

# KAMU MALİYESİ

**Gözden Geçirilmiş Dördüncü Baskı**

**Prof. Dr. Naci B. Muter  
Prof. Dr. A. Kemal Çelebi  
Prof. Dr. Süreyya Sakıncı**

**Manisa - 2012**

## İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER  
GİRİŞ

1

### KESİM I KAMU MALİYESİNİN TEMELLERİ

#### BİRİNCİ BÖLÜM ULUSAL EKONOMİ İÇİNDE KAMU KESİMİ

I. KAMU KESİMİNİN GEREKLİLİĞİ	7
II. ÖZEL KESİM-KAMU KESİMİ AYIRIMI	8
III. KAMU MALİYESİNİN KONUSU: KAMU KESİMİ	9
IV. KAMU KESİMİNİN ÇEŞİTLİ YÖNLERİ	10
A. Ekonomik Yönü	10
B. Siyasi Yönü	10
C. Hukuki Yönü	10
D. Sosyo-Psikolojik Yönü	11
V. ÖZEL KESİM VE KAMU KESİMİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR	11
A. Amaç Bakımından	11
B. Yöntem Bakımından	12
C. Kapsam Bakımından	12
VI. KAMU KESİMİNİN ULUSAL MUHASEBE İLİŞKİLERİ İÇİNDEKİ YERİ	12
A. Kamu Kesiminin Olmadığı Varsayımında Ulusal Muhasebe İlişkileri	13
B. Kamu Kesiminin Varlığında Ulusal Muhasebe İlişkileri	14
VII. KAMU KESİMİNİN BÜYÜKLÜĞÜ	15
A. Büyüklüğün Ölçülmesi Sorunu	15
B. Kamu Kesiminin Önemi	16

#### İKİNCİ BÖLÜM KAMU KESİMİNİN FAALİYET ALANI

I. OPTİMAL KAYNAK DAĞILIMINI GERÇEKLEŞTİRMEK	17
A. Tam Kamusal Mal Ve Hizmetler	18
1. Tanımı	18
2. Özellikleri	19
a. Bölünememe	19

b. Pazarlanamama	19
c. Ortak Tüketim	20
B. Dışsal Ekonomiler	20
1. Tanımı	21
2. Çeşitleri	21
a. Üretim Dışsallıkları	21
b. Tüketim Dışsallıkları	22
3. Dışsal Ekonomilerin Varlığında Kamu Kesimi Faaliyeti	22
a. Dışsal Faydası Olan Mallar	23
b. Dışsal Maliyeti Olan Mallar	25
C. Erdemli-Erdemsiz Mallar	27
D. Doğal Tekeller	27
E. Düzenleyici Fonksiyonlar	29
II. GELİR DAĞILIMINI İYİLEŞTİRMEK	30
III. EKONOMİK İSTİKRARI SAĞLAMAK	32
IV. EKONOMİK BÜYÜMEYİ GERÇEKLEŞTİRMEK	32

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### KAMU KESİMİ FAALİYET ALANINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

I. LİBERAL DEVLET GÖRÜŞÜ	35
A. Klasik Görüş	35
B. Neo-klasik Görüş	37
C. Neo-liberal Görüşler	37
II. MÜDAHALECI DEVLET GÖRÜŞÜ	38
A. Keynesyen Görüş	38
B. Kalkınma İktisadı Görüşü	39
C. Aşırı Müdahaleci Refah Devleti Görüşü	40

### KESİM II

#### KAMU HARCAMALARI TEORİSİ

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### KAMU HARCAMALARI KAVRAMI

I. KAMU HARCAMALARININ NİTELİĞİ	48
II. KAMU HARCAMALARININ TANIMI	50
A. Harcamacı Kuruluş Bakımından Kamu Harcamaları	50
B. Ekonomik Etkileri Bakımından Kamu Harcamaları	51
C. Dar Anlamda Kamu Harcamaları	52
D. Geniş Anlamda Kamu Harcamaları	52

## İKİNCİ BÖLÜM KAMU HARCAMALARININ SINIFLANDIRILMASI

I.	İDARİ SINIFLANDIRMA	56
	A. Organik Sınıflandırma	56
	B. Fonksiyonel Sınıflandırma	57
II.	BİLİMSEL SINIFLANDIRMA	59
	A. Reel Harcamalar-Transfer Harcamaları	60
	B. Cari Harcamalar-Yatırım Harcamaları	63
	C. Verimli Harcamalar-Verimsiz Harcamalar	64

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM KAMU HARCAMALARININ ARTIŞI

I.	TEORİK AÇIKLAMALAR	69
	A. Makro Açıklamalar	69
	1. Wagner Kanunu	70
	2. Sıçrama Etkisi Hipotezi	72
	B. Mikro Açıklama: Kamu Tercih Yaklaşımı	74
II.	KAMU HARCAMALARININ ARTIŞ NEDENLERİ	75
	A. Görünüşte Artış Nedenleri	76
	1. Para Değerinin Düşmesi	76
	2. Harcamaların Bütçede Gösterilme Usulünün Değişmesi	76
	3. Aynı Usulün Tek Edilmesi	77
	4. Ülke Sınırlarının ve Nüfusun Değişmesi	77
	B. Gerçek Artış Nedenleri	77
	1. Savaşlar ve Savunma Hizmetleri	78
	2. Müdahaleci Devlet Anlayışı	78
	3. Siyasal Nedenler	79
	4. Şehirleşme	80
	5. Nüfus Artışı	80
	6. Bilimsel ve Teknolojik Gelişmeler	80

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM KAMU HARCAMALARININ ETKİLERİ

I.	KAYNAK DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	84
	A. Reel Harcamaların Etkileri	84
	B. Transfer Harcamalarının Etkileri	84
II.	GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	85
	A. Reel Harcamaların Etkileri	85

B. Transfer Harcamalarının Etkileri	85
III. FİYATLAR GENEL DÜZEYİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	86
IV. İSTİHDAM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	87
V. MİLLİ GELİR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	87
A. Çarpan Etkisi	88
B. Hızlandıran Etkisi	91

### **KESİM III VERGİ TEORİSİ**

#### **BİRİNCİ BÖLÜM KAMUSAL FİNANSMAN**

I. KAMUSAL FİNANSMAN KAVRAMI	99
II. KAMU GELİRLERİ TANIMI VE KAPSAMI	101
III. KAMU GELİRLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	103
A. İdari Sınıflandırma	103
B. Bilimsel Sınıflandırma	105
1. Dolaylılık Kriterine Göre Sınıflandırma	106
2. Zorunluluk Kriterine Göre Sınıflandırma	107
3. Kaynak Kriterine Göre Sınıflandırma	107
4. Süreklilik Kriterine Göre Sınıflandırma	108
IV. KAMU GELİRLERİNİN TÜRLERİ	108
A. Egemenlik Yetkisinin Kullanımından Kaynaklanan Kamu Gelirleri	109
1. Vergiler	109
2. Harçlar	110
3. Resimler	113
4. Şerefiyeler	113
5. Parafiskal Gelirler	115
6. Para ve Vergi Cezaları	116
7. Mali Tekeller	117
8. Zorunlu (Cebri) Borçlanma	118
9. Emisyon ve Para Politikası Sonucu Elde Edilen Gelirler	118
10. Fonlar	119
B. Piyasa Kuralları Kapsamında Elde Edilen Kamu Gelirleri	120
1. Mülk ve Teşebbüs Gelirleri	120
2. İsteğe Bağlı (İhtiyari) Borçlanma	121
3. Devletlerarası Yardımlar	122
4. Özelleştirme	122

## İKİNCİ BÖLÜM VERGİ TEORİSİNE GİRİŞ

I. VERGİ KAVRAMI VE TANIMI	125
II. VERGİNİN ÇAĞDAŞ ÖZELLİKLERİ	127
A. Hukuki Cebirle Alınması	127
B. Karşılıksız Olması	128
C. Vergilendirme Yetkisine Sahip Kurumlarca Alınması	129
D. Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alınması	130
E. Para İle Ödenmesi	130
F. Mali ve Mali Olmayan Amaçlar İçin Alınması	131
III. VERGİNİN FONKSİYONLARI	131
A. Verginin Mali Fonksiyonu	132
B. Verginin Ekonomik Fonksiyonu	133
1. Ekonomik İstikrarı Sağlama Fonksiyonu	133
2. Ekonomik Kalkınma ve Büyüme Fonksiyonu	133
C. Verginin Sosyal Fonksiyonu	134
IV. VERGİNİN VARLIK NEDENİNİ AÇIKLAYAN TEORİK YAKLAŞIMLAR	135
A. Fayda Teorisi	136
1. Vergiyi Hizmet Bedeli Sayan Yaklaşımlar	137
2. Vergiyi Sigorta Primi Olarak Kabul Eden Yaklaşımlar	137
3. Vergiyi Genel Giderlere Katılma Payı Olarak Kabul Eden Yaklaşımlar	137
B. İktidar Teorisi	138

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM VERGİNİN UNSURLARI

I. VERGİNİN KONUSU	141
II. VERGİ MÜKELLEFİ	142
III. VERGİ SORUMLUSU	142
IV. VERGİYİ DOĞURAN OLAY	143
V. VERGİ MATRAHI	144
A. Spesifik Matrah	144
B. Ad Valorem Matrah	144
VI. VERGİ TARİFESİ	144
A. Tek (Düz) Oranlı Vergi Tarifesi	146
B. Artan Oranlı (Müterakki) Vergi Tarifesi	147
1. Sınıf Usulü Artan Oranlılık	148
2. Dilim Usulü Artan Oranlılık	149

3. Açık Artan Oranlılık	151
4. Gizli Artan Oranlılık	151
C. Tersine Artan Oranlı Vergi Tarifesi	152
D. Azalan Oranlı Vergi Tarifesi	152

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM VERGİLEME TEKNİĞİ**

I. VERGİNİN TARHI	155
A. Beyan Usulü	156
B. Karine veya Dış Belirtiler Usulü	156
C. Götürü Usul	157
D. İdarece Takdir Usulü	158
1. İkmalen Vergi Tarhı	158
2. Re'sen Vergi Tarhı	159
3. İdarece Vergi Tarhı	159
II. VERGİNİN TEBLİĞİ	159
III. VERGİNİN TAHAKKUKU	160
IV. VERGİNİN TAHSİLİ	161
A. İltizam Usulü	161
B. İhale Usulü	162
C. Halk Temsilcileri Usulü	162
D. Emanet Usulü	162
E. Yükümlü Tarafından Ödenmesi Usulü	163
F. Pul-Bandrol Yapıştırma veya Kıymetli Kağıt Kullanma Usulü	163

## **BEŞİNCİ BÖLÜM VERGİLEME İLKELERİ**

I. ADAM SMITH'İN VERGİLEME İLKELERİ	165
A. Adalet/Eşitlik İlkesi	166
B. Belirlilik/Kesinlik İlkesi	166
C. Uygunluk İlkesi	166
D. İktisadilik İlkesi	167
II. ADOLP WAGNER'İN VERGİLEME İLKELERİ	167
A. Mali İlkeler	167
B. İktisadi İlkeler	168
C. Ahlaki İlkeler	168
D. Teknik ve İdari İlkeler	168
III. TEMEL VERGİLEME İLKELERİ	169
A. Genelilik İlkesi	169
B. Adalet İlkesi	170

1. Adaletin Sağlanması Yönelik Yaklaşımlar	171
a. Fayda Yaklaşımı	171
b. Ödeme Gücü Yaklaşımı	172
c. Fedakarlıkta Eşitlik Yaklaşımı	173
2. Adaletin Sağlanması İçin Kullanılan Vergileme Teknikleri	174
a. En Az Geçim İndirimi	175
b. Artan Oranlılık (Müterakkiyet)	177
c. Ayırma İlkesi	178
C. Etkinlik İlkesi	178

## ALTINCI BÖLÜM VERGİLEMENİN EKONOMİK MALİ VE PSİKOLOJİK SINIRLARI

I. VERGİLEMENİN EKONOMİK SINIRI	181
A. Vergi Kapasitesi	182
B. Vergi Gayreti	183
II. VERGİLEMENİN MALİ SINIRI	184
A. Vergi Yükü	184
B. Vergi Yükü Türleri	185
C. Vergi Yükünü Etkileyen Faktörler	189
1. Vergi Oranları	189
2. Vergi Maliyeti	190
3. Vergi Harcamaları	190
4. Vergi Erozyonu	191
5. Vergi Kredisi	191
III. VERGİLEMENİN PSİKOLOJİK SINIRLARI	192
A. Vergi Baskısı (Tazyiki)	192
B. Vergi Zihniyeti ve Ahlakı	193
C. Mali Anestezi	193
IV. SINIRLARIN AŞILMASININ SONUÇLARI	194
A. Vergiden Kaçınma	194
B. Vergi Kaçırma	194
C. Verginin Reddi	195
D. Verginin Telafisi	196
1. İkame Etkisi	196
2. Gelir Etkisi	197
3. Karar Etkisi	197



## YEDİNCİ BÖLÜM VERGİNİN YANSIMASI

I. YANSIMANIN TANIMI VE ÖNEMİ	199
II. YANSIMA SÜRECİNİN AŞAMALARI	200
III. BAŞLICA YANSIMA TÜRLERİ	201
A. İleriye Doğru Yansımaya-Geriye Doğru Yansımaya	201
B. Sınırlı Yansımaya-Sınırsız Yansımaya	202
C. Kanuni Yansımaya-Fiili Yansımaya	202
D. Mutlak Yansımaya-Diferansiyel Yansımaya	203
IV. YANSIMAYI BELİRLEYEN FAKTÖRLER	203
A. Mikro Ekonomik Faktörler	203
1. Arz ve Talep Esnekliği	203
2. Piyasa Yapısı	205
a. Tam Rekabet Piyasasında Vergi Yansımaya	206
b. Tekel (Monopol) Piyasasında Vergi Yansımaya	206
c. Oligopol Piyasalarda Vergi Yansımaya	206
d. Tekelci Rekabet Piyasalarında Vergi Yansımaya	207
B. Makro Ekonomik Faktörler	207
1. Ekonomik Konjonktür	207
2. Yükümlülerin Vergileri Finansman Şekli	208
3. Devletin Vergi Gelirlerini Harcama Süresi	208
C. Verginin Türü	208
1. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler	208
2. Dar ve Geniş Tabanlı Vergiler	209
V. BAŞLICA VERGİLERİN YANSIMA DURUMU	210
A. Gelir Vergisinde Yansımaya	210
B. Kurumlar Vergisinde Yansımaya	211
C. Harcama Vergilerinde Yansımaya	211
VI. VERGİNİN AMORTİSMANI VE KAPİTALİZASYONU	212
A. Verginin Amortismanı	213
B. Verginin Kapitalizasyonu	214

## SEKİZİNCİ BÖLÜM VERGİLEMENİN ULUSLARARASI BOYUTU

I. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME	215
A. Çifte Vergilendirmenin Tanımı	215
B. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması	216
C. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	217
1. Ulusal Vergi Hukukundaki Düzenlemeler	217
2. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	217

II. KÜRESELLEŞME OLGUSU VE VERGİLENDİRME	218
A. Vergi Rekabeti	218
B. Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme	220
C. Tobin Vergisi	221
D. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi	223

## **DOKUZUNCU BÖLÜM VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI**

I. NAKDİ - AYNİ - BEDENİ VERGİLER	225
II. DAĞITIM (Tevzii) VERGİLER - ORANSAL (Nispi) VERGİLER	226
III. ŞAHİS VERGİLERİ - MAL VERGİLERİ	226
IV. SUBJEKTİF VERGİLER - OBJEKTİF VERGİLER	227
V. AD VALOREM VERGİLER - SPESİFİK VERGİLER	228
VI. DOLAYLI (Vasıtalı) VERGİLER – DOLAYSIZ (Vasıtasız) VERGİLER	229
A. Dolaylı ve Dolaysız Vergi Ayırımında Kullanılan Ölçütler	229
1. Yansıma Ölçütü	229
2. Vergi Konusunun Devamlılığı Ölçütü	230
B. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yarar ve Sakıncaları	230
1. Vergi Adaleti Açısından	231
2. Verimlilik Açısından	231
3. Yükümlü Psikolojisi Açısından	232
VII. GELİR-SERVET-HARCAMA VERGİLERİ	233

## **ONUNCU BÖLÜM GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER**

I. GELİR VERGİSİ	235
A. Gelir Kavramı	236
1. Kaynak Teorisi	236
2. Net (Safi) Artış Teorisi	237
B. Gelir Vergisinde Sistemler	238
1. Sedüler Gelir Vergisi Sistemi	238
2. Üniter Gelir Vergisi Sistemi	239
C. Gelir Vergisinin Konusu	239
D. Gelir Vergisinin Ekonomik Etkileri	239
1. Tasarruflar Üzerindeki Etkileri	240
2. İşgücü Arzı Üzerindeki Etkileri	241
3. Faktör Arz ve Talebi Üzerindeki Etkileri	242
4. Verimlilik Üzerindeki Etkileri	242
5. Tüketim Üzerindeki Etkileri	243

II. KURUMLAR VERGİSİ	244
A. Kurumlar Vergisinin Teorik Temelleri	244
1. Fayda veya İmtiyaz Bedeli Yaklaşımı	245
2. Gayri Şahsi Ödeme Gücü Yaklaşımı	245
3. Hizmet ve Sosyal Maliyet Bedeli Yaklaşımı	245
4. Ekonomik ve Sosyal Denetleme Aracı Olması Yaklaşımı	246
5. Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Olması Yaklaşımı	246
6. Ayırma İlkesi Yaklaşımı	246
7. Devlet İçin Uygun Gelir Kaynağı Olması Yaklaşımı	247
B. Kurumlar Vergisinin Konusu	247
C. Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkiler	247
1. Tasarruflar ve Rantabilite Üzerindeki Etkileri	248
2. Firmaların Finansal Yapısı Üzerindeki Etkileri	249
3. Yatırımlar Üzerindeki Etkileri	249

## ONBİRİNCİ BÖLÜM SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

I. OLAĞANÜSTÜ SERVET VERGİLERİ	252
A. Uygulama Şekilleri	252
B. Ekonomik Etkileri	253
II. OLAĞAN SERVET VERGİLERİ	253
A. Servetten Alınan Vergiler	254
1. Genel Servet Vergisi	254
a. Uygulama Şekilleri	254
b. Ekonomik Etkileri	255
2. Özel Servet Vergileri	255
a. Gayrimenkul Mallar Üzerinden Alınan Vergiler	255
b. Menkul Mallar Üzerinden Alınan Vergiler	256
c. Ekonomik Etkileri	257
(1) Emlak Vergisinin Ekonomik Etkileri	257
(2) Motorlu Taşıtlar Vergisinin Ekonomik Etkileri	257
B. Servet Transferinden Alınan Vergiler	258
1. Veraset Vergisi	258
a. Uygulama Şekilleri	258
b. Ekonomik Etkileri	259
2. İntikal Vergisi	259
a. Uygulama Şekilleri	259
b. Ekonomik Etkileri	260
C. Servetin Değer Artışı Üzerinden Alınan Vergiler	260

## ONİKİNCİ BÖLÜM

## HARCAMA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

I.	GENEL GİDER (HARCAMA) VERGİLERİ	264
	A. Yaygın Muamele Vergileri	264
	1. Ciro Vergisi	264
	2. Katma Değer Vergisi (KDV)	265
	a. Katma Değer Vergisinin Türleri	266
	(1) Gayri Safi Hasıla Tipi KDV	266
	(2) Gelir tipi KDV	266
	(3) Tüketim Tipi KDV	266
	b. Katma Değer Vergisinin Hesaplanması	266
	B. Toplu Muamele Vergileri	267
	1. İstihsal Muamele Vergisi	268
	2. İlk İstihsal (Enerji ve Hammadde) Vergisi	268
	3. Toptan Satış Vergisi	268
	4. Parekende Satış Vergisi	269
II.	ÖZEL HARCAMA (GİDER) VERGİLERİ	270
	A. Özel Tüketim Vergisi	270
	B. Gümrük Vergileri	271

## KESİM IV KAMU BÜTÇESİ

### BİRİNCİ BÖLÜM KAMU BÜTÇESİNİN TEMELLERİ

I.	BÜTÇENİN TANIMI VE NİTELİKLERİ	277
II.	BÜTÇENİN FONKSİYONLARI	278
	A. Ekonomik Fonksiyonu	278
	B. Mali Fonksiyonu	278
	C. Hukuki Fonksiyonu	278
	D. Siyasi Fonksiyonu	278
	E. Denetim Fonksiyonu	278
III.	BÜTÇELEME İLKELERİ	279
IV.	BÜTÇE İLKELERİNDEN SAPMALAR	280

### İKİNCİ BÖLÜM BÜTÇE SİSTEMLERİ VE TÜRK BÜTÇE SİSTEMİ

I.	BÜTÇE SİSTEMLERİ	281
	A. Geleneksel Bütçe Sistemi	281
	B. Milli Ekonomik Bütçeler	282

C. Yatırım Bütçeleri	282
D. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi	283
E. Program Bütçe Sistemi	283
F. Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi	284
G. Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemi	285
H. Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi	286
II. TÜRKİYE'DE UYGULANAN BÜTÇE SİSTEMİ	290
A. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi	291
B. Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi	292
1. 1973 Mali Yılı Bütçe Reformu ve Yaşanan Sorunlar	292
2. 5018 Sayılı KMYKK'na Göre Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi	295
a. Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi	295
b. Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Unsurları	297
(1) Stratejik Plan	297
(2) Performans Programı	298
(3) Faaliyet Raporu	299
YARARLANILAN KAYNAKLAR	303

## GİRİŞ

Uzun yıllar ekonomi biliminin bir alt disiplini olarak kabul edilen kamu maliyesi, 19. Yüzyıldan itibaren özellikle ekonomi ve siyasal bilim ile çok yakın ilişki içinde olan disiplinler arası bağımsız bir sosyal bilim dalı olma özelliği kazanmaya başlamıştır.

Kamu maliyesinin konusu, toplum halinde yaşama zorunluluğu içinde olan bireylerin ortak ihtiyaçlarının nasıl ve ne şekilde karşılanacağına ilişkin açıklamalar yapmak, öngörülerde bulunmak ve çözüm önerileri getirmeye çalışmaktır. Bu çerçevede özellikle, toplumsal yaşamın üst siyasal örgütü olan devletin toplumsal ekonomik faaliyet içindeki yeri ve rolü inceleme konusu yapılmaktadır.

Kamu maliyesi analizinde, *hukuki* ve *ekonomik* olmak üzere başlıca iki yaklaşım söz konusudur. **Hukuki yaklaşım**, Kıta Avrupa'sında özellikle Fransız maliye ekolünün etkisi ile 1950'li yıllara kadar genel kabul gören bir yaklaşım olmuştur. Bu yaklaşım içinde ağırlıklı olarak normatif bir bakış açısıyla vergileme sorunları üzerinde durulmuştur. Devletin görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmek için yapmak zorunda olduğu harcamaların nasıl finanse edilmesi gerektiği ve bu finansman yükünün toplumdaki bireyler arasında adil bir şekilde nasıl dağıtılacağı, hukuki yaklaşımın temel inceleme konusunu oluşturmaktadır.

1950'lerden sonra gerek *J. M. Keynes*'in ekonomik düşünceye yaptığı katkılar ve gerekse neo-klasik *Anglo-Sakson* maliyecilerin yaptıkları çalışmalar sonucunda kamu maliyesi analizinde ekonomik yaklaşım ön plana çıkmıştır. **Ekonomik yaklaşımda**, vergilemenin yanı sıra kamu harcamaları konusu da marjinal analiz teknikleri kullanılarak inceleme konusu yapılmaktadır.

Hukuki yaklaşımdan yararlanılmakla birlikte ekonomik yaklaşımın benimsendiği bu çalışma dört kesimden oluşmaktadır.

***Kamu Maliyesinin Temelleri*** başlığını taşıyan birinci kesimin ilk bölümünde kamu kesiminin ulusal ekonomi içindeki yeri ve önemi incelenecektir. İkinci bölümde kamu kesiminin faaliyet alanını oluşturan optimum kaynak dağılımını gerçekleştirmek, gelir dağılımını iyileştirmek, ekonomik istikrarı sağlamak ve ekonomik büyümeyi gerçekleştirmek gibi temel toplumsal amaçlar açıklanmaktadır. Üçüncü ve son bölümde ise, kamu kesiminin faaliyet alanına ilişkin farklı görüşler, liberal görüş, müdahaleci görüş ve aşırı müdahaleci refah devleti görüşü ayrımı altında özetlenmektedir.

İkinci kesim ***Kamu Harcamaları Teorisi*** başlığını taşımaktadır. Dört bölümden oluşan ikinci kesimin birinci bölümünde kamu harcamaları ile ilgili temel kavramlar açıklanmaktadır. İkinci bölümde kamu harcamalarının sınıflandırılması konusu incelenmektedir. Üçüncü bölümde kamu harcamalarının artış nedenleri ve buna ilişkin teorik açıklamalara yer verilmektedir. Dördüncü bölümde ise, kamu harcamalarının ekonomik ve sosyal etkileri üzerinde durulmaktadır.

***Vergi Teorisi*** başlığını taşıyan üçüncü kesim sekiz bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamusal finansmanın tanımı, niteliği ve türleri açıklanacaktır. İkinci bölümde batı ülkeleri ve Türkiye’de verginin tarihsel gelişimi dönemler itibariyle ele alınmaktadır. Üçüncü bölüm vergi teorisine giriş niteliğindedir. Dördüncü bölümde verginin unsurları ve Beşinci Bölümde de vergi tekniğine ilişkin temel kavramlar yer almaktadır. Altıncı bölümde bazı bilim adamlarının vergileme ilkeleri ile günümüzde genel kabul gören vergileme ilkeleri açıklanmaktadır. Yedinci bölümde vergilemenin ekonomik, mali ve psikolojik sınırları üzerinde durulmaktadır. Sekizinci bölümde verginin yansımaları konusu incelenmektedir. Dokuzuncu bölümde vergilemenin uluslararası boyutu ele alınmaktadır. Onuncu bölümde vergilerin belli kriterlere göre nasıl sınıflandırıldığı açıklanmaktadır. Onuncu, Onbirinci ve Onikinci bölümlerde ise sırasıyla gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler inceleme konusu yapılmaktadır.

Dördüncü ve son kesim ise, ***Kamu Bütçesi*** ile ilgilidir. Bu kesim iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamu bütçesinin tanımı, fonksiyonları, ilkeleri ve bütçe ilkelerinden sapmalar ile ilgili olarak genel açıklamalara yer verilmektedir. İkinci bölümde ise, Türkiye’de bütçe süreci kapsamında bütçenin hazırlanması, bütçenin görüşülmesi ve onaylanması, bütçenin uygulanması, hazine işlemleri ve bütçenin denetimi konuları incelenmektedir.

**KESİM I**  
**KAMU MALİYESİNİN TEMELLERİ**





İnsanların bir araya gelerek bir toplum oluşturmaları sosyal bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Tarihin her döneminde insanların toplum halinde yaşadıkları görülmektedir. Toplum halinde yaşamak zorunda olan insanlar sınırsız ihtiyaçlarını kıt olan kaynaklarla karşılamak durumundadırlar. Bunun için toplumsal yaşam içinde aralarında işbirliği ve işbölümü yaparak bunu gerçekleştirmeye çalışırlar.

Toplumsal yaşamın bir düzen içinde devam edebilmesi için, düzeni sağlayacak, kuralları koyacak ve ortak işleri gerçekleştirecek egemen bir güce gereksinim vardır ki, bunun adı devlettir. **Devlet** denilen en üst siyasi örgütlenme, toplum halinde yaşamının zorunlu bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Devlet denilen siyasi örgüt, kural koyma ve zor kullanma yetkisine sahip bir güç olarak toplumsal ekonomik faaliyetin en önemli öznelerinden birisidir.

Toplumsal ekonomik faaliyet, ekonomik örgütlenme biçimine bağlı olarak gerçekleşir. **Piyasa ekonomisi** ve **merkezi planlı ekonomi** olmak üzere başlıca iki tür ekonomik örgütlenme biçimi bulunmaktadır. Toplum tarafından tercih edilen ekonomik örgütlenme biçimine bağlı olarak devlet, toplumsal ekonomik faaliyet içinde düzenleyici, yönlendirici ve üretici olarak önemli bir yere sahiptir.

Devletin ekonomi içinde vergi almak, harcamada bulunmak ve benzeri şekilde gerçekleştirdiği faaliyetlere **mali olaylar** denir. İşte kamu maliyesi disiplininin inceleme konusu bu mali olaylardır.

Kitabın bu ilk kesiminde kamu maliyesinin temelleri açıklanacaktır. Devletin ulusal ekonomi içindeki yerinin, rolünün ve öneminin açıklanacağı Birinci Bölümde, önce ulusal ekonomi içinde kamu kesiminin yani devletin yeri incelenecektir. Daha sonra da kamu kesiminin çeşitli yönleri ve kamu kesimi ile özel kesim arasındaki farklılıklar açıklanacaktır. Son olarak da kamu kesiminin ulusal muhasebe ilişkileri içindeki yeri gösterilecektir.

İkinci Bölümde kamu kesiminin faaliyet alanı nedenleriyle birlikte açıklanacaktır. Bu çerçevede kamu kesiminin faaliyet nedenleri, *optimal kaynak dağılımını gerçekleştirmek*, *gelir dağılımını iyileştirmek*, *ekonomik istikrarı sağlamak* ve *ekonomik büyümeyi gerçekleştirmek* başlıkları altında incelenecektir.

Üçüncü Bölümde ise, kamu kesiminin faaliyet alanının hangi kapsamda olması gerektiğine ilişkin farklı görüşlere yer verilecektir. Kamu kesiminin faaliyet alanına ilişkin görüşler, *liberal devlet görüşü* ve *müdahaleci devlet görüşü* kapsamında incelenecektir.



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **ULUSAL EKONOMİ İÇİNDE KAMU KESİMİ**

Toplum halinde yaşama zorunluluğu içinde olan bireyler, sınırsız olarak kabul edilen bireysel ve ortak ihtiyaçlarını sahip oldukları kıt kaynaklarla karşılamak durumundadır. Kıt olan kaynakların, söz konusu ihtiyaçların en çoğunu tatmin edecek şekilde kullanılması gerekir. Bunun için bireyler aralarında işbölümü ve işbirliği yaparak ekonomik faaliyeti gerçekleştirirler. Bir toplumun bu amaçla ve bu şekilde belli bir dönem içinde gerçekleştirdiği ekonomik faaliyetin bütününe ulusal ekonomi denir. Daha somut bir ifade ile, bir ülkede belli bir dönemde üretilen, bölüşülen ve tüketilen mal ve hizmetler toplamı ulusal ekonomiyi oluşturur. Toplumsal ekonomik faaliyetin bir düzen içinde gerçekleşmesi, siyasal bir örgütlenme biçimi olan devletin kurulmasını gerektirir.

#### **I. KAMU KESİMİNİN GEREKLİLİĞİ**

Bireylerin belli bir coğrafya parçasında toplum halinde yaşamaları ancak, *devlet* denilen egemen gücün varlığı ile mümkündür. Devletin olmadığı durumda, toplumsal yaşamın bir düzen ve uyum içinde devamı gerçekleşemez. Çünkü, siyasal örgütlenmesini sağlayamamış olan bir toplumda anarşi ve kaos ortaya çıkar.

Düzeni sağlayacak egemen bir gücün olmadığı anarşi ortamında, ilk olarak, bireylerin can ve mal güvenliği sağlanamaz. Can ve mal güvenliğinin olmadığı durumda, toplumsal ekonomik faaliyetin düzenli ve sürekli olarak gerçekleşmeyeceği açıktır. İkinci olarak, toplumda ortaklaşa olarak kararlaştırılması ve yapılması gereken ekonomik faaliyetlerin bir uyum içinde gerçekleşebilmesi söz konusu olamaz.

Toplumsal yaşamı güçleştiren ve devamını tehlikeye sokan anarşi ortamının sakıncaları, devlet denilen kurumun kurulması ile ortadan kaldırılabılır. Can ve mal güvenliği devletin sunacağı güvenlik ve adalet

hizmetleri ile sağlanır. Örneğin, bireyler hırsızlık tehlikesine karşı devletin güvenlik güçleri tarafından korunur. Soygun, adam öldürme gibi eylemlerin gerçekleşmesi durumunda suçlular devlet tarafından yakalanıp cezalandırılır. Diğer taraftan, ortak ihtiyaçların gerektirdiği hizmetler de kamusal kurum ve kurallar aracılığı ile sunulur.

Görüldüğü gibi, teorik açıdan bir gereklilik ve tarihsel açıdan bir gerçeklik olan devletin var olması ile birlikte, toplumsal ekonomik faaliyet içinde kamu kesimi ortaya çıkmış olur. Devletin toplumsal ihtiyaçların karşılanması için ekonomide mevcut kaynakların bir kısmını kendisine aktarması ve belirlenen kamusal hizmetler için bu kaynakları kullanması kamu kesimi ekonomik faaliyetinin temelini oluşturur.

## II. ÖZEL KESİM - KAMU KESİMİ AYIRIMI

Bir ülkede ulusal ekonominin bütünüyle kamu kesimi ekonomik faaliyeti şeklinde olması söz konusu olabileceği gibi, *özel kesim* ve *kamu kesimi* olarak ikiye ayrılması da söz konusu olabilir. Bunun belirleyicisi o ülkede benimsenmiş olan ekonomik sistemdir.

Toplumcu düşüncenin temel alındığı sosyalist ekonomik sistemde üretim, bölüşüm ve tüketime ilişkin karar ve uygulamalar merkezi planlama aracılığı ile gerçekleştirilir. Ekonomiye yön veren temel motifin toplum olduğu sosyalist ekonomik sistemde, toplumsal refahın gerçekleştirilmesinde en üst düzeyde sorumlu organizasyon devlettir. Bireylere özel mülkiyet hakkı ve girişim özgürlüğünün tanınmadığı bu sistemde, ekonomik faaliyet tamamen devletin kontrolü altındadır. Bilgi sağlama, başarının teşviki ve sorumluluk fonksiyonları, merkezi örgütün hazırladığı plan çerçevesinde gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

Birey temelli ekonomik sistemde ise, bireyler özel mülkiyet hakkı ve girişim özgürlüğüne sahiptir. Bu hak ve özgürlüklerin var olduğu ülkelerde ulusal ekonomi özel kesim (piyasa ekonomisi) ve kamu kesimi olarak ikiye ayrılır. Piyasa ekonomisi içinde ekonomik faaliyet, kendi çıkarları peşinde koşan bireylerin aralarında yaptıkları *gönüllü mübadele* ile gerçekleşir. Bu temel özelliklere sahip olan piyasa ekonomisi, fiyat mekanizmasının yol göstericiliğinde bilgi sağlama, başarının teşviki ve bireysel sorumluluk fonksiyonlarının gerçekleşmesini sağlar. Ancak, söz konusu bireysel hak ve özgürlüklerin olduğu toplumlarda ulusal ekonomi bütünüyle özel kesimden oluşmaz. Toplumsal bir gereklilik olan devletin varlığı kamu kesimi ekonomik faaliyetini ortaya çıkarır. Devletin görevlerinin adalet ve güvenlik gibi asli görevleri ile sınırlandığı toplumlarda bile, özel kesimin yanında kamu kesimi vardır. Çünkü, asli görevini yerine getirebilmek için devlet, özel kesimde üretilmiş ekonomik

değerlerin bir kısmını vergileme gibi zorlayıcı yöntemlerle kendisine aktararak harcamada bulunur.

Ulusal ekonominin özel kesim ve kamu kesimi şeklinde ikiye ayrıldığı toplumlarda temel sorunlardan birisi, kamu kesiminin faaliyet alanının büyüklüğü ile ilgilidir. *Her devletin yerine getirmek zorunda olduğu asli görevlerin yanı sıra, kamu kesiminin ekonomik ve sosyal hayat içinde yerine getirmesi gereken başka görev ve sorumluluklar var mıdır?* Söz konusu toplumlarda bu sorunun cevabı teorik ve pratik açılardan tartışılmaktadır.

### III. KAMU MALİYESİNİN KONUSU: KAMU KESİMİ

Kamu kesiminin, öncelik sıralaması belirlenmiş ortak nitelikteki ihtiyaçları karşılamak için yapmak zorunda olduğu işlere *kamu hizmetleri* denir. Kamu hizmetlerinin üretimi, devletin toplumda mevcut olan kaynakların, diğer bir deyişle üretim faktörlerinin bir kısmını kullanması ile gerçekleşir. Devletin kamu hizmetlerinin üretimi için üretim faktörlerini kullanması ile birlikte kamu harcamaları ortaya çıkar. Görüldüğü gibi, kamu hizmetlerinin üretilmesi kamu harcamalarının yapılmasına neden olmaktadır.

İkinci önemli konu, kamu hizmetinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan kamu harcamalarının finansmanıdır. Devlet kamu harcamalarının finansmanı için gerekli olan kamu gelirlerini, bireylere vergi ve benzeri mali yükümlülükler getirerek zorlayıcı yöntemlerle sağlamaya çalışır. Bu tür gelirlerin harcamalarını karşılamaya yetmediği durumlarda da borçlanmaya başvurabilir.

Kamu maliyesinin konusunu, yukarıda belirtilen ve *mali olaylar* olarak tanımlanan kamu harcamaları ve kamu gelirleri oluşturmaktadır. Ayrıca, söz konusu faaliyetin içinde gerçekleştiği mali yasal ve kurumsal yapı ve çerçeve de kamu maliyesinin inceleme alanı içine girmektedir.

Kamu maliyesi kapsamındaki konular incelenirken, *pozitif* ve *normatif* olarak ikiye ayrılan metodik yaklaşımlardan birisinin tercih edilmesi söz konusudur. Pozitif yaklaşımda *olan* incelenir. Mali olayların gerçek hayatta nasıl, ne şekilde ortaya çıktığı ve bu olayların gerisindeki gerçek nedenlerin neler olduğu araştırılır. Pozitif yaklaşım gözlemsel bir yaklaşımdır. Normatif yaklaşımda ise *olması gereken* inceleme konusu yapılır. Toplumsal refahın gerçekleştirilebilmesi bakımından, hangi kamu harcamasının yapılması, kamusal finansmanın nasıl sağlanması ve kamu kesiminin ideal büyüklüğünün ne olması gerektiği analiz edilir. Normatif analizde bu nedenle, toplumsal refah ile ilgili değer yargılarına başvurulması bir zorunluluktur.

## IV. KAMU KESİMİNİN ÇEŞİTLİ YÖNLERİ

Her toplumsal faaliyet diğer toplumsal olaylarla belli noktalarda kesişmekte ve karşılıklı etkileşim ilişkisi içinde bulunmaktadır. Kamu kesimi faaliyeti de toplumsal alan içindeki diğer olaylardan etkilenmekte ve onları etkilemektedir. Bu etkileşim çeşitli yönlerde ortaya çıkmaktadır. Mali olayların da *ekonomik, siyasi, hukuki* ve *sosyo-psikolojik* olmak üzere dört yönü vardır.

### A. Ekonomik Yönü

Kamu kesiminin harcama yapmak, vergi toplamak ve borçlanmak şeklindeki faaliyetleri aslında toplumsal ekonomik faaliyet içinde gerçekleşir ve bu nedenle özü itibariyle ekonomik nitelikte bir faaliyettir. Devletin harcamada bulunması ve gelir elde etmesi, ülke ekonomilerini makro ve mikro düzeyde etkilemektedir. Örneğin kamu harcamaları, toplam harcamalar içindeki payına bağlı olarak milli gelir miktarını etkiler.

Mikro-ekonomik açıdan ise, örneğin vergiler bireylerin üretim, tüketim, tasarruf ve yatırım kararları üzerinde belirleyici olabilmektedir. Aynı şekilde, ekonomik süreç içinde ortaya çıkan gelişmeler ve sorunlar da kamu kesimi faaliyeti üzerinde etkili olmaktadır. Örneğin, ekonominin istikrarsızlık içine düştüğü bir durumda, devletin kamu harcamalarını kısıması ve dolayısıyla bazı kamu hizmetlerini yeterli ölçüde sunamaması söz konusu olabilmektedir.

### B. Siyasi Yönü

Özel kesimde hangi mal ve hizmetlerin, ne miktar ve ne şekilde üretileceği, kimler tarafından tüketileceğine ilişkin tercih sorunu fiyat mekanizmasının yol göstericiliğinde piyasa ekonomisi içinde çözümlenir. Oysa, kamu kesimi faaliyetinin kurumsal mekanizması piyasa ekonomisinden oldukça farklıdır. Kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin ne olacağı, vergilerin kimlerden ne miktar alınacağına ilişkin kararlar siyasal kurumsal yapı içinde verilmektedir. Hangi kamu hizmetlerinin üretileceğine ve bu hizmetlerin finansmanı için hangi kaynakların kullanılacağına, iktidar partisi tarafından hazırlanan bütçenin toplumu temsil eden yasama organı tarafından onaylanması yoluyla karar verilmektedir. Görüldüğü gibi, kamu kesimi faaliyetine ilişkin her türlü karar ve uygulamaların siyasi süreç içinde gerçekleşmesi, mali olayların siyasi yönünü oluşturmaktadır.

### C. Hukuki Yönü

Günümüz demokratik toplumlarında devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için keyfi bir biçimde harcama yapması ve vergi toplaması söz konusu değildir. Demokratik hukuk devleti anlayışının gelişmesiyle

birlikte, devletler artık her türlü faaliyeti yapabilmek için toplumdan yetki almak zorundadır. Bu yetki hukuk kuralları hiyerarşisi içinde başta anayasa olmak üzere kanun ve diğer düzenlemeler sayesinde kullanılabilir. Kamu kesimi faaliyetinin kapsamı ve çerçevesi öncelikle, aynı zamanda hukuki bir metin olan anayasada belirlenmektedir. Vergiler ancak kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir. Kamu harcamalarının yapılabilmesi de bütçe kanunu ile mümkündür. Devlet mülkünün yönetimi, kamu teşebbüslerinin işletilmesi ve borçlanma gibi diğer mali olaylar da belli hukuk kuralları içinde olmak zorundadır.

#### **D. Sosyo-Psikolojik Yönü**

Kamu kesimi faaliyetinin birey ve toplum psikolojisi üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Bireyler, mali olaylardan etkilenme derecelerine ve algılamaya biçimlerine bağlı olarak toplu olarak tepki gösterebilmektedirler.

Özellikle vergilerin, toplumların sosyo-psikolojik yapısı üzerinde etkili olması söz konusudur. Örneğin, ağır bir vergi getirilmesi toplumda ciddi bir rahatsızlığa ve tepkiye neden olabilir. Kamu harcamalarının beklentilerini karşılamadığını düşünen bir toplum, siyasi kurumlara olan güvenini kaybedebilir. Aynı şekilde bir ülkedeki vergi kaçakçılığının boyutunun, birçok faktörün yanı sıra mali olayların yapısından da etkilenmekte olduğu görülmektedir.

Kısaca belirtmek gerekirse, mali olayların toplum psikolojisi üzerindeki etkileri ve buna bağlı olarak ortaya çıkan toplumsal hareketler, mali olayların sosyo-psikolojik yönünü meydana getirmektedir.

### **V. ÖZEL KESİM VE KAMU KESİMİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR**

Kamu kesimi ile özel kesim arasında nitel ve nicel açıdan önemli farklılıklar vardır. Söz konusu farklılıklar *amaç*, *yöntem* ve *kapsam* bakımından üçe ayrılarak açıklanabilir.

#### **A. Amaç Bakımından**

Özel kesimde, bireylerin ve işletmelerin ekonomik faaliyetlerine yön veren temel güdü özel faydadır. Bireyler tüketici olarak kendi kişisel faydalarını artırma çabası içindedirler. İşletmelerin amacı da kârlarını maksimize etmektir.

Kamu kesiminde ise temel amaç kamusal faydayı en üst düzeyde gerçekleştirmektir. Devletin kâr elde etme gibi bir amacı yoktur. Her ne kadar devlete ait işletmelerin kâr elde etmeleri söz konusu olabilese de, bu tür işletmelerin de öncelikle amaçlarının kâr sağlamak olduğu söylenemez.



Kamu işletmelerinin de esas amacı ile ilgili temel sorun, kamusal faydanın ne olduğudur. Özel işletmelerde kâr bilançoda somut olarak belli iken, kamusal faydanın tanımı değer yargılarına göre değişebilmekte ve dolayısıyla toplum içinde kamusal fayda tanımında farklılıklar ve çatışmalar görülebilmektedir.

### **B. Yöntem Bakımından**

Piyasa mekanizması içindeki özel kesim faaliyeti, üretim faktörü sahiplerinin aralarında yaptıkları *gönüllü değişim* ile gerçekleşir. Piyasa ekonomisinde bireyler fayda sağlamayı bekledikleri durumda diğer bireyler ile bir alışveriş ilişkisi içine girerler. Kimse onları belli bir malı satın almak veya üretmek konusunda zorlayamaz. Kamu kesimi faaliyeti içinde ise, mal ve hizmet üreticisi konumundaki devlet ile bireyler arasında gönüllü bir değişim ilişkisi yoktur. Egemen bir güç olarak devlet kamu hukukundan doğan zor kullanma yetkisini kullanmaktadır. Devlet bu yetkisini kullanarak, vergi alabilmekte, para basabilmekte ve bazı faaliyetleri yasaklayabilmektedir.

### **C. Kapsam Bakımından**

Bir ülkede kamu kesiminin ulusal ekonomi içindeki payı, özel kesimdeki herhangi bir işletme ile kıyaslanamayacak büyüklüktedir. Hemen hemen her ülkede kamu kesimi toplam ekonomik faaliyetin yarısını ve hatta onun da üzerinde bir kısmını tek başına kontrol etmektedir. Dolayısıyla kamu kesimi, hiçbir özel işletmenin etkileyemeyeceği oranda ulusal ekonomik faaliyeti etkileyebilme gücüne sahiptir. Ayrıca, ekonomik faaliyeti yönlendirmek için ekonomi politikası araçlarını kullanma yetkisi de kamu kesimine aittir. Kamu kesimi, gerek ekonomi içindeki payı ve gerekse uyguladığı ekonomi politikaları ile bir ülkede ekonomiye yön veren en önemli kesim olarak karşımıza çıkmaktadır.

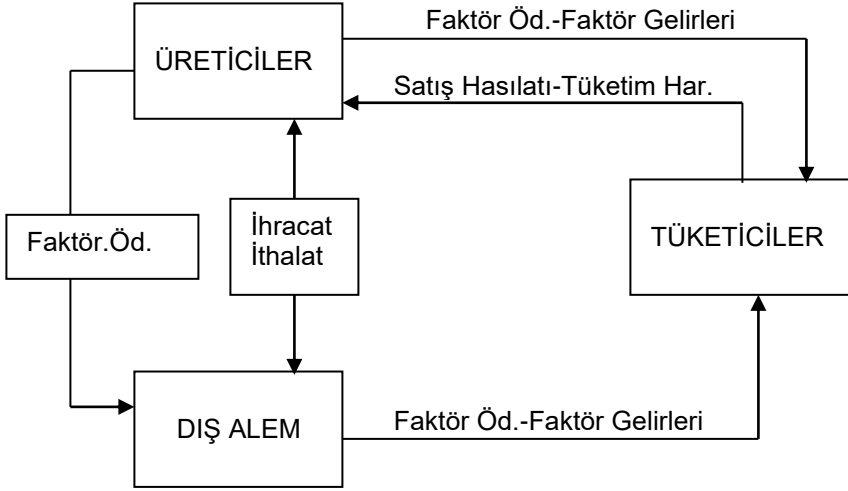
## **VI. KAMU KESİMİNİN ULUSAL MUHASEBE İLİŞKİLERİ İÇİNDEKİ YERİ**

Şimdiye kadar kamu kesiminin ulusal ekonomi içindeki yeri genel hatları ile açıklanmaya çalışıldı. Ancak kamu kesiminin bir ülkenin ekonomisi içindeki konumunun daha iyi anlaşılabilmesi bakımından, ulusal muhasebe ilişkileri çerçevesinde açıklanması yararlı olacaktır.

Ulusal muhasebe, ekonomik faaliyet içinde yer alan tüketiciler, üreticiler, dış alem ve kamu kesimi gibi çeşitli birimlerin aralarındaki ilişkileri göstermektedir. Bu birimler arasındaki ilişkilerden yola çıkarak bir ülkede belli bir dönemde sağlanan ulusal gelir *expost* olarak hesaplanabilmektedir. Ulusal muhasebe ilişkileri, kamu kesiminin bulunmadığı ve bulunduğu durumlara göre ayrı ayrı incelenebilir.

## A.Kamu Kesiminin Olmadığı Varsayımında Ulusal Muhasebe İlişkileri

Kamu kesiminin bulunmadığı varsayılan açık bir ekonomide ulusal muhasebe ilişkileri, üreticiler, tüketiciler ve dış alem arasında gerçekleşmektedir. Söz konusu birimler arasındaki ekonomik ilişkiler Şekil 1'de gösterilmektedir.

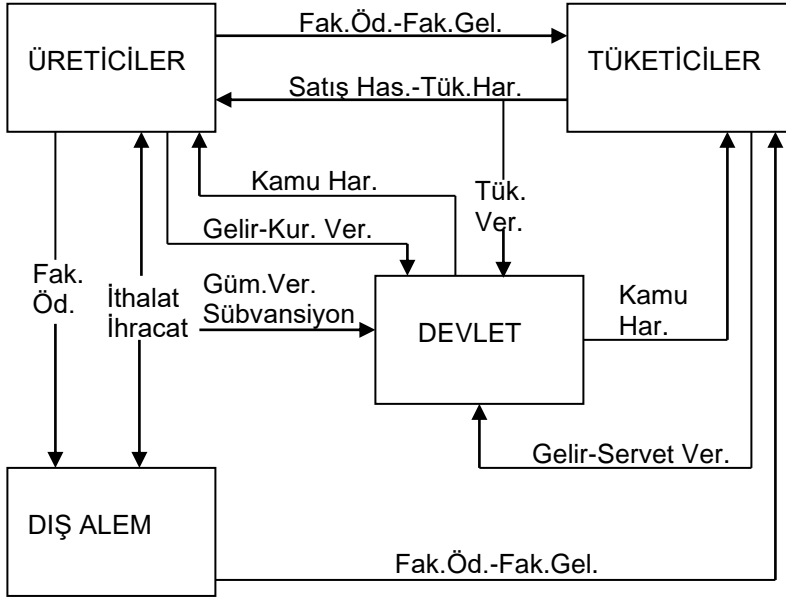


Şekil 1

Önce tüketiciler ile diğer iki kesim arasındaki ilişkileri inceleyebiliriz. Tüketiciler sahip oldukları üretim faktörlerini üretimde kullanmaları için üreticilere ve dış aleme sunarlar ve karşılında faktör gelirleri elde ederler. Sağladıkları gelir ile mal ve hizmet alımında bulunarak tüketim harcamalarını gerçekleştirirler. Tüketicilerin harcamaları üreticilerin satış hasılatını oluşturur. Üreticiler ile dış alem arasındaki ilişkilere gelince; üreticiler aynı zamanda yurtdışından da üretim faktörü satın alabilirler. Bunun karşılığında dış aleme faktör ödemeleri yaparlar. Üreticiler diğer taraftan yatırım ve üretimlerini gerçekleştirmek için bir kısım yatırım ve ara malını yurt dışından ithal ederler. Aynı şekilde, tüketicilere satmak üzere yurtdışından nihai mal ithalatı da yaparlar. Bunların karşılığında dış aleme döviz cinsinden ödemede bulunurlar. Ürettikleri malların bir kısmını da dış aleme ihraç ederek döviz geliri elde ederler. Görüldüğü gibi, kamu kesiminin olmadığı varsayımı altında, ekonomik faaliyet kesimler arasındaki bu ilişkiler çerçevesinde gerçekleşmektedir.

## B. Kamu Kesiminin Varlığında Ulusal Muhasebe İlişkileri

Bilindiği gibi kamu kesimi toplumsal nitelikteki mal ve hizmet üretimini gerçekleştirmek için harcamada bulunmakta ve bu harcamaların finansmanı için gelir elde etmektedir. Temel faaliyeti bu olan kamu kesiminin ulusal muhasebe şeması içine dahil edilmesi ile birlikte kesimler arasındaki ilişkiler aşağıdaki şekilde gösterildiği gibi olmaktadır.



**Şekil 2**

Tüketiciler, üreticiler ve dış alem arasındaki ilişkiler bir önceki kısımda açıklanmıştı. Şimdi kısaca kamu kesiminin diğer kesimler ile olan ilişkilerini açıklayabiliriz. Kamu kesimi, tüketicilere kamu harcaması yaparak hizmet sunmakta ve onların elde ettikleri gelir ve servetleri üzerinden vergi almaktadır. Aynı şekilde, üreticilere yönelik kamu harcamasında bulunmakta ve onların gelirleri üzerinden gelir ve kurumlar vergisi almaktadır. Kamu kesimi, tüketicilerin üreticilerden mal ve hizmet alımı karşılığında yaptıkları tüketim harcamaları üzerinden de tüketim vergileri elde etmektedir. Kamu kesimi aynı zamanda yurtdışındaki üretim faktörü sahiplerinin yurt içindeki üreticilere sundukları üretim faktörleri karşılığında elde ettikleri faktör gelirleri üzerinden ve yurt içinde faaliyette bulunan yabancı üreticilerden gelir ve kurumlar vergisi almaktadır. Son olarak üreticiler de dış alemden yaptıkları ithalat nedeniyle kamu kesimine gümrük vergileri ödemektedirler. Devlet üreticileri ayrıca ihracat yaparlarken sübvansiyon vererek destekleyebilmektedir.

## VII. KAMU KESİMİNİN BÜYÜKLÜĞÜ

Bir ülkede kamu kesiminin ulusal ekonomi içindeki payının ne olduğu ve ne olması gerektiği, üzerinde en çok durulan konuların başında gelmektedir. *Kamu kesimi faaliyetinin toplam ekonomik faaliyet içindeki payı neden artmaktadır? Devletin ekonomik yaşam içindeki payı ne olmalıdır?* Bu tür sorular, kamu kesiminin büyüklüğü sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu konunun incelenmesi için öncelikle, kamu kesiminin büyüklüğünün ne şekilde ölçülebileceğinin bilinmesi gerekir.

### A. Büyüklüğün Ölçülmesi Sorunu

Kamu kesiminin büyüklüğünün ölçülmesinde bazı *kriterler* kullanılmaktadır. Bu kriterler *nicel* ve *nitel kriterler* olmak üzere ikiye ayrılabilir. Söz konusu kriterler, kamu kesiminin büyüklüğünü farklı yönlerden gösterme konusunda faydalı olmaktadır.

Nicel kriterlerin birincisi, kamu gelirlerinin milli gelir içindeki payıdır. Burada önemli olan, kamu gelirlerinin hangi gelir türlerinden oluştuğudur. Bazı gelirlerin toplam kamu geliri hesaplamasında göz önüne alınıp alınmamasına bağlı olarak, kamu kesiminin bu kritere göre ölçülen büyüklüğü farklı çıkacaktır. Örneğin, sadece vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payına göre ortaya çıkacak büyüklük, tüm kamu gelirlerine göre hesaplanan büyüklükten küçük çıkacaktır.

İkinci kriter, kamu harcamalarının milli gelir içindeki payıdır. Kamu kesiminin bu kritere göre hesaplanan büyüklüğü, kamu gelirlerine göre hesaplanan büyüklüğünden farklı çıkabilir. Çünkü kamu kesimi özel kesimden farklı olarak gelirlerin üzerinde harcama yapabilme imkanına sahiptir. Dolayısıyla kamu harcamalarının milli gelir içindeki payının, toplam vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payından yüksek olması, hemen her ülkede gözlenen bir durumdur. Bu nedenle kamu harcamaları kriterinin kamu kesiminin büyüklüğünün ölçülmesinde kullanılması daha anlamlıdır. Ancak, kamu harcamalarının hangi harcama türlerinden oluştuğuna bağlı olarak hesaplanan büyüklük farklı olacaktır. Örneğin sadece genel ve katma bütçeli kuruluşların harcamalarından oluşan konsolide bütçe harcamalarının milli gelir içindeki payına bakıldığında büyüklük başka, bu harcamalara yerel yönetim kuruluşların harcamalarının eklenmesiyle ortaya çıkacak büyüklük başka olmaktadır.

Üçüncü kriter, kamu kesimince üretilen toplam mal ve hizmetlerin, özel kesim tarafından üretilen toplam mal ve hizmetler ile karşılaştırılmasıdır. Ancak kamu kesiminde üretilen mal ve hizmetlerin hesaplanabilmesinde ortaya çıkan zorluklar nedeniyle, bu kriterin kullanılmasında bazı sorunlarla karşılaşmaktadır.

Dördüncü nicel kriter, kamu kesiminde istihdam edilenlerin toplam istihdam içindeki payıdır. Bu kriter gelir dağılımı ve istihdam ile ilgili sorunları açıklamakta yararlı olmakla birlikte, bu şekilde hesaplanan kamu kesimi büyüklüğünün kaynak dağılımı üzerindeki etkilerini anlamakta yeterli değildir. Çünkü kamu kesimi az sayıda istihdam ettiği personel vasıtasıyla ülkedeki kaynakların daha büyük bir kısmını kullanarak mal ve hizmet üretebilir.

Kamu kesiminin büyüklüğünün ölçülmesinde kullanılacak nitel kriter ise, ekonominin yönlendirilmesi ve denetlenmesi için kamu kesiminin yaptığı hukuki düzenlemelerin yoğunluk derecesidir. Kamu kesiminin özel kesim faaliyetini yasaklayıcı, düzenleyici ve kontrol edici uygulamaları büyük boyutta olduğunda, kamu kesiminin nitel olarak büyük olduğu söylenebilir.

### **B.Kamu Kesiminin Önemi**

Kamu kesimini kapitalist sisteme sahip bir ekonomide ortaya çıkaran temel nedenin, bireylerin can ve mal güvenliğini sağlayacak toplumsal bir düzeni tesis etmek olduğunu daha önce açıklamıştık. Ancak özellikle 20. yüzyılın başlarından itibaren kamu kesiminin, piyasa ekonomisine sahip kapitalist ülkelerdeki rolü ve etkinliği giderek artmıştır.

Devlet, ekonomik ve sosyal hayatın her alanında görev ve sorumluluk üstlenmeye başlamış ve buna bağlı olarak kamu kesiminin faaliyet alanı genişlemiştir. Bunun sonucunda, kamu harcamalarının çeşidinde ve miktarında önemli artışlar ortaya çıkmıştır. Artan kamu harcamalarının finansman gereği ve sosyal politika amaçları, vergi gelirlerinin artmasını beraberinde getirmiştir. Kamu kesiminin genişlemesi ile ilgili diğer olgu da, kamuda istihdam edilenlerin sayısında görülen nispi büyümedir.

Kamu kesiminin büyümesine bağlı olarak 1970'li yılların başlarından itibaren gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıkan büyüme hızının düşmesi, enflasyon ve işsizlik gibi sorunlar, kamu kesiminin küçültülmesi yönündeki düşünce ve uygulamaları ön plana çıkarmıştır. 1980'li yıllardan itibaren birçok ülke kamu kesiminin faaliyet alanını daraltma yönündeki politikaları uygulamaya koymuştur. Ancak, kamu kesimini küçültme yönündeki çabalara rağmen, günümüzde hala kamu kesimi önemini korumaktadır. Kamu kesimi, ulusal ekonomi içinde en önemli kesim olma özelliğini sürdürmektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU KESİMİNİN FAALİYET ALANI

Bir önceki kısımda kamu kesiminin ulusal ekonomi içindeki yeri ve önemi çeşitli açılardan gösterilmeye çalışıldı. Şimdi kamu kesiminin faaliyet alanı ayrıntılı olarak incelenecektir. Bir toplumda benimsenen toplumsal amaçlar doğrultusunda kamu kesiminin faaliyet alanı belli olmaktadır. Devletin faaliyet alanını belirleyen başlıca amaçlar sırasıyla şunlardır:

- Optimal kaynak dağılımını gerçekleştirmek,
- Gelir dağılımında adaleti sağlamak,
- Ekonomik istikrarı gerçekleştirmek,
- Ekonomik büyümeyi sağlamak.

Bu amaçların tümünü, kamu kesiminin gerçekleştirmek zorunda olduğu amaçlar olarak düşünmemek gerekir. Optimal kaynak dağılımını gerçekleştirmek kamu kesimi faaliyetinin temel amacı olarak kabul edilmekle birlikte, diğer amaçlar her devletin benimsediği amaçlar içerisinde yer almayabilir. Veya herhangi bir ülkede bu amaçların hepsi kamu kesiminin faaliyet alanı içinde yer alabilir. Dolayısıyla söz konusu amaçlar kamu kesiminin potansiyel faaliyet alanını oluşturmaktadır.

#### **LOPTİMAL KAYNAK DAĞILIMINI GERÇEKLEŞTİRMEK**

Bir toplumda kaynakların kıt ve ihtiyaçların sonsuz olması, kıt olan kaynakların ihtiyaçları en üst düzeyde karşılayacak şekilde mal ve hizmet üretimi için dağıtılması ve kullanılması sorununu ortaya çıkarır. *Kaynak dağılımı* öyle olmalıdır ki, ihtiyaçlar maksimum düzeyde tatmin edilmiş ve dolayısı ile toplumsal refah gerçekleşmiş olsun. Buna *optimal kaynak*

**dağılımı** denir. Optimal kaynak dağılımının gerçekleştirilmesi her toplumun en öncelikli ekonomik amacıdır.

Liberal ekonomi anlayışının geçerli olduğu toplumlarda, optimal kaynak dağılımının belli koşullar altında piyasa mekanizması içinde gerçekleşeceği kabul edilmektedir. Ancak zaman içerisinde bazı koşulların sağlanamaması nedeniyle piyasa ekonomisindeki kaynak dağılımının etkin olmaktan uzaklaştığı görülmüştür. Buna bağlı olarak, piyasanın etkin kaynak dağılımını sağlamakta yetersiz olduğu durumlarda, kamu kesiminin optimal kaynak dağılımının gerçekleştirilmesi amacıyla ekonomiye müdahalede bulunması gerekli görülmektedir. Kamu kesiminin birinci faaliyet alanını bu amaç oluşturmaktadır. Şimdi sırasıyla bu amaç doğrultusunda devlete düşen görev ve sorumlulukları inceleyebiliriz.

### **A. Tam Kamusal Mal ve Hizmetler**

Toplum halinde yaşamının gereği ve sonucu olarak bütünüyle kamusal nitelikte olan bazı ihtiyaçlar vardır. Örneğin bir toplumun ulusal varlığını devam ettirme ve kendini diğer toplumlara karşı koruma ihtiyacı, ulusal savunma olarak tanımlanan kamusal bir ihtiyaçtır. Bu tür ihtiyaçlar, tam kamusal mal ve hizmet üretimi ile karşılanır. Piyasanın optimal kaynak dağılımını gerçekleştirme konusunda başarısız olduğu alanların başında tam kamusal mal ve hizmetler gelmektedir. Burada, kamu kesimi tarafından üretilmesi bir zorunluluk ve optimal kaynak dağılımı açısından bir gereklilik olan tam kamusal malların önce tanımı yapılacak, sonra da özellikleri açıklanacaktır.

#### **1. Tanımı**

Malları, özel mallar ve tam kamusal mallar şeklinde ikiye ayırarak tanımlayan iktisatçı *P.A. Samuelson*'dur. *Samuelson* bu ayrımı malların tüketim özelliklerine göre yapmıştır.

*Özel mal*, toplam tüketim miktarı, her bir bireyin ayrı ayrı tükettikleri miktarların toplamından oluşan mallar olarak tanımlanmaktadır. Bir malın toplam tüketim miktarı  $X$ , A bireyinin tükettiği miktar  $X_A$ , B bireyinin tükettiği miktar  $X_B$ , C bireyinin tükettiği miktar  $X_C$  ve sonuncu N bireyinin tükettiği miktar  $X_N$  ile gösteriliyor olsun. Bu durumda;

$$X = X_A + X_B + X_C + \dots + X_N$$

olur.

Yukarıdaki eşitliğin gösterdiği gibi, her bireyin ayrı olarak tükettikleri miktarlar toplandığında malın toplam tüketim miktarı bulunmaktadır. Yani hiçbir bireyin tüketimi diğer bireylere fayda sağlamamakta, her birey tükettiği miktarın faydasını bütünüyle kendisi elde

etmekte, diğerk bir deyişle içşelleştirmektedir. Bu tüketim özelliğine sahip olan bir mal, özel bir maldır.

*Samuelson* tam kamusal malları ise, *herhangi bir bireyin tüketiminin diğerk bireylerin aynı miktarı tüketmelerinde bir azalmaya yol açmayan ve ortak tüketilen mallar* olarak tanımlamıştır. Bu tanıma göre, tam kamusal malı özel maldan ayıran temel tüketim özelliği, her bireyin malın tamamını ayrı ayrı tüketmesi ve dolayısıyla toplam tüketim miktarının her bir bireyin ayrı ayrı tükettikleri miktarın toplamı değil eşitliği olmasıdır. Bir malın toplam tüketim miktarı  $Y$ , A bireyinin tükettiği miktar  $Y_A$ , B bireyinin tükettiği miktar  $Y_B$ , C bireyinin tükettiği miktar  $Y_C$  ve sonuncu N bireyinin tükettiği miktar  $Y_N$  ile gösteriliyor olsun. Bu durumda;

$$Y = Y_A = Y_B = Y_C \dots\dots\dots = Y_N$$

olur.

Görüldüğü gibi tam kamusal mallarda her bir birey malın toplam tüketim miktarını tek başına tüketmektedir. Her birey malın toplam tüketim faydasının tamamını elde etmektedir. Şimdi tanımın içerdii özelliğleri biraz daha ayrıntılı olarak inceleyebiliriz.

## 2. Özellikleri

Bir malın tam kamusal mal olarak nitelendirilmesini sağlayan en temel özellik, o malın belli bir kısmının tüketim faydasının bir birey tarafından tek başına içşelleştirilememesi, malın tamamının ***olumlu dışşallıklara*** sahip olmasıdır. Bu tür mallar dışşal ekonomilerin özel bir durumu olarak kabul edilmektedir. Tam kamusal malların burada açıklanacak olan özellikleri bir anlamda tam olumlu dışşallık özelliği ile ilgilidir. Birbiri ile iç içe olan bu özellikler; ***bölünememe, pazarlanamama*** ve ***ortak tüketimdir***.

### a. Bölünememe

Tam kamusal mallar, özel mallar gibi bölünemezler. ***Bölünememe özelliği***, bu malların her birey için ayrı miktarlarda değil tüm bireyler için bir bütün halinde üretilmesi durumudur. Örneğin savunma hizmetinin parçalara bölünmek suretiyle bireylere ayrı miktarlarda sunulması teknik açıdan mümkün değildir. Savunma hizmeti bir ülkede yaşıyan bireyleri korumak üzere toptan üretilir.

### b. Pazarlanamama

Bölünememe özelliğinin doğal bir sonucu olarak bu mal ve hizmetler ***pazarlanamaz***, diğerk bir deyişle fiyatlandırılmazlar. Çünkü fiyatlandırılabilmeleri için, bireylere bölünerek farklı miktarlarda



sunulabilmesi gerekir. Aynı zamanda pazarlamanın yapılabilmesi için, her bireyin ne kadar fayda elde ettiği bilinmelidir ki, faydanın karşılığı olarak kendisinden belli bir bedel (fiyat) talep edilebilsin. Oysa, özel mallar bölünerek her birey için ayrı ayrı üretildiğinden, fiyatlandırılarak satılması mümkün olabilmektedir. Tam kamusal malların faydaları bölünemediği ve pazarlanamadığı için, maliyetlerinin karşılanmasında, fiyat yoluyla finansman yerine zor kullanım unsuruna dayalı vergi yoluyla finansmana başvurulmaktadır.

### c. Ortak Tüketim

Tam kamusal malların bir diğer özelliği ortak tüketimdir. *Ortak tüketim*, üretilen mal ve hizmetin toplumdaki bireyler tarafından birlikte kullanılmasını ifade eder. Hiçbir bireyin, topluma sunulan bu mal ve hizmetlerin faydasından mahrum bırakılması mümkün değildir. Aynı şekilde bir bireyin bu mallardan fayda sağlaması, diğer bireylerin fayda sağlamasını engellemez. Diğer bir deyişle bireyler arasında *tüketimde rekabet* söz konusu değildir. Oysa özel malların tüketimi ortaklaşa olmayıp bireyseldir. Birisinin tükettiği miktarın artık bir başkası tarafından da tüketilmesi imkanı yoktur. Özel malların tüketiminde, tüketiciler arasında rekabet vardır.

Bu temel özelliklerin yanı sıra tam kamusal malların diğer bazı özelliklerinden de söz edilebilir. Bu tür mal ve hizmetten yararlanmak için bir bedel ödeme şartı yoktur. Hiç vergi ödemeyenler de bu mal ve hizmetlerden fayda sağlayabilirler. Ayrıca, bazen bu mal ve hizmetlerin üretim ve tüketimi konusunda bireyler zorlanabilmektedir. Örneğin, askerlik hizmeti gibi.

Belirtilen bu özellikleri nedeniyle tam kamusal mal ve hizmetler piyasada optimal kaynak dağılımını sağlayacak şekilde üretilemezler. Özel kesimde ancak, bölünebilen, bireysel tüketime konu olan ve fiyatlandırılabilen özel mal ve hizmetler üretilebilmektedir. Bu nedenle, tam kamusal mal ve hizmetlerin üretimi için gerekli olan kaynakların kamu kesimi tarafından tahsis edilmesi gerekmektedir. Kamu kesimi faaliyetinin en temel amacı, bu tür malları üretmektir.

### B. Dışsal Ekonomiler

Liberal ekonomik düşüncede, tam rekabetin mevcut olduğu piyasa ekonomisi içinde özel mal ve hizmetlerin üretim ve tüketiminin *etkin* (*optimum*) olarak gerçekleşeceği ve böylece sosyal refaha ulaşılacağı kabul edilmektedir. Ancak piyasa ekonomisi süreci içinde, tam rekabet koşulları sağlansa bile, bazı mal ve hizmetlerin fiyatının sosyal fayda ve sosyal maliyeti açıklayacak şekilde oluşmadığı görülmüştür. Oysa, optimal

kaynak dağılımının gerçekleşme koşulu, sosyal faydanın sosyal maliyete eşit olmasıdır. Sosyal fayda ve maliyet eşitliğinin gerçekleştiği durumda optimal kaynak dağılımının sağlanması söz konusudur.

Piyasa ekonomisinde bazı mallarda sosyal fayda ve maliyet eşitliğinin sağlanamaması, *dışsal ekonomiler* olarak isimlendirilen durum nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Dışsal ekonomilerin varlığında tam rekabetçi piyasa yapılarının optimum kaynak dağılımını gerçekleştiremeyeceğini ilk gösteren iktisatçı *A. Marshall*'dir.

## 1. Tanımı

Piyasadaki bir üreticinin veya tüketicinin ekonomik faaliyeti, diğer üreticiler ve tüketiciler üzerinde dolaylı yünden bazı etkiler meydana getirebilir. *Dışsal ekonomiler, herhangi bir ekonomik öznenin piyasa içindeki faaliyetinden diğer ekonomik öznelerin olumlu veya olumsuz yönde etkilenmesi durumu olarak tanımlanır.* Dışsal ekonomiler, bir işletmenin üretim faaliyetine bağlı olarak ortaya çıkabileceği gibi, bir bireyin tüketiminin sonucu olarak da ortaya çıkabilir. Olumlu veya olumsuz etkiler biçiminde ortaya çıkan dışsal ekonomilerin çeşitleri örnekler vererek incelenebilir.

## 2. Çeşitleri

Dışsal ekonomiler, *üretim dışsallıkları* ve *tüketim dışsallıkları* olarak ikiye ayrılır. Burada, önce üretim dışsallıkları, sonra da tüketim dışsallıkları açıklanacaktır.

### a. Üretim Dışsallıkları

Özel kesim faaliyeti içinde herhangi bir üreticinin faaliyeti sonucunda, diğer bir bireyin üretim veya tüketim fonksiyonunun değişmesi, üretim dışsallıkları olarak tanımlanır. Üretim dışsallıkları, *üreticiden üreticiye olumlu dışsallıklar, üreticiden üreticiye olumsuz dışsallıklar, üreticiden tüketiciye olumlu dışsallıklar ve üreticiden tüketiciye olumsuz dışsallıklar* şeklinde olabilir.

Üreticiden bir diğer üreticiye olumlu dışsallıklara örnek olarak bal üretimi verilebilir. Arıcılık faaliyetinde bulunan bir kişi bal üretimini gerçekleştirirken çevredeki meyve üreticilerine meyve bahçelerindeki ağaçlarda tozlaşmaya katkıda bulunarak dışsal fayda sağlamaktadır.

Üreticiden bir diğer üreticiye olumsuz dışsallık, örneğin kimyasal madde üreten bir fabrikanın atıklarını bir akarsuya, göle veya denize bırakması durumunda ortaya çıkar. Zehirli kimyasal atıklar, o sulardan sulama yapan çiftçilerin veya o sularda avlanan balıkçıların üretim

faaliyetini olumsuz yönde etkilemekte, yani dışsal maliyete neden olmaktadır.

Üreticiden tüketiciye olumlu dışsallık, örneğin bir fabrikanın teknolojisini geliştirerek yenilemesi durumunda ortaya çıkabilir. Yeni teknoloji kullanarak üretim maliyetini düşüren bir üretici firma, ürünün piyasa fiyatının düşmesini sağlayarak tüketicilere parasal nitelikte dışsal fayda sağlamış olur.

Üreticiden tüketiciye olumsuz dışsallıklar konusunda verilebilecek en klasik örnek çevre kirliliğidir. Çevresindeki havayı, suyu veya toprağı kirleten bir fabrika, tüketicileri olumsuz yönde etkileyerek onların tüketimleri üzerinde dışsal maliyete neden olur.

### **b. Tüketim Dışsallıkları**

*Herhangi bir tüketicinin faaliyetinin, diğer üreticilerin veya tüketicilerin üretim ve tüketim fonksiyonlarında değişmeye yol açması, tüketim dışsallıkları olarak tanımlanır. Tüketim dışsallıkları da, tüketiciden tüketiciye olumlu dışsallıklar, tüketiciden tüketiciye olumsuz dışsallıklar, tüketiciden üreticiye olumlu dışsallıklar ve tüketiciden üreticiye olumsuz dışsallıklar olmak üzere dörde ayrılır.*

Tüketiciden bir diğer tüketiciye olumlu dışsallığa örnek olarak, güzel bir bahçe yaparak mutluluk (fayda) sağlayan bir tüketicinin bahçesinden komşusunun da bu bahçeyi seyrederek duyduğu mutluluk verilebilir.

Tüketiciden bir diğer tüketiciye olumsuz dışsallık, örneğin kapalı bir ortamda sigara içen bir kimsenin aynı ortamda bulunan diğer kişi veya kişilerin teneffüs ettiği havayı kirleterek onlar üzerinde dışsal maliyete neden olması durumunda ortaya çıkar.

Tüketiciden üreticiye olumlu dışsallıklara örnek olarak, kişilerin aldıkları (tükettikleri) sağlık ve eğitim hizmetlerinin, onları istihdam eden işletmelerin üretim verimliliğini arttırması verilebilir.

Tüketiciden üreticiye olumsuz dışsallıklar konusunda ise, deniz veya göllerde sürat tekneleri ile yarışan kimselerin balıkçıların üretim faaliyetini olumsuz yönde etkileyerek dışsal maliyete neden olmaları örnek olarak verilebilir.

### **3. Dışsal Ekonomilerin Varlığında Kamu Kesimi Faaliyeti**

Daha öncede açıklandığı gibi dışsal ekonomilerin varlığında piyasada optimum kaynak dağılımı gerçekleşmemektedir. Çünkü, dışsal maliyetlerin olduğu durumda piyasadaki üretim ve tüketim miktarı optimum düzeyin üzerinde olmakta; dışsal fayda durumunda ise,

piyasadaki üreticilerin dışsal faydayı pazarlayamamaları nedeniyle toplum için gerekli olan miktarda üretim yapmamaları, söz konusu malların üretim ve tüketiminin optimum düzeyin altında kalmasına yol açmaktadır. Bu nedenle, dışsal ekonomilerin neden olduğu toplumsal refah kaybını önlemek için kamu kesimi faaliyeti gerekli olmaktadır. Dışsal ekonomilerin ortaya çıkması durumunda kamu kesimine düşen görevler, dışsal fayda ve maliyetlere göre ayrı ayrı incelenebilir.

### a. Dışsal Faydası Olan Mallar

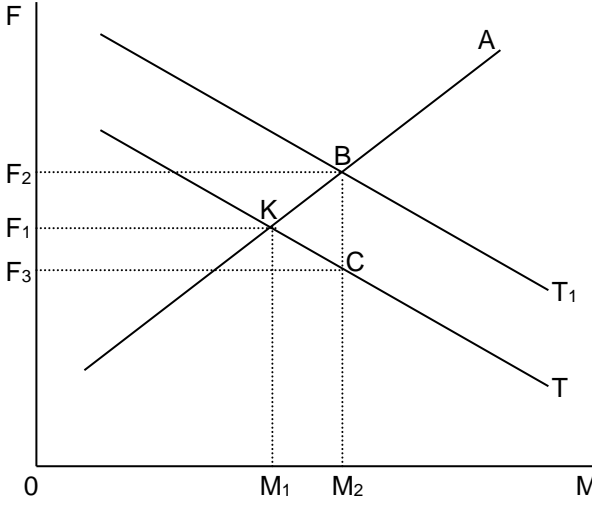
Dışsal faydası olan mallar konusunda en çarpıcı örnek eğitim ve sağlık hizmetleridir. Bu hizmetler bölünebilme ve fiyatlandırılabilme özelliğine sahip olduğundan piyasada üretilebilmeleri mümkün olan bir çeşit özel mal niteliğindedir. Eğitim hizmetini tüketen bir bireyin sağladığı özel fayda ölçülebilir ve dolayısıyla elde ettiği fayda karşılığında bir bedel (fiyat) ödemesi kendisinden talep edilebilir. Ancak, bu hizmetlerin ölçülebilen özel faydalarının yanı sıra tüm topluma sağladığı dışsal faydalar da vardır. Almış olduğu eğitim kişiye daha iyi bir iş ve gelir şeklinde özel fayda sağlamakla birlikte, üretim verimliliğinin artması, toplumsal barış ve huzur ortamının sağlanması şeklinde tüm topluma da sağladığı faydalar söz konusudur. Bu ve benzeri dışsal faydaları nedeniyle eğitim ve sağlık malları literatürde, *yarı kamusal mallar* olarak da nitelendirilmektedir.

Eğitim ve sağlık gibi dışsal faydası olan malların üretimi piyasaya bırakıldığında, bu mal ve hizmetlerin toplam faydada artış sağlayacak miktarda üretilmemeleri söz konusudur. Üreticiler sadece satabilecekleri miktarda üretim yaparlar. Yeterli düzeyde geliri olmayan bir kişinin bu hizmeti piyasada satın alamaması durumunda, üreticiler söz konusu kişiye toplumsal fayda artışının sağlanması amacıyla bedava bu hizmeti sunmazlar. Çünkü onların amacı toplumsal faydayı gözetmek değil, kâr elde etmektir. Piyasadaki üretici ve tüketici birimler sadece kendi özel faydaları ile ilgilidir. Dışsal faydayı göz önüne almazlar. İşte bu nedenle bu tür mal ve hizmetlerin piyasa üretim düzeyi, toplumsal açıdan gerekli olan miktarın altında gerçekleşir. Bu durumu aşağıdaki şekil yardımıyla daha açık bir şekilde gösterebiliriz.

Dışsal faydası olan bir malın, örneğin eğitim hizmetinin piyasa arz eğrisi A, piyasa talep eğrisi ise T olsun. Arz eğrisi marjinal özel maliyetleri, talep eğrisi de marjinal özel faydaları temsil etmektedir. Dışsal maliyetin olmadığı bu durumda arz eğrisi aynı zamanda marjinal sosyal maliyeti gösterir.

Eğitim hizmetinin üretim ve tüketim miktarı piyasa arz ve talep eğrilerinin kesiştiği K noktasında gerçekleşecektir. Bu kesişme noktasına

göre  $F_1$  fiyatından  $M_1$  miktarında hizmet üretilmiş ve tüketilmiş olacaktır. K noktasındaki piyasa dengesi durumunda optimal kaynak dağılımı gerçekleşmemektedir. Bunun nedeni K noktasındaki arz-talep eşitliğinin, marjinal sosyal maliyet marjinal sosyal fayda eşitliği anlamına gelmemesidir. Çünkü arz eğrisi marjinal sosyal maliyeti temsil ederken, talep eğrisi sadece marjinal özel faydayı temsil etmektedir. Piyasa talep eğrisi T marjinal dışsal faydayı içermez. Oysa marjinal sosyal fayda, marjinal özel fayda ile marjinal dışsal faydanın toplamından oluşur.



Şekil 3

Birim başına dışsal faydanın BC miktarında olduğu durumda, marjinal sosyal faydayı gösteren talep eğrisi  $T_1$  olacaktır. Piyasa talep eğrisi T, birim başına dışsal faydayı gösteren BC her birimde aynı kabul edildiğinden paralel bir şekilde  $T_1$ 'e kayacaktır. Marjinal sosyal faydayı gösteren  $T_1$  talep eğrisi ile marjinal sosyal maliyeti gösteren arz eğrisinin (A) kesiştiği B noktasında üretilmesi gerekir. B noktasında marjinal sosyal fayda marjinal sosyal maliyete eşit olmakta ve dolayısıyla eğitim hizmeti ile ilgili optimum kaynak dağılımı gerçekleşmektedir. Ancak piyasa üretimi piyasa arz ve talep eğrilerinin kesiştiği noktada  $M_1$  miktarında olacağından, toplum için gerekli (optimum) üretim miktarı  $M_2$  olduğu halde, piyasa üretim miktarı  $M_1$ 'dir.  $M_1M_2$  aralığı kadar eksik bir üretim söz konusudur.

Üretimin toplumsal refahı sağlayacak  $M_2$  noktasında gerçekleşmesi için kamu kesimine düşen görevler bulunmaktadır. Bu durumda kamu kesimi faaliyeti içinde neler yapılabilir? Burada kamu kesimi için üç ayrı faaliyet alanı söz konusudur.

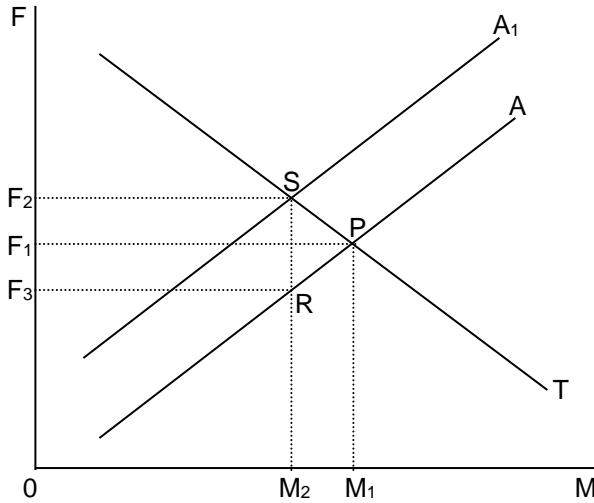
İlk olarak, bu hizmetin üretimi piyasaya bırakılmışsa, devlet piyasadaki  $M_1M_2$  miktarındaki üretim eksikliğinin ortadan kaldırılması için mali yardımda (*sübvansiyon*) bulunabilir. Şekil üzerinde göstermek gerekirse, devletin yapacağı birim başına mali yardım birim başına dışsal fayda (BC) kadar olacaktır. Çünkü  $M_2$  miktarında, piyasa talep eğrisi T'nin gösterdiği gibi tüketiciler  $OF_2$  fiyatının ancak  $OF_3$  kadarını ödemeye razıdırlar.  $F_3F_2$  kadar olan kısmı devletin yapacağı mali yardımla karşılanır.

İkinci olarak, yetersiz olan piyasa üretimini telafi etmek amacıyla devlet, piyasanın yanı sıra dışsal faydası olan mal ve hizmeti kendisi de topluma sunabilir.

Son olarak da, devlet bu tür mal ve hizmetlerin piyasada üretimine izin vermeyerek üretim faaliyetini bütünüyle kendisi üstlenebilir. Bu konudaki uygulamalar, devletin görev ve sorumlulukları ile ilgili anlayışlara bağlı olarak toplumdan topluma değişmektedir.

#### b. Dışsal Maliyeti Olan Mallar

Piyasada üretilen bazı özel mal ve hizmetlerin, üreticilerinin katlandıkları özel maliyetlerinin yanı sıra diğer üretici veya tüketicilere üzerinde kalan dışsal maliyetleri vardır. Örneğin çevre kirliliğine yol açan bir fabrika havaya, suya veya toprağa bıraktığı atıklar nedeniyle bir kısım üretici ve/veya tüketicilere zarar vermiş olmaktadır. Bu dışsal maliyetler söz konusu üretici tarafından karşılanmadığından, onun maliyet fonksiyonu içinde yer almaz. Dışsal maliyetlerin üreticinin özel maliyet fonksiyonu içine girmemesi nedeniyle o malın fiyatı düşük olmakta ve buna bağlı olarak artan talep nedeniyle aşırı üretim meydana gelmektedir..



Şekil 4

Dışsal maliyeti olan özel malların piyasa üretimi, toplum için olması gereken (*optimum*) miktardan fazla olarak gerçekleşmektedir. Piyasanın bu malların üretiminde optimum kaynak dağılımını niçin sağlamadığı, yukarıdaki şekil yardımıyla daha iyi açıklanabilir.

Dışsal maliyeti olan, örneğin çimento malının, piyasa arz eğrisi A, piyasa talep eğrisi de T olsun. Bilindiği üzere piyasa arz eğrisi marjinal özel maliyetleri, piyasa talep eğrisi ise marjinal özel faydaları temsil etmektedir. Dışsal faydanın olmadığı varsayılan bu durumda, piyasa talep eğrisi aynı zamanda marjinal sosyal faydayı gösterir.

Çimento malının piyasadaki denge üretim ve tüketim miktarı, arz eğrisi (A) ile talep eğrisinin (T) kesiştiği noktada (P) gerçekleşir. Buna göre,  $F_1$  fiyatından  $M_1$  miktarda üretim ve tüketim söz konusudur. Piyasa dengesinin sağlandığı bu durum, optimum kaynak dağılımı anlamına gelmez. Çünkü, marjinal sosyal maliyet marjinal sosyal fayda eşitliği gerçekleşmemiştir. Bunun nedeni talep eğrisinin marjinal sosyal faydayı temsil etmekle birlikte, arz eğrisinin sadece marjinal özel maliyeti temsil etmesidir. Piyasa arz eğrisi marjinal dışsal maliyeti içermemektedir.

Marjinal sosyal maliyeti gösteren arz eğrisi  $A_1$ 'dir. Birim başına dışsal maliyet SR olarak hesaplandığında, piyasa arz eğrisi A paralel bir şekilde  $A_1$ 'e kaymaktadır.  $A_1$  arz eğrisi, marjinal özel maliyet ile marjinal dışsal maliyetin toplamından oluşarak marjinal sosyal maliyeti göstermektedir. Optimum kaynak dağılımının gerçekleşmesi için gerekli koşul olan marjinal sosyal maliyet ve marjinal sosyal fayda eşitliği,  $A_1$  eğrisi ile T eğrisinin kesiştiği S noktasında sağlanmaktadır. Bu optimum denge noktasına göre,  $F_2$  fiyatından  $M_2$  miktarda çimento malı üretilip tüketilecektir. Ancak piyasadaki üretim ve tüketim  $M_1$  miktarda olacağından,  $M_2$  miktarda üretim piyasada gerçekleşmez.  $M_2M_1$  kadar olan üretim fazlalığının ortadan kaldırılması, ancak kamu kesiminin müdahalesi ile mümkündür.

Kamu kesimi, üretimin optimum ( $M_2$ ) miktarda gerçekleşmesi için çeşitli araçlar kullanılabilir. Bu araçların başında vergiler gelmektedir. Üretim fazlalığının ortadan kaldırılması için çimento malının fiyatının yükselmesi gerekir. Üretici  $M_2$  miktarda  $F_3$  fiyatından satış yapmaya razıdır. Oysa üretimin  $M_2$  miktarda tutulması için fiyatın  $F_2$  olması gerekir. Fiyatın  $F_2$ 'ye çıkması için devlet birim başına dışsal maliyet kadar vergi koyar ( $SR=F_2F_3$ ).

Kamu kesiminin dışsal maliyeti önlemek için kullanacağı araçların başında *Pigouviyen Vergiler* gelmektedir. Vergilerin dışında devlet, üretim miktarını  $M_2$  ile sınırlayacak şekilde miktar sınırlamalarına dayalı araçlar kullanılabilir. Bu araçlar, *kirlilik standartları*, *enerji girdisi standartları* ve

*teknoloji standartları* olarak sıralanabilir. Örneğin, çevre kirliliğine yol açmayan bir teknolojinin kullanılması zorunluluğunun getirilmesi ile birlikte, dışsal maliyet üretici tarafından katılan bir maliyet haline gelecek ve birim başına marjinal özel maliyet  $F_3$ 'ten  $F_2$ 'ye çıkacaktır.

### C. Erdemli - Erdemsiz Mallar

Birey temelli ekonomik sistemlerde, hangi mal ve hizmetin ne miktarda üretileceğini tüketiciler belirlemektedir. Onların tercih ettikleri mallar, yine onların talep ettikleri miktarda üretilmektedir. Bu durum piyasa ekonomisinde, *tüketici egemenliği* kavramı ile açıklanır.

*Tüketici egemenliği*, her bireyin kendisi hakkında en doğru kararı vereceği varsayımına dayanmaktadır. Neyin faydalı veya zararlı olduğu konusu, bireyin tercihine bırakılmaktadır. Ancak bazı özel malların tüketiminde bireyler kendileri için en doğru kararı veremeyebilirler. Örneğin bir birey, zararlı olduğunu bile bile sigara içmeye devam edebilir. Kitap okumak faydalı olduğu halde yeterli düzeyde okunmayabilir.

Süt, kitap, temel eğitim ve emniyet kemeri gibi, faydalı olduğu halde bireyler tarafından yeterince tüketilmeyen veya kullanılmayan mallar *erdemli mallar* olarak nitelendirilir.

Sigara, içki ve eroin gibi, zararlı olduğu halde bireyler tarafından tüketilen mallar ise, *erdemsiz mallar* olarak değerlendirilir.

Erdemli ve erdemsiz mallar durumunda, en bireyci toplumlarda bile kamu kesiminin üstlenmesi gereken bazı görev ve sorumlulukların olduğu kabul edilir. Devlet erdemli malların tüketimini teşvik edici veya zorlayıcı, erdemsiz malların tüketimini ise caydırıcı veya yasaklayıcı önlemler alabilir.

Zorlayıcı ve yasaklayıcı önlemler, devletin aşırı *paternalistik* (*pederşahi*) olması durumunda söz konusudur. Günümüzün birey özgürlüğüne önem veren toplumlarında devlet, zorlayıcı ve yasaklayıcı önlemler yerine piyasa ekonomisine dayalı araçları kullanmaktadır. Erdemli malların tüketimini teşvik etmek amacıyla devlet, bu tür malları daha düşük oranda vergilendirir veya mali yardımda bulunur. Erdemsiz malların tüketimini caydırmak amacıyla ise, bu tür malları yüksek oranda vergilendirir.

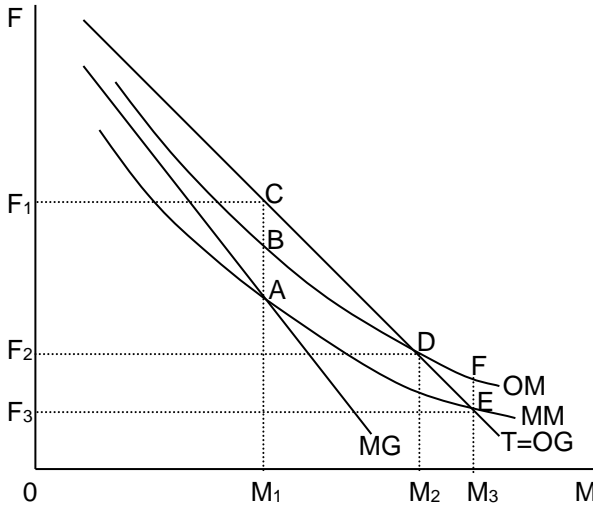
### D. Doğal Tekeller

Bilindiği üzere, tekelci piyasa yapıları içinde optimum kaynak dağılımı gerçekleşmez. Kaynakların etkin dağılımının temel koşulu, piyasada tam rekabetin olmasıdır. Ancak bazı sektörlerde rekabetçi bir yapının olması arzu edilmez. Söz konusu sektörlerde rekabetin olması,



ekonomik etkinlik açısından uygun değildir. Çünkü bu sektörlerde firma ölçeğinin büyümesi ile birlikte marjinal maliyetler ve dolayısıyla ortalama maliyetler azalır. Azalan maliyetlerden (*ölçeğe göre artan getiriler*) yararlanılması için, piyasadaki talebin tamamını karşılayacak ölçekte tek bir işletmenin kurulması ve faaliyette bulunması, optimum kaynak dağılımının gereğidir. Aslında, söz konusu sektörlerde birden fazla işletme kurulmuş olsa bile, en güçlü işletmenin ölçeğini büyütürken piyasada tek başına kalması kaçınılmazdır. Bu durum, *doğal tekel* olarak tanımlanır. Doğal tekel durumunun olduğu sektörler, elektrik, su, demiryolu, posta ve telefon hizmetleridir.

Belirtilen sektörlerde tek bir işletmenin olması etkinlik açısından bir gereklilik ve gerçek hayatta kaçınılmaz bir sonuç olsa bile, doğal tekel konumundaki işletmenin tekeli işletmelerin tipik davranışlarına göre faaliyette bulunacak olması toplumsal refah kaybına yol açar. Bu konu aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanabilir.



Şekil 5

Tekelci piyasaların özelliği gereği, aynı zamanda işletmenin ortalama gelirini (OG) gösteren talep eğrisi negatif eğimlidir. Marjinal geliri de ortalama gelirin altındadır. Şekilde görüldüğü gibi, doğal tekelde marjinal maliyet (MM) ortalama maliyetin (OM) altında yer almakta, üretim miktarı arttıkça marjinal maliyetler ve dolayısıyla ortalama maliyetler azalmaktadır.

Hangi piyasa yapısı içinde olursa olsun işletmeler üretim kararlarını marjinal maliyetin (MM) marjinal gelire eşit olduğu noktada verirler.

Doğal tekel konumundaki işletme de marjinal maliyet eğrisinin marjinal gelir eğrisi ile kesiştiği denge noktasında (A) üretim yapar. A noktasına göre  $M_1$  miktarında mal üretilecek ve  $F_1$  fiyatından satılacaktır. Bu durumda işletme birim başına, ortalama gelir ve ortalama maliyet arasındaki fark (BC) kadar aşırı kâr elde eder. Doğal tekelin üretim miktarını kısarak yüksek fiyattan mal satması suretiyle aşırı kâr elde etmesi, toplumsal refah kaybı anlamına gelir. Bu işletmenin aslında normal kâr elde ederek, daha düşük fiyattan toplumdaki talebin daha büyük bir kısmını karşılaması mümkündür. Ortalama maliyetin ortalama gelire eşit olduğu D noktasında  $F_2$  fiyatından  $M_2$  miktarında üretim yapılabilir. Ancak aşırı kar elde etme imkanı varken işletme bu noktada üretim yapmaz. Esasen toplumsal refahın en çoğa çıkarılmasının koşulu, üretimin marjinal maliyetin fiyata eşit olduğu E noktasında yapılmasıdır. Bu noktada daha da düşük bir fiyattan ( $F_3$ ) daha çok talebin karşılanması ( $M_3$ ) söz konusudur. Ancak işletme bu noktada, ortalama maliyetin ortalama gelirin üzerinde olması (zarar) nedeniyle üretim yapamaz.

Görüldüğü gibi toplumsal refah açısından ikinci en iyi ve en iyi denge noktaları D ve E'dir. Oysa doğal tekel konumundaki işletme, aşırı kâr elde edeceği A noktasında üretim kararını vermektedir. Bu durumda ortaya çıkan toplumsal refah kaybını önlemek için kamu kesimi müdahalesine gerek vardır. Devlet müdahalesi iki şekilde olabilir. Birincisi, bu üretim dallarında piyasa faaliyetinin yasaklanması ve üretimi devletin gerçekleştirmesidir. Doğal tekel olarak kurulacak kamu işletmesi vasıtasıyla, üretim optimumu gösteren E noktasında yapılabilir. Ortaya çıkan zararı devlet bütçeden aktaracağı kaynak ile karşılayabilir. En kötü olasılıkla, zarar etmek istemediğinde devlet, Üretimi D noktasında gerçekleştirebilir. İkincisi, devletin bu sektörlerde faaliyette bulunma imtiyazını bir sözleşme ile piyasadaki tek bir işletmeye bırakmasıdır. İmtiyaz sözleşmesi ile devlet, piyasadaki doğal tekelin toplumsal refahı sağlayacak şekilde üretim faaliyetinde bulunmasını sağlayabilir.

### **E. Düzenleyici Fonksiyonlar**

Kamu ekonomisinin faaliyet alanı içine, optimum kaynak dağılımını gerçekleştirmek için sadece bazı mal ve hizmetlerin üretimini üstlenmek, gerektiğinde mali yardımda bulunmak ve vergilendirmeye başvurmak girmez. Devlet ayrıca, oluşturacağı kurum ve kurullarla, ekonomik etkinliği sağlamaktan uzaklaşan piyasa ekonomisini düzenleyerek de kaynak dağılımındaki sapmaları gidermeye çalışır. *Kamu kesiminin piyasanın işleyişine aktif olarak müdahale etmeden, hukuk kuralları ve kurumlar aracılığı ile yaptığı dolaylı müdahale düzenleyici fonksiyonlar olarak isimlendirilir.* Düzenleyici fonksiyonlar, piyasaların rekabetten uzaklaşması ve bilgi eksikliği durumlarında gerekli olmaktadır.

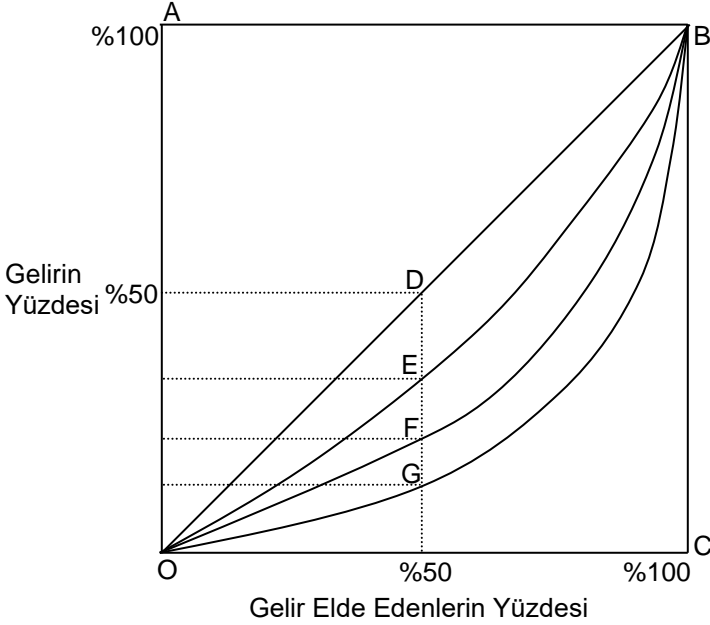
Piyasa ekonomisine sahip toplumlarda, monopol, oligopol ve monopollü rekabet gibi tam rekabetten uzak piyasa yapılarının süreç içinde ortaya çıktığı görülmektedir. Piyasada tam rekabetin sağlanabilmesi, bazı özelliklerin var olmasını gerektirir. Ancak değişik nedenlerle, piyasada bulunması gereken bu özellikler kaybolmaktadır. Özellikle işletmeler fiyatları istedikleri gibi belirleyebilmek amacıyla aralarında anlaşma yaparak kartel, tröst ve holding gibi rekabeti azaltan veya ortadan kaldıran yapılanmalara gitmektedirler. Bu tür yapılanmalar, tam rekabet piyasalarından beklenen optimum kaynak dağılımı fonksiyonunun yerine gelmemesi anlamına gelir. Bu durumda devlet, tam rekabeti sağlayacak, antitröst ve antikartel yasalarının çıkarılması, reklamların denetim altına alınması gibi düzenlemelere başvurur.

Piyasa ekonomisinde optimum kaynak dağılımını engelleyen bir diğer husus, geleceğin belirsizlik içermesi ve bilginin maliyetsiz olmaması nedeniyle bireylerin *eksik bilgi* sahibi olmalarıdır. Tüketiciler veya üreticiler eksik bilgi nedeniyle, kararlarında yanılabilirler. Örneğin bir tüketici, satın alacağı bir mal hakkında tüm bilgilere sahip olmayabilir. Bu durumda devlet tüketiciyi korumak amacıyla *tüketiciyi koruma yasası* çıkarır. Ayrıca tüketicinin mal hakkında bilgi sahibi olmasına yardımcı olmak amacıyla *standartlar enstitüsü* gibi bir kurum kurulabilir.

## II. GELİR DAĞILIMINI İYİLEŞTİRMEK

Gelir dağılımında adaletin ne olduğu ve nasıl sağlanabileceği her dönemde ve her toplumda sürekli olarak tartışılan bir konudur. Adalet konusu, değer yargılarındaki farklılığa bağlı olarak toplumdan topluma ve zamandan zamana değişmektedir. Gelir dağılımında adaletin ne anlama geldiği konusunda mutlak bir ölçü olmamakla birlikte, bir toplumda ortaya çıkan gelir dağılımının değerlendirilmesi amacıyla bazı yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemler içinde en çok kullanılan yöntemlerden birisi, *Lorenz eğrisi* yöntemidir.

Kapalı kutu diyagram şeklinde olan *Lorenz eğrisi* yönteminde yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi, yatay ekseninde gelir elde edenlerin yüzdesi, dikey ekseninde ise gelirin yüzdesi gösterilir. Orijinden geçen 45°'lik OB doğrusu gelirin tam eşit dağılımını göstermektedir. D noktası, gelir elde edenlerin %50'sinin milli gelirin %50'sini elde ettiğini göstermektedir. OCB ise milli gelirin en adaletsiz bir şekilde dağıldığı durumu ifade etmektedir. C noktasında, gelir elde edenlerin %100'ü gelirin %0'ına sahip olmaktadır. OB eşit dağılım doğrusu ile OCB arasında kalan eğriler gelir dağılımındaki eşitsizliği gösterir. OB doğrusundan OCB'ye doğru uzaklaşan eğriler gelir dağılımı eşitsizliğinin artması anlamına gelir.



**Şekil 6**

Birey temelli ekonomik sisteme sahip bir ülkede toplam gelirin bireyler arasında paylaşımı esas itibariyle piyasa mekanizması içinde gerçekleşmektedir. Bireyler sahip oldukları üretim faktörlerini üretim faaliyetinde kullanarak faktör geliri elde ederler. Ancak, piyasa ekonomisinin çeşitli nedenlere bağlı olarak her zaman adil bir gelir dağılımını sağlayamadığı gözlenmektedir. Liberal toplumlarda bireyler arasında gelir ve servet dağılımında büyük eşitsizlikler ortaya çıkabilmektedir. Süreç içinde ortaya çıkan bu durum, *Lorenz eğrisi* üzerinde F veya G noktaları olarak gösterilebilir.

Her toplumda bireylerin en fazla duyarlı olduğu konuların başında, adil gelir dağılımının sağlanması gelmektedir. Gelir dağılımının F ve G noktalarının gösterdiği gibi adaletsiz olduğu bir toplumda, toplumsal barış ve huzurun zedelenme olasılığı yüksektir.

Bireylerin gelir dağılımındaki aşırı eşitsizliklerin ortadan kaldırılması yönündeki beklentileri ve toplumsal düzenin devamını sağlama endişesi, gelir dağılımının iyileştirilmesi konusunda devlete yeni görev ve sorumluluklar yüklemiştir. Bu nedenle kamu kesimi gelir dağılımında adaletin sağlanması amacıyla ekonomiye müdahalede bulunabilmektedir. Devlet, gelir dağılımı eşitsizliklerini minimum düzeye indirmek için vergileri ve kamu harcamalarını bir araç olarak kullanabilir.

### III. EKONOMİK İSTİKRARI SAĞLAMAK

*Ekonomik istikrar*, bir ekonomide fiyat istikrarının ve tam istihdamın birlikte sağlandığı durumu ifade eder. *Fiyat istikrarı*, fiyatlar genel düzeyinde önemli ve sürekli artışların olmamasıdır. *Tam istihdam* ise, çalışmak isteyen herkesin iş bulabilmesi demektir.

Piyasa ekonomisinin işleyişi içinde çeşitli nedenlere bağlı olarak, fiyatlar genel düzeyi artabilir veya işsizlik (*eksik istihdam*) söz konusu olabilir. Enflasyon ve işsizlik (*stagflasyon*) aynı anda birlikte de ortaya çıkabilir. Nitekim kapitalist ülkelerde piyasanın kendi haline bırakıldığı durumda konjonktürel dalgalanmalar şeklinde ekonomik istikrarsızlık içine düşüldüğü gözlenmiştir.

Ekonomik istikrarsızlığa yol açan nedenler ülkelerin gelişmişlik düzeylerine ve yapısal özelliklerine göre farklı olabilmektedir. Örneğin, efektif talep noksanlığı gelişmiş ülkelerde görülen ekonomik istikrarsızlığın nedenlerinden birisi olabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde ise, toplam tasarruf ve dolayısıyla toplam yatırım düzeyinin düşük olması, işsizliğin nedenlerinden birisidir.

Burada asıl konumuz ekonomik istikrarsızlığın nedenleri ve buna ilişkin görüşleri ayrıntılı olarak incelemek değildir. Hangi nedenlerden dolayı ortaya çıkmış olursa olsun, ekonomik istikrarsızlık ekonomik ve sosyal açıdan istenmeyen sonuçlar doğurur. Bu nedenle her ülkede, ekonomik istikrarın sağlanması, toplumsal bir amaç olarak benimsenmektedir. Devletin bu amacın gerçekleştirilmesi için para ve maliye politikası araçlarını kullanarak ekonominin işleyişine müdahale etmesi, kamu kesiminin faaliyet alanlarından bir diğeri olabilmektedir.

### IV. EKONOMİK BÜYÜMEYİ GERÇEKLEŞTİRMEK

Her toplumda üzerinde önemle durulan bir diğer konu toplam faydanın sürekli olarak arttırılmasıdır. Toplam fayda artışı, milli gelirin her yıl büyümesi ile sağlanır. *Ekonomik büyüme*, milli gelirde meydana gelen artışları ifade eden büyüme hızı ile ölçülür.

Piyasa ekonomisinin kendi işleyişi içinde, bazı dönemlerde ekonominin durgunluk içine girerek küçüldüğü veya arzu edilen büyüme hızının gerçekleştirilemediği gözlenmektedir. Piyasa ekonomisine sahip gelişmiş ülkelerde, özellikle efektif talep yetersizliğine bağlı olarak büyüme için gerekli olan yatırımların yeterli düzeyde olmaması söz konusu olabilmektedir. Gelişmekte olan piyasa ekonomilerinde ise, toplam tasarrufların düşük olması ve girişimci sınıfın gerek nitelik gerekse nicelik bakımından yetersiz olması yatırımların arzu edilen düzeyde gerçekleşmemesine neden olmaktadır.

Piyasa ekonomisinin yetersizliğinden kaynaklanan bu sorunlar nedeniyle, devletin ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi için mali ve parasal araçlar ile ekonomiye müdahalede bulunması gerekli olabilmektedir. Örneğin, yatırımların hızlandırılması amacıyla devlet, mali veya parasal teşvik önlemlerini uygulamaya koyabilir. Devletin ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi amacıyla bu ve benzeri politikalarla ekonomiye karışması, kamu kesimi faaliyetinin bir diğer nedeni olabilmektedir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU KESİMİ FAALİYET ALANINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Yukarıda kamu kesiminin belli amaçlar doğrultusunda yapabileceği faaliyetler açıklandı. Ancak, kamu kesiminin faaliyet alanının kapsamının ne olması gerektiği konusu, teorik ve pratik düzeyde her dönemde ve toplumda temel tartışma alanlarından birisini oluşturmaktadır. Ekonomik düşüncede, kamu kesiminin faaliyet alanının nasıl olması gerektiği konusunda farklı görüşler vardır. Her bir ekonomik görüş, dayandığı temel varsayımlar doğrultusunda kamu kesimi faaliyet alanının kapsamına ilişkin bir yaklaşım getirmektedir. Kendi içlerinde ayrıntılarda farklılaşan bu görüşler, *liberal devlet görüşü* ve *müdahaleci devlet görüşü* olarak iki kategoride incelenebilir.

#### I. LİBERAL DEVLET GÖRÜŞÜ

Ekonominin örgütlenmesinde bireyi esas alan bu devlet görüşünde, ekonomik faaliyetin gerçekleşmesinde piyasa mekanizmasına merkezi bir rol verilmektedir. Ekonomide doğal bir düzenin olduğu ve *görünmez el* sayesinde piyasa ekonomisi içinde tüm toplum için en iyi sonucun ortaya çıkacağı ileri sürülmektedir. Bu nedenle devletin, piyasa ekonomisinin işleyişine karışmaması, sadece asli nitelikteki kamu hizmetlerini yerine getirmekle sınırlı bir faaliyet içinde olması gerektiği belirtilmektedir. Temel bakış açısı bu olmakla birlikte, süreç içindeki gelişmelere bağlı olarak bu görüşün içinde farklı teorik yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Şimdi sırasıyla bu görüşleri inceleyebiliriz.

##### A. Klasik Görüş

Ondokuzuncu yüzyılın liberal felsefe ekolüne mensup klasik iktisatçılar, piyasa ekonomisinin kendi doğal işleyiş düzeni içinde tam



istihdamı ve optimum kaynak dağılımını sağlayacağını savunmaktadırlar. Onlara göre, ekonomik ve sosyal alanda ortaya çıkan dengesizlikler geçicidir. Piyasa ekonomisi arızî nitelikteki dengesizlikleri giderecek dinamik bir yapıya sahiptir.

Bu yaklaşımın doğal sonucu olarak devletin ekonomik hayatın işleyişine herhangi bir şekilde karışmasını istemezler. Onlara göre devlet, toplumsal yaşam içinde bireyi ve onun hak ve özgürlüklerini korumak için gerekli olan *zorunlu fena* olarak tanımlanabilir. Devlet kötü, ama toplumsal düzenin sağlanması için zorunlu bir varlıktır. Devlet, bir toplumda can ve mal güvenliğini sağlamak için gerekli olan bir varlıktır. Ekonomik açıdan ise devlet müsriftir ve bu nedenle kullandığı kaynakları israf eder. Kıt olan kaynaklar devlet tarafından verimsiz bir şekilde kullanılır.

Devleti *zorunlu fena* olarak gören klasik iktisatçıların kamu kesiminin faaliyet alanının ne olması gerektiği ile ilgili görüşleri, bu yaklaşımın öncüsü olarak kabul edilen *Adam Smith*'in *Milletlerin Zenginliği* isimli eserinde açıklanmıştır. *A. Smith*'e göre, doğal bir özgür düzen içinde devletin yerine getirmesi gereken ancak üç görev vardır. Bunlar;

1. Toplumunu her tür saldırıya ve diğer toplumların istilasına karşı korumak.
2. Toplumdaki her bireyi diğer bireylerin tecavüz ve saldırılarına karşı koruyarak adil ve dürüst bir yönetim gerçekleştirmek.
3. Elde edilecek gelirin maliyetleri karşılayamayacak olması nedeniyle bireylerin yapamayacakları bazı kamusal yatırımları gerçekleştirmek ve idame ettirmek.

Görüldüğü gibi klasik iktisatçılar kamu kesiminin faaliyet alanının, savunma, güvenlik, adalet, diplomasi ve bazı kamusal altyapı yatırımları ile sınırlı olmasını savunmaktadırlar.

Devletin bu faaliyetleri yerine getirirken uyması gereken mali ilkeler ise, klasik iktisat teorisine dayanan *geleneksel maliye teorisi*'nde ortaya konmuştur. Geleneksel maliye teorisinde ileri sürülen başlıca ilkeler şunlardır:

1. Kamu harcamalarının minimum düzeyde olması
2. Kamu bütçesinin denk olması
3. Vergilemenin ve kamu harcamalarının bireylerin kararlarını etkilemeyecek şekilde yapılması

4. Ancak olağanüstü durumlarda ve büyük ölçekli kamu altyapı yatırımlarında borçlanmaya başvurulması.

### **B. Neo-klasik Görüş**

Gerçek hayatta piyasa ekonomisinin klasik iktisatçıların ileri sürdüğü gibi, tam istihdamı ve optimum kaynak dağılımını sağlayamadığı görülmektedir. Özellikle 20. Yüzyılın başlarından itibaren ortaya çıkan işsizlik, gelir dağılımında adaletsizlik, çevre kirliliği ve benzeri ekonomik ve sosyal sorunlar piyasa ekonomisine duyulan güveni sarsmıştır.

Bu durum karşısında, klasik iktisadın temel varsayımlarına bağlı olan ve *neo-klasikler* olarak adlandırılan bir kısım iktisatçı, piyasa ekonomisinin hangi koşullarda başarılı olacağını refah ekonomisi kapsamında incelemiştir. Bu koşullar yeni refah ekolü olarak tanımlanan *Pareto optimumu* görüşüne dayanmaktadır.

Paretocu teoride gereklilik ve yeterlilik koşulları olarak açıklanan bu koşullardan herhangi birisinin mevcut olmadığı durumda piyasa ekonomisinin başarısız olacağı ileri sürülmektedir. Neo-Klasik iktisatçılar piyasa ekonomisinde söz konusu koşulların tam olarak karşılanamayacağını ve bu nedenle piyasa başarısızlığının ortaya çıkacağını kabul ederler.

Neo-klasik iktisatçılar devletin ancak piyasanın başarısız olduğu durumla sınırlı olarak ekonomik hayata müdahale etmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Onlara göre kamu kesiminin faaliyet alanını belirleyen temel amaç optimum kaynak dağılımını gerçekleştirmektir. Görüldüğü gibi klasik iktisatçılardan farklı olarak kamu kesimi faaliyet alanını biraz daha genişletmişlerdir. Tam kamusal malların üretiminin yanı sıra, dışsal ekonomilerin, doğal tekellerin, erdemli-erdemli malların ve bilgi eksikliğinin olduğu durumlara bağlı olarak kamu kesimine yeni görevler yüklemiştir.

Görüldüğü gibi Neo-klasikler kamu kesiminin faaliyet alanını *optimum kaynak dağılımını gerçekleştirmek* amacı ile sınırlandırmaktadırlar. Devletin *gelir dağılımını iyileştirmek, ekonomik istikrarı sağlamak ve ekonomik büyümeyi gerçekleştirmek* amaçları ile ekonomiye müdahalede bulunmasını istemezler.

### **C. Neo-liberal Görüşler**

Kamu kesimi faaliyet alanının piyasa ekonomisine sahip gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra genişlediği gözlenmiştir. Bu ülkeler kamu kesimindeki büyüme ile birlikte bir refah ve bolluk dönemi yaşamışlardır. Ancak 1970'li yılların başlarından itibaren özellikle gelişmiş ülkelerde ortaya çıkan ekonomik ve

sosyal sorunlara çözüm arayışları liberal ekonomik görüşün yeni analitik yaklaşımlarla tekrar güncellik kazanmasını sağlamıştır. Bu çerçevede *Monetarizm, Rasyonel Beklentiler, Arz Yönlü İktisat ve Anayasal İktisat* gibi yeni liberal görüşler ortaya çıkmıştır.

Klasik iktisadi düşüncenin temel varsayımlarına bağlı olan bu görüşler, kamu kesiminin büyümesi ile birlikte ortaya çıkan sorunlara ve gelişmelere bağlı olarak yeni yorum ve katkılarda bulunarak liberal görüşün doğruluğunu göstermeye çalışmışlardır. 1980'li yıllardan itibaren bu görüşlerin önerileri birçok ülkede politik düzeyde kabul görmüş ve uygulamaya konmuştur.

Yeni liberal görüşlerin ortak noktası, 1970'li yıllarda ortaya çıkan enflasyon, işsizlik, büyüme hızının düşmesi gibi sorunların sorumlusu olarak artan kamu kesimi faaliyetlerini görmeleridir. Devletin, ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi ve gelir dağılımının iyileştirilmesi gibi amaçlarla ekonomiye yaptığı müdahalelerin sorunların kaynağını oluşturduğu ve başarısız olduğu ileri sürülmektedir. İstikrar içinde büyümenin sağlanabilmesi için kamu kesiminin faaliyet alanının küçültülmesi, açık bütçe politikalarından vazgeçilmesi ve piyasa ekonomisinin güçlendirilmesi gerektiğini savunmaktadırlar.

## II. MÜDAHALECI DEVLET GÖRÜŞÜ

Müdahaleci devlet görüşünün temel çıkış noktası, ekonomide her zaman en iyi sonucu veren doğal düzenin olmadığı düşüncesidir. Piyasa ekonomisinin toplumsal amaçlara ulaşmada başarısız olduğu ve bu nedenle de devletin ekonomik ve sosyal hayatın işleyişine aktif olarak müdahale etmesi gerektiği savunulur. Bu kapsamdaki görüşler *Keynesyen Görüş, Kalkınma İktisadi Yaklaşımı ve Aşırı Müdahaleci Refah Devleti Görüşü* olarak incelenebilir.

### A. Keynesyen Görüş

Liberal ekonomik sistemin uygulandığı 19. Yüzyıl ve 20. Yüzyıl başlarında sanayileşmelerini gerçekleştirmiş olan batı ülkeleri yüksek bir refah düzeyine ulaşmışlardır. Ancak 1929 yılında yaşanan *Dünya Ekonomik Bunalımı* liberal sisteme olan inancı derinden sarsmıştır. Yaşanan bunalımın nedenlerinin açıklanması ve önlenmesine ilişkin öneriler getirilmesi yönünde yapılan çalışmalar çerçevesinde İngiliz iktisatçı *J. M. Keynes İstihdam Faiz ve Para Genel Teorisi* isimli eseri yazmıştır.

O dönem gelişmiş ülkelerinin karşı karşıya bulunduğu en önemli sorun tam istihdamın sağlanmasıdır. *Keynes*, piyasa ekonomisinde tam

istihdamın doğal bir düzen içinde kendiliğinden sağlanacağı şeklindeki liberal-klasik düşünceyi kabul etmez.

*Keynes*'e göre piyasa ekonomisi içinde ortaya çıkan gelir dağılımı eşitsizliği toplam talebin toplam arzdan büyük olmasına neden olmaktadır. Çünkü milli gelirin daha büyük bir kısmına sahip olan yüksek gelir gruplarının marjinal tüketim eğilimlerinin düşük olmasına bağlı olarak efektif talep düzeyi düşük olmaktadır. Tüketim ve tasarrufun gelirin bir fonksiyonu olmadığını belirten *Keynes*, efektif talep yetersizliğine bağlı olarak *ex-ante* yatırım-tasarruf eşitliğinin gerçekleşmeyeceğini ve bu nedenle de ekonominin eksik istihdam düzeyinde dengeye geleceğini açıklamaktadır.

Piyasa ekonomisini bütünüyle reddetmeyen *Keynes* ve izleyicileri, kamu kesiminin efektif talep yetersizliğini gidermek için ekonomiye müdahale etmesinin zorunlu olduğunu savunmaktadır. Örneğin, devlet toplam talebi arttırmak için kamu harcamalarını arttırmalıdır.

*Keynesyen iktisatçılar*, liberal iktisatçıların *rasyonel birey* kavramı yerine *rasyonel devlet müdahalesi* kavramını ikame etmişlerdir. Onlara göre devlet kamusal faydayı gerçekleştirebilecek tek bağımsız öznedir. Makro düzeydeki hedeflerin gerçekleştirilmesi için kamu kesimi, ekonomik ve sosyal hayata sahip olduğu araçlarla her türlü müdahalede bulunabilir. Liberal iktisatçılardan farklı olarak, ekonomik istikrarın sağlanmasını, gelir dağılımının iyileştirilmesini ve ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesini kamu kesiminin faaliyet alanı içinde görmüşlerdir.

## **B. Kalkınma İktisadı Görüşü**

20. Yüzyılın başlarında, az gelişmiş olarak nitelendirilen ülkelerin karşı karşıya buldukları sorunlar gelişmiş ülkelerin sorunlarından farklı olmuştur. Bu ülkelerin en önemli sorunu sanayileşmelerini gerçekleştirerek hızlı biçimde kalkınmaktır. 1950'li yıllardan itibaren az gelişmiş ülkeler için kalkınma iktisadı teorisi kapsamında birçok model geliştirilmiştir. Kalkınma iktisadının temel görüşü, az gelişmiş ülkelerin piyasa ekonomisinin kendi doğal işleyişi içinde sanayileşmelerinin ve kalkınmalarının mümkün olmadığı şeklindedir. Bu görüşe gerekçe olarak, bu ülkelerde piyasa ekonomisi düzeninin gelişmemiş olması, toplam tasarruf düzeyinin düşük olması ve yeterli düzeyde bir girişimci sınıfının bulunmaması gösterilir.

Kalkınma iktisadına göre, bütün bu nedenlerden dolayı devlet imalat sanayi yatırımlarına ağırlık veren uzun vadeli planlı kalkınma stratejisi uygulamalıdır. Bu tür yatırımların gerçekleştirilmesinde kamu iktisadi teşebbüsleri vasıtasıyla öncü olmalıdır. Ayrıca, sanayi sektörünün

gelişebilmesi için korumacı dış ticaret politikası izlemelidir. Görüldüğü gibi kalkınma iktisatçıları az gelişmiş ülkelerde klasik devlet fonksiyonlarından ayrı olarak, özellikle kalkınmanın gerçekleştirilmesi amacını kamu kesimi faaliyet alanı içinde ele almışlardır.

### C. Aşırı Müdahaleci Refah Devleti Görüşü

19. Yüzyılda Liberal-klasik ekonomik görüşün karşısında ve onu bütünüyle reddeden toplumcu ekonomik görüşler ortaya çıkmıştır. Bu görüşlerin en önemlisi ve 20. Yüzyılda etkili olanı, *K. Marx*'ın temellerini attığı sosyalizmdir. Sosyalist görüş, özel mülkiyete ve girişim özgürlüğüne yer vermeyen toplumcu bir ekonomik sistemin kurulmasını öngörür. Aynı zamanda devrimci bir karaktere sahiptir. *K. Marx*'ın görüşleri Lenin'in önderliğinde 1917 yılında Bolşevik İhtilali ile Rusya'da uygulama alanı bulmuştur. Sosyalist ekonomik sistemde piyasa ekonomisine yer verilmemekte, ekonomik faaliyet bütünüyle kamu kesimi faaliyet alanı içinde yer almaktadır.

Ancak, Batı Avrupa ülkelerinde 20. Yüzyılın başlarından itibaren devrimci karakterdeki Marksist Sosyalizmin felsefi temellerini tam olarak benimsemeyen demokratik nitelikli *Özgürlükçü Sosyalizm* olarak isimlendirilen görüşler ve oluşumlar gündeme gelmeye başlamıştır.

Özgürlükçü sosyalizm kategorisinde değerlendirilen görüşler, *İngiliz Fabian Sosyalizmi*, *Alman Revizyonist Sosyalizmi*, *Fransız Reformcu Sosyalizmi*, *İtalyan Solcu Reformizmi* ve *Belçika Demokratik Sosyalizmi* olarak sıralanabilir. Bu görüşler doğrultusunda söz konusu ülkelerde işçi partisi veya sosyal demokrat parti adı altında siyasi oluşumlar kurulmuştur.

Birey özgürlüğüne önem veren ve mülkiyet hakkına karşı çıkmayan bu görüş, *Marksist* düşünceden farklı olarak üretim araçlarının kamulaştırılması yerine toplumsal eşitliğin gerçekleşmesini sağlayacak bir gelir dağılımı politikasının uygulanmasını önermektedir. Bu çerçevede bireyin özgürleştirilmesi, üretimin arttırılması ve adil gelir dağılımının gerçekleştirilmesi temel amaçlar olarak kabul edilmektedir. Bu amaçların, ancak devlet eliyle gerçekleştirilebileceği ileri sürülmektedir. Devlet ekonomik ve sosyal hayata yoğun bir şekilde müdahale etmeli ve denetlemelidir.

Kaynağını özgürlükçü sosyalist düşüncenin oluşturduğu aşırı müdahaleci refah devleti görüşüne göre, kamu kesimi şu faaliyetleri gerçekleştirmelidir:

- Enerji kaynakları, ham maddeler, demir-çelik başta olmak üzere kilit sanayi sektörleri, ulaştırma, bankacılık ve sigortacılık kamu kesiminin kontrolünde olmalıdır

- Gerektiğinde devlet toprak reformunu gerçekleştirmelidir
- Makro düzeydeki planlarla, özel kesimde ücret ve fiyat denetimi yapılmalıdır
- Tüketim kooperatifleri geliştirilmelidir
- Sosyal sigorta sistemi, toplumun tüm katmanlarına hizmet verecek şekilde kurulmalıdır
- Tüm topluma eğitim ve sağlık hizmetleri sunulmalıdır
- Vergilemede, adil gelir dağılımına ulaşmayı sağlamak için artan oranlılık ilkesi uygulanmalıdır
- İşçi sendikalarının ve diğer meslek örgütlerinin özgür bir yapı içinde oluşmalarına imkan hazırlamalı ve desteklemelidir

*Aşırı müdahaleci refah devleti görüşü*, özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa ülkelerinde belli dönemlerde ve aralıklarla işbaşına gelen işçi partileri ve sosyal demokrat partiler aracılığı ile uygulama alanı bulmuştur.



**KESİM II**  
**KAMU HARCAMALARI TEORİSİ**





*Kamu harcamaları*, devletin fonksiyonlarının yerine getirilebilmesi için yapılan, kamusal faaliyetleri ilgilendiren kurum ve kuruluşların yaptıkları harcamaların bütününe denir. Dar anlamda kamu harcaması, sadece genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşların bütçe ödeneklerini ifade ederken; geniş anlamda kamu harcamaları ise, devletin sosyal refah, kamu girişimciliği, yerel yönetimler, bütçe dışında düzenlenen fonlar ve bu hizmetlerle ilgili kamu tüzel kişiliklerinin yaptıkları harcamaları ifade etmektedir. Ayrıca, devletin genel bütçe vergi gelirlerinden istisna ve vergi muafiyetleri sonucunda vazgeçtiği gelirler de kamu harcaması sayılmaktadır. Kamu harcamaları, devletin kamu politikası amaçlarına ulaşabilmek için kullandığı mali bir araçtır. Devlet teorilerindeki farklı yaklaşımlar, kamu harcamalarının da buna bağlı olarak düzenlenmesini gerektirmiştir.

19. yy boyunca (özellikle 1870-1913 yılları arasında) Klasik iktisadın etkisiyle sanayileşmiş ülkelerde kamu harcamalarının GSMH içindeki payı ortalama yüzde 8'di. (ABD: %3.9; İsveç: %5.7; Almanya: %10; Hollanda: %9.1; İngiltere: %7.4). Böylece, Klasik (liberal) devlet anlayışında kamu harcamalarının genişliği ve alanı, devlet özel mülkiyet haklarının korunması ve geliştirilmesi ile sınırlı tutulmuş, piyasayı düzenleyici faaliyetleri ise, kamusal malların sunumunda *Pareto optimal* çözümü sağlamaya yöneliktir.

Klasik iktisat öğretisi, 19. Yüzyılın sonlarına doğru Marksist ve sosyalist iktisatçıların ve politik bilimcilerin saldırısına uğramıştır. 1929 Büyük Ekonomik Buhranın zorladığı koşullarda *Keynesyen* ekonomi ile makro ekonomik teori egemen kılınmış ve kamu maliyesi, fonksiyonel maliye eliyle makro ekonominin kalbi olmuştur. Efektif talepte meydana gelen azalmayı, kamu harcamalarını artırmak suretiyle telafi etmeyi esas alan bu görüşe göre kamu harcamaları gelir yaratıcı bir etkiye sahiptir. II. Dünya Savaşı ve izleyen yıllarda, özellikle 60'lı ve 80'li yıllarda maliye politikalarının sosyal ve ekonomik amaçlı etkinliklerinin artırılması, kamu harcamalarının genişlemesinde etkili olmuştur.

Kamu maliyesinde bu gelişmelere bağlı olarak önem kazanan kamu harcamalarının inceleneceği bu Kesim dört bölümden oluşmaktadır. Birinci Bölümde, kamu harcamaları ile ilgili kavramsal düzeyde genel açıklamalar yapılacaktır. *Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması* başlığını taşıyan İkinci Bölümde, kamu harcamalarının nasıl sınıflandırıldığı incelenecektir. Üçüncü Bölümde, *Kamu Harcamalarının Artışı* konusu teorik ve pratik düzeyde açıklanacaktır. *Kamu Harcamalarının Etkileri* başlığını taşıyan Dördüncü Bölümde ise, kamu harcamalarının ekonomik ve sosyal etkileri üzerinde durulacaktır.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAMU HARCAMALARI İLE İLGİLİ

#### GENEL AÇIKLAMALAR

#### I. KAMU HARCAMALARININ NİTELİĞİ

Kamu harcamaları, yirminci yüzyılda ulusal gelirin belirli bir yüzdesi olarak, ekonomik gelişmeye koşut artış göstermektedir. Devlet faaliyetlerinin genişliği ve ulusal ekonomi içindeki payında gözlemlenen değişmeler, toplumsal gereksinmeler kadar, devletin rolü ve anayasal sorumlulukları ile de ilgilidir. Toplumsal gereksinmeler, kamusal mallara olan toplumsal (sosyal) taleple açıklanabilir. Toplumun kamu hizmeti olarak talep ettiği mallar, 19. yüzyılın tarafsız devletinde Klasik iktisadın sınırlı devlet anlayışına göre biçimlenmişti. Yirminci yüzyılın müdahaleci devletinde toplumsal talebe konu olan kamusal malların özellikleri ise ekonomik, sosyal ve siyasi nedenlere bağlı olarak değişmiştir.

Kamusal ihtiyaçları karşılama özelliği olan bir malın, kamu otoriteleri tarafından bir kamu hizmetine dönüştürülmesi, kamu harcamasını gerektirmektedir. Ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişmişlik düzeyleri ve siyasi tercihlerde zaman içinde ortaya çıkan değişmeler, kamusal malların alanını genişletmiştir. Böylece, önceleri kamusal ihtiyaç olarak talep edilmeyen kimi mallar (sosyal güvenlik, yüksek öğretim hizmetleri gibi) kamusal niteliğe kavuşmuş ve karşılığında bir kamu giderini gerekli kılmıştır. Kamu hizmetine olan talep, halkın siyasal tercihi ile biçimlenir. *Siyasal tercihler*, kamu hizmetinin miktarı ve türünü belirler. Böylece, sunumu yapılan bir hizmetin kamu sayılabilmesi, siyasal talebin yasama organında yasal bir düzenlemeye olanak sağlamasıyla mümkündür.

Kamu harcamaları, kamu hizmetlerinin parasal ifadesi olduğuna göre, bir hizmetin kamu hizmeti olup olmadığı; kamusal ihtiyaçların

niteliği önem taşımaktadır. Kamu hizmetinin özellikleri ve kamusal ihtiyaçlar ile ilişkisi şöyle açıklanabilir.

- Kamu hizmeti, toplumun ortak gereksinmelerinin karşılanması ve toplumsal yaşamın düzenlenmesi amacıyla kamu otoriteleri tarafından yürütülen hizmetlerdir.

- Kamu hizmetinin niteliği ve düzenlenmesini belirleyen siyasal taleptir. Vatandaşlar kamu hizmetine olan talebini siyasal tercihleriyle ifade ederler ve oylama yöntemiyle siyasal otorite halk tarafından yetkilendirilmiş olur.

- Kamu hizmeti, kamu yararına sunulmuş olmalıdır. Kamu yararı, hizmetin kollektif (toplumsal) faydasına işaret eder. Kamu yararı hizmetin topluma sağladığı fayda ile açıklanabildiği gibi, bizzat devlet tarafından siyasi, sosyal ve geleneksel tutumlarla da belirlenmektedir.

- Kamu hizmeti, kamu tüzel kişileri veya bunların yetkili kıldığı özel kişiler tarafından sunulur. Bir hizmetin sunumunun kamu otoritelerinin denetimi altında yapılması ve hizmetin özelliklerinin devlet tarafından belirlenmesi, bu hizmetin kamusal özelliğine işaret etmektedir. Bu tür hizmetleri, kamu imtiyazları olarak tanımlamak mümkündür.

- Kamu hizmeti, kamu hukuku kurallarına uygun olarak verilir. Bu yönüyle kamu hizmeti, idare hukukunun alanına giren hukuki bir kavramdır.

- Kamu hizmetinin karşılığında tüm topluma yayılan bir fayda söz konusu olduğuna göre, kamu yönetiminde kamu yararı esastır ve karşılığı özel finansman yöntemi (fiyatlar) ile değil, kamusal finansman yöntemi (vergiler) ile sağlanır. Özel mal ve hizmetlerin sunumunda ise temel amaç kâr sağlamaktır. Böylece, özel hukuk ve kamu hukuku gibi ikili bir hukuk sistemi doğmuştur.

- Kamu hizmetlerinde süreklilik esastır. Bununla beraber, geçici olarak sunulan kamusal hizmetler de bulunmaktadır.

Devletin rolündeki değişimler (tarafsız devletten, müdahaleci devlete doğru) kamu harcamalarının büyüklüğünü etkilemektedir. Tarafsız devlet anlayışında devlet, tüketici bir hizmet organı olarak mümkün olduğunca ekonominin özel kesimine müdahale etmemeli ve harcamalarını en az düzeye indirmelidir. Devlet tüketimini, özel tüketim harcamalarından farksız gören bu anlayışa göre, harcamalardaki bir artış, devletin ekonominin özel kesimi üzerine yüksek vergiler konulması biçiminde bir müdahaleyi de beraberinde getireceğinden, arzu edilmemektedir. Devletin ekonomik gelişme ve büyümenin sağlanmasından sorumlu tutulduğu;

ekonomik istikrarın sağlanmasında ve konjonktürel dalgalanmaların yarattığı dengesizliklerin giderilmesinde aktif para ve maliye politikaları uygulaması öngörülen müdahaleci devlet anlayışı ise, kamu harcamalarının genişlemesine katkıda bulunmuştur. Böylelikle, klasik devletten müdahaleci sosyal devlete doğru devletin rolündeki değişmeler, kamu harcamalarını tür ve miktar olarak artırmıştır.

Modern maliye anlayışına göre kamu harcamalarının niteliği, devletin ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmasında bir mali araç olmasıdır. Kamu harcamalarının ulusal hasılaya olan görece büyüklüğü ve miktarı değil, bileşimi ve sonuçları dikkate alınmadığında, tek başına yeterli bir açıklama sayılmamaktadır. Mali devlet anlayışında ise, kamu harcamalarının miktarı önemlidir. Bu nedenle, önemli olan husus kamu giderlerinin kamu gelirlerini aşmaması, dolayısıyla bütçe denkleğinin sağlanmasıdır. Günümüzde kamu harcamaları sadece devlet hizmetlerinin bir karşılığı olarak ele alınmamaktadır. Kamusal gereksinmelerin gerektirdiği tüm harcamaların kamu harcaması olarak kabul edilmesinde harcamanın niteliği önem kazanmıştır. Başka bir ifadeyle, kamu gideri vardır ve öyleyse karşılığı bulunmalıdır anlayışı yerine; hangi tür kamu giderine neden gereksinme vardır anlayışı geçerlilik kazanmıştır. Bu nedenle, kamu harcamaları konusu, kamu gelirleri kadar önem taşımakta ve bütçe reformlarının en önemli alanını oluşturmaktadır.

## II. KAMU HARCAMALARININ TANIMI

Kamu harcamaları, kamu gelirlerinin kullanılma biçimidir ve devlet faaliyetlerinin yapısı ve ekonomik etkileri ortaya koyması bakımından kamu finansmanından daha önemli sayılmalıdır. Kamu harcamalarını, aşağıdaki biçimlerde tanımlamak mümkündür.

### A. Harcamacı Kuruluş Bakımından Kamu Harcamaları

Kamu harcamalarının hukuki tanımına göre, harcamayı yapan kurum kamu tüzel kişiliği ise, kamu harcamasıdır. Özel kesim kişi ve kuruluşlarının yaptıkları harcamalar ise, özel harcamadır. Bu tanıma göre, kamu tüzel kişiliğine sahip kurum ve kuruluşlar, sadece merkezi hükümeti değil, diğer kamu hizmeti görmekle yükümlendirilmiş kurum ve kuruluşları da içermektedir. Örneğin, Ziraat Odaları, Ticaret ve Sanayi Odaları, Sosyal Sigortalar Kurumu gibi kurumlar doğrudan üyelerine hizmet sunmakla yükümlü *parafiskal kuruluşlar* olmalarına rağmen, sundukları hizmet ve hukuki sorumlulukları bakımından kamu tüzel kişileri sayılmaktadır. Yerel yönetimlerin de kamu tüzel kişiliğine sahip olmaları nedeniyle yaptıkları harcamalar, kamu harcaması olarak kabul edilir. Böylece, geniş anlamda bir kamu harcaması tanımına ulaşılmış olmaktadır.

Bununla beraber, örneğin kamu iktisadi teşebbüslerinin (KİT) harcamalarının kamu harcaması sayılmaması gerekir. Çünkü, kamu iktisadi kuruluşları iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren ve özel ekonominin kurallarına bağlı olan girişimlerdir. Ancak, KİT'ler Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulduklarından ve sermayesinin yarısından fazlası veya tamamı devlete ait olduğu için, bu kuruluşların harcamalarının da kamu harcaması sayılması gerekir.

*Klasik maliye anlayışına göre yapılan tanıma göre kamu harcaması, kamu tüzel kişilerinin toplumun sosyal ihtiyaçlarını karşılamak üzere, önceden kanunlarla belirlenmiş usul ve esaslara göre yapılan parasal harcamalardır.* Harcamayı yapan kuruluşlar bakımından yapılan bu hukuki tanım, harcamanın kamusal niteliğini açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Kamu harcamasının hukuki tanımına, Genel Muhasebe Kanunu'nda da rastlamaktayız. Bu kanuna göre devlet giderleri, bütçe dahilinde devlet adına ifa edilen (yerine getirilen) veya bir özel kanunla ifası (yerine getirilmesi) taahhüt edilen (yüklenilen) hizmetlerin karşılığı olarak devlet zimmetinde tahakkuk eden borçtur. Bu tanıma göre bir giderin kamu harcaması sayılabilmesi için bütçe içinde yer alması veya özel bir harcama kanununa dayanması gerekmektedir. Kamu harcamasının devletin zimmetinde bir borç olarak görülmesinin nedeni, önce hizmetin gördürülmesi, daha sonra ödemenin yapılmasıdır. Devlet harcaması, ancak önceden bir hizmetin görülmesi sonucunda yapıldığından, bir borç olarak nitelendirilmektedir.

## **B. Ekonomik Etkileri Bakımından Kamu Harcamaları**

Kamu harcamaları, sosyal fayda yaratma ve kamusal gereksinimleri karşılama özellikleri bakımından değerlendirilmektedir. Buna göre, özel kesim tarafından sunulmayan ve sosyal faydanın azamileştirilmesini sağlayan harcamalar, kamu harcamasıdır. Ekonomik etkileri bakımından refah artışı sağlayan alt yapı harcamaları, işsizlik sigorta ödemeleri, kamu personeline ödenen maaşlar birer kamu harcaması sayılır. Fakat, devlet borçlanma faiz giderleri, ekonomik kesimlere yapılan mali sübvansiyonlar, bu tanıma göre kamu harcaması kabul edilemez. Devlet borçlanması, modern maliye anlayışına göre olağan kamu gelirleri (ertelenmiş vergi geliri) arasında sayıldığı ve karşılığında sosyal fayda yaratıcı etkileri olabildiği için, faiz ödemeleri de kamu harcaması sayılmalıdır. Kamu harcamalarının ekonomik etkileri ile ilgili bir tanım, devletin görev ve sorumluluklarında ortaya çıkan gelişmeler nedeniyle, yetersiz kalmaktadır.

*Müdahaleci devlet anlayışına göre devlet, sadece fayda yaratmak ve kamu hizmetlerini karşılamak üzere harcama yapmaz.* Devlet, aynı

zamanda, ekonomik ve sosyal faaliyetlerin ekonominin içinde bulunduğu duruma göre (enflasyon veya deflasyon gibi) düzenlenmesi ve yönlendirilmesi için de harcamada bulunabilir. Örneğin, ihracatın artırılması için sübvansiyon verilmesi; belirli tarım ürünlerinin üretiminin teşvik edilmesi; belirli kişi ve kurumlara veya vergi konularına vergi muafiyet veya istisnaları tanınması, bir kamu harcaması niteliğindedir.

Yukarıda verilen tanımlar, sadece kamu harcamasının belirli özelliklerine işaret etmektedirler. Kamu harcamalarının dar ve geniş anlamlarıyla tanımı, aşağıdaki tabloda açıklanmaktadır.

**Tablo 1**  
**Çeşitli Özelliklerine Göre Kamu Harcamaları**

	<b>Ekonomik Etkilerine Göre</b>	<b>Harcamacı Kuruluşa Göre</b>
<b>Dar Anlamda Kamu Harcaması</b>	Personel ödemeleri Tüketim malı alımları İnşaat ve onarım giderleri Borçlanma faiz giderleri	Genel ve katma bütçeli kuruluşlar Yerel Yönetimler
<b>Geniş Anlamda Kamu Harcaması</b>	Vergi muafiyet ve istisnaları Özel bağışlar ve gönüllü hizmetler Mali sübvansiyonlar Devlet aktifinde azalmalar	Kamu İktisadi Teşebbüsleri Döner Sermayeli Kuruluşlar Sosyal Güvenlik kurumları

### **C. Dar Anlamda Kamu Harcamaları**

*Dar anlamda kamu harcamaları* kamu tüzel kişilerinin sundukları kamu hizmetlerinin karşılığı olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım içinde, kamu tüzel kişileri, devlet bütçesinde gösterilen veya hizmet sunmada kanunlara göre zorunlu görülen kurumlar olarak kabul edilir. Kamu hizmetleri ise, özel kesimin sunduğu mallardan farklı olarak, tüketiminin ve katılımın zorunlu tutulduğu hizmetler olarak sınırlıdır.

Klasik liberal devlet anlayışına dayalı bu tanım, özel hukuk tüzel kişilerinin kâr amacıyla faaliyette bulunduğunu; kamusal tüzel kişilerinin ise faaliyetlerinde sosyal faydayı azamileştirmeyi amaçladıklarını ifade etmektedir. Böylece, kamu harcamalarında bulunan kurumlar tek taraflı olarak (kanunlara dayalı olarak) bir kamu hizmetini sunma yükümlülüğü



yaratmakta ve karşılığını da zorunlu ödemeler (vergiler) ile karşılamaktadırlar. Özel sektör faaliyetleri ise, tüketici özgürlüğüne ve piyasanın zorlayıcı olmayan kurallarına bağlıdır.

#### **D. Geniş Anlamda Kamu Harcamaları**

*Geniş anlamda kamu harcamaları*, devlet faaliyetlerinin ekonomik tanımını yansıtmaktadır. Buna göre, devletin sadece tüzel kişiliği dikkate alınmamakta, bununla birlikte, devletin ekonomik ve sosyal hayata ilişkin tüm dolaylı ve dolaysız müdahalelerin gerektirdiği harcamalar, kamu harcaması olarak kabul edilmektedir.

Devletin ekonomik hayata müdahale aracı olarak kurduğu ekonomik girişimlerinin ve sosyal güvenlik hizmeti sunmakla yükümlü kıldığı sosyal sigortalar kurumları ve emeklilik sandıklarının harcamaları, geniş anlamda kamu harcaması sayılır.

Kamu gelirlerinin azalmasına neden olan vergi teşviklerinin (muafiyet ve istisna uygulamaları), ekonomik ve sosyal amaçlar için vazgeçilen kamu gelirleri olarak, kamu harcaması sayılması gerekir. Başka bir ifadeyle, devletin sunduğu hizmetlerin maliyetine giren tün unsurların toplamı, kamu harcaması olarak dikkate alınmalıdır.

*Türkiye'de dar anlamda kamu harcaması tanımı*, genel ve katma bütçeli kuruluşların harcamalarını kapsamakta ve toplamı, konsolide bütçe harcamaları olarak hesaplanmaktadır. Genel bütçeli kuruluşlar (45 adet), merkezi hükümet kurumları (yürütme organı) ile yasama ve yargı organlarını ifade etmektedir. Katma bütçeli kuruluşlar (65 adet) ise, kendi gelirleri ile kendi giderlerini karşılayan ve genel bütçe dışında yönetilen kuruluşlardır. Bu kuruluşların ortak özelliği, kamu hizmetlerini sağlamak için kurulmuş olmalarıdır.

*Geniş anlamda kamu harcamaları*, konsolide bütçe faaliyetleri dışında kalan dolaylı ve dolaysız kamu harcamalarıdır. Geniş anlamda kamu harcamaları, aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. Tablodan görüleceği gibi, konsolide bütçenin kapsamı dardır. Bütçe kapsamının dar olması, kamu faaliyetlerinin toplumsal refah üzerindeki etkilerinin eksik hesaplanmasına; sosyal faydanın tam olarak kavranamamasına; kamu faaliyetlerinin gerçek finansman kaynaklarının ölçülememesine neden olmaktadır.

Sonuç olarak, geniş anlamda kamu harcamaları kamu kesiminde ekonomik etkinliğin hesaplanmasına ve makro ekonomik hedeflere ulaşılmasının ölçülmesine olanak vermektedir. Böylelikle kamu kesiminin (dolaylı ve dolaysız olarak) ekonomik faaliyetleri içindeki payı daha sağlıklı bir şekilde hesaplanabilmektedir.

**Tablo 2**  
**Türkiye'de Geniş Anlamda Kamu Harcamaları**

<b>Dolaysız Harcamalar</b>	<b>Dolaylı Harcamalar</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bütçe Dışı Fonlar</li> <li>- Döner Sermayeli Kuruluşlar</li> <li>- Yerel Yönetimler</li> <li>- Sosyal Güvenlik Kuruluşları</li> <li>- Vakıflar ve Dernekler</li> <li>- Yardım Sandıkları (OYAK, İLKSAN gibi)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Devlete ait mal ve taşınmazlar</li> <li>-KİT görev zararları</li> <li>-Merkez Bankası kur farkı karşılığı verilen tahviller</li> <li>-Tahkim olunan borçlar için ihraç edilen tahviller</li> <li>-Hazine garantili iç borç ödemeleri</li> <li>-Devirli ve tahsisli krediler</li> <li>-Mevduat sigortası</li> <li>-Hazine garantili yap-işlet-devret projeleri</li> <li>-Vergi harcamaları</li> <li>-Dış proje kredisi uygulamaları</li> </ul>



## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU HARCAMALARININ SINIFLANDIRILMASI

Kamu harcamaları, hukuki tanım gereği kamu tüzel kişilerinin (geniş anlamda) tüm kamusal faaliyetleri ile ilgili harcamalarıdır. Kamu kesiminin idari yapısı ve bütçe içinde gösterilme biçimleri bakımından kamu harcamalarının bir ayırımı yapmak mümkündür. Böylelikle, hangi kamu kuruluşunun, ne kadar harcama yaptığı anlaşılmış olur.

Birden fazla kamu kuruluşunun benzer kamu hizmetlerini yerine getirmeleri durumunda, harcamayı yapan kuruluşlara göre yapılan bir harcama ayırımı yetersiz kalır. Bu durumda, kamu harcamalarını devletin ekonomik ve sosyal faaliyetlerine ve giderlerin fonksiyonel özelliklerine göre sınıflandırmak gerekecektir. Böylece, devletin çeşitli alanlardaki başlıca faaliyetlerinin ayırımı tutulması ve kamu giderlerinin hangi amaçlarla kullanıldığının bilinmesi mümkün olacaktır.

Kamu harcamalarının sadece niteliği ve miktarı ile ilgilenmek, harcamaların makro ekonomik etkilerinin ölçülmesi için yeterli değildir. Kamu harcamalarının ekonomik analizi yapılmak istendiğinde, miktarı ve türünden çok, bu harcamaların ekonomik ve sosyal hayat üzerinde meydana getirdikleri etkileri önem taşır. Bu amaçla, kamu harcamalarının yapılış şekli, finansman biçimi, harcamanın içeriği ve ekonomik ve sosyal etkilerinin ortaya konacağı bir sınıflandırma gerekli olmaktadır.

Kamu harcamaları, *idari* ve *bilimsel* olmak üzere iki sınıflandırma altında incelenmektedir. İdari sınıflandırma, kamu hizmetlerinin, hizmeti yapan kuruluşlar ve kuruluşların yaptığı giderlerin niteliği (fonksiyonları) bakımından yapılmaktadır. Bilimsel sınıflandırma ise, kamu harcamalarının bir maliye politikası aracı olarak ekonomik etkileri ve kullanılış biçimlerine göre yapılmaktadır.

## I. İDARİ SINIFLANDIRMA

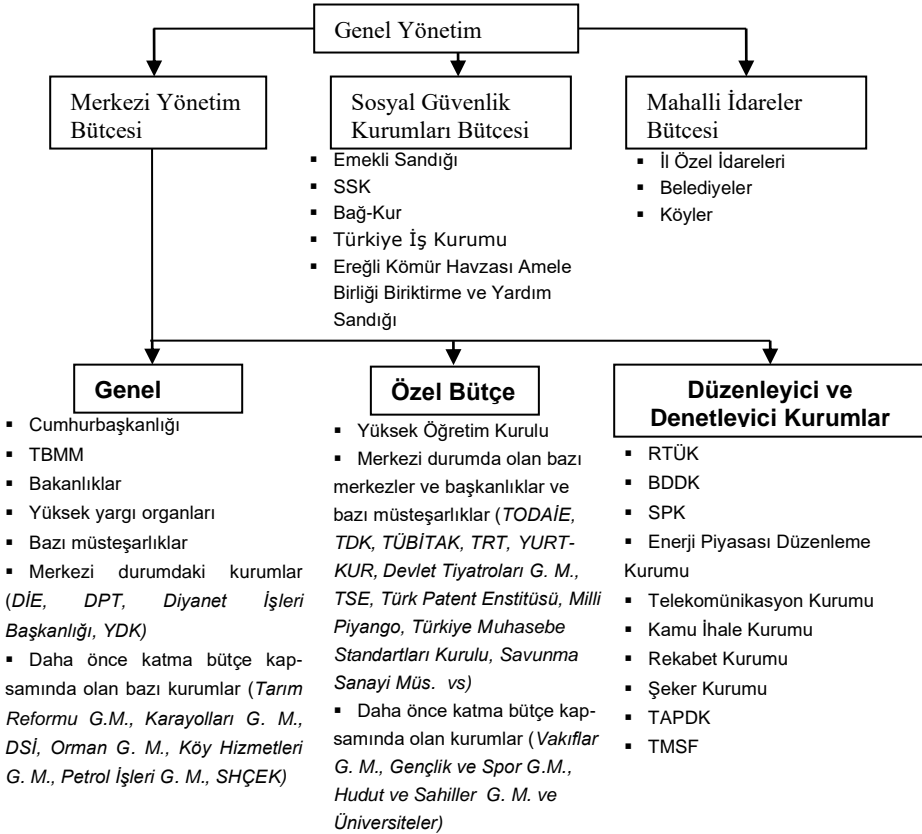
*İdari sınıflandırma*, harcamayı yapan idari birimler bakımından yapıldığında, organik sınıflandırma olarak adlandırılmaktadır. Kamu harcamaları, devletin yerine getirdiği hizmetler bakımından da sınıflandırılabilir. Bu tür bir ayırıma, fonksiyonel sınıflandırma adı verilir. Aşağıda, bu iki tür sınıflandırma belirtilmiştir.

### A. Organik Sınıflandırma

Organik sınıflandırma, kamu harcamalarını yapan kamu otoritelerine göre yapılmaktadır. Harcamacı kuruluşlar, bütçede yer alan yasama, yürütme, yargı organlarını, genel müdürlükleri, müsteşarlıkları, enstitüleri, başkanlıkları, komutanlıkları, üniversiteleri içermektedir.

**Tablo 3**

### Türkiye’de Kamu Harcamalarının Organik Sınıflandırması



Organik sınıflandırmanın esasları, her ülkenin bütçe kanununa göre ve kamu yönetiminin yapılanmasına göre değişmektedir. Buna göre, organik sınıflandırma hukuki tanımlamalara bağlı olduğundan, gerektiğinde değiştirilebilen ve ekonomik yaklaşımlara göre belirlenen bir özelliğe sahip değildir. Bu nedenle, organik sınıflandırmaya hukuki ayırım da denilmektedir. Bu sınıflandırma, harcamacı kuruluşların harcama miktarlarının bilinmesi ve karşılaştırılması açısından önemli olmakla birlikte, ekonomik analiz yapabilmek bakımından pek anlamlı değildir.

## B. Fonksiyonel Sınıflandırma

*Fonksiyonel sınıflandırma*, kamu harcamalarının harcamayı yapan kuruluşlar yerine, harcamaların yöneldiği faaliyetlere göre sınıflandırılmasıdır. Bu sınıflandırma türünde harcamanın yapıldığı faaliyet alanının kendisi esas alınmaktadır. Böyle bir sınıflandırmaya gidilmesinin temel nedeni, farklı harcamacı kuruluşların benzer hizmetler görmesi ve aynı tür (benzer fonksiyonlara sahip) hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanabilmesidir.

Devlet hizmetleri, farklı idari birimler tarafından gerçekleştirilirken, aynı tür hizmetler, birden fazla idari birim arasında dağıtılmış olabilir. Örneğin, Türkiye'de sağlık hizmetleri hakkında bilgi sahibi olmak istendiğinde, sadece Sağlık Bakanlığı'nın harcamalarına bakmak yeterli olmayacaktır. Sosyal Sigortalar Kurumu, Milli Savunma Bakanlığı, Üniversiteler gibi kuruluşların hastaneleri de sağlık hizmeti vermekte, fakat bu tür hizmetlerin karşılığı sadece kendi bütçelerinde görünmektedir. Toplam sağlık hizmetleri harcamasına ulaşabilmek için, her bir kurumun sağlık ile ilgili hizmetlerini ayrıca dikkate alarak toplamak gerekmektedir. Bu nedenle, aynı fonksiyona sahip hizmetlerin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Böyle bir sınıflandırmada her bir fonksiyonun ayırımının yapılması önem taşır.

Fonksiyonel sınıflandırmanın esas alındığı ilk bütçe uygulaması, 1949 yılında Amerika'da *Hoover Komisyonu* tarafından önerilen bütçe reformunda yer almıştır. Komisyon, kamu harcamalarının maliyetlerinin hesaplanabilmesi, verimliliğin ölçülebilmesi ve fonksiyonel sınıflandırma ile ilgili çalışmalarının sonucunda performans bütçe sistemini önermiştir. Fonksiyonel sınıflandırma günümüz kamu bütçelerinde uygulanan Planlama-Programlama-Bütçeleme Sisteminin temelini oluşturmaktadır.

Türkiye'de kamu harcamalarının fonksiyonel sınıflandırması, bütçe uygulamasına göre idari-fonksiyonel sınıflandırma adını taşımaktadır. Türkiye'de hizmet bakımından harcamacı kuruluşlara göre fonksiyonel sınıflandırma aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 4

## Türkiye’de Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırması

Fonksiyonel Sınıflandırma	Hizmetler Bakımından Harcamacı Kuruluşlar
Genel Hizmetler	TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Sayıştay, Anayasa Mahkemesi, Danıştay, Başbakanlık, DPT, DİE, Diyanet İ.B., Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, İçişleri Bak., Dışişleri Bak., Meteoroloji İşleri G. M., Sanayi ve Ticaret Bak., Maliye Bak., Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Gümrük Müsteşarlığı, Telsiz G. M.
Savunma	Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı
Adalet-Emniyet	Adalet Bakanlığı, Yargıtay, Emniyet Genel Müdürlüğü, İnsan Hakları Teşkilatı
Tarım-Orman-Köy	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, Orman Bakanlığı, Orman Genel Müdürlüğü, Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
Su İşleri	Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
Karayolları	Karayolları Genel Müdürlüğü
Bayındırlık	Bayındırlık ve İskan Bakanlığı
Ulaştırma	Ulaştırma Bakanlığı, Denizcilik Müsteşarlığı
Madencilik	Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
Eğitim	Milli Eğitim Bakanlığı, YÖK, Üniversiteler
Sağlık	Sağlık Bakanlığı, Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
Kültür-Turizm	Kültür Bakanlığı, Turizm Bakanlığı
Sosyal Hizmetler	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Çevre Bakanlığı, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, Kadın ve Sosyal Hizmetler Müsteşarlığı
Konsolide Borç Faiz Ödemeleri	Hazine Müsteşarlığı

## II. Bilimsel Sınıflandırma

Organik sınıflandırma, devlet hangi birimlerinin hizmet satın aldığı ve hizmetlerin maliyetlerini göstermektedir. Kamu ekonomisinin ulusal ekonomi içindeki yeri ve büyüklüğü değerlendirirken, kamu harcamalarının ekonomik etkilerinin bilinmesi gerekir. Önemli olan, kamu harcamasının hangi idari birim tarafından yapıldığı değil, kamu harcamasına esas olan hizmetlerin yaratacağı ekonomik ve sosyal etkilerdir. Kamu harcamaları, önceden belirlenmiş ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşılmasında bir araç olarak kabul edildiğine göre, bilimsel olarak kamu harcamalarının türleri, etkileri ve özellikleri bakımından sınıflandırılmasında kabul edilen yaklaşım, türleri bakımından harcamaların ekonomide yarattığı etkilerdir.

Kamu harcamalarının bilimsel sınıflandırılması, ekonomik sınıflandırma olarak da adlandırılır. Buna göre, kamu harcamalarının türleri, etkileri ve yapısal özellikleri bakımından sınıflandırılması aşağıdaki şekilde yapılır:

- Reel harcamalar - Transfer harcamaları
- Cari harcamalar - Yatırım harcamaları
- Verimli harcamalar - Verimsiz harcamalar

### A. Reel Harcamalar- Transfer Harcamaları

*Reel (gerçek) harcamalar*, devletin olağan (süreklilik taşıyan) hizmetleri karşılığında yaptığı harcamalardır. Bu tür harcamalar ile devlet üretim faktörlerinin mülkiyetine (mal ve hizmet satın alınması) veya kullanım hakkına (kiralınmasına) sahip olur. Örneğin, kamu personeline, tüketim mallarına, demirbaş alımlarına, bina kiralınmasına yapılan ödemelerin tamamı reel harcama olarak kabul edilir. Devlet, reel harcamalar yoluyla bir üretim faktörüne sahip olmaktadır. Satın aldığı üretim faktörüne yaptığı ödemeler (karşılığında bir mal veya hizmet satın aldığı için) milli gelirden bir artış yaratır. Gelir akımında meydana gelen artışlar, ekonomide önceden üretilmiş mallara yapılan ödemelerden dolayı değildir.

Başka bir ifadeyle, devletin önceden üretilmiş mallara yaptığı ödemeler, özel kesimde girdi kullanarak üretim yapan üretici firmaların harcamalarına benzer. Milli gelir hesaplarında daha önce üretilmiş olan malların bedeli, o mal ve hizmetlerin kullanılması sonucu çıktı için ödenen tutardan düşülür. Örneğin, devletin bir köprü inşaatı için yaptığı toplam harcama tutarı içinde, piyasadan satın aldığı mal ve hizmetler ile, köprü inşaatını üstlenen müteahhit firmaya yapılan ödeme de yer almaktadır.



Devletin özel kesimden satın aldığı mallar için yaptığı harcamalar, daha önce bunları üreten firmaların üretimleri olarak GSMH'ya dahil edilmiş olduğundan, devletin yaptığı harcama tutarından bu kısım indirilecektir. Böylece, sonuçta inşa edilen köprünün değeri kadar milli hasıla artmış olacaktır.

Reel harcamalar yoluyla devlet nihai (önceden üretilmiş) ürünler satın alabildiği gibi, satın aldığı üretim faktörleri aracılığı ile gerekli mal ve hizmetleri de üretebilir. Böylelikle, reel harcamalar ekonomide mal ve hizmet akımlarının doğmasına ve milli gelir artışına neden olur. Reel harcamaların artışı, kamusal ve yarı kamusal mal ve hizmetlerin sunumunu da artıracaktır. Bunun dışında, eksik istihdam durumunda devletin reel harcamalar yoluyla üretim faktörü satın alması, gelir akımında bir artış yaratacağı için; talep (bu gelirlerin harcanması) yönünden özel ekonominin ürettiği mal ve hizmetlerin tüketimini de artıracaktır. Böylece, reel harcamalar özel ekonomi üzerinde yatırımları ve tüketim malları üretimini uyarıcı bir etki yaratacaktır. Devletin reel harcamaları sonucunda ortaya çıkan faydanın ölçülebilir olması gerekli değildir. Çoğu durumlarda devlet, satın aldığı mal ve hizmetler karşılığında sunduğu hizmetleri, ücretsiz okuma-yazma kursları, ilköğretim hizmetleri reel harcama kabul edilmektedir.

Reel harcamalar, devletin kamusal mal arzı için gereksinme duyduğu girdilere ödediği faktör giderleri olarak tanımlanabilir. Buna karşılık, reel harcamalarda meydana gelen artış ile, sonuçta ortaya çıkan kamusal mal ve hizmetin sosyal faydası arasında bir ilişki kurmak güçtür. Özel kesimde firmalar bakımından girdi-çıktı ilişkisi kurularak verimlilik ve etkinlik hesaplamaları yapılabilirken; kamu sektörü için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Reel harcamalarda bir artış olduğu halde, kamusal çıktı miktarında bir artışın olmaması da mümkündür. Bunun nedeni, girdi maliyetlerinde bir değişme olmamasına rağmen, kamu sektörünün özel sektörde olduğu gibi rekabet ve verimlilik esaslarına uymak zorunda olmaması ve kamu sektörü çıktısının genelde pazarlanamamasıdır.

*Transfer harcamaları*, karşılığında devletin üretim faktörü talebinde bulunmadığı, yani karşılıksız yaptığı harcamalardır. Devlet, transfer harcamaları ile doğrudan üretime bir katkıda bulunmamakta, buna karşılık bireyler veya sosyal sınıflar bakımından mevcut gelir dağılımını etkilemektedir. Devlet, transfer harcamaları ile özel ekonomiden kamu kesimine aktardığı kaynakları, bir karşılık (menfaat) beklemeden toplumun değişik kesimleri arasında dağıtmaktadır. Böylece, satın alma gücü transfer harcamaları yoluyla (devletin aracılığı ile) el değiştirmiş olmaktadır. Reel harcamalardan farklı olarak, transfer harcaması sonucunda devlet milli

gelirde bir artış meydana getirmemekte; ancak, transfer harcamasından yararlanan bireyler veya sosyal sınıflar harcamalarını artırmak suretiyle milli gelir artışı ortaya çıkabilmektedir.

Örneğin, bütçe açıklarının finansmanı için ihraç edilen devlet tahvillerini satın alan kişilere ödenen faizler, transfer harcaması sayılır. Çünkü, karşılığında üretim faktörü talep edilmemektedir. Bu nedenle, faiz ödemeleri, borç verenler bakımından satın alma gücünün artırılması anlamına gelir. Bunun karşılığında, faiz geliri sağlayan yüksek gelirli kişilerin tüketim harcamalarını artırmaları, milli gelir üzerinde etki yapacaktır. Benzer şekilde, devletin vergi sistemleri içinde yer verdiği muafiyet ve istisnalar ile vergi teşvikleri, alanlar bakımından yatırım talebinde veya karlarda bir artış yaratabileceği için, milli gelir üzerinde olumlu etkide bulunur. Ekonomik amaçlı transfer harcamalarının (destekleme alımları, vergi iadeleri gibi) üretici veya tüketicilerin gelirlerini ve dolayısıyla milli geliri artırıcı bir etki yarattığı savunulur. Çiftçilere ödenen mali yardımlar, tarımsal üretimin artışını pek az etkilemektedir.

Buna karşılık, sosyal sigorta yardımları, işsizlik ödemeleri, emekli dul ve yetimlere ödenen maaşlar, üniversite öğrencilerine verilen karşılıksız burslar gibi sosyal transfer harcamaları, karşılıksız olmaları (hizmet yükümlülüğü taşınamaması) nedeniyle, milli gelirin dağılımını düşük gelirli kişi veya gruplar lehine değiştirmektedir. Bu tür ödemelerde transfer yapılan kişiler bakımından doğan gelirler milli gelir hesaplarında yer almaz ve ödemenin yapıldığı dönem itibariyle GSMH'ya bir katkıda bulunmaz.

Türkiye'de transfer harcamaları bileşiminde kurumlara katılma payları ve sermaye teşkilleri, iktisadi transferler, sosyal transferler, borç faiz ödemeleri ve kamulaştırma gibi kalemler bulunmaktadır. Kurumlara katılma payları ve sermaye teşkilleri, iktisadi devlet teşekküllerine, kamu iktisadi teşebbüslerine, ortaklıklara, döner sermayeli kuruluşlara, kamu finansmanı ile kurulmuş benzeri kurumlara sermaye transferi niteliğinde katılma paylarıyla ilgili ödemelerdir. İktisadi transferlere, devlet teşebbüslerinin zarar karşılıkları, müdahale alımları ve destekleme zararları için yapılan ödemeler örnek gösterilebilir. Mali transferler, özel idareler, belediyeler, katma bütçeli ve bağımsız kamu kuruluşları ve uluslar arası bazı kuruluşlara yapılan yardım ve ödemelerden oluşmaktadır. Sosyal transferler, kişilere doğrudan yapılan refah transferleridir. Örnek olarak emekli, dul ve yetim aylıkları, öğrenci bursları, yemek yardımları gösterilebilir. Borç ödemeleri, iç ve dış devlet borçlarından dolayı alacaklılara yapılan kaynak transferidir ve faiz ödemeleri de dahildir.

Reel harcamalar, mal ve hizmet alımını; transfer harcamaları, toplumun farklı kesimleri arasında satın alma gücünün yeniden dağıtımını yansıtmaktadır. Reel harcamalar, transfer harcamaları ile birlikte, kamu sektörünün kaynak kullanımını göstermektedir. Özel harcamalar ile birlikte dikkate alındığında, kamu harcamaları içinde reel (tüketim) ve transfer harcamalarının bileşimi önem kazanmaktadır. Örneğin, 300 birimlik bir milli gelir düzeyinde özel kesim tüketim harcamasının tutarı 200 birim, kamu tüketim (cari) harcamasının tutarı ise (transfer harcaması sıfır) özel kesim harcamasının yarısı ise (100 birim); kamu harcaması milli gelirin yüzde 33'ünü oluşturacaktır. Aksine, devletin sadece transfer harcaması yoluyla gelir dağıttığı kabul edilirse (100 birim), milli gelir 200 birim olacağından (transfer milli gelir hesapları dışında tutulmaktadır); kamu harcamasının milli gelire oranı yüzde 50'ye yükselmektedir. Bu nedenle, ekonomik analizlerde kamu harcamalarının toplam tutarı değil, bileşiminin bilinmesi önem taşımaktadır. Ülke karşılaştırmalarında kamu harcamalarının milli gelire oranları aynı olmakla beraber, ekonomik ve sosyal etkileri birbirinden farklı olabilir.

## **B. Cari Harcamalar - Yatırım Harcamaları**

Cari harcamalar ve yatırım harcamaları birlikte, reel harcamaları ifade etmektedir. *Cari harcamalar*, tüketim ile ilgili harcamalardır ve esaslı fonksiyonu devlet faaliyetlerinin düzenli ve olağan biçimde sürdürülmesini sağlamaktır. Cari harcamalar, üretim faktörlerine yapılan ödemeleri içermekle beraber, bu harcamalar karşılığında reel olarak üretim kapasitesi artışı sağlanmamaktadır.

Üretim kapasitesinde ve istihdamda artışın sağlanması, sermaye birikimi ile mümkündür. Bu nedenle, cari harcamalar ekonomide doğrudan tüketim hacmini ve efektif talep düzeyini etkiler. Bununla beraber, cari harcamaları sadece tüketim malları talebini etkileyici olarak görmek yanlış olur. Cari harcamalardaki artışlar, tüketim malları üretimini teşvik ederek yatırım malları talebini artırabilir. Beşeri sermayeye ilişkin bu harcamalara gelişme carileri adı verilmektedir.

Cari harcamalar, kamu hizmeti sunmak için gerçekleştirilen, harcamanın yapıldığı dönemde milli hasılaya katkı yapan ve ilgili dönemde tüketilen harcamalardır. Bu özelliği nedeniyle cari harcamalar, özel kesimin tüketim harcamalarına benzer. Türkiye'de bütçede gösterilen cari harcamalar, personel ve diğer cariler olmak üzere iki kısımda gösterilmektedir. Personel harcamaları içinde; genel ve katma bütçeli kuruluşlarda çalışanların aylıkları, sözleşmeli personel ücretleri, işçi ücretleri, sosyal yardımlar ve ek çalışma karşılıkları, tazminat ve ödüller, ödenekler, devlet yardımı ve cenaze giderleri ile diğer personel giderleri

yer almaktadır. Diğer cari harcamalar ise, yolluklar, hizmet alımları, tüketim malları ve malzeme alımları ile demirbaş alımlarını kapsamaktadır.

*Yatırım harcamaları*, sermaye teşekkülü ile ilgili harcamalardır ve ekonomide genel üretim kapasitesi artırmaya yardımcı harcamalardır. Ekonominin genel üretim kapasitesinin artırılması, nicel ve nitel olarak ekonomik ve sosyal gelişmenin sağlanması ile mümkündür. Bu nedenle, yatırım harcamaları fiziki ve beşeri sermaye yatırımlarını birlikte içermektedir. Örneğin, otoyol yapımı ile (fiziki yatırım) eğitim (insana yatırım) arasında uygun bir dağılımın yapılması gerekir. Üretimde verimliliğin artırılması, emeğin teknik bilgi ve beceri düzeyinin yükseltilmesi ile mümkün olduğuna göre, geniş bir açıdan, eğitim harcamalarını yatırım harcaması olarak kabul etmek mümkündür.

Yatırım harcamaları, sermaye mallarına ilaveleri veya mal stoklarının artmasını sağlayan harcamalardır. Türkiye'de yatırım harcamaları, makine, teçhizat ve taşıt alımları ile yapı, tesis ve büyük onarım giderlerini kapsamaktadır. Bu harcamaların ortak özelliği, sermaye birikimi, üretim kapasitesi ve istihdam yaratıcı etkileri bulunmasıdır.

### **C. Verimli Harcamalar - Verimsiz Harcamalar**

Bu tür sınıflandırmada amaç, kamu hizmetlerinin nitelikleri dikkate alındığında, kamu harcamalarının makro ekonomik hedefleri gerçekleştirme özelliklerinin ortaya konulmasıdır. Bu nedenle, verimli, verimsiz kamu harcaması ekonomik olduğu kadar, siyasi faktörlere de bağlıdır. Kamu hizmetleri, tekeli bir piyasada, kamu hukuku kurallarına göre, siyasi otorite tarafından, kamusal talebe göre sunulmaktadır. Bu nedenle, kamu harcamalarında rekabetçi piyasalarda olduğu gibi üretimde verimliliğin sağlanması ve ekonomik etkinlik kriterleri aranmayabilir. Buna karşılık, devlet ekonomiyeye optimal kaynak dağılımının sağlanması ve piyasa aksaklıklarının ortadan kaldırılması için müdahale ediyor ise, bu amaçla yapılan kamu harcamalarının verimli olup olmadıkları büyük önem taşımaktadır.

Kamu harcamasının verimli olup olmadığına karar verirken şu sorulara da yanıt bulunması gerekmektedir:

- *Belirli bir hizmetin kamu kesimi tarafından sunulmasında gereklilik var mıdır?* Özellikle özel kesim tarafından da sunulmakta olan hizmetlerin kamu kesimi tarafından sunulması, üretimde verimsizliğe neden olabilir. Bu nedenle, ekonominin üretim kapasitesini ve sosyal faydayı artırmaya yardımcı olan harcamalar, verimli harcamalardır. Belli bir malın veya hizmetin aşırı kullanımına veya tüketimine yönelik sağlanan parasal veya para ile ifade edilerek sağlanan olanaklar, verimlilik açısından

uygun kabul edilmezler. Verimlilikleri bakımından cari ve yatırım harcamalarını ayırma tabi tutmak uygun değildir. Yatırım harcaması olarak planlanan, fakat üretimde verimsiz sermaye transferlerine yol açan harcamalar da bulunmaktadır. Örneğin İzmir çevre yolu projesinin, Şaraphane-Kordon Boyu sahil yolu etabının iptal edilmesi sonucu, önceden inşa edilmiş olan çevre yolunun ayakları (viyadükler) verimsiz yatırım harcamasına en güzel örnektir. Bu tür yatırım harcamalarının fırsat maliyetleri oldukça yüksektir.

- *Kamu harcamasını gerektiren hizmetlerin dağılımı uygun mudur?* Sosyal güvenlik ve refah ile ilgili hizmetler için yapılan kamu harcamaları, bu tür hizmetlerin yöneldiği kesimler bakımından farklı sonuçlar verebilir. Örneğin genel bir yiyecek sübvansiyonu, fakir olmayanların da fayda sağlamasına neden olduğu için, dağıtımda verimsizliğe neden olur. Ücret gelirleri üzerinden sağlanan çocuk indirimleri, çalışmayan (ücret geliri bulunmayan) kişiler bakımından anlamlı değildir. Dolayısıyla, belli bir sosyal grup için hedeflenmiş, fakat diğer grupların da faydasına açık olan sosyal yardım programları verimsiz olarak nitelendirilir.

- *Kamu harcamaları planlanırken, en düşük girdi, en yüksek fayda ilişkisi sağlanmakta mıdır?* Kamu yatırım projelerinin maliyet-fayda analizlerinin yapılması gerekir. Birçok kamu sektörü yatırım harcamalarında yaratılan çıktıların piyasası yoktur ve bu nedenle fiyatları da oluşmamaktadır. Bu durumda kamu harcamalarının ekonomik bakımdan yarattıkları sosyal faydaların ölçülmesi mümkün değildir. Örneğin çevre koruma, otoyolların bakımı ve onarımı, uzay projeleri gibi alanlarda yapılan kamu harcamalarının çıktılarının ölçülebilmesi çok güçtür. Ekonomik bakımdan istikrarı tehdit edebilir ve enflasyona neden olabilir.

Verimli-verimsiz harcama ayırımı kesin değildir ve ölçümü için ortak kriterler bulmak da güçtür. Bu ayırım ile yapılmak istenen, devletin ekonomiye müdahalesinin sonuçlarının başarısını ölçebilmektir. Üretimde ve gelirin yeniden dağıtımında verimliliğin sağlanması amacıyla yapılan kamu harcamalarının, türleri ve özellikleri bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak, pratikte böyle bir ayırımın yapılması çok güçtür.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU HARCAMALARININ ARTIŞI

Kamu harcamaları, mutlak veya göreceli rakamlarla ifade edilsin, uzun bir zaman periyodu içinde artış göstermektedir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ne olursa olsun, kamu kesiminin harcama eğiliminde görülen bu artış, özellikle bazı kamu harcama türleri için azaltılması veya ortadan kaldırılması oldukça güç görünen bir kamusal müdahale alanının var olduğunu göstermektedir. Özellikle gelişmiş ülkelerdeki kamu harcamalarının artışı, toplumsal refahı artırıcı transferler ve sübvansiyonlar biçiminde gelişmektedir. Sanayileşmiş ülkelerdeki kamu harcamaları, 1990'larda GSYİH'nın ortalama yüzde 44.8'ine ulaşmışken; 1994 yılında bu oran yüzde 47.2 olarak gerçekleşmiştir. 1990'lı yıllarda gelişmiş ülkelerde toplam kamu harcamalarının yüzde 55'i ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere sübvansiyonlar ve transferler harcamalarından oluşmaktaydı.

Kamusal faaliyetlerin artışı, kamusal malların arzı ile ilgilidir. Bununla beraber, kamusal mal arzının tamamen devlet tarafından sunulması bugün artık mümkün görünmemektedir. Teknik olarak kamusal mal kabul edilen hizmetlerin (ulusal savunma, cadde aydınlatması, posta, otobanlar, parklar, diplomasi, polis ve itfaiye hizmetleri gibi) arzı devlet tarafından yapılmaktadır. Teknik olarak özel mal olarak kabul edilen bazı hizmetler ise (ekmek, süt, yüzme havuzları gibi) aynı zamanda hükümet dışı organizasyonlar tarafından da sunulmaktadır. Bazı tür hizmetler ise, hükümet dışı organizasyonlar ve devletin birlikte sundukları türdendir (sağlık hizmetleri, eğitim, haberleşme, demiryolu ulaşımı, çöp toplama gibi). Normatif refah teorisinde, kamusal mallara olan talebin artışını piyasa başarısızlıkları, kamusal mallar teorisi, dışsallıklar, medyan seçmen, çıkar ve baskı grupları ve bürokrasi ile açıklanmaktadır. Bu tür açıklama getirmekle beraber, kamusal mallara olan talep artışının, kamusal mal

arzının da günümüzde devlet harcamaları biçiminde ortaya çıkması anlamına gelmemektedir.

Kamusal mallara olan talep artışının yüksek maliyetlerle karşılanması (artan vergi oranları, borçlanma maliyetleri gibi) kamu harcamalarını miktar olarak artırmakta, fakat kamusal mala olan talep azalmamaktadır. Günümüzde hükümetler gelirin yeniden dağıtımında aktif bir rol oynadıkları için, sosyal devlet anlayışı ile eğitim ve sağlık gibi temel hizmetlere ayrılan paylar artmaktadır. Kamu harcamalarının artışının, ekonomik gelişmeyi hızlandırıcı etki yapması ve etkin kaynak tahsisinde araç olarak kullanılması oldukça güçtür. OECD ülkelerinde kamu harcamalarının artışının ekonomik büyümeyi hızlandırmadığı, hatta geriletmiş görülmüştür. Kamu harcamaları artışının sınırlandırılması ile ilgili reform çabalarında dikkat çekilen husus, kamusal fayda sağlayan hizmetlerin devlet dışında gönüllü kuruluşlar ve hükümet dışı organizasyonlar yardımı ile daha düşük maliyetle ve etkin olarak sunulabilmesidir.

## I. TEORİK AÇIKLAMALAR

Kamu harcamalarının artışı konusu makro ve mikro düzeyde teorik açıdan incelenmiştir. Burada önce makro açıklamalara daha sonra da mikro bir açıklama olan kamu tercihi teorisine değinilecektir.

### A. Makro Açıklamalar

Kamu harcamalarının artışını açıklayan iki esaslı teorik yaklaşım bulunmaktadır. Birincisi, *Adolph Wagner*'in (1835-1917) kendi adıyla anılan kamu harcamalarının artışı kanunudur. *A. Wagner*, kamu harcamalarının ekonomik gelişmenin bir sonucu olarak artış gösterdiğini sanayileşmiş ülkelerdeki (A.B.D., Fransa, Almanya ve Japonya) gözlemleri ile kanıtlamıştır. İkinci yaklaşım, *Peacock* ve *Wiseman* isimli iki İngiliz iktisatçının kendi ülkelerinde 1890-1960 yılları arasındaki kamu harcamalarının seyrini gözleyerek ulaştıkları Sıçrama Tezi'dir. Kamu harcamalarının düzeyinde, ülkenin içinde bulunduğu savaş, ekonomik kriz gibi koşullara bağlı olarak ani yükselmeler (sıçramalar) söz konusudur. Bu iki yaklaşım, bilim çevrelerinde oldukça ilgi görmüş ve her iki tezi doğrulamayı amaçlayan çok sayıda ampirik çalışmalar yapılmıştır.

#### 1. Wagner Kanunu

*Adolph Wagner* tarafından savunulan *kamu harcamalarının artışı kanunu*, kamu hizmetlerine olan talepteki sürekli artışı ifade etmektedir. *A. Wagner*'in (1893) gelişmiş ülkelerdeki ampirik gözlemlerine göre, kamu hizmetlerine olan talepteki sürekli artışın nedeni, ekonomik ve sosyal gelişmede ortaya çıkan değişimdir. Özellikle gelişmiş ülkelerde kişi başına

gelirin ve sosyal ihtiyaçların artışı, kamu harcamalarının da artışı beraberinde getirmektedir. Bir ekonomide kişi başına gelir yükseldikçe, kamusal hizmetlere olan talep, kişi başına gelir artışı oranının üzerinde bir artışa neden olmaktadır. Bunun nedeni, kamu hizmetlerine olan talebin gelir esnekliğinin, özel mallara olan talebin gelir esnekliğinden yüksek olmasıdır. Örneğin ekonominin dışı açılması oranında, haberleşme ve iletişim hizmetlerine olan talep artmaktadır.

Kişi başına reel gelirdeki artıştan daha hızlı bir kamu harcaması artışının ortaya çıkmasının bir diğer nedeni, kamusal mallara olan talebin fiyat esnekliğinin, özel mallara olan talebin fiyat esnekliğinden düşük olmasıdır. Kamusal harcamaların finansmanında vergi oranlarının artışı, bu hizmetlerden yararlananların dışlanmasına veya daha az marjinal sosyal fayda sağlanmasına engel olmamaktadır. Aslında, A. Wagner'in devlet sosyalizmi yanlısı olarak ulaşmak istediği sonuç, devletin giderek ekonomik hayatın önemli bir kısmına egemen olması ve sonuçta ekonominin sosyalist yöntemlere göre devlet tarafından yönetilmesidir. Doğal olarak, bu durumda vergi kamu harcamalarının maliyetlerinin açıklamaya yeterli bir araç olmaktan uzaklaşmaktadır.

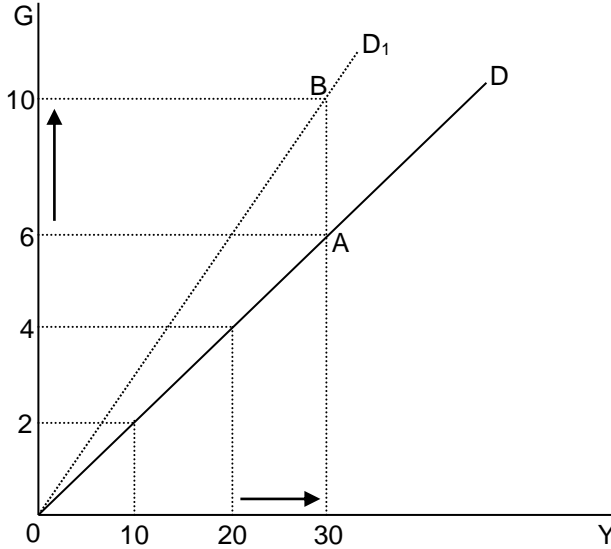
Kamu harcamalarının artışının sosyal bir kanun olarak ileri sürülmesi, Amerika'da 19. yüzyılın sonları ve 20. yüzyılın başları arasındaki süre için yapılan istatistiki araştırmalarda şüpheli karşılanmış ve Wagner Kanunu olarak bilinen olgunun gerçekleşmediği kanıtlanmıştır. Örneğin Richard Musgrave, 1890-1948 yılları arasında A.B.D.'de federal ve eyalet kamu harcamalarının artış oranının -savaş dönemleri hariç- milli gelir artış oranı ile paralellik gösterdiğini kanıtlamıştır. İtalyan iktisatçısı Francesco Nitti ise, kamu harcamalarındaki artışın belirli tür hizmetler için (örneğin milli savunma ve iç güvenlik gibi) geçerli olduğunu; genel olarak kamu harcamalarında sosyal bir kanun olarak artışın ise söz konusu olmadığını göstermiştir.

Kamu harcamalarındaki artışın, ekonomik gelişme ile ilişkisi kabul edilmekle beraber, bu artışın sürekli ve genel bir artış olduğu fikri kabul görmemiştir. Kaldı ki, kamu hizmetlerinin niteliğini ve büyüklüğünü belirleyen etkenler sadece ekonomik ve sosyal gelişme ile ilgili olanları değildir. Bütçe tercihlerine yansıyan siyasal süreç ve politikacıların ortanca seçmen tercihlerini dikkate alan politikaları, kamu harcamalarının artışında önemli bir diğer etkidir. Devletin kaynakların özel ve kamu kesimi arasındaki paylaşımındaki tahsis edici ve gelirin dağılımındaki yeniden dağıtıcı müdahaleleri, oylama sürecinde siyasal talebe göre biçimlenmektedir. Hükümetlerin vergi ve borçlanma arasındaki tercihlerinde, borçlanma lehindeki tutumlarının bir diğer açıklaması, genişleyen kamu hizmeti arzının finansmanının bugünkü nesiller yerine,



gelecek nesillere aktarılmasını onaylayan vergi yükümlüsü-seçmen tercihinin siyasi desteğinin olmasıdır.

Kamu harcamalarındaki artış ile kişi başına reel gelir düzeyindeki artış arasındaki ilişki, aşağıdaki şekilde gösterilmektedir. Yatay eksende kişi başına düşen reel milli gelir  $Y$  ile gösterilmiştir. Dikey eksende ise  $(G)$ , kişi başına reel kamusal hizmet düzeyi gösterilmektedir. Her iki doğru arasında  $45^\circ$  açı yapan  $D$  doğrusu, kişi başına gelir ve kamu harcaması artışı arasındaki eş oranlı ilişkiyi göstermektedir. *Wagner Kanunu*, kamu harcamalarındaki artış yüzdesinin, milli gelirdeki artıştan daha yüksek olduğunu ifade etmektedir. Buna göre,  $B$  noktasındaki kamusal hizmete olan talebin gelir esnekliği 1'den büyüktür ( $A$  noktasında talebin gelir esnekliği 1'e eşittir).  $A$  noktasında kişi başına reel milli gelir artışı ile kişi başına reel kamu hizmeti artışı birbirine eşittir.  $B$  noktasında ise, kişi başına reel kamu hizmeti artışı daha yüksektir.



Şekil 7

*Wagner Kanunu*, kamu hizmetlerine olan talebin gelir esnekliğinin 1'den yüksek olduğunu savunmakla birlikte, bu ilişki yüksek gelirli ülkelerde zayıf bulunmuştur. Bunun nedenleri:

- *Wagner Kanunu*, düşük gelirli ülkeler için daha geçerli sonuçlar vermektedir.
- Zengin (gelişmiş) ülkelerde vergileri artırmak, daha kolay ve daha az maliyetlidir.

- Nitelikli uzman istihdamı vergi tahsilatını kolaylaştırır.
- Fakir ülkelerde kamu hizmetlerinin çıktılarını değerlendirmek daha zordur.
- Zengin ülkelerle fakir ülkelerdeki kamu hizmetleri programları birbirinden farklıdır. Örneğin, okullaşma, alt yapı, kırsal kesime yönelik sübvansiyonlar gibi büyüme üzerine pozitif etkisi olan harcamalar, OECD ülkelerinde toplam kamu harcamalarının 5'te 1'inden az iken; fakir ülkelerde neredeyse yarısına eşittir.

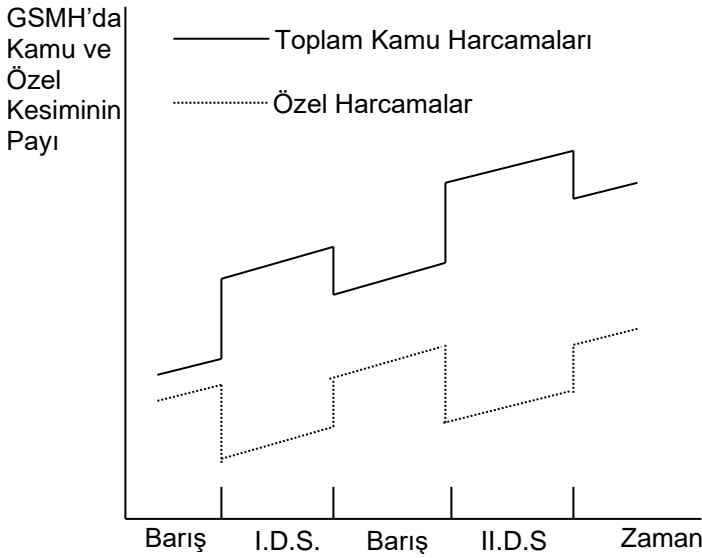
Türkiye'deki kamu harcamaları artışı ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki dalgalanmalar göstermektedir. 1983-1991 yılları arasında kamu harcamalarının ekonomik gelişme karşısındaki esnekliği azalmıştır. Bu gelişmede, kamu sektöründe daraltıcı liberal politikanın etkisi büyük olmuştur. 1991 yılından itibaren kamu harcamalarındaki artış eğilimi yükselmiş ve özellikle transfer harcamalarının ekonomik büyüme karşısındaki esnekliği en yüksek düzeylerine çıkmıştır. Bu gelişmede en önemli etken, bu dönemde kamu finansman açıklarının sürekli borçlanmayla karşılanması sonucu faiz ödemelerinin artması ve özelleştirmedeki başarısızlıklar sonucu KİT zararları ve popülist politikalarıdır. Türkiye'de kamu harcamalarındaki, ekonomik büyümedeki artışa göre yüksek oranda artışın nedeni, transfer harcamalarındaki hızlı artıştır. Transfer harcamalarındaki artışlar ise, sosyal ve ekonomik gelişmeye olumsuz etkilerde bulunmaktadır. Türkiye'de kamusal faaliyetlerin, ekonomik gelişmeyle birlikte, daha hızlı artış göstermesi; ülkenin ekonomik ve sosyal gelişme düzeyinin kamu harcamalarındaki artışla açıklanmasına izin vermemektedir.

## 2. Sıçrama Etkisi Hipotezi

*A.Peacock* ve *J.Wiseman* isimli iki İngiliz iktisatçının İngiltere'de 1890-1950 yılları arasındaki istatistiki incelemelerine dayanan çalışmalarında, savaşlar gibi olağan üstü dönemlerde kamu harcamalarının yukarıya doğru bir sıçrama yaptığı gözlenmiştir. Sıçrama tezine göre, kamu harcamaları ile kamu gelirleri arasında organik bir ilişki bulunmaktadır. Vatandaşların kamu hizmetlerine olan talebi ve buna bağlı olarak kamu harcaması düzeyi, vergi yükleri ile ilgili görüşlerine bağlıdır. Milli gelirdeki artışlar bizzat vergi gelirlerinde otomatik bir artış sağlar. Kamu harcamalarının ilave bir artışı, vergi yükünde de buna paralel bir artışı gerektirir. Vergi yükümlülerinin ilave vergi yükü artışlarına olan tepkisi, kamu harcamalarının seviyesini de belirlemektedir.

Yukarıda açıklanan nedenlere bağlı olarak, özellikle savaş dönemlerinde devletin savunma ve diğer alanlarda ek harcama yapma

zorunluluğu, vergi yükümlülerinin ek vergi yüklerine karşı itirazlarını zayıflatır. Böylece, hükümetler savaş gibi olağan üstü dönemlerde artan kamu harcamalarının gerektirdiği ek vergi yüklerini, vatandaşlardan önemli bir itirazla karşılaşmadan, artırabilir. Olağan üstü dönem bitip, normal koşullara geçildiğinde ise, önceki harcama ve vergi düzeylerine artık dönülemez. Böylece, yeni dönemde de kamu harcaması ve vergi düzeyleri azaltılmadan sürdürülebilir. Böylece, olağan üstü dönemlerde harcama düzeyi ve vergi yükleri sıçrama göstermekte; vergi yükümlüleri yeni vergi yüklerine alıştıkları için vergilerin azaltılması yönünde baskıda bulunmadıkları için, hükümetler de harcama düzeylerini azaltma gereği duymamaktadırlar.



Şekil 8

Yukarıdaki şekilde toplam kamu harcamaları ile özel harcamalar arasındaki gelişme trendi gösterilmektedir. Barış zamanında toplam kamu harcamaları artışı ile özel harcamalar arasındaki fark sabittir. Savaş döneminde toplam kamu harcaması içinde savaş ile ilgili olanları arttığı için, özel harcamaların düzeyi düşmektedir. Savaşı izleyen savaş sonrası dönemde ise, özel harcamalar tekrar artış trendine girmektedir.

### B. Mikro Açıklama: Kamu Tercih Yaklaşımı

Makro ekonomik yaklaşımlar kamu harcamalarının artışını ekonomik kalkınma, savaş, nüfus artışı, ihracat-ithalat ve teknoloji gibi makro büyüklüklere bağlı olarak açıklamaya çalışmaktadır. Kamu Tercih Teorisi olarak bilinen yaklaşımda ise, demokratik bir siyasal süreç içinde

kamu harcamalarının niçin arttığını açıklamaya çalışmak ön plana çıkmıştır. Bu yaklaşıma göre, kamu harcamalarındaki artışı açıklayabilmek için siyasal karar alma mekanizması ve süreci içindeki birey davranışlarının incelenmesi gerekir.

Kamu tercihi analizi, *metodolojik bireycilik* ve *siyasal mübadele* olarak tanımlanan iki temel varsayıma dayanır. *Metodolojik bireycilik varsayımı*, bireylerin kamu kesimi faaliyetinin gerçekleştiği siyasal alanda kendi çıkarları doğrultusunda tercih ve davranışta bulduklarını ifade eder. *Siyasal mübadele varsayımında* ise, siyasal alanda çıkarıcı bireyler arasında kamu kesimi faaliyetine ilişkin bir tür mübadele olduğu kabul edilmektedir.

Seçmenlerin, politikacıların ve bürokratların kendi kişisel faydalarını maksimize etme amacı doğrultusunda davranış sergiledikleri kabul edilmektedir.

Seçmenlerin, politikacıların ve bürokratların kendi kişisel faydalarını maksimize etme amacı doğrultusunda davranış sergiledikleri kabul edilen siyasal mübadele ortamında, kamu harcamalarının arttığı ileri sürülmektedir. Bu yaklaşıma göre, kamu harcamalarının artışına yol açan nedenler başlıca iki tanedir.

Birincisi, *seçim ekonomisi* ile ilgilidir. Seçimlerde, kamusal faaliyetin talep cephesindeki seçmenler ile arz cephesindeki politikacılar arasında bir tür mübadele ilişkisi vardır. Seçmenler oyları ile kendilerine fayda sağlayacak mal ve hizmetleri satın almaya çalışırlar. Dolayısıyla oylarını kendilerine en fazla faydayı sağlayacağını düşündükleri partilere verirler. Politikacılar ise politik gelirlerini maksimize edebilmek için oyların en çoğunu alarak iktidar olmak isterler. Bunu gerçekleştirebilmek için de, seçimlerde daha geniş bir seçmen kitlesinin oylarını alabilecek şekilde vaatlerde bulunurlar. Seçmenler ve politikacılar arasındaki bu mübadele ilişkisi, özellikle seçim dönemlerinde iktidardaki partinin seçim yatırımı şeklindeki kamu harcamalarını arttırmasına yol açar. Ayrıca, seçimler sırasında daha çok seçmenin oyunu alabilmek için siyasal partiler arasında yaşanan rekabet nedeniyle her bir partinin seçmene taahütte bulunduğu kamusal faaliyet programı genişler.

İkincisi, iki seçim arasındaki *karar alma süreci* içindeki etkilerdir. Bu süreç içinde bireyler ortak çıkarlara sahip oldukları diğer bireylerle oluşturdukları baskı grupları aracılığı ile, iktidarda bulunan parti üzerinde ikna, tehdit, grev, toplantı ve gösteri yapma gibi yöntemler ile etkili olmaya çalışarak kendilerine fayda sağlayacak kamusal faaliyetin yapılmasını talep ederler. Baskı gruplarının faaliyetleri, *rant kollama* olarak tanımlanmaktadır. Etkin baskı gruplarının sayısının çok olduğu ülkelerde,

İktidardaki partinin oy kaybetmeme kaygısı ile bu tür talepleri karşılamaya çalışması kamu harcamalarında artışa yol açar. Karar alma sürecinde kamu harcamalarının artışına yol açan bir diğer neden bürokrasinin davranışlarıdır. Kamu tercihi yaklaşımı içinde incelenen bürokrasi teorilerine göre, bürokrasiye yön veren bürokratlar kendi faydalarını arttırmak için *bütçe maksimizasyonu* davranışı içindedirler. İktidar partisi, kamu kesimi faaliyeti içindeki mal ve hizmet üretimini bürokrasi aracılığı ile gerçekleştirir. Bürokrasi, bütçe süreci içinde kendisine sipariş edilen kamusal mal ve hizmet üretimini, bütçe maksimizasyonu davranışı nedeniyle daha büyük bütçe ödenekleri ile gerçekleştirme eğilimindedir. Hükümetin talep ettiği kamusal faaliyet ile üretim maliyeti arasındaki ilişkiyi tam olarak bilememesi nedeniyle bürokrasi önerdiği bütçeyi kabul ettirme konusunda etkili olmaktadır. Bu durumda kamu harcamalarının, bürokratların bu davranışı nedeniyle ayrıca arttığı ileri sürülmektedir.

Görüldüğü gibi, mikro ekonomik bir yaklaşım olan kamu tercihi teorisi kapsamında, kamu harcamalarının artışı kamu kesimi faaliyetinin gerçekleştiği demokratik siyasal alandaki çıkarıcı birey davranışlarına bağlı olarak açıklanmaktadır.

## II. KAMU HARCAMALARININ ARTIŞ NEDENLERİ

Kamu harcamalarına ilişkin uzun dönemli istatistikler incelendiğinde hemen her ülkede geçici duraklama dönemleri dışında sürekli bir artışın olduğu görülmektedir. Burada üzerinde durulması gereken, bu artışın hangi nedenlere bağlı olarak gerçekleştiği konusudur. Bu nedenler, özellikleri itibariyle *görünüşte* ve *gerçek* artış nedenleri olarak iki grup içinde incelenebilir.

### A. Görünüşte Artış Nedenleri

Kamu harcamalarının görünüşte artması, artışın gerçek bir artış olmaması veya mutlak olarak artmakla birlikte oransal değişmemesi anlamına gelir. Görünüşte artışın değişmemesi anlamına gelir. Görünüşte artışın dört nedeni vardır.

#### 1. Para Değerinin Düşmesi

Paranın değerinin düşmesi, fiyatlar genel düzeyindeki sürekli artışın, diğer bir deyişle enflasyonun bir sonucudur. Paranın değer kaybına uğraması, satın alma gücünün azalması demektir. Paranın satın alma gücünün, farklı düzeylerde de olsa, tüm ülkelerde azaldığı gözlenmektedir. Kamu hizmet üretimi için gerekli harcamayı para ile yapan devlet, paranın değerinin düşmesi durumunda, aynı nitelik ve nicelikteki kamu hizmetini üretebilmek için daha fazla parasal harcama yapmak zorunda kalacaktır. Örneğin paranın değerinin %20 düşmesi, devletin aynı hizmeti yerine

getirebilmek için parasal olarak %20 fazla harcama yapmasını gerektirecektir. Bu durumda kamu harcamasındaki artış gerçek bir artış değildir. Çünkü mutlak bir artış söz konusu olmakla birlikte oransal bir artış meydana gelmez. Gerçek artışı gösteren oransal artış, kamu harcamalarının GSMH içindeki payında bir yıldan diğerine meydana gelen artıştır. Oysa para değerinin %20 düşmesi nedeniyle GSMH'da nominal olarak %20 artacak, dolayısıyla kamu harcamalarının GSMH içindeki payı değişmeyecektir.

## **2.Harcamaların Bütçede Gösterilme Usulünün Değişmesi**

Bütçenin safi usule göre hazırlanması durumunda, harcamalar tespit edilirken o harcama ile ilgili gelirin harcamadan düşülmesi, gelirler tespit edilirken ise o gelir ile ilgili harcamaların düşülmesi suretiyle harcama ve gelir safi (net) olarak hesaplanır. Gayri safi bütçe usulünde ise, hiçbiri ile ilgili harcama ve gelirler bir diğerinden indirilmeden tüm harcama ve gelirlerin ayrı ayrı ve gayri safi olarak bütçede gösterilmesi esastır. Bütçe uygulamasında safi usulden gayri safi usule geçilmesi ile birlikte, bütçe hesaplarında daha önce gözükmeyen harcamalar toplam harcamalar içinde yer alarak kamu harcamaları görünüşte artmıştır. Kamu harcamalarında bu nedenle meydana gelen artışa bağlı olarak tabii ki, kamu harcamalarının GSMH içindeki payı da artmış gözükülecektir. Ancak, bu oransal artış ek bir harcamaya dayalı gerçek bir artış değil, daha önce yapılmakta olan harcamanın gayri safi olarak bütçede gösterilmesi nedeniyle hesaplama yönteminin değişmesinden kaynaklanan görünüşte bir artıştır.

## **3. Aynı Usulün Terk Edilmesi**

Günümüzde pek rastlanmasa da, kamu hizmetlerinin bir kısmı para yerine aynı usullerle üretilebilir. Bu durumda bütçede sadece parasal olarak yapılan harcamalar gösterilir. Kamu hizmetinin para kullanılmadan aynı usullerle (emek, mal) gördürülen kısmına ilişkin harcamalar bütçede yer almaz. Aslında hizmetin yerine getirilmesi için kullanılan emeğin ve malın parasal bir ödeme yapılmadığından, para ile ifade edilen bütçe harcama hesapları içine girmez. Aynı usulün terk edilmesi ile birlikte, kamu hizmetinin maliyeti içine giren tüm unsurların parasal değeri bütçe harcamaları içinde gösterileceğinden, kamu harcamaları görünüşte artmış olacaktır. Örneğin, vatandaşların bedeni olarak çalışmalarının zorunlu olduğu karayolu inşaatı, daha sonra aylıklı görevlilere yaptırılmaya başlanırsa kamu harcamaları görünüşte artacaktır. Çünkü yapılan kamu hizmetinde bir değişiklik olmadığı halde, önceki durumda zorunlu çalıştırılanlara parasal bir ödeme yapılmazken aylıklı görevlilere ücret şeklinde bir ödeme yapılacaktır.

#### 4. Ülke Sınırlarının ve Nüfusun Değişmesi

Bir ülkenin sınırları savaş sonunda veya siyasal birleşmeye bağlı olarak genişleyebilir. Sınırların genişlemesinin sonucunda nüfusu da artmış olur. Bu durumda o ülkenin kamu harcamalarında bir artış meydana gelecektir. Ancak kamu harcamalarında ortaya çıkan artış gerçek bir artış olmayıp, görünüşte bir artıştır. Çünkü kamu harcamalarının artış nedeni ülke sınırlarının ve buna bağlı olarak nüfusunun değişmesidir. Ülke sınırlarının küçülmesi ve nüfusunun azalması durumunda ise kamu harcamaları azalacaktır. Bu azalma, gerçekte değil görünüşte azalmadır.

Bir ülkenin nüfusu, sınırları genişlemeden de yıllar itibariyle artış gösterilebilir. Nüfustaki artışa bağlı olarak kamu harcamaları da artabilir. Nüfus artışı nedeniyle kamu harcamalarında meydana gelen artış, gerçek bir artış olabileceği gibi görünüşte de olabilir. Bunu anlamak için kişi başına kamu harcamalarında yıldan yıla ortaya çıkan değişmeye bakmak gerekir. Eğer kamu harcamalarının artış hızı ile nüfus artış hızı aynı ise, kişi başına kamu harcamaları değişmez. Bu durumda görünüşte bir artış var demektir. Kişi başına kamu harcamalarının arttığı durumda ise gerçek artış söz konusudur.

#### B. Gerçek Artış Nedenleri

Kamu harcamalarının artışı denildiğinde asıl kastedilen gerçek artıştır. Kamu harcamalarının gerçek artış, görünüşte artıştan farklı olarak kamu harcamalarının GSMH içindeki payının bir yıldan diğerine yükselmesi veya kişi başına kamu harcamalarının zaman içinde artması demektir. Kamu harcamalarında 20. Yüzyıl içinde her ülkede gözlenen gerçek artışın birçok nedeni vardır. Ülkelere göre önem dereceleri farklı olmakla birlikte bu nedenler hemen her ülkede kamu harcamalarının gerçek artışı üzerinde etkili olmuştur. Şimdi bu nedenleri sırasıyla inceleyebiliriz.

#### 1.Savaşlar ve Savunma Hizmetleri

Savaş dönemlerinde ülkelerin savaş harcamalarının ve buna bağlı olarak kamu harcamalarının arttığı bilinen bir gerçektir. Savaş durumunda olan ülkelerin bu yıllarda devlet bütçeleri içinde savunma harcamalarına ayırdıkları payın toplam bütçe harcamalarının 3/4'üne ulaştığı görülmektedir. Özellikle I. ve II. Dünya Savaşları dönemlerinde, savaş içinde olan ülkelerin kamu harcamalarında önemli artışlar olmuştur. Bu dönemlerde, sadece savaşan ülkelerle değil, her an savaşa hazır olma zorunluluğu içinde bulunan savaşa girmeyen ülkelere de artan savunma harcamaları nedeniyle kamu harcamaları artmıştır.

Savunma harcamalarındaki artış savaş dönemleri ile sınırlı değildir. *Barış için savaşa hazır ol* düşüncesi ile hareket eden ülkeler savaş sonrası

dönemde de savunma hizmetine artan oranda kaynak ayırmaya devam etmişlerdir. Özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra ülkeler arasındaki silahlanma yarışı baş döndürücü bir hız kazanmıştır. Savaş sonrası oluşan iki kutuplu dünya içinde, lider ülke konumundaki A.B.D. ve Rusya arasında nükleer silahlanma konusunda rekabet ortaya çıkmıştır. Bu nedenle adı geçen ülkeler büyük miktarda savunma harcamasına katlanmak zorunda kalmışlardır. Diğer taraftan, NATO ve Varşova Paktı gibi ortak savunma sistemi içinde yer alan üye ülkeler, üzerlerine düşen yükümlülüğü yerine getirmek için önemli ölçüde savunma harcaması yapmışlardır. Sovyet Rusya'nın 1990'lı yılların başında dağılması ile ortaya çıkan ve A.B.D.'nin başını çektiği tek kutuplu dünya sistemi içinde ülkelerin savunma hizmetlerine ayırdıkları kaynaklarda bir azalma gözlenmemektedir.

Barış dönemlerinde bazı ülkelerde diğer ülkelere göre savunma harcamalarının daha fazla artmasına yol açan bir diğer önemli neden, o ülkelerin jeo-politik konumlarıdır. Örneğin Türkiye dört bir tarafındaki komşu ülkelere gelen dış tehdit nedeniyle, savunma hizmetlerine daha fazla kaynak ayırmak zorunda kalmaktadır.

## 2. Müdahaleci Devlet Anlayışı

Kamu harcamalarının gerçek artış nedenlerinden en önemlisi, özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra tarafsız devlet anlayışının yerini müdahaleci devlet anlayışının almasıdır. Müdahaleci devlet anlayışının benimsenmesi ile birlikte, devletin ekonomik ve sosyal alandaki görev ve sorumlulukları artmıştır.

Gelişmiş ülkelerde *Keynesyen* ekonominin ve aşırı müdahaleci refah devleti görüşünün kabul görmesi, devletin genel ekonomi politikası hedeflerini gerçekleştirmesinde aktif bir rol üstlenmesi sonucunu doğurmuştur. Efektif talep yetersizliğinden kaynaklanan konjonktürel istikrarsızlık durumunda devletler, kamu harcamalarını bir politika aracı olarak kullanarak arttırmışlardır. Ayrıca, herkese asgari düzeyde bir refah düzeyi ve sosyal güvenlik sağlama konusunda devletin üstlenmiş olduğu görevler, sosyal programlara dayalı kamu harcamalarının önemli ölçüde artmasına neden olmuştur. Gelişmiş ülkelerde kamu harcamalarının artışına yol açan bir diğer neden, izlenen ekonomik büyüme politikalarıdır. Büyüme politikaları kapsamında özel kesimin teşvik edilmesi ve desteklenmesinin yanı sıra, devletin girişimci sıfatıyla piyasada özel mal ve hizmet üretmesi kamu harcamalarının artmasında etkili olmuştur.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ise, *Keynesyen* ekonominin ve Kalkınma İktisadının etkisiyle müdahaleci devlet anlayışı benimsenmiştir. Bu ülkelerde gelişmiş ülkelere farklı olarak kalkınmanın



hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi amacı ön plana çıkmıştır. Bu ülkelerde kalkınma için gerekli altyapı yatırımlarının (yollar, limanlar, barajlar vb.) yanı sıra, endüstriyel alandaki yatırımlarında büyük ölçüde devlet tarafından yapılması gerekli olmuştur. Ayrıca bu ülkelerde de düşük gelirli insanların yaşam standartlarının yükseltilmesi, bozuk olan gelir dağılımının iyileştirilmesi devletin görevleri arasında sayılan bütün bu görevleri yerine getirmeye çalışması, kamu harcamalarının artmasına neden olmuştur.

### 3. Siyasal Nedenler

Bir ülkenin siyasal sistemi de kamu harcamalarının miktar ve bileşimi üzerinde etkili olmaktadır. 20. Yüzyılda siyasal alanda bireyciliğini önem kazandığı ve yaygınlaştığı görülmektedir. Siyasal liberalizmin sonucunda birçok ülkede demokratik yönetim biçimleri kurulmuştur. Demokratik yönetim sistemine sahip olan ülkelerde, diğer ülkelerden farklı olarak, demokrasinin işleyişinden kaynaklanan nedenlerle de kamu harcamalarının arttığı gözlenmiştir.

Demokratik ülkelerde seçmenler, baskı grupları, siyasal partiler ve bürokrasi arasında siyasal mübadele ilişkisi vardır. Kamu kesimi faaliyeti, her biri kendi çıkarı peşinde koşan seçmen, politikacı ve bürokrat arasındaki mübadele ilişkisi içinde gerçekleşmektedir. Seçmenler kendilerine fayda sağlayacak kamu hizmetlerini oyları ile satın almaya veya baskı grupları aracılığı ile politik rantlar elde etmeye çalışmaktadırlar. İktidar olmak için oylarını arttırmak isteyen siyasal partiler, oy karşılığında toplumun çeşitli kesimlerine onları ilgilendiren konularda vaatlerde bulunmakta ve iktidara geldiklerinde yerine getirmeye çalışmaktadırlar. Seçmenler ve politikacılar arasındaki bu tür bir siyasal mübadele gerek seçim gerek seçim sonrası dönemlerde kamu harcamalarının artışına neden olmaktadır. İktidar partisi ve bürokratlar arasındaki siyasal mübadele ilişkisi içinde de, bürokratlar kendilerinden talep edilen hizmeti en düşük maliyetle üretmeyerek kamu harcamalarında ilave bir artışa neden olmaktadır.

Siyasal sistemi demokrasi olan ülkelerde, seçmenlerin, baskı gruplarının, siyasal partilerin ve bürokrasinin davranışları nedeniyle kamu harcamalarının arttığı görülmüştür.

### 4. Şehirleşme

Ekonomik ve sosyal kalkınma ile birlikte nüfusun şehirleşme oranı artar. Kalkınma sürecinde olan her ülkede şehirleşme olgusu ortaya çıkmıştır. Nüfusun büyük bir kısmının şehir ölçeğinde olmayan yerleşim birimlerinde yaşadığı durumda kamu kesiminin bazı hizmetleri yerine

getirmesi söz konusu değildir. Ancak şehirleşme ile birlikte bazı yeni toplumsal ihtiyaçlar ortaya çıkmıştır. Örneğin, küçük bir yerleşim biriminde ihtiyaç duyulmayan trafik lambaları şehirlerde bir zorunluluktur. Şehir içinde trafik ışıklarının konulması ve daha fazla trafik polisi istihdam edilmesi kamu harcamalarının artmasına daha kaliteli ve büyük miktarda olması gereği de kamu harcamalarının artış nedenlerinden birisidir. Şehirleşme ile birlikte daha çok okul, hastane, hapisane yapılması, su ve kanalizasyon şebekesinin yenilenmesi, yolların genişletilmesi, park-bahçe yapılması vb. hizmetlerin sunulması gündeme gelmektedir. İşte bütün bu nedenlerden dolayı merkezi ve yerel kamu otoritelerinin yaptıkları kamu harcamalarında gerçek bir artış söz konusu olmuştur.

### **5. Nüfus Artışı**

Daha öncede açıklandığı gibi nüfus artışının kamu harcamalarını gerçekten arttırması, kişi başına düşen kamu harcamalarının artması ile birlikte gerçekleşir. Nüfus artışı özellikle nüfus artış hızı yüksek olan az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kamu harcamaları üzerinde artış yönünde bir baskı oluşturmaktadır. Örneğin, hızlı nüfus artışına bağlı olarak ortaya çıkan işsizlik ve konut gibi problemlerin çözümü devlete ilave bir yük getirmektedir. Bu durumda nüfus artışı, kamu harcamalarında görünüşte değil, gerçek bir artış nedeni olur.

### **6. Bilimsel ve Teknolojik Gelişmeler**

Bilimsel ve teknolojik alanda ortaya çıkan hızlı gelişmeler de, kamu harcamalarının önemli bir gerçek artış nedenidir. Bilimsel ve teknolojik ilerlemelerin kamu harcamaları üzerinde meydana getirdiği artış etkisi iki yönlüdür.

Birincisi, teknolojik alanda yapılan bir buluşun topluma mal olması ile birlikte devletin yeni fonksiyonlar üstlenmek zorunda kalmasıdır. Bu konuda haberleşme, iletişim, enerji ve ulaşım alanındaki buluşlar örnek olarak verilebilir. Radyo ve televizyonun ortaya çıkmasından sonra devletler bu alanda büyük ölçekli yatırım yapmak zorunda kalmışlardır. Aynı şekilde uçağın bulunması ve bir kitle taşıma aracı olarak kullanılmaya başlanması ile birlikte, hava limanları yapmak ve hava ulaşım hizmetlerini sunmak kamu kesiminin görevleri arasında yer almıştır. Bütün bunlar kamu harcamalarında gerçek bir artışa yol açmıştır.

İkincisi, bilimsel ve teknolojik ilerlemeler sonucunda devletin mevcut hizmetlerinin üretim maliyetlerinin artmasıdır. Örneğin, savunma sanayii alanındaki ve hızlı gelişmeler, orduların sürekli olarak modernize edilmesini gerektirmektedir. İleri teknoloji ürünü pahalı savaş araç-gereçlerinin üretilmesi veya satın alınması savunma harcamalarına daha

fazla kaynak ayrılmasına neden olmaktadır. Aynı şekilde otomotiv teknolojisinde yaşanan ilerlemeler, kamu kesiminin karayolu ulaşım hizmetlerinin maliyetlerini arttırmaktadır. Dolayısıyla, bilimsel ve teknolojik gelişmeler mevcut kamu hizmetlerinin üretim maliyetlerinde artışa neden olarak da kamu harcamalarının artışı üzerinde etkili olmaktadır.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU HARCAMALARININ ETKİLERİ

Kamu harcamalarının meydana getirdiği değişikliklere bağlı olarak ekonomik ve sosyal alanda makro ve mikro düzeyde önemli etkileri bulunmaktadır. Kamu harcamalarının etkileri özelliklerine göre *doğal-yapısal etkiler* ve *iradi-bilinçli etkiler* olarak ikiye ayrılabilir. *Doğal-yapısal etki*, hiçbir bilinçli karar olmadığı halde kamu harcamalarının ekonomik ve sosyal yapıda değişikliğe yol açmasıdır. *İradi-bilinçli etki* ise, kamusal otoritelerin belirlenen hedefler doğrultusunda kamu harcamalarını kullanmaları sonucunda ortaya çıkan etkidir.

*Klasik* ekonomik düşünceye dayanan geleneksel maliye anlayışında, kamu harcamalarının sadece asli nitelikteki kamu hizmetlerini yerine getirmek için yapılması ve tarafsız olması savunulmuştur. Ancak, kamu harcamalarının etkilerinin nötr olması savunulsa da, birçok açıdan "doğal-yapısal" etkiler meydana gelecektir.

*Keynesyen* ekonomik düşünceye bağlı modern maliye anlayışında ise, kamu harcamaları çeşitli makro hedeflere ulaşmak için bir ekonomi politikası aracı olarak kullanılabilir. Bu durumda kamu harcamalarının meydana getireceği etki, "iradi-bilinçli etki" niteliğinde olacaktır.

Geleneksel maliye anlayışında ileri sürüldüğü gibi kamu harcamalarının ekonomik ve sosyal hayatta etkilerinin olmaması mümkün değildir. İster *doğal-yapısal* ister *iradi-bilinçli* nitelikte olsun kamu harcamalarının önemli etkileri bulunmaktadır. Kamu harcamalarının kaynak dağılımı, gelir dağılımı, fiyatlar genel düzeyi, istihdam ve mili gelir üzerindeki etkileri, gerçek ve transfer harcamaları sınıflandırması içinde incelenebilir.

## I. KAYNAK DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Kamu harcamaları ekonomide mevcut kaynakların öncelikle özel ve kamu kesimi arasındaki dağılımını etkilemektedir. Belli bir dönemdeki toplam kamu harcamaları kaynakların ne kadarının kamu kesimi tarafından kullanıldığını gösterir. Dolayısıyla, kamu harcamalarının miktarı özel kesimin kaynakların ne kadarını kullanacağını belirler. Kaynakların büyük bir kısmının kamu harcamaları yolu ile kamu kesimi tarafından kullanılması durumunda, özel kesimin kullanabileceği kaynak miktarı azalmış olur. Tersi durumda ise, kaynakların daha çoğunun özel kesime bırakılması söz konusudur.

Kamu harcamalarının kaynak dağılımı üzerindeki asıl önemli etkisi, kaynakların sektörler ve bölgeler arasındaki dağılımı üzerinde olmaktadır. Kamu harcamalarının bu yöndeki etkisi, harcama türüne göre değişmektedir.

### A. Reel Harcamaların Etkileri

Reel (gerçek) harcamalar, toplam talebin sektörel açıdan dağılımını doğrudan etkiler. Devletin mal ve hizmet alımı şeklinde gerçekleştirdiği gerçek harcamalar nedeniyle, bazı mal ve hizmetlere olan talep artacaktır. Diğer bir deyişle, harcamaların finansmanı özel kesimdeki bir kısım satın alma gücünün vergileme vb. yolla kamu kesimine aktarılacağından, özel kesimin talep ettiği mal ve hizmetlerde bir azalma ve toplam talebin mal ve hizmet bileşiminde değişme olacaktır. Çünkü, kamu kesiminin talep ettiği mal ve hizmetler özel kesimden farklıdır. Örneğin devletin savunma hizmeti için ülke içinden daha fazla mal ve hizmet talep etmesi durumunda, üretim faktörlerinin bir kısmının o mal ve hizmeti üreten sektörlerle yönelmesi söz konusu olacaktır.

Gerçek harcamalar, kaynakların sektörel açıdan dağılımının yanı sıra, bölgeler arasındaki dağılımını da etkileyebilmektedir. Devletin bölgeler arasındaki gelişmişlik farklarını ortadan kaldırmak için bölgesel kalkınma programı uygulaması durumunda, kullanabileceği araçların başında kamu harcamaları gelir. Devletin yatırım harcamaları ve cari harcamalar şeklindeki gerçek harcamalarını az gelişmiş bölgelere kaydırması, kaynakların bu bölgelere yönelmesine neden olacaktır.

### B. Transfer Harcamalarının Etkileri

Transfer harcamalarının ise kaynak dağılımı üzerindeki etkisi dolaylıdır. Çünkü devlet transfer harcaması ile üretim faktörü veya mal ve hizmet satın almamaktadır. Özellikle belli kişilere yönelik transfer harcamaları ile satın alma gücünü bu kişilere aktarmaktadır. Transfer geliri elde eden kişilerin talep yapıları ve bölgesel konumları, kaynakların farklı

üretim alanları ve bölgeler arasındaki dağılımı üzerinde etkili olur. Üretim faktörlerinin bir kısmı bu kişilerin talep ettiği mal ve hizmetlerin üretildiği sektörlere yönelecektir. Aynı şekilde kişileri be gelirlerini harcadıkları bölgelere göre, üretim faktörlerinin bir kısmı o bölgelere tahsis edilmiş olacaktır

## **II. GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Bilindiği gibi, milli gelirin üretime katılan üretim faktörü sahipleri arasındaki bölüşümüne fonksiyonel gelir dağılımı denir. Kamu harcamaları, gelirin yeniden dağılımına yol açarak gelir dağılımı üzerinde önemli etkiler meydana getirir.

### **A.Reel Harcamaların Etkileri**

Reel (gerçek) harcamaların gelir dağılımı üzerindeki etkisi dolaylıdır. Gerçek harcamaların gelir dağılımı üzerindeki ilk etkisi, kaynak dağılımını değiştirici etkisine bağlı olarak ortaya çıkar. Kaynak dağılımındaki değişiklik, doğal olarak kişisel, bölgesel vb. gelir dağılımını etkiler. Gerçek harcamaların bu yöndeki etkisi, gerçek harcamaların olmadığı varsayılan durumdaki gelir dağılımına bakılarak daha iyi anlaşılabilir.

Gerçek harcamaların gelir dağılımı üzerindeki ikinci etkisi, bu harcamalardan doğrudan fayda sağlayan kişilerin gelirlerinde meydana getirdiği değişimdir. Gerçek harcamalar bazı kişilere nihai mal niteliğinde fayda sağlarken, bazı kişilere ara malı niteliğinde fayda sağlar. Örneğin, karayolu hizmetinden yararlanan tüketiciler nihai mal faydası elde ederler. Taşımacılık işi yapan işletmeler ise karayolundan ara malı faydası sağlarlar. Gerçek harcamaların bu şekilde gelir dağılımı üzerinde yaptığı etki, kamu hizmetlerinin kişiler ve işletmeler arasındaki dağılımı ile ilgilidir. Harcamalardan doğrudan fayda sağlayan bazı kişilere ve işletmelere bu hizmetlerin daha fazla sunulması, onların gelir ve refah düzeylerinde diğerlerine göre artış sağlar.

### **B. Transfer Harcamalarının Etkileri**

Transfer harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki etkisi ise doğrudandır. Özellikle sosyal amaçlı transfer harcamaları yoksulların ve gelir düzeyi düşük olanların refahları üzerinde olumlu bir etki yapar. Devletin belli bir gelir düzeyinin altında olanlara yaptığı aynı ve parasal yardımlar, gelir dağılımındaki aşırı eşitsizlikleri kısmen de olsa önleyebilir.

Transfer harcamalarının hepsi gelir dağılımını olumlu yönde etkilemez. Devletin borçlanma karşılığında ödemiş olduğu faizlerin gelir dağılımını bozucu etkileri vardır. Özellikle devletin çok büyük miktarlarda ve yüksek reel faizlerle borçlandığı durumlarda, faiz ödemesi şeklindeki

transfer harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkisi daha ağır olur.

Kamu harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki yeniden dağıtım etkisinin tam olarak hesaplanabilmesi için, harcamaların kimlerden alınan vergilerle finanse edildiğini bilmek gerekir. Bir kişinin kamu harcamalarından elde ettiği fayda ödediği vergi vb. mali yükümlülere fazla ise, kamu harcamaları nedeniyle gelir ve refah düzeyinde artış var demektir. Ters durumda, o kişinin gelirinde bir azalma ortaya çıkmış olur. Fayda ve maliyetin birbirine eşit olması durumunda ise, kamu harcamalarının kişinin geliri üzerindeki yeniden dağıtıcı etkisi sıfır olur. Ancak sonucun ne olduğunu sayısal olarak hesaplamak mümkün değildir. Çünkü, kamu harcamaları ve vergilerden kaynaklanan bireysel fayda ve maliyet tam olarak hesaplanamaz.

### III. FİYATLAR GENEL DÜZEYİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Kamu harcamalarının vergi, resim, harç ve borçlanma yolu ile finanse edilmesi özel kesimin satın alma gücünde ve dolayısıyla talep ettiği mal ve hizmetlerde azalmaya neden olur. Talepte meydana gelen azalmaya bağlı olarak fiyatlar genel düzeyinde de bir düşme söz konusu olur. Ancak, özel kesimden sağlanan kamu gelirlerinin kamu hizmetlerinin üretimi için harcanması toplam talepteki azalmayı telafi ederek, fiyatlar genel düzeyini olumlu yönde etkiler. Fiyatlar genel düzeyinde kamu gelirlerinin sağlanması aşamasında görülen azalma, bu gelirlerin kamu harcamaları şeklinde kullanılması ile birlikte ortadan kalkar. Bu durumda kamu harcamalarının fiyatlar üzerindeki etkisi nispi fiyat yapısında meydana gelen değişikliklerle sınırlıdır. Kamu harcamaları nedeniyle talep yapısında meydana gelen değişim, bazı malların fiyatlarının azalmasına, bazı malların ise fiyatlarının artmasına neden olmaktadır.

Kamu harcamalarının fiyatlar üzerindeki asıl önemli etkisi, bazı durumlarda fiyatlar genel düzeyini sürekli olarak artmasına, diğer bir deyişle enflasyona yol açmasıdır. Bilindiği gibi, nedenlerine göre enflasyon üçe ayrılır. Birincisi, talep yapısı ile üretim yapısı arasındaki uyumsuzluk nedeniyle ortaya çıkan yapısal enflasyondur. İkincisi, işçi ücretlerinin işgücü verimliliğinin üzerinde yükselmesi sonucu meydana gelen maliyet enflasyonudur. Üçüncüsü ise, toplam talebin toplam arzdan fazla olması nedeniyle görülen talep enflasyonudur.

Kamu harcamaları özellikle talep enflasyonun ortaya çıkmasına neden olabilir. Kamu harcamaları sürekli bir şekilde artarsa, bu durum devletin daha çok mal ve hizmet talep etmesi anlamına gelir. Kamusal talepteki artışa bağlı olarak toplam talep artar. Toplam arzın toplam talebi

karşılayamaması durumunda, fiyatlar genel düzeyinde sürekli bir artış söz konusu olur.

#### IV. İSTİHDAM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Geniş anlamda istihdam, üretim faktörlerinin üretim süreci içinde kullanılması olarak tanımlanır. Dar anlamda istihdam ise, üretim faktörlerinden sadece emeğin üretim faaliyetinde kullanılmasıdır. İstihdam kavramı genel olarak dar anlamda ele alınır.

*Tam istihdam*, cari ücret düzeyinde çalışmak isteyen herkesin iş bulabilmesi durumudur. Cari ücret düzeyinde işgücünün bir kısmının atıl kalması ise, eksik istihdamdır. Devletin amaçlarından birisi, ekonominin tam istihdam düzeyinde dengeye ulaşmasını sağlamaktadır. Bu amacın gerçekleştirilmesini sağlamak için devletin kullanabileceği çeşitli ekonomi politikası araçları vardır. Bunlardan birisi de kamu harcamalarıdır.

Bir ekonomide *eksik istihdam*, toplam talebin veya toplam arzın yetersiz olmasından kaynaklanabilir. Eksik istihdamın toplam talebin yetersiz olması nedeniyle ortaya çıktığı durumda, devlet, efektif talebi kamu harcamaları ile yükselterek istihdam düzeyinin artmasını sağlayabilir.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde görüldüğü gibi, eksik istihdamın başlıca nedeninin toplam üretim kapasitesinin yetersiz olması durumunda da, kamu harcamalarından üretim kapasitesini arttırmak için yararlanabilir. Gerçek harcamalar içinde özellikle kamu yatırım harcamaları, ekonominin üretim kapasitesinin büyümesini sağlayan harcamalardır. Yatırım harcamalarının kaynak bileşimi açısından emek-yoğun özellikte olması, istihdam üzerinde daha fazla olumlu etkide bulunur. İstihdam artışı sağlamak için üretim kapasitesini büyütmenin bir diğer yolu, özel sektör yatırımlarını teşvik etmektir. Bunun için *ekonomik amaçlı sübvansiyonlar* şeklindeki transfer harcamaları kullanılabilir. Sübvansiyonların özel yatırımlar üzerindeki olumlu etkisi ile birlikte, istihdam düzeyinde de artış olur.

#### V. MİLLİ GELİR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

*Liberal* iktisatçılara göre kamu harcamaları sadece temel nitelikteki kamu hizmetlerinin üretimini gerçekleştirmek için yapılır. Kamu harcamaları, ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için bir ekonomi politikası aracı olarak kullanılmamalıdır.

Ancak *Keynes* ve izleyicilerine göre kamu harcamalarının çarpan ve hızlandırıcı şeklinde milli geliri artırıcı etkileri bulunmaktadır. Çarpan ve hızlandırıcı kavramları makro ekonomik analizde kullanılan kavramların başında gelmektedir.



## A. Çarpan Etkisi

Çarpan kavramını 1931 yılında istihdam açısından açıklayan ilk iktisatçı *R.F. Kahn*'dir. Daha sonra *J.M. Keynes* 1936'da yayınlanan ünlü kitabında çarpan kavramını milli gelirin denge düzeyinin oluşumuna ilişkin analizinde kullanmıştır.

Bir ekonomide yatırımlar özelliklerine göre, *otonom yatırımlar* ve *uyarılmış yatırımlar* olarak ikiye ayrılır. *Otonom yatırımlar* milli gelirdeki değişimlerden bağımsız olarak yapılan yatırımlardır. *Uyarılmış yatırımlar* ise milli gelirdeki değişikliklere bağlı olarak gerçekleştirilen yatırımlar olarak tanımlanır.

Otonom yatırımlar bir harcama-gelir akımı meydana getirir. Otonom bir yatırım, örneğin baraj yapımı için yapılan harcamaların sonucunda bazı kişiler gelir elde ederler. Diğer bir deyişle harcamalar, toplumda bazı kişilerin gelirini oluşturur. Bilindiği gibi gelirin, tüketim ve tasarruf olmak üzere iki fonksiyonu vardır. Bu şekilde gelir elde edenler gelirlerinin bir kısmını tüketecekler, bir kısmını tasarruf edeceklerdir. Gelirin ne kadarını tüketim harcamalarında kullanılacağını belirleyen, kişilerin *marjinal tüketim eğilimleri* veya *marjinal tasarruf eğilimleridir*. Gelir sahiplerinin yaptıkları tüketim harcamaları, aynı şekilde başkalarının gelirini oluşturarak ve böylece harcama-gelir akımı devam edip gidecektir. Otonom yatırım ile başlayan harcama-gelir akımı, milli geliri otonom yatırım harcamasından daha büyük miktarda arttırmış olacaktır. Buna otonom yatırım harcamalarının milli gelir üzerindeki *çarpan etkisi* denir.

Otonom yatırım harcamalarının milli gelirden ne kadarlık bir artışa yol açacağını sayısal bir örnekle açıklayabiliriz. 1 milyar TL'lik otonom yatırım harcamasını yapılmış olsun. Bu 1 milyar TL'si, üretim faktörü sahipleri arasında bölüşülecek, diğer bir deyişle bazı kişiler toplam 1 milyar TL'si gelir elde etmiş olacaktır. Gelir sahipleri marjinal tüketim eğilimlerine göre gelirlerinin bir kısmını harcayacaklardır. Marjinal tüketim eğiliminin 4/5 olması durumunda, harcanan para 800.000.000 TL'sidir. Harcanan 800.000.000 TL'si başkalarının gelirini oluşturacaktır. Onlar da marjinal tüketim eğilimine göre gelirlerinin 4/5'ni, yani 640.000.000 TL'lik kısmını harcayacaklardır. Onların harcadıkları 640.000.000 TL'si başkalarının geliri olacak ve harcama-gelir akımı bir şekilde devam edecektir.

Veri marjinal tüketim eğilimine göre harcama-gelir akımı aşamaları toplanırsa:

1.000.000.000+800.000.000+640.000.000+..... = 5.000.000.000 olur.

Görüldüğü gibi 1.000.000.000 TL'lık otonom yatırım harcaması milli gelirden 5.000.000.000 TL'lık bir artış meydana getirmiştir.

Otonom yatırımdaki artışın ( $\Delta I$ ) milli gelirden ne kadarlık bir artışa ( $\Delta Y$ ) yol açacağını gösteren katsayıya çarpan katsayısı denir. Otonom yatırımdaki artış ile milli gelir artışı arasındaki ilişki,

$$\Delta Y = k \times \Delta I \quad (1)$$

eşitliği biçiminde formüle edilir.

Bu eşitlikte  $k$  çarpan katsayısıdır. Yukarıdaki (1) numaralı eşitlik gereği,

$$k = \frac{\Delta Y}{\Delta I} \quad (2)$$

yazılabilir.

$$\Delta I = \Delta Y - \Delta C$$

olduğundan (2) numaralı eşitlikte  $\Delta I$  yerine  $\Delta Y - \Delta C$  konur.

Bu durumda,

$$k = \frac{\Delta Y}{\Delta Y - \Delta C} \quad (3)$$

olur.

(3) numaralı eşitliğin sağ tarafının pay ve paydası  $\Delta Y$ 'ye bölüldüğünde,

$$k = \frac{\Delta Y / \Delta Y}{\Delta Y / \Delta Y - \Delta C / \Delta Y} \quad (4)$$

elde edilir.

(4) numaralı eşitlikte gerekli kısaltmalar yapıldığında da,

$$k = \frac{1}{1 - \frac{\Delta C}{\Delta Y}} \quad (5)$$

bulunur.

Bilindiği gibi  $\Delta C/\Delta Y$  marjinal tüketim eğilimidir. (5) numaralı eşitliğin sağ tarafının paydasında yer alan  $1-\Delta C/\Delta Y$  ise marjinal tasarruf eğilimidir. Bu durumda,

$$k = \frac{1}{\frac{\Delta S}{\Delta Y}} \quad (6)$$

olur.

Yukarıdaki (6) numaralı eşitlik kısaca,

$$k = \frac{1}{s} \quad (7)$$

olarak yazılabilir

Görüldüğü gibi çarpan katsayısı (k) marjinal tasarruf eğiliminin (s) tersidir. Bir ekonomide çarpan katsayısını hesaplamak için marjinal tüketim veya marjinal tasarruf eğiliminin bilinmesi gerekir.

Çarpan katsayısı sadece otonom yatırımlardaki artışın değil, milli geliri tayin eden değişkenlerden herhangi birisinde meydana gelen değişikliğin milli gelir üzerindeki etkisini belirleyen bir katsayıdır. Milli geliri tayin eden değişkenlerden birisi olan kamu harcamalarındaki artış, milli gelirden çarpan katsayısı ile çarpımı kadar bir artışa yol açar. Örneğin 1 milyar TL'lik gerçek bir kamu harcaması yapıldığını varsayalım. Marjinal tüketim eğiliminin  $3/4$  olması durumunda çarpan katsayısı,

$$k = \frac{1}{1 - \frac{3}{4}} = \frac{1}{\frac{1}{4}} = 4$$

olur.

$\Delta Y = k \times \Delta G$  (gerçek kamu harcamasındaki artış) eşitliği gereği

$\Delta Y = 4$  milyar TL olur.

Kamu transfer harcamaları ile ilgili çarpan katsayısı, gerçek kamu harcamaları için geçerli olan yukarıdaki çarpan katsayısından farklıdır. Kamu transfer harcamaları çarpanının farklı olmasının nedeni, transfer harcamasının ilk aşamada kendisi kadar milli gelirden bir artışa yol açmaması, harcama-gelir akımının transfer geliri elde edenlerin marjinal tüketim eğilimlerine göre harcamada bulunmaya başlaması ile birlikte ortaya çıkmasıdır. Örneğin, 1 milyar TL'lik transfer harcaması yapılması

durumunda, milli gelirden ilk aşamada transfer harcamasının kendisi kadar bir artış olmayacaktır. Marjinal tüketim eğilimi 3/4 olarak kabul edilirse transfer harcamasının milli gelir üzerinde meydana getireceği ilk artış 750.000.000 TL olur.

Transfer harcaması çarpanı,

$$k_t = \frac{\Delta C / \Delta Y}{1 - \Delta C / \Delta Y} = \frac{c}{s}$$

şeklinde yazılabilir. Burada (c) marjinal tüketim eğilimini, (s) ise marjinal tasarruf eğilimini göstermektedir. Görüldüğü gibi, kamu transfer harcaması çarpanı, marjinal tüketim eğiliminin marjinal tasarruf eğilimine bölünmesi ile bulunmaktadır.

Yukarıda verdiğimiz örneğe dönecek olursak transfer harcaması çarpanı,

$$k_t = \frac{c}{s} = \frac{0,75}{0,25} = 3$$

olacaktır.

$\Delta Y = k_t \times \Delta G$  (kamu transfer harcamasındaki artış) eşitliği gereği, 1 milyar TL'lık kamu transfer harcaması yapılması milli gelirden toplam 3 milyar TL'lık bir artış meydana getirecektir. Bu harcama gerçek harcama olsa idi, çarpan katsayısı 4 olacağından milli gelirden toplam artış 4 milyar TL olmuş olacaktı.

Kamu harcamalarının milli gelir üzerindeki çarpan etkisi, 1929 Dünya Ekonomik Bunalımını izleyen süreçte ekonomi politikalarına yön vermiştir. Ancak uygulamada çarpan mekanizmasının burada yaptığımız soyut açıklamada olduğu gibi düzgün bir şekilde işlemediği görülmüştür. Kamu harcamalarının milli gelir üzerinde çarpan etkisi belli koşullar altında ortaya çıkabilir. Bunun için ekonomide atıl bir işgücü ve üretim kapasitesinin olması, ayrıca üretim girdilerinin ve yatırım mallarının temininde güçlüklerle karşılaşılması gerekir.

## B. Hızlandırıcı Etkisi

Kamu harcamalarını hızlandırıcı etkisi çarpandan daha önce 1913 yılında ilk olarak *Aftalion* tarafından gösterilmiştir. Hızlandırıcı kavramı daha sonra 1917 yılında *J.M. Clark* tarafından geliştirilmiştir.

Açıklandığı üzere çarpan, otonom yatırımların gelir-harcama akımı yolu ile milli geliri ne şekilde etkilediğini açıklamaktadır. Hızlandırıcı ise, tüketim harcamalarının uyarılmış yatırımlar ve dolayısı ile milli gelir

üzerindeki etkisini göstermektedir. Toplam tüketim harcamalarında meydana gelen değişikliğin yatırım malları talebinde neden olduğu değişikliğe *hızlandırıcı* denir.

Bilindiği gibi, tüketim gelirin bir fonksiyonudur. Gelirde meydana gelen artış, özellikle buzdolabı, çamaşır makinesi ve televizyon gibi dayanıklı tüketim mallarına karşı olan talebi artırır. Ekonomide mevcut üretim kapasitesinin tamamının kullanıldığı bir durumda, bu mallara karşı olan talebin karşılanabilmesi için ek yatırımların yapılması zorunlu olur. O anda talepteki artışı karşılamaya yetecek miktarda stok olsa bile, stoklardaki azalışı telafi etmek için üretim kapasitesinin artırılması, diğer bir deyişle yeni yatırımların yapılması gerekebilir. Tüketim malları talebindeki artış yatırımları uyarmakta ve yatırımlardaki artış ta milli gelirin artmasına yol açmaktadır. Bu ilişkiyi göstermek üzere

$$Y = I + I(Y) + C(Y)$$

yazılabilir.

Bu eşitlikte  $I$  otonom yatırımları,  $I(Y)$  uyarılmış yatırımları,  $C(Y)$  ise gelire bağlı tüketimi göstermektedir.

Tüketim malları talebinde ortaya çıkan artışın uyarılmış yatırımları ne kadar arttıracakını hızlandırıcı katsayısı belirlemektedir. Gelirin bir fonksiyonu olan uyarılmış yatırım ( $I(Y)$ ) aynı zamanda tüketim harcamalarının fonksiyonu olduğundan,

$$I = f(C)$$

şeklinde gösterilebilir.

Belli bir dönemde tüketim harcamalarında meydana gelen değişim ile uyarılmış yatırımlar arasındaki fonksiyonel ilişki,

$$I_t = \beta (C_t - C_{t-1})$$

olarak yazılabilir.

Eşitlikteki  $\beta$  hızlandırıcı katsayısıdır. Bu durumda hızlandırıcı katsayısı,

$$\beta = \frac{I_t}{(C_t - C_{t-1})}$$

şeklinde formüle edilebilir.

Konuyu bir örnekle açıklayabiliriz. Dayanıklı tüketim mallarının  $t-1$  dönemindeki toplam talebi 1 milyar TL;  $t$  dönemindeki toplam talebi ise 1,5 milyar TL olsun. Bu malları üreten işletmelerin ek talebi

karşılatabilmek için yaptıkları yatırım 1 milyar TL olduğundan hızlandırıcı katsayısı,

$$\beta = \frac{1.000.000.000}{(1.500.000.000 - 1.000.000.000)} = 2$$

olur.

Görüldüğü gibi tüketim harcamalarında meydana gelen artış yatırım harcamalarında daha fazla artışa neden olmaktadır.

Hızlandırıcı prensibinin eksiksiz işleyebilmesi bazı koşulların bulunmasını gerektirir. Bu koşullardan birincisi, tüketim malları sanayiinin büyük ölçüde sermaye malına dayalı bir yapıda olmasıdır. İkincisi ise, üretim kapasitesinin tam olarak kullanılmasıdır.



**KESİM III**  
**VERGİ TEORİSİ**





Toplumsal yaşamın ortaya çıkardığı ihtiyaçlar, bireysel ihtiyaçlardan farklı niteliklere sahip olduğundan, bu ihtiyaçların karşılanması da farklı şekil ve yöntemlerle olur. Söz konusu ihtiyaçlara kamusal ihtiyaçlar, bunları gideren mal ve hizmet demetine de kamusal mal ve hizmetler denmektedir. Bilindiği gibi, kamusal mal ve hizmetlerin karşılanması gereğinden kaynaklanan devlet, kamusal faaliyet adı verilen ve gider ve gelir şeklinde iki yönü bulunan temel bir işleve sahiptir.

Kamusal faaliyetin gider yönünü, kamusal mal ve hizmetlerin topluma arz edilmesi oluşturmakta ve ekonomik anlamda kamu harcamaları adı verilmektedir. Kamu harcamaları da tıpkı özel harcamalar gibi ekonomi denilen ilişkiler ve değişkenler bütünü içinde cereyan etmektedir. Dolayısıyla devletin bu harcamaları yapabilmesi hem üretim faktörlerine sahip olmasını, hem de piyasada üretilen mal ve hizmetleri elde etmesini gerektirmektedir. Kuşkusuz böyle bir durum, söz konusu üretim faktörlerinin, mal ve hizmetlerin piyasa fiyatlarından bedellerinin ödenmesi ile mümkün olabilecektir. İşte devletin bu fiyatları ödeyebilmesi belirli gelir kaynaklarına sahip olmasını gerektirecektir. Kısaca devlet, kendisini oluşturan toplumun fonksiyon olarak kendisine yüklediği işlevleri ve faaliyetleri, ancak özel kesimden kamu kesimine aktarılan kaynaklarla yürütebilir.

Devlet çeşitli şekillerde özel kesimden kendisine kaynak aktarmaktadır. Özel kesimden aktardığı kaynakların yanı sıra devletin kendisine ait gelir kaynakları da bulunmaktadır. Ancak bu tür kamu gelirleri günümüzde toplam kamu gelirleri içinde oldukça düşük bir paya sahip bulunmaktadır. Günümüzde kamu gelirleri içinde en önemli gelir türü vergilerdir. Maliye Teorisinde en kapsamlı olarak ele alınan ve açıklanan konu vergi teorisidir. Vergi Teorisi başlığını taşıyan bu kesimde kamusal faaliyetin gelir yönünü oluşturan kamusal finansman (kamu gelirleri) ve asıl olarak ta vergilemeye ilişkin temel bilgiler verilmeye çalışılacaktır.

Bu çerçevede önce genel olarak kamusal finansman onusu üzerinde durulacaktır. Vergi teorisine giriş başlığını taşıyan ikinci bölümde vergi kavramı ve vergiye ilişkin teorik yaklaşımlar açıklanacaktır. Üçüncü bölümde verginin unsurları, dördüncü bölümde vergi tekniği, beşinci bölümde vergileme ilkeleri, altıncı bölümde vergilemenin ekonomik, mali ve psikolojik sınırları, yedinci bölümde verginin yansıması, sekizinci bölümde vergilemenin uluslar arası boyutu, dokuzuncu bölümde vergilerin sınıflandırılması, onuncu bölümde gelir üzerinden alınan vergiler, onbirinci bölümde servet üzerinden alınan vergiler ve onikinci bölümde de harcamalar üzerinden alınan vergileri incelenecektir.



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **KAMUSAL FİNANSMAN**

Vergi teorisini incelemeye başlarken öncelikle kamusal finansman konusunun incelenmesi gerekir. Bu bölümde ilk olarak kamusal finansmanın tanımı yapılacak, daha sonra sırasıyla kamu gelirlerinin nasıl sınıflandırıldığı ve türlerinin neler olduğu açıklanacaktır.

#### **I. KAMUSAL FİNANSMAN KAVRAMI**

Kamu hizmetlerinin maliyeti, piyasa ekonomisinde olduğu gibi, bu harcamalar sonucu sunulan hizmetlerden yararlananlara bu yararlanmanın ön şartı olarak ödetmek suretiyle karşılanmamaktadır. Bu maliyetler neredeyse tümüyle kamusal finansman (toplucu finansman) yöntemiyle karşılanmaktadır. Bu tür bir finansman şekli literatürde siyasal finansman veya bütçe finansmanı olarak da isimlendirilir.

Kamusal finansmanın piyasa finansmanından farkı, maliyeti karşılama (bedel ödeme) ile hizmetten yararlanma arasındaki neden-sonuç ilişkisinin bulunamayışındır. Hizmetlerin maliyeti topluca karşılanır, ödemeler hizmetten yararlanmak için veya yararlanma ölçüsünde yapılmaz. Bir yandan kamu hizmetleri topluma sunulurken, diğer taraftan da kamu gelirleri hizmet arzından bağımsız olarak ve ayrı kurallara göre kamu hazinesine akıtılır. Oysa piyasa finansmanında mal ve hizmetlerin bedelini ödemeyen müşteriler, bu mal ve hizmetleri kullanamayacakları gibi, piyasaya sunulacak mal ve hizmetlerin miktar ve bileşimini yaptıkları ödemelerle şekillendirirler.

Kamusal finansman kavramı, kamu harcamaları kavramı gibi dinamik karakterlidir. Bir başka ifade ile her iki kavram da ekonomik ve sosyal gelişmelerle bağlantılıdır. İlk çağlardan günümüze kadar değişip gelişen devlet anlayışı ve bu anlayışa göre şekillenen kamusal faaliyetler, başlangıçta devletin varlığını sürdürmek ve toplumsal düzenin sağlanması

ile sınırlı idi. Zamanla devletin işlevleri ve faaliyetleri, toplumsal gelişmeye paralel ve eş olarak artmaya ve karmaşıklaşmaya başladı. Diğer bazı faktörlerin yanı sıra, devlet faaliyetlerindeki bu artış ve yol açtığı kamu harcamaları artışı hiç kuşkusuz kamusal finansman tekniklerinin hem miktar hem de çeşit olarak daha fazla kullanılmasını beraberinde getirmiştir. Başka bir deyişle, kendisinden sadece iç-dış güvenlik ve adalet hizmetlerini sunması beklenen ve büyük oranda mülk-angarya gelirleriyle finanse edilen geçmiş zaman devletlerinden, günümüzün ekonomik istikrar, adil gelir dağılımı ve etkin kaynak dağılımının sağlanması gibi, çok fonksiyonlu ve çeşitli kamusal finansman tekniklerini uygulayan devletlerine gelinmiştir. Kısaca geçmişte ve günümüzde hatta gelecekte devletin kamusal hizmetleri karşılamak için ihtiyaç duyduğu üretim faktörlerinin ve malların elde edilmesi sorunu, kamu harcamalarının finanse edilmesi sorunudur.

Kamusal finansman kavramına ilişkin olarak yukarıda verilen bilgilerin ışığında, kamusal finansman kavramını karşılayan kamu gelirleri terimi şu şekilde tanımlanabilir. **Kamu gelirleri**, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, giderlerini karşılamak üzere, hükümlerlik gücüne dayanarak elde ettikleri bütün ekonomik değerlerdir. Kamu gelirleriyle ilgili olarak bir başka tanım ise şöyledir: *Kamu gelirleri, devlet veya diğer kamu kuruluşlarının, kamusal ihtiyaçlardan doğan giderleri karşılamak amacıyla, gerek vergileme yetkisine dayanarak, gerekse özel iktisat işleri dolayısıyla elde ettikleri bütün ekonomik değerlerdir.* Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere devlet, kendisine fonksiyon olarak yüklenmiş görevlerini yerine getirebilmek için, anayasal sınırlar içerisinde başvurduğu çeşitli kaynaklardan kamu gelirleri elde etmektedir.

Kamu gelirleri de, kamu harcamalarında olduğu gibi kapsam bakımından dar veya geniş anlamda ikiye ayrılabilir. *Dar anlamda kamu gelirleri*, devletin (merkezi yönetimin) çeşitli gelir kaynaklarından elde ettiği gelirleri ifade etmektedir. *Geniş anlamda kamu gelirleri* ise, merkezi yönetimin, yerel yönetimlerin (İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler), parafiskal kurumların ve kamu iktisadi teşebbüslerinin çeşitli gelir kaynaklarından sağladıkları gelirlerin tümünü oluşturmaktadır.

Kamu gelirleri denildiğinde devletin yanı sıra, başta yerel yönetimler olmak üzere tüm kamu tüzel kişilerinin gelirleri anlaşılmalıdır. Kategorik olarak bunların her birinin ayrı bir tüzel kişiliği ve bütçesi bulunduğu göz önünde tutulursa, kamu gelirlerini geniş bir kavram olarak kullanmanın gerekliliği kendiliğinden ortaya çıkar. Değişik kaynaklardan sağlanan bu gelirlerin kamusal bir nitelik taşımaları, ilgili kurum ve kuruluşların merkezi yönetimden kimi kamusal yetkileri almalarından ileri gelmektedir.

Kamusal finansman sistemi içinde yer alan çeşitli gelirlerin bazı ortak yönlerinin yanı sıra, kendilerine özgü özellikleri de vardır. Kamusal finansmanı karakterize eden en önemli özellik *cebiri* unsuru olmaktadır. Burada söz konusu edilen cebir, idarenin keyfi olarak ve hiç bir kurala dayanmaksızın kullandığı zorlama değildir. Başka bir deyişle, devlet ve diğer kamu tüzel kişileri kendilerine vücut veren halkın iradesine uygun olarak ve bu iradenin çizdiği sınırlar içerisinde kamu gelirleri elde edebilir. Buna göre, hukuki cebir olarak isimlendirilen bu özellik, kamusal finansmana, halkın kendi kendinden para tahsil etmesi biçiminde bir nitelik kazandırmaktadır. Bunun teknik ifadesi ise vergilendirme dir.

Hiç kuşkusuz kamusal finansmanın sadece vergilendirme yoluyla yapılabileceğini söylemek mümkün değildir. Kamu gelirlerinin elde edilebileceği mülk ve teşebbüs gelirleri gibi özel iktisat işleri ile, borçlanma ve emisyon gibi değişik yollarla da kamusal finansmanı gerçekleştirmek mümkündür. Ancak günümüzde mülk ve teşebbüs gelirlerinin kamu gelirleri içindeki payının, vergi gelirlerinin payına göre önemini yitirdiğini görüyoruz. Bugün kamu gelirlerinin %90'ının vergilerden kalan %10'unun da diğer finansman kaynaklarından karşılandığını söyleyebiliriz. Borçlanma ve emisyon yoluyla kamusal finansmanı sağlamak ise birtakım sakıncaları beraberinde getirmektedir. Örneğin gelişmekte olan ülkelerde sürekli borçlanmaya ağırlık vermek suretiyle kamusal finansmanı gerçekleştirmek, ekonominin yapısal özellikleri nedeniyle, şayet dış borçlanma tercih edildiyse enflasyona, iç borçlanma tercih edildiyse durgunluk ve işsizliğe neden olabilir. Aynı şekilde, emisyon yolunun ağırlıklı bir biçimde tercih edilmesi de, enflasyonu ortaya çıkaracak, sonuçta istenilmeyen ekonomik ve sosyal sorunlarla karşılaşılacaktır.

Kamusal finansmanda diğer önemli bir husus, vergi ödeyenlerle, bu vergilerin kullanıldığı kamu hizmetinden yararlananların farklı kişiler olmalarıdır. Kamusal finansmanın yönünden doğal bir sonucu, vergi ödemeyen veya az vergi ödeyenlerin genellikle kamu hizmetlerinden en çok yararlanması, buna karşılık devlete en çok vergi ödeyenlerin ise genellikle kamu hizmetlerinden daha az yarar sağlamalarıdır. Bu temel nitelik içinde kamu giderlerinin finansmanında, vergi yükünü adil bir şekilde topluma dağıtmada büyük güçlükler doğmaktadır. Bu güçlüğü kısmen azaltmak ve diğer bazı yararlar sağlamak üzere devletler zorunlu finansman yanında fiyat yoluyla finansman ve fayda prensibine göre finansman gibi yollara da müracaat etmektedir. Örneğin sağlık ve eğitim gibi yarı kamusal özellikte arz eden hizmetlerin finansmanında kısmen fiyat yöntemine başvurulabilmekte, adalet, tapu, noter ve pasaport gibi

genel nitelikli hizmetlerde ise fayda prensibine göre makul ölçüler içinde bir bedel alınabilmektedir.

Netice olarak kamusal finansman; kamusal mal ve hizmetlerin fayda ve maliyetlerinin bölünemez, pazarlanamaz ve fiyatlanamaz olması nedeniyle, piyasa mekanizmasının kullandığı gönüllü ödetme yerine topluca ve siyasal finansman yöntemine dayanmaktadır. Böylece **bedavacılık** (free-rider) olgusuna fırsat verilmeyerek, bireyler arasında maliyet paylaşımı gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

## II. KAMU GELİRLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Kamusal finansman (kamu gelirleri), teorik bir kavram olduğu kadar pratik bir nitelik de taşımaktadır. Kamu gelirleri sistemi bir ülkenin çeşitli gelir kaynaklarından meydana gelen organik bir doku, bir bütündür. Uygulamada buna gelir veya varidat sistemi denmektedir. Kamu gelirleri sistemi ülkelerin ulusal özelliklerine, ekonomik ve toplumsal yapısına uygun olarak doğar ve gelişir.

Günümüz devletlerinin kamu gelirleri sistemleri içerisinde çok çeşitli kamu finansman araçları bulunmaktadır. Bunlar zorunlu ödeme olan vergilerden, fiyata kadar değişik nitelikteki kamu gelirleri türüdür.

Kamu gelirlerinin çeşitli şekillerde sınıflandırılması ve bu sınıflandırmada çeşitli ölçütlerin kullanılması mümkündür. Kamu gelirlerinin sınıflandırılmasının temel nedeni, onların daha kolay anlaşılmasını sağlamaktır. Bilimsel faaliyetin önemli bir kısmının, bilginin sınıflandırılması, kategorize edilmesi olduğu göz önüne alınırsa, kamu gelirlerini sınıflandırmanın teorik açıdan önemi kolayca anlaşılır.

Kamu gelirlerini sınıflandırmanın uygulama açısından önemine gelince; vergilerin ekonomik ve sosyal etkilerinin daha iyi anlaşılmasına imkan vermesidir. Farklı kamu gelirlerinin etkilerinin bilinmesi, tutarlı bir vergi politikası izleyebilmenin ön koşuludur. Ayrıca, başta da belirtildiği gibi kamu gelirleri her ülkenin kendi koşullarının gerektirdiği belirli bir sisteme göre oluşan bir bütündür. Bu bütünü iyice değerlendirebilmek her şeyden önce onu oluşturan çok çeşitli unsurları belli kriterlere göre tasnif etmekle mümkün olabilir.

Kamu gelirlerinin maliyeciler tarafından çeşitli özelliklerine göre birçok tasnifi yapılmıştır. Doğrudan sağlanıp sağlanmadığı, egemenlik hakkının kullanılıp kullanılmadığı, gelirin sağlandığı kaynağın niteliği ve gelirin sürekli olup olmadığı gibi kriterlerin tasnif çalışmalarında kullanıldığını görmekteyiz. Kuşkusuz bu ölçüler sosyal şartlara tabi olup, sürekli değişiklik gösterebilecektir. Kamu gelirleri konusunda yapılan

sınıflandırmayı, idari sınıflandırma ve bilimsel sınıflandırma olmak üzere iki ana başlık altında toplamak mümkündür.

### **A. İdari Sınıflandırma**

İdari sınıflandırma devlet veya diğer kamu kuruluşlarının bütçelerinde, resmi istatistiklerde kullanılan tasniflere denmektedir. Esas itibariyle bilimsel ölçülere dayanmayan idari tasnifler, uygulanan bütçe sistemlerinin ve istatistik yöntemlerinin değişmeye başlamasıyla birlikte değişmektedir.

Kamu gelirlerinin idari tasnifinin amacı, bu gelirlerin zaman içindeki değişikliklerinin daha iyi izlenebilmesidir. Bu tasnifler kamu gelirlerinin temel özelliklerine göre değil, kamu gelirlerinin kaynaklarına, bunları tahsil eden idarelere veya tarh, tahakkuk ve tahsil usullerine göre yapılmaktadır.

Ülkemizde genel bütçe kanunlarında yer alan (B) cetvelinde kamu gelirleri, kodlar başlığı altında dört gelir türüne ayrılmakta ve her gelir türü çeşitli gelirlerden oluşmaktadır. Ayrıca bu gelirlere konsolide bütçe içerisinde “katma bütçe gelirleri” de eklenmektedir. Ülkemizde şu anda uygulanmakta olan konsolide bütçe sistemine göre kamu gelirlerinin şu şekilde tasnif edildiği görülmektedir:

#### **Vergi Gelirleri**

Bu grup içinde *gelirden, servetten mal ve hizmetlerden, dış ticarettten alınan çeşitli vergi gelirleri ve kaldırılan vergi artıkları* yer alır. Ülkemizde vergi gelirlerinin toplam devlet gelirleri içindeki payı 1998 yılı itibariyle %79,3’tür.

#### **Vergi Dışı Normal Gelirler**

Bunlar; *devletçe yönetilen kurumlar hasılatı ve devlet payları, devlet patrimuvan gelirleri, faizler, taviz ve ikrazlardan geri alınanlar, cezalar ve çeşitli gelirler* olarak sıralanmaktadır. Bu grupta yer alan gelirlerin ülkemizin toplam bütçe gelirleri içindeki payı ise 1998 yılı itibariyle %10,5’tir.

#### **Özel Gelirler ve Fonlar**

*Özel gelirler, genellikle tasarruf bonusu hasılatı ile karşılık paralar ve kredi hasılatı gelirlerini* ifade etmektedir. Bu gruba giren kamu gelirlerinden özellikle *fon gelirleri* son yıllarda teşkil edilmiş yeni fonlarla önemli bir artış göstermiştir. Ayrıca bu grup içerisine 1998 yılından itibaren *eğitim özel gelirleri* de eklenmiştir. Özel gelirler ve fonların payı 1994 yılından itibaren % 13,6 gibi oranlardan gerileyerek, 1998 yılı itibariyle %9,4’e düşmüştür.



## Diğer Gelirler

Devletin özel ve tüzel kişilerden borçlanma yoluyla sağladığı gelirleri ifade etmekte olup, 1998 yılı verilerine göre ülkemiz bütçe gelirleri içinde binde 7'lik bir paya sahiptir.

### Katma Bütçe Gelirleri

İlk dört unsur genel bütçe gelirlerini ifade etmektedir. Bunun dışında konsolide bütçe içerisinde, 53 tanesi üniversiteler olmak üzere toplam 65 kuruluştan oluşan katma bütçeli devlet kuruluşlarının sağladığı gelirler de gösterilmektedir. Bu gelirlerin toplam gelirler içindeki payı 1994 yılı itibariyle %1.2'dir.

### B. Bilimsel Sınıflandırma

Maliye teorisi alanında çalışan bilim adamlarınca yapılan sınıflandırmalar bu kategoriye girer. Bunlar daha çok tasnifi yapan bilim adamının kamu gelirin yapısını açıklama şekline dayanmaktadır.

Kamu gelirlerini, bilim adamlarının tümünün kabul edeceği şekilde sınıflandırmak, gelir türlerinin, hem bilim adamlarına hem de ülkelere göre farklılıklar göstermesi nedeniyle oldukça güçtür. Ayrıca çeşitli ülkelerde uzun yıllar uygulanan maliye anlayışları da birer ekol olarak söz konusu sınıflandırma çalışmalarında önemli rol oynamaktadır. Örneğin *Anglo-Sakson* maliye anlayışına sahip olan yazarlar kamu gelirlerini; vergiler, vergi dışı kaynaklar ve borçlanma şeklinde tasnife tabi tutarken, başta Fransız maliyecileri olmak üzere *Kıta Avrupası'ndaki* maliyeciler kamu gelir türlerini parafiskal gelirleri de içine alacak şekilde oldukça çeşitlendirmektedirler.

Öte yandan kamu gelirlerini sınıflandırmada bir başka farklılık klasik ve modern maliyeciler arasında görülmektedir. *Klasik maliyeciler* kamu gelirlerini, *gerçek kamu gelirleri* (vergiler, mülk ve teşebbüs gelirleri, parafiskalite) ve *hazine araçları* (borçlanma, hazine imkanları) şeklinde sınıflandırmaktadır. Klasiklere göre, birinci gruba giren gelir türleri gerçek kamu gelirleri olup, ikinci gruptakiler, bu reel gelirlerin öne alınmasını sağlayan bazı teknik uygulamalardır. *Modern maliyeciler* ise, esasen klasiklerin kamu gelirleri tasnifini kabul etmekle beraber, hazine araçlarının, geniş anlamda reel gelir kaynaklarını meydana getirdiğini ileri sürerler. Gerçekten de devletin fonksiyonlarının az sayıda ve kompleks bir nitelik taşımadığı zamanlarda kamu gelirlerinin paralel olarak mümkün olduğunca az sayıda, basit ve randımanlı olmasının savunulması makul görünmekteydi. Çünkü o dönemde genel kabul gören iktisat anlayışına göre, devletin fonksiyonel olarak küçük ama etkin halde bulunması ve

bütçesinin denk olması, ekonominin tam istihdam halinin devamını sağlayacaktı.

Ancak, 1930'lu yılların başında yaşanan ve etkileri tüm dünyada hissedilen talep yetersizliği kaynaklı ekonomik bulunan yeni bir devlet anlayışını da beraberinde getirmiştir. *Sosyal Devlet, Refah Devleti* gibi terimlerle ifade edilen bu anlayış, devletin klasik fonksiyonlarına ilaveten ekonomik istikrarın sağlanması, gelir dağılımının adil hale getirilmesi ve kaynak dağılımının etkin hale getirilerek ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi gibi yeni fonksiyonlar öngörmekteydi. Kuşkusuz böyle bir durum, kamu harcamalarında eskiye nazaran daha büyük bir artış, dolayısıyla yeni kamu geliri kaynaklarına müracaat edilmesi demektir.

Bilim adamları kamu gelirlerini, çeşitli niteliklerini göz önünde bulundurarak, tasnif etmişlerdir. Örneğin Fransız maliyecilerinden *Gaston Jeze*, kamu gelirlerini, zora dayanan ve dayanmayan şeklinde ikiye ayırırken, Alman maliyecisi *F. Neumark* ise, kaynaklarına göre ayırımı yeğlemiştir.

Türk maliye yazarlarına gelince, idari sistemimizi ve hukukumuzu örnek olarak aldığımız Fransa'nın maliye ekolü bu konuda onlar üzerinde etkili olmuştur denebilir. Örneğin *H.Nadaroğlu*, kamu gelirlerini cebirlik kriterine göre sınıflandırmaktadır.

Günümüzde kamu gelirlerinin bilimsel açıdan sınıflandırılmasında başlıca dört kriter kullanılmaktadır. Bunlar; *dolaylılık, zorunluluk, kaynak* ve *süreklilik* kriterleridir.

### **1. Dolaylılık Kriterine Göre Sınıflandırma**

Devletin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul mallardan elde ettiği gelirler ile bizzat kendisi tarafından üretilmiş mal ve hizmetlerden sağladığı gelirler dolaysız kamu gelirlerini oluşturur. Emisyon yoluyla elde edilen gelirler ile mülk ve teşebbüslerden elde edilen gelirler dolaysız kamu gelirine tipik örnek teşkil ederler. Özel kişilerin ekonomik varlıklarından devlete yapılan transferler ise dolaylı kamu gelirleridir. Vergiler ve vergi benzeri gelirler dolaylı kamu gelirlerindedir.

### **2. Zorunluluk Kriterine Göre Sınıflandırma**

Devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin hukuki bir varlık olması nedeniyle elde ettiği gelirlerin tasnif edildiği bu ayırma hukuki sınıflandırma da denilmektedir.

Bu sınıflandırmaya göre kamu gelirleri, devletin ya da yetki devrettiği diğer kamu tüzel kişilerinin hukuki cebre dayanarak ya da dayanmaksızın elde edilen gelirler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Burada

ölçü, kamu gelirlerinin devletin yetkilerini tek taraflı kullanarak tahsil edip etmediğidir.

Vergiler, harçlar, cezalar, tazminatlar, zorunlu borçlar (cebrî istikrazlar) ve emisyon (para basma) devletin egemenlik hakkını kullanarak tek taraflı irade ile sağladığı kamu gelirleridir. Buna karşılık, devletin üretimini üstlenerek piyasaya sunduğu mal ve hizmetlerin satışından, tasarrufunda bulunan menkul ve gayrimenkul mal varlığından elde ettiği kazançlar, zorunlu olmayan borçlar (ihtiyari istikrazlar) ve bağışlar ise hukuki cebre dayanmaksızın elde edilen kamu gelirleridir.

Kamu gelirlerini bu şekilde cebrilik kriterine göre ikiye ayırmak mümkün olmasına rağmen, bu ayırımın her zaman net ve belirgin olduğunu ileri sürmek pek kolay değildir. Ayrıca, cebrilik kriterinin her gelir türünde ortaya çıkışı aynı biçimde olmamaktadır. Örneğin vergilerde söz konusu olan cebrilik ile, harçlar, resimler ve şerefiyelerdeki cebrilik arasında az çok bir farklılık ve şarta bağlılık bulunmaktadır.

### 3. Kaynak Kriterine Göre Sınıflandırma

Kamu gelirleri, kaynaklarına göre *özel ekonomi* ve *kamu ekonomisi gelirleri* olarak ikiye ayrılabilir. Bu tasnif tarzına göre kamu gelirlerinin, devletin özel ekonomi gelirleri ile kamu ekonomisi gelirleri arasında nasıl dağıldığını görmek mümkün olmaktadır. Devletin ekonomideki yerinin tartışma konusu yapıldığı günümüzde, kamu kesiminin optimal büyüklüğünü saptamaya ışık tutması açısından bu ayırım önemlidir.

Devletin özel ekonomi gelirleri, bireyler veya firmalar gibi piyasa kurallarına uyarak gerçekleştirdiği iktisadi faaliyetlerden elde ettiği gelirlerdir. Diğer bir anlatımla devlet bu gelirleri elde ederken özel hukuk tüzel kişisi olarak hareket etmektedir. Gerçekten devlet, elinde bulunan emlakı satmak veya kiraya vermek suretiyle gelir elde edebileceği gibi, özel mal ve hizmetleri üretmek üzere tesis kurmak ve bankalar işletmek ya da bu tür kuruluşlara ortak olmak suretiyle gelir elde edebilmektedir. İşte devletin bu tür gelirlerine mülk ve teşebbüs gelirleri denmektedir.

Öte yandan devletin kamu ekonomisi gelirleri ise, kamu hukuku tüzel kişisi olarak ve egemenlik gücü dolayısıyla elde ettiği gelirlerdir. Bu gelirler, özel ekonomiden yasal çerçeve içerisinde kamu kesimine aktarılan vergi, resim, harç, şerefiye, para ve vergi cezaları ve zorunlu borçlar (cebrî istikrazlar) gibi gelirlerdir. Bu tür gelirler yalnızca devlet veya kendilerine vergilendirme yetkisi devredilmiş olan kamu kuruluşlarınca sağlanabilir niteliktedir. Bunlar kamu hizmetlerinin görülmesi için yapılan harcamaların toplumu oluşturan kişiler arasında dağıtılması bakımından hukuki cebre dayanarak alınmaktadır.

#### 4. Süreklilik Kriterine Göre Sınıflandırma

Kamu gelirlerinin zaman içinde devamlılık göstermesi veya göstermemesine dayanarak, *olağan (adi) gelirler* ve *olağanüstü (fevkalade) gelirler* tasnifi yapılmaktadır. Bunlardan, normal ve alışlagelmiş kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi amacıyla, her yıl tekrarlanır nitelikteki ve sürekli gelir yaratır kaynaklardan elde edilen gelirlere *adi (olağan) gelirler* denmektedir. Vergi, resim, harç ve şerefîyeler ile mülk ve teşebbüs gelirleri vs. bu tür kamu gelirlerini teşkil etmektedir. *Olağanüstü gelirler* ise, genellikle önceden öngörülmesi imkanı bulunmayan kamu giderlerini karşılamaya yöneliktir. Aynı şekilde, yapısı itibariyle sürekli olarak gelir yaratmayan, zaman zaman başvuru ya da önceden belli olmayan dönemlerde gelir sağlayan kaynaklardan elde edilen kamu gelirleri de *olağanüstü* olarak nitelendirilir. Borçlanmak suretiyle elde edilen kamu gelirleri, geçici olarak konulan vergiler, kağıt para basmaktan elde edilen gelirler, yardımlar, harp tazminatları ganimetler ile menkul ve gayrimenkul malların satışından sağlanan gelirler *olağanüstü* kamu gelirlerini oluşturmaktadır. Olağanüstü kamu gelirlerinin, zaman zaman, içinde bulunulan koşulların ve izlenen politikaların sonucunda olağan kamu gelirleri haline geldikleri de görülmektedir. Örneğin, borçlanma ve para basma sonucu sağlanan gelirler gibi.

### III. KAMU GELİRLERİNİN TÜRLERİ

Devlet veya diğer kamu kuruluşları görevlerini yerine getirebilmek için yaptığı harcamaları çeşitli gelir kaynaklarından karşılamak durumundadır. Daha önceki kısımlarda belirtildiği üzere, devletin fonksiyonlarının artmış olması ve kamu harcamalarının gerçekte artışına yol açan diğer faktörler nedeniyle günümüzde devletlerin tüm gereksinim duyduğu gelirleri tek bir kaynaktan veya tek vergiden karşılaması mümkün değildir. Ayrıca toplumu oluşturan kişilerin gelir elde ettikleri kaynaklar çok çeşitlidir. Mali mükellefiyetler toplumu meydana getiren kişiler arasında bu kaynaklara göre dağıtılacağından çok çeşitli kamu gelirleri türlerinin ortaya çıkması söz konusudur. İşte bu nedenle günümüzde kamu gelirleri çeşitli kaynaklardan sağlanmaktadır. Toplam kamu gelirleri içindeki nispi payları dikkate alınmaksızın, yapılarına ve hukuki temellerine göre kamu gelirlerini şöylece sıralamak mümkündür: Vergiler, Harçlar, Resimler, Şerefîyeler, Parafiskal Gelirler, Para ve Vergi Cezaları, Mülk ve Teşebbüs Gelirleri, Borçlanma Gelirleri, Emisyon Gelirleri ve Diğer Gelirler.

Şimdi bu sayılan kamu geliri türleri hakkında sırasıyla daha geniş bilgilere yer verilmeye çalışılacaktır.

## A.Vergiler

Kamusal finansmanın esasını teşkil eden *vergi*, kamu ihtiyaçlarının karşılanması için özel ekonomilerden kamu ekonomisine hukuki cebir altında karşılıksız olarak yapılan ekonomik değerlerin aktarılmasıdır. Vergiler, devlet veya kendisine yetki devredilmiş diğer kamu hukuku tüzel kişilerince bireylerden, özel hukuk tüzel kişilerinden, hatta tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan cebri olarak alınan ve karşılığında doğrudan bir bedel (mal veya hizmet) vaat edilmeyen iktisadi değerlerdir. Bu iktisadi değer günümüzde para olarak ifadesini bulurken, cebir unsuru da, daha önce belirtildiği gibi, anayasal ve hukuki bir cebirdir. Kaynağı milli gelir ve servettir. Özelliklerinin başında *cebri* ve *karşılıksız* oluşu gelmektedir.

Vergiler, çağdaş devlet gelirlerinin en önemlisidir. Kapitalist ve karma ekonomi düzenindeki ülkelerin devlet gelirlerinin %70-95 arasındaki bir kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin toplam devlet gelirleri içindeki payı, ülkelerin ekonomik gelişmişlik seviyeleriyle ilişkilidir. Gelişmiş ekonomilerde devlet gelirlerinin %90'ı hatta daha fazlası vergi yolu ile elde olunmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ise bu oran %70 civarındadır.

Vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payını etkileyen bir diğer faktör de *gelirin elde edildiği konjonktürün niteliğidir*. Olağan dönemlerde vergi gelirlerinin payı genellikle yüksek iken, olağanüstü dönemlerde borçlanma yolu ile gelir elde etme yöntemine daha çok başvurulduğu için vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı nispi olarak azalmaktadır.

Verginin doğrudan bir *karşılığı bulunmadığı* hususunu ise, vergiyi ödeyenin vergiyi tahsil eden devletten hiç bir fayda sağlamadığı anlamında yorumlamak gerekir. Burada kastedilen *özel ve doğrudan* bir karşılık vaadi ve taahhüdü olmadığıdır. Yoksa hiç kuşkusuz vergiyi ödeyen devletten ya da vergiyi tahsil eden yetkili kamu kuruluşundan bazı yararlar sağlar. Bu yararların başında ise, ödenen vergiler neticesinde süreklilik kazanan devletin varlığının, ferde veya şirkete güven içerisinde faaliyetlerini sürdürebileceği ortam sağlaması gelir. Keza devlet çarkının çalışır halde tutulması da fertlere ve özel hukuk tüzel kişilerine çeşitli faydalar sağlar. Ancak, ödenen verginin tutarı dolaysız vergiler açısından herkes için ayrı ayrı belirlenebildiği halde, devletten ya da ilgili kamu kuruluşundan sağlanan faydaların kantitatif (sayısal) açıdan saptanması mümkün değildir.

Klasik devlet anlayışının değişime uğraması ve devletin sosyo-ekonomik nitelikte önemli fonksiyonlar görür hale gelmesi, verimli ve özellikle önemli hasılat yaratabilir şekilde uygulanabilme imkanı, kamu gelirleri içinde vergilerin rolünü arttırmıştır. İlk haliyle hediye gibi

uygulanan, zaman içindeki gelişimine bağlı olarak zorunlu ödeme şekline dönüşmüş bulunan vergiler ile ilgili olarak gerek bilimsel yönden gerekse uygulama itibariyle önemli gelişmeler olmuştur.

Günümüzde, duyulan fon ihtiyacının sağlanması bakımından ülkeler, çeşitli vergi uygulamalarına yer vermektedirler. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlardan alınan vergiler, üretim ve tüketim aşamalarından alınan vergiler, dış ticaret vergileri bu uygulamaların başlıca örneklerini oluşturmaktadır.

## B. Harçlar

Devletin gördüğü bazı kamu hizmetlerinden, toplumu oluşturan kişilerin elde ettikleri faydalar kısmen tespit edilebilmektedir. İşte söz konusu kamu hizmetlerini alan ve bunlardan yararlananların ödedikleri bedellere harç denilmektedir. Devlet, esas itibariyle, harca konu olan hizmetleri toplumun tümüne sunmuş olmakla birlikte, bu hizmetler genellikle *pazarlanabilen*, yarı kamusal nitelikli olduğu için, hizmetin özel yarar sağlayan kısmı karşılığında bir bedel talep etmektedir. *Yargı harçları*, *noter harçları*, *eğitim harçları* ve *ölçü-tartı aletlerine yönelik harçlar* bu kamu gelir türünün örnekleri olarak gösterilebilir.

Harç gelirlerinin karakteristik özelliklerini şöyle sıralamak mümkündür: Harç, toplum yararına yönelik olarak yapılan bir hizmetten özel yarar elde edilmesi karşılığında alınır. Harçlar, vergi gibi cebri olarak alınırlar, yani isteğe bağlı ödenmezler. Harca konu olan hizmetin sını ve ticari bir özellik taşıması gerekir.

Hem merkezi devlet hem de mahalli idareler maliyesinde geniş bir uygulaması olan harçlar, fiyatlarla vergiler arasında yer alan kamu gelirleridir. Karşılıklı olmaları nedeniyle fiyata benzerler, hizmetlerle ödenen harçlar arasında orantılı bir karşılık bulunması nedeniyle de vergiden ayrılırlar.

Kamu kuruluşlarınca sunulan hizmetler karşılığında alınan harçların, hizmetlerin maliyetine eşit olması şart değildir. Harçlar hizmetin maliyetinin altında olabileceği gibi üstünde de olabilir. Örneğin 2547 sayılı yasaya göre, yüksek öğrenim kurumlarında öğrenim gören öğrencilerden alınan öğrenim harçları ilgili alanın bir yıllık maliyet bedelinin %20'sini geçmemektedir. Öte yandan, ödenen harcın ödenmesi gerekenin çok üstünde olduğu tapu harçları, harç değil bir çeşit intikal vergisidir. Nitekim bu harç 1963 yılında *Emlak Alım Vergisi*'ne dönüştürülmüştür.

Harç uygulamasına esas olan oran veya miktarın belirli yasal dayanaklarının bulunması, üzerinde keyfi olarak oynanmaması zorunluluğu vardır. Ekonomik, sosyal ve idari nedenlerle bir kısım muafiyet ve

istisnalara yer verilebilir. Harçlar, tahsili kolay, az masraflı, idaresi kolay, karmaşık uygulamalara gerek göstermeyecek, hile ve kaçakları önleyecek veya güçleştirecek bir şekilde düzenlenmiş olmalıdır. Mükellef açısından, formalitelerin azaltılması, işlem süresinin kısaltılması, uygulamanın açık ve anlaşılabilir olması gerekir. Harçlar makbuzla, pul yapıştırma veya damga vurulması suretiyle tahsil edilebilmektedir.

Harçların kamu gelirleri içindeki yeri ve önemi giderek azalmaktadır. Günümüzde harçlar, daha çok mahalli idarelerin gelir kaynakları arasında yer almaktadır. Merkezi yönetim gelirleri arasındaki harçlar ise ya yürürlükten kaldırılmakta ya da zikredildiği gibi vergiye dönüştürülmektedir.

Vergiler gibi cebri bir yapıya sahip olan harçlar da kanuna ya da kanunun verdiği yetkiye dayanılarak uygulamaya konur. 1982 tarihli Anayasamızın 73. maddesinin 3. fıkrasına göre: *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.* Bu itibarla topluma götürülen hizmetlerden bireysel yarar elde edilenlerden harç alınıp alınmayacağı ya da ne kadar harç alınacağı yasama organının yetkisi içindedir. Bununla birlikte, harçların belirlenmesi bakımından idareye belli sınırlar içinde kalmak üzere yetki verilebilmektedir.

Kamu hizmetlerinden bir kısmını karşılamak üzere harçlara başvurulması vergilere başvurulmasından daha mı iyidir? Başka bir anlatımla, kamu hizmetlerinin finansmanı konusunda, mali olayların dinamik karakteri ve devletin gider gelir yönü itibarıyla küçültülmesi gerektiği yolundaki talepler göz önünde alındığında, kamu gelirlerinin kompozisyonu bir anlamda kullanıcı ücretleri denebilecek harçlar lehine değiştirilmeli midir? Bu konuda klasik ve modern maliyecilerin çözüm önerileri farklıdır. Klasik maliyeciler harçlarla vergiler arasındaki tercihlerini yaparlarken görüşlerini *randıman* ve *eşitlik ilkelerine* dayandırmaktadırlar.

Randıman ilkesinin özünde, harca tabi hizmetlerin karşılığının alınması, hizmetlerin bedelsiz yapılmasının önlenmesi amacı vardır. Harçlar bu ilkeye göre düzenlenecek olursa hizmetlerden yararlananlar, yararlandıkları hizmetin tamamının karşılığını ödeyeceklerdir. Aksi takdirde vergi yükümlülerinin yükünü arttırmak gerekecektir. Vergi yükünün artması klasik maliyecilerin hiç arzulamadığı bir durum olan, vergilerin müdahaleci bir nitelik kazanarak ekonomide var olan doğal dengeyi bozması anlamına gelecektir. Buna rağmen klasik maliyeciler harç uygulamasında da belirli istisna ve muafiyetlerin yer alabileceğini kabul etmişlerdir.

Eşitlik ilkesinin esasını ise, fırsat eşitliğinin ve adaletin temini için, harca tabi hizmetlerde faydalanmanın, söz konusu hizmetin maliyetinin belli bir bölümüyle ilişkilendirilmesi gerektiği düşüncesi oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle, belirli hizmetlerin tamamen harçlarla finanse edilmesi halinde, temelde varolan gelir eşitsizliği harçlar nedeniyle artabilecektir. Örneğin sadece varlıklılar, çocuklarına yüksek öğrenim hizmeti alabilecekler, sadece onlar yargı hizmetlerinden yararlanabileceklerdir. Bu ise, devletin yıkılması, ulusal egemenliğin ortadan kalkması demektir.

Modern maliyecilerin *vergi mi? harç mı?* sorusuna verdikleri cevap müdahale ilkesine dayanmaktadır. Bu ilkeye göre esas olan devletin erişmek istediği sosyal amaç önemli olup, bu amaca göre vergiye veya harca ağırlık verilebilir, hatta harçların nispetinde değişiklik yapılabilir. Örneğin yüksek öğrenim imkanı sadece toplumun belli kesimine sağlanmak isteniyorsa harçlarla finansman yolunun, aksine bu imkan toplumun tümüne tanınmak isteniyorsa vergilerle finansman yoluna başvurulur. Çeşitli hizmet dallarında bu örnekleri daha da arttırmak mümkündür.

### C. Resimler

Resimler bazen harca, bazen de vergiye benzeyen bir kamu geliri türünün adıdır. Harçta bir hizmet karşılığı söz konusu olduğu halde, resim, ya tamamen karşılıksız olarak alınmakta ya da bir hizmetten yararlanmanın veya bir hakkı elde etmenin karşılığı olarak alınmaktadır.

Karşılıksız olarak alınan resimlere örnek olarak İthalat Damga Resmini göstermek mümkündür. Adı resim olmasına rağmen, bu yükümlülük aslında vergiden başka bir şey değildir. Zira *İthalat Damga Resmi*, bütçe gerçeklerinde *Dış Ticaretten Alınan Vergiler* başlığı altında tasnif edilmiştir. Hizmetten yararlanmanın karşılığında alınan bir resim örneği olarak *Rıhtım Resmi* ve *Ulaştırma Altyapıları Resmini* vermek mümkündür. Birkaç yıl öncesine kadar uygulanan fakat Ülkemizin Gümrük Birliğine girmesi nedeniyle kaldırılan bu resimler, görünüşte harca yaklaşmakta ise de, aslında birer vergidirler.

Bir hakkı elde etmenin karşılığında ödenen resme örnek olarak avlanma ruhsatı resmini zikretmek mümkündür. Belediyelerce sinema veya tiyatro bilet bedelleri üzerinden alınan eğlence resmi ile ilan ve reklamlardan alınan resimler de örnekler arasında sayılabilir.

Günümüzde daha çok yerel yönetimlerin, özellikle belediyelerin gelirleri arasında önemli bir yer tutan resimler ödenmelerinin zorunlu olmaları yönünden vergiye benzerler, ancak çoğu zaman karşılıklarının



bulunması veya bir hakkın elde edilmiş olması nedeniyle de vergiden ayrılırlar.

Ülkemizde eskiden resim olarak adlandırılan yükümlülüklerin, giderek vergi veya harç adını aldığı görülmektedir. Örneğin damga, gümrük ve trafik resimleri günümüzde damga vergisi, gümrük vergisi ve trafik harcına dönüşmüştür. Keza eğlence ve ilan-reklam vergisi olarak tahsil edilmektedir.

#### D. Şerefiyeler

Zorunlu olmaları yönüyle vergiye benzeyen şerefiyeler, kamu tüzel kişilerinin özellikle belediyelerin gerçekleştirdikleri bayındırlık, altyapı hizmetleri ve diğer imar faaliyetleri sonucunda kişilerin o bölgede yer alan taşınmaz mallarında meydana gelen değer artışları nedeniyle, söz konusu emlak sahiplerinin yapılan giderlere iştirak ettirilmesi için alınan ekonomik değerler biçiminde tanımlanmaktadır.

Kamu kuruluşları tarafından yol yapılması, yolların genişletilmesi, meydanlar açılması, park ve bahçe tanzimi, elektrik, su kanalizasyon gibi hizmetlerin gerçekleştirilmesi, bu faaliyetlerin yapıldığı bölgede yaşamını sürdüren bireyler açısından iki türlü yarar sağlar. Bunlardan ilki söz konusu bayındırlık hizmetleri dolayısıyla sağlanan ve herkesin kullanımına açık olan toplumsal yararlar. İkincisi ise, bölgenin ekonomik niteliğinde değişme olması sonucu, o bölgedeki taşınmaz mal sahiplerinin elde ettiği yararlar. Bu yarar, söz konusu hizmetler nedeniyle ve taşınmaz malın değerinde bir artış şeklinde ortaya çıkabilir. Sahip olunan kıymetlerin niteliğinde ortaya çıkan bir değişiklik nedeniyle değil de, bayındırlık hizmetlerinin sağladığı katkı ve önem dolayısıyla ortaya çıkan bu artış, bir başka ifade ile, kamusal hizmetlerin sağladığı olumlu dışsallıktır. İşte şerefiye, bu dışsallığın belli bir kısmının içselleştirilmesine yönelik ekonomik amaçlı teknik bir düzenlemedir.

Bir çeşit *Değer Artışı Vergisi* olarak da kabul edilen şerefiyeler, günümüzde belediyelerde, ancak karar organının uygun ve gerekli gördükleri kamusal hizmetler için alınabilmektedir. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Yasası; *Yol Harcamalarına Katılma Payı*, *Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı* ve *Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payı* olmak üzere üç tür şerefiyeyi belediye gelirleri arasında düzenlemiştir.

Ülkemizde sadece belediyelerin gelirleri arasında yer alan ve bu kuruluşların bütçelerinde *Harcamalara Katılma Payı* olarak isimlendirilen şerefiyeler, bir hizmet karşılığı olması bakımından harçlara benzemektedirler. Zorunluluk açısından ise yine harçlara ve vergilere benzediğini söylemek mümkündür. Çünkü yapılan hizmet sonucu ortaya

çıkan değer artışı, taşınmaz mal sahiplerinin talepleri ile ilişkili değildir. Söz konusu taşınmaz mal sahiplerinin talepleri mevcut olana bağlı olarak bir değer artışı meydana gelmişse, mülk sahipleri yasada gösterilen esaslara göre payına düşen parayı ilgili kamu kuruluşuna ödemek zorundadır.

Görüldüğü gibi, şerefiye de *zorunluluk* söz konusu olduğu halde vergi gibi *karşılıksız bir ödeme* değildir. Şerefiye ödeyen yükümlü ya hizmetten yararlanmış veya mal varlığının değerinde bir artış meydana gelmiştir. Ancak şerefiye ödemek durumunda olan yükümlüler söz konusu kamu hizmetinden yararlanıp yararlanmama konusunda bir tercih yapamamaktadır. Şerefiye bu yönü ile daha çok harca yaklaşmaktadır.

Şerefiyelerin uygulama itibarıyla bazı güçlükleri de bünyesinde taşıdığı belirtilmek gerekir. Bunlar arasında şerefiye tutarlarının belirlenmesi bakımından kullanılacak ölçüler ile, ölçüleri gayrimenkuller itibarıyla değerlendirecek görevlilerin objektifliği, eşit uygulamaların sağlanması, takdir edilen şerefiye tutarının yükümlüyü zor durumda bırakmayacak şekil ve zamanlarda toplanması sayılabilir.

### E. Parafiskal Gelirler

*Parafiskalite*; vergi benzeri gelir, vergiye benzer harç manalarında kullanılan ve köşesinde, ötesinde, mukabil, etrafında, hemen hemen gibi anlamları olan *para* öneki ile, vergicilik karşılığında kullanılan *fiscalite*'nin birleştirilmesinden oluşturulmuş bileşik bir kelimedir. Türkçe literatürde *vergi benzeri gelir* olarak ifade edilen bu kavramın olduğu gibi *parafiskalite*, *parafiskal gelirler* şeklinde de kullanıldığı görülmektedir.

Parafiskal gelirler, *sosyo-ekonomik alanda, devlet müdahaleciliğinin genişlemesi nedeniyle artan kamu giderlerinin bir bölümünü karşılamak için, belirli amaçların gerçekleştirilmesine yönelik kamusal veya yarı kamusal ekonomik, sosyal veya mesleki kuruluşlara; bu kuruluşların amaçlarına tahsis edilmek üzere, kamu otoritesince gelir toplama yetkisinin verilmesiyle ortaya çıkan bütçe dışı bir tür kamu geliridir.*

Verilen tanıma uygun olarak parafiskal gelirlerin başlıca özelliklerini şöylece sıralamak mümkündür:

- Parafiskal gelirler özel ve belirli bir amaca ayrılmak üzere tahsil edilir.
- Ödemeyi yapanın bu ödeme karşılığında bir çıkar elde etmesi gerekir.
- Parafiskal gelirler devlet bütçesi içerisinde gözükmezler. Ait oldukları kuruluşun bütçesinde yer alırlar.

- Parafiskal gelirler zorunlu olarak tahsil edilirler.

Vergi benzeri mükellefiyet de denilen parafiskal mükellefiyeti, bazı maliyeciler, gerçek anlamda bir kamu geliri kabul etmemekle birlikte, son dönemlerde özellikle sosyal sigorta faaliyetlerinde ve mesleki kuruluşlarda yaygın şekilde uygulanmaktadır. Parafiskal gelirler fonksiyonel açıdan üç başlık altında kategorize edilebilir.

**Mesleki** girişimler ile ilgili parafiskal gelirler; örneğin, ticaret ve sanayi odalarının, borsaların, üyelerinden tahsil etmiş oldukları paralar.

**Sosyal** girişimlerle ilgili parafiskal gelirler; örneğin, emekli sandığı ve sosyal sigortalar primleri.

**Ekonomik** girişimlerle ilgili parafiskal gelirler; örneğin, piyasaları özendirmek veya kararlılığa kavuşturmak için kurulan fonları finanse etmek amacıyla tahsil olunan paralar.

Parafiskal gelirler, vergiler ve harçlarla bazı ortak özelliklere sahip olmasına rağmen onlardan ayrılan yönleri de vardır. Vergiye benzeyen yönlerini şöylece sıralamak mümkündür: Vergi gibi, parafiskal gelirlerde, kuvvetlerini kamu hukukundan aldıkları için tahsili zorunludur ve zora dayanır.

Kişiler kamu hizmetlerinden yararlanmayı reddetmek suretiyle vergi ödemekten kurtulamadıkları gibi, belirli bir mesleğin veya topluluğun zorunlu üyesi olması niteliğiyle onun kendisine sağlayacağı çıkarı da reddedemez ve yükümlülüğünden kurtulamazlar.

Vergide olduğu gibi parafiskal gelirlerde de ödenen miktar ile elde edilen yarar arasında bir oran yoktur.

Vergide ve parafiskal gelirlerde yükümlünün sağlamış olduğu avantaj, ödeme miktarını saptamaz. Gerekli mali gereksinmeye göre ödeme miktarı saptanır.

Parafiskal gelirlerin vergiler ile benzeşen yönleri olmayışına rağmen, onlardan ayrılan özellikleri de vardır. Bu özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz. Vergiler kamu yöntemlerince tahsil edilmekte ve bütçe içerisinde yer almaktadır. Parafiskal gelirler ise kamusal veya yarı kamusal nitelikli sosyal, ekonomik ve mesleki kuruluşlarca tahsil edilirler ve bütçede değil, ilgili kuruluşun bütçesinde muhasebeleştirilirler. Yine vergiler bütçenin ademi tahsis ilkesi gereğince tahsil edilir. Parafiskal gelirler ise belirli bir amacın gerçekleştirilmesine yönelik olarak tahsil edilirler. Son olarak vergilerin tahsil edilebilmesi her yıl bütçe kanunu ile

yetki verilmesine bağlı iken, parafiskal gelirler için yasama organının gelir toplama yetkisini ilgili parafiskal kuruma vermesi yeterlidir.

Parafiskal gelirlerin, özel bir hizmet karşılığı alınması ve ödemeyi yapanın bu ödeme karşılığı bir çıkar sağlaması gibi iki özelliği onu harç kavramına yaklaştırır. Ancak harç karşılığı elde edilen yararın kişisel olması, buna karşın parafiskal yükümlülük sonucunda ödenen paranın bir mesleğe, bir topluluğa yönelik hizmet karşılığı olması onu harçtan ayıran özelliğidir.

## F. Para ve Vergi Cezaları

*Para cezaları*, toplum bireylerinin, birbirleri ile olan ilişkileri ve kamu düzeni açısından konulmuş bulunan kural ve koşullara uygun davranmayı sağlamaya, aksine hareket edenleri cezalandırmaya yönelik bir yaptırımdır. *Vergi cezaları* ise, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini gereğine uygun bir şekilde yerine getirmelerini sağlamaya çalışır, tersine hareket edenlerin cezalandırılmasını öngörür.

Her ikisinde de temelde hedeflenen, bir kamu geliri yaratmak olmayıp, toplumun yasalara saygılı davranmasını sağlamaktır. Ancak toplum içindeki bazı kişilerin bu kurallara uygun davranmadığı gözlemlenmektedir. İşte bu gibi kimselere uygulanan para ve vergi cezaları sonuç itibariyle kamu geliri yaratmaktadır.

Bütçede para ve vergi cezalarına ilişkin gelir tahmin kalemine yer verilmiş olması, bunların bir gelir kaynağı olarak değerlendirildiği anlamına gelmeyeceği gibi, yapılan gelir tahminini tutturabilmek için gelir yaratıcı yönde çaba sarf etmekten söz edilemez. Böyle bir yargı, daha fazla gelir elde edebilmek için ceza uygulamasına yol açacak girişimleri özendirmek gibi devlet felsefesine ters düşen bir mantıkla sonuçlanır. Oysa amaç, yasaların gereğine uyulmasını sağlayarak suç sayılan girişimlerin önlenmesi olup, bütçede cezalar kalemine yer verilmesi yalnızca sonuç olarak karşılaşılabilecek geliri öngörebilmek açısından bir anlam ifade etmektedir.

## G. Mülk ve Teşebbüs Gelirleri

Arazi, bina, orman, maden gibi taşınmaz kıymetler ile devletin ticari, sınai ve mali girişimlerinden sağladığı gelirler bu başlık altında sınıflandırılmaktadır. Bu gelir türünün kamu gelirleri içindeki önemi; ülkelere ve zamana, sahip olunan koşulların ve izlenen sosyal, ekonomik ve mali politikalara göre değişiklik göstermektedir.

Kamu malları, devlet hizmetlerinin yapılmasına veya toplumun ücretsiz olarak kullanımına ayrılmış olan yerlerdir. Bakanlık binaları, okullar, müzeler, hazine arazileri, yollar, limanlar, kanallar bu mallara

örnek olarak verilebilir. Bu mallar, hukuki açıdan satılamazlar, zamanaşımına uğramazlar, tapu siciline, vergilemeye ve kamulaştırmaya tabi olmazlar. Devletin bu tür malları koruması ve varlıklarını sürdürmesi esastır. Bunlar; herkesin yararlanmasına sunulmuş veya ortak mallar (yollar, meydanlar, pazar yerleri, çocuk bahçeleri vb.) hizmet malları (hastaneler, müzeler, kütüphaneler ve okullar vb.) sahihsiz mallar (deniz kıyısı, göller, akarsular, kayalıklar vb.) şeklinde ayırma tabi tutulabilir.

Devletin özel emlakı ise, tapu yoluyla tasarruf edilen yerler olup, zamanaşımına uğramaları, satılabilmeleri, devir ve temlik edilebilmeleri mümkün olduğu gibi, gelir de yaratabilmektedirler. Mali mallar da denilen bu malların ancak iratları kamu yararına ve kamu hizmetlerine tahsis edilebildiğinden devlet bunlardan mali açıdan yararlanmış başka bir ifadeyle gelir elde etmiş olmaktadır. Bu gelirlere *mülk gelirleri* (bütçede *Devlet Patrimuvan Gelirleri*) denmektedir.

Öte yandan devlet, ticari, sınai ve mali alanda kuruluşlar oluşturmak veya mevcut olanlara ortak olmak suretiyle ekonomi içerisinde rol oynayabilmekte, piyasa işlemlerine girişebilmektedir. Bu gibi girişimler sonucu sağlanan kamu gelirleri de *teşebbüs gelirleri* (bütçede *Kurumlar Hasılatı ve Devlet Payı*) olarak adlandırılmaktadır. Burada söz konusu olan, piyasa konusu ve özel nitelikteki bazı mal veya hizmetlerin sosyo-ekonomik ve mali nedenlerle devlet tarafından üretilmesi yoluna gidilmesidir.

İşte mülk ve teşebbüs gelirlerini daha ziyade, devletin sahip olduğu gayrimenkul ve tesisleri, sınai, ticari girişimleri ve bankaları vasıtasıyla sağladığı gelirleri şeklinde belirtmek mümkündür. Devlet bunları satarak, kiraya vererek gelir sağlayabileceği gibi, bizzat kendisi tarafından teşkil edilmiş ekonomik teşebbüsler vasıtasıyla işleterek de gelir elde etme imkanını bulabilir.

Kamu girişimciliğinin özel bir türü olan mali tekellerin gelirlerini de bu başlık altında toplamak mümkündür. Gerçekten de devlet bazen tekeller suretiyle gelir sağlayabilir. Eğer gelir sağlamak amacıyla tekel oluşturulmuş ise *mali tekel*'den söz edilir. Mali amacın dışında, siyasi, ekonomik ve sosyal amaçlarla da tekeller teşkil edilebilir. Ancak kuruluş amaçları farklı olsa da tekeller sonuçta devlete gelir sağlayan kuruluşlardır. **Mali tekel** kısaca, devletin bir kanuna dayanarak, mali amaçlarla bir mal veya hizmetin üretimini, ithal veya ihracını, alım veya satımını, kendisine veya herhangi bir tüzel kişiye tahsis etmesi veya bu hakkı bir imtiyaz şeklinde bir şirkete bırakması biçiminde ifade edilebilir. Mali tekeller devlete iki türlü gelir sağlarlar. Bunlardan ilki, dolaylı bir vergi türü olan tüketim vergisinin fiyatla kaynaştırılması sonucu elde edilen gelirlerdir.

Mali tekeller yoluyla toplanan vergilerde kaçırma imkanı olmadığı için, devlet açısından bunlar güvenilir gelir kaynağı olma gibi bir özelliği bulunur. Mali tekellerin devlete sağladığı ikinci bir gelir türü ise tekel rantıdır. Talep esnekliği zayıf ve ikame imkanı bulunmayan mal ve hizmetlerin devlet tekeline alınması, bunların satış fiyatlarının yüksek tutulmasını mümkün kılar. İşte normal şartlarda ve piyasa koşullarında rekabet nedeniyle ortaya çıkması mümkün olmayan bu yüksek fiyattan satış imkanının sağladığı gelirlere tekel rantı adı verilmektedir. Bu iki gelir türü, birbirinden ayrı olabileceği gibi bazen birbirine karışmış olarak da bulunabilir.

### **H. Borçlanma Gelirleri**

Bir kamu geliri olarak borçlanma esas itibariyle, kamusal faaliyetin maliyeti ile vergi ve diğer gelirlerin toplamı arasında bir fark olduğunda ortaya çıkmaktadır. Normal kamu gelirlerinin özellikle vergilerin kamu giderlerinin finansmanını karşılamaması halinde borçlanmaya gidilebileceği gibi, ekonomik kalkınma için gerekli yatırımların finansmanını sağlamak ve ekonomide istikrarı temin etmek için toplam talebi kısmak gerektiğinde de devletler borçlanmaya başvurabilmektedir. Devletlerin borçlanma yoluyla finansmana gitmelerinin bir diğer nedeni de savaş, deprem, büyük yangın, sel baskını vs. gibi olağanüstü hallerdir.

Bir maliye politikası aracı olarak borçlanma verginin alternatifidir. Vergiler yolu ile finansmana gidilmediği takdirde borçlanmaya başvurulur. Bu durumda borçlanma verginin ertelenmesine yol açar. Bu haliyle borçlanma geçici bir finansman yöntemi niteliğini kazanır. Ancak bu geçici olma özelliği her zaman kesin değildir. Gerçekten de ekonominin yapısal özelliklerinden dolayı borcun, borçla finanse edilmesi gibi bir durumun ortaya çıkması borçlanmayı sürekli bir finansman kaynağı haline getirir.

Borçlanma yurtiçinden veya yurtdışından yapılabilir. Yurtiçi borçlanma sadece kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amaçlı olup, toplam yurtiçi kullanılabilir kaynaklarda herhangi bir artışa yol açmaz. Sadece ekonomideki toplam kaynakların kamu sektörü ile özel sektör arasındaki dağılımı değişir. Buna karşın dış yardımları da kapsayacak şekilde yurt dışından borçlanma ekonomide kullanılabilir kaynakları ve dolayısıyla milli gelir düzeyini olumlu etkiler.

Dış borçların, bazı şartları taşınması, borç veren ve alan ülkelerin borç vermek ve almakla kendi çıkarlarını maksimize etme yönündeki çabaları, ülkenin dış itibarını yakından ilişkili olması, farklı nitelik ve amaçlara sahip uluslararası fidansal kuruluşlar ile ülkelere sağlanmaları, milli gelir üzerindeki etkileri dolayısıyla iç borçlara kıyasla daha farklı özellikler taşımaktadır.

İç borçlanma ise ülkede özel ve tüzel kişilerden sağlanır ve *zorunlu* (cebrî) borçlanma ve *isteğe bağlı* (ihtiyari) borçlanma olmak üzere ikiye ayrılır. Zorunlu olması halinde borçlanma bir tür vergi haline gelir ve belirli nitelikleri taşıyan (örneğin belli bir gelir seviyesine sahip olan) herkes, tespit edilen miktarda devlet tahvili almak zorunda bırakılır. Bununla birlikte, bu tür borçlanma, vadesi geldiğinde faiziyle birlikte ödenme zorunluluğu nedeniyle vergiden ayrılır. Ayrıca devlet borç vermeleri bakımından toplum bireylerinin dikkatlerini çekebilmek ve özendirici etki yaratabilmek için, iç borçların getirileri ile ilgili olarak; vergi muafiyet ve istisnaları, ikramiye düzenleme, erken ödeme ve faiz garantisi ve tahvilin istenildiğinde paraya çevrilebilmesi gibi uygulamalara girişebilmektedir.

### I. Emisyon ve Para Politikası Sonucu Elde Edilen Gelirler

Devlet, para politikası ile ilgili tedbirler sonucunda bazı gelirler sağlayabileceği gibi, doğrudan doğruya kendi hükümlerlik hakkının bir ifadesi olan para basımı yoluyla da gelir elde edebilir. Bir hükümetin harcamalarının finansmanındaki en kolay yol para basarak yani *senyoraj geliri* elde ederek bunu finanse etmesidir. *Senyoraj gelirleri*, Ortaçağda senyörlerle birlikte başlayan ve günümüzde bütün devletlerin özellikle az gelişmiş ülkelerin yaygın şekilde kullandıkları bir finansman aracıdır. Bu yöntemde devlet, para basarak enflasyon yaratmakta, bu enflasyon nedeniyle halkın elinde tuttuğu para balanslarının reel değeri azalırken devlet bir reel gelir elde etmektedir. Olayın özü, devletin para arzını arttırarak enflasyon yoluyla halkın elindeki para balanslarını vergilendirmesinde yattığı için devletin elde ettiği bu reel gelir *enflasyon vergisi* olarak da adlandırılmaktadır. Bu gelir kaynağının *enflasyon vergisi* şeklinde ifade edilmesinin nedeni, vergiye benzer bir şekilde gelir sağlaması ve bu gelirin enflasyon aracılığıyla elde edilmesidir. Enflasyon vergisinin esası, enflasyonist bir ortamda, veri gelir düzeyi ve faiz oranı karşısında halkın elinde belirli bir reel para stoku bulundurmamak istemesi halinde elindeki nominal parayı enflasyon oranında arttıracağı düşüncesine dayanmaktadır. Burada enflasyon oranı vergi oranına, reel para talebi vergi tabanına karşılık gelmektedir. Kısaca para talebinin sabit olması durumunda cari enflasyon düzeyi hükümete o oranda para basarak gelir elde etme imkanı vermektedir. Kuşkusuz enflasyonun açık finansman yoluyla hükümetlerce devam ettirilmesi, halkı, nominal para stokundaki azalmayı yerine koymak için gelirlerden daha az harcamak ve aradaki farkı kamu kesimine aktarmak zorunda bırakmaktadır. Olayın ilk müsebbibi açık finansman uygulaması nedeniyle devlet, gelirinden aktarma yapmak zorunda bırakılan halk olduğu için bu yolla kamu geliri elde edilmesine

enflasyon vergisinin devlete sağladığı gelir, enflasyonun reel olarak yol açtığı vergi kaybının dikkate alınmasıyla belirlenir.

Devlet, para basma yoluyla da gelir elde edebilir. Para basma hakkı devlete aittir ve devlet gerektiğinde para basma yoluna başvurarak tıpkı vergide olduğu gibi, kamu harcamalarını finanse edebilir. Kağıt paranın basılarak dolanımına sokulması anlamına gelen *emisyon*, son zamanlarda devletin önemli bir finansman aracı haline gelmiştir ve devlete açıktan gelir elde etme imkanı vermektedir. Zira bu yolla gelir sağlamanın maliyeti neredeyse sıfırdır. Bu tür gelir sağlamaya *açık finansman* da denilmektedir. Para emisyonu, enflasyonist bir uygulama olması nedeniyle son derece dikkatli ve ölçülü kullanılması gereken bir araçtır. Devalüasyon da düzenli ve sürekli bir gelir kaynağı olmamasının yanı sıra, enflasyonist ortamda istenen neticeyi veremeyecek, hatta mevcut durumu daha da kötüye götürebilecek bir nitelik taşımaktadır.

Para politikası uygulamalarından birisi olan *devalüasyon*, esas itibariyle, ulusal paranın değerinin diğer ülke paralarına karşı iradi olarak düşürülmesi işlemidir. Paranın altın veya döviz karşılığı değerinin düşürülmesi, hazine veya merkez bankasının elinde bulunan altın ve döviz rezervleri üzerinden gelir sağlayacağı gibi, devletin döviz ve altınla ifade olunan alacakları üzerinden de bir gelir sağlaması mümkündür. Çünkü altın ve döviz stoklarıyla sözü geçen alacaklar yeni pariteye göre yeniden değerlendirilince, bunların nominal değeri, ulusal para biriminin düşürüldüğü oranda artmaktadır. Bu artış, yani yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan fark, devlet yönünden bir gelir teşkil etmekte ve hazineye mal edilmektedir. Ancak devalüasyon aynı zamanda döviz ve altın ile ödenecek dış borçların ulusal para ile hesaplanan tutarını da yükseltmektedir. İşte bu nedenden dolayı devalüasyonun net bir kamu geliri artışına yol açabilmesi için devletin alacakları ile borçları arasındaki farkın alacakları lehine olması gerekir. Aksi takdirde devalüasyonun kamu gelirlerinin artışına neden olduğu söylenemez. Ancak günümüzde bütçede gayri safi usulün uygulanması nedeniyle devalüasyon neticesinde nominal, yani görünüşte, bir gelir kaynağı sağladığı görülmektedir.

## İ. Devletlerarası Savaş Tazminatları ve Yardımlar

*Devletlerarası yardımlar* biçimsel olarak başta borç şeklinde verilse de bu borçlar sonradan genellikle hibeye dönüştürülmekte ve bu yolla yardım haline gelmektedir. *Bağış ve yardımlar*, özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra, siyasi ve askeri amaçlarla uluslararası düzeyde büyük önem kazanmış bulunmaktadır. Bu süreç içerisinde özellikle ABD tarafından *Marshall Planı* adı altında yapılan yardım uygulaması bu konuda önemli bir örnektir. Günümüzde de özellikle az gelişmiş ve



gelişmekte olan ülkelerin iktisadi kalkınmalarını hızlandırmak için, çok çeşitli mali ve teknik yardımların yapıldığı görülmektedir. Devletlerarası yardımların hacmi her şeyden önce siyasal konjonktüre bağlıdır. Yardımı alan devletin bu yardımın tutarını saptamak ve devamlılığını sağlamak konusunda hukuki hiç bir gücü ve imkanı yoktur. Sadece, genel siyasal gidiş karşısında izleyeceği dış ve bazen de iç politika ile bu yardımların tutarı ve devamlılığı konusunda etkili olabilir.

*Bağış ve yardımlar* ülke içinde, kamu kuruluşları ile kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara gerçek ve tüzel kişiler tarafından çeşitli nedenlerle karşılıksız ödemeler yapılması şeklinde de gerçekleşebilir. Örneğin hayırsever vatandaşların, eğitim ve sağlık kurumlarına yaptıkları katkıların yanı sıra, bu tür kurumları yaptırıp kamu mal varlığına teslim etmeleri de sonuçta bir kamu geliridir. Günümüzde pek sık rastlanmasa da harp tazminatları ve ganimetler de eskiden önemli bir kamu geliri niteliğindedirler. Ayrıca kanuni mirasçuları bulunmayan kişilerin, ölüm sonucunda, mal varlıkları devlete intikal etmekte veya kamu alacağının cebren tahsili sırasında hacedilen mallar da önemsiz de olsa kamu geliri oluştururlar.

### **J. Fonlar**

Kamu gelir sistemi içerisinde fonların yer alması yeni bir uygulama olmamakta birlikte, konunun önem kazanması 1980'li yıllarda gerçekleşmiştir. Bu yıllardan itibaren gerek ülkemizde, gerekse Avrupa Birliği devletleri gibi gelişmiş ülkelerde uygulama alanı bulan bütçe dışı fonlar, yatırımların daha sürekli gerçekleştirilmesi, ihracatın teşviki, belli sektörlere kredi tahsis vb. gibi ekonomik amaçlarla uygulandığı gibi sosyal ve korumacı amaçlarla da uygulanmaktadır. Bir kanuna veya kanunla verilmiş yetkiye dayanılarak kurulmuş bulunan, belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için ayrılan ve gerektiğinde kullanılmak üzere hesapta hazır bulundurulan ve yeni yıl bütçeleri ile bir önceki yıl harcama sonuçları TBMM'nin denetimine tabi tutulan para ve benzeri kaynaklardır biçiminde tanımlanan *bütçe dışı fonları* diğer kamu gelirlerinden ayıran özellik amaca bağlı vergi geliri niteliğinde olmasıdır.

### **K. Özelleştirme**

Kamu gelirleri içerisinde son yıllarda yer almaya başlayan bir diğer gelir türü ise *özelleştirme gelirleri* olarak adlandırılabilir. Bir kamu geliri olarak *özelleştirmeyi* kısaca, *kamunun elindeki bina, arazi, işletme, tesis ve kuruluşların mülkiyetinin ve/veya işletme hakkının bir bedel karşılığı satılması* biçiminde tanımlayabiliriz. II. Dünya Savaşı sonrasında bir çok ülkede geniş bir şekilde kabul gören ve uygulama alanı bulan *refah ekonomisi* sonucunda kamunun ekonomideki payı artmıştır. 1970'li yıllara

değin devam ede gelen bu süreç, yaşanan petrol şokları ve ardından yaşanan *stagflasyon olgusu* tarafından kesintiye uğratılmıştır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde söz konusu uygulamalar neticesinde oluşan bütçe açıkları, hükümetleri zor durumda bırakmış, gerek teorik düzeyde gerekse uygulayıcılar arasında devletin ekonomiden çekilerek küçültülmesi yönündeki tartışmalar yoğunluk kazanmıştır. 1980’li yıllardan günümüze başta Batı Avrupa ülkeleri ve eski Doğu Bloku ülkelerinde olmak üzere, dünyanın birçok ülkesinde geniş çaplı özelleştirme uygulamaları söz konusu olmuştur. Bu gelişmelerle ilgili birkaç somut örnek vermek gerekirse; 1990-1997 yılları arasındaki sekiz yıllık devrede: *İngiltere-63milyar \$, Avusturya-32milyar \$, Fransa-32milyar \$, Meksika-26milyar\$, Japonya-22milyar\$, İspanya-22milyar\$, Almanya-17 milyar\$, Portekiz-15milyar\$, Hollanda-10milyar\$, Macaristan-10milyar\$, Polonya-8milyar\$ ve Çek Cumhuriyeti-4milyar\$’lık* özelleştirme yapmışlar ve gelir elde etmişlerdir.

Türkiye’de KİT’lerin özelleştirilmesini de kapsayacak şekilde yapılan özelleştirme programına yönelik ilk düzenleme 1984 yılında çıkarılan 2983 sayılı kanunla yapılmış, 1985 yılından itibaren 211 kuruluş özelleştirme kapsamına alınmıştır. Ardından bu gelişmeyi 1986 yılında 3291 sayılı kanunun çıkarılması takip etmiştir. programından beklenen hedeflere ulaşılmasında ve karşılaşılan güçlükler ile başarısızlıkların giderilmesi konusunda yapılan çalışmalar sonucu 27 Kasım 1994 tarihinde 4046 sayılı Özelleştirme Kanunu çıkarılmıştır. Bu gelişmeler neticesinde ülkemizde özelleştirme kapsamındaki kuruluşlardan 1985-1998 dönemindeki özelleştirme uygulamalarından *4,6 milyar\$ (1.300 trilyon TL)* gelir elde edilmiştir. Buna karşılık aynı dönemde özelleştirme uygulamaları çerçevesinde yapılan harcama tutarı ise *5.8 milyar\$ (1.500 trilyonTL)* düzeyinde olmuştur.



## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ TEORİSİNE GİRİŞ

Kamu gelirleri içinde en önemli gelir türü vergidir. Vergi konusunun ayrıntılı olarak incelendiği vergi teorisi kamu maliyesinin en önemli kısımlarından birini oluşturur. Vergi teorisine giriş niteliğini taşıyan bu bölümde verginin tanımı, özellikleri, fonksiyonları ve varlık nedenine ilişkin teorik yaklaşımlar ele alınacaktır.

#### I. VERGİ KAVRAMI VE TANIMI

Vergi terimi tarihi gelişim süreci içerisinde bir çok değişiklikler göstererek günümüzde kullanılan anlamını kazanmıştır. Tarih boyunca vergiyi ifade etmek için kullanılan terimlerdeki en önemli değişikliklerin kökeninde, verginin zorunlu ya da gönüllü bir ödeme olarak görülmesi gerçeğinin yattığı söylenebilir. Süreç içerisinde batı dillerinde vergilemeyi ve vergi terimini karşılamak için *gift don, donum (donation), present ve endowment* kelimelerinin kullanıldığını görmekteyiz. Osmanlı Devleti zamanında ise vergiye karşılık gelen terimler *atyye, hediye, imdadiye ve iane* gibi terimler olmuştur. Vergi kelimesini ifade eden bu terimlerin anlamlarını incelediğimizde bir çoğunun hediye, armağan, verme hakkı, hibe, bağış gibi karşılıkları olduğunu görebiliriz. Bunun nedeni özellikle orta çağlarda vergilerin kişilerin kendilerini yönetenlere gelir ve servetlerinden bir kısmını *hediye ve yardım* şeklinde gönüllü olarak verdikleri ekonomik değerler olarak görülmüş olmasıdır. Roma'da zorunlu bir yükümlülük ifade eden vergi Ortaçağda zorunlu olmayan (ihtiyari) bir ödemeye dönüşmüştür. 19. Yüzyıldan bu yana ise vergi kavramını anlatmak için kullanılan sözcüklere bakıldığında genellikle hepsinin kökeninde *cebir (zorunluluk)* ifade eden bir anlamın mevcut olduğunu söyleyebiliriz. Türkçe vermek kökünden gelen *vergi* ile yabancı dillerde kullanılan *contribution* ve *tax* bu konuda iyi birer örnektir. Vergi ve vergileme, günümüzde, vatandaşların devlet tarafından gerçekleştirilen

kamu hizmetlerinin finansmanına yaptıkları zorunlu katkılar şeklinde anlaşılmaktadır. Tarihi gelişimi içerisinde vatandaşların bu katkıları ya emek veya mal veyahut nakit ödemeler şeklinde olmuştur.

Vergi kavramı ile ilgili olarak gerek eski gerekse yeni mali literatürde tam bir görüş birliği olmayıp, verginin tanımı günün koşullarına ve tanımını yapan kişinin devlet anlayışına bağlı olarak farklılık göstermektedir. *Rasyonalist-ferdiyetçi devlet* anlayışını benimseyen yazarlar vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak özel kesimden kamu kesimine transfer edilen bir *bedel* olarak ifade etmektedirler. *Organik-kollektivist devlet* anlayışını benimseyenlere göre ise vergi, devletin görevlerini yerine getirmesi için fertlerin ödeme güçlerine göre tek taraflı olarak saptadığı zorunlu ödemeler olarak kabul edilmektedir.

Tarihsel açıdan baktığımızda, I. Dünya Savaşına kadar mali literatürde vergi kavramı konusunda yapılan tanımlar, verginin üç temel niteliğini içermiştir. Buna göre vergi, her şeyden önce kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak için özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarmak suretiyle devlete gelir sağlayan bir araçtır. İkinci olarak vergi zora dayanan mali bir yükümlülüktür. Verginin üçüncü temel niteliği ise özel veya belirli bir karşılık esasına dayanmayan bir ödeme olmasıdır. Savaşı izleyen yıllarda verginin mali olmayan fonksiyonları da kesin olarak kabul edilmeye başlanmış ve vergiler iktisadi ve sosyal hayatı düzenlemenin bir aracı haline gelmiştir. Bu doğrultuda vergiler, *kamusal mali ihtiyaçların karşılanması veya kamu ekonomisine ait diğer gayelerin, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin kamu tüzel kişilerince diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemeler* şeklinde tanımlanmaya başlanmıştır.

Bu gelişmeler doğrultusunda, *Gaston Jeze*'in yaptığı *vergi belirli bir hizmet karşılığı olmamak ve geri verilmemek üzere kamu harcamalarını karşılamak amacıyla fertlerden cebir yoluyla alınan paradır* şeklindeki tanımlaması, verginin özelliklerini içeren çok geniş bir tanımlama olmakla birlikte, günümüzdeki vergi kavramını tam olarak ifade edememektedir. Artık vergi , sadece kamu harcamalarını karşılamak için alınmamakta, ekonomik ve sosyal bir takım hedeflere ulaşabilmek için de tahsil olunmaktadır. Hatta bu yaklaşımı daha ileriye götürerek *vergilendirmenin amacı gelir sağlamak değil, yükümlünün elinde daha az para bırakmaktır* diyen *A.Lerner* gibi düşünürler de mevcuttur. Anlaşılacağı gibi vergi, devlet tarafından mali, ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle uygulamaya konulabilir. Uygulama biçimi, yönetimi ve buna ilişkin düzenlemeler coğrafi, toplumsal ve teknolojik gelişmelere paralel bazı değişiklikler

gösterebilir. Görüldüğü gibi vergi tanımları zamanın gereklerine ve tanımlı yapan kişinin kişisel yargılarına göre değişmektedir.

Günümüzdeki amaç ve fonksiyonları göz önünde bulundurulmak suretiyle vergiyi şu şekilde tanımlamak mümkündür: *Vergi, devletin ve kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kuruluşlarının, yüklendikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden, yasal esaslara uymak kaydı ile hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir.*

## II. VERGİNİN ÇAĞDAŞ ÖZELLİKLERİ

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, vergi ve vergileme, temel özelliği aynı kalmakla birlikte zaman içinde önemli değişikliklere uğrayarak günümüzde kullanılan anlamını kazanmıştır. Vergi kavramındaki en belirgin değişiklik, ekonomideki mübadele oluşumuna bağlı olarak, verginin mal ya da hizmet olarak ödenmesinden para olarak ödenmesine doğru olan gelişmedir. Ayrıca toplumsal örgütlenme biçimlerine ve bunların yönetim tarzlarına göre de vergiler; kabile reisi, derebeyi, imparator veya kralın masraflarını karşılayan bir ödeme olmaktan, kamusal ihtiyaç ve hizmetlerin finansmanında kullanılmak üzere toplum tarafından yapılan bir ödeme haline gelmiştir. Yine vergi, asli devlet fonksiyonları arasında yer alan ve tam kamusal mal ve hizmet niteliğinde görülen iç ve dış güvenlik, asayiş, adalet ve diplomasi hizmetlerinin bedeli olarak alınmaktan, ekonomik ve sosyal pek çok amaca ulaşmak için alınan bir bedele doğru gelişme göstermiştir.

Günümüzde geçerli olan yukarıda verilen vergi tanımlarından hareketle verginin çağdaş özelliklerini kısaca; *hukuki cebir, karşılıksız olma, yetkili kurumca tahsil, herkesi kapsama, para ile ödeme ve mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek için alınma* olarak sıralayabiliriz.

### A. Hukuki Cebirle Alınması

Devlet toplumda egemenliğe sahip en üstün güç olarak vergi alma hakkına sahiptir. Egemenlik, vergilendirme yetkisini de beraberinde getirir. Bireylerin vergiyi gönüllü olarak ödememeleri, devletin egemenlik gücünün sağladığı zor kullanma yetkisi ile vergi almasını gerektirir. Ancak bu zorlama günümüz demokratik toplumlarında keyfi bir zorlama olmayıp, toplumun verdiği yetki ile çıkarılan hukuk kuralları ile olmaktadır.

Vergilendirmede normal olan mükelleflerin, yasalarla kendilerine yüklenmiş olan mali görevleri zamanında ve tam olarak yerine getirmeleridir. Görevlerinin bilincinde olan ve gereğini normal koşullar içerisinde yerine getiren bir mükellef açısından verginin zorlayıcı etkisi

fazla hissedilmez. Ancak, söz konusu mükellefin, ilgili yasa hükümlerinin gereklerine uymaması halinde, karşılaşılabileceği sonuçları tahmin ve takdir etmesi, daha iyi bir mükellef olması sonucunu yaratabilir. Başka bir deyişle, vergisini zamanında ödememesi halinde kendisinden kesinlikle ve cezalı olarak alınacağını bilen bir mükellef, yükümlülüğünü yerine getirmek gereğini duyacaktır. Bu bakımdan, vergi; bazı yaptırımlarla desteklenmiş ve uygulamasının başarısı için olumsuz özendiricileri (cezaları) içeren bir niteliğe sahiptir. Dikkat edilirse söz konusu zorlayıcı ve yaptırıcı hükümlerin, yasalara saygılı ve dürüst mükellefler açısından, verginin başarısını artırıcı yönde etkisi vardır. Ancak, herhangi bir olumsuz sonucu yoktur. Oysa, yükümlülüklerini, ihmal eden ya da gereğine uygun bir şekilde yerine getirmeyen mükellefler açısından durum, aynı değildir. İşte bu mükellefler açısından verginin cebriliği kendisini daha açık gösterir. Vergi, yükümlülüklerini zamanında veya tam olarak yerine getirmeyen kişilerden, cezalı olarak yasa gücüyle tahsil olunacaktır. Normal olanı mükellefin ödemesidir. Aksi takdirde zorla tahsili yoluna gidilecektir. Gerekirse mal varlığına başvurmak suretiyle, kamu alacağının devlete ya da yetkili kuruluşlara intikali gerçekleştirilebilir.

İyi bir vergi sistemi, uygulanması olanağı bulunmayan vergiyi öngörmez. Ancak, bazı mükellefin yükümlülüklerini kendiliklerinden yerine getiremeyecekleri dikkate alınarak, denetim ve kontrole önem verilmelidir. Aksi takdirde, verginin cebrilik özelliği sarsılır ve vergi kanunlarına saygılı davranışta bulunmayanlara davetiye çıkartılmış olur. Eğitim düzeyi yüksek, vergi bilincine büyük ölçüde erişmiş, devletin amaç ve fonksiyonlarını bilen ve iyi yönetilen vergi sistemlerine sahip ülkeler açısından verginin cebriliği, bu olanaklara sahip bulunmayan ülkelere kıyasla daha az önemlidir denilebilir.

## B. Karşılıksız Olması

Verginin karşılıksız olması; mükelleflerin ödedikleri vergiler dolayısıyla devletten özel bir karşılık beklentilerinin olmayacağını ifade eder. Bir mükellef, *ben devlete bu kadar vergi verdim, devlet de benim şu ihtiyaçlarımı karşılansın* diyemez. Devlet, yüklendiği tüm görevleri gerçekleştirmek üzere vergi alır. Maliye teorisi içerisinde, verginin ne için alındığı, karşılığının ne olduğu, yukarıda açıklandığı üzere uzun tartışmalara yol açmıştır. Bazı bilim adamları vergi alacaklısı ile mükellefler arasındaki ilişkileri, iki özel hukuk tüzel kişisi veya gerçek kişiler arasındaki işlemler gibi ele aldıklarından, kabul edilemeyecek sonuçlara ulaşmışlardır. Devletin, varlık nedeni ile fonksiyonlarının niteliği; verginin, piyasa ilişkisine benzer bir biçimde ele alınmasını olanaksız kılar. Vergi için karşılık aramada ısrar edildiği takdirde, verginin

karşılığı, devletin egemenlik gücü ile açıklanabilir. Vergi ile devlet, tüm topluma yönelik olarak hizmet sunmaktadır.

Herhangi bir vergiyi ödeyen kimsenin, ödemiş olduğu verginin karşılığı olarak, kendisine yönelik bir hizmeti devletten istemesi olanağı yoktur. Devlet, vergi ile; bireysel ihtiyaçları değil, toplumsal nitelikteki ihtiyaçları karşılamaktadır. Kaldı ki, vergi olarak ödenen paralarla, kamu hizmetlerinden yararlanma derecesi arasında bir ilişki aranamaz. Az vergi veren bir kişinin, kamu hizmetlerinden daha fazla, ya da çok vergi vermiş olan bir mükellefin kamu hizmetlerinden daha az yararlanması söz konusu olabilir. Bu nedenle, konu; piyasaya yönelik mal ve hizmetler ile bedelleri gibi değerlendirilemez. Vergi; kişinin o ülke içerisinde yaşamaktan elde ettiği yarara göre değil, genel anlamda yararlandığı kamu hizmetlerinin finansmanı için vergi ödeme gücüne göre alınır.

### **C. Vergilendirme Yetkisine Sahip Kurumlarca Alınması**

Vergi, ülkelerin anayasalarının çizdiği sınırlar içerisinde ve yetkili kıldığı kuruluşlar tarafından alınan bir mali yükümlülüktür. Kural olarak vergilendirme yetkisi, egemenlik gücüne sahip tek kuruluş olan devlete aittir. Devlet, ilgili yasal kuruluşları aracılığıyla vergi ile ilgili gerekli düzenlemeleri yapar. Kamu hizmetlerinin başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için devlet, vergileme yetkisini belirli ölçüler dahilinde diğer kamu kuruluşlarına devredebilir. Bu, hükümler hakkının devri olmayıp, gerek mali ve gerekse idari vesayet devletin elindedir. Kendilerine yetki devredilmiş olan (yerel yönetimi kuruluşları gibi) kuruluşlar, yetki sınırları içerisinde kalmak suretiyle ve yöresel ihtiyaçları karşılamak üzere vergi ve benzeri mali yükümlülükler getirebilmektedirler.

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi bakımından, düzenli mali kaynaklara ihtiyacı olup, bu açıdan, vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasi bir zorunluluktur. Bu, devletin kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için, bu hizmetlere karşılık olan kaynakları, vergilendirme yetkisini, kural olarak, yasama organı aracılığıyla yani kanun çıkartmak suretiyle kullanır. Verginin kanuniliği olarak adlandırılan bu ana kural yanında, Anayasa ile belirli durumlar ve sınırlar içerisinde kullanılmak üzere yürütme organına yetki verilmesi yoluna gidildiği de görülmektedir. Verginin kanuniliği ilkesine ters düşmeyecek sınırlar içinde ve nitelikte kullanılması gereken bu yetkinin, varlığını anayasadan alması nedeniyle devletin egemenlik gücüne ters düşmemektedir. Ancak, açıklanan vergi ilkelerine, daha geniş bir ifadeyle verginin bilimsel dayanaklarına ters düşmeyecek uygulamalara yer vermek büyük önem taşımaktadır.



Vergilendirme yetkisi dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde belirlenebilir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin veya bu yetkisi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini, geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise; kamu giderlerini karşılamak için, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan “her çeşit mali yüküm”e ilişkin yetkiyi kapsamaktadır. Vergilendirme yetkisi genel olarak, devletin; egemenlik gücü sonucu vergi koymak ve uygulamak konusunda sahip bulunduğu hak ve yetkidir şeklinde ifade edilebilir.

#### **D. Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alınması**

Vergi, hem gerçek hem de tüzel kişilere yönelik olarak uygulanan bir özellik taşır. Toplumun bireyleri olmaları ve o ülke sınırları içerisinde bulunmaları nedeniyle gerçek kişiler yanında, tüzel kişiler de çeşitli nedenlerle vergi uygulamalarına tabi tutulabilmektedir. Bir ülke sınırları içerisinde sunulan kamu hizmetleri, hiç bir ayırım gözetilmeksizin tüm gerçek ve tüzel kişilere yöneliktir. Bu durum, özellikle bölünmez nitelikteki mal ve hizmetler açısından dikkati çeker. Söz konusu hizmetlerin katılan yük ve sıkıntılara, ayırım yapılmaksızın herkesin katılması, vergide genellik ilkesinin bir gereğidir.

Gerçek kişilerin, vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi esas kuraldır. Tüzel kişiler de, birden fazla kişinin çeşitli amaçlarla oluşturduğu ve varlığını hukuk kurallarından alan kişiliklerdir. Çok sayıda kişinin, ekonomik gücünü bir araya getirerek belirli ortak amaçlara yönelmeleri, bu kuruluşları gerçek kişilerinkinden farklı olarak daha güçlü kılmaktadır. Gerek rekabet, gerekse kapasite ve başarı şansı itibarıyla, şahıs kuruluşlarına kıyasla daha güçlü olan söz konusu tüzel kişilikler de; güvenlik, asayiş, adalet ve benzeri hizmetler ile sosyo-ekonomik hizmetlerden yararlanabilmektedirler. Bu nedenle, tüm topluma yönelik olan hizmetlerin maliyetine gerçek kişiler yanında, tüzel kişilerin de katılması doğaldır. Kuşkusuz, vergi mükelleflerinin nitelikleri dikkate alınmak suretiyle farklı yapıdaki vergi uygulamaları ile amaçlanan sonuca ulaşabilmektedir.

#### **E. Para İle Ödenmesi**

Verginin günümüzdeki en önemli niteliklerinden birisidir. Devletin ihtiyaçlarını, aynı olarak yani mal veya hizmet şeklinde uyguladığı vergilerle karşılaması, günümüzde çok istisnai bir uygulama haline gelmiştir. Devlet, yüklenmiş olduğu görevleri, kural olarak para şeklinde sağladığı kamu gelirleriyle yerine getirmektedir. Bunu yaparken devlet, bazı mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olayların ve sorunların da ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Günümüzde verginin nakdi olarak

uygulanmasına etki eden çeşitli faktörler vardır. Bu faktörler aşağıdaki şekilde belirtilebilir.

Maliyet ve kârlılık durumları göz önünde tutulmadan, aynı vergi uygulaması, aynı vergi konu ve matrahlarına, gerçekte farklı vergi uygulanması sonucunu yaratabilir. Yapılan üretimde kullanılan girdiler; firmadan firmaya, kişiden kişiye değişebileceği gibi, kârlılık ve verim de değişir. Bunu dikkate alamayan bir aynı, vergi yükünün mükellefler üzerinde farklı dağılması sonucunu yaratacaktır.

Verginin ister mükellefçe ilgili vergi dairesine getirilmesi, isterse vergi idaresinin yetkili kıldığı elemanlarca toplanması yoluna gidilmiş olsun, her iki halde de aynı vergiler, önemli taşıma sorunlarına yol açabilir niteliktedirler. Bu vergilerin, uzun süre saklanmaya elverişli yerlerde depolanması ve buralarda gerekli koruma önlemlerinin alınması için gerekli harcamaların; alternatif kullanım maliyetlerinin, alternatif faydalarının bulunduğu gözden uzak tutulması gerekir. Depo yapımı için, aynı verginin korunması için yapılacak harcamaların, daha başka üretici yatırımların finansmanında kullanılması kaynak dağılımında etkinlik açısından önem taşır.

Devletin yüklenmiş olduğu görevleri gerçekleştirebilmesi için, aynı olarak toplamış bulunduğu vergileri nakde çevirmesi; aynı ödeme yapılmasındaki güçlüklerin, ekonomik ve sosyal koşulların gerektirdiği bir zorunluluktur. Devletin tahsil ettiği, aynı vergileri, nakde çevirmek amacıyla piyasaya girmesi, fiyat dengesinin bozulması sonucunu yaratacaktır.

Aynı vergilerin, gerek vergi mükellefleri bakımından ve gerekse hazineye intikal süreci içerisinde kontrol ve denetimi güçtür.

### **F. Mali Ve Mali Olmayan Amaçlar İçin Alınması**

Vergileme söz konusu olduğunda, devletin mali görevleri yanında mali olmayan görevlerinin taşıdığı önemin de göz önüne alınması gerekir. Verginin amacı sadece kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan parasal araçları sağlamak değil, bununla birlikte iktisadi ve sosyal diğer amaçları da gerçekleştirmektir. Vergiler sadece bir kamu finansman aracı olması açısından alınmamaktadırlar. İktisadi ve sosyal bir takım hedeflere ulaşmak için de vergiler kullanılmaktadır.

### **III. VERGİNİN FONKSİYONLARI**

Maliye literatüründe vergilemenin amaçları şeklinde de ifade olunan verginin fonksiyonları, genellikle mali ve mali olmayan fonksiyonlar şeklinde iki grupta incelenmektedir. Verginin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla tahsil edilmesinde mali amaçlı vergiler

deyimi; verginin sosyal veya ekonomik amaçla tahsil edilmesinde ise; siyasi veya ekonomik vergiler deyimi kullanılmaktadır. Verginin mali amaçla alınması *mali (fiskal) fonksiyonunu*, ekonomik ve sosyal amaçlarla alınması ise *ekstra-fiskal fonksiyonunu* oluşturmaktadır. Şimdi sırasıyla bu fonksiyonları biraz daha yakından inceleyelim.

### A. Mali Fonksiyonu

Vergilerin temel amacı kamu harcamalarının finansmanıdır. Buna verginin fiskal amacı da denir. Mali amaç, vergilemenin klasik amacı olarak bilinmektedir. Buna göre vergiler, ihtiyaç duyulan bütçe denkleğinin sağlanması, yani kamu giderlerinin finansmanı için alınır.

Ancak bu amaç gerçekleştirilirken dikkat edilmesi gereken koşullar vardır. Mali gayeli rasyonel bir vergilemenin ilkeleri de denebilecek bu koşullar üç tanedir.

Verginin mali amacı gerçekleştirilirken vergi yükünün kişiler arasında eşit bir şekilde dağılımına önem verilmelidir. Yani vergileme adil olmalıdır. Vergilerin yüksek gelir gruplarından daha fazla, düşük gelir gruplarından daha az alınması vergi adaletinin gereğidir. Bundan başka, devletin ihtiyaç duyduğu vergi hasılatının elde edilmesinde, katlanılması gereken objektif ya da reel vergi yükünün en az düzeyde olmasına özen gösterebilmelidir. Objektif vergi yükünün azaltılması, vergi masraflarının en az düzeye indirilmesi ile mümkün olabilir.

Klasik görüşe göre, verginin mali amaca bağlı olarak alınması tarafsızlık ilkesine göre olacağından, piyasa mekanizmasının işleyişi de aksatılmamış olacaktır. Yani vergiler, piyasadaki rekabeti tarafsız bir şekilde yönlendirmelidir. Çünkü vergileme yolu ile, belirli faktör kombinezonlarının, finansman usullerinin, teşebbüs şekillerinin ve kuruluş yerlerinin arzu edilmeyen tarzda avantajlı kılınması, reel sosyal hasılatın düşük sağlanmasına ve büyümenin frenlenmesine yol açabilir.

Bütçe denkleğinin sağlanmasına yönelik gelir elde edilmesi, devletin en azından cari harcamalarının vergilerle sağlanması şeklinde ortaya konan bu amaç, zaman içinde değişikliklere uğramıştır. Özellikle Keynes sonrası ekonomik düşünce sisteminde meydana gelen gelişmeler, değişimde önemli bir etken olmuş, vergilerin sadece mali bir amaç doğrultusunda değil, ekonominin tümü üzerindeki etkileri açısından değerlendirilmesi gerektiği görüşü hakim olmuştur. Böylece, verginin mali olmayan amaçları ortaya çıkmıştır. Bu amaçlar da verginin ekonomik ve sosyal fonksiyonları olarak isimlendirilirler. *Ekstra-fiskal fonksiyonlar* da ifade edilen bu fonksiyonlar, ekonomik ve sosyal olmak üzere ikiye ayrılır.

## B. Ekonomik Fonksiyonu

Verginin ekonomik fonksiyonu başlıca iki kısımdan oluşmaktadır. Birincisi, *verginin ekonomik istikrarı sağlama fonksiyonu*, ikincisi ise, *ekonomik kalkınma ve büyüme fonksiyonu*'dur.

### 1. Ekonomik İstikrarı Sağlama Fonksiyonu

Denk bütçe anlayışı, klasik iktisadın en önemli prensiplerinden biridir. Denk bütçe anlayışı, konjonktürel dalgalanmaları göz önünde tutmadığı gibi, bu dalgalanmaların meydana getirdiği etkileri daha da hızlandırabilecek vergi politikası tedbirlerini de gerektirebilmektedir. Bilindiği gibi, ekonomik kriz dönemlerinde vergi gelirleri azalma gösterir. Bu durum bütçenin açık vermesi sonucunu doğurur. Devlet de bütçe denliğini sağlamak amacıyla, vergi gelirlerini artırma yönüne gidecek, bu ise toplam talebi daha da kısacağından krizin şiddetlenmesine neden olabilecektir. Refah dönemlerinde ise vergi gelirleri artış göstereceğinden, bütçe fazlalık verecek, bütçe denliğini sağlamak amacıyla da vergi yüklerinin azaltılması yönüne gitmek gerekecektir. Böyle bir uygulama bütçe denliği ilkesinin tabii bir sonucudur.

Çağdaş bütçe teorisine göre, yukarıda belirtilen klasik görüş doğrultusunda uygulanacak vergi politikasının konjonktürel dalgalanmaları hafifleteceği yerde şiddetlenmesine neden olacağı kabul edilmektedir. Gerçekten, refah döneminde vergi yükünün azaltılması, yatırım ve tüketim eğilimini yani toplam talebi daha da hızlandıracak, dolayısıyla ekonominin enflasyonist dönemlerinde vergi yükünün artırılması ise yatırım ve tüketim harcamaları üzerinde olumsuz etki yapacak, toplam talepteki yetersizlik krizi daha da şiddetlendirebilecektir. 1929 ekonomik krizden sonra, konjonktürel dalgalanmaların hafifletilebilmesi için, anti konjonktürel bir vergi (bütçe) politikasının zorunlu olduğu kabul edilmiş ve bu konuda tam bir görüş birliği ortaya çıkmıştır. Buna göre, daralma dönemlerinde vergi yükünün hafifletilmesi ve böylece toplam talebin canlandırılması; refah dönemlerinde ise, vergi gelirlerinin arttırılarak toplam talebin kısılması, böylece enflasyonist eğilimlerin engellenmesi gerekecektir. Bununla birlikte, vergi politikası yoluyla bu amaca varabilmek için idari, teknik ve politik bir takım sorunların çözümlenmesi gerekecektir. Çünkü, vergi politikası tedbirleri genellikle yavaş işleyen ve uzun vadede etki gösteren bir karakter taşır.

### 2. Ekonomik Kalkınma ve Büyüme Fonksiyonu

Ekonomik kalkınma ve büyüme, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomi politikalarının temel amacını oluşturur. Gelişmiş ülkeler

de dengeli ve istikrarlı bir ekonomik büyümeyi teşvik edici tedbirleri uygulama yönüne giderler.

Kalkınma politikasının uygulanmasında, maliye politikasına, dolayısıyla vergi politikasına son derece önemli görevler düşmektedir. Vergileme yolu ile özel kesimden kamu kesimine aktarılan fonların miktarı, ekonomik yapının bileşimini etkilediği gibi, bu fonların kullanılması üretim ve gelir düzeyini de etkileyebilmektedir. Vergiler yoluyla kamu kesimine intikal eden fonlar, gerektiğinde kalkınmanın alt-yapı hizmetlerinin yapılmasında kullanılabileceği gibi kamu teşebbüsleri teşkili yolu ile devletin doğrudan aktif olarak ekonomik faaliyetlere katılmasını da mümkün kılacaktır.

Özel kesime uygulanacak vergi teşvik tedbirleri ise bu kesimin yatırım faaliyetlerinin hızlanmasında önemli bir rol oynayabilecektir. Bunun dışında vergileme, enflasyon ve deflasyona karşı mücadelede işgücü potansiyelinin nitelik ve nicelik yönünden artırılmasında, özel tasarrufların ve yatırımların teşvikinde, sermaye birikiminin hızlandırılmasında, ihracatın geliştirilmesi ve ithalatın sınırlandırılmasında etkin bir araç olarak da kullanılabilir.

Bununla birlikte, belli sektörleri değil de, global anlamda bir büyümenin amaçlanması halinde, vergi tedbirleri yerine para-kredi ve kamu harcamaları politikalarının tercih edildiği görülmektedir.

### C. Sosyal Fonksiyonu

Artan kamu harcamalarına paralel olarak tahsil edilen vergi miktarının da artması, piyasa mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet dağılımındaki farklılıkları da adeta uçurumlaştırmaktadır. Başka bir ifade ile vergilerin yeniden dağıtım fonksiyonu kamu harcamalarının artışıyla birlikte ön plana çıkmıştır.

Devlete gelir sağlamanın yanında, vergilerin ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada araç olarak kullanılabileceği ilk defa *A.Wagner* tarafından ileri sürülmüştür. *A.Wagner*, gelirin servetin belirli ellerde ölçsüz biçimde birikmesine imkan verilmemesi gerektiğini savunmuştur. *A.Wagner*'in sadece sosyal ve ahlaki nedenlere bağlı olarak düşündüğü verginin yeniden gelir dağıtıcı fonksiyonu, uzun müddet rağbet görmemekle birlikte, *Keynes* tarafından ortaya atılan teoriden sonra iktisadileştirilmiştir. *A.Wagner*, verginin bu amacının gerçekleştirilebilmesi için artan oranlı (müterakki) vergilerden yararlanılması gerektiğini söylüyordu. Günümüzde verginin bu fonksiyonu tüm ülkelerde kabul edilmiş bulunmaktadır. Bununla beraber, gelirin yeniden dağılımını sağlamaya yönelik vergi politikasının başarısı, alınacak vergi tedbirlerinin

gelir dağılımı üzerinde nasıl bir etki yaptıklarının bilinmesine bağlı olacaktır. Bu da vergi sisteminde yer alan muhtelif vergilerin ekonomik ve sosyal etkinliklerinin bilinmesi ve amacı göre vergi uygulamalarının ahenkleştirilmesi ile mümkün olacaktır.

Yukarıda belirtilen amaçların dışında, vergilerden daha başka yönlerden de yararlanmak mümkündür. Sözgelimi, ülkenin ekonomik yönden kendi kendine yeterli hale gelmesini sağlamak (*otarşi amacı*), halk sağlığını ilgilendiren tehlikelerle mücadele (*sağlık amacı*), belirli üretim alanlarının veya teşebbüs şekillerinin himayesi (*himaye amacı*) gibi. Ayrıca, vergileme yerli üretimin, uluslararası piyasa fiyatlarına göre, yapısal niteliğinin bilinçli bir şekilde yönlendirilmesi ve değiştirilmesinde olduğu gibi ekonomideki dışsallıkların kısmen de olsa önlenmesi için etkin bir araç olarak kullanılabilir.

Vergileme yolu ile nüfusun etkilenmesi de mümkündür. Evlenmeleri teşvik için evlilere vergi indirimlerinin tatbik edilmesi, evli olmayanlara da genel tarifelere yapılan zamlar veya özel vergiler koymak şeklinde yaptırımlar uygulanması mümkündür. 1920'lerde Fransa'da kabul edilen *bekârlık vergisi* ile 1934'de Almanya'da mevcut olan *evlilik yardımı* bu konuda örnek olarak verilebilir.

#### IV. VERGİNİN VARLIK NEDENİNİ AÇIKLAYAN TEORİK YAKLAŞIMLAR

18.Yüzyıldan itibaren vergi almanın haklı ve makul olup olmadığı, verginin bir karşılığının bulunup bulunmadığı ve vergi yükünün adil bir şekilde nasıl dağıtılacağına ilişkin tartışmalar yoğunluk kazanmış, ayrıca kaynakların kamu kesimi ve özel kesim arasındaki dağılımında vergilemenin etkinliği sorunu giderek daha önemli hale gelmiştir. Bu doğrultuda eski ve yeni literatürde bir dizi teorik yaklaşım geliştirilmiş, verginin alınma nedeninin yani dayanağının ne olduğunun açıklanması bakımından çeşitli görüşler ileri sürülmüştür.

Vergileme ile ilgili teorik tartışmalar önceleri vergi almanın haklılığı veya meşruluğu noktasında iken, sonraları ödenen vergi ile hizmetten sağlanan fayda arasındaki kantitatif ilişkinin nasıl kurulacağı noktasına kaymıştır. Teorik planda yapılan yoğun tartışmalardan bir diğeri ise; *Kamu yükünün adil dağıtılabilmesi için, vergi, devlet hizmetlerinden sağlanan faydaya göre mi, yoksa kişilerin iktisadi iktidarlarına göre mi alınmalıdır?* sorusuna odaklanmıştır.

Bu sorunun cevabını oluşturan teorik açıklamalardan ilki *Fayda Teorisi* nin temel oluşturduğu *Yararlanma Yaklaşımı*, diğeri ise *İktidar Teorisi*'nin ifade ettiği *Ödeme Gücü Yaklaşımı* adı altında geliştirilmiştir.

Her iki görüşün savunucularının da teorik açıklamalarını *Adam Smith*'e dayandırmaları ilgi çekicidir. *A.Smith*'in vergileme de hem fayda hem de ödeme gücü prensiplerine yer vermiş olması bu durumun nedeni olarak kabul edilebilir. *Adam Smith* esasen fayda prensibini kabul etmekle birlikte, fertlere sağlanan faydanın ve kamu hizmetlerinin maliyetinin ölçülemezliği sebebiyle ödeme iktidarına göre vergilemeyi ileri sürmüştür. Savunduğu vergileme ilkelerinden eşitlik ilkesi, herkesin kamu hizmetlerinden faydalanmasına göre eşit vergilenmesini, bu faydalar ölçülemediği için de ödeme gücüne göre eşit vergilendirilmesini ifade eder. Böylece *A.Smith* fayda prensibinden, ödeme gücü prensibine geçmiştir.

### A. Fayda Teorisi

Maliye Teorisi literatüründe, yararlanma prensibine dayanan bu yaklaşım temelini devletin *sosyal sözleşmeye* dayandığı fikrinden alan bir yaklaşımdır. Bu devlet doktrininde hak, vazife karşılığıdır ve hizmet mutlaka karşılık bir hizmetle karşılır. Devletin görevi, kişilerin mal ve canlarını korumak, kişilerin de devletin masraflarına katılmaktır. Kökeni itibariyle Eski Yunan Sofist okulu mensuplarına kadar giden ve daha sonraları 17. ve 18. Yüzyılların doğal hukuk anlayışına dayandırılan bu görüşe göre *devlet, kişilerin ortak amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla kurmuş oldukları bir çıkar birliğidir. J:J:Rousseau*'nun, sosyal sözleşme teorisine de esas oluşturan bu devlet anlayışında vergi, bir çeşit tekel fiyatı, yani devletçe sağlanan hizmetlerin fiyatıdır. Rasyonalist, ferdiyetçi ve faydacı devlet anlayışından hareket eden vergilemeye ilişkin bu görüşlerin ortak tarafı, vergilemenin, vergi alacaklısı ile vergi yükümlüsü arasında bir çeşit değişim olarak kabul edilmesi, dolayısıyla verginin karşılıksız olma karakterinin inkar edilerek, bireysel vergi ödemeleriyle devletçe sunulan hizmetler arasında kantitatif bir değişim eşitliği ilişkisinin mevcut olduğunun kabul edilmesidir.

*Hobbes, Pufendorf* ve *Locke* gibi doğal hukuk teorisyenleri, maliye ile ilgili görüşlerinde esas itibariyle bu yaklaşımı benimsemişlerdir. Günümüzde de bu görüşün *Musgrave* ve *Haller* gibi savunucuları vardır.

Vergiye bir değişim temelinde ele alan *Fayda Teorisi*, mali literatürde, dayandıkları temel görüş aynı olmakla birlikte, aralarında nüans farkı bulunan üç ayrı izah tarzının doğmasına neden olmuştur. Bu kuramdan vergiye yaklaşan yazarların bir kısmı *vergiyi hizmet bedeli*, bir kısmı *sigorta primi* olarak ele alırlarken, üçüncü bir grup ise vergiyi *genel giderlere katılma payı* olarak kabul etmektedir.

## 1. Vergiyi Hizmet Bedeli Sayan Yaklaşımlar

Vergiyi hizmet bedeli sayan görüşlerin kökeni çok eski tarihlere dayanmaktadır. Eski Roma ve İslam İmparatorluklarında bu görüşe dayalı uygulamalar görülmektedir. Bu görüşe göre, vergi devlet tarafından sağlanan hizmetlerin, özellikle güvenliğin bir bedeli veya bir fiyatıdır. Teorik olarak 18. Yüzyılın ikinci yarısında ortaya atılan ve önemini büyük ölçüde kaybetmiş olmasına rağmen 20. Yüzyılda da kısmen taraftar bulabilen bu görüşe göre devlet, bireylere dış ve iç güvenlik vb. hizmetlerden yararlanma imkanı sağlamakta, bireyler de bunun karşılığında devlete vergi ödemektedirler.

*Montesquieu, Mirebu, Proudhon, Locke, Hobbes ve Von Wieser* gibi düşünürler, ifadelerinde farklılıklar olmasına rağmen bu görüşte birleşen yazarlar olarak kabul edilebilirler.

## 2. Vergiyi Sigorta Primi Olarak Kabul Eden Yaklaşımlar

Devleti bir tür çıkar birliği olarak sayanlar vergiyi de, vatandaşların hayatlarını ve mallarını koruması için devlete ödedikleri bir tür fiyat veya sigorta primi olarak kabul etmişlerdir. Fransız düşünürü *Emile de Girardin* vergiyi bir sigorta primi olarak savunan yazarların başında gelmekte olup, görüşü şu biçimde özetlenebilir: *Devlet, aynen bir sigorta şirketi gibi bireylerden sigorta primi adı yerine vergi adı altında para almakta ve bunun karşılığında vatandaşlara güvenlik hizmeti sağlamaktadır.* Diğer bir anlatım ile vergi, sigorta primi gibi, bir rizikonun karşılığıdır. Bu yazara göre vergi, varlıklarını ve yaşantılarını her türlü riske karşı korumak isteyenlerin ödedikleri bir sigorta primidir.

## 3. Vergiyi Genel Giderlere Katılma Payı Olarak Kabul Eden Yaklaşımlar

Devleti ekonomik açıdan ele alıp bir üretim topluluğuna benzetenler, vergiyi ulusal sermayenin işletilmesi için gerekli genel giderler karşılığı olarak kabul ederler. Devlet, bu görüşe göre bir tür anonim şirkettir. Bir takım kişiler belli bir üretimde bulunmak ve bunun sonucu ortaya çıkan kârı paylaşmak amacıyla devleti meydana getirmişlerdir. Nasıl ki, şirkete ödenen hisse bedeli karşılığında yıl sonundaki kârdan pay alınıyorsa, devlete ödenen vergi de bir tür hisse bedelidir. Karşılığında, yani ödenen hisse bedeli oranında çıkar sağlanacaktır.

Bu görüşün öncülerinden *Thiers*'in “*Toplumda veya bir şirkette herkes az ya da çok bir hisse sahibidir ve sahip olduğu bu hisseler dolayısıyla ödemedede bulunmaktadır*” şeklindeki açıklaması, ticari bir şirketin harcamalarına katılma ile vergi arasında bir benzerliğe işaret



etmekte ve vergiyi milletin genel harcamalara katılımı şeklinde yorumladığını göstermektedir. Bu görüşü en açık şekilde dile getiren *Duc de Broglie* ise, toplumu bir üreticiler birliği gibi görmekte ve devleti bu birliğin sosyal üretiminin genel harcamalarını karşılamakla yükümlü bir müteahhit olarak kabul etmektedir. *Broglie*'ye göre vergi, devlet tarafından karşılanan sosyal üretimin bu genel harcamalarına bireylerin kendilerine düşen pay oranında katılmalarından başka bir şey değildir.

*Fayda Teorisi*, devletin hukuksal ve sosyolojik niteliği ile, verginin kendine özgü özelliklerini, örneğin vergiyi serbest piyasa ekonomisine ilişkin bir olay olan fiyattan kesin olarak ayıran taraflarını dikkate almadığı için, zamanımız mali anlayışı tarafından eleştirilmektedir. Ayrıca Fayda teorisinin temelinde vergiyi izah için ileri sürülen üç yaklaşımın da gerçeği yansıtmadıkları ileri sürülmektedir. Öncelikle, piyasa ekonomisinde değişim (mübadele) karşılıklı faydalara dayandığı ve faydalanma derecesi bilindiği halde, kamu ekonomisi alanında devletin sağladığı hizmetlerin bölünememesi, kişilerin bunlardan elde ettikleri faydaların hesaplanmasına olanak bırakmakta ve neticede vergiyi *hizmet bedeli* olarak kabul eden görüşler zedelenmektedir. Kaldı ki, vergiyi hizmet bedeli sayan görüş kabul edildiği takdirde, kamusal hizmetlerden en çok yararlanan düşük gelirli kişilerin, yüksek gelirlilere kıyasla daha fazla vergi vermeleri gerekebilecektir. İkinci olarak vergiyi *sigorta primi* olarak açıklayan görüş ise devlet ve sigorta şirketlerinin varlık nedenlerinin ve amaçlarının birbirinden farklı olması noktasında eleştiri almaktadır. Bir sigorta şirketi ancak prim ödemeye razı olanlara hizmet veriyorken, devlet, vatandaşların can ve mal güvenliğini sağlarken onların vergi verip vermediklerine bakmamaktadır. Fayda Teorisinin vergiyi *sosyal üretimin genel giderlerine katılma payı* olarak kabul eden yönü de gerçeğe uymamaktadır. Çünkü, her şeyden önce, vergi ile finanse edilen kamu hizmetlerinin sosyal üretime yansıyan değerini hesaplamak mümkün değildir. Ayrıca kamu giderleri sadece sosyal üretimi kolaylaştıran iktisadi nitelikteki hizmetlere değil aynı zamanda kültürel ve sosyal amaçlara da yöneliktirler.

## B. İktidar Teorisi

Kökene *Aristo*'ya kadar dayanan ve özellikle 19. Yüzyıl başlarında *Romantik Okul*'ün etkisi altında tekrar kendini kabul ettiren *organik devlet görüşü*'ne göre devlet bireylerin oluşturduğu toplumdan ayrı üstün bir varlık olup, iktisadi ve sosyal hayatın her safhasında üstlenmiş olduğu görevleri ve gidermek zorunda kaldığı ihtiyaçları en iyi şekilde gerçekleştirmeyi amaç edinir. Bu amacın gerçekleştirilmesi için her ferdin, mali gücüne göre katkıda bulunması ve vergilemenin fertlerin ödeme güçlerine göre kademelendirilmesi gerekir. Vergi bir piyasa ekonomisi

olayı gibi fayda yada değişim ile değil, prensip itibariyle devletin egemenliğiyle açıklanabilir.

Görüldüğü gibi vergilemede devletin egemenlik gücünü esas alan *iktidar teorisinde*, fertlerin devlet hizmetlerinden sağladıkları fayda oranında kamu harcamalarına katılmaları görüşü tamamen bir tarafa itilmekte, harcamalara hizmetlerden sağladıkları yarardan bağımsız olarak, ekonomik iktidarı oranında katılmaları öngörülmektedir. Vergi yükünün adil dağıtılabilmesi için herkesin mali gücü oranında vergi vermesi gerekir. Bunun için de vergi mükelleflerinin vergi ödemekten ötürü katlandıkları fedakarlığın eşitlendirilmesi icap etmektedir. Yani bu yaklaşımda eşitlendirilmesi gereken şey gelirden uğranılacak zarar değil, faydadan uğranılacak zarar ya da diğer bir ifade ile marjinal fedakarlıktır.

İlk ve açık şekilde ifadesine *A.Smith*'in ünlü vergileme prensiplerinde değinilen iktidar ilkesinin savunucuları arasında *J.S.Mill*, *A.C.Pigou* ve *Dalton* gibi düşünürler sayılabilir. Ancak harcamaların iktidar ile orantılı olarak bölüştürülmesi konusunda hangi vergileme tekniklerinden yararlanılacağı konusunda aralarında görüş birliği yoktur. Bu konuda örneğin, *J.S.Mill* düz oranlı vergilerden, *A.C.Pigou* ise artan oranlı vergilerden yararlanılabileceğini savunmaktadır.

Bu yaklaşımda devlet hizmetlerinin maliyeti ya da devlet hizmetlerinden sağlanan faydalar ile vergileme arasında her hangi bir ilişki kurulmamakta, temel amaç gelir dağılımında adaletin sağlanması olmaktadır.

Fayda Teorisinde ise temel amaç kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasıdır. İktidar teorisi ile ilgili bir diğer eleştirel nokta, organik devlet görüşünün prensip itibariyle, sofistik devlet anlayışına kıyasla günümüz şartlarına daha uygun olmakla birlikte, mutlak bir şekilde uygulanmasının tehlikeli sonuçlara yol açabileceğidir. Gerçekten de, böyle bir devlet anlayışıyla, vergi ödeyici vatandaş ile bizzat devlet arasındaki ilişkilerin böylesine ruhsuzlaştırılması, vergiyi ret şeklinde olmasa bile vergiye karşı ilgisizliğin artması şeklinde sonuçlara yol açabilecek ve sonuçta devlet düşmanlığı ile vatandaşların vergi mukavemetlerini arttırabilecektir.

Bu iki farklı yaklaşım arasında teorik planda devam eden tartışmalara karşın uygulamada anayasal düzenlemeler ile bunlara dayanan vergi mevzuatında esas olarak *iktidar prensibinin* benimsendiği gözlenmektedir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİNİN UNSURLARI

Bir çok unsurun bir araya gelmesi sonucu oluşmuş olan vergi kavramını anlayabilmek için önce onu oluşturan unsurları birbirinden ayırmak ve ayrı ayrı incelemek gerekir. Verginin en temel unsurları; verginin konusu, matrahı, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergi oranı ve vergi tarifesi olarak sayılabilir.

#### I. VERGİNİN KONUSU

Verginin konusu, üzerine vergi yüklenen ve dolaylı veya dolaysız verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurlardır. En geniş anlamıyla vergi ne üzerinden alınmıyorsa, o şey verginin konusunu oluşturur. Verginin konusunu oluşturan unsurlar ülkeden ülkeye, zamandan zamana farklılıklar gösterebilir. Verginin konusu, gelir, üretim, tüketim, mal, hizmet, sermaye, ticari işlem, hukuki işlem, ekonomik değer veya bir olay olabilir. Hatta *Baş Vergisi*'nde olduğu gibi, kişinin şahsi varlığı bile vergi konusu olarak belirlenebilir.

Kanun koyucunun doğrudan doğruya geliri vergi konusu olarak aldığı vergilere *gelir ve kurumlar vergileri* örnek olarak gösterilebilir. *Gelir Vergisi*'nin konusu, gerçek kişilerin gelirleri iken *Kurumlar Vergisi*'nin konusu, kurumların elde ettiği kazançlardır. Devletin serveti yada servetin el değiştirmesini vergi konusu olarak saptayabilmesi mümkündür. Bu durumda karşımıza *servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler* çıkmaktadır. Servetten alınan vergilere emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi, servet transferinden alınan vergilere de veraset ve intikal vergisi ve taşıt alım vergisi örnek olarak gösterilebilir. *Emlak Vergisi*'nin konusunu, Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arazi ve arsalar, *Motorlu Taşıtlar Vergisi*'nin konusunu ise belli kuruluşlara kayıt ve tescil edilmiş motorlu kara taşıtları, uçak ve helikopterler ile motorlu deniz taşıtları

oluşturmaktadır. *Veraset ve İntikal Vergisinde* ise Türk tabiiyetinde bulunan kişilere ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle ivazsız bir şekilde bir kişiden diğerine intikali vergi konusudur. *Taşıt Alım Vergisinde* de verginin konusu, kanunda belirtilen taşıtların iktisabı, ithali ve vekaletname ile tasarruf hakkının devralınmasıdır. *Katma Değer Vergisi*’nin konusu ise ilgili kanunda sayılan mal teslimi, hizmet, ithalat ve diğer işlemlerdir.

## II. VERGİ MÜKELLEFİ

Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir. Gerçek kişilik, insanın insan olduğu için ve tek başına sahip olduğu kişiliktir. Tüzel kişilik veya tüzel kişiler ise, kendilerine hukuk düzenince kişilik tanınan, üyelerinden ayrı bir kişiliği olan ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere örgütlenmiş kişi topluluklarıdır.

Vergi mükellefi verginin temel unsurlarından biridir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergi mükellefinin kim olduğunun kanunda mutlaka gösterilmesi gereklidir. Vergi kanunları incelendiğinde mükellefin genellikle konudan sonra yada konu ile birlikte gösterildiği görülmektedir. Vergi mükellefinin beyanname vermek, defter tutmak, defter ve belgeleri saklamak, yetkililerin talepleri üzerine ibraz etmek, bildirimlerde bulunmak gibi bir kısım şekli vergi yükümlülükleri de vardır. Mükellefiyet esas itibarıyla kişiseldir. Özel bir mukavele ile başkalarına devredilmesine, istisnalar dışında imkan yoktur.

Kendisine vergi borcu yüklenen ve kanunlarda hükme bağlanan ödevleri yerine getiren kişi konumundaki *kanuni mükellef*, *vergi yüklenicisi* yada *taşıyıcısı*’ndan farklıdır. Vergi yüklenicisi veya taşıyıcısı, kavramı hukuki olmaktan çok, vergi yansımasıyla ilgili ekonomik bir kavramdır. Uygulamada iktisadi bir takım imkanlardan yararlanılması suretiyle vergi yükünün devrini öngören ekonomik yansıma mücadelesi sonucunda, söz konusu vergi yükünü gerçekten üzerine almaya mahkum olan şahsa *vergi yüklenicisi* veya *taşıyıcısı* denilir. Her ne kadar bazı durumlarda mükellefle vergi yüklenicisi aynı kişi olabilmekte ise de, gerek fiili ve gerekse kanuni yansıma ile verginin, ödeyen mükellef üzerinde kalmayarak aktarılabildiği de gözlenmektedir.

## III. VERGİ SORUMLUSU

Kendileri gerçek mükellef olmamakla birlikte, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla, vergi kanunlarının gösterdiği hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bir takım görevlerin (defter tutma, beyanname verme vb.) yerine getirilmesi

açısından mecburiyeti olan üçüncü kişiye *vergi sorumlusu* denir. Bir diğer deyişle, *vergi sorumluları* gerçek mükelleflerle olan kanunda gösterilmiş ilişkileri nedeniyle, belli durumlarda vergi borcuna ilişkin bazı ödevlerin yapılması ve vergi borcunun vergi dairesine ödenmesi konusunda, kanuni zorunluluklar yüklenmiş olan kişilerdir. Vergi sorumlusu, ödeyeceği vergiyi kendi nam ve hesabına değil, başkaları nam ve hesabına ödeyen *aracı (mutavassıt) ödeyici* konumundadır.

Örneğin işverenler, işçilerine ücret ödemesi yapmadan önce, işçinin aldığı ücretten ödemesi gereken gelir vergisini keser ve kanuni süresinde bu vergileri muhtasar beyanname ile vergi dairesine öderler. Burada, kanuni mükellef işçi olmasına karşılık, vergi sorumlusu işverendir. Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Küçükler ve kısıtlılar gibi fiil ehliyeti olmayan kimseler de vergi mükellef ve sorumlusu olabilirler.

#### IV.VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergi borcunun doğabilmesi için kanunlarda belirtilen vergi mükellefi ile vergi konusunun ilişki kurmaları gerekmektedir. Bu doğrultuda verginin konusu ile mükellefi arasında, kanunun aradığı koşulların ve ilişkilerin doğması haline, *vergiyi doğuran olay* denir. Vergi borcunun doğması için konu ile mükellef arasında doğması gereken koşullar ve ilişki, çeşitli şekillerde olabilir. Bu bir olay, bir durum, bir eylem olabileceği gibi bir sözleşme, bir üretim ya da bir tüketim de olabilir. Vergi Usul Kanunumuzun 19. maddesinde vergiyi doğuran olay "*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*" şeklinde ifade edilmiştir.

Örneğin *Gelir Vergisi'nde*, gelirin elde edilmesi, vergiyi doğuran olaydır. *Veraset ve İntikal Vergisi'nde* ise ölüm veya bağış olayı vergiyi doğuran olaydır. *Katma Değer Vergisinde* ise vergiyi doğuran olay mal teslimi, hizmetin yapılması, ithalat ve kanunun 10. Maddesinde yazılı diğer işlemlerin yapılmasıdır. Bu örnekleri çoğaltmakta pratik bir yarar yoktur.

Vergiyi doğuran olayın zamanında ve sağlıklı bir biçimde saptanması, hem mükellefler hem de vergi yönetimi bakımından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Vergilendirme döneminin saptanması, zamanaşımı, verginin temel unsurlarının uygulanması, beyanname verme ve diğer bir takım görevlerin yerine getirilmesi açısından, *vergiyi doğuran olay* büyük önem taşımaktadır.

## V. VERGİ MATRAHI

Vergi konusunun verginin hesaplanmasında esas alınan değer ya da miktarına *vergi matrahı* denir. Diğer bir ifade ile *matrah*, vergi borcunu hesaplamak amacıyla, vergi konusunun teknik miktarı, fiziki ölçüsü (uzunluk, hacim, ağırlık, sayı v.b) ya da ekonomik değeridir. *Vergi konusu* ile *vergi matrahı* birbirinden farklı kavramlardır. Ancak, geçmişte uygulanan ve bugün yürürlükte olmayan, baş vergisi, yol vergisi gibi bazı vergilerde konu ve matrahın aynı olduğu da görülmüştür. Bu iki kavramın farklılığı konusunda Türk Vergi Sisteminden bir takım örnekler verilebilir; *Gelir vergisinde*, verginin konusu bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı, matrahı ise kanunun öngördüğü indirim, istisna ya da muafiyet uygulamaları sonucunda kalan, tarifinin uygulanabileceği tutardır. *Emlak vergisinin* konusu bina, arsa yada arazinin kendisi, matrah ise bina, arsa veya arazinin vergi değeridir. *Katma Değer vergisinde* ise, konu teslim, hizmet ve ithalat iken, matrah, teslim ve hizmet işlemlerinde bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedeldir.

Vergi matrahı vergi konusunun sayılabilir yada ölçülebilir fiziksel miktarları olabileceği gibi fiyat veya bedel gibi ekonomik miktarlar da olabilir. Vergiler matrahın fiziksel yada ekonomik miktarlarla ifade edilmesine göre ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

### A. Spesifik Matrah

Verginin matrahı, teknik bir miktar, fiziki bir ölçü olduğu durumda *spesifik vergiler* söz konusudur. Günümüzde sayısı giderek azalan spesifik vergilerde ağırlık, yüzölçümü, hacim, uzunluk, adet, alkol derecesi v.b. ölçüler matrahı oluşturabilmektedir. Örneğin, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde özel otoların yaş ve ağırlıklarına göre vergi borcunun hesaplanmasında esas alınan vergi konusunun miktarı-fiziki ölçüleridir.

### B. Ad Valorem Matrah

Vergi matrahı, ekonomik-parasal bir değer olarak belirlendiği durumlarda ise *ad valorem vergiler* söz konusudur. *Ad valorem vergilerde*, vergi matrahı, söz konusu mal veya hizmetin değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Örneğin, gelirin belli bir oranı üzerinden alınan *Gelir Vergisi ad valorem* bir vergidir.

## VI. VERGİ TARİFESİ

Mükellefi, konusu, matrahı belli olan bir verginin hesaplanabilmesi için, matrahın ne kadarından vergi alınacağıının bilinmesi gerekir. İşte, vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan ölçülere *vergi tarifesi* denmektedir. Yani, *vergi*

*tarifesi*, vergi dairesine ödenmesi gereken vergi miktarını hesaplarken uygulanan ölçülerdir.

Tarife, vergi matrahı ve vergi oranından oluşur. *Vergi oranı*, vergi tarifesinin temel unsurudur. *Ad valorem vergilerde* vergi miktarı, matrahın belli bir yüzdesi olarak belirlendiğinden burada *vergi oranları* söz konusudur. *Spesifik vergilerde* ise, vergi oranı yerine *vergi miktarı* söz konusudur. Günümüz vergi sistemlerinde *ad valorem* vergiler ağırlıkta olduğu için, uygulamada vergi tarifesinin en önemli ölçüsü vergi oranlarıdır.

Vergi oranları vergi matrahı ilişkilerinde vergi oranları sabit kalabilmekte, azalabilmekte ve artabilmektedir. Bir verginin birden fazla oranının bulunması mümkündür. Oranın uygulanmasından önce bazı indirimler yapılabileceği gibi oranın uygulanmasından sonra da verginin bir kısmı indirilebilir, veya vergiye bir ilavede bulunulabilir. Böyle bir indirimin etkisi, vergi matrahında bir azalmanın ortaya çıkması şeklinde somutlaşır. İndirimin amacı ise genellikle vergilemede yükümlünün kişisel özelliklerini göz önünde tutmaktır.

Vergi tarifesinin bu strüktürel açıklamasının yanı sıra , tarifeye sadece biçimsel yönden bakarak, *vergi oranlarının sıralanışı* ya da *vergi oranlarının yer aldığı cetveller* şeklinde yaklaşanlar da olmaktadır. Böyle bir tanımlama, biçim unsuruna önem veren ve dar kapsamlı bir tanımlama olmaktadır.

Vergi tarifesinin ve tarife yapılarının vergileme için taşıdığı önem dikkate alınarak vergi teorisi içinde ayrı bir *tarife teorisi* geliştirilmiştir. Bu teori, tarife şekillerinin ve tarifenin çeşitli unsurlarının tahlilini (*şekli amaç*); bu şekillerin ekonomik, mali ve sosyal etkilerini araştırmayı, vergilemenin amaçlarına en uygun tarife şeklinin seçiminin yapılmasını (*maddi amaç*) öngörür.

Vergi tarifeleri açısından *ortalama vergi oranı* ile *marjinal vergi oranı* arasındaki ayırım önemli bir konudur. *Ortalama vergi oranı* vergi miktarının matraha oranı olarak tanımlanır. Vergi miktarı (**T**), vergi matrahı (**X**) ile gösterildiğinde,

$$\text{Ortalama Vergi Oranı} = \frac{T}{X}$$

olarak yazılabilir.

Buna karşılık vergi miktarındaki değişimin matrahdaki değişmeye oranı ise, *marjinal vergi oranı* 'dır.



$$\text{Marjinal Vergi Oranı} = \frac{\Delta T}{\Delta X}$$

*Global oran* adı da verilen *ortalama vergi oranı*, vergi miktarı ile vergi matrahı arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Vergi miktarının vergi miktarı içindeki payı ortalama vergi oranını verir. *Artış oranı* da denilen *marjinal vergi oranı* ise vergi miktarındaki çoğalışın vergi matrahındaki çoğalışa oranını ifade eder.

Vergi tarifelerinin yapısını, ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranı arasındaki ilişki belirlemektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi tarifeleri, *tek oranlı* (veya düz oranlı, eş oranlı, mütenasip), *artan oranlı* (müterakki), *tersine artan oranlı* (ric'i) ve *azalan oranlı* olarak sınıflandırılabilir.

### A. Tek (Düz) Oranlı Vergi Tarifesi

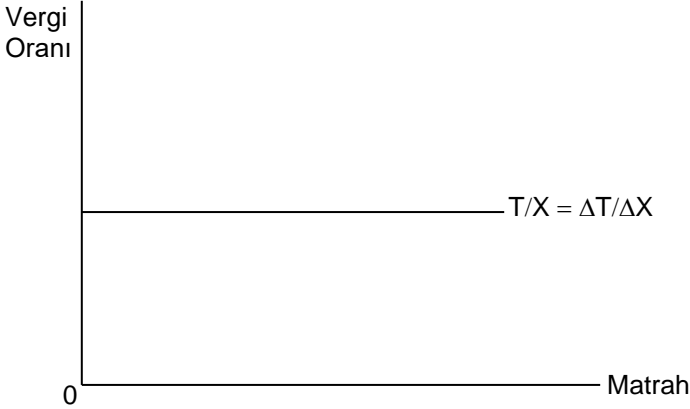
Tek oranlı vergilerde, vergi oranı matrahın artması durumunda bile değişmemekte, her düzeydeki gelir için gelirin belli bir yüzdesi vergi olarak alınmaktadır. Başka bir ifade ile matrahın her düzeyinde vergi oranı aynı kalmaktadır.

Ortalama vergi oranı ( $T/X$ ) ile marjinal vergi oranı ( $\Delta T/\Delta X$ ) birbirine eşittir. Dolayısıyla, matrah ne kadar büyürse büyüsün, vergi oranı sabit kalmaktadır. Bu durumda, ödenmesi gereken vergi miktarının, matrahın doğrusal fonksiyonu olması nedeniyle, vergi miktarı (T) matrahtaki (X) artışa rağmen nispi olarak aynı kaldığı halde, mutlak olarak yükselmektedir.

**Tablo 5**

Gelir (TL)	Vergi Oranı (%)	Vergi Miktarı
10.000	% 1	100
100.000	% 1	1.000
1.000.000	% 1	10.000

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi, gelir ne olursa olsun, verginin oranı aynı kalmaktadır. Tek oranlı vergi tarifesi aşağıdaki şekil üzerinde de açıklanabilir.



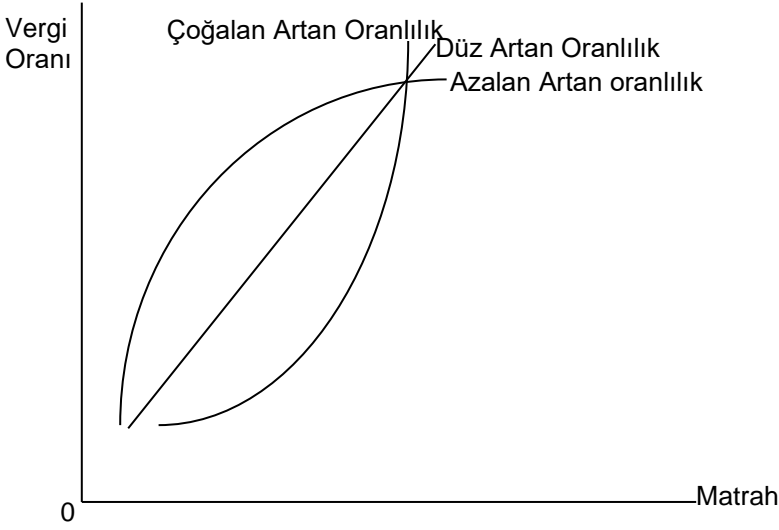
Şekil 9

Dikey eksen de vergi oranının, yatay eksen de vergi matrahının gösterildiği Şekil 9'da görüldüğü gibi, ortalama vergi oranı matrahın her seviyesi için aynı kalmakta ve marjinal vergi oranına eşit olması nedeniyle, vergi oranı çizgisi yatay eksene paralel olarak seyretmektedir. Türkiye'de halen uygulanmakta olan Emlak Vergisi, bunun bir örneği olarak belirtilebilir.

### B. Artan Oranlı (Müterakki) Vergi Tarifesi

*Artan oranlı vergiler* kavramını ilk olarak inceleyen yazar Fransız iktisatçısı *A.N.Condorcet*'dir. *Rousseau*, *Montesquie* ve *Mill* de konu ile ilgilenen yazarlardan olmuştur. *Artan oranlı vergilerde*, vergi miktarı, gerek mutlak ve gerekse oransal olarak büyür. Matrah arttıkça ortalama vergi oranı da yükselen tarife olarak da tanımlanabilir. Artan oranlı bir vergi uygulandığı zaman gelir arttıkça, gelirin daha büyük bir bölümü vergilendirilir.

Tek oranlı tarife tipinde vergi matrahının artması vergi oranında bir artışı gerektirmediği halde, aşağıdaki Şekil'de görüldüğü gibi artan oranlı tarifede gerek ortalama vergi oranı, gerekse marjinal vergi oranı matrahla birlikte artmaktadır. Ancak, artan oranlı vergilerde, marjinal vergi oranı, ortalama vergi oranından daha büyüktür. Artan oranlılık, çoğalan, düz ve azalan artan oranlılık olarak üç şekilde olabilir. Ortalama vergi oranındaki artış matrahtaki artış oranından büyük olduğunda çoğalan artan oranlılık; ortalama vergi oranındaki artış matrahtaki artış oranına eşit olduğunda düz artan oranlılık; ortalama vergi oranındaki artış matrahtaki artış oranından küçük olduğunda azalan artan oranlılık söz konusu olmaktadır.



Şekil 10

Artan oranlı vergi tarife yapısını etkileyen en önemli öğeler, *yükseklik farkı* ve *uzunluk farkı*'dır. Bir vergi tarifesinde en düşük oranla en yüksek oran arasındaki farka, *yükseklik farkı* denir. En düşük matrah ile en yüksek matrah arasındaki farka da *uzunluk farkı* denir.

Gerek *yükseklik farkı*, gerekse *uzunluk farkı*, artan oranlılığın derecesini etkiler. Uzunluk ve yükseklik farkına göre artan oranlılık *sert* veya *yumuşak* olur. Yükseklik farkı aynı kalmak koşuluyla uzunluk farkı ne kadar büyük olursa artan oranlılık o derecede yumuşak olur. Buna karşılık, uzunluk farkı aynı olduğunda, yükseklik farkı ne kadar artar ise, artan oranlılık da o derecede sert olur. Artan oranlı tarifenin sert olması düşük gelirlielerin aleyhinedir. Dolayısıyla yumuşak artan oranlılık vergi adaleti yönünden tercih edilir.

Artan oranlı vergilerin değişik uygulama şekilleri vardır. Bunları genel olarak *sınıf usulü artan oranlılık*, *dilim usulü artan oranlılık*, *açık artan oranlılık* ve *gizli artan oranlılık* olarak birbirinden ayırabiliriz.

### 1. Sınıf Usulü Artan Oranlılık

Sınıf usulü artan oranlılık, vergilendirilecek matrahın giderek artan sınıflara ayrılması ve sınıfların her birinin tamamına, daha önceki sınıfları da içine almak kaydıyla, o sınıfın vergi oranının uygulanması demektir. Vergi matrahı gittikçe artan sınıflardan hangisine giriyorsa, vergi matrahının tamamına o sınıf için belirlenen vergi oranı uygulanır. Sınıf usulü artan oranlılık aşağıdaki tabloda sayısal olarak açıklanmaktadır.

**Tablo 6**  
**Sınıf Usulü Artan Oranlık**

Matrah	Oran
100.000-200.000	% 10
200.001-300.000	% 20
300.001-400.000	% 30
400.001-500.000	% 40
500..001-600.000	% 50

Yukarıdaki tarifeye göre, 400.000 TL'lik bir geliri olan mükellefin % 20 nispetinde ödeyeceği 80.000 TL'lik vergiden sonra elinde 320.000 TL kalmasına karşılık 420.000 TL'lik geliri olan bir başka mükellefin %30 üzerinden ödeyeceği 126.000 TL'lik vergiden sonra elinde 294.000 TL kalmaktadır. İkinci mükellefin bir önceki mükellefe göre sadece 20.000 TL lik bir gelir fazlası bulunurken, ödediği vergi gelirindeki fazlalıktan daha çok olmaktadır. Matrahtaki küçük farklar için tüm vergi oranının birden bire yükselmesine vergicilikte *sert köşe* yada *basamak* gibi isimler verilmektedir. Sınıf usulü artan oranlılığın bu anlatılanlar doğrultusunda, adaletsizliklere yol açan bir usul olduğunu belirtmek gerekir. Dolayısıyla, bu usul vergi adaletine aykırı özelliği nedeni ile uygulamada pek kullanılmamakta ve bu mahzurları bünyesinde taşımayan *dilim usulü artan oranlık (trans usulü)* yönteminden yararlanılmaktadır. Vergilemede adaletsizliği önlemek için kademeli, dilimli artan oranlık sistemi en uygun usuldür.

## 2. Dilim Usulü Artan Oranlık

Sınıf usulü artan oranlılığın sakıncalarının ortadan kaldırılması için geliştirilmiş bir tarife şekli olan *dilim usulü artan oranlık*, belirli matrah dilimleri (trans) için, o dilime özgü oranların uygulanmasını gerektirir. Bu usulde, vergi matrahları önceki usulde olduğu gibi bir üst veya bir alt dilime bakılmaksızın kendi oranına göre ayrı ayrı hesaplanır ve alınacak vergi miktarının tutarı, dilimlere isabet eden vergilerin toplamı yapılarak bulunur.

Dilim usulü artan oranlık dolaysız vergilerden özellikle *gelir vergisinde* yaygın olarak uygulanmaktadır. Ayrıca bu usul *veraset ve intikal vergilerinde* de uygulanmaktadır. Veraset ve intikal vergisinde vergi

oranları, veraset yoluyla kendisine mal intikal eden kimseye olan akrabalık derecesine göre değişiklik gösterebilmektedir.

**Tablo 7**  
**Dilim Usulü Artan Oranlılık**

Matrah Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)
İlk 10.000.000	% 10	1.000.000
Sonra Gelen 10.000.000	% 15	1.500.000
>> >> 20.000.000	% 20	4.000.000
Toplam 50.000.000	---	6.500.000

Tabloda görüldüğü gibi, vergi matrahı dilimlere ayrılmakta ve her bir matrah dilimine artan oranlı tarife yapısı içinde ayrı bir vergi oranı uygulanmaktadır. Matrahın 50.000.000 TL olması durumunda, her bir dilimin vergisi ayrı olarak hesaplanmak suretiyle toplam vergi 6.500.000 TL olmaktadır.

### 3. Açık Artan Oranlılık

Artan oranlılık genellikle yukarıdaki sınıf ve dilim usulüne ilişkin tablolarda olduğu gibi açıkça görülür. Bu tür tarifelere *açık artan oranlı tarifeler* adı verilir. Bu vergi tarifelerinin seyri geniş ölçüde, bir yandan vergi tarifesinde en küçük oranla en büyük oran arasındaki farka (*yükseklik farkı*), diğer yandan en küçük oranın uygulandığı matrah miktarı ile en büyük oranın uygulandığı matrah miktarı arasındaki farka (*uzunluk farkı*) bağlıdır. Örneğin vergi yükümlülüğünün 10.000.000 TL'lık bir matrahta %2'lik bir oranla başladığını ve 100.000.000 TL'lık bir matrahta ise maksimum oran olan % 10'a eriştiğini varsayarsak, *yükseklik farkının* % 10 - % 2 = % 8 olmasına karşılık, *uzunluk farkının* 100.000.000 - 10.000.000 = 90.000.000 TL olduğu görülür.

### 4. Gizli Artan Oranlılık

Gizli artan oranlılık ise, şeklen tek oranlı (mütenasip) olan bir tarifenin, matrah yada vergi borcu üzerinden hesaplanan bir takım indirimler veya zamlar vasıtasıyla artan oranlı bir tarifeye dönüştürülmesidir. Bu tür vergi tarifelerinde ancak, yapılan bir hesaplama işlemi sonucu *gizli bir artan oranlılığın* bulunduğu anlaşılabilir. Daha çok *en az geçim indirimi* gibi, sabit bir indirim işleminin sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durum aşağıdaki tabloda açıkça görülebilmektedir;

**Tablo 8**  
**Gizli Artan Oranlılık**

1.Matrah	İndirim	2.Matrah	Oran	Vergi	1.Matrahaya Göre Oran
100.000	20.000	80.000	% 10	8.000	% 8
200.000	20.000	180.000	% 10	18.000	% 9
300.000	20.000	280.000	% 10	28.000	% 9.33
400.000	20.000	380.000	% 10	38.000	% 9.50

Gizli müterakkiliğin *indirim usulü* ile gerçekleştirilmesinde izlenebilecek ikinci yol, vergiden *istisna edilen tutarların vergi matrahının büyüklüğüne göre farklılaştırılmasıdır*. Bu tür matrah indirimlerinin yanı sıra, *vergi borcundan yapılacak indirimler* vasıtasıyla da *gizli artan oranlılık* gerçekleştirilebilir.

### C. Tersine Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Tersine artan oranlı vergi tarifelerinde, artan oranlı vergi tarifelerinden farklı olarak, mükellefin geliri arttıkça vergi oranının giderek azaldığı görülmektedir. Tersine artan oranlı vergilerde, vergi miktarının payı, vergi matrahı yerine mükellefin gelirine göre hesaplanır. Gelir arttıkça vergi oranı azaldığından, ödenen vergi ödeme gücü ile ters orantılıdır. Dolayısıyla gelir arttıkça, ortalama ve marjinal vergi oranlarının giderek azaldığı tarifelere sahip vergilere *tersine artan oranlı vergiler* veya *gerileyici (ric'i) vergiler* denir. Tersine artan oranlı vergi tarifelerinde, marjinal vergi oranı ortalama vergi oranından her zaman küçüktür.

**Tablo 9**  
**Tersine Artan Oranlılık**

Verginin Miktarı	Gelir (TL)	Verginin Gelire Oranı(%)
100	10.000	% 1
100	100.000	% 0.1
100	1.000.000	% 0.01

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi gelir arttıkça, verginin gelire oranı azalmaktadır. Genellikle dolaylı vergilerde ve baş vergilerinde bu durum ortaya çıkmaktadır. Bu tür vergilerde marjinal vergi oranının ortalama vergi oranından küçük olması nedeniyle mutlak vergi miktarı daima aynı kaldığı için, bunun nispi önemi gelir arttıkça azalır.

Ülkemizde 1952 yılına kadar uygulanan ve miktarı köylerde 12 TL, şehirlerde 18 TL olan *yol vergisi*, bu vergi tarifelerine güzel bir örnektir. Gerçekten her yükümlü için aynı olan bu sabit vergi tutarı matrahın yani gelirin bir kısmı olarak ifade edildiğinde, matrah arttıkça ortalama vergi oranının soldan sağa doğru azalan bir eğri şeklinde seyrettiği görülür. Günümüzde tersine artan oranlı vergi tarife yapısı daha çok dolaylı vergilerde söz konusu olmaktadır.

#### D. Azalan Oranlı Vergi Tarifesi

Matrah azaldıkça vergi oranının da azalması, azalan oranlı vergi tarifesi olarak tanımlanabilir. Ancak bu durum, artan oranlı vergi tarifesinin tersine çevrilmesi demektir. Asıl azalan oranlı vergi tarifesi, vergi matrahı artarken vergi oranının azalmasıdır. Aşağıdaki Tablo'da görüldüğü gibi bu tarife yapısında matrahtaki artışa rağmen vergi oranı giderek düşmektedir.

**Tablo 10**  
**Azalan Oranlılık**

Verginin Matrahı	Vergi Oranı
İlk 100.000.000	Binde 10
Sonra Gelen 100.000.000	Binde 7.5
200.000.000 Üstü	Binde 5

Azalan oranlı vergi tarifesinde marjinal vergi oranı ortalama vergi oranından her zaman küçüktür. Bu vergi tarifesinin uygulandığı vergilere örnek olarak damga vergisi verilebilir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİLEME TEKNİĞİ

Vergi tekniği, verginin konulmasından tahsiline kadar olan süreci ve bu süreç içindeki işlemleri kapsayan bir bütündür. Vergileme ile izlenen amaçların gerçekleştirilme olanakları ile ilgilenen *vergi tekniği*, *bir vergi fikrini gerçekleştirme sanatı* olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, bir verginin isimlendirilmesinden, vergisel kavram ve hükümlerin formüle edilmesine, vergi kanun tasarılarının hazırlanmasından ve sunulmasından, vergiyi doğuran olay ve vergi oranının belirlenmesine, verginin konulup kaldırılacağı zamanın tespitinden, verginin tarh, tahakkuk, tahsil ve denetimine kadar, belirtilebilecek tüm vergileme ile ilgili işlemler vergi tekniğinin görev alanına girmektedir.

#### I. VERGİNİN TARHI

Vergi borcu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte doğmaktadır. Ancak bu vergi borcunun ödenebilir hale gelebilmesi için vergi idaresinin bir takım işlemleri yapması gerekmektedir. Bu işlemler tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleridir. Bu işlemlerin uygulamada çoğu zaman, iç içe girmiş olduğu söylenebilir. Yükümlülere ait vergi borcunun ilgili vergi kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesince hesaplanarak, miktar itibarıyla saptanması işlemine *verginin tarhı* denmektedir. Bu tanımdan görüleceği gibi verginin tarhı, kural olarak, idarece yapılmaktadır. Ancak vergi kanunları çeşitli tarh usulleri getirmişler ve bu usullerin bir kısmında mükellefe de verginin hesaplanması yönünden bir takım ödevler yüklemişlerdir. Yükümlülere ait ferdi matrahların yani vergi borçlarının hesaplanmasında baş vurulan yöntemleri, *beyan usulü*, *karine veya dış belirtiler usulü*, *götürü usul* ve *idarece takdir usulü* olmak üzere dört grup altında toplamak mümkündür:



### A. Beyan Usulü

Beyan usulü (beyanname usulü), modern vergiciliğin temel ilkelerinden birisidir. *Beyan usulünde*, mükellefler veya vergi sorumluları, vergi matrahını, kanunda belirtilen usuller çerçevesinde kendileri hesaplayarak, vergi dairesine bir beyannameyle bildirirler. Çoğu zaman mükellef yada sorumlu saptadığı matraha vergi oranını da uygulayıp, ödeyeceği vergiyi de beyannameinde göstermektedir.

Mükellef bu yöntemde tamamen aktif rol oynar ve mükellefin yazılı olarak vereceği bilgiler, vergi tarhına esas oluşturur. Mükellef yada sorumlunun düzenlediği beyanname ya bizzat vergi dairesine verilmekte yada posta ile gönderilmektedir. Her iki halde de vergi dairesi beyannameyi inceleyerek denetimi yapar ve tahakkuk fişini düzenler. Tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile birlikte vergi tarh ve tahakkuk etmiş olur. Beyan üzerinden alınan vergilerde, kural olarak, tarh,tebliğ ve tahakkuk işlemleri bir arada yapılmaktadır.

Vergi hukukunda matrahın belirlenmesinde en çok kullanılan usul olarak kabul edilmektedir. Her şeyden önce bu usul, verginin ödeme gücüne göre ayarlanmasını en fazla sağlayabilen ve dolayısıyla-yeterli bir denetim sağlanabildiğinde- vergilemede adalet ilkesine hizmet edebilen bir usuldür. Ayrıca, bu usulde, ödeme gücü ile ferdi vergi borcu arasında dolaylı bir ilişki olmadığı, aksine yükümlünün vergi ödeme gücü doğrudan doğruya matraha ve dolayısıyla vergi borcuna yansıdığı için, verginin verimli olma olanağı daima mevcuttur. Değer esasına dayanan vergilerde matrahların konjonktürel gelişmeye paralel bir seyir izlemesi ve böylece verimi otomatik bir biçimde arttırması beyan usulünde mümkün olabilmektedir. Bu gibi avantajlarına rağmen, vergi kaçakçılığına elverişli ve mali psikoloji açısından sakıncalı olması gibi sebeplerle, beyan usulünün uygulanması pek kolay değildir.

### B. Karine veya Dış Belirtiler Usulü

Karine veya dış belirtiler usulü, yükümlülerin gelir veya servetlerine karine sayılan, yani bunları az çok temsil ettikleri varsayılan bir takım dış belirtilerin vergi matrahı olarak seçilerek vergi borcunun hesaplanması işlemidir. Bu usulde, Fransa ve İngiltere’de eski dönemlerde uygulanmış olan *kapı ve pencere vergisi* örneğinde olduğu gibi, bir binanın kapı ve pencere sayısı, o binanın sahibine getirdiği irat miktarına karine kabul edilerek bir vergi matrahı olabilmektedir. Karineler usulü ile matrah, gelir, işçi makine, alet sayısı gibi ölçüler göre belirlenmektedir. Bu usulde vergi konusu ile matrah birbirinden farklıdır. Matrah, vergi konusunu temsil ettiği varsayılan birtakım dış özellikler ve belirtilerdir.

Karine usulünün gerek maliye ve gerekse yükümlüler bakımından uygulanmasının kolay olması, yükümlüye az tazyik etmesi ve bu nedenle mali psikoloji açısından olumlu etkiler ortaya çıkarması gibi faydalarına rağmen çok büyük sakıncaları da vardır. Öncelikle böyle bir usule dayanılarak tarh edilen vergiler, gerek *yata*y, gerekse *dikey adalet* açısından, vergilemede adalet prensibine ters düşmektedirler. Ayrıca karineye dayanan vergiler bünyeleri itibariyle konjonktürel gelişmeye uyum sağlayamadıkları için esneklikten yoksun ve verimi düşük olmaktadır. Söz konusu sakıncaları nedeniyle karinelere usulü, günümüzde hemen hemen hiç rastlanılmayan tarihi nitelikte bir yöntem haline gelmiştir.

### C. Götürü Usul

*Kesim usulü adı da verilen götürü vergilendirme yönteminin esası*, vergi matrahının vergi idaresince belirlenmesidir. Modern uygulamalarda vergileme beyan usulüyle yapılmasına rağmen her ülkenin sosyal, kültürel, ekonomik ve ahlaki yapısı vergilemenin daima yükümlünün beyanına dayandırılmasına imkan bırakmamaktadır. Yükümlünün kişisel özelliklerinin beyan usulünün gereklerini yerine getirebilmesine imkan vermemesi yada idarenin beyan sisteminin uygulanmasındaki bir takım güçlüklerini yenememesi gibi durumlarda emin bir vergileme sistemi olarak götürü vergilemeye başvurulabilmektedir.

Bu yöntemin, idarece takdir yöntemiyle karıştırılmaması gerekir. Götürü usulde, idarece takdir usulündeki gibi her mükellef için tek tek değil, mükellefler için toplu olarak ve dereceler itibariyle matrah belirlenir. Yani, idarece takdir yönteminde matrahların her biri ayrı ayrı takdir olunurken, götürü usulde toplu bir takdir işlemi söz konusudur. Mükellefler, vergi idaresinin götürü takdir işlemine bireysel olarak itiraz edemezler. Ayrıca, kazançları ve iratları, gerçek usulde belirlenmesine olanak bulunmayan mükelleflerin, vergi matrahları götürü usule göre belirlenmektedir.

Vergi idaresi çok gelişmiş Batı ülkelerinde bile bir çeşit yardımcı usul olarak kullanılan götürü usule özellikle 1960'lardan sonra Türk Vergi Hukukunda da geniş yer verilmiştir. Çağdaş vergicilik anlayışı, götürü usulün uygulanış alanının mümkün olduğunca daraltılması ve hatta mümkünse tamamen kaldırılması yönündedir.

### D. İdarece Takdir Usulü

*İdarece vergi tarhi*, beyan esasının geçerli olmadığı durumlarda, vergi ödevlerini yerine getirmeyen yükümlüler hakkında, kanunen belli matrahlar üzerinden verginin idarece tarh edilmesidir. Bu usulde vergi

matrahı, vergi idaresince tek taraflı olarak belirlenmektedir. *İdarece takdir usulü*, vergi dairesi, takdir komisyonları ve vergi inceleme elamanlarınca yerine getirilmektedir. Ferdi matrahların tespiti konusunda vergi idaresine en geniş yetkiyi veren bu usulde, her bir yükümlünün vergi borcunun hesaplanmasına ilişkin vergi matrahı ayrı ayrı belirlenir.

Bu yöntemin uygulanmasında sübjektif değer yargılarına dayanılması ve matrahların çok yüksek takdir edilmesi tehlikesi vardır. Ayrıca bu usulün, özellikle iktisadi, sosyal ve kültürel gelişme derecesi henüz istenilen seviyeye ulaşmamış ülkelerde politik baskıların bir aracı haline getirilmesi de mümkün ve muhtemeldir. Buna karşılık, uygulama yönünden basit olması ve hazineye istikrarlı gelir sağlaması, bilinen avantajları arasındadır. Özellikle gayrimenkullerden alınan vergilere ait matrahların saptanmasında kullanılan bu yöntem, neden olduğu çeşitli sakıncalar dolayısıyla günümüzde giderek terk olunmakta ve sadece istisnai nitelikteki bazı durumlarda uygulanmaktadır. Örneğin Türk Vergi Sisteminde, beyana dayanan vergilerde her bir yükümlü için matrahın istisnai olarak idarece belirlenmesi üç şekilde olur: *ikmalen, re'sen ve idarece tarh*.

### 1. İkmalen Vergi Tarhı

Tamamlayıcı nitelikte bir tarhtır. Vergi Usul Kanununa göre, *ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı belirlenen bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir*. Böyle bir tarhın geçerli olabilmesi için birinci koşul daha önce bir tarh işleminin yapılmış olmasıdır. Böyle bir tarh yoksa onu tamamlaması gereken tarh da doğal olarak söz konusu olamaz. Mükellef daha önce verdiği beyannamesinde çeşitli gelir unsurlarından elde ettiği gelirleri yanlış değerlendirmelerle ya da diğer nedenlerle eksik gösterebilir veya bazı gelir unsurlarını gösterip diğerlerini göstermeyebilir veya zarar gösterebilir. İkinci şart ise, ikmalen tarhiyata göre ek vergi salınabilmesi için matrah yada matrah farkının defter, kayıt ve belgelere yahut kanuni ölçülere dayanılarak saptanmış olmasıdır.

İkmalen tarhiyatta mükellef ya da sorumlular vergi kanunlarının kendilerine yüklediği ödevleri yerine getirmiş, dolayısıyla da bunlarla vergi idaresi arasında bir hukuksal ilişki doğmuştur. Mükellef ya da sorumlu bu ödevleri yerine getirirken bazı hesap hataları veya yanlış değerlendirmeler yaparak matrahın eksik bildirilmesini neden olmuşsa, ikmalen tarhiyat ile bu tamamlanmaktadır. İkmalen vergi tarhı genellikle, vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farkları üzerinden yapılmaktadır.

## 2. Re'sen Vergi Tarhı

Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak belirlenmesine olanak bulunmayan durumlarda *takdir komisyonları* tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili makamlarca düzenlenmiş vergi incelemesi raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh edilmesidir. Mükellef ya da sorumlunun vergi kanunlarının kendilerine yüklediği bazı görevleri yerine getirmemeleri durumunda, idare tek taraflı olarak tarh işlemine girişmek durumunda kalmaktadır ki buna re'sen tarhiyat denir. Diğer bir deyimle herhangi bir nedenle vergi matrahını tamamen yada kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak saptamak olanaksız ise bu yönetime başvurulacaktır. Bu durumun saptanması takdir komisyonlarına ve vergi inceleme elemanlarına bırakılmıştır.

Vergi matrahının tamamen yada kısmen defter, kayıt ve belgelere yada kanuni ölçülere dayanılarak saptanmasının mümkün olmadığı hallerden bir kaçışunlardır; vergi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemiş olması, beyanname verilmekle birlikte beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması, tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmamış yada tasdik ettirilmemiş olması, defter kayıtlarında noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık olması ve verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin kanıt bulunması.

## 3. İdarece Vergi Tarhı

İdarece vergi tarhı, yukarıda açıklanan haller dışında kalan ve yükümlülerin verginin tarhı için vergi kanunları ile *öngörülen sürelerde müracaat etmemeleri* veya aynı kanunlarda belirtilen *yükümlülükleri yerine getirmemeleri* halinde, zamanında tarh edilmeyen verginin *kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesini* ifade etmektedir. İdarece tarhiyatta mükellefler kanunun öngördüğü bazı görevleri yerine getirmemek sureti ile tarhiyatın zamanında yapılamamasına neden olmakta, idare ile hukuksal ilişki kurulamamakta ve bunun sonucunda idare tek taraflı olarak tarha gitme durumunda kalmaktadır

## II. VERGİNİN TEBLİĞİ

Tebliğ, mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından bildirilmesidir. Mükellefin yada sorumlunun vergileme ile ilgili işlemlerden haberdar edilmesi tebliğ işlemi ile olmaktadır. Vergi hukukunun önemli

konularından birisidir. Vergi borcunun ödenebilir hale gelmesi ve bazı sürelerin başlangıcı tebliğe bağlıdır.

Vergi ihbarnameleri, ceza ihbarnameleri, vergi dairesince belli ödevlerin yerine getirilmesi için yapılan bildirimler, takdir komisyonu kararları, yoklama fişleri, inceleme raporları, düzeltme fişleri, yargı kararları, çeşitli yargısal işlemler ve uzlaşmaya ilişkin tutanaklar tebligat kapsamına girer. Buna karşılık *beyana dayalı tarhiyatta*, tahakkuk fişinin ayrıca tebliği gerekmez. Gerçek kişilerde kural olarak tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kişinin şahsına yapılır. Tüzel kişilerde ise tebligat bunların başkan, müdür yada kanuni temsilcilerine yapılır. Uygulamada genellikle *posta aracılığı ile* ihbarname göndermek suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bunun yanı sıra *memur aracılığı ile tebliğ, daire ve komisyonlarda tebliğ ve ilan yoluyla tebliğ* gibi tebliğ çeşitleri de vardır. Günümüz vergi tekniğinde, tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri çoğu kez aynı anda hep birlikte yapılmaktadır.

### III. VERGİNİN TAHAKKUKU

*Tahakkuk*, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Verginin tarh ve tebliğ edildikten sonra ödeme tarihinin belirlendiği aşamadır. Tebliğ işlemi ile mükellef idarece yapılan tarh işleminden haberdar olmaktadır. Bu işlem her zaman doğru olmayabilir. Vergi miktarında, mükellefin kişiliğinde, muaflık ya da istisnada bazı hatalar yapılmış olabilir. Mükellef vergi borcunu yatırmadan önce vergi mahkemelerine başvurarak bu hataları düzelttirmek isteyebilir. Uzlaşma yoluna da başvurabilir. Mükellefe bu haklar tanınıyor ise, sonuç alınıncaya dek vergi tahakkuk etmiş olmayacaktır. Vergi herhangi bir şekilde tarh edildikten sonra mükellefe ilan edilir. Tebliğ tarihinden itibaren, beyana dayanan tarhlar hariç, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda 30 gün beklenmektedir. 30 gün içerisinde vergi tarhiyatına karşı vergi mahkemesine veya uzlaşmaya müracaat edilmezse, verginin tahakkuku yapılmaktadır. Aksi takdirde yargının veya uzlaşma komisyonunun kararına dayanarak vergi tahakkuk ettirilir. Yani, dava açma süresi içerisinde dava açılmamışsa verginin tahakkuku ve kesinleşmesi aynı anda olacaktır. Dava açılmışsa tahakkuk mahkemenin vereceği karara kadar ertelenir.

Tahakkuk, vergi türlerine ve tarhiyat şekillerine göre farklılık gösterir. Beyan üzerinden alınan vergilerde, beyannamenin elden vergi dairesine ibraz edildiği anda, tahakkuk fişi düzenlenir ve vergi tahakkuk eder. Beyanname posta ile gönderilmişse kanuni süresi içinde tahakkuku yapılır. Veraset ve İntikal Vergisi'nde, tahakkuk beyannamenin verildiği anda değil, tarh edilen verginin mükellefe tebliği ile olmaktadır. *İkmalen*,

*re'sen* ve *idarece tarhiyatta*, ihbarname ile mükellefe tebliğ yapılır. Mükellefe 30 gün içinde bu tarhiyata karşı itiraz etme, uzlaşmaya başvurma veya indirim hakkından yararlanma süresi verilir. *Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde*, verginin tahsil edilmesi anında tahakkuku da gerçekleşmiş olur. Örneğin, *Damga Vergisi*'nde verginin tahakkuku tahsiline bağlıdır.

#### IV. VERGİNİN TAHSİLİ

Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir. Vergi olayı bir zincire benzetilirse, zincirin son halkası vergi alacağının ortadan kalkmasıdır. Bunun en doğal yolu vergi borçlusunun bu alacağı ödemesidir. Alacaklı vergi dairesi yönünden de bu doğal yol tahsil anlamına gelir. Ancak bu olağan yolun dışında da vergi alacağı zamanaşımı, terkin gibi yollarla da ortadan kalkabilir. Tahakkuk işlemleri tamamlanarak kesinleşen vergi borcu, mükellefin ödemesiyle ortadan kalkar.

Günümüze gelinceye dek vergilerin tahsilinde çeşitli usuller uygulanmıştır. Günümüzde ise vergiler esas itibarıyla devlet veya devlet adına vergi tarh ve tahsiline yetkili kılınan kamu tüzel kişileri tarafından tahsil edilmektedir. Vergi borcunun bizzat alacaklısı tarafından tahsilinin kendi içinde çeşitli şekilleri vardır. Devlet vergiyi bizzat kendi memurları vasıtasıyla tahsil edebileceği gibi bizzat yükümlünün ilgili daireye yatırmasını ya da posta ile göndermesini veyahut pul ve bandrol yapıştırmasını isteyebilir. Tarihsel açıdan konu ele alındığında bu alanda, *iltizam usulü, ihale usulü, halk temsilcileri usulü, emanet usulü, yükümlü tarafından ödenmesi usulü, pul ve bandrol yapıştırma usulü* gibi yöntemlerin kullanıldığı söylenilebilir.

##### A. İltizam Usulü

Bu usulde, vergilerin kanunlara göre tarh ve tahsil hakkı, devlet tarafından anlaşma ile *mültezim* denilen üçüncü bir şahsa verilerek karşılığında belirli bir bedel alınır. Genellikle aynı ekonominin geçerli olduğu dönemlerde devlet vergiyi tahsil görevini bir bedel karşılığında *mültezimlere* vererek, vergi tahsilatını gerçekleştirirdi. Mültezimlere vergi tahsil hakkı genellikle açık artırma yöntemiyle verilir. Bu yöntem, önceden belirlenmiş bir vergi gelirini garanti etmekteydi. *Mültezimin*, devlete ödediği bedel ile tahsil ettiği tutar arasındaki farktan, tahsil masrafları çıktıktan sonra kalan miktar, kendi kazancını oluşturmaktaydı.

Özellikle vergilerin ayın olarak alındığı zamanlarda uygulanmış olan ve günümüzde ortadan kalkan bu yöntemin iyi yönü hazineye tutarı önceden bilinen bir gelir sağlamayı garanti etmesi ve devletin verginin

tahsil giderleri yapmayı sadece idari ve yargısal denetim ile ilgilenmesidir. Buna karşılık yükümlüler üzerinde baskılara yol açması, adaletsiz uygulamaları ortaya çıkarması ve kolaylıkla halka zulmeden bir araç haline gelebilmesi gibi birçok sakıncası da vardır.

### **B. İhale Usulü**

İhale yöntemi, verginin tahsili görevinin devlet nam ve adına üçüncü kişilere, toplayacakları vergi tutarı üzerinden belli bir yüzde ile verilmesidir. İhale usulünde mültezim durumundaki kişi, iltizamda olduğu gibi devlete belirli bir bedel vermeyi taahhüt etmemekte, aksine vergi dairelerince tarh ve tahakkuku yapılan vergileri devlet adına ve hesabına toplamakta ve bu amaçla yaptığı çalışma ve giderlerin karşılığı olarak fiilen tahsil ettiği vergi tutarlarının belirli bir yüzdesini almaktadır. İltizam usulünde, vergi toplama hakkını devlete en çok ödemedede bulunmayı teklif eden kazandığı halde, ihale usulünde vergi toplama işi en az yüzde (komisyon) almayı teklif edene verilmekteydi. Bu nedenle ihale usulünde vergi toplayan kimsenin zulüm eğilimi, *mültezime* nazaran çok daha azdır. Ancak bu usulde devletin zarar ihtimali, *iltizama* nazaran daha fazladır.

### **C. Halk Temsilcileri Usulü**

*Halk temsilcileri eliyle tahsil usulü*, vergi tahsilatının halk içinden seçilen temsilciler aracılığıyla yapılması yöntemidir. Devletin vergiyi bizzat toplamak için yeterince örgütlenemediği dönemlerde uygulanmış bir usuldür. Osmanlı Devleti'nde 19. yüzyılda birtakım heyetler, imamlar, muhtarlar eliyle vergilerin tahsil edilmesi, bu yöntemle örnek verilebilir. Tahsil işi ile görevlendirilen halk temsilcilerinin genellikle yeteneksiz ve sorumsuz kişiler oluşu ve dolayısıyla görevlerini yeterince yapamamaları nedeniyle bu yöntem kötü sonuçlar vermiş ve 20. Yüzyılın başlarından itibaren tarihe karışmıştır.

### **D. Emanet Usulü**

*Emanet Usulü*, verginin devlet memurları tarafından ve tahsildarlar aracılığıyla tarh ve tahsil edilmesidir. Zamanımızda uygulanan bu yöntemde, verginin tarh ve tahsiline ilişkin bütün işlemler devletin ilgili örgütleri tarafından gerçekleştirilir. Bu işlerde çalışan memurların vergi toplama işlerinden kar yada zarar etmeleri veya yüzde almaları söz konusu değildir. Bu memurlar emekleri karşılığında, sadece ücret almaktadırlar. Daha önceki yöntemlerden hiç birinin mahsurlarını taşımamasına rağmen, emanet usulü de zamanımızda giderek terk edilmektedir. Bunun nedeni vergi ve yükümlü sayısının büyük ölçülerde artmasının, emanet usulünün maliyetini yükseltmesidir. Gerçekten de emanet usulünün tam olarak uygulanması hem çok sayıda memura ihtiyaç göstermektedir, hem de

işlerin süratle yürütülmesini önlemektedir. Mükellefler adına tahsildar gönderilmek suretiyle vergi tahsilinin gerçekleştirildiği bu yöntemin maliyeti çok yüksek olmuştur.

### **E. Yükümlü Tarafından Ödenmesi Usulü**

Günümüzde verginin tahsili esas itibariyle mükellefin vergi borcunu doğrudan vergi dairesine veya bankaya ya da posta ile göndermesi yoluyla gerçekleşmektedir. Vergi tarhı günümüzde nasıl yükümlünün beyanına dayalı olarak yapılıyorsa, verginin tahsili de yine yükümlünün vergi borcunu doğrudan vergi dairesine yatırması yoluyla gerçekleştirilebilir. Örneğin, kaynakta kesme yöntemiyle (stopaj), vergi sorumluları, mükellef adına ve hesabına vergi borcunu vergi dairesine öderler.

### **F.Pul-Bandrol Yapıştırma veya Kıymetli Kağıt Kullanma Usulü**

Pul veya bandrol yapıştırarak, kıymetli kağıt kullanmak yoluyla, hukuki muamelelerin belirli bir tescili anında gerçekleştirilen tahsil yöntemleri de vardır. Yaygın bir uygulama alanı bulmamakla birlikte, ülkemizde harçların bir kısmı bu şekilde pul yapıştırmak suretiyle ödenmektedir. Kira kontratları da kıymetli kağıda örnek olarak gösterilebilir.





## BEŞİNCİ BÖLÜM

### VERGİLEME İLKELERİ

Vergi sistemini oluşturan vergilerin gerek kapsamı gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, vergileme ilkeleri olarak nitelendirilir. Vergileme ilkeleri bir vergi uygulamasının gerek mevzuat ve gerekse uygulanma açısından başarılı bir şekilde yürütülebilmesi bakımından geliştirilmişlerdir. Bir diğer ifade ile vergileme ilkeleri vergiciliğin anayasası niteliğindeki kurallardan oluşan şekil ve yöntemlerle ilgili, uyulması gerekli normatif ilkelerdir. Dolayısıyla bu ilkeler *olanı değil olması gerekeni* ifade ederler. Vergilemenin normatif yönü olarak kabul edilen vergileme ilkeleri her çağa ve her ülkeye göre değişir. Bu nedenle vergileme ilkeleri belirli ekonomilere veya belirli dönemlere göre farklı olduğundan bu ilkelerin tarihi bir süreç içinde ele alınması gerekliliği doğmaktadır.

Vergileme ilkeleri olarak tanımlanan kıstaslar, kamu maliyesi disiplini içinde yapılan çalışmalarda ilk zamanlardan beri dikkat çekmiş olup, *A.Smith, McCulloch, J.S.Mill, Edgeworth, Dalton, Pigou, J.F.Due* ve *A.Wagner* gibi yazarlar yapmış oldukları çalışmalarda özellikle vergileme ilkeleri ile ilgilenmişlerdir. Ancak, maliye literatüründe, vergileme ilkelerinin tartışılması özellikle *A.Smith* ve *A.Wagner* tarafından ileri sürülen kuralların açıklanması ile başlatılmış ve yoğunlaştırılmıştır. Bunun da ötesinde zamanımızda dahi bu düşünürlerin işaret ettiği ilkeler, vergi politikası ve vergi teknolojinin kısmen temelini oluşturmaktadır.

#### I. ADAM SMITH'İN VERGİLEME İLKELERİ

Vergileme ilkelerinin bir vergi sisteminin değerlendirilmesi ve gelişiminde kullanılan ölçütlere ilişkin en tanınmış ve günümüzde bile atıfta bulunulan ilkeler; *Adam Smith*'in vergileme ilkeleri'dir. Kendi alanında bir ilk olması *A.Smith* tarafından formüle edilen prensiplerin maliye literatüründe öteden beri özel bir yere sahip olmasına yol

açmaktadır. 1776 yılında yayınlanan Ulusların Zenginliği adlı eserinde *A.Smith* dört vergileme ilkesini ortaya atmıştır. Klasik iktisadi yaklaşımın temel düşünce ve ilkelerine uygun olarak ortaya konan bu ilkeler; *Adalet/Eşitlik, Kesinlik, "Uygunluk ve İktisadilik* ilkeleridir.

### A. Adalet/Eşitlik İlkesi

Adalet ilkesine göre toplumu oluşturan bireyler, devletin devamına iktidarı oranında, yani devletin himayesi altında elde ettiği gelir ile orantılı olarak iştirak etmelidir. *A.Smith*, kamu harcamalarını büyük bir mülkün genel giderlerine benzeterek hissedarların bu mülkten elde ettikleri çıkarlarla orantılı olarak bu giderlere iştirak etmesi gerektiğini öne sürmüştür. Bu doğrultuda, *A.Smith*'in adalet prensibi, iktidar ölçüsü olarak kişinin servetini değil, elde ettiği gelirini esas almakta, vatandaşların gelirleri oranında devlet giderlerine katılmaları gerektiğini belirtmektedir. Bu ilke, gerçekte vergi yükünün dengeli dağılımı anlamında *adaleti (equity)* değil, ekonomik anlamda bir *eşitliğin (equality)* gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır.

### B. Belirlilik/Kesinlik İlkesi

Bireyler ödeyecekleri verginin, ödeme zamanını, ödeme biçimini ve miktarını açık ve kesin olarak bilmelidirler. Bu ilkeye göre vergi yasaları herkesin anlayacağı bir dilde düzenlenmelidir ve bireylerin ödeyecekleri vergilerin keyfi olmaması gerekir. *A.Smith*'e göre, vergilemede belirlilik(kesinlik) ilkesi, eşitlik ilkesinden bile daha önemlidir; çünkü, söz konusu prensibe uyulmaması, büyük ölçüde bir *eşitsizlik (inequality)* durumundan bile daha kötü sonuçlara yol açabilir. *Smith*'in belirlilik kuralına verdiği önemin altında, örgütlü bir vergi idaresinin bulunmadığı, vergilerin iltizam usulüyle tahsil edildiği, ahlak ve eğitim düzeyleri düşük mültezimlerin her türlü rüşvete açık olduğu ve vergi yükümlülüklerinde belirsizliklerin hakim bulunduğu bir dönemin koşulları etkili olmuştur.

### C. Uygunluk İlkesi

Bu ilkeye göre, vergi bireylerden en uygun zamanda ve biçimde alınmalıdır. Özellikle devlet ile vatandaşlar arası ilişkilerin kötü, vergi ahlakının zayıf ve vergi zihniyetinin olumsuz olduğu ülkelerde bu ilke mali psikoloji açısından hiç de küçümsenmeyecek bir rol oynamaktadır. Yükümlülerin vergi ödeme eğilimlerini olumlu yönde etkileyerek vergi kaçakçılığını mümkün olduğunca sınırlayabilmekte, vergi gelirlerini arttırabilmektedir. Vergilerin en ideal tarh ve tahsili, mümkün olduğu kadar vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönem içerisinde veya ona en yakın zamanda ödenerek gerçekleştirilebilir. Koşullara uygunluk

açısından başta gelen vergi ödeme veya tahsil yöntemi ise *kaynakta tevkif* olmasına rağmen bu yöntemin uygulama alanı sınırlıdır.

#### D. İktisadilik İlkesi

Bu ilke yazarlar arasında başlıca iki şekilde yorumlanmaktadır. Bir kısım yazarlar bu ilkeyi dar anlamında ele almışlar ve *verginin neden olduğu tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğu kadar az olması gerektiği* şeklinde yorumlamışlardır. Diğer bazı yazarlar ise *randıman prensibi* de denilen bu ilke ile *verginin etkileri bakımından iktisadi faaliyete mümkün olduğu kadar az zarar vermesinin* kastedilmiş olduğunu ileri sürmektedirler.

### II. ADOLP WAGNER'İN VERGİLEME İLKELERİ

19. yüzyıl ortalarında akademik alanda liberalizm ile sosyalizm arasında ortaya çıkan tartışmalarla birlikte, *organik-kollektivist* devlet görüşünü benimseyen teoriler, piyasada oluşan gelir dağılımının adil olduğunu ve vergilemenin gelir dağılımı karşısında tarafsız kalması gerektiğini ileri süren *Edinburg Kuralı*'na karşı çıkmışlar, gelir dağılımına bir müdahale aracı olarak vergilerin kullanılabileceğini savunmuşlardır. Alman maliyecisi *A.Wagner* bu süreç içerisinde sosyal reform fikrinden hareket ederek ve kısmen *A.Smith*'in ileri sürdüğü ilkelerden de yararlanarak, dört grup altında sistemleştirilen ve günümüzde de henüz önemini koruyan vergileme ilkelerini geliştirmiştir.

#### A. Mali İlkeler

Mali ilkeler, *yeterlilik* ve *esneklik* ilkeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. *Yeterlilik* ilkesine göre, *vergileme, bir mali dönem içerisinde meydana gelen mali ihtiyaçları, diğer finansman araçlarının yetersiz kaldığı ya da arzulanmadığı nispette karşılayabilmelidir*. Bu ilke ile devletin belirli bir dönemdeki kamu harcamalarını başka kamu gelirleri ile karşılayamadığı ya da diğer kamu gelirleri ile karşılanması arzu edilmediği nispette vergileme yoluyla karşılanması öngörülmektedir. Bu ilkede, vergiler devletin ikinci derece kamu geliri kaynağı olarak kabul edilmektedir.

*A.Wagner*'in diğer mali prensibi olan *esneklik ilkesine* göre, *vergilenme devletin mali ihtiyaçlarındaki değişmelere uygun bir şekilde değişim göstererek kamu ihtiyaçlarını karşılayabilmelidir*. Bir verginin ya da vergi sisteminin esnekliği, belli koşullara göre, vergi gelirlerinin artıp, azalabilmesidir. Yazara göre bu ilkenin varlığını haklı kılan iki neden vardır: uzun süreli-yapısal etkenler ve kısa süreli-konjonktürel etkenler. Eğer vergileme, bu etkenler dolayısıyla kamusal ihtiyaçlarda meydana gelen artışları otomatikman karşılayabilecek bir esnekliğe sahip değil ise ya

devlet faaliyetlerinde bir kısıtlamaya gidilecek ve ya iktisadi bakımdan rasyonel olmayan bir araç olan borçlanma ile karşılanacaktır.

### B. İktisadi İlkeler

İktisadi ilkeler *uygun vergi kaynaklarını seçme ilkesi* ve *milli ekonomi ve mükelleflerce uygun vergi türlerini seçme ilkesi* olmak üzere iki tanedir. A. *Wagner* burada ekonomik bakımdan uygun olan vergi kaynaklarının seçimi ile ekonominin üretim, dağıtım ve yükümlülerin davranışları üzerinde yapacakları etkiler bakımından uygun vergi türlerinin neler olması gerektiği konusu üzerinde durmaktadır. Yazarın ilk konuyla ilgili saptaması, en uygun vergi kaynağının servet değil, gelir olması gerektiği şeklindedir. İkinci nokta yani uygun vergi türlerini seçme konusu ise, aslında *verginin yansımaları* olayı ile ilgilidir. Bu doğrultuda *Wagner*, yansımaları olayını dikkate alarak vergi sistemi ile belirli vergi türlerinin etkilerinin araştırılıp saptanmasından sonra, varılan sonuçlara göre vergi sisteminin yeniden düzenlenmesi, vergi türleri ve vergi konularının yeniden seçilmesi gerektiğine işaret etmektedir.

### C. Ahlaki İlkeler

Burada verginin adil bir şekilde dağılımına yani vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik ilkeler üzerinde durulmaktadır. Bu ilkelerden *eşitlik ilkesi* *Wagner*'e göre vergilerin gelir ile eşit orantılı olmasıdır. Bu ilkeye göre, vergiler mükelleflerin iktisadi gücü ile orantılı olarak alınmalıdır. *Genellik ilkesi* ise verginin, toplumu oluşturan herkesten alınması gerektiğini ve bu konuda vatandaşlar arasında bir ayrıcalık yapılmaması gerektiğini saptamaktadır. *Genellik ilkesi*, ödeme gücüne sahip olan ve kanunların verginin doğumunu bağladığı olay ile ilişkisi olan bütün gerçek ve tüzel kişilerin, hukuki tabiyet, mevki, sınıf, din ve ırk gibi ekonomi dışı kriterler dikkate alınmaksızın, vergiye tabi tutulmasını gerektirir.

### D. Teknik ve İdari İlkeler

Teknik ve idari ilkeler *belirlilik*, *uygunluk* ve *iktisadilik* ilkelerinden oluşmaktadır. A. *Wagner*'e göre, *belirlilik (kesinlik) ilkesi*, verginin açık ve kesin olması, vergi mükellefleri ödeyecekleri verginin ödeme yeri ve zamanını, ödeme şeklini ve miktarını kesin bir şekilde bilmelerini gerektirir. *Belirlilik ilkesinin* gerçekleştirilmesi, idari personelin iyi yetişmiş ve ahlaklı kimselerden oluşmuş olmasının yanı sıra, vergi sistemi ve münferit vergilerin basit olması, vergi kanunlarında kullanılan dilin açık olması, verginin ödeneceği tarih ve yer ile borcun miktarının açık ve kesin olarak bilinmesi, vergi kanunları ve nizamları hakkında yeterli açıklamaların yapılması gibi koşullara bağlıdır.

Teknik ve idari ilkelerden *uygunluk ilkesi* ise, verginin mükelleflerce en uygun zamanda ve mekanda, en uygun araçlar ve koşullarda gerektiğinde taksitlerle ödenmesi gerektiğini belirtir.

*Wagner*'in en fazla önem verdiği ilkelerden biri olan *ucuzluk ilkesi* de, verginin tarh ve tahsil masraflarını mümkün olduğu kadar azaltma anlamına gelmektedir. Bu ilkenin gerçekleşme şansı sadece vergi idaresinin isteği ve kabiliyetine değil, aynı zamanda halkın tutumu, vergi türlerinin seçimi ve tüm vergi sisteminin düzenlenmesine bağlıdır.

### III. TEMEL VERGİLEME İLKELERİ

Bütün bu çalışmaların birleştiği ve günümüz vergi sistemlerinde önem kazanan ilkeler *genellik*, *adalet* ve *etkinlik* ilkeleridir. Şimdi bu ilkeleri ve bu ilkeler kapsamında ortaya konulan yaklaşımları inceleyebiliriz.

#### A. Genellik İlkesi

Geçmiş dönemlerde toplumdaki bazı kişilerin veya sınıfların vergi karşısında ayrıcalıklı bir konuma sahip olarak vergi dışı bırakılmaları söz konusu olmuştur. Ancak *vergi hakkı* ile birlikte demokrasinin gelişmesi ve yerleşmesi, bu ayrıcalıkları ortadan kaldırmıştır. Günümüzün en önemli vergileme ilkelerinden birisi olan genellik ilkesi, toplumda hiçbir sınıf farkı ve ayrıcalık gözetilmeksizin herkesin vergilendirilmesini ifade eder. Bu ilke, bir ülkenin sınırları içinde yaşayan vatandaşların ve yabancıların, ayrıca ülke sınırları dışında yaşayan vatandaşların ayırım gözetilmeden toplam vergi yüküne katılması gereğini gösterir.

Vergide genellik ilkesi, günümüz anayasalarında hüküm altına alınmış önemli bir ilkedir. Nitekim, Anayasamızın 73. Maddesinde *herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür* denilmek suretiyle herkesin vergilendirme kapsamı içinde olduğu açıkça belirtilmiştir.

Genellik ilkesi herkesin mali gücüne göre vergi ödemek zorunda olduğunu ifade etmekle birlikte, uygulamada hemen her ülkede bazı kişilerin vergi dışı kaldıkları görülebilmektedir. Bu durumlardan birincisi, vergi muafiyet ve istisnalarıdır. *Vergi muafiyeti*, vergi kanunları ile belli şartlara sahip gerçek ve tüzel kişi vergi mükelleflerinin tamamen veya kısmen vergi dışı bırakılması demektir. *Vergi istisnası* ise, vergi konusunun kanunda belirtilen şartlara uygun olarak tamamen veya kısmen vergi dışı bırakılması olarak tanımlanabilir. İkincisi, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı durumudur. *Vergiden kaçınma*, mükellefin yasal çerçevede vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini önleyerek kendisi için vergi borcunun doğmasına izin vermemesi ve bu şekilde vergi dışı

kalmasıdır. **Vergi kaçakçılığı** ise, mükellefin vergi borcu doğduğu halde vergi kanunlarına karşı gelerek ödemesi gereken vergiyi kısmen veya tamamen ödememesi demektir.

*Vergi muafiyet ve istisnaları, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, genellik ilkesine aykırı ve onun geçerliliğini ortadan kaldıran durum ve uygulamalar mıdır?* Bu tür durum ve uygulamaların genellik ilkesini zedelediği söylenebilir. Çünkü, devlet herkesi vergi kapsamına almakla birlikte, vergi muafiyet ve istisnalarında ekonomik ve sosyal gerekçelerle belli şartlar dahilinde vergi mükellefini ve verginin konusunu kanun kapsamında vergi dışı bırakmaktadır. Bazı kişilere ayrıcalık tanımamakta, kanunda belirtilen şartları taşıdığı sürece onlardan vergi almamaktadır. O şartları kaybettiklerinde onları vergilendirmektedir. Vergiden kaçınma durumunda ise, bir kişinin vergi ödememesi, belli bir ayrıcalığa sahip olması nedeniyle değil, vergi borcunu doğuran olaya sebebiyet vermemesi nedeniyledir. Vergi kaçakçılığında da, kişinin vergilendirme kapsamında olduğu halde kanunlara karşı gelerek vergi ödememesi söz konusu olmakta ve suç işlemektedir.

## B. Adalet İlkesi

Vergi sistemlerine yönelik eleştirilerin çoğu sistemin adil olmadığı ile ilgilidir. Bununla birlikte adaletin ne olduğunu ve ne şekilde sağlanabileceğini tanımlamak ya da açıklamak, üzerinde görüş birliği olmayan güç bir işlemdir. Maliye bilimi ile uğraşan düşünürlerin üzerinde durdukları en önemli konuların başında daima adil bir vergi sisteminin nasıl olacağı ve adaletin ne şekilde sağlanabileceği soruları gelmiştir. Vergilemede adalet ilkesi, vergilerin mükellefler arasında adil ölçülerde dağılımını gerçekleştirmeyi amaçlar. Yani adil bir vergi sisteminin amacı, vergi yükünün bireyler arasında adaletli bir şekilde dağıtılmasıdır.

Genel olarak vergileme de adaletin gerçekleştirilmesi için başvuru kriterlerin başında **eşitlik** gelmektedir. Adil bir vergi sisteminin oluşturulabilmesinin ilk koşulu, vergilemede eşitliğin sağlanmasıdır. Ancak, değer yargıları içermesi nedeniyle vergide eşitliğin nasıl sağlanacağı da tartışmalı bir konudur. Vergide eşitlik, *yatay eşitlik* ve *dikey eşitlik* olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmektedir.

**Yatay eşitlik**, aynı durumda olan mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir. Buna göre vergilerin tutarı ve oranı, durumları her bakımdan aynı olan (gelir, servet, kişisel durum vs.) kimseler için eşit olacaktır. Yani sosyal ve ekonomik durumları birbirlerinin aynısı olan kişiler, bu yaklaşım içerisinde aynı koşullarda vergi vereceklerdir.

**Dikey eşitlik**, farklı durumda olanlara farklı muamele yapılmasını öngörür. Sosyal ve ekonomik durumları birbirlerinden farklı bulunan kişilerin, birinin diğerinden farklı boyutta vergi ödemesini belirtir. Gerek kişisel ve ailevi gerekse sahip oldukları ekonomik olanaklar ve yaşamlarını sağlama biçimleriyle mükellefler, birbirlerinden değişik konumlarda bulunabilirler. *Dikey eşitlik*, söz konusu farkların göz önünde bulundurulması suretiyle, vergi yükünde farklılaşma yapılmasını gerektirir. *Dikey eşitlik* ile ilgili üç problemden bahsedilebilir. Bunlar, ilke olarak kimin daha yüksek oranda vergi ödemesi gerektiğini belirlemek, ilkeyi hayata geçirmek, yani bu ilkeye ilişkin vergi kurallarını kaleme almak ve eğer birisi daha yüksek oranda vergi ödeme durumunda ise başkalarından ne kadar fazla ödemesi gerektiğini kararlaştırmak gibi sorunlardır.

Yapılan analizlere göre, her ne kadar *dikey* ve *yatay eşitlik* kriterleri ilk bakışta adil bir vergi sisteminin kurulmasında makul temeller oluşturuyor gibi görünse de, gerçekte bu ilkelerin sağladığı yararların sınırlı olduğunu belirtmek gerekir. İki kişiden hangisinin daha iyi durumda olduğunu ya da hangisinin daha büyük ödeme gücü olduğunu, hangi en doğru kıstasa dayanarak ve nasıl söyleyebileceğimizle ilgili soru bu durumu kısmen açıklamaktadır. Üstelik *dikey eşitlik*, toplumda daha iyi durumda olan birinin, ne kadar daha fazla vergi ödemesi gerektiğini söylememekte, sadece o kişinin daha fazla ödemesi gerektiğini belirtmektedir. Başka bir deyişle vergide eşitlik temel bir kural olmakla birlikte, bunun gerçekleştirilebilmesi için somut ve her soruna cevap verebilir araçlar mevcut değildir. İleride üzerinde durulacağı gibi, günümüzde, mükelleflerin vergi ödeme güçlerine, çeşitli araç ve tekniklerden yararlanılması suretiyle ulaşılmaya çalışılmaktadır.

## 1. Adaletin Sağlanmasına Yönelik Yaklaşımlar

Vergilemede adalet ilkesinin hayata geçirilmesi konusunda teorik düzeyde farklı yaklaşımlar söz konusudur. Bu yaklaşımlar sırasıyla  *fayda teorisine* dayanan  *fayda yaklaşımı*,  *iktidar teorisine* dayanan  *ödeme gücü yaklaşımı* ve  *fedakarlıkta eşitlik yaklaşımı* olarak incelenebilir.

### a. Fayda Yaklaşımı

Bu yaklaşımda, vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi için vergilerin, kamu faaliyet ve hizmetlerinden sağlanan yararın göz önünde bulundurulması suretiyle, bireyler arasında paylaştırılmasını öngörülmektedir. Başka bir ifade ile mükellefler, kamu hizmetlerinden talepleri oranında vergi ödemelidirler. Daha 17. Yüzyılın, *Pufendorf*, *Hobbes* ve *Locke* gibi doğal hukuk teorisyenleri tarafından savunulmuş olan faydalanma ilkesinin günümüzde de *Musgrave* ve *Haller* gibi tanınmış maliyeciler tarafından benimsendiği gözlenmektedir.



Fayda yaklaşımı, piyasada mal ve hizmet mübadelesi bakımından geçerli olan kuralların kamu ekonomisi alanında da geçerli olmasını savunur. Piyasada nasıl ki fiyatlar, mal ve hizmetleri kullananların elde ettikleri faydayı ölçüyorsa, vergiler de kamu hizmetlerinden faydalananların elde ettikleri faydayı ölçecektir. Dolayısıyla vergiler, bireylerin elde ettikleri faydaların karşılığıdır. Ancak bu açıklamalara şunu da eklemek gerekir ki, eğer kamu kesiminde piyasa kurallarına uygun bir finansman gerçekleşebilseydi, vergiler tamamen faydayı esas alan fiyatı yansıtan finansman araçları olabilirdi. *Kamu Malları Teorisi*'ne göre devlet hizmetlerinin çoğunu karakterize eden temel özellik, bunların *bölünememesi* ve *sağladıkları faydaların ölçülememesidir*. Buradan hareketle milli savunma ve iç güvenlik gibi *kollektif* bir karaktere sahip olan hizmetlerin *tüketiminde rekabet olmaması*, faydanın sadece hizmetin bedelini ödeyenlere tahsis edilmesini engellemekte ve bu gibi kamusal hizmet türlerinde piyasa kurallarına uygun bir faydalanma ilkesinin uygulanabilmesini engellemektedir. Gerçekten de çoğu harcama kategorilerinde, faydaların ölçülmesi esas itibarıyla imkansızdır. İktisatçılar, farklı bireyler tarafından elde edilen faydaların büyüklüğünü ölçmenin mümkün olmaması nedeniyle vergilemede fayda yaklaşımına iltifat etmemişlerdir.

Bazı sınırlı hallerde, fayda yaklaşımı açıkça benimsenmektedir. Köprü geçişleri ve bazı paralı yollarda ücret (vergi) alınmaktadır. Bu şekilde alınan vergileri yolların finansmanında kullanmak faydalarla vergileri ilişkilendiren basit bir mekanizma olarak düşünülebilir. Adalet açısından köprü örneğini ele aldığımızda, bu tür geçiş ücreti şeklinde fayda vergilerinin olmaması durumunda köprü gibi bir kamu tesisinden kimin faydalandığını belirlemek mümkün olamayacaktır. Eğer köprü genel bütçe gelirleri ile finanse edilecek olursa, köprüyü kullanmayanlar bundan zarar göreceklerdir. Onlara göre sadece köprüyü kullananların yararlandığı bu gibi bir hizmetin, herkesin ödediği vergilerden karşılanması hiçte adil görünmeyecektir.

### **b. Ödeme Gücü Yaklaşımı**

Vergi teorisi içerisinde fayda yaklaşımının uygulamada karşılaştığı, kamu harcamalarından ortaya çıkan yararın ne kadarlık bölümünün kim tarafından elde edildiği yönündeki yararlanma düzeylerinin ölçüm güçlüğü ve hatta imkansızlığı bilinmektedir. Bu durumda kullanılacak alternatif bir yaklaşım, yapılan kamu harcamalarının finansman maliyetinin, ödeme güçleri göz önünde tutularak bireyler arasında paylaştırılmasıdır.

Mükelleflerin gelir, servet ve harcama düzeyleri birbirlerinden farklıdır. Vergilendirme sırasında bu farklılığın dikkate alınması, herkesin

mali gücüne göre vergilendirilmesi, vergi adaletinin temel gereği olarak kabul edilmektedir. *Ödeme gücü yaklaşımı*, herkesin kamu hizmetlerinin maliyetine, ödeme güçleri ile orantılı olarak iştirak etmesini öngörür. Bugün en yaygın vergileme ilkesi, yükümlülerin ödemeleri gereken vergiyi, kamu hizmetlerinden yararlanma derecelerine bakılmaksızın, kişisel ödeme güçlerine göre ölçmektir. Bu ilkenin öneminin en iyi göstergesi bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi ödevi başlığı altındaki anayasa maddesi içerisinde vurgulanmış olmasıdır. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin, *herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür* hükmü ile vergi ödeme gücü ilkesi bir Anayasa kuralı haline getirilmiştir.

Günümüzde vergi ödeme gücünü, mükellefin ekonomik durumu veya yaşam düzeyi belirlemektedir. Mükelleflerin ödeme güçlerinin belirlenmesinde kullanılan kriterler *gelir, servet ve tüketimdir*. Günümüzde mükelleflerin gerek tüketimlerinde gerekse servet edinmede kullandıkları kaynak gelirdir. Dolayısıyla bir ailenin ya da mükellefin iktisadi durumu, büyük ölçüde elde ettikleri gelirin miktarına bağlıdır. Ödeme gücünün belirlenmesinde, gelirin mükelleflerin yaşaması için kabul edilen asgari miktarı aşan kısmının esas alınması birçok ülkede kabul edilen bir uygulamadır. Ödeme gücünün belirlenmesinde gelirle birlikte servet de kullanılan bir ölçüttür. Servet gelirin birikmiş şekli olarak tanımlanır. Bu sebeple, bir kimsenin veya ailenin vergi ödeme gücü sadece bir yıl zarfında elde ettiği gelire değil servete de bağlıdır. Gelirin elde edilmesi ve servetin mülkiyetine sahip olunması kadar, gelirin ya da servetin elden çıkarılması da vergi ödeme gücünün ayrı bir belirtisi olarak kabul edilmektedir.

### c. Fedakarlıkta Eşitlik Yaklaşımı

Fedakarlık yaklaşımında vergilemede adaletin sağlanması için, toplam vergi yükünün *eşit* olarak bölüştürülmesi gereği üzerinde durulmaktadır. Bu yaklaşımda üzerinde durulan eşitlik kriteri, kişilerin vergi dolayısıyla katlandıkları fedakarlığın eşit olması anlamına gelmektedir. Buna göre vergide adaleti gerçekleştirmeye yönelik bir vergi politikasının temel görevi, kişilerin vergi ödeme dolayısıyla katlandıkları fedakarlıkların, ya da bir diğer ifade ile vergi dolayısıyla varlığında meydana gelen azalmanın neden olduğu fayda kaybının eşitlenmesini sağlamaktır.

Fedakarlıkta eşitlik konusunda üç ayrı görüş mevcuttur. İleri sürülen bu görüşler; *Eşit Mutlak Fedakarlık*, *Eşit Oranlı Fedakarlık* ve *En Az Toplam Fedakarlık* olarak sıralanabilir.

### **Eşit Mutlak Fedakarlık**

*Eşit mutlak fedakarlık (equal absolute sacrifice)*, ödenmesi gereken vergi dolayısıyla, mükelleflerin mal varlıklarının toplam faydasında oluşan azalışın aynı düzeyde olması, yani her yükümlünün vergi dolayısıyla mal varlığında meydana gelen eksilişin sebep olduğu fedakarlığın eşit kılınmasıdır. Bu yaklaşıma göre, mükelleflerin gelirlerinin ya da servetlerinin ve dolayısıyla matrahlarının büyüklüğü dikkate alınmaksızın, aynı miktar vergi ödeyerek vergilendirileceklerdir. Kısaca, bu yaklaşıma göre, düşük gelirliler kesimlerin verdikleri vergi nedeniyle katlandıkları fedakarlık ile yüksek gelirlilerin katlandıkları fedakarlık eşit olmalıdır.

### **Eşit Oranlı Fedakarlık**

*Eşit oranlı fedakarlık (proportional sacrifice)*, varlık ya da gelirleri yüksek olan mükelleflerin, düşük olanlara göre, devletten daha fazla yarar sağladıkları düşüncesinden hareketle daha ağır vergilendirilmesi gerektiğini ifade eder. Bu yaklaşıma göre, vergi mükelleflerinin gerçek vergi yükünün, gelir veya varlıklarından sağladıkları fayda ve refah düzeyleri ile eş oranlı olması gerekir.

### **En Az Toplam Fedakarlık**

*En az toplam fedakarlık yaklaşımına (minimum aggregate sacrifice)* göre, toplumu oluşturan kişiler öyle vergilendirilmelidir ki, bir bütün olarak toplumun katlandığı toplam fedakarlık mümkün olan en düşük düzeyde olsun. Bu yaklaşımda, mükellefler arasında vergi dolayısıyla bir eşitlik söz konusu yapılmamakta, verginin toplum açısından toplam bir yük olarak, en az fedakarlıkla nasıl sağlanabileceği ele alınmaktadır. Vergi varlık veya gelirlerin daha az fayda sağlayan marjinal bölümlerinden alındığı takdirde, toplam en az fedakarlık gerçekleşmiş olabilecektir.

Fedakarlıkta eşitlik ilkesi, vergi ödeme gücüne ulaşılmasında çeşitli güçlükleri ve sakıncaları yapısında taşımaktadır. Dolayısıyla bu ilkenin yetersizliğinden dolayı bazı objektif ölçülerin ele alınması söz konusudur.

## **2. Adaletin Sağlanması İçin Kullanılan Vergileme Teknikleri**

Herkesin mali gücü ile orantılı olarak vergi ödemesini ifade eden iktidar ilkesinin gerçekleştirilebilmesi, vergilemede bazı tekniklerin uygulanabilmesiyle mümkün olabilmektedir. Ancak, günümüzde mevcut çok çeşitli vergi türlerinden bazılarının yapısal özellikleri bu tekniklerin tüm vergilere uygulanabilmesine imkan tanımamaktadır. Vergi ödeme gücüne ulaşabilmek amacıyla, çağdaş vergi sistemlerinde uygulanan araç ve teknikleri aşağıda açıklamamış konunun incelenmesi açısından yararlı olacaktır. Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan başlıca vergileme teknikleri; *En Az Geçim İndirimi*, *Artan Oranlilik* ve *Ayırma İlkesi*'dir.

### a. En Az Geçim İndirimi

Vergi ödeme gücü ilkesinin bir sonucu olarak, herkesin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi gerekir. Sahip buldukları olanakları, ancak yaşamlarını sürdürmeye yeterli olabilecek düzeyde bulunan kimselerin vergi yükümlülüğünün dışında tutulmaları vergi adaleti açısından zorunludur.

*En az geçim indirimi*, vergi ödeme gücünün temel başlangıç noktası, mükelleflerin fiziki varlıklarını sürdürebilmeleri için gerekli, asgari gelirlerdir. Buna göre vergi ödeme gücü, asgari miktarı aşan bölüm için geçerlidir. Başka bir ifade ile, mükelleflerin gelirlerinin belirli bir bölümü vergi dışı tutulduktan sonra kalan bölümü üzerinden vergi alınır. Bu yaklaşım, esas olarak özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanan bir vergileme tekniğidir.

*En az geçim indirimi*'nin miktarının ne olacağı konusu tartışmalı bir konudur. Vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi için vergi dışı bırakılması söz konusu olan gelir kısmının, asgari fizyolojik ihtiyaçları mı yoksa bunun yanında asgari kültürel ihtiyaçları da mı karşılamaya yönelik olması gerektiği, teoride uzun uzun tartışılmıştır. Bu konuda *fizyolojik, kültürel ve medeni* en az geçim indirimi yaklaşımları ileri sürülmüştür.

#### **Fizyolojik En Az Geçim İndirimi**

En az geçim indirimini ilk olarak savunan yazarlarca benimsenen bu görüşe göre, en az geçim indirimi olarak saptanacak tutarın fizyolojik varlığın sürdürülmesine yetecek miktarda olması gerekmektedir. Yaş, cins,ırk, iklim gibi faktörlere göre indirim miktarı farklılıklar gösterecektir.

#### **Kültürel En Az Geçim İndirimi**

Bir kısım yazarlar çeşitli sosyal sınıfların hayat seviyelerine göre en az geçim indirimi miktarının belirlenmesini savunmuşlardır. Bu doğrultuda kültürel asgari tutar, bireyin içinde bulunduğu toplumsal konumu sürdürebilmesi için gerekli olan miktarı ifade eder. Bu görüşün uygulanamama sebebi, bu yöntemle tespit edilecek en az geçim indirimi hadlerinin işçi, köylü, tacir ve sanayici gibi çeşitli sosyal sınıflar için ayrı olarak tespit edilmesinin sosyal adaleti zedeleyecek olmasıdır.

#### **Medeni En Az Geçim İndirimi**

Medeni en az geçim indirimi, belirli bir toplumda ulaşılan toplumsal düzeyin gereklerine ve olanaklarına uygun bir miktardır. Medeni en az geçim indiriminin saptanması da en az diğerleri kadar zordur. Bu konuda düşünürler tarafından yapılan öneriler somut olmamakla birlikte tatmin edici de değildir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi en az geçim indirimi hadlerinin saptanmasında bilimsel bir kriterden yararlanılması mümkün olamamaktadır. Uygulamada bu hadler ampirik gözlemlere dayanarak, mali, sosyal ve siyasi bir takım faktörlerin baskısı altında saptanmaktadır. Günümüz vergi sistemleri içerisinde değişik şekillerde uygulanan bu indirim, ülkemizde de, 1980 sonu değişikliklerinden önce *en az geçim indirimi* adı altında uygulanmış, 1981 takvim yılı başından itibaren *genel indirim* adını almış, 3239 sayılı kanun ile 1986'dan itibaren uygulamadan kaldırılmıştır.

Tarihsel gelişim süreci içerisinde en az geçim indiriminin gerekliliği üzerinde geniş tartışmalar yapılmıştır. Bu tartışmalar doğrultusunda en az geçim indirimini savunan düşünürlerin önemle üzerinde durdukları noktalar şunlar olmuştur:

- Mükelleflerin çok düşük gelirliliği bu indirim dolayısıyla vergi ödemez ise, idarenin ilgilenmek durumunda kaldığı mükellef sayısı düşecek ve idari yük azalacaktır.

- İktisadi iktidarı olmayan dolayısıyla da ödeme gücü olmayan kişilerden vergi alınmaması adil bir uygulama olacak ve vergi sisteminin daha adil kılacaktır.

- Böyle bir teknik vergi toplama maliyetlerinde tasarrufa yol açabilecektir. Maliyeti hasılatından fazla vergilerin toplanmasına gerek kalmayacaktır.

- Anlamlı ve gerçekçi tutarlarda uygulanır ise, verginin mükelleflerin yaşamlarını zorlaştırması engellenecek ve bu yolla çeşitli sosyal problemlerin önüne geçilecektir.

Tüm bu haklı ve yerinde görüşlere rağmen, en az geçim indiriminin aleyhinde görüşlerin olduğu da bilinmektedir. Kısaca bunlara da değinebiliriz:

- En az geçim indirimi genellik prensibine aykırıdır. Bu sebeple adil ve haklı olmayan bir tekniktir. Herkes kamu hizmetlerinden yararlandığına göre bunların finansal yüküne de katılmalıdır.

- En az geçim indirimi verginin verimini de azaltmaktadır. Ayrıca verginin hesaplanması ile ilgili işlemleri uzatıcı bir etki yaratırlar.

- İndirimin hangi seviyede tespit olunacağını objektif ölçülere göre herkes için aynı sonucu sağlayacak şekilde saptamak mümkün değildir. Dolayısıyla vergi dışında bırakılacak miktarlar sonuç olarak keyfi bir şekilde saptanacaktır.

## b. Artan Oranlık (Müterakkiyet)

Bilindiği gibi *artan oranlık*, vergi matrahı arttıkça uygulanan oranların da artmasıdır. Toplum tarafından kabul edilen adalet ölçütlerine göre, kişiler arası aşırı bir gelir dengesizliği, toplumsal dengesizliğe neden olabilir. Bu dengesizliklerin nispeten azaltılması ise artan oranlı bir vergiyle mümkündür.

Geleneksel olarak marjinal fayda yaklaşımı, zenginleri fakirlerden daha ağır vergilemek olarak ifade edilebilecek artan oranlı vergileme için bir gerekçe olarak düşünülmüştür. Dolayısıyla, maliye literatüründe en tartışmalı konulardan biri olan *artan oranlı vergi*, marjinal fayda ilkesine dayanmaktadır. Buna göre, kişilerin gelirleri artıkça, gelirin artan bölümünden sağlanan fayda gittikçe azalmaktadır. Dolayısıyla mükellefler arasında eşit fedakarlık sağlamak amacıyla gelir arttıkça vergi oranlarının da artırılması gerekir.

Bunu bir örnek yardımıyla daha iyi açıklayabiliriz; örneğin iki kişiden birinin geliri 10.000 birim, diğerinin ise 100.000 birimdir. İkisinden de aynı oranda vergi alındığında(örneğin %10), birincisi 1000 ikincisi 10.000 birim vergi ödeyecektir. Bu doğrultuda, kişilerin ödediği vergiler farklı olsa da tabii oldukları oran eşittir. Ne var ki birincinin ödediği 1.000 birim para için katlandığı fedakarlık, bir diğer deyimle katlandığı fayda mahrumiyeti 10.000 birim para ödeyen ikincisinin katlandığından daha büyük olacaktır. Çünkü, 10.000 birim geliri olan bir kişi bunun 1.000 birimini vergi olarak öderse zaruri bir takım ihtiyaçlarını karşılamayabilecektir. Oysa ki, 100.000 birim geliri olan bir kimsenin ödeyeceği 10.000 birim para onun sadece lüks yada zaruri olmayan medeni bir takım ihtiyaçlarını karşılayamamasına sebep olacaktır. Bu durumda bu tür bir eşitsizliği önleyebilmek için *artan oranlılığı* kullanarak, gelirleri eşit olan kimselere aynı oranı uygulama yoluyla yatay adaleti, gelirleri eşit olmayan kimselere gelirlerine göre farklı oranlar uygulamak suretiyle dikey adaleti gerçekleştirmek mümkün olabilecektir.

Bu görüş, bireylerin gelirlerinin onların çalışma gayreti düzeylerine bağlı olduğu ve yüksek gelirlilerden alınan vergilerin arttırılmasının onların çalışma gayretinde bir azalmaya yol açabileceğini dikkate almamaktadır. Dolayısıyla vergi oranını artırmanın, fiilen devletin vergi gelirlerini azaltması veya devletin aldığı lira başına bireyin marjinal fayda kaybının çok büyük olabilmesi mümkündür. Ayrıca bu tekniğe yöneltilebilecek bir diğer eleştiri de artan oranların çoğunlukla keyfi takdirlere göre belirlendiği ve verginin tasarruf, yatırım ve sermaye birikimi üzerindeki etkilerinin göz önünde bulundurmadığı yönündedir. Tüm bu önemli eleştirilere rağmen,

*artan oranlılık* hemen hemen bütün ülkelerde etkin bir mali teknik olarak kabul edilmekte ve kullanılmaktadır.

### c. Ayırma İlkesi

*Ayırma ilkesi*, gelir kaynaklarının niteliklerine ve ekonomik yapılarına göre farklı vergilendirilmesidir. Bilindiği üzere gelir, emekten, sermayeden ya da emek ve sermayenin değişik boyutlardaki bileşimlerinden sağlanmaktadır. Bu ilkeye göre, emekten sağlanan gelirin sermaye gelirlerine kıyasla korunmaya ihtiyaç gösterdiği varsayımından hareketle, emek gelirlerinden, servet ve sermaye gelirlerine kıyasla daha düşük oranda vergi alınması benimsenmektedir. Yani ayırma ilkesiyle, sermaye gelirlerinden, emek gelirlerine oranla daha yüksek vergi alınacaktır. Bu ilkenin esasında, sermaye gelirlerinin, emek gelirlerine göre daha yüksek vergi ödeme gücünü yansıttığı görüşü vardır. Emek gelirlerinin bu bakımdan sermaye gelirlerinden daha güçsüz durumda bulunduğu ileri sürülerek, vergi eşitliğinin sağlanması ve korunması açısından vergi oranlarında, gelirin kaynak ve niteliğine göre farklılaştırma yapılması gerektiği kabul edilmektedir.

Ayırma ilkesi gereği, eşit gelirlere sahip olsalar bile mükellefler arasında sermayeden gelir elde eden bir kimsenin, emekten gelir sağlayan bir mükellefe göre, daha fazla vergilendirilmesi gerekir. Gerçekten de sermaye ve servet güçlü bir gelir kaynağı olup, bu yapısı nedeniyle vergiye daha dayanıklı ve emeğe kıyasla gelir yaratma kapasitesi ve olanağı daha yüksek olan unsurlardır. Ayrıca sermaye sahiplerinin gelir sağlamak için sarf ettikleri çaba ile emeği karşılığı gelir sağlamaya çalışanların karşılaştıkları risk ve güçlükler birbirinden farklı olup, emek gelirlerinin zahmeti ve güçlüğü daha fazladır. Vergi kaçakçılığı açısından bakıldığında, emek gelirin kaynakta vergilendirilmesine rağmen, sermaye gelirleri sahibinin beyanı dahilinde vergilendirilmekte ve kaçakçılığa daha eğimli bir yapıyı ifade etmektedir.

Tüm bu lehte görüşlere karşın servet veya sermayenin diğer kaynaklara kıyasla ağır bir şekilde vergilendirilmesinin sermayenin azalması sonucu üretimin düşmesine ve buna bağlı sosyo-ekonomik sorunlara sebep olabileceği unutulmamalıdır. Ayrıca bu teknik artan oranlılığın uygulandığı bir vergi sisteminde gereksiz gibi düşünülebilir. Çünkü artan oranlılık gelirler arasında ayırım yapmaktadır. Bu açıdan ayırma tekniğiyle yeni bir ayrıcalık yaratmaya gerek yoktur.

### C. Etkinlik İlkesi

Devlet vergileme yoluyla bir kısım kaynakları özel kesimden kamu kesimine aktarırken, bir yandan kamu kesiminin yapacağı harcamaların

finansmanını sağlamayı, diğer yandan da özel kesimi etkilemeyi amaçlamaktadır. Vergilemede *iktisadi etkinlik ilkesi*, sermaye birikiminde, kaynak dağılımında, gelir bölüşümünde, faktör arzında, ekonomik istikrarın sağlanmasında ve iktisadi gelişmenin teşvik edilmesinde, vergilerin etkin olmasını ifade eden bir ilkedir. Verginin iktisadi istikrar ve gelişmeye yardım etmek amacı bir iktisadi etkinlik problemini ortaya çıkarır. Bu prensibe göre vergiden beklenen şey içinde bulunulan iktisadi duruma etkide bulunmak olacaktır. Örneğin, enflasyonu önlemek için harcamaları azaltmak gerekiyorsa verginin iktisadi etkinliği bu amacı gerçekleştirme derecesi ile ölçülecektir.

Verginin asıl fonksiyonu, şüphesizdir ki kamu giderlerini karşılamaktır. Bir diğer ifade ile verginin ilk olarak ortaya çıkış sebebi malidir yani devlete gelir sağlamaktır. Ancak 19. Yüzyılın ikinci yarısından bu yana vergi sadece kamu giderlerini karşılamak amacıyla toplanan bir gelir türü olmaktan çıkmış, devletin iktisadi ve sosyal hayata müdahalesinde kullandığı etkili bir araç haline gelmiştir. Bu dönemden önce geçerli olan klasik maliyenin vergi konusunda önem verdiği başlıca iki husus olmuştur. Bunlar verim ve eşitliktir. Bu ilkelerle birlikte Klasiklere göre verginin devlete gelir sağlamaktan başka bir amaç taşımaması ve "*tarafsız olması*" üzerinde önemle durulması gereken bir konu olmuştur. Genellikle bireyleri baskı altında tutmayan ve yükümlülerin bir şeyi yapmalarına ya da yapmamalarına sebep olmayan bir diğer söyleyişle iktisadi karar ve davranışlarını olumlu veya olumsuz yönde etkilemeyen vergilere *tarafsız vergi* adı verilmektedir. Bu tanımlama doğrultusunda Klasiklere göre eğer bir vergi, yükümlülerin tüketim, tasarruf, yatırım ve girişim konularındaki kararlarını etkilemiyor başka bir deyişle bu kararlarda sapmalara(distortion) sebebiyet vermiyorsa tarafsız kabul edilecektir.

Tarafsız devletin yerini müdahaleci devlete bırakmasıyla birlikte tarafsız vergi de müdahaleciye dönüşmüştür. Devletin giderek müdahaleci bir karakter kazanması, geleneksel hizmetlerinin yanı sıra iktisadi ve sosyal alanlarda yeni görevler yüklenmesine sebep olmuştur. Bu dönüşümle birlikte 20. yüzyıl başlarında vergi gelirlerinin milli gelire oranı % 5-15 arasında değişirken, 1930'lardan sonra bu oran giderek artmış ve % 25-40'lar düzeyine ulaşmıştır. Bu milli gelirin yarısına yakın bir kısmının vergi yolu ile yeniden dağılıma tabi tutulmasını ifade etmektedir. Vergileme yolu ile özel kesimden kamu kesimine aktarılan fonların miktarı ekonomik yapının bileşimini etkilemekte, ayrıca bu fonların kullanımı üretim ve gelir seviyesini de değiştirmektedir. Bütün bunların yanı sıra bugün artık vergilemeden, ekonomik istikrarsızlıklarla mücadelede, sermaye birikiminin gerçekleştirilmesinde, ihracatın geliştirilmesi yada



ithalatın kısılmasında da etkin bir araç olarak yararlanılmaktadır. Bu gibi amaçların gerçekleştirilmesinde vergilerin tam istihdam ve kaynak dağılımı üzerindeki etkilerini de göz önünde tutmak zorunluluğu vardır.

Vergilemenin iktisadi etkilerinin boyutlarını örneklerle genişletmemiz mümkündür. Vergileme risk almayı Ar-Ge konusundaki harcamaları ve uzun dönemde ekonominin büyümesini etkileyebilir. Yalnızca firmaların yaptığı yatırımı değil yatırım şeklini de tesir altında bırakabilir. Ulusal tasarrufun konuta, başka yapılara ve makine-teçhizata tahsis edilen kısmını etkileyebilir. Sonuç olarak ekonomide vergilemeden etkilenmemiş hiç bir önemli kaynak dağılımı kararı yoktur. Tabiidir ki, her vergi sistemi kişi davranışlarını etkiler. Devlet kişilerden vergileme yoluyla para almaktadır ve bireyin buna belli bir şekilde karşılık vermesi doğaldır. Vergilemenin iktisadi etkilerinin boyutlarını bu gibi örneklerle genişletmemiz mümkündür.

Bir çok ülkede vergi politikasıyla ilgili sürekli tartışılan konulardan biri, yürürlükteki vergi sisteminin ve vergilerin tasarruf ve çalışma şevkini kırıp kırmadığı, iktisadi davranışları başka şekillerde saptırıp, saptırmadığı, istikrara yada gelir dağılımına ilişkin kendinden bekleneni verip veremediğidir. Vergilemenin etkinlik etkilerinin çoğu hem anlaşılması hem de değerlendirilmesi güç niteliktedir. Bazen ise vergiler kendilerinden istenmeyen saptırıcı etkileri de ortaya çıkarabilmektedirler. Vergi tarihi bu tür saptırıcı etkilerin örnekleriyle doludur. İngiltere’de yıllarca kapı ve pencere vergisinin alınması, penceresiz evlerin yapılmasına yol açmıştır. Buna karşılık *düzeltilici vergileme* aracılığıyla, vergilemenin bir piyasa aksaklığını düzeltmek için kullanılabileceğini söylemek gerekir.

Bu anlatılanlar doğrultusunda, vergilerin kaynak dağılımında etkinliği, vergilerin, aşırı bir şekilde üretilen malların üretimini azaltıcı ve yeterli derecede üretilmeyen malların üretimini de artırıcı nitelikte olmasıdır. Vergilerin faktör arzında etkinliği, vergilerin üretim faktörleri arzını olumlu veya olumsuz yönde etkileyerek kaynak dağılımında etkinlikten sapılmasına yol açmamasıdır. Gerek işgücü arzı, gerekse sermaye arzı yönünden vergilerin yönlendirici etkisi büyüktür. Vergi sisteminde yapılacak düzenlemeler ile bu faktörlerin arzı artırılabilir veya sınırlandırılabilir. Vergilerin ekonomik istikrarın sağlanmasında etkinliği, daha önce de belirttiğimiz gibi, vergilerin özel harcamaları kısıtlayabilmesi dolayısıyla iktisadi dalgalanmaları denetleyebilecek nitelikte olmasıdır. Vergi yönetiminde etkinlik ise vergi sisteminin etkin bir şekilde uygulanması ve vergi yönetiminin topluma en az maliyet yüklemesini öngörür.

## ALTINCI BÖLÜM

### VERGİLEMENİN EKONOMİK MALİ VE PSİKOLOJİK SINIRLARI

Vergi, ekonomik, mali ve psikolojik yönleri bulunan çok yönlü bir toplumsal olgudur. Söz konusu yönlerin vergi üzerinde sınırlayıcı etkileri bulunmaktadır. Etkin ve adil bir vergi sisteminin kurulabilmesi, vergilemenin ekonomik, mali ve psikolojik sınırlarının bilinmesini ve göz önüne alınmasını gerektirir.

#### I. VERGİLEMENİN EKONOMİK SINIRI

Devletin, vergileme yetkisini teorik olarak milli gelirin tamamının alındığı noktaya kadar sürdüreceği söylenebilir. Vergileme açısından bu, ekonomik sınır olarak kabul edilebilir. Ancak, ulusal ekonominin kamu ve özel kesimden oluştuğu hiçbir ülkede uygulamada buna imkan yoktur. Böyle bir durum, bugüne kadar sosyalizmin en katı bir şekilde uygulanmaya çalışıldığı ülkelerde dahi gözlenmemiştir. O halde, vergilemenin bir ekonomik sınırının olması gerekmektedir.

*Vergilemenin ekonomik sınırı*, aşılması durumunda üretken kapasitenin zarar göreceği, ekonomik özendiricilerin zayıflayacağı, vergiye karşı direnmenin meydana geleceği ve ağır idari yüklerin ortaya çıkacağı bir sınır olarak tanımlanabilir. Bu etkilerin, hiçbir ek vergi geliri elde edilemeyecek ölçüde olumsuz olması durumunda mutlak bir sınırdan söz edilebilir. Bununla birlikte, mutlak sınır pek söz konusu değildir. Dolayısıyla vergilemenin ekonomik sınırı, vergilerin bu noktanın ötesinde artırılması ile birlikte meydana gelecek zararın, daha büyük kamu harcaması ve daha düşük enflasyonun sağlayacağı faydalardan fazla olacağı bir nokta olarak kabul edilir.

Ekonomik sınır aşıldığında vergileme, sermayeyi tahrip ederek ya da işgücünün enerji ve yeteneklerini sürdürmesi için gerekli olan tüketim imkanlarını kısıtlayarak üretken kapasiteyi azaltabilir.

Ekonomik sınırın aşılması halinde ortaya çıkacak zararlı etkilerin ciddi tehlikeler doğurup doğurmaması, bir ölçüde vergi gelirlerinin nasıl kullanıldığına da bağlıdır. Devlet elde ettiği vergi gelirlerini, yatırımda, eğitim ve sağlık düzeyinin geliştirilmesinde veya faktör gelirlerinin artırılmasında kullanıyorsa, söz konusu zararlı etkiler daha düşük olabilir.

Vergilemenin ekonomik sınırının ne olması gerektiğini mutlak olarak belirlemek oldukça zordur. Bu sınır, ülkelere ve zamana göre değişebilir. Vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payının, bir çok ülkede olumsuz sonuçlara yol açmadan artış eğilimi göstermiş olması ve ülkeler arasındaki farklılıklar, ekonomik sınırın göreceli olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, vergilemenin ekonomik sınırına ilişkin mutlak ölçüler getirmeye çalışan görüşler fazla bir anlam ifade etmemektedir. Bu görüşler arasında, 18. ve 19. Yüzyıllardaki yazarların milli gelirin yüzde 15'ni aşan vergilerin çok istisnai durumlar dışında bütün ülkeler için aşırı olduğu şeklindeki görüşleri ile *Colin Clark*'ın 1945 yılında ortaya attığı ve 1977 yılında tekrarlanan görüşü yer almaktadır. *C. Clark*'a göre, totaliter olmayan ülkelerde barış zamanlarında alınacak vergilerin sınırı milli gelirin yüzde 25'dir. Oysa bu oran, gelişmiş ülkelerin çoğunda yüzde 45 ve üzerinde gerçekleşirken bir çok az gelişmiş ülkede yüzde 9'un altında kalmıştır.

Vergilemenin ekonomik sınırı, genellikle bir ülkede belli bir dönemde öngörülen *vergi kapasitesi* ve fiili durumu yansıtan *vergi kapasitesi* arasındaki ilişkiye göre belirlenmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir ülkenin vergi kapasitesi tam olarak kullanıldığı zaman, vergilemenin ekonomik sınırına ulaşılmış olacağı kabul edilmektedir. Şimdi sırasıyla *vergi kapasitesi* ve *vergi gayreti* kavramlarını açıklayabiliriz.

### A. Vergi Kapasitesi

Vergi kapasitesi, bir ülkede belli bir dönemde alınan vergilerin aşamayacağı sınır olarak tanımlanabilir. Bir ülkedeki vergi kapasitesi bir çok unsura bağlı olarak belirlenmektedir. Vergi kapasitesini belirleyen ekonomik unsurların başlıcaları, *kişi başına gelir düzeyi*, *gelir dağılımı* ve *ekonominin monetizasyonu* olarak sayılabilir.

Kişi başına gelir düzeyinin yüksekliği, vergi kapasitesini artırıcı bir özelliğe sahiptir. Çünkü, diğer unsurların sabit olduğu varsayımı altında, kişilerin daha yüksek gelire sahip olmaları, devletin daha kolay vergi alabileceği ekonomik potansiyeli göstermektedir. Bu nedenle, kişi

başına gelir düzeyinin yüksek olduğu ülkelerde diğer ülkelere göre vergi kapasitesinin yüksek olması söz konusudur.

Gelir dağılımının vergi kapasitesi üzerindeki etkisi, gelir dağılımının nispeten adil olup olmamasına göre değişmektedir. Genellikle gelir dağılımında adaletsizliğin arttığı durumlarda vergi kapasitesinin daha yüksek olacağı söylenebilir.

Ekonominin monetizasyonu (parasallaşması) da vergi kapasitesini belirleyen bir diğer unsurdur. Çünkü, bir ekonomide bazı kesimlerin üretim ve tüketimi kendi içlerinde gerçekleştirilmesi, özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerin uygulama alanını daralttığından, vergi kapasitesinde azalışa neden olmakta, parasallaşma derecesinin yükselmesi ile birlikte vergi kapasitesi de artmaktadır.

Bu unsurların yanı sıra, bazı toplumsal etkenler de vergi kapasitesini belirleyici niteliğe sahiptir. Örneğin, mükelleflerin vergi ödemedeki dürüstlükleri ve vergi idaresinin ahlaki ve teknik yeterliliği, devlet tarafından elde edilecek vergi miktarını belirleyen unsurlardır.

Vergi kapasitesini belirleyen unsurların vergi kapasitesi üzerindeki nispi etkilerinin ülkeler açısından farklılık göstermesinin yanı sıra, bu unsurların tamamının dikkate alınması durumunda dahi, vergi kapasitesinin tam olarak belirlenmesi oldukça zor, hatta imkansızdır.

Vergi kapasitesinin tam olarak belirlenememesinin temel nedeni, bu sınırların esnek olmasıdır. Çünkü, vergilemenin ulusal ekonomik faaliyeti olumsuz yönde etkilememesine dikkat edilmesi gerekmektedir. Vergi kapasitesinin esnekliğini belirleyen bir diğer faktör, daha ağır vergilendirmenin söz konusu olduğu olağanüstü dönemlerin sürekliliği ile ilgili düşünceleridir. Vergi kapasitesinin, özellikle savaş ve siyasal buhran gibi olağanüstü dönemlerde, uzun dönemde oluşacak olan optimum vergileme düzeyinin üzerinde olacağı söylenebilir.

### **B.Vergi Gayreti**

Vergi kapasitesinin, belli bir dönemdeki vergilenebilir ekonomik potansiyeli gösteren tahmini bir değer özelliğine sahip olmasına karşın, *fiili vergi gayreti*, aynı dönemde elde edilen vergi hasılatının GSMH'ya oranını ifade etmektedir. *Vergi gayreti* ise, aşağıdaki formülde de gösterildiği gibi, fiili vergi gayretinin vergi kapasitesi modelinden bulunacak vergi rasyosuna bölünmesi ile elde edilecek bir değerdir.

$$\text{Vergi Gayreti} = \frac{\text{Fiili Vergi Gayreti}}{\text{Vergi Kapasitesi Modelinden Bulunacak Vergi Rasyosu}}$$

Vergi gayreti oranının değeri birden küçük olduğunda, ülkedeki vergi kapasitesinin tamamının kullanılmadığı; bire eşit olduğunda vergi kapasitesinin tamamının kullanıldığı; birden büyük olduğunda ise vergi kapasitesinin aşıldığı anlaşılmaktadır.

Vergi gayreti, öngörülen vergi kapasitesine göre vergilemede ne ölçüde başarılı olduğunu, diğer bir ifadeyle, vergilemedeki etkinliğin derecesini göstermek suretiyle, verginin ekonomik sınırını belirleyici bir nitelik kazanmaktadır.

## II. VERGİLEMENİN MALİ SINIRI

Genellikle, vergi oran ve miktarlarının artırılması veya yeni vergiler konulması suretiyle, vergi gelirlerinin arttırılabileceği düşünülmektedir. Fakat, 18. Yüzyılda *J.Swift*'in de bir eserinde belirttiği gibi, vergilemede iki kere iki her zaman dört değil, bazen de ancak bir eder. İpek ve şarap üzerinden alınan gümrük vergilerini örnek gösteren *Swift*, vergilendirilen malların fiyatını aşırı derecede arttıran gümrük oranlarının iki katına çıkarılması olayının daha önceye kıyasla daha çok değil, aksine daha az gelir sağlanmasına yol açtığını kanıtlamaya çalışmıştır. Çünkü tüketiciler, gümrük vergilerindeki artış nedeniyle fiyatı yükselen malları satın alamamaktadırlar. *Swift*'in bu tespiti, *vergi çarpım tablosu* olarak nitelendirilmiştir.

Uygulamadaki gözlemler de bu durumu doğrular niteliktedir. Vergilemenin mali sınırı bir ölçüde esnek kabul edilebilir. Ancak bu esneklik, vergi oranlarındaki artışla doğru orantılı değildir. Çünkü, vergilendirilen mal ve hizmetlerin talep esnekliği, ikame imkanı, yeni vergilerin veya arttırılan vergi oranlarının neden olduğu psikolojik tepki ve benzeri faktörler, vergi hasılatının öngörülen düzeyde artması için yeterli olmayabilir. Mükellefler ilave vergiden kaçınabilmek için, bazen tüketimden vazgeçmekte, bazen ikame mallara yönelmekte, bazen de kişiliğinin ve imkanların elverdiği ölçüde vergi kaçırmanın yollarını arayabilmektedir. Dolayısıyla, vergilemenin aynı zaman da mali bir sınırı da bulunmaktadır.

Vergilemenin mali sınırı, vergiler arttırılmak istendiği halde vergi gelirlerinin artış göstermediği noktadır. Bu durumda, vergilemede mali sınıra ulaşılmış olunmaktadır. Vergilemenin mali sınırını belirleyen temel unsur vergi yüküdür.

### A. Vergi Yüğü

Vergileme, mikro açıdan mükelleflerin, makro açıdan ise toplumun gelirlerinin, özel kesimden kamu kesimine aktarılmasını

sağlayan bir süreçtir. *Vergi yükü*, belli bir dönemde devlete ödenen vergilerin, belli bir dönemde elde edilen gelirlere oranıdır.

Vergi yükü, iktisadi kaynakların ortaklaşa tüketim ve yatırım harcamalarına tahsis edilen bölümüdür. Genel olarak verginin yurtiçi üretiminin ülke nüfusunun hayati ihtiyaçlarından artakalan bölümü üzerinden alındığı dikkate alınır, vergi yükünün büyük ölçüde, nüfusun asgari zorunlu tüketiminden artakalan gerçek tüketim olarak tanımlanabilecek olan *vergi potansiyelinin* bir fonksiyonu olduğu açıktır. Bir ülkede vergi yükünün bu açıdan değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

Vergi yükü, ödenen vergi ve ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Vergi yükü, ödenen vergi ile doğru orantılı, ödeme gücü ile ters orantılıdır. Vergi ödeme gücü, gelirin, dolaylı servetin ve bireyin kendisinin ve ailevi durumunun bir fonksiyonudur. Toplumdaki çeşitli kesimlerin milli gelirden aldıkları pay ile ödedikleri vergiler arasında adalet önemli bir konudur. Vergi yükü, sadece bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından olduğu kadar, ekonomik büyüme, gelir dağılımı, ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro hedeflerin belirlenmesi açısından da önemlidir.

## B. Vergi Yükü Türleri

Vergi yükü son zamanlarda kadar bireyler üzerindeki vergi yükünün dağılımı niteliğiyle mikroekonomik bakımdan incelenmiştir. Günümüzde gerek mikro ve gerekse makro ekonomik yönleriyle ele alınan vergi yükü ile birlikte ekonomik gelişme, istikrar ve gelir dağılımı gibi konular da vergi politikasının yönlendirilmesi için bilinmesi gereken kavramlar şekline dönüşmüştür. Bu gelişime paralel olarak dayanılan bazlara, kullanılan verilere ve hesaplama yöntemlerine göre vergi yükü türleri, *toplam vergi yükü*, *bölgesel vergi yükü*, *sektörel vergi yükü*, *gelir gruplarına göre vergi yükü*, *kişisel vergi yükü*, *toplumsal vergi yükü*, *net vergi yükü*, *gerçek vergi yükü* olarak sıralanabilir.

### Toplam Vergi Yükü

Makroekonomik bir kavram olan toplam vergi yükü, toplanan bütün vergilerin ekonomi üzerindeki yüküdür. Burada makro niteliği nedeniyle vergi ödeme gücü yerine, vergilendirilebilir kapasite geçmektedir. Ekonomi üzerindeki toplam vergi yükünü, vergilerin toplam arz ve talebe olan etkileri ile birlikte dikkate alarak yorumlamak gerekir

Toplam vergi yükünü şu şekilde hesaplayabiliriz;

$$\text{Toplam Vergi Yükü} = \frac{\text{Ödenen Vergiler}}{\text{Toplumun Geliri}}$$

Bu formülde toplumun geliri için gayri safi hasıla, safi milli hasıla veya milli gelir kavramlarından biri kullanılabilir.

Teoride vergi yükü hesaplamalarında, vergi benzeri gelirler (parafiskal gelirler) sayılan sosyal güvenlik kuruluşları kesenekleri ile belli bir hizmet karşılığı olarak alınan zorunlu ödeme niteliğindeki harçlar vergi gelirleri kapsamına alınmaktadır.

### **Toplumsal Vergi Yükü**

Bu vergi yükünde, vergi ve milli gelir değerleri yanında nüfus unsuru da yer alır. Bu şekliyle toplumsal vergi yükü, toplam vergi yükü ile birlikte nüfus değişkenini de içine alan daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Bu tanımlamaya göre toplumsal vergi yükü; vergiler, gelir ve nüfusun fonksiyonudur.

### **Bölgesel Vergi Yükü**

Bölgesel vergi yükü, ekonomik, sosyal ve coğrafi yönlerden homojen olan bölgeler için yapılan yük hesaplamalarıdır. Bu hesaplar devlete, öngörülebilecek mali önlemler ile vergi yükü dengesizlikleri ve bölgesel kalkınma konusunda sağlıklı karar alma ve karşılaştırma yapabilmek için gerekli verileri sağlamaktadır.

### **Sektörel Vergi Yükü**

Ekonomide çeşitli sektörlerin ödedikleri vergilerin o sektörlerin Gayri Safi Milli Hasıla içindeki paylarına oranı sektörel vergi yüküdür.

Sektör teşvikleri konusunda olduğu kadar, sektörler arası vergi yükü dağılımı ile vergilenebilir kapasiteyi sektör bazında gösterilmesi bakımından önemlidir. Elde edilen veriler, vergi denetiminin etkin biçimde yönlendirilmesine olanak sağlar.

### **Gelir Gruplarına Göre Vergi Yükü**

Gelir büyüklüklerine göre sınıflandırılmış yükümlülere devlet ve diğer kamu kuruluşlarına belirli bir devrede yapılan vergi ve vergi benzeri ödemelerin bu kişilerin aynı dönemdeki gelirlerine oranıdır.

Vergi adaleti açısından önem taşıyan bu tür vergi yükü hesaplamaları, gelir dağılımı konusunda yeterli bilgilerin bulunmasını gerektirmektedir.

### **Bireysel Vergi Yükü**

Bireysel vergi yükü, mükellefin ödemiş olduğu verginin gelirene oranı olarak tanımlanabilir. Bu oransal ilişki aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

$$V_y = \frac{V_{\ddot{o}}}{G}$$

**V<sub>y</sub> : Vergi Yüğü**

**V<sub>ö</sub> : Ödenen Vergi**

**G : Mükellefin Geliri**

Formüldeki fonksiyonel ilişki;

$$V_y = f(V_{\ddot{o}}, G)$$

şeklinde gösterilebilir

Burada vergi yükü, ödenen vergi ve gelirin bir fonksiyonu olmaktadır. Vergi yükü, ödenen vergi ile doğru orantılı, gelir ile ters orantılıdır. Diğer bir deyişle, ödenen vergi arttıkça vergi yükü artmakta, gelir arttıkça vergi yükü azalmaktadır.

Yukarıdaki eşitliklerde ödeme gücü olarak sadece mükellefin geliri alınmıştır. Oysa, kısmen veya tamamen gelirin bir unsuru olan servetten de vergi ödenmiş olabilir. Ayrıca, mükellefin şahsi ve ailevi durumu da vergi ödeme gücünü etkilemektedir. Bunların da vergi yükü formülünde yer alması daha anlamlı olur. Böyle bir durumda, S serveti, K mükellefin şahsi ve ailevi durumunu ve Ö<sub>g</sub> ise ödeme gücünü gösterdiğinde;

$$\ddot{O}_g = f(G, S, K)$$

olur.

Vergi yükü formülü de;

$$V_y = f(V_{\ddot{o}}, \ddot{O}_g)$$

şeklini alacaktır.

Bireysel vergi yükü *sübjektif* ve *objektif* nitelikli olabilir. *Sübjektif vergi yükü* kişinin durum, zevk, alışkanlık v.b. açılardan değerlendirilen ve hissedilen ekonomik ve psikolojik baskıdır.

Kişinin ödediği vergiden dolayı gelir azalışının ortaya çıkardığı ekonomik kayıp ise *objektif vergi yüküdür*. Yukarıda formüle edilen vergi yükü, objektif bireysel vergi yüküdür.

### **Net Vergi Yüğü**

Net vergi yükü hem kişisel ve hem de ekonomi açısından ayrı ayrı değerlendirilebilir. Birey için, ödediği vergiden kamu hizmetlerinden sağlanan fayda çıkarıldıktan sonra kalan yükür. Ekonomi açısından ise vergi ve vergi benzeri gelirlerden kişilere sağlanan fayda çıkarıldığında bulunan farkın milli gelire oranı net vergi yükünü verir.



Bireysel net vergi yükünü şu şekilde hesaplayabiliriz;

$$V_{ny} = \frac{V_{\ddot{o}} - F}{G}$$

**V<sub>ny</sub> : Net Vergi Yüğü**

**V<sub>ö</sub> : Ödenen Vergi**

**G : Gelir**

Net vergi yükü, ödenen vergi kadar elde edilen faydanın da fonksiyonudur. Elde edilen fayda arttıkça, net vergi yükü azalır. Elde edilen fayda azaldığında ise net vergi yükü artar. Dolayısıyla, elde edilen fayda, ödenen vergiden büyükse vergi yükü negatif olur. Ancak, bir vergi mükellefinin kamu hizmetlerinden elde ettiği faydanın tam olarak ölçülemeyecek olması nedeni ile, net vergi yükü hesaplamasının kesin olarak yapılması mümkün değildir. Bu hesaplamayı ancak mükellefin kendisi yapabilir.

### **Gerçek Vergi Yüğü**

Gerçek vergi yükü, verginin birey veya ekonomi üzerindeki kayıp ve kazançlarının toplu olarak değerlendirilmesidir. Birey için verginin, kişisel gelir ve refahı üzerindeki etkisi; ekonomi içinse vergi artışının, milli gelir ve toplum refahına getirdiği katkı olarak nitelendirilebilir.

Gerçek vergi yükünün hesaplanabilmesi için *verginin yansımaları* olayının göz önüne alınması gerekmektedir. Gerçek vergi yükü hesaplanırken, kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın yanı sıra, mükellefe yansıyan ve mükellef tarafından yansıtılan vergilerin bilinmesi gerekir. Verginin yansımaları konusu ileride ayrıntılı olarak incelenecektir.

Gerçek vergi yükünü şu şekilde hesaplayabiliriz;

$$V_{gy} = \frac{(V_{\ddot{o}} + V_{ya}) - (F + V_{yt})}{G}$$

**V<sub>gy</sub> : Gerçek Vergi Yüğü**

**V<sub>ya</sub> : Yansıyan Vergi**

**V<sub>yt</sub> : Yansıtılan Vergi**

Bu hesaplamada kamu hizmetlerinden sağlanan yarar ile yansıyan ve yansıtılan vergilerin hesaplanması son derece güçtür. Bu nedenle, gerçek vergi yükünü hesaplamanın, net vergi yükünü hesaplamaktan daha zor olacağını belirtmek gerekir.

Yukarıda kısaca açıklanan farklı vergi yüklerinin hesaplanabilmesi, vergi yükünün ilgili olduğu alanda, vergilemenin mali sınırına ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesi açısından önemlidir. Ancak, tanım olarak

geliştirilmiş özellikle bireysel vergi yükü türlerinin, gerçekte hesaplanmasının zor olması, vergilemenin mali sınırının tam olarak bilinmesini engelleyen bir durumdur. Bununla birlikte, toplam vergi yükünün hesaplanabilir bir özellikte olması nedeniyle, vergilemenin mali sınırının değerlendirilmesinde toplam vergi yükünden yararlanılabilir.

### C. Vergi Yükünü Etkileyen Faktörler

Vergi yükünü etkileyen faktörleri, *vergi oranları*, *vergi maliyeti*, *vergi harcamaları*, *vergi erozyonu* ve *vergi kredisi* olmak üzere beş başlık altında inceleyebiliriz.

#### 1. Vergi Oranları

Vergi oranları vergi yükünü belirleyen faktörlerin başında gelmektedir. Tek oranlı vergi tarifesinde yüksek bir vergi oranının benimsenmesi veya artan oranlı tarife yapısında artan oranlılığın dik olması, vergi yükünün artmasına neden olabilir.

Vergi oranlarında yapılacak bir artış ile vergi hasılatının arttırılabileceği yaygın bir düşüncedir. Ancak, vergi oranları yüksek tutularak vergi yükünün arttırılmak istenmesi, mali açıdan vergi hasılatının artmasını sağlamayabilir. Nitekim, vergi oranı ile vergi hasılatı arasındaki ilişki konusunda incelemeler yapan *Arthur Laffer*, vergi oranlarındaki artışın vergi hasılatını bir noktaya kadar arttırılabileceğini ve bu noktada vergi hasılatının optimum düzeye ulaşacağını, bu noktaya ulaşıldıktan sonra vergi oranları yükseltilmeye devam edilirse vergi hasılatının artmayacağını, tam tersine azalmaya başlayacağını belirtmektedir.

*Arz Yanlı İktisat* olarak bilinen bu yaklaşıma göre, vergi oranlarının azaltılması vergi hasılatını arttıracaktır. Ekonomi teorisine yıllarca egemen olan *Talep Yanlı Ekonomi Teorisine* bir tür tepki olarak gelişen bu yaklaşımda, vergilemenin toplam talep üzerindeki etkisinin fazla önemsendiği, gelir ve fiyatları düzenlemek için yükseltilecek vergilerin tasarruf eğilimi, çalışma arzusu ve risk üstlenme davranışı üzerinde yapmış olduğu olumsuz etkilerin gözden kaçırıldığı ileri sürülmektedir. Bu yaklaşıma göre, marjinal vergi oranlarında yapılacak indirimler, emek arzı ve sermaye birikimini arttırmak suretiyle reel milli geliri arttıracaktır. Milli gelirdeki artışa paralel olarak vergi hasılatı da artacaktır.

Arz yanlı iktisatçıların, vergi oranları ile vergi hasılatı arasındaki ilişkiye yönelik bu öngörülerinin, özellikle gelir üzerinden alınan vergilere uygulanan dik artan oranlı vergi tarifeleri açısından etkili olabileceği düşünülebilir. Bilindiği üzere, dik aratan oranlı vergi tarifelerinde, vergi oranı vergi matrahına göre daha hızlı bir artış göstermektedir. Dolayısıyla, ödemesi gereken vergi miktarının elde edeceği gelire göre daha fazla

arttığını gören mükellefler, ekonomik kararlarını, belli bir noktadan sonra daha fazla çalışmamak şeklinde verebileceklerdir. Diğer bir ifadeyle, vergi oranlarının arttırılması yoluyla vergi yüklerinin artmasına izin vermeyebileceklerdir.

## 2. Vergi Maliyeti

*Vergi maliyeti*, vergi uygulamaları nedeniyle katlanılan açık ve gizli maliyetlerin tümü olarak tanımlanabilir. Vergi maliyetinin, tüm vergileri içerecek şekilde toplam maliyet biçiminde belirlenmesi söz konusu olabileceği gibi, her vergi uygulaması için belirlenmesi de mümkündür. Ayrıca, vergi uygulamaları nedeniyle devletin katlanmak zorunda kaldığı maliyetin yanı sıra, mükelleflerin katlanmak durumunda oldukları maliyetlerden de söz edilebilir.

*Vergilemenin açık maliyeti*, gelir örgütünün merkez ve taşra kuruluşlarının faaliyetlerini gerçekleştirdiği binaların yapım, onarım, kiralama ve alternatif kullanım maliyeti ile personel, demirbaş, mobilya, mefruşat, kırtasiye, temizlik, aydınlatma, ısıtma, temsil araştırma, yayım, ulaşım ve benzeri giderleri kapsamaktadır. Diğer bir deyişle, devletin vergi toplarken yaptığı harcamalar, verginin açık maliyetini oluşturur. Vergi toplama maliyetlerinin toplam vergi hasılatı içindeki payının yüksek olması, toplumun vergi yükünün artması anlamına gelir.

*Vergilemenin gizli maliyeti* ise, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken görüşlerine başvurdukları danışmanlara ve çalıştırdıkları muhasebecilere ve diğer personele yaptıkları ödemeler ile yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıkları nedeniyle katlandıkları giderleri ve diğer harcamaları kapsamaktadır. Mükelleflerin vergi öderken katlanmak zorunda kaldıkları bu tür gizli maliyetler, bir anlamda onların bireysel vergi yüklerini arttırmaktadır.

Açık maliyetlerin hesaplanması mümkün iken, gizli maliyetlerin hesaplanması oldukça zordur. Buna karşın, analitik tekniklerden yararlanmak suretiyle bazı yaklaşık hesaplamalar yapılabilir. Vergi maliyetinin hesaplanabilmesi, verginin tarafları olan devlet ve mükellefler açısından daha etkin uygulamaların gerçekleştirilmesini sağlayabilir. Ayrıca, mükellefler açısından, vergi ile ilgili işlemlerin sürdürülebilmesi için yaptıkları giderlerdeki artış, mükellefleri vergiden kaçınmaya yönelik bir davranış içine girmeye iterek vergi yükünde beklenen artışların gerçekleşme olasılığını azaltabilir.

## 3. Vergi Harcamaları

*Vergi harcaması*, bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak ve teşvik etmek, yönetimi kolaylaştırmak ve benzeri nedenlerle tanınan

istisna, muafiyet ve indirimlerin vergi gelirlerinde neden olduğu kaybı ifade eden bir kavramdır. Vergi harcamaları, kamu harcamaları içinde yer almamakla birlikte kamu harcaması etkisi meydana getirir.

Vergi harcamalarının hesaplanmasına yönelik üç yöntem vardır. Bunlar; *vazgeçilen gelir yöntemi*, *kazanılan gelir yöntemi* ve *harcama dengesi yöntemidir*. Vazgeçilen gelir yöntemi, vergi ayrıcalıklarının olması nedeniyle, vergi hasılatında ortaya çıkan azalmanın tahmin edilmesidir. Kazanılan gelir yöntemi, vergi ayrıcalıklarının kaldırılması durumunda elde edilebilecek gelir büyüklüğünün belirlenmesidir. Harcama dengesi yöntemi ise, vergi sonrası fayda düzeyine ulaşılabilmesi için, vergi öncesi kamu harcaması tutarının tahmin edilmesidir.

Vergi harcamalarının kısa dönemde vergi yükü üzerindeki belirleyici özellikleri açıktır. Çünkü, vergi uygulamalarında yer alan bu ayrıcalıklar, bazı mükellef gruplarının ödemekle yükümlü oldukları vergi miktarını azaltarak vergi yüklerini düşürücü bir etki yapmaktadır. Ancak uzun dönemde vergi yükünü ne yönde etkileyeceği, ayrıcalıkların yöneldiği alanlara ve yöneliş amaçlarının gerçekleşip gerçekleşmemesine göre farklılık gösterebilecektir.

#### 4. Vergi Erozyonu

*Vergi erozyonu*, vergi harcamalarının artması veya vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı nedenleriyle ortaya çıkan matrah daralmalarıdır. Bir ülkede vergi sistemi, uzun deneyimlerin ve bilimsel araştırmaların sonucu olarak geliştirilen temel vergi ilkelerine uygun bir yapıda oluşturulmalıdır. Vergi harcamalarının büyük boyutlarda olması veya vergi oranlarının aşırı yüksek olması başta olma üzere vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarının yaygın olması vergi gelirlerinin azalmasına neden olur. Vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamada yetersiz kalması durumunda, yeni vergilerin konulması veya vergi oranlarının arttırılması söz konusu olabilir. Böyle bir uygulama, özellikle bazı mükellef veya mükellef gruplarının vergi yüklerinin artmasına yol açar.

#### 5. Vergi Kredisi

*Vergi kredisi*, vergilemede beyan usulünün uygulandığı durumlarda gözlenmektedir. Beyan usulüne tabi mükelleflerin, elde ettikleri gelirleri dolayısıyla ödemeleri gereken vergiyi, gelirlerini elde ettikleri anda ödemeyip beyanname verdikleri tarihten sonra taksitler halinde ödemeleri; buna karşın, ücret vb. gelirleri elde eden mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi stopaj usulünün bir gereği olarak geliri elde ettikleri anda

ödemeleri, beyan usulüne tabi olan mükelleflere bir tür vergi kredisi kullandırılması anlamına gelmektedir.

Vergi kredisi, vergi yükünün nominal değeri üzerinde bir etkiye sahip olmamakla birlikte, vergi yükünün reel değerini etkileyen bir unsur olmaktadır. Özellikle yüksek enflasyonun yaşandığı ülkelerde vergi borcunun ödenmesindeki gecikme, vergi gelirlerinin reel değerini olumsuz yönde etkilediği gibi, beyana tabi vergi mükelleflerinin vergi yüklerinin reel olarak azalmasına neden olmaktadır. Bu olumsuzluğun giderilmesi için, örneğin Türkiye’de gelir vergisinde olduğu gibi *geçici vergi* uygulamasına yer verilmektedir. Bu amaçla ayrıca, beyanname verme sürelerinin kısaltılması da söz konusu olabilir.

### III. VERGİLEMENİN PSİKOLOJİK SINIRLARI

Vergilemenin uzun döneme ait verimliliği ve sınırları hakkında bir sonuca varabilmek için, ekonomik ve mali koşulların yanı sıra psikolojik koşullarında göz önüne alınması gerekmektedir. Vergileme, belli bir noktadan sonra mükelleflerin davranışında, verginin mali verimliliğini azaltacak veya ekonomik ve sosyal bakımdan arzu edilmeyen sonuçlara yol açacak şekilde değişikliklere yol açıyorsa, verginin psikolojik sınırlarına ulaşılmış demektir. Vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki tutum ve davranışları, *vergi baskısı*, *vergi zihniyeti* ve *ahlakı* gibi unsurlar tarafından belirlenmektedir. Ayrıca bu çerçevede *mali anestezi* konusunun açıklanması da uygun olacaktır.

#### A. Vergi Baskısı (Tazyiki)

Ödediği vergi nedeniyle geliri azalan mükellefin psikolojisi üzerinde bazı olumsuz değişiklikler ortaya çıkar. *Vergi baskısı*, mükellefin vergiyi algılama ve değerlendirmesine bağlı olarak duyduğu baskı hissidir. Vergi baskısı, ölçüsü ve şiddeti her bir mükellef için farklı olduğundan *subjektif* karakterlidir. Bu özelliğine bağlı olarak, *subjektif vergi yükü* olarak da nitelendirilmektedir. Vergi baskısı, sadece mükellef tarafından hissedilen psikolojik bir durum olması nedeniyle ölçülemez.

Vergi baskısının oluşumunda, verginin miktarı, oranı ve uygulama biçimi gibi bir çok faktör etkili olmaktadır. Ayrıca, toplumların örf, adet, milli ve hatta dini anlayışlarının da vergi baskısı üzerinde etkili olduğu söylenebilir. Örneğin Osmanlı Devletinde alınan aşar vergisi, mükellefler tarafından dini bir görev olarak algılanarak ödenmiştir. İngiltere’deki gelir vergisi de, siyasal disiplin içinde yerine getirilmesi gereken bir borç olarak algılandığından bu vergi karşısında herkes saygılı olmuştur. Buna karşılık Fransa’da, vergi ahlakının düşük olmasına bağlı olarak verginin baskısını

daha fazla hisseden mükelleflerin, vergiye karşı tepkilerinin şiddetli olduğu gözlenmiştir.

### **B. Vergi Zihniyeti Ve Ahlakı**

Mükelleflerin vergi karşısındaki psikolojik tutum ve davranışlarını belirleyen unsurlardan bir diğeri vergi zihniyeti ve ahlakıdır. *Vergi zihniyeti*, mükelleflerin vergi ile ilgili genel düşünceleri olarak tanımlanabilir. Vergi zihniyetinin içinde yer alan *vergi ahlakı* ise, mükelleflerin vergiye ilişkin kurallara uyma konusundaki görev ve sorumluluk bilinci olarak tanımlanabilir.

Günümüzde, vergi ahlakı genel ahlakı çok daha geriden izlemekte ve vergi kaçırma gibi vergi yasalarına aykırı davranışlar bir tür toplumsal kabiliyet olarak kabul edilebilmektedir. Bunun çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Birinci neden, verginin zorunlu bir ödeme aracı olmasından dolayı, vergi kaçakçılığında kimsenin zarar görmeyeceği düşüncesidir. İkinci neden, mükelleflerin vergiler ile finanse edilen kamu harcamalarının verimliliği konusundaki şüpheleridir. Vergi ahlakını olumsuz yönde etkileyen üçüncü neden ise, mükelleflerin vergi adaletine ilişkin yargı ve değerlendirmeleridir. Vergilemenin adaletsiz olduğu şeklindeki kanaat ve düşüncelerin yaygınlaşması, vergi ahlakını olumsuz yönde etkileyebilir.

### **C. Mali Anestezi**

*Mali anestezi*, mali yükümlülüklerin, muhatapları tarafından farkına varılmadan yerine getirilmesi olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere mali anestezi, ödenen verginin mükellef tarafından hissedilmemesi, diğeri bir deyişle devletin vergiyi mükellefe hissettirmeden almasıdır. Mali anestezi, mükellefin vergi baskısını düşük düzeyde hissetmesini sağlar.

Mali anestezi, özellikle dolaylı (tüketim üzerinden alınan) vergilerde söz konusu olmaktadır. Mükellefler bir malı satın alırken, o malın fiyatı içinde yer alan vergiyi fiyatın bir unsuru olarak algılamakta ve yükünü ciddi anlamda hissetmemektedirler. Ancak, zamanla bu verginin mükellefler tarafından bir yük olarak algılanmaya başlaması ile birlikte, geciken bir tepkinin gösterilmesi söz konusu olabilecektir.

Mali anestezinin söz konusu olabileceği diğeri bir uygulama, *stopaj (kaynakta kesme)* yöntemidir. Vergisini gelirini elde ettiği anda geliri eline geçmeden önce ödeyen mükellefler ödedikleri vergiyi, beyan usulüne tabi mükelleflere göre oldukça düşük düzeyde hissetmektedirler.

#### IV. SINIRLARIN AŞILMASININ SONUÇLARI

Vergilemede ekonomik, mali ve psikolojik sınırların aşılması durumunda ortaya çıkabilecek sonuçları, *vergiden kaçınma*, *vergi kaçırma*, *verginin reddi* ve *verginin telafisi* olmak üzere dört başlık altında inceleyebiliriz.

##### A. Vergiden Kaçınma

*Vergiden kaçınma*, vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma gayretlerdir. Vergi borcunun doğumu vergi kanunlarında kural olarak vergiyi doğuran olaya bağlandığından, mükelleflerin bu olaylara neden olmamaları ya da kendileri için hukuki bir durumun gerçekleşmesine yol açmamaları halinde, ödemeleri gereken bir vergi ortaya çıkmayacaktır. Mükelleflerin, vergi kapsamı dışındaki kaynaklardan gelir elde etmeye çalışmaları veya kanunun vergi kapsamına almadığı servet unsurlarını edinmeye yönelmeleri vergiden kaçınma davranışı olarak kabul edilmektedir. Vergiden kaçınma, bazen de vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak suretiyle gerçekleşebilir. Bu amaçla mükellefler, profesyonel vergi uzmanlarından ve muhasebecilerden yararlanabilirler. Vergiden kaçınmanın en önemli özelliği, bu davranışın kanunlara aykırı herhangi bir yönünün olmamasıdır.

##### B. Vergi Kaçırma

*Vergi kaçırma*, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve vergi borcunun ortaya çıkmasına rağmen, verginin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesidir. Dolayısıyla, vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasında kanunlara aykırılık bakımından farklılık bulunmaktadır. Vergiden kaçınmanın vergi kanunlarına göre suç sayılmamasına karşılık, vergi kaçırma vergi kanunları açısından bir suç teşkil etmektedir.

Vergi kaçırmanın nedenlerini, *vergi sistemi ve tekniği ile ilgili nedenler* ve *idareye ve mükellefe ilişkin nedenler* olmak üzere iki grupta incelemek mümkündür. Vergi sistemleri sosyo-ekonomik yapıdaki gelişime paralel bir değişme gösterir. Gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri oturmuş ve ileri düzeyde olduğundan, vergi kaçakçılığı düşük düzeylerde dir. Vergi sistemleri tam olarak gelişmemiş olan gelişmekte olan ülkelerde ise, vergi kaçakçılığının daha büyük boyutlarda olduğu gözlenmektedir. Vergi tekniği ile ilgili olarak da, vergilerin açık ve anlaşılır olmadığı, vergi kanunlarının sık olarak değiştiği ve vergi tarifelerinin dik artan oranlı olduğu ülkelerde vergi kaçırma davranışı yaygınlaşmaktadır.

Vergi kaçırmada idareye ilişkin nedenlerin başında, vergi denetiminin yetersizliği gelmektedir. Vergi denetiminin yetersizliği, mükellefler açısından cezaya muhatap olma riskini azalttığından, vergi kaçırmayı cazip hale getirebilmektedir. Vergi kaçırmanın sağlayacağı faydanın, yakalanma durumunda katlanılacak maliyetten küçük olması da, mükellefleri vergi kaçırma davranışına yöneltebilmektedir. Bunun yanı sıra mükellef, vergi kaçakçılığında kimsenin zarar görmeyeceğini ve vergilerin verimli alanlarda kullanılmayacağını düşünüyorsa, vergi kaçırma gayreti artabilecektir. Ayrıca, vergilemede adaletin olmadığı düşüncesinin yaygın olduğu durumlarda da, vergi kaçakçılığının artması söz konusu olabilir.

Vergi kaçakçılığı, ekonomik, mali ve sosyal bir takım olumsuz sonuçları da beraberinde getirmektedir. Vergi kaçırmanın ekonomik sonuçları, haksız rekabete yol açması ve optimum kaynak dağılımından en uzaklaşılmasına neden olmasıdır. Vergi kaçırınan mükellefler, vergi kaçırmayanlara göre daha yüksek kar marjına sahip olacaklardır. Ayrıca, ulusal ekonomi açısından gelişmesinde sakınca bulunan sektörlerin devlet tarafından vergilendirilmesine rağmen, vergi kaçırınanların bu sektörlere yönelmesi optimum kaynak dağılımı amacının gerçekleşmesini önleyecektir. Vergi kaçırmanın en önemli mali sonucu, vergi gelirlerinde ortaya çıkacak azalmadır. Vergi kaçakçılığının en belirgin sosyal sonucu ise, gelir dağılımında adaletin bozulmasına yol açmasıdır.

### C. Verginin Reddi

*Verginin reddi*, vergiye karşı duyulan tepkilerin sonucunda ortaya çıkan toplumsal direniş ve eylemler olarak tanımlanabilir. Vergi karşısındaki diğer davranış biçimlerinden farklı olarak, verginin reddi toplumsal bir niteliğe sahiptir. Verginin reddi, vergiye karşı toplumsal bir tepki olma niteliğinden dolayı, *vergi grevi* olarak da ifade edilmektedir.

Verginin reddine ilişkin en tipik örnek, 1954 yılında Fransa'nın Lot kasabasında gelişen *Poujade* hareketidir. Kasabada kırtasiyecilik yapan *Poujade* adlı Fransızın vergiye karşı başlattığı direniş, giderek toplumsal bir eyleme dönüşmüş ve siyasal sonuçlar doğuracak boyutlara ulaşmıştır.

*Poujadizm* olarak isimlendirilen bu toplumsal eylem, ekonomik, mali ve siyasal nitelikli bazı nedenlerden kaynaklanmıştır. Lot kasabasının bulunduğu bölgedeki küçük esnaf ve sanatkar kesiminin yoksulluk içinde olduğu II. Dünya Savaşı sırasında, büyük mağazaların ve çok şubeli şirketlerin esnaf ve sanatkar kesiminin aleyhine olacak şekilde merkezileşmişler ve köylüler zorunlu tüketim maddelerini temin edebilmek için büyük yerleşim alanlarına gitmek zorunda kalmışlardır. Diğer taraftan, esnaf ve sanatkar kesimi, perakendeci tüccarların tabi olduğu artan oranlı



gelir vergisinin yanı sıra, mahalli vergi ve alışveriş üzerinden alınan vergileri ödemek zorunda kalmışlar, ancak uygulanan deflasyonist politikalar nedeniyle bu vergileri yansıtmaya imkanı bulamamışlardır. Ayrıca, güçlü ekonomik kuruluşlar oluşturdukları baskı grupları aracılığı ile vergi yüklerini azaltıcı girişimleri bulunarak, vergi yükünün büyük bir kısmının küçük esnaf ve sanatkarların üzerinde kalmasına neden olmuşlardır. Bütün bu ekonomik, mali ve siyasal nedenlerle, *Poujade* adındaki kişinin önderliğinde vergiye karşı toplumsal bir hareket gerçekleştirilmiştir.

*Poujadizm* hareketi, verginin ekonomik, mali ve psikolojik sınırlarının aşılması durumunda ortaya çıkan bireysel tepkilerin toplumsal bir direnişe dönüşebileceği konusunda çarpıcı bir örnektir.

#### **D. Verginin Telafisi**

*Verginin telafisi (giderilmesi)*, yeni bir verginin getirilmesi veya mevcut bir verginin arttırılması sonucu ortaya çıkan vergi yükünün bir kısmından veya tamamından kurtulmak amacıyla mükellefler tarafından yeni ekonomik kararların alınması şeklinde tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, verginin telafisi ile vergiden kaçınma arasında büyük bir benzerlik bulunmaktadır. Her iki davranış biçiminde de amaç, vergi yükünden kısmen veya tamamen kurtulmaktır. Ancak, vergiden kaçınma girişiminde mükelleflerin kararlarında hukuki endişeler belirleyici bir role sahip iken, verginin telafisinde mükelleflerin kararları ekonomik endişelerin bir sonucu olarak şekillenmektedir. Diğer bir deyişle, vergiden kaçınma hukuki, verginin telafisi ise ekonomik niteliğe sahiptir. Vergiden kaçınmada yapılan eylemler yasalar çerçevesinde gerçekleştirilirken, verginin giderilmesinde ekonomik eylemler ön plandadır.

Yeni konulan veya oranları yükseltilecek arttırılmak istenen vergiler, mükelleflerin satın alma güçlerinin azalmasına neden olarak ekonomik davranışlarını üç şekilde etkileyebilir. Mükelleflerin ekonomik davranışları üzerindeki bu etkiler, *ikame etkisi*, *gelir etkisi* ve *karar etkisi* olarak üçe ayrılır.

##### **1. İkame Etkisi**

Mükelleflerin, yeni bir verginin kabulü veya mevcut vergilerin yükseltilmesi nedeniyle artan vergi yüklerini telafi etmek için, *çalışma* yerine *boş zamanı* veya *tüketim* yerine *tasarrufu* tercih etmeleri, *ikame etkisi* olarak tanımlanır. Tanımdan da anlaşıldığı gibi ikame etkisi, üretime yönelik bir vergi artışı söz konusu olduğunda çalışma ve üretim yerine boş zamanın (aylaklık); tüketime yönelik bir vergi artışı söz konusu olduğunda ise tüketim yerine tasarrufun tercih edilmesidir.

Üretim üzerindeki bir vergi artışı, üreticiler açısından reel geliri azaltıcı bir etki yapmaktadır. Dolayısıyla, üretim birimi başına düşen net gelirin azalması ve artan vergiye paralel olarak boş zamanın fiyatının düşmesi, üreticilerin boş zaman taleplerini arttırarak üretimin düşmesine neden olabilir.

Tüketim üzerindeki bir vergi artışı durumunda ise, vergilendirilen malın fiyatının artması ile birlikte, tüketiciler söz konusu mala olan taleplerini kısmen veya tamamen azaltarak tasarrufa yönelebilirler. Tasarruf bir anlamda gelecekteki tüketim demek olduğundan, tüketiciler bugünkü tüketimlerini gelecekteki tüketimleriyle ikame etmiş olacaktırlar.

## 2. Gelir Etkisi

*Gelir etkisi*, mükelleflerin gelir üzerinden alınan vergilerde vergi artışı nedeniyle gelirlerinde meydana gelen azalışı, vergilendirme öncesine göre daha fazla çalışarak; tüketim üzerinden alınan vergilerde artış olması durumunda satın alma güçlerinde ortaya çıkan azalışı ise, söz konusu malları vergi artışı öncesi daha fazla satın almak ve vergi artışı sonrası satın almayarak telafi etmeye çalışmalarıdır.

Örneğin bir işçinin, ücreti üzerinden alınan verginin arttırılması durumunda vergi artışı öncesi gelir düzeyini korumak için daha çok çalışması, verginin gelir etkisidir. Aynı şekilde, ayakkabı satışı üzerinden alınan verginin önemli oranda arttırılacağını duyan bir tüketicinin, vergi artışı gerçekleşmeden, ihtiyacını uzun süre karşılayacak miktarda ayakkabı satın alması, buna karşılık vergi artışından itibaren uzun bir süre ayakkabı satın almaması da verginin gelir etkisini gösteren bir davranıştır.

## 3. Karar Etkisi

Vergi artışı karşısında üreticinin üretim kararını, vergilendirilen alandan daha az vergilendirilen bir alana yöneltmek suretiyle; tüketicinin ise tüketim kararını, vergilendirilen maldan vergilendirilmeyen mala yöneltmek suretiyle vergi artışını gidermeye çalışması, *verginin karar etkisi* olarak tanımlanır. Karar etkisinde dikkati çeken husus, vergilendirme sonrası dönemde de üretim ve tüketim olgusunun devam etmesi, ancak üretim ve tüketimin konusuna ilişkin kararın değişmesidir.

Tüketim vergileri açısından önemli olan nokta, söz konusu mal veya hizmetin talep esnekliğinin de göz önüne alınması gereğidir. Talebin fiyat esnekliği yüksek olan tüketim mallarında karar etkisi, talep esnekliğinin düşük olduğu mallara göre daha kolay gerçekleşecektir. Örneğin, çay üzerinden alınan verginin önemli oranda artması sonucu, tüketicilerin çay tüketimlerini kısarak kahve tüketimlerini arttırmaları, verginin karar etkisini göstermektedir. Aynı şekilde, patates üretiminin ağır

bir şekilde vergilendirilmeye başlanması ile birlikte, patates üreticilerinin daha düşük düzeyde vergilendirilen bir başka ürünü üretmeye yönelmeleri de karar etkisine bir örnektir.

## YEDİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN YANSIMASI

Vergide yansımaya olayı, vergi teorisinin en önemli konularından birisidir. Bu bölümde önce yansımının tanımı yapılarak önemi üzerinde durulacak, daha sonra sırasıyla, yansımının aşamaları, türleri, yansımaya belirleyen faktörler ve çeşitli vergilerin yansımaya durumu incelenecektir.

#### I. YANSIMANIN TANIMI VE ÖNEMİ

Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisinin incelenmesi açısından vergi yansımaya önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle vergilerin hangi ölçüde ve hangi yönde yansydıkları maliye politikasına ilişkin mali ve mali olmayan amaçların gerçekleştirilmesi bakımından büyük önem taşır. Belirlenen ekonomik ,mali ve sosyal amaçlara ulaşmak için vergi politikası bir araç olarak kullanılmak istendiğinde, amaçlara ulaşmada başarılı olunabilmesi için seçilen vergilerin yansımaya durumlarının iyi bilinmesi ve göz önüne alınması gerekir.

Vergilerin yüklerini taşıyanlar her zaman vergiyi ödeyen kanuni mükellefler olmayabilir. Diğer bir ifade ile vergileri kanunen zorunlu olduğu için ödeyen mükellefler, bunları bazı mekanizmalardan yararlanarak başkalarına devredebilirler. Vergi yükünün, ekonomik bazı imkanlardan yararlanılarak kısmen veya tamamen, vergiyi ödemekle yükümlü mükellefi tarafından, başkasına veya başkalarına devredilmesi olayına *vergi yansımaya* denilmektedir. Kısaca vergiyi ödeyen mükellef şayet gerçekte onun yükünü taşımıyorsa vergileme yönünden bir yansımaya var demektir.

#### II. YANSIMAYA SÜRECİNİN AŞAMALARI

Verginin yansımaya dört aşamadan oluşan bir süreçtir. Bu aşamalar sırasıyla, *verginin ödenmesi*, *verginin vurgu etkisi*, *verginin devredilmesi* ve *verginin yerleşmesi* aşamalarıdır.

### **Verginin Ödenmesi**

Verginin yansıma süreci, verginin kanuni mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından usulüne uygun olarak ödenmesi ile birlikte başlar. Tahakkuk eden ancak henüz ödenmemiş olan bir vergide yansıma sürecinin başlaması söz konusu değildir. Çünkü, vergi ödendiği andan itibaren kanuni mükellefi üzerinde etki meydana getirir.

### **Verginin Vurgu Etkisi**

Vurgu etkisi, vergi ödemenin kanuni vergi mükellefi üzerinde meydana getirdiği, memnuniyetsizlik şeklinde tezahür eden psikolojik bir baskıdır. Vurgu etkisi ile birlikte vergi mükellefi ödediği verginin üzerinde oluşturduğu olumsuz etkiden nasıl kurtulacağına çarelerini aramaya başlayacaktır. Verginin yansıması olgusu ve bunun arzu edilmesi, vurgu etkisinin bir sonucudur.

Vurgu etkisinin meydana gelmesi, yansımanın gerçekleşebilmesi için tek başına yeterli değildir. Ekonomik koşulların da yansımanın olabilmesi için uygun olması gerekir. Yoksa, vergi yükü ödeyicisi üzerinde kalacaktır. Ayrıca vurgu etkisi sadece vergi ödeyicisi üzerinde değil, fiyat yoluyla vergi yükünü devralan herkes üzerinde görülebilmektedir.

### **Verginin Devredilmesi**

Devretme, vurgu etkisinin bir sonucu olarak vergi yükünün bir başkasına aktarılması olayına devretme denilmektedir. Devretme işlemi arz ve talebe bağlı olarak ve fiyat mekanizması aracılığıyla yapılır. Devretme bazen hukuki yönü de olabilen, temelde ekonomik bir olaydır. Yansıtılmış olan verginin pek çok alıcı ya da satıcıya tamamen ya da kısmen devredilmesi olayına ise verginin yayılması denir. Bir vergi pek çok kere devredilebilir ve yansıtılmanın mümkün olmadığı bir aşamaya kadar yayılır.

### **Verginin Yerleşmesi**

Vergi yansıması konusunda ileri sürülen teoriler incelendiğinde, verginin devredilmesinin ve yayılmasının bir sınırının olduğu, vergi yansımasının sonsuz olmadığı yönündeki görüşlerin ağırlıkta olduğu görülmektedir. Bir aşamadan sonra verginin bir mükelleften diğerine yansıması söz konusu olmamakta, vergi yükü en son belli bir mükellef üzerinde kalmaktadır. Bu şekilde verginin artık devredilememesi sebebiyle nihai olarak bir yükümlü üzerinde kalması yerleşme olarak ifade edilir. Şartların uygun olmaması durumunda, verginin hiç devredilememesi sonucu kanuni yükümlüsü üzerinde yerleşmiş olması da mümkündür.

Yerleşme olayının önemli bir türü *çift yerleşme*'dir. Bu kavram, vergisini fiyat yoluyla yansıtan bir vergi mükellefinin kârını arttırması sebebiyle, nihai mükellef olan tüketici veya tüketiciler üzerinde daha da fazla bir yükün yerleşmesini ifade eder. Örneğin, bir tüccar maliyeti 1000.-TL olan bir malı %20 kârla 1200.-TL'ya satmaktadır. Maliyeti 1000.-TL olan bu mal üzerine satıştan önce %10 vergi konduğunu ve tüccarın da bunu bir maliyet unsuru olarak görüp, fiyat yoluyla yansıtmaya yöneldiğini düşünersek, malın maliyeti  $1000 + \%10 = 1100$ .-TL olacaktır. Maliyeti 1100.-TL olan bu mala tüccar %20 kâr oranını uyguladığında malın satış fiyatı 1320.-TL olacaktır. Örneğimizdeki tüccar böylece başlangıçta 200.-TL olan kârını, konulan vergiyi maliyete ekleyerek yansıttığında 220.-TL'ya çıkartmış olacaktır. Sonuç olarak çift yerleşme sonucu, tüketicinin üzerine ilave bir 20.-TL yüklenmiş olacaktır.

### III. BAŞLICA YANSIMA TÜRLERİ

Vergi yansımalarının değişik türleri bulunmaktadır. Yansımalar türleri itibariyle, *ileriye doğru yansımaya-geriye doğru yansımaya, sınırlı yansımaya-sınırsız yansımaya, kanuni yansımaya-füli yansımaya* ve *mutlak yansımaya-diferansiyel yansımaya* olarak ayrılabilir.

#### A. İleriye Doğru Yansımaya-Geriye Doğru Yansımaya

Ekonomik koşulların, ürünün özelliklerinin, arz ve talep esnekliklerinin uygun olması durumunda verginin ileriye ve geriye doğru yansıtılması mümkündür. Üretici veya satıcı konumundaki kanuni mükelleflerin ödedikleri vergiyi piyasada sattıkları mal ve hizmetlerin fiyatını arttırarak kısmen veya tamamen alıcı ya da tüketicilere devretmesine *ileriye doğru yansımaya* denir. Bu tür yansımaya, arz ve talep koşullarının uygun olması halinde gerçekleşebilir.

*Geriye doğru yansımaya* ise, üreticilerin ödemiş oldukları vergiyi üretimde kullandıkları üretim faktörlerinin sahiplerine devretmeleridir. Örneğin; kurumlar vergisi mükellefi olan şirketler ödedikleri kurumlar vergisini, mal ve hizmet fiyatlarına zam yaparak tüketiciye devretmeye çalışırlarsa ileriye doğru, kullandıkları üretim faktörlerinin fiyatını düşürerek üretim faktörü sahiplerine devretmek isterlerse geriye doğru yansımadan söz edilebilir.

Yansımaların ileriye doğru mu yoksa geriye doğru mu olacağı konusunda birinci derecede etkili olan faktör, ekonominin içinde bulunduğu durumdur. Uygulamada ekonomik konjonktürün genişleme dönemlerinde genellikle karşılaşılan yansımalar türü ileriye doğru yansımadır. Ekonomik konjonktürün daraldığı kriz dönemlerinde ise, geriye doğru yansımalar söz konusu olmaktadır.

İleriye yansımının özel bir türü *çapraz yansımaya* olayıdır. Çapraz yansımaya, belirli bir mal üzerine konulan bir verginin, talep esnekliği düşük olan başka bir malın fiyatını arttırmak suretiyle devredilmesidir. Özellikle çok çeşitli mallar satan büyük mağazalarda talep esnekliği yüksek olan malların üzerine konulan vergiler vergilendirilen malın fiyatı üzerinden değil, talep esnekliği düşük diğer malların fiyatı attırılmak suretiyle çapraz bir biçimde yansıtılabilmektedir.

### B. Sınırlı Yansımaya-Sınırsız Yansımaya

Vurgu etkisi sonucunda vergi sürekli ve sınırsız bir biçimde aktarabiliyorsa ve bu şekilde yayılarak çok düşük zerrelere halinde ekonomi içinde tamamen yayılıyorsa, buna *sınırsız yansımaya* denir. Sınırsız vergi yansımaya olayında vergi, yüksekte durgun bir göle atılan taş benzetilmekte ve bu taşın düştüğü noktadan itibaren oluşan halkaların giderek yayılıp sonunda kaybolması gibi, verginin de yansımaya yolu ile sonunda ekonomi içinde eriyip gittiği ileri sürülmektedir.

*Sınırlı yansımaya*, yansımının belirli yönde olacağını ve verginin bir noktada yerleşerek, belirli ekonomik unsurlar ya da kişiler üzerinde toplanacağını ifade etmektedir. Bu yöndeki görüşler çeşitlidir. *Fizyokratlar* verginin sonuçta toprak sahipleri üzerinde kalacağına inandıkları için tek vergi fikrini savunmuşlar ve sınırlı yansımaya görüşünün öncüsü olmuşlardır. Bazı yazarlar verginin sonuçta ücretliler üzerinde kalacağını savunurken, diğer bazıları ise satıcılar üzerinde veya tüketiciler üzerinde kalacağını savunmuşlardır. Bugün için verginin yansımalarını, her vergi türü için ayrı ayrı, ekonomik ve hukuki koşulları göz önünde bulundurarak değerlendirmek gerektiğinden, yansımının sınırlı ya da sınırsız olacağını önceden kesin olarak söylemek mümkün değildir.

### C. Kanuni Yansımaya-Fiili Yansımaya

Yasa koyucu vergi yasalarını hazırlarken, uygulanması planlanan vergilerin kanuni ödeyicisi tarafından yansıtılmasını ya da yansıtılmamasını öngörebilir ve bunu açık hükümlerle belirtebilir. *Kanuni yansımaya* olarak nitelendirilen bu tür yansımaya, genellikle dolaylı vergilerde görülmektedir. Kanuni düzenlemelerle yansımının yönünün belirlenmesi çok ciddi ve dikkatli çalışmaları gerektirir. Aksi halde adaletsizliklere yol açarak büyük tepkilerle karşılaşılabilir.

Yansımaya olayının yasa koyucunun arzusuna göre değil de, tamamen piyasadaki arz ve talep koşullarına bağlı olarak gerçekleşmesi ise *fiili yansımaya* olarak adlandırılır. Bu tür yansımada, vergi yükü yasa koyucunun açıkça amaçlamış olmamasına rağmen başkalarına devredilebilmektedir. Fiili yansımaya verginin niteliklerine, çeşidine,

piyasanın durumuna ve tarafların davranışlarına bağlıdır. Ekonomik faaliyetin canlı olduğu dönemlerde fiili yansımaya daha kolay gerçekleşir.

#### **D. Mutlak Yansımaya-Diferansiyel Yansımaya**

Bu ayırmada yansımının gelir dağılımı üzerindeki etkisi dikkate alınmaktadır. *Mutlak yansımaya*, belirli bir vergideki artışın gelir dağılımı üzerinde meydana getirdiği etkidir. Kamu harcamaları ve diğer vergiler sabitken, sadece bir vergi türünde yapılan değişikliğin veya özel bir vergi uygulamasının gelir dağılımında meydana getirdiği değişikliğe mutlak yansımaya denir. Bu yansımaya türü, vergideki değişikliğin enflasyon ve istihdam üzerindeki etkilerini analiz etmek için kullanılabilir.

*Diferansiyel yansımaya* ise, kamu harcamaları sabit kabul edildiğinde, belirli bir verginin (örneğin, gelir vergisi) kaldırılarak aynı miktar kamu geliri sağlayan başka bir verginin (örneğin K.D.V.) getirilmesi ile birlikte gelir dağılımında meydana gelen değişmeyi ifade etmektedir. Bu yansımaya türünü bir örnek yardımıyla açıklayacak olursak; bir ülkede kamu harcamalarının 5 milyar TL olduğunu ve bunun 5 milyar TL'lık gelir vergisi hasılatı ile finanse edildiğini kabul edelim. Gelir vergisi yerine katma değer vergisi konulduğu ve aynı hasılatın bu vergiyle sağlandığı varsayımı altında bütçe denkliliği bozulmayacak yalnızca gelir dağılımı değişecektir. Gelir vergisi mükellefleri vergi ödememekte, katma değer vergisi mükelleflerinin reel gelirlerinde ise azalma ortaya çıkacak ve dolayısıyla gelir dağılımı değişecektir.

### **IV. YANSIMAYI BELİRLEYEN FAKTÖRLER**

Yansımaya, bir çok faktöre bağlı olarak gerçekleşmektedir. Bu faktörler, *mikro ekonomik faktörler*, *makro ekonomik faktörler*, *verginin türü* ve *verginin kapsamı* olarak incelenebilir.

#### **A. Mikro Ekonomik Faktörler**

Yansımının gerçekleşmesini belirleyen mikro ekonomik faktörler, *arz ve talep esnekliği* ve *piyasa yapısı* olarak iki başlık altında toplanabilir.

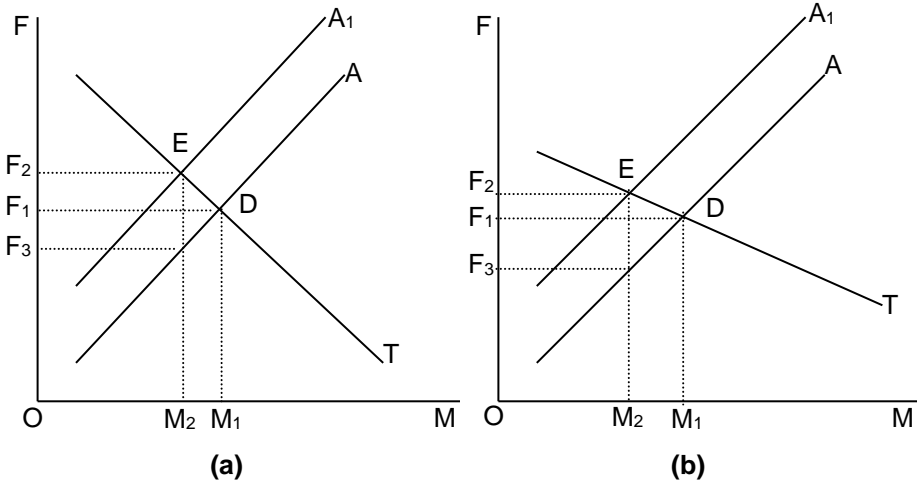
##### **1. Arz ve Talep Esnekliği**

Vergilerin yansımaya olanakları her şeyden önce fiyatlardaki değişim karşısında arz ve talep miktarında meydana gelen değişimlere bağlıdır. Talep esnekliği, malın fiyatındaki yüzde artış sebebiyle tüketilen mal miktarında meydana gelen yüzde değişimdir. Arz esnekliği ise, fiyattaki yüzde değişim sonucu arz edilen mal miktarındaki yüzde değişimdir.

Talep esnekliği ile vergi yansımaları arasındaki ilişkinin mekanizması çok çeşitli etkenlere bağlı, karmaşık bir yapıdır. Talep esnekliği, bilindiği gibi vergilendirilen malın ihtiyacı karşılama derecesine,



ikame malının bulunup bulunmamasına, tüketicilerin gelir düzeylerine ve kişisel tercihlere bağlıdır. Tüm bunları göz önünde bulundurursak, bir malın talebinin fiyat değişimleri karşısında esnek olması halinde, vergiyi malın fiyatına ekleyerek yansıtmanın güç olacağını söyleyebiliriz. Eğer talep esnek değil ise, ödenen verginin mal ve hizmet fiyatına eklenerek çok daha kolay bir biçimde yansıtılabilir. Vergilendirilen malın arz esnekliği de, talep esnekliği gibi yansımayı etkilemektedir. Arz ve talep esnekliklerinin yansımayı nasıl ve ne yönde etkileyeceği şekil yardımıyla daha iyi açıklanabilir.



Şekil 11

Yukarıdaki Şekil (a)'da, arz ve talep esneklikleri 1'e eşittir. Vergi öncesi malın piyasa dengesi arz eğrisi (A) ile talep eğrisi (B)'nin kesiştiği (D) noktasında gerçekleşmektedir. Bu noktada söz konusu mal, piyasada (F<sub>1</sub>) fiyatından (M<sub>1</sub>) miktarında üretilmekte ve tüketilmektedir. Vergi birim fiyata eklenerek yansıtılmak istendiğinde, bir tür maliyet unsuru olduğundan arz eğrisini (A)'dan (A<sub>1</sub>)'e kaydıracaktır. Verginin fiyata eklenmesiyle birlikte, yeni piyasa dengesi talep eğrisi (T) ile yeni arz eğrisi (A<sub>1</sub>)'in kesiştiği (E) noktasında oluşacaktır. Bu noktada malın fiyatı (F<sub>1</sub>)'den (F<sub>2</sub>)'ye çıkmakta, fiyattaki bu yükselişe bağlı olarak da üretim ve tüketim de (M<sub>1</sub>)'den (M<sub>2</sub>)'ye düşmektedir. Üretici verginin tamamını birim başına fiyat ekleyerek (F<sub>2</sub>-F<sub>3</sub> aralığı kadar) yansıtmak istediği halde, arz ve talep esnekliğinin 1 olmasına bağlı olarak, ancak bunun yarısını (F<sub>1</sub>-F<sub>2</sub>) tüketiciye yansıtabilmiştir. Görüldüğü gibi, arz ve talebin esneklikleri 1 olduğunda, birim başına verginin yarısı üreticinin üzerinde kalmakta (F<sub>1</sub>-F<sub>3</sub>), yarısı ise (F<sub>1</sub>-F<sub>2</sub>) tüketiciye yansımaktadır.

Şeklin (b) kısmında ise, arz esnekliğinin değişmediği, talep esnekliğinin ise 1'den büyük olduğu durumda verginin ne ölçüde tüketiciye yansıdığı incelenmiştir. Şekilde de görüldüğü gibi, birim başına ( $F_2-F_3$ ) kadar olan verginin, ancak ( $F_1-F_2$ ) kadar olan kısmı tüketiciye yansımıştır. Şekil (b)'deki ( $F_1-F_2$ ), şekil (a)'daki ( $F_1-F_2$ )'den küçüktür. Dolayısıyla, talep esnekliğinin artması ile birlikte, tüketiciye yansıtılan vergi azalmaktadır. Farklı arz ve talep esnekliklerine göre verginin ne ölçüde yansıtacağı, okuyucu tarafından çizilecek şekiller yardımıyla incelenebilir.

Arz esnekliği, özellikle geriye doğru yansıma da önem kazanmaktadır. Arzın esnek olması verginin geriye doğru yansımını engellerken, esnek olmayan arz verginin faktör sahiplerine doğru geriye yansımaya neden olur.

Verginin yansımaya olayı arz esnekliğiyle doğru talep esnekliğiyle ters orantılıdır. Arz esnekliği arttıkça yansıma imkanı artmakta, azaldıkça yansıma imkanı azalmakta ve arz esnekliğinin sıfır olduğu durumda faktörler üzerine konulan vergiler yansıtılmayıp verginin tüm yükü mükellefi üzerinde kalmaktadır. Bunun en güzel örneklerinden biri işlenmemiş, imar edilmemiş arazidir. Eğer böyle bir arazi üzerine vergi konulursa verginin tüm yükü arazi sahipleri üzerinde kalacaktır.

## 2. Piyasa Yapısı

Vergi yansımalarını etkileyen diğer bir faktör piyasanın şeklidir. Piyasa rekabet şartları yönünden *tam rekabet*, *monopolistik rekabet*, *oligopol* ve *monopol (tekel)* şeklinde birbirinden ayrılabilir. Piyasanın hangi yapıda olduğu, fiyat oluşumunu güçlü bir şekilde etkileyen faktördür. Yansıma bazı piyasalar için gerçekleşmesi çok güç bir olayken, bazı piyasalarda rahatça gerçekleştirilebilir. Genel olarak monopolistik bir piyasada firmanın mal fiyatını geniş ölçüde saptama olanağı varken, tam rekabetin sağlandığı bir piyasada firmaların fiyatı kabullenme gibi bir zorunlulukları olabilmektedir. Buna bağlı olarak da her iki piyasada firmanın ya da firmaların vergiyi yansıtabilme olanakları farklıdır.

Değişik piyasa yapılarında verginin yansımalarını analiz ederken ayrıca kısa dönem ve uzun dönem ayrımının yapılması ve firmanın maliyet koşullarının göz önünde bulundurulması bir gerekliliktir. Yansımanın yönü ve şiddeti bu durumların her birinde değişiktir.

### a. Tam Rekabet Piyasasında Vergi Yansıması

Tam rekabet piyasasında alıcılardan veya satıcılardan birisi diğerlerinden bağımsız olarak bir karar aldığı taktirde tek başına piyasayı etkileme olanağından yoksundur. Dolayısıyla firmaların, mallarının üzerine konulan bir gider vergisini, fiyatları kontrol edebilme gücüne sahip

olmadıklarından, satış fiyatlarını arttırmak suretiyle yansıtma imkanları pek olmayacaktır. Ancak genel bir kural olarak tam rekabetin mevcut olması halinde, uzun dönemde vergilerin maliyet unsuru olarak, tamamına yakın bir kısmının yansıtılmasının mümkün olabileceği söylenilebilir. Kısa dönemde ise ancak talep esnekliğinin çok düşük olduğu durumlarda verginin kısmen yansıtılabilmesi mümkündür. Uzun dönemde ortaya çıkan bu sonucun nedeni, uzun dönemde marjinal firmaların piyasadan çekilmeleri ve teknolojik yenilikler nedeniyle maliyetlerin düşürülmesi gibi unsurların etkisiyle fiyatların yükseltilme imkanının doğmasıdır.

### **b. Monopol (Tekel) Piyasasında Vergi Yansımaları**

Monopol piyasasında firma arz hacmini kontrol etme ve fiyatı belirlemede çok geniş bir etki alanına sahiptir. Eğer piyasa tekeli ise (ya da firmalar birlikte hareket ederek, davranışları tekeli piyasayı ifade ediyorsa) verginin etkisi ve yansıtılma olanakları piyasanın özelliklerine uygun olarak, diğer piyasalardan farklı olacaktır. Vergi konulmadan önce tekeli firma kârını maksimize edebilmek için marjinal maliyetini, marjinal gelire eşitleyecektir. Tekeli bir firmanın sattığı malların üzerine konulan bir gider vergisinin tamamını tüketiciye yansıtması, vergi öncesinde aşırı kar elde edecek şekilde üretim yapıyor olmasından dolayı söz konusu değildir. Vergi nedeniyle birim fiyattaki artış, birim verginin altında kalır.

Tekeli bir piyasada verginin yansıtılması, tekeli firmanın azalan, sabit veya artan maliyetler durumundan hangisine bağlı olarak üretimde bulunduğu büyük ölçüde bağlıdır. Sabit veya azalan maliyetlerle çalışan tekeli bir firmanın vergiyi daha fazla yansıtma imkanı bulunmakla birlikte, artan maliyetlerle çalışan tekeli bir firmanın vergiyi yansıtması daha güçtür.

### **c. Oligopol Piyasalarda Vergi Yansımaları**

Oligopol piyasaları az sayıda satıcının pazara hakim olduğu piyasalardır. Bu piyasalarda her firmanın kararı, diğerlerinin fiyat, üretim ve reklam kararlarına bağlıdır. Oligopolcü, tam rekabet veya tekeli gibi farklı olarak, sadece tahminde bulunabileceği bir talep eğrisi ile karşı karşıyadır. Bu açıklamaların ışığı altında oligopol durumda yansımaları belirleyen faktörlerden biri talep elastikiyetidir ve bu elastikiyet zayıfsa vergi yansıtılabilir. Ayrıca çok önemli bir diğer faktör firmaların rakiplerinin davranışları hakkındaki beklentileri sonucu ortaya çıkacak olan karar ve davranışlardır. Eğer firma rakiplerinin, vergi koyulması sonrasında kendi yapacağı fiyat artışını izleyeceğini düşünüyorsa, vergiyi yansıtacaktır. Bu durumda hepsi fiyatlarını arttıracak ve böylece vergi yükü tüketicilere aktarılacaktır. Ancak bu yöndeki davranışlarının kamuoyunda tepkiyle karşılanacağını ve böyle bir durumda da devletin

piyasaya müdahale edebileceğini endişeyle düşünüyorlarsa, vergi tamamen üzerlerinde kalabilecektir. Diğer bir şekilde, her oligopolcü, vergi dolayısıyla fiyatı arttırdığında kendi pazar payını diğer firmaların kapatılacağını düşünerek, vergiyi yansıtmaya yoluna başvurmayabilir. Oligopol piyasasında genel kabul görmüş bir firma teorisi olmadığı için, verginin yansıtılması konusunda önceden genel ifadeler kullanmak veya kesin saptamalarda bulunmak tutarlı olmayabilecektir.

#### **d. Tekelci Rekabet Piyasalarında Vergi Yansıması**

Bu piyasanın özelliği çok sayıda satıcının ve farklılaştırılmış malların bulunmasıdır. Arz'ın farklılaştırılması ile az sayıda firma piyasa talebine hizmet etmek durumunda olduğundan vergi konulması durumunda bazı firmalar endüstriyi terk etmek durumunda kalacaklardır. Endüstriyi terk eden firmaların etkisiyle geride kalan firmalara yönelik talep artacak ve böylece verginin tamamen yansıtılması hatta vergi miktarından daha fazla artırılması sözkonusu olabilecektir.

### **B. Makro Ekonomik Faktörler**

Makro ekonomik faktörler, *ekonomik konjonktür*, *yükümlülerin vergileri finansman şekli* ve *devletin vergi gelirlerini harcama süresi* olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

#### **1. Ekonomik Konjonktür**

Bilindiği gibi konjonktürel genişleme dönemlerinde bir talep fazlası mevcut olmaktadır. Bu talep fazlası satıcıların durumunun alıcılara kıyasla daha elverişli olduğu bir devrede bulunulduğunu ve bu nedenle de vergileri yüksek düzeyde yansıtmaya eğiliminin olabileceğini ifade eder. Özellikle de bu gibi devrelerde oluşan piyasaya ilişkin olumlu beklentiler ve talebin fazla olmasının etkilediği rekabet baskısının azalması gibi gelişmeler, satıcıların bu yönde hareket etmelerini kolaylaştırır. Olaya verginin geriye yansıtılması açısından bakıldığında, konjonktürün yükselme dönemlerinde hammadde fiyatları ile işçi ücretlerinin de artma eğilimi içerisinde olmaları sonucu, geriye yansıtmaya şansı hemen hemen yoktur. Konjonktür'ün bir daralma içerisinde olduğu evrelerde ise ekonomide bir arz fazlası olması, ileriye yansıtmayı son derece güçleştirmekte, geriye yansıtmayı ise kolaylaştırmaktadır.

#### **2. Yükümlülerin Vergileri Finansman Şekli**

Bir ekonomide toplam parasal talep ile toplam mal arzının birbirine eşit olması, makro ekonomik dengenin gerçekleşmesi için gerekliliktir. Fiyat istikrarı ve tam istihdamın gerçekleştirilebilmesi için yerine getirilmesi gereken temel bir şart olarak bu iki unsurun denk olması karşımıza çıkar. Buradan hareketle ekonomideki satış hacminin

değişmemesi şartıyla, ödenen bir verginin fiyat yoluyla yansıtılabilmesi için, toplam parasal talebin alınan vergi miktarı kadar arttırılması gerekir. Aksi halde fiyat artışları önce stokları etkileyecek ve sonra da ekonomide üretim azalmasına yol açacaktır. Bu fiyat artışlarının neden olduğu parasal talepteki açık çeşitli şekillerde giderilebilmektedir. Devlet bir yol olarak yüksek fiyatlarla gerçekleştirilen vergi ödemeleri yapıncaya kadar borçlanma yoluyla ilave bir talep oluşturacak bu açığın kapanmasına çalışabilir. Müteşebbisler ise vergiyi kredi yardımıyla finanse etmek suretiyle, gerekli satın alma gücünü tedavüle sokacak verginin yansımını kolaylaştırabilirler.

### **3. Devletin Vergi Gelirlerini Harcama Süresi**

Yansıma şansını belirleyen ve yansımaya ilişkin bir saptamada bulunmamıza yardımcı olan bir diğer unsur, devletin vergileme sonucu girişimcilerin yatırım imkanlarını kısıtlamak yoluyla toplam talepte bir azalmaya yol açıp açmadığını bilmek gerekir. Devletin topladığı vergileri, toplama zamanı ile harcama zamanı arasında büyük bir fark olması toplam talebin değişip değişmemesini etkileyecektir. Bu nedenle normal bir konjonktürel durumda devletin vergi gelirlerini derhal kullanması toplam talebin yapısını etkilemeyecek, bu talep yapısında vergi yansımına ilişkin beklentiler aynen gerçekleşebilecektir.

### **C. Verginin Türü**

Verginin türü ve kapsamı yansımayı belirleyen faktörlerden bir diğeridir. Öncelikle verginin türü açısından yansımayı ele alacak olursak dolaylı ve dolaysız vergi ayırımından hareket edebiliriz.

#### **1. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler**

Genel olarak bakıldığında dolaylı vergilerden daha kolay yansıtılabildiğini söyleyebiliriz. Arz ve talep mekanizmasından nispeten daha bağımsız kabul edilebilen gelir ve servet vergileri, matrah ve vergiyi doğuran olay bakımından bu mekanizmaya daha bağlı olan gider vergilerine kıyasla, daha güç yansıtılabilirler. Ancak tabiidir ki birçok dolaylı ve dolaysız vergi çeşidinin yansıma konusunda ortaya çıkarmış oldukları etkiler birbirinden farklıdır. Burada vergiyi doğuran olay açısından da vergi yansımını ayırabiliriz. Şayet vergiyi doğuran olay bir mübadele ise bunun yansıtılması kolay, bir durum ise bunun yansıtılması nispeten daha zordur. Örneğin, şahsa bağlı olarak alınan vergiyi doğuran olayın bir durum olduğu gelir vergileri veya veraset ve intikal vergileri arz ve talep koşullarından pek fazla etkilenmemekte bu nedenle de bir mübadele üzerinden alınan harcama vergilerinden daha zor yansıtılabilmektedir.

Subjektif dolaysız bir vergi olan gelir vergisi maliyet değerine girmediği ve kural olarak gelirin elde edilmesini izleyen bir sonraki yılda hesaplanıp ödendiği için verginin devredilmesini mümkün kılacak bir mübadele imkanı bulunamamaktadır. Ayrıca bu verginin artan oranlı olması ve ailevi durumu esas alması yansımayı güçleştiren diğer faktörler olmaktadır. Ancak bu verginin sonradan mahsup edilmek kaydıyla peşin olarak alınması durumunda, verginin kısmen de olsa devredilmesi mümkün olabilir. Menkul sermaye iratları dışındaki bazı kazanç ve iratlara ait vergilerin uzun dönemde kısmen yansıtılabilmesi imkanı olabilir. Örneğin, ücretlere ait vergilerin kısa dönemde yansıtılması çok güç iken, uzun dönemde toplu iş sözleşmeleri, grev hakkı, asgari ücret gibi imkanlardan yararlanılarak devredilmesi mümkündür.

Dolaylı vergiler açısından yansımada önemli bir faktör, verginin hangi safhada alındığıdır. Vergi üretim safhasında ödeniyorsa işletme için bir maliyet olarak görülecek ve fiyat yoluyla devredilmesi kolay olacaktır. Vergi eğer perakende aşamasında ödeniyorsa tüketicinin vergiyi devredebilmesi söz konusu değildir. Burada şunu da belirtmek gerekir ki mikro ekonomik analizde vergilendirilen malın türü önemli bir diğer faktördür. Vergilendirilen mal bir tüketim malı özelliği gösteriyorsa yansıma olayı bir kere meydana geldiği halde, bir üretim malında birden çok tekrar edebilir.

## 2. Dar ve Geniş Tabanlı Vergiler

Vergi konusunun sınırlandırılmış ya da geniş tutulmuş olması verginin kapsamını belirlemektedir. Tüm tüketim mallarını kapsayan bir tüketim vergisi geniş kapsamlı, sadece birkaç tüketim malını kapsayan vergi dar kapsamlı vergilerdir. Verginin kapsamı ve yansıma ilişkisi malların ikame olanaklarıyla ilgilidir. Geniş kapsamlı bir vergi aynı nitelikteki mal grubundan olan tüm malları vergilendirdiği için ikame imkanları yoktur ve dar kapsamlı vergilere nispeten, ileriye doğru daha kolay yansıtılırlar. Yani geniş kapsamlı bir vergide tüketici, vergi dolayısıyla A malını satın almaktan vazgeçip B veya C gibi ikame mallarını satın alamaz. Çünkü bu iki mal da aynı verginin kapsamı içerisindeyler. Halbuki dar kapsamlı vergilerde, talebin yön değiştirerek vergi kapsamı dışındaki ikame mallarına kayma olanağı mevcuttur. Bu gibi bir durumda ise verginin ileriye doğru yansıtılması hemen hemen imkansızdır. Örneğin, yakacak maddelerinden fuel-oil üzerine konulacak bir vergi dolayısıyla (dar tabanlı vergi) tüketiciler bu maddeyi fiyatı yükseldiği için talep etmekten vazgeçip odun, kömür vb. Maddelerine kayacaklardır. Sonuç olarak vergi dar kapsamlı olduğunda vergi dışı ikame malı ve hizmetinden yararlanmak mümkün olacak, ikame imkanının var olması verginin yansımalarını engelleyebilecektir.

İkame imkanlarını etkileyen ve dolayısıyla yansımaya etki eden, kapsam konusundaki muafiyet ve istisna düzenlemeleri ele alınması gereken bir konudur. Muafiyet ve istisnaların kapsam ve sınırı ne kadar dar olursa verginin genelliği artacak, ne kadar geniş olursa vergi realitede dar kapsamlı bir vergi durumuna gelecektir. Böyle bir durum sonuçta, talebin istisna sınırı içinde yer alan mal ve hizmetlere kaymasına yol açar ve yansımayı en azından güçleştirir.

Verginin kapsamı, konusu yönünden olduğu gibi uygulama alın yönünden de değerlendirilebilir. Merkezi ve mahalli İdare vergilerine nazaran daha kolay yansıtılabileceğini söyleyebiliriz. Mahalli idare vergilerinden kaçınmak daha kolay olabileceği için bu tür vergileri yansıtmak güçtür. Merkezi idarenin koyduğu vergilerden kaçınmak güç olacağından merkezi idare vergilerin yansıtılması nispi olarak daha kolaydır.

## V. ÇEŞİTLİ VERGİLERİN YANSIMA DURUMU

Verginin yansımaları, her vergide aynı nitelikte, özellikte ve derecede değildir. Verginin yansımaya olanağı, her bir vergi çeşidinde farklı olmaktadır. Şimdi belli vergi çeşitlerinde verginin ne ölçüde ve nasıl yansiyabileceğini inceleyebiliriz.

### A. Gelir Vergilerinde Yansımaya

Günümüzde piyasa ekonomisi düzenindeki bütün ülkelerin en önemli vergi türlerinden birisi hiç kuşkusuz gelir vergisidir. Gelir vergisi gerçek kişilerin, belirli bir dönemde elde etmiş olduğu kazanç ve iratlar üzerinden alınır. Bu kazanç ve iratların kaynağı değişik unsurlardır. Gelir unsurları dediğimiz unsurlar, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayri menkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratlar şeklinde sayılabilir. Bu açıdan, gelir vergilerinin yansımaları incelendiğinde, verginin bu gelir unsurlarından hangileri üzerinden alındığı önemli bir öge olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gelir vergisi eğer maaş ve ücretler üzerinden alınıyorsa, stopaj yoluyla tahsil edilecek ve yükümlüleri tarafından yansıtılamayacaktır. Ancak, emek arz ve talebi ve toplu pazarlık gücüne bağlı olarak emek üzerinden alınan bu tür bir gelir vergisinin, ücret artışı talep edilerek işverene yansıtılabilmesi özellikle uzun vadede olasıdır.

Gayri menkul sermaye iratlarından alınan gelir vergisi ekonomik koşulların uygun olması durumunda özellikle kiralari artırarak kiracılar üzerine yansıtılabilir.

Ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarından alınan gelir vergisi ise ekonomik duruma göre ve özellikle ücretlerden alınan gelir vergilerine

oranla daha kolay yansıtılabilir. Genel bir ifadeyle gider vergileriyle kıyaslandığında gelir vergilerinin daha zor yansıtılabileceğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Gelir vergisinin, genel bir şekilde ve ekonominin bütün kesimlerinden aynı ölçülerde alındığını düşünürsek, verginin üretim etkenlerinin gelirleri üzerinde kalacağını söyleyebiliriz. Yalnız, vergi eğer bazı üretim kesimlerinden alınmıyorsa veya yükü bazı kesimlerde hafif tutulmuşsa üretim faktörlerinin bir kısmı vergilendirilen kesimden vergilendirilmeyen kesime aktarılacaktır. Böylece vergilenen sektörde kalan üretim etkenlerinin gelirleri verginin bir kısmını massedecek şekilde yükselebilir.

### **B. Kurumlar Vergisinin Yansıması**

Kurumlar vergisi, kurumlaşmış işletmelerin kazançları üzerinden alınan bir vergidir. Bu vergi ile nihai olarak kurum ortaklarının vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Kurumlar vergisinin yansıması konusunda iktisatçılar arasında görüş ayrılıkları vardır. Bir kısım iktisatçı kurumlar vergisinin yansımayacağını iler sürerken, bir kısmı yansıyabileceğini savunmaktadır.

Her şeyden önce, piyasanın ne tür piyasa olduğu ve firmanın, faaliyet gösterdiği sanayi kolunda fiyatların saptanmasında ağırlığı ve bu konuda imtiyazlı bir role sahip olup olmadığı yansımayı belirleyen önemli unsurlardır. Yapılan incelemeler, kısa dönemde kurumlar vergisine şirket ortaklarının katıldığı yönünde sonuçları gösteriyor olsa da, firma sektör içerisinde fiyat öncülüğünü elinde tutuyorsa, fiyatları yükselterek müşterilerine vergiyi yansıtabilecektir. Firma, bu sonuca direkt fiyat artışı yoluyla ulaşabileceği gibi üretimi kısarak da dolaylı yoldan ulaşabilir.

Şirket fiyatlar üzerinde egemen bir konumda değilse bu durumda kısa vadede kurumlar vergisini müşteriler üzerine aktaramayacak ve bunu uzun vadede yapmaya çalışacaktır. Eğer vergi sadece kurum statüsünde çalışan işletmelerden alınıyorsa ve kişisel işletme kesiminde böyle bir vergi söz konusu değilse, kurumlardan bazıları şahıs işletmesi statüsüne geçebilirler. Yani uzun dönemde, şirket kurumsal kesimden kişisel işletme kesimine sermaye aktararak ve sermayenin getirisini yükselterek vergiyi müşterilere yansıtmayı düşünebilir. Bunun ne oranda olabileceği ise kurumsal kesimdeki vergi yükü ile kişisel işletme kesimindeki vergi yükü farkına bağlıdır.

Kurum kesimindeki sermayenin geliri üzerinden alınan bir kurumlar vergisi, tüketici veya çalışanlara yansıtılmasa bile yalnızca firma sahipleri üzerinde de kalmayacaktır. Sermayenin mobil bir faktör olması



sonucu, bir kesimdeki sermayenin getirisi vergilendiğinde, yatırımları bu kesime yatırım yapmayı daha az çekici bulacaklardır. Kısa dönemde, kurum kesimindeki sermaye arzının nispeten sabit olması dolayısıyla vergi sermaye sahiplerince yüklenilecektir. Uzun dönemde, esnek bir sermaye arzı ile, kurum kesiminden dışarı sermaye akımı sermayenin net gelirinin düşüşünü önleyecek ve sermaye hiçbir verginin yükünü üstlenmeyecektir. Aksine emek faktörü ve kurum kesiminin ürettiği malların tüketicileri tarafından paylaşılacaktır.

Faaliyette bulunulan piyasa bir tam rekabet piyasası ise bilindiği gibi firma veya üretici piyasaya arz ettiği mal miktarını azaltmak veya çoğaltmak suretiyle piyasada oluşan fiyatı etkilemeyecektir. Fiyatın, firma tarafından bir veri olarak alındığı bu piyasada, firmaların hepsi aynı kâr elde edememekte, bazı firmalar büyük çapta kâr elde ederlerken, diğerleri ancak maliyetlerini karşılayabilmektedirler. Kurumlar vergisinde normal kârın bir maliyet unsuru olarak sayılmadığını ve işletmelerin vergilendirilecek gelirine dahil edildiğini düşünürsek, ancak maliyetlerini karşılayabilen marjinal firmalar uzun dönemde, vergi nedeniyle piyasadan çekileceklerdir. Dolayısıyla piyasada katan firmalar, mevcut talep düzeyinden dolayı, daha önce ödemiş oldukları kurumlar vergisini fiyat içerisinde ileriye doğru yansıtabilecek duruma geleceklerdir. Konjonktürel duruma ve ekonomik canlılığa, firmanın sektör içerisindeki yeri ve önemine, piyasa yapısına bağlı olarak kurumlar vergisinin yansımalarının mümkün olup olamayacağını ve derecesini belirtebiliriz. Son olarak, kurumlar vergisinin yansımaları konusunda yaptığımız bu tehlikeli açıklamalarıyla birlikte, literatürde kurumlar vergisinin yansımayaacağı yönünde pek çok açıklama olduğunu da belirtmemiz gerekir.

### C. Veraset ve İntikal Vergisinin Yansımaları

Veraset ve intikal vergileri, bir bireyden diğerine servet transferini vergileyen, amacı kısmen, servet birikimlerini sınırlamak olan bir vergidir. Veraset vergisi ölen bir kimsenin servetinin mirasçılara ve lehine vasiyette bulunduğu kimselere geçmesi üzerine bu varlıkları elde edenlerin hisselerinden alınır. Her vergi gibi bu verginin de gelir ve ikame etkileri vardır. Kişi servetinin mirasçılara transfer edilirken vergi sebebiyle azalacağını düşünerek cari tüketimini azaltabilir ya da tam tersine arttırabilir. Özellikle mala el koyma niteliğine yakın, yüksek bir oranın uygulanması durumunda ikame etkisinin gelir etkisini bastırmasının ve kişinin tasarruflarını azaltmasının muhtemel olduğu şeklinde güçlü bir varsayım vardır. Ayrıca bu vergiyle ilgili bir diğer davranış şekli veraset ve intikal vergisinden kaçmak olabilmektedir. Bunun en kolay yollarından biri, varlıkların ölümden önce çocuklara intikal ettirilmesidir. Vergi kanunlarının buna engel oluşturmadığı durumlarda, bu tür transferler,

çocuklar genelde ana babalarından daha düşük vergi diliminde olduklarından, devletin gelir vergisinden sağladığı hasılatı da azaltabilir. Bunu engellemek için çoğu devlet uygulamasında kişilerin hayatta iken yaptıkları bağışlar da intikal vergisi şeklinde vergilenmiştir. Bağışlar dışında piyango ikramiyeleri, spor-toto, spor-loto ikramiyeleri gibi üretime bir katkı da bulunmaksızın zenginleşme sayılan haller de bu verginin kapsamına alınmıştır. Veraset vergileri her ne kadar üretim etkenleri arzından alınmasa da, belirttiğimiz gibi bazı iktisadi kararları etkileyebilmekte, üretim üzerinde hafif de olsa olumsuz etkiler yapabilmektedir.

Veraset ve intikal vergilerinin, bir değişim işlemine dayanmadığı ve arz-talep koşullarından etkilenmediği için hiç yansımadıkları ve mirasçılar ya da lehine mal hibe edilenler üzerinde kaldıkları ileri sürülmektedir. Ancak yine de kısıtlı da olsa ticaret ve sanayi erbabının ödediği vergiyi işletmesinin masraflarına katarak yansıması mümkün olabilir. Fakat bu vergi işletme ile ilgili olmadığı için bunun işletme maliyetleri içerisine dahil edilmesi yansımadan ziyade, işletmenin kârını arttırması ile ilgilidir.

#### **D. Emlak Vergisinin Yansıması**

Emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina, arsa ve arazilerden alınan objektif karakterli özel nitelikte bir servet vergisidir. Ülkemizde emlak vergisi bina ve arazi vergisi olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Her ikisinin de ortaya çıkardığı etkiler ve yansıma durumları farklı olabilmektedir. Öncelikle arazi üzerinden alınan bir emlak vergisi ele alınırsa, arazi vergisinin toprak rantını azalttığını belirtebiliriz. Bilindiği gibi toprak rantı, arazi sahiplerinin mülklerini üretime sokunca karşılığında elde ettikleri gelir akımıdır. Bu durumda arazi vergisinin ürünlerin fiyatına konularak ileriye doğru yansıtılabileceği düşünülebilir. Ürün fiyatlarının arttırılarak verginin bu şekilde yansıtılabilmesi için üretim bir miktar azalması gerekir. Ancak hiçbir arazi sahibi, verginin daha büyük bir yük olacağını düşünmek, arazisini üretimden çekmeyecektir. Çünkü toprağı tarımsal üretimden çekse de çekmese de aynı arazi vergisini ödemek zorunluluğu devam edecektir. O halde arazi vergisinin olması, üretimin durdurulması veya azaltılmasını engelleyecek ve ürün fiyatlarının arttırılarak verginin ileriye yansımasına engel bir durum oluşacaktır. Konuya çeşitli sebeplerle arazisini boş tutanlar açısından bakacak olursak, vergi konulduktan sonra, arazi sahipleri gelirleri azalacağından araziye kiraya vermeyi (üretime sokmayı) kabul edeceklerdir. Daha çok toprağın üretime sokulması, tarım ürünleri fiyatlarını düşürebilecektir. Fiyatların düşmesi ise (maliyetler aynı kaldığına göre) rant gelirini azaltacaktır.

Bilindiği gibi binanın değeri, spekülasyon bir yana bırakılırsa, net kira geliri ile piyasa faizinin tersi çarpılarak bulunur. Bina vergisinin konulması bina yapmanın sağlandığı net iradı (vergi sonrası net kira) azaltır ve bu da uzun dönemde mülk sahiplerini konut yapımı konusunda uyarır. Eğer elde edilen gelir, sermayenin başka kesimlere yatırılması ile elde edilebilen yeni bina yapımının bu şekilde azalması sonucu, talep düzeyi aynı kaldığında kira bedelleri yükselecektir. Bu da bina vergisinin bina değerine düşen kısmının ileriye doğru kiracılara yansması demektir.

Sonuç olarak, bina, arazi ve arsa nedeniyle ödenen bir emlak vergisinin her zaman yansıtılması mümkün değildir. Özellikle arazi ve arsalar dolayısıyla ödenen emlak vergisinin yansıtılması nispeten daha zordur. Ancak koşulların uygun olması durumunda bilhassa uzun dönemde ve bina vergilerinde yansıtılma imkanı mevcuttur.

### **E. Harcama Vergilerinin Yansması**

Dolaylı vergiler olan harcama vergilerinin, dolaysız vergilere oranla daha kolay yansıyabileceğini söylenebilir. Satışa sunulan mal ve hizmetlerin, belli durumlarda, maliyetlerine girebilen bu tür vergilerin ileriye doğru, tüketicilere aktarılması mümkündür. Bu vergileri esasen iki büyük grupta toplayabiliriz. Bazı mal ve hizmetlerin satışını vergilendiren özel satış vergileri, genel olarak bütün satışları veya iktisadi faaliyetlerin belli bir aşamasındaki satışları vergilendiren genel satış vergileri.

Genel satış vergileri, bilindiği gibi yalnızca tüketim malları üzerine konulabildiği gibi yatırım ve tüketim mallarını da kapsayan toplam işlemler üzerinden de alınabilirler. Her iki durumda vergi yansması benzer olacaktır. Tüketim malları üzerine konan bir genel satış vergisi, öncelikle tüketim mallarının fiyatını artırırken, yatırım mallarının fiyatı değişmeyecektir. Böylece tüketiciler reel olarak daha az tüketim malı satın alacaklardır. Dolayısıyla tüketim malları üzerine konan bir vergi fiyatlar içerisinde tüketicilere yansıyacak ve bunlar tarafından taşınacaktır.

Özel tüketim vergileri daha çok lüks maddeler ve alışkanlık yapan maddeler üzerinden alınan vergilerdir. Bazı mal ve hizmetler üzerine konulan bir özel tüketim vergisi, bu malın fiyatını yükseltirken, vergisiz malın fiyatını düşürmeyecektir. Özel tüketim vergisi nedeniyle ya malı kullananların gelirinin azalacağı ya üreticilerin gelirinin azalacağı ya da bu iki etkinin birlikte gerçekleşeceği söylenebilir. Verginin ne kadarının malı kullananlarca ödeneceği (ileriye yansma), ne kadarının malın üretimini yapanların geliri üzerinden kalacağı (geriye yansma) arz ve talep esnekliklerine göre farklı olabilecektir.

Verginin tüketicilere yansıyan kısmı talep eğrisinin eğimine bağlı olarak değişmektedir. Bu eğim ne kadar fazla ise (ne kadar dik ise), arz eğrisi aynı kalmak koşuluyla verginin tüketicilere yansıyan kısmı o kadar artmaktadır. Yani talep esnekliği ne kadar zayıfsız, verginin tüketicilere (ileriye doğru) yansıyan kısmı o kadar büyük olacak, esnek olmayan talep durumunda verginin tamamı tüketicilere yansiyacaktır. Malın esnekliği sonsuz ise (talep eğrisi yatay eksene paralel), vergi sebebiyle fiyatı arttırmak mümkün olmayacak, ya bütün vergi üreticilerce ödenecek ya da bu fedakarlıktan sonra üretim cazip olmuyorsa üretime son vereceklerdir. Konuya arz eğrisi açısından bakıldığında arz esnekliği ne kadar zayıf ise geriye doğru yansıma o kadar fazla olacaktır. Esnek olmayan arz durumunda ise, vergi talep şedülünü düşüreceğinden, satış hasılatındaki azalmalar nedeniyle verginin satıcılar üzerine yansıması mümkün olabilecektir.

Hem arz hem talep esnekleri çok yüksek ise vergiden sonra malın sürümü çok azalabilir. Bunun sonucunda üretim durabilir ve vergi sebebiyle kaynaklar başka üretim dallarına aktarılabilir. Sonuç olarak, vergi konusu malın dayanıklı mal veya bir tüketim malı olması, piyasanın çeşidi, verginin genel veya özel olması, malın talep elastikiyeti, vergi nispeti ve tarifesinin düz veya artan oranlı olması, malın tüketim malı veya üretim malı olması gibi kriterler harcama vergilerinin yansımasını ve yansıma düzeyini belirleyen kriterlerdir.

## VI. VERGİNİN AMORTİSMANI-KAPİTALİZASYONU

Herhangi bir dayanıklı mal veya kıymetli evrakın sermaye değeri veya iradı üzerine bir verginin konulması veya var olan bir verginin kaldırılması, söz konusu malın sermaye değerinin düşmesine veya artmasına yol açarlar. Bu durum verginin amortismanı ve verginin kapitilasyonu olarak ifade edilmektedir.

### A. Verginin Amortismanı

Menkul ve gayrimenkul sermaye veya iradı üzerine konulan bir vergi, belli koşullar altında bir çeşit geriye doğru yansıma etkisi meydana getirerek, sermaye değerinin düşmesine neden olur. Sermaye değerinin azalmasıyla sonuçlanan bu durum mali terminolojide **verginin amortismanı** olarak adlandırılır. Örneğin, gayrimenkul gelirleri üzerine bir vergi konduğunu varsayalım. Gayrimenkulün vergi öncesi sermaye değerini hesaplamak için kullanılan formül şudur:

$$K = G / t \quad K = \text{Vergi öncesi sermaye değeri.}$$

G= Gayrimenkulün yıllık iradı

t= Piyasa faiz haddi

Gayrimenkulün vergi sonrası sermaye değeri ise;

$$K^1 = G(1-V) / t \quad V = \text{Vergi}$$

$$K^1 = \text{Vergi sonrası yeni sermaye değeri}$$

formülü ile hesaplanır.

Burada  $K > K^1$  olacaktır. Çünkü bir sermayenin değeri onun geliri ile belirlenir. Bu doğrultuda verginin amortismanı esasen gelir getiren menkul ve gayrimenkul değerler için söz konusu olacaktır. Konuyu bir örnekle pekiştirebiliriz.

Bir bina yılda 10.000.TL irat sağlıyorsa ve o esnada piyasa faiz haddi de %15 ise, bu binadan sağlanan gayrimenkul sermaye iratları %20 oranında bir vergiye tabi tutulursa Binanın sermaye değeri ne olur?. Öncelikle binanın vergiden önceki değeri:

$$K = G / t = 10.000 / \%5 = 200.000.TL$$

olacaktır.

Binadan elde edilen kira üzerine %20 oranında bir vergi konulması sonucu 10.000.TL'lik irat 8.000.TL'ye düşecektir. Alıcı hesabını bu son duruma göre yapacak ve

$$K^1 = G(1-V) / t = 10.000 \times (1-0.20) / 0.05 = 8000/0.05 = 160.000.TL$$

teklif edecektir.

Ancak şunu belirtmek gerekir ki, bütün bu ihtimaller, ödenen verginin kiraların arttırılması yoluyla kiracılara yansıtılmadığı ve diğer menkul ve gayrimenkul yatırımlarının vergilendirilmediği varsayımına dayanmaktadır.

### **B.Verginin Kapitalizasyonu**

*Verginin kapitalizasyonu* ise, verginin amortismanının tam tersi bir olaydır. Bir dayanıklı mal veya kıymetli evrakın sermaye değeri veya iradı üzerinden alınan bir verginin kaldırılması ile sermaye değerinin yükselmesidir. Yani bu tür gelir getiren menkul ve gayrimenkul dayanıklı tüketim malının sahibi, satış anında kaldırılan ilerideki vergilemeye eşit bir sermaye kazancı sağlayacaktır. Vergi kadar bir miktar cari faiz oranında sermayeye dönüşecek, kapitalize edilmiş olacaktır. Verginin kapitalizasyonunu aşağıdaki formülle ifade edebiliriz.

$$K_t = K(1+V) \quad K = \text{Sermaye Değeri}$$

$$V = \text{Vergi Oranı}$$

$$K_t = \text{Yeni Sermaye Değeri}$$

Verginin kapitalizasyonu bir örnek yardımıyla açıklayabiliriz. Kapital değeri 1000 000.TL bir binanın yıllık iradı 100.000.TL'dir. Bu irat üzerinden alınan %5 vergi kaldırılırsa, binanın yeni değeri ne olacaktır?

$$K_t = K(1+V) = 1000\ 000 (1+5/100) = 1.050.000.TL$$

vergilendirildikten sonraki bina değeridir.



## SEKİZİNCİ BÖLÜM

### VERGİLEMENİN ULUSLARARASI BOYUTU

Ülkeler arasında tarihin her döneminde mal ve faktör alışverişi çerçevesinde ekonomik ilişkiler söz konusu olmuştur. Günümüzde, uluslar arası ekonomik entegrasyonlar ve küreselleşme olgusu bu ilişkinin kapsamını ve yoğunluğunu, önceki dönemlerle kıyaslanamayacak ölçüde arttırmıştır. Uluslararası ekonomik ilişkilerin en önemli yansımalarından biri vergi alanında olmaktadır.

Vergileme, uluslar arası boyutta önemli etkileri olan bir olgudur. Verginin uluslar arası yönü iki açıdan önem kazanmaktadır. Birincisi, vergilendirme yetkisine sahip egemen devletlerin her birinin kendi vergi hukuklarını uygulamalarına bağlı olarak vergi mükelleflerinin aynı vergi konusu üzerinden birden fazla devlet tarafından vergilendirilmesi durumudur. İkincisi ise küreselleşme süreci ile birlikte uluslararası sermaye hareketlerinin serbestleşmesine bağlı olarak verginin bir ekonomi politikası aracı olarak önem kazanmasıdır. Bu bölümde, önce *uluslararası çifte vergilendirme* üzerinde durulacak, ikinci olarak da *küreselleşme kapsamında vergileme alanında ortaya çıkan yeni eğilimler* açıklanacaktır.

#### I. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME

Burada, önce çifte vergilendirme kavramının tanımı üzerinde durulacak, daha sonra sırasıyla vergi hukukunun uluslararası çifte vergilendirmeye yol açan yönü ve çifte vergilendirmeyi önleme yolları açıklanacaktır.

##### A. Çifte Vergilendirmenin Tanımı

Genel olarak *çifte vergilendirme*, belli bir vergilendirme döneminde aynı vergi mükellefinden aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi



alınmasıdır. Çifte vergilendirme, ulusal ve uluslararası olmak üzere iki boyutta ortaya çıkabilir.

Hiçbir ülkenin ulusal vergi hukuku, çifte vergilendirme uygulamasına izin vermemektedir. Çifte vergilendirmeye yol açan bir uygulama, iç vergi hukukunda bir vergi hatası olarak kabul edilir. Nitekim Türk Vergi Sisteminde, çifte vergilendirme *hesap hatası* niteliğinde bir vergi hatası olarak sayılmıştır. Bir hesap hatası olarak çifte vergilendirme gerçekleştiğinde, bunun idari ve yargısal yolla nasıl düzeltileceği sistem içinde düzenlenmiştir.

Çifte vergilendirme esas itibarıyla uluslararası boyutta ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni, belli bir vergi mükellefinin aynı vergilendirme dönemi içinde aynı vergi konusu üzerinden vergilendirme yetkisine sahip farklı ülkeler tarafından vergilendirilmek istenmesidir. Uluslararası çifte vergilendirme, ülkelerin iç vergi hukukunda yaptıkları düzenlemelerden kaynaklanmaktadır.

### **B. Vergi Hukukunun Uluslararası Yönü**

Ülkeler vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında iki ilkeye başvururlar. Bu ilkelere birincisi *mülklik* ilkesi, ikincisi ise *kişisellik* ilkesidir.

*Mülklik* ilkesine göre, vergilendirme yetkisine sahip olan bir devlet kendi vergi kanunlarını ülke sınırları içinde ister yerli isterse yabancı olsun herkese uygulamaktadır. Bir ülke bu ilkeye dayanarak, sınırları içindeki gelir, harcama, servet ve işlemlerden vatandaş ve yabancı ayırımı yapmaksızın vergi almak yetkisine sahiptir.

*Kişisellik* ilkesi ise, bir devletin kendi vergi kanunlarını kendisine vatandaşlık bağı ile bağlı olan herkese gerek ülke sınırları içinde gerekse ülke sınırları dışında uygulama yetkisine sahip olması olarak tanımlanır. Bu ilkeye göre, bir devlet vatandaşının ülke içindeki ve dışındaki vergi konusunu oluşturan tüm unsurları üzerinden vergi alabilecektir.

Uluslararası çifte vergilendirmenin ortaya çıkma nedeni, her bir ülkenin vergi kanunlarının uygulanmasında bu iki ilkeyi aynı anda benimseyip uygulamak istemesidir. Bir ülke, vatandaşının yurtdışındaki gelirini kişisellik ilkesine göre vergilendirmek isterken, gelirin elde edildiği diğer ülke mülklik ilkesine göre vergilendirmek isteyecek ve bu durumda aynı kişinin aynı vergi konusu üzerinden aynı dönemde birden fazla vergilendirilmesi söz konusu olacaktır. Farklı vergilendirme otoriteleri arasında ortaya çıkan bu çatışma, vergi mükellefi açısından ciddi bir vergi adaletsizliğidir. Açık bir vergi adaletsizliği olan çifte

vergilendirmenin önlenmesi için gerek ulusal gerekse uluslar arası boyutta düzenlemeler yapılmaktadır.

### C. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Uluslararası çifte vergilendirme, uygulamada iki şekilde önlenmeye çalışılmaktadır. Birincisi, ulusal vergi hukukunda çifte vergilendirmeyi önlemek için yapılan düzenlemelerdir. İkincisi ise, devletler arasında yapılan uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır.

#### 1. Ulusal Vergi Hukukundaki Düzenlemeler

İç vergi hukuklarında *tam mükellefiyet* ve *dar mükellefiyet* olmak üzere iki tür vergi mükellefiyeti söz konusudur. Kimlerin tam mükellef kimlerin dar mükellef olacaklarına ilişkin kriterler ulusal vergi hukukunda ayrıntılı olarak düzenlenir. Tam mükellefiyet, mükellefin hem yurt içindeki hem de yurt dışındaki vergi konuları üzerinden vergilendirilmesi demektir. Dar mükellefiyet ise, mükellefin sadece yurt içindeki vergi konuları üzerinden vergilendirilmesini ifade eder.

Uluslararası çifte vergilendirme esas olarak tam mükelleflerin vergilendirilmesinde ortaya çıkar. Çünkü bir ülkenin tam mükellef kabul ettiği mükellefi, diğer ülke dar mükellef olarak vergilendirecektir. Aynı şekilde bir ülkenin dar mükellef olarak kabul ettiği mükellefi diğer ülke tam mükellef olarak vergilendirecektir. İç vergi hukukunda, tam mükelleflerin çifte vergilendirilmesinin önlenmesi amacıyla yapılan düzenleme *mahsup* sistemidir. Tam mükellef hem yurt içi hem de yurt dışı gelir ve servet unsurları üzerinden vergilendirilmekte, ancak yurt dışında ödediği vergiler hesaplanan toplam vergi üzerinden mahsup edilmektedir.

#### 2. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Çifte vergilendirme sorununun, uluslararası anlaşmalar yoluyla önlenmesi çabalarına ilk olarak 19. Yüzyılda rastlanmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yapılan ilk uluslararası anlaşmalar, 1843 yılında Fransa ve Belçika ve 1899 yılında Avusturya ve Prusya arasında yapılan anlaşmalardır. 20. Yüzyılın başlarından itibaren uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ilgili olarak uluslar arası kuruluşlar tarafından belli standartlar ve modeller geliştirilmeye başlanmıştır. Ancak, geliştirilen modeller üzerinde, taraf olan devletler arasında tam bir uzlaşma sağlanamadığı görülmektedir.

Türkiye'nin de vergilendirme konusunda çok sayıda uluslararası anlaşmaya imza koyduğu görülmektedir. Söz konusu anlaşmaların bir bölümü özel konularla ilgili, bir bölümü ise doğrudan çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgilidir. Özel konulardaki vergi anlaşmalarına örnek olarak, Lozan anlaşmasında yer alan Türkiye'nin

anlaşmaya taraf olan ülkelerin vatandaşlarına Türk vatandaşlarına uygulanan vergilerden başka veya ağır hiçbir verginin uygulanmayacağına ilişkin madde gösterilebilir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili olarak da çok sayıda anlaşma yapılmıştır.

## II. KÜRESELLEŞME OLGUSU VE VERGİLENDİRME

**Küreselleşme**, Berlin Duvarının yıkılması, ulus devlet anlayışının zayıflaması ve bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemenin hızlanması şeklindeki gelişmelerin belirleyici olduğu 1990 sonrası süreçte, ülkelerarasındaki başta ekonomik olmak üzere, siyasi, sosyal ve hukuki sınırların kalkmaya başlaması ile birlikte tüm yerkürenin tek bir ülke gibi yeniden yapılanmasını ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Siyasi, sosyal ve hukuki boyutları olmakla birlikte, günümüzde küreselleşme olgusunun en önemli boyutu ekonomiktir.

**Ekonomik açıdan küreselleşme**, ülkelerarasındaki ekonomik sınırların kaldırılarak sermaye hareketleri ile mal ve hizmet hareketlerinin küresel ölçekte serbest dolaşımına izin verilmesi suretiyle ülke piyasalarının birbirlerine eklenmesi ve yeryüzünün tek bir pazar haline gelmesi olarak tanımlanabilir. Ekonomik anlamdaki küreselleşme olgusu hızla ilerlemekte ve gelişmektedir. Bu yöndeki gelişmeler ülkeleri ekonomik bakımdan derinden etkilediği gibi, kamu kesiminin ulusal ekonomi içindeki yeri ve rolü de değişime uğramakta ve yeni yaklaşım ve politikalar gündeme gelmektedir. Bu çerçevede vergilendirme alanında da yeni kavram, konu ve sorunlar ortaya çıkmaktadır. Küreselleşme olgusu kapsamında vergilendirme alanında ortaya çıkan gelişmeleri, **vergi rekabeti**, **transfer fiyatlaması ve vergilendirme**, **Tobin vergisi** ve **elektronik ticaretin vergilendirilmesi** başlıkları altında inceleyebiliriz.

### A. Vergi Rekabeti

Küreselleşme ile birlikte finansal sermayenin ve doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkelerarası serbest dolaşımının hızlanması, ulusal ekonomileri doğrudan ve dolaylı yabancı sermayeden pay kapabilmek için bir yarış içine sokmaktadır. Ülkeler yabancı sermayeyi çekebilmek ve yerli sermayenin yurt dışına gitmesini önlemek amacıyla birbirleri ile rekabet etmektedir. Bu alandaki rekabet iki yönlü olarak işlemektedir. Birinci yönü, yabancı sermayeye merkez ülkelerden daha yüksek kar sağlama zorunluluğudur. İkinci yönü ise, söz konusu karın diğer ülkelerin sağlayacakları kardan daha fazla olması gereğidir.

Ülkelerarasındaki yaşanan kıyasıya rekabetin en önemli boyutlarından birisinin **vergi rekabeti** olduğu görülmektedir. **Vergi rekabeti**, **ekonomik entegrasyon hareketleri ve sermayenin serbest**

*dolaşımına bağlı olarak, ülkelerin finansal sermayeyi ve yabancı şirketleri kendi ülkelerine çekebilmek ve ulusal sermaye ve şirketleri ise kendi ülkelerinde tutabilmek için vergi oranlarını düşürerek rakip ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olmaları şeklinde tanımlanabilir.* Vergi rekabetinin ekonomik, mali ve sosyal açılardan olumlu ve olumsuz etkilerinin olduğu ve bu etkilerin ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre farklı olabileceği belirtilmektedir. Vergi rekabetinin olumlu etkisinin, sermayenin küresel ölçekte dağılımında etkinliği sağlamak şeklinde olacağı ileri sürülmektedir. Olumsuz etkisi olarak ise, ulusal devletlerin mali yapılarında bozulmalar ve dağıtımsal sorunlar üzerinde durulmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerin yabancı finansal sermaye ve yatırımlara olan ihtiyaçları nedeniyle, daha çok bu ülkelerin vergi rekabeti içine girdikleri gözlenmektedir. Bu ülkeler bir taraftan kısa vadeli finansal sermayeyi çekebilmek için menkul kıymet getirileri üzerindeki vergi yükünü, diğer taraftan da doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını teşvik etmek için firmalar üzerindeki nominal ve efektif vergi yüklerini düşürme yarışı içine girmektedirler. Vergi rekabeti ile birlikte, vergi gelirlerinde ortaya çıkacak matrah aşınmasına bağlı olarak gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinde azalma beklenirken, tüketim vergileri ile sosyal güvenlik primlerinde artış olacağı öngörülmektedir.

Küreselleşme sürecinde sermaye hareketlerinin önündeki engellerin kalkması ile birlikte daha çok azgelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yaşanan vergi rekabeti, gelişmiş ülkelere bu ülkelere önemli miktarda sermayenin yönelmesine yol açmıştır. Sermayenin büyük ülkelere küçük ülkelere yönelmesi şeklindeki gelişmeler, büyük ülkelerde başta vergi kayıpları olmak üzere bazı olumsuz etkilere neden olmaktadır. Vergi rekabetinin ortaya çıkardığı olumsuz etkilere karşı AB ve OECD tarafından çalışmalar yapılmaktadır. Vergi rekabetinin olumsuz etkileri, **zararlı vergi rekabeti** kavramı ile açıklanmaktadır. **Vergi cennetleri** ve **tercihli vergi rejimleri**, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalar olarak kabul edilmektedir. OECD söz konusu uygulamaları özelliklerine göre tanımlamaktadır.

Vergi cennetlerinin özellikleri;

- vergilendirmenin hiç olmaması veya nominal vergi oranlarının çok düşük olması,
- vergilendirmeye ilişkin mevzuatın etkin bilgi alışverişini engellemesi,
- vergi sistemi ve uygulamasında saydamlığın bulunmaması,

-vergiyi doğuran olayın bu ülkelerde gerçekleşmemesine rağmen mükelleflerin sağlanan vergisel avantajlar nedeniyle sadece vergilendirme işlemlerini bu ülkelere kaydırmaları olarak sıralanabilir.

Tercihli vergi rejimlerinin özellikleri ise;

-vergi matrahının, verginin sıfır veya çok düşük olmasını sağlayacak şekilde tespit edilmesi,

-yabancı yatırımcılara ülkede yerleşik olan vergi mükelleflerine göre önemli vergisel ayrıcalıkların getirilmesi,

-vergi sistemi ve uygulamalarında saydamlığın ve etkin bilgi alışverişinin olmaması olarak sayılabilir.

OECD tarafından hazırlanan bir raporda zararlı vergi rekabetinin olumsuz etkileri şu şekilde sıralanmıştır:

-finansal ve doğrudan yatırımların dağılımında etkinlikten uzaklaşma,

-mükelleflerin vergi bilinci ve sorumluluklarının zayıflaması,

-vergi ve kamu harcamalarının miktar ve bileşimlerinin ulusal düzeyde değişmesi,

-mobilitesi sermaye kadar olmayan diğer üretim faktörlerinin üzerindeki vergi yükünün ağırlaşması,

vergi idaresi ve mükellefleri üzerindeki uyum maliyetlerinin artması.

Zararlı vergi rekabetinin olumsuz etkilerinin önlenmesi amacıyla düşünülen ikili ve çok taraflı anlaşma modelleri üzerindeki tartışmalar OECD bünyesinde halen devam etmektedir.

## **B. Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**

Transfer fiyatlaması (arz fiyatları-dağıtım fiyatları), *aynı mülkiyet ve organizasyon içinde yer alan işletmelerin kendi aralarındaki mal ve hizmet satış işlemlerinde uyguladıkları fiyatlama* olarak tanımlanmaktadır. Transfer fiyatlamasında fiyat piyasada oluşmamakta, aynı topluluk (holding) içinde yer alan firmaların toplam vergi yükünü en aza indirmek amacıyla kendi aralarındaki işlemlerde uyguladıkları yapay fiyatlar olmaktadır. Söz konusu firmalar, aralarında karşılıklı olarak maliyet ve gelir unsuru oluşturacak şekilde mal ve hizmet değişimi yapmak suretiyle matrahlarını daraltma olanağını bulmaktadırlar. Bu uygulamalar vergi geliri kaybına yol açmakta ve devletler vergi kanunlarında bu durumu engelleyici hükümlere yer vermektedirler. Bağlantılı firmaların değişik

ülkelerde konuşlanmış oldukları çok uluslu şirketler (ÇUŞ) durumunda ise konu ulusal boyutları aşmakta, vergi rekabeti ve e-ticaret gibi uluslar arası bir mali sorun haline gelmektedir.

2000 yılında Dünyada doğrudan yabancı sermaye yatırımları 1.3 trilyon \$, portföy yatırımları 12.5 trilyon \$ düzeylerine ulaşmıştır. Bu yatırımların çok büyük çoğunluğu ÇUŞ'ler tarafından gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, Dünya ticaretinin % 60'ından fazlası bu kuruluşların kendi aralarında yapılmaktadır. Bu anlamda Dünya ÇUŞ'ler için serbest üretim ve ticaret yapılan, sınırları büyük ölçüde kaldırılmış bir alan haline gelmiştir. ÇUŞ'lerin gelişimi küreselleşme olgusu ile eş anlamlıdır demek yanlış olmayacaktır. Buna karşılık, ülkelerarasında vergileme alanında önemli farklılıklar devam etmektedir.

Genelde ÇUŞ'in ana şirketleri yüksek vergi oranları uygulamaya devam eden gelişmiş ülkelerde, yatırımları ise yabancı sermayeye uyguladıkları vergi avantajları nedeniyle vergi cennetleri (tax havens) veya vergi sığınakları (safe harbours) olarak adlandırılan ülkelerde bulunmaktadır. Bu nedenle ÇUŞ'lerin kendi aralarında ve sınır aşırı yaptıkları mal ve hizmet transferlerindeki fiyatlandırma işlemleri hem bu şirketleri hem de işlemlerin yapıldığı ülkeleri yakından ilgilendirmekte, ana şirketlerin bulunduğu ülkeler ile yatırımların yapıldığı ülkeler arasında ihtilafa neden olmaktadır.

ÇUŞ'lerin transfer fiyatlaması yoluyla vergi yükümlülüğünü azaltma kapsamında öngördükleri amaçlar, vergi sonrası global karı maksimize etmek, dış ticaret üzerinden alınan vergilerin düşürülmesi, gerçeğinden fazla vergi iadesi alınması olarak özetlenebilir. Söz konusu uygulamalar Dünya ticaretinde sapmalara, ülkeler arasında gelir aktarımlarına ve bazı durumlarda da aynı şirketlerin aynı gelirleri üzerinden çifte vergilendirme ile karşılaşmalarına neden olmaktadır. Özellikle, transfer fiyatlandırmaları yüksek vergi oranları uygulayan ülkeler için vergi matrahlarının daralmasına ve gelir kayıplarına yol açan müsamaha edilemeyecek bir durum meydana getirmektedir. Bu nedenle, başta ABD olmak üzere, gelir kaybıyla karşı karşıya kalan ana merkezlerin konuşlandığı gelişmiş ülkeler, söz konusu kayıpları telafi etmek amacıyla yeni yasal düzenlemeler yapmak ve vergi idaresinin kaynak ve denetimlerini arttırmak yoluna gitmektedirler.

### **C. Tobin Vergisi**

Küreselleşme sürecinde sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi ile birlikte bankalar aracılığı ile yapılan kısa vadeli sermaye hareketlerinin ülkelerarasındaki dolaşım hızının arttığı ve yaygınlaştığı gözlenmektedir. *Sıcak para* olarak da tanımlanan kısa vadeli sermaye hareketleri spekülasyon

amaçlıdır. Spekülatif yabancı sermaye kısa vadede çok yüksek getiriler peşinde koşmaktadır.

1990'lı yıllardan sonra spekülatif yabancı sermayenin çok hareketli bir biçimde küresel ölçekte hareket etmesi, finans piyasalarında ciddi dalgalanmalara ve kırılganlıklara yol açarak finansal kaynaklı ekonomik krizlerin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Spekülatif amaçlı kısa vadeli sermaye hareketleri özellikle reel sektörü güçlü olmayan ve makro ekonomik dengeleri bozuk olan gelişmekte olan ülkelerde ciddi ekonomik krizlere yol açmıştır. Bu ülkelerde ortaya çıkan krizlerin birbirine eklenmiş piyasalar yoluyla küresel krizlere dönüştüğü ve her ülkenin farklı derecelerde de olsa etkilendiği görülmektedir.

*James Tobin* finansal krizlerin en önemli nedenlerinden birisinin, dünyadaki tüm borsalarda gerçekleşen işlem hacminden daha büyük boyutta olan döviz spekülasyonu olduğunu ileri sürmektedir. *Tobin*'e göre, uluslar arası döviz piyasasının çok büyük ve hareketli olması, ulusal merkez bankalarının para politikası araçlarını etkin bir biçimde kullanma imkanlarını kısıtlayarak ulusal paralarının değerini koruma konusunda başarılı olamamalarına neden olmaktadır. *Tobin*, döviz kurundaki dalgalanmaların neden olduğu olumsuzlukların önlenmesi için spekülatif döviz hareketlerinin kısıtlanması gerektiğini savunmaktadır. Ona göre spekülatif sermaye hareketlerini önlemenin yolu, spekülasyon maliyetlerini yükselterek kısa vadede yüksek getiri elde etme imkanlarını ortadan kaldırmaktır. Bu amaçla kısa vadeli sermaye hareketleri üzerine yüksek oranlı işlem vergisi konulmalıdır. *Tobin*, böyle bir verginin dünya ekonomisinde önemli paya sahip birkaç ülkenin para birimleri üzerinde uygulanmasının, uluslar arası döviz spekülasyonunun önlenmesi için etkili olabileceğini belirtmektedir.

*Tobin*'in döviz kurunda dalgalanmalara yol açan kısa vadeli spekülatif döviz işlemlerinin önlenmesi amacıyla 1972 yılında gündeme getirdiği ve literatürde *Tobin vergisi* olarak bilinen vergi önerisi, küreselleşme ile birlikte kısa vadeli spekülatif sermayenin küresel dolaşım hızının artması ve bunun sonucunda özellikle gelişmekte olan ülkelerde yaşanan finansal krizlerin önlenmesi amacıyla yeniden gündeme gelmiş ve önem kazanmıştır. Bir çok ülke, sıcak paranın ani giriş ve çıkışlarının ekonomileri üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkilerin yaşanmaması amacıyla kısa vadeli sermaye hareketleri üzerine *Tobin vergisi* türü bir vergi koymaktadır.

#### **D. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**

Bilgisayar teknolojisindeki ilerleme ve buluşların sonucunda geliştirilen *internet*, bilginin küresel ölçekte transferini sağlayan bir sistem

olarak modern yaşamın ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. İnsanlık tarihinin en önemli keşiflerinden birisi olarak kabul edilen internet, endüstri devriminin etkilerini aşan boyutta toplumsal değişmeye yol açarak küreselleşme sürecini hızlandırmıştır. İnternetin ekonomik açıdan getirdiği en önemli yenilik, elektronik ortamda ürünlerin pazarlanması ve satın alınması imkanını getirmiş olmasıdır. Gerekli bilgi ve belgelerin elektronik ortama aktarılması ile birlikte ticari işlemlerin internet üzerinden yapılması gittikçe yaygınlaşmaktadır.

Ticari işlemlerin internet ortamında yapılması *elektronik ticaret* (e-ticaret) olarak tanımlanmaktadır. E-ticaret, açık (internet) ya da kapalı (intranet) ağ ortamlarında yazı, ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin işlenmesi, saklanması ve iletilmesi fonksiyonlarına dayalı olarak bireyler ve kurumlar tarafından ekonomik bir değer meydana getirmeyi amaçlayan tüm ticari işlemleri kapsamaktadır. E-ticaret, dolaylı ve dolaysız olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. *Dolaylı e-ticaret*, fiziki ürünlerin elektronik ortamda siparişi yoluyla geleneksel yöntemlerle tüketiciye ulaştırılmasıdır. *Doğrudan e-ticaret* ise, yazılım ve oyun programları gibi bilgi temelli ürünlerin internet ortamında sipariş ve teslim edilmesidir.

Elektronik ticaret, vergilendirme alanında yeni gelişmelerin ve sorunların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu konudaki en çarpıcı sorun, küresel bir olgu olma özelliği gösteren elektronik ticaretin vergilendirilmesinde ulusal vergilendirme yetkisinin tek başına kullanılmasından kaynaklanan yetersizliklerdir. Bu nedenle, e-ticaretin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunların aşılması için ülkeler arasında işbirliğinin yapılması zorunlu hale gelmektedir. Bunun yanı sıra ulusal düzeyde hükümetlerle iş dünyası arasında da işbirliği ve uzlaşma sağlanması önem kazanmaktadır.

E-ticaretin vergilendirilmesi konusundaki çalışmalar esas itibariyle OECD bünyesinde devam etmektedir. OECD Mali İşler Komitesi e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili çalışmalarını *Turku Konferansı* sonrasında bir program çerçevesinde hızlandırmıştır. Programın kapsamını ve çerçevesini, 1998 Ekiminde *Sınırsız Bir Dünya: E-Ticaretin Potansiyelini Gerçekleştirme* konulu OECD Bakanlar Konferansında geliştirilen vergileme çerçeve koşulları belirlemektedir. Konferans sonunda geliştirilen vergileme çerçeve koşulları şunlardır:

- Tarafsızlık, etkinlik, kesinlik, basitlik, etkililik, doğruluk ve esneklik gibi geleneksel vergileme ilkeleri e-ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde de geçerli olmalıdır.



•Mevcut vergi sistemlerinde bu ilkeler doğrultusunda yapılacak düzenlemeler, e-ticaretin farklı bir şekilde vergilendirilmesine yol açmamalıdır.

•E-ticareti kolaylaştıran teknolojiler, aynı zamanda vergi idarelerinin mükelleflere sundukları hizmetler için de önemli fırsat ve imkanlar sağlamaktadır.

•Bu ilkelerin uygulanabilmesi, şirketler, diğer vergi mükellefleri ve OECD üyesi olmayan ülkeler arasında sıkı bir diyalog ve işbirliğini gerektirmektedir.

•E-ticaret işlemlerinin gümrük tarifelerine tabi tutulmayarak Dünya Ticaret Örgütü tarafından uygulanan mevcut muafiyetlerin korunması gerektiği vurgulanmaktadır.

OECD Mali İşler Komitesi'nin e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili programı üç çalışma alanından oluşmaktadır. Bu alanlar, *dolaylı vergi sorunları*, *uluslar arası dolaysız vergi sorunları* ve *vergi yönetimine ilişkin sorunlar* olarak belirlenmiştir.

E-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili sorunların çözüme kavuşturulmasında daha çok temel kavram ve ilkeler üzerinde öncelikle durulduğu görülmektedir. Ancak vergileme yetkisinin açıkça belirlenmesi, dolaysız vergilerde vergi konusunun tanımının yapılması ve elektronik ortamdaki kayıtların güvenlik altına alınması gibi konuların halen tam olarak açıklanamadığı ve bu konulardaki çözüm arayışlarının devam etmekte olduğu söylenebilir.

## DOKUZUNCU BÖLÜM

### VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

Vergilerin belli kriterlere göre sınıflandırılması maliye ilminin önemle üzerinde durduğu bir konudur. Bunun nedeni, öngörülen iktisadi ve sosyal politikaların gerçekleştirilmesinde, vergilerin farklı özelliklerinin ve etkilerinin göz önüne alınarak yapılacak bir sınıflandırma sonucu, daha etkin araçlar olarak kullanılmasının mümkün olabilmesidir. Sınıflandırma sonucu herhangi bir ülkede öngörülen iktisadi ve sosyal politikalarının gerçekleşmesi için vergi politikası daha etkin bir hale gelmektedir. Gerçekten de özelliklerine ve etkilerine göre sınıflandırılmamış ve vergi sistemi içerisindeki yeri belirlenmemiş vergilerin, gelişigüzel kullanılması çok çeşitli sakıncalar doğurabilmektedir. İşte bu nedenler doğrultusunda vergiler, çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmaktadır.

Vergilerin sınıflandırılmasında kriter olarak, ödeme araçları, tahsil şekli, tarh usulü, matrah, konu, mükellefiyet şekli, ekonomik kaynak ve benzeri unsurlar esas alınmaktadır. Vergileme fonksiyonlarındaki gelişmelere ya da değişmelere paralel olarak, bu kriterlere yeni kriterler eklenmekte ya da bazı kriterlerin önemi kalmamaktadır. Burada vergilere ilişkin sınıflandırmalar ana çizgileri itibariyle açıklanacaktır.

#### I. NAKDİ - AYNİ - BEDENİ VERGİLER

Bu tür sınıflandırma, kriter olarak ödeme araçlarını esas alan ve günümüzde önemini yitirmiş bir sınıflandırma türüdür. Bunun nedeni, zaman içerisinde ödeme araçlarının değişerek, günümüzde bazı istisnalar dışında, esas olarak para ile ödemenin tamamen geçerlilik kazanmış olmasıdır. Günümüze gelene kadar vergilerin gelişimini ve değişimini incelediğimizde, geçmişte mal olarak ödenen *ayni vergilerin* sayısının azımsanmayacak miktarda olduğunu görülmektedir. Nitekim ülkemizde

İkinci Dünya Savaşı koşulları altında 1943-1945 yılları arasında uygulanmış olan Toprak Mahsulleri Vergisi, aynı vergilerin yakın geçmişteki örneklerinden birisidir.

1952 yılına kadar ülkemizde uygulanmış olan para olarak ödenmediği takdirde bedenen yol yapımında çalışmak suretiyle ödenebilen yol vergisi, bir yönüyle *bedeni* bir vergi sayılabilmektedir. Bugün için ülkemizde köy maliyesi içinde yer alan imeceden başka bedeni bir vergi mevcut değildir.

*Aynı vergiler* hazinenin aleyhine zorluklar arz etmektedir. Vergi olarak alınan zirai ürünlerin depolanması, taşınması, korunması ve pazarlanması zor bir organizasyonu gerektirmektedir. Ayrıca devletin bu ürünleri birden piyasaya sunması, ürün fiyatlarını düşürerek vergi gelirleri üzerinde azaltıcı bir etki yaratabilmektedir. Gayri safi hasılat üzerinden alınan bir aynı verginin, mükelleflerin de aleyhine olabileceğini ve ziraat sektörünün gelişmesini engelleyebileceğini söylemek de yanlış olmayacaktır.

## II. TEVZİİ VERGİLER - NİSPİ VERGİLER

Bugün önemini yitirmiş vergi sınıflandırmalarından bir diğeri de *tevzîi* ve *nispî* vergi sınıflandırmasıdır. *Tevzîi* (dağıtma) vergilerinin özelliği, elde edilmesi düşünülen global vergi miktarının önceden belirlenmesi ve bu tutarın vergi mükellefleri arasında sonradan bölüşülmesidir.

Nispi vergilerde ise, dağıtım vergilerinin tersine önceden global vergi geliri saptanmayıp, vergi nispetleri belirlenmektedir. Tespit edilen bu vergi oranlarından hareketle ne kadar vergi toplandığı sene sonunda belli olmaktadır. Bu vergilerde toplam vergi hasılatının ne kadar olacağı önceden kesin olarak bilinmemekte sadece tahmin edilmektedir.

Ortaya çıkartmış oldukları zararlar nedeniyle bu usuller bugün artık geniş ölçüde terkedilmiş bulunmaktadır.

## III. ŞAHİS VERGİLERİ - MAL VERGİLERİ

Vergilerin konularına göre yapılan bir sınıflandırma çeşidi olan *şahıs* ve *mal vergileri* sınıflandırması günümüzde önemini yitirmiştir. *Şahıs vergilerinin konusu kişinin kendisi yani insan olarak fiziki varlığıdır*. Bunun en iyi örneği, baş vergileridir. Çünkü bu verginin hem konusu hem de matrahı bizzat yükümlünün kendisidir. Baş vergisi uygulaması, ilkel toplumlarda yükümlülerin mali güçleri arasında büyük ve önemli farklar bulunmadığından herhangi bir sakınca yaratmamıştır. Ancak günümüzde gelişmeler sonucu gelir ve servet farklılıklarının ortaya çıkması dereceli baş vergilerinin kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Buna rağmen, esasen

miktarı sabit ve ric'i karakterli olan bu vergilerin, farklılaştırmanın kapsamı ne olursa olsun, gerçek vergi ödeme gücünü temsil edemediği ve adil olamadığı bilinmektedir. Verim açısından da olumsuz gözükten baş vergilerinin tek avantajı vergi konusunu gizlemenin son derece güç ve uygulanmasının ise kolay olmasıdır. Ülkemizde 1951 yılına dek uygulanmış olan "yol vergisi" bir tür baş vergisidir.

*Mal vergileri ise kişilerin malları üzerinden alınan vergilerdir.* Verginin konusunu, malın elde edilmesi, kullanılması veya servet ve kapital şekline dönüşmüş mal stokları teşkil etmektedir.

#### IV. SUBJEKTİF VERGİLER - OBJEKTİF VERGİLER

Yükümlünün kişisel durumu esas alınarak yapılan bu sınıflandırma bugün için hala önemini koruyan bir sınıflandırmadır. Mali terminolojide *objektif vergiler* yerine *reel vergiler* ve *gayri şahsi vergiler*, *subjektif vergiler* deyimi yerine de *şahsi vergiler* deyimlerinin kullanıldığı gözlenmektedir. Bu ayırımında vergilemede yükümlülerin şahsi ve ailevi durumlarının verginin hesaplanmasında dikkate alınıp alınmamasının önemi büyüktür.

Yükümlünün kişisel durumu göz önüne alınmak suretiyle, yani her yükümlünün ekonomik ve sosyal düzeyi esas alınarak vergi subjektif esaslara göre saptanıyorsa, bu tür vergiler subjektif veya şahsi vergilerdir. Yükümlünün kişisel durumu göz önüne alınmaksızın herhangi bir ekonomik öge üzerinden objektif esaslara göre saptanan vergiler ise objektif vergiler olarak kabul edilmektedir. Subjektif vergilerde mükelleflerin şahsi ve ailevi durumu göz önüne alındığı gibi, artan oranlı tarifeler ile ayırma prensibinin uygulanmasına da olanak tanınabilmekte bu nedenle de yükümlünün gerçek ödeme gücüne erişebilmek daha kolay olabilmektedir. Dolayısıyla subjektif vergilerin, objektif vergilere nazaran daha adaletli oldukları söylenebilir.

Objektif vergilere örnek olarak, tüketim vergileri, gümrük vergisi ve damga vergisi, subjektif vergilere örnek olarak ise bugün pek çok ülkede yaygın olarak kullanılan gelir vergisi gösterilebilir. Gelir vergisinin subjektif yapıya kavuşturularak yükümlülerin gerçek ödeme gücüne ulaşılması mümkünken, gider vergilerinde mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarına göre vergilendirme olanağı pek mümkün olamamaktadır. Subjektif vergilerin daha adil olması nedeniyle son zamanlarda objektif vergilerin subjektifleştirilmesine çalışılmaktadır. Bu amaçla zorunlu ihtiyaç maddeleri vergi dışı bırakılmakta, lüks tüketim maddeleri ise yüksek oranlı ve kademeli tarifeler ile vergilendirilmektedir. Ancak, objektif vergilerin tersine artan oranlı ve gayri şahsi olmaları, bunların tam anlamıyla subjektif bir hale getirilmesine engel oluşturmaktadır.

Subjektif vergiler, gerçek vergi ödeme kabiliyetine ulaşma bakımından daha müsait durumda olmalarına, daha verimli ve daha esnek vergiler olmalarına rağmen, çok karmaşık bir yapıya sahip olmaları açısından uygulama yönünden sakıncalı olabilmektedirler. Ancak, ekonomik ve kurumsal açıdan gelişmiş olan ülkelerde başarı ile uygulanabilmektedir.

## V. AD VALOREM VERGİLER - SPESİFİK VERGİLER

Bu sınıflandırmada vergiler, matrah özelliklerine göre sınıflandırılmaktadır. Verginin matrahı eğer vergiye konu olan şeyin değeri üzerinden hesaplanıyor ve bu matrahtan oransal olarak bir vergi alınıyorsa, bu çeşit vergilere *ad valorem vergiler* denir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, gider ve gümrük vergileri ad valorem vergilere örnek olarak gösterilebilir.

Vergi matrahı, vergi konusunun fizik ölçüleri ve maddi miktarı üzerinden hesaplanarak tespit edilip vergi alınıyorsa bu tür vergilere *spesifik vergiler* adı verilmektedir. Bu vergiler ağırlık, uzunluk, adet, hacim vb. maddi ölçülere dayanmak suretiyle hesaplanmaktadır. Örneğin, havagazının metreküpü üzerinden, şeker ve kahve gibi ürünlerin kilosu üzerinden alınan tüketim vergileri bu tür vergilerdir.

Günümüzde vergilerin büyük bir kısmı değer esasına dayanmaktadır. Özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrası hemen her ülkede hızla ad valorem esaslı vergilere geçilmiştir. Bunun nedenleri çok çeşitlidir. Öncelikle spesifik vergilerin uygulanma sahaları sınırlıdır ve uygulanmasında çok büyük güçlükler olabilmektedir. Örneğin, kilo başına alınan bir vergi söz konusu olduğunda, kalitesi düşük olup daha ucuza satılan mal cinsi daha ağır vergilendirilmiş olacaktır. Ayrıca spesifik bir vergi, fiyat hareketlerini takip edememesi nedeniyle, devletin vergi gelirlerini fiyat artışları karşısında olumsuz etkileyecek, fiyatlarla ters orantılı bir vergi özelliği göstereceğinden, konjonktürel vergi politikasına da ters düşebilecektir. Bütün bunlara karşılık, bazı maliyeciler spesifik vergilerin -yapısından kaynaklanan bazı özelliklere dayanarak- gümrük resimlerinde uygulanabileceğini ve otomatik bir şekilde nispi bir koruma sağlayabileceklerini belirtmektedirler.

## VI. DOLAYLI VERGİLER - DOLAYSIZ VERGİLER

Vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak sınıflandırılması çok eski tarihlere dayanmakla beraber özellikle Birinci Dünya Savaşına kadar olan dönemde, teori ve uygulamada hakim olmuştur. Asırlarca kullanılan bu sınıflandırma özellikle 20.yüzyılda yansıma teorisinde meydana gelen gelişmelerden sonra şiddetli bir şekilde eleştirilmeye başlanmış ve sağlam bir kritere dayandırılmadığı için sakıncalara yol açtığı ifade edilmiştir. Bu

yöndeki eleştirilere ve bu tasnifin artık tarihe karıştığını belirten açıklamalara rağmen, dolaylı ve dolaysız vergiler ayırımı günümüzde hala sık olarak kullanılmakta ve önemini korumaktadır.

### **A. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayırımında Kullanılan Kriterler**

Mali literatürde, vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler olarak sınıflandırılmasında çeşitli kriterler kullanılmaktadır. Bu kriterler, başlıca *yansıma* ve *vergi konusunun devamlılığı* kriterleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

#### **1. Yansıma Kriteri**

Bu kritere göre vergiyi ödeyen kanuni yükümlü (mükellef) verginin yükünü de fiilen taşıyor ise, yani onu yansıtarak başkalarına devredemiyorsa o vergi dolaysız bir vergidir. Buna karşılık vergiyi ödeyen mükellef ödediği vergiyi yansıma yolu ile başkalarına devredebiliyorsa bu vergi dolaylı bir vergidir. Uzun süre muamele ve özel tüketim ile gümrük vergileri gibi dolaylı vergilerin mutlaka yansıdığı, gelir ve servet vergileri gibi dolaysız vergilerin ise hiç yansımadığı fikrinin savunulmuş olması, bu kriterin temelini oluşturmuştur. Ancak günümüzde vergilerin etkileriyle ilgili yapılan araştırmalar bu fikrin doğru olmadığı kanaatini yaygın hale getirmiştir.

Bilindiği gibi, modern yansıma teorisine göre belirli ekonomik koşullara bağlı olarak tüm vergiler yansıtılabilmektedir. Bu nedenle yansıma kriteri yanlıları, fiili yansımaya göre vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler ayırımına tabi tutulmasını, fiili yansımanın belirsizliğinden dolayı sakıncalı görmüşler ve bu sakıncanın giderilmesi amacıyla kanuni yansıma kriterini ileri sürmüşlerdir. İlk kez *J. S. Mill* tarafından ileri sürülen bu kritere göre, kanun koyucunun, vergiyi asıl yükümlü kılmak istediği kimseden alması, yani kanuni mükellef ile vergi taşıyıcısının aynı kimse olması halinde vergi dolaysız; aksi halde ise vergi dolaylıdır. Ancak, yansımanın kanun koyucunun kendi isteğine bağlı bulunması ve birçok vergide kanun koyucunun ne dereceye kadar ve ne şekilde bir yansıma olmasını istediğini kestirmenin mümkün olmaması bu kriterin de tutarsız ve yetersiz olduğunu göstermektedir. Görülmektedir ki ilk anda cazip görünmesine rağmen yansıma olayı yeterli bir kriter değildir.

#### **2. Vergi Konusunun Devamlılığı Kriteri**

Konusu devamlı ve yükümlüsü önceden belli olan vergilere dolaysız vergiler denilmektedir. Örneğin bina ve arazi vergilerinin konuları devamlı ve yükümlüleri de önceden bellidir. Ücretliler ile ticarî, sınaî ve ziraî faaliyetlerden doğan kazançlar da devamlı bir karaktere sahiptirler. Ayrıca, bunların yükümlülükleri de önceden bilindiği için bu tür kazançlar

üzerinden alınan gelir vergisi ile kurumlar vergisi her yıl önceden bilinen zamanlarda muntazaman tarh ve tahsil edilirler. Konusu sürekli ve yükümlüsü önceden belli bu tür vergiler dolaysız vergilerdir.

Buna karşılık konusu devamlı olmayan ve vergiyi doğuran olayın mülkiyetin el değiştirmesine, üretilen bir malın mübadeleye konu olmasına bağlı olan vergiler dolaylı vergiler kategorisine girmektedir. Yani devamlı vergi kabiliyeti göstermeyen vergilere dolaylı vergiler denilmektedir. Ancak özellikle konjonktürel dalgalanmalar ve ekonomik istikrarsızlık dönemleri göz önünde bulundurulursa, vergi konusunun ne dereceye kadar sürekli veya geçici vergi kabiliyetine sahip olduğunu belirlemek güçtür. Bu nedenle yansıma kriterine nazaran daha sağlam esaslara dayanmasına rağmen, vergi konusunun devamlılığını esas alan kriterin de tam ve mükemmel olduğu söylenemez. Örneğin ekonomik konjonktürün belli dönemlerinde dolaysız vergi sayılması gereken ücret veya kazanç vergileri, bu kritere göre dolaylı vergi kabul edilecektir.

## **B. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Yarar ve Sakıncaları**

Dolaylı ve dolaysız vergilerin yarar ve sakıncaları, *vergi adaleti*, *verimlilik* ve *yükümlü psikolojisi* açılarından incelenebilir.

### **1. Vergi Adaleti Açısından**

Vergi adaleti açısından dolaysız vergilerin daha adil olduğu ileri sürülmektedir. Çünkü dolaysız vergiler, dolaylı vergilere nazaran, yükümlünün mali ödeme gücünün göz önüne alınmasına daha fazla imkan vermektedir. Gerçekten, dolaysız vergilerin şahsileştirilebilmesi yani, yükümlünün mali gücü ile uyumlu hale getirilebilmesi daha kolaydır. Çünkü hem bu vergilerin yükümlüleri genellikle önceden bellidir, hem de ödeme gücünü harcamalara oranla daha gerçekçi bir biçimde temsil edebilen gelir ve servet unsurları üzerinden alınmaktadırlar. Böylece artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma prensibi gibi ödeme gücünün tespitine yönelik teknikler, dolaysız vergilerde daha kolay kullanılabilirlerdir.

Dolaylı vergilerde ise, yükümlünün gerçek ödeme gücüne erişmek kolay olmamakta, genel anlamda gelirler yükseldikçe ödenen vergi oransal olarak azalmaktadır. Gelire göre düşünüldüğünde tersine artan oranlı olan vasıtalı vergiler, sonuç olarak dolaysız vergilere göre oldukça adaletsiz kabul edilebilecek vergilerdir.

### **2. Verimlilik Açısından**

Her iki vergi türünü verim açısından ele aldığımızda, birinin diğerinden daha verimli olduğu yönünde bir saptama yapmamız pek mümkün değildir. Ülkelerin ekonomik ve mali yapılarına göre dolaylı ve

dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı değişmektedir. Bir saptamaya yapabilmek açısından bazı konular, göz önünde tutulmalıdır. Bunlardan birisi ekonomik dalgalanmalar karşısında vergi gelirlerinin durumudur.

Dolaylı vergiler konjoktüre ve fiyat hareketlerine karşı daha hassastırlar. Bu nedenle konjoktürün yüksek seyrettiği dönemlerde değer üzerinden alınan dolaylı vergilerin verimi süratle artarken, konjoktürün düşük seyrettiği dönemlerde dolaylı vergilerin verimi düşer. Diğer bir ifadeyle, enflasyonist dönemlerde fiyatların yükselmesine paralel olarak dolaylı vergi gelirleri artmakta ekonomik bunalım dönemlerinde ise, fiyatların düşmesiyle birlikte bu tür vergi gelirleri de azalmaktadır. Bu nedenle, enflasyonist bir dönemde dolaylı vergiler, hazine yönünden avantaj sağlayıcı olmaktadır.

Dolaysız vergiler ise genellikle ilgili buldukları yıldan sonraki dönemde tahsil edilmekte ve dolayısıyla ekonomik dalgalanmaları geriden izlemektedir. Böylece ekonomik bunalım dönemlerinde dolaysız vergi gelirleri daha yavaş düşerek, dolaylı vergilerin tam aksine, hazine yönünden avantaj sağlamakta, enflasyonist dönemlerde ise daha yavaş yükselerek bir dezavantaj ortaya çıkarmaktadır.

Milli gelir açısından, bakıldığında milli gelir seviyesi düşükçe dolaylı vergilerin nispi payının arttığını söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü milli gelir seviyesinin düşük olması, fert başına düşen gelirin doğal olarak küçük olmasına neden olmakta, diğer vergileme tekniklerinin de uygulanmasıyla beraber (en az geçim indirimi, artan oranlılık v.s.) küçük matrahlar ve düşük oranlar dolaysız vergilerin verimini oldukça düşürmektedir. Oysa, gelir azaldıkça, tüketim eğilimi artacağından dolaylı vergilerle milli gelirin hemen hemen tamamını vergilendirmek mümkün olabilecek ve dolaylı vergilerin verimi artabilecektir. Esas olarak gelişmekte olan ülkelere özgü olan bu koşullar altında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının nispi olarak fazla olması doğal bir olgu olmaktadır. Gelişmiş ülkelerde ise fert başına düşen gelirin oldukça yüksek olması ve etkin bir vergi idaresinin mevcut bulunması nedeniyle gelirin gizlenememesi ve kaçırılmaması gibi özelliklerin söz konusu olmasına bağlı olarak, dolaylı vergilerin nispi payı küçülmektedir. Buna yol açan nedenlerden bir diğeri de, gelişmiş ülkelerde gelirin tasarrufa ayrılan kısmının daha büyük olmasıdır.

### **3.Yükümlü Psikolojisi Açısından**

Dolaysız vergilerin daha adil olduklarından hareketle yükümlü psikolojisine daha uygun olacağını söylemek doğru gibi gözükse de gerçekte durum farklıdır. Bunun nedeni kısmen yükümlünün, dolaysız



vergilerin ödenmesi aşamasında, idare ile karşı karşıya gelmesi, beyanname doldurması ve ödeme için vergi dairesine, bankaya veya posta idaresine gitme gerekliliği gibi külfetlerle karşı karşıya kalmasıdır. Tüm bunlara ilave olarak bu görevlerin doğru zamanlarda ve doğru biçimde yerine getirilmesi söz konusu olmadığında, mükellefin ağır cezalarla karşılaşması da, psikolojik olarak olumsuz biçimde etkilenmelerine neden olmaktadır. Oysa aynı yükümlüler, daha az adil olmasına rağmen *mali anestezi* etkisi sebebiyle dolaylı vergileri fiyat içerisinde ödemekte olduklarından daha az rahatsızlık duymakta ve bu sebeple de daha az şikayetçi olmaktadır. Malların satış fiyatları içerisinde kendisine yansıtılan dolaylı bir vergiyi yükümlü, mal ve hizmetin fiyatı olarak kabul etmekte ve ödediği verginin farkına dahi varmamaktadır. Sonuç itibariyle, dolaylı vergiler ile dolaysız vergilerin yükümlü üzerindeki yükü eşit hatta dolaylı vergilerin ki daha ağır olsa dahi, dolaylı vergilerin yükümlü üzerindeki baskısı düşük, dolaysız vergilerin ise yüksektir.

## **VII. GELİR - SERVET - HARCAMA VERGİLERİ**

Vergiler, gelir üzerinden, servet üzerinden veya tüketimden yani mal ve hizmetler ile dış ticaret üzerinden alınmaktadır. Başka bir ifadeyle gelir, servet, mal ve hizmet tüketimi ve dış ticaret işlemleri kamu gelirlerinin kaynağını oluşturmaktadır. İzleyen bölümlerde bu sınıflandırmaya göre vergiler incelenecektir.

## ONUNCU BÖLÜM

### GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Gelir ve kurumlar vergisinin teorik temelleri ve uygulama şekilleri ile ilgili ayrıntılı bilgiler aşağıda verilecektir.

#### I.GELİR VERGİSİ

Ödeme gücü kriterleri incelenirken görüldüğü gibi gelir kişinin vergi verme iktidarını belirten önemli unsurlardan biridir. Gelir kavramı ekonomik bir kavram olup, kişisel özelliği nedeniyle subjektif bir nitelik taşımaktadır. Gelir kavramı bu yönüyle objektif nitelikte olan randıman kavramından ayrılır. Aynı zamanda gelir, servet ve sermayeden de ayrılmaktadır. Servet bir şahsın, belirli bir zamanda sahip olduğu maddi-manevi, menkul-gayrimenkul değerlerin toplamı, sermaye ise servetin üretimde kullanılan kısmını meydana getirir. Gelir ise, servet ve sermayenin belli bir dönem içinde meydana getirdiği değerleri ifade etmektedir. Daha geniş ifadeyle gelir kavramı, sadece servet ve sermayenin belli bir zamanda oluşturdukları nakdi gelirleri değil, aynı zamanda bunların sahiplerine sağladıkları fayda ve hizmetleri de kapsamaktadır.

Gelir vergisi, ileri kapitalizm devrinin bir eseri aynı zamanda da karakteristik bir özelliğini taşır. 19.Yüzyıldan önceki dönemlerde prensip itibariyle aynı amacı güden, yani geliri doğrudan doğruya vergilendirmem isteyen uygulama örneklerine rastlamak mümkün olmakla beraber, modern gelir vergisinin ekonomik, siyasal ve sosyolojik koşulları ancak bu dönemde gerçekleşebilmiştir. Her şeyden önce, gelirin tam ve kesin olarak hesaplanması, para ve değişim ekonomisiyle modern muhasebe, defter tutma gibi tekniklerin varlığını zorunlu kılmıştır. Nitekim hızlı bir sanayileşme süreci sayesinde ekonomik kalkınmayı diğer ülkelere kıyasla

daha önce başlatmış olan İngiltere'nin gelir vergisini kabul eden ilk devlet oluşu, bu olayın doğal bir sonucudur.

Modern bir gelir vergisinin kabulü bir takım koşul ve verilere bağlı olmuştur. Her şeyden önce, müdahaleci akımların yoğunlaşması ve buna paralel olarak devletçe üstlenilen görevlerin giderek artması, verimli ve esnek bir gelir kaynağının bulunmasını zorunlu kılmıştır. Bu kaynak aranırken de özellikle gelir vergisi üzerinde durulmuştur. Çünkü bu vergi fevkalade verimli ve esnek bir gelir kaynağı olduğu gibi, aynı zamanda modern ekonomiye en uygun bir vergi olarak kabul edilmektedir. Türkiye'de modern anlamda bir gelir vergisi, oldukça yakın bir zamanda (1950) uygulamaya konmuştur.

### A. Gelir Kavramı

Gelir kavramı ekonomi biliminin tartışmalı konularından biridir. Ekonomi teorisinde bu kavram konusunda gittikçe yaygınlaşan yeni görüşler, gelir vergisi kanunlarına bir dereceye kadar yansıtılmaktadır. Teoride gelir kavramının açıklanması ile ilgili iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi *kaynak teorisi*, ikincisi ise *safi artış teorisidir*.

#### 1. Kaynak Teorisi

Bu teoriye göre gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini (emek, sermaye, tabiat ve teşebbüs) üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler (ücret, faiz, rant ve kâr) akımıdır. Kaynak teorisinde, üretim faktörlerinin değerinde meydana gelen artışlar gelir olarak kabul edilmemektedir. Gelir nakdi olduğu gibi aynı de olabilir. Faktör sahipleri aynı olarak elde ettikleri gelirleri, bizzat tüketimlerine tahsis etmiş olsalar bile, gene bu değerler gelir olarak kabul edilir. Fakat faktör sahiplerinin, üretime katılma payları karşılığı olarak almış oldukları ekonomik değerler, ister aynı ister nakdi olsun gelir sayıldığı gibi, üretim faktörleri ile üretilen malların piyasaya arz edilmeyip, faktör sahiplerince bizzat tüketilmesi (öz tüketim) halinde de gelir elde edilmiş sayılmaktadır. Örneğin bir kimsenin kendi dairesinde oturması ve kendi yetiştirdiği zirai ürünleri tüketmesi gibi faaliyetler gelir sayılmaktadır.

Bu teoriye göre, bir kimsenin üretim faaliyetine üretim faktörü arz etmeksizin elde ettiği bir takım ekonomik değerler, gelir olarak kabul edilmemektedir. Bağış, miras, piyango ve kumar gibi yollardan, elde edilen ve bir üretim faktörüne bağlı olmayan değerler gelir kavramına dahil edilmemektedir. Üretim faktörü karşılığı olmayarak elde edilen değerlere ekonomide gelir aktarımı (transfer) denilmektedir.

Geliri bir ekonomik değerler akımı olarak kabul eden kaynak teorisi, gelir kaynaklarının yıpranmalarının da hesaba katılmasını savunur.

Üretime katılan faktörlerin değerinde meydana gelen yıpranma payının, gayri safi hasıladan indirilmesini kabul etmektedir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, bütün üretim faktörlerinin üretime katılmalarından dolayı ne kadar yıprandığını hesaplayarak gelir akımından düşmek pek kolay değildir.

Kaynak Teorisine göre bir değerın gelir sayılabilmesi için iki unsurun birlikte var olması gerekir. Bunlarda ilki, gelirin üretim faktörlerinden bir veya bir kaçının etkisi sonucu ortaya çıkmasıdır. Diğeri ise, sağlanan gelirin süreklilik özelliğine sahip olmasıdır.

## 2. Safi Artış Teorisi

Safi artış teorisi geliri daha geniş biçimde kavrayan bir yaklaşımdır. Bu teoriye göre gelir, kişilerin sahip olduğu değerlerde artış meydana getiren her türlü fazlalıklardır. Bir kimsenin geliri, o kimsenin belli bir dönem içinde tükettiği değerler ile, o dönemin başlangıç ve sonunda servetinde meydana gelen net artışın toplamıdır. Diğeri bir ifadeyle gelir, bir kimsenin belirli bir devrenin başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak şartıyla o devre içinde tüketebileceği değerler toplamıdır. Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi, safi artış teorisi gelirin kaynağını ve devamlı olup olmadığını araştırmamaktadır. Böylece bu görüşe göre, faktör kullanımı söz konusu olmaksızın, bağış ve buna benzer yollardan elde edilen değerler ile sürekli elde edilmeyen ücret, irat ve varlıklar ve kendiliğinden meydana gelen değer artışları gelir sayılmaktadır.

Bu teörinin uygulamada çeşitli sakıncaları ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki bir kimsenin varlığını teşkil eden menkul ve gayri menkullerin değerini her vergilendirme döneminin başında ve sonunda tespit etmek kolay bir iş değildir. Sonra bu mallar satışa konu olmadıkları durumda değerlemelerinin nasıl yapılacağı önemli bir sorundur. Bu nedenle dönem başı ve sonunda servetlerde ortaya çıkacak artışları tespit etmek imkansız hale gelmektedir. Vergi adaletini sağlamada bu yaklaşımın daha tutarlı olduğu kabul edilse de, öz tüketimin hesaplanmasındaki güçlük nedeniyle uygulamada vergi tekniği açısından bu mümkün değildir.

Kaynak teorisi ile safi artış teörisinin bir karşılaştırması yapılırsa, bu görüşler arasında iki önemli fark olduğu görülmektedir. Safi artış teörisinde haksız kazançlar, karşılıksız zenginleşmeler, üretime faktör arz etmeksizin elde edilen değerler (transferler) gelir sayılmaktadır. Böylece bağış, miras, kumar ve piyango gelirleri de geniş anlamda gelir kavramına dahil edilmektedir. Oysa, kaynak teörisinde bunlar gelir kavramına dahil edilmemektedir. İkinci olarak sermayenin kendi değerinde meydana gelen artışların gelir kavramına dahil edilmesidir. Kaynak teörisinde bunlar gelir sayılmamaktadır.

## B. Gelir Vergisinde Sistemler

Gelir vergisi subjektif karakterli bir vergidir. Diğer bir ifadeyle, şahsi bir vergidir. Yani bu vergide, mükellefin şahsi ve ailevi durumları hesaba katılabilmektedir. Gelir subjektif olup mükellefin şahsına bağlıdır. Vergilendirmede esas olarak birey değil aile ele alındığı için, ailenin bütün bireylerinin durumları ayrı olarak göz önüne alınmak suretiyle, ailenin vergi ödeme gücüne göre ayarlamalar ve farklılaştırmalar yapılabilmektedir.

Gelir vergisinin uygulanmasında, *sedüler sistem* ve *üniter sistem* olmak üzere iki ayrı sistem söz konusudur.

### 1. Üniter Gelir Vergisi Sistemi

Kelime anlamından da anlaşılacağı gibi, üniter gelir vergisi sisteminde, mükelleflerin her türlü kazanç ve iratları toplanmak suretiyle vergiye tabi tutulur. Bu sistemde toplama esastır. Toplama usulünde, mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri irat ve kazançlar toplanırken, eğer zarar söz konusu ise bunlardan mahsup edilmektedir. Kalan safi gelirden mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarına göre genel ve özel indirimler de yapıldıktan sonra bulunan matraha artan oranlı bir tarife uygulanarak vergi borcu miktar olarak hesaplanmaktadır.

Üniter gelir vergisi sistemi tek kademeli ve çift kademeli olabilir. Tek kademeli üniter gelir vergilerinde yukarıda açıklandığı gibi, mükellefin bütün kaynaklardan elde ettiği irat ve kazançlarının birleştirilip vergilendirilmesi söz konusudur. Örneğin, Almanya, Fransa ve Türkiye’de uygulanan gelir vergisi sistemi, tek kademeli üniter gelir vergisidir.

Çift kademeli üniter gelir vergisi sisteminde, mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratları toplanarak önce tek oranlı bir tarifeye göre vergiye tabi tutulur. Eğer, mükellefin geliri belli bir miktarı aşarsa, o zaman ayrıca artan oranlı bir tarife uygulanarak yeni bir vergi daha alınmaktadır. İngiliz gelir vergisinde, bütün gelirleri vergilendiren tek oranlı *income tax* ile belli bir düzeyin üzerine çıkan gelirlere, ek olarak ayrıca alınan artan oranlı *surtax* denilen subjektif bir vergi bulunmaktadır.

### 2. Sedüler Gelir Vergisi Sistemi

Sedüler gelir vergisi sisteminde, mükellefin farklı kaynaklardan (sedüllerden) elde ettiği kazanç ve iratlar ayrı ayrı vergilendirilir. Belli bir dönemde elde edilen kazanç ve iratların toplamı üzerinden vergi alınmaz.

Sedüler gelir vergisi uygulamasında gelir ve kazançlar kaynaklarına göre ayrılır. Buna göre, sermaye gelirlerine en yüksek oranda, emek ve

sermaye bileşimi ile sağlanan gelirler daha düşük oranda, sadece emek yoluyla sağlanan gelirler ise en düşük oranda vergiye tabi tutulur.

Sedüler gelir vergisinde mükellefin çeşitli kaynaklardan elde ettiği irat ve kazançlar bir araya getirilmediği için, mükellef bir kaynaktan zarar ettiğinde, bu zarar diğer kaynaklardan elde edilen gelirlerden mahsup edilmemektedir. Bu bakımdan sedüler vergiler bu yönüyle objektif karakterli bir vergidir. Ancak, bazı şahsi ve ailevi durumları dikkate alarak uygulanan indirimler yarı şahsi bir vergi haline gelmesini sağlamaktadır.

Sedüler gelir vergisinde objektif altyapıyı, gelirin unsurlarının her birini ayrı ayrı vergilendiren objektif vergiler teşkil etmektedir. Örneğin, ticari kazançları, serbest meslek kazançlarını, menkul sermaye iratlarını ve gayrimenkul sermaye iratlarını ayrı ayrı vergilendiren randıman vergileri vardır. Bu vergiler, hepsi birbirinden bağımsız olarak irat ve kazançları vergilendirmektedir. İrat ve kazançların toplamı belirli bir miktarı aşılırsa, mükellef ayrıca tamamlayıcı mahiyette, subjektif bir global vergiye tabi tutulurlar. Bu da subjektif üst yapıyı oluşturmaktadır. Burada en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma prensipleri uygulanmak suretiyle, subjektif vergilendirme sağlanmaktadır.

### **C. Gelir Vergisinin Konusu**

Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleridir. Gelir vergisi gerçek kişilerin belli bir dönemde (genellikle bir yılda) çeşitli kaynaklardan elde ettikleri irat ve kazançların safî tutarı üzerinden mükellefin şahsi ve ailevi durumu göz önüne alınarak alınan artan oranlı, subjektif ve dolaysız bir vergidir. Kanunda belirtilen kazanç ve irat kapsamına girmeyen bir gelirin, vergilendirilmesi mümkün değildir. Anayasalarda yer alan vergilerin kanunla konulabileceği hükmü, kanun kapsamına açıkça girmeyen herhangi bir gelirden vergi alınmasına engeldir.

### **D. Gelir Vergisinin Ekonomik Etkileri**

Gelir vergilerinin ekonomi üzerindeki etkisi nötr değildir. Bu vergiler tahsil edildiklerinde kişilerin gelirlerinde bir azalmaya neden olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında ekonomik etkileri çok yönlü olarak değerlendirilmelidir.

#### **1. Tasarruflar Üzerindeki Etkileri**

Vergiler genellikle kişilerin tüketim veya tasarruflarının azalmasına yol açar. Kişisel planda tüketim ve tasarrufun ne kadar azalacağını belirleyen unsur marjinal tüketim eğilimidir. Marjinal tüketim eğilimi milli gelirdeki artışın tüketim harcamalarında meydana getirdiği artışa denir. Kişinin marjinal tüketim eğiliminin yüksekliği ölçüsünde verginin azaltıcı etkisi de büyük olur.

Mükelleflerin cari gelirlerinden alınan vergiler, mükellefler üzerinde belli bir baskı etkisi gösterebilir ve onların cari tasarruflarını arttırma imkanlarını azaltabilir, plasman ve yatırımların verimini azaltarak tasarruf isteklerini kırabilir. Bundan başka, milli gelirin artış hızını düşüren tüm vergiler, nispi tasarruf hacmini azaltabilir.

Gelir vergisi konulmadan önce mükelleflerin tasarruf, tüketim, likidite arasında bazı tercih hadleri vardır. Vergi konulmakla veya uygulanan verginin oranı yükseltmekle, bu üç varlığın birbirine kıyasla fiyatları, yani mübadele hadleri değişecek, mükellef de marjinal ikame haddini, bu yeni mübadele hadlerine uyduracaktır.

Gelir vergisinin konulması veya oranın yükseltilmesi yoluyla tasarrufun getireceği gelecekteki tüketimin, bugünkü tüketim olarak bedeli yükseltilmektedir. Faiz haddi %5 iken, mükellef elinde bulunan yüz lirayı değişik şekillerde kullanabilir. Ya bu gün yüz liralık tüketim yapabilir veya tasarruf ederek bir yıl sonra 105 liralık bir tüketime kavuşabilir. Diğer yandan %10 oranında bir gelir vergisi konulması durumunda mükellef, ya bugün için 90 lira, ya da bir yıl sonra 94.50 lira tüketmek arasında tercih yapmak durumunda kalacaktır. Yani tüketici için tasarruf etmenin karşılığı (veya vergi nedeni ile reel faiz haddi) %5'den %4.5'a düşmüştür. Başka bir ifade ile, gelecekteki tüketimini yani tasarrufunu kısacaktır. Ancak böyle bir etkinin meydana gelebilmesi, gelecekteki tüketim ile bugünkü tüketim arasında azalan ikame hadlerinin bulunmasına bağlıdır. Temelde her türlü gelir vergisi bugünkü tüketim ile gelecekteki tüketim arasında yanlış kaynak dağılımı sonucunu doğurur. Çünkü, bu vergiler, tasarruflardan elde edilebilecek gelirleri azaltır ve yatırımcıların öngördüğü kâr oranlarının değişmesine neden olabilir.

Gelir vergisinde yüksek artan oranlı tarifenin bulunması, yüksek gelir gruplarında bulunanların gelirlerini önemli ölçüde azaltarak yatırıma aktarılabilir fonların kapasitesini daraltabilir. Yüksek artan oranlı gelir vergisinin bu olumsuz etkileri birçok yazarlar tarafından önemli bir sakınca olarak gösterilmiştir. Örneğin, *Hyman*'ın bu konudaki görüşleri şöyledir: "Müterakki gelir vergileri nispi gelir vergilerine kıyasla tasarruf eğilimi ailenin gelir düzeyine göre artış gösterir. Hiçbir istisna ve indirimin bulunmadığı tam müterakki bir gelir vergisi sisteminde, yüksek gelirli aileler nispeten daha düşük gelirli ailelere göre daha yüksek ortalama ve marjinal vergi yüküne maruz kalırlar. Böylece, müterakki gelir vergisi ekonomik gücü, dolayısıyla tasarruf eğilimi büyük gelir grupları üzerinde ağır bir yük getirmiş olur. Artan oranlılıkta izlenen adalet amacı ile, kalkınmayı sağlayacak olan sermaye birikimi için gerekli tasarrufların yapılabilmesi amacı arasında erişebilecek bir optimum vardır. Ancak bu

optimumun tayini toplumdan topluma değişebilir ve ekonomik olmaktan çok siyasi nitelik taşıyan bir konudur.

Bununla beraber, bu yolda yapılacak daha ayrıntılı bir araştırma, gelir vergisinin yüksek gelir tabakasındaki fertlerin yatırılabılır fonlarının hacmini azalttığı yolundaki görüşü desteklemekten uzak kalabileceği gibi, söz konusu gelir grubunun yürürlükteki vergi oranlarına rağmen, yatırılabılır fonlarını önemli ölçüde yükselttikleri görülecektir. Çünkü, yüksek artan oranlılığın tasarruf şevkini azaltılmasının pratik sınırı vardır. Bazı ülkelerde en yüksek gelir dilimlerinde vergi oranları %80-%90 gibi tasarrufu, dolayısıyla yatırıma gitme hevesini önemli ölçüde azaltacak kadar yüksek olduğu görülür. Fakat tasarrufların oluşabilmesi için bazı kazançların düşük oranda vergilendirilmesi, ekonomik gelişmenin finansmanında ihtiyaç duyulan fonların bir bölümünü karşılamada önemli bir kaynak haline getirebilir.

## 2. İşgücü Arzı Üzerindeki Etkileri

Gelir vergisinde artan oranlı uygulamaya yönelik bir başka tenkit de işgücü arzı yönündedir. Gerçekten işçiye ödenen ücret, emeğin fiyatıdır ve ücretten alınan vergiler, mükelleflerin ferdi gelirlerini düşüreceğinden işgücü arzında bir azalmanın meydana gelmesi de normal olacaktır.

Emek gelirleri üzerinde tek artan oranlı bir verginin konulması halinde, işçiler emeklerini arz ederek elde ettikleri gelirlerinin bir kısmını vergi olarak vereceklerdir. Böyle bir verginin artan oranlı bir tarife ile alınması halinde işçilerin emek arzında nasıl bir değişme meydana gelecektir? İşçilerin işgücü arzında bir azalmanın meydana gelmesi için gelire karşı talebinin esnek olması gerekir. Gelire karşı talep esnek ise, dinlenmek ve eğlenmek çalışmaya tercih edilecektir. Bilindiği gibi verginin bu etkisine *ikame etkisi* denir. Ayrıca verginin *gelir etkisi* de vardır ve bu etki şu şekilde ortaya çıkabilir. Vergi, mükellefin uygulanabilir şahsi gelirini azalttığından, işçiler eski yaşama seviyelerini koruyabilmek için daha çok çalışmak zorunda kalacaklardır. Böylece verginin gelir etkisi yükümlülerin gelire karşı olan taleplerinin sert olduğu şartlarda ortaya çıkabilecektir. Verginin ikame etkisi, verginin marjinal oranı ile ortalama oranı arasındaki marja bağlıdır. Verginin gelir etkisi ise mükellefin alınan verginin miktarına, mükellefin en az gelir seviyesine sahip olup olmamasına ve eski geçim seviyesinde kalabilmek için direnip direnmemesine bağlıdır.

Tek oranlı bir vergi yerine artan oranlı bir verginin uygulanması halinde, alt gelir gruplarının ödedikleri vergi miktarı dolayısıyla ortalama oranda düşme meydana geleceğinden, marjinal vergi oranı da düşme gösterecektir. Bu halde gelir etkisi daha çok boş zaman almaya iterken,



ikame etkisinin işgücü arzını kırıncı etkisi hafifleyebilecektir. Üst gelir gruplarında ise, hem ortalama vergi (gelir etkisi), hem de marjinal oran (ikame etkisi) yükselmiş olacak, verginin gelir etkisi daha çok boş zaman almaya, ikame etkisi de daha çok işgücü arzını itecek şekilde görülecektir. Bu konuda da artan oranlı tarifeye geçmenin etkileri birbirinden farklı olmaktadır.

Orta gelir gruplarında, ortalama vergi oranı azaldığı halde marjinal vergi oranı yükselmiştir. Burada hem gelir etkisi hem de ikame etkisi işgücü arzını azaltıcı yönde işleyebilecektir.

Bununla birlikte, iktisatçılar yüksek bir gelir vergisinin fazla veya daha az çalışmaya neden olup olmayacağı konusuna kesin bir cevap verememişlerdir. Bir vergi artışı her zaman hem ortalama hem de marjinal vergi oranını etkileyecektir. Ortalama oranda meydana gelen artışın daha çok çalışmayı teşvik edeceği, böylece vergi nedeniyle kaybedilen gelirin telafi edilmek isteneceği düşünebilir. Marjinal orandaki bir artış ise, işçileri çalışıp çalışmama arasında hangisinin daha az maliyetli olduğunu düşünmeye sevk edecektir. Eğer vergi artışları ortalama orandan çok marjinal oranları zorluyorsa, değişimin net etkisi emek arzında dolayısıyla işgücünde bir düşme şeklinde olabilir. İşgücü arzındaki düşüş üretimi olumsuz yönde etkileyeceğinden fiyatların yükselmesi sonucunu doğurabilir.

Ortaya çıkacak sonuç, bir yandan yukarı gelir gruplarında vergi yükünün artması, alt gelir gruplarında da gelirin azalma derecesine, diğer taraftan da aşağı ve yukarı gelir tabakalarında boş zaman talebinin gelir ve ikame esnekliklerine bağlıdır. Yüksek gelir grubunda boş zamanın gelire ikame esnekliği ne kadar yüksek ve aşağı gelir gruplarında ne kadar düşük ise, artan oranlı bir verginin toplum bakımından işgücü arzını zayıflatıcı etkisi de o kadar güçlü olur.

Boş zaman talebinin gelir esnekliği, yüksek gelir gruplarında ne kadar düşük, alt gelir gruplarında ne kadar yüksekse, artan oranlı verginin gelir etkisiyle işgücü arzının arttırılması, o kadar zayıf olur. Aksine, boş zaman talebinin gelir esnekliği yüksek gelir tabakalarında yüksek ve aşağı gelir tabakalarında düşük ise, gelir etkisi, yani emek arzını arttırıcı etkisi kuvvetli olur.

Bir ülkede işgücü arzı, verginin ikame etkisiyle, gelir etkisine bağlıdır. Ekonomik kalkınma bakımından önemli olan, verginin ikame etkisinin ortaya çıkmasının önlenmesidir. Konunun bu yönü incelendiğinde ek görev, fazla mesaj, boş zamanların değerlendirilmesi gibi marjinal faaliyetlerin vergiye karşı çok hassas olduğu görülür. Eğer bir ülkede

işgücü artması arzulanıyorsa, vergi politikası verginin gelir etkisini teşvik edici, ikame etkisinin azaltıcı yönde düzenlenmelidir.

### 3. Faktör Arz ve Talebi Üzerindeki Etkileri

Gelir vergisi, gelir elde eden fertlerin harcama imkanlarını sınırlandırmaktadır. Bu durum işletmeleri üretimleri için gerekli üretim faktörlerine olan taleplerini kısmak zorunda bırakır. Aynı şekilde vergi, işletmelerin tasarrufları üzerinde de etkili olur. Üretim hacmini arttırmayı düşünen işletmeler, dış mali kaynaklara başvurmak zorunda kalırlar. Bu durum bazen işletmelerin borçlanmaları şeklinde ortaya çıkar, yatırımların maliyeti artar ve sonuçta yatırımların miktarı azalır. İşletmelerin kârları üzerinden vergilendirilmeleri halinde bazen kârlarının önemli bir bölümünü devlete vergi olarak vermektense, tasarruflarını likit halde bulundurmaya düşünebilirler. Çünkü, tasarruflar yatırma yönlendirildiğinde, ek bir yatırım yapma imkanı doğar. Bu ek yatırımın kârı, öteden beri devam eden faaliyetin kârına eklendiğinde, vergi matrahını yükselterek daha üst bir vergi tarifesine girilmesine yol açabilir. Dolayısıyla vergi yükü arttığı gibi bu artışın vergi yüküne oranı, yapılan ek yatırımın kârının, bu yatırıma oranını da aşacaktır. İşletmelerin, söz konusu kârları üzerinden yüksek artan oranlılık nedeniyle fazla vergi vermek istememeleri durumunda, tasarruflarını yatırıma sevk etmeyip, likit halde tutmayı düşünebilirler. Şüphesiz, bu durumun ortaya çıkabilmesi, büyük gelir dilimleri üzerinden alınan verginin marjinal nispetine bağlıdır. Bu etkinin ortaya çıkması halinde mükelleflerin likidite tercihi artar ve dolayısıyla faktör talebi azalır.

Faktör talebini azaltan unsurlar etkilerini daha çok özel sektörde gösterirler. Milli ekonomi açısından faktör talebinin azalması da, vergi nedeniyle özel sektörde meydana gelen faktör talebi daralmasının kamu harcamaları dolayısıyla faktör talebinde meydana gelen genişlemeden büyük olmasına bağlıdır.

Diğer taraftan faktör arzı da vergilerden etkilenebilecektir. Vergileme yoluyla azalan şahsi gelirler tasarruf hacmini düşürecektir. Bu durum özel borçlanmaların azalması ve dolayısıyla sermaye arzının düşmesi sonucunu doğurur. Faktör arzındaki daralmanın ortaya çıkabilmesi de, sermaye arzındaki azalmanın, kredi politikası ve açık piyasa işlemleri yoluyla sermaye arzında meydana gelen genişlemeden büyük olmasına bağlıdır.

### 4. Verimlilik Üzerindeki Etkisi

Gelir vergisi, produktivite bakımından da eleştirilmektedir. Çünkü yüksek artan oranlı tarifeye sahip gelir vergisi, müteşebbislerin gereksiz harcamalarını arttırmalarına yol açmaktadır. Hatta, müteşebbisler bazen

vergiyi fiyat mekanizması yoluyla yansıtabilmektedirler. Üretim, gelirin önemli bir bölümünün vergilendirilmesinden dolayı artmamaktadır. İşçiler uzun süre çalışıp, net bir gelir artışıyla karşılaşmadıkları zaman, verginin ikame etkisi ortaya çıkmaktadır. İşletme yöneticileri işe karşı ilgisiz kalarak yeni üretim teknikleri ve pazarlamaya önem vermemekte, izin ve gereksiz seyahatler gittikçe artmaktadır. Çok yüksek bir artan oranlı tarife, vergi kaçakçılığını arttırmakta ve marjinal faaliyet dallarının genişlemesini engellemektedir.

Ancak gelişmekte olan ülkelerdeki gelir vergileri, gelişmiş ülkelerde olduğu kadar artan oranlı olmadığı gibi oldukça fazla muafiyet ve istisna hükümleri taşırlar. Sonra, gelir vergisi uygulamasına yeni başlamış batı ülkelerinde bile kişi başına düşen milli gelir, XIX. yüzyıla göre daha hızlı bir artış kaydetmektedir. Bununla birlikte gelir vergisinin güvenilir bir finansman kaynağı olabilmesi için ekonomik ve politik sınırlarının belirlenmesi ve etkilerinin bilinmesi gerekmektedir.

Yine söz konusu ülkelerde, ortalama gelir düzeyinin üstündekilerden gelir düzeyi düşük olanlara yapılacak gelir transferlerinin, genellikle tasarruf sahiplerinin gayr-i menkul edinme ve mali yatırım şeklindeki harcamalarını arttıracığı ihtimali de vardır.

Bir ülkede kişi başına düşen milli gelirin artması, yatırımların dolayısıyla istihdam hacminin de artması anlamına gelir. Ücret ve maaş şeklinde elde edilen gelirlerin kaynaktan kesme usulüne göre vergilendirilmesi, maliye idaresi bakımından büyük bir kolaylık gösterir. Gelişen bir ekonomide bu usulün uygulanması şahsi gelirlerin kısılması ve gelirlerin elde edildiği yılda vergilendirilmesi imkanını sağlayacaktır. Bu yolla kişilerin tüketimleri kısılabilecek ve devletin mali ihtiyaçları anında ve enflasyonist olmayan bir kaynaktan karşılanabilecektir. Bu usulün uygulanması halinde, kalkınmanın ilk dönemlerindeki enflasyonist baskı, spontane bir tasarrufun doğumuyla karşılanamaz ise, sadece kalkınma hızının yavaşlaması değil aynı zamanda ticaret ve ödemeler dengesinin bozulması ve kalkınmaya engel bir takım tıkanıkların ortaya çıkması da söz konusu olabilir.

Öte yandan gelirler *Pay As You Earn*, yani kazanıldıkça ödenilmesi usulüne göre de vergilendirilebilir. Aslında bu usul, kaynaktan kesme usulünün genelleştirilmiş halidir. Burada vergi, işverenlerce aylık olarak veya vergi taksitleri zamanında değil, her hafta işçi ve işveren kurumdan ücretini aldığı zaman hazineye ödenir. Amaç, gelir vergisinin kapsamını genişletmek, şahsi gelirdeki artışların tüketime gitmesini engellemektir.

## 5. Tüketim Üzerindeki Etkisi

Gelir vergileri, özellikle konjonktürel etki bakımından kişisel talebi etkilemek suretiyle toplam tüketim üzerinde belirli bir etki meydana getirmektedir. Gelir vergileri içerisinde tüketimi etkileme bakımından en elverişli olanı, şahsi gelir vergisi özellikle de ücretler üzerinden alınan vergilerdir. Tüketimi etkilemeyi amaçlayan bir vergi politikasının yönelmesi gereken en önemli gelir grubu, orta ve düşük gelirlerinden oluşmaktadır. Bir vergi indiriminin, bu niteliklerinden oluşmaktadır. Bir vergi indiriminin, bu nitelikteki gelir gruplarında belirli bir ölçüde global bir tüketim artışına yol açacağı kesindir. Buna karşılık vergilemede yapılacak değişikliklerin yüksek gelir grupları açısından oluşturdukları etkiler, en azından kısa dönemde, daha çok tasarrufların hacmi ve yapısı bakımından bir etki meydana getirmektedir.

Vergi indirim dolayısıyla kişilerin kullanılabilir gelirlerinde meydana gelen artışın toplam talebi genişletici etkisi, ek gelirin kişiler tarafından nasıl kullanıldığına, yani marjinal tüketim ya da tasarruf eğilimine bağlı olacaktır. Düşük gelir gruplarının marjinal tüketim eğilimleri yüksek, tasarruf eğilimleri düşüktür. Yüksek gelir grubunda ise durum, bunun tam tersidir.

## II. KURUMLAR VERGİSİ

Kurumlar vergisi, gelir vergisini tamamlayıcı nitelikte bir vergidir. Gelir vergisinde gerçek kişilerin gelirleri vergilendirilirken, kurumlar vergisinde tüzel kişiliğe sahip işletmelerin faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi alınmaktadır. Kurumlar vergisi, kurumların safi kazançları üzerinden alınan genel nitelikli, objektif ve dolaysız bir vergidir.

19. Yüzyılın sonlarından itibaren, sanayileşmiş ülkelerde tüzel kişiliğe sahip anonim, limited ve komandit şirketlerin hızlı bir şekilde geliştiği görülmüştür. Şirket kuruluşlarında görülen bu hızlı gelişme eğilimi, gerçek kişileri vergilendiren gelir vergisini tamamlayıcı bir vergi olarak kurumlar vergisinin konmasına yol açmıştır. Ancak kurumlar vergisinin sanayileşmiş ülkelerde ortaya çıkışı her ülkede aynı şekilde olmamıştır. Ülkemizde ise, 1907 yılında kabul edilmiş olan *temettü vergisi*, yükümlüler arasında gerçek ve tüzel kişi olmalarına göre bir ayırım yapmamıştır. Türkiye’de kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi, gelir vergisi reformunun yapıldığı 1950 yılında başlamıştır. Bu tarihte Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girerken, kurum kazançlarının vergilendirilmesi için de ayrı bir Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur.

## A. Kurumlar Vergisinin Teorik Temelleri

Acaba gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisi konmasının vergi adaleti ve vergicilik ilkeleri bakımından dayandığı bir gerekçe var mıdır? Yüzyılın başında kurumlar vergisi uygulaması başladıktan sonra, kurumlardan ayrı bir vergi alınmasını haklı göstermek için çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Ancak bu görüşlerin hiç biri tek başlarına kurumlar vergisinin ortaya çıkış nedenini açıklayamamaktadır.

Kurumlar vergisinin teorik temellerini açıklamaya çalışan teorik yaklaşımlar,  *fayda ve imtiyaz bedeli yaklaşımı*,  *gayri şahsi ödeme gücü yaklaşımı*,  *hizmet ve sosyal maliyet bedeli yaklaşımı*,  *ekonomik ve sosyal denetleme aracı olması yaklaşımı*,  *gelir vergisini tamamlama aracı olması yaklaşımı*,  *ayırma ilkesi yaklaşımı* ve  *devlet için uygun gelir kaynağı olması yaklaşımı* başlıkları altında incelenebilir.

### 1. Fayda veya İmtiyaz Bedeli Yaklaşımı

Fayda veya imtiyaz bedeli yaklaşımına göre, kurumlar vergisi kurum hukuki statüsünde iş yapmanın imtiyazı veya sağladığı özel faydalar karşılığı alınan bir bedeldir. Çünkü, bir ortaklığın kurum hukuki statüsüne bürünmesi, kanunların tanıdığı ve koruduğu bazı imtiyazlardan faydalanmaya hak kazanması demektir. Ortakların sorumluluğunun işe koydukları sermaye ile sınırlı olması, müteşebbislerin ortaklıklara koydukları sermaye dışındaki mal varlıklarını tehlikeye sokmaksızın rizikosu yüksek yatırım ve faaliyetlere cesaret etmelerini sağlamaktadır. Aynı zamanda ortakların hisse senedi ve tahvil ihraç etmek suretiyle sermaye piyasasından finansman imkanı sağlamaları ve böylece geniş büyüme ve gelişme olanaklarına sahip olmaları hep kurum hukuki statüsünün sağladığı imtiyazlardır. Bu durumda devletin de söz konusu yararlanmaların karşılığı olarak bir kurumlar vergisi alması haklı bir neden olarak ileri sürülmektedir.

### 2. Gayri Şahsi Ödeme Gücü Yaklaşımı

Kurumlar kendilerini meydana getiren ortaklardan ayrı ve onlardan daha büyük bir ekonomik güce sahiptirler. Başka bir ifadeyle, sermaye şirketlerinin ve özellikle kurumların tüzel kişi olarak ortaklarından ayrı bir ödeme güçleri vardır. Borçlanma, ortak bulma, sermaye temin etme veya rizikoya katlanma açısından bireyler, kurumlar kadar avantajlı bulunmamaktadırlar. Piyasadan mali kaynaklar sağlama açısından her zaman büyük şirketler kişilere göre çok daha geniş olanaklara sahiptirler. Bu nedenle kurumlar, kendilerini meydana getiren kişilerden daha üstün bir ödeme gücüne sahiptirler. Söz konusu ödeme gücünün ayrı ve bağımsız bir vergiye tabi tutulması vergileme adaletine uygun düşmektedir. Bunun

yanında kazançların dağıtılmış olup olmamasının hiçbir önemi yoktur. Kaldı ki kurum kazançlarının dağıtılması konusunda ortakların pek az etkisi söz konusudur. Bu konuda genellikle şirket idare meclislerinin karar vermeleri ve bu kazançların büyük ölçüde ihtiyatlara ayrılmaları nedeniyle, ortaklar düzeyinde vergilendirilmesi olanağı bulunmamaktadır. Bu durumda ortaklardan ayrı olarak bir kurumlar vergisinin alınması ödeme gücü ve vergi adaleti açısından önemlidir.

### **3. Hizmet ve Sosyal Maliyet Bedeli Yaklaşımı**

Devlet kamu harcamaları yoluyla çeşitli hizmetler arz etmektedir. Bir anlamda devlet, bütün işletmelere bazı hizmetler arz eden üretim birimidir. İşte devletin arz etmiş olduğu bu hizmetlerden bir gerçek kişi gibi, tüzel kişilerin de yararlanması, bunların kazançlarının bir miktarının, (devletin yaptığı hizmetlerin maliyet bedeli olarak) devletin kurumlar vergisi adı altında almasını haklı kılmaktadır. Bunun yanında, işletmelerin meydana getirdiği bir takım dışsal zararlar, işletmelerin maliyetlerine girmediği halde sosyal maliyetlere girdiği için, örneğin çevre kirlenmesi, iş kazaları, gürültü ve görüntünün bozulması gibi, ortaya çıkan sosyal zararların da hesaba katılarak kurumlar vergisi alınması gereklidir. Diğer bir ifadeyle bir taraftan devletin bedava arz ettiği hizmetlerin karşılığı olarak, diğer taraftan bu işletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan zararların giderilmesi için böyle bir verginin konulmasının gerekli olduğu ileri sürülmektedir.

### **4. Ekonomik ve Sosyal Denetleme Aracı Olması Yaklaşımı**

Günümüzde şirketlerin çok geniş finansman olanakları ile büyük ekonomik güce sahip olmaları ve sınırsız büyüme, güç kullanma eğiliminde olmaları nedeniyle, bunların toplum için zararlı olabileceği görüşünü doğurduğu görülmektedir. İşte bu tür gelişmeleri engellemek, monopolleşmeyi ve aşırı sermaye birikiminin verdiği ekonomik siyasal güçlenmeyi önlemek amacıyla kurumlar vergisi bir araç olarak kullanılmaktadır. Nitekim kurumlar vergisi yoluyla, büyük kurumlar ekonomik ve sosyal amaçlarla kontrol altında tutulmak ve toplum aleyhine gerçekleşecek bir uygulama içine girmelerine engel olunmak istenmektedir.

### **5. Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Olması Yaklaşımı**

Kurumlar vergisini haklı kılan nedenlerden birisi olarak ileri sürülen görüşlerden bir diğeri, gelir vergisini tamamlama aracı olması yaklaşımıdır. Kurumlar ekonomik hayatın doğal bir sonucu olarak ortaya çıktığına ve bunların gelirleri de kurumlar vergisine tabi olmadığına göre gelir vergisine tabi olacaktır. Böyle olunca da sermaye şirketlerinin dağıtılmayan kârları gelir vergisinin kapsamı dışında kalmış olacak ve

işletmelerde biriken ihtiyaçların, hisse senetlerinin değerinde meydana getirdiği artışlar sonucu, bunların satışından elde edilen değer artışları vergi dışı kalmış olacaktır. Ancak kurumlar vergisi ile günümüzde gerek sermaye artışları gerekse hisse senetleri elden çıkarılırken sağlanan değer artışlarının vergilendirilmesi imkanı vardır.

### 6. Ayırma İlkesi Yaklaşımı

Vergide adalet konusunda incelendiği üzere, vergi ödeme gücünün tespitine yönelik geliştirilmiş yöntemlerden birisi de *ayırma ilkesi*'dir. Bu görüşün esasını, sermaye kazançlarının emek gelirlerine göre vergi ödeme gücü bakımından daha üstün olduğu iddiası oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi teorisinde ayırma prensibine göre, kurum kazancı sermaye iradı olduğu için, emek gelirlerine nazaran daha ağır bir şekilde vergilendirilmelidir. Bu bakımdan ortaklarından ayrı olarak kurumların vergilendirilmesini bazı maliyeciler doğal ve teorik açıdan geçerli kabul etmektedirler.

Ancak sadece ayırma ilkesine gerçekleştirmek için, mutlaka ayrı bir kurumlar vergisinin gerekli olmadığı sermaye gelirlerinin hepsinin sermaye şirketlerinden gelmediği ve kurumlar vergisi ile tüm sermaye şirketlerinin vergilendirildiği görüşü ileri sürülmüştür.

### 7. Devlet İçin Uygun Gelir Kaynağı Olması Yaklaşımı

Devletler en düşük düzeyde vergi direnci ile en fazla gelir elde edecek şekilde için vergi politikalarını düzenlemeye çalışırlar. Yani devletler gelir ihtiyaçlarını karşılamak için, en az siyasi tepki ve mükellef tepkisinin olacağı vergi türlerini tercih etmektedirler. Ayrıca sermaye şirketlerinde vergi yükünü hisse sahiplerinin taşıdığı ve genellikle hisse senedi sahiplerinin toplumun varlıklı kişileri olduğu varsayımı altında, kurumlar vergisinin uygun gelir kaynağı olduğu iddia edilmek suretiyle kurumlar vergisinin haklılığı ileri sürülmüştür.

Sonuç olarak kurumlar vergisinin haklılığı ile ilgili olarak ileri sürülen görüşlerin hepsinin kendi içinde tutarlı olan tarafları vardır. Ancak kurumlar vergisinin haklılık nedenini bu görüşlerden sadece birine bağlamak mümkün değildir.

### B. Kurumlar Vergisinin Konusu

Kurumlar vergisinin konusu tüzel kişilere ait gelirlerdir. Yani kurumun belli bir dönemde (bir takvim yılında) elde ettiği gelirlerdir. Görüldüğü gibi, kurumlar vergisinin konusu, gelir vergisinde olduğu gibi, yine aynı nitelikleri taşıyan kurum gelirleridir.

Kurum gelirleri, gelir vergisinin konusuna giren gelirin unsurlarını meydana getiren ticari ve zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile sair kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. Bu kazanç ve iratların tespitinde, gelir vergisinin ticari kazançlarının tespiti ile ilgili hükümleri aynen uygulanır. Ancak kurumlar vergisinde ticari kazançların tespitinde (bilanço esası) hükümleri uygulanmaktadır. Gelir vergisi şahsi, subjektif ve artan oranlı bir vasıtasız vergi olduğu halde, kurumlar vergisi, gayri şahsi, objektif ve tek oranlı bir vergidir. Bu açıdan gelir vergisinde görülen çeşitli götürü usuller ve vergi matrahının tespitinde çeşitli indirimler kurumlar vergisinde yer almamıştır.

#### **D. Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri**

Gelir vergisinde olduğu gibi, kurumlar vergisinin de kurumun gelirden alınmasından dolayı kurum üzerinde bir takım ekonomik etkileri söz konusudur. Kurumlar vergisinin ekonomik etkileri, *kurum tasarrufları ve rantabilite üzerindeki etkisi, firmanın finansal yapısı üzerindeki etkisi ve yatırımlar üzerindeki etkisi* olarak üç başlık altında incelenebilir.

##### **1. Tasarruflar ve Rantabilite Üzerindeki Etkisi**

Kurum kazançlarından alınan vergiler, doğrudan doğruya bunların tasarruflarını etkileyecektir. Yatırımların önemli ölçüde tasarruflara bağlı olduğu düşünülürse, kurum tasarruflarının olumsuz yönde etkilenmesi yatırımların sınırlı kalmasına yol açabilecektir. Sermaye şirketlerinde ortakların taşıdığı sınırlı sorumluluklar ve bu şirketlerin sermaye piyasasına kolaylıkla ayrılabilmesi vb. ayrıcalıklar, ekonomide oluşmuş küçük tasarrufların toplanarak kurumlar aracılığı ile yatırımlara yönlendirilmesinde önemli rol oynarlar. Kurumlar vergisi de sermaye şirketi şeklindeki teşebbüslerde sermayenin marjinal verimliliğini azaltacağına göre şirketler bundan böyle daha az yatırım yaparak, hatta mevcut şirketlerin bir kısmı da zaman içinde şahıs şirketleri şekline dönüşerek ek vergi yükünden kurtulmak isteyeceklerdir. Bununla birlikte, şahıs ve sermaye şirketleri arasındaki bu sermaye akımı, zamanla şirketler kesiminde sermayenin marjinal verimliliğini yükselteceğinden belli bir süre sonra marjinal verimlilik yine eşitlenecektir.

Bunun yanında, özellikle yüksek oranlı bir kurumlar vergisi, hisse senetlerinin küçük tasarruf sahipleri için çekiciliğini kaybetmesine neden olabileceği gibi, küçük ve rizikolu işletmelerde önemli rol oynayan dağıtılmayan kârlarda olumsuz yönde etkileyebilecektir. Yeni yatırımlar yapmak ve büyümek için gerekli sermayeyi tahvil çıkarmak ve bankalara borçlanmak gibi yollarla sağlama imkanları çok zayıf olan küçük işletmelerde, kurumlar vergisi işletmenin kârlılığını düşürdüğü ölçüde sıkıntılar daha da artma eğilimi gösterecektir. Çünkü, dağıtılan



kazançlardan alınan vergilerden sonra hisse senedi sahiplerinin kazançları, devlet tahvili gelirlerinin veya mevduat faizlerinin altına düşmesi halinde, tasarruf sahipleri hisse senedi bulundurmaktansa tasarruflarını tahvil veya bankalarda değerlendirmeyi tercih edebileceklerdir.

Kurumlar vergisi rantabilite oranını da düşürebilecektir. Yapılan yatırımın sermaye için ödenen faizi ve katlanılan riski karşılayacak kadar bir gelir getirmesi bekleneceğinden, bu durumda, kurumlar vergisi işletmelerin marjinal projelerden vazgeçmeleri, dolayısıyla özel yatırımların artması sonucunu doğurabilecektir.

## 2. Firmaların Finansal Yapısı Üzerindeki Etkileri

Firmalar ihtiyaç duydukları fonları genellikle iki kaynaktan sağlamaya çalışırlar. Bu kaynaklar öz sermaye ve borçlanmadır. Öz sermaye firma içi dağıtılmamış kârlar ve yedek akçelerle temin edilebileceği gibi, firma dışından sermaye artışı, yine ortaklar alınışı ve tasarruf sahiplerine hisse senedi satışı gibi yollarla da temin edilebilirler. Bor ise, yabancı bir kaynaktan vadesinde geri ödenmesi koşuluyla alınan fonlardır.

Vergiler firmaların iç kaynağı ya da dış kaynağı tercih etmeleri konusunda etkili olurlar. Öncelikle sermaye ve şahıs şirketlerinin kârları üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisi oto finansman kaynağı olan kârları azaltırlar. Ülkemizde sermaye piyasasının tam işlerlik kazanmamış olması ve hisse senedi gelirlerinin enflasyonun altında kalması, sermaye şirketlerinin öz sermaye ile kaynak temin etmesini olumsuz yönde etkilemektedir. Bir başka önemli neden yabancı kaynak olan kredilerinin faizlerinin bir gider unsuru olarak vergi matrahından düşülmesi, borçlanma ile finansmanı teşvik eder niteliktedir. Türkiye’de sınai kalkınma Bankasının finanse ettiği firmalarda borçların toplam aktife oranı %70’ler düzeyindedir. Batı ülkelerinde borç/toplam aktif oranının %50’nin üzerine çıkması genellikle firmalar açısından bir tehlike işareti olarak kabul edilmektedir.

## 3. Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Kurumlar vergisinde de yatırıma gitme ve risk yüklenme konularında gelir vergisine benzer etkiler taşıdığı söylenebilir. Bununla birlikte kurumlar vergisi kendine özgü birtakım etkiler de meydana getirebilmektedir. Bunlar;

-Verginin doğrudan kuruma yüklenmesi nedeniyle yöneticilerin kararlarını etkilemesi.

-Kurum kazançlarının ortaklara dağıtılmadan vergilendirilmesi.

-Dividantların çift vergilendirilmesi olmak üzere üç başlık altında toplamak mümkündür.

Kurum fonlarını azaltan vergiler karşısında yöneticiler, ilk olarak kurumun araştırma, bakım gibi bazı masraflarını azaltmak yolunu tercih edebileceklerdir. Böylece vergi öncesi kârlılık seviyesini korumak isteyebileceklerdir. Bu uygulama verimlilik artışı için yeni ve ileri teknolojiyi geliştirmeyi teşvik ediyorsa olumlu bir etki yaparak, eğer teknolojik gelişme için yapılan araştırma harcamaları kurumun maliyetlerini düşürmek amacıyla kısılıyorsa, olumsuz bir gelişmeye neden olabilecektir.

Kurumlar vergisinin dağıtılmayan kârlar için ayrılan miktardan ödenmesi halinde, oto finansman imkanı azalan kurumların yatırımları da azalmış olacaktır. Dolayısıyla pay sahiplerinin ileride elde edebilecekleri kazançlar da azalmış olacaktır. Bu durum kendisini daha çok kazancının büyük bir kısmını temettü olarak dağıtan kurumlarda gösterecektir.

Kurumlar vergisinin, dividantlar için ayrılan miktardan ödenmesi halinde ise vergi yükü küçük pay sahiplerinin üzerinde kalacağından onların tasarruf ve plasman arzusunu kırarak şekilde bir etki de bulunabilecektir. Böyle bir etki ise kalkınma çabası içinde olan az gelişmiş ülkelerde önem taşıyan küçük tasarruf fonları arzının azalmasına neden olabilecektir.

Kurum eğer vergi nedeniyle azalan fonlarını, yeni hisse senedi ihracı ile karşılama yoluna gidecek olursa, bunu tasarruf sahiplerinin kurumlar vergisi karşısındaki tutumu belirleyecektir. Dividantların çifte vergilendirilmesi karşısında ise yeni tasarruf sahiplerini kuruma çekebilmek için daha cazip avantajlar sağlamak gerekir.

İşletmeler bilindiği gibi yatırımlarını iç ve dış kaynaklardan sağladıkları fonlarla gerçekleştirirler. Bu bileşim içinde dış kaynak oranı arttıkça öz sermaye başına düşen kâr oranı artmaktadır. Çünkü borç faizleri bir maliyet unsuru olarak verginin matrahından düşülmektedir. Bu nedenle işletmeler borçlanma yoluyla işletmedeki yabancı sermaye miktarını yükseltmek isterler. Ancak likidite ve risk unsurları emniyet açısından belli bir seviyeye kadar etkili olabilecektir. İşte kurumlar vergisi işletmelerdeki borçlanma eğilimini emniyet sınırının aşılması pahasına da olsa şiddetlendirebilir.

Ayrıca dağıtılmayan kârların şirket tarafından kesin olarak ve hemen ekonominin yararına kullanılması her zaman mümkün değildir. Yine bazı iktisatçılara göre, kazanç dağıtılmasının teşviki bir noktadan sonra sermaye birikimini hızlandırmak ve tasarruflarını rantabl bir şekilde

kullanılmasını temin etmek yerine, sermaye piyasasına fon tedariki için müracaat eden ve hızlı gelişme gösteren birçok firmanın güçlüklerle karşılaşmasına, ekonomide monopolistik eğilimlerin güçlenmesine ve nihayet verimli olanlara kanalize edilebilecek eldeki nakit fonların çeşitli nedenlerle ya verimsiz harcamalarda kullanılmasına veya atıl kaynak şeklinde elde tutulmasına neden olabilmektedir.

## ONBİRİNCİ BÖLÜM

### SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Servet üzerinden alınan vergilere servet vergisi denilmektedir. Servet vergilerinin konusu servettir. Ülkeden ülkeye ve zaman içinde önemli farklılıklar göstermelerine rağmen servet vergilerinin ortak niteliği, kişilerin ekonomik faaliyetlerini değil, sahip oldukları ekonomik varlıkları, yani servetlerini yükümlü tutmalarıdır.

Geçmişte bazı ülkelerde yaygın olarak uygulandığı gözlenen servet vergileri, günümüz vergi sistemleri içinde önemini büyük ölçüde kaybetmiştir. Bunun başlıca nedeni, servet vergilerinin liberal ekonomik sistemin özünü oluşturan özel sermayeyi olumsuz yönde etkileyeceği düşüncesidir. Bu yaklaşıma bağlı olarak, verginin gelir ve harcama üzerinden alınması yönündeki vergi politikaları ağırlık kazanmıştır. Zamanımızda servet vergilerinden elde edilen gelirlerin kamu gelirleri içindeki payının düşük olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, vergi adaletinin sağlanması ve devlete gelir temin etme gibi bazı ekonomik ve sosyal gerekçelerle servet vergilerinin kullanılması söz konusu olmaktadır..

Gelir vergilerinin asıl amacı devlete gelir sağlamaktır. Servet vergilerinde ön plana çıkan amaç ise sosyal adaleti gerçekleştirmeye çalışmaktır. Bu nedenle, her ülkenin ekonomik ve sosyal düzeninin gerçeklerine göre alınmaktadır. Serbest piyasa ekonomisinin uygulandığı ülkelerde mülkiyet hakkını kısıtlamaya yönelmiş en etkin araçlar, kamulaştırma ile servet vergileridir. Hatta bu iki yöntemin birbirinin tamamlayıcısı olduğu söylenmektedir ve servet vergileri gelir getirmeyen servetleri de vergilendirmektedir.

Verginin servet veya gelir üzerinden alınmasının, vergi adaletinin gerçekleşmesindeki etkisi, özellikle 19.yy.dan beri tartışma konusu olmuştur. Gelir üzerinden alınan vergilerde vergi adaletinin daha iyi

gerçekleşeceği klasik iktisatçılar tarafından da savunulmuştur. Çünkü bu dönemde siyasi hayatın temelini mülkiyet oluşturmaktadır. Sermayenin oluşumuna neden olan tasarrufun da faziletleri olduğu kabul edilmektedir. Bu yaklaşım özellikle vergi tekniği açısından gelir vergileri üzerinde yapılan çalışmaların ve denemelerin daha çok gelişmesini sağlarken, servet ve sermayenin belirlenmesinin ve vergilendirilmesinin ikinci planda kalmasına neden olmuştur.

Günümüzde devletlerin kamu gelirlerine olan ihtiyacının şiddetinin çok artmış olması, servet vergilerinin önemli bir denetim fonksiyonu yerine getirmesi ve bu vergilerin denetim fonksiyonlarının yanı sıra tamamlayıcı bir görev de yerine getirmesi, özellikle bazı irat ve kazançların yeterli ölçüde vergilendirilememesi durumunda, gelir vergisinin yanında tamamlayıcı bir vergi olarak servet üzerinden de vergi alınmasını gerektirmektedir.

Servet vergilerinin türleri ve uygulama şekilleri ülkeden ülkeye değişmektedir. Servet vergileri *olağanüstü servet vergileri* ve *olağan servet vergileri* olmak üzere ikiye ayrılabilir. Servet vergilerinin bu şekilde ikiye ayrılmasındaki temel kriter, verginin vergi sistemi içinde devamlı olup olmamasıdır.

## I. OLAĞANÜSTÜ SERVET VERGİLERİ

*Olağanüstü servet vergisi*, bireylerin servetlerinin tamamı üzerinden, bireyler açısından önceden belirlenmemiş olan bir zamanda genellikle bir defaya mahsus olmak üzere alınan bir vergidir. Vergilendirme zamanının önceden belirlenmemiş olmasının nedeni, savaş ve benzeri olağanüstü dönemlerde ortaya çıkan gelişmelere bağlı olarak, devletin böyle bir vergiyi uygulamaya gerek olduğunu kararlaştırmasıdır.

Savaş dönemlerinde savunma harcamaları nedeniyle artan kamu harcamalarının olağan kamu gelirleri ile karşılanamaması, devletin servet üzerinden vergi almasını gerektirebilmektedir. Aynı zamanda, savaş dönemlerinde bazı insanlar servetlerini kaybederken, bazı insanların servetlerinde çoğu kez haksız bir biçimde olağanüstü artışlar olabilmektedir. Böyle bir durumda da, devlet servet dağılımında meydana gelen önemli boyuttaki eşitsizlikleri gidermek için servet vergisi alma yoluna gidebilir. Bu nedenle de, olağanüstü servet vergilerinin oranlarının oldukça yüksek tutulması söz konusu olabilmektedir.

### A. Uygulama Şekilleri

Olağanüstü servet vergilerinde, vergilendirmeye esas alınacak olan matrahın tespit edilmesinde iki ayrı uygulama söz konusu olmaktadır. Birinci uygulama şekli, matrah olarak mükellefin belli bir anda sahip

olduğu servetin toplam değerinin alınmasıdır. İkinci uygulama şekli ise, mükellefin belli bir dönemde servetinde meydana gelen artışın matrah olarak kabul edilmesidir.

Vergileme tekniği açısından bakıldığında da, olağanüstü servet vergilerinin farklı şekillerde uygulanabileceği görülmektedir. Kimlerin bu verginin kapsamına gireceği, diğer bir deyişle mükelleflerinin belirlenmesi önemli bir uygulama sorunudur. Bu konudaki birinci uygulama şekli, sadece gerçek kişilerin servetlerinin vergilendirilmesidir. İkinci uygulama şekli, sadece tüzel kişilerin servetleri üzerinden vergi alınmasıdır. Hem gerçek hem de tüzel kişilerin servetlerinin vergilendirilmesi ise, üçüncü uygulama şeklidir.

Gerçek ve tüzel kişilerin birlikte bu verginin kapsamına alınması durumunda uygulamada ortaya çıkabilecek bir diğer tercih sorunu vergi oranları ile ilgilidir. Vergi her iki mükellef grubu için de aynı oranda uygulanabileceği gibi, farklı vergi oranlarının uygulanması söz konusu olabilir.

## **B. Ekonomik Etkileri**

Olağanüstü servet vergisi fiyat mekanizması ile ilgili olmadığından, piyasa ekonomisinin işleyişini bozmadan özel kesimden kamu kesimine kaynak aktaran bir vergi niteliğindedir. Bilindiği gibi, bir verginin alınmasının veya alınan verginin arttırılmasının bireyler üzerinde *ikame etkisi* ve *gelir etkisi* olmak üzere iki temel ekonomik etkisi bulunmaktadır.

Olağanüstü servet vergisinin gelecekte bir daha uygulanmayacağı yönünde bireylere güvence verilmişse, verginin ikame etkisinin gerçekleşmesi olasılığı pek yoktur. Bireylerin çalışma yerine boş zamanı, tasarruf yerine tüketimi ikame etme davranışı içine girmeleri beklenmez

Bu durumda ortaya çıkacak olan etki gelir etkisidir. Gelir etkisi bireylerin servetlerinde ortaya çıkan azalmayı telafi etmek için daha fazla çalışmaları anlamına gelir. Aynı şekilde daha çok çalışarak elde ettikleri gelirin daha büyük bir kısmını harcamayarak tasarruf etmeleri, servetlerinde meydana gelen azalmayı telafi etmelerini sağlayacaktır.

Olağanüstü servet vergisi, fiyat mekanizmasının işleyişi ile ilgili olmadığından, yansıtılma olanağı olan bir vergi değildir. Yansımanın söz konusu olmaması nedeniyle, bu tür vergilerin kaynak dağılımını bozucu etkilerinin olmadığı söylenebilir.

## **II. OLAĞAN SERVET VERGİLERİ**

Olağan servet vergileri, gerçek ve tüzel kişilerin mal varlığına dahil menkul ve gayrimenkul mallardan mülkiyet vergisi olarak alınabildiği gibi,

servet unsurlarının veraset, bağış veya alış işlemleri vasıtasıyla başkalarına transfer edilmesinden de alınabilmektedir. Ayrıca, servet unsurlarında meydana gelen değer artışları üzerinden de vergi alınması söz konusu olabilmektedir. Bu vergilerin türleri ve uygulama şekilleri ülkeden ülkeye değişmektedir. Olağan servet vergileri, *servetten alınan vergiler*, *servet transferlerinden alınan vergiler* ve *servet artış vergileri* olmak üzere üç başlık altında toplanabilir.

### A. Servetten Alınan Vergiler

Servetten alınan vergiler, amaç ve matrah açısından değerlendirilebilir. Amaç bakımından servet vergileri esas itibarıyla servet üzerinden alınmasına rağmen bazen vergilendirmenin amacı servetin kendisini değil, iradını vergilendirmektedir. Burada verginin matrahı servet olmasına rağmen vergilendirilmek istenen servetin iradıdır.

Matrah açısından servet vergileri ya mükelleflerin bütün servet unsurları üzerinden ya da servet unsurlarının bir veya birkaçından alınabilir. Böylece *özel ve genel servet vergisi* ayırımı ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi servet unsurlarının tümünü kapsıyorsa, genel *servet vergisi*, servet unsurlarının bir veya birkaçını ayrı ayrı vergilendiriyorsa *özel servet vergisi* olarak tanımlanır.

#### 1. Genel Servet Vergisi

Olağanüstü servet vergilerinden farklı olarak bu tür servet vergileri, vergi sisteminde devamlı bir biçimde uygulanmaktadır. Servet unsurlarının tümünü vergilendirme özelliğine sahip olan servet vergileri, öncelikle sosyal adalet amacıyla servet eşitsizliklerini önleme amacıyla uygulanabilir. Ancak kapitalist ekonomik sisteme sahip olan ülkelerde böyle bir verginin, özel sermaye birikimine zarar vermeyecek şekilde uygulanmasına özen gösterme zorunluluğu vardır.

Gelir vergisinin yanında ayrıca böyle bir verginin uygulanmasındaki temel gerekçelerin başında, servetin bireylerin ödeme gücünün önemli bir göstergesi olması gelmektedir. Gelir vergisi ile kavranamayan bazı kazanç ve iratların, genel servet vergisi kapsamında vergilendirilmesi sağlanabilir.

#### a. Uygulama Şekilleri

Genel servet vergilerinde de, kimlerin bu verginin kapsamı içinde vergilendirileceği konusu önemli bir tercih sorunudur. Uygulamada genellikle, önemli ekonomik olumsuzluklara neden olunmaması için, tüzel kişiliğe sahip sermaye şirketlerinin vergi mükellefiyeti kapsamı dışında tutulması söz konusudur.

Verginin uygulanmasında, küçük servete sahip olmakla birlikte elde ettikleri gelir ile bu vergiyi ödemekte zorlanan bireylerin bu durumları göz önüne alınabilir. Söz konusu sakıncanın giderilmesi amacıyla, belli bir düzeyin altındaki serveti vergi kapsamı dışında bırakmak üzere *en az servet istisnası* uygulanabilir.

Genel servet vergisinde bir diğer tercih sorunu vergi tarifesinin yapısı ile ilgilidir. Düz oranlı vergi tarifesi uygulanabileceği gibi, artan oranlı bir tarife yapısı da kullanılabilir. Artan oranlı vergi tarifesi, özellikle servet dağılımında büyük farkların oluşması durumunda gündeme gelir.

### **b. Ekonomik Etkileri**

Bireylerin sahip oldukları servet unsurları, irat geliri sağlayıp sağlamamalarına göre farklılık gösterir. Tüm servet unsurlarını vergi kapsamına alan genel servet vergisinde, bireylerin vergi sonrası yatırım kararlarında bazı değişiklikler beklenebilir.

Bireyler katlandıkları vergi yüklerini azaltabilmek amacıyla, hiç veya az irat getiren servet unsurları yerine daha fazla irat getiren servet unsurlarını tercih edebilirler. Buna bağlı olarak altın ve mücevher gibi servet unsurları vergi sonrası dönemde daha az tercih edilmiş olur. Bireyler bu tür gelir getirmeyen servet unsurları yerine, tahvil ve hisse senedi gibi menkul kıymetlere ve irat sağlayan gayrimenkullere yönelebilirler.

Vergi sonrasında gelir getiren servet unsurlarının daha fazla tercih edilir duruma gelmesi, bireylerin risk alma eğiliminin güçlenmesi anlamına gelir. Bu durum, makro ekonomik düzeyde atıl durumda olan servet unsurlarının ekonomiye kazandırılmasını sağlamış olur. Atıl servetin yatırıma dönüşmesi ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkilemiş olacaktır.

## **2. Özel Servet Vergileri**

Özel servet vergileri, sadece belli servet unsurları üzerinden alınan bir servet vergisi türüdür. Servetten alınan vergiler içinde en yaygın olarak uygulanan bu vergi türünün alınmasındaki temel gerekçeler, uygulanmasının daha basit ve kolay olması ile devlete gelir getirme özelliğinde olmasıdır.

Özel servet vergileri, *gayrimenkul mallar üzerinden alınan vergiler* ve *menkul mallar üzerinden alınan vergiler* olmak üzere ikiye ayrılır.

### **a. Gayrimenkul Mallar Üzerinden Alınan Vergiler**

Gayrimenkul mallar üzerinden alınan vergilerinin başlıca türü emlak vergisidir. M.Ö. 200 yıllarında Çin'de ilk şekillerine rastlanan tarihin en eski vergilerinden biri olan **emlak vergisi**, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikte bir



servet vergisidir. Servet unsurları arasında yer alan bina ve arazinin bir yandan vergi ödeme gücünün bir karinesi olarak kabul edilmiş olması diğer yandan kişilerin sahip oldukları bu mal varlıkları nedeniyle kamusal hizmetlerden yararlanmaları (fiyatlandırma ilkesi), bu tür vergilerin varlığını haklı kılan belli başlı nedenler olarak ileri sürülmektedir.

Sanayileşmenin başlamadığı dönemlerde devletin en önemli gelir kaynağı bina ve arazi vergisidir. Sanayileşme ile birlikte önemini günümüzde oldukça kaybeden emlak vergisi objektif bir vergidir. Mükelleflerin şahsi ve ailevi özelliklerinin göz önüne alınması imkanı bulunmamaktadır. Bu nedenle, düz oranlı bir vergi tarifesinin uygulanması genellikle uygun görülmektedir. Ancak, az sayıdaki bazı ülkelerde, mükellefin sahip olduğu gayrimenkullerin toplamını esas alan vergi tarifesi uygulanmaktadır.

Gerçek ve tüzel kişiler tarafından, sahip oldukları bina ve arazi dolayısıyla ödenen emlak vergisi, genellikle yerel yönetimler tarafından tarh ve tahsil olunan gelir esnekliği zayıf bir vergidir. Her ne kadar konjonktürel gelişmeler ve şehirleşme hareketleri sonucunda gayrimenkullerin değerleri büyük artışlar göstermekte ise de, bu değer artışları zamanında belirlenemediğinden, vergi hasılatındaki artış milli gelirdeki artışı yakından izleyememektedir.

Emlak vergisi servetin yeniden dağılımı açısından da gerekli görülebilir. Gayrimenkuller üzerinden alınacak vergiler genel vergi sisteminde meydana gelen açıkları kapatabilir. Gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerin tarihi çok eski olmakla birlikte, bu vergilerden en son ihdas edileni, gayri menkulün değerlemesinden doğan kazançlar üzerinden alınan vergidir. Diğer bir deyişle, şerefiye veya değerlendirme vergisi diye de ifade edebileceğimiz, yeni yolların yapımı, yeni çarşı ve yerleşim yerlerinin yapılması da dahil kalkınma programları yoluyla gerçekleştirilen hizmetlerden dolayı gayrimenkullerin değer artışlarının vergilendirilmesidir. Bu vergiler, değer artışının sabit bir oranı olabileceği gibi, zaman ve şartlara göre müterakki olarak ta uygulanabilir. Değer artış vergisinin nispi olarak uygulanması halinde küçük mülk sahipleri için haksız bir vergi olacağı söylenebilir.

### **b. Menkul Mallar Üzerinden Alınan Vergiler**

Geçmiş dönemlerde, menkul mallar üzerinden alınan vergilere, gayrimenkul mallar üzerinden alınan vergilere göre daha az rastlanmaktadır. Günümüzde ise, bireylerin ödeme güçlerinin önemli bir göstergesi olarak kabul edilmesi ve devlet açısından gelir kaynağı olarak değerlendirilmesi, bu tür malların yaygın bir biçimde vergilendirilmesine yol açmıştır.

Otomobil, yat ve uçak gibi ilgili kamu kurumları tarafından tescilli bir zorunluluk olduğu için gizlenmesi mümkün olmayan motorlu taşıt araçları üzerinden alınan vergilere **motorlu taşıtlar vergisi** denir. Objektif nitelikte bir vergi olan motorlu taşıtlar vergisinde, aracın yaşına, motor hacmine ve diğer fiziki özelliklerine göre *spesifik matrah* uygulanmaktadır. Genellikle, sosyal adalet düşüncesi ile vergi tarifesinin artan oranlı bir yapıda düzenlenmesi söz konusu olmaktadır.

Hisse senedi ve tahvil gibi diğer menkul mallar da bu verginin konusunu oluşturabilir. Ancak, rahatça gizlenebilmesi, vergilemede yeniden değerlendirilme sorunlarının ortaya çıkması ve en önemlisi de sermaye piyasasının olumsuz yönde etkilenecek olması gibi gerekçelerle, bu tür menkul malların üzerinden servet vergisi alınması uygulamasını gündemden çıkarmaktadır.

### **c. Ekonomik Etkileri**

Özel servet vergilerinin ekonomik etkileri, gayrimenkul mallar üzerinden alınan emlak vergisi ve menkul mallar üzerinden alınan motorlu taşıtlar vergisi açısından incelenebilir.

#### **(1) Emlak Vergisinin Ekonomik Etkileri**

Gayrimenkul mallar üzerinden alınan bir servet vergisi olan emlak vergisinde arsa ve arazi ile binalardan alınan vergilerin ekonomik etkileri ayrı ayrı değerlendirilebilir.

Arsa ve araziden alınan emlak vergisinin, arzı esnek olmadığı için sahipleri üzerinde yerleşeceği söylenebilir. Vergi nedeniyle arsa ve arazinin sermaye değerinin düşecek olması, vergi yükünün arsa ve arazinin sahibi üzerinde kalması anlamına gelir. Ancak böyle bir etkinin çıkması, arsa ve arazi talebiyle de yakından ilgilidir. Talebi de büyük ölçüde, nüfus artış hızı ile şehirleşme hızı belirler. Nüfus artış hızı ile şehirleşme hızının düşük olduğu dönemlerde, talepte önemli bir artış meydana gelmeyeceği için, vergi nedeniyle arsa ve arazinin sermaye değerinde azalma söz konusu olur. Hızlı nüfus artışı ve şehirleşme olgusunun talep artışını beraberinde getirmesi ise, vergi yükünün ileriye doğru yansımaya imkan verir.

Binalar üzerinden alınan emlak vergisinin ise, sahibinin bizzat kullanması veya kiraya vermesi durumuna göre farklı ekonomik etkilere neden olabilir. Sahibi tarafından kullanılan binalardan alınan verginin yansıma imkanının olmadığı söylenebilir. Sadece, uzun dönemde bina talebinde azalma olması gibi bir etkiden söz edilebilir. Kiraya verilen binalar üzerinden alınan emlak vergisinin ise, kiracılarına yansıtılması imkanı vardır. Bunun için, nüfus artış hızı ve şehirleşme olgusuna bağlı olarak talep esnekliğinin düşük olması gerekir.

## (2) Motorlu Taşıtlar Vergisinin Ekonomik Etkileri

Motorlu taşıtlar üzerinden alınan özel servet vergisinin satıcı ve alıcıdan kimin üzerinde kalacağını büyük ölçüde arz ve talep esneklikleri belirlemektedir. Talep esnekliğinin yüksek olduğu durumda, satıcılar malın satış fiyatını düşürmek suretiyle verginin büyük kısmını üstlenmek zorunda kalabilirler. Bu durum, arz esnekliğinin yüksek olması koşuluyla makro düzeyde, o alandaki yatırımların başka alanlara yönelmesi sonucunu doğurabilir. Arzda meydana gelen azalma, motorlu taşıtlar vergisinin uzun dönemde alıcıların üzerinde kalmasına neden olabilecektir.

### B. Servet Transferinden Alınan Vergiler

Servet vergilerinin aksine, servet transferinden alınan vergilerde vergilemenin konusu, gerçek veya tüzel kişilerin sahip oldukları menkul veya gayrimenkul malların toplamı değildir. Bu tür vergilerin konusu, belirli menkul ve gayrimenkul malların bir kişiden başka bir kişiye transfer edilmesi işlemidir. Servet transferi üzerinden alınan vergiler içinde büyük önem taşıyan ve hemen her ülkede uygulanan iki vergi türü vardır. Bunlar, *veraset vergisi* ve *intikal vergisi* olarak ikiye ayrılır.

#### 1. Veraset Vergisi

Veraset vergisi çok eski dönemlerden beri uygulanan bir tür servet vergisidir. Kapitalist ekonomik sistemin temelini oluşturan özel mülkiyet hakkını sınırlandıran böyle bir verginin yaygın olarak uygulanmasını haklı göstermek üzere, liberal düşünürler tarafından görüşler ileri sürülmüştür. *J. Bentham* ve *J.S Mill* gibi liberal düşünürler, veraset hakkının bütünüyle yasaklanması yerine sınırlandırılma gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Ayrıca, nesiller arası servet eşitsizliklerini en aza indirme düşüncesi, ölen kişinin mal varlığının mirasçılara devri aşamasında vergilendirilmesini gerekli kılmaktadır.

#### a. Uygulama Şekilleri

Veraset vergisi *tereke vergisi* ve *miras payı vergisi* iki şekilde uygulanabilmektedir. Tereke vergisinde, mirasçılara düşen miras payları göz önüne alınmadan muristen kalan mal varlığının tümü üzerinden vergi alınmaktadır. Miras payı vergisinde ise, kalan servetin tümü yerine mirasçılara düşen paylar üzerinden vergi alınmaktadır.

Tereke vergisi miras payı vergisine göre uygulanması daha basit ve devlete daha çok gelir getiren bir vergi niteliğindedir. Miras payı vergisi ise, pay sahiplerinin şahsi özelliklerinin göz önüne alınmasına imkan veren bir veraset vergisi türü olduğundan, uygulanması daha karmaşık ve daha az gelir getiren vergidir. Çünkü miras payı vergisinde kendilerine mirastan pay düşenlerin akrabalık derecelerinin dikkate alınması ve paylara bölünme

nedeniyle matrahın küçülmesi söz konusudur. Hem tereke vergisi hem de miras payı vergisi şeklindeki uygulamalarda, düz veya artan oranlı vergi tarifesi kullanılabilir. Miras payı vergisi, mirasçının şahsi özelliklerini ve miras payının büyüklüğünü göz önüne alması nedeniyle, adalet düşüncesine daha uygun bir veraset vergisi uygulama şekli olarak kabul edilmektedir.

Veraset vergisinin uygulanmasında, tereke vergisi veya miras payı vergisinden birisinin uygulama şekli olarak tercih edilmesi söz konusu olabileceği gibi, her ikisinin birlikte uygulanması da mümkün olabilir. Birlikte uygulanması durumunda, birinci aşamada kalan servetin tamamı üzerinden düz veya artan oranlı vergi alınacak, ikinci aşamada ise mirasçılar düşen paylar üzerinden onların şahsi özellikleri de dikkate alınarak düz veya artan oranlı bir vergi alınması söz konusu olacaktır.

### **b. Ekonomik Etkileri**

Bilindiği gibi servet vergileri, yansıtılması pek mümkün olmayan vergilerdendir. Veraset vergileri ise, yansıtılma imkanı hiç olmayan servet vergilerinin başında gelir. Çünkü vergi servetin transferi aşamasında alındığından, fiyat mekanizması ile hiçbir ilişkisi yoktur.

Veraset vergisinin yükü mirasçılar üzerinde kalıyor kabul edilse bile, bu vergi hem murisin hem de mirasçıların özellikle tüketim ve tasarruf kararları üzerinde ekonomik etkiler meydana getirebilir. Muris, birinci derece yakınlarla kalacak olan servetin vergi nedeniyle azalacak olmasından dolayı tüketimini kısarak daha fazla vergi sonrası servet kalmasını sağlamak için tasarrufunu arttırabilir. Ancak bu durum muris açısından kesin olarak öngörülebilir bir davranış biçimi değildir. Bunun tersi de olabilir.

Mirasçılar açısından bakıldığında da kesinlik göstermeyen ekonomik etkilerin ortaya çıkacağı söylenebilir. Veraset vergisini gelirleri ile ödeyen mükellefler, gelirlerinde meydana gelecek azalmayı telafi etmek için tüketimlerini kısıtabilir ya da daha çok çalışmayı tercih edebilir. Ancak kendilerine geçen servetin çok büyük miktarda olması durumunda, mirasçıların davranışının daha çok tüketmek ve daha az çalışmak biçiminde olması söz konusu olabilir.

## **2. İntikal Vergisi**

Ölüme bağlı servet transferinin veraset vergisine tabi olması nedeniyle vergiden kaçınmak için servet transferi işlemi ölümden önce yapılabilir. Yaşayan bireyler arasındaki her türlü *ivazsız (karşılıksız)* servet transferinin vergi dışı kalmasını önlemek amacıyla getirilen servet vergisi türü intikal vergisidir. İntikal vergisi, sadece yaşayanlar arasındaki

karşılıksız servet transferini değil, bunun dışında milli piyango ve spor-toto gibi şans oyunları yoluyla elde edilen ikramiyeleri de kapsamına alan bir servet transferi vergisidir.

### **a. Uygulama Şekilleri**

İntikal vergisi, yaşayanlar arasındaki karşılıksız servet transferi durumu ile talih oyunları sonucunda ortaya çıkan karşılıksız servet transferi durumunda farklı şekillerde uygulanabilir.

Yaşayanlar arasındaki karşılıksız servet transferi durumunda, transfer edilecek servetin büyüklüğünü belirleyen temel faktör veraset vergisi ile intikal vergisi oranları arasında bir farkın bulunup bulunmamasıdır. Yaşayanlar arasındaki servet transferinde, servet transferi yapılan bireyin başta akrabalık derecesi olmak üzere diğer şahsi özellikleri göz önüne alınabilir. Akrabalık derecesi ve transfer edilen servetin büyüklüğüne (matraha) göre farklılaştırılmış bir artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması mümkündür.

Talih oyunları sonucunda gerçekleşen karşılıksız servet transferi durumunda ise, ikramiye kazananların şahsi özelliklerinin göz önüne alınması, talih oyunlarının temel mantığına uygun olmadığından uygulamada rastlanılan bir durum değildir. Bu tür servet transferlerinde kazanılan ikramiyenin miktarına göre artan oranlı vergilemeye gidilebilir. Ancak bu da talih oyunları ile çelişen bir uygulama olarak kabul edildiğinden, uygulamada genellikle düz bir vergi oranı söz konusu olmaktadır.

### **b. Ekonomik Etkileri**

İntikal vergisi de, ivazsız (karşılıksız) servet transferinin fiyat mekanizmasının işleyişi ile ilgili olmadığından yansıtılması söz konusu olmayan bir vergi türüdür.

Yaşayanlar arasındaki karşılıksız servet transferi durumunda alınacak intikal vergisinin tarafların tüketim, tasarruf ve çalışma arzuları üzerinde meydana getireceği mikro ekonomik etkilerin, veraset vergisine benzer şekilde olacağı söylenebilir. Talih oyunlarında ikramiye kazanma şeklinde gerçekleşen karşılıksız servet transferinden alınan intikal vergisinin, ikramiye kazanan bireyin ekonomik karar ve davranışları üzerindeki etkisinin ise nötr olacağı söylenebilir.

### **C. Servetin Değer Artışı Üzerinden Alınan Vergiler**

Servet vergilerinin bu türünde, gerçek veya tüzel kişilerin tüm servet unsurları yerine servet stokunda veya serveti oluşturan unsurlarda

sahibinin hiçbir emek harcamaksızın meydana gelen değer artışları vergilendirilmektedir.

Bu tür vergiler ya bütün servette meydana gelen değer artışlarını vergilendiren genel servet artış vergileri veya sadece servetin belirli unsurlarında meydana gelen değer artışlarını vergilendiren özel servet artış vergileri şeklinde düzenlenmektedirler.



## ONİKİNCİ BÖLÜM

### HARCAMA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Harcama vergileri, gelir ve servetin tüketim için harcanması nedeniyle alınan vergilerdir. Gelir ve servetin kişilerin vergi ödeme güçlerinin göstergesi olduğu için vergilendirildiği ayrıntılı olarak yukarıda açıklanmıştır. Nasıl ki Gelir Vergisi gelirin elde edilmesine bağlanmışsa, harcama vergileri de elde edilen bu gelirin harcanmasına bağlı bulunmaktadır.

Gelir ve servet, kişilerin mali güçlerini gösterdiği gibi, kişilerin harcamaları da mali güçlerinin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Ayrıca kişilerin vergi ödeme güçleri gelir ve servet vergileri ile tam olarak kavranamamaktadır. Çeşitli indirimler muafiyet ve istisnalar yoluyla, gelirin büyük kısmı vergi dışı kalmakta ve beyana dayanan bu vergilerde, yükümlülerin doğru ve gerçeklere uygun beyanda bulunmamlarından dolayı, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkanları arttığı için gider vergileri, gelir ve servet vergilerinin bu eksikliklerini gidermek amacıyla alınmaktadır.

Aynı zamanda gider üzerinden alınan vergiler, sadece mali güce erişmek için değil, artan kamu hizmetlerinin görülebilmesi amacıyla gerekli finansmanı da sağlamaktadırlar. Gider vergileri, üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir. Bu tür vergiler genellikle gayri şahsi (objektif) vergilerdir. Gider vergileri gelirin sadece tüketime ayrılan kısmını vergilendirirler; gelirin tasarrufa ayrılan kısmı ise, gider vergilerinin konusunu oluşturmamaktadır. Gider vergileri, dolaylı ve tersine artan oranlı vergilerdir. Çünkü düşük gelir grupları gelirlerinin büyük kısmını tüketime ayırmak zorunda oldukları için fakirler, gelirlerine oranla, zenginlerden daha fazla gider vergisi ödeyeceklerdir. Bu durumda gider vergileri vergilemede dikey vergi adaletini sağlayamamaktadır.



Ancak dolaysız vergilere nazaran yönetimlerinin daha kolay olması nedeniyle tercih edilmektedirler.

Harcama vergilerini *genel gider vergileri* ve *özel gider vergileri* olmak üzere iki kısma ayırarak açıklayabiliriz.

## I. GENEL HARCAMA (GİDER) VERGİLERİ

Genel gider vergileri, ilke olarak, mübadeleye konu olan tüm mal ve hizmetlerin alım-satımı esnasında alınan vergilerdir. Genel gider vergilerinde, istisnai olarak açıkça belirtilen bazı mal ve hizmetler vergi kapsamı dışında bırakılmakta, bunların dışındaki her türlü mal ve hizmet vergiye tabi tutulmaktadır.

Genel gider vergileri, üretim-tüketim zincirinin her bir aşamasında alınabileceği gibi, sadece tek bir aşamasında da alınabilir. Bu özelliklerine bağlı olarak genel gider vergileri, yaygın muamele vergileri ve toplu muamele vergileri olarak ikiye ayrılır.

### A. Yaygın Muamele Vergileri

Bu tür vergilere şelale vergileri de denir. Bu vergiler üretimden tüketime kadar geçen bütün aşamalarda alınırlar. İmalat aşamasından tüketicim aşamasına kadar malın her el değiştirme aşamasında mükellefiyet doğmaktadır. Mal ve hizmetlerin fiyatı içerisinde kolayca eriyen bu vergi hissedilmeden ve tepki görmeden, kanuni vergi yüklenicilerine, yani tüketicilere devredilmektedir. Yaygın muamele vergileri, *ciro vergisi* ve *katma değer vergisi* olmak üzere ikiye ayrılır.

#### 1. Ciro Vergisi

Ciro vergisinde, mal ve hizmetler üretimden tüketime kadar geçen her bir aşamada satış değerleri üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Her türlü mal ve hizmet üzerinde her bir aşamada alınan bu vergi, vergi oranlarının düşük uygulanması durumunda bile önemli miktarda vergi hasılatı sağlama özelliğine sahiptir. Ciro vergisi, Birinci Dünya Savaşından sonra çok sayıda ülke tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Ancak, bu verginin uygulanmasının yol açtığı çok sayıda sakınca, İkinci Dünya Savaşından sonra kaldırılmasına ve yerine söz konusu sakıncaları bünyesinde barındırmayan *katma değer vergisinin* getirilmesine neden olmuştur.

Ciro vergisine yöneltile eleştirilerden en önemlisi, bu vergilerin, verginin de vergisini almak suretiyle bir vergi piramidine yol açması ve haksız kârların sağlanmasına imkan tanınmasıdır. Örneğin, ciro vergisi tipi bir gider vergisi oranının %10 olduğunu düşünelim. Bir malın üç aşamadan geçerek perakendeciye intikal ettiğini varsayalım. Bu malın birinci

aşamadaki maliyeti 1000, ikinci aşamadaki maliyeti firma kârı dahil 1500, üçüncü aşamadaki maliyeti ise yine firma kârı dahil 2000 lira olsun. Bu durumda birinci aşamada bu malın vergili satış fiyatı  $1000+(1000 \times \%10)=1100$  lira olacaktır. İkinci aşamadaki 1500 liralık maliyetin 100 lirası ilk aşamada alınan vergi olmakla birlikte, ikinci aşamada alınacak vergi yine 1500 lira üzerinden hesap edilecek ve malın satış fiyatı  $1500+(1500 \times \%10)=1650$  lira olacaktır. Bir başka ifade ile, 1500 liralık satış fiyatının içindeki 100 liralık vergiden  $\%10$  üzerinden  $(100 \times \%10)=10$  lira vergi alınmış olacaktır.

Bu özelliği nedeniyle ciro vergisi tipi yaygın muamele vergileri, satış kârının vergili fiyatlar üzerinden hesaplanmasından dolayı tüketici aleyhine bir piramitleşmeye yol açmaktadır. Bu piramitleşme malın tüketiciye intikal edinceye kadar geçen aşamaların sayısına göre bir artış göstermektedir. Ayrıca firmalar, bu tür vergilerde, daha az vergi ödemek ve daha fazla kâr elde etmek için muamele sayısını azaltmağa çalışmakta ve kendi bünyelerinde bir entegrasyona gidebilmektedirler.

## 2. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi, üretimden tüketime kadar her aşamada malların ve hizmetlerin satışından nispi olarak alınan yaygın bir muamele vergisidir. Kavram olarak katma değer, belirli bir üretim aşamasında belirli bir mal için yapılan faktör ödemelerinin (ücret, faiz, kâr, rant) toplamıdır. Bu tanıma göre makro açıdan katma değer milli hasılayı vermektedir. Katma Değer Vergisi, ara malların ve hizmetlerin (bir önceki üretim aşamasında yapılan alışların) vergi matrahından düşülmesine imkan veren ve sadece her aşamadaki katma değeri vergileyen bir yaygın muamele vergisidir.

Katma Değer Vergisi, harcamaları vergilendiren bir vergidir. Bu vergi üretilen mal ve hizmetlerin, ya üretimin ilk veya her safhası veyahut tek tek belirtilmiş mal ve hizmetlerin vergi konusu yapılması suretiyle uygulanabilir. Bu nedendir ki, üretim veya üretimin muhtelif safhalarında alınan vergilere *genel satış* veya *muamele vergileri* adı verilmektedir.

Katma değer vergisi, yaygın muamele ve satış vergilerinin en modern ve günümüzde Avrupa ülkelerinde hakim olan bir vergi türüdür. Katma değer vergisi, isim ve teknik olarak 1950'lere kadar geriye gitmekte ve ilk defa 1955 yılında Fransa'da uygulanmış bulunmaktadır. Katma Değer Vergisi Avrupa'da Avrupa ekonomik topluluğunun kurulmasından sonra yayılma göstermiştir. Katma Değer Vergisi, günümüzde sadece Avrupa Ekonomik Topluluğunda uygulanan bir vergi olmayıp, diğer Avrupa ve bazı Güney Amerika ülkeleri tarafından da uygulanmaktadır.

### a. Katma Değer Vergisinin Türleri

Katma değer vergisini, *gayri safi hasıla tipi*, *gelir tipi* ve *tüketim tipi* katma değer vergisi olarak üç kısımda incelemek mümkündür.

#### (1)Gayri Safi Hasıla Tipi Katma Değer Vergisi

Üretim sürecinin her aşamasında işletmeler tarafından meydana getirilen katma değere yatırım mallarının değerinin de dahil olması, durumudur. Yani, ne yatırım mallarının kendi maliyet değerlerinin ne de amortisman paylarının çıkarılmasına izin verilmemesi halinde gayri safi hasıla tipi katma değer vergisinden söz edilebilir. Diğer bir ifadeyle gayri safi hasıla tipi katma değer vergisinde, verginin matrahı makro düzeyde teorik olarak  $GSH=C+I$  olarak yazılabilir.

#### (2)Gelir Tipi Katma Değer Vergisi

Üretimden tüketime kadar her aşamada meydana getirilen katma değerden, yatırım mallarının amortisman payının çıkarılmasından sonra, net katma değer vergilendirilmesine denir. Bu verginin matrahı, teorik olarak makro düzeyde  $Y=C+I-Amortismanlar$  olmaktadır.

#### (3)Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi

Her işletmenin meydana getirdiği katma değerden, o işletmenin satın aldığı yatırım mallarının değerinin, satın alındıkları yıl içinde tümüyle indirilmesine imkan veren bir katma değer vergisidir. Diğer bir ifadeyle tüketim tipi katma değer vergisinde, verginin matrahını tüketim harcamaları oluşturmaktadır. Makro düzeyde  $GSH=I=C$  olarak gösterilmektedir.

Katma değer vergisini uygulayan ülkelerin çoğunda tüketim tipi katma değer vergisi uygulanmaktadır. Ancak bazı ülkeler yatırımlar için kısmen indirim hakkı tanımaktadır. Türkiye’de uygulanan katma değer vergisi sistemi de tüketim tipi bir katma değer vergisidir.

### b. Katma Değer Vergisinin Hesaplanması

Katma değer vergisinin hesaplanmasında genellikle iki yöntemden yararlanılmaktadır. Bunlardan ilki, verginin doğrudan katma değer üzerinden hesaplanmasıdır. Katma değer, ya faktör ödemeleri toplanarak hesap edilir ki buna toplama metodu adı verilir veya satışlardan alışlar çıkarılarak hesap edilir ki buna da çıkarma metodu denilmektedir.

İkinci yönteme göre, satış üzerinden ödenen vergilerden alış üzerinden ödenen vergiler düşülür ve geriye kalan miktar o aşamada ödenecek katma değer vergisinin matrahını vermektedir. Buna göre katma değer vergisinin hesaplanması aşağıdaki gibi olmaktadır.

Tablo 11

Aşamalar	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Alış Vergisiz Fiat	KDV	KDV'li Fiyat	Satış Vergisiz Fiyat	KDV	KDV'li Fiyat
İlk üretici	-	-	-	2.000	200	2200
İmalatçı	2000	200	2200	4.000	400	4400
Toptancı	4000	400	4400	5.000	500	5500
Perakendeci	5000	500	5500	6.000	600	6600

Tablodan da açıkça görüleceği gibi, malın ilk üreticisi tarafından imalatçıya satış fiyatı 2.000 TL'dir. İlk üretici sattığı malın bedeli üzerinden %10 oranında ( $2.000 \times \%10 = 200$ ) bir vergiyi imalatçıdan tahsil eder. Kendisi alış sırasında Katma Değer Vergisi ödemediğinden, herhangi bir vergi indirimi söz konusu değildir. Dolayısıyla, satış üzerinden almış olduğu Katma Değer Vergisini (20TL) vergi dairesine yatırmış olacaktır. İmalatçı, alış fiyatı 2000 lira üzerinden ödediği Katma Değer Vergisini, satış fiyatı 4000 TL üzerinden 400 TL Katma Değer Vergisinden mahsup edecek ( $400 - 200 = 200$ ) ve geriye kalan 200 TL'yi vergi dairesine yatıracaktır. Bu muamele nihai tüketiciye kadar böyle devam edecektir. Nihai tüketicinin ödediği vergi, yine aldığı malın bedelinin %10'u olacaktır. Tabloda bu 600 lira olarak görülmektedir.

## B. Toplu Muamele Vergileri

Bu sistemde vergi, üretimden tüketime kadar her bir muamele üzerinden ayrı ayrı alınmamakta, aksine iktisadi faaliyetin yalnız bir aşamasından bir defada alınmak suretiyle önce ve sonra gelen bütün muameleler vergi dışı kalmaktadır. Toplu muamele vergileri dört ayrı şekilde uygulanmaktadır.

### 1. İstihsal Vergisi

Muamele vergisinin imalat aşamasında uygulanan toplu şeklidir. Genel olarak imal edilen mallar üzerinden bu malların imalatçısı tarafından satış sırasında teslim dolayısıyla alınan bir tür toplu muamele vergisidir.

İstihsal vergisi özellikle idari yönden uygulanması kolay bir vergidir. Çünkü idarenin karşısında ancak belli sayıda mükellef vardır ve mükelleflerin kontrolü de kolaydır. Sonra bu mükellefler; daha çok gelişmiş imalatçı firmalar olacağından muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde tutulmasında ihtisas sahibi olmaktadır. Bu nedenle vergi kaçırma olayı en az düzeydedir. Gider vergileri genellikle yansıtılması amaçlanan vergilerdir. İstihsal vergisi de tüketiciye verginin gerçek mükellefi olmaktadır

## 2. İlk İstihsal Vergisi

Enerji vergisi ya da ilk madde vergisi şeklinde alınması düşünülen bu verginin şimdiye kadar uygulanması mümkün olmamıştır. Çünkü sadece enerjinin vergilendirilmesi söz konusu olunca, birçok malların vergi dışı bırakılması gibi bir sorun ile karşılaşmaktadır ki, bu da vergi adaletsizliğine neden olabilmektedir.

## 3. Toptan Satış Vergisi

Toptan satış vergisi vergiye konu olan malların toptancıdan perakendeciye intikali sırasında alınan toplu muamele vergisi türüdür. Toptan satış vergileri işletmeler açısından en uygun pazarlama yöntemlerinin seçimine engel olmaktadır. Perakendecilerle büyük üreticilerin arasına toptancılar girerek birinciler aleyhine bir durum meydana gelmektedir.

## 4. Perakende Satış Vergisi

Perakende satış vergisinin matrahı büyük ve yaygındır. Perakende satış vergilerinin oranları düşük dahi olsa, özellikle hazineye büyük çapta gelir temin imkanı sağlarlar. Devlet perakende satış vergileri yoluyla, her aşamada alınan aynı oranlı bir katma değer vergisine eşit miktarda gelir sağlayabilir. Esasen verginin matrahı malın perakende satış safhasındaki değerlerinin toplamıdır. Perakende satış vergisinde satıcı vergiyi satış bedelinden ayrı olarak müsteniden tahsil edeceğinden verginin piramitleşmesi olayı da önlenmiş olur. Bu uygulamada vergi kaçırma olayı pek meydana gelmemektedir. Çünkü satıcı kendisine herhangi bir yük getirmeyen bu verginin sadece tahsildarı durumunda olacaktır.

Perakende satış vergilerinin ekonomideki konjonktürel dalgalanmalara karşı duyarlılıkları açıktır. Ancak diğer gider vergisi türleri ile mukayese edildiğinde bu vergilerin daha az duyarlı oldukları söylenebilir. Perakende satış vergilerinin uygulanması hazine açısından verimli olmakla birlikte, uygulama açısından özellikle mükelleflerin çokluğu nedeniyle bir takım güçlüklerle neden olur. Bu mükellefler daha çok küçük işletmelerden teşekkül ettiğinden kontrol edilmeleri son derece

güçtür. Bu küçük işletmelerin muhasebelerinin ya yok veya düzenli tutulmamaları da göz önünde bulundurulduğunda, bu verginin uygulanmasında karşılaşılabilecek güçlükler kendiliğinden anlaşılmış olacaktır.

## II. ÖZEL HARCAMA (GİDER) VERGİLERİ

Özel gider vergileri, ekonomik faaliyet aşamalarının sadece birisinde sınırlı sayıdaki mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerdir. Özel gider vergilerinin en önemlisi *özel tüketim vergisidir*. *Gümrük vergileri* de özel gider vergileri kapsamındadır.

### A. Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi, belli bazı mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. Bu verginin konusu ülkeden ülkeye değişmekle beraber, daha çok iki grup tüketim maddesinin vergilendirilmesi söz konusudur. Alışkanlık verici maddeler (çay, kahve, sigara, alkol gibi) ve lüks maddeler (kürk, mücevher, makyaj malzemeleri gibi) ile sürümü çok yüksek olan bazı ilk maddeler (benzin, çimento gibi), özel tüketim vergilerinin konusunu oluşturur. Özel tüketim vergileri daha çok lüks mallar ile keyif verici maddeleri hedef almakla birlikte, bazı durumlarda geniş ölçüde sanayi ürünü ve hizmetleri de kapsamına almak suretiyle, adeta genel bir tüketim vergisi şeklinde uygulanabilmektedir.

Özel tüketim vergilerinin vergilendirme tekniği iki esasa dayanabilir. Bunlardan birincisi, vergiye konu olan malların teknik ve fiziki özelliklerine dayandırılan matrahlar üzerinden birim başına mutlak miktarlar halinde vergi alınmasıdır. İkincisi ise, vergiye konu olan malların satış değerlerinin matrah olarak esas alınmasıdır. Günümüzde, spesifik matrahlara dayalı vergilemenin sakıncaları nedeniyle, özel tüketim vergileri yaygın olarak değer esasına dayalı ad valorem matrahlar üzerinden alınmaktadır.

Belli mal ve hizmetler üzerinden özel tüketim vergisinin alınmasının bir çok nedeni vardır. Bunları şöyle sıralayabiliriz.

Birincisi, özel tüketim vergilerinin, belli kişi yada grupların bazı devlet hizmetlerinden daha fazla fayda elde ettikleri gerekçesi ile konulmasıdır. Örneğin benzinden alınan vergilerin, yollardan daha çok fayda sağlayanlar tarafından ödendiği kabul edilir.

İkincisi, özel tüketim vergileri aracılığı ile vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmek istenmesidir. Gelir düzeyi yüksek olanların harcamaları içinde ağırlığı olan mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi, artan oranlı bir yük dağılımına yol açar. Bu nedenle, artan oranlı gelir vergisinin uygulanmasının güç olduğu durumlarda,

özellikle az gelişmiş ülkelerde lüks mallar üzerinde yoğunlaştırılan özel tüketim vergileri gümrük vergileri ile birlikte gelir dağılımını iyileştirici etkin bir araç olarak kullanılabilir. Keyif verici maddeler üzerine konulan yüksek oranlı özel tüketim vergileri ise, gelir dağılımını olumsuz yönde etkileyebilir.

Üçüncüsü, vergilemenin idari güçlüklerle karşılaştığı durumlarda, belli ürünler üzerinden vergi almanın sağladığı idari kolaylıklardır. Bu durum, özellikle vergi idaresinin etkin olarak örgütlenemediği ve ürünlerin az sayıdaki işletme tarafından üretildiği az gelişmiş ülkeler için söz konusudur.

Dördüncüsü, zararlı olduğu kabul edilen maddelerin tüketiminin kısıtlanmak istenmesidir. Alkollü içkiler ve sigara gibi alışkanlık yapan keyif verici maddelerin satışı üzerinden yüksek oranda vergi alınmasının nedeni budur. Ancak, özel tüketim vergileri yoluyla bu tür maddelerin tüketimlerinin ne ölçüde kısıtlandığı konusu tartışmalıdır.

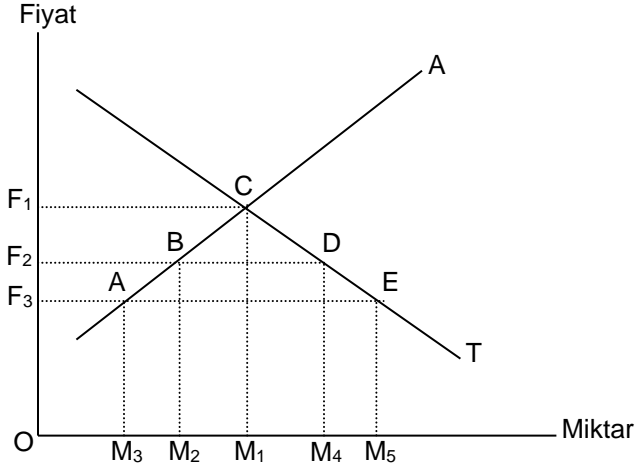
Sonuncusu, özel tüketim vergilerinden çevre kirliliği ile mücadelenin bir aracı olarak yararlanılmasıdır. Belli üretim ve tüketim faaliyetlerinin neden olduğu dışsal maliyetleri içsel maliyet haline getirmek için konulan özel tüketim vergileri, kaynakların rasyonel olmayan bir şekilde kullanılmasını önlemek, diğer bir deyişle toplumsal faydayı maksimize etmek amacının gerçekleştirilmesine yardımcı olabilir.

## **B. Gümrük Vergileri**

Gümrük vergileri, ekonomik faaliyet içinde sadece ithalat veya ihracat aşamasında alınan bir tür özel gider vergisidir. Tarihsel açıdan satış vergilerinin en eski örneklerinden birini oluşturan gümrük vergileri, ülkelerin kamu geliri elde edebilmesinin en basit ve güvenilir kaynaklarından birisi olmuştur. Çünkü bu vergiler, ithalatın ve ihracatın gerçekleştiği belli sayıdaki gümrük kapılarında sınırlı sayıdaki mükelleflerin vergilendirilmesi ile elde edilebilmektedir.

Gümrük vergilerinin ilk başlarda alınma amacı devlete gelir sağlamaktır. Ancak gümrük vergileri zaman içinde ortaya çıkan gelişmelere bağlı olarak, mali amaç dışında başka amaçlar için de kullanılmaya başlanmıştır. Bu amaçlar, *yerli üretimin korunması, ödemeler bilançosu dengesinin sağlanması ve dış ticaret hadlerinin düzeltilmesi* olarak sıralanabilir.

İthalattan alınan gümrük vergilerinin yerli üretimin korunması yönündeki etkileri aşağıdaki şekil yardımıyla daha iyi açıklanabilir.



Şekil 12

Yukarıdaki Şekilde herhangi bir malın ülke içindeki arz ve talep koşulları arz (A) ve talep (T) eğrileri ile gösterilmektedir. Bu malın dışarıdan ithal edilmediği durumda denge fiyatı  $OF_1$  ve denge üretim ve tüketim miktarı  $OM_1$  olacaktır. Uluslararası piyasalarda bu malın fiyatının  $OF_3$  olması ve bu fiyattan ithalat yapılması durumunda, iç tüketim  $OM_5$  düzeyine çıkar.  $OF_3$  fiyatında  $OM_5$  düzeyine çıkan iç tüketimin, ancak  $OM_3$  kadar olan kısmı iç üretim ile karşılanacak,  $M_3M_5$  olan kısmı ise ithalatla karşılanacaktır. Görüldüğü gibi söz konusu malın iç fiyatının dış fiyatından yüksek olması durumunda yapılan ithalat, iç üretimin  $OM_1$  düzeyinden  $OM_3$  düzeyine gerilemesine yol açmıştır. Yerli üretimin korunması amacıyla ithal edilen malın birim fiyatı üzerine  $F_3F_2$  kadar gümrük vergisi konulursa, malın birim ithal fiyatı  $OF_3$ 'den  $OF_2$ 'ye çıkacaktır.  $OF_2$  fiyat düzeyinde iç tüketim  $OM_5$ 'den  $OM_4$  miktarına iner. Bu fiyattan iç üretim de  $OM_3$  miktarından  $OM_2$  miktarına çıkmış olur. Dolayısıyla ithalattan birim başına alınan  $F_3F_2$  kadar gümrük vergisi ile iç üretimin artması sağlanarak yerli üretimin bir ölçüde korunması sağlanmış olur.





## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKALIN, Güneri, *Kamu Ekonomisi*, AÜSBF Yayınları: 486, Ankara, 1981.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 1993.
- AKSOY, Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994.
- AKSOY, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- AKTAN, C. Can, *Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2000.
- AKTAŞ, Mehmet, *Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003.
- AKTÜRK, İsmail, *Hazine-Merkez Bankası İlişkileri*, Aklıselim Ofset, İzmir, 1995.
- ARIKAN, Zeynep, *Re'sen Vergi Tarhı*, İzmir, 2001.
- ARSAN, Üren, *Vergi Yükü Üzerine Bir İnceleme*, Ankara, 1986.
- ATAÇ, Beyhan, "Kamu Harcamaları Analizine Pozitif Yaklaşım", EAÜİİBF Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 1, 1987.
- ATKINSON, A. B., STIGLITZ, J. E., *Lectures on Public Economics*, McGraw Hill International Editions, 1980.
- AY, Hakan, *Vergi Politikaları ve Baskı Grupları*, İrfan Kültür ve Eğitim Merkezi Yayınları / 7, İzmir, 1998.
- BARR, Nicholas, *The Economic of Welfare State*, Stanford University Press, California, 1993.
- BATIREL, Ömer Faruk, *Kamu Maliyesi Teorisine Giriş*, Marmara Üniversitesi Yayın No: 492/388, İstanbul, 1990.
- BATOR, F., "The Anatomy of Market Failure", Quarterly of Journal Economics, Vol.:72, 1958.
- BAYRAKLI, Hüseyin, PEHLİVAN, Osman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, 1995.
- BOWEN, R. H., *Toward Social Economy*, Reinhard, New York, 1948.
- BRENNAN, G., BUCHANAN, J. M., *The Power to Tax, Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, 1980.
- BROWN, C. V., JACKSON, P. M., *Public Sector Economics*, Martin Robertson, Oxford, 1980.
- BUCHANAN, J. M., *Fiscal Theory and Political Economy*, Selected Essays, Chepell Hill, Dunham, N. C., 1960.
- BUCHANAN, J. M., *Liberty, Market, and State*, New York University Press, 1985.
- BUCHANAN, J. M., *Public Finance in Democratic Process*, University of North C. P., 1967.
- BULUTOĞLU, Kenan, *Kamu Ekonomisine Giriş*, Temat Yayınları, İstanbul, 1977.
- BURKHEAD, J., MINER, J., *Public Expenditure*, Aldine Treatises in Modern Economics, Chicago, 1971.
- BÜYÜKERŞEN, Yılmaz, *Vergi Tesirlerinin Mikro İktisadi Analizi*, E.İ.T.İ.A. Yayını, Eskişehir, 1971.
- CAMERON, David R., "The Expansion of the Public Economy: A Comparative Analysis", American Political Science Review, Vol.:72, 1978.

- ÇELEBİ, A. Kemal, *Kamu Ekonomisi Analizi*, Emek Matbaası, Manisa, 2000.
- ÇELEBİ, A. Kemal, “*Kamu Ekonomisi Analizinde Metot Sorunu*”, DEÜİİBF Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1, Yıl: 1993.
- ÇELEBİ, A. Kemal, “*Kamu Harcamalarının Artışı: Makro Açıklamaların Analitik ve Ampirik Değeri*”, Banka ve Ekonomik Yorumlar, Yıl. 30, Sayı: 11, Kasım 1993.
- ÇELEBİ, A. Kemal, “*Kamu Harcamaları Artışının Kurumsal Nedenleri*”, AÜSBF Dergisi, Cilt: 47, Sayı: 3-4, Haziran-Aralık 1992.
- DEVİRİM, Fevzi, *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir, 2002.
- DEVİRİM, Fevzi, *Maliye Politikası*, Mas Matbaacılık, İzmir, 1983.
- DUE, John D., FRIEDLAENDER, Ann F., *Government Finance*, Richard D. Irwin, Inc., Illinois, 1977.
- EDİZDOĞAN, Nihat, *Kamu Maliyesi II (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)*, Uludağ Üniversitesi İİBF Yayın No: 26, Bursa, 1989.
- EKER, Aytaç, TÜĞEN, Kamil, *Kamu Maliyesine Giriş*, Takav Kitabevi, Ankara, 1995.
- ENGİN, İsmail, “*Vergi Rekabeti: AB ve Türkiye*”, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, 22-25 Mayıs 2002, TÜRMÖB Yayınları-185.
- ERGİNAY, Akif, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- ERSOY, Arif, *İktisadi Düşünceler Tarihi*, Neşriyat Matbaacılık, İzmir, 1986.
- GÖKBUNAR, Ramazan, “*Anayasal Vergi Politikası Yaklaşımı*”, Maliye Yazıları, 41, Ekim-Kasım 1993.
- GRAFF, J. V., *Theoretical Welfare Economics*, Cambridge University Press, Cambridge, 1967.
- GÜNAYDIN, İhsan, “*Çevre Koruyucu ve Vergi Sistemini Düzeltici Bir Araç: Çevre Vergisi*”, Banka ve Ekonomik Yorumlar, Yıl: 37, Mayıs-2000.
- HAILSTONES, Thomas J., *A Guide to Supply Side Economics*, Robert F. Dame, Inc., Virginia, 1982.
- HAMİTOĞULLARI, Beşir, *Çağdaş İktisadi Sistemler*, AÜSBF Yayınları No: 416, Ankara, 1978.
- HEREKMAN, Aykut, *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı Cilt: II)*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1993.
- HYMAN, D. N., *The Economics of Governmental Activity*, Holt, Rinehart and Winston, INC., New York, 1973.
- KARAKAYALI, Hüseyin, *Türkiye Ekonomisinin Yapısal Değişimi*, Güleç Matbaacılık, İzmir, 2003.
- KARAKAYALI, Hüseyin, *Makro Ekonomi*, Emek Matbaası, Manisa, 2002.
- KEYNES, J. M., *İstihdam, Faiz ve Para Genel Teorisi*, (Çev.: A. Baltacıgil), Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969.
- KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)*, 11. Baskı, Ankara, 1999.
- KORKMAZ, Esfender, *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, 2. Baskı, İstanbul, 1982.

- LE GRAND, Julian, ROBINSON, Ray, *The Economics of Social Problems*, Macmillan, 1984.
- LITTLE, I. M. D., *A Critique of Welfare Economics*, Oxford University Press, 1960.
- MERİÇ, Metin, *Kamu Kesiminde Mali Yapı*, İzmir, 1999.
- MERİÇ, Metin, SAKAL, *Mustafa, Mahalli İdareler ve Finansmanı*, Anadolu Matbaası, İzmir, 2001.
- MILLWARD, R., *Public Expenditure Economics*, Mc Graw-Hill, London, 1971.
- MISHAN, E. J., *Welfare Economics: An Assesment*, North Holland Publishing, Amsterdam, 1969.
- MUSGRAVE, Richard A., MUSGRAVE, Peggy, *Public Finance in Theory and Practice*, 3. Ed., 1980.
- MUSGRAVE, Richard A., "Excess Bias and the Nature of Budget Growth", *Journal of Public Economics*, Vol.: 88, 1980.
- MUTER, Naci, *Türkiye Ekonomisinde Mali Yapı (Kuramsal ve Kurumsal Yaklaşım)*, CBÜ Salihli MYO, Manisa, 1996.
- MUTER, Naci, *Vergileme ve Dış Ticaret*, Anadolu Matbaası, İzmir, 1989.
- MUTER, Naci, *Maliye Tarihi*, Manisa İİBF Yayın No: 1987-1988/1, Manisa, 1988.
- MUTER, Naci, GÖKBUNAR, Ramazan, "Müşteri ve Hizmet Yönlü Bir Kamu Sektörüne Doğru", Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan, İzmir, 1997.
- MUTER, N., SAKINÇ, S., ÇELEBİ, A. K., *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması, Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması*, Manisa, 1993.
- MYLES, Gareth D., *Public Economics*, Cambridge University Press, Cambridge, 1997.
- NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1992.
- NATH, S. K., *A Perspective of Welfare Economics*, Bath, Macmillan, 1973.
- NEMLİ, Arif, *Kamu Maliyesine Giriş*, Güray Matbaası, İstanbul, 1979.
- ÖNCEL, Yenal, "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Kırkbirinci Seri, Yıl: 2002.
- ÖNCEL, Mualla, *Gider Vergileri*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1967.
- ÖNDER, İzzettin ve Diğerleri, *Türkiye'de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar*, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul, 1993.
- ÖNER, Erdoğan, *Kamu Maliyesi-I (Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri)*, Maliye Bakanlığı APK Yayın No: 1986/282, Ankara, 1986.
- PEACOCK, A. T., WISEMAN, J., *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom*, Princeton, 1961.
- PIGOU, A. C., *Economics of Welfare*, Macmillan, London, 1920.
- ROWLEY, C. K., PEACOCK, A. T., *Welfare Economics*, Martin Robertson, London, 1975.
- SAKAL, Mustafa, *Türkiye'de Mali Disiplin Sorunu: Kamu Açıkları ve Borçlanmanın Sürdürülebilirliği*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001.
- SAKINÇ, Süreyya, *Yerel Yönetimler Ekonomisi*, Emek Matbaası, Manisa, 2001.

- SAKINÇ, Süreyya, “*Vergilendirme Yetkisinin İdarelerarası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması*”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi İİBF, 1998.
- SAMUELSON, P. A., “*The Theory of Public Expenditure*”, The Review of Economics and Statistics, Vol.: XXXVI, 1954.
- SAVAŞ, Vural, *Keynesyen İktisat Yıkılırken*, 2. Bası Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş., İstanbul.
- SEMERCİGİL, Murat, *Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşma Modelleri*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1982-236, Ankara, 1982.
- SÖNMEZ, Nezihe, *Kamu Bütçesi ve Bütçe Politikası*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1994.
- SÖNMEZ, Nezihe, *Vergide Yansıma Olayı*, Ticaret Matbaası, İzmir, 1971.
- SÖNMEZ, Sinan, *Kamu Ekonomisi Teorisi*, Teori Yayınları, Ankara, 1987.
- STARRETT, David A., *Foundations of Public Economics*, Cambridge University Press, Cambridge, 1994.
- STIGLITZ, Joseph, *Kamu Kesimi Ekonomisi*, (Çev.: Ömer Faruk Batırel), Marmara Üniversitesi İİBF Yayın No: 549/396, İstanbul, 1994.
- ŞENER, Orhan, *Kamu Ekonomisi*, Beta Yayınları, İstanbul, 1996.
- ŞENYÜZ, Doğan, *Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa, 1995.
- TEKİR, Sabri, *Vergi Teorisine Giriş*, Güçbirliği Yayıncılık, İzmir, 1990.
- TEMEL, Adil, KELLEÇİ, Mehmet A., *Faktör Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükü ve Faktör Gelirleri Analizi (1987-1993)*, DPT Yayını, 1996.
- TOBB, *Vergilemede Global Eğilimler: AB ve Türk Vergi Sistemi*, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.
- TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, *Türk Vergi Yargısı*, İzmir, 2003.
- TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, YERELİ, Burçin, *Türk Vergi Sistemi*, İzmir, 2001.
- TOSUNER, Mehmet, AKTAN C. Can, “*Dışsal Ekonomiler*”, DEÜİİBF Dergisi, Cilt: 1, No: 1, Yıl:1986.
- TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- TÜRK, İsmail, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992.
- TÜRK, İsmail, *Maliye Politikası*, 7. Baskı, Ankara, 1988.
- TÜSİAD, *Uluslar arası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*, Yayın No: TÜSİAD-T/89.3.126, 1989.
- ULUATAM, Özhan, *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1997.
- ULUATAM, Özhan, *Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi ve Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası*, AÜSBF Yayın No: 311, Ankara, 1971.
- WAGNER, Adolph, “*The Nature of Fiscal Economy*”, Classics in the Theory of Public Finance, (Ed.: R. Musgrave, A. Peacock), Macmillan Co., New York, 1958.
- WAGNER, Richard E., *The Public Economy*, Markham Publishing Company, Chicago, 1973.
- YAŞA, Memduh, *Kamu Maliyesine Giriş*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.
- YİĞİTBAŞI, Şehabettin, ATABEY, N. Ata, *Mikro İktisat*, Konya, 2002.