer aldığı eserin yayın tarihinin (2006) kullanımı tercih edilmiştir.*)
- Ricardo, D. (1817/2018). *Siyasal iktisadın ve vergilendirmenin ilkeleri* (4.bs.) (B. Zeren, ev.). İstanbul: İř Bankası Kültür Yayınları. (*Atıflarda ve kaynakçada eserin ilk yayın tarihi (1817) ve ilgili basım tarihinin (2018) kullanımı tercih edilmiştir.*)
- Sandilands, R. J. (1986). Natural law and the political economy of Henry George. *Journal of Economic Studies*, 13(5), 4-15. <http://dx.doi.org/10.1108/eb002635>
- Stilwell, F., & Jordan, K. (2004). The political economy of land: putting Henry George in his Place. *Journal of Australian Political Economy*. 54(54), 119-134. Erişim adresi: [https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/33817/2/01\\_Stilwell\\_The\\_Political\\_Economy\\_of\\_Land%3a\\_2004.pdf](https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/33817/2/01_Stilwell_The_Political_Economy_of_Land%3a_2004.pdf), 27/02/2021
- Whitaker, J. K. (2001). Henry George and classical growth theory: A significant contribution to modeling scale economies. *American Journal of Economics and Sociology*, 60(1), 11-24. <http://dx.doi.org/10.1111/1536-7150.00052>
- Yakar nal, A. (2004). Smith'den Ricardo'ya rant teorisindeki değişim. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (45), 85-97. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/7251>





### **Tanım**

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi yayını olan Maliye Çalışmaları Dergisi – Journal of Public Finance Studies, açık erişimli, hakemli, yılda iki kere Mayıs ve Kasım aylarında yayınlanan, uluslararası bilimsel bir dergidir. 1955 yılında kurulmuştur. Derginin ismi 2020 yılında Maliye Çalışmaları Dergisi – Journal of Public Finance Studies olarak değiştirilmiştir. Derginin önceki ismi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları'dır (ISSN: 1304-0251).

Dergiye yayımlanması için gönderilen bilimsel makaleler Türkçe ya da İngilizce olmalıdır.

### **Amaç**

Maliye Çalışmaları Dergisi, maliye, kamu ekonomisi, mali hukuk, vergi hukuku ve kamu kesiminin çeşitli sorunları hakkında teorik ve uygulamalı araştırmalar yayımlamayı ve bilimsel bilginin gelişimine katkı sunan uluslararası bir platform sağlamayı amaçlar.

### **Kapsam**

Maliye Çalışmaları Dergisi'nin kapsamını maliye, kamu ekonomisi başta olmak üzere ilgili alanlar oluşturur. Derginin hedef kitlesini akademisyenler, araştırmacılar, profesyoneller, öğrenciler ve ilgili mesleki, akademik kurum ve kuruluşlar oluşturur.

### **Etik İlkeler ve Yayın Politikası**

#### **Yayın Etiği ve Etik İhlalleri**

Maliye Çalışmaları Dergisi, yayın etiğinde en yüksek standartlara bağlıdır ve Committee on Publication Ethics (COPE), Directory of Open Access Journals (DOAJ), Open Access Scholarly Publishers Association (OASPA) ve World Association of Medical Editors (WAME) tarafından yayınlanan etik yayıncılık ilkelerini benimser; Principles of Transparency and Best Practice in Scholarly Publishing başlığı altında ifade edilen ilkeler için: <https://publicationethics.org/resources/guidelines-new/principles-transparency-and-best-practice-scholarly-publishing>

Gönderilen tüm makaleler orijinal, yayımlanmamış ve başka bir dergide değerlendirme sürecinde olmamalıdır. Her bir makale editörlerden biri ve en az iki hakem tarafından çift kör değerlendirmeden geçirilir. İntihal, duplikasyon, sahte yazarlık/inkar edilen yazarlık, araştırma/veri fabrikasyonu, makale dilimleme, dilimleyerek yayın, telif hakları ihlali ve çıkar çatışmasının gizlenmesi, etik dışı davranışlar olarak kabul edilir.

Kabul edilen etik standartlara uygun olmayan tüm makaleler yayından çıkarılır. Buna yayından sonra tespit edilen olası kuraldışı, uygunsuzluklar içeren makaleler de dahildir.

### **Açık Erişim İlkesi**

Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies, tüm içeriği okura ya da okurun dahil olduğu kuruma ücretsiz olarak sunulur. Okurlar, ticari amaç haricinde, yayıncı ya da yazardan izin almadan dergi makalelerinin tam metnini okuyabilir, indirebilir, kopyalayabilir, arayabilir ve link sağlayabilir.

Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies makaleleri açık erişimlidir ve Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.tr>) olarak lisanslıdır.

---

### Araştırma Etiği

Maliye Çalışmaları Dergisi araştırma etiğinde en yüksek standartları gözetir ve aşağıda tanımlanan uluslararası araştırma etiği ilkelerini benimser. Makalelerin etik kurallara uygunluğu yazarların sorumluluğundadır.

- Araştırmanın tasarlanması, tasarımın gözden geçirilmesi ve araştırmanın yürütülmesinde, bütünlük, kalite ve şeffaflık ilkeleri sağlanmalıdır
- Araştırma ekibi ve katılımcılar, araştırmanın amacı, yöntemleri ve öngörülen olası kullanımları; araştırmaya katılımın gerektirdikleri ve varsa riskleri hakkında tam olarak bilgilendirilmelidir.
- Araştırma katılımcılarının sağladığı bilgilerin gizliliği ve yanıt verenlerin gizliliği sağlanmalıdır. Araştırma katılımcıların özerkliğini ve saygınlığını koruyacak şekilde tasarlanmalıdır.
- Araştırma katılımcıları gönüllü olarak araştırmada yer almalı, herhangi bir zorlama altında olmamalıdır.
- Katılımcıların zarar görmesinden kaçınılmalıdır. Araştırma, katılımcıları riske sokmayacak şekilde planlanmalıdır.
- Araştırma bağımsızlığıyla ilgili açık ve net olunmalı; çıkar çatışması varsa belirtilmelidir.
- Deneysel çalışmalarda, araştırmaya katılmaya karar veren katılımcıların yazılı bilgilendirilmiş onayı alınmalıdır. Çocukların ve vesayet altındakilerin veya tasdiklenmiş akıl hastalığı bulunanların yasal vasisinin onayı alınmalıdır.
- Çalışma herhangi bir kurum ya da kuruluşta gerçekleştirilecekse bu kurum ya da kuruluştan çalışma yapılacağına dair onay alınmalıdır.
- İnsan ögesi bulunan çalışmalarda, "yöntem" bölümünde katılımcılardan "bilgilendirilmiş onam" alındığının ve çalışmanın yapıldığı kurumdan etik kurul onayı alındığı belirtilmesi gerekir.

### Yazarların Sorumluluğu

Makalelerin bilimsel ve etik kurallara uygunluğu yazarların sorumluluğundadır. Yazar makalenin orijinal olduğu, daha önce başka bir yerde yayımlanmadığı ve başka bir yerde, başka bir dilde yayımlanmak üzere değerlendirilmediği konusunda teminat sağlamalıdır. Uygulamadaki telif kanunları ve anlaşmaları gözetilmelidir. Telifle bağlı materyaller (örneğin tablolar, şekiller veya büyük alıntılar) gerekli izin ve teşekkürle kullanılmalıdır. Başka yazarların, katkıda bulunanların çalışmaları ya da yararlanılan kaynaklar uygun biçimde kullanılmalı ve referanslarda belirtilmelidir.

Gönderilen makalede tüm yazarların akademik ve bilimsel olarak doğrudan katkısı olmalıdır, bu bağlamda "yazar" yayınlanan bir araştırmanın kavramsallaştırılmasına ve dizaynına, verilerin elde edilmesine, analizine ya da yorumlanmasına belirgin katkı yapan, yazının yazılması ya da bunun içerik açısından eleştirel biçimde gözden geçirilmesinde görev yapan birisi olarak görülür. Yazar olabilmenin diğer koşulları ise, makaledeki çalışmayı planlamak veya icra etmek ve / veya revize etmektir. Fon sağlanması, veri toplanması ya da araştırma grubunun genel süpervizyonu tek başına yazarlık hakkı kazandırmaz. Yazar olarak gösterilen tüm bireyler sayılan tüm ölçütleri karşılamalıdır ve yukarıdaki ölçütleri karşılayan her birey yazar olarak gösterilebilir. Yazarların isim sıralaması ortak verilen bir karar olmalıdır. Tüm yazarlar yazar sıralamasını Telif Hakkı Anlaşması Formunda imzalı olarak belirtmek zorundadırlar.

Yazarlık için yeterli ölçütleri karşılamayan ancak çalışmaya katkısı olan tüm bireyler "teşekkür / bilgiler" kısmında sıralanmalıdır. Bunlara örnek olarak ise sadece teknik destek sağlayan, yazıma yardımcı olan ya da sadece genel bir destek sağlayan, finansal ve materyal desteği sunan kişiler verilebilir.

---

Bütün yazarlar, araştırmanın sonuçlarını ya da bilimsel değerlendirmeyi etkileyebilme potansiyeli olan finansal ilişkiler, çıkar çatışması ve çıkar rekabetini beyan etmelidirler. Bir yazar kendi yayınlanmış yazısında belirgin bir hata ya da yanlışlık tespit ederse, bu yanlışlıklara ilişkin düzeltme ya da geri çekme için editör ile hemen temasa geçme ve işbirliği yapma sorumluluğunu taşır.

### **Hakem İnceleme Yöntemleri ve Sürecin İşleyişi**

Daha önce yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere başka bir dergide halen değerlendirmede olmayan ve her bir yazar tarafından onaylanan makaleler değerlendirilmek üzere kabul edilir. Ön değerlendirmeyi geçen makaleler iThenticate yazılımı kullanılarak intihal için taranır. İntihal kontrolünden sonra, uygun olan makaleler baş editör tarafından orijinallik, metodoloji, işlenen konunun önemi ve dergi kapsamı ile uyumluluğu açısından değerlendirilir. Seçilen makaleler en az iki ulusal/uluslararası hakeme değerlendirmeye gönderilir; yayın kararı, hakemlerin talepleri doğrultusunda yazarların gerçekleştirdiği düzenlemelerin ve hakem sürecinin sonrasında baş editör tarafından verilir.

### **Editör ve Hakem Sorumlulukları**

Baş editör, makaleleri, yazarların etnik kökeninden, cinsiyetinden, uyruğundan, dini inancından ve siyasi felsefesinden bağımsız olarak değerlendirir. Yayına gönderilen makalelerin adil bir şekilde çift taraflı kör hakem değerlendirmesinden geçmelerini sağlar. Gönderilen makalelere ilişkin tüm bilginin, makale yayınlanana kadar gizli kalacağını garanti eder. Baş editör içerik ve yayının toplam kalitesinden sorumludur. Gereğinde hata sayfası yayınlanmalı ya da düzeltme yapılmalıdır.

Baş editör; yazarlar, editörler ve hakemler arasında çıkar çatışmasına izin vermez. Dergide yayınlanacak makalelerle ilgili nihai kararı vermekle yükümlüdür

Hakemlerin araştırmayla ilgili, yazarlarla ve/veya araştırmanın finansal destekçileriyle çıkar çatışmaları olmamalıdır. Değerlendirmelerinin sonucunda tarafsız bir yargıya varmalıdırlar. Gönderilmiş yazılara ilişkin tüm bilginin gizli tutulmasını sağlamalı ve yazar tarafında herhangi bir telif hakkı ihlali ve intihal fark ederlerse editöre raporlamalıdırlar.

Hakem, makale konusu hakkında kendini vasıflı hissetmiyor ya da zamanında geri dönüş sağlaması mümkün görünmüyorsa, editöre bu durumu bildirmeli ve hakem sürecine kendisini dahil etmemesini istemelidir.

Değerlendirme sürecinde editör hakemlere gözden geçirme için gönderilen makalelerin gizli bilgi olduğunu ve bunun imtiyazlı bir iletişim olduğunu açıkça belirtir. Hakemler ve yayın kurulu üyeleri başka kişilerle makaleleri tartışamazlar. Hakemlerin kimliğinin gizli kalmasına özen gösterilmelidir. Bazı durumlarda editörün kararıyla, ilgili hakemlerin makaleye ait yorumları aynı makaleyi yorumlayan diğer hakemlere gönderilerek hakemlerin bu süreçte aydınlatılması sağlanabilir.

### **Hakem Süreci**

Daha önce yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere başka bir dergide halen değerlendirmede olmayan ve her bir yazar tarafından onaylanan makaleler değerlendirilmek üzere kabul edilir. Ön değerlendirmeyi geçen makaleler iThenticate yazılımı kullanılarak intihal için taranır. İntihal kontrolünden sonra, uygun olan makaleler editör tarafından orijinallik, metodoloji, işlenen konunun önemi ve dergi kapsamı ile uyumluluğu açısından değerlendirilir

Baş editör, makaleleri, yazarların etnik kökeninden, cinsiyetinden, uyruğundan, dini inancından ve siyasi felsefesinden bağımsız olarak değerlendirir. Yayına gönderilen makalelerin adil bir şekilde çift taraflı kör hakem değerlendirmesinden geçmelerini sağlar.

---

Seçilen makaleler en az iki ulusal/uluslararası hakeme değerlendirmeye gönderilir; yayın kararı, hakemlerin talepleri doğrultusunda yazarların gerçekleştirdiği düzenlemelerin ve hakem sürecinin sonrasında baş editör tarafından verilir.

Baş editör; yazarlar, editörler ve hakemler arasında çıkar çatışmasına izin vermez. Dergide yayınlanacak makalelerle ilgili nihai kararı vermekle yükümlüdür.

Hakemlerin değerlendirmeleri objektif olmalıdır. Hakem süreci sırasında hakemlerin aşağıdaki hususları dikkate alarak değerlendirmelerini yapmaları beklenir.

- Makale yeni ve önemli bir bilgi içeriyor mu?
- Öz, makalenin içeriğini net ve düzgün bir şekilde tanımlıyor mu?
- Yöntem bütünlüklü ve anlaşılır şekilde tanımlanmış mı?
- Yapılan yorum ve varılan sonuçlar bulgularla kanıtlanıyor mu?
- Alandaki diğer çalışmalara yeterli referans verilmiş mi?
- Dil kalitesi yeterli mi?

Hakemler, gönderilen makalelere ilişkin tüm bilginin, makale yayınlanana kadar gizli kalmasını sağlamalı ve yazar tarafında herhangi bir telif hakkı ihlali ve intihal fark ederlerse editöre raporlamalıdır. Hakem, makale konusu hakkında kendini vasıflı hissetmiyor ya da zamanında geri dönüş sağlaması mümkün görünmüyorsa, editöre bu durumu bildirmeli ve hakem sürecine kendisini dahil etmemesini istemelidir.

Değerlendirme sürecinde editör hakemlere gözden geçirme için gönderilen makalelerin gizli bilgi olduğunu ve bunun imtiyazlı bir iletişim olduğunu açıkça belirtir. Hakemler ve yayın kurulu üyeleri başka kişilerle makaleleri tartışamazlar. Hakemlerin kimliğinin gizli kalmasına özen gösterilmelidir.

### **Yazıların Hazırlanması**

#### **Dil**

Dergide Türkçe ve İngilizce makaleler yayınlanır. Gönderilen makalelerde makale dilinde öz, İngilizce öz ve İngilizce geniş özet olmalıdır. Ancak makale İngilizce ise, İngilizce geniş özet istenmez.

### **Yazıların Hazırlanması ve Yazım Kuralları**

Aksi belirtilmedikçe gönderilen yazılarla ilgili tüm yazışmalar ilk yazarla yapılacaktır. Makale gönderimi online olarak <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuamamk> sayfasından erişilen <http://dergipark.gov.tr/login> üzerinden yapılmalıdır. Gönderilen yazılar, makale türünü belirten ve makaleyle ilgili detayları içeren (bkz: Son Kontrol Listesi) Kapak Sayfası; yazının elektronik formunu içeren Microsoft Word 2003 ve üzerindeki versiyonları ile yazılmış elektronik dosya ve tüm yazarların imzaladığı Telif Hakkı Anlaşması Formu eklenerek gönderilmelidir.

1. Çalışmalar, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne, üst, alt, sağ ve sol taraftan 2,5 cm. boşluk bırakılarak, 10 punto Times New Roman harf karakterleriyle ve 1,5 satır aralık ölçüsü ile hazırlanmalıdır. Ana makale dosyası, çift taraflı kör hakemlik gereği yazar bilgilerini içermemelidir.
  2. Yayınlanmak üzere gönderilen makale ile birlikte yazar bilgilerini içeren kapak sayfası gönderilmelidir. Kapak sayfasında, makalenin başlığı, yazar veya yazarların bağlı oldukları kurum ve unvanları, kendilerine ulaşılabilecek adresler, cep, iş numaraları ve e-posta adresleri yer almalıdır (bkz. Son Kontrol Listesi).
-

3. Giriş bölümünden önce 180-200 sözcük arasında çalışmanın kapsamını, amacını, ulaşılan sonuçları ve kullanılan yöntemi kaydeden Türkçe ve İngilizce öz ile 600-800 kelimelik İngilizce genişletilmiş özet yer almalıdır. Çalışmanın İngilizce başlığı İngilizce özet üzerinde yer almalıdır. İngilizce ve Türkçe özetin altında çalışmanın içeriğini temsil eden 5 İngilizce, 5 Türkçe anahtar kelime yer almalıdır. İngilizce genişletilmiş özet İngilizce olmayan makaleler için zorunludur.
4. Çalışmaların başlıca şu unsurları içermesi gerekmektedir: Başlık, Türkçe öz ve anahtar kelimeler; yabancı dilde başlık, İngilizce öz ve anahtar kelimeler; İngilizce genişletilmiş özet, ana metin bölümleri, son notlar ve kaynaklar.
5. Araştırma makalelerinde bölümler şu şekilde olmalıdır: "GİRİŞ", "AMAÇ VE YÖNTEM", "BULGULAR", "TARTIŞMA VE SONUÇ", "SON NOTLAR" "KAYNAKLAR" ve "TABLOLAR VE ŞEKİLLER". Derleme ve yorum yazıları için ise, çalışmanın öneminin belirtildiği, sorunsal ve amacın somutlaştırıldığı "GİRİŞ" bölümünün ardından diğer bölümler gelmeli ve çalışma "TARTIŞMA VE SONUÇ", "SON NOTLAR", "KAYNAKLAR" ve "TABLOLAR VE ŞEKİLLER" şeklinde bitirilmelidir.
6. Çalışmanın başında yer alan giriş bölümü "1. Giriş" şeklinde belirtilmelidir. Gönderilen çalışmalarda sorunsalın betimlendiği ve çalışmanın öneminin belirtildiği tüm bölüm ve alt bölümler numaralandırılmalıdır. Bu düzenlemede, bölümler sırasıyla 1,2,3,4 şeklinde numaralanırken, alt bölümler ve onların da altındakiler için 1.1., 1.2., 2.1., 2.2., ve 1.1.1., 1.2.1, 1.2.2., 2.1.1., 2.1.2 gibi birden çok haneli şekilde olmalıdır.
7. Çalışmalarda tablo, grafik ve şekil gibi göstergeler numaralandırılarak, tanımlayıcı bir başlık ile birlikte verilmelidir.
8. Referanslar derginin benimsediği American Psychological Association (APA) 6 stiline uygun olarak hazırlanmalıdır.
9. Kurallar dâhilinde dergimize yayımlanmak üzere gönderilen çalışmaların her türlü sorumluluğu ve çalışmada geçen görüşler yazar/yazarlarına aittir.

## Referanslar

### Referans Stili ve Formatı

Maliye Çalışmaları Dergisi, metin içi alıntılama ve kaynak gösterme için APA (American Psychological Association) kaynak stiline 6. edisyonunu benimser. APA 6. edisyon hakkında bilgi için:

- American Psychological Association. (2010). Publication manual of the American Psychological Association (6th ed.). Washington, DC: APA.

- <http://www.apastyle.org/>

Kaynakların doğruluğundan yazar(lar) sorumludur. Tüm kaynaklar metinde belirtilmelidir. Kaynaklar aşağıdaki örneklerdeki gibi gösterilmelidir.

### Metin İçinde Kaynak Gösterme

Kaynaklar metinde parantez içinde yazarların soyadı ve yayın tarihi yazılarak belirtilmelidir. Birden fazla kaynak gösterilecekse kaynaklar arasında (;) işareti kullanılmalıdır. Kaynaklar alfabetik olarak sıralanmalıdır.

### Örnekler:

#### **Birden fazla kaynak;**

(Esin et al., 2002, p. 43-56; Karasar, 1995, p. 197-198)

---

### **Tek yazarlı kaynak;**

(Akyolcu, 2007, s. 62)

### **İki yazarlı kaynak;**

(Sayiner ve Demirci 2007, s. 72)

### **Üç, dört ve beş yazarlı kaynak;**

Metin içinde ilk kullanımda: (Ailen, Ciambrene ve Welch 2000, s. 12–13) Metin içinde tekrarlayan kullanımlarda: (Ailen ve ark., 2000)

### **Altı ve daha çok yazarlı kaynak;**

(Çavdar ve ark., 2003)

### **Kaynaklar Bölümünde Kaynak Gösterme**

Kullanılan tüm kaynaklar metnin sonunda ayrı bir bölüm halinde yazar soyadlarına göre alfabetik olarak numaralandırılmadan verilmelidir.

### **Kaynak yazımı ile ilgili örnekler aşağıda verilmiştir.**

#### **Kitap**

##### **a) Türkçe Kitap**

Karasar, N. (1995). *Araştırmalarda rapor hazırlama* (8.bs). Ankara: 3A Eğitim Danışmanlık Ltd.

##### **b) Türkçeye Çevrilmiş Kitap**

Mucchielli, A. (1991). *Zihniyetler* (A. Kotil, Çev.). İstanbul: İletişim Yayınları.

##### **c) Editörlü Kitap**

Ören, T., Üney, T. ve Çölkesen, R. (Ed.). (2006). *Türkiye bilişim ansiklopedisi*. İstanbul: Papatya Yayıncılık.

##### **d) Çok Yazarlı Türkçe Kitap**

Tonta, Y., Bitirim, Y. ve Sever, H. (2002). *Türkçe arama motorlarında performans değerlendirme*. Ankara: Total Bilişim.

##### **e) İngilizce Kitap**

Kamien R., & Kamien A. (2014). *Music: An appreciation*. New York, NY: McGraw-Hill Education.

##### **f) İngilizce Kitap İçerisinde Bölüm**

Bassett, C. (2006). Cultural studies and new media. In G. Hall & C. Birchall (Eds.), *New cultural studies: Adventures in theory* (pp. 220–237). Edinburgh, UK: Edinburgh University Press.

##### **g) Türkçe Kitap İçerisinde Bölüm**

Erkmen, T. (2012). Örgüt kültürü: Fonksiyonları, öğeleri, işletme yönetimi ve liderlikteki önemi. M. Zencirkıran (Ed.), *Örgüt sosyolojisi kitabı* içinde (s. 233–263). Bursa: Dora Basım Yayın.

---

### **h) Yayımcının ve Yazarın Kurum Olduğu Yayın**

Türk Standartları Enstitüsü. (1974). *Adlandırma ilkeleri*. Ankara: Yazar.

### **Makale**

#### **a) Türkçe Makale**

Mutlu, B. ve Savaşer, S. (2007). Çocuğu ameliyat sonrası yoğun bakımda olan ebeveynlerde stres nedenleri ve azaltma girişimleri. *İstanbul Üniversitesi Florence Nightingale Hemşirelik Dergisi*, 15(60), 179–182.

#### **b) İngilizce Makale**

de Cillia, R., Reisigl, M., & Wodak, R. (1999). The discursive construction of national identity. *Discourse and Society*, 10(2), 149–173. <http://dx.doi.org/10.1177/0957926599010002002>

#### **c) Yediden Fazla Yazarlı Makale**

Lal, H., Cunningham, A. L., Godeaux, O., Chlibek, R., Diez-Domingo, J., Hwang, S.-J. ... Heineman, T. C. (2015). Efficacy of an adjuvanted herpes zoster subunit vaccine in older adults. *New England Journal of Medicine*, 372, 2087–2096. <http://dx.doi.org/10.1056/NEJMoa1501184>

#### **d) DOI'si Olmayan Online Edinilmiş Makale**

Al, U. ve Doğan, G. (2012). Hacettepe Üniversitesi Bilgi ve Belge Yönetimi Bölümü tezlerinin atfı analizi. *Türk Kütüphaneciliği*, 26, 349–369. Erişim adresi: <http://www.tk.org.tr/>

#### **e) DOI'si Olan Makale**

Turner, S. J. (2010). Website statistics 2.0: Using Google Analytics to measure library website effectiveness. *Technical Services Quarterly*, 27, 261–278. <http://dx.doi.org/10.1080/07317131003765910>

#### **f) Advance Online Olarak Yayımlanmış Makale**

Smith, J. A. (2010). Citing advance online publication: A review. *Journal of Psychology*. Advance online publication. <http://dx.doi.org/10.1037/a45d7867>

#### **g) Popüler Dergi Makalesi**

Semerçioğlu, C. (2015, Haziran). Sıradanlığın rayıhası. *Sabit Fikir*, 52, 38–39.

### **Tez, Sunum, Bildiri**

#### **a) Türkçe Tezler**

Sarı, E. (2008). *Kültür kimlik ve politika: Mardin'de kültürlerarasılık*. (Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

#### **b) Ticari Veritabanında Yer Alan Yüksek Lisans Ya da Doktora Tezi**

Van Brunt, D. (1997). *Networked consumer health information systems* (Doctoral dissertation). Available from ProQuest Dissertations and Theses. (UMI No. 9943436)

#### **c) Kurumsal Veritabanında Yer Alan İngilizce Yüksek Lisans/Doktora Tezi**

Yaylalı-Yıldız, B. (2014). *University campuses as places of potential publicness: Exploring the politicals*,

---

*social and cultural practices in Ege University* (Doctoral dissertation). Retrieved from Retrieved from: <http://library.iyte.edu.tr/hizli-erisim/iyte-tez-portali>

### **d) Web'de Yer Alan İngilizce Yüksek Lisans/Doktora Tezi**

Tonta, Y. A. (1992). *An analysis of search failures in online library catalogs* (Doctoral dissertation, University of California, Berkeley). Retrieved from <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/yayinlar/phd/ickapak.html>

### **e) Dissertations Abstracts International'da Yer Alan Yüksek Lisans/Doktora Tezi**

Appelbaum, L. G. (2005). Three studies of human information processing: Texture amplification, motion representation, and figure-ground segregation. *Dissertation Abstracts International: Section B. Sciences and Engineering*, 65(10), 5428.

### **f) Sempozyum Katkısı**

Krinsky-McHale, S. J., Zigman, W. B. & Silverman, W. (2012, August). Are neuropsychiatric symptoms markers of prodromal Alzheimer's disease in adults with Down syndrome? In W. B. Zigman (Chair), *Predictors of mild cognitive impairment, dementia, and mortality in adults with Down syndrome*. Symposium conducted at American Psychological Association meeting, Orlando, FL.

### **g) Online Olarak Erişilen Konferans Bildiri Özeti**

Çınar, M., Doğan, D. ve Seferoğlu, S. S. (2015, Şubat). *Eğitimde dijital araçlar: Google sınıf uygulaması üzerine bir değerlendirme* [Öz]. Akademik Bilişim Konferansında sunulan bildiri, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir. Erişim adresi: <http://ab2015.anadolu.edu.tr/index.php?menu=5&submenu=27>

### **h) Düzenli Olarak Online Yayımlanan Bildiriler**

Herculano-Houzel, S., Collins, C. E., Wong, P., Kaas, J. H., & Lent, R. (2008). The basic nonuniformity of the cerebral cortex. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, 105, 12593–12598. <http://dx.doi.org/10.1073/pnas.0805417105>

### **i) Kitap Şeklinde Yayımlanan Bildiriler**

Schneider, R. (2013). Research data literacy. S. Kurbanoglu ve ark. (Ed.), *Communications in Computer and Information Science: Vol. 397. Worldwide Communalities and Challenges in Information Literacy Research and Practice* içinde (s. 134–140). Cham, İsviçre: Springer. <http://dx.doi.org/10.1007/978-3-319-03919-0>

### **j) Kongre Bildirisi**

Çepni, S., Bacanak A. ve Özsevegç T. (2001, Haziran). *Fen bilgisi öğretmen adaylarının fen branşlarına karşı tutumları ile fen branşlarındaki başarılarının ilişkisi*. X. Ulusal Eğitim Bilimleri Kongresi'nde sunulan bildiri, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu

## **Diğer Kaynaklar**

### **a) Gazete Yazısı**

Toker, Ç. (2015, 26 Haziran). 'Unutma' notları. *Cumhuriyet*, s. 13.

---



### **b) Online Gazete Yazısı**

Tamer, M. (2015, 26 Haziran). E-ticaret hamle yapmak için tüketiciyi bekliyor. *Milliyet*. Erişim adresi: <http://www.milliyet>

### **c) Web Page/Blog Post**

Bordwell, D. (2013, June 18). David Koepp: Making the world movie-sized [Web log post]. Retrieved from <http://www.davidbordwell.net/blog/page/27/>

### **d) Online Ansiklopedi/Sözlük**

Bilgi mimarisi. (2014, 20 Aralık). Vikipedi içinde. Erişim adresi: [http://tr.wikipedia.org/wiki/Bilgi\\_mimarisi](http://tr.wikipedia.org/wiki/Bilgi_mimarisi)

Marcoux, A. (2008). Business ethics. In E. N. Zalta (Ed.), *The Stanford encyclopedia of philosophy*. Retrieved from <http://plato.stanford.edu/entries/ethics-business/>

### **e) Podcast**

Radyo ODTÜ (Yapımcı). (2015, 13 Nisan). *Modern sabahlar* [Podcast]. Erişim adresi: <http://www.radyoodtu.com.tr/>

### **f) Bir Televizyon Dizisinden Tek Bir Bölüm**

Shore, D. (Senarist), Jackson, M. (Senarist) ve Bookstaver, S. (Yönetmen). (2012). Runaways [Televizyon dizisi bölümü]. D. Shore (Baş yapımcı), *House M.D.* içinde. New York, NY: Fox Broadcasting.

### **g) Müzik Kaydı**

Say, F. (2009). Galata Kulesi. *İstanbul senfonisi* [CD] içinde. İstanbul: Ak Müzik.

Yukarıda sıralanan koşulları yerine getirmemiş çalışma kabul edilmez, eksiklerinin tamamlanması için yazara iade edilir. Yayın Komisyonu tarafından kabul edilen yazılar basıma kabul sırasına göre yayımlanır. Baskı tashihleri yazarlar tarafından yapılır.

---

### Son Kontrol Listesi

Aşağıdaki listede eksik olmadığından emin olun:

- Makalenin türünün belirtilmiş olduğu
- Başka bir dergiye gönderilmemiş olduğu
- Sponsor veya ticari bir firma ile ilişkisi varsa, bunun belirtildiği
- İngilizce yönünden kontrolünün yapıldığı
- Referansların derginin benimsediği APA 6 edisyonuna uygun olarak düzenlendiği
- Yazarlara Bilgide detaylı olarak anlatılan dergi politikalarının gözden geçirildiği
- Telif Hakkı Anlaşması Formu
- Daha önce basılmış materyal (yazı-resim-tablo) kullanılmış ise izin belgesi
- Kapak sayfası
  - Makalenin kategorisi
  - Makale dilinde ve İngilizce başlık
  - Yazarların ismi soyadı, unvanları ve bağlı oldukları kurumlar (üniversite ve fakülte bilgisinden sonra şehir ve ülke bilgisi), e-posta adresleri
  - Sorumlu yazarın e-posta adresi, açık yazışma adresi, iş telefonu, GSM, faks nosu
  - Tüm yazarların ORCID'leri
  - Finansal destek (varsa belirtiniz)
  - Çıkar çatışması (varsa belirtiniz)
  - Teşekkür (varsa belirtiniz)
- Makale ana metni
  - Önemli: Ana metinde yazarın / yazarların kimlik bilgilerinin yer almaması gerekir.
- Makale dilinde ve İngilizce başlık
  - Öz: 180-200 kelime
  - Anahtar Kelimeler: 5 adet makale dilinde ve 5 adet İngilizce  
İngilizce geniş özet: 600-800 kelime (İngilizce olmayan makaleler için)
  - Makale ana metin bölümleri
  - Kaynaklar
  - Tablolar-Resimler, Şekiller (başlık, tanım ve alt yazılarıyla)
  - Başlıkların doğru numaralandırılması

### **Definition**

Journal of Public Finance Studies - Maliye Çalışmaları Dergisi, which is the official publication of Istanbul University Faculty of Economics, Finance Research Center is an open access, peer-reviewed, scholarly and international journal published two times a year in May and November. It was founded in 1955. The journal's title was changed as Journal of Public Finance Studies - Maliye Çalışmaları Dergisi in 2020. Previous title of the journal was Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (ISSN: 1304-0251).

Manuscripts submitted for publication should be in Turkish or English.

### **Aim**

Journal of Public Finance Studies aims to publish theoretical and applied studies on public finance, public economics, fiscal law, tax law and public sector, and aims to provide an international platform that contribute to the scientific knowledge.

### **Scope**

Public finance and public economics and related fields constitute the scope of the journal. The target group of the journal consists of academicians, researchers, professionals, students, related professional and academic bodies and institutions.

### **Ethical Principles and Publication Policy**

#### **Statement of Publication Ethics**

Journal of Public Finance Studies - Maliye Çalışmaları Dergisi is committed to upholding the highest standards of publication ethics and pays regard to Principles of Transparency and Best Practice in Scholarly Publishing published by the Committee on Publication Ethics (COPE), the Directory of Open Access Journals (DOAJ), the Open Access Scholarly Publishers Association (OASPA), and the World Association of Medical Editors (WAME) on <https://publicationethics.org/resources/guidelines-new/principles-transparency-and-best-practice-scholarly-publishing>

All parties involved in the publishing process (Editors, Reviewers, Authors and Publishers) are expected to agree on the following ethical principles

All submissions must be original, unpublished (including as full text in conference proceedings), and not under the review of any other publication synchronously. Each manuscript is reviewed by one of the editors and at least two referees under double-blind peer review process. Plagiarism, duplication, fraud authorship/denied authorship, research/data fabrication, salami slicing/salami publication, breaching of copyrights, prevailing conflict of interest are unethical behaviors.

All manuscripts not in accordance with the accepted ethical standards will be removed from the publication. This also contains any possible malpractice discovered after the publication. In accordance with the code of conduct we will report any cases of suspected plagiarism or duplicate publishing.

### **Open Access Statement**

Journal of Public Finance Studies - Maliye Çalışmaları Dergisi, is an open access journal which means that all content is freely available without charge to the user or his/her institution. Except for commercial purposes, users are allowed to read, download, copy, print, search, or link to the full texts of the articles in this journal without asking prior permission from the publisher or the author.

---

The articles in Journal of Public Finance Studies - Maliye Çalışmaları Dergisi are open access articles licensed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) license (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.en>)

### **Research Ethics**

Journal of Public Finance Studies adheres to the highest standards in research ethics and follows the principles of international research ethics as defined below. The authors are responsible for the compliance of the manuscripts with the ethical rules.

- Principles of integrity, quality and transparency should be sustained in designing the research, reviewing the design and conducting the research.
- The research team and participants should be fully informed about the aim, methods, possible uses and requirements of the research and risks of participation in research.
- The confidentiality of the information provided by the research participants and the confidentiality of the respondents should be ensured. The research should be designed to protect the autonomy and dignity of the participants.
- Research participants should participate in the research voluntarily, not under any coercion.
- Any possible harm to participants must be avoided. The research should be planned in such a way that the participants are not at risk.
- The independence of research must be clear; and any conflict of interest must be disclosed.
- In experimental studies with human subjects, written informed consent of the participants who decide to participate in the research must be obtained. In the case of children and those under wardship or with confirmed insanity, legal custodian's assent must be obtained.
- If the study is to be carried out in any institution or organization, approval must be obtained from this institution or organization.
- In studies with human subject, it must be noted in the method's section of the manuscript that the informed consent of the participants and ethics committee approval from the institution where the study has been conducted have been obtained.

### **Author's Responsibilities**

It is authors' responsibility to ensure that the article is in accordance with scientific and ethical standards and rules. And authors must ensure that submitted work is original. They must certify that the manuscript has not previously been published elsewhere or is not currently being considered for publication elsewhere, in any language. Applicable copyright laws and conventions must be followed. Copyright material (e.g. tables, figures or extensive quotations) must be reproduced only with appropriate permission and acknowledgement. Any work or words of other authors, contributors, or sources must be appropriately credited and referenced. All the authors of a submitted manuscript must have direct scientific and academic contribution to the manuscript. The author(s) of the original research articles is defined as a person who is significantly

---

involved in “conceptualization and design of the study”, “collecting the data”, “analyzing the data”, “writing the manuscript”, “reviewing the manuscript with a critical perspective” and “planning/ conducting the study of the manuscript and/or revising it”. Fund raising, data collection or supervision of the research group are not sufficient roles to be accepted as an author. The author(s) must meet all these criteria described above. The order of names in the author list of an article must be a co-decision and it must be indicated in the Copyright Agreement Form. The individuals who do not meet the authorship criteria but contributed to the study must take place in the acknowledgement section. Individuals providing technical support, assisting writing, providing a general support, providing material or financial support are examples to be indicated in acknowledgement section. All authors must disclose all issues concerning financial relationship, conflict of interest, and competing interest that may potentially influence the results of the research or scientific judgment.

When an author discovers a significant error or inaccuracy in his/her own published paper, it is the author’s obligation to promptly cooperate with the Editor to provide retractions or corrections of mistakes.

### **Peer Review Policies and Process**

Only those manuscripts approved by its every individual author and that were not published before in or sent to another journal, are accepted for evaluation.

Submitted manuscripts that pass preliminary control are scanned for plagiarism using iThenticate software. After plagiarism check, the eligible ones are evaluated by the Editor-in- Chief for their originality, methodology, the importance of the subject covered and compliance with the journal scope. The selected manuscripts are sent to at least two national/international referees for evaluation and publication decision is given by Editor-in-Chief upon modification by the authors in accordance with the referees’ claims.

### **Responsibilities for the Editor and Reviewers**

Editor-in-Chief evaluates manuscripts for their scientific content without regard to ethnic origin, gender, citizenship, religious belief or political philosophy of the authors. He/She provides a fair double-blind peer review of the submitted articles for publication and ensures that all the information related to submitted manuscripts is kept as confidential before publishing.

Editor-in-Chief is responsible for the contents and overall quality of the publication, and must publish errata pages or make corrections when needed.

Editor-in-Chief does not allow any conflicts of interest between the authors, editors and reviewers, and is responsible for final decision for publication of the manuscripts in the journal.

Reviewers must have no conflict of interest with respect to the research, the authors and/or the research funders. Their judgments must be objective.

Reviewers must ensure that all the information related to submitted manuscripts is kept as confidential and must report to the editor if they are aware of copyright infringement and plagiarism on the author’s side.

A reviewer who feels unqualified to review the topic of a manuscript or knows that its prompt review will be impossible should notify the editor and excuse himself from the review process.

The editor informs the reviewers that the manuscripts are confidential information and that this is a privileged interaction. The reviewers and editorial board cannot discuss the manuscripts with other

---

persons. The anonymity of the referees must be ensured. In particular situations, the editor may share the review of one reviewer with other reviewers to clarify a particular point.

### **Peer Review Process**

Only those manuscripts approved by its every individual author and that were not published before in or sent to another journal, are accepted for evaluation.

Submitted manuscripts that pass preliminary control are scanned for plagiarism using iThenticate software. After plagiarism check, the eligible ones are evaluated by the Editor-in- Chief for their originality, methodology, the importance of the subject covered and compliance with the journal scope.

Editor evaluates manuscripts for their scientific content without regard to ethnic origin, gender, citizenship, religious belief or political philosophy of the authors and ensures a fair double-blind peer review of the selected manuscripts.

The selected manuscripts are sent to at least two national/international referees for evaluation and publication decision is given by Editor-in-Chief upon modification by the authors in accordance with the referees' claims.

Editor-in-Chief does not allow any conflicts of interest between the authors, editors and reviewers and is responsible for final decision for publication of the manuscripts in the journal.

Reviewers' judgments must be objective. Reviewers' comments on the following aspects are expected while conducting the review.

- Does the manuscript contain new and significant information?
- Does the abstract clearly and accurately describe the content of the manuscript?
- Is the problem significant and concisely stated?
- Are the methods described comprehensively?
- Are the interpretations and conclusions justified by the results?
- Is adequate references made to other Works in the field?
- Is the language acceptable?

Reviewers must ensure that all the information related to submitted manuscripts is kept as confidential and must report to the editor if they are aware of copyright infringement and plagiarism on the author's side.

A reviewer who feels unqualified to review the topic of a manuscript or knows that its prompt review will be impossible should notify the editor and excuse himself from the review process.

The editor informs the reviewers that the manuscripts are confidential information and that this is a privileged interaction. The reviewers and editorial board cannot discuss the manuscripts with other persons. The anonymity of the referees is important.

### **Manuscript Organization Language**

Articles in Turkish and English are published. Submitted manuscript must include an abstract both in the article language and in English, and an extended abstract in English as well. However extended abstract in English is not required for articles in English.

---

### Manuscript Organization and Submission

All correspondence will be sent to the first-named author unless otherwise specified. Manuscript is to be submitted online via <http://dergipark.gov.tr/login> that can be accessed at <https://dergipark.org.tr/en/pub/iuamank> and it must be accompanied by a Title Page specifying the article category (i.e. research article, review etc.) and including information about the manuscript (see the Submission Checklist). Manuscripts should be prepared in Microsoft Word 2003 and upper versions. In addition, Copyright Agreement Form that has to be signed by all authors must be submitted.

1. The manuscripts should be in A4 paper standards: having 2.5 cm margins from right, left, bottom and top, Times New Roman font style in 10 font size and line spacing of 1.5. Due to double blind peer review, the main manuscript document must not include any author information.
  2. A title page including author information must be submitted together with the manuscript. The title page is to include fully descriptive title of the manuscript and, affiliation, title, e-mail address, postal address and phone number of the author(s) (see The Submission Checklist).
  3. Before the introduction part, there should be an abstract between 180 and 200 words in Turkish and English and an extended abstract only in English between 600-800 words, summarizing the scope, the purpose, the results of the study and the methodology used. Underneath the abstracts, five keywords that inform the reader about the content of the study should be specified in Turkish and in English. Extended abstract in English is required only for non-English manuscripts.
  4. The manuscripts should contain mainly these components: title, abstract and keywords; extended abstract in English, sections, end notes and references.
  5. Research article sections are ordered as follows: "INTRODUCTION", "AIM AND METHODOLOGY", "FINDINGS", "DISCUSSION AND CONCLUSION", "ENDNOTES" and "REFERENCES" and "TABLES AND FIGURES". For review and commentary articles, the article should start with the "INTRODUCTION" section where the purpose and the method is mentioned, go on with the other sections; and it should be finished with "DISCUSSION AND CONCLUSION" section followed by "ENDNOTES", "REFERENCES" and "TABLES AND FIGURES".
  6. Introduction section at the beginning of the manuscript must be indicated as "1. Introduction". All sections and sub-sections where the research question is described and importance of the study is explained must be numbered. The numbering format must be as 1,2,3, 4 for the main sections, and 1.1, 1.2, 2.1, 2.2 and 1.1.1, 1.2.1, 1.2.2 for the sub-sections.
  7. Tables, graphs and figures can be given with a number and a defining title.
  8. References should be in accordance with American Psychological Association (APA) style 6th Edition.
  9. Authors are responsible for all statements made in their work submitted to the Journal for publication.
-

### References

#### Reference Style and Format

Journal of Public Finance Studies complies with APA (American Psychological Association) style 6<sup>th</sup> Edition for referencing and quoting. For more information:

- American Psychological Association. (2010). *Publication manual of the American Psychological Association* (6<sup>th</sup> ed.). Washington, DC: APA.

- <http://www.apastyle.org>

Accuracy of citation is the author's responsibility. All references should be cited in text. Reference list must be in alphabetical order. Type references in the style shown below.

#### Citations in the Text

Citations must be indicated with the author surname and publication year within the parenthesis.

If more than one citation is made within the same parenthesis, separate them with (;).

#### Samples:

##### **More than one citation;**

(Esin et al., 2002, p. 43-56; Karasar, 1995, p. 197-198)

##### **Citation with one author;**

(Akyolcu, 2007, p. 62)

##### **Citation with two authors;**

(Sayiner & Demirci, 2007, p. 89-115)

##### **Citation with three, four, five authors;**

First citation in the text: (Ailen, Ciambune, & Welch, 2000) Subsequent citations in the text: (Ailen et al., 2000)

##### **Citations with more than six authors;**

(Çavdar et al., 2003, p. 34)

#### Citations in the Reference

All the citations done in the text should be listed in the References section in alphabetical order of author surname without numbering. Below given examples should be considered in citing the references.

#### Basic Reference Types

##### Book

###### a) Book in Turkish

Karasar, N. (1995). *Araştırmalarda rapor hazırlama* (8<sup>th</sup> ed.) [Preparing research reports]. Ankara, Turkey: 3A Eğitim Danışmanlık Ltd.

###### b) Book Translated into Turkish

Mucchielli, A. (1991). *Zihniyetler* [Mindsets] (A. Kotil, Trans.). İstanbul, Turkey: İletişim Yayınları.

---



### **c) Edited Book**

Ören, T., Üney, T., & Çölkesen, R. (Eds.). (2006). *Türkiye bilişim ansiklopedisi* [Turkish encyclopedia of informatics]. İstanbul, Turkey: Papatya Yayıncılık.

### **d) Book in Turkish with Mutiple Authors**

Tonta, Y., Bitirim, Y., & Sever, H. (2002). *Türkçe arama motorlarında performans değerlendirme* [Performance evaluation in Turkish search engines]. Ankara, Turkey: Total Bilişim.

### **e) Book in English**

Kamien R., & Kamien A. (2014). *Music: An appreciation*. New York, NY: McGraw-Hill Education.

### **f) Chapter in an Edited Book**

Bassett, C. (2006). Cultural studies and new media. In G. Hall & C. Birchall (Eds.), *New cultural studies: Adventures in theory* (pp. 220–237). Edinburgh, UK: Edinburgh University Press.

### **g) Chapter in an Edited Book in Turkish**

Erkmen, T. (2012). Örgüt kültürü: Fonksiyonları, öğeleri, işletme yönetimi ve liderlikteki önemi [Organization culture: Its functions, elements and importance in leadership and business management]. In M. Zencirkıran (Ed.), *Örgüt sosyolojisi* [Organization sociology] (pp. 233–263). Bursa, Turkey: Dora Basım Yayın.

### **h) Book with the same organization as author and publisher**

American Psychological Association. (2009). *Publication manual of the American psychological association* (6<sup>th</sup> ed.). Washington, DC: Author.

## **Article**

### **a) Article in Turkish**

Mutlu, B., & Savaşer, S. (2007). Çocuğu ameliyat sonrası yoğun bakımda olan ebeveynlerde stres nedenleri ve azaltma girişimleri [Source and intervention reduction of stress for parents whose children are in intensive care unit after surgery]. *Istanbul University Florence Nightingale Journal of Nursing*, 15(60), 179–182.

### **b) Article in English**

de Cillia, R., Reisigl, M., & Wodak, R. (1999). The discursive construction of national identity. *Discourse and Society*, 10(2), 149–173. <http://dx.doi.org/10.1177/0957926599010002002>

### **c) Journal Article with DOI and More Than Seven Authors**

Lal, H., Cunningham, A. L., Godeaux, O., Chlibek, R., Diez-Domingo, J., Hwang, S.-J. ... Heineman, T. C. (2015). Efficacy of an adjuvanted herpes zoster subunit vaccine in older adults. *New England Journal of Medicine*, 372, 2087–2096. <http://dx.doi.org/10.1056/NEJMoa1501184>

### **d) Journal Article from Web, without DOI**

Sidani, S. (2003). Enhancing the evaluation of nursing care effectiveness. *Canadian Journal of Nursing Research*, 35(3), 26–38. Retrieved from <http://cjr.mcgill.ca>

---

### **e) Journal Article with DOI**

Turner, S. J. (2010). Website statistics 2.0: Using Google Analytics to measure library website effectiveness. *Technical Services Quarterly*, 27, 261–278. <http://dx.doi.org/10.1080/07317131003765910>

### **f) Advance Online Publication**

Smith, J. A. (2010). Citing advance online publication: A review. *Journal of Psychology*. Advance online publication. <http://dx.doi.org/10.1037/a45d7867>

### **g) Article in a Magazine**

Henry, W. A., III. (1990, April 9). Making the grade in today's schools. *Time*, 135, 28–31.

## **Doctoral Dissertation, Master's Thesis, Presentation, Proceeding**

### **a) Dissertation/Thesis from a Commercial Database**

Van Brunt, D. (1997). *Networked consumer health information systems* (Doctoral dissertation). Available from ProQuest Dissertations and Theses database. (UMI No. 9943436)

### **b) Dissertation/Thesis from an Institutional Database**

Yaylali-Yıldız, B. (2014). *University campuses as places of potential publicness: Exploring the political, social and cultural practices in Ege University* (Doctoral dissertation). Retrieved from <http://library.iyte.edu.tr/tr/hizli-erisim/iyte-tez-portali>

### **c) Dissertation/Thesis from Web**

Tonta, Y. A. (1992). *An analysis of search failures in online library catalogs* (Doctoral dissertation, University of California, Berkeley). Retrieved from <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/yayinlar/phd/ickapak.html>

### **d) Dissertation/Thesis abstracted in Dissertations Abstracts International**

Appelbaum, L. G. (2005). Three studies of human information processing: Texture amplification, motion representation, and figure-ground segregation. *Dissertation Abstracts International: Section B. Sciences and Engineering*, 65(10), 5428.

### **e) Symposium Contribution**

Krinsky-McHale, S. J., Zigman, W. B., & Silverman, W. (2012, August). Are neuropsychiatric symptoms markers of prodromal Alzheimer's disease in adults with Down syndrome? In W. B. Zigman (Chair), *Predictors of mild cognitive impairment, dementia, and mortality in adults with Down syndrome*. Symposium conducted at the meeting of the American Psychological Association, Orlando, FL.

### **f) Conference Paper Abstract Retrieved Online**

Liu, S. (2005, May). *Defending against business crises with the help of intelligent agent based early warning solutions*. Paper presented at the Seventh International Conference on Enterprise Information Systems, Miami, FL. Abstract retrieved from [http://www.iceis.org/iceis2005/abstracts\\_2005.htm](http://www.iceis.org/iceis2005/abstracts_2005.htm)

---

### **g) Conference Paper - In Regularly Published Proceedings and Retrieved Online**

Herculano-Houzel, S., Collins, C. E., Wong, P., Kaas, J. H., & Lent, R. (2008). The basic nonuniformity of the cerebral cortex. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, *105*, 12593–12598. <http://dx.doi.org/10.1073/pnas.0805417105>

### **h) Proceeding in Book Form**

Parsons, O. A., Pryzwansky, W. B., Weinstein, D. J., & Wiens, A. N. (1995). Taxonomy for psychology. In J. N. Reich, H. Sands, & A. N. Wiens (Eds.), *Education and training beyond the doctoral degree: Proceedings of the American Psychological Association National Conference on Postdoctoral Education and Training in Psychology* (pp. 45–50). Washington, DC: American Psychological Association.

### **i) Paper Presentation**

Nguyen, C. A. (2012, August). *Humor and deception in advertising: When laughter may not be the best medicine*. Paper presented at the meeting of the American Psychological Association, Orlando, FL.

### **Other Sources**

#### **a) Newspaper Article**

Browne, R. (2010, March 21). This brainless patient is no dummy. *Sydney Morning Herald*, 45.

#### **b) Newspaper Article with no Author**

New drug appears to sharply cut risk of death from heart failure. (1993, July 15). *The Washington Post*, p. A12.

#### **c) Web Page/Blog Post**

Bordwell, D. (2013, June 18). David Koepp: Making the world movie-sized [Web log post]. Retrieved from <http://www.davidbordwell.net/blog/page/27/>

#### **d) Online Encyclopedia/Dictionary**

Ignition. (1989). In *Oxford English online dictionary* (2<sup>nd</sup> ed.). Retrieved from <http://dictionary.oed.com>

Marcoux, A. (2008). Business ethics. In E. N. Zalta (Ed.). *The Stanford encyclopedia of philosophy*. Retrieved from <http://plato.stanford.edu/entries/ethics-business/>

#### **e) Podcast**

Dunning, B. (Producer). (2011, January 12). *inFact: Conspiracy theories* [Video podcast]. Retrieved from <http://itunes.apple.com/>

#### **f) Single Episode in a Television Series**

Egan, D. (Writer), & Alexander, J. (Director). (2005). Failure to communicate. [Television series episode]. In D. Shore (Executive producer), *House*; New York, NY: Fox Broadcasting.

#### **g) Music**

Fuchs, G. (2004). Light the menorah. On *Eight nights of Hanukkah* [CD]. Brick, NJ: Kid Kosher.

---

### Submission Checklist

Ensure that the following items are present:

- Confirm that the category of the manuscript is specified.
  - Confirm that “the paper is not under consideration for publication in another journal”.
  - Confirm that disclosure of any commercial or financial involvement is provided.
  - Confirm that last control for fluent English was done.
  - Confirm that journal policies detailed in Information for Authors have been reviewed.
  - Confirm that the references cited in the text and listed in the references section are in with APA 6<sup>th</sup>.
  - Copyright Agreement Form
  - Permission of previous published material if used in the present manuscript
  - Title page
    - The category of the manuscript
    - The title of the manuscript both in the language of the article and in English
    - All authors' names and affiliations (institution, faculty/department, city, country), e-mail addresses
    - Corresponding author's email address, full postal address, and phone number
    - ORCIDs of all authors.
    - Grant support (if exists)
    - Conflict of interest (if exists)
    - Acknowledgement (if exists)
  - Main Manuscript Document
    - Important: Please avoid mentioning the the author (s) names in the manuscript
  - The title of the manuscript both in the language of the article and in English
    - Abstract (180-200 words)
    - Key words: 5 words
    - Extended abstract in English: 600-800 words (for non-English articles)
    - Body text sections
    - References
    - All tables, illustrations (figures) (including title, explanation, captions)
    - Correct numbering of titles
-

## COPYRIGHT AGREEMENT FORM / TELİF HAKKI ANLAŞMASI FORMU



Istanbul University  
İstanbul Üniversitesi

Journal name: Journal of Public Finance Studies  
Dergi Adı: Maliye Çalışmaları Dergisi

Copyright Agreement Form  
Telif Hakkı Anlaşması Formu

<b>Responsible/Corresponding Author</b> Sorumlu Yazar	
<b>Title of Manuscript</b> Makalenin Başlığı	
<b>Acceptance date</b> Kabul Tarihi	
<b>List of authors</b> Yazarların Listesi	

Sıra No	Name - Surname Adı-Soyadı	E-mail E-Posta	Signature İmza	Date Tarih
1				
2				
3				
4				
5				

<b>Manuscript Type (Research Article, Review, Short communication, etc.)</b> Makalenin türü (Araştırma makalesi, Derleme, Kısa bildiri, v.b.)	
--	--

<b>Responsible/Corresponding Author:</b> Sorumlu Yazar:	
--	--

<b>University/company/institution</b>	Çalıştığı kurum	
<b>Address</b>	Posta adresi	
<b>E-mail</b>	E-posta	
<b>Phone: mobile phone</b>	Telefon no; GSM no	

**The author(s) agrees that:**  
The manuscript submitted is his/her/their own original work, and has not been plagiarized from any prior work, all authors participated in the work in a substantive way, and are prepared to take public responsibility for the work, all authors have seen and approved the manuscript as submitted, the manuscript has not been published and is not being submitted or considered for publication elsewhere, the text, illustrations, and any other materials included in the manuscript do not infringe upon any existing copyright or other rights of anyone. İSTANBUL UNIVERSITY will publish the content under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) license that gives permission to copy and redistribute the material in any medium or format other than commercial purposes as well as remix, transform and build upon the material by providing appropriate credit to the original work.

The Contributor(s) or, if applicable the Contributor's Employer, retain(s) all proprietary rights in addition to copyright, patent rights; to use, free of charge, all parts of this article for the author's future works in books, lectures, classroom teaching or oral presentations, the right to reproduce the article for their own purposes provided the copies are not offered for sale. All materials related to manuscripts, accepted or rejected, including photographs, original figures etc., will be kept by İSTANBUL UNIVERSITY for one year following the editor's decision. These materials will then be destroyed.

I/We indemnify İSTANBUL UNIVERSITY and the Editors of the Journals, and hold them harmless from any loss, expense or damage occasioned by a claim or suit by a third party for copyright infringement, or any suit arising out of any breach of the foregoing warranties as a result of publication of my/our article. I/We also warrant that the article contains no libelous or unlawful statements, and does not contain material or instructions that might cause harm or injury. This Copyright Agreement Form must be signed/ratified by all authors. Separate copies of the form (completed in full) may be submitted by authors located at different institutions; however, all signatures must be original and authenticated.

**Yazar(lar) aşağıdaki hususları kabul eder**  
Sunulan makalenin yazar(lar)ın orijinal çalışması olduğunu ve intihal yapmadıklarını, Tüm yazarların bu çalışmaya asli olarak katılmış olduklarını ve bu çalışma için her türlü sorumluluğu aldıklarını, Tüm yazarların sunulan makalenin son halini gördüklerini ve onayladıklarını, Makalenin başka bir yerde basılmadığını veya basılmak için sunulmadığını, Makalede bulunan metnin, şekillerin ve dokümanların diğer şahıslara ait olan Telif Haklarını ihlal etmediğini kabul ve taahhüt ederler. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ'nin bu fikri eseri, Creative Commons Atf-GayriTicari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) lisansı ile yayınlamasına izin verirler. Creative Commons Atf-GayriTicari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) lisansı, eserin ticari kullanım dışında her boyut ve formatta paylaşılmasına, kopyalanmasına, çoğaltılmasına ve orijinal esere uygun şekilde atıfla bulunmak kaydıyla yeniden düzenleme, dönüştürme ve eserin üzerine inşa etme dâhil adapte edilmesine izin verir. Yazar(lar)ın veya varsa yazar(lar)ın işverenin telif dâhil patent hakları, yazar(lar)ın gelecekte kitaplarında veya diğer çalışmalarında makalenin tümünü ücret ödemeksizin kullanma hakkı makaleyi satmamak koşuluyla kendi amaçları için çoğaltma hakkı gibi fikri mülkiyet hakları saklıdır. Yayımlanan veya yayıma kabul edilmeyen makalelerle ilgili dokümanlar (fotoğraf, orijinal şekil vb.) karar tarihinden başlamak üzere bir yıl süreyle İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ'ne saklanır ve bu sürenin sonunda imha edilir. Ben/Biz, telif hakkı ihlali nedeniyle üçüncü şahıslara yuku bulacak hak talebi veya açılacak davalarda İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ ve Dergi Editörlerinin hiçbir sorumluluğunun olmadığını, tüm sorumluluğun yazarlara ait olduğunu taahhüt ederim/ederiz. Ayrıca Ben/Biz makalede hiçbir suç unsuru veya kamuya aykırı ifade bulunmadığını, araştırma yapılırken kamuya aykırı herhangi bir malzeme ve yöntem kullanmadığını taahhüt ederim/ederiz. Bu Telif Hakkı Anlaşması Formu tüm yazarlar tarafından imzalanmalıdır/onaylanmalıdır. Form farklı kurumlarda bulunan yazarlar tarafından ayrı kopyalar halinde doldurularak sunulabilir. Ancak, tüm imzaların orijinal veya kantlanabilir şekilde onaylı olması gerekir.

<b>Responsible/Corresponding Author:</b> Sorumlu Yazar;	<b>Signature / İmza</b>	<b>Date / Tarih</b>
		...../...../.....