

İKTİSAT FAKÜLTESİ YAYIN NO : 629
MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ YAYIN NO : 102
ISSN : 1304-0251

MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ KONFERANSLARI

Ellisekizinci Seri – Yıl 2012-[2]

İstanbul, 2015

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.—

İstanbul : İstanbul Üniversitesi İktisat

Fakóltesi Maliye Araştırma Merkezi, 1955-

c.: şkl., grf., tbl.; 24 cm.

Yılda iki sayı

ISSN 1304-0251

Elektronik ortamda da yayınlanmaktadır:

www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/iktisatmaliye

1. EKONOMİ – TÜRKİYE. 2. MALİYE – TÜRKİYE. 3. MALİYE.

Baskı:

İlbey Matbaa

www.ilbeymatbaa.com.tr

Sertifika No: 17845

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 58. Seri
İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, 2012-[2].

YAYIN SAHİBİ TEMSİLCİSİ:

Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi Dekanı

YAYIN KOORDİNATÖRÜ:

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Müdürü
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

SORUMLU MÜDÜR:

Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

DANIŞMA KURULU:

Prof. Dr. Turgay BERKSOY Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Ümit ŞENESEN İstanbul Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. Turan YAY Yıldız Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. Bülent PAMUKÇU Galatasaray Üniversitesi
Prof. Dr. İzzettin ÖNDER İstanbul Üniversitesi

YAYIN KURULU:

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Nagihan OKTAYER İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ufuk BAKKAL İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

- Maliye Araştırma Merkezi Konferansları hakemli bir dergidir. Gönderilen makaleler en az üç hakeme gönderilerek değerlendirilmektedir.
- Bu dergide yayımlanan makalelerin içerdiği görüşler ile bilim ve dil bakımından sorumluluğu yazarlarına aittir.
- Dergide yayımlanan makaleler kaynak gösterilmeden kullanılamaz.

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları'nın 58. Serisi'nde yer alan makaleler için hakemlik yardımında bulunan değerli öğretim üyelerine teşekkür ederiz.

Yayın Kurulu

SUNUŞ

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları dergisinin 58'nci serisini oluşturan bu sayısında, hakem değerlendirme s¼recinden geçerek yayın kurulunca uygun g¼r¼len d¼rt makale yer almaktadır.

Prof. Dr. Seyhun DOğAN ile Yrd. Doç. Dr. Çiğdem B¼rke TUNALI'nın “T¼rkiye’de B¼te Açığı-Cari İşlemler Açığı İlişkisi (2001 Krizi Sonrası D¼neme İlişkin Bir Değerlendirme)”, Prof. Dr. Murat AK ile Yrd. Doç. Dr. Demet AK'ın “Devlet ¼niversitelerine Yeni Mali Kaynak Arayışları: ¼niversite Şirketleri Modeli”, Doç. Dr. Hatice YURTSEVER ile Havva ŞAFAK'ın “Veraset ve İntikal Vergisi Bağlamında Karşılaştırmalı ¼lke İncelemeleri” ve Ufuk GERGERLİOğLU'nun “Vergi İsyanlarının Psiko-lojik ve Sosyolojik Açıdan Değerlendirilmesi: “Poujade Hareketi”, “Vis-ki İsyanı” ve “Erzurum Vergi İsyanları” ¼rnekleri” başlıklı makalelerinin okurlarımızın ilgisini çekeceğini umuyoruz.

Dergimiz için zaman ayırarak hakemlik katkısında bulunan çok değerli ¼ęretim ¼yelerine saygı ve Ő¼kranlarımı sunuyorum. Yayına hazırlık s¼recinde ¼zveriyle çalışan araştırma g¼revlilerimiz Őerif Emre G¼KAY ile Dr. ¼nder BİNG¼L'e ayrıca teřekk¼r ederim.

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR

Maliye Araştırma Merkezi M¼d¼r¼

ve

Dergi Yayın Koordinat¼r¼

İÇİNDEKİLER

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Serisi 58. SERİ

- **SUNUŞ**
- **Prof. Dr. Seyhun DOĞAN, Yrd. Doç. Dr. Çiğdem Börke TUNALI**
Türkiye’de Bütçe Açığı-Cari İşlemler Açığı İlişkisi
(2001 Krizi Sonrası Döneme İlişkin Bir Değerlendirme) 1-26
- **Prof. Dr. Murat ÇAK, Yrd. Doç. Dr. Demet ÇAK**
Devlet Üniversitelerine Yeni Mali Kaynak Arayışları:
Üniversite Şirketleri Modeli 27-50
- **Doç. Dr. Hatice YURTSEVER, Havva ŞAFAK**
Veraset ve İntikal Vergisi Bağlamında Karşılaştırmalı
Ülke İncelemeleri 51-94
- **Ufuk GERGERLİOĞLU**
Vergi İsyanlarının Psikolojik ve Sosyolojik Açından
Değerlendirilmesi: “Poujade Hareketi”, “Viski İsyanı”
ve “Erzurum Vergi İsyanları” Örnekleri 95-108

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
58. Seri / Yıl 2012-[2]

**TÜRKİYE’DE BÜTÇE
AÇIĞI-CARİ İŞLEMLER
AÇIĞI İLİŞKİSİ
(2001 KRİZİ SONRASI
DÖNEME İLİŞKİN BİR
DEĞERLENDİRME)**

Prof. Dr. Seyhun DOĞAN*
&
Yrd. Doç. Dr. Çiğdem Börke TUNALI**

* İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi İktisat Bölümü
İktisat Politikası Anabilim Dalı

&
** İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi İktisat Bölümü
Teknoloji ve Sanayi İktisadı Anabilim Dalı

ÖZET

Bütçede ve cari işlemler hesabında görülen dengesizlikler, makroekonomik istikrarsızlığın en önemli göstergelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Yüksek bütçe ve cari işlemler açıklarının eşanlı olarak görülmesi İkiz Açık (Twin Deficit) olarak tanımlanırken, bütçedeki iyileşmeyle birlikte cari işlemler açığındaki artış İkiz Iraksama (Twin Divergence) olarak adlandırılmaktadır. Bu çalışmada, 2001-2013 arası dönemde Türkiye'de bütçe ve cari işlemler dengesinin seyri ile bütçe açığı ve cari işlemler açığı arasındaki ilişki incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bütçe Açığı, Cari İşlemler Açığı, İkiz Açık, İkiz Iraksama, Türkiye Ekonomisi.

THE RELATIONSHIP BETWEEN BUDGET DEFICIT AND CURRENT ACCOUNT DEFICIT IN TURKEY (AN EVALUATION FOR THE POST 2001 CRISIS PERIOD)

ABSTRACT

The imbalances seen in budget and current account are accepted as one of the most significant indicators of macroeconomic instabilities. While experiencing high budget deficits and current account deficits simultaneously is defined as Twin Deficit increase in current account deficits together with the recovery of budget balance is called as Twin Divergence. In this study, the course of Turkish budget and current account balances and the relationship between budget deficits and current account deficits are investigated for the 2001-2013 period.

Keywords: Budget Deficit, Current Account Deficit, Twin Deficit, Twin Divergence, Turkish Economy.

GİRİŞ

Bütçede ve cari işlemler hesabında ortaya çıkan dengesizlikler, tüm ülkelerde makroekonomik istikrarı olumsuz yönde etkileyen gelişmeler

olarak değerlendirilmektedir. Özellikle küreselleşme sürecinin hızlanması ve uluslararası sermaye hareketlerindeki artışa bağlı olarak finansman imkânlarının genişlemesiyle birlikte, pek çok gelişmekte olan ülke kendi kaynaklarıyla karşılayamayacağı düzeyde bütçe ve cari işlemler açıkları vermiştir. Aynı zamanda bu açıklar, sonuçta sürdürülemez hale gelmiş ve üretim ile istihdam üzerinde yıkıcı etkiler yaratan krizlerle karşılaşmıştır.

1980’li yıllarda ABD’de yüksek bütçe açıklarıyla birlikte aynı zamanda yüksek cari işlemler açıklarıyla karşılaşılması, bütçe açığı ve cari açık ilişkisinin hem teorik hem de ampirik olarak yoğun bir biçimde incelenmesine yol açmıştır. Ancak söz konusu çalışmalarda, bu iki değişken arasındaki ilişki konusunda kesin bir görüş birliğine ulaşılamamış ve bütçe açığı ile cari açık arasındaki bağlantının ele alınan ülke ile zamana bağlı olarak değişebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Yüksek bütçe ve cari işlemler açıkları, Türkiye ekonomisinde de özellikle 1980 sonrası dönemde makroekonomik istikrarsızlıkların temel nedenini oluşturmuş ve 1994 ile 2001 yıllarında iki büyük krizle karşılaşılmasına yol açmıştır. Bu çalışmada 2001 krizi sonrası dönemde Türkiye’de bütçe açıkları ile cari işlemler açıkları arasındaki ilişki incelenmektedir. Bu kapsamda; öncelikle bütçe açığı ile cari açık arasındaki ilişki konusunda literatürde yer alan temel görüşler açıklanmakta, ardından; 2001 krizi sonrası Türkiye’de bütçenin gelişimi gelirler ve harcamalar açısından ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmektedir. Daha sonra, kriz sonrası dönemde bütçe açığı ile cari açık ilişkisi irdelenmekte ve bütçe açığındaki iyileşmeye rağmen, cari açıkta meydana gelen artışın nedenleri üzerinde durulmaktadır.

1. Teorik Açından Bütçe Açığı-Cari İşlemler Açığı İlişkisi

Bütçe ve cari işlemler açıkları arasındaki ilişki iktisat literatüründe yoğun bir biçimde tartışılmaktadır. Bütçe ve cari işlemler dengesinde ortaya çıkan sorunlar; ekonomik faaliyetlere zarar verebilmekte, servet oluşumunu engelleyebilmekte ve dolayısıyla ulusal refahın azalmasına yol açabilmektedirler (Baharumshah, 2009: 16). Bu doğrultuda bütçe ve cari işlemler açıkları arasındaki ilişkinin belirlenmesi, söz konusu açıkların ortadan kaldırılabilmesi için gerekli olan politikaların tespiti açısından büyük bir önem taşımaktadır.

Bütçe ve cari işlemler açıkları arasındaki temel ilişki, ulusal hesaplara ilişkin denklemler aracılığıyla şöyle ifade edilebilir (Omoniyi-Olasunkanmi-Babatunde, 2012: 39):

$$Y = C + I_p + G + (X - M) \quad (1)$$

1 numaralı denklemin her iki tarafından vergileri çıkarırsak,

$$Y - T = C + I_p + G - T + (X - M) \quad (2)$$

$$Y - C - T = I_p + G - T + (X - M) \quad (3)$$

$$S_p + T - G = I_p + (X - M) \quad (4)$$

$$(X - M) = (S_p - I_p) + (T - G) \quad (5)$$

$$CA = SI + BD \quad (6)$$

Yukarıdaki denklemlerde “Y” gayri safi yurtiçi hasılayı, “C” tüketimi, “I_p” özel kesim yatırımlarını, “G” kamu harcamalarını, “X” mal ve hizmet ihracatını, “M” mal ve hizmet ithalatını, “T” vergileri, “S_p” özel kesim tasarruflarını, “CA” cari işlemler hesabını, “SI” özel kesim tasarruf-yatırım dengesini ve “BD”de bütçe dengesini göstermektedir. Denklemlerden de görüldüğü üzere, cari işlemler dengesi, özel kesim tasarruf-yatırım dengesiyle bütçe dengesinin toplamına eşittir. Dolayısıyla, özel kesim tasarrufları özel kesim yatırımlarına eşit olduğunda (S_p=I_p), bütçe dengesi ve cari işlemler dengesi aynı yönde ve aynı oranda değişecektir. Yani, bütçe fazla verdiğinde cari işlemler hesabında da fazlayla karşılaşılacak; bütçe açık verdiğinde ise cari işlemler açığı ortaya çıkacaktır. Bu durum literatürde “İkiz Açık (Twin Deficit)” olarak adlandırılmaktadır (Baharumshah, 2009: 20, 21).

İkiz Açık Hipotezine’ne ilişkin teorik açıklamalar temel olarak iki ana grupta toplanabilir. İlk grup Keynesyen Teori ve Mundell-Fleming Modeli çerçevesinde yapılan açıklamalardan; ikinci grup ise, Ricardocu görüş çerçevesinde yapılan açıklamalardan oluşmaktadır (Bose-Jha, 2011: 85). Keynesyen Teori ve Mundell-Fleming Modeli çerçevesinde yapılan açıklamalar esas itibarıyla, bütçe açıklarının cari işlemler açıklarına yol açacağını savunurken; Ricardocu görüş çerçevesinde yapılan açıklamalar, bütçe açıklarının cari işlemler dengesi üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmadığını öne sürmektedir. Keynesyen Teori’ye göre; vergi düşüşü ve/veya kamu harcamaları artışı sonucu ortaya çıkan bütçe açıkları, özel kesimin

harcanabilir gelirini ve dolayısıyla tüketim harcamalarını arttırırken, ulusal tasarrufları azaltacaktır. Ulusal tasarruflardaki azalmanın cari işlemler hesabı üzerindeki etkisi ise, ülkenin dışa açıklık derecesine bağlı olarak belirlenecektir. Uluslararası sermaye hareketlerine açık olan ekonomilerde böyle bir durumda, yurtdışından borçlanılabilecek ve dolayısıyla ulusal yatırım düzeyi sabit tutulabilecektir. Yani, bütçe açığında meydana gelen bir artış, ulusal tasarruflardaki düşüşle birlikte, cari işlemler açıklarına yol açacaktır. Uluslararası sermaye hareketlerine kapalı ekonomilerde ise, yurtdışından borçlanma imkânı bulunmadığından, ulusal tasarruflardaki düşüşle birlikte, ulusal yatırımlar da düşecek ve sonuçta cari işlemler dengesinde herhangi bir değişiklik meydana gelmeyecektir (Bartolini-Lahiri, 2006: 3). Mundell-Fleming Modeli çerçevesinde yapılan açıklamalarda; bütçe açıklarında meydana gelen bir artışın faiz oranları üzerinde yukarı yönlü baskıya yol açarak, ülkeye sermaye girişiyle sonuçlanacağı ve bu durumun da ulusal paranın aşırı değerlenmesiyle birlikte, ihracatın düşüşü ve ithalatın artışıyla, cari işlemler açıklarına yol açacağı belirtilmiştir (Omoniyi-Olasunkanmi-Babatunde, 2012: 38).

Bütçe ve cari işlemler açıklarına ilişkin Ricardocu görüş ise; bütçe açıklarındaki artışın cari tüketimi arttırmak yerine azaltacağını ve dolayısıyla, cari işlemler dengesinde herhangi bir değişiklik yaratmayacağını savunmaktadır. Ricardocu görüşe göre; uzun dönemde hükümetin vergi gelirlerinin bugünkü değeri ile harcamalarının bugünkü değeri birbirine eşit olmak durumundadır. Dolayısıyla, bütçe açığı artışına yol açan vergi indirimleri, gelecekte vergilerin arttırılmasını zorunlu kılacaktır. Tüketiciler cari dönemde gerçekleşen bütçe açığı artışının gelecekte vergi artışlarına yol açacağını önceden tahmin ettiklerinden, vergi indirimi sonucu gelirlerinde meydana gelen yükselmeyi tamamen tasarruf edeceklerdir. Sonuçta, toplam talepte ve cari işlemler dengesinde herhangi bir değişiklik ortaya çıkmayacaktır (Summers, 1986: 22). Yani Ricardocu görüşe göre; bütçe açıkları ile cari işlemler açıkları arasında bir ilişki bulunmamaktadır.

Bütçe ve cari işlemler açıkları arasındaki ilişki konusunda yukarıda açıklanan görüşler, ABD’de 1990’lı yıllarda karşılaşılan yüksek cari işlemler açıklarıyla beraber, aynı anda bütçe fazlasıyla karşılaşılmamasını ve yine aynı dönemdeki Japonya deneyimini açıklayamamıştır (Bartolini-La-

hiri, 2006: 1). Bunun üzerine Kim ve Roubini 2008 yılında yaptıkları çalışmada, ekonomik canlanma dönemlerinde gelirlerdeki artışa bağlı olarak bütçe dengesinin iyileşebileceğini ve ekonomik canlanmaya bağlı olarak yatırımlarda meydana gelen patlamanın da cari işlemler dengesi üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceğini öne sürerek “İkiz Iraksama (Twin Divergence)” kavramını ortaya atmışlardır. Kim ve Roubini ayrıca, ABD ekonomisine ilişkin olarak yaptıkları analizde, bütçe ve cari işlemler dengesi arasındaki ilişkinin İkiz Açık’tan çok İkiz Iraksama’ya daha uygun olduğunu tespit etmişlerdir (Kim-Roubini, 2008: 364, 379).

Teorik açıdan bütçe ve cari işlemler açıkları arasındaki ilişki konusunda birbirinden farklı görüşlerin bulunması, bu konuya ilişkin olarak yapılan ampirik çalışmaların önemini arttırmıştır. Bununla birlikte günümüze kadar yapılan analizlerde, ele alınan ülkelere ve zaman dilimine bağlı olarak birbirinden farklı sonuçlara ulaşılmıştır. Yani, bütçe ve cari işlemler açıkları arasındaki ilişki konusunda yapılan ampirik çalışmalarda da kesin bir sonuca ulaşılamamıştır (Baharumshah, 2009: 18). Bu doğrultuda, bütçe ve cari işlemler açıkları arasındaki ilişkinin pek çok faktörden etkilenebildiği ve zamana özgü olduğu ifade edilmiştir (Fleegler, 2006: 5). Dolayısıyla, herhangi bir ülkede bütçe ve cari işlemler açıkları arasında nasıl bir ilişki olduğunu tespit edebilmek ve böylece, söz konusu açıkları ortadan kaldıracak uygun politikalar tasarlayabilmek için, her ülkenin kendi ekonomik koşullarını dikkate alan analizlerin yapılması gerekmektedir.

2. 2001 Krizi Sonrası Türkiye’de Bütçenin Gelişimi

Türkiye ekonomisinde 2001 yılında yaşanan büyük krizin ardından, kur çapasına dayalı “Enflasyonu Düşürme Programı” terk edilmiş ve “Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı” adı altında yeni bir program uygulamaya konulmuştur. Bu program doğrultusunda bütçe, sıkı maliye politikası uygulamasına bağlı olarak belirlenmiş ve faiz dışı fazla verme hedefine yoğunlaşmıştır (Ejder, 2012: 63). 2002-2013 arasındaki dönemde gelirler ve harcamalar açısından bütçe gelişmeleri şu şekilde olmuştur:

2.1. Gelirler Açısından Bütçenin Gelişimi

2001 yılında yaşanan ekonomik kriz sonrasında makroekonomik göstergelerde ortaya çıkan olumsuz gelişmelerle birlikte, bütçe harcamaları

azaltılmış; ancak, bütçe gelirlerinde çok fazla bir değişiklik yapılamamıştır (Susam-Yılmaz; 2007: 232). Tablo-1 ve Tablo-2 sırasıyla, 2002-2013 dönemi merkezi bütçe gelirleriyle, merkezi bütçe gelirlerinin GSYİH içindeki paylarını göstermektedir. Tablolar incelendiğinde, dönem boyunca merkezi bütçe gelirlerinin nominal olarak arttığı, gelirlerin GSYİH içindeki payının ise, çok fazla değişmediği görülmektedir. Tablo-2'ye göre; merkezi bütçe gelirlerinin GSYİH içindeki payı 2002 yılında %21,6 iken, 2013 yılında %25,0 olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla, ele alınan dönem itibarıyla bütçe gelirlerinde bir miktar artış olmakla birlikte, söz konusu artışın çok yüksek oranlı olmadığı belirtilebilir.

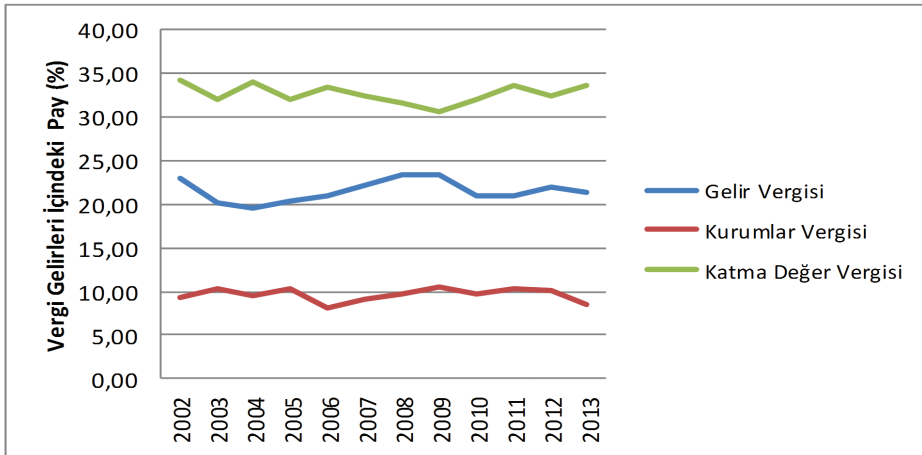
Bütçe gelirlerinin alt kalemler itibarıyla dağılımına bakıldığında, en büyük payın vergi gelirlerine ait olduğu görülmektedir. 2002 yılında vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı %17 olarak gerçekleşmiş, 2013 yılında ise bu oran %20,9'a yükselmiştir. Dolayısıyla 2002-2013 dönemi itibarıyla, kamu harcamalarının finansmanında toplanan vergilerin çok büyük bir payı olduğu belirtilebilir.

Vergi gelirlerinin çeşitli vergi türleri arasındaki dağılımı incelendiğinde ise; dolaylı vergiler olarak tanımlanan, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek payı aldığı görülmektedir. Tablo-2'ye göre; 2002-2013 dönemi boyunca mal ve hizmetlerden alınan vergilerin GSYİH içindeki payı ortalama %8,2 olarak gerçekleşmiştir. Mal ve hizmetlerden alınan vergilerden sonra toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek pay, yine dolaylı vergilerden olan dış ticaretten alınan vergilerdir. Dış ticaretten alınan vergilerin GSYİH içindeki payı 2002 yılında %2,7 iken, 2013 yılında bu oran %4,4'e yükselmiştir. Dış ticaretten alınan vergilerde meydana gelen artışta, özellikle ithalden alınan KDV'nin ciddi bir payı bulunmaktadır. İthalden alınan KDV'nin GSYİH içindeki payı 2002 yılında %2,5 olarak gerçekleşmiş, 2013 yılında ise bu oran %4,0'a ulaşmıştır.

Toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergiler olarak tanımlanan gelir ve servetten alınan vergiler, dolaylı vergilere göre oldukça düşük bir paya sahiptir. 2002-2013 dönemi boyunca gelirden alınan vergilerinin GSYİH içindeki payı ortalama olarak %5,6 iken, servetten alınan vergilerin

payı %0,4 düzeyindedir. Toplam vergi gelirleri içerisinde KDV ve ÖTV hasılatı artarken, beyana dayalı gelir vergisi hasılatının azalması ve gelir vergisinin büyük ölçüde stopajla tahsil edilmesi, ülkemizdeki kayıt dışı ekonomi sorununu gözler önüne sermektedir (Susam-Yılmaz, 2007: 236). Ayrıca, gelirden alınan vergilerin büyük bir kısmının ücretlilerden sağlandığı göz önünde bulundurulduğunda, mevcut yapının vergi dağılımında adaleti gerçekleştirmediği açıkça ortadadır.

Vergi dağılımındaki adaletsizlik, toplam vergi gelirleri içerisinde gelir, kurumlar ve katma değer vergisinin paylarından da rahatlıkla anlaşılabilir. Grafik-1, 2002-2013 dönemi itibarıyla genel bütçe vergi gelirleri içinde gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin paylarını göstermektedir. Grafikte de görüldüğü gibi; ele alınan dönem boyunca gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama olarak %21,5 olurken, kurumlar vergisinin payı %9,7 düzeyindedir. Bununla birlikte, katma değer vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama olarak %32,7'dir. Vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergi olarak nitelendirilen katma değer vergisinin, gelir ve kurumlar vergilerine göre oldukça yüksek bir paya sahip olması, vergi dağılımında adaletin sağlanamadığını açık bir biçimde ortaya koymaktadır.



Grafik-1: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergi İstatistikleri"ndeki veriler kullanılarak hazırlanmıştır. (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_59.xls.htm, 23.06.2013.

Tablo-1: 2002-2013 Dönemi Merkezi Bütçe Gelirleri (Milyon TL)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Merkezi Bütçe Gelirleri Top.	75.592	100.250	121.870	150.463	173.483	190.360	209.598	215.458	254.277	296.824	331.700	389.682
1. Genel Bütçe Gelirleri	74.604	98.559	120.089	148.238	168.547	184.803	203.027	208.610	246.051	286.554	320.277	375.564
Vergi Gelirleri	59.632	84.316	101.039	119.251	137.480	152.835	168.109	172.440	210.560	253.809	278.751	326.169
Gelirden Alınan Vergiler	19.343	25.716	29.309	34.220	40.141	48.198	54.935	56.469	61.317	75.800	85.510	92.749
Gelir Vergisi	13.718	17.064	19.690	22.818	28.983	34.447	38.030	38.446	40.392	48.807	56.493	63.761
Kurumlar Vergisi	5.575	8.645	9.619	11.402	11.158	13.751	16.905	18.023	20.925	26.993	29.017	28.988
Servetten Alınan Vergiler	734	2.092	1.838	2.370	3.117	3.645	4.088	4.664	5.249	6.257	7.009	7.693
Mal ve Hiz. Alınan Vergiler	30.064	43.927	48.623	58.201	59.408	63.590	67.258	73.136	91.736	103.381	113.836	134.855
Dâhilde Alınan KDV	11.543	15.390	18.666	20.401	15.911	16.793	16.805	20.853	26.325	29.957	31.572	37.995
Özel Tüketim Vergisi	6.009	22.299	26.289	32.753	36.926	39.111	41.832	43.620	57.285	64.189	71.706	85.462
Dış Tic. Alınan Vergiler	9.487	12.579	16.932	19.307	27.563	28.970	32.781	28.651	39.528	53.452	55.310	68.269
İthalde Alınan KDV	8.857	11.642	15.659	17.879	25.426	26.493	29.972	26.134	36.208	48.685	50.000	62.727
Vergi Dışı Normal Gelirler	10.875	10.223	17.678	25.626	26.970	23.945	24.548	33.006	30.918	30.177	36.564	39.059
2. Katma Bütçe Gelirleri	989	1.692	1.781	2.225	4.936	5.557	6.571	6.848	8.226	10.270	11.423	11.445

Kaynak: Maliye Bakanlığı-Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “Bütçe İstatistikleri”ndeki veriler kullanılarak hazırlanmıştır. (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr>, 26.10.2014.

Tablo-2: 2002-2013 Dönemi Merkezi Bütçe Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı (%)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Merkezi Bütçe Gelirleri Top.	21,6	22,0	21,8	23,2	22,9	22,6	22,1	22,6	23,1	22,9	23,4	25,0
1. Genel Bütçe Gelirleri	21,3	21,7	21,5	22,9	22,2	21,9	21,4	21,9	22,4	22,1	22,6	24,1
Vergi Gelirleri	17,0	18,5	18,0	18,4	18,1	18,1	17,7	18,1	19,2	19,6	19,7	20,9
Gelirden Alınan Vergiler	5,5	5,7	5,2	5,3	5,3	5,7	5,8	5,9	5,6	5,8	6,0	5,9
Gelir Vergisi	3,9	3,8	3,5	3,5	3,8	4,1	4,0	4,0	3,7	3,8	4,0	4,1
Kurumlar Vergisi	1,6	1,9	1,7	1,8	1,5	1,6	1,8	1,9	1,9	2,1	2,0	1,9
Servetten Alınan Vergiler	0,2	0,5	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
Mal ve Hiz. Alınan Vergiler	8,6	9,7	8,7	8,9	7,8	7,5	7,1	7,7	8,3	8,0	8,0	8,6
Dâhilde Alınan KDV	3,3	3,4	3,3	3,1	2,1	2,0	1,8	2,2	2,4	2,3	2,2	2,4
Özel Tüketim Vergisi	1,7	4,9	4,7	5,0	4,9	4,6	4,4	4,6	5,2	4,9	5,1	5,5
Dış Tic. Alınan Vergiler	2,7	2,8	3,0	2,9	3,6	3,4	3,4	3,0	3,6	4,1	3,9	4,4
İthalde Alınan KDV	2,5	2,6	2,8	2,8	3,4	3,1	3,2	2,7	3,3	3,8	3,5	4,0
Vergi Dışı Normal Gelirler	3,1	2,3	3,2	3,9	3,6	2,9	2,6	3,4	2,8	2,2	2,6	2,5
2. Katma Bütçe Gelirleri	0,3	0,3	0,3	0,3	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,7

Kaynak: Maliye Bakanlığı-Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “Bütçe İstatistikleri”ndeki veriler kullanılarak hazırlanmıştır. (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr>, 26.10.2014.

Yapılan tüm bu açıklamalar çerçevesinde, 2002-2013 dönemi boyunca bütçe gelirlerinin büyük ölçüde vergilerden sağlandığı, vergi gelirleri içerisinde de KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin ağırlıklı bir paya sahip olduğu görülmektedir. Ancak vergi dağılımında adaletin sağlanabilmesi için, toplam vergiler içerisinde dolaylı vergilerin payının azaltılması, vergi tabanının genişletilmesi ve kayıt dışı ekonominin önlenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda daha etkin bir vergi sistemine ulaşılabilmesi için, bütçe gelirlerine yönelik olarak kapsamlı reformların gerçekleştirilmesi şarttır.

2.2. Harcamalar Açısından Bütçenin Gelişimi

2002-2013 dönemi bütçe harcamaları genel olarak değerlendirildiğinde; 2008 yılında yaşanan Küresel Ekonomik Kriz'in 2009 bütçe harcamalarında yarattığı etki dışında, mali disiplini sağlamaya yönelik harcama kısıcıcı politikaların uygulandığı belirtilebilir. Tablo-3 ve Tablo-4 sırasıyla, 2002-2013 dönemine ait merkezi bütçe giderleri ve bütçe dengesi ile bu değişkenlerin GSYİH içindeki paylarını göstermektedir. Tablolar incelendiğinde, merkezi bütçe giderlerinin nominal olarak artmakla birlikte, GSYİH içindeki payının 2009 yılı hariç genel olarak aynı düzeyde seyrettiği görülmektedir. 2009 yılında bütçe giderlerinde yaşanan artışın temel nedeni, ülkemizde 2008 yılında ortaya çıkan Küresel Ekonomik Kriz'le birlikte uygulamaya konulan genişletici politikalarlardır. Bu politikalar şöyle özetlenebilir (Apak ve Yılmaz, 2009: 14, 15):

- Eximbank kredilerinin arttırılması,
- Vergi borçları ve prim yükümlülüklerinin yeniden yapılandırılması,
- Mahalli idarelere gelir aktarılması ve bu yolla talep seviyesinin arttırılması,
- Otomotiv, beyaz eşya, konut, telekomünikasyon, mobilya, bilişim, büro malzemeleri ve iş makinelerinde KDV ve ÖTV indirimi,
- Bölge ve sektör esaslı yeni teşvik sisteminin uygulamaya konulması için gerekli adımların atılması,
- Araştırma-geliştirme desteklerinin kapsamının genişletilmesi ve
- Kredi Garanti Fonu'nun işlev ve fonksiyonlarının arttırılması ve fona Hazine tarafından 1Milyar TL aktarılması.

Krizle birlikte, makroekonomik göstergelerde yaşanan olumsuz gelişmelere paralel olarak, merkezi bütçe giderlerinin GSYİH içindeki payı

2008 yılında %23,9 iken, 2009 yılında %28,2'ye yükselmiştir. Bununla birlikte, söz konusu giderlerin GSYİH içindeki payı, 2010 yılından itibaren tekrar düşüş eğilimine girmiştir. Esas itibarıyla, merkezi bütçe giderlerinin GSYİH içindeki payı, 2002 ve 2003 yıllarında sırasıyla %34,1 ve %31,1 gibi yüksek değerler almıştır. Ancak bu yüksekliğin temel nedeni, faiz giderlerinden kaynaklanmaktadır. Faiz giderlerinin 2002 ve 2003 yıllarında GSYİH'den aldığı pay %14,8 ve %12,9 iken, 2005 yılından itibaren bu oran, tek haneli değerler almaya başlamıştır. Faiz giderlerindeki söz konusu düşüş, bütçe dengesi açısından olumlu bir gelişme olarak nitelendirilebilir. Ancak, özellikle 2002-2007 arasındaki dönemde cari açık ve dış borç stokunun ciddi bir biçimde arttığı göz önünde bulundurulduğunda, faiz giderlerindeki azalmanın bütçe harcamaları ve gelirlerine yönelik yapısal iyileştirmelerden çok, ülkeye gelen kısa vadeli sermayenin yarattığı likidite sonucu ortaya çıktığı görülmektedir (Ejder, 2012: 66).

Bütçe harcamaları alt kalemler itibarıyla incelendiğinde; faiz giderleri hariç en yüksek payın cari transferler ile personel ve sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderlerinden oluştuğu görülmektedir. Bütçe harcamaları içerisinde, sermaye giderleri ve sermaye transferleri toplamından oluşan yatırım harcamalarının GSYİH içerisindeki payı son derece düşüktür. Nitekim, ele alınan dönem itibarıyla sermaye giderleri GSYİH'den ortalama olarak %2,0'lık pay alırken, sermaye transferleri %0,32'lik bir pay almıştır. Bu doğrultuda, bütçe harcamalarının ekonominin üretim kapasitesine olumlu katkı sağlayacak yatırımları gerçekleştirilmede oldukça yetersiz kaldığı belirtilebilir.

2002-2013 dönemi itibarıyla bütçe performansının bir bütün olarak değerlendirilebilmesi için, bütçe gelirleri ve bütçe harcamalarının birlikte ele alınması gerekmektedir. Bütçe performansı analizinde genel olarak, bütçe dengesinin GSYİH'ye oranı ve faiz dışı dengenin GSYİH'ye oranı değişkenlerinden yararlanılmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2012: 3). Tablo-4, bütçe giderlerinin yanı sıra, bütçe dengesi ve faiz dışı dengenin GSYİH içindeki paylarını da göstermektedir. Buna göre; bütçenin 2002 yılında GSYİH'nin %12,56'sı oranında açık verdiği, bu açığın sonraki yıllarda giderek azalarak 2008 yılında %1,83'e düştüğü görülmektedir. 2008 yılında yaşanan Küresel Ekonomik Kriz'in etkisiyle 2009 yılında tekrar artan bütçe açığı, 2010 yılından itibaren düşmeye başlamış ve 2013 yılında

GSYİH'nin %0,92'si oranında bir bütçe açığı verilmiştir. Faiz dışı bütçe dengesine bakıldığında ise, tıpkı genel bütçe dengesinde olduğu gibi, 2008 yılına kadar faiz dışı bütçe fazlasının arttığı, 2008 yılından itibaren ise, bu oranın azaldığı görülmektedir. Faiz dışı bütçe fazlası 2010 yılından itibaren artmaya başlasa da, halen Küresel Ekonomik Kriz öncesindeki seviyesine ulaşamamıştır.

Özetle; 2002-2013 döneminde genel olarak bütçe harcamalarının azaltılması ve mali disiplinin sağlanmasına yönelik politikaların uygulandığı ve bu doğrultuda faiz harcamaları ile bütçe dengesinde ciddi iyileşmelerin yaşandığı belirtilebilir. Ancak, özellikle 2002-2007 döneminde faiz harcamaları azalırken dış borç stoku ve cari açığın artması, söz konusu iyileşmelerin sürdürülebilir bir nitelik taşımadığını göstermektedir. Bununla birlikte, bütçe harcamalarının GSYİH içindeki payının düşmesine paralel olarak, yatırımlara çok sınırlı bir kaynak ayrılması da, kamunun ekonominin üretim kapasitesine olumlu katkı yapacak harcamaları gerçekleştirmediğini ortaya koymaktadır.

Tablo-3: 2002-2013 Dönemi Merkezi Bütçe Giderleri ve Bütçe Dengesi (Milyon TL)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Merkezi Bütçe Giderleri	119.604	141.248	152.093	159.687	178.126	204.068	227.031	268.219	294.359	314.607	360.491	404.046
Faiz Hariç Bütçe Giderleri	67.876	82.721	95.601	114.007	132.163	155.315	176.369	215.018	246.060	272.375	312.075	351.046
1. Personel ve Sos. Güv. Kur. Devlet Primi Giderleri	21.950	28.833	33.663	37.389	42.887	49.373	55.264	63.155	73.378	85.764	101.181	114.015
2. Mal ve Hizmet Alım Giderleri	10.681	11.874	13.604	15.186	19.001	22.258	24.412	29.799	29.185	32.797	32.504	33.444
3. Cari Transferler	25.412	31.429	36.306	45.871	49.851	63.292	70.360	91.976	101.857	110.499	129.266	151.287
4. Sermaye Giderleri	7.831	7.888	8.265	10.340	12.098	13.003	18.516	20.072	26.010	30.905	34.185	33.489
5. Sermaye Transferleri	49	92	465	1.384	2.637	3.542	3.174	4.319	6.773	6.739	5.970	5.103
6. Borç Verme	1.953	2.604	3.298	3.838	5.689	3.846	4.644	5.698	8.857	5.671	8.970	11.115
7. Yedek Ödenekler							0	0	0	0	0	2.593
8. Faiz Giderleri	51.728	58.527	56.491	45.680	45.963	48.753	50.661	53.201	48.299	42.232	48.416	53.000
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	75.592	100.250	121.870	150.463	173.483	190.360	209.598	215.458	254.277	296.824	331.700	389.682
Bütçe Dengesi	-44.012	-40.998	-30.223	-9.224	-4.643	-13.708	-17.433	-52.761	-40.082	-17.783	-28.791	-14.364
Faiz Dışı Bütçe Dengesi	7.716	17.529	26.269	36.456	41.320	35.045	33.229	440	8.217	24.449	19.625	38.636

Kaynak: Maliye Bakanlığı-Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “Bütçe İstatistikleri”ndeki veriler kullanılarak hazırlanmıştır. (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr>, 25.06.2013.

Tablo-4: 2002-2013 Dönemi Merkezi Bütçe Giderleri ve Bütçe Dengesinin GSYH İçindeki Payı (%)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Merkezi Bütçe Giderleri	34,1	31,1	27,2	24,6	23,5	24,2	23,9	28,2	26,8	24,2	25,1	26,1
Faiz Hariç Bütçe Giderleri	19,4	18,2	17,1	17,6	17,4	18,4	18,6	22,6	22,4	21,0	21,8	22,9
1. Personel ve Sos. Güv. Kur. Devlet Primi Giderleri	6,3	6,3	6,0	5,8	5,7	5,9	5,8	6,6	6,7	6,6	7,1	7,2
2. Mal ve Hizmet Alım Giderleri	3,0	2,6	2,4	2,3	2,5	2,6	2,6	3,1	2,7	2,5	2,3	2,3
3. Cari Transferler	7,3	6,9	6,5	7,1	6,6	7,5	7,4	9,7	9,3	8,5	9,0	9,5
4. Sermaye Giderleri	2,2	1,7	1,5	1,6	1,6	1,5	1,9	2,1	2,4	2,4	2,4	2,8
5. Sermaye Transferleri	0,0	0,0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,3	0,5	0,6	0,5	0,4	0,5
6. Borç Verme	0,6	0,6	0,6	0,6	0,8	0,5	0,5	0,6	0,8	0,4	0,6	0,6
7. Yedek Ödenekler							0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
8. Faiz Giderleri	14,8	12,9	10,1	7,0	6,1	5,8	5,3	5,6	4,4	3,3	3,4	3,2
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	21,6	22,0	21,8	23,2	22,9	22,6	22,1	22,6	23,1	22,9	23,1	25,0
Bütçe Dengesi	-12,56	-9,01	-5,41	-1,42	-0,61	-1,63	-1,83	-5,54	-3,65	-1,37	-2,01	-0,92
Faiz Dışı Bütçe Dengesi	2,20	3,85	4,70	5,62	5,45	4,16	3,50	0,05	0,75	1,88	1,37	2,47

Kaynak: Maliye Bakanlığı-Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “Bütçe İstatistikleri”ndeki veriler kullanılarak hazırlanmıştır. (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr>, 25.06.2013.

3. 2001 Krizi Sonrası Türkiye'de Bütçe Açığı-Cari İşlemler Açığı İlişkisi

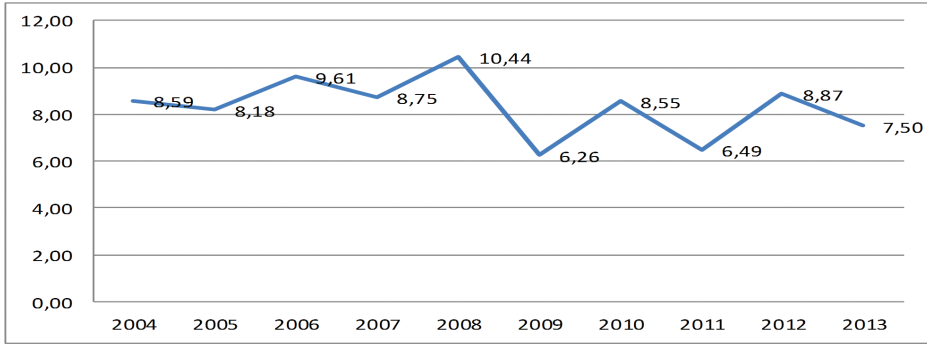
Bütçe ve cari işlemler açıkları, 1980'li yılların başından itibaren Türkiye ekonomisinin temel sorunları haline gelmiştir. Özellikle 1989 yılında uluslararası sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesiyle birlikte, dış finansman imkânlarının genişlemesi, bütçe ve cari işlemler açıklarının ciddi bir biçimde artmasına yol açarak, 1994 ve 2001 yıllarında iki büyük krizle karşılaşılmasına sebep olmuştur. 2001 Krizi'nin ardından IMF desteğiyle birlikte uygulamaya konulan program çerçevesinde temel olarak iki hedef üzerine yoğunlaşmıştır. Bu hedeflerden ilki, bütçede GSYİH'nin %6,5'i oranında faiz dışı fazla verilmesi; ikincisi ise, enflasyon hedeflemesi çerçevesinde fiyat istikrarının sağlanmasıdır (Voyvoda-Yeldan, 2006: 3).

Uygulamaya konulan programla birlikte gerek bütçe dengesi gerekse fiyat istikrarı açısından önemli iyileşmeler yaşanmıştır. Bir önceki bölümde bütçe gelişmeleri açıklanırken de belirtildiği gibi, bütçe açığı 2002 yılında GSYİH'nin %12,56'sı kadarken, 2006 yılında %0,61'e kadar düşmüştür. Küresel Ekonomik Kriz'in etkisiyle birlikte, 2009 yılında tekrar yükselen bütçe açığı, 2010 yılından itibaren yeniden düşmeye başlamıştır. Bütçe dengesinde yaşanan gelişmelere benzer şekilde, enflasyon oranında da önemli düşüşler kaydedilmiştir. Grafik-2, 2004-2013 dönemi itibarıyla tüketici fiyat endeksindeki yüzde değişimi göstermektedir. Buna göre; enflasyon oranı 2008 yılı hariç sürekli olarak tek haneli değerler almıştır. 2001 Krizi sonrasında enflasyonun %50'nin üzerinde olduğu göz önünde bulundurulduğunda, 2002 yılından itibaren günümüze kadar gelen süreçte, fiyat istikrarı açısından çok önemli ilerlemeler sağlandığı belirtilebilir.

Enflasyon oranında yaşanan bu olumlu gelişmelere rağmen, reel faiz oranları dönem boyunca uluslararası piyasalarla karşılaştırıldığında, oldukça yüksek seviyelerde kalmıştır. Faiz oranlarının yüksek olması, ülkeye sıcak para girişini arttırarak Türk Lirası'nın aşırı değerli hale gelmesine neden olmuştur. Aşırı değerli Türk Lirası ise, dış ticaret ve cari işlemler açıklarının ciddi bir biçimde artmasıyla sonuçlanmıştır (Voyvoda-Yeldan, 2006: 7-9). Grafik-3, 2002-2013 dönemi itibarıyla cari işlemler dengesinin seyrini göstermektedir. Buna göre, 2002 yılında 626 milyon \$ olan cari işlemler açığı, 2011 yılında 77 milyar \$ seviyesine ulaşmıştır. 2012 yılında

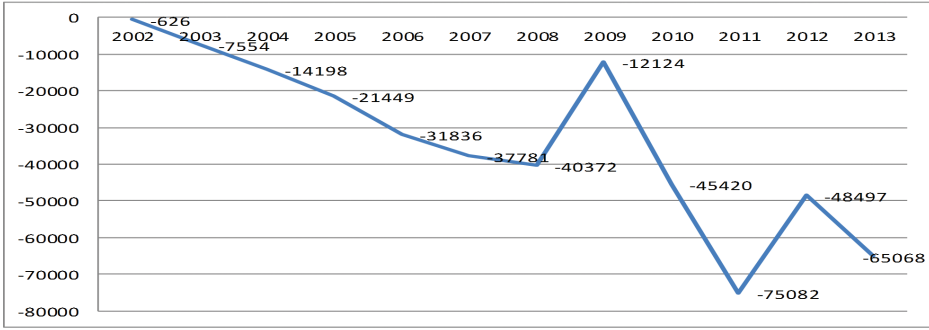
cari işlemler açığında bir miktar düşüş yaşanmakla birlikte, bu durumun esas itibarıyla iktisadi büyümedeki yavaşlamadan kaynaklandığı belirtilebilir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde; 2002-2013 dönemi boyunca Türkiye ekonomisinde bütçe dengesi ve enflasyon oranlarında önemli iyileşmelerin sağlandığı; ancak, cari işlemler açığı sorununun çözülmediği belirtilebilir. Nitekim bu durum, bütçe açığı ile cari işlemler açığı arasındaki ilişkiyi de etkilemiştir. Grafik-4 ve Grafik-5 sırasıyla, 1980-2000 ve 2001-2013 dönemleri itibarıyla bütçe dengesi ve cari işlemler dengesinin GSYİH'ye oranını göstermektedir. Grafikler dikkatli bir biçimde incelendiğinde, 2001 yılında yaşanan krize kadar bütçe ve cari işlemler açıklarının aynı yönde hareket ettiği; 2001 yılından itibaren ise, bu iki değişkenin birbirine zıt yönde hareket etmeye başladığı görülmektedir. Yani, 1980-2000 arası dönemde bütçe açığı ve cari işlemler açığı arasındaki ilişki İkiz Açık Hipotezi'ni destekler şekilde gerçekleşirken; 2001 Krizi'nden sonra bu iki değişken arasındaki ilişki İkiz Iraksama'ya uygun şekilde gerçekleşmeye başlamıştır.



Grafik-2: 2004-2013 Dönemi TÜFE (2003=100) % Değişim Oranları

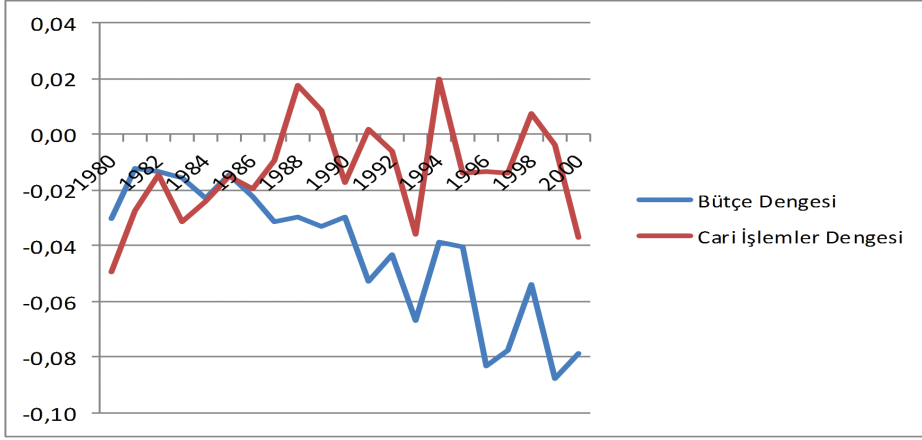
Kaynak: TCMB, "TÜFE (2003=100) İstatistikleri"ndeki veriler kullanılarak hazırlanmıştır., (Çevrimiçi)www.tcmb.gov.tr, 06.07.2013.



Grafik-3: 2002-2013 Cari İşlemler Dengesi (Milyon \$)

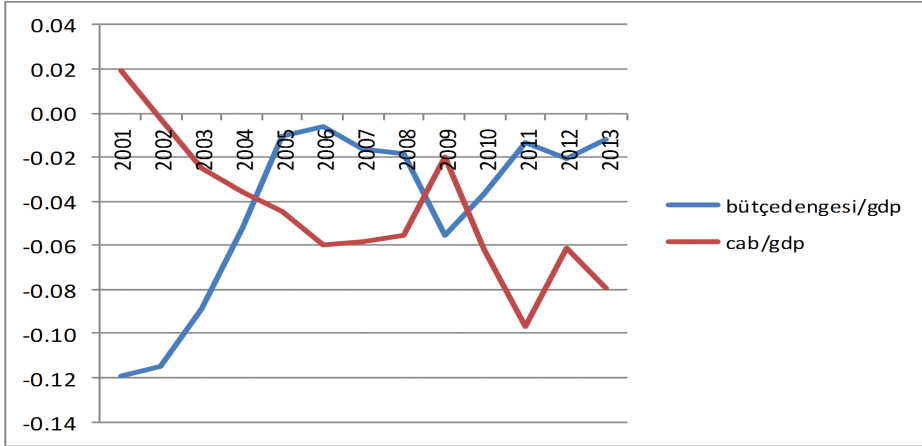
Kaynak: TCMB, “Ödemeler Dengesi İstatistikleri”ndeki veriler kullanılarak hazırlanmıştır. (Çevrimiçi)www.tcmb.gov.tr, 06.07.2013.

Hiç şüphesiz, bütçe açığı ve cari işlemler açığı arasındaki ilişkinin net bir şekilde belirlenebilmesi için, ampirik çalışmaların yapılması gerekmektedir. Ancak, 2001 Krizi sonrasında karşılaşılan durumun ampirik analizler çerçevesinde güvenilir bir şekilde ortaya konulabilmesi için, daha fazla veriye ihtiyaç duyulmaktadır. Bütçe açığı ve cari işlemler açığı arasındaki ilişkiye yönelik olarak yapılan mevcut ampirik çalışmalara bakıldığında, ele alınan dönem ve kullanılan yöntemlere bağlı olarak birbirinden farklı sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir. Nitekim yapılan ampirik çalışmaların bir kısmı Türkiye’de İkiz Açık Hipotezi’nin geçerli olduğu sonucuna ulaşmış (Azgün, 2012: 189; Bayrak-Esen, 2012: 23 Akbostancı-Tunç, 2002: 13-14), diğer kısmı ise; İkiz Açık Hipotezi’ni reddeden bulgular elde etmiştir (Kıran, 2011: 59; Tunçsiper-Süreççi, 2011: 103; Aristovnik-Djuric, 2010: 17-18). Mevcut ampirik çalışmalarda İkiz Açık Hipotezi ve Ricardocu görüşten bahsedilmekle birlikte, bu çalışmaların hiçbirinde İkiz İraksama kavramına yer verilmemiştir. Oysa ki 2001 Krizi sonrası döneme bakıldığında, bütçe ve cari işlemler açığının İkiz Açık Hipotezi’nden çok, İkiz İraksama’ya uygun bir seyir izlediği görülmektedir. Dolayısıyla, özellikle kriz sonrası dönemde bütçe açığı ve cari işlemler açığı arasındaki ilişkinin net bir şekilde anlaşılabilmesi için, yeni ampirik analizlerin yapılması gerekmektedir.



Grafik-4: 1980-2000 Dönemi İtibarıyla Bütçe Dengesi ve Cari İşlemler Dengesi'nin GSYİH'ye Oranı (%)

Kaynak: TCMB, “Ödemeler Dengesi İstatistikleri”, (Çevrimiçi)www.tcmb.gov.tr, 06.07.2013, Maliye Bakanlığı-Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “Bütçe İstatistikleri”, (Çevrimiçi)http://www.bumko.gov.tr, 25.06.2013, World Bank, “World Development Indicators”, (Çevrimiçi)http://data.worldbank.org/data-catalog/world-development-indicators, 06.07.2013'teki veriler kullanılarak hazırlanmıştır.



Grafik-5: 2001-2013 Dönemi İtibarıyla Bütçe Dengesi ve Cari İşlemler Dengesi'nin GSYİH'ye Oranı (%)

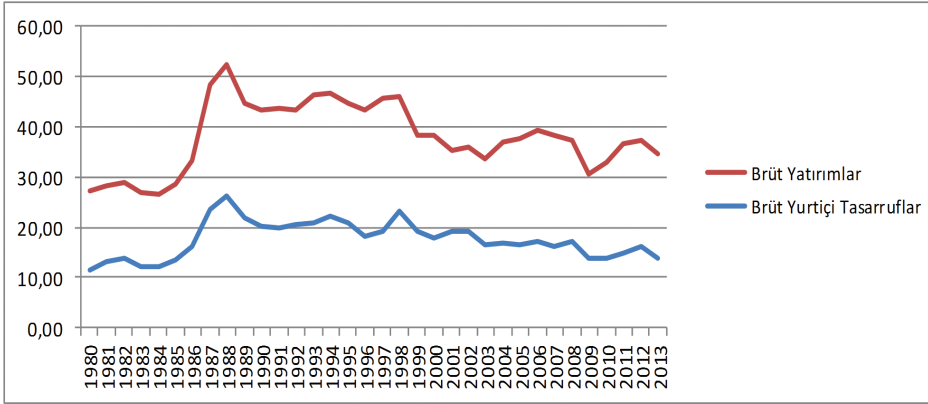
Kaynak: TCMB, “Ödemeler Dengesi İstatistikleri”, (Çevrimiçi)www.tcmb.gov.tr, 06.07.2013, Maliye Bakanlığı-Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “Bütçe İstatistikleri”, (Çevrimiçi)http://www.bumko.gov.tr, 25.06.2013, World Bank, “World Development Indicators”, (Çevrimiçi)http://data.worldbank.org/data-catalog/world-development-indicators, 27.10.2014'teki veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Bütçe açığı ve cari açık arasındaki ilişki teorik olarak açıklanırken de belirtildiği gibi; cari açık ya özel kesim tasarruflarının özel kesim yatırımlarını karşılayamaması ya da kamu harcamalarının kamu gelirlerinden daha yüksek olması sonucunda ortaya çıkmaktadır. 2001-2013 dönemi boyunca bütçe açığı giderek azalırken cari işlemler açığının artması, açığa yol açan temel faktörün özel kesimden kaynaklanan tasarruf-yatırım dengesizliği olduğunu ortaya koymaktadır (özel kesim yatırım-tasarruf değerleri için bakınız ek-1). Bu noktada, cari işlemler açığının yatırım artışından mı, yoksa tasarruf azalışından mı kaynaklandığının belirlenmesi son derece önemlidir. Çünkü, özellikle ihracata yönelik yatırımlar nedeniyle ortaya çıkan cari işlemler açığı, ileride ihracat malı üretimi ve dolayısıyla ihracatın artmasına yol açacağından, makroekonomik dengeler açısından çok ciddi bir tehlike arz etmeyecektir. Bununla birlikte, tasarruf düşüşünden kaynaklanan cari işlemler açığı, ülkenin dış borç stokunun sürdürülemez hale gelmesine ve dolayısıyla ekonomik krizlere yol açabilecektir.

Grafik-6, 1980-2013 dönemi itibarıyla yatırımlar ve yurtiçi tasarrufların GSYİH'ye oranını göstermektedir. Buna göre; 2001 Krizi sonrasında 2008 Küresel Ekonomik Krizi'ne kadar yatırımlarda bir miktar artış yaşanmış; ancak, Küresel Kriz yatırımların düşmesine neden olmuştur. Küresel Kriz'i takiben yatırımlar tekrar artış sürecine girmiştir. Yurtiçi tasarruflar ise, 2001 Krizi'yle birlikte düşmüş ve dönem boyunca bu düşüş eğilimini sürdürmüştür.

2001-2013 dönemi cari işlemler açığının altında yatan nedenin tespit edilebilmesi için, 1980-2000 dönemi ile 2001-2012 dönemi tasarruf-yatırım ortalamalarının karşılaştırılması yerinde olacaktır. 1980-2000 arası dönemde yurtiçi tasarrufların GSYİH'ye oranı ortalama %18,4; yatırımların GSYİH'ye oranı ise, ortalama %20,9'dur. Söz konusu oranların değeri 2001-2013 dönemi için sırasıyla %16,30 ve %19,57 düzeyindedir. Görüldüğü gibi; 2001-2013 döneminde, 1980-2000 dönemine kıyasla gerek yatırımlar gerekse tasarruflar düşmüştür. Bununla birlikte, tasarruflarda yaşanan düşüş, yatırımlarda yaşanan düşüşe göre çok daha yüksektir. Dolayısıyla, 2001-2013 dönemi itibarıyla cari işlemler açığındaki artışın temel olarak tasarruflarda meydana gelen düşüşten kaynaklandığı belirtilebilir. Bu durum, ekonominin kırılganlığını arttırmakta ve cari işlemler açığının

sürdürülebilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısıyla, yakın gelecekte yeni bir ekonomik krizle karşılaşılması için, yurtiçi tasarrufları arttırıcı ve cari işlemler açığını azaltıcı önlemlerin süratle uygulamaya konulması gerekmektedir. Aksi takdirde, bütçe dengesi ve enflasyona ilişkin olarak elde edilen kazanımlar da kaybedilebilecektir.



Grafik-6: 1980-2013 Dönemi İtibarıyla Brüt Yatırımlar ve Yurtiçi Tasarrufların GSYİH'ye Oranı (%)

Kaynak: World Bank, "World Development Indicators"taki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır. (Çevrimiçi)<http://data.worldbank.org/data-catalog/world-development-indicators>, 26.10.2014.

SONUÇ

Bütçe ve cari işlemler dengesi, makroekonomik istikrarın sağlanması ve sürdürülmesi açısından kritik bir önem taşımaktadır. Küreselleşmeyle birlikte uluslararası finansman imkânlarının artması, pek çok gelişmekte olan ülkenin yüksek oranlarda bütçe ve cari işlemler açıkları vermelerine neden olmuş ve sürdürülemez boyutlara ulaşan bu açıklar, sonuçta ekonomik krizlere sebebiyet vermiştir.

Gelişmekte olan ülkelerin yanı sıra, ABD'de de 1980'li yıllarda yüksek bütçe ve cari işlemler açıklarının eş anlı olarak görülmesi, bu iki açık arasındaki ilişkinin teorik ve ampirik olarak incelenmesine yol açmıştır. Ancak yapılan çalışmalar sonucunda, bütçe açığı ile cari işlemler açığı ara-

sındaki nedensellik ilişkisi konusunda herhangi bir görüş birliğine varılamamış ve bu iki değişken arasındaki ilişkinin, ele alınan ülkenin ekonomik koşullarına ve zamana bağlı olarak değişebileceği ifade edilmiştir.

Tıpkı diğer gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi, Türkiye'de de 1980'lerden günümüze kadar gelen süreçte, yüksek bütçe ve cari işlemler açıkları temel ekonomik sorunlar arasında yer almıştır. 1980'den 2001 yılına kadar aynı yönde hareket eden bütçe ve cari işlemler açıkları, 2001 Krizi'nden sonra birbirlerine zıt yönde hareket etmeye başlamışlardır. Yani, 1980-2001 arası dönemde yüksek bütçe ve cari işlemler açıkları aynı anda görülürken; 2001 yılından itibaren bütçe dengesinde ciddi iyileşmeler yaşanmış; ancak, cari işlemler hesabında görülen açıklar artan bir biçimde devam etmiştir.

2001-2013 arasındaki dönemde, bütçe açığındaki iyileşmeye rağmen cari işlemler açığı sorununun devam etmesi, bu sorunun kaynağında kamu kesiminden çok özel kesimin bulunduğunu göstermektedir (özel kesim yatırım-tasarruf değerleri için bakınız ek-1). Yani, bu dönemde görülen açık esas itibarıyla, özel kesim tasarruf-yatırım dengesizliğinden kaynaklanmaktadır. Hiç şüphesiz bu durum, cari işlemler açığının sürdürülebilirliğine ilişkin endişeleri arttırmaktadır. Dolayısıyla, önümüzdeki dönemde makroekonomik istikrarın devamının sağlanabilmesi için, tasarrufları artırıcı ve cari işlemler açığını azaltıcı önlemlerin uygulanması gerekmektedir. Aksi takdirde, makroekonomik istikrar tehlikeye girebilecek ve sonuçta yeni bir krize zemin hazırlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Akbostancı, E.-G. İ. Tunç (2002): "Turkish Twin Deficits: An Error Correction Model of Trade Balance", **ERC Working Papers in Economics**, Working Paper No: 01/06, (Çevrimiçi)<http://www.erc.metu.edu.tr/menu/series01/0106.pdf>, 05.07.2013.

Apak, S.- G. Yılmaz (2009): "Türkiye'de Kriz Döneminde Açıklanan Ekonomik Önlem Paketleri", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Say: 43, (Çevrimiçi)<http://www.mufad.org/journal/attachments/article/220/2.pdf>, 29.10.2014, s. 14-23.

Aristovnik, A.-S. Djuric (2010): “Twin Deficits and the Feldstein-Horioka Puzzle: A Comparison of the EU Member States and Candidate Countries”, **MPRA Munich Personal RePEc Archive**, (Çevrimiçi) http://mpra.ub.uni-muenchen.de/24149/1/MPRA_paper_24149.pdf, 06.07.2013.

Azgün, S. (2012): “Twin Deficits Hypothesis: Evidence from the Turkish Economy”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, s.189-196.

Baharumshah, A. Z. (2009): “Twin Deficit Hypothesis and Capital Mobility: The ASEAN-5 Perspective”, **Jurnal Pengurusan**, Volume: 29, pp.15-32.

Bartolini, L.-A. Lahiri (2006): “Twin Deficits, Twenty Years Later”, **Federal Reserve Bank of New York Current Issues in Economics and Finance**, Volume: 12, No: 7, pp.1-7.

Bayrak, M.-Ö.Esen (2012): “Bütçe Açıklarının Cari İşlemler Dengesi Üzerine Etkileri: İkiz Açıklar Hipotezinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 23, Sayı: 82, s.23-49.

Bose, S.-S. Jha (2011): “India’s Twin Deficits: Some Fresh Empirical Evidence”, **ICRA Bulletin Money & Finance**, (Çevrimiçi) <http://www.icra.in/Files/MoneyFinance/SuchismitaBose.pdf>, 30.06.2013, pp.83-104.

Ejder, H. L. (2012): “Türkiye’de Bütçe Politikaları: 2002-2012 Dönemi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, s.53-78.

Fleegler, E. (2006): “The Twin Deficits Revisited: A Cross Country, Empirical Approach”, (Çevrimiçi) http://econ.duke.edu/uploads/assets/dje/2006_Symp/Fleegler.pdf, 05.07.2013.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2013): “Vergi İstatistikleri”, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_59.xls.htm, 23.06.2013.

Kalkınma Bakanlığı (2014): “Ekonominin Genel Dengesi”, (Çevrimiçi)
www.kalkinma.gov.tr, 26.10.2014.

Kıran, B. (2011): “On the Twin Deficits Hypothesis: Evidence from Turkey”, **Applied Econometrics and International Development**, Volume: 11-1, pp.59-66.

Kim, S.-N. Roubini (2008): “Twin Deficit or Twin Divergence? Fiscal Policy, Current Account, and Real Exchange Rate in the US”, **Journal of International Economics**, Volume: 74, pp.362-383.

Summers, L. H. (1986): “Debt Problems and Macroeconomic Policies”, **NBER Working Paper**, Working Paper No: 2061, (Çevrimiçi)www.nber.org, 05.07.2013.

Susam, N.-B. E. Yılmaz (2007): “Türkiye’de Bütçe Sisteminin Yeniden Yapılanması Çerçevesinde Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş: 2000-2008 Yılları Değerlendirmesi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, s.215-242.

Maliye Bakanlığı (2012): “2013 Yılı Bütçe Gerekçesi”, (Çevrimiçi)
http://www.tbmm.gov.tr/butce/2013/butce_gerekcesi.pdf, 25.06.2013.

Maliye Bakanlığı-Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2013): “Bütçe İstatistikleri”, (Çevrimiçi)<http://www.bumko.gov.tr>, 25.06.2013.

Omoniyi, O. S.-O. I. Olasunkanmi-O. A. Bababtunde (2012): “Empirical Analysis of Twins’ Deficits in Nigeria”, **International Journal of Management & Business Studies**, Volume: 2, Issue: 3, pp.38-41.

TCMB (2013): “Ödemeler Dengesi İstatistikleri”, (Çevrimiçi)www.tcmb.gov.tr, 06.07.2013.

TCMB (2013): “TÜFE (2003=100) İstatistikleri”, (Çevrimiçi)www.tcmb.gov.tr, 06.07.2013.

Tunçsiper, B.-D. Sürekçi (2011): “Türkiye’de İkiz Açıklar Hipotezinin Geçerliliğinin Zaman Serisi Analizi”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 3, s.103-120.

Voyvoda, E.-E. Yeldan (2006): “Macroeconomics of Twin-Targeting in Turkey: A General Equilibrium Analysis”, (Çevrimiçi) http://www.bilkent.edu.tr/~yeldane/econmodel/Voyvoda%26Yeldan_AltIT-Turkey_2006.pdf, 06.07.2013.

World Bank (2013): “World Development Indicators”, (Çevrimiçi) <http://data.worldbank.org/data-catalog/world-development-indicators>, 06.07.2013.

EK-1

**Tablo-1: Özel Kesim Tasarruf-Yatırım Değerleri
(Cari Fiyatlarla, Bin TL)**

	Özel Tasarruf	Özel Yatırım	Tasarruf-Yatırım Farkı
2001	17.966.205	8.105.546	9.860.659
2002	18.028.812	10.457.852	7.570.960
2003	16.245.259	12.631.871	3.613.388
2004	14.661.878	15.410.671	-748.793
2005	13.353.134	17.744.534	-4.391.400
2006	13.963.792	20.784.406	-6.820.614
2007	15.792.197	21.832.179	-6.039.982
2008	17.275.401	20.490.652	-3.215.251
2009	14.799.655	13.044.935	1.754.719
2010	16.216.936	21.265.095	-5.048.159
2011	16.256.678	25.380.579	-9.123.901
2012	18.833.554	22.358.420	-3.524.866
2013*	18.606.462	23.697.113	-5.090.651

**Tablo-2: Özel Kesim Tasarruf-Yatırım Değerlerinin
GYSİH İçindeki Payı (%)**

	Özel Tasarruf	Özel Yatırım	Tasarruf-Yatırım Farkı
2001	26.30	11.87	14.44
2002	24.86	14.42	10.44
2003	21.28	16.55	4.73
2004	17.56	18.46	-0.90
2005	14.75	19.61	-4.85
2006	14.43	21.49	-7.05
2007	15.60	21.56	-5.97
2008	16.95	20.10	-3.15
2009	15.26	13.45	1.81
2010	15.32	20.08	-4.77
2011	14.11	22.04	-7.92
2012	16.00	19.00	-3.00
2013*	15.26	19.44	-4.18

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, “Ekonominin Genel Dengesi”ndeki veriler kullanılarak hazırlanmıştır. (Çevrimiçi)www.kalkinma.gov.tr, 26.1.2014.

*Tahmin

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
58. Seri / Yıl 2012-[2]

**DEVLET
ÜNİVERSİTELERİNE
YENİ MALİ KAYNAK
ARAYIŞLARI:
ÜNİVERSİTE ŞİRKETLERİ
MODELİ**

Prof. Dr. Murat ÇAK*
&
Yrd. Doç. Dr. Demet ÇAK**

* İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

&
** İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
İktisat Bölümü

ÖZET

İçinde bulunduğumuz bilgi çağında, zamanımızın önemli aktörleri arasında bulunması gereken Türk üniversiteleri, maalesef kendilerinden beklenen performansı sergileyememektedirler. Üniversitelerin içerisinde bulunduğu en önemli problemlerin başında finansal yetersizlikler ve mali özerkliğin bulunmaması gelmektedir. Bu çalışmada öncelikle üniversite vakıfları ve mezun derneklerinin yükseköğretim kurumlarına finansal katkıları tartışılacak, daha sonra belediye iktisadi teşekküllerine (BİT) benzer bir şirket yapısının olası faydaları anlatılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Üniversiteler, Üniversite Vakıfları, Mezun Dernekleri, Mali Özerklik.

ABSTRACT

In the current information age unfortunately Turkish universities would not perform what potentially expected from them due to different facts. One of biggest reason related to why universities having trouble is deficiency in financial resources, and lack of fiscal autonomy. In this article first of all, financial role of university foundations and alumni associations to the higher education institutions will have discussed, after that, probable benefits of a new company structure similar to the municipality economic enterprises will have illustrated.

Keywords: Universities, University Foundations, Alumni Associations, Financial Autonomy.

GİRİŞ

Günümüzde evrensel bilgiye ulaşma yönünde en üst seviyede eğitimin verilmesi gerektiği kurumlar olan üniversiteler, bilgiyi genişletmek, yaymak ve toplum yararına kullanmak gibi temel işlevlerinden; başta finansman yetersizliği ve kaynak kullanma olmak üzere, çeşitli sorunları nedeniyle uzaklaşmış bulunmaktadır. Gerektiği gibi özenle yetiştirilemeyen akademisyenleri, gerek bilgisel gerekse altyapı anlamında donanım iti-

barıyla çağın gerektirdikleri ile örtüşmeyen memur mevcudiyeti, yetersiz kadro ve binalaşma, profesyonel olmayan yönetim biçimleri gibi pek çok sorunlarla boğuşan Türk üniversitelerinde, en önemli sorunların başında kaynak yetersizliği gelmektedir.

Avrupa ülkelerinde önemli bilimsel araştırmaların finansmanı, devlet bütçesince üniversitelere aktarılan kaynak vasıtasıyla gerçekleştirilmekte ve bu türlü araştırmalar bir nevi devlet garantisi altına alınmış olmaktadır(SNSF, 2009). Bilimsel araştırmaların zayıf kaldığı ülkelerde, katma değeri yüksek ürünlere dönüşebilecek nitelikte çalışmaların gerçekleştirilemeyeceği bilindiğinden, batıda araştırma kurumları ve üniversitelere böylesi araştırmalarında finansal destek amacıyla yardım eden vakıf ve mezun derneklerinin oldukça etkin bir rol oynadıkları görülmektedir.

Her ne kadar devletin bütçeden üniversitelere ayırmış olduğu kaynak miktarı her geçen gün artsa da, yükseköğretim sisteminde kalitenin çağın gerekleri doğrultusunda geliştirilmesi amacı, mevcut kaynaklarda çeşitlenme sağlamayı ve etkin kaynak kullanımını gerekli kılmaktadır.

Kaynak kullanımındaki etkinlik, üniversitelerin ihtiyaçları doğrultusunda gerçekleştirilmesi zaruri olan personel, temizlik, güvenlik, servis, proje v.b. hizmetlerin temini sırasında yapılan harcamalardan kısmen tasarruf şeklinde gerçekleştirilebileceği gibi, öğretim üyelerinin kendi alanlarındaki profesyonelliğinden faydalanmak suretiyle mevcut potansiyelin canlandırılmasına imkân tanınması ve bu suretle kaynak çeşitliliğinin arttırılması biçiminde de ortaya çıkartılabilir. Bu sayede kaynak çeşitlenmesinin yanında bir çok alanda uzmanlığı olan öğretim üyelerinin, uzmanlık sahalarını toplum yararına kullanmalarının da önü açılarak, devlet üniversitelerinin topluma dönük, toplumun sorunlarından haberdar ve çözüm önerileri geliştiren kurumlar haline dönüştürülmeleri sağlanabilir.

Bu amaçlardan hareketle; başta devlet üniversitelerinin mezun dernekleri, üniversitelerce kurulmuş vakıflar ile bu dernek ve vakıflara ait şirketlere işlevsellik kazandırılmasının ve mevzuat açısından gerekli düzenlemelerin ivedilikle sağlanmasının toplumsal pozitif dışsallıklar taşıdığı kanaatindeyiz.

A-) Vakıflar ve Mezun Dernekleri

Çalışmamızda öncelikle yükseköğretim kuruluşlarınca kurulmuş vakıflar ve üniversite mezunlarınca oluşturulmuş derneklerin mevcut durumları güncel mevzuat ile karşılaştırılarak verildikten sonra, bir tasarruf ve kaynak yaratma modeli olarak öngörülen BİT'lerin durumlarına açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

aa- Üniversite Vakıfları

Geniş Türk dünyasına büyük hizmetler sunmuş olan vakıf müessesesi, eğitimden sağlığa, ulaştırmadan, altyapı çalışmalarına kadar bir çok alanda önemli katkılarda bulunmuştur. Vakıf müessesesi Türk kültürünün adeta bir parçası haline gelmiştir. Sundukları hizmetler açısından değerlendirildiklerinde, bir bakıma devletin gerçekleştirmekte olduğu hizmetlerin benzerlerini sunarak, adeta tamamlayıcı ve pozitif dışsallık yayan nitelikteki hizmetleri üretmektedirler. Bu bağlamda, kamunun mal veya hizmet sunumunda ulaşamadığı ya da yeterli düzeyde hizmet ulaştıramadığı, ihtiyacı tam anlamıyla karşılayamadığı alanlarda ortaya çıkmaktadırlar. Vakıflar çeşitli şekillerde sınıflandırılabilmeyle birlikte, üniversitelerce kurulan ve genellikle eğitim, öğretim ve araştırmalar ile üniversite hizmetlerine yardım amacıyla teşekkül ettirilen vakıflar çalışmamızın konusunu oluşturduğundan, burada medeni hukuk hükümlerine göre kurulmuş vakıflar temel alınacaktır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 101. maddesinde vakıflar, *gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır* şeklinde tanımlanmaktadır.

Yüksek öğrenim alanında üniversitelerce kurulmuş olan vakıfların resmi senetleri incelendiğinde ortak hükümler olarak genellikle; üniversitede öğrenim konusu olan bilimlerin gelişmesine yardımcı olmak, bilimsel araştırma ve yayınları desteklemek, bilimsel araştırma amaçlı yurtdışı organizasyonlara katılımları teşvik etmek, çeşitli nedenlerle yüksek öğrenimini maddi açılardan devam ettiremeyecek durumda olan öğrencilere burslar vermek, üniversitenin fiziki altyapı alanları olan bina yapımı, onarımı, güçlendirilmesi, laboratuvarlar kurulması, donatılması, v.b. eksikliklerin giderilmesine yardımcı olmak, v.b. ifadelerin yer aldığı görül-

mektedir.¹ İlgili yükseköğretim kurumuna ait herhangi bir bina, arazi ya da maddi katkının tahsis edilemediği ya da üyelik adı altında herhangi bir parasal kesintinin yönlendirilemediği üniversite vakıfları, yukarıda bahsedilen amaçlarını gerçekleştirme için gerekli olan kaynakları ya gönüllü bağışlardan sağlamak ya da bünyelerinde kurdukları iktisadi işletmeler vasıtasıyla kazandıklarının her yıl sonunda vakfa aktarılmasıyla elde etmektedir.

Kuruluşunda belirli bir miktar malvarlığı özgülünen vakıfların, zaman içerisinde enflasyon, amaç doğrultusunda yapılan harcamalar v.b. çeşitli nedenlerle malvarlıklarının değerlerinde meydana gelebilecek kayıpların önlenmesi, malvarlıklarının arttırılabilmesi ve amaçları doğrultusunda daha fazla harcamada bulunabilmeleri gayeleriyle kurulan iktisadi işletmelerinin ayrı bir tüzel kişilikleri yoktur ve vakıf tüzel kişilikleriyle temsil edilirler.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 16. maddesine göre, *ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar da tacir sayılırlar.*

Vakıflar, amaçlarını gerçekleştirebilmek için, büyük ve sürekli amaca tahsis edilmek üzere ticari işletme kurma ve işletme hakkına sahiptirler. Bu hak, tüzel kişilerin tam hak ehliyetinden kaynaklanmakla birlikte, vakıfların ticari işletme kurma ve işletme haklarının kaynağını teşkil eden Türk Medeni Kanununun 48. maddesidir. Bu maddede belirtildiğine göre *tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış icabı insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışında bütün hakları iktisap ve borçları ilzam edebilirler.*

Vakıflar da Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre tescil edilmiş tüzel kişilikleri adına ticari faaliyette bulunmasalar dahi, tamamıyla kendi tüzel kişiliklerine bağlı, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmayan iktisadi işletmeleri aracılığıyla ticari işletme faaliyeti gerçekleştirebilirler. Nitekim vakıflar,

¹ Çeşitli üniversitelerce kurulmuş vakıfların senetlerindeki ortak hükümler esas alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda mükellef olarak sayılmamakla birlikte, vakıf iktisadi işletmeleri Kurumlar Vergisi Kanununda mükellef olarak sayılmışlardır. İktisadi işletmeler dışında vakıflar, tıpkı diğer gerçek ve tüzel kişilerde olduğu gibi anonim ya da limited şirketlere de çeşitli oranlarda ortak olabilmektedirler.

Tamamı ilgili vakfa ait olarak kurulan iktisadi işletmeler, genellikle ait oldukları vakfın kurulma gayesi başta olmak üzere, o amaca yakın alanlarda faaliyet gösterirler. Bu açıdan bakıldığında üniversiteler tarafından kurulan vakıflar, iktisadi işletmeleri açısından diğer yeni vakıflara kıyasla daha şanslıdır diyebiliriz. Çünkü üniversitelerde hem çok farklı sahalarda uzmanlık alanları bulunmakta hem de ilgili alanların konusunda, en yetkin kişilerinden oluşan insan kaynağı mevcudiyeti yer almaktadır. Bu bağlamda gerek devletin çeşitli kurumlarının, gerek yerel yönetimlerin ve gerekse özel sektörün; deniz kirlilik raporlarından, çevresel etkilerin değerlendirilmesi raporlarına, endemik bitki alanlarının belirlenmesinden, depreme karşı güçlendirme projelerine, ilçe hatta il büyüklüğündeki alanların zemin etütlerinden, sıcak su kaynaklarının ortaya çıkarılmasına kadar akla gelebilecek pek çok alandaki talepleri, akademinin uygulama ile bulduğu son derece önemli çalışmalar olarak karşımıza çıkabilmektedir.² Bu çalışmalar neticesinde hem ilgili kurum ve kuruluşların ihtiyaçları karşılanmakta ve gerçekleştirilen uygulamayla alakalı önemli uluslararası yayınlar yapılmakta hem de vakfın kurulma amacı olan üniversiteye ve orada okutulan bilimlerin gelişmesine yardım etme gayesi, hizmet karşılığında alınan bedeller neticesinde layıkıyla yerine getirilebilmektedir.

Üniversitelerce kurulmuş olan vakıflara ait vakıf iktisadi işletmelerinin ve ortağı bulunduğu limited ve anonim şirketlerinin faaliyetlerinin 2004 yılına kadar ve 2004 yılından sonra olmak üzere iki kategoride incelemenin doğru olacağı kanaatindeyiz. Çünkü 29 Ocak 2004 tarihinde çıkarılan 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşlarıyla İlişkilerini Düzenleyen Kanun, bir çok vakfı ve özellikle de üniversitelerce teşekül ettirilenlerin faaliyetlerini derinden etkilemiştir.

² Üniversitelerce kurulmuş çeşitli vakıfların 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşlarıyla İlişkilerini Düzenleyen Kanun'un 2004 yılında yürürlüğe girmesinden önce, faaliyet raporlarına göre yaptıkları işlerin derlenmesinden oluşmuştur.

5072 Sayılı Kanun Sonrası niversite Vakıfları ve Mezun Dernekleri

5072 sayılı kanun temel olarak, bir takım kamu kurumlarının ya da kamu hizmeti niteliğinde hizmetler sunan bazı kuruluşların, kamu hizmeti adı altında sunması gereken hizmetleri, çeşitli nedenler ileri sürerek ücretlendirmeleri ve bu ücretleri kamu hizmeti ile özdeşleşen bir vakıf sayesinde, bağış adı altında toplamalarının giderek yaygınlaşması neticesinde çıkarılmış bir kanundur. Hastanelerin hatta hastanelere ait çeşitli kliniklerin kendi adlarına vakıf kurmaları ve sundukları hizmet ile ilişkili ilave ücretleri bağış adı altında makbuz karşılığı tahsil etmeleri sıkça görülen bir durumdur. Hatta bir çok vatandaşımız, örneğin görüntüleme sistemlerinde verilen sırayı beğenmeyip öne çekmek istediğinde ya da farklı bir cihaz kullanılması gerektiğinde “bağış” adı altındaki ödentiyle karşı karşıya bırakılmaktaydı. Yine, ehliyet almak isteyen pek çok vatandaşımız da çeşitli aşamalarda belirli bir vakfa bağış yapmak zorunda kalıyorlardı. Nitekim, bu ve buna benzer olumsuz uygulamaların önünü kesmek, bunlar dolayısıyla ortaya çıkan şikayetleri sonlandırmak amacıyla çıkarılan 5072 sayılı yasanın 4. maddesinde, *Türk Medeni Kanununa göre kurulan vakıflar, kamu kurum ve kuruluşlarının sundukları hizmetlerle ilgili olarak gerçek ve tüzel kişilerden ücret, bağış, katkı payı ve benzeri adlar altında herhangi bir karşılık alamayacaklardır* denilerek bu türlü uygulamalara son verilmiştir.

Ancak 5072 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinden sonra, özellikle üniversite bünyesinde kurulan vakıflar ile onlara bağlı işletmeler ve iştiraki oldukları şirketler üzerindeki denetimler son derece yoğunlaştırılmış ve kanun lafzının, denetim elemanlarınca kanunun ruhunun kapsamadığı alanları da içine alabilecek şekilde yorumlanmasına sıklıkla rastlanılmıştır. Nitekim yasanın hemen ertesinde yapılan ilk denetimlerin neticesinde, üniversitelerin birçoğu hapis cezaları öngörülen pek çok müeyyideden çekindiklerinden, vakıf ve iktisadi işletmelerinin faaliyetlerine son vermeyi ve atıl durumda tutmayı uygun görmüşlerdir. Bunun sonucunda kanun öncesinde yapılmakta olan faaliyetlerin hemen hepsi durdurulmuş, vakıf yöneticileri hangi faaliyetlerin denetim elemanlarınca nasıl yorumlanacağı konusunda fikir sahibi olmadıklarından doğal olarak risk almak istemişlerdir.

5072 sayılı yasa sonrasında özellikle yasanın *kamu kurum ve kuruluşları bünyesinde bulunan veya bu kamu kurum ve kuruluşlarıyla ilgili vakıflar ile bunların sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları şirketler*, bu kurum ve kuruluşların 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre yapacakları ihalelere katılamayacakları gibi bu kurum veya kuruluşlar içerisinde bulunan veya her ne şekilde olursa olsun bu kurum ve kuruluşlarla ilgili hazineye ait taşınmazların da ihalelerine katılamazlar şeklindeki maddesinin de etkisiyle, daha önce vakıf şirketlerince ya da iktisadi işletmelerince işletilebilen kantin, otopark v.b. müesseseler de artık ya doğrudan döner sermaye veya sosyal tesisler yoluyla işletilmeye başlanmış veyahut ta özelleştirilmiştir.³ Yasanın bu maddesine de özellikle kiraya verilecek yerlerin ihalelerinde rekabetin korunması, haksız rekabetin önüne geçilmesi düşüncesiyle yer verilmiştir.

ab- Mezun Dernekleri

4721 sayılı Türk Medeni Kanununda dernek; “gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.” biçiminde ve 5253 sayılı Dernekler kanununda ise; “kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu çalışmada konumuz yükseköğretim alanında faaliyet gösteren bir kurumdan mezun ya da o kuruma mensup kişi ya da kuruluşların oluşturdukları dernekler olduğundan, burada bahis konusu olan mezun dernekleri, genellikle belirli bir yükseköğretim kurumunun adını taşıyan derneklerdir. Üniversitelerimizin adını taşıyan mezun derneklerinin tüzükleri incelendiğinde genellikle ortak hükümler olarak; ilgili üniversitenin tüm fakülte, enstitü, yüksekokul mezunları arasında birlik ve dayanışmanın sağlanması, üyelerin sosyal, ekonomik, sağlık, dinlenme,

³ Ancak, üniversitelerde yapılandırılan sosyal tesisler kavramı kamu sosyal tesisleri yönergesiyle çoğu zaman pek uyuşmamakta ve sosyal tesis mantığına aykırı olarak, kurumun kendi mensup ya da öğrencilerinin dışında halka da hizmet götürülmeye çalışılmaktadır. Halbuki, içerisinde özellikle halka açık, kafeterya, kantin, otopark v.b. alanlar olan yapılar, sosyal tesis olarak nitelendirilmemelidir. Bu tür yapıların dış denetimlerinde (Sayıştay Denetiminde) sırf yukarıda bahsedilen sebepten ötürü dahi, sorunlar yaşanabileceği unutulmamalıdır.

kültürel ve mesleki gereksinimlerini karşılamak amacıyla personel hukukunu ilgilendiren mevzuata ilişkin konular üzerine incelemeler yapılması, aidiyet duygusunun güçlendirilmesi için balo, geleneksel mezun günleri düzenlenmesi gibi genel hükümlerin yanında, derneğin ekonomik anlamda sürdürülebilirliğinin sağlanmasına yönelik iktisadi işletmeler açılması, ilgili şirketlere ortak olunması, mal varlığı edinilmesi gibi hükümlerin de yer aldığı görülmektedir.⁴

Genellikle ilgili yükseköğretim kurumundan mezun olmuş ve o kurum ile ilgili olarak çalışmaya gönüllü kişilerce idare edilen mezun derneklerinin başlıca gelir kaynağı, üyelerince belirli zamanlarda yapılan ödentilerdir. Bunlar dışında, çeşitli gerçek ve tüzel kişilerin yapmış oldukları şartlı ya da koşula bağlı olmayan bağışlar, derneğin amaçlarını yaymak ve üyeler arasındaki ilişkileri geliştirmek için yapılan gezilerden toplanan gelirler, her türlü yayınların telif hakları, malvarlıklarından elde edilen gelirler gibi çeşitli gelir kalemleri de bulunabilmektedir. Ayrıca mezun dernekleri de tıpkı vakıflar gibi, Türk Ticaret Kanununun 16. maddesi uyarınca eğer ticari bir işletmeye sahip iseler tacir sıfatını taşımaktadırlar. Buradan elde edecek gelirler de kurumlar, KDV gibi çeşitli vergi kanunlarına tabidirler. Amaçlarına ulaşmak için iktisadi işletme işleten dernekler, bu ticari faaliyetleri nedeni ile vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gereği bazı kanuni yükümlülüklerle muhatap olmakta, bizatihi tüzel kişiliği bulunmayan bu işletmeler eli ile yürütülen faaliyetlerden kaynaklı olmak üzere dernek tüzel kişiliği, sorumlu yasal temsilci olarak mükellefiyet altına girmektedir(Şimşek, 2011).

Türkiye’de faaliyet gösteren mezun dernekleri, tıpkı vakıflarda olduğu gibi başta 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşlarıyla ilişkilerini düzenleyen yasa olmak üzere bir kısmı oldukça katı, çeşitli mevzuat hükümleri çerçevesinde hareket ederken, bir elin parmaklarını geçmeyecek kadarı hariç, ilgili yükseköğretim kurumuna yardım edememektedirler. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri’nde gerek özel gerekse devlet üniversitelerinde mezun derneklerinin etkin bir biçimde rol alıp, ilgili yükseköğretim kurumuna ciddi katkılar verdiği, hatta bu katkıların devlet tarafından yükseköğretim kurumuna tahsis edilen bütçenin %30’la-

⁴ Çeşitli üniversitelerin resmi mezun derneklerinin tüzüklerinin incelenmesi neticesinde oluşturulmuştur.

rına ulaştığı bilinmektedir. (Ficano&Cunningham, 2001). Yüksek öğretimin insan kaynağına hem dünya görüşü hem de yetenek olarak büyük bir kazanım kattığı ve bu kazanımı elde edenlerin önemli bir bölümünün hayatlarının belirli evrelerinde bir mezun olarak bu kazanımlarını sağlamada büyük bir pay sahibi olan üniversitelerine yardım etme düşüncesinde oldukları, bu düşüncelerini gerçekleştirebilecekleri en elverişli kuruluşun ise mezun dernekleri olduğu fikrinin topluma nüfuz ettirilmesiyle, batıdaki mezun derneklerinin geliştikleri ve üniversitelerine gerekli katkıları yapabildikleri görülmüştür. Elbette burada başta üniversitelerin kendilerine büyük görevler düşmektedir. Öğrencilerini bir sorunmuş gibi gören zihniyet yerine, öğrenci odaklı olan, öğrencileri üniversitenin merkezine oturtan, kampüs içerisinde öğrencileriyle yakın ilişkiler kurabilen, varoluşunun sebebi olarak onları gören ve mezuniyetten sonra da bağlarını sürdürebilen üniversitelerin ileride mezunlarından bir geri dönüş bekleme şansının olduğu unutulmamalıdır.

Yakın zamanda Amerika Birleşik Devletleri'ndeki 196 farklı yükseköğretim kurumunun öğrenci ve mezunlarıyla yapılan bir araştırmaya göre, üniversitenin eğitim kalitesi, üniversite giriş puanlarında ne kadar başarılı öğrencileri cezbediği, uluslararası ve ulusal alanda üniversitenin sahip olduğu isim gibi faktörlerin yanı sıra; üniversitenin öğrenciye sunmuş olduğu sosyal olanakların da aidiyet duygusu ve üniversiteye geri kazanım konusunda mezunlar üzerinde etkili olduğu vurgulanmaktadır(Terry, Macy, 2007). Yine, öğrencinin üniversitesinin ve ilgili mezun derneğinin sunmuş olduğu olanaklardan ne derece tatminkâr kaldığı da son derece önemlidir(McDearmon&Shirley, 2009; Wastyn, 2009; Weerts&Ronca, 2007; Weerts &Ronca, 2009) Bunların yapılabilmesi, üniversitenin öğrenciye sunmuş olduğu kaliteli eğitim ve sosyal olanaklarla mümkündür. Altyapısı düzgün ve özgürlükçü öğrenci kulüpleri, her türlü spor olanaklarının sunulabildiği spor kompleksleri, bakımlı ve çağın gereksinimlerine uygun sosyal tesisler (restoran, yemekhane, kantin, kafeterya v.b.), en güncel kitap, dergi ve elektronik veri tabanlarıyla donatılmış konforlu kütüphane ortamları, öğrencilerin her türlü ihtiyaçlarına cevap verebilecek barınma imkânları, üniversitelerin olmazsa olmazları olan kaliteli eğitim birimlerinin yanında mutlaka sunulması gereken olanaklar olmalıdır. Bunların başarılabilmesinde yine mezun dernekleri de görevler üstlenmelidirler. Üniversitelerin sunmuş oldukları eğitim ve sosyal olanaklarla bağlantılı bir mezun geri dönüşünün olması, ilk başta bir kısır döngü olarak görülebilir.

Ancak, bir yerden başlanılmalı, mezun dernekleriyle ilgili üniversitelerin bağları kuvvetlendirilerek, dayanışma içerisinde tüm bu gereksinimler başarılmalıdır. Bunların gerçekleştirilebilmesi için öncelikle mevzuata dayalı bazı konuların da aşılaraq, üniversite mezun derneklerinin ilgili üniversiteden dışlanmışlıklarının önüne geçilmeli, mezun derneklerine üniversitenin kampüsleri içerisinde şubeler açma imkânı tanınabilmelidir. Sadece 2011 yılında Amerikan Üniversitelerinin mezunlarından elde ettiği kazanımlarının 8,7 milyar USD olduğu düşünüldüğünde(CAE;2012), her ne kadar çok geç kalınmış olsa da, bu alanda önemli atılımların yapılması gerektiği gerçeği ortaya çıkmaktadır.

B-) Bir Tasarruf ve Kaynak Yaratma Modeli Olarak BİT'ler

Piyasaya özgü mal ve hizmetler yanında yerel nitelikteki kamusal ve yarı kamusal mal ve hizmetlerin de arzını gerçekleştiren belediyeler, günümüzde sunmuş oldukları hizmetlerin etkinlik düzeyini arttıran, hizmet sunarken kullandıkları kaynaklardan tasarruf etmelerini hatta yeni kaynak yaratmalarını sağlayan, belediye iktisadi teşekkülleri (BİT) eliyle hizmet görme usulüne ağırlık vermişlerdir. Aslında konuya Türkiye odaklı olarak baktığımızda, gerek 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'nda gerekse 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda belediyelerin görevleri tek tek sayılmış ve hatta *belde halkını ilgilendiren tüm hizmetleri yerine getirir* şeklinde bir ifadeye de yer verilerek, kanunda sayılan görevlerin sınırı son derece genişletilmiştir(Akyar, 2013). Bir başka söylemle, aslında belediyeler yerel sınırlar içerisinde yaşayan halkın her türlü ihtiyaçlarını karşılayabilecek şekilde teşkilatlanmalarına icazet veren bir mevzuatla çerçevelendirilmişlerdir. Yani, belediyeler herhangi bir hizmeti yerine getirirlerken ya da bir mal üretirlerken başkaca bir kuruluşun varlığına ihtiyaç duymaksızın bu fiili gerçekleştirme hak ve hukukuna sahip oldukları gibi, iktisadi gücüne de maliktirler. Hal böyleyken, belediyeleri bazı mal ve hizmetleri sunarlar-ken BİT'ler ve belediye iştirakleri gibi farklı kuruluşlar eliyle gerçekleştirmelerine iten sebepler nelerdir?

Belediyelerin alternatif hizmet sunma yöntemlerinin başında gelen BİT'ler, kimi yerel hizmetlerin yürütülmesi amacıyla belediyeler tarafından kurulan ya da yönetiminin elde edilmesi koşuluyla ortak olunan, bağımsız bütçeli özel hukuk tüzel kişileri biçiminde tanımlanabilirler. Başta 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanununun 26. maddesi ve 5393 sayılı

Belediye Kanununun 70.maddesi olmak üzere, 6102 sayılı Ticaret kanunu ve 4046 sayılı Özelleştirme Kanunu'nun yasal altyapısını oluşturduğu BİT'lerin genel özellikleri şu şekilde özetlenebilir(Berk, 2003).⁵

- Sermayelerinin yarısından fazlası bir belediyeye ait olmakla birlikte yönetimleri de belediyenin elinde bulunmalıdır.
- Belediyenin görev alanına giren bir konuda faaliyet gösterirler.
- Belediye bütçesinden bağımsız bir bütçeye sahiptirler.
- Bütçe disiplini temel kuralı çerçevesinde kamu ihale kanunu hükümleri doğrultusunda alım gerçekleştirebilirler.
- Harcama ve borçlanmaları 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 63. maddesine göre yapılmaktadır.
- Sayıştay denetimine tabidirler.⁶
- Özel hukuk tüzel kişisidirler.

BİT'ler temelde, belediyelerin herhangi bir hizmet sunumu gerçekleştirirken karşılaşılabilecekleri muhtemel bürokratik engellerin önüne geçilebilmesi amacıyla oluşturulmuş yapılardır. Yerel halkın ihtiyaçlarının karşılanmasında zaruri olan bazı hizmetlerin gerçekleştirilmesinde, bürokrasiden kaynaklanan gecikmeler ve ertelemeler ile bürokratların sergiledikleri risk almama eğilimlerinin sonucu olarak karşılaşılabilen durumlar, hizmet sunumunu aksatabilmektedir. Böylesi acil karar alınmasının ve uygulanmasının gerektiği durumlarda bir şirketin esnekliğine sahip yapıların varlığı, belediyelerin işlerini ziyadesiyle kolaylaştırmaktadır. Bunun dışında, özellikle belediye bütçesinin sunmuş olduğu ücret skalasının dışında, belirlenen işi en iyi şekilde gerçekleştireceği düşünülen nitelikteki kalifiye elemanların istihdam edilmelerinde de BİT'ler önemli bir rol oynamaktadırlar. Şöyle ki, nitelikli kamusal binaların projelendirilmesinde görev yapabilecek mimar ve mühendisler, farklı özelliklerdeki deniz araçlarının sevk ve idaresini gerçekleştirebilecek kaptan ve yardımcı personeller, oluşturulan BİT'i idari ve mali açılarından gerektiği gibi yönetebilme kabiliyetine sahip üst düzey yöneticiler v.b. kişilerin istihdamının sağlanmasında BİT'lerden yararlanılmaktadır. Böylelikle bir hizmetin sunumu en kısa zamanda, en etkin biçimde, en kalifiye elemanlar çalıştırılmak suretiyle gerçekleştirilebilmektedir.

⁵ Eğer, sermayelerinin yarısından daha az bir miktarı belediyelere ait ise bu türlü oluşumlardan **belediye iştirakleri** biçiminde bahsetmek daha uygun olacaktır.

⁶ 03/12/2010 tarihinde kabul edilen 6085 sayılı Sayıştay yasası ile Sayıştay denetimine tabi olmuşlardır.

Yine, bazı hizmetlerin özel sektörde faaliyet gösteren firmalar aracılığıyla gördürülmesi neticesinde ortaya çıkan, kamu fonlarının bir bölümünün özel kesime aktarılması durumunun bir nebze de olsa azaltılabilemesi için, BİT'ler aktif olarak kullanılmaktadır. Aslında mevcut durumdaki uygulamalar açısından değerlendirildiğinde, özel sektördekilere farklı olmayan bir firma niteliğindeki BİT'lerin en önemli varlık nedenlerinden biri, belediye faaliyetleri gerçekleştirilirken tasarruf edilmesinin sağlanmasıdır. Bu sayede belediyeler, hizmet üretirlerken mecbur kaldıkları maliyet unsurlarının bir kısmını, BİT'ler aracılığıyla tekrar bir kazanç çevirebilmektedirler. Şöyle ki, bugün belediyelerce sunulması gerekli yerel tekel niteliğinde olan su, doğalgaz, ulaşım vb. hizmetlerin yanında birçok özel ve sosyal fayda içeren sosyal tesisler, spor organizasyonları, meslek edindirme kursları, ağaç yetiştiriciliği, arazilerin asfaltlanması vb. hizmetler, BİT'ler aracılığıyla sunulmakta ve sözkonusu hizmetlerin gerçekleştirilmesinden ciddi kazançlar elde edilmektedir. Somut örnekler üzerinden açıklayacak olursak, günümüzde yerel idarelerin sunmakta olduğu her bir hizmet için ayrı bir BİT oluşturduğu görülmektedir. Ulaşım hizmeti için, ulaşım A.Ş., kültür ve sanat etkinlikleri için kültür A.Ş., sağlık hizmetleri için sağlık A.Ş., spor faaliyetleri için spor A.Ş., imar faaliyetleri için imar A.Ş., v.b., gibi sadece İstanbul özelinde, belediye iştirakleri de dahil olmak üzere 26 ayrı BİT ve iştirak şeklinde örgütlenmiş şirketin varlığından sözü edilebilmektedir.

Günümüzde belediyeler kafe, restoran işletmeciliğinden, ekmek üretimine kadar özel sektörün rahatlıkla yerine getirebileceği pek çok alanda dahi BİT ve belediye iştirakleri aracılığıyla hizmet sunmakta, büyük tasarruflar ve kazançlar elde etmektedir. Bu alanlardaki hizmetlerle BİT'ler ve iştirakler, tasarruf ve kazancın yanı sıra başarılı mal ve hizmet sunumu, sunum maliyetlerinin makul seviyede tutulması, mal ve hizmet standartlarının oluşturulması gibi önemli bir görevi de yerine getirmiş bulunmaktadırlar.

Belediyelerin yerel halka sunacakları hizmetleri gerek BİT'ler gerekse diğer iştiraki olan şirketler aracılığıyla gördürmesinin bir diğer faydası da, sözkonusu şirketlerin zamanla yaptıkları işlerde uzmanlaşmaları, işe yönelik ar-ge faaliyetlerine ciddi katkılarda bulunmaları ve profesyonel kadroların oluşmasının da başarılmasıyla, ilgili firmanın yerel sınırların dışında

da faaliyet gösterecek niteliklere kavuşmasıdır. Bu sayede ülke çapında hatta yurt dışına dahi ücret karşılığında mal ve hizmet üretebilen BİT'ler ve iştirakler, ciddi gelirlere ulaşmaktadırlar. Bugün İstanbul Büyükşehir Belediyesine bağlı İSTON A.Ş., sadece İstanbul'un değil, Türkiye'nin bir çok yöresinin de hazır beton ihtiyacına cevap verebilecek ölçülerde hizmet görebilmektedir.

BİT'lerin ve iştiraklerin belediyelere sunmuş oldukları bir diğer fayda ise, rekabetçi fiyata ulaşmada ortaya çıkmaktadır. Belediyelerin gerçekleştirmeleri gereken hizmetlerde özel sektörü tercih etmeleri durumunda dahi, hizmetin temini için açılan ihalelere BİT'lerin ve iştiraklerin de fiyat teklifi vermeleri ile en rekabetçi fiyat oluşumu sağlanmakta, talep edilen hizmet, olabilecek en ekonomik şartlarda elde edilebilmektedir. Böylelikle belediyeler kendi iştirakleri ya da BİT'lerce doğrudan ifa edilmeyen hizmetlerde dahi, çok büyük tasarruf imkânlarına kavuşabilmektedirler.

Büyük projelerin gerçekleştirilmesinde BİT'lerin ve iştiraklerin bir diğer rolü, bankaların sermaye şirketlerine sundukları kredi olanaklarından yararlanabilmelerinde oluşmaktadır. Böylelikle yapılması gerekli ve ileride karlılığı da olabilecek bir çok yatırım, erişilebilen kredi olanakları vasıtasıyla daha sorunsuz bir biçimde gerçekleştirilebilmektedir. Bunun yanı sıra, zamanla gelişen BİT ve iştiraklerin halka açılmaları ve özelleştirilmeleriyle de belediyeler yeni kaynaklara ulaşabilmektedir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde, İstanbul Büyükşehir Belediyesi'ne bağlı İDO'nun özelleştirilmesi ile belediye, 2011 yılında 861 milyon USD'lik ek gelir kaynağına ulaşmıştır.

BİT'lerin ve diğer belediye iştiraklerinin mali tablolarını uluslararası finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlamaları ve 2010 yılından itibaren Sayıştay denetimine de tabi olmaları, bu oluşumların denetim hususunda oluşabilecek zaaflarının da önlenmesini sağlamıştır. Tüm bu faydalar düşünüldüğünde, BİT ve belediye iştiraklerine benzer ekonomik yapıların özellikle üniversitelerin mezun dernekleri altında oluşturulmalarının, üniversitelere sıkıntıya düştikleri finansal kaynaklarda hem tasarruf etme hem de yeni gelir unsurları yaratmada büyük faydalar sağlayabileceği kanaatindeyiz.

C- Üniversite Şirketleri Modeli

Mevcut hukuki mevzuat çerçevesinde, üniversitelerce oluşturulmuş vakıflar ya da mezun dernekleri altında limited veya anonim şirket statüsünde örgütlenmiş şirketler yapılandırılabilir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 16. maddesi'nde bu durum açıkça belirtildiği gibi, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre de vakıf ve derneklerin iktisadi teşekkülleri vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Hatta anonim ya da limited şirket statüsünde kurulacak olan bu türlü iktisadi teşekküller, 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşlarıyla ilişkilerini düzenleyen kanunda da belirtildiği üzere, ilgili üniversite vakfı ya da mezun derneğinin ortaklık oranının %50'yi geçmemesi durumunda, ismine ithaf en kuruldukları üniversitenin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na istinaden açacakları ihalelere de katılabilmektedirler.⁷ Ancak, özellikle üniversitelerin öncülüğünde kurulan vakıfların yönetim kurulları incelendiğinde, yönetim kurulu başkanının ya da üyeliklerinin çoğu zaman bir makama endekslendiği gözlemlenmektedir. Şöyle ki, vakfın senedine göre üniversite rektörü çoğu zaman vakıf başkanı olarak belirlenmekte ve rektörlük süresi boyunca vakıf başkanlığı da devam etmektedir. Bu gibi durumlarda o vakfın %50 ya da daha alt bir oranda ortağı bulunduğu anonim ya da limited şirket, yukarıda bahsettiğimiz tüm şartları taşısa dahi, ilgili üniversitenin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri doğrultusunda açacağı ihalelere iştirak edemeyecektir. Çünkü burada ihale açan kurumun 5018 sayılı Kanuna göre harcama yetkilisi (üniversitenin rektörü), aynı zamanda açılacak ihaleye talip şirketin ortağı olan vakfın başkanıdır. Bir başka söylemle ihaleyi açan ile ihaleye talip olanlar arasında kuvvetli bir illiyet bağı mevcut olacaktır.

Bu nedenle, yönetim kurulu üyelikleri belirli makamlara özgülenen üniversite vakıfları yerine, yasalardaki şartları taşıyan şirketlerin, yönetim ku-

⁷ 5072 sayılı yasanın 2. Maddesinin 1 bendine göre, *kamu kurum ve kuruluşları bünyesinde bulunan veya bu kamu kurum ve kuruluşlarıyla ilgili vakıflar ile bunların sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları şirketler, bu kurum ve kuruluşların 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre yapacakları ihalelere katılamayacakları gibi bu kurum veya kuruluşlar içerisinde bulunan veya her ne şekilde olursa olsun bu kurum ve kuruluşlarla ilgili hazineye ait taşınmazların da ihalelerine katılamazlar.* Bu metinden açıkça görülebildiği gibi, bir kamu kuruluşu ile ilgisi bulunan vakıf ya da derneklerin ortaklık paylarının %50 ve altı olması şartı ile ortağı bulunacakları anonim ya da limited şirket statüsünde örgütlenen şirketlerinin, ilgili kamu kurumunun 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre açtığı ihalelere teklif vermesinde herhangi bir beis bulunmamaktadır. Burada kanun, vakıf veya derneğin şirketteki payının %50 veya daha altında olması durumunda o şirketi herhangi bir özel sektör şirketi olarak nitelendirmektedir.

rulları ilgili üniversiteden mezun olma dışında bir illiyet bağı göstermeyen kişilerden oluşan mezun dernekleri altında teşekkül ettirilmeleri gereklidir. Bu şartları taşıyan nitelikte bir mezun derneğinin ortağı olduğu anonim ya da limited şirket, ilgili üniversiteye açılacak hak devri ya da çeşitli alanların kiralanmasına yönelik ihalelere rahatlıkla iştirak edebilecektir. Böylelikle, özellikle üniversite bünyesindeki kantin, kafeterya, restoran, otopark, market, kuaför salonu, araç yıkama yerleri, çiçekçi, v.b. gibi alanların kiraya verilmesi durumunda, mezunlar derneklerinin ortak olduğu şirketler faaliyet gösterebilecekler, tıpkı BİT'lerde olduğu gibi bir tasarruf ve kazancın elde edilmesinin yanı sıra, fiyat regülasyonunun sağlanmasına ve hizmet standartlarının oluşturulmasına da katkıda bulunabileceklerdir. Ayrıca böylesi bir işlem sayesinde kiralanılan alanlarda üniversite adına çalışan kamu işçileri, üniversitelerin en önemli sorunları arasında bulunan personel ihtiyacı doğrultusunda gerekli olan yeni birimlere sevk edilebilecektir.

Cari mevzuat çerçevesinde yukarıda bahis konusu olan şirketlerin yapabilecekleri başka bir uygulama ise, üniversiteler bünyesinde oluşturulan teknopark/teknokentlerde şube açılması yoluyla gerçekleştirilebilir. Bilindiği üzere 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu kapsamında çeşitli üniversitelerimizde teknoparklar kurulmuştur. Bu kanunun amacı özetle, üniversiteler ve araştırma kurumlarıyla üretim sektörlerinin çeşitli alanlarda işbirliğinin sağlanması ve güçlendirilmesidir.⁸

Bu bağlamda, sözkonusu özel alanlarda dernek şirketlerinin şube açması ve buralarda aynı kanunun 7. maddesi uyarınca başta üniversite personeli olmak üzere nitelikli işgücü istihdam edilmesi sayesinde, hem üniversite personeline ek gelir imkânı sağlanabilecek hem de yeni bir faaliyet

⁸ 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu'nun 1. maddesine göre bu kanunun amacı, üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamaktır.

alanından gelir temin edilebilecektir.⁹ Ancak bu alanlarda mevcut yasa çerçevesinde yazılım, telekomünikasyon, çevre ve enerji teknolojileri, ağ altyapıları, biyomedikal gibi daha çok mühendislik bilimlerine ağırlık verildiği ve nadiren kök hücre ve DNA çalışmaları gibi bazı tıbbi bilimlerin de yer aldığı bilinmektedir. Bir başka söylemle, mevcut şartlarda teknoloji geliştirme bölgeleri üniversitelerdeki tüm bilimleri kapsamamakta, sadece mühendislik ve bazı tıbbi bilimler bu ayrıcalıklardan yararlanabilmektedir.

Yukarıdaki örneklerden anlaşılmaktadır ki, **mevcut mevzuat çerçevesinde dahi**, mezun dernekleri altında yapılandırılacak iktisadi teşekküller aracılığıyla dernek bünyesine ve dolayısıyla ilgili üniversiteye bir geri kazanım sürecini başlatmak mümkün olabilmektedir. Ancak bu olanakların kapsamlarının genişletilebilmesi için, mevzuatta bazı yeni düzenlemelerin varlığına ihtiyaç duyulmaktadır.

D- Üniversite Şirketleri Modeli İçin Mevzuatta Yapılması Gerekenler

Üniversite derneklerinin altında yapılandırılabilir anonim ya da limited şirketlerin, belediye iştirakleri ya da BİT'lerdeki elastikiyete ulaşabilmeleri için mevzuatta bir takım küçük değişiklikler yapılabilir.

Öncelikle, kiralama tipindeki işler dışında da bu tür şirketlerin yer alabilmesi ve üniversitelerce açılacak mal ve hizmet temini şeklindeki ihalelere de iştirak edebilmeleri için, 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 11. maddesinde değişikliğe ihtiyaç duyulmaktadır. Şöyle ki, bilindiği üzere kamu idarelerinin mal ve hizmet teminine ilişkin açılacak her türlü ihale 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'na tabidir. Söz konusu kanunun ihaleye katılmayacak olanlar başlıklı 11. maddesine göre, *İhaleyi yapan idarenin ihale yetkilisi kişileri ile bu yetkiye sahip kurullarda görevli kişiler; bu kişilerin ortakları ile şirketleri (bu kişilerin yönetim kurullarında görevli bulunmadıkları veya sermayesinin % 10 undan fazlasına sahip ol-*

⁹ 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu'nun 7. maddesine göre, *...Kamu kurum ve kuruluşları ile üniversite personelinden bölgede yer alan faaliyetlerde araştırmacı personel olarak hizmetine ihtiyaç duyulanlar; çalıştıkları kuruluşların izni ile sürekli veya yarı zamanlı olarak çalıştırılabilirler. Yarı zamanlı görev alan öğretim üyesi, öğretim görevlisi, araştırma görevlisi ve uzmanların bu hizmetleri karşılığı elde edecekleri gelirler; üniversite döner sermaye kapsamı dışında tutulur... Öğretim elemanları 2547 sayılı Kanununun 39 uncu maddesinde öngörülen yurt içinde ve yurtdışında geçici görevlendirme esaslarına göre yapacakları çalışmaları Üniversite Yönetim Kurulunun izni ile bölgedeki kuruluşlarda yapabilirler.*

madıkları anonim şirketler hariç), ihaleyi yapan idare bünyesinde bulunan veya idare ile ilgili her ne amaçla kurulmuş olursa olsun vakıf, dernek, birlik, sandık gibi kuruluşlar ile bu kuruluşların ortak oldukları şirketler bu idarelerin ihalelerine katılamazlar denilmektedir.

Bu madde hükmünden anlaşılacağı üzere, ihale yetkilisi sıfatıyla ihaleleri onaylama veya iptal etme yetkisine sahip bulunan amirler ya da çalışanları; ihale işlemlerini hazırlamak, yürütmek, sonuçlandırmak ve denetlemekle görevli kişiler, bunların eşleri ve (ikinci derece dâhil) kan ve sıhrî kısımları ile bu şahısların ortaklarının olmadığı şirketler, bir başka söylemle, açılacak ihalenin hazırlanması, kabulü, onaylanması gibi işlerle uzaktan yakından ilgisi olmayan şahıslardan müteşekkil şirketler ihalelere iştirak edebilmektedir.

Bu maddeye göre şekil şartları düzenlenen BİT'ler ve belediye iştirakleri, belediyelerce açılmış her türlü ihaleye rahatlıkla iştirak edebilmekteyken, aynı maddenin 2. bendinde açıkça, *idare ile ilgili her ne amaçla kurulmuş olursa olsun vakıf, dernek, birlik, sandık gibi kuruluşlar ile bu kuruluşların ortak oldukları şirketler*, şeklinde bir ibare olduğu için üniversite dernek ve vakıflarının kuracakları şirketler, kendi kurumlarının açacakları mal ve hizmet temini niteliğindeki ihalelere katılamamaktadır. Kamu kurumu niteliğindeki bir belediyenin kurmuş olduğu BİT ya da ortaklığı bulunduğu şirket (belediye ortaklığı bulunduğundan kısmen kamu şirketi niteliği taşıyan şirket), yine aynı belediyenin (aynı kamu kurumunun) açmış olduğu ihaleye hiçbir sorunla karşılaşmaksızın teklif verebilirken, tamamıyla özel hukuk hükümlerine tabi olarak kurulan üniversite vakıf ve dernekleri altında teşekkül ettirilmiş, bu vakıf ve derneklerin ortaklık payının %50'yi ancak bulabildiği şirketler, üniversitenin (bir kamu kurumunun) açacağı ihalelere katılamamaktadırlar. Hal böyleyken, hangi durumun rekabeti daha fazla engelleyebileceği tartışmalıdır. Nihayetinde belediyelerce açılmış bir ihaleye aynı belediyenin iştiraki olan bir şirketin teklif vermesi halinde¹⁰ her iki tarafta da kamu payı varken (belediye-kamu; BİT, belediye iştiraki-kamu payı), özellikle üniversite mezun derneklerinin ortaklığı bulunduğu bir şirketin (özel hukuk hükümlerine tabi özel

¹⁰ Burada 4734 sayılı kanuna tabii mal ve hizmet temini ihalelerinden bahsedilmektedir. 2886 sayılı Devlet ihale Kanunu'na tabi kiralama ihalelerine, şekil şartlarını taşıyan dernek şirketlerinin iştiraki konusunda herhangi bir beis yoktur.

şirket) aynı devlet üniversitesinin (kamu kurumu) ihalesine katılması halinde bir kamu kurumuyla özel şirket ilişkisinden bahsedilebilir ki, bu rekabet açısından da olması gerektir.¹¹

Sonuç olarak, 4734 sayılı kanunun 11. maddesinin dernek ve vakıf şirketlerine ilişkin düzenlemeyi içeren 2. bendinin ya kaldırılması ya da tıpkı 5072 sayılı yasada verildiği gibi, vakıf ve dernek şirketlerine, hiç değilse üniversitelerin vakıf ve mezun derneklerinin şirketlerine, oransal olarak belirli sınırlamalarla mal ve hizmet temini ihalelerine iştirak hakkı tanınması, bir yanlışın düzeltilmesi kadar elzemdir. Konu rekabetsiz, mevcut mevzuat hükümleri dahilinde BİT ve belediye iştiraklerine tanınan haklar rekabeti daha fazla bozmaktadır. Burada gerekli adımların atılabilmesi için tüm üniversitelere ve özellikle de mezun derneklerine ve bu üniversitelerden mezun olmuş siyasetçilere büyük görevler düşmektedir.

Üniversite şirketleri modelinin geliştirilebilmesi için mevzuat alanında yapılması gerekli bir diğer değişiklik, daha doğrusu mevcut kanunun genişletilmesi şeklinde bir uygulama, Teknoloji Geliştirme Kanunu kapsamında olabilir. Bilindiği üzere mevcut yasa çerçevesinde yazılım, telekomünikasyon, çevre ve enerji teknolojileri, ağ altyapıları, biyomedikal gibi daha çok mühendislik bilimlerine ağırlık verildiği ve nadiren kök hücre ve DNA çalışmaları gibi bazı tıbbi bilimlerin de yer aldığı görülmektedir. Bir başka söylemle, mevcut şartlarda teknoloji geliştirme bölgeleri üniversitelerdeki tüm bilimleri kapsamamakta, sadece mühendislik ve bazı tıbbi bilimler bu ayrıcalıklardan yararlanabilmektedir. Bu nedenle kanunun kapsamının üniversitelerde okutulan sosyal bilimleri de çerçeveleyecek biçimde genişletilmesi ve bu suretle teknoparklar yanında bilimpark ya da sosyopark gibi yapıların da teşekkül ettirilmeleri ve buralarda sosyal bilimcilerin ağırlıklı faaliyetlerine olanak tanıyacak mevzuatın yapılandırılması ivedilikle gerekmektedir. Bu sayede, daha fazla alanda faaliyet gösterilebilecek ve farklı alanlardaki toplum ihtiyaçlarına ilişkin çözüm önerileri, konularında en deneyimli öğretim üyeleri eliyle hayata geçirilerek, üniversite toplum ilişkileri kuvvetlendirilebilecektir.

¹¹ Burada özellikle üniversite mezun derneklerinin statülerinin çok daha farklı olarak, yönetim kurullarında dahi, aynı üniversiteden mezun olmak dışında, ilgili üniversite ile bir bağ bulunmadığının bir kez daha vurgulanmasında yarar görülmektedir. Bir başka söylemle bu tür derneklerin statü açısından kamu ile hiçbir alakalarının bulunmadığı, herhangi bir amaca hizmet eden herhangi bir dernekten bir farklarının olmadığı bilinmelidir.

Sadece yukarıda değindiğimiz konulardaki eksikliklerin tamamlanması yönünde mevzuat alanında atılabilecek adımlar, çalışmamızın konusunu oluşturan ve tarafımızdan önerilen üniversite şirketlerinin, tıpkı BİT'ler ve belediye iştirakleri gibi etkin, verimli kuruluşlar olarak faaliyet göstermelerini ve üniversitelerin mali özerkliğe kavuşmalarında önemli bir fonksiyon görmelerini sağlayacaktır.

Sonuçlandırıcı Düşünceler

Günümüzde devlet üniversitelerinin en temel sorunları arasında mali kaynak yetersizliği gelmektedir. Türkiye'de devlet üniversitelerinin mevcut durumdaki finansman kaynağı, merkezi idareden aktarılan özel bütçe ve döner sermaye kalemlerinden oluşmaktadır. Batıda ve özellikle ABD'deki devlet üniversitelerinde ise temel kaynak, yine devlet tarafından ilgili yükseköğretim kurumuna aktarılan bütçe olmakla birlikte, üniversite yararına oluşturulan vakıfların sağladıkları bağışlar ile mezun derneklerinin ciddi katkılarından meydana gelmektedir.

Yapılan bilimsel araştırmalar incelendiğinde; üniversitenin eğitim kalitesi, üniversite giriş puanlarında ne kadar başarılı öğrencileri cezbediği, uluslararası ve ulusal alanda üniversitenin sahip olduğu isim gibi faktörlerin yanı sıra, üniversitenin öğrenciye sunmuş olduğu sosyal olanakların da aidiyet duygusu ve üniversiteye geri kazanım konusunda mezunlar üzerinde etkili olduğu vurgulanmaktadır. Özellikle, üniversitenin öğrenciye sunmuş olduğu barınma, spor kompleksleri, kütüphane ile restoran, yemekhane, kafeterya, kantin gibi çağdaş sosyal tesis imkânları ve çalışma olanakları gibi hizmetlerin sunumlarının gerçekleştirilmesinde, üniversite mezun derneklerine önemli roller düşmektedir. Bu olanakların sağlanmasında mezun derneklerinin aktif rol alabilmeleri ve mezunlarının ilgi odağı olabilecek aktivitelerde bulunabilmeleri için, öncelikle bir takım temel altyapı gereksinimlerini (dernek merkezi, şubeler, lokal, kitap ve hediyelik eşya satış birimleri v.b.) bir biçimde karşılamaları gerekmektedir. Bu amaçla, tıpkı belediyelerin iktisadi teşekkülleri ve iştirakleri gibi, üniversite derneklerinin ortaklık paylarının %50'yi aşmadığı anonim ya da limited şirketlerin, hem derneklerin temel gereksinimlerinin karşılanmasında hem de mezunların geri kazanımlarının ilgi odağı haline gelerek, ilgili üniversiteye ciddi katkılar sunulmasında etkili olacağı kanaatindeyiz.

Bu amaca hizmet etmek üzere, özellikle 4734 sayılı yasanın 11. maddesinde yapılabilecek küçük bir değişlikle, bahis konusu şirketlerin ilgili üniversitelerce açılacak mal ve hizmet temini ihalelerine de katılabilme şansları olacaktır. Bu sayede, üniversitelerin ihtiyaçları doğrultusunda gerçekleştirilmesi zaruri olan personel, temizlik, güvenlik, servis, proje v.b. hizmetlerin temini sırasında yapılan harcamalardan kısmen tasarruf sağlanabilecektir. Adı geçen hizmetlerin bizzat ilgili şirketler tarafından gerçekleştirilmemesi halinde dahi, sadece ihaleye fiyat vermek suretiyle, ihalede en rekabetçi fiyatın oluşumuna katkıda bulunulabilecektir. Ayrıca, özel ve kamusal alanlardaki tasarruf oranlarının son derece düştüğü, devlet tarafından özel düzenlemelerle tasarrufların teşvik edildiği günümüzde, bu türlü oluşumların tasarruf sürecine katkı sunabileceği de aşikârdır.

Yine, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yapılabilecek bir değişlikle de, bu kanundan mühendislik ve bazı tıbbi bilimlerin yanı sıra sosyal bilimlerin de yararlanmalarını sağlayabilecek, bilimpark ya da sosyopark gibi oluşumların kurulmasına müsaade edilebilir. Bu şekilde elde edilebilecek ilksel kazanımlar sayesinde, üniversitenin çeşitli alanlarda ihtiyaç duyduğu ve mezunlarının aidiyet duyguları üzerinde etkili olduğu akademik çalışmalarca da ortaya konan sosyal ortamlar inşa edilebileceği gibi, bir kısmı da üniversitenin bilimsel amaçları için hasredilebilir. Yapılan bu girişimler neticesinde elde edilecek ilksel kazanımlarla gerçekleştirilecek yatırımlar, zamanla ilgili yükseköğretim kurumundan mezun olan kişilerin de ilgisini çekecek ve mezun derneğine geri dönüşümü hızlandıracaktır. Böylelikle, mezunlar derneğinin atılım yapabilmesi için ilk adımı mezunlar mı atmalı, yoksa önce üniversitede öğrenci ve mezunların bağlarını kuvvetlendirici adımlar mı atılmalı şeklindeki kısır döngü de kırılmış olacaktır.

Günümüzde, öğrenci kulüplerinden barınma olanaklarına, yemekhane kantin gibi sosyal ortamlarından, spor müsabakalarına kadar bir çok alanda maddi yetersizlikler nedeniyle olması gerektiği gibi yapılamayan pek çok iş, kısmen maddi özerkliği temin edebilecek üniversite şirketleri modeli ve güçlü mezun dernekleriyle aşılabilecektir.

Nasıl ki bir spor müsabakasına ya da bir koşuya dünyaca ünlü bir maratoncu veya sporcu sırf ilgili BİT'den veya iştiraktan ekstra ücret ödendi-

ği için iştirak ediyor ve bu sayede o müsabakanın/koşunun ünü artıyorsa, aynı şekilde alanlarında dünyaca ünlü hocaların yükseköğretim kurumlarında belirli dönemlerde ücret karşılığında bulunmaları sağlanabilir ve bu ücret ilgili şirket ya da kazanım sağlamış mezun derneğinin vasıtasıyla ödenebilir. Böylesi örnekler, ilgili yükseköğretim kurumunun ülke ve dünya çapında tanınırlığını arttıracaktır. Elbette ki bu tür örnekler çoğaltılabilir. Uluslararası bilimsel yayınlara daha fazla teşvik ayrılabilmesi gibi, akademisyenlerin daha nitelikli yetişebilmeleri için genç akademisyenlere daha fazla yurtdışı teşvikleri verilebilir. Çünkü bilimin maddi olanaklarla desteklenmesi, gelişmesi için olmazsa olmaz koşuldur.

Üniversite şirketleri modelinin BİT'ler ve belediye iştiraklerine kanunlarla tanınan bütün ayrıcalıklardan yararlanabilmesi, aslında devletin gerçekleştiremediği ya da çeşitli sebeplerden ötürü tam anlamıyla yapmadığı yükseköğretim alanındaki pek çok faaliyetin olması gerektiği gibi ifa edebilmesine yardımcı olacağından, kamusal yararlar taşımaktadır. Bu nedenle bu tür şirketlerin gerçekleştirecekleri faaliyetler ve faaliyetler için sarfedecekleri harcamalar da, hem bağımsız mali kuruluşlar tarafından denetlenmeli hem de Sayıştay denetimine tabi olmalıdır.

Son olarak üniversite şirketleri modelinin mezunlar derneklerine ve ilgili yükseköğretim kurumuna maddi katkılarının yanında, bir çok alanda uzmanlığı olan öğretim üyelerinin, uzmanlık sahalarını toplum yararına kullanmalarının da önünü açarak, devlet üniversitelerinin topluma dönük, toplumun sorunlarından haberdar ve çözüm önerileri geliştiren kurumlar haline dönüştürülmelerine yardımcı olacağı da unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

Akyar, F. K.(2013);Yerel Nitelikteki Kamusal Hizmetleri Sunmada Alternatif Bir Yöntem Olarak Belediye İktisadi Teşebbüsleri Devletin Ekonomiye Yeniden Müdahalesi mi? İstanbul Ölçeğinde Değerlendirme, Yayınlanmamış doktora sunumu.

Berk, A.(2003 Nisan-Haziran); Yerel Hizmet Sunumu ve Belediye İktisadi Teşebbüsleri, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 49, 47-63.

Council for Aid to Education-CAE, 2012 report.

McDearmon, J. T. (2010); What's in it for me: A qualitative look into the mindset of young alumni non-donors. International, **Journal of Educational Advancement**. 10, 33-47

Swiss National Science Foundation <http://www.snf.ch>, 2009.

Şimşek, M. (2011 Temmuz); Derneklerin Ticari Faaliyetleri Tacir olmaları ve Tacirlikten Doğan Sorumlulukları, http://www.alomaliye.com/2011/mintez_simsek_dernek_ticari.htm, 03.01.2013 tarihinde erişilmiştir.

Terry, Neil; Macy, Anne (2007); Determinants of Alumni Giving Rates, **Journal of Economics and Economic Education Research**, 8(3), 3-17.

Wastyn, L. (2009, May). Whyalumnidon'tgive: A qualitative study of what motivates donors and non-donors to higher education, **International Journal of Educational Advancement**, 9(2), 98-108.

Weerts, D. J.,&Ronca. J. M. (2007). Profiles of supportivealumni: Donors, volunteers, and those who "do it all", **International Journal of Educational Advancement**, 7, 20-30.

Weerts, D. J.,&Ronca, J. M. (2009 March). Using classification trees to Predict alumni giving for higher education, **Education Economics**, 17(1), 95-122.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu

4046 sayılı Özelleştirme Kanunu

4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşlarıyla
İlişkilerini Düzenleyen Kanun

5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu

5393 sayılı Belediye Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
58. Seri / Yıl 2012-[2]

**VERASET VE
İNTİKAL VERGİSİ
BAĞLAMINDA
KARŞILAŞTIRMALI
ÜLKE İNCELEMELERİ**

Doç.Dr. Hatice YURTSEVER*
&
Havva ŞAFAK**

* Celal Bayar Üniversitesi
Salihli Meslek Yüksekokulu
&

** Celal Bayar Üniversitesi
Salihli Meslek Yüksekokulu

ÖZET

Veraset ve intikal vergisi, servet vergileri içinde yer alan ve servet transferi üzerinden alınan bir vergidir. Ülkemizde, toplam vergi gelirleri içinde çok düşük bir paya sahip olan veraset ve intikal vergisi, toplumsal işleve sahip bir vergidir. Bu özelliği nedeniyle, verginin mali işlevi daha geriplanda kalmaktadır.

Mali güç ilkesi gereğince veraset ve intikal vergisi, alınması gerekli bir vergidir. Çünkü mali gücün göstergeleri arasında gelir ve harcamanın yanında servet de yer almaktadır. Bu ilkenin varlığı, Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan "sosyal devlet" kavramının yanı sıra, 73. maddede yer alan "ödeme gücüne göre vergilendirme" tabirinde de kendini göstermektedir.

Çalışmada, Türk vergi mevzuatında veraset ve intikal vergisi ince lenerek çeşitli ülkeler ile kıyaslama yapılacaktır. Bu kıyaslama ile, yaşanan sorunların daha iyi anlaşılması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Sistemi, Dolaysız Vergiler, Servet Vergileri, Veraset ve İntikal Vergisi.

ABSTRACT

Inheritance and transfer tax that involves in property taxes and takes over wealth transfer is a tax. Inheritance and transfer tax that has very a low ration in the total tax reveneus in Turkey, is a tax that has social function. Because of this feature, tax's fiscal function is background.

As required principal of financial power, inheritance and transfer tax that must take a tax. Because demonstrations of financial power are income, expense and wealth. Existence of this principal reveals itself in "social state" concept that is ranked at the 2nd item of the constitution. In addition this principle reveals itself in "according to taxation of ability to pay" concept that is ranked at the 73rd item of the constitution.

In this study, the Turkish tax legislation and inheritance tax will be examined and comparisons with various countries. With this comparison, is intended to provide a better understanding of the problems.

Keywords: Turkish Tax System, Direct Taxes, Property Taxes, Inheritance and Gift Tax.

GİRİŞ

Vergiler, kamu giderlerini karşılamak için devlete gelir sağlayan en önemli kaynak olmanın yanında (mali işlev), ekonomik gelişmeyi sağlamak ve gelir dağılımında meydana gelen dengesizlikleri önlemek (toplumsal ve ekonomik işlev) gibi amaçları da gerçekleştirmektedir.

Veraset ve intikal vergisi, periyodik olarak alınan bir vergi olmayıp, verginin konusu itibariyle, ölüm olayının veya karşılıksız intikallerin gerçekleşmesi sonucu arızı olarak alınan bir vergidir. Bu özelliği nedeniyle, devlet vergi gelirleri içinde düşük bir paya sahiptir. Buna rağmen hala veraset ve intikal vergisinin alınıyor olmasını, bu verginin toplumsal işlevi ile açıklamak mümkündür. Hiç şüphesiz, toplumdaki gelir dağılımı adaletinin sağlanması, vergi yükünün adil bir şekilde dağılımı gibi amaçları sağlama yönünden veraset ve intikal vergisinin yeri oldukça önemlidir.

Çalışmada, çeşitli ülkeler nezdinde veraset ve intikal vergisinin tarihi gelişimi, uygulama yöntemleri, verginin konusu, mükellefleri, tarife yapısı, istisna ve muafiyetleri ele alınacaktır. Ardından, Türkiye'nin, söz konusu yabancı ülkeler ile veraset ve intikal vergisi yöntemleri, istisna ve muafiyetler, oranlar, tarh, tahakkuk ve tahsil eden devlet birimi açısından karşılaştırma yapılacaktır.

I- ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ UYGULAMALARI

Veraset ve intikal vergisi, dünyada birçok ülke tarafından kamu geliri elde etmenin yanı sıra vergilemenin mali olmayan amaçlarını yerine getirmek üzere uygulanan bir vergidir.

A- Amerika Birleşik Devletleri Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması

Ölüm ve servet transferi üzerindeki federal vergiler, 1797'den beri çeşitli şekillerde – özellikle kriz ve savaşlar boyunca gelirin yükselmesi için – yürürlüğe girmiştir ve zaman içerisinde periyodik olarak değiştirilmiştir (CBO, 2009:1).

Federal veraset vergisi, ancak 18. ve 19. yüzyıl boyunca ortaya çıkmıştır(Cooper, 2010: 881). İlk gerçek veraset vergisi, 1825 yılında Pennsylvania eyaleti tarafından kabul edilmiştir(Aren, 1952:19). Veraset vergisi kanunu, bugünkü vergilerin birçok özelliğine benzer düzenlemeler içermekte olan 1916 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nda kabul edildi(Luckey, 2003:6). Transfer vergileri, 1916 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesi ile federal gelirlerin kalıcı bir kaynağı oldu(Fleenor, 1994:5). Bu vergi, ölüm halinde mirasçılara kalan malların vergilendirilmesinde kullanılmaktadır (Öz, Akdemir, 2002:15).

Bağış vergisi, veraset vergisinin beraberindeki bir gereklilik olarak gelişmiştir(Luckey, 2003:2). Dolayısıyla on altı yıl sonra (1932) veraset vergisinin sakıncalarını önlemek için, bağış vergisi yürürlüğe girmiştir(Fleenor,1994:1). 1976 yılında veraset ve bağış vergileri adına önemli bir değişiklik yapılmıştır. Aynı olan veraset ve bağış vergisi istisnaları, “birleşik vergi indirimi (unified tax credit)” kavramı ile birleştirilmiştir(Fleenor,1994:7).

ABD’de, veraset ve bağış vergilerinin yanında bir diğer servet vergisi, nesil atlama vergisi (generation – skipping transfer) olarak adlandırılabilir. Bu vergi, kökensel olarak 1976 yılında yürürlüğe girmiş, servet vergisinin basitleştirilmiş bir çeşididir (Powell,2009:30). Hayatta iken ölüme bağlı tasarrufla yapılan bağışlar, bağış yapanın bir nesil sonrasında bulunan bir kimseye (örneğin evlat dururken toruna) yapılırsa, bu gibi durumlarda ayrıca ilave bir vergi (Aydın 2006:53) olarak alınmaktadır.

ABD’de federal hükümet, servetin transferi üzerinden üç şekilde vergi almaktadır(CBO, 2009:2):

- Bir kişi öldüğünde, diğer bireylere transfer edilen varlıkların net değeri üzerinden *veraset vergisi*,
- Bir bireyin yaşamı boyunca başka bireylere verdiği hibelerin değeri üzerinden *bağış vergisi*,
- Bazı varislere ölüm halinde kalan mirasın transferi durumunda vergilendirilen *nesil atlama transferi (GST)* vergisidir.

ABD’de hem veraset vergisi hem de tereke vergisi alınmaktadır. Tereke ve veraset vergileri arasındaki fark şudur. Tereke vergileri, ölen kişinin

mal varlığından alınırken, veraset vergileri miras bırakılan kişilerin ödemekle yükümlü olduğu bir vergidir. (Öner, 2005:99) (Federal Inheritance Tax, 2014).

Tereke vergisi (estate tax or death tax), ölen bir kişinin bıraktığı tüm menkul ve gayrimenkul malvarlığının ölüm tarihindeki değerinden borçlar ve cenaze giderleri düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden alınır. Bir diğer ifade ile, ölen bir kişinin para ve mallarının toplam değeri üzerinden alınır ve mirasçılara dağıtım yapılmadan önce, ölen kişinin varlıkları üzerinden ödenir (What are Inheritance Taxes?, 2014).

Tereke vergisi, federal hükümete ödendikten sonra, terekeden pay alan, eyalette mukim veya mukim olmayıp kendisine eyalette bir mal intikal eden miras payı üzerinden eyalete ayrıca veraset vergisi (inheritance tax) ödemek zorundadırlar.

Veraset vergisinin matrahını, miras kalan nakit, banka hesapları, hisse senetleri – tahvil, gayrimenkul, sigorta ve diğer benzer varlıklar oluşturmaktadır (Federal Inheritance Tax, 2014).

Servetin transferi üzerindeki temel federal servet vergisi, veraset ve bağış vergisidir(Karyağdı, 2006:15). ABD’de federal hükümet, mirasın taksiminden önce veraset vergisini alırken bazı eyaletler hem dağıtılmadan önce hem de sonrasında vergi almaktadırlar (Öz, Akdemir, 2002:15). Veraset ve intikal vergileri, hem merkezi hem de yerel idareler tarafından tarh ve tahakkuk ettirilmektedir(Aydın 2006:52).

ABD’de kişiler, bir vasiyetname ile, ölümlerinden sonra terekenin kimlere dağıtılacağını, diğer bir ifade ile mirasçıların kim veya kimler olacağını, eş ile olan ortak mallar dışında, önceden serbestçe tayin edebilirler (Öner, 2005:99).

ABD’de federal yönetim tarafından alınan bağış (gift) ve veraset (estate) vergilerinde bazı uygulama farklılıkları bulunmaktadır (Aydın 2006:53):

- Bu ülkede bir kimsenin hayatta iken bir başkasına vermiş olduğu para ve varlıklar federal idare tarafından bağış vergisine tabi tutulmaktadır. Burada bağış yapan kişi, verginin mükellefi olmaktadır.

- Ölen bir kimsenin sahip olduğu tüm para ve mal varlığı üzerinden ise tereke vergisi alınmaktadır.
- Öte yandan hayatta iken ölüme bağlı tasarrufla yapılan bağışlar, bağış yapanın bir nesil sonrasında bulunan bir kimseye (örneğin evlat dururken toruna) yapılırsa, bu gibi durumlarda ayrıca ilave bir vergi (Generation-skipping transfer (GTS) tax) alınmaktadır.

Tablo-2: Federal Hükümetçe Alınan Tereke Vergisi ile GST İstisna Tutarları

ABD	Tereke Vergisi (\$)	GST (\$)
2010	5.000.000	N / A ⁱ
2011	5.000.000	5.000.000
2012	5.120.000	5.120.000
2013	5.250.000	5.250.000

Kaynak: <http://wills.about.com/od/understandingestatetaxes>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).

Tablo-2'den görüldüğü üzere, tereke vergisi ile GST (nesil atlama vergisi)'ye ait istisna tutarları 2012 ve 2013 yılı için aynı tutardadır. 2010 yılında GST ile ilgili herhangi bir veri mevcut değildir. Çünkü o yıl için GST vergisi uygulanmamıştır.

Tablo-3 incelendiğinde ise, 2005 yılından 2009 yılına kadar Tereke Vergisi ile GST'ye ait en yüksek vergi oranı düşüşe geçmesine rağmen, 2011 yılında oran tekrar yükseltilmiştir. Tabloda 2010 yılına ilişkin herhangi bir veri bulunmamaktadır. Bunun nedeni, 2010 yılında GST ve intikal vergilerinin alınmamış olması ile tereke üzerinden alınacak vergilerin sermaye kazançları olarak vergilendirilmeye tabi tutulmasıdır. (Grabianowski and Barrymore, 2013: 4).

Tablo-3: En Yüksek Federal Hükümet Tereke Vergisi ile GST Oranları

Yıllar	En Yüksek Tereke Vergisi ile GST Oranları (%)
2005	47
2006	46
2007	45
2008	45
2009	45
2010	N / A
2011	55

Kaynak: Darien B. Jacopson, Brian G. Raub, Barry W. Johnson, **The Estate Tax: Ninety Years and Counting**, Internal Revenue Service, p. 124, <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/ninetyestate.pdf>>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).

2012 yılında ABD’de çıkarılan Vergi Affi Kanunu’na göre, tereke vergisi maksimum oranı ve GST vergisinin oranı yeniden belirlenmiştir. Buna göre, en yüksek tereke vergisi oranı ile GST vergisinin oranı, %40 olarak belirlenmiştir (Tax Payer Relief Act:2012).

Tereke ve bağış vergileri ayrı ayrı ödenmekle beraber, verginin hesabı sırasında vergiye tabi tereke ve bağışlar birleştirilir, kümülatif toplamdan her iki vergiye ait istisna ve indirimler toplamı düşülür, kalan miktara tek bir artan oranlı vergi tarifesi uygulanır (Öner, 2005:120). Veraset vergisini, Iowa, Kentucky, Maryland, Nebraska, New Jersey ve Pennsylvania olmak üzere 6 eyalet toplamaktadır (Indiana eyaletinin veraset vergisi, 1 Ocak 2013’den itibaren yürürlükten kaldırılmıştır). İntikal vergisi ise, birkaç eyalet tarafından toplanmaktadır (Garber, 2013). ABD’de her eyalette uygulanan veraset ve intikal vergisine ilişkin oranlar, istisnalar farklı olduğundan genel bir bilgi verilmiş, ancak çalışmanın diğer ülke örneklerini de içermesi nedeniyle, eyalet düzeyinde ayrıntıya girilmemiştir.

ABD’nin toplam vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranına bakıldığında, bu oranın %25.1 olduğu görülmektedir. ABD’de vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki paylarına baktığımızda ise ; %11.8 ile en yüksek

paya sahip olan vergi, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisidir. Dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri ise, GSYİH'nın %4.6'sını oluşturmaktadır. Servet vergileri (%3.0) ve kurumlar vergisi (%2.6) yaklaşık olarak aynı oransal paya sahiptir (OECD, 2013).

Veraset ve bağış vergisi, federal vergi gelirlerinin yaklaşık olarak sadece %1'ini, toplam vergi gelirlerinin ise, %12'sini oluşturmaktadır. (Rosen,2001:459).

B- İngiltere'de Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması

OECD ülkelerinin çoğunda olduğu gibi, İngiltere vergi sistemi de servetin kendisi ve servetin transferi üzerinde çeşitli vergileri içermektedir(Boadway, Chamberlain and Emmerson, 2010:1). İngiltere'de, servet üzerinden alınan vergilere eski zamanlarda çok fazla rastlanmamaktadır. Hatta İngiliz yerel yönetimler (Self Governments)in vergi sistemi içinde bile servet ve servet vergisine benzer vergilere rastlamak imkansızdır (Tuncer, 1963:57).

Veraset vergileri İngiliz vergi sisteminde, ilk defa 1694 yılında Damga Pulu (Stamp Act) ile ve Hollanda'da uygulanan sisteme benzer bir biçimde uygulanmıştır. Önceleri Veraset Vergisi (Probate Duty) ismiyle yalnız menkul intikalleri vergileyen tek bir vergi iken sonraları, gerek bütün intikalleri vergilemek gerekse kaçakçılığı önlemek için bazı yeni vergiler ilave edilmiştir(Aren,1952:18-19).

Veraset vergisi, İngiltere'de sermaye vergileri içinde sınıflandırılmaktadır. Veraset vergisi, 1986 yılında sermaye transferi vergisi yerine bir ikame olarak konulmuştur (Browne, Roantree, 2012: 24.). Sermaye transfer vergisi, bir murisin serveti üzerinden ve sağlar arası bağış üzerinden alınan bir vergidir (Confederation Fiscale Europeenne, 2013). İngiltere'de tipik servet vergisi olarak, tereke vergisi (Estate Duty ve Legacy Duty) ile miras hisseleri vergisi (Succession Duty) uygulanmaktadır(Tuncer, 1963:58).

İngiltere'de yarışma, çekiliş, talih oyunları ve benzerlerinden elde edilen gelirler, veraset vergisi kapsamına girmemektedir(Çiçek, Güçlü Çiçek,2008:144).

İngiltere’de tereke vergisi – mirasçılar dikkate alınmaksızın ölen kişinin tüm malvarlığı üzerinden alınan vergi – uygulanmaktadır. İngiltere’de uygulanan usul neticesinde vergi matrahının daha büyük olması ve istisnaların kapsamının dar olması veraset vergisi gelirlerinin daha yüksek olması sonucunu doğurabilir(Çiçek, Güçlü Çiçek, 2008:144).

İngiltere’de vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten itibaren 6 ay içinde vergisel yükümlülük başlamaktadır(Aydın,2009: 63). Buna rağmen vergi, belirli servet çeşitleri üzerinde (örneğin; ev, arazi, iş aktifleriⁱⁱ, halka açık olmayan holdingler) faizsiz, on yılın üzerinde taksitlendirmeler ile ödenebilmektedir (European Union (b), 2000 :462).

İngiltere’de veraset vergisi ödeme zorunluluğu bulunan kişiler için bir muafiyet söz konusudur. 6 Mayıs 2009’dan 5 Mayıs 2015’e kadar geçerli olmak üzere, murisin malvarlığının değeri, £ 325.000’i aşılırsa bu malvarlığı üzerinden vergi alınmaktadır (HM Revenue & Customs, 2013). Mirasın değeri, ki bu değere murisin ölümünden yedi yıl önce yapmış olduğu bağış ve hibeler ile hayır kuruluşlarına yapılan yardımlar da dahildir, belirlenen bu sınırın altında ise, veraset ve intikal vergisi ödenmesi zorunlu değildir (Çiçek, Güçlü Çiçek,2008:150 – 151).

İngiltere’de ölüm sonucu vasiyet bırakılması halinde yapılan intikallerde aşağıdaki durumlarda muafiyet söz konusudur (Inheritance Tax Online, 2009).:

- İngiltere’de ikamet etmek şartıyla eşlere yapılan bağışlar,
- Ulusal vakıflar, müzeler, üniversiteler gibi ulusal kurumlara yapılan bağışlar,
- İngiltere’de kayıtlı hayır kurumlarına yapılan bağışlar,
- İngiltere’deki siyasi partilere yapılan bağışlar.

İngiltere’de hayattayken yapılan karşılıksız intikallerde aşağıdaki istisnalar söz konusudur(Will, 2013):

- Düşün hediyeleri istisnası,
- Anne veya babanın yaptığı bağış ve hediyelerin 5.000 Sterlin’i,
- Büyükanne ve büyükbaba ile akrabaların yaptığı bağışların 2.500 Sterlini’i,

- Diğer kişilerin yaptıkları bağışların 1.000 Sterlin’i intikal vergisinden istisnadır.

- Küçük hediyeler istisnası: Herhangi bir vergileme yılında, herhangi bir kişiye yapılan bağışların 250 Sterlin’i intikal vergisinden istisnadır.

- Sürekli bağışlar: Vergiden muaf sürekli bağışlar, kişinin eşine, eski eşine, yaşlılık veya hastalıktan dolayı bakıma muhtaç akrabalar,

- Yıllık istisna: Her vergi yılında toplamda 3.000 Sterlin’e kadar yapılan bağışlar, kişi öldüğünde veraset vergisinden istisnadır ve bu istisna takip eden yıla aktarılabilir. Dolayısıyla bir kişi, eğer bir önceki yılın istisna tutarından yararlanmamış ise, bir sonraki yıl 6.000 Sterlin istisnadan yararlanabilir (HM Revenue & Customs, 2013).

Bunların dışında, murisin ölmeden önce şirketlere malvarlığından yapmış olduğu transferlerin 300.000 Sterlin’i aşan kısmı veraset ve intikal vergisine tabidir (Lewis, 2002:29; Çiçek, Güçlü Çiçek,2008 :156).

İngiltere’de, ölümden önce yapılan transferlerin yılı dikkate alınarak veraset vergisi oranlarında indirim yapılmaktadır. Tablo-4’de yıllara göre yapılan indirimler gösterilmektedir.

Tablo-4: Ölümden Önceki Transferler İçin Veraset Vergisi İndirimleri (2012-2013)

Transfer ve Ölüm Arasındaki Yıllar	Vergi Oranında İndirim	GST (\$)
0 – 3	0	40
3 – 4	20	32
4 – 5	40	24
5 – 6	60	16
6 – 7	80	8
7 +	100	0

Kaynak: HM Revenue and Customs, <http://www.hmrc.gov.uk/inheritancetax/how-to-valueestate/gifts.htm>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).

Aşağıda yer alan Tablo-5'e göre, sınır değer olan £ 325.000'i aşmayan durumlarda hiç vergi alınmaz. Bu değer üzerinde, ölümden önce yedi yıl içindeki kümülatif toplam transferlerde tek bir oran olan %40 oranı uygulanır (European Union (b),2013:462). Bireyin yaşamı boyunca yaptığı malvarlığı transferleri ise, yine matraha tek bir oran olan %20'nin uygulanması ile vergilendirilir.

Tablo-5: İngiltere'de Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi (2012 / 2013)

Yaşam Boyunca Ödenebilir Transferler	%20
Ölüm Halinde (Yedi Yıl İçindeki Transferlerde) ⁱⁱⁱ	%40

Kaynak: Inheritance Tax, Tax Data, 2012 / 13, <<http://www.neilwestwood.co.uk/2012-13%20Tax%20Rates/inherit.html>>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

İngiltere'nin toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı, %25.1'dir(OECD, 2013). İngiltere'de vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki paylarına baktığımızda ise(OECD, 2013); GSYİH içinde en yüksek payı, %11.6 ile dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Bu oranı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi %10.1 ile takip etmektedir. Servet vergilerinin payı (%4.1), kurumlar vergisinin payından (%2.8) daha yüksektir.

Söz konusu ülkede, 2011 – 12 yılları içerisinde devletin veraset ve intikal vergisinden elde ettiği gelir, 2.9 milyar Sterlin'dir (Office For Budget Responsibility, 2013:102). İngiltere'de servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, %11.6; servet vergilerinin GSYİH içindeki payı ise, %4.1'dir (OECD: 2013). İngiltere'de, 2011 yılında GSYİH'nın %4.1'ine denk gelen servet vergileri geliri, AB ülkeleri arasında en yüksek payı oluşturmaktadır (European Union (a)2000:153).

C- Almanya'da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması

Veraset ve intikal vergisinin, Almanya'daki uygulaması, Miras ve Hibe Vergisi (Erbschaft- und Schenkungsteuer) olarak karşımıza çıkmaktadır. Almanya'da ilk genel ve kişisel servet vergisinin uygulaması, 1848 yılında Bremen eyaletinde başlamış ve diğer eyaletlere de yayılmıştır(Tuncer, 1963:58). 1906 yılında esaslı bir düzenleme yapılmıştır(Aren, 1952:22).

Almanya Federal Cumhuriyeti vergi sistemini oluşturan 16 vergi türünden biri olan ve 2007 yılında 4 milyar Euro hasılat elde edilen veraset ve bağışlama vergileri (Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer) 17 Nisan 1974 tarihinde yürürlüğe giren Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası'nda (ErbStG Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) düzenlenmiştir (-Furtun, 2009:581). Hisse vergisi şeklindedir (Aren, 1952:22). Dolayısıyla mirasçılardan yakınlık dereceleri, gelirleri vb. özellikleri dikkate alındığı için, subjektif karakterli bir vergi niteliği taşımaktadır.

Veraset ve intikal vergisinin getirilme sebebi, miras veya bağışlama yolu ile edinilen varlıklarla varisin veya lehine bağışlama yapılan kişinin ödeme gücünün ekonomik anlamda artış göstermesidir (Furtun, 2009:585-586).

Veraset vergisi Almanya'da servet vergileri içerisinde yer alan ve geliri eyaletlere ait olan bir vergidir (Çiçek, Güçlü Çiçek, 2008:146). Bunun yanında bahis ve piyango vergisi de vardır ve bu vergi de muamele vergileri içinde yer almaktadır. Bu verginin yasa koyucusu, federal hükümet; gelirin tahsis yeri ise, eyaletlerdir (Can,2004:41).

Tablo-6: Almanya'da Sınıflara Göre Veraset ve İntikal Vergisi İstisnaları

Mirasçı	İstisna Tutarı (Euro)
Eş	500.000
Öz ve üvey çocuklar ile murisin soyundan gelen çocuklar	400.000
Yaşayan çocukların çocukları	200.000
Birinci vergi sınıfındaki diğer kişiler	100.000
İkinci vergi sınıfındaki kişiler	20.000
Üçüncü vergi sınıfındaki kişiler	20.000

Kaynak: International Estate and Inheritance Tax Guide 2012, Ernst & Young, 2012, p. 98, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide/\\$FILE/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide/$FILE/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide.pdf), (Erişim Tarihi: 25.05.2013).

Almanya’da aileye yakınlık derecesine bağlı olarak belirli istisnalar vardır (Confederation Fiscale Europeenne :2013). Almanya’da ölen kişiye daha uzak akrabalar daha düşük istisnalarla karşı karşıyadırlar ve daha yüksek vergi öderler(Siegwart, 2011:1). Bu durum, yukarıda yer alan Tablo-6’den açıkça görülebilmektedir. Bu sınıflara bakacak olursak(Kobras, 2010:4):

- Birinci Sınıf: Eş, çocuklar ve üvey çocuklar, çocukların ve üvey çocukların altsoyu (torunlar, torun çocukları vb.), anne – baba ve büyükanne – büyükbaba.
- İkinci Sınıf: Kardeş, kardeş çocukları ile yeğenler, üvey anne – baba, kayınvalide – kayınpeder, damat – gelin ve önceki eş.
- Üçüncü Sınıf: Diğer bütün mirasçılar, üçüncü vergi sınıfının üyeleridir.

Birinci sınıftaki kişiler en yüksek vergi istisnasından yararlanabilmekteyken, ikinci sınıftakiler daha düşük ve son olarak üçüncü sınıftakiler en düşük istisna tutarından yararlanmaktadırlar.

Tablo-7: Veraset Vergisinde Uygulanan Özel Vergi İndirimleri^{iv}

İndirim Yapılacak Kişiler	İndirim Tutarı (Euro)
Eş	256.000
0 – 5 Yaş Arası Çocuklar	52.000
5 – 10 Yaş Arası Çocuklar	41.000
10 – 15 Yaş Arası Çocuklar	30.700
15 – 20 Yaş Arası Çocuklar	20.500
20 – 27 Yaş Arası Çocuklar (27 yaşını tamamlamış)	10.300

Kaynak: Statistisches Bundesamt, **Inheritance and Gift Tax Statistics**, Public Finance & Taxes, December, 2010, <https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/SocietyState/PublicFinanceTaxes/Taxes/InheritanceTaxGiftTax/Tables/Exemptions.html>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

Tablo-7’den de izleneceği üzere, ekstra vergi indiriminin söz konusu olması için çocukların yaşı büyük önem taşımaktadır. Bunun yanında, 256.000 Euro’nun üzerindeki maaşa sahip sağ kalan eşe, eşinin ölümü

üzerine emeklilik ödeneğine izin vermemesi koşuluyla vergi muafiyeti tanınır ve bu durum Alman veraset vergisinin konusuna girmez (Hendrik, Frank and Synold, 2013).

Tablo-8: Almanya’da Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi (2013)

Vergi Matrahı (Euro)	Her Sınıfa Göre Vergi Oranı		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
26.000.000 +	30	43	50

Kaynak: Jan-Hendrik Frank, Jerome Synold, German Inheritance Tax, May, 2013, p. 4, <http://www.wf-frank.com/en/publications/detail/article/german-inheritance-tax-1452.html>, (Erişim Tarihi: 28.05.2013).

Tablo-8’e göre, Almanya’da veraset ve intikal vergisi oranları, %7 ile %50 arasında değişmektedir. Toplamda üç sınıf içeren ölçek, muris ile mirasçı arasındaki akrabalık derecesine bağlıdır (European Union (b), :117). Almanya’da veraset ve intikal vergisi oranları veraset yoluyla ve ivazsız intikallerde aynı şekilde uygulanmakta olup, vergi oranlarındaki farklılıklar mirasçıların akrabalık derecelerine göre buldukları gruplara ve terekenin değerine göre değişebilmektedir (Aydın,2009:65).

Almanya’da veraset vergisi beyannamesinin verilmesini izleyen bir aylık süre içinde mirasçılar tarafından verginin ödenmesi gerekmektedir (Aydın, 2009:63). Ölüm tarihinden önce 10 yıldan daha önce yapılan bağışlar, vergilendirilmemektedir (Siegwart,2011:1).

Almanya’nın toplam vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranına bakıldığında, %37.1 olduğu görülmektedir. (OECD, 2013). Almanya’da vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki payları incelendiğinde (OECD, 2013);

GSYİH içinde en yüksek payı, %10.8 ile dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Bu oranı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi %9.3 ile takip etmektedir. Kurumlar vergisinin payı (%1.7), servet vergilerinin payından (%0.9) daha yüksektir. Almanya’da servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise , %2.4’tür (OECD, 2013). Servet vergisi gelirleri, 2000 yılından beri sabit bir şekilde aynı kalmıştır (European Union (a), 2013 :86). Servet vergisi gelirleri, sadece veraset ve intikal vergisini içermemektedir. Aynı zamanda emlak ve kilise vergilerini de içermektedir. Veraset ve intikal vergisi gelirleri, 1980’den beri yedi kat daha fazla artış göstermiştir. Buna rağmen bu vergi gelirleri, toplam vergi gelirlerinin %1’ine bile ulaşamamıştır (Deuthsche Bank, 2007).

D- Fransa Vergi Sisteminde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması

Fransa’da hem veraset hem de intikal vergisi uygulanmaktadır. Veraset ve intikal vergisi, karşılıksız transferler, ölüm sonrasındaki transferler ve sağlar arası karşılıksız transferleri içerir (Public Finance General Directorate Tax Policy Directorate, 2011:64). Fransa’da veraset ve intikal vergisinin kısaca tarihine bakıldığında (Aren,1952 :22):

Fransa’da ilk veraset vergisi, 1796 yılında konulmuştur. Hisse vergisi şeklinde ve servetin menkul ve gayrimenkul oluşuna göre farklı oranlar uygulanırdı. 19. yüzyılda bu ayırım kaldırılmış ve 1901 yılında oranlar, artan oranlı bir hale getirilmiştir.

Günümüzde, kişinin yaşamı boyunca ve öldüğünde yaptığı bağışlardan veraset veya intikal vergisi talep edilir (Page, 2013:1). Standart veraset ve intikal vergisi, transfer edilmiş mülk, hak veya gelirlerin net piyasa değeri üzerinden değerlendirilir (Chaux, Jauber, 2012 :3). Vergilemenin oranı, murise yakınlık derecesine göre belirlenir(Journal, 2012); Ölen bir kişinin çocuğu veya çocukları, %5’den %45’e kadar değişen oranlarda; ikinci dereceden akrabalar, %35’den %45’e kadar değişen oranlarda; akraba olmayan mirasçılar %60 oranında vergilendirilir.

Tablo-9: Fransa’da Veraset ve İntikal Vergisi İstisna-Muafiyetleri

Faydalanan Kişiler	İntikal (Euro)	Veraset (Euro)
Herhangi miras / miras alan kimse veya bağışlanan kimse için	0	1.594
Erkek veya kız kardeşler için	15.932	15.932
Kız yeğen veya yeğenler için	7.967	7.967
Eş için	80.724	Muaf
Anne / baba ve çocuklar (veya vekalet ile torunlar)	159.325 (1.01.2012 – 17.08.2012)	159.325 (1.01.2012 – 17.08.2012)
	100.000 (18.08.2012’den itibaren)	100.000 (18.08.2012’den itibaren)
Torunlar	31.865	1.594
Torun çocukları	5.310	1.594
Herhangi miras / miras alan kimse veya çalışamaz kişiye yapılan bağışlar	159.325	159.325

Kaynak: French Embassy in London, **Income Tax, Inheritance Tax, Wealth Tax, France In The United Kingdom**, May, 2013, http://ambafrance-uk.org/IMG/pdf/new_allowances_2012.pdf, (Erişim Tarihi: 02.05.2013).

Tablo-9’da, veraset ve intikal vergisi istisna ve muafiyetleri ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Fransa’da eşler arasındaki veraset yoluyla bağışlar veraset vergisinden muafken, sağlar arası intikallerde 80.724 Euro ve üzeri intikal vergisine tabidir (Lost In France,2013). Tabloda, anne, baba ve çocuklar için muaf olunan miktarda 2012’den sonra (100.000 Euro) bir azalma söz konusudur. Bunun yanında, çalışamaz durumda olan ve bağış yapan kişi ile herhangi bir akrabalık ilişkisi bulunmayan kişiler için de oldukça büyük miktarda (159.325 Euro) bir muafiyetlik göze çarpmaktadır. Burada, verginin sosyal amacının daha fazla göz önüne alınarak bir düzenleme yapıldığını görmek mümkündür.

Aşağıda yer alan Tablo-10'a göre, veraset vergisi oranları belirlenirken; vergi matrahının artışı ile birlikte oranlar da artmıştır. En düşük oran %5 iken, en yüksek oran %60'dır. Aynı zamanda tablodan görüleceği üzere, kendisine mal varlığı intikal eden kişilerin, bağış yapan veya mal varlığı bırakan kişi ile akrabalık derecesi de göz önüne alınmıştır.

Tablo-10: Fransa'da Veraset Vergisi Oranları (2013)

Muris ile Yakınlık Derecesi	Vergi Matrahı (Euro)	Oran (%)
Düz Soy Hısmımlığı ^v Usul (Üst Soy) ve Füruğ (Alt Soy) (Anne-Baba, Eş, Çocuklar)	8.072'den az	5
	8.072 – 12.109	10
	12.109 – 15.932	15
	15.932 – 552.324	20
	552.324 – 902.838	30
	902.838 – 1.805.677	40
	1.805.677'den fazla	45
Erkek ve Kız Kardeşler	24.430'dan az	35
	24.430'dan fazla	45
Diğerleri	Dördüncü derece akrabalar	55
	Dördüncü dereceden daha uzak akrabalar ve akraba olmayanlar	60

Kaynak: Ministère de l'Économie et des Finances, 2013, http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=CPCYN2TR5QWUJQFIEIPSFFA?docOid=documentstandard_364&espId=0&typePage=cpr02&hlquery=droits%20de%20succession&temNvlPoUp=true, (Erişim Tarihi: 02.05.2013).

İntikal vergisi oranları, veraset vergisi ile aynı olmasına rağmen; eğer, bağış yapan kişi 65 yaşının altında ise, bağış vergisi oranı %50, 65 ve 75 yaşları arasında ise, %30 indirilir. Son kanun ile, bağış yapan kişinin yaşına bakılmaksızın izin verilen indirim oranı %50 olarak geliştirilmiştir(-Confederatin Fiscale Europeenne, 2013).

Eğer bir kişinin ikametgahı Fransa'da ise, vefat ettiğinde, dünya çapındaki bütün serveti mirasçılara bölüştürüldükten sonra veraset vergi-

si ödenir. Ancak, kişinin ikametgahı Fransa dışında ise, o zaman sadece Fransa'da ki servetleri vergiye tabi olur (Legal Guide, 2013:4). Bütün malvarlığı Fransa'da olan bir kişinin ikametgahı Fransa dışında olsa bile bütün Fransa'daki malvarlığı, veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturmaktadır (Confederatin Fiscale Europeenne, 2013).

Fransa'nın toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranına bakıldığında, %44.2 olduğu görülmektedir. Fransa'da vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki payları ise ; GSYİH içinde en yüksek payı, %11.0 ile dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Bu oranı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi %7.5 ile takip etmektedir. Servet vergilerinin payı (%3.7) ise, kurumlar vergisinin payından (%2.5) daha yüksektir.

Veraset ve intikal vergisi, merkezi hükümet tarafından toplanır (International Estate and Inheritance Tax Guide, 2012: 76). Fransa'da servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise %8.4'tür (OECD, 2013).

E- İspanya'da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması

İspanya'da veraset ve intikal vergisi ilk defa 18 Aralık 1987'de 29 numaralı kanun ile yürürlüğe girmiştir (European Union (b), 2013:177). İspanya'daki veraset ve intikal vergisi, devlet ve özerk toplulukların her ikisi için birden düzenlenmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012:6). Veraset ve intikal vergisi, farklı İspanya bölgeleri üzerinde aynıdır (International Estate and Inheritance Tax Guide, 2012: 204). Birçok özerk topluluk, kendi bölgelerinde ikamet edenler için gayrimenkul bağış vergisini önemli ölçüde indirmiştir (Eurojuris International, 2012).

Miras bırakanın ölümü ile elde edilen mirastan, İspanya'da yerleşik ve yerleşik olmayan bireyler vergi ödemek zorundadır (Yurtsever, 2005:121). Dolayısıyla verginin mükellefi, murisin ölümü ile mal varlığının İspanya içinde veya İspanya dışında transfer edildiği mirasçılardır.

Veraset vergisinin matrahının, intikalin miras yoluyla eşe, çocuklara, evlatlıklara, bunların yokluğunda anne ve babaya gerçekleşmesi halinde, %95 oranında düşürülebileceği belirtilmektedir. Bunun için (Invest In Spain, 2012:72).

- Lehine miras yoluyla mal transfer olan kişinin, söz konusu malları, en az 10 yıl süre ile mal varlığında tutması,
- Bağış yapılan kişinin intikal eden malların değerinde ciddi bir düşüşle sonuçlanacak işlemleri bilerek yapmaması gerekmektedir.^{vi} Bunun yanında, yaşarken yapılan bağışlar, intikaller için vergi muafiyeti uygulanmamaktadır (Yurtsever, 2005:123).

İspanya’da veraset ve intikal vergisi oranları, murise veya bağış yapan kişiye olan akrabalık derecesine göre değişebilmektedir. Buna göre, dört tane akrabalık grubu vardır (Spanish Tax Specialist, 2013):

- Birinci grup: 21 yaşın altındaki doğrudan murisin veya bağış yapının soyundan olanlar.
- İkinci grup: 21 yaşın üzerindeki doğrudan murisin veya bağış yapının soyundan olanlar.
- Üçüncü grup: Diğer akrabalar (kız / erkek kardeş, amca, yeğenler vb.).
- Dördüncü grup: Uzak akrabalar ve akrabalık ilişkisi olmayan kişiler.

Bu gruplara göre, özel vergi indirimleri söz konusudur. Tablo-11’de akrabalık dereceleri dikkate alınarak gruplandırılmış kişilere göre yapılan indirimler verilmiştir. Bu indirimler yalnızca veraset yoluyla gerçekleşen intikaller için geçerlidir.

Tablo-11: Veraset Vergisinde Gruplara Göre Yapılan İndirimler

Akrabalık Derecelerine Göre Gruplar	Vergi İndirimi (Sadece Ölümde) (Euro)
I	15,956.87
II	15,956.87
III	7,993.46
IV	Sıfır

Kaynak: Jonathan Miller, **Spanish Inheritance Tax**, Spain, June, 2005, p. 3, <http://www.taxationweb.co.uk/tax-articles/general/spanish-inheritance-tax.html>, (Erişim Tarihi: 10.05.2013).

Yukarıdaki Tablo-11’de yer alan indirimlerin uygulanması ile ortaya çıkan net değer üzerinden aşağıdaki Tablo-12’de verilen vergi oranları uygulanmaktadır. Aşağıdaki tabloda verilen oranlar, hem veraset yoluyla yapılan intikallerde hem de sağlar arası yapılan intikallerde söz konusudur.

Tablo-12: Veraset ve İntikal Vergisinde Uygulanan Vergi Oranları

Vergi Matrahı	Net Vergi Yüğü	Kalan Vergi Matrahı	Uygulanabilir Oran (%)
0.00	0.00	7,993.46	7.65
7,993.46	611.5	7,987.45	8.5
15,980.91	1,290.43	7,987.45	9.35
23,968.36	2,037.26	7,987.45	10.2
31,955.81	2,851.98	7,987.45	11.05
39,943.26	3,734.59	7,987.46	11.9
47,930.72	4,685.10	7,987.45	12.75
55,918.17	5,703.50	7,987.45	13.6
63,905.62	6,789.79	7,987.45	14.45
71,893.07	7,943.98	7,987.45	15.3
79,880.52	9,166.06	39,877.15	16.15
119,757.67	15,606.22	39,877.16	18.7
159,634.83	23,063.25	79,754.30	21.25
239,389.13	40,011.04	159,388.41	25.5
398,777.54	80,655.08	398,777.54	29.75
797,555.08	199,291.40	Daha fazlası	34

Kaynak: Sonia Velasco, **Spain International Estate Planning Guide**, IBA Individual Tax and Private Client Committee, p. 17, <http://www.google.com.tr/url?sa=t&rc=tj&q=&esrc=s&source=web&cd=1&>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

Yukarıdaki Tablo-12’ye göre, oldukça geniş bir vergi dilimi (16 tane) göze çarpmaktadır. Akrabalık derecesinin ve miras alanın daha önceki varlığı dikkate alınarak bu vergi miktarlarına katsayı uygulanmaktadır (Yurtsever, 2005:123). Aşağıda Tablo-13’da akrabalık derecelerine göre uygulanan katsayılar verilmiştir.

Tablo-13: Veraset ve İntikal Vergisinde Uygulanacak Katsayılar

Daha Önceki Net Servet (Euro)	Gruplar		
	I ve II	III	IV
0 – 402,678.11	1.0000	1.5882	2.0000
402,678.11 – 2,007,380.43	1.0500	1.6676	2.1000
2,007,380.43 – 4,020,770.98	1.1000	1.7471	2.2000
4,020,770.98 (+)	1.2000	1.9059	2.4000

Kaynak: Miller, a.g.e., p. 4.

Yukarıdaki Tablo-13’de, hem veraset hem de intikal vergisi için bağış yapılan kişinin daha önceki servetlerinin miktarına bakılarak bir katsayı uygulaması söz konusudur. Tablo-11 ve 12’ya bakılarak veraset ve intikal vergisi için, öncelikle belirlenen vergi matrahının miktarına göre artan oranda vergi oranlarının uygulandığını ve devamında, bağış yapılan kişinin daha önceki serveti ve bağış yapan kişi veya muris ile olan yakınlığı dikkate alınarak bir katsayı uygulamasının söz konusu olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi, miras bırakanın net değeri üzerinden hesaplanır. Verginin hesaplanması alınacak olan bedelin net değerine, vasiyet eden ile ölen arasındaki akrabalık derecesine ve mirası alanın net varlığına bağlıdır.

Veraset ve intikal vergisi, veraset veya bağışı alan kişi tarafından ödenir (Financial Pages in Spain, 2013). Miras bırakanın ölüm tarihinden itibaren altı ay içinde veya intikalın gerçekleştiği tarihten itibaren otuz gün içinde verginin ödenmesi gerekmektedir (Yurtsever, 2005:121).

İspanya’da servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, %6.0; servet vergilerinin GSYİH içindeki payı ise, %1.9’dur (OECD, 2013). İspanya’nın toplam vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranına bakıldığında, bu oranın %31.6 olduğunu görülmektedir. İspanya’da vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki payına bakıldığında; GSYİH içinde en yüksek payı, %8.3 ile dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Bu oranı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi %7.1 ile takip etmektedir.

II- TÜRK VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN DİĞER ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

Türkiye’de 2012 yılı için veraset ve intikal vergisi hasılatı, 296.318.000 TL olup, bu verginin toplam bütçe gelirleri içindeki payı ise, sadece %0.1’dir (TC Maliye Bakanlığı, 2012) . Bu kadar düşük bir paya ve hasılatı sahip olan veraset ve intikal vergisinin kaldırılması ile ilgili kanun tasarısı hazırlanması ve buna karşılık yapılan tartışmalar doğaldır.

OECD ülkelerinde uygulanan servet vergisi gelirlerinin GSYİH içindeki payını gösteren veriler incelendiğinde (Ek 1); en yüksek oranlara sahip olan ülkelerin İngiltere, Almanya, Belçika, Kore, Fransa ve Kanada olduğu görülmektedir ve söz konusu oranlar, bu ülkeler için %3’ün üzerindedir. Servet vergilerinin GSYİH içindeki payının en düşük olduğu ülkeler de mevcuttur. Bu ülkeler; Avusturya, Estonya, Çek Cumhuriyeti, Meksika, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya ve Şili’dir. Bu ülkelerin servet vergilerinin GSYİH içindeki payı, %0.3 ile %0.9 arasında değişmektedir.

Genel olarak, OECD ortalamasına baktığımızda bu oranın %1.8 olduğu görülmektedir. Türkiye ise, %1.1 ile OECD ülkelerinin ortalama değerinin altında kalmıştır.

A-Uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi Yöntemleri Açısından Ülkelerin Karşılaştırılması

Söz konusu ülkeler ve Türkiye’de veraset ve intikal vergisinin ikisi de uygulanmakta olup, uygulamadaki isimleri değişiklik göstermektedir.

İngiltere, Fransa ve İspanya’da veraset ve intikal vergisi, Almanya’da miras ve hibe vergisi adıyla uygulanmaktadır. ABD’de ise, veraset ve bağış vergisinin yanında tereke vergisi adlarıyla uygulanmakta olup, bir de GST (nesil atlama vergisi) yer almaktadır.

Türkiye’de de veraset ve intikal vergisi adıyla uygulanan vergi, ölüm dolayısıyla transfer olunan ivazsız intikallerle, yaşam boyu transfer olunan ivazsız intikalleri içermektedir.

Bunun yanında, Türkiye’de, yarışma, bahis, şans oyunları gibi ivazsız intikaller dolayısıyla da veraset ve intikal vergisi alınırken, aynı zamanda

Almanya’da da bu konular üzerinden vergi alınmaktadır. Ancak, Türkiye’de bu vergiler, hem V.İ.V.K. hem de 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun içinde düzenlenirken; Almanya’da ayrı bir vergi kanunu (Bahis ve Piyan-go Vergisi) ile düzenlenmekte olup, bu vergi, muamele vergileri içinde yer almaktadır. İngiltere’de de Bahis ve Kumar Vergisi adı altında bir vergi alınmakta olup, bu vergi ayrı bir vergi kanununda dolaylı vergiler içerisinde düzenlenmiştir. ABD’de, Fransa’da ve İspanya’da böyle bir vergiye rastlanmamaktadır.

Türkiye ve diğer ülkelerin veraset ve intikal vergisi uygulama yöntemleri Tablo-14’de gösterilmektedir.

Tablo-14: Türkiye ve Diğer Ülkelerde Veraset Vergisi Uygulama Yöntemleri

Ülkeler	Miras Payı Vergisi	Tereke Vergisi	Karma Sistem
ABD			✓
Almanya	✓		
Fransa	✓		
İngiltere		✓	
İspanya	✓		
Türkiye	✓		

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki ülkelerden, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye miras payı vergisi yönetimini uygulamakta olup, bu yöntem ivazsız intikalin yapıldığı mirasçı veya mirasçılarının akrabalık derecesi ve transfer edilen değer miktarı gibi özelliklerin dikkate alındığı, dolayısıyla subjektif bir durumun söz konusu olduğu yöntemdir.

İspanya’da miras payı vergisi yöntemi uygulanmasının yanında diğer ülkelerden şöyle bir farkı bulunmaktadır. Bu ülkede, mirasçı veya mirasçıların akrabalık derecesi ve transfer edilen değer miktarı gibi özelliklerin

dikkate alınmasının yanında; diğer ülkelerden farklı olarak mirasçılarının mirastan önceki servetleri de dikkate alınmaktadır.

İngiltere’de ise, tereke vergisi yöntemi uygulanmaktadır ve bu yöntemde murisin terekese henüz mirasçılara intikal etmeden, mirasçılarının muris ile olan akrabalık dereceleri, kişisel ve ailevi durumları göz önüne alınmadan terekenin tamamı üzerinden vergi alınmaktadır. Bu nedenlerden ötürü de, objektif bir özellik göstermektedir.

ABD’de ise hem miras payı vergisi hem de tereke vergisi şeklinde bir vergi yöntemi uygulanmaktadır. Mirasçı, tereke vergisi ödedikten sonra, terekeden pay alması sonucunda, eyalette ikamet ediyorsa veya ikamet etmeyip kendisine eyalette bir mal intikal ediyorsa miras payı üzerinden eyalette ayrıca veraset vergisi ödemek zorundadır. Bu durumda önce objektif nitelik taşıyan veraset vergisi, sonrasında subjektif bir nitelik kazanmış olmaktadır.

B- İstisna ve Muafiyetler Açısından Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması

Söz konusu ülkeler ve Türkiye’de veraset ve intikal vergisi açısından istisnalar mevcuttur. Ancak İngiltere’de, istisnalar daha dar kapsamlıdır. Veraset vergisi için, ölümden önce yapılan transferlerin yılı dikkate alınarak veraset vergisi oranlarında indirim yapılmaktadır. Bunun dışında İngiltere’de, hayatta iken yapılan bağışlarda istisnalar mevcuttur. ABD’de federal hükümet tarafından alınan tereke vergisi ile GST istisna tutarları aynıdır ve geçerli istisna miktarı, 5.250.000 \$’dır.

Almanya’da sınıflara göre veraset ve intikal vergisi istisnaları mevcuttur. Akrabalık bağı azaldıkça, istisna tutarı da azalmaktadır. Birinci sınıftaki kişiler en yüksek vergi istisnasından yararlanabilmekteyken, ikinci sınıftakiler daha düşük ve son olarak üçüncü sınıftakiler en düşük istisna tutarından yararlanmaktadırlar. Bunun yanında diğer ülkelerde olmayan veraset vergisi için özel vergi indirimleri söz konusudur. Özel vergi indiriminin söz konusu olması için çocukların yaşı büyük önem taşımaktadır. Bunun yanında özel vergi indiriminden eş de yararlanmaktadır.

Fransa’da intikal vergisinde istisnadan yararlanabilmek için, akrabalık bağının varlığı şarttır. Aksi takdirde istisnadan faydalanabilmek mümkün değildir. Ancak veraset vergisinde akraba olmadan da vergi istisnasından – akraba olanlara göre çok daha düşük istisna tutarı söz konusu olsa bile – yararlanabilmek mümkündür. Bunun dışında, eş için oldukça büyük miktarda veraset ve intikal vergi istisnası mevcuttur ve yine akrabalığın derecesi devreye girerek bağ zayıfladıkça, istisna tutarı azalmaktadır. Fransa’nın veraset ve intikal vergisinde düzenlenmiş en önemli istisna tutarı, herhangi bir akrabalık durumu söz konusu olmayıp, çalışamaz halde bulunan kişiye yapılan istisna tutarıdır (159.325 Euro) ve bu istisna tutarı anne / baba veya çocuklara yapılan bağış istisnası ile aynıdır. Bu düzenleme, verginin mali olmayan amaçlarına çok uygun düşmektedir.

İspanya’da intikal vergisi için herhangi bir intikal vergisi istisnası söz konusu olmayıp, sadece veraset vergisi için istisna tutarları mevcuttur. Bu istisna tutarları, muris ile kendisine mal varlığı intikal eden miras / mirasçılar arasındaki akrabalık ilişkisine göre belirlenmektedir. Akrabalık derecesine göre 4 gruba ayrılan mirasçılardan, birinci ve ikinci gruptakilerin yararlandığı istisna tutarı aynı olup, üçüncü gruptaki mirasçılar daha az veraset vergisi istisna tutarına sahiptir ve dördüncü gruptaki mirasçılar için herhangi bir istisna tutarı mevcut değildir.

Türkiye’de veraset ve intikal vergisi için istisnalar vardır. Türkiye’deki veraset ve intikal vergisi istisnaları, diğer ülkelerin istisnalarından farklı olarak eşyalar üzerinde de mevcuttur(VİVK, Md.4/1). Bunun yanında eş ve çocuklar için istisna miktarı ve genel olarak ivazsız intikaller (hem veraset hem de yaşam boyu intikaller yoluyla) için istisna miktarları mevcuttur. Ayrıca, diğer ülkelerin V.İ.V.K.’nda düzenlenilmemiş bir istisna olarak, yarışma ve çekilişlerden elde edilen gelirin belirli bir miktarı da veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir.

Türkiye’de Anayasa’nın 2. maddesinde geçen “sosyal devlet” tabirinin bu vergiye bir yansıması olarak yapılan istisnaları görebilmek de mümkündür. Bunlardan bazıları; dul, yetimler, harb malulleri ve şehitlere amme idarelerince ödenen paralar, subay, astsubayların ölümü ile eş, çocuk, anne, babaya intikal eden malların büyük bir kısmı, kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar örnek olarak gösterilebilir.

Ülkelerde uygulanan muafiyetlere bakacak olursak; Almanya ve ABD’de veraset ve intikal vergisi muafiyeti bulunmamaktadır. İngiltere, Fransa ve İspanya’da ise sadece veraset yoluyla meydana gelen intikallerde vergi muafiyeti söz konusudur. Hatta Fransa’da sadece veraset yoluyla eşe intikal eden mallarda muafiyet söz konusudur. Türkiye’de ise, hem veraset yoluyla hem intikal yoluyla meydana gelen intikallerde muafiyet söz konusudur.

Aşağıdaki yer alan Tablo-15’de söz konusu ülkelerde veraset ve intikal vergisine ait istisna ve muafiyetlerin olup olmadığına topluca bakılmıştır.

Tablo-15: ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye’de İstisna ve Muafiyetlerin Varlığı

Ülkeler	İstisna		Muafiyet	
	Veraset V.	İntikal V.	Veraset V.	İntikal V.
ABD	Var	Var	Yok	Yok
İngiltere	Var	Var	Var	Yok
Almanya	Var	Var	Yok	Yok
Fransa	Var	Var	Var	Yok
İspanya	Var	Yok	Var	Yok
Türkiye	Var	Var	Var	Var

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

C- Oranlar Açısından Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması

ABD, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye’de veraset ve intikal vergisi artan oranlı; İngiltere’de ise düz oranlıdır.

ABD’de artan oranlı bir tereke vergisi uygulanmasının yanında, en yüksek oran, %40’dır. Bunun yanında veraset ve intikal vergisi kanunu içinde uygulanan bir diğer vergi olan GST (nesil atlama vergisi), düz oranlı bir vergi olup, %40 olarak uygulanmaktadır.

İngiltere’de uygulanan veraset ve intikal vergisi düz oranlıdır. Ölüm dolayısıyla meydana gelen intikallerde %40, yaşam boyunca yapılan transferlerde %20 oranında düz oranlı bir vergi uygulanmaktadır.

Almanya’da uygulanan veraset ve intikal vergisi artan oranlıdır. Vergi oranları %7 ile %50 arasında değişmektedir ve vergi tarifesi 7 dilimden oluşmaktadır. Ayrıca, serveti bağışlayan kişi ile servetin bağışlandığı kişiler arasındaki akrabalık derecesine göre de oranlar değişmektedir ve bu akrabalık dereceleri, üç grupta toplanmakta olup, grupların vergi tarifesine yansımaları açıkça görülebilmektedir.

Fransa’da uygulanan veraset ve intikal vergisi artan oranlıdır. Vergi oranları, %5 ile %60 arasında değişmektedir. Toplamda 11 dilimden oluşmakta olup, bağışlayan kişi ile bağışlanılan kişiler arasındaki akrabalık dereceleri ve bağışlanılan miktar vergi matrahına uygulanacak oranı belirlemektedir. Fransa’da akrabalık derecelerinin, doğrudan soydan olanlar (eş, çocuk vb.), erkek / kız kardeşler ve diğerleri (dördüncü dereceden akrabalar ile dördüncü dereceden daha uzak akrabalar ve akraba olmayanlar) olmak üzere genel olarak üçe ayrıldığını söylemek mümkündür.

İspanya’da uygulanan veraset ve intikal vergisi artan oranlıdır. Vergi oranları, %7.65 ile %34 arasında değişmektedir. Toplamda 16 vergi diliminden oluşmaktadır. İspanya’da bağışlayan kişi ile bağışlanılan kişiler arasındaki akrabalık dereceleri ve bağışlanılan miktar vergi matrahına uygulanacak oranı belirlemektedir. Akrabalık derecelerini gösteren 4 tane grup bulunmaktadır. Ancak, artan oranlı vergi tarifelerinin uygulandığı diğer ülkelerden farklı olarak; miras alanın daha önceki varlığı dikkate alınarak bu vergi miktarlarına katsayı uygulanmaktadır. Uygulanılan katsayılar için iki tane ölçüt söz konusu olup bu ölçütler; bağış yapılan kişinin daha önceki net servetin miktarı ve serveti transfer eden kişi veya muris ile olan akrabalık derecesidir.

Türkiye’de uygulanan veraset ve intikal vergisi artan oranlıdır. Vergi oranları, %1 ile %30 arasında değişmektedir. Toplamda 5 vergi diliminden oluşmaktadır. Türkiye’de, Almanya, Fransa ve İspanya’daki gibi akrabalık dereceleri grup grup belirlenmemiş olup; sadece anne, baba, eş ve çocuklara yapılan ivazsız intikallerde tarifede yer alan oranların yarısı uygulanmaktadır.

Yukarıdaki ülkelerin veraset ve intikal vergisi oranlarına baktığımızda en yüksek vergi oranı, %60 ile Fransa, sonra %50 ile Almanya, %40 ile

ABD ve İngiltere (sadece veraset vergisinde), %34 ile İspanya ve %30 ile Türkiye gelmektedir. Fransa’da bu kadar yüksek vergi oranı, kişilerin ikametlerini başka ülkelere taşınmasına bile neden olmuştur. Örneğin, Fransız sinemasının ünlü aktörlerinden Gerard Depardieu, daha az miras vergisi ödemek için, komşu ülke Belçika’ya yerleşmiştir. Depardieu ve birçok varlıklı Fransız vatandaşının vergi mükellefi olarak Belçika’ya sığınmalarının nedeni ise, bu ülkede servet vergisinin bulunmaması ve miras vergisinin daha avantajlı olmasıdır. Hatta Belçika’nın Fransa sınırına çok yakın olan bir köyünün nüfusunun %27’sini varlıklı Fransız vatandaşlarının oluşturduğu bilinmektedir (Hürriyet Gazetesi, 2012).

D- Tarh, Tahakkuk ve Tahsil Eden Devlet Birimi Açısından Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması

Devletler yapısına göre “üniter devlet” ve “bileşik devlet” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Üniter devlet, devletin, ülke, millet ve egemenlik unsurları ve keza yasama, yürütme ve yargı organları bakımından teklik özelliği gösteren devlet şeklidir (Gözler, 2004:67). Federal devlet ise, devletçiklerin merkezi bir otorite etrafında toplanmasıyla meydana gelen, idare ve devletler hukuku bakımından modern siyasal ihtiyaçlara cevap verebilen birleşik devlet tipidir.

Ülkelerin sahip olduğu devlet yapıları, vergilerin tahsil birimini de etkilemektedir. Örneğin, federal yapıya sahip olan ülkelerde, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yerleri farklı eyaletler, federe devletler veya özerk bölgeler arasında bölüştürülebilir. Bunun yanında üniter devlet yapısına sahip olan devletlerde ise, çoğunlukla vergiler – küçük de olsa bazı vergiler belediyeler tarafından toplanır – merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Söz konusu ülkeler ve Türkiye’nin devlet yapısına baktığımızda; ABD, Almanya ve İspanya federal, İngiltere, Fransa ve Türkiye ise üniter devlet yapısına sahiptir.

Veraset ve intikal vergisi için, tarh, tahakkuk ve tahsilin yapıldığı devlet birimlerinin, ülkelerin devlet yapısı ile doğrudan ilişkili olduğu açıkça görülebilmektedir.

ABD’de veraset ve intikal vergisi, hem merkezi hem de eyaletler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir. İspanya’da veraset ve intikal

vergisi, hem merkezi devlet hem de özerk yönetim tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir. Almanya’da veraset ve intikal vergisi, sadece eyaletler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir. İngiltere, Fransa ve Türkiye’de veraset ve intikal vergisi, merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir.

Bütün bu açıklamalardan sonra, veraset ve intikal vergisini tarh, tahakkuk ve tahsil eden devlet birimlerine ülkeler açısından toplu olarak aşağıdaki Tablo-23 aracılığı ile incelemek mümkündür.

Tablo-16: Tarh, Tahakkuk ve Tahsil Eden Devlet Birimleri Açısından Ülkeler

Ülkeler	Merkezi Devlet	Yerel İdareler
ABD	✓	✓
İngiltere	✓	
Almanya		✓
Fransa	✓	
İspanya	✓	✓
Türkiye	✓	

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

E- Servet Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri ile GSYİH İçindeki Payları Açısından Karşılaştırılması

ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye’nin servet vergilerinin toplam vergi gelirleri ve GSYİH içindeki payları aşağıdaki tabloda verilmiştir. Ancak bu tabloda dikkat edilmesi gereken nokta, veraset ve intikal vergisinin servet vergilerinin bir kısmını oluşturuyor olmasıdır. Dolayısıyla, servet vergilerinin toplam vergi gelirleri ve GSYİH içindeki payının okunmasında diğer servet vergileri (emlak, motorlu taşıtlar, genel servet vergisi vb) göz ardı edilmemekle birlikte, veraset ve intikal vergisinin tahmini bir değer açısından yorumlanması söz konusu olacaktır.

Tablo-17: Servet Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri ile GSYİH İçindeki Payları

Ülkeler (2011)	Servet Vergileri / Toplam Vergi Gelirleri (%)	Servet Vergileri / GSYİH (%)
ABD	12.0	3.0
İngiltere	11.6	4.1
Almanya	2.4	0.9
Fransa	8.4	3.7
İspanya	6.0	1.9
Türkiye	4.4	1.1

Kaynak: OECD, <<http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-key-tables> fromoecd_20758510; jsessionid=1e2jg3qdu96jr.x-oecd-live-02>, (Erişim Tarihi: 27.06.2013).

Tablo-17'ye göre, toplam vergi gelirleri içinde servet vergileri yüzdesi olarak en çok gelir elde eden ülke ABD'dir. Bunda, uygulanan veraset ve intikal vergisi istisna ve muafiyetlerinin eski yıllara nazaran daha düşük olması, ABD'nin vergi toplamadaki başarısı gibi faktörler etkili olmuştur.

İngiltere'de toplam vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payı, ABD'den sonra en yüksektir. Bunun nedenleri, İngiltere'de istisna ve muafiyetlerin diğer ülkelere göre daha dar kapsamlı olması ve dolayısıyla vergi matrahının daha büyük olması, düz oranlı bir vergileme uygulanması ile terekenin tamamı üzerinden vergi alınması olarak sayılabilmektedir. Tüm bu nedenlerden dolayı da zaten, AB üyesi ülkeler içinde en yüksek oransal yüzdeye sahiptir.

Almanya gelişmiş ülkeler içinde yer almasına rağmen, bu ülkede toplam vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payı diğer ülkelerle karşılaştığımızda en düşük orana sahiptir. Bunun nedenleri arasında, Almanya'da istisna tutarlarının diğer ülkelere göre oldukça yüksek seyir izlemesi yatmaktadır. Örneğin, Almanya'da eşe yapılan bağışlar sonucunda uygulanan istisna tutarı, 500.000 Euro'dur. Bu tutar, diğer ülkelerde eşe uygulanan istisna tutarının oldukça üzerinde bir miktardır. Bunun yanında, diğer

ülkelerde sadece veraset ve intikal vergisine ait istisna tutarları mevcut iken, Almanya'da buna ek olarak veraset vergisi için özel vergi indirimleri bulunmaktadır. Ayrıca, vergi dilimlerinde bulunan değerlerin arasındaki farklar diğer ülkelerle karşılaştığımızda oldukça fazladır.

Fransa'da toplam vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payı, küçümsenemeyecek düzeydedir. Bunun en önemli nedeni, veraset ve intikal vergisi oranlarının yüksek oluşudur. Aynı zamanda, vergi dilimlerine ait değerler arasındaki farklar çok küçük olduğundan, bu durum devletin toplam vergi gelirleri içindeki servet vergilerinin payını arttıran bir etken olmaktadır.

İspanya'da toplam vergi gelirleri içindeki servet vergilerinin payı, çok küçük bir paya sahip değildir. Vergi dilimlerine baktığımızda, yine Fransa'daki gibi dilimlere ait değerler arasındaki farklar çok küçük olduğu için, bu durum toplam vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payını arttırmaktadır. Ayrıca veraset vergisi için, gruplara göre yapılan indirimler, oldukça düşük tutarda olduğu için, vergi matrahı İngiltere kadar büyük olmasa da yine de vergilendirilebilir miktarı arttırmaktadır.

Türkiye'de toplam vergi gelirleri içindeki servet vergilerinin payı, %4.4'tür. Almanya'dan sonra oran olarak en düşük ülkedir. Türkiye'de veraset ve intikal vergisi oranları %1 ile %30 arasında değişmekte olup; veraset yoluyla intikallerde vergi oranları (%1, 3, 5, 7, 10), ivazsız intikallerdeki vergi oranları^{vii} (%10, 15, 20, 25, 30) ndan daha düşük olup bu durum kişileri, yaşamları boyunca yapacakları intikalleri ertelemesine ve servetlerini veraset yoluyla intikal ettirmek suretiyle mirasçılarının daha düşük oranlarda vergilendirilmesini sağlama yoluna itmektedir. Böylelikle bu tercih, devletin veraset ve intikal vergisi hasılatının azalmasına neden olmaktadır.

Ayrıca, veraset ve intikal vergisi dilimlerinin sayısı az olmakla birlikte dilimlerdeki değerler arasındaki farklar oldukça yüksek olduğundan, bu durum da veraset ve intikal vergisinin hasılatının az olmasına etki etmektedir. Şunu da eklemek gerekir ki, veraset ve intikal vergisine ait istisna ve muafiyetler çok geniş kapsamlı olduğu için ve özellikle bağışlanan

kişilerin bağışlayan kişiye yakınlık derecesinin göz önüne alınmasının yanında sosyal amaçlı birçok istisna ve muafiyetlerin yer alması dolayısıyla da bu durum veraset ve intikal vergisi gelirlerinin düşük olmasında önemli etkenlerdir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ülkemizde uygulanan veraset ve intikal vergisi hükümleri, inceleme konusu yapılan ülkelerle benzerlik göstermektedir. Bunun yanı sıra, uygulamaların ayrıntılarına inildikçe, farklılıkların göze çarpması doğaldır.

Veraset vergisi uygulama yöntemleri açısından Türkiye, Almanya, Fransa ve İspanya ile aynı yöntemi (miras payı vergisi) uygulamaktadır. İngiltere, tereke vergisi yöntemini uygulayarak objektif bir vergileme ve dolayısıyla daha yüksek bir hasılat sağlarken; ABD ise, karma sistem yöntemini uygulayarak önce objektif olan veraset vergisini daha sonra subjektif bir hale getirmektedir.

Türkiye'nin V.İ.V.K.'nda istisna ve muafiyetlerine baktığımızda, oldukça geniş bir yer tuttuğunu görmek mümkündür. Türkiye ile bu konuda en fazla benzerlik gösteren ülke, Almanya'dır. İngiltere'nin bu vergi için getirmiş olduğu istisna ve muafiyetleri oldukça dar kapsamlı kalmıştır.

Türkiye'nin oranlar açısından, ABD, Almanya, Fransa ve İspanya ile aynı çizgide yer aldığı görülmektedir. Nitekim söz konusu ülkelerde, artan oranlı bir vergi tarifesi yer almaktadır. İngiltere'de ise, düz oranlı bir vergileme söz konusudur. En yüksek veraset ve intikal vergisi oranlarına baktığımızda sırasıyla, Fransa (%60), Almanya (%50), ABD ve İngiltere (%40), İspanya (%34) ve Türkiye (%30) gelmektedir. Türkiye bu ülkeler içinde en düşük vergi oranına sahip ülke konumundadır.

Vergi oranlarının yüksekliği, vergi hasılatını arttıran bir etkidir. Ancak belli bir sınırı aşan vergi oranları, kişiler üzerinde olumsuz etki yaparak vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya neden olacaktır. Verginin bu tür psikolojik etkileri, Fransa'da görülmektedir. Örneğin; Fransa'daki veraset ve intikal vergisi oranlarının yüksekliği nedeniyle, birçok varlıklı Fransız vatandaşı ülke değiştirerek Belçika'ya sığınmışlardır. Bunun nedeni ise,

bu ülkede servet vergisinin bulunmaması ve miras vergisinin daha avantajlı olmasıdır. Bu durum, Belçika'nın Fransa sınırına çok yakın olan bir köyünün nüfusunun %27'sinin varlıklı Fransız vatandaşlarından oluşmasına ortam hazırlamıştır. Küreselleşmenin getirdiği olanaklarla sermayenin ve emeğin serbest dolaşım imkanına sahip olması nedeniyle, vergiden kaçınmanın çok daha kolay olduğu, yüksek oranlı vergilemenin ülkeler için bu tür olumsuz sonuçlara neden olabileceği açıktır.

Ülkelerin devlet yapıları, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil birimlerini etkilemektedir. Söz konusu ülkelerden ABD, Almanya ve İspanya federal; İngiltere, Fransa ve Türkiye üniter devlet yapısına sahiptir. Buna bağlı olarak veraset ve intikal vergisi, federal yapıya sahip olan ABD ve İspanya'da hem merkezi devlet hem de yerel idareler tarafından, yine federal bir yapıya sahip olan Almanya'da ise yerel idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil gerçekleştirilirken; üniter devlet yapısına sahip olan İngiltere, Fransa ve Türkiye'de merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil gerçekleştirilmektedir.

Türkiye ve söz konusu diğer ülkelerin veraset ve intikal vergilerinin uygulamasına topluca baktığımızda, Türkiye'nin veraset ve intikal vergisindeki uygulamalarında nelere dikkat edip nelerden kaçınması, dolayısıyla nasıl iyileştirici önlemler alması gerektiği ile ilgili çeşitli yargılara varmak mümkündür. Her şeyden önce vergi denetiminin arttırılması ve ABD'deki gibi verginin doğduğu anda hemen tespit edilmesine olanak sağlayan bir veri tabanının oluşturulması gereklidir. Aynı zamanda vergi denetiminde önemli rolü olan, vergi denetim elemanlarının sayısının arttırılması bir diğer iyileştirici çözüm olarak görülebilir.

Vergi idaresince veraseten kalan malların vergisinin zamanında ödenmesi için şöyle bir sistem geliştirilmesi mümkündür. Nüfus idaresinden her ay vergi dairelerine, gerçekleşen ölüm olaylarını, ölenin vukuatlı nüfus kimlik bilgilerini elektronik ortamda göndermelerine yönelik düzenleme yapılmalıdır. Ardından, gelen bilgiler çerçevesinde, Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü'nden, kara, hava ve deniz motorlu taşıtlarının bağlı bulunduğu tescil birimlerinden, Türkiye Bankalar Birliği'nden, Borsa İstanbul'dan yapılacak araştırmalarla ölen kişinin malvarlığının tespit edilmesi sağla-

nabilir. Daha sonra nüfus idaresinden gelen vukuatlı nüfus kimlik bilgilerinden yola çıkılarak, veraseten kendisine mal kalan kişilerin vergilendirilmesi yoluna gidilebilir. Ancak burada belirtilmesi gereken bir husus bulunmaktadır. Her ne kadar yasa ile bankalar ölen kişiye ait mevduat hesaplarından mirasçılara ödeme yapılırken veraset ve intikal vergisinin ödenip ödenmediğinin bilgilendirilmesini istemek ya da stopaj yöntemi ile vergi kesmek zorunda iseler de, ortak banka hesaplarında taraflar münferit olarak para çekmeye yetkililerse, ölüm olayını bildirmeden, hayatta kalan ortak parayı çekebilir. Bu durumda da verginin tahsili konusunda bankanın takip ve kontrol olanağı kalmadığından, verginin tahsil olanağı ortadan kalkabilir.

Vergi dairelerinde 2009'dan itibaren geçerli EVDO (Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu) sistemi mevcuttur. Ancak bu sistemde zaman zaman sorunlar yaşanmakta ve sistem hata vermektedir. Bu yüzden yukarıda belirtilen önerinin uygulanabilmesi için, daha iyi ve işler yazılım programlarına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu konuda, vergi denetim elemanlarının alınmasının yanında, yazılım programları geliştirecek bilgisayar mühendislerinin alınması da bir çözüm olarak görülebilir. Böylece vergi dairelerinin elektronik ortamda daha düzenli, verimli ve iş yükünü kolaylaştırıcı bir biçimde çalışması sağlanmış olacaktır. Bunun yanında, veraset ve intikal vergisine dair kanuni düzenlemeler yapılırken, bu vergiye ait sorunlara en yakın kişiler olan vergi dairesi çalışanlarının görüşleri dikkate alınmalıdır. Böylelikle sorunların daha gerçekçi yollarla çözümü sağlanmış olur.

Bunun yanında, miras payı vergileme yöntemi yerine İngiltere'deki gibi tereke vergisi yönteminin uygulanması, vergi hasılatının artmasında önemli bir etki yaratacaktır. Her ne kadar miras payı vergileme yöntemi, tereke vergisi yönteminden vergilemede adalet ilkesi gereğince daha iyi görünse de; ölüm veya diğer suretle hiç çaba gösterilmeden elde edilen kazanç da bir o kadar adil değildir. Kaldı ki, periyodik olarak alınmayan bu verginin tereke vergisi yöntemi dahi kullanılsa, mükelleflerin tepkisine neden olması, çok düşük bir olasılıktır.

Tereke vergisi yönteminde artan oranlı bir vergi tarifesi mi yoksa düz oranlı bir vergi tarifesi mi uygulanması gerektiği ile ilgili bir görüş belirtmek gerekirse, İngiltere'deki gibi düz oranlı bir vergi tarifesi uygulanması,

hem vergi hasılatının artması açısından hem de mevzuatın daha sade ve anlaşılır olması bakımından olumlu olacaktır. Ayrıca, bağış yapan kişinin anne, baba, çocukları ve eşi için ayrı bir vergi muafiyet tutarı belirlenmek suretiyle vergiye bir subjektiflik kazandırılabilir.

Veraset ve intikal vergisi beyan sistemine dayalı bir vergidir ve yukarıdaki çözüm önerileri beyan sistemi dikkate alınarak yapılmıştır. Bütün bunların dışında bir diğer öneri olarak veraset ve intikal vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsilinde beyan sisteminin kullanılmasının yerine tevkifat yönteminin uygulanması verginin alınmasını kolaylaştırmak üzere getirilebilecek bir sistem olarak değerlendirilebilir. Tevkifat yönteminde, vergiye esas değer üzerinden tek bir oran uygulaması söz konusu olduğu için, artan oranlı tarifeye göre daha adaletsiz gibi görünse de; tek oranlı bir tarifede matrah arttıkça gizli bir artan oranlılık ortaya çıktığından, bu uygulama vergi adaleti açısından olumsuz olarak değerlendirilmeyebilir. Bu yöntemde, vergi sorumlularının belirlenmesi konusunda bir düzenleme yapılmalıdır. Örneğin, para intikallerinde bankaların yetkili memurları tarafından veraset ve intikal vergisinin ödendiğine dair bir belge istenmesinin yerine paranın intikali sırasında vergi kesintisi yapılması (halen verasette %5 oranında tevkifat yapılmasına ilişkin yasal düzenleme mevcuttur), oranında; tapu memurları tarafından gayrimenkul intikali sırasında vergi kesintisi yapılması; motorlu taşıtların intikali sırasında tescil memuru tarafından vergi kesintisi yapılması; menkul mallar için menkul kıymet alım-satım yapmaya yetkili kurumlar tarafından vergi kesintisi yapılması ve vergi dairelerine parasal olarak aktarılması hem vergi dairelerinin hem de vergi mükelleflerinin verginin tahsili için harcadıkları emek, zaman kaybının önlenmesi yanı sıra, vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında da fayda sağlayabileceği düşünülmektedir.

Miras yoluyla kalan malvarlığının tespiti, teknik olarak daha kolay olmakla birlikte, ivazsız intikallerde, bağışlanan kişinin beyanname vermesi durumunda daha zordur. Çünkü bir kişinin bağışlanan mala kendisinin de sahip olabileceği göz önüne alındığında, ödeme yapmadan bağış yoluyla edindiği hususu ancak vergi inceleme elemanlarınca tespit edilebilecek bir durumdur. Bağışlanan kişinin herhangi bir gelire sahip olmaması, herhangi bir yerde çalışıyor olmaması, bu mallara bağış yoluyla sahip

olduğu yönünde önemli bir gösterge olabilir. Ancak yine de gerçekten bir intikalin ivazsız olup olmadığının tespiti zaman zaman kolay olmayabilir. Burada vergi inceleme elemanlarının sayısının arttırılması, bir önlem olarak değerlendirilmelidir.

Bütün çözüm önerileri dikkate alınarak yapılacak bir düzenleme ile, veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ve dolayısıyla servet vergilerinin payı da artacağından; OECD ülkelerinin servet vergileri / toplam vergi gelirleri ortalamasının üzerine çıkılabileceği olasıdır.

Sonuç olarak, Türkiye’de uygulanan veraset ve intikal vergisi, çeşitli sorunları barındırmakla birlikte, vergi gelirleri içinde düşük bir paya sahip olan bu verginin neden dünya ülkeleri ve Türkiye’de hala uygulanmakta olduğunun cevabı; servetin de bir ödeme gücü unsuru olmasıdır. Türkiye’de bu verginin kaldırılması ile ilgili tartışmalar olsa da, vergiyi kaldırmak ilk önce Anayasa’nın “sosyal devlet” ilkesi ve sonrasında yine Anayasa’nın “herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi” ibaresine ters düştüğünden dolayı verginin uygulanmaya devam etmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

Aren, Sadun (1952), Veraset Vergisi Üzerinde Bir Deneme, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Sayı. 24 – 6, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T. A. O., Ankara.

Aydın Selda (2006), “Veraset ve İntikal Vergisinde ABD ile Ülkemiz Vergi Uygulamalarının Karşılaştırılması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 219, Aralık, s. 53.

Aydın Selda (2009), “Bazı Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 246, Mart, s. 63.

Boadway Robin, Chamberlain Emma, Carl Emmerson (2010), Taxation of Wealth and Wealth Transfers: Appendices, The Institute for Fiscal

Studies, Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century, Oxford University, p. 1, <<http://www.ifs.org.uk/mirrleesreview/reports/pdf>>, (Erişim Tarihi: 20.05.2013).

Browne, James, Barra Roantree (2012), A Survey of The UK Tax System, IFS Briefing Note, Economic and Social Research Council, Institute For Fiscal Studies, October, <<http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).

Bursa SMMMO, Değişmeyen Yapısal Sorunlar Işığında 2012 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesine Bakış, s. 3, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/138OCE.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).

Can İsmail(2004), “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sistemlerinin Anayasal Dayanağı”, Maliye Dergisi, Sayı: 145, Ocak – Nisan, s. 39 – 40.

Chaux Jean-Pierre , Méliissan Jauber(2012), Tax Law New Rules On Taxation Of Foreign Trusts In France, Soulier, May, p. 3, http://www.theworldlawgroup.com/files/file/docs/Soulier_Tax_Law_May_2012.pdf, (Erişim Tarihi: 01.06.2013).

Confederation Fiscale Europeenne(2013), Inheritance Tax in United Kingdom, <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-taxation/united-kingdom>>, (Erişim Tarihi: 21.05.2013).

Confederatin Fiscale Europeenne(2013), Gift Tax in France, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/gift-tax/france>, (Erişim Tarihi: 02.05.2013).

Confederatin Fiscale Europeenne(2013), Inheritance Tax in France, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-tax/france>, (Erişim Tarihi: 02.06.2013).

Confederation Fiscale Europeenne (2013), Property Taxes in Germany, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/property-taxes/germany>, (Erişim Tarihi: 22.05.2013).

Congressional Budget Office(2009), Federal Estate and Gift Taxes, A Series of Issue Summaries From The Congressional Budget Office, December, s. 1, <http://www.cbo.gov/sites/default/files/cbofiles/ftpdocs/108xx/doc10841/12-18-estate_gifttax_brief.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.04.2013).

Cooper Jeffrey A. (2010),“Ghost of 1932: The Lost History of Etate and Gift Taxation”, Florida Tax Review, Volume: 9, Number: 10, p. 881, <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1438181>, (Erişim Tarihi: 23.04.2013).

Çiçek, Serdar, Hüseyin Güçlü Çiçek(2008), “Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Analiz: Türkiye, İngiltere ve Almanya Uygulamaları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 235, Nisan.

Darien B. Jacopson, Brian G. Raub, Barry W. Johnson(2013), The Estate Tax: Ninety Years and Counting, Internal Revenue Service, p. 124, <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/ninetyestate.pdf>>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).

Deuthsche Bank (2007), Inheritance Tax in Germany, Take Two: Bills Outstanding, Talking About, DB Research, April, <http://www.dbresearch.com/PROD>, (Erişim Tarihi: 28.05.2013).

Ernst & Young (2012), International Estate and Inheritance Tax Guide, p. 98, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide/\\$FILE/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide/$FILE/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide.pdf), (Erişim Tarihi: 25.05.2013).

European Union (2000), Inventory of Taxes, Office for Official Publications of the European Communities, Italy, 2000, p. 462, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_pdf>, (Erişim Tarihi: 17.05.2013).

European Union (2013), Taxation Trends In The European Union, Eurostat Statistical Books, Taxation and Customs Union, Belgium, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/report>. (Erişim Tarihi: 17.05.2013).

Eurojuris International(2012), The European Commission Takes Action Against Spain, May, <http://www.eurojuris.net/node/41548>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

Federal Inheritance Tax, <http://www.money-zine.com/financial-planning/tax-shelter/federal-inheritance-tax/> (Erişim Tarihi: 24.10.2014).

Fleenor Patrick(1994), A History and Overview of Estate Tax in The United States, Tax Foundation, Washington, January, 1994, p. 5, <<http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/f7c3.pdf>>, (Erişim Tarihi: 19.04.2013).

Financial Pages in Spain(2013), Spanish Inheritance Tax (ISD), <http://www.financial-pages-in-spain.co.uk/home/spanish-inheritance-tax-isd>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

Furtun, İdris Hakan (2009), “Almanya’da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması ve Bu Alanda Yapılan Son Değişiklikler”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 58, Sayı: 3.

Garber Julie(2013), Understanding Death, Estate, and Inheritance Taxes, Wills & Estate Planning, <http://wills.about.com/od/understandingestatetaxes/> (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

Grabianowski Ed., Barrymore John(2013), How Inheritance Tax Works, Personal Finance, p. 4, <http://money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/inheritance-tax3.htm>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

Gözler Kemal(2004), Anayasa Hukukuna Giriş, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, s. 67, <http://www.anayasa.gen.tr/uniter-bilesik.htm>, (Erişim Tarihi: 27.06.2013).

Hendrik Jan Frank, Jerome Synold (2013), German Inheritance Tax, May, p. 4, <http://www.wf-frank.com/en/publications/detail/article/german-inheritance-tax-1452.html>, (Erişim Tarihi: 28.05.2013).

HM Revenue & Customs(2013), Inheritance Tax Thresholds, <http://www.hmrc.gov.uk/rates/iht-thresholds.htm>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

HM Revenue & Customs(2013), Annual Exemption, , <http://www.hmrc.gov.uk/inheritancetax/pass-money-property/exempt-gifts.htm#1>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

Hürriyet Gazetesi(2012), “Gerard Depardieu Belçika’ya”, Ekonomi, Aralık, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/22124834.asp>, (Erişim Tarihi: 26.06.2013).

Inheritance Tax Online(2009), Inheritance Tax Exemptions & Allowances, Rational Finance, Independent Financial Advisers, http://www.inheritance-tax-online.co.uk/Exemptions_inheritance_tax.htm, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

Invest in Spain, Guide To Business In Spain Tax System (2012), Madrid, January, http://www.investinspain.org/guidetobusiness/en/3/CAP_3_2012_ingles.pdf, (Erişim Tarihi: 03.06.2012).

Journal Step(2013), France, Wealth Structuring Analysis For Trust and Estate Practitioners, http://www.stepjournal.org/jurisdictions/jurisdictional_summaries_2012/(Erişim Tarihi: 31.05.2013)

Karyağdı Nazmi(2006), Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.

Legal Guide To French Succession Law and Inheritance Tax(2013), p.4, http://www.ashtonkcj.co.uk/uploads/1344345308_LegalGuidetoFrenchSuccessionLawandIHT.pdf, (Erişim Tarihi: 01.05.2013).

Lewis Paul(2002), “Your Taxes and Savings 2002 – 2003”, Age Concern, England, 2002, p. 29.

Lost In France, The French Tax System at a Glance, <<http://www.lost-in-france.com/living-in-france/finance/810-the-french-tax-system-at-a-glance>>, (Erişim Tarihi: 06.06.2013).

Luckey John R.(2003), A History of Federal Estate, Gift, and Generation-Skipping Taxes, Report For Congress, Congressional Research Service, April, p. 6, <<http://www.naepc.org/journal/issue01f.pdf>>, (Erişim Tarihi: 23.04.2013).

Making A Will(2013), Planning For Inheritance Tax, <http://www.makingawill.org.uk/text-planning-for-inheritance-tax-page-105.html#exemptions>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

Office For Budget Responsibility, Economic and Fiscal Outlook, March, 2013, p. 102, <<http://cdn.budgetresponsibility.independent.gov.uk/March-2013-EFO-44734674673453.pdf>>, (Erişim Tarihi: 19.05.2013).

Öner, Erdoğan (2005), Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması, TC Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/366, Ankara.

Öz Ersan, Akdemir Tekin(2002), “ABD Vergi Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 168, Eylül, s. 15.

Powell, Mark E.(2009) “The Generation – Skipping Transfer Tax: A Quick Guide”, Journal of Accountancy, October, p. 30.

Public Finance General Daire Directorate Tax Policy Directorate (2011), The French Tax System, July, <http://www.impots.gouv.fr.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

Rosen, Harvey S., Public Finance (2001), Sixth Edition, Mc Graw – Hill Irwin, New Jersey, June.

Schweizer Kobras(2010), German Inheritance Law and Taxes, Lawyers & Lotaries, August, p. 4, <http://www.schweizer.com.au/articles/German_Inheritance_Taxes_.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.05.2013).

Siegwart Holger(2011), German Tax Law: Estate Tax, Gift Tax, and Inheritance Tax in Germany, Global Legal Resources, March, p. 1, <http://www.hg.org/article.asp?id=21353>, (Erişim Tarihi: 25.05.2013).

Spanish Tax Specialist(2013), Inheritance Tax in Spain, <http://www.spanish-taxes.co.uk/services/inheritance-tax-in-spain/>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü,(2012) Bütçe Kanunu ve Ekleri , <http://www.bumko.gov.tr/TR,954/2012.html>, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı (2012), Vergilendirme (Taxation), Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Avrupa Birliği Müdürlüğü, Bülten, s. 6, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation1.pdf>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

The American Taxpayer Relief Act of 2012, <<http://planyourlegacy.berkeley.edu/taxrelief2.php>>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

Tuncer Selahattin (1963), “Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı: 9, <<http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr> (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

Yurtsever, Hatice (2005), “İspanya Vergi Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 28, Sayı: 198, Mart, 2005.

What are Inheritance Taxes? <https://turbotax.intuit.com/tax-tools/tax-tips/Taxes-101/What-are-Inheritance-Taxes-/INF14800.html> (Erişim Tarihi: 24.10.2014).

OECD, <http://www.oecd-ilibrary.org>

<http://wills.about.com/od/understandingestatetaxes>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).

Son Notlar

ⁱ 2010 yılında GST (nesil atlama vergisi) uygulanmadığı için bu yıla ait istisna tutarı da bulunmamaktadır.

ⁱⁱ İş Aktifleri: Bir ticarethanenin, ortaklığın para ile değerlendirilebilen mal ve haklarının tümü. (TDK, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.51ceade6d46865.87332146, (Erişim Tarihi: 17.05.2013)).

ⁱⁱⁱ Transfer, eğer murisin ölümden yedi yıl veya daha önce gerçekleşmiş ise söz konusu transfer veraset vergisinin konusuna girmemektedir. (Çiçek, Güçlü Çiçek, a.g.m., s. 153).

^{iv} Söz konusu indirimler sadece ölüm olayı sonucu gerçekleşen intikallerde mümkündür. Hayatta iken yapılan transferlerde bu indirimler geçerli değildir.

^v Düz Soy hısmınlığını gösteren bu tarife, aynı zamanda intikal vergisinin de tarifesi oluşturmaktadır.

^{vi} Ayrıca, verginin matrahındaki %95 oranındaki azaltmanın, bazı transfer şekillerinde, sağlar arası intikallerde de uygulanabileceği belirtilmektedir. Bunlar, intikali gerçekleştirenin 65 yaşından fazla olması veya kalıcı olarak engelli olması ve yönetim görevini bırakmış olması koşuluyla, bireysel bir işletmenin transferi veya net değer vergisinden istisna olan malların, eşe, çocuklara ve evlatlıklara olan transferleridir. (Invest In Spain, a.g.e., p. 72).

^{vii} Ana, baba, eş ve çocuklara yapılan bağışta oranların yarısı uygulanır.

Ek 1: OECD Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin GSYİH İçindeki Payı

Ülkeler (%)	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Avustralya	2.6	2.6	2.7	2.6	2.2	2.5	2.4	..
Avusturya	0.6	0.6	0.6	0.6	0.5	0.5	0.5	0.5
Belçika	2.1	2.9	3.0	3.0	3.0	2.9	3.0	3.1
Kanada	3.6	3.5	3.5	3.5	3.5	3.7	3.6	3.5
Şili	1.3	1.3	1.2	1.1	1.2	0.8	0.7	0.8
Çek Cumhuriyeti	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.5
Danimarka	1.8	1.9	1.9	1.9	2.0	1.9	1.9	1.9
Estonya	0.3	0.3	0.2	0.2	0.3	0.3	0.4	0.3
Finlandiya	1.1	1.2	1.1	1.1	1.1	1.1	1.2	1.1
Fransa	3.3	3.4	3.5	3.5	3.3	3.4	3.7	3.
Almanya	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.8	0.9
Yunanistan	1.3	1.3	1.7	1.7	1.8	1.5	1.0	1.9

Macaristan	0.9	0.8	0.8	0.8	0.9	0.8	1.2	1.1
İzlanda	2.5	2.7	2.2	2.5	2.2	2.2	2.5	2.3
İrlanda	2.1	2.4	2.8	2.5	1.9	1.6	1.5	..
İsrail	3.3	3.3	3.1	3.3	3.2	3.0	3.1	3.1
İtalya	2.5	2.0	2.1	2.1	1.8	2.3	2.1	2.2
Japonya	2.6	2.6	2.6	2.6	2.7	2.7	2.7	2.8
Kore	2.6	2.9	3.3	3.4	3.2	3.0	2.9	3.0
Lüksemburg	2.9	3.2	3.3	3.5	2.6	2.5	2.7	2.6
Meksika	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	..
Hollanda	2.0	2.0	1.8	1.8	1.7	1.5	1.5	..
Yeni Zelanda	1.8	1.8	1.9	1.8	2.0	2.1	2.1	2.2
Norveç	1.1	1.1	1.2	1.2	1.2	1.2	1.2	1.2
Polonya	1.3	1.3	1.3	1.2	1.2	1.2	1.2	..
Portekiz	1.1	1.2	1.2	1.3	1.2	1.2	1.2	..
Slovak Cumhuriyeti	0.5	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
Slovenya	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6
İspanya	2.8	3.0	3.2	3.0	2.3	2.0	2.0	1.9
İsveç	1.5	1.4	1.4	1.2	1.1	1.1	1.1	1.0
İsviçre	2.3	2.2	2.2	2.2	2.1	2.1	2.1	2.1
Türkiye	0.7	0.8	0.9	0.9	0.9	0.9	1.1	1.1
İngiltere	4.2	4.3	4.5	4.5	4.2	4.2	4.2	4.1
ABD	3.1	3.1	3.1	3.1	3.2	3.3	3.2	3.0
OECD-Toplam	1.8	1.9	1.9	1.9	1.8	1.8	1.8	..

Kaynak: OECD, <http://www.oecd-ilibrary.org/sites/tax-property-table-2012-1-en/index.html?contentType=/ns/Table,/ns/KeyTableEdition,/ns/StatisticalPublication&itemId=/content/tatable7&accessItemIds=/content/tablecollection/20758510&mimeType=text/html>, (Erişim Tarihi: 24.06.2013).

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
58. Seri / Yıl 2012-[2]

**VERGİ İSYANLARININ
PSİKOLOJİK VE
SOSYOLOJİK AÇIDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ:
“POUJADE HAREKETİ”,
“VİSKİ İSYANI” VE
“ERZURUM VERGİ
İSYANLARI” ÖRNEKLERİ**

Ufuk GERGERLİOĞLU*

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Anabilimdalı
Doktora Öğrencisi

ÖZET

Bu makalede vergi isyanları psikolojik ve sosyolojik açıdan değerlendirilecektir. Psikolojik perspektif, Maslow’un İhtiyaçlar Hiyerarşisine göre açıklanırken sosyolojik yön, sosyal kimlik kuramına ve sosyal normlara göre değerlendirilecektir. Ayrıca bu çalışmada vergi isyanlarının ana nedenleri ekonomik, sosyal ve politik çerçeveden izah edilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İsyanları, Maslow’un İhtiyaçlar Hiyerarşisi, Sosyal Kimlik Kuramı, Vergi Ayaklanmaları.

ASSESSMENT IN TERMS OF PSYSHOLOGICAL AND SOCIOLOGICAL OF TAX REBELLIONS: “POUJADE MOVEMENT”, “VISKY REBELLION” AND “ERZURUM TAX REBELLIONS” SAMPLES

ABSTRACT

In this article, tax rebellions will evaluate from psychological and sociological perspective. Psychological perspective will explain with Maslow’s Hierarchy of Need. On the other hand sociological side will be discussed by means of Social Identity Theory and social norms. Also, in this work will be mentioned from the core causes of the rebellions. These causes are ranged as economic, social and political.

Keywords: Tax Rebellion, Maslow’s Hierarchy of Need, Social Identity Theory, Tax Revolt.

GİRİŞ

Vergi isyanları, vergilerin psikolojik nedenlerinin ve etkilerinin açığa çıkması bakımından maliye literatürde incelenen önemli bir konu olarak değerlendirilmektedir. Çünkü bu isyanlar, genellikle psikolojik tepkilerin en yoğun bir biçimde yaşandığı bir nitelik ortaya koyabilmektedirler. Tarihteki vergi isyanları incelendiğinde iki belirgin özelliğin öne çıktığı göz-

lemelenmektedir. Bunlardan ilki, bu isyanların vergilere karşı tepkiyi aleni bir biçimde ortaya koyması ile ilgilidir. Bu vergi isyanlarının kollektif bir hareket niteliği taşıması da diğer bir belirgin özellik olarak değerlendirilebilmektedir.

Bununla birlikte vergi isyanlarının sadece psikolojik bir görünüm ortaya koymadığı da dikkati çekmektedir. Vergi isyan veya ayaklanmalarında yer alan bireyler aynı zamanda toplumun da birer parçasıdır. Dolayısıyla bu durum, vergi isyanlarının sosyolojik açıdan da değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Nitekim tarihteki bazı vergi isyanları, bireyleri topluca hareket etmeye yöneltmek sosyolojik bir kimlik açığa çıkartmışlardır. Sonuç olarak vergi hareketlerinin psikolojik ve sosyolojik yönden incelenmesi önem ihtiva etmektedir.

Hem psikolojik hem de sosyolojik etkileri bünyesinde barındıran vergi hareketlerinin tarihte birçok örneklerine rastlamak mümkündür. Avrupa'da Wat Tyler İsyanı, Hampden Hareketi, Poujade Hareketi, Baş vergisi İsyanı vb., Amerika'da ise Pul Vergisi İsyanı, Boston Çay Partisi İsyanı, Shays İsyanı, Viski İsyanı, Fries İsyanı vb. başlıca vergi isyanlarıdır. Bununla birlikte Osmanlı döneminde yaşanan Patrona Halil İsyanı, Atçalı Kel Mehmet İsyanı, Erzurum İsyanları, Kastamonu İsyanı, Sinop İsyanı vb. vergi isyanları da nedenleri yönünden Avrupa ve Amerika'daki isyanlarla benzerlik ortaya koymaktadır. Ancak bu isyanlar içerisinde literatürde en çok ele alınan vergi isyanlarından bazıları, Avrupa'da Poujade Hareketi, Amerika'da Viski İsyanı, Osmanlı döneminde ise Erzurum Vergi İsyanıdır.

Bu kapsamda bu makalede vergi isyanı özelliği gösteren Poujade Hareketi, Viski isyanı ve Erzurum Vergi İsyanları psikolojik ve sosyolojik perspektiften değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

1. Poujade Hareketinin ve Viski İsyanının Nedenleri

Dolaysız nitelikli vergilerle alakalı açık bir isyan görünümü ortaya koyan Poujade hareketi, Fransa'nın fakir bölge kasabasındaki bir avuç esnafın kendilerini teftiş etmek isteyen maliye müffetişlerine karşı gösterdikleri davranışsal bir tepki olarak nitelendirmek mümkündür. Diğer yandan bu hareket, tüm ülkeye yayılarak kollektif vergi reaksiyonu görünümü de açığa çıkartmıştır. Poujade hareketinin ortaya çıkış nedenleri hem iktisadi

hem de mali nitelik göstermektedir. Vergi isyanının Fransa'nın en düşük gelir seviyesindeki insanların bulunduğu yerde patlak vermesi, en önemli iktisadi neden olarak gösterilmektedir. Diğer yandan Fransız hükümetinin ticaret sektörüne ilişkin merkezileşme eğilimlerini desteklemesi ve kooperatif faaliyetlerini teşvik etmesi, bu vergi isyanının bir başka iktisadi nedenini açığa çıkartmaktadır. Öte yandan dolaylı vergileri devlet adına tahsil etme yetkisi verilen küçük işletmeler, önemli bir yükümlülüğün altına sokulmuştur. Buna ülkedeki deflasyonist eğilimler de eklenince küçük işletmeler için sancılı bir süreç başlamıştır. Bu son iki etki de Poujade vergi hareketinin mali nedenlerini ortaya koymaktadır (Bulutoğlu,1958: 173-178) Böyle bir hareket, psikolojik unsurlara bağlı olarak açığa çıkan tepkilerin kısa bir süre içerisinde mali ve iktisadi sebeplere bağlı olarak sosyolojik kimliğe nasıl büründüğünü de ortaya koymaktadır.

Ancak unutulmamalıdır ki bu isyanın psikolojik nitelikteki unsurları başkaca faktörlerden de etkilenebilmektedir. Bu isyanının psikolojik temelini sadece gelir düzeyi ve az önce belirtilen koşullar ile ilişkilendirmek yanıltıcı olabilir. Bu noktada mükelleflerin vergilere karşı isteksiz olmalarının veya vergi uygulamalarına yönelik gönüllü uyum ortaya koyamamalarının birçok belirleyici etmeninden bahsetmek gerekebilir.

Bir taraftan yaş, cinsiyet medeni hal eğitim gibi temel nitelikteki faktörler diğer taraftan ahlaki ve sosyal dinamikler, vergiye gönüllü uyumun belirleyicisi olabilmektedir. Örneğin; mükelleflerin vergilerin adil olduğuna inanmamaları veya toplanan vergi hasılatlarının doğru yerlerde kullanılmadığını düşünmeleri, onların vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkileyecektir (Çetinkaya: 2002). Dolayısıyla Poujade vergi hareketini gelir düzeyinin düşüklüğüne ilave olarak mükelleflerin devlete olan güvensizlikleri ile de ilişkilendirmek mümkündür. Bu bağlamda İpek ve Kaynar (2009) tarafından Türkiye’de yapılan bir araştırma, siyasal iktidarı benimsemeyen ve devlete güvenmeyen insanların vergiye gönüllü uyum sağlamakta zorlandıklarını ortaya koymaktadır.

Eğer ki vergiler bireyler tarafından ağır, haksız ve adaletsiz olarak algılanmaya başlarsa vergiye karşı gönüllü uyum sağlanamaması bir yana vergiye karşı aktif bir tepkinin olabileceğinden söz edilebilmektedir. Tarihte yaşanan isyanlar bu durumu doğrular niteliktedir (Gök:2007, s.161).

Dolaylı vergilere ilişkin geçmişte yaşanan vergi isyanları da önemli etki ve sonuçlar ortaya koymuştur. Örneğin; tarihte viski isyanı olarak anılan ve içkiye konulan özel tüketim vergilerini protesto etmek ve engellemek için Amerika Birleşik Devletleri'nde başlatılan vergi hareketi, önemli bir vergi isyanı olarak nitelendirilebilmektedir.

Amerikan tarihinin en çalkantılı dönemlerinden birini yansıtan devrim savaşları, eyalet devletlerine o dönemde önemli borç yükleri getirmişti. Bu borç yükünün giderilmesine yönelik çabalar, özellikle özel tüketim vergilerinden faydalanma üzerinde yoğunlaşmıştı. Bunun sonucu olarak da 1791 yılında viski üzerine özel tüketim vergisi salındı. O dönemde viski, hem içki olarak tüketiliyor hem de başka alanlarda kullanılıyordu (Gideon, 2001). Yasallaştırılan vergi, sadece viskiyi değil aynı zamanda damıtılmış alkolü de kapsıyordu. Dolayısıyla bu yasallaşma, işleri damıtılmış alkol ürünlerini satmak olan çiftçileri de ilgilendiriyordu (Gifford, 1997: 3-4). Çiftçilerin ekonomik durumu savaşlar sebebiyle zayıflamıştı. Özellikle ingiliz, iskoç ve ırlanda vatandaşı olan ve toprakları da olmayan sınırdaki yoksul çiftçiler, savaşlar sebebiyle ciddi ekonomik kayıplara uğramışlardı. İşte bu ortam, yasallaşan vergiler için önemli bir tepkiyi açığa çıkarıyordu. Özellikle sınırdaki çiftçiler, yasallaşan vergileri ödemediler ve hemen ardından çok ciddi bir devlet müdahalesi açığa çıktı (Gideon, 2001). Ancak bu sürecin sonunda uygulanan vergiler de yürürlükten kaldırılmış oldu ve uzun yıllar bu verginin uygulanmasına izin verilmedi (Creighton, 2010:124). Bu bağlamda viski vergileri için uyumsuzluğu sadece olumsuz ekonomik koşullar ve yoksulluk ile ilişkilendirmek eksik bir yaklaşım ortaya koyabilir.

Gelir seviyesi düşük olan mükelleflere daha fazla dolaylı vergi yüklenilmesi vergi bilincini daha da azaltarak vergi uyumsuzluğunun artmasına sebebiyet verebilmektedir. Aynı zamanda vergi oranlarının arttırılmasının, dolaylı vergiler için gönüllü vergi uyumunu olumsuz etkilediği de bilinmektedir (Gencel ve Kuru: 2012, s.55). Bu noktada viski isyanı bağlamında eğitim faktörünün de vergiye gönüllü uyumun belirleyicisi olduğunu belirtmek de yarar vardır. Tuay ve Güvenç (2007) tarafından Türkiye'de yapılan bir çalışma eğitim seviyesinin vergiye gönüllü uyumda belirleyici olduğunu ortaya koyarak eğitim düzeyi ile vergiye gönüllü uyum arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu göstermiştir.

Bu bilgi ışığında yoksul çiftçilerin ön ayak olduğu viski isyanını eğitim faktörü ile de ilişkilendirmek mümkündür. O dönemde yaşayan yoksul çiftçilerin eğitim seviyelerinin oldukça düşük olabileceği hesaba katıldığında vergiye gönüllü uyumsuzluktan ziyade vergi isyanının söz konusu olabileceğini düşünmek yanıltıcı olmayacaktır. Dolayısıyla vergi isyanlarını görünürdeki birkaç faktöre bağlamak bu isyanların psikolojik ve sosyolojik boyutunun iyi analiz edilmesini engelleyebilir.

2. Poujade Hareketinin ve Viski İsyanının Genel Psikoloji ve Sosyal Psikoloji Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Gerek Poujade hareketinin gerekse viski isyanlarının çıkışı ve sürecinde yaşananları, genel psikoloji ve sosyal psikoloji bağlamında ele almak mümkündür. Bu iki önemli isyanın çıkışı noktası, genel psikoloji literatüründe önemli bir alan oluşturan Maslow’un ihtiyaçlar hiyerarşisi kuramı ile ilişkilendirilebilir.

Maslow’un ihtiyaçlar hiyerarşi kuramının temelini fizyolojik ihtiyaçlar oluşturmaktadır. Bu ihtiyaçların en temel iki ögesi ise yeme ve içme işlevi meydana getirmektedir. Fiziksel ve finansal güvenlik, zararlardan korunma ve ayakta kalabilmek için yeterli metaryaller işlevlerini bünyesinde barındıran güvenlik ihtiyacı da tatmin edilmesi gereken önemli bir gereksinim olarak kabul edilmektedir. Ancak bu iki ihtiyaç karşılandıktan sonra hiyerarşinin diğer gereksinim unsurlarının tatmin edilmesi yoluna gidilmektedir (Reid, 2008: 16-24). Bu bilgi ışığında Poujade hareketinin ve viski isyanlarının nedeni, Maslow İhtiyaçlar Hiyerarşisi ile açıklanabilir. Bahsedilen vergi isyanlarının bu teori çerçevesinde özellikle fizyolojik ve güvenlik ihtiyacının karşılanamamasından ileri geldiği söylenebilir.

Poujade hareketinin Fransa’nın en fakir bölgesinin küçük bir kasabasında başladığı (Bulutoğlu,1958:173) ve viski isyanlarının da ciddi bir savaş ortamında toprak sahibi olmayan yoksul bir grup halk tarafından başlatıldığı (Gideon, 2001) göz önünde bulundurulduğunda bu isyanların gerçek sebebinin fizyolojik ve güvenlik ihtiyacının tatminsizliğinden kaynaklandığı iddia edilebilir. Diğer yandan bu iki isyanı, sonuçları bakımından sosyal psikoloji çerçevesinde de ele almak mümkündür.

Sosyal normlar çerçevesinde bireylerin kendilerini bir gruba ait hissederek müştereklik ortaya koyduğu bilinmektedir. Bu müşterekliğin bireysel faydanın ençoklaştırılmasından daha fazla etki meydana getirdiği de kabul edilmektedir (Braithwaite, 2002: 43-44). Diğer yandan insanların kendilerini ve diğer bireyleri sınıflandırma eğilimlerini ortaya koyan ve bu sınıflandırmaların bir takım özelliklerine bağlı kalarak onların varlıklarını güçlendiren toplumsal kimlik kuramının da bireyleri etkisi altına aldığı ve onları yönlendirdiği kabul görmektedir (Ashforth ve Mael, 1989:20-21). Cinsiyet, meslek gibi toplumsal sınıflandırmaların grup olarak değerlendirildiği toplumsal(sosyal) kimlik kuramı, bireysel farklılıkları en az seviyede tutarak gruplar arasındaki kimlik farklılıklarını netleştirme esasına dayanmaktadır (Hortaçsu, 2012: 462-463). Ayrıca bu kuram, toplumsal kimliği, benliğin bir parçası olarak değerlendirilerek bu iki temel olgunun birbirleriyle etkileşim içinde olduklarını kabul etmektedir (Tutar, 2012:122). Bu bilgiler ışığında Poujade hareketi ve viski isyanının ortaya çıkardığı etkileri de değerlendirmek mümkündür.

Poujade ve viski isyanı birlikte incelendiğinde, ikisinde de müşterek faydanın ençoklaştırılma eğilimlerinin söz konusu olduğu gözlemlenmektedir. Bu hareketlerin mimarları olan grup bireyleri eğer tek başlarına faydalarını arttırma girişimlerinde bulunsalardı yani haksız olarak nitelendirilen vergilere karşı bireysel girişimlerle tepkilerini ifade etselerdi büyük olasılıkla müşterek hareketin ortaya çıkardığı faydadan söz edilemeyecekti. Dolayısıyla isyan düşüncesi içerisinde olan bireyler, kendi çıkarlarıyla örtüşen grubun içine dahil olarak tek başına elde edebileceği faydadan çok daha fazlasını elde etmiş oldular. Aynı zamanda bu isyan grupları, kısa bir süre içerisinde sosyal normlarda ve gruplararası ilişkilerde belirleyici bir faktör olan azınlık görüntüsünü de kazanmış oldular. Nitekim, kendilerini haksızlığa uğramış olarak kabul eden ve bu haksızlığa boyun eğmemeyi bir sosyal norm olarak değerlendiren küçük azınlık gruplarının çabaları hızla dikkat çekmiştir. Bu çabalar ya Poujade hareketinde olduğu gibi ülke geneline süratle yayılmış ya da viski isyanındaki gibi ciddi hükümet müdahaleleri ile bastırılmaya çalışılmıştır.

Öte yandan bu isyanları, sosyal kimlik perspektifinden de ele almak mümkündür. Bu bağlamda Poujade hareketinde iki farklı kimlik çatışması

göze çarpmaktadır. Bir tarafta egemenlik gücünü kullanan ve cebri yollarla vergi toplama yetkisine sahip olan hükümet, diğer tarafta aşırı yokulluk içerisinde olan ve haksızlığa uğradığını ifade eden bir azınlık grup, iki ayrı sosyal kimlik görüntüsü ortaya koymaktadırlar. Viski isyanında da sosyal kimlik perspektifinden yine iki farklı kimlik çatışması dikkati çekmektedir. Bu isyanda da bir tarafta ülke sınırında savaşımlardan çok bunalan ve kendilerine ait toprakları olmayan fakir bir azınlık grubu, diğer tarafta devleti temsil eden askerler, iki ayrı sosyal kimlik görünümünü açığa çıkartmaktadırlar.

3. Osmanlı Dönemindeki Erzurum Vergi İsyanlarının Nedenleri

Sebepler ve sonuçları açısından Poujade hareketine ve viski ayaklanmasına benzer nitelikte bir isyan da Osmanlı İmparatorluğunun sınırları içerisinde yaşanmıştır.

Osmanlı İmparatorluğunda iltizam¹ usulünün uygulandığı 1904 yılında mültezimlerin² baskılarına ve kış şartlarının getirmiş olduğu zorluklara dayanamayan köylü, tüccar ve esnaf kesimi topraklarını terk etmek zorunda bırakılmışlardır (Aktan vd, 2003:6). Bu süreci takiben, kişiler üzerine salınan şahsi vergi ile evcil hayvanlar üzerinden alınan Hayvanat-ı Ehliye Rüsümü bahane edilerek iki büyük vergi isyanı çıkartılmıştır. 1906-1907 Erzurum vergi isyanı olarak adlandırılan bu ayaklanmalar neticesinde uygulamada olan bu iki vergi, kesin olarak yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı dönemde, vergi uygulamalarına tepki niteliğindeki benzer ayaklanmalar, Kastamonu ve Sinop'ta da kendini göstermiştir (Gök, 2007: 159). Elbette ki bu ayaklanmalara neden olan sürecin sadece vergi kapsamında ele alınması yanıltıcı olabilir. O günün koşullarında birçok siyasal ve sosyal faktör, bu ayaklanmaların nedeni olarak gösterilebilir.

Bir taraftan devlet memurlarının müsrif bir yaşam sürmeleri diğer taraftan da bu kişilere tanınan vergi ayrıcalıkları, ayaklanmaların siyasal yönünü ortaya koymaktadır. Öte yandan Anadolu halkının vergilemede adaletin sağlanamadığı yönünde bir kaygı içerisinde olması, ayaklanmaların

¹ Hazine malı bir gelir kaynağının belli bir ücret karşılığında kişilere satılması yöntemi (Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlüğü)

² İltizam yöntemine göre kendi nam ve hesabına vergi toplama görev ve yetkisi verilen kişi (Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlüğü)

sosyal yönünü açığa çıkartmaktadır (Aktan vd, 2003:13). Ayrıca 1905 Rus devriminin Anadolu'ya yayılmasının önlenmesi amacıyla Osmanlı-Rus sınırındaki güvenlik önlemlerinin artırılması da ayaklanmaların bir başka nedenini oluşturmaktadır. Özellikle Rus sınırına yakın bölgelerde yaşayan halk, vergilerin artması ile beraber yeni çıkış yolları aramış, ancak hükümet tarafından engellerle karşılaşmıştır. O zamanın koşulları içerisinde geçim imkanı iyice zayıflayan halk, tüccarların da desteğini almıştır (Kars, 1997:35). Erzurum vergi isyanlarının görünürdeki bu sebepleri bile tek başına halkın neden vergiye karşı uyumsuzluk gösterdiğini ortaya koymaktadır. Özellikle o dönemde bazı memurlara tanınan vergi ayrıcalıkları, vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkileyen vergi afları ile ilişkilendirilebilir.

Sürekli olarak sağlanan ayrıcalıklar bir tür vergi affı olarak değerlendirildiğinde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarında bir takım sorunlar açığa çıkartmaktadır (Tuay ve Güvenç: 2007, s. 140). Dolayısıyla o dönemde memurlara verilen sürekli ayrıcalıklar, Erzurum vergi isyanı için siyasal bir neden gibi görünse de aslında bu imtiyazlar vergi aflarında olduğu gibi halk arasında eşitsizlik olarak algılanmıştır. Bu durum da halkı vergiye karşı uyumsuzluğa hatta vergi isyanına götürmüştür.

Ayrıca bu tarihsel açıklamalar, Erzurum vergi ayaklanmasına neden olabilecek temel faktörlerden birisinin, toprakların terk edilmesi olduğunu ortaya koyabilmektedir. Çünkü evcil hayvanlar üzerinden alınan bir verginin büyük bir vergi isyanı dönüşmesi tek başına yeterli görünmemektedir. Dolayısıyla bu durumda barınma problemine neden olabilecek hususun, psikolojik ve sosyolojik temeller üzerine oturtulması yerinde olacaktır. Bu kapsamda öncelikle psikolojik çerçeve ele alınacaktır. Bu psikolojik çerçevenin izahında ise Maslow İhtiyaçlar Hiyerarşisinin yaklaşımından yararlanılacaktır.

4. Osmanlı Dönemindeki Erzurum Vergi İsyânlarının Genel Psikoloji ve Sosyal Psikoloji Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Maslow İhtiyaçlar Hiyerarşisine göre, canlılara has olan ve hayatta kalabilme özelliği gösteren fizyolojik ihtiyaçlar (Omay, 2007:240) belirli özellikler ortaya koyabilmektedir. Bu ihtiyaçlar, yeme, içme, uyku gibi nitelikler göstermektedir (İnceoğlu, 2010:113). Barınma gereksinimi

de Maslow’un Fiziki İhtiyaçları kapsamında ele alınmaktadır. Bu temel ihtiyaç karşılanmadan sosyal nitelikteki gereksinimlerin karşılanması mümkün görünmemektedir (Reisinger, 2009:272). Her ne kadar barınma gereksinimi bazı kaynaklarda fiziki ihtiyaçlar kapsamında değerlendirilse de diğer başka kaynaklarda güvenlik ihtiyacı altında ele alınmaktadır (Seaward, 2006:100). İster fiziki ihtiyaçlar altında ele alınsın isterse de güvenlik gereksinimi kapsamında değerlendirilsin barınma ihtiyacının zarar görüp görmemesi, bireylerin psikolojileri açısından önem arz edebilmektedir.

Bu bilgiler ışığında, 1906-1907 Erzurum vergi isyanının nedeni, öncelikle barınma gereksiniminin zarar görmesi veya bu gereksinimin karşılanamaması durumuna bağlanabilir. Ayrıca bu isyanlarda barınma gereksiniminin zarar görmesinden başka, yeni vergiler sebebiyle kullanılabilir gelirden meydana gelen azalma da göze çarpmaktadır. Halkın böyle bir ortam içerisinde yeni kaynaklar oluşturamaması ve bu sebeplerle temel gereksinimlerini karşılayamaması, açığa çıkan isyanların temel nedenini oluşturabilmektedir.

Sonuç olarak halkı oluşturan bireylerin, en temel gereksinimlerinin karşılanmadığı veya barınma, para, düzen vb. ihtiyaçlarının tatmin edilemediği durumlarda sosyal nitelikteki daha üst gereksinimlere yönelmeyeceği kabul edilmektedir (Seaward, 2006:100). Aynı zamanda bu isyan, toplumu oluşturan bireylerin kolektif davranışlar ortaya koymasına da neden olmuştur. Böylelikle vergilere karşı psikolojik tepki boyut değiştirerek, sosyal bir kimlik kazanmıştır. Sosyal kimlik taşıyan bir takım sosyal grupların aynı çıkar etrafında bütünleşmesi, sosyal kimlik teorisinin bu çerçevede açıklanmasını gerekli kılmaktadır.

Sosyal kimlik teorisi, bünyesinde fazlaca sayıda sosyal nitelikli olguları barındırmaktadır. Bu olgulardan birisi de sosyal kimliktir. Sosyal kimlik, grup içi üyelerini belirli amaç ve değerler etrafında bir araya gelmesinden oluşan bir yapı olarak değerlendirilebilmektedir. Aynı zamanda bu kimlik, grupları birbirinden ayıran bir nitelik de ortaya koyabilmektedir (Leary ve Tangney, 2012: 502-503). Bu teorik bilgi çerçevesinde Erzurum vergi isyanlarını ele almak, anlamlı bir görünüm açığa çıkartabilmektedir.

Bu isyanlarda yeni vergileri yürürlüğe koyarak toplamaya çalışan devlet ile bu vergilerin yürürlükten kaldırılmasını isteyen halk karşı karşıya gelmiştir. O dönemde Erzurum valisi, devleti temsil görevini üstlenerek vergilerin hayata geçirilmesinde önemli bir rol üstlenmiştir. Buna karşın halkı temsil görevini ise tüccar, esnaf, ulema ve müftü gibi çok sayıda grup sahiplenmiştir (Kars, 1997:27-31). Tüccarlar kendilerine has bir sosyal kimlik ortaya koyarlarken (Herman, 2005:38) esnaf da farklı kimliğe sahip bir sosyal grubu temsil etmektedir (Feinman ve Price, 2007:285).

Ancak her iki grubun sosyal kimliği, vergi uygulamaları ve diğer olumsuz ekonomik şartlar karşısında erezyona uğramıştır. Bu durumun ilgili sosyal gruplar için ortaya koyduğu tahribat (Schwartz vd, 2011:734-736) halk hareketini beraberinde getirmiştir. Ayrıca bu ayaklanma, aynı amaç ve değerlere sahip olan devlet kademelerini karşı karşıya getirmiştir. Ulema ve müftünün halkın yanında yer alarak valiye karşı bir tavır içersine girmesi, farklı kesimden birçok devletin birimini çatışma içerisine sokmuştur.

SONUÇ

Vergi, bireylerin kullanılabilir gelirleri üzerinde azaltıcı etki yapan önemli bir araç olarak kabul edilmektedir. Bu durum, gerek maliye literatüründe gerekse yapılan ampirik çalışmalarda sıkça ele alınmaktadır. Yürürlükte olan veya uygulanmak üzere olan her hangi bir vergi, bireyler için kaçınılması gereken bir yükümlülük olarak değerlendirilebilmektedir. Bireyler, genelde yasal çerçevenin sunduğu imkanlar ölçüsünde vergiden kaçınma eğilimi göstermektedirler. Bu kaçınma eğilimi, aynı zamanda psikolojik bir nitelik de ortaya koyabilmektedir. Vergiden kaçınma eğiliminin mümkün olmadığı durumlarda ise bireyler vergiyi yüklenmek zorunda kalmaktadırlar. Eğer bireyler kendilerine yüklenilen vergileri, yasal yollardan yansıtabiliyorsa veya tüketimlerini kısarak bertaraf edebiliyorlarsa psikolojik manada önemli bir sorundan söz edilmeyebilmektedir. Öte yandan özellikle gelir vergisi perspektifinden bireylerin ilave bir vergileme karşısında ikame ve gelir etkilerini göz önünde bulundurarak davranış ortaya koymaları da vergilemeye psikolojik bir nitelik kazandırabilmektedir. Bu bilgiler ışığında bir vergilemenin psikolojik bir görünüm açığa çıkarttığından veya çıkartabileceğinden bahsetmek mümkündür.

Ancak maliye literatüründe bir vergilemenin ne derece bir psikolojik etki gösterdiği veya gösterebileceği konusu, gerçek manada aydınlatılmış değildir. Şu kadar var ki; tarihte meydana gelen vergi isyanları, bir vergilemenin psikolojik etkilerinin boyutları hakkında önemli ipuçları verebilmektedir. Tarihteki vergi isyan veya ayaklanmaları genel olarak incelendiğinde, vergilemeye maruz kalanların verdiği tepkilerin gerçek manada bir vergilemeden kaynaklanıp kaynaklanmadığı sorusu akla gelebilmektedir.

Tarihteki vergi isyanlarının psikolojik değerlendirmesinin yapıldığı bu makale çalışması, vergi isyan ve ayaklanmalarının sebebinin sadece vergileme ile alakalı olmadığını ortaya koymaktadır. Bu kapsamda vergi isyanlarına konu vergi uygulamalarını, o günün zorlu ve olumsuz ekonomik, sosyal ve siyasal şartların birer zorlayıcısı olarak nitelendirmek mümkündür. Bu zorlayıcılık, o zamanın koşulları içerisinde bir ateşleme görevi üstlenmiştir. İşte bu durum, gerek viski isyanları ve poujade hareketinde, gerekse Osmanlı dönemindeki Erzurum vergi isyanlarında bariz bir biçimde kendini göstermektedir. Aynı zamanda bu isyanların, sosyolojik bir nitelik ortaya koyduğu da gözlemlenmektedir.

Bu makaledeki vergi isyan ve ayaklanmaları, özellikle yoksulluk, barınma problemlerinin psikolojik manada bir tehdit oluşturduğunu da ortaya koymaktadır. Maslow’un İhtiyaçlar Hiyerarşisi bu durumu belirgin bir şekilde gözler önüne sermektedir. Öte yandan vergileme sebebiyle vergiye muhatap olan grupların sosyal kimliklerinde meydana gelen olumsuzluklar da sosyal kimlik kuramı ile açıklanabilmektedir. Böylelikle vergi isyanları, kendi koşullarında psikolojik ve sosyolojik kuramlar bağlamında ele alınabilmektedir.

KAYNAKÇA

Aktan, C. C., Dileyici, D., Saraç, Ö. (2003), “Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları” 2, <http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2003-1-1.pdf>, Çevirimiçi, 2003, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF, C.8, S.1: 1-25.

Aktan, C. C., Dileyici, D., Saraç, Ö. (2003), Vergi, Zulüm ve İsyan, Phoenix Yayınevi, Ankara.

Ashforth, B. E., Mael, F.(1989), “Social Identity Theory and Organization”, *Academy of Management Review*, V.14,No.1: 20-39.

Bulutoğlu, K.(1958), “Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon: Poujade Hareketi”, *Maliye Enstitüsü Konferansları, Dördüncü Seri, İÜİFME yay., İstanbul, 6: 173-197.*

Creighton, R.(2010), “Fat Taxes: The Newest Manifestation of the Age-Old Excise Tax” *Journal of Legal Medicine*, 31: 23-136.

Çetinkaya, A. (2002), “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler (Çevirimiçi), <http://www.eakademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, 05.11.2014.

Feinman, G. M., Price, T. D. (2007), *Archaeology at The Millennium*, Springer.

Gencel, U., Kuru, E. (2012), “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirilmesi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 20, ss.29-60.*

Gideon, R. R.(2001), “The Whiskey Flags”, (Çevirimiçi), <http://www.oldsaintlukes.org/whiskeyflags.pdf>

Gifford, A. Jr.(1997), “Whiskey, Margarine, and Newspapers: A Tale of Three Taxes” (Çevirimiçi), <http://www.csun.edu/~hceco001/Researchpapers/sintaxes.pdf>

Gök, K. A. (2007), “Vergi Direncinin Gelişimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C.22, S.1:143-163.*

Hortaçsu, N.(2012), *En Güzel Psikoloji Sosyal Psikoloji, İmge Kitabevi Yayınları.*

Herman, B. L.(2005), *Town House: Architecture and Material Life In The Early American City 1780-1830*, The University of North Carolina Press.

İpek, S., Kaynar, İ. (2009), “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Yönetim ve Ekonomi, Cilt:16, Sayı:1, ss.173-190.

Kars, Z. H. (1997), 1908 Devrimi'nin Halk Dinamiği , İkinci Basım, Analiz Basım Yayın.

Leary, M. R., Tangney, J. P. (ed.) (2012), Handbook of Self and Identity, Guilford Press, New York.

Reid, A. (2008), “Maslow’s Theory of Motivation and Hierarchy of Human Needs: A Critical Analysis” (Çevirimiçi), http://marketingpedia.com/MarketingLibrary/AdvertisingDoesn'tWork_HierarchyOfEffectsModel/8703989-Maslows-Hierarchy-of-Needs-A-Critical-Analysis.pdf

Reisinger, Y. (2009), International Tourism, Butterworth-Heinemann, Elsevier.

Omay, U.(2007), “Tüccar Sınıfın Protestan Hareketi Desteklemesinin Maslow’un İhtiyaçlar Hiyerarşisi Yaklaşımı Açısından Değerlendirilmesi”, Sosyal Siyaset Konferansları, 231-243.

Schwartz, S. J., Luyckx, K., Vignoles, V. L.(2011), Handbook of Identity Theory and Research, Springer.

Seaward, B. L.(2006), Managing Stress: Principles and Strategies for Health and Well-Being, 5. Edition, Jones Bartlett Publishers.

Tuay, E., Güvenç İ. (2007), Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No: 50.

Tutar, H.(2012), Sosyal Psikoloji, Seçkin Yayıncılık.

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlüğü, (Çevirimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.TS.5370ea105ed967.94421510