

MALİYE ARAŞTIRMALARI

7

Editörler:

Prof. Dr. Erdem Seçilmiş

Dr. Necmi Ocak



MALİYE

ARAŞTIRMALARI – 7

Editörler:

Prof. Dr. Erdem Seçilmiş

Dr. Necmi Ocak



MALİYE ARAŞTIRMALARI – 7

Editörler:

Prof. Dr. Erdem Seçilmiş, Dr. Necmi Ocak

Genel Yayın Numarası: 445

e-ISBN: 978-625-97484-3-6

1. Basım, Mart 2025

EFLATUN Basım Dağıtım Yayıncılık Danışmanlık Yatırım ve Tic. Ltd. Şti.©2025

Efil©2025

Bu kitabın tüm hakları saklıdır.

Herhangi bir şekil ya da yöntemle çoğaltılamaz.

Sertifika No: 45550

Genel Yayın Yönetmeni: Serenay Dıraz

Grafik Tasarım: Ferhat Önder



EFİL YAYINEVİ

EFLATUN Basım Dağıtım Yayıncılık Danışmanlık Yatırım ve Tic. Ltd. Şti.

Bağcılar Mahallesi Şemsettin Günaltay Caddesi 283. Sokak Ata Apartmanı

No: 9/7 06670 Çankaya/Ankara Türkiye

Tel : (+90) 312 442 52 10

GSM : (+90) 541 232 00 46

<http://www.kitapsaati.com.tr> • [instagram.com/efilyayinevi](https://www.instagram.com/efilyayinevi) • [twitter.com/efilyayinevi](https://www.twitter.com/efilyayinevi)

MALİYE

ARAŞTIRMALARI – 7

Editörler:

Prof. Dr. Erdem Seçilmiş

Dr. Necmi Ocak

Düzenleme Kurulu

Organizing Board

Prof. Erdem SEÇİLMİŞ	Hacettepe University, Türkiye (Chair)
Prof. Tarkan ÇAVUŞOĞLU	Hacettepe University, Türkiye (Co-Chair)
Prof. Pelin VAROL İYİDOĞAN	Hacettepe University, Türkiye (Co-Chair)
Prof. Özgür TEOMAN	Hacettepe University, Türkiye (University Academician Representative)
Prof. Ufuk SELEN	Bursa Uludağ University, Türkiye
Prof. Adnan GERÇEK	Bursa Uludağ University, Türkiye
Prof. M. Erkan ÜYÜMEZ	Anadolu University, Türkiye
Prof. Osman Fatih SARAÇOĞLU	Hacı Bayram Veli University, Türkiye
Prof. Serdal BAHÇE	Ankara University, Türkiye
Prof. Burçin BOZDOĞANOĞLU	Bandırma 17 Eylül University, Türkiye
Prof. İhsan Cemil DEMİR	Afyon Kocatepe University, Türkiye
Assoc. Prof. Debi KONUKÇU ÖNAL	Hacettepe University, Türkiye
Assoc. Prof. İrem DİDİNMEZ	Hacettepe University, Türkiye
Assoc. Prof. İrem YENDİ ÇETİN	Hacettepe University, Türkiye
Assoc. Prof. Mete DİBO	Hitit University, Türkiye
Assist. Prof. Feride BAKAR TÜREGÜN	Bursa Uludağ University, Türkiye
Assist. Prof. Zeynep KARAL ÖNDER	Anadolu University, Türkiye
Res. Assist. Dr. Hüseyin Taylan EĞEN	Hacettepe University, Türkiye
Res. Assist. Dr. Sibel ÖZCAN TOPTAŞ	Hacettepe University, Türkiye
Res. Assist. Dr. Yasemin ÇOLAK	Hacettepe University, Türkiye
Res. Assist. Dr. Necmi OCAK	Hitit University, Türkiye
Res. Assist. Dr. Eda YILMAZ	Hacettepe University, Türkiye
Res. Assist. İbrahim KESİCİ	Bilecik Şeyh Edibali University, Türkiye
Res. Assist. Umut KARATAŞ	Hacettepe University, Türkiye
Res. Assist. Asucan ODÇIKIN ÖZTÜRK	Hacettepe University, Türkiye
Res. Assist. Merve Nur KARA ÜNAL	Hacettepe University, Türkiye
Res. Assist. Oğuzhan YELKESEN	Bandırma 17 Eylül University, Türkiye

Uluslararası Bilim Kurulu

International Scientific Board

Prof. Aykut HEREKMAN	Anadolu University, Türkiye (Honorary President)
Prof. Adnan GERÇEK	Bursa Uludağ University, Türkiye (President)
Prof. Metin TAŞ	İstanbul Gedik University, Türkiye (Vice President)
Prof. M. Erkan ÜYÜMEZ	Anadolu University, Türkiye (Vice President)
Prof. Alicja BRODZKA	Wrocław University of Economics, Poland
Prof. Amanda KING	Georgia Southern University, USA
Prof. Binh TRAN-NAM	UNSW Australia Business School, Australia
Prof. Burçin BOZDOĞANOĞLU	Bandırma 17 Eylül University, Türkiye
Prof. Christos KOLLIAS	University of Thessaly, Greece
Prof. Danuše NERUDOVA	Mendel University in Brno, Czech Republic
Prof. Elif SONSUZUOĞLU	Antalya Bilim University, Türkiye
Prof. Emrah FERHATOĞLU	Eskişehir Osmangazi University, Türkiye
Prof. Erich KIRCHLER	University of Vienna, Austria
Prof. F. Alfredo García PRATS	Universitat de València, Spain
Prof. İhsan Cemil DEMİR	Afyon Kocatepe University, Türkiye
Prof. İrfan BARLASS	İstanbul University, Türkiye
Prof. Jinyoung HWANG	Hannam University, South Korea
Prof. João Félix Pinto NOGUEIRA	IBFD, Netherland
Prof. John T. KING	Georgia Southern University, USA
Prof. Malcolm SAWYER	Leeds University, UK
Prof. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ	Ankara Yıldırım Beyazıt University, Türkiye
Prof. Robert W. McGEE	Fayetteville State University, USA
Prof. Roberto CELLİNİ	University of Catania, Italia
Prof. Sacit Hadi AKDEDE	İzmir Bakırçay University, Türkiye
Prof. Selçuk İPEK	Çanakkale 18 Mart University, Türkiye
Prof. Selim Ateş OKTAR	İstanbul University, Türkiye
Prof. Tarkan ÇAVUŞOĞLU	Hacettepe University, Türkiye
Prof. Vito TANZI	International Monetary Fund, USA
Prof. Zeynep ARIKAN	Dokuz Eylül University, Türkiye
Prof. Ziyaettin BİLDİRİCİ	Anadolu University, Türkiye
Assoc. Prof. Canatay HACIKÖYLÜ	Anadolu University, Türkiye
Assoc. Prof. Cihan YÜKSEL	Mersin University, Türkiye
Assoc. Prof. Gamze YILDIZ ŞEREN	Tekirdağ Namık Kemal University, Türkiye
Assoc. Prof. Yasin ACAR	Bilecik Şeyh Edebali University, Türkiye
Assist. Prof. Aslıhan ÖZEL ÖZER	Manisa Celal Bayar University, Türkiye
Assist. Prof. Özcan ERDOĞAN	Kütahya Dumlupınar University, Türkiye
Assist. Prof. Özlem TÜMER	Niğde Ömer Halisdemir University, Türkiye

Sunuş

Türkiye'nin en köklü bilimsel organizasyonlarından birisi olan Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye 2024 yılında Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öncülüğünde düzenlenmiştir. Ana teması "100. Yıl Perspektifiyle Geçmişten Geleceğe Kamu Maliyesinde Yapısal Dönüşümler" olarak belirlenen 38. Uluslararası Maliye Sempozyumu / Türkiye, 17–20 Ekim 2024 tarihlerinde Juju Premier Palace Hotel, Kemer, Antalya'da gerçekleştirilmiştir.

94 adet bildirinin sunulduğu sempozyuma, 53 farklı üniversiteden akademisyen ve Hazine ve Maliye Bakanlığı, TBMM, Sayıştay Başkanlığı, TCMB, TPAO, Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı gibi kamu kurumlarından maliye bilim insanı bürokratlar katılmıştır. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Direktörü Prof. Dr. Kai A. Konrad ve Uluslararası Final Üniversitesi öğretim üyesi Prof. Dr. Ercan Uygur misafir konuşmacı olarak sempozyuma katılmışlardır.

Sempozyumda Cumhuriyet'in ilk yıllarındaki mali politikaların izlediği yol, Türkiye'nin ekonomik ve finansal krizlerden nasıl etkilendiği ve bu süreçteki maliye politikalarının nasıl şekillendiği üzerine tartışmalar yapılmıştır. Ayrıca, kamu harcamalarının verimli bir şekilde yönetilmesi, kamu borçlanma politikaları ve vergi sistemindeki yapısal reformlar da irdelenmiştir. Gelecek perspektifiyle, dijitalleşme ve yapay zeka gibi teknolojilerin kamu maliyesine etkileri, vergi reformlarının sürdürülebilir büyüme ve mali disiplinle uyumu gibi konular da araştırılmıştır.

Sempozyumda sunulan bildiriler e-Bildiri Kitabı (e-Proceedings Book) olarak daha önce yayımlanmıştır. Maliye bilim insanlarının katkılılarıyla ortaya çıkan Maliye Araştırmaları-7 isimli bu kitap da sempozyumun bir diğer bilimsel çıktısı niteliğindedir. Kitapta yer alan tüm eserler detaylı bir bilimsel değerlendirme, hakemlik ve editörlük sürecine dahil olmuştur. Esere katkı veren tüm yazar ve hakemlere çok teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Erdem Seçilmiş
Dr. Necmi Ocak

İÇİNDEKİLER

Sunuş	v
--------------------	----------

YEREL YÖNETİMLERDE KATILIMIN ÖLÇÜLMESİ VE GÜÇLENDİRİLMESİ: ÇANAKKALE BELEDİYESİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Selçuk İpek, Mehtap Öksüz, Mehmet Öksüz, Adnan Şimşek

1. GİRİŞ	1
2. YEREL YÖNETİMLER VE YEREL POLİTİKALARA KATILIM.....	2
3. YEREL POLİTİKALARA KATILIM YOLLARI	6
3.1. Kent Konseyleri.....	6
3.2. Belediye Meclisi	7
3.3. Belediye Bütçesi/Stratejik Planı.....	7
4. YÖNTEM	8
5. BULGULAR	10
5.1. Frekans Analizi Bulguları.....	10
5.2. Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA) Bulguları	15
5.3. Hipotez Testleri Bulguları.....	20
6. TARTIŞMA VE SONUÇ.....	26
KAYNAKÇA	28

BOŞ EV VERGİSİ: SEÇİLİ ÜLKE UYGULAMALARI

Fatma Turna

1. GİRİŞ	31
2. BOŞ EV VERGİSİ KAVRAMI.....	32
3. SEÇİLİ ÜLKE UYGULAMALARI	34
3.1. İrlanda.....	34
3.2. Kanada	39
3.2.1. Az Kullanılan Konut Vergisi.....	39
3.2.2. Boş Ev Vergisi	42
3.3. Amerika Birleşik Devletleri	44

3.4. Fransa	47
3.5. Avustralya	48
3.5.1. Boş Ev Vergisi	49
3.5.2. Boş Konut Arazisi Vergisi	52
3.6. Türkiye	54
4. BOŞ EV VERGİSİ ÜZERİNE GENEL BİR DEĞERLENDİRME	55
5. SONUÇ	58
KAYNAKÇA	60

DAVRANIŞSAL İKTİSAT PERSPEKTİFİNDEN ASİMETRİK BİLGİ SORUNU VE İKTİSADİ REGÜLASYON

Mikail Pehlivan ve Umut Akduğan

1. GİRİŞ	69
2. DAVRANIŞSAL İKTİSAT VE FİRMA DAVRANIŞI	71
3. ASİMETRİK BİLGİ ALTINDA FİRMA DAVRANIŞI VE İKTİSADİ REGÜLASYON	75
3.1. Kamu Çıkarı Teorisi	76
3.2. Özel Çıkar Teorisi	81
3.3. Kurumcu Teori	84
4. SONUÇ	87
KAYNAKÇA	88

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MALİ DEMOKRASİ: SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI YÖNETİCİLERİNİN ALGILARI ÜZERİNDEN BİR DEĞERLENDİRME

Ahmet Özkan ve Musa Gök

1. GİRİŞ	93
2. MALİ DEMOKRASİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ	95
3. İLGİLİ LİTERATÜR	98
4. YÖNTEM ve BULGULAR	102
4.1. Araştırma Modeli	102

4.2. Çalışma Grubu	102
4.3. Veri Toplama Yöntemi.....	103
4.4. Verilerin Analizi	104
4.5. Bulgular	104
4.5.1. Seçmenlerin Hükümet Politikalarına Etkisine Yönelik Bulgular..	105
4.5.2. Hükümetin Mali Politikalar Üzerindeki Esnekliğine Yönelik Bulgular	107
4.5.3. Vergi Sistemlerinin Demokratik Olmasına Yönelik Bulgular	108
4.5.4. Mali Demokrasinin Katkılarına Yönelik Bulgular	109
4.5.5. Vergi Gelirlerinin Harcama Alanlarına Yönelik Bulgular	110
4.5.6. Mali Demokrasinin Vergilendirme Politikalarına Etkisine Yönelik Bulgular	111
4.5.7. Mali Demokrasinin Önündeki Engeller ve Mali Demokrasinin Sağlanması Adına Verilen Önerilere Yönelik Bulgular	113
4.5.8. İlave Hususlara Yönelik Bulgular	115
5. SONUÇ.....	116
KAYNAKÇA	119

SERVET DAĞILIMI MESELESİNE KÜRESEL NET SERVET VERGİSİ ÖNERİSİ

Bedia Zıvalı ve Orçun Avcı

1. GİRİŞ	121
2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	122
3. SERVET DAĞILIMININ GÜNCEL DURUMU	123
4. SERVET VERGİSİ	131
5. KÜRESEL NET SERVET VERGİSİ ÖNERİSİ	137
6. SONUÇ.....	142
KAYNAKÇA	144

KÜRESEL ÖLÇEKTE İKLİM HASARLARI VERGİSİNİN POTANSİYELİ VE UYGULANABİLİRLİĞİ

Ayşe Mercan ve Kamil Güngör

1. GİRİŞ	149
2. İKLİM HASARLARI VERGİSİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ	152

2.1. İklim Hasarları Vergisi Teklifinin Ortaya Çıkma Nedeni ve İklim Hasarları Vergisinin Tanımı	152
2.2. Uluslararası İklim Değişikliği Anlaşmaları	153
3. İKLİM HASARLARI VERGİSİNİN TOPLANMASI VE TAHSİSİ	158
3.1. İklim Hasarları Vergisinin Toplanması	159
3.2. Kayıp ve Hasar Fonu	161
3.3. Yurtiçi (Ulusal) Temettü	164
4. İKLİM HASARLARI VERGİSİNİN ETKİLERİ VE POTANSİYELİ	165
5. SONUÇ	170
KAYNAKÇA	172

ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA ÜCRET GELİRLERİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN BELİRLENMESİ SORUNU

Altan Rençber

1. GİRİŞ	177
2. İKAMETTEN FARKLI YERDE ÇALIŞMA	177
3. VERGİ ANLAŞMALARINI KAPSAMINDA ÜCRET GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	181
3.1. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesine İlişkin Genel Kural - OECD Modeli Madde 15(1)	181
3.2. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesine İlişkin Genel Kuralın İstisnası -OECD Modeli Madde 15(2)	185
3.3. Değerlendirilme	190
3.3.1. İkamet İlkesine İlişkin Değerlendirme	190
3.3.2. Dijital Göçebelerin Durumuna İlişkin Değerlendirme	194
3.3.2.1. Genel Olarak	194
3.3.2.2. Dijital Göçebe Kavramının Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi Açısından Uygunluğunun Sorgulanması	195
3.3.2.3. Dijital Göçebelere İlişkin OECD/BM Modellerinin (2017) 15. Maddesi Kapsamında Elde Edilen Sonuçların Vergi Teorisi Açısından Değerlendirilmesi	197
3.3.3. İstihdam Kavramı Açısından Değerlendirme	199
4. SONUÇ	212
KAYNAKÇA	213

Kırılgan Beşli Ülkelerinde Sağlık Harcamaları ve Yenilenebilir Enerji Arasındaki İlişkinin Analizi

Büşra Yılmaz ve Serap Ürüt Saygın

1. GİRİŞ	215
2. LİTERATÜR TARAMASI	218
3. METODOLOJİ VE ELDE EDİLEN BULGULAR.....	225
3.1. Ampirik Yöntem	225
3.2. Ampirik Analiz	227
3.2.1. Veri Seti ve Model.....	227
3.3. Elde Edilen Bulgular	228
4. SONUÇ.....	232
KAYNAKÇA	234

PROGRAM BAZLI PERFORMANS BÜTÇEYE GEÇİŞ İLE HEDEFLenenLER ÇERÇEVESİNDE TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İbrahim Canbeldek ve Mehmet Tunçer

1. GİRİŞ	239
2. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ.....	240
2.1. Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Hedefleri.....	241
2.2. Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Alt Modelleri	242
2.3. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Eleştiriler ve Farklılaştırılmış Yaklaşım	246
2.4. Sistemin Uygulanmasında Etkili Olan Faktörler	247
2.4.1. Stratejik Planlama	247
2.4.2. Performans Göstergelerinin Doğru Belirlenmesi	249
2.4.3. Bütçe Sınıflandırmasında Program Yapısı	249
2.4.4. Beşerî ve Teknik Alt Yapı Yeterliliği.....	250
2.4.5. Performans Denetimi	250
2.4.6. Kamuda Performans Kültürü	252
3. TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME.....	253
3.1. Program Bazlı Performans Bütçeye Geçiş.....	254

3.2. Türkiye’de Bütçe Sisteminin Unsurları.....	254
3.2.1. Türk Bütçe Sisteminde Stratejik Planlama	254
3.2.2. Bütçe Tasnifinde Program Yapısı	256
3.2.3. Performans Göstergeleri.....	258
3.2.4. Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi	260
4. YENİ UYGULAMA İLE HEDEFLenenLER VE HEDEFLERE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER	266
4.1.Girdi Odaklı Alışkanlıkların Terki Hedefine Yönelik Değerlendirme	266
4.2. Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi Hedefine Yönelik Değerlendirme	269
4.3. Bütçenin Uzun Vadeli Planlama İşlevini Kuvvetlendirme Hedefine Yönelik Değerlendirme	276
5. SONUÇ.....	278
KAYNAKÇA	280

TÜRKİYE’DE MALİ PAZARLAMA VE BELİRLEYİCİLERİ: AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

Nagihan Erdal ve İhsan Cemil Demir

1. GİRİŞ	285
2. LİTERATÜR TARAMASI	286
3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE METODOLOJİSİ.....	288
4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	291
4.1. Demografik Belirleyiciler	294
4.2. Kültürel Belirleyiciler.....	295
4.3. Sosyal Belirleyiciler.....	296
4.4. İdari Belirleyiciler.....	300
5. SONUÇ.....	302
KAYNAKÇA	305

İMPARATORLUK'TAN CUMHURİYET'E KRİZ, REFORM, YAPI VE KAMU MALİYESİNDE DÖNÜŞÜM: MALİYE TEFTİŞ KURULU

Kamil Karatepe ve Ali Kemal Gaygılı

1. GİRİŞ	309
2. İMPARATORLUK'TAN CUMHURİYET'E KRİZ, REFORM VE YENİ/ YENİDEN DÜZEN YA DA NİZAM-I CEDİT: MODERNLEŞME VE MERKEZİ YAPININ GÜÇLENDİRİLMESİ	310
2.1. Modernleşen Devlette Yeni Reformcu Sınıf: Diploması ve Maliye Bürokrasisi.....	311
2.2. Maliye Bakanlığı ve MTK'nın Kuruluşu: 1838-1879.....	312
2.3. MTK'nın Denetim Görevlerinin Sınırlandırılması: 1880-1886	314
2.4. Modern Mali Denetim Birimi Olarak MTK: 1909 ve 1914 Nizamnameleri	315
2.5. Cumhuriyet Döneminde MTK: Devlette Reform ve Kalkınmanın Aracı Kamu Maliyesi	317
3. CUMHURİYET'TE KRİZ, REFORM VE YAPI: KAMU MALİ SİSTEMİNDE MERKEZİYETÇİLİKTEN ADEM-İ MERKEZİYETÇİLİĞE, FRANSIZ MODELİNDEN ANGLO-SAKSON MODELE DEĞİŞİMİN SORUNLARI.....	318
3.1. Yeni Mali Anayasa (1): Merkezi Mali Yönetimin Disiplin Anlayışından Harcamacı Kurumların Esnek/Kolay Harcama Sistemine Geçiş (Mali Disiplinsizlik)	319
3.2. Yeni Mali Anayasa (2): 2.398 HKİ'nin Yalnızca 254'ünde (%10'u) İç Denetçi (İD) Var, %90'ında İD Yoktur (Mali Sistemde Denetimsizlik)	322
3.3. Yeni Mali Anayasa (3): İDKK İç Denetim İstatistiki Verilerinde Eksik/ Yanlış Bilgi Verme ve Bilgi Gizleme (Saydamlık ve Hesap Verebilirliğe Aykırılık).....	325
3.4. Yeni Mali Anayasa (4): Üst Yöneticinin Keyfiyetine Bırakılan İç Denetim Sistemi, Denetlenmeyen Bütçeler, Denetim Yapılmaksızın Alınan Maaşlar ve Kamu Zararları.....	327
3.5. MTK'nın Kapatılması: Devlette Reform ve Kalkınma Hareketinin Kurmay Heyetinin Tasfiye Edilmesi ve Kamu Kaynaklarının Dış Denetimini Yapacak Yolsuzlukla Mücadele Birimi İhtiyacı	333
4. SONUÇ YERİNE: KAMU MALİ SİSTEMİNDE DÖNÜŞÜM: MERKEZİ YAPININ TASFİYESİ VE "TAM BAĞIMSIZ HARCAMACI DEVLETÇİLER"	336
KAYNAKÇA	338

YEREL YÖNETİMLERDE KATILIMIN ÖLÇÜLMESİ VE GÜÇLENDİRİLMESİ: ÇANAKKALE BELEDİYESİ ÜZERİNE BİR İNCELEME*

Selçuk İpek¹, Mehtap Öksüz², Mehmet Öksüz³, Adnan Şimşek⁴

Maliye Bölümü / Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi¹

E-posta: selcukipek@comu.edu.tr

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi²

E-posta: mehtapoksuz@comu.edu.tr

Finans-Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü / Çanakkale Onsekiz Mart
Üniversitesi³

E-posta: moksuz@comu.edu.tr

Otel, Lokanta ve İkram Hizmetleri Bölümü / Çanakkale Onsekiz
Mart Üniversitesi⁴

E-posta: adnansimsek@comu.edu.tr

1. GİRİŞ

Siyasal karar alma mekanizmasının önemli bir parçası vatandaşların seçimlere katılım göstererek oy kullanmasıdır. Seçimlere katılım oranlarının yüksek olması, temsili demokrasi anlayışının benimsendiğini gösterebilir ancak demokratik yönetim anlayışı açısından temsili demokrasi tek başına yeterli değildir. Bu nedenle vatandaşların, modern demokratik toplumların çok önemli bir yönü olan katılımcı demokrasiyi benimsemeleri gerekmektedir. Yaşamlarını doğrudan etkileyen karar verme süreçlerinde vatandaşları aktif katılımcılar olma konusunda güçlendiren katılımcı demokrasi anlayışı; şeffaflığı, hesap verebilirliği ve eşitliği teşvik etmenin yanı sıra vatandaşların politikaların oluşturulmasına ve uygulanmasına katılma haklarını kullanmalarına izin vererek siyasi sistemlerin meşruiyetini artırır. Bu sebeple, demokraside

* Bu çalışma Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimince Desteklenmiştir. Proje Numarası: SBA-2023-4473.

kalitenin artırılabilmesi açısından katılımcı demokrasi anlayışının geliştirilerek benimsenmesi önem taşımaktadır.

Bu çalışmada, vatandaşların katılımcılık düzeylerinin ölçülmesi ve dünyada giderek önemi artan çağdaş katılımcı belediyeçilik anlayışının güçlendirilmesi için politika yapıcılara çeşitli öneriler sunulularak kentin yaşanabilirliğinin artırılmasına katkıda bulunulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın örneklemini, Çanakkale Belediyesi sınırları içerisinde yaşayan 18 yaşından büyük vatandaşlar oluşturmuştur. Çanakkale Belediyesi örnekleminde daha önce bu kapsamda yapılmış bir çalışmaya rastlanılamaması bu çalışmanın özgün değerini oluşturmaktadır.

Çalışmada ilk olarak yerel yönetimler ve yerel katılım politikaları kavramları açıklanmış, daha sonrasında ise yerel politikalara katılım yollarına değinilmiştir. İzleyen kısımlarda araştırmanın yöntemi ve bulgularına yer verilmiş, elde edilen bulgular çerçevesinde sonuç kısmında birtakım politika önerilerinde bulunulmuştur.

2. YEREL YÖNETİMLER VE YEREL POLİTİKALARA KATILIM

Uzun yıllardır literatürde varlığını sürdüren katılım kavramı, birçok bilim insanınca farklı açılardan ele alınarak tanımı, unsurları ve diğer kavramlarla ilişkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Day (1997)'e göre katılım demokrasinin inceliklerini ve karmaşıklıklarını içeren karmaşık bir kavramdır. Roberts (2004)'e göre katılım son yarım yüzyılda yaygınlaşmaya devam etmesine rağmen tehlikeleri, sınırlılıkları, pratik olmayışı ve masrafları gibi sebeplerle tartışmalıdır. Gaventa (2006), katılımcılığı “demokrasinin derinleştirilmesi” ve temsili demokrasinin daha kapsamlı ve güçlendirilmiş hali olarak tanımlamaktadır. Yang (2006) katılımı kurumlara duyulan güvenle ilişkilendirmiş ve bilgi temelli güvenden ziyade duygu temelli güvenin katılıma daha fazla katkısı olduğuna ulaşmıştır. Crosby vd. (1986) katılımın kurumsallaşmış yapılar üzerinde sınırlı etkileri olduğuna odaklanarak yerel düzeyde ve ulusal düzeyde katılımı ve etkilerini artırmaya yönelik tavsiyeler vermiştir. Buna ek olarak yerel düzeyde katılımı sağlamanın ulusal düzeydekine kıyasla daha başarılabilir olduğunu vurgulamıştır. Irvin ve Stansbury (2004) katılımın avantaj ve dezavantajlarına yer vererek et-

kili bir katılım uygulamasının oluşturulmasında yöneticilere rehberlik edecek bilgilere yer vermişlerdir. Lowndes vd. (2001) katılımcılığa farklı bir perspektiften bakarak karar alma süreçlerine katılımın gerçekte var olup olmadığını katılımcıların gözünden araştırmış neticede katılımcıların öngörülenden daha fazla karar alma süreçlerinde aktif olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Devas ve Grant (2003: 308)'a göre ise katılım, vatandaşların karar alma süreçlerine müdahil olmasının demokrasi için elzem olduğu görüşüne dayanmaktadır. Bu görüşün temelleri Rousseau'nun Toplum Sözleşmesi'ne kadar uzanmaktadır.

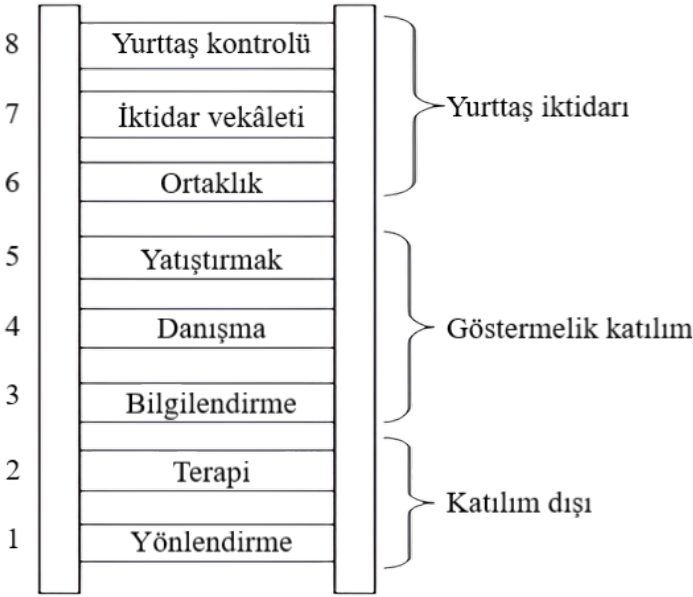
Katılım, bazı akademisyenlere göre ileri demokrasi bazılarına göre pratiği tartışmalı bir kavramdır. Farklı yönleri bulunan bu kavramla ilgili tek uzlaş sağlanan husus yerel yönetimlerce pratiğe dökülmesinin daha olası olduğudur. Bu bağlamda katılım, yerel yönetimlerde doğrudan demokrasinin parçası olarak yerleşmenin vazgeçilmez bir unsuru halini almıştır (Devas ve Grant, 2003: 308).

Başarılı bir yerelleşme ile yerel katılım arasında simbiyotik¹ bir ilişki bulunmaktadır. Yerel yönetimler, yerel ihtiyaçlara yönelik hizmet sağlama, kamu harcamalarını yerel halkın isteklerini baz alarak verimli bir şekilde gerçekleştirme ve seçmene yakın olma gibi birçok avantaja sahiptir. Ancak bu avantajlar yerel halk ve yerel yönetim arasında bilgi alışverişi olduğunda yerelleşmeyi artırmaktadır (Seddon, 1999: 15). Bu bilgi alışverişi her ne kadar yerel halkın katılımı olarak nitelendirilse de bu katılımın boyutları hakkında mutabakata varılamamıştır. Bu nedenle yerelleşme literatüründe katılıma ilişkin anlam bulanıklığı bulunmaktadır. Bu anlam bulanıklığı, oy verme davranışıyla kısıtlı siyasi katılımdan proje ve hizmetleri belirleyici rol oynayan geniş katılıma kadar farklılaşan katılımcılık şekillerinden kaynaklanmaktadır. Öte yandan katılımın araç veya amaç olma durumuna göre de farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Katılım, hizmet sunumuna ilişkin bir projenin amaç ve hedeflerine ulaşmada araç olarak kullanılabileceği gibi, vatandaşların yerel kalkınma girişimlerine doğrudan müdahale etme yeteneklerini geliştirdikleri ve güçlendirdikleri bir süreç olarak da görülmektedir (Grant, 2002: 7-8). Katılım ve demokrasi arasındaki ilişki-

1. Simbiyotik ilişki: İki tarafın birbirinden yardım alarak karşılıklı bağımlılık içinde birlikte yaşaması, hayatını sürdürmesidir.

ye ışık tutan Arnstein (1969)'in “Vatandaş Katılım Merdiveni” yerel yönetimler ve yerel halkın katılım düzeylerini anlamlandırmak açısından önem taşımaktadır.

Şekil 1. Arnstein'in Vatandaş Katılım Merdiveni



Kaynak: Arnstein, 1996: 217

Vatandaş katılım merdiveni, katılım düzeyleri ve vatandaşların karar alma süreçlerindeki gerçek etkisini ortaya koyan sekiz basamaktan oluşturulmuş ve katılım dışılıktan (katılımsızlıktan) vatandaş kontrolüne doğru çıkan bir şekildir (Şekil 1). Merdivenin en alt iki basamağı katılım dışı düzeyi, katılımın sembolik olduğu, katılımcıların eğitilmesi ve iyileştirilmesinin amaçlandığı düzeydir. Merdivenin 3, 4 ve 5. basamakları sembolik katılım (tokenizm) düzeyini göstermektedir. Bu düzeyde vatandaşlar kararlar hakkında bilgilendirilir, fikir ve görüş sunmalarına izin verilir ancak fikir ve görüşleri kararları etkilemez. Merdivenin üst basamakları katılım düzeyinin de arttığı noktalardır. Merdivenin 6, 7 ve 8. basamaklarını içine alan yurttaş iktidarı (yurt-

taş gücü) düzeyinde vatandaş karar alma süreçlerine dahil olmakta ve güç paylaşımı sağlanmaktadır (Arnstein, 1996: 217). Vatandaş katılım merdiveni yerel katılım düzeylerini değerlendirmek için bir çerçeve sunarken yerel yönetimlerin demokratik süreçlerde yerel halkla olan etkileşimini de anlamaya yardımcı olmaktadır.

Katılım, politik ve sosyal kalkınmada etkili olarak toplumsal kalkınmanın da kapılarını aralamaktadır. Bu açıdan katılım, toplumsal kalkınma ile ilişkilendirilmektedir. Halkın bireysel veya topluluk olarak politika oluşturma süreçlerine katılımı, kalkınma sürecinin başarılı olmasında bir ön koşul olarak değerlendirilmektedir. Yerel halkın politika oluşturma süreçlerinden soyutlaştırılması zamanla o halkın katılım isteğinin azalmasına bu durum da yerel toplulukların gelişememesi ve demokrasiden uzaklaşmasına neden olmaktadır (Chikerema, 2013: 87).

Yerel yönetimlerde her 4 veya 5 yılda bir periyodik olarak yapılan seçimler, halkın iradesinin yerel politikalara yansımada yetersiz görülmektedir. Uzun periyot aralıklarına sahip bu demokrasi uygulaması, seçilenlerle seçmenler arasındaki diyalogun azalmasına hatta kesilmesine sebep olmaktadır. Seçim süreçlerinde vaat edilenlerin yerine getirilip getirilmediğinin takibini yapmak, bütçe oluşturma ve uygulama süreci üzerinde kontrol sağlamak ve seçilenlerin hesap vermesine dayalı bir sistem oluşturmak uzun periyotlu seçimlerle mümkün olmamaktadır. Bu nedenle halk katılımı iyi bir demokrasi uygulaması olarak ön plana çıkmaktadır (Devas ve Grant, 2003: 308-309). Bu demokrasi uygulaması, siyasi katılımın gerekli ancak yetersiz olduğunu gözler önüne sermiştir. Yalnızca seçim dönemlerinin demokrasi şöleni halini aldığı sonraki yıllarda ise demokrasi adına hiçbir uygulamanın gerçekleştirilmediği durumlarda yönetim ve katılımdan bahsetmek de mümkün gözükmemektedir. Bu bağlamda katılım, “vatandaşın sesi” kavramını içine alarak halkla istişarede bulunmanın ötesinde halkın yerel politikalar ve harcamalar konusunda yönetime doğrudan fikir ve yorumlarını aktarmasını ifade etmektedir (Devas ve Grant, 2003: 309).

3. YEREL POLİTİKALARA KATILIM YOLLARI

Yerel politika oluşturma süreçlerine katılım yolları yıllar içinde gelişmiş ve çeşitlendirilmiştir. Halk belediye meclis toplantılarına izleyici olarak katılabilir, bütçe ve ilgili dokümanları inceleyerek bilgi edinebilir, yerel basını takip ederek gündemden haberdar olabilir veya kent konseyleri aracılığıyla yerel politikalar hakkında görüş bildirebilir.

3.1. Kent Konseyleri

Kent konseyleri, halkın yerel yönetimlere katılımını güvence altına alan demokratik yapılanmalar olarak 5393 sayılı Belediye Kanunu, Birleşmiş Milletler ortak eylem planı Yerel Gündem 21, Avrupa Kentsel Şartı ve Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'na dayanarak ortaya çıkmıştır (Çelik, 2013: 217-218). Kent konseyleri, yerel kalkınmanın gerçekleşmesi amacıyla yerel düzeyde toplumun tüm kesimlerini bir araya getirerek yerel yönetişimi etkin hale getiren ve halkla yönetim arasındaki diyalogu artırarak yerel demokrasinin güçlenmesine katkı sağlayan oluşumlardır (Özdemir, 2011: 38). Yerel demokrasinin vazgeçilmez ayağı olarak kent konseyleri, halkın meclis kararlarından haberdar olması, kentle ilgili bilgilerin tek ağızdan ve sağlıklı bir şekilde yayılması, halkın yerel hizmetlere gönüllü katılımının sağlanması ve sivil toplum kuruluşlarıyla yönetimin iş birliğinde bulunmasında etkili olmaktadır.

Kent konseyi toplantılarında oluşan görüşlerin belediye meclisinin ilk toplantısında gündeme alınarak değerlendirileceğine 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda yer verilmektedir (madde 76). Kent konseyinin dolayısıyla halkın görüş ve düşüncelerinin belediye meclisinde gündeme alınmasının önünü açan bu madde katılımın güçlenmesi ve somut bir karşılık bulması açısından önem arz etmektedir. Nitekim kent konseyi, her ne kadar yerel halkın sorun ve isteklerini dile getirdiği bir mecra olsa da dile gelen bu sorunların çözümü ve isteklerin hayata geçirilmesi ancak belediye meclisinin onayı ile mümkün olabilmektedir. Öte yandan belediye meclisi ve kent konseyi arasında diyalogun artması da katılımın artmasında etkili olabilecektir.

3.2. Belediye Meclisi

Yerel demokrasinin vazgeçilmez unsurlarından belediye meclisi, seçimle iş başına gelmesi ve demokratik usullere uygun bir şekilde çalışması sebebiyle yerel katılım açısından önemlidir. 5393 sayılı Belediye Kanunu 20. maddeye göre belediye meclisi her ayın il haftası, önceden belirlenen bir günde toplanmakta ve toplantının yeri ve zamanı yerel halka duyurulmaktadır. Yani bu maddeden hareketle meclis toplantılarının halka açık yapıldığına ulaşılmaktadır. Ancak belediye başkanı, üyelerden herhangi birinin gerekçeli önerisi doğrultusunda toplantıya katılanların salt çoğunluğunun da onayı üzerine toplantıyı kapalı oturum yapabilmektedir. Bu durum katılımın sınırlandırılmasına ve yerel katılımın zarar görmesine sebep olmaktadır (Aksu ve Kurtuluş, 2011: 119). Yerel halk meclis toplantılarına katılım göstererek dilek ve sorunlarını meclise ve yönetime doğrudan iletebilmektedir. Belediye meclis toplantıları yerele dair birçok konunun görüşüldüğü yerler olması sebebiyle yerel halkın bilgi edinmesine de katkı sağlamaktadır.

3.3. Belediye Bütçesi/Stratejik Planı

Yerel yönetimlerin bütçe ve ilgili dokümanların ulaşılabilir ve açık olmasına yönelik yasal görevleri kanun ve yönetmeliklerde gösterilmiştir. 5018 sayılı KMYKK madde 7’de mali saydamlığın sağlanmasına yönelik olarak tüm hükümet politika ve uygulamalarının süreç ve raporlarının ulaşılabilir ve açık olması hükme bağlanmıştır. Diğer kanun ve yönetmeliklerin çıkış noktası da 5018 sayılı KMYKK’dır. Bu bağlamda Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği madde 32’de mahalli idareler bütçesinin diğer meclis kararları gibi kesinleştiği ve yürürlüğe girdiği ifade edilmiştir. 5393 sayılı Belediye Kanunu madde 23’te kesinleşen meclis kararı özetlerinin yedi gün içinde halka uygun araçlarla duyurulacağına yer verilmiştir. Bu maddelerden hareketle yerel yönetim bütçelerinin mecliste görüşülüp kesinleşmesinin ardından kamuoyuna duyurulacağının yasal zemini oluşturulmuştur. Öte yandan benzer usul stratejik plan için de geçerlidir. Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik madde 14’te stratejik planların ilgili meclislerde kabulünden sonra kamu idarelerinin internet sitelerinden yayımlanacağı ifade edilmiştir. Her ne kadar

bütçe ve ilgili dokümanların kamuoyu bilgisine sunulması ve süreçlerin şeffaf olması yasal güvence altına alınsa da yerel halkın takibinin ve katılımının bulunmadığı durumlarda bu bilgi akışının sağlanması mümkün olmamaktadır. Zira yöneticiler halkı bilgilendirmek ve her kararını kamuoyuna duyurmak konusunda isteksiz davranabilir. Bu durum her ne kadar yasal bir zorunluluğu bulunsun da halkın bilgi ve belgelere ulaşımını etkileyebilmektedir. Bu açıdan vatandaş katılımı, bilginin kamuya açık olmasını sağlayarak bütçe verileri ve dokümanlarına ulaşımın kolaylaşmasını sağlar. Halk katılımının artması ve bütçelerin halkın ihtiyaçlarına cevap verecek hale gelmesiyle bütçe kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde tahsis edilmesi için gerekli demokratik ortam hazırlanmış olur (Yılmaz ve Tosun, 2010: 15-16).

4. YÖNTEM

Türkiye’de katılımcılığa ilişkin literatür incelendiğinde, konunun genel olarak dağınık bir biçimde ele alınıp tartışıldığı görülmektedir. Özkiraz ve Zeren’in (2009) Tokat ilinde halkın yönetime katılımını inceledikleri çalışmada, halkın yönetime katılma fikrine olumlu baktığı ancak bu konuda çekingen davrandığı sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada, yönetimin meşruiyetinin sağlanmasında katılımın kritik bir rol oynadığı belirtilmiş ve seçimlerin yanı sıra halk toplantıları gibi daha etkin katılım yöntemlerinin desteklenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Korkut (2011), Ümraniye ve Şişli belediyelerinde yaptığı araştırmada, katılımcıların %90’ının belediye yönetim süreçlerine dahil olmanın demokratikleşme düzeyini yükselteceğine inandığını ortaya koymuştur. Ancak belediyelerin katılımcı bir vatandaşlık kültüründen yoksun olduğu vurgulanmıştır. Korlu (2014), Bursa’nın merkez ilçe belediyelerinde katılımcılık ve harcama etkinliği ilişkisini incelediği çalışmada, katılımcılığın harcama etkinliğini artıracığı sonucuna ulaşmıştır. 655 kişiyle yapılan anket sonuçlarına göre, katılımcıların oy verme oranı yüksek olmasına rağmen katılımcılık yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmediikleri tespit edilmiştir. Kaypak ve Bimay (2017), Batman’da sivil toplum kuruluşlarının (STK) belediye yönetimlerinin karar süreçlerine katılımını inceledikleri çalışmada, STK’lerin kısmen etkili olduğu ancak önerilerinin çoğunlukla gündeme alınmadığını tespit etmişlerdir. Bu durumun, yasal düzenlemelerin eksikliği nedeniyle STK’lerin karar

alma süreçlerine etkin bir şekilde dahil olamamasından kaynaklandığı ifade edilmiştir. Usta ve Bilgi'nin (2017) Karaman'da gerçekleştirdikleri çalışmada, kent konseylerinin yerel katılım kültürü ve hemşehrilik bilincinin geliştirilmesindeki rolü incelenmiş; vatandaşların hemşehri hukuku hak ve yükümlülükleri konusunda düşük bilgi ve farkındalık düzeyine sahip olduğu tespit edilmiştir. Yavuz (2018), Bursa'nın Nilüfer Belediyesi'nde mahalle komiteleri üzerinden yerel katılımı incelediği çalışmasında, vatandaşların hizmet önceliklerinin ve çözüm süreçlerinin belirlenmesinde katılımı önemli gördüklerini tespit etmiştir. Mahalle komiteleri aracılığıyla katılım oranı %50 seviyesinde bulunmuş, ancak araştırma bulguları, olumlu algılara rağmen katılım bilincinin ve yerel düzeyde katılımın daha da geliştirilmesine ihtiyaç olduğunu göstermiştir. Eroğlu vd. (2022) Çanakkale'nin Ayvacık Belediyesi üzerine yaptığı çalışmada, belediyenin katılımcı bir yönetim modelini yeterince tesis edemediği tespit edilmiştir. Katılım mekanizmalarının (anketler, kent konseyi, açık toplantılar, hizmet masası, katılımcı web sayfası) eksikliği, yerel basınla iş birliğinin yetersizliği ve istek/şikâyet hattı farkındalığının düşük olması bu durumun başlıca nedenleri olarak belirtilmiştir. Türkiye'deki katılımcılık literatüründe uygulama ve sonuçlar açısından tartışmaların sınırlı olduğu ifade edilebilir.

Bu çalışmada, Çanakkale Belediyesi sınırları içerisinde yaşayan vatandaşların katılımcılık düzeylerini ölçmek amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, Aldemir ve Şen (2020) tarafından geliştirilen Yerel Katılım Ölçeği (YKÖ) kullanılmıştır. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK, 2024) verilerine göre, 2023 yılında Çanakkale merkez ilçedeki 18 yaş ve üzeri nüfus 157.339 olarak belirlenmiştir. Bu nüfusa göre, %5 hata payı ve %95 güven düzeyinde ulaşılması gereken minimum örneklem büyüklüğü en az 384 olarak hesaplanmıştır. Buna ek olarak, Hair vd. (2019: 133) kabul edilebilir örneklem büyüklüğünün, ölçek maddelerinin en az 10 katı kadar olması gerektiğini belirtmiştir. Aldemir ve Şen'in (2020) geliştirdiği YKÖ'nün toplam 18 maddeden oluştuğu göz önüne alındığında, Hair vd. (2019)'nin önerisine göre örneklem büyüklüğünün en az 180 olması gerekmektedir. Bu çalışmada, örneklem evreni daha iyi temsil edebilmesi için toplam 507 kişiyle yüz yüze anket uygulanarak veri toplanmıştır. Bu sayede araştırmanın, evreni yeterli düzeyde temsil etme gücüne sahip olduğu söylenebilir.

Veri toplama aracı olarak anket tekniği kullanılmıştır ve anket formu üç ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, katılımcıların temel demografik özelliklerine yönelik sorular yer almaktadır. Bu kısımda katılımcıların cinsiyeti, yaşı, eğitim düzeyi ve mesleği gibi sosyo-demografik bilgileri edinmeyi amaçlayan sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde ise katılımcıların demokratik katılım algıları ile ilgili sorular sorulmuştur. Bu bölümde, son yerel seçimlerde oy kullanıp kullanmadıkları, oy vermenin demokratik süreçte katılım için yeterli olup olmadığını düşünüp düşünmedikleri ve yaşadıkları şehri sahiplenme düzeylerine ilişkin sorular yer almaktadır. Üçüncü ve son bölümde, katılımcıların yerel yönetim süreçlerine katılım düzeylerini ölçmek amacıyla Aldemir ve Şen (2020) tarafından geliştirilen Yerel Katılım Ölçeği'ne (YKÖ) yer verilmiştir. Bu ölçek, katılımcıların yerel yönetimle etkileşimlerini ve katılım davranışlarını değerlendiren toplam 18 sorudan oluşmaktadır.

Etik boyut bağlamında araştırmanın yürütülebilmesi için Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Etik Kurulu'ndan 26.05.2023 tarihli ve E-84026528-050.01.04-2300112000 sayılı izin belgesi alınmıştır. Bu etik kurul izni, araştırmanın bilimsel ve etik ilkelere uygun olarak gerçekleştirilmesini güvence altına almış; ayrıca, katılımcıların haklarının korunmasına yönelik tüm gerekli önlemler eksiksiz olarak yerine getirilmiştir.

5. BULGULAR

Araştırmanın bu kısmında öncelikle frekans analizi bulgularına, daha sonra ise YKÖ'ye ilişkin Doğrulamalı Faktör Analizi (DFA) bulgularına yer verilmiştir. Son olarak da vatandaşların katılımcılık düzeyi ile demografik özellikleri arasındaki ilişkilerin ortaya konulabilmesi için hipotez testlerine ilişkin bulgular ortaya konulacaktır.

5.1. Frekans Analizi Bulguları

Anket formunda yer alan tüm sorulara ilişkin frekans analizine ait bulgular, Tablo 1 ile Tablo 3 arasında sunulmuştur. İlk olarak, katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin veriler Tablo 1'de gösterilmiştir. Bu tabloda, katılımcıların yaş, cinsiyet, eğitim durumu ve meslek gibi temel özelliklerine dair dağılımlar ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

Tablo 1. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

		f	%
Cinsiyetiniz	Kadın	195	38,5
	Erkek	312	61,5
Yaşınız	18-25 yaş	54	10,7
	26-35 yaş	92	18,1
	36-45 yaş	128	25,2
	46-55 yaş	99	19,5
	56-65 yaş	93	18,3
	65 yaş üzeri	41	8,1
Eğitim durumunuz	İlköğretim	56	11
	Lise	126	24,9
	Üniversite	280	55,2
	Lisansüstü	45	8,9
Mesleğiniz	Kamu sektörü	124	24,5
	Özel sektör	224	44,2
	Çiftçi	9	1,8
	Emekli	101	19,9
	Çalışmıyor	49	9,7

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1'e göre, katılımcıların %61,5'i erkek, %38,5'i kadın olup yaş aralıklarına göre en yüksek grup %25,2 ile 36-45 yaş aralığıdır. Eğitim düzeyine bakıldığında, katılımcıların çoğunluğunun %55,2 ile üniversite mezunu olduğu görülmektedir. Mesleki dağılımda ise katılımcıların %44,2'si özel sektörde çalışırken, %24,5'i kamu sektöründe, %19,9'u emekli ve %9,7'si çalışmıyor olarak belirtilmiştir. Bu veriler, araştırmanın geniş bir yaş ve meslek gruplarını içerdiğini, özellikle üniversite mezunlarının ve özel sektör çalışanlarının ağırlıkta olduğunu göstermektedir. Demografik özelliklerine bakıldığında katılımcıların Çanakkale ilinin özelliklerini yansıttığı düşünülmektedir. Tablo 2'de çeşitli alandaki çoktan seçmeli sorulara ilişkin frekans analizi bulguları verilmiştir.

Tablo 2. Çeşitli Alandaki Sorulara İlişkin Bulgular

		f	%
Son belediye seçimlerinde oy kullandınız mı?	Evet	469	92,5
	Hayır	38	7,5
Yerel hizmetlerin görülmesinde görev olarak sadece oy vermek yeterli midir?	Evet	78	15,4
	Hayır	429	84,6
Kendinizi Çanakkale'nin bir parçası olarak hissediyor musunuz?	Evet	466	91,9
	Hayır	41	8,1

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2’de Çanakkale Belediyesi sınırları içinde yaşayan katılımcıların yerel seçimlere katılım oranları, yerel hizmetlerde katılım hakkındaki görüşleri ve kent aidiyetleri hakkında bilgiler sunulmaktadır. İlk olarak, katılımcıların %92,5’inin son belediye seçimlerinde oy kullandığını belirtmesi, seçimlere yönelik yüksek bir katılım ve duyarlılık seviyesini yansıtmaktadır. Bu durum, temsili demokrasinin temel unsurlarından biri olan seçimlerde vatandaşların aktif rol aldığını göstermektedir. Katılımcılara yöneltilen, yerel hizmetlerde sadece oy vermenin yeterli olup olmadığı sorusuna verilen yanıtlar ise katılımcıların %84,6’sının oy vermeyi yeterli bulmadığını ortaya koymaktadır. Bu sonuç, bireylerin yerel yönetim süreçlerinde daha fazla katılım arzusunda olduklarını ve katılımın sadece oy kullanmakla sınırlı kalmaması gerektiğine inandıklarını göstermektedir. Böylelikle, katılımcıların yerel demokrasiye katkıda bulunma yönünde güçlü bir eğilim sergilediği anlaşılmaktadır. Çanakkale’ye aidiyet hissine dair bulgular, katılımcıların %91,9’unun kendisini yaşadığı kentin bir parçası olarak gördüğünü ortaya koymaktadır. Bu yüksek oran, kentle bütünleşmiş bir topluluğun varlığına işaret etmekte ve güçlü bir yerel kimlik oluşumunu yansıtmaktadır. Kent aidiyetinin yüksek oluşu, bireylerin yaşadıkları yerle olan bağlarının kuvvetli olduğunu ve bu bağın, yerel yönetimlere katılım açısından olumlu bir temel oluşturduğunu göstermektedir. Genel olarak Tablo 2’nin bulguları, Çanakkale’de seçimlere katılımın güçlü olduğunu, vatandaşların yalnızca oy kullanmakla sınırlı kalmayan bir katılım biçimine eğilim gösterdiklerini ve kentle yüksek derecede aidiyet hissettiklerini göstermektedir. Bu durum, aktif bir katılımcı demokrasiye yönelik güçlü bir potansiyel olduğunu ortaya koymaktadır. Tablo 3’te YKÖ maddelerine ilişkin frekans analizi bulguları verilmiştir.

Tablo 3. YKÖ Maddelerine İlişkin Bulgular

	Tamamen Katılmıyorum		Katılmıyorum		Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum		Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
F1. Yerel yöneticiler yeni politikaları planlarken halkın görüşlerine başvurmalıdır.	16	3,2	4	0,8	6	1,2	158	31,2	323	63,7
F2. Yerel yöneticiler yeni politikaları planlarken sivil toplum kuruluşlarıyla iş birliği yapmalıdır.	6	1,2	12	2,4	28	5,5	169	33,3	292	57,6
F3. Kent Konseyi kararları yerel politika yapım süreçlerinde dikkate alınmalıdır.	11	2,2	11	2,2	69	13,6	203	40	213	42
F4. Yerel yönetimler (belediye) işlettiği süreçleri şeffaf bir biçimde yürütmelidir.	4	0,8	6	1,2	13	2,6	151	29,8	333	65,7
F5. Yerel yöneticiler vatandaşlarla fikir alışverişine ve iş birliğine açık olmalıdır.	3	0,6	9	1,8	24	4,7	161	31,8	310	61,1
	Hiçbir Zaman		Nadiren		Bazen		Sıklıkla		Her Zaman	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
T1. Kent Konseyi toplantılarını takip ederim.	141	27,8	179	35,3	134	26,4	37	7,3	16	3,2
T2. Kent Konseyinde alınan kararları takip ederim.	120	23,7	172	33,9	136	26,8	63	12,4	16	3,2
T3. Yaşadığım yerin kent yaşamına ilişkin gündemini takip ederim.	19	3,7	28	5,5	78	15,4	233	46	149	29,4
T4. Yerel basını takip ederim.	18	3,6	19	3,7	74	14,6	224	44,2	172	33,9
T5. Belediye Meclisi toplantılarını takip ederim.	113	22,3	149	29,4	153	30,2	71	14	21	4,1
T6. Belediyenin stratejik planını incelerim.	146	28,8	146	28,8	131	25,8	61	12	23	4,5

T7. Belediyenin yıllık bütçe görüşmelerini takip ederim.	176	34,7	161	31,8	116	22,9	40	7,9	14	2,8
T8. Belediye bütçesini incelerim.	193	38,1	161	31,8	102	20,1	39	7,7	12	2,4
T9. Belediye ile yaşadığım uyuşmazlıklarda hukuki yollara başvurmayı düşünürüm.	31	6,1	43	8,5	103	20,3	171	33,7	159	31,4
GB1. Kent Konseyi'ne veya yaşadığım yerle ilgili görev yapan yerel inisiyatiflere üye olurum.	109	21,5	124	24,5	146	28,8	84	16,6	44	8,7
GB2. Belediyenin icraatlarına ilişkin karşılaştığım sorunları dile getiririm.	14	2,8	20	3,9	67	13,2	222	43,8	184	36,3
GB3. Belediyenin icraatlarına ilişkin beğendiğim politikaları dile getiririm.	13	2,6	14	2,8	49	9,7	219	43,2	212	41,8
GB4. Belediye'ye resmi kanallar (CİMER, Çağrı Merkezi vb.) üzerinden dilek ve şikayetlerimi iletirim.	28	5,5	31	6,1	61	12	187	36,9	200	39,4

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

YKÖ toplam 18 madde ile 3 boyuttan oluşan bir ölçektir ve katılımcıların yerel yönetim süreçlerine ilişkin farkındalık, aktif katılım ve geri bildirim davranışlarını değerlendirmektedir. Bu kapsamda YKÖ kullanılarak elde edilen veriler, vatandaşların yerel yönetimle olan ilişkilerinin farklı boyutlarını ortaya koymaktadır. İlk olarak, farkındalık boyutuna bakıldığında, katılımcıların çoğunluğunun yerel yöneticilerin yeni politika planlamalarında halkın görüşlerini dikkate alması, sivil toplum kuruluşlarıyla iş birliği yapması ve yönetim süreçlerinde şeffaflığı sağlaması gerektiğine dair ifadelere yüksek oranda katıldığı görülmektedir. “Katılıyorum” ve “tamamen katılıyorum” yanıtlarının yoğunluğu, vatandaşların yerel yönetimlerden şeffaflık ve katılımçılık konusunda güçlü bir beklenti içinde olduklarını yansıtmaktadır. Takip ve aktif katılım boyutuna gelindiğinde, katılımcıların yerel yönetim faaliyetlerine doğrudan katılım oranlarının görece düşük olduğu dikkat çekmektedir. Özellikle kent konseyi toplantılarını takip etme veya belediyenin bütçe görüşmelerine katılma gibi faaliyetlerde katılımcı-

ların çoğunluğu “hiçbir zaman” veya “nadiren” yanıtlarını vermiştir. Bununla birlikte, kent gündemini ve yerel basını takip etme eğilimlerinin daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu bulgular, vatandaşların doğrudan katılım gerektiren faaliyetlerde daha pasif bir tutum sergilediklerini göstermektedir. Son olarak, geri bildirim boyutunda, katılımcıların belediye ile iletişim kurma noktasında daha aktif oldukları gözlemlenmektedir. Resmi kanallardan dilek ve şikâyet iletme, belediye politikalarına yönelik eleştiride bulunma veya destek gösterme gibi alanlarda yüksek katılım oranları, vatandaşların yerel yönetimlerin faaliyetleri hakkında düşüncelerini ifade etme konusunda istekli olduklarını ortaya koymaktadır. Tablo 3 genel olarak değerlendirildiğinde, Çanakkale’deki katılımcıların yerel yönetim süreçlerine dair farkındalık düzeylerinin yüksek olduğu ve geri bildirimde bulunma eğilimlerinin de güçlü olduğu anlaşılmaktadır. Ancak doğrudan aktif katılım gerektiren süreçlerde katılımın düşük kalması, vatandaşların yerel yönetimle etkileşiminde belirli alanlarda yoğunlaştığını ve aktif katılım mekanizmalarının daha fazla teşvik edilmesi gerektiğini göstermektedir.

5.2. Doğrulamalı Faktör Analizi (DFA) Bulguları

Daha önce 3 boyut ve 18 maddeden oluşan bir yapıya sahip olduğu bilinen YKÖ’nün yapısal geçerliliği DFA ile kontrol edilmiştir. Bu aşamada, maddelerin faktör yüklerine ve uyum iyiliklerine bakılmıştır. Analiz sonucunda T1, T2, T3, T4, T9 ve GB1 nolu maddelerin faktör yüklerinin çok düşük olması nedeniyle ölçekten çıkartılması gerektiği anlaşılmıştır. İlgili maddeler tek tek çıkartıldıktan sonra analiz tekrarlanmış ve 12 soruluk bir yapıya ulaşılmıştır. Bu yapının birtakım uyum iyiliği değerleri kritik değerlerle karşılaştırılmıştır. Elde edilen bulgulara göre $\chi^2=159,8$ olarak, $p=0,001$ olarak, $df=50$ olarak, $\chi^2/df=3,197$ olarak, GFI=0,948 olarak, CFI=0,952 olarak, RMSEA=0,066 olarak bulunmuştur. Elde edilen bu değerlere bakıldığında ölçeğin uyum iyiliğinin kabul edilen seviyelerde olduğu (Yaşlıoğlu, 2017: 80-81; Gürbüz, 2021: 38) söylenebilmektedir. DFA sonucunda maddelerin standartlaştırılmış faktör yükleri Tablo 4’te verilmiştir.

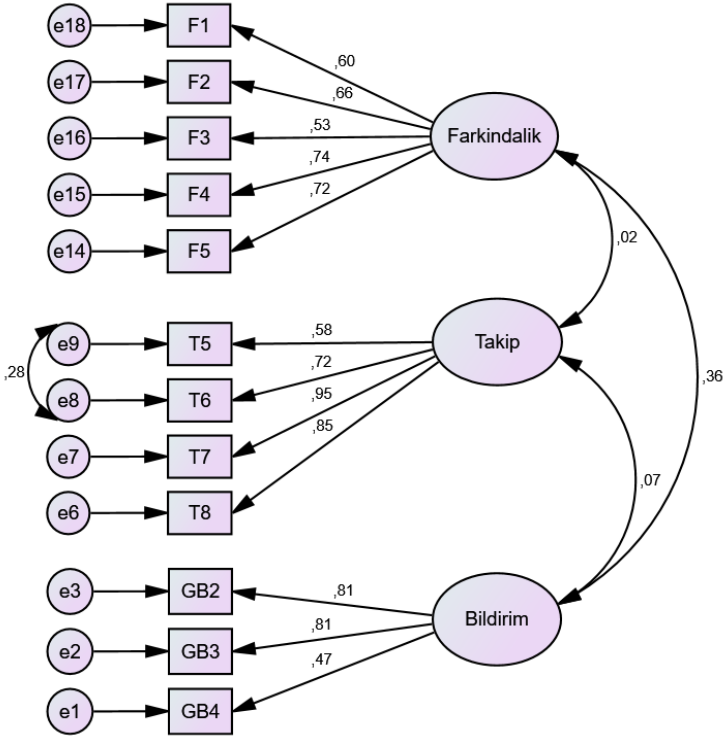
Tablo 4. DFA'ya İlişkin Bulgular

Boyutlar	Madde Numarası	Standartlaştırılmış Faktör Yüğü
Farkındalık	F1	0,598
	F2	0,661
	F3	0,526
	F4	0,737
	F5	0,720
Takip ve Aktif Katılım	T5	0,580
	T6	0,724
	T7	0,949
	T8	0,854
Geri Bildirim	GB2	0,811
	GB3	0,805
	GB4	0,467

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Hair vd. (2019: 152)'ne göre standardize edilmiş faktör yüklerinin 350 kişilik bir örnekleme en az 0,3'ün üzerinde olması gerekmektedir. Buna göre çalışmadaki örneklem sayısının 507 olduğu göz önünde bulundurulduğunda, Tablo 4'te görünen standardize edilmiş faktör yüklerinin kabul edilebilir seviyede olduğu söylenebilmektedir. Şekil 1'de YKÖ'nün farkındalık, takip ve aktif katılım ile geri bildirim boyutları arasındaki korelasyonlar ve ölçeğin yapısal geçerliliğine ilişkin yol diyagramı verilmiştir.

Şekil 2. YKÖ Yol Diyagramı



Kaynak: Bu şekil yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 1’de ilk olarak, farkındalık boyutu ile takip ve aktif katılım boyutu arasındaki ilişkiye bakıldığında, bu iki boyut arasında zayıf bir pozitif korelasyon (0,02) olduğu görülmektedir. Bu durum, vatandaşların yerel yönetim süreçleri hakkında bilgi sahibi olmalarının, doğrudan aktif katılım davranışlarını yeterince etkilemediğini ortaya koymaktadır. Yani bireyler, yerel yönetim hakkında farkındalık sahibi olsalar bile, bu bilgi düzeylerinin aktif katılımlarını artırmadığı anlaşılmaktadır. İkinci olarak, takip ve aktif katılım boyutu ile geri bildirim boyutu arasındaki ilişki incelendiğinde, bu iki boyut arasında daha güçlü bir korelasyon (0,07) olduğu görülmektedir. Bu ilişki, vatandaşların yerel yönetim faaliyetlerini takip etmeleri ve katılım göstermeleri durumunda belediyeye geri bildirim sağlama eğilimlerinin kısmen arttığını göstermektedir. Ancak, bu ilişkinin göreceli olarak düşük

olması, aktif katılımın geri bildirimde bulunmayı artırmasına rağmen etkisinin sınırlı kaldığını işaret etmektedir. Son olarak, farkındalık boyutu ile geri bildirim boyutu arasındaki ilişkiye bakıldığında, bu iki boyut arasında 0,36 olarak ölçülen bir korelasyon bulunmaktadır. Bu değer, diğer boyutlarla kıyaslandığında daha yüksektir ve vatandaşların yerel yönetim politikaları hakkında bilgi sahibi olmasının, belediyeye geri bildirimde bulunma eğilimlerini olumlu yönde etkilediğini göstermektedir. Yani, yerel yönetimler hakkında bilgi sahibi olan vatandaşların, yönetimle doğrudan iletişim kurma ve taleplerini iletme konusunda daha istekli oldukları söylenebilir. Genel olarak, Şekil 1'deki korelasyonlar, yerel katılımın boyutları arasında en güçlü ilişkinin farkındalık ve geri bildirim boyutları arasında olduğunu ortaya koymaktadır. Takip ve aktif katılım boyutu ile diğer boyutlar arasındaki zayıf ilişkiler ise bireylerin doğrudan katılım yerine bilgi edinme ve geri bildirim yoluyla yerel yönetim süreçlerine katılma eğiliminde olduklarını göstermektedir. Bu sonuçlar, katılımcılık düzeyinin artırılması için vatandaşların sadece bilgilendirilmesinin yeterli olmayıp, aktif katılım mekanizmalarının da teşvik edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Ayrıca, kovaryanslara ilişkin 1 adet düzeltme de yapılmıştır. Ölçeğin ve boyutlarının güvenilirliğine ilişkin test sonuçları Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5. Güvenirlik Testine İlişkin Bulgular

Grup	Cronbach's Alfa Katsayısı	İfade Sayısı
Farkındalık Boyutu	0,778	5
Takip ve Aktif Katılım Boyutu	0,866	4
Geri Bildirim Boyutu	0,711	3
YKÖ	0,725	12

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 5'te Çanakkale Belediyesi sınırları içinde uygulanan YKÖ'nün farkındalık, takip ve aktif katılım ile geri bildirim boyutlarının güvenilirlik analizine ilişkin sonuçları sunmaktadır. Bu analizde, ölçeğin her bir boyutu için iç tutarlılığı değerlendirmek üzere Cronbach's Alfa katsayısı kullanılmıştır. Cronbach's Alfa katsayısının 0,7 ile 0,9 arasında olması iç tutarlığın iyi düzeyde sağlanabildiğinin göstergesidir (Kılıç,

2016: 48). Elde edilen bulgular, ölçeğin güvenilir bir ölçüm aracı olduğunu göstermektedir. İlk olarak, farkındalık boyutunun Cronbach's Alfa değeri 0,778'dir. Bu oran, farkındalık maddelerinin birbirleriyle tutarlı olduğunu ve iyi bir iç tutarlılık sergilediğini göstermektedir. Bu bağlamda, yerel yönetim süreçlerine dair bilgi sahibi olma düzeyini ölçen maddeler arasında güçlü bir uyum olduğu söylenebilir. Takip ve aktif katılım boyutunun Cronbach's Alfa değeri ise 0,866 olarak hesaplanmıştır. Bu oldukça yüksek değer, katılımcıların yerel yönetim faaliyetlerini takip etme ve bu faaliyetlere aktif katılma eğilimlerinin güvenilir bir şekilde ölçüldüğünü göstermektedir. Dolayısıyla, takip ve aktif katılım maddelerinin birbirleriyle son derece uyumlu olduğu anlaşılmaktadır. Geri bildirim boyutunun güvenilirlik katsayısı ise 0,711 olarak bulunmuştur. Bu değer de iyi bir iç tutarlılık düzeyi olarak değerlendirilmekte ve geri bildirim maddelerinin birbirleriyle uyumlu bir yapı sergilediğini göstermektedir. Bu bağlamda, katılımcıların yerel yönetimlere geri bildirimde bulunma eğilimlerinin güvenilir bir biçimde ölçüldüğü sonucuna ulaşılmaktadır. Öte yandan, YKÖ'nün genel güvenilirlik katsayısı 0,725 olarak hesaplanmıştır. Bu değer, ölçeğin tüm boyutlarının birlikte ele alındığında da iyi bir iç tutarlılık sergilediğini ortaya koymaktadır. Sonuç olarak, YKÖ hem genel anlamda hem de her bir boyut bazında güvenilir bir araç olarak değerlendirilmektedir ve katılımcıların yerel yönetim süreçlerine katılım düzeylerini etkili bir şekilde ölçebileceği anlaşılmaktadır. Tablo 6'da YKÖ geneli ve tüm boyutlarının ortalama değerleri verilmiştir.

Tablo 6. YKÖ Geneli ve Boyutlarının Ortalama Değerlerine İlişkin Bulgular

Grup	Ortalama	Standart Hata
Farkındalık Boyutu	4,4446	0,0256
Takip ve Aktif Katılım Boyutu	2,5511	0,0345
Geri Bildirim Boyutu	4,0815	0,0352
YKÖ	3,6325	0,0211

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 6, Çanakkale Belediyesi sınırları içinde yapılan YKÖ analizinde, katılımcıların farkındalık, takip ve aktif katılım ile geri bildirim boyutlarındaki ortalamalarını sunarak, yerel yönetim süreçlerine katılım düzeylerine dair genel bir çerçeve çizmektedir. Öncelikle, farkındalık boyutunun ortalaması 4,45 olarak oldukça yüksek bir değerde görülmektedir. Bu durum, katılımcıların yerel yönetimlerin işleyişi, kararları ve politikalarına dair bilgi sahibi olma eğilimlerinin yüksek olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla, vatandaşların yerel yönetim süreçlerine yönelik farkındalık düzeyinin güçlü olduğunu söylemek mümkündür. Takip ve aktif katılım boyutunun ortalaması ise 2,6 ile görece düşük kalmıştır. Bu değer, katılımcıların yerel yönetim faaliyetlerini aktif olarak takip etme ve katılma düzeylerinin ortalamasının altında olduğunu ortaya koymaktadır. Geri bildirim boyutunda ise ortalama 4,1 olarak hesaplanmış ve yüksek bir düzeyde çıkmıştır. Bu değer, vatandaşların yerel yönetimlere yönelik düşüncelerini aktarma, şikâyet veya öneri sunma gibi geri bildirim davranışlarında aktif olduklarını göstermektedir. Katılımcılar, yerel yönetimle etkileşimlerinde geri bildirim verme konusunda isteklidirler. Genel olarak YKÖ'nün ortalaması ise 3,6'dır. Bu değer, vatandaşların yerel yönetim süreçlerine katılım düzeylerinin genel anlamda ortalamasının üzerinde olduğunu ifade etmektedir. Tablo 6'nın bulguları Çanakkale'deki vatandaşların yerel yönetim süreçleri hakkında bilgi sahibi olma ve geri bildirim verme konularında güçlü bir eğilime sahip olduğunu, ancak doğrudan aktif katılımı daha sınırlı bir katılım gösterdiklerini ortaya koymaktadır. Bu durum, yerel yönetimlerin halkın doğrudan katılımını teşvik edecek politikalar geliştirmesinin gerekliliğini ve vatandaşların aktif katılımını artıracak fırsatların sağlanmasının önemini vurgulamaktadır.

5.3. Hipotez Testleri Bulguları

Bu kısımda vatandaşların katılımcılık düzeyleri ile demografik özellikleri ve çoktan seçmeli sorulara verdikleri cevaplar arasındaki ilişkiye yönelik bulgulara yer verilecektir. Bu ilişkiye yönelik hipotezler şu şekilde oluşturulmuştur:

H1: Vatandaşların katılımcılık düzeyleri ile cinsiyetleri arasında farklılaşma vardır.

H2: Vatandaşların katılımcılık düzeyleri ile yaşı arasında farklılaşma vardır.

H3: Vatandaşların katılımcılık düzeyleri ile eğitim durumu arasında farklılaşma vardır.

H4: Vatandaşların katılımcılık düzeyleri ile mesleği arasında farklılaşma vardır.

H5: Vatandaşların katılımcılık düzeyleri ile oy kullanması arasında farklılaşma vardır.

H6: Vatandaşların katılımcılık düzeyleri ile oy vermenin yeterli olduğunu düşünmeleri arasında farklılaşma vardır.

H7: Vatandaşların katılımcılık düzeyleri ile kendini şehrin bir parçası olarak görmesi arasında farklılaşma vardır.

Yukarıda sayılan hipotezlerin sınanmasında parametrik testler mi yoksa non-parametrik testler mi kullanılacağına ifadelerin çarpıklık-basıklık değerlerine bakarak karar verilecektir. Tablo 7’de ifadelerin çarpıklık ve basıklık değerlerine yer verilmiştir.

Tablo 7. İfadelerin Normallğine İlişkin Bulgular

İfade	Çarpıklık	Basıklık
Cinsiyetiniz	-0,476	-1,781
Yaşınız	0,054	-0,914
Eğitim durumunuz	-0,524	-0,180
Mesleğiniz	0,670	-0,869
Son belediye seçimlerinde oy kullandınız mı?	3,238	8,519
Yerel hizmetlerin görülmesinde görev olarak sadece oy vermek yeterli midir?	-1,925	1,710
Kendinizi Çanakkale’nin bir parçası olarak hissediyor musunuz?	3,084	7,540
Farkındalık boyutu	-1,422	3,272
Takip ve aktif katılım boyutu	0,400	-0,062
Geri bildirim boyutu	-0,813	0,700
YKÖ	-0,277	0,089

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

George ve Mallery (2020: 114), bir veri setinin normal dağılım gösterdiğinin kabul edilebilmesi için dağılım değerlerinin ± 2 aralığında olması gerektiğini belirtmektedir. Tablo 7 incelendiğinde, “Son belediye seçimlerinde oy kullandınız mı?”, “Kendinizi Çanakkale’nin bir parçası olarak hissediyor musunuz?” ve “Farkındalık boyutu” ifadelerinin normal dağılım sergilemediği, diğer değişkenlerin ise normal dağılım gösterdiği görülmektedir. Bu sonuçlar doğrultusunda, 1. ve 6. hipotezlerin test edilmesinde t-Testi, 2., 3. ve 4. hipotezler için ANOVA ve 5. ile 7. hipotezler için Mann-Whitney U Testi uygulanmasının uygun olduğu anlaşılmaktadır. Tablo 8’de ise bu hipotez testlerine ilişkin bulgular sunulmaktadır.

Tablo 8. Hipotezlere İlişkin Bulgular

Boyut	Cinsiyet	n	$\bar{x}$	Std. Sapma	<i>t</i> istatistiği	<i>p</i>
YKÖ	Kadın	195	3,6775	0,4735	0,185	0,853
	Erkek	312	3,6294	0,4756		
Boyut	Yaş	<i>n</i>	$\bar{x}$	Std. Sapma	<i>F</i> istatistiği	<i>p</i>
YKÖ	18-25 yaş	54	3,5869	0,4592	0,255	0,937
	26-35 yaş	92	3,6095	0,5045		
	36-45 yaş	128	3,6370	0,4749		
	46-55 yaş	99	3,6667	0,4782		
	56-65yaş	93	3,6419	0,4772		
	65 üzeri yaş	41	3,6266	0,4254		
Boyut	Eğitim Durumu	<i>n</i>	$\bar{x}$	Std. Sapma	<i>F</i> istatistiği	<i>p</i>
YKÖ	İlköğretim	56	3,5893	0,4724	5,966	0,001
	Lise	126	3,4908	0,4839		
	Üniversite	280	3,6975	0,4571		
	Lisansüstü	45	3,6786	0,4796		

Boyut	Meslek	<i>n</i>	$\bar{x}$	Std. Sapma	<i>F</i> istatistiği	<i>p</i>
YKÖ	Kamu Sektörü	124	3,6172	0,4551	3,281	0,011
	Özel Sektör	224	3,6882	0,4899		
	Çiftçi	9	3,2308	0,5315		
	Emekli	101	3,6222	0,4587		
	Çalışmıyor	49	3,5118	0,4250		
Boyut	Oy Kullanma Durumu	<i>n</i>	Sıralama Ortalaması	Sıralama Toplamı	<i>z</i> istatistiği	<i>p</i>
YKÖ	Evet	469	257,33	120688,50	-1,805	0,072
	Hayır	38	212,88	8089,50		
Boyut	Oy Vermek Yeterli Mi?	<i>n</i>	$\bar{x}$	Std. Sapma	<i>t</i> istatistiği	<i>p</i>
YKÖ	Evet	78	3,4615	0,5036	-3,499	0,001
	Hayır	429	3,6636	0,4627		
Boyut	Kente Ait Hissetmek	<i>n</i>	Sıralama Ortalaması	Sıralama Toplamı	<i>z</i> istatistiği	<i>p</i>
YKÖ	Evet	466	257,55	120016,01	-1,840	0,066
	Hayır	41	213,71	8762,01		

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 8’de ilk olarak vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile cinsiyetleri arasında bir ilişki olup olmadığı t-Testi ile araştırılmıştır. Test istatistiği 0,185 ve anlamlılık değeri 0,853 olarak hesaplanmıştır. Anlamlılık değeri kritik değerlerin üzerinde olduğundan vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile cinsiyetleri arasında bir ilişki bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır ($t=0,185$ ve $p>0,10$). İkinci olarak vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile yaşları arasındaki ilişki ANOVA ile araştırılmıştır. Test istatistiği 0,255 ve anlamlılık değeri 0,937 olarak hesaplanmıştır. Anlamlılık değeri kritik değerlerin üzerinde olduğundan vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile yaşları arasında bir ilişki bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır ($F=0,255$ ve $p>0,10$). Üçüncü olarak vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile eğitim durumları arasındaki ilişki ANOVA ile araştırılmıştır. Test istatistiği 5,966 ve anlamlılık

değeri yaklaşık 0 olarak hesaplanmıştır. Anlamlılık değeri %5 önem düzeyinde kritik değerden düşük olduğundan vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile eğitim durumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olduğu söylenebilmektedir ($F=5,966$ ve $p<0,05$). Bu farklılığın hangi eğitim düzeyleri arasında gerçekleştiğinin tespit edilebilmesi için aşağıdaki post hoc testi sonucuna bakılması gerekmektedir. Dördüncü olarak vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile meslekleri arasındaki ilişki ANOVA ile araştırılmıştır. Test istatistiği 3,281 ve anlamlılık değeri 0,011 olarak hesaplanmıştır. Anlamlılık değeri %5 önem düzeyinde kritik değerden düşük olduğundan vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile meslekleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olduğu söylenebilmektedir ($F=3,281$ ve $p<0,05$). Bu farklılığın hangi meslekler arasında gerçekleştiğinin tespit edilebilmesi için aşağıdaki post hoc testi sonucuna bakılması gerekmektedir. Beşinci olarak vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile oy kullanma durumu arasında bir ilişki olup olmadığı Mann-Whitney U Testi ile araştırılmıştır. Test istatistiği -1,805 ve anlamlılık değeri 0,072 olarak hesaplanmıştır. Anlamlılık değeri %10 önem düzeyinde kritik değerden düşük olduğundan vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile oy kullanma durumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. Buna göre, oy kullanan vatandaşların katılım düzeyinin oy kullanmayanlara göre daha fazla olduğu söylenebilmektedir ($z=-1,805$ ve $p<0,10$). Altıncı olarak vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile oy vermenin yeterli olduğunu düşünenler arasında bir ilişki olup olmadığı t-Testi ile araştırılmıştır. Test istatistiği -3,499 ve anlamlılık değeri 0,001 olarak hesaplanmıştır. Anlamlılık değeri %5 önem düzeyinde kritik değerden düşük olduğundan vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile oy vermenin yeterli olduğunu düşünenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. Buna göre, oy vermenin yeterli olmadığını düşünen vatandaşların katılım düzeyinin oy vermenin yeterli olduğunu düşünenlere göre daha fazla olduğu söylenebilmektedir ($t=-3,499$ ve $p<0,05$). Yedinci ve son olarak da vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile kendini kente ait hissetme durumları arasında bir ilişki olup olmadığı Mann-Whitney U Testi ile araştırılmıştır. Test istatistiği -1,840 ve anlamlılık değeri 0,066 olarak hesaplanmıştır. Anlamlılık değeri %10 önem düze-

yinde kritik değerden düşük olduğundan vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile kendini kente ait hissetme durumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. Buna göre, kendini kente ait hisseden vatandaşların katılım düzeyinin ait hissetmeyenlere göre daha fazla olduğu söylenebilmektedir ($z=-1,840$ ve $p<0,10$). Böylece H1 ve H2 hipotezleri reddedilirken; H3, H4, H5, H6 ve H7 hipotezleri kabul edilmiştir. Tablo 9'da ANOVA sonrası anlamlı farklılaşma bulunan değişkenler için yapılan post hoc testi bulguları verilmiştir. Levene varyans homojenliği testi sonuçlarına göre tüm ifadelerin varyansının homojen olduğu görüldüğünden post hoc testlerinden Tukey Testi kullanılmıştır.

Tablo 9. Post Hoc Testi Bulguları

Bağımlı Değişken	Eğitim Durumu (I)	Eğitim Durumu (J)	Ortalamaların Farkı (I-J)	Std. Hata	<i>p</i> değeri
YKÖ	Üniversite	Lise	0,2067	0,0502	0,001
	Lisansüstü	Lise	0,1878	0,0812	0,096
Bağımlı Değişken	Meslek (I)	Meslek (J)	Ortalamaların Farkı (I-J)	Std. Hata	<i>p</i> değeri
YKÖ	Özel Sektör	Çiftçi	0,4574	0,1598	0,035

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 9, vatandaşların yerel katılım düzeyleri ile eğitim ve meslek grupları arasındaki istatistiksel farkların hangi grup lehine olduğunu ortaya koymaktadır. İlk olarak, eğitim durumuna göre analiz edilen bulgular, üniversite ve lisansüstü eğitim düzeyindeki bireylerin yerel katılım düzeylerinin, lise mezunlarına kıyasla anlamlı derecede daha yüksek olduğunu göstermektedir. Bu fark, eğitim seviyesinin artmasıyla birlikte yerel yönetim süreçlerine katılım eğiliminin de arttığını ve daha yüksek eğitim düzeyindeki bireylerin yerel katılım konusunda daha aktif olduklarını ortaya koymaktadır. İkinci olarak, meslek grupları arasındaki farklılıklar incelendiğinde, özel sektörde çalışan bireylerin yerel katılım düzeylerinin, çiftçilikle uğraşan bireylere göre anlamlı düzeyde yüksek olduğu belirlenmiştir. Bu durum, özel sektör çalışanlarının yerel yönetim süreçlerinde daha etkin bir katılım sergilediklerini, buna karşın çiftçilerin yerel katılımında daha düşük bir eğilim gösterdiğini ortaya koymaktadır. Genel olarak bu bulgular, eğitim ve meslek gruplarının yerel yönetimlere katılımında belirleyici faktörler olduğunu

ve yüksek eğitim düzeyine sahip veya özel sektörde çalışan bireylerin yerel katılıma daha açık olduklarını göstermektedir.

6. TARTIŞMA VE SONUÇ

Katılım kavramı, uzun yıllardır literatürde farklı boyutlarıyla incelenen ve çeşitli perspektiflerden ele alınan temel bir konudur. Katılım, yalnızca seçimlerde değil; aynı zamanda yerel politikalar ve harcamalar gibi konularda da halkın doğrudan görüş ve önerilerini yönetime iletmesini kapsar. Bu bağlamda, katılım olgusunun doğrudan demokrasinin bir parçası olarak önem taşıdığı ve yerelleşme, yaşam kalitesinin iyileştirilmesi ve toplumsal kalkınma gibi süreçlerle yakından ilişkili olduğu kabul edilmektedir. Bu sebeple, vatandaşların katılımının sürekli ve aktif olması gerekliliği vurgulanmaktadır. Bu çalışmada, Çanakkale Belediyesi örneği üzerinden vatandaşların yerel katılım düzeyleri ve katılımcı demokrasi anlayışının geliştirilme olanakları araştırılmıştır. Araştırma, Çanakkale Belediyesi sınırları içerisinde ikamet eden ve farklı demografik özelliklere sahip 507 vatandaştan oluşan bir örneklem üzerinde gerçekleştirilmiştir. Anket çalışmasında, katılımcıların demografik bilgileri (yaş, cinsiyet, eğitim durumu, meslek, gelir düzeyi), oy kullanma davranışları, kente aidiyet hisleri ve yerel yönetim süreçlerine katılım düzeyleri değerlendirilmiştir. Anketler yüz yüze görüşmeler aracılığıyla toplanmış olup geniş bir katılımcı kitlesine ulaşılmıştır.

DFA bulgularına göre, farkındalık boyutunun ortalaması yaklaşık 4,45 olarak, takip ve aktif katılım boyutunun ortalaması yaklaşık 2,6 olarak, geri bildirim boyutunun ortalaması ise yaklaşık 4,1 olarak bulunmuştur. Ölçeğin genel ortalaması yaklaşık 3,6'dır. Bu veriler, vatandaşların farkındalık ve geri bildirim düzeylerinin iyi, takip ve aktif katılım düzeylerinin ise ortalamanın altında olduğunu göstermektedir. Vatandaşların yerel katılımcılık düzeylerinin ise ortalamanın biraz üzerinde olduğu söylenebilmektedir.

Vatandaşların katılım düzeyleri ile demografik özellikleri ve çeşitli siyasal ve psikolojik tutumları arasında farklılaşma olup olmadığı da araştırılmıştır. Burada yerel katılım düzeyleri ile vatandaşların eğitim durumu, mesleği, oy verme tutumu, katılım için oy vermeyi yeterli gör-

mesi durumu ve kendini kente ait hissetme durumu arasında istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir. İlk olarak, üniversite ve lisansüstü eğitim düzeyindeki vatandaşların yerel katılım düzeyleri, lise mezunlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde daha yüksek bulunmuştur. Bu bulgu, eğitimin katılımcı demokrasinin güçlendirilmesinde kritik bir rol oynadığını göstermektedir. İkinci olarak, özel sektörde çalışan vatandaşların yerel katılım düzeyleri, çiftçilik yapan vatandaşlara kıyasla daha yüksek bulunmuştur. Bu sonuç, mesleklerin vatandaşların yerel yönetimlere katılımını nasıl etkilediğine dair önemli bilgiler sunmaktadır. Üçüncü olarak, oy kullanan vatandaşların katılımcılık düzeyleri, oy kullanmayanlara kıyasla daha yüksek bulunmuştur. Bu sonuç, doğrudan demokrasinin katılımcı demokrasiyi etkileyen unsurlardan birisi olduğunu göstermektedir. Dördüncü olarak, oy vermenin yerel katılım için yeterli olmadığını düşünen vatandaşların katılım düzeyleri, yeterli olduğunu düşünenlere göre daha yüksek bulunmuştur. Bu durum, yerel katılımın sadece seçimlerle sınırlı kalması gerektiğini vurgulamaktadır. Beşinci ve son olarak, kendini kente ait hisseden vatandaşların yerel katılım düzeyleri, hissetmeyenlere göre daha yüksek bulunmuştur. Bu bulgu, yerel kimlik ve aidiyet hissinin katılımı teşvik eden önemli bir faktör olduğunu göstermektedir.

Çalışmada ulaşılan bulguları ışığında birtakım öneriler geliştirilmiştir. İlk olarak çeşitli eğitim programları düzenlenmelidir. Bu çerçevede yerel yönetimler, yılda bir defa belediyelerin eğitim birimleri, sivil toplum kuruluşları ve üniversitelerle iş birliği içinde organize edilecek seminerler, atölyeler ve çalıştaylarla yerel yönetim süreçleri, katılımcı demokrasi kuramı, vatandaşlık hak ve sorumlulukları gibi konuları içeren eğitim programları düzenlemeli ve vatandaşların yerel yönetim süreçlerine katılımını teşvik etmelidir. Ayrıca, çevrimiçi platformlardan (belediyenin ve kent konseyinin web siteleri, sosyal medya hesapları gibi) erişilebilecek eğitim materyalleri ve video içerikleri hazırlanarak, vatandaşların yerel yönetim süreçleri hakkında bilgi sahibi olmaları sağlanabilir. İkinci olarak meslek gruplarına özel katılım stratejileri geliştirilmelidir. Yerel yönetimler; ticaret ve sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf ve sanatkârlar odaları ve tarım kooperatifleri gibi sivil toplum kuruluşlarıyla iş birlikleri kurarak meslek gruplarına özel katılım

projeleri yürütmelidir. Son olarak, katılım kanalları genişletilmelidir. Yerel yönetimler; vatandaşların yerel yönetim hizmetleri hakkında geri bildirimde bulunabilecekleri mekanizmaların (Whatsapp destek hattı, istek-şikâyet başvuru formu, çağrı merkezi) ve kent konseylerinin bilinirliğini artıracak görünürlük faaliyetleri gerçekleştirmeli, vatandaşların yapılan/yapılacak hizmetlerle ilgili görüş ve önerilerini iletebilecekleri online anketler ve mobil uygulamalar geliştirmelidir.

Sonuç olarak, belirtilen önerilerin hayata geçirilmesi, yerel katılımın ve katılımcı demokrasi anlayışının güçlenmesini sağlayarak daha etkili ve kapsayıcı bir yerel yönetim yapısının oluşturulmasına katkıda bulunacaktır. Bu çerçevede, vatandaşların yönetim süreçlerine daha fazla katılım göstermesi teşvik edilerek, yönetimle toplum arasındaki etkileşim artırılacak ve kamu karar alma süreçlerinde daha geniş bir temsil sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

- Aksu, H., & Kurtuluş, H. (2011). Yerel temsil ve katılım açısından Sivas belediye meclisi. *Türkiye İdare Dergisi*, 470, 113-132.
- Aldemir, C., & Şen, E. (2020). Yerel katılım ölçeği geçerlik ve güvenirlik çalışması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34(4), 1473-1490.
- Arnstein, S. R. (1969). A ladder of citizen participation. *Journal of the American Institute of Planners*, 35(4), 216-224.
- Chikerema, F. (2013). Citizen participation and local democracy in zimbabwean local government system. *IOSR Journal Of Humanities and Social Science*, 13(2), 87-90.
- Crosby, N., Kelly, J.M., & Schaefer, P. (1986). Citizens panels: A new approach to citizen participation. *Public Administration Review*, 46(2), 170-178.
- Çelik, A. (2013). Kent yönetimi bağlamında kent konseyinin işlevleri üzerine bir değerlendirme. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(2), 215-229.
- Day, D. (1997). Citizen participation in the planning process: An essentially contested concept?. *Journal of Planning Literature*, 11(3), 412-434.

- Devas, U., & Grant, U. (2003). Local government decision-making—citizen participation and local accountability: Some evidence from Kenya and Uganda. *Public Administration and Development*, 23(4), 307-316.
- Eroğlu, E., Öksüz, M., & İpek, S. (2022). Belediyelerde vatandaş katılımı: Ayvacık Belediyesi örneği. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 20(43), 191-215.
- Gaventa, J. (2006). *Triumph, deficit or contestation? deepening the 'deepening democracy' debate*. Institute of Development Studies, Working Paper 264, <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08c27ed915d3cfd0011e6/gaventa-wp264.pdf>
- George, D., & Mallery, P. (2020). *IBM SPSS statistics 26 step by step: A simple guide and reference*. New York: Routledge.
- Gürbüz, S. (2021). *AMOS ile yapısal eşitlik modellemesi*. 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., & Anderson, R.E. (2019). *Multivariate data analysis*. Eighth Edition, Hampshire: Cengage Learning.
- Irvin, R.A., & Stansbury, J. (2004). Citizen participation in decision making: Is it worth the effort? *Public Administration Review*, 64(1), 55-65.
- Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. 26.02.2018 tarih ve 30344 sayılı Resmî Gazete.
- Kaypak, Ş., & Bimay, M. (2017). Yerel yönetimlerde karar verme sürecine sivil toplum kuruluşlarının katılımı: Batman örneği. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 7(1/1), 165-178.
- Kılıç, S. (2016). Cronbach'ın alfa güvenirlik katsayısı. *Journal of Mood Disorders*, 6(1), 47-48.
- Korkut, H. (2011). Belediyelerde yönetime katılma ve açıklık algısı: Ümraniye ve Şişli Belediyeleri örneği. *Öneri Dergisi*, 9(36), 147-167.
- Korlu, R.K. (2014). *Belediyelerde Katılımcılık ve Retro Demokrasi*. Bursa: Ekin Yayın Dağıtım.
- Lowndes, V., Pratchett, L., & Stoker, G. (2001). Trends in public participation: part 2—citizens' perspectives. *Public Administration*, 79(2), 445-455.

- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği. 27.05.2016 tarih ve 29724 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete.
- Özdemir, A. T. (2011). Mahalli idarelerde halk katılımı bağlamında kent konseyleri. *Sayıştay Dergisi*, 83, 31-56.
- Özkiraz, A., & Zeren, H.E. (2009). Yerel yönetimlerde halk katılımı Tokat il merkezinde uygulamalı bir çalışma. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 231-247.
- Roberts, N. (2004). Public deliberation in an age of direct citizen participation. *The American Review of Public Administration*, 34(4), 315–353.
- TÜİK (2024). Adrese dayalı nüfus kayıt sistemi. <https://biruni.tuik.gov.tr/medas/?k-n=95&locale=tr>
- Usta, S., & Bilgi, E. (2016). Katılım kültürünün gelişiminde kent konseylerinin rolü: Karaman Kent Konseyi örneği. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18(31), 36-45.
- Yang, K. (2006). Trust and citizen involvement decisions. *Administration & Society*, 38(5), 573–595.
- Yaşlıoğlu, M.M. (2017). Sosyal bilimlerde faktör analizi ve geçerlilik: keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizlerinin kullanılması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 46 (Özel Sayı), 74-85.
- Yavuz, N. (2018). Yerel katılım yöntemi olarak mahalle komiteleri: Bursa Nilüfer Belediyesi üzerinden bir değerlendirme. *Uluslararası Kamu Yönetimi Forumu (KAYSEM 12)*, Kırıkkale, 25-27 Ekim 2018, 70-71.
- Yılmaz, H.H., & Tosun, S. (2010). 5018 sayılı kanun çerçevesinde mali saydamlık ve parlamentonun bütçe sürecinde etkinliği. *Yasama Dergisi*, 14, 5-23.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmî Gazete

BOŞ EV VERGİSİ: SEÇİLİ ÜLKE UYGULAMALARI

Fatma Turna¹

Maliye Bölümü / Hakkari Üniversitesi¹

E-posta: fatmaturna86@gmail.com

1. GİRİŞ

Birleşmiş Milletler (BM), konutun uluslararası hukukta önemli bir insan hakkı olmasına rağmen dünya genelinde yaşanan uygun fiyatlı konut krizi konusunda uyarılarda bulunmuştur. BM raporuna göre dünya çapında yaklaşık 1,6 milyar insanın yeterli barınmadan yoksun olduğu ve bu sayının 2030 yılına kadar 3 milyara kadar çıkabileceği belirtilmektedir. Ayrıca bu 3 milyar insana ev sağlamak için dünyanın her gün 96.000 yeni uygun fiyatlı konut inşa etmesi gerektiği de ifade edilmektedir (Purton, 2024).

Bu nedenle ülkeler dünya çapında yaşanan konut krizini giderebilmek adına çeşitli önlemler almaktadır. Bu önlemlerden biri de boş ev vergisi uygulamasıdır. Bugün gelişmiş olan ülkelerin çoğunda bu verginin uygulandığı görülmektedir. Boş ev vergileri, rayiç bedel üzerinden belediye tarafından alınan vergilerdir. Bu vergiler, mülk sahiplerinin boş evlerini satmaları veya kiralanabilir hale getirmeleri için teşvik oluşturarak konut arzını artırmayı amaçlamaktadır (Ontario, 2024).

Bu vergi türü, uzun süredir (ülke mevzuatlarına göre bu süre farklılık arz eder) boş olan mülklere uygulanmakta ve konut mülkü sahipleri, yatırımcıları ve geliştiricileri için geçerli olmaktadır. Spekülatif nedenlerle konutunu boş tutmaya çalışan ev sahipleri de vergiye tabi olmaktadır. Bunlar, her yıl verginin zamanında değerlendirilmesi, verginin vadesinin gelip gelmemesi ve mevzuata uyumun sağlanması açısından kilit öneme sahip olmaktadır (McCann FitzGerald, 2024).

Boş mülk vergileri, ticari mülklerden ziyade daha çok konut mülklerine uygulanmaktadır. Dünya genelinde bu verginin etkinliği tartışılıyor olsa da, kentsel politikada önemli bir değişimi temsil ettiği de

bir gerçektir. Çoğu gelişmiş ülkeler boş ev vergisini benimsemektedir. Ülkeler bu verginin, boş olan konutları toplumun hizmetine sunduğunu, mahalleri canlandırdığını ve konut sıkıntılarını azalttığını belirterek cesur bir politika olduğunu savunmaktadır. Bu verginin, belki konut krizinin çözümünde doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır. Ancak daha güvenli, daha canlı kentsel alanlar oluşturma çabalarına katkıda bulunmaktadır (Dawgs, 2024).

Boş ev vergisi, gelişmiş ülkelerde uygulanan önemli bir politikadır. Kanun koyucular konut arzı sorununu giderebilmek adına özellikle büyükşehirlerde boş ve az kullanılan mülkler üzerine vergiler koymaktadır. Boş konut vergisine olan ilgi arttıkça, giderek daha fazla sayıda ülke bu politikayı benimsemektedir. Boş evlere vergi koymak ülkeler ve bölgeler arasında giderek popüler hale gelmektedir (Segú, 2020).

Bu kapsamda boş ev vergisi çalışmamızın ana konusunu oluşturmaktadır. Bu çerçevede boş ev vergisi hakkında genel bilgi verilecek, boş ev vergisine yönelik farklı kurallar ve düzenlemelere sahip olan İrlanda, Kanada, ABD, Fransa ve Avustralya uygulamaları incelenecek ve konuyla ilgili değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2. BOŞ EV VERGİSİ KAVRAMI

Birçok yabancı ülkede uygulanan boş ev vergisi, belirli bir süre boyunca kullanılmayan ve içinde kimsenin ikamet etmediği konutlar için ev sahipleri tarafından ödenen bir tür vergidir (Aktan, 2024). Boş ev vergisi, mülklerini boş tutmaya karar veren mülk sahipleri için ek bir vergidir. Bu verginin amacı, boş mülklerin kiralık piyasadan uzak tutulmasını engellemek, böylece ya kiralık konut arzını artırmak ya da boş mülklerden elde edilen ek gelirin konut sistemine yatırılmasını sağlamaktır (Nichols ve Smithurst, 2023).

Boş ev kavramı, bir vergi yılında, ardışık veya ardışık olmayan, belirli bir süre oturulmamış, ıssız veya kullanılmamış anlamına gelmektedir (The Office of the Treasurer & Tax Collector, 2023). Vergiye tabi süre boyunca belirli bir süre konut olarak kullanılmayan bir ev boş sayılmaktadır ve bu mülkler boş ev vergisine tabi olmaktadır (McCann FitzGerald, 2024).

Boş ev vergileri, konut bulunabilirliğini artırmak için bir araçtan daha fazlasını ifade etmektedir; şehirlerin konut ve kentsel zorlukları ele alış biçiminde büyük bir değişimi temsil etmektedir. Boş ev vergisi, konut piyasası dönüşümünü temsil etmede belirleyici olmasına yönelik hususlar aşağıda yer almaktadır (Dawgs, 2024);

- Konut İşgalini Teşvik Etmek: Boş ev vergisi, boş mülklere mali cezalar uygulayarak, mülk sahiplerinin evlerini kullanıma açmaları için güçlü bir teşvik görevi görmektedir. Bu durum konut sıkıntısını hafifletmekte ve mevcut konut stokunun kamu yararına en üst düzeye çıkarılmasının önemini vurgulamaktadır (Healey Fox, 2023).
- Spekülasyonu Önlemek: Bu vergiler, mülkün değerinin artmasını beklerken evlerini boş bırakan mülk sahiplerinin spekülatif uygulamalarını doğrudan hedef almaktadır. Boş ev vergileri, eylemsizliği cezalandırarak ev sahiplerini mülkü kiralamaya, satmaya veya geliştirmeye teşvik etmektedir.
- Vergilendirme Modelini Değiştirmek: Geliştirme veya iyileştirmeleri hedef alan emlak vergilerinin aksine, evlerin boş bırakılması veya boş ev vergilerinin uygulanılmaması durumu finansal sonuçlar doğurmaktadır. Bu anlamda boş ev vergisi, mülk sahipliğinde hesap verilebilirliği teşvik etmekte ve şehirlerin konut bulunabilirliğini artırma hedefleriyle uyumlu olmaktadır.
- Kentsel Çürümeyle Mücadele: Boş mülkler, mahalle güvenliğini ve yaşanabilirliği artırarak kentlerin çürümesine engel olmaktadır. Boş ev vergileri, sahiplerini mülklerini kullanmaya veya bunları kullanacak birine satmaya/kiralamaya teşvik ederek konut politikasını kentsel canlandırmayla bütünleştirmektedir.
- Ekonomik Teşvik: Boş mülklerin kullanma veya kiralama yoluyla yeniden etkinleştirilmesi, inşaat ve gayrimenkul sektörlerinde ekonomik faaliyetlerin teşvik edilebilmesini sağlamaktadır. İş ortamı oluşturarak ve yerel harcamaları artırarak toplumların genel ekonomik sağlığına katkıda bulunmaktadır.

- Proaktif Kentsel Yönetim: Şehirler artık konut krizlerini ele almak için yalnızca piyasa güçlerine güvenmemektedir. Boş ev vergileri, toplumun ihtiyaçlarını belirleme konusunda uygulamalı bir yaklaşım sunmaktadır. Bu vergiyle, daha müdahaleci ve toplumsal odaklı kentsel politikalar hedef alınmaktadır.

Bazı mülk sahipleri uygun kiracı bulma konusunda zorluklarla karşılaştıkları için mülklerini boş tutmayı tercih edebilmektedir. Örneğin tatil evleri yılın büyük bölümünde boştur ve ara sıra konaklama için kullanılmaktadır (Segú, 2020). Yine miras yoluyla ev sahibi olanlar veya spekülative yatırımcılar tarafından bekletilen konutlar boş ev konumundadır (Equal House). Bu anlamda boş ev vergileri, mülk sahiplerini evlerini boş bırakmaktan caydırarak konut kıtlığını hafifletmeyi amaçlayan önlemlerdir. 2010'ların başında yürürlüğe giren bu vergiler, mülk sahiplerini evlerinde yaşamaya, kiralamaya veya satmaya teşvik etmek ve böylece genel konut arzına katkıda bulunmak için yapılandırılmıştır. Boş ev vergileri, mülk sahiplerini evlerini oturma veya kiralama için kullanılabilir hale getirmeye teşvik ederek konut zorluklarıyla başa çıkmak için proaktif bir yaklaşımı temsil etmektedir. Boş ev vergisinin bu önlemlere yönelik etkinliği hala değerlendirilirken, gelecekte daha sürdürülebilir ve erişilebilir bir konut piyasasının şekillenmesinde önemli bir rol oynayacağı savunulmaktadır (Healey Fox, 2023).

3. SEÇİLİ ÜLKE UYGULAMALARI

Boş ev vergisinin çoğu gelişmiş ülkelerde uygulanmaktadır. Bu vergi, her ülkede farklı kurallar ve düzenlemeler içermektedir. Aşağıda İrlanda, Kanada, ABD, Fransa ve Avustralya uygulamaları ayrı başlıklar altında incelenmektedir.

3.1. İrlanda

Boş Ev Vergisi (The Vacant Homes Tax - VHT), bir vergilendirme döneminde (12 ay) 30 günden az bir süre konut olarak kullanılan konut mülklerine uygulanan yıllık bir vergidir (Irish Tax and Customs). Amaç kiraya veya satışa sunulabilecek konut mülklerinin arzını artırmaktır (Irish Tax and Customs, 2024a). Bu vergiyi düzenleyen mevzuat, 1997 Vergi Birleştirme Yasası'nın 22B Bölümü'nde yer almaktadır. Bu

mevzuat, 2022 Maliye Yasası'na dahil edilmiş (Irish Tax and Customs, 2023a) ve 1 Kasım 2022 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Boş ev vergisi, bir vergilendirme döneminde 30 günden az bir süre konut olarak kullanılan mülkler için geçerli olmaktadır (Irish Tax and Customs, 2024a). İrlanda'da boş ev vergisinde belirli durumlarda muafiyet uygulanmaktadır. Her muafiyetin kendine özgü yeterlilik koşulları vardır. 30 günden az bir süre konut olarak kullanılan bir mülk satılmışsa, uygun bir kira sözleşmesine tabiyse veya Yerel Emlak Vergisi'nden (Local Property Tax – LPT) muaf ise boş ev vergisi uygulanmamaktadır. (Irish Tax and Customs, 2023b). Yerel Emlak Vergisi muafiyetleri (2022-2025 için) ise aşağıda sıralanmaktadır (Irish Tax and Customs, 2024b);

- Sahibinin hastalığı nedeniyle uzun süre boş kalan mülkler,
- Engelli kişilerin kullanımı için satın alınan, uyarlanan veya inşa edilen mülkler,
- Kusurlu beton bloklar kullanılarak inşa edilen mülkler,
- Pirit hasarına sahip olduğu belgelenen mülkler,
- Tamamen ticari vergilere tabi olan mülkler (eğer bir mülk hem konut hem de ticari amaç için kullanılıyorsa muafiyet uygulanmaz konut olarak kullanılan kısım vergiye tabi olmaktadır),
- Bir hayır kurumuna veya kamu kuruluşuna ait mülkler,
- Kayıtlı huzurevleri,

Bu mülkler yerel emlak vergisinden muaf olduğu için boş ev vergisinden de muaf olmaktadır. Bu mülkler için boş ev vergisi beyanname-i verilmemektedir (Irish Tax and Customs, 2023b). İrlanda'da konut mülküne sahip olan kişiler bir vergilendirme dönemi (12 ay) içerisinde konutlarını 30 günden az bir süre konut olarak kullanıyorsa (Irish Tax and Customs, 2024c) ve bu konut yerel emlak vergisine göre bir konut mülkü¹ ise boş ev vergisine tabi olmaktadır. Boş ev vergisinde ilk vergilendirme dönemi 1 Kasım 2022 - 31 Ekim 2023 tarihleri arasında

1. Yerel emlak vergisi, kötü durumda olsa bile konut olarak kullanılan veya oturulmayan, ancak mesken olarak kullanılmaya elverişli yerleri konut mülkü olarak kabul etmektedir (Irish Tax and Customs, 2024d).

12 aylık dönemi kapsamaktadır. İkinci vergi dönemi 1 Kasım 2023 - 31 Ekim 2024 tarihleri arasını kapsamaktadır. Üçüncü vergi dönemi ise 1 Kasım 2024 - 31 Ekim 2025 tarihleri arasındadır (Irish Tax and Customs, 2024e). Bir mülk 30 günden az bir süre kullanılmışsa, ilgili vergilendirilebilir dönemin bitiminden itibaren 7 gün içinde, yani 7 Kasım'a kadar elektronik olarak beyannamenin sunulması gerekmektedir (Irish Tax and Customs, 2022).

Örneğin; Temmuz 2022'de X kişisi, kırsal bir bölgede olan teyzesinden kalma bir evi miras olarak almıştır. Ev yaşanabilir durumdadır. Ancak X kişisi, miras aldığından beri mülkü boş bırakmıştır. Ev, 1 Kasım 2022 ile 31 Ekim 2023 arasındaki vergilendirilebilir dönemde 30 günden az bir süre mesken olarak kullanılmıştır. Bu durum, boş ev vergisinin X kişinin mülküne ilk vergilendirilebilir dönem için uygulandığı anlamına gelmektedir. X kişisi gelir idaresine boş ev vergisi beyanını sunmalı ve vadesi gelen boş ev vergisini ödemelidir. Ev, ikinci vergilendirilebilir dönemde, 1 Kasım 2023 ile 31 Ekim 2024 arasında 30 günden az bir süre konut olarak kullanılmışsa, boş ev vergisi yine uygulanmaktadır. X kişisi, 7 Kasım 2024'e kadar boş ev vergisi beyannamesini sunmuş olmalı ve vadesi gelen herhangi bir boş ev vergisini ödemelidir (Irish Tax and Customs, 2024e).

Boş ev vergisi beyannamesi vermek ve vergiye tabi süre boyunca boş ev vergisi ödemekle yükümlü olan kişiye vergiye tabi kişi denilmektedir. Boş ev vergisi için vergiye tabi olan kişi, yerel emlak vergisinden de sorumlu olan kişidir. Genellikle vergiye tabi kişi, mülkün sahibi olmaktadır. Mülkün sahibi birden fazla ise, yani ortaklık durumu söz konusuysa ortaklardan birinin sorumlu kişi olarak belirlenmesi gerekmektedir. Belirlenmiş sorumlu kişi, boş ev vergisi beyannamelerini vermekle sorumlu olan ve boş konut mülkü birden fazla kişiye aitse tüm malikler veya konut mülklerine sahip şirketler veya diğer kuruluşlar adına ödeme yapan kişi olmaktadır (Irish Tax and Customs, 2024f).

Gelir İdaresi, mülk için boş ev vergisine yönelik tüm yazışmaları belirlenen sorumlu kişiye göndermektedir. Sorumlu kişinin beyannamenin kendi bilgisi ve inancına göre doğru olduğuna dair bir beyanda bulunması gerekmektedir (Irish Tax and Customs, 2023c). Sorumlu

kişi boş ev vergisini ödemezse Gelir İdaresi, ortak sahiplerden herhangi birinden boş ev vergisini tahsil edebilmektedir (Irish Tax and Customs, 2024f). Sorumlu kişinin ödevleri aşağıda sıralanmaktadır (Irish Tax and Customs, 2023c).

- Gelir İdaresi tarafından sorulan tüm sorulara yanıt vermek,
- Gerekğinde boş ev vergisi beyannamesi hazırlamak ve dosyalamak,
- Vadesi gelen herhangi bir boş ev vergisini ödemek ve
- Verginin amaçları doğrultusunda ilgili kayıtları saklamak.

Bir boş ev vergisi beyannamesi geç dosyalandığında %5 ek ücret uygulanmaktadır. Beyanname 2 aydan fazla geç dosyalandığında ise bu oran %10'a çıkmaktadır. Ayrıca, yanlış beyanname verilmesi veya beyanname verilmemesi halinde ceza uygulanmaktadır. Boş ev vergisinde yükümlülük ortadan kalkana kadar günlük %0,0219 oranında (yıllık %8'e eşittir) yasal faiz uygulanmaktadır (Irish Tax and Customs, 2023d). Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi veya Sermaye Kazanç Vergisi için kar veya kazanç hesaplanırken, boş ev vergisiyle ilgili faiz, ek ücret veya cezalar için herhangi bir indirim talep edilememektedir (Irish Tax and Customs, 2023c).

Boş ev vergisi için ilk vergiye tabi dönem 1 Kasım 2022 ile 31 Ekim 2023 tarihleri arasındadır. Bu döneme ilişkin boş ev vergisi oranı, 2023 yılı yerel emlak vergisi temel oranının üç katıdır. Boş ev vergisi için ikinci vergiye tabi dönem 1 Kasım 2023 ile 31 Ekim 2024 tarihleri arasındadır. Bu döneme ilişkin boş ev vergisi oranı, 2024 yılı yerel emlak vergisi temel oranının beş katıdır. Boş ev vergisi için üçüncü vergiye tabi dönem 1 Kasım 2024 - 31 Ekim 2025 tarihleri arasındadır. 2025 yılı bütçesinde bu döneme ilişkin boş ev vergisi oranının 2025 yılı için yerel emlak vergisi temel oranının yedi katı olacağı belirtilmiştir. Yerel emlak vergisi temel oranı yerel idareler tarafından artırılabilen veya azaltılabilmektedir. Buna Yerel Ayarlama Faktörü (Local Adjustment Factor - LAF) denilmektedir. Boş ev vergisi, yerel ayarlama faktörünü dikkate almadan, yerel emlak vergisi temel oranı üzerinden hesaplanmaktadır (Irish Tax and Customs, 2024g).

Örneğin; Y kişinin bir konut mülkü bulunmaktadır. Y kişi, mülkü 1 Kasım 2022'den 31 Ekim 2023'e kadar olan vergilendirilebilir dönemde yalnızca 20 gün boyunca konut olarak kullanmıştır. Mülk 30 günden az bir süre konut olarak kullanıldığından, boş ev vergisi kapsamında bir yükümlülük söz konusu olmaktadır. Y kişinin mülkünün yerel emlak vergisi değeri 500.000€'dur. Değerleme mülkü bandı numarası 5'teki bir mülk için ödenmesi gereken LPT tutarı, yukarıdaki ücretlendirilebilir dönem için 495€ olmaktadır. Ancak mülkün bulunduğu yerdeki ilçe konseyi, yerel emlak vergisine yerel bir ayarlama faktörü uygulayarak temel yerel emlak vergisi oranını 2023 ve 2024 için %7,5 oranında azaltmıştır. Bu nedenle, Y kişinin mülkünün 2023 yılı için ödenmesi gereken gerçek emlak vergisi tutarı 457,88€ ($495\text{€} \times 92,5$) olmuştur (Irish Tax and Customs, 2023c).

Bu durumda Y kişi, boş ev vergisi yükümlülüğünde %7,5'lik "yerel ayarlama faktörü" azalmasını hesaba katmamalıdır. 1 Kasım 2022'den 31 Ekim 2023'e kadar olan ilk vergilendirilebilir dönem için boş ev vergisi, temel yerel emlak vergisi oranının üç katı olarak hesaplanmalıdır. Y kişinin bu vergilendirilebilir dönem için boş ev vergisi yükümlülüğü 1.485€ ($495\text{€} \times 3$) olmaktadır.

Y kişi mülkü için boş ev vergisi beyanını 7 Kasım 2023'e kadar vermesi ve boş ev vergisi yükümlülüğünü 1 Ocak 2024'e kadar ödemesi gerekmektedir. Ancak Y kişi, boş ev vergisi beyanını 1 Ocak 2025'e kadar vermemiş ve ödememiştir. Bu durumda, Y kişi, VHT beyanını 2 aydan fazla geç verdiği için %10 ek ücrete tabi olacaktır. Ek ücret 148,50€ ($1.485\text{€} \times 10$) olarak belirlenecektir. Y kişi, boş ev vergisini 1 yıl (veya 365 gün) geç ödediği için, gecikmiş boş ev vergi ödemesi için 118,70€ ($1.485\text{€} \times 0,0219$ [yasal faiz günlük] $\times 365$) faize tabi olacaktır.

Sorumlu kişinin, boş ev vergisi beyannamelerinin doğru olduğundan emin olması için kayıt tutması gerekmektedir. Sorumlu kişi vergilendirilebilir dönem boyunca bir konut mülkünün kullanımına ilişkin belgeleri, boş ev vergisi muafiyetine yönelik talepleri ve mülkün vergiye tabi süre boyunca boş konut kapsamı dışında olduğuna ilişkin kayıtları (bunlarla sınırlı değildir) tutmalı ve muhafaza etmelidir. Sorumlu kişi vergiye tabi dönemin sona erdiği yılın sonundan itibaren başlayan

altı yıllık bir süre ile veya Gelir İdaresi tarafından yapılan herhangi bir soruşturmanın tamamlanma tarihine kadar defterleri, kayıtları, belgeleri ve diğer verileri saklaması ve muhafaza etmesi gerekmektedir (Irish Tax and Customs, 2023a).

Ayrıca konut mülkünün kullanımına ilişkin kayıtlar; kullanım tarihini ve saatini gösteren elektrik, gaz ve atık toplama faturalarını, herhangi bir kısa dönemli kiralamanın kanıtı ve sorumlu kişinin 30 gün veya daha uzun süre konut olarak kullandığına dair yasal beyanını (bunlarla sınırlı değildir) içermektedir (Irish Tax and Customs, 2023c). Eğer sorumlu kişi hiçbir kayıt tutmadı ise veya tutulan kayıtlar yetersiz ise bu durumda Gelir İdaresi mülkün boş olduğuna karar verebilmektedir. Gelir İdaresi bir mülkün boş olduğuna karar verirse, söz konusu ilgili mülke boş ev vergisi yansıtmaktadır (Irish Tax and Customs, 2023a).

Diğer yandan sorumlu kişi tasfiye edilmiş veya feshedilmiş bir şirket olduğunda, defterler ve kayıtlar tasfiye veya fesih tarihinden itibaren 5 yıl boyunca, şirketin tasfiye edildiği yerde tasfiye memuru tarafından veya feshedildiği yerde son müdürler tarafından saklanması gerekmektedir. Sorumlu kişinin ölümü halinde, mirasçısı veya miras yöneticisi, kayıtları ölüm tarihinden itibaren 5 yıllık bir süre boyunca saklamakla sorumludur. Boş ev vergisi ile ilgili gerekli kayıtları tutmayan kişilere ise 3.000€ ceza uygulanmaktadır (Irish Tax and Customs, 2023c).

3.2. Kanada

Kanada'da boş evlere uygulanan vergiler, belediye düzeyinde ve federal düzeyde uygulanmaktadır. Verginin amacı, ev sahiplerinin evlerinin boş bırakılmasına engel olarak konut arzını artırmaktır. Bu kapsamda Kanada'da belediye düzeyinde uygulanan boş ev vergisi ile federal düzeyde uygulanan Az Kullanılan Konut Vergisi (The Underused Housing Tax - UHT) bulunmaktadır (Miller, 2023). Bu vergiler ayrı başlıklar altında incelenmektedir.

3.2.1. Az Kullanılan Konut Vergisi

Kanada'da, Az Kullanılan Konut Vergisi Yasası (The Underused Housing Tax Act - UHTA) 9 Haziran 2022'de yürürlüğe girmiş ve

31 Aralık 2022'den itibaren sahip olunan konut mülkleri için geçerli olmuştur (MNP, 2023). Az kullanılan konut vergisi yasası, konutlara yıllık vergi koymak suretiyle sakinlerin konutlara daha kolay erişebilmesini amaçlayan federal bir önlem olarak tanıtılmıştır (Ghali, 2024). Böylece boş konut mülklerinin sahipleri, mülklerini kiralamaya veya satmaya teşvik edilmekte ve konut arzının artırılması hedeflenmektedir (Toronto). Yeni vergi yasası, Kanada hükümetinin ve ilgili paydaşların konut talebi ve arzı üzerinde daha iyi kontrol sahibi olmasını sağlamaktadır (MNP, 2023).

Az kullanılan konut vergisi, boş veya kullanılmayan konutların mülkiyeti üzerinden yıllık %1 oranında vergi almaktadır. Bu vergi ülke genelinde geçerli olan bir vergi olup, Kanadalı olmayan ve Kanada'da ikamet etmeyen kişilere uygulanmaktadır. Buna göre Kanada'da ikamet etmeyenler ve Kanadalı olmayanlar boş veya az kullanılan konut mülkleri için yıllık vergi beyannamesi vermek ve Kanada Gelir Ajansı (Canada Revenue Agency - CRA)'na %1 oranında az kullanılan konut vergisi ödemek zorundadır (Markovic, 2023).

Bu kapsamda konut amaçlı kullanılan bir mülkün sahibi veya bu mülkün etkilenen sahibi beyanname vermek zorundadır (Government of Canada, 2024a). Az kullanılan konut vergisi açısından iki tür mülk sahibi bulunmaktadır; ilki etkilenen malik, ikincisi hariç tutulan maliktir. Etkilenen malik; konut mülkünün tapu sahibidir. Ancak, ömür boyu kira sahipleri, ömür boyu kiracılar veya konut mülkünün uzun vadeli bir kira kapsamında bulunduğu arazinin sürekli mülkiyetine sahip olan bir kişi de etkilenen bir malik olarak kabul edilmektedir (Doane Grant Thornton, 2024).

Bunlarla sınırlı olmamak kaydıyla, mevcut kurallar uyarınca etkilenen konut mülkü sahipleri şunlardır, (Doane Grant Thornton, 2024 ve Houseful, 2023); Kanada vatandaşı veya daimi ikamet sahibi olmayan kişiler, Kanada dışında kurulmuş şirketler, ortaklıklar (tapu sicil sisteminde belirlenen tüm ortaklar etkilenen sahipler olacaktır), bir evi mütevelli veya vakıf olarak elinde bulunduran herkes (ölen kişilerin kişisel temsilcileri için geçerli değildir), Kanada borsasında işlem görmeyen Kanada şirketleri (Kanada'da kurulmuş özel şirketler).

Etkilenen bir malik tarafından yıllık beyanname verildiği ve muafiyet almaya hak kazanılmadığı takdirde verginin de ödenmesi gerekmektedir. Birden fazla konut mülkü bulunan etkilenen maliklerin her bir mülk için ayrı beyanname vermesi gerektiği ve ortak malik olunması durumunda da etkilenen her malikin ayrı beyanname vermesi gerektiği belirtilmektedir (Government of Canada, 2024a).

Hariç tutulan malikte ise beyanname verilmesi ve vergi ödenmesi gerekmemektedir. Sayılanlarla sınırlı olmamak kaydıyla hariç tutulan mülk sahipleri şunlardır (Doane Grant Thornton, 2024); çoğu Kanada vatandaşı ve Kanada’da daimi ikamet edenler (eğer bir müteveli heyeti üyesi veya bir ortaklığın ortağı iseler, yine de yükümlülükleri olabilir), hisseleri Kanada borsasında işlem gören halka açık Kanada şirketleri, kayıtlı hayır kurumları ve yerli yönetim organları veya bunların tamamına sahip oldukları şirketler, kooperatif konut şirketleri, hastane yetkilileri, belediyeler, kamu kolejleri, okul yetkilileri ve üniversiteler (ÖTV Kanunu’nda tanımlandığı şekilde), bir yatırım fonu vakfının, gayrimenkul yatırım ortaklığının veya belirtilen bir yatırım akışı vakfının müteveli heyeti olarak, belirtilen Kanada ortaklıkları, vakıfları ve şirketleri, bir vakfın mütevellisi veya bir ortaklığın ortağı sıfatıyla konut mülküne birden fazla sıfatla sahip olan kişiler.

Hariç tutulan mülk sahipleri, az kullanılan konut vergisine tabi değildir. Bu terimin tanımı bir dizi kişi kategorisini açıklamaktadır. En önemlisi, Kanada vatandaşları ve Kanada’da daimi ikamet edenler hariç mülk sahipleridir ve bu kişiler bir vakfın müteveli heyeti veya bir ortaklığın ortağı olarak bir mülke sahip olmadığı sürece, az kullanılan konut vergisine tabi değildir. Dolayısıyla vergi, esas olarak Kanada’da mülk sahibi olan Kanadalı olmayan yerleşik kişilere yöneliktir (Potechin vd., 2022).

Diğer yandan etkilenen bir malik, vergiden muaf tutulmaya hak kazansa bile beyanname vermesi gerekmektedir. Etkilenen bir malikin muafiyet kazanabilmesi, muafiyeti kanıtlayan belgelerle beyanname vermesine bağlıdır. Muafiyet durumu ise konut mülkünün kullanıcısı, konut mülkünün konumu ve kullanımı, konut mülkünün sahip türü ve konut mülkünün müsaitliğine göre belirlenmektedir. Etkilenen ma-

lik, muafiyet kazanırsa az kullanılan konut vergisini ödemeyecektir (Government of Canada, 2024b).

Bu anlamda konut mülkü sahipleri üç gruba ayrılmaktadır. Beyanname verme ve vergi ödeme yükümlülüğü olmayanlar (hariç tutulan malik), beyanname vermek ve vergi ödemek zorunda olanlar (etkilenen malik) ve muafiyet nedeniyle vergi ödemesi gerekme- yen ancak beyanname vermek zorunda (etkilenen malik) olanlardır. Beyannamenin verilmesi veya ödemenin yapılması gereken son tarih 30 Nisan'dır (CPA).

Az kullanılan konut vergisi, bir önceki yılın 31 Aralık tarihi itibarıyla mülkün vergiye tabi değerinin %1'i olarak hesaplanmaktadır. Vergiye tabi değer, emlak vergisi değeri ile yıl sonundaki en son satış fiyatı kıyaslanarak tespit edilmekte ve büyük olan değer dikkate alınmaktadır. Ancak mal sahibi, uygun bir değerlendirme raporu alırsa Adil Piyasa Değerini (Fair Market Value - FMV) kullanmayı seçebilmektedir (Doane Grant Thornton, 2024). Mükelleflerin beyanname verme ve vergi ödeme yükümlülüklerini 30 Nisan'a kadar yerine getirmesi gerekmektedir. Beyanname zamanında verilmez ise bireylere (asgari 1000 dolar) ve şirketlere (asgari 2000 dolar) ceza uygulanmaktadır. Ayrıca ödenmesi gereken vergi zamanında ödenmediği için faiz de uygulanacaktır (Government of Canada, 2024c). Etkilenen maliklere, gerekli durumlarda destekleyici belgeleri sağlamama, ağır ihmal ve yanlış beyanda bulunma nedeniyle ek cezalar uygulanabilmektedir (Doane Grant Thornton, 2024). Mükellef vergiden muaf olsa da veya vergi ödemek zorunda kalmasa bile ilgili kayıtları ve belgeleri yılın sonundan itibaren en az 6 yıl boyunca muhafaza etmelidir (Rotfleisch, 2023).

3.2.2. Boş Ev Vergisi

Bazı şehirlerde, %1 oranında federal olarak zorunlu kılınan az kullanılan konut vergisi yanında belediyelerde uygulanan boş ev vergisinin de ödenmesi gerekmektedir. Vancouver, Hamilton, Toronto ve Ottawa gibi çeşitli belediyeler, kiralık konut mülklerinin arzını artırmak amacıyla az kullanılan konut mülkleri için boş ev vergisini yürürlüğe koymuştur. Bu belediyelerde federal emlak vergisi yanında boş ev vergisi de yer almaktadır. Az kullanılan konut vergisi genellikle yabancı

mülk sahiplerine uygulanırken; boş ev vergisi, Kanada vatandaşları ve Kanada’da daimi ikamet edenler dahil olmak üzere tüm mülk sahipleri için geçerli olmaktadır (Rotfleisch 2023 ve Houseful 2023).

Her eyalette boş ev vergisiyle ilgili farklı kurallar ve düzenlemeler geçerli olsa da, Toronto şehri gibi metropol alanlarda, ev sahiplerinin evlerinin dolu mu yoksa boş mu olduğunu şehir meclisine bildirmeleri gerekmektedir. Belediyeler evin doluluk durumuna göre vergi miktarı düzenlemektedir (Ghali, 2024). Boş ev vergisi uygulanan bölgelerden bazılarına aşağıda yer verilmektedir (Houseful 2023);

- Vancouver Boş Ev Vergisi: 2017’de yürürlüğe girmiştir. Normal emlak vergisi oranına ek olarak, boş mülkler için %1 oranında vergi koymuş ve oran 2020’de %3’e ulaşana kadar kademeli olarak artırılmıştır (Angarone, 2024a). 2022’de boş ilan edilen mülkler, gayrimenkulün takdir edilen değerinin %3’ü oranında vergiye tabi olmuştur. Bu oran 2023’te %5’e çıkartılmıştır.
- Britanya Kolombiyası Spekülasyon ve Boş Ev Vergisi: Oranlar bireylere, şirketlere ve vergi yılına göre değişiklik göstermektedir.
- Toronto Boş Ev Vergisi: Özellikle altı ay veya daha uzun süre boş kalan mülkler için geçerlidir. Gayrimenkulün takdir edilen değerinin %3’ü oranında hesaplanmaktadır.
- Ottawa Boş Ev Vergisi: 184 günden uzun süre boş kalan konut mülklerine uygulanmaktadır. Bir mülkün boş olduğu ilk yıl için oran %1’dir. Her bir sonraki yıl için oran %1 artarak en fazla %5’e ulaşır. Oran, bir yıllık kullanımdan sonra yeniden %1 olarak uygulanmaktadır (Ottawa).
- Windsor Boş Ev Vergisi: 140 günden fazla boş kalan konut mülklerine uygulanmaktadır (Windsor). Gayrimenkulün takdir edilen değerinin %3’ü oranında hesaplanmaktadır.
- Hamilton Boş Ev Vergisi: Bir önceki takvim yılında 183 günden fazla boş kalmış bir konut biriminin sahibi tarafından ödenmesi gereken yıllık bir vergidir. Gayrimenkulün takdir edilen değerinin %1’i oranında hesaplanmaktadır (Hamilton, 2024).

Boş ev vergisi bu belediyelerle sınırlı olmamak üzere birçok belediyede uygulanmaktadır. Federal olarak zorunlu kılınan az kullanılan konut vergisinin yanında belediyelerin boş ev vergisinin de ödenmesi gerekmektedir. Belediyeler boş ev vergisini, uygun fiyatlı konut krizini çözmede önemli bir araç olarak kullanmaktadır. Bu vergiden elde ettikleri gelirleri ise uygun fiyatlı konut girişimlerini desteklemek için kullanmaktadır (Ottawa).

Diğer yandan Britanya Kolombiyası Spekülasyon ve Boş Ev Vergisi, Kanada Hükümeti'nin az kullanılan konut vergisinden ve belediyelerin uyguladığı boş ev vergisinden farklıdır. Spekülasyon ve boş ev vergisi, Britanya Kolombiyası'ndaki boş evleri konuta dönüştürmek ve yabancı sahiplerin ve ağırlıklı olarak yabancı geliri olanların Britanya Kolombiyası'nın vergi sistemine adil bir şekilde katkıda bulunmasını sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. Bu vergi, her bir mülk sahibinin mülkü nasıl kullandığına ve yabancı geliri olup olmadığına göre belirlenmektedir. Bu nedenle tapudaki her mal sahibi ayrı ayrı beyanda bulunmaktadır (British Columbia, 2024). Bu vergi her bölgede uygulanmamaktadır. Eyalet genelinde konut krizi olan bölgelerde uygulanmaktadır. Bu bölgeler, spekülasyon ve boş ev vergisi kapsamında vergiye tabi bölgeler kapsamına alınmakta (Houseful 2023) ve çoğu durumda, belirlenmiş vergi bölgesinde konut mülkü olanların, özel bir durum geçerli olmadığı sürece, ikamet durumlarını ve mülklerinin nasıl kullanıldığını beyan etmek için her yıl bir beyanname doldurması gerekmektedir (British Columbia, 2024).

3.3. Amerika Birleşik Devletleri

Boş ev vergileri, ABD'deki şehirlerde konut sıkıntısıyla mücadele etmek ve emlak spekülasyonunu engellemek için güçlü bir araç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu vergiler, konut mülklerini boş bırakan mülk sahiplerine uygulanmaktadır ve bu evleri kiralamaya veya satmaya teşvik etmektedir. Kentsel çöküntüyü ele alarak ve konut bulunabilirliğini artırarak, boş ev vergileri toplumların gelişmesine yardımcı olmaktadır. ABD'de birçok eyalette boş ev vergisi uygulanmaktadır. Her eyalette uygulanan boş ev vergisi farklı kurallar ve düzenlemeler içermektedir.

Aşağıda, yer alan eyaletlerde boş ev vergisine yönelik önemli uygulamalar sıralanmaktadır (Dawgs, 2024).

San Francisco: Boş ev vergisi, 2016 yılında %1 oranında oluşturulan ve 2023'te %5'e çıkarılacak olan Vancouver'ın Boş Ev Vergisi'ni model almıştır (Brey, 2022). Bu doğrultuda 1 Ocak 2024'te yürürlüğe girmiş ve ilk başvuru tarihi 20 Nisan 2025 olarak planlanmıştır. Ancak ABD Anayasası'nın Mülkiyet Hakkı Maddesi'ni ve ev sahiplerinin kiralama işinden çekilmeleri için konut kiracılarını tahliye etmelerine izin veren Kaliforniya Ellis Yasası'nı ihlal ettiği gerekçesiyle Şubat 2023'te dava açılmış ve söz konusu boş ev vergisi yasası iptal edilmiştir (Rogers, 2024).

Maryland: Boş ev vergisi, yerel yargı bölgelerin, konut spekülasyonunu caydırmak ve boş arsaların sayısını azaltarak konut gelişimini teşvik etmek amacıyla boş arsalar ve mülkler için getirilmiştir. Yerel yönetimlerin boş mülk ve arsa sahiplerine daha yüksek vergiler koymasına izin vermektedir. Boş ev ve arsa vergisi için zorunlu bir vergi oranı belirlenmemekte, ancak yerel yargı bölgelerine bunu kendi istekleriyle yapma yetkisi vermektedir (Ionescu, 2024).

Hawaii (Honolulu): Honolulu boş evlere vergi koymak için 6 yıldır mücadele etmektedir (Angarone, 2024b). Bu kapsamda çoğu defa mücadele edilmiş ama hepsi başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Ancak 2024'te boş ev vergisine yönelik önemli adımlar atılmış ve bu verginin 1 Temmuz 2026'da yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Honolulu Şehir Meclisi Vancouver'de geçerli olan boş ev vergisini model almıştır. Boş ev vergisi emlak vergilerine ek olarak alınacak ve vergi oranı %1'den başlayarak, kademeli olarak birkaç yıl içerisinde %3'e çıkartılacaktır. Yılda altı aydan fazla süre boş kalan evler boş kabul edilecek ve tıbbi bakım alma, askerde olma veya evde tadilat yapılması gibi durumlar için muafiyetler uygulanacaktır (Angarone, 2024a).

Kaliforniya (Oakland): Boş evler için 3.000 ila 6.000 dolar arasında yıllık vergi koymaktadır. Bir emlak, bir takvim yılında 50 günden az kullanımdaysa ve on muafiyetten hiçbirine tabi değilse boş ev olarak kabul edilmektedir (Oakland).

Washington, DC: Şehir, boş ve bakımsız mülkler için daha yüksek vergi oranları uygulayarak, sahiplerini mülklerini korumaya veya satmaya teşvik etmektedir. Eyalet, değerlendirme bedeli üzerinden %5 oranında vergi uygulamaktadır (Angarone, 2024b). Binaların, tadilatla olmaları, dava konusu olmaları, konut veya ticari olmalarına bağlı olarak bir veya iki yıldan uzun süredir piyasada bulunmamaları, geliştirme için belediye onayı beklemeleri veya olağanüstü koşullar nedeniyle ekonomik sıkıntı yaşayan kişilere ait olmaları durumunda muafiyet için uygun olabilmektedir (DOB).

New York: En az 180 gün boş kalan ve kişinin birincil ikametgâhı olmayan evlere uygulanmaktadır. Boş bırakılan evin ilk iki yılı için gayrimenkulün takdir edilen değerinin %1,5'i, iki yıldan fazla boş kalan gayrimenkuller için %3 oranında vergi uygulanmaktadır. Yeni inşa edilmiş evler, ruhsatlı tadilat halindeki mülkler ve sahibi yakın zamanda vefat etmiş olan evler vergiden muaf tutulmaktadır (Dawgs, 2024).

Diğer yandan San Francisco'da boş bırakılan ticari mülklerin sahiplerine Ticari Boş Alan Vergisi (The Commercial Vacancy Tax Return) uygulanmaktadır (San Francisco). Ticari boş alan vergisinin amacı, uzun vadeli perakende boşluklarının rehabilitasyonunu teşvik etmek ve buna karşılık ticari koridorları canlandırmak ve ticari kiralari sabitlemek, böylece yeni küçük işletmelerin açılmasını ve mevcut küçük işletmelerin gelişmesini sağlamaktır. Mülk sahipleri, ticari alanlarını uzun süre piyasadan uzak tuttukça veya alanı makul bir piyasa fiyatına sunmayı reddettikçe bu vergiyi ödemesi gerekmektedir (Catterall, 2023).

Boş ticari alan vergisi, ticari alanın vergi yılında 182 gün boyunca boş tutulmasına neden olan kişiye bağlı olarak, mal sahibi, kiracı veya alt kiracı tarafından ödenmektedir. Vergi miktarı, ticari mülkün boş vitrininin büyüklüğüne ve ticari mülkün boş kaldığı süreye göre belirlenir. 2022 vergi yılı için miktar, sokak cephesinin her bir lineer ayağı için 250 dolardır; 2023 vergi yılı için miktar, her bir lineer ayak için 500 dolardır; bundan sonraki her yıl için miktar, her bir lineer ayak için 1.000 dolara kadar çıkmaktadır (Catterall, 2023).

Boş ev vergileri, ABD genelinde ivme kazanmaktadır. Bu anlamda boş ev vergileri, kritik konut eksikliklerini ele almakta ve boş mülklerin üretken kullanımını teşvik etmektedir. New York ve Honolulu gibi şehirler yenilikçi politikalarla bu eğilime öncülük etmekte, ancak zorluklarla da karşılaşmaktadır. Boş konut vergileri konut politikasını şekillendirmeye devam ederken, boş konutların güvence altına alınmasına, güvenli bir yaşam alanının sunulmasına ve daha canlı kentsel alanların yapılmasına katkı sunmaktadır (Dawgs, 2024).

3.4. Fransa

Fransa, düşük gelirli gruplar için konut erişimini kolaylaştırmak ve boş konutları yeniden konut piyasasına kazandırmayı teşvik etmek için 1998’de boş ev vergisini uygulamaya başlamıştır (Segú, 2020). Boş ev vergisi, elli binden fazla nüfusa sahip sürekli bir kentleşme alanına ait ve konut arzı ile talebi arasında belirgin bir dengesizlik bulunan belediyeler ile ana konut olarak kullanılan konutların dışında konutların yüksek oranda kullanıldığı belediyelerde uygulanmaktadır (République Française, 2024a).

Yani boş ev vergisi, konut arzı ile talebi arasında önemli bir dengesizliğin olduğu ve mevcut konut stokunda (gergin bölge) konuta erişimde ciddi zorluklara yol açan komünlerde geçerli olmaktadır (Adrian Leeds, 2023). Bu tür belediyelerin alanlarında boş konut sahibi olanlar veya bu konuttan faydalananlar boş konutlar için 1 Temmuz’dan önce vergi makamlarına mülklerinin kullanımının niteliğini (ana ikamet, ikincil ikamet ve boş konut) ve kullanıcıların (ör; kiracı) kimliği ile ilgili bilgileri sunması gerekmektedir (Dalmas, 2024). Ancak mülkün istem dışı boş olması durumunda vergi uygulanmamaktadır. Bu durumlar şunlardır (ESCEC, 2024);

- Konut kullanımına yönelik olmayan konaklama,
- İstem dışı boş kalan konutlar (örneğin, piyasa fiyatından kiralanan veya satılığa çıkarılan ancak satın alınmayan veya edinilmeyen konutlar),
- Bir konutta bir yılda ardı ardına 90 günden (3 ay) fazla ikamet edilmesi,

- Yaşanabilir olması için ciddi çalışma gerektiren konutlar (Uygulamada işin bedelinin konut değerinin %25'ini aşması gerekiyör örn. komple ısıtma),
- Konut vergisine tabi mobilyalı ikinci konutlar vergiye tabi olmamaktadır.

Vergi, evin kadastro kira değeri esas alınarak hesaplanmaktadır. Bu kira değeri, her yıl fiyat artışlarına göre yeniden değerlendirilmektedir. Vergi miktarı, vergi oranının kira bedeliyle çarpılması sonucu elde edilmektedir. Mülkün boş olarak ilan edildiği ilk yıl %17'lik bir oran uygulanır ve bu oran sonraki yıllarda %34'e çıkmaktadır. Eğer mülk sahibinin birden fazla boş konutu varsa her biri için ayrı vergi ödemesi gerekmektedir. Bir beyanın bulunmaması veya hatalı olması durumunda, 150 Euro tutarında para cezası uygulanmaktadır (République Française, 2024a). Ödeme bildirimini normalde Kasım ayında gönderilmektedir. Ödemenin ise geleneksel ödeme yöntemi kullanılıyorsa 16 Aralık'a kadar, internet üzerinden yapılıyorsa 21 Aralık'a kadar yapılması gerekmektedir (République Française, 2024a).

Fransa 2024'te önemli sayıda çoğu kasabayı (1.100'den 3.697'ye) kapsayacak şekilde boş ev vergisini genişletmiştir. Boş ev vergisi artık sadece Fransa'da büyük metropollerinde değil, aynı zamanda önemli kiralama talebi olan veya ikinci ev yüzdesinin yüksek olduğu daha küçük kasabaları da kapsamaktadır (ESCEC, 2024). Boş ev vergisinin uygulanması ve özellikleri her belediyede farklılık gösterebilmektedir. Yerel yetkililer, vergiyi bölgelerinin özel ihtiyaçlarına ve zorluklarına göre uyarlayabilmektedir (Healey Fox, 2023).

3.5. Avustralya

Avustralya'da boş evlere ve arazilere uygulanan vergiler, federal düzeyde ve belediye düzeyinde uygulanmaktadır. Amaç, konut krizine neden olan boş evlerin ve arazilerin konut piyasasına dahil olmasını sağlamaktır. Bu kapsamda federal düzeyde uygulanan boş ev vergisi ile belediye düzeyinde uygulanan Boş Konut Arazisi Vergisi (The Vacant Residential Land Tax – VRLT) bulunmaktadır. Bu vergiler ayrı başlıklar altında incelenmektedir.

3.5.1. Boş Ev Vergisi

Boş ev vergisi, yılın yarısından fazlasında (183 gün) boş kalan bir Avustralya konut mülküne sahip olan yabancı sahipler tarafından ödenen yıllık bir vergidir. Bu vergi, boş ev oranını azaltmak ve böylece Avustralyalı sakinler için daha fazla konut fırsatı sağlamak amacıyla getirilmiştir (Wong, 2023). Yabancı sahiplerin Avustralya'daki konutlarını kiraya vermeleri için finansal bir teşvik olarak tasarlanmıştır. Avustralya'daki konutların yabancı sahipleri, mülkün boş olan her yılı için yıl sonundan itibaren 30 gün içinde boş ev vergi beyannamelerini sunmaları gerekmektedir (Australian Government, 2024). Bu durum, konutun ikamet amaçlı olarak kullanıldığı veya gerçekten kiraya verildiği zaman bile geçerli olmaktadır. Beyannameyi mülkün yabancı sahibi veya temsilcisi de verebilmektedir. Verilen beyannameye bağlı olarak ne kadar vergi alınması gerektiğini ise Avustralya Vergi Dairesi (The Australian Taxation Office – ATO) belirlemektedir. Aşağıdaki koşulları sağlayan kişilerin Avustralya'da boş ev vergi beyanamesi vermesi gerekmektedir (Wong, 2023);

- Yurtdışındaki sahipler, yani Avustralya vatandaşı olmayan veya normalde Avustralya'da ikamet etmeyen kişiler (son 12 ayda en az 200 gün Avustralya'da yaşamamış olanlar),
- Bir konut mülküne sahip olup, bir yıl içinde konutta oturmayan veya 183 günden fazla süreyle kiraya vermeyen veya satmayan kişiler,
- Taşınmazın Yabancı Yatırım İnceleme Kurulu (The Foreign Investment Review Board - FIRB) tarafından satın alınması onaylanmış bir taşınmaz olması.

Mülk iki veya daha fazla kişi tarafından ortak kiracı olarak sahiplenilmişse, yalnızca bir beyanname verilirken; ortak mülkiyet söz konusu ise her biri ayrı beyanname vermektedir. Ayrıca boş arsanın yabancı malikleri, arsa üzerine konut inşa edilene kadar beyanname vermemektedir. Ancak arsa üzerinde birden fazla konut inşa edilmesi halinde, inşa edilen her yeni boş konut için beyanname verilmesi gerekmektedir. Söz konusu mülk satılır veya başka bir şekilde yasal olarak

devredilirse (sahibinin ölümü dahil) ya da mülkün sahibi artık yabancı bir insan değilse meydana gelen değişikliklerin bildirilmesi gerekmektedir. Boş ev vergisi ödeme yükümlülüğü, beyanname verildiğinde Avustralya Vergi Dairesi tarafından belirlenmektedir (Australian Government, 2024).

Boş ev vergi beyannamesinin son verilme tarihi, her 12 ay artı mal sahibinin satın alma işleminden sonraki 30 gündür. Süre genellikle mal sahibinin mülkü ele geçirme hakkına sahip olduğu tarihten, yani kapanış tarihinden itibaren hesaplanmaktadır. Örneğin, mülk 1 Ocak'ta satılırsa, her yıl 30 Ocak'a kadar boş ev vergi beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Gecikmiş ödemeler, ceza veya faize neden olabilmektedir (Wong, 2023).

Örneğin; X kişisi, satın aldığı daireye 5 Ekim 2022'de yerleşen yabancı bir yatırımcıdır. Dairede yaşanabilecek tarih bu olduğundan, dairenin yerleşim tarihi 5 Ekim 2022'dir. X kişisi, mülkün sahibi ve yabancı yatırımcı olduğu sürece, her boş yıl için bir boş ev vergi beyannamesi vermek durumundadır. Boş yıl, dairenin kullanıldığı tarihten itibaren başlamaktadır. X kişisi için ilk boş yıl 5 Ekim 2022 ile 4 Ekim 2023 arasındadır. X kişisi, ilk boş ev vergi beyanını 3 Kasım 2023 tarihine kadar vermelidir. Bu tarih, boş ev vergi yılının 4 Ekim 2023'te sona ermesinden 30 gün sonraki tarihi ifade etmektedir. Sonraki her yıl için boş kontenjan yılı 5 Ekim'den 4 Ekim'e kadar olmaktadır (Australian Government, 2024).

Avustralya'da boş ev vergisi ödememek için en basit yol evi boş bırakmamaktır (en azından mali yılın yarısından fazlasında boş bırakılmamalıdır). Çünkü evin kiraya verilmesi veya o evde ikamet edilmesi durumunda, boş ev vergisi ödenmemektedir. Diğer yandan bazı şartların karşılanması durumunda, Avustralya'da boş ev vergisinden muaf olunmaktadır, ancak yine de bir beyannameyle konutun kullanılamaz olduğunu kanıtlamak için kabul edilebilir destekleyici delillerin sunulması gerekmektedir (Wong, 2023 ve Odintax, 2024). Söz konusu muafiyetler aşağıda sıralanmaktadır (Australian Government, 2024);

- Ev hasarlı, güvenli olmayan veya konut olarak kullanılmaya uygun olmayan bir durumdaysa,

- Konutta kapsamlı onarım veya tadilat yapılıyorsa,
- Bir konutun ikametgâh olarak kullanılması, bir mahkeme veya yargı organının emri veya Milletler Topluluğu (Commonwealth), eyalet veya bölge yasası tarafından yasaklanmış veya yasal olarak kısıtlanmışsa,
- Konutta normalde ikamet eden bir kişi (yabancı olabilir veya olmayabilir), uzun süreli yatılı tıbbi bakım veya tedavi alması nedeniyle konutta bulunmuyorsa.

Özellikle kısa süreli kiralamalarda (yani 30 günden az süreli kiralamalarda) kullanılan evler (AirBnB'ler dahil) yılda 183 günden fazla kiralsalar bile gerçek anlamda konut amaçlı kullanılmış sayılmazlar ve bu nedenle Avustralya'da boş ev vergisine tabi olmaktadır (Wong, 2023). Diğer yandan boş ev vergisi, yabancı yatırım başvurusu yapıldığı sırada ödenilen yabancı yatırım başvuru ücreti tutarına göre belirlenmektedir. Ancak mevzuatta değişikliğe gidilerek 9 Nisan 2024'ten itibaren başlayan boş yıllar için boş ev vergisi, yabancı yatırım başvuru ücretinin iki katı olarak belirlenmektedir. Bu tutar, boş ev vergisi kapsamındaki tüm konut mülkleri için geçerlidir (Australian Government, 2024).

Örneğin; Y kişisi, Avustralya'da yatırım amaçlı 850.000 dolara bir müstakil ev satın almıştır ve bu mülke 5 Ağustos 2023'de yerleşerek 13.200 dolarlık yabancı yatırım ücreti ödemiştir. Y kişisi, her Ağustos ayında boş ev vergisi beyannamesi sunmak zorundadır. Y kişinin vergi ödemesi durumunda; 2023-2024 için boş ev vergisi yabancı yatırım ücretiyle aynı miktarda olacağından yıllık 13.200 dolardan ödenmesi gerekmektedir. 2024-2025 için mülk yine boş kalırsa bu durumda boş ev vergisi iki katına çıkacağından 26.400 dolar olacaktır (Odintax, 2024).

Boş ev vergi beyannamelerinin son tarihe kadar sunulması ve ilgili belge ve kayıtlarının tutulması gerekmektedir. Aksi durumda ihlal bildirimi ve para cezasıyla karşılaşmaktadır. Ayrıca söz konusu belge ve kayıtların boş ev yılının bitiminden itibaren en az beş yıl süreyle saklanması gerekmektedir (Australian Government, 2024).

3.5.2. Boş Konut Arazisi Vergisi

Avustralya İstatistik Bürosu (The Australian Bureau of Statistics-ABS) elektrik kullanımından elde ettiği bilgiye göre, ülke genelinde mülklerin %1,3'ünün ve Victoria'daki mülklerin %1,4'ünün yakın zamanda kullanıldığına dair bir belirti olmadığını tespit etmiştir (Cann, 2024). Bu anlamda ciddi bir konut krizi yaşayan Victoria, 1 Ocak 2018'de Büyük Melbourne ve çevresindeki 16 yerel yönetim bölgesine uygulanan Boş Konut Arazisi Vergisi'ni yürürlüğe koymuştur (Thomas, 2022).

Boş konut arazisi vergisi, federal yıllık boş ev vergisinden ve arazi vergisinden farklıdır, ancak arazi vergisinden muaf olan arazi (ev de dahil), boş konut arazisi vergisinden de muaf olmaktadır. Bu vergi bazı durumlarda uygulanmaktadır. Bunlar aşağıda yer almaktadır (Victoria, 2024a);

- Vergi yılından önceki takvim yılında 6 aydan fazla boş kalan, üzerinde mevcut bir ev bulunan konut arazisi için,
- Üzerinde 2 yıldan fazla süredir inşaat veya tadilat halinde olan, bir ev bulunan konut arazisi için,
- Üzerinde 2 yıldan fazla süredir oturulamaz durumda olan, bir ev bulunan konut arazisi için uygulanmaktadır.

Boş konut arazisi vergisi, üzerinde ev olmayan araziler (bazen iyileştirilmemiş arazi olarak da adlandırılır), huzurevleri, ticari konut binaları, emeklilik köyleri, destekli konut hizmetleri veya tatil beldelerindeki araziler için uygulanmamaktadır (Victoria, 2024a). Vergiye ilişkin muafiyetler ise aşağıda sıralanmaktadır (Victoria, 2024b);

- Takvim yılı içerisinde mülkiyeti değişen gayrimenkuller,
- Takvim yılı içerisinde konut arazisi haline gelen araziler,
- Mülkiyetin önceki iki takvim yılı içerisinde 'konut mülkü' haline gelmesi ve mülkiyetin değişmemesi durumu,
- Mülkün tatil evi olarak kullanılması ve o yılın en az dört haftası boyunca sahibi tarafından oturulması ve sahibinin tatil evine ek olarak Avustralya'da bir ana ikametgâhının (ev) olması durumu (ancak bu evin sahibi olmak zorunda değildir),

- Taşınmaz, malik veya hak sahibi tarafından bir takvim yılında en az 140 gün (sürekli veya toplam) süreyle işyeri amacıyla kullanılması ve mülk sahibi veya hak sahibi olan kişinin asıl ikametgâhının Avustralya'da olması durumunda vergi muafiyeti gerçekleşmektedir.

Ancak 1 Ocak 2025'ten itibaren boş konut arazisi vergisinin kapsamında değişikliğe gidilmiştir. Victoria'nın tamamında muafiyetsiz boş konut arazilerine, arazinin boş konut arazisi vergisine tabi olduğu ardışık vergi yılı sayısına göre yeni bir kademeli vergi oranının uygulanacağı belirtilmiştir (Victoria, 2023).

- Arazinin vergiye tabi olduğu ilk yıl için sermaye iyileştirme değerinin %1'i (önceki vergi yılında arazinin vergiye tabi olmadığı durumda),
- Arsanın ikinci yıl üst üste vergiye tabi olması durumunda, sermaye iyileştirme değerinin %2'si,
- Arsanın üçüncü yıl üst üste vergiye tabi olması durumunda sermaye iyileştirme değerinin %3'ü oranında vergilendirme gerçekleşecektir.

Örneğin; Z kişinin konutu 2023 ve 2024'te boştur ve 2024'te sermaye değerinin %1'i (2023 boşluğuna göre) ve 2025'te sermaye değerinin %2'si (2024 boşluğuna göre) boş konut arazisi vergisi için değerlendirilmiştir. Eğer konut 2025 yılı boyunca boş kalırsa, 2026'da mülkün değerinin %3'ü oranında vergi ödenecektir. Bunun nedeni, 2025'in vergiden sorumlu olduğu üst üste üçüncü yıl olmasıdır. Mülkün sahibi, 15 Ocak 2024'e kadar mülkünün 2023'te 6 ay veya daha uzun süre boş olduğunu belirten bir bildirimde bulunması gerekmektedir. Y kişinin mülkü, boş kalmaya devam ettiği için, mülkün kullanımı değişmediği sürece sahibinin başka bir ek bildirimde bulunmasına gerek yoktur. Eğer Y kişisi, bildirimde bulunmaz ise ceza içeren bir yaptırımla karşılaşabilmektedir (Victoria, 2024a).

1 Ocak 2026'dan itibaren ise Melbourne metropolünde en az 5 yıldır geliştirilmemiş ve konut geliştirmeye uygun durumda olan iyileştirilmemiş konut arazileri, boş konut arazisi vergisine tabi tutulacaktır

(Victoria, 2024a). Ayrıca yeni vergi muafiyetleri de şu şekilde belirlenmiştir (Victoria, 2023);

- Ana ikamet yerine bitişik olan iyileştirilmemiş konut arazisi,
- Konut amaçlı kullanılmaya veya geliştirilmeye uygun olmayan iyileştirilmemiş arazi.

1 Ocak 2025'ten itibaren, tatil evi muafiyeti, kullanım ve oturma şartının ev sahibinin veya hak sahibi yararlanıcının bir yakını tarafından karşılanabilmesini sağlayacak şekilde değiştirilecektir. Yine 1 Ocak 2025'ten itibaren, yeni konut binaları için vergi muafiyeti, sahibi araziye satmak için gerçek ve makul çabalar göstermiş olması koşuluyla, en fazla 3 yıllık bir muafiyet süresine izin verecek şekilde uzatılacaktır. Mülk bu süreden sonra boşta kalmaya ve satılmaya devam ederse, arazi satılana kadar %1 oranında vergiye tabi olacaktır (Victoria, 2023).

Bir mülk vergiye tabi olsun veya olmasın her şekilde bildirimin yapılması gerekmektedir. Takvim yılının altı ayından fazla süredir boş olan her konut için, 15 Ocak tarihine kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (The State Revenue Office) internet sitesi üzerinden bildirim yapılmaktadır (Victoria, 2024c). Ayrıca bildirimin zamanında yapılmaması durumunda vergi cezası uygulanmaktadır (Victoria, 2024a).

3.6. Türkiye

Türkiye'de ise boş ev vergisine yönelik bir uygulama bulunmamaktadır. Türkiye'de artan konut ihtiyacı, konut arz-talep dengesizliği, konut stoku ve yükselen konut kiralari gibi konulara çare aramak amacıyla zaman zaman yerel ve hükümet yetkililerince boş ev vergisi gündeme getirilmektedir (Semerci, 2024). Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın konut sektörüne yönelik önemli düzenlemeler yapacağı belirtilmektedir.

Taslak aşamasına göre; emlak vergileri ve tapu harçlarının belediye rayiç bedeli üzerinden değil, bölgesel rayiç bedel üzerinden belirleneceği, bunun için taşınmazların değerlerine yönelik veriler ile mülkiyet bilgilerinin tutulmasına yönelik Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi'ne entegre bir gayrimenkul değer bilgi merkezinin kurulacağı, tapudaki işlemlerin bu merkezdeki bilgilere ve taşınmazla ilgili ekspertiz raporlarına dayalı-

nılarak yapılacağı belirtilmektedir (Haber7, 2024). Böylece emlak vergisi ödemeleri ve tapu harcı ödemeleri bölgesel rayiç bedel üzerinden tespit edilecek ve boş ev vergisinin tespitinde de bölgesel rayiç bedel esas alınacaktır.

Diğer yandan son yıllarda Türkiye’de konut kiralari ciddi anlamda artış göstermektedir. Konut fiyatlarının yüksek oluşu kiralık olan evlere talebi artırmıştır. Kiralık konutlarda arz-talep dengesi bozulmuştur. Ancak ülke genelinde 600.000 boş konut olduğu da tespit edilmiştir. Bu nedenle hükümetin, boş olan konutların piyasaya dahil edilmesi için yeni bir vergilendirme üzerinde çalıştığı belirtilmektedir (Türkiye Gazetesi, 2024).

Bu doğrultuda ülke genelinde boş tutulan evlerin bölge bölge haritası çıkarılacaktır. Yüksek kira veya yüksek satış beklentisiyle boş bırakılan evlerin vergileri artırılabilecektir. Böylece mülk sahipleri, kirada veya satış fiyatında indirim yoluna gidecek ve mülklerini konut piyasasına dahil edeceklerdir (Haber7, 2024). Konut krizinin yaşandığı bir ortamda 600.000 konutun boş tutulması normal bir durum değildir. Bu nedenle Türkiye de diğer ülkelerde olduğu gibi boş ev vergisini uygulamaya koyacaktır. Zamanla boş ev vergisine yönelik kurallar ve düzenlemeler şekillenecek ve uygulama boyutu netlik kazanacaktır.

4. BOŞ EV VERGİSİ ÜZERİNE GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Boş ev vergileri, hükümetin mevcut konut piyasasını daha iyi değerlendirmesini, arz ve talep sorunlarının emlak ve gayrimenkul piyasasını zor durumda bırakmasıyla artan fiyat ve kiralara minimumda tutulmasını sağlamaktadır (Ghali, 2024). Bu vergi, ev sahiplerinin mülklerini korumaya, oturmaya veya kiralamaya teşvik etmekte ve böylece konut arzını artırmaktadır. Belediyeler için konut krizini gidermede önemli bir araçtır. Ayrıca bu vergiden elde edilen gelirler, uygun fiyatlı konut girişimlerini desteklemektedir. Bu nedenle birçok ülkede veya bölgede (konut krizi olan yerlerde) boş evler üzerine vergi konulmaktadır. Gelişmiş ülkelerde uygulanan bu vergiler, farklı kurallar ve düzenlemeler içermektedir. Ülkelerde ve şehirlerde uygulanan bu verginin temel amacı, boş evleri kiralık mülkün kıt olduğu bir pazara geri döndürmektir (Simon Community, 2023).

Ancak boş evler üzerine konulan vergiler, birçok ülkede pek çok tartışmalara neden olmaktadır. Bu vergilerin konut arzı sıkıntısını gidereceğini savunanlar da mevcuttur, vergi oranlarının adil olmadığını belirten karşıt görüşler de mevcuttur. Bu anlamda boş ev vergilerinin avantajlarının yanında dezavantajları da bulunmaktadır. Bu dezavantajlar aşağıda sıralanmaktadır (Dawgs, 2024).

- Yasal Engeller: San Francisco gibi bazı şehirlerde boş ev vergileri, yasal anlaşmazlıklar nedeniyle mahkemede iptal edilmiştir.
- İdari Karmaşıklık: Hangi mülklerin boş olduğunu belirlemek ve vergileri uygulamak belediyeler açısından zor olabilmektedir.
- Etkililik Sorunları: Honolulu’da görüldüğü gibi muafiyetler, politikaların etkisini azaltarak, konut arzı teşviklerini olumsuz etkileyebilmektedir.

Bu kapsamda tartışmaların temelinde boş ev vergisine yönelik uygulanan vergi oranlarının adil olmadığı, muafiyetlerin boş ev vergisinin etkisini zayıflatacağı ve bu vergiden elde edilen gelirlerin uygun fiyatlı konut girişimleri yerine genel fona aktarılması gerektiği konusunda olmaktadır (Angarone, 2024a). Boş ev vergisinin dezavantajlarının giderilebilmesi için, vergilerin adil uygulanması ile konut ihtiyacının karşılanması arasında bir dengenin sağlanması gerekmektedir. Özellikle vergi oranları ile muafiyetler arasında dengenin kurulması, boş ev vergisinin etkisini artırmaktadır (Dawgs, 2024).

Dolayısıyla bu vergilerin etkinliği hala tartışılıyor olsa da, kentsel politikada önemli bir değişimi temsil ettiği görülmektedir. Boş ev vergisi, mevcut konut stokunu artırmada, spekülasyon uygulamaları gidermede, kentsel çürümeyi önleyerek daha güvenilir ve yaşanabilir mahalleler oluşturmada önemli bir politikadır. Boş ev vergileri, toplumun ihtiyaçlarının önceliğini belirleme açısından uygulamalı bir yaklaşım sunmaktadır ve toplum odaklı ve daha müdahaleci kentsel politikalara doğru bir yönelim sağlamaktadır (Dawgs, 2024).

Diğer yandan boş ev vergilerinin piyasalar üzerinde ne tür etkiler oluşturduğuna ilişkin literatürde az sayıda çalışma bulunmaktadır. Los Angeles’da sosyal adalet gruplarından oluşan bir koalisyon 2020 yılında

yayınlanmış olduğu bir raporda (Ferrer vd., 2020); boş ev vergilerinin konut krizlerini çözmede, spekülatif gayrimenkul yatırımlarının zararlarını azaltmada ve evsizlik sorunlarının giderilebilmesi için gerekli olan finansal kaynakların sağlanmasında yardımcı olduğunu belirtmiştir. Yine boş ev vergisi uygulamasını değerlendiren şehirlerden biri olan San Diego'daki boş mülkler hakkında yayınlanan yeni bir raporda (San Diego Housing Commission, 2021); boş birimlere uygulanacak herhangi bir verginin gelir elde etme veya konut arzını artırma konusunda çok az etkisi olacağı öne sürülmektedir (Britschgi, 2021). Bir başka araştırma da Vancouver'in boşluk vergisi performansını ölçen Bloomberg'den (Emily ve Pearson, 2021) gelmiştir. Bu araştırmaya göre Vancouver'de 2017'de uygulanmaya başlanan boş ev vergisinin boş veya az kullanılan 10.000 birimi etkileyeceği düşünülmektedir karşın, yalnızca 2.538 birimi etkilemiştir. Bu sayı sonraki iki yılda sadece 625 birim düşüşe sebep olmuştur (Britschgi, 2021).

Ayrıca Vancouver'in finansal hizmetler direktörü Melanie Kerr ise boş ev vergisi programı kapsamında 2018'de boş ilan edilen Vancouver'daki mülk sayılarının 2017'ye göre %15 düştüğünü ve daha önce boş olan bu evlerin çoğunun kiraya verilerek piyasaya geri döndüğünü belirtmektedir (Buhl, 2019). Yine bu konuda yapılan bir çalışma da Fransa'dan gelmiştir. Belediyeler tarafından uygulanan boş ev vergilerinin boş konut oranını %13 oranında azalttığı tespit edilmiştir. Verginin, özellikle uzun vadede boş konutları azaltma bakımından etkili olduğu ve daha önce boş olan konutların çoğunun ana konuta dönüştüğüne yardımcı olduğu görülmüştür (Segú, 2020). Vergiyi destekleyen birkaç kanıttan biri de Britanya Kolombiyası'ndan gelmiştir. Kanada Maliye Bakanlığı (British Columbia, 2022) yakın zamanda, 2018'de yürürlüğe girmesinden bu yana verginin o eyaletin konut krizi üzerinde olumlu bir etkisi olduğunu bildiren bir analiz yayınlamıştır (Nichols ve Smithurst, 2023). Yine Vancouver'in, dünyanın en uygun fiyatlı konut şehirlerinden biri olarak sürekli olarak sıralanmasında boş ev vergisinin etkili olduğu düşünülmektedir (Shute Mihaly & Weinberger, 2022).

Sonuç olarak uzmanlar bu politikanın kötü bir politika olmadığını ancak uygulamadaki zorluklar ve muafiyet uygulamasının kolay

olması nedeniyle yeteri kadar etkili olmadığını belirtmektedir (Cann, 2024). Boş ev vergisini savunanların hiç biri bu verginin tek başına konut krizini çözeceğini belirtmemektedir. Ancak, konutların toplumsal ihtiyacı karşılayamadığı bir durumda ve konut krizine yönelik uygulanan çözümlerin yetersiz kaldığı bir ortamda kanamayı durdurabilecek her türlü olası fikrin değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir (Buhl, 2019).

5. SONUÇ

Birçok ülkede veya şehirde boş ve az kullanılan mülklere yönelik konulan vergilerin, yakın zamanda yürürlüğe girdiği görülmektedir. Söz konusu bu vergilerin amacına ne kadar hizmet ettiğini tespit etmek henüz zordur. Ancak ilerleyen dönemlerde bu vergilerin belirlenen hedefler üzerinde ne kadar etkili olduğunu tespit etmekte fayda vardır. Bu nedenle çalışmanın özellikle konut açığını kapatıp kapatmadığını, amaçlar üzerinde ne kadar etkili olduğunu ve bu vergilerin uygulamadaki zorluklarını tespit edebilmek adına ilerleyen dönemlerde tekrarlanmasında fayda bulunmaktadır. Konut krizlerinin giderilmesini amaçlayan ve boş konutlar üzerinden alınan boş ev vergisi, çalışmamızın ana konusunu oluşturmaktadır. Çalışma kapsamında elde edilen sonuçlar aşağıda sıralanmaktadır;

- Boş ev vergileri, ülkeden ülkeye ve bölgeden bölgeye (belediyeden belediyeye) farklı kurallar ve düzenlemeler içermektedir. Ancak amaç aynıdır; konut krizi sorununu gidermek.
- Gelişmiş ülkeler boş bırakılan mülkler üzerinden yıllık vergi alarak ev sahiplerini boş evlerini kiralamaya veya satmaya teşvik etmektedir. Mülklerini boş tutmayı seçen ev sahipleri, gelirin uygun fiyatlı konut girişimlerine tahsis edildiği bir vergiye tabi olmaktadır.
- Boş evlere yönelik uygulanan vergiler, ülke çapında uygulandığı gibi bölgesel çapta da (belediyeler olarak) uygulanmaktadır. Hangi bölgelerde konut krizi söz konusu ise o bölgelere farklı isimler altında bu tür vergiler getirilmiştir.
- ABD’de San Francisco’da diğer şehirlerden farklı olarak Ticari Boş Alan Vergisi uygulanmaktadır. Amaç, kiralari sabitleyerek

küçük işletmelerin girişimini ve gelişimini artırarak piyasayı canlandırmaktır.

- Kanada’da ülke genelinde az kullanılan konut vergisinin yanında belediyelerde uygulanan boş ev vergisi de uygulanmaktadır. Yine Kanada’da diğer ülkelerden farklı olarak konut krizi olan bazı bölgelerde (Vancouver, Courtenay, Kamloops, Parksville, Penticton, Salmon, Vernon gibi) spekülasyon ve boş ev vergisi adı altında bir vergi türü yer almaktadır. Bu vergi ile yabancı geliri olan mülk sahipleri vergi sistemine dahil olmaktadır.
- Boş ev vergilerinde, kullanım tarihi ve saati gösteren elektrik faturaları, su faturaları, gaz ve atık toplama faturaları veya kira sözleşmeleri gibi belgeler kanıt olarak kullanılmaktadır.
- Boş ev vergileri, canlı kentsel alanların oluşmasına, mahallelerin güvenli ve yaşanabilir hale gelmesine, konut arz-talep sorunlarının azaltılmasına ve spekülatif uygulamaların giderilmesine katkı sağlamaktadır.
- Boş ev vergisi karmaşık bir vergidir. Boş ev vergisi uygulamalarında yasal, idari ve etkinlik açısından sorunlar yaşanmaktadır. Boş ev vergisinin uygulamasının zor olması ve her hangi bir mülkün muafiyete girme ihtimalinin yüksek oluşu bu verginin amaca olan etkisini düşürmektedir. Ancak vergi oranları ile muafiyetler arasında dengenin sağlanması bu sorunları kısmi de olsa azaltmaktadır.

Boş ev vergileri gelişmiş ülkeler açısından ivme kazanan önemli bir uygulamadır. Konut krizlerini gidermede önemli bir rol oynayan bu vergiler, boş konutları güvence altına alarak, konut politikalarını şekillendirmektedir. Yenilikçi politikalarla uygulanan boş ev vergileri, kentleri canlandırmakta, toplumların önceliklerine katkıda bulunmakta ve güvenli yaşam alanları sunmaktadır. Bu anlamda konut talebi ve arzı üzerinde daha iyi kontrol sahibi olunmasını sağlayan bu vergiler, günümüzde birçok ülke için önemli bir araç konumundadır.

Diğer yandan, boş ev vergilerinin birçok yerde yeni yürürlüğe girdiği düşünüldüğünde yapılan çalışmaların uzun vadede ne kadar etkili

olduğu bilinmemektedir. Yapılan araştırmaların ilerleyen dönemlerde özellikle boş ev vergisinin uzun vadede etkisini belirleyebilmek adına tekrarlanması fayda bulunmaktadır. Bu araştırmalar, bir yandan boş ev vergisinin etkinliğini ölçerken, diğer yandan daha adil bir vergi türünün nasıl oluşturulabileceği noktasında katkı sağlayacaktır. Bu süreçte ise boş ev vergisi, gelişmiş ülkelerdeki konut krizlerini çözme konusunda önemli bir öncelik olarak devam edecektir.

Boş ev vergisi konusunda şüphesiz çok fazla tartışma bulunmaktadır. Bu verginin konut krizini çözme konusunda yeterli olduğuna dair veya yetersiz kaldığına yönelik araştırmalarda yapılmaktadır. Ancak bu vergiyi savunanların hiç biri konut krizini çözme konusunda verginin oldukça iyi olduğuna dair bir iddiada bulunmamaktadır. Özellikle çoğu gelişmiş ülkelerde yaşanan konut krizlerine yönelik uygulanan yöntemlerin yetersiz kaldığı düşünüldüğünde boş ev vergisinin kısmi de olsa bir etkisinin olması bu vergi türünün uygulanabilirliğini yeterli kılmaktadır. Bu nedenle çoğu gelişmiş ülkeler, bu vergiyi benimsemekte ve uygulama boyutunu kendi mevzuatlarına göre belirlemektedir.

KAYNAKÇA

- Adrian Leeds. (2023). Is Your French Property Subject to the Vacant Property Taxes? <https://adrianleeds.com/subscribe-to-our-publications/french-property-insider/fpi-archives/vacant-property-taxes/>
- Aktan, C. C. (2024). Boş Ev Vergisi (Mali Absürdizm: Budalaca Bir Saçmalık ve Abesle İştigal), Ekonomi Bilimleri Dergisi, 16 (2), 201-218. : <https://doi.org/10.55827/ebd.1524689>
- Angarone, B. (2024a, October 18). What Honolulu Can Learn From An Empty Homes Tax In Vancouver. Civil Beat. <https://www.civilbeat.org/2024/10/what-honolulu-can-learn-from-an-empty-homes-tax-in-vancouver/>
- Angarone, B. (2024b, Dec 6). Will Exemptions In Honolulu's Empty Homes Tax Bill Water Down Its Effect?. Civil Beat. <https://www.civilbeat.org/2024/12/exemptions-abound-in-honolulus-empty-homes-tax-bill/>
- Australian Government. (2024). Vacancy fee return for foreign owners. <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/investments-and-assets/foreign-investment-in-australia/vacancy-fee-return-for-foreign-owners>

- Brey, J. (2022, Nov 18). Cities Like Vacancy Taxes, Despite Mixed Results. *Governing*. <https://www.governing.com/finance/cities-like-vacancy-taxes-despite-mixed-results>
- British Columbia. (2024). How the speculation and vacancy tax works. <https://www2.gov.bc.ca/gov/content/taxes/speculation-vacancy-tax/how-tax-works>
- British Columbia. (2022). Speculation and Vacancy Tax Act: Review of Act and Regulations. https://news.gov.bc.ca/files/Speculation_Vacancy_Tax_Review.pdf
- Britschgi, C. (2021, September 21). Vacant Homes Aren't Making Cities Expensive. *Reason*. <https://reason.com/2021/09/21/vacant-homes-arent-making-cities-expensive/>
- Buhl, L. (2019, July 24). Can Vacancy Taxes Bring Down Housing Prices?. *The American Prospect*. <https://prospect.org/economy/can-vacancy-taxes-bring-housing-prices/>
- Cann, G. (2024, Jul 10). Why Victoria's vacant homes tax could be missing the vast majority of empty properties owned by investors. *NEWS*. <https://www.abc.net.au/news/2024-07-11/vic-property-investor-vacant-residential-tax-homes-housing-vrllt/104059832>
- Catterall, R. A. (2023). San Francisco's Commercial Vacancy Tax: Have You Reported?. <https://www.zfplaw.com/san-franciscos-commercial-vacancy-tax-have-you-reported/>
- CPA. This content is exclusive to those who are part of CPA Canada. <https://www.cpacanada.ca/news/canada/underused-housing-tax>
- Dalmas, S. (2024, May 2). Declaration of occupancy of French properties: what must be declared in 2024?. *Roche & Cie* <https://www.cabinet-roche.com/en/declaration-of-occupancy-of-french-properties-2024/>
- Dawgs. (2024, Dec 16). Vacancy Taxes Across the U.S. <https://www.dawgsinc.com/vacancy-taxes-across-the-u-s/>
- Doane Grant Thornton. (2024). Underused Housing Tax: Impacts to Canadians and Non-Residents. <https://www.doanegrantthornton.ca/insights/underused-housing-tax-impacts-to-canadians-and-non-residents/>

DOB. Register a Building As Exempt. <https://dob.dc.gov/service/register-building-exempt>

Emily C., & Pearson, O. N. (2021, August 16). Taxing Rich Peoples' Empty Homes Isn't Helping the Housing Crisis. Bloomberg. <https://www.bloomberg.com/news/features/2021-08-16/taxing-the-rich-do-housing-prices-fall-when-empty-second-homes-are-taxed?sref=fBJG1w9m>

ESCEC. (2024). Property Tax in France: Will You Be Affected by the New Vacant Property Tax in 2024?. <https://escec-international.com/property-tax-in-france-will-you-be-affected-by-the-new-vacant-property-tax-in-2024/>

Equal House. Taxing vacant housing based on potential rental income in France. <https://www.housing2030.org/project/taxing-vacant-housing-based-on-potential-rental-income-in-france/>

Ferrer, A., Graziani, T., Woocher, J., & Frederick, Z. (2020). The Vacancy Report. https://www.saje.net/wp-content/uploads/2020/09/The_Vacancy_Report_Final.pdf

Ghali, S. (2024). Canada Vacant Home Tax: How to Avoid It. <https://buttonwood.ca/what-is-speculation-tax/>

Government of Canada. (2024a). Who must file a return and pay the tax. <https://www.canada.ca/en/services/taxes/excise-taxes-duties-and-levies/underused-housing-tax/who-file-pay.html>

Government of Canada. (2024b). Determine if you qualify for an exemption from paying the tax. <https://www.canada.ca/en/services/taxes/excise-taxes-duties-and-levies/underused-housing-tax/determine-your-responsibilities/determine-qualify-exemption.html>

Government of Canada. (2024c). When to file the return and pay the tax. <https://www.canada.ca/en/services/taxes/excise-taxes-duties-and-levies/underused-housing-tax/when-file.html>

Government of Canada. (2024d). Underused Housing Tax. <https://www.canada.ca/en/services/taxes/excise-taxes-duties-and-levies/underused-housing-tax.html>

Haber 7. (2024, Haziran 9). Tüm ev sahiplerini ilgilendiriyor! Konut vergisinde yeni düzenlemeler yolda!. <https://www.haber7.com/emlak/ha>

ber/3431435-tum-ev-sahiplerini-ilgilendiriyor-konut-vergisinde-yeni-duzenlemeler-yolda

Hamilton. (2024). Vacant Unit Tax. <https://www.hamilton.ca/home-neighbourhood/property-taxes/vacant-unit-tax>

Healey Fox. (2023). Empty Homes Taxes in France. <https://healeyfox.com/empty-homes-taxes-in-france/>

Houseful. (2023). What is the Canadian vacant home tax?. <https://blog.houseful.ca/what-is-vacant-home-tax/#toc> What is the Underused Housing Tax Act UHTA

Ionescu, D. (2024, May 3). Maryland Passes New Vacancy Tax Law. Planetizen. <https://www.planetizen.com/news/2024/05/128787-maryland-passes-new-vacancy-tax-law>

Irish Tax and Customs. Vacant Homes Tax (VHT). <https://www.revenue.ie/en/property/vacant-homes-tax/index.aspx>

Irish Tax and Customs. (2024a). Overview. <https://www.revenue.ie/en/property/vacant-homes-tax/apply/index.aspx>

Irish Tax and Customs. (2024b). Local Property Tax (LPT) exemptions for 2022 to 2025. <https://www.revenue.ie/en/property/local-property-tax/lpt-exemptions/index.aspx>

Irish Tax and Customs. (2024c). What you need to do. <https://www.revenue.ie/en/property/vacant-homes-tax/what-to-do/index.aspx>

Irish Tax and Customs. (2024d). Local Property Tax (LPT) liability. <https://www.revenue.ie/en/property/local-property-tax/lpt-liability/residential-properties-liaable-lpt.aspx>

Irish Tax and Customs. (2024e). When does VHT apply to a property?. <https://www.revenue.ie/en/property/vacant-homes-tax/apply/apply-property.aspx>

Irish Tax and Customs. (2024f). Who is the chargeable person?. <https://www.revenue.ie/en/property/vacant-homes-tax/apply/chargeable-person.aspx>

Irish Tax and Customs. (2024g). Rate of Vacant Homes Tax (VHT) <https://www.revenue.ie/en/property/vacant-homes-tax/apply/rate.aspx>

- Irish Tax and Customs. (2023a). Record-keeping obligations and legislation <https://www.revenue.ie/en/property/vacant-homes-tax/obligations-legislation/index.aspx>
- Irish Tax and Customs. (2023b). Vacant Homes Tax (VHT) exemptions. <https://www.revenue.ie/en/property/vacant-homes-tax/exemptions/index.aspx>
- Irish Tax and Customs. (2023c). Vacant Homes Tax. <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-22b/22b-01-01.pdf>
- Irish Tax and Customs. (2023d). What happens if you do not comply. <https://www.revenue.ie/en/property/vacant-homes-tax/do-not-comply/index.aspx>
- Irish Tax and Customs. (2022). Transactions between connected persons (S.549). <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm-wm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-19/19-02-09.pdf>
- Markovic, M. (2023). Understanding the Underused Housing Tax Act. <https://www.sorbaralaw.com/resources/knowledge-centre/publication/understanding-the-underused-housing-tax-act>
- McCann FitzGerald. (2024, January 17). Vacant homes tax: A quick guide. <https://www.mccannfitzgerald.com/knowledge/real-estate/vacant-homes-tax-a-quick-guide>
- Miller, G. (2023). Taxes On Vacant Homes: A Digest For Executors. <https://caseyand-moss.com/taxes-on-vacant-homes-a-digest-for-executors/>
- MNP. (2023). Underused Housing Tax Act. <https://www.mnp.ca/en/insights/directory/underused-housing-tax-act>
- Morrows. Understanding Victoria's Vacant Residential Land Tax: Key Updates and Implications. <https://www.morrows.com.au/understanding-victorias-vacant-residential-land-tax-key-updates-and-implications/>
- Nichols, S., & Smithurst, M. (2023, Jul 19). Vacancy tax could improve Australia's housing crisis but isn't the only solution, expert says. NEWS. <https://www.abc.net.au/news/2023-07-20/vacancy-tax-housing-crisis-australia-solution-canada/102593244>
- Oakland. Vacant Property Tax (VPT). <https://www.oaklandca.gov/topics/vacant-propertytax>

- Odintax. (2024). Vacancy Fee Return for Foreign Owners in Australia. https://www.odintax.com/resources/annual-vacancy-fee-for-foreign-owners/#How_Much_Is_Vacancy_Fee
- Ontario. (2024). Municipal Vacant Home Tax. <https://www.ontario.ca/page/municipal-vacant-home-tax>
- Ottawa. Understanding the Vacant Unit Tax. <https://ottawa.ca/en/living-ottawa/taxes/property-taxes/vacant-unit-tax/understanding-vacant-unit-tax#section-5e22cf5c-4cf8-4d4e-b58c-c42e1d0cac59>
- Potechin, M., Du, J., & Taylor, K. (2022). Understanding Canada's Underused Housing Tax Act. <https://www.dlapiper.com/es-pr/insights/publications/2022/11/understanding-canadas-underused-housing-tax-act>
- Purton, M. (2024, Jun 10). 4 practical solutions to the world's spiraling housing crisis. World Economic Forum. <https://www.weforum.org/stories/2024/06/global-housing-crisis-practical-solutions/>
- République Française. (2024a). Annual vacant housing tax (VLT) and vacant housing tax (VLT). <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F17293?lang=en>
- République Française. (2024b). When should you pay your taxes?. <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F33890?lang=en>
- Rogers, J. (2024). Judge Strikes Down San Francisco's Empty Homes Tax. <https://www.globest.com/2024/11/05/judge-strikes-down-san-franciscos-empty-homes-tax/?slreturn=2024123091054>
- Rotfleisch, D. J. (2023, December 5). Everything You Need To Know About The Underused Housing Tax (2024) On Vacant Or Underused Housing In Canada. Taxpage. <https://taxpage.com/articles-and-tips/everything-you-needed-to-know-about-the-underused-housing-tax-on-vacant-or-underused-housing-in-canada/>
- San Diego Housing Commission. (2021). Residential Vacancies in the City of San Diego. <https://sdhc.org/wp-content/uploads/2021/09/Residential-Vacancies-in-the-City-of-San-Diego.pdf>
- San Francisco. Commercial Vacancy Tax (CVT). <https://sftreasurer.org/business/taxes-fees/commercial-vacancy-tax-cvt#collapse-accordion-6394-1>

- Segú, M. (2020). The impact of taxing vacancy on housing markets: Evidence from France. *Journal of Public Economics*, 185, 104079. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2019.104079>
- Semerci, Ü. (2024). Boş Ev Vergisi, Uygulama Örnekleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. *Vergi Raporu*, 2024/7. <https://vergiraporu.com.tr/ReadArticle.aspx?Id=845667f4-3a91-4a4f-a7a5-fd862b875936>
- Shute Mihaly & Weinberger. (2022). Vacant House Taxes: One Tool to Ease Housing Pressures. <https://www.smwlaw.com/2022/10/26/vacant-house-taxes-one-to-ol-to-ease-housing-pressures/>
- Simon Community. (2023). Vacant Homes in Cork: Vacant Homes Tax and international comparisons. <https://www.corksimon.ie/vacant-homes-tax-and-international-comparisons/>
- The Office of the Treasurer & Tax Collector. (2023). Commercial Vacancy Tax Return Instructions (2023). <https://sftreasurer.org/commercial-vacancy-tax-return-instructions-2023#collapse-accordion-6332-1>
- Thomas, B. (2022). Growing calls to impose vacant property tax on owners of ‘ghost homes’ to ease affordability pressures. <https://www.realestate.com.au/news/growing-calls-to-impose-vacant-property-tax-on-owners-of-ghost-homes-to-ease-affordability-pressures/>
- Thompson, H. (2024, October 14). More French towns are imposing ‘empty home tax’ in 2024. *The Connexion*. <https://www.connexionfrance.com/news/more-french-towns-are-imposing-empty-home-tax-in-2024/683532>
- Toronto. Vacant Home Tax. <https://www.toronto.ca/services-payments/property-taxes-utilities/vacant-home-tax/>
- Türkiye Gazetesi. (2024, Haziran 9). Konut vergisinde yeni uygulama! Boş konuttan dahi vergi alınacak. <https://www.turkiyegazetesi.com.tr/emlak/konut-vergisinde-yeni-uygulama-bos-konuttan-dahi-vergi-alinacak-1045642>
- Victoria. (2024a). Vacant residential land tax. <https://www.sro.vic.gov.au/vacant-residential-land-tax>
- Victoria. (2024b). Exemptions from vacant residential land tax <https://www.sro.vic.gov.au/vacant-residential-land-tax/exemptions>

- Victoria. (2024c). Vacant residential land tax. <https://www.sro.vic.gov.au/videos/vacant-residential-land-tax>
- Victoria. (2023). Changes to state taxes December 2023. <https://www.sro.vic.gov.au/publications/changes-state-taxes-december-2023>
- Windsor. Municipal Vacant Home Tax (VHT). <https://www.citywindsor.ca/city-hall/taxes-and-assessment/municipal-vacant-home-tax-vht>
- Wong, A. (2023). What is Vacancy Fee? How To Avoid Paying Vacancy Tax When Buying Property in Australia. <https://www.investwithalison.com/post/what-is-vacancy-fee-how-to-avoid-paying-vacancy-tax-when-buying-property-in-australia>

DAVRANIŞSAL İKTİSAT PERSPEKTİFİNDEN ASİMETRİK BİLGİ SORUNU VE İKTİSADİ REGÜLASYON

Mikail Pehlivan¹ ve Umut Akduğan²

Maliye Bölümü / Trakya Üniversitesi¹

E-posta: mikailpehlivan@trakya.edu.tr

Maliye Bölümü / Trakya Üniversitesi²

E-posta: umutakdugan@trakya.edu.tr

1. GİRİŞ

Ana akım iktisat teorilerinden birisi olan neoklasik iktisatta firma, sadece girdileri çıktılarına dönüştüren bir üretim fonksiyonu işlevini yerine getirmektedir. Buna ilaveten, firmaların tam bilgiye sahip, fiyatı veri kabul eden, benzer teknolojik donanımlara sahip ekonomik birimler oldukları kabul edilmektedir. Günümüz dünyasında faaliyet gösteren firmaları açıklamaktan uzak bu yaklaşım, firma içi ilişkileri, firmalar arası farkları ve teknolojik gelişme süreçlerini analize dâhil etmemekte ve firmaları tümüyle mekanik yapılar olarak görmektedir (Tuncel, 2008). Diğer yandan, neoklasik yaklaşım firmalar ile ilgili teorilerini genellikle tam rekabet varsayımıyla incelemektedir ki bu da oligopol özellikler taşıyan mevcut piyasaların yapısına uymamaktadır. Sonrasında; evrimsel iktisat perspektifi ile konuyu ele alan Joseph Schumpeter'in, özellikle inovasyon, icat, yaratıcı yıkım, girişimcilik gibi kavramlara bakış açısı ve teknolojiyi içsel bir değişken olarak değerlendirmesi, firma teorisi alanında neoklasik iktisada önemli bir alternatif olmuştur (Güler, 2012).

Benzer şekilde, neoklasik firma teorilerine alternatif yaklaşımlardan bir diğeri de davranışsal iktisat doktrinidir. 1980'lerin sonlarında, Schumpeter'in "yaratıcı yıkım" düşüncesinin etkinliğini yitirmesiyle birlikte, neoliberalizmin yükselişi başlamıştır. Ancak neoliberal makro ekonomi de zaman içerisinde değişen ekonomik ve finansal gelişmeleri açıklamakta yetersiz kalmıştır. Neoliberalizm-küreselleşme-

finansallaşma sürecinde sıklıkla ortaya çıkan spekülasyonlara dayalı finansal krizler genellikle küresel ya da bölgesel ekonomik krizlere dönmüştür. Özellikle 2008 Küresel Finans Krizi ekonomik sistem ile ilgili düşünce şeklini önemli ölçüde değiştirmiştir (Chancellor, 2022). Günümüzde, küreselleşen neoliberal serbest piyasalar yeni bir ekonomik anlayışı da beraberinde getirmiştir. Bu çerçevede, disiplinlerarası bir alan olan davranışsal iktisat ortaya çıkmış ve son dönemlerde davranışsal iktisatın öğretileri etkinliğini iyice artırmıştır.

Psikoloji ve sosyoloji biliminin karar alma süreçleri ile ilgili teori ve bulgularından etkilenilerek, iktisat ve finans literatüründe yeni bir alan olarak ortaya çıkan davranışsal iktisat, disiplinlerarası yaklaşımla, neoklasik iktisat teorisinin ihmal ettiği insan boyutunu ortaya çıkarmaya gayret etmiştir (Eser ve Toigonbaeva, 2011). Dolayısıyla davranışsal iktisat hem bireylerin hem de firmaların piyasalarda pek çok kısıt ve çevresel etkenlerle nasıl hareket ettiklerini ortaya koyma çabasıdır. Bu bağlamda; firmalardaki karar alma süreci ile firmaların hedefleri/beklentileri arasındaki ilişkiyi inceleyen, aynı zamanda firmaların karar almadaki davranış biçimlerine ve firmaların çevresel etkenlere verdikleri tepkilerle odaklanan Firma Davranışı Teorisi (FDT)'nin temelinde de davranışsal iktisadın ilkeleri yer almaktadır. Firma davranışı teorisyenleri, geleneksel neoklasik firma teorilerinden farklı olarak, firma davranışını genellikle hedeflerin şekillendirdiğini savunmaktadır. Buna ilaveten, firma davranışı konusunda çalışan araştırmacılar söz konusu hedeflerin firma paydaşları tarafından belirlendiğini öne sürmektedirler. Buna göre; bir firmanın davranışı, bu davranışa neden olan faktörler (uyarıcılar) tarafından şartlandırılma eğilimindedir (Reese, 1989), ki bu da davranışsal iktisadın konusudur. Burada uyarıcılar, firma davranışının türünü ve tepki şiddetini belirlemektedir. Çevresel koşullar ise firmaların davranışını ortaya çıkaran en önemli uyarıcılardır (Isabirye, 2021). Bu bağlamda; FDT, firmaların incelenmesinde davranışsal yaklaşımları ve belirsizlik altındaki karar verme yöntemlerini temel alan bir teoridir.

Neoklasik iktisat teorisine göre, tam rekabet piyasası koşullarında ekonomik birimler, değişkenler hakkında tam ve kusursuz bilgiye sahiptir ve bilgiye ulaşmak için herhangi bir maliyete katlanmamak-

tadırlar. Bu nedenle bilgi, Neoklasiklerde serbest bir mal olarak kabul edilmektedir. Yeni Keynesyenler ise Neoklasiklerin tersine piyasalarda tam bilginin mümkün olmadığını ve bilgiye ulaşmanın maliyetli olduğunu öne sürmektedirler. Tam bilgi, simetrik bilgi kavramını kapsamaktadır. Asimetrik bilgi ise iki taraf arasında simetrik dağılmayan bilgidir. Bir başka deyişle, ekonomik faaliyetin taraflarından biri, diğer tarafa göre daha fazla bilgiye sahip ise, bilgiye erişim olanakları eşit değil ise veya karşı tarafın bir bilgiyi doğrulama veya teyit etme imkânı bulunmuyorsa asimetrik bilgi söz konusudur.

Asimetrik bilgi sorunu altında iktisadi regülasyonların firma davranışı üzerindeki etkisinin ele alındığı bu çalışmada, asimetrik bilgi sorunu koşullarında gerçekleştirilen regülasyon ile ekonomik aktörlerin tam bilgiye sahip oldukları durumda gerçekleştirilen regülasyon karşılaştırılarak teorik bir bakış açısıyla incelenmiştir. Bu doğrultuda; çalışmanın ikinci bölümünde FDT ve bunun davranışsal iktisat ile ilişkisi genel hatlarıyla anlatılmış, üçüncü bölümde ise asimetrik bilgi altında iktisadi regülasyonun firma davranışına etkileri, teorik bir çerçevede detaylı olarak ele alınmıştır.

2. DAVRANIŞAL İKTİSAT VE FİRMA DAVRANIŞI

Firmalar, ekonomik sistemlerin ve endüstrilerin içerisinde üretim yapan organizasyonlardır. Bu nedenle, ekonomik sistemdeki değişiklikler firmaları etkiler ve meydana geldiklerinde firmaların eylemlerini yönlendirirler. Diğer yandan firmalar, kaynakları üretime yönlendiren bir karar verici (girişimci) tarafından kurulurlar. Dolayısıyla, kaynak tahsisi ve kaynakların yönlendirilmesiyle ilgili kararlar girişimcinin veya yöneticinin elinde olabilir (Coase, 1937).

Genel olarak firma teorileri ise firmanın yapısını, organizasyonunu ve pazarla ilişkisini incelerken, aynı zamanda firmaların piyasa dinamikleri çerçevesinde benimsediği davranış ve stratejileri de ortaya koymakta, aynı zamanda gelecekteki davranışları tahmin etmeyi amaçlamaktadır (Kantarelis, 2007; Spulber, 2009; Dietrich ve Krafft, 2012). Firma teorileri, firmayı beş temel alanda incelemektedir (Hubbard, 2008; Richman ve Mache, 2008):

i) Firmanın Varlığı: Firmaların nasıl ve neden ortaya çıktığını açıklar.

ii) Firmanın Sınırları: Hangi işlemlerin firma içinde gerçekleştirildiğini ve hangilerinin piyasada müzakere edildiğini açıklar.

iii) Firmanın Organizasyonu: Firmaların nasıl yapılandırıldığını, mevcut yapılanmanın nedenini ve nasıl yapılandırılması gerektiğini açıklar.

iv) Firmanın Eylemleri: Firmaların eylemlerini ve performansları nelerin yönlendirdiğini açıklar.

v) Farklı firma teorilerinin varsayımlarının testi.

Yukarıda sıralanan inceleme alanları çerçevesinde, dört temel firma teorisi bulunmaktadır (Isabirye, 2021):

i) İşlem Maliyeti Teorisi: Coase (1937) tarafından formüle edilen bu teori, kâr maksimizasyonu süreçlerini ele alan neoklasik bir teoridir. İşlem maliyeti teorisi, işlem yürütme maliyetlerinin (mal ve hizmetlerin alım satımı) ve bu sürece ilişkin kararların analizi üzerinde durmaktadır.

ii) Yönetim Teorisi: Baumol (1959), Marris (1964) ve Williamson (1966) tarafından öne sürülen yönetim teorisi, yöneticilerin firmanın oluşumu, organizasyonu ve performansındaki rolünü vurgulamaktadır. Bu teori, yöneticilerin kendi faydalarını maksimize ettikleri durumda, firma hissedarlarının ve girişimcilerin faydalarının da tatmin edici düzeyde olacağını savunmaktadır.

iii) Genel Temsilci Teorisi: Bu teori yönetim teorilerinden evrilmiştir. Genel temsilci teorisine ilişkin olarak, Spence ve Zeckhauser (1971) ve Ross (1973) yöneticilerin girişimciden daha bilgili olduğunu, uzmanlıkları nedeniyle girişimciler tarafından yönlendirilemeyeceklerini ve bu nedenle firmanın hedefleri için hayati öneme sahip olduklarını savunmaktadır.

iv) Davranış Teorisi: 1960'lı yıllarda ortaya çıkan firma davranış teorileri, firmalardaki karar alma süreçlerine ve bu süreçlerin firmanın iç ve dış davranışlarını nasıl şekillendirdiğine odaklanmaktadır.

Teorinin temellerini oluşturan en önemli çalışmanın, R. M. Cyert ve J. G. March tarafından 1963 yılında kaleme alınan “*A Behavioral Theory of the Firm*” adlı eser olduğu kabul edilmektedir.

İktisadi regülasyonların yapılma amacı temelde piyasa başarısızlıklarıdır. Ancak regülasyonların yapıldığı durumda bile, asimetrik bilgi sorunu optimal kaynak tahsisinde sapmalara neden olmaktadır. İktisadi regülasyonların firma davranışı üzerindeki etkisinin asimetrik bilgi sorunu çerçevesinde ele alındığı bu çalışmada, firma teorilerinin firma davranışlarını ve diğer etkenlere bağlı olarak kararların nasıl alındığını açıklayan kısmı üzerinde, yani davranış teorisi üzerinde durulmuştur. Cyert ve March (1963) tarafından geliştirilen ve firmaları incelemek için davranış bilimini ekonomiyle bütünleştirme fikri tarafından desteklenen FDT, firmaların hedefleri, belirsizlik algıları ve çevreyle ilgili kararları nasıl ve neden aldıklarını açıklamayı amaçlamaktadır. FDT’nin temelini davranışsal iktisat, psikoloji ve örgütsel yaklaşımlar oluşturmaktadır. Bu bağlamda; FDT, firmaların karar alma noktasında nasıl davrandıklarını açıklamaya çalışmakta ve firmalardaki karar alma süreci ile firmaların hedefleri, amaçları ve beklentileri arasındaki ilişkiyi analiz etmektedir. Dolayısıyla FDT, özellikle firmaların çevresel etkenlere verdiği tepkilerle ilgili analizlere bir zemin oluşturmaktadır (Cerrato vd., 2016). FDT’nin savunucuları, firmaların davranışlarını ve eylemlerini, firma paydaşları arasındaki bir ilişki ağının şekillendirdiğini savunmaktadırlar. Buna göre paydaşların hedefleri, firmaların hem iç hem de dış koşullarla ilgili kararları nasıl aldıklarını etkilemektedir. Firma paydaşları ise işçiler, firma yöneticileri, firma sahipleri ve tüketicilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla teori, firmaların karşılaştıkları krizleri ve faaliyetlerini devam ettirebilmek için aldıkları kararları belirleyen çevresel dinamikleri analiz etme noktasında da bir zemin oluşturmaktadır (Isabirye, 2021).

FDT’nin, neoklasik firma teorilerine bir eleştiri olarak ve onların birtakım eksikliklerini ortaya koyup bu eksiklikleri tamamlamak için ortaya çıktığı görüşü hakim olan görüştür. Neoklasik firma teorisi, firmaların girdileriyle ilgili davranışlarını incelemekte, bunun yanında benimsedikleri üretim tekniklerini de analiz etmektedir. Dolayısıyla bu teori, firmaların üretim miktarı ve ürünlerinin satış fiyatı ile daha faz-

la ilgilenmekte ve üreticilerin kâr maksimizasyonunu amaçladıklarını savunmaktadır. Firmaların kârlarını maksimum yapmak için marjinal maliyetin marjinal gelire eşit olduğu noktaya kadar üretim yaptıkları varsayılır. Böylece firmalar, marjinal gelirin, girdilerin marjinal maliyetine eşit olduğu noktaya kadar girdi kullanmaya devam edecektir (Xiao, 2004). Bu bağlamda; kâr maksimizasyonu hedefi, kaynak tahsisi, üretim tekniği, fiyat ayarlamaları ve üretim miktarı dahil olmak üzere çeşitli alanlarda karar vermeyi, yani firma davranışını yönetecektir (Chen ve Murphy, 2020).

Neoklasik teoriye getirilen eleştirilerin başında, teorinin firmadaki üretim organizasyonunu göz ardı etmesi gelmektedir. Neoklasik teorinin, bir firmanın yukarıda da sıralanan temel paydaşlarının çeşitli çıkarlarındaki çatışmaları göz önünde bulundurmaması ve bu çıkar çatışmalarının nasıl çözüleceğine ilişkin bir çözüm önerisi sunmaması önemli bir eksiklik olarak görülmektedir. Ayrıca firmaların kâr maksimizasyonu hedeflerine nasıl ulaştıkları ya da ulaşabilecekleri ile ilgilenmemesi de teorinin yetersizliklerinden birisidir (Isabirye, 2021). Bunun yanında; neoklasik teori firmanın büyüklüğünü ve sınırlarını belirlemede yetersiz kalmakta, ayrıca firmaların nasıl birleştiği veya dağıldığı ile de ilgilenmemektedir. Dolayısıyla; neoklasik teorinin, firmaların nasıl işlediğini açıklayıp firmanın yapısına fazla odaklanmaması, firma davranışı teorisyenlerinin en sık eleştirdiği konudur (Hart, 1989).

FDT ise firmanın tek amacının kârı maksimize etmek olmadığını, aynı zamanda oluşumu, faaliyetleri ve varlığıyla ilişkili başka hedefleri de olduğunu ileri sürmektedir. Dolayısıyla; firma hedefleri, firmanın çeşitli paydaşlarından türetilmekte ve firmanın davranış biçimini şekillendirmektedir. Bunun yanında; firma davranışı, örgütsel beklentilerden, seçimlerden ve hedeflerden de etkilenmektedir. Firmaların davranışlarının örgütsel ve stratejik düzeyde incelenmesine odaklanan FDT, firmayı çeşitli olasılıklara göre analiz ederek firmanın iç ve dış dinamiklerini incelemektedir (Gavetti vd., 2012). Bu doğrultuda; FDT, üretim, planlama ve envanterle ilgili karar almaya ve bu kararları çevreleyen koşulları ve sonuçları, rasyonel ve rasyonel olmayan bir bakış açısıyla belirlemeye gayret etmektedir (Todeva, 2007).

Davranışsal iktisat ile ilişkisine bakıldığında FDT, ekonomik davranışın neoklasik yaklaşımlarına göre daha geniş bir davranışsal ekonomi paradigmasıyla bağlantılıdır. Buna göre, firmayı incelemek için hangi teorilerin kullanılacağına karar verirken varsayımların oluşturulması gerektiği ifade edilmektedir. Çünkü bu görüşe göre, firmanın ekonomik modelinin seçimi, firmanın ekonomik davranışı hakkında hangi varsayımlarda bulunacağına bağlıdır (Färe ve Primont, 1995).

Diğer yandan; firma teorisindeki son gelişmeler ve davranışsal iktisat temelli firma davranışına odaklanan çalışmaların bir kısmı, asimetrik bilginin ekonomik etkilerinin incelenmesi ile yakından ilişkilidir. Bu bağlamda, söz konusu teorik gelişmelerin iki boyutu bulunmaktadır. İlk olarak içsel boyut ile ilgili olan çalışmalarda; çalışanlar için ödül mekanizmasının nasıl tasarlanması gerektiği, firmanın hiyerarşik yapısının temeli, raporlama sistemi gibi firmanın iç yapısına ağırlık verilmiş ve firma davranışının bu faktörlere nasıl bağlı olduğu irdelenmiştir. Dışsal boyut ile ilgili olarak ise firmaların, çevresel faktörler ve politika değişiklikleri gibi dışsal değişkenlere nasıl tepki verecekleri araştırılmıştır. Hem içsel boyutun hem de dışsal boyutun ele alındığı her iki durumda da asimetrik bilginin, firmaların iç organizasyonunun yanında, emek, sermaye ve ürün piyasalarıyla olan dış ilişkilerini de etkilediği tespit edilmiştir. Modern FDT de bu temeller üzerine inşa edilmiştir ve bu davranışsal çıkarımlar FDT'yi önceki neoklasik teorilerden ayıran en önemli özelliktir (Greenwald ve Stiglitz, 1990). Bu bağlamda; çalışmanın üçüncü bölümünde, asimetrik bilgi altında firma davranışı ve iktisadi regülasyonun firma davranışına etkileri, teorik bir düzlemde ele alınmış ve açıklanmıştır.

3. ASİMETRİK BİLGİ ALTINDA FİRMA DAVRANIŞI VE İKTİSADİ REGÜLASYON

Regülasyon, sosyal ve ekonomi politika hedeflerinin uygulanması için yasal araçların kullanılması anlamında tanımlanabilirken, farklı iktisadi okullara göre ele alınış şekli değişmektedir. İktisadi açıdan regülasyon ikiye ayrılmaktadır: (i) yapısal regülasyon (ii) ve davranışsal regülasyon. Yapısal regülasyon, piyasaya giriş ve çıkış kısıtlamalarının olması ve tanımlanmış niteliklerin bulunmadığı durumda piyasada hizmet arz eden birimlere yönelik kuralları içermek suretiyle piyasa-

nın düzenlenmesini ifade etmektedir. Davranışsal regülasyon ise fiyat kontrolleri ve minimum kalite standartlarının oluşturulması gibi düzenlemelerle piyasa içi davranışların düzenlenmesini ifade etmektedir. İktisadi regülasyon genellikle doğal tekeller ve sınırlı veya yüksek rekabet gücüne sahip piyasalarda uygulanmaktadır (OECD, 1997; Den Hertog, 2000).

İktisadi regülasyon, pozitif ve normatif teoriler olarak iki açıdan ele alınabilir. Pozitif teoriler, iktisadi regülasyonun ekonomik bakımdan neden yapıldığına ve sonuçlarına odaklanırken; normatif teoriler ise regülasyonun en etkin biçimde nasıl yapılması gerektiği üzerinde odaklanmaktadır (Stigler, 1971; Den Hertog, 2000). Bu çerçevede, iktisadi regülasyonu açıklayan teoriler üç başlık altında toplanabilir. Bunlar: (i) Kamu çıkarı teorisi (ii) özel çıkar teorisi (iii) ve kurumcu teoridir. Bu teorilere göre iktisadi regülasyon açıklanırken asimetrik bilgiden kaynaklı sorunlar çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır.

3.1. Kamu Çıkarı Teorisi

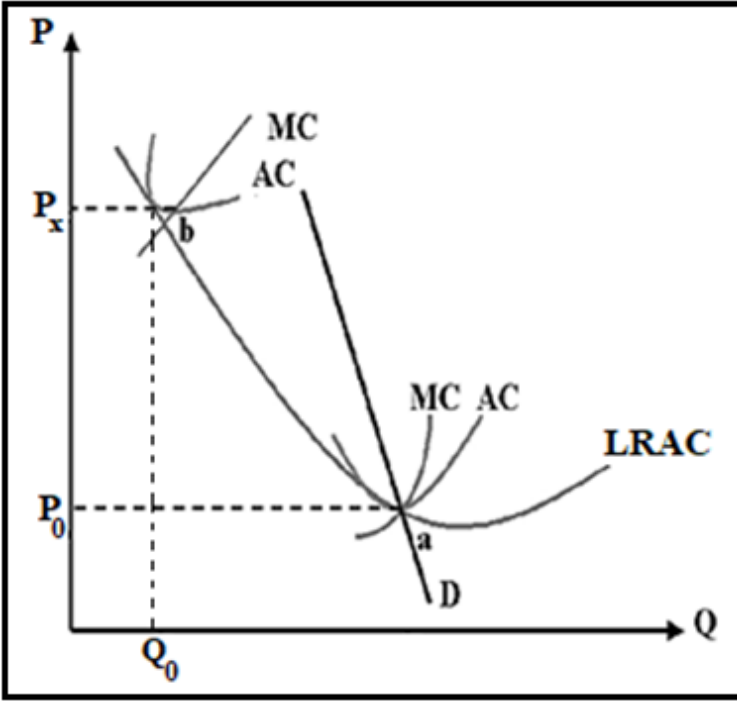
Neoklasik iktisat çerçevesinde piyasa başarısızlıkları ve bunların giderilmesi noktasında regülasyonu ele almaktadır. Diğer bir deyişle, ekonomide kaynak tahsisinin optimal (sınırlı kaynakların bireysel ve kolektif mallar arasında en iyi şekilde tahsis edilmesi) düzeyde olması için regülasyonun gerekliliği açıklanmaktadır. Çünkü neoklasik iktisada göre belirli varsayımlar altında kaynak tahsisinde etkinlik mümkün olsa da fiiliyatta bu varsayımların imkansızlıkları nedeniyle etkinlik sağlanamamaktadır (Shubik, 1970; Grossman, 1981). Bu bağlamda kamu çıkarı teorisine göre regülasyon; aksak rekabet, kamu malları, dışsallıklar, doğal tekeller ve asimetrik bilgiden kaynaklı piyasada oluşan sorunların giderilmesinde bir araç olarak görülmektedir (Posner, 1974; Den Hertog, 2000; Baldwin vd., 2012).

Regülasyon, piyasadaki işlemleri kolaylaştırması ve sürdürülebilirliği sağlayarak istikrarı oluşturması bakımından önemlidir. Mülkiyet hakları ve sözleşme özgürlüğünün piyasanın işleyişi için önemli faktörlerdir. Piyasada etkin kaynak tahsisinin sağlanması için mülkiyet haklarının garanti altına alınması ve yapılan sözleşmelere uyulması gerekmektedir. Bununla birlikte piyasanın özellikleri bakımından ken-

diliğinden oluşan bazı koşullarda regülasyon yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede, karşımıza zorlu bir kamu politikası ikilemi olarak çıkan doğal tekeller buna örnektir. Doğal tekel durumunda, piyasada birden fazla firmanın olmasındansa tek bir firmanın olması ile etkinliğin daha iyi sağlanması söz konusudur. Diğer yandan, tekel sahibinin, herhangi bir rekabetin olmaması nedeniyle kârını maksimize etme eğilimi her zaman ihtimal dahilindedir. Teknik anlamda ifade etmek gerekirse, piyasanın ihtiyaç duyduğu mal veya hizmeti, küçük ölçekli üretim yaparak karşılayan iki firmadan daha düşük bir ortalama maliyetle tek bir firmanın gerçekleştirmesi durumu, ölçek ekonomileri ve mutlak maliyet avantajı kavramları ile ifade edilen doğal tekel bir piyasayı işaret etmektedir (Depoorter, 1999). Doğal tekel piyasada etkinliğin geometrik izahı Grafik 1’de gösterilmiştir.

Grafik 1’de LRAC, uzun dönem ortalama maliyet eğrisini, D ise talep eğrisini göstermektedir. Bir tekel firma, P_0 fiyat düzeyinde piyasa arzını gerçekleştirirken; a noktası firmanın optimal ölçeğe ulaştığı noktayı göstermektedir. Buradaki piyasa koşulları, bir firma sayesinde tüm pazarın, iki ya da daha fazla firmanın gerçekleştireceğinden daha ucuz olmasını sağlamaktadır. Piyasanın, marjinal gelirin (MR) marjinal maliyetlere (MC) eşit olduğu, her biri optimum düzeyde üretim yapan dört firmadan oluştuğunu ve her bir firmanın Q_0 kadar üretim yaptığını varsayalım. Toplam piyasa talep eğrisi, fiyatı (P_x) belirlemektedir. Pazarın bir tekel firması yerine dört firma ile yeniden yapılandırıldığı b ölçeğinde, her firma daha küçük ölçekte üretim yapmaktadır. Üretilen toplam miktar değişmemiştir, ancak ortalama birim maliyetler b ölçeğinde daha yüksektir. Piyasa bir üreticinin, iki veya daha fazla eşit üreticiden daha ucuz maliyetlerle toplam piyasa talebini üretmesine izin vermektedir.

Grafik 1. Doğal Tekel Piyasada Etkinlik



Kaynak: Depoorter, 1999

Diğer taraftan, burada üreticinin sahip olduğu bilgiden kaynaklı oluşan asimetrik bilgi nedeniyle regülasyon yapmanın zorluğu ve karmaşıklığı söz konusu olmaktadır. Buradaki sorun hedeflerden kaynaklı çelişkiler değildir. Eğer ki zorluk ve karmaşıklık, tercihler arasında seçime dayalı bir optimizasyon sorunundan kaynaklı olsaydı, çözümü daha basit olurdu. Ancak geleceğe dair belirsizlikler ve buna bağlı olarak öngörülebilirlik sorununun olması ve ayrıca düzenleyici kurum ile regülasyona tabi firmalar arasında dengesiz bilgi dağılımından kaynaklı asimetri, regülasyonu optimalden saptırarak ikinci veya üçüncü en iyi durumların oluşmasına neden olmaktadır (Atiyas, 2000). Piyasadaki tüm aktörler (üretici ve tüketici) tam bilgiye sahip olmadığı gibi doğru bilgiye de ulaşmak hem zor hem de maliyetlidir. Bu bilgi asimetrisinden kaynaklanan ahlaki tehlike ve ters seçim sorunları gizli eylemden ve gizli bilgiden oluşmakta ve piyasada etkinliği bozmaktadır (Ayrıntılı

bilgi için bkz. Stiglitz, 1985; Leach, 2004). Bu çerçevede, asimetrik bilgi ile regülasyon ilişkisi Grafik 2 ve 3'te ele alınmaktadır.

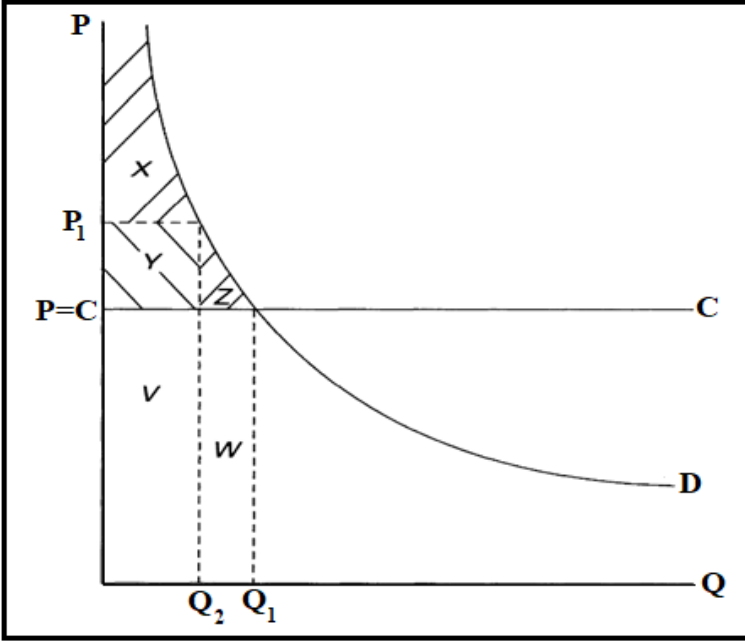
Tekel bir piyasada gerçekleştirilen regülasyon ile refahın (K) maksimize edilmesi,

$$K = S + U$$

biçiminde ifade edilirse, S tüketici rantını, U ise tekel firmanın kârını temsil etmektedir.

Grafik 2'de tekel firma, ortalama ve marjinal maliyetin C'ye eşit olduğu bir üretim fonksiyonuna sahiptir. Regülatör kurum ise tüketicilerin talep yapısını bilmekle beraber, tekel firmanın üretim yaparken katlandığı birim maliyeti bilmemektedir. Bu durumda, regülatör kurum öyle bir fiyat düzeyi belirlemelidir ki tekel firma piyasada üretim yapmaya istekli olsun. Bu ise kârın sıfırdan büyük veya sıfıra eşit olduğu noktayı ifade etmektedir.

Tam bilgi altında regülasyon kolay bir şekilde yapılabilir. Burada, fiyat (P) birim maliyete (C) eşit belirlenerek; toplam refah (K) maksimize edilmektedir. Bu fiyat düzenlemesi altında üretim miktarı Q_1 düzeyinde gerçekleşirken, tüketici rantı $X+Y+Z$ ile ifade edilmektedir. Tekel firma bu düzeyde maliyetini ($V+W$) karşılarken, kârı (U) sıfıra eşit olmaktadır. Öte yandan tekel firmanın kârını artırmak mümkündür. Örneğin, P_1 fiyat düzeyinde bu durum gerçekleşmektedir. Y ile taralı alan tekel kârını ifade etmektedir. Bu noktada, tekel firmanın toplam hasılası ($V+Y$) toplam maliyetini (V) aşarken, tüketici rantı ise $Y+Z$ taralı alan kadar düşmektedir. Diğer yandan, P_1 fiyat düzeyinde sosyal refah (U), Z taralı alan kadar azalmaktadır. C'nin altında bir fiyat düzenlemesi ise tekel firmanın üretim yapmak istemeyeceği sınırı göstermektedir (C'nin altında bir fiyat düzeyinde firma zarar etmektedir).

Grafik 2. Tam Bilgi Altında Regülasyon

Kaynak: Hiller, 1997

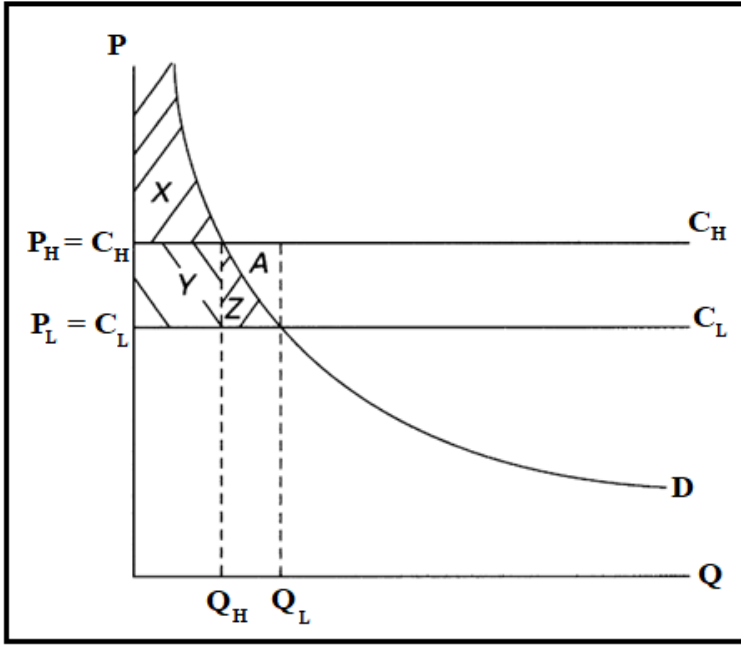
Tam bilgi altında regülasyon yapılırken bütün ihtimallerin ele alınıp değerlendirilmesi mümkün olmaktadır. Bununla birlikte, regülatör kurum tekel firmanın birim maliyetini bilmediği için aksaklıklar/etkinsizlikler oluşmaktadır.

Grafik 3'te ise regülatör kurum tarafından, tekel firmaya ait iki potansiyel birim maliyet fonksiyonu belirlenmektedir. Eğer regülatör kurum kesin olarak birim maliyetin (C_H ya da C_L) ne olduğunu bilseydi, fiyatı ona göre belirlmesi ve üretim miktarını (Q_H ya da Q_L) ayarlaması mümkün olurdu.

Birim maliyetin C_H (C 'den yüksek bir fiyat düzeyi) olduğu varsayımı altında, düşük birim maliyetle üretim yapan tekel firma sahip olduğu bu asimetrik bilgiyi hiçbir zaman söylemeyerek, yapılan tüm fiyat tekliflerinde C 'den yüksek bir fiyat düzeyini seçecektir. Yüksek birim maliyete sahip tekel firma ise C 'den düşük bir fiyat düzeyinde piyasadadan çekilecektir. Bu durumda, düşük birim maliyetle üretim yapan tekel firma aşırı kâr ederken (Y), toplam refah düzeyi $X+Y+Z$ olması

gerekirken, $X+Y$ olacaktır. Net sosyal refah kaybı (Z) olan alan ise asimetrik bilgidен kaynaklı beklenen maliyeti ifade etmektedir.

Grafik 3. Asimetrik Bilgi Altında Regülasyon



Kaynak: Hiller, 1997

Birim maliyet doğru gözlemlediği takdirde en iyi fiyat düzenlemesi yapılabilmektedir. Ancak bu durum gerçekte pek mümkün görünmemektedir. Çünkü hem maliyetler zaman içinde değişmektedir (regülatör kurum bu sürece doğru biçimde adapte olsa bile) hem de asimetrik bilgi nedeniyle firma, bilgiyi manipüle ederek regülatör kurumu kendi amaçları doğrultusunda yönlendirmektedir.

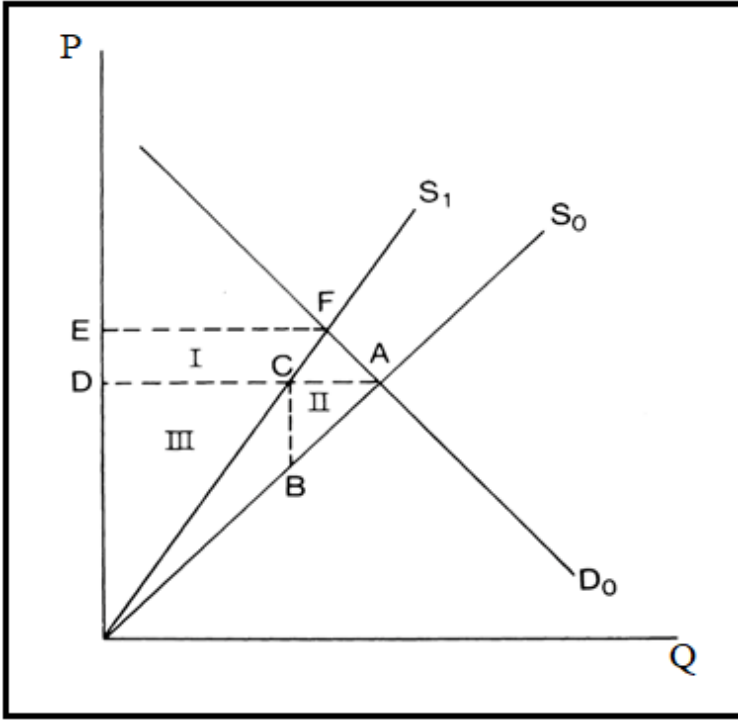
3.2. Özel Çıkar Teorisi

Chicago ve Virginia Okullarının görüşleri çerçevesinde şekillenerek regülasyonu açıklamaktadır. Bu teoriye göre, devlet de piyasadaki diğer aktörler gibi kendi çıkarı peşinde koşmaktadır. Bu noktada, çıkar grupları arasındaki baskı ve yarışın, rant kollama mücadelesine dönüşmesi bağımsız düzenleyici ve denetleyici otoritelerin oluşmasını zorunlu kılmaktadır. Burada, kamu çıkarı teorisinde belirtilen piyasa başarısızlık-

larının giderilerek kamu refahının artırılması düşüncesine ters düşen alternatif bir yaklaşım sunulmaktadır. Bu yaklaşıma göre devlet, kamu malları üreten ve dışsallıkların üstesinden gelerek sosyal refahı artıran bir kurum olmadığı gibi; siyasi sistem, servet transferlerine ve rant kollamalara aracılık etmek için yarı-piyasalar (quasi-market) oluşturmaktadır (bu yaklaşım ele geçirme teorisinin (capture theory) Marksist açıdan açıklamasına da uygun düşmektedir). Bu bağlamda regülasyon, devlet tarafından rant dağıtma aracı olarak görülmektedir (Posner, 1974; McChesney, 1987; Mitchell ve Munger, 1993; Etzioni, 2009).

Devlet tarafından regülasyonun rant dağıtımında veya rant yaratılmasında araç olarak kullanılması iki şekilde mümkün olmaktadır. Birincisi, regülasyon ile tekeller oluşturularak yapılmaktadır. Böylece, piyasada arz üzerindeki kontrol tekel firmaya geçmektedir ve marjinal maliyetler üzerinde belirlenen fiyat sebebiyle artan kâr tekelin olmaktadır. Devletin, bu rant yaratma sürecini hukuki düzenlemelerle gerçekleştirmesi olasıdır (Ginsburg, 1999).

İkincisinde ise regülasyon ile inframarjinal rant yaratılmaktadır. Bu rant yaratım sürecinde, asgari ücret, sendika aidatlarının artırılması gibi regülatör araçlarla tüm firmaların maliyetleri artırılmaktadır. Regülasyon ile rant yaratılması süreci aşağıda yer alan Grafik 4'te gösterilmiştir.

Grafik 4. Regülasyon ile Rant Yaratılması

Kaynak: McChesney, 1987

Grafik 4'te, S_0 regülasyona uğramamış piyasadaki arzı ifade ederken, S_1 ise firmaların maliyetlerinin artırılmasıyla oluşan arzı ifade etmektedir. Genellikle regülasyon, emek faktörü üzerindeki maliyetlerin artırılmasıyla gerçekleştirilmektedir. Bu durum da emek-yoğun firmaların, sermaye-yoğun firmalardan (inframarjinal üreticiler) daha fazla etkilenmesine neden olmaktadır. Regülasyon ile toplam maliyetlerin artması, tüketicilere yüksek fiyat olarak yansımaktadır. Akabinde üretimin azalması söz konusu olmaktadır. Fakat inframarjinal üreticiler için CDEF (I) üretici rantı alanı, ABC (II) üretici rantı alanından büyük olduğu sürece herhangi bir sorun olmamaktadır. Çünkü azalan üretimden oluşan kayıp, yükselen fiyatlarla telafi edilmektedir. Böylece regülasyon, sermaye-yoğun firmalar ile emek-yoğun firmalar arasında rant dağıtım aracı olurken, politikacılar da bu dağıtımdan pay almak-

tadır (McChesney, 1987). Bu teoriye göre, regülasyon yapılmasının asıl amacı, piyasada gücün yasa koyucular/yasama/politikacılar tarafından elde tutulmak istenmesidir (Cardoso, 2008).

Grafik 4'te de gösterildiği gibi, regüle edilen sektör politikacıların elinde olup, rant yaratımı ve dağıtımı ile sektör yönlendirilmektedir. Diğer yandan, firmanın sahip olduğu bilgiyle (asimetrik bilgi) regülatörün ele geçirilmesi (capture theory) durumu da söz konusudur. Her iki durumda da regüle edilen sektörde fayda sağlayan bazı firmalar olabilir.

Regüle edilen firma, maliyetlerini düşürmek için zaman, kaynak ve uzmanlık kullanarak regülatör kurum karşısında avantaj sağlamaktadır. Firma sahip olduğu teknolojik değişkenleri regülatör kurumla paylaşmayıp; maliyetlerini düşürmek için elde ettiği teknolojik bilgi ile kendisine bilgi rantı oluşturmaktadır. Bu noktada, regülatör kurum bilgi bakımından firmaya bağımlı olmaktadır ve bu asimetrik bilgi sayesinde firmanın istediği şekilde yönlenebilmesi muhtemeldir (Laffont ve Tirole, 1991; Dal Bó, 2006). Bu bağlamda denilebilir ki, farklı politik kesimlerin (seçmen, politikacı, firmalar, çalışanlar) kendi aralarındaki etkileşime ve kurdukları birlikteliklere göre oluşturulan bilgi asimetrisi sayesinde regülatör kurum etki altına alınabilir. Regülatör kurumun bu şekilde ele geçirilmesi ise piyasada kaynak tahsisinde etkinliğin bozulmasına neden olmaktadır.

3.3. Kurumcu Teori

Regülasyonu hem tarihi hem de kurumları ele alarak açıklamaktadır. Bu bakış açısı ortodoks öğretinin dışına çıkarak, farklı ülkelerde regülasyonun neden farklı zamanlarda gündeme geldiğine ve neden farklı biçimlerde gerçekleştirildiğine cevap vermektedir. Bu bağlamda, asimetrik bilginin regülasyon üzerindeki kurumsal ve tarihsel etkisi üç bakımdan ele alınabilir. Bunlar: (i) Eksik sözleşmeler, (ii) asil-vekil sorunu (principal-agent problem), (iii) ve yol/tarih-bağımlılığı (path-dependency) şeklinde sayılabilir (Çevik ve Demir, 2005).

İktisadi açıdan sözleşme, iki tarafın davranışları bakımından karşılıklı taahhütlerde bulunduğu bir anlaşmadır. Bu tanımlama, sözleşmenin hukuki kavramına değinmektedir; ancak sadece hukuki boyutu ile sınırlandırılmaz. Neoklasik teoride tarafların bilgisinde asimetri

söz konusu olmadığı için yapılan sözleşmeler de etkindir. Fakat süreç içerisinde belirsizlik ortaya çıktığında, her bir taraf, diğerlerinin ne yapacağını kesin olarak tahmin edemediği için davranışının sonucu hakkında sözleşmeye bağlı olmayan değişken üzerinde hareket etmektedir (Brousseau ve Glachant, 2002). Ayrıca siyasi alandaki sözleşmeler ekonomik alana göre daha çok karmaşık ve eksik olması nedeniyle işlem maliyetleri daha yüksektir. Anayasa ve yasalar bir nevi tamamlanmamış sözleşmelerdir ve dinamik bir yapıya sahiptir. Bu durum, ekonomideki sözleşmelere doğal olarak yansımaktadır ve fırsatçı davranışları mümkün kılmaktadır (Dixit, 1996).

Asimetrik bilgi sebebiyle oluşan eksik sözleşmeler regülatör kurumun ele geçirilmesine neden olabilir. Firma ile regülatör kurum arasındaki eksik sözleşmeler nedeniyle oluşan ters seçim sorunu, “sözleşme menüsü (contract menu)” ile kısmen çözülebilir. Regülatör kurum, firmanın bilgilerine sahip olmasa bile firmanın kendi faydasını maksimize edecek sözleşmeyi tercih edeceğini bilmektedir. Böylece, tercih edilen sözleşme üzerinde görüşülebilir, fakat bilgi asimetrisi tamamen ortadan kalkmamaktadır (Brousseau ve Glachant, 2002).

Sözleşme yapılırken bilginin tam olması, çalışma faaliyetlerinin denetlenebilirliği ve sözleşmenin uygulanabilirliği gibi işlem maliyetlerinin (transaction costs) az olması sözleşmelerin etkin olmasını sağlayabilir (Newbery ve Stiglitz, 1987). Diğer yandan, piyasada, sözleşme yapan taraflar (işveren-işçi) da aynı bilgiye sahip değildir. Sözleşme tarafları sahip oldukları asimetrik bilgiyle mevcut durumu manipüle (ahlaki tehlike ve ters seçim) edebilir. Örneğin, bir işveren işe alacağı kişi hakkında tam bilgiye sahip olmamasından kaynaklanan ters seçim yapabileceği gibi işe aldıktan sonra işçinin göstereceği çabanın belirsizliği ahlaki tehlikenin varlığını göstermektedir (Brousseau ve Glachant, 2002).

Asil-vekil sorununda ise hem firma içindeki asil (firma sahibi)-vekil (firma yöneticisi) hem de regülatör kurumla ilgili asil (kurumun bağlı olduğu üst yapı/genel anlamda devlet)-vekil (kurum yöneticisi) bağlamında asimetrik bilgiden kaynaklı bir sorun (ahlaki tehlike) çıkmaktadır. Birincisi piyasa içinde oluşan asil-vekil sorunu iken, ikincisi regülasyon sonrasında oluşan asil-vekil sorunudur. Ancak ikisi de mül-

kıyet hakları ile ilgilidir. Piyasa içinde oluşan asil-vekil sorunu, firma yöneticisinin, firma sahibinin çıkarını korumak yerine kendi çıkarını gözetmesinden kaynaklanmaktadır. Regölasyon sonrası oluşan asil-vekil sorunu ise, regölätör kurumdaki yöneticinin, birden fazla asile (birden fazla devlet kurumuna) karşı sorumlu olmasından kaynaklanan karmaşıklık ve bu karmaşıklığı kendi çıkarı doğrultusunda kullanması nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Jensen ve Meckling, 1976; Klein, 2000).

Ayrıca asil-vekil sorunu farklı bir açıdan; “regölätör kurumun yaşam döngüsü” ele alınarak bakılabilir. Bilindiğı üzere kurumlar statik değil, dinamik bir yapıya sahip oldukları için zamanla değişim göstermektedirler. Kurum içerisinde bürokrasinin zamanla artması işlem maliyetlerini artırmakta ve regölasyonun “kamu yararı” amacından saparak “özel çıkar gruplarına” yakınsamasına neden olmaktadır. Bu süreçte, regölätör kurum ile firma arasındaki ilişkinin güçlenmesi ve firmadan edinilen bilgilere göre yönlenmesi, firma hedeflerinin sosyal açıdan daha yararlı olduğu düşüncesinin oluşmasına neden olur. Bu durum, zamanla regölätör kurumun firmanın amaçlarını benimseyip aynı doğrultuda hareket etmesine neden olmaktadır (Martimort, 1999).

Yol/tarih bağımlılığına göre ise bir sonraki adımda nereye gideceğimiz sadece şu an bulunduğumuz konuma değil, geçmişte nerede bulunduğumuza da bağılıdır. Yani, tarihsel süreçte içinde bulunduğumuz yapı gelecekteki konumumuzu etkilemektedir. Bu çerçevede denilebilir ki sosyal, ekonomik, tarihi ve kültürel miras, kolayca vazgeçilmeyen bir sistemi inşa etmektedir (Stråth, 2009). Bu bağlamda, ekonomide oluşan dengeler de bu sistemden etkilenmektedir. İktisatta kaynak tahsisinde etkinlik, sadece bu tahsisin nasıl sağlanacağı bilgisine sahip olmaya veya etkin kaynak tahsisi için gereken koşullarının belirlenmesine bağılı değildir (Liebowitz ve Margolis, 1999).

Pozitif işlem maliyetleri, geleceğe dair belirsizlik, ekonomiyi oluşturan kurumlar ve bunların iç işleyişlerine dair kurallar farklı ekonomik yapıları ve sistemleri oluşturmaktadır. İşte bu tarihsel bağımlılık düzleminde, eksik sözleşmeler ve çoklu asil-vekil ilişkileri içerisinde birçok aktör ekonomide işlem yapmaktadır (Magnusson ve Ottosson, 2009). Bu yaklaşım, regölasyonların hem yapılma zamanına hem de regölätör

kurumların zaman içerisinde yol/tarih bağımlılıklarından etkilenerek değişim geçirmesine açıklık getirmektedir. Fakat bu süreçlerin içerdiği belirsizliklerin ve asimetrik bilginin, regülasyonların etkinlik düzeyini etkilemesi muhtemel görünmektedir.

4. SONUÇ

Normatif bir bakış açısıyla, devletin piyasaya düzenleyici (regülatör) olarak müdahale etmesi ve piyasadaki aktörlerin faydasını maksimize edecek şekilde politika araçları kullanarak en ideal (etkin) yapıyı oluşturmaları istenmektedir. Fakat gerçekte bu yapıyı oluşturmak oldukça zordur. Öncelikle, regülasyonun nasıl yapılacağına dair bilgi, biziatihi regülasyondan önemlidir. Yani, usul esasa mukaddemdir. Bu bağlamda, regülasyon ekonomik, politik, hukuki ve kültürel açılardan ele alınıp incelenmesi gerekmektedir. Burada yapılan yöntemsel bir hata regülasyonun amacını ortadan kaldırması kuvvetle muhtemeldir. Çünkü regülasyon yaparken; mülkiyet haklarının el değiştirmesi, piyasadaki aktörlerin çıkarları, kamu yararı, gelir bölüşümü ve tüm bunların kaynak tahsisine etkisi gibi birbiriyle ilişkili bir çok konu hakkında karar alınması gerekmektedir. Dahası, regülasyonun ve devam eden sürecin yol/tarih bağımlılığı faktörlerinden de etkilenmesi ihtimal dahilindedir.

Diğer yandan, tüm karar alma süreçlerinde asimetrik bilginin olması regülasyonu daha fazla zorlaştırmakta; hatta en etkin regülasyonu imkansızlaştırmaktadır. Çünkü tam bilgi ve asimetrik bilgi durumunda kaynakların tahsis şeklinde farklılıklar söz konusu olmaktadır (Harris ve Townsend, 1981). Bununla birlikte, bilginin piyasada simetrik dağılmaması kamusal ve yarı kamusal mal-hizmetlerin etkin üretilmemesine ve finansmanının sağlanamamasına neden olmaktadır. Bu mal ve hizmetlerin arzında firmaların aktif rol oynaması durumunda ise asimetrik bilgi ile birlikte piyasa etkinlikten uzaklaşacaktır. Böyle bir durumda piyasa etkinliğini sağlamak için yapılacak regülasyonlar da yetersiz kalacaktır. Dolayısıyla, klasik piyasa başarısızlığı argümanları, asimetrik bilgi teorisine dayanmaktadır (Grossekettler, 2005). Bu nedenle, asimetrik bilgi sorunu altında ikinci veya üçüncü en iyi olabilecek regülasyon, ancak tüm teknik ve diğer sözü edilen alanlar dikkate alınarak gerçekleştirilebilir.

KAYNAKÇA

- Atiyas, İ. (2000). *Ne için ve nasıl regülasyon?*, devletin düzenleyici rolü, İstanbul: TESEV Yayınları: 19. <http://mimoza.marmara.edu.tr/~mcokgez/Makaleler/atiyas1.htm>
- Baldwin, R., Cave, M. & Lodge, M. (2012). *Understanding regulation: Theory, strategy and practice*, Second Edition, New York: Oxford University Press.
- Baumol, W. (1959). *Business behavior, value and growth*, New York: Macmillan.
- Brousseau, E. & Glachant, M. (2002). The Economics of contracts and the renewal of economics, *The Economics of Contracts: Theories and Applications* (ed: E. Brousseau ve M. Glachant), London: Cambridge University Press.
- Cardoso, R. L. (2008). Accounting regulation and regulation of accounting: Theories and the brazilian case of convergence to IFRS. <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/27299/SSRN-id1288068.pdf>
- Cerrato, D., Alessandri, T. & Depperu, D. (2016). Economic crisis, acquisitions and firm performance, *Long Range Planning*, 49, 171-185.
- Chancellor, E. (2022). *The price of time: the real story of interest*. Penguin UK.
- Chen, J. & Murphy, C. B. (2020). Theory of the firm: What it is and how it works in economics. <https://www.investopedia.com/terms/t/theory-firm.asp>
- Coase, R. (1937). The nature of the firm, *Economica*, 4(16), 386-405.
- Cyert, R. & March, J. (1963). *Behavioral theory of the firm*, London: Routledge.
- Çevik, S. & Demir, M. (2005). Devletin düzenleyici rolü ve regülasyon teorileri, *Öneri*, 6(23), 249-257.
- Dal Bó, E. (2006). Regulatory capture: A review, *Oxford Review of Economic Policy*, 22(2), 203-225.
- Den Hertog, J. (2000). General theories of regulation, *Encyclopedia of Law and Economics* (Ed: Bouckaert, B. ve De Geest, D.), Clentenham: Edward Elgar Publishing.
- Depoorter, B. W. F. (1999). Regulation of natural monopoly, *Encyclopedia of Law and Economics* (Ed: Bouckaert, B. ve De Geest, G.), Clentenham: Edward Elgar Publishing.

- Dietrich, M. & Krafft, J. (2012). Economics and theory of the firm, *Handbook on Economics and Theory of the Firm* (Ed: M. Dietrich ve J. Krafft), Edward Elgar: Cheltenham,
- Dixit, A. K. (1996). *The making of economic policy: A transaction-cost politics perspective*, Cambridge: MIT Press.
- Eser, R. & Toigonbaeva, D. (2011). Psikoloji ve iktisadın birleşimi olarak, davranışsal iktisat, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(1), 287-321.
- Etzioni, A. (2009). The capture theory of regulations-revisited, *Society*, 46(4), 319-323.
- Färe, R. & Primont, D. (1995). *Multi-output production and duality: Theory and applications*, Dordrecht: Springer.
- Gavetti, G., Greve, H. R. & Levinthal, D. A. (2012). The behavioral theory of the firm: Assessment and prospects, *The Academy of Management Annals*, 6(1), 1-40.
- Ginsburg, D. (1999). A new economic theory of regulation: Rent extraction rather than rent creation, *Michigan Law Review*, 97(6), 1771-1779.
- Greenwald, B. C. & Stiglitz, J. E. (1990). Asymmetric information and the new theory of the firm: Financial constraints and risk behavior, *NBER Working Paper Series*, No. 3359, 1-14.
- Grossekettler, H. (2005). Social insurance. *Handbook of Public Finance* (Ed: Backhaus, J. G. ve Wagner, R. E.). Boston: Springer.
- Grossman, J. S. (1981). An introduction to the theory of rational expectations under asymmetric information, *Review of Economic Studies*, XLVIII, 541-559.
- Güler, E. (2012). Geçiş ekonomileri ve yeni kurumsal iktisat'ın yeniden yükselişi, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 13(1), 52-68.
- Harris, M. & Townsend, R. M. (1981). Resource allocation under asymmetric information. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 49 (1), 33-64.
- Hart, O. (1989). An economist's perspective on the theory of the firm, *Columbia Law Review*, 89(7), 1757-1774.
- Hiller, B. (1997). *The economics of asymmetric information*, New York: Palgrave Macmillan.
- Hubbard, T. N. (2008). Firm boundaries (empirical studies), *The New Palgrave Dictionary of Economics* (Ed: S. Durlauf ve L.E. Blume), Second Edition, London: Springer/Palgrave MacMillan.

- Isabirye, J. (2021). The behavioral theory of the firm: Foundations, tenets and relevance, *Annals of Spiru Haret University. Economic Series*, 21(4), 497-513.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- Kantarelis, D. (2007). *Theories of the firm*, Geneve: Inderscience.
- Klein, P. G. (2000). New institutional economics, *Encyclopedia of Law and Economics* (Ed: Bouckaert, B. ve De Geest, G.), Clentenham: Edward Elgar Publishing
- Laffont, J. J. & Tirole, J. (1991). The politics of government decision-making: A theory of regulatory capture, *The Quarterly Journal of Economics*, 106(4), 1-53.
- Leach, J. (2004). *A course in public economics*, London: Cambridge University Press.
- Liebowitz, S. J. & Margolis, S. E. (1999). Path dependence. *Encyclopedia of Law and Economics* (Ed: Bouckaert, B. ve De Geest, G.), Clentenham: Edward Elgar Publishing.
- Magnusson, L. & Ottosson, J. (2009). Path dependence: Some introductory remarks, *The Evolution of Path Dependence: New Horizons in Institutional and Evolutionary Economics*, (Ed: Magnusson, L. ve Ottosson, J.), Cheltenham and Northampton: Edward Elgar Publishing.
- Marris, R. (1964). *The economic theory of 'managerial' capitalism*, Glencoe: Free Press of Glencoe.
- Martimort, D. (1999). The life cycle of regulatory agencies: Dynamic capture and transaction costs, *The Review of Economic Studies*, 66(4), 929-947.
- McChesney, S. F. (1987). Rent extraction and rent creation in the economic theory of regulation, *The Journal of Legal Studies*, 16(1), 101-118.
- Mitchell, W. C. & Munger, M. C. (1993). Economics of models of interest groups: An introductory survey, *Public Choice Theory Volume I* (Ed: Rowley, C. K.), Vermont: Edward Elgar Publishing.
- Newbery, D. & Stiglitz, J. (1987). Wage rigidity, implicit contracts, unemployment and economic efficiency, *The Economic Journal*, 97(386), 416-430.
- OECD (1997). *The OECD report on regulatory reform, synthesis*, Paris.
- Posner, R. (1974). Theories of economic regulation, *The Bell Journal of Economics and Management Science*, 5(2), 335-358.

- Reese, H. W. (1989). Cognitive and behavioristic views, *Rule-Governed Behavior: Cognition, Contingencies, and Instructional Control*, (Ed: S.C. Hayes), New York: Plenum Press.
- Richman, B. D. & Mache, J. (2008). Transaction cost economics: An assessment of empirical research in the social sciences, *Business and Politics*, 10(1), 1-63.
- Ross, S. A. (1973). The economic theory of agency: The principal's problem, *American Economic Review*, 62(2), 134-139.
- Shubik, M. (1970). On different methods for allocating resources, *RAND Corporation*, No. P-4161.
- Spence, M. & Zeckhauser, R. J. (1971). Insurance, information, and individual action, *American Economic Review*, 61, 380-387.
- Spulber, D. F. (2009). *The theory of the firm: Microeconomics with endogenous entrepreneurs, firms, markets, and organizations*, First Edition, New York: Cambridge University Press.
- Stigler, G. J. (1971). The theory of economic regulation, *The Bell Journal of Economics and Management Science*, 2(1), 3-21.
- Stiglitz, J. (1985). Information and economic analysis: A perspective, *The Economic Journal*, 95(380), 21-41.
- Stråth, B. (2009). Path dependence versus path-breaking crises: An alternative view, *The Evolution of Path Dependence: New Horizons in Institutional and Evolutionary Economics* (Ed: Magnusson, L. ve Ottosson, J.), Cheltenham and Northampton: Edward Elgar Publishing.
- Todeva, E. (2007). Behavioural theory of the firm, *International Encyclopedia of Organization Studies*, Sage, <https://ssrn.com/abstract=1461392>
- Tuncel, C.O. (2008). Heteredoks bir mikro iktisat teorisine doğru: Evrimci iktisadın teknolojik gelişme yaklaşımı ve firmanın doğası, *Ekonomik Yaklaşım*, 19(69), 1-32.
- Williamson, O. E. (1966). *The economics of discretionary behavior: Managerial objectives in a theory of the firm*, New Jersey: Prenticé-Hall.
- Xiao, Q. (2004). *The theory of the firm and chinese enterprise reform: The case of China international trust and investment corporation*, London: Routledge.

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MALİ DEMOKRASİ: SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI YÖNETİCİLERİNİN ALGILARI ÜZERİNDEN BİR DEĞERLENDİRME*

Ahmet Özkan¹ ve Musa Gök²

İç Kontrolör Yardımcısı / Türkiye Halk Bankası A.Ş.,¹
E-posta: ahmet.ozkan24@ogr.deu.edu.tr

Maliye Bölümü / İzmir Demokrasi Üniversitesi²
E-posta: musa.gok@idu.edu.tr

1. GİRİŞ

Geçmişten günümüze, vergiler devletlerin en önemli gelir kaynağı olmuştur. Vergiler, aynı zamanda devletlerin egemen oldukları toplumlara hukuki, yasal ve ekonomik olarak varlığını kabul ettirmesi anlamına da gelmektedir. Toplanan vergilerin ülke içindeki kamusal alanlarda kullanılması devletin hizmet verme biçimi olarak öne çıkmaktadır. Vergilendirme sistemleri çok geniş bir ağı kapsamaktadır. Dolayısıyla devletler, vergi sistemini kamu ekonomisi ve kamusal hizmet bağlamında takip etmek ve denetlemek durumundadır. Bütün bunların yanı sıra teknolojik gelişmeler ve dijitalleşmenin de etkisiyle hız kazanan küreselleşme olgusu sermayenin mobilitesinde artışa neden olmuştur. Bu durum, ülkeler arasındaki vergi rekabetini de artırmıştır. Artan uluslararası vergi rekabeti küreselleşmenin yönetimi konusunda daha zayıf kalan ülkelerin vergi gelirleri üzerinde her geçen gün daha fazla baskı oluşturmaya başlamıştır. Bu gelişmeler ulusal vergi yönetimlerini, bir taraftan vergi sistemlerini küresel bir bakış açısıyla yönetmeye, diğer taraftan da vergiye gönüllü uyumu teşvik edici mekanizmalar oluşturmaya zorlamaktadır.

* Bu çalışma; birinci yazara ait yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

Küreselleşme sürecinde ülkelerin mali olayları daha etkin bir şekilde yönetmeleri mali demokrasi uygulamalarını daha da önemli hale getirmiştir. Mali demokrasinin önemli ayaklarından birini vergiler oluşturmaktadır. Buna göre mali demokrasi, vergilerin adaletli bir biçimde toplanması ve toplumsal sınıflar arasında dağıtılması sürecinin, vatandaşların katılımı ve kontrolüyle gerçekleşmesi gerektiğine vurgu yapmaktadır. Vergilendirmenin sadece ekonomik amaçlarla değil, aynı zamanda halkın talepleri ve ihtiyaçlarına da cevap verecek şekilde düzenlenmesi gerektiği fikrini temel alan bu yaklaşım, bugünün dünyasında vergi sisteminin işleyişi ve ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik yapısı için önemli bir konu haline gelmiştir.

Türk vergi sistemi mali demokrasi açısından incelendiğinde; mali demokrasinin uygulanmasına yönelik birtakım adımlar atıldığı görülmektedir. Ancak, bu adımların yeterli olup olmadığı ve mali demokrasinin gerçekleştirilmesindeki etkinliği tartışmalıdır. Türk vergi sisteminin uygulama sürecindeki etkinliği, mükelleflerin vergi uyum ve bilincini doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle vergi sisteminin işleyişine ilişkin görüşlerin alınması ve değerlendirilmesi önemlidir. Bu görüşlerin alınmasında mükellefleri en iyi tanıyan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (SMMMÖ) yöneticilerinin deneyim ve algılarının önemli bir kaynak teşkil edeceği düşünülmektedir. SMMMÖ yöneticilerinin görüşlerine başvurulmasının önemi, Türk vergi sisteminin geliştirilmesinde ve mali demokrasinin sağlanmasında onların rolünün büyük olmasından kaynaklanmaktadır. Serbest muhasebeci ve mali müşavirler, vergi mevzuatı ve uygulamaları konusunda uzman oldukları için kendilerinin vergi sistemine ilişkin politika önerilerinde bulunabilmeleri son derece doğaldır. Bu nedenle SMMMÖ yöneticilerinin mali demokrasiye ilişkin algılarına yönelik bilgi sahibi olmak, vergi politikalarının tasarlanması ve vergi uyumu konularında önemli bir veri kaynağı sağlayabilir.

Bu çalışmada, SMMMÖ yöneticisinin Türk vergi sisteminde mali demokrasiye yönelik algılarının incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma, nitel araştırma yöntemlerinden biri olan yarı yapılandırılmış görüşme yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Çalışma grubunu Ege Bölgesi'ndeki yedi farklı ilde görev yapan dokuz SMMMÖ yöneticisi oluşturmakta-

dır. Veri toplama aracı olarak görüşme formu kullanılmış ve toplanan veriler betimsel analiz yöntemiyle analiz edilmiştir.

Bu araştırmada, Ege Bölgesi'nin seçilmesinin birkaç önemli nedeni bulunmaktadır. Bölgenin ekonomik yapısı ve sosyopolitik dinamikleri açısından Türkiye'nin mali demokrasisini anlamada önemli bir temsil gücüne sahip olduğu düşünülmektedir. Ege Bölgesi, sanayi ve tarım sektörlerindeki çeşitlilik, yerel yönetimlerin mali uygulamaları ve halkın mali politikalara olan bilinçli yaklaşımı gibi unsurlar ile Türk mali sistemindeki uygulamalara dair değerli bilgiler sunmaktadır. Ayrıca, araştırmanın gerçekleştirildiği dönemde karşılaşılan ekonomik ve lojistik kısıtlamalar, daha geniş bir coğrafi alanda veri toplama sürecini zorlaştırmış ve bu nedenle çalışmanın kapsamını Ege Bölgesi ile sınırlı tutmayı gerektirmiştir. Ancak, Ege'nin özellikle eğitim seviyesi yüksek nüfusu ve mali politikalar konusunda hassasiyeti, bu bölgenin araştırma için oldukça uygun bir örneklem oluşturduğunu göstermektedir.

Gelecekte yapılacak araştırmalar, Türkiye'nin diğer bölgelerini kapsayarak yerel uygulamaları, bölgesel farklılıkları ve ekonomik etkenleri daha geniş bir perspektifte değerlendirmeyi mümkün kılacaktır. Böylece, mali demokrasi konusunda daha kapsamlı ve genellenebilir sonuçlara ulaşılması sağlanacaktır. Bu, araştırmaların yalnızca bölgesel değil, ulusal düzeyde de mali sistemin demokratikleşmesi yönündeki potansiyel geliştirmelere ışık tutacaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde mali demokrasi kavramı ele alınmıştır. Sonraki bölümde araştırma yöntemine ilişkin bilgiler ve araştırma kapsamında elde edilen verilerin analizi sonucunda ulaşılan bulgular tartışılmıştır. Çalışma sonuç bölümüyle tamamlanmıştır.

2. MALİ DEMOKRASİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Demokrasi kavramı, Türkçe karşılığı halk olan Latince'deki "demos" kelimesinin ve Türkçe karşılığı egemenlik anlamına gelen Latince'deki "kratos" kelimesinin birleşmesi ile meydana gelmiştir. Etimolojik olarak "halk egemenliği" anlamı taşımaktadır. Abraham Lincoln'ün yaptığı "Halkın, halk için, halk tarafından yönetimi" tanımı, demokrasinin en çok kullanılan tanımlarındandır (Uygun, 2017: 399). Demokrasi, halkın çoğunun devlet yönetimine doğrudan katılması anlamına gel-

mektedir. Bir başka tanıma göre demokrasi, toplumun kendi iradesiyle, iktidarı kullanacak bireyleri seçme ve denetleme yoluyla ortak iyiliği oluşturacak siyasi kararların alınmasını sağlayan yönetim biçimidir (Schumpeter, 2013: 321). Ancak, modern toplumlarda doğrudan demokrasi uygulamalarının zor olması temsili demokrasileri yaygınlaştırmıştır. Yani modern demokrasi, halkın kendisini yönetmesinden ziyade yöneticileri özgürce seçebilmesi anlamına gelmektedir. Toplumun çoğunun devlet yönetiminde etkin olması ise oy hakkı aracılığıyla gerçekleşmektedir (Çağan, 1980: 130). Demokratik bir yönetimin temelini; eşitlik ve özgürlüğün sağlanması, siyasal temsil, katılım ve temel özgürlük ve hakların korunması oluşturmaktadır (Demir, 2010: 601).

Mali demokrasi, vatandaşların kamu giderleri ve gelirleri konularında ne kadar söz sahibi olduğunu, olumsuz maddi şartlar altında ekonomik alanda ne ölçüde hareket etme yeteneğine sahip olduklarını gösteren bir kavram olarak geliştirilmiştir. Mali demokrasi anlayışına göre, kamu bütçesi üzerinde bugünkü kuşağın söz hakkı daha fazla olmalıdır. Geçmişteki yasa koyucuların uyguladığı programlar bugün de etkisini devam ettirebilmektedir. Bu durum, zorunlu kamu giderlerinin oranını artırarak hükümetin ekonomik politikalar üzerindeki kontrolünü kısıtlamaktadır (Streeck & Mertens, 2013: 32). Ayrıca, mali demokrasi kavramı ekonomik gelişmelerden bağımsız ele alınmamalıdır. Örneğin, liberal, kapitalist ya da karma ekonomilerde mali demokrasinin değerlendirilmesi farklılık gösterebilmektedir. Vergilendirme ve bütçeleme sistemlerinin değişmesi mali demokrasinin de buna göre biçimlenmesini sağlamaktadır. Nitekim, mali demokrasi demokrasinin mali tarafını ifade eden, görece yeni bir kavramdır (Doğan, 2022: 247).

Demokratik bir yönetimde, kamu yöneticileri yaptıkları işlerin hesabını vermek durumundadır. Bu anlamda mali demokrasi, saydamlığın bir parçası olarak mali anlamda hesap verebilirliği de içermektedir. Mali olarak yapılan işlemlerin (vergileme, bütçeleme vb.) saydam ve hesap verebilir bir şekilde yapılandırılması, mali demokrasi olarak ifade edilmektedir (Uysal ve Şahin, 2013: 204-206). Mali demokrasi kavramına dair literatür incelendiğinde, mali demokrasinin birtakım endeksler aracılığıyla ölçülmeye çalışıldığı gözlemlenmektedir. Bu endekslerin başında, Steuerle ve Roeper tarafından geliştirilen endeks gelmektedir.

Mali demokrasi endeksi adı verilen bu ölçüm sisteminin negatif değerde olması, hükümetlerin vergi gelirleri ile harcamalar konusunda seçim şansının olmadığını göstermektedir. Endeksin pozitif olması ise, katı (zorunlu) kamu harcamaları yapıldıktan sonra geriye bir vergi geliri kaldığını ifade etmektedir (Ulusoy ve Ela, 2021: 113).

Vergilendirme süreci, mali demokrasiyle doğrudan ilişkilidir. Verginin belirli yasal usullere göre alınması kadar, alınan vergilerin bağımsız bir şekilde denetlenmesi de demokratik bir tutum için öne çıkmaktadır. Devletlerin en temel amacı adaleti sağlamak olduğundan, adalet yalnızca insanlar arasında anlaşmazlıkların çözülmesinde değil, mali denetimlerin sağlanmasında da kendisini göstermektedir. Bu çerçevede mali demokrasi, vergi mükelleflerinin adil bir şekilde vergilendirilmesini de içermektedir.

Diğer taraftan, demokratik yönetimlerde halkın haklarını devretmesi, sadece belirli kişisel hakların değil, bununla birlikte ödenen verginin harcanma biçimlerinin devredilmesi anlamına da gelmektedir. Ancak halk, yine de bu harcama biçimlerini denetleyebilme hakkına sahiptir. Nitekim halk, vermiş olduğu vergilerin harcama biçimini öğrenme hakkına mali demokrasinin ilkeleri bağlamında sahiptir. Halkın harcama biçimlerini öğrenebilmesi için ise, demokrasinin saydam olması gerekmektedir. Saydamlık, mali demokrasinin en temel ilkelerinden biri olarak öne çıkmaktadır (Kılıçer vd., 2016: 35).

Mali demokrasiye göre bir ülkedeki siyasi sistemin rolü genel olarak vergilendirme ve maliye politikası dâhil olmak üzere bir hükümetin aldığı tüm ekonomik kararlarda önemli etkilere sahiptir. Bu nedenle vergiler ve demokrasi arasındaki ilişkinin araştırmacılardan büyük ilgi görmesi şaşırtıcı değildir. Çünkü vergilendirme, vatandaşlardan devlete doğru gelir ve kaynak transferini ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi gelirlerinin düzeyi ve bileşimi, vergilendirme kaynakları, vergi koymak ve toplamak için kullanılan yöntemler siyasi faktörlerden etkilenmektedir.

Steuerle'in düşüncesine göre, bütçede eşit oy hakkının bulunması gereklidir. Fakat oylama, yalnızca oyların politik şartlarda bir değişim oluşturabildiği oranda demokratiktir. Oylanan konularda bir seçenek

yoksa oylama da gerekli değildir. Mali demokrasinin gerekliliğine dikkat çeken Steuerle, mali demokrasiyi doğrudan tanımlamak yerine Roeper ile beraber geliştirmiş oldukları mali demokrasi endeksiyle açıklamaya çalışmışlardır. Buna göre mali demokrasi zorunlu harcamaların çıkarılmasının ardından elde ne kadar kamu geliri kaldığıyla alakalıdır (Steuerle, 2016: 32; 2014: 29). Steuerle-Roeper'in mali demokrasi endeksi, hâlihazırdaki gelirin ne kadarının yasama organınca oy kullanılmasına gerek olmayan programlara ya da teknik bakımdan zorunlu harcama programlarına ayrıldığını ölçmektedir (Steuerle, 2016: 40). Mali demokrasi endeksi, geçmişteki yasa koyucuların geleceğin bütçe tahsisatlarını ne derece dikte ettiklerinin bir göstergesi şeklinde düşünülebilir. Endeks, kamu harcamasının çeşitli politika ve sektörler arasında yeniden tahsisinde meclislerin kamu önceliklerini yansıtmaları adına edinebildikleri karar alanını ölçmektedir.

Mali demokrasi, seçmenlerin kamu gelir ve giderlerinde ne oranda söz sahibi olduğunu, negatif ekonomik şartların meydana gelmesi durumunda ne ölçüde hareket yeteneğinin bulunduğunu ölçebilmek için ortaya atılmıştır. Önceki dönemlerdeki yasa koyucuların uyguladığı gelir-gider programlarının halen uygulanması zorunlu kamu harcamalarını artırmaktadır. Böylece hükümetlerin ekonomik alanı kısıtlanmakta ve mali şokların bütçe esnekliği düşmektedir (Streeck ve Mertens, 2013: 32). Son yıllarda Türkiye'de de yaygın bir şekilde kullanılan yap-kirala-devret gibi kamu-özel iş birliği modelleri bu durumun en göze çarpan örnekleridir. Özellikle bu ve benzeri modellerde devlet ile özel sektör arasında yapılan sözleşmelerin 25-30 yıl gibi uzun vadeleri kapsaması mali demokrasi uygulamalarını zedelemektedir.

3. İLGİLİ LİTERATÜR

Mali demokrasi, devletlerin mali yönetim süreçlerinde halkın katılımını, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin ön plana çıktığı bir yapıyı ifade eder. Mali demokrasi ile ekonomik eşitsizlik arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalar, vergi ve harcama politikalarının mali demokrasi seviyesini nasıl etkilediğini vurgulamaktadır. Bu çalışmalarda, mali demokrasinin güçlendirilmesi ile gelir eşitsizliğinin azaltılması arasındaki güçlü ilişkiyi ortaya koyan önemli teorik ve ampirik bulgular yer almaktadır.

Kuznets (1955) ekonomik büyüme ile gelir eşitsizliği arasındaki ilişkiyi ilk kez sistematik bir şekilde incelemiş ve bununla ilgili olarak “U şeklindeki eğri” teorisini geliştirmiştir. Kuznets, gelişmekte olan ülkelerde ekonomik büyümenin başlangıçta gelir eşitsizliğini artırabileceğini, ancak belirli bir aşamadan sonra bu büyümenin eşitsizlikleri azaltacak şekilde yapısal değişikliklere yol açabileceğini öne sürmüştür. Bu teorik çerçeve, mali demokrasinin gücünü, ekonomik büyüme ile bağlantılı olarak gelir eşitsizliğinin azalma potansiyeline sahip bir araç olarak ortaya koymuştur. Dolayısıyla Kuznets’in çalışması, mali demokrasi ile ekonomik eşitsizliğin ilişkisinin temellerini atmış ve bu ilişkinin zamanla nasıl şekilleneceğini ortaya koymuştur.

Buchanan ve Tullock (1962), mali demokrasinin temellerini ele aldıkları “The Calculus of Consent” adlı eserlerinde, mali kararların demokratik bir şekilde alınmasının önemini vurgulamışlardır. Bu çalışma, mali yönetimin halkın rızasına dayanmasını savunarak, vergi ve harcama kararlarının daha adil bir biçimde alınması gerektiğini belirtmiştir. Buchanan ve Tullock, mali yönetim süreçlerinde halkın katılımını sağlayacak mekanizmaların oluşturulması gerektiği ve bunun, mali şeffaflık ile birlikte, gelir eşitsizliğini azaltmaya yönelik önemli bir adım olacağı görüşündedirler. Onlara göre, mali demokrasinin güçlendirilmesi, yalnızca vergi adaleti değil, aynı zamanda toplumsal refahı artırmak için de kritik bir rol oynamaktadır.

Piketty (2014), modern kapitalizmin gelir dağılımını adil olmaktan uzaklaştıran dinamiklerini incelemiş ve kapitalizmin bu yapısal unsurlarına karşı mali demokrasinin nasıl bir dengeleyici işlev gördüğünü savunmuştur. Piketty, gelişmiş ekonomilerde gelir eşitsizliğinin artan bir eğilim gösterdiğini, ancak mali şeffaflık ve progresif vergi sistemlerinin, bu eşitsizlikleri azaltmada önemli araçlar sunduğunu belirtmiştir. Piketty’nin bu yaklaşımı, mali demokrasinin teorik olarak nasıl işleyebileceğini ve gelir eşitsizliğini ne şekilde dönüştürebileceğini gösteren önemli bir çerçeve sunmuştur. Ayrıca, mali şeffaflık ve güçlü vergi sistemlerinin sadece ekonomik büyüme ile değil, aynı zamanda gelir adaleti ve toplum refahı ile doğrudan ilişkili olduğuna işaret etmiştir.

Gergin (2020), gelişmiş ülkelerde mali şeffaflık ve vergi rekabetinin mali demokrasiyi nasıl daha verimli hale getirdiğini inceleyen önemli bir çalışma yapmıştır. Gergin, vergi rekabetinin ve mali şeffaflığın, mali demokrasinin etkinliğini artıran önemli faktörler olduğunu öne sürmüştür. Avrupa Birliği ve ABD örneklerinde yaptığı karşılaştırmalı analizlerde, mali şeffaflığın artması ile kamu maliyesine duyulan güvenin yükseldiğini ve bu güvenin de vergi oranlarının iyileşmesinde ve harcama süreçlerinin daha verimli hale gelmesinde etkili olduğunu belirtmiştir. Bu çalışma, mali şeffaflığın sadece devletin işleyişine katkı sağlamadığını, aynı zamanda halkın mali yönetim süreçlerine olan güvenini de pekiştirdiğini ortaya koymuştur.

Anderson ve Tushman (2020), bürokratik etkileşimlerin mali demokrasiye etkisini ele alarak, bürokratik engellerin mali şeffaflık ve hesap verebilirlik üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceğini savunmuşlardır. Bu çalışmada, bürokratik engellerin aşılması gerektiği ve mali demokrasinin güçlendirilmesi için bürokratik sistemlerin daha esnek hale getirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca, halkın mali yönetim süreçlerine katılımını artırmak için, bürokratik engellerin ortadan kaldırılmasının gerekliliği vurgulanmıştır.

Tavares (2020), anayasaların mali demokrasi üzerindeki etkisini inceleyerek, mali şeffaflık ve hesap verebilirliğin hukuki çerçevelerle nasıl güçlendirilebileceğini araştırmıştır. Tavares, anayasaların mali yönetim süreçlerinde belirleyici bir rol oynadığını ve güçlü bir mali demokrasinin sağlanabilmesi için anayasal düzenlemelerin şart olduğunu savunmuştur. Anayasaların kamu maliyesi üzerinde denetim mekanizmaları oluşturabileceğini ve mali yönetimin daha adil ve verimli olmasını sağlayabileceğini belirtmiştir.

Ulusoy ve Ela (2021), Türkiye'deki mali demokrasi seviyesini inceleyen çalışmalarında, 2010-2019 yılları arasındaki verileri kullanarak Türkiye'nin mali demokratikleşme sürecine dair önemli bulgulara ulaşmışlardır. Bu dönemde, mali demokrasinin belirli bir artış gösterdiği ancak bütçe harcamalarının hala yeterince şeffaf olmadığı tespit edilmiştir. Türkiye'deki mali demokrasinin güçlendirilmesi için daha fazla şeffaflık gerektiği vurgulanmıştır. Bu çalışma, mali demokrasinin

kurumsal kapasitesinin arttığı ancak pratikte karşılaşılan zorlukların devam ettiğine işaret etmiştir.

Ulusoy ve Yılmaz (2021), Türkiye’deki mali demokrasi seviyesinin, 2006-2020 yılları arasında nasıl değiştiğini inceleyen bir diğer çalışmaya imza atmışlardır. Bu çalışmada, mali demokrasinin, bütçe esnekliği ve vergi harcamalarındaki değişimle birlikte arttığı ancak sürecin hala yavaş ilerlediği sonucuna ulaşılmıştır. Özellikle, kamu maliyesi yönetiminde daha fazla şeffaflık ve hesap verebilirlik gerekliliği vurgulanmıştır. Türkiye’de mali demokratikleşme sürecinin hızlanması için, bütçe harcamalarının daha açık bir şekilde yapılması ve halkın bu süreçlere daha fazla katılımının sağlanması gerektiği ifade edilmiştir.

Erol (2023), Türkiye’deki mali demokrasi yapısının küresel perspektiflerle nasıl karşılaştırılabileceğini incelemiş ve mali şeffaflık ile hesap verebilirliğin gelişmiş ülkelerde nasıl daha etkin bir şekilde uygulandığını araştırmıştır. Erol, Türkiye’deki mali şeffaflık ve hesap verebilirlik seviyesinin artırılması gerektiğini vurgulamış ve küresel düzeyde bu sürecin hızlanması için yapılması gereken reformları incelemiştir. Erol’un çalışması, Türkiye’deki mali demokrasinin gelişmesi için daha fazla küresel etkileşimin gerekli olduğunu göstermektedir (Erol, 2023: 115).

Mevcut çalışmalar, mali demokrasinin teorik temelleri, gelişimi ve ekonomik durumla olan ilişkisinin daha iyi anlaşılmasına katkı sağlamaktadır. Mali şeffaflık, vergi adaleti ve kamu maliyesi yönetimi gibi kritik unsurlar, mali demokrasinin güçlendirilmesinde önemli faktörler olarak ele alınmış ve her bir çalışma, bu unsurların nasıl daha verimli hale getirilebileceğine dair farklı bakış açıları ortaya koymuştur. Ancak, mevcut çalışmalar genellikle belirli verilerle sınırlı kalmakta ve teorik açıdan yeterince derin inceleme sunmamaktadır. Bu çalışmada, literatürdeki bu boşluğun doldurulması ve konunun daha kapsamlı bir biçimde değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Araştırma, uzman görüşleri üzerinden yapılan teorilerin karşılıklı incelenmesiyle mali demokrasi üzerine daha geniş kapsamlı bir analiz sunmaktadır. Çalışma, mali demokrasiyle ilgili temel teorileri tartışmakla birlikte, uygulamada karşılaşılan zorluklar ve fırsatlar hakkın-

da da detaylı bir değerlendirme yapılmasına olanak sağlamaktadır. Özellikle, vergi politikaları ve kamu harcama sistemlerinin halkın katılımı üzerindeki etkisi ile bu etkileşimin uzun vadede mali şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyini nasıl şekillendirebileceği üzerine yoğunlaşmaktadır.

Bu çalışma, diğer kaynaklardan farklı olarak, teorilerin uygulamada nasıl şekillendiğini inceleyen bir bakış açısı sunmaktadır. Ayrıca, uzman görüşlerine dayalı karşılaştırmalar, mali demokrasinin yerel ve küresel düzeyde nasıl etkileşime girdiğini göstererek, teorik ve pratik sınırları daha belirgin hale getirmektedir. Bu yaklaşım, mali demokrasinin gelişim sürecinin daha iyi anlaşılmasına olanak tanımakta ve ulusal düzeyde daha etkili reformlar için öneriler sunulmasına katkı sağlamaktadır.

4. YÖNTEM ve BULGULAR

Çalışmanın bu bölümünde araştırma yöntemine ilişkin bilgiler sunulmuş ve araştırmadan elde edilen bulgular tartışılmıştır.

4.1. Araştırma Modeli

Bu çalışmada Ege bölgesindeki SMMMO yöneticilerinin Türk vergi sisteminde mali demokrasiye yönelik algılarının incelenmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, çalışmada nitel araştırma modellerinden biri olan yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi kullanılmıştır. Görüşme yönteminde veriler görüşme formu aracılığıyla toplanmaktadır. Bu yöntem, araştırması yapılan konunun farklı bakış açılarıyla sorgulanmasına ve analiz edilmesine olanak sağlaması bakımından öne çıkmaktadır. Katılımcılara açık uçlu sorular sorulduğundan geniş açıklamalar ve cevaplar alınabilmektedir. Böylece araştırma konusu derinlemesine incelenebilmektedir. Ayrıca, görüşme yöntemiyle ilgili konuya farklı yaklaşımların ortaya çıkması da sağlanabilmektedir (Büyüköztürk vd., 2019).

4.2. Çalışma Grubu

Araştırma kapsamında öncelikle Ege bölgesinde bulunan 12 ildeki SMMMO başkan ve başkan yardımcıları ile irtibat kurulmuş, söz konusu yöneticilerden dokuzu araştırmaya katılmayı kabul etmiştir. Bu çerçevede çalışma Ege bölgesinde bulunan yedi farklı ilin SMMMO

yöneticisi ile gerçekleştirilmiştir. çalışmaya, yedisi başkan ve ikisi başkan yardımcısı olmak üzere toplam dokuz SMMMO yöneticisi katılmıştır. Sonuç olarak araştırmanın çalışma grubunu Ege bölgesindeki yedi farklı ilde görev yapan dokuz SMMMO yöneticisi oluşturmaktadır. Verilerin gizliliği kapsamında çalışmada katılımcılar K1'den K9'a kadar kodlanarak anılmaktadır.

4.3. Veri Toplama Yöntemi

Bu çalışmada, veri toplamak için görüşme formu kullanılmıştır. Sorular literatürdeki çalışmalar ve sorunların incelenmesiyle oluşturulmuştur. Açık uçlu olan görüşme formunda yer alan sorular uzman denetiminden geçirilerek görüşme formuna son hali verilmiştir. Uzman denetiminden geçirilen görüşme formundan bazı sorular silinmiş, yerlerine farklı sorular eklenmiştir. Kişi başı ortalama 40-50 dakika süren görüşmeler yapılmış ve katılımcılar soruları titizlikle cevaplamıştır. Daha sonra toplanan veriler analiz aşamasına getirilmiştir (Gürbüz ve Şahin, 2014).

SMMMO yöneticilerinin kişisel algıları, görüşleri ve deneyimlerinin yanı sıra Türk vergi sisteminde mali demokrasi hakkında daha kapsamlı bilgilere ulaşabilmek amacıyla bu çalışmada yarı yapılandırılmış görüşme tekniği tercih edilmiştir.

Görüşme formu oluşturulurken, konuyla ilgili birçok farklı kaynaktan yararlanılarak kapsamlı bir literatür taraması yapılmıştır. Görüşme sorularının geçerliliği ve güvenilirliğinin ölçülmesi adına araştırma konuyla ilgili deneyimli üç SMMM'ye taslak görüşme formları gönderilerek soruların yeterliliği ve sadeliği hakkında yorumda bulunmaları istenmiştir. Geri dönüşlere göre görüşme formunda gerekli düzenlemeler yapılarak ölçeğin güvenilirliği artırılmış ve görüşme formuna son hali verilmiştir. Bunun yanında nitel bulgular, alanında uzman iki araştırmacı yardımıyla değerlendirilmiş ve araştırmacılar arasındaki uyum katsayısı hesaplanmıştır. Araştırmacılar arası uyum katsayısının hesaplanması sırasında toplam 32 kodun türetildiği ve bu kodlardan 28'inin ortak olduğu belirlenmiştir. Buna göre araştırmacılar arasındaki uyum katsayısı .875 olarak hesaplanmıştır. Miles ve Huberman

(1994) uyum katsayısının .80 ve üzerinde olması durumunda nitel verilerin güvenilir olduğunu belirtmektedir.

4.4. Verilerin Analizi

Bu araştırmada veriler görüşme formları ile elde edilmiştir. Görüşme formu, nitel veri toplama araçlarının en sık tercih edilenleri arasında öne çıkmaktadır (Cansız Aktaş, 2014). Veri toplama aracındaki soruların anlaşılır olmasına ve belirli bir mantık sırasını takip etmesine özen gösterilmiştir. Bununla birlikte soruların çok boyutlu olmasına önem verilmiş ve analizler bu boyutlar bağlamında yapılmıştır. Ayrıca geliştirilen veri toplama aracı uzman denetiminden de geçirilmiştir.

Bu araştırmada verilerin analizinde betimsel analiz yönteminden faydalanılmıştır. Betimsel analiz yönteminde veriler görüşme ve gözlem süreçleri dikkate alınarak hazırlanmaktadır. Verilerde görüşme yapılan veya gözlemlenen bireylerin fikirlerini etkili bir şekilde göstermek amacıyla doğrudan alıntılara sık sık yer verilir. Bu analiz yönteminde hedef, elde edilen bulguların düzenlenip doğru şekilde yorumlanmış olarak okuyucuya sunulmasıdır (Büyüköztürk vd., 2019). Araştırmacı verileri yorumlarken öncelikle görüşmelerden yola çıkarak veri analizi için çerçeve oluşturmuştur. Ardından oluşturduğu çerçeveye göre verileri anlamlı bir şekilde bir araya getirmiştir. Daha sonra veriler tanımlanarak doğrudan alıntılara yer verilmiştir. Son aşamada bulguların açıklanması, ilişkilendirilmesi ve anlamlandırılması gerçekleştirilmiştir.

4.5. Bulgular

Bu bölümde, çalışmanın amacına yönelik olarak gerçekleştirilen anket, mülakat ve literatür taraması yoluyla elde edilen bulgular sunulmuştur. Katılımcıların görüşleri ve değerlendirmeleri doğrultusunda ortaya çıkan temalarda; mali demokrasinin işleyişi, kamu harcamalarındaki şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi kritik alanlarda analizler yapılmıştır. Bulgular hem teorik hem pratik açıdan değerli sonuçlar doğurmakta olup Türk vergi sisteminin iyileştirilmesine yönelik potansiyel öneriler sunmaktadır.

Araştırma bulguları, seçmenlerin hükümet politikalarına etkisi, vergi sistemlerinin demokratik yapısı ve mali demokrasinin katkıları gibi ana temalar etrafında şekillenmiştir. Katılımcıların bu konulara ilişkin görüşleri, mali politikaların halkla olan etkileşiminin anlaşılması açısından kritik bilgiler sunmuştur. Bu bulgular yalnızca mevcut durumu yansıtmakla kalmayıp aynı zamanda Türkiye'nin mali demokrasi yapısının geleceği hakkında da önemli ipuçları vermektedir.

Bu bölümdeki bulgular, çalışma kapsamında belirlenen temalar doğrultusunda kategorize edilmiş ve ele alınan her bir tema ile ilgili özgün sonuçlar ortaya konmuştur. Böylece, yalnızca teorik bağlamda değil, aynı zamanda toplumsal düzeyde de mali sistemlerin daha demokratik bir yapıya nasıl kavuşturulacağına yönelik sorulara yanıtlar aranmıştır.

Bu bölümün ilk kısmında, seçmenlerin hükümet politikalarına etkisi üzerine yapılan analizlere yer verilmiş ve bu bulgular katılımcıların bakış açılarıyla değerlendirilerek yorumlanmıştır. Ardından, hükümetin mali politikalar üzerindeki esnekliği, vergi sistemlerinin demokratik olma düzeyi ve mali demokrasinin katkıları gibi daha geniş bir perspektifteki başlıklar ele alınmış, her bir tema üzerine daha detaylı sonuçlar sunulmuştur. Böylece, mali demokrasinin toplumsal faydaları, vergi ve mali sistemdeki şeffaflık gibi önemli hususlar üzerinden daha kapsamlı bir değerlendirme yapılmıştır.

4.5.1. Seçmenlerin Hükümet Politikalarına Etkisine Yönelik Bulgular

Çalışma kapsamında katılımcılara ilk olarak “Sizce Türkiye’de seçmenlerin hükümet politikaları üzerindeki kararlara etkisi ne durumdadır, seçmenlerin politikalar üzerindeki karar hakkını nasıl değerlendiriyorsunuz?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde belirlenen temalar Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Seçmenlerin Hükümet Politikalarına Etkisine Yönelik Bulgular

S.No	Tema	f	Katılımcılar (N=9)
1	Seçmenlerin hükümet politikaları üzerindeki kararlara etkisi sınırlıdır.	8	K1, K2, K4, K5, K6, K7, K8, K9
2	Seçmenlerin etkisi sadece seçim dönemlerinde hükümetin belirlenmesiyle olmaktadır.	6	K1, K3, K4, K5, K6, K7, K9
3	Hükümet politikalarında diğer aktörlerin de (Örneğin STK'lar) etkisi vardır.	4	K3, K5, K6, K8
4	Siyasi bilinç ve katılım artmalıdır.	3	K1, K2, K4

Tablo 1’de görüldüğü üzere seçmenlerin hükümet politikalarına etkisine yönelik soruya ilişkin cevapların analizinden dört farklı tema elde edilmiştir. Bu temalar sırasıyla “Seçmenlerin hükümet politikaları üzerindeki kararlara etkisi sınırlıdır” (f=8), “Seçmenlerin etkisi sadece seçim dönemlerinde hükümetin belirlenmesiyle olmaktadır” (f=6), “Hükümet politikalarında diğer aktörlerin de (Örneğin STK’lar) etkisi vardır” (f=4) ve “Siyasi bilinç ve katılım artmalıdır” (f=3) şeklinde oluşmuştur. Her bir tema için bir cevap örneği aşağıda sırasıyla sunulmuştur.

Tema 1: “...Benim görüşüme göre, Türkiye’de seçmenlerin hükümet politikaları üzerindeki etkisi sınırlıdır...” (Katılımcı 8).

Tema 2: “...Türkiye’de seçmenlerin hükümet politikaları üzerindeki etkisi, seçmenlerin tercihleri doğrultusunda hükümetlerin belirlenmesi ile gerçekleşmektedir...” (Katılımcı 7).

Tema 3: “...politikaların belirlenmesinde sadece seçmenlerin etkisi değil, aynı zamanda bürokratlar, siyasi partiler, iş dünyası ve sivil toplum kuruluşları gibi diğer aktörlerin de etkisi söz konusudur...” (Katılımcı 3).

Tema 4: “...seçmenlerin siyasi bilinci ve katılımı arttıkça, politikalar üzerindeki etkileri de artacaktır...” (Katılımcı 1).

Bu minvalde katılımcıların; seçmenlerin hükümet politikaları üzerindeki kararlara etkisinin sınırlı olduğu, bu etkinin seçim dönemlerinde hükümetin belirlenmesi yoluyla olduğu, seçmenlerin siyasi bi-

linç ve katılımının artması gerektiği ve hükümet politikalarında Sivil Toplum Kuruluşları gibi diğer aktörlerin de etkisinin olduğu yönünde algıya sahip oldukları belirlenmiştir.

4.5.2. Hükümetin Mali Politikalar Üzerindeki Esnekliğine Yönelik Bulgular

Çalışma kapsamında katılımcılara ikinci olarak “Hükümetin mali politikalar üzerindeki esnekliğiyle ilgili ne düşünüyorsunuz? Hükümetler, mali politikalarını uygulamada yeterince esnekliğe sahip midir?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde belirlenen temalar Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Hükümetin Mali Politikalar Üzerindeki Esnekliğine Yönelik Bulgular

S.No	Tema	f	Katılımcılar (N=9)
1	Hükümetin mali politikalar üzerindeki esnekliği ekonomik koşullar ve beklenmedik olaylardan etkilenmektedir.	9	K1, K2, K3, K4, K5, K6, K7, K8, K9
2	Hükümetin mali politikalar üzerindeki esnekliği sınırlıdır.	7	K1, K2, K3, K5, K6, K7, K8
3	Hükümetin mali politikalar üzerindeki esnekliği dengeli olmalıdır.	3	K1, K2, K3

Tablo 2’de görüldüğü üzere hükümetin mali politikalar üzerindeki esnekliğine yönelik soruya ilişkin cevapların analizinden üç farklı tema elde edilmiştir. Bu temalar sırasıyla “Hükümetin mali politikalar üzerindeki esnekliği ekonomik koşullar ve beklenmedik olaylardan etkilenmektedir” (f=9), “Hükümetin mali politikalar üzerindeki esnekliği sınırlıdır” (f=7) ve “Hükümetin mali politikalar üzerindeki esnekliği dengeli olmalıdır” (f=3) şeklinde oluşmuştur. Her bir tema için bir cevap örneği aşağıda sırasıyla sunulmuştur.

Tema 1: “...*Hükümetin mali politikalar üzerindeki esnekliği, ekonomik durumun koşullarına bağlı olarak değişebilir...*” (Katılımcı 4).

Tema 2: “...*Hükümetler, mali politikalarını uygulamada esnekliğe sahiptir ancak bu esnekliğin sınırları vardır...*” (Katılımcı 3).

Tema 3: “...*hükümetlerin mali politikalarını uygulamada dengeli bir esneklik göstermeleri önemlidir...*” (Katılımcı 2).

Böylelikle katılımcıların; hükümetin mali politikalar üzerindeki esnekliğinin ekonomik koşullar ve beklenmedik olaylar gibi faktörlerden etkilendiğini, bu nedenle esnekliğin sınırlı olduğunu, aynı zamanda esnekliğin istikrarsızlığa neden olmayacak şekilde dengeli olması gerektiğini düşündükleri belirlenmiştir.

4.5.3. Vergi Sistemlerinin Demokratik Olmasına Yönelik Bulgular

Çalışma kapsamında katılımcılara üçüncü olarak “Sizce vergi sistemlerinin demokratik olması ne anlama geliyor? Vergi sistemleri ve demokrasi arasındaki ilişkiden bahsedebilir misiniz?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde belirlenen temalar Tablo 3’te sunulmuştur.

Tablo 3. Vergi Sistemlerinin Demokratik Olmasına Yönelik Bulgular

S.No	Tema	f	Katılımcılar (N=9)
1	Demokratik vergi sistemi vatandaşların vergi politikalarına katılımını sağlar.	8	K1, K2, K3, K4, K6, K7, K8, K9
2	Demokratik vergi sistemi halkın talep ve çıkarlarını gözetir.	7	K1, K2, K3, K4, K6, K7, K9
3	Demokratik vergi sistemi adillik, şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlar.	6	K2, K3, K4, K6, K8, K9

Tablo 3’te görüldüğü üzere vergi sistemlerinin demokratik olmasına yönelik soruya ilişkin cevapların analizinden üç farklı tema elde edilmiştir. Bu temalar sırasıyla “Demokratik vergi sistemi vatandaşların vergi politikalarına katılımını sağlar” (f=8), “Demokratik vergi sistemi halkın talep ve çıkarlarını gözetir” (f=7) ve “Demokratik vergi sistemi adillik, şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlar” (f=6) şeklinde oluşmuştur. Her bir tema için bir cevap örneği aşağıda sırasıyla sunulmuştur.

Tema 1: “...*Vergi sistemlerinin demokratik olması, vatandaşların vergilendirme politikalarının belirlenmesine katılabilmesini ve söz sahibi olabilmesini sağlamaktadır...*” (Katılımcı 9).

Tema 2: “...*vergi politikalarının toplumun genel çıkarlarına uygun olmasını temin eder...*” (Katılımcı 9).

Tema 3: “...*Vergi sistemlerinin demokratik olması, vergilendirmede adalet, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin sağlanması anlamına gelir...*” (Katılımcı 8).

Bu noktada katılımcıların; demokratik vergi sisteminin vatandaşların vergi politikalarına katılımı ile adillik, şeffaflık ve hesap verebilirlik sağladığı ve halkın talep ve çıkarlarını gözettiğini düşündükleri belirlenmiştir.

4.5.4. Mali Demokrasinin Katkılarına Yönelik Bulgular

Çalışma kapsamında katılımcılara dördüncü olarak “Mali demokrasinin gelişmiş bir noktada olması devlete, vatandaşlara, mali müşavirlere ve vergi sistemlerine katkı sağlar mı? Bu katkılar sizce neler olur?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde belirlenen temalar Tablo 4’te sunulmuştur.

Tablo 4. Mali Demokrasinin Katkılarına Yönelik Bulgular

S.No	Tema	f	Katılımcılar (N=9)
1	Mali demokrasi adil, şeffaf ve hesap verebilir bir vergi sistemi sağlar.	9	K1, K2, K3, K4, K5, K6, K7, K8, K9
2	Mali demokrasi güven sağlar.	5	K1, K2, K3, K7, K8
3	Mali demokrasi vergi kaçakçılığını azaltır, vergi gelirini artırır.	4	K3, K5, K6, K9
4	Mali demokrasi kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlar.	4	K2, K3, K4, K8

Tablo 4’te görüldüğü üzere mali demokrasinin katkılarına yönelik soruya ilişkin cevapların analizinden dört farklı tema elde edilmiştir. Bu temalar sırasıyla “Adil, şeffaf ve hesap verebilir bir vergi sistemi sağlar” (f=9), “Güven sağlar” (f=5), “Vergi kaçakçılığını azaltır, vergi gelirini artırır” (f=4) ve “Kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlar” (f=4) şeklinde oluşmuştur. Her bir tema için bir cevap örneği aşağıda sırasıyla sunulmuştur.

Tema 1: “...*Mali demokrasi, daha saydam ve hesap verebilir bir mali yönetim sistemi oluşturur...*” (Katılımcı 4).

Tema 2: “...*Vatandaşlar, daha şeffaf ve hesap verebilir bir yönetimle karşılaşarak, devlete daha fazla güven duyarlar...*” (Katılımcı 8).

Tema 3: “...*Mali demokrasinin sağlanmasıyla, vatandaşların vergi ödemeleri daha adil bir şekilde yönetilir ve vergi kaçakçılığı azaltılır...*” (Katılımcı 3).

Tema 4: “...*Bu sayede, devlet, kaynakları daha etkili ve verimli bir şekilde yönetebilir...*” (Katılımcı 4).

Bu kapsamda katılımcıların; mali demokrasinin adil, şeffaf ve hesap verebilir bir vergi sistemi sağlayacağını, bunun da devlete güven kazandıracağını, bunun yanı sıra vergi kaçakçılığının azalması ve vergi gelirinin artmasını sağlayacağını, böylece devletin daha fazla kaynağa sahip olacağını ve bu kaynağın daha verimli yönetilmesini sağlayacağını düşündükleri görülmektedir.

4.5.5. Vergi Gelirlerinin Harcama Alanlarına Yönelik Bulgular

Çalışma kapsamında katılımcılara beşinci olarak “Türkiye’de vergi gelirlerinin hangi alanlarda harcandığı vatandaşa ne derece yansıtılmaktadır, bu durumu mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde nasıl değerlendirirsiniz?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde belirlenen temalar Tablo 5’te sunulmuştur.

Tablo 5. Vergi Gelirlerinin Harcama Alanlarına Yönelik Bulgular

S.No	Tema	f	Katılımcılar (N=9)
1	Vergi gelirlerinin hangi alanlarda harcandığı konusunda yeterli bilgi verilmemektedir.	6	K1, K2, K3, K4, K6, K9
2	Vergi gelirlerinin harcama alanlarına yönelik daha fazla hesap verebilirlik ve şeffaflık sağlanması gerekmektedir.	8	K1, K2, K3, K4, K5, K6, K7, K9
3	Vergi gelirlerinin harcama alanlarına yönelik daha fazla hesap verebilirlik ve şeffaflık ile devlete güven artacaktır.	3	K1, K2, K7

Tablo 5'te görüldüğü üzere vergi gelirlerinin harcama alanlarına yönelik soruya ilişkin cevapların analizinden üç farklı tema elde edilmiştir. Bu temalar sırasıyla “Vergi gelirlerinin hangi alanlarda harcandığı konusunda yeterli bilgi verilmemektedir” (f=6), “Daha fazla hesap verebilirlik ve şeffaflık sağlanması gerekmektedir” (f=8) ve “Daha fazla hesap verebilirlik ve şeffaflık ile devlete güven artacaktır” (f=3) şeklinde oluşmuştur. Her bir tema için bir cevap örneği aşağıda sırasıyla sunulmuştur.

Tema 1: “...*Vergi gelirlerinin hangi alanlarda harcandığı konusunda vatandaşlarımıza yeterince şeffaf ve açıklayıcı bilgi sunulmadığını düşünüyorum...*” (Katılımcı 4).

Tema 2: “...*Vergi gelirlerinin kullanımı hakkında daha fazla şeffaflık ve açıklık sağlanması gerekmektedir...*” (Katılımcı 9).

Tema 3: “...*Vergi gelirlerinin hangi alanlarda harcandığına dair ayrıntılı bilginin sunulması, vatandaşların devlete olan güvenini artırabilir...*” (Katılımcı 2).

Bu perspektiften bakıldığında, katılımcıların, vergi gelirlerinin harcama alanlarına ilişkin yetersiz bir bilgiye sahip olunması dolayısıyla endişe duydukları görülmektedir. Katılımcılar, mali demokrasinin gelişimi için daha fazla hesap verebilirlik ve şeffaflık gerektiğini belirtmekle birlikte mali demokrasinin ülkede iyi bir noktada olmasının vergi politikalarının daha şeffaf ve hesap verebilir hale getirilmesiyle mümkün olduğunu düşünmektedirler.

4.5.6. Mali Demokrasinin Vergilendirme Politikalarına Etkisine Yönelik Bulgular

Çalışma kapsamında katılımcılara altıncı olarak “Mali demokrasinin ülkede iyi veya kötü bir noktada olması hükümetin vergilendirme politikalarını nasıl etkiler?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde belirlenen temalar Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6. Mali Demokrasinin Vergilendirme Politikalarına Etkisine Yönelik Bulgular

S.No	Tema	f	Katılımcılar (N=9)
1	Mali demokrasinin artması vergilendirme politikalarının daha adil, şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde belirlenmesini sağlar.	7	K1, K2, K3, K6, K7, K8, K9
2	Mali demokrasinin artması güven sağlar.	4	K1, K3, K7, K8
3	Mali demokrasinin artması vergi gelirlerinin artmasını sağlar.	6	K1, K2, K3, K7, K8, K9

Tablo 6’da görüldüğü üzere mali demokrasinin vergilendirme politikalarına etkisine yönelik soruya ilişkin cevapların analizinden üç farklı tema elde edilmiştir. Bu temalar sırasıyla “Mali demokrasi, vergilendirme politikalarının daha adil, şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde belirlenmesini sağlar” (f=7), “Güven sağlar” (f=4), “Vergi gelirlerinin artmasını sağlar” (f=6) şeklinde oluşmuştur. Her bir tema için bir cevap örneği aşağıda sırasıyla sunulmuştur.

Tema 1: “...Mali demokrasinin ülkede iyi bir seviyede olması, hükümetin vergilendirme politikalarını daha şeffaf, hesap verebilir ve adil bir şekilde belirlenmesini sağlar...” (Katılımcı 1).

Tema 2: “...Ayrıca vatandaşların vergi politikalarına daha fazla güveni olacaktır...” (Katılımcı 7).

Tema 3: “...Ayrıca, mali demokrasinin gelişmiş olduğu bir ülkede vergi kaçakçılığı daha az olabilir ve vergi tahsilatı daha iyi olabilir...” (Katılımcı 9).

Bu kapsamda, katılımcıların, mali demokrasinin ülkede iyi bir noktada olmasının hükümetin vergilendirme politikalarını daha şeffaf, hesap verebilir ve adil bir şekilde belirlenmesini sağlayacağını düşündükleri belirlenmiştir. Bunun yanında, katılımcıların söz konusu durumun vatandaşların devlete ve vergi politikalarına daha fazla güven duymalarını sağlayacağını, böylece daha fazla vergi geliri elde edileceğini düşündükleri görülmektedir.

4.5.7. Mali Demokrasinin Önündeki Engeller ve Mali Demokrasinin Sağlanması Adına Verilen Önerilere Yönelik Bulgular

Çalışma kapsamında katılımcılara yedinci olarak “Türk vergi sisteminde mali demokrasinin önündeki en önemli engeller nelerdir? Mali demokrasinin sağlanması için önerileriniz var mıdır?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların Türk vergi sisteminde mali demokrasinin önündeki engellere yönelik verdikleri cevaplar incelendiğinde belirlenen temalar Tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7. Mali Demokrasinin Önündeki Engellere Yönelik Bulgular

S.No	Tema	f	Katılımcılar (N=9)
1	Vergi adaletsizliği	6	K2, K3, K5, K6, K7, K9
2	Vergi kaçakçılığı	6	K1, K3, K6, K7, K8, K9
3	Yetersiz şeffaflık ve hesap verebilirlik	5	K1, K3, K7, K8, K9
4	Karmaşık ve yetersiz vergi mevzuatı	3	K2, K4, K8
5	Vergi mevzuatına yönelik yetersiz bilgi	3	K1, K7, K8

Tablo 7’de görüldüğü üzere mali demokrasinin önündeki engellere yönelik soruya ilişkin cevapların analizinden beş farklı tema elde edilmiştir. Bu temalar sırasıyla “vergi adaletsizliği” (f=6), “vergi kaçakçılığı” (f=6), “yetersiz şeffaflık ve hesap verebilirlik” (f=5), “karmaşık ve yetersiz vergi mevzuatı” (f=3) ve “vergi mevzuatına yönelik yetersiz bilgi” (f=3) şeklinde oluşmuştur. Her bir tema için bir cevap örneği aşağıda sırasıyla sunulmuştur.

Tema 1: “...Adil bir vergi sisteminin olmayışı ve kayıt dışı ekonominin varlığının hala daha hem de yüksek düzeyde olması mali demokrasinin önündeki en önemli engeldir...” (Katılımcı 5).

Tema 2: “...bazı mükelleflerin vergi kaçırma eğilimi de mali demokrasinin sağlanmasını engelleyen faktörler arasında yer almaktadır...” (Katılımcı 8).

Tema 3: “...mali demokrasinin önündeki engeller arasında yetersiz mali saydamlık sayılabilir...” (Katılımcı 9).

Tema 4: “...zayıf yasal düzenlemeler de mali demokrasiyi zayıflatabilmektedir...” (Katılımcı 4).

Tema 5: “...Ayrıca vergi mevzuatı ve uygulamaları hakkında yeterli bilgi sahibi olmayan vatandaşlar da mali demokrasiyi engelleyebilir...” (Katılımcı 7).

Katılımcıların mali demokrasinin sağlanması için önerileri incelendiğinde belirlenen temalar Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8. Mali Demokrasinin Sağlanması Adına Verilen Önerilere Yönelik Bulgular

S.No	Tema	f	Katılımcılar (N=9)
1	Vergi denetim mekanizmalarının güçlendirilerek vergi kaçakçılığıyla etkin mücadele edilmesi	9	K1, K2, K3, K4, K5, K6, K7, K8, K9
2	Vergi adaletinin sağlanması	6	K2, K3, K5, K6, K7, K9
3	Vergi sisteminin daha şeffaf ve hesap verebilir hale getirilmesi	6	K1, K3, K4, K7, K8, K9
4	Eğitim ve bilinçlendirme kampanyaları yoluyla vatandaşların vergi mevzuatına yönelik bilgilerinin artırılması	6	K1, K3, K4, K7, K8, K9
5	Vergi mevzuatının gözden geçirilmesi	5	K2, K3, K4, K8, K9

Tablo 8’de görüldüğü üzere mali demokrasinin sağlanmasına yönelik önerilerden beş farklı tema elde edilmiştir. Bu temalar sırasıyla “Vergi denetim mekanizmalarının güçlendirilerek vergi kaçakçılığıyla etkin mücadele edilmesi” (f=9), “Vergi adaletinin sağlanması” (f=6), “Vergi sisteminin daha şeffaf ve hesap verebilir hale getirilmesi” (f=6), “Eğitim ve bilinçlendirme kampanyaları yoluyla vatandaşların vergi mevzuatına yönelik bilgilerinin artırılması” (f=6) ve “Vergi mevzuatının gözden geçirilmesi” (f=5) şeklinde oluşmuştur. Her bir tema için bir cevap örneği aşağıda sırasıyla sunulmuştur.

Tema 1: “...vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesi de mali demokrasi-
nin sağlanmasına önemli bir katkı sağlayabilir...” (Katılımcı 2).

Tema 2: “...vergi adaletsizliğinin ortadan kaldırılması gibi adımlar
atılması gerekmektedir...” (Katılımcı 6).

Tema 3: “...Bunun yanı sıra vergi sisteminin daha şeffaf ve hesap vere-
bilir hale getirilmesi de mali demokrasiyi güçlendirebilir...” (Katılımcı 8).

Tema 4: “...Eğitim ve bilinçlendirme kampanyaları yoluyla vatandaş-
ların vergi mevzuatı ve uygulamaları hakkında daha fazla bilgi sahibi
olmalarının sağlanması...” (Katılımcı 7).

Tema 5: “...Vergi sistemine ilişkin yasal düzenlemelerin gözden geçi-
rilerek, vergi sisteminin daha adil ve etkili bir şekilde çalışmasına yönelik
düzenlemeler yapılması...” (Katılımcı 7).

Tablo 7 ve Tablo 8’de yer alan sonuçlar birlikte değerlendirildiğinde;
katılımcıların vergi adaletsizliği, vergi kaçakçılığı, yetersiz şeffaflık ve
hesap verebilirlik, karmaşık ve yetersiz vergi mevzuatı ile vergi mevzu-
atına yönelik yetersiz bilgiyi mali demokrasiinin önündeki önemli en-
geller olarak gördükleri belirlenmiştir.

Belirtilen bu engellere paralel olarak, katılımcıların mali demokra-
sinin sağlanması için vergi denetim mekanizmalarının güçlendirilerek
vergi kaçakçılığıyla etkin mücadele edilmesi, vergi adaletinin sağlan-
ması, vergi sisteminin daha şeffaf ve hesap verebilir hale getirilmesi,
eğitim ve bilinçlendirme kampanyaları yoluyla vatandaşların vergi
mevzuatına yönelik bilgilerinin artırılması ve vergi mevzuatının göz-
den geçirilmesi gibi öneriler sundukları görülmektedir.

4.5.8. İlave Hususlara Yönelik Bulgular

Çalışma kapsamında katılımcılara son olarak “Konuyla ilgili
eklemek istedikleriniz var mıdır, varsa nelerdir?” sorusu yöneltilmiştir.
Katılımcıların farklı olarak belirttikleri hususlar incelendiğinde
belirlenen temalar Tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9. İlave Hususlara Yönelik Bulgular

S.No	Tema	f	Katılımcılar (N=9)
1	Mali demokrasi, Türkiye'nin gelişimine, ekonomik kalkınmasına ve toplumsal refahına katkı sağlayacaktır.	2	K6, K7
2	Mali demokrasiyle vergi sistemi daha sürdürülebilir hale gelebilir.	1	K7

Tablo 9'da görüldüğü üzere katılımcıların belirttikleri ilave hususlara yönelik iki farklı tema elde edilmiştir. Bu temalar sırasıyla “Mali demokrasi, Türkiye'nin gelişimine, ekonomik kalkınmasına ve toplumsal refahına katkı sağlaracaktır” (f=2) ve “Mali demokrasiyle vergi sistemi daha sürdürülebilir hale gelebilir” (f=1) şeklinde oluşmuştur. Her bir tema için bir cevap örneği aşağıda sırasıyla sunulmuştur.

Tema 1: “...*Bu da Türkiye'nin ekonomik kalkınmasına ve toplumsal refahına katkı sağlayacaktır...*” (Katılımcı 6).

Tema 2: “...*Bu şekilde, vergi sistemi daha sürdürülebilir hale gelebilir ve ülkenin gelişimine katkıda bulunabilir...*” (Katılımcı 6).

Bazı katılımcılar mali demokrasinin geliştirilmesinin Türkiye'nin hem vergi sisteminin sürdürülebilirliğine hem de ekonomik kalkınma ve toplumsal refahına katkı sağlayacağını vurgulamışlardır.

5. SONUÇ

Bu çalışmada, Ege Bölgesinde görev yapan SMMMO yöneticilerinin Türk vergi sistemindeki mali demokrasiye ilişkin algıları incelenmiştir. Araştırmada yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi kullanılmış ve elde edilen veriler betimsel analiz yöntemiyle değerlendirilmiştir. Çalışma, mali demokrasiye dair mevcut durumu ve bu konudaki temel sorunları katılımcıların perspektifinden anlamayı hedeflemiştir.

Katılımcıların görüşlerine göre, Türk vergi sisteminde mali demokrasinin gelişimi seçmenlerin kamu gelir ve giderleri üzerindeki etkisiyle doğrudan bağlantılıdır. Ancak katılımcılar, seçmenlerin hükümet politikaları üzerindeki etkisinin sınırlı olduğunu ifade etmişlerdir. Bu etkinin genelde seçim dönemleriyle sınırlı kaldığı, seçmenlerin bilinç düzeyinin yetersiz olduğu ve siyasi katılım oranlarının düşük sevi-

yelerde seyrettiği belirtilmiştir. Katılımcılar, siyasi katılımın artırılmasının mali demokrasi açısından kritik bir öneme sahip olduğunu vurgulamış, bu doğrultuda farkındalık artırıcı çalışmalar yapılmasını önermişlerdir. Ayrıca, mali politika belirleme süreçlerinde sivil toplum kuruluşlarının daha aktif bir şekilde yer almasının mali demokrasiyi güçlendireceği değerlendirilmiştir.

Hükümetin mali politikalar üzerindeki esnekliği konusunda katılımcılar, ekonomik koşullar ve beklenmedik olaylar gibi faktörlerin bu esnekliği sınırladığını belirtmiştir. Ayrıca, mali politikaların dengeli bir şekilde uygulanması gerektiği vurgulanmıştır. Dengesiz mali politikaların ekonomik istikrarsızlığa yol açabileceği ve vatandaşların devlete olan güvenini zedeleyebileceği ifade edilmiştir. Bu nedenle, mali politikaların hem ekonomik gerçeklere uygun hem de vatandaşların ihtiyaç ve beklentilerini karşılayacak rasyonel bir denge içerisinde uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

Türk vergi sisteminde mali demokrasiye ilişkin katılımcıların düşünce, görüş ve önerileri şu şekilde özetlenebilir: Katılımcılar, demokratik bir vergi sisteminin adalet, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine dayanması gerektiğini ifade etmişlerdir. Demokratik bir vergi sistemi, vatandaşların vergi politikalarına aktif katılımını sağlamanın yanı sıra, vergi adaletinin sağlanması için de kritik bir araçtır. Katılımcılar, vergi sisteminde vatandaşların taleplerinin ve çıkarlarının daha fazla gözetilmesi gerektiğini vurgulamışlardır. Ayrıca, demokratik bir vergi sistemi sayesinde halkın devlete olan güveninin artacağı ve vergi uyumunun güçleneceği belirtilmiştir. Bu minvalde, katılımcılar, vergi bilincinin artırılmasının gerektiğini, bunun da mali demokrasiyi güçlendireceğini savunmuşlardır.

Katılımcılar, sivil toplum kuruluşlarının (STK) mali demokrasiye katkısının artırılması gerektiğini dile getirmişlerdir. STK'lar, kamu maliyesinin yönetimi ve denetimi konusunda önemli bir denetleyici ve yönlendirici rol oynamaktadırlar. STK'ların, mali politikaların oluşturulmasında daha fazla yer alması gerektiği, bu sayede kamu maliyesi üzerindeki şeffaflık ve hesap verebilirliğin artacağı düşünülmüştür.

Katılımcılar, vergi adaletinin sağlanmasının mali demokrasinin en temel bileşenlerinden biri olduğunu belirtmişlerdir. Vergi adaletinin sağlanabilmesi için vergi dilimlerinin daha adil bir şekilde düzenlenmesi, vergi yükünün daha dengeli dağıtılması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca, vergi sisteminin adil bir şekilde uygulanması için kamu görevlilerinin eğitime önem verilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Katılımcılar, devletin mali politikalarını daha şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde yürütmesi gerektiğini savunmuşlardır. Kamu harcamaları konusunda daha fazla şeffaflık sağlanması, vatandaşların harcamalar konusunda daha fazla bilgiye sahip olması gerektiği belirtilmiştir. Kamu maliyesinin denetim süreçlerinin güçlendirilmesi gerektiği, bu süreçlerin daha bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütülmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Araştırmanın bulguları ışığında, mali demokrasi konusunda yapılması muhtemel akademik çalışmalara yönelik şu önerilerde bulunulabilir:

Araştırma örneklemini genişletilerek Türkiye genelinde daha kapsamlı bir çalışma yapılabilir. Bu, daha geniş bir veri seti elde edilmesine ve ülke genelindeki mali demokrasi algılarının karşılaştırılmasına olanak tanıyacaktır.

Nitel ve nicel yöntemlerin bir arada kullanıldığı karma yöntemler yeğlenerek veri sahası genişletilebilir. Böylece, verilerin daha güçlü bir şekilde analiz edilmesi ve mali demokrasi konusundaki farklı boyutların daha kapsamlı bir biçimde ele alınması sağlanabilir.

Mali demokrasi vatandaş perspektifinden ele alınarak halkın bu konudaki algı ve beklentileri incelenebilir. Kamu politikaları ve mali düzenlemelerin halkla daha uyumlu hale getirilmesi için halkın görüşlerine dayalı çalışmalar önemlidir.

Sonuç olarak, mali demokrasinin gelişimi için yerel yönetimlerin güçlendirilmesi ve mali şeffaflık uygulamalarının yaygınlaştırılması kritik öneme sahiptir. Bu adımlar, devletin mali süreçlerinin daha hesap verebilir, adil ve şeffaf bir şekilde yönetilmesini sağlayacaktır.

Ayrıca, halkın mali yönetim süreçlerine daha aktif katılımının sağlanması, mali demokrasinin etkinliğini artıracak ve toplumsal güveni pekiştirecektir. Gelecekte bu alandaki eksiklikleri giderecek şekilde daha geniş çaplı ve bölgesel farklılıkları göz önünde bulunduran çalışmalar yapılabilir. Bu tür çalışmalar mali demokrasiyi daha kapsamlı bir şekilde ele alarak, uygulanabilir politika önerilerinin geliştirilmesine ve Türkiye’deki mali yönetim sisteminin demokratikleşmesine katkı sağlayabilir.

KAYNAKÇA

- Anderson, C., & Tushman, M. (2020). Bureaucratic interactions and fiscal democracy: A framework for public administration. *Public Administration Review*, 80(1), 23-36.
- Buchanan, J. M., & Tullock, G. (1962). *The calculus of consent: Logical foundations of constitutional democracy*. University of Michigan Press.
- Büyüköztürk, Ş., Çakmak, E. K., Akgün, Ö. E., Karadeniz, Ş., & Demirel, F. (2019). *Bilimsel araştırma yöntemleri* (22. baskı). Pegem Akademi.
- Cansız Aktaş, S. (2014). *Nitel araştırma yöntemleri: Kuram ve uygulama*. Pegem Akademi.
- Çağan, H. (1980). *Demokrasi ve yönetim* (2. baskı). Politika Yayınları.
- Demir, K. (2010). Demokrasi ve haklar. *Türk Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(3), 599-610.
- Doğan, M. (2022). Mali demokrasi: Kavramlar ve ekonomik sistemler. *Journal of Public Policy and Finance*, 16(4), 245-260.
- Erol, Ö. A. (2023). Tax expenditures as a rupture of fiscal democracy. *Bulletin of Economic Theory and Analysis (BETA Journal)*, 8(1), 111-127. <https://doi.org/10.25229/beta.1273444>
- Gergin, A. (2020). Mali demokrasi ve vergi rekabeti: Avrupa ve ABD örnekleri. *International Journal of Public Finance*, 15(3), 234-250.
- Gürbüz, H., & Şahin, F. (2014). *Araştırma yöntemleri: Kapsamlı bir kaynak kitap*. Seçkin Yayıncılık.
- Kılıçer, E., Ay, F. C., & Ataer, S. (2016). Katalaksi kavramı çerçevesinde vergileme demokrasi ilişkisi: Türkiye-OECD karşılaştırmalı analizi. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 53(612), 35-50.

- Kuznets, S. (1955). Economic growth and income inequality. *The American Economic Review*, 45(1), 1-28.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook* (2nd ed.). Sage Publications.
- Piketty, T. (2014). *Capital in the twenty-first century*. Harvard University Press.
- Schumpeter, J. A. (2013). *Capitalism, socialism, and democracy* (7th ed.). Harper & Row.
- Streeck, W., & Mertens, D. (2013). Public finance and the decline of state capacity in democratic capitalism. In A. Schäfer & W. Streeck (Eds.), *Politics in the age of austerity* (pp. 26–58). Polity Press.
- Tavares, J. (2020). The role of constitutional frameworks in shaping fiscal democracy. *Oxford Journal of Political Science*, 35(1), 58-73.
- Ulusoy, A., & Ela, Y. (2021). Türkiye’de mali demokrasi endeksi: 2006-2020 dönemi. *Public Sector Economics Review*, 11(1), 113.
- Ulusoy, A., & Ela, Y. (2021). Türkiye’de mali demokrasi ve kamu harcamaları: 2010-2019 dönemi üzerine bir inceleme. *Journal of Public Finance Studies*, 8(2), 25-40.
- Ulusoy, A., & Yılmaz, F. (2021). Türkiye’de mali demokrasi endeksi ve bütçe esnekliği: 2006-2020 dönemi üzerine bir değerlendirme. *Public Sector Economics Review*, 11(1), 101-115.
- Uysal, İ., & Şahin, A. (2013). Mali demokrasi: Bir inceleme. *Journal of Public Finance Studies*, 10(2), 204-206.
- Uygun, S. (2017). *Demokrasi ve siyasal katılım: Kavramlar, kuramlar, uygulamalar*. Ankara Üniversitesi Yayınları.
- Steuerle, E. (2016). *Restoring Fiscal Democracy*. Urban Institute.
- Steuerle, E. (2014). *Dead Men Ruling: How to Restore Fiscal Freedom and Rescue Our Future*. Century Foundation Press.

SERVET DAĞILIMI MESELESİNE KÜRESEL NET SERVET VERGİSİ ÖNERİSİ*

Bedia Zıvalı¹ ve Orçun Avcı²

Maliye Bölümü / Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi¹
E-mail: bediha.zivali@ahievran.edu.tr

Maliye Bölümü / Aksaray Üniversitesi²
E-mail: orcun.avci@outlook.com

1. GİRİŞ

Ödeme gücünün göstergelerinden biri olan servetin dağılımında ulusal ve uluslararası boyutta yaşanan eşitsizlik, hemen her ülkede olumsuz etkiler meydana getirdiği için devlet otoriteleri bu eşitsizliği azaltabilmek adına çeşitli politikalar üretmektedir. Servetin adil dağılımının sağlanabilmesi, ekonomik istikrar ve sosyal huzurun sağlanması açısından büyük önem arz etmektedir. Gelir ve servetin adil olmayan dağılımı, toplumların ekonomik ve sosyal yapılarında bozulmalara neden olmaktadır. Öte yandan servet dağılımı, servet dağılım ölçütleri ve servet dağılımının etkileri bu kadar önemliyken; konuyla ilgili çalışmaların yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. Günümüzde servet eşitsizliği gerek ulusal gerekse uluslararası ölçekte düzeltilmesi ya da iyileştirilmesi gereken sorunların başında gelmektedir.

Küresel boyutta artan servet eşitsizliğini azaltabilmek için hükümetlerin elindeki etkili politika araçlarından birisi servet vergileridir. Dolayısıyla ülkeler servet vergilerini kademeli olarak artırma, küresel çapta varlık vergisi getirme ya da tek tip servet vergisi getirme gibi çeşitli politikalara yönelmişlerdir. Bunun yanı sıra küresel çapta bir servet vergisinin uygulanabilmesi de yeni tartışmalar arasında yer almaktadır. Aynı zamanda küresel servet vergisi, ülkeler arasındaki rekabet edebilme gücünün olumsuz etkilerini de azaltabilecektir. Ancak servet vergisinin, servet eşitsizliğini azaltmaya yardımcı olup

* Bu çalışma, 17-20 Ekim 2024 tarihlerinde 38. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda sunulan "A Review on the Developments in the Taxation of Wealth" başlıklı bildiriden türetilmiştir.

olmadığı ya da zenginlerin tüketim/tasarruf kararlarını nasıl etkileyeceğine dair soruların yanıtını bulmak kolay değildir.

Bu çalışmanın amacı, mevcut sorunlar göz önünde bulundurularak adil olmayan servet dağılımına küresel çapta bir öneride bulunmaktadır. Çalışmanın ana sorusu küresel ölçekte daha optimal bir servet vergisinin mümkün olup olmadığının tartışılmasıdır. Servet vergisi ile ilgili tartışmaların tüm dünyada fazlaca artması ve daha uygun bir politika üretme arzusu konunun tasarlanması adına motivasyon gücü sağlamıştır. Çalışmada ilk olarak kavramsal çerçeveye yer verilmiştir. Sonrasında servet dağılımının durumu güncel veriler ışığında ele alınarak uluslararası ve ulusal servet vergisi uygulamalarına değinilmiştir. Son olarak ise servetin eşitsiz dağılımına bir çözüm önerisi olarak küresel net servet vergisi tartışılmış ve küresel net servet vergisinin, tüm servet unsurlarını kapsayacak biçimde tasarlanması önerilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Servet eşitsizliği kavramının sosyo-ekonomik öneminin anlaşılabilirliğini artırmak adına öncelikle servetin tanımını yapmak ve insan hayatındaki etkisini kavramak gerekmektedir. Arapça kökenli bir terim olan servet, kelime anlamıyla varlık, zenginlik ve mal mülk anlamlarına gelmektedir. Genel manada servet, “*gerçek veya tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahip bulunduğu bütün iktisadi değerlerin toplamıdır*” (Nadaroğlu, 1981: 382). Servet, bireylerin ve toplumun ekonomik refahını gösteren önemli bir unsurdur. Servet, bireylerin sahip olduğu tüm maddi ve finansal varlıkların toplamı olarak tanımlanabilir (Atkinson, 2015: 300). Ev ve arsadan değerli taşlara, bankadaki bireysel paradan şirket hisselerine kadar birçok unsur serveti oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları servetler, menkul (taşınır) ve gayrimenkul (taşınmaz) varlıkların tümünü kapsamaktadır.

Servet kavramını önemli kılan etmenlerden başlıcaları, sahibine sağladığı fırsatlar ile üzerinden elde edilen gelir, ekonomik farkındalık ve beraberinde getirdiği siyasi güçtür. Bu etmenler dikkate alındığında aslında servet eşitsizliğini önemli kılanın da servetin yansımaları olan sosyo-ekonomik ve siyasal etki alanlarında yaratılan eşitsiz muameleler olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Servet, aynı zamanda bireylerin ekonomik güç ve statüsünün de bir göstergesidir (Piketty, 2014:

51). İnsanlık tarihi kadar eski olan bu kavram, tarih boyunca önemini korumuş ve uzun süre vergilendirilebilecek tek kaynak olarak kabul edilmiştir (Kükre, 1987: 27).

Servet vergisi, modern vergi sistemlerinin önemli bir bileşeni olarak, ekonomik eşitsizlikleri azaltma, kamu gelirlerini artırma ve ekonomik büyümeyi destekleme potansiyeline sahip bir vergi türüdür. Bu vergi, bireylerin veya kurumların sahip oldukları varlıklar üzerinden alınmakta ve genellikle arazi, gayrimenkul, menkul kıymet ve diğer değerli varlıkları kapsamaktadır. Servet vergisinin makroekonomik faktörler üzerindeki etkisi, ekonomi politika yapımcıları ve akademisyenler arasında sürekli tartışılan bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Servet vergisinin önemi, sadece bir gelir kaynağı olmasından değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal politika aracı olarak kullanılabilmesinden de kaynaklanmaktadır.

3. SERVET DAĞILIMININ GÜNCEL DURUMU

Küresel boyutlu ekonomik eşitsizlikler, bir ülkenin hemen her önemli yapı taşı hakkında bilgiler içeren veriler bütününe kapsamaktadır. Kelimenin kökeninden de anlaşılabilceği üzere eşitsizlik istenmeyen bir durumu temsil etmektedir. Ekonomik eşitsizliğin yüksek olması ülkenin güven seviyesini düşürebileceği gibi uzun dönemli politikaları açısından da olumsuzluklar barındırmaktadır. Ekonomik eşitsizliği ölçmenin çeşitli yolları mevcut olmakla birlikte gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikler, ekonomik eşitsizlik kavramını beslemektedir. Gelir eşitsizliği; gelirin, servet eşitsizliği ise servetin bir ülkede veya dünya genelinde nasıl eşitsiz bir şekilde dağıldığını göstermektedir.

Servetin ölçülmesinde farklı yöntemler kullanılmaktadır. Bireysel servet, genellikle tüm varlıkların borçlardan arındırılması ile hesaplanırken; toplumsal servet ise bir ekonomideki belirli bir dönemde elde edilen tüm gelirlerin toplanması suretiyle hesaplanmaktadır ve milli servet olarak ifade edilmektedir (Piketty & Zucman, 2014: 1256). Nitekim milli servetin GSYH'ye oranı, ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyini yansıtan önemli bir husustur (Saez & Zucman, 2016: 520).

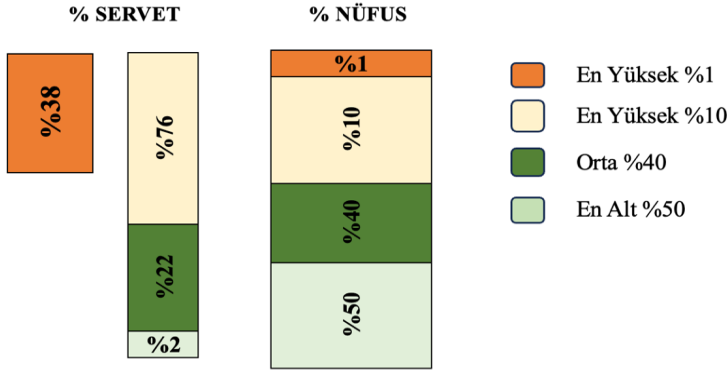
Servetin adil dağılımının sağlanabilmesi, ekonomik istikrar ve sosyal huzurun sağlanması açısından hayati öneme sahiptir. Servet dağı-

lımı konusunun anlaşılabilmesi için öncelikle gelir dağılımı kavramının incelenmesi gerekmektedir. Piyasa, devlet müdahalesinin olmadığı durumlarda belirli bir gelir dağılımı süreci yaratmaktadır. Üretim sürecine katılan üretim faktörleri, sürecin sonucunda ortaya çıkan geliri paylaşmaktadırlar. Söz konusu bu gelir dağılımının arkasında ise servetin bireyler ve haneler arasındaki dağılımı konusu bulunmaktadır. Nitekim eşitsiz bir servet dağılımı, eşitsiz bir gelir dağılımını oluşturmaktadır. Zira servetin gelire kıyasla daha eşitsiz bir şekilde dağılması hususu konunun temelini oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle servet eşitsizliğinin gelir eşitsizliğinden daha belirgin olma eğilimi konunun sorun boyutunu daha da derinleştirebilmektedir (Keeley, 2015: 19).

Gelir ve servetin eşitlikten uzak, adil olmayan dağılımı, toplumların ekonomik ve sosyal yapılarında değişimlere/bozulmalara neden olmaktadır. Servet dağılımındaki eşitsizlikler, iktisadi ve sosyal alanlarda sonuçlar doğurabilmektedir. Fazla miktarda servete sahip olanların, gelir ve kazançlarını artırmada daha avantajlı konumda olabilmeleri de toplumsal huzursuzlukları tetikleyebilmektedir (Stiglitz, 2012: 105). Nitekim gelir ve servetin eşitsiz dağılımı, toplumların iş birliği ile üretebildikleri zenginliğin adil bir şekilde paylaşılmasını engellemekle birlikte bireylerin ve toplumun fırsat eşitliğine erişimlerini de sınırlandırmaktadır.

Özellikle yakın geçmişte 2008 Küresel Finansal Krizi sonrası artan sosyal ve ekonomik eşitsizlikler, kapitalist düzenin var olan eşitsizliklere çözüm üretebileceğine yönelik tartışmaları artırmıştır. Öte yandan servet dağılımı, servet dağılım ölçütleri ve servet dağılımının etkileri bu kadar önemliyken konuyla ilgili çalışmaların yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. Ülkelerin ulusal düzeyde yayımladıkları servet raporları, durumun -servet eşitsizliğinin- önemini gözler önüne serse de Dünya Bankası, Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (OECD), Credit Suisse (CS), Dünya Eşitsizlik Veri Tabanı (WID) ve Oxford Açlık Yardım Komitesi (Oxfam) gibi uluslararası kurum/kuruluşlar tarafından yayımlanan rapor ve analizler konunun önemini küresel ölçekte göstermektedir. Tüm bunlardan hareketle Şekil 1'de WID tarafından yayımlanan rapora göre küresel servet dağılımı krokisi gösterilmektedir.

Şekil 1. Küresel Servet Eşitsizliği Verileri



Kaynak: (WID, 2023)

WID 2023 verilerine göre dünyanın en zengin %10'u dünya servetinin yaklaşık 4'te 3'üne sahipken, dünya nüfusunun neredeyse yarısı servetten yoksundur. Yine küresel servet eşitsizliğini açık bir biçimde ortaya koyan rakamlara bakıldığında dünyanın en zengin %1'inin toplam servetten aldığı pay yaklaşık %38'e denk gelirken en yoksul %50'nin aldığı pay ise %2'nin altında yer almaktadır.

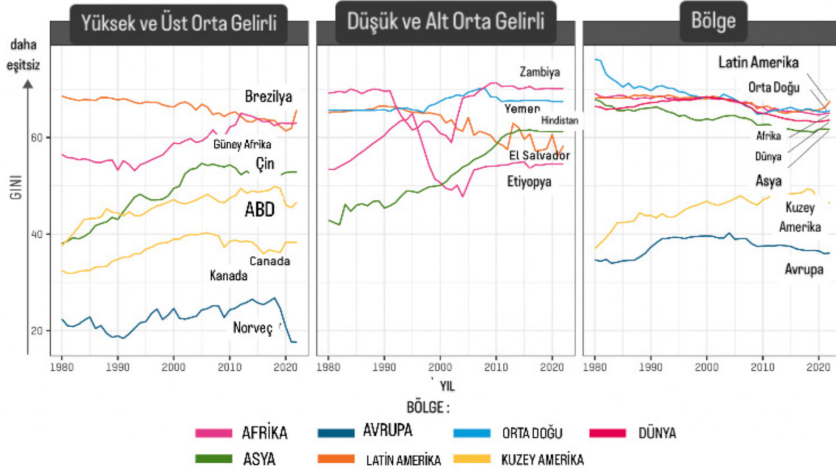
Öte yandan üzerinde durulması gereken bir diğer husus, yoksulluk ve eşitsizlik kavramlarının yarattığı karmaşa ve iç içe geçmişliktir. Oxfam 2024 yılının kasım ayında "The Facts About Global Wealth Inequality" ismiyle yayımladığı Raporu'nda yoksulluk ve ekonomik eşitsizlik kavramlarının birbiri ile aynı anlamı taşımadıklarını belirtmiştir. Yoksulluk genellikle temel beslenme, güvenli içme suyuna erişim, barınma, eğitim ve diğer ihtiyaçları destekleyecek araçlara sahip olunamaması şeklinde tanımlanmaktadır. Dünya Bankası verilerine göre, dünya nüfusunun yaklaşık %9'u (yaklaşık 720 milyon kişi) şu anda yoksulluk içinde yaşamaktadır. Öte yandan eşitsizlik, bir toplumda veya dünya genelinde servet yahut gelirin dağılımıyla ilgilidir. Birbiriyle ilintili olan bu iki kavram elbette ki diğerinin iyileştirilmesinden etkilenmektedir. Başka bir deyişle eşitsizliği azaltmak, yoksulluğu azaltmada ekonomik büyümeyi artırmak kadar etkili olabilecektir (Oxfam, 2024).

Günümüzde servet eşitsizliği gerek ulusal gerekse küresel ölçekte düzeltilmesi ya da iyileştirilmesi gereken problemlerin başında gelmek-

tedir. Çünkü servetin eşitsiz dağılımı, salt gelir eşitsizliğinden daha fazla temel soruna etki etmektedir. Servet ve dolayısıyla güç, giderek daha az sayıda kişinin elinde toplanmakta ve bu durum sahip olanlar ile olmayanlar arasındaki uçurumu her geçen gün daha fazla artırmaktadır. Servet sahibi olmayan insanlar yalnızca finansal kaynaklardan değil, aynı zamanda çeşitli fırsatlardan ve birçok iletişim ağından da yoksun kalabilmektedirler. Öte yandan belirli bir kesimin eğitimden, sağlıktan, konuttan, su ve sanitasyona erişimden, beslenme ve güvenlik mahrum kalması kısacası; temel kaynaklara erişim sağlayamaması tüm toplulukların büyüme imkânını olumsuz yönde etkileyebilecektir. Dolayısıyla daha fazla eşitlik için gereken tüm girişimlerin sadece finansal olarak değil aynı zamanda fırsatlar açısından da gerçekleştirilmesi büyük önem arz etmektedir. Servet eşitsizliği kavramı, bir ülke ekonomisinde birçok göstergelyi etkileyebilmektedir. Nitekim servet eşitsizliği yüksek gelirli kesim ile düşük gelirli kesim arasındaki karşılaştırmanın bir sonucudur. Yüksek gelirli kesimin düşük gelirli kesime göre daha fazla tasarruf yapabilme kapasitesi olduğundan serveti fazla olan kesim, az olanlara göre daha yüksek kazançlar elde edebilmekte ve tasarruf artışına bağlı olarak da servet kazançlarını daha fazla artırabilmektedir. Bu durum ise gelir dağılımı eşitsizliğindeki uçurumu daha da derinleştirebilmektedir. Dolayısıyla değişen gelir dağılımı, servet dağılımındaki eşitsizliği olumsuz açıdan etkileyebilmekte ve servet eşitsizliği bir ülkenin potansiyel tüm makroekonomik göstergelerini değiştirebilmektedir.

Ekonomistler eşitsizlik türlerini ölçmek için birbirinden farklı yöntemler ve analizler kullanmaktadırlar. Servet dağılımı eşitsizliğini anlamak ya da anlaşılabilirliğini artırmak için kullanılan ölçüm yöntemlerinden en kapsamlısı Gini katsayısıdır. Genellikle gelir eşitsizliğini ölçmek için kullanılan Gini, servet eşitsizliğinde de kullanılan en yaygın araçlar arasında yer almaktadır. Gini katsayısı, 0 değerinin mükemmel eşitliğe sahip olduğu başka bir ifadeyle herkesin aynı seviyede servete sahip olduğu durumu temsil etmektedir. Eşitsizliğin diğer ucu olan 100 değeri ise, mükemmel eşitsizlik durumunu diğer bir deyişle bir kişinin tüm servete sahip olduğu konumu temsil etmektedir. Şekil 2’de seçili ülkeler, bölgeler ve dünya geneli için 1980-2020 yılları arasındaki eşitsizliğe ilişkin bilgiler yer almaktadır (Oxfam, 2024).

Şekil 2. 1980-2020 Yılları Arasında Eşitsizliğin Görünümü



Kaynak: (Oxfam, 2024)

Şekil 2’de görüldüğü üzere Zambiya, 70 katsayısı ile Orta Doğu’da en yüksek Gini katsayılarından birine sahip diğer bir ifadeyle, bölgede servet dağılımının en eşitsiz olduğu ülke konumundandır. Öte yandan Avrupa’da servet dağılımının en eşit olduğu ülke 17,6 katsayısı ile Norveç iken Amerika Birleşik Devletleri’nin (ABD) Gini katsayısı ise 46’dır. Bu oran diğer birçok gelişmiş/yüksek gelirli ülkeden çok daha yüksektir/daha eşitsizdir (Oxfam, 2024).

Küresel finansal kriz ve sonrasındaki 2008-2015 genişleme döneminde üst sınıfların toplam servetten aldığı pay artmış, orta sınıfın payı azalmıştır. Söz konusu kriz sonrasında en yoksul %50’nin net servetindeki düşüş, 2013 yılına kadar devam etmiştir. 2008’den bu yana Kuzey Amerika’da eşitsizlik biraz azalırken Güney Kore ve Hong-Kong Özel İdari Bölgesi gibi önemli istisnalar dışında Latin Amerika’nın yanı sıra Doğu Avrupa ve Asya’nın çoğunda artmıştır (UBS, 2024: 20-24). Bu bilgiler ışığında Tablo 1’de ise seçilmiş ülkelerin küresel servet dağılımı Gini katsayılarına yer verilmiştir.

Tablo 1. Seçilmiş Ülkelerin Küresel Servet Dağılımı Gini Katsayıları

Ülke	Servet Eşitsizliği*		%Değişim
	2008	2023	2008-2023
Avustralya	51	54	%5.4
Avusturya	69	65	%-5.0
Belçika	51	46	%-10.7
Brezilya	70	81	%16.8
Danimarka	56	62	%11.3
Finlandiya	53	64	%21.0
Fransa	56	59	%4.7
Almanya	72	68	%-5.5
Hong Kong ÖİB	66	63	%-5.9
Hindistan	62	73	%16.2
Endonezya	59	68	%15.1
İsrail	72	64	%-12.2
İtalya	50	57	%14.9
Japonya	50	54	%9.4
Kore	62	57	%-8.1
Çin Anakarası	55	60	%7.4
Meksika	68	72	%6.5
Hollanda	67	64	%-3.6
Katar	43	48	%12.5
Suudi Arabistan	89	77	%-13.3
Singapur	57	70	%22.9
Güney Afrika	70	82	%17.7
İspanya	47	57	%19.8
İsveç	74	75	%1.3
İsviçre	70	67	%-4.6
Tayvan	55	61	%10.5
Birleşik Arap Emirlikleri	88	77	%-12.4
İngiltere	57	61	%7.5
ABD	76	75	%-2.4

* Gini katsayısı ile ölçülür: Daha yüksek bir katsayı daha yüksek eşitsizliğe, daha düşük bir katsayı ise daha eşit bir servet dağılımına işaret eder.

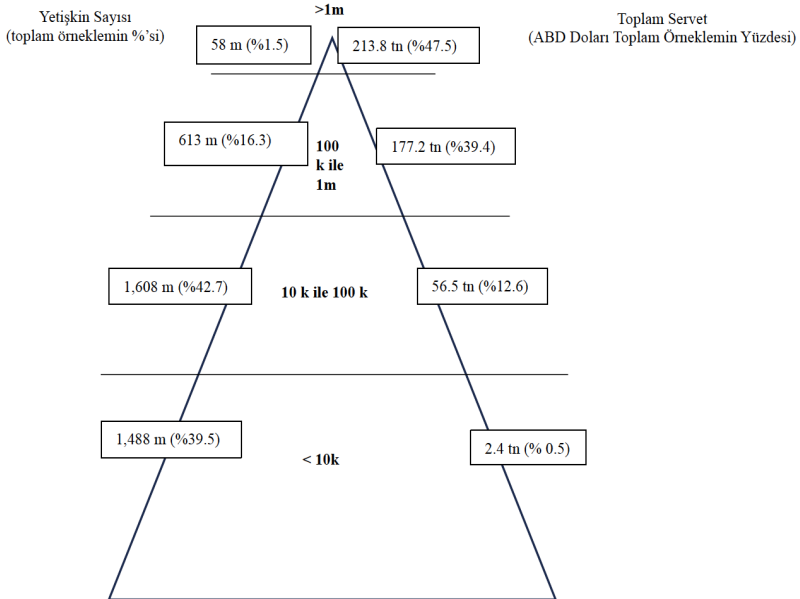
Kaynak: (UBS, 2024: 21).

Dünyada servet dağılımı Gini katsayısının en düşük olduğu yerler Kuzey, Doğu ve Avrupa ülkelerindedir. Dünyadaki güncel veriler ile en düşük eşitsizlik seviyesi Slovakya, Slovenya ve Belarus'ta (Gini katsayısı 24) ölçülürken; bunları Hollanda, İzlanda ve Çek Cumhuriyeti (Gini katsayı 26) gibi ülkelerin takip ettiği görülmektedir. Öte yandan şu anda, mevcut dünya nüfusunun çoğunluğu (5,6 milyar veya %70) eşitsizliğin orta düzeyde olduğu ekonomilerde yaşarken; nispeten küçük bir sayı (609 milyon veya %8) eşitsizliğin nispeten düşük olduğu ekonomilerde yaşamaktadır (Statista, 2024).

Şekil 3'te küresel servet pramidi 2023 verileri ile gösterilmektedir. Dünya servet pramidinin en tepesinde toplamda 2 trilyon ABD dolarına yakın servete sahip olan sadece 14 kişi bulunmaktadır. Ancak bu en küçük kesim değildir. Bu ünvan, 50 ile 100 milyar ABD doları arasında servete sahip olan 12 kişinin oluşturduğu ikinci en yüksek kesime aittir. 1 ile 50 milyar ABD doları arasında servete sahip olan 2.600'ü aşkın kişi, bu kesimin altında yer almaktadır.

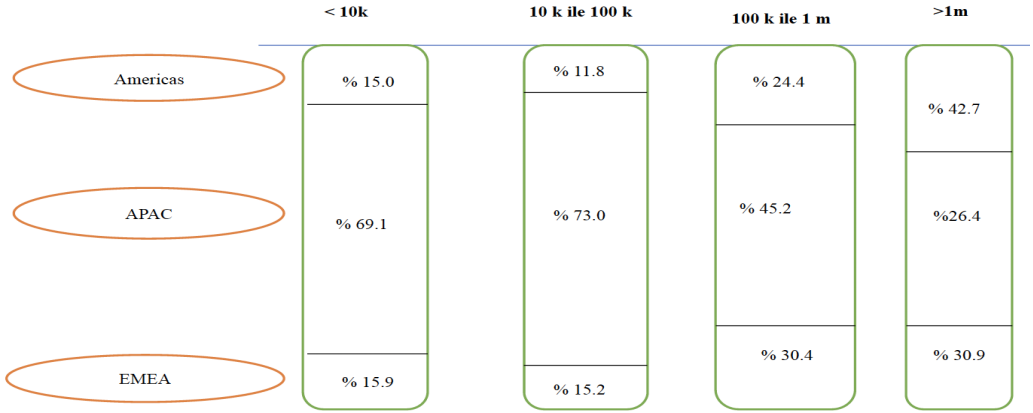
Şekil 3. 2023 Küresel Servet Pramidi

ABD Doları Cinsinden Servet Bandına Göre Dağılımı



2023'te her gruptaki yetişkin sayısı (toplam örneklemin %'si)

ABD doları cinsinden bölgelere göre ayırım



Kaynak: (UBS, 2024: 15).

Küresel servetin dünya üzerindeki dağılımında rakamlar oldukça açıklayıcıdır. ABD, dünyadaki milyonerlerin %38'ine, Batı Avrupa %28'ine ve Çin ise %10'una ev sahipliği yapmaktadır. Öte yandan ABD'deki milyonerlerin oranı Japonya, Hindistan, Endonezya, Güney Kore, Singapur ve Tayland'taki milyonerlerin toplamına eşittir.

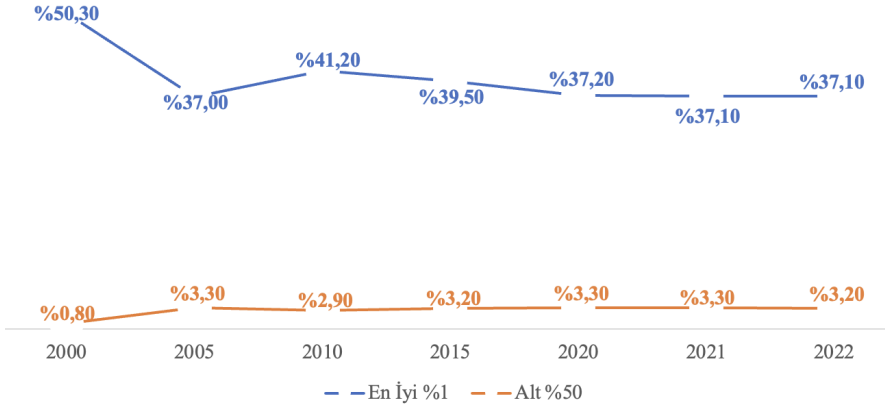
Dünya servet dağılımı, küresel anlamda sahip olunan tüm servet unsurlarının coğrafi olarak dağılımını ifade etmektedir. Yukarıda anlatılanlardan yola çıkılarak dünya servet dağılımının adaletsiz ve dengesiz dağılımı hakkında çıkarımlar yapabilmek mümkündür. Küresel anlamda çok büyük miktardaki servetler nüfus anlamında çok küçük kesimlerin elinde bulunmaktadır. Bu durum daha küçük ölçekli bakıldığında ulusal boyutlarda da aynı biçimde seyretmektedir. Nitekim Dünya Eşitsizlik Raporu'nda Türkiye'de son 25 yılda ulusal servet iki katına çıkmasına rağmen ülkedeki servet dağılımında eşitsizlik giderek derinleşmiştir (BBC, 2021). Duruma ulusal açıdan bakıldığında dünya genelinde olduğu gibi Türkiye'de de servet dağılımında eşitsizliğin söz konusu olduğu görülebilmektedir.

Grafik 1'de 2000-2022 yılları arasında Türkiye'de yetişkin bireylerin ellerinde tuttuğu net kişisel servet payı gösterilmektedir. Net kişisel servet¹, hanelerin elinde tuttuğu finansal ve finansal olmayan varlıkların (konut, arazi, mevduat, tahvil ve hisse senedi vb.) toplam değeri olup;

1. [Net kişisel servet] = [Kişisel finansal olmayan varlıklar] + [Kişisel finansal varlıklar] - [Kişisel borç] formülü ile hesaplanır (Piketty vd., 2021: 21).

borçları düşüldükten sonra kalan kısmı ifade etmektedir. Grafik hesaplamalarında nüfus, 20 yaş üstü bireylerden oluşmakta olup temel birim bireydir (hane halkı yerine) ancak kaynaklar çiftler arasında eşit olarak bölünmüştür.

Grafik 1. Yetişkin Bireylerin Net Kişisel Servet Payı



Kaynak: (WID, 2023).

Grafik 1’den görüldüğü üzere ulusal net servetin büyük bir kısmı nüfusun %1’lik kesiminin elinde bulunmaktadır. Nüfusun çok küçük bu kısmının net kişisel servet payı, nüfusun yarısının net kişisel servet payının 10 katından daha fazladır. Buradan hareketle Türkiye’nin servet dağılımındaki eşitsizliğin durumu çok net bir biçimde gözlemlenebilmek mümkündür.

Nitekim Credit Suisse’in Küresel Servet Raporu’nda da ifade edildiği üzere Türkiye, servet dağılımındaki eşitsizliğin en yüksek olduğu ülkelerden birisi konumundadır. Ülkede en zengin %1’in toplam servetten aldığı pay 2000 yılında %38,1 iken; 2018 yılında %54,4’e yükselmiştir. 2020 yılında ise %42,8’e düşmüştür (Credit Suisse, 2022). Türkiye’de servet dağılımının Gini katsayısı 2010 yılında 70 iken; 2018 yılında 87’ye kadar yükselmiş, 2020 yılında ise 81 olarak gerçekleşmiştir (WID, 2023).

4. SERVET VERGİSİ

Yapılan küresel boyutlu çalışmalardan görüldüğü üzere servet, gelirden daha eşitsiz dağılmaktadır. Yıllar içerisinde neoliberal politikaların

uygulanması neticesinde servet dağılımı en yoksul sınıfın aleyhine bozulmuştur. Piketty, Saez ve Zucman gibi ileri gelen iktisatçılar bu eşitsiz dağılıma servet vergisi tartışmalarıyla damga vurmuşlardır.

Servet vergileri, bu kavrama dâhil olan muhtelif taşınır ve taşınmaz varlıkların değerinin bir kısmından ya da tamamından alınan doğrudan vergilerdir. Blumenstein’a göre servet vergisi bir kişiye ait olan tüm mal ve haklardan özel hukuk ilkelerine göre toplanan bir vergidir. Groves’a göre ise en geniş anlamıyla servet vergisi “*değişim değerine sahip maddi ve gayri maddi bütün servet üzerinden alınan vergi*” şeklinde adlandırılmaktadır (akt: Tuncer, 1966: 29).

Covid-19 pandemisinin etkisiyle birlikte dünya genelinde servet vergisi tartışmaları daha da artmaya başlamıştır. Gelir dağılımının bozulması, en düşük ve en yüksek gelir gruplarının gelirden aldığı paylar arasındaki makasın açılması, servetin belirli bir kesimin elinde toplanması ve devletlerin salgın sebebiyle büyük vergi kayıpları yaşaması servet vergisi tartışmalarının nedenini oluşturmuştur. Tarihte savaş vb. olağanüstü dönemlerde (örneğin İkinci Dünya Savaşı döneminde) servet üzerinden alınan vergilere ağırlık verilmiş olup küreselleşmeden kaynaklanan servet dağılımındaki eşitsizlik, yeni bir vergi tartışmasını da beraberinde getirmiştir (Saraçoğlu & Dayıoğlu Erul, 2022: 17).

Servet vergileri, tüm dünyada sembolik değerlerde toplanmaktadır. Ülkelerin vergi gelirleri içerisindeki payı hiçbir zaman yeterli düzeylerde seyretmeyen bu vergilerin hasılatı, dünya genelinde özellikle olağanüstü şartlar geçerliken artmıştır. OECD verileri incelendiğinde; 2020 yılı itibarıyla servet vergilerinin toplam vergi gelirlerine oranının en yüksek olduğu ülkenin %14,2 ile Kore olduğu görülmektedir. Bu ülkenin ardından ABD, Kanada, Birleşik Krallık ve İsrail gelmektedir. İlk beş ülkenin tamamında servet vergilerinin toplam vergi gelirlerine oranı %10’un üstünde bulunmaktadır. Bu ülkelerden üçü Anglo-Sakson ülkeleridir. Lüksemburg dışındaki bütün Kıta Avrupası ülkelerinde bu oran %10’un altında yer almaktadır. Servet vergilerinin toplam vergi gelirlerine oranının en düşük olduğu ülkeler ise Çek Cumhuriyeti, Estonya, Litvanya, Slovak Cumhuriyeti ve Avusturya’dır. Söz konusu

ülkelerde servet vergilerinin toplam vergi gelirlerine oranı %1,5'in altındadır (OECD, 2024).

Avrupa Birliği'ne (AB) üye ülkelerde ise servet vergileri, yıllık olarak düzenli bir şekilde tahsil edilmektedir. AB'ye üye ülkeler içinde genel olarak, her yıl düzenli olarak alınan emlak vergisi gelirleri diğer servet vergisi gelirlerine göre oldukça yüksek bir düzeydedir. Taşınmazlar üzerinden düzenli bir şekilde alınan emlak ve arazi vergileri, vergi gelirlerinin artırılmasını planlayan AB ülkeleri politika yapımcılarının giderek artan bir ilgisiyle karşı karşıyadır (Ömür & Gerçek, 2017: 201). Halihazırda uygulamada birçok ülkede servet üzerinden alınan çeşitli vergiler bulunmakla birlikte, net servet üzerinden alınan vergilerin son yıllarda önemini kaybettiği görülmektedir. Son 25 yıl içerisinde birçok Avrupa ülkesi bu vergiyi uygulamaktan vazgeçmiştir. Bunun en önemli sebeplerinin başında ise bu vergide muafiyet ve istisnaların düzgün belirlenememesi gelmektedir. Ayrıca bu verginin yatırım kararlarını ve ekonomik büyümeyi olumsuz etkilemesi de ayrı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır (McDonnell & TASC, 2013: 5).

Türkiye'deki durum dikkate alındığında ise vergi sisteminde gelir vergisinin ücretliler üzerinde yoğunlaşması, harcamalar üzerinden alınan vergilerin vergi adaletini sağlamada yetersiz kalması ve servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde çok düşük pay alması gibi nedenlerle servet vergilerine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Gerek vergi adaletinin yoksul kesim lehine düzeltilmesi gerekse vergi gelirlerinin gelir dağılımını bozmadan/düzelterek artırılması amacıyla servet vergilerine ağırlık verilmesine yönelik politikalar uygulanması büyük önem arz etmektedir. Bu kapsamda Türk vergi sisteminde uygulanan servet vergilerine ek olarak 2021 yılında değerli konut vergisi yürürlüğe konulmuştur (Saraçoğlu & Dayıoğlu Erul, 2022: 23). Türk vergi sisteminde mevcut servet vergileri kapsamında emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi (MTV), veraset ve intikal vergisi (VİV) ile değerli konut vergisi yer almaktadır.

Emlak vergisi, kişilerin ya da tüzel kişilerin sahibi oldukları taşınmazlar ve bu taşınmazların değerleri üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. Taşınmaz servet unsurları vergi idarelerince kolay saptanabil-

diğinden ve bu tür servet unsurları ödeme gücünün önemli göstergelerinden biri olduğundan servet vergilerinin her toplumda önemli bir yeri bulunmaktadır (Uluatam & Methibay, 2000: 357). Emlak vergisi, Türk vergi sisteminde de yer alan önemli bir servet vergisidir. Servet vergilerinin, bütçedeki payı OECD ortalamasının altında; emlak vergisi ise tüm vergi gelirlerinin sadece 0,2'sine denk gelmektedir. Servet unsurunun en önemli göstergelerinden biri mükellefin sahip olduğu taşınmazlardır. Günümüzde emlak vergisini tarh ve tahsiline yetkili merciler belediyelerdir (Kalyon, 2024: 20). Bu bağlamda yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynağı gerek Türkiye'de gerekse diğer ülkelerde emlak vergisidir (Aydın, 2020: 12). Türkiye'de günümüzde uygulanan emlak vergisinin arkasında 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu² ve 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu³ yer almaktadır. Daha sonra ortaya çıkan çeşitli problemler neticesinde bu yasalar yürürlükten kaldırılmış ve yerlerine 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu⁴ (EVK) çıkarılmıştır (Uluatam & Methibay, 2000: 359).

Emlak; bina, arsa ve arazi niteliğindeki gayrimenkullerden oluşan değeri temsil etmektedir. Emlak vergisinin konusunu Türkiye içinde bulunan bina ve araziler oluşturmaktadır. Söz konusu bina ve arazilerin gelir getirip getirmemesi, kullanım biçimi veya kiraya verilebilen vasıfta olup olmaması önem taşımamaktadır. Bina vergisi mükellefiyetinin doğması için inşaatın tamamlanmış olması yeterlidir, üzerinde yapı bulunmayan arazi ve arsalar ise arazi vergisine tâbidir (Kalyon, 2024: 20). Türkiye'de emlak vergisinin genel yönetim vergi gelirleri içerisindeki payı genellikle %1,2 ile %1,4 arasında seyretmiştir. 2019 yılından itibaren düşüş trendi içinde olan bu pay 2021 yılında %1,2'nin altına, 2024 yılında ise binde 7 seviyesine kadar gerilemiş durumdadır (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2024).

Türkiye'de uygulanan bir diğer servet vergisi ise MTV'dir. MTV 6936 sayılı Hususi Otomobil Vergisi Kanunu⁵ adı altında vergi sistemine dâhil olmuştur. Bu vergi daha sonra 1963 yılında 230 sayılı Motorlu

2. 14.07.1931 tarih ve 1848 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3. 06.07.1964 tarih ve 11746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4. 11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5. 01.03.1957 tarih ve 9548 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kara Taşıtları Vergisi Kanunu⁶ şekline dönüştürülmüştür. 1980 yılında ise MTV adını alan vergi, daha sonraki yıllarda özellikle vergi tarifelerine yönelik olarak önemli revizyonlar geçirmiştir. Verginin kapsamı ilerleyen zamanlarda daha da genişlemiş ve başlangıçta sadece özel otomobillerden alınan vergi, daha sonra diğer motorlu kara taşıtlarını, uçakları ve helikopterleri de kapsamına almıştır (Tosuner vd., 2022: 531). Türkiye’de alınan MTV, bazı AB ülkelerine kıyasla oldukça yüksek seyretmektedir. AB’de MTV, genellikle bir yol ve çevre vergisi olarak kabul edilmektedir. Verginin miktarı ise yakıt tüketimi, motor gücü, ağırlık ve karbondioksit (CO₂) emisyonu gibi faktörlere dayandırılmaktadır. Türk vergi sisteminde MTV, genellikle varlık vergisi olarak görülmekte ve vergi miktarı bu temele göre hesaplanmaktadır (Alpay, 2024: 88).

Türkiye’de MTV’nin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı 1993-2000 yılları arasında binde 7 civarlarında seyretmiştir. Vergi hasılatı bu yıldan sonra hızlı bir artış trendi içerisinde olmuş ve 2009 yılında %2,3 seviyesine kadar çıkmıştır. Bu yıldan sonra bir düşüş eğilimi içerisine girmiş ve 2019 yılında %1,7 seviyesine kadar düşmüştür. 2019 yılından sonra ise çok hızlı bir düşüş göstermiş ve 2024 yılında binde 7 seviyelerine kadar gerilemiştir (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2024).

Diğer bir servet vergisi olarak karşımıza VİV çıkmaktadır. Bu vergi en eski ve tipik bir servet vergisidir. Servet transferi üzerinden alınan vergi; menkul ve gayrimenkul malların ivazsız el değiştirmeleri üzerinden tahsil edilmektedir. Osmanlı İmparatorluğu’ndan beri çeşitli şekillerde uygulandığı görülmektedir. Osmanlı İmparatorluğu zamanında yalnızca veraset yoluyla edinilen gayrimenkullerin mülkiyetinin intikali esnasında ferağ ve intikal harcı ve menkullerden de bunların maliklerinin ölümü halinde idarece tahriri sırasında tahrir harcı alınmaktaydı. Cumhuriyetin ilk yıllarında ise, gayrimenkullerin ve menkul malların ivazsız intikalleri gerek veraset gerekse bağış yoluyla olsun, 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu⁷ (VİVK) kapsamına alınmıştır. Kanun 1931 ve 1941 yıllarında birtakım değişikliklere tâbi ol-

6. 23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

7. 03.04.1926 tarih ve 1050 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

muş ve 1959 yılında ise yürürlükten kaldırılmıştır. 7338 sayılı Kanun⁸ üzerinde birçok değişiklik yapıldıktan sonra bugünkü VİVK'in temelini oluşturmuştur (Tosuner vd., 2022: 541).

VİV; bedelsiz veya karşılıksız olarak elde edilen servet unsurlarından alınan bir tür servet vergisidir. Servet üzerinden alınan VİV'in uygulama alanı; Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) vatandaşlarına intikal eden mallar ile kime intikal etmiş olursa olsun, T.C. sınırlarında intikal eden mallardır (Yıldırım, 2014: 105). Türk vergi sisteminde, gelir vergisi haricinde artan oranlı olarak uygulanan başka bir vergi de VİV olup bu vergi, tarife yapısı itibarıyla gelir vergisinden farklılık göstermektedir. Nitekim VİVK, oranların matraha göre artmasının yanı sıra, veraset yoluyla intikal ve ivazsız intikal şeklinde ayrıma giderek çifte artan oranlılık esasını getirmiştir (Saraçoğlu & Dayıoğlu Erul, 2020: 19).

Türkiye'de VİV'in genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı incelendiğinde; 1993 yılında binde 1,6 olan bu pay 2002 yılına gelindiğinde on binde 5'e kadar düşmüş; bu yıldan 2021'e kadar bir artış trendi sergilemiş ve tekrar 1993 seviyelerine kadar geri dönmüştür. Yine 2024 yılında on binde 5 seviyelerinde gerçekleşmiştir (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2024). Gelir ve servet eşitsizliklerini düzeltmesi beklenebilecek bir vergi olan VİV'in Türk vergi sistemi içerisinde daha az etkili ve sembolik bir değere sahip olduğu görülebilmektedir.

7194 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"⁹ ile değerli konut vergisi adı altında yeni bir vergi ihdas edilmiştir. Söz konusu düzenleme EVK'ya bir kısım eklenerek yapılmış ancak bu vergi gelirlerinden mahalli idarelere pay verilmesi öngörülmemiş ve merkezi bütçeye gelir olarak kaydedilmesi benimsenmiştir (Şenyüz vd., 2024: 417). 2021 yılından itibaren Türkiye'de bu verginin uygulanmasına başlanmıştır. Değerli konut vergisi, EVK içinde düzenlenmiş olmasına karşın, yerel yönetim geliri olmayıp genel bütçe geliridir. Ayrıca değerli konut vergisi hasılatından yerel yönetimlere pay da verilmemektedir.

8. 08.06.1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

9. 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Değerli konut vergisi, servet üzerinden alınan ve kişilerin vergi ödeme gücünün göstergesi olan bina gibi taşınmaz servet unsurlarını vergilendiren bir niteliğe sahiptir. Değerli konut vergisi artan oranlı tarife sahip bir vergidir. Bu verginin oranlarına ilişkin tarifede; binde 3, binde 6 ve binde 10 olmak üzere üç farklı vergi dilimi bulunmaktadır (Sevinç, 2024: 64). Ancak bu verginin toplumsal dayanışma çerçevesinde gelir dağılımındaki adaletsizliği dengelemekte araç olarak kullanılmadığı görülmektedir. Bu nedenle de kişinin mülkiyet hakkı ile verginin amacı arasında adil bir denge kurulması açısından da dikkatlice incelenmesi gerekmektedir (Altınbaş, 2023: 44).

Türkiye’de değerli konut vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı incelendiğinde gelirin oldukça düşük seviyelerde olduğu görülmektedir. 2021 ve 2022 yıllarında sırasıyla 1,4 trilyon TL ve 2,7 trilyon TL olan toplam vergi gelirleri içerisindeki miktarı sırasıyla 23,4 milyon TL ve 43,4 milyon TL’dir. Toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yok denecek kadar az olup 2021-2022 yılları arasında en az %42 oranında reel değer kaybına uğramıştır. 2024 yılının ilk altı ayında toplam 59,691 milyon TL gelir elde edilmiştir (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2024).

5. KÜRESEL NET SERVET VERGİSİ ÖNERİSİ

Servet birikimi ve dağılımı üzerindeki en önemli etkiye sahip olan olgulardan bir tanesi vergilendirme işlemidir. Servet üzerinden alınan vergiler, kamu gelirlerinin artırılmasını sağlayabileceği gibi gelir dağılımında adaletin sağlanmasına da yardımcı olabilecektir. Dünya üzerinde servetin vergilendirilmesi tarihsel süreç içerisinde çeşitli değişikliklere uğrayarak günümüze dek ulaşmıştır. Söz konusu bu vergiler, geçmişte de günümüzde de hem kamu hizmetlerinin finansmanını hem de ekonomik adaleti sağlama açısından oldukça önem atfedilen konular arasında yer almıştır.

Servetin vergilendirilmesi hususunda sıklıkla öne sürülen üç temel gerekçe (i) sermayenin çıkışı, (ii) vergi kaçırma/vergiden kaçınma ve (iii) yüksek idari maliyetlerdir (Aroop vd., 2021; Krennek & Schartzstaller, 2018; OECD, 2018). Söz konusu endişeler nedeniyle pek çok ülke, zaman zaman servet vergisi matrahını daraltarak verginin etkisini azalt-

ma yolunu seçmiştir. Neticede bu durum, genellikle yüksek servet sahibi olan bireylerin lehine sonuçlanmış ve servet vergisi yükünün orta sınıfın üzerinde toplandığı algısını güçlendirmiştir. Servet vergilerinin uzun yıllar boyunca tartışılan bir konu olmasına rağmen günümüzde şiddetlenerek artan gelir eşitsizliği ve değişen ekonomik şartlar servetin vergilendirilmesi gerekliliğini gözler önüne sermektedir (Çelikkaya, 2022: 1070). Geçmişte sıklıkla eleştirilen bu vergi türü, günümüzde değişen ekonomik koşullar ve artan gelir eşitsizliği karşısında gerekliliğini koruduğunu göstermektedir.

Servet üzerinden toplanabilecek olan vergilerin gelir potansiyeli teorik olarak oldukça yüksektir. Ancak serveti fazla olan kişilerin vergi cennetlerine gitme ve vergi kaçırma gibi yöntemlerle vergi yükümlülüklerinden kaçınma eğilimi, bu vergi türünün etkinliğini sınırlandıran önemli faktörler arasında yer almaktadır. Bu noktada gelişen ve ilerleyen teknoloji, vergileme alanında etkin biçimde kullanılmalıdır. Vergi kaçakçılığını önlemek için kapsamlı bilgi toplama mekanizmaları ve uluslararası iş birliği ile etkili denetim mekanizması aracılığıyla çeşitli önlemlerin alınması gerekmektedir (Saez & Zucman, 2019: 439-501).

Servet vergisinin önemi, sadece bir gelir kaynağı olmasından değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal politika aracı olarak kullanılabilmesinden kaynaklanmaktadır. Piketty & Saez (2013), servet vergisinin gelir eşitsizliğini azaltmada etkili bir araç olabileceğini savunmaktadırlar. Bununla birlikte, servet vergisinin ekonomik büyüme üzerindeki potansiyel olumsuz etkileri de göz ardı edilmemelidir. Nitekim Hansson (2010), yüksek servet vergisi oranlarının sermaye birikimi ve girişimciliği olumsuz yönde etkileyebileceğini belirtmektedir.

Servet vergilerinin uygulanması, ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmada önemli bir role sahiptir. Bu vergiler, devletlerin hem kamu gelirlerini artırmak hem de servet dağılımını daha adil hale getirmek için kullandıkları araçlar arasında yer almaktadır. Servet vergilerinin başlıca uygulama biçimleri genel servet vergileri ve özel servet vergileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel servet vergileri, bireylerin toplam net servetlerinin vergilendirilmesini içerirken; özel servet vergileri belirli varlık ve mülklerin vergilendirilmesine odaklanmaktadır. Özel

servet vergileri servet unsurlarının bir kısmını hedef aldığından kısmî servet vergileri olarak da bilinmekte ve kişisel olmayan objektif nitelikli vergiler kategorisinde yer almaktadır (Üyümez, 2012: 49).

Genel servet vergileri daha çok geçmişte uygulanırken günümüzde uygulanan servet vergilerinin çoğu özel servet vergisi niteliğindedir (Şen & Sağbaş, 2020: 218). Ancak çağımızda, genel servet vergisi olan net servet vergisinin uygulanması yönünde görüşler artmıştır. Bu durumun temelinde hem vergilendirmede adaleti sağlayabilmek hem de kamu kesiminin gelir ihtiyacını karşılayabilmek yer almaktadır. En basit tanımı ile net servet vergisi, net servet üzerinden alınan bir servet vergisidir (Perret, 2021: 540). Net servet vergisinin matrahı, bireylerin net servetleridir. Bu kavram, serveti oluşturan tüm varlıklardan borçların çıkarılması ile ortaya çıkan değerdir (Scheuer & Slemrod, 2021: 209).

Net servet vergisinin tanımı, söz konusu bu vergiyi sermaye vergisinden ve veraset vergisinden ayırmaktadır. Sermaye vergisi servetin getirisi üzerinden alınırken veraset vergisi servetin miras yoluyla edinilmesi durumunda alınmaktadır. Bu vergiler genellikle bir kez veya belirli aralıklarla ödenmekteyken net servet vergisi yıllık olarak ödenmektedir (Perret, 2020: 5). Öte yandan net servet vergisi, bazı ülkelerde özellikle gayrimenkulün brüt değerine uygulanan emlak vergisinden de farklılık göstermektedir. Çünkü net servet vergisi toplam servet olarak da nitelendirilen brüt servetten birtakım indirimler yapıldıktan sonra kalan net servet değeri üzerinden alınmaktadır. Nitekim net servet vergisi, vergi mükellefinin vergilendirilebilir kapasitesini, tüm ödenmemiş borçlarını ve kişisel muafiyetlerini dikkate alırken emlak vergisi genellikle bu faktörleri hesaba katmamaktadır. Bu sebeple emlak vergisinin genellikle mülke uygulanmasından kaynaklı adaletsiz durum, net servet vergisinde geçerliliğini kaybetmektedir. Dolayısıyla net servet vergisinin vergi mükelleflerinin ödeme gücünü daha fazla dikkate aldığı ve mükelleflerin şahsına uygulandığı kabul edilebilmektedir (Tanabe, 1967: 125). Ayrıca diğer vergilerde olduğu gibi net servet vergisinin uygulanmasında da vergi tabanı; muafiyet, indirim veya tercihli muamele yoluyla daraltılabilmektedir (Scheuer & Slemrod, 2020: 3). Dolayısıyla da söz konusu bu vergi, muafiyet ya da istisna eşliğinin üzerinde kalan

varlık değeri üzerinden alınmaya mahkum bırakılmaktadır (Saez & Zucman, 2019: 441).

Son yıllarda birçok Avrupa ülkesinde servet vergisinin kaldırılması-
nın ardından artan eşitsizlik, Covid-19 pandemisi ve iklim krizi nede-
niyle bozulan mali dengeler, net servet vergisinin pozitif argümanları
ile potansiyel negatif argümanlarına yönelik ilginin yeniden canlanma-
sına neden olmuştur. Bu ilgi, medyada milyarderlerin zaman zaman
bireysel gelir vergisini çok az ödediğini öne süren açıklamalarla daha
da artmıştır (Alstadsæter vd., 2024: 66; Eisinger vd., 2021). Günümüzde
dünya, vergi sistemlerini küresel ölçekte daha adil bir hâle getirme ça-
bası içerisinde. Dünya çapında eşitsizlik arttıkça, eşitlik hedeflerine
ulaşmada vergi tasarımının önemi giderek daha geniş bir şekilde tartı-
şılmaya başlanmış ve son dönemdeki kamu maliyesi araştırmalarının
çoğunun odak noktası haline gelmiştir.

Net servetin vergilendirilmesine olan bu ilginin canlanmasında şüp-
hesiz Piketty'nin eserinde belirttiği, *“ekonomik ve politik gücün zaman
içerisinde daha da yoğunlaşacağı, zenginliğin ve siyasi gücün daha eşit
bir şekilde dağıtılmasına yönelik güçlü önlemler alınmadığı takdirde
bunun mirasa dayalı kapitalizmle sonuçlanacağı”* yönündeki etkisinin
bulunduğu da gözlemlenebilmektedir (Jackson & Sanger, 2020: 841).
Akabinde OECD, 2018 yılında yalnızca en üst gelir grubuna uygula-
nacak bir net servet vergisi önerisinde bulunmuştur (OECD, 2018: 3).

Eylül 2022’de “Küresel Vergi Eşitliği” konusuna odaklanan “4.
Dünya Bankası Vergi Konferansı”nda işlenen konulardan biri, serve-
tin vergilendirmesi de dâhil olmak üzere yüksek net değerli bireylerin
vergilendirilmesidir (World Bank, 2022). En son, AB 2024 yılında ya-
yımladığı “Global Tax Evasion” adlı raporunda, milyarderlere yönelik
%2 küresel net servet vergisi önerisinde bulunmuştur. Ayrıca Rapor’da
küresel anlaşmaya varılamaz ise ülkelerin tek taraflı uygulaması da
önerilmektedir (European Union, 2024).

Pratikte net servet vergisi tabanı genellikle farklı gerekçelerle motive
edilen çok sayıda muafiyet ve indirimler ile daraltılmaktadır. Örneğin;
adaletin artırılması için birincil konutlar, sosyal kaygılar nedeniyle
emeklilik varlıkları, likidite sorunu nedeniyle çiftlik varlıkları, ülkele-

rin kültürel değerlerini korumak amacıyla sanat eserleri ve antikalari, girişimciliği ve yatırımı desteklemek amacıyla ticari varlıklar net servet vergisi matrahından muaf tutulmaktadır (OECD, 2018: 83; Perret, 2021: 549). Belirtilen nedenler ile uygulanan muafiyet ve indirimler net servet vergisinin etkinliğini azaltmaktadır. Etkinliği azalması nedeniyle net servet vergisini geçmişte birçok ülkede uygulamadan kaldırmıştır.

Diğer taraftan günümüzde net servet vergisine olan ilgi artarken öte taraftan -geçmişte olduğu gibi- pozitif ve negatif argümanlar da tartışılmaya başlanmıştır. Pozitif argümanlara göre net servet vergisi, servet eşitsizliğini azaltmada etkili ve gereklidir. Öte yandan servet eşitsizliğinin siyasi, sosyal ve ekonomik açıdan olumsuz özellikleri vardır. Aşırı eşitsizlik, zenginlerin siyasi sistemi ele geçirmesine ve onu kendi lehlerine çevirmesine olanak tanıyabilmektedir. Farklı bir açıdan bu kaygılar, zenginliğin yoğunlaşmasındaki artışın bir devrime ve radikal bir yeniden dağıtıma yol açacağını öngören Karl Marx'a kadar uzanmaktadır (Scheuer & Slemrod, 2021: 226).

Mevcut kapitalist sistem eşitsizlikleri derinleştirdiği ve bazı sosyal gruplara orantısız fayda sağladığı için, adaletsiz bir ekonomik sistem olarak değerlendirilmektedir (Dimitriu, 2024: 144). Net servet vergisinin uygulanması yerine mevcut servet vergilerinde reform yapılmasını öneren yazarlar (Chatalova & Evans, 2013: 439) olmasına rağmen Advani vd. (2020: 8), “*Yıllık servet vergisi, ancak amacın özellikle serveti yeniden dağıtarak eşitsizliği azaltmak olması halinde haklı gösterilebilir*” olduğunu ifade etmişlerdir. Net servet vergisi muhtemelen en tepedeki vergi artışını yeniden tesis edebilecek en güçlü vergidir (Saez & Zucman, 2019: 29).

Neticede net servet vergisini uygulamaya başlamadan önce maliyet analizlerinin yapılması ve hâlihazırdaki vergi sisteminden çıkarılan derslerin göz önüne alınmasıyla -mevcut şartlara göre- verginin tasarlanması büyük öneme sahiptir (Birinci, 2022: 729-730). Zira öncelikle net servet vergisinin uygulanabilirliği bir politika tercihidir. Net servet vergisi, temel bir vergi politikası olarak kullanılabileceği gibi ek bir mali araç olarak da tercih edilebilecektir (Wojciechowski, 2023: 144).

Çalışmada daha önce de ifade edildiği üzere vergiden kaçınmaya imkân verilmemesi konunun temelini oluşturmaktadır. Vergiden kaçınma hallerinin ortadan kalkabilmesi için servet kayıt sisteminde kayıtlı birincil ikametgâhın ortalama değeri dışında hiçbir varlık türü vergi dışında bırakılmamalıdır ve servet-sermaye ayırımına gidilmemelidir. Sermaye kavramı servetin en önemli unsuru olarak görülmelidir. En yüksek servetli haneleri hedefleyen ve vergilemede eşitlik ilkesini sarsmadan bir küresel net servet vergisi tasarlanmalıdır. Nitekim söz konusu bu vergi, servet dağılımında ihmal edilemeyecek bir iyileşmeye yol açabilecektir. Öte yandan bu vergiden elde edilecek gelir, yoksul haneleri hedefleyen bir sosyal transfer programında kullanılırsa gelir dağılımında da önemli iyileşmelere katkı sunabilecektir.

6. SONUÇ

Özellikle 1970'lerin sonlarından itibaren neoliberal politikaların uygulanmasıyla birlikte servet dağılımı en yoksul sınıfların aleyhine bozulmuştur. Dolayısıyla eşitsizliği azaltabilmek için çeşitli adımlar atılmasının gerekliliği her geçen gün önemini artırmıştır. Artan eşitsizlik; sosyal, siyasal ve ekonomik birçok alanda negatif etkiler yaratmıştır. Nitekim bir ekonomide eşitsizliği azaltabilmek, ekonomik büyümeyi artırmak ile aynı etkiye sahip olabilecektir. Bu nedenle, alanda çalışma yapan araştırmacılar ve akademisyenler artan servet eşitsizliğini azaltmada etkili bir maliye politikası aracı arayışı içerisinde olmuşlardır.

Gelişen ekonomik koşullarla birlikte devletin işlevlerinin genişlemesi ve buna bağlı olarak harcamalarının artması, mali kaynak arayışını daha da artırmıştır. Artan mali kaynak ihtiyacının gereği olarak vergiler olağan ve sürekli bir gelir kaynağı haline dönüşmüştür. Ancak unutulmamalıdır ki, vergilerin mali olmayan amaçları da büyük önem arz etmektedir. Dolayısıyla gelir ve servet dağılımında çeşitli adaletsizlikler vergilerin önemli bir araç olarak kullanılmasıyla minimize edilebilecektir. Artan servet eşitsizliği ve bunu derinleştiren son ekonomik krizler servet vergisini yeniden vergi politikasının gündemine getirmiştir. Günümüzde servet vergileri, ülkeden ülkeye ve zaman içerisinde önemli farklılıklar göstererek uygulanmasına rağmen, bütün servet vergilerinin ortak niteliği; bireylerin iktisadi faaliyetlerini değil, serveti vergilendirmeye tâbi kılmaya çalışmasıdır. Tüm bunlara rağmen ser-

vet vergilerinin gerek uluslararası gerekse ulusal ölçekte vergi gelirleri içerisindeki payının sembolik bir değere sahip olduğu görülebilmektedir. Ülkelerin kendi vergi hukuku kurallarını göz önünde bulundurarak servet vergisini uygulamaları, uluslararası vergi hukuku kuralları açısından karmaşıklığa sebebiyet verebilmektedir. Mükelleflerin farklı servet vergisi uygulamalarına tâbi olmaları vergi kaçırma/vergiden kaçınma ihtimallerini ortaya çıkarabilmektedir. Bu durum küresel ölçekte servet eşitsizliğini gidermenin önündeki en temel engel olup, söz konusu eşitsizlik daha da körüklenmektedir.

Küresel net servet vergisi, servet dağılımındaki eşitsizliği azaltmakla birlikte gelir potansiyeli yüksek bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira küresel net servet vergisinin; tasarruf, yatırım, istihdam ve ekonomik büyümeyi olumsuz anlamda etkilediği göz ardı edilmemelidir. Öte yandan servet eşitsizliği ile ekonomik büyüme arasında negatif yönlü bir ilişki vardır. Ekonomik büyümenin artırılabilmesi için servet eşitsizliğinin minimize edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda küresel net servet vergisinin, servet eşitsizliğini azaltmada etkin bir politika aracı olduğu düşünülmektedir. Dünyada ve Türkiye’de mevcut servet vergileri uygulanırken servet eşitsizliği artmaya devam etmektedir. Küresel net servet vergisi tüm servet unsurlarını kapsayacak biçimde ve uluslararası vergileme hukuku açısından adaleti, rekabet edilebilirliği ve fırsat eşitliğini bozmayacak biçimde tasarlanmalıdır.

Sonuç olarak, ülkelerin vergi politikası eğilimleri ve dinamikleri göz ardı edilmeden modernize edilmiş küresel net servet vergisi tasarlanması gerekliliği gündemdeki güncel konular arasında yer almaktadır. Ancak bu duruma uluslararası koordinasyon ile ulaşılabilecektir. Çünkü servetin küresel çapta vergilendirilmesi, uluslararası kabul görmüş ve üzerinde uzlaşmış ortak kurallar seti ile düşünülebilir. Ayrıca bu verginin en zengin kesimden alınması daha doğru olabilecektir. Diğer taraftan bu vergiden tahsil edilecek gelirin yoksul kesimi hedef alan sosyal transfer programları aracılığıyla kullanılması, gelir ve servet dağılımında önemli iyileşmeler sağlayabilecektir.

KAYNAKÇA

- Advani, A., Chamberlain, E., & Summers, A. (2020). *A wealth tax for the UK*. Wealth Tax Commission Final Report.
- Alpay, A. (2024). Motorlu taşıtlar vergisi ve yeşil vergi. *Vergi Dünyası*, (512), 87-97.
- Alstadsæter, A., Godar, S., Nicolaides, P., & Zucman, G. (2024). *Global tax evasion report 2024*. EUTAX Observatory.
- Altınbaş, Ö. (2023). Değerli konut vergisi ve mülkiyet hakkı ihlali. *Vergi Dünyası*, (508), 34-45.
- Aroop, C., Czajka, L., & Gethin, A. (2021). *A wealth tax for South Africa*. PSE Working Papers.
- Atkinson, A. B. (2015). *Inequality: What can be done?*. Harvard University Press.
- Aydın, F. (2020). Emlak vergisinin özellikleri ve öneriler. *Vergi Sorunları Dergisi*, (387), 11-22.
- BBC. (2021). *Dünya Eşitsizlik Raporu'na göre Türkiye'de en zengin yüzde 10, tüm gelirin yüzde 54'ünü alıyor*. Erişim Tarihi: 10.11.2024, <https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-59564178#:~:text=Rapor%2C%20son%2025%20y%C4%B1lda%20ulusal,y%C3%BCzde%2067'sini%20elinde%20tutuyor>
- Birinci, N. (2022). Kişisel net servet vergisi ve uygulanabilirliği: OECD ülkeleri kapsamında bir değerlendirme. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(2), 713-736.
- Chatalova, N., & Evans, C. (2013). Too rich to rein in? The under-utilised wealth tax base. *eJournal of Tax Research*, 11(3), 434-452.
- Credit Suisse. (2022). *Global wealth databook 2022*. Credit Suisse Research Institute.
- Çelikkaya, A. (2022). Bir vergi politikası aracı olarak net servet vergisi uygulaması. *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(8), 1070-1092.
- Dimitriu, C. (2024). Wealth tax: A procedural approach. *Revista Latinoamericana de Filosofía Política*, 7(7), 139-161.
- Eisinger, J., Ernsthausen, J., & Kiel, P. (2021). The secret IRS files: Trove of never before seen records reveal how the wealthiest avoid income tax. *Propublica*. Erişim Tarihi: 08.11.2024, <https://www.propublica.org/article/the-sec->

ret-irs-files-trove-of-never-before-seen-records-reveal-how-the-wealthiest-avoid-income-tax

European Union. (2024). *Taxation*. Erişim Tarihi: 11.11.2024, https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/taxation_en

Hansson, A. (2010). *The wealth tax and economic growth*. Lund University.

Jackson, A., & Sanger, T. (2020). Policy forum: The case for an annual net wealth tax. *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, 63(3), 835-850.

Kalyon, A. (2024). Servet vergilerinin vergilendirmede eşitlik ilkesi bakımından incelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (431), 15-30.

Keeley, B. (2015). *Income inequality: The gap between rich and poor*. OECD Publishing.

Krenek, A., & Schratzenstaller, M. (2018). *A European net wealth tax*. WIFO Working Papers.

Kükre, A. S. (1987). *Türk vergi sisteminde servet intikallerinin vergilendirilmesi*. Anadolu Üniversitesi Basımevi.

McDonnell, T. A., & TASC. (2013). *Wealth tax: Options for its implementation in the Republic of Ireland*. NERI Working Paper Series.

Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2024). *Genel yönetim bütçe istatistikleri*. Erişim Tarihi: 07.10.2024, <https://muhasabat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri>

Nadaroğlu, H. (1981). *Kamu maliyesi teorisi*. Sermet Matbaası.

OECD. (2018). *The role and design of net wealth taxes in the OECD*. OECD Publishing.

OECD. (2024). *Revenue statistics-OECD countries: Comparative tables*. Erişim Tarihi: 28.10.2024, <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=rev>

Oxfam. (2024). The facts about global wealth inequality. Erişim Tarihi: 19.11.2024, <https://www.oxfamamerica.org/explore/issues/economic-justice/income-and-wealth-inequality/>

Ömür, Ö. M., & Gerçek, A. (2017). Türkiye ve Avrupa Birliği üyesi ülkelerde servet vergilerinin karşılaştırılması. *MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(2), 197-216.

Perret, S. (2020). *Why did other wealth taxes fail and is this time different?*. Wealth Tax Commission. Evidence Paper No: 6.

- Perret, S. (2021). Why were most wealth taxes abandoned and is this time different?. *Fiscal Studies*, 42(3-4), 539-563.
- Piketty, T. (2014). *Capital in the twenty-first century*. Harvard University Press.
- Piketty, T., Lucas, C., Emmanuel, S., & Zucman, G. (2021). *World inequality report 2021*. World Inequality Lab.
- Piketty, T., & Saez, E. (2013). A theory of optimal inheritance taxation. *Econometrica*, 81(5), 1851-1886.
- Piketty, T., & Zucman, G. (2014). Capital is back: Wealth-income ratios in rich countries 1700–2010. *The Quarterly Journal of Economics*, 129(3), 1255-1310.
- Saez, E., & Zucman, G. (2016). Wealth inequality in the United States since 1913: Evidence from capitalized income tax data. *The Quarterly Journal of Economics*, 131(2), 519-578.
- Saez, E., & Zucman, G. (2019). Progressive wealth taxation. *Brookings Papers on Economic Activity*, (2), 437-533.
- Saraçoğlu, F., & Dayıoğlu Erul, R. (2020). Veraset ve intikal vergisi: Türkiye-İngiltere karşılaştırması. *Vergi Dünyası*, (469), 16-25.
- Saraçoğlu, F., & Dayıoğlu Erul, R. (2022). Servet vergisinin tam zamanı. *Vergi Sorunları Dergisi*, (404), 13-28.
- Scheuer, F., & Slemrod, J. (2020). *Taxing our wealth*. NBER Working Paper Series.
- Scheuer, F., & Slemrod, J. (2021). Taxing our wealth. *Journal of Economic Perspectives*, 35(1), 207-230.
- Sevinç, H. (2024). Mali güce göre vergilendirme, yönlendirici vergilendirme ve emlak vergisinin mali güce göre vergilendirme ile yönlendirici vergilendirme açısından değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (425), 54-65.
- Statista. (2024). *The state of global inequality*. Erişim Tarihi: 14.11.2024, <https://www.statista.com/chart/33270/income-inequality-by-country/>
- Stiglitz, J. E. (2012). *The price of inequality: How today's divided society endangers our future*. WW Norton & Company.
- Şen, H., & Sağbaş, İ. (2020). *Vergi teorisi ve politikası*. Barış Arıkan Yayınları.

- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2024). *Türk vergi sistemi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tanabe, N. (1967). The taxation of net wealth. *International Monetary Fund Staff Papers*, 14(1), 124-168.
- Tosuner, M., Arıkan, Z., & Bay, H. (2022). *Türk vergi sistemi*. Kanyılmaz Matbaası.
- Tuncer, S. (1966). *Teoride ve pratikte servet vergileri*. Eskişehir İTİA Yayınları.
- UBS. (2024). *Global Wealth report 2024/crafted wealth intelligence*. UBS Marketing Purposes. Erişim Tarihi: 01.11.2024, <https://www.ubs.com/content/dam/assets/wm/global/insights/doc/global-wealth-report.pdf>
- Uluatam, Ö., & Methibay, Y. (2000). *Vergi hukuku*. İmaj Yayıncılık.
- Üyümez, M. E. (2012). *Gayrimenkullerde vergilendirme*. Anadolu Üniversitesi Yayınevi.
- Wojciechowski, K. (2023). Podatek od bogactwa w USA: Propozycje polityczno-prawne i spory o jego zgodność z Konstytucją. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 85(4), 133-159.
- World Bank. (2022). *4th world bank tax conference: Global tax equity*. Erişim Tarihi: 15.11.2024, <https://www.worldbank.org/en/events/2022/06/10/4th-world-bank-ifs-odi-tax-conference-global-tax-equity#3>
- World Inequality Database (WID). (2023). *Database*. Erişim Tarihi: 01.11.2024, <https://wid.world/data/>
- Yıldırım, M. (2014). Veraset ve intikal vergisi beyanında, servetleri değerlendirme konusunda tartışılmalı hususlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, (315), 104-110.

KÜRESEL ÖLÇEKTE İKLİM HASARLARI VERGİSİNİN POTANSİYELİ VE UYGULANABİLİRLİĞİ

Ayşe Mercan¹ ve Kamil Güngör²

Maliye Bölümü/Afyon Kocatepe Üniversitesi¹

E-mail: aysemercan81@hotmail.com

Maliye Bölümü /Afyon Kocatepe Üniversitesi²

E-mail: kgungor@aku.edu.tr

1. GİRİŞ

İnsanlık, tarih boyunca doğal kaynakları kullanarak medeniyetler inşa etmiş ve toplumsal gelişimini bu kaynaklardan yararlanarak devam ettirmiştir. Ancak bu kaynaklar sınırsız değildir. Bu nedenle günümüzde sürdürülebilir bir yaşam için bu kaynakların etkin bir şekilde yönetilmesi ve ekosistemin korunması gerekmektedir.

Sanayi devrimi ile beraber hızlı artan ekonomik büyüme ve teknolojik ilerlemeler insanların yaşam standartlarını iyileştirirken, doğal denge üzerinde ciddi ölçüde bir baskı oluşturmuştur. Özellikle tarım, enerji ve sanayi sektörlerindeki üretim süreçleri çevresel kaynakların azalmasına ve ekolojik denge üzerinde onarılması zor hasarların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Doğal kaynakların bilinçsiz ve aşırı tüketimi, su ve toprakta meydana gelen kirlilik, biyolojik çeşitliliğin kaybı gibi sonuçlar küresel ölçekte çevre sorunlarına yol açmıştır. Bunun en belirgin ve kapsamlı sonucu ise iklim değişikliğidir.

İklim değişikliği; sıcaklık, yağış, deniz seviyesinin yükselmesi, atmosferdeki nem ve rüzgâr yoğunluğunda meydana gelen ani ve aşırı değişimi ifade eder (Sesana vd., 2021). Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi'nde ise “doğrudan veya dolaylı olarak insan faaliyetlerine atfedilen, küresel atmosferin bileşimini değiştiren ve karşılaştırılabilir zaman dilimlerinde gözlemlenen doğal iklim de-

ğişkenliğine ek olan değişiklik anlamına gelir” şeklinde tanımlanmıştır (UNFCCC, 1992, md.1/2).

İklim değışikliği, günümüzde insan faaliyetlerinin etkisiyle hız kazanarak küresel ölçekte hissedilen bir kriz haline gelmiştir. G20 ülkeleri, küresel sera gazı emisyonunun yaklaşık %75’ini üreterek iklim değışikliği sürecinde başat bir rol oynamaktadır. Buna karşılık, küresel sera gazı emisyonlarının yalnızca %2 ila %3’ünden sorumlu olan Afrika kıtası, iklim değışikliğine en az katkıda bulunan ve bu nedenle krizden en az sorumlu olan kıta olarak öne çıkmaktadır (WMO, 2022).

Anlaşıldığı üzere, iklim değışikliği nisbi olarak yüksek gelirli ülkelerin oluşturduğu bir sorundur. Ancak maliyet üstlenme bakımından aynı durum söz konusu değildir. Bir başka deyişle iklim değışikliğine en az etkide bulunan Afrika bölgesindeki ülkeler bu krizin ekonomik sonuçlarını orantısız bir şekilde yüklenmektedir. Sorunun sınırları aşan bir nitelik taşıması, bu ülkelerin iklim değışikliğinin neden olduğu olumsuz etkilerle mücadele etme zorunluluğunu ortaya koymaktadır.

Örneğin, Afrika ülkelerinin iklim değışikliğine uyum sağlamak için sağlık harcamalarının beş kat daha fazla bütçe ayırmaları gerekmektedir. Benzer şekilde, küresel emisyonların %1’inden azına etki eden Pakistan, iklim değışikliği kaynaklı şiddetli seller sonucu 30 milyar ABD doları tutarında zarara uğramıştır (UNEP, 2022).

Dünya Meteoroloji Örgütü’nün (World Meteorological Organization /WMO) 2024 yılına ait İklim Durumu güncellemesi raporunda, atmosferdeki sera gazı seviyelerindeki artışın iklim değışikliğinin hızını da artırdığı vurgulanmaktadır. Rapora göre atmosferdeki başlıca sera gazları olan karbondioksit, metan ve nitroz oksit seviyeleri, 2023 yılında rekor düzeylere ulaşarak, CO₂’nin sanayi öncesine kıyasla %51 artarak yaklaşık 420 ppm’ye, metanın %165 artışla 1934 ppb’ye, nitroz oksidin ise %24 artışla 336,9 ppb’ye yükselmiştir. Dünya Meteoroloji Örgütü verileri, 2024 yılı Ocak-Eylül dönemi, küresel ortalama yüzey hava sıcaklığının sanayi öncesi ortalamaların 1,54°C üzerinde kaydedildiğini rapor etmiştir. Raporda, 2023 yılından itibaren deniz seviyesindeki yükselme, olağandışı yağışlar, ortalamanın altında kalan yağışlar ve bölgesel

kuraklık gibi iklim değışikliğınden kaynaklanan olayların artmaya devam ettiğı tespiti de yapılmıştır. 2024 yılı verileri, bu olguların devam edeceğini işaret etmektedir (WMO, 2024).

İklim değışikliğine bağılı olarak meydana gelen değışimler, kayıp ve hasarların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Bu nedenle, dünya genelinde iklim değışikliğiyle mücadele amacıyla kayıp ve hasarların aşamalı bir şekilde azaltılması ve sera gazı emisyonlarının net sıfır seviyesine indirilmesi hedeflenmelidir. Bu hedeflere ulaşabilmek için finansal kaynakların sağlanması büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, iklim değışikliğinden kaynaklanan kayıp ve hasarların finansmanını sağlamak amacıyla küresel çapta “iklim hasarları vergisi” önerilmektedir. Zira problemin küresel boyutları göz önünde bulundurulduğunda, çözümün de küresel olması kaçınılmazdır.

Bu çalışmanın konusu, günümüzde ani iklim değışikleri nedeniyle ortaya çıkan zararların azaltılmasına yönelik teklif edilen iklim hasarları vergisinin incelenmesidir. Çalışmanın amacı ise iklim hasarları vergisinin potansiyeli ve uygulanabilirliğini araştırmaktır. Bu doğrultuda çalışmada iklim hasarları vergisinin ekonomi, çevre, sera gazı emisyonlarını azaltma ve uluslararası ölçekte iklim değışikliği üzerindeki etkileri/potansiyeli ve uygulanabilirliğini değerlendirilmiştir.

Çalışma kapsamında yapılan literatür taramasında, iklim hasarları vergisi önerisine ilişkin raporlar tespit edilmiştir. Ancak, bu alanda doğrudan iklim hasarları vergisine odaklanan kapsamlı bilimsel çalışmaların sınırlı olduğu gözlemlenmiştir. Mevcut çalışmaların genellikle karbon vergisi, karbon fiyatlandırma mekanizmaları veya fosil yakıtların vergilendirilmesi üzerine yoğunlaştığı dikkat çekmektedir. Bu nedenle mevcut kaynaklar ışığında, çalışmanın alana önemli bir katkı sağlayabileceğı düşünülmektedir.

2. İKLİM HASARLARI VERGİSİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ

2.1. İklim Hasarları Vergisi Teklifinin Ortaya Çıkma Nedeni ve İklim Hasarları Vergisinin Tanımı

Güneş enerjisinin yansımaları, Dünya'nın yörüngesindeki değişiklikler, atmosferin bileşimi, albedo etkisi¹, volkanik küller ve bulut örtüsü iklim değişikliğine yol açan faktörler arasında sayılmaktadır (T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, 2022). Bunun yanı sıra, sanayi devrimi ile birlikte artan kaynak tüketimi ve fosil yakıt kullanımının neticesinde meydana gelen sera gazı salınımları da iklim değişikliğinin nedenleri arasında yer almaktadır. Bu salınımlar, küresel ısınmayı tetikleyerek iklim sisteminin işleyişini değiştirmektedir. Bu doğrultuda iklim değişikliği yağış rejimlerinde değişiklikler, kasırgaların ve fırtınaların şiddetinin artırması, deniz seviyelerinin yükselmesi ve buzulların erimesi gibi çeşitli sorunlara neden olmaktadır. Ayrıca iklim değişikliği aylarca süren orman yangınları, kuraklık ve su krizleri, tarım alanlarında bozulmalar ve güvenli gıdaya ulaşma, biyoçeşitliliğin azalması ve kaybolması gibi sorunları da ortaya çıkarmaktadır (Birpınar, 2022).

İklim değişikliği nedeniyle ortaya çıkan bu sorunların etkilerinin azaltılması, finansman kaynaklarının harekete geçirilmesini gerektirmektedir. Sera gazı salınımına düşük düzeyde etki eden yoksul ülkelerin yükünü hafifletmek, dolayısıyla var olan adaletsizliği engellemek, söz konusu maliyeti fosil yakıt yakan ve sera gazlarının artmasına neden olan ülke ve sektörlerin ödemeleri amacıyla "iklim hasarları vergisi" teklif edilmiştir (Sharma ve Hillman, 2024).

Bu doğrultuda, iklim değişikliğinin neden olduğu kayıp ve hasarları finanse etmeye yönelik iki temel rapor hazırlanmıştır. İlk rapor, 2018 yılında Richards, Hillman ve Boughey tarafından oluşturulmuş ve

1. Herhangi bir yüzeyin üzerine düşen güneş ışığını ne kadar yansıttığını ifade eden kavrama albedo denir. Albedo etkisi ise Dünya'nın yaşanabilir bir sıcaklık aralığında kalmasını sağlayan önemli bir etkidir (Okatan, 2022).

İklim Adaleti Programı ile Heinrich Boell Stiftung² tarafından başlatılan çalışmalara dayandırılmıştır (Richards vd., 2018). İkinci rapor ise 2024 yılında Sharma ve Hillman tarafından sunulmuş olup, fosil yakıt şirketlerinin Kayıp ve Hasar Fonu'na ek finansman sağlaması gerektiğini önermektedir. Bu finansmanın, “iklim hasarları vergisi” aracılığıyla sağlanması öngörülmektedir.

İklim hasarları vergisi, fosil yakıtların içerdikleri CO₂e miktarına bağlı olarak hesaplanan ve her bir ton kömür, varil petrol veya metreküp doğal gazın çıkarılmasına ilişkin parasal bir maliyet olarak tanımlanmaktadır (Sharma ve Hillman, 2024). Bu vergilendirme modeli, doğrudan iklim değişikliğinin olumsuz etkilerini telafi etmeyi ve bu etkilerin azaltılmasını amaçlamaktadır. Ayrıca iklim hasarları vergisi, küresel iklim değişikliği nedeniyle kayıp ve hasara uğrayan savunmasız ve yoksul ülkelere finansman sağlama düşüncesine dayanmaktadır.

2.2. Uluslararası İklim Değişikliği Anlaşmaları

Sanayileşmenin yaygınlaşmasıyla birlikte iklim değişiklikleri ve beraberinde getirdiği küresel ısınma insanlığın karşılaştığı en büyük sorunlardan birisidir. Sanayi devriminden sonra fosil yakıtların yaygın bir şekilde kullanılması ile yerkürenin ortalama ısısı 1°C artmış, sera gazları ise normal değerlerinin üzerine çıkarak iklim değişikliğine neden olmuştur (T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, 2022).

Küresel ölçekte giderek daha belirgin hale gelen iklim değişikliği, uluslararası kuruluşların bu soruna yönelik stratejik ve kapsamlı politikalar geliştirmesini teşvik etmiştir. Bu kapsamda iklim değişikliğinin ortaya çıkardığı olumsuzlukların engellemesi amacıyla çeşitli müzakereler yapılmıştır. Bu müzakerelerin ilki, 1972 yılında düzenlenen ve “Birleşmiş Milletler İnsan Çevresi Konferansı” olarak da bilinen Stockholm Konferansı’dır (United Nations, 1972). Stockholm

2. İklim Adalet Programı (Climate Justice Programme/CJP), 2003 yılında faaliyete geçen iklim değişikliği ile ilgili çevre ve insan hakları sorunlarını ortaya çıkarmak için hukuku kullanan, kâr amacı gütmeyen bağımsız bir sivil toplum kuruluşudur (Climate Justice Programme, 2024). Heinrich Boell Stiftung ise Almanya’da olan bir vakıftır. Derneğin temel amacı; çevreyi ve iklimi korumak, demokrasi ve insan haklarını güçlendirmek ile çatışmaların barışçıl çözümünü teşvik etmektir (Heinrich Boell Stiftung Derneği Türkiye Temsilciliği, t.y.).

Konferansı, insan faaliyetlerinin çevre üzerindeki etkilerini değerlendiren ve çevrenin korunması ile iyileştirilmesine yönelik zorluklarla nasıl mücadele edileceğine dair ortak bir perspektif geliştiren küresel bir girişimi temsil etmektedir (Handl, 2012).

Stockholm Konferansı'ndan sonra iklim değişikliği ile ilgili daha ciddi müzakerelerin yapıldığı görülmektedir. Bu süreçte en önemli müzakere 1992 yılında imzalanan “Birleşmiş Milletler Rio Konferansıdır”. Rio Konferansı'nda küresel ölçekte önemli olan iklim değişikliği sorunu ile mücadele konusunda ilk adım atılmıştır (Sadıoğlu ve Ağıralan, 2020). İklim değişikliğinin “anayasası” olarak kabul edilen “Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi” (Birpınar, 2022) hükümetler arası ilk çevre sözleşmesi olarak kabul edilmiştir. Bu sözleşme, sera gazı emisyonlarını kontrol altına almak ve iklim değişikliğinin etkilerini sınırlandırmak için devletlerin ortak sorumluluk taşımasını öngörmektedir.

“Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi” 1994 yılında yürürlüğe girmiş olup, uluslararası düzeyde iklim değişikliğiyle mücadele etmek amacıyla çerçeve oluşturan temel bir anlaşmadır. Sözleşmenin 2'nci maddesine göre ‘Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi’nin nihai amacı, *“sözleşmenin ilgili hükümlerine uygun olarak, atmosferdeki sera gazı konsantrasyonlarının iklim sistemine tehlikeli antropojenik müdahaleyi önleyecek bir düzeyde sabitlenmesini sağlamaktır”* (UNFCCC, 1992).

Bu amaçlara ulaşmak için “Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi” tarafların gelişmişlik düzeyleri, tarihsel sorumlulukları, kalkınma öncelikleri ve özel koşullarını gözетerek “ortak fakat farklılaştırılmış sorumluluklar ve göreceli kabiliyetler” ilkesini benimsemiş ve bunu Sözleşme’nin eklerinde yer alan ülke sınıflandırmalarıyla uygulamaya koymuştur (Birpınar, 2022).

“Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi” kapsamında iklim değişikliği ile mücadelede konusunda değerlendirme yapmak amacıyla 1995 yılından itibaren her yıl “Taraflar Konferansı” (Parties of the Conference – COP) düzenlenmektedir. COP, Sözleşmenin ana

karar alma organıdır ve ilk COP toplantısı 1995 yılında Almanya'nın Berlin'de yapılmıştır (UNFCCC, 1995).

Taraflar konferansının iklim değişikliği ile mücadele konusunda en belirgin ilerlemesi COP3'tür ve bu toplantıda küresel ölçekte sera gazlarının azaltılması amacıyla bağlayıcı hedefler içeren "Kyoto Protokolü" benimsenmiştir (Öztürk ve Öztürk, 2019).

Taraflar Konferansları arasındaki en önemli toplantılardan birisi olan COP21'de, gerçek anlamda ilk küresel ve uluslararası iklim değişikliği anlaşması olan "Paris (İklim) Anlaşması" imzalanmıştır (Alessi, 2015). Bu anlaşma, küresel sıcaklık artışını 2100 yılına kadar sanayi devri öncesi seviyelere kıyasla 2 °C'nin altına düşürmeyi ve en savunmasız ada ülkelerinin ihtiyaçlarını dikkate alarak 1.5 °C ile sınırlandırmayı hedeflemektedir (Sadioğlu ve Ağıralan, 2020; Alessi, 2015).

İklim değişikliği ile mücadele kapsamında önemli olan diğer Taraflar Konferansları ise COP27 ve COP28'dir. COP27 2022 yılında Mısır'da Şarm El-Şeyh şehrinde gerçekleştirilmiştir. Bu toplantıda iklim değişikliği nedeniyle ortaya çıkan kayıp ve hasarları finanse etmek için Kayıp ve Hasar Fonu kurulması üzerinde anlaşma sağlanmıştır (Sustainablefuture, 2023). Birleşik Arap Emirlikleri'nin Dubai şehrinde düzenlenen COP28'de ise Kayıp ve Hasar Fonu kurulması kabul edilmiş ve anlaşma imzalanmıştır (T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, 2023). Fon, özellikle iklim değişikliğinden en çok etkilenen Küresel Güney ülkelerine yönelik olup, bu ülkeler için hayati öneme sahip finansal yardımı güvence altına alacağı öngörülmektedir (Cambridge Institute for Sustainability Leadership (CISL), 2024).

İklim değişikliği ile mücadele kapsamında, 2024 yılında Azerbaycan'ın başkenti Bakü'de COP29 düzenlenmiş ve bu konferansta gelişmekte olan ülkelerin iklim eylemleri için 2035 yılına kadar yıllık 300 milyar dolar finansman sağlanması kararlaştırılmıştır. Ayrıca gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelerin iklim eylemleri için 2035 yılına kadar kamu ve özel sektör iş birliğinde yıllık 1,3 trilyon dolarlık iklim finansmanı sağlanması hedeflenmiştir (United Nations, 2024). Bununla birlikte, COP29'da Kayıp ve Hasar Fonu konusunda kayda değer bir ilerleme kaydedilememiştir (Ferris ve Williams, 2024).

Yukarıda anlatılanlar doğrultusunda aşağıdaki tabloda uluslararası iklim değişikliği anlaşmalarının genel görünümü yer almaktadır.

Tablo 1. Uluslararası İklim Değişikliği Anlaşmaları

Tarih	Anlaşma	Anlaşma Konusu	İlkeler
1972	Birleşmiş Milletler İnsan Çevresi Konferansı (Stockholm Konferansı)	Çevre hakkı ve çevresel sorunlar uluslararası bir platformda ilk defa tartışıldı.	Kirleten Öder İlkesi
1992	Birleşmiş Milletler Rio Konferansı	Sera gazı emisyonlarının iklim sistemi üzerindeki etkilerini önlemeye yönelik Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi imzalanmıştır.	Kirleten Öder İlkesi
1994	Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi	Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi yürürlüğe girdi.	Ortak Fakat Farklılaştırılmış Sorumluluklar İlkesi
2005	Kyoto Protokolü	Sera gazı emisyonlarının azaltılmasıdır.	Ortak Fakat Farklılaştırılmış Sorumluluklar İlkesi
2016	Paris (İklim) Anlaşması	Sera gazı emisyonlarının azaltılması ve Küresel sıcaklık artışını 1,5-2°C arasında sınırlandırılması hedeflenmiştir.	Ortak Fakat Farklılaştırılmış Sorumluluklar İlkesi Göreceli Kabiliyetler İlkesi
2022	Taraflar Konferansı (COP27)	Kayıp ve Hasar Fonu kurulması teklif edildi.	Kirleten Öder İlkesi Ortak Fakat Farklılaştırılmış Sorumluluklar İlkesi
2023	Taraflar Konferansı (COP28)	Kayıp ve Hasar Fonu kurulmuştur.	Kirleten Öder İlkesi Ortak Fakat Farklılaştırılmış Sorumluluklar İlkesi

Kaynak: Literatürden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 1’de, uluslararası iklim politikalarının gelişimi ve temel ilkeleri özetlenmiştir. 1972 yılında Stockholm Konferansı, çevre hakkının küresel düzeyde ele alınmasını başlatmıştır. 1992’deki Rio Konferansı ve burada imzalanan “Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi” ile sera gazı emisyonlarının iklim sistemi üzerindeki etkilerini önlemek amacıyla “kirleten öder” ve “ortak fakat farklılaştırılmış sorumluluklar” ilkeleri benimsenmiştir. 2005 yılında yürürlüğe giren Kyoto Protokolü, “ortak fakat farklılaştırılmış sorumluluklar” dayanak olarak sera gazı emisyonlarının azaltılmasını hedeflemiştir. 2016’da kabul edilen Paris (İklim) Anlaşması ise küresel sıcaklık artışını sınırlandırmak ve sera gazı emisyonlarını azaltmak amacıyla bağlayıcı iklim politikalarını teşvik etmiştir. Bu anlaşma, “ortak fakat farklılaştırılmış sorumluluklar” ve “göreceli kabiliyetler” ilkelerini temel almıştır. 2022’de düzenlenen Taraflar Konferansı (COP27) kapsamında Kayıp ve Hasar Fonu’nun kurulması teklif edilmiş, 2023 yılında düzenlenen COP28’de ise bu fon kurulmuştur. Kayıp ve Hasar Fonu, “kirleten öder” ve “ortak fakat farklılaştırılmış sorumluluklar” ilkeleri doğrultusunda gelişmekte olan ülkelerin iklim değişikliğinden kaynaklanan zararlarının giderilmesini amaçlamaktadır.

“Kirleten öder” ilkesi Rio Bildirgesi’nin 16’ncı ilkesinde yer almakta olup, çevreyi kirletenlerin kirliliğin maliyetini üstlenmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bu ilke, çevresel zararların ekonomik bedelini kirleten tarafların karşılaması gerektiğini ifade ederek, çevre koruma konusunda sorumluluk paylaşımını teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Bu anlayış, çevreye verilen zararın sosyal ve ekonomik maliyetlerinin, kirletenler tarafından finanse edilmesini sağlayarak, sürdürülebilir kalkınma ve çevresel adalet ilkelerini desteklemektedir. Bu bağlamda “kirleten öder” ilkesine dayanarak iklim değişikliğinin olumsuz etkilerini gidermeye yönelik çevresel maliyetlerin içselleştirilmesi ve ekonomik mekanizmalar yoluyla teşvik edilmesi gerekmektedir (United Nations, 1992).

Kirleten öder ilkesi, çevresel zararların ekonomik sorumluluğunu zarara neden olan taraflara yükleyerek, çevresel adaletin sağlanmasını hedeflemektedir. Aynı zamanda, fosil yakıt çıkaran ve kullanan aktörlerin tespit edilmesini kolaylaştırmaktadır. Ancak, yalnızca so-

rumluluğun belirlenmesi yeterli değildir; ekolojik dengeleri koruyarak ekonomik değer oluşturmak ve devamlılık gösteren rekabet avantajı sağlamak amacıyla çeşitli yönetim kademelerinde koruyucu, düzeltici ve müdahale edici finansal ve teknolojik sistemlerin geliştirilmesi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır (Savcı ve Yıldırım, 2024).

“Ortak fakat farklılaştırılmış sorumluluklar” ilkesi, gelişmiş ülkelerin sanayi devriminin başlamasıyla birlikte atmosfere diğer ülkelere oranla daha fazla sera gazı salması bu ülkelerin daha fazla sorumluluk almalarının gerekli olduğu görüşüne dayanmaktadır (Arı, 2010). Gelişmiş ülkelerin bu sorumluluğu, kirleten öder ilkesinin bir tür uygulaması olarak nitelendirilebilir (Matsui, 2002).

“Göreceli kabiliyetler” kavramının doğrudan bir tanımına rastlanılmamıştır. Ancak “göreceli kabiliyetler” ilkesinin ifade edildiği yerlerde “ortak fakat farklılaştırılmış sorumluluklar” ilkesi ile beraber kullanıldığı görülmektedir. Bu doğrultuda “göreceli kabiliyetler” ilkesi iklim değişikliğiyle mücadelede gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kendi kapasitesi, kalkınması ve ekonomik durumları doğrultusunda sera gazı emisyonunun azaltımına etki etmesi olarak ifade edilebilir.

3. İKLİM HASARLARI VERGİSİNİN TOPLANMASI VE TAHSİSİ

Sürdürülebilir bir dünya için küresel iklim değişikliğinin önlenmesi ve bu doğrultuda tedbirlerin alınması hayati bir önem taşımaktadır. İklim hasarları vergisi de bu çerçevede önemli bir çözüm önerisi olarak değerlendirilebilir. Ancak, bu verginin etkinliği tasarımına bağlıdır. Verginin mükellefi/mükellefleri, kapsamı, matrahı, toplama yöntemi ve tahsisi gibi unsurlar, başarılı bir uygulama için dikkatle ele alınması gereken konulardır.

İklim hasarları vergisinin mükellefleri, fosil yakıt çıkaran ülkeler olabilir. Diğer bir ifadeyle, fosil yakıt tüketimi ve sera gazı salınımı yoluyla iklim değişikliğine yol açan enerji, sanayi, bina ve inşaat, tarım ve ormancılık, ulaştırma ve atık yönetimi sektörlerinde faaliyet gösteren, özellikle gelişmiş ülkeler, bu verginin sorumluluğunu taşıyan taraflar arasında yer almalıdır.

Bu çerçevede iklim hasarları vergisi, her bir ton kömür, varil petrol veya metreküp gazın içerdiği iklim kirliliği CO₂e miktarı esas alınarak

küresel düzeyde hesaplanmalı ve ilgili mükelleflerden tahsil edilmelidir. Bu bağlamda iklim hasarları vergisinin 2024 yılında (CO₂e) tonu başına 5 dolar gibi düşük bir başlangıç oranıyla uygulamaya konulması ve her yıl ton başına 5 dolar artırılarak devam etmesi önerilmektedir (Richards vb., 2018; Sharma ve Hillman, 2024).

İklim değişikliği sonucu ortaya çıkan kayıp ve hasarların borçsuz bir şekilde karşılanması için iklim hasarları vergisi önemli bir mali araç olabilir. Bu yüzden iklim hasarları vergisi gelirlerinin doğru bir şekilde toplanması ve tahsis edilmesi önemlidir. İklim hasarları vergisi teklifi kapsamında, bu vergiden elde edilen gelirlerin küresel ölçekte Kayıp ve Hasar Fonu'na aktarılması, ulusal ölçekte ise yurtiçi temettü olarak tahsis edilmesi önerilmektedir. Bu doğrultuda ekonomik olarak güçlü ülkelerin, iklim hasarları vergisi gelirlerinin en az %50'sini Kayıp ve Hasar Fonuna (Loss and Damage Fund/LDF) ayırmaları, kalan %50'sini ise ülkelerinde yurtiçi (ulusal) temettü olarak tutmaları öngörülmektedir. Bu yurtiçi temettü, ayrı bir fon olarak toplanabilir ve değerlendirilebilir. Ülkelerin bu fonun ne kadarını yeşil dönüşüm projeleri için ayıracakları kendi takdirlerine bırakılmıştır (Sharma ve Hillman, 2024).

3.1. İklim Hasarları Vergisinin Toplanması

Vergilerin toplanması, ekonomik ve toplumsal düzenin sürdürülebilmesi için vazgeçilmez bir unsurdur. İklim değişikliği gibi küresel sorunlarla mücadele iklim hasarları vergisi, atmosferin korunması, çevrenin sürdürülebilirliği ve ekonomik büyüme hedeflerine ulaşmada belirleyici bir mali araç olabilir. Bu nedenle iklim hasarları vergisi teklifi kabul edilip yürürlüğe girdiğinde bu verginin etkin ve doğru bir şekilde toplanması sistemin işleyişi için önem taşımaktadır.

Şekil 1'de, iklim hasarları vergisi teklifinin ödeme ve tahsilat süreçlerine dair bir özet sunulmaktadır.

diği bölgenin vergi otoritesine aktarır. Bu tutar “yerel temettü” olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu fon, iklim eylemleri kapsamında ulusal harcamaları desteklemek, bireyleri ve toplulukları fosil yakıtlardan yeşil enerjiye ve sürdürülebilir sistemlere geçiş konusunda teşvik etmek amacıyla kullanılmaktadır.

6. **Kayıp ve Hasar Fonunun Finansmanı:** İklim hasarları vergisinden elde edilen gelirin kalan kısmı, kayıp ve hasardan etkilenen ülkeler ile toplulukların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla Kayıp ve Hasar Fonu’na tahsis edilmektedir.

Bu adımların amacı, fosil yakıt çıkarımının yol açtığı iklim değişikliği kaynaklı kayıp ve hasarları finanse etmek ve iklim değişikliğinden etkilenen topluluklara destek sağlamaktır. Ayrıca, fosil yakıt üreten devletler ile küresel toplum arasında kaynakların adil dağılımını teşvik etmektedir.

3.2. Kayıp ve Hasar Fonu

Kayıp ve hasar kavramı, iklim değişikliğinin kaçınılmaz risklerinden kaynaklanan zararlı sonuçlarına atıfta bulunmaktadır. Uzun süreli sıcak hava dalgaları, orman yangınları, çölleşme, yükselen deniz seviyeleri, denizlerin asitlenmesi, canlı türlerinin kaybolması ve tarımsal ürün kıtlığı gibi aşırı iklim olaylarının neden olduğu etkiler, kayıp ve hasar kapsamında değerlendirilmektedir (UNEP, 2022).

İklim değişikliği, insanlığı atmosferde büyük kayıp ve hasarlarla karşı karşıya bırakmakta; aşırı hava olayları ise dünya genelinde ciddi zararlara neden olmaktadır. Kuraklıklar, seller, tropikal siklonlar (kasırğa), sıcak ve soğuk hava dalgaları önemli ölçüde can kaybına sebep olmakta ve sürdürülebilir kalkınma çabalarını engellemektedir. Örneğin, 2023’ün sonları ve 2024’ün başlarında genellikle yağışlı olan mevsimlerde Kuzeybatı Afrika ile Güney Afrika’nın iç kesimlerinde yaşanan şiddetli kuraklık, hastalık salgınları ve gıda kıtlığı gibi sorunların artmasına neden olmuştur. Nitekim, Zambiya’da tahıl üretiminin 2024 yılında bir önceki beş yıllık ortalamaya göre %42 oranında azaldığı tahmin edilmektedir (WMO, 2024).

İklim değişikliğinden kaynaklanan kayıp ve hasarların telafi edilmesi için gerekli finansman, mevcut kaynaklara ek olarak oluşturulacak bir fon aracılığıyla sağlanmalıdır. Zira enerji sektöründe fosil yakıtlardan yenilenebilir enerjiye geçişin sağlanması, uyum sağlama çabaları, kalkınma hedefleri, insani yardım ve afet müdahaleleri gibi alanlar şu anda yeterli mali kaynağa sahip değildir; dolayısıyla ilave finansman sağlanması kaçınılmazdır (Sharma ve Hillman, 2024). Bu nedenle 2022’de Mısır’da düzenlenen COP27’de Kayıp ve Hasar Fonu kurulması teklif edilmiş ve anlaşma sağlanmış, 2023 yılında Dubai’de düzenlenen COP28’de ise Kayıp ve Hasar Fonu’nun fiilen kurulması kabul edilmiştir (Sharma ve Hillman, 2024).

Bu karar kapsamında Dünya Bankası, belirlenen koşulları yerine getirmesi şartıyla fonu dört yıllık bir geçiş süreci boyunca yönetmekle yetkilendirilmiştir. Kayıp ve Hasar Fonu, Dünya Bankası bünyesinde bir Finansal Aracı Fon (Financial Intermediary Fund - FIF) olarak faaliyet gösterecektir. Bu süreçte Dünya Bankası’nın rolü, fon sekreterliğine ev sahipliği yapmak ve müteveli olarak fonun mali yönetimini sağlamaktır (World Bank Group, 2024). Sürecin başlangıcı, Fon Yönetim Kurulu’nun³ belirlenen koşulların sağlanabileceğini onayladığı Taraflar Konferansı oturumları olacaktır. Taraflar Konferansı’nın yirmi sekizinci toplantısına ilişkin rapora göre, Kayıp ve Hasar Fonu şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde, verimlilik, etkinlik ve sağlam finansal yönetim ilkelerine dayanarak işleyecektir. Fon, programlar ve projelerde bir ülke sahipliği yaklaşımını benimseyecek ve başta devlet dışı aktörler olmak üzere, ilgili kurumların ve paydaşların etkin katılımıyla ulusal yanıt sistemlerini güçlendirmeyi hedefleyecektir (UNFCCC, 2024).

Kayıp ve Hasar Fonu, kaynaklarının koordinasyonu, toplanması ve tahsisi konusunda Uluslararası Para Fonu (IMF), Varşova

3. Yönetim Kurulu, aşağıdaki şekilde 26 üyeden oluşacaktır:(a) Gelişmiş ülkelerden 12 üye; (b) Afrika ülkelerinden 3 üye; (c) Asya-Pasifik ülkelerinden 3 üye; (d) Latin Amerika ve Karayip ülkelerinden 3 üye; (e) Küçük ada devletlerinden 2 üye; (f) En az gelişmiş ülkelerden 2 üye; (g) Yukarıda belirtilen 17(b-f) paragrafında bahsi geçen bölgesel gruplara ve seçim bölgelerine dahil olmayan gelişmekte olan bir ülkeden 1 üye (UNFCCC, 2024).

Mekanizması⁴ ve Santiago Ağı⁵ ile iş birliği yaparak şeffaf bir şekilde denetlenecektir (Fernandes, Adhikari ve Garimella, 2024). Fon, Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi ve Paris İklim Anlaşması'nın ilkelerine uygun olarak faaliyet gösterecektir (İSO Yeşil Blog, 2023).

Kayıp ve Hasar Fonu'nun işlevsel ve etkili olabilmesi için aşılması gereken bazı zorluklar bulunmaktadır. Bu zorluklar; yönetim ve diplomatik zorluklar, iklim finansmanı zorluklar, bilimsel ve teknik zorluklardır. Bunun yanı sıra Kayıp ve Hasar Fonu'nun etkin bir şekilde işlemesi, gelişmiş ülkelerin taahhütlerini yerine getirme sorumluluğu, fon miktarının belirlenmesi ve bununla bağlantılı olarak gelişmiş ülkeler arasında dengenin sağlanması gibi çeşitli zorlukları içermektedir (Mishra, Shrivastava, Bhadwal ve Rashmi, 2023). Kayıp ve Hasar Fonu'nun etkili olabilmesi için bu zorlukların küresel iş birliği çerçevesinde aşılması gerekmektedir.

Kayıp ve Hasar Fonu, iklim değişikliği ile mücadelede önemli bir adım olmasına rağmen, finansmanın nasıl sağlanacağı hala belirsizliğini korumaktadır. Ülkeler arasında kayıp ve hasarların finansmanı konusunda net bir konsensüs sağlanamamıştır. Gelişmiş ülkeler, finansal yükün daha zengin gelişmekte olan ülkelerle paylaşılması gerektiğini vurgulamakta, bu durum uluslararası adalet ve finansal yükümlülükler konusunda yeni tartışmalara yol açmaktadır (Gabbatiss ve Dunne, 2023).

Kayıp ve Hasar Fonu'na gelen paralar, iklim değişikliğinden kaynaklanan kayıpları ve hasarları telafi etmek amacıyla farklı projelere tahsis edilecektir. Bu projeler genellikle iklim değişikliğinin etkilerini hafifletmeye ve bu etkilerden zarar gören toplulukların yeniden inşa sürecine katkı sağlamaya yönelik olacaktır. Bu projeler arasında yeniden inşa (altyapı, sağlık, eğitim ve konut), taşınma desteği, geçim kay-

4. **Varşova Mekanizması**, 2013'te COP19'da gelişmekte olan ülkelerde iklim değişikliğinin etkileriyle ilişkilendirilen kayıp ve hasarı ele almak için mücadele önlemlerini araştırmak üzere kurulmuştur (Mishra, Shrivastava, Bhadwal ve Rashmi, 2023).

5. **Santiago Ağı**, 2019'da COP25'te gelişmekte olan ülkelere iklim değişikliğiyle ilişkili kayıp ve hasarların ele alınması için dünya çapında teknik uzmanlık ve yardım sağlamak amacıyla kurulmuştur. Ayrıca **Santiago Ağı** ile **Varşova Mekanizması**nın faaliyete geçirilmesi sağlanmıştır (Mishra, Shrivastava, Bhadwal ve Rashmi, 2023).

naklarının canlandırılması, restorasyon, iyileştirme (fiziksel ve zihinsel travmalar), hatırlama (can kaybı, kültürel miras ve topluluk kimliğiyle ilgili anma ve yas tutma faaliyetleri) ve afet risk azaltma ve adaptasyon yer alabilir. Fon, bu süreçleri toplumların değerleri ve önceliklerine uygun şekilde, insan hakları odaklı bir yaklaşım benimseyerek finanse edecektir (The Loss and Damage Collaboration, t.y).

COP28’de Birleşik Arap Emirlikleri’nin, bu fona 100 milyon ABD doları bağışlama kararı aldığı açıklanmıştır. Ayrıca, Almanya’nın 100 milyon ABD doları, Japonya’nın 20 milyon ABD doları ve Amerika Birleşik Devletleri’nin 17,5 milyon ABD doları katkı sağlamayı taahhüt ettiği belirtilmiştir. Birleşik Krallık ise fon için 40 milyon sterlin ve diğer düzenlemeler için 20 milyon sterlin taahhüdünde bulunmuştur (Sustainable future, 2023).

3.3. Yurtiçi (Ulusal) Temettü

İklim hasarları vergisinden elde edilen yurtiçi temettü, ulusal ölçekte iklim eylemi ve yeşil dönüşüm projelerine yatırım sağlama amacı taşımaktadır (Sharma ve Hillman, 2024). Bu kapsamda düşük gelirli bireyleri ve fosil yakıt bağımlı sektörleri desteklemek, yeşil dönüşüme katkı sunmak (yenilenebilir enerji yatırımları, enerji verimliliğini artırma ve düşük karbon alternatiflerine geçiş gibi) ve adil geçiş kolaylaştırmak için yurtiçi temettü kullanılabilir. Adil geçiş bağlamında, fosil yakıt sektöründeki işçilerin yeni iş fırsatlarına yönelmesi için eğitim, beceri geliştirme ve yeniden istihdam programları desteklenebilir. Ayrıca temiz enerjiye geçiş sürecinde fosil yakıt sektöründeki iş kaybı yaşayan özellikle kömür ve madencilik sektörlerindeki işçilere tazminat sağlamak amacıyla yurtiçi temettü ayrılabilir (Gerretsen, 2024).

Hükümetler, iklim hasarları vergisinden elde edilen gelirin bir kısmını ise enerji yoksulluğunu azaltmak için düşük gelirli topluluklarda enerji verimliliği artırıcı bina yenileme projeleri ve fosil yakıtsız ulaşımı teşvik eden ve destekleyen projeler için yönlendirebilirler (Sharma ve Hillman, 2024).

4. İKLİM HASARLARI VERGİSİNİN ETKİLERİ VE POTANSİYELİ

İklim değışikliğı, günümüzde telafisi mümkün olmayan kayıp ve hasarlara neden olmaktadır. Söz konusu kayıp ve hasarlar sadece ekonomik de değildir. Ekonomik olan kayıp ve hasarlar, iklim değışikliğinin fiziksel etkileri nedeniyle meydana gelen onarım maliyetleri, yeniden inşa giderleri ya da belirli sektörlerde verimlilik azalışı ile ilgiliyken, ekonomik olmayan kayıp ve hasarlar, biyolojik çeşitlilikteki değışiklikler, toplumun kültürel ve psikolojik yapısında meydana gelen travmalar gibi daha soyut etkileri içermektedir (Environmental and Energy Study Institute, 2022). Bu kayıp ve hasarlar devletlere ve toplumlara çeşitli maliyetler yüklemektedir. İklim hasarları vergisi bu maliyetlerin karşılanması için dikkate alınması gereken bir mali araç olabilir. Bu kapsamda iklim hasarları vergisinin ekonomi, sürdürülebilir bir çevre, sera gazı emisyonlarını azaltma ve uluslararası ölçekte çeşitli etkileri olacaktır.

Ekonomi üzerindeki etkisi: Sıcak hava dalgaları, seller, kasırgalar ve aşırı hava olayları can, mal ve geçim kayıplarına neden olmakta ve ekonomi üzerinde doğrudan ve dolaylı maliyetler ortaya çıkarmaktadır. İklim değışikliğı nedeniyle konutlar, yollar, tarım arazileri ve mahsuller üzerinde hasarlar meydana gelebilir ve bu hasarların yeniden inşa edilmesi ve onarılması sonucunda maliyetler ortaya çıkabilir (Kilfoyle, 2021). Bu maliyetler iklim değışikliğı nedeniyle ortaya çıkan doğrudan maliyetleri oluşturmaktadır.

İklim değışikliğı nedeniyle faaliyetlerde meydana gelen mikro düzeyde azalmalar (iş kesintisi nedeniyle firmaların gelirlerinde düşüş veya bireylerin gelir kaybı gibi), mezoekonomik etkiler (örneğin, ulaşım ağlarında kesintiler veya tedarik zincirleri boyunca girdi akışında duraklamalar) ve makroekonomik etkiler (fiyat ve döviz kuru değışiklikleri, kamu borcundaki artışlar, borsa piyasalarındaki olumsuz etkiler ve GSYİH'deki düşüşler gibi) ise iklim değışikliğinin neden olduğu dolaylı maliyetlerdir (Noy, 2021).

2024 Eylül ayında Myanmar'da meydana gelen şiddetli yağışlar, sel ve heyelanlara yol açmış; bu da tarım arazileri ve ulaşım altyapısına zarar vermiştir. Bu durum, tedarik zincirini ve gıda erişimini de

olumsuz etkilemiştir (WMO, 2024). Dolayısıyla, iklim değişikliğinin Myanmar'daki doğrudan ve dolaylı ekonomik etkileri, işsizlik, tarımsal üretim kayıpları, barınma sorunları ve halk sağlığı problemleri gibi maliyetlere yol açmıştır.

İklim hasarları vergisinin ekonomik etkileri hem kısa hem de uzun vadeli faydalar ve maliyetler içerebilir. İklim hasarları vergisi kısa vadede fosil yakıt çıkarıcıların yeni maliyetlere katlanmalarına ve bazı sektörlerin mali baskı ile karşılaşmalarına neden olabilir. Uzun vadede ise harcamalarının azalmasını sağlayarak ekonomik büyümeyi destekleyebilir. Ayrıca altyapı iyileştirmeleri ve yeşil teknolojilere yapılan yatırımlar, iklim felaketlerinin ekonomik yükünü azaltarak ekonomiye dayanıklılık kazandırabilir. İklim hasarları vergisi, fosil yakıtların maliyetlerini daha doğru yansıtarak sürdürülebilir projelere rekabet gücü de kazandırabilir.

Çevre üzerindeki etkisi: Fosil yakıtların kullanımı, atmosferde ısıyı hapsederek iklim değişikliğine neden olan karbondioksit (CO₂) gibi sera gazlarının salınımına yol açmaktadır (Laporte ve McGinn, 2021). Fosil yakıtların kullanımı sonucunda küresel ısınma ile beraber hava ve su kirliliği, arazi bozulmaları, asit yağmurları ve okyanusların asitlenmesi gibi çevre sorunları ortaya çıkmaktadır (Semtrio, 2024). Örneğin; 2-3 Şubat 2024 tarihlerinde Şili'nin Vina del Mar şehri çevresinde çıkan orman yangınları, 14.000'den fazla mülkü etkileyerek, yüzyılın en büyük kayıplarından birisine neden olmuştur. Yangınlar sonucunda 130 kişi hayatını kaybetmiş, 40.000 kişi doğrudan etkilenmiş ve 115.000 kişi de yerinden bölgeyi terk etmek zorunda kalmıştır. 2024 Eylül ayında meydana gelen taşkınlarda Mali'de 113.619 hektar tarım arazisi sular altında kalmış ve 3.000'den fazla kişi yer değiştirmek zorunda kalmıştır (WMO, 2024).

Şili'deki orman yangınları ve Vietnam ile Mali'de yaşanan doğal afetler, iklim değişikliğinin çevre üzerindeki dramatik etkilerinin örneklerini sergilemektedir. Bu olaylar, iklim değişikliği kaynaklı afetlerin yalnızca ekosistem üzerinde değil, aynı zamanda toplumların sosyo-ekonomik yapıları üzerinde de önemli sonuçlar doğurduğunu ortaya koymaktadır.

Çevresel bir sorun olan sera gazı emisyonları, iklim hasarları vergisi aracılığıyla azaltılabilir. Bu doğrultuda, iklim hasarları vergisinin sera gazı emisyonlarını azaltmadaki rolü ve bu emisyonlar üzerindeki potansiyel etkilerinin incelenmesi gerekmektedir.

Atmosfere salınan ve sera etkisi meydana getiren gazlar arasında karbon dioksit (CO_2), metan (CH_4), nitroz oksit (N_2O), hidroflorokarbonlar (HFC'ler), perflorokarbonlar (PFC'ler) ve sülfürhekza florid (SF_6) gibi gazlar yer almaktadır. Atmosferde biriken bu gazlarının miktarına sera gazı emisyonu denir (Amasya Valiliği Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2017).

Hızla artmaya devam eden sera gazı emisyonları, atmosferin daha fazla ısınmasına ve iklim değişikliğinin kritik sınırlarının aşılmasına neden olmaktadır. Bu durum, geçmişte biriken insan kaynaklı emisyonların atmosferde kalıcı etkiler meydana getirerek sıcaklıkların uzun süre yüksek seviyelerde kalmasına yol açacağı anlamına gelmektedir (Scott, 2014).

UNEP tarafından 2024 yılında yayınlanan rapora göre yıllık sera gazı emisyonlarının 2023 yılında 2022'ye göre %1,3 oranında artmıştır (UNEP, 2024). Bu nedenle raporda yıllık sera gazı emisyonlarının 2030'a kadar %42, 2035'e kadar ise %57 oranında azaltılması, küresel yenilenebilir enerji kapasitesinin üç katına çıkarılması ve fosil yakıtlardan vazgeçilmesi gerektiği belirtilmektedir (UNEP, 2024).

Bu konuda olumlu yönde gelişmeler de yok değildir. Uluslararası Enerji Ajansı verilerine göre küresel ölçekte yapılan yatırımlarda kömür, doğalgaz ve petrol gibi geleneksel enerjiler yerine yenilenebilir enerji üretimine daha fazla yatırım yapıldığı görülmektedir. Uluslararası Enerji Ajansı tarafından yenilenebilir enerjilerin 2025 yılında kömür kullanımından daha fazla olacağı ve küresel ölçekte en büyük elektrik üretim kaynağı haline geleceği öngörülmektedir (Kilfoyle, 2021).

Emisyon gazlarının azaltılması amacıyla enerji sektöründe karbon yakalama⁶, kullanma ve depolama tekniklerinin desteklenmesi önem

6. Havada serbest dolaşan ya da bacalardan salınan karbon dioksitin, doğal yöntemler veya teknolojik yenilikler aracılığıyla yakalanıp depolanması ya da dönüştürülmesi sürecine karbon yakalama adı verilir (Casem, 2023).

taşımaktadır. Sanayi sektöründe düşük karbonlu çelik üretimi ve çimentoda klinker oranının azaltılması hedeflenirken, KOBİ'lerin de iklim performanslarının izlenmesi gerektiği düşünülmektedir. Ulaşım sektöründe emisyonların düşürülmesi amacıyla enerji verimliliği artırılmalı, temiz enerji kaynakları kullanılmalı ve mikromobilité (elektrikli Scooteler ve elektrikli bisikletler gibi) türleri desteklenmesi bir başka öneridir. Atık yönetiminde elektrikli araç kullanımının ve rota optimizasyonunun, tarım sektöründe ise gübre kullanımında etkinliğin sağlanmasının gibi önlemler, söz konusu mücadelede göz ardı edilmemesi gereken uygulamalardır. Tüm bu süreçlerde adil geçiş için sosyal eşitlik ve istihdamın güvence altına alınması büyük önem arz etmektedir (T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, 2024).

Bu konuda farklı uygulamalar da vardır. Örneğin Brezilya'da enerji sektöründe sera gazı emisyonunu azaltılması için biyoyakıtlar kullanılmış, enerji verimliliği ve yenilenebilir enerji kaynakları teşvik programları ile sera gazı emisyonlarını önemli ölçüde azaltmayı başarmıştır. Biyoyakıt ve enerji verimliliği programları sayesinde emisyonlar %10 daha düşük bir seviyeye indirilmiştir. Ayrıca 2000 yılında düşük motor gücüne sahip araçlar için uygulanan vergi teşviklerinin, toplamda 2 milyon ton karbon emisyonunun azaltılmasına katkı sağlamıştır. Bu türden uygulamalar iklim hasarları vergisinin uygulanması sera gazı emisyonlarının azaltımını hızlandırmak ve müdahale etmek için etkili bir araç olabilir (Chandler vd., 2002).

İklim hasarları vergisinin dolaylı etkileri de beklenebilir. Zira iklim hasarları vergisi fosil yakıt çıkaran ülkelere ek bir maliyet yükleyecektir. Bu nedenle söz konusu ülkeler fosil yakıt kullanımını azaltmaya yönelik alternatif enerji kaynaklarına, yeşil inovasyon yatırımlarına yönelerek, karbon yakalama ve depolama projelerini destekleyebilir, sera gazı emisyonlarının azaltılmasına ve toplumların iklim değişikliğine daha kolay adapte olmasına katkı sağlayabilirler. Ayrıca iklim hasarları vergisinin yürürlüğe girmesi halinde yenilenebilir enerji kaynaklarına geçiş hızlanabilir. Bu bağlamda, iklim hasarları vergisi, ülkelerin yenilenebilir enerjiye geçiş ve iklim değişikliği ile mücadele süreçlerinde finansal bir destek verebilir.

İklim hasarları vergisi, çevre üzerinde olumsuz etki yaratan fosil yakıt çıkaranları, sera gazı emisyonlarını azaltma ve/veya net sıfır emisyon hedefine ulaşmaya yönelik adımlar atmaya teşvik edebilir. Bu sayede iklim hasarları vergisinden elde edilen gelirler ile sera gazı emisyonlarını azaltmaya yönelik sürdürülebilir projeler desteklenerek, çevresel felaketlerin önlenmesi ve ekosistemin korunması amacıyla yapılan çalışmalar desteklenebilir. Böylece iklim hasarları vergisi, iklim değişikliği nedeniyle çevre üzerinde ortaya çıkan kayıp ve hasarların azaltılmasına yardımcı olabilir. Aynı zamanda iklim değişikliği ile mücadelede uzun vadeli bir ekonomik kaynak olarak kullanılabilir.

Uluslararası ölçekte etkisi: İklim değişikliği tüm atmosferi etkilemektedir. İklim değişikliği sonucunda meydana gelen kayıp ve hasarlar, uluslararası alanda çok boyutlu olumsuz etkiler doğurmaktadır.

İklim değişikliği, farklı coğrafyalarda toplumları “zorunlu yerinden edilme” ve “zorunlu göç” gibi olgularla karşı karşıya bırakmaktadır (Environmental and Energy Study Institute, 2022). Zorunlu yerinden edilme, toplulukların geçim kaybı, barınma ve sağlık gibi olumsuzluklarla karşı karşıya bırakmaktadır. Bu durum hem göç edilen ülke hem de gidilen ülkede kamu harcamalarının artmasına yol açmaktadır. Sınır aşan “zorunlu yerinden edilme” uluslararası düzeyde yüksek maliyetler doğurmakta ve devletlerin yeni finansman kaynakları bulmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda küresel çapta uygulanacak iklim hasarları vergisi, ülkelerin borçlanmadan, iklim değişikliğinden kaynaklanan kayıp ve hasarların finansmanını karşılamalarına olanak sağlayabilecektir. Böylelikle, toplumların “zorunlu yerinden edilme” ve “zorunlu göç” gibi olgularla karşılaşmayacağı beklenebilir.

2024’ün ilk yarısında yaşanan sel, kuraklık, siklon, tayfun ve kasırga gibi olağan dışı hava olayları, dünyanın çeşitli yerlerinde önemli sayıda insanın yeni, ileriye dönük ve uzun süreli yerinden edilmesine yol açmıştır. Örneğin Mart-Mayıs 2024 döneminde yaşanan seller Somali, Burundi, Tanzania ve Kenya’da 500.000 kişiyi yerinden etmiştir (WMO, 2024). Bu tür aşırı hava olaylarının artması, zorunlu yerinden edilme oranlarını yükselterek, küresel düzeydeki maliyetleri ve bu tür göçlerin finansmanını daha da kritik hale getirmektedir.

5. SONUÇ

İklim hasarları vergisi, temel olarak ekstra fiskal bir amacı taşıırken, uluslararası düzeyde uygulanmaya başladığında, amacına uygun şekilde kullanılması zorunludur. Bu bağlamda, söz konusu vergi, iklim değişikliği ve yol açtığı hasarlarla mücadele etmek amacıyla tahsis edilerek kullanılacaktır. Tahsis amacının verginin gerekçesini oluşturduğu göz ardı edilmemelidir. Zira iklim hasarları vergisinin iklim değişikliğine karşı etkili bir çözüm aracı olacağı düşünülmektedir. İklim hasarları vergisinin uygulanabilmesi ve etkili olabilmesi için küresel iş birliğinin önemi de unutulmamalıdır. İklim hasarları vergisinin uygulanabilmesi için:

- Vergisinin yasal alt yapısı oluşturulmalıdır.
- Açık bir şekilde iklim hasarları vergisinin tanımı, amacı, elde edilen gelirin nerede kullanılacağı, verginin uygulanacağı sektörler (tek tek sayılmak suretiyle) belirtilmelidir.
- Uygulanacak yaptırımlar düzenlenmelidir.
- Düşük düzeyli olarak uygulanmaya başlanan vergi zamanın ihtiyacına göre güncellenebilir olmalıdır.
- Farklı sektörlerde özgü vergi politikaları geliştirilmelidir.
- Enerji verimliliğini artırmak ve temiz enerji kullanımını desteklemek amacıyla vergi indirimleri ve teşvik politikaları uygulanmalıdır.
- Sera gazı emisyonların doğru bir şekilde ölçülmesi ve takip edilmesi önemlidir.
- İklim hasarları vergisinden elde edilen gelirler iklim adaletine hizmet edecek şekilde kullanılmalıdır.
- Vergi gelirlerinin doğru ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi için ulusal ve küresel ölçekte şeffaflık ve hesap verebilirlik ön planda tutulmalıdır.
- Gelişmiş ülkelerden toplanan vergiler, iklim değişikliğinin en çok etkilediği düşük gelirli ülkelere aktarılmalıdır. Bu bağlamda

uluslararası dayanışma ve adil geçiş mekanizmaları oluşturulabilir.

- İklim hasarları vergisi hesaplanırken yalnızca sabit orana dayalı bir hesaplama yapılmamalıdır. Çevresel etkilerin karmaşıklığını ve dinamik doğasını dikkate alarak farklı ve esnek yöntemler kullanılabilir. Bu doğrultuda;
- **Yüzdelik Dilimlere Göre Artan Vergi Oranı:** Belirli bir emisyon seviyesinin üzerindeki her ek birim için vergi oranı artırılabilir.
- **Kirleten Öder İlkesiyle Üçüncü Taraf Etki Hesaplamaları:** Vergi, doğrudan değil dolaylı olarak çevresel etkilerden kaynaklanan maliyetlere dayanarak hesaplanabilir. Örneğin, bir fabrikanın çevreye olan etkileri, yerel ekosistemdeki değişimlere, hava kalitesinin bozulmasına veya su kirliliğine neden olabilir. Bu etkiler, doğrudan sayılmasa da tahmin edilebilir ve buna göre bir çevresel zarar bedeli öngörülebilir.
- **Vergi İndirimleri ve Teşviklere Bağlı Hesaplamalar:** Çevre dostu uygulamalar veya teknolojiler geliştiren işletmelere teşvik sağlanabilir. Yani, şirketlerin çevresel iyileştirmeleri (örneğin, yenilenebilir enerji kullanımı, karbon salınımını azaltma vb.) belirli bir eşiği geçtiğinde vergi oranı düşürülebilir. Vergi, başlangıçta sabit bir oranla başlar, ancak işletme çevresel iyileştirmeler yaparsa (örneğin, daha az atık üretiyor, enerji verimliliğini artırıyorsa) bu oran giderek düşürülebilir.
- Bunların dışında ülkeler veya fosil yakıt çıkaranlar (şirketler) yıllar boyunca atmosfere saldıkları sera gazı emisyon miktarına dayalı olarak da (**tarihi emisyonlar dikkate alınarak**) vergilendirilebilir.
- Uygulamada, iklim hasarları vergisi gelirlerinin sadece Kayıp ve Hasar Fonuna değil “ulusal yeşil dönüşüm projelerine” de katkıda bulunması, özellikle gelişmiş ülkelerde ekonomik ve sosyal destek açısından kritiktir. Bunun, yeşil enerjiye geçişi hızlandırma ve enerji yoksulluğunu azaltma gibi faydaları olabilir. Ancak,

bu sürecin adil olması, yani “fosil yakıtlara bağımlı işçilerin ve toplulukların da bu geçişte korunması” başarılı bir sonuç elde edilmesi açısından kilit rol oynayacaktır.

- İklim hasarları vergisi, geri döndürülemez kayıpların azaltılması ve uzun vadede önlenmesi açısından güçlü bir enstrüman olarak kullanılabilir.

İklim hasarları vergisi, uluslararası bir uyum ve iş birliği çerçevesinde uygulandığında iklim değişikliği ve bu değişikliklerin sonucunda ortaya çıkan kayıp ve hasarların finansmanında önemli bir araç olabilir. Bu vergi, özellikle iklim değişikliğine neden olmayan, ancak bu değişikliklerden en çok etkilenen yoksul, savunmasız ve kırılgan ülkelerin mevcut eşitsizliklerinin giderilmesine yardımcı olabilir. Ayrıca iklim değişikliğiyle mücadelede sorumluluğun daha adil bir şekilde dağıtılmasına olanak tanıyacak ve küresel eşitsizliklerin azaltılmasına katkıda bulunacaktır.

İklim hasarları vergisinin, Birleşmiş Milletler (BM) tarafından belirlenen “kirleten öder ilkesi” ve “ortak fakat farklılaştırılmış sorumluluklar” gibi ilkelerle uyumlu olması, bu verginin küresel düzeyde meşruiyet kazanmasına katkı sağlayabilir.

İklim hasarları vergisi teknik olarak uygulanabilir niteliktedir. Ancak, bu tür vergilerin uygulanabilmesi için “siyasi irade” ve “küresel iş birliği” önemlidir. Özellikle G7 ve OECD ülkelerinin bu konuda liderlik yapması gerekmektedir. Bir başka deyişle verginin başarılı olabilmesi için gelişmiş ülkelerin kararlılığına ve güçlü bir uluslararası iş birliğine ihtiyaç vardır.

KAYNAKÇA

Alessi, M. (2015). History of the UN Climate Negotiations – Part 2 – from 2011 to the present. *Climate Policy Info Hub*. <http://climatepolicyinfohub.eu/history-un-climate-negotiations-part-2-2011-2015>

Amasya Valiliği Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü. (2017, Aralık 2). *Sera gazı emisyon raporlarının doğrulanması tebliği*. <https://amasya.csb.gov.tr/sera-gazi-emisyon-raporlarinin-dogrulanmasi-tebliği-haber-221212>

- Arı, İ. (2010). *İklim değişikliği ile mücadelede emisyon ticareti ve Türkiye uygulaması* (Yayın No: 2817) [DPT – Uzmanlık Tezleri]. Devlet Planlama Teşkilatı Sosyal Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü.
- Birpınar, M. E. (2022). Küresel sorun iklim değişikliği: uluslararası müzakereler ve Türkiye. *Çevre Şehir ve İklim Dergisi*, 1(1), 20-36.
- Cambridge Institute for Sustainability Leadership (CISL). (2024). *What is COP?*. <https://www.cisl.cam.ac.uk/cop-climate-change-conference>
- Casem. (2023, 28 Kasım). *Karbon yakalama nedir?* [Blog yazısı]. <https://www.casem.com.tr/karbon-yakalama-nedir/>
- Chandler, W., Secrest, T. J., Logan, J., Schaeffer, R., Szklo, A. S., Schuler, M. E., Dadi, Z., Kejun, Z., Yuezong, Z., Huaqing, X., Shukla, P. R., Tudela, F., Davidson, O., Mwakasonda, S., Spalding-Fecher, R., Winkler, H., Mukheibir, P., & Alpan-Atamer, S. (2002). Climate change mitigation in developing countries: Brazil, China, India, Mexico, South Africa, and Turkey. *Prepared for the Pew Center on Global Climate Change*.
- Climate Justice Programme. (2024). *About us*. <https://climatejustice.org.au/about-us>
- Environmental and Energy Study Institute. (2022, Ekim 20). *Climate change Loss and Damage briefing series: what congress needs to know about COP27*. <https://www.eesi.org/briefings/view/102022cop>
- Fernandes, J. R., Adhikari, S. & Garimella, P. (2024, 14 Mayıs). *IDR explains the loss and damage fund*. [idr. https://idronline.org/features/climate-emergency/idr-explains-the-loss-and-damage-fund/](https://idronline.org/features/climate-emergency/idr-explains-the-loss-and-damage-fund/)
- Ferries, W., & Williams, L. (2024, 6 Aralık). COP29- Review of outcomes and the road to COP30. <https://www.clydeco.com/en/insights/2024/12/cop29-review-of-outcomes-and-the-road-to-cop30>
- Frost, R. (2024, 6 Ekim). İklim değişikliğinden en az sorumlu olan ancak en çok zarar gören ülkeler, 2025'te fon almaya başlayabilir. *Euronews*. <https://tr.euronews.com/green/2024/10/06/iklim-degisikliginden-en-az-sorumlu-olan-ancak-en-cok-zarar-goren-ulkeler-2025te-fon-almay>
- Gabbatiss, J., & Dunne, D. (2023, 7 Kasım). *Q&A: The fight over the "loss-and-damage fund" for climate change*. Carbon Brief. <https://www.carbonbrief.org/qa-the-fight-over-the-loss-and-damage-fund-for-climate-change/>

- Gerretsen, I. (2024, 14 Kasım). What if polluters footed the climate bill?. *BBC*. <https://www.bbc.com/future/article/20221026-what-if-polluters-paid-for-climate-change-loss-and-damage>
- Handl, G. (2012). Declaration of the United Nations conference on the human environment (Stockholm Declaration), 1972 and the Rio Declaration on Environment and Development, 1992. *United Nations Audiovisual Library of International Law*, 11(6), 1-11.
- Heinrich Boell Stiftung Derneği Türkiye Temsilciliği. (t.y.). *Hakkımızda*. <https://tr.boell.org/tr/hakkimizda>
- Kilfoyle, M. (2021, 15 Aralık). Climate change: what are the economic impacts and potential solutions?. *Economics Observatory*. <https://www.economicsobservatory.com/climate-change-what-are-the-economic-impacts-and-potential-solutions>
- Laporte, A., & McGinn, A. (2021, 9 Şubat). Fact sheet climate change FAQ frequently asked questions. *Environmental and Energy Study Institute*. <https://www.eesi.org/papers/view/faq-climate-change>
- Matsui, Y. (2002). Some aspects of the principle of common but differentiated responsibilities. *International Environmental Agreements: Politics, Law and Economics*, 2, 151-171.
- Mishra, A., Shrivastava, M. K., Bhadwal, S., & Rashmi, R. R. (2023). *Operationalization of the Loss and Damage Fund: Challenges and Opportunities*. The Energy and Resources Institute (TERI).
- Noy, I. (2021, 13 Eylül). What are the economic effects of extreme weather caused by climate change? *Economics Observatory*. <https://www.economicsobservatory.com/what-are-the-economic-effects-of-extreme-weather-caused-by-climate-change>
- Okatan, A. (2022, 9 Ağustos). *Albedo etkisi nedir?*. Bilim Genç Tübitak. <https://bilimgenc.tubitak.gov.tr/makale/albedo-nedir>
- Öztürk, M., & Öztürk, A. (2019). BMİDÇS'den Paris Anlaşması'na: Birleşmiş Milletler'in iklim değişikliğiyle mücadele çabaları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(4), 527-541.

- Richards, J. A., Hillman, D., & Boughey, L. (2018). *The Climate Damages Tax a guide to what it is and how it works*. Stamp Out Poverty.
- Sadioğlu, U., & Ağıralan, E. (2020). İklim değişikliği çerçevesinde 25. Taraflar Konferansı (COP 25). *KAÜİİBFD*, 11(Ek Sayı 1), 361-385.
- Savcı, M., & Yıldırım, K. (2024). İklim değişikliği ve çevresel maliyetler: kirleten öder ilkesi çerçevesinde bir değerlendirme. *Fiscaeconomia*, 8(2), 862-886. Doi: 10.25295/fsecon.1438142
- Scott, M. (2014). İklim değişikliği: istihdama ilişkin sonuçlar. <https://cdn-tema.mncdn.com/Uploads/Cms/iklim-degisikligi-istihdama-iliskin-sonuclar.pdf>
- Semtrio. (2024). *Fosil yakıtlar: tanımı, kullanım alanları ve zararları*. <https://www.semtrio.com/blog/fosil-yakitlar-tanimi-kullanim-alanlari-ve-zararlari>
- Sesana, E. Gagnon, AS. Ciantelli, C. Cassar, JA., & Hughes, JJ. (2021). Climate change impacts on cultural heritage: A literature review. *WIREs Climate Change*, 12(4), 1-29. <https://doi.org/10.1002/wcc.710>
- Sharma, S., & Hillman, D. (2024). *The Climate Damages Tax A guide to what it is and how it works*. Stamp Out Poverty.
- Sustainablefuture. (2023, 1 Aralık). *COP 28'de Kayıp ve Zarar Fonu kurulması kabul edildi*. <https://sustainablefuture.com.tr/cop-28de-kayip-ve-zarar-fonu-kurulmasi-kabul-edildi/>
- T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı. (2022). *İklim değişikliği*. <https://iklim.gov.tr/ss/iklim-degisikligi>
- T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı. (2023). 28. Taraflar Konferansı (COP28) Dubai'de gerçekleşti. <https://egitimdb.csb.gov.tr/28.-taraflar-konferansi-cop-28-dubai-de-gerceklesti-haber-285825>
- T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı. (2024). *İklim değişikliği azaltım stratejisi ve eylem planı (2024-2030)*. [https://iklim.gov.tr/db/turkce/icerikler/files/İklim%20Değişikliği%20Azaltım%20Stratejisi%20ve%20Eylem%20Planı%20\(2024-2030\).pdf](https://iklim.gov.tr/db/turkce/icerikler/files/İklim%20Değişikliği%20Azaltım%20Stratejisi%20ve%20Eylem%20Planı%20(2024-2030).pdf)
- The Loss and Damage Collaboration. (t.y). *What is loss and damage?*. <https://www.lossanddamagecollaboration.org/whatislossand-damage#Start>

- UNEP. (2022). *What you need to know about the COP27 Loss and Damage Fund*. <https://www.unep.org/news-and-stories/story/what-you-need-know-about-cop27-loss-and-damage-fund>
- UNEP. (2024). *Nations must close huge emissions gap in new climate pledges and deliver immediate action, or 1.5°C lost*. <https://www.unep.org/news-and-stories/press-release/nations-must-close-huge-emissions-gap-new-climate-pledges-and>
- United Nations. (1972). *United Nations conference on the human environment, 5-16 June 1972, Stockholm*. <https://www.un.org/en/conferences/environment/stockholm1972>
- United Nations (1992). General Assembly, Rio Declaration on environment and development, A/CONF.151/26 (Vol. I). https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_CONF.151_26_Vol.I_Declaration.pdf
- United Nations. (2024, 24 Kasım). Conference of the Parties serving as the meeting of the Parties to the Paris Agreement. FCCC/PA/CMA/2024/L.22 https://unfccc.int/sites/default/files/resource/cma2024_L22_adv.pdf
- UNFCCC. (1992). *United Nations Framework Convention on climate change*. <https://unfccc.int/resource/docs/convkp/conveng.pdf>
- UNFCCC. (1995). *Conference of the Parties (COP)*. <https://unfccc.int/process/bodies/supreme-bodies/conference-of-the-parties-cop>
- UNFCCC. (2024, 15 Mart). *Report of the Conference of the Parties on its twenty-eighth session, held in the United Arab Emirates from 30 November to 13 December 2023. Part one: Proceedings*. <https://unfccc.int/documents/637066>
- WMO. (2022). *State of the climate in Africa 2021*. <https://library.wmo.int/records/item/58070-state-of-the-climate-in-africa-2021>
- WMO. (2024). *State of the climate 2024 update for COP29*. <https://library.wmo.int/records/item/69075-state-of-the-climate-2024>
- World Bank Group. (2024). *Fund for responding to loss and damage*. <https://www.worldbank.org/en/programs/funding-for-loss-and-damage>

ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA ÜCRET GELİRLERİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN BELİRLENMESİ SORUNU

Altan Rençber

Hukuk Fakültesi / İstanbul Üniversitesi
E-posta: altanrençber@istanbul.edu.tr

1. GİRİŞ

İletişim araçlarının hızla gelişmesi ve mobilitenin artması çalışanların işyerlerinin bulunduğu ülke dışında da ikamet ederek çalışabilmelerine imkân vermektedir. Kişilerin çoğu durumda işyerine gitmelerine gerek kalmadan çalışabilmeleri mümkün olmakla birlikte, özellikle serbest dolaşımın olduğu Avrupa Birliği'nde çalışanlar, daha fazla gelir elde edebilecekleri ülkelerde çalışıp, yaşama maliyetlerinin daha düşük olduğu ülkelerde ikamet edebilmektedirler. Bu sadece dijitalleşmenin bir sonucu olarak da değerlendirilmemelidir. Örneğin İsviçre veya Lüksemburg'da çalışanlar, yaşam maliyetinin daha düşük olduğu Almanya'da, Almanya'da çalışanlar ise yine yaşam maliyetinin daha düşük olduğu Avusturya veya Polonya gibi ülkelerde sınıra yakın yerlerde ikamet edebilmektedirler. Hatta bazı çalışanlar belirli bir ikametgaha sahip olmadan dahi yaşamlarına devam edebilmektedirler. Bu durum ise uluslararası vergi hukukunda çalışanların vergilendirilmesine ilişkin ilkeleri temelden sarsmaktadır. Konu Türkiye açısından da oldukça önemlidir. Zira son yıllarda yurtdışındaki firmalara bağlı olarak çalışıp döviz geliri elde eden birçok kişi, uzaktan çalışarak Türkiye'de ikamet etmektedirler.

2. İKAMETTEN FARKLI YERDE ÇALIŞMA

Yerleşik yaşam biçimi sadece ailelerin barınması ve yiyeceklerin depolanması ihtiyacından kaynaklanmıyordu. Çoğu insan için, günlük işlerini yapmak için gereken aletler, ya uzak mesafelere taşınamayacak kadar hantal olduklarından ya da başka birine ait olduklarından (örneğin feodal beyler), kalıcı bir yerleşim yerinin varlığını gerektiriyordu.

Ayrıca, iş genellikle diğer insanlarla işbirliğini gerektirdiğinden, dil engelleri bireylerin kolaylıkla iletişim kurabilecekleri bölgelerde kalmaları için önemli bir teşvikti. Bununla birlikte, en son teknolojik devrim, İngilizce'nin ilk gerçek küresel ortak dil olarak nihai zaferiyle birleştiğinde, binlerce yıldır ilk kez üreme ihtiyacı veya statik bir aile birimi oluşturmaya yönelik dini veya kültürel teşvikler tarafından kısıtlanmayan bekar bireylerin artan hareketliliğine izin vermiştir.

Bunun devamında ise dijital teknolojiler büyük değişimleri beraberinde getirmiştir. Dijital dönüşüm teknolojilerin kendisinden daha fazlasını içermekte, düşünme biçimlerini dahi değiştirmektedir. Dijital dönüşüm ekonominin tüm sektörlerini etkilemekte ve yaşam, çalışma ve iletişim biçimlerimizi farklılaştırmaktadır. Mevcut ve çoğu zaman modası geçmiş iş yapma yöntemlerinin değiştirilmesi, yani dijital çağın ihtiyaçlarına ve zorluklarına uyarlanması gerekmektedir. Dijital dönüşüm şirketlerin iş ilişkilerinde, ekonomide, sağlıkta, eğitimde, kamu yönetiminde ve genel olarak toplumda her yerde mevcuttur.

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişimi ve küreselleşme, yeni esnek çalışma düzenlemelerinin önünü açmıştır. Günümüz dünyasında, dijital teknolojileri kullanarak uzaktan çalışmak yaygındır. Covid-19 pandemisi ile insanların evlerinden çalışma ve şirketlerin de çalışanlarını evden çalıştırma alışkanlıkları artmıştır. Hiç kuşkusuz bunda dünya genelinde artan gayrimenkul fiyatlarının da etkisi büyüktür. Çalışanlar işyerlerinin bulunduğu yerlerden farklı ve yaşama maliyeti daha ucuz ülkelerde çalışmayı tercih edebilirken, şirketler de ihtiyaçları olan ofis – işyerleri sayısını azaltıp maliyet tasarrufuna gitmektedirler.

Bu kapsamda ikametgâhtan farklı yerde çalışma deyince akla hiç kuşkusuz ilk olarak “dijital göçebeler” gelmektedir.

“Dijital göçebelik” kavramı popüler literatürde 1997 yılında Tsugio Makimoto ve David Manners'ın birlikte yazdığı “The Digital Nomad” (Makimoto & Manners, 1997) kitabı ile ortaya çıkmıştır. (Gadzo, 2022). Bu kitaplarında yazarlar, mobil ve taşınabilir teknolojilerin iş ve boş zamanları nasıl artıracaklarını ve “insanların zaman ve mekân kısıtlamalarından kurtulduğu” yeni bir yaşam tarzı üreteceğini öngörmüşlerdir. Dolayısıyla, “dijital göçebe” terimi, dijital teknolojileri kullanarak

dünyanın herhangi bir yerinden işlerini uzaktan gerçekleştiren mobil profesyoneller kategorisini tanımlarken,¹ “dijital göçebelik”² bu son derece mobil, konumdan bağımsız profesyoneller tarafından geliştirilen yaşam tarzına atıfta bulunmaktadır. (Hannonen, 2020: 2). Dijital göçebelik, konumdan bağımsız çalışmadır. Dijital göçebeler, mobilitenin gündelik hayattaki yaygınlığının hem bir ürünü hem de bir örneğidir. (Arbutina vd., 2022: 1422). Dijital göçebelerin tüm tanımları şu ortak unsurlara sahiptir: dijital çalışma, esneklik, hareketlilik, kimlik ve topluluk.

Artan dijitalleşme ve işyeri esnekliği, çeşitli mesleklerin geçici iş sözleşmelerine dayalı olarak yürütüldüğü bir iş piyasası yapısı yaratmakta ve bu da dijital göçebelerin giderek daha fazla ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bugün 35 milyondan fazla dijital göçebe bulunmaktadır. Uzmanlar 2035 yılına kadar 1 milyar insanın uzaktan çalışacağını öngörmektedir. (Arbutina vd., 2022: 1422).

Sayıları bu kadar artan ve daha da artacak olan dijital göçebelerin, çalıştıkları, işyerlerinin bulunduğu ülke dışındaki bir başka ülkede ikamet etmeleri veya herhangi bir ülkede ikamet etmemeleri durumunda ise bunun vergi hukuku açısından önemli sonuçları olacaktır.

Konumdan bağımsız çalışanlar sadece dijital göçebeler de değildir. Özellikle serbest dolaşımın olduğu Avrupa Birliği’ndeki bir ülkede yaşayanlar yukarıda da belirtildiği gibi farklı bir ülkede çalışıp farklı bir ülkede ikamet edebilmektedirler. Bu da iki ülke arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilişkin sorunlar çıkabilmesine neden olabilmektedir. Hatta sorun sadece iki devlet arasında değil bazı durumlarda üç devlet arasında dahi olabilmektedir. Örneğin Almanya’da çok yakın tarihli bir davaya konu olan olayda Alman bir hemşire ailesi ile birlikte Almanya’da ikamet etmektedir ve İsviçre’de bir hastane-

1. Belirtmek gerekir ki her ne kadar dijital göçebelik uzaktan çalışma ile ilgili bir kavram olsa da bu makalede sadece uzaktan çalışanların durumu değil, çalıştıkları ülkeler ile ikamet ettikleri ülkeler farklı olan (sınıra yakın yaşadıkları için her gün bu ülkeler arasında gidip gelen kişilerin) tüm kişilerin durumu incelenecektir.

2. Dijital göçebeliliğin postagrarian toplumlarda ortaya çıkan ilk mobil işçi türü olmadığını vurgulamak gerekir. Ortaçağ Avrupa’sında, genç tüccarların kişisel ve mesleki becerilerini geliştirmek için ticaret aletlerini yanlarına alarak şehirden şehre dolaştıkları iki ya da üç yıllık bir dönemi ifade eden seyyahlık (Almanca: Wanderjahre) kavramı ortaya çıkmıştır.

de çalışmaya başlamıştır. Hastanede çalıştığı günler ailesinin yanına Almanya'ya dönmesi zor olduğundan, hastaneye yakın, Fransa'da sınıra yakın kendisine bir ev tutmuş ve orada belirli günler ikamet etmeye başlamıştır. Uyuşmazlık davacının hem Almanya hem de Fransa'da ikametgahının bulunması, ancak gelirini kaynak ülke olan İsviçre'den sağlamasından kaynaklanmaktadır. İlgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına tek başına bakıldığında, bu geliri vergilendirme hakkı, İsviçre-Almanya Çifte Vergilendirmeyi önleme anlaşmasına (1971/2010)'a göre kaynak devlet İsviçre'ye, İsviçre/Fransa'ya göre ise Fransa (sınır banliyö düzenlemesi) ve Almanya'ya bağlıdır.³ Bu olay sorunun ne düzeyde gerçekleşebileceğini göstermektedir.

Çalışmanın devamında böyle durumları OECD Model Anlaşması'nın nasıl değerlendirdiği incelenecektir. Belirtmemiz gerekir ki Türkiye'de aslında yurtdışındaki şirketlerden ücret geliri elde eden birçok kişi, işçi olarak gösterilmemektedir. Bunlar vergisel amaçlarla ya yurtdışındaki şirketlerin kurmuş olduğu aracı şirketlerin çalışanı olarak gösterilmekte ya da kendilerinden şahıs şirketi kurmaları istenmekte ve yurtdışı şirket bu şahıs şirketinden hizmet satın alıyor gibi gösterilmektedir.

3. Bundesfinanzhof, 1 Haziran 2022, I R 30/18: Karar şu şekilde çözümlenmiştir: b) Bir vergi mükellefinin bakış açısından, bu nedenle, Almanya-İsviçre 1971/2010 kapsamındaki anlaşmazlıkta olduğu gibi, Almanya tarafından akdedilen anlaşmalardan biri kapsamında gelirin yerel vergiden muaf tutulmasına ilişkin koşulları karşılaması yeterlidir. Aynı gelir söz konusu olduğunda bu muafiyet, vergi hakkının başka bir anlaşmada farklı şekilde tahsis edilmesiyle iptal edilemez. Bu, ne bir anlaşmanın önceliğinin belirlenmesi anlamında rekabetin ortadan kaldırılmasını, ne de - FG tarafından varsayıldığı gibi - bir anlaşma tarafından verilen vergilendirme hakkının başka bir anlaşmanın düzenlemeleri açısından sınırlandırılmasını gerektirmez (farklı yaklaşımlar için ayrıca bkz. Haase / Nürnberg, IStR 2019, 500, 503 vd.). Aksine, Almanya tarafından akdedilen anlaşmaların anlaşma düzenlemelerinin eşit ve birbirinden bağımsız olarak geçerli olduğunun ve yerel vergilendirmenin muafiyeti veya kısıtlanması için potansiyel bir temel olarak vergi mükellefinin kullanımına sunulduğunun kabul edilmesi yeterlidir. Bu, vergi mükellefinin prensip olarak bu anlaşmalardan birinin sağladığı herhangi bir faydaya güvenebileceği anlamına gelir. Bireysel durumlarda vergilendirme yapılmaması durumunda bu durum ancak özel anlaşmalar veya tek taraflı tedbirlerle önenebilir (ayrıca bkz. Kudert/Höppner, IWB 2019, 185). Ancak İsviçre DBA 1971/2010, bir anlaşmazlık durumunda buna karşılık gelen bir vergiye tabi madde sağlamamaktadır. Tek taraflı geri çekilme hükümlerinin gereklilikleri de, daha önce 2. maddede belirtildiği gibi karşılanmamıştır. Bu gerekliliklere göre, FG, Almanya'nın - ihtilaflı durumda olduğu gibi - üçüncü ülke ile de bir DTA imzaladığı sözleşme hukuku kapsamındaki üçgen takımı yıldızlarında literatürde temsil edilen görüşü herhangi bir hukuki hata olmaksızın takip etmiştir (burada: İsviçre) ve ilgili gelire ilişkin vergilendirme hakkı üçüncü ülkeye tahsis edildiğinde, başka bir anlaşmadan kaynaklanan üçüncü ülke geliri için vergilendirme hakkının kullanılması hariç tutulmaktadır.

3. VERGİ ANLAŞMALARI KAPSAMINDA ÜCRET GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesine İlişkin Genel Kural - OECD Modeli Madde 15(1)

Uluslararası faaliyetlerde bulunan birçok çalışan ve işveren için, sözleşmeye taraf olan hangi devletin, ikamet ülkesinin mi yoksa kaynak ülkesinin mi birincil vergilendirme hakkına sahip olduğunu tespit etmek, vergi yükünün belirlenebilmesi için hayati önem taşımaktadır. (Praschl, 2005: 207).

OECD Model Anlaşması'nın (2017) 15. maddesinin ilk fıkrası ücret gelirlerinin nasıl vergileneceğine ilişkin temel düzenlemeyi getirmektedir. İlgili hükme göre: *“16, 18 ve 19 uncu madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet mukiminin bir iş dolayısıyla elde ettiği maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler, söz konusu iş diğer Âkit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer iş bu diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen ücretler bu diğer Devlette vergilendirilebilir.”* Çok benzer bir hüküm Birleşmiş Milletler Modeli'nin 15. maddesinde de yer almaktadır.

Görüldüğü üzere 15. madde hükmü 16, 18 ve 19. madde hükümlerine göre bir genel hüküm niteliğindedir. 16, 18 ve 19. maddeler 15. madde hükmüne göre öncelikli olarak uygulanacaktır. (Lang, 2013: 114; Kovacs, 2009: 200).

Her ne kadar OECD Madde 15 çalışana/bireye yönelik olsa da hükümün işveren açısından da, özellikle de ilgili iç hukuka göre ücret vergisi stopajı açısından, genellikle yansımaları olacaktır. Söz konusu ücretler bir vergi anlaşması uyarınca o ülkede vergilendirilemiyorsa, iç hukuk genellikle stopaj vergisinden muafiyet sağlayacaktır. (De Broe, 2015: 1122).

1. fıkra, istihdamdan elde edilen gelirin (emekli maaşları hariç) vergilendirilmesine ilişkin genel kuralı, yani bu gelirin istihdamın fiilen icra edildiği Devlette vergilendirilebileceğini belirlemektedir. Bir başka anlatımla 15. madde, istihdamdan elde edilen gelirin yalnızca mukim olunan Devlette vergilendirilebileceği kuralına dayanmaktadır. (“shall be taxable only”) (De Broe, 2015: 1114; Praschl, 2005: 209). İstihdam,

çalışanın istihdam gelirinin ödendiği faaliyetleri gerçekleştirirken fiziksel olarak bulunduğu yerde gerçekleştirilir. Bunun bir sonucu, bir Akit Devlet mukiminin diğer Devletteki kaynaklardan bir iş karşılığında elde ettiği ücretin, yalnızca bu işin sonuçlarının diğer Devlette kullanılması nedeniyle, bu diğer Devlette bu ücret üzerinden vergilendirilemeyeceğidir.⁴

Madde ile kaynak Devlet tarafından vergilendirme yapılabilmesi için öngörülen koşul, maaş, ücret veya diğer benzeri ödemelerin bu Devlette icra edilen işlerden elde edilmiş olmasıdır. Bu husus, söz konusu gelirin çalışana ne zaman ödendiğine ne zaman alacak kaydedildiğine veya çalışan tarafından ne zaman kesin olarak elde edildiğine bakılmaksızın geçerlidir.⁵

Söz konusu normun yorumlanabilmesi için dört temel sorunun cevaplanması gerekmektedir. (Kostic, 2019: 192):

- İş nedir?
- İş karşılığında ne tür bir ücret (maaş, ücret) elde edilir?
- İş ne zaman diğer Akit Devlette icra edilir?
- İş diğer Akit Devlette icra edildiğinde, buradan elde edilen ücret nasıl belirlenir?

OECD Modeli'nin (2017) 15(1) Maddesine ilişkin Şerh, neyin iş teşkil ettiği konusunda sessiz kalmakta ve sadece “bir işin icrası sırasında hizmet verilip verilmediği konusunun bazen şerhin 8.1. paragraflarında ele alınan zorluklara yol açabileceğini” belirtmektedir.

İkinci soruya şerh yine çok kısa bir cevap vermiştir: Üye ülkeler genel olarak “maaşlar, ücretler ve diğer benzeri ödemeler” terimini, bir işle ilgili olarak alınan aynı yardımları (örneğin hisse senedi opsiyonları,

4. OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 1-2.: Genel kural, yalnızca uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçak mürettebatının ücretleri (15. maddenin 3. paragrafı), emekli maaşları (18. madde) ve devlet hizmetlerine ilişkin ücret ve emekli maaşları (19. madde) söz konusu olduğunda istisnaya tabidir. Şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin istihdam dışı ücretleri 16. maddenin konusudur.

5. OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 2.2.

konut veya otomobil kullanımı, sağlık veya hayat sigortası kapsamı ve kulüp üyelikleri) içerecek şekilde anlamışlardır.⁶

Belirtmek gerekir ki 15. maddenin kapsamı genellikle ulusal hukukta anlaşılan “ücret” kavramından daha farklıdır. OECD Modelinin diğer hükümleri de özellikle 16. madde (yöneticilere yapılan ödemeler), 17. madde (sanatçılar ve sporcular), 18. madde (emekli maaşları), 19. madde (kamu hizmeti), 20. madde (öğrenciler) ve 21. madde (diğer gelirler) olmak üzere, uluslar vergi kapsamında anlaşıldığı şekliyle istihdamdan elde edilen gelirle ilgilendiği için 15. maddenin kapsamı daha dardır. Bu dağıtıcı kurallar arasındaki farkı tespit edebilmek temel vergilendirme hakkını değiştireceğinden oldukça önemlidir (Praschl, 2005: 210).⁷ Ancak hiç kuşku yok ki Sözleşme “diğer benzeri ödemeler” diyerek hükmü olabildiğinde geniş tutma isteğindedir. Özellikle bir çalışanın işverene sunduğu hizmetlerin karşılığı olarak elde ettiği her türlü gelirin mümkün olduğunca az istisna ile OECD Madde 15’e dahil edilmesini sağlamak için geniş bir yorum gereklidir. (De Broe, 2015: 1123).

Yukarıda da belirtildiği üzere Model “maaşlar, ücretler ve diğer benzeri ödemeler” kavramını tanımlamamaktadır. “Maaş” ve “ücret” terimleri (Salary - wages) genellikle bir işin yerine getirilmesi karşılığında düzenli olarak yapılan ödemeleri ifade eder; bunlardan ilki beyaz yakalı çalışanlar tarafından kazanılırken, ikincisi fiziksel emek karşılığında ödenir. “Diğer benzeri ödemeler” terimi yalnızca maaş ve ücreti değil, aynı zamanda bir çalışanın istihdam hizmetlerinin karşılığı olarak alabileceği diğer ödeme biçimlerini de kapsayan genel bir terimdir. Bu üç terim arasındaki temel nokta üçünün de yapılan iş ile ödeme arasında bir bağlantıyı gerektirmesidir. (De Broe, 2015: 1124).

Üçüncü soru Şerh tarafından oldukça kararlı bir şekilde cevaplandırılmıştır: Buna göre “İş, çalışanın iş gelirinin ödendiği faaliyetleri gerçekleştirirken fiziksel olarak bulunduğu yerde icra edilir.”⁸ Bir başka anlatımla bunun bir sonucu, bir Akit Devlet mukiminin di-

6. OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 2.1.

7. Madde 16, 17 ve 19 birincil vergilendirme hakkını kaynak devlete vermişken, madde 18 ve 21 vergilendirme hakkını yalnızca mukim olunan devlete vermektedir.

8. OECD Model 2017, 15. madde Şerhi, Para. 1.

ğer Devletteki kaynaklardan bir iş karşılığında elde ettiği ücretin, yalnızca bu işin sonuçlarının diğer Devlette kullanılması nedeniyle, bu diğer Devlette bu ücret üzerinden vergilendirilemeyeceğidir.⁹

Son olarak, Şerh, ücretin nerede elde edildiği konusuna 2.2 ve 2.16. paragrafları arasında ayrıntılı olarak değinmektedir. Zira bazı durumlarda, bir bireye ödenen maaş, ücret ve diğer benzer ücretlerin hangi kısmının belirli bir Devletteki istihdamdan kaynaklandığını belirlemek zor olabilir. Ancak temel kural iş akdi feshedilmeden önce yapılan işler için iş akdi feshedildikten sonra ödenen her türlü ücret (örneğin, son çalışma dönemi için maaş veya ikramiye veya bu dönemde yapılan satışlar için komisyonlar), ilgili iş faaliyetlerinin yürütüldüğü Devletten elde edilmiş olarak kabul edilecektir.¹⁰

Hüküm içeriğinde yukarıda da bahsedilen ikincil bir vergilendirme hakkı tanımlamaktadır. Buna göre söz konusu iş diğer Akit Devlette ifa edilirse önemli bir istisna söz konusudur. Bu durumda kaynak devlet olan istihdam devleti vergileme konusunda öncelikli hakka sahiptir. (işyeri ilkesi) (Praschl, 2005: 209).

Belirtmek gerekir ki “işin diğer Akit Devlette ifa edilmesi” ifadesi OECD Model Anlaşmasında tanımlanmış bir ifade değildir. Şerh “ifa edilme” yi birinci paragrafta ilişkin olarak, “İstihdam, çalışanın istihdam gelirinin ödendiği faaliyetleri ifa ederken fiziksel olarak bulunduğu yerde gerçekleştirilir.” demiştir. Ancak son cümlede kastedilenin sadece fiziksel olarak bulunma olmadığı açıktır. Diğer bir deyişle, Madde 15(1) ve Madde 15(2)’nin ilk cümlesinin amaçları doğrultusunda bir işi “icra etmek” için gereken fiziksel mevcudiyet değerlendirilirken belirli bir faaliyetle ilgili her şey bu faaliyete dahil edilmelidir.

9. Madde tarafından kaynak Devlette vergilendirilebilmesi için öngörülen koşul, maaş, ücret veya diğer benzeri ödemelerin bu Devlette icra edilen işlerden elde edilmiş olmasıdır. “Elde edilen” fiilinin kullanımından, iş yerinde icra edilen faaliyetle fonksiyonel olarak bağlantılı olan her şeyin bu faaliyete dahil edilmesi ve dolayısıyla kaynak Devlette vergilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

10. OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 2.4.

3.2. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesine İlişkin Genel Kuralın İstisnası -OECD Modeli Madde 15(2)

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin genel kuralın istisnasını öngören OECD/BM Modellerinin (2017) 15(2) maddesi, şartların sağlanması halinde kaynak devletin, diğer Akit Devlet mukiminin kendi ülkesindeki işinden elde ettiği ücret gelirini vergilendirme hakkını reddeden üç aşamalı kümülatif bir test (istisna) getirmektedir. (Rasmussen, 2011: 77; Kovacs, 2009: 200). İlgili hüküm şu şekildedir:

“1’inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) gelir elde eden kişi, diğer Devlette, bu Devletin ilgili mali yılı içinde başlayan veya biten herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre kalırsa ve

b) ödeme, diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve

c) ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden yapılmazsa;

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.”

2. fıkra, 1. fıkradaki kurala genel bir istisna getirmektedir. Bu üç koşuldan herhangi birinin yerine getirilmemesi halinde, istihdamın gerçekleştirildiği Devlet bu istihdamdan elde edilen ücreti vergilendirebilir. (De Broe, 2015: 1125). Bir başka anlatımla istisnadan yararlanabilmek için bu üç koşulun kümülatif olarak sağlanması gerekmektedir. (Kovacs, 2009: 201). Bu istisna, bir iş sırasında hizmet veren tüm kişileri (satış temsilcileri, inşaat işçileri, mühendisler, vb.), aldıkları ücret, devlet hizmetleri veya sanat veya spor kapsamında olanlar haricinde kapsamaktadır.

Belirtmek gerekir ki ikinci fıkra istisnasının temelinde yatan ilkeler ile 7. madde arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. 7. madde, bir Âkit Devlet teşebbüsünün diğer Devlette sahip olduğu ticarî varlık bir işyeri oluşturmaya yetecek düzeye ulaşmadıkça, bu diğer Devlette vergiye tabi tutulmaması gerektiği ilkesine dayanmaktadır. 15. maddenin

2. fıkrasındaki istisna, bu ilkeyi, böyle bir teşebbüsün çalışanlarının faaliyetlerinin diğer Devlette nispeten kısa bir süre devam etmesi halinde, bu çalışanların vergilendirilmesini de kapsayacak şekilde genişletmektedir. b) ve c) bentleri, söz konusu istisnanın, istihdam hizmetlerinin, kazancı bir Devlette vergilendirilen bir teşebbüse, ya bu Devletin bir mukimi tarafından yürütülmesi nedeniyle ya da hizmetlerin atfedilebileceği bir işyerine sahip olması nedeniyle verilmesi durumunda uygulanmayacağını açıkça ortaya koymaktadır.

Ücretin istisnadan yararlanabilmesi için bu paragrafta öngörülen üç koşulun yerine getirilmesi gerekmektedir. İlk koşul, istisnanın 183 günlük süre ile sınırlı olmasıdır. Ayrıca bu sürenin “ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir on iki aylık dönemde” aşılamayacağı belirtilmektedir. Bu durum, 183 günlük sürenin “ilgili mali yıl içinde” aşılmamasını öngören 1963 Taslak Sözleşmesi ve 1977 Model Sözleşmesi ile tezat oluşturmaktadır. Bu sözleşmelerde yer alan formülasyon, Sözleşmeciler Devletlerin mali yıllarının çakışmadığı durumlarda zorluklar yaratmakta ve bazen, örneğin işçilerin bir yılın son 5 ½ ayı ve bir sonraki yılın ilk 5 ½ ayı boyunca ilgili Devlette kalacağı şekilde faaliyetlerin organize edilmesi anlamında fırsatlar yaratmaktadır. Alt fıkra 2a)’nın mevcut ifadesi, vergiden kaçınmaya yönelik bu tür fırsatları ortadan kaldırmaktadır. Bu ifadenin uygulanmasında, birbirini izleyen on iki aylık olası tüm dönemler, hatta diğerleriyle belirli bir ölçüde çakışan dönemler bile dikkate alınmalıdır. Örneğin, bir çalışan 1 Nisan 01 ile 31 Mart 02 tarihleri arasında 150 gün süreyle bir Devlette bulunmasına rağmen, 1 Ağustos 01 ile 31 Temmuz 02 tarihleri arasında 210 gün süreyle bu Devlette bulunursa, çalışan, dikkate alınan ilk dönemde asgari bulunma testini karşılamasa ve ilk dönem kısmen ikinci dönemle çakışsa bile, yukarıda tanımlanan ikinci 12 aylık dönemde 183 günü aşan bir süre bulunmuş sayılacaktır.¹¹

11. OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 4.

“İlgili mali yıl”a yapılan atıf, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette istihdam edildiği ve ilgili istihdam hizmetlerinin ifa edildiği Akit Devletin mali yılına yapılan bir atıf olarak yorumlanmalıdır.¹²

Üye ülkeler tarafından 183 günlük süreyi hesaplamak için çeşitli formüller kullanılmış olsa da bu paragrafın ifadesiyle tutarlı olan tek yöntem: “fiziksel mevcudiyet günleri” yöntemidir.¹³ Bu işçinin fiziksel olarak o ülkede bulunduğu günlerin sayılması anlamına gelir. (Kovacs, 2009: 201). Hesaplanması gereken işçinin hizmetini ifa etmiş olduğu günler değildir.

Belirtmek gerekir ki kısa, ülke dışında geçirilen tatiller de sürenin hesabında dikkate alınmaktadır. Ancak kısa süreli tatilin ne kadar sürebileceği Model Anlaşma şerhinde tanımlanmamıştır. Bu nedenle ülke pratiklerinde farklılıklar olabilmektedir. Almanya 14 güne kadar kısa süreli ayrılımları bu kapsamda değerlendirmekte, Belçika ise 2-3 gün ile sınırlı olması gerektiğine hükmetmektedir. (De Broe, 2015: 1173).¹⁴

12. OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 4.1: Örneğin, 00 mali yılında başlayan ve kişinin S Devletinde 183 günden fazla bulunduğu 1 Ağustos 00 - 31 Temmuz 01 tarihleri arasındaki oniki aylık dönem, 1 Ağustos - 31 Aralık 00 tarihleri arasında bu Devlette ifa edilen istihdam hizmetlerini; benzer şekilde, 01 mali yılında sona eren ve kişinin S Devletinde 183 günden fazla bulunduğu 1 Mart 00 - 28 Şubat 01 tarihleri arasındaki oniki aylık dönem, 1 Ocak - 28 Şubat 01 tarihleri arasında bu Devlette ifa edilen istihdam hizmetlerini kapsayacaktır. Söz konusu hizmetlere ilişkin ücretin vergilendirilmesinin ilgili mali yıl içinde gerçekleşmesi gerekmez: Şerhte 2.2 ve 12.1 paragraflarında açıklandığı üzere, madde bir Devlete, söz konusu istihdam hizmetlerine ilişkin ücret başka bir yılda elde edilse veya vergisi alınsa dahi, bu Devlette belirli bir yılda icra edilen istihdam hizmetleri dolayısıyla elde edilen ücretleri vergilendirme imkanı tanımaktadır.

13. OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 5: Bu yöntemin uygulanması kolaydır çünkü birey bir ülkede ya vardır ya da yoktur. Vergi makamları tarafından kanıt istendiğinde, mevcudiyet vergi mükellefi tarafından nispeten kolay bir şekilde belgelenebilir. Bu yöntem kapsamında aşağıdaki günler hesaplamaya dahil edilir: bir günün bir kısmı, varış günü, ayrılış günü ve Cumartesi ve Pazar günleri, ulusal tatiller, faaliyet öncesi, sırası ve sonrasındaki tatiller, kısa molalar (eğitim, grev, lokavt, ikmaldeki gecikmeler), hastalık günleri (kişinin ayrılmasını engellemediği ve aksi takdirde muafiyetten yararlanacağı durumlar hariç) ve ailedeki ölüm veya hastalık gibi faaliyette bulunulan Devlette geçirilen diğer tüm günler. Ancak, faaliyet ülkesi dışındaki iki nokta arasında yapılan bir seyahat sırasında faaliyet ülkesinde transit olarak geçirilen günler hesaplamaya dahil edilmemelidir. Bu ilkelere, tatil, iş seyahati veya başka herhangi bir nedenle faaliyette bulunulan Devlet dışında geçirilen herhangi bir günün tamamının dikkate alınmaması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Vergi mükellefinin bir Devlette bulunduğu herhangi bir gün, ne kadar kısa olursa olsun, 183 günlük sürenin hesaplanması bakımından o Devlette bulunulan gün olarak kabul edilir.

14. Ayrıca bu konudaki uygulama farklılıkları için De Broe (2015: 1178-1181).

Diğer iki kümülatif koşul ise esasen, istihdam karşılığında elde edilen ücretin işverenin kaynak devletteki vergiye tabi matrahından indirilebilirliği ile ilgilidir.

İkinci koşul, ücreti ödeyen işverenin istihdamın gerçekleştirildiği Devletin mukimi olmamasıdır.¹⁵ İkinci fıkranın b) ve c) bentlerinin amacı ve hedefi, kısa dönemli istihdamın kaynak Devlette indirilebilir bir gider olarak kabul edilmemesi nedeniyle, işverenin bu Devlette mukim olmaması veya bir işyerine sahip olmaması nedeniyle, istihdam gelirinin kaynak Devlette vergilendirilmesinden kaçınmaktır.

Bu bentler aynı zamanda, belirli bir Devlette kısa dönemli istihdamla ilgili olarak kaynakta kesinti zorunluluğu getirilmesinin, işverenin bu Devlette ne mukim olması ne de bir işyerinin bulunması halinde aşırı bir idari yük teşkil edeceği düşüncesiyle de gerekçelendirilebilir.¹⁶

b bendindeki şartın gerçekleşmesi için 3 testin sağlanmış olması gerekmektedir. (1) Bir istihdam ilişkisi olmalıdır; (2) İşveren istihdam edilen devletin mukimi olmamalıdır ve (3) Ücret, söz konusu işveren tarafından ya da onun adına ödenmelidir.

Üçüncü koşul altında, işverenin istihdamın gerçekleştirildiği Devlette bir işyerinin bulunması halinde, istisna, ücretin söz konusu işyeri tarafından karşılanmaması koşuluyla tanınmaktadır. “Kendisi tarafından karşılanan” ifadesi, maddenin c) bendinin temel amacı ışığında yorumlanmalıdır; bu amaç, 2. fıkra da öngörülen istisnanın, 7. maddenin ilkeleri ve ücretin niteliği dikkate alındığında, istihdamın

15. Belirtmek gerekir ki 1963 Model Anlaşması’ndan beri bu hükümde hiçbir değişiklik yapılmamıştır.

16. Bu nedenle, b) bendinin bağlamına ve amacına uygun anlamlı bir yorumunun yapılabilmesi için, mali açıdan şeffaf kuruluşlar veya ortaklıklar gibi düzenlemeler söz konusu olduğunda, bu bendin ortaklar veya üyeler düzeyinde uygulanacağı dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla, b) bendinde yer alan “işveren” ve “mukim” kavramları, mali açıdan şeffaf bir kuruluş veya düzenleme düzeyinde değil, ortaklar veya üyeler düzeyinde uygulanır. Bu yaklaşım, 1. maddenin 2. fıkrası kapsamında, vergi anlaşmalarının diğer hükümlerinden yararlanmanın, mali açıdan şeffaf olarak değerlendirilen bir kurum veya düzenleme düzeyinde değil, ortakların veya üyelerin düzeyinde vergilendirilen gelire ilişkin olarak tanınması gerektiği yaklaşımıyla tutarlıdır. Bu yorum, ortakların veya üyelerin farklı Devletlerde ikamet ettikleri durumlarda zorluklar yaratabilecek olsa da bu tür zorluklar, örneğin, kurum veya düzenleme-deki hisselerin çoğunluğuna sahip olan ortakların veya üyelerin ikamet ettikleri Devlet (yani, indirimin en büyük kısmının talep edileceği Devlet) belirlenerek, karşılıklı anlaşma usulü vasıtasıyla ele alınabilir: OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 6.2.

icra edildiği Devlette yer alan bir işyerinin kazancının hesaplanmasında indirim konusu yapılabilecek ücretlere uygulanmamasını sağlamaktır.¹⁷

İlgili OECD ve BM Modellerinin (2017) 15(2)(b) ve (c) maddelerinde yer alan koşullar, bunların doğru bir şekilde uygulanabilmesi için “işveren” teriminin tanımlanmasını açıkça gerektirmektedir; Şerh ise bu fırsatı bir şekilde 15(1) maddesi ve “istihdam” terimine ilişkin belirgin boşluğu doldurmak için kullanmaktadır; yani OECD Modeli’nin (2017) 15(2) maddesine ilişkin Şerhte, istihdam kavramının ayrıntılı bir açıklaması sunulmakta olup, buna birbiriyle bağlantılı olan “işveren” teriminin analizi de eklenmektedir. Bununla birlikte, Şerh’in ilgili hükümlerinin temel amacının 15(2)(b) ve (c) maddelerinde kullanılan “işveren” teriminin anlamı konusunda rehberlik sağlamak olduğu sonucuna varanlara katılmamak zordur. (Pötgens, 2007: 11).

Politika perspektifinden bakıldığında, OECD/BM Modelleri’nin 15. maddesinin, ikamet ilkesinin önceliğine veya daha kesin bir ifadeyle, bir bireyin vergi ikametgahının, vergi anlaşması avantajlarından yararlanmayı ve kaynak devletin vergilendirme haklarının sınırlandırılmasını haklı kılan belirli bir Akit Devletle olan temel ilişkisinin yeterli kanıtı olduğu inancına dayandığı sonucuna varılabilir. Kaynak devlet bağlantısı, bireyin istihdamını gerçekleştirirken fiziksel olarak orada bulunması sayesinde kurulur ve istihdamın gerçekleştirildiği devletle daha önemli bir ilişkinin varlığına tanıklık eden ek faktörlere bağlıdır. Bu ek faktörler ya kaynak devlette geçici bir fiziksel mevcudiyet eşiğinin geçilmesi ya da böyle bir mevcudiyetin kalıcı olmaması durumunda, söz konusu istihdam için ödenen ücretin işverenin o devlette vergiye tabi vergi matrahını düşürmek için kullanılabilmesi halinde vergilen-

17. OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 7, 7.1.: İşverenin, işyerine atfedilebilen kârın hesaplanmasında ücret için fiilen bir indirim talep etmiş olması ya da olmaması kesin bir sonuç doğurmaz çünkü doğru test, işyerine atfedilebilen kârın belirlenmesinde söz konusu ücrete ilişkin olarak başka bir şekilde mevcut olan herhangi bir indirimin dikkate alınıp alınmayacağıdır. Bu test, örneğin, işyerinin kaynak ülkede vergiden istisna olması ya da işverenin hakkı olan bir indirimi talep etmemeye karar vermesi sonucunda hiçbir tutar fiilen düşülmemiş olsa bile yerine getirilmiş olacaktır. Test aynı zamanda, ücretin bir işyerine tahsis edilmemesi gerektiği için değil de sadece niteliği gereği indirilemediği durumlarda da (örneğin, Devletin, bir çalışan hisse senedi opsiyonu uyarınca hisse senedi ihracının bir indirime yol açmayacağı görüşünü benimsemesi durumunda) karşılanacaktır

dirme haklarının istihdamın gerçekleştirildiği devlete devredilmesidir. (Kostic, 2019: 195).

3.3. Değerlendirilme

3.3.1. İkamet İlkesine İlişkin Değerlendirme

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamındaki vergilendirme haklarını belirlemek için bir bireyin vergi ikametgahının kullanılmasının sağlamlığı iki açıdan tartışılabilir. Öncelikle ikametgahın belirlenmesinde kullanılan unsurların, bir kişinin belirli bir ülke ile güçlü ve derin kişisel bağlarını her zaman gösteren tarafsız kriterleri hala yansıtıp yansıtmadığı sorgulanabilir. Ancak böyle bir tartışma, aile ve daimi ikametgahın bu tür bir bağın gerçek ve nihai kanıtları olduğuna dair inancımızı destekleyen içgüdülerin sorgulanmasıyla sonuçlanacaktır. İkincisi gelir vergilendirmesinin, anlaşma avantajlarının sağlanması için yalnızca vergi ikametgahına dayanılmasına ilişkin endişelerden arınmış olup olmadığını ve olması gerekip gerekmediğini tartışılabilir. Bu tür endişeler tüzel kişilerin vergilendirilmesi alanında bir süredir mevcuttur ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilişkin genel söylemin bir parçası haline gelmiştir. Çok Taraflı Enstrümanın (MLI) kötüye kullanım karşıtı hükümleri incelendiğinde, basitleştirilmiş menfaat sınırlaması hükmü söz konusu olduğunda, mukim bireyin her zaman nitelikli kişi olduğu, şirketlerin ise bir çifte vergilendirme anlaşmasının avantajlarından yararlanabilmek için ek koşulları (yani Akit Devletin mukimi olmanın yanı sıra) yerine getirmeleri gerektiği ortaya çıkmaktadır. Çok Taraflı Enstrümanın temel amaç testi açısından bakıldığında, bir bireyin belirli bir yere yerleşme veya bu yeri küresel seyahatleri sırasında belki de daha kalıcı üslerden biri olarak kullanma kararının çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sağladığı avantajlardan yararlanma arzusundan kaynaklandığını düşünmek, özellikle de teamüller uygulandığında, oldukça zor olacaktır. Bununla birlikte, belirli bir ülkede yerleşik olmayan kişiler tarafından yalnızca temettü ödemelerini, yatırımcıların ikamet ettikleri devlet ile temettülerin kaynak devleti arasında mevcut olandan daha avantajlı bir stopaj vergisi rejimi altında kanalize etmek

amacıyla kurulan bir şirkete karşı temel amaç testinin keskin bıçağını kullanmakta tereddüt edilmeyecektir.

Bu makalenin devamında da temelde ücret gelirinin vergilendirmesi açısından, ikamet edilen devletin vergilendirme haklarının üstünlüğüne güvenmenin hala yeterli olup olmadığı tartışılacaktır. Zira ikamet artık, esas olarak vergi odaklı olmayan, kişinin kişisel koşullarının sonuçlarından türetilen tarafsız bir kriter değildir.

Günümüzde şirketler giderek daha sınırsız bir dünyada varlıklarını sürdürürken, ülkeler bireylerin küresel hareketliliğini kısıtlamak için göçmenlik yasalarına güvenmeye devam etmektedir. Ancak, bu günümüz gerçekliğini yansıtmamaktadır. Vatandaşlık ve ikamet, en güçlü ve varlıklı olanlar da dahil olmak üzere, dünyadaki çok sayıda ülke tarafından giderek artan bir şekilde satışa dahi sunulabilmektedir.¹⁸

Bir kişinin belirli bir yerle bağı kurmak için kişisel bağlantının eskimiş kavramlarını kullanan ikametgah kavramına veya bu bağlantıların kolayca gizlenmesine izin veren yasal kavramlara olan mevcut güven ve bir ülkenin vergi ikametgahının ve çifte vergilendirme anlaşmaları ağı, artık kendi topraklarıyla güçlü bir kişisel bağı olmayan bireylere koruma sağlayabilir. Örneğin, birçok ülke kendi topraklarında daimi bir konuta sahip olmayı vergi mukimliği için yeterli bir koşul olarak kabul etmektedir.

Ebeveynlerinin adresinde yaşayan ve kayıtlı olan bir kişi, kural olarak, ebeveynlerinin evinin bulunduğu ülkede daimi bir eve sahip olma eşliğini karşılayacak ve bu nedenle o ülkenin vergi mukimi olarak kabul edilecektir. Bununla birlikte, bir bireyin ikamet statüsü, kişi başka bir ülkeye taşındıktan sonra bile, orijinal adresten kaydını sildirmek için özel adımlar atılmadığı sürece, genellikle fiili olarak devam edecektir. Ayrıca, alternatif bir ülke ile yeterli bağlantı kurulmazsa, ki bu mobil

18. Gerçekten de 2015 Uluslararası Para Fonu Çalışma Belgesi Antigua ve Barbuda, Avustalya, Bulgaristan, Kanada, Kıbrıs, Dominika, Fransa, Yunanistan, Grenada, Macaristan, İrlanda, Letonya, Malta, Yeni Zelanda, Portekiz, St. Kitts ve Nevis, Singapur, İspanya, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'ni yatırım karşılığında vatandaşlık ve/veya ikamet sunan ülkeler olarak listelemektedir ve ilgili maliyetler Letonyada ikamet için oldukça mütevazı olan 35.000 Avro'dan eşdeğer Fransız ikamet için 10 milyon Avro'ya kadar değişmektedir: Xu, X. C., El-Ashram, A., Gold J. (2015), Too Much of a Good Thing? Prudent Management of Inflows under Economic Citizenship Programs, IMF Working Papers.

dünyamızda giderek daha mümkün hale gelmektedir, başka hiçbir ülke orijinal ikamet devletinin vergi ayrıcalıklarına itiraz etmeye kalkışmayabilir.

Özünde, küresel eğilimler ülkeleri sadece sermayenin değil insanların da hareketliliğini sağlamaya ve insanların kendi topraklarına taşınmaları ve yerleşmeleri için vergi teşvikleri sağlamaya itmektedir. Yüksek vasıflı kişileri çekmek amacıyla tasarlanan bu tür rejimler giderek daha popüler hale gelmekte ve çok sayıda ülkede uygulanmaktadır. Başka bir deyişle, insan sermayesine duyulan “açlık”, giderek artan sayıda hükümetin odağını yüksek net değere sahip bireylerden değerli bilgi ve becerilere sahip olanlara çevirmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla, vergi ikamet programları da dahil olmak üzere vatandaşlık ve ikamet programları yalnızca katlanarak büyümekle kalmayacak, aynı zamanda esasen bağımlı veya bağımsız hizmetler sunarak geçimini sağlayan kişilere giderek daha fazla odaklanacaktır. Böyle bir sonuç, çoğu gelişmiş ve gelişmekte olan ülkenin oldukça rahatsız edici demografik projeksiyonları tarafından da desteklenmektedir.

Dünyanın pek çok yerinde, bireylerin vergi ikametgâhı ya fiziksel mevcudiyet testine göre ve/veya vergi mükellefinin kişisel koşullarına ağırlık verilerek belirlenmekte olup, esas ikametgâhın bulunduğu ülkeye veya bireyin aile bağlarının en yakın olduğu ülkeye daha fazla ağırlık verilmektedir. Bu da aslında sorunun temelini oluşturmaktadır. Çok eski dönemlerden kalma mantık, belirli bir coğrafi noktada bir tür kalıcılık gerektiren yerleşik bir yaşam tarzını doğal kabul etmektedir. Binlerce yıllık deneyime dayanarak, aile sahibi olan bizlerin özgürce seyahat edemeyeceği ve ailelerinin sevdiklerinin yanına çekileceği kabul edilmektedir.

Esasen, yeni dijital dünya, binlerce yıl boyunca geliştirilen bu fikirlerin değiştiği bir dünyadır. Bireylerin vergi ikametgâhı fikrine güvenilirdi çünkü bu kavramın tanımlanmasında kullanılan kriterler tartışmasızdı. Ancak, zaman bunların giderek daha fazla tehdit altında olduğunu ortaya koyarken, yeni gerçekliğe uyması gereken ikametgâh kavramına yönelik tehdidi de ortaya çıkarmaktadır. Bu noktada bireylerin ikametgâhına ilişkin kuralları yeniden gözden geçirmenin ve şir-

ketlerin küresel pazardaki hareketliliklerinden kaynaklanan anlaşma suiistimallerini önlemek için getirilen önlemlere benzer önlemleri giderek daha hareketli hale gelen nüfusa uygulama fikri üzerinde düşünenin zamanı gelmiştir.

Anlaşma amaçları doğrultusunda bireylerin nitelikli ikametgahı fikri yeni gibi görünse de, bunun çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarımızda başlangıcından itibaren yer aldığı söylenebilir. Spesifik olmak gerekirse, OECD/BM Modellerinin (2017) 1. maddesi sırasıyla Sözleşmenin Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacağını öngörürken, “mukim” teriminin tanımı Modellerin 4. maddesinin 1. paragrafında yer almaktadır: Bu Sözleşmenin amaçları bakımından, *“bir Akit Devletin mukimi” terimi, o Devletin kanunlarına göre, ikametgahı, meskeni, yönetim yeri veya benzer yapıdaki diğer herhangi bir kriter nedeniyle o Devlette vergi mükellefi olan kişi anlamına gelir ve aynı zamanda o Devleti, o Devletin herhangi bir politik alt bölümünü veya mahalli idaresini ve o Devletin tanınmış bir emeklilik fonunu da kapsar. Bununla beraber, bu terim, yalnızca bu Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir veya bu Devlette yer alan sermaye dolayısıyla bu Devlette vergiye tabi olan kişileri kapsamaz.”*

Belirtmek gerekir ki ikametgâhın bir vergi mükellefi ile belirli bir ülke arasında gerçek bir bölgesel bağlantıyı yansıttığı muhakkaktır. Ancak, örneğin düğün töreni dışında ülkeye bir kez bile ayak basmamış olmasına rağmen, bir mukim ile evlilik nedeniyle sınırsız vergi yükümlülüğüne tabi olmak ile ülkeyi birkaç yıl önce terk etmiş olmasına rağmen, sırf kaydını sildirmedeği çocukluk evi kendi topraklarında bulunduğu için vergi mukimi olarak kabul edilmek arasındaki temel fark nedir? Vatandaşlık anlaşmanın sağladığı avantajlardan yararlanmayı garanti etmezken, nüfus kütüğündeki bir kaydın bunu sağlamasını nasıl haklı çıkarabiliriz?

Dolayısıyla, OECD/BM Modellerinin 4. maddesinin ardında yatan düşüncenin, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına yalnızca anlaşma ortaklarından en az biriyle ülkesel bağı olan bireylerin erişimine izin vermek olduğunu kabul edersek ve Modellerin hazırlandığı dönemde bireylerin ikametgâh ve yerleşikliklerinin kusursuz bütün-

lge sahip kriterler olarak grndgn kabul edersek, başlangıçtaki n koşulların btnlgnn ihlal edildiğinin açık olduğu durumlarda anlaşma avantajlarına erişim için gereken n koşulların daha fazla tanımlanması makul görünmektedir.

3.3.2. Dijital Göçebelerin Durumuna İlişkin Değerlendirme

3.3.2.1. Genel Olarak

Günümüzün dijital dünyasında, insanlar yalnızca belirli bir yere olan geleneksel kişisel bağlarını kaybetmekle kalmayıp, aynı zamanda iş kavramı da köklü bir değişim geçirmektedir. Birincil aracı dizüstü bilgisayar ı veya giderek artan bir şekilde tableti veya akıllı telefonu olan kişiler mevcutken sabit bir iş yerinden bahsetmek hala mantıklı mıdır? Belirli bir yerle ilgili gelir vergisi bağlantısı perspektifinden bakıldığında, istihdam gelirinin istihdamın gerçekleştirildiği yerden kaynaklandığı kurallar, istihdamın, özellikle de hareketliliğe en yatkın olan hizmet sektöründeki istihdamın nasıl gerçekleştirildiği konusunda kökten farklı bir vizyonla tasarlanmıştır. Sonuç olarak, vergilendirme amacıyla belirli bir kişiyi belirli bir ülkeye bağlamak gittikçe zorlaşmakla kalmakta, aynı zamanda modern teknoloji de istihdam gelirinin belirli bir coğrafi nokta ile ilişkilendirilme şeklini yeniden düşünmeye zorlamaktadır. (Kostic, 2019: 205).

Dünya teknolojik olarak daha gelişmiş ve insanlık daha göçebe hale geldikçe, istihdam gelirinin kaynağını yalnızca çalışanın işini yerine getirirken sahip olduğu nitelikli konumla eşitlemenin mantığını anlamak giderek zorlaşmaktadır. OECD bu nedenle birinci sütün ve ikinci stna ilişkin çalışmalar gerçekleştirerek dijitalleşmenin ülkelerin ver-

gi geliri üzerindeki etkilerini azaltmaya çalışmaktadır.¹⁹ Ancak ücret gelirine ilişkin kurallar, kurumlar vergisi kurallarına ilişkin gelişmelerin oldukça gerisinde kalmaktadır. İnsan ırkı bugüne kadar istihdam kavramının ve bireylerin statik doğasının değişmeden kalacağı varsayımına dayanmış ve sonuç olarak bu temelde elde edilen geliri dijital dünyanın güvensizliklerinden korumaya devam etmiştir. Ancak, binlerce yıldır ilk kez, insanlık göçebe yaşam tarzını giderek daha erişilebilir bulmaktadır ve vergi anlayışlarının bu yeni gerçekliğe uyum sağlaması gerekmektedir.

3.3.2.2. Dijital Göçebe Kavramının Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi Açısından Uygunluğunun Sorgulanması

Vergi anlayışlarında ücret geliri üzerindeki vergilendirme haklarının sınırlandırılmasına ilişkin hükümlerin hazırlanması amacıyla dijital göçebe referansının uygunluğuna itiraz etmek için çeşitli argümanlar ileri sürülebilir.

İlk olarak, insanlığın daha hareketli hale geldiği doğru olsa da kalıcı bir evi olmayan bireylere hala oldukça nadir rastlandığını varsayabiliriz. Dolayısıyla, dijital göçebeler kavramı eğlenceli bir yenilik olsa da vergi sistemlerimizle önemli bir ilgisi veya etkisi olmayan, varlıklı toplumlardaki aşırı ayrıcalıklı Y kuşağının geçici bir alışkanlığı olabilir. Vergi mevzuatları, vergi taleplerinin makul olmayan bir çaba sarf edilmeksizin yerine getirilemeyeceği sayı olarak düşük kesimlerini her zaman göz ardı etmiştir. Gezici gurbetçi nüfus en azından birkaç

19. OECD'nin "Birinci Sütun" (Pillar One) ve "İkinci Sütun" (Pillar Two) çalışmaları, küresel vergi reformu çerçevesinde hazırlanan ve özellikle dijital ekonomi ve çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesine odaklanan iki önemli düzenlemeyi ifade eder. Bu çalışmalar, OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Projesi'nin devamı niteliğinde olup, uluslararası vergi sisteminin adil ve etkin bir şekilde çalışmasını hedeflemektedir. OECD'nin Birinci Sütun çalışmaları, özellikle dijital ekonomide faaliyet gösteren büyük çok uluslu şirketlerin, faaliyet gösterdikleri ancak fiziksel olarak bulunmadıkları pazarlarda adil bir şekilde vergilendirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır. İkinci Sütun ise uluslararası vergi rekabetini sınırlandırmayı ve matrah aşındırmayı önlemeyi amaçlar. Bu çerçevede, çok uluslu şirketlerin herhangi bir ülkede çok düşük vergi oranlarından yararlanmasının önüne geçilmesi hedeflenir.

yıl boyunca tek bir ülkede kamp kuracak ve bu ülke her zaman olduğu gibi, ikamet ettikleri ülke olarak hizmet edecektir. Bu bağlamda aile unsuru giderek tartışmalı hale gelse bile, sınırsız vergi yükümlülüğünü ileri sürmek için sağlam bir referans noktası olarak daimi ikametgahın her zaman orada olacağı düşünülebilir. (Kostic, 2019: 205).

Ne yazık ki, bugün dünyadaki dijital göçebelerin gerçek sayısına ilişkin net bir veri bulunmamaktadır. Bazı araştırmalara göre ise dünyada 2024 yılında 35 Milyon Dijital göçebe yaşamaktadır.²⁰

Net bir sayı olmasa da mevcut gelişmeler bu sayının her geçen gün artacağını açıkça göstermektedir.²¹ Bu nedenle bu ilk argümana katılmak çok da kolay değildir.

İkinci argüman, dijital göçebenin çoğunlukla bir çalışan değil, bağımsız hizmet sunan bir girişimci olarak sayılacağından, bu makalenin OECD/BM Modelinin 15. maddesini birincil odak noktası olarak seçerek doğru bir başlangıç yapıp yapmadığı ile ilgilidir. Zira dijital ekonomide “çalışan” ve “bağımsız hizmet sunumu” (Türkiye açısından serbest meslek kazancı elde eden kişiler şeklinde düşünülebilir) kavramları giderek bulanıklaşmaktadır. Bu da şu ön soruyu akla getirmektedir: İstihdam ve bağımsız hizmet sunumu arasında belirgin bir ayrım noktası bulamazsak, bu faaliyetlerden elde edilen geliri farklı şekilde ele almak için gerekçemiz ne olacaktır?²² Bu tartışma ise çalışmanın devamında ayrıntısıyla yapılacaktır.

20. <https://www.localyze.com/blog/digital-nomad-statistics-trends-2023-2024> (Çevrimiçi)

21. Sayının her geçen gün artacağına ilişkin göstergeler şu şekildedir:

- Sadece bilişim teknolojilerindeki değil, seyahat ve finansman yöntemlerindeki (örneğin plastiğin nakit paraya üstünlüğü, ana caddelerdeki döviz satıcılarını geçersiz kılması) tüm teknolojik gelişmeler küresel göçebeliği mümkün kılmaktadır.

- Yasal ve sosyal gelişmeler bu eğilimi desteklemektedir: işveren olarak platformlar, Airbnb şeklinde konaklama ve daha da önemlisi ortak yaşam ortamları, özellikle aranan becerilere sahip olanlar için göçmenlik ve çalışma izni mevzuatında (örneğin Avrupa Birliği) daha fazla esneklik sağlamaktadır.

- Sosyolojik bir perspektiften bakıldığında, küresel göçebelik kavramının giderek daha yerleşik yaşam tarzına olumlu bir alternatif olarak algılandığı görülmektedir

22. Gerçekten de örneğin Türkiye'deki durum incelendiğine, yabancı şirketler adına Türkiye'de çalışan kişilerin çoğu zaman bir şahıs şirketi kurarak, yurtdışındaki şirkete hizmet ihraç etmiş gibi gösterildiği ancak gerçekte aradaki ilişkinin bir iş ilişkisi olduğu görülmektedir.

3.3.2.3. Dijital Göçebelere İlişkin OECD/BM Modellerinin (2017) 15. Maddesi Kapsamında Elde Edilen Sonuçların Vergi Teorisi Açısından Değerlendirilmesi

Bu kısımda ikametgah ya da kaynak vergilendirmesini haklı çıkaran hakim uluslararası vergilendirme teorisine karşı test edilmesi gereken birkaç senaryo oluşturmaya çalışılacaktır. Esasen, bu senaryoların sonuçlarını, ikamet edilen devlette ve/veya kaynak devlette gelirin vergilendirilmesini haklı gösteren hakim teorilerden en az biriyle, yani vergilendirmenin ikamet ilkesi, vergilendirmenin kaynak ilkesi, varış yeri ilkesi ve fayda ilkesi ile uyumlu hale getirmek mümkün olmalıdır.²³

Birinci örnek: A kişi X ülkesinde mukimdir. Ancak, kendi ülkesinin ikliminden memnun olmayan A, ziyaret ettiği ülkelerden herhangi birinin vergi mukimi olmasına yetmeyecek aralıklarla çeşitli yerlerde kalarak dünyayı dolaşmaya karar verir. A, X ülkesinde kayıtlı bir ikametgah adresini muhafaza ederek bu ülkenin vergi mukimi olmaya devam eder. Seyahatleri sırasında, A, Z ülkesinde mukim Z şirketinin bir çalışanı olarak çalışmakta, dizüstü bilgisayarını taşınabilir bir iş istasyonu olarak kullanmaktadır. Bu kişi tarafından gerçekleştirilen tüm işler, Z şirketinin mukim olduğu Z devletindeki iş amaçları için kullanılmaktadır. Ancak, modern teknolojiler ve iletişim araçları sayesinde, Z'ye gidip üstleriyle yüz yüze görüşmesine gerek kalmamaktadır.

İkinci örnek: Bu örnekte durum bir yukarıdaki örnekle aynıdır ancak tek fark Z şirketi için A, tarafından gerçekleştirilen tüm işlerin Z şirketinin dünyanın çeşitli ülkelerindeki müşterileri için kullanılmaktadır.

Çifte vergilendirme anlaşmalarının kurallarına bakacak olursak, uluslararası vergilendirmenin temel teorik çerçevesiyle çelişen biraz mantıksız bir sonuca varırız. Her şeyden önce, OECD Modelinin (2017) 15(2) maddesinde öngörülen üç kümülatif kriterin tamamının karşılanması nedeniyle kaynak temelli vergilendirme ilkesi uygulanmamaktadır. A, herhangi bir ülkede 183 günden fazla kalmamış, maaşı ise istihdamının gerçekleştirildiği ülkelerin hiçbirinde mukim olmayan veya işyeri bulunmayan bir işveren tarafından ödenmiştir.

23. Örnekler için bkzn: Kostic, s.207.

Örnek 1’de, A, Z ülkesindeki pazarın amaçları doğrultusunda Z şirketi tarafından istihdam edilmiştir. Ancak, çifte vergilendirme anlaşmalarımız kapsamında, vergilendirme haklarını tahsis etmek için çalışanın fiziksel varlığı testine dayandığımız için Z ülkesinin onu vergilendirmesi engellenmiştir. Kendisi Z ülkesinde mukim değildir ve dijital göçebe A istihdamını Z ülkesinde gerçekleştirmediğinden (istihdamın gerçekleştirilmesi “Çalışan çalışırken nerede bulunuyor?” sorusunun yanıtlanmasıyla belirlenir), Z ülkesi OECD/BM Modellerinin (2017) 15(1) maddesi uyarınca vergilendirme yetkisinden muaf tutulmuştur.

Örnek 2’de dijital göçebe Z şirketi tarafından dünyanın dört bir yanındaki pazarlar için istihdam edilmiştir. Bu ülkeler, istihdamın kendi topraklarında gerçekleştirilmiş olmasına rağmen, bu kişinin OECD/BM Modellerinin (2017) 15(2) maddesinde öngörülen üç kümülatif koşulun tamamını karşılaması nedeniyle vergilendirme yetkilerinin kesin olarak ikamet edilen devletin elinde kalması nedeniyle bu devletler onu vergilendirmekten alıkonulmuştur.

Bu durumlarda vergilerin, devlet mal ve hizmetlerinden elde edilen kullanım veya faydaya göre alınması gerektiği şeklindeki fayda ilkesine uyulmamaktadır. Başka bir deyişle, dijital göçebe, gelirini elde etmek için altyapısına güvendiği ülkelerin hiçbirinde vergilendirilmemektedir.

Sonuç olarak OECD/BM Modellerinin (2017) 15. maddesi hükümlerinin uygulanmasından çıkan sonuç, dijital göçebemizin ikamet ettiği devlet olan X devletinin, istihdam geliri üzerinde münhasır vergilendirme hakkına sahip olacağıdır.

Belirtmek gerekir ki doktrinde ikamet edilen devlette tek başına vergilendirme hakkının verilmesi sonucunu savunan görüşler de bulunmaktadır. Buna göre; bireyler söz konusu olduğunda, ikametgaha dayalı vergilendirme mantıklıdır. İlk olarak, bireyler açısından ikametgahın tanımlanması nispeten kolaydır. İkincisi, çoğu birey tek bir toplumun parçası olduğu için, dağıtımla ilgili kaygılar en etkin şekilde ikamet edilen ülkede ele alınabilir. Üçüncüsü, ikametgah siyasi bağlılıkla ör-

tüşür ve demokratik ülkelerde ikametgah vergilendirmesi temsili vergilendirme için bir vekildir. (Avi-Yonah, 2007: 11).

Bununla birlikte, dijital göçebe söz konusu olduğunda, yalnızca ikametgahı tanımlama kolaylığı eleştiriye açıktır, ancak kavramın zayıf noktası ikametgah değiştirme kolaylığıdır. Başka bir deyişle, eğer X ülkesi uygun değilse, dijital göçebe ikamet ülkesi olarak başka bir yetki alanı bulmaya çalışabilir. Seçilen bu ikamet ülkesi, vergi avantajı da sunuyorsa, dijital göçebemiz çifte veya üçlü vergilendirmeme gibi bir avantaja ulaşabilir. (Kostic, 2019: 211).

Mobil dünyamızda, bireylerin ikametine olan koşulsuz güvenimizin göreceli hale getirilmesinde alternatif bir yöntem bulunabilir; antlaşma avantajlarından yararlanmak için bireylerin nitelikli ikametinin bir türünün getirilmesi gerekir. (Kostic, 2019: 212). Bunun için OECD/BM Modellerinin 15. maddesinin ikinci paragrafındaki (b) ve (c) bentlerinin silinmesi ve (a) bendinde öngörülen zamansal sınırlamanın kısıtlanması uygun olacaktır.

İkamet edilen devletin asli konumunu korumasını sağlayacak bir diğer yöntem ise, OECD Modelinin (2017) 15(2) maddesi kapsamında sağlanan muafiyetin kaldırılması ve belki de sadece mevcudiyet eşiğinin korunması, ancak modern ortamda artık uygulanabilir olmadığı için 183 günden daha uygun bir seviyeye indirilmesi olabilir. İdari zorluklar, ikamet devletinin toplanan vergi gelirlerinin uygun bir kısmını kaynak devlete aktaracağı bir yeniden dağıtım mekanizmasının devreye sokulmasıyla önlenebilir.

3.3.3. İstihdam Kavramı Açısından Değerlendirme

Yukarıda da ayrıntısıyla tartışıldığı üzere OECD/BM Modelleri'nin (2017) 15. maddesi, istihdama ilişkin olarak elde edilen ücretlerin vergilendirilmesine ayrılmıştır. Başka bir deyişle, OECD/BM Modellerinin (2017) 15. maddesi hükümlerinin uygulanması ancak bir istihdam ilişkisi durumunda gerçekleşebilir. Dolayısıyla, istihdamı neyin oluşturduğu sorusu sorulmalıdır. Ayrıca, kaynak devletin kendi topraklarında istihdamın gerçekleştirilmesinden elde edilen ücreti vergilendirme hakkına sahip olduğu yönündeki genel kuralın istisnası, kısmen, istihdam edilen bireyin işverenini tam olarak belirleyebilmemize bağlıdır.

OECD/BM Modelleri (2017) bu terimin tanımını vermemektedir ve yorumlama amacıyla Modellerin 3(2) maddesine atıfta bulunmamız gerekmektedir: *“Sözleşmenin bir Âkit Devlet tarafından herhangi bir zamanda uygulanmasına ilişkin olarak, burada tanımlanmayan herhangi bir terim, bağlam aksini gerektirmedikçe, Sözleşmenin uygulandığı vergilerin amaçları bakımından o Devletin mevzuatı uyarınca o anda sahip olduğu anlamı taşıyacaktır; bu Devletin yürürlükteki vergi kanunları uyarınca sahip olduğu anlam, bu Devletin diğer kanunları uyarınca bu terime verilen anlamdan daha üstün olacaktır.”*

Geleneksel vergi anlaşması uygulaması perspektifinden bakıldığında, OECD/BM Modelleri’nin (2017) 3(2) maddesine tekabül eden hükme dayanmak zorunda kalmamız halinde, Akit Devletler arasında potansiyel bir anlaşmazlık konusu ortaya çıkmaktadır. Örneğin, bir ülkenin, mevcut durumu istihdam ilişkisi olarak yorumladığı diğer ülkenin ise bunu bağımsız bir hizmet sunumu olarak gördüğü bir olayın ortaya çıkma ihtimali kuvvetlidir.²⁴ Böyle durumların varlığında ise çifte vergilendirme veya çifte vergilendirmeme gibi sonuçlar oluşabilir.²⁵

Akademik literatür, 2010 yılından itibaren OECD Modeli’nin 15. maddesine ilişkin şerhin, söz konusu ilişkinin aslında bir istihdam ilişkisi olup olmadığının belirlenmesinde önceliğe sahip olması gerekenin faaliyetlerin gerçekleştirildiği devlet olduğu kuralını açıkça ortaya koyduğu yönünde görüşler (De Broe, 2015: 1145)²⁶ sunmaktadır.²⁷

24. Ayrıca bknz: Praschl (2005: 214).

25. Örneğin, bir profesörün geçici olarak yurtdışında ders verdiğini varsayalım. Eğer çalışılan Devlet OECD madde 15 kapsamında vergilendirme hakkına sahip olduğunu belirlerken, mukim Devlet bunun OECD Madde 7 kapsamında vergilendirilen bağımsız hizmetlerden elde edilen gelir olduğunu iddia ederse, çifte vergilendirme ortaya çıkabilir: De Broe (2015: 1142-1143).

26. Ayrıca bknz De Broe (2015: 1124).

27. Benzer yönde 2010 öncesinde dahi mahkeme kararları da bulunmaktadır. Squirrell v. HMRC davasında, Birleşik Krallık Özel Komisyonu önünde, ABD ile Birleşik Krallık arasındaki 1975 tarihli Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın 15. maddesinin, “bir işle ilgili olarak... elde edilen maaşlar, ücretler ve diğer benzer ücretler” olduğu gerekçesiyle bir fesih ödemesine uygulanıp uygulanmayacağı sorusu gündeme gelmiştir. Ödemenin ihbar tazminatı olarak alındığı, yani kişinin ihbar süresini tamamlaması istenseydi alacağı ücretin yerine geçtiği tespit edilmiştir. Özel Komisyon Üyesine göre, “maaşlar ücretler ve diğer benzer ücretler” tanımlanmamış terimlerdir ve bu nedenle OECD Madde 3(2) uyarınca, Birleşik Krallık Vergi Hukukundaki anlamları verilmelidir

Gerçekten de OECD'nin 15. maddeye ilişkin 2010 şerhinde anlaşmanın yorumlanmasına ilişkin herhangi bir ifade yer almamakta ve 8.4, 8.7 ve 8.10 numaralı maddelerde bunun anlaşmayı uygulayan Devletin iç hukukuna ilişkin bir mesele olduğu belirtilmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki ulusal hukuka ilişkin hükümler sadece anlaşma hükümlerinin ilgili terime ilişkin açık bir tanım vermediği durumlarda uygulanabilir.²⁸

OECD Madde 3(2) uyarınca, terim tanımlanırken sadece vergi hukuku değil, herhangi bir iç hukuk dikkate alınmalıdır, ancak terimin vergi amaçları için anlamı, terimin diğer kanunlar kapsamındaki anlamından üstün olacaktır. Bu nedenle, “istihdam”ın iç hukuktaki tanımına bakıldığında, öncelikle iç vergi hukukundaki tanımın dikkate alınması gerekir. Eğer böyle bir tanım yoksa, o zaman iş hukuku gibi diğer hukuk alanlarında kullanılan “istihdam” tanımı uygulanabilir. (De Broe, 2015: 1147).

Belirtmek gerekir ki faaliyetlerin gerçekleştirildiği devletin bir istihdam ilişkisinin var olup olmadığını belirleme hakkı çeşitli sınırlamalara tabidir. İlk olarak, belirli bir antlaşmanın içeriği aksini gerektiriyorsa, çalışma Devletin iç hukuku uygulanmayabilir. (OECD Model Anlaşma Şerhi Para. 8.4. ve 8.7) Bu, OECD ve BM Model Anlaşmalarının Madde 3(2)'deki, “bağlam aksini gerektirmedikçe, antlaşmayı uygulayan Devletin iç hukukuna başvurulmasına izin verildiği” hükmünden kaynaklanmaktadır. İkinci olarak, ikamet edilen Devlet faaliyetlerin gerçekleştirildiği Devletin tespitine katılmayabilir. Son olarak, çalışma Devletin bir istihdam olup olmadığını belirleme hakkı da şerhte belirtilen kriterlere tabidir.²⁹

28. Böyle bir durum, OECD Modelinin 23 A ve 23 B Maddelerine ilişkin şerhin (2017) 32.3. paragrafında yer alan şu hükümle de uyumludur “Kaynak Devlet ile mukim Devlet arasındaki iç hukuk farklılıkları nedeniyle, kaynak Devletin belirli bir gelir veya sermaye unsuruna ilişkin olarak, mukim Devletin aynı gelir veya sermaye unsuruna uygulayacağından farklı Sözleşme hükümlerini uygulaması halinde, gelir yine de kaynak Devlet tarafından yorumlandığı ve uygulandığı şekliyle Sözleşme hükümlerine göre vergilendirilir. Dolayısıyla, böyle bir durumda, her iki Madde de iç hukuktaki bu farklılıklardan kaynaklanan vasıf uyumsuzluğuna bakılmaksızın, mukim Devlet tarafından çifte vergilendirmenin önlenmesini gerektirmektedir.”

29. Buradaki kriterlerin tek tek değerlendirilmesi çalışmanın boyutunu aşacaktır. Bu nedenle ayrıntılı bilgi için bkz: De Broe (2015: 1147-1152).

2010 sonrasında OECD Model Anlaşması artık neyin bir istihdam ilişkisi olup olmadığı konusunda bir rehberlik sağlamaktadır. Ancak OECD Model Sözleşmesi, bir istihdamın olup olmadığının nasıl belirleneceği konusunda kesin bir görüş belirtmemektedir. Esas olarak, 8-8.28, ya çeşitli devletlerin mevcut uygulamalarının bir açıklaması olarak (para. 8.2.&8.4) ya da “benimsemekte serbest” (para. 8.3.), “olabilir” (para. 8.6) ve “ilgili olabilir” (para. 8.14) terimleri kullanılarak öneri olarak yazılmıştır. Eğer ikamet devleti farklı bir düşüncede olursa, bir Karşılıklı Anlaşma Prosedürünün yürütülmesi gerekebilir. (De Broe, 2015: 1152).

“Çalışan”, “işveren” ve “istihdam” terimlerinin yorumlanmasına daha fazla ışık tutabilecek şerh hükümlerini analiz etmeden önce belirtmek gerekir ki buradaki asıl tartışma bireyin “çalışan” olup olmadığı sorusunu yanıtlamaya değil, diğer kişi tarafından resmi olarak istihdam edilmesine rağmen, gönderildiği kişinin işçisi olarak kabul edilip edilemeyeceği sorusunu yanıtlamaya yöneliktir. Bu noktada iki farklı örneği birbiri ile karşılaştırmak gerekmektedir.

Örnek 1: A kişisi, mukim olmayan bir teşebbüsle belirsiz bir sözleşme ilişkisi içerisinde ve bu teşebbüs için belirli bir ülkede çalışmak üzere gönderilmiştir. Ev sahibi devlette mukim teşebbüslere herhangi bir hizmet sunulmamaktadır. OECD Modelinin (2017) 15. maddesinin bu bireyin gelirine uygulanıp uygulanmayacağını belirlemek için, akdi ilişkinin istihdam ilişkisi olup olmadığı sorusuna cevap vermemiz gerekir.

Örnek 2: B kişisi, mukim olmayan bir işletmeyle istihdam ilişkisi içindedir ve 183 günden az bir süre için o ülkede yerleşik bir işletmeye hizmet sunmak üzere belirli bir ülkede çalışmak üzere gönderilir. İstihdamın gerçekleştirildiği devletin söz konusu istihdamla ilgili olarak elde edilen geliri vergilendirme hakkına sahip olduğuna ilişkin genel kuraldan muaf olup olmadığını belirlemek için, bireyin ücretinin istihdamın gerçekleştirildiği devletin mukimi olan bir işveren tarafından veya onun adına ödenip ödenmediğini belirlememiz gerekir. Diğer bir deyişle, kişi ile işin yapıldığı Devlette mukim olan teşebbüs arasındaki

ilişkinin niteliğini ve söz konusu teşebbüsün bu kişinin işvereni olarak kabul edilip edilemeyeceğini belirlememiz gerekmektedir.

İlk senaryoda, bireyin hizmet sunduğu işletmeye ilişkin konumunun bağımsız bir yüklenici mi yoksa bir çalışan mı olduğu belirlenmelidir. İkincisinde ise, halihazırda başka bir kişi tarafından resmi olarak istihdam edilen bir birey ile hizmet sunduğu işletme arasındaki ilişkinin gerçek niteliği belirlenmelidir. Görüşümüze göre, bu iki senaryonun çözümünde kullanılacak hukuki analizin aynı öncüllere dayanması gerektiğinden, daha genel yorum ilkelerini çıkarmak amacıyla, şerhte yer alan ve açıkça ikinci senaryonun çözümüne ilişkin olan sonuçlara güvenilebilir.

“Belirli durumlarda, bir Devlette diğer Devletin mukimi olan bir kişi tarafından ilk Devletin bir teşebbüsüne (veya bu Devlette bir işyerine) verilen hizmetlerin, 15. maddenin uygulandığı istihdam hizmetlerini mi yoksa 7. maddenin uygulandığı ayrı bir teşebbüs tarafından verilen hizmetleri mi oluşturduğunu veya daha genel olarak istisnanın uygulanıp uygulanmayacağını belirlemenin zor olabileceğine” ilişkin genel bir giriş ifadesinin ardından, Şerhte şu hususlara dikkat çekilmektedir: “Bazı Devletlerde, manipülasyona ilişkin bazı kanıtlar olmadığı sürece, resmi bir sözleşme ilişkisi vergi amaçları açısından sorgulanmayacaktır ve bu Devletler, iç hukuk meselesi olarak, istihdam hizmetlerinin yalnızca resmi bir istihdam ilişkisinin olduğu durumlarda sunulduğunu kabul edeceklerdir. Başka bir deyişle, Şerh, bazı devletlerin “istihdam” terimini resmi bir istihdam ilişkisi ile eş tuttuğunu belirtmektedir.”³⁰

Şerh, “istihdam” kavramını anlamaya yönelik alternatif bir yaklaşım olarak, daha öz odaklı bir yaklaşım önermektedir: “Bununla birlikte, birçok Devlette, bir birey tarafından bir işletmeye sunulan hizmetlerin bir istihdam ilişkisi (hizmet sözleşmesi) kapsamında sunulmuş sayılması gereken durumları, bu tür hizmetlerin iki ayrı işletme arasında hizmet sunumuna ilişkin bir sözleşme (hizmet sözleşmesi) kapsamında sunulmuş sayılması gereken durumlardan ayırmak amacıyla çeşitli yasal veya içtihadi kurallar ve kriterler (örneğin, şekilden ziyade esas kuralları) geliştirilmiştir. Bu ayrım, 15. madde hükümlerinin, özellikle

30. OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 8.2.

de 2 b) ve c) bentlerinin uygulanmasında önemini korumaktadır. Paragraf 8.11’de açıklanan sınıra tabi olarak ve belirli bir sözleşmenin bağlamı aksini gerektirmedikçe, bir kişi tarafından o Devlette sunulan hizmetlerin bir istihdam ilişkisi içinde verilir verilemediğini belirlemek kaynak Devletin iç hukukunun bir meselesidir ve bu belirleme o Devletin Sözleşmeyi nasıl uygulayacağını düzenleyecektir.”³¹

Görüldüğü üzere şerh bazı ülkelerin “resmi yaklaşımı” kabul edebileceğini belirtirken bazı ülkelerin ise “özün biçime önceliği” yaklaşımını kabul edebileceğini vurgulamaktadır.³²

Şerhte sunulan iki yaklaşım arasındaki nihai farkı anlamak oldukça zordur, çünkü ikincisinde “istihdam” aynı zamanda iş ilişkisi olarak tanımlanmaktadır, ancak bu ilişki şekilden ziyade öze atıfta bulunularak belirlenmektedir. Bununla birlikte, manipülasyona ilişkin bazı kanıtların varlığı halinde resmi sözleşme ilişkilerinin vergi amaçları açısından sorgulanmasına yapılan atıf, en azından vergi perspektifinden bakıldığında, sunulan iki yaklaşım arasındaki farkı bulanıklaştırma eğilimindedir.

Ancak, yorum her iki yaklaşım arasında gidip geldiği için bu hükümler net bir yapıya sahip değildir.³³ Şerh daha sonra her iki yaklaşım için de geçerli olan hükümleri ortaya koymaktadır.

OECD Modelinin (2017) 15. maddesine ilişkin şerhin 8.5 ve 8.6 numaralı paragrafları incelendiğinde, muğlak bir hükmün olduğu görülmektedir. OECD Modeli’nin 15. maddesine ilişkin şerhin 8.5. Paragrafı, ilgili yerel vergi mevzuatının resmi bir hizmet sözleşmesi kapsamında sağlanan hizmetleri istihdam hizmetleri olarak değerlendirebileceğini belirtmektedir. OECD Modeli’nin 15. maddesine ilişkin şerhin 8.6. paragrafı ise terimin iş ilişkisi anlamında daha dar olan kapsamına geri dönmektedir: “Bu gibi durumlarda, ilgili iç hukuk, hizmetlerin resmi sözleşmelerde nasıl nitelendirildiğini göz ardı edebilir. Birey ile söz ko-

31. OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 8.4.

32. Belçika’nın ülke olarak “resmi yaklaşımı” yaklaşımı kabul ettiği, Almanya, Hollanda, Danimarka, Birleşik Krallık ve Norveç’in ise “özün biçime önceliği” yaklaşımını kabul ettiği belirtilmektedir: De Broe (2015: 1152-1153).

33. Gerçekten de incelendiğinde görülmektedir ki “resmi yaklaşım” paragraf 8.2, 8.3 ve 8.8. de tartışılmıştır, “özün biçime önceliği” yaklaşımı ise 8.4’de tartışılmıştır.

nusu işletme arasında bir istihdam ilişkisi olduğu sonucuna varmak için öncelikle birey tarafından sunulan hizmetlerin niteliğine ve hizmetleri satın alan işletme tarafından yürütülen işle bütünleştirilmesine odaklanmayı tercih edebilir.”

İş hukukunun açıkça aksini belirttiği durumlarda vergi mevzuatının bağımsız olarak bir iş ilişkisinin var olduğu sonucuna varamayacağı akla yatkındır; “Bu gibi durumlarda” sözleriyle başlayan 8.6. paragraf ise OECD Modeli’nin 15. maddesine ilişkin Şerh’in bir önceki paragrafında yer alan analizin bir devamı olmaktan başka bir şekilde anlaşılamaz. Dolayısıyla, bu iki hükmün, bir iş mahkemesinin bu tür bir yorumu onaylayıp onaylamadığı sorusuna bakılmaksızın, farklı resmi görünümüne rağmen belirli bir ilişkinin vergi amaçları için bir iş ilişkisi olarak nitelendirilmesi gerektiğini iddia etmenin mümkün olacağını teyit ettiği sonucuna varılmalıdır. Ancak, birincil iş mevzuatının belirli sözleşme biçimlerinin bir istihdam ilişkisi yaratma kabiliyetini şüpheye yer bırakmayacak şekilde reddettiği durumlarda, vergi mevzuatı, vergi anlaşması amaçları doğrultusunda, bunu bağımsız olarak yapamaz; çünkü bu, öze ilişkin bir yaklaşımın değil, ayrı bir uluslararası vergi iş hukukunun varlığına işaret eder. (Kostic, 2019: 214).

Şerh, istihdam kavramına ilişkin tartışmayı herhangi bir çözüme kavuşturmadan sona erdirmektedir, zira istihdam kavramının sözleşmeyi uygulayan devletin iç hukukuna uygun olarak belirleneceği yönündeki ifadenin ardından, söz konusu devletin belirli bir sözleşmenin içeriğine uyma ve belirlemesini objektif kriterlere dayandırma yönünde oldukça geniş ve kesin olmayan bir yükümlülüğü gelmektedir: “Örneğin, bir Devlet, ilgili olgular ve koşullar altında, bu hizmetlerin iki ayrı işletme arasında akdedilen bir hizmet sunumu sözleşmesi kapsamında sunulduğunun açıkça görüldüğü durumlarda, iç hukuku uyarınca hizmetlerin istihdam hizmeti olarak kabul edildiğini iddia edemez. Devletlerin, açıkça istihdam ilişkisinin bulunmadığı durumlarda hizmetleri istihdam hizmeti olarak kabul etmelerine veya mukim olmayan bir kişi tarafından işletilen bir işletmenin kendi personeli aracılığıyla mukim bir kişi tarafından işletilen bir işletmeye hizmet sağladığının açık olduğu durumlarda bu işletmenin işveren niteliğini reddetmelerine izin verilmesi halinde, 15. maddenin 2.

paragrafı kapsamında sağlanan kolaylık anlamsız hale gelecektir. Buna karşılık, bir birey tarafından sunulan hizmetlerin bir Devlet tarafından iki teşebbüs arasında akdedilen bir hizmet sözleşmesi kapsamında değil de bir istihdam ilişkisi kapsamında sunulmuş olarak kabul edilebileceği durumlarda, söz konusu Devlet mantiken bireyin resmi işvereni olan teşebbüsün işlerini yürütmediğini de dikkate almalıdır; bu durum, örneğin, söz konusu teşebbüsün bireyin faaliyetlerini gerçekleştirdiği yerde bir işyerine sahip olup olmadığının belirlenmesi amacıyla ilgili olabilir.”³⁴

2010 yılında, OECD Modelinin 15. maddesine ilişkin Şerh’e, bir istihdam ilişkisinin belirlenmesini sağlayacak 8.13. ve 8.14. paragraflar eklenmiştir. Paragraf 8.13’e göre³⁵, bir istihdam ilişkisi, bir bireyin hizmetlerinin, hizmetlerin sunulduğu işletmenin işinin ayrılmaz bir parçasını oluşturduğu ve bu işletmenin bireyin çalışmasıyla sağlanan sonuçların sorumluluğunu veya riskini de taşıdığı bir ilişkidir. OECD Modeli’nin 15. maddesine ilişkin şerhin 8.13. paragrafının içeriğini, istihdam kavramına ilişkin ortak uluslararası anlayışın kesin bir ifadesi olarak değerlendirmemek oldukça zordur. Ancak, böyle bir tanımın bir dizi senaryonun çözümünü kolaylaştırmayacağı için pratikte pek bir işe yaramayacağı kolaylıkla iddia edilebilir.

8.13. paragraf bir istihdam ilişkisinin var olup olmadığının belirlenmesi bakımından iki adımlı bir analiz sunmaktadır (İstihdam testi)³⁶. İlk olarak, iki alt testi olan “hizmetlerin niteliği” (entegrasyon testi) testi uygulanacaktır: (a) çalışanın hizmetlerinin işverenin ticari faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçasını oluşturup oluşturmadığı ve (b) çalışanın işinin sonuçlarına ilişkin riski kimin taşıdığı (girişimcilik riski testi). Bu ilk teste dayanarak, istihdam ilişkisinin resmi ilişkiden farklı olduğu

34. OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 8.11.

35. OECD Model 2017, 15. Madde Şerhi, Para. 8.13.

36. İstihdam testi kriterleri iki amaç için tasarlanmıştır. Birincisi, bir istihdam ilişkisi olup olmadığının belirlenmesini sağlamak, ikincisi ise bir istihdam ilişkisinin varlığı tespit edildikten sonra Madde 15(2)’nin amaçları doğrultusunda “işverenin” kim olduğunu belirlemektir. İstihdam testi her iki soruyu da cevaplamak için uygulanır ve aradaki fark, ilk sorgulama için hizmet sağlayıcı (çalışan/bağımsız yüklenici) ve hizmet alıcının (işveren/müşteri) ilgili hak ve yükümlülüklerinin karşılaştırılması gerektirir.

ortaya çıkarsa, ikinci adım uygulanır (kontrol testi) ve 8.14’de belirtilen kriter olaya uygulanır. (De Broe, 2015: 1156)³⁷:

“ - *işin nasıl yapılması gerektiği konusunda bireye talimat verme yetkisine kimin sahip olduğu; - işin yapıldığı yeri kimin kontrol ettiği ve bu yerin sorumluluğunun kime ait olduğu;*

- *bireyin ücretinin resmi işveren tarafından doğrudan hizmetlerin sağlandığı işletmeden tahsil edildiği;*

- *iş için gerekli araç ve gereçleri bireyin kullanımına kimin sunduğu;*

- *işi yapan bireylerin sayısını ve niteliklerini kimin belirlediğini;*

- *işi yapacak bireyi seçme ve bu amaçla söz konusu bireyle yapılan sözleşmeye dayalı düzenlemeleri feshetme hakkına kimin sahip olduğunu;*

- *söz konusu bireyin çalışmasıyla ilgili disiplin yaptırımları uygulama hakkına kimin sahip olduğunu;*

- *söz konusu bireyin tatillerini ve çalışma programını kimin belirlediğini.”*

Şerh’in atıfta bulunduğu objektif kriterler ancak “istihdam” terimine ilişkin bir tür ortak anlayış anlamına gelebilir; bu anlayış sınırdaki vakaları kapsayacak kadar geniş, ancak aynı zamanda bunları dışarıda bırakacak kadar da esnektir ve Akit Devletlerin ortak uluslararası anlayışa göre istihdamı temsil edemeyecek kavramları iç mevzuatlarına dahil ederek OECD Modelinin 15. maddesi hükümlerini anlamsız hale getirmelerini önlemektedir. Düşüncemiz OECD Modeli’nin 15. maddesine ilişkin Şerh’in “istihdam” terimini, vergi kökenine dayalı olmayan ve ortak bir tanımı verilemeyen, ancak yalnızca bir istihdam ilişkisinin var olamayacağı temel ortak özellikleri özetleyebileceğimiz bir istihdam ilişkisine atıfta bulunmak olarak yorumladığı sonucuna götürmektedir: bağımlılık, tabi olma ve ücretlendirme.

37. Bu ilk teste dayanarak, hizmetlerin niteliği resmi ilişkinin incelemeye dayanması gerektiğini gösteriyorsa, ikinci adım tartışmalı bir şekilde uygulanmamalıdır. Mevcut yorumu eleştiren bazı akademisyenler, bir istihdam ilişkisinin var olup olmadığını belirlemek amacıyla, kontrol testinin entegrasyon testinden daha önemli olduğunu ve birçok ülkenin entegrasyon testine geçmeden önce kontrol testini uyguladığını belirtmişlerdir

“İstihdam” terimine ilişkin ortak bir anlayış gerçekten mevcutsa, OECD Modeli’nde veya en azından Şerh’te bu terimin özerk bir tanımının yapılması gerektiği şeklindeki sıradan sonuca ek olarak, istihdam ilişkisi gibi akışkan iş hukuku kavramlarına güvenmenin vergi anlaşmalarının geleceği açısından yaratabileceği potansiyel tehlikelere ilişkin daha geçerli bir sonuç da çıkarılabilir. İş hukukundaki gelişmeler, çalışanın kim olduğunun, işverenin kim olduğunun ve istihdam ilişkisini neyin oluşturduğunun artık kesin olmadığı bir ekonomik ortamda çalışanların haklarını korumak için çaba gösterecektir. Uluslararası vergi hukuku, iş hukuku ile aynı amaca sahip değildir ve “yabancı” kavramları vergi mevzuatının kapsamına sokarken bu öncül akılda tutulmalıdır.

Birleşik Krallık İş Mahkemesi’nde görülen Uber davası da bu makalenin fikrine katkıda bulunmaktadır, çünkü sadece iş hukuku terminolojisini anlamada gelecekte karşılaşılabilecek engelleri teyit etmekle kalmakta, aynı zamanda yeni dijital ekonominin sadece çalışan statüsünü karmaşıkleştirmede, belki de bizi çalışan ve bağımsız yüklenici ikileminden tamamen uzaklaştırdığını göstermektedir. Birleşik Krallık İş Mahkemesi, Uber sürücülerinin işçi olarak kabul edilip edilemeyeceğini belirlerken aşağıdaki analizi ortaya koymuştur:³⁸

“92. [...] Sürücüler, kuruluşun hizmetlerini sunduğu ve kar elde ettiği vasıflı işgücünü sağlamaktadır. Değerlendirmemizi ... özellikle aşağıdaki hususlara dayandırıyoruz:

(1) Sürücü Şartlarında, ULL’nin sürücülerin temsilcisi olduğunu iddia etmesi ile rezervasyonları kabul etme veya reddetme konusunda “tek ve mutlak takdir yetkisine” sahip olduğu iddiası arasındaki çelişki.

(2) Uber’in sürücülerle mülakat yaptığı ve işe aldığı gerçeği.

(3) Uber’in kilit bilgileri (özellikle yolcunun soyadı, iletişim bilgileri ve varış noktası) kontrol etmesi ve sürücüyü bu bilgilerin dışında tutması.

(4) Uber’in sürücülerden yolculukları kabul etmelerini ve/veya yolculukları iptal etmemelerini istemesi ve bu gereklilikleri ihlal eden sürücü-

38. UK: EAT, 10 Nov. 2017, Uber B.V., Uber London LTD, Uber, Britania LTD v. Asslam, Farrar, Dawson and others, No: UKEAT/0056/17/DA

leri işten çıkararak bu gerekliliği yerine getirmesi. (5) Uber'in (varsayılan) rotayı belirlediği ve sürücünün kendi sorumluluğunda bu rotadan ayrıldığı gerçeği.

(6) UBV'nin ücreti sabitlemesi ve sürücünün yolcu ile daha yüksek bir meblağ üzerinde anlaşamaması. (Daha düşük bir ücret üzerinde anlaşmaya varma özgürlüğü açıkça geçersizdir.)

(7) Uber'in sürücülere çok sayıda koşul dayatması (kabul edilebilir araçların sınırlı seçimi gibi), sürücülere işlerini nasıl yapacakları konusunda talimat vermesi ve çeşitli şekillerde görevlerini yerine getirirken onları kontrol etmesi.

(8) Uber'in derecelendirme sistemi aracılığıyla sürücüleri bir performans yönetimi/disiplin prosedürüne tabi tutması.

(9) Uber'in iadelerle ilgili konuları, bazen ücreti etkilenecek olan sürücüyü bile dahil etmeden belirlediği gerçeği.

(10) Garantili kazanç programı (her ne kadar artık durdurulmuş olsa da).

(11) Uber'in, eğer sürücüler gerçekten kendi hesaplarına iş yapıyor olsalardı, kendilerine düşecek olan zarar riskini kabul etmesi.

(12) Uber'in, sürücü hakkındaki şikayetler de dahil olmak üzere yolcuların şikayetlerini ele alması.

(13) Uber'in sürücülerin şartlarını tek taraflı olarak değiştirme yetkisini saklı tutması”

Birleşik Krallık İstihdam Mahkemesi'nin dayandığı kriterler ile OECD Modelinin (2017) 15. maddesine ilişkin Şerhin 8.13. ve 8.14. paragraflarında yer alan istihdam ilişkisinin tanımı ve varlığının tespitinde kullanılan testler karşılaştırıldığında, Uber sürücülerinin, araç çözüm olmaksızın sadece iki seçenek (çalışan veya bağımsız yüklenici) arasında bir seçim yapılmasını öngören çifte vergilendirme anlaşmaları açısından şirketin çalışanı olup olmadığı sorusu akla gelmektedir.

Uber işçileri için sorunun özü, en temel özellikleri bakımından bağımsız yüklenicilere veya çalışanlara benzememeleridir. Çalışanlar ti-pik olarak çok az bireysel pazarlık gücüne sahiptir ve sonuç olarak ne

aracılarla ne de nihai müşterileriyle, çalışanlara sağlanan koruma ve faydaları kendileri için güvence altına alabilecek sözleşmeler müzakere etme kabiliyetine sahip değildir. Ücretlerini veya hizmet şartlarını müzakere etme özgürlüğüne sahip olmadıkları için gerçek bağımsız yüklenici değildirler. Ancak araçlarla olan ilişkileri, bu araçlardan bağımsız çalışanların ekonomik güvenliğinin tüm yönlerinin sorumluluğunu üstlenmelerini isteyecek kadar bağımlı, derin, kapsamlı veya uzun süreli değildir. Onlar gerçek çalışanlar değildir. Dolayısıyla, mevcut çalışan-bağımsız yüklenici ikilemi bu yeni ve gelişmekte olan koşullarda tatmin edici veya güvenilir bir yol sunmamaktadır. Bu yeni çalışma biçimlerini geleneksel istihdam ilişkisine zorlamak, işçiler, tüketiciler, işletmeler ve ekonomi için olumsuz sonuçlar doğurarak çevrimiçi aracılı çalışmanın ortaya çıkmasına yönelik varoluşsal bir tehdit oluşturabilir. Aynı zamanda, koşulları her iki tanıma da kolayca uymayan işçileri sınıflandırmak için mevcut çalışan-bağımsız yüklenici ikilemine güvenmek, bu işçileri sosyal sözleşmenin herhangi bir faydasından veya korumasından mahrum bırakma ve çalışanlar için sosyal sözleşmenin erozyona uğraması riskini taşır. İş ve istihdam hukukunun ikili amacı verimliliğin artırılması ve işçilerin eşit olmayan pazarlık gücünün sonuçlarından korunması ise, bağımsız çalışanlar söz konusu olduğunda mevcut durum her iki amaca da hizmet etmemektedir.³⁹

Çalışanlar ile bağımsız yükleniciler arasına üçüncü bir işçi kategorisi eklenmesi yönündeki çağrılar giderek daha yüksek sesle dile getirilirken, çok sayıda soru ortaya çıkmaktadır. Bazı yazarlar yeni bir sui generis işçi kategorisinin oluşturulmasını önerirken, diğerleri yeni istihdam kategorilerinin getirilmesini savunmaktadır (Healy vd., 2017: 4). Bu önerilerin gün ışığına çıkması halinde - ki bazı ülkelerin iç mevzuatında şimdiden uygulanmaya başlanmıştır - bu yeni çalışma kavramlarını çifte vergilendirme anlaşmalarının hükümleriyle uyumlu hale getirmekle uğraşmak zorunda kalınacaktır.

39. Seth D. Harris, Alan B. Krueger, A Proposal for Modernizing Labor Laws for Twenty-First-Century Work: The "Independent" Worker, The Hamilton Project, Discussion Paper 2015-10. (Çevrimiçi): https://www.hamiltonproject.org/assets/files/modernizing_labor_laws_for_twenty_first_century_work_krueger_harris.pdf

İş hukukundaki değişikliklerin vergi anlaşmalarını nasıl etkilediğine dair bir başka örnek de işveren kavramının ele alınış biçiminden kaynaklanmaktadır. Örf ve adet hukuku ülkelerinde, çoğul işveren modeli kavramı birkaç on yıldır gelişmektedir (ağırlıklı olarak ABD iş hukuku ve içtihadından kaynaklanmaktadır); bu modelde hakimler, her bir kuruluşa dört testten birini uygulayarak birden fazla işveren kuruluşun çalışana karşı müştereken sorumlu olarak kabul edilebileceğini belirleyebilmektedir: örf ve adet hukuku kontrol hakkı testi, ekonomik gerçeklik testi, müdahale testi ve karma testler. Modern ekonomik ortamımızda, işveren işlevleri parçalanmaya maruz kalabileceğinden, işvereni tam olarak belirlemek çok daha zor hale gelmektedir.⁴⁰

Doktrinde bazı yazarlar dijital ekonominin gerçeklerine göre uyarlanmış “işveren” teriminin şu şekilde tanımlanması gerektiğini savunmaktadırlar: “İlişkisel istihdam işlevlerinin yerine getirilmesinde belirleyici bir rol oynayan ve iş hukukunun her bir özel alanında bu şekilde düzenlenen veya kontrol edilen kuruluş veya kuruluşlar kombinasyonu.”⁴¹

Başka bir deyişle, çoğul işveren modeli (müşterek işveren modeli) daha geçerli hale geldikçe, OECD Modeli (2017) Madde 15(2) hükümlerinin uygulanması, tek bir işveren kavramına dayandıkları için giderek zorlaşabilir.

Geriye dönük bir yaklaşım da önerilebilir. OECD Modeli’nde 2000 yılına kadar kullanılan ve BM Modeli’nde (2017) hala kullanılan “bağımlı kişisel hizmetler” terimi, belki de en saf haliyle istihdam ilişkilerinin yanı sıra ekonomik olarak bağımlı çalışanlar olarak bilinen çok çeşitli ara durumları da kapsayacak kadar genişletilebilir. Bu noktada değiştirilmesi gereken sadece OECD Modeli’nin 15. maddesinin başlığı değildir; bu maddenin uygulama hükümleri de aynı akıbete uğramalı ve normun kendi metnine en azından başlangıç niteliğinde bir terim

40. Uber B.V. (2016), at para. 98

41. Jeremias Prassl, “Towards a Functional Concept of Employer”, A Thematic Working Paper for The Annual Conference of the European Centre of Expertise (ECE) in the field of labour law, employment and labour market policies: The Personal Scope of Labour Law in Times of Atypical Employment and Digitalisation, sec. 4 (Directorate-General for Employment, Social Affairs and Inclusion European Centre of Expertise, European Commission 2017);

tanımı eklenmelidir, zira şerhe hem yasama hem de yorumlama yükünün tamamını tek başına üstlenme görevi yüklenemez. En azından, detaylandırmanın başlayabileceği bir başlangıç noktasına ihtiyacı vardır (Kostic, 2019: 223).

4. SONUÇ

Teknolojik gelişimin hızı ve bunun dünya toplumları üzerindeki etkisi henüz tam olarak anlaşılabilmiş değildir. Dijitalleşen ekonominin uluslararası vergilendirilmesine ilişkin mevcut tartışmanın çarpıcı özelliklerinden biri, uluslararası vergi rejiminin yeniden şekillendirilmesi gerektiği yönündeki ezici fikir birliğidir. Siyasi açıklamalar ve akademik yayınlar, geleneksel vergi rejiminin modası geçmiş bir “tuğla ve harç” ekonomisi nosyonu üzerine inşa edildiği ve bunun da günümüzün dijitalleşmiş dünyasının gereksinimlerini karşılamadığı yönündeki şikayetlerle doludur. Ancak bu apaçık bir gerçek değildir. Vergi hukuku, hukukun herhangi bir alanı gibi, uzun vadeli değer yargılarını ve yasama diline dönüştürülmüş siyasi anlaşmaları ifade etmek içindir. Bu normlar genel bir karakter gösterir ve ister teknolojideki değişiklikler isterse iş yapma biçimindeki değişiklikler olsun, gerçek dünyadaki değişikliklere bakılmaksızın yeni olgulara uygulanabilir. Vergi kanunu da dahil olmak üzere, kanunu değiştirmek için özel bir politika argümanına ihtiyaç vardır.

Bu makalede istihdam gelirlerinin vergilendirilmesiyle ilgili vergi anlaşması hükümleri incelenmeye çalışılmış ve bunların sadece teknolojinin kendisi karşısında değil, daha da önemlisi küresel yaşam tarzlarının kısmen teknoloji nedeniyle değişme biçimleri karşısında değerlerini yitirdiği gösterilmeye çalışılmıştır.

Buna göre;

- Bireylerin vergi ikametgahı artık belirli bir ülke ile bağın belirlenmesi için tarafsız bir kriter olarak kullanılamaz. Vergi ikamet meti alınıp satılabilir bir meta olarak sunulmakla kalmamakta, aynı zamanda belirli bir ülke ile derin bir kişisel bağın (daimi ikametgah, aile) tespiti için halihazırda dayatılan kriterler de artık sorgulanamaz bir bütünlük arz etmemektedir.

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının temel taşı “işyeri” kavramı dahi bugün güncelliğini yitirirken ve OECD nezdinde bu kavramı güncellemek için çalışmalar yapılırken, ücret gelirineline ilişkin düzenlemenin nasıl uygulandığına ilişkin mevcut anlayışın yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.
- “İş” ve “işveren” terimleri artık kesin bir anlamla kullanılamaz ve asıl mesele Akit Devletler arasındaki yorum farkı değildir. Her bir Akit Devletin bakış açısından bu terimlerin neyi kapsadığını kesin olarak söyleyemeyeceğimiz bir durumla karşı karşıyayız. Dolayısıyla, mesele belirli bir devletin bir vergi anlaşmasının uygun maddesini uygulayıp uygulamadığı değil, hangi maddeyi uygulaması gerektiğidir.
- Bu noktada ücret gelirin vergilendirilmesine ilişkin mevcut çerçevenin belirlenen eksikliklerini gidermek için şu önerilerde bulunulabilir: bireylerin nitelikli anlaşma ikametinin getirilmesi; OECD/BM Modellerinin 15. maddesinin ikinci paragrafındaki (b) ve (c) bentlerinin silinmesi ve (a) bendinde öngörülen zamansal sınırlamanın kısıtlanması; ve istihdam teriminin daha açık bir şekilde tanımlanmış bağımlı kişisel hizmetlerle değiştirilmesi.

Bu soruları yanıtlamak için çok disiplinli bir yaklaşıma dayanmalı ve normatif vergi tekniği konfor alanımızın dışına çıkma cesaretine sahip olmalıyız.

KAYNAKÇA

- Arbutina, H., Šinković, Z., Pribisalić, L. (2022). The Legal Status of Digital Nomads. *MIPRO 2023*.
- Avi-Yonah, R.S. (2007). *International Tax as International Law - An Analysis of the International Tax Regime*. Cambridge University Press.
- De Broe, L. (2015). Article 15, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. (Ed): Reimer E., Rust. A. Kluwer Law International, 1089-1223.
- Gadzo, S. (2022). A New (Tax-Free) Promised Land for Digital Nomads (Part II). *Kluwer International Tax Blog*.

- Hannonen, O. (2020). In search of a digital nomad: defining the phenomenon. *Information Technology & Tourism*.
- Kostic, S.V. (2019). In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties, *World Tax Journal*, 189-225.
- Kovacs, K. (2009). Dual Resident Employer Under Article 15(2) OECD MC, *Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law*, (Ed): Hofstatter. M., Plansky, P, Linde, 197-215.
- Lang, M. (2013). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde.
- Makimoto, T., Manners, D. (1997). *Digital Nomad*, Wiley.
- Praschl, G. (2005). Article 15 of the OECD Model Conventipn on Income from Employment – Income from employment and attribution of the right to tax, *Source Versus Residence in International Tax Law*, Linde, 205-253.
- Prassl, J. (2017). Towards a Functional Concept of Employer, *The Annual Conference of the European Centre of Expertise (ECE) in the field of labour law, employment and labour market policies: The Personal Scope of Labour Law in Times of Atypical Employment and Digitalisation*.
- Rasmussen, M, (2011). *International Double Taxation*, Wolters Kluwer.
- Xu, X. C., El-Ashram, A., Gold J. (2015). Too Much of a Good Thing? Prudent Management of Inflows under Economic Citizenship Programs. *IMF Working Papers*

Kırılğan Beşli Ülkelerinde Sağlık Harcamaları ve Yenilenebilir Enerji Arasındaki İlişkinin Analizi

Büşra Yılmaz¹ ve Serap Ürüt Saygın²

Maliye Bölümü / Aksaray Üniversitesi¹

E-posta: busrayilmaz@aksaray.edu.tr

Maliye Bölümü / Aksaray Üniversitesi²

E-posta: serapsaygin@aksaray.edu.tr

1. GİRİŞ

Modern dünyada hızla ilerleyen sanayileşme süreci ve küresel ölçekteki nüfusun kontrolsüz bir şekilde artmasının kaçınılmaz sonucu olarak, enerji talebi son yıllarda benzeri görülmemiş bir hızla artmış durumdadır. Bu artan enerji ihtiyacının karşılanmasında halen fosil yakıtların baskın rolde olması, beraberinde çok boyutlu çevresel tahribatlar ve insan sağlığını tehdit eden ciddi sorunları getirmektedir. Günümüzde fosil yakıt kullanımı, küresel enerji tüketiminin yaklaşık %80'ini oluşturmaktadır. Bu yüksek oran, atmosferdeki sera gazı emisyonlarının oldukça yüksek seviyelere çıkmasına ve geri dönüşü zor olabilecek çevresel krizlerin oluşmasına yol açmaktadır (IEA, 2023; Karaca, 2021). Özellikle endüstriyel üretimde ve günlük yaşamda yaygın olarak kullanılan kömür, petrol ve doğal gaz gibi fosil yakıtların yanması sonucu ortaya çıkan sülfür dioksit (SO₂), azot oksitler (NO_x) ve partikül madde (PM) emisyonları, kentsel alanlarda hava kalitesinin kritik seviyelerde bozulmasına neden olmaktadır (WHO, 2024).

Dünya genelinde yapılan kapsamlı bilimsel araştırmalar ve detaylı saha çalışmaları, fosil yakıt tüketiminin çevresel koşulların bozulmasına neden olması yoluyla insan sağlığı üzerindeki olumsuz etkilerini açıkça ortaya koymaktadır (Vohra vd., 2021; Cohen vd., 2017). Dünya Sağlık Örgütü'nün güncel istatistiklerine göre, atmosferik kirlilik küresel ölçekte yaklaşık 7 milyon erken ölümden sorumlu tutulmaktadır ve bu kirliliğe bağlı ölümlerin yaklaşık %90'ı ekonomik kaynakları sınırlı

olan düşük ve orta gelirli ülkelerde yoğunlaşmaktadır (WHO, 2024). Bununla birlikte, havadaki zararlı partikül maddelere uzun süreli maruz kalınması sonucu ortaya çıkan kardiyovasküler hastalıklar, kronik solunum yolu rahatsızlıkları ve çeşitli kanser türleri gibi ciddi sağlık sorunları, ülkelerin sağlık sistemleri ve kamu bütçeleri üzerinde ağır bir ekonomik yük oluşturmaya devam etmektedir.

Günümüzde teknolojik gelişmeler ve artan çevresel farkındalık sayesinde, yenilenebilir enerji teknolojilerinin yaygınlaşması hem küresel hava kirliliğinin azaltılması hem de toplum sağlığının iyileştirilmesi açısından umut verici ve sürdürülebilir çözümler sunmaktadır (Aldakhil vd., 2018; Treyer vd., 2014). Bu bağlamda, yenilenebilir enerji kaynaklarına geçiş süreci sadece ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilemekle kalmayıp, aynı zamanda sosyal ve çevresel açıdan sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin gerçekleştirilmesine de önemli katkılar sunmaktadır (Dorbonova ve Sugözü, 2024). Son dönemde yayımlanan bilimsel araştırmalar ve uluslararası kuruluşların raporları, yenilenebilir enerji yatırımlarının kentsel ve kırsal alanlardaki hava kalitesini önemli ölçüde iyileştirerek halk sağlığı üzerinde pozitif etkiler yarattığını, toplumda doğumda beklenen yaşam süresini artırdığını ve ulusal sağlık sistemleri üzerindeki mali yükü kayda değer ölçüde azalttığını net bir şekilde ortaya koymaktadır (Li vd.,2023; NREL, 2024). Bu çok yönlü ve olumlu etkileri göz önünde bulundurulduğunda, özellikle gelişmekte olan ekonomilerde yenilenebilir enerji politikalarının, kapsamlı halk sağlığı stratejileriyle entegre bir yaklaşım içinde planlanması, uygulanması ve düzenli olarak gözden geçirilmesi, sürdürülebilir bir gelecek için kritik önem taşımaktadır.

Çalışma, 2000-2021 yıllarını kapsayan dönemde, Kırılğan Beşli ülkelerinde (Hindistan, Brezilya, Endonezya, Türkiye ve Güney Afrika) sağlık harcamaları ile yenilenebilir enerji tüketimi arasındaki bağlantıyı araştırmaktadır.

Kırılğan Beşli ülkeleri, hızla gelişen sanayileşme süreçleri ve artan enerji talepleri ile dikkat çeken, dünya genelinde önemli ekonomik ve çevresel zorluklarla karşılaşan bir grup ülkedir. Sanayileşme, bu ülkelerin kalkınma stratejilerinin merkezinde yer almakta ve hızlı nüfus ar-

tışı ile birleşen enerji ihtiyacı, kaynak yönetimini zorlaştırmaktadır. Bu ülkelerin incelenmesi, karşılaştıkları dinamikler ve sürdürülebilirlik sorunları açısından kritik bir öneme sahiptir. Enerji taleplerinde gözlemlenen dramatik artış, aynı zamanda bu ülkelerde fosil yakıt tüketiminin yüksek oranıyla birleşerek, çevresel sürdürülebilirlik ve halk sağlığı açısından önemli riskler taşımaktadır. Örneğin, Hindistan ve Endonezya, dünya genelinde en yüksek hava kirliliği seviyelerine sahip ülkeler arasında yer almakta; Brezilya, Türkiye ve Güney Afrika gibi ülkelerde ise kentsel hava kalitesinin bozulması, toplumsal sağlık üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır. Düşük ve orta gelirli ülkelerdeki sağlık hizmetlerine erişim zorlukları, bu ülkelerde yenilenebilir enerjiye geçişin sağlık ve ekonomik etkilerini daha belirgin kılmaktadır. Bu bağlamda, Kırılgan Beşli ülkeleri, yenilenebilir enerji yatırımlarının çevresel ve sağlık üzerine olan faydalarının derinlemesine incelenmesi için uygun bir örneklem teşkil etmektedir. Yenilenebilir enerji kullanımının sağlık harcamalarını optimize edici etkisi, bu ülkelerde kalkınma stratejileri açısından özellikle önemli bir konu olarak öne çıkmaktadır.

Bu araştırma, güncel verileri kullanmakta ve sağlık harcamaları belirleyicilerinin kapsamlı bir analizini sunmak için doğumda beklenen yaşam süresi ve gayri safi yurtiçi hasıla (GSYH) gibi temel değişkenleri de analize dahil etmektedir. Çalışmanın temel amacı, elde edilecek bulguları sentezlemek ve politika yapıcılara kanıta dayalı öneriler sunarak, sağlık harcamaları, yenilenebilir enerji tüketimi, beklenen yaşam süresi ve ekonomik büyüme arasındaki etkileşimi optimize eden stratejilerin geliştirilmesine katkıda bulunmaktır. Bilindiği kadarıyla literatürde ilk kez Kırılgan Beşli ülkelerinde yenilenebilir enerji tüketimi ve sağlık harcamaları arasındaki ilişkiyi inceleyen bu çalışma, sürdürülebilir kalkınma hedeflerinde sağlık ve enerji politikalarının bütünleşik rolünü vurgulayarak literatüre özgün bir katkı sağlamayı hedeflemektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, öncelikle konuyla ilgili güncel akademik literatürün kapsamlı bir özeti sunulmakta, üçüncü bölümde, çalışmada kullanılan ampirik yöntemle ilişkin bilgiler sunulmaktadır. Çalışma ana bulgularında elde edilen bulgulara yer verilmektedir. Çalışma ana bulgu-

ları sentezleyerek ve politika çıkarımlarını özetleyerek sonuçlanmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Yenilenebilir enerji ve sağlık harcamaları arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalar, yenilenebilir enerji kullanımının kirliliği azalttığını ve hava kalitesini iyileştirdiğini, bunun da sağlık harcamalarını düşürdüğünü ortaya koymuştur (Mehmood vd., 2022; Ullah vd., 2019; Piran vd., 2023; Dorbonova ve Sugözü, 2024; Atılğan ve Günay, 2024; Liu ve Zhong, 2022). Ullah vd. (2019), 1998-2017 yılları arasında Pakistan'da yenilenebilir enerji, karbondioksit emisyonları ve sağlık harcamaları arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışma bulgularına göre, yenilenebilir enerji kullanımının sağlık harcamalarını azaltmada önemli bir etkisi bulunmaktadır. Piran vd. (2023) küresel ısınma, eğitim ve yenilenebilir enerjinin sağlık harcamaları üzerindeki etkilerini değerlendirmiştir. GSYH, yenilenebilir enerji kullanımı ve eğitim harcamaları arttıkça sağlık harcamalarının azaldığı gözlemlenmiştir. Çalışmada, küresel ısınma ve sağlık harcamaları arasında önemli bir bağlantı olduğu ve çevresel sorunların artmasıyla sağlık maliyetlerinin yükselebileceği tespit edilmiştir. Liu ve Zhong (2022), Çin'de sağlık harcamaları, yenilenebilir enerji tüketimi ve yaşam beklentisi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışma bulgularına göre, sağlık harcamaları ve yenilenebilir enerji kullanımı hem kısa hem de uzun vadede yaşam beklentisini olumlu yönde etkilemektedir. Khan (2019), ASEAN (Güneydoğu Asya Ülkeleri Birliği) ülkelerinde artan yenilenebilir enerji kullanımının, CO₂ emisyonlarını azaltarak halk sağlığı sonuçlarına olumlu katkıda bulunduğunu ampirik olarak göstermiştir. Atılğan ve Günay (2024), 13 AB (Avrupa Birliği) ülkesinde yenilenebilir enerji tüketiminin sağlık harcamalarını düşürdüğünü tespit etmiştir. Çetin (2018), 2000-2015 döneminde BRICS-T (Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin, Güney Afrika, Türkiye) ekonomilerinden elde edilen verileri kullanarak, sağlık harcamaları ve yenilenebilir enerji tüketimi arasındaki uzun vadeli ilişkiyi araştırmıştır. Ampirik bulgular, kişi başına düşen gelirin ve CO₂ emisyonlarındaki artışın uzun vadede kişi başına düşen sağlık harcamaları üzerinde önemli pozitif etkiler gösterdiğini ortaya koymuştur.

Ampirik araştırmalar, sağlık harcamalarının yaşam beklentisini genellikle pozitif yönde etkilediğini göstermektedir. Duba vd. (2018), 1995-2014 döneminde 210 ülke ve bölgeden elde edilen verileri analiz ederek, sağlık harcamaları ile yaşam beklentisi sonuçları arasında pozitif bir korelasyon olduğunu ampirik olarak göstermiştir. Adeleye vd. (2023) tarafından yapılan bir çalışma, 2005-2015 yılları arasında 42 Asya-Pasifik ülkesinde yenilenemeyen enerji tüketiminden kaynaklanan CO₂ emisyonlarındaki artışın bebek ölüm oranlarının yükselmesine neden olduğunu ortaya koymuştur. Karimi Alavijeh vd. (2024) G-7 (Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere, Japonya, Fransa, Kanada, İtalya) lkelerinde yaşam beklentisi belirleyicilerini, yenilenebilir enerji tüketimi, CO₂ emisyonları, sağlık harcamaları ve kentleşmeye odaklanarak incelemiştir. Bulgular, yaşam beklentisinin yenilenebilir enerji kullanımı, sağlık harcamaları ve kentleşme ile arttığını, CO₂ emisyonlarının ise yaşam beklentisini olumsuz yönde etkilediğini göstermiştir. Dorbonova ve Sugözü (2024), Asya lkelerinde sağlık harcamalarının yenilenebilir enerji ve yaşam beklentisi ile ilişkisini incelemişlerdir. Çalışma sonucunda değişkenler arasında güçlü nedensel ilişkiler bulmuşlardır. Bu kapsamda, 11 ülkede sağlık harcamalarından yenilenebilir enerjiye, 7 ülkede yenilenebilir enerjiden sağlık harcamalarına, 14 ülkede sağlık harcamalarından yaşam beklentisine, 15 ülkede yaşam beklentisinden sağlık harcamalarına, 7 ülkede yenilenebilir enerjiden yaşam beklentisine, 6 ülkede yaşam beklentisinden yenilenebilir enerjiye, 9 ülkede GSYH'den sağlık harcamalarına ve 13 ülkede GSYH'den sağlık harcamalarına doğru nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.

Literatürdeki benzer çalışmalarda ekonomik büyüme değişkeni de sıklıkla yer almaktadır. Saraçoğlu ve Songur (2017) sağlık harcamalarının bireylerin yaşam süresini, yaşam beklentisini ve yaşam kalitesini artırarak ekonomik büyümeyi olumlu etkilediğini göstermiştir. Chen vd. (2019), 1980-2014 dönemi için Çin'de GSYH büyümesi ile CO₂ emisyonları arasında çift yönlü bir ilişki tespit etmişlerdir. Ozyılmaz vd. (2022) 27 Avrupa Birliği ülkesinde sağlık harcamalarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışma, sağlık harcamaları ile ekonomik büyüme arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur.

Tablo 1. Literatür Özeti

Yazar(lar)	Yıl-Ülke	Yöntem	Değişkenler	Bulgular
Chaabouni vd. (2016)	1995-2015 51 Ülke	Panel Veri Analizi	GSYH, CO ₂ Emisyonu, Sağlık Harcamaları, Sermaye Stoğu, Kentleşme, Nüfus Yaşlanması, Ticari Açıklık	CO ₂ emisyonları ile ekonomik büyüme arasında ve sağlık harcamaları ile ekonomik büyüme arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi olduğu tespit edilmiştir. Düşük gelirli ülkeler hariç, CO ₂ emisyonlarından sağlık harcamalarına doğru tek yönlü bir nedensellik tespit edilmiştir. Sağlık harcamalarının ekonomik büyümeyi olumlu etkilediği, aynı zamanda sürdürülebilir ve çevre dostu bir büyüme modelinin oluşmasına da katkıda bulunduğu ortaya konulmuştur.
Fotourehchi (2016)	1990-2010 60 Gelişmekte Olan Ülke	Panel Veri Analizi	Kirlilik (CO ₂ Emisyonları, PM10 Ülke Düzeyi Konsantrasyonları), Sağlık Durumu (Doğumda Beklenen Yaşam Süresi, Bebek Ölüm Oranı)	Kişi başına düşen GSYH-CO ₂ emisyonu arasında ters U ilişkisi ve kişi başına düşen GSYH-PM10 konsantrasyonu arasında U ilişkisi tespit edilmiştir. Tahminler sosyo-ekonomik faktörlerin (kişi başına düşen GSYH, eğitim seviyeleri ve sağlık harcamaları) sağlık durumu üzerinde CO ₂ , PM10 kirleticileri ve alkol tüketiminden daha güçlü etkilere sahip olduğunu ortaya koymuştur.
Saraçoğlu ve Songur (2017)	1995-2014 10 Avrasya Ülkesi	Panel Veri Analizi	Sağlık Harcamaları, GSYH	Kişi başına sağlık harcamaları ile kişi başına milli gelir arasında çift yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Sağlık harcamalarındaki artışın bireylerin yaşam süresini, yaşam beklentisini, yaşam kalitesini artırarak ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkilediği ortaya konulmuştur.

Çetin (2018)	2000-2015 BRICS-T	Panel ARDL	Sağlık Harcamaları, Yenilenebilir Enerji Tüketimi, CO ₂ Emisyonu, GSYH	CO ₂ emisyonları arttıkça, kişi başına sağlık harcamalarının da arttığı ortaya koyulmuştur. Yenilenebilir enerji tüketimindeki artışın, çevre kirliliğinden kaynaklanan sağlık maliyetlerini azaltabileceği tespit edilmiştir.
Apergis vd. (2018)	1995-2011 42 Sahra Altı Afrika Ülkesi	FMOLS ve DOLS	CO ₂ Emisyonu, GSYH, Yenilenebilir Enerji Tüketimi, Sağlık Harcamaları	Yenilenebilir enerji tüketimi ve sağlık harcamalarının karbon emisyonlarını azalttığı, ekonomik büyümenin ise emisyonları artırdığı tespit edilmiştir. Ayrıca sağlık harcamaları ile karbon emisyonları arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi olduğu ortaya koyulmuştur.
Duba vd. (2018)	1995-2014 210 Ülke ve Bölge	Panel Veri Analizi	Yaşam Beklentisi, Sağlık Harcamaları, Kentleşme, İlköğretim Tamamlama Oranı, Alınan Dış Yardım Miktarı, Tarımsal Katma Değer, CO ₂ Emisyonu	Sağlık harcamaları ile yaşam beklentisi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Bu ilişkinin hem kadınlar hem de erkekler için geçerli olduğu ortaya koyulmuştur.
Chen vd. (2019)	1980-2014 Çin	Panel Veri Analizi	CO ₂ Emisyonu, GSYH, Yenilenebilir Elektrik Üretimi, Yenilenemez Elektrik Üretimi	Yenilenebilir enerji tüketiminin CO ₂ emisyonlarını azalttığı, ekonomik büyüme ve yenilenemeyen enerji tüketiminin ise emisyonları artırdığı tespit edilmiştir.

Khan (2019)	2007-2017 ASEAN	Yapısal Eşitlik Modellemesi (SEM)	Yenilenebilir Enerji, Lojistik Performansı, Çevre Performansı, Sağlık Harcamaları, GSYH	Yenilenebilir enerjinin kullanımının karbon ve sera gazı emisyonlarını azaltarak çevresel ve ekonomik performansı artırdığı tespit edilmiştir. Aynı zamanda, yenilenebilir enerjinin düşük CO ₂ salınımı ile insan sağlığını ve ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkilediği ortaya konulmuştur.
Ullah vd. (2020)	1998-2017 Pakistan	Nedensellik Analizi	Sağlık Harcamaları, Yenilenebilir Enerji, CO ₂ Emisyonu, GSYH	Ticaret hacmindeki artışın CO ₂ emisyonlarını artırdığı ve bunun da sağlık harcamalarını yükselttiği tespit edilmiştir. Aynı zamanda yenilenebilir enerji kullanımının CO ₂ emisyonlarını azalttığı ve sağlık harcamaları maliyetinin azaltılmasında önemli bir role sahip olduğu ortaya konulmuştur.
Shang vd. (2022)	1980-2018 ASEAN	Panel ARDL	Yük Kapasitesi Faktörü, Yenilenebilir Enerji Tüketimi, Sağlık Harcamaları, Ekonomik Büyüme	Yenilenebilir enerji tüketimi ve sağlık harcamalarının çevre kalitesini olumlu yönde etkilediği, ekonomik büyümenin ise olumsuz etki yarattığı ortaya konulmuştur.
Mehmood vd. (2022)	1990-2018 Beş Güney Asya Ülkesi	FMOLS ve DOLS	Sağlık Harcamaları, Yenilenebilir Enerji, GSYH, CO ₂ emisyonları, Eğitim harcamaları	GSYH, yenilenebilir enerji ve eğitim harcamalarının sağlık harcamalarıyla negatif ilişkili olduğu tespit edilmiştir. CO ₂ emisyonlarının ise sağlık harcamalarıyla pozitif ve anlamlı bir ilişkisi olduğu ortaya konulmuştur.

Liu ve Zhong (2022)	2000Q1- 2020Q4 Çin	VECM	Yaşam Beklentisi, Sağlık Harcamaları, GSYH, Nüfus, Yenilenebilir Enerji Tüketimi	Sağlık harcamaları, yaşam beklentisi ve yenilenebilir enerji arasında uzun vadeli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Sağlık harcamalarındaki artış, yaşam beklentisini artırırken, yenilenebilir enerji tüketimindeki artışta yaşam beklentisini olumlu yönde etkilediği ortaya konulmuştur.
Ozyilmaz vd. (2022)	2000-2019 27 AB Ülkesi	Nedensellik Analizi ve Makine Öğrenmesi Yöntemleri	Sağlık Harcamaları, GSYH, Kentsel Nüfus, Ticaret, Enflasyon, İstihdam	Sağlık harcamalarının ekonomik büyümeyi pozitif etkilediği, ancak bu etkinin ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği ortaya konulmuştur. Kamu sağlık harcamalarının ekonomik büyüme üzerinde özel sağlık harcamalarına göre daha güçlü bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.
Adeleye vd. (2023)	2005-2015 42 Asya- Pasifik Ülkesi	Yapısal Eşitlik Modellemesi (SEM)	Yenilenemeyen Enerji Tüketimi, CO ₂ Emisyonu, GSYH, Enflasyon, Kentleşme Oranı, Temizlik Hizmetlerine Ulaşım, Kadınların Okullaşma Oranı, Bebek Ölüm Oranı	Tüm örneklem için, yenilenemeyen enerjinin karbon emisyonlarını artırarak bebek ölüm oranını dolaylı olarak artırdığı tespit edilmiştir.
Akar vd.(2023)	2001-2019 13 AB Ülkesi	Panel veri analizi	Yenilenebilir Enerji Tüketimi, Yurtiçi Genel Kamu Sağlık Harcamaları, GSYH	Yenilenebilir enerji tüketimi artışının, sağlık harcamalarını azalttığı tespit edilmiştir.

Karimi Alavijeh vd. (2023)	2000-2019 G-7	Momentler Kantil Regresyon (MMQR)	Yenilenebilir Enerji, CO ₂ Emisyonları, Sağlık Harcamaları, Kentleşme, Yaşam Beklentisi	Yenilenebilir enerji tüketimi, sağlık harcamaları ve kentleşmenin yaşam beklentisinde artışa katkıda bulunduğu, CO ₂ emisyonlarının ise doğumda beklenen yaşam süresini düşürdüğü tespit edilmiştir.
Mehfooz vd. (2023)	1985-2020 Pakistan	ARDL	CO Emisyonları, Sağlık Harcamaları, Ekonomik Büyüme	CO ₂ emisyonları, GSYH, yenilenebilir ve yenilenemeyen enerji üretimi ve dış ticaret arasında uzun dönemli bir ilişki tespit edilmiştir.
Atılğan ve Günay (2024)	2000-2020 13 AB Ülkesi	LM Eşbütünleşme ve Eşbütünleşme Katsayı Tahmincisi (CCE)	Sağlık Harcamaları, Yenilenebilir Enerji Tüketimi, GSYH	Ülkelerin genel yapısını içeren bulgulara, yenilenebilir enerji tüketiminin artışının sağlık harcamalarını azalttığı tespit edilmiştir. Ayrıca kişi başı gelirdeki artışın sağlık harcamalarını artırıcı yönde etki oluşturduğu ortaya konulmuştur.
Dorbonova ve Sugözü (2024)	2000-2020 35 Asya Ülkesi	Panel Veri Analizi	Sağlık Harcaması, Yenilenebilir Enerji Tüketimi, GSYH, Yaşam Beklentisi	Ülkelerin çoğunda sağlık harcamaları ile yenilenebilir enerji tüketimi arasında nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Bu ilişki, yaşam beklentisi ve sağlık harcamaları arasında da güçlü şekilde gözlemlenmiştir. Ayrıca eşbütünleşme testleri sonucunda sağlık harcamaları ve diğer değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişki olduğunu ortaya konulmuştur.

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

3. METODOLOJİ VE ELDE EDİLEN BULGULAR

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle çalışmada kullanılan ampirik yönteme ilişkin bilgiler sunulmuştur. Sonrasında ise yapılan analiz sonucunda elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

3.1. Ampirik Yöntem

Bu çalışmada, yenilenebilir enerji tüketimi ile sağlık harcamaları arasındaki ilişkiyi analiz etmek için panel veri analizi yöntemi kullanılmıştır. Panel veri analizi, yatay kesit verisi ile zaman serisi verisinin birleşmesi sonucu elde edilen bir analizdir (Gujarati ve Porter, 2012: 591; Mouchart, 2004: 9). Diğer bir deyişle, yatay kesit verisi ile zaman serisi verilerinin kullanımı ile ekonomik modellerin yapılması yöntemi panel veri analiz yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Eşitlik 3.1’de genel doğrusal panel veri denklemi sunulmaktadır.

$$Y_{it} = \beta_{0it} + \sum_{k=1}^K \beta_{kit} X_{kit} + u_{it} \quad i=1, \dots, N; t=1, \dots, T \quad (3.1.)$$

Eşitlik 3.1’de, i yatay kesit boyutunu, t zaman boyutunu göstermektedir. β_{0it} sabit katsayısını, β_{kit} , $K \times 1$ boyutlu parametreler vektörünü, k . X_{kit} açıklayıcı değişkenin t zamanında i . birim için değerini ve u hata terimini ifade etmektedir (Yerdelen Tatoğlu, 2021: 37). Panel veri analizinde sabit ve eğim parametrelerinin hem birimlere hem de zamana göre değerler almasına izin verilmektedir. Panel veri analizi, bireyler arası farklılıkları ve birey içi dinamikleri harmanlayarak, yatay kesit veya zaman serisi verilerine göre, model parametrelerinin daha doğru çıkarımının yapılması ve birimler için daha doğru tahminlerin yapılması gibi çeşitli avantajlara sahiptir (Hsiao, 2007: 3-6). Ayrıca, panel veri analizinde, zaman serisi ile yatay kesit verisinin bir arada kullanılabilmesi neticesinde gözlem sayısı daha fazla olduğu analizler yapabilme olanağı ortaya çıkmaktadır. Bu sayede, değişkenler arasındaki ilişkide ve analizde daha doğrusal sonuçlar elde edilebilmektedir. Analizlerde, birim değişkenliğinin modele entegre edilebilmesi; tahmin sapmasının azaltılabilmesi, çoklu doğrusal bağlantı sorunu ile karşılaşılma olasılığının azaltılması ve daha kapsamlı modeller kurulabilmesi gibi avan-

tajlar yaratmaktadır. Bunun yanı sıra analizin bazı dezavantajlarından da bahsedilebilir. Veri toplamada sorunların yaşanabilmesi ve bu nedenle zaman serisinde yetersizliklerin yaşanabilmesi bu dezavantajlar arasında sayılabilir (Yerdelen Tatoğlu, 2021: 15).

Panel veri analizinde; havuzlanmış (klasik) etkiler modeli, sabit etkiler modeli ve rassal (tesadüfi) etkiler modeli şeklinde 3 model ile karşılaşılmaktadır (Baltagi, 2005, 11-14; Johnson ve DiNardo, 1997: 391-395). Hem sabit hem de eğim parametrelerinin birimlere ve zamana göre sabit olduğu model havuzlanmış etkiler modeli olarak adlandırılmaktadır (Yerdelen Tatoğlu, 2021: 62). Sabit etkiler modelinde, değişkenler arasında birim veya zaman boyutunda ortaya çıkan ilişki sabit terimdeki farklılıklar dikkate alınarak analiz edilmektedir. Modelde kullanılan veriler rastlantısal olarak seçilmiş ise rassal etkiler modeli kullanılır diğer bir deyişle rassal etkiler modelinde değişkenler arasındaki etki rassal olarak seçilmektedir. (Baldemir ve Keskiner, 2004: 48; Yaffee, 2003: 3-7).

Panel veri analizi sürecinde ilk olarak modelin tespit edilmesi aşaması gerçekleştirilmelidir. Bu aşamada havuzlanmış model ile sabit etkiler modeli arasında seçim yapabilmek için F testi; sabit etkiler ile rassal etkiler testi arasında seçim yapmak içinse Hausman testi önerilmektedir (Johnson ve DiNardo, 1997: 403-404). Model seçiminin yapılması sonrasında, seçilen modele ilişkin varsayım testlerinin yapılması gerekmektedir. Panel veri analizlerinde varsayım testleri yapılmasının temel hedefi modelin doğruluğunu ve güvenilir olduğunu ortaya koyabilmektedir. Analiz yapılırken, varsayımlardan biri hata teriminin varyansının bağımsız değişkenin tüm seviyelerinde sabit olması varsayımdır. Bağımsız değişkenin değeri değiştikçe hata terimlerinin varyansı değişirse, bu durum değişen varyansı (heteroskedasite) gösterir (Albayrak, 2008: 113). İkinci varsayım otokorelasyon ile ilgili varsayımdır. Panel veri analizinde bir modelin hata terimleri birbiriyle ilişkili olduğunda otokorelasyon ortaya çıkar. Diğer bir deyişle, otokorelasyonun varlığı söz konusu olursa zamanın bir noktasındaki hata teriminin değeri, önceki veya sonraki bir zaman noktasındaki hata teriminin değeriyle ilişkili durumdadır (Yavuz, 2009: 126). Bir başka varsayım olan yatay kesit bağımlılığı ise, panel verilerde, farklı kesit birimlerindeki gözlemlerin aynı zaman noktasında birbirinden bağımsız olmadığı du-

rumu ifade eder. Başka bir ifadeyle, bir birimin değerleri veya hata terimleri aynı zaman diliminde başka bir birimin değerleri ile ilişkilidir (Sarafidis ve Wansbeek, 2012: 484). Bu noktada, tespit edilen modele ilişkin bu varsayım testlerinin gerçekleştirilmesi önem taşımaktadır.

Panel veri analizi yönteminde varsayım testlerinde ihlallerin ortaya çıkması durumunda ise modelin dirençli tahminciler ile tahmin edilmesi gerekmektedir. Bu noktada, çalışmada oldukça etkin bir tahminci olan Driscoll-Kraay tahmincisi ile analize devam edilmiştir. Driscoll ve Kraay (1998), yatay kesit bağımlılığı ve otokorelasyon gibi koşulların sağlanamadığı durumlarda dahi etkin sonuçlar sağlayan bir tahminci geliştirmişlerdir (Driscoll ve Kraay, 1998: 550). Bu tahminci, aynı zamanda kovaryans matrisinden erişilen standart hatalar, uzamsal ve dönemsel korelasyonun çok genel formları için de etkin sonuçlar ortaya koymaktadır (Yerdelen Tatoğlu, 2021: 361).

3.2. Ampirik Analiz

Çalışmada önce, F testi ve Hausman testi yapılmış, ardından seçilen modele ilişkin varsayım testleri (heteroskedastite, otokorelasyon ve yatay kesit bağımlılığı) gerçekleştirilmiştir. Son aşamada, panel veri varsayımlarının ihlal edildiği durumlarda kullanılan Driscoll-Kraay dirençli tahmincisi ile model tahmin edilmiştir.

3.2.1. Veri Seti ve Model

Bu çalışmada, ülkelerin enerji tüketiminde kullanmış oldukları enerji türleri arasında özellikle çevreye ve dolayısıyla insan sağlığına olumlu etkileri ile gittikçe önemi artan yenilenebilir enerji tüketimi ile sağlık harcamaları arasındaki ilişkinin analiz edilmesine odaklanılmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın temel sorusu, *“yenilenebilir enerji tüketiminin artması sağlık harcamalarını azaltır mı?”* şeklinde belirlenmiştir. Çalışmanın hipotezi yenilenebilir enerji tüketimindeki artışın sağlık harcamalarını azaltacağı yönündedir. Sağlık harcamaları ve yenilenebilir enerji arasındaki ilişki incelenirken ampirik analiz yöntemi tercih edilmiştir. Çalışmanın ampirik modelinde sağlık harcamaları bağımlı değişken ve yenilenebilir enerji tüketimi bağımsız değişken olarak modele dâhil edilmiştir. Ayrıca modelde; *“kişi başına düşen gayri safi yurt içi hasıladaki ve beklenen yaşam süresindeki artış sağlık harcamalarını pozitif etkilemekte midir?”* sorusuna da yanıt aran-

mıştır. Bu nedenle modele gayri safi yurt içi hasıla ve yaşam beklentisi değişkenleri de ilave edilmiştir. Çalışma, Kırılğan Beşli ülkelerini (Hindistan, Endonezya, Brezilya, Güney Afrika ve Türkiye) kapsamaktadır. Çalışmanın dönemi 2000-2021 yılları arası olarak belirlenmiş olup, yenilenebilir enerji verilerine 2021 yılına kadar erişilebilmesi çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Analizde kullanılan verilere Dünya Bankası veri tabanından ulaşılmıştır.

Tablo 2. Modele İlişkin Değişkenler

Veri	Açıklama	Kaynak
HEX	Sağlık Harcaması (Cari sağlık harcamalarının GSYH'ye oranı)	Dünya Bankası (World Development Indicators)
REN	Yenilenebilir Enerji Tüketimi (Toplam nihai enerji tüketiminin yüzdesi)	
GDP	GSYH (Kişi başına GSYH sabit 2015 ABD Doları)	
LEX	Doğumda Beklenen Yaşam Süresi (Doğumda beklenen yaşam süresi, toplam yıl)	

Modelde kullanılan değişkenler analizde logaritmik formda kullanılmıştır. Model, 3.2 nolu denklem ile ifade edilmektedir.

$$\ln HEX_{it} = \alpha_i + \beta_1 \ln REN_{it} + \beta_2 \ln GDP_{it} + \beta_3 \ln LEX_{it} \quad (3.2.)$$

Eşitlik 3.2.'de $i=1,2,\dots,N$ yatay kesit birimini, $t=1,2,\dots,t$ zaman boyutunu ve u hata terimini ifade etmektedir. α ve β ise sabit terim ve eğim katsayılarını göstermektedir.

3.3. Elde Edilen Bulgular

Panel veri analizinin ilk aşamasında model seçimi için gereken testler yapılmıştır. Bu aşamada kullanılan testler F testi ve Hausman testidir. F testi, havuzlanmış model ile sabit etkiler modeli arasında seçim yapmak için kullanılırken, Hausman testi sabit etkiler ve rassal etkiler modelleri arasında karar vermek için kullanılmıştır (Wooldridge, 2010). Yapılan testlere ilişkin elde edilen sonuçlar Tablo 3'de verilmiştir.

Tablo 3. Panel Veri Analizi Tahminci Seçim Testleri

Test	Test İstatistiği	Olasılık Değeri
F Testi	$F(4.97) = 222.96$	Prob > F = 0.0000 (Ho red : Klasik model uygun değildir)
Hausman Testi	$\chi^2 = 14.53$	Prob > $\chi^2 = 0.0023$ (Ho red : Sabit etkiler modeli uygundur)

Analizde kullanılan F testine ait H_0 hipotezi: $H_0: \beta_i = \beta$ (Havuzlanmış etkiler modeline uygun) biçiminde iken alternatif hipotez $H_1: \beta_i \neq \beta$ (Sabit etkiler modeline uygun) şeklindedir (Yerdelen Tatoğlu, 2021: 183). Yapılan test sonucunda H_0 hipotezinin kabul edilmesi havuzlanmış etkiler modelinin uygun olduğunu göstermektedir. Bunun yanı sıra hipotezin reddedilmesi durumu sabit etkiler modelinin kullanılabilir olduğunu belirtmektedir. Tablo 3'te, olasılık (p) değerinin 0,05'in altında olması, hipotezinin reddedildiğini göstermektedir. Dolayısıyla F testi sonucuna göre sabit etkiler modelinin uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Hem zaman serisi hem de yatay birim verilerinin olması durumunda uygun tahmincinin belirlenmesine de yardımcı olan Hausman testine ait H_0 hipotezi; $H_0: E(a_i x_{it}) = 0$ şeklinde iken alternatif hipotez $H_1: E(a_i x_{it}) \neq 0$ biçimindedir (Yerdelen Tatoğlu, 2021: 196). Bir diğer deyişle, H_0 hipotezinin reddedildiği durumda sabit etkiler modeli, reddedilemediği durumda ise rassal etkiler modeli geçerli olacaktır. Tablo 3 incelendiğinde, Hausman testi sonucunda ortaya çıkan sonuca göre hipotezinin reddedildiği görülmektedir. Bu durum, modele sabit etkiler modeli olarak devam edilmesi gerektiğini göstermektedir.

Sabit etkiler modelinin belirlenmesinin sonrasında modelin güvenilirliğini ve doğruluğunu test edebilmek için varsayım testleri (değişen varyans, otokorelasyon ve birimler arası korelasyon) gerçekleştirilmiştir. Yapılan testlere ilişkin elde edilen bulgular Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4. Panel Veri Modelleri İçin Varsayım Test Sonuçları

Test	Test İstatistiği	Olasılık Değeri	Sonuç
Değişen Varyans Modifiye Edilmiş Wald Testi	$\chi^2(5) = 101.00$	$\text{Prob} > \chi^2 = 0,0000$	Var
Otokorelasyon Durbin-Watson Baltagi-Wu LBI	$F(4,92) = 29,30$ 0.38254066 0.65871922	$\text{Prob} > F = 0,0000$	Var
Birimler Arası Korelasyon BP LM Testi	$\chi^2(10) = 27.215$	$\text{Prob} > F = 0.0024$	Var

Tablo 4'te, ilk olarak sabit etkiler modeli için değişen varyans sorununun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla kullanılan modifiye edilmiş Wald testi sonuçları görülmektedir. Wald testi sonucunda olasılık (p) değerinin 0,05'in altında olması, H_0 hipotezinin reddedildiğini göstermektedir. Elde edilen bu sonuç, modelde değişen varyans probleminin tespit edildiğini göstermektedir. Tablo 4'te ikinci olarak otokorelasyonun varlığına ilişkin yapılan test bulguları verilmiştir. Sabit etkiler modelinde otokorelasyon olup olmadığını belirlemeye yönelik kullanılan Durbin-Watson ve Bargava-Wu LBI test sonuçlarının 2'nin altında olarak tespit edilmesi modelde otokorelasyon olduğu bulgusunu ortaya koymaktadır. Son olarak modelde yatay kesit bağımlılığının varlığına ilişkin kanıtlar olup olmadığı ise BP LM testi (Breusch-Pagan) analiz sonucuna göre belirlenmeye çalışılmıştır. BP LM test sonucunda olasılık (p) değerinin 0,05'in altında olması, H_0 hipotezinin reddedildiğini göstermektedir. Bu durum birimler arası korelasyon sorununun varlığına işaret etmektedir. Sonuç olarak modele ilişkin yapılan varsayım testleri sonrasında modelde değişen varyans, otokorelasyon ve birimler arası korelasyonun varlığı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sorunların varlığı durumunda modelin dirençli tahminciler ile analiz edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, model Driscoll-Kraay tahmincisi ile analiz edilmiş ve analize ilişkin sonuçlar Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5. Dirençli Tahminci Sonuçları (Driscoll-Kraay Tahmincisi)

Değişkenler	Katsayılar	Driscoll Kraay St. Hata	t	P > t
REN	-0.3980584	0.0409627	-9.72	0.000 (*)
GDP	-0.3408834	0.0627977	-5.43	0.000 (*)
LEX	0.5777776	0.2197645	2.63	0.016 (**)
C	3.258262	0.9031047	3.61	0.002 (*)
F (3,20)	49,18			
Prob (F- ist)	0.000	Maksimum Gecikme :2 Gözlem Sayısı:105 Grup Sayısı:5		*: %1 anlamlılık düzeyi *: %5 anlamlılık düzeyi

Tablo 5’de yer alan verilere bakıldığı zaman Prob > F değerinin 0,0000 olması modelin güvenilirliğinin yüksek olduğunu göstermektedir. Ayrıca bu değer ile modelin tamamen anlamlı olduğu sonucuna da ulaşılabilmektedir. Driscoll-Kraay tahminci sonuçlarına göre, yenilenebilir enerji tüketimindeki bir birimlik artış, sağlık harcamalarında yüzde 0,39’luk bir azalmaya neden olmaktadır. Kişi başına düşen gelirdeki bir birimlik artış, sağlık harcamalarında yüzde 0,34’lük bir azalmaya yol açmaktadır. Ayrıca, yaşam beklentisindeki bir birimlik artış, sağlık harcamalarında yüzde 0,57’lik bir artışa neden olmaktadır.

Panel veri analizi sonuçları, ampirik bulgular değerlendirildiğinde değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler ortaya koymaktadır. Yenilenebilir enerji tüketimi ile sağlık harcamaları arasındaki negatif ilişki, sürdürülebilir enerji kaynaklarının sağlık sistemleri üzerindeki maliyet azaltıcı etkisini göstermektedir. Bu bulgu, yenilenebilir enerji kullanımının çevresel kirleticileri azaltarak halk sağlığını olumlu etkilediğini gösteren literatürle uyumludur (Khan, 2019; Keyifli ve Recepoğlu, 2020; Shang vd., 2022). Fosil yakıtlardan yenilenebilir enerji kaynaklarına geçiş, hava kalitesinin iyileşmesine katkıda bulunarak, özellikle solunum yolu hastalıkları başta olmak üzere çeşitli sağlık

sorunlarında azalmaya yol açmaktadır. Analizden elde edilen bir diğer bulgu, ekonomik büyümedeki artışın sağlık harcamaları üzerinde azaltıcı bir etki gösterdiğini ortaya koymaktadır. Bu bulgu, literatürdeki genel eğilimden farklılık göstermektedir. Önceki çalışmalar, ağırlıklı olarak ekonomik büyüme ile sağlık harcamaları arasında pozitif bir ilişki tespit etmiştir (Şahin ve Yalçınkaya, 2020; Ozyılmaz vd., 2022). Ancak bu ilişkinin, ülkelerin kendine özgü özellikleri, gelişmişlik düzeyleri, sağlık sistemi yapıları ve incelenen dönem gibi faktörlere bağlı olarak değişebileceği kabul edilmelidir. Bu faktörler, ekonomik büyüme ve sağlık harcamaları arasındaki ilişkinin doğrusal ve tek yönlü olmadığını, aksine karmaşık ve çok boyutlu bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir. Analizin son bulgusu, yaşam beklentisindeki artışın sağlık harcamalarında yükselişe neden olduğunu göstermektedir. Bu bulgu, nüfusun yaşlanmasının sağlık hizmetlerine olan talebi artırdığını gösteren literatürle uyumludur (Durbonova ve Sugözü, 2024; Duba, 2018). Yaşlanan nüfusta yaygın olarak gözlenen kronik hastalıkların artması ve kapsamlı uzun süreli bakım ihtiyaçları, sağlık sistemlerinde artan sağlık harcamalarının temel itici gücü olarak yaygın şekilde kabul edilmektedir. Yaşlanan demografik yapı ile ilişkili tıbbi gereksinimler arasındaki bu ilişki, sağlık harcamalarının şekillenmesinde kritik bir rol oynamakta ve nüfus demografisi ile sağlık sistemlerindeki ekonomik talepler arasındaki karmaşık bağlantının açık bir kanıtını sunmaktadır.

4. SONUÇ

Küresel nüfustaki hızlı artış ve ivme kazanan sanayileşme süreci, dünya genelinde fosil yakıt tüketimini önemli ölçüde yükseltmiştir. Bu yoğun fosil yakıt kullanımı, beraberinde getirdiği çevresel tahribat ve halk sağlığı üzerindeki olumsuz etkileri nedeniyle, uluslararası platformlarda acil eylem gerektiren bir tartışma konusu haline gelmiştir. Bu durum, sürdürülebilir enerji kaynaklarına geçiş ve çevresel koruma önlemlerinin alınması konusunda küresel bir farkındalık ve müzakerelere sürecini başlatmıştır. Son yirmi yılda yapılan kapsamlı araştırmalar fosil yakıt tüketiminden kaynaklanan hava kirliliğinin birçok hastalık riskini önemli ölçüde artırdığını ikna edici bir şekilde göstermiştir. Bu hastalıklar sağlık sistemlerine ek yükler getirmekte ve sağlık hizmetlerine ayrılan mali kaynakları zorlamaktadır. Sonuç olarak, bu durum

politika yapıcıların acil ve kararlı adımlar atması gerektiğini vurgulamaktadır. Fosil yakıt bağımlılığından yenilenebilir enerji kaynaklarının benimsenmesine ve entegrasyonuna geçişi aktif olarak teşvik eden ve kolaylaştıran politikaları acilen geliştirip uygulamaları gerekmektedir. Böyle bir geçiş, fosil yakıt tüketimiyle bağlantılı olumsuz çevresel ve sağlık sonuçlarını azaltmak için çok önemlidir ve nihayetinde gelecek nesiller için hem halk sağlığını hem de çevreyi sürdürülebilir şekilde korumayı amaçlamaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı, 2000-2021 dönemi için Kırılgan Beşli ülkelerinde sağlık harcamaları ile yenilenebilir enerji tüketimi arasındaki ilişkiyi analiz etmektir. Analizde, yenilenebilir enerji tüketimindeki bir birimlik artışın, sağlık harcamalarında %0,39'luk bir azalmaya yol açtığı bulgusuna ulaşılmıştır. Bu bulgu, yenilenebilir enerjinin insan sağlığı üzerindeki olumlu etkilerini doğrulayan mevcut literatürle uyumludur. Araştırma ayrıca, sosyo-ekonomik gelişmişliğin önemli bir göstergesi olan doğumda beklenen yaşam süresinin yüksek olmasının sağlık harcamalarında artışa yol açtığını ortaya koymuştur.

Elde edilen bulgular, yenilenebilir enerji adaptasyonu konusunda politika yapıcılar için kritik çıkarımlar sunmaktadır. Sürdürülebilir enerji kaynaklarına geçişin hızlandırılması için bütüncül ve çok boyutlu bir politika çerçevesi gerekmektedir. Bu çerçevede, vergi teşvikleri ve sübvansiyonlar yoluyla sunulacak finansal desteklerin yanı sıra, teknolojik inovasyon ve uygulamaya yönelik Ar-Ge yatırımları için güçlü destek mekanizmalarının oluşturulması hayati önem taşımaktadır. Araştırma sonuçları, yenilenebilir enerji kullanımının yaygınlaştırılmasının hem çevresel sürdürülebilirlik hem de halk sağlığı açısından somut faydalar sağlayabileceğini göstermektedir. Ekonometrik analizler, yenilenebilir enerjiye geçişin sağlık harcamalarında kayda değer azalmalar sağlayabileceğini kanıtlamaktadır. Bu bağlamda, politika yapıcıların sürdürülebilir enerji dönüşümünü destekleyecek uzun vadeli stratejik politikaların geliştirilmesini ve sistematik bir şekilde uygulanmasını önceliklendirmesi gerekmektedir. Bu kapsamlı dönüşüm sürecinde, kamu ve özel sektör arasında etkin işbirliği mekanizmalarının kurulması, yerel yönetimlerin aktif katılımının teşvik edilmesi ve toplumsal farkındalığın artırılması kritik başarı faktörleri olarak

öne çıkmaktadır. Yenilenebilir enerji teknolojilerinin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması için uluslararası işbirliklerinin güçlendirilmesi, teknoloji transferinin hızlandırılması ve yerli üretim kapasitesinin artırılması stratejik öneme sahiptir. Çalışmanın ortaya koyduğu en önemli sonuçlardan biri, yenilenebilir enerji politikalarının sadece çevresel hedeflere ulaşmak için değil, aynı zamanda sağlık sistemleri üzerindeki mali yükü azaltmak için de etkili bir araç olabileceğidir. Bu bulgular, sürdürülebilir enerji politikalarının tasarlanması ve uygulanması sürecinde, sağlık boyutunun da sistematik bir şekilde dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır.

Sonuç olarak, yenilenebilir enerji kaynaklarına geçiş, çevresel sürdürülebilirliğin sağlanması ve toplum sağlığının korunması açısından stratejik bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu geçiş sürecinin başarıyla yönetilmesi, gelecek nesillere daha temiz bir çevre ve daha sağlıklı bir yaşam bırakılması açısından hayati önem taşımaktadır. Araştırma bulguları, yenilenebilir enerji yatırımlarının sağlık harcamalarını azaltıcı etkisi nedeniyle, bu dönüşümün ekonomik açıdan da rasyonel bir politika tercihi olduğunu bilimsel olarak ortaya koymaktadır.

KAYNAKÇA

- Adeleye, B. N., Azam, M., & Bekun, F. V. (2023). Infant mortality rates and nonrenewable energy consumption in Asia and the Pacific: the mediating role of carbon emissions. *Air Qual Atmos Health*, 16:1333–1344.
- Albayrak, A. S. (2008). Değişen Varyans Durumunda En Küçük Kareler Tekniğinin Alternatifi Ağırlıklı Regresyon Analizi Ve Bir Uygulama. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 111-134.
- Aldakhil, A. M., Nassani, A. A., Awan, U., Abro, M. M. Q., & Zaman, K. (2018). Determinants of green logistics in BRICS countries: An integrated supply chain model for green business. *Journal of Cleaner Production*, 195, 861-868.
- Atılğan, D., & Günay, E. (2024). Yenilenebilir Enerji Tüketimi Sağlık Harcamaları Üzerinde Etkili Mi? AB Ülkeleri Örneği. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(1), 39-53. <https://doi.org/10.17218/hititsbd.1402169>

- Baldemir, E., & Keskiner, A. (2004). Devalüasyon, Para, Reel Gelir Değişkenlerinin Dış Ticaret Üzerine Etkisinin Panel Data Yöntemiyle Türkiye İçin İncelenmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(4), 44-59.
- Baltagi, B. H. (2005). *Econometric analysis of panel data*, Third Edition, John Wiley and Sons, Chichester, United Kingdom.
- Chaabouni, S., Zghidi, N., & Ben Mbarek, M. (2016). On the causal dynamics between CO2 emissions, health expenditures and economic growth. *Sustainable Cities and Society*, 22, 184-191. <https://doi.org/10.1016/j.scs.2016.02.001>
- Chen, Y., Wang, Z., & Zhong, Z. (2019). CO2 emissions, economic growth, renewable and non-renewable energy production and foreign trade in China. *Renewable energy*, 131, 208-216. <https://doi.org/10.1016/j.renene.2018.07.047>
- Cohen, A. J., Brauer, M., Burnett, R. T., Anderson, H. R., Frostad, J. J., Estep, K., Balakrishnan, K., Brunekreef, B., Dandona, L., Dandona, R., Feigin, V. L., Freedman, G., Hubbell, B., Jobling, A., Kan, H., Knibbs, L. D., Liu, Y., Martin, R. V., Morawska, L., Pope, C. A., Shin, H. H., Straif, K., Shaddick, G., Thomas, M. L., Van Dingenen, R., van Donkelaar, A., Vos, T., Murray, C. J., & Forouzanfar, M. H. (2017). Estimates and 25-year trends of the global burden of disease attributable to ambient air pollution: an analysis of data from the Global Burden of Diseases Study 2015. *Lancet (London, England)*, 389, 1907 - 1918.
- Çetin, M. A. (2018). The Long Run Relationship between Health Expenditure and Renewable Energy Consumption in BRICS-T Countries: Panel ARDL Evidence. *ICPESS 2018 Proceedings Volume 2: Economic Studies*, 359-370.
- Dorbonova, İ., & Sugözü, İ. H. (2024). Analyzing The Relationship Between Health Expenditure, Renewable Energy And Life Expectancy: Evidence From Asian Countries. *ESAM Ekonomik Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(1), 111-134. <https://doi.org/10.53662/esamdergisi.1459607>
- Driscoll, J. C., & Kraay, A. C. (1998). Consistent Covariance Matrix Estimation With Spatially Dependent Panel Data. *Review of economics and statistics*, 80(4), 549-560.
- Duba, J., Berry, J., Fang, A., & Baughn, M. (2018). The effects of health care expenditures as a percentage of GDP on life expectancies, *Research in Applied Economics*, Vol. 10 No. 2, p. 50, doi: <https://doi.org/10.5296/rae.v10i2.12654>

- Fotourehchi, Z. (2016). Health effects of air pollution: An empirical analysis for developing countries. *Atmospheric Pollution Research*, 7(1), 201-206.
- Gujarati D.N., & Porter D.C. (2012). *Temel Ekonometri*, (Çev: Ümit Şenesen, Gülay Günlük Şenesen), Literatür Yayınları, İstanbul
- Hsiao, C. (2007). Panel data analysis—advantages and challenges. *TEST* 16, 1–22 <https://doi.org/10.1007/s11749-007-0046-x>
- International Energy Agency (IEA). (2022). CO2 Emissions in 2022, IEA Publications, <https://www.iea.org/reports/co2-emissions-in-2022>
- Johnston, J., & Dinardo, J. (1997). *Econometric Methods*, McGraw Hill. United States
- Karaca, C. (2021). Türkiye’de Fosil Yakıtların Neden Olduğu Dışsal Maliyetlerin Analizi, *2nd International Sustainable Development Congress*, 29-31 October, Antalya/Türkiye
- Karimi Alavijeh, N., Ahmadi Shadmehri, M. T., Dehdar, F., Zangoei, S., & Nazeer, N. (2024). The role of renewable energy on life expectancy: evidence from method of moments quantile regression based on G-7 countries data, *International Journal of Energy Sector Management*, Vol. 18 No. 4.pp. 767-788 <https://doi.org/10.1108/IJESM-11-2022-0001>
- Keyifli, N., & Recepoğlu, M. (2020). Sağlık harcamaları, CO2 Emisyonu, Yenilenebilir Enerji Tüketimi ve Ekonomik Büyüme: Bootstrap Panel Nedensellik Testinden Kanıtlar. *KTÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(20), 285-305.
- Khan, S. A. R. (2019). The role of renewable energy, public health expenditure, logistics and environmental performance in economic growth: An Evidence from Structural Equation Modelling. Preprints. <https://doi.org/10.20944/preprints201901.0102.v1>
- Li, Y., Ravi, V., Heath, G., Zhang, J., Vahmani, P., Lee, S.M., & Ban-Weiss, G.A. (2024). Air quality and public health co-benefits of 100% renewable electricity adoption and electrification pathways in Los Angeles. *Environ. Res. Lett*, 19, 034015
- Liu, H., & Zhong, K. (2022). Relationship between health spending, life expectancy, and renewable energy in China: A new evidence from the VECM approach. *Front Public Health*, <https://doi.org/10.3389/fpubh.2022.993546>

- Mehfooz, S., Mansha, M., Khan, M., & Musharaf, S. (2023). CO₂ Emissions, Health Expenditures, and Economic Growth Nexus in Pakistan. *IRASD Journal of Energy & Environment*, 4(1), 16–29. <https://doi.org/10.52131/jee.2023.0401.0032>
- Mehmood, U.; Agyekum, E.B.; Kamel, S.; Shahinzadeh, H., & Moshayedi, A.J. (2022). Exploring the Roles of Renewable Energy, Education Spending, and CO₂ Emissions towards Health Spending in South Asian Countries. *Sustainability*, 14, 3549. <https://doi.org/10.3390/su14063549>
- Mouchart, M. (2004). *The Econometrics Of Panel Data*, Institut de statistique Université catholique de Louvain.
- National Renewable Energy Laboratory. (NREL). (2024). NREL Research Maps Path to Clean Skies and Better Health, By Justin Daugherty (Technical Report NREL/TP-6A40-88244). U.S. Department of Energy. <https://www.nrel.gov/news/program/2024/nrel-research-maps-path-to-clean-skies-and-better-health.html>
- Ozyilmaz, A., Bayraktar, Y., Isik, E., Toprak, M., Er, M. B., Besel, F., Aydin, S., Olgun, M. F., & Collins, S. (2022). The Relationship between Health Expenditures and Economic Growth in EU Countries: Empirical Evidence Using Panel Fourier Toda-Yamamoto Causality Test and Regression Models. *International journal of environmental research and public health*, 19(22), 15091. <https://doi.org/10.3390/ijerph192215091>
- Piran, M., Sharifi, A., & Safari, M. M. (2023). Exploring the Roles of Education, Renewable Energy, and Global Warming on Health Expenditures. *Sustainability*, 15, 14352. <https://doi.org/10.3390/su151914352>
- Saraçoğlu, S., & Songur, M. (2017) Sağlık Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Avrasya Ülkeleri Örneği, *KAÜİİBFD*, 8(16), 353-372.
- Sarafidis, V., & Wansbeek, T. (2012). Cross-Sectional Dependence in Panel Data Analysis. *Econometric Reviews*, 31(5), 483-531.
- Shahzad, K., Jianqiu, Z., Hashim, M., Nazam, M., & Wang, L. (2020). Impact of using information and communication technology and renewable energy on health expenditure: a case study from Pakistan. *Energy*, 204, 117956.

- Shang, Y., Razzaq, A., Chupradit, S., An, N. B., & Abdul Samad, Z. (2022). The role of renewable energy consumption and health expenditures in improving load capacity factor in ASEAN Countries: Exploring new paradigm using advance panel models. *Renewable Energy*, 191, 715-722.
- Şahin, G., & Yalçinkaya, E. (2020). Ekonomik Büyüme ve Sağlık Harcamaları Arasındaki İlişki: MINT Ülkelerinden Ampirik Kanıtlar. *Current Research in Social Sciences*, 6(1), 52-69. <https://doi.org/10.30613/curesosc.656961>
- Yerdelen Tatoğlu, F. (2021). *Panel Veri Ekonometrisi Stata Uygulamalı*, Beta Yayınevi, İstanbul
- Treyer, K., Bauer, C., & Simons, A. (2014). Human health impacts in the life cycle of future European electricity generation, *Energy Policy*, 74, S31-S44.
- Ullah, I., Rehman, A., Khan, F. U., Shah, M. H., & Khan, F. (2019). Nexus between trade, CO2 emissions, renewable energy and health expenditure in Pakistan. *The International journal of health planning and management*, 35 (4), 818-831.
- Vohra, K., Vodonos, A., Schwartz, J., Marais, E.A., Sulprizio, M.P., & Mickley, L.J. (2021). Global mortality from outdoor fine particle pollution generated by fossil fuel combustion: Results from GEOS-Chem. *Environmental research*, 110754 .
- Yaffee, R. (2003). *A primer for panel data analysis*. Connect: Information Technology at NYU, 8(3), 1-11.
- Yavuz, S. (2009). Hataları Ardışık Bağımlı (Otokorelasyonlu) Olan Regresyon Modellerinin Tahmin Edilmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(3), 123-140.
- World Health Organization (2024, October 24). Ambient (outdoor) air pollution, [https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/ambient-\(outdoor\)-air-quality-and-health](https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/ambient-(outdoor)-air-quality-and-health)
- Wooldridge, J. M. (2010). *Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data*. The MIT Press, London England.

PROGRAM BAZLI PERFORMANS BÜTÇEYE GEÇİŞ İLE HEDEFLenenLER ÇERÇEVESİNDE TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ*

İbrahim Canbeldek¹ ve Mehmet Tunçer²

Maliye Bölümü / Trakya Üniversitesi¹
E-posta: ibrahimcanbeldek@trakya.edu.tr

Maliye Bölümü / Karadeniz Teknik Üniversitesi²
E-posta: mtuncer@ktu.edu.tr

1. GİRİŞ

Türkiye’de Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) sistemine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile geçiş yapılmıştır. PEB sistemi ile OECD ülkelerinin çoğunda olduğu üzere esasen mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin tesisi hedeflenmiştir. Bu hedef doğrultusunda sonuç odaklı ve yönetsel sorumluluk temelli bir kamu mali yönetimi ve denetimi oluşturulmak istenmiştir. 2008-2021 seneleri arasında “stratejik planlamaya dayalı PEB sistemi” ismiyle uygulanan sistemden tam manasıyla istenilenler elde edilememiştir. Buna yönelik olarak 2021 senesinde PEB sistemi yeni bir uygulama ile ortaya konulmak istenmiş ve “performans esaslı program bütçe” veya “program bazlı performans bütçe” halini almıştır.

Bu çalışmada 2021 tarihli yeni uygulama ile hedeflenenler göz önüne alındığında Türk bütçe sisteminin gelişimini ve mevcut yapısını değerlendirilmektir. Bu kapsamda 5018 sayılı kanun ve bütçelemeye ilişkin diğer yönetmelik ve rehberler ile temel çerçevesi oluşturulmuş bütçe yapısı; Sayıştay denetim raporları ve International Budget Partnership (IBP- Uluslararası Bütçe Ortaklığı) tarafından yayınlanan veriler ışığın-

* Bu çalışma Prof. Dr. Mehmet TUNÇER danışmanlığında, Arş. Gör. İbrahim CANBELDEK tarafından Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde hazırlanan: “5018 Sayılı Kanun ve 2021 Tarihli Değişiklikler ile Hedeflenen Çerçevesinde Türk Bütçe Uygulamasının Değerlendirilmesi” isimli yüksek lisans tezinden uyarlanmıştır.

da değerlendirilmiştir. Sonuç olarak “Türk bütçe uygulaması, hedeflere ne ölçüde hitap etmektedir, yeni düzenleme hedeflere yaklaşımda ne gibi avantajlar sağlamıştır veya bu hedeflere ulaşmada tek başında ne kadar etkili olabilir, eksikler nelerdir ve ne gibi önerilerde bulunulabilir?” sorularına yanıt aranmıştır.

2. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ

PEB sistemi, modern bütçe sistemlerinin geçirdiği dönüşümün son aşamasını oluşturmaktadır. PEB sistemi “yeni kamu yönetimi” anlayışı içerisinde değerlendirilen ve sadece bütçelemeye ilişkin değil, bütün olarak kamu mali yönetimine ilişkin meseleleri de bünyesinde barındıran bir yaklaşımdır. PEB sisteminin etkin işleyişinde, devlet teşkilatında kaliteli bir yönetim anlayışı önemli rol oynamaktadır. Kaliteli yönetim, kamu yönetiminde iç süreçler yerine sonuç ve etkilere odaklanmak, çalışanların performans odaklı çalışma algısını artırmak ve kurumlararası koordinasyonu kuvvetlendirmek gibi meseleleri içermektedir (Robinson, 2013: 1-2). PEB sistemi, sonuçlar hakkında bilgi geliştirmek ve performans bilgilerinin kaynak tahsisi yanı sıra bütün kamu mali yönetimini planlamakta kullanımı için tasarlanmıştır. PEB sistemi, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarının ve bu fonksiyonları yerine getirmenin sonucunda hangi amaçlara ulaşılabileceğini belirleyen, kaynakların bu amaçlar doğrultusunda tahsis edilmesini sağlayan ve performans ölçümleri ile amaçlara ne ölçüde ulaşıldığının dinamik bir değerlendirmesinin yapıldığı bir bütçe sistemidir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 150). Temel bir anlatımla PEB sistemi performans bilgilerinin bütçenin hazırlık, karar verme ve inceleme aşamalarına dâhil edilmesini ve kullanılmasını içermektedir. Bu yönüyle düşünüldüğünde diğer modern bütçe sistemleriyle benzer bir sistem olduğu düşünülebilir. Zaten PEB sistemini önceki sistemlerin geliştirilmiş bir hali olarak değerlendirmek daha doğru olacaktır.

PEB sistemi diğer modern sistemlerin aksine sadece finansal ölçütlerle değil, idarelerin önceden belirledikleri hedeflere ulaşma kabiliyetlerine de odaklanmaktadır. Örneğin, performans bütçe sistemi temelde geçmiş verilere dayalı bir kaynak tahsisini içerirken PEB sistemi gerçek zamanlı ve dinamik (sürekli) performans verileriyle bütçeleme ve bü-

tün olarak kamu mali yönetimini şekillendirmeye çalışır (Özen, 2008: 38; Karacan, 2010: 14).

PEB sisteminde yöneticilerin esnekliği ve bu esnekliğin bir sonucu olarak hesap verebilirliği temel unsurlar olarak dikkat çekmektedir. PEB sisteminde, kaynak tahsisinde karar vericiler tarafından performans verilerinin dikkate alınması yanında bunların, operasyonel hizmet düzeyindeki çalışanlar ve idareciler tarafından da kullanılması konusunda teşvikler sağlanabileceği fikri kabul görmektedir (İpek vd., 2014: 95-97).

PEB sisteminin ayırt edici bir diğer özelliği hizmetlerin değerlendirilmesinde temele alınan performans göstergelerinin temelde sonuç ve etki odaklı olmasıdır. Sonuç ve etki göstergeleri, çıktı göstergelerine kıyasla başarıyı ortaya koymakta daha anlamlı değerlendirmelere imkân vermektedir. Örneğin, kolluk hizmetlerine yönelik olarak polis karakollarına parmak izi teknolojisinin yerleştirilmesi ve polislere bu konuda eğitim verilmesi birer çıktıdır. Performans hedefi, her karakolda söz konusu teknolojinin kullanımı olabilir. Bu hedefe yönelik olarak cari bütçe senesinde belirli bir karakol sayısı veya belirli sayıda eğitim çıktı göstergesi olacaktır. Ancak parmak izinin mahkemede adli delil olarak kullanımının artması, başarılı kovuşturma oranlarındaki artış veya birincil delil toplama yöntemi olarak polis sorgusundaki azalmalar gibi göstergeler sonuç göstergesidir. PEB sistemine daha uygun olarak düşünülebilecek etki göstergelerine ise; projenin potansiyel uzun vadeli etkileri, şiddet ve türevi suç oranlarındaki azalma veya kolluk kuvvetlerine olan kamu güvenindeki artış gibi örnekler verilebilir. Böylelikle kamu faaliyet ve projelerinin uzun vadeli hedeflere etkisi PEB sisteminde daha detaylı bir biçimde değerlendirilebilmektedir (Parsons vd., 2013: 15).

2.1. Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Hedefleri

PEB sistemi, performans göstergeleri kullanılarak üretilen performans bilgisinin; bütçelerin hazırlık, görüşülüp onaylanma, izleme ve denetim aşamalarının her birine dahil edilmesini ve kullanılmasını hedeflemektedir. Bununla birlikte sistem, farklı ülke veya dönemlerde daha spesifik hedeflere yönelik olarak kullanılmaktadır (Bleyen vd., 2015: 333-334).

OECD (2018: 5-6) tarafından hazırlanan raporda PEB sisteminin, uygulandığı farklı ülkelerdeki hedefleri; mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği artırmak, kanıt odaklı politika üretimi ile mali disiplini tesis etmek, kamu idarelerinde performans odaklı bir işleyişi yaygınlaştırmak ve uzun vadeli planlama aracı olmak şeklinde sıralanmıştır.

Mali saydamlık ve hesap verilebilirlik, OECD ülkelerinin çoğunluğunda sistemin ana hedefi olarak görülmektedir. Mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin birçok ülkede ana hedef olmasının altındaki neden, bu kavramların sistemin diğer hedeflerine de hizmet edebilmesi olarak yorumlanabilir. Bütçeler ile ilişkili diğer belgelerin saydam olduğu ve hesap verilebilirliğe ilişkin mekanizmaların iyi tasarlandığı bir mali sistem bilgilere tam, doğru ve zamanında ulaşılmasına, hiyerarşi içerisinde kimin ne ile sorumlu olduğunun bilinmesine imkân vermektedir. Böylelikle kamu kesiminde sorumluluk dağılımını ve performans kültürünü geliştirmek mümkün olmaktadır. Aynı zamanda performans bilgisinin sürekli üretildiği, izlendiği ve değerlendirildiği bir ortamda uzun vadeli planlama, kanıt odaklı politika geliştirme ve nihayet mali disiplin gibi unsurların tesisinin de kolaylaşacağı düşünülebilir (OECD, 2023: 5).

2.2. Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Alt Modelleri

Ülkelerin öncelikleri, mevcut devlet mekanizmasının işleyişi, kurum kültürü ve kapasitelerindeki farklılıklar gibi nedenlerle PEB sistemi farklı modellere uyarlanmıştır. Modellerin farklılaşmasındaki ana nokta performans bilgisinin kaynak tahsisine etki gücüdür. PEB sisteminin alt modelleri; sunuma dayalı model, dolaylı model, doğrudan model ve yönetsel model olarak sıralanabilir.

Sunuma Dayalı PEB Modeli: Modellerin, sistemin tam anlamıyla uygulanmasındaki aşamalar olarak değerlendirildiği bir durumda, sunuma dayalı model sistemin ilk aşaması olarak görülebilir. Bir bakıma kamu mali yönetiminde bazı teknik ve beşerî aksaklıkların olduğu ülkelerde söz konusu model PEB sistemine geçişin ilk adımı olarak değerlendirilebilir (OECD, 2023: 2). Öyle ki, sunuma dayalı model, performans bilgisinin kaynak tahsis sürecine etkisinin en düşük olduğu modeldir. Bu modelde performans bilgilerinin kaynak tahsisinde etkili

olacağına ilişkin bir kural mevcut değildir. Performans bilgileri daha çok kamuoyunu bilgilendirmek suretiyle mali saydamlığı artırmak amacına yöneliktir. Ayrıca performans bilgisi ana bütçe belgesi ile parlamentoya sunulmaz.

Dolaylı PEB Modeli: Dolaylı modelde performans bilgisinin kaynak tahsisine etkisi kısmen artmaktadır. Ancak bu modelde de söz konusu etki bütçe mevzuatında yer alan doğrudan bir kural ile oluşturulmamaktadır. Bu modeli sunuma dayalı modelden ayıran temel husus, performans bilgisinin bütçe görüşmeleri sırasında ana bütçe belgesiyle birlikte onun bir ilişkili belgesi olarak parlamentoya sunulmasıdır. Performans bilgilerinin bütçe kanun teklifini değerlendiren parlamento üyelerinin kararlarında kendilerince arzu ettikleri bir düzeyde etkili olması beklenir. Bu modelde, mutlaka performansı yüksek kamu program veya kurumuna daha fazla kaynak ayrılacağına yönelik bir kural bulunmamaktadır. Öyle ki, idare stratejik planlarında belirtilmiş performans hedeflerini gerçekleştiremese bile hükümet öncelikleri veya uzun dönemli stratejik hedefler göz önüne alınarak bir programa performansından bağımsız kaynak ayrılmasına da karar verilebilir (OECD, 2008: 2; Bal, 2016: 13).

Doğrudan PEB Modeli: Doğrudan modelde ise, kaynak tahsisine performans bilgileri doğrudan etki etmektedir. Doğrudan modelin uygulanmasında performans sözleşmeleri kullanılmaktadır. Bu yöntemde idarelerle veya kamu programlarının sorumlu birimleriyle, kendileri için belirlenen performans hedeflerine ulaşma düzeyiyle orantılı ödenek alabileceklerine ilişkin önceden sözleşme yapılır (Dubrow, 2020: 4).

Yönetimsel PEB Modeli: Bu modelin uygulanmasında performans bilgileri doğrudan modelde olduğuna benzer olarak güçlü bir şekilde kaynak tahsisi kararlarını etkilemektedir. Ancak bu modelde performans bilgilerinin içeriğinin kısmen değişmesi söz konusudur. Önceki modellerde performans bilgisini üreten performans göstergeleri; sonuç, etkinlik veya halk memnuniyetine dayalıdır. Yönetimsel modelde bunların yanında, performans esaslı işleyişi ve kaliteli hizmet sunumu için gerekli olan organizasyonel yapının dönüşümü gibi meselelerde idarelerin çabalarına ilişkin göstergelerden de yararlanır. Bu göstergeler

temelinde hazırlanan performans bilgisinin ise idarelere ayrılacak ödenek miktarında belirleyici bir rol oynaması beklenmektedir (OECD, 2023: 5).

OECD (2023) tarafından 33 OECD ülkesinde yapılan araştırma ve anketlere göre hangi ülkede hangi modelin uygulandığına ilişkin bilgiye aşağıda Tablo 1’ de yer verilmiştir. Görüldüğü üzere teoride ülkelerin kamu mali yönetimi açısından gelişmişlikleriyle bağdaştırılabilecek model uygulamaları, pratikte aynı şekilde işlememektedir. Yani gelişmiş ülkelerde yönetsel modelin, nispeten daha az gelişmiş ülkelerde ise sunuma dayalı modelin uygulandığına ilişkin bir genelleme doğru değildir. Ülkelerin hiçbirinde doğrudan model uygulanmamaktadır. Bu durumun, bir sonraki başlıkta belirtilecek olan, sisteme yönelik eleştirilerden kaynaklandığı düşünülebilir.

Tablo 1. OECD Ülkelerinde Kullanılan Performans Esaslı Bütçe Modelleri

Sunuma Dayalı Model	Avusturya
	Belçika
	Danimarka
	Yunanistan
	Polonya
	Slovakya
	Slovenya
Dolaylı Model	Amerika
	Türkiye
	İsveç
	Yeni Zelanda
	Hollanda
	Litvanya
	Letonya
	Güney Kore
	İzlanda
	Almanya
	Avusturya
	Şili
	Fransa
	İspanya
Yönetimsel Model	İngiltere
	İsviçre
	Norveç
	Meksika
	Finlandiya
	Estonya
	Kanada
Sistem Uygulamasının Olmadığı Ülkeler	Kosta Rika
	Çekya
	Macaristan
	Luksemburg
	Portekiz

Kaynak: OECD, 2024.

2.3. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Eleştiriler ve Farklılaştırılmış Yaklaşım

PEB sisteminin uygulanmasında farklı modellerin farklı ülkelerde farklı şekillerde uygulandığı görülmektedir. PEB sistemi aynı model içinde olmakla beraber; stratejik planlamaya dayalı, performans sözleşmesine dayalı ve bütçe formatına dönüştürülmüş gibi farklı şekillerde uygulamaya konmaktadır (Özen, 2005: 12). PEB sisteminin uygulanmasındaki bu farklılıklar bazı akademisyenler tarafından sisteme eleştiri olarak sunulmaktadır.

Sistemin kabullenilmesindeki zorluklar: Sistemin uygulanması, bütçeleme sürecinin farklı aşamalarında; daha fazla iş yükü, sorumluluk, profesyonelleşme ve yapılan işi sahiplenme gerektirmektedir. Bu gerekliliklerin çalışanlarca benimsenmesinde zorluklar olacaktır. Bununla da ilişkili olarak kamu yönetimine ilişkin birçok reformun planlanması da zorluk doğurmaktadır (Mutluer vd., 2018: 91).

Tam kamusal malların performansının ölçülmesine ilişkin zorluklar: Kamu faaliyetlerinin birçoğu tam kamusal mal ve hizmetlerdir. Tam kamusal mallar, özellikleri gereği kâr maksimizasyonunu hedefleyen özel sektör tarafından üretilip sunulamaz. Bu durumda bazı kamu programlarının performansının kıyaslama yoluyla ölçülmesi mümkün olmayacaktır. Performansın ölçümü mümkün olsa dahi tam kamusal mallara ayrılacak ödenek miktarının doğrudan performans bilgisine dayandırılması mümkün olmayabilir. Öyle ki, performansı düşük olsa dahi bu mal ve hizmetlerin ortak ihtiyaçları karşılayacak düzeyde artması gerekmektedir. Örneğin, milli savunma alanında performans hedeflerine ulaşamamış olması bu alana daha az ödenek ayrılmasının bir gerekçesi olamaz. Ayrıca düşük performansın altındaki nedenin düşük ödenek miktarı olabileceği de göz önüne alınmalıdır. Öte yandan, performans bilgisi ve ödenek miktarı arasında net bir bağ kurulması yüksek hesap verilebilirlik-geniş hareket yetkisi ortamında yöneticilerin, performansı artırmak üzere hukuka uygun olmayan yollara başvurmasına neden olabilir (Mutluer vd., 2018: 91).

Sisteme ilişkin tecrübeler: Dinamik performans değerlendirmeleri ve sonuç-etki temelli ekonomik analizler, entelektüel ve politik çekicili-

ğe sahiptir. Ancak, sistem uygulamasının beklenenden daha zor olduğu görülmüştür ve rasyonel analizlerin siyaseti alt edebileceği fikrinin aldatıcı olabileceği ortaya koyulmuştur. Reform, ilk zamanlar coşkuyla tanıtılmış olsa da birçok ülkede fiilen kullanımının asgari düzeyde olduğu görülmüştür (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 160).

Sistemin Uygulanmasında Farklılaştırılmış Yaklaşım: Eleştirilere maruz kalmakla beraber sistemin birçok ülke tarafından uygulandığı görülmektedir. Eleştirilerin ana eksenini oluşturan zorlukları aşmaya yönelik olarak farklılaştırılmış yaklaşım düşünülmüştür. OECD (2018: 22-23) farklılaştırılmış yaklaşımı; tüm kamu programları için tek bir uygulama yönetimi yerine farklı tür programlara uygun olarak farklı yöntemlerin uygulanabilmesi olarak tanımlamaktadır. Bu yaklaşım ile ortak bir programa hizmet eden kamu idarelerinin performansa etki düzeyleri veya kamusal mal ve hizmetin türüne göre (tam kamusal-yarı kamusal) farklı model veya uygulamalar tercih edilebilecektir. Örneğin, kamu programlarının bazılarında sunuma dayalı, uygun görülen bazılarında ise yönetsel modelin uygulanabileceği öne sürülmüştür (OECD, 2018: 22-23).

2.4. Sistemin Uygulanmasında Etkili Olan Faktörler

PEB sisteminin hedeflerine ulaşabilmesi, bütçe aracılığıyla; etkin bir uzun vadeli planlamaya, gerekli analizlere, izlemeye ve değerlendirmeye imkân tanıyacak bazı faktörlerin varlığıyla doğrudan ilişkilidir.

2.4.1. Stratejik Planlama

Stratejik planlar, PEB sisteminin planlama işlevinin ana materyalidir. Stratejik planlama, diğer modern bütçe sistemlerindeki uzun vadeli planlamadan dinamikliği bakımından ayrılmaktadır. İki planlama anlayışının esas farkı, uygulanacakları döneme ilişkin öngörüleridir. Uzun vadeli planlamada uygulama dönemindeki şartların sabit kalacağı varsayımı ile politikalar geliştirilir. Stratejik planlamada ise plan döneminde stratejilerin nasıl çalıştığı, değişen şartlara göre dinamik analizlerle test edilir.

Temel bir ifadeyle stratejik plan, bulunan nokta ile ulaşmak istenen nokta arasındaki izlenecek sürecin planlanmasını ifade etmekte-

dir. Stratejik planlarda bir idarenin veya programın amaç ve hedefleri ortaya koyulur ve bunlara ulaşmak için yöntemler geliştirilir. Planın bütçe sistemi içerisinde işlevsel olabilmesi, belirlenen amaç ve hedefler arasında belirli bir maliyeti olanların bütçelerde yer almasına bağlı olacaktır. Bütçelerin stratejik planlar ile bağının oluşturulması hükümet öncelikleri ile kaynak tahsisi ilişkisinin kurulduğu anlamına gelmektedir (Mutluer vd., 2018: 121-122).

Stratejik planların hazırlanması ve bütçe ile bağının oluşturulabilmesi için birçok analizden faydalanılabilir. Bunlar; üst politika belgeleri (Orta Vadeli Program (OVP), yıllık program gibi) ve mevzuat analizi, GZFT (Güçlü ve Zayıf Yönler-Fırsatlar ve Tehditler) ve paydaş analizi olarak sıralanabilir. Söz konusu analizler daha çok “neredeyiz?” sorusuna cevap aramaya yöneliktir ve bir bütün olarak durum analizi olarak isimlendirilirler (Değirmenci ve Tekin, 2022: 166; Strateji ve Bütçe Başkanlığı (SBB), 2020: 15).

Stratejik planlamanın ikinci adımında “nereye ulaşmak istiyoruz?” sorusuna cevap aranır. Buna yönelik olarak misyon ve vizyon tespitleri yapılmaktadır. Vizyon, ulaşılmak istenen pozisyonun genel bir portresi iken misyon, vizyona ulaşmak adına alınacak sorumluluk ve kararlığa ilişkin bir bildirimdir. Stratejik planlamanın esasını oluşturan amaç ve hedefler bu misyon ve vizyon tespitleri ile ortaya koyulur (Maleka, 2014: 18-20; Thoms ve Greenberger, 1998: 4-6).

Stratejik planlar temele alınarak hazırlanan performans programları ve faaliyet raporlarında ise “hedefe nasıl ulaşırız?” ve “başarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz?” soruları sorulur. Performans programı; stratejik planlar kapsamında yürütülmesi planan faaliyet ve projelerin, bunların kaynak ihtiyacının, performans hedef ve göstergelerinin bir mali yıl için planlandığı belgedir. Performans programlarında, stratejik amaç ve hedefler arasında mali yıl için öncelikli olanı tespit edilir. (Mutluer vd., 2018: 123). Yani, PEB sisteminin hedefleri arasında gösterilebilecek öncelik tespiti ile mali disiplinin tesisi, stratejik planlar ve performans programları aracılığıyla gerçekleştirebilir.

Faaliyet raporlarında ise performans programlarının hazırlanmasında belirlenmiş performans göstergelerine göre hedefler ile gerçekleş-

meler arasında meydana gelen sapmalar ve bunların nedenleri ortaya koyulur (KMYKK, 2003: madde 41). Yani “başarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz?” soru-suna odaklanılmaktadır.

2.4.2. Performans Göstergelerinin Doğru Belirlenmesi

Performans göstergelerine göre başarının takip ve tespiti yapılacağından bunların seçiminde bazı noktalara dikkat edilmesi gerekmektedir. Öncelikle, göstergelerin üst politika belgeleri ve stratejik planlarla ilişkili olması gerekmektedir. Faaliyet ve projeler ile veya bunların başarısı ile ilişkili olmayan göstergelerin seçilmesi yanıltıcı olacaktır. Ayrıca gösterge kalabalığı da başlı başına yanıltıcı olabilir. Öyle ki, performans göstergelerinin sayısına bir sınır koyulması önerilmektedir. Böylelikle yanlış değerlendirmelere neden olacak veri kalabalığının önüne geçilmektedir (OECD, 2023: 4). Diğer bazı önemli hususlar; olabildiğince ölçülebilir göstergelerin seçilmesi, farklı analizlere imkân tanıyabilme ile özellikle sonuç ve etki göstergelerine ağırlık vermektir. Sonuç ve etki göstergeleri, daha önce belirtildiği üzere PEB sisteminin ayırt edici özelliğidir. Bunun yanında kullanılabilecek bir diğer gösterge memnuniyet anketleridir. Memnuniyet göstergeleri, kamu hizmetlerini vergileri ile finanse eden vatandaşların tatmin düzeyine ilişkin harici bir ölçüttür. Ancak vatandaşların, değerlendirmelerini hangi bilgilere dayandıracakları ve bunların ne ölçüde tarafsız olacağı gibi sorular da mevcuttur. Bu nedenle performans bilgisinin sonuç, etki ve memnuniyet gibi farklı göstergeleri içermesi gerekmektedir. Ayrıca performans bilgilerinin, tüm aktörleri aynı derecede ilgilendirmediği de hesaba katılmalıdır. PEB sistemi ile sorumlulukları artan yöneticilerin, farklı analizlere izin verecek göstergelere ihtiyacı olabilir. Ancak bu göstergeler, bütçe ile ilgili belgelerin vatandaşlarca anlaşılmasını ve değerlendirmesini zorlaştırabilir (Moynihan ve Beazley, 2016: 19-20; Kelly ve Swindell, 2002: 610-611).

2.4.3. Bütçe Sınıflandırmasında Program Yapısı

Kamusal faaliyetlerin sunumu genellikle farklı kurumların katkısını gerektirmektedir. Örneğin, karayolu kazalarından kaynaklanan ölüm oranını azaltmak; yol tasarımı ve inşaatı, polis hizmetleri, araç stan-

dartlarının belirlenmesi, halkın eğitimi gibi birçok alanda birden fazla faaliyet ve projeyi gerektirmektedir. İlgili tüm sorumlulukları ayrı ayrı kurumlara devretmek yerine, amaçlara ulaşılmasına katkıda bulunan farklı idarelerden oluşan programlar oluşturması etkinliğin sağlanmasında önemli olmaktadır. Böylelikle, kamu programlarından üst düzey sonuçlar elde etmek için kurumlar arası koordinasyonu sağlamak hedeflenmektedir. Program tasniflerinin yapılması PEB sisteminin etkin işleyişinde bir gereklilik olan kurumlar arası koordinasyonun güçlendirilmesine katkı vermektedir (OECD, 2018: 18). Ayrıca, dağıtık kamu faaliyetlerinin bir bütün olarak görülmesi de mümkün olmaktadır. Bu durum gerek bütçenin uzun vadeli planlama işlevine gerek mali saydamlık ve hesap verilebilirlik hedefine uygundur (Grizzle ve Pettijohn, 2002: 51).

Program tasnifleri; program-alt program-faaliyet/proje şeklindedir. PEB sisteminin program tasnifleri yapılarak uygulanması birçok uygulayıcı ülkede esas kabul edilmiştir. Programlar, belirli bir finansman düzeyi karşılığında belirli bir performans düzeyine ulaşmayı taahhüt eder. Bu, performans hedeflerine ulaşan programların bir sonraki bütçe döneminde bir dizi teşvikten yararlanması veya daha fazla ödenek alması anlamına gelecektir (Grizzle ve Pettijohn, 2002: 59).

2.4.4. Beşerî ve Teknik Alt Yapı Yeterliliği

PEB sisteminin etkin işleyişi yeterli bilgi akışı ve bu bilgileri analiz edebilecek beşerî ve teknik alt yapı yeterliliğini zorunlu kılmaktadır. PEB sisteminin kamu yönetimi boyutunda da bir dönüşümü gerektirmesi itibarıyla eğitilmiş beşerî alt yapı oldukça önem arz etmektedir. Kamu yönetimine ilişkin eksikliklerin tespiti ve gerekli reform planlarının yapılması da elbette beşerî alt yapıyla doğrudan ilişkilidir. Bütçenin her aşamasında beşerî alt yapının etkili çalışması da gerekli analizleri mümkün kılacak bilgi yönetim ve analiz sistemleri ile mümkün olacaktır (Robinson, 2013: 10).

2.4.5. Performans Denetimi

PEB sisteminin denetim boyutunda, tamamlayıcı bir rol oynayan performans denetimleri ön plana çıkmaktadır. Performans denetimi; kamu idarelerinin, programların, faaliyet veya projelerin; verimlilik,

etkinlik ve tasarrufluluk (VET denetimi) ilkelerine uygun olarak faaliyet gösterip göstermediğinin ve iyileştirmeye açık olup olmadığının bağımsız ve nesnel bir incelemesidir. Mali denetimler, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun denetimi ile sınırlıdır. Performans denetimleri sadece bir denetim faaliyeti olmakla sınırlı değil, iyileştirmelere yönelik tavsiyeleri de barındıran geniş kapsamlı bir değerlendirmedir (International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2019: 8; Mutluer vd., 2018: 290).

Verimlilik, en az girdi ile en çok çıktının elde edilmesini ifade eder. Tasarrufluluk veya ekonomiklik, verimliliği de en az maliyetle sağlamaya, yani en az maliyetle en yüksek çıktı elde etmeye yöneliktir. Etkinlik ise faaliyet ve projelerin hedef ve amaçlara katkı derecesidir (Mutluer vd., 2018: 290).

Performans denetimi, iç ve dış denetim yoluyla gerçekleştirilebilir. Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir biçimde kullanıldığı konusunda hem idarecilere (iç denetim) hem yasamaya (dış denetim-yüksek denetim) garanti sağlanmalıdır. İç denetçilerin, performans denetimi konusunda avantajlı oldukları düşünülmektedir. Öyle ki, iç denetçiler idarelerin işleyiş sürecine dışarıdan bir gözlemciye nazaran daha aşinadır. Böylelikle sorunlu yönleri tespit etmeleri ve idarenin yapısına da uygun olacak tavsiyeler üretmeleri daha kolay olacaktır (Mutluer vd., 2018: 289; Jin'e ve Dunjia, 1997: 193).

Performans denetiminin iç ve dış denetim aracılığıyla gerçekleşmesi önem arz etmektedir. Dış denetimin gerçekleştirilmesinde iç denetçilerin raporlarından faydalanmak sistemin koordine bir şekilde gerçekleştirilmesinde elbette önem arz etmektedir. Ancak dış denetim, gerektiğinde müeyyide içerebilecek bir yapıda olması itibarıyla, idarelerde performans kültürünü teşvik etmede daha faydalı olabilir.

INTOSAI, ISSAI 100 (2019) raporunda performans denetimleri de dahil olmak üzere bütçe denetimlerinin etkin bir biçimde işleyişinde bazı hususların üzerinde durulması gerektiğini belirtmiştir. Bunlardan bazıları; denetimlerde objektif ve standart ölçülerin belirlenmesi, denetim ekseninin geniş tutulması (mali denetim, program değerlendirmeleri, performans denetimi, sistem denetimi, bilgi teknolojileri denetimi

ve destekleyici diğer denetimler), denetim sonuçlarının kamuoyuna düzenli ve belirli bir standartta sunulması, faaliyetlerin kalitesini artırmaya yönelik bağımsız ve harici tavsiyeler üretilmesi ve denetimde görevli olanların bağımsızlığından taviz verilmemesi şeklindedir.

Bütçe üzerinden planlamanın yapılmasında program tasniflerinin kolaylaştırıcı etkisine ek olarak denetimlerin de programlar itibariyle yapılması ayrıca önem arz etmektedir. Program değerlendirmeleri ile kamu faaliyet ve projelerinin bir bütün olarak değerlendirilmesi, denetlenmesi ve tavsiyeler sunulabilmesi kolaylaşacaktır. Ayrıca yetkili yüksek denetim organına hükümetlerce belirlenmiş programlar yanında kendi tespit ettikleri bazı öncelikli alanlarda da denetleme yapabilme yetkisinin verilmesi gerekmektedir. Dünyada birçok ülkede performans denetimlerinin bu yapı içerisinde gerçekleştirildiği görülmektedir (INTOSAI, 2023).

2.4.6. Kamuda Performans Kültürü

PEB sistemine yöneltilen eleştirilerin birçoğunun, sistemin idarelerce kabulüne ilişkin olduğu görülmektedir. Gerçekten de yetkilerin ve sorumluluğun arttığı, performansın sürekli olarak izlendiği bir sistemin idarelerce kabulü kolay değildir. Bu yüzden kamu yönetimi reformları sistemin etkin işleyişinin bir gerekliliğidir.

Etkin kamusal işleyişte var olan ödül/teşvik mekanizmasının çalışmasında kısmi bir özerklik etkili olmaktadır. Yani sorumluluk devrini takiben performansa dayalı ödül/teşvik mekanizmaları tanımlanmalıdır. Performans kültürünü artırmak için maaşa dayalı teşvik yeterli değildir. Buna yönelik olarak bazı ülkelerde esnek çalışma saatleri, yakın hiyerarşiler ve yüksek standartta teknik ekipman gibi maddi olmayan teşvik sistemleri de geliştirilmiştir. Performans düzeyine göre çalışanlara; seminer, eğitim vb. fırsatlar sunmak çalışanların motivasyonu ve performans kültürü açısından önem arz etmektedir (Aijala, 2002: 23). Bu noktada yönetsel PEB modeli, PEB sisteminin işleyişinde yer edinmesi gereken bir model olarak ele alınmalıdır. Modelin sisteme entegre edilmesi ile idareler yönetim kalitelerini artırmayla orantılı bir teşvik alacakları yönünde bir dürtü kazanmış olacaktır.

3. TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME

Türkiye’de PEB sistemine resmen geçiş 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)” ile gerçekleşmiştir. Kanun ile 1973’ten beri uygulanmakta olan program bütçe sistemi terk edilmiş, yerine PEB sistemi getirilmiştir. Önceden bahsedildiği üzere PEB sisteminin en önemli unsurlarından biri stratejik planlardır. Kanunun 3. maddesinde stratejik plan *“kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan”* olarak tanımlanmıştır. Madde 9’da ise *“kamu idareleri; kalkınma planları, Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenen politikalar, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar”* ifadesine yer verilmiştir. Bu ifadeden görülmektedir ki, PEB sisteminin işleyişinde önem arz eden temel unsurlar kanunda açıkça belirtilmiştir.

PEB sisteminin etkin işleyişi için uluslararası kıyaslamaları, ölçme, değerlendirme ve analizleri kolaylaştıracak analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiştir. Belirli kurumlarda 2002 yılı bütçesinde test edilen yeni sınıflandırma, 2006 yılında merkezi yönetim kapsamındaki idarelerde fiilen uygulanmaya başlanmıştır. Analitik bütçe sınıflandırması ile bütçe kod yapısına “fonksiyonel sınıflandırma” eklenmiştir. Böylelikle bütçede sınıflandırma yapısı; kurumsal, finansman tipi, ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırma olmak üzere dörtlü bir yapı kazanmıştır (Yavuz vd., 2021: 125).

Analitik bütçe sınıflandırmasını esas alan sistemin tam adı “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçe Sistemi” olarak belirlenmiştir. Stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminin Türkiye’de uygulanması şüphesiz kamu mali yönetiminde reform niteliği taşımakla beraber, sisteme yönelik bazı eleştiriler de yapılmıştır. Bunlardan birisi stratejik plan hazırlamakta yaşanan aksaklıktır. Bunun nedeni beşerî altyapıdaki yetersizlik olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca idarelerin so-

rumlu oldukları alanlarda yeterli etki alanlarının olmaması da eleştiriler arasındadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022: 162-163).

3.1. Program Bazlı Performans Bütçeye Geçiş

Cumhurbaşkanlığı SBB, 2019 senesinde hazırlamış olduğu Program Bütçe Rehberinde PEB sisteminin daha etkin bir biçimde uygulanabilmesi için program tasnifine dayalı bir bütçe reformuna ihtiyaç duyulduğunu belirtmiştir. Bu ihtiyacın nedenini ise performans bilgileri ile kaynak tahsisi bağının kurulmasına dayandırmıştır. Başkanlığın 2020 senesinde hazırladığı Bütçe Hazırlama Rehberinde buna uygun olarak program bazlı performans bütçe veya performans esaslı program bütçe olarak isimlendirilen yeni bir uygulamaya geçileceği belirtilmiş ve Cumhurbaşkanlığı Makamından olur alınmıştır. Kanunda yapılan değişiklikler ile yeni uygulama yasal olarak da tanımlanmıştır. Yeni uygulama bütünüyle 2021 senesinde uygulanmaya başlamıştır (Yavuz vd., 2021: 128-129; SBB, 2020: 12; SBB, 2019: 2).

Yeni uygulama “*harcamaların program sınıflandırmasına göre tasnif edildiği, harcama önceliği geliştirme konusunda karar alıcılara kamu hizmet sunumu performansına ilişkin bilgilerin sağlandığı ve bu bilgilerin kaynak tahsisi sürecinde sistematik olarak kullanıldığı bir bütçeleme*” olarak ifade edilmektedir (SBB, 2020: 5). Yeni uygulama ile PEB sisteminin yerine başka bir sisteme geçildiği düşünülmemelidir. Uygulama ile program tasnif yapısı bütçe sistemine dahil edilmiş, sistemi PEB sisteminden ayrı bir sistem kılacak bir değişikliğe gidilmemiştir.

3.2. Türkiye’de Bütçe Sisteminin Unsurları

Türkiye’de PEB sisteminin temel unsurları; stratejik planlar, performans programları ve faaliyet raporları olarak belirlenmiştir (SBB, 2020: 12). Bununla birlikte PEB sisteminin etkin işleyişinde etkili olan unsurlarda bahsedildiği üzere birçok faktör sistemden istenilen verimin edinilmesinde önem arz etmektedir.

3.2.1. Türk Bütçe Sisteminde Stratejik Planlama

Türk bütçe sisteminin başarısında etkili olan birçok meselenin temeli stratejik planlara dayanmaktadır. Öyle ki, performans denetimlerine esas teşkil edecek performans hedef ve göstergeleri stratejik planlar

merkezinde hazırlanan performans programları ve faaliyet raporları ile tespit edilmektedir.

Stratejik planlar öncelikle bütçenin uzun vadeli planlama aracı olma işlevine hizmet etmelidir. PEB sisteminin planlama anlayışı ise plan-politika-bütçe ilişkisinin kurulabilmesine dayalıdır. KMYKK madde 9’da buna yönelik olarak, stratejik planların “...*kalkınma planları, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikalar, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde...*” hazırlanması gerektiği belirtilmiştir.

Kamu idarelerinin stratejik planlarını hazırlamasında ve uygulamasında kendilerine rehberlik etmesi amacıyla “*Kamu İdarelerinde Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (R.G no: 31462)*” hazırlanmıştır. Söz konusu yönetmeliğin 9. maddesinde “*Kamu idarelerinin stratejik planları; kalkınma planı ve Cumhurbaşkanlığı programı ile faaliyet alanlarıyla ilgili diğer ulusal, bölgesel, sektörel ve tematik plan, program ve stratejilerle uyumlu bir şekilde hazırlanır ve uygulanır*” ve “*Kamu idareleri, stratejik planlarını hazırlarken orta vadeli programda yer alan amaçlar, politikalar ve makro büyüklükleri, orta vadeli malî planda belirlenen ödenek teklif tavanları ile bütçelerinde sorumlu oldukları program ve alt programları dikkate alır.*” ibareleri yer almaktadır.

İdareler stratejik planlama sürecinde belirledikleri hedeflerin plan dönemi için maliyetini tahmini olarak tespit ederler. Hedeflerin maliyetlerinin stratejik planlar dâhilinde, detaylı maliyetlendirmenin ise performans programları dâhilinde yapılması esas teşkil etmektedir. Performans programları için “*kamu idarelerinin yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını, amaç, hedef ve performans göstergelerini içeren ve ilgili idarelerce yıllık olarak hazırlanan programlardır*” tanımlaması yapılmaktadır (SBB, 2021: 53; SBB, 2022: 10).

Stratejik planlar ile performans programlarının hizmet ettiği amaçlardan birisi mali saydamlıktır. Mali saydamlık başlığını taşıyan KMYKK madde 7’de yer alan “*Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporla-*

rın kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması zorunludur.” ibaresi, stratejik planların kamuoyuna açık olması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Stratejik planların ayırt edici özelliğinin dinamiklik olduğundan bahsedilmiştir. Türk bütçe sisteminde de stratejik planların süreç içi izlemede yapılacak değerlendirmelere göre gerektiğinde değiştirilebilir olmasına dikkat edilmiştir. 31462 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan yönetmeliğin 15. maddesinde stratejik planların güncellenmesi “...*misyon, vizyon ve amaçlar değiştirilmeden stratejik plan döneminin kalan yılları için hedef kartlarında yapılan değişikliklerdir.*” şeklinde belirtilmiştir. Buna göre güncellenmenin kapsamı; performans göstergelerindeki bir değişimi, toplam maliyet tahminlerinin değişimi, hedef ifadesinin değiştirilmesi, çıkarılması ya da yeni bir hedef eklenmesi, program sorumlularının veya iş birliği yapılacak birimlerin değişimi gibi konuları kapsayabilir (SBB, 2021: 62).

Stratejik planların, yine dinamik yapıya uygun olarak farklı analizleri barındırması söz konusudur. SBB tarafından 2021 yılında hazırlanan “*Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu*” ve 2018 yılında Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan “*Stratejik Planlama İçin Analiz ve Yöntem Rehberi*”nde bu analizlerden bahsedilmiştir. Bunlardan bazıları uluslararası dizinde stratejik planlamanın temelleri olarak kabul edilmiş, durum analizi başlığında yer alan; GZFT (SWOT) analizi, üst politika belgelerinin ve mevzuatın analizi ve paydaş analizi gibi analizlerdir. Bunlar dışında kurum kültürü analizleri, PEB sistemi açısından ayrıca dikkat çekicidir. Kurum kültürü analizi bazı alt bileşenleri; katılım, iş birliği, bilginin yayılımı, öğrenme, kurum içi iletişim, paydaşlarla ilişkiler, değişime açıklık, stratejik yönetim, ödül ve ceza sistemi şeklindedir. Bunlara ilişkin öncelikle mevcut durum tespit edilir daha sonra gelecekte nereye varılmak istenildiğine karar verilir (SBB, 2021: 27).

3.2.2. Bütçe Tasnifinde Program Yapısı

Türkiye’de PBPB uygulamasına geçişe kadar program tasnif yapısı kullanılmıştır. PBPB’ye geçiş ile analitik bütçe sınıflandırmasına dâhil edilen yapıya ilişkin örnek aşağıda Tablo 2’de verilmiştir. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı’ndan alınan örnekte de görüldüğü üzere tasnif; program-alt program-faaliyet veya proje şeklindedir. Programlar, aynı

amaca hizmet eden bütün alt programları, alt programlar ise faaliyet ve projeleri içerecek şekilde düzenlenmektedir. Faaliyet, kamu kaynağı kullanmak suretiyle belirli bir ürünün üretilmesi ya da hizmetin sunulması amacıyla, planlama aşamasından üretim ve hedef kitleye sunum aşamasına kadar gerçekleştirilen iş, işlem ve süreçler bütünüyken projeler ise yatırım niteliğindedir (SBB, 2020: 19).

Programların oluşturulmasında, nihai hizmetler veya hedefler temel odak noktası olmalıdır. “Ailenin Korunması ve Güçlendirilmesi” nihai hedeftir. Alt programlar, program sınıflandırmasının ikinci düzeyini oluşturmaktadır. Programlardan daha spesifik ve alt programlara ilişkin hedeflere de yer verilmektedir. Daha sonra hedeflere ulaşmadaki başarının takibi için performans göstergeleri ve bunların ölçü birimine (sayı, oran vb.) yer verilir. Faaliyetler ise SBB tarafından yayımlanan rehberde *“kamu kaynağı kullanmak suretiyle belirli bir ürünün üretilmesi ya da hizmetin sunulması amacıyla, planlama aşamasından üretim ve hedef kitleye sunum aşamasına kadar gerçekleştirilen iş, işlem ve süreçler bütünüdür”* şeklinde tanımlanmıştır. Faaliyetlerin tasnif edildikleri program ve alt programlarla ilişkili olmaları gerekmektedir (SBB, 2020: 18).

Tablo 2. Program Tasnifler

Ailenin Korunması ve Güçlendirilmesi Programı			
Alt Program	Ailenin Korunması		
Alt Program Hedefi	Aile danışmanlık hizmetinin yaygınlaştırılması, sosyal yardım ve hizmetlerin aile temelli sunulması temin edilecektir. Yurt dışında yaşayan vatandaşlarımızın aile ve sosyal hizmetler alanında desteklenmesi sağlanacaktır.		
Performans Göstergeleri	Aile ve Danışmanlık Hizmetlerinden Yaralanan Kadın Sayısı	Aile Danışmanlık Hizmetinden Yaralanan Kişi Sayısı	Aileye Yönelik Danışmanlık Hizmetlerinden Memnuniyet Oranı
Ölçü Birimi	Sayı	Sayı	Oran
Alt Program Kapsamında Yürütülecek Faaliyetler	Aile Yapısını Etkileyen Kötü Alışkanlıkların ve Bağımlılıkların Azaltılmasına Yönelik Hizmetler Aile ve Topluma Yönelik Sosyal Hizmet Faaliyetleri Yurt Dışında Yaşayan Vatandaşların Sosyal Korumalarını Sağlamaya Yönelik Faaliyetler		

3.2.3. Performans Göstergeleri

Kamu idareleri, program tasnifine uygun olarak bütçelerini ve kaynak tahsislerini performans göstergelerine dayandırmalıdır (KMYKK, 2003: madde 9). İzleme ve değerlendirme aşamaları ile bütçenin planlama aracı olma işlevini yerine getirebilecek ve kaynak tahsisi-performans ilişkisini kurabilecek şekilde tasarlanmalıdır. Bu durumun bir gereği olarak performans göstergelerine ilişkin bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Program tasniflerindeki farklı düzeylere, yani program ve alt programlara göre farklı göstergelerin kullanılması öngörülmüştür. Söz konusu farklı göstergeler; programlara yönelik anahtar göstergeler ve alt program hedeflerine yönelik alt program performans göstergeleri olarak belirlenmiştir. Anahtar göstergelerin uluslararası düzeyde karşılaştırmalara imkân verecek nitelikte olması gerekmektedir. Anahtar göstergeler idarelerin başarısını ölçmeye yönelik olarak değil, kamu sektörünün bir bütün halinde önceliklerinin tespit ve takibine yönelik olarak kullanılır. Anahtar göstergeler, SBB ve programı yürüten idarelerin iş birliği ile belirlenir (SBB, 2022: 113-114).

Alt program performans göstergeleri ise alt programların hedeflerine ulaşma seviyelerini ölçmeye ve izlemeye yönelik göstergelerdir. Söz konusu göstergeler alt program hedeflerindeki gelişimi sayı, yüzde ve oran gibi farklı ölçütler kullanarak ölçer. Alt program performans göstergeleri kaynak kullanımı ve elde edilen sonuçlara ilişkin olarak yararlanıcıları bilgilendirmek amacıyla mali ve mali olmayan bilgiler arasında ilişki kurmalıdır (SBB, 2022: 114-115). Öyle ki, sadece mali değerlerden oluşan göstergeler kamuoyu için yeterince bilgilendirici olmayabilir.

SBB 2022 senesinde yayımladığı “2023-2025 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi”nde anahtar göstergeler ile alt program performans göstergelerine ilişkin bazı kriterler ortaya koymuştur. Söz konusu kriterlere göre; göstergeler programlarla ilişkili, anlaşılır ve kapsayıcı olmalıdır, TÜİK ve ulusal düzeyde sivil toplum kuruluşlarınca üretilen, ilişkili gösterge niteliğinde olabilecek istatistiklerden yararlanmakla birlikte uluslararası kıyaslamalara da izin verecek göstergelere (OECD,

Dünya Bankası, Avrupa Birliği göstergeleri) yer verilmelidir, göstergenin hedef değeri her mali yıl sonunda güncellenmeli ve verilere nerden ulaşıldığına ilişkin bilgi kaynak gösterilmelidir.

Bununla birlikte stratejik planlarda belirlenen amaç ve hedeflerin değerlendirilmesi için yeterli sayı ve nitelikte sonuç ve çıktı göstergeleri kullanılmalıdır. Her bir hedef için en az bir en fazla beş gösterge kullanılmalıdır. Mali saydamlık temele alınarak belirsizlikten uzak, açık ve kesin göstergeler belirlenmelidir (SBB, 2021: 47-48). Öyle ki, kamuya hitap etmeyen, uzmanların anlayacağı düzeyde göstergelere yer verilmesi mali saydamlığa hizmet etmekten uzaktır.

Üst politika belgeleri ile idarelerin stratejik planlarında ortak veya benzer hedeflerin bulunması durumunda öncelikle üst politika belgelerinde yer alan göstergelere yer verilmelidir (SBB, 2021: 48). Buna göre kamu idareleri söz konusu hedefe hizmet eden program, alt program veya faaliyetlerine ilişkin göstergelere yer verirken kalkınma programında belirtilmiş göstergelere öncelik vermelidir. Böylelikle, aslında idarelerin stratejik planları ile üst politika belgeleri arasındaki uyum artırılmak ve izleme ve değerlendirme aşamaları kolaylaştırılmak istenmektedir.

İzleme ve değerlendirme faaliyetlerinin etkili bir şekilde yapılması için göstergeler, stratejik plandaki başlangıç değeri ile planın izleyen her yılına ilişkin hedef değerleri de kapsayacak şekilde sunulmalıdır (SBB, 2021: 49). Tablo 3'te göstergelerin yıllar itibarıyla gösterimine örnek verilmiştir. Görüldüğü üzere performans göstergelerinin hedefe etkisi de belirtilmektedir.

Tablo 3: Performans Göstergelerinin Stratejik Planlarda Yıllar İtibariyle Gösterimi

Performans Göstergeleri	HE (%)	PBD (2021)	2022	2023	2024	2025	2026
PG1.1.1 Aile Eğitim Programı Katılımcı Sayısı	30	205.283	455.283	710.283	970.283	1.235.283	1.505.283
PG1.1.2 Evlilik Öncesi Eğitim Programı Katılımcı Sayısı	40	9.268	159.268	314.268	474.268	639.268	809.268
PG1.1.3 Aile Danışmanlık Hizmeti Sunulan Başvuru Sayısı	30	3.627	11.627	19.627	27.627	35.627	43.627

Açıklama: HE, Hedefe Etkisi; PBD, Plan Başlangıç Dönemi

Kaynak: T.C. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 2022: 67

3.2.4. Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi

İç denetim PEB sistemine uygun performans denetimine ilişkin unsurları barındırmakla beraber performans denetimlerinin dış denetim birimlerince gerçekleştirilmesi hesap verme sorumluluğu açısından ayrı bir önem arz etmektedir. OECD, performans denetimlerinde esasen yüksek dış denetime vurgu yapmaktadır (OECD, 2019: 11; 2018: 4; 2016: 4).

Türkiye’de dış denetim Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir. Sayıştay denetimi düzenlilik denetimi ile performans denetimini içermektedir. Düzenlilik denetimi de kendi içerisinde mali denetim ve uygunluk denetimi olarak ayrılmaktadır. Mali denetim mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi içermektedir. Mali denetimlerin gerçekleştirilmesinde idarelerin hesap ve işlemleri, mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınır. Uygunluk denetimi ise idarele-

rde gelir, gider ve mallara ilişkin hesaplar ile işlemlerin kanunlara ve hukuki düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesini ifade etmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 2).

Performans denetimleri faaliyet sonuçlarının belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak denetlenmesine dayanır (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 36). Yani, performans denetimlerinin gerçekleştirilmesinde idareler için belirlenen performans göstergeleri esas alınır (KMYKK, 2003: 9). Bu yönüyle stratejik planların doğru hazırlanması, içeriklerinde performans göstergelerini de barındırması bütçe denetimi için de önemli olmaktadır.

Performans denetimi uygulamada; stratejik planların değerlendirilmesi, performans programlarının değerlendirilmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülüp değerlendirilmesi ve faaliyet raporlarının değerlendirilmesini içermektedir. Beş yıllık dönemler için hazırlanan stratejik planların mali yıl için uygulama planı performans programları ile ortaya konulmaktadır. Bu nedenle stratejik planlar ile performans programlarına yönelik performans denetimleri aynı eksen etrafında gerçekleştirilir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 17).

Stratejik planlar ile performans programlarının ortak değerlendirme kriterleri; mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama şeklindedir. Stratejik planlara ilişkin değerlendirme stratejik planın geçerli olduğu beş yıllık dönemde sadece bir kez yapılır. Beş yıllık dönemin sonunda ise gerçekleştirmelere ilişkin genel bir değerlendirme yapılır (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 17).

Mevcudiyet kriteri göz önüne alınarak, idarelerin stratejik plan ve performans programı hazırlayıp hazırlamadıkları denetlenir. Zamanlılık kriteri, stratejik plan ve performans programlarının ilgili mevzuatta belirtilen sürelerde hazırlanıp hazırlanmadıklarına yöneliktir. Sunum kriterinde ise idarelerin stratejik plan ve performans programı hazırlamalarına yönelik ortaya konulan yönetmelik ve rehberlerdeki genel yapı, süreç ve temel ilkelere riayet etmesi beklenir. Ayrıca stratejik planların sunum kriterine göre denetlenmesinde; idarenin belirlediği misyonun kuruluş amacına uygunluğu ile stratejik amaç ve

hedeflerin üst politika belgeleriyle uyumuna da dikkat edilir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 17-23).

Mevcudiyet, zamanlılık ve sunum kriterleri stratejik plan ve performans programlarına ilişkin temel kurallara riayet edilip edilmediğini ortaya koyar. Bu kriterler temel alınarak *“Plan ve programlar zamanında bütçe mevzuatının temel gereklerine uygun bir şekilde hazırlanıp kamuoyunun erişimine sunulmuş mudur?”* sorusu cevaplanmış olur. Bu şekilde sistemin mali saydamlık amacını ne ölçüde yerine getirdiğine ilişkin bir fikir verebilir. Ancak stratejik planlar ile performans programlarının içeriğinde yer alan detaylarına ilişkin fikir edinmek pek mümkün değildir. Bunun için ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama kriterlerinin önceki kriterleri tamamlaması performans denetimi için önemlidir.

İlgililik kriteri stratejik planlarda yer alan hedefler ile amaçlar arasındaki bağlantının kurulabilirliğine ilişkin bir kriterdir. Örneğin sosyal güvenlik sisteminde gelir-gider farklarını kapatma amacına yönelik hedef, kayıt dışı istihdam ile mücadele olabilir. Söz konusu hedef, amaca hizmet etmekle ilgilidir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 20). Öte yandan örneğin, akademik personelin performansını artırmak amacına yönelik hedef, öğrenci kontenjanını artırmak olamaz. Böyle bir durumda hedef ile amaç arasındaki uyum kurulamamaktadır.

Performans programları için ilgililik kriterine göre yapılacak bir denetimde ise öncelikle performans hedeflerinin çıktı veya sonuç odaklı olup olmadığına bakılır. Çıktı üretilen mal ve hizmeti, sonuç ise mal ve hizmet üretiminin etkisini ölçmeye yöneliktir. Şayet çıktı veya sonuç odaklı hedefler belirlenmediyse ilgililik değerlendirmesine devam edilmez ve değerlendirme yapılamadığı raporlanır. Çıktı veya sonuç odaklı hedeflerin varlığı durumunda iki aşamada değerlendirme gerçekleştirilir; performans hedefinin stratejik hedefler ile uyumunun ve performans göstergelerinin performans hedefi ile uyumunun değerlendirilmesi. Stratejik amaç-stratejik hedef-performans hedefi uyumunun temini bütçenin planlama aracı olma işlevi için ve plan-bütçe ilişkisinin kurulabilmesi için önem arz etmektedir. Performans göstergelerinin hedefler ile ilgisiz tespit edilmesi ise PEB sisteminin temel işleyiş

prensibine aykırı olacaktır. Bu durumda, kaynak tahsisi sürecinde performans ile bağlantı kurulamayacak veya kurulsu bile yanıltıcı nitelikte olacaktır. Aslında ilgililik kriteri sağlanmadan ölçülebilirlik ve iyi tanımlama kriterlerinin bir anlamı olmamaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 19-20).

Ölçülebilirlik, belirlenen performans göstergelerinin ölçülebilir nitelikte olmasına yönelik bir kriterdir. Ölçülebilir olmayan kriterler her şeyden önce mali saydamlık hedefine tam olarak hizmet etmemektedir. Ölçülebilirlik kriterine göre değerlendirmenin yapılabilmesi için öncelikle ilgililik değerlendirmesinin yapılmış olması gerekir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 20). Öyle ki, amaç-hedef-gösterge ilişkisi kurulamadıkça göstergelerin ölçülebilir olması herhangi bir anlam ifade etmemektedir.

İyi tanımlama kriteri ise gerek stratejik planlarda yer alan hedeflerin gerek performans programlarında yer alan hedef ve göstergelerin sade ve anlaşılır olmasına ilişkindir. İdareler söz konusu belgelerde neyi başarmak istediklerini açık bir şekilde tanımlamalıdır. Aksi takdirde yanlış raporlama sorunu ortaya çıkabilir veya kamuoyunca yanlış değerlendirmelerin yapılmasına neden olunabilir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 21, 27). Özellikle teknik meselelerde sadece söz konusu meselenin uzmanları tarafından anlaşılmaya müsait terimlerin yoğun kullanılması ve gerekli açıklamalara yer verilmiyor olması mali saydamlık ilkesi ile örtüşmemektedir.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek performans denetimlerinin bir diğeri faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesidir. Söz konusu değerlendirme esasen veri kayıt sistemleri üzerinden gerçekleştirilir. Burada temel hedef, idarelerce raporlanacak verilerde kritik bir hata olmasının mümkün mertebe önüne geçmektir. Bu hedefe yönelik olarak yeterli kontrol sistemlerinin kullanılıp kullanılmadığına dikkat edilir. İdarenin faaliyetlerinin performansını izlemeye yönelik bir sistem kurup kurmadığının ve şayet kurulduysa sistemin uygunluğunun değerlendirilmesi söz konusudur. Buna göre değerlendirme veri kayıt sistemlerinin mevcudiyeti, uygunluğu veya güvenilirliği üzerinden gerçekleştirilebilir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 28-31).

Sayıştay performans denetimlerinin sonuncusu ise faaliyet raporlarının değerlendirilmesidir. Bu değerlendirmelerdeki kriterlerin bir kısmı stratejik plan ve performans programları ile aynıdır. Faaliyet raporlarının değerlendirilmesi yönelik kriterler; mevcudiyet, zamanlılık, sunum, tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ikna edicilik şeklindedir. Mevcudiyet, zamanlılık ve sunum kriterleri stratejik plan ve performans programlarında belirtildiği ile aynı içeriktedir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 35). Kısaca, faaliyet raporlarının şekil ve içerik bakımından ilgili mevzuata uygun ve belirtilen zamanda yapılıp yapılmadığının değerlendirilmesidir.

Tutarlılık kriteri, stratejik planlar ile performans programlarında yer alan ve değerlendirmeler sonucunda uygun olduğu kanaatine varılan stratejik hedefler ile performans hedef ve göstergelerinin faaliyet raporlarında da aynı şekilde gösterilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Doğrulanabilirlik kriterinde ise söz konusu hedef ve göstergelerin veri kayıt sistemlerinden elde edilen en son bulgularla uyumluluğu göz önüne alınır. Geçerlilik veya ikna edicilik kriterleri, planlanan ve gerçekleşen performans arasında meydana gelen sapmaya ilişkin belirtilen nedenlerin geçerliliğine ilişkindir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 38). 2021 yılında SBB tarafından yönetmelikte idare faaliyet raporlarının, mali bilgiler başlığı altında hedef ve göstergeleri ile bunlara ilişkin sapmaların nedenlerini içermesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik ve performans denetimleri sonucu hazırlanan raporlar idareler itibarıyla birleştirilerek denetim raporları düzenlenir. Hazırlanan raporların bir örneği ilgili kamu idaresine, üst yönetici tarafından otuz gün içerisinde cevaplandırması üzerine gönderilir. İdarelerden alınan cevaplar dikkate alınarak denetim raporları yeniden düzenlenir ve Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere Sayıştay Başkanlığına gönderilir. Nihayetinde dairelerden alınan görüşler çerçevesinde dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve TBMM'ye sunulur (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 38).

KMYKK madde 41'de “Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafın-

dan hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Cumhurbaşkanlığına gönderir” ifadesi yer almaktadır. Bu madde gereği idarelerce Sayıştay’a gönderilen idare faaliyet raporları, Sayıştay performans denetiminin bir parçası olarak belirtilmiş faaliyet raporlarının değerlendirilmesi aşamasında bahsedilen kriterler ekseninde değerlendirilir. Değerlendirme sonucu oluşturulan rapor, faaliyet genel değerlendirme raporudur.

Türkiye’de performans denetimleri stratejik planlar ile performans programlarında yer alan performans göstergeleri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir (KMYKK, 2003: madde 9). Sayıştay performans denetimleri herhangi bir mali veya hukuki sorumluluk da doğurmamaktadır (Sayıştay Kanunu, 2010: madde 7).

Performans denetimi kapsamına alınmamış olmamakla beraber 2020 yılı itibariyle yayımlanmaya ve TBMM’ye sunulmaya başlanan bir başka denetim konu denetimidir. Konu denetimi; şeffaflık, hesap verilebilirlik ve iyi yönetimin tesis edilebilmesi için kamu faaliyetlerinin sistematik bir değerlendirmesidir. Konu denetimleri, etkinlik, verimlilik veya ekonomiklik hedeflerine yönelik birden fazla sektör, kurum veya alanı içerebilir. Denetimler aynı zamanda kurum faaliyetlerinin iyi yönetim ilkelerine uygunluğunu da içermektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2021: 1). Sayıştay Kanunu madde 6’da yer alan “*Sayıştay, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebilir*” ifadesi konu denetimlerinin yasal dayanağıdır.

Denetim konularının tespit edilmesinde, denetim gruplarının araştırmaları sonucu ortaya konulan teklifler önem sırasına göre değerlendirilir. Elbette önem ile kastedilen sadece faaliyetlerin maliyet boyutu değildir. Kamu harcamaları içerisinde çok ciddi bir paya sahip olmayan kimi konuların sosyal-ekonomik önemi fazlasıyla büyük olabilir. Konu denetim teklifleri hazırlanılırken; denetimin amacı, dene-

tim süreci hakkında bilgi, konunun önemi, denetimin riskleri ve dene-
tlenebilirliğe yer verilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2021: 13).

Denetimler sonucu “Konu Denetim Raporu” hazırlanmaktadır. Rapor TBMM ile denetlenen konunun kapsamındaki ilgili kurum-
lara gönderilir ve ayrıca kamuoyuna da duyurulur. Raporun ilgililere
sunulmasıyla konu denetim süreci sona ermemektedir. Sonrasında bir
izleme süreci başlatılır. Konu denetimleri ile kamu kesiminin perfor-
mansına ve hesap verilebilirliğine katkı sağlamayı amaçlayan Sayıştay,
denetimin muhataplar üzerinde nasıl etkileri olduğunu izlemektedir. Özetle izleme süreci kurumlara sunulan ve kabul edilen öneriler so-
nucu ne ölçüde harekete geçildiğini değerlendiren bir süreçtir (Sayıştay
Başkanlığı, 2021: 63). Sayıştay Başkanlığı 2024 yılı itibariyle 2020 yılın-
da bir 2022 yılında iki tane konu denetimi gerçekleştirmiş ve yayımla-
mıştır. Denetimlerin konusu 2020 yılı için “*Sürdürülebilir Kalkınma
Amaçlarının Gerçekleştirilmesine Yönelik Hazırlık Süreçlerinin
Değerlendirilmesi*”, 2022 yılında ise “*Taşkın Risk Yönetimi*” ve “*Plastik
Atık Yönetimi*” şeklindedir.

4. YENİ UYGULAMA İLE HEDEFLenenLER VE HEDEFLERE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER

PBPPB’ye geçiş ile temelde üç ana hedefe odaklanıldığı görülmekte-
dir. Bunlar; girdi odaklı alışkanlıkların terk edilmesi, kamu maliyesi-
nin takibinin ve planlamasının kolaylaştırılması ile mali saydamlığın
ve hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi şeklindedir.

4.1.Girdi Odaklı Alışkanlıkların Terki Hedefine Yönelik Değerlendirme

PEB sistemi çok yıllık bütçeleme ile ilişkili olarak; üst politika belge-
leri-performans bilgileri-bütçe kaynak tahsisi ilişkisini kurmaya yöne-
lik dinamik bir sistemdir. Söz konusu ilişkinin kurulamaması sistemin
girdi odaklı bir sistemden farklılaşamamasına neden olacaktır. SBB ta-
rafından hazırlanan “*2021-2023 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi*”nde
2003 yılında KMYKK ile geçiş yapılan Stratejik Planlamaya Dayalı PEB
Sistemine rağmen çıktı odaklı bir bütçe sisteminin tesis edilemediği şu
şekilde belirtilmiştir: “*5018 sayılı Kanunla getirilen performans esaslı
bütçeleme uygulamalarıyla analitik bütçe sınıflandırması birlikte değ-*

lendirildiğinde; üst politika belgelerinde belirlenen amaç ve hedefler ile analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan bütçeler arasında yeterli düzeyde ilişki kurulamadığı, stratejik planlar ve performans programları yoluyla üretilen performans bilgisinin bütçeleme ve karar alma süreçlerine dâhil edilemediği görülmüştür. Kaynak tahsisi kararlarında çoğunlukla girdilere odaklanılması nedeniyle performans esaslı bütçeleme tam olarak uygulanamamış, bütçe sistemi klasik bütçe yaklaşımına benzer özellikler göstermeye devam etmiştir.”

Çıktı odaklı bir bütçeleme anlayışının iki açıdan tesis edilebileceği düşünülmektedir. Bunlardan ilki PEB sisteminin alt modellerinden doğrudan veya yönetsel modele yakın bir anlayışın uygulanmasıdır. Her iki modelde de performans bilgisi-kaynak tahsisi ilişkisi sunuma dayalı veya dolaylı modele göre daha kuvvetlidir. Türkiye’de bu anlamda durum incelendiğinde dolaylı PEB modeli hakimdir. KMYKK, Sayıştay Kanunu ve ilgili yönetmelikler ile rehberler incelendiğinde performans verileri ile kaynak tahsisi arasında doğrudan bir bağ kurulmadığı görülmektedir. Yani stratejik hedef ve amaçlara yönelik olarak yüksek performans gösteren program veya idarelerin bir sonraki mali yılda ödenek miktarlarının artacağına, aksi durumda azalacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Aynı zamanda idarelerin yönetsel kalitelerini artırmaya yönelik çabaları ile kaynak tahsisi arasında bir bağın da bulunmaması yönetsel PEB modelinin olmadığını göstermektedir. Bununla birlikte sistem dahilinde üretilen performans verileri sunuma dayalı modelde olduğu gibi sadece mali saydamlık hedefine yönelik olarak üretilmemektedir. Performans bilgileri ve bu bilgiler ışığında gerçekleştirilen Sayıştay denetim raporları TBMM’ye sunulmaktadır. Bu durum Türkiye’de sistemin sunuma dayalı modelde olduğu gibi kullanılmadığını göstermektedir.

Türkiye’de program tasnif yapısına geçilmiş olmakla beraber kaynak tahsis ile performans bilgileri arasında herhangi bir bağın oluşmasına yönelik bir düzenlemeye gidilmemiştir. Böyle bir durumda çıktı odaklı bütçeleme anlayışının kamu mali yönetiminde program tasnifleri aracılığı kendiliğinden kurulmasını beklemek doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

Çıktı odaklı anlayışın tesisine hizmet edebilecek bir diğer faktör PEB sisteminin tamamlayıcı unsuru olan performans denetimleridir. Çıktı odaklı bütçe sistemi çıktı odaklı performans denetimleri ile desteklenmelidir. Bir diğer deyişle çıktı, sonuç veya performans odaklı bir bütçeleme için aynı şekilde çıktı, sonuç veya performans odaklı bir bütçe denetim yapısının tesis edilmesi önem arz etmektedir.

Türkiye’de Sayıştay’ın stratejik plan ve performans programlarına yönelik performans denetimlerinin, gerçek manada bir performans denetimi olduğunu söylemek güçtür. Zira denetimler; hazırlanması gereken belgelerin hazırlanıp hazırlanmadığı, bu belgelerin içeriklerinde belirli kriterlerin göz önüne alınıp alınmadığı, veri kayıt sistemlerinin varlığı ve uygunluğu ile idarelerce hazırlanan faaliyet raporlarının doğruluğu ve geçerliğinin raporlanmasına yöneliktir. Ayrıca performans denetimleri mali ve hukuki sonuçlar da doğurmamaktadır. Tüm bunlar bir arada değerlendirildiğinde Sayıştay performans denetimleri tamamıyla anlamsız olmamakla beraber, TBMM’ye performans verilerinin doğruluğuna, geçerliliğine veya tutarlılığına ilişkin fikir vermekle sınırlı kalmaktadır.

PBPP uygulamasına geçiş ile analitik bütçe sınıflandırmasına programlar yapısının dahil edilmesine rağmen bütçe denetiminde idareler itibariyle denetimler yapılmaya devam edilmektedir. Türkiye’de PEB sistemine daha çok hitap eden denetim Sayıştay konu denetimleridir. Dünyanın birçok ülkesinde performans denetimleri programlar veya konular itibariyle gerçekleştirilmektedir. Yani, performans denetimi ve konu denetimi şeklinde iki farklı denetim türü bulunmamaktadır. Aşağıda Tablo 4’te seçili ülkelerde ve Türkiye’de 2020-2024 senelerinde programlar veya konular itibariyle gerçekleştirilen performans denetimlerinin sayısı verilmiştir.

Tablo 4. Seçili Ülkelerde ve Türkiye’de Performans / Konu Denetimi Sayısı 2020-2024

Ülke	Denetim Sayısı (2020-2024)
İngiltere	308
Avustralya	216
Fransa	199
Hindistan	199
İsveç	128
Hollanda	62
Finlandiya	50
Almanya	29
Pakistan	28
Kenya	28
Kanada	23
Meksika	9
Filipinler	9
Türkiye	4

Kaynak: Ausralian National Audit Office (2024); National Audit Office (2024) Commision on Audit (2024.); Auditor General Of Pakistan (2024); Supreme Audit Institution Of India (2024); Office of The Auditor General (2024); Cour des Comptes (2024); National Audit Office of Finland (2024.); Riks Revisionen (2024); Office of The Auditor General of Canada (2024); Netherlands Court of Audit (2024).

Görüldüğü üzere İngiltere, Fransa, Hindistan, Avustralya ve İsveç gibi ülkelerde dört senelik dönemde 100’den fazla denetim gerçekleştirilmiştir. Pakistan, Kenya, Filipinler ve Meksika gibi az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde de sayı Türkiye’den yüksektir. Bu durum Türkiye’de PBPB’ye geçiş ile denetim yapısına daha uygun olarak gerçekleştirilen konu bazlı denetimlerin yeterli olmadığına işaret etmektedir.

4.2. Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi Hedefine Yönelik Değerlendirme

Gerek mali saydamlık gerek hesap verilebilirlik demokratik sistemlerin işleyişinde önemli faktörler olmakla beraber aynı zamanda mali disipline de önemli katkılar vermektedir. Her iki faktörün güçlü bir şekilde tesis edilmesi, kamu idarelerinin etkin, ekonomik ve verimli mal

ve hizmet sunumunu tetikleyici rol oynamaktadır. Buna göre, kamu mali yönetiminde var olan mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin derecesi sistem ile hedeflenenleri yerine getirmeyi kolaylaştıracaktır.

“Yeni Ekonomi Programı Dengeleme-Disiplin-Değişim 2019-2021” başlıklı Orta Vadeli Program’da; *“Kamu kaynaklarının kullanımının etkinliğini takip etmeyi kolaylaştıracak, şeffaflığı ve hesap verilebilirliği artıracak program bazı performans bütçeleme hayata geçirilecektir”* ifadesine yer verilmiştir. Buna göre, PBPB ile şeffaflığın, dolayısıyla mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi hedeflenmektedir.

Yeni uygulama ile mali saydamlığa katkı verebilecek bir yapı oluşturulmuştur. Program-alt program-faaliyet ve proje tasnifi kamu maliyesinin bir bütün olarak değerlendirilmesini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca mevcut durumda stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının kamuoyuyla paylaşılması zorunludur. Performans göstergelerine ilişkin; sayı sınırlaması (en az bir en fazla beş), açıklık ve anlaşılabilirlik, uluslararası boyutta ve yıllar itibarıyla kıyaslanabilirlik, çıktı-sonuç göstergelerine ağırlık vermek gibi standartlara yer verilmiş olmasıyla kamuoyunca yapılacak değerlendirmelerin kolaylaşacağı düşünülmektedir.

Uluslararası arenada mali saydamlığa ilişkin kabul gören endeks; IBP tarafından yayımlanan, “Open Budget Survey (OBS)-Açık Bütçe Anketi”dir. Endeks; şeffaflık, katılımcılık ve denetim olmak üzere üç parametreden oluşmaktadır ve 100 puan üzerinden değerlendirilmektedir. 81-100 puan arası kapsamlı düzeyde, 61-80 önemli düzeyde, 41-60 orta düzeyde, 21-40 minimum düzeyde ve 0-20 yetersiz düzeyde mali saydamlığa işaret etmektedir (IBP, 2008: 15). Tablo 5’te Türkiye’de 2006-2023 seneleri arasındaki OBS değerlerine verilmiştir.

Tablo 5. Türkiye’de OBS Değerleri: 2006-2023

Sene	Endeks Değeri	Değişim Oranı (%)
2006	42/100	-
2008	43/100	2.38
2010	57/100	32.56
2012	50/100	-12.28
2015	44/100	-12.00
2017	58/100	31.82
2019	51/100	-12.07
2021	55/100	7.27
2023	64/100	14.06

Kaynak: IBP, 2021: 3; IBP, 2023: 3

Türkiye’de OBS değerlerinin seneler içindeki durumu incelendiğinde istikararlı bir iyileşmeden bahsetmek mümkün değildir. Türkiye’de stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminin uygulama dönemi boyunca endeksin orta düzeyde mali saydamlık kategorisinde (41-60) kaldığı görülmektedir. 2023 senesinde ise endeks değeri ilk defa önemli düzeyde mali saydamlığa işaret eden (61-100) aralığa dahil olmuştur. IBP tarafından 2019’da hazırlanıp yayımlanan “Open Budget Survey 2019 Turkey” raporunda (2019: 7), söz konusu dönemde bütçe tasnifinde program yapısına yer verilmemesi bir eksiklik olarak bildirilmiştir. Program yapısı kaynakların ne hedefle hangi faaliyet veya projelere aktarıldığının takibini kolaylaştırmıştır.

Mali saydamlığın önemli bir boyutu da bütçe belgelerinin yeterli derinlikte bilgi içermesiyle ilişkilidir. IBP, OBS değerlerinin yanında mali saydamlığa ilişkin daha teferruatlı fikir edinilebilmesi için ülkelerde sekiz bütçe belgesinin hazırlanması ve içeriğine ilişkin puanlama yapmaktadır. Aşağıda Tablo 6 ve 7’de 2017-2023 seneleri arasında Türkiye’de söz konusu sekiz bütçe belgesinin erişilebilirliğine ve puanlarına yer verilmiştir.

Tablo 6. Türkiye’de Sekiz Bütçe Belgesinin Durumu 2010-2023

Bütçe Belgesi	2010	2012	2015	2017	2019	2021	2023
Bütçe Öncesi Raporu	*	*	*	*	*	*	√
Yürütme Organı Bütçe Teklifi	√	√	√	√	√	√	√
Yürürlüğe Giren Bütçe	√	√	√	√	√	√	√
Vatandaş Bütçesi	X	X	X	√	√	√	*
Dönem İçi Raporlar	√	√	√	√	√	√	√
Dönem Ortası Raporu	*	*	√	√	√	*	*
Dönem Sonu Raporu	*	√	√	√	*	*	√
Denetim Raporu	√	√	√	√	√	√	√

Açıklama: * = Geç Yayınlanmış, Online Erişime Açık Değil veya Sadece Kurum İçi Kullanıma Açık / X = Hazırlanmamış / √ = Hazırlanmış ve Erişime Açık

Kaynak: IBP, 2019: 3; IBP, 2023: 3

Tablo 6 incelendiğinde Türkiye’de sekiz bütçe belgesinin erişilebilirliği veya zamanında erişilebilirliği ile alakalı sorunlar olduğu görülmektedir. Yürürlüğe giren bütçe, yürütme organı bütçe teklifi, dönem içi raporları ve denetim raporları zamanında yayımlanmış ve kamuoyu erişimine açıktır. Ancak diğer belgeler için aynısını söylemek mümkün değildir. Bunun yanında, tüm seneler için her belgeye ilişkin değerler mevcut olmamakla beraber Tablo 7’de denetim raporlarının yeterli derinlikte bilgi sunmaktan uzak olduğu (60 sınırının altında olduğu) görülmektedir. Bunun yanında verinin mevcut olduğu belgelerden; yürürlüğe giren bütçe ve dönem içi raporları hariç diğer belgelerde bile yeterli bilgi istikrarlı biçimde sunulmamıştır.

Tablo 7. Bütçe Belgelerinin Saydamlık Puanları 2017-2023

Bütçe Belgesi	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Bütçe Öncesi Raporu	*	-	*	-	*	-	67/100
Yürütme Organı Bütçe Teklifi	-	-	58/100	-	62/100	-	67/100
Yürürlüğe Giren Bütçe	-	-	72//100	-	89/100	-	89/100
Vatandaş Bütçesi	-	42/100	-	42/100	89/100	*	-
Dönem İçi Raporlar	-	89/100	-	89/100	-	100/100	-
Dönem Ortası Raporu	-	*	-	*	-	48/100	-
Dönem Sonu Raporu	64/100	*	59/100	*	59/100	-	-
Denetim Raporu	29/100	64/100	38/100	*	38/100	-	-

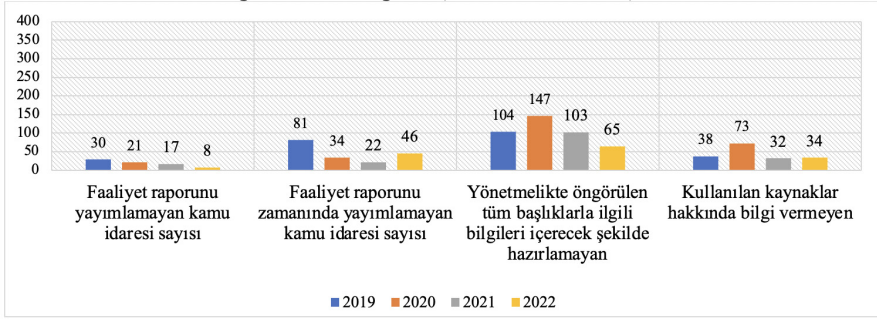
Açıklama: * =Geç yayımlanmış veya sadece kurum içi kullanıma açık / - = Veri mevcut değil.

Kaynak: IBP, 2019: 4; IBP, 2021: 4; IBP, 2023: 4

Sayıştay Başkanlığı tarafından faaliyet genel değerlendirme raporlarında yer alan veriler de bütçe belgelerinin saydamlığına ilişkin fikir vermektedir. Söz konusu raporlarda; idarelerce hazırlanan faaliyet raporlarının sunumu ile içeriği bakımından ve uygulama sonuçlarının raporlanması bakımından değerlendirmeler yer almaktadır. Aşağıda Grafik 1 ve 2’de 2019-2022 senelerine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

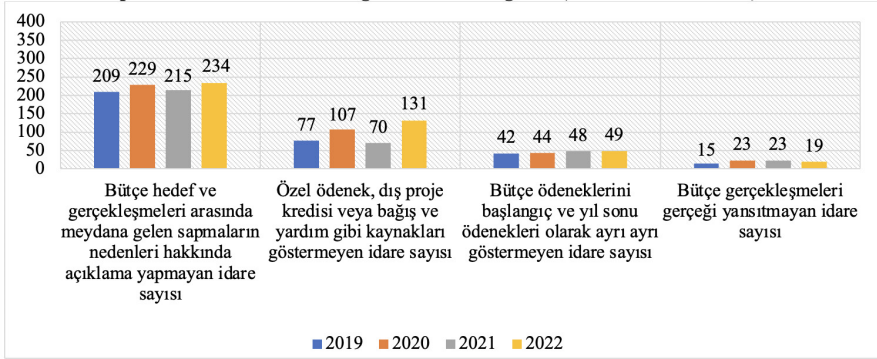
Grafik 1 ve 2 incelendiğinde faaliyet raporunu hazırlamayan idare sayısı dışındaki konularda istikrarlı bir iyileşme olmadığı görülmektedir. Özellikle, hedef ve gerçekleştirmeler arasındaki sapmaları açıklamayan idare sayısı ile tüm kaynaklarını göstermeyen idare sayısı yüksek seyretmeye devam etmektedir.

Grafik 1. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporları- Sunum ve İçerik Bakımından Değerlendirme Bulguları (2019-2020-2021-2022)



Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, 2023: 7-9.

Grafik 2. Sayıştay Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu – Uygulama Sonuçlarının Raporlanması Bakımından Değerlendirme Bulguları (2019-2020-2021-2022)



Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, 2023: 8-10.

Türkiye özelinde gerek UBO gerek Sayıştay Başkanlığı'ndan edinilen veriler değerlendirildiğinde tam bir iyileşmeden söz etmek mümkün değildir. OBS değerinin 2023 itibarıyla 60 değerini aşması kısmi bir iyileşmeye işaret etse de özellikle bütçe ve ilişkili diğer belgelerin içeriği açısından sorunların olduğu görülmektedir.

Yukarıda daha çok mali saydamlığa ilişkin değerlendirmeler için kullanılan veriler hesap verilebilirliğe ilişkin de fikir vermektedir. Buna göre yeni uygulama ile aynı amaç veya hedefe hizmet eden faaliyetlerin programlar şeklinde tasnif edilmesi, bunlara ilişkin program sorumlularının belirlenmesi ve program-alt programlar için anahtar gösterge ve alt program gösterge ayırımına yer verilmesi de hesap verilebilirliğin tesisinde önemli gelişmeler olarak değerlendirilebilir. Öyle ki, kamusal faaliyetlerin hedeflere bütüncül katkısının analizi kolaylaşmıştır.

Bununla birlikte Grafik 2’de gösterildiği üzere denetime tabi tutulmuş 361 idarenin 234’ü, yani neredeyse yüzde 65’lik bir kısmı, hedef ve gerçekleştirmeler arasındaki sapmaların nedenlerini açıklamamıştır. Ayrıca program tasnif yapısına geçildiği 2021 senesinden itibaren de bu konuda bir iyileşme söz konusu olmamıştır. Yani, program tasnif yapısı aracılığıyla hesap verilebilirliğe yönelik dolaylı bir katkı sağlanmıştır ancak gerek mali saydamlığa gerek hesap verilebilirliğe önemli ölçüde hizmet eden belgelerin gerektiği gibi sunulmaması sistemden hedeflenenlerin tam olarak elde edilememesine neden olacaktır.

Hesap verilebilirliğe temas eden bir diğer önemli nokta bir önceki başlıkta belirtilen performans denetimleridir. Performans denetimleri modern manada hesap verme sorumluluğu anlayışının şekillenmesinde önemli bir noktadır. Sorumluluk anlayışı kamu kaynaklarını kullananların, kaynakların gerçek sahibi olan halka (temsili demokrasilerde parlamentoya) bu kaynakların verimli, etkili ve tasarruflu kullanıldığına ilişkin hesap vermesidir. Bunun aksine; devletin saymanlara emanet ettiği kaynakların usulünce kullanılmasına dayalı bir denetim anlayışı modern anlamda hesap verme sorumluluğu için yeterli olmamaktadır (Arın vd., 2000: 131). Türkiye’de bütçe denetimde, PEB sisteminin denetim anlayışına daha uygun düşen konu denetimlerinin yeni sayılacak bir uygulama olması ve diğer ülkelere kıyasla gerekli ağırlığın verilmiyor olması modern anlamda hesap verilebilirliğin tesis edilemediğine işaret etmektedir.

4.3. Bütçenin Uzun Vadeli Planlama İşlevini Kuvvetlendirme Hedefine Yönelik Değerlendirme

PBPB ile program tasnif yapısına geçişin bir diğer hedefi, sınırlı kamu kaynaklarının öncelikli programlara tahsisinin kolaylaştırılmasıdır (SBB, 2020: 12). Harcama önceliklerinin tespiti çeşitli faaliyet ve projelerin bir bütün halinde görülmesi ve izlenmesine bağlıdır. Bu anlamda program tasnif yapısının söz konusu hedefe olumlu katkı sağlaması beklenebilir. Ayrıca PEB sisteminin planlama aracı olan stratejik planların; üst politika belgeleri, performans programları ve performans göstergeleri ile uyumlu hazırlanması da planlama işlevi için önem arz etmektedir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus değişen ve gelişen hedef ve amaçlara uygun bir stratejik planlama anlayışının varlığıdır. Türkiye’de de buna uygun olarak stratejik planların esnek bir yapıda güncellemeye açık bir yapıda olduğu görülmektedir.

Uzun vadeli planlama işlevi temelde plan-politika-bütçe ilişkisinin kurulmasına bağlıdır. PEB sisteminin gerektirdiği analiz ve değerlendirmeler de bir arada düşünüldüğünde bu ilişkinin kurulması zaman bakımından yeterlilikle doğrudan alakalıdır. Bu nedenle uzun vadeli planlama işlevinin yeterliliği değerlendirilirken Türkiye’de bütçe hazırlık sürecinin değerlendirilmesi faydalı olacaktır.

Türkiye’de merkezi yönetim bütçe süreci Cumhurbaşkanı tarafından hazırlanan orta vadeli programın en geç Eylül ayının ilk haftasının sonuna kadar Resmî Gazete’de yayımlanmasıyla başlar. Devamında idarelerin bütçe teklifleri ile yatırım programlarını yönlendirmek amacıyla; bütçe çağrısı ve eki bütçe hazırlama rehberi ile yatırım 67 genelgesi ve eki yatırım programı hazırlama rehberi Cumhurbaşkanı tarafından hazırlanarak Eylül ayının 15’ine kadar Resmî Gazete’de yayımlanır. Kamu idareleri, stratejik planları ile gerekçeli olarak hazırladıkları bütçe gelir ve gider tekliflerini Eylül ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanlığına gönderirler (KMYKK, 2003: madde 17-18). Gerek Anayasa’da (madde 161) gerek KMYKK’da (madde 18) Merkezi Yönetim bütçe kanun teklifinin, Cumhurbaşkanı tarafından mali yılbaşından en geç 75 gün önce yani 17 Ekim tarihine kadar TBMM’ye sunulması gerektiği belirtilmiştir. Cumhurbaşkanınca TBMM’ye sunulan bütçe teklifi ve ekleri öncelikle Bütçe Komisyonu tarafından incelenir, daha sonra Genel Kurul’da görüşülüp yasalaşır. Anayasa madde 161’de “Komisyonun el-

libeş gün içinde kabul edeceği metin Genel Kurulda görüşülür ve malî yılbaşına kadar karara bağlanır” ibaresine yer verilmiştir. Buna göre, bütçenin Komisyonda görüşülmesi için 17 Ekim-10 Aralık tarihleri, Genel Kurulda görüşülmesi için ise 10-31 Aralık tarihleri, yani yaklaşık 20 günlük bir süre belirlenmiştir.

Buna göre resmi olarak bütçe süreci Eylül ayında başlamaktadır. Ancak pratikte bütçe hazırlık süreci daha önce başlamaktadır. SBB, Haziran sonu ile Temmuz başlarında idarelerin ödenek ihtiyaçlarını ve bütçe tekliflerini, yukarıda bahsedilen üst politika belgeleri yayımlanana kadar elektronik bütçe sistemine girmelerini istemektedir. Böylelikle resmiyetten daha uzun süre zarfı oluşturulmuş olmaktadır (Akdeniz, 2020: 132). Ancak böyle bir durumda da üst politika belgelerinde yer alan öncelikler ve ödenek tavanları kesinleşmeden idarelerin planlama yapması beklenmektedir. Bu durumda plan-politika-bütçe ilişkisinin sağlıklı bir biçimde kurulması mümkün gözükmemektedir.

PEB sisteminin gerektirdiği analiz ve değerlendirmelerin yeterli derinlikte yapılabilmesi hazırlık ve görüşülüp onaylanma aşamalarının süre açısından yeterli olmasına bağlıdır. Aşağıda Tablo 8’de bazı seçili ülkelerde ve Türkiye’de bu aşamaların kapsadığı sürelerle yer verilmiştir.

Tablo 8. Seçili Ülkelerde Bütçe Hazırlık ve Görüşülüp Onaylanma Aşamalarının Süreleri

Ülke	Hazırlık ve Onaylanma Süreci
ABD	18 Ay
İngiltere	14-16 Ay
Hollanda	15 Ay
Kanada	12 Ay
Çin	12 Ay
Almanya	12 Ay
Fransa	11 Ay
Brezilya	9 Ay
Türkiye	3-4 Ay

Kaynak: Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, 2019: 237; Yılmaz ve Akdeniz, 2020: 104-105.

Tablo 8 incelendiğinde ülkelerde bütçe hazırlık ve görüşülüp onaylanma aşamaları için ortalama 10-12 aylık bir süre olduğu görülmektedir. Türkiye’de ise bütçe hazırlık aşamasının Orta Vadeli Program’ın yayımlanması itibariyle başladığı düşünülürse Eylül-Aralık tarihleri arasında 4 aylık bir süre belirlenmiştir. Pratikte Haziran sonu Temmuz başı gibi hazırlıkların başladığı düşünülse bile ortalama 7 aylık bir sürenin belirlendiği görülmektedir. Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi itibariyle söz konusu sürecin başladığı düşünüldüğünde ise 3 ay 15 günlük bir süre karşımıza çıkmaktadır. Her durumda Türkiye’de bütçenin hazırlık ve görüşülüp onaylanma sürecinin etkin bir analize ve dolayısıyla planlamaya izin verecek yeterli bir süreyi kapsamadığı düşünülmektedir.

Özetle Türkiye’de program tasnif yapısına geçiş ile bütçenin uzun vadeli planlama aracı olma işlevi güçlendirilmiştir. Faaliyet ve proje-alt program-program şeklinde bir tasnife yer verilmesi önceliklerin planlanmasını kolaylaştırmaktadır. Ancak plan-politika-bütçe ilişkisinin sağlıklı bir biçimde kurulmasını sağlayacak ortam süre bakımından tesis edilememiştir. Üst politika belgelerinin idareler tarafından yeterince analiz edilmesi ve bu çerçevede stratejik planlarını, performans programlarını ve bütçe tekliflerini hazırlamaları için mevcut durumdaki 1 aylık sürenin fazlasıyla kısıtlı olduğu söylenebilir. Bunun yanında bütçe hakkını elinde bulunduran TBMM için de bütçeleri analize tabii tutacak yeterli süre ayarlanmış değildir.

5. SONUÇ

SBB tarafından hazırlanan raporda ve 2019-2021 dönemine ait OVP’de; girdi odaklı alışkanlıkların terk edilemediğine ve bütçenin uzun vadeli planlama işlevinin tam manasıyla etkinlik kazanamadığına atıfta bulunulmuştur. Bu nedenle başta mali saydamlık ve hesap verilebilirliği güçlendirmek suretiyle söz konusu problemlerin çözülmesi hedeflenmiş ve PBPB’ye geçiş sağlanmıştır. Sistem PEB sisteminde ayrı bir sistem gibi değerlendirilmemelidir. Öyle ki, yeni uygulama KMYKK ile mali yapıya dahil edilen analitik bütçe sınıflandırmasına program tasnif yapısının eklenmesine dayalıdır.

PBPB ile üç temel hedefe odaklanıldığı görülmektedir. Bunlar; girdi odaklı alışkanlıkların terki, mali saydamlık ile hesap verilebilirliği güçlendirme ve bütçenin planlama işlevine etkinlik kazandırma şeklindedir. Yeni uygulamaya ilişkin değerlendirmelerde program tasnif yapısının hedeflere kısmen katkı sağlayabilecek olduğuna yer verilmiştir. Sistem ile hedeflenenlere ilişkin durumun değerlendirilmesinde; başta OBS değerleri olmak üzere UBO tarafından yayımlanan verilere, Sayıştay Başkanlığı-Faaliyet Genel Değerlendirme Raporlarına, seçili ülkeler ile Türkiye'deki konu bazlı performans denetimi sayılarına ve bütçe süreçlerine ilişkin kıyaslamalara yer verilmiştir.

OBS değerinin, Türkiye'de PEB sisteminin uygulanmaya başladığı günden 2023 senesine kadar olan dönemde ilk defa 60 düzeyinin üzerine çıkmış olması PBPB uygulamasına geçişin olumlu bir sonucu olarak düşünülmektedir. Buna rağmen mali saydamlığa ve hesap verilebilirliğe hizmet eden birçok belgenin hazırlanmasında ve gerektiği gibi yayımlanmasında hala sorunlar olduğu hatta bu sorunların daha da derinleştiği görülmektedir. Mali saydamlık ile hesap verilebilirliğe ilişkin eksiklikler giderilmeden sistemden tam performans alınamayacağı düşünülmektedir. Bunun için sistemin tüm idarelerce içselleştirilmesi ve bu konuda gerektiğinde ödül/teşvik veya ceza mekanizmalarını içerecek düzenlemelerin yapılması önerilmektedir. Hesap verilebilirlik ile doğrudan ilişkili olan performans denetimleri itibarıyla da Türkiye'de eksiklikler olduğu görülmektedir. Performans denetimi adı altında yapılan denetimler, bağımsız VET analizlerden çok TBMM'ye idare faaliyet raporlarının güvenilirliğine ilişkin bir bilgilendirme faaliyetinden ibarettir. Bunun yanında PEB sisteminin denetim anlayışına daha uygun düşen konu denetimleri yapılmakla beraber bunların dört yıllık süreçte diğer ülkelere kıyasla kısıtlı kaldığı görülmüştür. Türkiye'de geçerli olan performans denetimleri yerine konu denetimlerine verilen önemin artırılmasının gerek hesap verilebilirlik gerek girdi odaklı alışkanlıkların terki hedefine katkı verebileceği düşünülmektedir.

Yeni uygulama ile çıktı odaklı bütçeleme alışkanlıklarının tesis edilmesi için hiçbir yeni düzenlemeye gidilmediği görülmüştür. Öyle ki, program tasnif yapısına geçilmesi ile çıktı odaklılığın kendiliğinden sağlanması pek mümkün görülmemektedir. Türkiye'de PEB sistemi

dolaylı modele göre uygulanmaktadır. Bunun yerine özellikle yarı-kamusal mal ve hizmet alanlarında yönetimsel modele geçilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Stratejik planlama aşamasında kurum kültürü analizlerine ve performans verilerinde kurumsal çabaya ilişkin göstergelere ağırlık vermek suretiyle yönetimsel model uygulamasının daha da kolay olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Aijala, K. (2002). Public Sector – An Employer of Choice? Paris: OECD.
- Auditor General of Pakistan Audit Reports <https://agp.gov.pk/AuditReports> (17.04.2024)
- Australian National Audit Office, Performance Audit Reports <https://www.anao.gov.au/pubs/performance-audit?f%5B0%5D=year%3A30> (17.07.2024).
- Bal, T. (2016), “Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi ve Sistemin Uygulanabilirliğinin Artırılmasına Yönelik Öneriler” Sayıştay Dergisi 101, 1-29.
- Bleyen, P., Lombaert, S., Bouckaert, G. (2015). Measurement, Incorporation and Use of Performance Information In The Budget. Society and Economy. (3). 331-355.
- Commission on Audit Performance Audit Reports. <https://www.coa.gov.ph/reports/performance-audit-reports/2023-2/> (17.07.2024).
- Cour des Comptes Publications. <https://www.ccomptes.fr/en/publications?f%5B0%5D=institution%3A98&page=1> (17.04.2024).
- Değirmenci, S.D. ve Tekin N. (2022) Stratejik Planlama Sürecinde Paydaş Analizi ve Katılımcılık Boyutu: Çorum Belediyesi Örneği. Toplum ve Kültür Araştırmaları Dergisi. (10), 160-184.
- Dubrow, G. (2020), Performance-Based Budgeting: a ‘Whole of Government’ Initiative, Westminster Foundation for Democracy, London.
- Edizdoğan, N. ve Çetinkaya, Ö. (2022), Kamu Bütçesi, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Grizzle, G.A. ve Pettijohn, C.D. (2002). Implementing Performance-Based Program Budgeting: A System-Dynamics Perspective. Public Administration Review. 62(1), 51-62.

- IBP (International Budget Partnership). (2008). Open Budget Survey
- IBP (International Budget Partnership). (2019). Open Budget Survey
- IBP (International Budget Partnership). (2021). Open Budget Survey
- IBP (International Budget Partnership). (2023). Open Budget Survey
- INTOSAI. (2019). Intosai-P 20. Principles Of Transparency And Accountability.
- İpek, E. A.; Sakal, M.; Çiçek, H. G. (2014). Performans Esaslı Bütçe Sistemi ve Diğer Sistemlerden Farklılıkları Üzerine Bir Değerlendirme. Sosyoekonomi. 83-104.
- Jin'e, Y. ve Dunjia, L. (1997), Performance Audit İn The Service Of İnternal Audit. Managerial Auditing Journal. 12(4), 192-195.
- Kamu İdarelerinde Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2021), T.C. Resmî Gazete, 31462, (22.04.2021).
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), T.C. Resmî Gazete, 5018, (24.12.2003).
- Karacan, E. (2010), Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi Ve Türkiye Uygulaması, Korza Yayıncılık, Ankara.
- Kelly, J.M. ve Swindell D. (2002), A Multiple-Indicator Approach to Municipal Service Evaluation: Correlating Performance Measurement and Citizen Satisfaction across Jurisdictions. Public Administration Review. 62(5). 610-621.
- Maleka, S. (2014). Strategy management and strategic planning process. DTPS Strategic Planning & Monitoring, 1(1), 1-29.
- Mutluer, M.K., Öner, E., Kesik, A. (2018). Bütçe Hukuku. İstanbul: İstanbul Bilgi Yayınları
- National Audit Office. https://www.nao.org.uk/page/16/?s&post_type=report&topic&department&start_year=2020&end_year=2024&orderby (17.07.2024).
- National Audit Office of Finland Publications (t.y.) [https://www.vtv.fi/en/publications/?filters\[post_type\]\[post_type\]\[release\]=1&meta_filters\[upcoming_release\]=0&page=1&search_text](https://www.vtv.fi/en/publications/?filters[post_type][post_type][release]=1&meta_filters[upcoming_release]=0&page=1&search_text) (17.04.2024).
- Netherlands Court of Audit Documents (t.y.) <https://english.rekenkamer.nl/publications> (17.04.2024).

- Moynihan, D. ve Beazley, I. (2016). Toward Next-Generation Performance Budgeting Lessons from the Experiences of Seven Reforming Countries, International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank, Washington.
- ODI (Overseas Development Institute). (2003). Results-Oriented Public Expenditure Management: Will It Reduce Poverty Faster?
- OECD (2008). OECD Best Practices for Performance Budgeting.
- OECD (2023). OECD Performance Budgeting Framework.
- OECD (2024). OECD Performance Budgeting. OECD <https://www.oecd.org/en/topics/performance-budgeting.html> (19.09.2024).
- Office of The Auditor General, Performance Audit Reports. <https://www.oagkenya.go.ke/2018-2021-performance-audit-reports/> (17.04.2024).
- Office of The Auditor General of Canada Auditor, General Reports. https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/english/parl_lp_e_933.html (17.04.2024).
- Özen, A. (2008). Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Ümit Afset Matbaacılık, Ankara.
- Parsons, J., Gokey, C., Thornton, M., (2013). Indicators of Inputs, Activities, Outputs, Outcomes and Impacts in Security and Justice Programming, Department for International Development.
- Riks Revisionen Audit Reports. <https://www.riksrevisionen.se/en/audit-reports.html> (17.04.2024).
- Robinson, M. (2013), Program Classification for Performance-Based Budgeting: How to Structure Budgets to Enable the Use of Evidence, The World Bank, Washington, D.C.
- Sayıştay Kanunu. (2010). T.C. Resmi Gazete, 6085, (19.12.2010).
- Supreme Audit Institution Of India Audit Reports. https://cag.gov.in/en/auditreport?ts=allwords&title=>=&udt=&state=&state%5B%5D=&lbt=§or=§or%5B%5D=&report_type=&report_type%5B%5D=54&od=-3C%3D%3E%3D&yrf=2020&yrt=2024 (17.04.2024).
- T.C. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı (2022). 2022-2026 Stratejik Planı, Ankara.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2014), Performans Denetim Rehberi, Ankara.

- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2021), Konu Denetim Rehberi, Ankara.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. Denetim Rehberleri. <https://www.sayistay.gov.tr/pages/142-denetim-rehberleri> (27.01.2024).
- T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2020). Kamu İdareleri İçin Stratejik Plan Hazırlama Klavuzu Sürüm 3.1, Ankara.
- T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı Bütçe Genel Müdürlüğü (2019). Program Bütçe Rehberi (Performans Sınıflandırması ve Performans Bilgisi). Ankara.
- T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı Bütçe Genel Müdürlüğü. (2022). 2023- 2025 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, Ankara.
- Thoms, P. ve Greenberger, D. B. (1998). A Test of Vision Training and Potential Antecedents to Leaders' Visioning Ability. Human Resource Development Quarterly, 9, 3-19.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Hizmetleri Başkanlığı (2019). Abd Kongresinde Yasama, Denetim Ve Bütçe Süreçleri. TBMM Basımevi Ankara.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1961). T.C. Resmi Gazete, 10859, (20.07.1961).
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). T. C. Resmî Gazete, 17863, (9.11.1982).
- World Bank (2003). Implementation Completion Report On A Loan In The Amount Of US\$62 Million To The Republic Of Turkey For A Public Finance Management Project. documents1.worldbank.org/curated/fr/205891468779359020/text/25572.txt
- Yavuz, Ezgi. Özgül, H.B., Susam, N. (2021). Türk Bütçe Sistemindeki Değişimler ve Performans Esaslı Program Bütçe Sistemine Geçiş. Maliye Çalışmaları Dergisi, 65, 115-137.
- Yılmaz, H. H. ve Akdeniz, İ. (2020). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi İle Değişen Kamu Mali Yönetim Sisteminde Program Bazlı Bütçe Sistemine Yönelik Bir Yapılandırma Önerisi. Sayıştay Dergisi, (32)117, 87-114.

TÜRKİYE'DE MALİ PAZARLAMA VE BELİRLEYİCİLERİ: AMPİRİK BİR ÇALIŞMA*

Nagihan Erdal¹ ve İhsan Cemil Demir²

Bağımsız Araştırmacı / Türkiye¹
E-posta: nagihanerdal@hotmail.com

Maliye Bölümü / Afyon Kocatepe Üniversitesi²
E-posta: icdemir@aku.edu.tr

1. GİRİŞ

Mali pazarlama, devletin uyguladığı maliye politikaları ve kullandığı mali araçları gereklilikleriyle beraber görsel ve yazılı medyayı kullanarak topluma anlatması ve uygulanan maliye politikaları konusunda toplumu ikna etme çabalarıdır. Devletin ekonomiye müdahale edebilmesi için kullanmış olduğu mali araçlar ve uygulamış olduğu politikalar toplum tarafından farklı algılanabilmektedir. Toplumda oluşan farklı algıların etkisini azaltmada ise mali pazarlama önemli bir işlev üstlenmektedir. Mali pazarlama, mali yönetimin görsel ve yazılı medyayı etkin bir şekilde kullanarak uygulanan maliye politikalarının ve kullanılan mali araçların gerekliliklerini topluma anlatmasıyla bu konuda toplumsal duyarlılığı arttırmaktadır.

Etkin ve kamuoyu tarafından kabul edilebilir maliye politikalarını planlamak ve uygulamak için politika yapıcılarının, kamuoyunun maliye politikasına ilişkin inanç ve tutumları hakkında sağlam bir anlayışa sahip olmaları gerekmektedir. Bu da politika yapıcılarının hem verimli hem de halk tarafından benimsenen mali politikalarını planlamasını ve uygulamasını sağlamaktadır. Bireylerin algı ve tutumları; ekonomik durumları, siyasi görüşleri ve çeşitli kaynaklardan edindikleri bilgiler de dâhil olmak üzere çeşitli faktörlerden etkilenmektedir. Bireylerin medya aracılığıyla edindikleri bilgiler de bir diğer faktördür. Maliye

* Bu çalışma, Prof. Dr. İhsan Cemil Demir danışmanlığında Nagihan Erdal tarafından tamamlanan “Türkiye’de Mali Kültürü Belirleyen Faktörler: Ampirik Bir Çalışma adlı doktora tezinden üretilmiştir.

politikasının etkinliği sadece ekonomi üzerindeki etkisiyle değil aynı zamanda toplumun ve siyasetin politikanın sonuçlarını kabullenmeye ne derece istekli olduğuyla da ölçölmektedir (Baluyot vd., 2023).

Devletin uyguladığı maliye politikalarını ve kullandığı mali araçları, toplumun benimseme sürecinde mali pazarlamanın etkisinin belirlenmesi, araştırmanın önemini oluşturmaktadır. Mali pazarlama kavramının literatürde kullanılan bir kavram olmaması ve bu kavramın literatüre kazandırılmasıyla maliye politikalarının kabulünde devlet ile toplum arasındaki bağın somutlaştırılabilmesine imkân sağlayacaktır. Araştırmanın amacı ise, Türkiye’de uygulanan maliye politikalarında mali pazarlamanın önemini açıklamak ve mali pazarlamanın belirleyicilerini tespit etmektir.

Bu kapsamda çalışmamızda Türkiye’de mali pazarlamanın belirleyicileri, Türkiye genelinde 18-65 yaş arası kişilere anket uygulanarak toplanan verilerin regresyon analizlerine tabi tutulmasıyla tespit edilmiştir. Araştırmada Türkiye’de mali pazarlama algısının genellikle pozitif olduğu ancak mali pazarlama algısının düşük olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Türkiye’de mali pazarlama algısının artırılması için mali pazarlama algısının belirleyicilerinin tespiti önem kazanmaktadır.

Araştırmada elde edilen bulgulara göre Türkiye’de mali pazarlama algısının artırılmasını sağlayan belirleyicilerin en önemlileri arasında; bireylerin eğitim düzeyi, gelenekler, dini inanç, mali araçların (vergi, kamu harcamaları, devlet bütçesi) bilinci, bütçe takibi, bütçe okuryazarlığı, devlet borçlanma algısı, maliye politikası algısı, maliye politikalarının toplumsal kabulü, maliye politikası tedbirlerinin yeterliliği, vergi indirimi politikaları ve gelir dağılımında adaleti sağlama politikaları yer almaktadır

2. LİTERATÜR TARAMASI

Mali pazarlama kavramı ilk kez tarafımızca kullanıldığı için mali pazarlama konusunda literatürde yer alan çalışma bulunmamaktadır. Ancak uygulanan maliye politikaları ve kullanılan mali araçlar konusunda bireylerin algı, tutum ve davranışlarını ölçen çalışmalarla mali pazarlama ilişkilendirilebilir.

Bu kapsamda ilişkilendirilebilecek çalışmalardan; Adams & Webley (2001), Bileşik Krallık'ta küçük işletme sahiplerinin KDV uyumluluğuna ilişkin tutumlarını araştırmışlardır. Sektörlere göre KDV'ye yönelik tutumlar farklılık göstermiştir. Oladipupo & Izedonmi (2013), Nijerya'da KDV'ye yönelik tutum ve algıyı ölçmek için yapmış oldukları anket çalışmasında katılımcıların çoğunluğunun Nijerya'daki KDV kanunu hakkında bilgi sahibi olmadıklarını, yükseköğrenim kurumlarında vergi eğitimine yer verilmesi gerektiğini ve medya aracılığıyla kamuoyunun KDV konusunda yaygın bir eğitim verilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

Ayas vd. (2017), ÖTV'deki değişikliklere yönelik mükelleflerin tepkisini ölçmek amacıyla yapmış oldukları anket çalışmalarında katılımcılar, ÖTV ile ilgili yapılan değişikliklerin farkındadır ve ÖTV indirimlerinin devam etmesinin piyasaya katkı sağlayacağına inanmaktadır.

Al-Hadrami & Almoosa (2019), Bahreyn'de tüketicilerin KDV algısını ve farkındalığını anket yöntemiyle ölçmüşlerdir. Katılımcıların düşük farkındalığa sahip olduğunu ancak KDV'ye yönelik olumlu ya da olumsuz bir algıya sahip olmadığını belirtmişlerdir. Bahreyn hükümetine ve politika yapıcılarına bu konudaki farkındalığı yaymaları için daha fazla çaba göstermeleri gerektiğini vurgulamışlardır. Demir & Balkı (2020), Türkiye genelinde 1.304 kişiyle yapmış oldukları anket çalışmasında ÖTV indirimlerinin bireylerin tutum ve davranışlarını olumlu etkilediğini ve faydalı bir politika olduğunu ifade etmişlerdir.

Schoeman vd. (2022), KDV oranındaki değişikliklerin Güney Afrika'daki vergi mükelleflerinin üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Ancak sonuçlar KDV oranında artış olması durumunda küçük işletmelerin KDV satıcısı olarak kayıtlarını sildirme olasılığının bulunduğunu da göstermiştir. Demir & Balkı (2023), Türkiye genelinde 1.098 kişiye yapmış oldukları çalışmada KDV indirimlerinin kişilerin tutum ve davranışları üzerinde olumlu bir etkisinin bulunduğunu ve piyasaları canlandırma amacına katkıda bulunduğunu ifade etmişlerdir.

Parlevliet vd. (2023), Hollanda'da gerçekleştirdikleri araştırmalarında, 2018 bütçesinin hazırlık aşamasında katılımcılara, öngörülen vergi

gelirlerini (i) borç azaltma, (ii) vergi indirimi ve (iii) harcama artışı için ne ölçüde kullanmayı tercih edeceklerini sormuşlardır. Popülist tutumlar, katılımcıların mali tercihlerinin belirlenmesinde oldukça önemlidir. Güçlü popülist duygulara sahip bireyler borç azaltımına daha az, vergi indirimine ve harcamaya daha fazla destek vermiştir.

Literatürdeki araştırmalardan vergi indirimlerine yönelik bireylerin tutum ve davranışlarının ölçüldüğü çalışmaların mali pazarlamayla daha fazla ilişkisi olduğu ifade edilebilir. Vergi indirimlerinin mali pazarlamayla ilişki ele alındığında ise; deflasyonla mücadelede devletin hem yazılı medyada hem görsel medyada gerekçeleriyle birlikte vergi indirimi politikalarına yer verildiğine ilişkin açıklamalarda bulunması, toplumun vergi indirimlerine yönelik yürütülen politikaları daha kolay benimsemesini sağlayacaktır. Literatürdeki çalışmalarda genellikle vergi indirimi politikalarının bireyler üzerinde olumlu etkide bulunduğu ifade edilmiştir. Araştırmamızda da katılımcıların %53,49'unun ülkemizde uygulanan vergi indirimleri politikalarının gerekli olduğunu ifade etmesi literatürü destekler niteliktedir.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE METODOLOJİSİ

Araştırmada veriler anket yöntemi kullanılarak toplanmıştır. Araştırma, Türkiye genelinde yedi coğrafi bölgede 18- 65 yaş arasında yer alan 1.750 kişiye yüz yüze ve online olarak uygulanmıştır. Örneklem türü olarak kota örneklem yöntemi tercih edilmiştir. Araştırmanın amacı ve evreni dikkate alındığında örneklem yaş grupları, cinsiyet, medeni hal, eğitim düzeyi, yaşanan coğrafi bölge, mesleki durum ve aylık gelir gibi değişkenlere ve bu değişkenler kendi içerisinde gruplara ayrılmış olup, örneklem her bir değişkenin kendi içerisindeki kotasına göre belirlenerek veriler toplanmıştır.

Örneklem sayısının coğrafi bölgelere göre dağılımında coğrafi bölgelerin nüfusu ile örneklem sayısının coğrafi bölgelere dengeli dağılımı dikkate alınmış olup Tablo 1'de örneklem sayısının coğrafi bölgelere göre dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 1. Örneklem Sayısının Coğrafi Bölgelere Dağılımı

Coğrafi Bölge	Coğrafi Bölgenin Toplam Nüfusu (2021)	Örneklem Sayısı	Örneklem Yüzdesi(%)
Marmara Bölgesi	24.899.126	424	% 24.2
İç Anadolu Bölgesi	12.896.255	314	% 17.9
Akdeniz Bölgesi	10.584.506	273	% 15.6
Ege Bölgesi	10.477.153	341	% 19.5
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	8.576.391	154	% 8.8
Karadeniz Bölgesi	7.696.132	128	% 7.3
Doğu Anadolu Bölgesi	6.513.106	116	% 6.6
Toplam	81.642.669	1.750	100

Kaynak: Coğrafi bölgelerin toplam nüfusuyla ilgili veriler Türkiye Cumhuriyeti İçişleri Bakanlığı'ndan alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Örneklem sayısının coğrafi bölgelere göre dağılımında en fazla nüfusa sahip olan Marmara Bölgesi'nde örneklem sayısı 424 ile en fazla iken en az nüfusa sahip olan Doğu Anadolu Bölgesi'nde örneklem sayısı 116 ile en azdır.

Araştırmada tarafımızca geliştirilen ölçek kullanılmıştır. Ölçekte demografik sorular, kültürel sorular ve beşli Likert ölçeğiyle hazırlanmış sorular bulunmaktadır. Geliştirilen ölçekte mali pazarlamayı oluşturabilecek maddelere ilişkin faktör analizi uygulanmıştır. Bu analiz çerçevesinde üç maddenin bir faktör oluşturduğu ve mali pazarlama boyutunu ölçtüğü tespit edilmiştir. Mali pazarlama boyutunu oluşturan maddeler ve faktör yükleri şu şekildedir:

- Türkiye'de uygulanan maliye politikaları hakkında bilgi sahibiyim. (0,88)
- Maliye politikası araçlarının neler olduğunu biliyorum. (0,91)

- Maliye politikası amaçlarının neler olduğunu biliyorum. (0,86)

Faktör analizi sonucuna göre üç madde bir faktörlü yapıda oluşmuş ve toplam varyansın %78'ini açıklamıştır. Üç maddenin faktör yükleri sırayla 0,88, 0,91 ve 0,86'dır. Faktör yükleri ve açıklanan toplam varyans oranı literatürde kabul edilen değerlerin üzerinde yer aldığını göstermektedir (Streiner, 1994; Şencan, 1995). Mali pazarlama boyutunu oluşturan üç maddenin iç tutarlılığını ölçen Cronbach's Alpha katsayısı ise 0,865 olup oldukça güvenilirdir (Gürbüz & Şahin, 2018). Mali pazarlama boyutunu ölçen maddeler, maddelerin kodlama şekilleri, ortalamaları, frekans dağılımları şu şekildedir:

- **“Türkiye’de uygulanan maliye politikaları hakkında bilgi sahibiyim.”** (Kesinlikle Katılmıyorum: 1, Kesinlikle Katılıyorum: 5, Ortalama: 2,876) Araştırmada yer alan katılımcıların %26'sı Türkiye’de uygulanan maliye politikaları hakkında bilgi sahibi olduğunu ifade ederken % 33,60'ı Türkiye’de uygulanan maliye politikaları hakkında bilgi sahibi olmadığını ifade etmektedir. Katılımcıların %40,40'ı ise Türkiye’de uygulanan maliye politikaları hakkında kısmen bilgi sahibi olduğunu kısmen de bilgi sahibi olmadığını ifade etmektedir.
- **“Maliye politikası araçlarının neler olduğunu biliyorum.”** (Kesinlikle Katılmıyorum: 1, Kesinlikle Katılıyorum: 5, Ortalama: 2,930) Araştırmaya katılanların %29,83'ü maliye politikası araçları hakkında bilgi sahibi iken %33,77'si maliye politikası araçları hakkında bilgi sahibi değildir. Katılımcıların %36,40'ı da maliye politikası araçlarının neler olduğu konusunda kısmen bilgili kısmen de bilgili değildir.
- **“Maliye politikası amaçlarının neler olduğunu biliyorum.”** (Kesinlikle Katılmıyorum: 1, Kesinlikle Katılıyorum: 5, Ortalama: 2,976) Araştırmadaki katılımcıların %31,03'ü maliye politikası amaçları hakkında bilgi sahibi iken %32'si maliye politikası amaçları hakkında bilgi sahibi değildir. Katılımcıların % 36,97'si ise maliye politikası amaçlarının neler olduğu konusunda kısmen bilgili kısmen bilgili değildir.

Mali pazarlama boyutunu ölçen üç madde tek bir değişkene dönüştürülmüştür. Dönüştürülen bu değişken “mali pazarlama algısı” olarak ifade edilmiş olup analizlerde bağımlı değişken olarak yer almıştır. Mali pazarlama algısı olarak ifade edilen bu değişkenin ortalaması ise 2,927’dir. Bu değer toplumun mali pazarlama algısının ortalamasının altında olduğunu ifade etmektedir.

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmaya katılan kişilere ilişkin demografik bulgular Tablo 2’de yer almaktadır. Demografik bulgular yaş grupları, cinsiyet, medeni hal, eğitim düzeyi, yaşanılan coğrafi bölge, mesleki durum ve aylık gelir kendi içerisinde gruplara ayrılmış olarak bulunmaktadır.

Tablo 2. Demografik Bulgular

Yaş Grupları	Frekans	Yüzde
18-35 yaş arası	859	% 49.1
36-50 yaş arası	652	% 37.2
51 ve üzeri	239	% 13.7
Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	820	% 46.9
Erkek	930	% 53.1
Medeni Hal	Frekans	Yüzde
Evli	970	% 55.4
Bekâr	780	% 44.6
Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde
Okuryazar	19	% 1.1
İlkokul	128	% 8.4
Ortaokul	149	% 8.5
Lise	388	% 22.2
Ön lisans	186	% 10.6
Lisans	692	% 39.5
Lisansüstü	188	% 10.7
Yaşanılan Coğrafi Bölge	Frekans	Yüzde
Akdeniz	273	% 15.6
Ege	341	% 19.5
Marmara	424	%24.2

İç Anadolu	314	% 17.9
Doğu Anadolu	116	% 6.6
Güneydoğu Anadolu	154	% 8.8
Karadeniz	128	% 7.3
Mesleki Durum	Frekans	Yüzde
Öğrenci	363	% 20.7
Memur	375	% 21.4
İşçi	388	% 22.2
Esnaf	143	% 8.2
Serbest Meslek Erbabı	124	% 7.1
Emekli	135	% 7.7
Çiftçi	26	% 1.5
Ev Hanımı	164	% 9.4
İşsiz	32	% 1.8
Aylık Gelir	Frekans	Yüzde
Asgari Ücretten Az	477	% 27.3
Asgari Ücret Kadar	240	% 13.7
5.500-10.000 TL	510	% 29.1
10.001-20.000 TL	424	% 24.2
20.001 TL'den fazla	99	% 5.7

Türkiye’de mali pazarlamanın belirleyicilerinin tespiti için de OLS regresyon analizleriyle üç farklı model kurulmuştur. Kurulan modellerle birlikte mali pazarlama algısının belirleyicileri demografik belirleyiciler, kültürel belirleyiciler, sosyal belirleyiciler ve idari belirleyiciler olmak üzere dört farklı kategoride incelenmiştir.

İlk regresyon modelinde altı demografik belirleyici, üç kültürel belirleyici, on bir sosyal belirleyici ve dört idari belirleyici bulunmaktadır. Modele iki idari belirleyicinin daha eklenmesiyle ikinci ve üçüncü model kurulmuştur. Birinci modelde R^2 değeri %50,1 ikinci modelde %51,5 ve üçüncü modelde %52,2’dir. Bu değer, mali pazarlama algısının %52,2’sinin modele dâhil edilen 27 belirleyici ile açıklandığını belirtmektedir. Analizlere ilişkin sonuçlar, aşağıda yer alan Tablo 3’de bulunmaktadır.

Tablo 3. Mali Pazarlama Algısının Belirleyicileri

Belirleyiciler	Model 1		Model 2		Model 3	
Demografik Belirleyiciler	Katsayı	t istatistiği	Katsayı	t istatistiği	Katsayı	t istatistiği
Orta yaş ve üzeri	0.0107	0.21	0.0144	0.29	0.00243	0.05
Erkek	0.00474	0.14	0.00234	0.07	0.00828	0.25
Bekar	0.109***	2.81	0.110***	2.89	0.107***	2.81
Lisans	0.159***	4.43	0.160***	4.51	0.157***	4.43
Çiftçi	-0.205	-1.60	-0.248*	-1.93	-0.239*	-1.81
Gelir Düzeyi	-0.00503	-0.36	4.81e-06	0.00	0.000350	0.03
Kültürel Belirleyiciler						
Gelenek	-0.0347	-1.49	-0.0423*	-1.87	-0.0456**	-2.01
Dini İnanç	0.0348	1.75	0.0423**	2.14	0.0421**	2.15
Etnik Kimlik	0.00616	0.38	0.00827	0.52	0.00719	0.45
Sosyal Belirleyiciler						
Vergi Bilinci	0.0677***	3.49	0.0614***	3.20	0.0596***	3.16
Vergi Ahlakı	-0.0372**	-2.48	-0.0364**	-2.47	-0.00357**	-2.44
Kamu Harcamaları Bilinci 1	0.0886***	3.54	0.0803***	3.24	0.0829***	3.41
Kamu Harcamaları Bilinci 2	0.0527**	2.11	0.0549**	2.25	0.0491**	2.07
Devlet Bütçesi Bilinci	0.167***	7.04	0.0153***	6.50	0.0154***	6.56
Bütçe Takibi	0.133***	5.13	0.132***	5.23	0.131***	5.25
Bütçe Okuryazarlığı	0.235***	9.68	0.238***	10.02	0.233***	9.84
Katılımcı Bütçeleme Algısı	-0.0597**	-2.51	0.0682***	-2.99	-0.0696***	-3.11
Devlet Borçlanma Algısı	0.0622***	3.57	0.0608***	3.53	0.0535***	3.13
Maliye Politikası Algısı	0.108***	4.65	0.107***	4.69	0.0961***	4.16
Maliye Politikalarının Toplumsal Kabulü	0.0950***	3.81	0.0697***	2.81	0.0695***	2.84
İdari Belirleyiciler						
Vergi Cezalarının Yeterliliği	-0.0110	-0.68	-0.0238	-1.47	-0.0283*	-1.75

Kamu Harcamalarında Denetimin Yeterliliği	-0.0220	-1.12	-0.0392**	-2.02	-0.0441**	-2.28
Deflasyonla Mücadele Politikaları (Vergi İndirimi Politikaları)	0.0353**	2.24	0.0330**	2.10	0.0287*	1.84
Enflasyonla Mücadele Politikaları	0.0360*	1.71	-0.00198	-0.10	-0.0215	-1.01
Maliye Politikası Tedbirlerinin Yeterliliği			0.148***	5.92	0.141***	5.69
Gelir Dağılımında Adaleti Sağlama Politikaları					0.0715***	4.00
Prob.	0.0000		0.0000		0.0000	
Observations	1.750		1.750		1.750	
R-squared	0.501		0.515		0.522	

Bağımlı Değişken: Mali Pazarlama Algısı, Anlamlılık Düzeyleri: *** $p < 0.01$, ** $p < 0.05$, * $p < 0.1$

Referans Grup: Genç, orta yaş, kadın, evli, okuryazar, ilkokul, ortaokul, lise, ön lisans, lisansüstü, öğrenci, memur, esnaf, serbest meslek erbabı, emekli, ev hanımı, işsiz.

4.1. Demografik Belirleyiciler

Regresyon analizlerinde demografik belirleyiciler olarak yaş, cinsiyet, medeni hal, eğitim düzeyi, meslek grubu ve gelir düzeyi yer almaktadır. Gerçekleştirilen analizlere göre demografik değişkenlerden medeni hal, eğitim düzeyi ve meslek grupları bakımından mali pazarlama algısı anlamlı bir şekilde farklılaşmıştır.

Araştırmaya katılanların %49,09'u 18-35 yaş arası, %37,26'sı 36-50 yaş arası ve %13,66'sı 51 ve üzeri yaş grubunda yer almaktadır. Regresyon analizlerinde yaş gruplarıyla mali pazarlama algısı arasında anlamlı bir ilişki mevcut değildir. Katılımcıların %46,97'si kadın %53,03'ü erkektir. Analizlerde mali pazarlamanın algılanması cinsiyet bakımından anlamlı olarak farklılaşmamıştır.

Araştırmada yer alan katılımcıların %55,4'ü evli, %44,6'sı bekar. Bekar katılımcıların mali pazarlama algısı evli katılımcılara göre %1 anlamlılık düzeyinde pozitif. Katılımcıların eğitim düzeyi incelendiğinde %1,1'i okuryazar, %8,4'ü ilkokul, %8,5'i ortaokul, %22,2'si lise, %10,6'sı ön lisans, %39,5'i lisans ve %10,7'si lisansüstü kişilerden oluşmaktadır. Lisans düzeyindeki kişilerin mali pazarlama algısı diğer eğitim düzeyindeki kişilere göre %1 anlamlılık düzeyinde daha pozitif.

Araştırmaya katılım sağlayanların meslek grupları incelendiğinde %22'si işçi, %21'i memur, %21'i öğrenci, %8'i esnaf, %8'i emekli, %7'si serbest meslek erbabı, %9'u ev hanımı %2'si çiftçi ve %2'si işsizdir. Çiftçi meslek grubundaki kişilerin diğer meslek gruplarındaki kişilere göre mali pazarlama algısı %10 anlamlılık düzeyinde ikinci ve üçüncü modelde negatiftir.

Katılımcıların gelir düzeyleri araştırmanın uygulandığı 2022 yılına göre düzenlenmiştir. Gelir düzeyleri incelendiğinde %41'i asgari ücret kadar, %29'u 5.500-10.000 TL arasında %24'ü 10.001-20.000 TL arasında, %6'sı 20.001 TL ve üzeri gelir elde etmektedir. Yapılan analizlerde mali pazarlama algısı, gelir düzeyleri bakımından anlamlı farklılaşmamıştır.

4.2. Kültürel Belirleyiciler

Analizlerde kullanılan kültürel belirleyiciler; gelenek, dini inanç ve etnik kimliktir. Katılımcılara kültürel belirleyicilerin tespiti için yöneltilen sorular, soruların ortalamaları ve frekans dağılımları şu şekildedir:

- **“Sizin yaşantınızda gelenekler ne kadar önemlidir?”** (Ortalama: 2,304) 1. Çok Önemli: % 23,03; 2. Önemli: % 34,74; 3. Kısmen Önemli/ Kısmen Önemsiz: % 32,91; 4. Pek Önemli Değil: % 7,43; 5. Önemli Değil: 1,89.
- **“Sizin için dini kurallar ne kadar önemlidir?”** (Ortalama: 1,925) 1. Çok Önemli: % 40,63; 2. Önemli: % 36,86; 3. Kısmen Önemli/ Kısmen Önemsiz: % 14,91; 4. Pek Önemli Değil: % 4,51; 5. Önemli Değil: % 3,09.

- **“Sizin için etnik kimlik (ırkınız) ne kadar önemlidir?”** (Ortalama: 2,243) 1. Çok Önemli: % 32,63; 2. Önemli: % 33,43; 3. Kısmen Önemli/ Kısmen Önemsiz: % 17,43; 4. Pek Önemli Değil: % 10,00; 5. Önemli Değil: % 6,51.

Kültürel belirleyicilerden gelenek ve dini inançla mali pazarlama algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Yaşamlarında geleneklere bağlı olan kişilerin mali pazarlama algısı kurulan ikinci modelde %10 ve üçüncü modelde %5 anlamlılık düzeyinde negatiftir. Dini inancı önemseyen kişilerin mali pazarlama algısı birinci modelde %10 ikinci ve üçüncü modelde %5 anlamlılık düzeyinde pozitifdir. Etnik kimlik ile mali pazarlama arasında ise istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

4.3. Sosyal Belirleyiciler

Analizlerde kullanılan sosyal belirleyiciler arasında vergi bilinci, vergi ahlakı, kamu harcamaları bilinci, devlet bütçesi bilinci, bütçe takibi, bütçe okuryazarlığı, katılımcı bütçeleme algısı, devlet borçlanma algısı, maliye politikası algısı ve maliye politikalarının toplumsal kabulü bulunmaktadır. Katılımcılara sosyal belirleyicilerin tespiti için yöneltilen sorular, soruların ortalamaları ve frekans dağılımları şu şekildedir:

- **Vergi Bilinci: “Vergilerin hangi amaçla alındığı konusunda bilgi sahibiyim.”** (Ortalama: 3,516) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 6,63; 2. Katılmıyorum: % 9,77; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 26,34; 4. Katılıyorum: % 39,89; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 17,37.
- **Vergi Ahlakı: “Ülkemizde vergi kaçırın biri olarak bilinmek itibar kaybına yol açar.”** (Ortalama:3,777) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 8,63; 2. Katılmıyorum: % 9,71; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 13,14; 4. Katılıyorum: % 32,34; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 36,17.
- **Kamu Harcamaları Bilinci 1: “Devletin yaptığı harcamaların türleri hakkında bilgi sahibiyim.”** (Ortalama: 2,797) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 17,20; 2. Katılmıyorum: %

22,40; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 31,37; 4. Katılıyorum: % 21,49; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 7,54.

- **Kamu Harcamaları Bilinci 2: “Devletin yaptığı harcamaların miktarı hakkında bilgi sahibiyim.”** (Ortalama: 2,518) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 21,71; 2. Katılmıyorum: % 28,29; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 31,26; 4. Katılıyorum: % 13,89; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 4,86.
- **Devlet Bütçesi Bilinci: “Devlet bütçesi hakkında yeterli bilgiye sahibim.”** (Ortalama:2,640) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 15,89; 2. Katılmıyorum: % 30,17; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 32,80; 4. Katılıyorum: % 16,34; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 4,80.
- **Bütçe Takibi: “Devlet bütçesinin uygulama sonuçlarını yakından takip ederim.”** (Ortalama:2,710) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: %10,51; 2. Katılmıyorum: % 31,09; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 39,83; 4. Katılıyorum: % 14,00; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 4,57.
- **Bütçe Okuryazarlığı: “Devlet bütçesini incelediğimde, bütçede yer alan hususları anlarım.”** (Ortalama: 2,962) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 9,60; 2. Katılmıyorum: % 21,43; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 38,23; 4. Katılıyorum: % 24,63; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 6,11.
- **Katılımcı Bütçeleme Algısı: “Devlet bütçeleme süreçlerine (hazırlık- uygulama- denetim) toplumun katıldığını düşünüyorum.”** (Ortalama: 2,451) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 20,69; 2. Katılmıyorum: % 31,66; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 33,26; 4. Katılıyorum: % 10,63; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 3,77.
- **Devlet Borçlanma Algısı: “Devletin borçlanması, geçici bir gelir kaynağıdır.”** (Ortalama: 3,218) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 10,29; 2. Katılmıyorum: % 16,34; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 27,66; 4. Katılıyorum: % 32,63; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 13,09.

- **Maliye Politikası Algısı: “Devlet, maliye politikası aracılığıyla ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirir.”** (Ortalama: 3,560) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 9,60; 2. Katılmıyorum: % 21,43; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 38,23; 4. Katılıyorum: % 24,63; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 6,11.
- **Maliye Politikalarının Toplumsal Kabulü: “Ülkemizde uygulanan maliye politikaları halk tarafından benimsenmektedir.”** (Ortalama: 2,676) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 10,29; 2. Katılmıyorum: % 16,34; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 27,66; 4. Katılıyorum: % 32,63; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 13,09.

Sosyal belirleyiciler arasında yer alan vergi bilinci, mükelleflerin vergilerle ilgili sorumluluklarını yerine getirmesini sağladığı için toplumsal bir işleve sahiptir (Akdoğan, 2011). Gerçekleştirilen analizlerde vergi bilincine sahip olan bireylerin mali pazarlama algısı %1 anlamlılık düzeyinde pozitifdir. Vergi bilinci artan bireylerin mali pazarlama algısı da artmaktadır. Diğer bir ifadeyle toplum vergi bilincine sahip oldukça devletin uyguladığı maliye politikalarının ve kullandığı mali araçların gerekliliğini daha iyi anlamaktadır.

Vergi ahlakı, kişilerin vergileri gönüllü bir şekilde “içsel bir motivasyonla” ödemelerini sağlamaktadır (Tosuner & Demir, 2007). Vergi ahlakı sadece vergi ödemeyi değil vergi ödeyerek topluma katkıda bulunmayı amaçlamaktadır (Torgler, 2004). Ülkemizde vergi kaçırmanın bir itibar kaybı olduğunu düşünen bireylerin mali pazarlama algısı %5 anlamlılık düzeyinde negatiftir.

Kamu harcamalarının türleri ve miktarı hakkında bilgi sahibi olan bireylerin mali pazarlama algısı %1 ve %5 anlamlılık düzeyinde pozitifdir. Kamu harcamalarının türleri ve miktarı hakkında bilinci artan bireylerin mali pazarlama algısı da artmaktadır. Bireylerin kamu harcamaları bilincinin artmasıyla devletin uyguladığı maliye politikaları ve kullandığı mali araçları konusunda toplumsal duyarlılığı da artmaktadır.

Devlet bütçesi bilincine sahip olan bireylerin mali pazarlama algısı %1 anlamlılık düzeyinde pozitifdir. Bireyler devlet bütçesi konusun-

da yeterli bilince sahip oldukça mali pazarlama algısı da artmaktadır. Devlet bütçesinin uygulama sonuçlarını takip eden bireylerin mali pazarlama algısı %1 anlamlılık düzeyinde pozitifdir.

Devlet bütçesinin uygulama sonuçları Hazine ve Maliye Bakanlığı ve T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından aylık ve yıllık olarak merkezi yönetim bütçe gerçekleştirmeleri şeklinde yayımlanmaktadır. Ayrıca T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından kolay ve anlaşılır bir şekilde “Vatandaşın Bütçe Rehberi” hazırlanmakta olup bireylerin bütçe konusunda temel bilgilere ulaşmasını sağlamaktadır. Bireyler devlet bütçesi hakkında yeterli bilince sahip oldukça devlet bütçesinin uygulama sonuçlarını da takip etmektedir. Dolayısıyla devlet bütçesinin uygulama sonuçları takip edildikçe bireylerin mali pazarlama algısı da artmaktadır.

Devlet bütçesini incelediğinde bütçede yer alan hususları anlayıp analiz edebilen başka bir ifadeyle bütçe okuryazarlığı bulunan bireylerin mali pazarlama algısı %1 anlamlılık düzeyinde pozitifdir. Bütçe okuryazarlığı bulunan bireyler, hem devlet bütçesi bilincine hem de bütçe takibinde bulunabilen bireylerdir. Bütçe okuryazarlığı ile devlet bütçesinde yer alan hususların anlaşılması, analiz edilebilmesi ve bu analiz sonuçlarının değerlendirilmesiyle bütçe politikalarının daha etkin bir şekilde uygulanması sağlanmaktadır. Bu durumda mali araçları kullanma ve maliye politikaları uygulama konusunda devletin gerekliliklerinin daha iyi anlaşılmasını sağlamış olup mali pazarlama algısını olumlu etkilemektedir.

Devlet bütçeleme süreçlerine (hazırlık-uygulama-denetim) toplumun katıldığını düşünenlerin mali pazarlama algısı birinci modelde %5, ikinci ve üçüncü modelde %1 anlamlılık düzeyinde negatiftir. Katılımcı bütçeleme algısı oluşan bireylerde mali pazarlama algısı negatiftir.

Devletin borçlanması geçici bir gelir kaynağı olarak algılayanların mali pazarlama algısı %1 anlamlılık düzeyinde pozitifdir. Devletin borçlanmasının bireyler tarafından geçici olarak algılanması, bireylerin borç yükünü daha az hissetmelerini sağlamaktadır. Borç yükünün daha az hissedilmesi ise devletin borçlanmaya yönelik uyguladığı ma-

liye politikalarının gerekliliğinin toplum tarafından anlaşılmasını kolaylaştıracak olup toplumun mali pazarlama algısını da artırmaktadır.

Devletin maliye politikası aracılığıyla ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirdiği algısına sahip olan bireylerin mali pazarlama algısı %1 anlamlılık düzeyinde olumludur. Bireylerde, devletin uygulamış olduğu maliye politikaları ile devletin hem ekonomik hem de sosyal amaçlarını gerçekleştirdiği algısının oluşması, mali araçların ve maliye politikalarının toplum tarafından kabulünü artırdığı için maliye pazarlama algısını da olumlu etkilemektedir.

Ülkemizde uygulanan maliye politikalarının halk tarafından benimsendiğini düşünen bireylerin mali pazarlama algısı %1 anlamlılık düzeyinde pozitifdir. Maliye politikaları toplum tarafından benimsendikçe bireylerin mali pazarlama algısı da artmaktadır.

4.4. İdari Belirleyiciler

Analizlerde kullanılan idari belirleyiciler arasında; vergi cezaları, kamu harcamaları denetimi, enflasyonla mücadele politikaları, deflasyonla mücadele politikaları (vergi indirimi politikaları), maliye politikası tedbirlerinin yeterliliği ve gelir dağılımında adaleti sağlama politikaları yer almaktadır.

Katılımcılara idari belirleyicilerin tespiti için yöneltilen sorular, soruların ortalamaları ve frekans dağılımları şu şekildedir:

- **Vergi Cezalarının Yeterliliği:** “Ülkemizde uygulanan vergi cezaları yeterlidir.” (Ortalama: 2,564) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 23,66; 2. Katılmıyorum: % 25,43; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 28,00; 4. Katılıyorum: % 16,69; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 6,23.
- **Kamu Harcamalarında Denetiminin Yeterliliği:** “Ülkemizde devletin yaptığı harcamalar yeterince denetlenmektedir.” (Ortalama:2,376) 1→5 1.Kesinlikle Katılmıyorum: % 30,00; 2. Katılmıyorum: % 26,00; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 25,77; 4. Katılıyorum: % 12,80; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 5,43.

- **Enflasyonla Mücadele Politikaları:** “Ülkemizde enflasyonla mücadele için uygulanan maliye politikaları yeterlidir.” (Ortalama:2,278) 1→5 1.Kesinlikle Katılmıyorum: % 31,14; 2. Katılmıyorum: % 28,23; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 26,46; 4. Katılıyorum: % 10,00; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 4,17.
- **Deflasyonla Mücadele Politikaları (Vergi İndirimi Politikaları):** “Ülkemizde uygulanan vergi indirimlerini gerekli görüyorum.” (Ortalama:3,454) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 9,54; 2. Katılmıyorum: % 11,26; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 25,71; 4. Katılıyorum: % 31,20; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 22,29.
- **Maliye Politikası Tedbirlerinin Yeterliliği:** “Türkiye’de uygulanan maliye politikası tedbirlerini yeterli görüyorum.” (Ortalama:2,553) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 16,91; 2. Katılmıyorum: % 29,71; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 38,17; 4. Katılıyorum: % 11,54; 5. Kesinlikle Katılıyorum: %3,66.
- **Gelir Dağılımında Adaleti Sağlama Politikaları:** “Gelir dağılımında adaleti sağlamada maliye politikaları etkindir.” (Ortalama: 2,938) 1→5 1. Kesinlikle Katılmıyorum: % 17,31; 2. Katılmıyorum: % 16,06; 3. Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum: % 31,89; 4. Katılıyorum: % 24,91; 5. Kesinlikle Katılıyorum: % 9,31.

Ülkemizde vergi cezalarının yeterli olduğunu düşünen bireylerin mali pazarlama algısı sadece üçüncü modelde %10 anlamlılık düzeyinde negatiftir. Vergi cezalarının yeterliliği ile mali pazarlama algısı arasında anlamlılık düzeyi oldukça zayıftır.

Ülkemizde devletin yaptığı harcamaların yeterince denetlendiğini düşünen bireylerin mali pazarlama algısı ikinci ve üçüncü modelde %5 anlamlılık düzeyinde negatiftir. Kamu harcamalarında denetimin arttırılması, kamu harcamaları konusunda hem niceliksel hem de niteliksel olarak bilinç düzeyini artırmaktadır. Kamu harcamaları bilinç düzeyi artan bireylerin mali pazarlama algısı da artmaktadır.

Ülkemizde enflasyonla mücadelede uygulanan maliye politikalarını yeterli gören bireylerin mali pazarlama algısı sadece birinci modelde %10 anlamlılık düzeyinde pozitifdir. Enflasyonla mücadelede uygulanan maliye politikalarının yeterliliği ile mali pazarlama algısı arasında anlamlılık düzeyi oldukça zayıftır.

Deflasyonla mücadelede uygulanan maliye politikalarından biri olan vergi indirimlerinin gerekli olduğunu düşünenlerin mali pazarlama algısı ilk iki modelde %5 üçüncü modelde ise %1 anlamlılık düzeyinde pozitifdir. Deflasyonla mücadele edebilmek için devletin uygulamış olduğu vergi indirimleri politikaları arttıkça toplumun mali pazarlama algısı da artmaktadır.

Türkiye’de uygulanan maliye politikası tedbirleri yeterli görüldükçe mali pazarlama algısı %1 anlamlılık düzeyinde olumlu olarak etkilenmektedir. Uygulanan maliye politikası tedbirlerinin yeterli görülmesi devletin maliye politikası araçlarıyla ekonomiye doğru bir şekilde müdahalede bulunduğunun bir göstergesidir.

Gelir dağılımında adaletin sağlanamaması en önemli toplumsal sorunlar arasında yer almaktadır. Bu toplumsal sorunun ortadan kaldırılabilmesi için devletin geliri yeniden dağıtması gerekmektedir (Demir, 2017). Devlet maliye politikası araçlarından özellikle vergiler ve kamu harcamaları ile müdahalede bulunarak gelir dağılımındaki eşitsizliği azaltmaya çalışmaktadır (Teyyare & Sayaner, 2018).

Gerçekleştirdiğimiz analizlerde de gelir dağılımında adaleti sağlamada maliye politikalarının etkin olduğunu savunanların mali pazarlama algısı %1 anlamlılık düzeyinde pozitifdir. Devletin uygulamış olduğu maliye politikaları ile gelir dağılımında adalet sağlandıkça, mali pazarlama algısı da olumlu etkilenmektedir. Devletin müdahalesi sonucunda gelir dağılımında adaletin sağlanmasıyla toplum, kullanılan maliye politikası araçlarının ve uygulanan maliye politikalarının gerekliliğini kabul etmektedir.

5. SONUÇ

Mali pazarlama, toplumun maliye politikalarına ve mali yönetime bakış açısını önemli düzeyde etkileyen bir kavramdır. Toplumun uygulanan maliye politikalarının nedenlerini gerekçeleriyle anlaması, bu

politikaların toplum tarafından kabul edilmesini dolayısıyla uygulanan maliye politikalarının başarı düzeyinin ve mali yönetime olan güvenin artmasını sağlayacaktır. Örneğin, enflasyonla mücadelede uygulanan politikaları halkın anlamaması ve güvenmemesi durumunda bu politikaların başarı şansı oldukça düşecektir. Söz konusu ifadeyi, bütün maliye politikaları için kullanmak mümkündür. Mali pazarlama, uygulanacak politikaların oy kaygısı olmaksızın hazırlanması ve hayata geçirilmesi bakımından da çok önemli bir işleve sahip olacaktır.

Faktör analizi sonucunda mali pazarlama boyutunu ölçen maddelerin frekans dağılımları incelendiğinde; bu dağılımlarda kısmen katılıyorum kısmen katılmıyorum seçeneğinin tercih edildiği gözlemlenmektedir. Mali pazarlama boyutunu ölçen “Türkiye’de uygulanan maliye politikaları hakkında bilgi sahibiyim.” ifadesine katılımcıların sadece %26’sı bu konuda bilgi sahibi olduğunu belirtmiştir. Mali pazarlama boyutunu ölçen diğer maddelerden “Maliye politikası araçlarının neler olduğunu biliyorum.” ifadesine araştırmaya katılanların yaklaşık %30’u “Maliye politikası amaçlarının neler olduğunu biliyorum.” ifadesine de araştırmadaki katılımcıların %31’i olumlu geri dönüşte bulunmuştur.

Elde edilen bulgular doğrultusunda araştırmaya katılanların yaklaşık %30’unun Türkiye’de uygulanan maliye politikaları, maliye politikası araçları ve amaçları hakkında bilgi sahibi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Araştırma sonuçlarımız literatürde yer alan bazı çalışmalarla uyumludur. Ampirik çalışmalarda da kamuoyunun büyük bir kısmının ekonomi politikaları konusunda bilgisiz olduğunu vurgulamıştır (Blinder & Krueger, 2004; Van der Cruysen vd., 2015).

Mali pazarlama boyutunu ölçen ve mali pazarlama algısı olarak ifade edilen bağımlı değişkenin ortalamasının da 2,927 olması toplumun “mali pazarlama algısının” düşük olduğunu ifade etmektedir. Toplumun mali pazarlama algısının artırılmasında mali pazarlama algısını belirleyicileri önem kazanmaktadır.

Mali pazarlama algısının belirleyicilerinin tespiti için yapılan regresyon analizlerinden elde edilen bulgular dört farklı kategoride incelenmiştir. Mali pazarlama algısının demografik belirleyicileri; medeni hal,

eğitim düzeyi ve meslek grubu olmuştur. Bekar kişilerin evli kişilere göre mali pazarlama algısı daha olumludur. Lisans düzeyindeki bireylerin mali pazarlama algısı diğer eğitim düzeyindeki bireylere göre daha olumludur. Çiftçi meslek grubunda yer alan bireylerin mali pazarlama algısı diğer meslek grubundaki bireylere göre negatiftir. Demografik belirleyiciler arasında toplum açısından mali pazarlama algısının en önemli belirleyicisi eğitim düzeyidir. Eğitim düzeyinin yükselmesiyle birlikte toplumun mali pazarlama algısına bakış açısının daha olumlu olduğu söylenebilir. Araştırmamızda elde ettiğimiz bulguyu destekler nitelikteki çalışma Parlevliet vd. (2023), bireyler daha okuryazar ve devlet bütçesi hakkında bilgi sahibi oldukça ekonomi ve mali politikaları yargılamaya daha az eğilimli olduklarını ifade etmişlerdir.

Mali pazarlama algısının kültürel belirleyicileri; gelenekler ve dini inançtır. Geleneklerine bağlı olan bireylerin mali pazarlama algısı negatif iken yaşamlarında dini inancı önemseyen bireylerin mali pazarlama algısı daha olumludur. Bulgular, geleneklere bağlılığın ve dini inancın toplumsal yaşama yansımalarının bir göstergesi olduğunu belirtmektedir.

Mali pazarlama algısının en önemli sosyal belirleyicileri arasında mali araçların bilinci diğer bir ifadeyle vergi, kamu harcaması ve devlet bütçesi bilinci yer almaktadır. Bireylerin vergi bilinci, kamu harcamaları bilinci ve devlet bütçesi bilinci arttıkça mali pazarlama algısı pozitif olarak etkilenmektedir. Mali araçların diğer önemli sosyal belirleyicileri arasında bütçe takibi ve bütçe okuryazarlığı yer almaktadır. Bireyler devlet bütçesinin uygulama sonuçlarını takip ettikçe, bütçede yer alan hususları anlayabilme, analiz edebilme diğer bir ifadeyle bütçe okuryazarlığına sahip oldukça mali pazarlama algısı pozitif etkilenmektedir. Önemli sosyal belirleyicilerden biri de devlet borçlanma algısı, maliye politikası algısı ve maliye politikalarının toplumsal kabulüdür. Bireyler devletin borçlanmasını geçici olarak algıladıkça, devletin maliye politikası aracılığıyla ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirdiği algısına sahip oldukça ve devletin uyguladığı maliye politikaları toplum tarafından benimsendikçe mali pazarlama algısı olumlu olarak etkilenmektedir.

Mali pazarlama algısının en önemli idari belirleyicileri arasında; vergi indirim politikaları, gelir dağılımında adaleti sağlama politikaları, maliye politikası tedbirlerinin yeterliliği ve kamu harcamalarının denetimi bulunmaktadır. Deflasyonla mücadele politikaları arasında uygulanan vergi indirimlerine yönelik politikalar arttıkça toplumun mali pazarlama algısı da artmaktadır. Gelir dağılımında adaleti sağlama politikaları etkinleştikçe toplumun mali pazarlama algısı da artmaktadır. Ülkemizde uygulanan maliye politikası tedbirlerinin yeterli olması mali pazarlama algısını pozitif olarak etkilemektedir. Vergi cezalarını ve kamu harcamaları denetimlerini yeterli görenlerin mali pazarlama algısı ise negatiftir.

Analiz sonuçları bir bütün olarak değerlendirildiğinde; toplumun mali pazarlama algısının artmasını sağlayacak en önemli belirleyiciler arasında; eğitim düzeyi, gelenekler, dini inanç, mali araçların bilinci, bütçe takibi, bütçe okuryazarlığı, devlet borçlanma algısı, maliye politikası algısı, maliye politikalarının toplumsal kabulü, maliye politikası tedbirlerinin yeterliliği, vergi indirim politikaları ve gelir dağılımında adaleti sağlama politikaları yer almaktadır.

Mali pazarlama ile mali araçların kullanılabilirliğinin ve maliye politikalarının uygulanabilirliğinin gerekçeleri toplum tarafından daha iyi anlaşılacak olup, toplumun bu konudaki inancını artıracaktır. Dolayısıyla mali pazarlama, toplumun devlete ve mali yönetime olan güvenini artırarak maliye politikalarının toplumsal kabulünü sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Adams, C. & Webley, P. (2001). Small Business Owners' Attitudes on VAT Compliance in the UK. *Journal of Economic Psychology*, 22(2), 195-216. [https://doi.org/10.1016/S0167-4870\(01\)00029-0](https://doi.org/10.1016/S0167-4870(01)00029-0)
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Al-Hadrami, A., & Almoosa, R. A. (2019). An Analysis of Value-Added Tax (VAT) Awareness and Perception in Bahrain. *International Journal of Business and Economic Affairs*, 4(1), 12-20. <https://doi.org/10.24088/IJBEA-2019-41002>

- Ayas I., Şanver, C. ve Topalfakıoğlu, N. M. (2017). Mükelleflerin Özel Tüketim Vergisinde Yapılan Değişikliklere Tepkileri. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(4), 214-231. <https://doi.org/10.30803/adu-sobed.355357>
- Baluyot, R. J., Estoesta, T., Vigonte, F., & Abante, M. V. (2023). The Public Opinion: An Analysis of Citizen's Perceptions and Attitudes Towards Fiscal. <https://ssrn.com/abstract=4440433> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4440433>
- Blinder, A. S., & Krueger, A. B. (2004). What Does the Public Know about Economic Policy, and How Does It Know It? *Brooking Papers on Economic Activity*, 35(1), 327-397. <https://doi.org/10.3386/w10787>
- Demir, İ. C. (2017). *Kamu Maliyesi*. Afyonkarahisar: Limit Yayınları.
- Demir, İ. C. & Balkı, A. (2020). Özel Tüketim Vergisi İndirimlerinin Sosyolojik Etkileri: Ampirik Bulgular. *Vergi Sorunları Dergisi*, 43(384), 31 - 42.
- Demir, İ. C. & Balkı, A. (2023). Tüketicilerin Perspektifinden Katma Değer Vergisi İndirimleri: Ampirik Bulgular. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 18(2), 320 – 336. <https://doi.org/10.17153/oguuiibf.1251052>
- Gürbüz, S. & Şahin F. (2018). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Oladipupo, A. O., & Izedonmi, F. P. (2013). Public Perception and Attitude Towards Value Added Tax (VAT) in Nigeria. *iBusiness*, 5(04), 126. <http://dx.doi.org/10.4236/ib.2013.54016>
- Parlevliet, J., Giuliadori, M., & Rooduijn, M. (2023). Populist Attitudes, Fiscal Illusion and Fiscal Preferences: Evidence from Dutch Households. *Public Choice*, 197(1), 201-225. <https://doi.org/10.1007/s11127-023-01101-9>
- Schoeman, A. H. A., Evans, C. C., & Du Preez, H. (2022). To Register or Not to Register for Value-Added Tax? How Tax Rate Changes Can Influence the Decisions of Small Businesses in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 30(7), 213-236. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2021-1309>
- Streiner, D. L. (1994). Figuring Out Factors: The Use and Misuse of Factor Analysis. *The Canadian Journal of Psychiatry*, 39(3), 135-140. <https://doi.org/10.1177/070674379403900303>

- Şencan, H. (2005). *Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenirlilik ve Geçerlilik*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Teyyare, E., & Sayaner, K. (2018). Türkiye’de Gelir Eşitsizliğinin Maliye Politikası Araçları Ve Kurumsal Faktörler Açısından Analizi ve Çözüm Önerileri. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16), 309-334. <https://doi.org/10.29029/busbed.454029>
- Türkiye Cumhuriyeti İçişleri Bakanlığı <https://www.icisleri.gov.tr/turkiyenin-nufus-haritasi-10072021>
- Torgler, B. (2004). Tax Morale in Asian Countries. *Journal of Asian Economics*, 15(2), 237-266. <https://doi.org/10.1016/j.asieco.2004.02.001>
- Tosuner, M. & Demir, İ. C. (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-20.
- Van der Crujisen, C., Jansen, D., & de Haan, J. (2015). How Much Does the Public Know about the ECB’s Monetary Policy? Evidence from a Survey of Dutch Households. *International Journal of Central Banking*, 11, 169–218. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1948484>

İMPARATORLUK'TAN CUMHURİYET'E KRİZ, REFORM, YAPI VE KAMU MALİYESİNDE DÖNÜŞÜM: MALİYE TEFTİŞ KURULU

Kamil Karatepe¹ ve Ali Kemal Gaygılı²

Vergi Başmüfettişi / Hazine ve Maliye Bakanlığı¹

E-posta: karatepekamil4506@gmail.com

Vergi Başmüfettişi / Hazine ve Maliye Bakanlığı²

E-posta: gaygili@gmail.com

1. GİRİŞ

Osmanlı İmparatorluğu'ndan Türkiye Cumhuriyeti'ne devlette reform (yeniden yapılanma/ıslahat) tartışmalarının temel konularından biri kamu idarelerinin merkezi ya da adem-i merkezi¹ yapıda örgütlenmesi (Reyhan, 2007: 17) olmuştur. İmparatorluk'ta 16. yüzyılda ekonomik krizle başlayan, isyan ve ayaklanmalara dönüşen toplumsal huzursuzluk, devam eden savaşlar, geleneksel sosyal ve askeri yapıda derinleşen sorunlar ve çatışmalara neden olmuştur. Büyük güçler arasında değişen dengeler ve Osmanlı üstünlüğünün sona ermesi askeri, idari ve mali teşkilat ve düzende ciddi değişikliklere neden olmuştur (Fodor, 1999: 281). Eski Roma ve Bizans İmparatorluğu'nun topraklarında 15-17. yüzyıllarda Akdeniz-Ortadoğu dünyasına hükmeden İmparatorluğun toplumsal, iktisadi ve kültürel yapısındaki sarsıntılar ve nihayet 18. yüzyılda başlayan çöküşü modern çağlara uyum sağlamamasının sonucudur (Ortaylı, 2017: 113). Fransız Devriminin etkisiyle Avrupa'da ortaya çıkan çalkantılı dönemde Osmanlıda bozulan toplumsal yapı ve devlet işlerinde askeri, idari ve hukuki alanlarda 1792, 1839, 1856, 1876 ve 1908 yıllarında yapılan reformlarla düzenin yeniden sağlanması amaçlanmıştır.

1. Merkezi yönetim hizmetlerde yeknesaklık, daha rasyonel/az harcamayla yönetim ve güçlü bir devlet yönetimi gibi yararlar sağlarken, bürokrasi ve kırtasiyeciliği artırma, demokratik ilkelere uygun olmama gibi sakıncalar içerdiği; adem-i merkeziyet/yerinden yönetimin ise demokratik ilkelere uygunluk gibi faydalarına karşılık, partizanca uygulamalar, yeknesaklık ve mali denetim sorunları yaratmaktadır (Günday, 2003: 57-66).

2. İMPARATORLUK'TAN CUMHURİYET'E KRİZ, REFORM VE YENİ/YENİDEN DÜZEN YA DA NİZAM-I CEDİT: MODERNLEŞME VE MERKEZİ YAPININ GÜÇLENDİRİLMESİ

19. yüzyılda yoğunlaşan ıslahat çalışmalarının başlangıcı Sultan III. Selim (1789-1807) dönemidir. Osmanlı-Türk reform/ıslahat ya da modernleşme/Batılılaşma hareketinin önderi Batı başkentlerine tayin ettiği elçilerden askeri, idari, teknolojik ve sosyal gelişmeler dâhil bu devletlerin müesseselerini incelemeleri ve faydalı telakki ettikleri her türlü reform tekliflerini kendisine sunmalarını isteyen Sultan III. Selim olmuştur (İnalcık, 2013: 51). Sultan Selim'in Osmanlı devlet ve toplumunda yaratmak istediği yenileşme hareketinin bütününün adı "Nizam-ı Cedit", Yeni Düzen olmuştur. II. Mahmut döneminde devlet dairelerinin, başbakanlık ve bakanlıkların kurulması, reformlar için iki yüksek meclis, devlet memurlarının maaşla çalıştırılması, posta idaresi ve meslek okullarının kuruluşundan, kıyafet ve devlet protokolüne kadar yapılan reformlar, Osmanlı İmparatorluğu'nun modernleşmesi ve Sultan Mahmut'un vilayetler ve idari kısımlar dahil İmparatorluk bütününde gücünü yenilemesi sonucunu yaratmıştır (İnalcık, 2013: 60). Türk tarihinde Tanzimat olarak adlandırılan 3 Kasım 1839'da ilan olunan Gülhane Hattı Hümayunu, zayıflayan İmparatorluk'ta refahı ve iktidarı yeniden sağlamak için dini ve mezhebi ne olursa olsun bütün teb'anın can, ırz ve mal güvenliği, iltizamın kaldırılmasını, her vatandaşın gücüne göre vergilendirilmesini, askere alma ve yargılanmada adaleti sağlayacak düzenlemeleri içermektedir (Fodor, 1999: 282). Osmanlı İmparatorluğu'nda reform hareketlerinin hedefi Yeni Osmanlılardan Jön Türklere, İmparatorluğu ıslah etmek ve modern meşrutî bir devlete dönüştürerek kurtarmak olmuştur (Ahmad, 2020: 11).

Tanzimat Fermanı ile yapılacağı beyan edilen reformlar meşrutî yönetim yanlısı aydınların baskıları ile yapılan ıslahat düzenlemeleri niteliği taşıdığından tam anlamıyla uygulamaya geçmemiştir. Ancak 1830'lar Avrupası'nın idari ve toplumsal yapısının temel nitelikleri ile geleneksel Osmanlı kurumlarını ustaca birleştirmiş olan bu düzenle-

meler, devlet anlayışımızda ve devlet idaresinde modernleşmenin haki-ki başlangıcını ve temelini oluşturmaktadır (İnalcık, 2013: 188-9).²

III.Selim tarafından 1792 yılında düzenli ordunun (Nizam-ı Cedit) kurulmasından, 1908’de İttihat ve Terakki’nin İkinci Meşrutiyet’i ilanına, 18. yüzyılın sonundan 20. yüzyılın başına iki yüzyıllık dönemde, reform hareketinin merkezinde adalet ideali öne çıkmaktadır. Reform hareketlerinde, devlette düzeninin yeniden kurulması için güçlü bir ordu, güçlü bir ordu için sağlam gelir kaynakları, bunun için ise halktan alınacak vergilerin adaletli olması gerekmektedir (İnalcık, 2013: 52).

Adalet hükümdarın en belli başlı özelliğidir ve bu ahlaki bir vasıftan öte pratik faydası nedeniyle önem taşımaktadır. Hükümdarlar için adalet, iktidarı sağlayan en önemli araçtır; bu araç somut olarak vergi verenlerin ezilmesini engellemek ve güç sahiplerinin zayıflara zulmetmesine izin vermemek şeklindedir. “Ordu, para ve vergi mükellefi teslisi”ne dayanan adalet kavramına göre, iktidarın temelini oluşturan ordunun sadakati yalnız para ile, para ise vergi verenlerin gözetilmesi ile temin edilebilir. Nizamü’l-Mülk’ün “imparatorluk nihayetinde inançsızlıkla da yürür, ama adaletsiz asla” şeklindeki söz bu görüşün özünü açıklamaktadır (Fodor, 1999: 282).

2.1. Modernleşen Devlette Yeni Reformcu Sınıf: Diplomasi ve Maliye Bürokrasisi

19. yüzyılda II. Mahmut (1808-1839) döneminde yapılan ıslahat hareketlerinde, Osmanlı İmparatorluğu’nda yüz yıllardır devam eden kul sistemi içinde yetişmiş ulema ve askeri sınıftan³ farklı *yeni bir reformcu sınıf* ortaya çıkmıştır. Eğitimleri askeri ve dini eğitim veren kurumlardan tamamen farklı, devlet bürolarında pratik eğitimle yetişmiş, şekilcilikten ve gelenek bağlarından uzak ve yalnızca devletin dünyevi menfaatlerine bağlı olan diplomasi ve maliye bürokratları, yeni dönemde nüfuz kazanarak imparatorluğu mutlak yıkımdan kurtarmak için *radi-*

2. Osmanlı tebaası, vergi mükellefiyetlerine göre, her biri farklı statüde olmak üzere, sırasıyla Müslim-gayrimüslim, şehirli-köylü, yerleşik-göçebe sınıflarına ayrılıyordu. Vergi vermek, gerçekten de kişinin statüsünü belirlemenin en mühim göstergesiydi (İnalcık, 2013: 45).

3. Sultan Selim zamanında Osmanlı kul sistemi içinde yetişmiş bir reformcu olan Hüsrev’e yeni bir ordu teşkil etmesi görevi sonrasında kurulan yeni ordunun 1833 ve 1839’da Mısır Paşası Mehmed Ali’nin ordusuna yenilmesi, *yeni bir reformcu nesle* ihtiyacın ortaya çıktığı dönemdir (İnancık, 2013: 59-60).

kal idari reformun inançlı elemanları olmuşlardır (İnalcık, 2013: 59). III. Selim'den Jön Türkler'e Osmanlı devletindeki reform girişimlerinden "imparatorluğu kurtarma" ideali tam olarak gerçekleşmemiş olsa da, bu çabalar Türk düşünce sisteminde köklü bir değişime zemin hazırlayarak modernleşmenin ilk somut adımları olmuş, çağdaşlaşmaya ve cumhuriyet fikrinin gelişimine vesile olmuştur.

Osmanlı İmparatorluğu'nda merkezi devlet örgütü fonksiyonları Divanı Hümayun'da toplanmıştır. Divan-ı Hümayun'da maliyeyi temsilen baş defterdar⁴ bulunmaktadır. Maliye örgütü Osmanlı'da Bizans, Abbasi, İran ve İlhanlılar olmak üzere uzun bir evrim geçirerek 16. yüzyılda klasik biçimini almıştır. Baş defterdar padişah adına hazine işlemlerini yürütmekle görevli olup, Osmanlı bütçesini tespit eden memurdur (Ortaylı, 2017: 223). Divan'ın mali konulardaki görevleri vergi politikasının, iç ve dış ticaret esasları gibi oldukça geniştir ve burada alınan, mali kararları baş defterdar, Maliye Bakanı, yürütmektedir (Öner,2005:110). Osmanlı devlet örgütünün yapısı ve işleyişinin temel düzenlemesi *Kanunname-i Devlet-i Ali Osmani*'ye göre, başdefterdar Sultan'ın tüm mülkünün vekilidir; başdefterdarın izni olmadan Hazineden tek bir akçe alınamaz ve konulamaz. 18. yüzyıldan itibaren Divan-ı Hümayun'un görevleri önce Sadaret'e ve 19. yüzyılda nezaretlere kayacaktır (Ortaylı, 2017: 214).

2.2. Maliye Bakanlığı ve MTK'nın Kuruluşu: 1838-1879

Türkiye'nin mali idare dahil bugünkü genel idari yapısı ve hukuk sistemlerinin kökleri Tanzimat dönemine dayanır (Öner, 2005: 247). 1838 tarihli Sultan fermanında yer alan: "*Devlet hazinesinin idaresi çok uzun bir süredir bozulmuş ve dağılmıştır... Maliye teşkilatı ile Darphane idaresi arasında ihtilaflar nedeniyle, birleştirilmesi... Ordu Hazinesi ile Devlet Hazinesi arasındaki gelir ve giderlerin idaresinde zorluklar nedeniyle, Devlet Hazinesine katılması... Defterdar teriminin terk edilerek yerine Nazır (Bakan) teriminin kullanılması...*" şeklindeki düzenleme ile baş defterdarlık, Umur-u Maliye Nezareti, Maliye Bakanlığı olarak kurulmuştur (Kırbyık, 2013: 26).

4. İlhanlılar maliyeyi yöneten kimselere defterdar demektedir. Osmanlı İmparatorluğu'na Bizans, Abbasi, İran ve İlhanlılardan geçmiştir. Defterdar Osmanlı bütçesini tespit eden memurdu (Ortaylı, 2017: 223,224).

Osmanlı İmparatorluğu'nda 19. yüzyılda devam eden savaşlar, sarayın lüks harcamaları, devlet bütçesi ile Sultan'ın bütçesi arasındaki belirsizlik, üretimsizlik ve mali sistemdeki sorunlar İmparatorluk ekonomisinin temel sorunları olarak artarak devam etmiştir. Avrupa modeline uygun ilk bütçe 1861'de yayınlanmaya başlamış ve 1866 yılına kadar aralıksız devam ederken, 1866-69 yılları arasında kesintiye uğradığı bir dönem olmuştur. İngiliz Foster ve Hobart'ın *Türkiye Mali Durumu ve Bütçe Yapısına* ilişkin rapor hazırlamaları da bu dönemdedir (Hershlag, 1980: 55-56). Osmanlı İmparatorluğu'nun İngiltere'yle imzaladığı 1838 Balta Limanı Ticaret Anlaşması ve 1854 yılında Ruslarla girdiği Kırım Savaşı sonrasında yapmış olduğu dış borçlanmalar ile borç veren ülkelerin alacaklarının tahsiline ilişkin kaygıları İmparatorluk'ta mali reformun diğer bir zorlayıcı unsuru olmuştur.

21 Haziran 1879'da "*Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı*" çalışmalarını sırasında ise Maliye Nazırı tarafından merkez ve vilayetlerde *teftiş, tedkik, tahkik* görevlerini yapmak üzere Maliye Nezareti refakatinde, 55 müfettişten oluşan MTK'nın, *Heyet-i Teftişiyei Maliye*'nin kurulması Sadrazam tarafından İradei Seniye'de sözü edilen *Teftiş-i Muamelat-ı Maliye Nizamnamesi* ile birlikte ilk maliye müfettişleri tayin edilmiştir. MTK'nın kuruluş tarihi, Nizamnamenin tarihi olan 26 Ağustos 1879 olarak kabul edilebilir (MTK, 2003: 5-10).

MTK'nın *Islahat Komisyonu* tarafından kuruluşunda, biri yapısal nitelikte, Tanzimat'tan, özellikle Meşrutiyet'ten sonra *Devlet yönetiminde beliren "merkeziyetçi sistem"*in bir karşılığı, diğeri "*Devlete ilişkin bütün mali işlerin doğrudan Maliye Bakanına bağlı ve yüksek yetkili bir kuruluğun denetimi altında bulundurulması*" düşüncesi olmak üzere iki temel ihtiyacın rol oynadığı görülmektedir. (MTK 100. Yıl Dergisi, 1980: 13). Maliye Bakanlığı'na *doğrudan bağlı ve Bakan adına gelir elde eden ve harcama yapan bütün kamu mali işlemlerini incelemek ve teftiş* etmektedir. Müfettişler Mart-Kasım aylarında 7 bölgede bir Başmüfettişin başkanlığında "turne" esasına göre çalışacaktır. MTK'nın kuruluşunda merkezde bir makam ihdas edilmemiş; sadece, raporların Bakanlık makamına sunulması ve diğer yazı işlerini yürütmek üzere bir "*Teftiş Kalemi*" kurulmuştur (MTK, 2003: 10-15).

2.3. MTK'nın Denetim Görevlerinin Sınırlandırılması: 1880-1886

Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat reformlarıyla, devlet ve kamu maliyesi alanında yaşanan sorunlara çözüm getirmek amacıyla, ilk modern kamu mali denetim birimi olarak 1879 yılının Eylül ayında kurulan MTK'nın fiili kadrosu, kuruluşundan bir yıl sonra, 28 Ekim 1880 tarihli bir ferman ile 55 kişiden 20'ye indirilerek önemli ölçüde daraltılmıştır. Ayrıca müfettişlerin tamamının İstanbul'da bulunması, gerektiğinde vilayetlere gönderilmesine karar verilmiştir (MTK 100. Yıl Dergisi, 1980: 14).

1880-1886 yılları arasında ise MTK kuruluşundaki misyonunu tamamen kaybetmiştir.⁵ MTK'nın görevleri Bakanlık merkezinde 'Şuray-ı Maliye' ve 'Muhasebe-i Merkeziye' birimlerine yaptırılmaya çalışılmış, bölgelerdeki teftiş turneleri yapılmamıştır. 1884'te MTK'nın kadroları daha da daraltılarak görevleri «Encümen-i İdare-i Maliye» adıyla yeni kurulan bir birime verilmiştir. 1885'te ise, MTK'nın sevk ve idaresi, iki yıl süreyle, "Divan-ı Muhasebat"a, Sayıştay'a, bırakılmak suretiyle, Maliye Bakanının bir kontrol aracı olmaktan çıkarılmıştır. 1887 tarihli Nizamname ile müfettişlerin seçimi ve atanmalarına ilişkin esaslar yeniden belirlenmiş ve bu işlev "Meclis-i Maliye"ye verilmiştir. Teftiş Kurulu kadrosunun bu surette daraltılmasının nedeni tamamen mali sıkıntıya bağlanabiliyorsa da, gerçek nedeni, o devirde ciddi bir kontrol/denetim mekanizmasının hoşa gitmemesinde aramak gerekir (MTK, 2003: 16-20).

5. MTK Kadrolarının Azaltılması, Muavinliğin Düzenlenmesine Yetkisi ve Maliye'de Bir Komisyon Hakkında 1886 tarihli Kararname: "Müfettiş ve muavinlere, turnede oldukları zaman hem maaşları ve hem de harcırahları ödeniyor ve bunlar yüksek tutarlara varıyor... Devletin üstlendiği mali yük karşılığında Teftiş Heyeti'nden yeterli yararın sağlanıp sağlanmadığının incelenmesi Islahat-ı Maliye Komisyonundan istenmiştir. Bu inceleme sonuçlarına göre, 'teftiş etkilidir, maddi ve manevi yararları vardır'... Müfettişlerin katip masraflarının karşılanması için maaşları bin'er lira aşağı indirilecektir. Kadro azaltılması nedeniyle açıkta kalan müfettişler, devletin başka kurumlarında görevlendirilecektir." şeklindedir (Çelebiler ve Güvemli, 2013: 99-100).

2.4. Modern Mali Denetim Birimi Olarak MTK: 1909 ve 1914 Nizamnameleri

19. yüzyılın ikinci yarısında Tanzimat'la başlayan ıslahat çalışmalarından Cumhuriyet dönemi reformlarına, merkezi bir kamu mali yönetim modeli bir tercih değil savaş koşullarının yarattığı bir zorunluluk olmuştur. 1879 yılında kurulduktan sonra MTK, mutlakiyet devrinde, istikrar kazanıp gerçek bir faaliyet dönemine girememiştir. MTK'nın ve maliye müfettişliğinin kurumsallaşarak "kariyer" mesleğine dönüşümü ancak 1908'de II. Meşrutiyet'in ilanıyla Kanun-i Esasi'nin, Anayasanın, yeniden yürürlüğe konması suretiyle olmuştur.

Osmanlı İmparatorluğu'nda ilk meşrutiyet denemesi 1878 yılında II. Abdülhamit tarafından rafa kaldırılınca, genç aydınlardan ve askeri okullarda yetişmiş subaylardan oluşan bir grup, istibdat yönetimine karşı mücadeleye başladı. Jön Türkler adıyla, 1908'de Abdülhamid'i anayasayı yeniden yürürlüğe koymak zorunda bırakan bu grup, örgütleri İttihat ve Terakki Cemiyeti ile 1918 yılına kadar sürecek, on yıllık dönemde Osmanlı siyasi hayatına damgasını vurmuştur. Batı Avrupa'da olduğu gibi doğmakta olan orta sınıfın egemen olduğu, otokrasiye karşı temsili yönetimden yana, dış ilişkilerde Almanya ve Rusya yerine İngiltere ve Fransa lehine tavır aldılar. Yeni Osmanlılar gibi Jön Türklerin de amacı imparatorluğu ıslah ederek ve modern meşrutiyet bir devlete dönüştürerek kurtarmaktı (Ahmad, 2020: 3-7).

Meşrutiyet öncesi döneme ilişkin Maliye Müfettişi Namık Zeki Aral'ın değerlendirmesi: *"Meşrutiyet'in ilan edildiği dönemde, devlet teşkilatı gibi maliye idaresi de perişanlıktan başka bir manzara arz etmiyordu... Bütçe diye bir şey bulunmadığı Devlet giderlerini Devlet gelirleri karşılayamaz halde idi...Devletin başlıca geliri "aşar" mültezimler eliyle Hazineye intikal ediyordu... İç ve dış dalgalı borçların arkası bir türlü alınamazdı, dış borçların ödenmesi için bir takım gelir kaynakları "Duyun'u Umumiye İdaresi" adındaki yabancı kuruma verilmişti... Maliye teşkilatımız kadrosu nitelik itibariyle yeterli değildi... Teşkilatta hafif'inden ağır'ından usulsüzlükler de yolsuzluklar da eksik değildi."* şeklindedir (MTK, 2003: 19-20).

MTK'nın ilk kırk yılında, kurulun çalışma esaslarını belirleyen 1879, 1885, 1909 ve 1914 tarihli dört nizamname mevcuttur. 1879 tarihli *Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi*, 1885 tarihli *Umur-ı Maliye Heyet-i Teftiyesinin Suret-i Teşkil ve Vazifesine Dair Nizamname*, 1909 tarihli *Umuru Umumiye-i Maliye Müfettişlerine Dair Nizamname* ve 1914 tarihli *Maliye Teftiş Heyeti Hakkında Nizamname*, MTK'nın çalışma sistemini düzenleyen ilk dönem temel metinlerdir. MTK'nın kuruluşuna ilişkin 1879 tarihli Nizamname⁶ ile 1909 tarihli Nizamname arasındaki ayrım, birincisi Kurul'un gelişim noktasının gerçek bir tasarısı ve doğru düşünülmüş planı, ikincisi ise Kurul'a bugünkü profilini kazandıran, onu sağlam bir yere oturtan, kurumsallaştıran yeni çıkış noktasıdır. Öyle ki, MTK'ya *temeli ikinci Meşrutiyette atılmış bir kurum* gözüyle bakılmaktadır (MTK 100. Yıl Dergisi, 1980: 20).

1909 tarihli Nizamnamede: “*Maliye Teftiş Heyeti, başkent ve vilayetlerde bütün devlet dairelerinin mali işlerini incelemek ve teftiş etmekle yükümlüdür (md.1), Müfettişler doğrudan doğruya bakanlık makamına bağlı olup, her türlü talimatı kendisinden alacakları gibi, teftiş raporlarını dahi bakanlık makamına sunarlar (md.3), Teftiş Heyetine seçim sınavı ile olur. Sınav sonucunda başarılı olanlar Maliye Müfettiş Muavinliğine tayin olurlar (md.8), Muavinler iki sene muavinlik hizmetinde bulunduktan ve yeni bir sınav geçirdikten sonra müfettişliğe yükselir (md.9)*” şeklinde düzenlemeler getirilmiştir (Çelebiler ve Güvemli, 2013: 171-172).

Meşrutiyet'in ilanı sonrasında çıkarılan 1909 tarihli Nizamname, Fransız MTK'nın yasal dayanaklarından esinlenilerek hazırlanmıştır. Fransız Genel Müfettiş Mösyö H. Jolly tarafından *Fransa Maliye Teftiş Heyeti* örnek alınarak «Umur-u Umumiye-i Heyet-i Teftişiyiye», MTK, kurulmuştur. Raşid Bey, Oskan Efendi, Faik Nüşed Bey ve Cemal Bey ilk maliye müfettişleridir (MTK, 2003: 21). Kurucu Başkan Fransız Mösyö Jolly 1909-1913 yılları arasında aralıksız dört yıl, yerine gelen Mösyö De Montreal I. Dünya Savaşı'nın çıktığı günlere kadar MTK'yı

6. Bölge esasına göre teftiş daireleri: 1. Dersaadet ve Edirne Mülhakatı, 2. Aydın ve Cezari Bahri Sefit Vilayetleri, 3. Suriye, Adana ve Halep Vilayetleri ile Kudüs Mutasarrıflığı, 4. Hüdavendigar (Bursa), Konya ve Ankara Vilayetleri, 5. Diyarbakır ve Sivas Vilayetleri ile Mamuretil Aziz Mutasarrıflığı, 6. Bağdat ve Musul ve Basra Vilayetleri, 7. Kosova ve Selanik ve Yanya ve İşkodra Vilayetleri.

yönetmiş, 1915-1919 yıllarında ise Alman Wassel görev yapmıştır. (MTK 100. Yıl Dergisi, 1980: 22-23).

Osmanlı İmparatorluğu'nda 18. yüzyılın son dönemlerinde Devlet teşkilatında reform/ıslahat yapma hareketleriyle girişilen Batılılaşma/modernleşme çalışmalarının sonucu kurulan MTK'nın etkinliği, kısa süren Meşrutiyet dönemi ve hemen sonrasında başlayan Trablusgarp Savaşı (1911), Balkan Savaşı (1912) ve Birinci Dünya Savaşı (1914-1918) olmak üzere devam eden savaşlar nedeniyle gerçekleşmemiştir.

Milli Hükümetin kurulmasıyla, MTK 1921-1923 döneminde bir "genel müdür", 1923-1928 arasında ise doğrudan Maliye Bakanı ve kıdemli Müfettişlerinden biri tarafından yönetilmiştir. 1928 Bütçe Kanunu ile Teftiş Kurulu Başkanlığı makamının kurulmasıyla, MTK Cumhuriyet döneminde çalışmalarını devam ettirmiştir (MTK, 2003: 31-33).

2.5. Cumhuriyet Döneminde MTK: Devlette Reform ve Kalkınmanın Aracı Kamu Maliyesi

MTK, Cumhuriyet döneminde 1923-2011 yılları arasında, 88 yıllık dönemde, başta 1923 sonrası kuruluş yılları olmak üzere Cumhuriyet dönemi maliye ve iktisat alanında gerçekleştirilen reformların taşıyıcısı olmuştur. Fransız Maliye Teftiş Kurulu model alarak kurulmuş olan MTK'nın etkinliği, ihtiyaç duyulan yetişmiş insan gücünün en önemli kaynağı olarak Cumhuriyet'in kuruluş yıllarında, II. Dünya Savaşı sonrası dönemde ve özellikle 1960'larda planlı kalkınma döneminde en üst düzeye ulaşmıştır.

Maliye Müfettişleri yalnızca hukuka bağlılık ilkesine göre statik değil, aynı zamanda mali olay, gelir ve harcamalar ile milli gelirin, "kalkınma", "kaynak kullanımı" ve "tasarruf" v.b. gibi kavramlara bağlı olarak gerçekleştirdiği çalışma ilkeleri nedeniyle kamu maliyesinin dinamik yönünün de en yakın takipçileri olmuşlardır (MTK, 2003: ix).

MTK, maliye müfettişleri, yalnızca kamu kurumlarının mali denetimini gerçekleştiren bir denetim birimi değil, aynı zamanda refah ve kalkınmanın sağlam gelir kaynaklarına dayalı ve planlı bir ekonomiden geçtiğinin bilincinde bir meslek grubu olarak Hesap Uzmanları Kurulu

(HUK, 1945) ve Devlet Planlama Teşkilatı (DPT, 1960)⁷ gibi yapıların kuruluşunu gerçekleştirmiştir. Bu nedenle MTK, maliye müfettişleri, Osmanlı'dan Cumhuriyet'e 19. yüzyılın ikinci yarısında başlayan, 132 yıllık dönemde, *Devlette reform/yeni düzen/nizam-ı cedit hareketinin inançlı kurmayları* olmuştur.

3. CUMHURİYET'TE KRİZ, REFORM VE YAPI: KAMU MALİ SİSTEMİNDE MERKEZİYETÇİLİKTE ADAM-İ MERKEZİYETÇİLİĞE, FRANSIZ MODELİNDEN⁸ ANGLO-SAKSON MODELE DEĞİŞİMİN SORUNLARI

19. yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı İmparatorluğu'nda başlayıp, 20. yüzyılın başlarında Türkiye Cumhuriyeti'ne devrolunan MTK'nın kamu mali sistemindeki belirleyici niteliği, I. ve II. Dünya savaşları arasındaki 1929 Büyük Buhran ile başlayan ve 1960 ve 1970'lerin sonuna kadar devam eden planlı kalkınma dönemine kadar sürmüş, 1980'lerde başlayan neo-liberal politikalarla etkisi azalmış, 1990 ve 2000'lerde yükselerek devam eden "minimalist devlet" anlayışına (World Bank, 1997: iii, 24) uygun olarak kamu mali denetim sistemindeki varlığına 2011 yılında son verilmiştir.

Dünya Bankası (DB) tarafından 6 Mart 2002 tarihinde KMYKK tasarısı görüş belgesinde: "Merkezi Mali Gücün Devredilmesi", İngilizce "Delegation⁹ of Financial Power" başlıklı metinde "*kamu mali sisteminde mali yetkilerin harcamacı kuruluşlara neden devredilmesi*" gerektiğinin gerekçeleri: "*Maliye bakanlıklarının, işlemler harcamacı kuruluşlarda gerçekleştirildiğinden, merkezden etkili bir kontrolün sağlanmasının zor olması, merkezi kontrolden kaynaklanan idari maliyetleri ve gecikmeleri azaltmak, harcamacı kuruluşlara yetkiler vererek bu kuruluşla-*

7. 2001 yılında KHK'lar ile yalnızca MTK kapatılmamış, aynı zamanda maliye müfettişlerinin gelecek vizyonu ile kurulmuş iki kurum, HUK ve DPT de kapatılmıştır.

8. MTK'nın kuruluşunda örnek alınmış olan Fransız Maliye Teftiş Kurulu (Inspection Générale des Finances, IGF) 1797 yılında kurulmuş olup, Maliye Ekonomi Sanayi ve Dijital Dönüşüm Bakanlığı içinde idari, ekonomik ve mali alanlarda denetim, teftiş, kontrol, araştırma, danışmanlık ve değerlendirme görevleri yürütmektedir. Fransız MTK 2021 yılı Çalışma Raporunda, çalışma konuları ile toplam iş yükü içindeki paylarının danışmanlık görevleri %68, teftiş ve denetim %4, uzmanlık desteği %28 şeklindedir. (Işık, 2023: 225-226).

9. The American Heritage Dictionary'de "*decentralization*" merkezi bir otoritenin yerel otoriteye yönetsel görev/yetkiyi devretmesini; "*delegation*" ise bir başkası adına yetki kullanmayı ifade etmektedir. The American Heritage Dictionary, Houghton Mifflin Company, 3. Baskı, Boston - New York, 1991, s. 483-493.

rın mali yönetim sistemlerinin gelişmesini sağlamak, MB personelini ayrıntılı kontrol çalışmalarından daha önemli işlere yönleltmek ve MB'nın statüsünü yükselterek güvenilirliğini artırmak...gibi sebeplere dayanarak mali yetkilerini harcamacı kuruluşlara devretmeleri yaygın bir durumdur. Şu anda Türkiye'de uygulanmakta olan sistem Cumhuriyet'in kurulması aşamasında uygun ve geçerli olmuş olabilir. Ancak şimdiki zamanın gerektirdiklerini karşılayamamaktadır. Türkiye gibi büyük bir ülkede, Anglo-Sakson sisteme benzer bir yapılanmaya gidilmelidir, çünkü merkezi yapılanma daha çok iletişimin kolay olduğu küçük ülkelere özgüdür.” şeklinde yer almaktadır (Karatepe, 2006: 55-56).

AB Türkiye Temsilciliği'nde de uzun yıllar görev yapan, Robert de Koning'e göre “Fransız sistemi harcama öncesi düzenlilik, hukuka uygunluk ve işlemlerin doğruluğu yönünden sürekli olarak merkezi kontrol birimine bağlı kişiler tarafından sıkı bir şekilde denetlenmesi dolaşısıyla, *yönetmelik sorumluluk ilkesi yönünden sorunlu bir sistem*” olarak değerlendirilmektedir (Koning, 2007: 34).

3.1. Yeni Mali Anayasa (1): Merkezi Mali Yönetimin Disiplin Anlayışından Harcamacı Kurumların Esnek/Kolay Harcama Sistemine Geçiş (Mali Disiplinsizlik)

Kamu mali sisteminin yapı ve işleyişini düzenleyen temel hukuki metin olması nedeniyle “Mali Anayasası” olarak nitelendirilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) 6.9.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu/Genel Muhasebe Kanunu (MUK/GMK) değiştirerek 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. “Mali Anayasa” 5018 sayılı KMYKK, TBMM Genel Kurulu'nda görüşülmesi, 10 Aralık 2003 tarihinde 20.50-01.22 saatleri arasında oturuma verilen üç ara dahil olmak üzere, yaklaşık 4,5 saat içinde tamamlanmıştır. Tasarının geneli üzerine yapılan değerlendirme dışında, “mali anayasa” TBMM'de yalnızca Ana Muhalefet Partisinin on madde üzerinde yaptığı değerlendirme dışında tartışılmaksızın yasalaşmıştır (Karatepe, 2006: 45).

Türk mali sistemini kuran 1927 tarihli 1050 sayılı MUK/GMK, Osmanlı İmparatorluğu'nun son döneminde Fransız mali sistemin-den hareketle hazırlanmış olan 1878 tarihli Fransız Genel Muhasebe

Kararnamesi'nin çevirisinden oluşan ve 1910 tarihli Muhasebe-i Umumiye Kanunu Muvakkat'ın bir kaç değişiklik yapılarak kabul edilmişmiş halidir (Öner, 2005: 475). Bu nedenle kamu mali sistemi Maliye Bakanlığını temel alan mali olarak merkeziyetçi bir yapı üzerinde kurulmuştur. Maliye Bakanlığı gelirlerin toplanmasından, bütçelerin yapılması, harcamaların gerçekleşmesi ve harcama sonrası denetim aşamasında merkezde bütçe dairesi başkanlıkları, taşrada ilde defterdara bağlı muhasebe müdürlükleri, ilçelerde malmüdürleri ve saymanlıklar üzerinden idari ve mali kontrol yetkileri nedeniyle merkezi konumda yer almaktaydı. Maliye Bakanlığı'nda maliye müfettişleri, muhasebat kontrolörleri, milli emlak kontrolörleri, muhasebe denetmenleri ve milli emlak denetmenleri harcama sonrası denetimi gerçekleştirmekteydi. 1050 sayılı Kanuna göre, Maliye Bakanlığı dışında kamu harcama ve kadrolar üzerindeki tescil ve vize yetkileri nedeniyle Sayıştay'ın, yalnızca harcama sonrası denetimde değil, harcamaların gerçekleşmesi öncesinde de mali denetim (tescil ve vize) yetkileri bulunmaktaydı.

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun kamu harcamalarının yapılması ve gelirlerin elde edilmesine ilişkin merkezi mali kurumlara vermiş olduğu mali yetkiler, 5018 sayılı KMYKK, harcamacı kamu idarelerine (HKİ'lere) devredilmiştir. Maliye Bakanlığının kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi öncesi ve sonrasındaki mali kontrol ve denetim yetkileri ise ortadan kaldırmıştır. KMYKK ile Sayıştay'ın harcama öncesi tescil ve vize yetkileri kaldırılmıştır. Kısaca, 1050 sayılı GMK'ya göre merkezi mali yönetim ve denetim birimleri tarafından kullanılan yetkiler 5018 sayılı KMYKK ile adem-i merkezi yapılarla, HKİ üst yöneticilerine devredilmiştir. 5018 sayılı Kanun metninde kamu mali sisteminin, mali saydamlık¹⁰, hesap verme sorumluluğu,¹¹ performans denetimi, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanı-

10. Mali saydamlık, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanımında denetimi ağırlamak için hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçe bilgilerinin zamanında; hazırlanması, görüşülmesi, uygulanması, uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olmasıdır.

11. Hesap verme sorumluluğu, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında 1) görevli ve yetkili olanların, 2) kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak a) elde edilmesinden ve kullanılmasından, b) muhasebeleştirilmesinden, c) raporlanmasından ve d) kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından 3) sorumlu olmasını ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olmasını ifade etmektedir.

mı, stratejik planlama, çok yıllık ve performans esaslı bütçeleme, makro-ekonomik ve sosyal hedeflerle uyumlu, bütçe hakkına uygun, mali disiplini esas alan, ekonomik, mali ve sosyal etkinliği, bütüncül kamu maliyesi hedeflerine ulaşma amacını sağlayacak şekilde uygulanacağı ifade edilmiştir. Yeni mali yönetim ve kontrol sistemi yönetim sorumluluğu esas alınarak kurulmuş olup, üst yöneticilere sistemin kurulması, izlenmesi, geliştirilmesi ve değerlendirilmesi hususlarında önemli görev ve sorumluluklar yüklenmiştir (Maliye Bakanlığı, 2006: 2).

KMYKK merkezi mali yapı, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay üzerindeki kamu harcamalarına ilişkin yetkilerini HKİ üst yöneticilerine devretmiştir. Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının 5018 sayılı Kanuna göre kamu mali sisteminde denetim yapmaları, Kanun'un 75'inci maddesinde gerçekleşmesi olağanüstü şartlara bağlanmak suretiyle fiilen ortadan kaldırılmıştır.¹²

5018 sayılı KMYKK ile 1050 sayılı Kanunda Maliye Bakanlığı'nın harcama öncesi ve sonrası aşamada kontrol ve denetim yetkileri kaldırılırken, yeni sistemde Bakanlık merkezinde İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İKMUB) ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) olmak üzere iki koordinasyon birimi kuruldu. Kamu kurumlarının *mali kontrolüne* ilişkin standartlar, ilkeler ve eğitimler İKMUB, kamu harcamalarının iç denetimine ilişkin standart, ilke, sertifikasyon, eğitim ve denetim programlarının hazırlanma ve denetim raporlarının konsolidasyonu ile sistemin koordinasyonu ise İDKK'ya verilmiştir. 5018 sayılı Kanuna göre kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi ise tamamen harcamacı kuruluşların üst yöneticilerine bağlı olan *Strateji Geliştirme Başkanlıkları* içinde yer alan (muhasebe yetkilisi,

12. 5018 sayılı Kanuna göre 75'nci madde: "Mali yönetim ve kontrol sisteminin zaafa uğradığı, yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine Maliye Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir" şeklindedir. 5018 sayılı Kanun 2/7/2018 tarih ve 703 sayılı KHK'yla: "Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Denetimi" başlıklı bu madde: "Mali yönetim ve kontrol sisteminin zaafa uğradığı, yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; Cumhurbaşkanı kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir." şeklinde değiştirilmiştir.

gerçekleştirme görevlisi, ön mali kontrol birimi) kamu görevlileri eliyle gerçekleştirmektedir.

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununun mali disiplin nedeniyle uygulamada ortaya çıkan “esnek olmama” ya da “katılık” sorununun yerini, 5018 sayılı Kanun ile “esneklik”, “kolay harcama” ve “denetimsizlik” almıştır.

3.2. Yeni Mali Anayasa (2): 2.398 HKİ'nin Yalnızca 254'ünde (%10'u) İç Denetçi (İD) Var, %90'ında İD Yoktur (Mali Sistemde Denetimsizlik)

Kamu mali sisteminde vergi, harcama, nakit-borçlanma, varlık ve yükümlülüklerin yönetim ve denetim sistemini yeniden düzenleyen 5018 sayılı KMYKK'nın 2008-2022 döneminde 15 yıllık İDKK Kamu İç Denetim Genel Raporu (KİDGR) sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Merkezi ve Yerel Yönetimlerde İç Denetçi Kadro Tahsisi ve Atamalar başlıklı Tablo: 1'de yer alan bilgiler, 5018 sayılı Kanunun I, II, III ve IV sayılı cetvelleri, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı 2022 yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu (MİGFR) ve İDKK'nın konsolide raporları olmak üzere üç temel kaynaktan elde edilen verilerden hazırlanmıştır. Tablo: 1'de görüldüğü üzere, 2022 yılı sonu verilerine göre Türkiye'de merkezi yönetim kapsamında 229, yerel yönetimlerde 2.169 olmak üzere toplam 2.398 adet HKİ bulunmaktadır.

Merkezi yönetim kapsamında yer alan 229 HKİ'nin 42'si genel bütçeli, 176'sı özel bütçeli, 9'u düzenleyici denetleyici kurum ve 2 sosyal güvenlik kurumundan oluşmaktadır. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı 2022 MİGFR'ye göre, 1.391 belediye yönetimi, 51 il özel idaresi, 33 belediye bağlı idaresi ve 694 mahalli idare birliği olmak üzere yerel yönetimler kapsamında 2.169 HKİ bulunmaktadır (ÇŞB, 2022: 35-42).

Tablo 1. Merkezi ve Yerel Yönetimlerde İç Denetçi (İD) Kadro Tahsisi ve Atamalar

Harcamacı Kamu İdareleri (HKİ)	HKİ Sayı (1)	İD Kadro Verilen HKİ (2)	İD Atama Yapılan HKİ (3)	İD Atanan /Toplam HKİ (3/1) (%) ¹³	Kadro Tahsis İD Sayı(4)	Atama Yapılan İD Sayısı (5)	Boş İD Sayısı (6)	Dolu / Toplam İD (5/4) (%)
Genel Bütçeli	42	36	29	69	708	310	398	43
Özel Bütçeli	176	147	110	62,5	615	365	250	59
Düz. Den.K.	9	0	0	0	0	0	0	0
Sosyal G. K.	2	2	2	100	40	35	5	87,5
Merkezi Y. Toplamı	229	185	141	62	1.323	710	653	54
Yerel Yönetim ¹⁴	2.169	200	113	5	731	221	510	30
Genel Toplam	2.398	385	254	10,6	2.095	931	1.163	44,4

Kaynak: İDKK, KİDGR, 2008-2022.

13. Genel bütçeli HKİ'lerden Cumhurbaşkanlığı ile Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay ve Sayıştay gibi yüksek yargı organlarına tahsis edilmiş olan iç denetçi kadrolarının tamamının boş tutulması denetime ilişkin tutumun bir göstergesidir. Türkiye'de HKİ'lerin mali işlemlerinde denetim değil denetimsizlik temel anlayıştır. Diyanet İşleri Başkanlığı'na tahsis edilen 20 İD kadrosunun 2'sine atama yapılması, Emniyet Genel Müdürlüğü'ne tahsis edilen 30 İD kadrosunun 29'nun boş tutulup yalnızca 1'ine atama yapılmış olması, 2005 yılında kurulmuş olan Gelir İdaresi Başkanlığı'na 15 yıl atama yapılmayıp 2021 yılında İD atanmış olması bu anlayışın göstergeleridir.

14. 5018 sayılı Kanun ile yerel HKİ'ne İD kadro tahsisi ve atamasındaki denetimsizlik anlayışı daha da uç noktalara ulaşmıştır. İDKK'nun kadro tahsislerinde belde belediyelerine dahi iç denetçi atanacağı (5018/md.67/i) hükmü yer alırken, başta İstanbul, Ankara, İzmir, Antalya, Kayseri, Konya, Gaziantep ve Bursa büyükşehir belediyelerinde 500.000'den fazla nüfusa sahip ilçe belediyelerinden Esenyurt (983.571), Sultangazi (542.531), Başakşehir (514.900), Kepez (608.675), Nilüfer (536.365) ve Muratpaşa (526.293) belediyelerine İD kadrosu verilmemiş; Şahinbey (941.055), Orhangazi (891.250), Şehitkamil(857.167), Pendik (750.435), Ümraniye (750.435), Selçuklu (690.667), Sincan (572.609), Melikgazi (594.344) ve Buca (522.404) ilçe belediyelerine ise İD ataması yapılmamıştır. Büyükşehir belediyelerinde nüfusu 250.000-500.000 arası nüfusa sahip ilçe belediyeleri içinde ise Ankara'da Altındağ (413.994), İstanbul'da Sancaktepe (489.848), Eyüpsultan (422.913), Beylikdüzü (412.835), Diyarbakır'da Kayapınar (419.513) ve Bağlar (406.471), İzmir'de Karabağlar (479.338) İD kadrosu verilmeyen; İstanbul'da Sultanbeyli (358.201), Beykoz (247.875), Şişli (276.528), Beyoğlu (225.920) ve Bayrampaşa (275.314), Kocaeli'de İzmit (376.056) ve Gebze (407.019), Konya'da Karatay (370.927) ve Meram (348.325) ile Kayseri Kocasinan (409.005) büyükşehir ilçe belediyeleri ise İD ataması yapılmayan büyükşehir ilçe belediyeleri olarak öne çıkmaktadır.

Tablo:1 iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde yer alan 1, 2, 3 ve 4 numaralı sütunlarda HKİ sayıları, iç denetçi kadrosu verilen HKİ sayısı, iç denetçi ataması yapılan HKİ sayısı ve iç denetçi atanmış HKİ'lerin toplam HKİ'lere oranı yer almaktadır. Buna göre,

1. Türkiye'de merkezi yönetim kapsamında 229 ve yerel yönetimler kapsamında 2.169 olmak üzere toplam 2.398 adet HKİ bulunmaktadır.
2. 2.398 HKİ'nin 385'ine (%16.1) İD kadrosu verilmiş, 254'üne (%10.6) İD ataması yapılmıştır. Başka bir ifadeyle, Türkiye'de HKİ'lerin 2.013'üne (%83.9) İD kadrosu verilmemiş, 2.144'üne (%89.6) İD atanmamıştır.
3. Merkezi yönetim kapsamındaki 229 HKİ'nin 185'ine (%80.7) İD kadrosu verilmiş, 141'ine (%61.5) atama yapılmıştır. Buna göre, merkezi HKİ'lerin 44'üne (%19.2) İD kadrosu verilmemiş, 88'ine (%38.4) İD ataması yapılmamıştır.
4. Yerel yönetim kapsamındaki 2.169 HKİ'nin 200'üne (%9.2) İD kadrosu verilmiş, 113'üne (%5.2) atama yapılmıştır. Buna göre, yerel HKİ'lerin 1.969'una İD kadrosu verilmemiş, 2.056'sına (%94.7) İD ataması yapılmamıştır.
5. Tablo'nun birinci bölümünde genel bütçeli idarelerde İD ataması yapılmış olan (%69), yapılmamış olan (%31), yerel yönetimlerdeki ise ataması yapılmış %5, yapılmamış olan HKİ ise %95 olduğu dikkat çekici hususlardır.

İkinci bölümde 4, 5, 6 numaralı sütunlarda ise HKİ'lere tahsis edilen toplam İD sayısı, ataması yapılan İD sayısı, ataması yapılmayan İD sayısı ve ataması yapılan İD sayısının toplam İD sayısına oranı yer almaktadır. Buna göre,

1. Türkiye'de merkezi ve yerel yönetim kapsamındaki HKİ'lere 2.095 İD kadrosu tahsis edilmiş, 931 İD ataması yapılmıştır. 5018 kapsamındaki HKİ'lere yapılan kadro tahsislerinin yalnızca %44.4'ü dolu, %55.6'sı boş tutulmaktadır.
2. Tahsis edilen kadroların doluluk oranları merkezi ve yerel yönetim kapsamındaki HKİ'lere göre ayrımında ise merkezi HKİ'ne

verilmiş olan 1.323 İD kadrosunun 710'una (%53.6) atama yapılmış, 653 (%46.3) İD kadrosu boş tutulmaktadır.

3. Yerel HKİ'ne tahsis edilmiş 731 İD kadrosunun 231'ine (%30.2) İD kadrosu verilmiş, 510 (%69.7) İD kadrosu boş olarak tutulmaktadır.
4. KMYKK'ya göre genel bütçeli HKİ'lere tahsis edilmiş olan 708 İD kadrosunun 301'inin (%42.5) ataması yapılmış, 398'inin (%57.5) boş tutuluyor olması dikkat çekicidir.

Yukarıdaki Tablo:1'de yer alan verilere göre, Türkiye'de 2003 yılında yasalaşmış, 2006 yılında yürürlüğe girmiş olan 5018 sayılı KMYKK'na göre 2.398 HKİ'nin yalnızca 254'nde (%10) iç denetçi görev yapmakta, HKİ'lerinin %90'nda iç denetçi bulunmamaktadır.¹⁵ Kısaca, 5018 sayılı Kanun ile merkezi ve yerel HKİ'nde denetim istisnai bir durum, denetimsizlik ise esas olmuştur.

3.3. Yeni Mali Anayasa (3): İDKK İç Denetim İstatistiki Verilerinde Eksik/Yanlış Bilgi Verme ve Bilgi Gizleme (Saydamlık ve Hesap Verebilirliğe Aykırılık)

İDKK tarafından yayınlanan 2008-2022 yılları konsolide KİDGR'de ve 2022 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu'nda, HKİ'ler ve İD'lere ilişkin birçok grafik ve şekilde bilgiler yer almaktadır. 2022 KİDGR'de: "Yıllar İtibarıyla Kamu İdarelerinde İç Denetçi Sayıları ve Kadro Doluluk Oranı (s.27), İç Denetçi Kadrolarına Atama Yapan Kamu İdaresi Sayısı (s.29), İç Denetim Birim Başkanlığı Bulunan İdarelerin Tüm İdarelere Oranı (s.30), 2022 Yılı İtibarıyla İç Denetçisi Bulunmayan Kurum Sayısı (s. 31), 2022 Yılı İtibarıyla İç Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı (s. 33), Yıllar İtibarıyla İç Denetçilikten Ayrılanlara İlişkin Bilgiler (s.33), Yıllar İtibarıyla İdarelerce Hazırlanan Rapor Sayıları (s.34), Yıllar İtibarıyla İç Denetçi Sertifika Dereceleri (43) ve Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen)

15. Yerel yönetimlerde İD kadrolarına ilişkin önceki dipnotta belirtmiş olduğumuz İD kadrosu verilmeyen 6, İD ataması yapılmayan 9 büyükşehir ilçe belediyesi dışında Kocaeli, Balıkesir ve Tekirdağ büyükşehir belediyelerine tahsis edilmiş sırasıyla 7, 4 ve 3 olmak üzere 14 İD kadrosu olmasına rağmen bu kadrolara İD ataması yapılmamıştır. Bu üç büyükşehir belediyesinin bütçe büyüklükleri ise sırasıyla 22 milyar, 9 milyar ve 3.6 milyar olmak üzere 34.6 milyar TL'dir.

Kullanan İdarelerin Bütçe Türlerine Göre Dağılım (s.16)” bilgileri mevcuttur (İDKK, 2023: 16-43).

İDKK raporlarında grafik ve şekillere ilişkin açıklamalarda: “2022 yılsonu itibarıyla 5018 sayılı Kanunun iç denetimle ilgili hükümlerine tâbi olan 36’sı genel bütçeli, 147’si özel bütçeli, 2’si sosyal güvenlik kurumu ve 200’ü mahalli idare olmak üzere toplam 385 kamu idaresinde iç denetçi kadrosu bulunmakta olup...” (s.27). “2022 yılı sonu itibarıyla iç denetçi kadrosu ihdas edilen 385 kamu idaresinin yaklaşık olarak %66,23’ünde iç denetçi görev yapmaktadır. İç denetçilerin görev yaptığı 255 idarenin 130’unda ise iç denetim birim başkanlığı bulunmaktadır...” (s.29). “... grafiğe göre iç denetim birim başkanlığı bulunan idarelerin iç denetçi kadrosu ihdas edilmiş bütün kurumlara oranı %34’tür”.(s.30). “... 255 kamu idaresinde görev yapan 931 iç denetçinin cinsiyet dağılımı... %20’si kadın kalan kısmı ise erkek denetçilerden oluşmaktadır (s.33).” “...2021 yılı sonu itibarıyla iç denetçi kadro doluluk oranı %44 iken 2022 yılı sonu itibarıyla iç denetçi kadro doluluk oranı %43’e gerilemiştir. (s.50)” şeklinde veriler yer almaktadır (İDKK, 2023: 27-50).

İDKK’nın söz konusu KİDGR’larının hiç birinde, 5.018 sayılı KMYKK’na tabi merkezi ve yerel yönetimlerde 2.398 harcamacı idare olduğu ve bunların 385’ine iç denetçi kadrosu verildiği ve 254’üne ise iç denetçi atandığı” bilgisi yer almamaktadır.

Yukarıda Tablo:1’de oluşturmuş olduğumuz, *Merkezi ve Yerel Yönetimlerde İç Denetçi (İD) Kadro Tahsisi ve Atamalarına* ilişkin tabloda yer alan “Türkiye’de toplam 2.398 HKİ’nin 2.013’üne İD kadrosu verilmemiş, 2.144’ünde ise iç denetçi görevlendirilmemiştir. Kısaca, HKİ’lerinin %89.4’ünde (%90) iç denetçi yoktur.” bilgisi İDKK tarafından hazırlanmış olan raporlarda yer almamakta, 2.398 HKİ’nin yalnızca %10’da iç denetim yapıldığı, HKİ’lerinin %90’ının denetlenmediği bilgisi açıkça gizlenmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ve İDKK tarafından iç denetim ve iç denetçiliğe ilişkin verilerin 5018 sayılı Kanunun I, II, III ve IV sayılı cetvellerde yer alan sınıflandırmaya uygun olarak yukarıdaki Tablo: 1’deki gibi verilmemekte iken 01.11.2024 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanlığı internet sayfalarında iç denetçilerin kamu kurumları bazın-

da toplam, dolu ve boş kadrolarına ilişkin bilgiler il bazında verilmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2024).

İDKK tarafından hazırlanmış olan, sözde şeffaflık, hesap verebilirlik gereği yayınlanmakta olan KİDGR'larında, Sayıştay denetim raporlarındaki gibi eleştiri maddelerine yer verilmediği gibi kamu mali denetim sistemine ilişkin en temel veriler açıklanmamakta, kamu mali sistemine ilişkin saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında en önemli kurumu olan İDKK, *eksik bilgi verme, bilgi gizleme suretiyle yanlış bilgilendirme* suretiyle bu amaca aykırı hareket etmektedir.

3.4. Yeni Mali Anayasa (4): Üst Yöneticinin Keyfiyetine Bırakılan İç Denetim Sistemi, Denetlenmeyen Bütçeler, Denetim Yapılmaksızın Alınan Maaşlar ve Kamu Zararları

Genel bütçeli idarelerde (GBİ) *2008-2022 Döneminde Denetim Dışı Bütçeler, Denetim Yapmadıkları Halde Maaş Alan İç Denetçiler ve Kamu Zararları* verileri Tablo:2'de yer almaktadır. Bu tabloda GBİ'lerde iç denetçi kadrosunda görevli denetçi olmasına rağmen iki ya da daha fazla yıl iç denetim yapılmayan HKİ'lere ilişkin bilgiler bulunmaktadır.

Tablo 2. Genel Bütçeli İdarelerde (GBİ) 2008-2022 Döneminde Denetim Dışı Bütçeler, Denetim Yapmadıkları Halde Maaş Alan İç Denetçiler ve Kamu Zararları

Gene Bütçeli İdare (GBİ)	ID Kadro (1)	Dolu Kadro (2)	GBİ Bütçesi (BinTL) (3)	İç Denetim Olmayan Yıllar (4)	Denetim Dışı Bütçe (BinTL) (5)	Kamu Zararı Tutarı ¹⁶ (6)
1-Adalet Bakanlığı ¹⁷	20	14	84.768.794	2021-2008 (14 yıl)	84.768.794x14= 1.186.763.000	14x14yıl= 196x12= 2.352x40.000= 94.080.000
2-Dışişleri Bakanlığı	15	2	17.838.226	2022- 2008 (14 yıl, 2012 Hariç)	17.838.226x= 249.735.164	2x14=28x12= 336x40.000= 13.440.000
3-Gençlik ve Spor Bakanlığı	30	14	84.952.866	2020, 2019, 2018, 2017, 2016, 2015, 2014, 2013, 2012 (9 yıl)	84.952.866x9= 1.664.575.000	14x9= 126x12=1.512x 40.000= 60.480.000

16. İDKK'nın KİDGR verilerine göre, 2008-2022 döneminde 15 yılda Konya, Kayseri, Şanlıurfa, Erzurum ve Van büyükşehir belediyelerinde ID'lerin denetim yaptığına ilişkin hiçbir veri bulunmamaktadır. Konya'da 3, Kayseri, Şanlıurfa, Erzurum ve Van büyükşehir belediyelerinde ise 1'er olmak üzere toplam 7 ID görev yapmak, iç denetim yapmaksızın maaş alan 7 ID'nin yarattığı kamu zararı 50.4 milyon TL'dir.

17. Adalet Bakanlığı'nın 2012-2016 yılları arasında 5 yıllık dönemde 2012, 2013, 2014 ve 2016 yıllarında Sayıştay denetimi yapılmıştır. Bu denetim raporlarından 2012 raporunda: "denetim belgelerinin hazırlanmaması nedeniyle denetim yapılamadı"; 2013, 2014 ve 2016 yıllarında yapılan denetimlerde ise: "eleştirilecek hususa rastlanmadığı" bilgisi yer almıştır (Sayıştay Başkanlığı Adalet Bakanlığı 2012 (2013, 2014, 2016) Raporu).

4-Emniyet Genel Müdürlüğü	30	1	129.059.177	2019, 2017, 2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008 (8 yıl)	129.059.177x8= 1.032.473.420	1x8=8x12=96x40.000= 3.840.000
5-Sağlık Bakanlığı	55	28	319.913.953	2022, 2020, 2016, 2013, 2012, 2008 (7 yıl)	319.913.953x7= 2.239.397.670	28x7=196x12=2.352x 40.000= 94.080.000
6-Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	15	15	252.004.534	2022, 2021, 2020, 2019, 2018, 2015, 2014 (7 yıl)	252.004.534x7= 1.764.031.176	15x7=105x12=1.260x 40.000= 50.400.000
7-Tarım ve Orman Bakanlığı	41	34	159.695.030	2017, 2016, 2015, 2014, 2013, 2012, 2011 (7 yıl)	159.695.030x7= 1.596.950.000	34x7= 238x12=2.856x 40.000=114.240.000
8-Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı	20	17	211.038.113	2022, 2020, 2019, 2018, 2017, 2012 (6 yıl)	211.038.113x6= 1.266.228.680	17x6=102x12=1.224x 40.000=48.960.000
9-Kültür ve Turizm Bakanlığı	20	14	22.056.048	2020, 2018, 2013, 2008 (4 yıl)	22.056.048x4= 88.224.192	14x4= 56x12=672x 40.000=26.880.000

10-Milli Eğitim Bakanlığı	40	11	478.553.924	2019, 2017, 2013 (3 yıl)	478.553.924x3= 1.435.661.770	11x3=33x12=396x 40.000=15.840.000
11-Strateji ve Bütçe Başkanlığı	6	2	122.731.052	2022, 2021, 2020 (3 yıl)	122.731.052x3= 368.193.156	2x3yıl=6x12ay= 72x40.000=2.880.000
12-İçişleri Bakanlığı	25	8	41.359.068	2019, 2018, 2008 (3 yıl)	41.359.068x3= 124.077.204	8x3=24x122= 288x 40.000 =11.520.000
13-Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı	20	8	223.593.468	2013, 2012 (2 yıl)	223.593.468x2= 447.186.936	8x2=16x12= 192x 40.000= 7.680.000
14-Diyanet İşleri Başkanlığı	20	2	36.476.105	2022, 2017 (2 yıl)	36.476.105x2= 72.952.210	2x2=4x12=48x 40.000=1.920.000
TOPLAM	357	170	2.184.040.358	86 yıl	12.503.976.158	546.240.000

Kaynak: İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2008-2022 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporları, 2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeler ve Beklentiler Raporu.

İDKK KİDGR verilerinden oluşturulan Tablo:2'de ilk sütunda GBİ'ler, 1 ve 2 numaralı sütunlarda iç denetçi kadroları ve ataması yapılmış/dolu iç denetçi kadro bilgisi; Tablonun 3, 4 ve 5 numaralı sütunlarında ise sırasıyla GBİ'lerin 2023 yılı bütçe ödenekleri, iç denetim yapılmayan yıllar ile bu yıllarda denetim dışı kalan bütçe büyüklükleri, 6 numaralı sütunda ise denetim yapılmayan yıllarda iç denetçilere verilmiş olan maaş tutarları üzerinden hesaplanan kamu zararları tutarları yer almaktadır. 5 numaralı sütunun bilgilerinin hesaplanması: GBİ 2023 yılı bütçe tutarı ile denetim yapılmamış yıl sayısı bilgisinden (GBİ Bütçesi x Denetim Yapılmayan Yıl Sayısı); 6 numaralı sütunda yer alan kamu zararı tutarları ise GBİ'lerde görev yapan iç denetçi sayısının 2023 yılında aylık ortalama 40.000.-TL maaş üzerinden denetim yapılmayan yıllarda denetçilere ödenmiş olan (Denetçi Sayısı x Denetim Dışı Yıl x 12ay x40.000.-TL) maaş tutarları bilgisi üzerinden hesaplanmıştır.

Tablo:2'de İDKK'nın 2008-2022 yılları arasında 15 yıllık dönemde KİDGR verilerine göre Adalet ve Dışişleri bakanlıklarında 14 yıl, Gençlik ve Spor Bakanlığı'nda 9 yıl, Sağlık Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Tarım ve Orman Bakanlığı'nda 7 yıl, Aile Sosyal Hizmetler Bakanlığı'nda 6 yıl, Kültür ve Turizm Bakanlığı'nda 4 olmak üzere, toplam 11 bakanlık ve diğer genel bütçeli 3 kurum (Emniyet, Diyanet ve Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe) toplam 14 GBİ'de iç denetim yapılmamış ve iç denetim (denetim, danışmanlık, inceleme) raporu düzenlenmemiştir (İDKK, 2008-2022). GBİ'lerde 15 yıllık dönemde iç denetim dışı bırakılan bütçe tutarı 12.5 trilyon TL'dir. 2023 yılı merkezi yönetim bütçe tutarının 6.1 trilyon olduğu dikkate alındığında, 2008-2022 döneminde denetim dışı bırakılan bütçe büyüklüğü tutarının 2023 yılı bütçesinin %204'ü, 12.5 trilyon TL tutarındadır.

Tablo: 2'de yer alan 14 GBİ'de iç denetim faaliyeti yapmak üzere atanmış olan 170 iç denetçiye denetim yapmadıkları yıllarda ödenmiş olan maaş, kamu zararı, tutarları toplamı 546 milyon TL'dir. Söz konusu dönemde iç denetim yapmadığı halde maaş ödemesi yapılan iç denetçi grupları içinde en yüksek maaş ödemesi yapılan, kamu zararı ortaya çıkan GBİ'ler içinde 34 iç denetçili Tarım ve Orman Bakanlığı,

28 iç denetçili Sağlık Bakanlığı, 14 iç denetçili Adalet Bakanlığı dikkat çekmektedir.

2008-2022 döneminde yukarıdaki tabloda denetçi sayısı, denetlenmeyen bütçe büyüklüğü ve oluşan kamu zararı dışında, kamu mali sisteminde üstlenmiş olduğu görev ve sorumlulukları nedeniyle Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın olması dikkat çekicidir.

Yukarıda Tablo 2'de yer alan denetim dışı tutulan 2023 yılı bütçesinin iki katı büyüklüğündeki tutar ve iç denetçilere denetim yapmadıkları halde ödenmiş olan kamu zararı tutarının büyüklükleri bir yana; *Sağlık Bakanlığı iç denetim biriminde görevli 28 iç denetçi, 2008-2022 dönemindeki 15 yılın 7 yılında denetim faaliyeti yapmayı ihmal etmeyip, görevlerini eksiksiz yapmış olsalardı, 2019-2024 yılları arasında “Yenidoğan Çetesi” tarafından bebeklere bilinçli olarak yanlış tedavi uygulaması sonucu en az 10 bebeğin yaşamı kurtarılabilir miydi? Kültür ve Turizm Bakanlığı iç denetim biriminde görevli 14 iç denetçi 15 yıllık dönemde 4 yıl iç denetim görevlerini ihmal etmeyip, eksiksiz yapmış olsalardı, 36'sı çocuk, 78 kişinin yaşamını yitirdiği “Bolu Grand Kartal Otel Faciası” önlenbilir miydi?*

Türkiye’de denetimsizliğin yalnızca yolsuzluk, yoksulluk, usulsüzlük ve israf üretmediği aynı zamanda toplum ve bireyler için ölümcül sonuçlar doğurduğu 1999/Ağustos Gölcük depreminden 2023/Şubat Kahramanmaraş depremine, Yenidoğan Çetesinden, Grand Kartal Otel Faciasına yaşanılarak dahi öğrenilip öğrenilmediği tartışmalıdır.

3.5. MTK'nın Kapatılması: Devlette Reform ve Kalkınma Hareketinin Kurmay Heyetinin Tasfiye Edilmesi¹⁸ ve Kamu Kaynaklarının Dış Denetimini Yapacak Yolsuzlukla Mücadele Birimi İhtiyacı

Türkiye’de kamu maliyesinin temel sorunları vergilemede adaletsizlik, kamu harcamalarında denetimsizlik kaynaklı yolsuzluk, usulsüzlük, verimsizlik/israf ve mali disiplinsizlik sorunları çoğu zaman nedenleri değil sonuçları üzerinden tartışılmaktadır. Kamu mali sistemindeki sorunların temelinde 1927 yılından 2003’e kadar yürürlükte olan 1050 sayılı GMK’yı değiştiren 5018 sayılı KMYKK yer almaktadır.

5018 sayılı Kanunun lafzına bakıldığında mali saydamlık ve hesap verebilirlik terimlerinin tanımı gereği *görevli ve yetkili olanların politika kaynakların elde edilmesi ve kullanımında politika, plan ve programlara uygunluğundan, etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygunluğundan, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alın-masından sorumlu olmasını ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olmasını* ifade etmektedir. Ancak çalışmamızda Tablo: 2’de yer alan *Genel Bütçeli İdarelerde (GBİ) 2008-2022 Döneminde Denetim Dışı Bütçeler, Denetim Yapmadıkları Halde Maaş Alan İç Denetçiler ve Kamu Zararlarına ilişkin veriler* Kanunun lafzında yer alan hükümlerin uygulamada gerçekleşmediğini göstermektedir. 5018 sayılı Kanunun sonuçlarının yer aldığı yukarıdaki tablolar, Kanun metinlerinde yer alan etkinlik, verimlilik, ekonomiklik, saydamlık ve hesap verebilirlik terimlerinin değil bunların uygulamasını sağlayacak kurum, kadro ve siyasi kararlılığın belirleyici olduğu açıkça ortaya çıkmıştır.

18. MTK'nın 2003'te fiilen, 2011 yılında ise hukuken kapatılmasına ilişkin yayınlar çok sınırlıdır. Barış Bahçeci tarafından kaleme alınmış olan Türk Devletinin Varoluş Döngüsünde Maliye Teftiş Kurulu 1879-2011 başlıklı eser, bu alandaki açığa tarihsel ve güncel çok önemli veriler sunmaktadır. Bahçeci'nin eserinde MTK'yı doğuran nedenlerden, meşrutiyetle yeniden yapılanmaya, erken Cumhuriyet döneminden, çok partili dönem sonrasında kapanışına kadar siyaset, bürokrasi ve sermaye grup ve kadroları arasındaki çatışmalardan, yeminli mali müşavirlik düzenlemesi (3568), nereden buldun yasası (4369), KMYKK (5018) ve Kurul'un kapatılma sürecine kadar kapsamlı ve ayrıntılı değerlendirmeleri içermektedir. Eserde yerel ve feodal güç ilişkilerine karşı devleti, özel çıkarlara karşı kamuyu temsil eden, MTK ve maliye müfettişlerinin etkinliğinin Türkiye Cumhuriyeti'nin varoluş sorunlarına koştur bir seyir izlediği değerlendirilmektedir (Bahçeci, 2025: 7-512).

Çalışmamızın yukarıdaki bölümünde ayrıntılı olarak tartışıldığı üzere, 1050 sayılı Kanunda yer alan merkezi mali yapı, Maliye Bakanlığı, MTK ve diğer denetim birimleri ile kısmen Sayıştay'ın yetkilerinin 2003 yılında sınırlandırılması suretiyle etkisizleştirilmesi ve HKİ'lerin üst yöneticilerine “bağımsızlık düzeyinde yetki devri” verilmiş olmasına rağmen, Bakanlık merkezinde mali kontrol ve iç denetim koordinasyon birimleri İKMUB ve İDKK'nın görevlerinin gereğini yerine getirmemiş olmaları ile MTK'nın 2011 yılında kapatılmasının sonuçları, yer almaktadır.¹⁹

İmparatorluk'tan Cumhuriyet'e miras olan MTK'nın, 5018 sayılı KMYKK ile fiilen kapatıldığı 2003 yılı ile 1879 yılları arasındaki 132 yılda 586 maliye müfettişi görev yapmıştır. 1879 yılında 55 müfettiş ile başlayan MTK, 2003 yılında 110 kişidir. Türkiye'nin seçkin okullardan yüksek rekabetli ve liyakatli seçme sınavlarıyla Kurul'a katılan, teorik ve uygulamalı üç yıllık müfettiş yardımcılığı eğitimi sonrasında, yeterlilik sınavlarıyla maliye müfettişliği mesleğine kabul edilen yalnızca bir denetim örgütü değil, aynı zamanda kamu ve özel sektöre yönetici yetiştiren bir okul/ekol işlevi görmüştür.²⁰

19. ABD'de kamu kurumlarının mali denetimini yapan teftiş kurullarının idari kararlar yerine yasal düzenlemeye konu olmasında 1970'lerden 2000'lere kadar Kongre soruşturmalarına konu olan Billie Sol Estes ve Watergate, Enron, Worldcom, Arthur Anderson, AIG, Lehman Brothers gibi skandallar etkili olmuştur. 1978 tarihli Teftiş Kurulları Yasası (The Inspector General Act of 1978), 2007 finansal krizi sonrasında 2008 IG Reform Yasası (IG Reform Act of 2008), 2016 IG Güçlendirme Yasası (IG Empowerment Act of 2016) ve 2021 IG Bağımsızlık ve Güçlendirme Yasası (Inspector General Independence and Empowerment Act of 2021) olmak üzere düzenlemeler teftiş kurullarını güçlendirmeyi amaç edinmiştir. ABD Temsilciler Meclisi'ne 04/11/2021 tarihinde sunulmuş 12/05/2022 tarihi itibarıyla Senato yasama takviminde olan 2021 IG Bağımsızlık ve Güçlendirme Yasa Tasarısı (The Inspector General Independence and Empowerment Act of 2021) ise teftiş kurulları başkanlıklarının daha da güçlendirilmesini sağlamayı amaçlayan düzenlemeler içermektedir. <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/house-bill/2662> (28.09.2024).

20. Müfettiş sözcüğü köken olarak Arapça “fetş” kökünden türeyen, “araştıran, teftiş eden, bir işin düzenli, yolunda olup olmadığını anlamak için o işin etraflıca üzerinde durmakla vazifeli bulunan kimse” (Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat, 2002: 712) “bir şeyi etraflıyla arayıp inceleyen kişi”dir (Hayat Büyük Türk Sözlüğü, ? : 899). Müfettişlik mesleğinde ve MTK mensubu maliye müfettişlerinde “gerçek müfettiş”, “terzi müfettiş” ve “tetikçi müfettiş” olmak üzere üç grup, tür, sınıf, kalite ya da kategoride müfettiş olmuştur: Gerçek müfettiş, gerçeği, yalnızca gerçeği bulmak için sınırsızca yetki kullanan; Terzi müfettiş birini korumak ve kollamak için gerçeği yok sayan, gizleyen, üzerini örten; Tetikçi müfettiş ise birine zarar vermek için gerçekte olmayan yaratan, var sayan, gerçeğe aykırı rapor düzenleyen kamu görevlisidir. MTK içinde sayıları dönemler itibarıyla değişmekle birlikte her üç türde müfettiş olmuştur. Maliye müfettişlerini diğer bütün denetim/müfettiş gruplarından ayıran ise birinci grupta yer alan gerçek müfettişlerin sayısı ve etkisinin “terzi” ve “tetikçi” müfettişlerden mutlak üstün oluşudur. Bu durumun belirleyicisi ise seçilme ve yetiştirilme biçimleridir.

MTK'yı, Maliye Müfettişlerini, Osmanlı'dan Cumhuriyet'e reform/ ıslahat hareketlerinin önderi yapan temel unsurlar: Doğrudan doğruya *bakan adına görev yapmaları, kapsamlı görev alanları*, objektif ölçütlere bağlı titiz *seçme sınavları*, disiplinli teorik, *pratik ve usta-çırak ilişkisi*-ne dayalı yetiştirme programı, ağır/“insan haklarına aykırı”²¹ *yeterlilik sınavı*, hataların cezasız düzeltilmesine dayanan “*cevaplı rapor*”, hile ve yolsuzlukları cezalandıran “*soruşturma raporu*”, bağımsız ve özgür çalışmayı teşvik eden “*basit rapor*”,²² denetlenen birimlerdeki eleştirilere bütünlüklü bakışı sağlayan “*genel durum raporları*”na dayanan raporlama sistemi, kurumsallaşmış mesleki kural ve ilkelere dayalı özgürlük ve sorumluluk duygusu dengesini sağlayan çalışma modelidir.²³

Avrupa Birliği Komisyonu 2024 Türkiye Raporunda: “*Türkiye, yolsuzlukla mücadelede, hâlâ başlangıç düzeyinde hazırlıklıdır ve raporlama döneminde ilerleme kaydedilmemiştir. Türkiye; Avrupa Konseyinin Yolsuzluğa İlişkin Medeni Hukuk ve Ceza Hukuku Sözleşmeleri, Yolsuzluğa Karşı Devletler Grubu (GRECO) tavsiyeleri ve BM Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi'ne uygun olarak bir önleme ve kontrol çerçevesi oluşturmak veya yolsuzlukla mücadele birimleri tesis etmek üzere adım atmamıştır. Yolsuzluk davalarının kovuşturma ve karar aşamalarında hukuka aykırı biçimde siyasi baskı kurulmasını sınırlandırmak amacıyla yasal çerçeve ve kurumsal yapının iyileştirilmesi gerekmektedir. Kamu kurumlarının hesap verebilirlik ve şeffaflıklarını iyileştirilmesi gerekmektedir.*” şeklinde değerlendirmeler yer almaktadır (AB, 2024: 5).

21. Maliye müfettişliği yeterlilik sınavı görev alanlarına ilişkin dokuz konuyu kapsar ve sınavlar dört buçuk gün sürer. İkinci bir sınav hakkının olmaması nedeniyle müfettiş yardımcılara üzerinde yarattığı baskı nedeniyle genellikle mensuplara tarafından “*insan haklarına aykırı*” olduğu eleştirileri yapılır.

22. MTK Başkanı Adnan Erdaş'a göre cevaplı rapor ve basit rapor müesseseleri MTK'da yaratıcı düşüncüyü geliştiren temel unsurlardır.

23. MTK, maliye müfettişlerine 1879-2011 döneminde kamu mali sistemindeki temel sorunlar üzerinden: “1) *Bütüncül yaklaşım ve uzmanlaşma dengesi*: Kamunun mali denetiminin bütün alanlarında yetkili olan maliye müfettişlerinin belirli alanlarda (harcama, vergi, mili emlak, kambiyo, soruşturma) belirli sürelerde (3-5 yıl) görev yaparak bütüncül yaklaşım ile uzmanlaşma dengesini sağlayacak çalışma metodu geliştirilmemiş olması, 2) *Denetim grupları arası çatışmalarının çözümü*: Bakanlık merkez ve taşra teşkilatında çalışan denetçilerin bağımsızlıktan yoksun çalışma şartlarının geliştirilmesi, koordineli çalışmaları ve denetim meslek grupları arasındaki çatışmaların çözümünde pro-aktif olmaması, 3) *Cinsiyet eşitsizliği sorunu*: 1879-2011 yılları arasında kadın müfettiş alınmamış olması” şeklinde üç temel eleştirisi yapılabilir.

1879 yılında kurulmuş olan MTK'nın 2011 yılında kapatılması sonrasında kamu mali sisteminde MTK görev alanları olan kamu harcamaları, vergi gelirleri²⁴, devletin mal varlıkları, suç geliri aklama, terörizmin finansmanı ve mali suçlar alanında ortaya çıkan yolsuzluk, usulsüzlük, mali disiplinsizliklere açık bir mali yapı dikkate alındığında: Kamu mali sisteminde kurulacak MTK işlevlerini yerine getirmesi gereken yeni *Mali Denetim Kurumu* (MDK) yapısının maliye tarihinden, MTK tarihi, mali yönetim ve denetim uygulamalarından hareketle; *Anayasal statüye sahip, bağımsız, objektif sınavlarla seçilmiş ve iyi yetiştirilmiş, yüksek statü ve özlük haklarına sahip, bütün kamu mali sistemi üzerinde genel yetkili, hem denetlediği kuruma (yürütme), hem de TBMM ve Cumhurbaşkanlığı'na üçlü raporlama ("triple reporting") sistemiyle donatılmış, mali sistemde yolsuzluk, usulsüzlük, verimsizlikle mücadele edecek, saydamlık, hesap verebilirlik ve demokratik parlamenter sistemin temel kurumu bütçe hakkının gereklerine hizmet edecek bir "dış mali denetim birimi"* olması gerekir.

4. SONUÇ YERİNE: KAMU MALİ SİSTEMİNDE DÖNÜŞÜM: MERKEZİ YAPININ TASFİYESİ VE "TAM BAĞIMSIZ HARCAMACI DEVLETÇİLER"

Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat'la başlayan reform çalışmalarında, 1879 "*Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı*" kapsamında, dağılan bir İmparatorluk refleksiyle, merkezi devlet yapısını esas alan Fransız modeline göre çağdaş bir mali denetim birimi olarak kurulmuş olan MTK, 2003'te mali sistemde adem-i merkezi bir reform gerçekleştiren 5018 sayılı Kanunla fiilen, 2011'de 6223 sayılı Kamu Hizmetlerinde Verimlilik Kanununa dayanan 646 sayılı KHK ile hukuken kapatılmıştır.

İmparatorluk'tan Cumhuriyet'e, merkezi devlet yapısını esas alan Kıta Avrupası/Fransa modeline dayanarak kurulmuş olan MTK,

24. Türkiye ve ABD'de harcama denetimi ve vergi denetimi alanında görev yapan denetçi sayılarının karşılaştırması kapsamlı bir çalışmayı gerektiren unsurlar taşımaktadır. ABD'nin 2024 yılı GSYİH'sı 29 trilyon, Türkiye'nin GSYİH'sı 1.3 trilyon dolardır. ABD'de harcama denetimi alanında yalnızca federal düzeyde 14.000 denetçi, Türkiye'de ise 931 iç denetçi bulunmaktadır. Vergi denetçileri alanındaki sayılar oldukça dikkat çekicidir: ABD'de 2023 yılı sonu itibarıyla 8.333 vergi denetçisi (tax inquirer) görev yaparken, Türkiye'de 7.266 (2016 yılında 9.205) vergi müfettişinin görev yapması iki ülke arasında karşılaştırmalı inceleme yapmayı gerektirecek ölçüde dikkat çekicidir.

harcamacı idarelere bağımsızlık derecesinde yetki devrini içeren adem-i merkeziyetçiliği esas alan Anglo-Sakson modele dayanılarak, başka bir “reform” ile kapatılmıştır. Diğer bir ifadeyle, MTK, 1879 ve 2011 tarihlerinde, 132 yıl arayla gerçekleşmiş «Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı» ve “Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Yürütülmesi” başlıklı “iki reform” arası bir tarihçeye sahip olmuştur.

Yeni “Mali Anayasa”, 5018 sayılı Kanunun merkeziyetçilik yerine mali yetkilerin harcamacı idarelere bağımsızlık düzeyinde yetkiyle devredilmesine, mali disiplin yerine kolay/esnek harcama temeline dayanan 2006-2023 dönemindeki uygulamalarının sonucu, *denetimsizlik, verimsizlik, mali disiplinsizlik ve yolsuzluğa açık kamu mali sistemi* olmuştur.

Kamu maliyesindeki dönüşüm, “eski” merkezi mali yapının kamu mali sistemindeki yetkilerinin harcamacı idarelerin üst yöneticilerine “*bağımsızlık düzeyinde devri*” suretiyle çözülüşü, sınırsız yetkili “yeni” *harcamacı devletçiklerin* kuruluşudur. Başka bir ifadeyle, kamu mali sisteminde reformun «Delegation of Financial Powers», sonucu “merkezi yapının topyekûn çözülüşü” olmuştur.

Kamu mali yönetim ve denetim sistemindeki yetkilerinin, merkezi yönetimden harcamacı kamu idaresinin üst yöneticilerine kontrolsüzce devredilmesi, sistemin denetiminde sorumlu iç denetçilerin, üst yöneticiye bağlı, “*fonksiyonel bağımsız*” şekilde kurulmasının ve İDKK’nın görevlerini açıkça ihmal ve suiistimal etmesinin sonucu, 2.398 HKİ’nin yalnızca 254’ünün, %10.6’sında iç denetimin olduğu, %89.4’ü denetimsiz kamu idareleri olmuştur.

5018 sayılı Kanun ile iç denetimin üst yöneticilere bağlı fakat *fonksiyonel olarak bağımsız* iç denetçiler tarafından yapılacağı, MTK başta olmak üzere Maliye Bakanlığı denetim birimlerinin, denetiminin ancak Kanunun 75’nci maddesinde gerçekleşmesi olanaksız koşullara bağlanmış olmasının sonucu, yalnızca %89.4’ü denetimsiz HKİ’leri yaratmamış, aynı zamanda iç denetçi kadrosu verilmiş ve ataması yapılmış olan GBİ’lerden, 11 bakanlık başta olmak üzere 2008-2022 arasında 15 yıllık dönemin 14 yılında iç denetim yapılmayan (Adalet, Dışişleri) bakanlıklar ve 2023 bütçesi 6.1 trilyon TL’nin %204’ü, olan

denetim dışı bırakılan 12.6 trilyon TL büyüklüğünde bütçeler olmuştur. Kanun gereği denetim dışında başka görev verilmesi ve yaptırılması mümkün olmayan 170 iç denetçiye, denetim görevi yapmadığı halde maaş ödenmesiyle oluşan kamu zararı tutarı ise 546 milyon TL'dir.

Kamu mali sisteminde saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasından sorumlu İDKK, 2008-2022 KİDGR metinlerinde, denetimsizlik nedeniyle ortaya çıkan sorunlara müdahale etmek yerine yalnızca durumu izleyerek ihmal göstermemekte, aynı zamanda vahim tablonun sonuçlarını gizleyerek suiistimal (kötüye kullanma) suçu işlemektedir.

5018 sayılı Kanunun kamu mali sisteminde yaratmış olduğu denetimsizlik nedeniyle ortaya çıkan kamu zararları ve denetimsiz bırakılan kamu bütçelerine ilişkin sorumlu olan kamu görevlileri, sorumluluklarının ağırlığına göre, İDKK Üyeleri, İç Denetim Birim Başkanları, Üst Yöneticiler, Bakanlar, İç Denetçiler ile Sayıştay Denetçileri ve Üyeleridir. Kamu mali denetim sistemindeki sorumlularının suç sayılan bu fiillerinin 5018 sayılı KMYKK (kamu zararı/md.71), 5732 sayılı TCK (denetim görevini ihmal/md.251 ve görevi kötüye kullanma/md.257) ve 657 sayılı DMK (md. 125) hükümleri gereği disiplin cezası, tazminat ve hürriyeti bağlayıcı cezai yaptırımları bulunmaktadır.

Osmanlı İmparatorluğu'ndan Türkiye Cumhuriyeti'ne, 300 yıllık dönemde, kriz, reform ve yapı ilişkilerinde değişim ve kamu maliyesinde dönüşümün yönü: "18. yüzyılda Devlet ve toplumdaki kriz nedeniyle reformlar yapılırken, 21. yüzyılda reformlar, Devlet ve toplumda kriz yaratmaktadır".

MTK, maliye müfettişleri, *Devlette reform ve yeniden düzen ("nizam-ı cedit") hareketinin kurmay heyeti* olarak kamu mali sistemindeki dönüşümün öznesi ve nesnesi olarak tarihsel süreçte yerini almıştır.

KAYNAKÇA

5018 sayılı Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu (2003). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf>, (14.09.2024).

5237 sayılı Türk ceza kanunu. (2004). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5237.pdf>, (21.08.2024).

- 6223 sayılı Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri İle Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanunu (2011). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110503-1.htm>, (21.08.2024).
- Ahmad, F. (2023). *Jön Türkler Osmanlı İmparatorluğu'nu kurtarma mücadelesi 1914-1918*. (T. Demirel Çev.). 3. Basım. İstanbul: İş Bankası Kültür Yayınları.
- Avrupa Birliği Komisyonu. (2024). *Türkiye raporu*. https://www.ab.gov.tr/si-teimages/birimler/kpb/2024_trkiye_report_tr.pdf (22.12.2024).
- Bahçeci, B. (2025). *Türk devletinin varoluş döngüsünde Maliye Teftiş Kurulu 1879-2011*. Ankara: İmge Kitabevi Yayınları.
- Çelebiler, E. ve Güvemli, O. (2013). Maliye Teftiş Kurulu Osmanlı dönemi 1879-1922. *Türk muhasebe ve denetim düşüncesinin son 150 yılı 1850-2012 bildiriler*. (Ed.) Çelebiler E., Güvemli O., İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 83-186.
- Çevre ve Şehircilik Bakanlığı. (2022). *Mahalli idareler genel faaliyet raporu*. <https://yerelyonetimler.csb.gov.tr/2022-yili-mahalli-idareler-genel-faaliyet-raporu-haber-283413>, (13.09.2024).
- De Koning, R. (2007). *Public internal financial control, a European Commission initiative to build new structures of public internal control in applicant and third-party countries*. Belgium: Robert de Koning.
- Devellioğlu, F. (2002). *Osmanlıca-Türkçe ansiklopedik lügat*. Ankara: Aydın Kitabevi Yayınları.
- Fodor, P. (1999). 15-17. yüzyıl Osmanlı hükümdar aynalarında devlet ve toplum, *Tarih İncelemeleri Dergisi*, (E. Çoban Çev.) 14(1), 281-302.
- Günday, M. (2003). *İdare hukuku*. 8. Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2024) *İl bazında iç denetim birimi bulunan kamu idareleri*. <https://www.hmb.gov.tr/ic-denetim-birimleri> (17.11.2024).
- Hershlag, Z. Y. (1980). *The modern economic history of the Middle East*. Leiden: E. J. Brill.
- Işık, H. (2023). Maliye Teftiş Kurulu'nun kapatılması ve kamu mali denetimine etkisi, *Maliye ve Finans Yazıları*. (120), 203-230.

- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2023) *2008-2022 Yılları Kamu İç Denetim Genel Raporları*. <https://www.hmb.gov.tr/idkk-faaliyet-raporlari>, (23.08.2024)
- İnalcık, H. (2013). *Osmanlı ve modern Türkiye, araştırmalar*. İstanbul: Timaş Yayınları.
- İnalcık, H. (2022). *Osmanlı toplumsal yapısının evrimi, İmparatorluktan Cumhuriyete*. İstanbul: Kronik Kitap.
- Karatepe, K. (2006). Mali Anayasada Değişiklik Sorunu: 5018 Çözümlemesi. *Memleket Siyaset Yönetim Dergisi*, (2), 43-94.
- Kırbiyık, V. (2013). Osmanlı İmparatorluğunda maliye teşkilatı ve maliye ve muhasebe alanında XIX. yüzyılda Maliye Bakanlığının kurulmasıyla başlayan modernleşme hareketleri. *Türk muhasebe ve denetim düşüncesinin son 150 yılı 1850-2012 bildiriler*. (Ed.) Çelebiler E., Güvemli O., İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 19-43.
- Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (2006). Üst yöneticiler için iç kontrol ve iç denetim el kitabı. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2024/03/Ust-Yoneticiler-Icin-Ic-Kontrol-ve-Ic-Denetim-El-Kitabi.pdf>, (24.08.2024).
- Maliye Teftiş Kurulu. (2003). *Maliye müfettişleri*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.
- Maliye Teftiş Kurulu. (1980). *100. Yıl Dergisi*. Ankara: DSİ Matbaası.
- Ortaylı, İ. (2017). *Türkiye teşkilat ve idare tarihi*. Ankara: Cedit Neşriyat.
- Öner, E. (2005). *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet döneminde mali idare*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları.
- Reyhan, C. (2007). *Osmanlı'da iki tarz-ı idare merkezîyetçilik-adem-i merkezîyetçilik*. Ankara: İmge Kitabevi.
- Rado, Ş. (1969?). *Hayat büyük Türk sözlüğü*. İstanbul: Hayat Yayınları.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2012). *Adalet Bakanlığı 2012, 2013, 2014, 2016 denetim raporları*. <https://www.sayistay.gov.tr/reports/49Jo9D7Yk7-adalet-bakanligi> (27.8.2024).
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (2003). 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. *Tutanak Dergisi*. 32 (26) 359:427,454:477. <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c032/tbmm22032fih.pdf>, (03.10.2024).

The American Heritage Dictionary. (1991). 3. Baskı, New York: Houghton Mifflin Company.

The Congress. (2021). *The Inspector General Independence and Empowerment Act of 2021*. <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/house-bill/2662> (28.09.2024).

The World Bank. (1997). *World Development Report, State in a Changing World*. New York: Oxford University Press. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/518341468315316376/pdf/173000REPLACEMENT0WDR01997.pdf>, (27.09.2024).