



**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE OPTİMAL MALİ KURALLAR AÇISINDAN
VERGİ POLİTİKALARI VE VERGİ YÜKÜ
DEĞERLENDİRMELERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ALPER ŞAHİN

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. ALİ YAVUZ

ISPARTA, 2009

T.C
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ SAVUNMASI ve SÖZLÜ SINAV TUTANAĞI

Gönderen : Maliye EABD Başkanlığı

Gönderilen : Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Enstitü Anabilim Dalımız **YÜKSEK LİSANS / DOKTORA** Programı öğrencisi
..... Ali tez çalışmalarını sonuçlandırmış ve
kurulan jüri önünde tezini savunmuştur. Sınav tutanağı aşağıdadır.
Tez Adı Değişikliği **YAPILDI / YAPILMADI**

23-02-2009
Tarih

Yrd. Doç. Dr. Ali YAVUZ
Maliye Bilimleri Bşk.
Enstitü Anabilim Dalı Başkanı

SINAV TUTANAĞI:

Jürimiz Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 25./39. maddesi uyarınca 23.02.2009 Parantez
günü saat 10.00 de toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Türkiye'de Optimal
Maliye Kuralları Asisyonlar Vergi Politikaları ve Diğer Değerlendirmeleri
konulu tezini incelemiş ve yapılan sözlü sınav sonunda **OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU** ile aşağıdaki kararı
almıştır.

☒ KABUL

☐ RED

☐ DÜZELTME

Tez Sınavı Jürisi	Ünvanı, Adı Soyadı	İmza
Başkan		
Üye	<u>Sos. İb. İbrahim A. Acar</u>	<u>[İmza]</u>
Üye	<u>Yrd. Doç. Dr. Bekir GÖRME</u>	<u>[İmza]</u>
Üye	<u>Yrd. Doç. Dr. Ali YAVUZ</u>	<u>[İmza]</u>
Üye		

Yukarıda adı geçen öğrenci Sınav Tutanağı'nda belirtildiği üzere mezun olmaya **HAK KAZANMIŞTIR / KAZANMAMIŞTIR**.
Gereğini rica ederim.

ENSTİTÜ YÖNETİM KURULU KARARI :

Tarih:

Karar No:

Enstitü Müdürü

MADDE-25 Tez Sinavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED", veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Enstitü Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tezi kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Düzeltme alan öğrenci bir sonraki dönemde kayıt yaptırmak zorundadır.

Madde-39 Tez Sinavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RET" veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Yüksek Öğretim Kurumu ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç altı ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tez kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

ÖZET

TÜRKİYE’DE OPTİMAL MALİ KURALLAR AÇISINDAN VERGİ POLİTİKALARI VE VERGİ YÜKÜ DEĞERLENDİRMELERİ

ALPER ŞAHİN

Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye Bölümü

Yüksek Lisans Tezi, 115 sayfa, Şubat 2009

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ali YAVUZ

Kurallar insan hayatının en temel birlikte yaşama oluşumlarından birini teşkil eder. Belirsizlikleri kaldırarak, istikrar tesis eder. Aynı zamanda kurallar, denetim ve sınırlama getirir. Tüm bunlarla beraber aslında kurallar, bireyi özgür kılar. Çünkü bir bireyin özgürlüğünün sınırını, diğer bir bireyin özgürlük alanı oluşturur.

Ekonomik yaşamda benimsenecek olan optimal mali kurallar ile hesap verebilirlik, güncel ve düzenli raporlama ve bilgilendirme ile daha fazla şeffaflık standartları oluşturulur. Ekonomide belli standardizasyon formlarının oluşturulup, bu kurallara anayasa ve yasalarda yer verilmesi; makro ekonomide kalıcı bir istikrarın sağlanmasında, geleceğe yönelik öngörülebilirlik tesis edilmesinde ve uygulanacak makro ekonomi politikalarına kredibilite sağlanması v.b. bir çok yönden birincil katkı oluşturacaktır.

Siyasi ahlaksızlıklara meydan vermeden, daha önceden yasal çerçevede belirlenecek kurallar ile oluşturulacak politikalar, sağlam güvencelere bağlanmış birey hak ve özgürlüklerinin en temel öğelerindendir. Çalışma konumuz bağlamında, hem kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağını teşkil eden vergi kaleminden dolayı belirli bir yüke maruz kalan vatandaşlar açısından, hem de ekonomide standardizasyon sağlanması açısından benimsenecek optimal mali kurallar çerçevesinde geliştirilen vergi politikaları tüm sosyal sorumluluk boyutlarıyla tez kapsamında irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mali Kural, Optimal, Hesap Verebilirlik, Vergi Yüğü, Şeffaflık, Vergi Politikası.

ABSTRACT

TAX POLICIES AND TAX BURDEN ASSESSMENTS IN TERMS OF OPTIMAL FISCAL RULES IN TURKEY

ALPER ŞAHİN

Department of Finance, Süleyman Demirel University

MA Thesis , 115 pp., February 2009

Thesis Advisor: Asisstant Professor Ali YAVUZ

The rules form the one of the main life formation of human being. They remove indefiniteness and they found stability. At the same time, rules bring in control and limit. Actually, with all of these things, rules make people free. Because, one person's freedom area form the limit of another person's freedom area.

In economical life, with claiming optimal fiscal rules, accountability, actual and regular report, giving information constitute more transparency standarts. Forming certain standardization forms in economy and giving place to these rules in constitution and laws supply primary addition in many point of view like obtaining permanent stablitiy in macroeconomy, founding foreseeing aimed at future and getting trust macroeconomic policy which will put into practice.

Without causing poltical immoralities, rules and policies previously determined and formed within the context of legal frameworks are basic elements of fundamental rights and freedoms of individuals that are bounded to solid assurances. Within the context of working subject, within the context of optimal fiscal rules in this thesis work tax policies; which have been developed to provide standardization in economy policies and which are one of the main financial resources of public expenditures; are being explicated with its all social responsibility dimensions.

Key Words: Fiscal Rule, Optimal, Accountability, Tax Burden, Transparency, Tax Policy.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR DİZİNİ	vii
TABLolar DİZİNİ	viii

GİRİŞ

GİRİŞ	1
-------------	---

I. BÖLÜM

MALİ KURAL KAVRAMI VE OPTİMAL MALİ KURALAR

1.MALİ KURAL KAVRAMI	3
1.1.Tarihsel Süreç İçerisinde Mali Kural Olgusu	4
1.2.Anayasal İktisat ve Kamu Tercihi Teorisi	7
1.3.Mali Kuralların Oluşturulması – Uluslararası Yapı.	10
1.4.Mali Kurallar Oluşturulurken Belirlenecek Sınırlama Ölçütleri.....	13
1.5. Ekonomide Mali Kuralların Varlık Nedenleri	16
1.6. Mali Kuralların Başlıca Özellikleri	17
2.YASAL ÇERÇEVE OLUŞTURULMASI.....	18
2.1.Uygulamada Uyulması Gereken İlkeler	21
2.1.1.Şeffaflık.....	21
2.1.2.Bütçe Süreci	21
2.1.3.Kurallar, Gözetim, Yaptırım	22
2.1.4.Önkoşullar ve Yakınsama	23

3.MALİ KURALLAR İLE BÜTÇE KURALLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ	23
- Mali Kurallar İle Bütçe Kurallarının Karşılaştırılması	25
4.EKONOMİ POLİTİKASI YÖNETİMİNE İLİŞKİN BAŞLICA ULUSLARARASI MALİ KURALLAR.....	26
5.OPTİMAL MALİ KURAL ÖNERİLERİ	28
5.1.Kamu Harcamalarına İlişkin Kurallar	28
5.2.Borçlanmaya İlişkin Kurallar	30
5.3.Vergilemeye İlişkin Mali Kurallar	30

II. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE MALİ KURALLAR IŞIĞINDA VERGİ POLİTİKALARI

1.DEVLETİN EKONOMİYE MÜDAHALE VE EKONOMİYİ DÜZENLEME FONKSİYONU ARAÇLARI	32
1.1.Para ve Kredi Politikası	32
1.2.Maliye Politikası.....	33
1.3.Dış Ticaret Politikası	33
1.4.Regülasyon ve Kontroller Politikası.....	34
1.5.KİT Politikası	34
2.MALİYE POLİTİKASI ARACI OLARAK VERGİ POLİTİKASI.....	34
3.TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE EKONOMİK GELİŞMELER ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE’DE VERGİ POLİTİKALARININ GELİŞİMİ	37
3.1.Cumhuriyet Öncesi Dönem.....	38
3.2.1923-1932 Dönemi Uygulanan Vergi Politikaları	39
3.3.1932-1950 Dönemi Uygulanan Vergi Politikaları	41
3.4.1950-1960 Döneminde Uygulanan Vergi Politikaları.....	43
3.5.1960-1970 Dönemi Uygulanan Vergi Politikaları	44
3.6.Genel Olarak Planlı Dönemle Birlikte Yaşanan Değişimler	45

3.7.1970-1980 Dönemi Uygulanan Vergi Politikaları	46
3.8.1980'den Günümüze Vergi Politikalarının Gelişim Seyri.....	47
4.AVRUPA BİRLİĞİ'NİN VERGİ POLİTİKASI	57
4.1.Avrupa Birliği Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması ...	59
4.2.Vergi Uyumlaştırılması Uygulaması	61
4.2.1.Avrupa Birliği İçinde Vergi Uyumlaştırmasına Gidilme Nedenleri	61
4.2.1.1.Ekonomik Nedenler	62
4.2.1.2.Siyasi Nedenler	62
4.2.1.3.Hukuki Nedenler	63
4.2.2.Vergi Uyumlaştırılmasında Karşılaşılan Engeller	63
4.2.2.1.Ekonomik Engeller	63
4.2.2.2.Vergi Yapılarındaki Engeller	64
4.2.2.3.Hukuki Engeller	64
4.2.2.4.Politik Engeller	64
4.2.3.Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumunun Önemi	64
4.2.4.Avrupa Birliği'nde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma.....	66
4.3.Avrupa Birliği ve Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Paylarının Karşılaştırılması	67

III. BÖLÜM

OPTİMAL VERGİLEME AÇISINDAN VERGİ YÜKÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.VERGİ YÜKÜ KAVRAMI	70
1.1.Vergi Yükü Türleri	74
1.1.1.Gayri Safi Vergi Yükü	74
1.1.2.Kişisel, Sektörel, Bölgesel ve Sosyal Tabakalar İtibariyle Vergi Yükü. 74	

1.1.3.Safi Vergi Yüğü.....	75
1.1.4.Gerçek Vergi Yüğü.....	76
1.2.Vergi Yüğüünün Etkileri, Önemi ve Optimalite Konusu	77
1.3.Türkiye, AB ve OECD Perspektifinde Vergi Yüğü Konusunun Karşılaştırmalı Değerlendirmesi.....	82

SONUÇ

SONUÇ	89
KAYNAKLAR	93
EKLER	100
EK-1	101
EK-2	103
EK-3	106
EK-4	113
ÖZGEÇMİŞ.....	115

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
AT	Avrupa Topluluğu
BCBS	Bankacılık Denetimine İlişkin Basel Komitesi
ECOFIN	Ekonomi ve Maliyeden Sorumlu Bakanlar Konseyi
EUROSTAT	Avrupa Topluluğu İstatistik Bürosu
GSMH	Gayrisafi Milli Hasıla
GSYİH	Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
KDV	Katma Değer Vergisi
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
IMF	Uluslararası Para Fonu
NATO	Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
WTO	Dünya Ticaret Örgütü

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo-1. Ekonomi Politikası Yönetimi Alanında Başlıca Uluslararası Mali Kurallar (Kodlar, İlkeler ve Standartlar).....	27
Tablo-2. Türkiye' de 1923-1932 Döneminde Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Payı.....	40
Tablo-3. 1923-1932 Döneminde Dolaylı Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	40
Tablo-4. Devlet Harcamalarının GSMH içindeki payları (% olarak)	49
Tablo-5. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Tahsilatının (%) Dağılımı (1980-2005).....	50
Tablo-6. Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı % (1980 - 2005).....	52
Tablo-7. Konsolide Bütçe Gerçekleşmelerinin GSMH İçindeki Payı (1980-03)	56
Tablo-8. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yıllara Göre Dağılımı.....	68
Tablo-9. Türkiye’de Toplam Vergi Yüğü (2002-2007)	83
Tablo-10. Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Dağılımı	84
Tablo-11. Avrupa Birliği, ABD ve Japonya’da Toplam Vergi Yüğü	86
Tablo-12. OECD Ülkeleri Yıllar İtibariyle Vergi Yüğü Gerçekleşmeleri	88

GİRİŞ

Günümüz dünyasında, devlet anlayışında köklü bir değişim yaşanmaktadır. Bugün için piyasa ekonomisinin tüm dünyada gösterdiği gelişmeler, ülkeleri bu yönde önemli adımlar atmaya zorlamaktadır. Ülkeler, hızla gelişen küreselleşme eğiliminin beraberinde getirdiği yoğun rekabetten, hızlı, yoğun ve bir o kadar da yayılmacı etkilerinden korunmak için farklı çarelere başvurmak durumunda kalmaktadırlar. Dünya ile bütünleşmeyi amaçlayan bir ülkenin hem devlet yapısını hem de ekonomik durumunu bu değişime ayak uyduracak şekilde yeniden yapılandırması zorunlu hale gelmektedir. Değişimin tüm yönleriyle yaşandığı günümüzde sınırlı devlet anlayışı ile birlikte mali disiplin ve parasal disiplin sağlanmasına yönelik tartışmalarda ağırlık kazanmıştır. Dünya ölçeğinde bugün için parasal sıkıntılar, ülkesel bazda, beraberinde birçok sosyoekonomik ve siyasal sorunlar doğurmaktadır ve aslında bu parasal istikrarsızlıklar mali istikrarsızlığın bir sonucu olmaktadır.

Mali istikrar olgusunun ekonomide yerleştirilmesi, uygulanacak makro ekonomi politikalarına kredibilite sağlanması ve yeterli güven ortamının oluşturulması ekonomi yönetiminde benimsenecek mali ve parasal kurallarla bire bir ilişkilidir. Ekonominin tarihsel gelişimi içerisinde daha kuralcılıktan çok, belli kuralları var edip, uyulmasını sağlayıcı yaptırımlarla desteklenilmiş iktisadi ve mali kuralların benimsenilmesi anlayışı giderek artan bir kabul görmektedir.

Bu çalışma kapsamında birinci bölümde, mali kural olgusu kavramsal olarak ele alınmaya çalışılmış, mali kuralın tarihsel gelişimi üzerinde durularak çeşitli mali kurallar örneklendirme yoluyla açıklanmaya çalışılmıştır. Uluslar arası oluşumlar açısından, bu temelde üye ülkelere sunulan mali ve parasal kural paketleri de konu içerisinde yer bulmuştur. Mali kurallar oluşturulurken yasal düzenlemelere ne şekilde konu olduğu ve uygularken uygulamanın başarı oranını artıracak nitelikte olan ilkelerde keza konu bağlamında irdelenmiştir. Daha sonra optimal mali kurallara ilişkin literatürdeki öneriler sıralanmıştır.

İkinci bölümde Devletin ekonomiye müdahale ve düzenleme araçları hakkında genel bir bilgilendirme yapılmasının ardından maliye politikası kapsamında vergi politikaları konusu, ekonomik gelişmeler ve bu gelişim sürecinde Türk Vergi Sistemi ışığında irdelenmiştir. Avrupa Birliği ekonomik entegrasyon süreci bağlamında da, vergisel uyumlaştırma politikaları, uyumlaştırma politikalarının nedenleri ve karşılaşılan engeller hakkında değerlendirmelere bulunulmuştur.

Üçüncü bölümde kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağını oluşturan vergi konusu, ödeyicisi konumunda bulunan vatandaşlar için vergi yükü açısından irdelenmiştir. Vergi yükünün farklı tanımları ve türleri ifade edildikten sonra etkileri üzerinde değerlendirmeler yapılmış, daha sonra ise Türkiye, Avrupa Birliği ve OECD perspektifinde tablo ve sayısal veriler ışığında karşılaştırmalı olarak değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Tezin sonuç ise, çalışmaya ilişkin genel bir değerlendirme niteliği taşıyan ve bu kapsamda varılan noktaya dair, mali kurallar çerçevesinde oluşturulmuş vergi politikalarının uygulama sonuçları açısından vergi yükü üzerinden değerlendirme yapılmıştır.

I. BÖLÜM

MALİ KURAL KAVRAMI VE OPTİMAL MALİ KURALLAR

İnsanlık tarihine baktığımız zaman bir kural ve düzen içerisinde yaşama isteği şöyle ya da böyle her çağda kendini göstermiştir. Buna ayrık bir görüş olarak her insanın özgür yaşama ulaşma gayret ve arzusunu hiçbir zaman yitirmeyeceği savunulsa bile, sosyal bir varlık olan insan için topluluk içerisinde özgürlüğün teminatını her açıdan sağlam temellere oturtulmuş kurallar dizesi oluşturmaktadır. Konumuz açısından ekonomik kurallar ise ekonomik yaşamda düzenin sağlanıp, vatandaşın devlet nezdinde hukuki güvence sağlayabilecektir.

Bu bölüm çerçevesinde değinileceği üzere, Mali kurallar, kamu maliyesi büyüklüklerine ilişkin rakamsal hedefler olarak belirlenebileceği gibi bu büyüklüklerin milli gelire oranı üzerindeki sınırlamalar olarak da ortaya çıkabilmektedir.¹

1. MALİ KURAL KAVRAMI

Kurallar, insanlar-arası ilişkiler ve etkileşimlerde davranışlarımıza yön veren, sınırlayan, ideal ve evrensel olduğu ölçüde uyulması gereken ilkelerdir.

Kuralların genel olarak üç özelliğinden söz edilebilir²:

- Kurallar belirsizliği azaltarak öngörülebilirlik ve istikrar sağlar,
- Kurallar insan davranışlarına denetim ve sınırlama getirir,
- Kurallar bireyi özgür kılar.

Bizim açımızdan kurallar ekonomik yönden kuralları ifade eder ki; ekonomik düzenin genel kurallarına ise iktisadi kurallar denir. İktisadi kurallar kendi arasında “mali kurallar” ve “parasal kurallar” olmak üzere ikiye ayrılabilir.

¹ Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, “Yıllık Ekonomik Rapor 2008”
http://www.sgb.gov.tr/esad/Sayfalar/haber-yillik_ekonomik_rapor.aspx (26.01.2009)

² Coşkun Can AKTAN & Tarık VURAL, “Kural Kavramı, Temel Özellikleri ve Türleri”,
<http://www.canaktan.org/felsefe-sosyo/kurum-sosyoloji/kural-kavram.htm> (16.12.2008)

Mali kurallar; bütçe açığı, borç alma, borç stoku gibi mali performansın özet göstergeleri ile ifade edilen maliye politikası üzerine getirilen daimi sınırlamalar olarak tanımlanabilir. Bu kuralların ortak özelliği ihtiyari müdahaleleri ortadan kaldırarak makroekonomi politikalarının yürütülmesinde kredibilite sağlamasıdır.³ Parasal alandaki 'kural' kavramı ise, bir merkez bankası tarafından yürütülen para politikasının tutarlı ve öngörülebilir olması için uyulması gereken prensiplerdir.⁴

Genel olarak, mali kurallar, makro-ekonomide kalıcı bir istikrarın sağlanması ve geleceğe dönük öngörülebilirlik tesis edilmesi için temel ekonomik ve mali göstergelerde sayısal bazı hedeflerin ve sınırlamaların ve aynı zamanda prosedürlerin belirlenmesi⁵ şeklinde de anlaşılabilmektedir.

1.1. Tarihsel Süreç İçerisinde Mali Kural Olgusu

Mali kuralların varlığı beraberinde disipline sahip bir düzeni gerekli kılar. Mali kural olgusu şüphesiz Kamu Tercihi Teorisi ve Anayasal İktisat Yaklaşımıyla iç içedir. Tarihsel gelişimi de aynı şemsiye altında gerçekleşmiştir denilebilir. İlerleyen başlıkta anayasal iktisat ve kamu tercihi teorisi hakkında açıklamalar yapılmıştır. Şimdi ise, mali kuralların tarihsel gelişimini mali disiplin⁶ olgusuyla birlikte ele almaya çalışalım.

Mali kuralların gerekliliği düşüncesi birçok etkiyi de beraberinde getirmiştir. Geleceğe yönelik öngörü sahibi olunması, sağlam temelleri olan bir ekonomik düzenin oluşturulması gibi nedenlerle paradoks şeklinde mali disipline önem kazandırmıştır. Şöyle ki, mali disiplinden taviz verilmemesi gerektiği her

³ George KOPİTS, “**Fiscal Rules: Useful Policy Framework or Unnecessary Ornament?**”, IMF Working Paper, WP/01/45 September 2001. <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=15370.0> (01.12.2008)

⁴ William POOLE, “**Monetary Policy Rules?**”, President, Federal Reserve Bank of St. Louis , The Jeffrey and Kathryn Cole Honors College Lecture Michigan State University, East Lansing, Mich. March 16, 1999. http://www.stlouisfed.org/news/speeches/1999/03_16_99.html (01.12.2008)

⁵ Coşkun Can AKTAN, “**Etkin Devlet**”, Konya: Çizgi Kitabevi, 2003. Ayrıca, Coşkun Can Aktan, “**Ekonomik Düzenin Sağlanmasına Yönelik Optimal Mali ve Parasal Kuralların Tasarımı**” <http://www.canaktan.org/ekonomi/kurumsal-iktisat/makaleler/optimal-kural.htm>. (12.06.2008)

⁶ Mali Disiplin konusunda yapılmış bir değerlendirme çalışması için bkz. “Mali Disiplin Üzerine” isimli çalışma ekler kısmında ek-2 olarak teze eklenmiştir.

zaman ifade edilmekle birlikte, koşullara bağlı olarak disiplinden ayrılınması, özellikle de büyük depresyondan sonra, kabul edilebilir görölmeye başlanmıştır. Pek çok gelişmiş ekonomide, hükümet harcamalarında gelir artışını aşacak şekilde neredeyse devamlı artış yapılmaktadır. Bazı azgelişmiş ölkelerde de sermaye akışındaki ve hammadde fiyatlarındaki dalgalanmaya rağmen büyüme hedeflerinin sürdürölmesine bağlı olarak benzer bir süreç ortaya çıkmıştır. 1980'lerden başlayarak, açığın kamu borçlanması ile özel yatırıma olan olumsuz etkisinin belirlenmesi, bazı hükümetlerin makro ekonomik istikrarı ve mali sürdürölabilirliği yeniden inşa etmek için orta vadeli mali sağlamlaştırma programları yürürlüğe koymalarına sebep olmuştur.⁷ Daha sonraları bu programları bir değişimle mali kurallar izlemiştir. Çeşitli devlet düzeylerinde anayasa veya yasa metinlerine kalıcı hükümler koyarak mali disiplini sağlama girişimleri 150 yıldır yapılmaktadır. Bu süreç üç farklı döneme ayrılabilir:

İlk dönemde, bazı federal sistemlerde federe devletler altın kuralı⁸ benimsemişlerdir. Bu kural çerçevesinde, 19 uncu yüzyılın ortalarından itibaren Amerika'daki pek çok eyalet ve 1920'lerden sonra İsviçre'deki bazı kantonlar bütçe dengesi kuralını benimsemişlerdir. Esas itibariyle amaçları ulusal hükümetin iflastan kurtarma müdahalesine ihtiyaç duymadan sermaye harcamalarının finansmanını piyasadan karşılayabilmektir.⁹

İkinci dönemde, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra, bazı sanayi ölkeleri (Almanya, İtalya, Japonya, Hollanda) parasal reformları takiben istikrar programlarını destekleyen dengeli bütçe kurallarını yürürlüğe koydular. Bunların çoğu altın kural tipinde idi. 1960'larda belirli yerel kaynaklardan (özellikle merkez bankaları) bütçe açığının finanse edilmesine limit getiren veya yasaklayan diğer kurallar bazı sanayileşmiş ölkelerde ve gelişmekte olan ölkelerde kabul edilmiştir.¹⁰

Yeni Zelanda'nın 1994'de kabul ettiği Mali Sorumluluk Kanunu ile başlayan bugünkü dönemde artan sayıda sanayi ve yükselen piyasa ekonomisi mali

⁷ KOPİTS, a.g.e, s. 4.

⁸ "Altın Kural", yatırımın mali politika sınırlamalarına tabi tutulmamasıdır.

⁹ KOPİTS; a.g.e, s. 4.

¹⁰ KOPİTS; a.g.e, s. 4.

kurallar kabul etmeye başlamıştır. Bu kurallar devletin çeşitli düzeylerinde benimsenen dengeli bütçe kuralları, borçlanma limitleri ve harcama limitleri biçiminde olabilmektedir. Bu dönemdeki mevcut kuralların ortak paydası hesap verme anlaşmalarını, güncel ve düzenli raporlama zorunluluğunu ve orta vadeli makro bütçe çerçevesini içeren daha fazla şeffaflık standartları ile desteklenmesidir. Genellikle, tüm bu unsurlar, hesap verme zorunluluklarının da yer aldığı, geniş yasalarda ve uluslararası anlaşmalarda yer almaktadır. Şu anki mali politika kuralları hem planlama hem de uygulama açısından oldukça fazla çeşitliliğe sahiptir. Anglo-Sakson ülkeler (Avustralya, Kanada eyaletleri, Yeni Zelanda, İngiltere) şeffaflık üzerinde daha fazla dururken, Kara Avrupası (Avrupa Parasal Birliği İstikrar ve Büyüme Paketi ve İsviçre) ve yükselen piyasa ekonomileri (Arjantin, Brezilya, Kolombiya, Peru ve Hindistan) sayısal referans değerlerine (hedefler, limitler) daha fazla odaklanmaktadır.¹¹

Federe devletlerin güçlü özerkliğe sahip olduğu federal sistemlerde kurallar yalnızca merkezi devlet tarafından kabul edilmektedir (Arjantin, Hindistan); diğer federal sistemlerde ise (merkezi devletin iflastan kurtarma müdahalelerinde bulunduğu ve yanlış mali davranışların diğer devletler üzerinde olumsuz dışsal etkilerinin olduğu) kurallar her bir federe devlet düzeyinde kabul edilmektedir. Pek çok kural öngörülemeyen dışsal şoklar için istisna hükümleri konulmasına izin vermektedir. İstisna hükümleri çeşitli biçimlerde olabilmektedir: marj belirlenmeden orta vadeli denge veya fazla hedefi belirlenmesi (Yeni Zelanda), marjlı denge veya fazla hedefi belirleme zorunluluğu, büyümedeki devrevi sapmaların düzeltilmesi (Avrupa Parasal Birliği, İsveç) veya alternatif olarak ihtiyat fonunun işletilmesi (Arjantin, Peru). Ayrıca, uluslararası kriz, ulusal felaket ve şoklar için, ihtiyari bir tutumla istisna hükmü belirlenebilmektedir (Brezilya, Hindistan, Amerika). Bazı ülkelerde bağımsız bir tahkim otoritesi açık bir şekilde tanımlanmıştır (Brezilya, Avrupa Parasal Birliği), diğerlerinde ise izleme ajansı belirlenmiştir (Arjantin). Bazı örneklerde, kurallara uyulmadığı takdirde hükümetler mali veya yargısal yaptırımlara tabidirler (Brezilya, Kanada eyaletleri, Avrupa

¹¹ KOPİTS; a.g.e, s. 5.

Parasal Birliği, Afrika Mali Birliği Frank Bölgesi). Çoğunluğunda ise kurallara uymama durumunda otoriteler itibar kaybına maruz kalmaktadırlar.¹²

1.2. Anayasal İktisat ve Kamu Tercihi Teorisi

Politik iktisat içinde oldukça yeni bir gelişme sürecine sahip olan Anayasal İktisat; ekonomik analizin, etkin kuralların ve karar alma kurumlarının seçimine uygulanmasıdır. Anayasal iktisat karar almanın işlemsel ve anayasal aşamaları arasındaki farkın tanınması ile konuya girmektedir. İşlemsel aşama, önceden var olan kurallar topluluğu çerçevesinde verilen kararları içermektedir. Karar almanın işlemsel aşaması Kamu Tercihi ile ilgilenen pek çok politik bilim adamının ve iktisatçının geleneksel ilgi alanını oluşturmuştur. Bu geleneksel yaklaşıma göre; bireyler bazı oylama mekanizmaları aracılığıyla kararlarını oluşturmaktadırlar ve bu mekanizmalar iyi çalıştığı takdirde ortanca seçmenin tercihleri sonucu belirleyecektir. İşlemsel aşamada alınan kararlar örneğin; savunma bütçesinin büyüklüğü, eğitim bütçesinin büyüklüğü, vergi oranlarının seviyesi veya parkların sayısı olabilir. Geleneksel kamu tercihi ve ekonomik analizler veri kurallar içinden alternatifleri seçen bireyler ile ilgilenmiştir ve kaynakların kıtlığı -sınırlı alan, petrol, ağaclar, mineraller, zaman, işgücü - ile belirlenen sınırları vurgulamıştır.

"Anayasal" karar alma ise "oyunun kurallarının" belirlendiği daha yüksek bir aşamada oluşmaktadır. Bu anayasal kararlar kaynakların elde edilmesi ve dağılımı ile ilgili geleceğe yönelik işlemsel kararların alınacağı kuralları belirlemektedir.

- Thomas HOBBS'in Leviathan Devleti

Anayasal iktisat üzerindeki yakın geçmişe yönelik çalışmaların çoğu, anayasalcıların kuralların gelecekte uygulanmaları konusunda oldukça fazla olan belirsizliğin kaynağı veya hem özel hem de politik piyasalarda etkinsiz kuralların kaynağı olarak gördükleri devletin gücünü sınırlayan kuralların incelenmesi üzerinde toplanmıştır. Anayasalcılar devlet üzerinde uygulanabilecek sınırlamaları incelemek için bireylerin kontrolü dışında olan bir Leviathan devletin bulunduğunu

¹² KOPİTS; a.g.e, s. 5-6.

varsaymıslardır.¹³ Toplumu temsil eden bireyler topluluğundan ayrı olarak varlığını sürdüren Leviathan devlet kavramı politik iktisadın ilk önermesini -varsayımını- ihlal ediyor gibi görünmektedir. Bununla birlikte oluşan çelişkiyi gerçekten daha açık hale getirecek şekilde Leviathan devlet ile ilgili bir analitik kaynak mevcuttur. Birey, kendisinin devletin işlemsel kararları üzerindeki etkisinin çok sınırlı olduğunu ve bireyin görüşleri ne olursa olsun kararları devletin vereceğini bilmektedir. Diğer bir deyişle, politik piyasadaki karar alma mekanizmaları tercihlerin çoğunluğunu etkin bir şekilde yansıtır olsa bile ve politik piyasada hiç bir engel bulunmasa bile birey devletin kararları üzerinde düşük düzeyde bireysel kontrole sahip olma kavramına karşı çıkacaktır. Politik piyasada ortaya çıkması muhtemel engeller -bürokrasiler, haksız rekabet, sabit piyasa değerleri, baskı grupları, politik gücün eşit olmayan şekilde dağılımı, bilgilendirme maliyetleri ve haksız oylama mekanizmaları- dikkate alındığında bireyin devleti kendi kontrolü dışında bir Leviathan olarak değerlendirmesi için çok fazla sebebi vardır. Bu şartlar altında birey devletin kendisine vereceği zararın derecesini kontrol etmek isteyecektir. Bu nedenle pek çok anayasalcı, Leviathan devletin sadece kendisine anayasa yoluyla yüklenen sınırlamalara bağlı olarak kamu gelirlerini ve giderlerini maksimize etme çabasında olduğunu savunmaktadır. Vatandaşlar devleti sınırlandırmak için çoğunluk kuralına veya ortanca seçmene güvenememektedirler. Bu nedenle devletin gücünü anayasa ile sınırlandırmaya çalışmaktadırlar.

Bugün bireylerin anayasal kararlarda bulunduklarını varsayalım. Bireyler, özel piyasa tarafından üretilmeyen kamusal mal ve hizmetler üreten bir devlet isteyeceklerdir. Karar almanın bu anayasal aşamasında gelecekte kendilerine sağlanmasını isteyecekleri mal ve hizmetlerin belirli miktarlarını bilemeyeceklerini fark edecekler ve böylece bu tür kararların gelecekte işlemsel aşamada çoğunluk karar alma mekanizmasıyla alınmasına izin vermeye istekli olacaklardır. Ayrıca devlet bir kere kuruldu mu onu kontrol etmenin -eğer mümkün değilse- çok zor olacağını da fark edeceklerdir. Bir kere oluşturuldu mu hemen hemen kontrol

¹³ İngiliz Filozof Thomas Hobbes meşhur tez çalışması "Leviathan" (1651) adlı eserinin başlığını balina veya Leviathan adlı tarih öncesi canavardan esinlenerek belirlemiştir. Hobbes'e göre devlet bir balina gibidir; hareketlerini düzenleyebilmek için tam güç (yetki) ile birlikte basit bir kontrol edici akla ihtiyacı vardır.

edilemeyecek hale gelebilen Leviathan benzeri devlet kurumları tarafından gerçekleştirilecek istismara karşı kendilerini korumak isteyeceklerdir. Rasyonel bir birey genişletilemeyen, açıkça tanımlanmış ve dar kapsamlı bir vergi tabanının anayasada belirtilmesi ile devletin gelecekte gelirini arttırma kabiliyetini sınırlamak isteyecektir. Benzer şekilde birey devleti denk bütçe ile de sınırlamak isteyebilecektir. Çünkü aksi takdirde devletin harcamaları üzerinde hemen hemen hiç bir sınır bulunmayacaktır.

Bu tür bir anayasal düzenleme pek çok iktisatçıyı, devletin bütçesini, para arzındaki büyümeyi, federal devletçe vergilendirilebilecek ekonomik faaliyetleri sınırlandıran ve kamu harcamalarını GSMH'nın büyüme oranı ile sınırlayan belirli anayasal değişiklikleri savunmaya yöneltmiştir. Bu ekonomistler bu değişikliklerin, politik piyasadaki engellerin varlığından kaynaklanan devlette yer alan fark edilen tehlikeleri sınırlandıracağına inanmaktadırlar. Umulmadık şekilde bu politik piyasa başarısızlıklarının bir Leviathan devlet oluşturacağı şeklindeki anayasalcıların önemli varsayımı, çok alaycı ve kötümser olması açısından şiddetle eleştirilmiştir.

Anayasalcılar bu eleştirilere karşı uygun bir sosyal anlaşmaya yönelik araştırmanın, bir inşaat mühendisi ile yapılacak etkin bir anlaşmaya yönelik araştırmaya benzer bir yaklaşımla değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.³ Bir ev inşa etmeyi planlayan bireyler güvenebilecekleri ve birlikte dostça çalışabilecekleri dürüst bir mühendis arayışına girerler. Mühendisle bir güçlük yaşayacaklarını düşünmezler. Ancak anlaşma yapmak için oturduklarında mühendisin hiç bir prensibi olmayan, hileli iş yapan biri olduğunu varsayarlar. Mühendisin gerçekten böyle bir insan olduğuna inandıkları için değil, anlaşmayı en kötü ihtimali ortadan kaldırma amacıyla yaptıkları için bu varsayımda bulunurlar. Anayasalcılar, geleceğe yönelik kamu faaliyeti için kurallar oluşturulurken bu tür bir davranışın gerekliliğini savunmaktadırlar. En iyi devletlerin bile bazı sınırlamalara ihtiyaç duyan engeller ile kuşatılmış olduğunu bilmektedirler ve gerçekte devletlerin, analizlerinde varsaydıkları Leviathan olacağını mutlaka varsaymamaktadırlar. Bununla birlikte bir politik anayasanın amacı bir inşaat anlaşmasına benzemektedir ve en kötü şartlar altında ortaya çıkabilecek zararları sınırlandıran şartlar anlaşmaya yazılmalıdır.

1.3. Mali Kuralların Oluşturulması – Uluslararası Yapı

Bazı devletler kendi inisiyatifleri ile, bazıları uluslararası anlaşmaların (Avrupa Birliği'nin İstikrar Paktı gibi) gereği olarak, bazıları ise Uluslararası Para Fonu (IMF) ve diğer finansal kurumların dikte ettiği şartların sonucunda mali kuralları benimsemektedir. Mali kurallar anayasalarda, mali sorumluluk kanunlarında, uluslararası anlaşmalarda ya da politika metinlerinde düzenlenebilmektedir.¹⁴ Örneğin, Avrupa Birliği (AB) kapsamında Maastricht kriterleri, AB'ye üye ülkelerin Ekonomik ve Parasal Birliğe katılabilmeleri için gerekli şartları, Kopenhag kriterleri ise AB'ye tam üyelik koşullarının esaslarını belirlemektedir. Bu kriterleri göreceğimiz olursak;

- **Kopenhag Kriterleri:** 1993 Kopenhag Zirvesinde kararlaştırılan ve aday ülkelerin Birliğe üye olabilmek için yerine getirmeleri gereken kriterlerdir. Bunlar;
 - Demokrasi, hukukun üstünlüğü, insan hakları, azınlıklara saygı ve azınlıkların korunmasını teminat altına alan kurumların istikrarlı biçimde işlemesi (siyasi kriterler),
 - İşleyen bir pazar ekonomisine sahip olmanın yanı sıra AB içerisindeki rekabet baskısı ve piyasa güçleri başedebilme kapasitesi (ekonomik kriterler)
 - Üyelikten kaynaklanan yükümlülükleri üstlenebilme yeteneğidir (müktesebata uyum).

1995 Madrid Zirvesinde, aday ülkelere uyum sağlanan AB müktesebatının, gerekli idari yapıların oluşturularak etkili biçimde uygulanması hususu da üyelik kriterlerine eklenmiştir.

¹⁴ Allen SCHICK, “The Role of Fiscal Rules in Budgeting”, OECD Journal on Budgeting volume3, 2003. s. 8.
http://www.oecd.org/document/14/0,3343,en_2649_34119_2074062_1_1_1_1,00.html
(16.12.2008)

- **Maastricht Kriterleri:** Avrupa Birliği Antlaşmasında yer alan ve Ekonomik ve Parasal Birliğin üçüncü aşamasına geçiş öncesinde üye ülkelerin uyum sağlaması gereken kriterlerdir. Buna göre, üçüncü aşamaya katılacak üye ülkenin:
 - Enflasyon oranının, en düşük enflasyona sahip üç üye ülkenin yıllık enflasyon oranları ortalamasını 1.5 puandan fazla geçmemesi,
 - Uzun vadeli faiz oranlarının, 12 aylık dönem itibarıyla, fiyat istikrarı alanında en iyi performans gösteren 3 ülkenin faiz oranını 2 puandan fazla aşmaması,
 - Bütçe açığının GSYİH'sına oranının, yüzde 3'ü geçmemesi,
 - Devlet borçlarının GSYİH'sına oranının, yüzde 60'ı geçmemesi,
 - Parasının, son 2 yıl itibarıyla diğer bir üye ülke parası karşısında devalüe edilmemiş olması, gerekmektedir.

Avrupa Birliği'nin sürdürülebilir yüksek büyüme hedefinin sağlanması sağlıklı ve güçlü bir makroekonomik yapı içerisinde mümkün olacaktır. Bu çerçevede maliye politikası anahtar bir rol üstlenmektedir. Maliye politikasının bu anahtar rolünün yerine getirilmesi için çeşitli önlemler alma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Uygulanmaya çalışılan mali kuralların temelinde, genel olarak makroekonomik istikrarın sağlanması, mali ve iktisadi politikaların desteklenmesi, yaşanabilecek negatif etkilerin ortadan kaldırılması ve AB ekonomisine yönelik kredibilitenin arttırılması amaçları yer almaktadır.¹⁵

Bu kurallar, ülkelerin kendi yapılarına ait koşullar sabit kabul edildiğinde, mali yapının iyileştirilmesi yönündeki hedefleri gerçekleştirebilmek için yasal düzenlemelerle desteklenen sınırlama ve oranlar içermektedir. AB'nin 2010 yılı için, 2001 yılındaki Lizbon stratejisinde belirlediği dinamik, rekabet gücü yüksek,

¹⁵ Alper ŞAHİN & Özgür TEZER, “Avrupa’da Ekonomik ve Mali Entegrasyon Sürecinde Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri: Kavramlar & Tartışmalar”, Siyasi İlimler Türk Derneği, IV. Siyasi İlimler Konferansında Sunulan Tebliğ, Isparta, 11.11.2006.

istihdam artışı ve sosyal uyum içeren yüksek oranlı sürdürülebilir büyüme hedefi, Birliğin kuruluşundan bu yana ulaşılmaya çalışılan hedefi oluşturmaktadır.¹⁶

Yapısal ekonomik farklılıkları olan ülkeler arasında, Maastricht'te belirlenen mali kriterlerin sürdürülmesi konusunda çeşitli zorluklar yaşanmaktadır. Özellikle işsizlik, zayıf ekonomik büyüme, kamu yatırımlarının yetersizliği, sosyal güvenlik sistemlerine binen ağır yükler gibi nedenlerle birçok üye ülkede kriterlere uyumun devamı ve yapısal sorunlara yönelik kamu harcamalarının artış baskısı arasında ikilemler yaşanmaktadır. Kurallardan sapmalar tek para sisteminin istikrarına yönelik bekleyişleri olumsuz etkileyebilmektedir. Maliye politikası alanında kalıcı istikrarın sağlanması için yapısal sorunların çözümüne yönelik farklı uygulamalara ihtiyaç duyulmaktadır. Söz konusu sorunların giderilmesi halinde para politikasının istikrarı çok daha sağlam hale gelecek ve beklenmedik olumsuz ekonomik gelişmeler karşısında ekonomilerin daha güçlü durması sağlanacaktır.¹⁷

Genel olarak mali kurallar, kontrolsüz ve ihtiyari bütçe politikaları sonucu bütçe disiplininin bozulması ve borç sarmalına girilmesinin önüne geçmektedir. Bu kapsamda bütçe açıkları ve borçlanma konularında disiplininin sağlanması, kamu maliyesi uygulamalarındaki belirsizliğin azaltılmasına dolayısıyla ekonomideki aktörlerin uzun vadeli plan yapmasına yardımcı olmaktadır. Kamu harcamaları ve vergilerin büyüklük ve kompozisyonunun etkinleştirilmesi kamu maliyesinin düzelmesine katkıda bulunmaktadır. Ulusal düzeydeki mali kurallar bu nedenlerle ülkeleri ilgilendirmektedir. Bu tarz kuralların yokluğu daha yüksek kamu açıklarına ve borçlara neden olabilmekte ancak bu kuralları uygulayıp uygulamamak ilgili ülkenin tercihlerine bağlı olmaktadır.¹⁸

Her ülke kendine ait optimal mali kurallarını oluştururken kendi dinamiklerinin bilincinde davranmalıdır. Bilindiği gibi ülkeler arasında ekonomik, sosyal, siyasi ve kültürel v.b. birçok açıdan ciddi farklılıklar bulunabilmektedir.

¹⁶ ŞAHİN & TEZER, a.g.t,

¹⁷ ŞAHİN & TEZER, a.g.t,

¹⁸ José Manuel González PARAMO, “Fiscal and Monetary Policy in EMU”, 10. Internationales Finanz- und Wirtschaftsforum, Vienna, 11 November 2004. s.2 http://www.ecb.int/press/key/date/2004/html/sp041111_2.en.html (18.10.2008)

Bu dinamiklerden her biri değerlendirilerek, uygun bir kural örüntüsünün kabul edilip benimsenmesi gerekliliği önem arz etmektedir. Örneğin¹⁹;

-Mali ve parasal kurallar ideal olarak, iyi tanımlanmış, şeffaf, basit, esnek, kalıcı ve etkin olmalı, aynı zamanda bu kuralların yaptırım gücü bulunmalıdır.

-Bir mali ve parasal kuralın iyi tanımlanmış olması için kurumsal çerçevesinin iyi çizilmiş olması ve de yaptırım içermesi gerekmektedir.

-Kalıcı bir mali kuralın tesisinde hükümetin muhasebe kayıtlarının, tahminlerinin ve kurumsal ilişkiler ile işlemlerinin şeffaf olması şarttır.

-Ayrıca, mali ve parasal kurallar hedefledikleri amaçlar ile uyumlu olmalıdır. Eğer amaç enflasyonun azaltılması ise hazırlanacak mali kural hükümetin merkez bankası kaynaklarından borçlanmasını yasaklamalıdır.

-Mali ve parasal kuralların esnek olması ise ani dış şoklar karşısında duruma uyumu sağlayacak, etkileri en aza indirecek şekilde düzenlemeyi gerektirmektedir.

-Mali ve parasal kuralların yaptırımının olması gerekmektedir. Ancak etkili yaptırımın ne olduğu ülkelere göre farklılıklar göstermektedir. Kuralların uygulanması hükümetin kontrolü altında olmalıdır. Kurallara uyulmaması halinde finansal veya yargısal yaptırımlar içermesi şarttır.

1.4. Mali Kurallar Oluşturulurken Belirlenecek Sınırlama Ölçütleri

Makroekonomi politikalarına kredibilite kazandırmak amacıyla oluşturulan mali kurallarla birçok mali büyüklük toplamına sınırlama getirilebilir. Ayrıca çeşitli mali büyüklüklerin farklı biçimlerde hedeflenmesi de mümkündür: gayrisafi yurtiçi hasıla veya başka bir endeksin yüzdesi biçiminde, önceki mali dönemdeki değişikliğe oran (ya da miktar) olarak. Kamu harcamasının veya diğer bir

¹⁹ Coşkun Can AKTAN, “**Etkin Devlet**”, Konya: Çizgi Kitabevi, 2003. Ayrıca, Coşkun Can Aktan, “**Ekonomik Düzenin Sağlanmasına Yönelik Optimal Mali ve Parasal Kuralların Tasarımı**” <http://www.canaktan.org/ekonomi/kurumsal-iktisat/makaleler/optimal-kural.htm>. (12.06.2008)

büyükliğün GSYİH'ya oran olarak ifade edilmesi, trend analizine ve ülkelerarası karşılaştırmalar yapılmasına imkan vermesinin yanı sıra, milli hasılanın miktarına bağılı olarak hükümetin mali pozisyonunun sürdürülebilirliğini de ortaya koyacaktır. Bununla birlikte GSYİH'ya oran olarak sadece açığa, gelire yada harcamaya odaklanmak sıkıntılı mali sonuçlar yaratabilecektir. Örneğın GSYİH'ya oran olarak gelir veya harcama dengede tutulmaya çalışılıyorsa, ekonomi genişlerken reel harcamalarda artış olacak ancak ekonomi daralırken harcamaların daraltılması gerekeceğinden sorunlar ortaya çıkacaktır.

Tek bir mali büyüklüğü sınırlamak bütçe davranışını bozabilir. Eğer açık hedeflenirse devlet varlıkları satma, harcamaları erteleme veya bir defalık elde edeceği gelirler aracılığıyla sınırlamaya uymanın yolunu bulabilir. Hedefler devletin net değerlerini kapsıyorsa hazırlanacak mali kurallar seti bu tür tepkiler verilmesini yıldıracaktır. Bugüne kadar uygulanan mali kurallar değerlendirildiğinde ilki açık ve borç kuralları, diğeri ise harcama kuralları olmak üzere iki sınıfa ayrılabilir. Bunlar;

Açık ve borç kurallarında (bundan sonra açık kuralları denilecektir) genellikle yıllık açık miktarına sayısal bir limit konulur. Bu limit parasal olabileceğı gibi, sıfır gibi, GSYİH'nın yüzdesi biçiminde de olabilir. Bu tip mali kurallara örnek olarak Avrupa Birliğinin İstikrar ve Büyüme Paktı ile ABD'nin 1986-1990 yılları arasında uyguladığı Gram-Rudman-Hollings sistemi örnek verilebilir. ABD'nin sistemi kanuni olarak belirlenmiş ve aşamalı olarak sıfıra düşen açık limitine dayanmaktaydı. Sistem değıştirilmeden önce sınırlamaları gevşetmek için bir kez revize edilmiştir. İstikrar ve Büyüme Paktında ise maksimum açık GSYİH'nın yüzde 3'ü olarak belirlenmiştir. Bu yaklaşımın alternatifi açık limitinin ülke ekonomisine göre ayarlanması olabilir. Örneğın reel GSYİH yerine Potansiyel GSYİH'nın yüzdesi açık limiti olarak belirlenebilir. Bu yaklaşım ise maksimum izin verilen mali açığın değışmeden kalmasına neden olacaktır.²⁰

²⁰ Barry ANDERSON and Joseph J. MINARIK, “**Design Choices for Fiscal Policy Rules**”, <http://connection.ebscohost.com/content/article/1043172501.html?sessionid=4A8387CD088C8BCA28D846F8D508F492.ehctc1> (01.12.2008)

Harcama kuralları ise doğrudan açığa odaklanmak yerine harcamalarda artışa ve gelirlerde azalmaya neden olacak politikaları sınırlamayı amaçlamaktadır. Harcama kuralları teriminden yola çıkarak vergi kaybına neden olacak değişikliklerin dışlandığı anlamı çıkarılmamalıdır. ABD'nin benimsediği harcama kuralları sisteminde harcamalara yıllık tavanlar getirilmekte ve harcamalar ile vergilere PAYGO²¹ sınırlamaları uygulanmaktadır. ABD'nin uyguladığı harcama kuralı harcamaların yanı sıra gelirleri de kapsamaktadır. Harcama kurallarının diğer örneklerinde ise genellikle tüm harcamalar için veya ABD'ninkinden daha geniş bir harcama seti için tavan kullanılmaktadır. Harcama kuralının ABD versiyonunda, geçmiş yılın bütçe sonuçlarına göre düzeltici tedbirler alınması pek tercih edilmemektedir. Bunun yerine, politik eylemlere ve bunların gelecekteki etkilerine bu eylemler yapılırken sınırlama getirilmektedir. Harcama tavanlarının uygulanması ile harcamalar sınırlandırılırken, PAYGO kuralının uygulanması ile ise vergi politikasında ve zorunlu harcama programlarında yapılacak değişikliklerin gelecekteki etkileri sınırlandırılmış olmaktadır. ABD sisteminde politikalar kabul edildikten kısa bir süre sonra istenmeyen sonuçları düzeltmek için tüm kategorilerde harcama kesintisi yapılmaktadır.

ABD'de açık kuralının yerini 1991'de kabul edilen harcama kuralı aldı. İki kez tekrar kabul edildi ve 2002 mali yılına kadar yürürlükte kaldı. Bununla birlikte, 1990'ların sonlarında mali açığın yerine fazla verilmesine yardım ettikten sonra yürürlük süresinin son üç yılında birçok defa çeşitli düzenlemelerle geçersiz kılındı.

Mali kurallar planlanırken, temel düşünce hükümetin mali pozisyonunun sürdürülebilirliği olmalıdır. Özellikle ekonomik koşullar olumsuz gittiğinde politikaların gelecekte sürdürülüp sürdürülemeyeceği dikkate alınmalıdır. Sürdürülebilirlik problemi gelişmiş ülkelerin borcun GSYİH'ya oranına odaklanmasına neden olurken, gelişmekte olan piyasa ekonomilerinin ise birincil dengeye odaklanmalarına neden olmuştur. Borç oranı, bir yıl içindeki mali dengeyi ölçen açığın aksine, daha uzun bir dönem için mali güçteki değişimleri gösterir.

²¹ Bütçelemeye, PAYGO (pay-as-you-go) terimi yeni önerilen harcamalar veya vergi kesintilerinin bunlara eşit gelir artışı veya bütçe küçültülmesi suretiyle karşılanması zorunluluğunu ifade etmektedir.

Borç oranındaki artış, borç yükünün milli hasıladan daha hızlı artması nedeniyle bu trendin devam ettirilemeyeceğini gösterebilir. Gelişmekte olan ekonomiler ile yükselen piyasa ekonomilerinin dış borçlarını finanse etmek için fazlaya ihtiyaçları olması ve sermaye akışını teşvik etmek istemeleri minimum birincil dengenin devam ettirilmesini popüler bir mali kural haline getirmiştir. Mali kuralın uygulamasına ve kaç yılı kapsayacağına biçiminden daha fazla odaklanmak gereklidir. Açığa limit getirme kuralının borç veya toplam harcamaya limit getirmekten daha fazla veya daha az etkin olduğu sonucunu çıkarmanın halen bir gerekçesi bulunmamaktadır. Mali kural gerçekçi ise, tasarlandığı biçimde uygulanıyorsa ve birkaç yılı kapsıyorsa etkindir. Bu özellikleri taşımayan bir kural hangi bütçe büyüklüğüne bağlı olursa olsun yetersiz kalacaktır.

1.5. Ekonomide Mali Kuralların Varlık Nedenleri

Yukarıda mali kuralların oluşturulmasında hangi faktörlerin etkili olduğu ve bu kurallar oluşturulurken nelere dikkat edilmesi gerektiği açıklanmaya çalışıldı. Şimdi ise mali kuralların en temel varlık nedenlerini görmeye çalışalım.

Mali kuralların tarihsel sürecini ele alırken, “kurallar” olması dolayısıyla belli bir disiplin olgusuyla beraber düşünülmesi gerektiğinden söz etmiştik. İşte ekonomik düzende mali disiplini sağlamak, mali kuralların oluşturulmalarının en temel nedenlerinden birini teşkil eder. Mali ve parasal kurallar oluşturularak bütçe harcamaları ve bütçe gelirleri arasında bir denge sağlanabilir.

Makroekonomik istikrarın sağlanması da mali kuralların oluşturulma nedenlerindendir. Hükümetin tüm yurtiçi kaynaklardan, özellikle de merkez bankasından borçlanmasına getirilen sınırlama ve yasaklamalar para yaratılmasının durdurularak enflasyonist baskıların temel kaynağını ortadan kaldırmış ve böylece istikrar sağlanmasını kolaylaştırmıştır.

Mali sürdürülebilirliğin sağlanması amacıyla, mali ve parasal kurallar finansal piyasalarda makul bir reel faiz seviyesinin sağlanmasına yardım edebilir

ve özel yatırımlar üzerindeki dışlama etkisini (*crowding out*²²) etkisini ortadan kaldırabilir.

Finansal piyasalarda uzun süreli olarak güvenin tesis edilmesinde, hükümetlerin kendilerini, bütçe açıkları, borçlanma veya borç stoğu verilerinde kalıcı kısıtlamalara tabi tutması yarar sağlar. Bu şekilde mali kurallar hükümetin kredibilitesinin artırılmasını sağlar.

Mali kuralların var olmasının etik açıdan yansıması ise siyasi popülizmi engellemesi olmaktadır. Mali kurallar özellikle seçim öncesi dönemlerde mali disiplinin sağlanmasına zıtlık teşkil eden harcamalar sonucu oluşan ve kısa vadeli politik kaygılardan kaynaklanan kamu açıklarının ortadan kalkmasına veya en azından azalmasına yardım eder.

1.6. Mali Kuralların Başlıca Özellikleri

Mali kuralların olmazsa olmaz sayılabilecek en önemli üç özelliğini görecektir;

- i) Mutlak olarak bir yasal dayanaklarının olması (anayasa, yasa, uluslararası anlaşma, vs.), mutlak olarak düzenlenmiş bir yasal çerçeveye konu olan mali kurallar şüphesiz hukuk devletinin gerekleri olarak bağlayıcılığı üst düzeylere ulaşır. Konu olduğu düzenlemenin anayasa, yasa v.b. şekle tabi olması ise bu kuralların değiştirilmesini de keza bir takım kanuni şartlara bağlar.
- ii) Geçici değil kalıcı olmaları, yani yıllık olarak hazırlanan bütçe kanunlarında değil uzun bir süre uygulanabilirliği olan başlı başına bir kanun ile düzenlenmeleri,

²² Dışlama Etkisi, toplam tasarruflar veri iken, artan kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için devletin borçlanıcı olarak finans piyasasına girmesiyle faizlerin yükselmesi, bunun sonucunda da hem özel sektöre yatırım için kullanabileceği kaynak kalmaması ve hem de yükselen faizlerin yatırım maliyetlerini yükseltmesi nedeniyle özel yatırım harcamalarının düşmesine yol açması sonucu milli gelirden meydana gelen azalma olarak tanımlanır.

- ii) Yaptırım güçlerinin olması, kurallara uyulmadığı takdirde kurallara uymayanlara ceza uygulanmasıdır.

Genel olarak değerlendirildiğinde mali kuralların yukarıda sayılan başlıca özelliklerinin tek kelimeye indirgenmiş hali, mali disiplinin sağlanmasında iradi politikalarından daha etkili olmasıdır. Politikacıların kısa vadeli değişken politikalarına bir sınırlama getirmekte, özellikle de seçim zamanında görülen faaliyetlere engel teşkil etmektedir.²³

2. YASAL ÇERÇEVE OLUŞTURULMASI

Büyük kamu borç yükü ile karşı karşıya olan ülkelerde mali kuralların başlıca hedefi kamu borç oranını azaltmak, sonrasında ise makul bir seviyede kalmasını sağlamaktır. Bu amaçla, örneğin Brezilya’da ve Yeni Zelanda’da borç oranı için tavan belirlenmiştir.

Genellikle, kamu sektörünün yerine getirilmemiş yükümlülükleri ülkelerin ekonomik kırılganlıklarının özet göstergelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Finansal piyasalar, borcun ödenmeme riskini, sadece merkezi hükümetin değil kamu sektörünün ödenmemiş borcunu dikkate alarak değerlendirme eğilimindedirler. Ayrıca, merkezi hükümet tarafından kamu sektörünün geri kalanına sağlanan zımni garantiler de göz önüne alınmaktadır.²⁴ Aynı zamanda, hükümet varlıklarının pazarlanabilirliği ve değer tespiti genellikle net olarak yapılamadığı için -yabancı döviz rezervleri bunun önemli bir istisnasıdır- net borç veya net değerden ziyade gayri safi borç kriteri tercih edilmektedir.

Gayrisafi borcun GSYİH’ya oranı üzerine konulan orta vadeli limit mali dürüstlüğü ve sürdürülebilirliğin bir ölçüsü olarak yorumlanmaktadır. Yıllık borç tavanları ise güvenilir ve işlevsel görülmemektedir. Aslında, kamunun borçluluk

²³ Coşkun Can AKTAN, “**Etkin Devlet**”, Konya: Çizgi Kitabevi, 2003. Ayrıca, Coşkun Can Aktan, “**Ekonomik Düzenin Sağlanmasına Yönelik Optimal Mali ve Parasal Kuralların Tasarımı**” <http://www.canaktan.org/ekonomi/kurumsal-iktisat/makaleler/optimal-kural.htm>. (12.06.2008)

²⁴ Borcunu ödeyemeyen yerel yönetimlerin merkezi devlet tarafından iflastan kurtarılmadığı ülke örnekleri de bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda kredi derecelendirme kurumları her borç alan devlet için riski ayrı olarak değerlendirmektedir.

kriterleri (özellikle GSYİH'ye oran olarak) değer değişikliklerine ve yetkililerin kontrolü dışındaki diğer faktörlere maruz kalabileceği için bunların yıllık operasyonel hedef olarak kabul edilmesi uygun olmayacaktır.

Bu nedenle, yıllık hedef olarak bütçe dengesi veya devlet borçlanması gibi daha genel kurallar benimsenmektedir. Kuralın etkinliğinin artırılması için seçilecek göstergenin operasyonel olarak basit, esnek ve büyüme odaklı olması gerekmektedir. Ayrıca, bu kriterler arasındaki ödünleşmenin de belirlenmesi gerekir. Operasyonel basitlik, göstergenin orta vadeli borç limiti ile uyumlu iken bütçe uygulaması boyunca izlemeye ve kontrole yatkın olmasını gerektirir. Bu kriter, Arjantin'de dengeli bütçe kuralı ve Peru'daki açık limiti tarafından karşılanmıştır. Operasyonel açıdan, borç oranında istenen azalmaya göre ayarlanacak olan minimum birincil fazlayı (faiz harcamalarının ve yetkililerin doğrudan kontrolü altında olanların dışında) sürdürme zorunluluğunun daha faydalı olacağı tartışılabilir.

Dışsal şoklar nedeniyle mali kurallara uyulamayacak hallerin objektif olarak belirlenmesi gerekir. Esneklik kriteri dışsal şoklar durumunda devreye sokulacak olan istisna hükümleri ile sağlanabilecektir. Bunun için çeşitli alternatifler benimsenebilir. Bu alternatif çözümler;

- İlki, büyümenin trendin altında gerçekleştiği dönemlerde bütçe açıklarına izin verilmesi, büyümenin trendin üstünde olduğu dönemlerde ise bütçe fazlası verilmesidir.
- İkincisi, ekonomik devre boyunca toplam denge veya fazla hedeflenmesi ve resesyon durumlarında resesyonun etkisinin giderilmesi için açık limitinin önceden belirlenmesidir.
- Üçüncüsü, Yeni Zelanda'da olduğu gibi, herhangi bir limite tabi olmaksızın devre boyunca denge sağlanması veya fazla verilmesidir.
- Dışsal şokların etkisini hafifletmeye yönelik bir diğer istisna hükmü ise faaliyetlerde iyileşme durumunda ihtiyat fonunda rezervlerin biriktirilmesi, faaliyetlerde bozulma halinde ise ihtiyat fonundaki rezervlerin kullanılmasıdır. Peru'da ve Arjantin'de son zamanlarda

yürürlüğe konulan mali politika kuralları bu şekilde tasarlanmıştır. Birleşik Devletlerdeki bazı eyaletlerde oluşturulan “yağmurlu gün fonları (rainy dayfunds)” da bu amaca hizmet etmektedir.

En az arzu edilen yaklaşım ise istisna hükümlerinin yürürlüğe girmesi için ulusal felaket veya ulusal güvenlik tehdidi (örneğin Hindistan) gibi olayları yorumlama takdirinin basit bir şekilde yetkililere bırakılmasıdır.

Genellikle altyapı projelerinin sosyal getirisinin yüksek olması beklendiği için, büyüme-odaklı gösterge ile yatırım harcamalarına kesinti getiren kuralın olumsuz sonuçlarından kaçınılması hedeflenmektedir. Bu hedefe altın kural²⁵ altında cari bütçe dengesinin²⁶ sağlanması ile ulaşılabilecektir. Bu kural ABD eyaletlerinin çoğunda, Almanya ve Brezilya’da hem federal hem de eyalet düzeylerinde uygulanmıştır. Yeni Zelanda’da ise altın kuralla uyumlu olarak operasyonel denge benimsenmiştir.

Nakit esaslı cari bütçe dengesi kuralı gayri safi yatırım harcamalarını finanse etmek için borçlanmaya izin verirken, tahakkuk esaslı operasyonel denge kuralı yatırım için sadece net amortisman kadar finansmana izin vermektedir. Büyüme hedefini destekleyebilecek ilave bir kural toplam harcamalar içinde cari harcamaların başlıca bileşeninin payına limit koymaktır. Bu doğrultuda, Brezilya’da devletin ücret ödemelerinin(emekli aylığı ödemeleri dahil) payına limit konulmuştur.

Altın kural uygulamasında cari harcamaların gizlenerek finanse edilmesi Almanya’da ve bazı ABD eyaletlerinde oldukça yaygın olarak görülmektedir. Bu gibi sızıntıları önlemek için tedbir alınması gerektiğinden özellikle sermaye harcamalarını oluşturan kalemlerin tanımlarının net olarak yapılması önem taşımaktadır.

²⁵ Altın kural, ekonomik devre boyunca, devletin sadece yatırımlar için borçlanabilmesini cari harcamalar için borçlanamamasını ifade etmektedir. Bu nedenle, ekonomik devre boyunca cari bütçenin dengede olmasını veya fazla verilmesini gerektirir.

²⁶ Cari bütçe dengesi, sermaye oluşumuna veya finansal aktiflerde bir artışa neden olmayan cari harcamaları cari gelirlerden çıkarmak suretiyle elde edilmektedir.

2.1. Uygulamada Uyulması Gereken İlkeler²⁷

2.1.1. Şeffaflık

Şeffaflığın maliye politikasının başarısını olumlu etkilediği fikri büyük ölçüde kabul görmektedir. Özellikle, yaratıcı muhasebe uygulamaları sayesinde önceden belirlenmiş göstergelere gerçekte uymadan sadece biçimsel olarak uyumun sağlandığı durumlar göz önüne alındığında şeffaflık ihtiyacı daha da artmaktadır.

Kurumsal yapı ve fonksiyonların şeffaflığı mali kuralların faydasını önemli ölçüde etkilemektedir. Şeffaflık, genellikle açık bütçe hareketlerinin ikamesinde kullanılan maliyet-altı fiyatlama veya hükümet garantilerine dayanan sübvansiyonlar aracılığıyla yapılan, yarı-mali işlemlerin sınırlandırılmasına veya azaltılmasına hizmet etmektedir. Yeni Zelanda'da, Brezilya'da ve Avrupa Birliği'nde olduğu gibi kapsamlı, güncel, sık ve detaylı devlet raporları (uygun muhasebe standartlarına dayanan) aracılığıyla mali raporlamada şeffaflık sağlanması da eşit derecede önemlidir. Örneğin Avrupa Parasal Birliğinde tahakkuk bazlı muhasebenin izlenmesi, borcun brüt olarak ölçülmesi ve kapsamın genel devlet olarak genişletilmesi benimsenmiştir.

2.1.2. Bütçe Süreci

Başta gelişmiş olanlar olmak üzere pek çok ülke, geçen on yıl boyunca, yıllık bütçe uygulamasının parçası olarak çok yıllık makro bütçe çerçevesi hazırlamaya başlamıştır. Orta vadeli süreç ülkeden ülkeye değişmekle birlikte (detay düzeyi, temeldeki makroekonomik tahminlerin gerçekçiliği, politika varsayımları v.s.açısından), politikaların tartışılması için iyi bir zemin oluşturmaktadır.

Değişken çok yıllık makro bütçe süreci yetkilileri ve finansal piyasaları yapılacak politika değişiklikleri veya reform önlemleri konusunda uyardığı için, mali kuralların etkililiği için vazgeçilmez bir unsurdur. Daha genel olarak, çok yıllık makro bütçe süreci politikacıları disipline eder ve bütçe kurallarına bağlılıklarını

²⁷ KOPİTS, a.g.e, s. 14-15.

sağlayarak hesap verebilir olmalarını sağlar. Bu nedenlerle, orta vadeli bütçe tahminlerinin hazırlanması mali politika kurallarının ve raporlama zorunluluğunun (Arjantin’de, Brezilya’da, Yeni Zelanda’da, Peru’da ve AB üyelerinde olduğu gibi) ayrılmaz bir parçasıdır.

2.1.3. Kurallar, Gözetim ve Yaptırım

Mali kurallar genellikle bir kanunun içinde ya da anayasada, nadiren de politika belgelerinde yer alırlar. Mali kuralların geçerlilik alanının bir grup ülke olduğu durumlarda ise (para birliğinde olduğu gibi) uluslararası anlaşmalarda yer alırlar.

Şeffaflığın yanı sıra, diğer bir önemli kurumsal ilke kuralların gözetiminden ve uygulanmasından sorumlu otoritenin belirlenmesidir. Çoğu durumda, nihai tahkim ve hüküm yetkisi mahkemelere ait olmakla birlikte, söz konusu sorumluluk yasama organına rapor veren denetim bürosu/Sayıştay tarafından yerine getirilir. Ancak, kurallara (muasebe prosedürleri, çok yıllık çerçeve de buna dahil olmak üzere) uyumu değerlendirecek kişilerin teknik yeterlilikleri konusunda soru işaretleri bulunmaktadır. Teknik yetersizlik sorununu çözmek için örneğin Peru’da Merkez Bankası teknik destek sağlamaktadır. AB’de ise daha kapsamlı bir yaklaşım getirilmiştir. Ekonomi ve Maliyeden Sorumlu Bakanlar Konseyi (ECOFIN) Komisyonun ve Avrupa Topluluğu İstatistik Bürosunun (EUROSTAT) izleme desteğini alarak gözetim yetkisini yerine getirmektedir.

Kurallara uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımların belirlenmesi de önemlidir. Ulusal düzeydeki yaptırımlar genellikle itibar kaybı veya aleyhte adli karar biçimindedir. Örneğin, bazı ülkelerde seçilmiş veya atanmış yetkililer ceza alırlar. Federal sistemlerde ise kabahatli olan hükümete mali yaptırımlar uygulanmakta veya baş finansal yetkililer için müeyyideler konulmaktadır. Örneğin, bir Kanada eyaletinde kabine üyelerine maaş kesintisi uygulanması yapılmaktadır.

2.1.4. Önkoşullar ve Yakınsama

Mali politikaların başarılı uygulamaları üç önkoşula dayanmaktadır. İlki, mali kuralların kamuoyuna tanıtılmasını ve böylece desteklerinin alınmasını amaçlayan destek kampanyaları yapılmasıdır. Destek kampanyaları yürütenlere örnek olarak Arjantin, Brezilya, Yeni Zelanda, AB verilebilir. İkinci olarak, oluşturulacak politik tartışma ortamı ile geniş yasama uzlaşması sağlanmalıdır. Böyle bir uzlaşma özellikle mali kuralların anayasa değişikliği gerektirmesi halinde önemlidir (Almanya, İsviçre ve ABD’de olduğu gibi). Üçüncü olarak, öngörülen hedeflere ulaşmada kullanılacak olan yakınsama yolunun planlanması önemlidir. Bu ise, hedef performans göstergeleri (toplam denge, cari denge vs.) için önceden belirlenen patikanın yer aldığı bir orta vadeli uyum programının hazırlanması gerekmektedir (Arjantin, Yeni Zelanda, Peru, İsviçre, AB’de olduğu gibi). Bu önkoşullar ilk olarak merkezi düzeydeki mali kurallar için gerçekleştirilmelidir. Federe düzeyde ise benzer çabalar bunlarla beraber ya da ardından yürütülmelidir.

Diğer taraftan, mali kuralların başarılı bir biçimde uygulanması için önemli koşullardan bir diğeri de kuralların sürdürülebilirliğini temin edecek aşamalı yapısal reformlardır. Finansal sistemdeki kırılganlık, kamu sektöründeki istihdam katılıkları, demografik baskılar veya bölgesel dengesizlik koşulları altında söz konusu reform tedbirlerini uygulamak sıkıntı yaratabilecektir.

3. MALİ KURALLAR İLE BÜTÇE KURALLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ

Bütçeleme, kamu kaynağının elde edilmesini ve kullanılmasını düzenleyen kuralların yönlendirdiği bir süreçtir. Bütçe tekliflerinin incelenmesine, bütçenin oluşturulmasına, ödeneklerin oylanmasına, yıl içinde harcamaların yapılmasına ve mali değişkenlerin raporlanmasına ilişkin pek çok düzenleme mevcuttur. Son dönemlerde ise, zaten sayıca fazla olan bütçe kurallarına ilave olarak, yeni kurallar kabul edilmeye başlanmıştır. Eski kurallar, hükümetin tercihleri doğrultusunda kaynakların tahsis edilmesine imkan vermekte iken; mali kurallar adı verilen yeni kurallar, gelir ve harcama politikalarının belirlenmesinde hükümetin yetkisini azaltarak onları sınırlandırmaktadır. Yukarıdaki tanımımızı tekrarlayacak olursak,

mali kurallar; bütçe açığı, borç alma, borç stoku gibi mali performansın özet göstergeleri ile ifade edilen maliye politikası üzerine getirilen daimi sınırlamalar olarak tanımlanabilir. Bu kuralların ortak özelliği ihtiyari müdahaleleri ortadan kaldırarak makroekonomi politikalarının yürütülmesinde kredibilite sağlamasıdır.

Bugün hala pek çok ulusal devlet önceden belirlenmiş mali sınırlamalara tabi değilken, bu kuralları benimseyen ülkelerin sayısı giderek artmaktadır. Mali kuralları ciddiye alan ülkelerde bütçe uygulamalarının değiştiği görülmektedir. Bununla birlikte, bazı hükümetlerin basiretli ihtiyari maliye politikaları ile söz konusu amaçlara ulaştıkları gerçeği de göz ardı edilmemelidir. Mali kurallar ancak bütçelemelerde yapılacak diğer değişikliklerle desteklendiğinde etkili olabilmektedir. Bunlar;

-Bütçeleme bir yıldan orta vadeye uzatılması,

-Gelecekteki bütçe koşullarına ilişkin projeksiyonların yapılması,

-Yapılacak politika değişikliklerinin gelecek bütçelere etkisinin tahmin edilmesi,

-Bütçeye ilişkin izleme prosedürlerinin oluşturulması ve böylece gerektiğinde düzeltici tedbirlerin alınması,

-Politikacıların kurallara uymasını temin etmek için zorlayıcı mekanizmalar oluşturulması.

Eğer bütçeleme ufku, izleme ve uygulama zayıfsa ve bütçe kararları alınırken gelecekteki etkileri ihmal ediliyorsa mali kuralların varlığı pek bir fark yaratmayacaktır. Mali kuralların başarısı aynı zamanda vergileri artırmak veya hizmetleri azaltmak gibi önlemleri almak zorunda kalan siyasi liderlerin istekliliğine bağlıdır. Bu kurallar zor bütçe kararlarını almak isteyen politikacıların desteklenmesine hizmet etmektedir.

- Mali Kurallar İle Bütçe Kurallarının Karşılaştırılması

Bütçe kuralları bütçelemeye ilişkin görevlerin nasıl yerine getirildiği ile ilgili iken, mali kurallar bütçe sonuçları ile ilgilidir. Bütçe kuralları, bütçe sürecinde yer alan katılımcıların rolleri ile ilişkilerini tanımlar. Bütçe sürecinin doğru olarak uygulanmasından çıkan sonuçlarında doğru olduğu varsayılır. Süreç çıktıya karşı kayıtsızdır. Daha fazla veya daha az harcama, dengeli veya dengesiz bütçe, artan veya sabit kamu borç yükü, daha yüksek veya daha düşük vergiler veya diğer çıktılar arasında herhangi bir tercih yapılmaz. Bütçe süreci politikacıdan nötürdür. Sol veya sağ hükümetler için ya da devlet faaliyetlerini genişletmek ya da sınırlandırmak isteyen politikacılar için uyarlanabilir.

Eğer bütçe süreci bozulmuşsa hiçbir devlet kamu finansmanını etkin olarak yönetemez. Bununla birlikte, bütçe süreci istenmeyen ya da olumsuz çıktılar üretebileceği için, kamu finansmanının düzenlenmesinde tek başına yeterli değildir. On yıllardır uluslararası organizasyonlar geliştirmekte olan ülkelere, iyi bütçe süreçlerinin oluşturulması için yardım etmektedirler. Ancak bu ülkelerin çoğunluğunda mali çıktılar sürekli olarak yetersiz kalmaktadır. Çoğu geliştirmekte olan ülkenin temel standartlara sahip bütçe sistemleri bulunmakla birlikte, disiplinli bütçeleri ve etkili programları bulunmamaktadır. Bütçe süreçlerini düzeltmek, bu ülkelerin karşı karşıya olduğu kökleşmiş problemlerin çözümü için yeterli gelmemektedir.

Mali kural taraftarları, hükümetlerin talepleri karşılamak için daha fazla harcama yapmalarına izin veren geleneksel bütçeleme temel problem olduğunu öne sürmektedirler. Mali kurallar, siyasi düşünce veya ekonomik koşullarda meydana gelen değişiklikler karşısında, belirlenmiş sınırlamalar içerisinde tereddüt etmeden vergilendirme ve harcama yapmaya bütçe yapanları zorlayarak bu eğilime karşı koymayı amaçlamaktadır.

4. EKONOMİ POLİTİKASI YÖNETİMİNE İLİŞKİN BAŞLICA ULUSLARARASI MALİ KURALLAR

Günümüze değin uluslararası organizasyonlar tarafından kabul ve ilan edilen ve halen uygulama sürecinde bulunan başlıca ekonomi politikası kuralları ve standartları Tablo-1’de gösterilmiştir. Tablodan anlaşıldığı üzere uluslararası organizasyonlar tarafından kabul edilen kuralların nihai amacı iyi bir ekonomi politikasına yönelik ilkelerin oluşturulmasına yöneliktir. Örneğin, OECD tarafından kabul edilen ve tüm özel şirketlere uygulanması tavsiye edilen *Kurumsal Yönetim İlkeleri (Principles on Corporate Governance)*’nin ana amacı şirket menfaat sahiplerinin (stakeholders) haklarını korumak ve güvence altına almak, şirket yönetiminde saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu tesis etmek ve bu çerçevede şirket yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını belirlemektir. Bankacılık Denetimine İlişkin Basel Komitesi (BCBS)’nin tespit ettiği *Etkili Bankacılık Denetimine İlişkin İlkeler*’in temel amacı ise bankacılık sektörünün iyi işlemesine yönelik kuralları oluşturmak, bu çerçevede, bankaların gözetim ve denetimi ile ilgili ilkeleri tespit etmektir.²⁸

²⁸ Maliye Bakanlığı, AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Uluslararası Mali Standartlar, Ankara, 2002. Ayrıca, C.Can Aktan & İstiklal Y. Vural & Y. Tuğrul Karaaslan, “ **Mali ve Parasal Saydamlık**” http://www.sobiadacademy.net/sobem/e_maliye/saydamlik/mali-kural.htm#_ftnref1, (16.12.2008)

Tablo-1: Ekonomi Politikası Yönetimi Alanında Başlıca Uluslararası Mali Kurallar (Kodlar, İlkeler ve Standartlar)

Uluslararası Kuruluş	Kod veya İlkenin Adı	Kod veya İlkenin Amacı
Uluslararası Para Fonu (IMF)	<i>Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Kodu</i>	Kamu mali yönetiminde mali saydamlığın sağlanması
Uluslararası Para Fonu (IMF)	<i>Parasal ve Mali Politikalarda Saydamlık Üzerine En İyi Uygulamalar Kodu</i>	Parasal ve mali politikalarda saydamlığın tesis edilmesi
Uluslararası Para Fonu (IMF)	<i>“Özel Veri Yayınlama Standartları”</i>	Uluslararası veri yayınlama standartlarının oluşturulması
Dünya Bankası	<i>Düzenli ve Etkin İflas Yöntemleri</i>	Düzenli iflasa ilişkin uluslararası ilkelerin belirlenmesi
Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)	<i>Kurumsal Yönetim</i>	Şirketlerde adalet, sorumluluk, saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu sağlayacak kuralların oluşturulması ve uygulanması
Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB)	<i>Uluslararası Muhasebe Standartları</i>	Uluslararası ölçekte kabul görececek mali raporlama ve muhasebe standartlarının (saydam, tutarlı, güvenilir, karşılaştırılabilir) oluşturulması
Bankacılık Denetimine İlişkin Basel Komitesi (BCBS)	<i>Etkili Bankacılık Denetimine İlişkin İlkeler</i>	Bankacılık sektörüne ilişkin gözetim ve denetim ilkelerinin oluşturulması
Uluslararası Menkul Değerler Komisyonları (IOSCO)	<i>Sermaye Piyasası Düzenlenmesinin Amaç ve İlkeleri</i>	Sermaye piyasalarına ilişkin gözetim ve denetim ilkelerinin oluşturulması; sermaye piyasalarında yatırımcıların korunması, piyasaların adil, etkin ve saydamlık ilkeleri doğrultusunda işlerliğinin sağlanması

KAYNAK: Maliye Bakanlığı, AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Uluslararası Mali Standartlar.

5. OPTİMAL MALİ KURAL ÖNERİLERİ

Mali kuralların oluşturulmasının nedenlerini, özelliklerini ve mali kural oluşturulurken dikkat edilecek hususları açıkladıktan sonra şimdi de literatürde önerilen başlıca mali kurallar önerilerini açıklamaya çalışalım. Anayasal iktisat yaklaşımında optimal mali kuralların “anayasal” düzeyde belirlenmesinin daha etkin olduğu düşüncesi savunulmaktadır. Anayasal iktisatçılar mali disiplin ve mali düzenin sağlanması için nümerik (sayısal) ve prosedürel bazı kuralların anayasada yer alması gerektiğini öne sürmektedirler. Literatürde yer alan başlıca öneriler, Kamu Harcamaları ile ilgili Mali Kurallar, Borçlanma ile İlgili Mali Kurallar ve çalışmamızın asıl konusunu teşkil eden Vergileme ile İlgili Mali Kurallar olmak üzere üç grup altında ele alınabilmektedir²⁹.

5.1. Kamu harcamaları ile ilgili mali kurallar

1. Toplam kamu harcamaları yükü miktar olarak anayasa ve/veya yasal kurallarla sınırlandırılabilir. Örneğin, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının toplam harcamalarının GSYİH veya GSMH’ya oranı anayasada ve yasalarda maksimum bir sınır olarak belirlenebilir.

2. Toplam kamu harcamaları denk bütçe kuralı ile sınırlandırılabilir. Denk bütçe kuralı devletin gelirlerine eşit bir harcama bütçesi yapmasını şart koşar. Dolayısıyla denk bütçe kuralı ile herhangi bir oransal sınırlama getirilmeksizin (örneğin, toplam harcamalar / GSYİH, vs.), harcama yetkisi otomatik olarak sınırlandırılmış olur.

3. Toplam kamu harcamaları bir önceki yıl (veya önceki birkaç yıl ortalaması) bütçe açığı ile ilişkilendirilerek sınırlandırılabilir. Burada denk bütçe yerine açık bütçe ilkesi benimsenmekle birlikte bütçe açığının sınırı anayasada açık olarak yer alır. Örneğin, kamu kesimi finansman açığının GSYİH (veya GSMH)’ya oranının belirli bir yüzdeyi geçmeyeceği anayasal kural haline getirilebilir.

²⁹ Coşkun Can AKTAN, “**Etkin Devlet**”, Konya: Çizgi Kitabevi, 2003. Ayrıca, Coşkun Can Aktan, “**Ekonomik Düzenin Sağlanmasına Yönelik Optimal Mali ve Parasal Kuralların Tasarımı**” <http://www.canaktan.org/ekonomi/kurumsal-iktisat/makaleler/optimal-kural.htm>. (12.06.2008)

4. Toplam kamu harcamalarının artışı parlamentonun belirli bir çoğunluğunun onayına tabi tutulabilir. Örneğin, kamu harcamalarında artış öngören hükümet tekliflerinin parlamentoda görüşülerek karara bağlanması ve basit çoğunluk yerine “kaliteli çoğunluk” kuralı dahilinde (üçte iki, dörtte üç, beşte dört gibi bir oylama kuralı ile) geçerli olması anayasada hüküm altına alınabilir.

5. Kamu harcamalarının artışının ancak vergi artışı ile finanse edilmesi halinde parlamentoda onaylanabileceği anayasada bir kural olarak belirlenebilir. Burada siyasal iktidarlar, vergi ile finanse ettikleri sürece kamu harcamalarını istedikleri ölçüde artırabilirler. Ancak ağır vergiler, mükelleflerin tepkilerini beraberinde getireceğinden bu dolaylı olarak kamu harcamalarını sınırlandırıcı bir etki yapacaktır. Bu kural maliye teorisinde İsveçli İktisatçı Kunt Wicksell tarafından ilk olarak önerilmiş bir yöntemdir. Bu kural vergilemede harcama eğilimini sınırlayacak bir etki yapar. Anayasal İktisat literatüründe bu kural “anayasal asimetri” olarak ifade edilmektedir.

6. Devletin görev ve fonksiyonlarının anayasada açık bir şekilde belirlenmesi etkin bir şekilde kamu harcamalarını sınırlandırıcı etki yapar. Devlet faaliyetlerinin ya da kamusal mal ve hizmetlerin neler olduğunun anayasada belirlenmesi güç olmakla birlikte imkansız da değildir. Örneğin, devletin özel teşebbüslerin kolayca arz edebileceği özel malların üretiminde bulunamayacağı, ticari ve belirli sanayi dallarında faaliyet gösteremeyeceği anayasada belirlenebilir.

7. Merkezi devletin harcama yetkisinin sınırlandırılmasında önem taşıyan bir kural da idarelerarası hizmet ve gelir bölüşümünün anayasa içerisinde açık bir şekilde tespit edilmesidir. Anayasada merkezi devlet ile yerel yönetimlerin görev ve hizmet alanlarının açıkça belirlenmesi, merkezi devletin harcama gücünü doğal olarak sınırlandırır. Bu tür bir anayasal hüküm yerel demokrasi ve yerel özerklik açısından da büyük önem taşımaktadır.

8. Günümüzde siyasal iktidarların sorumsuzca belli kesimlere sağladıkları transfer harcamaları (teşvikler, sosyal yardımlar, vs.) da anayasada miktarsal olarak sınırlandırılabilir veya tamamen yasaklanabilir.

5.2. Borçlanma ile ilgili mali kurallar

1. Toplam borç yükü anayasada oransal olarak sınırlandırılabilir. İç ve dış borç toplamı ayrı ayrı GSYİH ya da GSMH'ya oranları itibariyle sınırlandırılabilir.
2. Borçlanma parlamentonun belirli oranda bir çoğunluğunun kararına bağlanabilir.
3. Yerel yönetimlerin borçlanma yetkisi ve sınırları anayasada açık olarak belirlenebilir.
4. Hazine yönetiminin Merkez Bankası'ndan kısa vadeli avans alımı tamamen ortadan kaldırılabilir ya da sınırlandırılabilir. Kısa vadeli avansların toplam kamu harcamalarının belirli bir yüzdesini aşamayacağı ve yıl içinde Merkez Bankası'na geri ödenmesi şartı anayasada kural olarak düzenlenebilir.

5.3. Vergileme ile ilgili mali kurallar

1. Vergileme yetkisi denk bütçe kuralı ile sınırlandırılabilir. Harcamaların ve gelirlerin birbirine denk olması anayasal kural haline getirilebilir.
2. Toplam vergi yükü anayasada belirlenebilir ve bu sınırın aşamayacağı hüküm altına alınabilir. Toplam vergi yükü ya da toplam kamu gelirleri yükü anayasada açık olarak tanımlanabilir ve maksimum oran belirlenebilir.
3. Vergi konuları anayasada açık olarak tespit edilebilir ve anayasada belirtilen konular dışında hiçbir şekilde vergi konulamayacağı, tarh ve tahsil edilemeyeceği hüküm altına alınabilir. Gelir, servet ve harcama üzerinden hangi vergilerin alınacağı anayasada belirlenebilir. Bu tür bir anayasal hüküm siyasal iktidarların keyiflerine göre vergi koymalarını engeller.
4. Vergi oranları anayasada açık olarak tespit edilebilir. Artan oranlı (müterakki) bir vergi tarifesinin anayasada yer alması bazı ciddi sorunları (örneğin, enflasyonlu ekonomilerde matrah aşınması, gelir dilimi sürüklenmesi, vs.)

beraberinde getirebilir. Ancak vergilerin sabit oranlı, diğ er bir ifadeyle d uz oranlı (flat rate) belirlenmesi pekala m umk und ur. Maliyecilerin bir kısmı d uz oranlı vergiye, adil olmadığı eleştirisini y oneltmektedirler. Önemle belirtelim ki, vergilerin d uz oranlı olarak anayasada belirlenmesinin vergi hasılatı ve toplam piyasa üretimi üzerinde pek çok olumlu etkileri söz konusudur.

5. Anayasada  deme gücü ilkesi yerine “fayda ilkesi” benimsenebilir. Kamusal hizmetlerin, bu hizmetlerden yararlananlara bir bedel karşılığında sunulacağı h k m  anayasada yer alabilir. Bu tür bir kuralın anayasada yer alması mümkün olmakla birlikte tüm kamusal hizmetler için fayda ilkesinin uygulanamayacağı açıktır.

6. Merkezi devletin vergileme yetkisi de anayasada sınırlandırılarak, bu yetki kısmen yerel yönetimlere devredilebilir. Yerel yönetimlerin hangi tür vergileri tarh ve tahsil edeceği anayasada açık olarak tespit edilebilir.

II. BÖLÜM

1. DEVLETİN EKONOMİYE MÜDAHALE VE EKONOMİYİ DÜZENLEME FONKSİYONU ARAÇLARI

Geniş anlamda devletin ekonomiye müdahale araçlarının tamamı "iktisat politikası" olarak adlandırılabilir. Devlet başlıca aşağıdaki araçları kullanarak sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmeye çalışabilir. Regülasyon politikası da iktisat politikasının bir parçasıdır. Şimdi kısaca bunları görelim³⁰;

- Para ve kredi politikası
- Maliye politikası
- Dış ticaret politikası
- Regülasyon ve kontroller politikası
- Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) politikası.

1.1. Para ve Kredi Politikası

Para ve kredi politikası, para hacminin daraltılması veya genişletilmesi suretiyle para arzı ve para talebi arasında denge kurmaya çalışan bir politikadır. Para politikası ekonominin bütününe yönelen önlemlerden oluşmaktadır. Para ve kredi politikasının, kamu ekonomisinin amaçlarını gerçekleştirmede kullandığı araçların başlıcaları şunlardır:

- Açık piyasa işlemleri politikası,
- İskonto ve reeskont politikası,
- Munzam karşılıklar politikası,
- Kantitatif ve kalitatif kredi politikası,

³⁰ C.Can AKTAN, “Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi”, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 2001.
<http://www.sobiadacademy.net/sobem/e-ekonomi/regulasyon/iktisat-politika.htm> (12.01.2009)

1.2. Maliye Politikası

Maliye Politikası, devletin vergi almak, harcama yapmak, borçlanmak ve bütçe yapmak gibi hak ve yetkilerinden yararlanarak kamu ekonomisinin amaçlarını gerçekleştirmeyi sağlayan bir politikadır. Maliye politikasının başlıca araçları şunlardır:

- Kamu Gelirleri Politikası (Vergi Politikası)
- Kamu Harcamaları Politikası,
- Borçlanma ve Borç İdaresi Politikası,
- Bütçe Politikası,

1.3. Dış Ticaret Politikası

Kamu ekonomisinin amaçlarından birisi ödemeler bilançosunda denkliğin sağlanmasıdır. Ödemeler bilançosunda meydana gelebilecek açığı kapatmak ve ödeme güçlüklerini gidermek için alınan önlemlerin ve yapılan müdahalelerin bütününe *Dış ticaret politikası* veya *uluslararası iktisat politikası* adı verilmektedir. Dış ticaret politikasının başlıca araçları şunlardır:

- Tarifeler
- Miktar kısıtlamaları
- Kambiyo rejimi ve kambiyo denetimi
- Anlaşmalı ticaret
- İhracatın teşviki vb.

1.4. Regülasyon ve Kontroller Politikası

Devlet, çeşitli iktisat politikası araçları yardımıyla ekonomiye müdahale edebilir. Devletin ekonomiye müdahalesi bazen belirli ekonomik faaliyetleri direkt olarak düzenlemeye tabi tutması (regülasyon) ve/veya mal ve faktör piyasalarında serbestçe oluşabilecek fiyatlara müdahale etmesi şeklinde olabilir. Birinci türde devlet müdahalesine "*ekonomik regülasyon*", ikincisine ise "*ekonomik kontrol*" adı verilir. Örneğin, devletin piyasaya giriş ve çıkışı düzenlemeye tabi tutması, bazı

alanlarda yasal tekeller oluşturması, uluslararası ticareti bazı yasal engeller vasıtasıyla, (tarifeler, miktar kısıtlamaları vb.), düzenlemeye tabi tutması, kamu iktisadi teşebbüslerinin görev zararlarının hazineden karşılanması, bu teşebbüslere hazineden yardım yapılması, bazı özel sektör yatırımlarına sübvansiyonlar sağlanması vb. uygulamalar ekonomik regülasyonlara örnek teşkil etmektedir.

Ekonomik kontroller, diğeri bir ifadeyle “*dolaysız kontroller politikası*” ile de devlet üretim faktörlerinin, piyasada serbestçe oluşabilecek fiyatlarına müdahalede bulunur. Mal ve hizmetler satış fiyatlarının kontrolü, ücret kontrolü, kira kontrolü, faiz oranı kontrolü, döviz kuru kontrolü vb. uygulamalar dolaysız kontroller politikasının başlıca uygulama araçlarını oluşturmaktadır.

1.5. KİT Politikası

Kamu ekonomisinin amaçları olarak belirttiğimiz makro ekonomik hedeflere ulaşmada kamu iktisadi teőebbüsleri politikası da önem arz etmektedir. Devlet çeşitli amaçlarla kamu iktisadi teőebbüsleri oluşturarak kamu ekonomisinin amaçlarını gerçekleştirmeye çalışmaktadır.

2. MALİYE POLİTİKASI ARACI OLARAK VERGİ POLİTİKASI

Vergi politikaları bugün devletler açısından önemli bir maliye politikası aracı haline gelmiştir. Günümüzde vergi politikasının temel amacı büyüme ve istihdam politikasını desteklemek ve kayıt dışı ekonomiyi azaltmaktır. Aynı zamanda makroekonomik politikalarla uyumlu, etkin ve basit bir vergi sisteminin oluşturulması hedeflenmektedir.³¹

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi politikasının amaç ve araçlarının dört ana başlık altında toplanması mümkündür. Bunlar sırasıyla;³²

1) İktisadi büyüme ve kalkınmanın finansmanı,

³¹Şaban ERDİKLER, “Orta Vadeli Programda Yer Alan Vergi Politikaları”, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=45660> (12.01.2008)

³² Burçin BOZDOĞANOĞLU “Gelişmekte Olan Ülkeler ve Vergi Politikalarına Kısa Bakış”, <http://www.muhasabetr.com/vazarlarimiz/burcin/03.asp> (12.01.2008)

2) Gelir dağılımında adalet,

3) Ekonomik etkinlik ve

4) Ekonomik istikrar olarak sayılabilir.

Vergiler öncelikle artan kamu harcamalarının finansmanını sağlayan en önemli kamu geliridir. Vergi bir maliye politikası aracı olarak, diğer bir deyişle iktisadi bir sonuç yarattığı için, korumak ve geliştirilmek istenen alanlar için, vergi teşviki, gelişmesi önlenmek istenen alanlarda vergilerin arttırılması yoluyla müdahale edilmesini kolaylaştırır. Vergi ekonomik ve sosyal hayatta ahlaki bazı amaçları yerine getirir.³³ Verginin ekonomik amaçları arasında, yatırımları teşvik etmek, üretimi, tüketimi teşvik etmek ya da kısıtlamak, ödemeler dengesini düzenlemek, tasarrufları teşvik etmek, ekonomi de istikrarı sağlamak, ekonomik yapıyı değiştirmek ile boş kapasiteyi ve spekülasyonu önlemek sayılabilir. Sosyal amaçları arasında da; gelir ve servet dağılımını düzenlemek, sosyal güvenliği sağlamak, nüfus politikasına ilişkin amaçlardan söz edilebilir.³⁴

Vergi politikası uygulamak suretiyle ekonominin yönlendirilmesi çeşitli yollarla mümkün olabilir. Bunlar arasında en etkin uygulanan ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde özel yatırımların teşvik edilmesi ve tasarruf sermaye birikiminin sağlanması için başvuru vergi politikası uygulaması, vergi indirimleri veya muafiyetlikleridir. Örneğin dolaylı vergilerde yapılacak bir indirim bu vergi malların fiyatlarına gizlenmiş olduğu için hem malların fiyatlarını düşürme yönünde etki edecek hem de kişilerin kullanılabilir gelir seviyesinde artışlar meydana getirerek muamele hacmini de genişletebilecektir. Ters durumda yani dolaylı vergilerin arttırılması halinde malların fiyatları da yükseleceğinden toplam talep dolayısıyla tüketim eğilimi de düşecektir. Ayrıca içki-sigara vb. gibi maddelere uygulanan dolaylı vergilerin yükseltilmesiyle fiyatları da yükselen bu malların toplumca daha az tüketilmesi teşvik edilerek vergi sosyal bir amaçla da kullanılmış olacaktır.³⁵

³³ Nihat EDİZDOĞAN, “**Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)**”, Öner Ofset & Tipo Tesisleri, Bursa 1991, s.62-67.

³⁴ Aytaç EKER, “**Kamu Maliyesi**”, İzmir 2001, s. 335.

³⁵ EKER, a.g.e., s. 335.

Dolaylı vergilerin yanı sıra dolaysız vergilerde yapılacak indirimler veya artışlar önemli ekonomik sonuçlara yol açarlar. Dolaysız vergilerde yapılacak indirimler tasarruf ve yatırımları teşvik etme yönünde etki yaratabilirler. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde iktisadi kalkınma açısından önemli görülen sektörlerle götürülecek vergi istisnaları (indirim veya muafiyet) önemli teşvik tedbirleri olarak kabul edilmektedir.

Dolaylı veya dolaysız vergilerin bir kısmını azaltarak veya artırarak ekonomiye müdahale de bulunulması vergi teorisi literatüründe ayırma, farklılaştırma veya diskriminasyon uygulaması olarak bilinir.³⁶ Bunun yanında, gelir vergisinde yüksek gelir diliminde bulunanların ödedikleri vergilerin oranının yükseltilmesi, veraset ve intikal vergisinde oranın arttırılması ya da savaş, ekonomik kriz vb. olağanüstü durumlarda kurumlar vergisi oranlarının yükseltilerek ek vergilerin konulması, mali ve sosyal amaçlı vergi politikasını meydana getirmektedir. Bu arada vergi politikasının gelirin yeniden dağıtımı konusunda oynadığı rolden söz edecek olursak, yeniden dağıtıcı bir vergi politikası, düşük gelirli bireyler için mali yardımları, sübvansiyonları, kısa mali ve ekonomik transferleri kapsamaktadır. Bunun anlamı sözü edilen kesimlere uygulanan vergi indirimleri ve muafiyetliklerini kapsayan “vergi istisna” uygulamalarıdır.³⁷

Vergi oranlarının düşürülerek vergi tabanının genişletilmesi, Türkiye gibi ülkeleri vergi ödeyenler için “cehennem”, ödemeyenler için “cennet” olmaktan kurtaracak bir yol olabilir. Ancak vergi tabanını genişletilmeden vergi oranlarının düşürülmesi vergi gelirlerinde düşüşe yol açacaktır. Vergi yasalarında yapılacak bazı değişiklikler, etkin denetimler, vergi idaresinin yeniden yapılanması ve vergi tabanının genişletilmesiyle birlikte vergi gelirlerinde artış olması beklenebilir. Gerek IMF gerek Dünya Bankası da ülkemiz için bir yandan talebin gelir esnekliğinin yüksek olduğu mallara doğru vergi tabanını genişletirken öte yandan mevcut vergi muafiyetinin istisna ve indirimlerinin tedrici olarak kaldırılması gerektiğini belirtiyor. Özellikle daha önce de uygulaması başarısız olan ve “nereden buldun?” diye bilinen uygulamanın altyapısı hazırlanarak uygulamaya konulması vergi tabanının genişletilmesini sağlayabilir.

³⁶ İsmail TÜRK, “**Kamu Maliyesi**”, 3. Bası, Ankara 1996, s. 151.

³⁷ EKER, a.g.e., s. 336.

Kayıt dışı ekonomi ile vergi politikaları arasındaki oldukça yakın bir ilişki olduğu kesinlikle inkar edilemez bir gerçekliktir. Kayıt dışı ekonominin kayda alınması ve sürekli büyümenin sağlanması açısından vergi politikaları hayati bir öneme sahiptir.³⁸

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE EKONOMİK GELİŞMELER ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE VERGİ POLİTİKALARININ GELİŞİMİ

Gelişmekte olan ülkelerin hükümetleri için en önemli politika yüksek getiri yatırım projelerinin gerçekleşmesine ortam hazırlamaktır. Gelişmekte olan ülkeler gelişmiş ülkeler gibi emek verimliliğinde ve hayat standardında ilerlemek isterler. Fakat, bir çok sebeplerle gelişmekte olan ülkelerde yatırımlarla ilgili hükümet politikaları daha kritik ve daha komplekstir³⁹. İşte bu politikaların içinde en önemli olanlardan birisi de vergi politikasıdır. Sanayi devrimi ile başlayan süreçte gittikçe önemi artan vergi politikası, günümüzde sadece mali amaçlar için değil, sosyal amaçlar için de kullanılır hale gelmiştir. Şimdi Osmanlı Devletinden günümüze kadar uygulanan vergi politikaları Türk Vergi Sistemi ve ekonomik gelişmeler çerçevesinde kısaca ele alınıp incelenmeye çalışalım.

3.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

İmparatorluğun 19 uncu yüzyılın başına kadar devam ede gelen en önemli vergileri tarımdan alınan ve vasıtasız vergiler olan aşar ve ağnam vergileridir. Osmanlı'da başlıca devlet gelirlerini şu şekilde sayabiliriz: Aşar, Ağnam Resmi, Temettü vergisi, Arazi vergisi, bina vergisi müsakkafat vergisi, gümrük vergisi, maden vergisi, Hususi Orman Resmi, Su ve Kara Avı Vergileri, Posta gelirleri, Tuz Tekeli Gelirleri, Barut ve Patlayıcı Maddeler Tekeli, tütün resmi.

Gerçekte sanayi ve ticaretin gelişmesi veya yabancıların ellerinde bulunması nedeni ile vasıtalı vergiler istenilen geliri sağlamaktan uzaktırlar. Kapitülasyonlar sebebiyle de gümrük vergileri yeterli olamamıştır.

³⁸Hasan ATILGAN, “Vergilerin Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: Türkiye’deki Durumun Analizi”, Yayın No: 2004/365, Ankara, 2004, Giriş Metni

³⁹ Anwar SHAH, “Fiscal Incentives For Investment and Innovation” Oxford University Press, 1995, s. 137.

Osmanlı hükümetinin bir kuruluşu gibi işlev görmesine rağmen hükümete değil kendi hissedarlarına karşı sorumlu olan, Düyun-u Umumiye tuz, balıkçılık, pul, ipek, tütün ve alkolden alınan vergiler, damga resmi, bazı bölgelerden alınan harçlar gibi önemli gelir kaynaklarını ve diğer bazı gelirleri doğrudan denetimi altında tutmaktaydı. Asıl olan, bunların en zengin ve en kolay toplanır gelir kaynakları olmasıydı. Düyun-u Umumiye idaresi'nin kurulması son dönem Osmanlı tarihi içinde bile bir dönüm noktasıdır. Bu idarenin oluşturulması ondokuzuncu yüzyılda Osmanlı egemenlik haklarından verilen en önemli ödünlerden biri olduğu gibi, Avrupalıların ilerde Osmanlıların borçlarını reddetme olasılığından duydukları kuşkuları da gidermişti.

1840-1911 yılları arasında toplam kamu gelirlerinde dolaysız vergilerin ortalama olarak % 56, dolaylı vergilerin % 14, gümrük vergilerinin de % 15 olduğu tespit edilmektedir. Dönem başında % 63 'ü bulan vasıtasız vergiler, dönem sonunda % 45'e kadar düşmüş ve bu azalış Cumhuriyet döneminde de devam etmiştir. Buna mukabil dolaylı vergiler devamlı olarak önem kazanmışlardır.

Osmanlı devleti bir vergi devleti olmadığı için, vergi gelirleri ikinci plânda kalmıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nda vergiler şer-i vergiler ve örf-i vergiler olmak üzere iki kısımda toplanabilmektedir. Şer-i vergiler zekât, öşür, haraç ve cizyeden meydana geliyordu. Örf-i vergiler ise, Osmanlı vergi sisteminin ağırlık merkezini teşkil etmiştir. Bunlar "idadiye-i seferiye", "idadiye-i hazariye", "iane-i cihadiye" olarak sayılabilir.⁴⁰

Türkiye'de vergi politikalarının temelleri, yatırım ve başta ihracat olmak üzere diğer bazı faaliyet alanlarının teşviki, Cumhuriyetin ilk yıllarında hatta Cumhuriyet öncesinden beri çeşitli kanunlar, kararnamelerle atılmaya başlanmıştır. Türkiye'de sanayileşme ihtiyacı çok eskiden hiç değilse II. Meşrutiyet döneminde duyulmuş ve 1913 yılında uygulamaya konulan bir kararname ile sanayi sektörüne belli teşvikler getirilmiştir.

20. Yüzyılın başlarında Osmanlı ülkesi batı kapitalizminin bir yan sömürgesi haline gelmişti. Bu durumdan kurtulmak için 1913'te sanayiye teşvik için kanun

⁴⁰ Sabahattin ALPAT, “Türkiye’de Vergi Politikası”, <http://www.hukukturk.com.tr> (11.01.2009)

ıkarılmıştı fakat hemen ertesi yıl savaşa girmemiz ve onu takip eden kurtuluş savaşı çabaları dolayısıyla bu kanundan yararlanılamamıştır.

İzmir İktisat Kongresi zamanın şartlarına ve Türk ekonomisinin gerçeklerine uyan bir model çalışması veya model denemesidir. Model, sade, akılcı ve gerçekçidir. Atatürk' ün milli iktisadi hedefini tayin eden slogan olarak özetlenen ana gaye "ağdaş medeniyet seviyesine ulaşmak" tır. Atatürk, medeniyet seviyesi ile iktisadi gelişmişlik arasındaki iki yönlü bağlantıyı çok iyi gördüğü için, iktisadi kalkınmaya büyük ağırlık vermek zorunluluğu duymuş ve bunu gerçekleştirme yolunda ilk adımları atmıştır.⁴¹

3.2. 1923-1932 Dönemi Uygulanan Vergi Politikaları

Kalkınmanın ve sanayileşmenin, özel kesimden beklendiği bir dönemdir. Ancak, bu dönemde sanayileşme, beklenen düzeyde olmamış ve uygulanan özendirme önlemlerine karşın, sanayileşme sağlanamamıştır. Bu dönemde uygulanan vergi politikasına ait sayısal göstergeler şöyledir:

Tablo-2. Türkiye' de 1923-1932 Döneminde Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Payı

Yıllar	Vergi Gelirleri (Milyon TL)	GSMH (Milyon TL)	% Oranı
1923	95.3	952.6	10.0
1924	115.2	1.203.8	9.5
1925	138.3	1.525.6	9.0
1926	149.4	1.650.5	9.0
1927	163.4	1.471.2	11.1
1928	180.1	1.6325	11.0
1929	1825	2.073.1	8.8
1930	164.6	1.580.5	10.4
1931	141.4	1.171.2	18.2
1932	214.3	1.171.2	18.2

Kaynak: Maliye Bakanlığı İnternet Sitesi. www.maliye.gov.tr

⁴¹ Ahmet KILIÇBAY, "Türk Ekonomisi", Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara 1992, s. 62-63.

Tablodan görüldüğü gibi, bu dönemde milli gelirden vergiler yoluyla çok az oranlı bir pay alınarak, özel girişimlerde sermaye birikimine ve yatırıma olanak sağlanmak istenmiştir. Dolayısıyla, sanayileşmenin özel kesimden beklendiği bir dönemde tutarlı bir vergi alma politikası uygulandığı kanısına ulaşılmaktadır.

Diğer yandan vergi gelirlerinin dolaylı-dolaysız vergiler dağılımı, bu dönemde aşağıdaki gibidir:

Tablo-3. 1923-1932 Döneminde Dolaylı Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1923	48	52
1924	47	53
1925	32	68
1926	28	72
1927	26	74
1928	23	77
1929	25	75
1930	26	74
1931	30	70
1932	36	64

Kaynak: www.maliye.gov.tr

Bu tablodan gözlenen husus şudur: Bu dönemde, vergileme dolaylı vergilere kaydırılarak daha az dolaysız vergi almak yoluyla sermaye birikimine yol açmak istenmiştir. Dolayısıyla bu dönemde vergisel yapıda, özel kesimi sanayileşmeye yöneltecek biçimde işletilmiş olmaktadır. Bu tutarlı bir vergi politikası olmaktadır.

1923-1932 yılları arasında, ülkemizde özel teşebbüse dayalı bir ekonomi politikası uygulanmıştır. 1930'ların başlangıcında hızla gelişmek ihtiyaç ve kararında olan Türk toplumunda, süratli kalkınmanın gerektirdiği tasarrufların yetersiz oluşu ve bu tasarrufları verimli yatırımlara yöneltecek olan müteşebbis grubunun mevcut olmayışı devletin ekonomik hayata sadece düzenleyici olarak değil, fakat üretime yönelen yatırımları gerçekleştirerek doğrudan müdahalesini zorunlu hale getirmiştir. Bu şekilde madencilik ve metalürji gibi temel sanayiler ile halkın gıda ve giyimi ile ilgili zaruri ihtiyaçlarını karşılamaya yönelen ilk büyük

tesisler, devlet eliyle kurulmuştur. Bu nedenle uygulanmasına 1930'ların ilk yıllarında başlanan karma ekonomi düzeni zamanla gelişmiş ve Türk ekonomisi ve toplumun temel bir niteliği halini almıştır. Bu yeni ve zorunlu anlayış, vergi politikalarına da tesir etmiştir.

3.3. 1932-1950 Dönemi Uygulanan Vergi Politikaları

1923-1933 arası, birikmiş sermayenin yetersizliği, teknik bilgi, teknoloji ve iş tecrübesi yanında girişim yeteneği ve kalifiye eleman yokluğu gibi nedenlerle özel teşebbüs bir gelişme gösterememiştir. 1930'lardan sonra devletçiliğe, müdahaleciliğe dönmüştür⁴².

1930' dan itibaren düşmeye başlayan ihracat ve buna bağlı olarak daralan ithalat sınaî üretimi ciddi şekilde aksatmıştır. Ayrıca, genç Türkiye Cumhuriyeti ilk yıllarında sosyal, politik ve hukuki ve kültürel alanlardaki inkılâpların gerçekleştirilmesine ağırlık vermiş, ekonomik kalkınma ve sanayileşme, bu ilk yıllarda, haliyle daha geri planda kalmıştır. Bu arada, milli savunma ve stratejik etkenlere de büyük ağırlık verilmiş, bu hususta, sanayileşme hızını ve sınaî üretim artışını azaltan başka bir etken olmuştur. Nitekim milli savunma harcamalarının toplam devlet bütçesi içinde çok yüksek oranlara ulaşmıştır⁴³.

Ekonomik bunalımın etkilerinin bu yıllar içerisinde ağırlık kazanması yeni vergilerin getirilmesini ve mevcut vergilerde de yeni zamların yapılmasını zorunlu kılmış, bu durum ücretli kesimin vergi yükünün artmasına neden olmuştur. 1934 tarihli kazanç vergisi kanunu; patent vergisi, taahhüt vergisi, gerçek kazanç vergisi ve ücret vergisi olmak üzere dört ayrı vergiyi içermekteydi. Kazanç vergisinin getiriliş amacı, kısmen gelir yetersizliğini telafi etmek kısmen de modern vergileme amaçlarını getirmek olmuştur.

⁴² Osman KORKMAZ, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergilerin Ekonomik Kalkınması ve Büyüme Aracı Olarak Kullanılması, Türkiye Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1987, s. 123.

⁴³ Mükerrerem HİÇ, “Atatürk'ün İktisadi Alandaki Görüş ve Politikaları, Atatürk ve Cumhuriyet Dönemi Türkiye’si”, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Ogun Kardeşler Matbaacılık, Ankara 1981, s. 131.

İkinci Dünya Savaşını izleyen dönemde, yatırımlar, tüketim, istihdam ve ücretler durmaksızın artmıştır. Vergi sistemleri, kazançları firma yapısı içinde tutmaya ve yeni yatırımlarda oto finansman yöntemlerini uygulamaya sevk etmiştir. Artan tasarruf, yatırım piyasasını beslemiştir. Yabancı sermayenin de, yatırım faaliyetine önemli katkısı olmuştur.

1933-1950 döneminin en önemli özelliklerinden biride 1933-1938 döneminde uygulanan birinci beş yıllık sanayileşme planıdır. Bu planda kamu kesiminin sanayideki payını genişleten bir devletçilik uygulaması söz konusudur. Ne var ki, özel sektörü ortadan kaldırmaya yönelik bir politika söz konusu değildir. Aksine özel yatırımların geliştirilmesi için de çaba gösterilmiştir.

Açık finansman dışında istikraza da geniş olarak başvuru bu dönemin ilk yıllarında vergilerin toplam kamu gelirleri içindeki payı önemli bir düşüş göstermiştir. Daha önceki dönemlerle karşılaştırıldığında bu dönemde vergilerin payının büyük bir düşme gösterdiği görülür. Ancak 1942 yılında getirilen yeni vergiler söz konusu oranda önemli bir yükselme yaratmıştır. Servet vergilerinde 1942 yılında ortaya çıkan büyük sıçrama varlık vergisinin bir sonucudur. Bu dönemde Toprak Mahsulleri Vergisi ile Varlık vergisi uygulamaya geçmiştir. 1941 yılında kabul edilen Toprak Mahsulleri Vergisi, ordunun beslenme ihtiyacını karşılamayı, Varlık Vergisi ise savaş ortamının yarattığı kıtlıklardan yararlanarak ve karaborsadan zengin olan kimseyi vergilendirmeyi amaçlamıştır.

Türk Vergi Sistemi 1940'ların sonunda çok önemli değişiklikler geçirmiştir. Bu dönemin değişiklikleri esas olarak gelirin vergilendirilmesi ile ilgilidir. Cumhuriyetin ilk yıllarında uygulamaya giren kazanç vergisi çeşitli değişikliklerden geçmiş olmasına rağmen etkin ve verimli yapıya kavuşmamıştı. 1949 yılında yapılan reformla kazanç vergisinin yerine Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergileri kabul edildi. Ayrıca vergileme ile ilgili işlemleri düzenleyen Vergi Usul Kanunu uygulamaya girmiştir. Bu dönemde özellikle İkinci Dünya Savaşı sebebiyle savunma harcamalarını finanse etmek için vergi oranlarının artırılması ve yeni vergilerin konulması geleceğin güvenli olmaması yatırımcıyı yatırım yapmaktan alıkoymuştur.

3.4. 1950-1960 Döneminde Uygulanan Vergi Politikaları

1950'de siyasal iktidar, liberal bir iktisat politikası izleyen Demokrat Partiye geçmiştir. Bu iktidarın özel kesimin yatırım yapmasına uygun bir ortam oluşturduğu görülmektedir. Kredi olanaklarının artırılması, dış yardım Hazine olanakları ile birleştirilerek ekonomiye aktarılması, devletleştirilen dış ticarete girişimciyi yatırım yapmaya özendiği bir politika izlenmesi, altyapı yapımına büyük hız verilmesi, tarımsal üretimi özendirici destekleme fiyat politikasının uygulanması bu ortamın doğuşuna etkide bulunmuşlardır. Bu dönemde özendirme önlemleri mevzuatı fazla gelişme göstermemiş olmasına rağmen, sözü edilen elverişli ortam, özel kesimin sanayi yatırımları için özendirme önlemleri niteliğinde olmuş ve özel kesimin sınaî yatırımlara yönelmesi sağlanmıştır.

Bu dönem 1937'de başlatılan, ancak savaş nedeni ile ertelenen reform çalışmalarının devam ettirildiği ve gerçekleştirilmeye çalışıldığı dönemdir. Gerçekten büyük vergi reformuna gidilmiş, çağdaş batı ülkelerinden esinlenerek Gelir, Kurumlar, Esnaf, Gider, Otomobil, Veraset ve İntikal, Harçlar, Trafik, Maden, Petrol, Kamu alacaklarının tahsili, Vergi Usul Kanunu ile yeni vergiler, birer modern vergi olarak sistemimize girmişlerdir. Diğer taraftan dönem başından itibaren hür demokratik sisteme geçişte, toplum yapısında önemli değişiklikler başlamış bir takım siyasi baskı grupları ortaya çıkmıştır. Özel sektör teşebbüslerinin yatırımı için teşviklere önem verilmiş, büyük bir alt yapı yatırımına gidilmiştir.

Özetle, vergi sisteminin 1923-60 yılları arasında özel ayırıcı vergi tedbirleri ile kişi tercihlerini ve piyasa göstergelerini düzeltmeye yönelmediğini söyleyebiliriz. Bununla beraber bu dönemde uygulanan vergilerin özel tasarruflar ve yatırımlar üzerinde olumsuz bir etki yaptığı söylenemez. Yüksek gelir gruplarının vergi yükünün düşük olması, özel tasarruflar ve yatırım kararları üzerinde vergilerin sebep olabileceği herhangi bir olumsuz etkiyi engellemiştir.

3.5. 1960-1970 Dönemi Uygulanan Vergi Politikaları

27 Mayıs 1960 tarihli askeri müdahale ile askeri yönetim iktidara gelmiş ve bu tarihten itibaren vergiler yeniden gözden geçirilmeye başlamıştır. Bu dönemde vergi yapımızda girişilen reform hareketlerini şu şekilde açıklayabiliriz.

Önceki Gelir Vergisi Kanunu'nda tarım kazançlarının tümü vergilendirilmezken, yeni kanunla, küçük çiftçi muaflığı sınırlarını aşan ölçüde kazanç elde edenlerin, ziraî kazançlarının vergiye tabi olacağı belirtilmiştir.⁴⁴

Ödeme gücü prensibini en iyi şekilde yansıtan gelir vergisinde kaçakçılığı önlemek amacıyla bir tedbir ve güvenlik müessesesi olarak servet beyanı getirilmiştir. Buna göre, belli istisnalar dışında yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olan gelir vergisi mükellefleri her yıl vergi beyanı ile servetlerini de beyan edeceklerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler yanında, Vergi Usul Kanunu yeniden yazılmış, Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gider Vergileri Kanunları'nda da önemli bazı değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerle vergi gelirlerinde bir artış sağlanması ve vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasına çalışılmıştır. Örneğin, kurumlar vergisine tabi sermaye şirketleri ve kooperatiflerde vergi oranları % 10'dan % 20'ye çıkarılmış, diğer kurumlarda % 35 olan kurumlar vergisi oranı aynen korunmuş, kurumlar vergisinin iki eşit taksitte ödenmesi hükme bağlanmış, vakıflara vergi muafiyeti tanınmış, ayrıca dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve irat unsurları kapsam ve tevkifat oranları bakımından değiştirilmiştir.

Bu dönemde, vergilerin ekonomiyi yönlendirici birer araç olarak kullanılması yolundaki çabalar geçmiş dönemlere oranla daha fazla olmuş takip edilen vergi politikası ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirmeye çalışmıştır. Bu dönemde faaliyetlerine başlayan Vergi Reform Komisyonu'nun vergi politikasının başarısına büyük katkıları olmuştur.

⁴⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 52.

3.6. Genel Olarak Planlı Dönemle Birlikte Yaşanan Değişimler

Türkiye'de özendirme ve yönlendirme önlemleri gerçek anlamı ile plânlı dönemde uygulanmaya başlanmış ve sanayi ihracatını özendirme önlemlerinden de ilk kez bu dönemde yararlanmak olanağı bulunmuştur. Kalkınma planlarının özel kesim için yol gösterici olması ve uygulama zorunluluğu getirmemesi, bu önlemlerin ayrı mevzuatla ortaya konulmasını zorunlu kılmıştır.

1960'lardan önce vergi kanunlarında yapılan değişiklikler hiçbir araştırmaya ve danışmaya dayanmadan büyük bir acele ile hazırlanmıştı. Nitekim 1961 yılında İstanbul'da, devrin Maliye Bakanı vergi sistemini bütünüyle ve önerilerde bulunmakla yükümlü bir Vergi Reform Komisyonu'nun çalışmalarına başlamasını uygun görmüştür. Üyeleri, Maliye Bakanlığı ve özel sektör temsilcileriyle ilim adamlarından oluşan komisyonun çalışmalarına zaman çeşitli mesleki kuruluşların ve ilgili diğer çevrelerin temsilcileri de katılmıştır. Vergi Reform Komisyonu'nun vergi meselelerine yaptığı temel yaklaşım:

- 1- Vergiden en uygun hâsılayı sağlamak,
- 2- Türk Vergi Sistemi'ni sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirecek şekilde düzenlemek,
- 3- Vergi kanunlarını hem yükümlüler hem de uygulayıcılar için kolay anlaşılır, rasyonel, açık ve basit bir hâle getirmek,
- 4- Vergi hukukunu demokratik prensiplere göre geliştirmek ve yükümlü haklarını koruyacak bir biçimde yeniden düzenlemek yönünde olmuştur.

Türkiye'nin iktisadi kalkınmasının karma ekonomi düzeni ile gerçekleştirileceğini göz önünde tutan Vergi Reform Komisyonu, önerilerinde daima yükümlülerin tasarruflarını ve yatırımlarını vergi yolu ile teşvik etmeyi önemle göz önünde bulundurmıştır. Sözü geçen amaca ulaşabilmek için Komisyon ayrıca, kısa dönemde vergi hasılatında azalmaya sebep olabilecek bazı vergi indirim tedbirlerini önermekten de çekinmemiştir. Bunların en önemlileri; yatırım indirimi, yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler üzerinden hesaplanan (degrassif) amortisman usulü, zarar nakli, zirai kazançların vergilendirilmesi, servet beyanı, vergi uzlaşmasıdır.

3.7. 1970-1980 Dönemi Uygulanan Vergi Politikaları

1970-1980 yılları arasında Türkiye'de enflasyon yüksek boyutlara ulaşmıştır, Bu durum, sosyal sınıflar arasındaki gelir dağılımı dengesizliklerinin büyümesine neden olmuş ve vergi sistemimizde bir takım çarpıklıklar meydana gelmiştir. 1980 öncesi dönemde, vergilerden mali amaç yanında mali olmayan amaçlarla da yararlanma gereği ortaya çıkmıştır. Fakat vergilerden daha çok gelir dağılımındaki dengesizlikleri gidermek amacıyla yararlanılmaya çalışılmış, vergilerin kaynak dağılımı üzerindeki etkileri ile makro seviyedeki dengesizlikleri giderme etkileri üzerinde ise gereği kadar durulmamıştır.

Dönem boyunca vergi sistemimizde yeni bir takım vergiler görülmüş ve vergi ile ilgili zamlar yapılmıştır.

Özellikle enflasyon, 1974 yılından itibaren her yıl daha fazla artış göstererek dönem sonunda tehlikeli seviyelere ulaşmıştır. Böylece, en az geçim indirimi hadleri, vergi tarifeleri ve muaflık ile istisna tutarları anlamlarını yitirmişlerdir. Vergi sistemimizdeki bu çarpıklıklar yanında iç siyasi huzursuzluklar vergi sorunlarını ikinci plana atmıştır.

Türkiye'de bu yıllarda görülen enflasyonist baskının nedenleri arasında devlet personeli maaş ve ücretlerinin büyük artış göstermesi, işçi dövizleri karşılığı Merkez Bankası tarafından çıkarılan milyarlar ile tarım ürünleri karşılığında Merkez Bankası'nca piyasaya intikal ettirilen paralar sayılabilir. Bu durumda, enflasyonist baskının önüne geçmek amacıyla devlet bütçesinin fazlalıkla bağlanmasına çalışılmış ve yeni vergiler koyarak veya mevcut vergilerde tarife artırımına gitmek ihtiyacı hissedilmiştir.

1980 öncesi dönemde yapılan vergi kaçakçılığı, ekonomik açıdan rekabet dengesizlikleri ortaya çıkarmıştır. Zira vergi kaçırmayan, ya da vergi kaçırma imkânına sahip olmayan mükellefler diğer mükelleflere göre daha elverişsiz bir duruma girmişlerdir.

1970 yılında Bina ve Arazi Vergileri yerine getirilen Emlak Vergisi Kanunu geniş bir mükellef kitlesini ilgilendirdiği için dikkatleri üzerine toplamıştır. Bu mahalli idare vergisinin devlet vergisine dönüşmesiyle mahalli idarelere bu vergi gelirlerinden pay verilmesi yoluna gidilmiş, 1980 sonrası dönemde mahalli idarelere genel vergi gelirlerinden pay verilerek, bu uygulama terk edilmiştir.

Emlâk Vergisi Kanunu'yla beyan usulüne geçilmiştir, Ancak, beyan usulünün iyi işlemesi, mükelleflerin vergilendirmenin bilincine varmış olmalarına ve etkin bir vergi kontrolüne bağlıdır. Fakat bu iki hususun etkin bir şekilde gerçekleştirilememesi, arzulanan sonuca ulaşılmasına engel olmuştur.

Bütün bu özelliklerine rağmen, Türk Vergi Sisteminin 1950'lerden 1980'lere ülkemizin ekonomik gelişme seviyesinin bir hayli ilerisinde bir gelişme seyri göstermiş olduğunu da vurgulamak gerekmektedir.

3.8. 1980'den Günümüze Vergi Politikalarının Gelişim Seyri

Uluslararası finans kuruluşlarının özellikle IMF'nin belirlediği koşullar çerçevesinde, 1980 sonrasında Türkiye'de uygulamaya konan 24 Ocak istikrar ve yapısal uyum politikaları, kısa dönemde dış ödemeler dengesi ve fiyat istikrarının sağlanmasını, uzun dönemde ise ekonomide yapısal dönüşümleri gerçekleştirerek serbest piyasa ekonomisinin yerleştirilmesini ve dışa açılmanın sağlanmasını öngörmektedir. Bu amaçları gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan monetarist içerikli istikrar politikalarının temel yönelimleri, ücretlerin kısılması ve dondurulması yoluyla iç talebin kısılması, sosyal amaçlı sübvansiyonların kaldırılması, yapısal dönüşümü gerçekleştirmek üzere ekonomik ve sosyal alandaki devlet müdahalelerinin azaltılması ve sanayi, ticaret, finans kesimlerinin dışa açılmasını sağlamak olarak özetlenebilir.⁴⁵

1980 sonrası Türkiye'de dışa açılma ve finansal serbestleşme amaçlanmıştır. Bu dönem, devletin kurumsal ve idari yapıda gerçekleştirdiği değişimler ile

⁴⁵ Veli KARGI - H.Yasemin ÖZÜĞURLU, “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri:1980-2005 Dönemi”, Yönetim ve Ekonomi Cilt:14, Sayı:1, Manisa, s. 275-289.

ekonomik ve toplumsal yaşamı yeniden yapılandığı, dolayısıyla devletin işlevinin değiştiği bir dönem olarak tanımlanabilir. Bu çerçevede 1980’lerin dış açılma ve serbest rekabet söylemi, ekonomi içinde özel sektörün payını arttırmak üzere, sermaye kesimine yönelik kaynak aktarım mekanizmalarının alt yapısını oluşturmuştur. Dolayısıyla 1980 sonrasında ekonomik ve toplumsal yapıda gerçekleştirilen dönüşümler devletin 1970’lerin müdahaleci devlet anlayışından koparak liberal devlet anlayışına yöneldiğini göstermektedir.

Türkiye’de 1980 sonrası uygulanan maliye politikası, devletin küçültülmesi yönündeki politikaların önemli bir aracı olmuştur. 1980 sonrasında devlet müdahalesinin azaltılması, özellikle 1980-1983 döneminde, ekonomik ve toplumsal yaşamı düzenleyici mekanizmaların gevşetilmesi yoluyla gerçekleştirilebilmiştir. Faiz oranlarının serbest bırakılması, kontrollü kambiyo rejiminin terk edilmesi, döviz kurlarının esnekleştirilmesi, tarımsal destekleme alanının daraltılması, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT) girdi fiyatlarının piyasa fiyatlarına yaklaştırılması bu dönemin deregülasyon uygulamaları olarak öne çıkmaktadır.⁴⁶ 1980 sonrasında devletin kamu bütçesi yoluyla yaptığı müdahalelerin alanını daraltmak üzere bütçenin GSYİH içindeki payı düşürülmüştür. Oysa gelişmiş kapitalist ekonomilerde, kapitalist gelişmenin ilerlemesine paralel olarak kamunun ulusal gelir içindeki payı sürekli bir yükselme eğilimi göstermektedir. 1980’lerle birlikte başlayan neo-liberal politikaların uygulanma süreci gelişmiş ülkelerde de devletin ekonomiye müdahale biçimini değiştirmiş, ancak bütçe yapılarında büyük bir dönüşüm gerçekleştirilmemiştir. Bu gelişme Tablo- 4’te net olarak gözlemlenebilir.

⁴⁶ Oğuz OYAN, “Türkiye Ekonomisi: Nereden Nereye”, İmaj Yayıncılık, Ankara 1998, s.24-25.

Tablo-4. Devlet Harcamalarının GSMH içindeki payları (% olarak)

	1870	1913	1920	1937	1960	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997	2000
ABD	3.9	1.8	7	8.6	27	31	34	31.8	35.5	35.2	34.9	32.3	32.2
Almanya	10	14.8	25	42.4	32.4	38.3	48.4	47.9	47	45.1	49.8	49	53.6
Avusturya	-	-	14.7	15.2	35.7	37.6	44.3	47.1	50.4	48.6	52.6	51.7	49.0
Belçika	-	-	-	21.8	30.3	41.9	50.9	57.3	61	53.5	53.6	54.3	49.9
Fransa	12.6	17	27.6	29	34.6	38.5	43.4	52.1	52.1	49.8	54.3	54.25	53.6
Hollanda	9.1	9	13.5	19	33.7	41.3	50.6	55.8	7.1	54.1	51.3	49.9	47.7
İngiltere	9.4	12.7	26.2	30	32.2	-	-	43	-	41.8	44.4	41	41.1
İspanya	-	8.3	9.3	18.4	18.8	21.6	24.4	32.2	40.2	42.5	45.5	42.2	40.5
İsveç	5.7	6.3	8.1	10.4	31	44.2	50.1	60.1	63.3	59.1	65.6	62.3	58.5
İsviçre	-	2.7	4.6	6.1	17.2	-	-	32.8	-	41	47.5	48.8	49.5
İtalya	11.9	11.1	22.5	24.5	30.1	33.1	41.5	42.2	51.3	54	52.7	50.2	48.5
Japonya	8.8	8.3	14.8	25.4	17.5	19	26.8	32	31.6	31.3	35.6	35	39.8
Kanada	-	-	13.3	18.6	28.6	34.1	38.2	39.6	46	46.7	46.4	42.3	41.5
Norveç	3.7	8.3	13.7	-	29.9	34.9	38.8	43.9	41.5	49.7	47.6	43.6	47.0
Ortalama	8.3	9.1	15.4	18.3*	28.5			43.3		46.1		47.1	
Avustralya	-	-	-	-	21.2	23.5	29.4	30.3	35.1	32.1	35.1	32.6	32.3
İrlanda	-	-	-	-	28	-	-	48.2	51	39	37.6	35.1	31.5
Kore	-	-	-	-	-	-	17.1	19.3	17.6	18.1	19.1	22.2	26.9
Polonya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	49.3	46.9	46
Türkiye	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22.5	19.8	22.6	23.9
Yeni	-	-	-	-	26.9	-	-	38.1	-	48.8	38.8	38.9	40.2
Ortalama					25.4			39.5		39.1		40.4	
Toplam	8.3	9.1	15.4	20.7	27.9			42.6		44.8		45.9	

KAYNAK: IMF, Economic Outlook number: 65 , June 1998, OECD Analytical Databank.

* Tahmin Edilen Değerler.

Tablo-4'den izlenebileceği gibi, küreselleşme sürecinin görülmeye başlandığı 1980'li yıllardan itibaren, gelişmiş ülkelerde kamu harcamalarının GSMH içindeki payı açısından değerlendirildiğinde devletin ekonomideki payı ortalama olarak %40'lardan %50'lere doğru artan bir seyir izlerken ülkemizde önemli bir değişme kaydedilmemiştir. Bu gelişme de göstermektedir ki, 1970'lerden itibaren neo-liberal politikalar dünyada çoğu ülkede uygulama alanı bulmuş olmasına rağmen, olumsuz etkileri öncelikle gelişmekte olan ülkelere

yansımıştır. Bunun en önemli nedeni, gelişmekte olan ülkelerin yapısal özelliklerine bağlı olarak dışa bağımlı olmalarıdır.

Gelişmekte olan ülkelerin sermayelerinin 1980 sonrasında dünya kapitalist sistemiyle entegrasyonu, bu ülkelerde neo-liberal politikaların çok katı biçimde uygulanmasına yol açmıştır. Bu gelişimin vergi politikalarına yansımaları ise, sermayenin üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi amacıyla vergi yapısında gerçekleştirilen dönüşümlerdir. Buna göre 1980 den sonra Türkiye’de dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru yönelimin gerçekleştiği Tablo 5’de görebiliriz.

Tablo-5. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Tahsilatının (%) Dağılımı (1980-2005)

Yıllar	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
	(%)	(%)
1980	62,8	37,2
1981	59,6	40,4
1982	59,6	40,4
1983	57,3	42,7
1984	57,2	42,8
1985	46,9	53,1
1986	52,0	48,0
1987	49,6	50,4
1988	49,6	50,4
1989	53,4	46,6
1990	52,1	47,9
1991	52,3	47,7
1992	50,4	49,6
1993	48,6	51,4
1994	48,3	51,7
1995	40,7	59,3
1996	39,4	60,6
1997	40,7	59,3
1998	46,6	53,4
1999	45,4	54,6
2000	40,9	59,1
2001	40,4	59,6
2002	33,6	66,4
2003	32,3	67,8
2004	29,0	71,0
2005	27,0	73,0

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesi istatistikler bölümünden derlenmiştir.

Tablo-5’de görüldüğü gibi toplam vergiler içinde adaletsiz olduğu bilinen KDV, akaryakıt tüketim vergisi, iletişim vergisi gibi harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2001’de % 59 iken 2002’de % 66’ya, 2005’te ise % 73’lere ulaşmıştır. Dolaylı vergilere verilen ağırlığın sonucu olarak, bu vergilerin milli gelire oranı % 17’ye yaklaşmıştır. Oysa bu oran AB ülkelerinde % 12’nin altında, ABD de ise % 4,2 gibi düşük düzeylerde dir.

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi arz yönlü iktisat politikası uygulamalarının temel özelliğidir. 1985 yılında katma değer vergisinin uygulamaya konmasıyla birlikte dolaylı vergilerin, vergi sistemi içindeki ağırlığı artmıştır. Arz yanlı iktisat politikası temel olarak, dolaysız vergilerin oranlarının düşürülmesi yoluyla, emek ve sermaye gelirleri üzerindeki ikame etkisini ortadan kaldırmayı, böylece ekonominin çalışma-yatırım-tasarruf eğilimini güçlendirmeyi öngörmektedir.

Teorik temelini neo-klasik iktisat yaklaşımından alan arz yönlü iktisat politikası çerçevesinde, Türkiye’de 1980 sonrası uygulanan vergi politikaları dolaylı vergiler ağırlıklı bir vergi sisteminin oluşturulması yönünde gelişim göstermiştir. Vergi yapısındaki bu değişim Tablo-6’dan izlenebilir. Buna göre 1985-2005 döneminde toplam vergi gelirleri içinde Gelir Vergisinin payı ortalama olarak %35, Kurumlar Vergisinin payı %10, KDV’nin payı yaklaşık %30 düzeyinde gerçekleşmiştir. Kurumlar Vergisi mükellefi olan büyük sermaye kesimleri üzerindeki dolaysız vergi yükünün düşürülmesi, kaçınılmaz olarak toplumun diğer kesimleri üzerindeki vergi yükü artışını gerektirmiştir. Tablo-5 ve Tablo-6’nın birlikte değerlendirilmesi halinde, vergi sistemi içinde dolaylı vergilerin payının büyütülmesi yolu ile sermaye kesimleri üzerindeki vergi yükünün düşürüldüğü söylenebilir. Kurumlar Vergisi mükellefleri dışında diğer toplumsal sınıfların gelir vergisi ödediği bilinmektedir.

Gelir Vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının Kurumlar Vergisine oranla sürekli olarak yüksek bir düzeyde seyrettiği Tablo 6’da görülmektedir. Buradan hareketle toplam vergi yükünün sermaye dışı kesimlere kaydırıldığı sonucuna varılabilir. Dolaysız vergiler arasında sermaye kesimi lehine

gerçekleştirilen değişim, dolaylı vergilerin sistem içindeki ağırlığının artışı ile desteklenmiştir. Buna karşın vergi sisteminin dolaylı vergi ağırlıklı bir yapıya dönüşmesi, iç talebin en önemli unsurunu oluşturan ücretlileri, kentsel-kırsal küçük girişimci kesimi ve en önemlisi dolaylı vergileri yansıtmaya olanağı bulunmayan toplumsal kesimleri önemli ölçüde reel gelir kaybına uğratmıştır.

Tablo-6. Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı % (1980 - 2005)

Yıllar	Gelir Vergisi Toplamı / Toplam Vergi Gelirleri	Kurumlar Vergisi Toplamı / Toplam Vergi Gelirleri	KDV. Toplamı / Toplam Vergi Gelirleri
1980	51,8	4,9	-
1981	48,2	10,5	-
1982	54,1	14,2	-
1983	45,5	11,1	-
1984	45,1	11,5	-
1985	34,6	11,7	24,8
1986	35,2	15,9	26,3
1987	34,2	14,7	28,4
1988	33,7	14,9	29,4
1989	38,6	14,1	25,3
1990	41,0	10,2	27,2
1991	42,4	9,0	29,0
1992	42,4	7,1	29,7
1993	40,4	7,2	31,0
1994	30,9	7,5	30,1
1995	30,4	9,5	32,7
1996	30,1	8,4	33,1
1997	31,6	8,3	32,9
1998	37,7	8,1	29,5
1999	33,3	10,5	28,1
2000	23,4	8,9	31,6
2001	29,1	9,3	31,3
2002	23,0	9,3	34,2
2003	20,2	10,3	32,1
2004	19,5	9,5	34,0
2005	19,1	9,6	32,1

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesi istatistikler bölümünden derlenmiştir.

Vergi yapısında göze çarpan önemli bir gelişme de Kurumlar Vergisi oranındaki düzenlemelerdir. Kurumlar Vergisinin oranı 1981’de % 50’ye çıkarılmış ve vergi alacağı (1/2 oranında) sistemi uygulamaya konmuştur. 1983 yılından itibaren Kurumlar Vergisi oranı % 40’a vergi alacağı oranı da 1/3’e düşürülmüştür. Vergi alacağı sisteminin uygulanmasındaki güçlük nedeniyle 1985 yılında bu uygulanmadan vazgeçilmiş ancak 2004 yılına gelene kadar zaman zaman değişik oranlarda tekrar uygulanmıştır. 1986 yılından itibaren Kurumlar Vergisi % 46 olarak uygulanmış 2006 yılına gelindiğinde Kurumlar Vergisi oranı %20 ye indirilmiştir. Bu gelişmelerle birlikte, 1983 yılından itibaren yürürlüğe giren yeniden değerlendirme ve azalan bakiye amortisman yöntemi kurumlar lehine yeni kazanımlar sağlanmıştır.⁴⁷

Vergi sistemi aracılığı ile sağlanan diğer teşvikleri de şu şekilde özetlemek mümkündür. Gelir/Kurumlar Vergisi muafiyeti / indirimi, yatırım indirimi, sermaye malları ithalatında gümrük muafiyeti, sermaye mallarında katma değer vergisi muafiyeti, sübvansiyonlu krediler, yerel yönetimlerin vergilerinde indirim/ muafiyet, hammadde ithalatında vergi muafiyeti, kullanılan hammaddeler için katma değer vergisi muafiyeti, hammadde ihracatında katma değer vergisi muafiyeti, ihracat gelirlerinin imtiyazlı kullanımı, zarar indirimi, son giren ilk çıkar stok değerlendirme metodu, sabit kıymetleri yenileme fonu, maliyet bedeli artırımı, yatırım indirimde endeksleme, menkul sermaye iratlarında indirim oranı uygulanması, diğer kazanç ve iratlarda indirim oranının uygulanması, zirai kazancın tespitinde maliyet bedeli artırımı, finansman giderleri kısıtlaması, araştırma ve geliştirme harcamalarında vergi erteleme. Bu teşviklerle birlikte ihracata dayalı büyüme modeli çerçevesinde 1980’li yıllarda, dışa açılmayı ve ihracat artışını desteklemek üzere uygulanan politikalar, reel ücretlerin düşürülmesi ve kur politikalarının yanı sıra ihracatta vergi iadesi uygulaması olarak özetlenebilir.

⁴⁷ Erhan YILDIRIM – Refia YILDIRIM, “1980 Sonrası Uygulanan Maliye Politikaları ve Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri”, Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar, XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Antalya 2001. s 11.

Özellikle ihracatı doğrudan teşvik etmek amacıyla 1982 yılında verilen bütçe sübvansiyonlarının toplam ihracat gelirlerinin %9.4'üne karşılık geldiği, 1987 yılında ise %11.6'sına eşit olduğu belirlenmektedir. İzleyen yıllarda sözkonusu yüksek teşvik oranları giderek daha aşağı oranlara çekilmiştir. İhracat teşviklerinin boyutunu çarpıcı biçimde ortaya koyan diğer bir veri ise, 1984 yılına aittir. Buna göre, 1984 yılında ihracatta vergi iadesi olarak ödenen teşvikler, toplam bütçe sübvansiyonlarının %75'ine ulaşmıştır. İhracata tanınan büyük ölçekli teşvikler, reel olarak ihracat artışlarının gerçekleşmesini sağlayamamış, bunun tersi olarak hayali ihracat mekanizmasının yolunu açmıştır. Bu mekanizma ile kamu bütçesinden sübvansiyonlarla yapılan aktarımlar sonucunda zenginleşen bir gelir grubu oluşmuştur. Sonuç olarak, ihracata dayalı birikim modelinin ana unsurlarından birisi, ironik biçimde bütçe sübvansiyonlarına dayalı hayali ihracat yoluyla gerçekleşen birikim olarak değerlendirilebilir.

Sermaye kesiminin toplam vergi gelirlerine katkısı büyük ölçüde kurumlar vergisi ile ölçüldüğünden, bu katkının 1980'ler boyunca inanılmaz derecede düşük kaldığı ve teşvik mekanizmaları yolu ile sermaye kesimine geri döndüğü söylenebilir. Ancak bu tür bir transferin oluşturduğu yük, 1990'larda kamu maliyesince artık taşınamaz hale gelmiş ve kamu borçlanma gereğindeki hızlı artışın ardındaki en önemli nedenlerden birini oluşturmuştur.

Aslında kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip olan vergiler, kamu harcamalarının yükünü topluma yayan en temel araç niteliğini taşımaktadır. Asıl amacı kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak olan vergi sisteminin sosyal amacın gerçekleştirilmesi yönünde kullanımı, devletin sosyal sınıflar arasındaki dengeyi gözetmesi ve sistemin meşruiyetini sağlaması açısından önem taşımaktadır.⁴⁸ Ancak 1980 sonrasında değişen vergi politikası çerçevesinde devlet dolaylı/dolaysız vergi tercihini değiştirmek yoluyla dengeyi sermaye lehine çevirmekle kalmamış, emek üzerindeki vergi yükünü ağırlaştıran uygulamalara girmiştir. Bu dönemde enflasyonla mücadele programı çerçevesinde uygulanan düşük ücret politikalarıyla birlikte, emek geliri elde eden toplumsal sınıfların milli

⁴⁸ İzzettin ÖNDER, “Türkiye’de Kamu Maliyesi, Türkiye’de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar”, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, 11-63, İstanbul 1993, s 30.

gelirden aldığı pay giderek düşerken, ücret üzerindeki vergi yükü artış göstermiştir. 2001 yılında işgücünün milli gelirden aldığı pay %27.9 olarak gerçekleşirken ücretler üzerindeki vergi yükü %37 olarak gerçekleşmiştir. Geçmiş yıllarda daha da ağır olan bu yük biraz azaltılsa da dolaylı vergiler nedeniyle ücretlinin vergi yükü görece ağırlığını korumaktadır.

TOBB'un 2004 yılında yayınlamış olduğu Türk Vergi Sistemi, Sorunlar-Çözüm Önerileri isimli raporundaki verilere göre, toplam Gelir Vergisi hasılatı içinde beyana dayanan Gelir Vergisinin payı %4, Gelir Vergisi tevkifatının payı %94, basit usuldeki Gelir Vergisinin payı %0, Devlet İç Borçlanma Senetleri faizleri üzerindeki Gelir Vergisinin payı %0, geçici verginin payı %2'dir. Bunun anlamı; Gelir Vergisinin sadece stopaj yöntemiyle tahsil edilme noktasına gelmiş olmasıdır. Tevkif suretiyle alınan Gelir Vergisinin toplam Gelir Vergisine oranı dikkate alındığında, ücretler %46,6; serbest meslek kazançları %1,9; yıllara sari inşaat ve onarma işleri %3,3; kira ödemeleri %4,4; temettüleri %5,4; mevduat faizleri %18,1; zirai kazançlar %1,6; repo gelirleri %4,8 oranında paya sahip olmuşlardır. Dolayısıyla, toplam Gelir Vergisinin %46,6'sını ücretliler, %3,3'ünü ticari kazanç sahipleri, %1,9'unu serbest meslek erbabı, %1,6'sını çiftçiler ödemişlerdir.⁴⁹ Bu veriler, emek geliri elde eden toplumsal kesimlerin kamu harcamalarının finansman yükünü taşıdığını göstermektedir.

Vergi politikasındaki bu gelişmeler, vergi sisteminin kamu harcamalarının finansmanını karşılama özelliğini ortadan kaldırmaktadır. Buna bağlı olarak vergi gelirleri yetersizliği artan bütçe açıklarına ve kamu borçlarının giderek büyümesine yol açmıştır. Bütçe açıklarının vergi gelirleriyle karşılanamaz büyüklüklere ulaşması, kamu borçlarının yeni borçlanmalarla ödenmesi sürecini doğurmuştur. Bu süreç devletin ciddi bir mali krizin içinde olduğunu göstermektedir. Kamu maliyesi krizinin önemli bir yansıması, konsolide bütçe harcamalarının miktar ve bileşimindeki değişimde ortaya çıkmaktadır. Buna göre konsolide bütçe harcamaları içinde faiz ödemelerinin payı 1990-2005 döneminde sürekli artan bir seyir izlemiştir. Dolayısıyla bu süreçte kamu bütçesi sürekli olarak faiz dışı fazla

⁴⁹ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, "Türk Vergi Sistemi, Sorunlar – Çözüm Önerileri", Ankara 2004, s 27.

verme hedefini gerçekleştirmek üzere düzenlenmiştir. Faiz harcamalarının kamu harcamaları içindeki oranının olağanüstü bir büyüklüğe ulaşması, bir yandan ekonomik istikrarsızlığın önemli bir kaynağını oluştururken, bir yandan da yurt içi tasarrufların sabit sermaye yatırımlarına dönüştürülmesini kısıtlayarak ulusal ekonominin büyüme potansiyelini daraltmaktadır. Ayrıca iç borçlanma senetleri üzerine ödenen aşırı derecede yüksek reel faizler, gelir dağılımını sermaye ve rantıye gelirleri lehine bozmakta, kamunun sosyal hizmet üretimini aksatarak, bölüşüm ilişkilerinde ikinci bir adaletsizlik boyutunu oluşturmaktadır.

Tablo-7. Konsolide Bütçe Gerçekleşmelerinin GSMH İçindeki Payı (1980-03)

Yıllar	Toplam Kamu Harcaması (1)	Faiz Hariç Kamu Harcaması (2)	Faiz Harcamaları (3)	Toplam Kamu Gelirleri (4)	Vergi Gelirleri (5)	Faiz Harc/ Vergi Gel. (3/5)	Faiz Harc/ Toplam KamuGel. (3/4)	GSMH (Bin YTL)
1980	20,30	19,71	0,59	17,20	14,14	4,20	3,45	5.303
1981	18,90	17,96	0,94	17,35	14,84	6,33	5,41	8.023
1982	15,10	14,28	0,82	13,61	12,30	6,70	6,05	10.612
1983	18,08	17,28	1,52	16,51	13,88	10,93	9,19	13.933
1984	16,70	14,71	1,99	12,66	10,70	18,58	15,71	22.168
1985	15,10	13,19	1,91	12,77	10,83	17,63	14,95	35.350
1986	15,90	13,30	2,60	13,20	11,67	22,29	19,71	51.185
1987	17,00	13,98	3,02	13,45	12,06	25,03	22,46	75.019
1988	16,40	12,55	3,85	13,17	11,02	34,98	29,25	129.175
1989	16,70	13,11	3,59	13,19	11,09	32,33	27,19	230.370
1990	17,21	13,69	3,52	14,24	11,43	30,76	24,69	397.177
1991	20,87	17,08	3,79	15,62	12,40	30,61	24,29	634.393
1992	20,42	16,77	3,65	16,14	12,83	28,46	22,63	1.103.605
1993	24,55	18,72	5,83	17,89	13,23	44,07	32,59	1.997.323
1994	23,21	15,54	7,67	19,33	15,12	50,75	39,69	3.887.903
1995	21,95	14,62	7,33	17,94	13,80	53,13	40,88	7.854.887
1996	26,45	16,45	10,00	18,21	14,98	66,73	54,89	14.978.067
1997	27,39	19,64	7,75	19,78	16,14	48,00	39,17	29.393.262
1998	29,18	17,63	11,54	22,07	17,24	66,93	52,29	53.518.332
1999	35,88	22,18	13,69	24,19	18,91	72,43	56,62	78.282.967
2000	37,19	20,91	16,27	26,63	21,10	77,12	61,12	125.596.129
2001	45,66	22,39	23,27	29,21	22,52	103,34	79,67	176.484.000
2002	42,30	23,33	18,97	27,64	21,81	86,98	68,62	273.463.000
2003	39,50	22,97	16,53	28,27	23,78	69,50	58,47	354.575.000
2004	35,29	22,38	13,19	28,22	23,60	56,00	37,12	428.932.343
2005	36,68	23,05	9,0	30,28	24,50	38,35	30,05	486.401.032

KAYNAK : www.gib.gov.tr ile www.muhasabat.gov.tr erişim adresli kamu hesapları bülteni ve www.dpt.gov.tr erişim adresinden alınan veriler ile derlenmiştir.

Tablo 7’den izlenebileceği gibi, 1990’lı yıllar boyunca vergi gelirlerinin giderek artan bölümünün faiz ödemelerine ayrıldığı görülmektedir. Özellikle 2001 yılı krizinde vergi gelirleri faiz harcamalarını ödemeye yetmemiş (faiz harcamaları/vergi gelirleri %103,34 tür) diğer gelirlerden de faiz ödemelerine pay ayrılmıştır. 2002 yılı bütçe tasarısında vergi gelirlerinin %74’ünün faiz ödemelerine ayrılması hedeflenmiş, ancak gerçekleşen oran %87 düzeyinde olmuştur. Bu oranlar izleyen yıllarda sırasıyla %70, %56, %38 olmuştur. Böylece devlete borç verme gücü olan sermaye kesimine faiz ödemeleri yoluyla büyük oranda kaynak aktarılmıştır. Bu durum, 1980 sonrası süreçte, sermaye lehine kaynak aktarım mekanizması olarak kamu bütçesinin kullanım biçimini ortaya koymaktadır.

1989 yılında gerçekleştirilen finansal serbestleştirme ve 1980’li yıllar boyunca uygulanan vergi politikaları vergi gelirlerini azaltmıştır. Bunun sonucunda kamu açıkları kronikleşmiştir. Finansal serbestleşme, sermaye kesimi içinde mali sermayeyi güçlendirmiş ve 1990’lar boyunca kamu kesimi borçlanma gereğindeki artış yoluyla mali sermayenin taleplerine cevap verilmiştir. Aslında bu süreçte belirleyici olan temel unsur, liberal devletin gelişmekte olan ülkelerdeki ekonomik ve toplumsal yapıyı düzenleme biçimidir. Küreselleşme ulusal sermayenin dünya kapitalizmi ile bütünleşme çabasına destek olmuştur. Bu durum, spekülative sermaye hareketlerine yol açmış ve ekonominin sürekli kriz eğilimi içinde bulunmasına neden olmuştur. Bu istikrarsız yapı içinde devlet bütçesi sosyal hizmet üretme amacından tümüyle uzaklaşmış ve kamu kaynakları, vergi politikasındaki düzenlemeler yardımıyla spekülative sermaye hareketlerinin gerekleri doğrultusunda kullanılır hale gelmiştir.

4. AVRUPA BİRLİĞİ’NİN VERGİ POLİTİKASI

Avrupa Birliğinde vergi politikası Avrupa bütünleşmelerine göre şekil alan ikincil bir politikadır. Çünkü Roma anlaşmasında vergiyle ilgili hükümler topluluğun temel ilkeleri arasında sayılmayarak mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerden hemen önce 95- 99. maddelerinde sayılmıştır. Dolayısıyla ekonomik

bütünleşmenin bir sonucu olarak vergi uyumlaştırılması çalışmaları da Avrupa Birliğinde zorunlu olmuştur.⁵⁰

Avrupa Birliğine siyasi hüviyet kazandıran ve 25 Mart 1957 yılında imzalanan Roma Antlaşması, ağırlıklı olarak iç pazarın oluşturulması, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı, haksız rekabetin önüne geçilmesi, gümrük birliği ve vergilendirmeye ilgili değişik düzenlemeleri öngörmektedir. Ancak Roma Antlaşması, vergi uygulamalarını ve politikalarını Birliğin birinci öncelikli amacı olarak görmemekte, belirlenen hedeflere ulaşılmasında verginin bir düzenleyici araç olarak kullanılmasını istemektedir.⁵¹ Avrupa Birliği'nin vergilendirme politikasının ana hedefi, sınır aşırı ekonomik faaliyetlerde ortaya çıkan vergi engellerinin kaldırılması konusunda Tek Pazar'da faaliyet gösteren birey ve teşebbüslere destek olunması ve zararlı boyutlara ulaşan vergi rekabetiyle mücadelenin sürdürülmesidir.

AB'de ekonomik bütünleşmenin tam olarak sağlanabilmesi için birliğe üye ülkelerin vergi politikalarını kendi lehlerine rekabet üstünlüğü sağlayacak şekilde kullanmamaları gerekir. Yukarıda da söylediğimiz gibi, AB'de ortak vergi politikasının temel felsefesi, bütün ülkelerin zorunlu olarak izleyecekleri ve her yönüyle uyumlaştırılmış bir politika yerine, ülkelerarası mal hareketlerinde bozucu etki yapmayan, rekabet eşitliğini bozmayan ve tarafsızlık anlayışı üzerine kurulu bir politika oluşturmaktır. Bundan dolayı, vergilerin üye ülkelerarası ticaret tarafsız kalmasını sağlayacak yönde ortak birtakım düzenlemeler yapılması, istenen sonucu verecektir.

Bu nedenle kurucu antlaşmada yer alan vergilendirme düzenlemelerinde amaç, üye ülkelere ait vergi sistemlerinin tek düze bir hale getirilmesi değil, sağlıklı bir rekabet ortamının oluşması için tarafsız, uyumlu bir vergi düzeni kurulmasıdır.

⁵⁰ Mehmet ÇİFTÇİ, “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Tam Üyelik Yolunda Türkiye”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2002, s. 3.

⁵¹ Mehmet YÜCE – R. YÜCEL, “AB’ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması”, AB Yolunda Türkiye Müzakere Sürecinin Ekonomi Politikası, (Ed. Mehmet Dikkaya), Alfa Aktüel, Bursa 2006, s.99- 140.

1960'lı yıllardan beri yaşanan vergilendirmenin uyumlaştırılması ve bu alanda Üye Ülkeler arasındaki işbirliği çalışmalarına rağmen, Avrupa Birliği'nde her açıdan uyumlaştırılmış veya yakınlaştırılmış bir ortak vergi politikasından söz etmek henüz mümkün değildir. Üye Devletlerin vergi sistemlerindeki önemli farklılıklardan kaynaklanan bu durum, aynı zamanda devletlerin vergilendirme alanındaki politika belirleme yetkisini bütünüyle uluslar-üstü bir otoriteye devretmekten kaçınmalarının da sonucu olarak görülmektedir.

Avrupa Birliği'nin vergilendirme politikası, 2001 yılında Komisyon tarafından kabul edilen bir tebliğ aracılığıyla ortaya konmuş; Üye Devletlerin vergilendirme sistemlerinde tam bir uyumun gerçekleştirilmesi için henüz bir gereksinimin bulunmadığı konusunda mutabık kalınmıştır. Topluluk kurallarına riayet etmeleri ve malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını veya rekabeti olumsuz etkilememeleri kaydıyla, Üye Devletler önceliklerine göre diledikleri vergi sistemini seçmekte serbest bırakılmışlardır.

4.1. Avrupa Birliği Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması

AB'ne giriş sürecinde tüm alanlarda olduğu gibi vergi alanında da uyumlaştırma çalışmaları olmaktadır. Vergi koyma ve alma her ulus devletin hukuki hakkı iken bu hakkın birlik üyesi ülke olmanın sonucu olarak geçersiz kalması birlik üyesi olan ve olma sürecindeki ülkeleri korkutmaktadır. Ülkeler kendi ekonomik koşullarını da dikkate alarak vergi uyumlaştırmasının zorunlu koşullarını yerine getirme çabasındadırlar.

Avrupa Birliği'nin asıl amacının malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbestçe dolaşabileceği ortak bir pazarın oluşturulması olduğu hatırlandığında; bu amacı gerçekleştirecek araçların başında vergi politikalarının geldiği şüphesizdir.

Ülkeler, milli egemenliğin önemli unsurlarından biri olan vergi enstrümanını, ihtiyaçları olan mali, ekonomik ve sosyal politikalara uygun olarak kullanmak isterler. Her ülkenin ihtiyacı olan politikalarda görülen farklılıklar, vergi

uygulamalarının da farklılaşmasına yol açar. Bağımsız devletler vergiler vasıtasıyla üretim veya tüketimi yönlendirebilir, işletmelerin karlılığını etkileyebilir, yatırımların belli bölgelere kaydırılmasını gerçekleştirebilirler. Aynı şekilde, vergiyi rekabet şartlarının belirlenmesinde etkili bir araç olarak kullanabilirler.

Oysa eşit şartlarda rekabetin esas alındığı bir ortak pazarda üye ülkelerin vergi aracını rekabet üstünlüğü sağlayacak, şekilde kullanmamaları gerekir.⁵² AB'nde de ortak vergi uygulamalarının temel felsefesini, vergilerin ülkelerarası mal hareketlerinde rekabeti bozucu etki yapmaması, tarafsız kalması ilkesi oluşturmaktadır. Bu doğrultuda AB'nin yetkili organları, vergilerin üye ülkeler arası ticarete tarafsız kalmasını sağlayacak yönde ortak düzenlemeler tesis etmektedirler.

Vergi uyumlaştırmasının amacının, ortak pazarın gerçekleştirilmesine engel olacak uyumsuzlukların kaldırılmasıdır, denilebilir.

Topluluk içerisinde vergi uyumlaştırmasının hukuki dayanağı Roma Antlaşması⁵³ olmasına karşın, ekonomik açıdan dayanağı da muamele vergilerinin ülkeler arası ticarete rekabet eşitliğini bozucu özellik taşımasıdır.

AB'de üye ülkeler arasındaki gümrükler kaldırılmış, üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi oluşturulmuştur. Böylece bir iç pazar içinde eşit şartlar altında yürüyecek serbest rekabet ortamının tesis edilmesi amaçlanmıştır. Bu rekabet ortamının kurulabilmesi için gerekli koşullardan biri de kuşkusuz üye ülkelerdeki rekabete etkisi olan vergilerin birbirine yakınlştırılmasıdır. Bu olaya vergi uyumlaştırması adı verilmektedir. Vergiler içinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için öncelik taşımaktadır. Bu nedenle

⁵²Bernur AÇIKGÖZ, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s.76.

⁵³ Roma Antlaşması, yürürlüğe girişi: 1.1.1958, 1992 AB Antlaşması ile ismi Avrupa Topluluğu Kurucu Antlaşması şeklinde değiştirilmiştir. (kısaca “Kurucu Antlaşma”).

AB içinde dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma konusunda önemli kararlar alınmıştır.⁵⁴

4.2. Vergi Uyumlaştırılması Uygulaması

AB’nde vergi uyumlaştırmasının nihai hedefi üye ülkelerin refahını artırmak, sosyal ve bölgesel dengesizlikleri ortadan kaldırmaktır.⁵⁵ Vergi uyumlaştırması, vergilerle ilgili hukuki sistemlerden kaynaklanan serbest rekabeti bozucu nedenleri kaldırmak veya işgücünün, sermayenin, malların ve hizmetlerin serbestçe dolaşımını sağlamak için ulusal hukuk sistemlerinde yapılan değişikliklerdir. Şeklinde de tanımlanabilir.⁵⁶

4.2.1. Avrupa Birliği İçinde Vergi Uyumlaştırmasına Gidilme Nedenleri

Topluluğun belirli alanlarda ortak politikalar uygulaması ve genel olarak üye devletlerin ekonomik politikalarının giderek artan ölçüde birbirine yaklaştırılması gereği, dolaylı vergilerde uyumlaştırma konusunu gündeme getirmiştir. Uyum çalışmaları başladığında üye ülkelerin birçoğunda uygulanmakta olan satış vergisinin (ciro vergisi) rekabet eşitliğini bozduğu, bu oranlarla oynandığında rekabet koşullarının ve ticaret yönünün değiştirilebildiği fark edilmiştir.⁵⁷

Rekabet koşullarının eşitlenmesinde (gümrük duvarlarının kaldırılmasından sonra) en önemli etken olarak dolaylı vergiler üzerinde durulmaktadır. Bu nedenle "birleşmiş ekonomiler arasındaki vergi farklılıklarının tarafsız hale getirilmesi" uluslararası bir ekonomik birlik dâhilindeki vergi uyumlaştırmasının hedefi olarak kabul edilmektedir.

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda seçilen ilk alan katma değer vergisidir. Günümüzde üye ülkelerde uygulanan KDV'nin yapısının

⁵⁴ YÜCE - YÜCEL, a.g.e., s. 99 – 140.

⁵⁵ ÇİFTÇİ, a.g.e., s 2.

⁵⁶ Mualla ÖNCEL, “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırılması”, Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Ankara 1988, s 45.

⁵⁷ Coşkun Can AKTAN, “Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumlaştırılması Açısından Özel Tüketim Vergisi Türkiye Uygulaması”, s.37.

uyumlaştırılmasında büyük başarılar elde edilmiştir ve KDV bugün Birlik vergisi olarak bilinmektedir. AB içinde vergi uyumlaştırmasına gidilme nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz⁵⁸;

4.2.1.1. Ekonomik Nedenler

AB'nin kurulmasında rol oynayan ana amaçlardan birisi AB üyesi devletlerin ekonomik bütünleşmesinin gerçekleşmesidir. Hedef üye ülkelerin milli pazarlarının içinde eritildiği, serbest rekabet koşullarında işleyen ortak bir pazarın kurulmasıdır. Hedef böyle kurulunca, özellikle ve öncelikle AB'nde serbestçe dolaşması gereken malların taşıdığı vergi yükü olmak üzere genellikle AB üyesi devletlerde geçerli vergi yüklerinin uyumlaştırılması gerekmektedir. Bu sebeple AB'de uygulanan ekonomi politikaları içinde önemli bir araç olarak ön plana çıkmış olan vergi politikası özellikle gider vergilerinin uyumlaştırılmasında yoğun çalışmalara sebep olmuştur.

4.2.1.2. Siyasi Nedenler

Roma Antlaşması "üye devletlerarasında daha sıkı ilişkiler kurulmasının sağlanması" biçiminde bir siyasi hedef öngörmüştür. II. Dünya savaşından sonra yıkılan Avrupa, oluşan iki kutuplu dünya ve bölünen Avrupa'da demokratik sol idare edilen ülke halkları, alternatif güç olarak dünya siyasi konjonktüründe söz sahibi olmak istiyorlardı. Geçmiş yıllarda denenen siyasi birlik çalışmaları başarılı olamamıştı. Bu sebeple önce birlik kurmak gerekiyordu. Şartlar elverdikçe siyasi birliğini tamamlamış "Tek Avrupa" için adımlar atılacaktı.

Siyasi birlik, Avrupa bütünleşmesinin uzun vadeli hedefidir. Roma Antlaşması belli bir siyasi bütünleşme modeli benimsememiştir.

⁵⁸ Cengiz TUTKUN, “Avrupa Birliğinde Vergilerin Uyumlaştırılması”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Trabzon 2003, s.8.

4.2.1.3. Hukuki Nedenler

Resmen öyle kabul edilmese de Roma Antlaşması AB'nin anayasası olarak nitelendirilmektedir. Bu sebeple AB'ye üye her ülke, öncelikle bunu kabul etmiş demektir. AB'nin uluslar üstü bir özelliği vardır. Üye devletler egemenliklerinin bir kısmını AB'ye devreder. Dolayısıyla alınan kararlara uymak zorundadırlar.

Roma Antlaşması'nın 95–99. maddeleri vergi ile ilgili hükümleri içermektedir. 99. madde ise vergi uyumlaştırması ile ilgilidir. Şüphesiz bu mevzuat içinde vergiler de vardır.

Bu maddelerin içeriğinden açıkça anlaşıldığı gibi vergi uyumlaştırmasının hukuki nedenleri AB'nin anayasası mahiyetindeki metinde yer almıştır.

4.2.2. Vergi Uyumlaştırılmasında Karşılaşılan Engeller

Vergi uyumlaştırması ile ilgili çalışmalar Birliğin kuruluşundan buyana yapılmaktadır. Ancak bu konudaki çalışmalar istenen hız ve düzeyde olmamıştır. Karşılaşılan başlıca güçlükler dört grupta toplanabilir.⁵⁹

4.2.2.1. Ekonomik Engeller

Ülkelerin ekonomik dengeleri çeşitli unsurlara bağlıdır. Ekonomik Büyüme birliğe üye ülkelerdeki uygulama özellikleri itibari ile karmaşık nitelikler arz eder. Vergi uyumlaştırması sonucu tespit edilen gerekler, ülkelerin arzuladıkları iç büyümeyle ilgili amaçları ile çatışabilir. Üye ülkeler öncelikle AB'ndeki uyumlaştırma çalışmalarına mı katılacaklar, yoksa kendi dengeli kalkınmalarına mı öncelik verecekler? Bu tercih zorunluluğu uyumlaştırma çalışmalarını güçleştirmektedir.⁶⁰

⁵⁹ Sürat ARICAN, “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:3, (1986), s.5–8.

⁶⁰ ÇİFTÇİ, a.g.e., s 78.

4.2.2.2. Vergi Yapılarındaki Engeller

Üye devletlerde dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlıkta oluşundan kaynaklanan engellerdir. Uyumlaştırma çalışmaları, özellikle dolaysız vergileri ağırlık taşıyan ülkelerin çıkarlarına ters düşmektedir

4.2.2.3. Hukuki Engeller

Üye ülkeler arasında idari ve anayasal farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin Fransa'nın merkezi bir yapıya sahip olmasına karşılık, Almanya federal bir yapıya sahiptir. Bu nedenlerle çalışmalarda güçlüklerle karşılaşmaktadır.

4.2.2.4. Politik Engeller

Devletler vergi koyma konusundaki egemenliklerini kaybetmek istememektedirler. Çünkü vergi koyma yetkisi, ulusal egemenliğin en önemli unsuru sayılmaktadır. Bu yetkinin devri konusunda isteksiz davranılmaktadır.

4.2.3. Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumunun Önemi

Türk vergi sistemi AB müktesebatıyla kısmen uyum içindedir. Ancak hem dolaylı hem de dolaysız vergilerde önemli bazı düzenlemeler yapılması gerekir. Özellikle KDV'nin kapsamı ve oranları ile özel tüketim vergilerinin niteliğine ve oranlarına ilişkin olarak önemli ölçüde ve daha ileri düzeyde uyum sağlayacak bir yasal düzenlemeye de ihtiyaç bulunmaktadır. Vergi mevzuatındaki hem müktesebata, hem de Gümrük Birliği ile Dünya Ticaret Örgütü'nün (DTÖ) temel kurallarına aykırı olan mevcut ayrımcı unsurlar henüz kaldırılmamıştır. İdari kapasiteye ilişkin olarak, vergi idaresinin etkinliği ve verimliliği ile vergi tahsilâtını iyileştirme ve vergi mükellefi uyumunu artırma kapasitesi düşüktür.⁶¹

⁶¹ YÜCE - YÜCEL, a.g.e.

Avrupa Topluluğu (AT) bir ekonomik birlik olup, kendi içinde Topluluğa üye ülkelerin refahının en üst düzeye çıkartılması amacına yönelik, bir uluslar üstü örgüttür. Maastrich'den beri AB alanında tamamen serbest iç pazar oluşturulmuştur. Bu demektir ki, AB alanı içerisinde serbest bir mal dolaşımı, hizmet dolaşımı ve sermaye dolaşımı yer almaktadır. Bu bir ülkeden diğer ülkeye hiçbir sınır yok demektir. Bu açıdan bakıldığında, vergi uyumlaştırması başlı başına bir amaç değil, fakat ekonomik birliğin refahının global olarak yükseltilmesine yönelik bir araçtır.

Vergi uyumlaştırması bir araç olarak, gelecekte tam üye olması söz konusu olan Türkiye'nin Toplulukla ilişkileri açısından da önemlidir.⁶² Türkiye'nin geçiş dönemine girmekle gümrük birliği dolayısıyla artan miktarlarda vergi kaybı olacaktır. Türkiye geçiş dönemi sonunda Topluluğun ortak vergi sistemine uymak zorunda olacaktır.

Türkiye-AT ilişkileri açısından Ankara Antlaşması'nın 2. maddesinde yer alan amaçların gerçekleştirilmesi ancak parasal ve ekonomik birliğin oluşturulması ile mümkündür. Bunun içinde, gümrük vergilerinin karşılıklı olarak kaldırılması ve dolaysız vergiler (özellikle kurumlar vergisi) alanında uyumlaştırmaya gidilmesi en önemli hususlardır. Malların, sermayenin ve işgücünün Türkiye ile Topluluk arasında tam bir serbestlik içinde dolaşması isteniyorsa, eşit rekabet koşullarının her aşamada hâkim kılınması gerekmektedir. Bu da, taşıdıkları vergi yüklerinin uyumlaştırılmasıyla mümkündür.

Türkiye ile AB mevzuatı vergisel açıdan birbirine uyumlaştırılması son derece teknik ve çok değişkenli bir konudur. Kurumlar vergisi veya gelir vergisi gibi daha çok sermaye hareketleri ve kişisel vergi yüklerini ilgilendiren konularda ortaya çıkan sorunların çözümü kolay olmamaktadır. Bunlara ek olarak Türkiye'de enflasyonun AB ortalamasının çok üzerinde olması da vergi uyumlaştırılması alanında karşılaşılan en büyük engellerden biridir.

⁶² TUTKUN, a.g.e., s.63.

4.2.4.Avrupa Birliği'nde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma

Avrupa Birliğinde vergilendirme yetkisi kural olarak devletlerdedir. Ancak bu yetki, AB'nin çıkardığı direktiflerle sınırlı olarak kullanılabilmektedir. AB vergi uyumlaştırmasını anlaşmalar doğrultusunda uyumlaştırmayı sağlamak için çıkardığı direktiflerle yapmaktadır.

AB'de vergilendirme mevzuatı, dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler olmak üzere iki ayrı alanda düzenlenmiştir. AB bünyesinde malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesi nedeniyle vergilendirme alanında uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergilendirme alanında ve özellikle Katma Değer Vergisinde (KDV) yoğunlaşmıştır. Bu nedenle dolaysız vergilerin aksine, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması kapsamında AB içinde ciddi ilerleme kaydedilmiştir.⁶³ Komisyon başlangıçta ortak bir KDV sistemi oluşturmayı hedeflerken, 1980'li yılların başında hedefi genişleterek zel Tüketim Vergisine de ağırlık vermiştir.

Dolaylı vergiler mal ve sermaye hareketini doğrudan etkilediği için dolaylı vergilerde uyumlaştırma dolaysız vergilere göre daha öncelik arz etmektedir. Nitekim Roma Anlaşmasının 95,96,97,98 ve 99. maddeleri dolaylı vergilerin ve bu vergileri ilgilendiren ulusal mevzuatların uyumlaştırılmasını öngörürken, aynı anlaşmada dolaysız vergilerin uyumlaştırmasına yönelik bir hükme rastlanmamaktadır⁶⁴. Ancak Roma Anlaşmasının 2 ve 3. maddeleri topluluğun ana hedefinin ortak pazarın tesisi olduğunu belirtmektedir. Ortak pazarın tesisi için de Roma Anlaşmasının 100. maddesi dolaysız vergilerinde uyumlaştırması için konseye yetki vermektedir. Avrupa Birliğinde dolaysız vergiler alanında bugüne kadar önemli bir yol alınmamıştır. Dolaysız vergilerde uyumlaştırma çalışmaları daha çok ye ülkeler arasındaki ifte vergilendirmeyi nleme anlaşmaları ile gtrlmştir. Bundan sonrada dolaysız vergilerin uyumlaştırılması alanında da fazla bir gelişme beklenmemektedir.⁶⁵

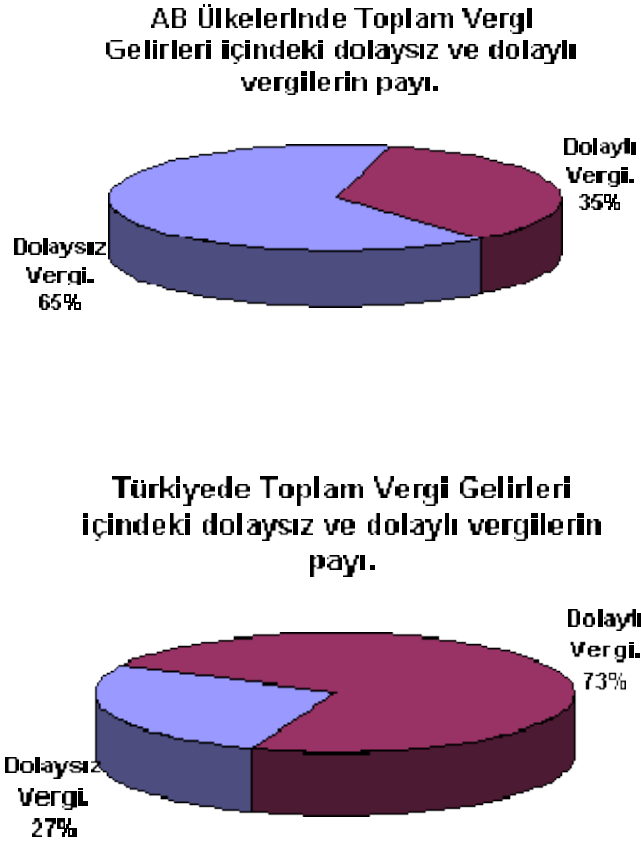
⁶³ YÜCE – YÜCEL,a.g.e., s.99–140.

⁶⁴ IFTİ, a.g.e., s.6.

⁶⁵ Avrupa Birliği'nde spesifik vergi uyumlaştırma çalışmaları hakkında detaylı bilgi için bkz. Çalışmanın sonuna Katma Değer ve zel Tüketim Vergileri kapsamında uyumlaştırma faaliyetlerine ilişkin Ek.3 eklenmiştir.

4.3. Avrupa Birliği ve Türkiye’de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı ve Dolaysız Vergi Paylarının Karşılaştırılması

Dolaysız ve Dolaylı vergilerin AB lkelerindeki payları ile ülkemizdeki paylarını karşılaştırılması Şekil-1’de net olarak görülmektedir.



Şekil-1: Avrupa Birliği ve Türkiye’de Dolaylı -Dolaysız Vergilerin Oranı, 2005 Verileri⁶⁶

⁶⁶ <http://www.ekonomikcozum.com/vergi4.html> ,(28.01.2009).

Tablo-8. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler
1980	% 37	% 63
1990	% 48	% 52
1999	% 55	% 45
2000	% 60	% 40
2002	% 66	% 31
2003	% 67	% 33
2004(Tah.)	% 71	% 29
2005(Tah.)	% 73	% 27

Kaynak: Maliye Bakanlığı.

Şekil-1’ye bakıldığında, AB ülkelerinde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %35, bizde ise, %69’a ulaşmış durumda, Türkiye’de dolaysız vergi toplanamadıkça, dolaylı vergi artırılıyor. "Bir ülkede, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, dolaysız vergilerden yüksekse, bu ülkede vergi adaletinin varlığından söz edilemez." Şeklindeki yaygın görüşe göre Türkiye’de vergi adaletinden her yıl biraz daha uzaklaşıyor. Kayıt dışı ekonomiyle, dolaysız vergiler arasında doğrudan bir ilişki vardır. Hatta ülkedeki kayıt dışı ekonomi hangi oranlardaysa, dolaylı vergilerdeki oranlarda aşağı yukarı bu seviyelerdedir. Verilere bakıldığında bu durum açıklıkla görülmektedir. Bunun nedeni ise, ülke yöneticilerinin kayıt altına alamadıkları kısım kadar dolaylı vergilere başvurmaları ve tahsil edemedikleri vergiyi dolaylı vergilerle toplama yoluna gitmeleridir. Böyle bir ortamda ise, dolaylı vergileri azaltmak için, önce kayıt dışı ekonominin azaltılması gerektiği açıkça ortaya çıkmaktadır.

III. BÖLÜM

VERGİ YÜKÜNÜN TEORİK AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE OPTİMAL VERGİLEME KONUSU

Genel olarak ödenen vergilerin gelire oranı şeklinde tanımlanabilen vergi yükü, toplumun kamu giderlerini karşılama yükümlülük ve gayretinin bir göstergesidir. Ancak bu gayretin ölçülmesinde gelir dikkate alınmakta ve servet ile bağlantı kurulmamaktadır. Bu yönüyle ödeme gücünün göstergesi sayılan servetin yapılan hesaplamada dikkate alınmaması vergi yükü kavramının sınırlı bir gösterge olmasına neden olmaktadır. Aslında bu durum servet vergilemesinin geri planda bırakılması ve vergilemede esas unsur olarak gelirin dikkate alınmasının bir sonucudur.

Belirlenen sınırlamalar ölçüsünde vergi yükünün mevcut bu yapısı, vergi politikasının önemli bir karar girdisi niteliğindedir. Vergi yükü hem mikro hem de makro ekonomik açıdan ele alınmakta ve değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Bu yönüyle vergi yükü, ekonomik gelişme, istikrar, gelir dağılımı ve kaynak dağılımı gibi konular da vergi politikasının saptanması ve yönlendirilmesi açısından önemli bir göstergedir.

Vergi yükü, denklemin vergi gelirleri ile ilgili kısmına farklı unsurların eklenmesi ile farklı şekillerde hesaplanabilmektedir. Bu hesaplamalardan ilki, Konsolide Bütçe Vergi Gelirleri (KBVG)'ne göre hesaplanan vergi yüküdür. İkincisi, KBVG'ne fonların vergiye bağlı gelirlerinin ve mahalli idarelerin paylarının eklenmesiyle elde edilen vergi toplamına göre hesaplanan vergi yüküdür. Sonuncu ise, ikinci toplama parafiskal gelirlerin eklenmesiyle elde edilen vergi ve benzeri gelirlere göre hesaplanan toplam vergi yüküdür.

Bu bölüm çerçevesinde vergi yükü geniş bir şekilde incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmada bu bölüme ağırlıklı olarak, literatürdeki diğer çalışmalardan daha fazla yer ayrılması ise bizim vergi yükü konusuna yaklaşımımız ile ilgilidir. Ekonomi yönetiminde, bulunduğumuz noktaya gelene kadar ekonomi politiği kurallarının belli çerçevede sosyal boyut dikkate alınarak şekillendirildiği savı

üzerinde durulsa bile bu, siyasi çıkar davranış psikolojisinin bir tesiri olmaktan ileri gidememiştir. Asıl olan, bu çıkar peşinde siyaset neticesinde, gerçekleştirilmesi gerekirken her defasında sekteye uğratılmış bulunan belli miktarsal büyüklük hedeflemelerine de kavuşulamamış olmasıdır.

İşte ödeyicisi konumundaki bizlere yük teşkil eden fakat, kalkınma çabalarının finansmanı açısından en sağlıklı kamu geliri niteliği taşıyan vergi olgusunun, bunun gibi önemli bir çok faktörün gölgesinde en ince ayrıntılarına kadar incelenmesi gerekliliği konusundaki görüşümüz neticesindedir ki, bölüm bağlamında vergi yükü konusu ve ilişkili olduğu diğer faktörler detaycı bir bakış açısıyla ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

1. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Devletin üstlendiği görevleri gereği gibi yerine getirebilmesi, çeşitli kaynaklardan sağlanan kamu gelirlerine bağlıdır. Bu kaynaklar içinde en geniş ve en sağlam olanı vergilerdir. Vergi, devletin veya devletten vergilendirme yetkisi alan diğer kamu idarelerinin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, kanuna dayanarak ve usulüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere aldıkları paralardır. Vergi, toplumun tüm kesimlerini doğrudan veya dolaylı olarak yakından ilgilendiren önemli bir mali araçtır.⁶⁷ Yine vergiler, vatandaşlar için hem bir vatandaşlık ödevi, hem de bir kamu yükümlülüğüdür. Bu yükümlülük vergi yükümlüsü için bir borç, devlet için alacak teşkil etmektedir.⁶⁸ Bu noktada verginin temel niteliklerini de içine alır bir şekilde tanımlamasının yapılmış olmasının nedeni, vergi ödemesi sonucu, vergi yükümlüsünün maruz kaldığı baskıya dikkat çekmektir. Bu baskı neticesindedir ki; yükümlüsü üzerine, vergi bir yük oluşturmaktadır.

Vergi yükü teorisi ekonominin kendisi kadar eskiye dayanmaktadır.⁶⁹ Çok uzun yıllardan beri devletin ekonomik hayattaki rolü ve payı ile ilgili tartışmalar

⁶⁷ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2001, s.7.

⁶⁸ İsmail Türk, Kamu Maliyesi, 3. Bası, Ankara 1996,s. 188.

⁶⁹ Suchan CHAE, “**Tax incedence with bargaining**”, Economics Letters 77 , Department of Economics, Rice University, Houston 2002, s. 199.

yapılmış, günümüze değin çok çeşitli alternatif görüşler ortaya konmuştur. Tüm bu tartışmaların ana muhtevasını, kamu harcamalarının düzeyi oluşturmaktadır. Sınırlı bir devlet- Adam Smith'in Minimal Devleti⁷⁰ görüşü ortaya koyan klasik yaklaşım ve onların yeniden yorumlanmış varyasyonları yada keynezyen yaklaşımı benimseyenlerce savunulan, devletin ekonomik hayatta aktif rol alması görüşü, çoğunlukla kamu harcamalarının düzeyi ile ilgilidirler. Bu açıdan yukarıda da belirttiğimiz gibi, kamu harcamalarının finansmanında esas teşkil eden vergiler ve vergilerin ödeyicisi konumundaki vatandaşların vergi yükü konusu büyük önem kazanmaktadır.

Daha ziyade vergilemenin sınırının ne olması gerektiği üzerinde tartışılan konunun ana muhtevasını yukarıda belirtmeye çalıştığımız kamu harcamalarının düzeyi sorunu oluşturmaktadır. Arz yanlı ekonomistlere göre, vergi oranlarında bir indirim; istihdam genişlemesine yol açarak, milli geliri yükseltir. Milli gelirin yükselmesiyle, devletin gelirinde bir artış meydana gelir. Bu şekilde de bütçe açıkları azaltılabilir. Ayrıca vergi indirimleri sonucu, çalışma arzusu da teşvik edilmiş olacağından, verim ve üretim artışı meydana gelir. Müteşebbisin bu şekilde karının artması ile yeni iş sahaları ve yatırımlarla işsizlik azalacak, ilave yatırımlarla arz artacağından, enflasyon kontrol altına alınabilecektir. Ancak karşıt bir görüş olarak Keynesyen ekonomistlere göre ise, vergi oranlarında bir indirim; harcanabilir gelir seviyesini artırır, dolayısıyla enflasyonist baskıda artırılmış olur.⁷¹

Aynı şekilde aslında kamu harcamalarının belli dönemlerde de olsa artma eğilimine sahip olduğunu vurgulayan Peacock ve Wiseman'ın geliştirdikleri bir hipoteze göre, devamlı artma eğilimi içerisinde olan kamu harcamaları önünde en büyük engel, aynı hızda artırılamayan vergi gelirleridir. Zira finansman kaynağı kesilince, harcamalarda da artış durur. Aslında bu hipotez kamu harcamasının tespitinin politik teorisi üzerine kurulmuştur. Bu teoriye göre; “ hükümetler daha çok para harcamak isterler, vatandaşlar daha fazla vergi ödemek istemezler ve

⁷⁰ “Adam SMITH'in “minimal devleti”(=minimal vergi yükü), piyasa başarısızlıklarından sosyal malların, piyasanın etkin işleyişini mümkün kılan asgari düzeyde sağlanması olarak tanımlanabilir.” Güneri Akalın, Türkiye’de Ekonomi-Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Geçiş, 1. Baskı, Ankara 2002, s. 55.

⁷¹ Aytaç EKER, “**Kamu Maliyesi**”, İzmir 2001, s. 122-123.

hükümetlerin vatandaşların isteklerini göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.” Böylece hükümetler bütçenin harcama kanadı hakkında karar verirken vergiye karşı seçmenlerin (oy sahibi vatandaşların) reaksiyonlarını yakından takip etmek zorundadırlar. Çünkü seçmenler vergi ödemekten hoşlanmadıkları halde kamu mal ve hizmetlerinden faydalanmak eğilimindedirler.⁷² Sabri Tekir’in ifadesiyle, gariptir ki, birbirlerine olan borçları ödemekte titizlik gösterenler vergi borçları karşısında çoğu zaman kayıtsız kalabilmektedirler. Yaratılıştan var olan mal sevgisi onları bu yöne iter.⁷³

Yine son yıllarda kamu maliyesine egemen olan ilkelerden en önemlisi durumunda olan mali disiplin ilkesi vergileme ve kamu harcaması bağlamında etkili olmaktadır. Mali disiplin mekanizmasının savunucuları, bu mekanizmanın araçlarının hükümetin tüm seviyelerdeki harcama oranlarını yavaş bir şekilde etkilediğini ve etkileyeceğini kanıt olarak göstermektedirler. Genel öngörü, mali disiplin mekanizmasının araçlarından olan bütçe kurallarının kamu sektörünün karar almasında aşırı harcama doğrultusundaki yerleşik tutuma karşı bazı korumaları halka sağlayacak olduğudur. Bu kanı hükümetlerin, halkın ihtiyaçları için daha sorumlu ve bu yüzden gereken malları ve hizmetleri sağlamada daha etken olduğu varsayımının temelini teşkil eder.⁷⁴ Türkiye’de vergi kaçakçılığının yüksek boyutlarda seyretmesi, devletin vergi denetimlerine vereceği önem kadar, kamu harcamalarının yapılmasında da dikkatli ve özenli olmasını gerekli kılmaktadır. Zira, toplanan vergilerin siyasi otorite tarafından iyi değerlendirilmediği inancının yaygın olduğu ülkelerde, vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığı olaylarına daha sık rastlanmaktadır.⁷⁵ Dolayısıyla iktisat literatüründe kamu tercihi teorisi ve anayasal iktisat olarak da bilinen politik bir mübadele söz konusu olmaktadır. 1215 tarihli İngiltere’de “Magna Carta Libertatum” isimli anayasal bir belgeden bu yana vatandaşlar, devlet harcamalarının karşılanmasında

⁷² BROWN C. V. – P. M. JACKSON, “**Public Sector Economics**”, Second Edition, 1982, Printed and Bound in Great

Britain by TJ Pres, Padstow, s. 97, Aytaç Eker, Kamu Maliyesi, İzmir 2000, s.179

⁷³ Sabri TEKİR, “**Vergi Teorisi**”, İzmir 1990, s. 96.

⁷⁴ Dale BAILS - Margie A. TIESLAU, “**The Impact of the Fiscal Constitutions on the State and Local Expenditures**”, Cato Journal; Fall2000, Vol.20 Issue 2, p255, 23p. s. 1.

⁷⁵ Nurettin BİLİCİ, “**Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**”, Seçkin Yayınları, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara 2005, s. 78 dipnot 99.

kendilerinden karşılıksız bir şekilde tahsil edilen vergiler konusunda tepkilerini ortaya koymaktadırlar. Günümüz batı demokrasilerinde ise ekonomik bir anayasanın oluşturularak, kamu harcamalarına ve devletin ekonomik alandaki konumuna bir sınırlama getirerek vatandaşlardan alınan vergiler ile finansmanı gerçekleştirilen verimsiz kamu harcamalarının, vatandaşlara hukuki güvence getirecek bir anayasa çerçevesinde yer bulması sağlanmaya çalışılmaktadır.

İşte bu başlık altında açıklamaya çalıştığımız gibi, kamu harcamalarının yüksek boyutlara ulaşması aynı dönemdeki nesil için olmasa dahi gelecek nesiller için bir yük oluşturmuş olacaktır. Vergilerin yanında, borçlanmanın finansman kaynağı olarak kullanılması, tam olarak gelecekteki gelirlerin bugünden harcanması manasına gelmiyor olsa bile, en azından günümüz küresel dünya ekonomisi çerçevesinde, gelecek nesilleri içinde tam olarak refah temin ettiği söylenemez. İfade ettiğimiz gibi, hükümetler daha fazla harcama yapmak isterler ancak vatandaşlar daha fazla vergi vermek istemezler, üstüne üstlük vatandaşlar az vergi vererek, daha fazla hizmet talep ederler. Bu şekilde vatandaşlar ve politikacılar arasında politik bir mübadele gerçekleşmektedir. Hükümetler, başta kamu harcamalarının, sonucunda kamu hizmetlerinin finansmanı için ve sosyal politika hedeflerini gerçekleştirmek için maliye politikası araçlarını kullanarak sosyal adalet ve barış ortamını sağlamaya çalışmaktadırlar. Bu şekilde her yeni koyulmuş ya da oranı artırılmış vergi beraberinde bir yığın tepki doğurmaktadır.

Genel olarak vergi yükü kavramı, mükellefin ödediği vergi nedeniyle gelirinde meydana gelen net azalma olup, ödenen vergi ile gelir arasındaki oransal ilişkiyi ifade etmektedir.

$$T_b = T_p / Y$$

$$T_b = f (T_p, Y)$$

Bu açıdan vergi yükü, (T_b) vergi yükü, (T_p) ödenen vergi ve (Y) gelir olmak kaydıyla yukarıdaki şekliyle formüle edilebilmektedir. Dolayısıyla vergi yükü, ödenen vergi ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonu olmaktadır. Bu durumda vergi yükü, ödenen vergi ile doğru orantılı, vergi ödeme gücü ile ters

orantılıdır. Buna göre, ödenen vergi arttıkça vergi yükü artma, ödeme gücü arttıkça da vergi yükü azalma göstermektedir.⁷⁶

1.1. Vergi Yükü Türleri

Yukarıda genel bir şekilde ifade etmeye çalıştığımız vergi yükü kavramı, literatürde, değişik açılardan ele alınarak incelenmektedir. Bizde; gayri safi vergi yükü, kişisel, sektörel, bölgesel ve sosyal tabakalar itibariyle vergi yükü, gerçek vergi yükü ve safi vergi yükü çerçevesinde değerlendirmelerde bulunacağız.

1.1.1. Gayri safi vergi yükü: Gayri safi vergi yüküne toplam vergi yükü de denmektedir. Vergilerin Gayri Safi Milli Hasıla'ya oranı, genellikle toplam vergi yükünün ölçülmesinde kullanılan bir göstergedir.⁷⁷ Bununla iktisadi kaynakların ne kadarının devlet ve devlet benzeri kuruluşların eline geçtiği anlatılmak istenir. Toplam vergi yükü homojen olmayan bir kavramdır; her çeşit vergi ve vergiye benzer gelirler bu kavramın içine girdiği gibi sosyal yardımlar ve transfer harcamaları yoluyla vergi yükümlülerine sağlanan gelirler de toplam vergi yükü hesapları arasında yer alır.⁷⁸ Diğer bir ifadeyle, devletin vergi olarak topladığı gelirlerinden, vergi yükümlülerine sübvansiyon, transfer harcaması, gelir desteği v.b. gibi birçok çeşitlendirilebilir maksatlarla yapmış olduğu harcamalarının kamu gelirlerinden mahsup edilmemesidir.

1.1.2. Kişisel, sektörel, bölgesel ve sosyal tabakalar itibariyle vergi yükü: Bireysel açıdan, kişilerin ödemiş oldukları vergilerin, kişisel gelirlerine olan oranı kişisel vergi yükünü ifade ederken, sektörel bazda, sektöre uygulanan vergi oranları sonucu

⁷⁶ TEKİR, a.g.e., s. 101.

⁷⁷ "Structures of the taxation systems in the European Union (Data 1995-2003)", Research in official statistics, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg 2005, s. 29.

⁷⁸ TÜRK, a.g.e., s.191.

ödedikleri verginin, sektörün GSMH'den almış olduğu paya oranı sektörün vergi yükünü oluşturmaktadır. Bu şekilde farklı sektörler arası karşılaştırma yapma olanağı bulunup, politikalar bu çerçevede değerlendirilebilmektedir. Bölgesel vergi yükü ise, bölgesel bazda değerlendirmelerde bulunma imkanı sağlar.“ Bu çeşit hesaplamalar bir bakıma ülkeler arasındaki vergi yükü karşılaştırmalarına benzetildiği gibi, özellikle bölgeler arasındaki vergi dengesizliklerinin ortaya konulabilmesi ve bölgesel kalkınma ile ilgili mali önlemlerin alınabilmesi, mali dengeleme (tevzin) yönünden gerekli düzenlemelerin yapılabilmesi bakımlarından önem taşır.”⁷⁹ Ancak, sektörel ve kişisel vergi yükü hesapları gelir ve harcama anketlerine dayanılarak yapılabilmektedir. Sosyal tabakalar açısından ise, bu tabakaların ödedikleri dolaysız vergilerin gelirlerine oranı bu bazda vergi yükünü elde etmemize olanak sağlamaktadır. Bu şekilde çeşitli gelir gruplarının, vergi ve gelirleri ilişkili bir şekilde incelenmiş olacağından bizlere vergi adaletinin sağlanması ve vergi yükünün adil dağılımı yönünde sağlıklı bilgilere ulaşma imkanı sağlamaktadır.

1.1.3. Safi vergi yükü: Safi vergi yükü, devlet ve devlet benzeri kuruluşların vergi ve vergiye benzer gelirlerinden, yapmış oldukları transfer harcamaları ve mali yardımların çıkarılması sonucu elde edilen değer GSMH'ya oranıdır. Gayri safi vergi yükünün aksine, safi vergi yükü homojen niteliklidir diyebiliriz. Çünkü brüt değerden, transfer harcamaları ve mali yardımlar gibi tekrardan vergi yükümlülerine dönen değerler çıkarılmak suretiyle safi, net değere ulaşılmaktadır. Safi vergi yükünü aşağıdaki gibi formüle etmek mümkündür:

⁷⁹ Nihat EDİZDOĞAN, “**Kamu Maliyesi 2 (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)**”, 2. Baskı, Bursa 1991. s. 102.

$$(rTb) = \frac{\text{Vergi ve vergiye benzer gelirler- (mali yardımlar + transfer harcamaları)}}{\text{GSMH}}$$

> |
safi vergi yükü
> |
Gayri Safi Milli Hasıla

Dolayısıyla, safi vergi yükünün mali bakımdan anlamı ise devletin ancak safi vergi yükü kadar, şahısların iktisadi kaynakları üzerinde tasarruf yetkisine sahip olduğudur.⁸⁰

1.1.4. Gerçek vergi yükü: Bu kavram verginin tüm etkilerini kapsar. Verginin, ekonomi üzerindeki dolaylı ve dolaysız tüm etkileri dikkate alınarak, ortaya çıkardığı bütün kayıp ve kazançların birlikte düşünülmesiyle gerçek vergi yüküne ulaşılır.⁸¹ Bu şekilde vergilerin ekonomiye doğrudan etkileri yanında dolaylı etkileri de değerlendirilme fırsatı bulunur. Dolayısıyla gerçek vergi yükü, hesaplanması gereken asıl vergi yükü olmalıdır. Ancak tüm değişkenlerin ele alınıp böyle bir hesaplama yapma imkanı hemen hemen imkansız gibidir. Bu yüzden gerçek vergi yükünün uygulanması ve hesaben bulunması günümüzde olanaksız sayılmaktadır.⁸²

Ayrıca belirtilmesi gereken bir diğer ayrım ise, vergi yükünün iki yönünün bulunduğudır. Bunlardan birincisi; teknik ve hesaplama konu olan yönü olup kişi veya sonuçta toplumun ödediği vergi ile gelirin karşılaştırılmasıyla ortaya çıkan “objektif vergi yükü”dür. İkincisi ise; kişi davranışı ile açıklanan ve ekonomi dışı faktörlerin, özellikle psikolojik nedenlerin etkili olduğu, vergi ödeme sonucunda mükelleflerin duyduğu ağırlık ve baskıyı dikkate alan “subjektif veya psikolojik vergi yükü”dür, yani vergi tazyiki veya vergi baskısıdır.⁸³

⁸⁰TÜRK, a.g.e., s.193.

⁸¹EKER, a.g.e., s.179

⁸²EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 105.

⁸³Abdurrahman AKDOĞAN, “**Kamu Maliyesi**”, Gazi kitabevi 9. Baskı, Ankara 2003, s. 458.

1.2. Vergi Yükünün Etkileri ve Önemi

Vergi yükü konusu geçmişten günümüze ekonomik , sosyal, siyasal bir çok alanda etkilerde bulunmuştur. Ekonomik olayların tahlilinde, hükümetlerin ekonomi ile ilgili politikalarının belirlenmesinde ve bu politikalar ile ulaşılmak istenen amaçların şekillendirilmesinde, global ölçekte siyasi ve ekonomik entegrasyona gidilmesi neticesinde ülkelerarası farklılıkların ortaya konması ve uyumlaştırmaya gidilmesi faaliyetlerinde, toplumsal ilişkilerin tayininde v.b. farklı ve çeşitli birçok alanda vergi yükü konusu belirleyici ve tayin edici etkilerde bulunmuştur ve halen daha bulunmaktadır. Bu çerçevede, vergi yükünün önemi bir kat daha artarak, hükümetlerin, devlet adamlarının, sivil toplum örgütlerinin, akademisyenlerin ve vatandaşların v.d. katılımının sağlandığı çok ayaklı bir saç oluşturularak, çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Çünkü demokratik toplumlarda, vergilerin toplumun hangi kesimlerinden ne oranda alındığı ve bunların nasıl harcandığı büyük önem taşımaktadır.⁸⁴

Öyle ki, Anayasamızın vergi ödevi başlığını taşıyan 73. maddesinde, “ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” dendikten sonra ikinci fıkrasında, “ Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” denilmektedir. “Vergi hukukunda “artan oranda (müterakki) vergi” denilen ve Türk gelir vergisi sisteminde de kabul edilmiş bulunan vergilendirme yöntemi, yüksek gelir tabakalarından yüksek oranda, düşük gelir tabakalarından düşük oranlarda vergi alınması suretiyle, gelir eşitsizliklerinin azaltılmasını amaçlar. Vergi politikasının bu amaçla kullanılması, sosyal adalet ve sosyal devlet ilkelerinin bir gereğidir.⁸⁵ Bu bağlamda, “vergiden asıl beklenen, vergi yükünün mükellefler arasında adaletli dağıtılması suretiyle, hükümet harcamalarına imkan verecek kaynakları serbest bırakmasıdır.”⁸⁶ Bir başka deyişle, devlete yüklenmiş olan görev sosyal barış, huzur

⁸⁴Enis BAĞDADIOĞLU, “Ücretlilerin Vergi Yükü”, <http://www.turkis.org.tr/icerik/makaleucretlilerinvergiyuku.htm>

⁸⁵ Ergun ÖZBUDUN, “**Türk Anayasa Hukuku**”, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 131.

⁸⁶ Kenan BULUTOĞLU, “**Vergi Politikası**”, Sermet Matbaası, İstanbul 1962, s.21.

ve adaletin sağlanması için elinde bulundurduğu politika araçları ile adaletli bir vergi yükünün tahsis edilip, dengeli dağılımının sağlanması olmaktadır.

Vergi yükü konusunun irdelenmesi şüphesiz, verginin etkileri hakkında fikir sahibi olmayı gerekli kılmaktadır. Verginin bir çok alanda ve bir çok farklılık arz eden etkileri bulunmaktadır. Genel olarak bunlar; toplam harcamaların yapısı, emek arzı, tüketim-tasarruf ve yatırımlar üzerindeki etkileri başta olmak üzere açıklanmaya çalışılır.

Muhakkak vergiler, satın alma gücünü birincil bazda etkilemektedirler. Bu açıdan bazen verginin alındığı kaynak fark etmeksizin, bazen de kaynağın da etkisiyle toplum talebini belirleyen mal ve hizmet miktarlarında ve bunlar arası bölünüşte değişiklik meydana getiren etkiler doğurmaktadırlar. Örneğin, ceterisparibus varsayımı çerçevesinde, iki farklı değerlendirmeye gitmek mümkündür, bir malın nisbi fiyatı sabit kılındığında, gelir esnekliği, malın talep miktarını belirler. Doğal olarak malın diğer mallar karşısında durumunu da belirler. Bu şartlarda, gelir esnekliği yüksek olan mallar talebi ve arzı fazla etkilenirken, gelir esnekliği zayıf olan mallar talebi ve arzı daha az etkilenecektirler. Malların nisbi fiyatı üzerinde öncelikli etkili olan harcamalar üzerinden alınan bir vergi karşısında ise, mallar farklı ağırlıkta vergi yükü ile karşı karşıya bırakılabilmektedir.

Vergiler, emek arzı üzerinde de büyük etkiler doğurabilmektedirler. Bu kapsamda iki etkiden söz etmekte yarar vardır; gelir etkisi ve ikame etkisi. Bu iki etkinin ana çıkış noktasını ise vergi sonucu kişilerin çalışma isteklerini gözden geçirme gereksinimleri oluşturmaktadır. Gelir etkisi, vergi sonucu gelirinde azalma meydana gelen kişinin boş zamana karşı talebini azaltmasını, bu açıdan gelirini tekrar yükseltebilmek için daha fazla çalışmasını anlatırken, ikame etkisi, gelir etkisinin tam tersi olarak, emeğinin fiyatının düştüğünü gören kişinin daha fazla boş zaman talebinde bulunmasıdır. Tüm bunların sonucunda, gelir etkisi nedeniyle emek arzı artarken, ikame etkisi nedeniyle emek arzı azalmaktadır, diyebiliriz.

Bilindiği gibi, vergiler kişilerin harcanabilir gelirlerinde de bir etkide bulunur ve bu neticeyle de kişilerin tasarruf yada tüketimlerinin azalmasına yol

açar. Kişisel gelirin harcama ve tasarruftan oluştuğunu kabul edersek, “gelirde meydana gelecek bir artışın/azalışın, tüketim harcamalarında ne miktar bir artışa/azalışa yol açacağını gösteren marjinal tüketim eğilimi”⁸⁷ ile kişisel planda tüketimle tasarrufun ne ölçüde gerçekleştiğini tahlil imkanı bulabiliriz. Konuya vergileme açısından yaklaşıldığında ise “kişinin marjinal tüketim eğiliminin yüksekliği ölçüsünde verginin tüketimi azaltıcı etkisi de büyük olacaktır”⁸⁸ sonucuna varabiliriz. Demek ki, düşük gelire sahip gruplar gelirlerinin büyük bir kısmını tüketime ayırdıkları halde, yüksek gelirli gruplar gelirlerinin büyük kısmını tasarruf etmektedirler. Diğer açıdan gelirin tüketilmeyen kısmını oluşturan tasarruflar ise, yatırımların kaynağını, başka ifadeyle sağlıklı kalkınmanın finansmanını oluşturmaktadır. Bu açıdan vergileme konusunda bu gruplar arası vergi dağılımı büyük önem kazanmaktadır. Vergi yükünün kişiler, sektörler, bölgeler v.b. dağılımına bağlı olmakla birlikte, biraz önce belirttiğimiz gibi tasarruflardan kaynaklanan yatırımlar üzerinde yatırım potansiyeli, vergi öncesi ve sonrası karlılığı v.b. çerçevesinde vergi yükünün büyük etkileri bulunmaktadır.

Genel olarak değerlendirildiğinde vergi yükünün sosyo-ekonomik, siyasi çok çeşitli etkiler doğurmakta ve önem arzetmekte olduğunu belirtmeye çalışıyoruz. Özellikle vergisel politikaların oluşturulmasında, kimi istatistiksel çalışmalardan yararlanarak karar verme durumunda olanlarca, vergi yükünün adil dağıtılması, sektörel yada bölgesel bir takım teşviklerin gerçekleştirilmesi yada vergi ahenkleştirmesine gidilmesi v.b. ile ilgili kararların alınmasıyla yeni vergi rezervlerinin oluşturulması, vergi oranlarının artırılması veya düşürülmesi vergi yükümlülerinin desteğine yada tam tersi karşı tepki doğurmalarına neden olmaktadır. Vergi yükümlülerinin, vergiler dolayısıyla gelirlerinde meydana gelmiş olan azalmalar ya tüketim harcamalarından yada tasarruf harcamalarından birinde yada her ikisinde meydana gelen bir azalmayı işaret ettiğindendir ki, vergi yükümlüleri vergi oranlarının artırılmasına, yeni vergi rezervlerinin oluşturulmasına karşı tepki koymaktadırlar. Ancak devlet ise vergi yükünün adil dağılımı ve vergilemede adaletin sağlanması amacıyla sık sık müdahalede bulunmaktadır.

⁸⁷ Tevfik PEKİN, “**Makro Ekonomi**”, İzmir 1998, s. 158.

⁸⁸ Özhan ULUATAM, “**Kamu Maliyesi**”, 4. Baskı Savaş Yayınları, Ankara 1991, s. 243.

Vergi yükü hesaplamaları ve incelemeleri bu noktada, karar alıcılara yol göstermekte, bu bilgiler ışığında kararların oluşturulmasında etkili olmaktadır.

Yine 1. Dünya Savaşından sonra, artan savaş masraflarının karşılanamaması sorunu, ekonomik hayatta görülen yüksek oranlı enflasyon süreci ve en sonunda 1929 Dünya Ekonomik Buhranı, liberal kapitalist ekonomi anlayışının kendi iç dinamiklerinden kaynaklanan eksikliklerinin görülmesini sağlamış, böylelikle müdahaleci devlet anlayışına geçilmiştir. Ekonomik hayatta daha aktif ve yönlendirici devlet anlayışı olan müdahaleci devlet anlayışına geçilmesi ile artmaya başlayan kamu harcamaları ile ilintili olarak vergi yükü olgusunun daha ön planda gündeme gelmesini sağlamıştır. Ardından yaşanan 2. Dünya Savaşı ve sonrasında dünya ölçeğinde oluşan ekonomik, siyasi entegrasyon süreci vergi yükü konusunun önemini daha da artırmıştır. Entegrasyon sürecinde ekonomik etkinliğin artması amaçlanmakta ve ülkelerarası ortak uygulamalar gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Bu noktada vergi yükü konusu OECD, AB, NATO, GATT, WTO v.b. açısından büyük önem taşımaktadır. “Gelirler içindeki toplam vergi hasılatının oranı olarak da tanımlanabilen vergi yükü, çoğu kez devletin vergi politikasının bir ölçümü olarak kullanılır.”⁸⁹ Bu şekilde ulusal ve uluslararası iktisadi ve mali konuların değerlendirilmesinde ve açıklanmasında vergi yükü kavramı çok büyük kolaylık sağlamaktadır. Vergi yükünün öneminden olsa gerek ki, çok farklı vergi yükü incelemelerinin gerçekleştirildiğini gözlemekteyiz. Örneğin; “OECD üyesi ülkeler arasında yapılan, bekar kişiler üzerindeki vergi yükü hesaplamalarına göre, Danimarka ve Almanya’da %42, Belçika’da %41, Hollanda’da %34, Türkiye’de %30, İtalya ve Fransa’da %27, ABD ve İngiltere’de ise %24 vergi yükü değerlerine ulaşılmıştır.”⁹⁰

Bugün için, “Avrupa Birliği’nin uğraştığı konulardan biri on yeni üyenin katılımıdır. Bu çerçevede gözden geçirmenin konusu, yeni üyelerin vergi sistemlerinin yapılarının derinlemesine ve geniş bir şekilde incelenmesi ve eski

⁸⁹ W. Robert REED - Cynthia L. ROGERS, “**Tax Burden And The Mismeasurement Of State Tax Policy**”, University Of Oklahoma , Abstract.

<http://ideas.repec.org/p/wpa/wuwpe/0505001.html>

⁹⁰ “**It’s Tax Time Again**”, Ebscohost Database State Legislatures, April 2006.

üyeler ile karşılaştırılmasıdır.”⁹¹ Keza Avrupa Birliğini kuran anlaşma olan “Roma Antlaşmasının vergilendirmeyle ilgili 95-99. maddelerine genel olarak bakıldığında, getirilen düzenlemelerin özünde haksız vergi rekabetinin önlenmesi ve üye ülkeler arasında ortak bir vergi alt yapısının kurulmasının ana amaç olduğu anlaşılmaktadır.”⁹²Böylelikle üye adayı ülkelerin birliğe katılımlarının sağlanmasında; tarama süreçleri, yasal düzenlemeler, yapısal reformlar v.b. çeşitli aşamalar söz konusu olmakta tüm bunların ardından üyelik gerçekleşmektedir.

Vergi yükü bir çok alanda etkiler doğurmakta ise de, vergi yükü üzerinde de çeşitli faktörler etkili olmaktadır. “Bunlar arasında verginin yansıtılma olanağı, dolaylı-dolaysız yapıda olması, vergi tarifelerinin özellikleri, vergi kaybının düzeyi, vergi potansiyelinin değerlendirilmesi, mükelleflerin vergi bilinç düzeyi ve idari etkinlik belirtilebilir.”⁹³ Vergileme olayı neticesinde, üzerine vergi isabet eden kişinin, yani mükellefin, kesinkes bu verginin yüklenicisi olduğu ileri sürülemez. Örneğin; işletmelere uygulanan vergi türü olan, kurumlar vergisi bir çok açıdan (şirketlerin yapılarına göre; temettü ve ihtiyat biriktirimleri üzerinde, yatırım kararlarında, maliyet analizleri ve tasarrufları v.b. üzerinde) mükellefleri üzerine yük oluşturmaktadır. Ancak kar maksimizasyonu ve belirlenmiş kar hadleri prensibi ile çalışan büyüklü küçüklü işletmeler üzerlerine isabet eden vergiden kar hadlerini korumak için vergiyi yansıtma yoluna gideceklerdir. Tabi verginin yansıtılma olanağı büyük ölçüde piyasa şartlarına ve talep elastikiyetine bağlı olacaktır. Tam rekabet piyasasında yansıtma kısa dönemde imkansız olurken uzun dönemde piyasadan çıkış kararları verilebilecektir. Ancak eksik rekabetin yaşandığı piyasalarda ise vergi yansıması yine talep elastikiyetine bağlı olarak şekil değiştirebilecektir. Bu şekilde vergi yükünün genel üzerindeki adil dağılımı sekteye uğrayacak, belirlenmiş sosyal adalet ve sosyal huzur amaçlarından uzaklaşılması sonucunu doğuracaktır. İşte bu ve benzeri bir çok yolla “verginin dolaylı ya da dolaysız yapıda olması, seçilmiş olan vergi konularının ve matrah uygulamalarının

⁹¹ “Structures of the taxation systems in the European Union (Data 1995-2003)”, Research in official statistics, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg 2005, s. 29.

⁹² Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2001, s.39.

⁹³ AKDOĞAN, a.g.e., s. 458.

niteliği, vergi tarifesinin şekli, vergi kaçakçılığının düzeyi”⁹⁴ ve belki de en önemlisi kayıt dışı ekonomi varlığı vergi yükü üzerinde etkili olmaktadır.

1.3. Türkiye, AB ve OECD Perspektifinde Vergi Yükü Konusunun Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu’nun, merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının sunulması başlığını taşıyan 18. maddesinin bir gereği olarak, Türkiye ve dünya ekonomisi hakkında bilgi vermek amacıyla, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Başkanlığı tarafından hazırlanan yıllık ekonomik rapor, merkezi yönetim bütçe kanun tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere eklenir. Bu raporda, milli gelir, üretim, işgücü ve istihdam, kamu maliyesi, devlet borçları, para, banka, mali piyasalar, fiyatlar ve ödemeler dengesi çerçevesinde Türkiye ekonomisine ilişkin gelişmeler ve dünyadaki gelişmeler ele alınır. Bu rapor ile birlikte Türkiye’de vergi yükü gerçekleştirmeleri de açıklanmış olur. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı’nın 2008 yılı ekonomik raporunda, Tablo-9’daki vergi yükü değerlerine ulaşılmıştır. Bilindiği gibi devletin gelir kaynakları çok çeşitlidir. Tabloda da görüldüğü gibi parafiskal gelirler hariç ve dahil olmak üzere iki ayrı vergi yükü değerleri mevcuttur. “Parafiskalite vergi benzeri olarak da tanımlanır. Parafiskal gelirler, bazı kamusal hizmetleri yerine getiren kuruluşların finansman sağlamak amacıyla tahsil olunan, ödenmesi zorunlu, devlet bütçesinde değil fakat hangi kamu kuruluşu tarafından tahsil ediliyorsa o kuruluşun bütçesinde muhasebeleştirilen ve devletin hükümler hakkının kullanılması sonucu elde edilen yeni bir kamu geliri türüdür.”⁹⁵ Bu açıdan, vergi yükü hesaplamalarında devletin parafiskal gelirleri de dikkate alınır.

⁹⁴ AKDOĞAN, a.g.e., s. 458.

⁹⁵ EKER, a.g.e., s. 131.

Tablo-9. Türkiye’de Toplam Vergi Yüğü (2002-2007)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007
(1) MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİ	54.258.328	76.329.870	89.472.288	105.976.250	137.559.561	152.983.705
(2) MAHALLİ İDARELER	5.811.343	7.268.951	9.826.917	12.773.640	3.464.155	3.909.854
Belediyeler	5.166.387	6.449.667	8.731.462	11.449.154	3.434.264	3.870.991
İl Özel İdareleri	539.094	691.011	910.550	1.090.228	29.891	38.863
Su ve Kanalizasyon İdareleri	105.862	128.273	184.905	234.258	0	0
(3) FONLAR	1.552.403	1.302.785	2.161.026	2.318.553	0	0
Fonların Vergi Benzeri Gelirleri	1.552.403	1.302.785	2.161.026	2.318.553	0	0
(4)TOPLAM(1+2+3)	61.622.074	84.901.606	101.460.231	121.068.443	141.023.716	156.893.559
(5) SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI	16.559.520	23.527.957	29.679.267	33.104.098	43.742.090	47.504.846
Emekli Sandığı	4.318.699	6.148.116	7.157.642	8.185.847	8.894.000	9.786.000
Bağ-Kur	1.884.811	2.731.624	3.776.455	3.547.781	7.156.758	5.742.829
SSK	9.597.501	13.613.000	17.397.000	19.865.378	25.703.675	29.562.848
İşsizlik Sigortası	758.509	1.035.217	1.348.170	1.505.092	1.987.657	2.413.169
(6) TOPLAM (4+5)	78.181.594	108.429.563	131.139.499	154.172.541	184.765.806	204.398.405
(7) ÇALIŞANLARI TASARRUFA TEŞVİK	0	0	0	0	0	0
(8) KONUT EDİNDİRME YARDIMI	0	0	0	0	0	0
(9) GENEL TOPLAM (6+7+8)	78.181.594	108.429.563	131.139.499	154.172.541	184.765.806	204.398.405
GSYH (Piyasa fiyatlarıyla)	350.476.089	454.780.659	559.033.026	648.931.712	758.390.785	853.636.236
Vergi Yüğü (Parafiskal Gelirler Hariç)	17,6	18,7	18,1	18,7	18,6	18,4
Vergi Yüğü (Parafiskal Gelirler Dahil)	22,3	23,8	23,5	23,8	24,4	23,9

KAYNAK: DPT, Maliye Bakanlığı, Yıllık Ekonomik Rapor 2008.

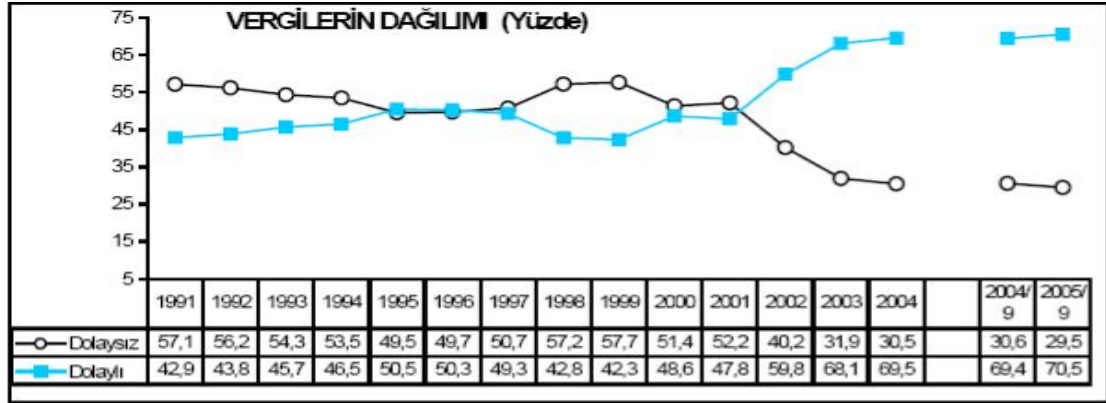
1)2006 yılı öncesi konsolide bütçe verilidir.

2)Merkezi yönetim vergi gelirleri, 2006 yılından itibaren mahalli idare ve fon paylarını da kapsamaktadır.

3)Vergi iadeleri hariçtir.

Bir dizi halinde bakacak olursak, Türkiye’de toplam vergi yükü gerçekleştirmeleri 80’li ve 90’lı yılların ilk yarısında küçük çapta artma ve azalma seyri göstererek %14 ila %19 arasında kalmıştır. 1995’ten günümüze kadar ise sürekli artan bir grafik çizmiştir. Özkara, kısa ve öz makalesinde ekonomik krizlerin sebebini düşük vergi yüküne bağlamıştır.⁹⁶ Özellikle Kasım 2000 ve Şubat 2001 krizlerinden sonra -bir önceki yıla göre- vergi yükü artışları aşırı boyutlarda gerçekleşmiştir. Ancak krizler neticesindedir ki, işini kaybedenlerin sayısı da arttığından, yükselen vergi yükü sayıca azalmış mükelleflerin yükünü daha da ağırlaştırmıştır.

Tablo-10. Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Dağılımı⁹⁷



Kaynak: Maliye Bakanlığı Yıllık Ekonomik Rapor, 2005.

Özkara’nın tespitleri çerçevesinde; bir ülkenin sosyal ve ekonomik gelişmişlik düzeyi ile toplam vergi yükü arasında yakın bir ilişki olduğu görülmektedir. Vergi yükü yüksek olan ülkelerin yüksek refah düzeyinde oldukları görülmektedir. Vergi gelirlerinin yüksekliği nedeniyle bu ülkeler sosyal ve ekonomik nitelikli alt yapılarını kolayca oluşturabilmişlerdir. Buna karşın, toplam vergi yükünün düşük olduğu ülkeler ise, sosyal ve ekonomik altyapı ve gelir dağılımı yönünden kötü durumdadırlar. Gelişmiş ülkeler yıllardır GSMH’nın % 30 civarında bir kısmını vergi olarak almakta ve bunu devlet kanalıyla harcamaktadırlar. Bu ülkelerde dolaysız vergilerin toplam bütçe gelirleri içindeki

⁹⁶ Mehmet ÖZKARA, “**Ekonomik Krizlerin Temel Sebebi: Düşük Vergi Yükü**”, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Öğretim Üyesi.

http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_dusuk_vergi_yuku.htm 23.07.2006

⁹⁷ http://www.maliye.gov.tr/sgb/shdwmn/yillikr/rapor_2005.pdf

payı % 70' lere yaklaşırken, dolaylı vergilerin payı ise % 30'lara kadar inmektedir.⁹⁸ Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi, Türkiye’de ise bu durum tersine işlemektedir. Özellikle borç batağı, kayıt dışı ekonomi ve krizlerinde tetiklemesiyle dolaylı vergiler, doğrudan vergilerden daha ağır bir yük oluşturmaktadır.

Bilindiği gibi ekonomide çoğu şey birbirine endikedir. Az gelişmiş ve gelişme çabası içinde olan ülkeler borçlanma gereksinimi yüksek olan ekonomilere sahiptirler. Dolayısıyla bu tip ülkelerde, borçlanma araçlarıyla borçlanması, müteşebbislerce ülkenin içinde bulunduğu durumda değerlendirilmesiyle risksiz ve vergisiz kazanç kapısı olarak değerlendirilmektedir. Bunun neticesinde üretim düşüklüğü yaşanmakta ve bu düşüklüğe vergisel bağışıklıklar yoluyla müdahalede bulunmak isteyen devlet ise, doğrudan vergilerde indirim yoluna gitmektedir. Aradaki oluşan delik ise çoğunlukla dolaylı vergilerin artırılmasıyla yamanmaktadır. Bu şekilde bu tip ekonomilerde kalkınma çabaları düşük mali güce sahip olanların yüklendiği bir kağınyı andırmaktadır.

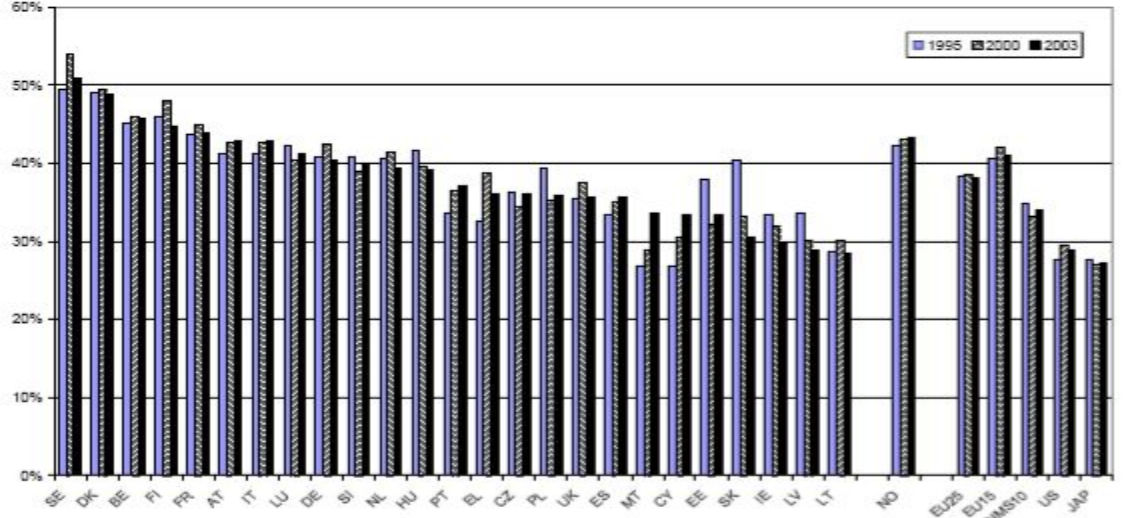
Ülkeler arası bu tür farklılıklara psikolojik ve kültürel faktörlerinde katılabileceğini belirtmek gerekir. Muhakkak, Japonya gibi sıkı kültürel bağları olan bir ülkede vergisel tedbirlerden ziyade kişilerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki tutumları, vergiden kaçınma, kaçakçılık v.b. gibi olayların tezahür etme katsayılarının diğer bazı –maalesef Türkiye’de dahil olmak üzere- ülkelere nazaran çok daha düşük gerçekleştiği gözlenmektedir. Bu durumun genel olarak, sözünü ettiğimiz ülkeler için kayıt dışı ekonominin topyekün bir fakirliğe sebep olduğunun kavranması ve vergi ahlakı bilincinin oturtulmasıyla önlenebileceği kanısındayız.

Avrupa Birliği açısından durum ise, son dönemlerde karışık bir hal almıştır. Çünkü birliğin genişlemesinin gerçekleşiyor olması, yolda olan on yeni üyenin ve üye adayı ülkelerin durumları ele alındığında Avrupa Birliğini yoğun günlerin beklediğini söyleyebiliriz. Tablo-11’de Avrupa Birliği’ne üye on beş ülke, yeni üye

⁹⁸ Ayrıntılı bilgi için: “**Ekonomik Krizlerin Temel Sebebi: Düşük Vergi Yüğü**”, Mehmet Özkara, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Öğretim Üyesi.

olacak on ülke, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki ve Japonya'daki toplam vergi yükü değerleri 1995-2000-2003 verileri dikkate alınarak verilmiştir.

Tablo-11. Avrupa Birliği, ABD ve Japonya'da Toplam Vergi Yükü



KISALTMALAR

BE-Belçika CZ-Çek Cumhuriyeti DK-Danimarka DE-Almanya EE-Estonya EL-Yunanistan ES İspanya
FR-Fransa IE-İrlanda IT-İtalya CY-Kıbrıs LV-Letonya LT-Litvanya MT-Malta LU-Lüksemburg HU-
Macaristan NL-Hollanda AT-Avusturya PL-Polonya PT-Portekiz SI-Slovenya SK-Slovakya FI-
Finlandiya SE-İsveç UK-İngiltere NO-Norveç (Avrupa Birliğine üye değil) EU-Avrupa Birliği EU-25
Genişlemiş AB (25 üye) EU-15 Eski üye 15 ülke NMS-10 Yeni üye 10 ülke US-ABD JAP- Japonya

Kaynak: Commission Services for the EU countries, and OECD for the US and Japan (2002 data).

Aslında tablo bir çok açıdan incelemeye değer özellikler taşıyor. Dikkat edilirse, eski on beş AB üyesi ülkenin ortalama vergi yükü, birliğe yeni katılacak olan diğer on ülkenin ortalama vergi yükünden bir hayli yüksektir. 2003 rakamlarına göre, eski üyelerin ortalama vergi yükü % 40,6 , diğer taraftan yeni üye olacak on üyenin ortalama vergi yükü % 35,8'dir. Muhakkak bu farklılıkta bir çok faktör etkili olmaktadır. Yukarıda da ifade etmeye çalıştığımız gibi birliğe üye olmak için belirli kriterler aşılacak zorundadır. Ülkelerarası vergi sistemlerinde ve vergi yapılarındaki farklılıklar üye olma safhasında ve üyelik devam ederken birlik dahilinde uyumlaştırma faaliyetleriyle gerçekleştirilmektedir. Bu açıdan Avrupa

Birliği bünyesinde dahi vergi yükü bağlamında farklı değerlerle karşılaşılabilir. Aslında daha da önemlisi, bu farklılıklara “ülkelerin ekonomik, sosyal, mali ve siyasi yapıları göz önünde tutularak yaklaşmak en doğrusudur. Söz konusu ülkelerde; sürdürülen refah düzeyi ve yaşam standardı, gelir düzeyi, ödenen vergilerin yol açtığı fayda kayıpları yani gelir düzeyine kıyasla ödenen vergilerin yol açtığı fedakârlıklardaki farklılıklar gibi faktörlerin birbirinden farklı boyutlarda olduğunun dikkate alınması yararlı olacaktır.”⁹⁹

Konuya OECD açısından bakılacak olursa, çoğu OECD üyesi ülkede vergi yükü değerleri yüksek değerlerde seyretmektedir. Vergi yükünün etkileri başlığı altında belirttiğimiz gibi, gelişmişlik düzeyi yüksek ülkelerde vergi yükü değerlerinin yüksekliği bizleri yanlış sonuçlara götürmemelidir. Aynı şekilde yukarıda Özkara’nın ekonomik krizlerin sebebini düşük vergi yüküne bağlamasında olduğu gibi, sağlıklı kalkınma finansmanını şüphesiz vergi gelirleri oluşturmaktadır. Bu tür gelişmişlik düzeyi yüksek ülkeler, refah standardının belli bir düzeyini aşmış oldukları içindir ki, bu yüksek vergi yükü değerlerine rağmen, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülke vatandaşlarının sahip olduğu bu değerlerin yarısı orana sahip vergi yükü karşısında dahi kat ve kat daha fazla zorlamaktadır. Başka bir ifadeyle, refah eşiğinin aşılamamış olması bu sonucu doğurmaktadır. Vergi yükü gerçekleştirmelerini OECD ve Türkiye açısından karşılaştıracak olur isek, Türkiye’deki vergi yükünün bir çok OECD ülkesi ortalamasının yarısına sahip olduğunu görürüz. 2000 yılı sonrasında vergi yükü gerçekleştirmeleri ele alındığında vergi gelirleri (parafiskal gelirler dahil)/GSYİH oranı OECD ortalaması %37 iken, Türkiye’de %25’ler civarındadır. OECD Avrupa Ortalaması ise, yaklaşık %40’lık bir vergi yükü değeri almaktadır. Türkiye’deki gerçekleştirmeye kayıtdışı ekonomi varsayımı altında bakılacak olursa oran %20’lere kadar düşmektedir. “Bu tür yatay karşılaştırmaların anlamlı sonuçlar verebilmesi için ülkelerin vergi kapasiteleri arasında düzey olarak büyük farklılıkların olmaması gerekmektedir (Gelir

⁹⁹ Abdurrahman AKDOĞAN, “**Topluma Sunulan Hizmetlerin Kapsamı ve Nitelikleri ile Finansman Yönetimlerindeki Değişim ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi**”, G.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C1, S.3, Kış 2001, s. 210.

Düzeyleri). Türkiye'de bu oranın OECD Avrupa Ortalamasına göre düşük çıkması bu şekilde gerekçelendirilebilir.”¹⁰⁰

Tablo-12. OECD Ülkeleri Yıllar İtibariyle Vergi Yüğü Gerçekleşmeleri

	1985	1990	1995	2000	2004	2005	2006 Geçici
ABD	25,6	27,3	27,9	29,9	26,0	27,3	28,2
Japonya	27,4	29,1	26,8	27,0	26,3	27,4	-
Yeni Zelanda	31,1	37,4	36,6	33,6	35,5	37,8	36,5
Avusturya	40,9	39,6	41,1	42,6	42,8	42,1	41,9
Belçika	44,4	42,0	43,6	44,9	44,8	45,4	44,8
Çek Cumhuriyeti	-	-	37,5	35,3	38,3	37,8	36,7
Danimarka	46,1	46,5	48,8	49,4	49,3	50,3	49,0
Finlandiya	39,7	43,5	45,7	47,2	43,4	44,0	43,5
Fransa	42,8	42,0	42,9	44,4	43,5	44,1	44,5
Almanya	36,1	34,8	37,2	37,2	34,8	34,8	35,7
Yunanistan	22,2	22,8	25,2	29,7	27,1	27,3	27,4
Macaristan	-	-	41,3	38,0	37,6	37,2	37,1
İzlanda	28,2	30,9	31,2	38,1	38,3	41,4	-
İtalya	33,6	37,8	40,1	42,3	41,1	41,0	42,7
Lüksemburg	39,5	35,7	37,1	39,1	37,9	38,6	36,3
Hollanda	42,6	42,9	41,5	39,7	37,4	39,1	39,5
Norveç	42,6	41,0	40,9	42,6	43,3	43,7	43,6
Portekiz	25,2	27,7	31,7	34,1	33,8	34,8	35,4
İspanya	27,2	32,5	32,1	34,2	34,7	35,8	36,7
İsveç	47,8	52,7	48,1	52,6	49,9	50,7	50,1
İsviçre	26,1	26,0	27,8	30,5	29,1	29,7	30,1
Türkiye	15,4	20,0	22,6	32,3	31,3	32,3	32,5
İngiltere	37,6	36,3	34,7	37,3	35,6	36,5	37,4
OECD Toplam	32,7	33,9	34,9	36,2	35,5	36,2	-
OECD Amerika	25,0	26,8	26,7	28,0	26,2	26,9	27,4
OECD Pasifik	25,8	28,5	27,9	28,8	29,4	30,4	-
OECD Avrupa	35,4	36,2	37,2	38,6	37,8	38,4	-
AB 19	37,4	38,0	38,7	39,2	38,3	38,7	-
AB 15	37,4	38,0	38,8	40,4	39,1	39,7	39,8

Kaynak: Kaynak: Revenue Statistics 1965-2006 - 2007 Edition

AB 15 ülkeleri: Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, İzlanda, Portekiz, İspanya, İsveç ve İngiltere. AB 19 ülkeleri: AB 15 ve Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Polonya ve Slovakya, İtalya, Lüksemburg, Hollanda,

¹⁰⁰ DPT Uzmanlık Tezi, Hakan Yılmaz, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/yilmazh/vergi1.doc>, s. 74-75.

SONUÇ

Bugün hala pek çok ulusal devlet önceden belirlenmiş mali sınırlamalara tabi değilken, bu kuralları benimseyen ülkelerin sayısı giderek artmaktadır. Bununla birlikte, bazı hükümetlerin basiretli ihtiyari maliye politikaları ile söz konusu amaçlara ulaştıkları gerçeği de göz ardı edilmemelidir.

Kamu sektörünün açık eğilimini düzelterek ve borçlarını sınırlandırarak makroekonomi politikalarına kredibilite sağlama hedefi doğrultusunda birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke mali kuralları benimsemektedir. Mali kural uygulamalarının değerlendirilmesi sonucunda üç sonucun ön plana çıktığı görülmektedir. Bunlardan;

- Birincisi, mali disipline öncelik verdiği yönünde itibarı olan devletlerin kuralları ile sınırlandırılmaya ihtiyaçları olmadığıdır.
- İkincisi, böyle bir itibarın eksik olduğu ülkelerde mali kuralları faydalı bir politika çerçevesi sağlamakta ve zamanla istikrara ve büyümeye katkıda bulunmaktadır.
- Üçüncüsü ise, mali kuralları üniter devletlerde ulusal düzeyde, federal devletlerde ise hem federal hem de federe düzeyde iyi tasarlanması, basitlik, esneklik ve büyüme odaklılık kriterlerini birlikte taşıması, şeffaflık içinde uygulanması ve uygun kurumsal altyapı desteğinin sağlanması gerektirir.

Şüphesiz ki vergi gelirlerinin artırılması hükümet politikalarının uygulayıcıları açısından her zaman öncelikli olarak göz önünde bulundurulur. Fakat hükümetler vergi gelirlerinin artırılmasını, vergi yükünün adil dağıtılmasına önem vererek ve özellikle ücretli kesim üzerindeki vergi oranlarını artırmaktan kaçınarak yapmaya çalışır. Vergisel politikalar açısından teknik bir takım politikalar geliştirip, aktif bir takım önlemler alınmasını gerektirebilmektedir. Bunlar, kapsam olarak dolaylı ve dolaysız vergileme arasındaki denge, gelir vergisinde artan oranlılık, vergileme için gelir vergisinin mi yoksa harcama vergisinin mi uygun olduğu, düz oranlı mal vergilemesinin tercih edilip edilmediği, aksi takdirde oran farklılaştırılmasına gidilmesi ve bunlara benzer klasik ve kaçınılmaz kamu maliyesi problemlerinin biçimsel tanımlanmasını kapsamaktadır.

Vergi politikalarının optimal mali kurallar çerçevesinde oluşturulmasında, optimal vergileme yaklaşımı, tasarruf oranının genel olarak düşük kaldığı gelişmekte olan bir ülkede, iki ya da üç dilimli, fakat marjinal vergi oranı sıfır olan bir vergi tarifesi (tax smooting) önerir. Tabi konuya bu açıdan Türkiye örneği üzerinden yaklaşılabilecek olursa, kısmî düz oranlı vergi yapısının, Türkiye koşullarında, artan oranlı bir vergi yapısından “daha optimal” olup olmayacağı da tartışılabilir.

Tartışmaya hukukî bir boyut katılarak, kanımızca Anayasanın öncelikle 73. maddesinin, bu kapsamda optimal mali kurallar ışığında vergi politika önerileri doğrultusunda değiştirilebileceği önerisi getirilebilir. Şöyle ki, Anayasamızın vergi ödevi başlığını taşıyan 73. maddesinde, “ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” dendikten sonra ikinci fıkrasında, “ Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” denilmektedir. Vergi hukukunda “artan oranda (müterakki) vergi” denilen ve Türk gelir vergisi sisteminde de kabul edilmiş bulunan vergilendirme yöntemi, yüksek gelir tabakalarından yüksek oranda, düşük gelir tabakalarından düşük oranlarda vergi alınması suretiyle, gelir eşitsizliklerinin azaltılmasını amaçlar. Vergi politikasının bu amaçla kullanılması, sosyal adalet ve sosyal devlet ilkelerinin bir gereğidir. Bu bağlamda, vergiden asıl beklenen, vergi yükünün mükellefler arasında adaletli dağıtılması suretiyle, hükümet harcamalarına imkan verecek kaynakları serbest bırakmasıdır. Bir başka deyişle, devlete yüklenmiş olan görev sosyal barış, huzur ve adaletin sağlanması için elinde bulundurduğu politika araçları ile adaletli bir vergi yükünün tahsis edilip, dengeli dağılımının sağlanması olmaktadır.

Ekonomi yönetiminde belirlenecek mali kuralların vergi politikaları bağlamında uygulanması konusundaki problemlerin çoğunun merkezinde çok bildik bir konu olan adalet ve etkinlik arasındaki değişim bulunmaktadır. Aslında teknik bir konu olan vergi bağlamında mali bir takım kuralların yoğun bir şekilde matematik kompozisyonuna sahip olması, teorik olarak elde edilen çeşitli bulgularla, bunların ifade ettiği politika sonuçları arasındaki bağlantının yeterli bir şekilde kurulamamasına yol açmaktadır. Bu durumun doğal sonucu olarak da, konu

akademik seviyede yoğun bir şekilde tartışılmakla birlikte, pratikteki değerin ne olduğu konusu belirsizliğini korumaktadır. Diğer bir ifadeyle en uygun vergileme teorisinin uygulanabilirliği halen belirsizliğe sahip bir konudur.

Çalışmanın genelinden de anlaşılabileceği gibi optimal mali kurallar, sadece vergi politikası ile ilgili bir alanı amaçlamamaktadır. Hükümetlerin farklı tür bilgileri toplaması ve kesin vergi türlerini belirlemek zorunda olduğu da belirtilmektedir. Gözlemlenmesi gereken adalet prensiplerinin olup olmadığını tartışmak mümkündür, fakat hane halklarının kayıp ve kazançlarıyla yeterli şekilde ortaya konulamaz. Vatandaşlarının refahıyla ilgilenen yönetimlerce alınan kararlardan ziyade, farklı gruplar, kişisel çıkarlar ve diğerleri tarafından yönetim üzerindeki etki ve baskıların sonucu olan vergiler üzerinde durulmak istenebilir. Bütün bu farklı bakış açıları literatürde mevcuttur ve belirlediğimiz politikalar için gereken ve hesaplamak zorunda olduğumuz, hane halkları ve gruplar için farklı vergi rejimlerinin sonuçlarına ilişkin pozitif analizlerin aynısı bunlar için de gerekmektedir. Bunlar vergilerin nasıl konulması ve hangi araçların kullanılması gerektiğinin analitik tartışmalarına katkı sağlayan uygulamaya koyacağımız mali kuralların etkinliğini tamamlayıcı olarak kullanılmalıdır. Eğer bu tür tartışma hane halklarının refahının dağıtımını ölçüsü ile ilgili hayırsever bir devletin nasıl vergi koymak isteyeceği sonucunu anlama eksikliğine ilişkinse, her ne kadar, tatmin edici olmasa da, açık olmalıdır. Kanımızca ana kural, belirli ve bu kurala göre benimsenen vergisel politika prensipleri açısından ortaya koyulmaya çalışılan şey budur. Başlangıç ve temel referans noktası refah ekonomisinin standart teorilerince verilmektedir.

Çalışmadan vardığımız bir diğer önemli sonuç ise, ekonomideki genel vergi yükü seviyesinin seçimi hususunda optimal mali kurallar ışığında oluşturulmuş vergisel politikaların içerdiği optimal vergilemenin önerdiği çok fazla bir şey olmadığıdır. Bunun sebebi, teorinin statik bir çerçevede belli bir vergi hasılatını elde edecek optimal vergi yapısının önerilmesi şeklinde gelişmesidir. Vergi seviyesi ile ilgili bilgilerin elde edilmesi için teoriye, kamu harcamalarından elde edilen faydaların da açık bir şekilde dahil edilmesi gerekir. Çünkü optimal vergi seviyesinin belirlenmesi mantıksal olarak kamu harcamalarının optimal seviyesinin

belirlenmesi ile eşdeğerdir. Bu açıdan bileşenler arası tercihler toplumun tümüne yönelik bir uygulamayı gerektirdiğindendir ki, mali kurallar oluşturulurken vatandaşlar üzerinde oluşacak vergi yükü hesaplamaları da yakınsama şeklinde bir varsayım ile ifade edilebilecektir.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- ❖ ARICAN, Süral, “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Etnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:3, (1986), s.5–8.
- ❖ ATILGAN, Hasan, “Vergilerin Ekonomik Büyüme zerine Etkileri: Türkiye’deki Durumun Analizi”, Yayın No: 2004/365, Ankara, 2004, Giriş Metni.
- ❖ BİLİCİ, Nurettin, “Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Temel Bilgiler, İktisadi – Mali Konular)”, Seçkin Yayıncılık, 2008. s.207
- ❖ Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu (TİSK), “Krizden Çıkış İçin Zorunlu İstikamet: Vergi ve Bürokrasi Reformları” Eylül 2001.s.43.
- ❖ BİLİCİ, Nurettin. “Vergi Hukuku”, Seçkin Yayınları, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara, Ağustos 2005.
- ❖ AKALIN, Güneri. “Türkiye’de Ekonomi-Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Geçiş”, Akçağ Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2002.
- ❖ EKER, Aytaç. “Kamu Maliyesi”, Anadolu Matbaacılık, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 5. Baskı, İzmir, 2001.
- ❖ ÖZBUDUN, Ergun. “Anayasa Hukuku”, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ankara, 2000.
- ❖ BULUTOğLU, Kenan. “Vergi Politikası”, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.
- ❖ TÜRK, İsmail. “Kamu Maliyesi”, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 1993.
- ❖ AKDOğAN, Abdurrahman. “Kamu Maliyesi”, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2003.

- ❖ ULUATAM, Özhan. “**Kamu Maliyesi**”, Savaş Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 1991.
- ❖ PEHLİVAN, Osman. “**Kamu Maliyesi**”, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005.
- ❖ TEKİR, Sabri. “**Vergi Teorisi**”, İzmir, 1990.
- ❖ EDİZDOĞAN, Nihat. “**Kamu Maliyesi 2 (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)**”, Öner Ofset, 2. Baskı, Bursa, 1991.
- ❖ PEKİN, Tefik, “**Makro Ekonomi**” Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 1998.
- ❖ AKDOĞAN, Abdurrahman. “**Topluma Sunulan Hizmetlerin Kapsamı ve Nitelikleri İle Finansman Yönetimlerindeki Değişim ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi**”, G.Ü. İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C1, S.3, Kış 2001, S. 210
- ❖ KARGI, Veli – ÖZUĞURLU, H.Yasemin, “**Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri:1980-2005 Dönemi**”, Yönetim ve Ekonomi Cilt:14, Sayı:1, Manisa, s. 275-289.
- ❖ KILIÇBAY, Ahmet, “**Türk Ekonomisi**”, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara 1992, s. 62-63.
- ❖ Maliye Bakanlığı, AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, “**Uluslararası Mali Standartlar**”, Ankara, 2002.
- ❖ OYAN, Oğuz, “**Türkiye Ekonomisi: Nereden Nereye**”, İmaj Yayıncılık, Ankara 1998, s.24-25.
- ❖ ÖNCEL, Mualla, “**Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırılması**”, Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Ankara 1988, s 45.
- ❖ ÖNDER, İzzettin, “**Türkiye’de Kamu Maliyesi, Türkiye’de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar**”, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, 11-63, İstanbul 1993, s 30.

- ❖ TÜRK, İsmail, “**Kamu Maliyesi**”, 3. Bası, Ankara 1996,s. 151.
- ❖ YÜCE, Mehmet – YÜCEL, R., “**AB’ ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması**”, **AB Yolunda Türkiye Müzakere Sürecinin Ekonomi Politikası**, (Ed. Mehmet Dikkaya), Alfa Aktüel, Bursa 2006, s.99- 140.

Tezler

- ❖ AÇIKGÖZ, Bernur, “**Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması**”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s.76.
- ❖ ÇİFTÇİ, Mehmet, “**Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Tam Üyelik Yolunda Türkiye**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2002, s. 3.
- ❖ KORKMAZ, Osman, “**Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergilerin Ekonomik Kalkınması ve Büyüme Aracı Olarak Kullanılması, Türkiye Örneği**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1987, s. 123.
- ❖ TUTKUN, Cengiz, “**Avrupa Birliğinde Vergilerin Uyumlaştırılması**”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Trabzon 2003, s.8.

Makaleler & Sempozyumlar

- ❖ AKTAN, Coşkun Can, “**Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumlaştırılması Açısından Özel Tüketim Vergisi Türkiye Uygulaması**”, s.37.
- ❖ BAILS, Dale & TIESLAU, Margie A. “**The Impact of The Fiscal Constitutions on State And Local Expenditures**”, CATO Journal;

Fall2000, Vol.20 Issue 2,p255,23p.” Çeviri: ŞAHİN, Alper, “**Eyalet ve Yerel Harcamalar Üzerinde Mali Anayasaların Etkisi**”, Isparta 2006, Çevirenin Değerlendirmesi Bölümü.

- ❖ BAILS, Dale & TIESLAU, Margie A. “**The Impact of The Fiscal Constitutions on State And Local Expenditures**”, Cato Journal; Fall2000, Vol.20 Issue 2.
- ❖ C. V. – P. M. Jackson, “**Public Sector Economics**”, Second Edition, 1982, Printed and Bound in Great Britain by TJ Pres, PadstowBrown
- ❖ Copyright of State Legislatures. “**It’s Tax Time Again**”, Şubat 2006.
- ❖ SCHICK, Allen, “**The Role of Fiscal Rules in Budgeting**”, OECD Journal on Budgeting volume3, 2003. s. 8.
- ❖ SHAH, Anwar, “**Fiscal Incentives For Investment and Innovation**” Oxford University Press, 1995, s. 137.
- ❖ ŞAHİN, Alper & TEZER, Özgür, “**Avrupa’da Ekonomik ve Mali Entegrasyon Sürecinde Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri: Kavramlar & Tartışmalar**”, Siyasi İlimler Türk Derneği, IV. Siyasi İlimler Konferansında Sunulan Tebliğ, Isparta, 11.11.2006.
- ❖ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, “**Türk Vergi Sistemi, Sorunlar – Çözüm Önerileri**”, Ankara 2004, s 27.
- ❖ YILDIRIM, Erhan – YILDIRIM, Refia, “**1980 Sonrası Uygulanan Maliye Politikaları ve Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri**”, Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar, XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Antalya 2001. s 11.

İnternet Kaynakları

- ❖ AKTAN C.Can & VURAL İstiklal Y. & KARAASLAN, Y. Tuğrul, “ **Mali ve Parasal Saydamlık**”
http://www.sobiadacademy.net/sobem/e_maliye/saydamlik/mali-kural.htm#_ftnref1, (16.12.2008)
- ❖ AKTAN, C.Can, “**Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi**”, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 2001.
<http://www.sobiadacademy.net/sobem/e-ekonomi/regulasyon/iktisat-politika.htm> (12.01.2009)
- ❖ AKTAN, Coşkun Can & VURAL, Tarık, “**Kural Kavramı, Temel Özellikleri ve Türleri**”, <http://www.canaktan.org/felsefe-sosyo/kurum-sosyoloji/kural-kavram.htm> (16.12.2008)
- ❖ AKTAN, Coşkun Can, “**Etkin Devlet**”, Konya: Çizgi Kitabevi, 2003. Ayrıca, Coşkun Can Aktan, “**Ekonomik Düzenin Sağlanmasına Yönelik Optimal Mali ve Parasal Kuralların Tasarımı**”
<http://www.canaktan.org/ekonomi/kurumsal-iktisat/makaleler/optimal-kural.htm>. (12.06.2008)
- ❖ ALPAT, Sabahattin, “**Türkiye’de Vergi Politikası**”, hukuktürk.com erişim
- ❖ ANDERSON, Barry and MINARIK, Joseph J., “**Design Choices for Fiscal Policy Rules**”,
<http://connection.ebscohost.com/content/article/1043172501.html?sessionid=4A8387CD088C8BCA28D846F8D508F492.ehctc1> (01.12.2008)
- ❖ “**Structures of The Taxation Systems in The European Union (Data 1995-2003)**”
- ❖ Devlet Planlama Teşkilatı, “**Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı- Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**”, DPT: 2597 . ÖİK: 608, Ankara, 2001.
<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>
- ❖ BAĞDADIOĞLU, Enis. “**Ücretlilerin Vergi Yüğü**”,

<http://www.turkis.org.tr/icerik/makaleucretlilerinvergiyuku.htm>

- ❖ W. ROBERT REED - CYNTHIA L. ROGERS, “**Tax Burden And The Mismeasurement Of State Tax Policy**”
http://faculty-staff.ou.edu/R/William.R.Reed-1/Papers/Tax_Variable_Paper.pdf (tax burden and the mismeasurement of the state policy)
- ❖ ÖZKARA, Mehmet. “**Ekonomik Krizlerin Temel Sebebi: Düşük Vergi Yüğü**”
- ❖ YILMAZ, Hakan, Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi.
<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/yilmazh/vergi.html> (27.08.2006)
- ❖ Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, Resmi İnternet Sitesi,
www.tcmb.gov.tr
- ❖ T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Resmi İnternet Sitesi,
www.muhasebat.gov.tr
- ❖ BOZDOĞANOĞLU, Burçin “**Gelişmekte Olan Ülkeler ve Vergi Politikalarına Kısa Bakış**”,
<http://www.muhasebetr.com/vazarlarimiz/burcin/03.asp> (12.01.2008)
- ❖ ERDİKLER, Şaban,”**Orta Vadeli Programda Yer Alan Vergi Politikaları**”,
<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=45660> (12.01.2008)
- ❖ HİÇ, Mükerrerem,”**Atatürk'ün İktisadi Alandaki Görüş ve Politikaları, Atatürk ve Cumhuriyet Dönemi Türkiye’si**”, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğı, Ogun Kardeşler Matbaacılık, Ankara 1981, s. 131. <http://www.canaktan.org/ekonomi/kurumsal-iktisat/makaleler/optimal-kural.htm>. (12.06.2008)
- ❖ <http://www.ekonomikcozum.com/vergi4.html> ,(28.01.2009).

- ❖ Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, “**Yıllık Ekonomik Rapor 2008**”http://www.sgb.gov.tr/esad/Sayfalar/haber-illik_ekonomik_rapor.aspx (26.01.2009)
- ❖ PARAMO, José Manuel González, “**Fiscal and Monetary Policy in EMU**”, 10. Internationales Finanz- und Wirtschaftsforum, Vienna, 11 November 2004. s.2 http://www.ecb.int/press/key/date/2004/html/sp041111_2.en.html (18.10.2008)
- ❖ POOLE, William, “**Monetary Policy Rules?**”, President, Federal Reserve Bank of St. Louis , The Jeffrey and Kathryn Cole Honors College Lecture Michigan State University, East Lansing, Mich. March 16, 1999. http://www.stlouisfed.org/news/speeches/1999/03_16_99.html (01.12.2008)
- ❖ KOPITS, George, “**Fiscal Rules: Useful Policy Framework or Unnecessary Ornament?**”, IMF Working Paper, WP/01/45 September 2001. <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=15370.0> (01.12.2008)
- ❖ *OECD, Revenue Statistics 1965-2006 - 2007 Edition* http://www.oecd.org/document/14/0,3343,en_2649_34119_2074062_1_1_1_1,00.html (10.11.2008)

Diğer Kaynaklar

- ❖ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 52.
- ❖ T.C. Maliye Bakanlığı, “**Yıllık Ekonomik Rapor 2005**” Ekim 2005.
- ❖ T.C. Maliye Bakanlığı, “**Yıllık Ekonomik Rapor 2006**” Ekim 2005.
- ❖ T.C. Maliye Bakanlığı, “**Yıllık Ekonomik Rapor 2007**” Ekim 2005.
- ❖ T.C. Maliye Bakanlığı, “**Yıllık Ekonomik Rapor 2008**” Ekim 2005.

EKLER

EK-1

KUZEY KIBRIS TÜRK CUMHURİYETİ 1984 GEÇİCİ MALİ KURALLAR YASASI

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Kurucu Meclisi'nin 25 Ocak 1984 tarihli birleşiminde kabul olunan "1984 Geçici Mali Kurallar Yasası" Anayasa'nın 74'üncü maddesi gereğince Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı tarafından Resmi Gazete'de yayınlanmak suretiyle ilan olunur.

Sayı :4/1984

1984 GEÇİCİ MALİ KURALLAR YASASI

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Kurucu Meclisi aşağıdaki Yasayı yapar:

- | | |
|-----------------|---|
| Kısa İsim | 1. Bu Yasa, 1984 Geçici Mali Kurallar Yasası olarak isimlendirilir. |
| Harcama Yetkisi | <p>2. (1) Aynı ödeneğin 1984 Mali Yılı Bütçe Yasa Tasarısında öngörülmüş olması halinde, 1983 Mali Yılı Bütçe Yasasında öngörülen ödeneklerden 31 Ocak 1984 tarihine kadar onikide bir oranında;</p> <p>Ancak maaş, ücret ve diğer özlük hakları ile ilgili harcamalarda, 1983 Mali Yılı Bütçe Yasasında öngörülen ödeneklere bakılmaksızın, 1984 Mali Yılı Bütçe Yasa Tasarısında öngörülen maaş, ücret ve diğer özlük hakları ile ilgili ödeneklerden onikide bir oranında;</p> <p>(2) 1984 Mali Yılı Bütçe Yasa Tasarısında öngörülen maaş, ücret ve diğer özlük hakları haricindeki ödenekler, 1983 Mali Yılı Bütçe Yasasında öngörülen aynı türden ödeneye oranla daha az ise, 1984 Mali Yılı Bütçe Yasa</p> |

Tasarısında öngörülen aynı tür ödeneğin onikide biri oranında;

(3) 1984 Mali Yılı Bütçe Yasa Tasarısında yer alan ve Türkiye Cumhuriyeti Yardımları ile finanse edilmesi öngörülen Savunma ödenekleri ile Transferler ve Yatırım Projeleri ödeneklerinden, ilgili mercilerce serbest bırakılan ödenek miktarının aşılmaması kaydıyla harcama yapılabilir.

(4) Bu Yasa amaçları bakımından “1984 Mali Yılı Bütçe Yasa Tasarısı”, 12 Ocak 1984 günü Maliye, Ekonomi, Bütçe ve Plan Komitesinin kabul ettiği 1984 Mali Yılı Bütçe Yasa Tasarısını anlatır.

Geçici
Madde

1. 1984 Mali Yılı Bütçe Yasa Tasarısı Ocak 1984 ayı sonuna kadar yasalaşmadığı takdirde, bu Yasanın 2’nci madde kuralları Şubat 1984 ayı için de geçerlidir.

Yürütme
Yetkisi

3. Bu Yasayı, Ekonomi ve Maliye Bakanı yürütür.

Yürürlüğe
Giriş

4. Bu Yasa, 1 Ocak 1984 tarihinden başlayarak yürürlüğe girer.

Ek-2

Mali Disiplin Mekanizması Üzerine¹⁰¹

Yeni yüzyılda devlet anlayışında köklü bir değişim yaşanmaktadır. Bugün için piyasa ekonomisinin tüm dünyada gösterdiği gelişmeler, ülkeleri bu yönde önemli adımlar atmaya zorlamaktadır. Dünya ile bütünleşmeyi amaçlayan bir ülkenin hem devlet yapısını hem de ekonomik durumunu bu değişime ayak uyduracak şekilde yeniden yapılandırması zorunlu hale gelmektedir. Değişimin tüm yönleriyle yaşandığı günümüzde sınırlı devlet anlayışı ile birlikte mali disiplin ve parasal disiplin sağlanmasına yönelik tartışmalarda ağırlık kazanmıştır. Dünya ölçeğinde bugün için parasal sıkıntılar, ülkesel bazda, beraberinde bir çok sosyoekonomik ve siyasal sorunlar doğurmaktadır ve aslında bu parasal istikrarsızlıklar mali istikrarsızlığın bir sonucu olmaktadır. Bu çerçevede 21. yüzyılda değişim trendlerinden biri olan sınırlı devlet anlayışı içerisinde devletin ekonomideki payının küçültülmesine yönelik olarak mali ve parasal disiplinin sağlanması büyük önem taşımaktadır.

Mali disiplin kavramı, kamu gelirleri ve kamu giderlerin birbirine denk olmasını ifade etmektedir. Şüphesiz mali disiplinsizliğin farklı nedenleri vardır. Tüm dünyada 1929 ekonomik krizinden sonra uygulamaya konulan keynesyen iktisat teorisi, durgunluk döneminde vergi indirimlerini ve kamu harcamalarının artırılmasını, enflasyonist süreçte ise vergilerin artırılmasını, kamu harcamalarının ise kısılmasını savunmuştur. Fakat 1970’li yıllara gelindiğinde durgunluk döneminde artırılan kamu harcamalarının ekonomik canlanma ile birlikte kısılmadığı ve bu dönemde azalan vergi gelirlerinin vergi oranları artırılarak ve yeni vergiler konularak giderilmeye çalıştığı gözlenmiştir. Keynesyen reçetenin işlememesinin temel sebebi ise politiktir. Durgunluktan çıkmak yanında seçim öncesinde oylarını artırmak kaygısıyla da vergi oranlarını indirip kamu harcamalarını artıran siyasi iktidarlar, seçim sonrasında artan kamu açıklarını finanse etmek için vergi oranlarını artırmaya başlamışlardır. Bu ve buna benzer

¹⁰¹ “The Impact of The Fiscal Constitutions on State And Local Expenditures, Dale BAILS, Margie A. TIESLAU, CATO Journal; Fall2000, Vol.20 Issue 2,p255,23p.” Çeviri: Eyalet ve Yerel Harcamalar Üzerinde Mali Anayasaların Etkisi, Alper ŞAHİN, Isparta 2006, Çevirenin Değerlendirmesi Bölümü.

birçok neden mali bakımdan, kamu maliyesi anlayışını disiplinden uzak tutmaya yetmiştir.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin sahip oldukları ekonomik durum, mali disiplin mekanizmalarının uygulanabilirliğini tehlikeye düşürebilir. Bu ülkelerde ekonominin sahip olduğu yapısal sorunlar, kayıt dışı ekonomilerin milli ekonomilerinin düzeylerine yaklaşması, kamu harcamalarının finansmanında yetersiz kalan vergi ve benzeri gelirler ve iç borçlanmadan sağlanamayan fazya neticesinde başvuru dış borçlanma yüzünden bütçe bünyesindeki faiz ödemelerinin büyük yer işgali, düşük hatta eksi sermaye birikimi, ve neticesinde görülen yatırımlarda yetersizlik sonucu yüksek işsizlik, emek arzının sınırsız olduğu bir durumda ücretlerin en az geçim düzeylerinde hatta altında gerçekleşmesi sonucu insanların birincil ihtiyaçlarını dahi karşılayamaması, sosyal patlamalar ve nihayetinde ekonomik sorunların doğurduğu siyasi istikrarsızlıklar ve bunalımlar v.b. neticesinde mali disiplin mekanizmalarının bu ülkelerde uygulanması büyük güçlüklerle karşılaşmaktadır. Ancak şu da bir gerçektir ki, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin bu durumlarında kurtulmaları için kısa dönemde olmasa dahi uzun dönemde mali disiplini sağlamaları zorunluluklarının bulunduğudır. Çünkü kalkınmanın finansmanında tasarrufun düzeyi büyük önem taşımaktadır.

Devletlerin kamu maliyesinde mali disiplini sağlama yolunda atacakları her adımın büyük önemi bulunmakta, bu tipte ülkelerin mali disiplini ne kadar gerçekleştirdiklerine bakılmaksızın bu yönde ortaya konulan kararlı tutum, hedeflerine ulaşmaları yönünde büyük önem kazanmaktadır. Günümüz küresel ekonomisi perspektifinde, sermayenin çok hızlı bir şekilde yoğunlaşmasının ve yayılmasının sağlanabildiği, tekelleşmenin en üst düzeylere ulaştığı, ulusal konjonktürden ziyade uluslararası finansal konjonktürün belirleyici olduğu bir dönemde ülkelerin kamu maliyesi anlayışlarında disiplin ilkesinin hakim kılınması büyük önem taşımaktadır. Zira hibeler, düşük faizli krediler, borçlanma olanaklarının artması sadece ekonomik yardım olmaktan çıkıp siyasi yaptırım ve kontrolleri de beraberinde getirmektedir. Bu açıdan mali disiplin anlayışının bir an evvel gerçekleştirilip, ülke ekonomisinin sağlam temellere oturulması sağlanmalıdır.

Yukarıda da bahsettiğimiz şekilde bir küresel ekonomik süreç içerisindeyiz. Ülkelerin bu süreçte yerlerini almaları ancak ve ancak kalkınmalarını gerçekleştirmelerine ve mali disiplini sağlamalarına bağlıdır. Her açıdan istikrardan uzak bir görüntü çizen, güvenden yoksun bir ekonomide, belirsizlik tüm ekonomik subjeleri derinden etkiler. Bugün için, kimi gelişmekte olan ülkelerin en büyük sorunu, kamunun aşırı büyümesidir. Kamunun ekonomi içindeki büyük dilimi, kamu harcamalarının o denli artmasına yol açmakta ve sonuçta devlet örgütünün hantal kurgusu içerisinde kamu maliyesinde etkinlikten ve verimlilikten söz edilememektedir. Çoğu zaman bütçe hedeflerine ulaşamamakta, seçim yatırımları olarak da nitelendirilen seçim öncesi manevraları ile kamu maliyesine kaldıramayacağı yükler yüklenmekte, bunların finansmanı içinde, en az dirence maruz kalınan bütçe dahilindeki yatırım harcamalarında kısıntıya gidilmesi, kalkınma konusunu baltalamaktadır.

Mali disiplin üzerine tüm bu açıklamalarımızdan sonra konuyu ülkemiz açısından da değerlendirmek istiyoruz. Mali disiplin mekanizmalarının uygulanabilir olduğu bir ortam Türkiye’de de oluşturulmaya çalışılmaktadır. Hesap verebilirlik ve sorumluluk mekanizmalarının işletilebildiği bir yapının oluşturulması için bir çok yasal düzenleme yapılmaktadır. Güçlü ekonomiye geçiş programı çerçevesinde gerçekleştirilmiş ve halen daha gerçekleştirilen yapısal reformlar, AB üyelik sürecinde gerçekleştirilen düzenlemeler, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu, bütçe sisteminde program bütçe sisteminden analitik bütçe sınıflandırması bağlamında performans esaslı bütçe anlayışına geçilmesi ve bu çerçevede stratejik planlama, saydamlık, hesap verme sorumluluğu ilkelerinin hakim kılınması, 4749 Sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun v.b. tüm bu ve buna benzer düzenlemeler kamu maliyesinin mali disipline kavuşturulması için atılmış adımlar olarak değerlendirilebilmektedir.

EK-3

1. Katma Değer Vergisinde Uyumlaştırma Çalışmaları

KDV alanında uyumlaştırma çalışmaları AB'nin kurulmasından itibaren başlamış ve 1967 yılında çıkarılan 1. direktif¹⁰² ile KDV, AB'de, ortak gider vergisi olarak kabul edilmiştir. Daha sonra yine 1967 yılında çıkarılan 2. direktif¹⁰³ ve 1977 yılında çıkarılan 6. direktif ile AB'de, uygulanacak KDV'nin temel ilkeleri ortaya konmuştur.

KDV harcama üzerinden alınan bir vergi olduğundan uluslararası ticarete vergileme bakımından önem taşımaktadır. AB açısından ortak pazar fikri ve sınır geçişleri ile birlikte, KDV'de uyumlaştırma gereği ortaya çıkmıştır. KDV' de uyumlaştırma bakımından önemle üzerinde durulan konuların başında oranlar ve istisnalar gelmekle birlikte, Birlik içinde ticaretin gelişmesiyle varış ya da menşe ülkesinde vergilendirme konusu AB'nin gündeminde önemli bir yer kazanmıştır.

Katma değer vergisinin uyumlaştırma konusunda en önemli gelişme KDV'nin temel ilkelerinin benimsenmesinden sonra 16 Aralık 1991 tarihli direktifle¹⁰⁴ olmuştur. Bu direktifle 1996 yılı sonundan itibaren malların varış ülkesinde KDV alınmasından vazgeçilerek çıkış ülkesinde KDV alınması sistemine geçilmesi benimsenmiştir¹⁰⁵. Böylece KDV konusunda ortak pazar tam olarak kurulmuş olacaktır. Ancak bu konuda bugüne kadar bir gelişme olmamıştır.

16 Aralık 1991 tarihli direktif 1993 yılı başından itibaren gümrüklerde KDV tahsilâtı prensibini kaldırarak mal ithal eden her mükellefin kendi vergi dairesine beyan ederek ödemesi prensibini getirmiştir. Böylece gümrüklerde çok sayıda dokümanın doldurularak oluşturulan kırtasiyeye son verilmiştir. Bu şekilde mallar

¹⁰² 1. Direktif (11 Nisan 1967): Topluluğun ortak gider vergisi olarak KDV'nin kabul edilmesi (67/227/CEE), (JO no 71 du 14.4.1967, p.1301).

¹⁰³ 2. Direktif (11 Nisan 1967): Kabul edilen KDV'nin yapısı ve uygulama yöntemleri (67/228/CEE), (JO no 71 du 14.4.1967, p.1303).

¹⁰⁴ 16 Aralık 1991 Tarihli Direktifle getirilen: rejimde basitleştirme sağlayan Direktif (92/III/CEE, JO L 384/1992).

¹⁰⁵ BİLİCİ, Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, s.207.

gümrüklerden beklemeden geçmektedir. Bu uygulama ekonomik bütünleşme çerçevesinde önemli bir gelişmedir. Ancak 1.1.1996'dan itibaren gümrük birliğine girmiş olan Türkiye bu uygulamanın dışında tutulmuştur.

Avrupa Birliğinde KDV uyumlaştırması konusunda son zamanlarda en önemli çalışma oranlar konusunda kendini göstermektedir¹⁰⁶. 18 Aralık 1989 tarihli konsey kararı, AB'nin temel hedefinin 1 Ocak 1993'den önce standart oran uygulamasına geçmek olduğunu açıklamıştır. 19.12.1992 tarihli direktif ile toplulukta iki oranlı bir rejim kabul edilmiştir. Buna göre indirilmiş oran en az %5 olacak ve üye ülkeler bir veya iki tane indirilmiş orana sahip olabilecektir. İndirilmiş oranın konuları da liste halinde belirtilmiştir. Ancak ülkelere tanınan çok sayıda istisna nedeni ile bu uygulama katı bir şekilde yürütülmemektedir. İndirilmiş oran dışında % 15'den az olmayacak şekilde birde standart oran getirilmiştir. 31.12.1996'dan sonra bu uygulamaya da son verilip kesin oranlar yeniden belirlenecektir. Bugüne kadar da yeni oranlar konusunda da bir gelişme olmamıştır.

AB'nde verginin konusu ve matrahı hususlarında önemli bir uyumsuzluk olmamıştır. Ancak oranlar konusunda önemli sıkıntılar vardır. Türk Katma Değer Vergisi Mevzuatı 1 Ocak 1985'den itibaren uygulamaya geçmesi nedeni ile AB'nin direktiflerine uygun şekilde hazırlanmaya çalışıldığından Avrupa Birliği KDV mevzuatından önemli bir farkı yoktur. Birlikte, 1.1.1993'den itibaren tek pazara geçilme hedefine paralel olarak hazırlanan oranlarda uyumlaştırma çalışmaları dolayısıyla Türkiye standart oranı 27.10.1993'den itibaren %12'den %15'e son olarak da 15.5.2001 tarihinden itibaren %18'e yükselterek birlik KDV oranlarına uyum sağlanmıştır.

Türkiye ile AB, KDV mevzuatı açısından genel olarak birbiriyle uyumludur. Ancak aşağıdaki konularda uyumsuzluklar bulunmaktadır¹⁰⁷.

¹⁰⁶ ÇİFTÇİ, “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Tam Üyelik Yolundaki Türkiye”, s.31–48.

¹⁰⁷ AÇIKGÖZ, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması”, s.40–44.

1-Taşıt alım ile Banka ve Sigorta muameleleri AB'de KDV kapsamında vergilendirilirken, Türkiye'de ayrı kanunlarla vergilendirilmektedir.

2- Vergi oranları arasında uyumsuzluk vardır. 92/77/CCE sayılı Konsey Direktifine göre 1 Ocak 1993'den itibaren normal KDV oranı her üye ülkede en az % 15 olması gerekir. Üye ülkeler sosyal ya da kültürel ürün ve hizmetler için (asgari %5) bir ya da iki indirilmiş oran uygulanabilir. Isınma, aydınlatma için yapılan enerji dağıtımı, su dağıtımı, ilaçlar ve diğer ecza malzemesi ve yolcu taşımacılığı standart orana tabidir.

3- AB'deki KDV'de yer almayıp, Türkiye'de yer alan istisnalar şunlardır;

a. Demiryolu taşıma araçları teslimi,

b. Askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetler istisnası,

c. Petrol arama faaliyetleri ile ilgili istisna,

d. Deniz ve hava taşıma araçları teslimlerinde ve bu araçlara liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlerin geniş tutularak özel spor tekneleri ve uçaklarını da kapsamasına yönelik istisnadır.

4- Türkiye'de KDV Kanununda yer almayıp, AB'de yer alan istisnalar ise şunlardır¹⁰⁸;

a. Resmi posta idarelerinin hizmetleri,

b. Kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının ticari nitelik taşımamak şartıyla yapılan teslim ve hizmetler,

c. Belirli şart ve sınırlarda yapılan bahis ve piyango tertipleri,

d. Doktorlar ve benzeri sağlık görevlileri tarafından hastalara uygulanacak tedaviler ile diş hekimlerinin ve diş teslimlerinin hizmetleri ve diş protez işlemleri,

¹⁰⁸ AÇIKGÖZ, s. 40-44.

e. Kamu kuruluşları ile kamu menfaatine yararlı sayılan kuruluşların müze, tarihi eserler ve hayvanat bahçesi hizmetleri istisna kapsamındadır.

5- KOBİ'lere uygulanacak KDV rejiminde farklılıklar vardır; 444 sayılı direktif önerisinde öngörülen peşin ödemeler, sistemimizde yoktur.

KDV mükellefi olmayacak veya götürü usule tabi olacakların tespitinde yıllık hasılat tutarı yanında başka şartlara da başvurulmuştur.

Türkiye'de KDV sisteminde kullanılmış eşya, sanat eserleri, antika eşya ve koleksiyon konusu eşyaların vergilendirilmesine ilişkin özel bir düzenleme yoktur.

AT'nda ortak KDV sisteminin gerek uygulamada gerekse üye ülkeler arasındaki uyum çalışmalarında bazı sorunların ortaya çıktığı bir gerçektir. Uygulamada karşılaşılan sorunlar daha çok, konsey direktiflerinin geçerli olduğu üye ülkelerin ekonomik ve finansal koşulların birbirinden farklı olduğu alanlarda yoğunlaşmaktadır. Fakat bu da sonuçta uyum çalışmalarının eksik kalan yönlerinden kaynaklanmaktadır.

Topluluk ortak KDV sisteminin uyumlaştırılması konusunda verginin konusu, mükellefi, yeri, vergiyi doğuran olay ve matrah yönünden dikkat çekici bir soruna rastlanmamıştır. Ancak en çok karşılaşılan sorunlar; oran, istisna ve indirim kapsamı ile vergi dönemlerinde yoğunlaşmaktadır. KDV oranı konusunda ortaya çıkan sorunlar:

1. Oranların standartlaştırılması,
2. Farklı oranlara tabi olan mal ve hizmetlerin standartlaştırılması ve,
3. Oranların birbirine yaklaştırılması, olarak ele alınabilir.

Oranların % 14–20 arasında standartlaştırılması bugün hala Danimarka, İspanya, İrlanda tarafından uyulmayan bir konuyu oluşturmaktadır.¹⁰⁹ Danimarka ve İrlanda'nın yüksek, İspanya'nın düşük standart oran uygulaması, Topluluk üyesi

¹⁰⁹ AÇIKGÖZ .s.142–165.

lkeler arasındaki mal ve hizmet dolaşımında haksız rekabet koşulları yaratan bir görünüm taşımaktadır.

Çünkü bir malın KDV'si düşük bir ülkede pazara sunulması ve pazarlama çabalarının yönlendirilmesi KDV'si yüksek olan ülkelere göre daha kolay olduğu bir gerçektir. Böylece oluşan uluslararası mal ve hizmet akışında serbest rekabet kuralları Roma Antlaşmasında belirtildiği üzere zedelenmektedir. Toplulukta tek bir oranı benimsenmeyip, bir dizi halinde standart oranların ele alınmasının nedeni ise, sosyal yönden bakıldığında aynı vergi miktarını elde etmede gelire oranla adil dağılım olarak kabul edilmektedir.

Farklı oranlara tabi olan mal ve hizmetlerin standartlaştırılması, aynı malın tüm Topluluk düzeyinde aynı KDV oranına tabi olmasını gerektirmektedir. Hemen hemen bir kaç malın dışındaki mal ve hizmetlerde ye lkelerde farklı KDV oranları uygulanmaktadır. Söz konusu farklılık ye ülkelerin hem standart, indirilmiş ve yükseltilmiş oranlarının Topluluğun belirlediği standart dilimler arasına yayılmasından hem de bazı ülkelerin Topluluğun belirlediği standart dilimlerin dışındaki oranlarla KDV uygulamasına gitmesinden kaynaklanmaktadır.

Oranların birbirine yaklaştırılması ise, ye ülkeler arasında daha adaletli bir KDV uygulamasına imkn verebilecek ve KDV hasılatından Topluluk bütçesine yapılacak katkı paylarından da yakınlışmayı sağlayabilecektir.

Ancak KDV oranı yüksek olan ye ülkeler toplam KDV gelirlerini düşürmek istemediklerinden, KDV oranı düşük olan lkelerde fiyat artışına neden olmamak ve enflasyona yol amamayı amaçladıklarından oranların birbirine yakınlıştırılması konusunda ortak bir tutuma girilememiştir.

İstisna ve indirim kapsamı mal ve hizmetler konusunda ortaya çıkan sorunlarda vardır. İstisna ve indirim kapsamı mal ve hizmetlerin kapsamında genel bir uyum sağlanmış olmakla birlikte, özellikle gıda maddeleri ile kitap, gazete, dergi vb. mallarda indirim oranı bazı lkelerde sıfırlanmıştır. Sıfır indirim oranının uygulanmasına tek pazara geçildiğinde son verileceği, ikinci ve altıncı direktifler kapsamında karara bağlanmıştır. İrlanda ve İngiltere'nin gıda mallarına sıfır indirim

uygulanması, sosyal ve politik nedenlerle genellikle temel zorunlu mallar ile hizmetlerde yaygınlaştırılmıştır.

Gıda maddelerinde sıfır vergi uygulamasına son verildiğinde düşük gelir grubuna sahip tüketicilerin zarar görmemesi için sosyal güvenlik sistemi ve transfer ödemeleri yoluyla tüketicinin dezavantajlı durumu ortadan kaldırılabilir. Diğer üye ülkelerde aynı yolu benimseyerek, düşük gelir grubundaki tüketicilerini korumuşlardır.

Gerek indirilmiş, gerekse yükseltilmiş oran uygulanan mal ve hizmetlere bazı ülkelerden standart oran uygulanmasına gidilerek farklılık yaratılmıştır. Ayrıca KDV ödenme dönemlerinde ortaya çıkan sorunlar da vardır. KDV'lerinin devlete ödendiği vergi dönemlerinde üye ülkelerde farklılık göstermektedir. Bu da tek pazar uygulamasına geçildiğinde son verilecek bir uygulamadır. Komisyonun önerdiği "Clearing System" kabul edildiği takdirde zaten merkezileştirilecek olan KDV tahsilâtında da bu tür sorunlar ortadan kalkacak, tek bir vergi dönemi benimsenebilecektir.

2. Özel Tüketim Vergilerinde Uyumlaştırma Çalışmaları

AB'nde özel tüketim vergilerinde uyumlaştırma çalışması beş büyükler olarak adlandırılan, sigara, tütün, madeni yağlar, alkol, bira, şarap üzerinde yoğunlaştırılmıştır. Bunların dışında mallara da özel tüketim vergisi haksız rekabete sebep olmamak şartıyla konulabileceği prensibi benimsenmiştir.

Türk vergi mevzuatının topluluk vergi mevzuatı ile uyumlaştırılmasının çerçevesi Ankara Anlaşması ve Katma Protokol ile çizilmiştir. Ankara Anlaşmasında genel bir hükme yer verilerek ortaklık ilişkilerinde rekabet, vergileme ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerin uygulanması gerektiği kabul edilmiştir. Katma Protokolle daha ayrıntılı düzenlemeler yapılarak gümrük birliğinin çerçevesi çizilmiştir. Buna göre gümrük vergileri ve eş etkili vergiler kaldırılarak, ayırım gözetici vergi konulamayacak, normalin üstünde vergi iadesi yapılamayacak, istisnalar haricinde belli sektörlerle teşvik edici vergileme uygulanamayacaktır.

ÖTV alanında Birlikte ancak tek pazara geçiş dönemi olan 1.1.1993 'e yönelik uyumlaştırma çalışmaları yapılabilmıştır¹¹⁰. Bu çalışmalar da beş büyükler alanında olmuştur. Türkiye'nin bugüne kadar özel tüketim vergileri alanında uyumlaştırmayı sağladığı söylenemez.

Genel olarak Türk Vergi Mevzuatı ile Birlik Vergi Mevzuatı karşılaştırıldığında Türkiye'nin uyumlaştırma konusunda AB'ne üye ülkelerin çoğuna nazaran daha iyi durumda olduğu görülmektedir.

¹¹⁰ ÇİFTÇİ, ss.52-60.

TÜRKİYE'DEKİ VERGİ SİSTEMİ KONUSUNDA

DÜNYA BANKASI / FIAS'IN ÖNERİLERİ¹¹¹

1. FIAS'ın uluslararası deneyimleri, doğrudan yabancı yatırım dahil, uzun vadeli sermayeyi çekmek için en iyi vergi stratejisinin, **vergi oranlarını mümkün olduğu kadar düşük tutmak ve vergi gelirlerini artırmak için vergi tabanını yaymak** olduğunu göstermektedir. Birçok ülkede yaygın olmasına rağmen, vergi teşviklerinin yeni yatırımları çekmek için, Türkiye'de de olduğu gibi, çare olmadığı görülmektedir. Tersine; geniş idari düzenlemeler, devletin vergi kaybı, ekonomik bozukluklar ve yolsuzluk fırsatları gibi istenmeyen olumsuzluklara sebep olabilir.
2. Türkiye'de uygulanan yüksek yatırım vergi istisnası, enflasyonun olumsuz etkisini telafi etmenin bir yolu olmakla birlikte, stopaj vergileri bu etkiyi azaltmaktadır. Ayrıca, Türkiye'de teşvikler sektöre, bölgeye ve yatırımın büyüklüğüne göre çok keyfi uygulanmaktadır. Uluslararası muhasebe standartları kullanılarak enflasyon düzeltme hesabı kendiliğinden uygulamaya konmuş olur. Bu tedbir, Türkiye'nin yatırım vergi istisnası ve daha sonra da stopaj vergisi gerekçesini ortadan kaldıracaktır. **Eğer Türkiye hala yatırım vergi istisnası uygulamaya devam etmek istiyorsa kurumlar gelir vergisi yükü yine de azaltılmalıdır.**
3. Türkiye mevcut kurumlar vergisi ve teşvik sisteminin reformu için, çeşitli seçeneklerin, vergi gelirleri üzerindeki etkisi, vergi yükü ve fayda – maliyet analizi dahil çok yönlü bir analizini yapmalıdır. **Bütün teşvik sistemi kaldırılıp yerine şu anda % 44 düzeyindeki orandan çok daha düşük oranlı ve basit bir vergi sistemi getirilmelidir.** Sistemin bütünlüğünü ve berraklığını sağlamak için yatırım teşvikleri mevzuatı vergi mevzuatı ile birleştirilmeli ve teşvikler bu yolla yönlendirilmelidir.
4. Seçeneklerin iyice incelenmesi, en uygun kurumlar vergi yapısı ve oranını tesis etmede Türkiye'ye yardımcı olacaktır. **Macaristan ve Polonya'da olduğu gibi diğer bir çok ülkede kurumlar vergisi oranları % 15 ile % 25 arasında değişmektedir.**

¹¹¹ Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu (TİSK), “Krizden Çıkış İçin Zorunlu İstikamet: Vergi ve Bürokrasi Reformları” Eylül 2001.s.43.

5. Etkin bir vergi sisteminin çeşitli amaçlarına hizmet edecek bir yaklaşım geliştirilmelidir. Özellikle verginin toplanışı, adil ve yansız oluşu, kolay idaresi, yatırımcılar üzerinde rekabet için kabul edilebilir bir ağırlıkta oluşu gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.

Yeni bir vergi reformu için aşağıdaki hususların izlenmesi yararlı olacaktır:

- ♦ Kuralların ve oranların değişme sıklığı azaltılmalıdır.
- ♦ Keyfi uygulamayı önlemek ve şeffaflığı artırmak için yasada açık ve detaylı tanımlar verilmelidir.
- ♦ Sistemde yüksek enflasyon v.b. piyasa koşulları dikkate alınmalıdır.
- ♦ Hükümetin ve mükelleflerin çeşitli ödemeleri göz önüne alınarak vergi beyan ve ödeme sıklığının optimizasyonu sağlanmalıdır.
- ♦ Hükümet, vergilendirmenin çeşitli yönleri ile ilişkisi olan Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Gümrükler v.b. gibi kamu kurumlarının rollerini iyi belirlemeli ve koordinasyonunu sağlamalıdır.
- ♦ Hükümet, reform paketinin bir parçası olarak, memurların teşviki ve bilgilerinin artırılması açısından kurumsal kapasitenin geliştirilmesine büyük önem vermelidir.

ÖZGEÇMİŞ

Kıssel Bilgiler:

Adı ve Soyadı :Alper ŞAHİN
Dogum Yeri :Uluborlu
Dogum Yılı :17.07.1983
Medeni Hali :Evli

Eğitim Durumu:

Lise : 1997 - 2000 Şehit Ali İhsan Kalmaz Lisesi / ISPARTA
Lisans : 2000 – 2005 Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F.
Kamu Yönetimi / İZMİR
Yüksek Lisans : 2006 – 2009 Süleyman Demirel Üniversitesi S.B.E.
Maliye ABD / ISPARTA

Yabancı Dil ve Düzeyi:

İngilizce - İyi

İş Deneyimi:

2007 – 2008 Türk Ekonomi Bankası A.Ş.
2008 – Halen Isparta Defterdarlığı, Sütçüler Malmüdürlüğü