

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

# Maliye alışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

Sayı/Issue: 64 Yıl/Year: 2020





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

### **Baş Editör / Editor in Chief**

**Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR**

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

### **Yönetici Editörler / Managing Editors**

**Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ**

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Maliye Teorisi Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

**Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN**

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

**Dr. Öğr. Üyesi Aysel ARIKBOĞA**

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali İktisat Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

**Dr. Öğr. Üyesi Önder BİNGÖL**

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

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

**Alan James NEWSON**

İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

**Elizabeth Mary EARL**

İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

## **YAYIN KURULU / EDITORIAL BOARD**

**Prof. Dr. Şahin AKKAYA**

İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

**Prof. Dr. Ufuk BAKKAL**

İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

**Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR**

İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

**Prof. Dr. Naci TOLGA SARUÇ**

İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

**Prof. Dr. Nazan SUSAM**

İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

**Prof. Dr. Erkan AYDIN**

Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

**Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA**

Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye

**Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU**

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye

**Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ**

Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

**Prof. Dr. Gülay AKGÜL YILMAZ**

Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

**Doç. Dr. Peter DORCAK**

Ekonomi Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Bratislava, Slovakia

**Prof. Salvatore CAPASSO**

Napoli Parthenope Üniversitesi, Napoli, İtalya

**Dr. Thomas MAROIS**

Londra SOAS Üniversitesi, Londra, İngiltere

**Dr. Nadine REIS**

Meksika Koleji, Meksika

**Prof. Dr. Jarko FIDRMUC**

Zeppelin Üniversitesi, Almanya

Maliye Çalışmaları Dergisi, maliye, kamu ekonomisi, mali hukuk, vergi hukuku ve kamu kesiminin çeşitli sorunları hakkında teorik ve uygulamalı araştırmalar yayımlamayı ve bilimsel bilginin gelişimine katkı sunan uluslararası bir platform sağlamayı amaçlar. Maliye Çalışmaları Dergisi'nin kapsamını maliye, kamu ekonomisi başta olmak üzere ilgili alanlar oluşturur. Derginin hedef kitlesini akademisyenler, araştırmacılar, profesyoneller, öğrenciler ve ilgili mesleki, akademik kurum ve kuruluşlar oluşturur.

Journal of Public Finance Studies aims to publish theoretical and applied studies on financial science; finance, public economics and public sector, and aims to provide an international platform that contribute to the scientific knowledge. Public finance, public economics, public policy, fiscal policy, public budgeting, behavioral finance, taxation and related subjects constitute the scope of the journal. The target group of the journal consists of academicians, researchers, professionals, students, related professional and academic bodies and institutions.

Derginin ismi 2020 yılında Maliye Çalışmaları Dergisi – Journal of Public Finance Studies olarak değiştirilmiştir. Derginin önceki ismi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları'dır (ISSN: 1304-0251).

*The journal's title was changed as Journal of Public Finance Studies - Maliye Çalışmaları Dergisi in 2020. Previous title of the journal was Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (ISSN: 1304-0251).*

Dergide yer alan yazılardan ve aktarılan görüşlerden yazarlar sorumludur.

*Statements and opinions expressed in papers published in this journal are the responsibility of the authors alone.*

Yayın dili Türkçe ve İngilizcedir.

*The publication languages of the journal are Turkish and English.*

Mayıs ve Kasım aylarında, yılda iki sayı olarak yayımlanan hakemli, açık erişimli ve bilimsel bir dergidir.

*This is a scholarly, peer-reviewed, open-access journal published two times a year in May and November.*

**Sahibi / Owner**

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi adına sahibi  
Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR (İstanbul, Türkiye)

Owner on Behalf of Istanbul University Faculty of Economics, Public Finance Research Center  
Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR (Istanbul, Turkey)

**Baş Editör / Editor-in-Chief**

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR  
İstanbul Üniversitesi

**Yardımcı Editör / Associate Editor**

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN  
İstanbul Üniversitesi

**Yazışma Adresi / Correspondence Address**

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi  
İstanbul Üniversitesi Merkez Yerleşkesi  
Süleymaniye Mahallesi, Prof. Sıddık Sami Onar Caddesi, No:1  
Fatih, 34116 İstanbul  
Tel: +90 212 440 01 70  
+90 212 440 00 00/11407

E-mail: [jpfs@istanbul.edu.tr](mailto:jpfs@istanbul.edu.tr) / [i.u.maliyebolumu@gmail.com](mailto:i.u.maliyebolumu@gmail.com)  
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/jpfs>

**Yayıncı / Publisher**

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

**Baskı / Printed by**

İlbey Matbaa Kağıt Reklam Org. Muc. San. Tic. Ltd. Şti.  
2. Matbaacılar Sitesi 3NB 3 Topkapı / Zeytinburnu, İstanbul, Türkiye  
[www.ilbeymatbaa.com.tr](http://www.ilbeymatbaa.com.tr)

Sertifika No: 17845Rum evellcus aut erro is dolesti assinci endunt ea cusdaerio. Que doluptatque nis prepudicil et quis et, aliquis cilit,

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

## İÇİNDEKİLER / CONTENTS

### Araştırma Makaleleri / Research Articles

- Fiscal Policies in Times of the Covid-19 Pandemic: The Case of G-7 Countries and Turkey  
*Kovid-19 Pandemisi Döneminde Maliye Politikaları: G-7 Ülkeleri ve Türkiye Örneği*  
Çiğdem Börke TUNALI, Naci Tolga SARUÇ.....1
- Vergi Ceza Hukukunda “Ne Bis in Idem” İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış  
*“Ne Bis in Idem” Principle in Tax Criminal Law: A Different Look From Liability Provisions*  
Murat BATI, Uğur Hakan GAFAR.....15
- Belediye Gelirlerinin Yapısının ve Gelir Artırımı Konusunda Yapısal Kısıtların Değerlendirilmesi  
*An Evaluation on the Current Structure of Municipalities’ Revenues and Their Structural Constraints of Increasing Revenue*  
Erdal EROĞLU.....31
- Litürji: Kamu Mallarının/Hizmetlerinin/Harcamalarının Tarihsel ve Antik Bir Kökeni ve Gelişimi  
*Liturgy: Historical and Ancient Origin of the Public Goods/Services/Expenditures and Its Development*  
Nihat FALAY.....51
- Türkiye’de Emlak Vergi Değerinin Toplu Değerleme Sistemi ile Belirlenmesi  
*Determination of the Real Estate Tax Value in Turkey Using the Mass Appraisal System*  
Aslı Tuba İLHAN, N. Semih ÖZ.....73



## EDİTÖRDEN / EDITORIAL

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi tarafından yayımlanmakta olan Maliye Çalışmaları Dergisi'nin önemli bir geleneğin devamı olduğunu vurgulayabilmek için yeni adımızla yayına girdiğimiz ilk sayımız olan 63'üncü sayımızın "Sunuş" yazısında dergimizin altmış beş yılı aşkın geçmişinden kısaca bahsetmiş; bu kapsamda derginin 1955 yılında doğmuş olan Maliye Enstitüsü Konferansları/Maliye Araştırma Merkezi Konferansları dergi serilerinin devamı olduğunu ifade etmiştim.

Covid 19 küresel salgınının etkisiyle biraz gecikmeli de olsa önce 63'üncü sayımızın; bunun hemen ardından da 64'üncü sayımızın tüm şekil ve içerik gereklerini yerine getirerek uluslararası standartlara uygun şekilde yayımlanmak suretiyle bilim ve akademi dünyasının istifadesine sunulmuş olmasından dolayı mutluyum.

Derginin Kasım 2020 yayın dönemine ait 64'üncü sayısında, okurların ilgisini çekeceğini umduğumuz; Çiğdem Börke Tunalı ile Naci Tolga Saruç'un, "*Fiscal Policies in Times of the Covid-19 Pandemic: The Case of G-7 Countries and Turkey*"; Murat Batı ile Uğur Hakan Gafar'ın, "*Vergi Ceza Hukukunda "Ne Bis in Idem"*" İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış"; Erdal Eroğlu'nun, "*Belediye Gelirlerinin Yapısının ve Gelir Artırımı Konusunda Yapısal Kısıtların Değerlendirilmesi*"; Nihat Falay'ın, "*Litürji: Kamu Mallarının/Hizmetlerinin/Harcamalarının Tarihsel ve Antik Bir Kökeni ve Gelişimi*" ve Aslı Tuba İlhan ile N. Semih Öz'ün, "*Türkiye'de Emlak Vergi Değerinin Toplu Değerleme Sistemi ile Belirlenmesi*" başlıklı makaleleri yer almaktadır.

Bu sayının ortaya çıkmasında da sürecin her aşamasında özveriyle çalışan Maliye Bölümü Başkan Yardımcısı ve Dergi Editör Yardımcısı Doç. Dr. Yasemin Taşkın ile Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi Zinnur Tunç büyük gayret sarf ettiler. Editörler Kurulu üyelerimiz ve Maliye Bölümü'nün genç akademisyenleri her aşamada katkı sağladılar Müracaat ettiğimiz değerli akademisyenler hakem olmayı kabul ederek ve belki de bir bilimcinin en önemli varlığı olan zamanlarından vererek özveri ve titizlikle hakemlik katkısında bulundular. Makalelerin değerli yazarları güzel çalışmalarını toplumun istifadesine açtılar. İstanbul Üniversitesi Yayınevi Ofisi yönetimiyle, çalışanlarıyla hep yanımızda oldu. Her ihtiyacımızda kolayca ulaşabildiğimiz Yayınevi Ofisi görevlisi sayın Eda Kolukısa Doğru'nun adını burada özellikle belirtmek isterim.

Hacimce küçük gibi görünse de bu eserin temel harcı çok kişinin emekleriyle karıldı. Burada adını verdiğim ve veremediğim herkese sonsuz şükranlarımı sunuyorum, eserin bilim ve akademi dünyasına ve ilgilienlere yararlı olmasını diliyorum.

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





# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2020-825171

Research Article / Araştırma Makalesi

## Fiscal Policies in Times of the Covid-19 Pandemic: The Case of G-7 Countries and Turkey\*

### *Kovid-19 Pandemisi Döneminde Maliye Politikaları: G-7 Ülkeleri ve Türkiye Örneği*

Çiğdem Börke TUNALI<sup>1</sup> , Naci Tolga SARUÇ<sup>2</sup> 



\*An earlier version of this paper has also been published as a report by the Faculty of Economics of Istanbul University.

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

<sup>2</sup>Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye

ORCID: Ç.B.T. 0000-0001-5990-3579;  
N.T.S. 0000-0003-0716-3040

#### Corresponding author:

Çiğdem Börke TUNALI,  
İstanbul Üniversitesi, Merkez Kampüsü, İktisat Fakültesi, İktisat Bölümü, İstanbul, Turkey  
E-mail: cbtunalı@istanbul.edu.tr

Submitted: 12.11.2020

Revision Requested: 05.12.2020

Last Revision Received: 12.01.2021

Accepted: 13.01.2021

Citation: Tunali, C.B., & Saruc, N.T. (2020). Fiscal policies in times of the covid-19 pandemic: The case of g-7 countries and Turkey. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2020; 64: 1-14.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2020-825171>

#### ABSTRACT

The Covid-19 pandemic has affected millions of people around the world and it has had a devastating impact on economies both in developed and developing countries. Most of the countries in the world have implemented various fiscal measures in order to alleviate the negative economic effects of this pandemic since its beginning. These measures resulted in a mild economic recovery during the summer months. However, as the weather becomes colder the number of cases and deaths have started to increase again (Worldometer, 2020). Since there is still not a definitive cure or a vaccine which prevents the Covid-19 pandemic it is not easy to predict when the pandemic will be over. As long as the Covid-19 pandemic continues most countries will probably experience economic contraction and fiscal policy will be a key tool in order to ease the negative effects of the pandemic on economies. This paper analyses fiscal policies implemented up to now in G-7 countries and Turkey in response to the Covid-19 pandemic.

**Keywords:** Covid-19, pandemic, fiscal measures, G-7 countries, Turkey

#### ÖZ

Kovid-19 pandemisi dünyada milyonlarca insanı etkilemiş ve hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülke ekonomilerinde yıkıcı etkiler yaratmıştır. Pandeminin başlangıcından itibaren dünyadaki ülkelerin hemen hemen tamamı, pandeminin negatif ekonomik etkilerini hafifletmek amacıyla çeşitli mali önlemler uygulamışlardır. Bu mali önlemler yaz aylarında hafif bir ekonomik toparlanma sürecine yol açmıştır. Ancak havaların soğumasıyla birlikte vaka ve ölüm sayıları yeniden artmaya başlamıştır (Worldometer, 2020). Covid-19 pandemisini tamamen önleyebilecek bir aşı ya da tedavi yöntemi henüz bulunmadığından pandeminin ne zaman biteceğini tahmin etmek mümkün değildir. Kovid-19 pandemisi devam ettiği sürece pek çok ülke ekonomik daralma ile karşı karşıya kalacak ve maliye politikası pandeminin ekonomiler üzerindeki negatif etkilerini



hafifletmek için en önemli araçlardan biri olmaya devam edecektir. Bu makalede G-7 ülkeleri ve Türkiye'de Covid-19 pandemisine karşı uygulanan maliye politikaları analiz edilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Covid-19, pandemi, mali önlemler, G-7 ülkeleri, Türkiye

## 1. Introduction

The Covid-19 pandemic which emerged in the city of Wuhan, China has quickly spread across the world and it has resulted in huge economic damage (Brodeur, Gray, Islam and Bhuiyan, 2020). As of December, 22<sup>th</sup> 2020, the Covid-19 pandemic has affected approximately 80 million people and it has caused more than one and a half million deaths around the world (Worldometer, 2020).

National and regional governments all over the world issued stay-at-home orders and considered business closures necessary in order to increase social distancing and to decrease the risk of transmission (Weill, Stigler, Deschenes and Springborn, 2020). Although the global economy is recovering from the economic contraction that occurred during the Great Lockdown in April, Covid-19 pandemic continues to spread and many countries decelerate reopening and some of them are even imposing partial lockdowns (IMF, 2020a). According to the latest OECD projections, global GDP is expected to decline 4.5% in 2020 (OECD, 2020a). The Covid-19 pandemic will negatively affect the improvements made since the 1990s in decreasing global poverty and it will increase inequality (IMF, 2020a). Fiscal policy plays a crucial role in alleviating and addressing the negative impact of the Covid-19 pandemic and countries around the world have already implemented a number of fiscal measures in order to mitigate the adverse effects of this pandemic on their economies (Collier, Pirlot and Vella, 2020).

The G-7 countries (Canada, France, Germany, Italy, Japan, the United Kingdom and the United States) and Turkey have been severely affected by the Covid-19 pandemic. As of December 19<sup>th</sup> 2020, the United States has the highest total cases and France, Germany, Italy, the United Kingdom and Turkey are among the top fifteen countries with regard to the total cases in the world (Worldometer, 2020). Although Canada and Japan have lower total cases in comparison to the other G-7 countries, the number of total cases and deaths have started to soar as the weather has become colder in these countries as well (Worldometer, 2020). The G-7 countries and Turkey have tried to alleviate the negative effects of the Covid-19 pandemic on their economies by implementing various fiscal policy measures. Hence, investigating the measures already put into effect in the G-7 countries and Turkey would shed light on to what extent fiscal policies are effective in countries that have been intensively influenced by the Covid-19 pandemic.

The aim of this paper is to explain the fiscal policies implemented by the G-7 countries and Turkey so far in response to the Covid-19 pandemic. The structure of the paper is as follows: in section 2 we explain fiscal policy options that the countries can use in order to alleviate the negative economic effects of the pandemic and when these options should be implemented. In section 3 we discuss those fiscal measures implemented by the G-7 countries and Turkey until now, and finally, in section 4 we conclude.

## 2. Fiscal Policy Options in Response to the Covid-19 Pandemic

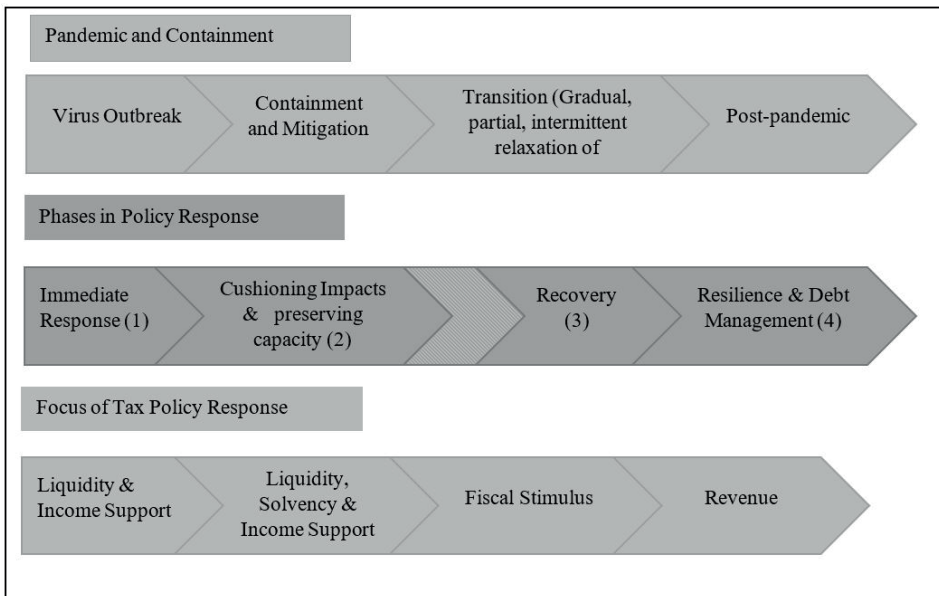
Without doubt, bringing the pandemic under control and restoring economic growth and job creation are significant objectives of fiscal policy during the Covid-19 pandemic (IMF, 2020b). In order to achieve these objectives, fiscal strategies should be flexible and governments should implement different fiscal policies according to the course of the pandemic (IMF, 2020b).

The OECD (2020b) explains the fiscal policy options of governments by dividing the course of the Covid-19 pandemic into four phases. Figure 1 shows these phases and governments' fiscal policy responses in each phase with an emphasis on tax policies. As it is clearly seen in this figure, there are four phases of the Covid-19 pandemic (OECD, 2020b): The first phase is the outbreak of the virus, the second phase is containment and mitigation, in which containment and mitigation

measures are applied, the third phase is the transition phase and the fourth phase is the post-pandemic phase. When countries are faced with a virus outbreak (phase 1) they take containment and mitigation measures and this is followed by mitigation policies (phase 2) where the aim is to slow down the spreading of the Covid-19 pandemic (OECD, 2020b). The containment and mitigation phase is followed by a transition phase (phase 3) in which mitigation policies are relaxed and after this phase there is a post-Covid-19 pandemic phase in which awareness of pandemic risks is increased (OECD, 2020b).

According to the OECD (2020b), four specific policy phases can be defined against this background. At the outbreak of the pandemic (phase 1), fiscal policy focuses on liquidity and income support and tax policies play a crucial role in providing financial support to businesses and households (OECD, 2020b). In the second phase, liquidity and income support progressively become more sustained and the set of policies which have already been implemented should be expanded in order to decrease the negative effects of the pandemic (OECD, 2020b). In the third phase, in order to support investment and consumption, fiscal stimulus and sustaining expansionary fiscal policy might be necessary, and finally in the fourth phase, governments should focus on restoring the public finances (OECD, 2020b).

**Figure 1: Phases of Covid-19 Pandemic and Fiscal Policy Options**



Source: MOECD (2020b).

**Table 1: Alternative Fiscal Measures and their Applicability in the Different Phases of the Pandemic**

Fiscal Measures	Widespread Lockdowns	Gradual Reopening	Post-Covid-19 Recovery
<b>Household Income Support</b>			
Cash or in-kind transfers	Yes	Transition and better targeting of those in need	Consider it again to develop social protection systems
Unemployment Benefits	Enlarge the coverage and extend the duration	Adjust the benefits to protect work incentives	Key constituents when developing social protection systems
<b>Employment Measures</b>			
Short-term Work/Job Retention Schemes	Yes	Decrease the use of these programmes to promote moving to new jobs if needed	Decrease access for extended cases
Temporary Hiring Subsidies	Not yet	Plan or commence if supply disruptions are substantially alleviated	Passing to active labour market policies
Active Labour Market Policies	Not yet	Commence it with programmes that develop labour skills	Yes
<b>Public Investment</b>			
	Plan it for the next phase	It could enhance maintenance and public works, plan it for the next phase	Increase quality investment with sustainable financing
<b>Tax Measures</b>			
Temporary Deferral of taxes and social security payments	Yes	Targeted deferrals based on taxpayers, pandemic developments and power of the recovery	No, but it could be used as part of debt restructuring
General Income Tax Cuts	No	No	Think of it as part of a stimulus package based on fiscal space
Accelerated Depreciation or Loss-Carry Backward	Not yet	Yes, it can be given to firms which resume their activities	Yes
Progressive Taxes	Think about it in particular if financing is limited	Think about it in particular if financing is limited	Yes, the choice of the instruments should comply with the good tax law design
<b>Other Liquidity Support</b>			
Loans, Guarantees	Yes, it could be conditional on protecting jobs in part with limitations on dividends/executive pay	Adjust with decreasing generosity	Contract for a timely exit
Solvency Support (Equity Injections)	Yes, with limitations on dividends and imposing losses to shareholders	Interference to systemic and strategic firms, limitations on dividends/executive pay	Aim for a proper exit
Debt Restructuring	No	Prepare restructuring framework and mediation mechanism for a quick workout	Yes

Source: IMF (2020b). IMF staff compilation.

Similar to the OECD, the IMF explains fiscal policies which are needed to be implemented in response to the negative economic effects of Covid-19 by taking into account the different phases of the pandemic (IMF, 2020b). According to the IMF (2020b), there are three phases in the Covid-19 pandemic: 1. Widespread lockdowns, 2. Gradual reopening and 3. Post-Covid-19 recovery. Table 1 shows alternative fiscal measures and their applicability in each phase of the pandemic.

As it is clearly seen in this table, governments have various fiscal measures and the applicability of these measures changes depending on the phases of the pandemic. Fiscal measures are grouped under five main categories and in each category, there are a number of measures that can be implemented in different phases of the pandemic (IMF, 2020b).

In the first phase of the pandemic (widespread lockdowns), the main aim of fiscal policy is to accommodate additional health and emergency services and to provide lifelines to the most affected people and firms (IMF, 2020b). During this phase, wage subsidies, unemployment benefits, deferred tax collection, subsidized loans and loan guarantees can be used in order to alleviate the negative economic effects of widespread lockdowns (IMF, 2020b). In this phase, the main challenges that the governments face are to prevent health systems from becoming overburdened and to implement extensive policies complying with the evolving nature of the pandemic (IMF, 2020b).

In the second phase of the pandemic (gradual reopening), since the governments start to remove mobility restrictions and comprehensive lifelines put into effect in phase 1 fiscal policy should still be flexible and government policies should guarantee a safe resumption of activity for all economic agents (IMF, 2020b). During this phase, fiscal policy should focus on generating a safe work environment, helping workers find new jobs and helping vulnerable firms to reopen (IMF, 2020b). Moreover, government policy should be more selective in order to reduce costs and to avoid distorting competition (IMF, 2020b).

In the third phase (post-Covid-19 recovery), the main aims of fiscal policies are to support an inclusive and sustainable recovery and to achieve structural transformation of the economy (IMF, 2020b). During this phase, the fiscal instruments used will determine the effect of fiscal policies on economic growth and employment levels (IMF, 2020b). Targeted transfers and income tax cuts for low-wage workers can enhance consumption in this group and this leads to higher short-term multipliers (IMF, 2020b). Moreover, active labour market policies can promote reallocation of workers to more productive and better-quality formal jobs (IMF, 2020b).

Benassy-Quere et al. (2020) explain the policy responses to the Covid-19 pandemic in the European Union countries by dividing the course of this pandemic into four different phases: 1. The China Shock (January-March), 2. Sectoral Disruptions (Starting in February), 3. Acute overall Disruption (Starting in March) and 4. Recovery (Starting in May or June). In the first phase (The China Shock), since there are significant sectoral effects and macroeconomic impacts are negligible, the need for policy intervention at the aggregate level is small (Benassy-Quere et al., 2020). In the second phase (Sectoral Disruptions), tax and social contribution payments delays and partial unemployment schemes are adequate responses together with providing additional funding for healthcare (Benassy-Quere et al., 2020). During the third phase (Acute overall Disruption), widespread emergency support measures are required (Benassy-Quere et al., 2020). The main measures that can be implemented in this phase are financial support to small and medium sized enterprises in the form of tax relief and concessional credit lines and grants, temporary partial unemployment support, direct support to households by means of relief of cash payments or cash handouts and direct transfers to self-employed people (Benassy-Quere et al., 2020). Finally, in the fourth phase (Recovery), a strong fiscal demand support is needed and instead of sup-

ply-side or sectoral measures the priority is given to aggregate demand (Benassy-Quere et al., 2020). During this phase, the most adequate fiscal policy tool is probably direct transfers to households (Benassy-Quere et al., 2020).

As it is clearly seen from the above explanations, different measures should be used during the different phases of the Covid-19 pandemic. Without doubt, countries will experience each phase at different times and the circumstances of each country may be different in the same phase (IMF, 2020b). Hence, every country should take into account its specific conditions while designing and implementing appropriate fiscal policies in response to the negative economic effects of the Covid-19 pandemic.

### 3. An Evaluation of Fiscal Policies in the G-7 Countries and Turkey

Since the beginning of the Covid-19 pandemic, many countries around the world have put various measures into effect in order to increase health care systems and to limit the spread of the virus (Maher, Hindery and Hoang, 2020). Within the scope of social distancing measures, businesses in some sectors, schools, community centres and non-governmental organizations were closed down, large gatherings were forbidden and lockdown measures and travel restrictions were applied (Brodeur et al., 2020). These measures have inevitably led to sharp economic contractions. Both developed countries and emerging markets and developing countries are simultaneously in recession for the first time since the Great Depression (Gopinath, 2020). As a result of these developments, governments have responded to the economic crises by using fiscal and monetary measures on a large scale (Benmelech and Tzur-Ilan, 2020). Here, we explain the fiscal policies that have been implemented in response to the negative economic effects of the Covid-19 pandemic in G-7 (Canada, France, Germany, Italy, Japan, the United Kingdom and the United States) countries and Turkey.

Canada has taken quick and decisive action to support households and businesses in response to the Covid-19 pandemic (The Government of Canada, 2020). As of December 15<sup>th</sup>, the main fiscal measures that have been implemented are as follows (IMF, 2020c): 1. \$20 billion (0.9% of GDP) to the health system to promote testing, vaccine development, medical supplies and higher support for Indigenous communities, 2. Almost \$249 billion (11.6% of GDP) direct aid to households and firms involving wage subsidies, payments to workers without sick leave and access to employment insurance, a rise in existing tax credits and child care benefits and a new Indigenous Community Support Fund and 3. Almost \$85 billion (3.9% of GDP) in liquidity support by using tax deferrals. As a result of these measures, the budgetary deficit increased to \$170.5 billion for the April to August period of 2020-2021 fiscal year in comparison to a deficit of \$5.2 billion for the same period of 2019-2020 (The Department of Finance Canada, 2020a). This deterioration in the government's budget is a reflection of the economic decline and measures implemented in response to the Covid-19 pandemic (The Department of Finance Canada, 2020a). The Canadian Government announced their Fall Economic Statement which outlines their "building back better" strategy in order to recover from the Covid-19 pandemic at the end of November (IMF, 2020c). The Fall Economic Statement puts forward the following new measures to support a strong recovery (The Department of Finance Canada, 2020b):

- Investments in testing and tracing, provision of personal protective equipment, a number of measures to protect people in long-term care and \$150 million to develop ventilation in public buildings and to help decrease the spread of Covid-19
- Increasing the maximum rate of the Canada Emergency Wage Subsidy to 75 percent over the period December 20, 2020-March 13, 2020 to support all businesses and extending

the current rates of the Canada Emergency Rent Subsidy and Lockdown Support until March 13, 2021. Both programmes will continue until June 2021

- New support containing the new Highly Affected Sectors Credit Availability Programme to support hardest-hit sectors such as tourism, hotels, arts and culture and the air sector
- Providing temporary support of up to \$1200 in 2021 for each child under the age of six for families entitled to the Canada Child Benefit
- A plan to plant two billion trees and preparing a substructure for a Canada-wide Early Learning and Child Care System to support Canadians to make their homes greener and more energy efficient.

France is one of the hard-hit countries from the Covid-19 pandemic (IMF, 2020c). In addition to public guarantees of €327 billion (approximately 15% of GDP) which consist of €315 billion in guarantees for bank loans and credit insurance schemes, government authorities amended three budget laws between March and July and increased the fiscal budget dedicated to the economic crisis to around €135 billion (almost 6% of GDP, comprising liquidity measures) (IMF, 2020c). The main fiscal measures that are applied as of December 17<sup>th</sup> are as follows (IMF, 2020c): 1. Easing and strengthening health insurance for sick people or their caregivers, 2. Increasing spending on health supplies, 3. Liquidity support by delaying social security and tax payments for firms and accelerated refund of tax credits, 4. Providing support for workers who are under the reduced hour scheme, 5. Providing direct financial support to affected microenterprises, self-employed people and low income households, 6. Delaying rent and utility payments for affected microenterprises and small and medium sized enterprises, 7. Additional allocation for equity investments or nationalization of firms which face difficulties, 8. Streamlining granting of exceptional bonuses exempt from social security contributions, 9. Extending of expiring unemployment benefits till the end of lockdown and preserving the rights and benefits under the disability and active solidarity income schemes and 10. Measures such as incentives to buy greener vehicles and green investment support for automobile and aerospace sectors. In addition to these measures, the government released a new fiscal package to help the recovery of the French Economy (“Plan de Relance”) on September 3 (IMF, 2020c). This plan consists of measures which amount to around €100 billion and which are centred upon the ecological transformation of the economy, enhancing the competitiveness of French firms and helping social and territorial cohesion (IMF, 2020c).

Germany has allocated a huge amount of money in response to the Covid-19 pandemic and it has created its relief plan on the basis of four Ts: targeted, timely, temporary and transformative (Goodman and Gerstel, 2020). The federal government has already put into effect two supplementary budgets which amount to €286 billion and it is planned to issue €218.5 billion in debt this year in order to fund the packages (IMF, 2020c). The early fiscal measures implemented in response to the pandemic are as follows (IMF, 2020c): 1. Expending on health care equipment, hospital capacity and vaccine development, 2. Broadened access to short-term work subsidy, broadened childcare benefits for low-income parents and facilitating access to basic income support for self-employed people, 3. Together with interest free tax deferrals until the end of the year and €2 billion venture capital funds for start-ups, €50 billion grants to small businesses and self-employed people, 4. Transitorily broadened duration of unemployment insurance and parental leave benefits. In addition to these early measures, the package in June includes a transitorily value added tax reduction, income support for families, providing grants to hard-hit small and medium sized enterprises, financial support to local governments, broadened credit guarantees for exporters and export-financing banks and subsidies or investment in digitalization and green energy (IMF, 2020c).



Similar to France, Italy is one of the most affected countries from the Covid-19 pandemic. The early fiscal measures can be grouped into three main categories (Anderson et al., 2020): 1. Immediate fiscal stimulation (€61.3 billion), 2. Deferrals (€235.3 billion) and 3. Other liquidity and guarantee measures (€571 billion). Under immediate fiscal stimulation the measures implemented are €35.4 billion for keeping people employed and supporting the unemployed, €7.5 billion for additional healthcare related spending, €6.2 billion grants to businesses and self-employed people and value added tax holders, €4 billion in order to cancel balance and advance payment to regional business tax, €2.4 billion in decreased taxes and contributions for all companies in hard-hit sectors and all companies below €2 million, €3.5 billion worth of tax credit, €1.5 billion to support tourism, €0.6 billion to decrease utility bills of small productions and commercial activities, €0.25 billion to support education and culture (Anderson et al., 2020). Deferrals consist of €220 billion moratorium on all loans and mortgages payable in instalments until 30 September for micro, small and medium sized enterprises, €10.7 billion deferred taxes and contributions for all companies in hard-hit sectors and all companies below €2 million and €4.6 billion deferral of value added tax payments for April and May 2020 (Anderson et al., 2020). Finally, other liquidity and guarantee measures include €200 billion in guarantees to banks that provide loans to firms, €200 billion in guarantees for maintaining export, €100 billion in loan guarantees for small and medium sized enterprises, €45 billion for the recapitalization of large companies, €12 billion for advance payments to regions that lacks the liquidity, €10 billion state guarantee for banks that finance big and medium sized enterprises and €4 billion for corporate debt and bond purchase (Anderson et al., 2020). On May 15, the government put into effect an additional €55 billion “Relaunch” package which consists of income support for families and other measures to support businesses (IMF, 2020c). On August 8, the government introduced another €25 billion package comprised of labour and social measures, extending the moratorium on small and medium sized enterprises’ debt repayment and the time for paying back tax obligations (IMF, 2020c). On October 27, the government put into effect a €5.4 billion fiscal package that aims to help sectors affected by the latest Covid-19 containment measures (IMF, 2020c). This package consists of grants to 460 thousand small and medium sized enterprises and the self-employed and further income support for families (IMF, 2020c). Moreover, the government prolonged social contribution exemptions for affected businesses (IMF, 2020c).

The Government of Japan introduced ¥117.1 trillion (20.9% of 2019 GDP) Emergency Economic package on April 7 and this package covers three previous packages that were put into effect in response to the Covid-19 pandemic (IMF, 2020c). The main measures of Emergency Economic package are cash handouts to every individual and affected firms, deferral of tax payments and social security contributions and concessional loans (IMF, 2020c). The government of Japan put into effect a second supplementary budget worth ¥117.1 (20.9% of 2019 GDP) trillion on June 12 (IMF, 2020c). This package covers health related measures, support to businesses and households, transfers to the local governments and increasing the ceiling of the Covid-19 reserve fund (IMF, 2020c). The specific measures included in this package are expansion of the work subsidies, procurement of subordinated loans by the public financial institutions to affected companies and subsidies to affected companies for their rent payments (IMF, 2020c). The Government of Japan put into effect the Comprehensive Economic Measures to Secure People’s Lives and Livelihoods toward Relief and Hope on December 8 (IMF, 2020c). This package which amounts to ¥73.6 trillion (13.1% of 2019 GDP) consists of the following measures (IMF, 2020c): 1. Contain Covid-19, 2. Promote structural change and positive economic cycles for Post-Corona era and 3. Secure

safety and relief with respect to disaster management along with the allocation of the COVID-19 Reserve Fund. The specific measures within this package are incentives for companies to invest in digitalization and green technologies and extension of the current Covid-19 responses like concessional loans to the affected companies (IMF, 2020c).

The United Kingdom has announced three packages since the beginning of the Covid-19 pandemic (IMF, 2020c). During health emergency, fiscal support consists of additional funding for the NHS, public services and charities (£48.5 billion), measures to support businesses (property tax holidays, direct grants for small companies and companies in the hard-hit sectors and compensation for sick pay leave) (£29 billion) and strengthening the social safety net to help vulnerable people (£8 billion) (IMF, 2020c). In July, the government put into effect another package in order to support economic recovery (IMF, 2020c). The main measures this package includes are as follows (IMF, 2020c): 1. Providing companies £1000 per furloughed worker retained until the end of January, 2. Enhanced resources to improve skills and easing re-entering to the job market, 3. Reducing the value added tax rate for hospitality, accommodation and attractions and real estate transactions tax temporarily and 3. Enhanced public spending on infrastructure. Another package of fiscal measures was introduced on September 24 and this package includes the following measures (IMF, 2020c): 1. A six-month Job Support Scheme, 2. Extending the Self Employment Income Support Scheme for people who continue to trade but experience decreased demand because of the Covid-19 pandemic, 3. Extending temporarily 15% value added tax cut for the tourism and hospitality sectors till the end of March 2021, 4. Deferral of value added tax payments, 5. Extending the maturity of loans under CBILS (The Coronavirus Business Interruption Loan Scheme) and BBLS (The Bounce Back Loan Scheme), 6. Extending the application period for loans under CBILS, CLBILS (The Coronavirus Large Business Interruption Loan Scheme) and BBLS until the end of November and 7. Helping people who receive unemployment benefits for at least 13 weeks for job search under the new JETS programme. The government released a new package of measures in November due to the second lockdown (IMF, 2020c). This package covers the following measures (IMF, 2020c): 1. Delaying Job Support Scheme, cancelling the Job Retention Bonus, 2. Extending the Coronavirus Job Retention Scheme until the end of March, 3. Increasing the grant of the Self Employment Income Support Scheme and 4. Extending the deadline to apply for the government guaranteed loans until the end of January. Moreover, on December 17 the government stated that it would prolong the furlough scheme and the business support programme until April 2021 (IMF, 2020c).

The United States is one of the most affected countries from the Covid-19 pandemic. As of November 3<sup>rd</sup>, it has seen 9.568.396 cases and 237.009 deaths due to the pandemic (Worldometer, 2020). The United States enacted four laws in order to reduce the negative effects of Covid-19 pandemic on the economy in March and April (Congressional Budget Office, 2020). These laws are as follows (Congressional Budget Office, 2020): 1. Coronavirus Preparedness and Response Supplemental Appropriations Act, 2020, 2. Families First Coronavirus Response Act, 3. Coronavirus Aid, Relief and Economic Security (CARES) Act and 4. Paycheck Protection Programme and Healthcare Enhancement Act. The total amount of Coronavirus Preparedness and Response Supplemental Appropriations Act, 2020 and Families First Coronavirus Response Act is US\$ 200.3 billion (around 1% of GDP) (IMF, 2020c) and this amount is used for (IMF, 2020c): 1. Virus testing, transfers to states for Medicaid funding, vaccine development, therapeutics and diagnostics and support for Centers for Disease Control and Prevention, 2. Two weeks paid sick leave, up to three months emergency leave for people who get infected (at 2/3 pay), food assistance, transfers to states to fund expanded

unemployment insurance, 3. Expansion of Small Business Administration loan subsidies and 4. US\$ 1.25 billion in international assistance. Moreover, federal student loan obligations were postponed for 60 days (IMF, 2020c). The amount of Coronavirus Aid, Relief and Economic Security (CARES) Act is approximately US\$ 2.3 trillion (11% of GDP) and it consists of seven measures (IMF, 2020c): 1. US\$ 293 billion for providing one-time tax rebates to people, 2. US\$ 268 billion for enlarging unemployment benefits, 3. US\$ 25 billion for providing a food safety net for the most vulnerable, 4. US\$ 510 billion for providing loans, guarantees and supporting Federal Reserve 13(3) programme in order to prevent corporate bankruptcy, 5. US\$ 349 billion in forgivable Small Business Administration loans and guarantees to support small businesses that keep workers, 6. US\$100 billion for hospitals, 7. US\$150 billion in transfers to state and local governments and 8. US\$49.9 billion for international assistance. The amount of Paycheck Protection Programme and Health Care Enhancement Act is US\$ 483 billion and it comprises 1. US\$ 321 billion for additional Small Business Administration loans and guarantees to support small businesses that keep workers, 2. US\$ 62 billion for the Small Business Administration for providing grants and loans to support small businesses, 3. US\$ 75 billion for hospitals and 4. US\$ 25 billion for enlarging virus testing (IMF, 2020c). In addition to all of these measures, on August 8, President Trump announced executive orders which include (IMF, 2020c): 1. US\$ 44 billion from the Disaster Relief Fund for providing supplementary unemployment benefits, 2. Sustaining student loan payment relief, 3. Deferring employee social security payroll taxes and 4. Defining options to assist renters and homeowners to prevent evictions and foreclosures.

Turkey encountered the Covid-19 pandemic with growing fiscal imbalances, yet it had more fiscal space in comparison to many similar countries (The World Bank, 2020). As of September 9, policy makers have stated that the amount of the entire discretionary fiscal support package would be TL 537.7 billion (12.8% of GDP) in 2020 and approximately TL 123 billion (2.7% of GDP) of this amount is in the form of on-budget measures (IMF, 2020c). The main fiscal measures consist of (IMF, 2020c): 1. Loan guarantees to companies and households (6.8% of GDP), 2. Loan service deferrals by state-owned banks (1.5% of GDP), 3. Tax deferrals for businesses (1.5% of GDP), 4. Equity injections into public banks (0.5% of GDP) and 5. A short-term work scheme (0.4% of GDP). Moreover, a ban on employee layoffs across the country was applied until September 17 (IMF, 2020c). Together with the increasing number of cases and deaths, Turkey started to apply containment measures once again at the beginning of December. In order to alleviate the negative economic effects of these measures, the short-term work scheme was re-opened in December and extended into 2021 (IMF, 2020c). Moreover, the value added tax rate has decreased on some goods such as food and accommodation services until June 2021 (IMF, 2020c). Lastly, a nationwide ban on employee layoffs will be in force until January 2021 (IMF, 2020c). Fiscal policy has played a significant role in Turkey since the outbreak of the Covid-19 pandemic (The World Bank, 2020). As a result of this, budget numbers quickly changed between March and May in 2020 (The World Bank, 2020). While direct and indirect tax collections fell by two percent each in real terms in comparison to the same period in 2019 overall revenue collections fell by five percent in real terms because of the economic contraction, unemployment and tax reliefs (The World Bank, 2020). Although there is an increase in fiscal imbalances in Turkey, the existing fiscal space can be a crucial factor in protecting the economy from the negative effects of the Covid-19 pandemic (Kouame and Rab, 2020).

The amount and the composition of fiscal measures vary widely in different countries. Without doubt, the G-7 countries have provided a vast support to households and companies by using

fiscal tools during the Covid-19 pandemic. Although the fiscal support of Turkey is lower in comparison to the G-7 countries, Turkey responded to the negative economic effects of Covid-19 pandemic very quickly and tried to support households and businesses as much as it could under the growing fiscal imbalances.

As it is clearly seen from the above explanations, the G-7 countries and Turkey have implemented various fiscal measures in order to alleviate the negative effects of the Covid-19 pandemic on economies since its beginning. Without doubt, these measures have helped households and businesses that were dramatically affected from the pandemic. However, the Covid-19 pandemic has not finished yet and the number of cases and deaths have started to rise again as the weather has become colder (Worldometer, 2020). As a result of these developments, many countries have started to implement containment and mitigation measures once again and this will lead to economic contraction and unemployment. Hence, both developed countries and emerging markets and developing countries will probably need to put into effect new fiscal measures in order to reduce the negative effects of the pandemic on economies in the near future.

#### **4. Conclusion**

The Covid-19 pandemic which started in Wuhan, China has spread to almost all of the countries in the world and it has resulted in approximately 80 million cases and more than one and a half million deaths as of December, 22<sup>nd</sup> 2020 (Worldometer, 2020). Similar to many other countries in the world, the G-7 countries and Turkey have been severely affected by the Covid-19 pandemic.

In order to prevent the spread of the pandemic, the G-7 countries and Turkey have implemented containment and mitigation measures since its beginning and this has unavoidably led to economic contraction and unemployment. In response to the negative effects of the Covid-19 pandemic on economies, these countries have put into effect various fiscal measures. Although the amount and composition of fiscal measures differ across countries, both G-7 countries and Turkey have tried to support households and businesses as much as they can under the existing fiscal conditions. As a result of these measures, the G-7 countries and Turkey have experienced a mild economic recovery during the summer months. However, as the weather becomes colder the number of cases and deaths have started to increase again (Worldometer, 2020) and countries have begun to implement containment and mitigation measures in order to control the spread of the pandemic. Without doubt, these measures will have negative impacts on economic activities and the G-7 countries and Turkey will probably need to apply fiscal measures again in order to alleviate these negative effects in the near future.

Since there is still not a definitive cure or a vaccine which prevents the Covid-19 pandemic, it is not easy to predict when the pandemic will be over. Hence, as long as the Covid-19 pandemic continues, countries will be obliged to implement containment and mitigation measures and they will inevitably experience economic recession. Fiscal measures play a key role in alleviating the negative effects of the pandemic on economies. Although these measures help economic recovery in the short-run, countries cannot implement expansionary fiscal policies over a long period of time because of the worsening fiscal imbalances. Thus, inventing a definitive cure or a vaccine is of vital importance in order to achieve a complete economic recovery.

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

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

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

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

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

## References/Kaynakça

- Anderson, J., Bergamini, E., Breklemans, S., Cameron, A., Darvas, Z., Jimenez, M. D., Lenaerts, K., Midoes, C. (2020). "The Fiscal Response to the Economic Fallout from the Coronavirus", *Bruegel Datasets*, Retrieved from <https://www.bruegel.org/publications/datasets/covid-national-dataset/#uk>.
- Benassy-Quere, A., Marimon, R., Pisani-Ferry, J., Reichlin, L., Schoenmaker, D., Di Mauro, B. W. (2020). "COVID-19: Europe Needs a Catastrophe Relief Plan", Retrieved from <https://voxeu.org/article/covid-19-europe-needs-catastrophe-relief-plan>.
- Benmelech, E., Tzur-Ilan, N. (2020). "The Determinants of Fiscal and Monetary Policies during the Covid-19 Crisis", *NBER Working Paper*, Working Paper No: 27461, Retrieved from [https://www.nber.org/system/files/working\\_papers/w27461/w27461.pdf](https://www.nber.org/system/files/working_papers/w27461/w27461.pdf).
- Brodeur, A., Gray, D., Islam, A., Bhuiyan, S. J. (2020). "A Literature Review of the Economics of COVID-19", *IZA Institute of Labour Economics Discussion Paper Series*, IZA DP No: 13411, Retrieved from <http://ftp.iza.org/dp13411.pdf>.
- Collier, R., Pirlot, A., Vella, J. (2020). "Tax Policy and the COVID-19 Crisis", University of Oxford Said Business School Centre for Business Taxation Working Paper, Working Paper No: 20/01, Retrieved from [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3646035](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3646035).
- Congressional Budget Office (2020). *The Budgetary Effects of Laws Enacted in Response to the 2020 Coronavirus Pandemic, March and April 2020*, Retrieved from <https://www.cbo.gov/system/files/2020-06/56403-CBO-covid-legislation.pdf>.
- Goodman, M. P., Gerstel, D. (2020). "Comparing US, Japanese and German Fiscal Responses to Covid-19", *Centre for Strategic & International Studies*, Retrieved from <https://www.csis.org/analysis/comparing-us-japanese-and-german-fiscal-responses-covid-19>.
- Gopinath, G. (2020). "The Great Lockdown: Worst Economic Downturn since the Great Depression", *IMF Blog*, Retrieved from <https://blogs.imf.org/2020/04/14/the-great-lockdown-worst-economic-downturn-since-the-great-depression/>.
- IMF (2020a). *World Economic Outlook October 2020: A Long and Difficult Ascent*, Retrieved from <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2020/09/30/world-economic-outlook-october-2020>.
- IMF (2020b). *Fiscal Monitor Policies for the Recovery*, October 2020, Retrieved from <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2020/09/30/october-2020-fiscal-monitor#Full%20Report%20and%20Executive%20Summary>.
- IMF (2020c). Policy Tracker, *Policy Responses to Covid-19*, Retrieved from <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Policy-Responses-to-COVID-19#U>.
- Kouame, T., Rab, H. (2020). "Turkey's Economic Recovery from COVID-19: Preparing for the Long Haul", *Brookings Future Development*, Retrieved from <https://www.brookings.edu/blog/future-development/2020/11/17/turkeys-economic-recovery-from-covid-19-preparing-for-the-long-haul/>.
- Maher, C. S., Hindery, A., Hoang, T. (2020). "Fiscal Responses to COVID-19: Evidence from Local Governments and Nonprofits", *Public Administration Review*, 80(4), 644-650.
- OECD (2020a). "Coronavirus (Covid-19): Living with Uncertainty", *OECD Economic Outlook, Interim Report*, Retrieved from [https://read.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-economic-outlook/volume-2020/issue-1\\_34ffc900-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-economic-outlook/volume-2020/issue-1_34ffc900-en#page1).
- OECD (2020b). "Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience", *OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19)*, Retrieved from [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128\\_128575-ofraktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-ofraktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis).

- The Government of Canada (2020). “Canada’s COVID-19 Economic Response Plan”, Retrieved from [https://www.canada.ca/en/departement-finance/economic-response-plan.html#Canada\\_Recovery\\_Benefit](https://www.canada.ca/en/departement-finance/economic-response-plan.html#Canada_Recovery_Benefit).
- The Department of Finance Canada (2020a). *The Fiscal Monitor-Financial Results for August 2020*, Retrieved from <https://www.canada.ca/content/dam/fin/publications/fm-rf/2020/08/2020-08-eng.pdf>.
- The Department of Finance Canada (2020b). Government of Canada Releases Supporting Canadians and Fighting COVID-19: Fall Economic Statement 2020, Retrieved from <https://www.canada.ca/en/departement-finance/news/2020/11/government-of-canada-releases-supporting-canadians-and-fighting-covid-19-fall-economic-statement-2020.html>.
- The World Bank (2020). *Turkey Economic Monitor, August 2020: Adjusting the Sails*, Retrieved from <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/34318/Turkey-Economic-Monitor-Adjusting-the-Sails.pdf?sequence=6&isAllowed=y>.
- Weill, J. A., Stigler, M., Deschenes, O., Springborn, M. R. (2020). “Social Distancing Responses to COVID-19 Emergency Declarations Strongly Differentiated by Income”, Brief Report, *Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America*, 117(33), 19658-19660.
- Worldometer (2020). COVID-19 Coronavirus Pandemic, Retrieved from <https://www.worldometers.info/coronavirus/>.

# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2020-803319

Araştırma Makalesi / Research Article

## Vergi Ceza Hukukunda “Ne Bis in Idem” İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış

### “Ne Bis in Idem” Principle in Tax Criminal Law: A Different Look From Liability Provisions

Murat BATI<sup>1</sup>, Uğur Hakan GAFAR<sup>2</sup>



<sup>1</sup>Doç. Dr., Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Samsun, Türkiye

<sup>2</sup>Av., Ondokuz Mayıs Üniversitesi Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi, Samsun, Türkiye

ORCID: M.B. 0000-0003-3615-6851;  
U.H.G. 0000-0002-8599-5435

#### Corresponding author:

Murat BATI,  
Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Başkanı, Samsun, Türkiye  
E-mail: murat.bati@omu.edu.tr

Submitted: 01.10.2020

Revision Requested: 03.11.2020

Last Revision Received: 03.12.2020

Accepted: 03.12.2020

Citation: Bati, M., & Gafar, U.H. (2020). Vergi ceza hukukunda “Ne Bis in Idem” ilkesi: Sorumluluk hükümleri açısından farklı bir bakış. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2020; 64: 15-29.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2020-803319>

#### ÖZ

Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesi sırasında işlenen vergi kabahatlerinden doğan vergi cezaları, söz konusu kabahatleri işleyen gerçek kişiler yerine, tüzel kişiler adına kesilmektedir. Bu şekilde tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarından tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile limited şirket ortaklarının sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklar kapsamında bazı kişilere birden fazla vergi cezası kesilebilmektedir. Bu cezalar gerek idari gerekse adli para cezası olabirirken ayrıca hapis cezası da verilebilmektedir. Bu nedenle, bu makalede söz konusu sorumluluk hükümlerinin “ne bis in idem” ilkesine etkileri tartışılmıştır. “Ne bis in idem ilkesi”, bir kişinin aynı eyleminden dolayı birden fazla cezalandırılmayacağını veya yargılanamayacağını anlatmaktadır. “Ne bis in idem ilkesi” ceza hukukunda uygulanabilirken vergi kanunlarımızda maalesef çok fazla dikkate alınmamaktadır. Bu makalede; vergi kabahat ve ceza uygulamalarında özellikle “aynı kişi” kavramı üzerinde durulmuştur. Vergi idaresi tarafından verilen vergi cezalarının “Ne bis in idem ilkesi” kapsamında değerlendirilemeyeşini özellikle şahsiyet prensibi kapsamında ele alıp farklı eleştirilerde bulunulmuştur. Yapılan eleştiriler vergi hukukunun lafzına ve ruhuna uygun hale gelmesi için de özellikle diğer disiplinler ile de karşılaştırılarak değerlendirilmiştir. Özellikle konuyla alakalı Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un ilgili maddeleri uyarınca irdelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi ceza hukuku, ne bis in idem, vergi suçu, vergi kabahati, vergi cezalarından sorumluluk

**JEL Sınıflandırması:** K34, K14, H20

#### ABSTRACT

Tax penalties arising from tax misdemeanors committed during the administration and liquidation of legal entities are imposed on legal entities instead of the natural persons who commit these misdemeanors. Legal representatives and limited company partners have responsibilities



from the tax penalties imposed on the legal entity. More than one tax penalty can be imposed on some people within the scope of these responsibilities. While these penalties can be both administrative and judicial fines, imprisonment can also be imposed. Hence, in this article, the effects of such liability provisions on the principle of “ne bis in idem” are discussed. The “ne bis in idem principle” states that a person cannot be punished or tried more than once for the same act. In this article, the concept of “the same person” was particularly analyzed in tax misdemeanor and penalty applications. Some criticisms were made concerning the fact that the tax penalties imposed by the tax administration cannot be examined within the scope of the principle of “ne bis in idem”, particularly within the context of the personality principle. In order for the criticisms voiced made to be accordant with the wording and spirit of tax law, comparative evaluations were made with other disciplines. The criticisms made have been evaluated by comparing them with other disciplines, in order to make the tax law compatible with the letter and spirit. In particular, the relevant articles of the Tax Procedure Law and the Law on Collection Procedure of Public Receivables were examined.

**Keywords:** Tax criminal law, ne bis in idem, tax crime, tax misdemeanor, liability from tax penalties

**JEL Classification:** K34, K14, H20

### EXTENDED ABSTRACT

In the criminal law, it has been acknowledged that legal persons with no mobility have criminal liability in accordance with the principle of individual criminal responsibility. However, in Article 333 of the Tax Procedure Law, it is regulated that the tax penalty will be imposed on the legal person due to tax misdemeanors during the administration and dissolution of legal persons. This is the first step in moving away from the principle of personality in terms of tax misdemeanors. However, in accordance with the principle of personality, not legal persons, but natural persons representing the legal person who commits the criminal act or misdemeanor should be responsible for these penalties.

Additionally, the second step in moving away from the principle of personality in tax misdemeanors takes place during the collection of these fines, i.e. at the execution stage. According to Article 10 of the Tax Procedure Law, and Articles 35 and repeated 35 of the Law No. 6183 on the Procedure for the Collection of Public Receivables, legal representatives of legal entities and limited company partners may be liable for tax penalties that cannot be collected from the legal person. The common point of these articles is that they allow the execution of the tax penalties imposed on the legal person on natural persons. It is not possible for a punishment given to a person to be executed on another person in accordance with the principle of personality.

Another problem created by leaving the principle of personality, as explained above, reveals itself in the principle of “ne bis in idem”. The principle of “ne bis in idem” basically describes the punishment or trial of a person once for the same act. In order to apply the principle of “ne bis in idem”, there must be a repetitive punishment or trial. Moreover, this repetitive punishment or trial must result from “the same action”. In other words, punishing a person for different actions does not fall within the scope of the ne bis in idem principle. However, in order to apply the principle, the owner of the action subjected to repeated punishment or trial must be “the same person”.

The European Court of Human Rights and the Constitutional Court firstly examine whether the owner of the action is “the same person” in the application of “ne bis in idem” and if the “same person” condition is met, the same action and repetition inspection is initiated. However, if the “same person” requirement is not fulfilled, a refusal decision is made stating that the principle cannot be applied without examining the other elements. Indeed, the Constitutional Court rejected the individual application with the allegation that the legal person was given a tax loss penalty and the legal representative was imprisoned due to the same act and that this was against the principle of “ne bis in idem”, “... ..at the end of the administrative process, it is understood that the alleged violation of the applicant does not fall within the scope of the principle of not being tried or punished twice due to the same act, since the



decision of conviction was given against the applicant at the end of the judicial process, the tax penalty was given against the Company for which the applicant was the authority ... ”, without examining the elements of “same action” and “repetitive punishment”.

The abovementioned problem derived from leaving the principle of personality manifests itself in the aforesaid decision of the Constitutional Court. The reason for this is that, although the tax loss penalties are imposed on the legal person, the legal representatives continue to be liable for these tax loss penalties. Accordingly, if the tax loss penalty imposed on the legal person cannot be collected from that person, this time attempts will be made to collect the penalty from the legal representative. In other words, the tax loss penalty will be executed on the legal representative. In the above-mentioned decision, although the legal representative does not have a tax loss penalty imposed on his/her behalf, it is possible that the legal representative is liable for the penalty imposed on the legal person. To put it differently, after the date of the decision of the Constitutional Court, there is a possibility that the tax penalty incurred cannot be collected from the legal person, but from the legal representative who is the applicant. It is clear, in this case, that the principle of “ne bis in idem” cannot be fully protected.

The solution to the problem is in the source of the problem. Accordingly, the penalties arising from tax misdemeanors should be imposed on natural persons who commit acts in accordance with the principle of personality, rather than on legal persons. Thus, the “same act” and “repetitive punishment” elements can be examined without being stuck in the “same person” element in the application of the “ne bis in idem” principle. On the other hand, in the current situation, courts’ determination of the “same person” element on the basis of responsibility will prevent the principle from becoming dysfunctional. Accordingly, if the legal representative is likely to be liable for the tax penalties imposed on the legal person, it should be decided that the “same person” element is provided and the other elements should be examined. Consequently, the inconsistencies that obstruct the application of the principle would be eliminated to some extent.

## Giriş

Vergi hukukuna ilişkin usul ve esasların, mülkiyet hakkını<sup>1</sup> ihlal etmemek adına sıkı şekil şartlarının bulunması, idarelerin keyfi davranmasını önleyecektir. İdarenin keyfi davranmasının önüne geçilmesi ne kadar önemliyse vergi ödevi altında bulunanların da vergisel düzene zarar verecek ve devletin gelirini azaltacak olan davranışlarının önlenmesi o kadar önemlidir. Bu sebeplerden biri olarak da vergisel düzeni korumak amacıyla vergi kabahatleri ve vergi cezaları öngörülmüştür. Esasında vergi hukuku uygulamasına ilişkin kabahat ve cezalar bir tür caydırma gayesiyle düzenlenmiştir.

Bir kişinin aynı eyleminden dolayı birden fazla kez cezalandırılmamasını veya yargılanmamasını anlatan “ne bis in idem ilkesi” ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri olup vergi kabahat ve suçları için gözetilmesi gereken en önemli ilkelerden biridir. Buna göre bir kişiye yalnızca bir eyleminden dolayı bir vergi suç veya kabahatinden dolayı yaptırım uygulanmalıdır. Bir kişinin tek bir eylemi, aynı anda birden fazla suçu veya kabahati oluşturabilir. Türk Ceza Kanunu’nda söz konusu bu durum ne bis in idem ilkesine uygun bir şekilde genel olarak çözülmüş bulunmaktadır. Fakat suç ve ceza hükümleri içeren özel bir kanun niteliğinde olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) bu sorunun ne bis in idem ilkesine uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği tartışmalıdır.

Vergi kanunlarımızda birçok maddede cezalarla alakalı hüküm bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 333’üncü maddesinde tüzel kişilerin idare ve tasfiyesi sırasında oluşan vergi kabahatlerinden dolayı vergi cezasının tüzel kişi adına kesileceği düzenlenmiştir. Bununla birlikte suç teşkil eden eylemlerden ise kanuni temsilci sorumlu olacaktır. Vergi cezasının kabahati işleyen kanuni temsilci yerine tüzel kişinin adına kesilmesi şahsılık ilkesinden uzaklaşıldığını göstermektedir. Bununla birlikte kanuni temsilciler söz konusu vergi cezalarından tamamen kurtulmuş değildir. Zira VUK’un 10’uncu maddesi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 35 ve mükerrer 35’inci maddeleri uyarınca, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ve limited şirket ortakları, tüzel kişiden tahsil edilemeyen vergi cezalarından sorumlu olabilecektir.<sup>2</sup> Yani adeta başkası adına kesilen vergi cezası tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile limited şirket ortakları üzerinde infaz edilebilecektir. Buna göre, VUK’un 359’uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarında bir vergi kaybı olması durumunda üç kat vergi ziyayı cezası tüzel kişiye kesilecek, kaçakçılık suçunun cezası ise kanuni temsilciye verilecektir. Söz konusu vergi ziyayı cezası tüzel kişiden alınmazsa bu vergi cezaları da kanuni temsilciden tahsil edilecektir. Peki böyle bir durumda aynı eylemden dolayı hem kaçakçılık suçundan adli nitelikli ceza alan hem de tüzel kişi adına kesilen vergi ziyayı cezasından sorumlu tutulan kanuni temsilci, ne bis in idem ilkesi anlamında “aynı kişi” olarak kabul edilecek midir?

Çalışmamızda öncelikle ne bis in idem ilkesinin pozitif hukuktaki görünümü, unsurları incelenecek ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin (AİHM) inceleme usulü anlatılmaya çalışılacaktır. Ne bis in idem ilkesinin açıklanmasından sonra Vergi Usul Kanunu’ndaki suç ve kabahatlerin ne bis in idem ilkesi karşısındaki durumu, çalışmanın kapsamı aşılmadan genel olarak de-

1 Anayasa’nın 35’inci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkı, “Kişi hakları ve ödevleri” başlıklı ikinci bölümünde yer almaktadır. Anayasa’nın 35’inci maddesi “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” şeklinde hükmetmektedir.

2 20 Haziran 2019 Tarih ve 30807 Sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı ile vergi ve cezaların tahsil edilememesi durumunda amme alacağının takibi açısından şirket ortakları ile kanuni temsilci arasında vergi idaresine bir tercih sunmuştur. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/06/20190620-10.pdf>)

ğerlendirilecektir. Daha sonra ise aynı kişi kavramı ve tüzel kişi kanuni temsilcileri ve limited ortakların vergi cezalarından sorumluluğunun etkileri tartışılacaktır.

### 1. Ne Bis in İdem İlkesi

Ne bis in idem ilkesi ceza yargılamasının en temel ilkelerinden biridir (Özbek, Doğan ve Bacaksız 2019, s. 74). Bu yeni bir kavram olmayıp temel geçmişi Roma Hukuku dönemine kadar uzanmaktadır (Ataç 2010, s. 4). Ne bis in idem ilkesi, bir kişinin aynı eyleminden dolayı iki defa yargılanamayacağını veya cezalandırılmayacağını anlatır (Erdem, Tezcan ve Önok 2019, s. 104; Özbek ve ark. 2019, s. 74) Çağdaş ceza hukukunda, fail değil, bu kişinin eylemi cezalandırılmakta suçun belirlenmesinde eylem dikkate alınmaktadır. Birey ise yalnızca cezanın bireyselleştirilmesi noktasında dikkate alınmaktadır (Özbek ve ark. 2019, s. 78). Ne bis in idem ilkesi ile de kişinin suç teşkil eden eylemi bir kere cezalandırıldıktan sonra, tekrar tekrar bu eylemin kovuşturulması veya cezalandırılması engellenmektedir. Aksi düşünüldüğünde eyleminden dolayı bir defa cezalandırılmış olan kişi tekrar cezalandırılma endişesini taşımaya devam edecektir (Doğmuş 2020, s. 84). Böyle bir durum ne insan onuruyla ne hukuk devleti ilkesiyle bağdaşır.

Ne bis in idem ilkesi kesin hükmün sonuçlarında kendisini gösterir (Ünver ve Hakeri 2019, s. 1782; Erdem 1963, s. 45). Mahkemeler tarafından verilen hükümler, bu hükümlere karşı öngörülen kanun yollarından geçerek kesin hüküm niteliğini kazanırlar. Kendisine karşı başvurulabilecek bir kanun yolu öngörülmemiş olan hükümler de kesin hüküm niteliğindedir (Ataç 2010, s. 35). Ne bis in idem ilkesi, kesin hüküm niteliği taşıyan hükümlere önleyici bir nitelik katar. Böylece hakkında bir kesin hüküm bulunan eylem, tekrar yargılanamaz ve cezalandırılmaz.

#### 1.1. İlkenin Pozitif Hukuktaki Görünümü

Anayasamızda ne bis in idem ilkesi doğrudan düzenlenmiş değildir. Bununla beraber Anayasa tarafından korunan hukuk devleti ilkesi, insan onuru ve adil yargılanma hakkı, içeriğinde ne bis in idem ilkesini barındırmaktadır (Ataç 2010, s. 12-19). Dolayısıyla her ne kadar Anayasa’da doğrudan düzenlenmemişse de ilkenin Anayasal bir güvencesinin olduğu söylenebilir.

Ne bis in idem ilkesinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ndeki dayanağı, Sözleşmeye Ek 7 No’lu Protokol’ün 4’üncü maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddenin ilk fıkrası, “*Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez.*” hükmünü haizdir. Ayrıca Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmesi’nin 14’üncü maddesinin 7’nci fıkrasında, “*Hiç kimse, bir ülkenin yasalarına ve ceza usulüne göre daha önce kesin olarak mahkum olmuş ya da beraat etmişse, aynı fiil için yeniden yargılanamaz ve cezalandırılmaz.*” hükmü yer almaktadır. Söz konusu bu iki madde, esasında bir devletin iki defa cezalandırma ve yargılama yapamayacağından bahsetmekte, aynı fiilin farklı devletler tarafından kovuşturulmasına engel olmamaktadır Buna göre bir ülkede cezalandırılan fiil başka bir ülke tarafından da cezalandırılabilir. Bu durumu engelleyecek herhangi bir uluslararası sözleşme de bulunmamaktadır (Erdem ve ark. 2019, s. 104). Burada yasaklanan şey, aynı fiilin yine aynı devlet tarafından yeniden yargılanması ve cezalandırılmasıdır.

Ceza mevzuatında da bazı kanun maddeleri, ne bis in idem ilkesinin hukuk sistemi tarafından kabul edildiğini bize göstermektedir. Gerçekten de Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 223’üncü maddesinin 7’nci fıkrasında yer alan “*Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.*” hükmü ve Türk Ceza Kanu-

nu'nun 44'üncü maddesinde yer alan “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.” hükmü, bir kişinin aynı fiilinden dolayı birden fazla ceza almasını ve yargılanmasını engellemektedir.

İlkenin Kabahatler Kanunu'ndaki<sup>3</sup> yansıması da Kanun'un 15'inci maddesinde yer alır. Söz konusu 15'inci madde şu şekilde düzenlenmiştir:

*“Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.*

...  
*Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.”*

## 1.2. İlkenin Uygulanabilmesi İçin Gereken Unsurlar

Yukarıda açıkladığımız üzere ne bis in idem ilkesi bir kişinin aynı eyleminden dolayı, birden fazla kez cezalandırılmasını ve yargılanmasını yasaklar. İlkenin uygulanabilmesi için “aynı kişi” ve “aynı eylem” şartlarının sağlanması gerekmektedir (Ünver ve Hakeri 2019, s. 1784). Bu iki unsurdan birinin yokluğu durumunda ilke uygulanamayacak yani mükerrer yargılama veya cezalandırmaya engel olunamayacaktır. Daha doğrusu bu durumda yapılan yargılama mükerrer nitelikte olmayacaktır. Dolayısıyla ilkenin uygulanarak, önleme etkisini gösterebilmesi için “aynı kişi” ve “aynı eylem” şartlarının birlikte sağlanması gerekmektedir. Ayrıca “aynı kişi” ve “aynı eylem” unsurları sağlanmış olsa bile mükerrer cezalandırma veya yargılama faaliyeti söz konusu değilse burada ilkenin ihlali söz konusu olmayacaktır. Sonuç olarak ilkenin uygulanabilmesi için gerekli unsurlar, “aynı kişi” “aynı eylem” ve “mükerrer cezalandırma” unsurlardır (Yaltı 2015, s. 89).

## 2. AİHM'in İnceleme Usulü

AİHM, önüne gelen başvurularda ne bis in idem ilkesinin ihlal edilip edilmediğini 4 farklı kriterin değerlendirilmesi sonucunda tespit etmektedir. Söz konusu bu kriterler; somut olaydaki yaptırımların veya yargılamaların cezai nitelik taşıyıp taşımadıkları, söz konusu bu yargılama veya cezaların aynı olaya ilişkin olup olmadığı, kesin hüküm bulunup bulunmadığı ve son olarak mükerrer cezalandırma veya yargılama bulunup bulunmadığıdır (Ataç 2018, s. 817-845).

Vergi kabahatleri karşılığında uygulanan vergi cezaları, vergi ödevlisinin hukuka aykırı davranışını cezalandırma ve caydırıcı olma amaçlarını taşımaktadır. Gecikme faizi uygulamasıyla vergi kabahatleri sonucunda ortaya çıkan zarar zaten giderilmektedir. Dolayısıyla söz konusu vergi cezaları ile zararı karşılamaktan ziyade, zararı aşan tutarda bir bedelle cezalandırma amaç-

3 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren Kabahatler Kanunu, özellikle ekonomik hayata ilişkin düzenlemeler kapsamında idarî nitelikte ceza yaptırımlarına yer veren muhtelif kanunlardaki hükümler arasında bir sistem birliği ve ahenk sağlanması amaçlanması nedeniyle ihtiyaç duyulan düzenlemeleri gerçekleştirmek amacıyla yürürlüğe konulmuş bir kanundur. Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu hukuka aykırı fiilleri “suç” ve “kabahat” olarak iki şekilde ayırmış ve kabahat olarak adlandırılan ve diğer kanunlarda yer alan idari mali yaptırımların tümünün Kabahatler Kanunu çerçevesinde takip edilmesini sağlamıştır. Vergi suçlarının değerlendirme konusu yapıldığı hemen her tartışmada idari yaptırım gerektiren vergi suçları (veya idare tarafından yaptırıma bağlanan) ve adli yaptırım (veya ceza mahkemeleri tarafından yaptırıma bağlanan) gerektiren vergi suçları ayırımına yer verilmektedir. Pedagojik olarak son derece isabetli kabul edilebilecek bu ayırım, 5237 sayılı TCK ve 5236 sayılı Kabahatler Kanunu'nun eş zamanlı olarak yürürlüğe girmesi ile gözden geçirilmesi gereken bir ayırım halini almıştır. (Batı 2016, s. 23)

lanmaktadır (Şenyüz 2020, s. 59). Buna göre vergi kabahatleri karşılığında uygulanan idari yaptırım niteliğindeki vergi cezalarının, ne bis in idem ilkesi kapsamında cezai nitelik taşıdığını söylemek mümkündür. AİHM, yargılama veya cezalandırmanın aynı olaya ilişkin olup olmadığının tespitinde kullanılan kriterleri Zolotukhin ve Rusya<sup>4</sup> kararında belirlemiştir. Buna göre mahkemenin vardığı sonuç, aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylar sebebiyle mükerrer yargılanma veya cezalandırma yapılamayacağıdır (Ataç 2018, s. 824; Bahçeci 2018, s. 149). Aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylardan anlaşılması gereken ise, aynı kişi ile ilgili zaman ve yer bakımından birbirine sıkı sıkıya bağlı olan olaylardır (Yaltı 2015, s. 89; Ataç 2018, s. 824). Burada söz konusu olayların aynı kişi ile ilgili olması gerektiğinin altını çizmek gerekmektedir. Buna göre zaman ve yer bakımından birbirinden ayrılmayan olaylar farklı kişilerle ilgili olursa “aynı suç” kavramı içerisinde değerlendirilemeyecektir. Mahkeme son olarak söz konusu olaya ilişkin verilmiş bir kesin hüküm bulunup bulunmadığı ve son olarak mükerrer cezalandırma veya yargılama bulunup bulunmadığını incelemektedir.

### 3. Ne Bis İn İdem İlkesi Bakımından Vergi Usul Kanunu'ndaki Durum

Vergi Ceza Hukuku kapsamında idari nitelikte olan vergi kabahatleri ile adli nitelik taşıyan vergi suçları yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kabahatleri; vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri iken vergi suçları ise kaçakçılık, mükellefin özel işlerini yapma, vergi mahremiyetini ihlal ve vergi kimlik numarası kullanımı ile ilgili düzenlemelere uymayanlar olarak tasnif edilir. Vergi suçları ile kabahatleri arasında nitelik farklı bulunmaktadır. Bununla birlikte aradaki farkın tamamen niceliksel olduğunun söylenmesi de doğru değildir (Kaneti, Ekmekçi, Güneş ve Kaşıkçı 2019, s. 339; Şenyüz 2020, s. 4). Zira kaçakçılık suçu neticesinde üç kat olarak uygulanan vergi ziyayı kabahatinin, miktar olarak adli para cezalarının üzerine çıkması muhtemeldir. Bununla birlikte suç ve kabahatleri birbirinden ayıracak niceliksel bir sınır da belirlenmiş değildir. Dolayısıyla kabahat ve suç ayrımı niteliksel ve niceliksel olmayıp, kanun koyucunun suç siyasetiyle ilgilidir (Kaneti ve ark. 2019, s. 331).<sup>5</sup>

Vergi suç ve kabahatleri genel olarak vergisel düzeni korumayı amaçlamaktadır. Söz konusu bu amaç sebebiyle de her biri, birbirleri ile alakasız bulunan düzenlemelerden ziyade bir bütünü oluşturan parçalar olarak görülmelidir. Bu ilişki içerisinde de söz konusu suç ve kabahatler bağlantı içerisinde bulunmaktadır. Bundan dolayı her ne kadar tek eylemden dolayı tek kabahat veya ceza oluşması asıl olsa da zaman zaman tek bir eylem birden fazla kabahat veya suçun oluşmasına sebebiyet verebilmektedir (Şenyüz 2020, s. 245). İçtima yani birleşme adı verilen bu durumda da ne bis in idem ilkesi gündeme gelmektedir.

4 [https://hudoc.echr.coe.int/tur#%22itemid%22:\[%22001-91222%22\]](https://hudoc.echr.coe.int/tur#%22itemid%22:[%22001-91222%22]); Son Erişim Tarihi: 06.11.2020

5 Ancak, hangi fiillerin suç hangilerinin kabahat olarak nitelendirildiği konusunda net bir ölçüt yoktur. Bu tamamen kanun koyucunun suç/kabahat politikasına veya izlediği suç siyasetine göre şekillenmektedir. Ancak, suç olarak öngörülen eylemlerin kabahat olarak öngörülen eylemlere göre kamu düzenini daha çok bozdukları söylenebilir. Kabahat ile suç ayrımı konusunda öğretide daha çok niceliksel ölçüte işaret etmektedir. Buna göre bir fiilin kabahat mi veya suç mu olduğunu tespit için uygulanacak yaptırıma bakmak gerekmektedir. Bu anlamda bir fiilin kabahat olarak değerlendirilmesinin tek ölçütü, idare tarafından yaptırıma konu edilebiliyor olmasıdır. Bu da tamamen kanun koyucunun suç politikasına yönelik bir yasama tercihi olarak kabul edilmelidir. Suçlar için hürriyeti bağlayıcı ceza ve adli para cezası uygulanırken kabahatler için ise idari para cezası ile bazen çeşitli kanunlarda yer alan idari tedbirler uygulanmaktadır. Kabahatler kişinin adli sicil kaydına geçirilmez iken suçlara ilişkin verilen cezalar kişinin adli sicil kaydına geçirilir. Suçlarda teşebbüs olabilir iken kabahatlerde teşebbüs edene çoğu zaman ceza verilmez. Bir diğer husus kabahatlerde zamanaşımı süresi suçlara ilişkin zamanaşımı sürelerinden daha kısadır. Suçların cezası yargı tarafından cezalandırılırken kabahatlerin cezalandırılması ise vergi idaresi tarafından uygulanmaktadır. (Batı 2016, s. 23)

Türk Ceza Kanunu’nun 5’inci maddesi uyarınca, bu kanunun genel hükümleri ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacaktır. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi suçlarının yargılama usulünde Ceza Muhakemesi Kanunu uygulanacaktır. Türk Ceza Kanunu’nun İctima başlıklı 44’üncü maddesi, işlediği bir fiil ile birden fazla suçun oluşmasına sebebiyet veren kişinin, birden fazla cezalandırılmasını engellemektedir. Böylece, suçlar açısından “ne bis in idem” ilkesine uygun bir çözüm bulunmuştur. Aksi düşünüldüğünde, tek bir fiil ile birden fazla suçun oluşmasına sebep olan kişi, tek bir fiili olmasına karşın birden fazla cezalandırma ile karşı karşıya kalmış olacaktı. Bu durumda “ne bis in idem” ilkesine aykırılık teşkil edecekti.

İlke açısından problem, aynı fiil ile hem vergi suçu hem de vergi kabahati oluştuğunda veya birden fazla vergi kabahati oluştuğundaki durumlardır. Vergi kabahatleri açısından Kabahatler Kanunu sonraki tarihli genel kanun, Vergi Usul Kanunu ise önceki tarihli özel kanun niteliğindedir. Kabahatler Kanunu’nun 3’üncü maddesi, Kabahatler Kanunu’nun kanun yoluna ilişkin hükümler dışındaki genel hükümlerinin, idari para cezası gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağını düzenlemiştir. Söz konusu bu düzenleme vergi kabahatleri açısından, kanunların çatışması halinde çözümün nasıl olacağı, hangi kanunun uygulanacağı yönünden yaratılan bu belirsizlik kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir (Kaneti ve ark. 2019, s. 343). Kabahatler Kanunu’nun genel hükümleri ancak aksine bir düzenleme olmadığında Vergi Usul Kanunu’nda yer alan kabahatlere uygulanacaktır (Şenyüz 2020, s. 62). Uygulamada da vergi kabahatlerine Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümlerin uygulandığı görülmektedir (Kaneti ve ark. 2019, s. 343). Vergi mahkemelerinin görevine ilişkin konularda Vergi Usul Kanunu’nun uygulanacağını hüküm altına alan Kabahatler Kanunu’nun EK 1’inci maddesi de bu durumu destekler niteliktedir. Söz konusu EK 1’inci maddenin gerekçesinde de Kabahatler Kanunu’nun usule ilişkin hükümlerinin vergi kabahatlerine uygulanmamasından bahsedilmiştir. Bu gerekçe de vergi kabahatlerine Kabahatler Kanunu’nun genel hükümlerinin uygulanmaması görüşünü desteklemektedir. (Rençber 2017, s. 79)

Kabahatler Kanunu’nun 15’inci maddesinde yer alan içtimaya ilişkin hükümler ne bis in idem ilkesine tam olarak uygunluk gösterirken, Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümler ise bunun aksi yönündedir (Oktar 2018, s. 375). Dolayısıyla vergi kabahatlerine Kabahatler Kanunu’nun 15’inci maddesinin uygulanmaması ne bis in idem ilkesi açısından sorun yaratmaktadır. Ancak söz konusu 15’inci madde vergi kabahatlerine uygulanmasa bile yukarıda yer verilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 7 No’lu Ek Protokolü yürürlükte olduğundan, ne bis in idem ilkesine aykırı olarak bir kişinin aynı fiilden dolayı mükerrer cezalandırılması veya yargılanması mümkün değildir. (Rençber 2017, s. 258)

Vergi ziyayı ile genel usulsüzlük kabahatine ilişkin olarak, VUK’un 336’ncı maddesinde, “*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.*” hükmü haizdir. Bu hükümle beraber tek bir fiilin hem vergi ziyayı hem de genel usulsüzlük kabahatini oluşturması durumunda yalnızca tek bir kabahatten dolayı ceza verilebilecektir. Sonuç olarak vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük kabahatleri arasındaki ilişki ne bis in idem ilkesine uygun olarak tesis edilmiştir.

Vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük arasındaki ilişkinin dışındaki ilişkilerde ise farklı durum söz konusudur. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu’nun “Suçlarda birleşme” başlıklı 340’ıncı maddesinde, “*Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekrerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*” hükmü mevcuttur. Ayrıca aynı Kanun’un 359’uncu maddesinin son fıkrasında yer alan, “*Kaçakçılık*

*suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” hükmü de aynı yöndedir. Ayrıca madde 353'e göre, “Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyai da meydana geldiği takdirde bu ziyai gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336'ncı madde hükmü uygulanmaz.” hükmü mevcuttur.*

Söz konusu maddelere göre tek bir fiil ile hem vergi ziyai kabahati hem de genel usulsüzlük kabahati oluşması durumunda birleşme söz konusu olacak ve ne bis in idem ilkesine aykırı bir durum oluşması engellenmiş olacaktır. Fakat kaçakçılık suçu ile genel usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai kabahatleri birleşmeyecektir. Vergi hukukunda genel olarak sorun, bir fiil ile hem vergi kaçakçılığı suçu hem de vergi ziyai kabahatinin oluşması halinde kendini göstermektedir. (Rençber 2017, s. 257) Ayrıca özel usulsüzlük kabahati ile genel usulsüzlük ve vergi ziyai kabahati de birleşmeyecektir (Şenyüz 2020, s. 252). Bu şekilde birleşme söz konusu olmayan durumlar ne bis in idem ilkesinin ihlali açısından bir tehlike oluşturmaktadır. Fakat tek başına suç ve kabahatlerde birleşme söz konusu olmaması ilkeyi ihlal etmez. Ne bis in idem ilkesinin ihlal edilip edilmediği “aynı kişi”, “aynı fiil” ve “mükerrer cezalandırma” testleri sonucunda belirlenebilecektir. Aynı kişi unsurunu aşağıda detaylı olarak yazılacaktır. Bununla birlikte çalışmamızın kapsamını aştığından aynı fiil ve mükerrer cezalandırma unsurlarına ilişkin detaylı inceleme yapmak yerine yeri geldiğinde kısaca değinilecektir.

#### 4. Kişi Kavramı

Kişi, haklara ve borçlara sahip olma yeteneği bulunan kimseye denilmektedir. Hak sahibi olmak sadece insanlara özgü bir kavram değildir. İnsan toplulukları ve mal toplulukları da bazı haklara sahiptir (Zevkliler 1995, s. 65). 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun<sup>6</sup> 28'inci maddesi kişiliği; “*Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer.*” şeklinde tanımlamıştır. Bu nedenle kişi anne rahmine düştüğü anda bazı hak ve yükümlülüklerle sahip olabilir. Örneğin miras edinme hakkı gibi. Ancak gerçek kişilerde kişilik ölümle sona ermektedir. Ancak 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 31'inci maddesi ölüm karinesinin ve 32'nci maddesi ise gaipliğin de kişiliği sona erdireceğini düzenlemiştir.

Tüzel kişiler, ortak bir amaca yönelmiş “kişi toplulukları” ya da belli bir amacı olan “mal toplulukları”dır. Tüzel kişilerin, kendilerini oluşturan kişilerden ayrı, bağımsız kişilikleri vardır. Tüzel kişiler kendisine ait bir malvarlığı, bir yerleşim yeri olan ve organları vasıtasıyla hak ve borçlar edinebilen davacı ve davalı olabilen hukuksal varlıklardır (Serozan 1994, s. 86).

##### 4.1. Genel Olarak “Aynı Kişi” Kavramı

Ne bis in idem ilkesinin kesin hükmün bir sonucu olması sebebiyle, “aynı kişi” kavramına kesin hükmün tarafları açısından bakmak gerekmektedir. Ceza yargılaması kapsamında kesin hükmün muhatabı ise sanıktır. Buna göre ceza yargılamasında “aynı kişi” kavramından anlamamız gereken sanığın aynı olup olmamasıdır (Erdem 1963, s. 37-51).

Yukarıda bahsettiğimiz üzere Kabahatler Kanunu'nda da ne bis in idem ilkesi yer almaktadır. Kabahatlerde “aynı kişi” kavramından anlaşılması gerekenin kim olacağının cevabı ise ceza yargılamasındaki kadar kolay değildir. Aşağıda bu soruya cevap aranacaktır.

Bir kişinin yalnızca kendi eylemlerinden sorumlu olduğunu anlatan şahsılık ilkesi, ceza hukukunun en temel ilkelerinden biridir (Özbek ve ark. 2019, s. 76). Ayrıca Anayasa'nın 38'inci

6 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

maddesinde “*Ceza sorumluluğu şahsidir.*” hükmüyle ilke açıkça kabul edilmiştir. Türk Ceza Kanunu’nun 20’nci maddesinin 1’inci fıkrası da aynı doğrultudadır. Ceza hukukunda şahsilik ilkesi açıkça ve mutlak bir biçimde kabul edildiği için, ceza hukukunda “aynı kişi” kavramının yukarıda bahsettiğimiz şekilde sanıktan başka bir kişi olması söz konusu olamayacaktır.

Türk Ceza Kanunu’nun “*Ceza sorumluluğunun şahsiliği*” başlıklı 20’nci maddesinin 2’nci fıkrasına göre, “*Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırım uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.*” Bu maddeye göre tüzel kişilere ceza yaptırım uygulanamayacak olması şahsilik ilkesinin bir sonucudur. Zira tüzel kişilerin hareket ve kusur yetenekleri bulunmadığından bir suçun faili olmaları mümkün değildir. Tüzel kişilerin bir suçtan dolayı sorumlu tutmak, esasında o suç işleyen gerçek kişinin eyleminden dolayı tüzel kişinin sorumlu olması anlamına gelmektedir.

Kabahatler Kanunu’nun 8’inci maddesinde tüzel kişinin organ veya yetkilisi sıfatıyla hareket edenlerin görevleri sebebiyle işledikleri kabahatlerden dolayı tüzel kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi kabahatlerinde de gerçek kişilerin eylemlerinden dolayı tüzel kişilerin sorumlu oldukları görülmektedir. Bu şekilde tüzel kişiye kabahatlerden dolayı yaptırım uygulanması şahsilik ilkesinden uzaklaştığını göstermektedir. Zira yukarıda da bahsedildiği üzere tüzel kişilerin hareket ve kusur yetenekleri bulunmamaktadır. Dolayısıyla sorumlu oldukları kabahatler esasında gerçek kişilerin fiilleridir. Bu şekilde gerçek kişilerin fiillerinden dolayı hareket yeteneği bulunmayan tüzel kişiler hakkında idari yaptırım uygulanabilmesi şahsilik ilkesiyle tam olarak bağdaştığı söylenemez.

Vergi kabahatlerinde özellik arz eden bir durum mevcuttur. Şöyle ki tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarının, tüzel kişiden tahsil edilememesi durumunda kanuni temsilcilerden ve limited şirket ortaklarından alınmasına imkan tanıyan hükümler mevcuttur. Bu hükümlerle birlikte şahsilik ilkesinden bir adım daha uzaklaşmaktadır. Şahsilik ilkesinden bu denli uzaklaştığında ise “aynı kişinin” tespiti zorlaşmaktadır.

#### **4.2. Kanuni Temsilciler ile Limited Şirket Ortaklarının Vergi Cezalarından Sorumluluğu**

Vergi Usul Kanunu’nun 333’üncü maddesi uyarınca vergi cezaları tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine değil bizzat tüzel kişi adına kesilir. Tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarından dolayı kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen kanun maddeleri VUK’un 10’uncu ve AA-TUHK’nin mükerrer 35’inci maddesidir. Limited şirket ortaklarının söz konusu bu vergi cezalarından sorumluluğu ise AATUHK’nin 35’inci maddesi gereğince doğmaktadır.

VUK’un 10/2’nci maddesi uyarınca, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin, ödevlerini yerine getirmemeleri sebebiyle tüzel kişiden kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevlerini yerine getirmeyen, kanuni temsilcilerin varlıklarından alınacaktır. VUK’un 333/2’nci maddesinin yollamasıyla bu hükümler vergi cezaları için de uygulanacağından, tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarının, kısmen veya tamamen tüzel kişinin malvarlığından alınamaması durumunda, kanuni temsilciler vergi cezalarından şahsen ve tüm mal varlıklarıyla sorumlu olacaklardır (Karakoç 2019, s. 434). VUK’un 10’uncu maddesi kapsamında kanuni temsilcilerin tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarından şahsi sorumluluklarının doğması için, öncelikle vergi cezasının tüzel kişiden kısmen veya tamamen tahsil edilememiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla öncelikle şirket adına 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve cebren tahsil yollarının tüketilmesi ve vergi cezasının şirketten kısmen veya tamamen tahsil edilemeyişinin somut olarak ortaya konulması gerekmektedir (Altaş 2019, s. 187). Bunun yanında diğer şart ise, vergi cezasının kanuni temsilcinin ödevlerinin yerine getirmemesinden doğmasıdır (Barlass



2005, s. 132). Bu şart, söz konusu 10'uncu maddenin ikinci fıkrasında yer alan, "...bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden..." ifadesinden kaynaklanmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarihli 2014/144 E. 2015/29 K. numaralı kararında da, kanunun ikinci fıkrasında yer alan "...bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden..." ifadesinin, buradaki sorumluluğun bir kusur sorumluluğu olduğunu gösterdiği ifade edilmiştir. VUK'un 10'uncu maddesi bu yönüyle AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddesinden ayrılmaktadır.

AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddesine göre de benzer şekilde, tüzel kişilerden kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen vergi cezaları, kanuni temsilcilerin şahsi malvarlıklarından alınacaktır. Bununla birlikte VUK'un 10'uncu ile AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddesi arasında birtakım farklar bulunmaktadır. AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddesinde "*vergi ödevinin yerine getirilmemesi*" gibi bir ifade yer almamaktadır. Kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için amme alacağının (vergi cezasının) kısmen veya tamamen tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterli görülmektedir. Buna göre mükerrer 35'inci maddedeki sorumluluk, bir kusursuz sorumluluk halindedir (Altaş 2019, s. 251; Geçer 2016, s. 120; Ayaz 2015, s. 65). Dolayısıyla kanuni temsilcilerin bu madde kapsamındaki sorumluluktan kusursuzluklarını ispatlayarak kurtulmaları mümkün değildir.<sup>7</sup>

Kural olarak limited şirketlerinin ortakları, taahhüt ettikleri sermaye paylarını ödemeleri halinde, şirketin borçlarından dolayı sorumlu değildir. Fakat limited şirketlerde amme alacaklarına ilişkin olarak farklı bir düzenleme getirilmiştir. AATUHK'nin 35'inci maddesine göre, "*Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*" Bu hükme göre limited şirket ortağı taahhüt etmiş olduğu sermayeyi ödemiş olsa dahi, sermaye payı oranında sorumlu olacaktır (Karakoç 2019, s. 526). Söz konusu amme alacaklarının kapsamına vergi cezaları da girmektedir. Vergi kabahatleri karşılığında vergi cezaları limited şirkete kesileceğinden, ortaklar da bu vergi cezalarının şirketten tahsil edilememesi durumunda sorumlu olacaklardır.

#### 4.3. Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergi Cezaları Bakımından "Aynı Kişi" Kabul Edilip Edilemeyeceği

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının vergi cezalarından sorumluluğunu düzenleyen maddelerin ortak noktası tüzel kişi adına kesilmiş bulunan vergi cezaları-

7 VUK Madde 10 ve AATUHK mükerrer madde 35'deki Kanuni Temsilcinin Sorumluluğuna İlişkin Hükümler Arasındaki Farkları şu şekilde kategorize etmek mümkün olabilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen sorumluluğun kapsamına Kanun'un 1'inci maddesi uyarınca gümrük idaresi tarafından toplanan vergi ve resimler hariç olmak üzere genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. VUK'un 333'üncü maddesi uyarınca tüzel kişilik adına kesilen vergi cezaları, gecikme faizi ile gecikme zammı anlaşılmalıdır. 6183 sayılı Yasa'nın Mükerrer 35'inci maddesinde hükmedilen sorumluluk ise daha geniş kapsamlıdır.

İkinci temel fark 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen sorumlulukta; kanuni temsilciler, mükellef ya da sorumluların vergi ödevlerini ifa ile yükümlüdürler. 6183 sayılı Yasa'nın Mükerrer 35'inci maddesinde ise sorumluluk söz konusu vergi ödevlerinin sonucu olmayıp doğrudan kanuni temsilci olma görevinden kaynaklanmaktadır.

Üçüncü temel fark, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen sorumluluk, tamamen kusura dayandırılmış bir kusur sorumluluğudur. 6183 sayılı Yasa'nın Mükerrer 35'inci maddesinde ise sorumluluk bir kusursuzluk sorumluluğudur.

Son fark ise, 6183 sayılı Yasa'nın Mükerrer 35'inci maddesi uyarınca tüzel kişilikten alınamayan amme alacağı kanuni temsilciden tahsil edilirse kanuni temsilci ödediği vergi ve cezaları ile aslına bağlı fer'i borçları tüzel kişiliğe rücu edebilir. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca tüzel kişilikten alınamayan amme alacağı kanuni temsilciden tahsil edilirse kanuni temsilci ödediği sadece verginin aslını borçları tüzel kişiliğe rücu edebilir. Diğerlerini rücu etme olanağı bulunmamaktadır. (Batı 2019, s. 121-122)

nın, tüzel kişiden tahsil edilmemesi durumunda, kanuni temsilci veya limited şirkette ortak olarak tüzel kişi ile bir ilişkisi bulunan gerçek kişiden tahsil edilebilme imkanındır. Bu hükümler ceza hukukundaki şahsilik ilkesinden sapmanın göstergesidir. Bu sapmanın iki yönü vardır. İlki gerçek kişinin eyleminden dolayı tüzel kişiye vergi cezası kesilmesi. İkincisi ise tüzel kişiye kesilmiş bulunan vergi cezasından dolayı gerçek kişilerin sorumluluğunun doğmasıdır.

Hukukun genel ilkeleri ve her bir hukuk dalına özgü temel ilkeler, yüzyıllar süren bir gelişim ve tecrübe sonucunda oluşmuş ve sağlam bir şekilde hukuk sisteminin temelini oluşturmuştur. Söz konusu bu ilkeler birbirinden bağımsız olarak değil aksine birbiriyle bir ahenk içerisinde bir sistem oluştururlar. İskambil kağıtlarından yapılmış bir kuleden bir iskambil kağıdını çıkartmak gibi, bir ilkeden taviz verildiğinde diğer ilkelerin ayakta durması beklenemez. Bizim konumuzda da, gerçek kişinin işlemiş olduğu bir kabahatten dolayı fiil yeteneği olmayan tüzel kişiyi sorumlu tutmak suretiyle ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri olan şahsilik ilkesinden bir taviz verilmesiyle beraber ne bis in idem ilkesi kapsamında aynı kişinin tespitinde sorun oluşmaya başlamaktadır. Daha sonra tüzel kişi adına kesilmiş bulunan vergi cezasından dolayı gerçek kişilerin sorumluluğunun doğması durumu iyice karmaşıktır. Kanun koyucunun caydırıcı olmak ve kesilen vergi cezasını tahsil etmek adına, fiil ehliyeti bulunmayan gerçek kişiyi sorumlu tutmaktan, hatta AATUHK'nin 35'inci ve mükerrer 35'inci maddesi ile vergi cezasının kesilmesiyle ilgili hiçbir kusuru olmayan gerçek kişiler üzerinde vergi cezasını infaz etmekten imtina edilmediği görülmektedir.

Esasında, sorunun temelinde şahsilik ilkesinden uzaklaşılması yatmaktadır. Anayasa madde 38 uyarınca şahsilik ilkesinin mutlak olarak uygulanması durumunda yukarıda bahsettiğimiz sorunlar ortadan kalkacaktır. Buna göre vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceğini düzenleyen VUK madde 333 hükmünün kaldırılması ve vergi cezalarından dolayı yalnızca söz konusu fiilleri işleyenlerin yani kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması gerekmektedir. Böylece vergi cezaları tüzel kişi adına kesilemeyeceğinden, VUK'un 10'uncu, AATUHK'nin 35'inci ve AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddeleri de VUK'da düzenlenen vergi cezaları bakımından, şahsilik ve ne bis in idem ilkeleri açısından aykırılık oluşturmayacaktır. Zira ne bis in idem ilkesinin ihlali, sırasıyla “aynı kişi”, “aynı eylem” ve “mükerrer cezalandırma” olgularının gerçekleşmesi ile oluşmaktadır. Şahsilik ilkesine sınırsız bağlanmak ise “aynı kişi” olgusunda problem oluşmasını engelleyecek ve ne bis in idem ilkesinin ihlalinin ilk adımı olan “aynı kişi” şartı ilkenin denetimini engelleyecektir.

Ne bis in idem ilkesinde aynı kişi kavramında oluşan bu sorunun çözümü şahsilik ilkesine sıkı sıkıya bağlanmaktadır. Bununla birlikte şahsilik ilkesinden bu denli uzaklaşıldığına göre bu durumda ne bis in idem ilkesi anlamında “aynı kişinin” kim olduğunun tespitinde sorumluluk esasını göz önüne almanın, insan onuru ve hukuk devleti ilkeleri gereğince bir zorunluluk olduğunu düşünüyoruz. Buna göre vergi cezası kesilen tüzel kişiyi de, yukarıda bahsettiğimiz üç kanun maddesine göre bu vergi cezasından sorumlu olabilecek gerçek kişileri de, “aynı kişi” olarak kabul etmek gerekmektedir. Zira vergi cezasının tüzel kişiden alınamaması durumunda, ceza gerçek kişi hakkında infaz edilmiş olacaktır.

##### **5. Aynı Kişinin Sorumluluk Esasına Göre Belirlenmesi**

VUK'un 10'uncu, AATUHK'nin 35'inci ve AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddeleri kapsamında düzenlenen sorumluluk halleri yukarıda açıklanmıştı. Söz konusu maddeler, düzenlenen sorumluluk halleri bakımından birbirinden ayrılsa da en nihayetinde vergi cezasından sorumluluğu doğurması açısından benzerdir. Ortak nokta, tüzel kişi adına kesilen vergi cezasından dola-

yı gerçek kişinin, kusurlu veya kusursuz olarak, sınırsız veya sınırlı olarak sorumlu tutulmasıdır. Öyleyse ne bis in idem ilkesi açısından aynı kişinin tespitinde bu sorumluluğun doğma ihtimali dikkate alınmalıdır. Tüzel kişi adına kesilen vergi cezasından dolayı kanuni temsilcinin veya limited şirket ortağının, ileride bu vergi cezasından sorumlu tutulması mümkün olduğu sürece, bunların ne bis in idem ilkesi kapsamında “aynı kişi” kabul edilmesi gerekmektedir. Söz konusu kişilerin bu şekilde “aynı kişi” olarak kabul edilmemesi durumunda ilkenin ihlalinde “aynı eylem” ve “mükerrer cezalandırma” denetimleri yapılmaksızın, ilkenin ihlal edilmediği söylenecektir. Sonuç olarak da kendi üzerinde vergi cezası infaz edilen kişilerin ne bis in idem ilkesinin sağladığı korumadan yararlanması mümkün olmayacaktır. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında, tüzel kişi ile kanuni temsilcisini ne bis in idem anlamında aynı kişi kapsamında değerlendirmemiş ve konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemezlik kararı verilmiştir.<sup>8</sup> Böylece ilkenin diğer unsurları değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Oysaki ne bis in idem ilkesinin vergi cezalarında uygulanabilir olması için, kanuni temsilcilerin ileride vergi cezasından sorumlu tutulma ihtimalleri olduğu sürece “aynı kişi” kabul edilmesi gerekmektedir. Bu durumda vergi cezasını ödeyen kanuni temsilcinin, tüzel kişiye rücu imkanı devam etmektedir. Fakat kanuni temsilci ile tüzel kişi arasındaki rücu ilişkisi bir özek hukuk ilişkisidir. Bir başka deyişle bu noktada artık bir ceza hukuki ilişkisi kalmamış olacaktır. Bir özel hukuk müessesesi olan rücu davası da adli yargıda Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na göre görülecektir (Barlass 2005, s. 204-210). Bu sebeple sorumluluğu düzenleyen hükümler uyarınca, kanuni temsilcilerin ödemiş oldukları vergi cezalarından dolayı rücu imkânı “aynı kişi” unsurunu etkilemeyecektir. Zira artık adi bir alacak ilişkisine dönüşmüş bulunan bir ilişki bulunmaktadır. Ayrıca kanuni temsilcinin ödemiş olduğu vergi cezasını rücu talebi ile tüzel kişiden tahsil edebileceğinin herhangi bir garantisi de yoktur. Bununla birlikte tüzel kişi tarafından söz konusu vergi cezalarının ödenmesi durumunda kanuni temsilciler için sorumluluk ihtimali de ortadan kalktığından, bu durumda kanuni temsilcileri, tüzel kişi tarafından ödenmiş olan vergi cezası bakımından, aynı kişi olarak değerlendirmek doğru olmayacaktır. Çünkü bu durumda vergi cezası tüzel kişi üzerinde infaz edilmiş olacaktır. Bu haliyle tüzel kişi tarafından ödenmiş bulunan vergi cezasının, devlet tarafından kanuni temsilciye yöneltilmesi ihtimali de bulunmamaktadır.

Bir anonim şirketin kanuni temsilcisi hakkında VUK’un 359’uncu maddesi kapsamında kaçakçılık suçundan dolayı ceza verilmesi durumunda ve kaçakçılık suçundan dolayı bir vergi kaybı ortaya çıkması durumunda; anonim şirket adına da vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir. Söz konusu bu vergi ziyai cezası anonim şirketten tahsil edilmediği sürece, VUK madde 10 uyarınca kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğma ihtimali mevcuttur. Dolayısıyla bu ihtimal var olduğu sürece kanuni temsilcinin ne bis in idem ilkesi açısından “aynı kişi” kabul edilerek, aynı eyleminden dolayı mükerrer cezalandırılma yasağı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda kanuni temsilcinin aynı kişi olarak kabul edilmesi başlı başına ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği sonucunu doğurmayacaktır. Yalnızca yukarıda açıkladığımız üzere, “aynı eylem” ve “mükerrer cezalandırma” denetiminin yapılmasını sağlayacaktır.

Yukarıdaki örnek, kaçakçılık cezasının gerçek kişi olan kanuni temsilciye, vergi ziyai cezasının ise tüzel kişiye kesildiği durumla ilgilidir. Ne bis in idem ilkesinin söz konusu olabileceği bir başka durum ise tüzel kişi adına birden fazla ceza kesilmesi durumudur. Yukarıdaki örnekte tüzel kişi açısından tek bir ceza söz konusu olduğundan, tüzel kişi için ne bis in idem ilkesi açı-

8 Mehmet Turgay Özbekler Başvurusu, Başvuru Numarası: 2017/20779, Karar Tarihi: 11/3/2020, R.G. Tarih ve Sayı: 28/4/2020-31112. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/04/20200428-10.pdf>)

sından bir problem yoktur. Ancak tek bir eylemden dolayı tüzel kişi adına birden fazla vergi cezası uygulanması durumunda tüzel kişi açısından da ne bis in idem ilkesinin ihlali söz konusudur. Bu halde de aynı kişinin tespitinde sorumluluk esası gözetilmelidir. Buna göre tüzel kişinin aynı kişi kapsamında olduğundan şüphe yoktur, bununla birlikte VUK’un 10’uncu, AATUHK’nin 35’inci ve AATUHK’nin mükerrer 35’inci maddeleri uyarınca, kanuni temsilci veya limited şirket ortağının sorumlu olma ihtimali olduğu sürece aynı kişi kavramı içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira tüzel kişi ne bis in idem ilkesi kapsamında hakkını aramayı ihmal edebilir. Bu durumda vergi cezaları da ödenmediği veya tahsil edilmediği sürece, kanuni temsilci veya ortağın sorumluluk ihtimali devam edecektir. Sorumluluk hali devam ettiği sürece de kanuni temsilcinin veya limited şirket ortağının “aynı eylem” ve “mükerrer cezalandırma” denetimi açısından “aynı kişi” kabul edilmesi gerekmektedir.

### **Sonuç**

“Ne bis in idem ilkesi”, bir kişinin aynı eyleminden dolayı birden fazla cezalandırılmayacağını veya yargılanamayacağını anlatmaktadır. İlkenin uygulanabilmesi için her şeyden önce eylemin aynı kişiye ait olması ve cezalandırma veya yargılamanın da aynı kişi hakkında olması gerekmektedir. Esasında ceza hukuku anlamında aynı kişinin tespiti çok zor bir faaliyet değildir. Fakat şahsilik ilkesinden uzaklaşılmasına sebebiyet veren bazı hükümler aynı kişinin tespitini de zorlaştırmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nda, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde ortaya çıkan vergi kabahatlerinden dolayı vergi cezalarının tüzel kişi adına kesileceği düzenlenmiştir. Yani esasına fiili işleyenler kanuni temsilciler olmalarına rağmen, ceza tüzel kişi adına kesilmektedir. Bununla birlikte, tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarının, tüzel kişiden tahsil edilememesi durumunda, kanuni temsilcileri şahsi mallarından alınacağını düzenleyen hükümler mevcuttur. Bu durumda ise fiili kanuni temsilci işlemiş, ceza tüzel kişi adına kesilmiş ve tüzel kişiden tahsil edilemeyen ceza yine kanuni temsilciden alınmış olacaktır. Şahsilik ilkesinde yaratılan bu karmaşa ne bis in idem ilkesi anlamında aynı kişinin tespitini zorlaştırmaktadır. Anayasa Mahkemesi yukarıda da bahsedilen bir kararında, kanuni temsilcinin sorumluluğunu değerlendirmeksizin tüzel kişi ve kanuni temsilciyi farklı kişiler olarak görmüş ve ne bis in idem ilkesinin diğer unsurlarının denetimini yapmamıştır. Bu sorunun çözümü ise, bu problemin kaynağı olan şahsilik ilkesinden uzaklaşmanın önlenmesidir. Buna göre VUK’un 333’üncü maddesi uyarınca, kanuni temsilci tarafından işlenen eylemlerden dolayı tüzel kişi adına değil kanuni temsilci adına ceza kesilmelidir. Bununla birlikte hali hazırdaki durumda şahsilik ilkesinden uzaklaşıldığı için, aynı kişinin tespitinde sorumluluk esası gözetilmelidir. Kanuni temsilcilerin vergi cezalarından dolayı sorumlulukları devam ettiği sürece, cezaların ne bis in idem ilkesine uygunluğunun denetiminde, tüzel kişi ile kanuni temsilcinin aynı kişi olmadığı gerekçesinden uzaklaşılmalı ve aynı kişi şartı sağlanmış sayılarak diğer unsurlar açısından denetime devam edilmelidir.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

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

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

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

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

---

**Kaynakça/References**

- Altaş, S. (2019). *Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Ataç, A. S. (2018). İHAM İçtihatları Işığında Ne Bis İn İdem İlkesi. *Dr. Dr. h.c. Silvia Tellenbach'a Armağan kitabı* içinde. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Ataç, A. S. (2010). *Türk Hukukunda Kesin Hükümün Önleme Etkisi*. (Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ayaz, E. (2015). *Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Bahçeci, B. (2018). İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 136, 141-166.
- Barlass, T. İ. (2005). *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Batı, M. (2016). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Ceza Sorumluluğu. *Vergi Dünyası*, 421, 21-41.
- Batı, M. (2019). 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un İşlevsiz Hükümleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 369, 112-130.
- Cebeci, Ş. (2018). *Türk Ceza Hukuku Bağlamında Ne Bis İn İdem İlkesi*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Doğmuş, S. (2020). Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 61-122.
- Erdem, F. (1963). Ceza Usulünde Kesin Hüküm. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(20), 37-51.
- Erdem, M. R., Durmuş, T. ve Önok, R. M. (2019). *Uluslararası Ceza Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Geçer, A. E. (2016). Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(2), 315-348. [https://doi.org/10.1501/hukfak\\_0000001814](https://doi.org/10.1501/hukfak_0000001814)
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2019). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Öner, E. (2019). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Özbek, V. Ö., Doğan, K. ve Bacaksız, P. (2019). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Özen, M. (2010). Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 389-417.
- Oktar, S. A. (2018). *Vergi Hukuku*. (18. Baskı). İstanbul: Yetkin Kitabevi.
- Rençber, A. (2017). *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Serozan, R. (1994). *Tüzel Kişiler Özellikle: Dernekler ve Vakıflar* (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Ünver, Y. ve Hakeri, H. (2019). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Yaltı, B. (2015). İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis in Idem İlkesine Aykırılığı Üzerine. *Vergi Sorunları Dergisi*, 317, 85-92.
- Zevkili, A. (1995). *Medeni Hukuk, Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku, Aile Hukuku* (4. Baskı). Ankara: Savaş Yayıncılık.



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2020-808714

Araştırma Makalesi / Research Article

## Belediye Gelirlerinin Yapısının ve Gelir Artırımı Konusunda Yapısal Kısıtların Değerlendirilmesi

### *An Evaluation on the Current Structure of Municipalities' Revenues and Their Structural Constraints of Increasing Revenue*

Erdal EROĞLU<sup>1</sup> 



<sup>1</sup>Dr. Öğretim Üyesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İİBF Maliye Bölümü, Çanakkale, Türkiye

ORCID: E.E. 0000-0002-5359-2420

**Corresponding author:**

Erdal EROĞLU,  
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İİBF  
Maliye Bölümü, Çanakkale, Türkiye  
E-mail: erdalerogluu@gmail.com

Submitted: 10.10.2020

Revision Requested: 30.10.2020

Last Revision Received: 07.12.2020

Accepted: 07.12.2020

**Citation:** Eroglu, E. (2020). Belediye gelirlerinin yapısının ve gelir artırımı konusunda yapısal kısıtların değerlendirilmesi. *Maliye Çalışmaları Dergisi- Journal of Public Finance Studies*, 2020; 64: 31-49.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2020-808714>

#### Öz

2010-2018 dönemi kapsamında Türkiye'de belediyelerin gelir yapısının, yapısal kısıtlarının ve gelir artırımı konularının incelendiği bu çalışmanın amacı belediyelerdeki mevcut durumun ortaya konularak alternatif gelir artırımı konusunda çözüm önerilerinin getirilmesidir. Bu kapsamda çalışmada belediyelerin gelir yapısı mali özerklik bağlamında analiz edilmekte ve belediyelerin gelirlerinin artırılması hususunda yapısal kısıtlardan hareketle değerlendirmeler ve önerilerde bulunmaktadır. Türkiye'de belediyelerin en önemli sorunu mali açıdan merkeze bağımlı olmaları ve harcamalarını finanse edecek ölçüde yeterli öz gelire sahip olmamalarıdır. Bunun sonucunda belediyeler özellikle yatırım harcamalarının finansmanı sürecinde borçlanmaya gitmektedirler. Bu durumun temel nedenlerinden biri belediyelerin vergilendirme yetkisinin olmaması ve alternatif gelir kaynakları yaratma hususunda ilgili mevzuatlar gereği kısıtlıklara sahip olmasıdır. Çalışmada belediye gelirlerinin artırılması konusu mevcut gelir kaynaklarının iyileştirilmesi, yeni gelir kaynaklarının yaratılması ve etkin kaynak kullanımı ile gelir artırımı şeklinde üç başlıkta tartışılmaktadır. Çalışma kapsamında kullanılan istatistikî bilgiler Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü ve Kamu İhale Kurumu tarafından yayımlanan verilerden derlenmiştir. Çalışmada benimsenen yöntem mevcut durum analizi ile politika sentezidir. Çalışmada, belediyelerin mevcut gelirlerinin artırımı ve yeni gelir kaynaklarının yaratılması hususlarında yapısal kısıtlara sahip oldukları dolayısıyla belediyeler için etkin harcama yönlü bir bakış açısının gelir artırımı için gerekli olduğu sonuçlarına ulaşılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Belediye gelirleri, mali özerklik, yapısal kısıt, gelir artırımı, harcama yönetimi



## ABSTRACT

This study aims to examine the structural constraints of municipal revenues and offer some solutions to increase these revenues, focusing on the revenue structure of municipalities in Turkey for 2010–2018. In this context, the revenue structure of municipalities is analyzed within the framework of financial autonomy. The most serious problems of the municipalities in Turkey are insufficient revenue to finance their expenditures and their financial dependence on the central government. Municipalities do not have the authority to impose new taxes, and they have restrictions on creating alternative sources of revenue as required by the relevant legislation. Consequently, they go into borrowing, especially in financing their investment expenditures. This study discusses three ways of increasing municipal revenues: one is to revise current sources; the second is to generate new sources, and the third one is to use current sources efficiently. The statistical information used within the scope of the study was compiled from the data published by the Ministry of Treasury and Finance, General Directorate of Accounts, and Public Procurement Authority. The current situation analysis and policy synthesis are the methods adopted in the study. Findings reveal that municipalities have structural constraints on the issue of increasing their existing income and creating new sources of income; therefore, an expenditure-oriented perspective is required for municipalities.

**Keywords:** Municipality revenues, fiscal decentralization, structural constraint, revenue capacity, expenditure management

## EXTENDED ABSTRACT

Municipalities, which are the closest units to the public in determining local needs and providing services, have become more visible on a global scale, thanks to changes in fields such as participation, citizen-oriented management approach, quality service, citizen satisfaction, and competitiveness. In this context, the duties and responsibilities of local governments have been expanded within the framework of public administration reforms and decentralization. This global trend was introduced to Turkey in the early 2000s following a series of reform efforts made toward strengthening local governments and legislative changes. Among the legal regulations, the most important are the Metropolitan Municipality Law No. 5216 and the Municipality Law No. 5393, which entered into force in 2004 and 2005, respectively. With the new regulations introduced, the expenditures of municipalities, which conducted more service activities, also increased at the same rate. However, the resources owned by the municipalities were insufficient to finance the increased expenditures. In Turkey, over the sample period 2010–2018, the major problems of municipalities were budget deficits and high borrowing. The financing problem faced by the municipalities was at the top of the agenda in the 2019 local elections. The concrete equivalent of the localization phenomenon in practice is financial autonomy. However, the analysis of the municipalities' revenue structure revealed that they are not financially autonomous due to their insufficient revenues. Conversely, they are highly dependent on the central government, which causes the allocation of the biggest share of municipalities' revenues from the central government tax revenues. Lack of adequate sources of income despite the increasing expenditures of municipalities causes disruptions in the provision of local services and negatively affects the service quality. Moreover, municipalities cannot establish an effective plan/budget implementation and continue to be subservient in financial management because of financial dependence on the central government. This structurally restricts municipalities in solving local problems, ensuring competition, and developing creative ideas. This study evaluates the revenue structure of municipalities in Turkey and their current structural constraints in raising revenue. This paper discusses three ways of increasing municipal revenues: (1) revise current sources, (2) generate new sources, and (3) use current sources efficiently.

In the first method, it seems unlikely to increase current revenues due to structural constraints and deficiencies specified in Law No. 2462 on Municipal Revenues. Some suggestions like the necessity of creating new sources by transferring some taxes, such as Motor Vehicle Tax and Accommodation Tax,



to the local are discussed within the framework of the second method. An expenditure-based perspective on increasing revenues is presented in the last method. The statistical information used within the scope of the study was compiled from the data published by the Ministry of Treasury and Finance, General Directorate of Accounts, and Public Procurement Authority. Moreover, the method adopted in the study is the current situation analysis and policy synthesis. The findings revealed that municipalities have structural constraints on the issue of increasing their existing income and creating new sources of income; therefore, an expenditure-oriented perspective is required for municipalities.

## 1. Giriş

Belediyeler yerel ihtiyaçların yerinde ve doğru bir şekilde tespit edilmesinde, optimum hizmet alanının belirlenmesinde, hizmet sunumunun anında ve gerçek ihtiyaç sahiplerine yapılmasında önemli rollere sahip olan idari birimlerdir. Belediyeler bir yandan vatandaşların gündelik yaşamı için gerekli olan temiz su, kanalizasyon, çöp toplama, sokak ve caddelerin bakımı ve temizliği, kent içi ulaşım, park-bahçe gibi ihtiyaçları karşılarken diğer yandan sosyal yardım ve hizmetlerle kentin refah seviyesini artırmaktadır. İletişim ve ulaşım olanaklarının gelişmesi, vatandaş memnuniyeti ve hizmet kalitesindeki önemin artışı belediyeleri hizmet sunumunda daha görünür hale getirmiştir (Hansen, 2015). Görünür olma hali “*yetki ve sorumluluklarla birlikte kaynakların ve öz kaynak yaratma imkânlarının da*” yerele devredilmesi fikrine dayanan yerelleşme tartışmalarını gündeme getirmiştir (Demircan, 2007, s. 103). Yerelleşme süreciyle yerel kamu hizmetlerine yönelik talebin karşılanmasında, kent yaşamını doğrudan etkileyen politikaların belirlenmesinde ve yerel düzeyde bölüşüm ilişkilerinin düzenlenmesinde belediyelerin rolü artmıştır. Ancak bu durum mali açıdan merkeze bağımlı olan ve yeterli öz gelirlere sahip olmayan belediyeler açısından finansman sorununu gündeme getirmiştir. Bu nedenle belediyeler finansman sorunlarına çözüm amacıyla kaynakların etkin ve verimli kullanılması, mevcut kaynakların iyileştirilmesi ve yeni gelir kaynaklarının oluşturulması gibi arayışlara yönelmiştir (Ulusoy ve Tekdere 2019, s. 170; Arıkboğa 2016). Bu durumun iki temel nedeni vardır. İlk neden belediyelerin hizmet yüklerinin artmasıdır. Ulaşım, altyapı, imar, sosyal vb. konularda ortaya çıkan hizmet ihtiyaçlarındaki artışlar belediyelerin daha fazla harcama yapmasına yol açmıştır. Bunu belediyelerin kamu alımlarındaki payı son on yılda %20 düzeyinden yaklaşık olarak %30 ulaşmasında görmek mümkündür (Kamu Alımları İzleme Raporu, 2019, s. 2). İkinci neden ise artan borçlanma ve borçlanmanın yarattığı finansal baskılamadır (Önal, 2008; Eroğlu ve Gülçin 2018). Türkiye’de belediyelerin gelir paylarının mali özerklik anlayışı çerçevesinde ele alındığı bu çalışmada mevcut gelir kaynaklarının iyileştirilmesi ve yeni gelir kaynaklarının yaratılması yoluyla belediyelerin gelir artırma yolları tartışılmaktadır. Ayrıca çalışmada etkin harcamaya ulaşma yönlü bir perspektifle dolaylı olarak belediyelerin gelirlerinin artırılmasına yönelik öneriler getirilmektedir. Bu kapsamda çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm belediye gelirlerinin analizini içermektedir. İkinci bölüm gelir yönüyle belediye gelirlerinin artırılmasına yönelik değerlendirmeler ve yapısal kısıtlar ele alınmaktadır. Sonuç bölümünde ise bütüncül bir yaklaşım ortaya konularak gelirlerin artırılmasına yönelik harcama yönlü bir değerlendirme yapılmaktadır.

## 2. Mali Özerklik Bağlamında Belediye Gelirlerinin Yapısının Analizi

Yerelleşme, kentleşme, nüfus artışı, vatandaş odaklı yaklaşımın benimsenmesi, kaliteli hizmet beklentisi, hizmetlere erişim kolaylığı gibi etmenler belediyelerin önemini artırmış yeni kamu mali yönetim anlayışının temelini oluşturan etkinlik, verimlilik, hesap verilebilirlik, iyi yönetim gibi kavramlar da belediyelerde esas gündem haline gelmiştir. Bunun yanında yerel yönetimler içinde önemli yerleri olan belediyelerin hem vatandaşların tercihlerini en iyi şekilde belirleyebileceği hem de kaynakların daha etkili ve verimli kullanımını sağlayarak kaynak tahsisinde daha başarılı olacağı iddiaları da literatürde yer almıştır (Oates, 1999, s.1121). Ancak belediyelerin üstlendikleri hizmetleri etkin bir şekilde yerine getirmeleri finansal yapının oldukça güçlü olmasına bağlıdır (Çetinkaya, Eroğlu ve Bolaç, 2018). Finansal yapının güçlendirilmesi bu idarelerin mali anlamda daha özerk olmalarını gerektirmektedir. Belediyelerin hizmet sunumunda daha fazla rol almaya başlaması ile mali özerklik, doğal olarak da idarelerarası gelir bölüşümü önem kazanmıştır. Nitekim mali özerklik kavramının temel dayanak noktasını, merkezi yönetim ve mahalli idareler arasında idare-

lerin sorumlulukları da göz önünde bulundurularak kaynakların etkin bir biçimde nasıl dağıtılacağı sorusu oluşturmaktadır (Bos, 2013, s. 16). Hizmette yerellik (subsidiarite) ilkesi çerçevesinde buldukları yerlerde yaşayan vatandaşların gereksinim duydukları yerel kamu hizmetlerini merkezi yönetime göre yerinde ve doğru tespit edebilmesi belediyeleri yerel hizmet sunumunda daha etkin kılmıştır (Korlu ve Çetinkaya 2015, s. 97; Ulusoy ve Akdemir 2009, s. 264). Belediyelerin halka en yakın birim olmasıyla sahip olduğu bu avantaj yerel hizmetlerin planlanmasını, bütçeleştirilmesini ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesini daha rasyonel hale getirmektedir. Dolayısıyla belediyelerin merkezi yönetimin müdahalesi olmaksızın, doğrudan yerelin ihtiyaçlarına göre harcama önceliklerini belirleyebilmesi ve öz gelirlerini yükseltebilmesi için belli bir oranda vergilendirme yetkisine sahip olması ve yerel vergi oranlarını ve matrahlarını bağımsız bir şekilde belirleyebilmesi hem yerel demokrasinin hem de mali özerkliğin güçlendirilmesi açısından önemlidir (Pratchett, 2004, s. 360). Bu açıdan mali özerklik genel bir ifade ile yetkilerin, görevlerin ve mali kaynakların merkezi idare düzeyinden mahalli idare düzeyine transferini ifade etmektedir (Akai ve Sakata 2002, s. 95). Bu yetkiler sadece yerel vergilendirmeye sınırlandırılmamalı aynı zamanda stratejik planlama, yatırım programları ve bütçeleme alanlarında da merkezi yönetimin mali ya da siyasi baskısı olmaksızın yetkilerin kullanılabilmesini içermelidir (Ulusoy ve Akdemir 2009, s. 264). Bu anlamda mali özerkliğin birçok farklı ölçümü ve yöntemi bulunmaktadır (Akai ve Sakata 2002; Bröthaler ve Getzner 2011; Finzgar ve Oplotnik 2013). Örneğin Bröthaler ve Getzner (2011), en yüksek mali özerklik düzeyini temsil eden göstergenin belediyenin öz kaynakları olduğunu vurgulamıştır. Çünkü öz kaynakların varlığı, belediyeye verginin, vergi tabanının, indirim ve oranlarının belirlenmesinde siyasi ve yasal anlamda özerklik sağlamaktadır (Bröthaler ve Getzner 2011, s. 137). Danuletiu'a göre (2010, s. 71) mali özerkliğin *olmazsa olmaz* şartları vardır. Bu şartlar yerel yönetimlerin kanunla öngörülen ayrıcalığa ulaşmak için kendi gelir kaynaklarının olması, kendi gelir ve giderlerini belirlemelerine ve planlanan bütçeleri gerçekleştirmelerine izin verilmesidir. Mali özerklik, yerel otoritenin finansal yönetim uygulamalarını yönlendiren ilke ve hedefleri tanımlayan bazı özel finansal politikaların uygulanmasına yol açmaktadır. Bu politikalar mali kararları etkilemekte, hedeflere ulaşmak için bazı stratejilerin geliştirilmesine öncülük etmektedir. Ayrıca yerel yönetimlerin mali yönetim sisteminin performansını değerlendirmek ve izlemek için standartlar sağlamaktadır (Danuletiu, 2010, s. 71). Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 3. maddesinde özerk yerel yönetim kavramı "*yerel yönetimlerin yasalarla belirlenen sınırlar çerçevesinde, kamu işlerinin önemli bir bölümünü kendi sorumlulukları altında ve yerel nüfusun çıkarları doğrultusunda düzenleme ve yönetme hakkı ve imkânı*" olarak açıklanmaktadır (Keleş, 2016, s. 542). Dolayısıyla özerkliğin tesisi için yerel yönetimlere görev ve sorumluluklarıyla doğru orantılı bir şekilde yeterli mali kaynakların sağlanması gerekmektedir. Ayrıca bu "*kaynakların dayandığı mali sistemler, görevin yürütülmesi için gereken harcamalardaki gerçek artışların olabildiğince izlenebilmesine olanak tanımaya yetecek ölçüde çeşitlilik arz etmeli ve esneklik taşımalıdır*" (Keleş, 2016, s. 545).

Çalışmanın konusunu oluşturan Türkiye'deki belediyelerin mali özerklik durumu belediyelerin tabi oldukları yasaların içeriği üzerinden değerlendirilebilir. Mali özerklik açısından özellikle belediye gelirlerinin yapısını ele alan yasal düzenlemeler öne çıkmaktadır. Türkiye belediyecilik tarihinde belediye gelirlerine ilişkin ilk düzenleme 1914 yılında *Rüsumu Belediye Kanunu* ile yapılmıştır (Acar ve Aydın 2013, s. 1). Bu yasanın özelliği 1980'lere kadar belediye gelir sisteminin esasını oluşturmasıdır. Ayrıca bu yasa henüz yeni kurulmuş ve merkezîyetçilik geleneğinin güçlü olduğu bir ülkede kentsel ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesini belediyelere devretmekle değişik yönetim kademelerinin oluşturulması açısından önemlidir (Ersoy, 1989, s. 50). Bu yasa 1924 yılında 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu'yla yeniden düzenlenmiştir. 423 sayılı Kanun'la "yerel vergileme" anlayışı Türk kamu maliye-

si öğretisine girmiştir (Ersoy, 1989, s. 50). Belediye gelir yapısını ele alan bir düzenleme de 1930 tarihli 1580 sayılı Belediye Yasasıdır. Belediyenin gelir ve giderlerini düzenleyen temel düzenleme ise 1948 yılındaki 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'dur. Konjonktürel olarak bu dönemin özelliği tek parti döneminin hâkim olması ve devletçi politikaların egemen olmasıdır. Böylesi bir ortamda belediyelerin işlevi merkezi yönetim politikalarına dâhil olmaktadır. Türkiye'de belediyeler çok partili dönemle (1950'li yıllar) daha görünür hale gelmiştir. Nitekim bu yıllarla birlikte kentsel alanlarda hızlı nüfus artışı gözlemlenmeye başlanmış ve bazı hizmetlerin yerel yönetimlerce karşılanması ihtiyacı yerleşme talebini güçlendiren bir etmen olmuştur. Ancak bu dönemlerde de yerelin artan harcamalarına rağmen kaynak bakımından yetersiz olduğu görülmektedir (Kalkınma Planı, 1963 s. 419). 1981 yılında ise 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile 5237 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 2464 sayılı Kanun günümüzde de uygulanmaya devam etmektedir. Belediye gelirleri açısından önemli olan bir diğer düzenleme 1971 yılında yürürlüğe giren 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'dur.

Anayasa'nın 127. maddesinde "*mahalli idarelere görevleriyle orantılı gelir sağlar*" hükmü yer almaktadır. Belediyenin en önemli öz gelir kaynaklarını 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu çerçevesinde tahsil edilen gelirler oluşturmaktadır. Belediyenin gelirleri ise 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 59. maddesinde sıralanmaktadır. Bu kanun maddesine göre belediyenin öz gelirleri "*a) Kanunlarla gösterilen belediye vergi, resim, harç ve katılma payları b) Genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan pay c) Genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler d) Taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler e) Belediye meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler f) Faiz ve ceza gelirleri g) Bağışlar h) Her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler i) Diğer gelirlerden*" oluşmaktadır. Belediyelerin ekonomik sınıflandırma düzeyinde gelirleri (1) vergi gelirleri, (2) teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, (3) alınan bağış ve yardımlar ile özel gelirler, (4) faizler, paylar ve cezalar, (5) sermaye gelirleri ve (6) alacaklardan tahsilat şeklindedir. (Tablo 1). 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda belediyeler için altı tür vergi (İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi, Akaryakıt Tüketim Vergisi, Haberleşme Vergisi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi ve Çevre Temizlik Vergisi ) ve on üç tür harç (İşgal Harcı, Bina İnşaat Harcı, İşyeri açma İzni harcı vb.) öngörülmüştür. Vergi ve harçlardan maktu olarak düzenlenenler için alt ve üst limitler konulmuş, bu limitler arasında miktar tespit etme yetkisi; vergiler ve harçlarda Cumhurbaşkanlığı'na verilmiştir. Belediyenin öz gelirleri ise vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri ve alacakların tahsilat toplamlarıdır.

Türkiye'deki belediyelerin gelirleri mali özerklik bağlamında ele alındığında vergi özerklik oranı; vergi gelirlerinin/toplam gelirlere oranı, mali özerklik oranı; öz gelirlerin/toplam gelire oranı, mali bağımlılık oranı ise faizler, paylar ve cezalar içerisinde yer alan genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılan payın/toplam gelirlere oranı şeklinde hesaplanmaktadır (Korlu ve Çetinkaya 2015). Türkiye'de belediyelerin mali özerklik göstergelerine bakıldığında belediye gelirleri içerisindeki en önemli payın yaklaşık olarak %65'lik bir payla genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan payların olduğu görülmektedir (Tablo 2). 6360 sayılı Kanununa göre büyükşehir belediyelerine ayrılan pay %6 iken ve bu payın %60'ı doğrudan %40'ı ise havuzda toplanarak %30'u yüzölçümüne, %70'i nüfusa göre dağıtılmaktadır. Büyükşehir ilçe belediyeleri için ayrılan pay %4,5 iken bu payın %90'nı nüfusa göre, %10'u ise yüz ölçümüne göre dağıtılmaktadır. Büyükşehir dışındaki belediyeler için ayrılan pay ise %1,5 olup bu payın %80'i nüfusa göre, %20'si ise gelişmişlik endeksine göre eşit sayıda dağıtılmaktadır. Payların dağıtımında nüfus kriteri önemli bir göstergedir. Belediyelerin öz gelir kaynaklarından önemli bir kısmını oluşturan yerel vergiler ise oldukça düşük seviyelerdedir. 2018 yılı belediye bütçe vergi gelirlerine göre en yüksek pay

(%44,7) bina vergisidir. Bu vergiyi sırasıyla Arsa Vergisi (%14) ve Elektrik Havagazı ve Tüketim Vergisi (%10,9) takip etmektedir. En düşük pay ise Haberleşme ve Yangın Sigorta Vergisidir. Çevre ve Temizlik Vergisinin oranı ise yalnızca %3,3'tür (Şekil 1).

Belediye gelirlerinin payları özerklik göstergeleri açısından değerlendirildiğinde dikkat çeken sonuçlardan biri yıllar itibarıyla vergi özerkliğinin ve mali özerkliğin azalması mali bağımlılığın artmasıdır. Vergi özerklik oranı 2010-2018 yılları arasında %16,4'ten %13'e, öz gelirlerin toplam gelire oranı olarak ifade olunan mali özerklik ise %41,5'tan %33'e gerilemiştir.

**Tablo 1: Ekonomik Sınıflandırma Düzeyinde Belediye Gelirleri**

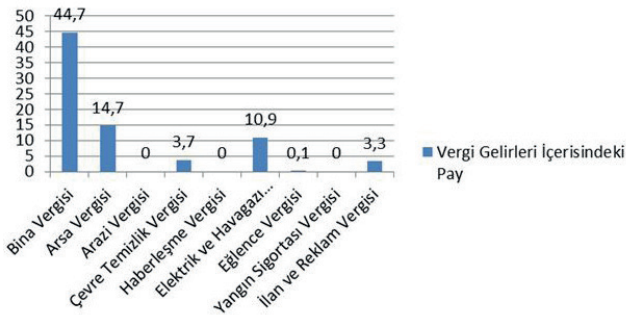
Vergi Gelirleri (1)	<i>Mülkiyet Üzerinden Alınan Diğer Vergiler</i> Bina Vergisi Arsa Vergisi Arazi Vergisi Çevre Temizlik Vergisi Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri Haberleşme Vergisi Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Eğlence Vergisi Yangın Sigortası Vergisi İlan ve Reklam Vergisi <i>Harçlar</i> Bina İnşaat Harcı Hayvan Kes. Muayene ve Den. Harcı İşgal Harcı İşyeri Açma İzni Harcı Kaynak Suları Harcı Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı Tellallık Harcı Toptancı Hali Resmi Yapı Kullanma İzni Harcı Diğer Harçlar	Belediyenin öz gelirleri arasında yer almaktadır.
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri (2)	· Mal ve Hizmet Satış Gelirleri · KİT ve Kamu Bankaları Gelirleri · Kurumlar Hasılatı · Kurumlar Karları · Kira Gelirleri	Belediyenin öz gelirleri arasında yer almaktadır.
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler (3)	· Yurt dışından alınan bağış ve yardımları · Merkezi Yönetim Bütçesinden dâhil idarelerden alınan bağış ve yard. · Diğer idarelerden alınan bağış ve yard. · Kurum e kişilerden alınan bağış ve yard. · Proje yard.	Belediye öz gelir kapsamında ele alınmamıştır (Sürekli bir gelir değil)
Faizler, Paylar ve Cezalar (4)	· Faiz gelirleri · Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar (Merkezi İdare Vergi Gelirleri) · Para Cezaları · Diğer	Belediye öz gelir kapsamında ele alınmamıştır (Çoğunluğu genel bütçe vergi toplamlarından alınan paydan oluşmaktadır).
Sermaye Gelirleri (5)	· Taşınmaz satış gelirleri · Taşınır satış gelirleri · Menkul kıymet ve varlık satış gelirleri · Diğer	Belediyenin öz gelirleri arasında yer almaktadır.
Alacaklardan Tahsilat (6)		Belediyenin öz gelirleri arasında yer almaktadır.

**Kaynak:** Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Bütçe İstatistikleri. Erişim adresi: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>

**Tablo 2: Belediye Gelirlerinin Payları (2010-2018)**

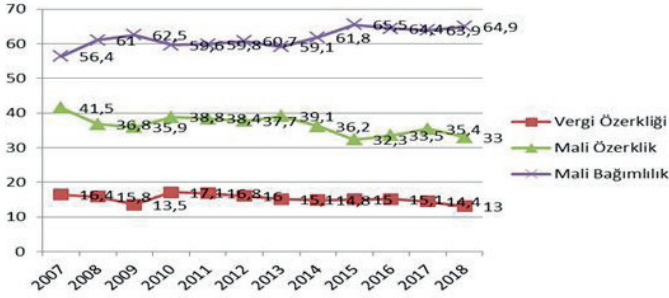
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<b>(1) Vergi Gelirleri (a+b+c)</b>	<b>17,1</b>	<b>16,8</b>	<b>16</b>	<b>15,1</b>	<b>14,8</b>	<b>15</b>	<b>15,1</b>	<b>14,4</b>	<b>13</b>
<b>a. Mülkiyet Üzerinden Al. Vergiler</b>									
Bina Vergisi	5,4	5,9	5,5	5,1	5,6	5,8	6	5,1	5,8
*Bina Vergisi /Vergi Gelirleri	31,7	59,6	55,5	51	56,9	58,6	60,3	51,9	44,7
Arsa Vergisi	2,2	2,4	2,1	0,1	0,6	2,1	2,1	1,7	1,9
Arazi Vergisi	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Çevre ve Temizlik Vergisi	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
*Çevre ve Temizlik Vergisi/Vergi Gelirleri	5,2	5,6	5,2	4,6	3,8	3,6	3,8	3,5	3,7
<b>b. Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri</b>									
Haberleşme Vergisi									
Elektrik ve Havagazi Tüketim Vergisi	3,2	2,8	3	2,9	2,6	2,6	2,3	2	2,1
Eğlence Vergisi									
Yangın Sigortası Vergisi									
İlan ve Reklam Vergisi									
<b>c. Harçlar</b>									
Bina İnşaat Harcı									
Hayvan Kes. Muay. ve Den. Harcı									
İşgal Harcı									
İşyeri Açma İzni Harcı									
Kaynak Suları Harcı	5,1	4,5	4,2	4,3	3,6	3,4	3,8	4	2,5
Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı									
Tatil Gün. Çalışma Ruhsatı Harcı									
Tellallık Harcı									
Toptancı Hali Resmi									
Yapı Kullanma İzni Harcı									
Diğer Harçlar									
<b>(2) Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri</b>									
Mal Satış Gelirleri	14	13,1	14,4	14,8	10,7	10,3	10,4	12,6	10,4
Hizmet Gelirleri									
<b>(3) Alınan Bağış ve Yard.</b>	1,2	0,1	1,4	1,5	1,7	2	2	2	1,7
<b>(4) Faiz. Paylar ve Cezalar</b>	59,6	59,8	60,7	59,1	61,8	65,5	64,4	63,9	64,9
<b>(5) Sermaye Gelirleri (5)</b>	7,3	8,2	6,6	9,1	5,5	6,8	7,2	8,1	9,3
<b>(6) Alacaklardan Tahsilat</b>	0,4	0,3	0,7	0,1	5,2	0,2	0,8	0,3	0,3

**Kaynak:** Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Bütçe İstatistikleri. Erişim adresi: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>; \*Vergi gelirlerine oranı hesaplanmıştır.

**Şekil 1: Belediye Vergi Gelirlerinin Dağılımı, 2018****Vergi Gelirleri İçerisindeki Pay**

**Kaynak:** Muhasebat Genel Müdürlüğü, Belediyeler Bütçe İstatistikleri. Erişim adresi: [at.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri](https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri).

Grafik 1: Özerklik Göstergeleri (2007-2018)



Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Bütçe İstatistikleri. Erişim adresi: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>.

Buna karşılık mali açıdan merkeze olan bağımlılığı formüle eden mali bağımlılık oranı ise yine aynı yıllar için %56,4'ten %64,9'a çıkmıştır (Grafik 1). Esasında yerleşme tartışmalarının, katılımcı yerel yönetim anlayışının çokça tartışıldığı söz konusu dönemlerde yerelin öz gelir yaratma kapasitesinin daralması ve merkeze mali açıdan bağımlılığın artması çelişkili bir sonuç ortaya koymuştur. Merkezi yönetime mali bağımlılığının artmasının en önemli sonucu ise plan-bütçe ilişkisinin etkin bir şekilde kurulamaması sonucu kaynak harcama dengesinden uzaklaşılması ve belediyelerin mali yönetimlerinde özerk olamamalarıdır. Bu durum yerel sorunların çözümünde, rekabetin sağlanmasında ve yaratıcı fikirlerin geliştirilmesinde belediyeleri kısıtlamaktadır. Türkiye'de yerel yönetim mevzuatı yerelliğe vurgu yapmasına rağmen uygulamada yerellik ilkesine uyulmadığı görülmektedir. Geniş anlamıyla yerel mali özerklik yerel yönetimlere vergilendirme yetkisinin yanı sıra çok daha geniş yetkilerin verilmesidir. Ancak hem 6360 sayılı Kanunda belediyenin gelirlerine yönelik düzenlemeler hem de Anayasa'nın 73. maddesinde "vergi, resim, harç vb. yükümlülüklerin "kanunla konulacağı, değiştirileceği ve ancak kanunla kaldırılabilceği" hükmü vergi ve yetki bakımından yereli önemli ölçüde sınırlandırmaktadır (Egeli ve Diril 2012, s. 37).

### 3. Belediyelerde Öz Gelir Artırım Yöntemleri ve Yapısal Kısıtlar

Belediyelerin mevcut gelir yapısı ve mali özerklik durumu dikkate alındığında belediyelerin gelirlerinin artırılmasında izlenecek üç yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemlerden biri mevcut yasal düzenlemeler içinde kalarak, ikincisi yeni yasal düzenlemelerle ve üçüncüsü ise etkin kaynak kullanımını ile öz gelirlerinin artırılmasıdır. İlk iki yöntem gelir odaklı olmakla birlikte doğrudan gelir artırımı yöntemidir. Üçüncü yöntem ise harcama odaklı olup dolaylı gelir artırımı yöntemidir. Belediye gelir paylarına bakıldığında (Tablo 2) 2018 yılı için belediye gelirlerinin yaklaşık olarak %35'i öz gelirlerden (1+2+3+5+6) oluşmaktadır. Ve bu payın 10 yıllık seyrine bakıldığında aşağı yönde bir ivmenin olduğu görülmektedir. 2007'de bu pay %41,5 düzeyindeydi. Belediyenin öz gelirleri içerisinde yalnızca %13'lük bir kısım 2464 sayılı Belediye Kanunu'nda belirtilen vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Aynı şekilde yıllar itibarıyla vergi gelirlerindeki pay da düşmüştür. Vergi gelirlerinin dağılımına bakıldığında ise emlak vergisi dikkat çekmektedir. Tüm belediye gelirleri içerisinde yaklaşık %8'lik bir paya sahip olan emlak vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı yaklaşık %47'dir. Vergi gelirleri içerisinde yer alan harçların payı ise %19'dur. Harçlar içerisinde yapı kullanma izin harcı, bina inşaat harcı ve işgal harcı ilk sıralarda yer almaktadır. Diğer kalemler ince-

lendiğinde teşebbüs ve mülkiyet gelirleri (10,4) ile sermaye gelirleri (9,3) paylarının durağan seyrettiği, alınan bağış ve yardımlar (1,7) ile alacaklardan tahsilat (0,3) paylarının belediye gelirleri içerisinde herhangi bir öneme sahip olmadıkları görülmektedir. Belediyelerin gelir yapısının analiziyle elde edilen ilk bulgu *“belediyelerin kendi sundukları hizmetler karşılığı sağladıkları gelirin, vergi adı ile toplanan gelirden daha fazla olduğudur”* (Çetinkaya, 2010). Bu durum belediyelerin 2018 yılı mali yapısında da görülmektedir. Belediyelerin 2018 yılı vergi gelirleri 14.484.934 bin TL iken, kendi sundukları hizmetler karşılığı topladığı gelirler (teşebbüs ve mülkiyet gelirleri+ sermaye gelirleri) ise 21.995.873 bin TL'dir (Muhasebat-Belediyeler Bütçe Gelirleri, 2018).

### 3.1. Mevcut Yasal Düzenlemelerle Öz Gelir Artırımı ve Yapısal Kısıtlar

Mevcut yasal düzenlemelerden hareketle belediye vergi ve harçlardan elde edilen gelirlerin artırılması belediye mevzuatlarından hareketle mümkün görülmemektedir. Hızlı nüfus artışı ve kentleşme ile belediyeler yerelde daha fazla hizmet sunmaya başlamışlardır. Dolayısıyla harcamalarında da ciddi artışlar meydana gelmiştir. Yerel yönetim reformları çerçevesinde belediyelerin görev ve sorumlulukları hem Belediye Kanunu'nda hem de Büyükşehir Belediye Kanunu'nda yapılan güncellemelerle önemli ölçüde arttırılmış ancak 1981 yılında yürürlüğe giren 2462 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda herhangi bir güncelleme yapılmayarak mevcut gelir kaynakları iyileştirilmediği gibi yeni gelir kaynakları da yaratılamamıştır (Arıkboğa, 2016, s. 292). Belediye Gelirleri Kanunu'nda birçok vergi ve harç için maktu tarife belirlenmiştir. Örneğin İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi, Çevre ve Temizlik Vergisinin maktu diğer vergilerin ise nispi olarak belirlendiği harçlar içerisinde ise sadece Tellallık Harcının nispi olarak diğerlerinin ise maktu olarak belirlenmiş olduğu görülmektedir. Ancak maktu vergi ve harç tarifelerinde sık sık güncelleme yapılmamaktadır. Güncellemeye dair yapılan en son değişiklik 18/2/2014 tarihli ve 28917 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10/2/2014 tarihli ve 2014/5896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'dır. Makro-ekonomik gelişmelerle paralel bir şekilde vergi ve harç tarifelerinde güncellemelerin yapılamamasının en önemli sonucu bu gelir kaynaklarının değersizleşmesidir (Gerçek, 2010, s. 15). Benzer bir şekilde değersizleştirilen bir diğer vergi geliri ise Emlak Vergisi'dir. Emlak vergisinin *“değerlerinin düşük tespit edilmesi ve oranlarının düşük olması”* bu gelir kaynağından belediyelerin yeterli düzeyde yararlanamadığı sonucuna yol açmaktadır (Hacıköylü ve Hepar 2010).

Vergi ve harç tarifelerini tespitinde ise 2462 sayılı Kanun'da (madde 96-A) Cumhurbaşkanının *“Kanunda en az ve en çok miktarları gösterilen vergi ve harçların tarifelerini belediye grupları itibarıyla tayin ve tespit eder”* ifadesiyle belediyeler için bir yasal kısıt ortaya çıkmaktadır. Belediyelerin vergi ve harç tarifelerini kanunda sınırlar çerçevesinde dahi olsa belirleme yetkisinin olmaması kısıtlı bir mali özerkliğe sahip olduklarını göstermektedir. 2011 yılında Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından önce 2462 sayılı Kanunu'nun 96. maddesinin B bendi *“... vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu Kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur”* şeklindeydi. Ancak Anayasa Mahkemesi, B bendinin Anayasanın 73. maddesinde yer alan *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir”* hükmüne aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin verdiği bu karar esasında Avrupa Yerel Yönetim Özerklik Şartı'nın 3. maddesiyle çelişmektedir.

Belediye öz gelirleri içerisinde önemli bir gelir kaynağı ise teşebbüs ve mülkiyet gelirleridir. Teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinde mal ve hizmet satış gelirleri ön plandadır. Özellikle son yıllarda



“özel hukuk hükümlerine göre kurulan Belediye İktisadi Teşebbüsleri'nin (BİT) hizmet üretim ve sunumunda getirdiği esneklik sayesinde tercih edilen bir uygulama” olduğu görülmektedir (Toprak, 2006, s. 270). Birçok belediye mal ve hizmet sunumunda BİT modelini kullanmaya başlamıştır. Türkiye’de BİT’lerin sayısına bakıldığında 2011 yılında 96 olan BİT sayısının 2016 yılı itibarıyla 155’e çıktığı görülmektedir (Eroğlu ve Gülçin 2019). Belediyelerin teşebbüs gelirlerini artırılması bir yönüyle BİT’lerin mali yönetim performansı ile ilişkilidir. Başka bir ifade ile BİT’lerin zarar etmemesi gerekmektedir. Ancak BİT’ler tarafından gerçekleştirilen ihalelerde rekabet ve etkinliğe aykırı davranılması ve BİT yönetimlerinin hem personel istihdamında hem de kamu alımlarında “*kayırmacılığa*” açık olması BİT’lerin kaynaklarını etkin kullanmadığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. (İlhan, 2013; Meşe, 2011). Dolayısıyla bu alanda dolaylı olarak gelirin artırılmasına yönelik getirilecek çözüm önerileri; belediye ve bünyesinde bulunan BİT’lerde kaynaklarını etkin ve verimli kullanılması, siyasi rantın önüne geçilmesi ve özellikle kamu alımlarında kayırmacılığın önlenmesi ve mali denetiminin etkin hale getirilmesi şeklindedir.

Belediye öz gelirleri içerisinde önemli olan bir diğer pay ise sermaye gelirleridir. Sermaye gelirleri içerisinde ise taşınmaz satış gelirlerinin payı neredeyse %100’dür. Sermaye gelirleri satış üzerinden elde edilen bir gelir kaynağı olduğu için sürekli ve üretken bir gelir kaynağı değildir. Dolayısıyla bu gelirin belediyenin mali özerkliği ile doğrudan bir ilişkisinin olmadığı söylenebilir.

Nitekim belediyelerin en önemli gelir kaynağı merkezi bütçeden aktarılan vergi paylarıdır. Belediyelerin öz gelirlerinin düşük olması harcamalardaki artışa karşılık belediyelerde bütçe açığı ve borçlanma sorununu meydana getirmiştir. Belediye tarafından gerçekleştirilen harcamalarda en büyük pay (%41,2) mal ve hizmet ve alım giderleridir. Sermaye giderlerinin payı %36,1 personel giderlerinin payı ise %11,1’dir (Tablo 3). Belediyeler mevcut gelirlerinin büyük bir kısmını cari harcamalara ayırdığından dolayı kentin kalkınmasına yönelik yatırım harcamalarına yeterli kaynak aktaramamakta ve bu nedenle borçlanmaya gitmektedirler (Doğan ve Baş 2013, s. 295). Belediyelerde borçlanma iç ve dış borçlanma olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir. Belediyeler borçlanmayı, yurt içi özel ve resmi kuruluşlardan gerçekleştirilebildiği gibi uluslararası finansal kuruluşlardan da temin edebilmektedir (Doğan ve Baş 2013, s. 297). Belediyelerde dış borçlanma “4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” çerçevesinde sadece belediyenin yatırım programlarında yer alan projelerin finansmanı amacıyla ve Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın izniyle yapılabilir. 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 68/d maddesinde ise borçlanma ile ilgili şu ifadeler yer almaktadır:

*“Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarı, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamaz. Bu miktar büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanır”.*

**Tablo 3: Belediye Harcamalarındaki Paylar, 2018**

Personel Giderleri	11,1%
SGK Devlet Primi Giderleri	1,7%
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	41,2%
Faiz Giderleri	3,4%
Cari Transferler	3,9%
Sermaye Giderleri	36,1%
Sermaye Transferleri	0,00%
Borç Verme	0,1%

**Kaynak:** Muhasebat Genel Müdürlüğü, Belediyeler Bütçe İstatistikleri. Erişim adresi: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahallidareler-butce-istatistikleri>

İç borçlanma ise bankalardan, İLBANK A.Ş.'den ve yurt içi tahvil ihracatından oluşmaktadır. Belediyelerin ticari bankalardan borçlanması ise ancak meclis kararlarıyla olmaktadır. Yine 5393 sayılı Kanunu'nun 68/f maddesinde iç borçlanma ile ilgili şu ifadeler yer almaktadır:

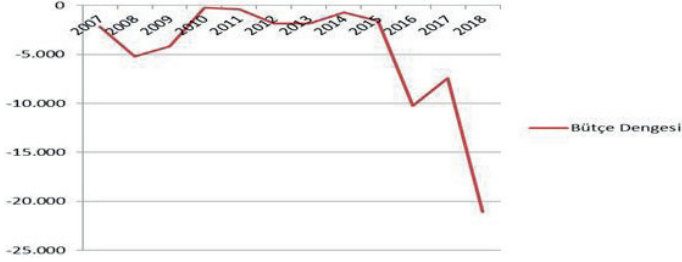
*“Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketler, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yılı içinde toplam yüzde onunu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; yüzde onunu geçen iç borçlanma için ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığının onayı ile yapabilir”.*

Kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere belediyeler borçlanma konusunda da sınırsız bir yetkiye sahip değildir. Belediyelerde iç borçlanmaya karar veren organ olarak belediye meclisi görevlendirilmiştir. Ancak uygulamada belediye meclis üyelerinin çoğunluğu ile belediye yönetimlerinin farklı siyasi partilerde olması borçlanmada sorun yaşanmasına sebep olmaktadır. Türkiye’de belediyelerin borç düzeyine bakıldığında borçlanmanın bütçe açığı ile denk seyrettiği söylenebilir. Belediyelerde bütçe açığı ve borçluluk durumu 2010 yılından günümüze kadar neredeyse her yıl artmıştır. Belediyelerin bütçe dengesine bakıldığında ise belediyelerin 2007 yılından beri sürekli açık vermekte olduğu ve 2014 yılından itibaren ise bu açığın ciddi boyutlara ulaştığı görülmektedir (Grafik 2). Belediyelerin borçluluk durumunda da benzer bir artış gerçekleşmiştir. 2010 ve 2018 yılları için belediyelerin borçları arasında yurt içi banka borçlarının toplam yükümlükler içerisindeki payının %13,5’den %27’ye çıkması belediye borçlarının ne denli finansallaşmış olduğunu ortaya koymaktadır (Eroğlu ve Gülçin 2019).

Belediyelerin normal gelirleri dışında yer alan bir diğer gelir kaynağı da alınan bağışlar ve yardımlardır. 5393 sayılı Kanunu'nun 15/i maddesinde belediyenin yetkileri ve imtiyazları arasında bağış almak da ifade edilmiştir. Belediye bütçe verilerine bakıldığında bu başlık altında merkezi yönetim bütçesine dâhil idarelerden alınan bağış ve yardımların önemli bir tutara sahip olmadığı görülmektedir. Ancak burada da belediyelerin merkezi idarelerle iyi ilişkilerde bulunmasının ya da aynı siyasi partide olmasının avantajlı olduğu söylenebilir (Güneş ve Erdal 2016).

Belediyelerin mali açıdan sahip olduğu yapısal kısıtlar birçok olumsuz etkiye yol açmaktadır. Bu olumsuz etkilerden biri belediyeler tarafından sunulan hizmetlerin kalitesi ve vatandaş memnuniyetindeki azalmalardır (Çetinkaya ve ark., 2016). Belediyelerin öncelikli görevi yerel paydaşlarının kamusal nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamaktır. Söz konusu hizmetlerin niteliğini ve niceliğini belirleyen temel etken ise belediyelerin sahip olduğu kaynakların yeterliliği ve bu kaynakların bölüşümünde belediyelerin hangi amaçla hareket ettiği. Kaynakların yetersiz olması yerel yöneticilerin çoğu zaman oy kaygısıyla hareket etmelerine yol açmaktadır. Oy kaygısı ile hareket eden yöneticiler kenti kalkındıracak uzun dönem yatırım harcamalarından ziyade, daha kısa vadede hissedilen ve oya dönüşebilecek politikaları önceliğe almaktadır. Diğer taraftan belediyelerin kaynak yönünden yetersiz oluşlarının yanı sıra mali açıdan merkezi yönetime bağlı olmaları da belediyeleri *“siyasi çıkarlara hizmet eden bir araca dönüştürmektedir”* (Ulusoy ve Tekdere 2019, s. 171). Bu durum belediyelerin idari ve hizmet etkinliği açısından da merkezi yönetime bağımlılığına yol açmaktadır.

**Grafik 2: Belediyelerde Bütçe Dengesi**



**Kaynak:** Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Bütçe İstatistikleri, Belediyeler Bütçe İstatistikleri, Erişim adresi: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>.

### 3.2. Yeni Yasal Düzenlemelerle Öz Gelir Artırımı ve Yapısal Kısıtlar

Mevcut yasal durum içinde gelir miktarının artırılması hem yasal kısıtlardan kaynaklı mümkün görülmemekte hem de artış miktarı belediyeler için yeterli bir düzeyde olmamaktadır. Bu durumda gidilecek diğer bir yöntem yeni yasal düzenlemelerle gelirlerin artırımındır. Yeni bir vergi vatandaşlar açısından ilave bir vergi yükü anlamına gelmektedir. Ayrıca yeni bir vergiyle oluşacak bir vergi yükünün yerel seçimlerde vatandaşların seçim tercihlerini etkileyecek olmasından dolayı yeni bir vergi siyasetler tarafından istenilen bir politika değildir. Ancak belediyelerin yaşadığı finansman sorunu düşünüldüğünde ve artan harcamalarına karşılık yeni gelir kaynakları yaratma ihtiyacı da kaçınılmaz görülmektedir.

Literatürde en çok tartışılan konu servet üzerinden alınan vergilerin (Motorlu Taşıtlar Vergisi –MTV-, Veraset ve İntikal Vergisi gibi) belediyelere bırakılmasıdır (Şener, 1998, s. 20). Böylelikle yeni bir vergi yükü yaratılmayarak gelir kaynağı doğrudan belediyelere aktarılmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisi birçok ülkede yerel yönetimlerin gelir kaynakları içerisinde yer almaktadır (İpek, 2018, s. 15). Motorlu taşıtlar vergisinin yerel yönetimlere bırakılması fayda ve maliyet yansımalarındaki etkinlik açısından önemlidir (Güner, 2005). Özellikle refah artışıyla birlikte belediye sınırları içinde motorlu taşıt sayısı artmakta ve vatandaşların otoparklara, yollara, kent içi ulaşım sistemlerinin yenilenmesine, alt-üst geçitlere, viyadüklere, köprülere vb. mal ve hizmetlere talebi de artmaktadır. Bu durum belediyelere yeni maliyetler yüklemektedir. Bunun yanı sıra motorlu taşıtların neden oldukları hava kirliliğinin boyutları da artmaktadır. Dolayısıyla belediyelere bu kadar maliyet yükleyen motorlu taşıt araçlarıyla ilgili vergilerin belediyelere bırakılması rasyonel bir durum ortaya koymaktadır (Ulusoy ve Akdemir 2013, s. 89). Diğer taraftan mevcut haliyle merkezi yönetim bütçesinde yeralan MTV'nin belediyenin durumuna göre %1,5 ile %4,5'i belediye aktarılmaktadır. Merkezi yönetim vergi gelirleri içindeki payı son yıllarda %2 olan bu verginin belediyelere bırakılması durumunda tüm belediye gelirlerinin yaklaşık %12 artması sonucunu doğuracaktır (Demirbaş ve Çetinkaya 2010). 2018 yılında MTV geliri 12,8 milyar TL iken belediyelerin gelir-gider açığının -21 milyar TL olduğu dikkate alındığında motorlu taşıtlar vergisinin belediye bütçesindeki etkisinin ne kadar fazla olacağı anlaşılabilir.

Bir diğer önerilen vergi türü ise "rant vergisidir". Türkiye için önerilen rant vergisiyle "bayındırlık hizmetleriyle ortaya çıkan değer artışlarından (şerefiye) çok imar faaliyetlerinden doğan değer artışlarını vergilendirmeye yönelik" uygulamalar anlaşılmaktadır (Kılıçaslan ve Yavan 2017, s. 49). Kent- sel rant emek sermaye kullanımından ziyade daha spekülasyon bir karakterde olmaktadır. Örneğin kent-

leşme süreciyle yeni alanların imara açılması ya da kentsel dönüşümle önceki yerleşim alanlarının yeniden değerlendirilmesi ekonomik açıdan önemli bir rant geliri oluşturmaktadır (İpek, 2018, s. 16). Dolayısıyla belediyeler açısından en azından katlandığı maliyetlerin karşılanması amacıyla vergi adaleti ve ödeme gücü dikkate alınarak rant vergisiyle yeni bir kaynak yaratılabilir (Sakal ve Demirhan 2015).

Belediye gelirleri içerisinde yer alması gerekliliği ileri sürülen bir diğer vergi türü Konaklama Vergisi'dir. Özellikle turizm faaliyetlerinin yoğun olduğu illerde yaz dönemlerindeki nüfus kıış aylarına oranla 10 kata kadar artmaktadır. Turizm Bakanlığı'nın verilerine göre Türkiye'ye 2007-2017 yılları arasında gelen yabancı turist sayısı 301.970.657'dir. Aylara göre değerlendirildiğinde yabancı turist girişinin en çok Temmuz ve Ağustos aylarında olduğu görülmektedir (Çetinkaya ve ark., 2018). Bu durum özellikle yaz aylarında nüfus yoğunluğu artan turistik kentler açısından daha fazla altyapı ve üstyapı hizmetlerinin gerçekleştirilmesi ve daha fazla kaynak ihtiyacı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla turizm faaliyetlerinin yoğun geçtiği illerde özellikle yaz aylarında artan nüfusa birlikte yerel hizmet talebi de artmaktadır. Belediyelerin ise bu talep artışını karşılamak için yeterli bir bütçeye sahip olmadığı görülmektedir. Nitekim 6360 sayılı Kanunu'nda merkezi yönetim vergi gelirlerinin paylarının dağıtımında nüfus kriteri önemli bir göstergedir. Dağıtımda temel alınan ay ise Ocak ayıdır. Yani yaz döneminde de Ocak ayının nüfusu temel alınarak pay dağıtımı gerçekleştirilmektedir. Türkiye'de Konaklama Vergisi ile ilgili 2019 yılında önemli bir düzenleme yapılmıştır. 7193 Sayılı Kanunun 9. maddesine göre "otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi) konaklama vergisine tabidir". Kanun'a göre "Konaklama Vergisi'nin oranı % 2'dir ve Cumhurbaşkanlığı, bu oranı bir katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, bu sınırlar içinde farklı oranlar tespit etmeye yetkilidir". Uygulamada konaklama vergisinin merkezi idare geliri olarak dâhil edildiği görülmektedir. Ancak bu verginin de çevre temizlik vergisinde olduğu gibi yaratılan dış-sallık ve maliyetlerden kaynaklı belediyelere bırakılması gerekmektedir.

### 3.3. Etkin Kaynak Kullanımı ile Gelir Artırımı

Belediyelerde kaynak yönetimi esasında gelirleri ve giderleri birlikte değerlendiren bir bütçe yönetimidir. Performans açısından hizmetlerin doğru bir şekilde tespiti, rekabetçi bir şekilde ve en uygun maliyetlerle kaliteli bir şekilde gerçekleştirilmesi ve yerine getirilen hizmetlerde vatandaş memnuniyetinin sağlanması önemlidir. Belediyelerin finansman sorunlarına yönelik çözüm arayışlarında daha çok gelir yönü ön planda tutulmaktadır. Ancak harcamaların etkin ve verimli gerçekleştirilmesiyle de dolaylı olarak belediyelerin gelirleri artırılabilir.

Etkin kaynak kullanımı kapsamlı bir konu olmakla birlikte özünde nitelikli bir işin en düşük kaynak kullanımı ile gerçekleştirilmesi düşüncesi yer almaktadır. Belediyeler açısından bu düşüncenin uygulamadaki karşılığı ise mal ve hizmet alımlarında iyi bir kamu ihale sisteminin kullanılmasıdır. Başka bir ifadeyle etkin kaynak kullanımında kamu alımları önemli bir role sahiptir. Kamu İhale Kurumu raporlarına göre belediyelerin kamu alımları içindeki payı özellikle son 10 yılda %20'lerden %40 düzeyine gelmiştir (Grafik 3). 2018 yılı için bu pay % 31,9'dur. Rakamsal olarak yaklaşık 64 milyar TL tutarında bir alım gerçekleşmiştir (Kamu İhale Kurumu, 2019). Belediyeler yerel piyasaların en büyük alıcısıdır ve yerel piyasalardaki en önemli aktördür. Belediyelerin mal ve hizmet alımlarında daha rekabetçi ve etkin olması dolaylı olarak belediyelerin gelirlerini artırabilir. Örneğin kamu alımlarında sağlanacak % 20-30 civarında bir tasarruf parasal karşılığı 13-18 milyar TL arasındadır. Bu tutar, 2018 yılı için belediyelerin gelir top-

lamı 110,9 milyar TL olduğu dikkate alındığında, toplam gelirin %10'undan fazladır. Ayrıca bu tutarla 2018 yılı için belediyelerin gelir ve giderleri arasındaki farkın (-21 milyar TL) önemli bir kısmı karşılanmaktadır. İhale sistemlerinde etkin kaynak kullanımı açısından önemle üzerinde durulması gereken konu idarenin belirlediği yaklaşık maliyetlerin doğru bir şekilde tespitidir. İhale sisteminde isteklilerin verdiği teklifler yaklaşık maliyete göre değerlendirilmektedir. İstekliler arasında en düşük teklifi veren ihaleyi de kazanmaktadır. Bu durumda idarenin yaklaşık maliyeti doğru bir şekilde tespit etmesi etkin kaynak kullanımı açısından oldukça önemlidir. Belediyelerin yaklaşık maliyeti olması gereken tutardan daha yüksek bir tutarda belirlemesi firmalar düşük teklif vermiş olsalar da işin yüksek fiyattan ihale edilmesi sonucunu doğurmaktadır (Çetinkaya ve Eroğlu, 2020). 2018 yılı kamu alımlarına bakıldığında açık, belli istekliler arasında ve pazarlık usullerinin tamamında (mal alımı, yapım işi, hizmet alımı) gerçekleştirilen ihalelerin sözleşme maliyeti yaklaşık olarak 174 milyar TL yaklaşık maliyet ise 210 milyar TL civarındadır. Aralarındaki fark yaklaşık maliyetlerde %20 dolayında fazla bir belirlemenin olduğunu ortaya koymaktadır. 2018 yılında belediyeler tarafından gerçekleştirilen kamu alımlarında yaklaşık maliyetlerde %20'lik bir sapma olmadığı varsayıldığında ise 12 milyar TL civarında bir tasarruftan bahsedilebilir. Bu tutar belediye bütçe gelirleri içerisinde birçok kalemden daha fazladır.

**Grafik 3: Belediyelerde Sözleşmesi Yapılan İhale Tutarlarının Toplam Tutara Oranı**



**Kaynak:** Yıllık kamu alımları raporlarından yazar tarafından hesaplanmıştır. Erişim adresi: [www.kik.gov.tr](http://www.kik.gov.tr).

İhale sisteminde yer alan bir başka konu ise istisnalardır. 2018 yılı kamu alımları içerisinde istisna kapsamında gerçekleştirilen ihalelerin oranı %12'dir (Kamu İhale Kurumu, 2018). İstisna kapsamında gerçekleştirilen kamu alımları içerisinde en büyük paya ise savunma konularına istisna tanıyan 3(b) maddesi (%44) ile kamu iktisadi teşebbüslerinin ve belediye iktisadi teşebbüslerinin gerçekleştirdiği kamu alımlarına istisna tanıyan 3(g) maddesi (%27) sahiptir. Bu durum kamu alımları için belli kişi ve şirketlerden ihalesiz alım yapmaya açık olacağıının bir göstergesidir. KİT ve BİT'lere tanıyan istisnanın kanunda yer bulması ve limitin de yüksek tutulması, rekabet ve eşit muamele başta olmak üzere temel kamu ihale ilkelerinin zedelendiğini açıkça göstermektedir (Eroğlu, 2020, s. 1039).

Etkin kaynak kullanımı konusunun bir diğer yönü ise özellikle yapım işleri ilgili olarak doğru işin belirlenmemesi, işin kalitesiz gerçekleştirilmesi, işin yerinde denetiminin olmaması, işin daha sonra ilave işlerle tamamlanarak daha da büyümesi gibi sorunları da kapsamına alan iş disiplinsizliğidir. Kaynakların etkin ve verimli kullanılması konusunda son yıllarda uygulamaya giren stratejik plan çalışmaları da belediyeler açısından önemli çalışmalardır. Stratejik planlama çalışmalarının belediyelerde yerel halk ve sivil toplum kuruluşlarının katılımıyla katılımcı anla-

yış içinde yapılması önceliklerin birlikte belirlenmesi ve kaynakların doğru yerlere ayrılması ile gelirlerin etkin kullanılması sonucu ortaya çıkacaktır. Yerel yönetimlerde demokrasi kültürünün geliştirilmesinde katılımcı model en önemli araç olarak görülmektedir. İlgili literatürde karar alma, planlama, bütçeleme ve izleme süreçlerinde çağdaş ve demokratik bir yerel yönetim için katılımcılık, mali saydamlık, hesap verilebilirlik, vatandaş memnuniyeti, hizmet kalitesi vb. ilkelere vazgeçilmez unsurlar olarak kabul edilmektedir (Blair, 2000; Hansen 2005).

Kaynakların etkin kullanılmasında önemli kabul edilen bir diğer araç ise denetimdir. Denetim, kamu kaynaklarını yönetmeye talip olan yerel yöneticilerin hem mevzuata uygun hareket etmelerini sağlar hem de kamuoyuna hesap verme sorumluluklarından dolayı keyfi davranmalarını ve bürokrasi çıkarlarını ön planda tutmalarını engeller. Belediyelerde, bütçe yönetimi performansının ortaya konulması, belediye yönetiminin başarısının değerlendirilmesi, belediye kaynaklarının nasıl kullanıldığının kamuoyunca bilinmesi açılarından performans denetimine işlev kazandırılması gerekmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda da belirtildiği üzere *“kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar”*. Etkin kaynak kullanımında bütçe performans göstergeleri önemli bir veridir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda performans denetimi ile hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesinin amaçlandığı ifade edilmektedir. Böylelikle belediyeler tarafından belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi ortaya konulur.

#### 4. Tartışma ve Sonuç

Belediye gelirlerinin analiz edilerek belediyelerin öz gelirlerinin yetersizliği üzerinden gelir artırımını ele alan bu çalışmada belediye öz gelirlerinin artırılmasında mevcut gelirlerin iyileştirilmesi, yeni gelir kaynakların yaratılması ve etkin kaynak kullanımı ile gelir artırımını şeklinde üç yönetime değinilmiştir. Mevcut gelir kaynaklarının artırılmasında en önemli kısıt yerelin vergilendirme yetkisinden yoksun olmasıdır. Başka bir ifade ile belediyelerin mali yönetim süreçlerinde yapısal bir takım kısıtlara sahip olmasıdır. Örneğin belediyeler borçlanma da dahi serbestliğe sahip değillerdir. Diğer taraftan 2462 sayılı Belediyeler Kanunu'na bakıldığında belediye gelirleri arasında birçok verginin ve harcın olduğu görülmektedir. Ancak tutar açısından bu gelir kaynaklarının nispi önemi düşüktür. Ayrıca maktu vergi ve harç tarifelerin güncel olmadığı görülmektedir. Örneğin Çevre ve Temizlik Vergisi gibi belediyelerde doğrudan doğruya hizmet karşılığı alınan bir verginin belediye vergi gelirleri içerisindeki payı yalnızca %3,7'dir. Oysa belediyeler açısından sürdürülebilir bir çevrenin inşası ve çevreye duyarlı bir kent ortamı için gerekli ve doğrudan bu amaçla ilgili olan tek kaynak ise çevre temizlik vergisidir. Yeni gelir kaynaklarının yaratılmasında ise belediyelerin, vatandaşların vergi yüklerinin artmasından kaynaklı bir dirençle karşılaşması muhtemeldir. Ancak çalışmanın da önerileri arasında yer alan merkezi yönetim tarafından toplanan örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi, Konaklama vergisi gibi negatif dışsallığı daha çok yerelde hissedilen vergilerin yerele devredilmesiyle bu vergi direnci ortadan kaldırılabilir.

Belediyenin gelirlerine ilişkin yapılan değerlendirmelerden hareketle ortaya konulacak öneriler daha çok harcama yönünü ön plana çıkarmaktadır. Belediye gelir ve giderlere bütüncül bir bakış açısıyla bakıldığında belediyelerin finansman sorunlarının çözümünde etkin bir bütçe yönetimine dikkat çekmek gerekmektedir. Bunun yanı sıra çağdaş bir yerel yönetim anlayışı için gerekli olan en önemli husus belediyelerin mali açıdan özerk olmaları ve karar alma süreçlerinin siyasal çıkarlardan ziyade katılımcı bir anlayışla yerelin öncelikli ihtiyaçlarının belirlenmesine yönelik

geçekleştirilmesidir. Bu kapsamda belediyelerin plan-bütçe ilişkisini etkin bir şekilde ortaya koymaları gerekmektedir. Bunun için stratejik planlar halkın öncelikli ihtiyaçlarına göre ve yerel paydaşların aktif katılımı ile hazırlanmalıdır. Belediye giderlerinde tasarruf, *göstermelik değil*, gerçekten de yerelin ihtiyaçlarının doğru tespit edildiği ve buna uygun programların geliştirildiği bir stratejik plan ile sağlanır. Bu nedenle en başta belediyelerin iyi bir stratejik plan hazırlamaları ve kendilerini bu plana göre disipline etmeleri gerekmektedir. Bunun için de planların takibi ve kontrolü konusunda belediyeler hem içi hem de diş paydaşlarıyla sorumluluk paylaşmalıdır.

Gelir artırımı için harcamalar verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde hareket edilerek gerçekleştirilmelidir. Tüm bu süreçte ise kamu mali yönetimin en önemli ilkeleri olan saydamlık ve hesap verebilirlik anlayışı tesis edilmelidir. Ayrıca mal ve hizmet alımlarında her türlü kayırmacılığın önüne geçilmesi ve işin kamu ihale mevzuatına uygun ve liyakata göre verilmesi gerekmektedir. Bunun için Kamu İhale Kanunu'nun çıkarıldığı 2002 yılındaki ruhuna geri dönülmelidir. Kanunun gerekçesinde *ihalelerde saydamlılığın, rekabetin, eşit muamelenin, güvenirliliğin, gizliliğin, kamuoyu denetiminin, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasının ve kaynakların verimli kullanılmasının en geniş şekilde sağlanması... tahmini bedel baz alınarak indirim yapılmak suretiyle ihaleye çıkılması yerine, işlerin istekliler tarafından piyasa rayiçlerine uygun fiyatlara göre tespit ve teklif edilen gerçekçi bedeller üzerinden ihale edilmesi* ifadelerine yer verilmişti. Bu kapsamda kamu ihale sisteminde kanun kapsamı dışına çıkılan istisna ve doğrudan temin uygulamaları kısıtlanmalı, kural getirilmeli ve idarecilerin yükleniciyi dilediği gibi seçebilme serbestliği ortadan kaldırılmalıdır.

Sonuç olarak nüfus artışına, kentleşmeye ve toplumsal gelişmeye bağlı olarak Türkiye'de belediyeler artan harcamalarına karşılık gelir artırımına ihtiyaç duymaktadır. Bu açıdan gelir yönüyle mevcut gelirlerinin iyileştirilmesi ya da yeni gelir kaynaklarının yaratılması harcama yönüyle ise etkin kaynak kullanımının ve tasarrufun sağlanması gerekmektedir. Finansman sorununa gelir yönüyle çözüm geliştirmek mevcut durumda yapısal kısıtlardan dolayı mümkün görülmemekle birlikte bu yöntemle sürdürülebilir bir çözüm ortaya konulamamaktadır. Nitekim her harcama artışına karşılık bir gelir artırımı optimal vergi düzeyinden dolayı söz konusu olmaz. Bu nedenle gelir ve giderin bir bütün olarak ele alındığı etkin bir bütçe yönetimi anlayışı ve harcama yönlü bir bakış açısı belediye yöneticileri tarafından benimsenmeli ve bu anlayışa uygun olarak hareket edilmelidir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

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

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

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

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

## Kaynakça/References

- Acar, F. ve Aydın, F. (2013). *Tüm Yönleri ile Belediye Gelileri Vergiler, Harçlar Ücretler, Katılım Payları*, Türkiye Belediyeler Birliği, Ankara.
- Akai N., & M. Sakata (2002). Fical Decentralization Contributes to Economic Growth: Evidence from State-Level Cross-Section Data for the United States. *Journal of Urban Economics*, (52), 93-108.
- Altuğ, F., ve Çetinkaya, Ö. (2010). Mahalli İdarelerde Harcama Yönetimi ve Kullanılan Tekniklerin Değerlendirilmesi. F. Altuğ, Ö. Çetinkaya ve S. İpek (Ed.), *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar* içinde. Bursa: Ekin Kitabevi.

- Arikboğa, Ü. (2016). Türkiye'de Belediyelerin Gelir Yapısı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(33), 276-297.
- Blair, H. (2000). Participation and Accountability at The Periphery: Democratic Local Governance in Six Countries. *World development*, 28(1), 21-39. [https://doi.org/10.1016/S0305-750X\(99\)00109-6](https://doi.org/10.1016/S0305-750X(99)00109-6)
- Bos, F. (2013). Economic Theory and Four Centuries of Fiscal Decentralisation in the Netherlands. *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, 9-60. <https://doi.org/10.1787/16812336>
- Bröthaler, J., & Getzner, M. (2011). Fiscal autonomy and total government expenditure: an Austrian case-study. *International Advances in Economic Research*, 17(2), 134-156. DOI 10.1007/s11294-011-9301-8
- Çetinkaya, Ö., ve Demirbaş, T. (2010). Belediye gelirlerinin analizi ve mali özerklik açısından değerlendirilmesi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (53), 1-18.
- Çetinkaya, Ö., Korlu, R. K., ve Eroğlu, E. (2016). Belediye hizmetlerinin kalitesi ve vatandaşların algı düzeyi: Bursa Büyükşehir Belediyesi örneği. *Süleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences*, 21(4), 1251-1273.
- Çetinkaya Ö., Eroğlu E., ve Bolaç U. (2018). *Turizmin Belediyelerde Ortaya Çıkardığı Finansman Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Meccek, M. Parlak, B., & Atasoy, E (Ed.), *Kent Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Etkin Belediyecilik Uygulamaları* içinde (s. 1405-1425). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Çiçek, G. (2009). *4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun yapım işleri ihaleleri uygulamalarında karşılaşılan ihale uyumsuzlukları ve çözüm önerileri*. (Yüksek Lisans Tezi) Anadolu Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Eskişehir.
- Danuletiu, D. C. (2010). Fiscal decentralization and issues of municipal bonds: the case of Romania. *Polish Journal of Management Studies*, 1, 72-80. <http://yadda.icm.edu.pl/baztech/element/bwmeta1.element.baztech-article-BPC8-0006-0024>
- Demirbaş, T. ve Çetinkaya, Ö. (2010). *Belediye Gelir Türü Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisinin Tartışılması*. F. Altuğ, Ö. Çetinkaya ve S. İpek (Ed.), *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar* içinde (s. 117-130). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Demircan, E. S. (2007). Yeni ekonomik düzende küreselleşme yerelleşme bağlamında belediyelerde yeni mali yönetim anlayışı. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (30), 99-128.
- Devlet Planlama Teşkilatı (1963). Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Birinci-Be%C5%9F-Y%C4%B11%C4%B1k-Kalk%C4%B1nma-Plan%C4%B1-1963-1967%E2%80%8B.pdf>
- Doğan, M., ve Baş, A., İ. (2013). Bir finansman kaynağı olarak belediyelerde borçlanma. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 34(1), 293-315.
- Egeli, H., ve Diril, F. (2012). Türkiye'de yerel yönetimlerde mali özerklik ve vergilendirme yetkisi. *Sayıştay Dergisi*, 84, 26-44.
- Eroğlu, E., ve Tunç, G. (2018). Devletin Yeniden Ölçeklenmesi ve Finansallaşma: Yerel Yönetimlerin Mali Etkinliklerinin Değerlendirilmesi. *Emek Araştırma Dergisi (GEAD)*, 9(14), 23-50.
- Eroğlu, E. (2020). Belediye İktisadi Teşebbüslerinin Yerel Kamu Alımları İçerisindeki Payları ve Etkinliği: Bursa Büyükşehir Belediyesi Örneği, *Business and Economics Research Journal*, 11(4), 1035-1048.
- Ersoy, M. (1999). Tarihsel perspektif içinde Türkiye'de Merkezi Yönetim Yerel Yönetim İlişkisi, *ODTÜ Mimarlık Fakültesi Dergisi*, 9(1), 45-66.
- Finzgar, M., & Oplotnik, Ž, J. (2013). Comparison of Fiscal Decentralization Systems in EU 2 According to Selected Criteria. *Journal of Local Self-Government*, 11(3), 651-672. [https://www.researchgate.net/profile/Zan\\_Oplotnik/publication/263544639\\_Comparison\\_of\\_Fiscal\\_Decentralization\\_Systems\\_in\\_EU-27\\_According\\_to\\_Selected\\_Criteria/links/54a21acf0cf256bf8baf7d03/Comparison-of-Fiscal-Decentralization-Systems-in-EU-27-According-to-Selected-Criteria.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Zan_Oplotnik/publication/263544639_Comparison_of_Fiscal_Decentralization_Systems_in_EU-27_According_to_Selected_Criteria/links/54a21acf0cf256bf8baf7d03/Comparison-of-Fiscal-Decentralization-Systems-in-EU-27-According-to-Selected-Criteria.pdf)
- Gerçek, A. (2010). Belediye Vergilerinin Türleri ve Analizi. F. Altuğ ve Ö. Çetinkaya (Ed.), *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar* içinde, (s. 7-30). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Güneş V., & Eroğlu E. (2016, Şubat). *The Role of The Politics in Fiscal Relations Between Administrations: An Analysis on The Budget of Municipalities in Turkey*, IX. European Conference on Social and Behavioral Sciences, Paris, FRANSA.
- Güner, Ayşe (2005), Yerel Bir Gelir Olarak Motorlu Taşıtlar Vergilemesi. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 1(11), 2965–2972.



- Hansen, S. W. (2015). The Democratic Costs of Size: How Increasing Size Affects Citizen Satisfaction with Local Government, *Political Studies*, 63(2), 373-389. <https://doi.org/10.1111/1467-9248.12096>
- Hacıköylü, C., ve Heper, F. (2010). Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Maliye Dergisi*, (158), 1-14.
- İpek, E. Ş. (2018). Türkiye’de belediye gelirlerinin değerlendirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(2), 1-19.
- Kamu İhale Kurumu (2019). Kamu Alımları İzleme Raporu. Ankara. Erişim Adresi: [https://dosyalar.kik.gov.tr/genel/Raporlar/kamu\\_ihale\\_kurumu\\_2019\\_12\\_aylik\\_kamu\\_alimlari\\_istatistikleri.pdf](https://dosyalar.kik.gov.tr/genel/Raporlar/kamu_ihale_kurumu_2019_12_aylik_kamu_alimlari_istatistikleri.pdf).
- Keleş, R. (2016). *Yerinden Yönetim ve Siyaset* ( 10. bs). İstanbul: Cem Yayınevi.
- Kılıçaslan, H., ve Yavan, S. (2017). Rant Vergisi: Avusturya ve İsviçre Örnekleri ve Türkiye’ye İlişkin Bir Değerlendirme. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 18(1), ss. 47-60.
- Korlu, R. K., ve Çetinkaya, Ö. (2015). Türkiye’deki belediyelerin mali özerkliğinin öz gelirler bağlamında analizi ve değerlendirilmesi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3(4), 95-111.
- Mehmet, D. A. Ğ., ve Kılınc, F. (2017). 6360 Sayılı Kanun Sonrası Büyükşehir Belediyeleri Açısından Mali Özerkliğin Değerlendirilmesi. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 426-443
- Oates, W. (1999). An essay on fiscal federalism. *Journal of Economic Literature*. 47, 1120-1149. <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jel.37.3.1120>
- Önal, A. (2008). Türkiye’de Belediyelerin Borçlanma Süreci: 1960-2006. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (39), 187-206.
- Pratchett, L. (2004). Local autonomy, local democracy and the ‘new localism’. *Political Studies*, 52(2), 358-375. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9248.2004.00484.x>
- Sakal, M. ve H. Demirhan (2015). Yerel Yönetimlerin Gelir Toplama Zorunluluğu, Finans Sorunları ve Yeni Kaynak Arayışları. M. Mecek, M. Doğan ve B. Parlak (Ed.), *İdari ve Mali Açından Türkiye’de Yerel Yönetimler içinde* (s. 405-416). Antalya: Bekad Yayınları.
- Solak, A. (2014). Yapım İhalelerinde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Mühendislik Bilimleri Dergisi*, 16(2), 13-21.
- Şener, M. (1998). Türkiye’de Belediyelerin Finansman Sorunları ve Çözüm Önerileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(5), ss. 7-24.
- Toprak, Z. (2006). *Yerel yönetimler* (6. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım
- Tekeli, İ. (2006). *Katılımcı Demokrasi ve Sivil Toplum Kuruluşları* (2. bs). Sosyal Demokrasi Derneği Yayınları–1, Ankara: Genç Offset.
- Ulusoy, A., ve Akdemir, T. (2009). Yerel yönetimler ve mali özerklik: Türkiye ve OECD ülkelerinin karşılaştırmalı analizi. *Bahkesir University Journal of Social Sciences Institute*, 12(21), 259-287.
- Ulusoy, A., ve Akdemir, T. (2013). Yerel Yönetimlerin Finansman Sorunların Çözümünde Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisi. *Sosyo Ekonomi*,1, 87-116.
- Ulusoy, A., ve Tekdere, M. (2019). Türkiye’deki Belediyelerin Mali Sorunları ve Muhtemel Etkiler. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 4(2), 167-182.
- 5393 Sayılı Belediye Kanunu. Erişim Adresi: <https://mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5393.pdf>.
- 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu Erişim Adresi: <https://mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5216.pdf>.
- 6360 Sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Erişim Adresi: [https://mevzuatmetin/1.5.6360.pdf](https://mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6360.pdf).
- 2462 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Erişim Adresi: <https://mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2464.pdf>



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2020-807080

Araştırma Makalesi / Research Article

## Litürji: Kamu Mallarının/Hizmetlerinin/ Harcamalarının Tarihsel ve Antik Bir Kökeni ve Gelişimi

### *Liturgy: Historical and Ancient Origin of the Public Goods/ Services/Expenditures and Its Development*

Nihat FALAY<sup>1</sup> 



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

ORCID: N.F. 0000-0001-7981-8857

#### Corresponding author:

Nihat FALAY  
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
Maliye Bölümü Emekli Öğretim Üyesi,  
İstanbul, Türkiye  
E-mail: nfallay@istanbul.edu.tr

Submitted: 07.10.2020

Revision Requested: 16.11.2020

Last Revision Received: 29.12.2020

Accepted: 29.12.2020

Citation: Falay, N. (2020). Litürji: Kamu mallarının/hizmetlerinin/harcamalarının tarihsel ve antik bir kökeni ve gelişimi. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2020; 64: 51-72.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2020-807080>

#### ÖZ

Çalışmada, litürji kavramı ve uygulaması ve bunların arkasındaki sosyal ve ekonomik nedenler irdelenecektir. Litürji kavramının tam bir karşılığı bulunmadığı için, onun bir gönüllü-yükümlülük veya zorunlu-yükümlülük olarak kabul edilmesi gerekir. Anlamı halk için çalışmak, topluma ve devlete yapılan hizmet ve amacı itibarıyla dinsel ve kutsal bir hizmeti kasteden litürji kavramının kökleri eski yüzyıllara dayanır. Antik Yunan litürjisi, tapınakların yapım, bakım ve finansmanının aristokrat ailelerin bütçelerinden karşılanması gibi bir anlayışa dayanır. Klasik Yunan kent-devletlerinde, bu işlev önce gönüllü, sonra da zorunlu ama onurlu bir görev durumuna gelmiştir. Litürji, gönüllü-yükümlülük bağlamında önce üç küreklî harp teknelerini yönetmek, dinsel ayinlere katılmak, festivaller düzenlemek ve tiyatro eserleri sahneye koydurmak şeklinde gerçekleştiriliyordu. M.Ö. 4. y.y.'da, litürji bir nevi emlak vergisi niteliğini almış, fakat bu da toplumsal onur ve kamusal destek sağlama şeklinde tanımlanmıştır. Çünkü, litürjilerin gelişmesinde rol alan temel aktörler Atinalı aristokratlar ve daha sonraları da aristokrat olmayan zenginler grubudur. Antik Yunan kent-devletinde M.Ö. 594'de yurttaşlar litürjilerdeki yükümlülükleri açısından ve malvarlıklarına göre; büyük çiftçiler, atlılar, köylüler ve işçiler şeklinde gruplandırılmıştır. Antik Yunan ekonomik ve sosyal yapısının kendine özgü niteliği Roma devletinde de ortaya çıkmaktadır. Roma'da da zengin vatandaşlar tapınak yapımı ve şenlikler düzenlenmesi ve benzeri kamu yararına görevler üstlenmiştir. Daha sonra, litürji (Latince munera sordida) sadece yerine getirilen bir iş durumuna döndü, çünkü insanlar için bunlar yapılması zorunlu bir iş/işler bütünü oluşturdu. Bunlar, Romalıların devlet kurallarına boyun eğerek, daha çok edilgen bir ruh haliyle ama giderek daha az inançla katıldıkları görevler idi. Antik Yunan ve Roma döneminin bir anlamda devamı olan Bizans İmparatorluğu'nda litürjiye ilişkin ilk kayıtlar papirüslerde görülmektedir. Bizans'ta litürjik yükümlülük artık normal bir vergileme tarzı ve yöntemidir, bireysel işgücü, hizmet gözetimi veya senatörlük düzeyinde bir harcamayı



öngörür. Tarihsel açıdan bakıldığında, kamu mallarının/hizmetlerinin/harcamalarının günümüz anlamında olmasa dahi, Antik Yunan ve Roma uygarlıklarında önce aristokratların sonra da aristokrat olmayan zenginlerin katılımı ile, gelişmiş ve çeşitlenmiş yönleri bakımından giderek yaygınlaştığı görülür. Bu mallar/hizmetler/harcamalar, birer toplumsal mükellefiyet ve gösteriş unsuru haline dönüşmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Antik Çağ, Litürji, Solon, Kamu Malları ve Hizmetleri, Zorunlu Yükümlülükler

#### **ABSTRACT**

In the study, the concept and practice of liturgy and the social and economic reasons behind them will be examined. Because the concept of liturgy doesn't have an exact equivalent, it has to be accepted as a voluntary-obligation or a compulsory-obligation. The concept of liturgy, which means work for the public, service to the society and the state, and a religious and sacred service in terms of its purpose, has its roots in the old centuries. The Ancient Greek liturgy is based on the perception that construction, maintenance and financing of temples be covered through aristocrat families' budgets. In the Classical Greek city-states, this function became first a voluntary and then an obligatory but honorable task. In the context of voluntary-obligation, liturgy was first performed by managing three-rowed warships, attending religious rituals, organizing festivals and staging dramatic works. B.C. in the 4th century, liturgy became a kind of a property tax, but this was also defined as social honor and provision of public support. Because, the main actors involved in the development of liturgy are the Athenian aristocrats and later the rich non-aristocrats group. B.C. in 594, in the Ancient Greek city-state, citizens were grouped as large farmers, horsemen, peasants and workers, in terms of their liturgical liabilities and according to their assets. The specific feature of the Ancient Greek economic and social structure also appears in the Roman state. Rich citizens in Rome also undertook tasks for the public interest, such as temple construction and organizing festivals. Later, liturgy (*munera sordida* in Latin) became a fulfilled work, because it constituted a compulsory job/set of jobs for people. These were the tasks that the Romans took part in a more passive mood but ever with less faith, in obedience to state rules. The first liturgical records are found in papyrus in the Byzantine Empire which is a continuation of the Ancient Greek and Roman periods. In Byzantium, liturgical obligation is a normal taxation method, it foresees individual labor, service surveillance or a senatorial-level expenditure. From a historical point of view, even if not in nowadays' sense it is seen that public goods/services/expenditures, have become widespread in the Ancient Greek and Roman civilizations in terms of their improved and diversified aspects, with the participation of the aristocrats first and then the rich non-aristocrats. These goods/services/expenditures have become an element of social obligation and vanity.

**Keywords:** The Ancient Age, Liturgy, Solon, Public Goods and Services, Compulsory Obligations

*Crescentem sequitur cura pecuniam* (Varlık arttıkça, para tutkusu da artar)

## 1. Giriş

1) Bu çalışmada; kısaca, litürji kavramı ve bunun ortaya çıkışının arkasında yatan sosyal ve ekonomik nedenleri, daha sonraki yüzyıllarda kamu mal, hizmet ve harcamaları süreci ile bağlamı irdelenecektir.

Bu genel yaklaşım çerçevesinde; temel hatlarıyla Yunan-Roma-Bizans uygarlıklarında; litürji kavramının etimolojik, uygulama ve gelişim süreci ve M.Ö. ve M.S.'ki yüzyıllarda kronolojik gelişme süreci ve bağlantıları; bu gelişimde rol alan kral/tiran/imparator vb. en üst yöneticilerin belirleyicilikleri; mal ve hizmetlerin gelişimindeki temel hareket noktası; sınıf/tabaka/katmanların konuya yaklaşım ve hareket noktaları ve asil/seçkin (elit)/aristokrat/köle veya zengin/toprak sahibi/tüccar açısından irdemesi; farklı egemen yöneticilerin rolleri ve uygulaması ele alınacaktır. Bu süreç, kurum ve anlayış daha sonra tüm dünyanın kamu mal ve hizmetleri süreci ve anlayışının temellerinden biri olmuştur.

Hemen belirtelim ki "litürji" kavramının tam bir karşılığı bulunmadığı için, onun bir "gönüllü-yükümlülük" veya daha sonra "zorunlu-yükümlülük" ve "zorunlu hamiyet (yardım)" olarak kabul edilmesi mümkündür. Fakat bu çift yönlü anlam, katılım ve uygulamasının kolay ve daha iyi anlaşılması için, bu metinde "litürji" kelimesi ve kavramı ve onun değişik halleri kullanılmıştır.

2) Batı iktisadî ve sosyal düşüncesinin Antik Yunan düşüncesinden önemli ölçüde etkilendiği ileri sürülse de, bu düşünce dünyasının kendinden önceki uygarlıkların etkisinde kalarak geliştiği de söylenebilir. Nitekim Yunan uygarlığının en önemli şairi olan Homeros'un İliada ve Odysee adlı eserlerinde daha önceki uygarlıkların etkileri izlenmiştir (Fleury.1853.57-59).

M.Ö. 2.400-1.500 yıllarında Miken uygarlığının Antik Yunan uygarlığının oluşmasında belirleyici olduğu ileri sürülmektedir (Yalçın.1976.24). Yine bu uygarlığın da Mezopotamya'da M.Ö. 3.000'lerdeki Babil ve Asur uygarlıklarının etkilerini taşıdığı, ayrıca imparator ve sultanların ülkesi olan Anadolu ve Mısır'daki uygarlıkların Yunan uygarlığını etkilediği de kabul edilir (Vieyra.1955; Otin.1962). Çünkü Hititler doğudan değil batıdan, yani Dardanel ve kuzeyden yani Kafkasya'dan gelerek Mezopotamya ve Eski Mısır uygarlıklarının fikir, teknik, yazı, din ve günlük yaşam açısından sentezini oluşturmuştur (Vieyra.1955.3). Anadolu'da kurmuş oldukları uygarlık, sonraki yüzyıllarda çevre ve uygarlıklardaki gelişmelere öncülük etmiştir (Sosyalizm ve Toplumsal Mücadeleler Ansiklopedisi.1988.2465; Akurgal.1962; Riemschneider.1955; Kınal.1987; Ersoy.2008.41-42).

Roma için de Etrüsklerin aynı rolü yerine getirdiği söylenebilir (Piganiol.1953; Arsal.1948.174). Batı Anadolu bu bağlamda ayrıca Yunan uygarlığı için bir aracı rolünü görmüştür (Yalçın.1976.27).

Bunu eski kavimlerin dillerini hâlâ "litürjik" yani dinsel edebiyat dili olarak kullanmalarında görüyoruz (Kınal.1987.169-170; Uhlig.2001). Bu aynı zamanda, Roma Katolik Kilisesi ile Mezopotamya'daki Sümer, Babil veya Asur tapınaklarındaki litürjik söylemleri arasında bir bağ kurulmasını da zorunlu kılar (Durant.1942.242-243).

3) Burada önce devlet ve ekonomi içinde genel litürji uygulaması genel hatlarıyla ele alınacaktır. Bu kelimenin ve sürecin gelişmesinin Yunan, Roma ve Bizans toplum ve uygarlıklarınca geçirdiği aşamalar sonra irdelenecektir. Helence (Antik Yunanca) bir terim olan ve pahalıya mal olan bir kamu mal ve hizmetinin üretiminin teknik adı o çağda leiturgia idi. Batı dinleri tarihindeki değişim ile "litürgy" şekline dönüşen ve anlamı "halk için çalışmak", "topluma ve devlete yapılan hizmet" ve amacı ve niteliği itibarıyla dinsel ve "kutsal bir hizmet"i kasteden bu kelimenin kökleri çok eski yüzyıllara dayanır (İplikçioğlu.1977).

Helen litürjisi, toplumun canlanmaya başladığı çağ itibariyle, aristokratik ailelerin tapınakların yapımı için gerekli insan, malzeme ve finansmanının kendi bütçelerinden karşılanması gibi bir anlayışa dayanır. Böylece giderler ilgili ailece üstlenilir ve o mal veya hizmetler giderek köklenir ve yerleşir.

Klasik dönem kent-devletlerinde leiturgia önce gönüllü sonra zorunlu ama onurlu bir görev durumuna gelmiştir. Bu da belli bir bürokrasi ile işlemeyen (ve gerektirmeyen) mal ve hizmet süreçlerinin zengin kişilerce yaptırılması ve bunun sonucu gereken ödemelerin onlarca karşılanması görevinin verilmesidir. Yani bu kişilere hem bir finansman hem de sorumluluk yükü getiren bir olgu söz konusudur. Bunun sonucunda ilgili mal ve hizmet üretim işinin yürütülmesi ve bu işin şeref ve onur verici kısmı ise iki yönden önemlidir (Finley.2006.182-183):

Birincisi; bu faaliyetlerin ilk ve en önemli özelliği dinsel nitelikte olmasıdır. Demosthenes'in zamanında Atina'daki festivaller için bir yılda enaz (97) leitourgos'luk (hizmetten sorumlu başkan) başvurusu yapılmıştı. Bu sayı dört yılda bir yapılan Panathenaia Festivali'nde (118)'in üzerine çıkmış idi (Davies.1967.33-40). Atina ve diğer kentlerde trierarkhia (üç sıra kürekli savaş gemisine kumanda etme) denilen gemileri bir yıl boyunca topluluk yararına sevk ve idare etmek leitourgia'nın bir başka şekli idi.

İkincisi; Helenlerin agon (yarışma, mücadele) dediği ve ilgili işin rekabet oluşturan yönüdür. Çünkü leitourgia'yı yerine getiren kişi vergi vermiyor ve bir amaca hizmet etmek üzere, kendi kişisel harcamalarıyla bir işin etkili bir şekilde yapılmasını sağlıyordu. Bazı kişiler kendilerinden beklenen miktardan fazla mal, hizmet ve yardımda buldukları için övünüyorlardı. Ancak mahkemelerde ve halk meclisinde bir kimsenin yapmış olduğu leitourgia ile övünmesi veya/hatta bir başkasının onu suçlaması normal bir uygulama idi. Leitourgia'nın şeref kazanmak için yapılıyor olması Helen "toplum" yapısının karmaşıklığının göstergesi idi. Zira burada, Aristoteles'in, insanı koinonik (topluluk) halinde yaşamaya uygun varlıklar olarak belirlemesi önemlidir (Burada "toplum"un içerdiği anlamın günümüzde kullanılan şekliyle farklı bir anlamı içerdiği söylenebilir).

Kent-devletinin bir toplum olarak en belirgin zorluğu, sorumluluk ve yardımları karşılıklı olarak paylaşmaları konusundaki baskıydı, ki bu durum üyeleri eşit statülerde olmayan bir toplum açısından oldukça zor bir nitelik taşıyordu. Zengin ve fakirler arasındaki eşitsizliğin çözümü ise, ancak bazı zenginlerin ekonomik yükün büyük bir kısmını üstlenerek, bunun karşılığında şerefleendirilmeleri olabirdi. M.Ö. 4. yy. hatiplerinden biri leiturgia ilkesini "Benim kaynaklarının senin zevkin için harcanması" şeklinde özetlemiştir. Bunu onaylamayan ve kabul etmeyenler de, anonim bir bildiriye bu durumu "insanların para kazanmaları için diğerlerinden para istemek ve bu şekilde zengini fakirleştirmek" olarak nitelendirmiştir. Bu sistemde yeralan ve sürdürülen bu ikilem, bir yandan halkın yardımcıları sıfatıyla şerefleendirilmek, diğer yandan malî harcamalar yapmak Geç Roma İmparatorluğu Dönemi'nde sona ermiştir (Finley.2006.184).

## 2. Eski Yunan'da Litürjilerin Kökeni, 7. y.y. Sonu ve Litürjinin Resmî Uygulaması Öncesi

Ön ve genel nitelikleri kısaca belirtilen ve tüm dünyanın farklı bölgelerinde ve uygarlıklarında benzer gönüllü-yükümlülükler yanında, zorunlu-yükümlülüklerle de karşılaşılır. Bu bağlamda klasik çağda zengin Atinalılar için dinsel katılım niteliğinde litürji uygulamaları vardır. Böylece belirli mal veya fayda üreten hizmetlere katılım sağlanıyordu. Bu uygulamanın kaynağı M.Ö. 594 yılına kadar geriye gider.

Litürji uygulamasında zenginlerin topluma yararlı mal ve hizmet üretimine ilişkin gönüllü-yükümlülükleri bağlamında, önce üç kürekli harp teknelerini (trierarchy) yönetmek, kentsel

dinsel ayinlere katılmak, festivaller düzenlemek ve en bilineni de dramatik eserleri sahneye koydurmak söz konusudur. M.Ö. 4. yy.'da her yıl 100 kadar festival yapılıyordu (Bullock.1939.135,139; Mansel.1999.145). Atina'daki uygulamalar en bilinenleridir, fakat bu mal ve hizmetler ileride görüleceği üzere sadece Atina'ya özgü değildi, sonradan diğer kent-devletlerde de uygulandı.

Dram oyunlarının sahnelenmesi Atina'da ilk defa M.Ö. 502'de gerçekleştirilmiştir. Savaş gemisi komutanlığı (Andreades.1933.136) gönüllü yükümlülüğü Samos'ta M.Ö. 594'de ve Atina ve diğer kentlerde ise M.Ö. 480'de gerçekleştirilmiştir (Lyttkens.1997.462).

Gönüllü-yükümlülüğün ne zaman başladığı pek saptanamaz, ama temelde ekonomik bir niteliği olduğu açıktır. Solon'un M.Ö. 594'deki emriyle zengin Atinalılara yönelik bir teşvik ve gösterişli harcamalara girilmesi yönünde bir açılım öngördüğü söylenebilir. Böylece onlara, zengin olduklarını gösterme şansı tanınmıştır. Bu kurumsal düzenleme, çağına göre önemli etkiler yaratmıştır. Şöyle ki; bir taraftan rasyonel ekonomik davranışlarda ve öte yandan resmî ve gayri-resmî kurallarda değişimleri yansıtır. Aynı zamanda bireylerde, diğerleriyle dayanışma duygusuna sahip olma yönünde bir bağlantı kurulmuş olur. Böylece sosyal ve kutsal (dinsel) değerler arasında bir uzlaşma sağlanmış olacaktır. Gönüllü-yükümlülükler (litürjiler) 4. yy.'da bir nevi emlak vergisi niteliğine dönüştürülmüştür (Davies.1984; Rhodes.1984; Gabrielsen.1994; Lyttkens.1994). Zira gönüllülük toplumsal onur ve kamusal destek sağlama şeklinde tanımlanmıştır.

M.Ö. 9. yy.'da Yunan dünyası ve Avrasya ve Afrika'da yaşayan insanları birbirinden ayıran çok az şey vardı. Yerel halk cahil idi ve yaşamları haşın zorluklar içeriyordu, kıtlıklar ise her tarafta yaygın idi.

M.Ö. 7. yy.'a kadar, demirin işlenmesi, tarımsal yeni tekniklerin bulunması, ticaretin hareketlenmesi, alfabenin gelişmesi, buralardaki nüfusun yaşam düzeyinin yükselmesini sağlıyordu.

M.Ö. 6. yy.'da bu değişimler kent (site) devletlerinin gelişmesine yol açmıştı. Yunan kıyı kesimleri diğer uygarlıklarda doğrudan ilişki içindeydi. Yunan kentleri ile Ortadoğu'nun farklı uygarlıkları arasında doğrudan ve dolaylı ilişkiler vardı. Bu ilişkiler Yunan uygarlığının gelişmesine önemli bir güç kazandırıyordu. Bu bağlamda, örneğin Yunan alfabesi Fenikelilerin kullandığı Sami yazısından türemiştir. Öyle ki, bu yüzyılda ortak bir alfabe doğmuş ve daha sonra benzer dinsel tören ve ritüeller, festivallere dönüşmüştür (Harman.2013.72-73; Fleury.1853.8-14).

Ege'nin tüm kıyılarında dolaşan Yunanlılar aynı zamanda karada köylerin birleşmesiyle kent (polis) denilebilecek yerleşme yerleri oluşturdular. Eski Yunan kent-devletlerinin merkezî ögesini bu kentler oluşturdu. Bu kentler, kendi sınırları içinde bağımsız devletçikler şeklinde örgütlü idiler. Bu devlet biçimine "polis" denilirdi.

İlk dönemlerde polis, site ve kent-devletleri farklıydılar. Şöyle ki; önceleri polis, kendilerini saldırılara karşı savunabilen ve bu sınırlar içinde özgürce yaşayan bireylerin üyeleri oldukları bir tür kale yönetimidir. Daha sonraları, nüfuslarının artışıyla bu polis'ler birer site (kent) haline dönüştüler ve bunların kendi yasa, ordu ve tanrıları vardı. Dünyanın bu coğrafyasında hem Ege hem de Anadolu kıyılarında birçok kent-devletlerinde Antik Yunan uygarlığı ve demokrasisi gelişmeye başladı (Bell.1967.14; Ersoy.2008.44; Savaş.1998.29-30).

Solon reformlarından önce Yunanistan'da kent-devletleri aristokrat-oligarşiler tarafından yönetiliyordu. 7. y. y.'ın ortalarında devletin savunması ve yönetimi, "hali vakti yerinde" olan vatandaşlara dayalı hale geldi. Bu dönemde iktisadî faaliyetlerin düzeyi yükseldi. 6. y. y.'da bu kentlerde zanaatkâr ve tacirler sınıfı ortaya çıktı (Starr.1977).

Litürjilerin gelişmesinde rol alan başlıca aktörler Atina doğumlu aristokrat zenginler ve aristokrat olmayan zenginler grubudur. Daha sonra bunlar arasında doğan azgın rekabet ruhu (Bullock.1939.136) Yunan üst düzey sınıfının belirleyici bir niteliğidir (Murray.1993; Ober.1989).

Aristokrasi grubunda yaşam, gavriresmî kurullarla yönetiliyordu ve servet, toplumsal konum açısından önemli idi. Mevcut çıkarlar açısından birbirinden ayrı iki tür harcama söz konusu idi: Hediye vermek ile ziyafet vermek (Mauss.1934; Sahlins.2010.167-169; Durant.1942.242; Hyde.2008.120). Bu harcamalar kendi aralarında sosyal eşitliği belirtmek ve bağlantı ve sadakatlardan dolayı yararlar sağlamak amacını taşıyordu. Bu, onlara hem bir statü sağlıyor hem de maddî, siyasal ve askerî destek yaratıyordu (Murray.1993.207; Starr.1977.129). Buna karşılık asil ve seçkin grup dışında bulunan bireyler de yeni sosyal ve iktisadî bir çevrede zenginleşmişti, ama yönetici elit kesim dışında kalıyorlardı. Öncelik aristokrat yönetici kesimlerde idi.

M.Ö. 700'lerdeki aristokratların bu durumu eşitliği aksatıyor ve ortadan kaldırıyor. Aristokrat olmayan zenginlerin yönetici elit gruba girme çabalarının nedenleri şunlardır: Güç, statü ve servet sahibi olmak. Yeni zengin insanlar, büyük servetin ancak aristokrat ve siyasal güce dahil ve sahip olmakla gerçekleşeceği kanısında idi (Sahlins.2010.206-225; Mauss.1934.19-25). Bu mantıkla "hediye ittifaktır, dayanışmadır, ortaklıktır, kısacası barıştır" (Sahlins.2010.167; Hyde.2008.135-143). W. Whitman'ın şiirinde belirttiği üzere "Armağan verenindir, en ziyade de ona döner-bu şaşmaz." (Hyde.2008.38). Bu insanlar bu amaca evlilikler yoluyla da ulaşmaya yöneldiler (Murray.1993.39-42). Elitlerle bu birlikte olma süreci yavaş ilerliyordu, çünkü gruba girmek ancak geniş bir kabul süreci ve yaklaşımla mümkün idi. Bu yöndeki gerilim zengin fakat aristokrat olmayanlar da hoşnutsuzluk yaratıyordu, çünkü seçkin gruptan dışlanıyorlardı (Lyttkens.1971.465).

M.Ö. 5. yy.'ın ikinci yarısında ve 4. yy.'da Atinalı politikacılar kurullar/meclislerde vatandaşlarının çoğunun desteğini alma gereksinimi duymuşlardır. Dahası, zengin bireyler saray tarafından ve dönem mahkemelerince cezalandırılma, kovuşturma ve bu gibi diğer uygulamalarına muhatap olmamayı istemişlerdir. Diğer deyimle, gönüllülük ve yükümlülük gayriresmî bir kural olarak teşvik edilmiştir ve sosyal bir davranış olarak onaylanmış ve o kişilere övünülecek bir sosyal yetki ve statü (mevki) sağlanması yönünde bir fikirbirliği oluşmuştur (Andreades.1933.139). Bu anlayış ve uygulama, toplumca/toplumda, rasyonel bir açıklama ve anlayış oluşturmuş ve o günün toplumunda bir bolluk ve cömertlik göstergesi olarak da algılanmıştır.

Bu faktörler demokrasinin aşamalı ve görelî bir gelişim gösterdiği o dönemde halkın desteğini bulmuştur. Öte yandan ileride görüleceği üzere Atina'da M.Ö. 502'de gönüllü yükümlülük sona ermiştir. Geleneksel olarak litürji, antik Yunan'da aristokratik bir yaşam tarzının doğal bir uzantısı olarak görülmüş ve Helen-birliğinin genişlemesinin adeta bir özelliği olarak yorumlanmıştır.

Antik Yunan demokrasisinde, aslında sadece aristokratların yönetim hakkı vardı, sayıca toplumun çok azını oluşturan bu sınıf, kendi arasından yargıç-yönetici (archon) seçiyordu. Geniş ve verimli toprakların mülkiyetine ve kölelere sahiptiler, yönetim erkine katılma hakları da vardı. Köylülerin elinde ise verimsiz ve küçük topraklar vardı.

Borçluluk köylülerin içinde bulunduğu genel durum ve borç faizleri ise yüksek düzeyde idi, bu da borcunu ödeyemeyen köylülerin hızla köle haline gelmesine yol açıyordu. Zamanla kölelerin sayısı arttıkça, sosyal ve siyasal huzursuzluk ve dengesizliklere yol açıyor ve bu nedenle köle isyanları oluyor ve hatta köleler bazen yönetimi kısa bir süre ele geçiriyorlardı (Sosyalizm ve Toplumsal Mücadeleler Ansiklopedisi.1988; Usta.2016/b; Beer.1965). Ne var ki bunun tepki niteliğindeki sonucu, diktatörlük ve tiranlığın ortaya çıkmasıdır (Denis.1973.14-15; Harman.2013.76).

Öte yandan, bu temel dengesizlikler ve karşıtlıklar özellikle Atina kent-devletinde genel bir gerilemeyi ve çöküşü hazırlıyordu. Gerileyişin bir dış nedeni, Atina'nın komşu Sparta'ya karşı askerî yetersizliğidir (Denis.1973.15). M.Ö. 5. yy.'da (30) yıl süren savaşta kent-devletlerinin çoğunda sınıf savaşı ve demokrasi için savaş içiçeydi. Sparta ve Atina arasındaki savaş diğer kent-devletler üzerindeki nüfuz (etki) çekişmesinden çıkıyordu.



Sparta, Peleponnes’de bir devletler ittifakı oluşturmuş idi, Atina ise ticaret için deniz yollarına muhtaç idi (Harman.2013.77). Yunan kent-devletlerinde siyasal istikrarsızlık yaratan ve M.Ö. 431’de başlayan bu savaştan sonra, Perikles döneminde kent-devletleri “altın çağı”nı yaşamıştır. Atina sitesinde M.Ö. 404’de Peleponnes savaşında yenilmesi sonrası iç kavgalar başladı. Yüksek faizle borçlanan köylüler, topraklarını aristokratlara satmak zorunda kaldılar (Heaton.1948.28-29; Denis.1973.15). Borçluların borçlarını ödemesine çare bulması için işbaşına getirilen “Otuzlar Komitesi” ise, aksine zulüm ve baskıları artırdı ve siyasal dengesizlik sürdü (Ersoy.2008.43).

Antik Yunan kent-devleti toplam üç sınıftan oluşuyordu (Bell.1967.15; Ulutan.1978.84; Sabine.1969.4-5; Arsal.1945.125-128):

1) Toplumun egemen sınıfı zengin ve soylu aileler, yönetimi ellerinde tutan sınıf idi. Bu sınıfa dahil olmak ancak veraset yoluyla mümkün idi. Kent-devletinde (yüz) adet “deme” (demos) ye ayrılan yerel yönetim birimlerinin başında bu sınıfın üyeleri bulunurdu.

2) Kentlerde oturan ve “metek” adı verilen yabancılar soylu sınıfın sahip olduğu haklara sahip değillerdi, bu üyeler yönetime katılamazlardı, ama özgürdüler.

3) Kent-devletinin en alt sınıfı köleler idi, bunlar üretim sürecinde doğrudan yer alırlardı, fakat yönetime katılma hakları yoktu, dolayısıyla siyasal süreçte de yer alamazlardı. Hatta bunlar, soylu sınıfın malvarlığının sıradan ve herhangi bir ögesi sayılırdı, dolayısıyla “demokrasi”de somut bir öge niteliğinde görülmezlerdi. Bunlar, Antik Yunan demokrasisinin aslında “köleci demokrasi” niteliğinde olduğunu gösterir. Köleler bazı dönemlerde nüfusun (dörtte üçü)nü oluşturmuşlardı ve diğer toplumlardan kaçırılan veya savaşlarda ele geçirilen yabancı esirler idi. Antik Mısır, Yunan ve Roma uygarlıklarının birikimleri aslında ve ancak bu kölelik kurumunun varlığıyla elde edilmiştir. İngiliz köylü ayaklanmasının sözcüsü J. Ball’in dediği gibi “Adem çift sürüp Havva yün eğirdiği zaman, Kibarlar neredeydi acaba?” (Beer.1965/I.257).

Genelde arkaik ve antik Yunan tarihinde para ekonomisinin başlaması ve kölelik M.Ö. 7. yy.’ın başlıca belirtileridir. Mevcut iktisadî süreç, aristokratlar ve köylü-köleler arasında tüccar ve gemici, işçi ve küçük zanaatkarlardan oluşan bir orta sınıfın oluşmasına zemin hazırlamıştır. Aristokratlar devlet yönetimiyle uğraştığından ticaretle uğraşmayı yabancılara bırakmışlardı. Çünkü Yunan felsefi anlayışına göre, aristokratların servet peşinde koşmaları iyi karşılanmıyordu (Denis.1973).

Belirtilen orta sınıf, köylü-kölelerle birleşerek aristokratlardan bazı haklar talep etmiş ve bir sınıflar arası mücadele başlamıştır (Mansel.1999.175). Zira M.Ö. 7. yy.’da ekonomik yapı bozulmuş, bu mücadelede “demos” denilen halk tabakaları, yasal yünden korunmaları için teamül (gelecek) niteliğindeki gayriresmî (informel) kuralların bir yazılı metin haline getirilmesini talep etmişlerdir. Bu talebin birçok Yunan kentinde görülen başkaldırlardan sonra yerine getirilmesi için, komisyon denilebilecek bazı birimler görevlendirilmiştir. Bu bağlamda ortaya çıkan yasa koyuculardan konumuz açısından en ünlülerinden biri olan Solon öne çıkmaktadır. M.Ö. 594’de aristokrat Solon (M.Ö. 640-550) “hakim ve arabulucu” olarak, kanunlarda reform yapacak yetkili kişi olarak ve sistemin siyasal ve iktisadî istikrarını sağlamak amacıyla işbaşına getirilmiştir (Andrewes.1982/a.377). Solon deniz ticaretiyle uğraşması nedeniyle Akdeniz toplumlarının yapıları hakkında bilgisi olan bir aristokrat idi (Ersoy.2008.45).

Herodotos’un anlatımıyla “...o zamanlar işe yarar diye bilinen ne kadar adam varsa Yunanistan’da...zenginliğin en üst tabakasına varmış olan Sardes’e üşüştiler, Solon da...gelenler arasındaydı. Atinalılar onun kendilerine yasa yapmasını istemişler, o da bu yasaları yayınlamış, sonra dünyayı gezeceğim diyerek, on yıllık bir yolculuk için denize açılmıştı. Aslında kendisini, koyduğu yasalardan herhangi birini kaldırmaya zorlamasınlar diye gidiyordu, çünkü Atina halkı

bunu kendiliğinden yapamazdı, Solon'un yasalarını on yıl uygulamak için büyük yemin vermişti” (Herodotos.2017.29).

Solon reformlarını, aydın devlet adamları için ebedî bir örnek olarak sunarken, “Ben halka haysiyetiyle mütenasip bir hâkimiyet bahşettim. Fakat ifrata gitmedim...Ben hem halkı, hem zenginleri kuvvetli bir kalkan himayesi altına aldım...Ben kanunları hem fakara, hem zenginler için yazdım. Her ikisi için adalete uygun kaideler arzettim...” (Arsal.1948.97-98).

### 3. Solon Reformları

Solon, kendisine tanınan geniş yetkilerden yararlanarak bir “tiran” olabilirdi. Bu sözcük ilk kez M.Ö. 7. y.y. şairi Archilolos tarafından kullanılmıştır ve “tirannos” sözcüğü ile Yunanlılar, alt tabakaların güven ve sevgisini kazanmış, onlara dayanarak iktidara gelmiş ve tek başına saltanat sürmüş kişileri kastetmiştir. Tiranlar genellikle yurtları için sükün, güvenlik, düzen sağlamak, askerî ve ekonomik gelişime önem vermekle beraber, halk tarafından bir “gasıp” (el koyan) olarak da sayılmışlardır. Bu görüş en çok, iktidarı ellerinden kaçırmış olan aristokrat çevrelerinde ortaya çıkmıştır (Mansel.1999.179-182; Fleury.1853.209-217). Solon işte bu tiranlığı kabullenmemiş, kendini yasal yolla iktidara getirilmiş bir yurttaş olarak saymış, kişisel ihtiraslarından uzak ve daima toplumunun iyilik ve refahını gözönünde bulundurmuş ve Yunanistan’da en akıllı (yedi) kişiden biri olarak kabul edilmiştir. Solon en yüksek mülkiyete ve gelire sahip olanların yarıç-kral (archon) olabileceklerini kararlaştırmış, Atina demokrasisinde etkin rol oynayan “400’ler Meclisi”ni kurduğunu, vergi ve askerî hizmetleri yeniden düzenlemiştir (Ersoy.2008.46; Pseudo-Aristoteles.2016.323-325). Böylece Atina tarihinde ilk defa kişilerin servetinin boyutlarını bilme gereği doğmuş oluyordu. Ne var ki bu sistem kişilerin serveti konusunda herhangi bir araştırmaya dayanmıyordu, bu konuda bir kayıt da yoktu.

Solon’un ilk işi, borçlu köylülerin alacaklılarla ilişkilerini düzenleyen yasal kuralları hafifletmek ve insanların borçlarına karşılık rehin gösterilmesi düzenlemesini ortadan kaldırmak yönünde kararlar almak olmuştur. Borçları nedeniyle köle olarak satılmış olanları devlet adına geri satın alarak onların özgür insanlar olarak yurtlarına geri dönmelerini sağlamıştır. Topraksız köylülere toprak sağlamak amacıyla büyük çiftlikler için azami bir sınır saptamış ve bu sınırı aşan topraklara el koymuştur. Bu, büyük çiftlik sahiplerinin gerçekte yararına olmuştur, çünkü bu toprakların köylüler arasında paylaşılmasını isteyenler karşısında, bu mülklerin küçülmüş olmakla beraber yine onların ellerinde kalmasını sağlamıştır (Bullock.1939.102; Fleury.1853.90-93). Bu reformlar yönetici sınıfa dahil olmanın şartlarını tümüyle değiştiriyordu. Oysa bu reformdan önce gayriresmî bir kabul söz konusu idi. Reformdan sonra ise seçilme niteliği mülkiyete sahip olma gibi resmî bir şart/kural oluşturuldu. Zaten Solon, resmî hale getirilmiş bir sistemin doğmasını öngörüyordu (Beer.1965/I.53-54).

Tüm bu reformlar, sadece o dönem Atina kent-devletinin geleneklerini değil, bunun yanında sosyal yaşamın da kökünden ve kan dökmeक्सizin değişmesini sağlamıştır. Bu biraz da o dönem aristokrasininin bir anlamda ne kadar güçsüz olduğunu gösterir (Mansel.1999.187). Zenginliği yönetimin niteliği ile eş tutmuş olan Solon M.Ö. 594’de yeni bir sosyal düzen tasarlayarak tüm yurttaşları mal, mülk ve gelirlerine göre başlıca dört gruba ayırmış ve her grubun siyasal hak ve askerî görevlerini belirtmiştir (Mansel.1999.188-191; Ersoy.2008.46; Bullock.1939.124):

a) Büyük çiftçiler: yıllık kazancı (500) kile (=176 kg) buğday, zeytinyağı ya da şarap üreten veya eşdeğerli gelire sahip olanlar, ki bunlar üst düzey yönetici, senato ve 400’ler Meclisi üyeliğine seçilme hakkı olanlar idi, savaşa atlı olarak katılabilirdi.

b) Atlılar: yılda (300) kile buğday, zeytinyağı ya da şarap üreten veya eşdeğerli gelire sahip olanlar, ki bunlar savaşa atlı olarak katılabilirdi ve 400’ler Meclisi’ne üye olabilirdi.

c) Köylüler: savaflara ağır silahlı veya yaya olarak katılan ve yılda (150-200) kile buğday veya eşdeğeri geliri olanlar, ki bunlar da halk meclisine üye olabiliirdi.

d) İşçiler: yıllık geliri (150) kile buğday veya eşdeğeri gelirleri olanlardır, ki sadece halk meclisine girebilirdi, askerlikten ve vergiden muafı.

Askerlik görevi gibi, vergiler de bu dört gruba göre saptanıyordu. Doğrudan vergiler o zamanlar yoktu, çünkü bu çeşit bir vergi özgür vatandaşlara lâıyk görülmez, çünkü devletin gelire gereksinim duyduğu zamanlar üç grup vatandaşların serveti üzerinden olağanüstü vergi alınırđı.

Solon zamanında zenginlerin “leiturgia” adını taşıyan, toplumun yararlanmasına yönelik işlerin, örneğın tiyatro oyunları veya koro düzenlenmesi, savaş gemileri yapımı ve donatımı gibi işlerin giderlerini üstlenip-üstlenmedikleri konusunda tereddütleri ileri sürülür. Ama bu çok ılımlı ve değışik yükümlülük, devletin tüm görevlilerinin ücret karşılığđ çalışmamaları ve görevlerini sadece toplumsal borç olarak yerine getirdikleri anlaşılır.

Bu düzenlemeler Atina'nın gelecekte izlenecek iç politikasının anahatlarını belirleyecek nitelikte idi. Nitekim bu düzenlemelerden sonra Atina'nın hızla kalkındığı görülür. Bu dönemde oluşturulan devlet örgütü ve kuralları Atina'da daha sonraki yüzyıllarda da yaşamıştır (Mansel.1999.191; Arsal.1948.93-95).

Aristokrazi ile demokrasiyi birleştirmeye yönelik Solon reformları başarıya ulaşmamıştır. Aristokrazi ile fakir köylülerin desteklediğı tüccarlar arasındaki anlaşmazlık ve mücadeleler sürmüştür. Daha sonraları, hem otoriter tiranların koydukları kendine özgü kurullarla hem de yeni anayasalarla (örneğin Cleisthenes anayasası) aristokrasinin gücü kırılmıştır. Ayrıca, bir yandan ticaret sürecinin gelişmesi öte yandan giderek artan Pers tehdidi ile Atina demokrasisi yeni bir Helen emperyalizmine yönelmiştir, böylece de tüccar sınıfın ekonomik gücüne dayanan bir akıma dönüşmüştür (Savaş.1998.32; Mansel.1999.192). Fakat halk kanunların saptanmasıyla yetinmemiş, devlet işlerine etkin olarak katılmak istemiş, en üst düzeydeki görevlere yükselmek için mücadelelerini sürdürmüştür. Bunun sonucunda da asalet ve aristokratlık yerine, servet ve gelirleri esas alan bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu sürecin uzantısı olarak, aristokrat yönetimlerin yetkilerinin daraltılmasına ve hatta demokratik bir düzen kurulmasına kadar gidilmiştir (Mansel.1999.178).

#### 4. Litürjik Mal ve Hizmet/Harcamaların Ortaya Çıkışı

Aristokrat olmayan zenginlerin ticaret gibi, yeni servet elde etme kaynaklarının ortaya çıkması, geleneksel aristokrazi için bu mülkiyet değıerlemesi başlangıçta bir sorun yaratmadı, çünkü herkes kendi ailelerinin servetleri ile anılıyordu. Öte yandan aristokrat olmayan zenginlerin ticarî bir servete sahip olduğu ve siyasal güçlerini de bu servetten aldığı anlaşılıyor.

Diğer bir ihtimal de bu zenginlerin, güçlerini göstermek için kendi tüketimlerine yönelik yüksek harcama yapması ve aristokratları taklit ederek onlar gibi armağanlar ve ziyafetler vermesidir. Litürjik harcamalar bu konuda en uygun kıstastır ve bu harcamalar Atinalı vatandaşlara fayda sağlamaktadır. Bu bağlamda bu harcamalar, geleneksel aristokrat harcamalarından daha fazla göze çarpar niteliktedir. Burada kişilerin servetinin nasıl oluştuğuna ilişkin algılamaya önemlidir (Lyttkens.1997.466-467).

Bu nedenlerle Solon'un reformu, kamu harcamasına ilişkin orijinal bir güdünün ve tüm Atinalıların yararına olan harcamaların ortaya çıkarılması demektir. Böylece, serveti belli bir limiti (haddi) aşmış olanların öngörülen harcamayı karşılayabileceğı kabul edilmiş olur (Spence.1973; Bullock.1939.139, 147).

Litürji niteliğinde harcamaların bir sosyal israf olmadığı herkesçe kabul edilir. Ortaya çıkan fayda ve ortaklaşa hareket kamusal bir malın üretimine (örneğin savaş gemisi) gönüllü katılımın

veya tüketimde birbirini dışlamayan şeylerin neler olduğunu gösterir. Solon mantığıyla toprak mülkiyeti sahipleri, tarımsal ürün açısından tanımlanıyordu, bu da aristokrat olmayan zenginlerin aleyhine bir izlenim yaratıyordu. Tarımsal toprak, temelde, eski aristokratların ellerinde olmalıydı, bunlar da geleneksel olarak büyük toprak sahipleri idi.

O dönemde toprak satılabilir, ama ortada buna uygun bir toprak piyasası yoktu (Adkins.1972.73; Starr.1977.124). Aristokrat olmayan zenginlerin refahı, ekonomide aristokratlar karşısında bir mukayeseli üstünlük sağlıyordu.

Yeni zenginlerin bu yeni harcama tutumları geleneksel aristokratların dürtü ve tutumlarını değiştiriyordu. Başlangıçta yeni zenginlerin konuya uygunluğu konusunda bir sorun olmamış ve onların gayriresmî olarak seçkinler arasına dahil olabileceği kabul edilmişti. Bu da konuya ilişkin tavırları kaçınılmaz olarak değiştirdi ve resmî kurala dayalı bir uygunluk anlayışı ortaya çıktı.

Bu durum insanların dünya görüşlerinde değişiklik yarattı ve her aristokratın seçkinliği kendiliğinden uygun ve doğal bir birim olduğu artık kabul edilmeyecekti. Bu, yüksek harcamalarda bulunan aristokratlar için bir sorun oluşturmadı, fakat düşük servetli aristokratların, aristokrat olmayan zenginlerle aynı düzeyde oldukları sonucunu ortaya çıkardı. Bu yeni durum onları güçlerinden ve statülerinden bir anlamda düşüren ve istenmeyen bir duruma getirdi. Daha düşük servetli pekçok aristokrat öyle oldu ki kendi servetlerinin daha yüksek olduğunu göstermek güdüsüyle harcamalarını daha da artırdılar. Harcamaların bu artışı, kendilerine, arkadaşlarına ve genel kamuya yönelik oldu. Tüm bunlar resmî (formel) kuralların zamanla nasıl değişebileceği yönünde rasyonel bir beklentinin olduğunu gösterir.

Solon reformları burada, litürji niteliğindeki harcamaları teşvik etmek ve dürtmekle topluma kamu mal ve hizmetleri sunma yönünde bir usulün temelini oluşturur, ki bu da makro ve mikro düzeydeki etkilerin nasıl değiştiğini ve farklılaştığını gösterir: Resmî kurumsal değişiklikten (Solon'un reformu) bireysel davranışa doğru bir değişiklik ve buradan da eski gayriresmî kuruma doğru olan litürji sistemine dönüş.

Atinalılar M.Ö. 5. yy. sonları ile M.Ö. 4. yy.'da litürjiye ilişkin gayriresmî kuralları geliştirmeye giriştiler. Bu girişim, bu süreçte yer alanların onurlandırılması ve bu yükümlülükten kaçınmaya çalışanların cezalandırılması gibi iki yönlü idi. Litürji niteliğindeki harcama fikrinin kabulünden önce Atinalıların üst sınıfları bu yeni alanda rekabete yöneldiler. Sosyal normların üretilmesi süreci hâlâ bir tartışma konusu idi, çünkü Atinalılar böyle bir tutumu zengin vatandaşlardan beklemek durumunda idiler (Lyttkens.1997.468-469).

Bu süreci doğrulayan belirti, 6. yy.'ın ilk (otuz) yılında dikkat çekici harcamalara başlanmasıdır. Amaç, Helen-birliği törenlerindeki araba yarışmalarına katılmaktır, çünkü bu yarışlara katılan kentlere ve yarışanlara bir şöret sağlıyordu (Davies.1984.98, 167). Siyasal amaçlı bir harcama şöret kazanmak için daha önce klasik çağda yapılan litürjik harcamaya benziyordu. Örneğin; M.Ö. 8. yy.'da Olimpiya'da Tanrı Zeus şerefine yapılan ve her dört yılda bir tekrarlanan "Olimpiyat"lar bunun en eski örneğini oluşturur (Mansel.1996.146; Herodotos.2017.46, 499; Andreades.1933.322-323; Fleury.1853.78-89). Araba yarışları kişinin özel tüketimine yol açıyor ve kamu tarafından daha çok farkedilir bir harcama türü idi (Davies.1988.379; Herodotos.2017.415, 499).

M.Ö. 570-560'larda bu tür harcamalar uygulaması devan ediyordu. İlk dönemlerde bu süreçler Solon'un kendisi tarafından da kullanıldı (Davies.1988.379.) Bu inançların nasıl finanse edildiği açık bir soru durumunda idi. Tapınak yapımı çok masraf gerektiriyordu, çünkü blok taşlarla inşa ediliyor ve buralarda hayvanlar tanrılara sunuluyordu. Bu binaların maliyeti kamu fonlarından doğan fazlalarla veya yeni gelir kaynaklarıyla karşılanıyordu (Davies.1988.358-389).

Denilebilir ki, Atina'da en erken görülen kamu yapısı 6. yy. başlarındaki kamu meydanı olan

agora'lardır. Giderek artan kentleşme ona paralel bir su gereksinimi doğurmuştur. Solon bu yapı-  
lara ilişkin faaliyetleri artırmış (Hammond.1982.349) ve hatta Atina vatandaşlarının su için kuyu  
kazmalarını teşvik etmiştir.

Atina'nın deniz gücünün finansmanı ve ilk dönemlerde örgütlenmesi tartışmalı bir konu ve  
sorundur. Bu deniz gücünün kaynağını aristokratların sahip olduğu özel teknelerde aramak gere-  
kir. Kesin olan şey, Atinalıların 5. y.y.'ın ikinci yarısında M.Ö. 483'de organize bir deniz gücüne  
sahip olduğudur. Themistokles büyük bir tekne yapımı programı başlatmıştır. En başta kabul  
edilen şey, bazı Atinalıların özel teknelerinin kent-devletinin deniz gücü içinde yer almasıdır  
(Andrewes.1982/a.732). Sonra yeni üç sıra kürekli kadırgalar (trireme) Yunan karasularında M.Ö.  
600 başlarında görülmeye başlamıştır. Bu kadırgalar pahalı idi ve devlet tarafından finanse edi-  
liyordu. Bu, tüm deniz gücünün devletin malı olduğu anlamına gelmez. Örneğin, M.Ö. 480'deki  
Salamis savaşında bir özel geminin de olduğu bilinir (Bullock.1939.139; Lyttkens.1987.470-471).

Solon'un siyasal reformlarının sonucu olarak; zengin Atinalılar, kent-devletinin fayda sağla-  
ması için görünür harcamalara yöneldiler. Bir bakış açısına göre, bu harcamalar Solon'un görüş  
açısının istenen bir sonucudur. Bu anlayışa göre, her yönetici devlet gelirini azamileştirmeye  
yönelir. Bu da aktörlerin güç elde etmek için uğraştığı şeydir, çünkü harcama yaparak para elde  
etmek, güç demektir, bu da onların nüfuz alanını genişletir.

Solon'un litürji harcamasına ilişkin bireysel bir ilgisi olduğu görülüyor. Zaten Solon su temi-  
ni (arız) sorunu ile ilgileniyordu. Ayrıca gençliğinde Atinalıları Salamis Adası'na karşı bir girişim-  
e kışkırtmıştı, ki bu da bir deniz gücü gereksiniminin bir ifadesi idi (Andrewes.1982/a.373).

## 5. Solon Reformlarından Sonraki Gelişmeler

Solon reformları demokrasiyi hazırlamak iddiasında olmakla beraber sınıf mücadelesine son  
verememişti, çünkü bu değişikliklerden memnun olmayanlar çoğunlukta idi. Geniş topraklara  
sahip aristokratlar ellerinden alınan güce ve verdikleri borç paralara içerliyor, fakir dağ köylüler  
topraksızlıktan yakınıyor, kıyı halkı ise elde ettikleri siyasal yetkileri küçümsüyorlardı (Man-  
sel.1999.198; Beer.1965.53-54; Sosyalizm ve Toplumsal Mücadeleler Ansiklopedisi.1988.2487).

Bu durumu Peisistratidler ve Cleisthenes dönemleri itibariyle ele almak mümkündür:

### 1) Peisistratidler Dönemi:

İç anlaşmazlıklar döneminde asil Peisistratidler ailesinden gelen Peisistratos bir "archon po-  
lemerhos" (askeri hizmetlere bakan yüksek memur) olarak dikkat çekmiş, Salamis Adası'nın kur-  
tarılmasında temel rol oynamış idi.

Peisistratos etkin, girişken, uzak görüşlü, kurnaz ve yetenekli bir siyasetçi ve komutandır.  
M.Ö. 561-560'da Atina Akropolü'nü ele geçirdi ve tiran oldu. Solon'un bu tirana karşı çıkmış ol-  
masına karşın, onun kısa bir süre sonra ölmesi ile Peisistratos rakipsiz bir egemen olmuştur. Bu  
tiran, önce Atinalı aristokratların tüccarlarla oluşturdukları bir koalisyon karşısında Atina'dan  
uzaklaşmış ve Trakya'daki bir altın madenini ele geçirmiş, orada para basmış ve bu parayla üc-  
retli askerlerden oluşan bir ordu kurmuştur. Sonra da rakiplerini yenmiş ve ölünceye kadar (M.Ö.  
528-527) da Atina'da bir tiran olarak hükmetmiştir (Mansel.1999.193; Herodotos.2017.34-35).

Birkaç girişimden sonra yönetimi ele geçiren Peisistratos M.Ö. 546'da tiran yönetici oldu ve  
bu hanedan M.Ö. 510 yılına kadar kenti yönetti. Genel olarak, siyasal hakların elde edilmesi için  
yapılan gönüllü harcamalar, görel olarak daha az teşvik edildi, fakat litürji harcamaları aristok-  
ratik statü edinme oyunları ile birarada sürdü (Fleury.1853.100-101). Peisistratos ve oğulları ken-  
di tüm hükümlerlik dönemlerinde ücretli askerlere dayalı bir orduyu temel aldı (And-

rewes.1982/b.397; Herodotos.2017). Bu da gelir azamileştirilmesini gerektiriyordu. Çünkü Nestros'un oğlu Peisistratos (Herodotos.2017.411) savaş, çiftçilere kamu borcu verilmesi, su tedariki, tapınak inşası gibi işleri teşvik için gelire ihtiyaç duyuyordu (Andrewes.1982/b). Bu durum da Atinalıların karşısına litürjik harcamaların artık tümüyle gönüllülüğe dayanmadığı görüşünü ortaya çıkardı (Lyttkens.1997.473).

Peisistratos, Solon'un kurduğu örgütlenmeye dokunmamış, yalnız üst düzey görevlere kendi adamlarını yerleştirmiştir. Fakat büyük çiftliklere el koymak ve topraklarını köylüye dağıtmak yoluyla aristokratların etki ve gücünü kırmıştır. Köylülere ayrıca borç para vererek, tohum ve çift öküzü dağıtarak tarım kesimini geliştirmiş, köylüler arasındaki anlaşmazlıklarda arabuluculuk yapmıştır. Birçok yeni ulaşım yolları yaptırmıştır. Bu nedenlerle onun tiranlık dönemi köylünün "altın çağı" sayılmıştır (Arsal.1948.98-99).

Onun egemenlik döneminde Atina deniz gücünün maliyeti artmıştır. M.Ö. 546'da Lidya'nın düşmesinden sonra İran (Pers) tehdidi de artıyordu. Yüksek masraflı üç kürekli kadırgalar (trireme) kullanımı giderek M.Ö. 530'larda yaygınlaşmıştır (Sosyalizm ve Toplumsal Mücadeleler Ansiklopedisi.1988.2488). Atina ayrıca malî açıdan büyük refaha kavuştu ve tapınak, resmî bina, pazar meydanı, çeşme vb. bayındırlık faaliyetlerine sahne olmuştur.

Peisistratos halkı askerlik ve vergi yükümlülüklerine göre bölgelere ayırmış ve devlet harcamalarını ve askerî harcamaları karşılayacak kaynakları sağlamak üzere toprak ve emlak üzerinden alınan bir vergi koymuştur (Mansel.1999.194-195; Herodotos.2017.409, 488-489). Daha sonra Atina, Solon ve Peisistratos'un yönetimindeki bu önlemlerle komşu kent-devletleri geride bırakmıştır.

Peisistratos öldükten sonra oğulları iktidara geçmiş ve böylece tiranlık (diktatörlük) babadan oğula geçen bir monarşi halini almıştır (Mansel.1999.198).

Peisistratos'un oğulları Hipparhos ve Hippias zamanında Atina giderek çevresinden kopmuş ve bu tiranların egemenliği giderek sarsılmıştır. M.Ö. 514'de Hipparhos'un öldürülmesi üzerine Hippias iktidarı devraldı. O da keyfî hareketler ve idamlar vb. nedenlerle zorba bir tiran oldu. Spartalılar ile ilişkiler kurması ve kendisine ileride bir sığınak sağlamak amacıyla Perslerle mektuplaşması onun halkın gözünden düşmesine yol açmıştır (Mansel.1999.198-203; Fleury.1853.61-65, 102-103). Bu nedenle sonra da Yunanlıların temel coğrafi alanı olan Attika'nın dışına sürülmüştür. Bu şekilde aristokratlarla demokratik talepleri olanların birleşmesi sonucu Atina tiranlıktan kurtulmak istemiştir.

## 2) Cleisthenes Dönemi:

Peisistratos döneminde anayasada bazı değişiklikler yapılmak isteniyor, fakat aristokratlar reformlara karşı çıkıyordu. Ayrıca yabancı bir devletin Atina'nın işlerine karışması halkın Cleisthenes'e bağlanmasına yol açmıştı. Bir süre sonra halk ayaklanmış ve Cleisthenes'i yönetimin başına geçirmiştir.

Antik Yunan tarihinde M.Ö. 6. y.y. başlarına doğru görülen tiranların en ünlülerinden biri Cleisthenes alt tabaka halkı koruduğunu belirtmiş, köylülerin kente akın etmelerini önlemek için karşı önlemler almıştır (Mansel.1999.182).

Cleisthenes M.Ö. 508-507'de reformlarını oluşturmuş ve Solon yasalarını kendince düzeltmiştir. Bu reformla aristokratların etkisini gidermeyi, düzenli bir yönetim şekli kurmayı ve yurttaşların yönetime katılmasını sağlamayı öngörüyordu. Bu nedenle Atina halkını (10) yeni "file" (kan bağına dayalı kabile birliği)ye böldü (Herodotos.2017.411-413; Arsal.1948.99-100).

Attika idari bakımdan kent, kıyı ve içbölge olmak üzere üçe ayrıldı. Buna göre de "demos" (mahalle) denilen yönetsel birimler oluşturuldu. Her mahallenin başında "demorhos" denilen

yüksek yönetici olacaktı. Demos'taki yurttaş (demotes)lar ilke bakımından birbirine eşittir. Artık aristokrasinin ayrıcalıklı bir konumu yoktur. Cleisthenes'in merkezi yönetimde yaptığı en büyük yenilik, halkın kendinin seçtiği temsilcilerden oluşan bir meclisin olmasıdır. Adı "500'ler Meclisi" olan bu birimde yasalar "ekklesia" (halk meclisi) tarafından tartışılır ve onaya sunulurdu (Arsal.1948.103-107).

Cleisthenes'in reformları ile Atina'nın geçirdiği gelişim anahatları ile sona ermişti. Bu yeni yönetim şekli "demokrasi" idi (Mansel.1999.198-205; Herodotos.2017.67-69, 128-131).

Cleisthenes'in reformları ile litürjiler çoğalmıştır ve Peisistratos sonrası kamu gelirleri azalmıştır. Devlet gelirlerinin azalması, harcamaların yüksek olan marjinal faydasını artırmış ve özel gönüllü katkılar daha belirgin olmuştur. Gelirlerin azalması nedeniyle, harcamaların da azalması üzerine, kamu finansmanında yeni kaynakların oluşması gelir-maksimizasyonu kuralı ile de tutarlıdır. Bu amaçla, litürji sisteminin resmî hale gelmesi, şeref ve ün kazanmaya yönelik bir piyasanın yaratılması olarak görülebilir. Bu da gelirlerini artırmak için yönetimin belli onursal mevkiileri (statüleri) satması demektir.

M.Ö. 502'de litürji (choregia olarak) daha da resmî bir nitelik kazandı. Bu, belirli sayıda kişinin litürjik bir işleme girmesini ve eğer bunların sayısı yeteri kadar olmazsa, bu yönde yeni bir düzenleme yapılmasını gerektirir. Litürjik harcamalar ilk defa Cleisthenes'in reformlarından sonra daha da belirgin olarak görüldü, ki burada onun resmî hale gelmesi söz konusudur (Gabrielsen.1994.35). Siyasal yönden şunu hatırlamalı ki, daha ileri düzeyde değişimler ancak bir kuşaktan daha uzun bir sürede gerçekleşir.

M.Ö. 501'de bir kitabede choregia sürecindekilerin adları yazılıdır (Bullock.1939.139; Lyttkens.1997.474).

Eski Yunan toplumuyla ilgilenen pekçok akademisyen litürjinin varlığını sürpriz olarak karışamaz. Geleneksel aristokratik yaşam tarzının doğal bir gelişmesi olarak görülür, ki bu da armağan verme ve statü kazanma yarışmaları ve diğer doğal bir dönüşüm hep karşımıza çıkar (Durant.1942.242; Sahlins.2010.167). Klasik çağda eşitler arasında aristokratik harcama ve litürjik performans, statü elde edilmesi ve siyasal destek beklenip sağlanması olarak ele alınır. Yine de armağan verme ile litürji arasında fark vardır, çünkü litürji harcaması tüm nüfusa bir yarar sağlar. Siyasal yarışma anlamıyla aristokratlar arasındaki arkadaşlık ve sorumluluklar, toplum gözünde popülarite sağlamanın yanında, daha kalıcı bir destek sağlar (Sahlins.2010.167-168; Finley.1984.206, 51, 135, 164). Armağan ise daha çok, bireyler ve yöneticiler arası bir ilişkidir.

Cleisthenes zamanındaki siyasal destek yarışması M.Ö. 508-501 arasında rahatsız edici sonuçlar ortaya çıkarmıştır, çünkü geleneksel aristokratik harcamalardan litürjik harcamalara geçiş söz konusu olmuştur. M.Ö. 6. y.y.'da gösterişli harcamaların ortaya çıkışı ile bu harcamalar bu güce sahip olmayan dindar ailelerce de yüklenilmiştir (Davie.1984.98, 114). Burada geleneksel asaletin, bu güce dinsel olarak sahip olmayanlar üzerinde bir ağırlığı vardı ve bu da dinsel alanda bir yarışmayı gündeme getiriyordu. Bu yeni dinsel bakış litürjik davranışların ortaya çıkışını kolaylaştırdı, dinsel yaklaşımlar litürjik harcamalar üzerinde belirleyici etkiler yarattı. Yeni dinsel inanışların ortaya çıkışı, bir "dinsel pazar"a karşı olan engelleri azalttı, bu da siyasal yarışmanın sınırlarını ortaya çıkartmış oldu (Davies.1988.37-38; Lyttkens.1997.475-476).

Tüm bunlar litürjik harcamaların ortaya çıkışının bir genel yarışma ve servet, statü ve siyasal güç göstergesi olduğunun kabul edilmesini gerektirir. Aristokratlar litürji alanında yeni ve karşı bir yol bularak yine üstün gelmeye çalıştılar. Öte yandan aristokrat olmayan zenginler kendi örneklerini geliştirdiler. Bu örnekler kentleşme gibi sosyal ve teknolojik gelişmeler aracılığıyla ortaya çıktı (Gabrielsen.1994.7; Adkins.1972.Bölüm 3).

Daha sonraki dönemde bağımsız aristokratlar yağma ve korsanlıklardan maddî kazanç elde etme konusunda birlikte hareket ettiler. Bu ortak hareket, onlar arasındaki gayriresmî ilişki ağını yansıtır. Klasik dönem, kente temel hizmetler sağlama dönemidir. Solon'un reformları bu tür dönüşümler için bir ipucudur. Litürjiler sonradan bir kentin oluşumuna kurumsal ve klasik bir çerçeve sağlar. Girişilen reformlar da bu süreçte önemli bir aşamayı oluşturur (Finley.1983.35; Lyttkens.1997.477-478).

### **6. Atina Kent-Devleti Dışındaki Litürji Uygulamaları**

Litürji uygulamaları pek çok kent-devletinde varolan bir Pan-Helenizm gerçeği olarak kabul edildi (Andreades.1979.130). Solon reformlarının yapısı, onun Atina'da özellikle kaynak bulabilme özelliğinden dolayı ortaya çıkmıştır, oysa benzeri bir siyasal reform aynı dönemde diğer kent-devletlerinde yoktur. Böylece litürji harcamaları örneğinin Atina dışındaki kentlere transferi akla daha yakındır. Bu durum farklı yapısal değişikliklerin ortaya çıkmasından anlaşılıyor. Helen-birliğinde tapınak hazinelerinin kurulması, zırhlı piyade savaşları, kanunların düzenlenmesi vb.

Eski Yunanistan'da iletişim ve yarışma, genelde Helen-birliği tapınaklarında, özelde ise tören ve oyunlarda yer alırdı. Olimpiyat oyunları, Solon öncesine kadar geriye gider. Diğer Helen-birliği festivalleri ise bir süre sonra M.Ö. 580-570'lerde düzenlendi (Herodotos.2017.499, 627).

Yarışmalar hem kamu maliyesi için potansiyel bir kaynaktır ve hem de dinsel tören ve diğer prestij sağlayan projeler niteliğini taşır. İlk litürji harcamaları deniz veya diğer askerî harcamaları içerir, bu da bu süreci doğrudan yarışmacı litürjilere yaklaştırır. Zengin fakat aristokrat olmayan, ama yönetici elit gruba katılmak isteyenler sadece Atina'da bulunmuyordu (Murray.1993.220; Starr.1977.123). Diğer kentlerde de toprak mülkiyetine sahip olanlar da siyasal sisteme girmek istiyor ve giriyorlardı. Atina'da olduğu gibi litürjik harcamalar, bir kere başladığında, aristokrasinin tartışmacı ruhu ile bir anlamda herkesi sarıyordu (Lyttkens.1977.479-480).

### **7. Roma İmparatorluğu'nda Litürji Uygulamaları**

Antik ekonomik ve sosyal yapının kendine özgü niteliği burada da karşımıza çıkmaktadır. Öyle ki, adeta antik Yunan vatandaşlarının "polis" anlayışına uygun olarak, vergilerin yerine leutourgia denilen uygulama geçmektedir.

Polis örneğinde toplumdaki siyasal ve malî koşulların birbirlerine yakın bağlılığı Helenistik devletlerde ve Roma Cumhuriyeti ve imparatorluğunda benzer şekillerde görülmektedir. Roma'da da "zengin vatandaşlar" (nobiles) tapınak yapımı ve şenlikler düzenlenmesi gibi kamu yararına görevler üstlenmiştir (İplikçiöğlü.1997.134; Laf'fon.1960).

Roma'da Cumhuriyet döneminin devlet görevlerini fahrî olarak üstlenen "bağımsız politikacılar" konumundaki magistratus'un principatus (ilk imparatorluk) ile birlikte "maaşlı bürokratlar"a dönüştüğü görülür (İplikçiöğlü.1997.135).

Leitourgia sistemindeki bir yandan halkın yardımcı olmakla şerefendirilmek öte yandan da malî harcama yapmak şeklindeki ikilem Roma'da ilk uygulandığı yüzyıllarda sürdürülmüş, fakat Geç Roma İmparatorluğu'nda ise sona ermiştir. Çünkü daha sonradan leitourgia (Latince munera sordida) sadece yerine getirilen bir iş durumuna geldi, çünkü insanlar için bunlar artık yapmak zorunda oldukları bir iş/işler durumuna geçti. Yerel senato ve belli bir collegia gibi, uygulamada belli bir iş yapıyor veya kurumun üyesi olmak zorunlu hale gelmiştir (Kılıçbay.1988). Hatta daha sonraki nesillere aktarılan zorunlu bir görev olmuştur (Finley.2006.184).

Augustus Çağı (M.Ö.27-M.S. 14) sona ererken, Romalılar kamusal yaşamlarını formel bir yükümlülük sorunu olarak ele almaya başladılar. Kamusal törenler, Roma yayılmacılığının as-



keri gereklilikleri ve aile çevresi dışında kalan öteki Romalılarla ritüel ilişkiler birer görev haline geldi. Bunlar Romalıların *res publica* (devlet)nin kurallarına boyun eğerek daha çok edilgen bir ruh haliyle, ama giderek daha az inançla katıldıkları görevler idi. Roma'nın kamusal yaşamı cansızlaşırken, Romalı kendi başına duygusal enerjisini boşaltacak yeni bir odak, inançları ve bağlandığı değerler için yeni bir ilke arayışına girdi. Bu arayış mistik nitelikteydi ve adım adım Hıristiyanlık'ın egemenliği altına giren Yakındoğu'nun dinsel topluluklarına yönelmişti. Sonunda Hıristiyanlık dünyaya açıldı ve kamusal düzenin yeni ilkesi haline geldi (Sennett.2016.15). Zaten M.Ö. 73-71 arasındaki Spartacus Ayaklanması da Romalıların kendilerini yeryüzünün tek gücü olarak gördükleri bir dönemde ortaya çıktı ve imparatorluğun yenilmemiş orduları, köle ve gladyatörler karşısında geçici de olsa mağlup oldular (Beer.1965.94-100; Sosyalizm ve Toplumsal Mücadeleler Ansiklopedisi.1988.2506).

İmparatorluk çevresindeki seçkin tabaka senatörler ve askerî kadro litürjik yükümlülükten muafıtı, malı ve mülkü olmayanlar ise ücretsiz işçi olarak çalışıp devlete destek olma durumunda kaldılar. Önemli *leitourgos*'lar arasında görevin "babadan oğula geçmesi" başta gelen bir uygulama idi. Bu yükümlülükler, yerel belirli mülklere sürekli yapacakları bir ödeme şeklinde verilmişti ve bu görev toprak sahibinin değişmesi halinde de yeni toprak sahibine devrediliyordu. Geç İmparatorluk Dönemi'ndeki *corpus noviculariorum* (gemi sahipleri birliği) adlı birime üye olma zorunluluğu vardı. Bu üyeler, hükümetin hububatının taşınmasından sorumluydu (Jones.1964.827-829; Heitland.1930.10, 14).

Roma İmparatorluğu içinde yerel yönetimler, görevlerini yerine getirme karşılığı ücret ödemeyen birimlerdi. Bunlardan *summa honoraire* (onursal görev), oyunlar için yardım, resmî binalar, hamamlar ve diğer ihtiyaç duyulan şeyleri onursal bir görev olarak yapmaları bekleniyordu. Geç Cumhuriyet Dönemi'nde kurulmuş olan bu yükümlülükler M.S. I. y.y.'da sürekli bir görev haline geldi. Kentlerin ödedikleri miktarlar farklılıklar gösterirken kendisine bir görev yüklenen kişilerin cömertlikleri de kişiden kişiye değişiyordu. Belli görevlere getirilmek konusunda şahıslar arasında yarış devam ediyordu.

Litürjinin onursal yanının da devam ettiği anlaşılır. Pekçok kimse için şeref, belli bir görevde bulunmak ve kendi yerel bölgesinde faydalı olmak gibi bir anlamı vardı. Fakat *leitourgos*'lar bir bütün olarak düşünülürse, imparatorluğun ulaşım ağları ve taşımacılık sistemleri, ordunun iaşesi ve konaklamanın karşılanması vb. işleri ifade etmekteydi. Böylece Hadrianus zamanında bu işin uygulanmasında zorunluluk başlamış oldu (Finley.2006.185; Heitland.1930.23-24).

Litürji tarihi devlet kavramının tarihsel, sosyal ve ekonomik kategoriler itibariyle ele alınmasını gerektiren bir konudur. Bu şekilde çeşitli toplumlar arasındaki belirginlik ve farklılıkların ortaya çıkarılması gerekir, çünkü Helen ve Roma toplumları arasında da farklılıklar vardır. Aslında Helenistik monarşilerin hepsi kendi sınırları içinde kendi yöneticileri tarafından yönetilen birimler olmakla beraber, Roma vatandaşları ile çoğunluk durumundaki bağlı milletleri yöneten ve bağlı eyaletler arasındaki farkların ortaya çıktığı bir yönetim tarzı vardır. Dolayısıyla her iki şekilde de tabakalaşmaya ve statüye dayalı iç farklılıklar söz konusudur. Bunun sonucunda bu toplumlarda ekonominin gelişmesinin farklılaştığı da ortadadır (Heitland.1930.19-21).

Helen ve Roma imparatorları için devletin müdahalelerine olanak sağlayan sınırsız bir alan vardır. Bunların uygulanmasında sadece yönetimler farklı ve çeşitliydi (Finley.2006.186-187). Tercihler, geleneklerin ve sosyal psikolojinin her halde gözönünde bulundurulması ile ve litürjinin uygulanmasıyla mülk vergisinden vazgeçilmesi şeklinde belirlenmiştir.

*Leitourgia*'lar sadece aristokrat kesimin vergilerden muaf olması için değil, toplumdaki dengeyen yeniden sağlanması için düzenlenmiş olmalıdır (Finley.2006.198). Topraktan elde edilen

doğrudan vergilerin artırılması, siyasal olarak olanaksız idi. Gelişemeyen pazarlar, geleneksel teknoloji ve tarım örgütlenmesi üretimde gerçek bir gelişmeyi engellemiştir. Antik çağ dünyası mevcut besinlere yönelik talebin karşılanmasında kamu hazinesinin ve zenginlerin leitourgia aracılığıyla yardımda bulunarak kamu kaynaklarının harcanmasına iki şekilde karşılık vermiştir: Bir yandan insanların dışarıya göç ettirilmesi ile nüfusun azaltılması, öte yandan ganimet veya dış ülkelerin vergiye bağlanmasıyla gelir elde edilmesi. Bazen bunların her ikisi de geçici önlemler idi. Bu nedenle kamu finansmanı sürekli bir çözüme kavuşamamıştır (Beer.1965.154-161).

Sistemde değişiklik, Roma fetihleriyle ve imparatorluğun yeniden yapılanmasıyla oluşmuştur: Bu oluşumlar imparatorluğun her tarafından toplanan toprak vergisinin en büyük gelir kaynağı olması ve fakirlerin statüsünde değişikliklerle birlikte, malî yükün büyük bir kısmının zengin nüfustan fakir halka geçmesidir. Yıllar süren bir süreçte ortaya çıkan bu oluşumlar farklı dönemlere ayrılır. Fakat M.S. 2. yy.'da bu gelişme gözle görülür şekilde belirginleşmiştir (Durant.1942.213-217). M.S. 2. yy. bitmeden imparatorluğa dış baskılar özellikle Germenler tarafından başlatılmıştır. Ordu, artık sınırların ötesine seferler düzenleyecek düzeyde değildi. Topraklar da artan nüfusa yetecek durumdan çıkmıştı. Vergilerin ve leitourgia'nın çok ağır yükler getirmesi nedeniyle, toprak üzerindeki durum daha da kötüleşmeye başladı. Askerî ihtiyaçlar arttığından insanlara yüklenen görevler çok ağırdı (Beer.1965.101-108). Sosyal ve siyasal yapısı ile Antik Çağ dünyası artık hızla sonuna doğru ilerliyordu. Bu durum Antik Çağ dünyasının ekonomik sonu olarak açıklanabilir (Gibbon.1987/III.393-400; Finley.2006.210; Beer.1965.122-125).

### **8. Roma İmparatorluğu Batı Anadolu'sunda Litürji Uygulamaları**

Roma yönetiminin litürjiyle ilgili Batı Anadolu'daki uygulamalarından söz edilebilir (Aytaçlar.2006.119-120, 147-149, 160, 162):

M.S. 124'de Smyrna (İzmir)'da; C. Bessus, basilikanın döşenmesi; Fuscus, bir binanın inşası; Khersiphron ve L. Pompeius, hurma bahçeleri; Smarragdos, kader tanrıçasına ait bir tapınağın yapımı; Claudianus, şükran tapınağının kaide ve başlıkları ile sütunu; C. Aureile, Kybele'nin 53 adet mermer sütunu, için Senato'nun ikinci kararı gereğince yaptırılması bildirilmiştir.

M.S. 2. yy.'da Aphrodisias'ta, "hatip ve sofist (Platon'a göre konuşmada ustalık öğreten kimse) Claudus Aurelius Zelos, Meclis ve halk ve Aphrodite rahibi kendi parasıyla birçok ve büyük binalar yaparak şehri süsleyen Ti (berius) Cl(audius) Zelos'un hatip, sofist...haznedar, tapınak yönetici kurucu ve aynı zamanda savunmalarıyla ülkesinde birçok başarı kazanmış oğlu...Te-los'u (onurlandırdı)".

M.S. 2. yy.'ın ikinci yarısında Başhekim Titus Flausus Staberianos "Asslepios ve Hygieia (heykellerini) sunakları ile birlikte kendi parası ile halk için yaptırdı."

Augustus dönemi (M.Ö. 27-M.S. 14)nde Alabanda'da Hatip Marcus Antonius Meleaagros "Halk...Roma'nın ve imparator Caesar'ın başrahibi...ülkesi için cömertçe para harcamasından ötürü en büyük onurlarla onurlandırıldı."

Magnesia (Manisa)'da Hakim Tyrannos "...tüm asillerin içinde halka yaraşır davrandığı...hiçkimse onun tarafından istismar edilmediği...ötürü tüm vergilerden muafiyet verilmesine karar verildi."

### **9. Roma İmparatorluğu Mısır'ında Litürji Uygulamaları Örnekleri**

Roma ve Bizans İmparatorlukları'nın Avrupa dışındaki en büyük ve önemli birini olan Mısır'da (Durant.1942.216-217) çeşitli vergiler ve yükümlülüklerle ilaveten çeşitli kamusal litürjik sorumluluklar (munera sordida) söz konusu olmuştur:

Bazılarında Nil'in çevresinde toprak setleri ve kanallar yapmak yükü söz konusudur. Diğerinde tahıl ambarları ve harman dövmek için belirli bir zaman harcamak zorunludur. Bir diğeri, belediye bürolarında çalışarak vergi toplanması ve el konulan mülkiyetlerle uğraşılmasıdır (Johnson.1936.609; Heitland.1930).

1) Romalılar Mısır'ında litürjiye ilişkin ilk kayıtlar, tapınaklar için iyi yağ sağlanmasıdır. Augustus zamanına kadar (M.Ö. 27-M.S. 14) bu yükümlülüğün kalktığına ilişkin bir kayıt yoktur.

M.Ö. I. y. y.'da litürji hakkında çok az şey bilinmektedir. Nil Nehri'ne ilişkin kanallar ve onu çevreleyen toprak setler için 5 gün çalışma mükellefiyetine ilişkin en yakın bilgi M.S. 49 yılına aittir. Tiberius Julius Alexander'ın İskenderiye'nin herhangi bir litürji yükümlülüğü olmayacağına ilişkin kararı vardır ve böylece bu kentin munera sordida'dan muaf olduğunu onaylamıştır. Ayrıca vergi toplayıcılarının da muaf olduğunu kararlaştırmıştır. Bu mükellefiyetlerin sıkıntı yarattığı ve devletin belli vergileri toplayamadığına ilişkin bir emir yayınlanmıştır (Johnson.1936.610).

M.Ö. 2. yy.'da çok sayıda litürji uygulaması vardır. S. Liberalis toprak ve çiftliğini terkedeni sürgüne göndermiştir veya bunlar haydutluk yapmaya başlamıştır.

Köylerde litürji adayları ya köy sekreteri veya köyün yaşlıları tarafından belirlenirdi, sonra bu kişilerin adları yöneticiye bildirilirdi. Köyün yaşlıları ve tüm köy topluluğu adayların belirtilmesinde ve vergi saptanması ve toplanmasında ortak sorumluluk sahibi idiler. Büyük kentlerdeki yargıçların idarî görevleri de hayli maliyet yaratıyordu, bu da kişileri bu işlemlere katılmaktan kaçınmaya yol açıyordu.

3. yy.'da belediye birçok yükümlülükler getirdi ve buna göre de toplanacak gelirlerden istisna kararları aldı. Konuya ilişkin yargıçlar, bireylerden oluşan kurul kendinden sonraki litürji adaylarını saptadı ve bölgedeki yükümlülükler belirlendi.

Litürjiden, belirli çok az alanda istisnalar sağlandı, bazı ayrıcalıklar iptal edildi ve kamuya rahatsızlıklar yaratanlar bu yükümlülüğe tâbi tutuldu. Romalılar ve İskenderiyelilerin ayrıcalıkları aynıydı, ama belirli görevleri yapmaktan kaçınanların, bankacılık ve vergi toplama yetkisi bölge yöneticileri ve devlet tarafından ellerinden alındı.

Roma vatandaşı olan emekli askerler önce litürjik yükümlülükten muaf tutuluyorlardı, fakat zamanla onların muafiyeti 5 yıl ile sınırlandırıldı. Aynı süre muafiyet tanınan rahiplerin de bu muafiyetleri azaltıldı (Johnson.1936.210).

Doktorlar da bu litürji yükümlülüğü (munera sordida) dışında idi. Bununla beraber hastalık, malî yetersizlik, büyük aile ve (65) yaş ve üstü muafiyet nedeni olarak kabul edildi, sonra bu yaş sınırı (70) olarak yükseltildi.

Ebeveynler kendi yaşlılık döneminde aynı kamusal yükümlülüklerin yerine getirilmesi konusunda hangi oğlunun yetkili olacağını belirlemede yetkili idiler.

Tahmin edileceği üzere, özel mülkiyetin ve malvarlığının kalitesinin yüksekliği önemli kamusal (munera patrimoniorum) görevlerde temel kıstas alınıyordu (Johnson.1936.611).

Litürji uygulamasına ilişkin şu somut örnekler verilebilir (Johnson.1936.612-616):

M.S. 159 yılında Leopolis'te Hadrianus'un seçtiği koloni (sömürge) yöneticisi Antonoe ve oğulları baş vergisinden muaf tutulmuştur. M.S. 173'de Caranis'te Gaius Julius Aponinarius, emekli asker olup, toprak sahibi 5 yıl süreyle vergiden muaf tutulmuştur.

M.S. 2. yy. sonlarında Cynopolis'te, Diodoros'un oğlu 64 yaşındaki Gicon kanalların temizlenmesi, Lysimolis köyünde Pacemis'in oğlu Ischyra kanalların temizlenmesi, ekinlerin gözetlenmesi, sulama, dikim ve diğer kamu işleri için yükümlendirilmiştir. M.S. 264'de Paniscus bölgesindeki yöneticinin kayıtlarından, büyük kentte hapis hane bekçiliği, ulaştırma için üç merkebin bakımı vb. işlerin yükümlülüğü getirdiği anlaşılıyor.

## 10. Bizans İmparatorluğu'nda Litürji Uygulamaları

Yunan ve Roma döneminin devamı olan Bizans İmparatorluğu'nda litürji uygulamasını izlersek, bu ülkenin iktisadî tarihine ilişkin ilk kayıtlar, tahmin edileceği üzere, papirüslerde görülmektedir. İlk yüzyıl için papirüslerin çoğu Fayum (Carasis, Phidelphia ve Theadelphi vb.) (Langer.1948.21-23) bölgesindeki köylerden elde edilmiştir. 4. yy.'ın sonlarına ilişkin Justinian hanedanı (M. S. 518-578) dönemi dokümanları çok az da olsa vardır.

Buna göre; kiracının toprağa bağlı olduğu ve feodal devlet yapısının kölelikle başbaşa geliştiği anlaşılıyor. Zanaatkârlar ise loncalar şeklinde örgütlenmişti. Gemi sahipleri, yaptıkları ticarete göre, miras yoluyla geçen bir bağ içinde bulunuyorlardı. Büyük çoğunluğu oluşturan orta sınıf belediye meclisinde yer alıyordu ve zalim litürji ve yükümlülükleri altında idi. Büyük toprak sahipleri devlete karşı gelecek kadar güçlüydü ve vergilemeye karşı görece muafiyetleri vardı ve orta ve alt tabaka insanlara şiddet uyguluyordu.

Roma devletinin Batı Avrupa'da üstünlüğünün M.S. 476 yılına kadar sürmesine karşın, Bizans devleti Doğu'da yaklaşık bin yıl kadar daha varlığını sürdürmüştür (Johnson and West.1949.3-4). Zaten 4. yy.'ın sonunda ulaşım ile ilgili bir litürji yönetimi söz konusudur ve yıllık rotasyon bölgede ve yerliler için öngörülmüyordu (Johnson and West.1949.157, 164; Durant.1942.160-161). 6. yy.'da kamusal posta hizmeti yükümlülüğü belirgin hale gelmişti.

Bizans'ta litürjik yükümlülük bir vergileme tarzıdır ve bireysel işgücü, hizmet gözetimi veya senatörlük düzeyinde bir harcamayı öngörür. Justinianus Kodeksi (metni) çeşitli ve çok sayıda bürokratik düzenlemeyi içerir (Janin.1932.45-46, 47-49).

Litürji uygulaması Batı'da, veraseten veya babadan kalma (patrimonalia) ve kişisel olarak (personalia) olmak üzere üst ve alt sınıflar arasında sınıflandırılır. Bunlardan veraset niteliğindeki parasal olarak, kişisel nitelikteki ise daire ve bürolarda zorunlu çalışarak veya teftiş hizmeti yaparak gerçekleştirilirdi. Bazı litürjik yükümlülükler (munera) ise bu ikisinin bir karması niteliğinde idi (Johnson and West.1949.219).

Bizans'ta askerlerin ücret aldığına ilişkin herhangi bir belirti yoktur, fakat onlar doyuruluyor, giydiriliyor ve onlara teçhizat sağlanıyordu. Askerlerin hizmet süreleri pek belirgin olmamakla beraber, hizmet süresince iskânları sağlanıyor ve gerektiğinde ödüllendiriliyorlardı. Sınır koruyucularına toprak verildiği gibi, onlara ayrıca litürjik yükümlülüğünden ve vergilerden muafiyet sağlanıyordu. Konstantin döneminde (M.S. 324-337) bu genel bir uygulama idi. Askerî kadrolar yıllık olarak komutanlarca saptanıyordu. Herbir köyde ve çevresindeki ordu yönetici veya müfettişleri ayrı ayrı belirleniyordu. Bu yöneticiler 4. yy.'ın başında litürjik yükümlülük olarak belirtiliyordu, fakat sonraları bu kişiler bir komisyon ücreti alır hale geldiler (Johnson and West.1949.218-219).

## 11. Zorunlu Yükümlülük

Bizans'ta Yunan ve Roma uygarlık dönemlerinde uygulanan gönüllü-yükümlülüklerin yanında, bu yükümlülüklerin zorunlu hale getirildiği yükümlülükler de karşımıza çıkar. Bu durumlarda yükümlülük bir vergileme şeklini almıştır ve ilgili kişi üzerinde gerçek/reel ve ağır bir yüke dönüşmüştür. Roma döneminden beri mevcut olan zorunlu yükümlülükler şunlardır: Sivil ve askerî iaşenin (anonna) sağlanması; imparator, vali ve diğer resmî görevlilerin bölgeyi ziyaretinde onların ağırlanması; İskenderiye'deki gladyatör okulunun sürdürülmesi; ulaşım; askerlerin ve diğer görevlilerin bakımı vb.

Buğday ve arpa iaşesinin sağlanması yükümlülüğü özel bölge ve topluluk (nome) için devlet tarafından belirleniyordu. Görevliler de bu miktarları köyler arasında bölüştürüyor (ancemaatin)

ve burada görevli sivil memur (veya yargıç) bunların toplanmasından sorumlu tutuluyordu. 3. yy.'da toprak sahiplerinin adları, arpa ve buğday miktarı saptanıyor, açıkça ilan ediliyor ve her biri de bu buğday veya arpa payını vermekle yükümlü tutuluyordu. Bu zorunlu yükümlülük gerçek bir yük niteliğinde idi ve bu yükümlülükten kaçınma (evasion) söz konusu değildi. Yukarı-Mısır'da şarap, yağ, hububat vb. zorunlu yükümlülükler Mısır dışında yapılan seferlerde de gündeme geliyordu. Saman, atların beslenmesi veya ordunun develeri için kullanılıyordu, bunun için de özel arpa toplayıcıları belirleniyordu.

Devletin üst yöneticileri nadiren de olsa bölgeye gelmesi halinde, gerekli şeylerin sunulması da bir zorunlu-yükümlülük idi. Bunun yanında daha kalıcı ve kötü bir durum ise yerel bürokratların varlığında söz konusu idi, çünkü vali veya diğer denetleyicilerin olağan hale gelen cebri mal ve iş talepleri vardı. Tüm bu konularda valilerce sıkça emirnameler (edictum) çıkarılmış, bu uygulama önlenmeye çalışılmış, çareler aranmış, fakat soruna pek ağırlık verilmemiştir (Arsal.1948.209-210).

Develer ve merkezler, askerî gereksinimler, devletin taş ocaklarından taş taşıtılması ve resmî ulaşım için kullanılmıştır. 3. yy.'da nehir tekneleriyle imparatorluğun posta işleri sürdürülmüştür ve bu resmî posta iletişim hizmetleri çok iyi örgütlenmiştir. Ayrıca ekin toplama dönemlerinde her 5 günde bir sitoloji, yani yemek bilgisi mantığına uygun olarak vergi toplayıcılar raporlar hazırlamıştır. 3. yy.'ın ikinci yarısında bu tür zorunlu yükümlülükler karşılığı bir bedel ödendiğine ilişkin hiçbir emare yoktur (Johnson and West.1949.620-622; Johnson.1936.620-622).

## 12. Bizans Mısır'ında Litürji Uygulamaları Örnekleri

6. yy.'da. belirgin bir zorunlu çalıştırma yükümlülüğü olduğunu belirten bir gösterge yoktur. Köylerin bir harcamayı bölüşmesi yönünde bir uygulama vardır. Bu bölüşülecek miktar genellikle düşük idi ve bir vergi olarak ele alınırsa çok düşük bir oranda idi. 6. yy.'da nehir setlerinin bakımı, Nil'in yıl boyunca sürekli değişen bir taşkın sistemine bağlıydı (Johnson and West.1949.10; Durant.1942.160).

Merkezî yönetimin zayıflığı daha sonra, suyun dağıtımında görülür. M.S. 416'da yapılmış olan düzenlemeye göre yine, su düzeyi 12 metreküpe kadar çıkması beklenmeden su bent ve kanalı kırarak, su çalmak olarak cezalandırılmıştır. Suyun bekçiliğini yapmak önemli bir litürji işi niteliğinde idi. Her köyde belirlenen 10 kişi bu önemli görevi yerine getiriyordu. Çünkü suyun dağıtımını işlemi köylüler arasında zorlu kavgalara yol açıyordu. Ayrıca köyün ürününün haydutlar tarafından çalınmasına karşı korunması gerekiyordu ve taşkın dönemlerinde köylere suyun uygun şekil ve miktarda bölüşümü yapılmalıydı. 6. yy.'a ilişkin olarak angarya uygulaması hakkında pek bilgi yoktur, fakat varlığı söz konusu olabilir. Mısır'ın fethine ilişkin Arap tarihçi Amr'a göre, 12 bin işçi yaz ve kış mevsimlerinde kanalların bakımı için çalıştırılmıştır. Ayrıca firavunlar döneminde Mısırlı köylülerin zorunlu çalışma (angarya) olarak kanal ve setlerde çalıştırıldığı sürekli belirtilen bir tarihsel konudur. Bu durum Assuan Barajı için de söz konusudur (Johnson and West.1949.11-12; Durant.1942.185).

## 13. Sonuç mu?

1) Solon M.Ö. 594'de toprak mülkiyetine dayalı yeni bir düzen kurunca, aristokratik olmayan zenginler kendilerinin sisteme kabul edilebilecek kadar zengin olduklarını belirtmek durumunda kaldılar. Bu da onları göze çarpan harcamalar yapma yönünde bir işaret vermeye yöneltti. Kamu harcamaları alanında yeni bir bakış ortaya koyma yaklaşımı, doğuştan aristokratların giderek ortaya daha çok çıkmasına yol açtı, çünkü bunların öz servetleri incelemeye tâbi tutuluyordu.

Yani Solon'un reformları litürjik davranışların ve onu çevreleyen gayiresmî kuralların gelişmesi demektir. Bu da öz-faydayı sağlamaya yönelmeyi teşvik ederek litürjik harcamaların ilk dönemlerinde kamu projeleri için yeni yollar ortaya çıkmasına yol açtı.

Makro-düzeyde kurumlar, mikro-düzeyde ise davranışlar arasındaki etkilerin nasıl değiştiğinin örneği; "siyasal kuramlardaki bir değişim"den "bireysel harcama"ya geçiştir. Litürjik harcama, kendi orijini (kaynağı)nin yine gayiresmî kurallarda olacağını gösterir. Çünkü gayiresmî kurallar her zaman normal resmî kurallardan önce gelir. Bu durumda, gelişme bazen resmî kurallarda bir değişime yol açar veya bunu teşvik eder.

Solon reformları ve litürji niteliğindeki harcamalar arasındaki nedensel ilişki, bir olayın istenen/istenmeyen sonuçlarını ayırmanın zorluğunu ortaya çıkarır. Bu da Peisistratos'tan sonra M.Ö. 510'da rasyonel aktörlerin harcamaları kamu yararına kullanma eğilimini güçlendirmiştir. Tiranlığın sona ermesiyle, bir kişinin servetini mâkul (akla yakın) şekilde göstermesi önem kazanmıştır. Cleisthenes'in M.Ö. 508-507'deki reformları genel olarak siyasal bir destek görmüştür, fakat bu da yeni gelir kaynaklarını gerektirmiştir. Çünkü Peisistratos'un yönetimi altında daha az gönüllülük söz konusu olmuştur (Lyttkens.1997.480-481).

2) Konunun öte yanına bakılırsa görülür ki, bugün olduğu gibi o yüzyıllarda da topluluğun/toplumun saygısı mülkiyete dayanıyor ve özsaygı kendinden hoşnutluk duygusunun temelini oluşturuyor. Saygınlık kazanmak için servet sahibi olmak yeterli değildi, bu servetin gözle görülür kanıtlarını oluşturmak ve kendi önemini kabul ettirmek gerekiyordu. O zaman da geniş çevrelere ilgili kişinin servetinin tanıtımını yapmak gerekiyordu. Aristokratik ve kentsel erdemler çoğunlukla üst sınıflarda varmış gibi görülür (Veblen.195.xv-xix). Oysa alt tabaka insanlar kendi çabaları çerçevesinde çaresiz bir yaşam erdemini sürdürüyorlardı. Fellini'nin *Amarcord* filmindeki inşaat işçisinin yaşamındaki çaresizlik şöyle ifade edilir:

"Dedem bir duvarcıydı.

Babam bir duvarcıydı.

Ben bir duvarcıyım.

Nasıl oluyor da, halâ bir evim yok?" (Hyde.2008.323).

Servet ya da güç sahibi olmak yeterli değildir, bunların kanıtlarının da sergilenmesi gerekir (Sahlins.2010.167, 206-207). Bir anlamda kutsal nitelikteki servet, gösterişçi şekilde tüketilmesinin sağlayacağı itibar ve ün için elüstünde tutulmaktadır. Maddî saygınlık için, yerel tapınağın yapılmasında daha süslü, mimarî ve dekorasyon olarak daha gösterişlilik esasından hareketle ve savurganca davranılması esas alınmakta idi. Yani tapınaklar, aristokrat olan/olmayan bir efendinin/zenginin gösterişçi tüketimiyle uygun düşen bir biçime donatılmıyordu (Veblen.1995.49, 98-99). Diğer tüm mal ve hizmetler için de aynı noktadan hareket edilmesi beklenirdi.

Günümüzde kamu mallarının/hizmetlerinin/harcamalarının gelişiminin bu tarihsel ve antik kökeni, giderek kamunun çağdaş ve zorunlu bir görevi haline gelmiştir. Günümüz toplumlarında bu mal/hizmet/harcamaların karşılanmasının en temel ve genel kabul görmüş türleri vergi/harç/resim/fiyat vb. zorunlu ödemeler şeklinde ve giderek çeşitlenerek sürmektedir.

Sonuç olarak, kamu mallarının/hizmetlerinin/harcamalarının günümüz anlamında olmasa dahi, Antik Yunan ve Roma uygarlıklarında önce aristokrat sınıfların sonra da zengin sınıfların katılımı ile, giderek gelişmiş ve çeşitlenmiş yönleri bakımından yaygınlaştığı görülür. Bu mallar/hizmetler/harcamalar, birer toplumsal mükellefiyet ve gösteriş unsuru haline dönüşmüştür.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

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

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

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

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

## Kaynakça/References

- Adkins, A. H. (1972): *Moral values and political behaviour in ancient Greece*. London. Chatto and Windas.
- Akurgal, Ekrem (1962): *The art of the Hittites*. London. Thames and Hudson.
- Andreades, A. M. (1933). *A history of Greek public finance*. Cambridge. Arno Press.
- Andrewes, A. (1982/a): "The growth of the Athenian state". *The Cambridge Ancient History*. Vol. 3. *The Expansion of the Greek World: Eight to Sixth Centuries B.C*. Cambridge. Cambridge University Press.
- Andrewes, A. (1982/b): "The tyranny of Pisistratus". *The Cambridge Ancient History*. Vol. 3. *The Expansion of the Greek World: Eight to Sixth Centuries B.C*. Cambridge. Cambridge University Press.
- Arsal, Sadri Maksudi (1948): *Umumi hukuk tarihi*. İstanbul. İ.Ü. Hukuk Fakültesi.
- Aytaçlar, Pınar Özlem (2006): *Batı Anadolu'da entellektüeller*. İstanbul. Ege Yayınları.
- Beers, Max (1965): *Sosyalizmin ve sosyal mücadelelerin tarihi*. 2 cilt. (Çev: G. Üstün). İstanbul. Hüsnütabiat Matbaası.
- Bell, John Fred (1967): *A History of economic thought*. NewYork. The Ronald Press.
- Bullock, Charles J. (1939): *Politics, finance and consequences*. Cambridge, Mass. Harvard Univ. Press.
- Davies, J. K. (1967): "Demosthenes on liturgies: a note". *Journal of Hellenic Studies*. No. 87.
- Davies, J. K. (1984): *Wealth and Power of Wealth in Classical Athens*. Salem, N. H. The Ayer Company.
- Davies, J. K. (1988): "Religion and state". *The Cambridge Ancient History*. Vol. 4. *Persia, Greece and Western Mediterranean*. C. 525-479 B.C. Cambridge. Cambridge University Press.
- Denis, Henri (1973): *Ekonomik Doktrinler Tarihi*. c. I. (Çev: A. Tokatlı). İstanbul. Sosyal Yayınlar.
- Durant, Will (1942): *The Story of Civilization: I. Our Oriental Heritage*. New York. Simon and Schuster.
- Ersoy, Arif (2008): *İktisadi teoriler ve düşünceler tarihi*. Ankara. Nobel Yayın.
- Finley, M. I. (1984): *Politics in Ancient World*. Cambridge. Cambridge University Press.
- Finley, M. I. (2006): *Antik Çağ Ekonomisi*. (Çev: H. P. Erdemir). İstanbul. Arkeoloji ve Sanat Yayınları.
- Fleury, M. Lamé (1853): *L'Histoire Grecque Racontée aux Enfants*. Bruxelles. Meline, Cass et Cie Librairie.
- Gabrielsen, V. (1994): *Financing the Athenian Fleet. Public Taxation and Social Relations*. Baltimore M. D., The Johns Hopkins University Press.
- Gibbon, Edward (1987): *Roma İmparatorluğu'nun Gerileyiş ve Çöküş Tarihi*. 3 cilt. (Çev: A. Baltacıgil). Bilim/Felsefe/Sanat Yayınları.
- Grousset, René (1980): *Bozkır İmparatorluğu*. (Çev: R. Uzmen). İstanbul.
- Hammond, N. G. I. (1982): "Peloponnese". *The Cambridge Ancient History*. V. 3. *The Expansion of the Greek World, Eighth to Sixth Centuries B.C*. Cambridge. Cambridge University Press.
- Harman, Chris (2013): *Halkların Dünya Tarihi*. (Çev: U. Kocabaşoğlu). İstanbul. Yordam Yayınları.
- Heaton, Herbert (1948): *Economic History of Europe*. London. Harper and Low.
- Heitland, E. (1930): *Repetita-An unwilling restatement of views on the subjects of the Roman municipalities*. Cambridge. At the University Press.
- Herodotos (2017): *Tarih*. (Çev: M. Ökmen). İstanbul. Türkiye İş Bankası.
- Hyde, Lewis (2008): *Armağan-sanatsal yaratıcılık dünyayı nasıl değiştirir?* (Çev: E. Ayhan). İstanbul. Metis Yayınları.

- İplikçiöglü, Bülent (1997): *Eskibatu Tarihi. I-giriş, kaynaklar, bibliyografya*. Ankara. Türk Tarih Kurumu.
- Janin, Raymond (1932): *Les Églises Orientales et les Rits Orientaux*. Paris. Paul Feron.
- Johnson, Allan Chester (1936): *Roman Egypt-The Reign of Diocletian. Vol II. (An economic survey of Ancient Rome)*. Baltimore. Johns Hopkins Press.
- Johnson, Allan Chester and Louis C. West (1949): *Byzantine Egypt: Economic Studies* Princeton. Princeton University Press.
- Jones, A. H. M. (1964): *The Later Roman Empire*. Blackwell. Oxford.
- Kılıçbay, Mehmet Ali (Der.) (1988): “Antik Roma sitelerinde kentsel işlevler ve toplumsal doku”. *Argos*. No. 4. Aralık.
- Kınal, Füzuzan (1987): *Eski Anadolu Tarihi*. Ankara. Türk Tarih Kurumu.
- Laffon, Robert (Ed.) (1960): *Histoire de Rome et des Romains*. Paris. Hachette.
- Langer, William L. (Ed.) (1948): *An Encyclopedia of World History*. Cambridge. Riverside Press.
- Lyttkens, Carl Hampus (1994): “A predatory democracy? An essay on taxation in classical Athens.”. *Explorations in Economic History*. 31 (1).
- Lyttkens, Carl Hampus (1997): “A rational-actor perspective on the origin of liturgies in Ancient Greece.”. *Journal of Institutional and Theoretical Economics*. Vol. 153. No. 3. September.
- Mansel, Arif Müfid (1999): *Ege ve Yunan Tarihi*. Ankara. Türk Tarih Kurumu.
- Mauss, Marcel (1934): *Hibe-Arkaik cemiyetlerde mübadelenin şekilleri ve sebepleri*. (Çev: S. Ertem). İstanbul. Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi Yayını.
- Murray, O. (1993): *Early Greece*. London. Fontama Press.
- Ober, J. (1989): *Mass and Elite in Democratic Athens*. Princeton, N. J., Princeton University Press.
- Ostwald, M. (1988): “The reform of the Athenian state by Cleisthenes”. *The Cambridge Ancient History*. Vol. 4. Persia, Greece and Western Mediterranean. C. 525-479 B.C. Cambridge. Cambridge University Press.
- Ottin, Merry (1962): *Terre des Empereurs et des Sultans*. Milan. A. G. I. Milan Editions du Pont Royal.
- Piganiol, A. (1953): “The etruscans, A people of the orient?”. *Journal of World History*. Vol. No. 2. October.
- Pseudo-Aristoteles (2016): *Oikonomia (Antik Dönemde Ekonomi Kavramı Üzerine I)*. (Çev: B. Takmer). İstanbul. Kabalcı Yayıncılık.
- Rhodes, P. J. (1982) “Problems in Athenian Eispnora and Liturgies”. *American Journal of Ancient History*. 7.
- Riemschnaider, Mangarete (1955): *Le Monde des Hittites*. Paris. Buchet/Chastel.
- Sabine, George (1969): *Siyasal Düşünceler Tarihi. c. I*. (Çev: O.Ozankaya). Ankara. Türk Siyasi İlimler Derneği.
- Sahlins, Marshall (2010): *Taş Devri Ekonomisi*. (Çev: T. Doğan ve S. Özgün). İstanbul. bgst Yayınları.
- Savaş, Vural Fuat (1998): *İktisatın Tarihi*. İstanbul. Avcıol Basım-Yayın.
- Sennett, Richard (2016): *Kamusal Alanın Çöküşü*. (Çev: S. Burak-A. Yılmaz). İstanbul. Ayrıntı Yayınları.
- Sosyalizm ve Toplumsal Mücadeleler Ansiklopedisi* (1988): “Spartacus”. c. 8. İstanbul. İletişim Yayınları.
- Spence, M. (1973) “Job market signaling”. *Quarterly Journal of Economics*. 87.
- Starr, C. G. C. (1977): *The Economic and Social Growth of Early Greece*. NewYork. Oxford University Press.
- Uhlig, Helmut (2001): *Avrupa'nın Anası Anadolu*. (Çev: Y. Bayer). İstanbul. Telos Yayıncılık.
- Ulutan, Burhan (1978): *İktisadi Doktrinler Tarihi*. İstanbul. Ötügen Neşriyat.
- Usta, Sadık (2016/a): “Eski Yunan'da ve Roma'da eşitlikçi mücadeleler ve ütopya”. *Bilim ve Gelecek*. Sayı 147. Mayıs.
- Usta, Sadık (2016/b): “Roma'ya başkaldıranlar”. *Bilim ve Gelecek*. Sayı 147. Mayıs.
- Veblen, Thorstein (1995): *Aylak Sınıf* (Çev: İ. User). İstanbul. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.
- Vieyra, Maurice (1955): *Hittite Art (2300-75 B.C.)*. London. Alec Tiranti.
- Yağın, Aydın (1976): *İktisadi Doktrinler ve Sistemler Tarihi*. Ankara. Bilim Yayınlar Serisi.



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2020-810190

Araştırma Makalesi / Research Article

## Türkiye’de Emlak Vergi Değerinin Toplu Değerleme Sistemi ile Belirlenmesi

### *Determination of the Real Estate Tax Value in Turkey Using the Mass Appraisal System*

Aslı Tuba İLHAN<sup>1</sup> , N. Semih ÖZ<sup>2</sup> 



\*Bu makalede, Aslı Tuba İLHAN'ın Prof. Dr. N. Semih ÖZ danışmanlığında yürütülen "Yapay Sinir Ağları Yönteminin Gayrimenkullerin Toplu Değerlemesinde Uygulanabilirliğinin Araştırılması: Gölbaşı İlçesi Örneği" isimli yüksek lisans tezinden faydalanılmıştır.

<sup>1</sup>Yüksek Lisans Mezunu, Ankara Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara, Türkiye

<sup>2</sup>Prof. Dr., Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, Ankara, Türkiye

ORCID: A.T.İ. 0000-0003-3220-4027;  
N.S.Ö. 0000-0001-6432-7983

#### Corresponding author:

Aslı Tuba İLHAN,  
Ankara Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü,  
Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Anabilim  
Dalı, Ankara, Türkiye  
E-mail: tuba\_ilhan@hotmail.com

Submitted: 14.10.2020

Revision Requested: 10.10.2020

Last Revision Received: 14.01.2021

Accepted: 15.01.2021

Citation: İlhan, A.T., & Oz, N.S. (2020).

Türkiye’de emlak vergi değerinin toplu değerlendirme sistemi ile belirlenmesi. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2020; 64: 73-92.

<https://doi.org/10.26650/mcd2020-810190>

#### Öz

Bu çalışmada, emlak vergisinde uygulamada yaşanan sorunlar dikkate alındığında, adil bir vergi sisteminin sağlanması ile vergi değerinin ve dolayısı ile vergi matrahının gerçeğe uygun belirlenememesi nedeniyle oluşan vergi kayıplarının önlenmesi için toplu değerlendirme sistemlerinden yararlanılabileceğinin gösterilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda, Ankara ili, Gölbaşı ilçesi özelinde 2017 yılında satışa konu olmuş mülkiyeti Hazineye ait "arsa" vasıflı taşınmazlar üzerinden gerçekleştirilmiş bir alan çalışmasının sonuçları incelenmiştir. Alan çalışması sonuçlarına ve bulgularına göre, taşınmazların vergi değerleri ile gerçekleşmiş alım satım değerleri arasında önemli derecede farkın olduğu, özellikleri farklı olan taşınmazlara aynı rayiç değer uygulandığı ve bu durumun malikler açısından adaletsiz bir vergilendirmeye neden olduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca veri setinde yer alan taşınmazların birim satış fiyatlarının, konumsal özelliklerinin yanı sıra özniteliklerine göre farklılaştığı toplu değerlendirme yöntemlerinden regresyon ve yapay sinir ağları modelleri ile ortaya konmuş ancak arsa rayiç değerlerinin takdir komisyonlarınca çoğunlukla yerleşim yerine göre bir değerlendirme yapılmak suretiyle belirlendiği görülmüştür. Toplu değerlendirme sisteminin uygulamaya geçmesi ile birlikte vergi değerlerinin, piyasa değerlerine yakın, uluslararası standartlara uygun, kısa sürede, daha az maliyetle ve değerlemeyi yapan kişilerin öznal yargılardan uzak tespit edilebileceği ve böylelikle vergi değerinin neden olduğu matraha ve tahsilata ilişkin sorunların çözülebileceği değerlendirilmesine ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Emlak vergisi, değerli konut vergisi, vergi değeri, vergi kaybı, toplu değerlendirme

**JEL sınıflaması:** H20, H27, H29

#### ABSTRACT

In this study, considering the problems encountered in real estate tax, it is aimed to show that it is possible to use mass appraisal systems in order to ensure a fair tax system and to prevent tax losses caused by the inability to determine the tax value, and therefore the tax base, in accordance with



the truth. In this context, the results of a field study carried out on the "land" qualified real estate owned by the Treasury, which was subject to sale in Ankara province, Gölbaşı district in 2017, were examined. According to the results and findings of the field study, it was observed that there is a significant difference between the tax values of real estate and the realized purchase and sale values, the same fair value is applied to the real estates with different characteristics, and this situation causes an unfair taxation for the owners. According to the result of Multiple Regression Analysis and Artificial Neural Networks models, which are the mass appraisal methods, the sale price or value of a real estate varies depending on its characteristics. It's also understood from the data set that the property tax value varies according to the property's location. With the implementation of the mass appraisal system, the results show that tax values may be determined close to market values, in accordance with international standards, in a short time, with less cost, and without subjective judgments, and thus, problems related to tax value and collection can be solved.

**Keywords:** Real estate tax, valuable housing tax, tax value, tax loss, mass appraisal

**JEL Codes:** H20, H27, H29

### EXTENDED ABSTRACT

The purpose of this study is to evaluate the scale of property tax losses due to the tax base within the framework of the results of the field study conducted in Ankara, Gölbaşı, and to demonstrate whether it is possible to determine the real tax value objectively with the mass appraisal system.

Property tax bases in Turkey are re-set every four years by the Real Estate Appraisal Commission, and these values are indexed by the Ministry of Treasury and Finance the following year, with half of the revaluation ratio determined according to the producer price index.

The tax base value of real estate in Turkey is an important indicator for not only real estate property tax revenues but also some other taxes' revenues. The following examples can be given in this regard: Determination of the value of the real estate transferred by inheritance, the minimum amount of the title deed fee in real estate purchases, and the determination of contribution amount of land/house owners to the road, sewage, and water infrastructure expenses made by municipalities. According to Article 73 of the Income Tax Code, the total amount of annual rental income can't be less than 5% of the property tax value. As of January 1, 2021, a new additional housing tax for residential real estate with a property tax value over TRY 5 million will be applicable in Turkey.

In recent years, some legislative changes have been made regarding valuation criteria. One of the most important of these is determining the real estate value by mass appraisal methods, which can be defined as the valuation process performed through models established and tested using statistical methods over a selected sample set when more than one property needs to be valued simultaneously. Its process consists of the following stages preparing the data set (data collection, control, coding), choosing the variables (factors affecting the value), establishing the appropriate model, testing the model (model performance criteria), controlling and reporting the predicted values.

In the field study, the land sales made by the public authorities in 2017 in Gölbaşı, where housing has increased intensively in recent years, were examined to show the scale of the difference between tax and sales values of real estate. According to the result of Multiple Regression Analysis and Artificial Neural Networks models, which are the mass appraisal methods, the sale price or value of a real estate varies depending on its characteristics. It's also understood from the data set that the property tax value varies according to the property's location.

According to the multiple regression model, the factors affecting the unit value are: the area, the total construction rights, plan function, proximity to infrastructure services and social reinforcement areas, road front, being within the boundaries of a special environmental protection zone, and sales legislation.

In the artificial neural network analysis, there were independent variables affecting the unit price in the input layer and unit price in the output layer. The number of neurons from 1 to 15 in the hidden layer was defined and each model was run ten times, a total of 150 trials were made, and the best model was achieved with a 6-neuron model that gives the smallest Mean Square Error value (.0173). According to the normalized importance order of the independent variables in the model, it was seen that the most important variable affecting the unit price was the region, followed by total construction right, sales legislation, parcel area and being within the boundaries of the special environmental protection zone.

While it has been revealed by mass appraisal models that many factors affect the land unit values as well as the spatial characteristics, it is clearly understood from some examples in the data set that an assessment is made only according to the location of the property in determining the property tax values. On the other hand, according to the results of the examination, it is seen that the realized purchase and sale values in Gölbaşı district correspond to an average of 12.34 times the tax value. The fact that the real estate tax value is very low compared to the real property sales value is particularly important in terms of showing the scale of the loss in tax and fee income received by the central and local governments from real estate.

It is clear that the government will benefit from the mass appraisal practices for the valuation of the real estate tax bases in Turkey. This method, based on international standards, would determine their values close to market values, with less cost and different from based on subjective judgments of a real estate appraiser. This will also contribute to the increase in tax revenues of local governments and central budget revenues by establishing a fair tax system

## Giriş

Türk Vergi Sisteminde yer alan vergiler, verginin konusuna göre gelir, servet ve harcama vergileri olarak sınıflandırılmaktadır. Emlak vergisi, mülkiyet üzerinden alınan, objektif ve dolaysız vergiler arasında sayılan bir servet vergisidir. Özel nitelikli bir vergi olan ve her yıl tekrar eden emlak vergileri, yerel yönetimlerin toplam vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olmakla birlikte verginin tahsilatında, vergiye konu taşınmazların değerlerinin ve buna bağlı vergi matrahlarının gerçekçi bir şekilde belirlenememesi olmak üzere çeşitli boyutlarda sorunlar bulunmaktadır. Bu da yerel yönetimlerin önemli bir vergi gelirlerinden yoksun kalması sonucunu doğurmaktadır.

“Emlak vergi değeri”, emlak vergisi matrahını dolayısıyla emlak vergisi gelirlerini, aynı zamanda bu değeri ölçüt alan diğer bazı vergilerin ve kamu alacaklarının tutarını da dolaylı olarak etkileyen önemli bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Gayrimenkullerin vergi değerleri, genellikle gerçek alım-satım değerlerinin altında kalmakla birlikte bu konunun ülkemizde son dönemlere kadar yeterince önemslenmediği de bilinen bir gerçektir. Gayrimenkul alım-satımlarında tahsil edilen harç oranları ile emlak vergisi oranlarının yüksek olması ise bu oranların uygulanacağı matrahın belirlenmesinde sürekli değişen ölçütlerin getirilmesine neden olmuş ancak zaman içinde uygulanan cari değer veya asgari değerlerin esas alınması gibi sistemler ile istenilen başarı elde edilememiştir. (Öztürk ve Yiğit 2009, s.155) Son yıllarda, vergi değerinin taşınmazların gerçek değerine göre belirlenmesine ilişkin hususlara bazı politika belgelerinde yer verilmiş olup 2019 yılı içerisinde de bazı yasal düzenlemeler yapılarak bu konuda önemli adımlar atılmıştır.

Organisation For Economic Co-Operation and Development (OECD) ülkeleri içinde mülkiyet üzerinden alınan vergilerde, Türkiye’nin payı yaklaşık %1’ler dolayındadır (OECD, 2020). Türkiye’de emlak vergisi ile ilgili sorunların temel nedenleri, vergilendirme sistemindeki aksaklıklar, vergi değerinin gerçeğe uygun belirlenmemesi ve buna bağlı vergi dağılımının adil olmaması ile kayıt dışı ekonomi olarak sıralanabilir. Çalışmanın amacı, emlak vergisinde uygulamada yaşanan sorunlar kapsamında matraha bağlı vergi kayıplarının ölçeğinin alan çalışması sonuçları çerçevesinde değerlendirilmesinin yapılarak vergi değerinin toplu değerlendirme sistemi ile objektif ve gerçeğe yakın olarak belirlenebilmesinin mümkün olduğunun ortaya konmasıdır.

Bu çalışmada önce, emlak vergisinin konusu, kapsamı ve uygulanmasına ilişkin kısaca bilgi verilecektir. Emlak vergi değeri kavramı ve mevcut değerlendirme ölçütleri sonraki başlıkta ele alınacak olup dünyada vergi değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve standartlar ile konuya ilişkin Türkiye’de son dönemlerde yapılan düzenlemeler çerçevesinde taşınmaz değerlendirme sistemi ve toplu değerlendirme kavramından yine bu başlıkta bahsedilecektir. Daha sonra, emlak vergisine ilişkin uygulamada yaşanan sorunların ortaya konulabilmesini teminen Ankara ili, Gölbaşı ilçesinde, “arsa” vasıflı ve kamu eliyle muhtelif yasalar çerçevesinde satışı gerçekleşen taşınmazlar üzerinden yapılmış bir alan çalışmasının sonuçlarına yer verilecektir. Çalışma, genel bir değerlendirmeye tamamlanacaktır.

## 1. Emlak Vergisinin Konusu, Kapsamı ve Özellikleri

Emlak vergisi, gayrimenkuller üzerinden alınan, objektif, yerel, gayri safi ve mülk ilkesine bağlı olan bir vergidir. Emlak vergisi, sanayileşme süreci başlamadan önce, verginin konusuna giren bina ve arazinin vergi tekniği açısından kavranmasındaki kolaylık nedeniyle ülkelerin en önemli gelir kaynağını oluşturmuştur. Sanayileşme döneminden sonra ise yeni gelir kaynaklarının ortaya çıkması ile birlikte günümüzde önemini yitiren objektif bir vergi halini almıştır. Emlak vergisinin uygulanma şekli ülkelerin sosyo-kültürel, ekonomik, tarihi ve idari yapısına göre değişmekle birlikte, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilatı genellikle yerel idareler tarafından ger-

çekleştirilmektedir. Bunun en temel nedeni, iskân ruhsatları, inşaat izinleri, yerleşim planları gibi verginin tarhını ilgilendiren hususların yerel idarelerin yetki ve bilgisi dâhilinde olmasıdır (Töremen, 2020, s.22).

Türkiye’de Cumhuriyetin başlangıç yıllarında vergi yerel yönetimler tarafından toplanmış, 1971 yılından 1986 yılına kadar bina ve arazi vergisi, merkezi idare tarafından toplanmış sonrasında 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler çerçevesinde belediyeler tarafından toplanan bir vergi durumuna getirilmiştir (Karasu ve Karakaş, 2012, s.435). Emlak vergisinin konusu, 3194 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nda vergi, bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere iki kısımda ele alınmıştır. Bu kapsamda emlak vergisine ilişkin verginin konusu, mükellefleri, matrahı, tahsilatı gibi temel bilgiler Tablo 1’de özetlenmiştir.

**Tablo 1: Emlak vergisi özet bilgileri**

Verginin Konusu	Türkiye sınırları içinde bulunan binalar ile araziler (arsa)
Vergiye Doğuran Olay	Tapuya tescil işlemi/malik olunması/ malik gibi davranılması
Mükellefi	Binanın/arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler
Mükellefiyetin Başlaması	Takep eden bütçe yılından itibaren
Matrahı	Binanın/arazinin 3194 sayılı Kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeri
Vergi Oranları	· Meskenlerde binde bir, diğer binalarda binde iki · Arazilerde binde bir, arsalarda binde üç (Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisindeki yerlerde bu oranların %100 fazlası uygulanır.)
Ödeme Süresi	· Birinci taksit: Mart, Nisan ve Mayıs ayları · İkinci taksit: Kasım ayı
Ödeme Yeri	İlgili Belediye

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’na 5.12.2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanunun 30’uncu maddesiyle, “Değerli Konut Vergisi” başlığı altında yeni bir bölüm eklenmiş ve Kanunun kapsamı genişletilmiştir. Verginin konusunu Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan, aynı Kanunun 29’uncu maddesine göre belirlenen bina vergi değeri 5.000.000 Türk Lirasının üzerinde olanlar oluşturmaktadır. Bu verginin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili olup tahsil edilen değerli konut vergisi, genel bütçe geliri olarak kaydedilecektir. Söz konusu vergi için mükellefiyet, 7221 sayılı Kanunun 19’uncu maddesi gereği 2021 yılının başından itibaren başlayacaktır.

## 2. Emlak Vergi Değeri ve Değerleme Ölçütleri

Emlak vergi değerinin belirlenmesinde göz önünde bulundurulacak bazı değer esaslarına ve değerlendirme ölçütlerine çeşitli yasal düzenlemelerde yer verilmiş olup bu bölümde bunların yanı sıra mevcut uygulamalar, Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş ile birlikte konuya ilişkin atılan önemli adımlar, gelişmiş ülkelerin vergi değerinin belirlenmesinde kullandıkları ölçütler, standartlar ile başta toplu değerlendirme uygulamaları olmak üzere değerlendirme sistemleri başlıklar halinde ele alınacaktır. Ayrıca emlak vergi değerinin dolaylı olarak etkilediği diğer bazı vergiler ve kamu alacaklarından da kısaca bahsedilecektir.

## 2.1. Mevcut Değerleme Ölçütleri

Vergi değeri, değerlendirme ölçütleri ve bu ölçütlerin uygulanmasına ilişkin hususlar Emlak Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi değeri, Vergi Usul Kanunu'nun 268. maddesinde “Bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeri” olarak tanımlanmıştır.

Vergi Değeri, Emlak Vergisi Kanunu'nda 4751 Sayılı Kanun'un<sup>1</sup> 2/f maddesi ile değiştirilmeden önce “Emlak Vergisinin mevzuuna giren bina ve arazinin rayiç bedeli”; rayiç bedel, ise “bina ve arazinin beyan tarihindeki normal alım satım bedeli” olarak ifade edilmiştir. Yapılan değişikliklerle birlikte emlak vergisinde vergi değeri “rayiç bedel” olmaktan çıkarılarak belli kriterlere göre “hesaplanan bir bedel” haline getirilmiştir (Öztürk ve Yiğit, 2009, s.145). Emlak Vergisi Kanunu'nun “Vergi Değeri” başlıklı 29'uncu maddesinde ise vergi değerlerinin;

(i) Arsa ve araziler için Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre,

(ii) Binalar için ise Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilen bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (i) fıkrasına göre belirlenecek arsa payı değerinin esas alınarak belirleneceği hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre mevcut düzenlemeler incelendiğinde,

- Bina vergi değerinin belirlenmesinde; konum, fiziksel ve yapısal özellikler ile piyasa şartlarının dikkate alınmadan, yapı maliyet bedeli, arsa payı değeri, aşınma payı oranı ve asansör/kalorifer donatılarını içeren maliyet yönteminin kullanıldığı,
- Asgari ölçüde arsa birim değerlerinin, cadde ve sokak ölçeğine, arsa sayılacak parsellenmemiş arazilerin birim değerlerinin ise değer bakımından farklı bölgeler ölçeğine göre belirlendiği,
- Asgari ölçüde arazi birim değerlerinin ise il ya da ilçe ölçeğinde arazilerin cinsine (kıraç, taban ve sulak) göre belirlendiği görülmektedir.

Diğer taraftan 1971 yılında yapılan değişiklikler ve emlak vergisinin mükelleflerin beyanına dayanacağı düzenlemeleri esas alınarak 15.3.1972 tarihli ve 14129 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Emlak Vergine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük” te gayrimenkullerin değerlerinin nasıl belirleneceğine ilişkin belirleme yapılmıştır. Ancak 2002 yılında değişiklikler sırasında beyan esasından bildirim esasına geçilmiş olmakla birlikte Tüzükte herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bu kapsamda ülkemizde halen vergi değerinin belirlenmesinde arsa ve araziler için asgari ölçüde birim değerler ile binalar için metrekare normal inşaat bedeli olmak üzere iki temel ölçüt kullanılmaktadır.

Vergiye esas değerler Vergi Usul Kanunu'nun 72'nci maddesinde belirtilen takdir komisyonları (arsalar için, belediye başkanı veya vekil kılacağı bir memur (başkan), ilgili belediyeden yetkili bir memur, tapu müdürü veya vekil kılacağı bir memur, ticaret odasının seçilmiş bir üye ve ilgili mahalle ve köy muhtarı) tarafından 4 yılda bir yeniden belirlenmekte ve aksi kararlaştırılmadığı sürece her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve ÜFE'ye göre tayin edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle güncellenmektedir.

1972 yılında yürürlüğe giren ve yaklaşık 50 yıldır uygulanmakta olan Emlak Vergisi Kanunu'nda taşınmazların değerinin tespiti ile ilgili yapılan düzenlemelerdeki en önemli sorun, düzenlemelerin taşınmaz değerinin gerçekçi ve doğru bir şekilde tespit edilmesine yönelik unsurla-

1 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 09.04.2002 tarihli ve 24721sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

rı içermeyişi, tahminlerin nesnel ölçütler yerine, öznel ölçütlere dayanmasıdır. Diğer sorunlar ise verginin tahsil ve denetimi ile takdir komisyonlarının oluşumuna ilişkindir (Hacıköylü ve Heper, 2010, s.5).Vergi oranlarının yüksekliği taşınmaz alım satımlarında, mükellefleri taşınmazların değerini gerçek değerinin çok altında beyan etmeye zorlamakta ve bu durum idare tarafından da çoğunlukla kabullenilmektedir. Ayrıca bu sorun vergi gelirlerini etkilemenin yanı sıra inşaat sektöründe kayıt dışılığı da beraberinde getirmektedir.

Mevcut uygulamaların yanında, son dönemlerde emlak vergisi ve vergi değeri takdiri ile ilgili bazı politika belgelerinde konunun ele alındığı, ilgili mevzuatta da yapılan bazı yeni düzenlemeler ile gelişim gösterildiği görülmektedir. Bunlardan bazıları başlıklar halinde verilmiştir:

***On Birinci Kalkınma Planı Büyüme Odaklı Vergilendirme Çalışma Grubu Raporu:*** Raporun “Kamu Gelirlerinin Kalitesinin Artırılması Programı” bölümünde emlak vergi değeri ve etkileri ile ilgili bazı hususlara vurgu yapılmış olup;

- Yerel yönetimlerin öz gelirlerinin arttırılmasına yönelik, emlak vergisinde değişiklik içeren mevzuat taslağının hazırlanması,
- İmar planı değişiklikleri ve kamu yatırımları sonucu oluşacak gayrimenkul değer artışlarından kamunun pay almasını sağlayacak bir mekanizmanın geliştirilmesi,
- Emlak vergisinin matrahını oluşturan ve taşınmazın gerçek değerini aksettirmeyen değerlerin gerçek değerlere çıkarılması ve emlak vergisi oranlarının da eş zamanlı olarak indirilmesi ile veraset ve intikal vergisi yönünden eşitsizliklerin giderilmesi ve hazinenin menfaatlerine de uygun adil sonuçlara ulaşılması.

programın hedefleri olarak sıralanmıştır (Kalkınma Bakanlığı, 2018, s.44).

***100 Günlük İcraat Programı:*** 2018 yılında, Cumhurbaşkanlığı Hükümet sistemine geçiş ile birlikte açıklanan 100 günlük icraat programında, “Taşınmaz Değerleme Sisteminin Kurulması” Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yürütülecek görevler arasında sayılmıştır (Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı, 2018, s.9). Bu sistem ile yapılan satışların gerçek değer üzerinden gösterilmesini zorunlu kılmak ve adil bir emlak vergisi sisteminin kurulması amaçlanmaktadır.

***100. yıl Ekonomik Eylem Planı:*** 2019 yılı orta vadeli program kapsamında tanımlanan “100. yıl Ekonomik Eylem Planı” kapsamında takip edilecek program ve projelerden birisi, ‘taşınmaz değerlendirme sistemi’ kurularak gayrimenkul envanterinin tamamlanması, tapu harçları ve emlak vergilerinin gerçek değeri üzerinden alınması sağlanarak gayrimenkul vergilendirme sisteminin yeniden düzenlenmesi” olarak belirlenmiştir.

***Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi:*** 05.02.2019 tarihli ve 30677 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 30 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde, taşınmazların toplu değerlendirme yöntemleri ile değerini belirlemek, değer bilgi bankasını kurmak, yönetmek ve değer haritalarının üretilmesi ile güncel tutulmasını sağlamak Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’nün (TKGM) görevleri arasına eklenmiştir.

Taşınmaz değerlendirme sistemi kurulması ile başta gayrimenkul envanterinin tamamlanması olmak üzere emlak vergilerinin ve tapu harçlarının gayrimenkullerin gerçek değeri üzerinden alınmasının sağlanarak vergilendirme sisteminin yeniden düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Türkiye’de söz konusu sistemin kurulmasına ilişkin yapılan çalışmaların son dönemlerde arttığı görülmektedir.

## 2.2. Vergi Değerinin Toplu Değerleme Süreci ile Belirlenmesi

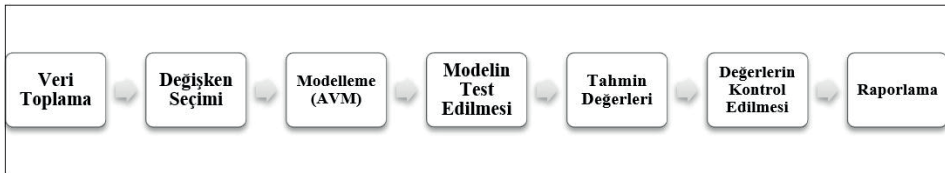
Dünyada vergilendirmede tutarlılığı ve standardizasyonu sağlama ihtiyacından ortaya çıkan toplu değerlendirme sistemi ile standart veri setlerinin oluşturulması, değerlendirme modelleri ve kalite kontrol süreçlerinin uygulanması suretiyle çok sayıda taşınmazın değer takdirinin adil ve ekonomik biçimde yapılması sağlanmaktadır (Tanrıvermiş, 2018, s.260). Uluslararası Değerleme Çalışanları Birliği (International Association of Assessing Officers-IAAO), tarafından toplu değerlendirme, “*Bir grup taşınmazın, belirli bir tarihteki ortak verilerin, standart metodların ve istatistiksel testlerin kullanıldığı değerlendirme süreci*” olarak tanımlanmıştır. Toplu değerlendirme, vergilendirme, fiyat endekslerinin oluşturulması ve pazar dinamiklerinin analiz edilmesi bakımından önemlidir (Jahanshiri, Buyong and Shariff, 2011, s.23-30).

Toplu değerlendirme ve toplu değerlemede kullanılan otomatik değerlendirme modellerine ilişkin dünyada yayımlanmış belirli standartlar bulunmaktadır. IAAO tarafından Gayrimenkullerin Toplu Değerlemesi Standartları 2002 yılında, Otomatik Değerleme Modelleri (Automated Valuation Models-AVM) Standartları ise 2018 yılında yayımlanmıştır. Toplu Değerleme Standartlarının 2017 yılındaki son sürümünde veri toplama, değerlendirme, test ve kalite kontrol, işgücü ve fiziki koşullar ile kılavuzlar olmak üzere beş ana hususa vurgu yapılmıştır. Standartlarda, etkin ve sürdürülebilir bir veri toplama sisteminin kurulması, modelin tanımlanması, değişkenlerin seçilmesi, seçilen değişkenlerin değere katkısını en iyi temsil eden katsayıların belirlenmesi, modelin test edilmesi, kalite güvencesi ve değer savunulması, yetmiş personel ve teknik donanım gerekliliği ve değerlendirme şirketlerinin ihtiyaç duyacakları bilgileri içeren kapsamlı bir kütüphaneye erişimi konularında detaylı açıklamalar bulunmaktadır (IAAO, 2017, s.1-14).

Toplu değerlendirme süreçlerinde kullanılan AVM’ler piyasa analistlerinin, önceden ve ayrı ayrı toplanan bilgilerden konum, piyasa şartları ve gayrimenkul özelliklerine dayanan bir piyasa değeri tahmini üretmek için kullanıldığı matematiksel tabanlı bir bilgisayar yazılımı programıdır. AVM’nin amacı, piyasa değerinin doğru, tekdüze ve adil bir şekilde tahmin edilmesini sağlamaktır (IAAO,2018, s.4-6). 2008 yılında Lisanslı Değerleme Uzmanları Kraliyet Kurumu (Royal Institution of Chartered Surveyors-RICS) AVM Standartları Çalışma Grubu tarafından yapılmış olan çalışmada, AVM’ler (i) Çoklu Regresyon Analizi, (ii) İndeksleme, (iii) Satışların Karşılaştırılması Modelleri ve Otomatik Karşılaştırmalı Seçim, (iv) Yapay Sinir Ağları olmak üzere dört kategoride yer almıştır (Bradford and Rispin, 2013, s.5).

Toplu değerlendirme sürecinin en genel haliyle veri setinin hazırlanması (veri toplama, kontrol, kodlama), değişken (değeri etkileyen faktörler) seçimi, uygun modelin kurulması (uygun AVM), modelin test edilmesi (model performans ölçütleri), tahmin değerlerinin kontrol edilmesi ve raporlanması aşamalarından oluşmaktadır (Şekil 1).

Şekil 1: Toplu değerlendirme süreci



Toplu değerlendirme birçok ülkede vergilendirme amaçlı kullanılmakla birlikte yönetsel olarak farklı kurumların sorumluluk alanına girmektedir. Bu konuya ilişkin yayımlanmış standart-



lar bulunmasına rağmen özellikle veri toplama ve veri kayıt sistemlerinin farklılaşması, toplu değerlemede farklı modeller uygulanması sonucu doğurmuştur. Yöntemler içinde yaygın olarak çoklu regresyon analizine bağlı hedonik fiyat modelinin tercih edildiği görülmektedir.

Türkiye’ de ise toplu değerlendirme konusunda, akademik çalışmaların dışındaki ilk uygulama TKGM tarafından, Tapu Kadastro Modernizasyon Projesi (TKMP) kapsamında gerçekleştirilmiştir. İstanbul ili, Fatih ilçesi ve Ankara ili, Mamak ilçesi pilot ilçeler olarak belirlenmiş ve yerel emlak vergisi sistemine esas olmak üzere arsaların, meskenlerin ve ticari taşınmazların toplu değerlendirme çalışmaları yapılmıştır (Yıldız, 2014, s.186).

Diğer yandan, özelleştirme kapsam ve programında bulunan Kütahya ili, Parmakören mahallesinde bulunan bir grup imar parselinin satışa esas referans değerlerinin belirlenebilmesi için 2020 yılı Şubat ayında bir toplu değerlendirme çalışması yapılmış ve değerlemede yapay sinir ağı yöntemi uygulanmıştır (İlhan, 2020, s.1-10). Bu çalışmalar, emlak vergisine esas oluşturulacak değerlendirme sistemi konusunda fikir vermesi ve toplu değerlendirme uygulamalarına dikkat çekmesi bakımından önemlidir.

### 2.3. Emlak Vergi Değerinin Doğrudan Etkilediği Diğer Vergiler ve Bazı Kamu Alacakları

Türkiye’de değerlendirme uzmanlığı mesleğinin kurumsallaşması, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından değerlendirme işleminin usul ve esasları ile değerlendirme raporlarında yer alması gereken asgari unsurların belirlenmesi ve standartların yayımlanması ile birlikte 2007 yılından sonra gelişim göstermiştir. Dolayısı ile önceki yıllarda değerlemeye ihtiyaç duyulan alanlarda yapılmış birçok yasal düzenlemede, değerlendirme ölçütlerinin zorunlu olarak vergi değerini temel aldığı görülmektedir.

Emlak vergi değerine atıfta bulunan diğer bazı vergi ve harçların yanında kamulaştırma ve hazine taşınmazlarının satış, trampa ve kira bedelleri ile bazı katkı payı tutarları da ilgili mevzuatta yapılan düzenlemeler ile emlak vergi değerini esas almaktadır. Bunlar özet olarak Tablo 2’de verilmiştir.

**Tablo 2: Emlak Vergi Değerine Atıfta Bulunan Yasal Düzenlemeler**

Konu	İlgili Kanun	Madde	Düzenleme
Gelir Vergisi	Gelir Vergisi Kanunu	73	“Bina ve arazide emsal kira bedeli yetkilisi özel mercilerce ya da mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası, böylece takdir ya da tespit edilmiş kira mevcut değilse, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) mükerrer 49. maddesine göre belirlenen <b>vergi değerinin</b> %5’idir”
Veraset ve İntikal Vergisi	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu	10/b	“Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın <b>Emlak Vergisine</b> esas olan değerle değerlendirilir.”
Değerli Konut Vergisi	Emlak Vergisi Kanunu	42	“Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan 29 uncu maddeye göre belirlenen bina <b>vergi değeri</b> 5.000.000 Türk lirasının üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabidir”
Tapu ve Kadastro Harcı	Harçlar Kanunu	63	“Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, <b>emlak vergisi değerinden</b> az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır.”

Kamulaştırma Bedeli	Kamulaştırma Kanunu	11	“.....bilirkişi kurulu taşınmaz mal veya kaynağın; a) Cins ve nevini, b) Yüzölçümünü c) Kıymetini etkileyebilecek bütün nitelik ve unsurlarını ve her unsurun ayrı ayrı değerini, d) Varsa <b>vergi beyanını</b> , e) Kamulaştırma tarihindeki resmi makamlarca yapılmış kıymet takdirlerini, esas tutarak.... taşınmaz malın değerini tespit ederler.” <sup>2</sup>
Hazine Taşınmazlarının Satış, Trampa ve Kira Bedeli	Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik	12/(2)	“....Endüstri Bölgeleri Kanunu hükümleri uyarınca ilgilileri lehine tesis edilecek irtifak hakları ile verilecek kullanma izinlerinde ilk yıl bedeli, taşınmazın <b>emlak vergisine</b> esas asgari metrekare birim değeri toplamının binde beşidir. Endüstri bölgelerinde stratejik yatırım yapacak yatırımcılar lehine tesis edilecek irtifak hakları ile verilecek kullanma izinlerinde ise ilk yıl bedeli, taşınmazın <b>emlak vergisine</b> esas asgari metrekare birim değeri toplamının binde biridir.” “...Yurtiçi özgün geliştirme ve ileri teknoloji gerektiren savunma, havacılık ve uzay sanayii alanlarında faaliyet gösteren ve Savunma Sanayii Müsteşarlığınca bildirilen yatırımcılar lehine tesis edilecek irtifak hakları ile verilecek kullanma izinlerinde ilk yıl bedeli, taşınmazın <b>emlak vergisine</b> esas asgari metrekare birim değeri toplamının binde biridir.”
Taviz Bedeli	Vakıflar Kanunu	18	“Tapu kayıtlarında, icareteyn ve mukataalı vakıf şerhi bulunan gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde veya tasarrufundaki taşınmazlar, işlem tarihindeki <b>emlak vergisi değerinin</b> yüzde onu oranında taviz bedeli alınarak serbest tasarrufa terk edilir.”
Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı	Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu	12	“Belediyelerin ve il özel idarelerinin görev alanlarında kalan kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılmak üzere 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 8 inci ve 18 inci maddeleri uyarınca mükellef hakkında tahakkuk eden <b>emlak vergisinin</b> %10'u nispetinde Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı tahakkuk ettirilir ve ilgili belediyesince emlak vergisi ile birlikte tahsil edilir.”
Yargılama Giderleri	Kadastro Kanunu	36	“Kadastro hâkimi, dava harcı, yargılama giderlerinin tespit ve hesaplanmasında ilgili taşınmaz mala ait son beyan dönemi <b>emlak vergisi değerini</b> esas alır.”
Yol, kanalizasyon, su harcamalarına katılma payı	Belediye Gelirleri Kanunu	89	“Harcamalara katılma payları bina ve arsalarda <b>vergi değerinin</b> yüzde 2'sini geçemez. Harcamalara Katılma Payının hesaplanmasında, gayrimenkulün <b>vergi değerinde</b> tahakkuktan sonra meydana gelen değişiklikler nazara alınmaz.”

2 Kamulaştırma Kanunu'nun 39'uncu maddesine göre kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırıldığı yıla ait emlak vergisi tarhına esas olan vergi değeri, kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olduğu takdirde, kamulaştırma bedeli ile vergi değeri arasındaki fark üzerinden, cezalı emlak vergisi tarh olunmaktadır. Ancak söz konusu düzenleme mükelleflerin beyan sistemi döneminden kaldığı için bugün sorunlu bir madde olarak varlığını sürdürmektedir.

2019 yılında devletin toplam vergi gelirleri 740,14 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Veraset ve intikal vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,18; tapu ve kadastro harç gelirlerinin payı ise %2 düzeyindedir (Strateji Bütçe Başkanlığı, 2020,s.1). Bu bağlamda her ne kadar emlak vergisi, yerel yönetimlerin yetki sınırları içinde olsa da vergi değeri, merkezi yönetimin topladığı diğer önemli bazı vergilerin tutarını da doğrudan etkilemektedir.

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 11'inci maddesinde, kamulaştırma bilirkişi kurulunca taşınmaz malların değer tespitinde esas alınacak kriterler arasında "vergi beyanı" da yer almıştır. Bu nedenle emlak vergi değerinin taşınmazın gerçek piyasa değerine yakın belirlenmesi, gerek kamulaştırma yapan idarenin gerekse taşınmaz maliklerinin haklarının korunması açısından önemlidir. Bu konu ile ilgili olarak son dönemlerde yapılan en önemli düzenlemelerden biri de bilirkişi kurulunda görev yapacak bilirkişilerin uzmanlık derecesi ile ilgilidir. Anılan Kanun'un 15'inci maddesinde 2016 yılında yapılan değişiklikle kamulaştırmaya tabi tutulan yerin türüne ve niteliğine göre en az üç kişilik bir bilirkişi kurulması, bilirkişilerden birinin gayrimenkul geliştirme konusunda yüksek lisans/doktora derecesine sahip uzmanlardan olması veya 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)'na göre yetkilendirilen gayrimenkul değerlendirme uzmanlarından seçilmesi zorunlu kılınmıştır.

2007 yılında yayımlanan Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmeliğin "Tahmin Edilen Bedelin Tespiti" başlıklı 12'nci maddesinde, ihale konusu taşınmazın bedel tespit ve takdirinde taşınmazın konumu ve özellikleri göz önünde bulundurularak rayiç bedelin esas alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte rayiç bedelin satış veya trampada; taşınmazın emlak vergisine esas asgari metrekare birim değerinden, kirada ise ilk yıl için, taşınmazın emlak vergisine esas asgari metrekare birim değerinin yüzde beşinden az olmamak üzere tespit ve takdir edileceği belirtilmiştir. Ancak 2014 yılında söz konusu yönetmelikte yapılan değişiklik ile rayiç bedelin, satış, trampa, arsa karşılığı veya kat karşılığı inşaatta; üzerinde bulunan ve mevcut durumu itibarıyla kullanılması ekonomik olmayan binaların yıkım masrafını aşan asgari levazım bedeli ve varsa bu nitelikte olmayan diğer binaların Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca belirlenen yapı yaklaşık birim maliyetlerinden az olmamak üzere aşınma payı da dikkate alınarak belirlenecek rayiç bedeli ile taşınmazın zemininin rayiç değerinin toplamı olacağına hükmedilmiş olup emlak vergi değerini esas alan hususlar kaldırılmıştır. Vergi değerine atıfta bulunan düzenlemeler ise Endüstri Bölgelerinde stratejik yatırım yapacaklar ile yurtiçi özgün geliştirme ve ileri teknoloji gerektiren savunma, havacılık ve uzay sanayii alanlarında faaliyet gösteren ve Savunma Sanayii Müsteşarlığınca bildirilen yatırımcılar lehine tesis edilecek irtifak hakları ile verilecek kullanma izinleri ile sınırlı kalmıştır.

Bu kapsamda son yıllarda bazı kanun ve yönetmeliklerde yapılan değişiklikler ile değerlendirme ölçütlerinde emlak vergi değeri yerine taşınmazın gerçek rayiç değerini tespit etmeye, değer takdirinde gayrimenkul değerlendirme konusunda uzman kişilerin görev almasına ilişkin düzenlemelerin yapılması ile gelişim gösterildiği görülmektedir.

### 3. Alan Çalışması

Bu çalışmada, emlak vergi değerleri ile gerçek satış değerleri arasındaki farkın ölçeğinin gösterilmesini teminen Ankara ilinin son yıllarda yapılaşmanın yoğun olarak arttığı ve özellikle yüksek gelir grubuna hitap eden konut projelerinin geliştirildiği Gölbaşı ilçesinde, 2017 yılında kamu eliyle yapılan arsa satışları incelenmiştir. Gayrimenkullerin gerçekleşmiş alım satım değerlerinin niteliklerine göre farklılaştığı, toplu değerlendirme yöntemlerinden Çoklu Regresyon Analizi ve Yapay Sinir Ağları modelleri ile ortaya konmuş, bunun yanında emlak vergi değerlerinin

sadece buldukları bölge bazında değişiklik gösterdiği veri seti içerisinde seçilen örnekler yardımı ile açıklanmıştır.<sup>3</sup>

### 3.1. İnceleme Alanının Tanıtımı

Ankara'nın güneyinde bulunan Gölbaşı, ilin nüfus yoğunluğu bakımından dokuzuncu, yüzölçümü bakımından sekizinci en büyük ilçesidir (Şekil 2). İlçe sınırları içerisinde Mogan ve Eymir gölleri bulunmakta olup ilçeye bağlı 1 belde ve 10 köy, 1990 yılında 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 9'uncu maddesi kapsamında "Gölbaşı İlçesi Özel Çevre Koruma Bölgesi" olarak ilan edilmiştir. Son dönemlerde hızla gelişim gösteren ilçenin kuzeybatı bölümünde, yüksek gelir grubu tarafından tercih edilen prestijli konut projeleri yer almaktadır. Güneyde kalan diğer yerleşim yerleri ise ilçenin daha çok kırsal kesimini oluşturmaktadır.

Şekil 2: Gölbaşı ilçesi uydu görüntüleri



### 3.2. Veri Setinde Yer Alan Taşınmazların Özellikleri

Çalışmanın verisini, bazı kamu kurum ve kuruluşları tarafından Gölbaşı ilçesinde 2017 yılında satışı gerçekleştirilmiş Hazineye ait toplam 230 adet "arsa" vasıflı taşınmazların satış fiyatları oluşturmaktadır. Çalışmaya konu olan arsalar, her ne kadar Hazine mülkiyetinde olsalar da kullanım fonksiyonu ve lejantı açısından özel mülkiyete konu arsalar ile aynı özellikleri göstermektedir.

Taşınmaz değerini etkileyen faktörlerin belirlenebilmesi amacıyla saha çalışması yapılmış olup konum, parsel alanı, plan işlevi, Kat Alanı Katsayısı (KAKS), yapı yüksekliği hakkı (hmax), eğim, parsel geometrik şekli, göl manzarasına sahip olma, ilçe merkezine uzaklık, göle uzaklık, lokomotif yerleşim yerine uzaklık, köşe parsel olma durumu, yol cephe sınıfı, mülkiyet durumu (tam veya hisseli olma), Belediye altyapı hizmetlerine ve sosyal donatı alanlarına yakın olma, özel çevre koruma bölgesi sınırında olma durumu ve satış şekli gibi birçok değişken belirlenmiştir. Ancak bu değişkenlerin bazılarının kendi aralarında (örneğin merkeze, göle ve lokomotif yerleşim yerine uzaklıkların kendi aralarında ve bölge ile, parsel genişliğinin alan ile, KAKS'ın hmax ile) yüksek korelasyon gösterdiği tespit edilmiş olup nitelik azaltma yoluna gidilmiştir. Veri setinde yer alan parsellerin niteliklerine göre dağılımı Tablo 3'te gösterilmiştir.

3 Bu başlıkta yer alan veriler, Aslı Tuba İLHAN'ın Prof. Dr. Semih ÖZ danışmanlığında yürütülen "Yapay Sınır Ağları Yönteminin Gayrimenkullerin Toplu Değerlemesinde Uygulanabilirliğinin Araştırılması: Gölbaşı İlçesi Örneği" isimli yüksek lisans tezinden alınmıştır.

**Tablo 3: Veri setinde yer alan parsellerin niteliklerine göre dağılımları**

Sıra	Nitelik	Aldığı Değer	Frekans
1	Konum (Ankara-Konya yolu hattı ve Mogan gölüne göre durumu)	Kuzeybatı Kuzeydoğu Güney	100 50 80
2	KAKS (İmar planlarındaki toplam inşaat alanını veren katsayı)	0,05 0,15 0,20 0,30 0,50 0,60 0,90 1,00 1,20 1,60	1 27 32 63 30 21 28 25 1 2
3	Plan işlevi (1/1000 ölçekli imar planında belirtilen kullanım fonksiyonu)	Gelişme konut alanı Yerleşik konut alanı Diğer	39 185 6
4	Yol cephe genişliği (Parsellerin cephesinin olduğu yollar içinde en geniş olanı)	7-15 m 15-30 m 30 m +	165 53 12
5	Parsel geometrik şekli	Düzgün dörtgen Yamuk veya çokgen	191 39
6	Eğim	Hafif Orta Yüksek	76 92 62
7	Parselin ada içindeki konumu	Köşe parsel Ara parsel	93 137
8	Özel Çevre Koruma Bölgesi (ÖÇK)	ÖÇK içinde ÖÇK dışında	92 138
9	Mülkiyet durumu	Tam Hisseli	130 100
10	Altyapı durumu	Var Yok	99 131
11	Satış mevzuatı	4046 4706 2886 3194	87 86 16 41

Not. “Yapay Sinir Ağlarının Gayrimenkullerin Toplu Değerlemede Uygulanabilirliğinin Araştırılması: Gölbaşı ilçesi örneği”, A.T. İlhan, 2019, yüksek lisans tezinden uyarlanmıştır.

### 3.3. Araştırma Yöntemi

Çalışmada, “arsa” vasfındaki 230 adet gayrimenkulün gerçekleşmiş alım satım değerlerinin niteliklerine göre farklılaştığı, toplu değerlendirme yöntemlerinden Çoklu Regresyon Analizi ve Yapay Sinir Ağları modelleri ile ortaya konmuş, bunun yanında emlak vergi değerlerinin sadece buldukları bölge bazında değişiklik gösterdiği veri seti içerisinde seçilen örnekler ile gösterilmiştir. Toplu değerlendirme kullanılan yöntemlerden Çoklu Regresyon Analizi ve Yapay Sinir Ağlarının tanımları ve çalışma prensiplerine başlıklar halinde kısaca değinilmiştir.

#### 3.3.1. Çoklu Regresyon Analizi

Çoklu regresyon analizi, en bilinen ve yaygın olarak kullanılan temel istatistiksel yöntemlerden biri olup gayrimenkul değerlendirme alanında özellikle toplu olarak değerlendirme yapılması gerek-

tiği durumlarda tercih edilmektedir. Bu analizin mantığını bilinen mevcut verilere (bağımsız değişkenler) dayanarak bilinmeyen verilerin (bağımlı değişken) tahmin edilmesi esası oluşturmakta olup analiz En Küçük Kareler (EKK) ilkesine dayanmaktadır. Verilerin ve bağımsız değişkenlerin çeşitli varsayımları sağlaması şartı ile kullanılabilen yöntemde, bir bağımlı ve birden fazla bağımsız değişkenin yer aldığı temel regresyon denklemi aşağıdaki gibidir:

$$y = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + \dots + b_nx_n$$

Burada, y:bağımlı değişken (örneğin, gayrimenkul satış fiyatı)  $b_0$ :sabit terim,  $x_i$  : bağımsız değişkenler ( $i=1, \dots, n$ ) (örneğin, parsel alanı, KAKS, plan işlevi vb.),  $b_i$ : ağırlıkları (parametreler) ( $i=1, \dots, n$ ) ifade eder.

Toplamsal model olarak ifade edilen bu modelde, bağımlı değişken, her bir bağımsız değişkenin kendi ağırlığı ile çarpılması sonucu elde edilen değerler ile sabit terimin toplanması sonucu tahmin edilir.

### 3.3.2. Yapay Sinir Ağları

Yapay Sinir Ağları, kavramsal olarak insan beynin çalışma prensibinin bilgisayar sistemlerinde denenmesi fikri ile ortaya çıkmıştır. İnsan beyninde olduğu gibi yapay sinir ağlarında da sinir hücreleri nöronlar içerir ve bu nöronlar çeşitli biçimlerde birbirlerine bağlanarak ağı oluştururlar. Bu ağların öğrenme, hafızaya alma ve veriler arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarma kapasiteleri bulunmaktadır (Pektaş, 2013, s.140). Yapay sinir hücrelerinin girdiler, ağırlıklar, toplama fonksiyonu, aktivasyon fonksiyonu ve çıktılar olmak üzere beş temel elemanı vardır. Yapay sinir ağları, proses elemanlarının katmanlarından oluşmakta olup yapay sinir ağının ilk katmanı girdi katmanı, son katmanı ise çıktı katmanıdır ve bunlar istatistik literatüründe bağımsız değişkenler ve bağımlı değişkenlere karşılık gelirler. Modeldeki diğer tüm elemanlar ise gizli (ara) katmanları oluşturan gizli elemanlardır.

Bir girdi setine karşılık çıktı seti üretmek üzerine çalışan bir makine öğrenmesi olan yapay sinir ağlarında, ağın kendisine gösterilen girdiler için doğru çıktıları üretebilmesi için eğitilmesi gereklidir. Bunun için örneklerden bir vektör oluşturulur ve ağ bu girdi vektörü için çıktı vektörünü üretir. Ancak ağ, girdi vektörünün çıktı vektörüne nasıl dönüştürüldüğü konusunda bir bilgi vermez bir başka deyişle ağın, sonuçların nasıl oluşturulduğunu açıklama yeteneği bulunmamaktadır (Öztemel, 2016, s.54).

### 3.4. Araştırma Bulguları

Veri seti içerisinde yer alan satışa konu olmuş parsellerin nitelikleri farklı olup bu farklılık doğal olarak satış fiyatlarına da yansımıştır. Parsellerin niteliklerindeki değişimin birim fiyatlara olan etkisi toplu değerlemede kullanılan yöntemlerden çoklu regresyon analizi ve yapay sinir ağları modeli ile ortaya konulmuştur.

Çoklu regresyon analizi sonuçlarına göre, bölge, toplam inşaat hakkını gösteren katsayı (KAKS), plan işlevi (gelişme konut alanı, yerleşik konut alanı ve diğer), altyapı hizmetlerine ve sosyal donatı alanlarına yakın olma, yol cephe sınıfı, ÖÇK bölge sınırları içinde olma ile satış şekli (satış mevzuatı) değişkenleri model içinde yer almıştır. Parselin, inşaat hakkının (KAKS) fazla olması, plan işlevinin gelişme konut alanı veya ticari olması, 30 m ve üzeri yola cepheli olması, altyapı ve sosyal donatı alanlarına yakın olması halinde daha fazla değere sahip olduğu model üzerinde yapılan denemeler sonucu ortaya konmuştur. Diğer yandan ÖÇK bölge sınırları

içerisinde olma, ilçenin güneyinde merkeze ortalama 25 km uzaklıkta olan 3'üncü bölgede konumlanma ise birim değeri azaltan faktörler olarak ortaya çıkmıştır.

Yapay sinir ağları analizinde ise girdi katmanında birim fiyatı etkileyen bağımsız değişkenler, çıktı katmanında ise birim fiyat yer almıştır. Gizli katmana 1'den 15'e kadar nöron sayısı tanımlanmış ve her bir model 10 kez çalıştırılarak toplamda 150 deneme yapılmış ve en iyi model belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan denemelerde en iyi sonuca, en küçük Hata Kareleri Ortalaması (MSE) değerini (.0173) veren 6 nöronlu modelde ulaşılmış olup bu modelin doğruluk oranı ( $R^2$ ) ise 0,939 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu modelde birim değeri etkileyen bağımsız değişkenlerin normleştirilmiş önem sıralamalarına göre, birim fiyatı etkileyen en önemli değişkenin bölge başka bir deyişle taşınmazın konumu olduğu görülmektedir. İnşaat hakkını gösteren katsayı (KAKS), satış şekli, alan ve ÖÇK değişkenleri de sırasıyla diğer önemli değişkenlerdir.

Konumsal özelliklerinin yanı sıra arsa birim değerlerini etkileyen çok sayıda faktör olduğu toplu değerlendirme modelleri ile ortaya konulmuşken emlak vergi değerlerinin belirlenmesinde sadece yerleşim yerine göre bir değerlendirme yapıldığı, parsel ölçüğüne inilmediği veri setinde yer alan bazı örneklerden açıkça anlaşılmaktadır. Veri setinde yer alan İncek Mahallesi, 118894 ada, 6 parselin imar yapılaşma koşulları  $E=0,30$ , Yençok=2 kat, gelişme konut alanı olup 2017 yılı emlak vergisi birim rayiç değeri 56,43 TL/m<sup>2</sup> olarak belirlenmiştir. Diğer yandan yine aynı mahalle sınırları içerisinde yer alan 118317 ada 3 parsel, kırsal yerleşme alanı lejantına sahip olup imar yapılaşma koşulları ise  $E=0,90$ , Yençok=3 kat şeklindedir. Söz konusu parselin bulunduğu sokağın da 2017 yılı emlak vergisi birim rayiç değeri 56,43 TL/m<sup>2</sup>'dir. Şekil 3 ve 4'te konumları ve imar durumları gösterilen örnekler birlikte değerlendirildiğinde, arsa birim değerlerinin tespitinde, imar planlarında yer alan yapılaşma koşullarının dikkate alınmadığı açıkça görülmektedir. Ayrıca söz konusu parsellerin gerçek satış birim fiyatları 500,00 TL/m<sup>2</sup> ve 656,01 TL/m<sup>2</sup> olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda her iki taşınmaz maliki de farklı birim değere sahip olan taşınmaz mallarına aynı tutarda vergi ödemekle mükellef olmaktadır.

**Şekil 3: Seçilen parsellerin konumlarını gösterir uydu görüntüsü**



Şekil 4: Seçilen parsellerin imar durumları ve yapılaşma koşulları



Benzer şekilde ilçedeki diğer mahallelerde de aynı yapı söz konusu olup ayrıca diğer ilçe ve illerde de bu konu tartışma konusu olmakta ve yargı organlarına taşınmaktadır. Diğer yandan, alan çalışmasına konu parsellerin emlak vergisine esas rayiç değerleri ile kamu eli ile gerçekleşmiş satışların birim fiyatları arasındaki farkın önemli boyutlara ulaştığı tespit edilmiştir. Veri setinde yer alan taşınmazların buldukları sokakların/caddelerin 2017 yılı emlak vergisine esas birim m<sup>2</sup> rayiç değerleri Gölbaşı Belediyesi web sayfasından temin edilmiş olup gerçek satış birim m<sup>2</sup> fiyatları ile bu değerlerin ortalamaları mahalle bazında karşılaştırılmış ve Tablo 4'te gösterilmiştir.



**Tablo 4: Vergi değerleri ile gerçekleşmiş satış fiyatlarının karşılaştırılması**

Sıra	Mahalle	Ortalama Birim Fiyat (TL/m <sup>2</sup> )		
		Emlak Vergisi Değeri (EVD)	Gerçekleşmiş Satış Değeri (GSD)	GSD/EVD
1	Bağici	2,80	41,44	14,80
2	Bahçelievler	80,73	187,39	2,32
3	Ballıkpınar	32,05	184,67	5,76
4	Gerder	13,46	160,27	11,91
5	Hacılar	38,57	174,38	4,52
6	İncek	51,55	605,79	11,75
7	Karaali	3,36	42,47	12,64
8	Karagedik	6,73	77,29	11,48
9	Karaoğlan	23,55	168,53	7,16
10	Karşıyaka	77,82	433,68	5,57
11	Kızılcaşar	37,82	750,67	19,85
12	Kötek	2,80	89,80	32,07
13	Oğulbey	21,31	151,73	7,12
14	Oyaca	2,64	40,96	15,52
15	Taşpınar	39,70	793,77	19,99
16	Topaklı	3,36	39,01	11,61
17	Virancık	39,67	619,89	15,63
<b>Ortalama</b>			<b>12,34</b>	

Not. "Yapay Sınır Ağlarının Gayrimenkullerin Toplu Değerlemede Uygulanabilirliğinin Araştırılması: Gölbaşı ilçesi örneği", A.T. İlhan, 2019, s.102 yüksek lisans tezinden aynen alınmıştır.

İnceleme sonuçlarına göre Gölbaşı ilçesinde kamu eliyle gerçekleştirilmiş satışların birim fiyatlarının, emlak vergisine esas rayiç birim değerlerin ortalama 12,34 katına denk geldiği görülmektedir. En fazla farkın Kötek, Kızılcaşar, Taşpınar Mahallelerinde olduğu göze çarpmaktadır. Emlak vergisi değerinin gerçekleşen taşınmaz satış değerlerine oranla çok düşük düzeyde olması, merkezi ve yerel yönetimlerin taşınmazlardan aldıkları vergi ve harç gelirlerindeki kaybın ölçüğünü göstermesi bakımından özel önem taşımaktadır.

#### 4. Sonuç ve Değerlendirme

Türkiye’de mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde oluşturulan değerlendirme ölçütleri ile değer takdir komisyonlarının yapısı bir standardizasyonun olmamasından dolayı vergi değerinin gerçeğe uygun belirlenmesi için yeterli düzeyde değildir. Bu durum emlak vergisi ve vergi değerini dikkate alınmasıyla hesaplanan diğer vergi ve kamu alacaklarında kayba ve buna bağlı olarak vergilemede adil olmayan bir yapının oluşmasına neden olmaktadır. Bu kaybın ölçüğünün gösterilebilmesini teminen yapılan alan çalışması sonuçlarına göre “arsa” niteliğindeki taşınmazların vergi değerleri ile satış fiyatları arasında önemli derecede bir farkın olduğu dikkati çekmektedir. Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisinde arsalar için vergi oranının binde 6 olduğu göz önünde bulundurulduğunda yerel yönetimlerin vergi gelirlerinin olması gerekenden çok daha az tahakkuk ettirildiği açıktır.

Diğer yandan emlak vergisine esas değer üzerinden alınan diğer vergiler için de aynı durum söz konusudur. 492 sayılı Harçlar Kanununun 63’üncü maddesine göre “*tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden*” hesaplanmaktadır. Bu düzenlemeye göre arsa vasıflı gayrimenkuller için rayiç değer üzerinden alıcı ve satıcıdan ayrı ayrı olmak üzere toplam %4’ü oranında tapu harcı alınmaktadır.

Veraset ve intikal vergisine esas matrahın belirlenmesinde ise gayrimenkullerin ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle belirlenmesi esası bulunmakta olup veraset yolu ile intikallerde vergi, %1 ile %10 nispetinde kademeli olarak tahsil edilmektedir. Ayrıca 2021 yılında uygulamaya geçecek Değerli Konut Vergisi kapsamında vergi değeri 5.000.000 TL üzerinde olan konutlar artan oranlı vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Dolayısı ile emlak vergisine esas rayiç değer diğer bazı vergileri ve kamu alacaklarını da dolaylı olarak ilgilendirmesi nedeni ile doğru tespit edilmesi büyük önem arz etmektedir.

Dünyada vergilendirme amaçlı yapılan değerlendirme çalışmaları, genel olarak birden çok taşınmazın eş zamanlı olarak istatistiksel modeller aracılığı ile değerinin tespit edilmesini sağlayan toplu değerlendirme süreçleri kapsamında yürütülmektedir. Yöntem olarak ise yaygın olarak çoklu regresyon analizine bağlı hedonik fiyat modeli tercih edilmektedir. Bu şekliyle değerlendirme, parsel ölçeğinde uzmanların öznel yargılardan arındırılmış, standartlara uygun, kısa sürede ve daha az maliyetle gerçekleştirilmektedir. Çok sayıda taşınmaza aynı anda değer biçmenin zaman alıcı ve maliyetli olacağı göz önüne alındığında tekil ve geleneksel değerlendirme metodları ile bu çalışmaların doğru bir şekilde gerçekleştirilmesi mümkün görünmemektedir.

Türkiye'de mevcut durumda vergiye esas değerler VUK'un 72'nci maddesinde belirtilen takdir komisyonları (arsalar için, belediye başkanı veya vekil kılacağı bir memur (başkan), ilgili belediyeden yetkili bir memur, tapu müdürü veya vekil kılacağı bir memur, ticaret odasının seçilmiş bir üye ve ilgili mahalle ve köy muhtarı) tarafından 4 yılda bir yeniden belirlenmekte ve bu değerler her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve ÜFE'ye göre belirlenen yeniden değerlendirme oranları ile güncellenmektedir.

Emlak vergisine esas rayiç değerlerin takdir komisyonlarınca, sadece konumsal özelliklerine (cadde ve sokak ayrımı) göre belirlendiği, inşaat hakları başta olmak üzere diğer birçok niteliği farklı olan taşınmazlara aynı birim fiyatın uygulandığı alan çalışması sonuçlarından anlaşılmaktadır. Bununla birlikte vergi değerinin gerçeğe uygun belirlenmesini teminen yürütülen çalışmalar kapsamında taşınmazların değerinin toplu değerlendirme yöntemleri ile belirlenmesine yönelik mevzuatta gerekli düzenlemeler yapılmış ve bu husus TKGM'nin görevleri arasına eklenmiştir. Gelinebilir süreç itibarıyla, TKGM'ce gayrimenkul değerlendirme bileşeni kapsamında toplu değerlendirme sisteminin geliştirilmesine yönelik olarak danışmanlık hizmeti alımı girişimlerinde bulunulmuştur.

Türkiye'de taşınmazların vergi değerlerinin, parsel ölçeğinde, piyasa değerlerine yakın, uluslararası standartlara uygun, kısa sürede, daha az maliyetle ve değerlemeyi yapan kişilerin öznel yargılardan uzak tespit edilebilmesini teminen toplu değerlendirme uygulamalarından yararlanılabileceği açıktır. Toplu değerlendirme sisteminin Türkiye'de gelişebilmesi için öncelikli olarak çok başlı bir sistem içerisinde yer alan gayrimenkul yönetiminin, tek bir kurum ya da tarafları bir araya getiren bir kurul üzerinden yürütülebilmesi için yasal düzenlemelerin yapılmasının gerekli olduğu değerlendirilmektedir.

Emlak vergisine esas olan gayrimenkul değerlemelerinin dört yılda bir yapılması ve izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında arttırılması yerine, güncel verilerin sürekli olarak izlendiği bir sistemle yıllık olarak gerçek değerleri üzerinden belirlenmesi daha doğru olacaktır. Bu ise ancak toplu değerlendirme ile mümkün olabilir. Bu çalışmada özellikleri belirtilen böyle bir toplu değerlendirme sisteminin kurulması sadece emlak vergisi için değil, uygulaması 2021 yılından itibaren başlayan değerli konut vergisi ile emlak vergisi değerini esas alan veraset ve intikal vergisi gibi diğer vergiler içinde önemlidir. Bu uygulama işletme aktiflerinde yer alan gayrimenkullerin değerleri için de geçerli olabilir. Böylece işletmelerin aktiflerinin gerçek değerleri ile bilançolarda yer almaları sağlanabilir.

Toplu değerlendirme yöntemlerinin uygulanabilmesi için taşınmazların envanter çalışmasının tamamlanarak mekânsal, fiziksel, çevresel ve sosyal ölçülebilir tüm niteliklerin yer aldığı güncel, erişilebilir bir veri tabanı geliştirilmesi zorunludur. Bu çalışmalarda, üniversitelerin gayrimenkul geliştirme ve yönetimi bölümleri lisans ve lisansüstü programları ile bu programlardan mezun olan uzmanların insan kaynağı yönünden gerekli desteği sağlayacağı da değerlendirilmektedir.

Toplu değerlendirme sistemi ile yürütülecek değerlendirme çalışmaları, yerel yönetimlerin vergi gelirlerinin ve merkezi bütçe gelirlerinin artmasına, adil bir vergi sisteminin oluşturulmasına dolayısıyla ülkenin gelişmişlik seviyesinin yükselmesine aynı zamanda dünya ile entegre olunmasına katkı sağlayacaktır.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

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

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

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

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

## Kaynakça/References

- Bradford, T. and Rispin, C. (2013). Automated valuation models (AVMs) 1st Edition, RICS Professional information, UK.
- Hacıköylü, C. ve Heper, F. (2010). Emlak vergisinde matrah tespitine ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri. *Maliye Dergisi*, (158), 1-14. Erişim adresi: [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/01.Canatay.HACIKOYLU\\_Fethi.HEPER\\_.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/01.Canatay.HACIKOYLU_Fethi.HEPER_.pdf)
- International Association of Assessing Officers, Standard on Automated Valuation Models (AVM), 2018.
- İlhan, A.T. (2019). *Yapay sinir ağları yönteminin gayrimenkullerin toplu değerlemesinde uygulanabilirliğinin araştırılması: Gölbaşı ilçesi örneği*. (Yüksek Lisans Tezi).Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- İlhan, A. T. (2020). Toplu değerlemenin ilk örneği. *ADÜAŞ Akademi*, 1-10. Erişim adresi: <http://www.aduas.gov.tr/yayinrapor.html>.
- Jahanshiri, E., Buyong, T. and Shariff, A.R.M. (2011). A Review of Property Mass Valuation Model, *Pertaika J. Sci. & Technol.*, 19, 23-30.
- Kalkınma Bakanlığı, On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) Büyüme Odaklı Vergilendirme, Çalışma Grubu Raporu, 2018.
- Karasu, M. A. ve Karakaş, M. (2012). Belediyelerin emlak vergisindeki gelir kaybı: Şanlıurfa belediyesi örneği. *Maliye Dergisi*, (163), 431-448.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2020) Tax on property. Retrieved from <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>.
- Öztemel, E. (2006). *Yapay sinir ağları*. İstanbul: Papatya Yayıncılık Eğitim.
- Öztürk, İ. ve Yiğit U. (2009). Emlak vergi değerinin gerçek değerine uygun olarak belirlenmesinden etkilenen vergi, harç ve diğer kamu alacakları. *Mali Çözüm*, (95),141-157. Erişim adresi: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/95malicozum/8%20ilhami%20%C3%B6z%C3%BCrk.pdf>.
- Pektaş, A. O. (2013). *SPSS ile veri madenciliği*. İstanbul: Dikeyksen Yayıncılık.
- Strateji Bütçe Başkanlığı, Genel Bütçeli Kamu İdarelerinin Gelirleri. (2020). Erişim adresi: <http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/02/3-a-Genel-Bütçeli-Kamu-İdarelerinin-2018-Yılı-Gelirleri-ile-2019-2020-D...pdf>. Erişim tarihi: 03.06.2020.
- Tanrıvermiş, H. (2018). *Gayrimenkul değerlendirme esasları*. İstanbul: Sermaye Piyasası Lisanslama ve Sicil ve Eğitim Kuruluşu.

- Töremen, E. (2020). Emlak vergisine esas arsa birim değerlerinin belirlenmesindeki sorunlar ve çözüm önerileri. *Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2 (1), 21-42. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/nohusosbil/issue/55745/693219>.
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı, 100 Günlük İcraat Programı. (2018).
- Yıldız, Ü. (2014). *Gayrimenkul bilimlerinde kitlesel değerlendirme uygulamaları ve Türkiye için model önerisi*. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara.

### **Tanım**

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi yayını olan Maliye Çalışmaları Dergisi – Journal of Public Finance Studies, açık erişimli, hakemli, yılda iki kere Mayıs ve Kasım aylarında yayınlanan, uluslararası bilimsel bir dergidir. 1955 yılında kurulmuştur. Derginin ismi 2020 yılında Maliye Çalışmaları Dergisi – Journal of Public Finance Studies olarak değiştirilmiştir. Derginin önceki ismi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları'dır (ISSN: 1304-0251).

Dergiye yayımlanması için gönderilen bilimsel makaleler Türkçe ya da İngilizce olmalıdır.

### **Amaç**

Maliye Çalışmaları Dergisi, maliye, kamu ekonomisi, mali hukuk, vergi hukuku ve kamu kesiminin çeşitli sorunları hakkında teorik ve uygulamalı araştırmalar yayımlamayı ve bilimsel bilginin gelişimine katkı sunan uluslararası bir platform sağlamayı amaçlar.

### **Kapsam**

Maliye Çalışmaları Dergisi'nin kapsamını maliye, kamu ekonomisi başta olmak üzere ilgili alanlar oluşturur. Derginin hedef kitlesini akademisyenler, araştırmacılar, profesyoneller, öğrenciler ve ilgili mesleki, akademik kurum ve kuruluşlar oluşturur.

### **Etik İlkeler ve Yayın Politikası**

#### **Yayın Etiği ve Etik İhlalleri**

Maliye Çalışmaları Dergisi, yayın etiğinde en yüksek standartlara bağlıdır ve Committee on Publication Ethics (COPE), Directory of Open Access Journals (DOAJ), Open Access Scholarly Publishers Association (OASPA) ve World Association of Medical Editors (WAME) tarafından yayınlanan etik yayıncılık ilkelerini benimser; Principles of Transparency and Best Practice in Scholarly Publishing başlığı altında ifade edilen ilkeler için: <https://publicationethics.org/resources/guidelines-new/principles-transparency-and-best-practice-scholarly-publishing>

Gönderilen tüm makaleler orijinal, yayımlanmamış ve başka bir dergide değerlendirme sürecinde olmamalıdır. Her bir makale editörlerden biri ve en az iki hakem tarafından çift kör değerlendirmeden geçirilir. İntihal, duplikasyon, sahte yazarlık/inkar edilen yazarlık, araştırma/veri fabrikasyonu, makale dilimleme, dilimleyerek yayın, telif hakları ihlali ve çıkar çatışmasının gizlenmesi, etik dışı davranışlar olarak kabul edilir.

Kabul edilen etik standartlara uygun olmayan tüm makaleler yayından çıkarılır. Buna yayından sonra tespit edilen olası kuraldışı, uygunsuzluklar içeren makaleler de dahildir.

### **Açık Erişim İlkesi**

Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies, tüm içeriği okura ya da okurun dahil olduğu kuruma ücretsiz olarak sunulur. Okurlar, ticari amaç haricinde, yayıncı ya da yazardan izin almadan dergi makalelerinin tam metnini okuyabilir, indirebilir, kopyalayabilir, arayabilir ve link sağlayabilir.

Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies makaleleri açık erişimlidir ve Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.tr>) olarak lisanslıdır.

---

### Araştırma Etiği

Maliye Çalışmaları Dergisi araştırma etiğinde en yüksek standartları gözetir ve aşağıda tanımlanan uluslararası araştırma etiği ilkelerini benimser. Makalelerin etik kurallara uygunluğu yazarların sorumluluğundadır.

- Araştırmanın tasarlanması, tasarımın gözden geçirilmesi ve araştırmanın yürütülmesinde, bütünlük, kalite ve şeffaflık ilkeleri sağlanmalıdır
- Araştırma ekibi ve katılımcılar, araştırmanın amacı, yöntemleri ve öngörülen olası kullanımları; araştırmaya katılımın gerektirdikleri ve varsa riskleri hakkında tam olarak bilgilendirilmelidir.
- Araştırma katılımcılarının sağladığı bilgilerin gizliliği ve yanıt verenlerin gizliliği sağlanmalıdır. Araştırma katılımcıların özerkliğini ve saygınlığını koruyacak şekilde tasarlanmalıdır.
- Araştırma katılımcıları gönüllü olarak araştırmada yer almalı, herhangi bir zorlama altında olmamalıdır.
- Katılımcıların zarar görmesinden kaçınılmalıdır. Araştırma, katılımcıları riske sokmayacak şekilde planlanmalıdır.
- Araştırma bağımsızlığıyla ilgili açık ve net olunmalı; çıkar çatışması varsa belirtilmelidir.
- Deneysel çalışmalarda, araştırmaya katılmaya karar veren katılımcıların yazılı bilgilendirilmiş onayı alınmalıdır. Çocukların ve vesayet altındakilerin veya tasdiklenmiş akıl hastalığı bulunanların yasal vasisinin onayı alınmalıdır.
- Çalışma herhangi bir kurum ya da kuruluşta gerçekleştirilecekse bu kurum ya da kuruluştan çalışma yapılacağına dair onay alınmalıdır.
- İnsan ögesi bulunan çalışmalarda, "yöntem" bölümünde katılımcılardan "bilgilendirilmiş onam" alındığının ve çalışmanın yapıldığı kurumdan etik kurul onayı alındığı belirtilmesi gerekir.

### Yazarların Sorumluluğu

Makalelerin bilimsel ve etik kurallara uygunluğu yazarların sorumluluğundadır. Yazar makalenin orijinal olduğu, daha önce başka bir yerde yayımlanmadığı ve başka bir yerde, başka bir dilde yayımlanmak üzere değerlendirilmediği konusunda teminat sağlamalıdır. Uygulamadaki telif kanunları ve anlaşmaları gözetilmelidir. Telifle bağlı materyaller (örneğin tablolar, şekiller veya büyük alıntılar) gerekli izin ve teşekkürle kullanılmalıdır. Başka yazarların, katkıda bulunanların çalışmaları ya da yararlanılan kaynaklar uygun biçimde kullanılmalı ve referanslarda belirtilmelidir.

Gönderilen makalede tüm yazarların akademik ve bilimsel olarak doğrudan katkısı olmalıdır, bu bağlamda "yazar" yayınlanan bir araştırmanın kavramsallaştırılmasına ve dizaynına, verilerin elde edilmesine, analizine ya da yorumlanmasına belirgin katkı yapan, yazının yazılması ya da bunun içerik açısından eleştirel biçimde gözden geçirilmesinde görev yapan birisi olarak görülür. Yazar olabilmenin diğer koşulları ise, makaledeki çalışmayı planlamak veya icra etmek ve / veya revize etmektir. Fon sağlanması, veri toplanması ya da araştırma grubunun genel süpervizyonu tek başına yazarlık hakkı kazandırmaz. Yazar olarak gösterilen tüm bireyler sayılan tüm ölçütleri karşılamalıdır ve yukarıdaki ölçütleri karşılayan her birey yazar olarak gösterilebilir. Yazarların isim sıralaması ortak verilen bir karar olmalıdır. Tüm yazarlar yazar sıralamasını Telif Hakkı Anlaşması Formunda imzalı olarak belirtmek zorundadırlar.

Yazarlık için yeterli ölçütleri karşılamayan ancak çalışmaya katkısı olan tüm bireyler "teşekkür / bilgiler" kısmında sıralanmalıdır. Bunlara örnek olarak ise sadece teknik destek sağlayan, yazıma yardımcı olan ya da sadece genel bir destek sağlayan, finansal ve materyal desteği sunan kişiler verilebilir.

---

Bütün yazarlar, araştırmanın sonuçlarını ya da bilimsel değerlendirmeyi etkileyebilme potansiyeli olan finansal ilişkiler, çıkar çatışması ve çıkar rekabetini beyan etmelidirler. Bir yazar kendi yayınlanmış yazısında belirgin bir hata ya da yanlışlık tespit ederse, bu yanlışlıklara ilişkin düzeltme ya da geri çekme için editör ile hemen temasa geçme ve işbirliği yapma sorumluluğunu taşır.

### **Hakem İnceleme Yöntemleri ve Sürecin İşleyişi**

Daha önce yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere başka bir dergide halen değerlendirmede olmayan ve her bir yazar tarafından onaylanan makaleler değerlendirilmek üzere kabul edilir. Ön değerlendirmeyi geçen makaleler iThenticate yazılımı kullanılarak intihal için taranır. İntihal kontrolünden sonra, uygun olan makaleler baş editör tarafından orijinallik, metodoloji, işlenen konunun önemi ve dergi kapsamı ile uyumluluğu açısından değerlendirilir. Seçilen makaleler en az iki ulusal/uluslararası hakeme değerlendirmeye gönderilir; yayın kararı, hakemlerin talepleri doğrultusunda yazarların gerçekleştirdiği düzenlemelerin ve hakem sürecinin sonrasında baş editör tarafından verilir.

### **Editör ve Hakem Sorumlulukları**

Baş editör, makaleleri, yazarların etnik kökeninden, cinsiyetinden, uyruğundan, dini inancından ve siyasi felsefesinden bağımsız olarak değerlendirir. Yayına gönderilen makalelerin adil bir şekilde çift taraflı kör hakem değerlendirmesinden geçmelerini sağlar. Gönderilen makalelere ilişkin tüm bilginin, makale yayınlanana kadar gizli kalacağını garanti eder. Baş editör içerik ve yayının toplam kalitesinden sorumludur. Gereğinde hata sayfası yayınlanmalı ya da düzeltme yapılmalıdır.

Baş editör; yazarlar, editörler ve hakemler arasında çıkar çatışmasına izin vermez. Dergide yayınlanacak makalelerle ilgili nihai kararı vermekle yükümlüdür

Hakemlerin araştırmayla ilgili, yazarlarla ve/veya araştırmanın finansal destekçileriyle çıkar çatışmaları olmamalıdır. Değerlendirmelerinin sonucunda tarafsız bir yargıya varmalıdırlar. Gönderilmiş yazılara ilişkin tüm bilginin gizli tutulmasını sağlamalı ve yazar tarafında herhangi bir telif hakkı ihlali ve intihal fark ederlerse editöre raporlamalıdırlar.

Hakem, makale konusu hakkında kendini vasıflı hissetmiyor ya da zamanında geri dönüş sağlaması mümkün görünmüyorsa, editöre bu durumu bildirmeli ve hakem sürecine kendisini dahil etmemesini istemelidir.

Değerlendirme sürecinde editör hakemlere gözden geçirme için gönderilen makalelerin gizli bilgi olduğunu ve bunun imtiyazlı bir iletişim olduğunu açıkça belirtir. Hakemler ve yayın kurulu üyeleri başka kişilerle makaleleri tartışamazlar. Hakemlerin kimliğinin gizli kalmasına özen gösterilmelidir. Bazı durumlarda editörün kararıyla, ilgili hakemlerin makaleye ait yorumları aynı makaleyi yorumlayan diğer hakemlere gönderilerek hakemlerin bu süreçte aydınlatılması sağlanabilir.

### **Hakem Süreci**

Daha önce yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere başka bir dergide halen değerlendirmede olmayan ve her bir yazar tarafından onaylanan makaleler değerlendirilmek üzere kabul edilir. Ön değerlendirmeyi geçen makaleler iThenticate yazılımı kullanılarak intihal için taranır. İntihal kontrolünden sonra, uygun olan makaleler editör tarafından orijinallik, metodoloji, işlenen konunun önemi ve dergi kapsamı ile uyumluluğu açısından değerlendirilir

Baş editör, makaleleri, yazarların etnik kökeninden, cinsiyetinden, uyruğundan, dini inancından ve siyasi felsefesinden bağımsız olarak değerlendirir. Yayına gönderilen makalelerin adil bir şekilde çift taraflı kör hakem değerlendirmesinden geçmelerini sağlar.

---

Seçilen makaleler en az iki ulusal/uluslararası hakeme değerlendirmeye gönderilir; yayın kararı, hakemlerin talepleri doğrultusunda yazarların gerçekleştirdiği düzenlemelerin ve hakem sürecinin sonrasında baş editör tarafından verilir.

Baş editör; yazarlar, editörler ve hakemler arasında çıkar çatışmasına izin vermez. Dergide yayınlanacak makalelerle ilgili nihai kararı vermekle yükümlüdür.

Hakemlerin değerlendirmeleri objektif olmalıdır. Hakem süreci sırasında hakemlerin aşağıdaki hususları dikkate alarak değerlendirmelerini yapmaları beklenir.

- Makale yeni ve önemli bir bilgi içeriyor mu?
- Öz, makalenin içeriğini net ve düzgün bir şekilde tanımlıyor mu?
- Yöntem bütünlüklü ve anlaşılır şekilde tanımlanmış mı?
- Yapılan yorum ve varılan sonuçlar bulgularla kanıtlanıyor mu?
- Alandaki diğer çalışmalara yeterli referans verilmiş mi?
- Dil kalitesi yeterli mi?

Hakemler, gönderilen makalelere ilişkin tüm bilginin, makale yayınlanana kadar gizli kalmasını sağlamalı ve yazar tarafında herhangi bir telif hakkı ihlali ve intihal fark ederlerse editöre raporlamalıdır. Hakem, makale konusu hakkında kendini vasıflı hissetmiyor ya da zamanında geri dönüş sağlaması mümkün görünmüyorsa, editöre bu durumu bildirmeli ve hakem sürecine kendisini dahil etmemesini istemelidir.

Değerlendirme sürecinde editör hakemlere gözden geçirme için gönderilen makalelerin gizli bilgi olduğunu ve bunun imtiyazlı bir iletişim olduğunu açıkça belirtir. Hakemler ve yayın kurulu üyeleri başka kişilerle makaleleri tartışamazlar. Hakemlerin kimliğinin gizli kalmasına özen gösterilmelidir.

### Yazıların Hazırlanması

#### Dil

Dergide Türkçe ve İngilizce makaleler yayınlanır. Gönderilen makalelerde makale dilinde öz, İngilizce öz ve İngilizce geniş özet olmalıdır. Ancak makale İngilizce ise, İngilizce geniş özet istenmez.

### Yazıların Hazırlanması ve Yazım Kuralları

Aksi belirtilmedikçe gönderilen yazılarla ilgili tüm yazışmalar ilk yazarla yapılacaktır. Makale gönderimi online olarak <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iumamk> sayfasından erişilen <http://dergipark.gov.tr/login> üzerinden yapılmalıdır. Gönderilen yazılar, makale türünü belirten ve makaleyle ilgili detayları içeren (bkz: Son Kontrol Listesi) Kapak Sayfası; yazının elektronik formunu içeren Microsoft Word 2003 ve üzerindeki versiyonları ile yazılmış elektronik dosya ve tüm yazarların imzaladığı Telif Hakkı Anlaşması Formu eklenerek gönderilmelidir.

1. Çalışmalar, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne, üst, alt, sağ ve sol taraftan 2,5 cm. boşluk bırakılarak, 10 punto Times New Roman harf karakterleriyle ve 1,5 satır aralık ölçüsü ile hazırlanmalıdır. Ana makale dosyası, çift taraflı kör hakemlik gereği yazar bilgilerini içermemelidir.
  2. Yayınlanmak üzere gönderilen makale ile birlikte yazar bilgilerini içeren kapak sayfası gönderilmelidir. Kapak sayfasında, makalenin başlığı, yazar veya yazarların bağlı oldukları kurum ve unvanları, kendilerine ulaşılabilecek adresler, cep, iş numaraları ve e-posta adresleri yer almalıdır (bkz. Son Kontrol Listesi).
-



3. Giriş bölümünden önce 180-200 sözcük arasında çalışmanın kapsamını, amacını, ulaşılan sonuçları ve kullanılan yöntemi kaydeden Türkçe ve İngilizce öz ile 600-800 kelimelik İngilizce genişletilmiş özet yer almalıdır. Çalışmanın İngilizce başlığı İngilizce özet üzerinde yer almalıdır. İngilizce ve Türkçe özetin altında çalışmanın içeriğini temsil eden 5 İngilizce, 5 Türkçe anahtar kelime yer almalıdır. İngilizce genişletilmiş özet İngilizce olmayan makaleler için zorunludur.
4. Çalışmaların başlıca şu unsurları içermesi gerekmektedir: Başlık, Türkçe öz ve anahtar kelimeler; yabancı dilde başlık, İngilizce öz ve anahtar kelimeler; İngilizce genişletilmiş özet, ana metin bölümleri, son notlar ve kaynaklar.
5. Araştırma makalelerinde bölümler şu şekilde olmalıdır: "GİRİŞ", "AMAÇ VE YÖNTEM", "BULGULAR", "TARTIŞMA VE SONUÇ", "SON NOTLAR" "KAYNAKLAR" ve "TABLOLAR VE ŞEKİLLER". Derleme ve yorum yazıları için ise, çalışmanın öneminin belirtildiği, sorunsal ve amacın somutlaştırıldığı "GİRİŞ" bölümünün ardından diğer bölümler gelmeli ve çalışma "TARTIŞMA VE SONUÇ", "SON NOTLAR", "KAYNAKLAR" ve "TABLOLAR VE ŞEKİLLER" şeklinde bitirilmelidir.
6. Çalışmanın başında yer alan giriş bölümü "1. Giriş" şeklinde belirtilmelidir. Gönderilen çalışmalarda sorunsalın betimlendiği ve çalışmanın öneminin belirtildiği tüm bölüm ve alt bölümler numaralandırılmalıdır. Bu düzenlemede, bölümler sırasıyla 1,2,3,4 şeklinde numaralanırken, alt bölümler ve onların da altındakiler için 1.1., 1.2., 2.1., 2.2., ve 1.1.1., 1.2.1, 1.2.2., 2.1.1., 2.1.2 gibi birden çok haneli şekilde olmalıdır.
7. Çalışmalarda tablo, grafik ve şekil gibi göstergeler numaralandırılarak, tanımlayıcı bir başlık ile birlikte verilmelidir.
8. Referanslar derginin benimsediği American Psychological Association (APA) 6 stiline uygun olarak hazırlanmalıdır.
9. Kurallar dâhilinde dergimize yayımlanmak üzere gönderilen çalışmaların her türlü sorumluluğu ve çalışmada geçen görüşler yazar/yazarlarına aittir.

## Referanslar

### Referans Stili ve Formatı

Maliye Çalışmaları Dergisi, metin içi alıntılama ve kaynak gösterme için APA (American Psychological Association) kaynak stiline 6. edisyonunu benimser. APA 6. edisyon hakkında bilgi için:

- American Psychological Association. (2010). Publication manual of the American Psychological Association (6th ed.). Washington, DC: APA.

- <http://www.apastyle.org/>

Kaynakların doğruluğundan yazar(lar) sorumludur. Tüm kaynaklar metinde belirtilmelidir. Kaynaklar aşağıdaki örneklerdeki gibi gösterilmelidir.

### Metin İçinde Kaynak Gösterme

Kaynaklar metinde parantez içinde yazarların soyadı ve yayın tarihi yazılarak belirtilmelidir. Birden fazla kaynak gösterilecekse kaynaklar arasında (;) işareti kullanılmalıdır. Kaynaklar alfabetik olarak sıralanmalıdır.

### Örnekler:

#### **Birden fazla kaynak;**

(Esin et al., 2002, p. 43-56; Karasar, 1995, p. 197-198)

---

### **Tek yazarlı kaynak;**

(Akyolcu, 2007, s. 62)

### **İki yazarlı kaynak;**

(Sayiner ve Demirci 2007, s. 72)

### **Üç, dört ve beş yazarlı kaynak;**

Metin içinde ilk kullanımda: (Ailen, Ciambrene ve Welch 2000, s. 12–13) Metin içinde tekrarlayan kullanımlarda: (Ailen ve ark., 2000)

### **Altı ve daha çok yazarlı kaynak;**

(Çavdar ve ark., 2003)

### **Kaynaklar Bölümünde Kaynak Gösterme**

Kullanılan tüm kaynaklar metnin sonunda ayrı bir bölüm halinde yazar soyadlarına göre alfabetik olarak numaralandırılmadan verilmelidir.

### **Kaynak yazımı ile ilgili örnekler aşağıda verilmiştir.**

#### **Kitap**

##### **a) Türkçe Kitap**

Karasar, N. (1995). *Araştırmalarda rapor hazırlama* (8.bs). Ankara: 3A Eğitim Danışmanlık Ltd.

##### **b) Türkçeye Çevrilmiş Kitap**

Mucchielli, A. (1991). *Zihniyetler* (A. Kotil, Çev.). İstanbul: İletişim Yayınları.

##### **c) Editörlü Kitap**

Ören, T., Üney, T. ve Çölkesen, R. (Ed.). (2006). *Türkiye bilişim ansiklopedisi*. İstanbul: Papatya Yayıncılık.

##### **d) Çok Yazarlı Türkçe Kitap**

Tonta, Y., Bitirim, Y. ve Sever, H. (2002). *Türkçe arama motorlarında performans değerlendirme*. Ankara: Total Bilişim.

##### **e) İngilizce Kitap**

Kamien R., & Kamien A. (2014). *Music: An appreciation*. New York, NY: McGraw-Hill Education.

##### **f) İngilizce Kitap İçerisinde Bölüm**

Bassett, C. (2006). Cultural studies and new media. In G. Hall & C. Birchall (Eds.), *New cultural studies: Adventures in theory* (pp. 220–237). Edinburgh, UK: Edinburgh University Press.

##### **g) Türkçe Kitap İçerisinde Bölüm**

Erkmen, T. (2012). Örgüt kültürü: Fonksiyonları, öğeleri, işletme yönetimi ve liderlikteki önemi. M. Zencirkıran (Ed.), *Örgüt sosyolojisi kitabı* içinde (s. 233–263). Bursa: Dora Basım Yayın.

---

### **h) Yayımcının ve Yazarın Kurum Olduğu Yayın**

Türk Standartları Enstitüsü. (1974). *Adlandırma ilkeleri*. Ankara: Yazar.

### **Makale**

#### **a) Türkçe Makale**

Mutlu, B. ve Savaşer, S. (2007). Çocuğu ameliyat sonrası yoğun bakımda olan ebeveynlerde stres nedenleri ve azaltma girişimleri. *İstanbul Üniversitesi Florence Nightingale Hemşirelik Dergisi*, 15(60), 179–182.

#### **b) İngilizce Makale**

de Cillia, R., Reissigl, M., & Wodak, R. (1999). The discursive construction of national identity. *Discourse and Society*, 10(2), 149–173. <http://dx.doi.org/10.1177/0957926599010002002>

#### **c) Yediden Fazla Yazarlı Makale**

Lal, H., Cunningham, A. L., Godeaux, O., Chlibek, R., Diez-Domingo, J., Hwang, S.-J. ... Heineman, T. C. (2015). Efficacy of an adjuvanted herpes zoster subunit vaccine in older adults. *New England Journal of Medicine*, 372, 2087–2096. <http://dx.doi.org/10.1056/NEJMoa1501184>

#### **d) DOI'si Olmayan Online Edinilmiş Makale**

Al, U. ve Doğan, G. (2012). Hacettepe Üniversitesi Bilgi ve Belge Yönetimi Bölümü tezlerinin atfı analizi. *Türk Kütüphaneciliği*, 26, 349–369. Erişim adresi: <http://www.tk.org.tr/>

#### **e) DOI'si Olan Makale**

Turner, S. J. (2010). Website statistics 2.0: Using Google Analytics to measure library website effectiveness. *Technical Services Quarterly*, 27, 261–278. <http://dx.doi.org/10.1080/07317131003765910>

#### **f) Advance Online Olarak Yayımlanmış Makale**

Smith, J. A. (2010). Citing advance online publication: A review. *Journal of Psychology*. Advance online publication. <http://dx.doi.org/10.1037/a45d7867>

#### **g) Popüler Dergi Makalesi**

Semerçioğlu, C. (2015, Haziran). Sıradanlığın rayıhası. *Sabit Fikir*, 52, 38–39.

### **Tez, Sunum, Bildiri**

#### **a) Türkçe Tezler**

Sarı, E. (2008). *Kültür kimlik ve politika: Mardin'de kültürlerarasılık*. (Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

#### **b) Ticari Veritabanında Yer Alan Yüksek Lisans Ya da Doktora Tezi**

Van Brunt, D. (1997). *Networked consumer health information systems* (Doctoral dissertation). Available from ProQuest Dissertations and Theses. (UMI No. 9943436)

#### **c) Kurumsal Veritabanında Yer Alan İngilizce Yüksek Lisans/Doktora Tezi**

Yaylalı-Yıldız, B. (2014). *University campuses as places of potential publicness: Exploring the politicals*,

---

*social and cultural practices in Ege University* (Doctoral dissertation). Retrieved from Retrieved from: <http://library.iyte.edu.tr/hizli-erisim/iyte-tez-portali>

### **d) Web'de Yer Alan İngilizce Yüksek Lisans/Doktora Tezi**

Tonta, Y. A. (1992). *An analysis of search failures in online library catalogs* (Doctoral dissertation, University of California, Berkeley). Retrieved from <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/yayinlar/phd/ickapak.html>

### **e) Dissertations Abstracts International'da Yer Alan Yüksek Lisans/Doktora Tezi**

Appelbaum, L. G. (2005). Three studies of human information processing: Texture amplification, motion representation, and figure-ground segregation. *Dissertation Abstracts International: Section B. Sciences and Engineering*, 65(10), 5428.

### **f) Sempozyum Katkısı**

Krinsky-McHale, S. J., Zigman, W. B. & Silverman, W. (2012, August). Are neuropsychiatric symptoms markers of prodromal Alzheimer's disease in adults with Down syndrome? In W. B. Zigman (Chair), *Predictors of mild cognitive impairment, dementia, and mortality in adults with Down syndrome*. Symposium conducted at American Psychological Association meeting, Orlando, FL.

### **g) Online Olarak Erişilen Konferans Bildiri Özeti**

Çınar, M., Doğan, D. ve Seferoğlu, S. S. (2015, Şubat). *Eğitimde dijital araçlar: Google sınıf uygulaması üzerine bir değerlendirme* [Öz]. Akademik Bilişim Konferansında sunulan bildiri, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir. Erişim adresi: <http://ab2015.anadolu.edu.tr/index.php?menu=5&submenu=27>

### **h) Düzenli Olarak Online Yayımlanan Bildiriler**

Herculano-Houzel, S., Collins, C. E., Wong, P., Kaas, J. H., & Lent, R. (2008). The basic nonuniformity of the cerebral cortex. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, 105, 12593–12598. <http://dx.doi.org/10.1073/pnas.0805417105>

### **i) Kitap Şeklinde Yayımlanan Bildiriler**

Schneider, R. (2013). Research data literacy. S. Kurbanoglu ve ark. (Ed.), *Communications in Computer and Information Science: Vol. 397. Worldwide Communalities and Challenges in Information Literacy Research and Practice* içinde (s. 134–140). Cham, İsviçre: Springer. <http://dx.doi.org/10.1007/978-3-319-03919-0>

### **j) Kongre Bildirisi**

Çepni, S., Bacanak A. ve Özsevegç T. (2001, Haziran). *Fen bilgisi öğretmen adaylarının fen branşlarına karşı tutumları ile fen branşlarındaki başarılarının ilişkisi*. X. Ulusal Eğitim Bilimleri Kongresi'nde sunulan bildiri, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu

## **Diğer Kaynaklar**

### **a) Gazete Yazısı**

Toker, Ç. (2015, 26 Haziran). 'Unutma' notları. *Cumhuriyet*, s. 13.

---

### **b) Online Gazete Yazısı**

Tamer, M. (2015, 26 Haziran). E-ticaret hamle yapmak için tüketiciyi bekliyor. *Milliyet*. Erişim adresi: <http://www.milliyet>

### **c) Web Page/Blog Post**

Bordwell, D. (2013, June 18). David Koepp: Making the world movie-sized [Web log post]. Retrieved from <http://www.davidbordwell.net/blog/page/27/>

### **d) Online Ansiklopedi/Sözlük**

Bilgi mimarisi. (2014, 20 Aralık). Vikipedi içinde. Erişim adresi: [http://tr.wikipedia.org/wiki/Bilgi\\_mimarisi](http://tr.wikipedia.org/wiki/Bilgi_mimarisi)

Marcoux, A. (2008). Business ethics. In E. N. Zalta (Ed.), *The Stanford encyclopedia of philosophy*. Retrieved from <http://plato.stanford.edu/entries/ethics-business/>

### **e) Podcast**

Radyo ODTÜ (Yapımcı). (2015, 13 Nisan). *Modern sabahlar* [Podcast]. Erişim adresi: <http://www.radyoodtu.com.tr/>

### **f) Bir Televizyon Dizisinden Tek Bir Bölüm**

Shore, D. (Senarist), Jackson, M. (Senarist) ve Bookstaver, S. (Yönetmen). (2012). Runaways [Televizyon dizisi bölümü]. D. Shore (Baş yapımcı), *House M.D.* içinde. New York, NY: Fox Broadcasting.

### **g) Müzik Kaydı**

Say, F. (2009). Galata Kulesi. *İstanbul senfonisi* [CD] içinde. İstanbul: Ak Müzik.

Yukarıda sıralanan koşulları yerine getirmemiş çalışma kabul edilmez, eksiklerinin tamamlanması için yazara iade edilir. Yayın Komisyonu tarafından kabul edilen yazılar basıma kabul sırasına göre yayımlanır. Baskı tashihleri yazarlar tarafından yapılır.

---

### Son Kontrol Listesi

Aşağıdaki listede eksik olmadığından emin olun:

- Makalenin türünün belirtilmiş olduğu
- Başka bir dergiye gönderilmemiş olduğu
- Sponsor veya ticari bir firma ile ilişkisi varsa, bunun belirtildiği
- İngilizce yönünden kontrolünün yapıldığı
- Referansların derginin benimsediği APA 6 edisyonuna uygun olarak düzenlendiği
- Yazarlara Bilgide detaylı olarak anlatılan dergi politikalarının gözden geçirildiği
- Telif Hakkı Anlaşması Formu
- Daha önce basılmış materyal (yazı-resim-tablo) kullanılmış ise izin belgesi
- Kapak sayfası
  - Makalenin kategorisi
  - Makale dilinde ve İngilizce başlık
  - Yazarların ismi soyadı, unvanları ve bağlı oldukları kurumlar (üniversite ve fakülte bilgisinden sonra şehir ve ülke bilgisi), e-posta adresleri
  - Sorumlu yazarın e-posta adresi, açık yazışma adresi, iş telefonu, GSM, faks nosu
  - Tüm yazarların ORCID'leri
  - Finansal destek (varsa belirtiniz)
  - Çıkar çatışması (varsa belirtiniz)
  - Teşekkür (varsa belirtiniz)
- Makale ana metni
  - Önemli: Ana metinde yazarın / yazarların kimlik bilgilerinin yer almaması gerekir.
- Makale dilinde ve İngilizce başlık
  - Öz: 180-200 kelime
  - Anahtar Kelimeler: 5 adet makale dilinde ve 5 adet İngilizce  
İngilizce geniş özet: 600-800 kelime (İngilizce olmayan makaleler için)
  - Makale ana metin bölümleri
  - Kaynaklar
  - Tablolar-Resimler, Şekiller (başlık, tanım ve alt yazılarıyla)
  - Başlıkların doğru numaralandırılması

### **Definition**

Journal of Public Finance Studies - Maliye alışmaları Dergisi, which is the official publication of Istanbul University Faculty of Economics, Finance Research Center is an open access, peer-reviewed, scholarly and international journal published two times a year in May and November. It was founded in 1955. The journal's title was changed as Journal of Public Finance Studies - Maliye alışmaları Dergisi in 2020. Previous title of the journal was Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (ISSN: 1304-0251).

Manuscripts submitted for publication should be in Turkish or English.

### **Aim**

Journal of Public Finance Studies aims to publish theoretical and applied studies on public finance, public economics, fiscal law, tax law and public sector, and aims to provide an international platform that contribute to the scientific knowledge.

### **Scope**

Public finance and public economics and related fields constitute the scope of the journal. The target group of the journal consists of academicians, researchers, professionals, students, related professional and academic bodies and institutions.

### **Ethical Principles and Publication Policy**

#### **Statement of Publication Ethics**

Journal of Public Finance Studies - Maliye alışmaları Dergisi is committed to upholding the highest standards of publication ethics and pays regard to Principles of Transparency and Best Practice in Scholarly Publishing published by the Committee on Publication Ethics (COPE), the Directory of Open Access Journals (DOAJ), the Open Access Scholarly Publishers Association (OASPA), and the World Association of Medical Editors (WAME) on <https://publicationethics.org/resources/guidelines-new/principles-transparency-and-best-practice-scholarly-publishing>

All parties involved in the publishing process (Editors, Reviewers, Authors and Publishers) are expected to agree on the following ethical principles

All submissions must be original, unpublished (including as full text in conference proceedings), and not under the review of any other publication synchronously. Each manuscript is reviewed by one of the editors and at least two referees under double-blind peer review process. Plagiarism, duplication, fraud authorship/denied authorship, research/data fabrication, salami slicing/salami publication, breaching of copyrights, prevailing conflict of interest are unethical behaviors.

All manuscripts not in accordance with the accepted ethical standards will be removed from the publication. This also contains any possible malpractice discovered after the publication. In accordance with the code of conduct we will report any cases of suspected plagiarism or duplicate publishing.

### **Open Access Statement**

Journal of Public Finance Studies - Maliye alışmaları Dergisi, is an open access journal which means that all content is freely available without charge to the user or his/her institution. Except for commercial purposes, users are allowed to read, download, copy, print, search, or link to the full texts of the articles in this journal without asking prior permission from the publisher or the author.

---

The articles in Journal of Public Finance Studies - Maliye Çalışmaları Dergisi are open access articles licensed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) license (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.en>)

### **Research Ethics**

Journal of Public Finance Studies adheres to the highest standards in research ethics and follows the principles of international research ethics as defined below. The authors are responsible for the compliance of the manuscripts with the ethical rules.

- Principles of integrity, quality and transparency should be sustained in designing the research, reviewing the design and conducting the research.
- The research team and participants should be fully informed about the aim, methods, possible uses and requirements of the research and risks of participation in research.
- The confidentiality of the information provided by the research participants and the confidentiality of the respondents should be ensured. The research should be designed to protect the autonomy and dignity of the participants.
- Research participants should participate in the research voluntarily, not under any coercion.
- Any possible harm to participants must be avoided. The research should be planned in such a way that the participants are not at risk.
- The independence of research must be clear; and any conflict of interest must be disclosed.
- In experimental studies with human subjects, written informed consent of the participants who decide to participate in the research must be obtained. In the case of children and those under wardship or with confirmed insanity, legal custodian's assent must be obtained.
- If the study is to be carried out in any institution or organization, approval must be obtained from this institution or organization.
- In studies with human subject, it must be noted in the method's section of the manuscript that the informed consent of the participants and ethics committee approval from the institution where the study has been conducted have been obtained.

### **Author's Responsibilities**

It is authors' responsibility to ensure that the article is in accordance with scientific and ethical standards and rules. And authors must ensure that submitted work is original. They must certify that the manuscript has not previously been published elsewhere or is not currently being considered for publication elsewhere, in any language. Applicable copyright laws and conventions must be followed. Copyright material (e.g. tables, figures or extensive quotations) must be reproduced only with appropriate permission and acknowledgement. Any work or words of other authors, contributors, or sources must be appropriately credited and referenced. All the authors of a submitted manuscript must have direct scientific and academic contribution to the manuscript. The author(s) of the original research articles is defined as a person who is significantly

---



involved in “conceptualization and design of the study”, “collecting the data”, “analyzing the data”, “writing the manuscript”, “reviewing the manuscript with a critical perspective” and “planning/ conducting the study of the manuscript and/or revising it”. Fund raising, data collection or supervision of the research group are not sufficient roles to be accepted as an author. The author(s) must meet all these criteria described above. The order of names in the author list of an article must be a co-decision and it must be indicated in the Copyright Agreement Form. The individuals who do not meet the authorship criteria but contributed to the study must take place in the acknowledgement section. Individuals providing technical support, assisting writing, providing a general support, providing material or financial support are examples to be indicated in acknowledgement section. All authors must disclose all issues concerning financial relationship, conflict of interest, and competing interest that may potentially influence the results of the research or scientific judgment.

When an author discovers a significant error or inaccuracy in his/her own published paper, it is the author’s obligation to promptly cooperate with the Editor to provide retractions or corrections of mistakes.

### **Peer Review Policies and Process**

Only those manuscripts approved by its every individual author and that were not published before in or sent to another journal, are accepted for evaluation.

Submitted manuscripts that pass preliminary control are scanned for plagiarism using iThenticate software. After plagiarism check, the eligible ones are evaluated by the Editor-in- Chief for their originality, methodology, the importance of the subject covered and compliance with the journal scope. The selected manuscripts are sent to at least two national/international referees for evaluation and publication decision is given by Editor-in-Chief upon modification by the authors in accordance with the referees’ claims.

### **Responsibilities for the Editor and Reviewers**

Editor-in-Chief evaluates manuscripts for their scientific content without regard to ethnic origin, gender, citizenship, religious belief or political philosophy of the authors. He/She provides a fair double-blind peer review of the submitted articles for publication and ensures that all the information related to submitted manuscripts is kept as confidential before publishing.

Editor-in-Chief is responsible for the contents and overall quality of the publication, and must publish errata pages or make corrections when needed.

Editor-in-Chief does not allow any conflicts of interest between the authors, editors and reviewers, and is responsible for final decision for publication of the manuscripts in the journal.

Reviewers must have no conflict of interest with respect to the research, the authors and/or the research funders. Their judgments must be objective.

Reviewers must ensure that all the information related to submitted manuscripts is kept as confidential and must report to the editor if they are aware of copyright infringement and plagiarism on the author’s side.

A reviewer who feels unqualified to review the topic of a manuscript or knows that its prompt review will be impossible should notify the editor and excuse himself from the review process.

The editor informs the reviewers that the manuscripts are confidential information and that this is a privileged interaction. The reviewers and editorial board cannot discuss the manuscripts with other

---

persons. The anonymity of the referees must be ensured. In particular situations, the editor may share the review of one reviewer with other reviewers to clarify a particular point.

### **Peer Review Process**

Only those manuscripts approved by its every individual author and that were not published before in or sent to another journal, are accepted for evaluation.

Submitted manuscripts that pass preliminary control are scanned for plagiarism using iThenticate software. After plagiarism check, the eligible ones are evaluated by the Editor-in- Chief for their originality, methodology, the importance of the subject covered and compliance with the journal scope.

Editor evaluates manuscripts for their scientific content without regard to ethnic origin, gender, citizenship, religious belief or political philosophy of the authors and ensures a fair double-blind peer review of the selected manuscripts.

The selected manuscripts are sent to at least two national/international referees for evaluation and publication decision is given by Editor-in-Chief upon modification by the authors in accordance with the referees' claims.

Editor-in-Chief does not allow any conflicts of interest between the authors, editors and reviewers and is responsible for final decision for publication of the manuscripts in the journal.

Reviewers' judgments must be objective. Reviewers' comments on the following aspects are expected while conducting the review.

- Does the manuscript contain new and significant information?
- Does the abstract clearly and accurately describe the content of the manuscript?
- Is the problem significant and concisely stated?
- Are the methods described comprehensively?
- Are the interpretations and conclusions justified by the results?
- Is adequate references made to other Works in the field?
- Is the language acceptable?

Reviewers must ensure that all the information related to submitted manuscripts is kept as confidential and must report to the editor if they are aware of copyright infringement and plagiarism on the author's side.

A reviewer who feels unqualified to review the topic of a manuscript or knows that its prompt review will be impossible should notify the editor and excuse himself from the review process.

The editor informs the reviewers that the manuscripts are confidential information and that this is a privileged interaction. The reviewers and editorial board cannot discuss the manuscripts with other persons. The anonymity of the referees is important.

### **Manuscript Organization Language**

Articles in Turkish and English are published. Submitted manuscript must include an abstract both in the article language and in English, and an extended abstract in English as well. However extended abstract in English is not required for articles in English.

---

### Manuscript Organization and Submission

All correspondence will be sent to the first-named author unless otherwise specified. Manuscript is to be submitted online via <http://dergipark.gov.tr/login> that can be accessed at <https://dergipark.org.tr/en/pub/iuamank> and it must be accompanied by a Title Page specifying the article category (i.e. research article, review etc.) and including information about the manuscript (see the Submission Checklist). Manuscripts should be prepared in Microsoft Word 2003 and upper versions. In addition, Copyright Agreement Form that has to be signed by all authors must be submitted.

1. The manuscripts should be in A4 paper standards: having 2.5 cm margins from right, left, bottom and top, Times New Roman font style in 10 font size and line spacing of 1.5. Due to double blind peer review, the main manuscript document must not include any author information.
  2. A title page including author information must be submitted together with the manuscript. The title page is to include fully descriptive title of the manuscript and, affiliation, title, e-mail address, postal address and phone number of the author(s) (see The Submission Checklist).
  3. Before the introduction part, there should be an abstract between 180 and 200 words in Turkish and English and an extended abstract only in English between 600-800 words, summarizing the scope, the purpose, the results of the study and the methodology used. Underneath the abstracts, five keywords that inform the reader about the content of the study should be specified in Turkish and in English. Extended abstract in English is required only for non-English manuscripts.
  4. The manuscripts should contain mainly these components: title, abstract and keywords; extended abstract in English, sections, end notes and references.
  5. Research article sections are ordered as follows: "INTRODUCTION", "AIM AND METHODOLOGY", "FINDINGS", "DISCUSSION AND CONCLUSION", "ENDNOTES" and "REFERENCES" and "TABLES AND FIGURES". For review and commentary articles, the article should start with the "INTRODUCTION" section where the purpose and the method is mentioned, go on with the other sections; and it should be finished with "DISCUSSION AND CONCLUSION" section followed by "ENDNOTES", "REFERENCES" and "TABLES AND FIGURES".
  6. Introduction section at the beginning of the manuscript must be indicated as "1. Introduction". All sections and sub-sections where the research question is described and importance of the study is explained must be numbered. The numbering format must be as 1,2,3, 4 for the main sections, and 1.1, 1.2, 2.1, 2.2 and 1.1.1, 1.2.1, 1.2.2 for the sub-sections.
  7. Tables, graphs and figures can be given with a number and a defining title.
  8. References should be in accordance with American Psychological Association (APA) style 6th Edition.
  9. Authors are responsible for all statements made in their work submitted to the Journal for publication.
-

### References

#### Reference Style and Format

Journal of Public Finance Studies complies with APA (American Psychological Association) style 6<sup>th</sup> Edition for referencing and quoting. For more information:

- American Psychological Association. (2010). *Publication manual of the American Psychological Association* (6<sup>th</sup> ed.). Washington, DC: APA.

- <http://www.apastyle.org>

Accuracy of citation is the author's responsibility. All references should be cited in text. Reference list must be in alphabetical order. Type references in the style shown below.

#### Citations in the Text

Citations must be indicated with the author surname and publication year within the parenthesis.

If more than one citation is made within the same paranthesis, separate them with (;).

#### Samples:

##### **More than one citation;**

(Esin et al., 2002, p. 43-56; Karasar, 1995, p. 197-198)

##### **Citation with one author;**

(Akyolcu, 2007, p. 62)

##### **Citation with two authors;**

(Sayiner & Demirci, 2007, p. 89-115)

##### **Citation with three, four, five authors;**

First citation in the text: (Ailen, Ciambune, & Welch, 2000) Subsequent citations in the text: (Ailen et al., 2000)

##### **Citations with more than six authors;**

(Çavdar et al., 2003, p. 34)

#### Citations in the Reference

All the citations done in the text should be listed in the References section in alphabetical order of author surname without numbering. Below given examples should be considered in citing the references.

#### Basic Reference Types

##### Book

###### a) Book in Turkish

Karasar, N. (1995). *Araştırmalarda rapor hazırlama* (8<sup>th</sup> ed.) [Preparing research reports]. Ankara, Turkey: 3A Eğitim Danışmanlık Ltd.

###### b) Book Translated into Turkish

Mucchielli, A. (1991). *Zihniyetler* [Mindsets] (A. Kotil, Trans.). İstanbul, Turkey: İletişim Yayınları.

---

**c) Edited Book**

Ören, T., Üney, T., & Çölkesen, R. (Eds.). (2006). *Türkiye bilişim ansiklopedisi* [Turkish encyclopedia of informatics]. İstanbul, Turkey: Papatya Yayıncılık.

**d) Book in Turkish with Mutiple Authors**

Tonta, Y., Bitirim, Y., & Sever, H. (2002). *Türkçe arama motorlarında performans değerlendirme* [Performance evaluation in Turkish search engines]. Ankara, Turkey: Total Bilişim.

**e) Book in English**

Kamien R., & Kamien A. (2014). *Music: An appreciation*. New York, NY: McGraw-Hill Education.

**f) Chapter in an Edited Book**

Bassett, C. (2006). Cultural studies and new media. In G. Hall & C. Birchall (Eds.), *New cultural studies: Adventures in theory* (pp. 220–237). Edinburgh, UK: Edinburgh University Press.

**g) Chapter in an Edited Book in Turkish**

Erkmen, T. (2012). Örgüt kültürü: Fonksiyonları, öğeleri, işletme yönetimi ve liderlikteki önemi [Organization culture: Its functions, elements and importance in leadership and business management]. In M. Zencirkıran (Ed.), *Örgüt sosyolojisi* [Organization sociology] (pp. 233–263). Bursa, Turkey: Dora Basım Yayın.

**h) Book with the same organization as author and publisher**

American Psychological Association. (2009). *Publication manual of the American psychological association* (6<sup>th</sup> ed.). Washington, DC: Author.

**Article**

**a) Article in Turkish**

Mutlu, B., & Savaşer, S. (2007). Çocuğu ameliyat sonrası yoğun bakımda olan ebeveynlerde stres nedenleri ve azaltma girişimleri [Source and intervention reduction of stress for parents whose children are in intensive care unit after surgery]. *Istanbul University Florence Nightingale Journal of Nursing*, 15(60), 179–182.

**b) Article in English**

de Cillia, R., Reisigl, M., & Wodak, R. (1999). The discursive construction of national identity. *Discourse and Society*, 10(2), 149–173. <http://dx.doi.org/10.1177/0957926599010002002>

**c) Journal Article with DOI and More Than Seven Authors**

Lal, H., Cunningham, A. L., Godeaux, O., Chlibek, R., Diez-Domingo, J., Hwang, S.-J. ... Heineman, T. C. (2015). Efficacy of an adjuvanted herpes zoster subunit vaccine in older adults. *New England Journal of Medicine*, 372, 2087–2096. <http://dx.doi.org/10.1056/NEJMoa1501184>

**d) Journal Article from Web, without DOI**

Sidani, S. (2003). Enhancing the evaluation of nursing care effectiveness. *Canadian Journal of Nursing Research*, 35(3), 26–38. Retrieved from <http://cjr.mcgill.ca>

---

### **e) Journal Article with DOI**

Turner, S. J. (2010). Website statistics 2.0: Using Google Analytics to measure library website effectiveness. *Technical Services Quarterly*, 27, 261–278. <http://dx.doi.org/10.1080/07317131003765910>

### **f) Advance Online Publication**

Smith, J. A. (2010). Citing advance online publication: A review. *Journal of Psychology*. Advance online publication. <http://dx.doi.org/10.1037/a45d7867>

### **g) Article in a Magazine**

Henry, W. A., III. (1990, April 9). Making the grade in today's schools. *Time*, 135, 28–31.

## **Doctoral Dissertation, Master's Thesis, Presentation, Proceeding**

### **a) Dissertation/Thesis from a Commercial Database**

Van Brunt, D. (1997). *Networked consumer health information systems* (Doctoral dissertation). Available from ProQuest Dissertations and Theses database. (UMI No. 9943436)

### **b) Dissertation/Thesis from an Institutional Database**

Yaylali-Yıldız, B. (2014). *University campuses as places of potential publicness: Exploring the political, social and cultural practices in Ege University* (Doctoral dissertation). Retrieved from <http://library.iyte.edu.tr/tr/hizli-erisim/iyte-tez-portali>

### **c) Dissertation/Thesis from Web**

Tonta, Y. A. (1992). *An analysis of search failures in online library catalogs* (Doctoral dissertation, University of California, Berkeley). Retrieved from <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/yayinlar/phd/ickapak.html>

### **d) Dissertation/Thesis abstracted in Dissertations Abstracts International**

Appelbaum, L. G. (2005). Three studies of human information processing: Texture amplification, motion representation, and figure-ground segregation. *Dissertation Abstracts International: Section B. Sciences and Engineering*, 65(10), 5428.

### **e) Symposium Contribution**

Krinsky-McHale, S. J., Zigman, W. B., & Silverman, W. (2012, August). Are neuropsychiatric symptoms markers of prodromal Alzheimer's disease in adults with Down syndrome? In W. B. Zigman (Chair), *Predictors of mild cognitive impairment, dementia, and mortality in adults with Down syndrome*. Symposium conducted at the meeting of the American Psychological Association, Orlando, FL.

### **f) Conference Paper Abstract Retrieved Online**

Liu, S. (2005, May). *Defending against business crises with the help of intelligent agent based early warning solutions*. Paper presented at the Seventh International Conference on Enterprise Information Systems, Miami, FL. Abstract retrieved from [http://www.iceis.org/iceis2005/abstracts\\_2005.htm](http://www.iceis.org/iceis2005/abstracts_2005.htm)

---

### **g) Conference Paper - In Regularly Published Proceedings and Retrieved Online**

Herculano-Houzel, S., Collins, C. E., Wong, P., Kaas, J. H., & Lent, R. (2008). The basic nonuniformity of the cerebral cortex. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, *105*, 12593–12598. <http://dx.doi.org/10.1073/pnas.0805417105>

### **h) Proceeding in Book Form**

Parsons, O. A., Pryzwansky, W. B., Weinstein, D. J., & Wiens, A. N. (1995). Taxonomy for psychology. In J. N. Reich, H. Sands, & A. N. Wiens (Eds.), *Education and training beyond the doctoral degree: Proceedings of the American Psychological Association National Conference on Postdoctoral Education and Training in Psychology* (pp. 45–50). Washington, DC: American Psychological Association.

### **i) Paper Presentation**

Nguyen, C. A. (2012, August). *Humor and deception in advertising: When laughter may not be the best medicine*. Paper presented at the meeting of the American Psychological Association, Orlando, FL.

### **Other Sources**

#### **a) Newspaper Article**

Browne, R. (2010, March 21). This brainless patient is no dummy. *Sydney Morning Herald*, 45.

#### **b) Newspaper Article with no Author**

New drug appears to sharply cut risk of death from heart failure. (1993, July 15). *The Washington Post*, p. A12.

#### **c) Web Page/Blog Post**

Bordwell, D. (2013, June 18). David Koepp: Making the world movie-sized [Web log post]. Retrieved from <http://www.davidbordwell.net/blog/page/27/>

#### **d) Online Encyclopedia/Dictionary**

Ignition. (1989). In *Oxford English online dictionary* (2<sup>nd</sup> ed.). Retrieved from <http://dictionary.oed.com>

Marcoux, A. (2008). Business ethics. In E. N. Zalta (Ed.). *The Stanford encyclopedia of philosophy*. Retrieved from <http://plato.stanford.edu/entries/ethics-business/>

#### **e) Podcast**

Dunning, B. (Producer). (2011, January 12). *inFact: Conspiracy theories* [Video podcast]. Retrieved from <http://itunes.apple.com/>

#### **f) Single Episode in a Television Series**

Egan, D. (Writer), & Alexander, J. (Director). (2005). Failure to communicate. [Television series episode]. In D. Shore (Executive producer), *House*; New York, NY: Fox Broadcasting.

#### **g) Music**

Fuchs, G. (2004). Light the menorah. On *Eight nights of Hanukkah* [CD]. Brick, NJ: Kid Kosher.

---

### Submission Checklist

Ensure that the following items are present:

- Confirm that the category of the manuscript is specified.
  - Confirm that “the paper is not under consideration for publication in another journal”.
  - Confirm that disclosure of any commercial or financial involvement is provided.
  - Confirm that last control for fluent English was done.
  - Confirm that journal policies detailed in Information for Authors have been reviewed.
  - Confirm that the references cited in the text and listed in the references section are in with APA 6<sup>th</sup>.
  - Copyright Agreement Form
  - Permission of previous published material if used in the present manuscript
  - Title page
    - The category of the manuscript
    - The title of the manuscript both in the language of the article and in English
    - All authors' names and affiliations (institution, faculty/department, city, country), e-mail addresses
    - Corresponding author's email address, full postal address, and phone number
    - ORCIDs of all authors.
    - Grant support (if exists)
    - Conflict of interest (if exists)
    - Acknowledgement (if exists)
  - Main Manuscript Document
    - Important: Please avoid mentioning the the author (s) names in the manuscript
  - The title of the manuscript both in the language of the article and in English
    - Abstract (180-200 words)
    - Key words: 5 words
    - Extended abstract in English: 600-800 words (for non-English articles)
    - Body text sections
    - References
    - All tables, illustrations (figures) (including title, explanation, captions)
    - Correct numbering of titles
-



## COPYRIGHT AGREEMENT FORM / TELİF HAKKI ANLAŞMASI FORMU



Istanbul University  
İstanbul Üniversitesi

Journal name: Journal of Public Finance Studies  
Dergi Adı: Maliye Çalışmaları Dergisi

Copyright Agreement Form  
Telif Hakkı Anlaşması Formu

<b>Responsible/Corresponding Author</b> Sorumlu Yazar	
<b>Title of Manuscript</b> Makalenin Başlığı	
<b>Acceptance date</b> Kabul Tarihi	
<b>List of authors</b> Yazarların Listesi	

Sıra No	Name - Surname Adı-Soyadı	E-mail E-Posta	Signature İmza	Date Tarih
1				
2				
3				
4				
5				

<b>Manuscript Type (Research Article, Review, Short communication, etc.)</b> Makalenin türü (Araştırma makalesi, Derleme, Kısa bildiri, v.b.)	
--	--

<b>Responsible/Corresponding Author:</b> Sorumlu Yazar:	
--	--

<b>University/company/institution</b>	Çalıştığı kurum	
<b>Address</b>	Posta adresi	
<b>E-mail</b>	E-posta	
<b>Phone: mobile phone</b>	Telefon no; GSM no	

**The author(s) agrees that:**  
The manuscript submitted is his/her/their own original work, and has not been plagiarized from any prior work, all authors participated in the work in a substantive way, and are prepared to take public responsibility for the work, all authors have seen and approved the manuscript as submitted, the manuscript has not been published and is not being submitted or considered for publication elsewhere, the text, illustrations, and any other materials included in the manuscript do not infringe upon any existing copyright or other rights of anyone. İSTANBUL UNIVERSITY will publish the content under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) license that gives permission to copy and redistribute the material in any medium or format other than commercial purposes as well as remix, transform and build upon the material by providing appropriate credit to the original work.  
The Contributor(s) or, if applicable the Contributor's Employer, retain(s) all proprietary rights in addition to copyright, patent rights; to use, free of charge, all parts of this article for the author's future works in books, lectures, classroom teaching or oral presentations, the right to reproduce the article for their own purposes provided the copies are not offered for sale.  
All materials related to manuscripts, accepted or rejected, including photographs, original figures etc., will be kept by İSTANBUL UNIVERSITY for one year following the editor's decision. These materials will then be destroyed.  
I/We indemnify İSTANBUL UNIVERSITY and the Editors of the Journals, and hold them harmless from any loss, expense or damage occasioned by a claim or suit by a third party for copyright infringement, or any suit arising out of any breach of the foregoing warranties as a result of publication of my/our article. I/We also warrant that the article contains no libelous or unlawful statements, and does not contain material or instructions that might cause harm or injury.  
This Copyright Agreement Form must be signed/ratified by all authors. Separate copies of the form (completed in full) may be submitted by authors located at different institutions; however, all signatures must be original and authenticated.

**Yazar(lar) aşağıdaki hususları kabul eder**  
Sunulan makalenin yazar(lar)ın orijinal çalışması olduğunu ve intihal yapmadıklarını,  
Tüm yazarların bu çalışmaya asli olarak katılmış olduklarını ve bu çalışma için her türlü sorumluluğu aldıklarını,  
Tüm yazarların sunulan makalenin son halini gördüklerini ve onayladıklarını,  
Makalenin başka bir yerde basılmadığını veya basılmak için sunulmadığını,  
Makalede bulunan metnin, şekillerin ve dokümanların diğer şahıslara ait olan Telif Haklarını ihlal etmediğini kabul ve taahhüt ederler.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ'nin bu fikri eseri, Creative Commons Atf-GayriTicari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) lisansı ile yayınlamasına izin verirler.  
Creative Commons Atf-GayriTicari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) lisansı, eserin ticari kullanım dışında her boyut ve formatta paylaşılmasına, kopyalanmasına, çoğaltılmasına ve orijinal esere uygun şekilde atıfla bulunmak kaydıyla yeniden düzenleme, dönüştürme ve eserin üzerine inşa etme dâhil adapte edilmesine izin verir.  
Yazar(lar)ın veya varsa yazar(lar)ın işverenin telif dâhil patent hakları, yazar(lar)ın gelecekte kitaplarında veya diğer çalışmalarında makalenin tümünü ücret ödemeksizin kullanma hakkı makaleyi satmamak koşuluyla kendi amaçları için çoğaltma hakkı gibi fikri mülkiyet hakları saklıdır.  
Yayımlanan veya yayıma kabul edilmeyen makalelerle ilgili dokümanlar (fotoğraf, orijinal şekil vb.) karar tarihinden başlamak üzere bir yıl süreyle İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ'ne saklanır ve bu sürenin sonunda imha edilir.  
Ben/Biz, telif hakkı ihlali nedeniyle üçüncü şahıslara yuku bulacak hak talebi veya açılacak davalarda İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ ve Dergi Editörlerinin hiçbir sorumluluğunun olmadığını, tüm sorumluluğun yazarlara ait olduğunu taahhüt ederim/ederiz.  
Ayrıca Ben/Biz makalede hiçbir suç unsuru veya kamuya aykırı ifade bulunmadığını, araştırma yapılrken kamuya aykırı herhangi bir malzeme ve yöntem kullanılmadığını taahhüt ederim/ederiz.  
Bu Telif Hakkı Anlaşması Formu tüm yazarlar tarafından imzalanmalıdır/onaylanmalıdır. Form farklı kurumlarda bulunan yazarlar tarafından ayrı kopyalar halinde doldurularak sunulabilir. Ancak, tüm imzaların orijinal veya kantlanabilir şekilde onaylı olması gerekir.

<b>Responsible/Corresponding Author:</b> Sorumlu Yazar;	<b>Signature / İmza</b>	<b>Date / Tarih</b>
		...../...../.....