

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYINLARINDAN No: 4911  
İKTİSAT FAKÜLTESİ ISSN 1304 – 0251 / No: 606  
MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ YAYIN No: 96

**MALİYE**  
**ARAŞTIRMA MERKEZİ**  
**KONFERANSLARI**

**PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY'A**  
**ARMAĞAN**

**Ellikinci Seri - Yıl 2009**

**İstanbul, 2010**

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri (Prof. Dr. şerafettin AKSOY'a Armağan)  
İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, 2009.

### **YAYIN SAHİBİ TEMSİLCİSİ:**

Prof. Dr. şahin AKKAYA İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Dekanı

### **YAYIN KOORDİNATÖRÜ:**

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

### **SORUMLU MÜDÜR:**

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

### **DANIřMA KURULU:**

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

### **YAYIN KURULU:**

Prof. Dr. İzzettin ÖNDER İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
Prof. Dr. Nihat FALAY İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
Prof. Dr. Hülya KİRMANOĞLU İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
Prof. Dr. şahin AKKAYA İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

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

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları'nın 52. Serisi olan Prof. Dr. Őerfettin AKSOY'a Armağan'da yer alan makaleler için hakemlik yardımında bulunan değerli đretim üyelerine teşekkür ederiz.

**Yayın Kurulu**



PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY

## SUNUŞ

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları dergisinin 52'nci serisini oluşturan ve emekli öğretim üyesi, sevgili hocamız Prof. Dr. Şerafettin AKSOY'a armağan olarak yayımlanan bu sayısında, hakem değerlendirme sürecinden geçerek yayın kurulunca uygun görülen altı makale ile bir konferans tebliği yer almaktadır.

Doç. Dr. Ersan ÖZ ile Araş. Gör. Sevinç YARAŞIR'ın "Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti", Yrd. Doç. Dr. Tamer BUDAK'ın " Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi", Murat ÇİFTÇİ ile Doç. Dr. Mustafa TEKİN'in "Türkiye'nin Referans Ülkelerle Karşılaştırmalı Uzun Dönemli Reel Ekonomik Büyüme Performansı: Bir İktisadi Kalkınma Sorunsalının Anatomisi (1907-2003)", Araş. Gör. Dr. Tolga DEMİRBAŞ'ın "Devlet Üniversitelerine Ödenek Tahsisinde Yeni Bir Yaklaşım: Performansa Bağlı Ödenek Tahsisi", Araş. Gör. Yakup AKKUŞ'un "Osmanlı ve Avrupa'nın İktisat Politikaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz (XIV. ve XV. Asırlar)" ve Araş. Gör. Burcu GEDİZ ORAL ile Araş. Gör. Ferhan SAYIN'ın "Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi" başlıklı makaleleri ile Prof. Stephen J. BAILEY'nin "Public Finance: Political Philosophy, Economic Theory and Practice" konulu konferans tebliğinin okurlarımızın ilgisini çekeceğini umuyorum.

Dergimiz için zaman ayırarak hakemlik katkısında bulunan çok değerli öğretim üyelerine saygı ve şükranlarımı sunuyorum. Yayına hazırlık sürecinde özveriyle çalışan araştırma görevlilerimiz Yasemin Taşkın, Elif Cenkeri, Berna Uymaz, Çağrı Çarıkçı ve Önder Bingöl'e ayrıca teşekkür ederim.

**Prof. Dr. S. Ateş OKTAR**  
**Maliye Araştırma Merkezi Müdürü**  
**ve**  
**Dergi Yayın Koordinatörü**

## İÇİNDEKİLER

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Serisi

52. SERİ

Prof. Dr. Şerafettin AKSOY'a Armağan

• SUNUŞ

*I. HAKEMLİ MAKALELER*

- **Doç. Dr. Ersan ÖZ, Araş.Gör. Sevinç YARAŞIR** – Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti ..... 1-40
- **Yrd. Doç. Dr. Tamer BUDAK** – Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi ..... 41-61
- **Murat ÇİFTÇİ, Doç. Dr. Mustafa TEKİN** – Türkiye'nin Referans Ülkelerle Karşılaştırmalı Uzun Dönemli Reel Ekonomik Büyüme Performansı: Bir İktisadi Kalkınma Sorunsalının Anatomisi (1907-2003) ..... 63-78
- **Araş. Gör. Dr. Tolga DEMİRBAŞ** – Devlet Üniversitelerine Ödenek Tahsisinde Yeni Bir Yaklaşım: Performansa Bağlı Ödenek Tahsisi ..... 79-105
- **Araş. Gör. Yakup AKKUŞ** – Osmanlı ve Avrupa'nın İktisat Politikaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz (XIV. ve XV. Asırlar) ..... 107-140

- **Araş. Gör. Burcu GEDİZ ORAL, Araş. Gör. Ferhan SAYIN**  
Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme  
Analizi .....141-176

## ***II. KONFERANSLAR***

- **Prof. Stephen J. BAILEY** – Public Finance: Political Philosophy,  
Economic Theory and Practice ..... 177-190

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
52. Seri / Yıl 2009  
Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan

# GLOBAL BİR KAVRAM: VERGİ REKABETİ

**Doç. Dr. Ersan ÖZ\***  
&  
**Araş. Gör. Sevinç YARAŞIR\*\***

\*Pamukkale Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Maliye Bölümü

&  
\*\*İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Maliye Bölümü



## ÖZET

İktisadi, siyasi ve sosyal boyutları olan bir kavram olan rekabet; en özlü anlatımla kıt bir şeyi paylaşmak ve bir ödül elde etmek amacıyla yarışmayı ifade etmektedir. Rekabetin iktisadi alanda etkinliği, rekabetçi serbest piyasaların varlığına bağlıdır. Küreselleşme olarak adlandırılan dünyanın en dinamik rüzgarı, uluslararası ticari ve sınai hareketliliği en üst seviyesine çıkarmış ve ister istemez uluslararası iktisadi ortamdaki rekabet, doruk noktasına ulaşmıştır. Bu rekabet, her türlü para ve maliye politikası aracının istenildiği tarzda kullanılmasını neredeyse mübah kılmaktadır. Söz konusu rekabet ortamı, devletlerin en önemli politika araçlarından vergilendirmeye de ister istemez sirayet etmiştir.

Vergilendirme yetkisine sahip olan devletin vergi mevzuatının, sisteminin ve vergi politikalarının diğer devlet üzerinde oluşturduğu etkilere vergi rekabeti denilmektedir. Vergi politikalarının en önemli enstrümanı olan vergi oranları, vergi rekabeti denilen olgunun en önde gelen etki aracıdır. Vergi rekabeti; uluslararası rekabet gücünü artırarak yabancı yatırımların ülkeye çekilmesi, vergi mevzuat ve sistemlerinin yakınlaştırılması ve vergisel teşvikler sağlanması amacıyla dolaysız vergi oranlarında daha yoğun gerçekleşmektedir. Dolaylı vergiler ise vergi uyumlaştırılmasına sahne olmaktadır.

Vergi rekabeti olgusu, sağladığı bazı açılımlar noktasında olumlu bir kavram olarak değerlendirilirken, sebep olduğu bazı olumsuz sonuçlar bağlamında eleştirilmektedir. Olumlu sonuçlar arasında, vergi indirimleri noktasında ortaya çıkan yabancı sermaye artışı ve vergi gelirlerinin etkin kullanım sonucu oluşan kamu harcamalarında verimlilik sayılabilir. Olumsuz sonuçlara örnek olarak ise, mali bozulma, haksız vergi rekabeti ve neticesinde adaletsiz vergi yükü dağılımı sayılabilir.

## A GLOBAL CONCEPT: TAX COMPETITION

### ABSTRACT

Competition that has economical, social and political aspects simply means a race to share a limited resource or winning a prize. The effectiveness of the competition in economical sphere depends on the existence of the open markets. The Competition in international markets has reached its highest level as well as the international commercial and industrial activities due to the most dynamic wind of the world named globalization. This competition allows to be made use of any kind of monetary and financial instruments. This very competition context also influenced the most important political instruments of the governments, namely taxation. Hereby, the impacts of the tax regulations and policies of any country on others are known as the tax competition.

Tax rates, which the most important tool of the tax policies, are also the foremost means of the tax competition. Tax competition is seen mostly in direct tax rates by means of which the reconciling the tax legislations and systems,

providing tax grants and attaining foreign investments due to increasing the international competitive capacity are possible. But, in indirect taxes what is seen is the harmonization.

While the notion of tax competition has been regarded as a positive concept since it produces some expansions, it is criticized at the same time since due to its negative results to be produced. Among the benefits, the increases in the foreign investments as a result of tax relief and productivity in public expenditures because of more efficient use of public revenues. The examples for the negative results can be counted as the fiscal dissolution, unfair tax competition and, as a result, unjust tax distribution.

## **GİRİŞ**

Ekonomilerin, özellikle yirminci yüzyılın ikinci yarısından sonra kapalı ekonomik sistemlerden açık ekonomik sistemlere yönelmeleri, globalleşmeyle birlikte ekonomik serbestleşmenin hız kazanması ve yine globalleşmenin sebep olduğu kaçınılmaz bir zorunluluk haline gelen rekabet için ekonomilerarası entegrasyonların kurulup artmaya başlaması uluslararası vergilendirmeyi tartışmaya açmıştır.

Siyasi sınır mefhumunun ekonomik ve siyasi entegrasyonların etkisiyle hızla önemini yitirmesi neticesinde uluslararası ekonomik ve siyasi ilişkiler daha da önemli hale gelmiştir. Küreselleşme ve teknolojideki hızlı gelişmelere bağlı olarak uluslararası sermaye hareketleri, mal ve hizmet hareketleri, yatırımlar ve emeğin mobilitesi artmıştır. Bu değişimin sonucu olarak uluslararası vergi rekabeti, tercihlerin kullanılmasında önemli bir faktör konumuna gelmiştir. Vergilendirme, ülkelerin iç hukuklarına göre karar verdikleri ve uyguladıkları bir alan olmaktan çıkmıştır. Artık, uluslararası konjoktüre paralel düzenlemelerin dışında kalınması, ülke ekonomilerinin hem rekabet edememesine hem de geri kalmasına yol açmaktadır.

Global bir kavram olan vergi rekabetini çeşitli yönleriyle ortaya koyan bu çalışmada; vergi rekabeti kavram olarak ortaya konulduktan sonra tanımı ve unsurlarıyla irdelenmektedir. Özellikle doğrudan sermaye yatırımlarını çekme özellikleri nedeniyle dolaysız vergilerde daha sık gerçekleşen vergi rekabeti hakkındaki lehte ve aleyhteki görüşler aktarılarak, olumlu (avantajları) ve olumsuz (dezavantajları) tarafları açıklanmaktadır. OECD, Avrupa Birliği ve Türkiye tarafından haksız vergi rekabetini önlemeye yönelik çalışmalarda ne aşamada bulunduğu tartışılarak, çeşitli öneriler getirilmektedir.

### **A. Vergi Rekabeti Kavramı**

Dünya, günümüzde hızlı bir değişim süreci içerisinde bulunmakta ve bu değişim sürecinin öncülüğünü de küreselleşme olgusu yapmaktadır. Küreselleşme ile beraber

ekonomi ve ticarete liberalleşme eğilimleri hızlanmakta ve gelişmekte olan ülkeler bu süreçten daha fazla pay almak için adeta yarış içine girmektedirler<sup>1</sup>.

Küreselleşme ile son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmelere paralel olarak, dünyada ülkeler arasındaki mal ve para hareketlerinde önemli gelişmeler kaydedilmiş ve sermaye, sınırları belli olmayan bir pazarda hareket eder hale gelmiştir. Her alanda yaşanan bu hızlı gelişmelere bağlı olarak gelişmekte olan ülkeler, dünyada yatırım amacıyla dolaşım halinde bulunmakta olan sermaye potansiyelini kendi ülkelerine çekebilmek için başta vergilendirme olmak üzere pek çok alanda yeni düzenlemelere girişmekte ve bu konumdaki avantajlardan yararlanmak için çaba sarf etmektedirler<sup>2</sup>. Örneğin ülkeler, uluslararası alanda ekonomik üstünlük sağlamak, sermaye ve yatırımları çekebilmek amacıyla vergi mükellefiyetinde<sup>3</sup>, verginin konusunda, oranlarında, indirim, istisna, muafiyet ve indirime konu olabilecek giderlerde yabancı yatırımcılara cazip gelecek düzenlemelere gitmektedirler. İşte bu düzenlemeler vergilendirme alanında rekabetin somut yansımaları olmaktadır.

1980 yılından sonra ülkeler özellikle kurumlar vergilerinde indirimlere girişmişlerdir. Ancak küçük ve gelişmekte olan ülkelerde bu indirimler, gelişmelerini hızlandırma ve daha fazla yatırım çekerek daha fazla sermaye birikimi sağlama anlamında daha büyük ve hızlı olmasına rağmen, gelişmiş ekonomilere sahip ülkelerde daha yavaş ve küçük oranlarda indirimler yapılmıştır. Fakat, gerek doğrudan yabancı sermaye yatırımları gerekse portföy yatırımları vergi oranları dışında daha pek çok faktöre bağlı olarak tercihlerine yön vermektedir. Nitekim ülkeler arasında verilen bazı vergisel teşvikler bazı ülkelere yarar sağlarken, bazı ülkelerin de vergi matrahlarının erimesine neden olarak çeşitli vergisel sorunları da beraberinde getirmektedir. OECD ve AB, rekabet sonucu ortaya çıkan dezavantajları gidermek için çalışmalar yapmaktadır. Bu süreçten, uyguladıkları vergi politikaları nedeni ile fayda sağlayan bazı ülkeler ise işin doğası gereği bunlara karşı çıkmaktadır.

## B. Vergi Rekabetinin Tanım ve Unsurları

Uluslararası vergi rekabeti, emek ve sermayenin mobilitesinin artması ile ön plana çıkmakta ve ülkeler yatırımları kendi ülkelerinde cazip kılmak için çeşitli vergi öğelerine müdahalelerde bulunarak vergi reformları yapmaktadırlar. Vergi rekabeti, artan mali bütünleşme ve ekonomik entegrasyon sonucunda efektif vergi oranlarının düşürülmesi olarak tanımlanabilen<sup>4</sup> ve teorik bazda ilk defa 1956 yılında Charles

1 Duran BÜLBÜL, "Türkiye'de Doğrudan Yabancı sermaye Yatırımlarının Seyri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 140, Ağustos 2004, s. 123.

2 TOBB, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2001, s. 40.

3 Yenal ÖNCEL, Kurumlar Vergisinde Değişim ve Uluslararası Vergi Rekabeti", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 47. Seri, 2005, s.3.

4 A. Burçin YERELİ, "Macroeconomics Effects of Tax Competition İn Turkey", **South-East Europe Review**, Volume 8, Number 1, May 2005, s. 19.

Tiebout tarafından geliştirilen bir iktisadi kavramdır<sup>5</sup>. Ancak bazı vergi rekabeti tanımları, vergi rekabetini daha kapsamlı olarak ele almaktadır.

Efektif vergi oranlarının, çokuluslu girişimcilerin yatırım ve yerleşim kararlarını belirlemede önemli bir faktör olduğu bilinmektedir. Ancak vergi oranları dışında başka vergisel ayrıcalıklar da vergi yükünü azaltabilir. Daha açık bir ifade ile vergi rekabeti, vergi oranları düşürülerek ve/veya vergi matrahı genişletilerek de gerçekleştirilebilmektedir<sup>6</sup>. Dolayısıyla geniş anlamı ile vergi rekabeti, vergilendirme yetkisine haiz olan devletin (Kamu idareleri, yerel yönetimler ve diğer idari birimler) vergi politikalarının diğer devletler üzerinde oluşturduğu etkiler diye tanımlanabilmektedir<sup>7</sup>.

Vergi rekabeti bir yandan kamu harcamalarında etkinlik sağlama ve kaynakların daha rasyonel kullanımı anlamında refah artırıcı etkiler yaratırken, diğer yandan uluslararası yatırım kararlarının sapması sonucunda bazı ülkelerin vergi gelirlerinde kayıpların ortaya çıkması nedeniyle yanlış kaynak dağılımına yol açarak haksız vergi rekabetine de neden olabilmektedir. Nitekim haksız vergi rekabetinin olumsuzluklarını gidermek amacı ile Avrupa Birliği ve OECD başta olmak üzere çeşitli uluslararası kurum ve kuruluşlar birtakım ölçekler geliştirerek kapsamlı çalışmalar yapmaktadırlar<sup>8</sup>.

Ancak AB’nde dolaylı vergiler alanındaki önlemler vergi uyumlaştırılması olarak belirmekte iken, dolaysız vergilerde bu durum vergi rekabeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu konudaki çalışmalarda AB, vergi rekabetine karşı bir düzenlemeyi tavsiye etmektedir. Ancak bu alandaki çalışmalarda da vergi rekabeti sonucunda hükümetin harcamalarında düşmenin söz konusu olacağı tartışmaları yer aldığı gibi, aksine vergi rekabetinin daha iyi vergi sistemlerinin kurulmasında rol oynayacağı ve her ülkenin diğer ülkelerin deneyimlerinden yararlanabileceği üzerinde de durulmaktadır. Ancak günümüzdeki durum itibariyle dolaylı vergilerde AB’nde uyumlaştırma söz konusu iken dolaysız vergilerde aynı şey söylenememektedir<sup>9</sup>.

Vergi rekabeti tanımlarından yola çıkılarak, **vergi rekabetinin üç unsuru** olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir. Bunlardan **birincisi**, vergi rekabetinin birey ve işletmelerin uluslararası rekabet gücünü artırarak yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik uygulamalar olması, **ikincisi** vergi rekabetinin uluslararası rekabeti de içermesi olmaktadır. Ülkeler, uluslararası rekabet sonucunda diğer ülkelerin vergi sistemlerinden etkilenecek avantajlı ya da dezavantajlı duruma geçebilmektedirler. Yani artık ülkeler küreselleşme sürecinde vergi sistemlerini diğer ülkelerin sistemleri ile uyumlaştırmakta ya da yakınlaştırmaktadırlar. Aksi halde yükümlüler kendilerine en fazla

<sup>5</sup> Türkan ÖNCEL & S. Yenal ÖNCEL, “Uluslararası Vergi Rekabeti”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezleri Konferansları**, Sayı:43-44, 2003, s.5.

<sup>6</sup> Filiz GİRAY, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz İİBF Dergisi**, 9, 2005, s. 94.

<sup>7</sup> Chris EDWARDS & Veronique de RUGY, “International Tax Competition: A 21 st-Century Restraints on Government”, **Policy Analysis**, No: 431, April 12, 2002, s.3.

<sup>8</sup> Türkan ÖNCEL & Yenal ÖNCEL, a.g.m., s. 6.

<sup>9</sup> Andre FOURÇANS, “Tax Harmonization Versus Tax Competition In Europe: A Game Theoretical Approach”, **Cahier De Recherche Working Paper**, No: 132, s. 4-5

avantaj sağlayan ülkelere gideceklerdir. **Üçüncüsü** ise vergi rekabeti dolayısıyla elde edilecek vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşviklerle gerçekleşmesidir<sup>10</sup>.

Vergi rekabeti, yatay vergi rekabeti ve dikey vergi rekabeti olarak iki ayırımında incelenebilmektedir. **Yatay vergi rekabeti**, aynı düzeydeki iki ya da daha çok hükümetin vergi rekabetidir. Örnek olarak, iki yerel ya da iki ulusal hükümetin hareketli vergi kaynağını vergilendirmeleri ve bunlardan bir tanesinin aldığı verginin diğerinin vergi gelirlerine etkide bulunması verilebilir. **Dikey vergi rekabeti** ise farklı düzeylerdeki iki hükümetin (yönetimin) vergi rekabetidir. Dikey vergi rekabetine örnek olarak da federal hükümet ve eyaletlerin aynı vergi kaynağını vergilendirmesi sonucunda bir bölgede uygulanan verginin diğerindeki vergi miktarını etkilemesi verilebilir. Özetle yatay vergi rekabeti farklı devletler arasında, dikey vergi rekabeti daha çok federal hükümetler ve eyaletler arasında gerçekleşen vergi rekabetleridir<sup>11</sup>. Aslında vergi rekabetinin temelinde vergilendirilen faktörün ödemedi kaçmak için yer değiştirmesi yatmaktadır. Vergilendirilecek faktörlerin vergi rekabetinden yararlanmaması durumunda, bu faktörlerin vergi yüklerinde artışlar ortaya çıkacaktır<sup>12</sup>.

### C. Vergi Rekabeti Hakkında Görüşler

Vergi rekabeti ile ilgili iki görüş bulunmaktadır. Bunlardan **birincisi** vergi rekabetinin zararlı olduğunu ileri süren görüştür. Mesela J. Slemrod, vergi rekabetinin bazı ülkeler için zararlı etkilerinin olabileceğini ve ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasının bütün ülkelerin refahlarını artıracaklarını söylemektedir. Slemrod, vergi rekabetini “**yıkıcı vergi korumacılığı**” olarak adlandırmıştır ve vergi cenneti olan ülkelerin kazançlarının dünyanın diğer ülkelerinin katlanacağı zararlarla sıfır toplamı hatta negatif toplamı bir oyun olacağını ifade etmektedir. Vergi rekabetinin zararlarını engellemek için ülkelerin kurumlar vergisi alanında uyumlaştırmaya gitmelerinin gerekliliğini ve eğer ki ülkeler doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekmek istiyorlarsa da bunu vergi oranlarını indirerek sağlamak yerine yatırım indirimi gibi uygulamalar sunarak yapmalarının gerekliliğini belirtmektedir<sup>13</sup>. Yine bu konuda OECD'nin görüşü ise, başka ülkelerin vergi tabanını azaltan veya vergi kompozisyonlarını değiştirmeye zorlayan bir vergi rekabetinin kabul edilebilir olmadığını söyleyerek bu konuda çalışmalarına devam etmektedir. OECD'nin zararlı vergi rekabeti konusundaki hem yukarıdaki görüşü hem de toplam 19 öneri içeren kapsamlı raporu “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Küresel Bir Konu” adıyla 1998 yılında yayımlanmıştır. Zararlı vergi rekabeti üzerine OECD Raporu'nda ayrıca, vergi rekabetinin pozitif etkilere sahip olduğu ancak vergi politikalarının diğer ülkeler

<sup>10</sup> GİRAY, a.g.m, s. 95.

<sup>11</sup> Timothy J. GOODSPEED, “Tax Competition Benefit Taxes and Fiscal Federalizm”, **National Tax Journal**, Vol: 51, No: 3, September 1998, s. 581.

<sup>12</sup> Timothy J.GOODSPEED, “Tax Competition and Tax Structure In Open Federal Economies: Evidence From OECD Countries With Implications For The EU”, **European Economic Review**, 46, 2002, 371.

<sup>13</sup> Joel B. SLEMRD, “Free Trade Taxation and Protectionist Taxation”, **International Tax and Public Finance**, Vol: 2, Number : 3, November 1995, s. 484-486.

üzerinde dışsal zararlı etkilerinin de olduğu vurgulanmaktadır. Raporda ülkelerin, ticaret ve yatırım akımlarını tahrif eden, vergi yükünde hayal edilemez değişiklikler yaratan, vergi mükelleflerinin uyum maliyetlerini artıran, hükümetlerin mali politika seçimlerini sınırlandıran zararlı vergi rekabetine nasıl engel olabileceğinin yolları belirtilmektedir. Söz konusu raporda, ülkeler arasında çok taraflı düzenlemelere yer verilmesi ve en önemlisi de bilginin paylaşımı vurgulanmaktadır<sup>14</sup>. Nitekim Avi Yonah da vergi rekabeti ile ilgili olarak, vergi rekabetinin devletleri kamu hizmetlerini yerine getirirken daha verimli olmaya iteceği konusunda pozitif düşünürken, vergi rekabetinin vergileme yoluyla gelirin yeniden dağıtılmasını engelleyerek sosyal refah üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceği konusunda da vergi rekabetinin zararını vurgulamıştır<sup>15</sup>.

Vergi rekabeti konusunda **ikinci görüş ise**, vergi rekabetinin doğrudan zararlı olduğu konusunda kesin bir tavır içinde bulunulmaması gerektiğini savunanlardır. Mesela Roin, vergi rekabetinin her ülkenin uyguladığı vergi oranlarının birbirine eşitleninceye kadar devam edeceğini ki bu oranın sıfırda olabileceğini, bunun sonucunda da ülkelerin ek yatırımları çekmek amacıyla vergi oranlarından yararlanmak gibi bir yola başvurmayacaklarını söylemekle beraber, bunun sonucunda ülkelerin vergi rekabetine girerek refahlarını artırıcı etkiler yaratamayacaklarını ileri sürmektedir<sup>16</sup>. Roin, ekonomik perspektiften bakıldığında, vergi rekabetinin kamusal mallar açısından da fayda yaratacağını ileri sürmektedir. Vergi rekabetinin hem dünya hem de rekabetçi ülkeler açısından negatif toplamlı bir oyun olmadığını, refahın artmasında katkı yarattığını söylemektedir<sup>17</sup>.

Ayrıca vergi rekabetinin yararlı olduğu yönündeki görüşler arasındaki gerekçelerden birisi de ulus devletlerin vergileme yetkilerini kötüye kullanmalarının önüne geçilmesi olmaktadır. Vergi rekabeti, ulus devletlerin vergi oranlarını aşağıya çekmeleri konusunda baskı oluşturmaktadır<sup>18</sup>.

Aslında vergi rekabeti teorisi Charles Tiebout'un 1956 yılında yazmış olduğu "Tiebout Teorisi" ile açıklanmaya çalışılmaktadır. Bu makalede kişilerin tercihler yoluyla, farklı düzeylerde bulunan kamu harcamaları ve vergi bileşenlerinden bireyler için en optimal olanını seçeceklerinden bahsedilmektedir. Bireylerin farklı tercih imkanına sahip olması da devletlerin kamu hizmetlerini sunmadaki verimliliğini

---

<sup>14</sup> Joann M.WEINER&Hugh J.AULT, "The OECD's Report On Harmful Tax Competition", **National Tax Journal**, 51(3), September 1998, s. 601-602.

<sup>15</sup> Naci AĞBAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:106, Ekim 2001, s.213.

<sup>16</sup> Julie ROIN, "Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition", **Georgetown Law Journal**, Mar 2001, Vol: 89, Issue:3, s. 5-13.

<sup>17</sup> Tsilly DAGAN, "The Costs of International Tax Cooperation", **Working Paper** No:1-03, January 2003, s. 26 ([http://www.biu.ac.il/law/unger/wk\\_papers.html](http://www.biu.ac.il/law/unger/wk_papers.html)).

<sup>18</sup> Richard TEATHER, "Harmful Tax Competition", **Institute of Economic Affairs**, Vol: 22, 2002, s. 58-62.

artıracaktır. Mesela federal bir devlet yapısında idareler arasındaki rekabet daha iyi kamu malı sunumuna olanak hazırlamaktadır<sup>19</sup>.

Tiebout hipotezine göre hareketli kabul edilen emek için idareler arasındaki rekabet, piyasa ekonomisindeki özel mallar arasındaki rekabet gibidir. Dolayısıyla idareler mevcut alternatiflerden daha iyi biçimde bireylerin ihtiyaçlarını tatmin etme ile karşılaşmaktadırlar. Daha başka bir deyişle, bir bölgedeki faktörlerin başka bölgelere kaymasını engellemek için (emek için göç) idareler (yerel yönetimler) bireylerin tercihlerine uygun bir şekilde vergi ve harcama bileşimleri belirlemelidirler<sup>20</sup>.

Tiebout Hipotezine dayanarak vergi rekabetini savunanlar, vergi rekabeti teorisinde farklı vergi oranlarının olmasının iyi olduğunu söylemektedirler. Bunun sonucunda da mükelleflere seçme imkanı tanındığını, vatandaşların iyi yerleşim yerlerini tercih etmeleri gibi idarelerin de vatandaşların istek ve tercihlerine karşı duyarlı olacaklarını ve sınırlı vergi kaynakları ile daha iyi hizmet sunma koşullarını zorlayacaklarını belirtmektedirler. Vergi rekabetinin yararlı olduğunu savunanların görüşleri arasında vergi rekabetinin ulus devletlerin vergileme yetkilerini kötüye kullanmalarını bir ölçüde engelleyebilecekleri fikri de yer almaktadır<sup>21</sup>. OATES ise vergi (mali) rekabetinin kamu harcamaları ve vergilerle ilgili karar almada oldukça doğru bir şekilde güdülenmeye yol açtığını, eğer ki bütçe de aşırı harcamaya doğru bir eğilim varsa vergi rekabetinin, kamu sektörünün sınırlanmasında önemli bir role sahip olduğunu vurgulamaktadır<sup>22</sup>.

#### D. Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri

Vergi rekabetini savunanlar özellikle kurumlar vergisi alanındaki indirimlerle yabancı sermaye akımlarındaki artışlar arasında doğrudan ilişki olduğunu söylemektedirler. Bir ülkede yatırımcılar, vergi oranlarından daha önemli olan ve yatırımların getiri oranlarını etkileyen bazı faktörleri de göz önüne almaktadırlar. Ancak yatırımcıların ülkedeki vergi oranları ile ilgilenmediğini söylemek de yanlış olacaktır. Çalışmalar ve incelemeler sonucunda şu söylenebilir ki, yabancı sermaye yatırımlarının yapılacağı yerin seçiminde vergi oranları kadar diğer faktörlerin de etkili olduğu –ki bu faktörler politik istikrar, işgücünün kalitesi, altyapı sistemleri, piyasaya girişler ve ücretler- bilinmektedir<sup>23</sup>.

<sup>19</sup> Charles M.TIEBOUT, “A Pure Theory Of Local Expenditures”, **Journal of Political Economy**, 64, 1956, s. 416-420.

<sup>20</sup> Joseph E. STIGLITZ, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, (Çev: Ömer F. BATIREL), İstanbul, Marmara Üniversitesi İİBF Yayın No: 396, s. 791.

<sup>21</sup> C.Can AKTAN & İ.Y.VURAL, “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 22, Ocak-Haziran 2004, s. 15.

<sup>22</sup> Wallace OATES, “Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections”, **National Tax Journal**, 54(3), September 2001, s. 511.

<sup>23</sup> Swen STEINMO, “Globalization and Taxation : Challenges To The Swedish Welfare State”, 2001, s. 15 [http://stripe.colorado.edu/steinmo/cpsfinal.pdf], Erişim:11.08.2006

Kısa vadeli yabancı yatırımlarda vergiler, doğrudan yabancı yatırımları gerçekleştiren çok uluslu şirketlere göre daha önemli bir unsur oluşturmaktadır. Lakin pek çok ülke doğrudan yabancı yatırımları çekmek için indirilmiş vergi oranlarını, vergi kredilerini, vergi tatilleri ve hızlandırılmış amortisman gibi vergi teşviklerini kullanmakta ya da yasal vergi oranlarını düşük tutmaktadır<sup>24</sup>.

1980'li yıllarda vergi rekabeti, gelir ve kurumlar vergisi oranlarını azaltma yönünde iken ülkelerin bazılarında da düz oranlı vergi rejimlerini gündeme getirmiştir. Bu düşüncenin altında yatırımlar üzerindeki yüksek vergi oranlarının daha az yatırımlarla sonuçlanacağı gerçeği yatmaktadır. Nitekim bazı ekonomiler için küresel ekonominin önemli avantajları söz konusu iken bazı ülkeler ise global anlamda tehditlerle karşı karşıya kalmaktadır<sup>25</sup>.

Vergi rekabetini savunan kesimlerin görüşlerinden biri de, rekabetin her türlüşünün iyi olduğudur. Rekabet üzerine mücadele etmek zararlıdır. Rekabeti engelleyici mücadele yerine, rekabetin bizzat içerisinde yer almak gerekir. Vergi rekabeti olmazsa gelişmişler daha da gelişecek, gelişmekte olan veya az gelişmişler ise ya yerinde sayacak ya da daha da gerileyeceklerdir<sup>26</sup>. Vergi rekabetinin gerçekleşme süreci ve etkilerini; vergi oranlarındaki indirimler ve sonucunda yabancı sermaye miktarındaki artış ile vergi gelirlerinin daha etkin kullanımı ve verimli kamu harcamaları başlıkları altında inceleyebiliriz.

## 1. Vergi Oranlarındaki İndirimler ve Yabancı Sermaye Miktarında Artış

Vergi rekabetinin pozitif etkileri, vergi indirimleri ve gelir vergisinin daha etkili kullanımı dolayısıyla yabancı sermaye yatırımlarındaki artışlar olarak belirlenebilir<sup>27</sup>. Ülkelerin vergilendirme yetkisini belirleyen faktörlerin içerisinde de vergi yükü ve oranlarının belirlenmesinde dış dinamikler önemli olmaktadır. Aslında vergi rekabetinin altında yatan en önemli sebep olarak da bu etmen görülebilir. Üretim faktörlerinden emek ve sermayenin mobilitesinin artması sonucunda, bir ülkenin vergi yükü ve oranları ile ilgili almış olduğu karar diğer ülkelerin vergileme sistemleri ile ilgili kararlarını çok net şekilde etkilemektedir. Bir ülke daha fazla yabancı sermayeyi ülkesine çekmek için vergi oranlarını düşürebilir. Buna karşın diğer ülkeler de benzer şekilde taleplerde bulunacaklardır<sup>28</sup>.

1980'li ve akabinde 1990'lı yıllarda batı dünyasında önemli vergi reformları gerçekleştirilmiştir. Birçok ülkede de özellikle kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi tartışmalı konu olarak gündemi oluşturmuştur. Genellikle kurumlar vergisi oranlarını

24 Şahin AKKAYA, "Vergileme ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 43.-44 Seri, Yıl.2003, s. 60.

25 Richard W. ROHN & Veronique De RUGY, "Threats To Financial Privacy and Tax Competition", **Policy Analysis**, No: 491, October 2, 2003, s. 7-8.

26 Richard TEATHER, a.g.m., p.58.

27 YERELİ, a.g.m., s. 21.

28 Y.ÖNCEL & T.ÖNCEL, a.g.m., s. 7.



azaltma yoluyla yabancı sermayeden daha fazla pay almak düşüncesini küçük ve gelişmekte olan ülkelerde daha sık görmekteyiz. Ülkeler, küresel rekabet ortamında gelir vergisi tarifelerinde de aşağıya doğru indirme anlamında düzenlemeler yapmaktadırlar. Söz konusu vergilerdeki gelişmeler oransal ve görsel olarak Tablo 1, Grafik 1 ve Grafik 2'den izlenebilmektedir.

OECD'nin gelişmiş ülkelerinde kurumlar vergisi oranlarında genelde yavaş bir azalma eğilimi söz konusu iken, Tablo 1'den de görüldüğü gibi örneğin İrlanda'da kurumlar vergisi oranlarında hızlı bir düşüş gerçekleşmiştir. İrlanda kurumlar vergisi oranlarını 1986 yılında % 50'den 2000 yılında % 24'e indirmiş, 2002 yılı için de bu oran % 16 olmuş ve 2007'de %12.5'e düşmüştür. İrlanda gelir vergisi oranlarında da indirime gitmiş ve yabancı sermayeyi çekmek açısından yarar sağlamıştır.

Artık günümüzde kurumlar vergisi oranlarını % 20'nin altına indirmeye çalışan ülkelerin sayısı gittikçe artmaktadır. 2003 yılında Sri Lanka kurumlar vergisi oranını % 17'ye, Panama % 19'a ve Uruguay da % 14'e indirmiştir. Çin ise Özel Ekonomik Bölgeler için yerleşik yabancı yatırımcılara yönelik olarak kurumlar vergisi oranını % 33'e indirmek suretiyle bu bölgelerdeki yabancı yatırımcılarına daha düşük vergi uygulamasını sürdürmektedir<sup>29</sup>.

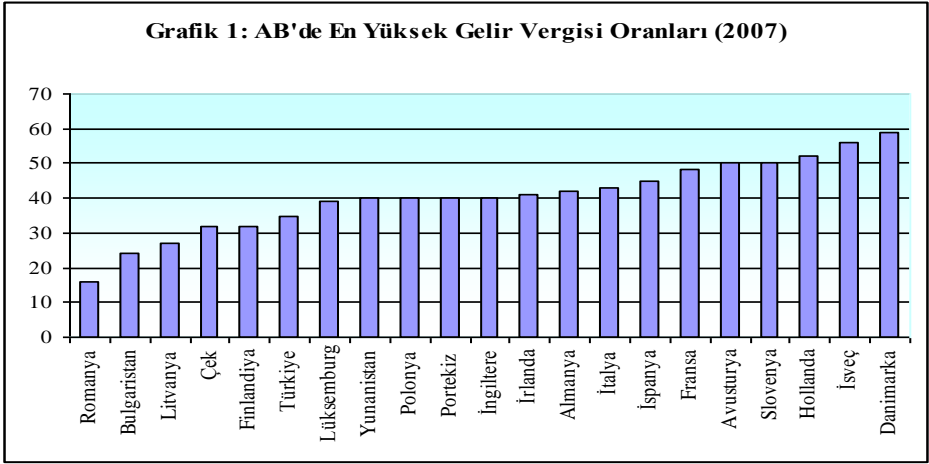
---

<sup>29</sup> AKTAN & VURAL, 2004, s. 3.

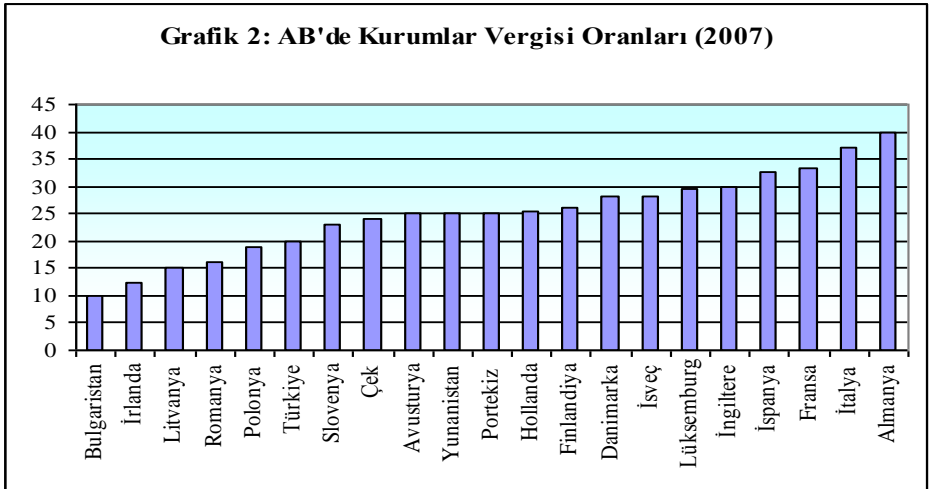
**Tablo 1: AB ve Diğer Bazı Ülkelerde En Yüksek Kurumlar Vergisi Oranları (%) 1986-2007**

Ülke	1986	1991	1995	2000	1986-2000 Değişme	2007
Avustralya	49	39	33	34	-15	30
Avusturya	30	30	34	34	4	25
Belçika	45	39	39	39	-6	33,99
Kanada	36	29	29	28	-8	19,5
Danimarka	50	38	34	32	-20	28
Fransa	45	42	33	33	-12	33,33
Almanya	56	50	45	40	-16	39,78
Yunanistan	49	46	40	40	-9	25
İrlanda	50	43	40	24	-26	12,5
İtalya	36	36	36	37	1	37,25
Japonya	43	38	38	37	-16	30
Hollanda	43	35	35	35	-7	25,5
Norveç	28	27	19	28	0	28
Portekiz	47	36	36	32	-15	25
İspanya	35	35	35	35	0	32,5
İsveç	52	30	28	28	-24	28
İsviçre	10	10	10	8	-2	8
Türkiye	46	49	25	33	-13	20
İngiltere	35	34	33	30	-5	30

**Kaynak:** OECD, **Tax Rates Are Falling**, March April 2001, **World Investment Report**, 2005, s.58 ve [www.worldwide-tax.com](http://www.worldwide-tax.com) adlı kaynaklardan derlenmiştir.



**Kaynak:** KPMG, International, 2006, [http://www.kpmg.de/library/pdf/061101\_14\_Year\_International\_Corporate\_Tax\_Rate\_Survey\_en.pdf], Erişim: 16.12.2007'den yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur



**Kaynak:** [www.deloittetaxguides.com](http://www.deloittetaxguides.com) ve [www.worldwide-tax.com](http://www.worldwide-tax.com)'dan yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Grafik 2, AB ülkelerindeki en yüksek kurumlar vergisi oranlarını vermektedir. Kurumlar vergisi oranının, gelişmiş ülkelerde, gelişmekte olan ülkelere nazaran daha yüksek olduğu görülmektedir. Örneğin 2007 yılında, Almanya'da %39.78 kurumlar vergisi oranı uygulanırken, Bulgaristanda %10 uygulanmaktadır.

1980'li yıllardan sonra gerek vergi oranlarındaki değişiklikler gerekse küreselleşme süreci hem portföy hem de doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında büyük artışları beraberinde getirmiştir. Ülkeler doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını artırmak için hem kurumlar vergisi oranlarında indirimlere gitmekte hem de yatırımlar üzerindeki vergi yükünü azaltmak için çabalamaktadırlar. Bazı ekonometrik modeller farklı sonuçlar gösterse de doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile vergi oranları arasında doğru orantılı bir korelasyonun olduğu kabul görmektedir<sup>30</sup>.

Tablo 2'ye göre, doğrudan yabancı sermaye girişi seçilmiş yıllar itibariyle gelişmiş ülkelerde daha fazladır. Azgelişmişliğin kısır döngüsünün kırılması amacıyla bu trendin ters bir seyir izlemesi gerekmektedir. Ancak, azgelişmiş ve kalkınmakta olan ülkelerdeki siyasi ve paralelinde ekonomik istikrarsızlıklar bu ülkelere yeterince yabancı sermaye girişini engellemektedir. Bu olumsuz etkilerin bir sonucu olarak yabancı sermaye riskin az olduğu ve güvenilir bir piyasa olan gelişmiş ülke piyasalarına doğru bir meyil izlemektedir. Dünyadaki birçok küresel kuruluş tarafından bu durumu tersine döndürecek herhangi bir iktisat politikası uygulanamamaktadır.<sup>31</sup>

Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarına bakıldığında, Kuzey Amerika, Avrupa ve Japonya üçgenindeki ülkeler Çin ve buna yakın bazı bölgeler küresel doğrudan yabancı sermayenin % 90'ını alırken, dünyanın %70'den fazla nüfusuna sahip kalan kısmı %10'unu almıştır. Bu durum, gelişmekte olan ülkelerin üçte birinde yabancı sermaye yatırımları/GSYİH rasyosunu düşürmüştür. Fakat gelişmekte olan ülkelere yabancı sermaye girişinde çeşitli engellerle karşılaşmaktadır. Büyük bütçe açıklarının olması yabancı yatırımcılar üzerinde olumsuz etkiler yapmakta, üreticilerin uluslararası rekabet edebilecek standartlarda malları üretememeleri, yabancı sermayenin gireceği ülkelerdeki insanların temel becerilere sahip olmaması ve altyapı yatırımlarının ve iletişim ağının yetersiz olması gibi faktörler bu engeller arasında yer almaktadır<sup>32</sup>. Bu sebepten dolayı küçük ve gelişmekte olan ülkeler ise vergi oranları gibi diğer vergisel tedbirlerle bu piyasadan pay almak için çalışmaktadır ve genellikle de vergi oranlarında indirimle başvurmaktadırlar.

<sup>30</sup> Sven STOWHASE, "Tax Rate Differentials and Sector Specific Foreign Direct Investment: Empirical Evidence From The EU", **FinanzArchiv**, Volume: 61, 2005, s. 535-536.

<sup>31</sup> İ. BAŞAK, "4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun Genel Esasları, Kanundaki Eksiklikler ve Çözüm Yolları -1", **E-yaklaşım**, Mayıs 2004 , Sayı: 10.

<sup>32</sup> Doğan UYSAL, "Küreselleşme ve Gelişmekte Olan Ülkeler", **Küresel Sistemde Siyaset, Yönetim, Ekonomi**, Der. M. Akif ÇUKURÇAYIR, Çizgi Kitabevi, 2002, s. 310.

**Tablo 2: Ekonomilerin Gelişmişliklerine Göre Doğrudan Yabancı Sermaye Akımları**

	1990-1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
ABD	40 829	84 455	103 398	174 434	283 376	300 912	124 435
Japonya	1 144	228	3 224	3 193	12 741	8 322	6 202
AB	84 165	110 376	127 919	262 216	487 898	808 519	322 954
Afrika	4 320	5 835	10 744	9 021	12 821	8 694	17 165
Latin Amerika	22 259	52 856	74 299	82 203	109 311	95 405	85 373
Asya-Pasifik	47 710	93 994	105 978	96 386	103 008	133 795	102 264
Türkiye	745	722	805	940	783	982	3 266
En Az Gelişmiş Ekonomiler	607	2 630	2 728	3 948	5 428	3 704	3 838
OPEC Ülkeleri	6 048	13 406	18 687	14 442	5 461	3 510	6 557

**Kaynak:** UNCTAD, **World Investment Report**, 2002, s. 303-306. (\*Rakamlar Milyon Dolar cinsinden ifade edilmiştir.)

**Tablo 3: Bazı Ülkelere Yıllar İtibariyle Doğrudan Yabancı Yatırım Girişi (Milyon Dolar)**

ÜLKE	1990-95 (Yıllık Ort.)	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Çin H. C.	19.360	40.180	44.237	43.751	40.319	40.772	46.846
Meksika	8.080	9.938	14.044	11.933	12.534	14.706	24.731
Hong Kong	4.859	10.460	11.368	14.770	24.596	61.938	22.834
Brezilya	2.000	10.792	18.933	28.856	28.578	32.779	22.457
İrlanda	1.139	2.618	2.743	11.035	14.929	24.117	9.775
Polonya	1.396	4.498	4.908	6.365	7.270	9.342	8.830
Portekiz	1.737	1.488	2.477	3.144	1.234	6.464	6.017
Şili	1.499	4.633	5.219	4.638	9.221	3.674	5.508
Çek C.	947	1.428	1.300	3.718	6.324	4.986	4.916
Hindistan	703	2.525	3.619	2.633	2.168	2.319	3.403
<b>Türkiye</b>	<b>745</b>	<b>722</b>	<b>805</b>	<b>940</b>	<b>783</b>	<b>982</b>	<b>3.266</b>
İsrail	580	1.387	1.628	1.760	2.889	4.392	3.044
Rusya F.	1.167	2.579	4.865	2.761	3.309	2.714	2.540
Yunanistan	1.049	1.058	984	85	571	1.089	1.560
Slovakya	147	251	220	684	390	2.075	1.475
Cezayir	25	270	260	501	507	438	1.196
Romanya	162	263	1.215	2.031	1.041	1.025	1.137
Bulgaristan	57	109	505	537	819	1.002	689
Mısır	632	636	887	1.065	2.919	1.235	510
Malta	84	277	81	267	822	652	314
Suriye	102	89	80	82	263	270	205
<i>GÜ'ler</i>	<i>145.019</i>	<i>219.908</i>	<i>267.947</i>	<i>484.239</i>	<i>837.761</i>	<i>1.227.476</i>	<i>503.144</i>
<i>Dünya</i>	<i>225.321</i>	<i>386.140</i>	<i>478.082</i>	<i>694.457</i>	<i>1.088.263</i>	<i>1.491.934</i>	<i>735.146</i>

**Kaynak:** UNCTAD, **World Investment Report 2002**, New York, 2002, s.303-307.

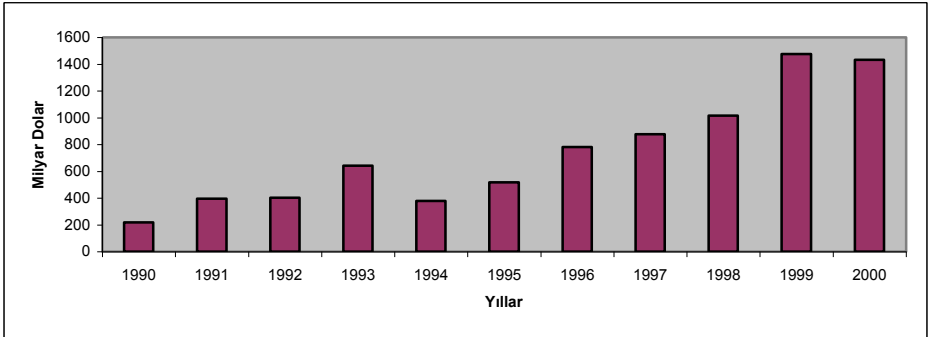
Tablo 3'den de görüldüğü gibi İrlanda 1990-1995 ortalaması olarak doğrudan yabancı sermaye yatırımlarından yaklaşık 1,1 Milyar \$ pay alırken, 2001 yılında bu miktar yaklaşık 9,7 Milyar \$ olmuştur. Burada İrlanda'nın kurumlar vergisi oranını % 50'lerden 2000'li yıllara doğru % 16'lara düşürmesinin etkisi büyüktür.

**Tablo 4: En Fazla Uluslararası Doğrudan Yatırım Çeken On Ülke ve Türkiye (Milyar Dolar)**

Ülke	2004
ABD	95.9
İngiltere	78.4
Çin	60.6
Lüksemburg	57.0
Avustralya	42.6
Belçika	34.4
Hong Kong	34.0
Fransa	24.3
İspanya	18.4
Brezilya	18.2
Türkiye	2.7

**Kaynak: World Investment Report, 2005.**

Tablo 4’de verildiği gibi 2004 yılı için doğrudan yabancı sermaye yatırımlarından en fazla pay alan ülkelerin başında ABD, İngiltere, Çin, Lüksemburg, Avustralya vs. gibi ülkeler gelmektedir. ABD’nin 2000 yılında 1.2 trilyon dolarlık doğrudan yabancı sermaye yatırımından düşük gelirli ülkeler %1 oranında, gelişmekte olan ülkeler ise % 18 oranında bir fayda sağlamışlardır. Bu durumdan çıkarılabilecek sonuç ise zengin ülkelere yatırım yapıldığıdır.<sup>33</sup> Daha öncede ifade edildiği gibi dünyada doğrudan yabancı sermaye yatırımları 1970’li yıllardan beri hızla artmaktadır. Dünyanın en büyük ekonomisine sahip olan ABD’nin diğer endüstrileşmiş gelişmiş ekonomilerden daha büyük doğrudan yabancı sermaye giriş ve çıkışlarına sahip olması şartıdır. GSMH’nin yüzdesi olarak ABD’ye doğrudan yabancı sermaye giriş ve çıkışları Almanya’ya olan sermaye giriş-çıkışından % 32 daha fazladır.<sup>34</sup>

**Grafik 3: Dünya Portföy Yatırımları (Milyar ABD \$)**

**Kaynak: IMF, Balance of Payments Statistics Yearbook, IMF Washington, 2001, s. 7.**

<sup>33</sup> Faruk KOCACIK, “Küreselleşme”, C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık 2001, Cilt: 25, No:2, s.196.

<sup>34</sup> [www.neweconomyindex.org/section1\_page04.html], Erişim: 02.07.2006.

Sadece doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında bir artış değil aynı zamanda portföy yatırımlarında da dünya ölçeğinde bir artış söz konusu olmuştur. Bu artışların altında gerek küreselleşme süreci gerekse vergi oranları ve yapılan diğer düzenlemeler yer almaktadır. 1990'lardan 2000'li yıllara artış seyri Grafik 3'de gösterilmektedir.

Sonuç itibarıyla vergi rekabetinin artmasının altında yatan nedenlerden birisi bahsedildiği gibi uluslararası sermaye hareketliliğinin artmasıdır. Uluslararası sermaye hareketleri ile ilgili olarak da ülkeler arasındaki vergi tarafsızlığının sağlanmasının gerçekleştirilmesi de önemli ve gerekli olmaktadır. Bir yatırıma ya da faaliyete sahip olan ülke, geliri elde etme hakkına da sahiptir. Ülkeler arasında kaynak ya da yerleşim yeri ilkesinden hangisinin izlenip izlenmediğine göre vergi tarafsızlığı belirlenecektir. Ancak ülkeler çifte vergilendirmeden kaçmak ve vergi kredileri (yurtdışındaki gelir vergisi oranları ev sahibi ülkedeki vergi oranlarını aşmadığı sürece) metodlarının bir kombinasyonu ya da vergilendirilebilir gelirden ödenen yabancı vergilerin indirilmesi gibi yollarla yurtdışında ödenen vergilerde bir denge oluşturmak için uğraşmaktadırlar. Kaynak prensibi altında sermaye geliri kişisel gelir vergisi altında bir gelir olarak vergilendirilmektedir. Vergi borçları orijinal gelirin olduğu yerde değerlendirilir. Böylece bir ülkede ikamet eden kişilerin yurtdışındaki elde ettikleri gelirleri vergilendirilmeyecektir. Kaynak ilkesi temelli bir vergilendirme yatırımlar üzerinde bir vergi olarak düşünülebilir. Kaynak temelli vergileme farklı oranlarda uygulanırsa sermaye ihraç tarafsızlığı tam olarak sağlanamaz. Sermaye ihraç ve sermaye ithal tarafsızlığının ikisinin birden sağlanması, bütün ülkelerin oransal olarak tek vergiyi uygulayan bir vergi prensibini seçmeleri durumunda teorik olarak mümkün olacaktır. Yerleşim yeri temelli bir vergi sistemi de yüksek bilgi gerektirmektedir.<sup>35</sup> Sadece yerleşim yeri ilkesine göre gelirin vergilendirilmesi halinde sermaye en etkin olarak kullanıldığı yerlere göç edecektir. Bu yüzden bu ilkede sermayenin kullanımında etkinliğin sağlanabilmesi için vergi matrahının ve oranlarının uniform olmasına gerek kalmayacaktır. Şu bir gerçektir ki, ülkeler uluslararası etkinlik hedefi için vergi tarafsızlığının sağlanmasını istememekte, onlar sadece çıkarlarını maksimum etmek için en uygun politikaların peşinden gitmektedirler.<sup>36</sup>

Vergi rekabeti çerçevesinde, yabancı sermaye yatırımlarının artmasında düşük oranlı vergilerin ve vergilendirme ilkelerinin önemi büyüktür. Nitekim kurumlar vergisi oranlarını ülkeler indirmekle beraber, başlıca sanayileşmiş ülkeler için en yüksek kurumlar vergisi oranları % 35 olmaktadır. Yukarıdaki tablolarda da bu trend açık olarak görülebilmektedir. Vergi rekabeti dolayısıyla da vergiler daha da düşürülmeye devam etmektedir. Ancak vergi indirimleri sadece kurumlar vergilerinde değil, kişisel gelir vergisi oranlarında da söz konusudur. OECD'nin gelişmiş ülkelerinde bu oranlar Tablo 5'de verilmektedir. Ancak yapılan indirimler verilen tablolardan da görüldüğü gibi kurumlar vergisi oranlarında daha hızlı ve daha fazla olmuştur. Burada bilinen

<sup>35</sup> Mukul G.ASHER & Ramkishan S: RAJAN, "Globalization and Tax Systems : Implications for Developing Countries With Particular Reference to Southeast Asia", **Discussion Paper** No:99/23, CES, October 1999, a.g.m., s. 6-9.

<sup>36</sup> AKKAYA, a.g.m., s. 56



şudur ki, sermaye üzerinden alınan vergilerde bir azalma söz konusu iken, emek üzerinden alınan vergilerdeki yük artmaktadır. Yani vergi rekabeti emek aleyhine sermayeyi korumaktadır. Ülkeler artık bu süreçte servet vergilerini ve yabancıların faiz, karpayı ve diğer yatırım kazançları üzerinden alınan vergileri azaltmakta veya tamamen kaldırmaktadırlar<sup>37</sup>.

**Tablo 5: En Yüksek Kişisel Gelir Vergisi Oranları (%)**

Ülke	1985	1990	1995	2000	2007
Avustralya	60	49	47	47	47
Avusturya	62	50	50	50	50
Belçika	76	55	58	58	50
Kanada	50	44	44	44	29
Danimarka	73	68	64	59	59
Fransa	65	53	51	54	48.09
Almanya	65	65	66	59	42
Yunanistan	63	50	45	43	40
İrlanda	65	58	48	42	41
İtalya	81	66	67	51	43
Japonya	70	65	65	50	40
Kore	65	60	48	44	39
Hollanda	72	72	60	52	52
Norveç	64	54	42	48	51.3
Portekiz	69	40	40	40	40
İspanya	66	56	56	48	45
İsveç	80	72	58	51	56
İsviçre	33	33	35	31	31
İngiltere	60	40	40	40	40
Amerika	50	33	42	42	35
Türkiye	55	50	55	45	35

**Kaynak:** OECD, <http://www.oecd.org/dataoecd/44/2/1942506.xls> ve [www.worldwide-tax.com](http://www.worldwide-tax.com)'dan derlenmiştir.

Tablo 5'den de görüleceği üzere OECD'nin gelişmiş ülkelerinde kişisel gelir vergisi oranları 1980 yılından bu yana % 20 oranında düşürülmüştür. Nitekim vergi

<sup>37</sup> EDWARDS & RUGY, a.g.m., s. 13.

oranlarındaki bu değişiklikler sonucunda dünyada yabancı sermaye yatırımlarının hareketliliği ile beraber miktarı da artmıştır. Özellikle 1990 yılından sonra artışlar etkisini göstermektedir.

## 2. Vergi Gelirlerinin Daha Etkin Kullanımı ve Verimli Kamu Harcamaları

Vergi rekabetinin diğer avantajlarından birisi de hükümetin kamu hizmetlerinde etkinliği sağlama fonksiyonuna hizmet etmesidir. Hükümetler arasındaki rekabet devletin monopol gücünü sınırlandırarak vergi gelirlerinin daha etkin kullanılmasına zemin hazırlamaktadır<sup>38</sup>.

Nitekim vergi rekabeti dolayısıyla hükümetler, toplam vergi yükü ile kamu hizmetlerini (sosyal altyapı harcamalarının da yer aldığı) en uygun noktada buluşturarak, iki parametre arasında orantı sağlayabilirler<sup>39</sup>. Bu anlamda politikacıların, bürokratların, siyasi partilerin ve çıkar gruplarının mali disiplini bozmaları yani bütçede aşırı harcamalara neden olup, kamu harcamalarında etkinsizlik yaratmalarını engelleyebilecektir. Yani hükümetler arasındaki rekabet, çıkar gruplarını ve politika yapıcılarını sınırlayarak ülkeler arasında dibe vurma yarışının aksine yukarı çıkma yarışına neden olmaktadır<sup>40</sup>. Böylece hem vergi yükünün dağılımında hem de kamu harcamalarının yapılmasında optimal noktayı hükümetler belirlemek zorunda kalacaklardır. Bu durum, diğer yandan kaynak dağılımında ve kullanımında etkinlik de sağlayarak dünya refahında da bir artışı beraberinde getirebilecektir<sup>41</sup>.

Vergi rekabeti ile hükümetler kişilerin başka yerlere kaçışını engellemek için onların ihtiyaçlarına daha duyarlı yaklaşmakta ve onlara daha iyi kamu hizmeti sunma çabası içine girmektedir. Artık küreselleşme sürecinde çeşitli şekillerde vergi sistemlerini değiştiren hükümetler diğer ülkelerin vergi sistemlerini de etkilemektedir. Ülkeler, mükelleflere diğer ülkelerin sağladığı avantajları sunarak da gelir toplama performansında bir artışı yaratmak, kamu harcamalarının verimliliğini ve kalitesini artırmak, mali disiplini sağlamak gibi amaçlarla da karşılaşmaktadır. Böylece gelişme ve kalkınma yolunda da yabancı sermaye girişleri ile birlikte önemli adımlar atılmış olmaktadır denilebilir.

## E. Vergi Rekabetinin Olumsuz (Zararlı) Etkileri

Vergi rekabetinin negatif etkileri arasında, vergi gelirlerinin azalması sonucunda kamu harcamalarındaki düşüş, borçlanma ile kamu harcamalarının finansmanı, etkin olmayan yetersiz vergi inceleme oranı, gölge ekonominin büyümesi, vergi yükünün

38 Richard W. ROHN & Veronique De RUGY, a.g.m., s. 7.

39 GİRAY, a.g.m., s. 99.

40 S.Gary BECKER, "What's Wrong With A Centralized Europe? Plenty", **Business Week**, June 29, 1998, s. 22([http://home.uchicago.edu/~gbecker/Businessweek/BW/1998/06\\_29\\_1998.pdf](http://home.uchicago.edu/~gbecker/Businessweek/BW/1998/06_29_1998.pdf))

41 OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, Paris, 1998, s.14.

dağılımında adaletsizlik, toplanması gereken vergilerdeki indirimler sonucu olarak vergi gelirlerindeki düşüş sayılabilmektedir<sup>42</sup>. Vergi rekabetinin vergi yapısı ile ilgili iki sonucu olmaktadır. Bunlardan birincisi toplam vergileme kapasitesinin düşmesi, ikincisi ise mobil faktörler üzerindeki vergi yükünde yapacağı değişikliklerdir<sup>43</sup>. Aslında vergi rekabeti küreselleşme süreciyle kendini daha fazla hissettirmekte ve küreselleşme hem vergi yapısını hem de kamu harcamalarının yapısını etkilemektedir. Ancak küreselleşmenin mali politika üzerindeki etkileri etkinlik ve tazmin hipotezleri ile açıklanmaktadır. Tazmin hipotezi, küreselleşme sonucu artan ekonomik risklere karşı hükümetlerin vatandaşlarını korumak için refah devleti uygulamalarının genişletilmesini içermektedir. Vergi rekabeti ise etkinlik hipoteziyle ilgilidir. Etkinlik hipotezi, mobil faktörler üzerindeki hükümetlerin rekabeti ve ulus devlet kavramındaki aşınma olarak nitelendirilmektedir. Ülkeler mobil faktörler üzerinde özellikle vergi oranları ile rekabet ederken vergi yüklerinde değişmelere ve mali bozulmalara neden olmaktadır. Bunlar vergi rekabetinin negatif etkileri arasında iki önemli olgudur<sup>44</sup>. Örneğin, 1980'li yıllarda başlayan ABD Eyaletlerinin, yerli ve yabancı otomobil firmalarının yer seçimi kararlarını etkilemek için sağladıkları devasa sübvansiyonlar içeren vergi rekabeti mücadelesi, Dünya ölçeğinde yaşanacak mali bozulmaların ilk kıvılcımları olmuştur denilebilir<sup>45</sup>.

## 1. Mali Bozulma

Kamu gelirlerinin içerisinde vergi gelirlerinin önemli bir pay olarak yer aldığı bilinmektedir. Nitekim vergi politikasının işlevleri arasında belirli bir gelir hedefini sağlamak yanında ekonomide denge ve istikrarın devamının sürdürülmesi ve gelir dağılımının düzenlenmesi gibi amaçlar da yer almaktadır. Ancak günümüz dünyasında küreselleşme ile beraber bir ülkenin vergi politikasını diğer ülkelerden bağımsız olarak belirlemesi çok mümkün olmamaktadır. Belli ülkelerin vergi oranlarında yapmış oldukları değişiklikler sonucunda diğer ülkelerde buna uyum sağlamaktadır. Vergi oranlarının yatırım kararları üzerindeki etkisi sonucunda vergi sistemlerindeki bu değişiklikler mükelleflerin dikkatini çekmektedir. Gerek vergi oranlarındaki indirimlerle (Laffer eğrisinin yukarı eğimli bölgesinde olduğu sürece) gerekse ülkelerin çeşitli vergisel ayrıcalıkları ve teşvikleri ile bir ülke kazançlı çıkarken diğer ülkeler belirli kayıplarla karşılaşabilmektedir. Başka bir deyişle, bu uygulamalarla vergi matrahında

---

42 YERELİ, a.g.m., 26

43 Semih ÖZ, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 53-54.

44 Lucas BRETSCHGER & Frank HETTICH, "Globalisation, Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence For OECD Countries", **European Journal Of Political Economy**, Vol: 18, 2002, s. 697-698.

45 John Douglas WILSON, "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal**, Volume:52, No:2, June 1999, s.269.

meydana gelen erozyon sonucu ülkelerin uğradığı gelir kayıpları (Mali Bozulma) vergi rekabetinin zararlı ekonomik sonuçlarından biridir<sup>46</sup>.

Bir devletin sermaye veya diğer hizmetleri çekmek için uygulamaya koyduğu vergi paketi bir başka ülkenin vergi sisteminde ve vergi gelirlerinde önemli tahribatlara neden olabilmektedir<sup>47</sup>. Aynı zamanda doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının da artık çok fazla mobil olması ve serbest hareket etmeye başlaması, sermaye ithal eden emek yoğun ülkelerin güçlerini azaltarak sermaye ihraç eden ülkelerin güçlerini artırmaktadır<sup>48</sup>.

Vergi rekabeti ile bir kısım ülkeler yabancı sermaye yatırımlarını kendi ülkelerine çekerken, diğer ülkelerin vergi gelirlerinde azalma da yaratarak vergi matrahlarında erozyona sebep olabilmektedir. Örneğin AB'nin Mayıs 2004 ve Ocak 2007 genişlemesinden sonra birliğe katılan 12 yeni üyenin nispeten düşük ücret düzeyleri, nispeten yüksek emek piyasası esnekliği ve en önemlisi düşük vergi yükü gibi rekabet avantajlarına sahip olması, 15 eski Avrupa Birliği ülkesini (AB-15) tedirgin etmektedir<sup>49</sup>. Vergi gelirlerini etkileyen diğer faktör ise doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında motor işlevi gören çok uluslu şirketlerin yaptıkları işlemlerle ilgili olan faaliyetleridir. Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının gittikleri ülke ekonomilerine istihdam yaratma, ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkileme, teknoloji transferi sağlama gibi daha pek çok yararları yanında vergisel anlamda gerek ülkelerin vergi oranlarını düşürmesi sonucunda haksız rekabet yaratılması gerekse doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında motor işlevi gören çok uluslu şirketlerin vergilendirmeden sonraki ortaya çıkardıkları vergisel sorunlar önem teşkil etmektedir. Nitekim çok uluslu şirketler açısından vergilendirme olayı göz önüne alındığında bu şirketlerin sadece vergilendirme konusunda pozitif bir performans sergilemedikleri görülmektedir. Bu şirketler transfer fiyatlama yöntemini başarıyla kullanarak elde ettikleri gelirleri düşük vergi oranları kullanan ülkelere aktarmakta, sonucunda da gittikleri ülkelerin vergi matrahlarının erimesine neden olmaktadır<sup>50</sup>. Diğer deyişle iki ülkedeki vergi sisteminin bileşenleri ve ilişkili vergi oranlarına bağlı olarak, çok uluslu şirketler malları transfer ederken fiyatlarını manipüle etme dürtüsüne sahip olabilmektedirler<sup>51</sup>. Bu durumda transfer fiyatlaması dar anlamda vergi amaçları ile özdeşleşebilmektedir. Yani transfer fiyatlaması kavramı ilk olarak doğrudan yabancı sermaye ile ilgili vergisel boyutu akla getirmektedir. Vergiler de bir maliyet unsuru olması sebebiyle özellikle de dünya çapında iş gören çok uluslu şirketler bağlı şirketleri aracılığı ile piyasa ve transfer

46 GİRAY, a.g.m., s. 111.

47 Niyazi CANGIR, “ Vergide Rekabet Ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi II”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos, 2000, s.78.

48 ASHER & RAJAN, a.g.m., s. 1-2.

49 Emrah FERHATOĞLU, “2004 Genişlemesi sonrasında Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları”, **E-Akademi Dergisi**, Mayıs 2006, Sayı:51, [www.e-akademi.org], Erişim: 09.11.2006.

50 Serkan BENK & Tekin AKDEMİR, “Globalleşme Ve Ekonomik Değişim”, [http://www.cmis.org.tr/dergi/012004/makale2.pdf], Erişim: 03.05.2006.

51 Barbara L. ROLLINSON & Daniel J.FRISCH, “Recent Issues In Transfer Pricing”, **OTA Paper 61**, November 1988, s.1.

fiyatlarıyla oynayarak vergi sonrası nihai karlarını en yüksek düzeyde tutmaya çalışmaktadırlar<sup>52</sup>. Ülkeler çok uluslu şirketlere vergileme alanı ve kapasitesi bakımından bağımlı hale gelmektedirler. Dolayısıyla ülkeler her yönüyle kontrol edemeyecekleri bu şirketlerin ülkeye verdikleri değerin daha sonraki yıllarda değişmesi durumunda vergileme kapasitesi sorunu daha da belirgin hale gelecektir.<sup>53</sup> Çok uluslu şirketler fiyatları manipüle ederek hem karlarını artırmakta hem de ülkenin vergi gelirlerinde azalmalara neden olmaktadır. Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında önemli fonksiyon üstlenen çok uluslu şirketlerle ilgili diğer bir konu da bu şirketlerin çevre ülkelerdeki tüketicilere mal ve hizmet sunma temeline dayalı olarak kurulmalarıdır. Bu durum da uluslararası düzeyde rekabetçi bir vergi sistemini gerekli kılmaktadır<sup>54</sup>.

Belirtildiği gibi gerek transfer fiyatlaması yolu gerekse yatırımcıların kar maksimizasyonunu gerçekleştirmek için en uygun yerlere yatırım yapması ile ülkelerin vergi gelirlerinde bir azalma olacaktır. Ancak bir sonraki süreçte ise hükümetler açısından kaynak arayışı gündeme gelecektir. Burada da devlet, borçlanma ile açığı finansman yöntemine başvurursa sonuçta transfer ödemeleri içindeki faiz ödemeleri yüksek tutarlara ulaşacak ve aynı zamanda da gelir dağılımında negatif etkiler yaratabilecektir.

## 2. Adaletsiz Vergi Yüğü Dağılımı

Belirtildiği gibi ülkeler doğrudan yabancı sermaye yatırımlarından daha fazla pay alabilmek için vergi oranlarında değişiklikler yapmaya yönelmekte ve bunun sonucunda vergi yükünün dağılımı da olumsuz etkilenmektedir. Vergi rekabeti sermaye gelirleri lehine daha az mobil olan emek gelirleri üzerindeki vergi yükünü artırmakta ve vergi yükü sermaye gelirlerinden emek gelirlerine doğru kaymaktadır. Çoğu hükümet tüketim üzerindeki KDV gibi vergileri artırma eğilimine gitmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin payı toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilere karşın artmaktadır.<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> Yenal ÖNCEL, “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 41. Seri, Yıl: 2002, s. 6-7.

<sup>53</sup> Kemal UYANIK, “Küreselleşme ve Neden Olduğu Vergisel Sorunlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2001, s. 15.

<sup>54</sup> GİRAY, a.g.m., s. 99.

<sup>55</sup> Phillip GENSCHEL, “Globalization, Tax Competition and Fiscal Viability of Welfare State, MA Plenck Institute For The Study”, May 2001, s. 3.

**Tablo 6: 1980-2007 Yılları Türkiye’de Toplam Vergi Tahsilatında Dolaylı-Dolaysız Vergi Payları**

Yıllar	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler
1980	37	63
1990	48	52
1999	55	45
2000	60	40
2002	66	31
2003	67	33
2004	71	29
2005	73	27
2006	69	33
2007	70	30

**Kaynak:** [www.muhasabat.gov.tr](http://www.muhasabat.gov.tr), [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) ve Maliye Bakanlığı Yıllık Ekonomik Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 6’da görüldüğü gibi Türkiye’de yıllar itibariyle toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin payları artmıştır. Küreselleşme sürecinde özellikle kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler dolaylı vergilerin artırılmasına neden olmuştur. 1980 yılında ülkemizde dolaylı vergilerin payı %37 dolaysız vergilerin payı % 73 iken, 2007 yılı için dolaylı vergi payı % 70’e çıkararak büyük bir artış göstermiş, dolaysız vergi payı ise aynı yıl için % 30’lara düşmüştür. Aynı oranlar AB ülkeleri için dolaylı vergilerde %35 ve dolaysız vergilerde %65 oranlarındadır. Yani tersine bir durum söz konusudur. Bir vergi sisteminin adillikinden söz edebilmek için toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaysız vergilerin payının fazla olması gerekmektedir. Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre, 2006’da vergi gelirlerinin %18,9’u dış ticaretten, %50,1’i mal ve hizmetlerden, %2’si servetten ve %29,2’si gelirden alınan vergilerden karşılanmaktadır. Genellikle hükümetlerin vergi rekabeti ile sınırlandırılmaları, hükümetlerin tüketim vergileri gibi dolaylı vergiler üzerine yönelmelerine ve sermaye üzerinden alınan vergiler lehine bir durum sergilemelerine sebep olmaktadır. 2006 tahsilat payları bu durumun açık tezahürüdür. Aynı zamanda, dolaysız vergilere göre tüketim vergilerinin payının artması vergi rekabeti sonucunda vergi yükünün adaletli dağılmadığı ve mobil olan faktörlerden daha çok mobil olmayan faktörler üzerinde bu yükün çoğunluğunun kaldığını göstermektedir. Bir ülkede dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre tahsilatta

daha dominant karakterli olması, o ülkede vergi kültürünün yerleşmediğine veya yerleşik vergi kültürü varsa bile olgunlaşmadığına da işarettir.

AB ülkeleri içerisinde ise 2003 yılı için Polonya ve Slovakya toplam vergi gelirleri içindeki dolaysız vergi paylarında en düşük paya sahip ülkelerdir. Ancak Danimarka (%59.6), İngiltere (%42) ve Finlandiya (%41) gibi ülkeler en yüksek dolaysız vergi paylarına sahip ülkelerarasında yer almaktadır<sup>56</sup>. Genellikle gelişmiş olan ülkelerde toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergi payları daha yüksek oranlarda yer almaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde bu durum tersine işlemektedir.

## **F. Vergi Sistemlerini Haksız Vergi Rekabetine Karşı Korumak: Yapılan Önleme Çalışmaları ve Öneriler**

Zarar verici vergi uygulamaları (haksız vergi rekabeti) konusunda iki uluslararası işbirliği çalışması başlatılmıştır: Birincisi OECD'nin başlattığı zarar verici vergi rekabeti çalışmasıdır. İlk adımı 1996 yılında Lyon zirvesinde G-7 devlet başkanlarıncı atılan ve aynı yıl yapılan Bakanlar Konseyi toplantısıyla OECD tarafından başlatılan çalışmalardır. Diğer Avrupa Birliğinin üye ülke Ekonomi ve Maliye Bakanlarının yine 1996 Nisanında Verona'da yaptıkları toplantıda ilk kez gündeme gelen ve "Avrupa Birliğinde Zarar Verici Vergi Rekabetiyle Mücadele paketi" adıyla başlattıkları çalışmalarıdır<sup>57</sup>. Diğer taraftan haksız vergi rekabetinin önlenmesine çalışan bir diğer kuruluş'ta G-8'ler tarafından kurulan Finansal Eylem Görev Grubudur.

### **1. OECD'nin Haksız Vergi Rekabetini Önlemeye Yönelik Çalışmaları**

OECD bünyesinde zararlı vergi uygulamalarına ilişkin çalışmalar, 1996 yılında OECD Bakanlar Konseyince zararlı vergi rekabetinin, yatırım ve finansman kararları ve ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerinde meydana getirdiği olumsuz ve çarpıklık oluşturuvcu etkilerin engellenmesine dönük sistemlerin geliştirilmesi ve 1998 yılına kadar bu konuda bir raporun hazırlanmasına karar verilmesi ile başlamıştır<sup>58</sup>. Bu gelişmeler doğrultusunda, OECD Mali İşler Komitesince, 1998 yılında yapılan Bakanlar Konseyine "Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Global Konu" başlıklı bir rapor sunulmuştur. Söz konusu raporun ilk bölümünde, uluslararası vergilemeye ilişkin olarak hali hazırda mevcut olan durumun ana prensipleri belirtilmek suretiyle, genel bir değerlendirmesi yapılmakta ve küreselleşmenin söz konusu yapı üzerinde meydana getirdiği baskı ortaya konulmaktadır.

OECD, 1998 yılında belirli kriterler uygulayarak muhtemel vergi cenneti ülkelerle ilgili 44 ülkeden oluşan bir liste oluşturmuş ve çalışmalara bu ülkeler nezdinde

<sup>56</sup> OECD, **Revenue Statistics of OECD Member Countries**, Paris, 2005.

<sup>57</sup> Semih ÖZ, "Zarar Verici Vergi Rekabeti Konusunda OECD'nin 2004 Yılı İlerleme Raporu", **e-yaklasim**, Sayı:136, 2004 Mayıs, s.49.

<sup>58</sup> TOBB, **Vergilemede Global Eğilimler-AB ve Türk Vergi Sistemi**, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Aydoğdu Ofset, 2001, Ankara, s.30.

başlanmıştır. Zarar verici vergi rekabetini uygulayan ve vergi cenneti olarak tanımlanan rejimlerin belirlenmesinde aşağıdaki kriterler dikkate alınmaktadır<sup>59</sup>:

• **Düşük oranda vergilendirme ya da hiç vergilendirmeme:** ekonomik aktiviteler, düşük oranda vergilendirilmekte ya da hiç vergilendirilmemektedir.

• **Etkin bilgi değişiminin olmaması:** Yasalar ya da idari uygulamalar diğer devletlerin bilgi almalarını önleyici hükümler içerebilirler. Bu yalnızca bilgi vermeyi istemekten kaynaklanmamış olabilir. Buna müşterilerinin adı ve soyadı sorulmadan açılan mevduat hesapları örnek gösterilebilir. Bu durumda yalnızca bilgi isteyen ülke değil, bilgi vermesi istenen ülke de hesap sahibi hakkında bilgi sahibi değildir.

• **Şeffaflıktan yoksunluk:** Yürürlükte olan mevzuat ve buna ilişkin idari uygulamalar açık olmayabilir. Vergi oranları ve vergi matrahlarının tanımı gibi vergilendirmeyi etkileyen düzenlemeler müzakere edilebilir özelliklere sahip olabilir.

• **Ekonomik aktivitelerin olmaması** (Belirli/esaslı bir faaliyette bulunma gerekliliğinin aranmaması: Vergi cenneti ülkelerde bulunan bazı işletmeler herhangi bir ekonomik faaliyette bulunmamakta, bu yerler yalnızca adres için kullanılmaktadır. Ancak ekonomik faaliyetin olup olmadığının belirlemesini yapmak, her zaman kolay olmamaktadır. Örneğin finansal aktiviteler bazı durumlarda fiilen gerçekleşmemektedir).

Sözkonusu raporda haksız vergi rekabetine neden olan vergi cennetlerinin verdiği zararlar da şu başlıklar altında ifade edilmiştir<sup>60</sup>:

- Vergi cennetleri, finansal akımların ve dolaylı olarak da fiziki yatırım akımlarının yönünü değiştirmektedir,
- Vergi yapılarının bütünselliğini etkilemekte ve vergi adaletini zaafa uğratmaktadır,
- Mükelleflerin vergi mevzuatına uyum konusundaki (tax compliance) kanaatlerini zayıflatmaktadır,
- Vergi ve kamu harcamalarının düzey ve ağırlığının yeniden kurgulanmasına sebep olmaktadır,
- Vergi yükünün önemli bir bölümünün haksız biçimde, özellikle emek olmak üzere daha az hareket yeteneğine sahip üretim faktörleri üzerine kaymasına yol açmaktadır,
- Vergi uygulamalarının idareye ve mükelleflere yarattığı yükün artmasına neden olmaktadır.

<sup>59</sup> Yüksel KARACA, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:238, Haziran 2001, s.91, 92; Semih ÖZ, “Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:139, 2004.

<sup>60</sup> Saygın EYÜPGİLLER, “Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi sistemleri: Uygun olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 222, s.76.



Belirtilen kriterler dikkate alınarak listede yer alan ülkeler çeşitli yöntemlerle incelenmiştir. Bu incelemeler ülkelerin çoğunun forum toplantılarına gerekli dökümanları sağlanması ile gerçekleşmiştir<sup>61</sup>. Bu listede yer alan Barbados, Maldivler ve Tonga ise ikinci bir değerlendirme sonucunda OECD tarafından listeden çıkarılmışlardır<sup>62</sup>. Sonuçta 41 ülkenin yukarıda belirtilen raporda yer alan vergi cenneti kriterlerine uyduğu tespit edilmiştir. Ancak bu kriterlere uyan ve yayımlanacak listede yer alması muhtemel ülke ya da rejimlerin OECD ile işbirliğine gitmeleri ve bunu kamuoyu önünde taahhüt etmeleri durumunda bu listede yer almamaları kararlaştırılmıştır.

Bu amaçla 41 ülkeye OECD ile işbirliğine gitme önerisinde bulunulmuş ve bu ülkelerden altısı bu öneriye olumlu yanıt vermiştir. Buna göre vergi cenneti olma kriterlerine uyan ve OECD ile işbirliğine gitme önerisini yanıtlamayan ya da olumsuz yanıtlayan ülkeleri içeren liste “Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler” raporunda 26 Haziran 2000 günü Paris’te kamuoyuna açıklanmıştır. Bu listede aşağıdaki 35 ülkenin ismi yer almaktadır<sup>63</sup>:

Andora, Angilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahama, Bahreyn, Barbados, Belize, British Virgin Islands, Cook Island, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey and Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Liberya, Lihtştayn, Maldiv Cumhuriyeti, Marsal Adaları Cumhuriyeti, Monako, Montserra, Nauru Cumhuriyeti, Netherland Antilles, Niue, Panama, Samua, Seyşel Cumhuriyeti, St. Lucia, The Federation of St. Christopher Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Tonga, Turk & Caicos, US Virgin Islands, Vanuatu Cumhuriyeti.

Ayrıca bu inceleme sonucunda, 29 OECD üyesi ülkeden 47 rejimin potansiyel olarak “zarar verici tercihli rejim” kapsamında olduğu tespit edilmiştir. Bu liste de, yukarıda adı geçen raporda 26 Haziran 2000 günü Paris’te kamuoyuna açıklanmıştır. Türkiye bu listede iki rejimi ile yer almaktadır. Bunlar **İstanbul kıyı bankacılığı rejimi** ile **serbest bölgelerde dağıtım merkezleri rejimidir**. Bilindiği üzere, İstanbul Atatürk Havalimanı kıyı bankacılığı merkezi yönetmeliği, 19 Aralık 1990 tarih ve 20730 sayılı resmi gazetede yayımlanmış olmasına rağmen, serbest bölge fiilen işlememektedir. Serbest bölgelerin faaliyette bulunma usul ve esasları ise 3218 Serbest Bölgeler kanunu ile belirlenmiştir.

Vergi cennetlerine ilişkin liste hakkında belirtilmesi gereken bir diğer husus, söz konusu listede yer alan ülkeler açısından, en azından bu aşamada bu ülkelere dönük herhangi bir ortak yaptırımın uygulanmasının söz konusu olmadığıdır. Bu liste daha çok bir tanımlama listesidir ve bu liste baz alınarak ikili ve çok taraflı müzakerelere başlanacaktır.

61 ÖZ, 2004., s.50, 51.

62 S. Saygın EYÜPGİLLER, “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2002, Sayı: 249, s. 94.

63 ÖZ, 2004., s.51.

2000 yılındaki OECD tarafından açıklanan ve vergilendirme alanında küresel işbirliğini hedefleyen raporda vergi cenneti listesinde yer alan ve bu özelliklerinden arınmayan ülkelere ortak yaptırımlar uygulanması kararlaştırılmıştır. Bu yaptırımlardan bazıları şu şekilde özetlenebilir<sup>64</sup>;

- Listede yer alan ülkelerle veya bu ülkelerin tahrip edici uygulamalarıyla bağlantılı işlemlerle ilgili indirim, istisna ve benzeri kolaylıklara izin verilmemesi,
- Listede yer alan ülke mukimlerine yapılan belli ödemelerin tevkifata tabi tutulması.
- Listede yer alan ülkelerle veya bu ülkelerin tahrip edici uygulamalarıyla bağlantılı işlemlerin sıkı vergi incelemeleriyle denetlenmesi,
- Listede yer alan ülkelerde veya bu ülkelerin tahrip edici uygulamalarıyla bağlantılı işlemlerde kapsamlı bilgi verme yükümlülüğü getirilmesi ve buna uyulmamasının caydırıcı bir şekilde cezai müeyyideye bağlanması,
- Listedeki ülkeleri de ilgilendiren belli işlemler üzerinden işlem harçları alınması.

Öte yandan vergi cennetlerine ilişkin çalışma kapsamında yapılan değişikliklerin, projenin bütünlüğü açısından oluşturabileceği eşitsizliğe ilişkin kaygılar ülkemizin de içinde bulunduğu bir grup ülke tarafından dile getirilmiştir. Bu konudaki kaygıları giderici ve projenin vergi cennetlerine ilişkin bölümünde yapılan söz konusu değişikliklerin, projenin diğer bölümü olan üye ülkelerdeki tercihli vergi rejimlerine ilişkin çalışmalarda da dikkate alınacağına ilişkin bir açıklama, 2001 raporuna eklenmiştir<sup>65</sup>.

OECD, vergi cennetlerinin ve tercihli vergi rejimlerinin sunduğu cazip avantajların ve bunların bir sonucu olarak ortaya çıkan zararlı vergi rekabetinin, uluslararası yatırım kararlarında çarpıklıklara yol açarak ulusal vergi tabanlarını erozyona uğrattığını, vergiden kaçınma ve hatta vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini ifade etmektedir<sup>66</sup>. Söz konusu olumsuz etkilerin giderilmesi amacıyla OECD 1996 yılından itibaren vergi cenneti ülkeler, vergi cenneti olmayan ülkelerde de uygulanmakta olan tercihli vergi rejimleri ve zarar verici (haksız) vergi rekabeti ile ciddi bir mücadeleye girişmiştir.

Ayrıca, OECD'nin 2000 yılında yayımladığı raporda sigortacılık, finansman ve leasing, fon yönetimi, bankacılık, anamerkez rejimleri, dağıtım merkezi rejimleri, hizmet merkezi rejimleri, gemicilik ve diğer faaliyetler başlıklı 9 ana grup altında 21 ülkedeki toplam 61 rejim potansiyel olarak zararlı vergi uygulamaları olarak

---

<sup>64</sup> KARACA, 2001, s.96, 97.

<sup>65</sup> Yüksel KARACA, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 160, Ocak 2002, s. 52-53.

<sup>66</sup> KARACA, 2001, s. 97.

belirlenmiştir. Türkiye bu listede İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi ve serbest bölge uygulamaları ile yer almıştır.

2001 yılında OECD tarafından yine vergi cennetleri ve projedeki diğer başlıkları inceleme konusu yapan ve gelinen noktayı değerlendiren bir rapor daha yayımlanmıştır. Bu raporda, OECD ile işbirliği yaparak zararlı vergi rekabeti uygulamalarından vazgeçeceğini açıklayan Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, San Marino, Bermuda, Cayman Adaları ve Mauritius, 1998'deki raporda yayımlanan vergi cennetleri listesinden çıkartılmışlardır.

2001 Raporuyla, işbirliğine yanaşmayan vergi cennetlerine uygulanacak ortak yaptırımlara ilişkin olarak ise, söz konusu ortak yaptırımların, vergi cennetlerine ve üye ülkelerdeki tercih yaratan rejimlere aynı anda uygulanması kararı alınmıştır.

Vergi cennetleri listesine ara dönemlerde çeşitli ülkeler eklenmiş olmakla beraber, listede yer alan ülkelerden OECD ile işbirliği yapıp, vergi cenneti ülke statüsünden zamanla çıkmayı taahhüt edenler de olmuştur. 2005 yılı itibariyle, işbirliği yapmayı kabul etmeyen ve halihazırda OECD'nin haksız ve zararlı vergi rekabetine yol açan vergi cenneti ülkeler listesinde yer alan ülkeler: Andorra, Liechtenstein, Liberya, Monaco, ve Marshall Adaları'ndan oluşan 5 ülkedir. Diğer 33 ülke vergileme alanında işbirliği ve şeffaflık taahhüdünde bulunmuştur<sup>67</sup>.

## 2. Avrupa Birliği Tarafından Haksız Vergi Rekabetini Önlemeye Yönelik Çalışmalar

Avrupa Birliği'nin amaçlarından birini malların, şahısların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşabildiği bir iç pazar meydana getirmek oluşturduğundan, "serbest rekabet ilkesi" böyle bir sistemin temel ilkelerinden biri olarak derhal kendini göstermektedir. Fakat enteresandır ki, bundan 20 yıl öncesine göre ne insanlar çalışmak için serbestçe dolaşabilmekte, ne de gelişim için teknoloji kopyalanabilmektedir<sup>68</sup>.

Burada yalnızca özel sektörün değil aynı zamanda üye devletlerin de serbest rekabeti bozucu etkilerden uzak durmaları gerekli olduğundan, devletlerin rekabet üzerinde etkin araçlarından biri olan vergileri, "haksız vergi rekabeti" meydana getirecek şekilde kullanmamaları gerektiğini düşünmek mümkündür. Böylece, uygulanacak vergisel kolaylıkların "sınır"ı sorununun, serbest rekabet ve açık Pazar ekonomisi ilkesi çerçevesinde çözülmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Sermaye dolaşımı serbestisi ve kolaylığı nedeniyle bir küresel sorun olarak karşımıza çıkan "haksız vergi rekabeti", bugün pek çok devletin vergi hukuku alanındaki önemli bir yakınmasıdır. Çünkü ülkeler, uluslararası vergi rekabetiyle mobil üretim faktörlerini

<sup>67</sup> Bülent TAŞ&Yüksel KARACA, "Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri Açısından İki Önemli Konu: Vergi Rekabeti ve Elektronik Ticaret", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, s.19.

<sup>68</sup> Oğuz KAYMAKÇI, "AGÜ'ler, Küreselleşme ve AB İlişkileri", *Avrupa Birliği Üzerine Notlar*, Nobel Yayınevi, s.177.

kendi ülkelerine çekebilmek için düşük vergileme ve vergi kolaylıkları yoluyla adeta yarışmakta ve maalesef bu yarış çeşitli sorunlara da neden olabilmektedir<sup>69</sup>.

Bir yandan üye ülkelerdeki vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması yönünde çalışan Avrupa Birliği, diğer yandan zarar verici vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması ile de yakından ilgilenmektedir. Örneğin mevduat faizleri üzerinde yok denecek kadar düşük olan stopaj oranını asgari % 15'e çekmesi yönünde Lüksemburg'a baskı yapılmaktadır. Bu ülkede faizler üzerindeki verginin yok denecek kadar düşük olması, onbinlerce AB vatandaşının tasarruflarını bu ülkeye kaydırmasına yol açmaktadır. Banka gizliliği prensibini katı bir şekilde uygulayan Lüksemburg'la ilgili olarak, kara para aklama iddiaları da ileri sürülmektedir. Lüksemburg üzerine gelen baskılara karşılık, öncelikle İsviçre ve benzeri vergi cenneti ülkelerin bu kurala uymasını, aksi taktirde kendi bankalarında bulunan paraların bu ülkelere kayacağını ileri sürmektedir<sup>70</sup>.

AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi 2 Haziran 2003 tarihli toplantısında, üye ülkelerde tespit edilen 66 adet zararlı vergi uygulamasının aşamalı olarak (en geç 2012 tarihinde olmak üzere) sona erdirilmesini öngören direktifi kabul etmiştir. Zararlı uygulamalar genellikle, vergi avantajları sunarak şirketlerin vergi merkezlerini veya yatırımlarını kendi bölgesine çekmeyi amaçlamaktadır. Fransa'nın deniz aşırı departmanları, İspanya'nın Kanarya Adaları ile Ceuta ve Melilla, İngiliz egemenliğine ait Cebelitarık, Finlandiya'nın Aland Takım Adaları bu özellikte olan yörelerdir. Bizzat; İrlanda, İspanya, Yunanistan, Lüksemburg ve Fransa gibi ülkelerde de benzeri uygulamalar bulunmaktadır. Avrupa Birliği diğer taraftan 91/308/CEE sayılı "Kara Paranın Aklanmasında Mali Sistemin Kullanılmasının Önlenmesi Hakkındaki Konsey Direktifi"ni 1991 yılından beri uygulamaktadır<sup>71</sup>.

### 3. Haksız Vergi Rekabeti ve Türkiye'nin Durumu

Zarar verici (haksız) vergi rekabetinin etkilerine Türkiye açısından bakıldığında, OECD ülkeleri gibi Türkiye'nin de bu zararlı oluşumdan etkilendiğini yıllar itibariyle vergi gelirlerindeki ve sosyal güvenlik ödemelerindeki artış hızları karşılaştırılarak görmek mümkün olmaktadır. 1990 ve 2006 yılları arasında Türkiye'de vergi gelirlerinin gelişimi izlendiğinde OECD üyesi ülkelerdeki trendin altında olsa da düzenli bir artış oranının olduğu görülmekle birlikte özellikle Gelir ve Kurumlar Vergisi gelirlerindeki artış oranının sosyal güvenlik ödemelerindeki artış oranının altında kaldığı görülmektedir. 1990 ve 2006 yılları arasında, sosyal güvenlik ödemelerinin GSYİH içindeki payında yaklaşık 2.1'lik bir artış yaşanırken, 1999 yılından itibaren gelir vergisinin GSYİH içindeki payının tahsilatlardaki azalma nedeniyle düştüğünü ve

<sup>69</sup> C. Can AKTAN & İstiklal Yaşar VURAL, **Yeni Ekonomi ve Yeni Rekabet**, TİSK Rekabet Dizisi: 1, Ankara, 2004, s.206.

<sup>70</sup> Nurettin BİLİCİ, "Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye'de Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10-14 Mayıs 2004, Belek, Antalya.

<sup>71</sup> BİLİCİ, a.g.t., 19. Türkiye Maliye Sempozyumu.

kurumlar vergisinin GSYİH içindeki payının 2000 yılından itibaren yine tahsilatlardaki azalma ve diğer bazı gerekçelerle önemli düzeyde azaldığını görmekteyiz. Dolayısıyla emek gelirleri ve tüketim harcamaları üzerindeki vergi yükü artmıştır. Bunun anlamı, OECD üyesi ülkelerde olduğu gibi Türkiye'nin, vergi gelirlerindeki azalışı sosyal güvenlik ödemelerindeki artış ile telafi etmeye çalışmış olduğudur. Aynı şekilde aradan geçen dokuz yıl içinde kamu harcamalarının düzey ve bileşiminde düzenli bir artış yaşanırken göze batacak kadar önemli bir artışın olmadığı gözlemlenmektedir.

Yukarıda yer verilen tespitler sonucunda Türkiye'nin, vergi gelirlerinin artış oranındaki azalışlar ve kamu harcamalarının düzey ve bileşimindeki olumsuz değişimler nedeniyle az da olsa zararlı vergi rekabetinden etkilendiğini söylemek mümkündür. Türkiye zararlı vergi rekabetinden etkilenmekle birlikte aynı zamanda zararlı vergi rekabetine neden olan bazı uygulamalara da sahiptir. Söz konusu uygulamalar, OECD'nin oluşturmuş olduğu listede tercihli vergi rejimleri olarak adlandırılan ve aynı zamanda zararlı vergi rekabetine neden olduğu belirtilen Serbest Bölgeler ve Kıyı Bankacılığı uygulamalarıdır<sup>72</sup>. Ayrıcalıklı vergi rejimlerinde ülkeler, mobilitesi yüksek olan finansal ve diğer hizmet faaliyetlerini çekebilmek için **“tercihli vergi rejimleri”** (preferential tax regimes) oluştururlar. Birçok durumda tercihli vergi rejimi, sınırlar arasında sermaye akımlarını belirli bir yol üzerinden göndermek için bir kanal olarak işleme amacıyla özel olarak dizayn edilmiş olabilir. Bu rejimler genel vergi kanununda veya idari uygulamalarda ya da genel vergi sisteminin çerçevesi dışında vergi dışı düzenleme ile oluşturulmuş olabilir<sup>73</sup>. Tercihli Vergi Rejimleri ya da daha açık bir ifade ile tercih meydana getiren vergi rejimleri, vergi cenneti olmayan birçok ülkenin de uyguladığı ve zarar verici vergi rekabetinin ortaya çıkmasında en büyük paya sahip olan rejimlerdir<sup>74</sup>. OECD üyesi ülkelerdeki tercihli vergi rejimi uygulamalarının yoğunluğuna bakıldığında, bu ülkelerinde vergi cennetlerinden pek de farklı olmadıkları görülür. Çünkü, vergi oranlarının düşük veya sıfır olmaması, etkin bilgi değişimi bulunması ve vergi anlaşmaları yapılmış olması bu ülkelerin tercihli vergi rejimlerini uygulamalarına engel teşkil etmemektedir. Tercihli vergi rejimlerinin bu şekilde kullanımı, hem OECD üyesi ülkeler arasında hem de global alanda haksız vergi rekabetine yol açmaktadır.

Tercihli vergi rejimlerinin Türkiye'deki görünümüne bakıldığında, Türkiye'nin diğer OECD ülkeleri kadar olmasa da global alanda gerçekleşen olaylara duyarsız kalmadığı ve 1985 yılında serbest bölgeler uygulamasına geçilmesiyle birlikte tercihli vergi rejimlerinden yararlanma konusunda yirmüç yıllık bir geçmişe sahip olduğu görülmektedir. OECD'nin 2000 raporunda Türkiye'de tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerden biri olarak Serbest bölgeler ve Kıyı Bankacılığı rejimleri ile listede yerini almış ve söz konusu uygulamaları 2003 Nisan ayına kadar sonlandırması konusunda

<sup>72</sup> Şennur HOŞYUMRUK, **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2003, s.171, 172.

<sup>73</sup> İhsan GÜNAYDIN&Serkan BENK, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Yolları-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 179, s.139.

<sup>74</sup> HOŞYUMRUK, a.g.e., s.150.

uyarılmıştır<sup>75</sup>. Türkiye de, sözkonusu uyarıyı dikkate almış ve mevzuatında bu uyarıya paralel düzenlemelere geç de olsa giderek 31.12.2008 itibariyle serbest bölgelerdeki imtiyazlı vergilendirme rejimine son vermeyi kararlaştırmıştır.

Vergi oranlarının genellikle sıfır olduğu vergi cennetleri açısından da Türkiye'yi değerlendirmek gerekmektedir. Türkiye ve OECD üyesi ülkelerin vergi sistemlerinde, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan bütün vergilerin mevcut olduğu ve birkaç istisna dışında hemen hepsinde birbirine yakın oranlarda vergileme yapıldığını görmekteyiz. Hatta gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranlarında yapılan son düzenlemeler sonrası Türkiye'deki vergi oranları birçok OECD ülkesindeki vergi oranlarından daha da aşağıya inmiştir. Dolayısıyla Türkiye vergi cenneti sayılabilecek vergi oranlarına sahip değildir. Türkiye'deki vergi oranları OECD ve AB ortalamasında seyretmektedir. Burada şu da ifade edilmelidir ki, her ne kadar vergi cennetleri denildiğinde akla gelişmekte olan ülkeler gelse de, gelişmiş ülkelerde de sermaye çekme amaçlı vergi cennetlerine benzer uygulamalara rastlanmaktadır<sup>76</sup>.

Vergi cennetlerinin önemli özelliklerinden bazıları da; banka işlemleri gizliliği, ticari gizlilik ve nakit kontrolüdür. Vergi cenneti olarak nitelenen ülkeler, kendi ülkelerinde ya da ülkeleri aracılığıyla diğer ülkelerde iş yapan kişiler için güvenlik ve gizlilik ilkelerini ön planda tutmuşlardır. Gizlilik ve güvenlik ilkelerine göre, bankalarla iş yapan kişi ya da kuruluşlara ait bilgiler ve ticari sırlar hiçbir şart ve koşulda üçüncü kişi, kuruluş, ya da ülkeye verilmemektedir<sup>77</sup>.

Vergi anlaşmaları ve bilgi değişimi açısından vergi cenneti ülkelere bakıldığında Liberya, Linkhenştayn ve Monako tarafından yapılan birkaç özel anlaşma dışında vergi cenneti ülkelerin diğer ülkeler ile çifte vergilendirmeyi önleme ve bilgi değişimi anlaşması yapmadığı görülmektedir. Bu durum, vergi cennetlerinin tipik davranış biçimini ortaya koymaktadır. Türkiye ise, bir OECD ülkesi olarak OECD modelini esas almakla birlikte, diğer OECD ülkeleri ile aradaki gelişmişlik düzeyi farkından doğacak öncelik ve çıkar farklılıklarını dikkate almış ve OECD model anlaşmasına ve yorumuna koyduğu şerhler ve çekincelerle kendi model anlaşmasını oluşturmuştur. Bu model anlaşma çerçevesinde Türkiye Mart 2008 yılına kadar 68 ülke ile çifte vergilemeyi önleme ve bilgi değişimi anlaşmaları imzalamıştır<sup>78</sup>. Fakat, Türkiye'nin, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları ve ilgili diğer kanunlarda, vergi cennetlerini ve diğer bazı küresel vergi sorunlarını önlemeye yönelik ivedi düzenlemelere gitmesi gerekmektedir. 5520 sayılı yeni kurumlar vergisi kanunundaki transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye düzenlemeleri ile vergi cenneti ülkelere yönelik yapılacak ödemelerden stopaj yapılacağına ilişkin düzenleme ve gelir vergisi kanununun 41/5. maddesindeki transfer fiyatlandırmasına yönelik getirilen hüküm bu yönde atılmış adımlardır.

<sup>75</sup> HOŞYUMRUK, a.g.e., s.154.

<sup>76</sup> Emel YAMAÇ, Küresel Vergi İşbirliğinde Vergi Cennetleri ve Zarar Verici Vergi uygulamaları, DEÜ SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.74.

<sup>77</sup> HOŞYUMRUK, a.g.e., s.138.

<sup>78</sup> HOŞYUMRUK, a.g.e., s.146.

Amerikan finans dergisi FORBES tarafından bir çalışma yayınlanmıştır. Bu çalışmaya göre Türkiye sıralamada 124.5 puanla vergi cehennemlerine 20, vergi cennetlerine ise 27 sıra uzaklıkta yer almıştır<sup>79</sup>. Türkiye'nin vergi cenneti olmadığı rahatlıkla söylenebilir fakat, Türkiye'den vergi cennetlerine transferler yapılmadığı söylenemez. Çünkü Tablo 7 incelenecek olursa, 2005 yılı itibariyle Türkiye'den vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere (tablodakiler itibariyle) 43 firmadan 195 Milyon Dolarlık sermaye ihracı yapılmıştır. Toplamda ise Türkiye'nin aynı yıl 1609 firmadan, yaklaşık 7,7 Milyar ABD Doları sermaye ihracı yapıldığı görülecektir. Aynı dönemde vergi cenneti ülkelerden Türkiye'ye ise 15,5 katrilyon değerinde yatırım yapılmıştır.

**Tablo 7: Türkiye'den Vergi Cenneti Ülkelere Yapılan Sermaye İhracı (ABD Doları) (2005)**

ÜLKE	FİRMA	İHRAÇ EDİLEN SERM.
Bahama Adaları	2	10,704,409
Bahreyn	12	39.380.750
Cayman Adaları	5	1,021,000
Cebelitarık	1	9,713,290
Hollanda Antileri	5	1.856.000
Jersey Adaları	6	2.908.120
Monako Cumhuriyeti	1	10.200.000
Niue Adaları	1	585.000
Virjin Adaları	10	118,847,868
<b>TOPLAM</b>	<b>43</b>	<b>195.216.437</b>
<b>Türkiye Toplamı</b>	<b>1.609</b>	<b>7,791,083,984</b>

**Kaynak:** [http://www.hazine.gov.tr/stat/yabser/sermaye\\_ihraci.xls](http://www.hazine.gov.tr/stat/yabser/sermaye_ihraci.xls), Erişim:04.03.2008.

## 6. Haksız Vergi Rekabetine Yönelik Türkiye'de Yapılan Son Düzenlemeler

Vergi cennetlerinin artması, iletişim teknolojilerinin hızla gelişmesi ve sermaye transferinin kolaylaşmasıyla beraber, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazanç ve iratlarını vergisel açıdan daha korunaklı ve avantajlı yerlere aktarmaları basitleşmiştir. O nedenle gelişmekte olan ülkelerin vergi cennetleri olgusuna, daha fazla ihtimam göstermeleri gerekmektedir. Çünkü gelişmekte olan ülkeler daha düşük bir vergi kapasitesine, daha az vergi gayretine ve sınırlı bir vergi tabanına sahiptirler. Ayrıca, bu ülkelerde vergi cennetlerinin sunduğu avantajlardan yararlanacak olan grup, iyi eğitilmiş elit sınıfa mensup kişi ve gruplardır<sup>80</sup>. Türkiye de bu ülkelerden biridir.

<sup>79</sup> [<http://www.ntv.com/news/216231.asp#BODY>], "Türkiye Vergi Cenneti Değilmiş".

<sup>80</sup> William Mc CLOSKEY, "Tax Administrations and International Cooperation", [[www.ciat.org/doc/docu/pape/impact\\_gobalization\\_ta\\_mc\\_closkey.pdf](http://www.ciat.org/doc/docu/pape/impact_gobalization_ta_mc_closkey.pdf)], Erişim:02.07.2006.

Söz konusu duruma istinaden, 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 7. fıkrasında yapılan düzenleme uyarınca isimleri bilahare Bakanlar Kurulu'nca belirlenip ilan edilecek (Mart 2008 itibarıyla henüz ilan edilmemiştir) ülkelerde yerleşik veya buralarda faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılacak ödemeler, %30 kesintiye tabi tutulacaktır.

Yapılan bu düzenleme ile vergi cenneti olarak nitelenen ve zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, (kanunda belirtilen bazı ödeme türleri hariç olmak üzere niteliğine bakılmaksızın) Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Bu düzenleme ile bu yerlere yapılan ödemelerin Türkiye'deki vergi matrahlarını aşındırması önlenmeye çalışılmıştır<sup>81</sup>. Fakat Bakanlar Kurulu'nun halen bu listeyi açıklamaması düzenlemenin fiili olarak hayata geçirilmesini engellemektedir.

Haksız vergi rekabetini önlemeye yönelik diğer düzenlemeler; Gelir Vergisi Kanunu'nun gider kabul edilmeyen ödemeleri düzenleyen 41. maddesinin 5. fıkrasında yer alan “**(5615 sayılı kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007)** teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır” denilerek bir nevi transfer fiyatlandırmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci bendinin c fıkrasına göre “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar” gider olarak kabul edilmez. İlgili kanunun 13. maddesinin birinci bendine göre “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir”. Fakat hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi kanununda yer alan paralel transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde ilişkili kişi tanımlaması konusunda sınırlandırma problemleri yaşanmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin yedinci bendine göre “Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına

<sup>81</sup> İbrahim KOCABEY, “Türkiye’de Haksız Vergi Rekabetine Yönelik Son Düzenlemeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2006, Sayı: 168.



bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır” denilmek suretiyle vergi cennetlerine yönelik yapılan ödemelerden sözkonusu oranda kesinti yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Küreselleşme süreci dünyayı artık tek bir ortak pazar haline getirmiş ve uluslararası mal ve sermaye hareketlerinin mobilitesi akıl almaz bir hızda artmıştır. Vergide rekabetin altındaki ana unsur da, bu mal ve özellikle sermaye hareketlerinden daha fazla hissedar olma telaşdır. Bilinmektedir ki doğrudan yabancı sermaye yatırımları gittikleri ülkelerde en iyi yerleri seçerek yeni istihdam alanları açma, teknolojileri yenileştirme, ürün kalitesinin ve yelpazesinin artırılması gibi pek çok pozitif etkiler yapmaktadır. Bu yüzden özellikle gelişmekte olan ülkeler vergi rekabeti yoluyla bu paydan daha fazla yararlanmak amacıyla birbirleriyle yarışmakta ve bu da uluslararası ekonomiye kalite, verimlilik ve etkinlik olarak yansımaktadır. Nasıl ki devlet yapılanmasında idareler arası rekabet kamu malı sunumunda kaliteyi tesis ediyorsa, ülkelerarası rekabet de uluslararası mallarda, hizmetlerde ve yatırımlarda kaliteyi ve verimliliği sağlamaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkeler özellikle doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çeşitli yollarla etkilemek için çabalasalar da bu yatırımlardan en yüksek payları alan gelişmiş ülkeler olmaktadır. Örneğin Kuzey Amerika, Avrupa, Japonya üçgenindeki ülkeler, Çin ve buna yakın bazı bölgeler küresel doğrudan yabancı sermayenin %90’ını alırken, Dünyanın %70’den fazla nüfusuna sahip arta kalan kısmı %10’unu paylaşmaktadır (Türkiye 2001 yılında 3.266 Milyon Dolar doğrudan yabancı sermaye çekerken, Çin 46.846 Milyon dolarlık pay almıştır. Türkiye’nin 2004 yılı dünya doğrudan yabancı sermaye pastasındaki payı %2.7’dir). Tabii ki gelişmekte olan ülkelere bazıları İrlanda gibi vergi oranlarını aşağıya çekme gibi işlemleriyle önceki yıllara göre daha fazla doğrudan yabancı sermaye yatırımlarından pay alır hale gelmiştir. Nitekim doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında önemli işlev gören çok uluslu şirketlerin amacı da kar maksimizasyonu olduğu için düşük vergi oranlarının olduğu alanlara yönelmektedirler. Doğrudan yabancı sermayenin gelişmiş ülkelere ziyade, gelişmekte olan ülkelere yönelmesi, dünya gelişmişlik dengesi açısından arzu edilen ideal bir durum olarak ifade edilmektedir. Fakat gelişmekte olan ülkelerdeki siyasi ve buna bağlı cereyan eden ekonomik istikrarsızlıklar bu işleyişi tersine çevirmektedir.

Vergi rekabeti ile bir kısım ülkeler yabancı sermaye yatırımlarını kendi ülkelerine çekerken, diğer ülkelerin vergi gelirlerinde azalma da yaratarak vergi matrahlarında erozyona sebep olabilmektedir. Örneğin AB’nin Mayıs 2004 ve Ocak 2007 genişlemesinden sonra birliğe katılan 12 yeni üyenin nispeten düşük ücret düzeyleri, nispeten yüksek emek piyasası esnekliği ve en önemlisi düşük vergi yükü gibi rekabet avantajlarına sahip olması, 15 eski Avrupa Birliği ülkesini (AB-15) tedirgin etmektedir.

Doğrudan yabancı yatırımları ülkeye çekmede en etkili unsur vergidir. Dolayısıyla vergide rekabet, en etkili olarak vergi oranları üzerinden yapılmaktadır.

Özellikle az gelişmiş ülkeler doğrudan ve dolaylı sermaye yatırımlarını ülkelerine çekebilmek, sermaye birikimini artırmak, bunu yatırımlara kanalize etmek ve büyümelerini hızlandırmak için özellikle kurumlar vergisi oranlarında ciddi indirimlere gitmektedir. Bunun yanında gelir vergisi tarifelerinde de aşağı yönlü trend de göze çarpmaktadır. Vergi oranlarındaki düzenlemeler dışında birçok ülke vergi kredisi, vergi tatilleri ve hızlandırılmış amortisman gibi imtiyazlı uygulamalarla ülkelerini yatırımlar açısından çekici hale getirmeye çalışmaktadır. Ancak yatırımlarda etkili unsurun sadece vergisel düzenlemeler olmadığına da belirtilmesi gerekmektedir. Ülkedeki siyasi istikrar, işgücü kalitesi, altyapı, piyasaya giriş şartları ve ücretler de önem arz etmektedir.

Dar anlamda vergi oranlarındaki indirimler, geniş anlamda ise matrahın genişletilmesi olarak ifade edilen vergi rekabetini savunanlara göre vergi rekabeti iyidir ve mükelleflere tercih imkanı sunmaktadır. Vergi alanındaki rekabet sayesinde, devletler bu alanda keyfi hareket edememekte, vergilendirme hizmetleri iyileşmekte ve kendilerini baskı altında hissetmektedirler. Vergide rekabetin karşısında olanların gerekçeleri ise; rekabet sonucunda bazı ülkelerin (özellikle gelişmekte olan) vergi matrahlarının aşınacağı, vergi yükünde adaletsiz dağılımların meydana geleceği ve bunun emeğin vergi yükünün ağırlaşması pahasına sermayenin lehine gerçekleşeceği ve mali bozulmaların meydana geleceğidir. Bilindiği üzere ortaya konan bu görüşler aynı zamanda vergi rekabetinin sağladığı yararlar ve sakıncalardır. OECD ve Avrupa Birliği tarafından sözkonusu sakıncaların giderilmesine yönelik önlemler alınmakta ve çalışmalar yapılmaktadır.

OECD, AB ve ülkeler tarafından münferiden yürütülen çalışmalarda haksız vergi rekabetini önlemek ana amaç olmakla birlikte, sözkonusu kuruluşlar ve ülkeler kendi çıkarlarını maksimize edecek önleyici politikalar ve düzenlemelerle konuya yaklaşmaktadırlar. Bu anlamda vergi rekabetinin uluslararası entegrasyonları ve ülkeleri en fazla rahatsız eden etkisi vergi yüklerindeki adaletsiz dağılımdır. Mobilitesi düşük olan emek faktörü vergi yükünün ağırlığını daha fazla hissetmektedir ki genellikle ülkelerin vergi sistemlerindeki genel görüntü, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının dolaysız vergilere göre daha ağırlıklı olması ve her geçen gün daha da fazla artması şeklinde olmaktadır. Bu genel görüntü, vergi sistemlerinde adaleti tehlikeye sokmaktadır. Kısaca vergi rekabeti ülkelerin bir yandan daha fazla yabancı sermaye çekmek için vergi sistemlerini değiştirmelerine karşın diğer yandan da ülkelerin vergi gelirlerinde erozyona ve vergi yükünün adaletsiz dağılımına neden olmaktadır.

Vergilendirmede rekabette, vergi yükünün dengesiz ve adaletsiz dağılımına ortam hazırlayan ülkelere vergi cenneti denilmekte, ulusal ve uluslararası bütünleşmeler ve ülkeler vergi cennetleriyle mücadele etmeye ve yaptırımlar üretmeye çalışmaktadır. Fakat vergi cennetleri diye tabir edilen ülkelere yönelik mücadele ve yaptırımlarda en fazla göz önünde tutulması gereken husus, çok uluslu şirketlerin birçoğunun faaliyetlerini vergi cennetlerinden yürüttüğüdür. Yani vergi cennetlerinin mükellef yapısı çok ulusludur. Dolayısıyla sözkonusu ülkelere yapılacak müdahaleler daha fazla vergi kaybına ve verginin daha da adaletsiz dağılımına yol açabilir. Çünkü özellikle

gelişmiş batılı ülkeler çok uluslu şirketlerini, uluslararası ticari ve sınai hareketlilikte tamamen serbest bırakmaktadır. Hal böyleyken, örneğin Türkiye'nin kendi çok uluslu şirketlerine bu alanda kısıtlamalar getirerek, vergi çemberi içine almaya çalışması hem toplam vergi tahsilatımızı azaltacak, hem uluslararası vergi yükü açısından mükelleflerimiz aleyhine ilave bir yük doğacak, hem de dış dünyayla ticari, sınai ve vergisel boyutta rekabet edebilirliğimiz yara alacaktır. Dolayısıyla vergi cennetleriyle mücadelede bu hususların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Fakat bu durumun bir de tersinden düşünmek gerekir. Yani bu ülkelerdeki vergi avantajları nedeniyle oralara yönelik dengesiz ve Türkiye'de vergi ödememek için giden sermaye akışının görmezden gelinmesi de mümkün değildir. Buna yönelik 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'muzda bir düzenleme yapılmış ve vergi cenneti ülkelere yapılan ödemelerden belli bir oranda vergi kesintisi yapılacağı öngörülmüştür. Fakat bu ülkelerin hangi ülkeler olacağı da belirtilmek durumundadır. Vergi cenneti ülkeleri belirleme ve açıklama yetkisi Bakanlar Kurulu'nda olmasına ve ilgili yasanın çıkmasından itibaren 2 yıl geçmesine rağmen vergi cennetleri henüz açıklanmamıştır.

Rekabet ile rekabet etmek zararlıdır. Yani rekabete karşı çıkılmamalıdır. Rekabet olmazsa gelişmişler daha gelişmiş, gelişmemiş veya az gelişmiş olanlar ise ya yerinde sayacak ya da daha da gerileyecektir.

## KAYNAKÇA

- AĞBAL, Naci; "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği II", Yaklaşım Dergisi, Sayı:106, Ekim 2001
- AKKAYA, Şahin; "Vergileme ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 43.-44 Seri, Yıl.2003
- AKTAN, C. C.; & VURAL, İ.Y.; Yeni Ekonomi ve Yeni Rekabet, TİSK Rekabet Dizisi: 1, Ankara, 2004.
- AKTAN, C. Can & VURAL, İ. Y.; "Vergi Rekabeti", Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 22, Ocak- Haziran 2002.
- ASHER, Mukul G. & RAJAN, Ramkinsen; "Globalization and Tax Systems: Implications for Developing Countries With Particular Reference to Southeast Asia", Discussion Paper No:99/23, CES, October 1999.
- BAŞAK, İ; "4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun Genel Esasları, Kanundaki Eksiklikler ve çözüm Yolları -1", E-yaklaşım, Mayıs 2004, Sayı: 10.
- BECKER, Gary S.; "What's Wrong With A Centralized Europe? Plenty", Business Week, June 29, 1998 ([http://home.uchicago.edu/~gbecker/Businessweek/BW/1998/06\\_29\\_1998.pdf](http://home.uchicago.edu/~gbecker/Businessweek/BW/1998/06_29_1998.pdf)).
- BENK, Serkan & GÜNAYDIN, İhsan; "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Yolları-I", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 179

- BENK, Serkan & AKDEMİR, Tekin; “Globalleşme Ve Ekonomik Değişim”, [http://www.cmis.org.tr/ dergi/012004/makale2.pdf], Erişim: 03.05.2006.
- BİLİCİ, Nurettin; “Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek, Antalya.
- BRETSCHGER, Lucas & HETTİCH, Frank; “Globalisation, Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence For OECD Countries”, European Journal Of Political Economy, Vol: 18, 2002.
- BÜLBÜL, Duran; “Türkiye’de Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Seyri”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 140, Ağustos 2004
- CANGİR, Niyazi; “Vergide Rekabet Ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi II”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos, 2000
- CLOSKY, William; Tax Administrations and International Cooperation, [www.ciat.org/doc/docu/pape/impact\_gobalization\_ta\_mc\_closkey.pdf], Erişim:02.07.2006
- DAGAN, Tsilly; “The Costs of International Tax Cooperation”, Working Paper No:1-03, January 2003 (http://www.biu.ac.il/law/unger/wk\_papers.html).
- EDWARDS, Chris & RUGY, Veronique de; “International Tax Competition: A 21 st-Century Restraints on Government”, Policy Analysis, No: 431, April 12, 2002.
- EYÜPGİLLER, S. Saygın; “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 249, Mayıs 2002.
- EYÜPGİLLER, Saygın; “Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi sistemleri: Uygun olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 222.
- FERHATOĞLU, Emrah; “2004 Genişlemesi sonrasında Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları”, E-Akademi Dergisi, Sayı:51, Mayıs 2006 [www.e-akademi.org], Erişim: 09.11.2006.
- FOURÇANS, Andre “Tax Harmonization Versus Tax Competition In Europe: A Game Theoretical Approach”, Cahier De Recherche Working Paper, No: 132.
- GENSCHEL, Phillip; “Globalization, Tax Competition and Fiscal Viability of Welfare State, MA Plenck Institute For The Study”, May 2001.
- GİRAY, Filiz; “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, Akdeniz İİBF Dergisi, 9, 2005.
- GOODSPEED, Timothy J.; “Tax Competition Benefit Taxes and Fiscal Federalizm”, National Tax Journal, Vol: 51, No: 3, September 1998.

- GOODSPEED, Timothy J.; “Tax Competition and Tax Structure In Open Federal Economies: Evidence From OECD Countries With Implications For The EU”, *European Economic Review*, 46, 2002
- HOŞYUMRUK, Şennur; *Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri Ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin Oecd Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2003
- IMF; *Balance of Payments Statistics Yearbook*, IMF Washington, 2001
- KARACA, Yüksel; “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayımlandı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 160, Ocak 2002
- KARACA, Yüksel; “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: +238, Haziran 2001.
- KAYMAKÇI, Oğuz; “AGÜ’ler, Küreselleşme ve AB İlişkileri”, *Avrupa Birliği Üzerine Notlar*, Nobel Yayınevi.
- KOCABEY, İbrahim; “Türkiye’de Haksız Vergi Rekabetine Yönelik Son Düzenlemeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2006, sayı: 168.
- KOCACIK, Faruk; “Küreselleşme”, *C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 25, No: 2, Aralık 2001.
- OATES, Wallace; “Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections”, *National Tax Journal*, 54(3), September 2001.
- OECD; *Tax Rates Are Falling*, March April 2001 - *World Investment Report*, 2005
- OECD; *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, 1998
- OECD; *Revenue Statistics of OECD Member Countries*, Paris, 2005.
- OECD; *Towards Global Tax Co-operation*, 2000
- OECD; *Tax Rate are Falling*, No: 25, March-April 2001 [<http://www.oecdwash.org/NEWS/LOCAL/oecdwash-marapr2001.pdf>].
- ÖNCEL, Türkan & ÖNCEL, S. Yenal; “Uluslararası Vergi Rekabeti”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezleri Konferansları*, Sayı: 43-44, 2003
- ÖNCEL, Yenal; “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 41. Seri, Yıl: 2002
- ÖNCEL, Yenal; *Kurumlar Vergisinde Değişim ve Uluslararası Vergi Rekabeti*, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 47. Seri, 2005
- ÖZ, Semih; “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara, 2005
- ÖZ, Semih; “Zarar Verici Vergi Rekabeti Konusunda OECD’nin 2004 Yılı İlerleme Raporu”, *e-yaklaşım*, Sayı: 136, Mayıs 2004.

- ÖZ, Semih; “Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, e-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 139, 2004.
- ROHN, Richard & RUGY, “Veronique De; Threats To Financial Privacy and Tax Competition”, Policy Analysis, No: 491, October 2, 2003
- ROIN, Julie; “Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition”, Georgetown Law Journal, Mar 2001, Vol: 89, Issue: 3
- ROLLINSON, Barbara L. & FRISCH, Daniel F.; “Recent Issues In Transfer Pricing”, OTA Paper 61, November 1988
- SLEMROD, Joel B.; “Free Trade Taxation and Protectionist Taxation”, International Tax and Public Finance, Vol: 2, Number : 3, November 1995
- STEINMO, Sven; “Globalization and Taxation : Challenges To The Swedish Welfare State”, 2001 [<http://stripe.colorado.edu/steinmo/cpsfinal.pdf>], Erişim:11.08.2006
- STIGLITZ, Joseph E.; Kamu Kesimi Ekonomisi, (Çev: Ömer F. BATIREL), İstanbul, Marmara Üniversitesi İİBF Yayın No: 396
- STOWHASE, Sven; “Tax Rate Differentials and Sector Specific Foreign Direct Investment: Empirical Evidence From The EU”, FinanzArchiv, Volume: 61, 2005
- TAŞ, Bülent & KARACA, Yüksel; “Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri Açısından İki Önemli Konu: Vergi Rekabeti ve Elektronik Ticaret”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu
- TEATHER, Richard; “Harmful Tax Competition”, Institute of Economic Affairs, Vol: 22, 2002
- TIEBOUT, Charles M.; “A Pure Theory Of Local Expenditures”, Journal of Political Economy, 64, 1956
- TOBB; Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001
- TOBB; Vergilemede Global Eğilimler-AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Aydoğdu Ofset, Ankara, 2001
- UNCTAD; World Investment Report, 2002
- UNCTAD; World Investment Report, 2005.
- UNCTAD; World Investment Report 2002, New York, 2002
- UYANIK, Kemal; “Küreselleşme ve Neden Olduğu Vergisel Sorunlar”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2001.
- UYSAL, Doğan; “Küreselleşme ve Gelişmekte Olan Ülkeler”, Küresel Sistemde Siyaset, Yönetim, Ekonomi, Der. M. Akif ÇUKURÇAYIR, Çizgi Kitabevi, 2002
- WEINER, Joann M. & AULT, Hugh J; “The OECD’s Report On Harmful Tax Competition”, National Tax Journal, 51(3), September 1998

WILSON, Joh Douglas; “Theories of Tax Competition”, National Tax Journal, Volume: 52, No:2, June 1999.

YAMAÇ, Emel; Küresel Vergi İşbirliğinde Vergi Cennetleri ve Zarar Verici Vergi uygulamaları, DEÜ SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2004.

YERELİ, A: Burçin; “Macroeconomics Effects of Tax Competition İn Turkey”, South-East Europe Review, Volume 8, Number 1, May 2005.

[www.worldwide-tax.com](http://www.worldwide-tax.com)

[www.hazine.gov.tr](http://www.hazine.gov.tr)

[www.neweconomyindex.org](http://www.neweconomyindex.org)

[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

[www.ntv.com](http://www.ntv.com)

[www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr)

[www.kpmg.com](http://www.kpmg.com)

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
52. Seri / Yıl 2009  
Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHBAR**  
**ve**  
**İHBAR İKRAMİYESİ**

**Yrd. Doç. Dr. Tamer BUDAK**  
Zonguldak Karaelmas Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Maliye Bölümü



## ÖZET

Devlet idaresi altında olan vatandaşlarına kamu hizmetlerini sunabilmesi için kamu gelirlerine gereksinim duyar. Kamu harcamalarının öz finansman aracı kamu gelirleri olan vergilerdir. 1982 Anayasa'sına göre herkes, vergi ödevini yerine getirmekle mükelleftir. Türk vergi sisteminde vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak kamuya aktarılmasını sağlamak üzere 1931 yılında 1905 sayılı yasa yürürlüğe girmiş olup; yasa ile vergi ihbar ve ihbar ikramiyesi kurumu düzenlenmiştir. Yasanın etkinliğini arttırmaya yönelik olarak uluslararası normlar da dikkate alınarak gerek 1982 Anayasası'nda gerekse yasalarda değişiklikler yapılmıştır. Ancak 1931'den beri yürürlükte olan yasanın etkin olarak işlevliğini sürdürmediği görülmektedir. Bunun nedenlerini, yasada yer alan nispet ve tutarların güncellenmemesi, kişilerin muhbir olarak adlandırılmak istememeleri ve idare tarafından ihbar müessesesinin topluma yeterince tanıtılmaması olarak sıralanabilir. Vergide otokontrolü sağlamak, vergi kayıp ve kaçagını azaltmak için 1905 sayılı yasa ve beraberinde yapılan yasal değişikliklerin kamuya tanıtılması gereklidir.

**Anahtar Kelimeler:** İhbar, İhbar İkramiyesi, Vergiyi Doğuran Olay, Dilekçe Hakkı, Vergi Ödevi, Mülkiyet Hakkı, Etkili Başvuru Hakkı.

## DENOUNCEMENT AND DENOUNCEMENT PRIZE IN TURKISH TAX CODE

### ABSTRACT:

The State requires public revenue to finance public goods and services it provides to its citizens. Equity finance for public expenditures is public revenue in the form of taxes. According to the Turkish Constitution of 1982 every citizen is obligated to fulfill their tax duty. In the Turkish tax system Code 1905 was brought into effect in 1931 to ensure timely and full transfer of taxes to the public authority and the code also arranged for the institution of tax denunciation and denunciation prize. Over time, arrangements have been made to increase the effectiveness of the code by making necessary changes in the Constitution of 1982 and relevant legislation in accordance with international norms. However, it is clearly observed that the relevant code, which has been in effect since 1931 is not efficiently utilized. The reasons for this can be listed as; failure to update ratios and amounts codified in the legislation, a desire to avoid being perceived as an informant by private citizens and a failure of the tax authority to sufficiently inform the public about the institution of denunciation. Informing of the public about the Code 1905 and other relevant legislation is necessary to establish autocontrol and prevent loss of tax revenue.

**Keywords:** Denouncement, Denunciation Prize, Tax Generating Event, Right to Petition, Tax Duty, Right to Property, Right to An Effective Remedy.

## GİRİŞ

Hukuk insanlara bir takım hak ve ödevler yüklemektedir. Bu haklar içerisinde yer alan insan hakları, ödevlerin temeli ve kaynağıdır<sup>1</sup>. Ödev, devletin ya da toplumun, kişiliğin gelişmesini sağlamak amacıyla, kişilere sağlanan hak ve özgürlüklere karşılık<sup>2</sup>, kişilerden beklediği hukuki ya da ahlaki yükümlülüklerdir<sup>3</sup>. Vergi de, kişileri mamelekiyle ilgili hukuki bir yüküm altına sokan<sup>4</sup> hukuki nitelikli ödevlerden biridir<sup>5</sup>.

Verginin ekonomik/iktisadi<sup>6</sup> işlevi kapsamında yüksek istihdam düzeyinde mali ve ekonomik istikrarı sağlamak, ekonomik gelişmeyi gerçekleştirmek, gelir dağılımını sağlamak, bölgesel dengesizlikleri gidermektir<sup>7</sup>. Kişi içerisinde yaşadığı toplumu düzenleyen anayasa ve yasalarda yer alan vergi ödevi gibi bir takım yükümlülükleri yerine getirmekle mükelleftir. Vergi ödevinin yerine getirilmemesi, yani vergi kaçakçılığı vergilendirmede adaleti<sup>8</sup> zedeleyen en önemli unsurlardan biridir<sup>9</sup>. Rasyonel vergi mükellefi, Anayasa 73’de ifadesini bulan vergi ödevini yerine getirmekle birlikte, vergi ödevini yerine getirmeyen mükellefleri ise ilgili birimlere bildirmelidir.

Bu çalışmada amaç, vergide otokontrolü ve vergi gelirlerindeki kayıpları önlemek amacıyla oluşturulan vergi ihbar müessesesinin hukuksal dayanağı olan 1905 sayılı Kanunu ulusal ve uluslararası normlar çerçevesinde irdelemektir. Bu çalışma, ihbar kavramını ve ihbar kurumunun etkinliğini, 1982 Anayasa’ında ve çeşitli yasalarda yapılan düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilirken; ihbarın, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde yer alan mülkiyetin korunması hakkı ve etkili başvuru hakkı ile birlikte okunabilirliği gibi konuları içermektedir.

<sup>1</sup> Tekin AKILLIOĞLU, **İnsan Hakları I (Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri)**, AÜSBF, Ankara: 1995, s.14.

<sup>2</sup> Oktay UYGUN, **1982 Anayasası’nda Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul: 1992, s.52.

<sup>3</sup> Yurttaşlar genele karşı sorumluluklarını bilir ve kabul ederler, başkalarının hakları ve toplumun hakları karşısında ödevler üstlenmeye hazır olurlarsa, bu durumda elde edilenin korunması ve insan haklarının gerçekleştirilmesi yolunda gelişme sağlanabilir. MÜLLER, Gebhard, “Hukuk Düzeninde İnsan Hakları”, Çeviren Tuğba Ballıgil, İÜHF Mecmuası, C. XLIV, S. 1-4, Yıl: 1980, s.292’den aktaran Leyla ATEŞ, **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul: 2006, s.107.

<sup>4</sup> Mualla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/ Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara: Eylül 2006, s.71

<sup>5</sup> UYGUN, s.52

<sup>6</sup> İktisat, bireylerin rasyonel olduğunu ve önlerindeki mevcut davranış biçimlerinin fayda ve maliyetini hesapladığını, hukuki sınırlar da dahil olmak üzere tabi oldukları sınırları bildiklerini ve içinde yaşadığı toplumun yasalarına ve geleneklerine bağlı olmanın getirdiği yükümlülüklerin bilincinde olduğunu varsaymaktadır. Vural SAVAS, “Hukuk ve İktisat”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, S.2, İstanbul: 2004. ss. 5, 9.

<sup>7</sup> Sadık KIRBAŞ, “Vergi Tasarılarını Kim Hazırlamalı”, **Vergi Dünyası**, S.147, Kasım 1993, s.31.

<sup>8</sup> Demokrasilerde adalet ilkesi, edim gücü, sosyal devlet, hukuk devleti, eşitlik ilkeleriyle somutlaşmakta; ailenin korunması, çalışma özgürlüğü, zorunlu yasağı, mülkiyet hakkı, özel hayatın gizliliği gibi ilkelerle içerik kazanmaktadır. Salih ŞANVER, “Vergi Ödevi”, **Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslararası Semineri**, 5-6-7 Şubat 1982, İstanbul: s.399.

<sup>9</sup> Yılmaz ALİFENDİOĞLU, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981. s.240.

## 1. Kavram ve Terim

Arapça kökenli bir kavram (isim) olan ihbar<sup>10</sup>, bildirme, bildirim, haber verme, suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirme, ele verme anlamına gelmekte iken<sup>11</sup>; ihbar ikramiyesi ise, bildirim ödencesi olarak tanımlanmaktadır<sup>12</sup>. Terim, İngilizce “informing, denunciation<sup>13</sup>”; Fransızca “dénonciation, avertissement<sup>14</sup>” ve Almanca “benachrichtigung<sup>15</sup>” kelimelerine karşılık gelmektedir.

İhbar bir hak olduğu kadar aynı zamanda bir yükümlülüktür<sup>16</sup>. İhbar, İşlenmekte olan bir suçun yetkili makamlara bildirilmesi<sup>17</sup> anlamına da gelmekte iken, vergi hukukunda ihbar, herhangi bir mükellefin vergi mevzuatına aykırı hal ve eylemleri nedeniyle neden olduğu vergi kayıp ve kaçığına yönelik işlemleriyle, vergiye tabi olduğu halde vergilendirilmediği anlaşılan her türlü gelir getiren iş ve işlemlerinin ihbarcı (muhbir) tarafından kamu idaresine yazılı veya sözlü olarak bildirilmesidir<sup>18</sup>.

## 2. Soyut Norm: Ulusal ve Uluslararası Normlar

Devlete karşı direnişin sonucu olan, insan haklarının, demokrasinin ve devlet anlayışının ön planda tutulduğu bildireler, ulus devletlerin anayasalarının oluşumunu etki altına almış; çağdaş anayasaların biçimlendirilmesinde önemli roller üstlenmiştir<sup>19</sup>. Anayasal hareketler bakımından bir sonuç belgesi niteliğinde olan bildireler<sup>20</sup>, yeni anayasaların yapılmasına veya mevcutların değiştirilmesine yol açmıştır<sup>21</sup>.

İç hukukun düzenleme alanına giren ilişkilerin uluslararasılaşması neticesinde bildireler ve sözleşmeler anayasaların üzerinde normlar hiyerarşisi çerçevesinde etkilerini göstermiştir<sup>22</sup>. 2004 yılında yapılan anayasa değişikliği<sup>23</sup> ile AY 90/5.

<sup>10</sup> Ferit DEVELLIOĞLU, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, Aydın Kitabevi, Ankara: 2001, s.415.

<sup>11</sup> TÜRK DİL KURUMU, **Türkçe Sözlük**, TDK Yayınları, Ankara: 1995, s. 402; DEVELLIOĞLU, 415.

<sup>12</sup> Ali PÜSKÜLLÜOĞLU, **Türkçe Sözlük**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul: 1995, s.788; DİL DERNEĞİ, **Türkçe Sözlük**, Dil Derneği Yayınları, Ankara: 2005, s.917; Mehmet Ali AĞAKAY, **Türkçe Sözlük**, Yeni Matbaa, Ankara: 1955, s.360.

<sup>13</sup> REDHOUSE, **Türkçe-İngilizce Sözlük**, Sev Matbaacılık, İstanbul: 1997, s.519.

<sup>14</sup> Pars TUĞLACI, **Büyük Türkçe-Fransızca Sözlük**, İnkılâp ve Aka Kitapevi, İstanbul: 1974, s.350.

<sup>15</sup> **Karl STEUERWALD, Almanca - Türkçe Sözlük**, ABC Yayınevi, İstanbul: 1983, s.418.

<sup>16</sup> Hulusi METİN, **Türk Hukukunda Kanun ve İçtihatlarda İhbar-Bildirim**, Seçkin Yayınları, Ankara: 2006, s. 14.

<sup>17</sup> 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK), RG: 12/10/2004, 25611, m.278.

<sup>18</sup> Ercan ALPTÜRK, **Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramiyesi**, Yaklaşım Yayınları, 2007: s.52.

<sup>19</sup> Yoav DOTAN, “The Spillover Effect of Bills of Rights: A Comparative Assessment of The Impact of Bills of Rights in Canada and Israel”, **The American Journal of Comparative Law**, V. LIII, Number 2, Spring 2005, s.294.

<sup>20</sup> Bertil Emrah ÖDER, **Avrupa Birliği’nde Anayasa ve Anayasalcılık**, İstanbul: Anahtar Yayınevi, 2004, s.37; Erdoğan TEZİÇ, **Anayasa Hukuku**, İstanbul: Beta Yayınları, 2005, ss.137–138.

<sup>21</sup> Bülent TANÖR, **Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**, İstanbul: May Yayınları, 1978, s.28,47; Mehmet AKAD/ Bihterin VURAL DİNÇKOL, **Genel Kamu Hukuku**, İstanbul: Der Yayınları, 2004, s.253 Özellikle 1948’den sonra, İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nin de etkisiyle devletler, aynı zamanda iktisadi ve sosyal hakları anayasal düzeyde tanıyıp sistemlerine dahil etmişlerdir İbrahim KABOĞLU, **Anayasa Hukuku Dersleri**, Legal Yayınları, İstanbul: 2005, s.224;

<sup>22</sup> KABOĞLU, s.398.

maddesine eklenen fıkra<sup>24</sup> ile ulusal ve uluslararası hukukun çatışması, yani açık çatışma normunun mevcut olması<sup>25</sup> durumunda hangi hukukun esas alınacağı hükme bağlanmıştır. Yapılan düzenleme ile açık çatışma normunda uluslararası anlaşma hükümlerinin esas alınacağı belirtilmiştir. Hukuk sisteminde yapılacak değişikliklerin normlar hiyerarşisine uygun olarak, temel normatif yasa olan anayasaya ve yasalara uygun olarak yapılması esastır<sup>26</sup>.

## 2.1. Ulusal Norm: 1982 Anayasası - 1905 ve 3071 Sayılı Kanun - Düzenleyici İşlemler

### 2.1.1. Anayasa: m.40, m.74.

Anayasalar, devletin niteliğini ve temel kurumlarını, temel hak ve özgürlükler ile kamu yetkisini belirleyen<sup>27</sup> ve devlet-toplum ikilisi üzerine kurulan<sup>28</sup> emredici kurallar bütünüdür. 4709 sayılı Kanunla<sup>29</sup>, 1982 Anayasasının “Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması” başlıklı 40. maddesinde<sup>30</sup> yapılan düzenlemeyle, devletin yaptığı/yapacağı işlemler, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır. Anayasanın “Dilekçe Hakkı” başlıklı 74. maddesi<sup>31</sup>, vatandaşların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında yetkili makamlara yazı ile başvurma hakkına sahip olduğu hüküm altına alınmıştır. Dilekçe hakkı, temel hak ve özgürlüklerin sınıflandırılmasında “negatif statü

<sup>23</sup> 5170 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, 07.05.2004, R.G.: 22/05/2004 - 25469.

<sup>24</sup> Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyumsuzluklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.

<sup>25</sup> Billur YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul: 2006, s.14. Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, 2006, s.38,39.

<sup>26</sup> Uluslararası kuralların yeri sorunu, normlar hiyerarşisini bozmamaktadır. KABOĞLU, s.40.

<sup>27</sup> Yılmaz ALİFENDİOĞLU, “Anayasa ve Anayasa Mahkemesi”, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 93, Ankara, 1997, s.3.

<sup>28</sup> Bakır ÇAĞLAR, **Anayasa Bilimi**, Kardeşler Matbaası, İstanbul: 1989, s.11; TEZİÇ, s.8.

<sup>29</sup> Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, m.16., R.G.: 17.10.2001 - 4556 M

<sup>30</sup> A.Y. M.40 - Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. (Ek fıkra: 03/10/2001 – 4709 S.K./16. md.) Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır. A.Y. M.40 da yer alan düzenleme AIHS’ın 13. maddesinde öngörülen ulusal makamlara başvurma hakkının bir benzeri olup, onun Türk hukuku tarafından bir teyidi niteliğindedir. Bu hüküm genel niteliği dolayısıyla, hem idarî ve siyasî (m. 74) hem de yargısal başvuru (m. 36) yollarını kapsamaktadır. Bülent TANÖR/ Necmi YÜZBAŞIOĞLU, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, YKY İstanbul, 2001, s.186.

<sup>31</sup> A.Y. m.74 - Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvurularının sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. Bu hakkın kullanılma biçimi kanunla düzenlenir.

haklar<sup>32</sup>”, “pozitif statü haklar<sup>33</sup>” ve “aktif statü haklar<sup>34</sup>” olarak Jellinek’in sınıflandırdığı haklar<sup>35</sup> kataloğunda<sup>36</sup> aktif statü hakları içerisinde yer almaktadır.<sup>37</sup>

### 2.1.2. Yasa: 1905 ve 3071 Sayılı Kanun

Yasalar, anayasanın öngördüğü yetkili organ tarafından, belirtilen usul ve biçimde kabul edilerek yürürlüğe konan<sup>38</sup>; birbirinden bağımsız ve ayrı yaşayan insanların toplum halinde yaşamalarını, birleşmelerini sağlayan hukuki kurallar bütünüdür<sup>39</sup>. Yasama gücü toplumun ve kamu idaresinin uyması gereken kuralları, uluslararası antlaşmalar ve anayasada belirtilen ilkeler doğrultusunda yasa koyarak sağlamaktadır. Bir takım istisnalar<sup>40</sup> haricinde her konu yasa konusu olmaya elverişlidir<sup>41</sup>.

İhbar kurumunun soyut normu, verginin oto-kontrol mekanizmasının bir parçası olarak görülmekte olup<sup>42</sup>, bu amaçla çıkarılan 26.12.1931 tarih 1905 sayılı “Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun<sup>43</sup>” ihbar ve ihbar ikramiyesi kurumunu düzenlemektedir. 1905 sayılı kanun, mevcut vergi kayıp ve kaçığının vergi idaresine haber verilmesi ve sonucunda kesinleşecek vergi ve cezalara uygulanacak belirli nispetlerde ikramiyeye verilmesini öngörmekte olup; kanun ile vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amaçlanmıştır.

Halkın dilek ve yakınmalarını devlet kurum ve görevlilerine iletilmesinin uygulaması olan dilekçe hakkının mazisi eskiye dayanmaktadır. İlk kez 1215 tarihli Magna Carta ile uygulamaya başlayan dilekçe hakkı günümüze kadar gelmiştir<sup>44</sup>. 01.11.1984 tarihinde Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların

<sup>32</sup> Kişinin devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel alanın sınırlarını çizen hak ve hürriyetlerdir. Örneğin, konut dokunulmazlığı hakkı, kişi güvenliği hakkı gibi.

<sup>33</sup> Bireylere devletten olumlu bir davranış, bir hizmet, bir yardım talep etme imkanını tanıyan haklardır. Örneğin, çalışma hakkı, sağlık hakkı, konut hakkı gibi.

<sup>34</sup> Kişinin devlet yönetimine katılmasını sağlayan haklardır. seçme ve seçilme hakkı, kamu hizmetine girme hakkı gibi.

<sup>35</sup> Münci KAPANİ, **Kamu Hürriyetleri**, Yetkin Yayınları, Ankara: 1993, s.6; Kemal GÖZLER, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa: 2000, s.210.

<sup>36</sup> Georg JELLİNEK, *L’Etat Modern et son Droit* (Traduction française par Georges Fardis), Paris, M. Giard & E. Brière, 1913, Cilt II, s.51-57 den aktaran GÖZLER, s.210

<sup>37</sup> Durmuş TEZCAN/ Mustafa Ruhan ERDEM/ Oğuz SANCAKTAR/ Rıfat Murat ÖNOK, **İnsan Hakları**, Seçkin Yayınları, Ankara: 2006, s.59.

<sup>38</sup> TEZİÇ, s.13; GÖZLER, s.400.

<sup>39</sup> Cesare BECCARIA, **Suçlar ve Cezalar Hakkında**, (Çev: Sami SELÇUK), İmge Kitabevi, Ankara: 2004, s.25

<sup>40</sup> Yasama organının maddi bakımdan yargı işlemi niteliğindeki bir işlem kanun konusu yapılamaz. Mevcut kanunları uygulayıcı işlemler yasamam organı tarafından kanuna konu edilemez. Ergun ÖZBUDUN, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara: 2005, ss.201,202; TEZİÇ, s.15.

<sup>41</sup> TEZİÇ, s.15

<sup>42</sup> Henry LAUFENBURGER, **Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**, İsmail Hakkı ÜLKEMEN (çev.), Sevinç Matbaası, Ankara: 1967, s.283.

<sup>43</sup> R.G.: 31.12.1931 – 1990, T. 3, C.13 s.40

<sup>44</sup> H. V. WISEMAN, “Magna Carta Efsanesi”, Münci KAPANİ (çev.), Ankara: **AÜHF 40. Yıl Armağanı**, 1966, s.463, Servet ARMAĞAN, **Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası**, İstanbul: 1972, s.6.

kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, TBMM'ye ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılma biçimini düzenlemek amacıyla kabul edilen ve Anayasanın 74. maddesinde siyasi hak olarak yer alan *dilekçe hakkının* kullanma biçimini yansıtan 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun<sup>45</sup> hükümlerine göre ihbar dilekçeleri verilmekte ve değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır.

### 2.1.3. Adsız Düzenleyici İşlemler<sup>46</sup>: Genelgeler

Genel olarak hukuki işlem, belli bir sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması iken; yürütme işlemi ise, yürütme organının belli bir sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması olarak tanımlan<sup>47</sup>. Düzenleyici işlemler yürütme işlemleri arasında yer almaktadır<sup>48</sup>. Yürütme organı, bir kanuna dayanmak ve anayasaya ve uluslararası antlaşmalara uygun olmak kaydıyla istediği alanda düzenleme yapabilir.

3071 sayılı Kanuna bağlı olarak vergi kayıp ve kaçığı veya Gelir İdaresi hizmetleriyle ilişkili ihbar, şikâyet ve müracaat dilekçelerinin işleme tabi tutulmasıyla ilgili ihbar ikramiyesi ödenmesinde aranacak şartları içeren genel yazı<sup>49</sup>, ihbar dilekçelerine yönelik idarenin yapacağı uygulamaları içeren 1990/1 sayılı<sup>50</sup>, ihbar başvurularının idare tarafından süratle ve öncelikli olarak incelenmesini içeren 1992/2 sayılı İhbarlar Şubesi İç Genelgesi<sup>51</sup>, inandırıcı mahiyette olmayan, olayla ilgili yeterli bilgi veya belge eklenmeyen ihbar dilekçelerinin saklıya alınmasına yönelik 2000/1 sayılı Vergi İhbarları İç Genelgesi<sup>52</sup> ve 2004/12 sayılı Başbakanlık İç Genelgesi<sup>53</sup> yayımlanmıştır.

2004/12 sayılı genelgesiyle, bireylerin kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında idari makamlara başvuruda bulunmaları ve kendileri veya faaliyet alanlarıyla ilgili konularda bilgi edinme haklarını kullanmaları, eşitlik tarafsızlık ve açıklık ilkeleri temelinde demokratik ve şeffaf bir yönetimin gereği olduğu; idare-birey ilişkisinde hukukun üstünlüğünü, demokratikleşmeyi ve saydamlığı sağlayabilmek için, idari

<sup>45</sup> R.G.: 10.11.1984 - 18571

<sup>46</sup> Anayasada öngörülmüş olan yürütme organının düzenleyici işlemleri, kanun hükmünde karamame, yönetmelik ve tüzük olmak üzere üç tanedir. Ancak uygulamada, bunların dışında yürütme organı, genelge, kararname, karar, tebliğ, sirküler, yönerge, ilke kararları, genel yazı, genel emir, talimat, esaslar, ilke kararları, tembihname, ilan plan, ve tarife gibi değişik isimlerle işlemler ile genel, soyut, objektif hukuk kuralları koyduğu görülmektedir. Bu nedenle bu işlemler de yürütme organının düzenleyici işlemleri arasında yer almakta olup; bu düzenleyici işlemlere idare hukukunda adsız düzenleyici işlemler adı verilmektedir. İl Han ÖZAY, *İkinci Bine Kavuşurken Gün Işığında Yönetim*, Filiz Kitabevi, İstanbul: 1993, s.375, 376; GÖZLER, s.643.

<sup>47</sup> TEZİÇ, s.64; GÖZLER, s.621, 625

<sup>48</sup> Genelge, karar, genel yazı, tebliğ, sirküler gibi idarenin irade açıklamaları düzenleyici işlemler adı altında sıralanabilir ÖZBUDUN, 230; GÖZLER, s.627.

<sup>49</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne Valiliklere Gönderilen 11.07.1974 tarih, 2480532-1/794 Sayılı Genel Yazı.

<sup>50</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 22.11.1990 tarih 112906 Sayılı İhbarlar Şubesi İç Genelgesi.

<sup>51</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 19.03.1992 tarih 25922 Sayılı İhbarlar Şubesi İç Genelgesi.

<sup>52</sup> Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 20.01.2000 tarih 02264 Sayılı Vergi İhbarları İç Genelgesi.

<sup>53</sup> R.G.: 24.01.2004 – 25356

faaliyetlerin yürütülmesi sırasında bireysel hak ve özgürlüklere duyarlı davranılmasının hukuk devletinin en temel niteliği olduğu vurgulanmıştır<sup>54</sup>.

Hukuksal dayanağını 1982 Anayasasının 40. ve 74. maddeleri ile 1905 ve 3071 sayılı Kanun ve genelgelerin oluşturduğu sisteme göre,

Adı, soyadı ve adresi bulunmayan, imza taşımayan ve yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili başvurular işleme konulmaz<sup>55</sup>. Ancak, bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir<sup>56</sup>.

Belli bir konuyu ihtiva etmeyen kişi, kurum veya olaylarla doğrudan bağlantı kurulmaksızın genel nitelikli ifadeler taşıyan ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olan inandırıcı mahiyette olmayan, olayla ilgili yeterli bilgi veya belge eklenmeyen ihbar ve şikâyet dilekçeleri inceleme konusu yapılmamaktadır<sup>57</sup>.

Vergi kaçırmanın ve kayıt dışı ekonominin yaygın olması vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefleri etkiler. Zira kamusal yükler aynı kaldığına göre, mükellef vergiden kaçmakla yükü ortadan kaldırmamakta, fakat bu yükü vergi oranlarının artırılması ve/veya yeni vergiler tahsis edilmesi aracılığıyla diğer mükelleflerin üstünmesine neden olmaktadır<sup>58</sup>.

## 2.2. Uluslararası Norm: AİHS/ AİHM: Mülkiyetin Korunması/ Etkili Başvuru Hakkı

Avrupa Konseyi içerisinde insan hakları konusunda, üye devletleri hukuken bağlayıcı nitelikte hazırlanan ilk sözleşme 4 Kasım 1950'de Roma'da imzalanan, "İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi"<sup>59</sup> (İHAS)''dir. Türkiye sözleşmeyi ve ek protokolleri onaylayarak<sup>60</sup> hukuk düzeni içerisine almıştır.

<sup>54</sup> R.G.: 24.01.2004 - 25356

<sup>55</sup> 3071 Sayılı Kanun, m.4.

<sup>56</sup> 2004/12 Sayılı Başbakanlık Genelgesi

<sup>57</sup> Vahit Yaşar AKIN, "Türk Vergi Hukukunda İki Kilit Kavram: İhbar ve Şikâyet", [http://www.alomaliye.com/2007/vahit\\_yasar\\_ihbar\\_sikayet.htm](http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_ihbar_sikayet.htm).

<sup>58</sup> LAUFENBURGER, s.291.

<sup>59</sup> 03.10.1953 tarihinde yürürlüğe giren Sözleşme Türkiye tarafından 10.03.1954 tarih 6366 sayılı Kanunla onaylanmıştır (R.G.: 19.03.1954 - 8662).

<sup>60</sup> Türkiye, 1. Nolu protokolü 18 Mayıs 1954'de onayladı. (R.G. 19 Mart 1954-8662) Bu protokolle, Sözleşmeye, "Mülkiyet hakkı", "Eğitim ve öğrenim hakkı" ve "Serbest seçim yapma hakkı" eklendi. Türkiye, protokolü onaylarken, eğitim ile ilgili 2. maddesine çekince koyarak, 430 sayılı Tevhidi Tedrisat Yasası kurallarının saklı tutulduğunu belirtti. 4. Nolu protokol 23 Şubat 1994 tarih ve 3975 sayılı yasayla onaylandı. Bu protokolle, Sözleşmeye, "Özel hukuk ilişkilerinden doğan yükümlülük nedeniyle kişi özgürlüğünü kısıtlama yasağı", Serbest dolaşım ve yerleşme hakkı", "Vatandaşların sınırdışı edilmesi ve ülkeye girmelerinin engellenmesi yasağı", "yabancıların topluca sınır dışı edilmeleri yasağı" hakları eklendi. 6. protokolü 26 Haziran 2003 tarih ve 4913 sayılı Kanunla onaylandı (RG: 1.7.2003, 25155), Bu protokolle, Ölüm cezası kaldırılmıştır. 7. nolu Protokol 19 Ekim 1992'de imzalandı, 23 Şubat 1994 gün ve 3975 sayılı yasa ile onaylanması uygun bulundu. Bu protokol ile "bir ülkede yasal olarak bulunan yabancının keyfi surette sınırdışı edilmesi yasağı", "bir suçtan hüküm giyen kimsenin üst mahkemeye başvurma hakkı", "haksız hüküm giyen kişiye tazminat ödenmesi", "aynı suçtan dolayı yeniden

İHAS bireysel ve devletlerarası olmak üzere iki tür başvuru ile denetim mekanizmasının harekete geçirilebileceğini öngörür.. Başvuruları incelemekle görevli yargı organı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) olup; 28.01.1987 tarihinden itibaren Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi de denetim sistemi içinde yer almaktadır<sup>61</sup>.

AİHS'nin İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin 1. Nolu Ek Protokol<sup>62</sup>'ün 1. maddesi<sup>63</sup>, mülkiyetin<sup>64</sup> korunmasını düzenlemektedir. Vergilendirme tüm ekonomik unsurları da içeren menfaatler anlamında mülkiyet<sup>65</sup> hakkına yapılan bir devlet müdahalesi olduğuna göre<sup>66</sup>, kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçırma oranlarının yüksek olduğu ekonomilerde kamu otoritesi elde edemediği vergi gelirlerini mevcut mükelleflerin vergi yüklerini aşırı oranlarda artırmak vasıtasıyla telafi etme çabası içinde olacaktır ki, bu işlem doğrudan doğruya AİHS'de düzenlenen mülkiyet hakkına yapılan müdahaleden ibarettir.

---

yargılanma yasağı" ve "evlilikte eşlerin hak eşitliği" hakları getirildi. 12. Protokolü 18 Nisan 2001'de ve 13. Protokolü ise 9 Ocak 2004'te sadece imzalayıp, ayrıca uygun bulup, onaylamamıştır. Denetim mekanizmasını bütünüyle yeniden düzenleyen 11. Protokolü ise 14 Mayıs 1997 tarih ve 4255 sayılı Kanunla uygun bulup onaylanmıştır (RG: 22.5.1997, 22996).

<sup>61</sup> Sözleşme ve eki Protokollerde beyan edilen haklarına Sözleşmeye taraf bir devlet tarafından yapılan bir ihlalin mağduru olduğu iddia eden bireyler, hükümet dışı örgütler ve birey toplulukları İHAM'a başvuru hakkına sahiptir ve taraf devletler, bu hakkın fiilen kullanılmasını herhangi bir biçimde engellememe yükümlülüğü altına girmişlerdir (m. 34). Bunun yanı sıra Sözleşmeye taraf bir devlet, diğer bir taraf devletin Sözleşme ve eki Protokollerdeki hükümleri ihlal ettiği iddiasını İHAM önüne getirebilir (m.33). Mahkeme bir başvuruyu uluslararası hukukun genellikle tanınmış kurallarına göre, iç hukuktaki bütün başvuru yolları tüketildikten sonra ve konu hakkında son kararın verilmesinden itibaren altı ay içinde yapıldığında ele alabilir (m.35/1). Başvuruyu kabul edilebilir bulması durumunda esas incelemesi ile birlikte sorunun taraflar arasında, Sözleşme ve eki Protokollerde tanınan insan haklarına saygı esasına dayanan dostane bir çözüme kavuşturulması amacıyla çaba gösterir (m.38). Dostane bir çözüme varılması durumunda olayların kısa bir özeti ve ulaşılan sonucu kapsayan bir karar vererek, davayı kayıt listesinden siler (m.39). Sözleşmeye taraf devletler, kendilerinin taraf olduğu davalarda Mahkemenin verdiği son kararlara uymayı taahhüt ederler ve Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesine gönderilen bu kararların ilgili devletlerce uygulanması Komite tarafından denetlenir (m.46).

<sup>62</sup> Türkiye, 1. Nolu Protokolü 18 Mayıs 1954'de onayladı. (R.G: 19.03.1954-8662)

<sup>63</sup> Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasadâ öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. ... devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.

<sup>64</sup> Mülkiyet, özerk bir kavram olup, fizikî bir varlığa sahip her türlü taşınır ve taşınmaz mal yanında, malvarlığına dahil her türlü ekonomik değeri de içeren bir anlam taşımaktadır. Söz gelimi kamulaştırma bedelinin geç ödenmesi sonucu ilgililerin enflasyon nedeniyle uğramış oldukları zarar, mülkiyet dokunulmazlığına girer ve devletin sorumluluğunu gerektirir. Durmuş TEZCAN, "AİHS Kapsamında Temel İnsan Hakları", www.baroirlik.org.tr/ihep/belgeler/Tezcan\_AİHSdekiTemelHaklar\_ozet.doc (07.04.2009)

<sup>65</sup> Tre Traktörer Aktiebolag V. Sweden, Application no. 10873/84; Pressos Compania Naviera S.A. and Others v. Belgium The case is numbered 38/1994/485/567. Mülkiyet kavramı, hak ve meşru beklentileri de içerecek kadar geniş yorumlanmaktadır.

<sup>66</sup> YALTI, 2006, s.43, 49; Mualla ÖNCEL, "Enflasyon ve Vergilendirme", AÜHFĐ, C.44, S.1-4, A.Ü. Basımevi, Ankara: 1996, s.504; Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.169; ŞANVER, s.401; Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Vergi ve Hukuk", **Bilanço Dergisi**, S.3, Ankara: Kasım 1991, s.14.



Mükellefin ihbar hakkı AİHS m.13'de düzenlenen Etkili Başvuru Hakkı<sup>67</sup> ile birlikte okunabilir. Nitekim AİHS m.13'e göre, "... hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, ... ulusal bir makama etkili bir başvuru yapabilme hakkına sahiptir". AİHS 1. Nolu Ek Protokolün 1. ve Anayasanın 12.<sup>68</sup>, 13.<sup>69</sup> ve 35.<sup>70</sup> maddeleriyle tanınan mülkiyetin korunması hakkını ve sınırlı korumasını alan kişiler vergi kaçırıcıları gerekli merciler bildirecek gerek TCK bağlamında yükümlülüğünü<sup>71</sup>, gerekse Anayasanın 73. maddesinde ifadesini bulan vergi ödevinin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesini temin etmiş olmaktadır.

Vergi ödevinin bütün mükellefler tarafından sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak ihbar kurumunun amaçları arasında sayılabilir. 1903 sayılı yasaya konu olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen mükellefin vergi ödevini yerine getirmekten imtina etmesi, ulusal ve uluslararası hukuk tarafından desteklenen ihbar kurumu mekanizmasını harekete geçiren ilk unsurdur.

### 3. Yasa Olayı<sup>72</sup> : Gizlenen Vergiyi Doğuran Olay

Vergi hukukunda ihbarın konusunu, vergi mevzuatına göre vergiye tabi olması gerektiği halde herhangi bir şekilde gizlenerek idarenin denetim ve gözetiminden kaçırılan her türlü eylem ve işlem oluşturur. Bu durumda 1905 sayılı yasaya göre, kamu idaresinden denetim ve gözetiminden kaçırılan/ gizlenen vergiyi doğuran eylem ve işlemler, ihbarın konusunu teşkil etmektedir.

VUK m.19'a göre, "vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" Vergilendirme işleminde hukuki sebep yürürlükteki yasa hükmü iken<sup>73</sup>, maddi sebep, vergilendirme işleminin sebep unsurunu teşkil eden vergiyi doğuran olayın kendisidir<sup>74</sup>. Vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile mükellef arasındaki münasebet olabileceği gibi, kanuni bir durumun vuku bulması şeklinde de olabilir<sup>75</sup>.

<sup>67</sup> Etkili başvuru hakkı kapsamında başvurulacak yerin mutlaka yargı merci olması gerekmemektedir. İdari mercilere yapılan başvurular da etkili başvuru hakkı kapsamında güvence altında değerlendirilir. TEZCAN/ERDEM/SANCAKTAR/ÖNOK, s.240; AİHM, mevcut başvuru yolunun etkililiği değerlendirmesinde başvuru makamının yetkileri ve sunduğu güvenceler göz önünde tutmaktadır. Özcan ÖZBEY, *İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulanması*, Adalet Yayınevi, Ankara: 2004, s.550.

<sup>68</sup> Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder.

<sup>69</sup> Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

<sup>70</sup> Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.

<sup>71</sup> TCK. m. 278. İşlenmekte olan bir suçta yetkili makamlara bildirmeyen kişi, ... cezalandırılır.

<sup>72</sup> SABAN, s.349.

<sup>73</sup> ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s.87.

<sup>74</sup> ÖZAY, s.349.

<sup>75</sup> Recep TURGAY, *Vergi, Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Sermet Matbaası, İstanbul: 1958, s.67.

İhbar kurumunda kamu idaresinden denetim ve gözetiminden kaçırılan/ gizlenen vergiyi doğuran olay, 1905 sayılı Kanunu m.1'e göre,

- Genel ve özel kanunlar veya yapılmış olan anlaşmalara göre Devlete veya Hazineye intikali gerekirken kayda girmemiş tüm taşınır ve taşınmaz mallar,
- Bu taşınır ve taşınmazların intifa hakları,
- Senede bağlı ipotekli veya ipoteksiz tüm alacaklar,
- Her nevi mevduat ve emanet ile hisse senedi, tahvil ve sigorta alacakları,
- Bina, arazi ve arsalardan kayıt dışı kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, tüketim ve damga gibi sürekli vergilerle ilgili olarak yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veyahut diğer yöntemlerle yapılan işlemi gizlenmesi olarak sıralanabilir. İlgili mercilere ihbar edilmesi gereken bazı vergi, menfaat, mal ve haklar aynı zamanda ihbarın konusunu da teşkil etmektedir.

Hangi vergilerin ihbara konu olabileceğini 1905 sayılı Kanunun 6. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan düzenlemeye göre, ihbar ikramiyesinin konusunu devlete ait gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi, gider vergisi ve veraset ve intikal vergisi gibi devamlılık arz eden vergiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, bir defaya mahsus olarak çıkartılan olağanüstü vergiler ve buna bağlı cezalar ikramiye uygulamasında dikkate alınmamaktadır.

#### 4. İhbarda Şekil Şartı

İhbarcı, ihbarın konusuna giren işlemleri (idarenin bilgisi dışına çıkarılan vergiyi doğuran olayı) saptaması, belgelemesi ve ilgili mercilere<sup>76</sup> ihbarın açık bir şekilde, mevcut maddi deliller de eklemek suretiyle yetkili makamlara intikal ettirmesi ve ayrıca vergi ziyayı bulunduğu hususunu bütün yönleriyle kanıtlaması<sup>77</sup> kaydıyla ihbarı üç şekilde yapılabilir.

##### 4.1. Yazılı İhbar

İhbarlar, yazılı olarak dilekçe ile yapılmaktadır<sup>78</sup>. İhbar dilekçelerinde kaçırılan vergi veya olayın somut delilleriyle ortaya konulması gerekmektedir<sup>79</sup>. Örneğin, ihbar

<sup>76</sup> Vergi Usul Kanunu (VUK) m.135'e göre ilgili merci vergi inceleme yetkisi bulunanlardır. Kanuna göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri, Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ile Maliye Bakanlığı ve Mülki İdare Amirleridir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının 2007 Yılı Faaliyet Raporu (s.101) verilerine göre, 01.01.2007 - 31.12.2007 tarihleri arasında Maliye Bakanlığı'na gelen 3.636 ihbar dilekçesinden; 10'u Teftiş Kurulu Başkanlığına; 50'si Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığına; 71'i Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığına; 2.075'i Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Valiliklere; 265'i ilgili servislere gönderilmiştir.

<sup>77</sup> Danıştay 3.D., 04/06/1990, E:1990/25, K:1990/1661, DAN-DER; S.81

<sup>78</sup> 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun m.3.

edilen firma sahte fatura kullanmışsa, sahte faturaların kimden alındığı ve hangi işlerin yaptırılmış ya da malların alınmış gibi gösterildiği belirtilir. Aynı şekilde, elde edilen ancak vergi idaresine beyan edilmediği iddia edilen, vergiye tabi bir gelir varsa, bu gelirin ayrıntıları, delilleriyle birlikte somut olarak belirtilmelidir<sup>80</sup>.

#### 4.2. Sözlü İhbar

İhbarcının bizzat vergi dairesi başkanlıklarına müracaat etmesi halinde sözlü olarak yaptığı şikayetin, ihbar beyan tutanağına geçirilip ihbarcının imzası alınmasıyla yapılan ihbardır<sup>81</sup>. Yetkili makamlara bizzat gelerek ihbarda bulunan kişilerden kimlik bilgileri istenmekte, ihbar formuna ihbar konularıyla birlikte kimlik bilgileri de yazılıp imzalatılmakta ve teyit formunun bir sureti ihbarcıya verilmektedir<sup>82</sup>.

Vergi ve kayıp ve kaçığına sebebiyet veren kişi veya kurumlar hakkında ikramiye talepli olarak yazılı ihbarda bulunulması gerekmektedir. Dolayısıyla, tutanağa geçirilmeyip sadece sözlü olarak yapılan ihbarlara istinaden inceleme yapıp, ikramiye ödenmesi mümkün değildir<sup>83</sup>.

#### 4.3. E-Posta Yoluyla Yapılan İhbar

Bilişim teknolojisindeki gelişmeler ihbar kurumunda kullanılan araçların artmasına neden olmuştur<sup>84</sup>. İhbarcı vergi dairelerinin veya ilgili kurumların web sayfalarına yer alan ihbar ile ilgili kısımlara kimlik ve adres belirtmek suretiyle elektronik olarak da yapılabilir<sup>85</sup>. Sözlü veya mektupla yapılan ihbarlara nazaran, e-posta yoluyla yapılan ihbarlarda ihbarcılarla tekrar iletişim sağlamak daha etkin olmaktadır<sup>86</sup>.

### 5. İhbarın Değerlendirilmesi: Vergi İnceleme Elemanları

AİHS m.13 ve Anayasanın m.74 ve 1905 sayılı yasaya dayanılarak kayıt altına alınabilecek bir şekilde kullanılan **başvuru hakkı**, TCK m.121'deki "Kişinin belli bir hakkı kullanmak için yetkili kamu makamlarına verdiği dilekçenin hukukî bir neden

<sup>79</sup> 22.11.1990 tarih, 1990/1 Sıra Nolu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi

<sup>80</sup> Şükür KIZILOĞLU, "Vergi İhbarcılarında 666 Milyar İkramiye", Hürriyet Gazetesi, 28.04.2005

<sup>81</sup> 2004/12 Başbakanlık Dilekçe Ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılması Dilekçe Ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılması Genelgesi

<sup>82</sup> 22.11.1990 tarih, 1990/1 Sıra Nolu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi

<sup>83</sup> İmdat TÜRKAY, "Vergi Kayıp ve Kaçığının Azaltılmasında İhbar Müessesesinin Fonksiyonu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 31, Sayı: 237 Haziran 2008. s.142.

<sup>84</sup> Vatandaşların vergi ile ilgili dilek ve şikâyetlerini yetkili kişi ve birimlere daha kolay iletebilmeleri için 1991 yılında PTT Genel Müdürlüğü ile işbirliği yapılarak bütün illerde ve bazı büyük ilçelerde "079" Özel Hizmet Numarası hizmete girmiş olup 01.03.1993 tarihinden itibaren de "189" Alo Maliye olarak değiştirilmiştir Daha sonra, 444 0 189 Vergi İletişim Merkezi'nin (VİMER) faaliyete geçmesi ile ihbar ve şikâyetler konusunda etkinlik artmıştır..

<sup>85</sup> 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, m.6. R.G.: 24/10/2003 – 25269.

<sup>86</sup> AKIN, V. [s.1](#).

olmaksızın kabul edilmemesi hâlinde, fail hakkında ... cezasına hükümlenir.” ifadesiyle güvence altına alınmıştır.

İhbarı doğrudan veya üst makamların havalesi ile alan birimler öncelikle muhbirin hüviyetini ve dilekçe verip vermediğini, VUK 135. maddesinde belirtilen incelemeye yetkililer aracılığıyla tespit ettirmekte; muhbirin ismi kesinlikle gizli tutulmakta ve hiçbir şekilde açıklanmamaktadır.

Yapılacak ihbarın yetkili makamlar tarafından değerlendirmeye alındıktan sonra işleme konulması için aşağıdaki şartlar gerekmektedir;

- İhbar dilekçesinde dilekçe sahibinin adı soyadı iş veya ikametgah adresi ve telefon numarasının bulunması gerekmekte olup; şayet muhbir ihbar ikramiyesi talep ediyorsa bu isteğini ihbar vasıtalarında açıkça dile getirmelidir<sup>87</sup>. 1982 Anayasası'nda dilekçe hakkını düzenleyen 74.maddesi ve buna bağlı olarak çıkarılan 3071 sayılı Kanunun 4. maddesiyle düzenlenen dilekçede bulunması zorunlu şartları taşıyan başvurular dikkate alınmaktadır. İhbarın kabul edilmesiyle beraber 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi uyarınca; bireylerin ve tüzel kişilerin kendileriyle veya kamuyla ilgili, dilekçeyle usulüne uygun bir şekilde yaptıkları başvuruların idarece geciktirilmeksizin cevaplandırılması kanuni bir zorunluluktur. Yetkili idari makam tarafından, bu şekilde yapılan başvurularla ilgili olarak, yapılmakta olan işlemin safahatı veya sonucu hakkında dilekçe sahiplerine en geç 30 gün içerisinde gerekçeli olarak cevap verilmesi gerekmektedir<sup>88</sup>
- Yapılan ihbarın *makul kuşku* uyandıracak somut olaylara ve delillere dayanması gerekmektedir. Bunun için yapılan ihbarlarda gerektiğinde muhbirden bilgi ve belge istenebilmektedir.

Anayasada yapılan temel hak ve hürriyetlere yönelik düzenlemelerden biri m.20'de ifadesini bulan ve vazgeçilemez hak<sup>89</sup> olan özel hayatın gizliliğidir. Özel hayatın gizliliği ancak anayasada belirlenen özel kıstaslar<sup>90</sup> dahilinde sınırlanırsa meşru

<sup>87</sup> ALPTÜRK, s.54.

<sup>88</sup> 2004/12 Sayılı Başbakanlık Genelgesi.

<sup>89</sup> “Anayasanın “Temel Haklar ve Ödevleri” kısmında yer verilen “özel hayatın gizliliği” ve “konut dokunulmazlığı hakkı” dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez, kişiliğe bağlı temel haklardandır. Anayasanın 20. ve 21. maddelerinde bu hakkın hangi hallerde ve nasıl sınırlanabileceği belirtilirken, anılan hakların “vazgeçilmez” niteliği nedeniyle sınırlama usulleri içinde “ilgilinin rızasına yer verilmemiştir.” Danıştay Onuncu Daire, 13.03.2007, E:2005/6392, K:2007/948, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.81, S.5, Y.2007.

<sup>90</sup> “Temel hak ve hürriyetler, özlere dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. (AY. m.13)”, “Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, ... yetkili kılınmış mercin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranmaz ve bunlara el konulamaz. ... AY. m.20/2).” Dolayısıyla temel hak ve özgürlüklere yönelik sınırlamalar genelden ziyade özel sınırlama nedenleri: *milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık, genel ahlakın korunması, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması* olarak sıralanmıştır Tahsin FENDOĞLU, “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin

kabul edilir<sup>91</sup>. VUK m.134 "... İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde ...", VUK m.142 "... mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa..." ifadelerinin içeriğini Anayasa m.20'de yer alan "... kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, ..." kavramları oluşturur ki bu da **makul kuşku**<sup>92</sup>dur. Burada makul kuşkuyu uyandıracak olan mekanizma ayaklarından biriside ihbar kurumudur. Nitekim makul kuşku, bir ihbar ya da bir inceleme ile ortaya çıkmaktadır<sup>93</sup>. Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği<sup>94</sup> m.6'ya göre, "makul şüphe, hayatın akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphedir. .... **Makul şüphe, ihbar veya şikâyeti destekleyen emarelerin var olması gerekir.** ... şüphenin somut olgulara dayanması şarttır....".

İkramiye ödenmesinde ihbar konularıyla bulunan matrah farkı arasında illiyet bağının bulunması gerektiğinden, bulunan matrah farkının yapılan ihbarla doğrudan ilgili olan kısmının net olarak belirlenmesi gerekmektedir. Yapılan vergi incelemesi bitirildikten sonra düzenlenecek vergi inceleme raporundan ayrı olarak; muhbire ikramiye ödenip ödenmeyeceği, ödenmeyecekse sebepleri, ödenecekse bulunan matrah farkı ile ihbar konuları arasındaki illiyet bağının açıklandığı ve ikramiyeye esas olacak matrah farkının belirtildiği *İhbar İkramiyesi Raporunun* düzenlenmesi gerekir. Raporda tahakkuk eden vergi ve kesilecek cezanın ne kadarının muhbir tarafından ihbar edilen konulara ilişkin olduğu belirtilir<sup>95</sup>. Muhbirin ihbar ettiği konular dışındaki tespitler dolayısıyla muhbire ihbar ikramiyesi ödenmez.

## 6. İhbar İkramiyesi

İhbar ikramiyesinin, kanuni dayanağını 1905 sayılı yasanın 6. maddesi oluşturur. Madde metnine göre, "Bina, arazi ve arsalardan kayıt dışı kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, tüketim ve damga gibi sürekli vergilerle ilgili olarak yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veyahut diğer yöntemlerle yapılan işlemi ketmedilmiş<sup>96</sup> olanları ihbar edenlere

---

Sınırlanması (AY. Md.13.)" **Anayasa Yargısı Dergisi**. C.17, 2000, s.118; KABOĞLU, s.244; Yusuf Şevki HAKYEMEZ, "İnsan Hakları Standardının Yükseltilmesi ve Demokratikleşme Açısından 03.10.2001 Tarihli Anayasa Değişiklikleri", **Prof.Dr.A. Şeref GÖZÜBÜYÜK'e Armağan**, Turhan Kitabevi, Ankara: 2005, s.175

<sup>91</sup> SABAN, s.197.

<sup>92</sup> AİHM sözleşmeye aykırılık iddialarını değerlendirirken olayların dayandığı delilleri inceler ve makul kuşkuya yer bırakmayacak şekilde kanıtlanıp kanıtlanmadığını esas alır. Mentş ve Diğerleri Kararı, Osman DOĞRU, İnsan Hakları Kararlar Derlemesi, C.II, 340 vd'den aktaran SABAN, s.84. "... makul bir şüphenin mevcut olması için, şahsın suç işlemiş olabileceğine dair tarafsız bir şahsı tatmin edecek vakia veya bilginin bulunması gerekir ..." Fox, Campbell ve Hartley/ Birleşik Krallık, (1990) 13 EHRR 157; Erdagöz / Türkiye Davası (127/945/74) 22 Eylül 1997

<sup>93</sup> SABAN, s.197.

<sup>94</sup> R.G: 01/06/2005 - 25832

<sup>95</sup> Yıldırım GENÇ. "Vergi Sistemimizde İhbar İkramiyesi Müessesesi", Vergi Dünyası, Temmuz 2005, Sayı:287

<sup>96</sup> "Kanun'un 6.maddesi uyarınca vergi kayıp ve kaçacağını haber verene ihbar ikramiyesi ödenebilmesi için ihbar edilen kişi hakkında yapılan inceleme sonucu vergi tahakkuk ettirilmiş olması şartı arandığından, davacının ihbar ettiği ... adına yapılmış bir tahakkuk olup olmadığı hususu araştırılarak sonucuna göre

500 liraya kadar	yüzde	15
5000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için	"	30
15000 liraya kadar, 5000 liradan yukarı olan kısım için	"	20
15000 liradan yukarı olan kısım için	"	10

oranında ikramiye verilir<sup>97</sup>. Ancak yasanın 6. maddesinde belirtilen tutarların maddi değeri kalmadığı için, her hâlükârda kullanılacak oran yüzde 10 olmaktadır.

6. maddeye göre hesaplanan ikramiyenin, 1/3'ü verginin kesin olarak tahakkukunda, 2/3'ü ise verginin tahsilini takiben ödenmektedir. Dolayısıyla tahakkuk etmemiş bir vergi için ihbar ikramiyesi ödenmesi imkânı bulunmamaktadır<sup>98</sup>

Danıştay “... vergi kayıp ve kaçacağını haber verene ihbar ikramiyesi ödenebilmesi için ihbar edilen kişi hakkında yapılan inceleme sonucu vergi tahakkuk ettirilmiş olması şartı arandığından, davacının ihbar ettiği ... adına yapılmış bir tahakkuk olup olmadığı hususu araştırılarak sonucuna göre Mahkemece yeniden bir karar verilmesi gerektiği<sup>99</sup>” vurgulanarak tahakkuk şartının mutlak olduğunu ifade etmiştir<sup>100</sup>.

---

*Mahkemece yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir*” Danıştay 3.D., 13/06/2001, E: 2000/2817, K: 2001/2382; “*Ketmedilmiş vergilerin ortaya çıkarılması vergi kanunlarında yazılı usul ve esaslara uygun biçimde yapılacak incelemeler sonucunda toplanacak bilgi ve maddi delillerin değerlendirilmesi ile mümkün olup, muhbirden vergi ziyanının maddi delillerle kanıtlanmasını istemek 1905 sayılı Kanunun amacına uygun bulunmamaktadır.*” Danıştay 3.D., 04/06/1990, E: 1990/25, K: 1990/1661. Danıştay, ketmedilmiş vergiler ifadesinden vergi ziyanının gerçekleşmiş olmasını ifade etmektedir.

<sup>97</sup> 1905 sayılı Kanunun 6. maddesinin son fıkrasına göre, Maliye Bakanlığına bağlı merkez ve taşra teşkilatında görevli çalışanların tamamı ile tahrir ve tahmin komisyonları mensupları ve tahakkuk işlemlerinde görevli olanlarla, yaptıkları incelemeler sırasında tespit ettikleri vergi kayıplarını ilgili mercilere bildirmeleri zorunlu olanlara ihbar ikramiyesi ödenmemektedir. Danıştay 3.D., 12/04/2007 K:2007/1160, E:2006/2241; Danıştay 7.D., 17.04.1979, E:1978/1997, K:1979/815 sayılı kararı aynı yöndedir. Aynı şekilde her ne kadar 1905 sayılı yasa da yer almasa da bir kişinin iştirak, teşvik ve yardım fiillerini işlemesi ve bir dilekçe ile bunu bildirmesi sonucu cezadan kurtulması, daha sonra yapılan işlemi ihbar edip ihbar ikramiyesine hak kazanıp kazanmaması konusunda Danıştay, “...*Çalıştığı yerde ticaret şefi olduğu belirtilen muhbirin müesseseden ayrılmadan, önce, ihbar ikramiyesine hak kazanmak amacıyla temin ettiği vesikaların düzenlenmesine ve vergi kaçırılmasına fiili ile yardım ettiği, böylece kaçakçılık maddi olayına fiili ile yardım cezasının, VUK'un 347'nci maddesindeki hükümlerden yararlandırılarak kaldırıldığı, bu durumda davacının mezkûr müesseseden ayrıldıktan sonra kendisinin de iştiraki bulunan vergi kaçırma olayını ifhbar etmesi sebebiyle mükafatlandırılmasının, Kanunun ruh ve amacına aykırı olduğu gerekçesiyle...*” ifadesi ile ihbar ikramiyesi verilmesinin bu kişiler iki defa ödüllendirmek anlamına geldiğini vurgulamıştır. Danıştay 7.D., 12.4.1967, E:1965/2139, K:1967/343; Buna karşılık, “...1905 sayılı kanun şirket ortağına ikramiye verilmesi konusunda bir sınırlama getirilmediğini, dolayısıyla şirket ortağına da ortak olduğu şirketle ilgili ihbarlara istinaden ihbar ikramiyesi verilmesinin mümkün olduğu...” Danıştay tarafından vurgulanmıştır Danıştay 3.D., 18.10.1995 E:1995/139, K:1995/3105;

<sup>98</sup> Süheyp DERBİL, “Danıştay İçtihatları”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1951 C. 8 S.1-2 s.707.

<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1951-08-03-04/AUHF-1951-08-03-04-Derbil.pdf>

<sup>99</sup> Danıştay 3.D., 13/06/2001, K:2001/2382 ve E: 2000/2817

<sup>100</sup> Emrah AKIN, “Vergisel Yükümlülüklerde İhbar İkramesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 168, Aralık 2006.

İhbar ikramiyesi, sadece devamlılık arz eden vergiler ile vergi ziyası cezası dikkate alınacak olup<sup>101</sup>; ihbar ikramiyesi ile ilgili uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görevi içerisinde yer almaktadır<sup>102</sup>. Gecikme zammı, gecikme faizi, fonlar ve buna bağlı ceza, genel ve özel usulsüzlük cezası, geçici vergi ve buna bağlı ceza, net aktif vergisi, ekonomik denge vergisi, ek vergi gibi daimi niteliği olmayan vergiler ve bunlara ilişkin cezalar ikramiyesi hesabında dikkate alınmaz<sup>103</sup>.

### 6.1. İhbar İkramiyesinin Vergilendirilmesi: Veraset ve İntikal Vergisi

Muhbirlere ödenen ihbar ikramiyesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde belirtilen *gelirin unsurları*<sup>104</sup> arasında yer almaz. İhbar ikramiyesi ivazsız bir iktisap olduğundan 08.06.1959 tarih 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa (VİVK) göre, veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaktadır.

Nitekim Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, “ ... vazifesinin mahiyeti icabı olmaksızın sair bir şekilde bilgisi dahiline giren bir vergi kaçakçılığı<sup>105</sup> olayını ihbar eden bir devlet memuruna veya memur olmayan herhangi bir şahsa ihbarlarının tahakkuk etmesi sebebiyle, 1905 sayılı Kanuna istinaden ödenen ikramiyelerin -bu ikramiyelerin Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiç

<sup>101</sup> Tapu Harçlarının 1905 sayılı Kanun kapsamında devamlılık arz eden vergi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile ilgili olarak Maliye Bakanlığının valiliklere göndermiş olduğu genel yazıda, “Tapu Harcı, gayrimenkul alım-satımı gibi hukuki bir işlem sonucu yapılan hizmet karşılığında emlak vergi değeri üzerinden alım-satıma taraf olanlardan alınan ve belirli bir süre ile sınırlı olmayıp, vergi mevzuatı içinde ödenen beri uygulanan özel bir vergi benzeri kamu geliridir. Bu niteliği ile tapu harcı geçici değil, işlemin taraflarından alınan daimi bir kamu geliri olduğundan daimi vergiler gibi ihbar ikramiyesine konu teşkil etmektedir. Bu nedenle, Vergi Daireleri İşlem Yönergesine göre Tapu harcının süreksiz yükümlülük kapsamında olması bu harç üzerinden ihbar ikramiyesi ödenmeyeceği anlamına gelmemektedir.” demek suretiyle Tapu Harcının eksik ödenmesinden dolayı bulunan harç farkı ile vergi ziyası cezası için ihbarcıya ihbar ikramiyesi ödenmesi gerektiğini belirtmiştir. 01.12.1987 tarih ve 77486 sayılı genel yazısını genel yazısından aktaran, TÜRKAY, s.150.

<sup>102</sup> “...1905 sayılı Yasanın 6.maddesine göre yapılan ihbar sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarına göre salınan vergi ve kesilen cezaların belirli oranı üzerinden ihbar ikramiyesi ödenmesi gerekmektedir.

*Bu durumda bir vergiyle bağlantılı bulunan ihbar ikramiyesiyle ilgili davanın, vergi ile ilgili uyuşmazlık sonucunda ortaya çıkan hukuki duruma bağlılığı karşısında, ... 2576 sayılı Yasanın 6.maddesi uyarınca vergi mahkemesince çözümlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla salınan vergi ve kesilen cezaların belirli bir oranı olarak saptanan ihbar ikramiyesine ilişkin bulunan bu davanın esası hakkında idare mahkemesince karar verilmesinde hukuki isabet görülmemiştir ...” Danıştay 10. Daire, 13.11.2000, E: 1998/1443, K: 2000/5627.*

<sup>103</sup> TÜRKAY, s.151.

<sup>104</sup> GVK. M.2. Gelirin Unsurları: (Değişik madde: 07/01/2003 - 4783 S.K./2. md.) Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır: 1. Ticari kazançlar, 2. Zirai kazançlar, 3. Ücretler, 4. Serbest meslek kazançları, 5. Gayrimenkul sermaye iratları, 6. Menkul sermaye iratları, 7. Diğer kazanç ve iratlar.

<sup>105</sup> Kaçakçılık suçu, iktidara ve ulusa zarar veren bir cürümdür. Bu suç aslında onu yasaklayan yasadandır. Her ne kadar kaçakçılık suçunu ulusa karşı işlenmiş olsa da, bu cürüm halkın gözünde onu işleyen faili aşğılık bir duruma düşürmektedir. Bunun nedeni, insanların kendilerine doğrudan doğruya zarar vermedikleri ihlallerle ihlallerle ihlilenmemeleridir. Kendilerine uzak olan sonuçların insanlar üzerindeki etkileri çok zayıftır. Bu nedenle insanlar, kaçakçılık cürümünün kendilerine verebileceği zararları görmeyiz Bunun da ötesinde insanlar, kişilere yönelik hırsızlık, sahtecilik cürümlerini işleyen failere ve kendilerinin uğradıkları kötülüklerle karşı gösterdikleri tepki kadar, kaçakçılık yapan kimseye karşı tepki göstermezler. BECCARIA, ss.173-174.

birine girmemesi sebebiyle- Gelir Vergisi konusuna ithaline mahal ve imkân bulunmamaktadır. Söz konusu ikramiyelerin, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümleri dairesinde Veraset ve İntikal Vergisine tabi tutulması gerekir<sup>106</sup>. Zira Danıştay'ın kararı<sup>107</sup> da bu yöndedir.

## **6.2. Vergiye İlişkin: VİVK'ın Yürürlükten Kaldırılması ve GVK'da Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı**

30.04.2008 tarihinde TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna gönderilen “Veraset Ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı<sup>108</sup>” değişiklik yapılmaksızın yasallaşması halinde, 7338 sayılı VİVK yürürlükten kaldırılmakta ve veraset yoluyla intikaller hariç olmak üzere karşılıksız intikaller 193 sayılı GVK kapsamında sayılan “sair kazanç ve iratlar” kapsamında değerlendirilerek Gelir Vergisine tabi tutulacaktır.

Kanun tasarısının 3/c bendine göre, veraset yoluyla vaki olanlar hariç olmak üzere, herhangi bir suretle karşılıksız olarak intikal eden iktisadi kıymetlerin 213 sayılı VUK'a göre bulunan değerinin;

1.000.000 YTL'ye kadar olan kısmının %50'si,

1.000.001 YTL ile 5.000.000 YTL arasındaki kısmın %60'ı

5.000.001 YTL ve üzerindeki kısmın %70'i,

intikalin gerçekleştiği takvim yılında hak sahibinin geliri sayılacaktır. Elde edilen gelirlerin 2.500 YTL'yi aşmayan kısmı vergiden istisna edilecektir. İstisna sonrasında kalan tutar ise, ilgili yılın geliri olarak yıllık beyanname vermek suretiyle, GVK'nın 103. maddesinde yer alan vergi tarifesine tabi tutulacaktır.

Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra muhbirlerle ödenecek ihbar ikramiyesinin vergilendirilmesi, GVK'nın 2. maddesinde sıralanan gelirin yedi unsurundan biri olan Diğer Kazanç ve İratlar kapsamında değerlendirilip; önce gelir sayılan kısmı bulunacak, daha sonra istisna tutarını aşmış olmadığına bakılacak, aşan kısım var ise yıllık beyanname ile beyan edilecektir<sup>109</sup>. Öte yandan, ihbar ikramiyesinin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtlar da 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu<sup>110</sup>na göre damga vergisine tabi olduğundan, yapılan ikramiye ödemelerinden kesinti yapılması gerekmektedir.

## **SONUÇ**

1931 yılından beri yürürlükte olan 1905 sayılı kanun, ihbar kurumunun normlarını içermektedir. Geçen 78 yıllık süre içerisinde Kanun'un kendisinden

<sup>106</sup> 105 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, RG: 14.07.1972

<sup>107</sup> Danıştay,11.D., 11.10.1972, E:1972/653, K:1972/2499

<sup>108</sup> [http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanun\\_tasarisi\\_sd.onerge\\_bilgileri?kanunlar\\_sira\\_no=64487](http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanun_tasarisi_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=64487)

<sup>109</sup> TÜRKAY, s.159.

<sup>110</sup> R.G.: 11/07/1964 – 1175.



beklenenin ne kadarını karşıladığı tartışmalıdır. İhbar kurumu, mevcut toplumsal baskı ve mükellef psikolojisi nedeniyle etkin olarak çalışmamaktadır. İhbar kurumunun tam olarak çalışmaması kayıt dışı ekonominin artış nedenlerinden birisidir. Oysa kayıt dışı ekonomik faaliyetlerden bireysel olarak herkes şikâyet etmekte, ancak vergi kaçırıcıları ihbar etme noktasında vatandaşlar bir takım endişeler ve korkular nedeniyle, ihbar kurumunu çalıştırmamaktadır. Bu eğilim ise 77 yıldır gelinen noktayı özetlemektedir.

01.01.2007 – 31.12.2007 tarihleri arasında Maliye Bakanlığına 1905 sayılı Kanun uyarınca 3636 ihbar dilekçesi verilmiş olup; ihbarda bulunan 87 kişiye 613.450.- YTL ihbar ikramiyesi ödenmiştir<sup>111</sup>. İhbar sayısının düşük, buna karşılık kayıt dışı ekonominin ise yüksek olması ihbar kurumunun yeniden sorgulanmasını gündeme getirmektedir.

Kayıt dışı ekonomi kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem olarak tanımlanabilmektedir. Bu çerçevede kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin bazıları yasalarla yasaklanmış faaliyetler olduğu için, bazıları da yasalarla yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli olarak kayıtlara geçirilmemesi, belgelendirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesidir<sup>112</sup>.

Vergi kayıp ve kaçığına neden olan ve dolayısıyla kayıt dışı kalan bir ekonomik faaliyetin, vergi idaresi tarafından izlenmesi ve denetlenmesi şarttır. Vergi idaresi tarafından izlendiğine ve vergi denetimine tabi tutulacağına inanmayan bir mükellef, ekonomik faaliyetlerinin birçoğunu kolaylıkla kayıt dışında yürütecektir.

Türkiye’de vergi denetimi de nicelik itibariyle yeterli olmadığından, mükellefler vergi denetiminden çekinmemektedirler. Vergi idaresinin en önemli görevlerinden birisi, vergi yasalarının etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmektir. Ancak vergi mükellefinin ancak % 3-4’ü incelenmektedir. Etkin vergi denetiminin yokluğu, kayıt dışı çalışan (vergi kaçırıcı) mükellefle, vergilerini düzenli olarak ödeyen mükellef arasında haksız rekabete neden olmakta, kayıt dışı faaliyette bulunan kesim devamlı gelişirken, diğerleri devamlı küçülmekte ve hatta yok olmaktadır. Bu durum dürüst çalışan mükellefi de rekabet edebilmesi için kayıt dışı işlem yapmaya zorlamaktadır<sup>113</sup>.

Mükellefler vergi kaçırıcı diğer mükellefleri ihbar etmediği sürece tahsil edilemeyen vergiler dolayısıyla mülkiyet haklarına daha fazla müdahale olacağını bilmelidirler. Vatandaşlık hakkı olan ihbar, mükellefler tarafından ne kadar içselleştirilirse bir yandan kayıt dışı ekonomi azalacak, diğer yandan da 1905 sayılı yasanın etkinliği artacaktır. Mükellef bu ihbar hakkını, gerek 1905 ve 3071 sayılı yasa ve bunlara bağlı olarak çıkarılan ikincil düzenlemeler, gerekse AİHS m.13’e dayanarak kullanacaktır.

<sup>111</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **2007 Yılı Faaliyet Raporu**, Nisan 2008, s.101. [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/2007\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf).

<sup>112</sup> DPT, “Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara 2001, s.32. <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/kayitdis/oik614.pdf>

<sup>113</sup> DPT, s.34.

1905 sayılı Yasa günümüz ihtiyaçlarına cevap vermekten uzak bulunmakta olup, 78 yıl önce çıkarılan bir yasayla ihbar kurumunu çalıştırmak ve kamuoyu tarafından da bilinmesini beklemek doğru olmayacaktır. Bu nedenle yasanın değiştirilmesi / güncelleştirilmesi gerekmektedir. Özellikle, ikramiye oranlarının ve tutarlarının artırılması, ikramiye ödenmesinde kapsama giren vergilerin genişletilmesi, gibi konularda düzenlemeler yapılması zorunludur.

Kamuoyunda bilinirlik seviyesi çok düşük olan vergi hukukunda ihbar kurumunun tanıtılması ve vergi kaçırana ihbar etmenin bir vatandaşlık görevi olduğu sürekli kamuoyuna anlatılması gerekmektedir. Vergide oto-kontrol kurumunun sağlıklı bir şekilde işlemesi ihbar kurumunun tanıtımının yapılması ve yaygınlaştırılmasıyla mümkün olacaktır.

## KAYNAKÇA

- AĞAKAY, Mehmet Ali. **Türkçe Sözlük**, Yeni Matbaa, Ankara: 1955.
- AKAD, Mehmet / VURAL DİNÇKOL, Bihterin. **Genel Kamu Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul: 2004.
- AKILLIOĞLU, Tekin. **İnsan Hakları I (Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri)**, AÜSBF, Ankara: 1995.
- AKIN, Emrah. “Vergisel Yükümlülüklerde İhbar İkramiyesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 168, Aralık 2006.
- AKIN, Vahit Yaşar. “Türk Vergi Hukukunda İki Kilit Kavram: İhbar ve Şikayet”, [www.alomaliye.com/2007/vahit\\_yasar\\_ihbar\\_sikayet.htm](http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_ihbar_sikayet.htm) (25.10.2008)
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. “Anayasa ve Anayasa Mahkemesi (Genel Esaslar)”, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 93, Ankara, 1997.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. “Vergi ve Hukuk”, **Bilanço Dergisi**, S.3, Ankara: Kasım 1991.
- ALPTÜRK, Ercan. **Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramiyesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara: 2007.
- ARMAĞAN, Servet. **Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası**, İstanbul: 1972.
- ATEŞ, Leyla. **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul: 2006.
- BECCARIA, Cesare. **Suçlar ve Cezalar** Hakkında, (Çev: Sami SELÇUK), İmge Kitabevi, Ankara: 2004.
- ÇAĞAN, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul: 1982.
- ÇAĞLAR, Bakır. **Anayasa Bilimi**, Kardeşler Matbaası, İstanbul: 1989.
- DERBİL, Süheyp. “Danıştay İçtihatları”, AÜHF Dergisi, Ankara: 1951. <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1951-08-03-04/AUHF-1951-08-03-04-Derbil.pdf> (24.10.2008)

- DEVELLİOĞLU, Ferit. **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, Aydın Kitabevi, Ankara: 2001.
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, “Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara 2001, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/kayıtdis/oik614.pdf> (22.10.2008)
- DİL DERNEĞİ, **Türkçe Sözlük**, Dil Derneği Yayınları, Ankara: 2005.
- DOTAN, Yoav. “The Spillover Effect of Bills of Rights: A Comparative Assessment of The Impact of Bills of Rights in Canada and Israel”, **The American Journal of Comparative Law**, V. LIII, Number 2, Spring 2005.
- FENDOĞLU, Tahsin. “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması (AY. Md.13.)” **Anayasa Yargısı Dergisi**. C.17, 2000.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, **2007 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara: Nisan 2008. [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/2007\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf) (01.10.2008)
- GENÇ. Yıldırım. “Vergi Sistemimizde İhbar İkramiyesi Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2005, Sayı:287
- GÖZLER, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa: 2000.
- HAKYEMEZ, Yusuf Şevki. “İnsan Hakları Standardının Yükseltmesi ve Demokratikleşme Açısından 03.10.2001 Tarihli Anayasa Değişiklikleri”, **Prof. Dr. A. Şeref GÖZÜBÜYÜK'e Armağan**, Turhan Kitabevi, Ankara: 2005.
- KABOĞLU, İbrahim. **Anayasa Hukuku Dersleri**, Legal Yayınları, İstanbul, 2005.
- KAPANİ, Münci. **Kamu Hürriyetleri**, Yetkin Yayınları, Ankara: 1993.
- KIRBAŞ, Sadık. “Vergi Tasarılarını Kim Hazırlamalı”, **Vergi Dünyası**, S.147, Kasım 1993.
- KIZILOĞLU, Şükrü. “Vergi İhbarcılarının 666 Milyar İkramiyeye”, **Hürriyet Gazetesi**, 28.04.2005
- LAUFENBURGER, Henry. **Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**, İsmail Hakkı ÜLKEMEN (çev.), Sevinç Matbaası, Ankara: 1967.
- METİN, Hulusi. **Türk Hukukunda Kanun ve İçtihatlarda İhbar-Bildirim**, Seçkin Yayınları, Ankara: 2006.
- ÖDER, Bertil Emrah. **Avrupa Birliği'nde Anayasa ve Anayasalcılık**, Anahtar Yayınevi, İstanbul: 2004.
- ÖNCEL, Mualla. “Enflasyon ve Vergilendirme”, **AÜHFD**, C.44, S.1-4, A.Ü. Basımevi, Ankara: 1996.
- ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara: Eylül 2006.
- ÖZAY, İl Han. **İkinci Bine Kavuşurken Gün Işığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul: 1993.
- ÖZBEY, Özcan. **İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulanması**, Adalet Yayınevi, Ankara: 2004,
- ÖZBUDUN, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara: 2005.

- PÜSKÜLLÜOĞLU, Ali. **Türkçe Sözlük**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul: 1995.
- REDHOUSE, **Türkçe-İngilizce Sözlük**, Sev Matbaacılık, İstanbul: 1997.
- SABAN, Nihal. **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul: 2006.
- SAVAŞ, Vural. “Hukuk ve İktisat”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, S.2, İstanbul: 2004.
- STEUERWALD, [Karl. Almanca - Türkçe Sözlük](#), ABC Yayınevi, İstanbul: 1983.
- ŞANVER, Salih. “Vergi Ödevi”, **Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslararası Semineri**, İstanbul: 5-6-7 Şubat 1982.
- TANÖR, Bülent. **Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**, May Yayınları, İstanbul: 1978.
- TANÖR, Bülent/ YÜZBAŞIOĞLU, Nemci. **1982 Anayasasına Göre Türk. Anayasa Hukuku**, YKY İstanbul, 2001, s.186.
- TEZCAN, Durmuş/ ERDEM, Mustafa Ruhan/ SANCAKTAR, Oğuz/ ÖNOK, Rıfat Murat, **İnsan Hakları**, Seçkin Yayınları, Ankara: 2006.
- TEZİÇ, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul: 2005.
- TUĞLACI, Pars. **Büyük Türkçe-Fransızca Sözlük**, İnkılâp ve Aka Kitapevi, İstanbul: 1974.
- TURGAY, Recep. **Vergi, Usul Kanunu ve Tatbikatı**, Sermet Matbaası, İstanbul: 1958.
- TÜRKAY, İmdat. “Vergi Kayıp ve Kaçağının Azaltılmasında İhbar Müessesesinin Fonksiyonu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 31, Sayı: 237, İstanbul: Haziran 2008.
- TÜRK DİL KURUMU, **Türkçe Sözlük**, TDK Yayınları, Ankara: 1995.
- UYGUN, Oktay. **1982 Anayasası'nda Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul: 1992.
- WISEMAN, H. V. “Magna Carta Efsanesi”, Münci KAPANİ (çev.), **AÜHF 40. Yıl Armağanı**, Ankara: 1966.
- YALTI, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul: 2006.

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
52. Seri / Yıl 2009  
Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan

**TÜRKİYE’NİN REFERANS ÜLKELERLE  
KARŞILAŞTIRMALI UZUN DÖNEMLİ  
REEL EKONOMİK BÜYÜME  
PERFORMANSI: BİR İKTİSADİ  
KALKINMA SORUNSALININ  
ANATOMİSİ (1907-2003)**

**Murat ÇİFTÇİ \***  
&  
**Doç. Dr. Mustafa TEKİN \*\***

\*Mali İktisat, İktisat Tarihi, Kalkınma İktisadı  
ve

İktisadi Büyüme Bilim Dalları Uzmanı

&

\*\*İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Ekonometri Bölümü

## ÖZET

20. yüzyıl başında günümüz satın alma gücüne göre 3 - 7 bin dolarlık fert başı GSYİH' ya sahip İngiltere, Fransa, ABD ve İtalya'nın bir asırda bu skoru, 26 – 38 bin dolar aralığına taşıdığını görüyoruz. Türkiye'deki reel artışta üç kata ancak ulaşabilmiştir. Yüzyılın başında Türkiye'nin referans ülkelerle arasındaki fark sadece 2 - 6 kat aralığındayken günümüzde bu oran 8-11 kat aralığına sıçramıştır. Türkiye, analiz edilen beş ülke içerisinde fert başı GSYİH' daki ortalama yıllık reel değişimde en düşük performansı sağlayan konumundadır. 20. yüzyılın başında dünyanın süper gücü konumundaki İngiltere'nin tüm statik yapısına karşılık Türkiye'deki reel büyümeyi geçmesi, ülkemizde çok ciddi bir istikrarlı ve yüksek ivmeli reel büyümenin sağlanamaması sorununun mevcut olduğunu göstermektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Kalkınma iktisadı, çok değişkenli istatistik, beşeri coğrafya, çalışma ekonomisi ve iktisadi demografi

## ABSTRACT

**“Turkey’s long term real economic growth performance comparision with reference countries: The anatomy of an economic development problematic (1907 - 2003)”**

We see United Kingdom, France, USA and Italy moved the score of the purchase power according to actual numbers, at the begining of the 20th Century from 3 – 7 thousand per GDP to 26 – 38 thousand dollars in a century. But in Turkey the realistic increase could reach only three times. At the beginning of the century the difference between Turkey and the reference countries was between 2 – 6 times corrridor but the ratio jumped to 8 – 11 times corridor nowadays. Turkey is the mininum performed country in the analysed five countries per GDP's average. At the beginning of the 20th Century the great power United Kingdom was very static but it has passed the realistic development of Turkey and this is a sign of serious stable and high realistic development problem of Turkey.

**Keywords:** Development economics, multivariate statistics, human geography, labour economics and economic demography.

## 1- GİRİŞ

Türkiye için “gelişmekte olan”, “azgelişmiş”, “geri kalmış – geri bıraktırılmış” gibi pek çok tanımlama yapıla gelmiştir. Bu tanımlar, terminolojik bir çalışmanın konusu olarak sorgulanabilir. Burada yapılan vurgu, Türkiye' nin mevcut ekonomik cesametinden kimsenin memnun kalmadığı gerçeğidir. Sonuçta orta gelir grubunda ki bazen dünya bankası yıllıklarında orta – alt, bazen de orta – üst seviyede gösterilmektedir – olan ülkemiz, 20. yüzyılın başına yaygın inanişin aksine birkaç yüz

dolarlık fert başına milli gelire sahip günümüz Afrika – Asya ülkeleri konumunda girmemiştir.<sup>1</sup> Bu noktada bizleri yanılgıya iten temel nedense, algımızın bugünde sabitlenmiş olması ve geçmişe yönelik analize gitmemiz durumunda o günkü şartları ve hacimsel büyüklükleri kavramada istenilen başarıyı sergileyemememizdir. 20. yüzyılın başında; ne ABD’nde, ne İngiltere’de, ne Fransa veya İtalya’da ya da ne de başka herhangi bir ülkede günümüzdeki satın alma gücüne göre 30 – 40 bin dolarlık fert başı milli gelir seviyesi yakalanabilmiştir. Hatta geçen yüzyılın başında, güneşin üstünde batmadığı İngiltere’ de dahi bu düzey 7 – 8 bin doları ancak bulabilmiştir. Bugün, o günün kurumsallaşmış piyasa ekonomileri 40 bin dolarlık skoru zorlamaktayken Türkiye, referans ülkelerin ancak 10 - 12’de birlik seviyesine ulaşabilmektedir. Halbuki geçen yüzyılda bu fark, iki – üç katla sınırlı olmuştur. Son derece statik yapıda ve doğal sınırlarına geçen asır ulaşmış ekonomilerin dahi Türkiye’yle aralarındaki makası açmış olmalarıysa oldukça düşündürücüdür.

Türkiye’nin, BM sınıflandırmasındaki gibi “gelişmekte olan” bir ülke konumunda mı yoksa statik – yarı statik orta gelirli bir ülke konumunda mı olduğunun en başta tespit edilmesi, uygulanacak iktisat politikaları açısından son derece önemlidir. Bu eksende dört referans ülkeyle Türkiye’ nin uzun dönemli ekonomik büyüme performanslarını mukayese edeceğiz.

## **2. REFERANS ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRMALI, TÜRKİYE’NİN UZUN DÖNEMDE REEL EKONOMİK BÜYÜME PERFORMANSI**

Bu bölümde zaman kesiti olarak 1899 – 2003 periyodu alınacaktır. Ancak Türkiye için anlamlı milli gelir tahmininin 1913’ten itibaren yapılabilmesi sebebiyle bu kısım 1907 – 2003 olacaktır.

### **2.1 1900 – 2003 PERİYODUNDA İNGİLTERE’ NİN REEL EKONOMİK BÜYÜME PERFORMANSI**

19. yüzyıl boyunca milli gelirden 5 katlık artışa sahne olunan Avrupa’da (MOLLE., 1990: 38), pastadan büyük parçayı alan İngiltere olmuştur. 1801 – 1901 periyodunda nüfusunu 10 milyondan 37 milyona taşıyan İngiltere’ de şehirli nüfusun toplam nüfus içindeki ağırlığı, dörtte üçe ulaşmıştır. (STEAWART., 1969: 346.) Halbuki aynı dönemde Avrupa nüfusu %114’lük artışla 400 milyona ancak ulaşabilmiştir. (TAFT, ROBINSON., 1955: 45.) Dolayısıyla İngiltere, söz konusu dönemde yoğun bir çekim merkezi konumundadır.

<sup>1</sup> Türkiye’de daha 16. yüzyılda Levantenlerin Manisa merkezli uluslararası ticarete bulunduğu (GOFFMAN., 1995.), günümüzün tek şubeli bankalarına denk düşen “Para Vakıfları”nın 1767’deki sayısının yalnızca Bursa’ da 545’e ulaştığı (ÇİZAKÇA., 1993: 70 –71.), daha trans – ağin Avrupa’ da oluşturulamadığı bir dönemde 1837’ de Basra – Halep güzergahını kapsayacak demiryolu projesinin gündeme geldiği (ERDEM., 1999: 54.), 1844’te yalnızca Beyrut’taki İngiliz ticarethanelerinin sayısının 365’u ulaştığı (ORTAYLI., 1983: 74.) düşünüldüğünde hiç de küçümsenemeyecek bir piyasa ekonomisi kökenine sahip olduğu sonucuyla karşılaştırılır.

İngiltere’de 1860’tan itibaren GLADSTONE liderliğinde uzun süreli liberal ekonomik çağa girilmiştir. (BENIANS., 1959: 181) Bu çerçevede İngiltere’nin giderek günümüz ABD’sinin yapısına bir asır önceden dönüştüğünü, 1901’e gelindiğinde denizasını ticaretinde ihracatın ithalatı karşılama oranının % 53.7’ye ve yabancı ülkelerle ticaretlese %42.2’’’ye düştüğünü görüyoruz. (GRAHAM., 1959: 441) Dolayısıyla 20. yüzyıl İngilteresi’nin gelişimini anlamada; en kurumsallaşmış piyasa ekonomisi olduğunu, günümüz ABD’si gibi üretici değil tüketici global ekonomik merkez konumunda yer aldığını en başta kabul etmemiz gerekmektedir. Günümüz modern gelir vergisini daha 1798’de uygulamaya başlayan (MEUSCHEL., 1952: 5.) bu büyük ekonomik gücün, 1913 dünyasında verilen tüm borçların %27’sini sağladığını ve yüzyıla girerken ulusal parasının, global para hacminin %30’una ulaştığını (HERZ, CIELLEBACK., 2000: 87-88) düşündüğümüzde, sınırlarına ulaşmış ve uzun vadede görece durgunluğa girmiş bir statik – kurumsallaşmış piyasa ekonomisi konumuna geldiğini görmekteyiz.

**Tablo 1: İngiltere’de Uzun Dönemde Reel Ekonomik Büyüme Performansı (1900 – 2003 Arası 2003 Yılı Dolar Alım Gücüne Göre Reelleştirilmiştir)**

KRİTERLER	1900	1910	1920	1928	1938	1950	1960	1970	1980	1990	2000	2003	1900-2003 ort.(%)
<b>PEACOCK-WISEMAN’a göre GSMH(milyar sterlin)</b>													
cari	1.94	2.14	6.07	4.52	5.29	11.64	...	...	...	...	...	...	...
1900 fiyatlarıyla (TÜFE) reel	1.94	2.06	2.17	2.29	2.38	3,2	...	...	...	...	...	...	...
reel endeks	100	106	112	118	122	156	...	...	...	...	...	...	...
<b>IMF’ ye göre GSYİH (milyar sterlin)</b>													
cari	...	...	...	...	...	13.06	25.74	51.59	230.53	556.22	934.9	...	...
2000 fiyatlarıyla(deflatör) reel	...	...	...	...	...	273.7	360.3	476.6	576.5	751.8	934.9	...	...
reel endeks	...	...	...	...	...	100	132	174	211	275	342	...	...
<b>Swiss-re’ ye göre GSYİH (milyar sterlin)</b>													
cari	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	934.6	1099.6	...
2003 fiyatlarıyla reel	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	994.7	1099.6	...
reel endeks	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	100	111	...
<b>2003 yılına göre reel fert başı GSYİH</b>													
sterlin cinsinden	4541	4425	4789	4844	4833	5757	7319	9155	10898	13890	16722	18574	% 1.4
\$cinsinden(1st=1,634\$ parite)	7400	7200	7800	7900	7900	9400	12000	15000	17800	22700	27300	30400	% 1.4
<b>Nüfus (milyon kişi)</b>	41.2	44.9	43.7	45.6	47.5	50.6	52.4	55.4	56.3	57.6	59.5	59.2	% 0.35
<b>2003 yılına göre reel GSYİH (milyar sterlin cinsinden)</b>	187.1	198.7	209.3	220.9	229.6	291.3	383.5	507.2	613.6	800.1	995.0	1099.6	% 1.7
\$cinsinden(1st=1,634\$ parite)	305.7	324.7	342.0	360.9	375.1	476.0	626.7	828.8	1002.6	1307.3	1625.8	1796.7	% 1.7

Hesaplama yararlanılan kaynaklar:

PEACOCK, WISEMAN(1961:42)

IMF(1989:718)

IMF(2001:1024-1025)

Sigma (2004:34,35,42)

Sigma (2002:28,29,36)

Sigma (2001:30,31,38)

Not: Küçük yuvarlamalar nedeniyle küçük sapmalar olabilir.



## 2.2 1900 – 2003 PERİYODUNDA FRANSA’NIN REEL EKONOMİK BÜYÜME PERFORMANSI

Fransa ekonomisi, piyasa ekonomisinin İngiltere’den sonraki en köklü geleneğe sahip olduğu ikinci ülke konumundadır. Fransa’da daha 1789 devriminde, ticari hayatın ve işadamlarının faaliyet ve girişimlerini engelleyen monarşi (LUCAS., 1976: 90.) karşısında, bonoların yarısından fazlasının 6 ay – 2 yıl vadelere gerilemesiyle iyice artan ekonomik krizle beraber (FORTAINE., 2001: 44-45) liberalizm devriminin yaşandığını görüyoruz. Piyasa ekonomisinin vazgeçilmezi konumunda yer alan anayasal güvenceli bağımsız mali devlet denetiminin, daha 1807’ de, Napolyon’ un çıkarttığı anayasayla tastik edildiğini (DELION., 1982:90) ve 20. yüzyıla girerken Fransa ekonomisinde, yurtdışı doğrudan yabancı sermaye ihracının 1882 – 97 periyodundaki yıllık 320 milyon dolarlık seviyesinden 1898 – 1913 periyodunda 605 milyon dolara sığradığını (CAMERON., 1961:79); \$-fr paritesi için (PAMUK., 1999: 226)) dikkate aldığımızda ki bu rakam 2003 dolar alım gücü paritesine göre 11-12 milyar dolara tekabül eder – 19. yüzyıl sonu ve 20. yüzyıl başındaki Fransa ekonomisinin cesametini ve dünya ekonomisindeki ağırlığını çok daha net bir şekilde görebiliriz.

**Tablo 2: Fransa’da Uzun Dönemde Reel Ekonomik Büyüme Performansı (1900 – 2003 Arası 2003 Yılı Dolar Alım Gücüne Göre Reelleştirilmiştir)**

KRİTERLER	1900 (1895- 1901)	1910 (1905- 14)	1922 (1920- 24)	1930 (1925- 34)	1937 (1935- 38)	1948	1950	1960	1970	1980	1990	2000	2003	1907- 2003 ORT (%)
<b>Jean FOURASTIE’ ye göre milli gelir (milyar frank)</b>														
1900 fiyatlarıyla reel reel endeks	33.18 100	38.04 115	40.00 121	53.50 161	49.24 148	46.89 141	...	...	...	...	...	...	...	...
<b>BM’ e Göre M. G. (milyar fr)</b>														
cari	...	...	...	...	...	5430	7117	...	...	...	...	...	...	...
1950 fiyatlarıyla (gen.fiy.end) reel reel endeks	...	...	...	...	...	5430 100	5546 102	...	...	...	...	...	...	...
<b>IMF’ ye göre GSYİH (milyar frank - euro)</b>														
cari	...	...	...	...	...	...	100,8	296,5	793,5	2882,2	6623,5	1405,4(1)	...	...
2000 fiyatlarıyla (deflätör) reel reel endeks	...	...	...	...	...	...	1539 100	2517 164	4349 283	6109 397	7723 502	1405,4(1) 599	...	...
<b>Swiss-re’ ye göre GSYİH (milyar euro)</b>														
cari	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	1396	1551	...
2003 fiyatlarıyla reel reel endeks	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	1476 100	1551 106	...
<b>2003 yılına göre reel fert başı GSYİH euro cinsinden</b>	4400	4900	5500	6500	6000	5800	5800	8700	13400	17800	21400	25000	26000	%1.8
Scinsinden (1eu=1,0866\$ parite)	4700	5400	6000	7100	6500	6300	6300	9400	14600	19700	23200	27200	28300	%1.8
<b>Nüfus (milyon kişi)</b>	38.9	39.6	37.5	41.8	42.0	41.2	41.7	45.7	50.8	53.9	56.7	58.9	59.6	%0.42
<b>2003 yılına göre reel GSYİH (milyar euro cinsinden)</b>	169	195	205	273	251	239	241	396	682	959	1212	1476	1551	%2.2
Scinsinden (1euro= 1,0866\$ parite)	184	212	223	297	273	260	262	430	741	1042	1317	1604	1685	%2.2
Hesaplama yararlanılan kaynaklar: FOURASTIE(1969:66) - IMF(2001:1024-1025) UN (1955a:450,453) - Sigma (2004:34,35,42) UN (1955a:123,143) - Sigma (2002:28,29,36) IMF (1989:718) - Sigma (2001:30,31,38)														
Not: Küçük yuvarlamalar nedeniyle küçük sapmalar olabilir.														

### 2.3 1899–2003 PERİYODUNDA ABD’NİN REEL EKONOMİK BÜYÜME PERFORMANSI

20. yüzyılı dünyanın norm devleti (:süper gücü) olarak kapatan ABD’nde bir asırlık periyodun son derece verimli geçirildiğini ve ABD’ne yönelik göç ekseninde yaşanan süratli nüfus artışının da uzun dönemde süratli reel ekonomik büyüme performansını desteklediğini görüyoruz. Bu çerçevede ABD, ekonomisini reel olarak 22 kata, fert başı GSYİH’sını da yaklaşık 6 kata taşıma performansını sergilemiştir.

**Tablo 3: ABD’nde Uzun Dönemde Reel Ekonomik Büyüme Performansı (1899 – 2003 Arası 2003 Yılı Dolar Alım Gücüne Göre Reelleştirilmiştir)**

KRİTERLER	(1897 – 1901) 1899	1910	1920	1929	1939	1950	1960	1970	1980	1990	2000	2003	1900- 2003 ort.(%)
<b>BAGWELL - MINGAY’ a göre GSMH (milyar \$)</b>													
cari	17.3	31.6	88.9	104.4	91.1	284.6	...	...	...	...	...	...	...
1929 fiy. reel	37.0	55.9	72.7	103.7	110.7	185.8	...	...	...	...	...	...	...
reel endeks	100	151	197	280	299	502	...	...	...	...	...	...	...
<b>IMF’ ye göre GSYİH (milyar\$)</b>													
cari	...	...	...	...	...	286.7	511.9	1008.3	2795.6	5803.2	9963.1	...	...
2000	...	...	...	...	...	1926.5	2663.0	3861.3	5244.8	7171.8	9963.1	...	...
fiy(GSYİH def)	...	...	...	...	...	100	138	200	272	372	517	...	...
reel endeks	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
<b>Swiss-re’ ye göre GSYİH (milyar \$)</b>													
cari	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	9873	10988	...
2003 fiy. reel	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	10549	10988	...
reel endeks	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	100	104	...
<b>2003 yılına göre reel fert başı GSYİH (\$)</b>													
dolar endeks	6700	6700	7600	9500	9400	13500	15700	20100	24600	30700	37500	37900	1.7
	100	100	113	142	140	201	234	300	367	458	560	566	1.7
<b>Nüfus (bin kişi)</b>													
	74.6	91.9	105.7	121.0	130.8	152.3	180.7	205.1	227.8	250.0	281.4	290.2	1.3
<b>2003 yılına göre reel GSYİH (milyar \$)</b>													
milyar dolar	500.0	619.3	805.4	1148.9	1226.4	2058.4	2845.3	4125.7	5603.9	7662.9	10549.0	10988.0	3.0
endeks	100	124	161	230	245	412	569	825	1121	1533	2110	2198	3.0

Hesaplama yararlanılan kaynaklar:

BAGWELL, MINGAY (1971: 10)

- Sigma (2004:34,35,42)

UNb (1955:155)

- Sigma (2002:28,29,36)

IMF (1989:358)

- Sigma (2001:30,31,38)

IMF (2001:480-481)

Not: Küçük yuvarlamalar nedeniyle küçük sapmalar olabilir.

## 2.4 1900 – 2003 PERİYODUNDA İTALYA’NIN REEL EKONOMİK BÜYÜME PERFORMANSI

İtalya, Alman Zollvern’iyle paralel bir periyotta (1838 – 70) bugünkü üniter yapısına kavuşmuş (VEBLEN., 1966: 62), RICHARD., 1940: 167-185, vd)), 1861’deki kuruluşuna mukabil güneye yönelen sermaye akımlarıyla da Roma merkezli konuma

**Tablo 4: İtalya’da Uzun Dönemde Reel Ekonomik Büyüme Performansı (1900 – 2003 Arası 2003 Yılı Dolar Alım Gücüne Göre Reelleştirilmiştir)**

KRİTERLER	1900 (1891- 1910)	1910 (1901- 20)	1920 (1911- 30)	1930 (1925- 34)	1938	1950	1960	1970	1980	1990	2000	2003	1900- 2003 ort.(%)
<b>PARENTI’ye göre milli gelir (milyar liret)</b>													
1938 fiyatlarıyla reel	71.0	85.8	102.0	120.6	...	...	...	...	...	...	...	...	...
reel endeks	100	121	144	170	185	...	...	...	...	...	...	...	...
<b>BM’ e göre M. Gelir (milyar liret)</b>													
cari	...	...	...	...	131	6866	...	...	...	...	...	...	...
1950 fiyatlarıyla (gen.fiy.end) reel	...	...	...	...	131	160	...	...	...	...	...	...	...
reel endeks	...	...	...	...	100	122	...	...	...	...	...	...	...
<b>IMF’ ye göre GSYİH (milyar Liret - \$)</b>													
liret - \$ paritesi	...	...	...	...	...	624.8	620.6	...	...	...	...	...	...
cari GSYİH (trilyon İlt)	...	...	...	...	...	9.25	21.75	...	...	...	...	...	...
cari GSYİH (milyar \$)	...	...	...	...	...	14.8	34.7	...	...	...	...	...	...
ABD deflasyonu	...	...	...	...	...	100	129	...	...	...	...	...	...
\$ alım güc. reel endeks	...	...	...	...	...	100	182	...	...	...	...	...	...
<b>IMF’ ye göre GSYİH (milyar Liret - Euro)</b>													
cari (tril. İlt/ mil. euro)	...	...	...	...	...	...	21.75	57.94	387.7	1320.8	1165.7eu	...	...
reel (milyar eu )	...	...	...	...	...	...	614	1066	1346	1930	1165.7eu	...	...
reel endeks	...	...	...	...	...	...	100	174	219	314	367	...	...
<b>Swiss-re’ ye göre GSYİH (milyar euro)</b>													
cari	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	1165.5	1301.7	...
2003 fiyatlarıyla reel	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	1258.8	1301.7	...
reel endeks	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	100	103	...
<b>2003 yılına göre reel fert başı GSYİH</b>													
euro cinsinden	2500	2800	3200	3500	3600	4000	6900	11100	13300	18700	21900	22600	2.2
Şcinsinden(1eu=1,0866\$)	2800	3100	3600	4000	4100	4600	7900	12600	15100	21200	24900	25700	2.2
Endeks	100	112	128	140	144	160	276	444	532	748	876	904	2.2
<b>Nüfus (milyon kişi)</b>	33.3	36.3	37.5	40.4	42.7	46.8	49.6	53.7	56.4	57.7	57.5	57.5	0.53
<b>2003’e göre reel GSYİH (milyar)</b>	84	101	121	161	176	214	390	678	853	1224	1430	1475	2.7
euro cinsinden	95	115	137	169	185	225	411	714	898	1288	1505	1554	2.7
Şcinsinden (1euro=1,0866\$ parite)	100	121	144	140	144	160	276	444	532	748	876	904	2.2
Hesaplama yararlanılan kaynaklar:													
PARENTI(1969:229) - IMF(2001:1024-1025)													
Sigma(2004:34,35,42) - IMF(1989:438,439)													
Sigma(2002:28,29,36) - UN(1955a:451-454)													
Sigma(2001:30,31,38) - UN(1955a:145)													
Not: Küçük yuvarlamalar nedeniyle küçük sapmalar olabilir.													

ulaşmıştır. (GOLIN., 1977: 385) İtalyan nüfusu da büyük bir mobiliteye sahne olmuş, 1871 – 1971 döneminde 10 milyonu aşkın kişi göç etmiştir. (Nations Unies., 1980:22)

1940'a gelindiğinde ABD'nde İtalya doğumlu göçmenlerin sayısı 1,6 milyonla, tüm ABD dışı doğumluların %14'üne tekabül etmiştir. (THOMAS., 1969: 558) Nüfus hareketliliği ve ekonomik durumu itibarıyla 20. yüzyıla pek de parlak girememiş bir ülke olarak İtalya'yı, Türkiye'yle benzer sosyo – ekonomik karaktere sahip bir ülke olarak görebiliriz ve bu nedenle de diğer üç kurumsallaşmış piyasa ekonomisinin aksine 20. yüzyıl başı itibarıyla kurumsallaşma sürecindeki bir piyasa ekonomisi olarak Türkiye'nin uzun dönemli reel ekonomik büyüme performansında önemli bir referans ülke olarak kabul edebiliriz.

## 2.5 1907 – 2003 PERİYODUNDA TÜRKİYE'NİN REEL EKONOMİK BÜYÜME PERFORMANSI

Günümüzde toplam GSYİH'da 230 milyar doların, fert başı düzeydeyse 3,500 doların biraz üzerinde ekonomik büyüklüğe ulaşabilen Türkiye, daha 1915'te ekonomisinin %27'sini 282 sanayi kuruluşundan<sup>2</sup> elde ediyordu. (TOPUZ., 1996: 116) Bu dönemde finans kuruluşları da son derece kurumsallaşmış konumdaydı. Örneğin 1916 –17 döneminde “Osmanlı Sigorta Şirketi”ne Bank – ı Osmani'nin %25'i kadar arazi ekimi için tohumluk sağlama mükellefiyeti getirilmişti ki banka ve sigorta kuruluşlarının mükellefiyetleri, toplamın %34'üne denk gelebilmekteydi. (ÖKÇÜNb., 1997: 93-104)Yine 1918'de ABD ve Almanya kökenli yabancı şirketlerin tescil ettirdikleri sermaye tutarı 14,1 milyon dolara ulaşmaktaydı. (ERGİNa., 1986: 165)Tablo 3' ten hareketle bu tutarın 2003 yılı dolar satın alma gücü paritesine göre 400 milyon doları aştığını söylemek mümkündür. Cumhuriyetin ilan edildiği 1923'te, yeni kurulan yabancı şirketlerin tescil ettirdikleri sermaye tutarının 200 milyon dolara ulaştığı düşünülürse (ERGİN, 1997a: 167.) ki bunun anlamı günümüzün 6 milyar dolarıdır ve bir de buna 1925 – 26 tarihli devlet salnamesine göre İstanbul' daki kurulu 114 fabrikanın 49' unun yabancı menşeli olduğu eklenirse (ERGİN, 1986b: 57) Osmanlı Türkiye'si'nin hiç de tahmin edildiği gibi geçimlik ekonominin hakim olduğu bir tarım ülkesi konumunda olmadığı sonucuyla karşılaştırılır. Japonya'da 1997 ve 1998 yıllarında gelen doğrudan yabancı sermaye toplamının 6,4 milyar dolar olduğu düşünülürse (NUG., 2002: 570), Türkiye'nin günümüzdeki görece düşük milli gelir düzeyinin ne boyutta olduğu açıkça görülecektir. Bu eksende Türkiye'deki temel sorunun, uzun vadede istikrarlı yüksek ivmeli bir reel ekonomik büyüme performansının tutturulamaması olması sorunu sonucuna ulaşılacaktır.

<sup>2</sup> Sanayi kuruluşları hakkında ayrıntılı bilgi ve kuruluş dökümleri- özellikleri için bkz. ÖKÇÜNa (1997)

**Tablo 5: Türkiye’de Uzun Dönemde Reel Ekonomik Büyüme Performansı (1907 – 2003 Arası 2003 Yılı Dolar Alım Gücüne Göre Reelleştirilmiştir)**

KRİTERLER	1907	1913	1923	1929	1939	1950	1971	1980	1990	2000	2003	1907-2003 ort.(%)
<b>ÖZEL – PAMUK’a göre GSYH(milyar \$)</b>												
1990 fiy. reel	13.5	15.8	8.1	14.5	24.6	27.0	...	...	...	...	...	...
reel endeks	100	117	60	107	182	200	...	...	...	...	...	...
<b>BEHAR’a göre tah. TC sınırlarındaki nüfus(bin)</b>	15308	15811	13093	...	...	...	...	...	...	...	...	...
...	...	...	...	14238	17311	20947	...	...	...	...	...	...
<b>BM’e göre TC nüfusu (bin)</b>												
<b>ÖZEL – PAMUK’ a göre fert GSYH(milyar \$)</b>												
1990 fiy. reel	1090	1230	760	1260	1760	1600	...	...	...	...	...	...
reel endeks	100	113	70	116	162	147	...	...	...	...	...	...
<b>IMF’ye göre GSYİH (milyar\$)</b>												
2000 fiy(GSYİH def)	...	...	...	...	...	...	57	80	133	189	...	...
reel endeks	...	...	...	...	...	...	100	140	233	332	...	...
<b>Swiss-re’ye göre GSYİH (milyar \$)</b>												
cari	...	...	...	...	...	...	...	...	...	208	239	...
2003 fiy. reel	...	...	...	...	...	...	...	...	...	100	115	...
<b>2003’e göre reel f. B. GSYİH (\$)</b>												
milyar dolar	18	21	11	19	32	36	61	86	142	208	239	%2.7
endeks	100	118	62	116	180	202	342	482	797	1167	1341	%2.7
...	...	...	...	...	...	...	36.2	44.5	56.1	67.4	67.9	%1.55
<b>Nüfus (milyon kişi)</b>												
<b>2003’e göre reel GSYİH (milyar \$)</b>												
milyar dolar	1170	1310	810	1350	1880	1710	1680	1920	2530	3090	3520	%1.2
endeks	100	113	70	116	162	147	144	165	217	265	302	%1.2
Hesaplama yararlıları kaynaklar:												
ÖZER, PAMUK (1998:88); Vedat ELDEM, T. BULUTAY ve Yahya TEZEL’ e dayanarak ve MADISON’ un alım gücü çevirisini esas alarak												
1907 – 1950 periyodundan derlenmişlerdir.												
- Sigma(2004:34,35,42)												
BEHAR(1996:65)												
- Sigma(2002:28,29,36)												
IMF(2001:1004,1005,1035)												
- Sigma(2001:30,31,38)												
Not: Küçük yuvarlamalar nedeniyle küçük sapmalar olabilir.												

## 2.6. UZUN DÖNEMDE TÜRKİYE VE REFERANS ÜLKELERİN REEL EKONOMİK BÜYÜME PERFORMANSLARINA TOPLU BAKIŞ (ULUSLAR ARASI KARŞILAŞTIRMA)

Bu alt bölümde reel fert başı GSYİH ve reel GSYİH yekunları itibarıyla referans dört ülkenin Türkiye karşısındaki gelişimini endeksleme yoluyla toplu olarak göstereceğiz.

**Tablo 6: Türkiye'nin Uzun Dönemde Reel Ekonomik Büyüme Performansının Referans Ülkelerle Mukayesesine Toplu Bakış**

KRİTERLER	İNG	FR	ABD	İTL	TUR
Periyodun başlangıç yılı	1900	1900	1899	1900	1907
Periyodun bitiş yılı	2003	2003	2003	2003	2003
Toplam süre (yıl)	104	104	105	104	97
Reel GSYİH (2003 fiyatlarıyla)	305.7	183.6	500.0	95	18
Periyodun başlangıç yılında (milyar\$)	476.0	261.9	2058.4	214	36
1950	1796.7	1685.3	10988.0	1474	239
Periyodun bitiş yılında	1.7 (düşük)	2.2(düşük)	3.0(yüksek)	2.7(aynı)	2.7
Başlangıç-bitiş, ort. yıllık değişim (%)	0.9 (düşük)	0.7(düşük)	2.8(yüksek)	1.6(düşük)	1.7
Başlangıç – 1950, ort. yıllık değişim (%)	2.6 (düşük)	3.6(aynı)	3.2(düşük)	3.7(yüksek)	3.6
1950 – bitiş, ort. yıllık değişim(%)					
Nüfus					
Periyodun başlangıç yılında (milyar\$)	41.2	38.9	74.6	33.3	15.3
1950	50.6	41.2	152.3	46.8	20.9
Periyodun bitiş yılında	59.2	59.6	290.2	57.5	67.9
Başlangıç-bitiş, ort. yıllık değişim (%)	0.35	0.42	1.31	0.53	1.55
Başlangıç – 1950, ort. yıllık değişim (%)	0.41	0.12	1.41	0.68	0.73
1950 – bitiş, ort. yıllık değişim(%)	0.29	0.74	1.22	0.39	2.24
Reel fert başı GSYİH (2003 fiyatlarıyla)					
Periyodun başlangıç yılında (milyar\$)	7400	4700	6700	2800	1170
1950	9400	6300	13500	4600	1710
Periyodun bitiş yılında	30400	28300	37900	25700	35200
Başlangıç-bitiş, ort. yıllık değişim (%)	1.4 (yüksek)	1.8(yüksek)	1.7(yüksek)	2.2(yüksek)	1.2
Başlangıç – 1950, ort. yıllık değişim (%)	0.5 (yüksek)	0.6(düşük)	1.4(yüksek)	1.0(yüksek)	0.9
1950 – bitiş, ort. yıllık değişim(%)	2.3 (yüksek)	3.6(yüksek)	2.0(yüksek)	3.3(yüksek)	1.4
Türkiye= 100 endeksine göre	Türkiye lehte	Tür. lehte	Tür.aleyhinde	Tür.aleyhinde	100
1907(1)	1898	1050	580	580	100
1950	1322	728	572	594	100
2000	752	705	4597	617	
Türkiye= 100 endeksine göre					
1907(1)	Tür.aleyhinde	Tür.aleyhinde	Tür.aleyhinde	Tür.aleyhinde	100
1950	655	400	660	240	100
2003	550	368	790	269	100
	864	804	1077	730	

1899/1900 – 1910 arasındaki ortalama geometrik büyümeye göre 1907' ye getirilmiştir.

Not 1: Tablo 6, tablo 1 – 5' e dayanarak hazırlanmıştır.

Not 2: Küçük yuvarlamalar nedeniyle küçük sapmalar olabilir.

### 3. TÜRKİYE’İN UZUN DÖNEMLİ BÜYÜME PERFORMANSINA GÖRE REFERANS ÜLKELERLE UYUMUNUN HİYERARŞİK CLUSTER ANALİZİYLE TESPİTİ

Uzun dönemli büyüme performansları açısından ülkelerin mukayese edilebilmesi için, düzenli yıllık verilerin olması gerekir. Ancak bilindiği gibi milli gelir, 1948’den itibaren oluşturulmuş, GSYİH ve GSMH ise çok daha yeni tarihlerde hesaplanmaya başlanmıştır. Bu çalışmada dört referans ülke ve Türkiye için tarafımızca hesaplanan reel milli gelir hesapları ise, son derece zorlu ve konusunda otorite olan bilim adamlarının (Parenti, Fourastie, Bagwel, Mingay, Peacock, Wiseman, Pamuk) geçmişe yönelik yaptıkları tahminlere dayanmaktadır.

Bu çalışmada söz konusu beş ülke için reel dolar fiyatlarıyla fert başına düşen milli gelir düzeylerini günümüze getirmemiz mümkün olabilmiş, ancak 1950 öncesi dönemde ülkeler arasında birkaç yıllık farklılıkların oluşması engellenememiştir. Söz gelimi İngiltere, ABD ve Türkiye için 1929 rakamları hesaplanırken, Fransa ve İtalya için 1930 yılı tahminine ulaşılabilmektedir. Ayrıca zaman ekonometrisi uygulamanın mümkün olamamasında, dönemler arasında eşit sürenin “yıllık, beşer yıllık ya da onar yıllık” bulunmaması da etkilidir. Sonuç olarak hassas istatistiksel ölçüm yapılmak isteniyorsa, dönemlerin “burada gözlem” aynı olması gerekir.

Zaman ekonometrisi uygulamaya imkan tanıyan veri elde edilememiş olmasına karşılık, uzun dönemli reel büyüme performanslarına göre beş ülkeyi gruplandırmaya imkan tanıyan bir çok değişkenli istatistik yaklaşımına sahibiz: Hiyerarşik kümeleme analizi.

Bilindiği gibi hiyerarşik kümeleme analizinde regresyon, korelasyon, faktör, diskriminant ve benzeri diğer yaklaşımlarda olduğu gibi herhangi bir temel varsayım bulunmamaktadır. Değişkenlerin normal dağılması dahi önemli değildir. Bu özelliğiyle, özellikle bu çalışmadaki gibi daha ilk başta gözlemleri yapmanın çok zor olduğu veri yaratımları sonrasında, değişkenleri gruplandırmada araştırmacıya geniş opsiyon tanımaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken, gruplamada ülkeler arasında hassas ölçümün veri yapısı ve yaklaşım açısından hassas “milimetrik” yapılamaması sebebiyle hangi ülke veya ülkelerin ne kadar şiddetli sapma gösterdiğinin üzerinde durulmasıdır. Şayet bütün ülkeler arasında %90’larda benzerlik çıkıyorsa, burada en son eklenen yada farklı kümede değerlendirilen ülke, düşünüldüğü gibi gerçekte farklı kümede yer almayabilir. Ancak ülkeler arasında neredeyse tam benzerlik varken bir veya bir kaçının benzerliği sıfıra yaklaşarak kümeye ekleniyorsa, bu durumda söz konusu ülke veya ülkelerin farklı olduğunu savunabiliriz.

Şimdi ilk olarak aşağıdaki tabloda hiyerarşik kümeleme analizinde kullanılan veriler sunulmuştur. Koyultularak sunulan değerler, uygulamada kullanılan verilerdir.

**Tablo 7: Hiyerarşik Kümeleme Analizinde Kullanılan Veriler (2003 Yılı Dolar Alım Fiyatlarıyla Fert Başına Düşen Reel GSYİH Değerleri)**

İtalya	TARİH	1900	1910	1920	1930	1938	1950	1970	1980	1990	2000	2003
	2003 yılı reel \$ fiyatlarıyla değişim	xxx	10.71	16.13	11.11	2.50	12.20	173.91	19.84	40.40	17.45	3.21
Türkiye	TARİH	1907	1913	1923	1929	1939	1950	1970	1980	1990	2000	2003
	2003 yılı reel \$ fiyatlarıyla değişim	xxx	11.97	-38.17	66.67	39.26	-9.04	-1.75	14.29	31.77	22.13	13.92
ABD	TARİH	1899	1910	1920	1929	1938	1950	1970	1980	1990	2000	2003
	2003 yılı reel \$ fiyatlarıyla değişim	xxx	0.00	13.43	25.00	-1.05	43.62	48.89	22.39	24.80	22.15	1.07
Fransa	TARİH	1900	1910	1922	1930	1938	1950	1970	1980	1990	2000	2003
	2003 yılı reel \$ fiyatlarıyla değişim	xxx	14.89	11.11	18.33	-11.27	0.00	131.75	34.93	17.77	17.24	4.04
İngiltere	TARİH	1900	1910	1920	1929	1938	1950	1970	1980	1990	2000	2003
	2003 yılı reel \$ fiyatlarıyla değişim	xxx	-2.70	8.33	1.28	0.00	18.99	59.57	18.67	27.53	20.26	11.36

Not: Tablo 1- 5' dayanarak hesaplanmıştır.  
xxx: Bilinmiyor

### 3.1. BULGULAR

Hiyerarşik kümeleme uygulaması Minitab 14 istatistik paket programında gerçekleştirilmiştir. Ortalama bağlantı yöntemiyle yapılan uygulama çıktıları aşağıda sunulmuştur.

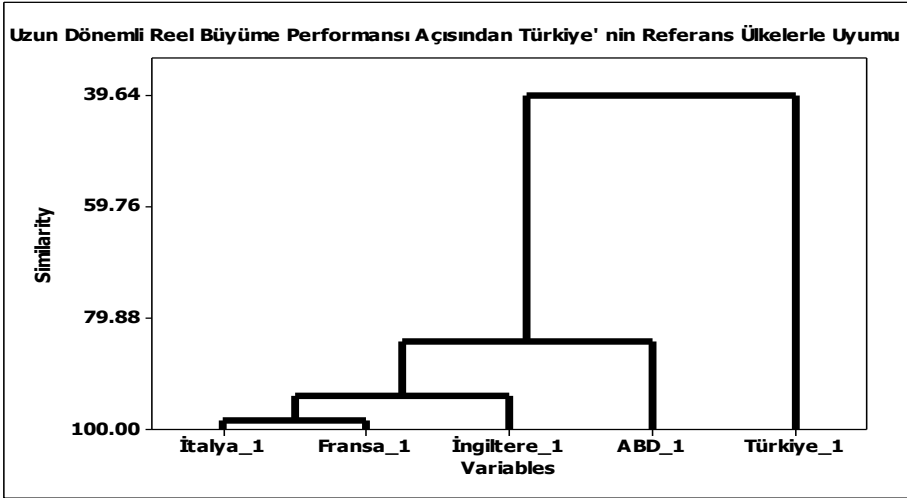
**Tablo 8: Hiyerarşik Kümeleme Analizi Sonuçları**

Correlation Coefficient Distance, <u>Average Linkage</u> Amalgamation Steps						
Step	Number of clusters	Similarity level	Distance level	Clusters joined	New cluster	Number of obs. in new cluster
1	4	98.2610	0.03478	1 4	1	2
2	3	93.8421	0.12316	1 5	1	3
3	2	84.0818	0.31836	1 3	1	4
4	1	39.6368	1.20726	1 2	1	5

Yukarıdaki sonuç tablosunda da görüleceği üzere Türkiye, hiyerarşik eklemlenme prosedüründe uzun dönemli büyüme performansına göre son olarak kümeyle birleşmektedir. Referans dört ülkenin eklemlenmelerinde benzerlik oranlarıysa % 98 ile % 84 arasında değişmektedir. Türkiye'nin benzerlik oranıysa sadece % 39 ile sınırlıdır. Buradan da açıkça görülmektedir ki Türkiye, uzun dönemli reel büyüme performansında dört referans ülkeden bütünüyle ayrılmaktadır. Bu durum, ülkemizin



statik kalkınma performansına sahip olduğumuzu da desteklemektedir. Aşağıdaki dendrogramdan bu farklılığı daha açık şekilde görmek mümkündür.



### 3. SONUÇ

Yaklaşık bir asırlık dönem için yapılan reel ekonomik büyüme performansı analizinde;

İlk olarak Türkiye'nin düşünülen aksine Osmanlı döneminden önemli bir ekonomik mirası devraldığı sonucu ortaya çıkmaktadır. 2003 yılı dolar paritesine göre 1,200 dolara yaklaşan bir fert başı GSYİH seviyesindeki 1907 Türkiye'si, günümüz Çin'inden yüksek bir skora sahiptir. Ayrıca referans ülkeler dikkate alındığında, 1907 İtalyası'nın beşte ikisini ve 1907 Fransası'nın da dörtte birini aşan bir seviyede olduğu sonucuyla karşılaşılmaktadır. Halbuki bu oranlar günümüzde sırasıyla %13 ve %12 seviyelerine ancak ulaşabilmektedir.

İkinci olarak, Osmanlı'dan devralınan önemli bir ekonomik mirasın varlığına rağmen, uzun dönemde istikrarlı bir yüksek ivmeli reel ekonomik büyüme performansının gerçekleştirilemediği sonucuyla karşılaşılmaktadır. 1907 – 1950 periyodunda yılda ortalama %1,7 seviyesinde reel olarak büyüeyebilen Türkiye, fert başı seviyede ise %0,9'u ancak tutturabilmiş; 1950 – 2003 periyodundaysa bu oranlar sırasıyla %3,6 ve %1,4 olarak gerçekleşirken 1907 – 2003 periyodunda %2,7 ve %1,2'lik skorlarla yetinilmek zorunda kalınmıştır. Halbuki aynı dönemde özellikle ekonomik performansın temel göstergesi konumundaki fert başı ekonomik reel büyümede, 1907 – 50 döneminde İngiltere ve Fransa'daki performans dışında; hem 1907 – 50 periyodunda, hem 1950 – 2003 periyodunda ve hem de 1907 – 2003 periyodunda dört referans ülkede de Türkiye'deki seviyenin üzerinde skorlar elde edilerek ekonomik büyüklük makasının süratle açıldığı sonucuyla karşılaşılmaktadır. Daha çarpıcı bir örnek olması açısından, 1938'de fert başı milli gelir seviyesinde 173

dolar ve 163 dolarlık skorlara sahip Portekiz ve Türkiye’de (OECE.,1956:30.) 2000’e geldiğinde 11,120 dolar ve 3,100 dolarlık skorlarla karşılaşılmaktadır. (The world bank., 2002: 19-20.) Diğer bir deyişle 1938’de hemen hemen eşit şartlarda başlanan yarışta aranın 3,5 kata kadar açıldığı sonucuyla karşılaşıldığını görüyoruz.

Dikkat edilecek olursa doğal ekonomik sınırlarına ulaşmış İngiltere ve Fransa ile yüzyılın başında Türkiye’ye benzeyen İtalya ve hızlı nüfus artışı ekseninde Türkiye’yle benzerlik arz eden ABD ve ikinci dünya savaşının görece yıkıcı etkisinden uzak kalmasından yönetim yapısına, üretim ilişkilerine kadar son 15 – 20 yıl öncesine kadar benzer yapıda olan Portekiz, Türkiye’yi çok gerilerde bırakmıştır. Türkiye’nin bu çerçevede görece hiçbir ekonomik başarısının uzun dönem açısından bulunmadığı sonucuyla karşılaşılmaktadır.

Günümüz şartlarında Türkiye’nin fert başı GSYİH seviyesinde 20,000 doları bulması, dünya standartlarında bir ekonomik yapıya ulaştığı anlamına gelecektir. Bu skorun sağlanması için; %1,5’i nüfus artışı payı, %1’i dünya geneli reel artışı payı ve %3,5’u da zorunlu reel artışı payı olmak üzere Türkiye’nin 50 yıl boyunca ortalama yılda %6 oranında ekonomik reel büyüme performansına ulaşması gerekmektedir. Yıllık %6’lık reel büyümeyle 2003 fiyatlarıyla 10 bin dolara ancak 2035’te ve 20 bin dolara da ancak 2055’te ulaşabiliriz. Dolayısıyla sürdürülebilir reel yüksek büyümenin kurumsallaştırılması vazgeçilmez bir zorunluluk konumundadır. Günümüz satın alma gücünde 20. yüzyılın başında 4-5 bin doların yüksek gelirli ekonomisi olma konumunu sağladığı ve bu düzeyin günümüzde 20 bin doları bulduğu düşünüldüğünde %6’lık reel istikrarlı büyüme performansının önemi, bir kez daha ortaya çıkacaktır.

## KAYNAKÇA

- BAGWELL, P. S., MINGAY, G. E., *Britain and America 1850 – 1939 a study of economic change*, London: Published Routledge & Kegan Paul Ltd..
- BEHAR, Cem (1996), *Osmanlı İmparatorluğunun ve Türkiyenin Nüfusu (1500 – 1927)*, Ankara: DİE.
- BENIANS, E. A. (1959), “Finance, Trade and Communications, 1870 – 1895”, *The Cambridge History of British Empire, Volume III*, Edt: E. A. BENIANS vd, Cambridge :Cambridge at the University Press.
- CAMERON, Rondo E. (1961), *France and the Economic Development of Europe (1800 – 1914 Conquests of Peace and Seeds of Wars)*, Princeton: New Jersey: Princeton University Press.
- ÇİZAKÇA, Murat (1993), *Risk Sermayesi Özel Finans Kurumları ve Para Vakıfları*, İلمي Neşriyat, İstanbul.
- DELION, Andre G. (1982), “Frakreich”, *Öffentliche Finanzkontrolle bei externen Dienstleistungan*, Köln vd.: Universtad zu Köln - Karl Heymanes Verlag KG.

- ERDEM, Süleyman Kani (1999), *Şark Meselesi Osmanlı' nın Sömürgeleşme Tarihi*, İstanbul: Temel Yayınları.
- ERGİN, Feridun (1987a), "1. Dünya Savaşında ve Atatürk Döneminde Fiyatlar ve Gelirler", *İ. Ü. A. İ. İ. T. Enstitüsü Yıllığı*, İstanbul: No: 3436/ 11.
- ERGİN, Feridun (1987b), "Atatürk Zamanında Sosyal Bilimler Açısından Türk Ekonomisi", *İ. Ü. A. İ. İ. T. Enstitüsü Yıllığı*, İstanbul: No: 3436/ 11.
- FORTAINE, Laurence (2001), " Antonio and Shylock: Credit and Trust in France", c. 1680 – c. 1780", *Economic History Review*, Volume: 54, No: 1.
- FOURASTIE, Jean (1969), "Croissance économique et population active en France depuis 1950", *Congres Mondial De La Population, 1965, Volume IV*, New York : Nations Unies.
- GOFFMAN, Daniel (1995), *İzmir ve Levanten Dünya (1550 – 1650)*, A. ANADOL, N. KALAYCIOĞLU (çev), İstanbul : Tarih Vakfı Yurt Yayınları .
- GOLINI, Antonio (1977), "Population Distribution, International Migration and Urbanization in Italy", *Pattern of Urbanization: Comparative Country Studies, Volume I*, Edt: S. GOLDSTEIN, D. F. SLY, Dolhain: UNESCO.
- GRAHAM, G. S. (1959), "Imperial Finance, Trade and Communications, 1895 – 1915", *The Cambridge History of British Empire, Volume III*, Edt: E. A. BENIANS vd, Cambridge: Cambridge at the University Press.
- HERZ, Bernard, CIELEBACK, Marcus (2000), "Der Euro als Internationale Währung" *Die Europeasche Währungsunion*, Padern: Fernand Schöningh.
- IMF (1989), *International Financial Statistics 1989*, Washington D. C.
- IMF (2001), *International Financial Statistics 2001*, Washington D. C.
- LUCAS, Colin (1976), "Nobles Bourgeois and the Origins of the French Revolution", ", *French Society and Revolution*, Edt: Douglas JOHNSON, Cambridge: Cambridge University Press.
- MOLLE, Willem (1990), *The Economics of European Economic Integration – Theory, Practise, Policy*, Worchester: Published by Dortmund Company Ltd..
- Nations Unies (1980), *Tendances et Caracteriques des Migretions Internationales Depuis 1950*, New York.
- NIG, Francis (2002), "Patterns of Trade and Protection: Selected Country Data", *Development, Trade and the WTO – A Hand Book*, Edt: Bernard HOEKMAN, Washington D. C.: The World Bank.
- OERMANN, Josef, MEUSCHEL, Hans (1952), *Einkommennsteuer, Fackverlag für Wirtschafts und Steuerrecht*, Stuttgart: Schaffer & CO. GMBH.
- ORTAYLI, İlber (1983), *İmparatorluğun en Uzun Yüzyılı*, Ankara: Hil Yayınları.
- ÖKÇÜN, A Gündüz (1997a), *Osmanlı Sanayii*, 4. baskı, Ankara: SPK.
- ÖKÇÜN, A Gündüz (1997b), *Tarımda Çalışma ve Ekme Yükümlülüğü (1914 – 1922)*, 4. baskı, Ankara: SPK.

- ÖZEL, Işıl, PAMUK, Şevket (1998), “Osmanlı’dan Cumhuriyete Kişi Başına Üretim ve Milli Gelir: 1907 – 1950”, *75 Yılda Paranın Serüveni*, İstanbul: Tarih Vakfı & Türkiye İşbankası Kültür Yayınları.
- PAMUK, Şevket (1999), *Osmanlı İmparatorluğu’ nda Paranın Tarihi*, İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- PARENTI, Guseppe (1969), “L’influence des transferts de fond par les emigrants sur le developpement economique des pays europeens”, *Congres Mondial De La Population, 1965, Volume IV*, New York : Nations Unies.
- PEACOCK, Alan, WISEMAN, Jack, *The Growth of Public Expenditure in the United Kingtom*, Princeton: Princeton University Press.
- STEAWART, C. M. (1969), « Degre d’urbanisation et participation a’ la vie active », *Congres Mondial De La Population, 1965, Volume IV*, New York: Nations Unies.
- SIGMA (2004), *World Insurance in 2003*, Zurich: swiss re.
- SIGMA (2002), *World Insurance in 2001*, Zurich: swiss re.
- SIGMA (2001), *World Insurance in 2000*, Zurich: swiss re.
- TAFT, Donald, ROBINSON, Richard, (1955), *International Migrations*, New York: The Roland Press Company.
- THOMAS, Doroty S. (1969), “Les migration internes aux Etats-Unis” *Congres Mondial De La Population, 1965, Volume IV*, New York: Nations Unies.
- TOPUZ, Gülseren (1996), «Cumhuriyetin İlk Yıllarında (1923 – 1930) Uygulanan Liberal Ekonomi ve Sonuçları », *TC İÜ AİİT Yıllığı – 8*, İstanbul.
- UN (1955a), *Statistical Yearbook 1955*, New York.
- UN (1955b), *Demographic Yearbook 1955*, New York.
- VEBLEN, Thorstein (1966), *Imperial Germany and the Industrial Revolution*, Michigan: The University of Michigan Press.

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
52. Seri / Yıl 2009  
Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan

# DEVLET ÜNİVERSİTELERİNE ÖDENEK TAHSİSİNDE YENİ BİR YAKLAŞIM: PERFORMANSA BAĞLI ÖDENEK TAHSİSİ

**Araş. Gör. Dr. Tolga DEMİRBAŞ**

Uludağ Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Maliye Bölümü

## ÖZET

Devlet üniversitelerine ödenek dağıtımında kullanılan geleneksel yöntemler, ödenekleri “ihtiyaç” esaslı bir şekilde dağıtmaktadır. 1980’lerden bu yana yükseköğretime olan talebin kamu kaynaklarından daha hızlı bir şekilde artması, devlet üniversitelerinde verimlilik ve etkinlik arayışlarına yol açmıştır. Bunun bir sonucu olarak devlet üniversitelerine ödenek tahsisinde “performans” kavramı merkezi öge haline gelmiştir. Bu makale devlet üniversitelerine ödenek tahsisini girdi odaklılıktan çıkararak, kurumsal performansa sıkıca bağlamayı öngören performansa bağlı ödenek tahsisi yöntemini incelemektedir. Performans bütçenin bir uzantısı olarak gösterilen yöntem günümüzde ABD, İngiltere, Danimarka, Avustralya gibi birçok ülkede uygulanmaktadır. Yöntemin diğer ülkeler arasında da yayılacağı tahmin edilmektedir. Temel hedefi, devlet üniversitelerinin mevcut kaynaklarını daha verimli ve etkin kullanmalarını teşvik etmek olan yöntemin, ülke örneklerine bakıldığında beklentileri karşılayamadığı hatta üniversitelerin mevcut hizmet kapasitesini olumsuz etkileyebilen bir yapıda olduğu görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Performansa bağlı ödenek tahsisi, devlet bütçesi, performans esaslı bütçe, yükseköğretimin finansmanı, devlet üniversiteleri.

## A NEW APPROACH FOR ALLOCATING APPROPRIATIONS TO STATE UNIVERSITIES: PERFORMANCE FUNDING

### ABSTRACT

Traditional methods that are used to allocate appropriations to state universities have a needs-based approach. Since 1980s, demand for higher education has risen faster than public resources, and this situation has led to governments seeking to greater efficiency and effectiveness. For this reason, the concept of “performance” has become a key concept in allocating appropriations to state universities. This article examines the method of performance funding that suggests strictly linking appropriations to institutional performance of state universities. The method which is stated to be an extension of performance-based budgeting system is now being implemented in many countries such as USA, Denmark, and Australia etc. It seems that the method will also be used in some other countries. Despite the fact that the main purpose of this method is to use current resources of state universities more efficiently and effectively, the method, when applications in countries mentioned above are taken into consideration, is unable to meet the requirements and even it has a negative impact on service delivery of state universities.

**Keywords:** Performance funding, government budget, performance-based budgeting, financing higher education, state universities.

## GİRİŞ

Günümüz devlet üniversitelerinin büyük çoğunluğu, piyasa ekonomisinin gelişkin olduğu ülkelerde bile ağırlıklı olarak kamusal kaynaklarla finanse edilmektedir. Devlet üniversitelerinin ağırlıkla mükelleflerden alınan vergilerle finanse edilmesi, üniversitelere yüklenen toplumsal sorumluluğun önemli bir göstergesidir. Bu anlamlı sorumluluğun yanında özellikle son yirmi yılda meydana gelen bazı gelişmeler, devlet üniversitelerinin sorumluluklarını iyice artırmıştır. Bu gelişmelerin başında, yükseköğretime olan talebin hızla yükselmesi gelmektedir. Nüfus artışı, ilk ve orta öğretime katılım oranlarının artması, daha yüksek gelirli bir işe yerleşme isteği vb. sebepler, yükseköğretime katılma isteğini tetiklemiştir. Doğal olarak hükümetler, artan talebi karşılamak üzere yükseköğretim hizmetini genişletici önlemler almışlardır (Johnstone, 1998: 2-9, 20). Bu önlemler sayesinde OECD ülkelerinde üniversiteye girme oranı 1995 yılında ortalama yüzde 37 iken 2006 yılında yüzde 56'ya yükselmiştir (OECD, 2008: 58). Böylece üniversite, toplumdaki az sayıda kişinin yararlandığı bir kurum olmaktan çıkarak kitle eğitimi veren bir kurum haline dönüşmüştür. Devlet üniversiteleri daha çok öğrenciye hizmet verme sorumluluğu yanında; bilgi çağında gelişen teknolojik yeniliklerden yararlanma, meydana gelen gelişmeleri sürekli izleyebilme, diğer üniversitelerle rekabet edebilecek kapasiteye sahip olma, programlarını daha kaliteli ve etkin olacak şekilde düzenleme yükümlülükleri ile de karşı karşıya kalmışlardır (YÖK, 2007: 13-14).

Eskiye oranla daha fazla görev ve sorumluluk üstlenen devlet üniversitelerinin daha fazla kaynakla donatılmaları bir zorunluluktur. Ancak bunu gerçekleştirmek o kadar kolay olamamaktadır. Küreselleşme sürecinin devletler üzerindeki baskısı sebebiyle vergi yüklerinde meydana gelen azalmalar; yükseköğretimin savunma, adalet, temel eğitim gibi diğer hizmet alanlarına göre daha az öncelikli hatta “isteğe bağlı” bir harcama kalemi olarak görülmesi, verilen ödenekleri sınırlamaktadır (Burke, 1998a: 5).

Devlet üniversiteleri bir yandan kamu kaynaklarının yeterli ölçüde artırılmaması diğer yandan artan talep ve çağın gerektirdiği kaliteli hizmet sunma sorumluluğu arasında kalmaktadırlar. Bu zor durum, üniversiteler üzerinde iki yönlü bir baskı meydana getirmektedir (Vossensteyn, 2004: 39): Bunlardan birincisi, yükseköğretimin finansmanının devletten ailelere ve öğrencilere doğru kaydırılması ve gelir kaynaklarının çeşitlendirilmesidir. Devlet üniversiteleri üzerinde baskı meydana getiren ve bu makalenin de ilgili olduğu ikinci unsur ise devlet üniversitelerinin mevcut kaynaklarını daha etkin, verimli ve tutumlu kullanmalarının sağlanmasıdır. Makalenin başında belirtildiği gibi devlet üniversitelerinin en önemli gelir kaynağı kamusal kaynaklar diğer bir deyişle ‘genel bütçeden yapılan ödenek tahsisi’ olduğundan, bu tahsisin üniversitelere en yüksek faydayı sağlayacak şekilde yapılması oldukça önem taşımaktadır. Bu nedenle son yıllarda hükümetlerin devlet üniversitelerine genel bütçeden yaptıkları ödenek tahsisinin yöntemi sorgulanmaya başlanmış ve bu açıdan yeni arayışlara girilmiştir. Geleneksel yöntemler ödenek tahsisini, öğrenci ya da girdi esaslı gerçekleştirdiğinden devlet üniversitelerini kalitesiz hizmet sunmaya teşvik ettiği gerekçesiyle eleştirilmektedir. Bu nedenle kaynak tahsisinde girdilerden ziyade çıktı ve kazanımları (outcomes) esas almaya çalışan yeni yöntemler aranmaktadır. İşte bu

makale, ödenek tahsisinde yeni yöntemlerden biri olan ve dünyada popülerliği gittikçe artan performansa bağlı ödenek tahsisi (PBÖT) yöntemini ele almaktadır. Genel bütçeden devlet üniversitelerine başarılı oldukları oranda ödenek tahsis edilmesini öngören bu yaklaşım, onları başarılı olmaya teşvik edeceği iddiasıyla uygulanmakta ve uygulanması önerilmektedir.

Yöntem yavaş yavaş Türkiye’de de yankı bulmaya başlamıştır. Örneğin Mutluer, Türkiye’deki yükseköğretimin finansmanına ilişkin önerdiği modelde “performansı yüksek yükseköğretim kurumlarının performans ödeneği ile desteklenmesi” gerektiğini belirterek (Mutluer, 2008: 20-21) PBÖT yöntemine işaret etmektedir. Yine Yükseköğretim Kurulu (YÖK) tarafından 2007 yılında yayımlanan “Türkiye’nin Yükseköğretim Stratejisi”nde de “üniversitelerin finansman sağlamada çok ölçütlü bir yarışma içine girmeleri”nin yükseköğretim stratejisi için düşünülebilecek bir araç olduğu ifade edilerek (YÖK, 2007: 138) ismi verilmeden bu yeni yönteme atıfta bulunulmaktadır.

Mali sistemimizdeki son gelişmeler ışığında performans esaslı bütçeye ilişkin makaleler yazında yerini yavaş yavaş alırken, ödeneklerin doğrudan kurumsal performansla ilişkilendirilmesi üzerinde yeterince durulmadığı görülmektedir. Bu çerçevede makalede, öncelikle devlet üniversitelerine ödenek tahsis etmede kullanılan geleneksel yaklaşımlardan hareket edilerek, bu yaklaşımların aksaklıkları üzerinde durulacaktır. Daha sonra sırasıyla PBÖT yönteminin tanımlanması, genel olarak bu yöntemin gelişim süreci ve temel öğeleri açıklanacaktır. Makalenin izleyen başlıklarında ise çeşitli ülkelerden uygulama örneklerine yer verilerek bu örneklerin kısa bir karşılaştırması yapılacaktır. Son kısımda ise yöntemin uygulama güçlükleri ele alınarak beklentileri karşılayıp karşılamadığı eleştirel bir bakışla değerlendirilecektir.

## **1. DEVLET ÜNİVERSİTELERİNE ÖDENEK TAHSİSİNDE GELENEKSEL YAKLAŞIMLAR VE AKSAKLIKLARI**

Devlet üniversitelerine kamu kaynaklarının tahsis edilmesinde kullanılan geleneksel yaklaşımlar (ya da yöntemler) iki ana başlıkta toplanmaktadır. Bu yaklaşımların ortak özelliği, kaynakları üniversitelerin ihtiyaçlarına göre dağıtmaya çalışmasıdır (Layzell, 1999: 240).

### **a. Bir Önceki Yıla Dayalı Ödenek Tahsisi**

Üniversitelere kaynak tahsisinde hâlâ baskın olarak kullanılan geleneksel yöntemlerden ilki, ödeneklerin önceki yıla göre tahsis edilmesidir. Bu yöntemin geçmiş yılı esas almasının temel mantığı, kurumların temel hedeflerinin bir önceki yıla göre esaslı olarak değişmediğidir. Bu nedenle yöntemde üniversitenin bir önceki yıl bütçesi taban olarak kabul edilmektedir. Enflasyon artışları, memur maaşlarında meydana gelen değişiklikler vb. sebeplerle tabana yapılacak ilâveler ya da tabandan azalışlar ise ilgili üniversite yetkilileri ile merkezi idarenin bütçe uzmanları arasındaki görüşmeler (pazarlıklar) aracılığıyla belirlenmektedir. Yöntem, taban bütçeyi sorgulamayıp artış ya



da azalışlara odaklandığından basit ve anlaşılır yapıdadır. Hatta bu yöntemde taban üzerine yapılan ilaveler de yüzde olarak geçmiş yıl yapılan ilaveler kadar olduğundan bütçe hazırlama sürecine istikrar egemen olmaktadır (Lasher ve Grene, 2001: 513; Layzell, 1999: 240). Bununla birlikte yöntemin bazı aksaklıklara yol açtığı da ileri sürülmektedir (Lasher ve Grene, 2001: 513-514; Kesik, 2003: 108):

- Kurumun cari yıl bütçesinin en az geçmiş yıl bütçesi kadar olması gerektiği, aksi halde kurumun işlev göremeyeceği varsayımı oldukça geneldir ve tartışmaya açıktır.
- Yöntem, kurum tarafından gerçekleştirilen etkinlikleri ve bu etkinliklerin kalitesini ele almamaktadır.
- Bu yöntemde geçmiş yılda gerçekleştirilen verimsiz faaliyetlerin devam ettirilmesi kolay olmaktadır.
- Yöntemin faydası olarak gösterilen bütçe sürecinde istikrarın sağlanması, bütçe sürecinde en iyi politikanın seçilmesi anlamına gelmeyeabilmektedir.
- Yöntem, ödeneklerin kurum ihtiyacından daha az ya da fazla tahsis edilmesine yani etkinsizliğe yol açabilmektedir.

### **b. Formüle Dayalı Ödenek Tahsisi**

Geleneksel yöntemlerden bir diğeri; kaynakları, yükseköğretim kurumunun sahip olduğu girdilerin maliyetleriyle ilişkilendiren yöntemdir. Ödeneklerin, öğrenci ya da birim alan (örneğin m<sup>2</sup>) başına belirli bir tutar belirlenerek tahsisi bu yöntemle örnek gösterilebilir (Marks ve Caruthers, 1999a: 5). Özellikle öğrenci başına hesaplanan birim maliyete göre kaynakları dağıtan yöntemin güçlü yanlarından biri, üniversiteler arasında kaynakların eşit bir şekilde dağıtılmasını sağlamasıdır. Gerçekten bu yöntemde daha fazla öğrenciye sahip olan üniversite, görece olarak daha fazla ödenek almayı hak etmektedir. Yöntemin ikinci güçlü yanı ise siyasetin kaynak tahsisindeki rolünü azaltabilmesidir (Lasher ve Grene, 2001: 514). Bu güçlü yönleri sebebiyle yöntem gittikçe yaygınlık kazanmaktadır. Güçlü görünen yönlerine rağmen bu yöntemin de bazı aksaklıkları bulunmaktadır (Anderson vd., 1996: 13; Bogue ve Brown, 1982: 124; Johnstone, 1998: 22):

- Yöntem başarı ölçütü olarak mevcut öğrenci sayısını esas aldığından üniversitelerin daha yüksek performans göstermelerini teşvik etmemektedir. Çünkü ortalama başarı gösteren bir kurum ya da programla daha iyi performans gösteren – öğrenci sayılarının aynı olması durumunda – aynı kaynağı elde etmektedir.
- Bu yöntemde daha fazla öğrenciye sahip olma amacı, öğrencilere sunulan hizmet kalitesini düşürebilmektedir. Örneğin öğrenci sayısını arttıracak (ya da öğrenci birim maliyeti yüksek olan) programlara ve derslere odaklanma artabilmektedir. Mevcut öğrenci sayısını korumak için eğitim standartlarının düşürülmesine de göz yumulabilmektedir.

## 2. PERFORMANSA BAĞLI ÖDENEK TAHSİSİNİN TANIMI

Geleneksel yöntemlerin meydana getirdiği olumsuzluklara karşı geliştirilen PBÖT<sup>1</sup>, adından da anlaşılacağı gibi bir kuruma verilecek ödenekleri, kurumsal performansıyla doğrudan ilişkilendiren bir kaynak tahsisi yöntemidir. Buna göre kurum bütçesinin tamamı ya da bir kısmı, yasal olarak belirlenmiş bazı performans göstergelerine bağlanmakta; kurumun devletten alacağı ödenekler, bu göstergelere göre ortaya konan performansla orantılı olarak artmakta ya da azalmaktadır (Watt vd., 2004: 65). Böylece geleneksel yöntemlerin üzerinde durmadığı iddia edilen “başarı ya da performans” konusu, kaynak tahsisinin merkezi ögesi haline gelmektedir. Bu yöntemin arkasında yatan temel düşüncenin, kurumsal yönetimin rasyonel aktörlerden meydana geldiği varsayımı olduğu ifade edilmektedir. Bu sava göre bir üniversite yönetiminde söz sahibi olan rektör, dekanlar, bölüm başkanları gibi aktörler, üniversite yararına elde edebilecekleri ödül ve imkânlarla ulaşmak için yoğun bir çaba içersindedirler. Bu ödül, bütçe ödeneklerinin artması olunca aktörler, bunun gereği olan kurumsal başarıyı yakalamaya çalışacaklardır (Johnstone, 1998: 23-24).

Kurumsal performansın ödenek tahsisinde kullanılmasını gerektiren PBÖT, kendisine oldukça benzeyen performans bütçe uygulamasından ince bir çizgi ile ayrılmaktadır. Performans bütçede de belirli performans göstergelerine dayanılarak kurum performansı ölçülmektedir. Ancak bu ölçüm sonucunda elde edilen bilgilerin kullanılmasında farklılık bulunmaktadır. Performans bütçede bu bilgiler, ödeneklerin belirlenmesinde doğrudan söz sahibi olmamakta, kurum bütçelerine kaynak tahsisinde genel bir faktör olarak ele alınmaktadır. Diğer bir ifadeyle kurumsal performans, kurumların alacakları ödeneklerin belirlenmesinde birçok faktörden sadece birisini teşkil etmekte; ötesinde performans düzeyinin, kaynak tahsisinde kullanılma zorunluluğu da bulunmamaktadır. Özetle, performans bütçe uygulamasında ileri düzeyde performans gösteren bir kurumun diğerlerine göre daha fazla ödenek almasını garanti eden bir mekanizma mevcut değildir. Merkezi bütçe idaresi ve milletvekilleri, kurumsal performans dışındaki faktörlere odaklanabilme özgürlüğüne sahiptirler (Burke, 1998a: 5-6). Performans bütçenin bir uzantısı olarak gösterilen (Jordan ve Hackbart, 1999: 68) PBÖT uygulamasında ise ödenekler doğrudan ve sadece performans göstergelerine yani kurumsal başarı düzeyine bağlanmaktadır<sup>2</sup>. Diğer bir deyişle ödeneklerle performans düzeyi arasındaki ilişki dolaylı, belirsiz ve gevşek olmayıp dolaysız, açık ve katı olmaktadır (Harbour, 2002: 2).

<sup>1</sup> Dilimize “performansa bağlı ödenek tahsisi” olarak çevirdiğimiz kavram, İngilizce’de “performance funding” olarak kullanılmaktadır.

<sup>2</sup> Görüldüğü gibi PBÖT, performans bütçenin ileri bir aşaması ya da uzantısıdır. Bu sebeple zaman zaman her iki kavram birbirleri yerine kullanılmakta ve karışıklığa yol açılmaktadır. Özellikleri göz önüne alındığında PBÖT’e “dolaysız performans bütçe” adı verilmesi bu karışıklığı gidericidir. Bkz. Burke, 2002: 20; OECD, 2007a: 21-22.

### 3. DEVLET ÜNİVERSİTELERİNDE PBÖT'ÜN GELİŞİMİ

Devlet üniversitelerinde PBÖT uygulamasının gelişimi, hesap verme yükümlülüğü kavramındaki gelişim ile paralellik göstermektedir. Hesap verme yükümlülüğü, kısaca bir görevi ya da işi yapmak üzere yetki verilen kurum ya da kişinin, bu görevi yapıp yapmadığını açıklama yükümlülüğüdür. Devlet üniversitelerine bu pencereden bakıldığında söz konusu kurumlar, vergi vb. kamu kaynakları ile yükseköğretim hizmeti sunması için yetki ve görev verilen birimlerdir. Bu nedenle ilgili kaynakların nasıl kullanıldığı, yeterli ve kaliteli hizmete dönüşüp dönüşmediği bilgisinin topluma açıklanması, üniversitelerin önemli bir yükümlülüğü olarak nitelendirilebilir. Kaynak tahsisinde geleneksel yöntemlerin uygulandığı dönemlerde bu yükümlülük, “üniversiteler tarafından yapılan harcamaların muhasebeleştirilip kamuoyuna açıklanması” ile sağlanmıştır. Bu dönemde özellikle harcamaların yasallığına odaklanılmış böylece öngörülen tutarlardan fazla harcama yapıp yapılmadığının gösterilmesi yeterli görülmüştür (Burke ve Modarresi, 2000: 433). Geleneksel hesap verme sorumluluğunu yansıtan bu yaklaşım, yükseköğretimde dünya genelinde yaşanan gelişmelerle değişmiştir. Bu değişimin hangi yönde olduğu ise aşağıdaki başlıklarda ele alınacaktır.

#### a. Öğrenci Kazanımlarının Değerlendirilmesi Hareketi

Eğitim alan kişi sayısındaki artışın ülke kalkınması ve sanayileşmeye önemli derecede olumlu etkisi olduğunun “insan sermayesi kuramı” ile 1950’li yıllarda ortaya konması, eğitimin (ve yükseköğretimin) toplumun bütününe yaygınlaştırılması fikrinin benimsenmesine yol açmıştır. Bu nedenle devletler, okullaşmayı yani eğitim gören kişi sayısını artırmaya yönelik yoğun etkinliklerde bulunmuşlardır. Özellikle kamu kaynaklarının bu alana daha fazla tahsis edilmesi ile yükseköğretime kayıtlı öğrenci sayılarında büyük artışlar sağlanmıştır. Yükseköğretimde kitleselleşmenin, 1980’lere gelindiğinde iki önemli sonucu olduğu görülmüştür. Birincisi, yükseköğretime artan talep karşısında kamu kaynaklarının bu alana tahsisinin gittikçe güçleşmesidir. İkincisi, mezun olan herkesin iş bulamamaya başlaması yani eğitilmiş işsizliktir (Tural, 2002: 5-7). Mali dengelerin, “harç tutarlarının artmasına yönelik baskı meydana getirmesi”, bu seçeneği son çare olarak düşünen politikacıların, üniversitelere aktarılan kaynaklar konusunda daha titiz davranmalarına yol açarken; eğitilmiş işsizlik olgusu ile karşılaşan aileler de devlet üniversitelerinden daha kaliteli hizmet beklentisine girmişlerdir (Alexander, 2000: 418-419; Stevenson, 1996: 609).

Yaşanan gelişmeler, devlet üniversitelerinin hesap verme yükümlülüğünde kaçınılmaz bir değişim meydana getirmiştir. Eskiden bir devlet üniversitesinin, öğrencileri için harcadığı paraların yasallığını açıklaması tek başına yeterliyken artık bu yeterli görülmemektedir. Yükseköğretim, toplum tarafından yapılan bir yatırım olarak düşünülürse bu yatırımdan elde edilenlerin (yani kazanımların) de değerlendirilerek açıklanması gerekmektedir. Bu ihtiyacı hisseden devlet üniversiteleri kendi çabaları ile öğrenci kazanımlarına odaklanarak topluma olan yükümlülüklerini yerine getirmeye başlamışlardır (Williams, 2005: 1-4). Bu çerçevede üniversiteler, kendilerinden mezun

olacak öğrencilerin sahip olacakları bilgi ve becerileri belirlemeye; bu bilgi ve becerileri yansıtabilecek göstergeler tasarlayarak onların başarı düzeylerini değerlendirmeye girişmişlerdir (Burke ve Minassians, 2002a: 8). “Değerlendirme hareketi” olarak da adlandırılan bu girişimler, aslında üniversitelerin belirledikleri ölçüt ve usullere göre kendi öğrencilerinin ve elbette üniversitelerin başarılarını göstermeye yaramaktadır (www.highered.nysed.gov). Bu nedenle uygulama kısa sürede yayılmıştır. Örneğin 1980’lerin sonlarında ABD’de bu uygulamaya girişen eyaletlerin üçte ikisi öğrenci kazanımlarının değerlendirilmesini zorunlu bir politika olarak benimsemiştir. Avrupa’da ise İngiltere, Hollanda ve İspanya gibi ülkeler bu eğilimi devlet esaslı kalite güvence girişimleri ile desteklemişlerdir (Bogue, 1998: 11). Birçok akreditasyon kurumu da öğrenci kazanımlarının değerlendirilmesini, akreditasyon için şart koşmaya başlamıştır (Hoyt, 2001: 71).

Değerlendirme hareketi çerçevesinde yapılan çalışmalar, üniversiteleri öğrenci kazanımlarına ilişkin veri toplama araçları oluşturmaya ve akademik programları belirli aralıklarla gözden geçirmeye teşvik etmiştir (Serban, 1998a: 22-23). Bununla birlikte “kurum merkezli” bu uygulama, 1980’lerin sonundan itibaren gözden düşmeye başlamıştır. Çünkü üniversiteler tarafından oluşturulan değerlendirme raporları farklı amaç ve içerikte düzenlendiğinden, üniversiteler ya da programlar arasında karşılaştırma yapmaya izin vermemiştir. Değerlendirme raporlarının düzensizliği sebebiyle yükseköğretim hakkında karar verme yetkisine sahip olan milletvekilleri, kurumların elde ettikleri başarıları birbirleri ile karşılaştıramamışlar ve politika oluşturmada kullanamamışlardır (Burke ve Modarresi, 2000: 433; Burke ve Minassians, 2002a: 8-9). Dolayısıyla “değerlendirme hareketi”, hesap verme yükümlülüğünde girdilerden öğrenci kazanımlarına doğru bir ilerleme sağlasa da istenen başarıyı sağlayamamıştır.

## **b. Performansa Dayalı Hesap Verme Düzeni: Performans Bütçe**

1980’lerin sonu ve 1990’ların başında yükseköğretimde dünya çapında bir mali bunalım yaşanmaya başlamıştır. Öğrenci sayılarının kamusal kaynaklardan daha hızlı artması ve yükseköğretimin kamusal kaynak tahsisinde savunma, temel eğitim, sağlık gibi alanlarla rekabet edememesi, birçok ülkede (örneğin Danimarka, Fransa, Almanya, Norveç, İsveç vb.) öğrenci başına yapılan kamu harcamalarının düşmesine sebep olmuştur. Böylece üniversiteler yeterli bir eğitim için gerekli olan personel, fiziki araç-gereç, öğretim aracı vb. sıkıntılılarıyla karşı karşıya kalmışlardır. Bu engellerle mücadele etmek için çoğu OECD ülkesi, ABD örneğini izleyerek yükseköğretimin finansmanını öğrencilere ve ailelere doğru kaydırmıştır. Politikacılar için oldukça hassas olan bu konu, devlet üniversitelerinin daha kapsamlı ve düzenli bir hesap verme düzenine alınmasının da önemli bir gereksinimi haline gelmiştir (Alexander, 2000: 418-419). Bunun sonucunda her üniversitenin kendi çabası ile geliştirdiği ancak düzenli ve karşılaştırılabilir veriler sağlayamayan öğrenci kazanımlarını değerlendirme hareketi yerini, merkezi idare tarafından yönlendirilen performans bütçe uygulamasına bırakmıştır (Serban, 1998a: 23).

Performans bütçe, yükseköğretim kurumlarının sistemli bir şekilde performans ölçümü yaparak açıklamasını öngören böylece kurumlararası başarı karşılaştırmasına olanak sağlamaya çalışan bir bütçe sistemidir. Sistemin temel hedefi, devlet üniversitelerinin ölçüm sonucunda elde ettikleri performans bilgilerini belli zamanlarda açıklamalarını yani düzenli hesap vermelerini sağlamanın yanında, bu bilgilerin politika yapıcılar tarafından da kaynak tahsisi kararlarında kullanılmasıdır. Diğer bir deyişle bu sistem; üniversitelerin ne kadar başarılı olduklarını aşağı yukarı ortak bir dilde ifade ettikleri buna karşın politikacılardan da daha başarılı olan üniversitelere daha fazla mali kaynak aktarmalarını bekledikleri bir sistem olmaktadır (Serban, 1998a: 22-24). Bu çerçevede performans bütçe sistemi birçok ülkede hızlı bir şekilde yayılmaya başlamıştır. Örneğin 1990'dan önce ABD'de sadece Maryland'de yürürlükte olan sistem, 1996 yılına gelindiğinde yirmi üç, 2000 yılına gelindiğinde ise 44 eyalette uygulanır hale gelmiştir (Burke ve Minassians, 2002a: 14). Avrupa'da da Hollanda, İngiltere, Fransa gibi birçok ülke bu sisteme adım atarak hesap verme beklentilere yanıt vermeye çalışmışlardır (Alexander, 2000: 425).

Performans bütçe reformları sayesinde devlet üniversitelerinin genel anlamda karşılaştırılabilir veriler üretmeleri sağlanmıştır. Ancak bu üretimin, politikacılar tarafından kaynak tahsisi kararlarında pek dikkate alınmadığı görülmüştür<sup>3</sup>. Buna ek olarak sistemin, devlet üniversitelerinde kurumsal gelişmeye, kaliteye ve etkinliğe de tatmin edici olumlu bir etkisinin olmadığı ortaya konmuştur. Bu gerekçelerle performans bütçe reformunun istenen başarıyı sağlayamadığı ifade edilmektedir (Serban, 1998a: 22-23; Williams, 2005: 32-33).

### **c. Kurumsal Performansla Ödeneklerin Doğrudan İlişkilendirilmesi**

1990'lı yıllarda artan kaynak sıkıntıları ve hesap verme talepleri karşısında performans bütçe sistemine geçilmesi, yukarıda belirtildiği gibi ihtiyaçları karşılayamamıştır. Performans bütçe sisteminin etkinlik ve verimliliği teşvik etmek için sadece performans göstergeleri aracılığı ile ortaya konan performans bilgisine bel bağlaması yeterli olmamıştır (Burke ve Modaressi, 2000: 433). Bu nedenle devlet üniversiteleri arasındaki rekabeti artıracak ve onları daha iyi performans göstermeye zorlayacak bir finansman yöntemine ihtiyaç duyulmuştur. Böylece mali açıdan sonuçları üniversitelere pek yansımayan performans bütçeyi, mali açıdan bağlayıcı hale getirme, diğer bir deyişle düşük ya da yüksek performansla ödenekleri doğrudan ilişkilendirme fikri doğmuştur. Bu, performansı rapora dökerek karar alma mekanizmasında kullanılmasını beklemek yerine, daha iyi performans gösteren üniversitelere daha fazla ödenek verilmesi anlamına gelmektedir (Serban, 1998a: 23). PBÖT adını alan bu uygulamadan beklenen faydalar ise şu şekilde özetlenebilir (Burke, 1998a: 10; Burke ve Modarresi, 2000: 434):

<sup>3</sup> OECD verilerine göre performans bütçe ile yasama organının kullanımına sunulan performans bilgilerinin parlamentodaki karar alma sürecinde kullanılma oranı yalnızca yüzde 19'dur. Parلمانonun bütçe komisyonlarında ise bu oranın yüzde 8'e düştüğü ifade edilmektedir. OECD, 2007a: 70.

- Bütçeyi oluştururken girdilerle birlikte sonuçları (kazanımları) kullanmanın mümkün olacağı,
- Gerek üniversite içinde gerekse üniversiteler arasında plân – bütçe bağının kurulacağı,
- Devlet üniversitelerinin bazı ortak önceliklere yönlendirilebileceği,
- Hem hesap verme sorumluluğu hem de kurumsal ilerlemenin gerektirdiği ihtiyaçlara yanıt verileceği,
- Devlet üniversiteleri için devlet genelinde amaçlar ve karşılaştırılabilir standartlar belirlenebileceği,
- Üniversitelerin, devletin ve öğrencilerin ihtiyaçlarına cevap vermeye teşvik edileceği,
- Başarılı sonuçlar elde eden üniversitelerin ödüllendirilirken, zayıf performans gösterenlerin cezalandırılacağı,
- Yükseköğretime devlet katkısının artabileceği,
- Kamu yükseköğretiminde sonuçların ve kalitenin tanımlanacağı, ölçüleceği ve değerlendirileceği,
- Devlet ile üniversite temsilcileri arasında önemli sorun ve konularda iletişim yollarının açılacağı.

#### **4. PERFORMANSA BAĞLI ÖDENEK TAHSİSİNİN TEMEL ÖGELERİ**

Ödeneklerin kurum performansına sıkı sıkıya bağlı bir şekilde dağıtılabilmesi için bazı öğelerin bir araya getirilmesi gerekmektedir (Burke ve Modarresi, 2000: 434): Bu öğelerden birincisi, kurum performansını ölçmede kullanılan ve ödeneklerle doğrudan ilişkilendirilecek olan performans göstergeleridir. PBÖT uygulamasında ödeneklerin hangi göstergelere bağlanacağı can alıcı bir konumda bulunmaktadır. İkinci temel öge, performans göstergelerinin başarıyı nasıl göstereceğinin belirlenmesidir. Bu, performans göstergelerine uygulanacak başarı ölçütlerinin seçilmesi anlamına gelmektedir. Her bir göstergedende elde edilecek performans düzeyini, ödeneklerle ilişkilendirme yöntemi, üçüncü öğeyi oluşturmaktadır. Dördüncü öge, kuruluşlara dağıtılacak toplam ödenek tutarıdır. Son olarak kuruluşların almayı hak ettikleri ödeneğin kuruluş bütçesinde yer alma şekli de temel bir öge olarak nitelenebilir. Hangi ülkede olursa olsun PBÖT, bu temel öğeler etrafında şekillenmektedir. Daha ayrıntılı analiz yapma imkânı sağlayacağından bu başlıkta söz konusu temel öğeler ele alınacaktır:

##### **a. Ödeneğe Bağlı Performans Göstergeleri**

Performans göstergeleri, “ancak ölçülen şey değerlidir” anlayışını yansıtan performans ölçümünün temelini oluşturmaktadır ve kısaca, kurum performansı hakkında kanaat oluşturmaya yarayan ölçülere denilmektedir. Bu ölçüler sayesinde kurum

performansını izlemek, değerlendirmek, performansı artırmaya yönelik kararları almak mümkün olabilmektedir. Genel olarak dört tür performans göstergesi bulunmaktadır. Bunlar girdi, süreç, çıktı ve sonuç göstergeleridir. Girdi göstergeleri, hizmetin hangi kaynaklar (beşeri, fiziki, mali) kullanılarak üretildiğini ifade eden göstergelerdir. Akademik ve idari personel, kayıtlı öğrenci sayısı buna örnek verilebilir. İkinci tür göstergeler süreç göstergeleridir ve hizmetin hangi araçlarla sunulduğunu yansıtmaktadır. Öğretmen eğitiminin, öğrenci bilgisinin ve teknoloji kullanımının değerlendirilmesi bu kapsamda yer almaktadır. Üçüncü gösterge türü, üretilen ürün sayısına yönelik olan çıktı göstergeleridir. Mezuniyet oranı, yazılan tez sayısı çıktı göstergelerindedir. Son gösterge türü ise hizmetin yararlanana, devlete ve topluma olan faydalarıyla ilgilidir. Sonuç (outcome) göstergeleri adı verilen bu göstergelerden iş bulan mezun sayısı; öğrenci, mezun ve işveren memnuniyeti, eğitim hizmeti açısından yaygın olarak kullanılmaktadır (Burke ve Minassians, 2002b: 33; Layzell, 1999: 235; Yenice, 2006: 59-61). PBÖT uygulaması, yükseköğretimin finansmanında girdi odaklılıktan uzaklaşmayı hedeflediğinden bu göstergelerden özellikle çıktı ve sonuç göstergelerine odaklanmaktadır (Jongbloed, 2001: 8).

PBÖT'te hangi performans göstergesinin kullanılacağı ise uygulamanın can alıcı kısmını oluşturmaktadır. Çünkü bu yöntemde, seçilen performans göstergesi sadece performansı göstermekle kalmayacak, kuruma yapılacak ödenek tahsisini de doğrudan belirleyecektir. Bu önemli noktayı Burke, “eğer ölçülen şey değerliyse kaynak aktarılan şey iki kat değerlidir” diyerek ifade etmektedir (Burke, 1998b: 49). Genel olarak ülke uygulamalarına bakıldığında PBÖT'te kullanılan performans göstergelerinin iki tür olduğu görülmektedir. Bunlardan birinci grupta yer alan ülkeler, sadece bir ya da iki performans göstergesini ödeneklerle ilişkilendirmektedir. Bu tür bir uygulama basit olduğu kadar kuruluşların nasıl değerlendirileceğini gösterme bakımından oldukça saydamdır. İkinci grup ülkeler ise çoklu performans göstergeleri kullanmaktadırlar (Thorn, Holm-Nielsen ve Jeppesen, 2004: 11, 13).

### **b. Performans Göstergelerine Uygulanan Başarı Ölçütleri**

PBÖT'te seçilen performans göstergelerinin nasıl değerlendirileceği diğer bir deyişle performans düzeyini nasıl göstereceğini belirlemek için bazı ölçütlerin (ya da standartların) geliştirilmesi gerekmektedir. Başarı ölçütleri adı verilen bu ölçütler üç tür olabilmektedir. Bunlardan birincisi; zaman içindeki kurumsal ilerlemenin bir ölçüt olarak kabul edilmesidir. Bu durumda devlet üniversitesinin mevcut performans düzeyi, geçmişte gösterdiği performans düzeyi ile karşılaştırılmaktadır. İkinci tür başarı ölçütü, mevcut performans düzeyinin eşdeğer kurumlarla karşılaştırılmasıdır. Son olarak her bir gösterge için önceden belirlenen hedeflerin başarı ölçütü olarak kullanılması da mümkündür (Serban, 1998b: 61-63).

### c. Performans Göstergelerinin Ödenekleri Belirleme Ağırlığı

Performans göstergeleri ve başarı ölçütleri yoluyla performans düzeyini ölçmek PBÖT'te yeterli değildir. Çünkü bu uygulamanın asıl amacı, performans ile ödenekleri doğrudan ilişkilendirmektir. Performans düzeyinin ödeneklerle ilişkilendirilmesinde genelde iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi, göstergeleri öncelik sırasına koyarak ağırlıklandırmaktır. Bu yöntemde bazı göstergelerin kurumsal performans düzeyini diğerlerine göre daha iyi yansıttığı kabul edilmektedir. İkinci yöntem ise tüm göstergelere aynı ağırlığın verilmesidir. Bu yöntem tahmin edileceği gibi ödeneklerle ilişkiyi eşit olarak kurmaktadır (Serban, 1998b: 63).

### d. Ödenek Tutarı

Teorik olarak devlet üniversitelerine verilecek ödeneklerin tamamı performans göstergelerine bağlanabilir. Ancak bu tür bir yaklaşımın oldukça iddialı olduğu ifade edilmektedir. Şu ana kadar bu tür bir uygulama sadece ABD'den Güney Karolayna Eyaleti tarafından denenmiş ancak vazgeçilmek zorunda kalınmıştır<sup>4</sup>. Bu nedenle performansa bağlı olarak üniversitelere tahsis edilen ödenekler, dağıtılacak toplam ödeneklerin genelde belirli bir kısmını oluşturmaktadır (Serban, 1998b: 66). Burada belirtilmesi gereken önemli bir nokta PBÖT aracılığı ile devlet üniversitelerine dağıtılacak toplam ödenek tutarının nasıl belirlendiğidir. Bu konuda iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, toplam ödenek tutarının önceden siyasi alanda belirlenmesidir. *Ucu-kapalı yaklaşım* olarak adlandırılan bu yaklaşımda kuruluşlara dağıtılacak ödenek tutarı önceden belli olduğundan kuruluşlar birbirleri ile *rekabet* halinde olmaktadır. Diğer yaklaşımda ise kuruluşların başarı düzeyi, aldıkları ödenek tutarını dolayısıyla kuruluşlara dağıtılan toplam ödenek tutarını belirleyebilmektedir. Kuruluşların birbiri ile rekabet etmediği<sup>5</sup> bu yaklaşıma ise *açık-uçlu ya da dağıtıcı yaklaşım* adı verilmektedir ve bu yaklaşımda bir kuruluşun alacağı ödenek diğer kuruluşların alacakları ödenekleri etkilememektedir (CHEPS, 2001: 25).

4 Güney Karolayna, 1996 yılında çıkardığı 359 sayılı yasa ile PBÖT uygulamasını başlatmış ve aşamalı olarak (üç yılda) bütün ödenekleri kurumsal performansa bağlamayı hedeflemiştir. 37 adet performans göstergesi ile oldukça kapsamlı bir uygulama tasarlanmasına rağmen uygulama başarısız olmuştur. Uygulamanın mimarları, teorik olarak üniversitelerin bütçe istikrarının bozulmayacağını düşünseler de bu gerçekleşmemiştir. Yapılan hesaplar, performans ile ödeneklerin tamamen birbirine bağlanmasının, henüz uygulamanın ilk yılında kuruluş ödeneklerinde büyük değişiklikler oluşturacağını göstermiştir. Bu durum ikinci yıl da devam etmiştir. Örneğin ikinci yılda en düşük performanslı kurum ile en yüksek performanslı arasındaki puan farkı 21 olmuştur. Bu ise sisteme tamamen geçilmesi durumunda bir üniversitenin taban bütçesini yüzde 10-15 kaybetmesi anlamına gelmektedir. Bu sebeple iddialı uygulamaya son verilmiştir. Bkz. Burke, 1999: 4-6.

5 Kuşkusuz bu yaklaşımda kuruluşlar birbirleri ile rekabet etmemekle birlikte kendi kendileri ile rekabet halindedirler. Çünkü yine ne kadar başarılı olurlarsa alacakları ödenek o kadar fazla olacaktır. Ancak alacakları ödenekler diğer kuruluşların ödeneklerini etkilemeyecektir.



### e. Performansa Bağlı Ödeneğin Kuruluş Bütçesinde Yer Alma Şekli

Performansa bağlanan ödeneklerin, üniversiteye tahsis edilme şekilleri de farklılık arz edebilmektedir. Birinci şekil, kuruma tahsis edilecek ödeneğin, ilave ödenek şeklinde verilmesi yani taban bütçeden ayrı kabul edilmesidir. Bu yaklaşım üniversitelerin taban bütçe beklentilerine müdahale etmemekte ve onlara küçük bir tutar da olsa ek kaynak sağlamaktadır. İkinci şekil ise performansa bağlı ödeneklerin, üniversite bütçesinin bir parçası olmasıdır (Serban, 1998b: 64-65).

## 5. BAZI ÜLKELERDE PBÖT UYGULAMALARI

Makalenin bu kısmında PBÖT'ün bazı ülkelerde nasıl uygulandığı sorusuna yanıt aranmaktadır. Ülkelerin bu yöntemi hangi amaçla kullanmaya başladıkları ve kendi ihtiyaçlarına göre nasıl tasarladıklarını görmek bize önemli bir bakış açısı kazandırabilir. Genel olarak bakıldığında PBÖT'ün ülkeler arasında yayılmasında ABD (özellikle Tennessee Eyaleti) ve İngiltere'nin başrol oynadığı ifade edilmektedir (Alexander, 2000: 425). Bu nedenle çalışmada öncelikle bu ülkeler ele alınmaktadır. Daha sonra uygulamayı baş aktörlerden daha katı bir şekilde uygulayan Danimarka, Hollanda ve Norveç incelenmektedir. Son olarak kurduğu fonlar aracılığı ile uygulamayı yürüten Avustralya da ele alınan ülkeler arasında yer almaktadır.

### a. ABD: Tennessee Eyaleti

PBÖT, ABD'de öncelikle Tennessee Eyaletinde uygulanmaya başlanmış ve ülkedeki eyaletler arasında hızlı bir yayılma seyri izlemiştir. 1997 yılında ABD eyaletlerinden 10 tanesi yükseköğretimde PBÖT'ü uygulamaktayken bu sayı 2001 yılında 18'e çıkmıştır. Bu sürede az sayıda eyalet uygulamayı sonlandırırken yine bunlardan bazılarının tekrar uygulamaya geri döndükleri (Arkansas ve Kolorado) görülmüştür. (Burke ve Minassians, 2002a: 16-17). Tennessee Eyaleti'nin PBÖT'ü resmi olarak ilk uygulayan ve sadece ABD'nin diğer eyaletlerine değil, diğer ülkelere de önderlik eden eyalet (Banta vd, 1996: 39) olması sebebiyle bu başlıkta ilgili eyalet ele alınmaktadır.

Dünya genelinde olduğu gibi Tennessee Eyaletinde de üniversitelerin en önemli gelir kaynağı devletin ödenek katkısıdır. İlgili eyalette ödeneklerin ortalama %82'si devlet tarafından finanse edilmektedir (Deaton, 2004: 2). Yine diğer ülkelerde olduğu gibi Tennessee Eyaletinde de yükseköğretim kurumlarına ödenekler uzun yıllar, kayıtlı öğrenci sayılarına göre geleneksel esaslı bir şekilde tahsis edilmiştir. 1970'li yıllarda öğrenci sayılarında meydana gelen azalma, geleneksel yöntemin değiştirilmesi yönünde bir işaret olmuştur (Banta ve Fisher, 1989: 3). 1974 yılında Tennessee Yükseköğretim Komisyonu (TYÖK), Ford Fonu tarafından finanse edilen "Performansın Finansmanı Projesi"ni yürürlüğe koyarak yükseköğretim birimlerine öğretim bütçesi ödeneklerinin bir kısmının bazı performans göstergelerine göre tahsis edilmesi yönünde ön çalışmalara başlamıştır (Burke ve Serban, 1998: 45; Anderson, 1996: 68). Bu çalışmalar sayesinde 1979 yılında "*Performansın Finansmanı Programı (PFP)*" adı altında resmi

uygulamaya geçilmiştir. İlgili yıldan günümüze kadar her beş yılda bir programın gözden geçirilmesi sağlanmakta ve çeşitli değişikliklerle uygulama sürdürülmektedir (Williams, 2005: 40).

Tennessee’de bir devlet üniversitesinin PFP’den alacağı ödenek tutarını, beş temel alanda geliştirilen toplam 10 performans göstergesi belirlemektedir (THEC, 2005: 5). Bu göstergelerin yaklaşık %60’ı öğrenci başarısı ve memnuniyetine ayrılmışken kalan %40’ı akademik program ve kurumsal göstergelere tahsis edilmiştir (<http://www.tennessee.gov>).

**Tablo 2: ABD’nin Tennessee Eyaletinde Uygulanan Performans Göstergeleri**

1.1.1.1	Standartlar	Puan Ağırlığı
<i>1. Standart: Öğrencinin Öğrenim Çevresi ve Sonuçlar</i>		
	Öğrencilerin genel eğitim testindeki başarısı	15
	Öğrencilerin temel alan değerlendirmesindeki başarısı	10
	Akreditasyon ve program gözden geçirme	15
<i>2. Standart – Öğrenci Memnuniyeti</i>		
	Öğrenci, mezun ve işveren anketleri	10
<i>3. Standart – Öğrenci Sürekliliği</i>		
	15	
<i>4. Standart – Eyalet Ana Planı Öncelikleri</i>		
	Kurumsal stratejik planlama amaçlarına ulaşma derecesi	5
	Eyalet stratejik planı amaçlarına katkıda bulunma derecesi	10
	Geçiş yapan öğrenci sayısı	5
<i>5. Standart – Kurumsal Faaliyetlerin Değerlendirilmesi</i>		
	Değerlendirmenin belirlenmiş modele göre yapılması	5
	Değerlendirme sonuçlarının kurumca kullanılması	10
	Toplam Puan	100

**Kaynak:** THEC, 2005: 5.

Görüldüğü gibi Tennessee’de uygulanan performans göstergeleri eyalet genelinde ulaşılmaya çalışan genel amaçlara (örneğin program akreditasyonu vb.) ulaşmayı teşvik ettiği gibi her bir kurumun kendi gelişimini de sağlamaya (örneğin kurumsal planlama hedeflerine ulaşma vb.) yöneliktir (Deaton, 2004: 9).

Sözü edilen performans göstergelerinin genel performans düzeyine katkısı ise farklılaştırılmıştır. Tennessee’de bir devlet üniversitesinin performansı, 100 toplam puan üzerinden değerlendirilmekte, Tablo 2’de görüldüğü gibi her performans göstergesinin %5-15 arasında bir ağırlığı bulunmaktadır. Toplam 100 puanı sağlayabilen kurum, kendi bütçesinin %5,4’ü kadar ek ödenek kazanabilmektedir<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Koşulu sağlayan her kurum bu tutarda ödeneği kazanabildiğinden ödenek tahsis metodunun rekabetçi olmadığı söylenebilir. Burke ve Serban, 1998: 47; Banta et al, 1996: 43.

(Marks ve Caruthers, 1999b: 6). Daha az puanı olan kurum ise daha az ödenek almaktadır. Tüm devlet üniversitelerinin az ya da çok PFP'den yararlanması, diğer bir deyişle "sıfır" alan bir kurumun olmaması, PFP'nin tasarımına bağlanmaktadır. Buna göre PBÖT politikası, yasama, sanayi ve yükseköğretimdeki kişilerin bir uzlaşması olarak görülmektedir. Tüm kurumların ilave kaynak kazanmak için makul bir sebebi olduğu yönünde bir politika kabul edilmiştir (Bogue-Brown, 1982: 124).

Kurumların, PFP çerçevesinde yıllık yaklaşık olarak 38 milyon dolar elde ettikleri belirtilmektedir (Deaton, 2004: 9). Başladığı günden bu yana kurumlar yaklaşık 500 milyon dolar elde etmişlerdir (<http://www.tennessee.gov>).

## b. İngiltere

İngiltere'de kamu fonlarının yükseköğretim kuruluşlarına dağıtılmasından ve yönetilmesinden temelde *Yükseköğretim Finansman Konseyi (YÖFK)* sorumludur. YÖFK tarafından kuruluşlara tahsisi edilecek olan tutar ise Hükümet tarafından belirlenmektedir. Bu nedenle finansman yöntemi, kuruluşların birbirleri ile rekabetine dayalıdır. Bu tutarın yaklaşık %60'ı öğretime, %20'si araştırmaya, kalan %20'si ise diğer konulara ayrılmaktadır. Öğretim için tahsis edilen fonlar, öğrenci başına belirlenen alanlara göre farklılaştırılmış birim maliyete göre dağıtıldığından girdi esaslıdır. Araştırma fonlarının dağıtılmasında ise 1987 yılından bu yana *araştırma mükemmeliyetinin artırılması* amacıyla PBÖT uygulanmaktadır. YÖFK *araştırma fonları*, yükseköğretim kuruluşlarının ulusal ve uluslararası standartlara göre göstermiş oldukları araştırma kalitesine göre dağıtılmaktadır. Kalite ilişkili araştırma finansmanı olarak adlandırılan bu ödeneklerin dağıtılabilmesi için belirli aralıklarla (4-5 yılda bir kez) *Araştırma Değerlendirme Uygulaması (ADU)* yapılmakta ve kuruluşlarda yapılan araştırma kalitesi ölçülerek derecelendirilmektedir (HEFCE, 2008: 3-9, 22-25; Clark, 2006: 38).

ADU'nun iki temel amacı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, İngiltere'deki her bir araştırma alanında yapılan araştırmaların kalitesi hakkında kapsamlı bilgi toplamaktır. İkinci amaç ise bu bilgilerin, araştırma fonlarının hükümet politikası doğrultusunda dağıtılmasına temel sağlamasıdır (Clark, 2006: 42). ADU kapsamında, hakemli dergilerde yayınlanan makaleler, kitaplar, kitap bölümleri, hakemli konferans tebliğleri, elektronik yayımlar, tartışma belgeleri vb. kalite açısından incelenmektedir. Bu incelemelerde yayımlar; alana katkı, özgünlük, teknik mükemmellik gibi açılardan değerlendirmeye tabi tutulmaktadır (<http://www.hero.ac.uk/rae>). Değerlendirmeler sonucunda kuruluşlar 1'den 5'e kadar kadar rakamlar kullanılarak puanlanmaktadır. Buna göre 4, 5 ve yıldızlı 5 puanlarını alan birimler araştırma fonundan yararlanabilmektedir. Yıldızlı 5 alan birimler, 4 puana sahip birimlere göre araştırma fonundan 4 kat daha fazla (normal 5 alanlara göre de %20 daha fazla) pay almaktadır (HEFCE, 2008: 24; Jongbloed, 2001: 17). 2002-2003 yılında YÖFK tarafından dağıtılan araştırma fonlarının %75'i sadece 25 yükseköğretim kuruluşuna dağıtılmıştır. Toplam 135 kuruluşun olduğu düşünüldüğünde fon dağıtımında kalitenin belirgin bir rol oynadığı görülmektedir (OECD, 2003: 66).

İngiltere’de, birçok ülkede olduğu gibi öğretim ve araştırma fonları topluca verilmektedir. Bu nedenle fonların üniversiteler tarafından kullanımı ve gerekirse araştırma ya da öğretime harcanması yine üniversitelerin yetkisindedir (HEFCE, 2008: 3). Ayrıca 2004 yılında yapılan bir düzenleme ile kuruluşlara harç tutarlarını bir ölçüde belirleyebilme yetkisi verilmiştir. Değişken harç uygulaması olarak adlandırılan uygulamanın da kuruluşlara önemli bir esneklik getirdiği ifade edilmektedir (CHEPS, 2005: 46).

### c. Danimarka

Çoğu ülkede olduğu gibi Danimarka’da da kamu yükseköğretim kuruluşlarının en önemli finansman kaynağı, yıllık ödenek yasalarıyla devlet bütçesinden sağlanan yardımlardan oluşmaktadır. Ülkede, öğretim ve araştırmanın finansmanı da ayrı yönetilmektedir<sup>7</sup> (Strehl, Reisinger ve Kalatschan, 2007: 80). Danimarka’da, 1992 yılında yapılan reformla birlikte (Anderson, 1996: 108), *öğretime* ayrılacak finansman düzeyi tamamen performansa bağlı olarak belirlenmektedir. Kaynak düzeyi basit bir çıktı esaslı performans göstergesi kullanılarak saptanmaktadır. Üniversitelere, *sınavlardan geçen her bir öğrencisi için belirli bir tutar para ödenmekte* sınavlarda başarısız olan öğrenciler için para ödenmemektedir. Bu uygulama, bir taksicinin taksiyle kattettiği mesafe kadar para elde etmesini simgeleyen taksi sayacına benzetildiğinden *taksi sayacı (taximeter) modeli* olarak adlandırılmaktadır (Thorn vd, 2004: 12). Öğrenci başına alınacak ödenek ya da birim maliyet ise alanlara göre farklılaştırılmaktadır (Strehl, Reisinger ve Kalatschan, 2007: 80). Birim maliyetler, üç temel öğeden meydana gelmektedir. Bunlar; eğitim ve araç-gereç maliyetleri, binalar gibi ortak maliyetler ve uygulamalı eğitim maliyetleridir (Kaiser, Vossensteyn ve Koelman, 2001: 48).

Danimarka’da uygulanan PBÖT uygulamasının önemli bir özelliği de, kaynak tahsisinde dikkate alınan çıktı göstergesinin, üniversitelerin alacağı toplam finansmanı (öğretim bütçesini) da belirlemesidir. Buna göre sınavlardan ne kadar çok öğrenci başarılı olursa, üniversitelere ayrılacak kamu finansmanı da o kadar fazla olmaktadır. Daha önce belirtildiği gibi açık-uçlu finansman olarak adlandırılan bu özellik, PBÖT’ün rekabetçi yapıda olmadığını göstermektedir. Ancak bu uygulamanın üniversitelere ayrılacak ödenek tutarının önceden tahmin edilmesini güçleştirdiği de ifade edilmektedir (Kaiser, Vossensteyn ve Koelman, 2001: 51).

Üniversitelerin taksi sayacı modeline göre aldığı ödeneklerin, araştırma bütçeleri de göz önüne alındığında toplam ödenekler içindeki payının ise %30-50 arasında değiştiği belirtilmektedir (Thorn vd, 2004: 12). İlgili ödeneklerin kullanım yerleri konusunda da üniversiteler gerekli esnekliklerle donatılmışlardır. Danimarka’da ödenekler torba bütçe uygulamasından dolayı tek bir başlıkta topluca verildiğinden üniversitelerin öğretim ödeneklerini araştırma ya da ortak masraflar için kullanma serbestileri bulunmaktadır (Strehl, Reisinger ve Kalatschan, 2007: 80).

<sup>7</sup> Danimarka’da kamu üniversitelerinin öğretim bütçeleri Eğitim Bakanlığınca, araştırma bütçeleri ise Araştırma ve Bilgi Teknolojisi Bakanlığınca yönetilmektedir. CHEPS, 2001: 48.

Uygulanan taksit sayacı modelinin, sistemde gelişimi ve sınıf çalışmasının bitirilmesini ön plana aldığından yükseköğretimde verimliliği ilerlettiği iddia edilmektedir. Ayrıca finansman, öğrenci ile ilişkili olduğundan en azından teoride sistemin öğrenci değişimini kolaylaştırdığı da ifade edilmektedir (Thorn vd, 2004: 12).

#### d. Hollanda

Hollanda’da yükseköğretimin finansmanı birçok ülke gibi asli bir devlet görevi olarak görülmektedir. Bu nedenle yükseköğretim kuruluşlarının en büyük gelirlerini kamu finansmanı oluşturmaktadır (Jonge ve Berger, 2006: 61). Finansman sistemini “performans ögesi” ile güçlendirme plânları 1997 yılında yapılmış ve 2000 yılında parlamentonun onayı ile yürürlüğe girmiştir. *Performans Esaslı Finansman Modeli (PEFM)* olarak adlandırılan yeni sisteme göre üniversitelerin *öğretim bütçeleri* üç temel unsura göre dağıtılmaya başlanmıştır: Bunlardan *birincisi*, öğrencilerin okullarını bitirme (diploma) dereceleridir. İlgili çıktı göstergesi, öğretim bütçesinin %50’sini belirlemektedir. *İkinci* unsur, üniversiteye kayıt yaptıran öğrenci sayısıdır. Bu girdi göstergesi ise %13 oranında söz sahibidir. Öğretim bütçelerinin geri kalan kısmında (%37) ise bir önceki yıla göre tahsis yöntemi kullanılmaktadır (Kaiser, Vossensteyn ve Koelman, 2001: 90; Jongbloed, 2001: 16). Hollanda’da üniversitelere tahsis edilecek toplam bütçe ödeneklerinin belirlenmesinde üniversitelerin önemli rolü bulunmaktadır. Öğretim bütçesinin büyüklüğü performans göstergesine yani diploma derecelerine bağlı olduğundan bu ülkede PBÖT’ün rekabetçi olmadığı ifade edilebilir (Jonge ve Berger, 2006: 62).

Görüldüğü gibi Hollanda’da öğretim bütçesinin yarısı PBÖT ile dağıtılmaktadır<sup>8</sup>. Dağıtımda diploma dereceleri esas alınırken, mezun olunan alanlar da hesaba katılmaktadır. Örneğin sosyal bilimler, hukuk, dil gibi alanlardan mezun olan öğrenciler için üniversitelere verilen ödenek (28 000 Hollanda Florini), tıp fakültesinden mezun olanlara göre daha az (85 000 Hollanda Florini) olmaktadır (Kaiser, Vossensteyn ve Koelman, 2001: 91). Öğretim bütçesinin önemli bir kısmı “performansa” bağlandığından finansmanda istenmeyen dalgalanmaların meydana gelmemesi için kaynak dağıtımında, son iki yılda okullarını bitiren öğrencilerin ortalaması dikkate alınmaktadır. Sistemin bir diğer önemli özelliği de, okullara dağıtılacak makro tutarın, kuruluşlara dağıtılacak tutar belirlenmeden önce tespit edilmesidir. Böylece bütçe istikrarı tehlikeye düşürülmemiş olmaktadır (Thorn vd, 2004: 12).

Hollanda, devlet üniversitelerini başarıdan doğrudan sorumlu tutarken onlara kaynak kullanımında gereken esneklikleri de tanımıştır. Buna göre devlet üniversitelerine ödenekler topluca verilmekte, bankalardan borçlanma yetkisi

<sup>8</sup> Bu tutar, bir üniversiteye dağıtılan ödeneklerin yaklaşık %40’ını oluşturmaktadır. Kaiser, Vossensteyn ve Koelman, 2001: 90’daki 1997-1998 dönemini kapsayan bilgilere göre tarafımızdan hesaplanmıştır.

tanınmaktadır (Jonge ve Berger, 2006: 62; Kesik, 2003: 86). Hollanda'daki PBÖT sisteminin yeteneksiz öğrencileri mümkün olduğu kadar bırakmak ve gecikmesiz bir şekilde yetenekli öğrencilerin mezun olmasına yardım etmek üzere güçlü bir teşvik sağladığı iddia edilmektedir (Thorn vd, 2004: 12-13).

#### e. Norveç

Norveç'te yükseköğretim kuruluşlarının gelirlerinin %90'ından fazlası devlet tarafından verilmektedir (The Norwegian Ministry of Education and Research, 2005: 73). Norveç yükseköğretim sisteminde PBÖT uygulamasına, 2002 yılında yürürlüğe konan yeni finansman modeli ile başlanmıştır. Yükseköğretimde *maliyet etkenliği artırmak* ve *öğrenci gelişimini teşvik etmek* için yürürlüğe konan sistem; araştırma ve öğretimin finansmanını da –ödeneklerin topluca verilmesi ile– bir ölçüde ayırmıştır. Bunun temel nedeni, öğrenci sayısı odaklı finanse edilen öğretimin, araştırmaya ayrılan kaynakları daralttığına ve ikisi arasında yapısal dengesizlik oluşturduğuna inanılmasıydı (Strehl, Reisinger ve Kalatschan, 2007: 100).

Yeni finansman modelinde kuruluşlara dağıtılan toplam ödeneklerin %25'i öğretim başlığı altında topluca verilmektedir. Bu kısmın dağıtımı performansa bağlı olarak kuruluşlara tahsis edilmektedir. Tahsisde; a) öğrenciler tarafından elde edilen krediler (alan bakımından altı gruba ayrılarak ağırlıklandırılmakta) b) mezun olan öğrenci sayısı ve c) uluslararası öğrenci değişimine katılan öğrenci sayısı olmak üzere üç tür performans göstergesi kullanılmaktadır. Norveç sisteminin önemli bir özelliği, öğretim için verilecek toplam ödeneklerin belirlenmesinde bu göstergelerin söz sahibi olması yani yöntemin rekabetçi olmamasıdır (Strehl, Reisinger ve Kalatschan, 2007: 40).

Toplam ödeneklerin %15'lik bir kısmı da kuruluşlara araştırma amaçlı dağıtılmaktadır. Yine bu dağıtımda da; tamamlanan kitap sayısı, bilimsel kitap ve dergilerde yayınlanan makale sayısı gibi performans göstergeleri doğrudan dikkate alınmaktadır. Araştırma fonlarının yaklaşık üçte ikisinin yani %10'unun performansa bağlı olarak dağıtıldığı ifade edilmektedir. Öğretim kısmının aksine, araştırma amaçlı verilen ödenekler, önceden sınırlandırılmaktadır. Bu nedenle kuruluşların birbiri ile rekabet ettikleri söylenebilir (Strehl, Reisinger ve Kalatschan, 2007: 40, The Norwegian Ministry of Education and Research, 2005: 138; Sletta, 2007: 13-14). Öğretim ve araştırma amaçlı ödeneklerden sonra geriye kalan kısım ise kuruluşlara girdi esaslı şekilde dağıtılmaktadır. Toplam ödeneğin yaklaşık %60'ını oluşturan bu kısmın bütçe istikrarı açısından önemli olduğu belirtilmelidir (Sletta, 2007: 10).

Diğer ülkelerde olduğu gibi Hollanda yükseköğretim kurumlarına da kaynak kullanma esnekliği sağlanmaktadır. Ödeneklerin topluca verilmesi bunun en büyük göstergesidir. Bunun yanında yükseköğretim kuruluşları, faaliyetlerini düzenleme ve

yönetme konusunda da önemli ölçüde serbesttirler. Buna karşın kurumların gerek öğretim gerekse araştırma alanındaki performansı, merkezi kuruluşlar tarafından yakından izlenmektedir (The Norwegian Ministry of Education and Research, 2005: 72-74).

## f. Avustralya

Avustralya’da devletin yükseköğretim kuruluşlarına yaptığı finansman katkısı (2005 yılı için), kuruluşların toplam gelirlerinin yaklaşık %56’sı kadardır (OECD, 2007b: xii). Avustralya’da öğretime ayrılan kamu kaynaklarının dağıtımı, uzun yıllar girdilere dayalı yapılmıştır (Jongbloed, 2001: 14; Kaiser, Vossensteyn ve Koelman, 2001: 23). 2000’li yılların başında yapılan araştırmalar, öğretimin tüm yükseköğretim kuruluşları için temel bir faaliyet olarak tanımlanmasına rağmen öğretim performansı üzerinde yeterince durulmadığını tespit etmiştir. Bu sebeple, 2004 yılında gerçekleştirilen “Üniversitelerimiz: Avustralya’nın Geleceğinin Teminatı” reformu ile öğretimde kaliteyi geliştirmek amaçlanmış ve *Öğrenim ve Öğretim Performansı Fonu (ÖÖPF)* kurulmuştur. Bu fonun amacı, bir dizi performans göstergesine göre lisans düzeyindeki öğrencilere verilen öğretimde, üst düzey performans gösteren kuruluşlara ek kaynak tahsis etmektir (OECD, 2007b: 87).

ÖÖPF’den kuruluşlara öğretim amaçlı kaynak tahsisinde üç grup performans göstergesi kullanılmaktadır: Bunlar, *öğrenci memnuniyeti* (genel memnuniyet, genel becerilerden ve öğretimden memnuniyet), işe yerleşme gibi *mezun kazanımları* (outcomes) ve *öğrenci başarısıdır*. Ayrıca kaynak tahsisi uluslararası alandan bir kişinin başkanlığında uzman bir grup tarafından da incelemeye tabi tutulmaktadır. Fondan tahsis edilen gelirler kuruluşlara ek katkı olarak verilmektedir. Bu nedenle bir kurumun başarısı diğerinin alacağı ödeneği etkilememektedir. İlk uygulama yılı olan 2006 yılında bu fondan 14 üniversiteye 54 milyon Avustralya doları dağıtılmıştır. Ancak bu tutarın üniversitelere devletin yaptığı toplam katkıya oranla çok düşük kaldığı (binde 6-7) görülmektedir (OECD, 2007b: 87, xii).

PBÖT, Avustralya’da araştırma fonlarının dağıtımında da kullanılmaktadır. Üniversitelerde doktora ve yüksek lisans düzeyinde yapılan araştırmaları teşvik etmek için *Araştırma Eğitimi Fonu (Research Training Scheme-RTS)* yürürlüktedir ve bu fon araştırmaya tahsis edilen en büyük fondur. Bu fonun %75’i kuruluşların önceki yıl ödenekleri dikkate alınarak dağıtılmakta kalan %25’i ise nispi performansa göre (geçmiş iki yıl verileri dikkate alınarak) tahsis edilmektedir. Buna göre *araştırmasını bitiren öğrenci sayısı* ve *araştırma sonucunda yapılan yayınlar* gibi iki önemli performans göstergesinin %60 oranında belirleyici olduğu bir performans endeksi oluşturulmakta ve söz konusu ödenek dağıtımı bu endekse göre gerçekleştirilmektedir (www.innovation.gov.au).

Araştırma ödeneği dağıtımı ile ilgili bir diğer fon da *Ulusal Yardım Fonu (The Institutional Grants Scheme-IGS)*'dur. Araştırma ve araştırma eğitimini destekleyen bu fonun dağıtımında da araştırma yayınları %10 oranında dikkate alınmaktadır (OECD, 2007b: 29).

Araştırmayı destekleyen her iki fondan üniversitelere performansa bağlı olarak dağıtılan ödenek tutarı ise toplam devlet katkısının ancak %4'ü kadar olmaktadır. Avustralya'da da kuruluşlar ders programı, içeriği, personel seçimi, kaynakların kurum içi dağıtımında önemli derecede bağımsızlığa sahip bulunmaktadır (OECD, 2007b: 30, xii-xiii).

## 6. ÜLKELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Makalede incelenen altı ülkede PBÖT uygulamasına ilişkin bilgiler  *aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak* gösterilmektedir. Ülke incelemeleri ile aşağıdaki tablo birleştirildiğinde ortaya çıkan sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

1) PBÖT uygulaması, genel olarak öğretime ayrılan kaynakların dağıtımında araştırmaya ayrılanlara göre daha fazla kullanılmaktadır. Bu, ilgili ülkelerin öğretim etkinliğinden yeterli verim alamamalarının bir sonucu olarak nitelenebilir. Nitekim ülke örneklerinden ABD'de üniversitelere kaydolun öğrenci sayısının azalması; Danimarka'da ve Hollanda'da sınavlarda başarılı olan öğrenci sayısının yeterli olmaması; Norveç'te gelir yetersizliği; Avustralya'da ise öğretimde kalite yetersizliği ülkelerin PBÖT yöntemini benimsemesine yol açan gelişmelerdir.

2) PBÖT yöntemi, öğretim bütçesi için  *rekabetçi olmayan* şekilde uygulanmaktadır. Yani kuruluşlara tahsis edilecek fon tutarı önceden belirlenerek sınırlandırılmamakta bu nedenle bir kuruluşun alacağı ödenek tutarı, diğerinin alabileceği ödenek tutarını azaltmamaktadır. Öğretim bütçesinde bu tür bir uygulamanın, bütçe istikrarının bozulmaması açısından önemli olduğu belirtilebilir.

3) Ödeneği performansa bağlı olarak dağıtmada kullanılan göstergeler genelde birden fazladır. Özellikle Tennessee Eyaletinin toplam on göstergeyle en fazla göstergeye sahip olduğu görülmektedir. Danimarka ve Hollanda, diğer ülkelerden farklı olarak ödenek tutarını tek performans göstergesiyle belirlemektedir.

4) Genelde performansa bağlı olarak kuruluşlara tahsis edilen ödenek tutarı düşük seviyededir. Bu tutarın en yüksek olduğu (%30-50 arası) ülkeler; Danimarka, Hollanda ve Norveç'tir.

5) PBÖT uygulaması, üniversitelere kaynak kullanımında verilen esnekliklerle desteklenmiştir. Bu çalışmada ele alınan bütün ülkelerde üniversitelere ödenekler topluca verilerek kullanım detayları yükseköğretim kuruluşlarına bırakılmaktadır.



**Tablo 3: Bazı Ülkelerde PBÖT Uygulamasının Genel Görünümü**

	Yıl	Kapsam: Öğretim (Ö) ya da araştırma (A) bütçesi	Performansa bağlı ödenegin, <i>toplam devlet katkısı içindeki oranı</i>	Uygulama, rekabetçi (R) ya da rekabetçi değil (RD)	Performans Göstergesi Çoklu (Ç), Tekli (T)
Tennessee Eyaleti (ABD)	1979	Ö	5,45	RD	(Ç), Öğrenci ve kurumsal gelişim odaklı 10 gösterge
İngiltere	1987	A	20	R	(Ç), Araştırma kalitesi odaklı
Danimarka	1992	Ö	30-50	RD	(T), Öğrenci ders geçme derecesi
Hollanda	2000	Ö	40	RD	(T), Öğrenci bitirme derecesi
Norveç	2002	Ö, A	35	RD, R	(Ç), Öğrenci ders geçme ve bitirme derecesi, araştırma sayısı
Avustralya	2004	Ö, A	4	RD, R	(Ç), Öğrenci memnuniyeti, mezun kazanımları, öğrenci başarısı, biten araştırma sayısı

**Kaynak:** Anderson vd, 1996: 68'deki bilgiler, güncelleştirilerek geliştirilmiştir.

## 7. PBÖT'ÜN GÜÇLÜKLERİ VE ELEŞTİRİSİ

Ele alınan ülke uygulamalarında görüldüğü gibi PBÖT yöntemi, ülkeden ülkeye farklı şekillerde uygulanmaktadır. Bununla birlikte yöntemden beklenen temel fayda, devlet üniversitelerinin kendilerine tahsis edilecek ödenekler için bir tür yarışa girmeleri, böylece etkinlik ve verimlilik artışının olmasıdır. Yöntemin gerek doğasından kaynaklanan sorunlar gerekse uygulamada görülen bazı güçlükler ise sözü edilen beklentileri karşılayamadığını göstermektedir:

### a. Yükseköğretimde Kurumsal Performans Ölçümünün Kolay Olmaması

PBÖT bilindiği gibi performans ölçümünü temel alan bir ödenek tahsis yöntemidir. Bu nedenle yöntemin can alıcı noktası, ölçümlerin gerçeği yansıtabilmesidir. Bununla birlikte örgütsel performans oldukça karmaşıktır. Yükseköğretimde performans ölçümü ise sanıldığı kadar kolay değildir. Gerçekten yükseköğretim faaliyetinin başarısını birkaç göstergeye indirgemek ve bu göstergelerin doğru sonuçlar verdiğini iddia etmek oldukça zordur (Bogue, 1998: 11; Hoyt, 2001: 73). Sınavlarında okul dışı etkenler sebebiyle isteklendirme azlığı yaşayan ya da ailevi sebeplerle başarılı olamayan bir öğrenciye, içinde bulunduğu şartlara bakmaksızın “başarısız” nitelmesi yapmak ve bunu eğitim kurumunun başarısızlığı olarak kabul

etmek ne kadar gerçeği yansıtmaktadır? Bu nedenle eğitimde ödeneklerin, doğru ölçüldüğü varsayılan performans düzeyine katı bir şekilde bağlanması uygun gözükmemektedir.

### **b. Kurumsal Kalite Gelişimini Engellemesi**

PBÖT uygulamasından önemli bir beklenti de devlet üniversitelerinde kurumsal kalite ve performansın gelişmesidir. Bu varsayıma göre üniversiteler, daha fazla ödeneye hak kazanabilmek için daha yüksek performans sergileyeceklerdir. Hâlbuki PBÖT uygulamasının doğası, bu varsayımla özellikle iki yönden çelişmektedir: Bunlardan birincisi, PBÖT’ün performansı yüksek kuruluşu ödüllendirirken performansı düşük olan kuruluşu bir anlamda cezalandırmasıdır. Kuşkusuz düşük performans, istenmeyen bir durum olmakla birlikte çoğu kez daha az ödenekle de çözülebilecek bir durum değildir. Kalite geliştirmenin temellerinden biri olan “zayıf yönleri güçlendirme” günümüz üniversitelerinin içinde bulunduğu durum düşünüldüğünde, önemli ölçüde parasal kaynaklarla ilişkili olmaktadır. Bu nedenle uygulama kurumsal kalite ve performans gelişimini desteklemek yerine kaliteyi tehdit edici olarak görülmektedir (Kis, 2005: 19). Ötesinde daha fazla kaynağa sahip olan kuruluşun, yine çoğu kez, yüksek performans göstermesi doğal olduğundan uygulamanın “zengini ödüllendirdiği” de belirtilmektedir (Burke, 1998c: 87). İkinci önemli çelişki yüksek performansı ödüllendirmenin, kurumsal davranışa olumsuz yansımalarının olmasıdır. Örneğin Williams, Tennessee Eyaleti üzerine yaptığı araştırmasında, bu tür bir olumsuzluğun oluştuğunu belirtmektedir. Buna göre planlama amaçlarını hırslı bir şekilde belirleyen kurumların daha az puan ve ödenek alacaklarını bildikleri, bu nedenle amaçlarını düşük tutarak yüksek puan almayı bekleyebildikleri belirtilmektedir (Williams, 2005: 94). Benzer bir çalışmada da, Tennessee’deki hesap verme çerçevesinin kuruluşları ilgisiz sonuçlara ulaşmaya ve bunları ölçmeye ittiğine yönelik kanıtlardan söz edilmektedir (Noland, 2006: 63). Benzer sonuçlar diğer ülkelerde de görülmektedir. Örneğin Danimarka’da toplumsal açıdan önemli olan ancak popülerliği az olan derslerin dışlandığı, Norveç’te akademik dergilerde yapılan yayınların, bilgi yayılımı için kullanılan diğer faaliyetleri daralttığı gözlenmektedir (OECD, 2007b: 60-61).

### **c. Devlet Üniversitelerinin Kaynak Sıkıntılarına Çare Olamaması**

PBÖT uygulamasından beklenen diğer bir fayda, devlet üniversitelerine aktarılan ödeneklerde artış meydana gelmesidir. Bu uygulamada, yüksek performans gösterdiği iddia edilen üniversitenin diğerlerine göre daha fazla ödenek alması mümkündür. Ancak, bu uygulama sayesinde üniversitelere dağıtılan ödenek toplamının arttığını gösteren kanıtlar henüz mevcut değildir (Watt vd, 2004: 67). Hatta Noland, Tennessee’de yükseköğretime ayrılan eyalet ödeneklerinin son on yılın en iyi döneminde bile sabit kaldığını ifade etmektedir. Bu nedenle toplam ödeneklerin artması için politika yapımcıların sisteme gönüllü bir şekilde yatırım yapmalarının gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır (Noland, 2006: 64).

PBÖT, üniversitelere dağıtılan toplam ödeneklerdeki artış bir yana, üniversitelerin önemli parasal sıkıntılarla karşı karşıya gelmesine yol açabilmektedir. Bu yöntemde ihtiyaç kavramından uzaklaşarak başarıya odaklanması, bazı üniversitelerin ihtiyaçtan fazla bazılarının ise ihtiyacın oldukça altında ödenek almaları ile sonuçlanabilmektedir (Burke, 1998c: 86). Ayrıca bu yöntemde performansla bağlanan ödenek tutarının yüksek olması halinde üniversitelere tahsis edilen ödenekler arasında bir uçurumun meydana gelmesi ihtimali de bulunmaktadır.

Özellikle performansla bağlanan ödenek tutarının az olduğu ve çoklu göstergenin kullanıldığı durumlarda, PBÖT uygulamasının astarı yüzünden pahalı bir hale geleceği yönünde eleştiriler de bulunmaktadır (Burke, 1998c: 86). Ciddi kurumsal değerlendirmeler, yerleşke genelinde esaslı bir çaba ve maliyet gerektirmektedir. İdeal olarak PBÖT çerçevesinde dağıtılan ödeneklerin, sarf edilen emeği ve zamanı yeterli ölçüde karşılaması gerekmektedir. Bununla birlikte Tennessee Eyaletindeki uygulama, PBÖT'ten elde edilen gelirlerin genelde ilâve bir teşvik geliri olarak algılanmadığını; bu gelirlerin genel kurum bütçesinin diğer bir parçası olarak görüldüğünü göstermektedir. Bu bulgu, Noland'ın deyimi ile PBÖT politikasının meşruluğunu da sorgulatmaktadır. Gerçekten eyalette yükseköğretim, mali açıdan artan bir sıkıntıya girdiği için PBÖT ile kazanılan gelirler, kurumun genel bütçesindeki eksiklikleri kapatmada kullanılabilir hale gelmiştir (Noland, 2006: 65).

## SONUÇ

PBÖT, devlet üniversitelerine tahsis edilen ödeneklerin kurumsal başarıya sıkıca bağlanmasını öngören ve ödenek tahsisinde “ihtiyaç” kavramından uzaklaşarak “fayda” kavramını esas alan bir ödenek tahsis yöntemidir. Gerek kavramsal gerekse uygulama açısından birçok güçlüğü bulunmasına karşın bu yöntemden çeşitli ülkeler yükseköğretimde yararlanmakta ve yönetime olan rağbet de giderek artmaktadır. Yöntemin, beklenen faydalar elde edilememesine rağmen sahiplenilmesi; a) devlet üniversitelerinin yöntemi, mali kaynak yetersizliğinden kurtulma ümidi olarak görmelerine ve b) oy kaybı endişesi ile mali kaynakları artırmaya yanaşmayan milletvekillerinin, vatandaşların kaliteli hizmet beklentilerine karşın bir çıkış yolu bulma çabalarına bağlanabilir. Bu sebeple PBÖT'ün bir “bütçe yeniliği” olmaktan çok bir “bütçe modası” olduğu söylenebilir.

OECD ülkeleri arasında yükseköğretimden mezun olan öğrenci sayısı açısından oldukça gerilerde<sup>9</sup> olan ve yeni devlet üniversiteleri ile bu açığı kapatmaya çalışan Türkiye'de PBÖT'ün gündeme gelmesi de şaşırtıcı değildir. Performans esaslı bütçe sisteminin yürürlüğe konmasının<sup>10</sup> üzerinden sadece üç yıl geçmesine ve bu sistemin

<sup>9</sup> OECD verilerine göre Türkiye, ilgili yaş grubunun yüzdesi olarak yükseköğretimden mezun olan öğrenci sayısı bakımından 24 OECD ülkesi arasında %11,2 ile son sırada yer almaktadır. 24 ülkenin ortalaması ise %36,4'tür. Bkz. OECD, 2008: 67.

<sup>10</sup> 24 Aralık 2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 9. maddesinde ifade edilen performans esaslı bütçe uygulaması 2006 yılında yürürlüğe girmiştir.

etkin olduğunu gösteren sonuçlar henüz olmamasına rağmen PBÖT'ün devlet üniversitelerinde uygulanması gerektiği düşüncesinin ortaya çıkması, gerçek anlamda bir toplumsal fayda-maliyet analizinin yapılmadığını göstermektedir. Bu makalede görüldüğü gibi PBÖT yöntemi “sihirli bir değnek” değildir. Yöntemin şimdiye kadar uygulandığı ülkelerde üniversitelerin mali sıkıntılarına çare olduğu ya da diğer etkenlerden bağımsız bir şekilde kalite artışına yol açtığını gösteren herhangi bir kanıt bulunmamaktadır. Bu nedenle bu tür bir yöntem arayışında oldukça ihtiyatlı olunmalıdır. Kanımızca Türk yükseköğretim sisteminde mevcut kaynakları daha etkin kullanabilmek için öncelikle, kaynak yetersizliği sebebiyle düşük performans gösteren üniversiteler ile nispeten yeterli kaynaklarla düşük performans gösteren üniversitelerin ortaya konması gerekmektedir. Bu konuda etkin, hata aramaktan ziyade yapıcı bir denetim mekanizması oldukça faydalı olacaktır. Daha sonra yapılması gereken ise düşük performansın sebeplerini araştırarak gerekli önlemlerin alınmasıdır. Kuşkusuz düşük performans, PBÖT yönteminin varsaydığı gibi daha az ödenek tahsisi ile çözülebilecek bir konu değildir.

## KAYNAKÇA

- Anderson, Don, Johnson, Richard ve Milligan, Bruce (1996), Performance-Based Funding of Universities, Australian National Board of Employment, Education and Training, Report No 51, Canberra.
- Banta, Trudy W. ve Fisher, Homer S (1989), Tennessee's Performance Funding Policy: L'Entant Terrible of Assessment at Age Fight, Center for Assessment Research and Development, University of Tennessee.
- Banta, Trudy W; Rudolph, Linda B; Dyke, Janice Van; Fisher, Homer S (1996), “Performance Funding Comes of Age in Tennessee”, *Journal of Higher Education*, Vol 67, No 1, January-February.
- Bogue, E. Grady (1998), “Quality Assurance in Higher Education: The Evolution of Systems and Design Ideals”, *New Directions for Institutional Research*, No 99, Fall, 7-18.
- Bogue, E. Grady ve Brown, Wayne. (1982), “Performance Incentives for State Colleges”, *Harvard Business Review*, November-December, s. 123-128.
- Burke, Joseph C. (1998a), “Performance Funding: Present Status and Future Prospects”, *New Directions for Institutional Research*, No 97, Spring, p. 5-13.
- Burke, Joseph C. (1998b), “Performance Funding Indicators: Concerns, Values, and Models for State Colleges and Universities”, *New Directions for Institutional Research*, No 97, Spring, p. 49-60.
- Burke, Joseph C. (1998c), “Performance Funding: Arguments and Answers”, *New Directions for Institutional Research*, No 97, Spring, p. 85-90.
- Burke, Joseph C. (1999), “Performance Funding in South Carolina: From Fringe toward Mainstream”, *Assessment Update*, Vol 11, No 6, November-December, s. 4-6.
- Burke, Joseph C. (2002), *Funding Public Colleges and Universities for Performance: Popularity, Problems, and Prospects*, State University of New York Pres.

- Burke, Joseph C. ve Modarresi, Shahpar (2000), "To Keep or Not to Keep Performance Funding", *The Journal of Higher Education*, Vol 71, No 4, July-August, s. 432-453.
- Burke, Joseph C. ve Minassians, Henrik (2002a), "The New Accountability: From Regulation to Results", *New Directions for Institutional Research*, No 116, Winter, s. 5-19.
- Burke, Joseph C. ve Minassians, Henrik (2002b), "Reporting Indicators: What Do They Indicate?", *New Directions for Institutional Research*, No 116, Winter, s. 33-58.
- Burke, Joseph C. ve Serban, Andreea M. (1998), "State Synopses of Performance Funding Programs", *New Directions for Institutional Research*, No 97, Spring, p. 25-48.
- Center for Higher Education Policy Studies-CHEPS (2005), *Issues in Higher Education Policy: An Update on Higher Education Policy Issues in 2004 in 11 Western Countries*, March.
- Clark, Tony (2006), *OECD Thematic Review of Tertiary Education, Country Background Report: United Kingdom*, May.
- Deaton, Russ (2004), *The Funding Formula as a Higher Education Policy Tool in Tennessee*, Boston.
- Harbour, Clifford P. (2002), "The Legislative Evolution of Performance Funding in the North Carolina Community College System", *Community College Review*, Vol 29, No 4, Spring, s. 28-49.
- HEFCE-Higher Education Funding Council for England (2008), *Funding Higher Education in England: How HEFCE Allocates Its Funds*.
- Hoyt, Jeff E (2001), "Performance Funding in Higher Education: The Effects of Student Motivation on the Use of Outcomes Tests to Measure Institutional Effectiveness", *Research in Higher Education*, Vol 42, No 1, s. 71-85.
- Johnstone, D. Bruce (1998), *The Financing and Management of Higher Education: A Status Report on Worldwide Reforms*, The World Bank.
- Jongbloed, Ben (2001), *Performance-Based Funding in Higher Education: An International Survey*, Center for the Economics of Education and Training, Working Paper No 35, Melbourne.
- Jonge, Jos de ve Berger, Jurriaan (2006), *OECD Thematic Review of Tertiary Education, Country Background Report: The Netherlands*, August.
- Jordan, Meagan ve Hackbart, Merl M. (1999), "Performance Budgeting and Performance Funding in the States: A Status Assessment", *Public Budgeting & Finance*, Spring, s. 68-88.
- Kaiser, Frans, Vossensteyn, Hans ve Koelman, Jos (2001), *Public Funding of Higher Education: A Comparative Study of Funding Mechanisms in Ten Countries*, Center for Higher Education Policy Studies (CHEPS).
- Kesik, Ahmet (2003). *Yüksek Öğretimde Yeni Bir Finansman Modeli Önerisi: Bütünsel Model*, TC Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2003/362, Ankara.
- Kis, Viktoria (2005), *Quality Assurance in Tertiary Education: Current Practices in OECD Countries and a Literature Review on Potential Effects*, OECD Publishing, August.
- Lasher, William F. ve Grene, Deborah L. (2001), "College and University Budgeting: What Do We Know? What Do We Need to Know?", *The Finance of Higher Education: Theory, Research, Policy&Practice*, Edited by Michael B. Paulsen ve John C. Smart, 2001, s. 501-542.

- Layzell, Daniel T. (1999), "Linking Performance to Funding Outcomes at the State Level for Public Institutions of Higher Education: Past, Present, and Future", *Research in Higher Education*, Vol 40, No 2, s. 233-246.
- Marks, Joseph L. ve Caruthers, J. Kent (1999a), *A Primer on Funding of Public Higher Education*, Southern Regional Education Board, Atlanta, August (<http://www.sreb.org>)
- Marks, Joseph L. ve Caruthers, J. Kent (1999b), *Funding Public Higher Education in the 1990s: What's happened and where are we going?*, Southern Regional Education Board, Atlanta, August (<http://www.sreb.org>)
- Mutluer, M. Kâmil (2008), *Türkiye'de Yükseköğretimin Başlıca Sorunları ve Sorunlara Çözüm Önerileri*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No 2008/380, Ankara.
- Noland, Brian E. (2006), "Changing Perceptions and Outcomes: The Accountability Paradox in Tennessee", *New Directions for Institutional Research*, No 135, Fall, p. 59-67.
- OECD (2003), Chapter 3: Changing Patterns of Governance in Higher Education, Education Policy Analysis.
- OECD (2008), Education at a Glance 2008: OECD Indicators.
- OECD (2007a), *Performance Budgeting in OECD Countries*.
- OECD (2007b), OECD Thematic Review of Tertiary Education, Country Background Report: Australia, Canberra, April.
- Serban, Andreea M. (1998a), "Precursors of Performance Funding", *New Directions for Institutional Research*, No 97, Spring, p. 15-24.
- Serban, Andreea M. (1998b), "Performance Funding Criteria, Levels, and Methods", *New Directions for Institutional Research*, No 97, Spring, p. 61-67.
- Sletta, Knut (2007), "Funding Higher Education Institutions in Norway", Latvia
- Stevenson, Joseph M. (1996), "A Synopsis for Outcome-Based versus Income-Focused Enrollment Management", *Education*, Vol 116, Vol 4, s. 609-611.
- Strehl, Franz, Reisinger, Sabine ve Kalatschan, Michael (2007), "Funding Systems and their Effects on Higher Education Systems", *OECD Education Working Papers*, No. 6, OECD Publishing. doi:10.1787/220244801417.
- The Norwegian Ministry of Education and Research (2005), OECD Thematic Review of Tertiary Education, Country Background Report for Norway, January.
- THEC-Tennessee Higher Education Commission (2005), *Performance Funding 2005-2010 Cycle*, July.
- Thorn, Kristian, Holm-Nielsen, Lauritz ve Jeppesen, Jette Samuel (2004), Approaches to Results-Based Funding in Tertiary Education: Identifying Finance Reform Options for Chile, World Bank Policy Research Working Paper No 3436, October.
- Tural, Nejla Kurul (2002), *Eğitim Finansmanı*, Anı Yayıncılık, Ankara.
- Vossensteyn, Hans (2004), "Fiscal Stress: Worldwide Trends in Higher Education Finance", *NASFAA Journal of Student Financial Aid*, Vol 34, No 1, s. 39-55.
- Watt, Catherine, Lancaster, Carol, Gilbert, James ve Higerd, Thomas (2004), "Performance Funding and Quality Enhancement at Three Research Universities in the United States", *Tertiary Education and Management*, Vol 10, No 1, March, s. 61-72.

Williams, Ronald Charles (2005), Higher Education Stakeholders' Perceptions of Tennessee's Current Performance Funding Policy, A Dissertation Submitted to the Graduate Scholl of Tennessee State University, August.

Yenice, Ebru (2006), "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 61, Nisan-Haziran, s. 57-68.

Yükseköğretim Kurulu (2007), Türkiye'nin Yükseköğretim Stratejisi, Şubat.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24/12/2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete.

[www.hero.ac.uk/rae](http://www.hero.ac.uk/rae)

[www.highered.nysed.gov/oris/p\\_report.htm#Outcomes%20assessment](http://www.highered.nysed.gov/oris/p_report.htm#Outcomes%20assessment)

[www.innovation.gov.au/innovationreview/Documents/Annex-6.pdf](http://www.innovation.gov.au/innovationreview/Documents/Annex-6.pdf)

[www.tennessee.gov](http://www.tennessee.gov)

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
52. Seri / Yıl 2009  
Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan

**OSMANLI ve AVRUPA'NIN  
İKTİSAT POLİTİKALARI ÜZERİNE  
KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ  
(XIV. ve XV. ASIRLAR)**

**Araş. Gör. Yakup AKKUŞ**

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
İktisat Bölümü



## ÖZET

Osmanlı ve Avrupa'nın XIV. ve XV. asırlardaki iktisat (maliye ve para) politikalarını konu edinen bu makalede, günümüz iktisat politikası araçları dikkate alınarak karşılaştırmalı analiz yöntemi benimsenmiştir. Türk İktisat Tarihi literatüründe direkt olarak bu konuya odaklanan mukayeseli analizlerin yeterince yapılmamış olması, bu çalışma için teşvik edici bir unsur olmuştur. Analiz sonuçlarına göre, Osmanlı'da toprak politikası -Avrupa'nın aksine- devlet mülkiyetine ve müdahalesine dayanmaktadır. Osmanlılar Mehmet II dönemine kadar vergi konusunda fazlaca müdahaleci davranmamış; birçok vergi muafiyetleri sağlamışlardır. Osmanlı'da kamu harcamalarının önemli bir kısmı vakıflar tarafından yapılmıştır. Avrupa'da ise Osmanlı'daki gibi teşkilatlı bir vakıf sistemi yoktur. Osmanlı Padişahları, piyasanın en riskli borçluları olan Krallar gibi sürekli biçimde bu yola başvurmamışlardır. Osmanlı'da para basma yetkisi -Avrupa'daki çok başlılığının aksine- sadece Padişaha aittir. XIV. ve XV. asırlarda iktisat politikalarına ilişkin farklılıkların daha çok siyasi sistem, toprak rejimi ve mülkiyet yapısı gibi sistemik ve yapısal özelliklerden ve ekonomilerin gelişme evrelerinden kaynaklandığı gözlenmiştir. Her iki toplumun benzer ekonomik şartlar, yapılar ve sorunlarla karşılaşmaları sebebiyle ortaya çıkan politika benzerlikleri ise şunlardır: Osmanlı'da vergilemenin kapsamı ve vergi tahsilâtının düzenliliği/düzensizliği Avrupa'da olduğu gibi büyük oranda geleneğe göre belirlenmiştir. Osmanlı ve Avrupa vergi sistemi, bölgeden bölgeye farklılıklar göstermiş ve Osmanlı vergilerinin birçoğunun Avrupa'da alınanlarla nitelik olarak benzeştiği görülmüştür. Ayrıca her iki ekonomide taşıyıcı yoluyla hazineye ek gelir sağlama yöntemi kullanılmış ve işe kaygısıyla taban ve tavan fiyat politikaları uygulanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Maliye Politikası, Para Politikası, Osmanlı, Avrupa.

## A COMPARATIVE ANALYSIS on the OTTOMAN and the EUROPEAN ECONOMIC POLICIES (XIV and XV CENTURIES)

### ABSTRACT

This article focuses on the Ottoman and the European economic (fiscal and monetary) policies in the XIV and XV centuries by means of a comparative analysis. The lack of comparative analysis on this topic in the literature of Turkish Economic History has been the incentive factor for this study. According to the analysis, the Ottoman land policy differed from the Europeans by state ownership and state intervention. Until the reign of the Mehmet II, Ottomans did not intervene to the economy, especially on the field of finance and granted exemptions too. In the Ottoman Empire, a major part of the government expenditures were committed by awqaf while the similarly organized waqf establishments were not in place in Europe. As a sign of this policy, Ottoman Sultans did not become indebted to the loanable markets as the European Kings did. Contrary to Europe, only the Sultans had the prerogative of coining money in the Ottoman empire. In the XIV and XV centuries, differences between the economic policies of these two economies, are based on the systemic and structural features like political system, land regime and property structure as well as the economic development phases. Both societies introduced political similarities like defining the coverage of taxation and the regularity/irregularity of

tax collection according to the traditions because of going through the similar economic conditions, structures and difficulties. The tax system in both societies differed from one region to another and a great of many taxes of these two economies were pretty much alike also. Besides, debasement policies and price ceilings and floors were common in either economy.

**Keywords:** Fiscal Policy, Monetary Policy, Ottoman, Europe.

## GİRİŞ

Osmanlı Devleti'nin kurulduğu XIV. yüzyılın başlarından itibaren XV. yüzyılın sonlarına kadar hem Osmanlı hem de Avrupa kıtlıklar, salgınlar ve savaşların olduğu bir ekonomik durgunluk ve kriz dönemini yaşamışlardır. Bu dönemde her iki toplum siyasi ve ekonomik yapılarından kaynaklanan farklı iktisat politikaları yanında, benzer iktisadi yapılara ve sorunlara maruz kaldıkları için, iase ve gelir kaygısıyla birbirlerine benzer politikalar da üretmişlerdir. Bu çalışmada Osmanlı ve Avrupa'nın XIV. ve XV. yüzyıllarda hangi tür iktisadi politikaları uyguladıkları ve bu politikaların hangi yönlerden farklılaştıkları ya da benzeştikleri karşılaştırmalı biçimde analiz edilmeye çalışılacaktır.

Çalışmada Osmanlı'nın XIV. ve XV. yüzyıllardaki imparatorluğa uzanan süreci Erken Dönem olarak adlandırılmıştır. Erken Dönem'in bitiş tarihi olarak 1453 yılı kabul edilmiştir. Çünkü İstanbul'un fethi, Osmanlı'nın siyasi ve ekonomik arenada elde ettiği güç ve fırsatlar açısından bir kırılma noktasıdır. Avrupa'nın XIV. ve XV. yüzyıllar arasındaki dönemi ise literatürde Geç Ortaçağ (1300-1500) olarak anılmaktadır. Avrupa ekonomisi genel anlamda 1450'lerde Geç Ortaçağ'ın kriz ortamından çıkmıştır. Ancak bu durum her ülke için aynı koşullarda ve zamanda gerçekleşmemiştir. Bu sebeple iktisadi politikaları karşılaştırırken Osmanlı için Erken Dönem'in, Avrupa için de Geç Ortaçağ döneminin etkileri sonraki yıllarda da devam edeceğinden konuyu XV. asrın bitimine kadar incelemeyi uygun gördük.

Bu araştırmada benimsenen yöntem ise, karşılaştırmalı analiz yöntemidir. Zira İktisat Tarihi araştırmalarını daha güçlü ve hatta yanlışlanabilir kılan bu yöntem sayesinde, her iki ekonomide uygulanan politikalar daha anlaşılır ve tartışılabilir hale gelecektir. Çalışmanın araştırma yöntemine uygun biçimde, çeşitli kaynaklar kullanılmıştır. Osmanlı Erken Dönemi'ne ait arşiv belgelerinin kısıtlı olması, bu döneme en yakın tarihlerde yazılmış olan Osmanlı Kronikleri'nin değerini bir kat daha artırmaktadır. Geç Ortaçağ'a ait İngiliz arşiv belgelerinin transkripsiyon metinlerini içeren çalışmada da (English Historical Documents (EHD), 1996) önemli bilgiler yer almaktadır. Yine Osmanlı kroniklerinden daha fazla iktisadi bilgi içeren ve Geç Ortaçağ'da yazılan Avrupa kronikleri, bu çalışmanın temel kaynaklarından biridir. Ayrıca her iki toplumun aynı dönemlerine yoğunlaşan temel ikincil kaynaklardan karşılaştırmalı biçimde yararlanılmıştır.

Osmanlı ve Avrupa iktisat politikaları günümüz iktisat politikası literatüründe olduğu gibi esas anlamda maliye ve para politikaları olmak üzere iki kısımda incelenmiştir. Ancak her iki ekonominin işleyişini etkileyen en önemli unsurlardan biri olan toprak yönetimi ve toprak politikası konularına, para ve maliye politikaları bahsinden önce değinilmiştir. Çünkü XIV. ve XV. yüzyılda her iki ekonomi de büyük oranda toprağa bağımlıdır ve benimsenen mülkiyet yapısı içerisinde uygulanan toprak rejimi, ülkelerin mali-ekonomik yapısı ve politikalarını önemli ölçüde belirlemektedir.

### **1. Toprak Sistemi ve Toprak Politikaları**

Osmanlı ve Avrupa'daki İktisat politikalarından bahsederken, XIV. ve XV. yüzyıllarda mali-ekonomik sistemin temellerinden biri olan toprak sistemi ve politikalarına değinmek gerekir. Çünkü bu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde görüleceği gibi, devletin gelir kaynaklarından biri olan toprağın yönetim şekli ve toprak politikası; verginin alınma biçimi ve amacında, vergiyi toplayan kişinin statüsünde ve kamu harcamalarının yapılış biçiminde belirleyici bir faktör konumundadır.

Osmanlı'da toprak politikası devlet mülkiyetine ve müdahalesine dayanmaktaydı. Erken Dönem'de ekonominin temel kaynağı olan toprak, mali sistemin özünü oluşturan Tımar Sistemi çerçevesinde yönetilmekteydi. Tımar Sistemi sayesinde devlet doğrudan vergi toplama yükünden kurtularak, askeri harcamalarına kaynak oluşturmuş oluyordu. Bu sistemin temelini oluşturan en önemli unsur ise sayıca fazla olan küçük sipahi tımarlarıydı (Barkan, 1980a: 805; Beldiceanu, 1985: 15-19; Sayın, 1999: 23). Osmanlılar Balkanlar'da Mehmet II dönemine kadar feodal beylerden aldıkları toprakları devletleştirmişler ve önceden bu topraklarda köle olarak çalışanlara kiralamışlardı. Bu politikayla, devletin otoritesi ve denetim imkanları yeniden sağlanmış, büyük toprak mülkiyetleri de engellenmişti. Ayrıca, bu politikaların devamı olarak özellikle Mehmet II döneminde, Anadolu ve Trakya'da birçok mülk ve vakıf toprağı tekrar devlet mülkiyetine çevrilmiş; sistem içerisine alınmıştı. Böylece, Mehmet II döneminde toplumsal sınıflar arasındaki çekişmeler, merkezdeki devşirme bürokrasinin üstünlüğüyle son bulmuştu (Barkan, 1980b: 287; Tabakoğlu, 1998: 191; Pamuk, 2000: 11).

Avrupalıların Geç Ortaçağ'daki toprak politikası ise Osmanlı'dan farklıydı. Öncelikle, Tımarlı Sipahi ile karşılaştırabileceğimiz Feodal Bey, devlet mülkünde oturan sipahinin aksine özel mülkünde oturuyordu. Kendi işçileri vardı, kendi adına vergi toplayabilir ve Kral'dan bağımsız biçimde mülkünü büyütebilirdi. Feodal Sistem'de aile mülklerinin büyümesi sonucu Kral'ın otoritesi de oldukça zayıflamıştı (Pirenne, 2007: 16-17). Oysa aynı dönemde miri toprak politikasını güden Osmanlı padişahları, Erken Dönem boyunca ve özellikle dönemin sonuna doğru daha da güçlenmişlerdi. Avrupa'da Kralların bu tür bir otoriteye sahip olabilmeleri için Geç Ortaçağ'ın sonlarına doğru Feodal Sistem'in iyice körelmesini beklemeleri gerekecekti.

## 2. Maliye Politikaları

### 2.1. Osmanlı'da Mali Yapı ve Maliye Politikaları (Vergiler, Kamu Harcamaları ve Borçlanma)

Ortaçağ ve sonrasında tüm devletler benzer iktisadi şartlar ve sorunlarla karşı karşıyaydı. Bunların başında, kentlerin ve ordunun yaşesinin sağlanması (provizyonizm), ticaretin desteklenmesi-denetlenmesi ve verginin toplanması gibi zorunluluklar yer alıyordu (Pamuk, age: 10). Bu amaçlarla iktisadi politikalar üreten Osmanlı Devleti'nin ekonomi ve maliyesi esas olarak devletin yoğun biçimde toprak mülkiyetini elinde tutması ve başlıca gelir kaynağı olan tarımsal üretimi Tımar Sistemi çerçevesinde kontrol etmesine dayanıyordu. Osmanlı siyasal sistemi tarımsal üretimin artırılması ve köylünün korunması için Çift-Hane<sup>1</sup> Sistemi'ni geliştirmişti. Bu yolla devlet daha fazla vergi geliri elde edebilecekti. Şunu da ifade edelim ki, XIV. ve XV. yüzyıllarda verginin devlet tarafından algılanışı, günümüzdeki gibi mali-ekonomik bir politika aracı biçiminde değildi. Esas amaç daha çok, askeri harcamaları karşılamaktı.<sup>2</sup>

Osmanlı fethettikleri yerlerin büyük bir kısmını gerek öşriye (müslim arazisi) ve gerek haraciye (gayri müslim arazisi) olsun miri arazi içerisinde kabul etmiş ve İslam devletlerinde alına gelen şer'i vergiler kapsamında; zekât, öşür, haraç ve cizye gibi vergileri tarh ve tahsil etmiştir. Osmanlı vergi düzeni temel anlamda Tımar Sistemi çerçevesinde düzenlenmiştir. Buna göre vergiler; 1- ürün üzerinden (harac-ı mukaseme -oranlı-), 2- toprak üzerinden (harac-ı muvazzaf -maktu-) ve 3- kişi üzerinden alınan vergiler olmak üzere temelde üçe ayrılmaktadır (Sayın, 1999: 23 ve 33; Tabakoğlu, 1998: 195-197).

*Ürün üzerinden alınan vergilerin* başında Osmanlı'nın son döneminde de en önemli gelir kaynaklarından biri olan Aşar Vergisi yer almaktaydı. 1431 tarihli Arvanid tahrir defterine göre de tımar gelirleri esas anlamda Aşar ve İспенçe'den ibaretti (İnalçık, 1987: 88-89). Bu vergiye konu olan zirai ürünler yoğunlukla buğday (gendüm), arpa (cev veya şa'ir) ve çavdardı.<sup>3</sup> Aşar öteden beri reayadan aynı olarak alınır; bu işlem ürünün ağırlık, adet veya ekim alanı üzerinden kanunlarla belirlenmiş miktar ve oranlara göre yapılırdı. Aşarın aynı olarak tahsili Osmanlı'nın son döneminde de devam etmiş; kimi zaman büyük bir kısmı aynı olarak alınmıştır.<sup>4</sup> Hububat öşrü dışında ürün üzerinden alınan diğer vergiler ise, öşr-i bostan (kavun, karpuz vs.), öşr-i penbe

<sup>1</sup> Kökleri eski İran ve Geç Roma İmparatorluğu dönemine uzanan ve köylü işletmelerine dayanan Osmanlı miri-tapulu arazi sistemi Çift-Hane Sistemi olarak adlandırılmaktadır. Bu sistemde aile emeği, bir çift öküz ve ikisinin birlikte işlediği arazi hep birlikte bir üretim birimi ve dolayısıyla bir malî ünite sayılır. Ayrıntı için bkz; İnalçık (1993: 2-8); Öz (1999: 66-73).

<sup>2</sup> Askeri harcamaları öne çıkaran bu amaç Tanzimat Fermanı'nda da okunur. Fermanda yeni konulan Virgü'nün gerekçesi olarak devletin savunması için askeri masrafların gerekliliği öne sürülmüştür. Tanzimat Fermanı metni için bkz; Düstur, I. Tertip, C: 1, 1289, s. 4-7. Transkripsiyon metni için bkz; Çakır (2001: 281-284).

<sup>3</sup> BOA, AE. SMMD II, No: 60, H. 880/M.1475-76 (Bu belgede; kullandığımız diğer tahrir ve tımar defterlerinden farklı olarak avarız haneleri de gösterilmektedir).

<sup>4</sup> "...sene-i mezkure aşarının kısm-ı azamı aynen (aynı olarak) alınıp henüz nakde tahvil edilmediği...", BOA, DH.UMUM 131/22, H. 1331/M.1912-13, s.1.

(pamuk), öşr-i bağ (üzüm), öşr-i kovan (bal), öşr-i harir (ipek), öşr-i keten gibi vergilerdi.<sup>5</sup> Ürün üzerinden alınan vergilere diğer bir örnek, konusu hayvancılık olan; otlak resmi<sup>6</sup>, yaylak-kışlak resmi, adet-i ağnam (resm-i ağnam)<sup>7</sup> ve ağıl resmi gibi vergilerdir. Ayrıca yalnızca buğday, arpa, yulaf, çavdar ve darı ile bostan ürünlerinden *salariye* adıyla bir vergi alındığını hatırlatalım (Beldiceanu, age: 60).<sup>8</sup>

Osmanlı'da *toprak ve kişi üzerinden alınan vergiler*, raiyyat rüsumu<sup>9</sup> (*reaya vergileri*) adıyla anılır. Toprak üzerinden alınan vergiler olarak; çift resmi<sup>10</sup> (yıllık vergi), çift bozan resmi (boş bırakılan toprak vergisi), zemin/dönüm resmi (çiftlik statüsü dışındaki bağ ve bahçeden alınan maktu – sabit – toprak vergisi) ve asiya resmi (maktu değirmen vergisi) sayılabilir. Kişi üzerinden alınan vergiler ise, bir tür baş vergisi olan ve gayri müslim reayadan alınan İspençe resmi<sup>11</sup>, toprağı olmayan evlilerin ödediği Bennak, bekârların ödediği Mücerred Resmi, Arus Resmi, mal-mülk ve saireye zarar verenlerden ceza mahiyetinde alınan Tayyarat ve Bad-ı heva ile para cezası mahiyetinde olan Cürüm Resmi gibi vergilerdi.<sup>12</sup> Ayrıca köyde oturan zanaatkarlardan Mehmet II döneminde yılda üç hizmet veya üç akçe vergi alınır (Barkan, 1943b: 390-392).

5 BOA, AE. SMMD II, No: 54, H. 855/M. 1451-52; AE. SMMD II, No: 5, H. 859/M. 1454-55; AE. SMMD II, No: 60, H. 880/M. 1475-76; MAD No: 232, H. 871/M. 1466-67; MAD No: 5, H. 872/M. 1467-68.

6 Arvanid defterinde otlak resmi, *resm-i çeragah* adıyla yalnız sancak beyi haslarında her baş koyun üzerinden 10 akçe olarak alınmıştır. Bkz; İnalçık (1987: XXXIV ve 5).

7 Resm-i ağnam, resm-i arus ve bad-ı heva serbest olmayan tımarlılar tarafından alınmazdı. Ya tamamını sancakbeyi alır ya da sancakbeyi ve subaşı tarafından paylaşılırdı. Serbest tımarlarda ise yarısı tımar sahibinin yarısı ise sancak beyi veya subaşının olurdu. Bkz; Barkan (1943a: 3-5); Beldiceanu (age: 59-60).

8 Ayrıca, Hüdavendigar Kanunnamesi'ne göre, sipahiden yer tutup işleyen yöruklerden öşür ve salarlık alındıktan sonra 12 akçelik resm-i boyunduruk alınır (Barkan, 1943a: 3). Mehmet II kanunnamesinde salarlık (*salariye*) ve iki akçelik boyunduruk resmi ve diğer vergiler için ayrıca bkz; Barkan (1943b: 390-91).

9 *Raiyyat rüsumu* Osmanlı yönetimi tarafından şer'i hukuka yaklaştırılmaya çalışılan örfi vergilerdir. Şer'i bir vergi olan öşürün dışında kalan ve tımar sahası içinde toplanan raiyyat rüsumu, Balkanlar ve Bizans döneminden kalma feodal nitelikli fakat Osmanlı vergi sisteminin içselleştirdiği örfi vergiler idi. Bkz; İnalçık (1993: 24, 49 ve 57); İnalçık (2000: 108-110); Cvetkova (1977: 42-43). Ayrıca, "Osmanlı'nın eski Balkan feodal aristokrasisini *Hristiyan sipahiler* kurumu şeklinde kısmen muhafaza etmesi" de içselleştirmeye başka bir örnektir. Bkz; Cvetkova (age: 39).

10 Neşri (1987: 732-733), Mehmet II döneminde reayadan 22 akçe olarak alınan *çift akçesinin*, sefer zamanında 32 akçeye çıkarıldığından bahseder. Aşıkpaşazade Tarihi'nin Ali Bey Neşrinde çift akçesinin 22'den 30'a çıktığı belirtilir (Aşıkpaşazade, 1332: 151). Atsız Neşrinde ise ikinci değer 32 akçedir (Aşıkpaşaoğlu, 1985: 149). Hüdavendigar Livası Kanunnamesi'ne göre çift resmi 33 akçe, nim-çift ise 12 akçedir (Barkan, 1943a: 2). Çift resmi genelde Müslümanlar tarafından, ispençe ise Hristiyanlar tarafından ödeniyordu. Bununla birlikte, Kütahya, Aydın, Canik, Menteşe, Kayseri gibi yerlerde Hristiyanlar sadece çift resmi ödüyorlardı. Ayrıca, bu vergi her zaman Tımarlı Sipahiye bırakılmamıştır. Örneğin Hersek'de çift resmi sancakbeyine gitmekteydi. Bkz; Beldiceanu (age: 58-9); Barkan (1943a: 2).

11 Örfi nitelikli olan ispençe, Arvanid Defteri'ne göre hane başına 25 akçe olarak alınmıştır. Bkz; İnalçık (1987: XXXIII ve 88-89).

12 BOA, AE. SMRD II, Nr. 12 (Tarihsiz); AE. SMMD II, No: 54, H. 855/M. 1451-51; AE. SMMD II, No: 60, H. 880/M. 1475-76; MAD No: 9, H. 867/M. 1462-63; MAD No: 14, H. 859/M. 1454-55; MAD No: 5, H. 872/M. 1467-68. Ayrıca bkz; Barkan (1943b: 390).

Osmanlı yönetimi, şer'î hükümler yanında Selçuklular, İlhanlılar ve diğer Anadolu Beyliklerinde olduğu gibi geniş bir serbesti içerisinde örfî bir hukuk sahası kurmuştu. Bunun ilk örneği, Osman Bey zamanında pazara satılmak üzere getirilen mallar üzerinden alınan "Bac-ı Pazar" (pazar vergisi) idi. Bu vergi spesifik biçimde; yük, heybe, ağırlık ve advalorem biçiminde *değer* üzerinden alınıyordu. Zamanla, farklı yapı ve isimlerle alınan 'bac' sayısında artış olmuştu (Sayın, 2000: 11 ve 77; Şener, 1990: 156; İnalçık, 2000: 254).<sup>13</sup> Murat II döneminden kalan Kütahya kazası yöresine ait bir tımar defteri parçasında<sup>14</sup> Bac-ı Pazar ifadesi yer alırken, Arvanid defterinde bu vergi Kıst-ı Pazar ismiyle geçer (İnalçık, 1987: XXVII, 1 ve 33). Mehmet II dönemine ait başka bir tımar defterinde ve Sırbistan'da hazırlanmış olan bir tahrir defterinde de Kıst-ı Pazar ifadesine rastlıyoruz.<sup>15</sup> Ticaret sahasından alınan diğer örfî resimlere örnek olarak, meyhane, bozahane, mumhane, boyahane, baş hane (koyun kellesi satılan dükkanlar), mezbaha, un pazarı, tahıl pazarı, pamuk veya bal, kirişhane (yay kirişleri imalathaneleri) ve ihtisap gibi resimlerle, ipek mizanı (tartı), kapan (büyük tartı) ve alışverişe aracılık edenlerin her iki taraftan aldığı dellaliye resimlerini sayabiliriz (Beldiceanu, age: 61; İnalçık, 1960: 57-58).

Erken Dönem'de, toprak sistemi ve ticaret üzerinden alınan bu vergilerin büyük bir kısmı tımar sahası içerisinde kalıyordu. Merkezdeki askeri, idari, bayındırlık ve sair masrafları karşılayan devlet hazinesini ise diğer gelir kaynaklarından alınan vergiler besliyordu. Havass-ı Hümayun aşarı, savaşlarda alınan ganimetlerin beşte biri<sup>16</sup>, esirlerin beşte biri (Penc ü yek ya da Pencik)<sup>17</sup>, Cizye, Haraç<sup>18</sup>, gümrükler, madenler ve tuzlalar hâsılâtının beşte biri, Tereke, Yave (sahipsiz hayvan) ve Lukata (sahibi belli olmayan mal ya da hayvan vergisi) bu vergilerin en önemlileriydi. Murat I (1360-1389)

<sup>13</sup> Bac resmi, günümüzdeki tüketim tipi KDV uygulamasını andırmaktadır. Aralarındaki en önemli fark ise KDV advalorem bir vergi iken, bac resmi hem advalorem hem de spesifik biçimde alınan bir vergidir.

<sup>14</sup> BOA, AE. SMRD II, No: 12, (Tarihsiz).

<sup>15</sup> BOA, MAD No: 232, H. 871/M. 1466-67 ve MAD No: 5, H. 872/M.1467-68. Ayrıca, Mehmet II'nin hazırlattığı kanunnameye göre, bac resmi pazara getirilen; deri, bal, yağ vb. malların satışından kırk akçeden bir akçe; kumaş, kalay, kurşun vb. malların satışından bir yüküne bir akçe ve turunc yemiş yüküne bir akçe (mal bol olduğunda iki-üç yüküne bir akçe) bac vergisi alınacağı belirtilmiştir (Barkan, 1943b: 392)

<sup>16</sup> Neşri, Osman Gazi'nin ganimet malının beşte birini aldığını yazar. Bkz; Neşri (1983: 57).

<sup>17</sup> Farsça'da penç beş, yek ise bir anlamındadır. Murat I döneminde başlayan pencik uygulamasına göre her beş esirden biri hükümdara ayrılıyor, esir sayısı dört ise her esirden 25 akçe vergi alınıyordu (Neşri, 1983: 97-98). Hadidi, beşte bir uygulamasını, penc ü yek adıyla anar (Hadidi, 1991: 87-88). Oruç Bey Tarihi'nde bu vergi, pencik ve penç-yek adlarıyla geçer (Oruç Bey, 2007: 25 ve 183). Anonim kroniklerde ise, alınan 25 akçe için "esirden bac almak" tabiri kullanılmıştır (Anonim, 2000: 28; Giese, 1992: 25. Aşıkpaşazade Tarihi'nde ise pencik uygulaması "esirden geçitlik almak" biçiminde aktarılır (Aşıkpaşazade, 1332: 54 ve 189; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 58 ve 198).

<sup>18</sup> Haraç, vassallık bağı altındaki Hıristiyan devletlerden her yıl toptan bir miktar üzerinden alınan ve cizyenin parçası sayılan bir gelir kaynağıydı. XV. asırda Sırp Despotluğu'ndan alınan haraç yıllık 50.000 Düka'yi buluyordu (İnalçık, 2000: 105-106). Neşri, bahsi geçen değeri 3.000.000 akçe olarak vermektedir (Neşri, 1987: 717-719). XV. asırda Düka-Akçe kuru ortalama 39.5-40 olduğuna göre (bkz, Tablo 3), 3.000.000 akçe, 75.000 Düka'ya karşılık gelmektedir. Ayrıca, İstanbul tekfurunun Bayezit I döneminde verdiği 10.000 Dükalık haraç bilgisi için bkz; Aşıkpaşazade (1332: 68); Aşıkpaşaoğlu (1985: 69); Hadidi, (age: 116).

döneminde 1365 tarihinde Raguz Cumhuriyeti'nden alınan ve sonraki yıllarda sayıca artan *maktu vergiler* de önemli gelir kaynaklarıdır (Sayın, 2000: 20-26; Nuri Paşa, 1979: 19; İnalçık, 2000: 96-98).<sup>19</sup> Bayezit I (1389-1402) döneminde, kadınlara gelir sağlamak amacıyla mahkeme harçları; ordunun ihtiyaçları için de Nüzul, Zahire ve Levazım-ı saire vergileri alınmıştır (Sayın, 1999: 284; Sayın, 2000: 32-33; Neşri, 1983: 161; Akdağ, 1979a: 517; Aşıkpaşazade, 1332: 71; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 71-72).<sup>20</sup> Osmanlı'nın başka bir gelir kaynağı olan müsadere yöntemi de yaygın bilgiye göre ilk olarak Mehmet II (1451-1481) döneminde Halil Paşa'nın mal varlığının müsaderesiyle başlar (Sayın, 2000: 67 ve 76; Tabakoğlu, 1998: 178; Akdağ, 1979a: 487). Bununla birlikte Mehmet Neşri, Musa Çelebi'nin Fetret Devrinde Rumeli'de hakimken (1411-13) etrafındaki "maldar" (zengin) beylerin ve paşaların canlarına kastedip mallarına el koyduğu bilgisini vermektedir. (Neşri, 1987: 488-489)

Osmanlı'da ilk mukataa uygulamaları Erken Dönem'de başlamıştır. Osman Bey'in başlattığı Bac-ı Pazar vergisi de iltizam uygulamasını hatırlatmaktadır. Kroniklere göre, bu verginin alınmasını tavsiye eden Germiyanlı bir kişi Osman Bey'e, "*bu pazarın bac'ını bana satın*" diyerek onu bu vergiden haberdar etmiştir (Neşri, 1983: 58; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 28; Aşıkpaşazade, 1332: 19-20).<sup>21</sup> Bu rivayete dayanarak Osman Bey'in o dönemde bu vergiyi maktu biçiminde iltizam yoluyla işlettiği tahmin edilebilir. Bac-ı Pazar vergisi Osmanlı'nın son döneminde de alınmaktaydı. Kastamonu sancağına bağlı Kul kazasında Bac-ı Pazar, Kereste ve Damga-i Cülad rüsumlarının iltizam yoluyla ihaleye verildiğini 1864 tarihli bir arşiv kaydından öğreniyoruz.<sup>22</sup> İnalçık'a göre, Erken Dönem'de maliyenin temelini Mukataa Sistemi<sup>23</sup> oluşturmaktaydı. Arvanid defterindeki tımar ve haslarda geniş ölçüde uygulanan iskele mukataaları ve

<sup>19</sup> Vefik Sayın (1999: 284), ilk gelirin Bursa fethinde tekfurdan alınan 30.000 altın olduğu bilgisini verir. George Holmes, Bizans'ın Orhan Gazi'ye 1333'de maktu vergi ödediğini yazmaktadır (Holmes, 2001: 251). Bu arada, Orhan Bey'in de diğer Türk Beyleri gibi İlhanlı Devleti'ne vergi verdiğini hatırlatmakta fayda var. Bkz; Uzunçarşılı (1978: 67-68).

<sup>20</sup> Mahkemelerde, her 1.000 akçeden 20 akçe, şer'i sicilde 2 akçe (Bayezit II döneminde 7 akçe), hüccetten 12 akçe (Bayezit II döneminde 24 akçe) alınır (Oruç Bey, age: 35). Mehmet II'nin teşkilat yapısı için düzenlettiği Kanunname-i Ali Osman'a göre ise kadılar; bir sicilde 7 akçe, hüccetten 32 akçe, suret-i sicilden 12 akçe, imzadan 12 akçe, kismet-i emvalden (malların paylaşılması) binde 20 akçe, nikahtan bekar ise 32, dul ise 15 akçe alırlardı (Özcan, 2007: 21).

<sup>21</sup> Kroniklerdeki; Osman Bey'in Bac-ı Pazar vergisinden habersiz olduğu anlatısı, inandırıcı görünmemektedir. Çünkü İlhanlılar, Selçuklular ve Osmanlıların etrafındaki diğer Anadolu Beyliklerinde alındığı bilinen (bkz; Köprülü, 1988: 52 ve 62) bu pazar vergisinden Osman Bey'in tamamen habersiz olmasını bekleyemeyiz. Bu anlatım tarzını, Rüstem Paşa'nın Çandarlı Halil Paşa'ya pencik vergisini haber vermesi örneğinde de görüyoruz. Bkz; Aşıkpaşazade (1332: 54); Aşıkpaşaoğlu (1985: 57).

<sup>22</sup> BOA, MAD 13579, H. 1281/M. 1864, s. 25, md: 85.

<sup>23</sup> Osmanlı öncesinden beri (bkz, Köprülü, 1988: 62), işletme şeklindeki vergi kaynağını (mukataa), iltizam yoluyla özel kişilerin (mültezimlerin) tasarrufuna bırakma yöntemi bugünkü özelleştirme tiplerinden *işletme hakkı devri* yöntemine benzetilmektedir. Bu yöntemde, mülkiyet kamuda kalmak üzere işletme hakkı; *belirlenmiş bir bedel karşılığında ve yine belirli bir süre için* özel sektöre devredilmektedir. Özelleştirme tipleri için bkz; Kirmanoğlu (2007: 188-189). İşletmeyi (mesela Osmanlı örneğinde bir gümrüğü ya da madeni) mültezim işletir ve vergisini toplarsa bu uygulama *işletme hakkı devri* yöntemine yaklaşmaktadır. İşletmeyi bir devlet yetkilisinin (emin) işletmesi durumunda ise bu yöntem, günümüzdeki KİT uygulamalarına benzetilmektedir.

değirmen mukataaları bunlara örnek verilebilir. Yine, bac ve niyabet (bad-ı heva, cürüm, resm-i gerdek vs.) gelirleri de vilayet muharriri tarafından tahminen sabit (maktu) bir değer biçiminde kaydedilir ve genelde sancak beyi tarafından ya direkt tahsil edilir ya da iltizama verilirdi (İnalçık, 1987: XXVIII, XXXV, 1-5, 33, 55 ve 89). Bu arada devletin madenleri ve darphaneleri eskiden beri mukataa (iltizam) yoluyla işlettiğini de belirtelim (Sayın, 2000: 53). İspençe ve Cizye mukataaya verilse de, genellikle devlet memurları tarafından toplanıyordu (İnalçık, 1955: 129). Mehmet II, fetihten sonra Anadolu'dan İstanbul'a getirilen halkın yerleştikleri evleri mukataa uygulamasına bağlamıştı. Aslında burada uygulama konusu olan, sürekli bir gelir kaynağı olan ve ticari anlamda işletilen *mukataa* değil; yalnızca emlaklardan alınan kira bedeli idi. Kroniklere göre, Mehmet II öncesinde hiçbir padişah bu yola başvurmamıştı.<sup>24</sup>

Devletin başvurduğu diğer bir gelir kaynağı borçlardı. Murat II, "*hazinede flori bulunmadı*"ğından Halil Paşa'dan borç almış ve Medine'deki yoksullara göndermişti (Aşıkpaşazade, 1332: 196-197; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 191-192; Oruç Bey, age: 42). Kaldı ki kroniklerin verdiği bilgiye göre, Bayezit I dönemine kadar padişahlar hazine biriktirmezlerdi. Örneğin, Osman Gazi'nin terekesinde hazine denilebilecek ne altını ne de gümüşü vardı. Osman Gazi fethettiği topraklardan ve koyun sürülerinden başka önemli bir miras bırakmamıştı (Neşri, 1983: 74; Aşıkpaşazade, 1332: 36; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 42; Oruç Bey, age: 16, 33). O zamanın tarihçileri için, yanlış bir politika olan Hazine biriktirmeye, sonradan Acem ve Karaman'dan gelen Danişmendler ve vezirler sebep olmuştu. Kronik yazarlarına göre para biriktirilmemeli (*saklanmamalı*) halk için harcanmalıydı (Oruç Bey, age: 33; Anonim, age: 31 ve 38-39; Giese, age: 27 ve 33-34). Yukarıda bahsedilen gelir kaynaklarının Osmanlı'nın en erken tarihli gelir bütçesi içerisindeki miktarları Tablo 1'den izlenebilir.

Erken Dönem'in başlarında Hazine-i Miriye (Divan-ı Hümayun Hazinesi) ve Hazine-i Hassa (İç Hazine ya da Enderun-ı Hümayun) aynı manalara geliyordu. Sonraları fevkalade savaş harcamaları, maaş ödemeleri vs. harcamalar için *ihtiyat hazinesi* statüsüyle Hazine-i Hassa, Hazine-i Miriye'den ayrılmış oldu. Hazine-i Miriye'nin idare ve mesuliyeti Veziriazama, Hazine-i Hassa'nın idaresi ise Hazinedarbaşı'na aitti. İç Hazineyi besleyen kaynaklar; Padişah ve sair kişilerin hasları, ganimet, müsadere ve hediye gibi gelir kaynaklarıydı. Dış Hazine'nin ihtiyaç fazlası geliri de İç Hazine'de saklanırdı (Uzunçarşılı, 1978: 73-74 ve 83; Sayın, 1999: 61; İnalçık, 2000: 117; Aşıkpaşazade, 1332: 146; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 143).

Osmanlı gelir önceliği olan bir ekonomik anlayış içerisindeydi; harcamalarını her zaman en çoklaştırmayı istediği gelirleriyle (fiskalizm)<sup>25</sup> karşılamaya çalışırdı. Bu amaçla hareket eden devletin Erken Dönem'deki merkezi gelirleri -kıtlık dönemleri

<sup>24</sup> Kendisi de bu mülklerde kiracı konumunda olan Aşıkpaşazade kira/mukataa uygulamasına sebep olan Rum Mehmet Paşa'yı şiddetle eleştirir (Aşıkpaşazade, 1332: 142-143; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 139).

<sup>25</sup> Özellikle 1500-1800 yılları arasında yerleşmiş olan ve Osmanlı ekonomik sisteminin/anlayışının temellerini oluşturan provizyonizm (iaşecilik), fiskalizm (gelir artırma) ve gelenekselcilik üçlemesi için bkz; Genç (2003: 43-53).



haricinde-giderlerini karşılamaya yetiyor olmalıydı. Çünkü devlet gücünün esasını temsil eden tımarlılar, zaimler ve sair devlet erkânı merkezi hazineden herhangi bir maaş almadan kendilerine tahsis edilen dirliklerle geçimlerini sağlıyorlardı. Aynı zamanda, bir tür gelir elde etme yöntemi olan tağşiş uygulamalarına da Mehmet II dönemine kadar başvurulmamıştı. Devlet büyüdükçe artan masraflar ve daha çok gelir ihtiyacı özellikle Mehmet II döneminde yaşanmıştı. Kamu harcamalarının büyük bir bölümü, merkezdeki askerlerin maaş ve tayinat gibi *cari harcamalarına* gidiyordu. Erken Dönem’de, *transfer ve yatırım harcamaları* ise padişahların şahsi yardımları (Aşıkpaşazade, 1332: 195-196; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 190-192) yanında daha çok vakıflar tarafından üstlenilmişti. Vakıflar; imaretler, hastaneler, medreseler gibi sosyal hizmetlerin (*transfer harcamaların*) büyük bir bölümünü finanse ediyordu. Vakıflar *yatırım harcamaları* olan; yolların, köprülerin, meydanların ve çeşmelerin yapım-onarım işlerini de önemli oranda karşılıyorlardı. Böylece o dönemin mali anlayışı gereği devlet bütçesinden finanse edilmeyen bu tür faaliyetler, padişah ve yakınlarının veya bürokratların kişisel servetleriyle kurulan vakıflar sayesinde yapılmış oluyordu (Çağatay, 1978: 9; Sayın, 1999: 284; Nuri Paşa, age: 19-20; İnalçık, 2001-2002: 15; Akdağ, 1979b: 292-293). Ayrıca birçok vakfın muhasebe sonrası fazla geliri hazineye gönderilmektedir (İnalçık, 1955: 129).

Vakıfların sayılan bu kadar hizmetleri ve faydaları yanında olumsuzluklarından da bahsetmek gerekir. Örneğin, vakıflar o kadar çoktu ki devlet hazinesini zor durumda bırakıyorlardı. Çünkü vakıf yapılmak üzere tımarlılardan alınıp merkezdeki bürokratlara verilen topraklar önemli gelir kayıplarına sebep oluyordu. Üstelik XV. asırdan beri oluşturulan vakıfların çoğu *hayır amaçlı vakıf* değil *aile vakfı* şeklindeydi. Dolayısıyla bunların bir kısmı amacına göre çalışmıyorlardı. Amacı dışında faaliyette bulunan ve hizmette ayrıcalık yapan imaretlere teftişe gönderilen kişiler de, masrafları kısıp tebaadan fazla akçe alarak padişahın hazinesine aktarıyorlardı (Köprülü, 1942: 26-27; Aşıkpaşazade, 1332: 194; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 203).

M. Nuri Paşa, Osmanlı Devleti’nin 1462-1512 yılları arasındaki ekonomik ve mali durumundan bahsederken, gelir-giderleri gösteren güvenilir defter ve kayıtlara ulaşamadığını belirtir (Nuri Paşa, age: 70-71). Aslında, Mehmet II’nin kanunnamesinde; “*yılda bir kere rikab-ı hümayunuma defterdarım irad ve masraflarım okuyalar*” (Özcan, age: 13)<sup>26</sup> emrini vermesi Osmanlı’da devlet gelir ve giderlerinin Erken Dönem’de de kayıt altına alındığını düşündürmektedir. Ancak, mevcut bilgilere göre Osmanlı’nın en erken tarihli gelir cetvelini gösteren İtalyan (İacopo di Promontorio) kaynaklı Osmanlı belgesi 1475 yılına aittir.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> Mehmet II ayrıca, “...*hazinem ve defterhanem mühürlenmek ve açılmak lazım gelse defterdarım huzurunda açılışın kapansın. Ve hazineme dâhil ve hariç olan akçe, defterdarlarım emri ile dâhil ve hariç olsun*” emrini vermiştir (Özcan, age: 18).

<sup>27</sup> İnalçık (2000: 93) bu belgenin tarihini 1475 olarak verirken; Majer (1987: 121-123 ve 139), tarihin 1476 olması gerektiğinde ısrar eder.

**Tablo 1: Osmanlı İmparatorluğu'nun 1475 Yılı Gelirleri (Cizye ve Başlıca Mukataalar)**

<b>RUMELİ GELİRLERİ</b>	<b>Venedik Dükası (x 1000)</b>	<b>ANADOLU GELİRLERİ</b>	<b>Venedik Dükası (x 1000)</b>
Cizye (Poll-tax)	850	Batı Anadolu Bacı ve Tuzla Gelirleri	32
Gelibolu ve İstanbul Geçiş Resimleri (Bac Resmi -Tolls-) + Gümrük Resimleri	50 + 79	Alaiye (Canderone) Bacı ve Öşrü	12
Tuzla Gelirleri	94.5	Tuzlalar	12
Darphaneler (Gümüş Sikkeler + Altın Sikkeler)	120 + 3	Bursa Bacı ve İpek Gümrüğü Resimleri	50
Madenler	120	Kastamonu Geliri (özellikle bakır madenleri geliri)	150
Enez Cizyesi ve Tuzlası	11	Trabzon, Amasra ve Samsun Gümrük Resimleri	10
Tahıl Vergisi	20	Kefe Geliri	10
Çeltikçilik, Hamamlar ve Çingeneler	32	Karaman Geliri	35
Eğriboz, Mora, Avlonya, Sofya, Edirne Gelirleri	58.5	Eski ve Yeni Foça Cizye ve Şap Geliri	20
<b>Rumeli Toplam</b>	<b>1.438</b>	<b>Anadolu Toplam</b>	<b>331</b>

**Kaynaklar:** İnalçık (2000: 93-94) ve Majer (1987: 115-140).

Tablo 1'e göre, merkez hazinenin toplam geliri (1.438.000 + 331.000) 1.769.000 Duka altınıdır (79.605.000 akçe). Bu değerın Sterlin olarak karşılığı 379.450,5 Sterlin'dir (veya 569.175,75 Mark).<sup>28</sup> İnalçık'a göre tımar ve has gelirleri de bu değere eklendiğinde devletin toplam geliri 3.000.000 Duka'yı bulacaktır. Diğer bazı devletlerin benzer kalemlerden oluşan gelirlerine baktığımızda, geniş topraklara sahip Osmanlı'nın aslında cesametına oranla çok da fazla gelir elde edemediğini görüyoruz. Örneğin, 1470 yılında Fransa'nın bütçesi yaklaşık 2.160.839 Duka idi (1.854.000 Livre) (Holmes,

<sup>28</sup> 1475 yılında 1 Duka = 4.29 Shilling yani; 0,2145 Sterlin'dir. 1 Mark = 0.66 Sterlin'dir. Bu kur değerleri Rutgers Üniversitesinin web sitesinde *Medieval and Early Modern Data Bank* projesi kapsamında; Prof. Peter Spufford tarafından hazırlanan *Currency Exchanges (Spufford)* programından alınmıştır. Bkz; ([http://www2.scc.rutgers.edu/memdb/result\\_spuf.php?start=900](http://www2.scc.rutgers.edu/memdb/result_spuf.php?start=900)). S.E.T 03.11.2008. Ayrıca, 1 Duka = 45 Akçe kuru için bkz; Tablo: 3.

2001: 301). 1492 yılında; Napoli 1.600.000, Venedik 1.000.000, İran 3.000.000 Düka gelir elde etmişti (İnalçık, 2000: 123). 1475 yılının en önemli gelir kaynağı toplam gelirdeki % 48'lik oranıyla cizye vergisidir. İkinci sırayı, % 28 oranla madenler, tuzlalar ve darphaneler almıştır. Gümrük gelirlerinin bu vergiler kadar fazla yer kaplamadığını görüyoruz.<sup>29</sup>

Osmanlı'nın fetihleri arttıkça gelirleri içerisinde ağırlığı artan -bu tabloda yer almayan- ganimetler önemli gelir kaynaklarıydı. Bununla birlikte savaşlar, gelir ve giderlerin dalgalı bir seyir izlemesine sebep oluyordu. Çünkü ganimet gelirleri yanında; belirli olmayan (gayr-ı muayyen) ve miktarı önceden belirlenemeyen (gayr-ı mukarrer) savaş harcamaları da bu dönemlerde oldukça artıyordu (Sayın, 1999: 288-289).

Osmanlı Devleti'nin 1475 yılında, yoğun olarak cari harcamalardan oluşan gider kalemleri ise; Has Ahır, Kapıkulu Askerleri, Mutfak, Harem, Hediyeler ve olağan dışı harcamalardan oluşuyordu. Gider tasnifinde de gelir kalemleri tasnifinde olduğu gibi idari sınıflandırma yapıldığını görüyoruz. Majer'e göre, Mehmet II'nin hediye masrafları 200.000 Düka, Mutfak masrafları da 125.000 Düka idi (Majer, age: 132-133 ve 137).

Erken Dönem'in durağan ekonomik yapısı ve ortamı içerisinde vergi uygulamaları konusunda aşırı müdahalecilik görülmemektedir. Bu dönemde vergi artışlarından ziyade, vergi kolaylıkları uygulanmıştır. A. Vefik Sayın'a göre, ilk vergi affı Murat II (1421-1451) tarafından Cenevizli maden işletmecisinin ödediği kira ve maktu vergi bedelinin affedilmesi olayıdır (Sayın, 2000: 40). Oysa, 1387'de yenilenen Cenova kapitülasyonlarına göre Murat I döneminde Cenovalılar Pera'dan yapılan ihracat ve ithalat için gümrük vergisinden muaftılar. Buna karşılık malların % 8'i oranında *Bac-ı Pazar* ödüyorlardı (İnalçık, 2000: 276). Yine, Arvanid defterine göre Bayezit I zamanından beri Akçahisar ahalisi hisarı korumak şartıyla ispençe ve diğer vergilerden muafı ve yalnız haraç ödüyorlardı. Aynı defterde başka bir muafiyet konusu, Murat II döneminde on iki kişiden oluşan gayri müslimlere tanınmış olan, haraç ve avarız-ı divani vergisi muafiyetleridir (İnalçık, 1987: 74 ve 103). Ayrıca Murat II, Ergene köprüsü inşası sonrası köprü etrafında inşa ettirdiği Ergene Kasabasını avarızdan muaf ve müsellemler<sup>30</sup> kılımtı (Aşıkpaşazade, 1332: 116; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 110; Neşri, 1987: 603-605; Hadidi, age: 184). Osmanlı'nın erken dönemlerinde Ahi Dervişleri yol üzerlerindeki boş toprakları şenlendirerek ziraata açmışlar ve zaviyeleriyle orada yerleşmişlerdi. Gelip geçenlerin ihtiyaçlarını ve güvenliğini sağlamak koşuluyla (ileride evlatlık vakıflara dönüşecek olan) bu zaviyelere çeşitli rüsum ve bazen öşür vergisi muafiyetleri tanınmıştı (Barkan, 1942a: 292-297 vd). Bununla birlikte, Mehmet II dönemine doğru devlet güçlendikçe ve fetihler arttıkça sisteme yeni vergiler (özellikle haraçlar) giriyor ve mevcut haraç miktarları da gittikçe artıyordu. Mehmet II döneminde ise artık daha müdahaleci vergi politikaları uygulanmaya başlanmıştı.

Mehmet II'nin merkeziyetçi ve müdahaleci politikaları çerçevesinde vergiler artırıldı. Tuz, sabun ve mum gibi temel mallarda ve bu malların tüccarlara satışında

<sup>29</sup> Osmanlı, Roma-Bizans gümrük ilkeleri ve örgütlenme yapısını benimsemişti. Advalorem biçiminde alınan gümrük vergilerinin oranı % 2 - % 5 aralığındaydı. Erken dönemlerde kara gümrük vergisi alınmazken Mehmet II, bu uygulamayı başlatmıştır (İnalçık, 2000: 247-249).

<sup>30</sup> Buradaki *muaf ve müsellemler* tabiri, bir yükümlülük karşılığında vergiden muaf olma durumunu ifade eder.

devlet tekelleri yaratıldı, esnaf gruplarına üretimin her aşamasında tekelciliğe varan haklar tanındı ve devletlerden alınan maktu vergiler de artırıldı. Özel ve vakıf mülkiyetindeki toprak ve mallara el konuldu ve tımar olarak sipahilere verildi (Barkan, 1980b: 283; Pamuk, age: 46; Sayın, 2000: 68; Akdağ, 1979b: 327; Kal'a, 1998: 57). Tabii ki bu politikalar her yere şamil değildi ve mutlak anlamda uygulanmıyordu. Örneğin Mehmet II döneminde Konya'ya bağlı köylere ait öşürlerin birçoğunun medrese ve zaviyelere vakfedilmiş olduğunu arşiv kayıtlarından görmek mümkündür.<sup>31</sup> Mehmet II'nin müdahaleci politikaları, devletin artık daha da büyüdüğü ve kurumsallaştığını ve aynı zamanda artan harcamalarını finanse etmek üzere kendi kontrolü altında daha çok gelire ihtiyaç duyduğunu göstermektedir.

## 2.2. Avrupa'da Mali Yapı ve Maliye Politikaları (Vergiler, Kamu Harcamaları ve Borçlanma)

Avrupa'da Kralın gerçekte iki tür gelir kaynağı vardı. Bunlardan ilki, Kralın imtiyaz ya da ayrıcalıklarından (prerogative) kaynaklanan Krallık mülkü ve öncelikli mirasçı olma hakkıydı. Devlete ya da Krala ait diğer gelir kaynakları olarak; *tüketim vergileri*, *monopollerden gelen gelirler*, *gümrük (ithalat-ihracat) vergileri*, *cebri borçlanmalar ve servet vergilerini* sayabiliriz. İtalyanlar servet gelirleri yanında, XIV. asrın başından itibaren tüketim vergileri (*gabelles*) ile Osmanlı'da Bac olarak isimlendirilen geçiş vergilerinden (*tolls* ve *fees*) önemli gelirler elde ediyorlardı. Flamanlar tüketim vergilerini özellikle bira ve şarap üzerinden alıyorlardı. Fransızların XV. asırdan itibaren önemli gelir kaynakları arasında satış vergileri ve tuz monopolleri yer alıyordu (Hunt & Murray, 1999: 205; English Historical Documents (EHD), 1996: 378 ve 948). İngiltere'de şarap üzerine *quatrymez* adı altında % 25 oranında bir vergi uygulanıyordu. İngilizler, emlak geliri üzerinden, yıllık ve sabit olarak *reprises* ve yine emlak veya taşınabilir mallar üzerinden *quynzymes* adlı vergiler alıyorlardı (An English Chronicle, 2003: XCII, 52, 95 ve 169). Taşınabilir mallar kasaba içerisindeyse % 10'u (*tenth*), kasaba dışında ise % 15'i (*fifteenth*) vergi olarak alınıyordu. Ayrıca, İngiltere'de 1436 yılında artan oranlı gelir vergisi uygulaması vardı (EHD, age: 379).

Avrupa'da ticaret ve sanayi faaliyetleri üzerine konulan vergiler Kral'ın önemli gelir kaynaklarıydı. Örneğin, İngiltere'de yün ihracatına uygulanan vergiden dolayı Kral giderek zenginleşmişti (Davis & Moore etc., 2006: 440). XIV. ve XV. asırlar boyunca İngiltere'de yün ticaretinden alınan vergi gelirleri artmıştı. Bununla birlikte, Kral'ın girişimleriyle yün sektörüne önemli sübvansiyonlar da yapılıyordu. Artan yün üretimi ve ticareti İngiltere'nin zenginliğini temsil eder hale gelmişti. Çünkü artan ihracat geliri Kral'ın alabileceği yeni borçlar<sup>32</sup> ve daha çok gümrük geliri demektir (Postan, 1973: 209-210). İngiltere Kralı Henry VI da (1422-1461) krallığının son yıllarında bu yetkisini sonuna kadar kullanmıştı. Henry VI yüksek vergilerle halkı fakirleştiriyor, borçlarını ödeyemiyor ve ülkeyi kendi çıkarları uğruna kötü bir şekilde yönetiyordu. Bu durumdan parlamento da hoşnut değildi; 1455 yılında Avam Kamarası yüksek harç bedellerinden şikâyet ediyordu (An English Chronicle, 2003: 83; An English Chronicle, 1856: 79;

<sup>31</sup> BOA, AE. SMMD II, No: 60, H. 880/M. 1475-76.

<sup>32</sup> Pirenne'nin verdiği bilgiye göre, Fransa Kralı 1388'de sefer masrafları için, Parisli bir tacirden 100.000 altın sikke borç almıştı (Pirenne, 2007: 239).

EHD, age: 378). İngiliz kroniklerinden görüldüğü kadarıyla bu kötü mali yönetim sadece Henry VI'ya has değildi. Geç Ortaçağ'da hemen her kralın uyguladığı yüksek vergi oranları eleştirilmiş ve halktan tepki almıştı. Yüksek vergi oranlarıyla halkı fakirleştiren ve kroniklerde sıkça anılan diğer Kral'lar; Richard II (1377–1399), Edward V (1483) ve Richard III' tür (1483–1485) (The Chronicle of John Hardyng, 1812: 347, 350, 508 ve 532; An English Chronicle, 2003: 83; An English Chronicle, 1856: 79).

Osmanlı'ya ait gelir-gider kalemleri ile karşılaştırma yapılabilmesi amacıyla Tablo 2'de İngiltere'nin 1362–63 yılına ait gelir-gider cetveli sunulmuştur.

**Tablo 2: İngiltere'nin 1362-63 Yılı Gelir-Gider Cetveli (Balance Sheet)**

<b>GELİRLER</b>	<b>Mark (1Mark=13s 4d)</b>
(1) Shrievalties <sup>33</sup> , Çiftlikler ve Hazinesin Yıllık Diğer Gelirleri	9.687, 5s 5d.
(1)'den yapılan ödemeler ve ücretler	5.552, 8s 4d
Krala Kalan Miktar	3.984, 10s 5d (4.134, 10s 5d)
(2) Gümrük Gelirleri	57.310
(2)'den yapılan masraflar	10.400
Krala Kalan Miktar	46.910
(3) Hazinesin Çeşitli Harç Gelirleri	3.400
(3)'den Hazine Bakanı ve diğerlerine tahsis edilen miktar	1.000
Krala Kalan Miktar	2.400
<b>Toplam Gelir</b>	<b>53.294, 10s 5d</b> <b>(53.444, 10s 5d)</b>
<b>GİDERLER</b>	
Parlamento Masrafları	10.000
Kralın Hane halkı ve Gardırobu İçin	40.000
Kral'ın Özel İşleri vs. Harcamaları	25.000
Gascony ve İrlanda İçin	22.500
Patent sahiplerine ödenen	9.675
Calais ve Diğer Kalelere	6.035
Savaş Ücretleri, Erzak, Elbise vs. Masraflar	8.365
<b>Toplam Gider</b>	<b>136.190, 12s 2d</b> <b>(121.575)</b>
Bütçe Açığı	82.896, 1s 9d (68.131, 10s 5d)

**Kaynak:** English Historical Documents (EHD), age: 512.

**Notlar:** 1) Mark, İngiliz muhasebesinde hesap birimi olarak kullanılmaktadır. 1 Mark = 13s + 4d = 160d değerindedir. 1 Sterlin = 20s = 240d'dir. Buna göre, 1 Mark = 0.66 Sterlin'dir. (s), shilling; (d) ise, pence (penny)'in kısaltımıdır. Parentez içindeki değerler tarafımızca eklenen düzeltilmiş toplam değerlerdir. Asıl belgede toplam değerler yanlış verilmiştir.<sup>34</sup> 2) Tablo 2, arşiv belgesinin formatına uygun biçimde düzenlenmiştir. Belgenin aslı Fransızca, kullandığımız transkripsiyon metni ise İngilizcedir.

<sup>33</sup> Shrievalty, orta ve güney İngiltere'de sheriff tarafından yönetilen idari birimlere (shire) ya da Kralın yerel ofislerine verilen addır. Sheriff devletin en önemli mahalli idarecisidir. Adalet ve kanunların uygulanması, gelirleri toplama ve güvenlik işleri, bu idarecilerin görevleridir. Ayrıntı için bkz; Heiser (1997: 2).

<sup>34</sup> Tout ve Broome'a göre giderler kısmındaki fazlalık, büyük ihtimalle harcama kalemleri detaylarında gösterimi ihmal edilip direkt olarak toplam değere eklenen diğer küçük harcamalardan kaynaklanmaktadır. Bkz; Tout & Broome (1924: 407 ve 413).

Tablo 2'den görüldüğü üzere İngiltere Kralı Edward III'ün 1362-63 yılı içerisinde elde ettiği temel gelirler, büyük oranda Şeriflikler (Shrievalties), çiftlikler, hazinenin yıllık diğer gelirleri ile gümrük gelirlerinden elde edilmiştir. Tablodaki düzeltilmiş toplam değerler dikkate alındığında, gümrük gelirleri toplam net gelirlerin % 87,7'sini oluşturmaktadır. Harcama kalemleri içerisinde en büyük payı (% 53,4) Edward III'ün hane halkı, kişisel gardırobu ve özel işleri için yaptığı toplam 65.000 Mark'lık harcama oluşturmaktadır. Kralın bu kişisel masrafları neredeyse bütçe açığına (68.131 Mark) denk gelmektedir.

Tout ve Broome'un hesaplamalarına göre İngiltere'nin 1360-63 tarihleri arasında üç yıllık toplam harcaması 275.356 Sterlin, 17s 10,5d'dir (yaklaşık 413.034 Mark). Bu dönemde Edward III'ün gardırop masrafları 22.833 Mark, Parlamento masrafları ise 26.760 Mark'tır (Tout & Broome, 1924: 406 ve 418-19).

Edward III (1327-77)sonrasında yönetimde olan İngiltere Krallarının gelirlerine baktığımızda; Richard II'nin (1377-99) yıllık ortalama net geliri 120.000 Sterlin, Henry IV'ün (1399-1413) 90.000 Sterlin, Henry VI'nın (1422-61) ise 50.000 Sterlin'dir. Henry VI'nın son on yılında hazinenin durumu daha da kötüleşmişti. Kralın reel geliri artık 33.000 Sterline kadar düşmüştü. İngiliz belgelerinde hazinenin bu duruma düşmesinin temel sebepleri olarak; gelenekselcilikten kurtulamayıp çağın şartlarına ayak uyduramama, zayıf denetim ve etkinsizlik gibi olumsuzluklar sayılmaktadır (EHD, age: 375-377).

Osmanlı ile İngiltere'nin gelir-gider cetvellerini aradaki zaman farkını da göz ardı etmeden karşılaştırdığımızda; 1362 yılında İngiltere Devleti'nin en önemli gelir kaynağı gümrük gelirleri iken, aradan geçen 113 sene sonra 1475 yılında bile bu gelirlerin Osmanlı Devleti'nin bütçesi içerisinde fazlaca yer kaplamadığı görülür.<sup>35</sup> Osmanlı'nın bu tarihte en önemli gelir kaynağı baş vergisidir. Osmanlı Devleti'nin bazı gider kalemleri de İngiltere'nin giderleriyle benzeşmektedir. Bunlar padişahın kişisel harcamaları, askeri harcamalar, olağandışı harcamalar vs. giderlerden oluşmaktadır. Ancak padişahın kişisel harcamaları Kralın harcamaları kadar bütçeyi zorlamamaktadır (Majer, age: 132-133 ve 137).

<sup>35</sup> İngiltere ile Osmanlı'nın gümrük gelirleri arasındaki zamanı aşan bu uçurumun nedenleri önceki sayfalarda verilen bilgilerde gizlidir. İngiltere'de gümrük gelirlerinin bütçede oldukça fazla yer kaplamasının temel sebeplerinden biri Kralların gümrük gelirlerine direkt olarak müdahalesidir. Çünkü yukarıda bahsedildiği gibi Krallar özellikle yün ticaretine verdikleri önem ve destekler neticesinde temel gelir kaynaklarından biri olan gümrük gelirlerini artırmışlardır. Yine İngiltere'de Osmanlı'ya nazaran ticaret kurumu ve kültürünün daha eskiye dayanması ve tüccar burjuva sınıfı sayesinde yün ticaretinin İngiltere'nin lokomotif sektörü haline gelmesi aradaki bu farkın diğer sebepleri arasında sayılmalıdır (XI. asırdan itibaren Avrupa'da oluşan burjuva sınıfı için bkz; Pirenne (1990: 96-110)). Osmanlı'da ise yapılan teşvikler, muafiyetler ve indirimlere rağmen özel kesimde ticaret kurumu ve kültürü İngiltere'de olduğu kadar yerleşmemiş ve devlet müdahalesi/kontrolü altındaki ekonomik alanda ticaret burjuvazisinin oluşumu sağlanamamıştır. Ayrıca şurası açıktır ki, Geç Ortaçağ Avrupası'nda ticaret ve sanayi sektörleri Osmanlı'da olduğundan daha fazla öneme sahiptir. Sermaye yoğun sınıf üretimin ve bunun yanında ticari yapı ve ticari işlemlerin gelişmiş olması, Avrupa ekonomik sistemini Osmanlı'nın aksine aynı ekonomiden parasal ekonomiye taşımıştır. Parasal-aynı ekonomi tartışmaları için bkz; See (2000: 22-26 ve 29); Pirenne (1990: 91, 96-110, 151 ve 157).

Merkezi yönetimin ya da Kral'ın yukarıda bahsedilen vergi uygulamaları yanında XV. yüzyılın ortalarına kadar güçlerini nispi olarak koruyan Feodal Beyler de Kral'ın yaptığı gibi halk üzerine çok sayıda vergi salmışlardı. Oysa Osmanlı pratiğinde Tımarlı sipahinin böyle bir yetkisi yoktu. Bunun yanında, Avrupa pratiğinde vergilemenin kapsamı ve vergi tahsilatının düzenliliği/düzensizliği Osmanlı'da olduğu gibi büyük oranda geleneğe (örfe) göre belirlenmekteydi. Kimi vergiler düzenli kimisi de düzensiz biçimde tahsil edilebiliyordu. Örneğin İngiltere'de toprak veya mülkiyet üzerinden *fefermes* adıyla her yıl sabit miktarlı bir kira bedeli alınıyordu (An English Chronicle, 2003: 164). Düzensiz biçimde tahsil edilen *taille* (servet vergisi), lordlar tarafından Fransa'da uygulanıyordu. Tahsilatı düzensiz biçimde yapılan bir diğer vergi kalemi ise köylülerin düğün törenlerinde vermek zorunda oldukları aynı nitelikli hediyelerdi (*gift*). Bunlara örnek olarak, ekmek, bira, et veya balık hediyelerini sayabiliriz (Hunt & Murray, age: 205; Coulton, 1989: 52-53).

Ortaçağ Avrupası'nda da Osmanlı'nın öşrüne benzer biçimde ürün üzerinden alınan Ondalık Vergi (Tithe), genellikle ürün desteleri topraktan kaldırılmadan önce tashil edilirdi. Bu vergi; buğday, şarap, yağ, kümes hayvancılığı, sebze, keten ve kenevir gibi zirai üretim konularından alınırdı. Serfler buğdaylarını lordun değirmeninde öğütmek zorundaydılar. *Değirmen monopolu* oluşturan lord da Ondalık vergisi yanında bir de bu faaliyetten gelir elde ediyordu (Pounds, 1974: 192 ve 198-199; Coulton, age: 127, 295; Palamut, 1987: 69; Pirenne, 1990: 141). Derebeyin malikanesi içerisinde, serbest olmayan kiracılık sisteminde tek taraflı (onerous) bir kira anlaşması yapılıyordu. Buna göre, serf *entry fine* (*gersuma*) denilen bir bedel ödemek zorundaydı. Toprak, akrabadan miras kalmış ise veraset vergisi (death duty) olan *heriot* alınıyordu. Bu verginin ödeme şekli nakdi olabildiği gibi, genelde ölen kişinin en iyi hayvanının alınması biçiminde idi (Bailey, 2002: 30; Coulton, age: 77; EHD, age: 549, 929 ve 998). Osmanlı'da bu verginin muadili, kadı tarafından tereke işlemleri sırasında binde yirmi oranında alınan *resm-i kismet'dir* (Neşri, 1983: 161; Barkan, 1943a: 4; Özcan, age: 21; İnalçık, 1954: 52). Ayrıca, İngiltere'de *Releues* adıyla lordlara veraset vergisi ödeniyordu. Pazar vergisi ve dükkanların kiralaları da yine lorda aitti (An English Chronicle, 2003: 95, 169; EHD, age: 988).

Avrupalı köylüler, yukarıda bahsedilen toprağa ve ürüne bağlı yükümlülükleri yanında kişisel vergiler de ödüyorlardı. Bunlardan biri *merchet* ödemeleridir. Bu vergi, evlenen kadınlardan alınan bir tür çeyiz vergisi idi (Bailey, age: 31-32; Coulton, age: 55, 79). Gerçek anlamda kira ya da vergi kategorisine girmeyen fakat, kişisel bağlılık gereği Kral ya da lorda *tallage* adı altında yapılan ödemeler de vardı. Örneğin Yahudiler İngiltere'de yaşamalarına gösterilen toleransa karşılık ve Krala bağlılıklarının göstergesi olarak tallage ödemek zorunda idiler (Britnell, 2004: 65).<sup>36</sup> Malikane içerisinde

<sup>36</sup> Osmanlı'da Yahudilerin hahamhanelere ödemek zorunda oldukları Gabele Vergisi için bkz; Arslan (2003: 391-403).

alınmakta olan bir başka vergi de *head-levy* (baş vergisi) denilen *Capitage* veya diğer adıyla *Chevage*'dir. Bu vergi, yıllık olarak nominal bir oran üzerinden, toprağı olmayan yetişkin erkekler üzerine konulmuştu. Fakat pratikte daha çok malikaneyi terk eden (göç eden) erkeklerden alınıyordu. Alınma sebebi ise, göç dolayısıyla malikânenin sermaye (işçi) varlığındaki azalmayı telafi etmekte. Başka bir yaygın kişisel vergi *leyrwite* (bugünkü yazılımla *lairwite*) vergisidir. Zina yapan kadınlardan alınan bu verginin yanında, gayri meşru doğmuş çocuklar üzerine konulan *childwyte* vergisi de vardı (Bailey, age: 32-33).

Malikanelerin mahkeme kayıtlarından da (Manor Court) vergileri izlemek mümkündür. Bunların başında Osmanlı'daki Cizye'ye karşılık gelen *poll-tax* adlı vergi gelmekteydi. Poll-tax on beş ve üzeri yaşlardaki evli-bekar, kadın-erkek hemen her bireyden alınan bir tür baş vergisi idi. Ortaçağ'da yükümlü tespitinin zor olması ve vergiden kaçma gibi nedenlerden dolayı bu verginin tahsilat oranı oldukça düşük olabiliyordu (Razi & Smith, 1996: 307-308; Pounds, age: 36 ve 143-145).<sup>37</sup> Poll-tax, Edward III (1327-77) döneminde, 1377'de 14 yaşından büyük herkes için 4 penny olarak belirlenmişti. Richard II (1377-99) döneminde, 1379 yılında artan oranlı olarak uygulanan bu vergi, 1380 yılında kişi başına 1 shilling'e çıkartıldı. Bu yüksek vergi uygulaması İngiltere'de 1381 yılındaki Köylü Ayaklanmalarının (Peasants' Revolt) başlangıç nedenlerinden biri olarak anılmaktadır (An English Chronicle, 2003: 112; Dobson, 1983: 37-38 ve 103-118). Bununla beraber, tarihçilere göre köylü ayaklanmalarının diğer bir sebebi de ahlaki bozulma ve kilisenin sapkınlıklar karşısındaki ihmalkârlığıydı. Kronikçi Walsingham'a göre isyan, Tanrı'nın İngilizlerin günahlarına karşı bir cezalandırmasıydı (Gransden, 1996: 130, 168). Diğer kroniklerde kötü yönetiminden dolayı halkın nefret ettiği Richard II'nin, vergiler yoluyla halkı yoksullaştırdığı ve bu durumun köylülerin isyanını körüklediğini okuyoruz (An English Chronicle, 2003: XIVIII; The Chronicle of John Hardyng, age: 347, 350, 354). Osmanlı gibi girift ve bölgeden bölgeye farklılıklar içeren bir vergi sistemi olan Avrupa'da diğer bir ilginç gelir kaynağı güvercinlik (dovecote) vergisiydi. Ayrıca, Geç Ortaçağ'da tefecilik ve haksız ticaret faaliyetlerinin de ağır biçimde vergilendirildiğini belirtelim (Coulton, age: 77-78 ve 371).

Görüldüğü üzere gelir ve gider kalemlerinin benzerlikleri yanında, Avrupa ve Osmanlı maliye politikaları, vergiyi toplayan ve harcayan kişinin statüsü (Tımarlı Sipahi-Feodal Bey), gelir kaynağı olan toprağın yönetim şekli (miri-özel) ve müdahalecilik gibi konularda farklılıklar içeriyordu. Eski toplumlardan beri uygulana gelen toprağı dayalı mahalli vergi sistemi aslında, bir taraftan da siyasi, mali, teknik, askeri vs. zorunlulukların bir sonucuydu. Avrupa'da durum biraz daha farklı -daha çok siyasi/sınıfsal- idi. *Köylülerin hamisi* Feodal Bey'in vergileri kendi inisiyatifiyle

<sup>37</sup> Poll-tax'ın İngiltere'de alındığı yerlerin adları, vergi konulan kişi sayısı ve vergi miktarları için bkz; Fenwick (2001).



toplamaşı, Kral'ın pek de hoşnut olduğu bir durum olmamalıydı. Zira Feodal Bey'e giden her gelir kalemi Kralın ekonomik anlamda daha da zayıflaması demektir. Nitekim XV. yüzyılın ikinci yarısından itibaren Avrupa'da Krallık otoritesinin güçlenmeye başlamasıyla<sup>38</sup> halk vergisini artık yoğun olarak Krala vermeye başlamış ve ekonomik-siyasi güç Kralların elinde toplanmıştı.

Geç Ortaçağ'da özellikle İngiltere'de halk, Kralların yüksek vergi oranları altında ezilirken; Erken Dönem Osmanlı'sında Mehmet II dönemine değin müdahaleler ve vergi artışlarından ziyade muafiyetler söz konusuydu. Verginin taşrada toplanması ve orada harcanması ise Osmanlı merkezi yönetiminin kendi tercihiydi. Çünkü Osmanlı Erken Dönem'inde, Avrupa'da olduğu gibi merkezi yönetime karşı tehlike oluşturacak aristokrat ve güçlü asil sınıf oluşmamıştı. Bunun sebebi, merkezi yönetimin kontrolünde işleyen ve askeri yapıyı finanse etmek üzere çalıştırılan mali-askeri nitelikli tımar sisteminin varlığıydı. Mevcut miras sistemi, babadan oğula geçecek bir zenginleşme ve/veya bireysel güçlenmeye izin vermiyordu. Diğer taraftan, bu durum Osmanlı için aynı zamanda idari ve teknik anlamda zorunlu bir seçimdi. Çünkü devletin taşradaki vergileri toplayacak ve onu merkeze intikal ettirecek bir mali kadrosu ve teknolojik gücü tabii olarak yoktu.

### 3. Para Politikaları

#### 3.1. Osmanlı Para Politikaları

Tüm geleneksel ekonomilerde olduğu gibi Osmanlı Devleti de madeni para sistemini kullanıyordu. Osmanlılar, Murat I döneminden itibaren Sırbistan ve Bosna'daki zengin altın ve gümüş kaynakları üzerinde kontrol kurmaya çalışmış, Mehmet II döneminde de 1454-64 arasında bölgedeki bu denetim sürdürülmüştü. Erken Dönem'de yapılan fetihlerle Rumeli'de birçok altın ve gümüş madeni aktif halde iken ele geçirilmiş ve 1620'lere kadar işletilen<sup>39</sup> bu madenler Osmanlı darphanelerini beslemişti (İnalçık, 2000: 97). İlk gümüş akçe Orhan Bey döneminde 1326 yılında (Aşıkpaşazade, 1332: 45; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 50)<sup>40</sup>, ilk altın para (Sultani) ise Mehmet II döneminde 1479 yılında basıldı. Böylece, monometalist sistemden bimetalist sisteme geçilmiş oluyordu. Osmanlı, Selçuklulardan devralınan uygulamayı sürdürerek; ülkeye kıymetli maden girişini teşvik etmiş, çıkışını ise yasaklamıştır. Bu yüzden Osmanlı'da

<sup>38</sup> Bu konuda bkz; Braudel (1990: 2); Pirenne (2007: 241); Başstav (1988: 112).

<sup>39</sup> Osmanlı, XIV ve XV. asırlarda Dubrovnikliler'e maden işlettiyordu (Sahillioğlu, 1978: 4). Kroniklerde adı geçen madenler ise Bayezit I tarafından zapt edilen Kratova gümüş madenleridir. Bkz; Hadidi (age: 108); Neşri (1983: 148); Aşıkpaşazade (1332: 64); Aşıkpaşaoğlu (1985: 66). Ayrıca bkz. Cvetkova (age: 41).

<sup>40</sup> Neşri (1983: 58) ve Hadidi (age: 43) ise ilk sikkenin Osman Gazi döneminde basıldığını söyler. Yakın dönemde ortaya atılan benzer iddialara karşın İnalçık, bahsi geçen sikkenin sahte olduğunu belirtmiştir (İnalçık, 2001-2002: 20).

tüccarın mal getirip mal ile dönmesi istenirdi. Bu sistem içerisinde amaç aynı dönemlerdeki diğer devletler gibi; *para arzını* mübadele hacmine yetecek seviyede tutmak yani para arzını istikrara kavuşturmakta (Sayın, 2000: 71; Tabakoğlu, 1998: 261-266; Nuri Paşa, age: 71; Sahillioğlu, 1978: 10; Pamuk, age: 10).

Osmanlı madeni parası, gayrimenkuller gibi vakıf konusu olabiliyordu. Para vakıflarının varlığı Mehmet II dönemine rastlamaktadır. Banka gibi çalışan bu kurumlar kredi piyasasının önemli kreditorleri idiler. Bu vakıfların para politikasındaki rolü kredi faizlerinin oranına dayanıyordu. Çünkü, para vakıflarının varlığı resmi faizden (%15) daha yüksek borç veren ribahorların (tefecilerin) halkı sömürmelerini önemli ölçüde engellemiş oluyordu.<sup>41</sup>

Erken dönemde durgunluk (resesyon) yaşandığından; fiyatlar düşük, üretim imkanları ve talep de yetersizdi.<sup>42</sup> Sınırlı ticaret hacminin bir sonucu olarak piyasada ufak gümüş paralar dolaşmaktaydı (Sahillioğlu, age: 2). Ayrıca, Murat I döneminde altın, gümüş miktarlarının azlığı ve haraç gelirlerinin düşük olması da durgunluğun başka bir görüntüsüdür (Neşri, 1983: 100; Aşıkpaşazade, 1332: 56; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 60; Anonim, age: 31; Giese, age: 27). Murat I'den sonra uygulanan bir politika olarak; yeni akçe basıldığında piyasada eski akçenin kullanılması ve diğer vilayetlere gönderilmesi yasaklanmıştır. Bu politika, eski akçe kullanımını yasakladığı için vilayet piyasalarında belli bir süre durgunluğa sebep olmuş olabilir.<sup>43</sup> Bütün bu kanıtlar Erken Dönem'de *para talebinin* düşük seviyede olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, ticaret yollarının<sup>44</sup> üzerinde olan Osmanlı'nın para düzeni, uzun mesafeli ticaret yollarını kullanan devletlerin ve tüccarların uygulamalarından önemli ölçüde etkilenmiş, bu sayede durgunluk dönemini takip eden yüzyılda ekonomik alanda canlılık yaşanmıştır (Pamuk, age: 23).

### 3.1.1. Tağış (Devalüasyon) ve Fiyat Kontrolleri

Osmanlı Erken Dönemi'nde ve Geç Ortaçağ Avrupası'nda modern anlamda para arzının ve para talebinin para politikası araçları olarak kullanılması tabii olarak

<sup>41</sup> Bu vakıfların menşei, diğer gelir sağlama yolları ve sair ayrıntı için bkz; Kurt (1996: 46-47, 153-154 vd.); Özcan (2003: 58-60, 74-75, 293-298 vd.); Tabakoğlu (1998: 204); Akdağ (1979b: 256).

<sup>42</sup> Batuta, özellikle Kastamonu yöresi için XIV. yüzyılın ortalarına doğru fiyatların düşüklüğünden bahseder (Parmaksızoğlu, 1986: 57-58). Bununla beraber, 1467-1506 döneminde ticaretin gelişmiş olduğu ve talebin de yüksek olduğu Bursa'da artan altın fiyatlarıyla birlikte ipek fiyatları yükselmiştir (İnalçık, 1954: 63).

<sup>43</sup> Aşıkpaşazade de eski akçe yasağı uygulamasını eleştirmiştir (Aşıkpaşazade, 1332: 189, 197; Aşıkpaşaoğlu, 1985: 191, 198).

<sup>44</sup> Ortaçağ'da Batı Avrupa ile Doğu ve Güney Asya arasındaki ticaret yolları iki gruba ayrılıyordu. Bunlar kara yolu üzerinden geçen Kuzey ticaret yolu ve deniz yolunu takip eden Güney ticaret yoluydu. İlki Karadeniz ve Anadolu üzerinden Orta Asya, Çin ve Hindistan rotasını takip ediyordu. İkincisi ise, Suriye ve Mısır yoluyla Doğu'ya gidiyor, Halep yakınlarında Tebriz ve Bağdat yönlerine doğru ikiye ayrılıyordu (Lybyer, 1987: 142, 150-153).

düşünülemez. Osmanlı'nın madeni parayı politika aracı olarak kullanmasının iki yolu; makro politika olan tağşiş uygulamaları ile mikro politika olan fiyat kontrolleridir (narh sistemi).

Devletin paradan ek gelir elde etme yöntemi olan tağşiş, sikkenin içerisindeki gümüş miktarının azaltılması veya sikkenin ağırlığının azaltılması (kenarlarının kırılması) yoluyla yapılıyordu. Bu iki yöntem aynı anda da yapılabilirdi; yani paranın gümüş miktarının azaltılması yanında paranın kendi ağırlığının da azaltılması (kırılması) tercih edilebilirdi. Şunu da vurgulayalım ki, Tablo 3'deki Gümüş Oranı sütunundan görüldüğü üzere 1326-1480 arasında Osmanlı'da sikke içerisindeki gümüş oranı (ayar) bozulmamış; akçenin kendi ağırlığı ve doğal olarak içerisindeki gümüş miktarı azaltılmıştır. Ortaçağ para tarihinden bahsederken burada yaptığımız ağırlık ve oran (ayar) ayrımı önemlidir. Çünkü, Cipolla'nın da belirttiği gibi “*sikke kullanımında Ortaçağların alışkanlığı ağırlıktan ziyade özellikle ayarda istikrara önem verilmesidir*” (Cipolla, 1993: 31).

Tağşiş uygulaması sonucunda piyasada daha fazla para birikiyor (para arzı artırılıyor) fakat, ağırlığını yitiren para değer kaybetmiş oluyordu (devalüasyon).<sup>45</sup> Devletin kuruluşundan Mehmet II dönemine kadar varlığını sürdüren aynı ekonomi, paraya duyulan ihtiyacı nispeten çok dar bir alan içerisinde tutmuştur (düşük para talebi). Dolayısıyla bu zaman süresince parasal gelir amaçlı olan sikke tağşişine rastlanmaz. Tablo 3'ten görüldüğü üzere, 1326 yılından 1444'e kadar akçe oldukça istikrarlı bir seyir izlemiştir. Murat II döneminde 835/1431-32 tarihi için bu bilgiyi teyit eden Oruç Bey, “*o yıl darphanelerde arı güzel akçe kesildi*” demektedir. Ayrıca, Oruç Bey 100 dirhem gümüşten 260 adet akçe kesildiği-ni haber verir. Bu değer, bizi Tablo 3'deki 1431 tarihli 1.18 gramlık akçe ağırlığına ulaştırır (Oruç Bey, age: 58).<sup>46</sup> Osmanlı'da akçe değeriyle ilk defa 1444 yılında oynanmış ve gümüş kıtlıklarının yaşandığı 1444-1481 yılları arasında akçenin ağırlığı ve gümüş miktarı *tecdid-i sikke* uygulamaları sırasında altı kez düşürülmüştür (Pamuk, age: 51; Sayın, 2000: 50-51).<sup>47</sup>

<sup>45</sup> Madeni paraların değerleri, ağırlıklarına ya da ayarlarına göre, kâğıt paranın değeri ise satın alabildiği mal miktarına -satın alma gücüne- göre hesaplanmaktadır.

<sup>46</sup> Yüz (100) Tebriz dirhemi gümüş, 307.2 gr.'dir. Bu miktar gümüşten 260 adet akçe kesildiğinde bir akçenin ağırlığı 1.18 gram olacaktır (bkz; Tablo 3).

<sup>47</sup> Bir padişahın tahta çıkışıyla birlikte, sikkelerin yenilenmesi işlemine ‘tecdid-i sikke’ denilmekteydi. Avrupa’da bu uygulamanın adı ‘refonte’ idi (Pamuk, age: 39). Bazı kroniklerde, Mehmet II'nin ilk akçe kesim tarihi 849/1445-46 olarak verilmiştir. Bkz; Anonim (age: 81); Oruç Bey (age: 69); Giese Anoniminde ise akçe kesim tarihi 850/1446-47'dir (Giese, age: 74).

**Tablo 3: Osmanlı Akçe'sinin İstikrarı ve Tağşişler (1326-1481)**

	Akçe Ağırlığı (gr.) (1)	Akçe'deki Gümüş Ağırlığı (gr.) (2)	Ayar: Gümüş Oranı (2) / (1)	Akçe Endeksi (1.15=100)	(Düka / Akçe Kuru)
1326	1.15	1.035	0.90	100	----
1359-60	1.093	0.983	0.90	95.02	30-32
1388	1.18	1.062	0.90	102.6	30
1390	1.125	1.013	0.90	97.8	----
1400	1.2	1.08	0.90	104.3	32
1402-03	1.04	0.936	0.90	90.4	----
1410	1.15	1.035	0.90	100	35
1413-14	1.075	0.967	0.90	93.5	----
1420	1.18	1.062	0.90	102.6	35
1431	1.18	1.062	0.90	102.6	35-36
1444-45	1.05	0.945	0.90	91.3	39-40
1451	0.925	0.832	0.90	80.4	40-41
1460	0.96	0.864	0.90	83.5	42-43
1470	0.93	0.837	0.90	80.9	44
1475	0.77	0.693	0.90	66.9	45
1481	0.72	0.613	0.85	62.7	46
<b>Ortalama</b>	1.045	0.939	0.895	89.9	37.6
<b>Maksimum</b>	1.2	1.08	0.90	104.3	46
<b>Minimum</b>	0.72	0.613	0.85	62.7	30

**Kaynaklar:** Pamuk (age: 52); Tabakoğlu (1998: 264). Miladi 1388, 1400, 1410, 1420, 1431, 1460, 1470 ve 1475 yıllarının akçe ağırlıkları ve kur değerleri Pamuk'a; diğer tarihlere ait veriler ise Tabakoğlu'na aittir.

**Notlar:** 1) Tabakoğlu, eserinde, akçelerin ağırlıklarını kırat cinsinden verirken, biz Pamuk'un gösterdiği gibi ağırlıkları gram cinsinden aldık (Şkurat=1gr.). 2) *Gümüş Oranı* sütunu tarafımızca tabloya eklenmiştir. Buna göre Tabakoğlu'nun verdiği gümüş oranı değerlerinin 1481 yılına değin % 90 düzeyinde sabit olduğu dikkate alınarak; Pamuk'un eserinden alınan akçe ağırlıkları 0.90'la çarpılmış ve karşılıklarına gümüş ağırlıkları da eklenmiştir. 3) Akçenin Venedik Düka'sı karşısındaki kur hesapları Pamuk'un eserinden alınmıştır. Son olarak, her bir değer için ortalama, maksimum ve minimum değerleri tarafımızca tabloya ilave edilmiştir.

Tablo 3'ün ilk sütunundaki Akçe Ağırlığı değerlerine göre, 1326-1481 yılları arasındaki 155 yıllık dönemde akçenin kümülatif değer kaybı oranı % 37.3'tür. Bu süre içerisinde akçenin yıllık ortalama değer kaybı ise % 0.13 olmuştur.<sup>48</sup> Görüldüğü üzere, akçenin 1326-1481 dönemindeki yıllık ortalama değer kaybı oldukça düşüktür. 1326-

<sup>48</sup> Ortalama yıllık değer kaybı; {Log (B) – Log (A) / yıl sayısı} formülüyle hesaplanmıştır.

1444 arasında akçe tağış edilmediği için istikrarlı bir seyir izlemiş; bu dönemde akçenin ağırlık endeksinin en düşük değeri 1402-1403 yılında 90.4 olmuştur. 1326–1444 yılları arasında akçedeki toplam değer kaybı ise sadece % 8,7’dir. O halde akçenin en fazla değer kaybettiği dönem, tağışların yapıldığı 1444-1481 yılları arasındır. 1326-1481 yılları arasında Venedik Düka’sı Akçe karşısında sürekli değer kazanmış; Düka/Akçe kuru % 53 oranında artmıştır. Tablo 4, Tablo 3’de yer alan değerler arasındaki ilişkileri göstermektedir.

**Tablo 4: Değerler Arasındaki İlişkiler (Korelasyon Matrisleri)**

	<b>Akçe Ağr.</b>	<b>Gümüş Ağr.</b>	<b>Gümüş Oranı</b>	<b>Endeks</b>	<b>Kur</b>
<b>Akçe Ağr.</b>	1.000				
<b>Gümüş Ağr.</b>	0.998	1.000			
<b>Gümüş Oranı</b>	0.601	0.643	1.000		
<b>Endeks</b>	0.999	0.998	0.601	1.000	
<b>Kur</b>	-0.908	-0.903	-0.488	-0.908	1.000

Tablo 4’e göre, Akçe Ağırlığı ile Gümüş Ağırlığı arasında neredeyse bire bir ilişki mevcuttur (0.998). Bunun sebebi akçe ağırlığının %90’nın gümüşten oluşmasıdır (temiz ya da tam ayar). Tablo 4’deki en önemli sonuç, kur ve diğer değerler arasında gözlenen negatif ilişkilerdir. Örneğin, akçe ağırlığı ile kur arasında %90 düzeyinde (-0.908) negatif ilişki görülmektedir. Venedik Düka’sının Geç Ortaçağ’da değer kazanmaya devam etmesi ve Osmanlı Erken Dönemi’nin sonuna doğru Mehmet II’nin tağış uygulamaları, Akçe’yi Düka karşısında düşük değerli bir para birimi haline getirmiştir.

Paranın dolayısıyla fiyatların nispeten istikrarlı olduğu Erken Dönem’de, kamu refahını amaç edinen Osmanlı Devleti, tüketiciyi (tavan fiyat) ve üreticiyi (taban fiyat) fiyatlar karşısında sürekli olarak koruyan bir iktisat politikası izlemekteydi. Devlet, halkın işesi kaygısıyla herhangi bir malın üretiminden tüketimine kadar her aşamaya müdahale ediyor ve pazarı ve fiyatları kontrol altında tutuyordu. Tekelci eğilimlerin fiyatları engellenmesi, mal arzının yüksek seviyede tutulması ve mal naklinin kolaylaştırılması gibi müdahale yöntemleri ile fiyat istikrarı sağlanmaya çalışılıyordu. Bu şartların bozulması durumunda narh uygulaması devreye giriyordu. Özellikle tarım ürünlerinde mevsim koşullarından dolayı mal arzının değişken yapıya sahip olması, fiyatlar üzerine tüketiciyi koruma amaçlı narh (tavan fiyat) uygulamasını gerekli kılıyordu. Zorunlu malları tüketen halk, narh yoluyla aşırı fiyat artışlarına karşı korunmuş oluyordu. Fakat her mala narh uygulanmıyor; özellikle lüks tüketime konu olan -ipek halılar, değerli yüzükler, mücevherli kılıçlar gibi- lüks malların fiyatları

serbestçe belirleniyordu.<sup>49</sup> Aslında tavan fiyat politikası, uzun dönemde toplumun tüm kesimleri için faydalı olmalıydı. Çünkü kaynakların etkin dağılımını bozan enflasyon olgusu, bu politika sayesinde nispeten engellenmiş oluyordu.

Esnaf faaliyetleri ve narh için XIII. asırdan itibaren kanunlar ya da çeşitli düzenlemeler yapıldığı tahmin edilmektedir. Ancak, öncesinde uygulanan kanunlar yazılı değildir. Kanunlar ilk olarak Mehmet II döneminde bir araya getirilerek derlenmiş ve hukuki metin haline getirilmiştir (Özcan, 2007: XIX ve 4). Narh düzenlemeleri özellikle İhtisap Kanunnameleri ile yapılmış ve narhla ilgili olarak esnafa tanınan özerkliğin sınırları da bu kanunlarla belirlenmiştir (Barkan, 1942b: 326-340; Barkan, 1942c: 15-40; Tabakoğlu, 1998: 282-287; Kal'a, age: 73-76 ve 107-108).<sup>50</sup>

### 3.2. Avrupa'da Para Politikaları

XII. yüzyılda altının tekrar sahneye çıkmasıyla Avrupa'da altın, gümüş ve bakırdan oluşan trimetalizm dönemine geri dönüldüğünü görüyoruz. Ticaretin hız kazanmasıyla zenginleşen İtalyan kent devletlerinin para birimleri ve sikkeleri, Akdeniz ve Avrupa ticaretine egemen olmuştu. Akdeniz bölgesinin Ortaçağların sonuna kadar en gözde altın sikkeleri, Cenova'nın Genovin'i, Floransa'nın Florin'i ve Venedik'in Düka'sı (Ducat) idi. 1250-1400 arasında Florin, 1400'ler boyunca da Düka dönemin en prestijli ve konvertibl paralarıydı (Cipolla, 1993: 26; Pirenne, 1990: 33).<sup>51</sup> Avrupa'da Kral yanında, soylular, piskoposlar ve kentler de (İtalya) para basma hakkına sahiplerdi. Geç Ortaçağ'da Almanya'da 600 kadar para basma hakkına sahip odak bulunuyordu. XIV. asırdan itibaren merkezi eğilimler ağırlık kazanmaya ve özellikle askeri harcamalar artmaya başlayınca, taşıyıcı yoluyla ek gelir kazanma yöntemi hız kazanmıştı (Heaton, 1985: 171; Pamuk, age: 8-9).

Cipolla Ortaçağ Avrupası'ndaki taşıyıcıların en önemli sebepleri olarak, para talebi artışlarını, özellikle savaş harcamalarından kaynaklanan bütçe ve ödemeler bilançosu açıklarındaki artışları ve kâr amacıyla sosyal grupların (özellikle İtalya'daki tüccar sınıfının) yaptıkları enflasyonist baskıları saymıştır (Cipolla, 1963: 413).

XIV. asırda Fransa Kralları da taşıyıcı başvuruyor ve gümüş ihracını yasaklıyordu. Fransa Kralı Jean II (1350-1364), Yüz Yıl savaşlarını finanse etmek amacıyla bir yıl içerisinde tam 18 kez taşıyıcı başvurmuştu. XV. asır süresince İngiltere, altın ve gümüş ihracını yedi kez yasakladı ve kambiyo denetimine başvurdu. Bununla birlikte, İngiltere'de uygulanan ihraç yasağının sonucu olarak Pollards ve Crockards olarak adlandırılan sahte Sterlinler ortaya çıkmıştı (Prestwich, 1979: 474; Heaton, age: 172; Güran, 2003: 59; İnalçık, 2001-2002: 13). İngiltere'nin bu uygulamaları, Sterlin'i

<sup>49</sup> Narh listelerinin hazırlanması, içeriği ve uygulamaları hakkında ayrıntı için bkz; Tabakoğlu (1987: 111-150); Pamuk (age: 16-17); İnalçık (2000: 83-84).

<sup>50</sup> Ayrıca Mehmet II döneminde ürün fiyatları, üretim ve satım biçimleri için hazırlanan bir ihtisap kanunnamesi için bkz; Akgündüz (1990: 378-379).

<sup>51</sup> XIV. Asırda Bizans'ın altın parası *Hyperpera* (*Hperpyron*) ise eski gücünü çoktan kaybetmişti (Sahillioğlu, age: 2).

konvertibl para olmaktan çıkararak yerel bir para birimi haline getirmişti. İngiltere’de 1300’lerin başında ülkeye gümüş girişi arttığı için gümüş fiyatları yükselmişti. Fakat 1330’larda ülkeye altın girişinin artması sonucu yükselen altın fiyatları, darphanelerin azalan gümüş para üretimi ve Yüzyıl Savaşları’nın (1337-1453) ağır maliyetleri gümüş kıtlığına sebep olmuş; 1337-39 yılları arasında ‘Sterlin Krizi’ denilen konjunktörde gümüş fiyatları azalmıştı. Artan altın fiyatları doğal olarak, spekülâtorleri altını İngiltere’ye ithal etmeye, düşük fiyatlı gümüşü de ihraç etmeye teşvik ediyordu (Prestwich, age: 470-474, 478 ve 481). Burada, gümüş paraların fiyatlarındaki azalma gümüşe olan talebin düşmesiyle, altın paraların fiyatının artması ise altına olan talebin artmasıyla açıklanabilir. Bu dalgalanmalara rağmen, İngiliz parası taşıyıcı uygulamalarından en az etkilenen para birimiydi ve Avrupa’nın diğer para birimlerine oranla daha istikrarlıydı (Bkz; Tablo 5).

**Tablo 5: Floransa Florini Karşısında Döviz Kuru Endeksleri (1252-1500)**

	1252	1300	1350	1400	1450	1500
Avusturya	90	100	141	225	333	495
Kastilya	---	100	431	1137.9	2586.2	6465.5
Köln	37.5	100	336.3	630	915	1680
İngiltere	80	100	100	96	121.3	146.7
Flandra	---	100	128.3	255.2	373.3	609.5
Fransa	80	100	250	220	312.5	387.5
Roma	58.8	100	138.2	214.7	290.2	382.4
Venedik	75	100	100	145.3	181.3	193.8

**Kaynak:** Dwyer, Gerald P. & Lothian, James R., (March 2003) “International Money and Common Currencies in Historical Perspective”, CEIS Tor Vergata - Research Paper Series, Vol 3, No. 9, s. 27.

Tablo 5’den görüldüğü üzere, 1300 yılı 100 kabul edildiğinde İngiltere’nin döviz kuru endeksi 1252 yılında 80 iken 1500’de sadece 146’ya yükselmiştir. Bu istikrarın önemli bir sebebi, İngiltere’de paranın -Fransa, İtalya ve Almanya’nın aksine- Kralın kontrolü altında olmasıydı. Ayrıca İngiltere, İtalya kent devletleri gibi hızlı ekonomik büyüme tecrübesi yaşamamış ve önemli bir ödemeler bilançosu açığı sorunu ile de karşılaşmamıştı. Kuzey ve Güney İtalya devletleri ticari ve ekonomik büyümenin merkezi konumundaydılar ve XIV. asrın ortasından itibaren savaşlardan dolayı bütçeleri sürekli olarak açık veriyordu. Dolayısıyla bu kent devletlerinde büyük taşıyıcılar (devalüasyon) yaşanmıştı (Cipolla, 1963: 416-420; Chown, 1996: 41-42; Prestwich, age: 481-482).<sup>52</sup> Tablo 5’e göre kur endeks değerlerinin en yüksek olduğu yer, İspanya kenti Kastilya’dır. Bu durumun sebepleri, İspanya’da XIV. yüzyılın sonlarında başlayan

<sup>52</sup> Edward I’in (1272-1307) 1279’da bastırıldığı gümüş para tipleri için bkz; The Chronicle of John Hardyng (age: 283).

ticari daralma ile ekonomik kriz sonucu tekrarlanan tağış uygulamalarıydı (Braudel, 1989: 140; Holmes, age: 254; EHD, age: 378; Postan, age: 162). İngiltere parasının ağırlık ve ayar değerleriyle istikrarlı bir seyir izlemiş olduğunu Tablo 6'daki değerler de göstermektedir.

**Tablo 6: İngiliz Parasının (Penny) İstikrarı ve Tağış Uygulamaları (1279-1464)**

Tarih	Penny Ağırlığı (gr.) (1)	Penny'deki Gümüş Ağırlığı (gr.) (2)	Ayar: Gümüş Oranı (2) / (1)	Penny Endeksi (1.440=100)	Altın / Gümüş Oran
1279 Aralık	1.440	1.332	0.925	100	---
1335 Mayıs	1.389	1.157	0.833	96	---
1344 Ağustos	1.315	1.217	0.925	91	11.046
1345 Eylül	1.306	1.208	0.925	90	---
1346 Ağustos	1.296	1.199	0.925	90	11.571
1351 Temmuz	1.166	1.079	0.925	81	11.158
1411 Kasım	0.972	0.899	0.925	67.5	10.332
1464 Ağustos	0.778	0.719	0.925	54	11.158
<b>Ortalama</b>	1.208	1.101	0.913	83.7	11.053
<b>Maksimum</b>	1.440	1.332	0.925	100	11.571
<b>Minimum</b>	0.778	0.719	0.833	54	10.332

**Kaynak:** Munro, John, "Money and Coinage in Late-Medieval and Early Modern Europe", ss. 23-26, <http://eh.net/coursesyllabi/syllabi/munro/MONEYLEC2.pdf>, S.E.T: 10.06.2009.

**Notlar:** 1) Tablo 6'da, Penny Endeksi sütunu ile ortalama-maksimum-minimum değerler tarafımızca hesaplanmıştır. 2) Altın / Gümüş Oranı, ülke para birimlerinin altın ve gümüş olarak kaç grama eşit olduğu ve bu eşitlikten yola çıkarak, aynı miktarda altın ve gümüşün fiyatları arasındaki oranı göstermektedir.

Tablo 6'ya göre, İngiliz gümüş parasının ağırlığı 1279-1464 yılları arasında sadece % 46 oranında kümülatif değer kaybına uğramıştır. Bu 185 yıllık dönem içerisinde Penny'nin yıllık ortalama değer kaybı oranı ise % 0.14'tür. İngiltere'de para, Osmanlı parası kadar istikrarlı bir seyir izlemese de; 1411 yılına kadar istikrarını koruyabilmiş fakat bu tarihten itibaren -savaş maliyetleri ve merkezin ek gelir kazanma ihtiyacı gibi sebeplerle- yapılan tağışlar sonucunda, 1464'te Penny'nin ağırlık endeksi değeri 54'e düşmüştür. Diğer bir ifadeyle, penny 1279-1464 yılları arasında ağırlığını yarı yarıya yitirmiştir. Penny'nin ayarını (saflık düzeyini) gösteren Gümüş Oranı sütunundan görüldüğü gibi, İngiliz parasının ayarı da Osmanlı parasının ayarı gibi



hemen hemen hiç bozulmamış; sadece ağırlığına müdahale edilmiştir. Bu durumun tek istisnası, 1335 yılındaki 0.833'lük gümüş oranı değeridir. Ayrıca, 1279-1464 yılları arasında İngiltere'deki altın/gümüş oranı ortalama 11.053 olarak gerçekleşmiştir. Tüm Avrupa için altın/gümüş oranı ise, 1300-1500 arasında ortalama 10.95'tir. Avrupa'da, 1250 yılında altın-gümüş oranı 10 iken, 1500 yılında 11'dir. 1550'lerden sonra altının talebi artınca altın/gümüş oranında artışlar başlamıştır (Cipolla, 1963: 422; Chown, age: 15).<sup>53</sup>

Tarımsal üretimdeki büyük dalgalanmalar sık sık yaşanan kıtlıklar ve ulaştırma teknolojisindeki yetersizlikler sebebiyle, XII. asırdan XV. asrın sonuna kadar geçen zamanda, Avrupa'da uygulanan iktisat politikalarını Osmanlı'da olduğu gibi işe kaygısı yönlendiriyordu.<sup>54</sup> Bu amaçla, Avrupa'da piyasa fiyatlarına müdahale edilerek (fiyat kontrolleri); üreticiyi koruma amaçlı taban fiyat politikalarına da başvuruluyordu. Örneğin, İngiltere'de asgari ücret fiyatını belirlemek üzere 1349 ve 1351 yıllarında yasalar çıkartılmış ve hem merkezi hem de yerel güçler 1380'lere kadar bu taban fiyat politikasını devam ettirmişlerdi (Munro, 2003: 199).

Şunu belirtelim ki, Osmanlı ile İngiltere'de uygulanan para politikalarının benzerliği, iki ülke ekonomileri arasındaki yapısal benzerliklere dayanmaktadır. Örneğin, Osmanlı Devleti de aynı dönemdeki İngiltere gibi sınıai ve ticari alanlarında henüz gelişme aşamasındadır ve önemli bir ekonomik büyüme tecrübesi yaşamamıştır. Ayrıca diğer benzerlikler olarak, paranın merkezin kontrolü altında olması, düşük nüfus, düşük para talebi ve düşük kamu harcaması düzeyi gibi özellikleri sıralayabiliriz. Zaten Erken Dönem'in sonunda Mehmet II'nin tağşişe başvurusunun sebebi Avrupa Krallarının yaptığı gibi, harcamaları artan devlet hazinesine ek gelir sağlamaktır.

## SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada Osmanlı ve Avrupa'nın XIV. ve XV. yüzyıllardaki iktisat politikaları karşılaştırmalı biçimde analiz edilmeye çalışılmıştır. İktisat politikaları karşılaştırması, para ve maliye politikalarıyla birlikte, toprak rejimi ve politikaları temelinde yapılmıştır. Osmanlı ve Avrupa'nın iktisat politikaları arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları ayrı ayrı özetlemek ve tartışmak, bu çalışmanın karşılaştırmalı analiz amacına da uygun düşecektir. Buna göre, XIV. ve XV. yüzyıllarda Osmanlı ve Avrupa'da uygulanan iktisat politikaları arasındaki farklılıklar şöyle sıralanabilir;

- *Politik Sistem ve İktisadi Politika Tercihii*: Osmanlı'da vergilerin büyük bir kısmı, merkezi devletin kontrolü altındaki taşrada devlet adına Tımarlı Sipahilerce toplanıyor ve buradaki askeri masraflar için harcanıyordu. Bu iktisadi politika, siyasi sistemi padişah merkezli olan Osmanlı Devleti'nin; teknik, mali, idari ve sair açılardan kendi tercihiydi. Merkezi siyasi gücün zayıf olduğu Avrupa'da ise vergi gelirlerinin

<sup>53</sup> 1300-1900 yılları arasında İngiltere, Fransa, Almanya, İspanya ve Venedik'in altın-gümüş oranları için ayrıca bkz; Chown (age: 15).

<sup>54</sup> Osmanlı ve Avrupa'nın iktisat politikaları arasındaki farklar XVI. ve XVII. asırlarda Avrupa'da merkantilist politikaların ağırlık kazanmasıyla ortaya çıkmıştı (Pamuk, age: 13).

önemli bir bölümü, Kralın inisiyatifi/tercihi dışında; taşradaki Feodal Beylerin kontrolü altındaydı. Tımarlı Sipahi'nin ise böyle bir gücü ve yetkisi olamazdı.

- *Toprak Sistemi ve Politikası*: Osmanlı'da toprak politikası, devlet mülkiyetine ve müdahalesine dayanmaktaydı. Büyük toprak mülkiyetleri engelleniyor ve kamulaştırılan topraklar, tımar sistemi çerçevesinde yönetiliyordu. Avrupa'da ise durum farklıydı. Feodal Bey, devlet mülkünde oturan Tımarlı Sipahinin aksine kendi mülkü üzerinde oturuyordu. Kendi işçileri vardı, kendi adına vergi toplayabilir ve Kral'dan bağımsız biçimde mülkünü büyütebilirdi. Toprak rejimi ve politikası, devletlerin maliye politikalarını birbirlerinden farklı kılan ve belirleyen en önemli faktördü.

- *Vergi Yapısı ve Politikası*: Osmanlı Devleti, aynı dönemlerdeki Avrupa devletlerine oranla fazla bir gelire sahip değildi. Ayrıca, Osmanlılar Erken Dönemde Mehmet II dönemine kadar vergi konusunda fazlaca müdahaleci davranmamış, aksine birçok vergi muafiyetleri sağlamışlardı. Avrupa'da ise toprak sisteminin bir sonucu olarak Feodal Beyler de Krallar gibi halk üzerine çok sayıda vergi salmışlar ve vergi oranlarında isyanlara sebep olacak büyük artışlar yapmışlardı. Osmanlı pratiğinde Avrupa'daki tallage ve hediye biçimindeki yükümlülükler yer almamıştı. Erken Dönem'de ticaretin desteklenmesi ve denetlenmesine rağmen, gümrük gelirlerinin merkezi gelirler içerisindeki payı düşüktü. Oysa Avrupa'da Kralların gelirlerinin büyük bir kısmı ticaret üzerine salınan vergilerden sağlanıyordu.

- *Borçlanma Politikası*: Avrupa'da olduğu gibi Osmanlı Padişahları da borçlanmaya gitmişlerdi. Ancak Osmanlı Padişahları, piyasanın en riskli borçluları olan Krallar gibi sürekli biçimde bu yola başvurmamışlardı.

- *Harcama Yapısı ve Politikası*: Osmanlı'da kamu harcamalarının önemli bir kısmı vakıflar tarafından yapılmaktaydı. Avrupa'da ise, Osmanlı'daki gibi yatırım ve transfer harcamalarını finanse eden teşkilatlı bir vakıf sistemi yoktu. Ayrıca, Osmanlı Padişahları ekonomik durgunluğun yaşandığı Erken Dönem'de Avrupa Kralları kadar kişisel harcama yapmıyorlardı. Örneğin, İngiltere'de Kralın harcamaları Osmanlı Padişahına oranla daha yüksekti ve devlet bütçesinin açık vermesine sebep oluyordu.

- *Para Politikası*: Avrupa'da Kralla beraber, soylular, piskoposlar ve İtalya örneğinde olduğu gibi kentler de para basma hakkına sahiplerdi. Bunun tek istisnası para basma yetkisinin Kralda olduğu İngiltere idi. Osmanlı'da da para basma yetkisi sadece Padişaha aitti. Avrupa'da taşıyıcı uygulamalarına Osmanlı'dan daha önce başlamıştı. İngiltere'de ilk büyük taşıyıcı uygulaması 1411 yılında, Osmanlı'da ise 1444 yılında yapılmıştı. Ayrıca genel anlamda Avrupa'daki para talebi düzeyi -milli geliri düşük olan Osmanlı'ya nazaran- daha yüksekti.

Görüldüğü üzere Osmanlı ve Avrupa arasındaki iktisat politikalarına ilişkin farklılıklar, daha çok siyasi sistem, toprak rejimi ve mülkiyet yapısı gibi sistemik ve yapısal özelliklerden kaynaklanıyordu. Bunun yanında, Osmanlı ve Avrupa'nın benzer iktisadi yapılara, şartlara ve sorunlara maruz kalmaları dolayısıyla uyguladıkları benzer iktisat politikaları ise özellikle aşağıdaki konularda yoğunlaşmaktadır;

- *Vergi Yapısı ve Politikası*: XIV. ve XV. asırlarda devletlerin vergi anlayışı, günümüzdeki gibi maliye politikası aracı biçiminde değildi. Esas amaç daha çok, askeri harcamaları karşılamaktı. Avrupa'da vergilemenin kapsamı ve tahsilatın düzenliliği Osmanlı'da olduğu gibi büyük oranda geleneğe göre belirlenmekteydi. Her iki ekonomide de, kimi vergiler düzensiz biçimde tahsil edilebildiği gibi kimisi de düzenli olarak alınabiliyordu. Avrupa vergi sistemi de, bölgeden bölgeye farklılıklar gösteriyor ve vergilerin birçoğu Osmanlı vergileriyle yapısal olarak benzeşiyordu. Örneğin, Bac vergisinin benzeri Avrupa'da Toll (geçit resmi) adıyla; Aşar vergisinin benzeri ise Tithe (ondalık vergi) adıyla alınıyordu. Osmanlı'daki Çift Resmi gibi, toprak üzerinden maktu biçimde Fefermes vergisi alınıyordu. Ayrıca, Cizye (baş vergisi), Resm-i Kismet, Resm-i Arus ve Çift Bozan resimleri; sırasıyla Avrupa'daki örnekleri olan, Poll-Tax (baş vergisi), Heriot (veraset vergisi), Merchet (evlenme vergisi) ve Capitage vergileriyle alınıp biçimleri ve konuları açısından benzeşiyordu.

- *Para Politikası*: Osmanlı ve Avrupa'da para arzı kontrol altında tutulmaya çalışılıyordu. Ancak, XIV. asırdan itibaren değerli maden kıtlıkları ortaya çıkmaya, merkezi eğilimler ağırlık kazanmaya ve özellikle askeri harcamalar artmaya başlayınca Avrupa'da ve Mehmet II döneminden itibaren Osmanlı'da taşıyıcı yoluyla hazineye ek gelir sağlama yöntemi hız kazanmıştı. Erken dönemde Osmanlı parası gibi İngiltere parasının da ayarı hemen hemen hiç bozulmamış, sadece ağırlığına müdahale edilmişti. Her iki devlette de merkezi yönetimin kontrolü altında olan para birimleri aynı dönemlerde istikrarlıydı.

- *Fiyat Kontrolleri*: XII. asırdan XV. asrın sonuna kadar geçen zamanda kıtlıklar, ulaştırma teknolojisindeki yetersizlikler ve üretim dalgalanmaları gibi benzer ekonomik şartlar ve sorunlar nedeniyle; her iki ekonomide de iase kaygısıyla piyasa fiyatlarının taban ve tavan düzeylerini belirleyen müdahalelerde bulunulmuştur.

Son olarak şunu ifade edelim ki, XV. yüzyılın sonuna kadar bu iki Ortaçağ toplumunda benzer iktisadi sorunlar sebebiyle uygulanan benzer politikalar, XV. yüzyıldan sonra farklılaşmaya başladı. XV. yüzyıldan sonra göze çarpan en önemli politika farkı, artık Ortaçağ'ı geride bırakan Avrupa'nın ithalatı kısımaya ve ihracatı teşvik etmeye dayalı büyüme politikasına karşın; Osmanlı'nın geleneksel yapıyı muhafazaya (gelenekselcilik) devam etmesi ve ithalatı -genel anlamda- Avrupalı merkantilistler kadar dışlamamasıydı. Bu anlayış ya da politika farklılığının sebepleri, iki toplumun ekonomik yapısında ve gelişme evrelerinde gizlidir. Avrupa XV. asırda ticari kapitalizmi yaşayan ve gelişmeye başlayan bir kıta haline gelmişken, Osmanlı henüz parasal ekonomi aşamasına ulaşamadığından ülke içinde altın gümüş bolluğunu değil mal bolluğunu (provizyonizm) yeğlemiştir. Erken Dönem'in sonundan itibaren Osmanlı'nın geliri en yüksek seviyede tutma (fiskalizm) anlayışı, devlet büyüdükçe ve kurumsallaştıkça merkezi yönetimi, yabancıların kazancından (ihracat gelirlerinden) ziyade; halkın kazancına (sayıca daha çok ve çeşitli vergilere) yönlendirmiştir.

## KAYNAKÇA

### Kronikler

#### 1- Osmanlı Kronikleri

- Anonim Osmanlı Kroniği- 1299-1512* (2000), Haz.: Öztürk, Necdet, Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı, İstanbul.
- Aşıkpaşaoğlu Tarihi* (1985), Haz.: Atsız, Nihal, Kültür ve Turizm Bakanlığı Yay., Ankara.
- Aşıkpaşazade Tarihi* (1332), *Tevarih-i Ali Osman*, Haz.: Ali Bey, Matbaa-I Amire, İstanbul.
- Giese, Friedrich (1992), *Anonim Tevârih-i Âl-i Osman*, Hazırlayan: Azamat, Nihat, Marmara Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Yay., İstanbul.
- Hadidi (1991), *Tevahir-i Ali Osman- 1299-1523*, Haz.: Öztürk, Necdet, Marmara Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Yay., İstanbul.
- Mehmed Neşri (1987), *Kitab-ı Cihan-nüma, Neşri Tarihi, II. Cilt*, Haz: Unat, Faik Reşit ve Mehmed A. Köymen, 2. Baskı, TTK, Ankara.
- (1983), *Neşri Tarihi I*, Haz.: Köymen, Mehmet Altay, 1. Baskı, Kültür ve Turizm Bakanlığı Yay., Ankara.
- M. Nuri Paşa (1979), *Netayic ül- Vukuat, C I-II*, Haz: Çağatay, Neşet, TTK, Ankara.
- Oruç Bey Tarihi* (2007), *Osmanlı Tarihi- 1288-1502*, Haz.: Öztürk, Necdet, Çamlıca Basım Yayın, İstanbul.

#### 2- Avrupa Kronikleri

- An English Chronicle of the Reigns of Richard II, Henry IV, Henry V and Henry VI* (1856), Edit.: Davies, John Silvester, Council of the Camden Society Pub., London.
- An English Chronicle, 1377-1461* (2003), Edit.: Marx, C. William, Edited from Aberystwyth, National Library of Wales MS 21608 and Oxford Bodleian Library MS Lyell 34, Boydell Press.
- The Chronicle of John Hardyng: Containing an Account of Public Transactions* (1812), Edit.: Hardyng, John, Henry Ellis, Richard Grafton, Printed for F. C. And J. Rivington, London.

### Yayınlanmış Belgeler

- English Historical Documents (EHD)- 1327-1485* (1996), Haz.: A. R. Myers & Douglas, David Charles, Routledge, London&New York.

### Başbakanlık Osmanlı Arşivi (BOA) Belgeleri:

#### -Ali Emiri Tasnifi

- AE. SMRD II, Nr: 12 (Tarihsiz).

AE. SMMD II, Nr: 54, H. 855/M.1451-52.

AE. SMMD II, Nr: 5, H. 859/M.1454-55

AE. SMMD II, Nr: 60, H. 880/M.1475-76.

### **-Maliyeden Müdevver Tasnifi**

MAD Nr:14, H. 859/M.1454-55

MAD Nr:9, H. 867/M.1462-63.

MAD Nr: 232, H. 871/M.1466-67

MAD Nr: 5, H. 872/M.1467-68.

MAD Nr: 13579, H. 1281/M.1864-65.

### **- Dahiliye Tasnifi**

DH.UMUM 131/22, H. 1331/M.1912-13.

### **Diğer Kaynaklar**

Akdağ, Mustafa (1979a), *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi 1243-1453*, Tekin Yayınevi, C: I, 3. Basım, Ankara.

----- (1979b), *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi 1453-1559*, Tekin Yayınevi, C: II, 2. Basım, Ankara.

Akgündüz, Ahmet (1990), *Osmanlı Kanunnâmeleri ve Hukukî Tahlilleri, Osmanlı Hukukuna Giriş ve Fatih Devri Kanunnameleri*, Cilt I, İstanbul.

Arslan, Ali (2003), "Yahudilerin Gabele Vergisi", *İ. Ü. Edebiyat Fakültesi Tarih Araştırmaları Merkezi Osmanlı Öncesi ile Cumhuriyet Dönemi Esnaf ve Ekonomi Semineri (9-10 Mayıs 2002) Bildirileri*, II, Globus Dünya Basımevi, İstanbul, ss. 391-403.

Bailey, Mark (2002), *The English Manor, C. 1200-1500*, Manchester University Press.

Barkan, Ömer L. (1980a), "Timar", *Türkiye'de Toprak Meselesi, Toplu Eserler 1*, Gözlem Yay., İstanbul.

----- (1980b), "Osmanlı İmparatorluğu'nda Kuruluş Devrinin Toprak Meseleleri", *Türkiye'de Toprak Meselesi, Toplu Eserler 1*, Gözlem Yay., İstanbul.

----- (1943a), "Hüdavendigâr Livası Kanunnamesi", *XV. ve XVI. Asırlarda Osmanlı İmparatorluğu'nda Zirai Ekonominin Hukuki ve Mali Esasları, Kanunlar I*, İstanbul Üniv. Yay.

----- (1943b), "Kanun-i Sultan Mehmet Han", *XV. ve XVI. Asırlarda Osmanlı İmparatorluğu'nda Zirai Ekonominin Hukuki ve Mali Esasları, Kanunlar I*, İstanbul Üniv. Yay.

- (1942a), “Osmanlı İmparatorluğu’nda Bir İskan ve Kolonizasyon Metodu Olarak Vakıflar ve Temlikler I”, *Vakıflar Dergisi*, S: 2, ss. 279-387.
- (1942b), “XV. Asrın Sonunda Bazı Büyük Şehirlerde Eşya ve Yiyecek Fiyatlarının Tesbit ve Teftişi Hususlarını Tanzim Eden Kanunlar I”, *Tarih Vesikaları*, C: 1, Sayı: 5.
- (1942c), “XV. Asrın Sonunda Bazı Büyük Şehirlerde Eşya ve Yiyecek Fiyatlarının Tesbit ve Teftişi Hususlarını Tanzim Eden Kanunlar II”, *Tarih Vesikaları*, C: 2, Sayı: 7.
- Başta, Şerif (1988), “14. ve 15. Yüzyıllarda Osmanlı Fetihleri Sırasında Avrupa’nın Siyasi ve İktisadi Durumu”, *Belleten*, C: LII, Sayı: 202, ss. 101-114.
- Beldiceanu, Nicoara (1985), *XIV. Yüzyıldan XVI. Yüzyıla Osmanlı Devleti’nde Tımar*, (Çev.: Kılıçbay, Mehmet Ali), Teori Yay., 1. Baskı, Ankara.
- Braudel, Fernand (1990), *Akdeniz ve Akdeniz Dünyası*, (Çev.: Kılıçbay, M. Ali), CII, Eren Yay., İstanbul.
- (1989), *Akdeniz ve Akdeniz Dünyası*, (Çev.: Kılıçbay, M. Ali), C I, Eren Yay.
- Britnell, Richard H. (2004), *Britan and Ireland 1050-1530: Economy and Society*, Oxford Univ. Press.
- Chown, John F. (1996), *A History of Money: From AD 800*, London and Nex York: Routledge.
- Cipolla, Carlo M. (1993), *Akdeniz Dünyasında Para, Fiyatlar ve Medeniyet*, (Çev: Karacan, Ali İhsan), Bağlam Yay., İstanbul.
- (1963), “Currency Depreciation in Medieval Europe”, *The Economic History Review*, Vol: 15, No: 3, pp. 413-422.
- Coulton, George Gordon (1989), *The Medieval Village*, Courier Dover Publication.
- Cvetkova, Bistra (1977), “Osmanlı Feodal Düzeni üzerine Bazı Ortaçağ ve Bizans Kurumlarının Etkileri”, *Osmanlı Tarih Arşivi*, C: 1, Sayı: 1.
- Çağatay, Neşet (1978), “Sultan Murad Hüdavendigâr Adına Düzenlenmiş Bir Vakfiye”, *Vakıflar Dergisi*, S: XII, ss. 7-12.
- Çakır, Coşkun (2001), *Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi*, Küre Yay., İstanbul.
- Davis, Ralph Henry Carless & Moore, Robert Ian & Huntington, Joanna (2006), *A History of Medieval Europe: From Constantine to Saint Louis*, Longman.
- Dobson, Richard B. (1983), *The Peasants’ Revolt of 1381*, Macmillan, London.
- Düstur* (1289), 1. Tertip, C: 1.
- Dwyer, Gerald P. & Lothian, James R. (2003), “International Money and Common Currencies in Historical Perspective”, *CEIS Tor Vergata - Research Paper Series*, Vol 3, No. 9, March, pp. 1-27.

- Fenwick, Carolyn (2001), *The Poll Taxes of 1377, 1379 and 1381*, Oxford Univ. Press.
- Genç, Mehmet (2003), *Osmanlı İmparatorluğunda Devlet ve Ekonomi*, Ötüken Neşriyat, İstanbul.
- Gransden, Antonia (1996), *Historical Writing in England II, c. 1307 to the Early Sixteenth Century*, Routledge.
- Güran, Tevfik (2003), *İktisat Tarihi*, Acar Basım, İstanbul.
- Heaton, Herbert (1985), *Avrupa İktisat Tarihi*, (Çev: Kılıçbay, M. Ali & Osman Aydoğuş), Teori Yay., Ankara.
- Heiser, Richard R. (1997), “Richard I and His Appointments to English Shrievalties”, *English Historical Review*, pp. 1-19.
- Holmes, George (2001), *The Oxford History of Medieval Europe*, Oxford Uni. Press.
- Hunt, Edwin S. & James M. Murray (1999), *A History of Business in Medieval Europe, 1200-1550*, Cambridge University Press.
- İnalçık, Halil (2001–2002), “Osmanlı Para ve Ekonomi Tarihine Toplu Bir Bakış”, *Doğu-Batı Düşünce Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 17, ss. 9-34.
- (2000), *Osmanlı İmparatorluğunun Ekonomik ve Sosyal Tarihi (1300–1600)*, (Çev: Berktaş, Halil), C: 1, Eren Yay., İstanbul.
- (1993), *Osmanlı İmparatorluğu, Toplum Ekonomisi*, Eren Yay., İstanbul.
- (1987), *Hicri 835 Tarihli Suret-i Defter-i Sancak-i Arvanid*, TTK Basımevi, 2. Baskı, Ankara.
- (1960), “Bursa I, XV. Asır Sanayi ve Ticaret Tarihine Dair Vesikalar”, *Bulleten*, C: XXIV, Sayı: 93-96, ss. 45-102.
- (1955), “XV. Asır Osmanlı Maliyesine Dair Kaynaklar”, *Tarih Vesikaları*, Yeni Seri, C: I, S: 1(16), ss. 128-134.
- (1954), “15. Asır Türkiye İktisadi ve İçtimai Tarihi Kaynakları”, *İstanbul Üniv., İFM*, XV/1-4, ss. 51-67.
- Kal’a, Ahmet (1998), *İstanbul Esnaf Birlikleri ve Nizamları I*, İstanbul Araştırmaları Merkezi.
- Kirmanoğlu, Hülya (2007), *Kamu Ekonomisi*, Beta Yay., İstanbul.
- Köprülü, Fuad (1988), *Osmanlı Devleti’nin Kuruluşu*, TTK Yay., Ankara.
- (1942), “Vakıf Müessesesinin Hukuki Mahiyeti ve Tarihi Tekamülü”, *Vakıflar Dergisi*, Sayı: 2, ss. 1-35.
- Kurt, İsmail (1996), *Para Vakıfları: Nazariyat ve Tatbikat*, Ensar Neşriyat, İstanbul.
- Lybyer, Albert Howe (1987), “Osmanlı Türkleri ve Doğu Ticaret Yolları”, (Çev.: Ülker, Necmi), *Ege Üniv., Tarih İncelemeleri Dergisi*, Sayı: 3, ss. 141-157.

- Majer, Hans George (1987), “Fatih Sultan Mehmet Zamanında Bir Osmanlı Bütçesi”, Çev: Samira Kortantamer, *Ege Üniv., Edb. Fak., Tarih İncelemeleri Dergisi*, Sayı: 3, ss. 115-140.
- Munro, John H., “Money and Coinage in Late-Medieval and Early Modern Europe”, <http://eh.net/coursesyllabi/syllabi/munro/MONEYLEC2.pdf>, S.E.T: 10.06.09.
- (2003), “Wage-Stickiness, Monetary Changes and Real Incomes in Late-Medieval England and the Low Countries, 1300–1500: Did Money Matter?”, *Research in Economic History*, Volume 21, ss. 185-297.
- Öz, Mehmet (1999), “Osmanlı Klasik Döneminde Tarım“, *Osmanlı-III İktisat, Yeni Türkiye Yayınları*, Edt.; Eren, Güler; Çiçek, Kemal; Oğuz, Cem, C: III, ss. 66-73.
- Özcan, Tahsin (2003), *Osmanlı Para Vakıfları: Kanuni Dönemi Üsküdar Örneği*, TTK Yay., Ankara.
- Özcan, Abdülkadir (2007), *Fatih Sultan Mehmed, Kanunname-i Ali Osman (Tahlil ve Karşılaştırmalı Metin)*, Kitabevi, İstanbul.
- Palamut, Mehmet E. (1987), “Aşar ve Düşündürdükleri”, *İstanbul Üniversitesi, İFM, Prof. Dr. Sabri F. Ülgener’e Armağan Özel Sayısı*, C: 43, 1-4, ss. 69-78.
- Pamuk, Şevket (2000), *Osmanlı İmparatorluğu’nda Paranın Tarihi*, Tarih Vakfı Yurt Yay., 2. Baskı, İstanbul.
- Parmaksızoğlu, İsmet (1986), *İbn Batuta Seyahanesinden Seçmeler*, Mili Eğitim Basımevi, İstanbul.
- Pirenne, Henri (2007), *Ortaçağ Avrupasının Ekonomik ve Sosyal Tarihi*, (Çev.: Kocabaşoğlu, Uygur), İletişim Yay., İstanbul.
- (1990), *Ortaçağ Kentleri, Kökenleri ve Ticaretin Canlanması*, (Çev: Karadeniz, Şadan), İletişim Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- Postan, Michael Moïsey (1973), *Medieval Trade and Finance*, Cambridge University Press.
- Pounds, Norman John Greville (1974), *An Economic History of Medieval Europe*, Longman.
- Prestwich, Michael (1979), “Early Fourteenth-Century Exchange Rates”, *The Economic History Review*, New Series, Vol. 32, No. 4, ss. 470-82.
- Razi, Zvi & Smith, Richard (1996), *Medieval Society and the Manor Court*, Oxford University Press.
- Sahillioğlu, Halil (1978), “Osmanlı Para Tarihinde Dünya Para ve Maden Hareketlerinin Yeri (1300–1750)”, *ODTÜ, Gelişme Dergisi Özel Sayı*, ss. 1-38.
- Sayın, Abdurrahman Vefik (2000), *Tarih-i Mali*, MB, APKKB Yay., Çev: Özkan, F. Hakan, Yayın No: 2000/356, Ankara.
- (1999), *Tekâlif Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi)*, (Çev.: Özkan, F. Hakan), Maliye Bakanlığı APKK Başkanlığı Yayın No: 1999/352, Ankara.



- See, Henri (2000), *Modern Kapitalizmin Doğuşu*, (Çev.: Erim, Turgut), Yöneliş Yay., İstanbul.
- Şener, Abdüllatif (1990), *Tanzimat dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İşaret Yay., İstanbul.
- Tabakoğlu, Ahmet (1998), *Türk İktisat Tarihi*, Dergâh Yay., İstanbul.
- (1987), “Osmanlı Ekonomisinde Fiyat Denetimi”, *İstanbul Üniversitesi İFM, Prof. Dr. Sabri F. Ülgener’e Armağan Özel Sayısı*, C: 43, S: 1-4, ss. 111-150.
- Tout, T. F. & Broome, Dorothy M. (1924), “A National Balance Sheet for 1362-3, with Documents Subsidiary Thereto”, *The English Historical Review*, Vol. 39, No. 155, pp. 404-419.
- Uzunçarşılı, İsmail Hakkı, (1978), “Osmanlı Devleti Maliyesinin Kuruluşu ve Osmanlı Devleti İç Hazinesi”, *Bellekten*, Cilt: 42, Sayı: 165, Ocak, ss. 67-93.
- [http://www2.scc.rutgers.edu/memdb/result\\_spuf.php?start=900](http://www2.scc.rutgers.edu/memdb/result_spuf.php?start=900), S.E.T: 10.06.2009 (Rutgers Üniversitesi *Medieval and Early Modern Data Bank* projesi kapsamındaki *Currency Exchanges* (Spufford) Programı).

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
52. Seri / Yıl 2009  
Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan

# **MALİ YOLSUZLUĞUN YANSIMALARI: TÜRKİYE İÇİN EŞBÜTÜNLEŞME ANALİZİ**

**Araş. Gör. Burcu GEDİZ ORAL\***  
&

**Araş. Gör. Ferhan SAYIN\*\***

\* Celal Bayar Üniversitesi  
Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu  
Maliye Bölümü

&  
\*\* Celal Bayar Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
İktisat Bölümü

## ÖZET

Bu çalışmada, yolsuzluk, vergi sistemi gibi çok geniş ve önemli konuların birbirleriyle ilişkileri ile sınırlı kalınarak, bu ilişkiler teorik ve ampirik temelde irdelendikten sonra, çalışmanın temel amaçlarından hareketle araştırma yöntemi kısaca anlatılarak, Türkiye’de yolsuzluk ve vergi sistemi ilişkisini kapsayan bir model denemesi yapılmakta, analitik bulgular tartışılmaktadır. Türkiye’de 1985-2007 dönemine ait veriler kullanılarak yolsuzluk, vergi yükü, genel bütçe vergi gelirleri, dolaysız ve dolaylı vergilerin GSYİH’deki payı ve denetim oranı değişkenleri arasında kısa ve uzun dönemli bir ilişkinin var olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisi de test edilmiş, bulunan ampirik sonuçlar, Genel Bütçe Vergi Gelirleri- Yolsuzluk hariç tüm değişkenler arasında en az bir yönde nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Yolsuzluk, Vergi Sistemi, Eşbütünlüşme Analizi

## REFLECTIONS OF FISCAL CORRUPTION: COINTEGRATION ANALYSIS FOR TURKEY

### ABSTRACT

In this study, with respect to the relationship of corruption and tax systems being widespread and important subjects; this relationship was investigated theoretically and empirically, and the investigation method was explained according to the aspects of the study, then a proposed model including this relationship in Turkey are suggested. Indeed, analytical results were investigated. Long and short term relationship between corruption, tax burden, tax income of general budget, the ratio of direct and indirect taxes in GDP and tax audit ratios was determined by using data between 1985 and 2007. In the study, causality relationship between variables was examined; determined empiric results indicate that there is causality relationship at least on one direction, between all variables except tax income of general budget –Corruption

**Keywords:** Corruption, Tax System, Cointegration Analysis

## GİRİŞ

Kamu maliyesi alanında yolsuzluğa karşı hassasiyetin sebebi, yolsuzluk yapan birey ya da kurumların elde edeceği fevkalade büyük faydalardır. Bu alanda hem doğrudan hem de dolaylı finansal faydalar elde edilebilir. Bireyler vergi ödemelerini az yaparak veya vergi kaçırarak doğrudan, ülkedeki yabancı yatırımcılara nazaran rekabetçi avantajlar elde ederek dolaylı olarak kazanç elde edebilirler. Öte yandan, kamu görevlileri arasında yolsuzluğun yaygınlaşması vergi sistemlerinin kötüleşmesine,

karmaşıklılaşmasına ve daha fazla yolsuzluk fırsatları oluşturacak özel uygulamaların yerleşmesine neden olabilecektir.

Çalışmamızda Türkiye’de 1985- 2007 yıllarını kapsayan dönemde yolsuzluk ve vergi sistemi ilişkisi eşbütünleşme analizi ile incelenecektir. Çalışmanın birinci kısmında, mali yolsuzluğun oluşma zeminlerine yer verilmektedir. İkinci kısımda, mali yolsuzluğun vergi sisteminden kaynaklanan nedenleri açıklanmaktadır. Üçüncü kısımda, yolsuzlukların vergi sistemi ile olan ilişkisi teorik ve ampirik çalışmalar esas alınarak irdelenmektedir. Dördüncü kısımda ise Türkiye’de yaşanan yolsuzlukların vergi sistemi üzerine olan etkisi ampirik olarak analiz edilmektedir. Çalışmanın sonucunda elde ettiğimiz ampirik bulgular özetlenmektedir.

## I. MALİ YOLSUZLUĞUN GÖSTERGELERİ

Yolsuzluk nedeniyle hem fiskal (gelir elde etme) hem de ekstra fiskal (gelirin yeniden dağıtımı, çevre koruma vb) vergilendirme amaçlarından uzaklaşmakta vergi gelirleri azalmaktadır. Yolsuzluk sonucu oluşan vergi kaybının sebep olduğu gelir kayıpları, alt yapı hizmetlerinin azaltılması, transfer ödemeleri, daha yüksek borçlanma veya vergilendirmeyle telafi edilebilir. Bu seçenekler gitgide büyüyen bütçe açıklarının yanı sıra, istihdam ve ekonomik büyüme üzerinde negatif etkilerle birleşen önemli ödenek değişikliklerine yol açmaktadır (Edling, 2007: 12- 13).

Yapılan çalışmalar göstermektedir ki, gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde yolsuzluğun en yaygın olduğu alanların başında vergi idareleri gelmektedir. Örneğin Tayvan’da yapılan bir araştırmaya katılan vergi idaresi görevlilerinin % 94’ü rüşvet aldıklarını kabul ederken, Hindistan’da tüm vergi müfettişlerinin % 76’sının rüşvet aldığı rapor edilmiştir (Hindrinks, 1999: 396).

Yolsuzluk vergi gelirlerini azalttığı gibi, borçlanma dahil hükümetin diğer finansman imkanlarını sınırlamaktadır. Çünkü borç servisi harcamaları diğer harcamaların önceliğini değiştirerek, ilerideki mali esnekliği düşürmektedir. Bu bir kısır döngü oluşturmakta ve mali sürdürülebilirliği tehlikeye atmaktadır.

Yolsuzluk daha fazla yolsuzluk oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Dürüst olan vergi mükellefleri (özellikle küçük işletmeler) vergi kaçırmadıkları takdirde kar marjlarının düşüşüyle karşı karşıya kalmaktadır. Yolsuzluğun vergi yetkililerinin üzerindeki etkisi de önemlidir. Dürüst vergi yetkililerinin iradesini zayıflatarak, rüşvetçi memur sayısını arttırmakta ve suçluluk duygusu azalmaktadır.

Yolsuzluk, yönetimin kalitesini de etkilemektedir. Çünkü yetkililer kamu yararı için değil kendi çıkarları için hareket etmektedirler. Yönetimde verimlilik düşüktür, çünkü patronaj ve nepotizmle yeteneksiz kişilerin işe alınması teşvik edilmektedir (Purohit, 2007: 290- 291).

Vergi ve yolsuzluk ilişkisi vergi kaçakçılığında, kayıt dışı ekonomide ortaya çıkabilmektedir. Aynı zamanda vergi yapısı da yolsuzluğu teşvik edici nitelikte olabilmektedir.

## A. VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Vergi alanındaki yolsuzluğun ilk olarak vergi kaçakçılığı ile ilişkisi ön plana çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı yolsuzluk kadar eski bir problemdir. Verginin olduğu her yerde, vergiden kaçınan ya da vergi kaçırın kişiler muhakkak olacaktır.

İlk bakışta yolsuzluk sadece hükümetin vergi kaçırma ise bireylerin sorunu olarak görülebilir. Aslında ekonomi literatüründe bu iki sorun ayrı ayrı ve derinlemesine ele alınmıştır. Eksiklik bu kavramların deneysel ve kuramsal anlamda birlikte analiz edilebilmesinde yatmaktadır.

Vergi kaçırma ile ilgili olarak bir dizi model geliştirilmiştir. Allingham ve Sandmo'nun geliştirdiği modele göre, yüksek ceza oranı ve ortaya çıkma ihtimalinin daha çok olduğu durumlarda vergi mükelleflerinin kaçakçılık ihtimali azalmakta, fakat vergi oranları yükseldikçe kaçakçılığa eğilim artmaktadır (Allingham, Sandmo, 1972: 338).

Vergi beyanı, yanlış beyan durumunda otomatik cezalar yoksa belirsiz bir karardır. Mükellef gerçek gelirini beyan etmek veya düşük gelir bildirmek arasında karar verecektir. İkinci stratejiyi seçmesi vergi makamlarının inceleme yapıp yapmamasına bağlı olacaktır. Vergi mükellefinin vergi kaçırmadan sağlayacağı beklenen fayda ve maliyet seçimi ön şarttır.

$$E[U] = (1 - P) U(W - \theta X) + P U[(W - \theta X) - \Pi(W - X)]$$

$E[U]$  : Beklenen Fayda

$W$  : Gerçek gelir (egzogen olduğu, vergi mükellefi tarafından bilindiği fakat idare tarafından bilinmediği varsayılmaktadır)

$\Pi$  : Vergi oranı

$X$  : Beyan edilen gelir

$(1 - P)$  : Vergi inceleme olasılığı

$\theta$  : Ceza oranı

Eğer  $E[W - X] < E[W - \theta X]$  ise mükellef vergi kaçırma yoluna gidilebilecektir. Aynı zamanda  $(1 - P) > 0$  oldukça vergi kaçırma olasılığı zayıflayacaktır. Mükellefin  $(W - X)$ 'i beyan edebilmesi için  $(\theta > \Pi)$  olması gerekmektedir. Vergi kaçırın mükellef yakalanma olasılığı ve cezanın büyüklüğüne karşı beklenen faydasını maksimize etme amacındadır. Ödenmemiş vergi nedeniyle net gelirini arttırmaya çalışan mükellef, yakalandığı zaman vergi yükümlülükleri yanında bir de ceza ödeme riskini göze almaktadır (Allingham, Sandmo, 1972: 325). Benzer şekilde Erling, cezaların şiddeti, gelir ve vergi oranlarındaki değişikliğin vergi kaçırma üzerindeki etkisini incelediği çalışmasında, Allingham- Sandmo modelini destekler sonuçlara ulaşmıştır (Erling, 2002: 2).

Allingham- Sandmo modeline getirilebilecek en büyük eleştiri, modelin vergi kaçakçılığının psikolojik yönünü ele almamasıdır. Bazı vergi yükümlülerinin vergi

kaçırmalarının maliyeti beklenen faydaya oranla çok düşük olmasına rağmen, ahlaki açıdan uygun görmedikleri için vergi kaçırma eğiliminde olmadıkları görülmektedir (Tuay, Güvenç, 2007: 19- 20).

Yapılan çalışmalar, bireylerin vergi kaçırma kararlarındaki farklılıkların denetim olasılığı ve cezalarla bağlantılı beklenen fayda ve maliyetler tarafından tek başına açıklanamadığını ortaya koymuştur. Bu anlamda denetim olasılığı ve cezaların yanında vergi oranları, vergi ahlaki, vergi yönetiminin etkinliği ve vergi afları gibi bir dizi ekonomik ve sosyo-psikolojik faktör incelenmeye başlanmıştır (Tunçer, 2002: 113).

Vergi kaçakçılığı yolsuzluk faaliyeti olarak düşünülebilir ve yolsuzluk kavramsal olarak vergi kaçırma kapsayabilir (Flatters, Macleod, 1995: 397). Yolsuzluğun bireyleri vergi kaçırma teşvik edip etmediği önemli bir konudur. Elbette ki yolsuzluk ve vergi kaçakçılığı birbirinden bağımsız olarak var olabilir. Yani yolsuzluğun olmaması vergi kaçakçılığını ortadan kaldırmayacaktır. Mükellefler beklenen gelirlerini maksimum kılabilmek için rüşvet vermeye eğilimli olabilmektedir. Gelirini maksimize etme amacıyla olan vergi memurları ise bireylerin vergilerine göre rüşvet talep etmektedirler (Akdede, 2006: 145). Ancak istenen rüşvet miktarı arttıkça vergi kaçakçılığı azalmaktadır (Akdede, 2006: 147).

Vergi kaçakçılığının bir sebebi de siyasilerin tavrı olabilmektedir. Siyasi iktidarlar, genellikle baskı gruplarının, oy temin ettikleri çevrelerin istekleri doğrultusunda kararlar alarak, oy uğruna vergilendirme ile ilgili yasal düzenlemeler yapabilmekte, bu sayede örneğin bazı kesimlerin vergi yükünü azaltırken, bazı kesimlerin vergi yükünü de artırabilmektedirler. Ayrıca siyasi partilerin vergileme konusunda değişik görüşleri, birbirinden zıt uygulama projeleri bulunduğundan, politik istikrarın bulunmadığı bir ülkede her seçim döneminde, ayrı siyasi partilere mensup mükelleflerin beklentileri başlamaktadır. Siyasi partilerce kendi programları çerçevesinde hazırlanan ve her şeye yeniden başlanacağı kanaati oluşturan vergi paketleri ve projelerinin çokluğu, kamuoyunda mevcut haliyle ciddi ve istikrarlı vergi politikası olmadığı izlenimini uyandırmakta, vergi mükellefleri kendi kararlarıyla şahsi menfaatlerini korumaya çalışmaktadırlar (Aydm, 2006: 77).

## **B. VERGİSEL AÇIDAN KAYIT DIŞI EKONOMİ**

Bir ülkedeki piyasa ekonomisi kayıtlı ve kayıtsız ekonomik faaliyetlerden oluşmaktadır. Kayıt dışı ekonominin sınırları tam ve kesin olarak bilinmemektedir. Bu durum, ekonomik performans değerlendirmelerinde gösterge ve hedeflerin sapmasına neden olmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi; resmi GSMH'yi tahmin etmek için kullanılan geleneksel ölçüm teknikleri ile ölçülemeyen, resmi rakamlara yansımamış ve belli bir çıkar karşılığında mal ya da hizmet olarak sunulan faaliyetlerin tümünü kapsayan ekonomik değerler toplamıdır (Gümüşay, 2003: 2).

Kanunların oluşumuna katılmayan veya kanunların uygulanmasını denetleyemeyen vatandaşlar, tepkilerini kayıt dışı faaliyetlere kayarak ortaya

koyabilmektedirler. Devlete bağlılığın azalması, bir diğer deyişle devletin saygınlığını yitirmesi, ekonomik faaliyetlerin kayıt dışında tutulmasının toplum tarafından hoşgörüle karşılanmasına neden olarak kayıt dışı ekonominin gelişmesine yol açmaktadır (Sarılı, 2002: 42).

Çok boyutlu ve değişik faaliyetleri kapsayan bu olgu, yasalara aykırı olabileceği gibi yasal faaliyetleri de içerebilmektedir. Kayıt dışı ekonomi içinde yer alan ekonomik faaliyetler üç grupta toplanabilir;

- Beyan dışı ekonomik faaliyetler,
- Enformel ekonomik faaliyetler,
- Yasadışı ekonomik faaliyetler (Yılmaz, 2006: 28).

Yolsuzluk düzeyi ile kayıt dışı ekonomi arasında genelde eş yönlü ve güçlü bir ilişkinin var olduğu ifade edilmektedir. Bir ülkede kayıt dışılığın artması, yolsuzluk düzeyini yükseltebilmektedir (Schneider, Enste, 2000: 44). Benzer şekilde Johnson vd. ve Friedman vd. yaptıkları çalışmalarında, yolsuzluğun yaygın olduğu ülkelerde kayıt dışı ekonominin de yüksek olduğunu bulmuşlardır (Johnson vd, 1998: 387; Friedman vd, 1999: 1).

Vergi gelirlerinde ortaya çıkan gelir kaybını telafi edebilmek amacıyla vergi oranlarının artırılması durumunda beklenen gelir artışı sağlanamayacağı gibi kayıt dışı ekonomiye doğru bir kayma yaşanabilecektir. Yolsuzluğun yüksek olduğu ülkelerin daha geniş bir kayıt dışı ekonomiye sahip olma olasılıklarının daha fazla olduğunu destekleyen kanıtlar mevcuttur. Bu da daha yavaş ekonomik büyüme anlamına gelmektedir (Johnson vd, 1999: 1).

Dreher ve Schneider'e göre yolsuzluk ve kayıt dışı ekonomi, düşük gelirli ülkelerde birbirinin tamamlayıcı unsuru iken yüksek gelirli ülkelerde ikame unsuru olmaktadır. Yüksek gelirli ülkelerde kayıt dışı ekonominin yolsuzluğu azaltacağını, fakat düşük gelirli ülkelerde tam tersine kayıt dışılığın yolsuzluğu artırdığını iddia etmektedirler (Dreher, Schneider, 2006: 15).

Türk vergi sisteminin en önemli eksikliği sadece kayda giren vergisel olayları vergilendirmesi, bunun dışındaki olayların tespitini ve vergilendirmesini tam olarak yapamamasıdır. Getirilen her yasal düzenleme, vergi ödeyen kesimin vergi yükünün daha da artması sonucunu doğurmaktadır. Gerek idari uygulamalar ve gerekse denetim kayıtlı mükellefler üzerinde yoğunlaşmaktadır (İpek, 2005: 115).

Kayıtlı ekonomi giderek küçülmekte ve bu küçülmenin vergisizliğe, vergisizliğin borçlanmaya, borçlanmanın faize, faizin ise enflasyona neden olduğu belirtilmektedir (Gökbunar, 1997: 317). Kayıt dışı ekonominin en önemli iki nedeni kamunun getirdiği sıkı sınırlamalar ve vergi oranlarındaki yüksektir. Vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonominin bir unsuru olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonomi bir vergi başkaldırısı niteliğindedir (Gökbunar, 1996: 110).

### C. VERGİ YAPISI

Yolsuzluk ve vergilendirme konusunda yapılmış olan çalışmaların çoğu yolsuzluğun vergi bileşimi üzerine değil vergi düzeyi üzerine etkisini belirtmiştir. Bazı vergilerin ödemeleri müzakere edilebildiği için, farklı vergi çeşitlerinin yolsuzluğa farklı şekilde tepki vermesi beklenebilir. Bazı vergiler bazı ülkelerde kişisel olarak değerlendirilirken (örneğin gelir vergisi), bazıları vergi müfettişleri tarafından değerlendirmeye alınmakta, bu nedenle, fırsatçı davranışlar ortaya çıkabilmektedir (Tanzi, Davoodi, 2000: 16).

Farklı vergi türleri ile yolsuzluk arasındaki ilişki ayırım gösterebilmektedir. Bu bağlamda dolaylı ve dolaysız vergi ayırımından bahsedilebilir. Dolaylı vergiler tüketiciler tarafından mal fiyatının bir parçası olarak algılanmakta ve yolsuzluk yapmaya pek imkan tanımamaktadır. Buna karşılık gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler beyana dayalı olarak verilmekte, mükelleflerce kaçakçılık ve yolsuzluk yapmaya imkan tanımaktadır. Dolaysız vergi mükellefleri maliye müfettişleri tarafından yakalandığında ise, rüşvet ile bundan kurtulma yoluna gidebilmektedirler (Çelen, 2007: 108).

Vergi yönetimindeki başarısızlık, vergi politikasının amaçlarını ve eşitliği tehdit etmektedir. Bu hükümetin sadece toplanması kolay ve insanların ödemekten kaçınmayacağı vergilere ağırlık vermesine neden olmaktadır (Purohit, 2007: 288).

Ülkemizde en büyük kamu geliri kaynağını dolaylı vergiler oluşturmaktadır. Bunun nedeni dolaysız vergi tahsilatının güçlüklerinin yanında dolaylı vergilerin idari açıdan basit vergiler olmasıdır. Gerçekten de kişi ve kurumların mal ve hizmet almak suretiyle ödemiş oldukları bu vergiyi tarh ve tahsil etmek kolaydır. 1980 yılında dolaysız vergi gelirlerinin konsolide bütçe vergi gelirlerine oranı % 52 iken, 2007 yılına geldiğinde % 34'e düşmüş; aynı süre içerisinde dolaylı vergilerin payı ise % 48'den % 66'ya yükselmiştir. Bu durum iki anlama gelmektedir: Birincisi, tersine artan oranlı olma özellikleri nedeniyle, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki ağırlığının artması, vergi sistemi ve politikasının "vergilemede adalet" ilkesinden giderek uzaklaştığını göstermektedir. İkincisi de vergi denetim süreçlerinin etkisiz olduğu, devletin vergi toplamakta yeterince etkin olmadığı ve bu yüzden de gelir- gider beyanında ister istemez bir otokontrol mekanizmasını içeren dolaylı vergilere yüklenildiğidir (TÜİK, 2007: 598).

Vergi yükünün adaletsiz olduğu yönündeki inanç, vergi kaçakçılığına yol açmaktadır. Bir ülkede, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı incelenirken, dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplanan vergiler içindeki payının karşılaştırılması, çok sık kullanılan bir yöntemdir. Bunun nedeni, dolaysız vergilerin (gelir vergisi, kurumlar vergisi, taşıt vergisi) vergi adaletini sağlamada daha etkili olmasıdır. Çünkü dolaysız vergilerde; en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla, vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabilmektedir. Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi dolaylı vergilerde ise bu vergilerin uygulandığı mal ve hizmetlerin, düşük gelirli olanların bütçesindeki payı, yüksek gelirli olanlara



göre daha fazladır. Vergi yükü, asıl olarak düşük ve sabit gelirlilerin üzerinde kalmaktadır (Özfidan, 2005).

Dolaylı vergiler gelir dağılımının geniş kitleler aleyhine bozulmasında büyük pay sahibi olmaktadır. Çünkü bu yolla geniş kitlelerin satın alma gücünün önemli ölçüde daraltılmaktadır. Ücretli kesimin vergileri stopaj usulü ile kesilirken, diğer kesimlerin vergilerinin bir dönem sonra ve iki eşit taksitle tahsil edilmesi, enflasyonun yüksek düzeyde olduğu ülkemizde, izlenen vergi politikası ile gelir dağılımının geniş kitleler aleyhine bozulmasında rol sahibi olmuştur (Bilen, 1998: 381).

## **II. VERGİ SİSTEMİNDE MALİ YOLSUZLUĞA NEDEN OLABİLECEK KURUMLAR**

Mali yolsuzluk adı da verilen vergilendirme alanında görülen yolsuzluklar vergi mevzuatı ve vergi yönetimi alanlarında ortaya çıkmaktadır. Mevzuat açısından ele alındığında, bunun etkisi kanunlarda yer alan ifadelerden (boşluklardan) kaynaklanmaktadır. Büyük yolsuzluk ya da siyasi yolsuzluk olarak sınıflandırılan bu tür faaliyetler içinde yer alan devletin ilk ve önde gelen üyeleri (bakan ve cumhurbaşkanı düzeyine kadar) ve parlamento üyeleridir.

Vergi idaresi açısından yolsuzluğun izleri vergi muafiyetleri ve vergi alınacak kalemlerin tanımında görülmektedir. Vergilendirme sürecindeki değişik adımlar yolsuzluktan farklı derecelerde etkilenebilmektedir. Bu adımlar; vergi mükelleflerinin saptanması ve kaydedilmesi, vadesi gelmiş verginin değerlendirilmesi ve toplanması, gelen ödemelerin denetlenmesi, vergi iadesi, vergi suçlarının vergi denetmenlerince araştırılması olarak belirtilebilir. Her ne kadar dereceleri değişse de tümü yolsuzluktan etkilenebilmektedir (Edling, 2007: 16).

### **A. VERGİ MEVZUATI**

Vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi yetkilileri içerisindeki yolsuzluk için çok önemli bir faktör olabilmektedir. Vergi müfettişleri, zorla rüşvet almak için, açık olmayan mevzuat, kurallar ve prosedürleri suiistimal ederek, sahip oldukları takdir yetkisini kötüye kullanabilmektedir. Vergi kaçırın mükellefler de ortaya çıkarılmaları söz konusu olduğunda rüşvet verebilmektedir.

Vergi yasalarının anlaşılmasının çok zor olması, vergi mükelleflerinin yasaları uygulamak için vergi memurlarından yardım almalarını gerektirmekte, bu rüşvet için zemin hazırlamaktadır (Edling, 2007: 16- 17).

Türk Vergi Sistemi, uzmanların dahi izlemekte zorlandıkları karmakarışık bir görünüm arz etmektedir. Çok sayıda yasa, Bakanlar Kurulu kararı, genel tebliğler, genelgeler, mükerrer maddeler, geçici maddeler, sık sık yapılan değişiklikler, genel kabul görmüş ilkeler ve anayasal ilkelere uygun olmayan düzenlemeler ile sistem bir sistemsizliğe dönüşmüştür (Türkoğlu, 1997: 13). Tüzük ve yönetmeliklerin yorumu genellikle konuyla ilgili bürokratlara bırakılmıştır. Bu nedenle, karışıklık yaşanması ve

hatta konunun istismar edilmesi mümkün olabilmektedir. Bürokratların kişisel çıkar sağlamak amacıyla istismara yönelebilmeleri nedeniyle bu tür düzenlemeler, ilgili literatürde başlıca yolsuzluk araçları olarak sayılmaktadır (Tanzi, 2000).

1980 yılından önce yıllık yasa çıkarma sıklığı 84 iken, 1980 sonrası bu sayı 223'e ulaşmış ve 1984-1989 arasında sadece 16 vergi yasasında 69 kez değişiklik yapılmış; 1980 sonrası dönemde kanun çıkararak kural belirleme yerine Bakanlar Kurulu kararları ile keyfiliğe açık düzenlemeler yapılmıştır (Emek, 2005: 10).

## 1. Artan Oranlı Vergi Tarifeleri

Yüksek vergi oranlarından dolayı yolsuzluk faaliyetinde bulunma istekliliği artabilmektedir (Edling, 2007: 17). Aynı zamanda mükellefler ödemek zorunda oldukları vergilerin sayısının çok olduğuna inanıyorlarsa, üzerlerindeki vergi yükü çok ağır olmasa da, psikolojik nedenlerden dolayı vergiye olumsuz bakabilmektedir.

Vergi oranları ile devletin elde ettiği vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi inceleyen Arthur Laffer kendi adıyla anılan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan Laffer Eğrisini<sup>1</sup> geliştirmiştir. Söz konusu eğri, vergi oranlarının belli bir düzeye kadar artırılmasının vergi gelirlerini arttıracaklarını, ancak optimal vergilenebilir kapasitenin aşıldığı bir noktaya ulaşıldıktan sonra vergilemenin olumsuz etkilerinin ağır basacağını ve vergi gelirlerinin ekonomik faaliyetlerin hacmindeki daralmalara bağlı olarak azalacağını öngörmektedir. Çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını arayacaklardır (Yıldırım, 2001: 483).

Sanyal vd. göre yolsuzluğun artması bir çeşit Laffer eğrisi (vergi oranlarının bir optimumdan sonra arttırılmasının vergi hasılatını düşüreceğini açıklar) meydana getirerek vergi gelirlerini azaltacaktır (Sanyal, 1998).

## 2. Yaygın İstisna ve Muafiyetler

Vergi muafiyetlerinin çok olduğu durumlarda, vergi mükelleflerinin yasaların kendi özel durumlarına uygulanması için vergi memurları ile pazarlık etmek zorunda kaldığı durumlar rüşvete başvurma noktaları yaratmaktadır (Edling, 2007: 17).

İstisna ve muafiyetler her ne kadar vergi ödeme gücü olmayanları vergi dışı bırakmak amacıyla konulsa da, siyasi ve idari nedenlerle muafiyet kapsamının geniş tutulması, mükelleflerin muafiyet koşullarını tam olarak taşıyıp taşımadıklarının tespit edilememesi ve bu nedenle hak etmeyenlerin de muafiyetten yararlanması, muafiyetten yararlanamayanların kayıt dışılığa sebebiyet vermeleri nedeniyle verginin genellik ilkesine aykırı bir uygulama olmaktadır (İpek, 2005: 115).

Hükümetler, yüksek vergi oranlarının etkisini hafifletmek için vergi muafiyet ve istisna uygulamasına gittikleri vakit, vergi adaleti bozulmaktadır (Tuay, Güvenç, 2007:

<sup>1</sup> Bu görüşü ilk olarak 13. yy da İbn-i Haldun ileri sürmüştür. Bu nedenle Prof. Dr. Coşkun Can Aktan çeşitli çalışmalarında bu etkiyi Haldun- Laffer Etkisi olarak adlandırmıştır (Gökbunar vd, 2007: 216).

31). İstisnalardan yararlanamayanlar ise kendilerinin de daha az vergi verebileceklerini düşünerek vergi kaçakçılığı yoluna gidebilmektedirler. Ayrıca, istisna ve muafiyet uygulamaları rekabet eşitsizliğine sebep olmaktadır. Bu durum mükelleflerin vergi uyumunu engelleyen önemli bir faktördür (Kıldış, 2000).

### 3. Yetersiz Vergi Cezaları

Cezaların yetersizliği ve düşük denetim olasılığı yolsuzluğu teşvik edebilecektir.

Vergi kanunlarına aykırı hareket edenler için öngörülen cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabında düzenlenmiştir. Anılan Kanunun ilgi bölümünde cezayı gerektiren fiiller, bu fiillerin tespit edilmesi, cezaların kesilmesi, ortadan kalkması gibi konularda geniş düzenlemeler yapılmıştır. Sözü edilen Kanunun 331'nci maddesine göre, vergi kanunlarına aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılırlar. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, vergi suçu, vergi kanunlarına aykırı hareket etme fiilidir.

4369 sayılı Kanunla, 01.01.1999 tarihinden itibaren, Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinde yapılan değişikliklerden sonra vergi cezaları, vergi zıyı cezası, usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezası halini almıştır. Diğer cezalar ise hürriyeti bağlayıcı cezalardan, diğer bir ifadeyle hapis cezalarından oluşmaktadır.

Vergi hukukumuzda mevcut olan uzlaşma müessesesiyle, vergi idaresi ile adına vergi tarh edilen ve/veya ceza kesilen mükellefler, yasalar çerçevesinde anlaşma görüşmeleri yaparak uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden çözümlenme yollarını aramakta ve çözümlenmeye çalışmaktadırlar (HUD, 20005: 1001- 1007).

## B. VERGİ YÖNETİMİ

Yolsuzluk yapan yöneticilerin olması, idarede alt düzeylerde yolsuzluğun daha kolay yaygınlaşmasına neden olacaktır (Purohit, 2007: 287). Meslektaşlarının yolsuzluk yaptığını bilen vergi memurunun dürüst davranma olanağı zayıflamakta, yolsuzluk yaygınlaşmakta ve organize hale gelmektedir. Aynı zamanda bu durum vergi idarelerinde çalışacakların potansiyel olarak daha fazla yolsuzluk yapabilecek kişilerden seçilmesine neden olarak istihdam politikasını yanlış etkileyebilecektir (Giray, 2005: 131).

Yolsuzluk, vatandaş için pahalı yönetim demektir. İşlerin rüşvetle görüldüğü bir yönetsel sistemde, vergi anlamını yitirmekte, verilen rüşvetler kamu hizmetleri için ikinci bir ödeme olmaktadır (Karakaya, 2001: 35).

### 1. Vergi İdaresi

Vergi mükellefleri ile vergi memurları arasında sık sık kişisel etkileşim, özellikle vergilerin değerlendirildiği ve toplandığı yerde vergi mükellefleri ve memurları arasındaki etkileşim yaşanması yolsuzluk ağları oluşumu için fırsat yaratmaktadır. Vergi

memurlarının gerçekleştirdiği yolsuzluk hareketleri genellikle göz ardı edilmekte, nadiren bulunup ortaya çıkarıldığında çok hafif bir şekilde cezalandırılmakta veya hiç cezalandırılmamaktadır (Edling, 2007: 17).

### **a. Bürokratik Katılıklar ve Yavaş İşleyen Prosedürler**

Yolsuzluğa besleyen nedenlerden biri de vergi yönetiminin etkin çalışmaması veya ortaya çıkan “aşırı” bürokrasidir. Bürokrasinin hizmete dönük değil “cezacı” bir yaklaşım takip etmesi, girişimciye “potansiyel suçlu” olarak davranılması, işletmelerin zamanının % 20’sinin bürokratik işlemlerle heba edilmesi, bir yatırımın üretime dönüşmesi süreci içinde çok sayıda kamu idaresini içine alan 172 imzanın gerekli oluşu vb. nedenlerle işletmelerin ağır bir bürokratik iş yükü ile karşı karşıya oldukları vurgulanmaktadır (Ağbal, 2002: 45).

### **b. Vergi Yetkililerinin Tekelci Gücü ve İç Denetim Sistemi Eksikliği**

Vergi sistemindeki idari yolsuzluk, vergi memurlarına, mükelleflerin yükümlülüklerinin belirlenmesi konusunda yetki verilmesi ve idarenin vergi memurlarının davranışlarını denetleyecek mekanizmalara sahip olmaması olmak üzere iki sebepten ötürü ortaya çıkmaktadır. Bu sorun her yerde ortaya çıkmakla birlikte, gelişmekte olan ülkelerde daha ciddi düzeydedir (Flatters, Macleod, 1995: 398).

Vergi memurlarının operasyonları belirli coğrafi alanlara ayrılmıştır. Bir vergi mükellefi için belirli bir vergi memuru veya departmanı bulunmaktadır. Bu tekelci güç vergi memurlarına yolsuzluk için fırsatlar sağlayabilmektedir. Kamu yetkililerinin görevlerinin açıkça tanımlanmamış olması, raporlama mekanizmalarının eksikliği kötü niyetli davranışlar için zemin oluşturmaktadır.

Vergi memurlarını izlemek ve onları eylemlerinden sorumlu tutmak zor olmaktadır. Personeli teşvik mekanizmalarının ve etik kodların olmaması, işe alma ve terfi prosedürleri, personel rotasyonunun olmaması başka kazanç ağları kurulmasına neden olmaktadır (Purohit, 2007: 287).

Yaygın yolsuzluğa rağmen, kaçırılan vergilerin ceza takibatı nadir olmakta ve cezalar işten çıkarılmaktan daha sert olmamaktadır. Suçlu vergi mükelleflerine hiçbir zaman ceza kovuşturması yapılamamaktadır. Çok nadir bir vergi memurunun sadece kovulmakla kalmayıp aynı zamanda ağır para cezaları ve uzun hapis cezasıyla cezalandırıldığı sansasyonel bir vakayla karşılaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, idari yolsuzluk sistemattir, bu nedenle de önleme çabaları devamlı olamamaktadır (Flatters, Macleod, 1995: 399).

### **c. Vergi Yetkililerinin Ücretlerinin Düşüklüğü**

Gelişmekte olan ülkelerde kamu ücret düzeyindeki yetersizlik ve ücret artışı konusundaki sıkıntılar sebebiyle rüşvet alınmasına göz yumulabilmektedir. Bunun vergi

memurları için gerekli teşviki sağlayacağı öne sürülmektedir (Flatters, Macleod, 1995: 415).

Gelir düzeyinin yolsuzluk üzerinde etkisi olmadığı varsayımı altında, vergi yetkilileri yolsuzluktan elde edecekleri fayda, maliyetinden yüksek ise yolsuzluk yapacaktır. Buna göre;

$$E[B] = N \times E[G] - \text{prob}[P] \times [P] > 0$$

$E[B]$  : Yolsuzluğun beklenen faydası

$N$  : Yolsuz işlem sayısı

$E[G]$  : Yolsuzluğun beklenen kazancı

$\text{Prob}[P]$  : Cezalandırılma olasılığı

$[P]$  : Yolsuzluğun cezası (Hunter- Shah, 2000: 2).

Dolayısıyla kamu görevlisi karşılaşacağı yolsuzluk tekliflerine fayda- maliyet analizini yaparak cevap verecek,  $\text{Prob}[P] \times [P]$  arttıkça yolsuzluk yapma olasılığı azalacaktır.

Tanzi'ye göre, ücret düzeyiyle yolsuzluk arasında negatif bir ilişki vardır. Ücret yükseldikçe yolsuzluk azalmaktadır. Ancak ücret kapasitesini artırarak yolsuzluğu tamamen ortadan kaldırmak mümkün değildir. Ücret düzeyi artsa bile belli bir noktadan sonra, yolsuzluk azalmamaktadır. Bu yolsuzluk vergi yetkililerinin açgözlülüğünden kaynaklanmaktadır (Tanzi, 1998: 17).

Yapılan bir çalışmanın sonuçlarına göre, İsveç'te yolsuzluğun neredeyse yok denecek kadar az olmasının en önemli nedenlerinden biri olarak, üst düzey kamu yöneticilerine ödenen ücretlerin, ortalama bir sanayi işçisinin aldığı ücretten 12-15 kat daha fazla olması gösterilmektedir. Singapur'da yolsuzluğun en az görüldüğü ülkeler arasındadır. Singapur yıllar boyunca kamu çalışanlarını yolsuzluk yapmaya itmeyecek bir ücret politikası izlemiştir. Singapur'da bakanlara ve üst düzey kamu yöneticilerine ödenen ücretlerin, dünyada bu görevleri yürüten kişilere ödenen en yüksek ücretler arasında olduğu bilinmektedir. Ancak yüksek ücretlerin yolsuzluk yapmayı sürdürenler için daha yüksek rüşvet taleplerine yol açabileceğine ilişkin görüşler mevcuttur. Yüksek ücret politikası yolsuzluk faaliyetlerinin sayısını azaltırken, yolsuzluk için ödenen paranın toplam miktarını düşürmeyebilir (Tanzi, 1998: 16- 17).

Rijkeghem ve Weder kamu sektörü ücret düzeyi ile yolsuzluk arasında negatif bir ilişki bulmuşlardır. Ayrıca kamu ve özel sektördeki ücret farklılığı da yolsuzluğa neden olmaktadır. Bu şekilde gerçekleşen yolsuzluk daha çok gelir elde etme hirsından ya da ihtiyaçtan kaynaklanmaktadır. Ancak bazı çalışanlar teklif edilen rüşvetin reddedilemeyecek meblağlarda olmasından dolayı yolsuzluğa karışabilmektedir (Rijkeghem, Weder, 1997: 31).

Charap ve Harm kamu sektöründe ücretlerin düşük olmasının yolsuzluğu arttırdığını iddia etmektedir (Charap, Harm, 1999: 15). Abbink ücret düzeyinin yanında ücret adaletinin yolsuzluğu azalttığı sonucuna varmıştır (Abbink, 2000: 5).

Vergi yönetiminde çok az maaş ödenen işlere fazla sayıda adayın başvurmasının, kişilerin bu işlerin getireceği ekstra gelir fırsatlarını farkında olduklarının göstergesi olduğunu ileri sürülmektedir (Tanzi, 1999: 6).

## 2. Vergi Denetimi

Vergi denetimleri içinde yolsuzluk, vergi gelirleri üzerinde belki de en güçlü ve uzun vadeli etkilere sahiptir. Bu yolsuzluk şekli temelde, bir vergi mükellefinin vergi kaçırmış olduğunun tespit edilip, daha sonra borçlanılan miktarı, borcun faizi ya da olası cezaları ödemekten kaçınmak için vergi müfettişi ile anlaşmaya giriştiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Şu haller yolsuzluğun var olabileceğine dair kanıt olarak kabul edilebilir:

- Denetlenecek vergi mükelleflerini seçim kriterlerinde şeffaflığın olmaması,
- Vergi denetiminin herhangi bir düzeltme yapılmadan ya da kaçırılan vergi için herhangi bir ceza verilmeden kapatılması,
- Vergi mükelleflerine hakları ya da görevlerini bildirmeme,
- İtiraz işlemlerinde vergi otoritelerinin aleyhine yanlış kararlar,
- Denetim birimleri tarafından vergi ihlalleri için haksız soruşturma tehdidi,
- Vergi kaçakçılığı tespit olmasına rağmen hiçbir ceza takibatının olmaması,
- Vergi teşviklerini sağlama, vergi denetimleri için bireyleri seçme ve raporları yazma gibi temel kararları verirken vergi müfettişlerinin hiçbir denetime tabi olmaması (Edling, 2007: 17- 18).

Denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun hareket etmeye yöneltmektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini arttıracaktır. Zira vergi denetimi, yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturmaktadır. Doğru beyanı sağlayan kriter ise, bu riskin büyüklüğü olmaktadır (Çelikkaya, 2002).

Türkiye'deki temel sorunlardan birisi idari yapılanmadaki eksikliklerdir. İdari yapılanmada bürokrasinin karmaşıklığı, çok başlılıktan kaynaklanan denetim yetersizliği ve birimler arası eşgüdüm eksikliği gibi olumsuzluklar bulunmaktadır. Vergi denetimi nicelik itibarıyla yeterli olmadığından, mükellefler vergi denetiminden çekinmemektedirler. Türkiye'de vergi inceleme oranının çok düşük olmasının en önemli nedeni, vergi denetim elemanlarının sayılarının yetersiz olması ve mevcut denetim elemanlarının vergi incelemesi dışında daha birçok görevinin olması nedeniyle vergi incelemesine yeterince zaman ayıramamalarıdır.

## C. MÜKELLEFLERİN DAVRANIŞLARI

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, vergi mükelleflerinin yasalara uyum sağlamadaki aşırı isteksizliği, rüşvet mekanizmasıyla vergi yükümlülüklerini azaltmaya çalışmalarına neden olmaktadır (Purohit, 2007: 287). Bazı hallerde yolsuzluk vergi yükümlülüğünü yerine getirme konusunda uyumlu mükelleflere zorluk çıkarılması sonucu ortaya çıkabilmektedir. Burada mükellef vergi kaçırma amaçlı değil, vergisel ödevini tam olarak yerine getirmek için rüşvet ödemek zorunda kalmaktadır (Çelen, 2007: 107).

### 1. Vergi Uyumu

Dünyanın hiçbir yerinde gelir elde edenler, bu gelirlerinin önemli bir kısmını devlete vergi olarak ödemek istemezler. Eğer devlet içinde yolsuzluk çok yoğun biçimde yaşanmakta ise mükelleflerin vergiye uyumu olumsuz yönde etkilenecektir.

Vergiye karşı koymanın farklı biçimlerde ortaya çıktığı görülmektedir. Hemen belirtmek gerekirse; vergiye karşı koyma yolları zamana, ekonomik ve sosyal sınıflara göre değişik biçimlerde olabilir. Örneğin büyük sanayici ve işadamları hukuksal yollardan yararlanarak vergiden kaçınma yolunu yeğledikleri halde, küçük ve orta ölçekli işletmeler doğrudan vergi kaçakçılığına başvurabilmektedir. Sabit ve dar gelirli ücretliler ise ayaklanmaya yakın yöntemleri seçebilirler. Sonuçta, vergiye karşı direnç; insanın doğasında vardır ve uygun zemin olduğu zaman daha az vergi ödemenin ya da hiç vergi ödememenin yolları aranmaktadır (Aydemir, 1995: 47).

Mükellefin vergileme karşısındaki tutum ve davranışlarının şekillenmesinde etkili olan en önemli faktörlerden biri, vergi ödemenin ahlaki bir davranış olup olmadığı konusundaki değer yargılarıdır. Mükellefin vergiyi, manevi bir disiplin etkisi altında, bir görev ve bir borç olarak kabul etmesi veya kanunen ödenmesi gereken vergi borcunun tam ve eksiksiz olarak zamanında ödenmesi şeklinde tanımlanabilen vergi ahlakı, özellikle vergilemenin mükellef beyanlarına dayalı olduğu ülkelerde büyük önem taşımaktadır (Çelebi, 1997: 77; Derdiyok, 1993: 38).

Mükellefin vergiye ilişkin değer yargılarını, vergi bilincinin bir sonucu olarak kabul edebiliriz. Vergi bilinci, mükellefin, devletin niçin vergi alması ve kendisinin neden vergi ödemesi gerektiği konusundaki bilgisini yansıtmaktadır. Gelişmiş demokratik toplumdaki çağdaş vergi bilinci, ekonomik bilgi temeline oturmakta ve mükellef, talep ettiği kamu hizmetlerinin ancak kendisinin ödeyeceği vergilerle üretilebileceğini bilmektedir. Günümüzde, mükelleflerin sahip olması gereken vergi bilinci budur. Oysa, özellikle demokratik devlet anlayışının tam olarak gelişmemiş ve yerleşmemiş olduğu ülkelerde devletin bireyler tarafından sanki “gökyüzünde beslenen ve yeryüzünde sağılan bir varlık” gibi algılandığı gözlenmektedir (Çelebi, 1997: 76).

Bireyin vergi adaleti ve vergi ahlakı ile ilgili zihniyeti, bir yandan ödeme gücü, diğer yandan da vergi yükü ile ilgili algılamalardan oluşur. Bireyin vergi yükü algılaması mutlak değil görelidir. Bunlar kendi ekonomik gücüne göre katlanılan yük, diğer yükümlülükler karşısında katlanılan yük ve nihayet sağlanan kamu hizmetlerine

göre katlanılan yük olarak belirlenebilir. Araştırmalar bireyin katlandığı yükü ekonomik gücüne göre daima yüksek algılama eğilimi içinde olduğunu ortaya koymaktadır. Verginin karşılıksız olması ve vergi vermeyenin hizmetten yararlanma hakkının elinden alınmaması bireyin aşırı yük algılama eğilimini güçlendirmektedir (Önder, 1993: 51).

Vergi, vergi yükü ve ödeme gücü arasındaki ilişkiye bakıldığında; vergi arttığında vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça vergi yükü azalmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi ile vergi yükü arasında doğru orantılı, ödeme gücü ile vergi yükü arasında ise ters orantılı bir ilişki mevcuttur. Eğer mükellef fazla vergi ödediği fikrine kapılırsa daha az vergi ödemeye çalışacak ya da ödemeyecektir (TC Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2004: 21).

Mükellefin vergi yükünün adil olmadığına inanması, vergi kaçırmasına neden olabilecektir. Böyle bir durumla karşı karşıya kalan bir mükellef vergi kanunlarının adaletsiz uygulandığına ya da vergi kanunlarının vergi kaçakçılığı yolu ile ihlal edilebildiğine inanmaktadır. Dünya genelinde başta Amerika ve İngiltere olmak üzere vergi sisteminin adaletsiz olarak algılanması (vergiye bir direnç olarak) artmıştır (Tuay, Güvenç, 2007: 28). Ülkemizde de bu direnç gözlenmektedir. Örneğin, Manisa da yapılan bir anket çalışmasında mükelleflerin vergi sistemine ilişkin şikayetleri içerisinde ilk sırayı vergi sisteminin adaletsiz olması almıştır (Muter vd, 1993: 54).

Mali yolsuzluk bir yandan bireylerin vergi ödeme istekliliğini azaltırken, diğer yandan vergi idaresinin dürüst davranma taahhüdünü zayıflatabilir. Her iki etkide vergi toplamanın önemi ve vergi uyumu ile yakından ilişkilidir. Bu bağlamda vatandaşların vergi yasalarını ihlali, diğer yasalara da ihlali başlatabilecektir. Bu toplumu bir güvensizlik kısır döngüsü içine sokabileceğinden, vergi idaresi yolsuzluğuna toplumsal etkileri bakımından daha geniş bakmak gerekmektedir (Fjeldstad, Tungodden, 2001: 9).

## 2. Mali Af Beklentisi

Mali af, kısaca idare ile mükellef arasında barış ya da uzlaşma olarak tanımlanabilirse de, esasen vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır. Devlet mali af yasaları ile kendi koyduğu kuralların bozulmasına karşı yaptırım olarak kullandığı cezalandırma hakkından vazgeçmektedir. Bir başka deyişle mali af, vergi mükelleflerinin zıya uğrattıkları vergiyi gönüllü olarak geri ödemeleri için bir zaman fırsattır (Arıkan, Yurtsever, 2004: 59).

Vergi afları vergi yönetiminin vergi tahsilatındaki başarısızlığının bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Vergi afları, vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler açısından adil bir uygulama değildir. Çünkü vergi afları, ödemekle yükümlü oldukları vergiyi faizsiz kullanıp daha sonra yine aynı miktarda vergi ödeyenleri ödüllendirirken, vergi borçlarını vadesinde kendi iradeleriyle ödeyenler ve stopaj usulü ile vergilendirilenleri cezalandırmaktadır. Ayrıca, vergi ve cezalarını ödemedikleri belirlenen mükelleflerin affa uğradığını gören dürüst mükellefler de, aynı yönde hareket edebilmektedirler. Af sonucu kamuoyunun o zamana kadar tespit edilemeyen vergi



kaçığının boyutları hakkında bilgi sahibi olması bu gelişmeyi güçlendirecektir. Üstelik vergi affı, gelecekte vergi aflarının gerçekleşebileceği yönünde beklentileri beraberinde getirebilecektir. Bu durum, şüphesiz, mükelleflerin vergi kanunları ve uygulamasına ilişkin uyumunu azaltan bir unsur olmaktadır (Güner, 1998: 263).

Aflar sadece gelişmekte olan ülkelerde değil gelişmiş ülkelerde de geniş yer bulan bir mekanizma olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, OECD ülkelerinden Avusturya, Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Portekiz, İsviçre ve ABD’de eyalet düzeyinde (1980’lerden itibaren kırk kadar eyalette) vergi aflarına başvurulmuştur. Ancak Arjantin, Bolivya, Brezilya, Hindistan, Meksika ve Türkiye gibi ülkelerde aflar değişik nedenlerle uygulamada daha sık yer bulmakta, bir anlamda afların rutin haline geldiği gözlenmektedir (Alm, 1998).

Ülkemizde sonuncusu 27.02.2003 gün 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu (kamuoyunda ve halk arasında “Af Kanunu” olarak adlandırılan) olmak üzere 36 kez af kanunu çıkarılmıştır.

1980 öncesi mali aflar genellikle siyasi gerekçeler için çıkarılırken, 1980 sonrası mali aflar, geçmişte kalan yüksek enflasyon, döviz dar boğazı, siyasi ve ekonomik istikrarsızlık sebebiyle oluşan vergi dışı fonlarla birlikte, tahsil edilemeyen vergi aslı ve cezalarını devlet hazinesine kazandırmak ve ekonomik istikrarı sağlamak için çıkarılmıştır. Vergi yargısında meydana gelen tıkanmalar ve vergi idaresinin etkin çalışmaması mali affı gündeme getiren diğer sebeplerdendir (Erim, 2003: 98).

Ülkemizde, af kanunları ıslah edici olmaktan çıkmış, vergi kaçakçılığını ve kayıt dışı ekonomiyi özendirici bir duruma gelmiştir. Vergi afları popüler ifadeyle “bir kereye mahsus ve son defa” olmak üzere gündeme getirilmiş, tahsilatı hızlandırma amacıyla yapıldığı gerekçe gösterilmiş ancak, af beklentisi nedeniyle mükelleflerin ödemelerini geciktirmeleri ile sonuçlanmıştır (Akbulak, Tahtakılıç, 2003: 24- 25).

Sıklıkla vergi affı çıkarılmasının nedeni toplumda sağlıklı bir vergi kültürünün oluşmamasıdır. Oysa vergi bir ülkede hızlı ve dengeli ekonomik gelişmeyi sağlamanın, sosyal ve kültürel değişimleri gerçekleştirmenin en etkili aracıdır. Bir ülkede yaşayan bireylerin böylesine etkili bir aracın önemini kavrayamamaları, o ülkede toplumsal dayanışma bilincinin olmadığını gösterir. Bunun içindir ki Türkiye’de vergi kaçırıcılar toplumsal baskı altında değildir. Aksine bu kişiler toplumda hoşgörü ile karşılanmakta ve işbilir olarak görülmektedir (Güner, 1998: 263).

### **III. YOLSUZLUK VE VERGİ SİSTEMİ KONUSUNDA TEORİK VE AMPİRİK ÇALIŞMALAR**

Tanzi ve Davoodi, gelişmiş ve gelişmekte olan iki alt örneklemeyle oluşan 90 OECD ülkesine ilişkin yapmış olduğu ampirik çalışmada, yolsuzluğun vergi yapısını etkilediğine dair kanıtlar sunmuştur. Gelişmekte olan ülkelerde daha yüksek oranda yolsuzluk olması, söz konusu ülkelerde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki baskın payını kısmen açıklayabilmektedir. Çalışmada dolaylı vergilerin özellikle de KDV’nin tüm dünyada yaygın bir kamu geliri olmasının yolsuzluk algılamasının

artmasıyla ilişkili olup olmadığı incelenmiştir. KDV'yi daha önce uygulamaya başlayan ülkelerin daha düşük düzeyde yolsuzluğa sahip olduklarına dair bir takım kanıtlar sunulmaktadır (Tanzi, Davoodi, 2000: 22). Yolsuzluk vergi kaçakçılığını arttırdığından yolsuzluk ile KDV verimliliği arasında negatif yönde bir ilişki mevcuttur. Bir ile sıfır arasında yer alması gereken verimlilik oranı düştükçe vergi idaresi o kadar zayıf, vergi kaçırma da o kadar yaygın olmaktadır (Tanzi, 1999: 10).

Tanzi ve Davoodi'ye göre, yolsuzluk vergi kaçırmaya, düzensiz vergi muafiyetlerine ve zayıf vergi yönetimine katkıda bulunduğu durumlarda vergi gelirlerini azaltmaktadır (Tanzi, Davoodi, 1998: 15- 21). Benzer şekilde Gruha'da, yolsuzluğun vergi gelirlerini azalttığı sonucuna ulaşmıştır (Gruha, 1998: 1).

Tanzi ve Davoodi'ye göre, daha yüksek düzeyde yolsuzluk, kamu personel ücretlerinde daha yüksek toplam maliyetle ilişkilidir. Ücretler devlet tüketiminin büyük bir bölümünü oluşturmakta ve bu tüketim arttıkça daha düşük oranda ekonomik büyümeye neden olmaktadır (Tanzi, Davoodi, 1997: 20).

Vasin ve Panova, etkin bir vergi sisteminin oluşturulmasının geçiş ekonomileri için en zor problemlerden biri olduğunu, sosyal refah, sağlık hizmetleri, bilim gibi bütçe finanslı faaliyetlerin özenle tasarlanmış bir vergi sisteminin oluşturulmasına bağlı olduğunu belirtmektedir. Optimal denetleme kuralını bulmayı amaçladıkları çalışmalarında, vergi denetimlerinin vergi oranındaki her değişiklik ya da vergi kaçırma için verilen cezaya göre uyarlanması gerektiğini, aksi takdirde, bu değerlerdeki bir artışın vergi kaçırmaya yeni teşvikler yaratabileceğini ve vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olacağını tespit etmişlerdir (Vasin, Panova, 2000: 7).

Del Monte ve Papagni, İtalya'nın 20 bölgesi için yolsuzluğun kamu harcamaları ve kamu yatırımları üzerindeki etkisini araştırdıkları çalışmalarında yolsuzluğun düşük vergi gelirleri nedeniyle kamu harcamalarının etkinliğini de düşüreceği, böylece ekonomik büyümeyi negatif yönde etkileyeceği sonucuna ulaşmışlardır (Del Monte, Papagni, 2001: 1).

Shleifer ve Vishny'e göre yolsuzluk ihtiyari bir vergi gibi görülmekte, yatırım düzeyi düşmekte, yolsuzluğun etkisi vergilemeden daha bozucu ve maliyetli olmaktadır (Shleifer, Vishny, 1993: 3).

Bireyler vergi kaçakçılığının temel sebeplerinin yüksek vergi yükü, dürüst olmama ve yolsuzluk olduğunu düşünmektedirler. Latin Amerika'da bu soruya cevap verenlerin ortalama % 44.2'si vergi kaçakçılığının sebebinin yolsuzluk olduğunu söylemektedir (Torgler, 2003).

Kamu maliyesi alanında yapılan yolsuzluğun küçük ve orta ölçekli işletmeler ve nüfusun fakir bölümleri üzerinde negatif yönde etkisi olduğunu gösteren kanıtlar bulunmaktadır. Yolsuzluk arttıkça gelir dağılımındaki eşitsizlik ve yoksulluk artmaktadır (Gupta vd, 1998: 1). Fakir grupların politik açıdan etkileri daha az olduğundan kamu hizmetleri için fon dağıtımındaki yolsuzluktan, diğer gruplara nazaran daha fazla zarar görmektedir. Aynı zamanda düşük ekonomik kalkınma ve büyümenin sonuçlarından zarar görenler yine bu fakir gruplardır. Yolsuzluk sebebiyle

kamu hizmetleri fiyatının artması, gelir düzeyi düşük bireyleri çok daha fazla etkilemektedir. Bu durum onların kamu hizmetlerine erişimini zorlaştırmaktadır (Edling, 2007: 14).

Dong vd, diğer kişilerin davranışlarının bireylerin yolsuzluğa yönelmesi üzerinde etkili olduğunu hem mikro, hem de makro düzeyde ampirik olarak kanıtlamışlardır. Geleneksel ekonomi teorisinin varsayımlarının<sup>2</sup> aksine, yolsuzluk sosyal etkileşim, grup dinamiği, sosyal güç ve geçmiş deneyimlerden etkilenmektedir. Eğer bir toplumda yasa dışı faaliyetler yaygınsa, birey daha az suçluluk hissedecektir. Hatta bu durumda birey kendi arzusuna göre değil, bozuk olan toplum kurallarına göre davranıyor olabilir. Sosyal normlar, düzgün bireysel davranışlar için yasalara alternatif olabilir. Ancak dedikodu, sürgün, dışlama, kınama vb dış yaptırımlar olmadıkça, suçluluk ve pişmanlık gibi iç yaptırımlar önemini yitirebilecektir. Yolsuzluğun bulaşıcı olduğu bir toplumda, yolsuzluk seviyesi giderek artacaktır (Dong vd, 2008: 31- 32).

Gelişmekte olan ülkelerin kamu altyapı, eğitim, sağlık vb hizmetler için daha çok kaynak ayırmaları gerekmektedir. Dolayısıyla bu ülkeler kamu gelirlerini arttırabilmek için vergi gayretini arttırmak zorundadırlar. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde daha kapsayıcı ve meşru bir hükümet, vergi gayretini arttırmada çok önemli bir faktördür. Çünkü vergi mükellefleri kendi tercihlerinin siyasi kurumlarda düzgün bir şekilde temsil edildiğini düşündüklerinde vergi uyumu artacaktır. Bir başka deyişle, iyi bir temsil olmadan iyi bir vergilendirme de olmayacaktır. Dünyanın her yerinde vergi reformlarının başarısı güçlü bir siyasi iradeye bağlı olmaktadır. Bir ülkenin vergi sistemi aynı zamanda o ülkenin siyasi kurumlarını da yansıtmaktadır (Bird vd, 2007: 3- 5).

Imam ve Jacobs, Ortadoğu ülkeleri için yapmış oldukları ampirik çalışmada, yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki etkisini test etmişlerdir. Yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkilerini kanıtlayan ampirik çalışmalardan farklı olarak bu çalışmada, bazı vergilerin (vergi otoriteleriyle mükellefler arasında sık sık etkileşim gerektiren vergiler) diğerlerine nazaran yolsuzluktan daha fazla etkilendiği sonucuna varılmıştır (Imam, Jacobs, 2007: 1).

Pashev'in, Bulgaristan'da yapmış olduğu anket çalışmasına göre, ankete katılanların % 52.1'i rüşveti başlatan tarafın vergi mükellefleri olduğunu, % 55.1'i rüşvetin vergi kaçakçılığını gizlemek, % 23'ü daha iyi hizmet almak amacıyla teklif edildiğini, mükelleflerin % 92.2'si, vergi memurlarının % 81.5'i yolsuzluğun en yaygın olduğu vergi türünün KDV olduğunu, % 52.2'si vergi memurlarının düşük maaşlarından dolayı yolsuzluğa yöneldiğini, % 5 cezaların yüksekliğinden, % 65'i ahlaki değerlerinden dolayı rüşveti reddettiğini belirtmişlerdir (Pashev, 2006: 7- 17).

Sandmo yaptığı bir çalışmada, diğerlerinin kaçırmalarına ilişkin algılama miktarı arttığında mükellefin daha fazla vergi kaçıracağı sonucuna ulaşmıştır. Sandmo vergi kaçırmada bir doymuşluk olduğu, ancak diğerlerinin vergi kaçırdığı anlaşıldığında bu doymuşluğun azalacağı öne sürmektedir (Sandmo, 2004: 21).

<sup>2</sup> Geleneksel ekonomi teorisi, herkesin davranışını birbirinden, tüketimi geçmiş ve gelecekte bağımsız varsaymaktadır.

Blackburn ve Puccio'ya göre yolsuzluk sonucu vergi gelirlerinin azalması, bütçe dengesini korumak veya en azından aynı harcamayı yapmak zorunda olan hükümet için alternatif gelir kaynakları arama zorunluluğunu doğuracaktır (Blacburn, Puccio, 2005: 23).

Yolsuzluk düzeyinin yüksek olduğu ülkelerde vergi gelirlerinin kamu harcamalarının finansmanında yetersiz kalması, para basma geliri anlayışını beraberinde getirmektedir. Senyoraj elde edilmesi üzerinde odaklanan bir Merkez Bankası'nın siyasi iradeden bağımsız bir para politikası uygulaması pek mümkün olmamaktadır (Çelen, 2007: 110). Huang ve Wei yaptıkları çalışmada gelişmekte olan ülkelerde yolsuzluğun para politikalarının etkinliğini azalttığını ortaya koymuşlardır (Huang- Wei, 2003: 25).

Wei, yolsuzluğun vergi oranlarının artmasına benzer bir etki oluşturarak ülkelere giren DYSY miktarını olumsuz etkilediği, Singapur'un Meksika'nın yolsuzluk düzeyine yükselmesinin vergi oranlarının % 21- 24 artmasına eşdeğer bir etki oluşturacağı sonucuna varmıştır (Wei, 1999: 12). Başka bir çalışmasında Wei, yolsuzluğun olduğu ülkelerde yatırım yapmanın, yatırım üzerine konmuş % 50 ek vergi etkisi yaptığını saptamıştır (Wei, 1997: 24).

Giray, Türkiye'de 1995- 2002 dönemi için yolsuzluk ve vergi yapısı ilişkisini araştırdığı regresyon analizinde, ülkemizde yüksek olan yolsuzluğun özellikle vergileme alanında olduğu ve bunun nedeninin de vergi yapısı olduğu sonucuna ulaşmıştır (Giray, 2005: 133).

Bağdigen ve Beşkaya, Türkiye'de 1980- 2001 dönemi için yolsuzluğun kamu gelirleri üzerindeki etkisini araştırdıkları regresyon analizinde, yüksek düzeyde yolsuzluğun vergi gelirlerini özellikle de dolaysız vergi gelirlerini azaltacağı sonucuna ulaşmışlardır (Bağdigen, Beşkaya, 2005: 40).

Bağdigen ve Tuncer, Türkiye'de belediye gelirleri ve yolsuzluk ilişkisi üzerine yaptıkları çalışmalarında, merkezi idareden tahsil edilen vergi gelirleri ile yolsuzluk arasında anlamlı bir ilişkiye rastlayamamış, belediyelere tahsil edilen yerel vergi ve vergi dışı gelirler, belediyelere yapılan özel yardım ve fonlar ile yolsuzluk endeksi arasında ters yönlü bir ilişkinin varlığını kanıtlamışlardır (Bağdigen, Tuncer, 2004: 168-174).

#### **IV. YOLSUZLUK VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ İLİŞKİSİ**

Yolsuzluk endeksi cari yolsuzluk derecesini yansıtmaktan çok algılanan yolsuzluk derecesini ortaya koymakta, bu nedenle ülkelerarası karşılaştırma değerleri göreceli olmaktadır. Önceki yıllara ait endeks sıralamalarının birbiri ile karşılaştırılması, yeni ülkeler endekse katıldıkça sıralamalar değişeceğinden anlamlı olmayacaktır. Ayrıca yolsuzluk algılamaları endeksini oluşturmak için alınan kaynak verilerdeki metodoloji değişimleri, yeni alt endekslerin sisteme dahil olması ve eskilerinin çıkması nedeniyle süreklilik ve karşılaştırılabilirlik konusunda sorunlar yaşanabilmektedir. Anlamlı olan belli bir ülkedeki yolsuzluk algılamasının zaman boyutundaki değişimini

gözleyebilmektir (Çelen, 2007: 81). Bu nedenlerden ötürü, çalışmamızın sadece Türkiye incelemesi ile sınırlandırılması uygun görülmüştür.

## A. UYGULAMANIN AMACI

Bu bölümde zaman serisi analizi kullanılarak Türkiye’de yolsuzluk ve vergi sistemi ilişkisi analiz edilecektir. Bu açıdan ilk olarak uygulamada kullanılan veriler tanıtılacak ve söz konusu ilişkinin değerlendirilmesinde kullanılacak yöntem açıklanacaktır. Daha sonra uygulama sonucunda elde edilen bulgular sunulacak ve yorumlanacaktır.

## B. VERİLERİ TANIMI

Çalışmada ekonometrik analiz için 1985- 2007 dönemi seçilmiştir. Gerek ölçülebilirlik gerekse çalışmanın sınırları açısından vergilendirmeye ilişkin alınan bağımsız değişkenler ulusal ekonomi içindeki vergi yükü, vergi gelirleri ve GSYİH içerisindeki dolaylı dolaysız vergilerin ağırlığı çerçevesinde vergilemede adalet, vergi denetiminin etkinliğinin tespiti bakımından denetim oranı, genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payıdır. Analizde kullandığımız bağımlı değişken yolsuzluk endeksidir.

Vergilendirmeye ilişkin veriler Gelir İdaresi Başkanlığı ve yolsuzluk endeksi ise Political Risk Service adlı özel bir kuruluşun hazırladığı Uluslararası Risk Danışmanlığı Yolsuzluk Endeksi (ICRG) online veri tabanlarından alınmıştır. Analizde kullanılan her bir dönem 1 yıla karşılık gelmektedir.

Türkiye ekonomisi için 1985- 2007 yılları arasında vergi kompozisyonu değerlendirilirken 1985- 2005 yılları için konsolide bütçe vergi gelirleri dikkate alınmıştır. 2006 ve 2007 yılları için ise merkezi yönetim bütçesi dikkate alınmıştır. Bunun nedeni 2006 yılından itibaren bütçenin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca merkezi yönetim bütçesi kapsamında hazırlanmasıdır. Merkezi yönetim bütçesi, genel bütçeli kuruluşlar, özel bütçeli kuruluşlar ve denetleyici kuruluşlardan oluşmaktadır. Ayrıca, eski tanımda konsolide bütçeye dahil edilmeyen ve üniversitelerle bağlantılı olarak çalışan sağlık merkezleri, sosyal ve kültürel merkezler, merkezi yönetim bütçesi kapsamı içinde, özel bütçeli kuruluşlar arasında yer almaya başlamıştır.

Veriler aşağıdaki notasyonlarla uygulama içinde yer alacaklardır:

- ye : Logaritması alınmış yolsuzluk endeksi değişkeni,
- dolaylı : Logaritması alınmış GSYİH’da dolaylı vergilerin payı değişkeni,
- dolaysız : Logaritması alınmış GSYİH’da dolaysız vergilerin payı değişkeni,
- gbgvg : Logaritması alınan genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı değişkeni,
- do : Logaritması alınmış denetim oranı değişkeni,
- vy : Logaritması alınmış vergi yükü değişkeni (Genel Bütçe Vergi Gelirleri / GSYİH).

## C. UYGULAMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada ekonometrik yöntem olarak zaman serisi analizi kullanılmıştır. Bu çalışmada uygulanan ekonometrik analiz üç aşamadan oluşmaktadır: İlk aşamada; kullanılan değişkenlerin durağanlığı ADF (Augmented Dickey-Fuller) ve KPSS (Kwiatkowski, Phillips, Schmidt ve Shin) teknikleri kullanılarak test edilmiştir. İkinci aşamada; değişkenler arasında kısa ve uzun dönemli bir ilişkinin, eşbütünleşmenin var olup olmadığını araştırılmıştır. Üçüncü aşamada Granger Nedensellik Testi ile değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.

### 1. Birim Kök Testi

Makroekonomik zaman serileri genellikle durağan değildir. Bu özelliğe sahip olan seriler birinci veya ikinci farkları alınarak durağan hale getirilmektedir.

Eğer bir zaman serisi durağansa, ortalaması, varyansı ve kovaryansı zaman içerisinde değişmemektedir. Bir zaman serisinin ortalamasının, varyansının ve kovaryansının zaman içerisinde sabit kalması zayıf durağanlık olarak tanımlanmakta olup, kovaryans durağanlık veya ikinci mertebeden durağanlık olarak da ifade edilmektedir. Bu aynı zamanda geniş anlamda durağanlık olarak da bilinmektedir. Bir stokastik sürecin ortak ve koşullu olasılık dağılımı zaman içinde değişmiyorsa bu seri güçlü anlamda durağan olarak isimlendirilir (Yılmaz, 2005: 69).

Granger ve Newbold durağan olmayan zaman serileriyle çalışılması halinde sahte regresyon problemiyle karşılaşılabileceğini göstermiştir. Bu durumda regresyon analiziyle elde edilen sonuç gerçek ilişkiyi yansıtmaz. Çünkü bu test istatistikleri standart dağılıma sahip olmadıklarından geçerliliklerini yitirmektedirler. Durağan olmayan zaman serileriyle yapılan regresyon analizleri, sadece bu seriler arasında bir eşbütünleşme (cointegration) ilişkisi varsa gerçek ilişkiyi yansıtabilir (Gujarati, 1999: 726).

Bu nedenle, zaman serileri ile çalışırken, öncelikle serilerin durağanlığının test edilmesi gerekmektedir. Zaman serilerinin durağanlığının sınanmasında, çeşitli testler kullanılmaktadır. Uygulamada en çok kullanılan testlerden biri, Dickey ve Fuller tarafından geliştirilen “Geliştirilmiş Dickey-Fuller” (Augmented Dickey-Fuller) (ADF) testidir. Bu test, (1) numaralı denkleme uygulanmaktadır:

$$\Delta \mathbf{Y}_t = \beta_1 + \beta_2 t + \delta \mathbf{Y}_{t-1} + \alpha_j \sum_{i=1}^m \Delta \mathbf{Y}_{t-i} + \varepsilon_t \quad (1)$$

$\Delta \mathbf{Y}_t$ ; durağanlığı test edilen değişkenin birinci farkı,  $t$ ; trend değişkeni ve  $\Delta \mathbf{Y}_{t-i}$ ; gecikmeli fark terimidir. Modele, hata teriminin serinin korelasyonsuz olmasını sağlayacak kadar gecikmeli fark terimi ilave edilmektedir. Denklemdaki “m” gecikme sayısı, Akaike ve Schwarz bilgi kriterleri kullanılarak seçilebilir.

ADF testi, (1) numaralı denklemdeki  $\delta$  katsayısının istatistiksel olarak sıfıra eşit olup olmadığını test etmektedir. Sıfır hipotezi, farkları alınmamış serilerin birim kök taşıdığı, yani durağan olmadığı şeklindedir.  $\delta$  katsayısının istatistiksel olarak anlamlı olması, bu hipotezin reddedileceği anlamına gelmektedir. Bu da serinin durağan olduğunu göstermektedir.  $\delta$  katsayısının istatistiksel olarak anlamlı olmaması ise serinin birim kök taşıdığı, yani durağan olmadığı anlamına gelmektedir. Bu durumda, durağan hale gelinceye kadar farkının alınması gerekmektedir (Kızılgöl, 2006: 4).

Zaman serilerinin durağanlığının analiz edilmesinde kullanılan Augmented Dickey-Fuller (ADF) birim kök testinin sonuçları, gecikmelere karşı duyarlı olduğundan, bu eksik yönü dikkate alan Kwiatkowski, Phillips, Schmidt ve Shin (KPSS) testinin uygulanması gerekmektedir.

ADF ve KPSS testlerinin boş hipotezleri ( $H_0$ ) birbirinin tersidir. ADF testinin boş hipotezi birim kökün varlığına, serinin durağan olmadığına işaret ederken, KPSS testinin boş hipotezi ise serinin durağanlığını ifade etmektedir.

Bu çalışmada değişkenlere ait verilerin doğal logaritmaları alınarak, durağanlıkları ADF ve KPSS Birim Kök Testi uygulanarak incelenmiştir. Sonuçlar Tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1: Birim Kök Test İstatistikleri**

DEĞİŞKENLER		ADF		KPSS	
		SABİTLİ	TREND+ SABİTLİ	SABİTLİ	TREND+ SABİTLİ
DÜZEY	Ye	-2.39 (0)	-2.54 (0)	0.26 (2) *	0.06 (1) *
	Vy	0.05 (0)	-2.18 (0)	0.65 (3) *	0.13 (3) *
	Gbgivg	-2.23 (0)	-2.17 (0)	0.23 (2) *	0.16 (2) *
	Do	-2.75 (0)	-3.07 (0)	0.28 (2) *	0.17 (2) *
	Dolayli	0.35 (0)	-2.74 (0)	0.65 (3) *	0.13 (3) *
	dolaysiz	-1.93 (0)	-3.37 (2)	0.61 (3) *	0.05 (1) *
I. FARK	Ye	-3.90 (3) *	-3.76 (3)	0.15 (5) *	0.15 (5) *
	Vy	-4.71 (0) *	-4.75 (0) *	0.13 (0) *	0.10 (1) *
	Gbgivg	-5.52 (0) *	-5.67 (0) *	0.17 (6) *	0.20 (8) *
	Do	-7.96 (0) *	-7.95 (0) *	0.35 (13) *	0.50 (21)
	Dolayli	-3.85 (0) *	-3.67 (0)	0.25 (0) *	0.14 (1) *
	dolaysiz	-6.12 (0) *	-5.92 (0) *	0.05 (1) *	0.04 (1) *

**Not:** Kullanılan değişkenlerin doğal logaritması alınmıştır. ADF test istatistiği kritik değerleri sabitli olarak düzeyde %1 -3.76, %5 -3, %10 -2,64; birinci farkta %1 -3.78, %5 -3.01, %10 -2.64; sabitli ve trendli olarak düzeyde %1 -4.44, %5 -3.63, %10 -3.25; birinci farkta %1 -4.46, %5 -3.64, %10 -3.26'dır. KPSS testi kritik değerleri sabitli %1 0.73, %5 0.46, %10 0.34; sabitli ve trendli olarak %1 0.21, %5 0.14; %10 0.11'dir. Parantez içindeki değerler optimum gecikme uzunluğunu göstermektedir.

Tablo 1 incelendiğinde ADF ve KPSS test sonuçlarına göre tüm serilerin düzey verisi halinde birim kök içerdiği, yani durağan olmadığı, bu nedenle değişkenlerin birinci farkları alındığında ise I (1), durağan olduğu görülmektedir. Bu nedenle seriler arasında statik uzun dönem ve dinamik kısa dönem unsurlar içeren bir modele ulaşılabilir, yani eşbütünleşmenin varlığı araştırılabilir.

## 2. Eşbütünleşme Testi

Eşbütünleşme durağan olmayan zaman serileri arasındaki ilişkiyi analiz etmek için geliştirilmiş bir testtir. Bu test, tek başına durağan olmayan ancak doğrusal kombinasyonu durağan olan zaman serilerini ele almaktadır. Bu nedenle eşbütünleşme testi, tek başına durağan olmayan zaman serilerinin, doğrusal kombinasyonunun durağan olup olmaması durumunun araştırılmasına dayanmaktadır.

Eşbütünleşme tekniğini kullanmanın temelde iki noktada avantajı olduğu bilinmektedir: Birincisi, kısa ve uzun dönem etkileri arasında ayırım yapmaya imkan tanımaktadır. İkincisi, uzun dönem değerlerine doğru ayarlama hızının doğrudan tahmin edilebilmesidir (Kızılgöl, 2006: 5-6).

Aynı dereceden bütünlük değişkenler arasındaki eşbütünleşmenin varlığı araştırılırken kullanılacak yöntem seçiminde, değişken sayısı belirleyici olmaktadır. Değişken sayısının ikiden fazla olduğu durumlarda birden fazla eşbütünleşme ilişkisi olabilir. Eşbütünleşme testlerinden Engle-Granger Yöntemi ile bu durumu tespit etmek mümkün değildir. Bu sorun, Johansen-Juselius tarafından “En Çok Benzerlik” (Maximum Likelihood) yönteminden yararlanılarak oluşturulan Johansen-Juselius Yöntemi kullanılarak aşılmaktadır.

Johansen-Juselius Yöntemi (2) numaralı denklem yardımıyla açıklanmaktadır.

$$X_t = \Pi_1 X_{t-1} + \dots + \Pi_k X_{t-k} + \mu + \Phi D_t + \varepsilon_t \quad t = 1, \dots, T \quad (2)$$

$\varepsilon$  hata terimi,  $D_t$  mevsimsel kukla değişkendir.  $\mu$ ,  $\Phi$ ,  $\Pi_1$  .....  $\Pi_k$  parametreleri kısıtlanmamış olup, Vektör Otoregresif (VAR) Modeli yardımıyla tahmin edilecektir.

Makroekonomik zaman serileri genellikle durağan olmadığından, durağan hale getirmek amacıyla birinci farkları alındığında (2) numaralı denklem (3) numaralı denkleme dönüşmektedir.

$$\Delta X_t = \Gamma_1 \Delta X_{t-1} + \dots + \Gamma_{k-1} \Delta X_{t-k+1} + \Pi X_{t-k} + \mu + \Phi D_t + \varepsilon_t \quad (3)$$

(3) numaralı denklemde,

$$\Gamma_i = -(I - \Pi_1 - \dots - \Pi_i) \quad , (i=1, \dots, k-1) \text{ ve}$$



$\Pi = -(I - \Pi_1 - \dots - \Pi_k)$  olarak ifade edilir.

Bu işlemler ile katsayılar matrisi olan  $\Pi$ 'nin, veri vektöründeki değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkiler hakkında bilgiye sahip olup olmadığı araştırılmaktadır. Burada üç durum söz konusudur:

1. Rank ( $\Pi$ ) = 0. Bu durumda katsayılar matrisi ( $\Pi$ ) sıfırdır ve (3) numaralı denklem, geleneksel zaman serisi fark vektörü modeline uymaktadır.

2. Rank ( $\Pi$ ) = p. Bu durumda katsayılar matrisi ( $\Pi$ ) rankı tam olup X vektör süreci durağandır.

3.  $0 < \text{Rank}(\Pi) = r < p$ . Bu durumda katsayılar matrisi ( $\Pi$ ),  $\alpha\beta'$  biçiminde  $p^*r$  boyutlu iki matrisin çarpımı olarak ifade edilebilir. Başka bir deyişle, değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişki, eşbütünleşme söz konusudur.

Johansen-Juselius, eşbütünleşme vektörlerinin sayısını ve anlamlı olup olmadıklarını belirlemek için İz (Trace) İstatistiği ve En Büyük Özdeğer (Max Eigenvalue) İstatistiği olmak üzere iki tane test ileri sürmüştür.

$$\text{İz İstatistiği} = -T \sum_{i=r+1}^p \ln(1 - \lambda_i)$$

$$\text{En Büyük Özdeğer} = -T \ln(1 - \lambda_{r+1})$$

$i=(r+1), (r+2), \dots, p$ ; T= Gözlem sayısını; r= Eşbütünleşmiş vektör sayısını göstermektedir.

İz İstatistiği, birbirinden ayrı eşbütünleşmiş vektör sayısının r'ye eşit ya da r'den küçük olduğu  $H_0$  hipotezini, genel bir alternatife karşı test etmektedir. Hesaplanan İz İstatistiği, tablo değerinden büyükse  $H_0$  hipotezi reddedilir. Hesaplanan En Büyük Özdeğer İstatistiği ile hesaplanan değer tablo değerinden büyükse eşbütünleşme ilişkisinin bulunmadığı şeklindeki hipotez reddedilir. Bu istatistik r+1 tane eşbütünleşmiş vektör olduğunu belirten alternatif hipoteze karşılık, eşbütünleşmeyi gerçekleştiren vektörlerin sayısının r olduğunu belirten sıfır hipotezini test etmektedir (Enders, 1995: 391).

Çalışmamızda bir VAR modeli oluşturularak modelin optimum gecikme uzunluğu, Tablo 2'de de görüleceği gibi, LR, FPE, SC ve HQ kriterlerine göre 1 olarak belirlenmiştir.

**Tablo 2: VAR Gecikme Uzunluğu Seçme Kriteri**

Lag	LogL	LR	FPE	AIC	SC	HQ
0	259.2640	NA	1.06e-21	-22.75128	-22.30494	-22.64613
1	422.3277	177.8876*	1.17e-24*	-30.21161*	-25.74825*	-29.16018*

\* Kriter tarafından seçilen gecikme uzunluğunu göstermektedir.

LR : Ardışık modifiye edilmiş LR test istatistiği.

FPE : Son kestirim hatası.

AIC : kaikle bilgi kriteri.

SC : Schwarz bilgi kriteri.

HQ : Hannan-Quinn bilgi kriteri.

Analizimizde kullandığımız tüm seriler birinci derece farkları alındığında durağan hale geldikleri için aralarındaki uzun dönemli bir ilişkinin varlığını araştırmak amacıyla, uygulanan Johansen-Juselius Eşbütünleşme Testlerinin sonuçları Tablo 3'de gösterilmiştir.

**Tablo 3: Johansen-Juselius Eşbütünleşme Testleri Sonuçları**

İz Testi				Maksimum Öz Değer Testi			
H <sub>0</sub>	H <sub>1</sub>	Test İstatistiği	%5 kritik değer	H <sub>0</sub>	H <sub>1</sub>	Test İstatistiği	%5 kritik değer
r=0*	r≥1	176.34*	95.75	r=0*	R=1	71.37*	40.07
r≤ 1*	r≥2	104.97*	69.81	r≤ 1*	R=2	39.61*	33.87
R≤ 2*	r≥3	65.35*	47.85	r≤ 2*	R=3	30.87*	27.58
R≤ 3*	r≥4	34.47*	29.79	r≤ 3	R=4	19.55	21.13
R≤ 4	r≥5	14.92	15.49	r≤ 4	R=5	9.76	14.26
R≤ 5*	r≥6	5.15*	3.84	r≤ 5*	R=6	5.15*	3.84

\* %5 önem seviyesinde sıfır hipotezinin reddedildiğini göstermektedir.

Yolsuzluk, vergi yükü, genel bütçe vergi gelirleri, dolaysız ve dolaylı vergilerin GSYİH'daki payı ve denetim oranı değişkenleri arasında eşbütünleşmenin olmadığını ifade eden H<sub>0</sub> hipotezine (r=0) ait İz İstatistiği 176.34 hesaplanmıştır. Elde edilen bu değer %5 önem seviyesindeki 95.75 kritik değerinden büyük olduğu için sıfır hipotezi reddedilmiş, eşbütünleşmiş vektör tespit edilmiştir. Maksimum Özdeğer Testine göre ise H<sub>0</sub>: r=0 hipotezi için hesaplanan test istatistiği 71.37, %5 önem seviyesindeki 40.07 kritik değerinden büyük olduğu için sıfır hipotezi reddedilmiş, değişkenler arasında eşbütünleşme vektörünün olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç, ele alınan dönem içinde yolsuzluk, vergi yükü, genel bütçe vergi gelirleri, dolaysız ve dolaylı vergilerin GSYİH'deki payı ve denetim oranı değişkenleri arasında bir eşbütünleşme ilişkisinin varlığına işaret etmektedir. Bu bağlamda uzun dönemli bir denge ilişkisinden söz

edilebilir ve bu ilişkiden elde edilen eşbütünlüşme vektörünün tahminleri Tablo 4’de gösterilmiştir.

**Tablo 4: Eşbütünlüşme Vektörünün Tahmini**

$ye = 1.507 v_y - 1.531 gbgivg - 0.323 do + 0.358 dolaysiz + 1.3 dolayli$				
(1.077)	(0.485)	(0.078)	(0.55)	(0.611)

**Not:** Yolsuzluk endeksinde göre normalize edilmiş eşbütünlüşme vektörünün tahminidir. Parantez içindeki değerler standart hataları göstermektedir.

Uzun dönem esnekliklerini ifade eden parametre tahminlerine bakıldığında, yolsuzluğun vergi yükü, dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYİH’deki payı açısından esnekliği pozitifken, genel bütçe vergi gelirleri ve denetim oranı değişkenleri açısından esnekliği negatiftir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYİH’deki payı ve vergi yükünde meydana gelebilecek bir artışın yolsuzluğu arttırması beklenirken, genel bütçe vergi gelirleri ve denetim oranlarındaki bir artışın ise yolsuzluğu azaltması beklenmektedir.

### 3. Hata Düzeltme Modeli

Charemza ve Deadman (1997), değişkenler arasındaki uzun dönem ilişkisinde hata terimlerinin gittikçe büyümesini önleyen bir düzeltme sürecinin bulunduğunu ifade etmektedirler. Engle-Granger (1987) da eşbütünlüşmüş serilerin Hata Düzeltme Mekanizmasına (VECM) sahip olacaklarını, ECM’nin sağlıklı bir şekilde işlemesi için de eşbütünlüşmeyi koşul olarak göstermişlerdir. Değişkenler arasında eşbütünlüşme olduğunda kısa dönemli nedensellik ilişkisi, Engle-Granger tarafından ileri sürülen Hata Düzeltme Modeli (VECM) kullanılarak araştırılmaktadır. Eğer değişkenler arasında eşbütünlüşme ilişkisi varsa, regresyon denkleminde elde edilen kalıntılar hata düzeltme modelini tahmin etmede kullanılabilirler. Hata düzeltme modelinin temelinde yatan düşünce; “bir dönemde ortaya çıkan dengesizliğin belli bir oranı bir sonraki dönemde düzeltilir” biçiminde ifade edilebilir. Hata düzeltme modeli (4) ve (5) numaralı denklemlerle ifade edilmektedir (Enders, 1995: 391).

$$\Delta y_t = \alpha_1 + \alpha_y \hat{e}_{t-1} + \sum_{i=1} \alpha_{11} \Delta y_{y-i} + \sum_{i=1} \alpha_{12} \Delta z_{z-i} + \varepsilon_{yt} \quad (4)$$

$$\Delta z_t = \alpha_2 + \alpha_z \hat{e}_{t-1} + \sum_{i=1} \alpha_{21} \Delta y_{y-i} + \sum_{i=1} \alpha_{22} \Delta z_{z-i} + \varepsilon_{zt} \quad (5)$$

Tablo 5’de ise Hata Düzeltme Modeline ait uyum katsayıları yer almaktadır. Hata düzeltme mekanizmasının oluşumu için bu katsayılar sıfırdan farklı olmalıdır.

**Tablo 5: Hata Düzeltme Modeline Ait Uyum Katsayıları**

$\Delta y_e$	$\Delta y_v$	$\Delta g_{bgivg}$	$\Delta do$	$\Delta dolaysiz$	$\Delta dolayli$
-0.743	0.010	0.059	0.383	-0.116	0.07
(0.135)	(0.056)	(0.032)	(0.292)	(0.103)	(0.074)

**Not:** Parantez içindeki değerler standart hataları göstermektedir.

Elde edilen katsayılar, tüm denklemler için sıfırdan farklıdır. Yolsuzluk ve GSYİH'daki dolaysız vergilerin payı değişkenlerinin katsayıları negatif işaretlidir. Bu durum, kısa dönemli dengesizliklerden dengeye doğru yönelme olduğunu ifade etmektedir.

Yolsuzluk denkleminde ait uyum katsayısı yaklaşık -0.74 olarak elde edilmiştir. Bu durum, vergi yükü, genel bütçe vergi gelirleri, denetim oranı ve GSYİH'daki dolaylı ve dolaysız vergilerin payında meydana gelebilecek bir dengesizliğin yaklaşık %74'ünün her bir zaman döneminde ortadan kalkmakta olduğunu göstermektedir.

#### 4. Granger Nedensellik Testi

Ekonometrik bir çalışma yapılırken modelde yer alan değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisinin yönü iktisat teorisinden elde edilen teorik bilgiye göre belirlenmektedir. Klasik regresyon analizi, kullanılan modelin doğru olduğu varsayımına dayanmakta olup nedenselliğin yönü modelde belirlenmektedir. Bazı durumlarda da iktisat teorisinde yer alan değişkenler arasındaki nedensellik ilişkileri araştırılarak, teorisinin geçerli olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Çalışmamızda ele alınan değişkenler arasındaki ilişkinin yönü Granger nedensellik analizi ile tespit edilmeye çalışacaktır.

Nedenselliğin yönü değişkenler arasındaki ilişkinin yönünü belirlemekte olup Granger nedensellik testinde üç farklı durum bulunmaktadır. Bunlar;

- **Tek yönlü nedensellik:**  $Y=f(x)$  biçimdeki tek denklemler bir modelde  $Y$  bağımlı değişken,  $X$  ise bağımsız değişkendir. Burada  $X$ 'ten  $Y$ 'ye doğru bir nedensellik ilişkisi bulunmaktadır ( $X \rightarrow Y$ ). Bağımsız değişken, neden konumunda olup bağımlı değişken üzerinde bir sonuç etkisi yaratmaktadır. Bu tek yönlü bir sonuç oluşturmaktadır. Bu tek yönlü bir nedensellik ilişkisinin varlığını göstermekte olup bu ilişki ( $Y \rightarrow X$ ) olarak da belirlenebilmektedir.

- **Çift yönlü nedensellik:** Değişkenler arasında karşılıklı bir etki olabilir ( $X \leftrightarrow Y$ ).

- **Nedenselliğin olmaması:** Bu iki değişkenin birbirini etkilememesi yani birbirinden bağımsız olmasıdır. Kısaca değişkenler arasında bir ilişki bulunmadığı söylenebilir (Yılmaz, 2005: 70).

Granger nedensellik testi yapılırken gecikme uzunluğunun belirlenebilmesi için bir ön bilgi bulunmamaktadır. Gecikme sayıları genellikle araştırmacılar tarafından

belirlenmektedir. Literatürde gecikme değerleri aylık veriler kullanılan çalışmalarda 12 ya da 24, mevsimsel veriler kullanılan çalışmalarda ise 4 ve 8 yada 12 olmak üzere çoğunlukla aynı büyüklükte ele alınmaktadır (Kadılar, 2000: 54).

Granger Nedensellik Testi sonuçları Tablo 6'da gösterilmiştir.

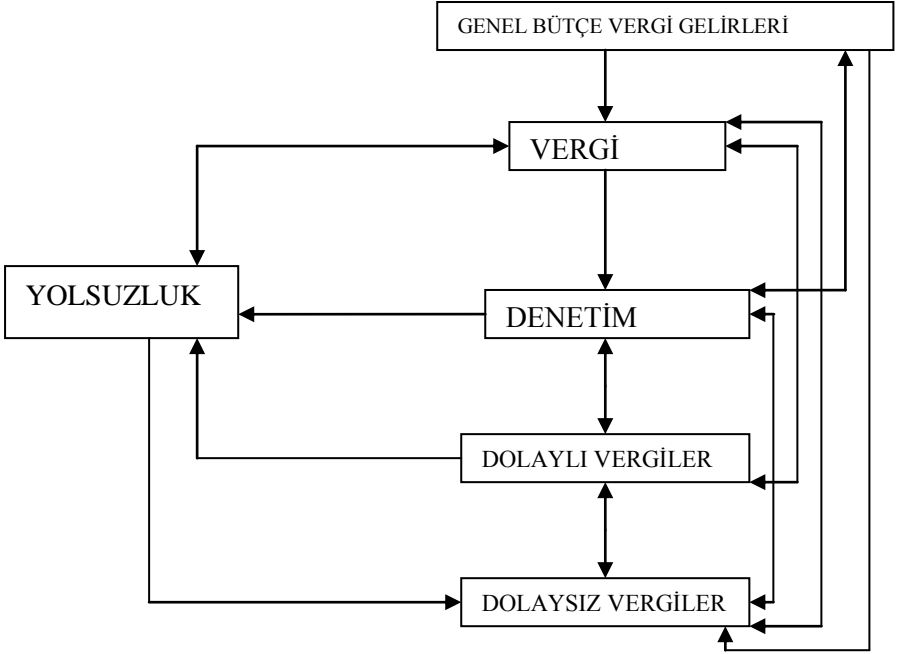
**Tablo 6:Granger Nedensellik Testi**

Hipotez	F İstatistiği	Olasılık	Sonuç
Ho: Vergi yükü yolsuzluk endeksinin granger nedeni değildir.	0.56255	0.46242	Ho: Red, nedenidir.
Ho: Yolsuzluk endeksi, vergi yükünün granger nedeni değildir.	3.31735	0.08434	Ho: Red, nedenidir.
Ho: Genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirleri, yolsuzluğun granger nedeni değildir.	0.06317	0.80425	Ho: Kabul, ilişki yoktur.
Ho: Yolsuzluk, genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin granger nedeni değildir.	0.02851	0.86771	Ho: Kabul, ilişki yoktur.
Ho: Denetim oranı, yolsuzluğun granger nedeni değildir.	0.64528	0.43174	Ho Red, nedenidir.
Ho: Yolsuzluk, denetim oranının granger nedeni değildir.	0.00011	0.99163	Ho: Kabul, ilişki yoktur.
Ho: Dolaysız Vergiler/GSYİH, yolsuzluğun granger nedeni değildir	0.00033	0.98578	Ho: Kabul, ilişki yoktur.
Ho: Yolsuzluk, Dolaysız Vergiler/GSYİH'nin granger nedeni değildir.	6.53604	0.01929	Ho: Red, Nedenidir.
Ho: Dolaylı Vergiler/GSYİH, yolsuzluğun granger nedeni değildir.	0.85486	0.36677	Ho: Red, Nedenidir.
Ho: Yolsuzluk, Dolaylı Vergiler/GSYİH'nin granger nedeni değildir.	0.03180	0.86036	Ho: Kabul, ilişki yoktur.

Elde edilen Granger Nedensellik Testi sonuçlarına göre, yolsuzluktan vergi yüküne doğru çift yönlü, denetim oranı ve dolaylı vergilerden yolsuzluğa doğru tek yönlü ve yolsuzluktan dolaysız vergilere doğru tek yönlü nedensellik ilişkisinin varlığı tespit edilmiştir. Yolsuzluk ile genel bütçe vergi gelirleri arasında ise nedensellik ilişkisine rastlanamamıştır.

Granger Nedensellik Testi sonuçlarına göre değişkenlerin birbiri ile ilişkisi şekil 2’te gösterilmiştir.

**Şekil 1: Değişkenler Arasındaki Nedensellik İlişkileri**



Şekil 1’de görüldüğü gibi Genel Bütçe Vergi Gelirleri- Yolsuzluk hariç tüm değişkenler arasında en az bir yönde nedensellik bulunmaktadır.

## SONUÇ

Kamu gelirlerinin temel kaynağını vergiler, harçlar, resimler ve şerefiyeler oluşturmaktadır. Yolsuzluklar kamunun tahsil etmesi gereken bu gelirleri azaltan uygulamaları içermektedir. Kişiler veya kurumlar ödemeleri gereken kamusal yükümlülüklerden rüşvet vererek veya çeşitli şekillerde menfaat sağlayarak kaçınmak ya da kaçakçılık yoluna gidebilmektedirler. Verilen rüşvetin ödenmesi gereken kamusal yükümlülüğe göre düşük olması, mükelleflerin net fayda düzeyini arttırmaktadır. Cezaların düzeyi ve yakalanma riskine göre net fayda düzeyi değişebilecektir. Yolsuzluk süreci sonucunda kaçırılan her kuruş vergi kamu finansman açıklarını arttırıcı etki meydana getirecektir.

Yolsuzluk düzeyi ile vergi gelirleri arasında ters yönlü bir ilişkiden söz edilebilir. Yolsuzluk verginin tabana yayılmasını engelleyip, az sayıda mükelleften yüksek oranda vergi toplanmasına neden olduğu için toplumda adalet duygusunu da zedelemektedir.

Yolsuzluk sadece faaliyet alanı ve kapsam bakımından değil aynı zamanda vergi yapısını da değiştirecek etkiler meydana getirmektedir. Dolaysız vergiler yolsuzluğa karşı dolaylı vergilere nazaran daha hassas olduğu için, yolsuzluk düzeyindeki bir artış, gelir dağılımını negatif yönde etkilemekle birlikte mevcut vergi sisteminin ilerleyişinde bir azalma anlamına gelebilecektir. Farklı vergi türleri yolsuzluğa karşı farklı tepki verebilecektir.

Vergilere karşı mükelleflerin davranışı ve vergi etiği ile ilgili hususlar kayıt dışı ekonomiyi ve yolsuzluğu artırabilir. Vergiden kaçınma, yüksek vergi oranları kadar mevcut vergi sistemindeki uygulamaların da bir sonucu olabilir. Bu açıdan, eğer mükellefler ödedikleri vergilerin devlet tarafından uygun bir biçimde harcanmadığına, vergi sisteminin adaletsiz olduğuna, vergi yasalarının zor anlaşılır, vergi aflarının sık ve cezaların vergi sistemine bağlılığı sağlayacak şekilde yeterince yüksek olmadığına inanıyorlarsa, vergi kaçırmaya ve vergiden kaçınmaya yönelebilirler.

Bir toplumda yolsuzluk yaygınlaştıkça, kurallar çiğnenmekte, yönetim zorlaşmakta, dürüst ve yetenekli görevlilerin azmi kırılmakta, yolsuzluğun maliyeti vergilerle veya yüksek fiyatlarla ödenmek zorunda olduğundan kamu hizmetleri pahalı hale gelmektedir. Böylece ekonomide işlem maliyetleri artmakta, toplam talep ve ekonomik performans düşmektedir.

Mali yolsuzluğa sebep olan faktörler; irrasyonel ve karmaşık vergi sistemleri, hükümetin harcama kararları, vergi yetkililerinin vergi teşvikleri, muafiyetler, vergi denetimi gibi vergilendirme süreçlerinde sahip oldukları tekelci güç ve takdir yetkisi, bürokratik kalite, kamu ücret seviyesinin düşüklüğü, iç ve dış kurumsal kontrollerin eksikliği, yolsuzlukların görmezden gelinmesi, kolaylıkla tespit edilememesi yahut da tespit edilse bile cezaların hafifliği, hesap verilebilirliğin veya şeffaflığın düşük düzeyde olduğu bir yönetim, zayıf ahlak anlayışı olarak sayılabilir.

Çalışmamızda Türkiye’de 1985- 2007 yıllarını kapsayan dönemde yolsuzluk ve vergi sistemi ilişkisi analiz edilmiştir. Yapılan eşbütünleşme analizi sonucunda modelde kullanılan değişkenler arasında uzun dönemli ilişkinin bulunduğu tespit edilmiştir. Uzun dönem esnekliklerini ifade eden parametre tahminlerine bakıldığında, yolsuzluğun vergi yükü, dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYİH’deki payı açısından esnekliği pozitifken, genel bütçe vergi gelirleri ve denetim oranı değişkenleri açısından esnekliği negatiftir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYİH’deki payı ve vergi yükünde meydana gelebilecek bir artışın yolsuzluğu artırması beklenirken, genel bütçe vergi gelirleri ve denetim oranlarındaki bir artışın ise yolsuzluğu azaltması beklenmektedir. Hata düzeltme modelinden elde edilen katsayılar, tüm denklemler için sıfırdan farklıdır. Yolsuzluk ve GSYİH’deki dolaysız vergilerin payı değişkenlerinin katsayıları negatif işaretlidir. Bu durum, kısa dönemli dengesizliklerden dengeye doğru yönelme olduğunu ifade etmektedir. Yolsuzluk denkleminde ait uyum katsayısı yaklaşık -0.74 olarak elde edilmiştir. Bu durum, vergi yükü, genel bütçe vergi gelirleri, denetim oranı ve GSYİH’deki dolaylı ve dolaysız vergilerin payında meydana gelebilecek bir dengesizliğin yaklaşık %74’ünün her bir zaman döneminde ortadan kalkmakta olduğunu göstermektedir.

Çalışmada, değişkenler arasındaki nedensellik ilişkileri test edilmiştir. Elde edilen Granger Nedensellik Testi sonuçlarına göre, yolsuzluktan vergi yüküne doğru çift yönlü, denetim oranı ve dolaylı vergilerden yolsuzluğa doğru tek yönlü ve yolsuzluktan dolaysız vergilere doğru tek yönlü nedensellik ilişkisinin varlığı tespit edilmiştir. Yolsuzluk ile genel bütçe vergi gelirleri arasında ise nedensellik ilişkisine rastlanamamıştır.

Türk vergi sistemi dolaylı vergilerin ağırlıkta, vergi yükünün ve kayıt dışılığın yüksek olduğu bir sistemdir. Hem ekonominin kayıt içine çekilmesi hem de vergi gayretinin en üst düzeye çıkarılabilmesinin yolsuzlukla mücadelede kararlılığa bağlı olacağı kanaatindeyiz.

## KAYNAKÇA

- ABBINK, Klaus, “Fair Salaries and the Moral Costs of Corruption”, Bonn Econ Discussion Papers, DP 1/ 2000, March 2000.
- AĞBAL, Naci, “Büyüyen Kayıt dışı Sektör”, Yaklaşım, Sayı: 113, Mayıs 2002.
- AKBULAK, Yavuz- TAHTAKILIÇ, A.Koray, “Kayıt dışı Ekonomi Üzerine Düşünceler”, Banka-Maliye ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Mart 2003.
- AKDEDE, Sacit Hadi, “Corruption and Tax Evasion”, Doğu Üniversitesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 2, 2006.
- ALLINGHAM, Michael G.- SANDMO, Agnar, “Income Tax Evasion:A Theoretical Analysis”, Journal of Public Economics, No: 1, 1972.
- ALM, James, “Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty”, International Studies Program, Working Paper 98-6, Georgia State University Andrew School of Policy Studies, 1998, SSRN: <http://ssrn.com/abstract=471321>, Erişim Tarihi: 23.08.2008.
- ARIKAN, Zeynep- YURTSEVER, Hatice, “Türkiye’de Mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-1”,Yaklaşım, Sayı 136, Nisan 2004.
- ASLAN, Abdullah, ”Türk Vergi Sistemi Ciddi Bir Şekilde Masaya Yatırılmalı”, [www.activefinans.com/activeline/sayı](http://www.activefinans.com/activeline/sayı) 16, 2001, Erişim Tarihi: 23. 08. 2008.
- AYDEMİR, Şinasi, Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1995.
- AYDIN, M. Bülent, ”Kayıt dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı-2”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 458, 15 Şubat 2006.
- BAĞDİĞEN, Muhlis- BEŞKAYA, Ahmet, “The Impact of Corruption on Government Revenues: The Turkish Case”, Yapı Kredi Economic Review, Vol: 16, Number: 2, December 2005.
- BAĞDİĞEN, Muhlis- TUNCER, Mehmet, “Yolsuzluğun Kamu Gelirleri Üzerine Etkisi, Belediye Gelirleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, Vergi Dünyası, Sayı: 272, Nisan 2004.



- BIRD, Richard M.- VAZQUEZ, Jorge Martinez- TORGLER, Benno, "Tax Efford: The Impact of Corruption, Voice and Accountability", Center for Research in Economics, Management and the Arts, CREMA WP No: 2007- 13, 2007.
- BİLEN, Mahmut- ES, Muharrem, "Gelir Dağılımı Sorunu ve Çözümünde Yeni Arayışlar", Yönetim ve Siyasette Etik Sempozyumu, Adapazarı, 1998.
- BLACKBURN, Keith- PUCCIO, Gonzalo F., "Finansal Liberalization, Bureaucratic Corruption and Economic", The University of Manchester, CGBCR, Discussion Paper Series No: 054, Semtember 2005.
- CHARAP, Joshua- HARM, Christian, "Institutionalized Corruption and the Kleptocratic State", IMF Working Paper No: 99/91, 1999.
- ÇELEBİ, Kemal, "Mükellef-Maliye İlişkilerini Etkileyen Faktörler", CBÜ, İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı: 3, Yıl: 1997.
- ÇELEN, Mustafa, Yolsuzluk Ekonomisi: Kamusal Bir Kötülük Olarak Yolsuzluğun Ekonomik Analizi, İSMMMO Yayın No: 77, Tor Ofset, ISBN 978- 975-555-104-3, İstanbul, 2007.
- ÇELİKKAYA, Ali, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", Temmuz 2002, Sayı: 5, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, Erişim Tarihi: 13. 07. 2008.
- DEL MONTE, Alfredo- PAPAGNI, Erasmo, "Public Expenditure, Corruption and Economic Growth: The Case of Italy", Eueopan Journal of Political Economy, 17, 2001.
- DERDİYOK, Türkmen, "Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörler", Maliye Yazıları, Sayı: 38, Ocak-Mart 1993.
- DONG, Bin- DULLECK, Uwe- TORGLER, Benno, "Conditional Corruption", Center for Research in Economics, Management and the Arts, CREMA WP No: 2008-29, 2008.
- DREHER, Axel- SCHEIRDER, Friedrich, "Corruption and the Shadow Economy: An Empricial Analysis", Department of Economics, Johannes Kepler University of Linz, WP No: 0603, July 2006.
- EDLING, Herbert, Preventing Corruption in Public Finance Management, A Pratical Guide, <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-1196229169083/4441154-1196275288288/4444688-1196378010797/PreventingCorruptioninPublicFinanceManagement.pdf>, Eschborn 2005, Reprinted 2007.
- EMEK, Uğur, "Kamu Yönetişiminde Yeniden Yapılanmanın Etik Temelleri", <http://www.sbe.yildiz.edu.tr/etiktemeller.pdf>, 2005, Erişim Tarihi: 22. 08. 2008.
- ENDERS, Walt, Applied Econometric Time Series, John Wiley&Sons, 1995.

- ERİM, Muharrem, “Mali Affin Suç Psikolojisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar ve Vergi Hasılatına Etkisi”, Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog, Sayı 186, Ekim 2003.
- ERLING, Eide, “Tax Evasion with Rank Dependent Expected Utility”, Paper Submitted for Presentation to the 19th Annual Conference of the European Association of Law and Economics, Athens, September 19-21, 2002, <http://eale2002.phs.uoa.gr/papers/Eide.doc>, Erişim Tarihi: 22.08.2008.
- FJELDSTAD, Odd-Helge- TUNGODDEN, Bertil, “Fiscal corruption: A vice or a virtue?”, Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights, CMI WP 2001: 13, 2001.
- FLATTERS, Frank- MACLEOD, W. Bentley, “Administrative Corruption and Taxation”, International Tax and Public Finance, No: 2, Nov. 1995.
- FRIEDMAN, Eric- JHONSON, Simon- KAUFMANN, Daniel- LOBATON, Pablo, “Dodging the Grabbing Hand: The Determinants of Unofficial Activity in 69 Countries”, Journal of Public Economics, 2000.
- GİRAY, Filiz, “Yolsuzluk ve Yolsuzluğun Vergi Yapısı Üzerine Etkileri”, İ.Ü. SBF Dergisi, No: 32, Mart 2005.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını (Prof. Dr. Nezihe Sönmez’e Armağan), İzmir, 1997.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Türk Vergi Sisteminin Yapısal Sorunları ve Çözüm Önerileri”, CBÜ, İİBF Yönetim ve Ekonomi, Sayı: 2, Yıl: 1996.
- GÖKBUNAR, Ramazan- KÖMÜRCÜLER, Emin- YALÇIN, A. Zafer, “Mali Sosyolojide İbn-i Haldun’un Yeri”, Türk İdare Dergisi, Sayı: 55, 2007, [http://www.icisleri.gov.tr/\\_icisleri/TurkIdareDergisi/UpLoadedFiles/207-221.ramazan%20g%C3%B6kbunar.doc](http://www.icisleri.gov.tr/_icisleri/TurkIdareDergisi/UpLoadedFiles/207-221.ramazan%20g%C3%B6kbunar.doc), Erişim Tarihi: 21. 09. 2008.
- GRUHA, Dhaneshwar, “Tax Revenue in Sub- Sahrahan Africa: Effects of Economic Policies and Corruption”, IMF WP, WP/98/135, 1998.
- GUJARATI, Damodar N., Temel Ekonometri, Literatür Yayınları, İstanbul, 1999.
- GUPTA, Sanjeev- DAVOODI, Hamid- ALONSO-TERME, Rosa, “Does Corruption Affect Income Inequality and Poverty?”, IMF Working Paper WP/98/76, May 1998.
- GÜMÜŞAY, Serdar, “Kayıt dışı Ekonomi Kavramı, Nedenleri ve Önlenmesi Amacıyla Alınabilecek Tedbirler”, E- Yaklaşım, Sayı: 129, Eylül 2003.
- GÜNER, Ayşe, “Vergi Afları: Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 10, (Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan), İstanbul, 1998.
- HINDRIKS, Jean- KEEN, Michael- MUTHOO, Abhinay, “Corruption, Extortion and Evasion”, Journal of Public Economics, Volume 74, Issue 3, December 1999.

- HUANG, Haizhou- WEI, Shang- Jin, "Monetary Policies for Developing Countries: The Role of Corruption", IMF WP No: 03/183, 2003.
- HUD, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını Acar Matbaacılık, İstanbul, 2005.
- HUNTER, Jeff- SHAH, Anwar, "Anti- Corruption Policies and Programs: A Frame Work for Evaluation", The World Bank, Policy Research WP No: 2501, December 2000.
- IMAM, Patrick A.- JACOBS, Davina F., "Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East", IMF WP No: WP/07/270, November 2007.
- İPEK, Selçuk, "Türkiye'de Gelir Vergisinin Mali, Ekonomik ve Sosyal Fonksiyonları Açısından Analizi (1980 Sonrası Dönem)-II", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:206, Haziran 2005.
- JOHNSON, Simon- KAUFMAN, Daniel- LOBATON, Pablo, "Regulatory Discretion and Unofficial Economy", American Economic Review, Papers and Proceedings LXXXVIII, May 1998, s. 387.
- JOHNSON, Simon- KAUFMANN, Daniel- ZOİDO-LOBATON, Pablo, "Corruption, Public Finances, and the Unofficial Economy", World Bank, Policy Research Working Paper, No. 2169, 1999.
- KADILAR, Cem, Uygulamalı Çok Değişkenli Zaman Serileri Analizi, Büro Basımevi, Ankara, 2000.
- KARAKAYA, Ali, "Yolsuzlukların Toplumsal Boyutları ve Çözüm Önerileri", Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, İç İşleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Derneği Yayını, Cilt: 6, Sayı: 1, Ocak 2001.
- KILDİŞ, Yusuf, "Kayıt dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 2, 2000, <http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/dergi05/kildis.htm>, Erişim Tarihi: 23. 07. 2008.
- KIZILGÖL, Özlem, "Türkiye'de İhracata ve Turizme Dayalı Büyüme Hipotezinin Analizi: Eşbütünleşme ve Nedensellik İlişkisi", Türk Dünyası Celalabad İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi Akademik Bakış Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi Akademik Bakış, Sayı: 10, 2006.
- MUTER, Naci B.- SAKINÇ, Süreyya- ÇELEBİ, A. Kemal, Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması, Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa, 1993.
- ÖNDER, İzzettin, "Vergiye Psikolojik Direniş", Görüş, TÜSİAD Yayın Organı, s: 3, Mayıs 1993.
- ÖZFİDAN, Hasan Yaşar, "Ülkemizde Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?" [www.malihaber.com](http://www.malihaber.com), 28.05.2005, Erişim Tarihi: 22. 08. 2008.

- PASHEV, Konstantin V., “Understanding Tax Corruption in Transition Economies: Evidence From Bulgaria”, Munich Personal RePEc Archive, MPRA Paper No: 974, Posted 07, 2006.
- PUROHIT, Mahesh C., “Corruption in Tax Administration”, Performance Accountability And Combating Corruption, Public Sector Governance and Accountability Series, Edited by Anwar Shah, The World Bank, ISBN- 13: 978-0-8213-6941-8, 2007.
- RIJKEGHEM, Caroline V.- WEDER, Beatrice, “Corruption and the Rate of Temptation: Do Low Wages in the Civil Service Cause Corruption?”, IMF Working Paper, 97/73, 1997.
- SANDMO, Agnar, “A Theory Of Tax Evasion: A Retrospective View”, Discussion Paper 31/4, Norwegian School of Economics and Business Administration, December 2004.
- SANYAL, Amal- GANG, Ira N.- GOSWAMI, Omkar, “Corruption, Tax Evasion and The Laffer Curve”, Revised May 1998, <ftp://snde.rutgers.edu/Rutgers/wp/1996-04.pdf> , Erişim Tarihi: 23.02.2007.
- SARILI, M. Ali, ”Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, Sayı:41, Bankacılar Dergisi, 2002.
- SCHNEIDER, Friedrich- ENSTE, Dominik, “Shadow Economies Around The World: Size, Causes and Consequences”, IMF Working Paper, No: 26, February 2000.
- SHLEIFER, Andrei- VISHNY, Robert W., “Corruption”, NBER WP No: 4372, May 1993.
- T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı , Kayıt dışı İstihdam ve Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı, Genel Yayın No:116, Ankara, Ağustos 2004.
- TANZI, Vito- DAVOODI, Hamid R., “Corruption, Growth and Public Finance”, IMF WP No: 00/182, 2000.
- TANZI, Vito- DAVOODI, Hamid R., “Public Investment and Growth”, IMF WP No: 97/139, October 1997.
- TANZI, Vito- DAVOODI, Hamid R., “Roads to Nowhere: How Corruption in Public Investment Hurts Growth”, IMF, Economic Issues 12, ISBN 1-55775-710-0, March 1998.
- TANZI, Vito, “Devletin Rolü ve Kamu Sektörünün Kalitesi”, Çev. Özgür Saraç, Türk İdare Dergisi, Sayı: 434, 2000, [http://www.canaktan.org/yonetim/toplam\\_kalite/kamuda-toplam-kalite/tanzi-sarac-devletinrolu.htm](http://www.canaktan.org/yonetim/toplam_kalite/kamuda-toplam-kalite/tanzi-sarac-devletinrolu.htm), Erişim Tarihi: 23.07. 2007.
- TANZI, Vito, “Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope and Cures”. IMF Working Paper No: 98/63, 1998.
- TANZI, Vito, “Governance, Corruption and Public Finance: An Overview”, ISBN: 971-561-248-2,

[http://www.adb.org/Documents/Conference/Governance\\_Corruption\\_PFM/01govern.pdf](http://www.adb.org/Documents/Conference/Governance_Corruption_PFM/01govern.pdf), 1999, Erişim Tarihi: 08.08.2008.

- TORGLER, Benno, “Tax Morale in Latin Amerika”, Paper presented on the Third International Conference “Responsive Regulation: International Perspectives on Taxation”, 2003, <http://ctsi.anu.edu.au/publications/taxpres/Torgler.pdf>, Erişim Tarihi: 21.01.2009.
- TUAY, Elif- GÜVENÇ, İnci, Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51, Kasım 2007.
- TUNÇER, Mehmet, “Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt: 57, Sayı: 3, 2002.
- TÜRKOĞLU, Güllü, “Kayıt dışı Ekonominin Nedenleri ve Öneriler”, Vergi Denetmenleri Derneği, Sayı: 29, Haziran- Temmuz 1997.
- VASIN, Alexander- PANOVA, Elen, “Tax Collection and Corruption in Fiscal Bodies”, Economic Education and Research Consortium Working Paper Series, WP No: 99/10, 2000.
- WEI, Shang- Jin, “Does Corruption Relieve Foreign Investors of the Burden of Taxes and Capital Controls?”, The World Bank Research Working Paper Series, No: 2209, 1999.
- WEI, Shang- Jin, “How Taxing is Corruption on International Investors?”, NBER WP No: 6030, May 1997.
- YILDIRIM, Erhan- Refia, “1980 Sonrası Uygulanan Maliye Politikaları ve Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri”, XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 2001.
- YILMAZ, Gülay, Kayıt dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, İSMMMMO Yayını, İstanbul, 2006.
- YILMAZ, Özlem GÖKTAŞ, “Türkiye Ekonomisinde Büyüme İle İşsizlik Oranları Arasındaki Nedensellik İlişkisi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi, Sayı: 2, 2005.
- TÜİK, İstatistik Göstergeler 1923- 2006, ISSN 1300- 0535, Türkiye İstatistik Kurumu, Aralık 2007.

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
52. Seri / Yıl 2009  
Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan

**PUBLIC FINANCE:  
POLITICAL PHILOSOPHY,  
ECONOMIC THEORY AND PRACTICE**

**Prof. Stephen J. BAILEY**  
Glasgow Caledonian University  
Division of Public Policy

## ABSTRACT

This paper provides a holistic overview of public finance and the issues relating to its sustainability. It argues that a strategic approach recognises that public finance must be considered in its totality as well as in terms of the services and welfare benefits on which it is spent and the sources from which it is raised. It considers the impact of the 2007-09 credit crunch on the public finances and provides a checklist of strategic points to assess sustainability. This list assumes the need to be prudent with public finance and provides a useful framework by which to ensure adoption of a truly integrative, strategic and sustainable approach to public sector spending, taxation, borrowing and debt. In doing so, it makes clear that there is considerable scope for more effective and discriminating use of public finance.

## ÖZET

Bu araştırma kamu maliyesine ve kamu maliyesinin sürdürülebilirliğiyle ilişkin konulara bütüncül bir yaklaşım sunar. Araştırma, kamu maliyesine stratejik bir yaklaşımın gerek konuyu tümüyle incelemesi, gerekse de harcamaların ve gelir kaynaklarının sağladıkları hizmetler ve yarattıkları refah açısından irdelenmesi gerektiğini ileri sürer. Bu yazı, 2007-2009 kredi buhranının kamu maliyesine etkisini ele alır ve sürdürülebilirliği değerlendirecek stratejik ölçütlerin bir listesini de oluşturur. Söz konusu liste kamu maliyesi konusunda dikkatli davranmak gerektiğini varsayarken, kamu sektörü harcamalarına, vergilendirmeye, borçlanmaya bütüncül, stratejik ve sürdürülebilir bir yaklaşım için yararlı bir çerçeve sunar ve aynı zamanda kamu maliyesinin daha etkin ve daha seçici uygulanması için kayda değer imkânların varlığını ortaya koyar.

## Introduction

Most people approach public finance from a particular perspective, whether service-specific policymaker or practitioner, discipline-specific student or academic, financial auditor and so on. However, it is essential to appreciate the extremely broad nature of public finance and the strategic issues underpinning it.

This paper attempts to provide a holistic overview of the topic. The aim is to help readers appreciate the broad multidisciplinary nature of public finance, the issues relating to its sustainability and to understand that it is not just a narrow budgeting issue. It is not confined within the boundaries of any one discipline or profession and is not simply about ensuring enough money for public services.

## The Role of Public Finance and Political Philosophy

Public finance reflects the relationship between the citizen and the state. In turn, that relationship reflects a dominant political philosophy, whether Libertarian, Neo-Liberal or Collectivist. A summary of these three (rather reductionist) categories of political philosophy are summarized in Table 1.

The table makes clear that public finance can variously be concerned with three categories of citizen-state relationship. First, allowing autonomous citizens to exercise full individual responsibility for their own standard of living whilst remaining totally

free of state control (the Libertarian role of public finance). Second, enabling responsible citizens to have the potential to secure an adequate standard of living by affording them equality of opportunity in the market place (the Neo-Liberal role of public finance). Third, guaranteeing protected citizens adequate standards of living through direct state control of their everyday lives in terms of access to and outcomes from state provided services (the Collectivist role of public finance).

**Table 1: A Simplified Taxonomy of Philosophical Principles for Public Finance**

<u>Libertarian/</u> Classical liberal theory	<u>Neo-liberal</u> Modern liberal theory	<u>Collectivist</u> Civic theory
<b>Defining features</b>		
Autonomy of the individual	Primacy of the individual	Mutual dependence
Unregulated markets	Modified markets	Reject markets
Negative rights only <sup>2</sup>	Negative plus limited positive rights	Full positive rights <sup>3</sup>
Laissez-faire state	Enabling state	Provider state
Capitalism <sup>4</sup>	Mixed economy <sup>5</sup>	Socialism <sup>6</sup>
<b>Beliefs</b>		
The state is corruptible	The state is a necessary evil	Benevolent state
Taxation is confiscation	Taxation for efficiency	Taxes for social aims
Moral hazard/dependency culture	Promote human capital	Build social capital
No moral case for equality	Equality of opportunity	Equality of outcome
Private property rights are inviolable	Property rights reflect policy aims	Property is theft
<b>General Implications</b>		
No Such Thing As Society	Weak Conception Of Society	Society Emphasised
Private enterprise guarantees rights	Modified Market Rights	State Confers Rights
Individuals are consumers not citizens	individuals are primarily consumers	Citizens Firstly
Depend on charity & active citizen	State Supplements Charity/Voluntary Action	State Replaces Charity
<b>Implications for the public sector</b>		
Minimal State	Heavily Constrained State	Expansive State
Enforces Only Negative Rights <sup>7</sup>	Some Limited Positive Rights <sup>8</sup>	Full Positive Rights <sup>9</sup>
Private sector provision of public services	private or public sector provision	public sector provision
Minimal welfare state ('safety net' only)	conditional welfare state <sup>10</sup>	unconditional welfare
<i>Private insurance</i>	<i>public plus private insurance</i>	<i>public insurance</i>
<b>Implications for public finance</b>		
Minimal public finance	restrained public finance	unrestrained public finance
Private spending replaces public spending	seek additionality of public spending	public replaces private spending
Minimise 'Burden Of Taxation'	Tax 'Bads' Not 'Goods' For Efficiency <sup>11</sup>	Redistributive taxes for equity
Regressive taxes	Proportional taxes	Progressive taxes
Borrowing and public debt very limited	Borrowing/debt for efficiency purposes	Borrowing/debt for welfare

**Notes:**

1. The term 'Libertarian' is used to denote classical liberal theory in order to distinguish it from modern liberal theory, here referred to as 'Neo-liberal' in order to avoid confusion.
2. Freedom from coercion, interference, discrimination.
3. Social and economic rights.
4. An economic system based on the private ownership of the means of production, distribution and exchange.
5. An economic system in which the public and private sectors coexist side-by-side.
6. An economic system in which the means of production, distribution and exchange are owned collectively by the community, usually through the state.
7. via system of justice: police, courts, prison etc.
8. to education, health care, culture etc.
9. social justice
10. for example, social security payments only payable to those in paid employment (work-based welfare)
11. 'bads' includes polluting activities (e.g. driving a car and disposal of household waste); 'goods' includes economically and socially productive activities such as work and investment.



The categorical summary in Table 1 makes clear that public finance is about much more than just money. It is about political philosophy and so reflects the constitutional and cultural relationship between individual citizens and their governments at national, regional and local levels. It reflects the rights and responsibilities of individual citizens, not just for their own livelihoods but also for those of their families, neighbourhoods and local, regional and national communities.

These political philosophies have different conceptions of economy, efficiency, effectiveness and equity. Table 2 provides a summary integration of these ‘4Es’ with the defining features, beliefs and implications of the three categories of political philosophy summarised in Table 1. That such terms are disputed may come as a surprise to the reader and yet their competing definitions have profound implications for the role of public finance.

**Table 2: Alternative Philosophical Interpretations of the 4Es**

	<b>Libertarian</b>	<b>Neo-Liberal</b>	<b>Collectivist</b>
<b>Efficiency</b>	Very narrow concept: market efficiency.	Modified market efficiency: qualified by the public interest	Very broad concept: social efficiency
<b>Equity</b>	Judged in terms of free market welfare outcomes: reward for effort and talent	Judged in terms of work-based welfare: rights and responsibilities	Judged in terms of social welfare: vertical equity and social needs
<b>Economy</b>	Secured by restricting government intervention to safeguard only negative rights	Secured by only pursuing equality of opportunity through modified markets	Not a relevant concept when meeting collective needs through equality of outcome
<b>Effectiveness</b>	Best achieved by <i>laissez-faire</i> , freeing markets to maximise productivity and profits and relying on trickle down to poor groups of the benefits of economic growth	Limiting markets’ maximising behaviour where necessary to avoid market failure whilst recognising the possibility of government failure	Best achieved by rejecting markets’ maximising behaviour in favour of government intervention to secure socially acceptable outcomes

Although apparently purely ideological, these differing philosophical views are based on rational arguments about the impact (positive or negative, actual or potential) of public finance on society and economy. It is here that principles and pragmatism interact.

Propositions about what relative scale of public finance is appropriate in terms of national income (GDP) can only be understood and challenged by recourse to rational argument, both a priori and evidence-based. Those arguments revolve round whether there should be more or less state intervention (and therefore public finance) than is currently the case in a given country and, in particular, whether more state intervention

is beneficial or harmful to economy and society. They fuel the political debate underpinning elections at all levels of government. Ultimately, they boil down to deciding who should receive various forms and levels of state assistance, how effective is that assistance, and how should the voted-for public interventions in support of positive and/or negative rights be financed (see notes 7 and 8 to Table 1).

The apparent recent shift in the scale of public finance deemed acceptable by most developed countries reflects a move away from dominant Collectivist philosophies towards dominant Neo-Liberal approaches to the organisation of economy and society. Communist regimes have collapsed and socialism appears to be on the wane. Governments have increasingly adopted Neo-Liberal policies such as privatisation and conditional (i.e. work-based) welfare. These reforms to the nature and relative scale of public finance reflect an increasingly accepted view that, whilst it can deliver a more equal share of national income and wealth, a relatively large scale of public finance may actually reduce national prosperity. Such a reduction may not be in absolute terms but, instead, relative to what prosperity would have been in the absence of such a relatively high level of public finance. It would result if higher levels of income-support and taxation created substantial disincentives to self-support through productive employment and/or disincentives for companies to invest in the economic infrastructure.

Therefore, guaranteeing positive and negative rights to a fair share of the economic 'cake' may come at the cost of a smaller 'cake' or one that is smaller than it would otherwise have been. If so, then principle is tempered by pragmatism. Potentially significant tradeoffs between equity, efficiency, economy and effectiveness mean that the net benefits of additional public finance may be small, perhaps even illusory. Whether incremental changes in public finance have net benefits or net costs is the fundamental strategic issue. The fact that the Neo-Liberal political philosophy is increasingly dominant at a global level reflects a more questioning appreciation of the effectiveness of increased levels of state intervention, certainly of the traditional direct-provider tax-financed form.

Nevertheless, there is still a widespread belief that governments generally act in the 'public interest'. That term is broad and vague enough to encapsulate changing perceptions of the 4Es and the changing balance of emphasis between them (see Table 2). As perceptions of what constitutes equity, efficiency, economy and effectiveness change, so governments have to reconfigure property rights in delivering objectives for those 4Es. Those property rights relate to negative and positive rights, not just to ownership of physical property. They include access to services such as health care and education. Property rights may therefore have to be reconfigured for equity reasons, for example ensuring that those in need of medical care have access to it irrespective of their age, ethnicity and ability to pay.

## **The Scale of Public Finance**

There is a relatively high scale of public finance within West European countries, especially EU and Scandinavian countries. Moreover, that scale increased substantially over the last 40 years of the 20<sup>th</sup> century, in terms of both government expenditure/GDP ratios and tax/GDP ratios (Bailey 2004). After 1965 average public expenditure in OECD countries rose from just over a quarter of GDP to two-fifths.

These relatively high levels of public spending have been largely and increasingly accounted for by current expenditures, especially the growth of social security transfers, most notably in EU countries since the mid-1960s. Public sector services have generally only kept up with the growth of GDP.

OECD average current expenditure was less than a quarter of GDP in 1960. It rose to over a third of GDP by the mid-1970s and to 37% of GDP by 1981, thereafter fluctuating between 37 to 39%. It exceeded 50% of GDP over long periods in Belgium, Denmark, the Netherlands and Sweden. The ratios for South Korea and Mexico were below 20% in the 1990s and Japan was below 30% until 1998. European countries were below the OECD average before the mid-1970s (especially the EU) but above it thereafter with a rising trend (especially the EU). Non-European countries were below OECD average.

As regards capital expenditure, the OECD average was around 21% of GDP after 1960, displaying no rising trend. It reached a peak of 23.5% in 1973, never falling below 20%. European countries were below the OECD average (especially the EU). The EU accession countries (those joining in 2004 and 2007) were above the OECD average, as were the non-European countries. Some had smaller GDPs and capital expenditures were being used to foster economic growth.

The Neo-Liberal view is that the state is growing out of control, stifling work and enterprise by excessive regulation of the market economy, high taxes making work and enterprise less worthwhile and high welfare payments making work less worthwhile. Hence, the Neo-Liberal solution is to reduce government intervention in the public interest, leading to increased prosperity for all. These arguments became widely accepted during the 1980s and 1990s, reflecting increasing globalisation. They led to public policies aimed at rolling back the frontiers of the state or otherwise increasing the scope for private sector provision of public sector services.

Besides privatisation in the form of sale of state-owned assets and enterprises and conditional (i.e. work-based) welfare, governments increasingly adopted other Neo-Liberal policies, most notably use of private finance initiatives (PFIs) and public-private partnerships (PPPs) for the provision of public sector infrastructure and associated services, contracting out provision of public services to the private sector, etc.

## **Raising Public Finance**

Spending public finance is only half the picture. The ways in which public finance is raised also has to be considered. Most public finance is raised from taxes and

revenues have generally been less than expenditures (Bailey 2004). They rose from a quarter to a third of GDP over the last 40 years of the 20<sup>th</sup> century, significantly less than the share of public expenditure within GDP noted above.

Personal income tax rose from 7 % to 10 % of GDP and social security contributions rose from 5 to 9%. Taxes on goods and services remained very stable at 7%. Property taxes remained just under 3% of GDP. Taxes on corporate income remained around 3 %. The remaining 2% or so of tax revenues were raised from other taxes on capital gains, inherited wealth, land (as distinct from property), poll taxes (a fixed amount per capita), environmental ('green') taxes etc.

It is arguably the case that governments have found it too easy to raise tax revenues from socially and economically beneficial activities (i.e. employment) and have not made sufficient use of taxes on socially and economically undesirable activities (i.e. 'green' taxes on consumption and production creating pollution and congestion). Economic theory demonstrates that high taxes may create disincentive-to-work and disincentive-to-investment effects (Bailey 2002). If so, there is a limit on the additional benefits to be achieved by an ever higher relative scale of taxes within GDP.

Taxation is not the only source of public finance. Other sources include charges for services, borrowing, receipts from privatisation and sales of public sector assets, state lotteries, donations and bequests and payments 'in kind' (where developers of real estate donate constructed roads, schools and other infrastructure to local governments in whose jurisdictions the development takes places).

In principle, tax-based public finance is required for efficiency purposes for pure public goods such as national defence, the benefits of which are non-rival and non-excludable, and for rival but non-excludable mixed goods such as municipal or regional country parks (Bailey 2002). In these cases sustainable provision solely by means of private finance (i.e. market prices) is simply not possible because the providers of those services cannot recover payment from those who use or benefit from them. The resulting market failure means that these types of services can only be financed collectively by compelling citizens to make payments (i.e. pay taxes).

Such services require public finance to cover their costs if they are to be provided. However, they do not typify the majority of public services, only a minority. Most services provided by the public sector have the same characteristics as those provided by the private sector in terms of being rival and excludable in use, for example health care and education. Their costs are therefore capable of being recovered by charges, though there may be efficiency reasons for subsidising their provision, such as the wider benefits to economy and society of a well-educated labour force. Nevertheless, such wider social benefits typically only justify partial subsidy of costs in efficiency terms, not full subsidy. This property rights analysis makes clear that user-charges should be the primary (not residual) source of public finance.

In principle, equity issues can be resolved by a comprehensive system of means-testing (i.e. taking account of ability to pay by measuring the income and/or wealth of service users). Pursuit of greater equity via public services provided free at the point of

use may be at the cost of lost national output because of the consequently high levels of taxation. Provision of services free to all users, whether rich or poor, may mean that equity is achieved only at the cost of making the average citizen poorer than they would otherwise have been - the 'diminished cake' analogy.

Besides use of taxes and charges, governments can also borrow to raise public finance. Public sector borrowing within the European Union is restricted by the Stability & Growth Pact ceilings, deficits intended to be no more than 3% of GDP and gross public debt below 60% of GDP. This is intended to stabilize the value of the euro (Fingland and Bailey 2008). Not being within the eurozone, the UK adopts the 'golden rule' of public finance (governments should borrow only for capital, not current, expenditure) and the 'sustainable investment rule' (net public debt should be no greater than 40% GDP).

However, observance of these and other such prudential fiscal rules has been compromised by the 2007-09 credit crunch, in particular the use of public finance to rescue failed commercial banks and for expansionary fiscal policy intended to counter the global recession (Bailey and Asenova 2009). The International Monetary Fund (IMF) calculated the ratios of fiscal stimulus relative to GDP based on the initial measures announced by national governments in 2008 as: UK 1.5%, USA 4.9%, Japan 9.1%, Germany 3% and France 1.15%. The IMF later calculated that the additional measures taken in early 2009 increased the UK's ratio to 19.8%, by far the highest ratio in the G20 countries (the USA's rose to 'only' 6.8%). These ratios subsequently increased as further debt-financed measures were announced and as GDP fell further than expected.

The EU Stability and Growth Pact faces significant problems. In January 2009 the European Commission forecast 15 member states to be in breach of the Pact in 2009. It also forecast budget deficits to average 4.4% in 2010 and government debt to average 76% of GDP, both well above the Pact's ceilings of 3% and 60% respectively.

Although still low compared with other EU countries, the UK's net public debt exceeded 50% GDP in January 2009 and the International Monetary Fund forecast that UK public sector borrowing would reach 11% GDP.

### **Structural Gaps in the Public Finances**

It was noted above that public expenditure in OECD countries has been persistently and significantly greater than tax revenues over the last four decades or so. This situation is referred to as a structural gap in the public finances. Structural gaps occur when the current generation is living at the expense of future generations of taxpayers. In such cases, current expenditures are financed by borrowing. OECD statistics reveal that many developed countries developed structural gaps after 1960 (Bailey 2004). They were disguised in the past by high inflation reducing the real values of public sector debt, by very low (sometimes negative) real interest rates on that debt and by privatisation revenues. However, they were highlighted by the sharp increases in

public sector borrowing during the 2007-09 credit crunch. The already existing structural gaps in the public finances of most developed countries were exacerbated.

Structural gaps are caused by the lack of symmetry between decisions to spend and to raise revenues. The theory is that the 'logic of collective action' results in chronic government failure. Put simply, public finance is characterised by the concentration of the benefits of public services on their users but the dispersion of the resulting costs across all taxpayers (including future generations). This creates a tendency for expenditures to exceed revenues, structural gaps in the public finances occurring irrespective of the overall political philosophy. However, they are inevitably greater for a Collectivist state than for a Libertarian state, a Neo-Liberal state being an intermediate case (see Table 1).

The current level of taxation could be increased but this could have adverse impacts on economic growth and therefore on the tax bases to which higher tax rates are applied. In such a scenario structural gaps re-emerge - so prevention is better than cure. Prevention of structural gaps can be pursued by restricting the role of the state to core functions, levying charges for public services whenever possible, borrowing only to finance economically productive capital expenditures that benefit future (as well as current) generations of taxpayers, and by maximising the scope for political devolution to more closely match willingness to pay taxes with decisions about service levels.

The last measure requires local and regional governments to be largely self-financing via local and regional taxation and user-charges. Contrary to this prescription, there is a general tendency for central governments to finance increasingly large proportions of regional and local government expenditures (Bailey 1999), thus destroying the symmetry between spending and finance and so exacerbating the tendency towards structural gaps.

### **The Optimal Level of Public Finance**

The Libertarian, Neo-Liberal and Collectivist philosophies cannot themselves explain the rising trend in public finance within GDP because they only philosophise about negative and positive rights. They do not determine levels of entitlement to particular services. Nor do they consider how the economic, social and political restructuring that accompanies economic growth impacts upon negative and positive rights. Thus, the different political philosophies provide no practical guidance in respect of the optimal level of public finance, whether in absolute terms or relative to GDP.

Nevertheless, considering both halves of the public finance picture (in other words the combined effects resulting from both the raising and spending of money) makes clear that there is ultimately a limit on the additional benefits to be achieved by an ever higher relative scale of public finance. Most people would probably accept the notion that there is some level of spending where additional public finance for a particular service results in additional costs beginning to exceed additional benefits.

Thus, there exists an optimum level of public finance used to support a service, namely that at which the additional benefits just equal the additional costs.

Benefits include those conferred on society as well as on the individual service user. Costs include not just the direct financial costs but also any other (indirect) costs resulting from behavioural responses to high taxes and high levels of state intervention more generally. If the balance between those benefits and costs changes over time then so does the optimal level of public finance. Public finance should therefore be viewed in dynamic rather than static terms. What was judged right for times past is no guide to what is right for the present or will be for the future.

Almost inevitably, as public spending and revenue accounts for an increasing share of national income, the direct and indirect costs of ever-higher levels of public finance rise faster than the direct and indirect benefits it delivers. Ultimately, therefore, incremental costs exceed incremental benefits. Disincentive-to-work and disincentive-to-invest effects seem to increase with rising levels of taxation but diminishing marginal returns can be expected from increasing public expenditures and service levels. Hence, ultimately, incremental costs exceed incremental benefits.

This outcome can be postponed by cost containment and by securing net additionality of public finance, in other words by ensuring the cost-effectiveness of public spending (i.e. value for money). Cost containment requires a judicious mix of political, economic and administrative control over public spending. Political control requires effective democratic processes, an effective top-down process of priority setting, and accountability of service providers. Economic cost controls include payment at point of use, competition in the supply of services, and grant mechanisms for local governments and other public sector bodies that encourage control of costs. Administrative cost controls generally control inputs and processes, as distinct from outputs and outcomes. Maximising the additionality of public finance requires avoidance of deadweight loss (i.e. avoiding subsidising a level of activity that would have occurred even without public subsidy) and displacement of public funds to unintended uses.

Implementation of cost containment measures and ensuring the net additionality of public finance slows down the rate at which costs catch up with benefits. Nevertheless, at some point the combined effect of the aggregate of public expenditure and taxation may create a profound dependency culture. In other words, public finance must be considered in its totality as well as in terms of the services and welfare benefits on which it is spent and the sources from which it is raised.

### **A Strategy for Public Finance**

Whatever the dominant political philosophy at any one point in time, a strategic approach to public finance attempts to maximise the benefits to be gained from both private choices and public choices. Such a strategic approach avoids the worst manifestations of market failure and also of government failure. An optimal outcome is

not static, however. As economic, social, cultural and other contexts change so there is a need to continually reappraise the financing, operations and outcomes of state activity. This ongoing reappraisal can be undertaken within the 4Es analytical framework. Strategic public finance is therefore necessarily dynamic and evolutionary, a perennial issue of public policy, practice, outcome and sustainability.

A strategic approach to public finance has to take account of the logic of collective action because it compromises the sustainability of public finance by leading to structural gaps in the public finances. A strategy for public finance has therefore to be developed independently of political philosophy so as to ensure sustainability. It will not be possible to satisfy objectives for the 4Es without sustainable levels of public finance.

The sustainability of arrangements for public finance can be judged in terms of the following checklist of strategic points. It is based on the 4Es and is intended only as a rather crude rule-of-thumb to assist a deeper strategic consideration of public finance. It cannot be used effectively without appreciating the broad multidisciplinary nature of public finance. Nevertheless, it highlights the diverse and wide-ranging nature of public finance and provides a useful framework by which to ensure adoption of a truly integrative, strategic and sustainable approach to public finance. It can also be used to identify the need for reform of the current system of public finance in any one country by drawing attention to strategic issues that may have been neglected thus far.

- *Consider the possible impact on the constitutional relationship between the state and the individual* whenever taking decisions about public finance.
- *Bear in mind that successive cumulative changes in public finance can have potentially large positive and/or negative effects on society and the economy.* It would be unwise only to be concerned with whether the net effect is positive because the net effect will be highly volatile if it is the residual outcome of two very large and unstable opposing gross effects.
- *Be pragmatic and realistic* about what can actually be achieved by public finance.
- *Recognise that public finance need not be synonymous with public provision:* the private sector can be used to deliver many public services.
- *Pay attention to long-term trends in the four public finance/GDP ratios,* so that the relative scale of public finance does not increase by default rather than by design.
- *Maximise the net additionality of public expenditure,* wherever possible using public finance to complement rather than replace private expenditure that would have taken place anyway.
- *Implement cost containment measures,* there being considerable scope for reducing costs in the public sector without compromising service objectives.



- *Undertake more evaluation studies* of the use and effectiveness of public finance in achieving clearly specified outcome objectives.
- *Undertake more international comparisons* of raising and spending public finance to try to learn lessons and best practice from other countries.
- *Avoid competition-by-subsidy*, e.g. for mobile industrial and service sector investments, essentially a zero-sum game at the expense of taxpayers.
- *Seek to improve the targeting of subsidy*, avoiding middle-class capture of subsidy intended to benefit low-income groups.
- *Minimise the potential for the fraudulent use of public monies* paid as social security, agricultural subsidies etc.
- *Shift the balance of taxation away from 'goods' to 'bads'*, avoiding as far as possible taxing socially beneficial activities generating incomes and wealth.
- *Minimise the scope and incentives for tax avoidance and tax evasion* by simplifying tax structures and by avoiding punitive rates of tax.
- *Avoid fiscal drag* by increasing tax thresholds and so tax bases each year in line with inflation of the relevant tax bases (e.g. by index-linking personal income tax thresholds to growth of earnings – linking them to retail prices still results in fiscal drag, albeit reduced, since earnings typically rise faster than prices).
- *Widen tax bases so as to be able to reduce tax rates* for a given tax revenue, so minimising any disincentive-to-work and disincentive-to-invest effects.
- *Make use of a plurality of sources of public finance* in order to minimise the adverse effects of any one source.
- *Make more use of user-charges*, avoiding any adverse equity effects through the use of means-testing or exemptions and discounts for specific groups of user such as children and low-income groups.
- *Encourage income generation schemes within public sector bodies*, for example in seeking sponsorship from the private sector for equipment and in encouraging donations and bequests. Such schemes should not compromise service objectives: they are a means to an end, not an end in themselves.
- *Reduce the need to borrow* by requiring public sector organisations to keep inventories of the capital assets they own and to sell underused capital assets, using the capital receipts to finance new infrastructural investments or to repay debt.
- *Consider how changes in public finance may affect peoples' incentives to work and companies' incentives to invest*, in particular considering how the combination of taxation and social security benefits affects decisions to work.
- *Make unemployment benefits conditional*, recipients having to undertake training for employment.

- *As far as possible, make social security budgets balance*, i.e. contributions equal to transfers.
- *Prevent the emergence of structural gaps in the public finances*, prevention being much less traumatic and more practical than cure.
- *Devolve public finance decisions to the lowest possible level of government* in order to match as far as possible the areas benefiting from services with the areas from which tax payments are collected.
- *Minimise the need to pay intergovernmental grants to lower tiers of government* by ensuring they have sufficient autonomous revenues and by using Robin Hood systems of fiscal equalisation.
- *Subsidise service users instead of service providers as far as possible*, for example by using vouchers to increase the scope for choice on the part of service clients.

Not all elements of this strategic checklist can be adopted immediately and some will most definitely require pilot tests (e.g. for user-charges and voucher schemes). Nevertheless, it is clear that there is considerable scope for more effective and discriminating use of public finance. Public finance is definitely not simply a matter of ‘tax and spend’ or vice versa.

Ultimately, whatever the political philosophy underpinning public finance, this checklist emphasises the need to use public finance sparingly and judiciously. Policy makers should always question the need for more public finance and consider whether ongoing expenditures are still as effective as they could be. Hence, the strategic checklist outlined above assumes the need to be prudent with public finance, not profligate. Only by adopting such an approach will the public finances be sustainable in the long term.

### **Conclusion – the holistic nature of public finance**

Hopefully, the reader now appreciates the all-encompassing nature of public finance. It is not just about financial flows, about how to finance spending on services. Even recognising the need to pay attention to raising as well as spending money, public finance is about much more than budgeting.

Instead, public finance is a manifestation of the interface between the state and the citizen. It reflects the dominant political philosophy in any one country and the consequent entitlements to state assistance as well as responsibilities for self-support. It supports pursuit of objectives in respect of equity, efficiency, economy and effectiveness. It impacts upon the rate of economic growth and so affects not just the distribution of income and wealth but also the absolute level of material standards of living.

Put simply, public finance is synonymous with public policy writ large. A strategic approach to public finance requires the analyst to take a holistic view, recognising that the whole is greater than the sum of the individual parts. Public finance has to be considered in the round, not just in the detail. Whilst policy makers, practitioners, and subject specialists usually consider only their particular specialisms, a strategic approach to public finance must be holistic, encompassing all the issues mentioned above. To neglect any one of them may lead to unintended and unwelcome outcomes and compromise the sustainability of public finance. Even though, in practice, reform of public finance may have to be incremental and gradual, those ongoing reforms should be in pursuit of a strategic *sustainable* vision in terms of what public finance can potentially deliver to the benefit of economy and society. Those who complain about ‘the dead hand of public finance’ have clearly failed to appreciate the vibrant, contentious and evolutionary nature of the subject. Rather than being dull and moribund, the study of strategic public finance is both fascinating and intellectually demanding.

## References

- Bailey S. J. (1999) *Local Government Economics: Principles and Practice* Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Bailey S. J. (2002) *Public Sector Economics: Theory, Policy and Practice* (2nd edition) Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Bailey S. J. (2004) *Strategic Public Finance* Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Bailey S. J. and Asenova D. (2009) The Impact of the 2007-09 Credit Crunch on the Funding of Public Sector Infrastructure in the UK *Uprava* Vol 7, No 1 [forthcoming].
- Fingland L. and Bailey S. J. (2008) The Stability and Growth Pact: Its Credibility and Sustainability *Public Money and Management* Vol 28, No 4 pp. 223-30.