



FARKLI BİR ÖZELLEŞTİRME ÖNERİSİ: GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI VERGİLEME SÜRECİNİN ÖZELLEŞTİRİLMESİ*

A DIFFERENT PRIVATISATION PROPOSAL: PRIVATISING THE RENTAL INCOME TAXATION PROCESS

İdris SARISOY**

Özet

Vergi türleri itibarıyla söz konusu oranlar farklı olsa da, farklı hesaplama yöntemleriyle ortaya çıkan oranlara göre Türkiye’de toplam vergilerin yaklaşık 1/3 tahsil edilememektedir. Gayrimenkul sermaye iradı üzerinden alınan vergiler için de aynı sorun mevcuttur. Ancak farklı yöntemler uygulanarak mevzuatta belirlenen oranda veya buna yakın bir düzeyde vergi geliri elde etmenin mümkün olduğunu söyleyebiliriz. Bu yöntemlerden biri *Vergileme Sürecinin Özelleştirilmesi* önerisidir. Çalışmanın amacı, gayrimenkul sermaye iradı üzerinden alınan vergilerde vergileme sürecinin özelleştirilmesine ilişkin yeni bir öneri getirmektir. Önerinin uygulanmasıyla gayrimenkul sermaye iradı vergi gelirlerinde önemli bir artış kaydedileceğini öngörmekteyiz.

Anahtar Kelimeler: İltizam Sistemi, Gayrimenkul Sermaye İradı Vergisi, Vergileme Süreci, Vergilemenin Özelleştirilmesi

JEL Sınıflandırması: H24, H26, L33

Abstract

Although the ratio differs when the different taxes considered, almost every taxes cannot be collected in a desired level. Taxes on the rental income suffer from the same problem. However, one can claim that similar level of tax collection can be achieved by different collection methods. One of these methods can be addressed as the proposal of privatising the rental income taxation process. The aim of this study is to propose a new method of tax collection for the rental income taxes. It is assumed that the

* Bu çalışma 15-17.10.2016 tarihleri arasında Konya’da gerçekleştirilen “Kamu Yönetiminde Değişimin Yönü ve Etkileri” temalı Kayfor 13’te sunulan “Farklı bir Özelleştirme Önerisi: Vergileme Sürecinin Özelleştirilmesi – Gayrimenkul Sermaye İradı Vergileme Sürecinin Özelleştirilmesi” başlıklı bildirinin geliştirilmiş halidir.

** Doç. Dr. Marmara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi, Orcid Id: 0000-0002-6682-1958; isarisoy@marmara.edu.tr

application of the proposed new method promises a significant increase in taxes that are collected from the rental income.

Keywords: Tax Farming, Rental Income Tax, Taxation Process, Privatisation of Taxation Processes

JEL Classification: H24, H26, L33

I. Giriş

Mevcut vergi kanunlarının uygulanmasıyla elde edilebilecek en yüksek vergi gelir düzeyi, ilgili ülkenin hukuki anlamda vergi potansiyelini göstermektedir. Ancak hiçbir zaman bu düzeye tam olarak ulaşamaz. Çünkü vergilendirilebilen potansiyel (diğer bir ifadeyle, fiili vergi gayreti), tüm vergi potansiyelinin belli bir bölümünü oluşturmaktadır. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kısmen mükelleflerden kısmen de vergi idaresinden kaynaklanan nedenler, vergi potansiyelinin tamamının vergilendirilmesini engellemektedir. Bu ülkelerde mükellefler vergiyi genellikle bir maliyet unsuru olarak algılamakta ve daha az vergi ödemenin yollarını arayarak, maliyetlerini hafifletme eğilimindedirler. Konuya vergi idareleri açısından bakıldığında, vergi gayretindeki sorunların nedenleri, yetersiz¹ ve nitelikli olmayan personel ile bu alanda rüşvetin yaygın olmasıdır.

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler, mevcut hukuki ve iktisadi sınırlar içinde kalmak kaydıyla, vergi potansiyelinin tamamını kullanma eğilimindedirler. Bunu gerçekleştirebilmek için farklı uygulamaların başvurulduğu görülmektedir. Bunlardan en yaygın olanı da gelişmekte olan bazı ülkelerde özerk yapıya sahip vergi idareleridir. ‘Özerk vergi idarelerinin’ diğerlerine göre başarılı olup olmadığını anlamanın en basit yolu, özerklik öncesi ve sonrasındaki vergi gelirleriyle ilgili göstergelerin ayrıntılı olarak (GSMH’ye oranı, ekonomik büyüme, mükellef sayısındaki artış vb.) karşılaştırılmasıdır. Bu karşılaştırma vergi potansiyelini tam olarak kullanamayan diğer ülkeler için model olabilir.

Vergi potansiyelinin tam olarak kullanılabilmesi için gündeme getirilen bir başka uygulama vergi idaresindeki bazı hizmetlerin/faaliyetlerin özelleştirilmesidir. Özellikle, etkinliği düşük birimlerin özelleştirilmesinin vergi gelirlerinin artışında önemli bir rol oynayacağı düşünülmektedir. Ancak bu uygulama her ülke için farklılık gösterebilir. Daha açık bir ifadeyle, eğer vergi idaresinin belli faaliyetlerinin özel sektör eliyle yürütülmesine karar verilecekse, öncelikli olarak mevcut yapı için ayrıntılı değerlendirmeler yapılmalı ve özelleştirildiğinde vergi potansiyeline ulaşmaya katkı sağlayacak birimlerin faaliyetleri özel sektör tarafından gerçekleştirilmelidir.

‘Vergilemede özelleştirme’ önerisi, teorik olarak eski tarihlerdeki uygulamalara dayandırılmaktadır. Geçmişte ‘Vergilemede özelleştirme’ uygulamalarındaki başarılar günümüzde de aynı uygulamanın

1 Örneğin Türkiye’de Vergi Denetim Kurulu kadrolarının 2016 yılı sonu itibarıyla yaklaşık %40,32’si (5.743) boştur. Mevcut vergi denetim elemanları da ortalama olarak mükelleflerin %2-3’ünü denetlemektedir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (2017). Faaliyet Raporu, s.10).

yürürlüğe konulmasını teşvik etmesine karşın, o dönemlerde bazı önemli sorunlarında gündeme geldiğini göz ardı etmemek gerekir. Günümüzde vergileme alanında özelleştirme önerisi gündeme geldiğinde, geçmişteki olumsuzluklar gerekçe gösterilerek, söz konusu öneriye karşı çıkmaktadır.

Ancak geçmişteki ekonomik şartlar günümüzdekilerden farklıdır. Önceki uygulamalar revize edilerek, dönemin ve ülkenin şartlarına uygun hale getirilmesi halinde vergilemede etkinlik sağlanabilir. Bu amaçla geçmişte yapılan hatalar belirlenerek, bu gün o hatalardan arındırılmış bir yapının oluşturulması ve bunun başta teknolojik imkanlar olmak üzere, diğer tecrübelerle birleştirilerek güçlü, dinamik ve sağlam bir vergilendirme yapısının oluşturulması mümkündür. Böylelikle mevcut işleyiş içerisinde aksayan hususların da bu sistemle birlikte daha iyi çalışması sağlanabilir.

Türkiye’de genel vergi sisteminde hasılat bakımından önemli bir ağırlığı olmayan gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) üzerinden alınan vergilerde vergi potansiyeli maalesef tam olarak kullanılmamaktadır. GMSİ vergi kapasitesinin niceliksel olarak ne kadar olduğuna dair herhangi bir çalışmaya rastlanmamış olsa da, çok az sayıdaki örnek ve gözlemlerden elde edilen kanaate göre GMSİ’nin önemli bir kısmının vergi dışı kaldığı düşünülmektedir. Bunun en önemli nedenleri, GMSİ gelirlerinin tam olarak tespit edilememesi ve tespit edilenlerin de tam olarak takip edilememesidir. İşte bu nedenle GMSİ’nin vergilendirme süreciyle ilgili farklı uygulamaların hayata geçirilmesinin, bir taraftan bu alandaki vergi potansiyelinin çok önemli bir kısmının kullanılmasına katkı sağlayacağı gibi, diğer taraftan da genel vergi sistemi içinde dolaysız vergilerin ağırlığının artmasına yardımcı olacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmanın temel amacı, GMSİ vergi potansiyelinin tam olarak kullanılabilmesi için ‘GMSİ vergileme sürecinin’ özelleştirilmesi önerisinin genel çerçevesini oluşturmaktadır. Önerinin uygulanmasıyla birbirine bağlı iki önemli amacın da gerçekleşmesi beklenmektedir. Bunlar, GMSİ vergi potansiyelinin tam olarak kavranması ve buna bağlı olarak GMSİ vergi gelirlerinin artışıdır. Önerinin nihai sonucu ise GMSİ vergi hasılatının reel olarak artışının sağlanmasıdır.

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde ilk olarak, vergilemede özelleştirmeye yönelik düşünce ve genel çerçeve ile geçmişten günümüze vergileme alanındaki özelleştirme yöntemlerine, özelleştirme teorisi de dikkate alınarak, değinilecektir. İkinci olarak GMSİ vergilerine ilişkin genel bilgiler ve bu alanda yapılan değişiklikler ile mevcut durumda etkinliğin sağlanmasını olumsuz etkileyen hususlara değinilecektir. Çalışmanın son bölümünde ise GMSİ vergileme sürecinin özelleştirilmesine ilişkin öneri ayrıntılarıyla ortaya konulacak; sonuç bölümünde ise bu önerinin uygulanmasıyla neler elde edilebileceği genel olarak değerlendirilmiş olacaktır.

2. Vergileme Alanındaki Özelleştirmeye İlgili Genel Teorik Çerçeve

Üretimi ve ticari faaliyetleri gerçekleştiren birimlerin mülkiyeti tarih boyunca devletten özele, özelden devlete farklı yol ve yöntemlerle geçmek suretiyle değişikliğe uğramıştır. Genel olarak

bugünkü anlamıyla kullanılan özelleştirme uygulamaları 1930'daki büyük ekonomik kriz ve II. Dünya savaşı ile başladığı söylenebilir².

Çok basit bir tanımlamayla özelleştirme, varlıkların/sermayenin ve hizmetlerin belli bir bedel karşılığında, belli bir süreyle veya daimi/kalıcı olarak, tamamının veya belli bir kısmının kamudan özel sektöre transfer edilmesidir. Özelleştirme, kamu kesimine ait tüm sektörleri kapsayabileceği gibi, bu konuda ülkenin mevcut koşulları (ekonomik, stratejik, güvenlik vb.) dikkate alınarak oransal veya sektörel olarak özelleştirmeye belli kısıtlamaların getirilmesi de mümkündür³.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki kamu işletmelerin rekabetten uzak ve etkin olmayan yapıları, özelleştirilmenin en temel gerekçesini oluşturmaktadır. Özelleştirme konusunda yapılan çok sayıdaki çalışmalardan ortaya çıkan sonuçlar (Özelleştirilen işletmelerin rekabet gücünün, karlılığının, üretim miktarının ve verimliliğinin arttığı ortaya çıkmıştır.) bu görüşü doğrulayıcı niteliktedir. Bu sonuçların bir başka açıklaması, etkin olmayan kamu işletmelerinin kamu bütçeleri üzerinde önemli baskılar oluşturmasıdır⁴.

Özelleştirme belli beklentiler ve amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Söz konusu beklentiler çıktı ve kalitenin artırılması; birim maliyeti, kamu harcamalarını ve devletin borçlanma ihtiyacını azaltması olarak ifade edilebilir⁵.

Özelleştirmeyle ilgili bir başka konu da özelleştirme sürecidir. Özelleştirmenin başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için izlenmesi gereken üç temel aşama vardır. Bunlar;

- Özelleştirme plan ve programlarının (hangi kurumların hangi süreyle vb.) hazırlanması,
- Özelleştirme plan ve programının uygulanması,
- Mevcut mevzuat ve özelleştirme sözleşmeleri çerçevesinde özelleştirme uygulamalarının gözlenmesi/takibi.

Bu aşamaların ayrıntılı olarak hazırlanması, özelleştirme uygulamasının da başarılı olmasını (değerinde satılması satış sonrasında etkinliğin, verimliliğin, üretim miktarının artması, ekonomik büyümeye, istihdama ilave katkı sağlaması vb.) sağlar.

Vergi toplama⁶ işlemlerinin özelleştirilmesi fikri, mevcut özelleştirme sınırlarını oldukça zorlayan bir tartışma olarak görülmektedir. Muhtemelen bunun en önemli nedeni, tarihi

2 Megginson, W.L. ve Netter, J.M. (2003). *History and Methods Privatization*, İçinde: *International Handbook on Privatization*, editor: David Parker ve David S. Saal, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, USA, s. 26-27.

3 Hanke, Steve H. (Ed.) (1987). *Privatization and Development*. *The International Center for Economic Growth*, San Francisco, California, s.4; Hemming, R. ve Mansoor, A.M. (1987). Privatization and Public Enterprises, IMF Working Paper, WP/87/9, s.9; Pogodzinski, J.M. (1996). Lessons for State and Local Public Finance in the Literature on Privatization, http://www.csus.edu/calst/government_affairs/reports/es11.pdf, (Erişim Tarihi: 14.04.2016), s.1; Young, P. (1987). Privatization around the World, *Proceedings of the Academy of Political Science*, 36 (3): 190-206.

4 Kikeri, S. ve Nellis, J. (2004). An Assessment of Privatization, *The World Bank Research Observer*, 19 (1): 87-93.

5 Hanke, 1987, s. 3.

6 Çalışmada kullanılan 'vergi toplama' ifadesi aslında 'vergi tahsilatı'nın karşılığı olarak kullanılmıştır. Bunun nedeni, vergilerin tahsilatında özel sektörün yaygın olarak kullanıldığı dönemlerde vergilerin önemli bir kısmı da aynı

olarak vergi toplama faaliyetinin devletin en temel görevlerinden biri olarak kabul edilmesidir. Muhtemelen bu düşüncenin bir sonucu olarak özelleştirme literatürü, çeşitli kamu hizmetlerinin özelleştirilmesiyle ortaya çıkan etkinlik üzerine yoğunlaşmış çalışmalarda büyük ölçüde gelir toplama işlerinin özelleştirilmesiyle ilgili konular göz ardı edilmiştir⁷.

Özelleştirmeyi haklı kılan veya bu görüşü savunanların en önemli gerekçeleri kamu işletmelerinde reform yapma ve yeniliğin (inovasyon) zorluğu, rekabetin olmayışı, kaynak yetersizliği, teşvik mekanizmasının eksikliği vb. nedenlerle kamu işletmeciliğinin özel sektöre göre daha az etkin olmasıdır. Özelleştirme için ortaya sürülen bu gerekçeleri aslında vergi toplama yöntemleri için değerlendirmek gerekir⁸. Diğer bir ifadeyle kamu işletmelerinin özelleştirilmesinin gerekçesini oluşturan nedenler aynı zamanda vergileme süreci için de tek tek değerlendirmek suretiyle ele alınabilir ve etkin bir vergileme yönteminin oluşturulabilir.

Vergi toplama görevi devlete ait olmakla birlikte, bu görevin hangi kamu genel görevinin alt birimi olduğu konusunda belirsizlikler vardır. Çünkü vergi toplama faaliyeti devletin ne tedarik ne de üretim görevleri içinde bulunur. Ayrıca ne doğrudan sağlanan yangın koruma, çöp toplama gibi hizmetlere ne de belli bir ürün, örneğin gıda gibi ürünlere benzemektedir. Diğer taraftan, herkes vergisini ödemek zorunda olduğu için, vergi toplama hizmeti sunma düşüncesi de son derece tartışmalıdır. Bu yüzden vergi toplama işinin özelleştirilmesi fikri son derece ilginçtir⁹. Zaten özelleştirilen birçok kurum veya hizmetin geçmişte özel sektör tarafından gerçekleştirildiği de görülmektedir. Zamanla ortaya çıkan çeşitli gerekçeler (yeni gelişmeler, stratejik nedenler, devletleştirmeler vb.) bu işletmelerin veya hizmetlerin kamu kesimine devredilmesiyle sonuçlanmıştır¹⁰. Bu yüzden özelleştirilmesine karşı çıkılan kurumların veya hizmetlerin geçmişte özel sektör tarafından yürütüldüğü dikkate alınarak, eleştirilerin ölçülü ve gerçekçi bir düzeyde sürdürülmesi daha faydalı olabilir.

Vergileme alanındaki özelleştirmelere tarihi olarak baktığımızda, aslında diğer tüm kamu faaliyetlerinden çok daha eskiye dayanan bir uygulamanın olduğu görebiliriz. Neredeyse tüm devletler az veya çok, bir kısım veya tüm vergiler için bu sistemden istifade etmişlerdir. Roma İmparatorluğu'ndan İngiltere, Fransa, Osmanlı ve Prusya'ya kadar birçok devlette uzunca bir süre vergilemeye ilişkin hizmetler özel sektör eliyle yürütülmüştür. Bu yüzden geçmişte uygulanan ancak çeşitli nedenlerle başarısız olan bir uygulamanın bugün hiçbir şekilde uygulanmayacağına dair eleştiriler çok da gerçekçi değildir. Vergileme alanındaki özelleştirmelerden kasıt, vergi idaresinin bir bütün olarak değil, belli başlı faaliyetlerinin özel sektör tarafından yürütülmesidir. Bu konudaki bir başka alternatif özel sektörün kullandığı yönetsel uygulamaların (performansa

vergilerden oluşmaktaydı. Bu yüzden 'tahsilat' kelimesi aynı 'vergilerin alınmasını' anlamını tam olarak ihtiva etmeyeceği düşüncesidir.

7 Kiser, E. ve Baker, K. (1994). Could Privatization Increase the Efficiency of Tax Administration in Less-Developed Countries?, Policy Studies Journal, 22 (3): 488; Smith, C.N. (1997). The Limits of Privatization: Privacy in the Context of Tax Collection, Case Western Reserve Law Review, 47(2): 639.

8 Kiser ve Baker, 1994, s. 491

9 Smith, 1997, s. 640

10 Bryne, P.D. (1995). Privatization in the Area of Tax Administration: An Overview, Taxation Research Series, 24: 1.

göre ücret, işe alma ve işten çıkarma kolaylığı, profesyonel yönetici vb.) vergi idaresi tarafından kullanılmasıdır¹¹.

Vergi toplama işinin özelleştirilmesi, vergi alacaklarının satılması anlamına gelmemektedir¹². Diğer bir ifadeyle vergi almanın devlet için bir imtiyaz, ayrıcalık olduğunu kabul ederse, devlet özelleştirilmeyle vergi toplama imtiyazını, özel sektöre devretmemekte, bu imtiyazdan kaynaklanan gelirin elde edilmesi için yapacağı işleri belli bir bedel karşılığında özel sektöre yaptırmaktadır. Böylece normal şartlarda mevcut mevzuat hükümlerine göre vergi mükellefinin ödemesi gereken verginin özel sektör eliyle tahsil edilir. Ayrıca verginin tahsil aşamasına gelinceye kadar ki sürecin (mükellefiyetin tesisi, vergiye tabi gelirin belirlenmesi/hesaplanması, vb.) yine özel sektör tarafından yürütülmesi de alternatif uygulama seçeneği oluşturur.

Vergileme alanındaki özelleştirmeler, bir (örneğin, GMSİ) veya belli bir grup (örneğin, dolaylı vergilerin) verginin bir bütün olarak vergileme sürecinin veya süreçteki belli aşamaların (örneğin, tahsilat, beyanname, denetim, matrahların belirlenmesi vb.) özelleştirilmesi şeklinde de uygulanabilir. Özelleştirme kararı, vergileme sürecinde ilgili birimlerin/aşamaların etkinlik ve verimliliklerine göre verilebilir.

Vergileme sürecinin özelleştirilmesinde hangi vergilerin, ne kadar süreyle ve hangi aşamalarının özelleştirileceği; özelleştirmeyle devredilen vergileme sürecini yüklenecik kişi veya kurumların özelliği ve konuyla ilgili yapılması gereken yasal düzenlemeler gibi hususların açık bir şekilde belirlenmesi gerekir. Bu hususlar, vergileme sürecinin özelleştirilmesindeki en temel amaç olan vergi hasılatının artırılmasına da kayda değer bir katkı sağlar.

Özel işletmelerin birçok konuda kamu kurumlarına göre daha esnek ve hızlı hareket edebilmesi bu işletmelerin daha başarılı olmasındaki temel etkenlerden biridir. Vergi idarelerinin yaşadığı en temel sorunlardan olan istihdam politikası ve teknolojik gelişmelerin takibi konusunda da özel sektör daha avantajlı durumdadır¹³.

Teknolojik yeniliklerin vergi sistemine entegre edilmesi önemli miktarda mali kaynak gerektirir. Az gelişmiş ülkelerdeki kronik kaynak yetersizliği sorunu, teknolojik yeniliklerin vergileme alanında kullanılmasını sınırlandırmaktadır. Özelleştirme, bu sürecin daha kolay bir şekilde yönetilmesine yardımcı olabilir. Çünkü teknolojik yeniliklerin edinilmesi ve kullanılması konusunda özel sektör kamuya göre daha esnektir. Teknolojik gelişmeleri kullandıkça daha fazla gelir elde edebilme imkânı, teknolojik yatırımların finansmanını da kolaylaştırır ve bu tür yeniliklerin kullanımını teşvik eder.

11 Kiser, E. ve Kane, D. (2007). *The Perils of Privatization – How the Characteristics of Principals Affected Tax Farming in the Roman Republic and Empire*, *Social Science History*, 31(2): 194-195; Ma, J. (2003). *New Public Management in the Early Modern Period: Lessons from Tax Farming History*, *Administrative Theory & Praxis*, 25(4): 436-438; Ramirez, A.L. (1992). *Privatization of Tax Administration. Improving Tax Administration in Developing Countries*, Ed: Richard Miller Bird ve Milka Casanegra De Jantscher, Washington: IMF, s.394; Stella, P. (1993). *Tax Farming—A Radical Solution for Developing Country Tax Problems?*, *IMF Staff Papers*, 40(1): 218; Bryne, 1995, s. 2.

12 Smith, 1997, s. 640.

13 Kiser ve Baker, 1994, s. 492-493.

Diğer Kamu kurumlarında çalışanlarından farklı olarak, vergi idarelerinde çalışan personel için ayrı bir ücret politikası izlenmesi veya tahsil edilen vergilerden belli bir pay verilmesi tamamen imkânsız olmasa da; başka hizmetlerde çalışan kamu görevlilerini olumsuz etkilemesi vb. nedenlerle oldukça güçtür. Oysa vergi idaresinde çalışan personelin vergi tahsilatındaki başarılarına bağlı olarak farklı ve daha fazla vergi tahsil etmeyi teşvik eden bir ücret politikası, vergi gelirlerinin artmasında önemli rol oynayabilir. Bir başka sorun da verimliliği düşük olan personelin işten çıkarılmasındaki zorluktur. Bu sorunları bir arada düşündüğümüzde vergilemedeki verimsizliğin nedenleri kolayca anlaşılabilir. Bunun yanında vergileme sürecinin özelleştirilmesiyle söz konusu işlemlerin özel sektör tarafından yürütülmesi, yukarıda bahsettiğimiz sorunların (ücret politikası, işe alma ve işten çıkarma vb.) önemli bir kısmının ortadan kaldıracaktır. Ayrıca özelleştirilme, kaynaklar üzerindeki politik sınırlamaların da önüne geçebilir.

Vergi toplama işinin özelleştirilmesiyle vergi toplama hakkını elde eden özel girişimci kârını artırmak için daha fazla gelir elde etme; mükellefler ise genellikle daha az vergi ödeme gayretinde olur. Bu koşullar altında mükelleflerin ve vergi toplama işini yürüten girişimcilerin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmedikleri her zaman kuşkulu bir durum meydana getirecektir. Bu yüzden hangi koşullarda ve dönemde olursa olsun, vergileme alanındaki özelleştirmeyle devredilen işlerin, mevcut mevzuata uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediği mutlaka etkin olarak denetlenmelidir. Etkin bir denetim en önemli şartı, yeterli bir denetim kapasitesine (nitelikli ve yeterli denetim elemanı, politik etkilerden uzak, teknolojik imkanlara sahip vb.) sahip olmaktır¹⁴.

Tüm uygulamalarda olduğu gibi, vergileme alanındaki özelleştirmeler bazı sorunların ortaya çıkmasına neden olabilir. Bunlar¹⁵;

- Vergi toplama işinin özelleştirilmesiyle ortaya çıkacak en önemli sorun, vergi tahsilatında özel sektöre bağımlılık oluşması ve özel sektörün daha fazla gelir elde etmek amacıyla vergi mükelleflerini istismar etmesidir. Sömürü, vergi tabanına zarar verebilir¹⁶.
- Tüm özelleştirmelerde olduğu gibi bu sürecin sonunda bir kısım kamu çalışanı işten çıkartılabilir.
- Özelleştirme, vergi mahremiyeti açısından bir olumsuzluk oluşturabilir. Birçok ülkede mükelleflerin vergi mahremiyetlerinin korunmasını içeren yasal düzenlemeler mevcuttur. Vergi toplama yetkisinin özel sektöre devriyle, bu gizliliğinin ihlal edilme olasılığı artar.

14 Kiser, E. (1994). Markets and Hierarchies in Early Modern Tax Systems: A Principal-Agent Analysis, *Politics and Society*, 22(3): 290-291.

15 Kiser ve Baker, 1994, s. 494-497.

16 Erken dönemdeki iltizam sistemi tecrübeleri, bağımlılığın azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılmasının zor olduğunu göstermektedir. İngiltere ve Fransa'da iltizam kurumları az sayıdaki çok büyük ölçekli işletmelerden oluşmaktadır. 17. yy'de İngiltere'de, 18.yy'da Fransa'da *İltizam Şirketleri* tekel durumuna gelmişlerdir. İki ülkede vergi gelirlerinin çok önemli bir kısmı bu işletmelerin kontrolüne geçmiş, bu güç onları devleti yönetenler üzerinde etkili olmuş, diğer bir ifadeyle yöneticiler bu kurumlara bağımlı hale gelmişlerdir. Bu bağımlılığı ortadan kaldırmak için vergi toplama işinin özelleştirilmesi, mümkün olduğunca küçük ölçeklere ayrılmalı ve çok sayıda ve küçük ölçekli işletmelerin bu süreçte dahil olması sağlanmalıdır.

- Vergi toplama yetkisi anayasayla devlete verildiği için, bunun değiştirilmesi, yani özel sektöre devredilmesi anayasal değişiklik gerektirir ve bu da parlamentoda nitelikli çoğunluğun desteğine muhtaçtır. Dolayısıyla da bunu gerçekleştirmek kolay olmayacaktır.

Vergi alanındaki özelleştirilmeyle ortaya çıkabilecek diğer olumsuzluklar için de farklı düzenlemeler yapılmalıdır. Buna göre mevzuatta, sözleşmelerin detaylı bir şekilde yazılması, sürecin denetlenmesi, mahkemeye başvuru hakkı, sözleşme şartlarına uygunluğun sağlanmasına yönelik düzenlemelere gidilebilir. Ancak bu düzenlemeler, vergi toplama işinin özelleştirilmesi için gerekli olan maliyetleri artırabilir ve özelleştirme ile elde edilecek avantajları/tasarrufları ortadan kaldıracaktır. Bu yüzden başarılı bir özelleştirme uygulamasında, ortaya çıkabilecek maliyetlerin oldukça düşük olması hedeflenir. Ayrıca sözleşme şartlarının yeniliği ile birlikte, yüksek rekabeti teşvik edici özellikleri de bünyesinde barındırması gerekir. Kamu kurumları vergi toplama işini alan özel kurumları doğrudan denetlemesi, yolsuzlukların ortaya çıkarılması için bağımsız kurumlardan yararlanılması ve vergi mükelleflerinin bizzat kendileri vergi toplama işini yürüten özel kurumları denetleyebilmesi, uygulamada ortaya çıkabilecek sorunların minimize edilmesine yardımcı olur¹⁷.

3. Geçmişten Günümüze Vergileme Alanındaki Özelleştirme Uygulamaları

Tarihte genel olarak vergi toplama uygulamalarına baktığımızda devlet – özel sektör – devlet olmak üzere üç aşamanın olduğunu söyleyebiliriz¹⁸. Uzunca bir dönem vergi toplama işinde özel sektörden yararlanıldığı görülmektedir. Özel sektörün vergi toplama işini yürüttüğü ilk başlardan son uygulama dönemine kadar vergi toplama sistemi her bir kategorinin altında çok sayıda farklı uygulamaları ihtiva eden genel olarak üç ana yöntemin olduğu görülmektedir. Bunlar¹⁹;

- **Oran/Pay Yöntemi:** Vergi toplayan özel girişimci topladığı vergilerin belli bir oranını (%) kendi alır, kalan kısmını devlete verir. Uygulamada en düşük pay almayı taahhüt eden özel girişimci vergi toplama hakkını kazanmış olur. Çok yaygın olmamakla birlikte, Prusya, Fransa, Çin, Eski Mısır, Hindistan ve Osmanlı İmparatorluğu'nda kullanılmıştır.
- **Miktar/Kira/İltizam Yöntemi:** Devlete belli bir miktar vergi ödemesi taahhüt edilir. Burada en yüksek vergi ödemeyi taahhüt eden girişimci vergi toplama hakkını kazanır. Taahhüt edilen miktarın fazlası girişimcinin geliri olur.
- **Ücret Yöntemi:** Verginin ücret karşılığında toplanmasıdır. Uygulama genellikle vergi memurları aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Ancak, bazı uygulamalarda sabit ücretli vergi toplayanların alacakları ücretlerde vergi toplama performanslarına göre farklılık, yani artış da olabilmektedir.

17 Kiser ve Baker, 1994, s. 495-496

18 Melita, A. (1997). Much Ado About \$26 Million: Implications of Privatizing the Collection of Delinquent Federal Taxes, Virginia Tax Review, 16: 703.

19 Coşgel, M.M. ve Miceli, T.J. (2007). Tax Collection in History, Economics Working Papers. Paper No: 200748, s. 3-6.

Vergileme alanında özel girişimcilerden yararlanma, daha açık bir ifade ile ‘vergi toplama işinin özelleştirilmesi’, literatürde genel olarak ‘iltizam sistemi (tax farming)’ olarak ifade edilmektedir. İltizam sistemi, devlete ait vergi toplama hakkının açık artırmada en yüksek teklifi²⁰ veren kişiye/işletmeye devredilmesidir²¹. Her ne kadar farklı bölgelerde ve dönemlerde değişik isimlerle anılmış olsa da, söz konusu sistemin genel özelliği ‘vergilerin özel girişimciler tarafından toplanması’ olarak ifade edilebilir. İltizam sisteminde, özel sektör devlet otoritesi tarafından belirlenen kurallara (vergi oranı, vergi tabi gelir, vergi ödeme zamanı vb.) uygun olarak vergileri toplamaktadır. Daha açık bir ifadeyle, vergi toplama işini yapan özel girişimcilerin yeni vergi koyma ve vergi oranlarını artırma gibi yetkileri yoktur.

İltizam sisteminin uygulandığı dönemlere bakıldığında, dönemin güçlü ve büyük devletlerinin de bu sistemi uyguladığı görülmektedir. Geçmişte bazı vergilerin aynı vergi olarak alınması, vergi toplamının zorluğunu açıklamak için yeterlidir. İşte bu nedenle devletler, kendilerine kolaylık sağlayacağı gerekçesiyle iltizam sistemini vergileme alanında uzun yıllar kullanmışlardır.

Devletlerin genellikle tahsilatında zorluklar yaşadıkları (ulaşım, taşıma, personel vb.) vergileri özel sektör eliyle topladığı görülmektedir. Bununla birlikte vergi toplamada özel sektörden yararlanmanın devlete başkaca avantajlar sağladığı açıktır. Bunlar²²;

- Vergi toplama maliyeti devletten özel sektöre kaydırılmış olur²³.
- Vergileme sürecindeki rüşvet sorunu oradan kalkmış olur.
- Özel sektör eliyle genel kamu personel ücret politikasının vergi personeli için farklılaşması sağlanmış olur. Böylece vergileme işlemlerinde daha nitelikli ve etkin personel istihdam imkânı elde edilir.
- İltizam sistemi zayıf hükümetlerin vergi toplamada/tahsilatında yaşayacakları zorlukları bertaraf etmek için alternatif bir yöntem niteliğindedir. Ayrıca bu öneri geniş bürokrasinin oluşturduğu zorlukları hafifletme ve vergilerin merkezi yönetim yerine, yerel düzeyde toplanmasını savunan görüşü güçlendirme özelliği de vardır.
- İltizam sistemi, piyasa başarısızlığı ve diğer piyasa problemleri (sıglık, yetersizlik vb.) nedeniyle tahsilinde zorluk yaşanan vergi alacaklarının tahsilini kolaylaştırır. Bu durum, çiftçilere verilen riskli borçların tahsilini kolaylaştırması gibi de düşünülebilir.
- İltizam sistemi, devlet yönetimine belli bir gelir elde etmeyi garanti eder. Böylece kamu harcamaları daha iyi planlanabilir. Devletin elde edeceği vergi gelirini tahmin edebilme

20 Burada en yüksek tekliften maksat, devlete ödenecek vergidir. Ancak ihale oran üzerinden yapıyorsa, burada alınan pay olarak en düşük oran teklifini veren vergi toplama ihalesini kazanmış olur.

21 Stella, 1993, s. 217.

22 Kiser, 1994, s. 286, 294-295; Kiser ve Baker, 1994, s. 492; Stella: 1993, s. 217-220.

23 Bilindiği gibi vergi maliyeti “açık” ve “gizli” maliyet olarak ikiye ayrılmaktadır. Açık maliyet, vergi idaresinin bina, personel, elektrik vb. giderlerinden oluşurken; gizli maliyet vergi mükellefinin yaptığı muhasebeci, kayıt defteri onay vb. giderleri kapsamaktadır. Yukarıda ifade edilen maliyet, açık vergi maliyetidir. Ancak bunların da tamamı değildir. Çünkü her durumda devletin bir vergi idaresi vardır ve buna bağlı olarak bazı giderler gerçekleşmektedir. Bu yüzden özelleştirmeyle vergi toplama maliyetlerinin belli bir bölümü özel sektöre kaydırılmış olur.

zorluğu arttıkça iltizam sistemi uygulamasına olan ihtiyacı da artar. Dolaylı vergilerin tahmini dolaysız vergilere göre daha zor olduğu için, iltizam sistemi dolaylı vergilerde daha yoğun ve yaygın olarak kullanılmıştır.

- Vergi toplayan kurumların (vergi idarelerinin) denetimi zorlaştıkça, iltizam sistemine olan ihtiyaç artmıştır.
- Ülke ne kadar büyükse, iltizam sisteminden o kadar çok yararlanılmıştır
- Yöneticilerin/hükümdarların özerkliği arttıkça iltizam sistemini daha fazla kullanmışlardır.

Uygulamada iltizam sisteminin en önemli dezavantajı, özel vergi toplayıcılarının gelirlerini artırmak amacıyla kanuni hadleri aşan oranda/miktarda vergi toplama eğiliminde olmaları ve bu nedenle de vergi mükelleflerinin zor duruma düşmesidir²⁴.

Webber ve Wildavsky'ye göre ilk olarak M.Ö.1750'lilerde Mezopotamya bölgesinde uygulaması görülen iltizam sistemi, tarih boyunca iltizam süreleri, peşin ödeme miktarları, oranlar, girişimcilerin özelliği (ölçek büyüklüğü, yerli veya yabancı girişimci olması vb.) ve vergilerin tamamı veya belli bir kısmı (örneğin sadece dolaylı - gümrük, satış, tüketim vergileri gibi) gibi alanlarda farklılıklar görülmüştür. Buna göre bazı dönemlerde ve ülkelerde (örneğin Fransa) vergi toplama hakkı kısa, bazılarında ise daha uzun dönemler (örneğin Prusya) için verilmiştir. İltizam sisteminin uygulanmasında zamanla ortaya çıkan farklılıkların en önemli nedeni iletişim, taşımacılık ve kayıt (arşiv) sisteminde meydana gelen gelişmelerdir²⁵.

Antik Yunan Devleti'nde iltizam sisteminin temelini oluşturan vergi toplama yetkisi devletten mültezimlere devredilmiştir. Bu dönemde devlete belli bir vergi geliri verilmesi garanti edilip, bunun üzerindeki gelirler mültezimlerin gelirleri olacak şekilde uygulanmıştır. Daha sonraki dönemde Roma İmparatorluğu da vergi toplamada iltizam sistemini kullanmıştır. Roma döneminde uygulanan iltizam sisteminin kaynağı Antik Yunan Dönemindeki iltizam sistemine dayanmaktadır. Ancak mültezimlerin sömürücü (vergisel anlamda) politikalarını nedeniyle, sistem Roma halkı tarafından benimsenmemiş, mültezimlere itibar edilmemiştir. Bu yüzden İmparatorluk yönetimi de uzun dönemli iltizam sözleşmeleri yapmamıştır²⁶.

13.yy'da Rusya, Moğol hükümdarları vergi toplamak için Müslüman tüccarları kullanmıştır. İspanya'da da vergilerin toplanmasında iltizam sisteminden yararlanılmıştır. İltizam Sisteminin uygulandığı bir başka yer de İngiltere'dir. Özellikle 1334'ten sonra uygulanan sistem büyük ölçüde Roma İmparatorluğu dönemindeki iltizam sistemine benzemektedir. ABD'de 19.yy'da (1872)'de uygulanan iltizam sistemi, oran üzerinden ödenen paylarla yürütülmüştür. Fransız mültezimler, Prusya'da ve yeni büyük bir devlet yapısına kavuşan Almanya'da da faaliyette bulunmuşlardır²⁷.

24 Stella, 1993, s. 220-221.

25 Webber, C. ve Wildavsky, A. (1986). *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*. Simon and Schuster: New York; Kiser, 1994, s. 289-296; Kiser ve Baker, 1994, s. 491; Kiser, E. ve Schneider, J. (1994). Bureaucracy and Efficiency: An Analysis of Taxation in Early Modern Prussia, *American Sociological Review*, 59(2): 198-200; Melita, 1997, s. 700-704; Ma, 2003, s. 436-440.

26 Melita, 1997, s. 700-701.

27 Melita, 1997, s. 701-704.

Erken Modern dönemde (1500-1800) iltizam sistemi, ülkeler düzeyinde iltizam süresi, iltizam sisteminin uygulandığı vergi türleri (dolaylı – dolaysız), yerli – yabancı mültezim uygulamalarından oluşan 5 farklı uygulaması görülmüştür. Bunlar, Fransa, İngiltere, Osmanlı, Prusya ve Güneydoğu Asya'daki uygulamalardır²⁸.

İltizam sistemi Fransa'da dolaylı vergiler (tüketim ve piyasa işlemleri üzerinden alınan vergiler) için uygulanmış ve 13.yy'dan başlayarak Fransa İhtilaline kadar devam etmiştir. Doğrudan vergiler için sadece 13.yy'da ve 1643-1661 yılları arasında uygulanmıştır. İltizam süresi kısa dönemli olup, toplanan verginin belli bir oranı mültezimlerin gelirdir. Yabancılar da mültezim olarak vergi toplama hakkına sahiptir, ancak oranı çok düşük düzeydedir. 1681'den önce yerel düzeyde ve çok sayıda işletme/özel kişi tarafından gerçekleştirilen vergi toplama işi, bu tarihten sonra merkezileştirilmek suretiyle tek bir işletme tarafından yürütülmeğe başlanmıştır. İspanya, Rusya ve İsveç'teki uygulamalar Fransa'dakiyle benzerlik arz etmektedir²⁹.

İngiltere, Fransa'dan farklı olarak iltizam sistemi ile vergi idaresini dolaylı vergilerin toplanmasında birlikte kullanmıştır. İltizam, sadece dolaylı vergilerin toplanmasında kullanılmıştır Dolaylı vergilerde ağırlık gümrük vergilerindedir. Yabancılar da mültezim olarak vergi toplama hakkına sahiptir. Hollanda'daki uygulamalar İngiltere'dekine benzerlik göstermektedir³⁰.

Prusya'daki iltizam sistemi oldukça karmaşıktır. Uygulamalar dönemler itibariyle önemli farklılıklar göstermektedir. Buna göre erken modern dönemde (1640'a kadar) toprakları kiralayanlar vergilerin ödenmesinden de sorumludur. 1640-1806 yılları arasında vergi toplamada önemli başarılar gösteren Prusya Kralı II. Friedrich, vergi toplama işini Fransız Mültezimlere vermiştir. Topladıkları vergilerin belli bir oranını (%5) gelir olarak alan Fransız Mültezimler, bu dönemde dünya çapında birçok yerde vergi toplama işi yapmışlar ve bir nevi çok uluslu işletme olarak çalışmışlardır³¹.

Osmanlı İmparatorluğu'ndaki bütçe gelirleri mukataa, cizye ve avarız gelirlerinden oluşmaktaydı. Bu gelirlerden en önemlisi de mukataa gelirleriydi. Mukataa, doğrudan devlet işletmeleri, devlete ait bir gelir payının tahsili işi, monopol haline getirilen herhangi bir kuruluşun işletme hakkı veya üretilen malı satın alma tekeli oluşturmak gibi özellikler taşıyabilirlerdi. Osmanlı mali sistemi içerisinde mukataalar başlıca üç yöntemle işletilmişlerdir. Bunlar *iltizam*, *emanet* ve *malikâne*'dir. Mukataaların işletilmesinde malikâne uygulaması 1695 yılından itibaren başlamıştır. İltizam usulü ise Fatih döneminde sistemleştirilmiştir. İltizam, mukataaların bir bedel karşılığında genellikle özel teşebbüs tarafından işletilmesidir. Mukataalar, iltizam sisteminde büyük oranda üçer yıllık süreler için, açık artırma ile verilir. Ancak, iltizam verilen mukataa gelirlerinde olağandışı bir artış olması halinde, mukataa öncelik hakkı ilk sahibinin olmak üzere, daha yüksek bir bedel teklif eden bir başkasına verilebilirdi. Bazı dönemlerde verimliliği artırmak için ömür

28 Ma, 2003, s. 438.

29 Kiser, 1994, s. 295

30 Ma, 2003, s. 439; Kiser, 1994, s. 295 – 298

31 Kiser, 1994, s. 296. Prusya'da uygulanan iltizam sistemiyle ilgili ayrıntılı bilgi için bakınız: Kiser ve Schneider, 1994.

boyu iltizam uygulaması da görülmektedir. Vergisel anlamda hem dolaylı hem de doğrudan vergilerin toplanmasında iltizam sistemi kullanılmıştır. Mukataaları alanlar kefil göstermek zorundaydılar. Bunların bütün mal ve mülkleri hazine tarafından ipotekli sayıldığından, sahip oldukları mallarını satamaz ve başkalarına devredemezlerdi. XVII. yüzyılın başlarından itibaren askerî sınıftan sipahi ve silahtarlar da mukataalara el atmaya başlamışlardır. Bunlar askerlik yanında ikinci bir iş olarak mukataa işletiyorlardı³².

İltizam Sistemi Malezya (Malay), Endonezya (Java) ve Tayland'da 17.yy'dan 20.yy'nin başlarına kadar uygulanmıştır. Ağırlıklı olarak dolaylı vergilerin toplanmasında kullanılmıştır. Güneydoğu Asya'daki uygulamaların belirgin özelliği mültezimlerin sadece yerli girişimcilerden olmayıp, yerlilerle birlikte yabancı mültezimlerin de vergi toplama işini yaptıkları görülmektedir. Yabancılar içinde Çinliler ağırlıktadır³³.

İltizam sistemi, zamanla mali alanında çok önemli bir konuma gelmiştir. Bu önem, hem iltizam sistemiyle toplanan vergilerin genel vergiler içindeki payından, hem de bu işletmelerin çalıştırdıkları personelden kaynaklanmaktadır. Buna göre mültezimler 1671'de İngiltere'de vergi gelirlerinin %66'sı, 1768'de de Fransa'da %45,3'ü kontrol eder duruma gelmişler ve dönemin devlet yöneticileri üzerinde de etkili olmuşlardır. Diğer taraftan 17.yy'da Fransa'daki erkeklerin yaklaşık %2-3'ünün vergi toplama işinde istihdam edildiği tahmin edilmektedir³⁴. Ancak zaman içinde iltizam işini yapanların tekelleşme eğilimleri, gelirini artırmak için vergi mükelleflerine yaptıkları baskılar 19.yy'dan başlayarak sistemin etkinliğini yitirmesine neden olmuş ve 20.yy'dan itibaren de bu sistem tamamen terk edilmiştir³⁵.

Günümüzdeki devletlerin neredeyse hiç birinde, vergi toplama işinin özel sektör tarafından gerçekleştirilmesi uygulamasına rastlanmamaktır. Bunun, her devlete göre değişen farklı nedenleri olmakla birlikte, en yaygın ve ortak üç temel sebebi vardır. Bunlar³⁶;

- Mükellef açısından vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi ve mültezimlerin gayri insani ve gayri nizami uygulamaları,
- Tekelleşme ve gizli anlaşmalar nedeniyle vergi toplamada ortaya çıkan verimlilik kaybı,
- Vergi kanunlarının ötesinde mükelleflerin aşırı bir şekilde zorlanması,

32 İnalçık, H. (2000). *Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomik ve Sosyal Tarihi, Cilt 1*, İstanbul: Eren Yayınları; Tabakoğlu, A. (2008). *Türkiye İktisat Tarihi*, 8. Basım, İstanbul: Dergah Yayınları; Özvar, E. (2003). *Osmanlı Maliyesinde Malikane Uygulaması*, İstanbul: Kitabevi Yayınları; Pamuk, Ş. (2011). *Osmanlı Türkiye İktisat Tarihi 1500-1914*, 7. Basım, İstanbul: İletişim Yayınları; Çizakça, M. (1993). *Tax-farming and financial decentralization in the Ottoman Economy, 1520-1697*, The Journal of European Economic History, 22, 219-250; Çizakça, M. (1996). *A Comparative Evolution of Business Partnerships*. New York: E. J. Brill; Kiser, 1994, s. 297; Salzman, A. (1993). *An Ancien Regime Revisited: Privatization and Political Economy in the 18th Ottoman Empire, Politics & Society*, 21: 393-423.

33 Ma, 2003: 40

34 Kiser, 1994, s. 297-300.

35 Ma, 2003, s. 40-44.

36 Melita, 1997, s. 703.

Yakın dönemlerde vergileme alanında özel sektörden yararlanıldığı farklı uygulamalar da vardır. Bunlardan biri de yerel yönetimlerin vergi alacaklarını belli bir tutar karşılığında satmalarıdır. Özellikle ABD’de yaygın olan bu uygulamaya göre yerel yönetimler vergi alacaklarını (emlak vergisi) belli bir tutar karşılığında özel sektöre/özel girişimciye vermektedir. Uygulamada bazı farklılıklar olsa da (belli vergi alacakların, belli miktardaki vergi alacağını gecikmiş vergi alacaklarının vb.) önemli bir başarı sağlandı söylenebilir. Örneğin Jersey City’de (New Jersey) ‘vergi alacaklarının satışı’ uygulaması başlamadan önce (1992) tahsil edilen vergilerin oranı %78 iken, söz konusu uygulama başladıktan sonra (1995’te) bu oran %94’e yükselmiştir. Bu yöntem, uygulamada vergi alacaklarının topluca satışı, açık artırma ve vergi alacaklarının gayrimenkulün gelirlerinin kullanılması şeklinde³⁷ olur. ABD’de bu süreç yerel yönetim veya eyalet yasalarına göre yürütülür ve bölgeden gölgeye farklılık gösterebilir. Daha açık bir ifadeyle genel kabul görmüş bir standart uygulama yoktur. Uygulama yaygınlaştıkça ABD’de bu işin piyasası da gelişmiştir³⁸.

İstisnai nitelikteki bir başka örnek, 1986 – 1989 yılları arasında Adana Büyükşehir Belediyesi tarafından ‘Emlak Vergisi’ için uygulanmıştır. İşlemler, ‘Adana Belediyesi Emlak Vergileriyle İlgili İşlemlerin Bilgisayarlarla Yapılmasına Dair Bilgisayar Kira Sözleşmesi” ile yürütülmüştür. İhale, 250 bin emlak vergisi mükellefi için yaklaşık 160 milyon lira sözleşme bedeli olarak ödenmesiyle sonuçlanmıştır. Uygulama sonuçlarına göre bir taraftan vergi tahsilatı/vergi tahakkuk oranı (1986’da %89’dan 1988’de %95’e) artarken, diğer taraftan da vergileme sürecinde yapılan harcamalar Belediyenin tarafından yapılandan daha az bir düzeyde gerçekleşmiştir. 1989 yılındaki yerel seçimler sonucunda belediye başkanı değişince aynı yıl söz konusu uygulama da sona erdirilmiştir³⁹.

Az gelişmiş ülkelerde yolsuzluk ve vergi kaçırmanın çok yaygın olması nedeniyle, vergilerin yarısından daha fazlası tahsil edilememektedir. Vergilemede kaçakçılığı ve yolsuzluğu önleyerek daha fazla vergi toplayabilmek için gerçekleştirilen birçok reformdan başarılı bir sonuç da elde edilememiştir. Bunun en önemli nedeni, söz konusu ülkelerin gelişmiş ülkelerdeki vergi sisteminden etkilenemeyecek kadar başarısız olmasıdır. Sömürge döneminde az gelişmiş ülkelerdeki vergi sistemleri sömüren ülkeler tarafından oluşturulmaya çalışılmış olsa da; oluşturulan bu yeni sistem yerel koşullara uygun olmadığı ve kamu çalışanlarının sömüren ülke karşıtlığı gibi nedenlerle başarılı olamamıştır. 1980 öncesindeki vergi reformunun odak noktası vergi oranları ve vergi yapısıdır. Bu nedenle vergi idaresi bu reform sürecinde hep göz ardı edilmiştir⁴⁰.

37 Gayrimenkulün gelirinin kullanılmasından maksat, vergi alacaklarının satış yapıldığı piyasa, sözkonusu vergi alacağının menkul varlığa dönüştürülerek satılmasını ifade eder (Poindexter, Rogovoy ve Wachter, 1997: 160-161 ve 173).

38 Poindexter, G. C., Rogovoy, L. ve Wachter (1997). Selling Municipal Property Tax Receiveables: Economics, Privatization, and Public Policy in an Era of Urban Distress, Connecticut Law Review, 30: 161-162 ve 172.

39 Ay, H. ve Merter, M.E. (2013). Yerel Vergilerde Özelleştirme: Örnek Bir Uygulama, VI. Yerel Yönetimlerin Mali Yönetimi Forumu, 11-12 Aralık 2013, http://193.25.125.6/Yerel_Yonetimler_Forumu_2013/Sunum_Metinleri/12_Aralik_2013/Salon_B/Mehmet_Emin_Merter.pptx, (Erişim Tarihi: 12.05.2016).

40 Kiser ve Baker, 1994, s. 488-489.

Yapısal şartları olabildiğince farklı olan gelişmiş ve az gelişmiş ülkelerde aynı örgütlenme yapısı ile vergi toplamada etkinliğin sağlanmasını beklemek çok da makul değildir. Bunun yerine, aynı gelişmişlik düzeyine veya koşullara (ekonomik, teknolojik vb.) sahip ülkelerdeki başarılı uygulamalara bakmak suretiyle reformların yapılması⁴¹ daha uygun bir seçenek olabilir.

1980'li yılların ortasından itibaren vergi idarelerinin yapılarında bazı değişiklikler yapılmasıyla ilgili yeni bir eğilim (idarelerin özelleştirilmesi - özerkleştirilmesi) başlamıştır. Bu fikrin temel dayanağı, özel sektörün belli başlı işlerde kamuya göre daha etkin ve verimli çalışıyor olmasıdır⁴². Özelleştirilmesi planlanan bir kamu üretim veya hizmet biriminin öncelikli olarak devletin genel yapısını (güvenlik, otorite, egemenlik vb.) zaafa uğratıp uğratmadığı bakımından; ikinci olarak da etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesi gerekir.

Günümüzde vergileme alanındaki özelleştirme tartışmaları büyük ölçüde vergi idareleri üzerinden yürütülmektedir. Bunun nedeni, özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde nitelsiz personel, rüşvet, düşük ücret ve bunların sonucu olarak düşük etkinlik düzeyinin gerçek vergi potansiyeline ulaşmayı engellemesidir. Bunun sonucunda doğal olarak kamu gelirleri yetersiz düzeyde kalmakta ve bütçe açıkları da her geçen gün artmaktadır. Ayrıca vergi kaçakçılığı ve yüksek vergi uyum maliyetleri nedeniyle kamu içinde yaygınlaşan yolsuzluk vb. sorunlar vergi idarelerinde reform gereğini ortaya çıkarmıştır. Bunun için önerilen ve birçok ülkede başarılı bir şekilde uygulanan yöntem, vergi idarelerinin yarı veya tamamen özerk hale getirilmesidir. Bu görüşü savunanlar, yürürlükteki vergi kanunlarının değiştirilmesine gerek kalmadan vergi etkinliğinin arttırılabileceğini, klasik kamu idaresi geleneğiyle yönetilen vergi idaresinin elde ettiğinden de daha fazla vergi hasılatı elde edilebileceğini iddia etmektedirler. Özerk vergi idaresi yönetim modelinin uygulandığı Peru, Tanzanya, Guatemala, Ekvador, Uganda ve Ganada vergi gelirlerinde önceki dönemlere göre önemli artışlar görülmüştür⁴³.

1990'lı yılların ortasında bazı Afrika ve Latin Amerika ülkelerinde yarı özerk vergi idareleri uygulaması yaygınlaşmıştır. Yarı özerk vergi idarelerinin çok farklı türleri olmakla birlikte, temel özellikleri personel sistemi genel devlet memurlarının dışındadır (işe alma ve işten çıkarma, ücret, teşvikler, vb.), kendi finansmanını tahsil ettiği vergi gelirlerinin belli bir bölümü olarak sağlar; üst yönetimi Maliye Bakanlığı ve diğer ilgili bakanlıklar ile özel sektör temsilcilerinden oluşan geniş bir idari heyetten oluşur. Geleneksel olarak Maliye Bakanlığının ilgili birimlerinde olan vergi toplama görevi yarı özerk vergi idarelerine devredilmiştir⁴⁴.

41 Kiser ve Baker, 1994, s. 488-490

42 Bryne, 1995, s. 1

43 Byrne, 1995, s. 2-3; Jenkins, G.J. (1994). Modernization of Tax Administrations: Revenue Boards as an Instrument for Change, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 48(2): 76; Devas, N.; Delay, S. ve Hubbard, M. (2001). Revenue Authorities: Are They the Right Vehicle for Improved Tax Administration?, *Public Administration and Development*, 21: 213; Mann, A.J. (2004). Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries? A Practical Guide, Research Paper for the Project: Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization, http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADC978.pdf, (Erişim Tarihi: 01.04.2012), s.1-8.

44 Mann, 2004, s. 1-2

O'dwyer ve Ziblatt tarafından yapılan ve 68 ülkeyi kapsayan vergi idarelerinin idari özerkliği ile ilgili bir araştırmada⁴⁵ geleneksel teamüllerin çoğunun tersine, kişi başına düşen milli gelir arttıkça ve ülkede demokrasi geliştikçe, özerkliğin etkilerinin düşük olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Üstelik bu bulgular yanında farklı tipteki özerkliklerin (mali, idari ve politik) yönetim niteliği üzerinde birbirinden farklı ve bazen çatışan etkileri olduğu anlaşılmıştır.

4. Türkiye'de Gayrimenkul Sermaye İradı Vergilerine İlişkin Mevcut Durum Ve Aksayan Hususlar

Mevcut durumda GMSİ beyan usulüne göre vergilendirilmektedir. GMSİ elde eden her kişi vergi mükellefi olmakla birlikte, GMSİ istisna tutarının (2016 yılı için 3.800 TL) üzerinde olan mükelleflerin beyanname vermesi gerekir. Bunu yapmadığı takdirde cezai yaptırımlar uygulanmaktadır⁴⁶. Beyan edilen gelir artan oranlı (% 15, 20, 27 ve 35) gelir vergisi tarifesine göre vergilendirilmektedir.

GMSİ'leri konut ve işyeri olarak ikiye ayırdığımızda, hiç beyan edilmeyen gelirlerin neredeyse tamamı konuttan elde edilen kira gelirlerinden oluşmaktadır. Çünkü yürürlükteki vergi mevzuatına göre, konut için ödenen kiralar, kiracının ödeyeceği diğer vergilerin hesaplanmasında (örneğin ücret üzerinden alınan gelir vergisi) gider olarak kabul (az sayıdaki istisna dışında)⁴⁷ edilmemektedir. Ancak işyeri için ödenen kiralar, kiracının ödeyeceği gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak yazılabilmektedir. Bu yüzden işyeri kira gelirleri büyük ölçüde beyan edilmektedir. *İşyeri kira gelirleriyle ilgili sorun, beyan edilen kira miktarının gerçek kira bedelinden düşük olmasıdır.*

Tablo 1'de 2001 – 2014 yılları arasında GMSİ vergi gelirleri ile 2006 – 2014 yılları arasında kiradaki konut sayılarına ilişkin veriler yer almaktadır. Buna göre 2001 yılında GMSİ vergi gelirleri toplam vergi gelirleri içinde sadece %0,68 bir ağırlığa sahiptir. Aynı oran 2012 yılında %0,92'ye, 2014'te de 0,98'e yükselmiştir. Bu gelişme GMSİ vergi gelirlerinin zamanla toplam vergi hasılatı içinde ağırlığının arttığını göstermektedir. Söz konusu artış 14 yılda (2001 - 2014) % 30 olarak gerçekleşmiştir.

2006 yılından 2014 yılına kadar kiradaki konut sayısı %19 artarken, aynı dönemde GMSİ mükellefi sayısı %155 artmıştır. Bu gelişme bir başka açıdan şöyle de açıklanabilir: 2006 yılında bir GMSİ mükellefi başına düşen kiradaki konut sayısı 6,7 iken, 2014 yılında bu sayı 3,12 olarak gerçekleşmiştir.

45 O'dwyer, C. ve Ziblatt, D. (2006). Does Decentralisation Make Government More Efficient and Effective? *Commonwealth&Comparative Politics*, 44(3): 326-343.

46 Gelir İdaresi Başkanlığı (2017), *Kira Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi*, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 236, Ankara, s. 5 ve 19.

47 Bunun istisnası, işletmelerin personelleri için kiralayacağı konutlara ödenen kiralar, işletmenin vergi matrahının hesaplanmasında gider olarak yazılabilir.

Kiradaki konut başına yıllık ödenen vergi miktarı 2006 yılında 232 TL iken, bu tutar 2014 yılında 787 TL'ye yükselmiş, 7 yılda kiradaki konut başına ödenen GMSİ vergi miktarı %239 oranında artmıştır. 2006 – 2014 yılları arasında ortalama GMSİ vergi oranı yıllık %4,3 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Tablodaki verileri bir bütün olarak değerlendirdiğimizde 2001'den 2014 yılına kadarki sürede GMSİ vergilerine ilişkin bazı olumlu gelişmelerin olduğunu söyleyebiliriz.

- Bunlardan ilki 14 yılda (2001 – 2014) GMSİ mükellef sayısının %312 oranında artmasıdır. Bu gelişmenin anlamı, GMSİ elde edildiği halde bununun beyan edilmediğidir. Çünkü 2006 – 2014 yılları arasında kiradaki konut – GMSİ mükellefi artış sayıları arasında bir denge söz konusu değildir.
- GMSİ mükellef sayısındaki artışa paralel olarak hem GMSİ vergi gelirleri hem de toplam vergi gelirleri içinde GMSİ vergi gelirlerinin payı artmıştır. Toplam vergi hasılatının önemli bir bölümünün dolaylı vergilerden oluştuğu bir dönemde dolaysız vergideki artış hiç kuşkusuz çok önemli ve olumlu bir gelişmedir.

Tablo 1. Gayrimenkul Sermaye İradı Vergi Geliri Ve Kiradaki Konut Verileri, 2001 – 2014, TL

YIL	GMSİ Mükellefi (A)	Beyan Edilen Matrah (B)	Ödenen GMSİ Vergisi (C)	Toplam Vergi Gelirleri (D)	(C/D)*100	Kiradaki Konut Sayısı (E)	E/A	C/E	B/E	(B/E)/(C/E)
2001	387.330	967.264.910	272.113.971	39.735.928.000	0,68	-	-	-	-	-
2002	436.479	1.477.613.398	388.195.488	59.631.868.000	0,65	-	-	-	-	-
2003	491.907	1.848.262.596	515.813.668	84.316.169.000	0,61	-	-	-	-	-
2004	573.308	2.422.078.118	664.298.816	101.038.904.000	0,66	-	-	-	-	-
2005	576.199	3.241.958.249	902.120.014	131.948.778.000	0,68	-	-	-	-	-
2006	625.982	4.168.388.039	973.027.742	151.271.701.000	0,64	4.192.327	6,70	232	994	4,28
2007	696.905	4.799.227.710	1.117.979.438	171.098.466.000	0,65	4.006.357	5,75	279	1198	4,29
2008	744.103	6.373.477.906	1.492.058.673	189.980.827.000	0,79	4.234.389	5,69	352	1505	4,27
2009	840.077	7.313.355.218	1.693.059.389	196.313.308.000	0,86	4.359.711	5,19	388	1677	4,32
2010	972.864	8.205.167.227	1.917.672.228	235.714.637.000	0,81	4.410.708	4,53	435	1860	4,28
2011	1.041.427	10.643.963.561	2.474.321.703	284.490.017.000	0,87	4.556.172	4,37	543	2336	4,30
2012	1.336.632	12.465.883.275	2.908.200.142	317.218.618.925	0,92	4.452.235	3,33	653	2800	4,29
2013	1.550.164	13.844.974.888	3.296.132.656	367.517.727.325	0,90	4.624.693	2,98	713	2994	4,20
2014	1.595.320	16.299.836.133	3.923.483.488	401.683.956.499	0,98	4.984.496	3,12	787	3270	4,15

(C/D)*100 : GMSİ Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı
E/A : Mükellef Başına Düşen Kiralık Konut Sayısı
C/E : Kiradaki Konut Başına Ödenen Vergi Miktarı
B/E : Kiradaki Konut Başına Beyan Edilen GMSİ Matrah Miktarı
(B/E)/(C/E) : Ortalama GMSİ Vergi Oranı
- : Bilgi Yok.
Kaynak : Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri
TÜİK Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması

Tüm olumlu gelişmelere rağmen GMSİ vergilemesine ilişkin bazı sorunların ve açıklanması gereken hususların olduğu da aşıkardır. Bunlar;

- Hem GMSİ mükellef sayısında hem de beyan edilen matrah tutarında, her yıl bir önceki yıla göre yüksek miktarda artış olmasına rağmen, ortalama vergi oranı (ortalama vergi oranı mı yoksa GMSİ vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı mı)7 yıllık sürede hep aynı düzeyde (%4,3) kalmıştır. Bunun daha ayrıntılı bir şekilde analiz edilmesi gerekmektedir.
- GMSİ mükellef sayısında önemli bir artış olmasına rağmen, mevcut sistemde kira gelirlerindeki artışın veya değişimin takibi söz konusu değildir. Aslında en önemli vergi kayıp kaçığının bu alanda ortaya çıktığını tahmin etmek hiç de zor değildir. Çünkü mevcut GMSİ vergileme sürecinde bu değişikliği kapsamlı, etkin ve güncel bir şekilde denetleyen bir uygulama mevcut değildir. Bu durum, kira gelirlerinin önemli bir bölümünün gizlenme olasılığını artırmaktadır ve benzer durumun kiradaki işyerlerinde de ortaya çıkabileceğini unutmamak gerekir.
- 2006 yılında GMSİ mükellefi başına düşen kiradaki konut sayısı 6,7 iken, bu sayı 2014 yılında 3,12'ye düşmüştür. Gerçekte her bir GMSİ mükellefinin ortalama 3,12 adet kirada konutu olup olmadığına dair kesin bir kanıt yoktur. Diğer bir ifadeyle bu alandaki mali denetimlerin artması, GMSİ mükellefi sayısının kiradaki konut sayısındaki artıştan daha yüksek olamayacağına ilişkin bir garanti yoktur. Bu gerçek, kirada konutu olup GMSİ elde eden bazı kişilerin bu gelirlerini beyan etmedikleri, mükellef kaydı yaptırmadığı şüphesini artırmaktadır.

GMSİ vergilerinin toplam vergi hasılatı içindeki payı dikkate alındığında, GMSİ vergisinin vergi sistemi içinde çok önemli bir etkisinin olmadığı söylenebilir. Ancak kira geliri elde ettiği halde beyanname vermeyen veya elde ettiği kira gelirini düşük beyan eden mükellefler de dikkate alındığında, bu vergi gelirini artırma potansiyeli oldukça yüksektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), GMSİ üzerinden alınan vergilerde etkinliği artırmak için bazı düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerin bir kısmı GMSİ elde edenlerin mükellef olarak kayıt altına alınmasını ve gelirin tam olarak kavranmasını kapsarken, diğer kısmı da elde edilen GMSİ'nin beyanını ve bunun üzerinden vergi ödemeyi basitleştiren düzenlemelerdir. GİB tarafından yapılan düzenlemeler şunlardır:

- 1 Kasım 2008 tarihinden itibaren aylık 500 TL'nin üzerindeki konut kira gelirleri banka veya PTT aracılığıyla tahsil edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Buna uymayanlara elde ettikleri kira gelirinin % 5'i kadar özel usulsüzlük cezası kesilmektedir⁴⁸.
- Yine aynı yıldan itibaren bankalar ve PTT tarafından tahsil edilen kiralar için (EFT'ler de dahil) dekontlardaki açıklama bölümlerine 'Kira Ödemesi' yazılması zorunluluğu getirilmiştir.

48 Gelir İdaresi Başkanlığı (2008), 268 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 29.07.2008 Tarihli ve 26951 Sayılı Resmi Gazete Tarihi. Ancak uygulamada bunu tespit etmek oldukça güçtür. Çünkü konut sahibi ile kiracılar anlaşmak suretiyle resmi kayıtlarda kira bedelini daha düşük gösterebilmektedirler. Böylece bu gelirlerin de banka ve PTT aracılığıyla ödeme zorunluluğu ortadan kalkmış olmaktadır.

- 2008 yılından başlayarak GİB, Türkiye İstatistik Kurumu'ndan (TÜİK) elde ettiği Adrese Dayalı Nüfus Kaydı (ADNKS) bilgilerini kullanarak kent merkezlerindeki konutları tek tek dolaşmış ve konutta ikamet edenlerin kiracı mı ev sahibi mi olduğunu, kiracı ise kaç para kira ödediğini tespit etmeğe çalışmıştır⁴⁹. Bu uygulama sonraki yıllarda da devam ettirilmiştir.
- 2011 yılında, geçmiş dönemlerde elde edilen vergisi ödenmemiş GMSİ'yi de kapsayan, kamu alacaklarının tahsil edilmesi amacıyla, mükelleflere birçok kolaylıklar sağlayan bir yasa kabul edilmiştir⁵⁰. Son olarak 2014 yılında da benzer bir yasa yürürlüğe konmuştur.
- 2012 yılında, sadece 2011 yılı kira gelirleri için, banka veya PTT kanallarını kullanarak kira tahsilatı yapan mükellefler adına GİB elektronik bir beyanname hazırlamıştır.

GİB tarafından yapılan bu düzenlemelerin GMSİ mükellef sayısında, hasılatında ve vergi gelirinde ne kadarlık bir artışa neden olduğu açıklayan herhangi bir ampirik çalışma olmamakla birlikte, GSMİ vergilerinde etkinliği sağlamada bu düzenlemelerin etkili olacağına dair bir kanaat vardır. Ancak kanaatimiz o ki, yeni düzenlemelerle (örneğin GMSİ sürecinin özelleştirilmesi) hem GSMİ mükellef sayısını hem de vergi hasılatını artırma imkanı olduğudur. Böylece, hem GMSİ elde edenlerin tamamının tespit edilmesi ve kayıt altına alınması, hem de kira miktarındaki değişikliklerin yakından izlenmesinde daha etkin sonuçların alınması yüksek ihtimaldir.

Gayrimenkuller üzerinden elde edilen kiraların vergilendirilmesindeki sorunlar, büyük ölçüde konutlarda yaşanmaktadır. Bu sorunları genel olarak ifade etmek gerekirse şöyle sıralayabiliriz:

- Mevcut uygulamalar genellikle mükelleflerin elde ettiği GMSİ'yi tam olarak tespit edilebilmesinden yoksundur. Örneğin, GİB tarafından yapılan yoklamalar ile kira geliri elde ettiği tespit edilen kişilerin sonraki yıllarda da beyanname verip vermediği genellikle takip edilmemektedir. Ayrıca dönem içindeki kira artışları da takip edilememektedir.
- Bir diğer önemli sorun, mevcut durumda GİB gayrimenkulün mülkiyet bilgilerine (tapu kayıtlarına) sahip değildir. Bu yüzden birden fazla gayrimenkulden kira geliri elde eden bir kişi, bazı gayrimenkul kira gelirlerinden bir kısmını gizleyebilmektedir. Ayrıca GMSİ mükellefleri elde ettiği kira gelirlerinin tamamını beyan etmemektedirler.

49 Böyle bir uygulamanın yapılacağı basın yoluyla çok önceden duyulduğu için, ev sahipleri kiracılarla anlaşmak suretiyle gelen GİB görevlilerine, genellikle, daha düşük bir kira ödediklerini beyan etmişlerdir. Gelir Vergisi Kanununun 73. Maddesine göre emsal kira uygulaması bu sorunu çözümüne yardımcı olabilir. Çünkü söz konusu maddeye göre kirasını gerçek kiradan düşük beyan edildiğinde, kira geliri olarak konutun emlak vergisi değerinin % 5 kira geliri olarak hesaplanmaktadır. Maalesef bu uygulamadan çok fazla yararlanılmamaktadır.

50 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 25.02.2011 Tarih ve 27857 (Mükerrer) Sayılı Resmî Gazete.

- İstanbul ve Ankara gibi birçok büyük şehirdeki imar sorunları nedeniyle çok sayıdaki konut tapu kayıtlarında konut olarak görünmediğinden⁵¹, hem bunların mülkiyet hem kira durumları kolaylıkla takip edilememektedir.
- 2011 yılı gelirleri için, mükelleflerin banka veya PTT hesap bilgilerinden hareketle oluşturulan beyannamedeki gelirler, bazı mükellefler için hesap bilgilerindeki tutarların altında, bazıları için hiç tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle bir kısım GMSİ mükelleflerin banka üzerinden elde ettiği gelirler hazırlanan beyannameye eksik aktarılmış veya hiç aktarılmamıştır. Bu durum GİB'nin banka üzerinden yapılan kira tahsilatlarının vergilendirilmesinde bile başarısızlığının açık göstergesidir.
- Türkiye'de vergi denetimleri daha çok kurumlar, katma değer, özet tüketim vergileri gibi bütçe içindeki ağırlığı yüksek olan vergilerde yoğunlaşmaktadır. GMSİ'ye yönelik önemli bir denetimin olmayışı kira gelirlerinin önemli bir kısmının sürekli kayıt dışında kalmasına neden olmaktadır.

5. Gayrimenkul Sermaye İradı Vergileme Sürecinin Özelleştirilmesi Önerisi

Bir konuda ileri sürülen yeni önerinin öncelikle gerekçesi olabildiğince açık bir şekilde ortaya konmalıdır. Sonrasında önerilen şeyin veya düşüncenin içeriğinin açıklanması; eğer bu öneri uygulamayı gerektiriyorsa, bunun nasıl uygulanacağı, uygulama sonucunda ortaya çıkacak muhtemel fayda ve sakıncaların belirtilmesi gerekir. Böylece yeni önerinin gerekliliği ve uygulama sonucunda nelerin değişeceği hakkında okuyucularda, araştırmacılar ve politika yapıcılarda genel bir düşüncenin/gündemin/çerçevenin oluşması sağlanır. Bu amaçla çalışmamızdaki 'GMSİ Vergileme Sürecinin Özelleştirilmesi' önerisi, önerinin amacı ve nasıl uygulanacağı, uygulamanın fayda ve sakıncaları ile önerinin başka vergi türleri ve diğer ülkeler için uygulanabilirliği değerlendirilecektir. Bu değerlendirmelerin, daha ayrıntılı ve uygulamaya dönük araştırmalar için geçerli bir çerçevenin oluşmasına katkı sağlaması beklenmektedir.

5.1. Önerinin Amacı

Buraya kadar olan bölümde çok eski dönemlerden başlayarak vergileme alanında özel sektörün neden ve nasıl kullanıldığını açıklamaya çalıştık. Buna göre vergi alma hakkı devletin en temel haklarından biri olmasına karşın, bu hakkın özel sektör eliyle de kullandığı dönemlerin olduğu anlaşılmaktadır. Bunun en temel ve genel nedeni kamu idaresinin, özel de ise vergi idaresinin yeterince etkin olamayışıdır. Özel işletmelerin kamu işletmelerine göre daha etkin olması, özelleştirmenin en temel gerekçesini oluşturduğu fikrinden yola çıkarak, vergileme alanında

51 Bilindiği gibi geçmiş yıllarda birçok bina inşaatı başta onaylanan projeye uygun bir şekilde tamamlanmadığı için kat mülkiyetine uygun tapu kaydı oluşturulamamaktadır. Bunun yerine binadaki her bir konut sahibinin arsadan pay aldığı bir tapu kaydı uygulaması yaygındır. Bu uygulamada gerçekte konut olan bir yerin tapu kayıtlarında arsa olarak görülmesi, konu – mülkiyet – kira geliri ilişkisinin tespitini zorlaştırmaktadır.

vergi idaresinin yeteri kadar etkin olmadığı alanlarda özel sektörden yararlanmanın daha başarılı neticeler elde edileceğini düşünmekteyiz.

Bu çalışmada 'vergileme sürecinin özelleştirilmesiyle' kastedilen şey, vergileme sürecindeki işlerin özel sektör eliyle yürütülmesidir. Her bir verginin birbirinden farklı vergileme aşamaları olduğundan, hangi vergiler için bu önerinin uygulanabileceği oldukça önemlidir. Vergileme sürecinin özelleştirilmesi, daha öncekilerden farklı bir alanda ve yeni bir özelleştirme uygulaması olduğu için her aşamasının detaylı bir şekilde planlanması gerekir.

Vergileme alanında hangi tür vergilerin iş ve işlemlerinin özel sektör eliyle yürütüleceğine karar verilmesi en önemli aşamayı oluşturmaktadır. Burada uygulaması basit olan vergi türleri tercih edilebilir.

Bu açıklamalardan hareketle, çalışmamızda Türkiye'deki gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) üzerinden alınan gelir vergisi sürecinin özelleştirilmesi önerisini olabildiğince ayrıntılı olarak değerlendireceğiz. Böyle bir önerinin temel nedeni, GMSİ vergi hasılatını artırmada vergileme sürecini özelleştirmenin, alternatifler arasında⁵² en ideal seçenek olduğu düşüncesidir. Çünkü bu kaynaktan elde edilen gelir vergileme süreci diğerlerine göre oldukça basittir. Söz konusu basitlik, gayrimenkulden elde edilen kira geliri (bir konut veya işyerinin mülk sahibi tarafından kullanıp kullanılmadığının tespitinin kolay olması) ve bu gelir üzerinden kanunen kabul edilmiş giderler indirildikten sonra kalan miktar üzerinden artan oranlı vergi tarifesiyle vergi borcunun hesaplanabilme kolaylığı açısından değerlendirilmektedir. Vergileme sürecinin özelleştirilmesi GMSİ vergilemesinde başarılı olursa, bu uygulama diğer vergi türlerine şamil olacak şekilde yaygınlaştırılabilir.

Bu tartışmanın ayrıntılarına girmeden önce açıklığa kavuşturulması gereken en önemli konu, vergi idaresinin ve vergileme sürecinin/aşamalarının özelleştirilmesinin devlet otoritesini zayıflatıp zayıflatmayacağıdır. Devletin vergi hakkı, yani vergi koyma, kaldırma, değiştirme vb. konulardaki yetkisi en önemli egemenlik göstergelerinden biridir. Ancak vergilemeyle ilgili özelleştirmeler, ister idari yapı, ister vergileme süreciyle ilgili olsun, '*tamamen yürürlükteki vergi kanunlarının tam olarak uygulanmasıyla*' ilgilidir. Diğer bir ifadeyle, verginin kanuniliği ilkesinde ve onu iktisadi konjonktür politikası aracı olarak kullanabilmesi konusunda herhangi bir zafiyet veya yetki devri gibi bir durum ortaya çıkmamaktadır. Bu yüzden vergiyle ilgili yapılacak özelleştirme uygulamasının '*devletin otoriter yapısını, egemenliğini zayıflatacağı*' konusundaki eleştiriler güçlü bir gerekçeden yoksundur. Diğer taraftan Avrupa Birliği (AB) ülkeleri, vergileme ve son dönemde de bütçe (bütçe açığı/GSMH oranı belli büyüklüğü aştığında Komisyon tarafından otomatik yaptırımların uygulanması) konusundaki bazı yetkilerini AB Komisyonuna devretmişlerdir. Diğer taraftan IMF kredi verdiği ülkelerle yaptığı 'Stand-by' anlaşmalarında,

52 Vergi alacağının belli bir bedel karşılığında devredilmesi (Hood, C. (1986). Privatization UK Tax Law Enforcement?, Public Administration, 64, 319-333 ve Yudkin, L. (1971). A legal Structure for Effective Income Tax Administration, Tax Technique Handbook. Harvard Law School.), gelir idaresinin özerk hale getirilmesi veya yeniden yapılandırılması bu alternatiflerden bazılarıdır.

vereceği krediyi vergi sisteminde bazı değişiklikler⁵³ yapılması şartına bağlayabilmektedir. Bu uygulamaların temel amacı ülkelerin mali yapılarının güçlendirmektir. Kaldı ki, vergileme sürecinin özelleştirilmesi önerisi bu örneklerden farklı olarak bir yetki devri değil, bir hizmet alımı işi niteliğindedir. Bu uygulamayla (özelleştirme) devlet vergilendirme hakkından hiçbir şekilde vazgeçmemekte, sadece belli bir ücret karşılığında vergileme hizmetlerini özel sektöre yaptırmaktadır.

Geçmişte uygulanan ve son zamanlarda tartışılan, bu çalışmadaki bir öneriyle katkı yapmaya çalıştığımız vergilemedeki özelleştirme uygulamalarının temel amacı, vergilemede etkinliğin artırılması, yani vergi potansiyelinin tam olarak kavranmasıdır. Ayrıca vergi hasılatı içinde dolaysız vergi gelirlerinin ağırlıkta olması gerekirken, Türkiye’de bunun aksine bir tablonun olması ve özelleştirme önerisi getirilen verginin de dolaysız vergi niteliği göz önüne alındığında, az da olsa dolaylı vergiler lehine olan tablonun dolaysız vergiler lehine doğru evrilmesine katkı sağlayabilir.

5.2. Öneri Nasıl Uygulanacak?

GMSİ vergileme sürecinin özelleştirmesinde birden fazla seçenek (süreler, paylar, işletmelerin büyüklüğü ve yapısı vb.) vardır. Bunlardan hangisinin tercih edileceğinde, vergi hasılatına en çok katkıyı sağlama kriterinin belirleyici olması gerekir. Buna göre genel hatlarıyla ifade etmek gerekirse, GSMİ vergileme sürecinin özelleştirilmesindeki uygulama önerileri şunlar olabilir:

- **Özelleştirmeye Dahil Vergi Aşamaları:** GSMİ vergileme sürecinin özelleştirilme, GSMİ mükelleflerinin tespitinden verginin hazine hesaplarına intikaline kadarki bütün aşamaları kapsaması gerekir. Bu sürecin her aşamasındaki faaliyetler (mükelleflerin, GSMİ’nin, indirimlerin tespit edilmesi, vergi borcunun hesaplanması vb.) yürürlükteki gelir vergisi mevzuatına göre yürütülmesi gerekir.
- **Ön/Pilot Uygulama:** GSMİ vergilendirme sürecini özelleştirme önerisi, öncelikle pilot olarak ulusal düzeyde ülkeyi temsil edecek yerleşim yerlerinde uygulanmalıdır. GSMİ vergileme işini alan işletmelerin performansları ile önceki dönemde vergi idaresinin ilgili vergi alanındaki performansı karşılaştırılmalı, elde edilen veriler detaylıca analiz edilmeli, GSMİ vergilerinde önceki döneme göre artış kaydedilmişse, bunun temel nedenleri belirlendikten sonra, yeni süreç bu çerçeveye göre oluşturulmalı ve uygulanmalıdır. Daha açık bir ifadeyle, pilot uygulamada ortaya çıkan aksaklıklar giderildikten sonra nihai uygulama programı hazırlanmalıdır. Nihai aşamaya (ülkedeki GSMİ vergileme sürecinin ulusal düzeyde özelleştirilmesi) gelindiğinde, bu alandaki vergi potansiyelinin tamamını kavrayan ve bunu tahsil edebilen bir mekanizmanın oluşturulmuş olması gerekir.

53 IMF ile Türkiye arasında 2008 yılında başlayan görüşmelerde IMF Türkiye’den Gelir İdaresi Başkanının özerk hale getirmesini istemiş, ancak Hükümet bunu kabul etmeyince görüşmeler sona ermiş ve bir kredi anlaşması gerçekleştirilmemiştir.

- **Denetim ve Yargı:** Önerilen uygulama, aslında monopol niteliğindedir. Çünkü GMSİ mükellefinin vergilendirme süreci işlemlerinin yürütülmesinde (mükellefiyetin oluşturulması, matrahın tespiti, vergi borcunun hesaplanması, verginin ödenmesi vb.) ve nihai olarak da verginin tahsil edilmesi için sadece bir firma yetkili olacaktır. Bu sebeple firmanın yetkisini kötüye kullanmasını önlemek için mutlaka gerekli önlemler alınmalı, uygulama sürecinin herhangi bir aşamasında ortaya çıkabilecek mevzuat ihlalleri, kısa zamanda sonuçlandırılacak idari ve hukuki denetime tabi olmalıdır⁵⁴. Mükellef veya işletmenin yapacağı itirazların uzun süre sonuçlanmaması hem mükellefin hem de işletmenin aleyhine olur.
- **Özelleştirmede Hangi Usulün Uygulanacağı:** Tarihteki uygulamalar da dikkate alındığında, tahsil edilen GMSİ vergi hasılatından en düşük % pay teklifi ve belli bir tutarda GMSİ vergi ödemesinin taahhüt edilmesi, geriye kalan vergi gelirin de ihaleyi işletmenin geliri olmak üzere iki seçenektan biri tercih edilebilir. Uygulamada ortaya çıkacak sorunlara göre bu uygulamalarda daha detaylı bir yöntem tespit edilebilir. Burada en etkin sonuç alınabilecek seçeneğin 'tahsil edilen GMSİ vergisi üzerinden % pay verilmesi' olduğunu söyleyebiliriz. Diğer seçeneğin en önemli sakıncası ihalede gerçekçi olmayan bir tutarın teklif edilmesi ve bunun yerine getirilememesi nedeniyle yaşanacak aksaklıklardır⁵⁵.
- **Özelleştirmenin Hangi Düzeyde Olacağı (Ulusal, Bölgesel, İller Düzeyinde):** Burada da en uygun seçeneğin kiradaki konut sayıları belirlendikten sonra, ortalama bir ölçek büyüklüğü tespit edilerek bir ayırım yapılmasıdır. Birden fazla bölge oluşturularak, ihaleyi alan işletmelerin de belli bir ölçek büyüklüğünde faaliyette bulunmaları sağlanır. Eğer bu işi alanlar/ihaleyi kazananlar çok küçük işletmelerden oluşursa, bundan etkin bir sonucun alınması (yeterli düzeyde nitelikli eleman istihdam etmede yaşayacağı güçlük vb.) ihtimalini zayıflatır.
- **Özelleştirme Süresi:** Özelleştirme işinin kaç yıllığına yapılacağı önemli bir konudur. Buradaki seçenekler 1, 3 ve 5 yıl veya bunlara yakın bir süre tespit edilebilir. İlk dönem maliyetler yüksek olacağı için, özelleştirme süresinin 3 veya 5 yıllık bir dönemi kapsamasının ideal bir seçenek olacağını söyleyebiliriz⁵⁶. Ancak bu sürenin belli bir aşamasında herhangi bir ciddi hukuki ihlal ortaya çıkarsa sözleşme süre bitimi beklenmeksizin sona erdirilebilir.

54 Burada "GMSİ vergilendirme süreci özelleştirildiği halde kamunun denetleyici olarak birim başına düşen vergi maliyetini artıracacağı" ileri sürülebilir. Bu varsayımın doğru olduğu kabul edilse bile, özelleştirme uygulaması ile gerçek GMSİ vergi potansiyeline daha çok yaklaşılacağı için, bu vergi kaleminden elde edilecek vergi artışları, söz konusu maliyetlerin önemini azaltacak veya tamamen ortadan kaldıracaktır. O zaman akla hemen şöyle bir soru gelebilir: Eğer Vergi İdaresi birim başına düşen vergi toplama maliyetlerini artırırsa aynı sonuca ulamaz mı? Bu soruya verilecek yanıt büyük ölçüde hayır olacaktır. Çünkü çeşitli temel yapısal sorunlar (bürokrasi, baskı ve çıkar grupları, kayıt dışılık vb.) maalesef buna izin vermemektedir.

55 Türkiye'de 2011 yılında yapılan bazı elektrik dağıtım özelleştirme ihalelerinde en yüksek teklifi verenler de dahil, işletmeler devir anlaşmasını imzalamadıkları için özelleştirmeler iptal olmuştur. Daha sonra basına yapılan açıklamalarda iptal nedeninin ihalede oluşan fiyatın, özelleştirilen işin piyasa fiyatından çok yüksek olduğu yönündedir.

56 İlk dönem maliyetlerin yüksek olmasının nedeni bu işin yürütülmesi için belli alt yapı yatırımları (beşeri ve sermaye, örneğin uzman eleman, bilgisayar, ofis vb.) gerektirmesidir. Kısa dönemler (bir yıl) için nitelikli personel temininde zorluklar yaşanabilir. Nitelsiz personelle çalışma zorunluluğu da verginin etkinliği zayıflatır.

- **Özelleştirmeye Katılacak İşletmelerin Özellikleri:** Bu işi yürütecek işletmelerin gayrimenkul piyasasına ve GMSİ vergileme sürecine hakim olması gerekir. Mevcut durumda en avantajlı kurumların bankalar olduğu söylenebilir. Kullandıkları konut kredileri ve kira gelirlerinin önemli bir kısmının bankalar aracılığıyla tahsil edilmesi, bankaları diğerlerinden daha avantajlı hale getirmektedir. Bankalar dışında gayrimenkul yatırım ve muhasebe işletmelerinin de başarılı sonuç elde etme olasılığı yüksektir.
- **GMSİ Veri Tabanının Oluşturulması:** İhale yapılmadan önce mutlaka kira geliri elde edilen konut sayıları ile bunlardan elde edilen kira gelirlerinin tam olarak tespit edilmesi ve bu bilgilerin veri tabanı yardımıyla muhafaza edilmesi gerekir. Buna göre ihaleyi alan işletme/ler kiralanan gayrimenkulün niteliğine (konut – işyeri), elde edilen kira miktarına, gayrimenkulün büyüklüğüne vb. konulara ilişkin bilgileri GMSİ Veri Tabanına aktarmalı ve güncel olarak muhafaza etmelidir. Böylece hem idare hem de işletme için sürecin denetimi ve takibi kolaylaşır.
- **Gayrimenkul Piyasasının Yakından Takibi:** Konut piyasasındaki gelişmelerin yakından takip edilmesi gerekir. Çünkü bu piyasa çok dinamik bir yapıya sahiptir. Bu yüzden konut arzları, arzların nasıl kullanıldığı (kiraya verilir vermediği), kira artışlarındaki değişimler, kira artışlarına etki eden gelişmelerin (ulaşım kolaylıkları nedeniyle kiraların artması vb.) yakından ve sürekli izlenmesi gerekir.
- **Vergilerin Hazine Hesaplarına Gececeği ve İşletmeye Ödemenin Yapılacağı Zaman:** GMSİ vergi gelirlerinin doğrudan doğruya hazine hesaplarına intikali sağlanmalıdır. Aksi takdirde (önce özelleştirme işini alan işletmenin hesabına sonra hazine hesabına intikal etmesi) hazine bundan olumsuz etkilenir. Diğer taraftan işletmenin payı, vergi tahsilatı hazine hesaplarına intikal ettiği anda işletmeye ödenmelidir. Böylece işletmenin motivasyonu artırılabilir.
- **Uygulama Döneminde Yaşanacak Sorunlar:** Uygulama döneminde yaşanabilecek en önemli sorun, GMSİ mükelleflerinin ödemesi gerekenden daha fazla bir vergi ödemeye zorlanması ve rüşvet nedeniyle gerçek kira gelirlerinin olduğundan daha düşük gösterilmesidir. Her iki sorunun çözümü için çapraz denetimin yapılması (mükellef – işletme) ve yargı sürecinin hızlı işletilmesi gerekir. Elbette bu öngörülenlerin dışında da sorunların ortaya çıkması pek muhtemeldir. Bu durumda sorunlar ortaya çıktıkça, bunların giderilmesine yönelik etkili tedbirlerin süratle alınması ve uygulamaya konması gerekir.

5.3. Önerinin Uygulanmasıyla Ortaya Çıkacak Fayda ve Sakıncalar

Yeni bir uygulama önerisinin her zaman olumlu ve olumsuz yönleri vardır. Diğer bir ifadeyle hiçbir öneri tamamen olumsuz veya tamamen olumlu özelliklerden müteşekkil değildir. Böyle durumda söz konusu öneriye ilişkin olumlu ve olumsuz yönler birlikte ortaya konmalıdır. Böylece sonraki aşamada karar vericilerin – politika yapıcıların, söz konusu öneriyi uygulamaya geçirip geçirmeme konusunda objektif bir karar vermesi sağlanmış olur. Bu düşünceden hareketle, biz

her ne kadar ortaya çıkaracağı faydaları ön plana çıkarmak suretiyle GMSİ vergileme sürecinin özelleştirilmesi önerisini savunsak da, aynı zamanda bu önerinin bazı olumsuz yönleri olduğunu da belirtmemiz gerekir.

Buna göre GMSİ vergileme sürecinin özelleştirilmesinin sağlayacağı öngörülen faydalar genel olarak şunlar olabilir:

- Uygulamayla, kira gelirlerinin tamamına yakın bir bölümü, elde edildiği gerçek GMSİ üzerinden vergilendirilebileceği için, bu vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payının mutlak surette artması sağlanır.
- Toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payı artar⁵⁷.
- Uygulama ile gelir elde eden kişiler vergilendirileceği için, vergilemede adaletin sağlanmasına, verginin tabana yayılmasına ve vergi bilincinin oluşmasına yardımcı olur.
- Uygulamanın ilk dönemlerinde vergi birimi başına yapılacak harcamalar yüksek olsa da, ilerleyen dönemlerde bu harcamalar azalarak, normal maliyetlerin de altında düşebilir⁵⁸. Burada marjinal vergi toplam maliyeti ile marjinal vergi hasılatı arasındaki ilişki uzun dönemli değerlendirilmelidir.
- Uygulamadan başarılı sonuçlar elde edilme olasılığı çok yüksektir. Böylece bu yöntemin diğer vergi (serbest meslek kazancı, zirai kazançlar, ticari kazançlar vb.) ve kamu gelirlerine de (özellikle belediye gelirlerine) uygulanması hususunda önemli bir birikim/tecrübe ortaya çıkmış olur.
- GMSİ vergilendirme süreci genellikle kısa dönemi kapsadığı için, uygulama maliyeti beklenin aksine (özellikle de uzun dönemde) çok düşük olacaktır⁵⁹.

GMSİ vergileme sürecinin özelleştirilmesiyle genel olarak ortaya çıkması öngörülen muhtemel sorunlar şunlar olabilir:

- Uygulamada yaşanabilecek en önemli sorun, rüşvet nedeniyle vergi hasılatının hiç değişmemesi, hatta düşme olasılığıdır. Ayrıca özelleştirme yoluyla vergileme süreci işini yürütecek işletmeler rüşveti doğrudan kendileri almak suretiyle kazançlarını artırma eğiliminde de olabilirler.

57 Mevcut durumda toplam vergi hasılatının yaklaşık % 65'i dolaylı vergilerinden oluşmaktadır.

58 Uygulamada bilgisayar destekli programlardan yararlanılması maliyetlerin düşmesinde çok önemli katkılar sağlayabilir.

59 Mevcut durumda GMSİ mükellefleri 1-26 Mart'ta beyannamelerini vermekte, 1-31 Mart'ta verginin birinci taksiti, 1 - 31 Temmuz'da da ikinci taksiti ödemektedir. Diğer bir ifadeyle tahsilat dâhil toplam vergilendirme süreci iki aydır. Ancak yeni uygulamada özellikle tahsilat sisteminin değiştirilmesi gerekir. Çünkü tüm tahsilatın sadece iki ayda yoğunlaşması, geriye kalan on ayda işletmelerin nakit akışlarında (işletmelere ödemenin vergi gelirlerinin hazine hesaplarına intikal ettiği anda ödendiği varsayımı altında) sıkıntılar yaşamasına neden olabilir.

- GMSİ vergileme süreci işini yürütecek özel işletmeler, maliyetlerini düşürmek için düşük nitelikli ve maaşlı personel çalıştırmaları, uygulamanın en zayıf halkasını oluşturmaktadır.
- Özelleştirmede ölçek büyüklüğünün (ulusal, bölgesel, il) ve ihale süresinin (3, 5, 7 ay vb.) belirlenmesinde hatalar yapılması, başarısız sonuçların alınmasına neden olur.
- Özelleştirme işini alan işletmelerin gerekli nitelikleri haiz olmayanlardan oluşması, beklenen başarıyı sınırlandırır. Ayrıca özelleştirme ihaleleri az sayıda işletmelerin katılabileceği şekilde yapılırsa, bir taraftan rekabet oluşmayacağı için vergileme maliyeti yüksek olur, diğer taraftan da belli işletmelere vergileme konusunda bağımlılık oluşur.

5.4. Önerinin Diğer Ülkelerde ve Vergilerde Uygulanabilirliği

Vergilemede etkinlik sorunu, büyük ölçüde vergi idaresi zayıf veya etkin olmayan ülkelerde görülen bir durumdur. Bu yüzden bu çalışmada ortaya konulan önerinin, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde uygulanabilme olasılığını artırır. İlerleyen aşamalarda alınabilecek çok etkin sonuçlar bunun mutlaka gelişmiş ülkelerde de uygulanabilirliğini gündeme getirebilir. Böylece Türkiye için önerilen GMSİ vergilendirme sürecinin özelleştirilmesi uygulamasıyla elde edilecek başarı, zamanla hem az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde hem de gelişmiş ülkelerde diğer vergi ve kamu gelirleri için uygulama olasılığını artırır. Diğer ülkelerdeki uygulamada dikkat edilmesi gereken en önemli konu uygulamanın en kolay olduğu bir alandan başlatılmasıdır. Bu şekilde başarılı sonuçlar elde edilme olasılığı daha yüksektir.

Uygulamadan elde edilecek tecrübelerle uygulama alanı, diğer vergi türleri ve kamu gelirini de kapsayacak şekilde genişletilebilir. Özellikle belediye gelirlerinin bu yöndeki bir uygulamaya çok daha yatkın olduğu söylenebilir. Vergilendirme sürecinin özelleştirilmesi uygulamasının başarılı olmasını sağlayacak en önemli husus vergileme sürecinin basit olması veya basitleştirilmesidir. Çünkü vergileme sürecinin karmaşık olması bu önerinin uygulamasını zorlaştırır ve sürecin başarısız olmasına neden olabilir.

6. Sonuç

Kamu gelirleri kamu harcamalarının finansmanında yetersiz kaldığında, ilk akla gelen politikalarından biri vergilerin artırılmasıdır. Ancak vergi artışlarının siyasi sonuçları, diğer bir ifadeyle mükelleflerin seçimde oy tercihlerindeki değişim, çoğu zaman hükümetleri bu politika aracını kullanmaktan uzaklaştırmaktadır. Mevcut vergi mevzuatına göre tahsil edilmesi gerektiği halde çeşitli nedenlerle tahsil edilemeyen vergilerin farklı yöntemler kullanılarak tahsil edilmesi, bir önceki cümlede zikredilen sorunun ortaya çıkmasına neden olmaz. Burada da vergi gelirleri artışı sağlandığı halde, hükümetlere toplumsal destekler artabilir. Çünkü bir kesim vergi verirken, diğer bir kesim az veya hiç vergi vermemektedir. Hükümet uygulayacağı yeni yöntemle hiç vergi vermeyen veya az vergi verenlerden vergi kanunlarında belirtildiği kadar vergi almak suretiyle,

bir taraftan bütçe dengesini sağlamakta, diğer taraftan da mevcut ve dürüst vergi mükellefleri lehine vergi adaletini ve vergi yükünün hafifletmesini sağlayabilmektedir.

Türkiye’de vergi mevzuatına göre tahsil edilmesi gereken vergilerin yaklaşık 2/3’ünün tahsil edilebildiği farklı araştırmalarda ortaya konmuştur. Ayrıca gelişmiş ülkelerde toplam vergi gelirlerinin 2/3’ü dolaysız, 1/3’ü ise dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Oysa Türkiye’deki durum bunun tam tersidir. Bu iki önemli hususu ön plana alarak yapılacak değerlendirmede Türkiye için iki öneri getirilebilir:

- Vergi kayıp ve kaçakların azaltılarak daha makul seviyelere getirilmesi
- Vergi hasılatı içinde dolaysız vergi paylarının artırılması

Bu iki önerinin hayata geçirilebilmesi için yapılması gereken çok şey vardır ve bunların her biri farklı araştırma konusudur. Genel vergiler içinde dolaysız vergilerin ağırlığını artırmak için önceki bölümde ayrıntılı olarak açıkladığımız GMSİ vergileme sürecinin özelleştirilmesi önerisinin uygulanmasıyla vergi gelirleri artmasıyla, bir taraftan toplam vergi hasılatı diğer taraftan da dolaysız vergi payı artırır. Çünkü GMSİ üzerinden alınamayan vergi miktarı, Türkiye’deki kayıp-kaçak vergi genel ortalamasının üzerinde olma olasılığı çok yüksektir. Diğer bir ifadeyle GMSİ vergilerindeki kayıp ve kaçak 1/3’ten daha yüksek olma olasılığı vardır. Bu, söz konusu vergi hasılatını artırmak için önemli bir fırsat oluşturmaktadır.

Vergileme alanındaki özelleştirme düşüncesine en sert eleştiri, böyle bir uygulamanın devletin egemenlik gücünü zayıflatacağı ve geçmişte bu konudaki olumsuz uygulamalardır. Ancak GMSİ vergileme sürecinin özelleştirilmesinin devletin egemenlik hakkı üzerinde herhangi bir zafiyet oluşturmayacağı düşünülmektedir. Çünkü bu öneri, bir yetki devri veya paylaşımı olmayıp, bu gün Türkiye’de (özellikle yerel yönetimlerde) ve birçok gelişmekte olan ve gelişmiş ülkelerde uygulanan hizmet satın alma yöntemiyle kamusal faaliyetlerin yerine getirilmesi niteliğini haizdir.

Bu yöntemin bir diğer katkısı ise bu uygulamayla elde edilecek tecrübeler sayesinde vergi potansiyeline göre vergi hasılatı düşük olan diğer vergilere de uygulama imkanı verecek olmasıdır. Ancak uygulamanın başarısı vergileme işlem ve sürecinin basit olmasıyla yakından ilgilidir. Bu yüzden diğer vergilerde de benzer bir uygulamaya gidilmeden önce, ilgili verginin mutlaka özelleştirme işinin yürütülmesine uygun bir yapıya kavuşturulması gerekir. Ancak bu yapılırken verginin esasında herhangi bir değişimin olmamasına azami gayret gösterilmelidir.

Tüm yeni önerilerde olduğu gibi bu önerinin de bazı sakıncalar taşıdığı açıktır. Ancak önerinin odak noktasını GMSİ üzerinden alınan vergi hasılatını artırmak olduğu için, diğer olumsuzların göz ardı edilmesi ve bunların olabildiğince minimize edilmesi gerekir.

GMSİ vergileme sürecinin özelleştirilmesi önerisinin başarılı olma şansı olmakla birlikte, bu konuda mutlaka ileri düzeyde ve ayrıntılı analizler yapılmalıdır. Bu nedenle çalışmamız öncül bir çalışma olup, ortaya konulan düşünceler, önerilen konuya ilişkin genel bir çerçeve oluşturma amacını taşımaktadır. Çalışmanın sonraki aşamasında yapılacak çalışmalarda, GMSİ vergileme

sürecine taraf olan vergi idaresi ve GMSİ mükelleflerinin de dâhil olacağı ileri ve ayrıntılı saha çalışmalarının/analizlerinin yapılması gerekmektedir. Bu yüzden öneri geliştirilmeye açıktır. Ayrıca çalışmanın nihai aşaması olarak önerinin başarılı bir şekilde uygulanması iyi bir programın hazırlanması ve bunun takibi ile mümkündür. Bunun için öncelikle pilot uygulama yapılmalı, aksayan hususlar belirlendikten ve bunlar tamamen giderildikten sonra nihai uygulamaya geçilmelidir.

Kaynakça

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 31.12.1960 tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete.
- 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 25.02.2011 Tarih ve 27857 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.
- ACUNA, L.F.R. (1992). Privatization of Tax Administration, Improving Tax Administration in Developing Countries, Ed. Richard Miller Bird ve Milka Casanegra de Jantscher, IMF Publication, 377-396.
- AY, H. ve MERTER, M.E. (2013). Yerel Vergilerde Özelleştirme: Örnek Bir Uygulama, VI. Yerel Yönetimlerin Mali Yönetimi Forumu, 11-12 Aralık 2013, http://193.25.125.6/Yerel_Yonetimler_Forumu_2013/Sunum_Metinleri/12_Aralik_2013/Salon_B/Mehmet_Emin_Merter.pptx, (Erişim Tarihi: 12.05.2016).
- BRYNE, P.D. (1995). Privatization in the Area of Tax Administration: An Overview, Taxation Research Series, No. 24, s. 1-18, <http://www.cid.harvard.edu/hiid/508.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.03.2012).
- COŞGEL, M.M. ve MICELI, T.J., (2007). Tax Collection in History, Economics Working Papers. Paper No: 200748, http://digitalcommons.uconn.edu/econ_wpapers/200748, (Erişim Tarihi: 16.03.2016).
- ÇİZAKÇA, M. (1993). Tax-farming and financial decentralization in the Ottoman Economy, 1520-1697, The Journal of European Economic History, Vol: 22, 219-250.
- ÇİZAKÇA, M. (1996). A Comparative Evolution of Business Partnerships. New York: E. J. Brill.
- DEVAS, N.; DELAY, S. ve HUBBARD, M. (2001). Revenue Authorities: Are They the Right Vehicle for Improved Tax Administration?, Public Administration and Development, Vol, 21, 211-222.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2008). 268 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 29.07.2008 Tarihli ve 26951 Sayılı Resmi Gazete Tarihi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2017). Kira Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 236, Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. Vergi İstatistikleri: Türkiye Geneli Beyanname Özetleri. <http://gib.gov.tr/index.php?id=271>, (Erişim Tarihi: 12.03.2016).
- HANKE, S.H. (Ed.) (1987). Privatization and Development. The International Center for Economic Growth, San Francisco, California.
- HEMMING, R. ve MANSOOR, A.M. (1987). Privatization and Public Enterprises, IMF Working Paper, WP/87/9.
- HOOD, C. (1986). Privatization UK Tax Law Enforcement?, Public Administration, 64, 319-333.
- İNALCIK, H. (2000). Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomik ve Sosyal Tarihi, Cilt 1, İstanbul: Eren Yayınları.
- JENKINS, G.J. (1994). Modernization of Tax Administrations: Revenue Boards as an Instrument for Change, Bulletin for International Fiscal Documentation, 48 (2): 75-81.

- KIKERI, S. ve NELLIS, J. (2004). An Assessment of Privatization, the World Bank Research Observer, 19, (1): 87–118.
- KISER, E. (1994). Markets and Hierarchies in Early Modern Tax Systems: A Principal-Agent Analysis, Politics and Society, 22 (3): 284–315.
- KISER, E. ve BAKER, K. (1994). Could Privatization Increase the Efficiency of Tax Administration in Less-Developed Countries?, Policy Studies Journal, 22 (3): 489-500.
- KISER, E. ve KANE, D. (2007). The Perils of Privatization – How the Characteristics of Principals Affected Tax Farming in the Roman Republic and Empire, Social Science History, 31 (2): 191-212.
- KISER, E. ve SCHNEIDER, J. (1994). Bureaucracy and Efficiency: An Analysis of Taxation in Early Modern Prussia, American Sociological Review, 59 (2): 187-204.
- MA, J. (2003). New Public Management in the Early Modern Period: Lessons from Tax Farming History, Administrative Theory & Praxis, 25 (4): 435–456.
- MANN, A.J. (2004). Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries? A Practical Guide, Research Paper for the Project: Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization, http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADC978.pdf, (Erişim Tarihi: 01.04.2012).
- MEGGINSON, W.L. ve NETTER, J.M. (2003). History and Methods of Privatization, İçinde: International Handbook on Privatization, editor: David Parker ve David S. Saal, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, USA.
- MELİTA, A. (1997). Much Ado About \$26 Million: Implications of Privatizing the Collection of Delinquent Federal Taxes, Virginia Tax Review, 16, 700-726.
- O'DWYER, C. ve ZIBLATT, D. (2006). Does Decentralisation Make Government More Efficient and Effective? Commonwealth & Comparative Politics, 44 (3): 326-343.
- ÖZVAR, E. (2003). Osmanlı Maliyesinde Malikane Uygulaması, İstanbul: Kitabevi Yayınları.
- PAMUK, Ş. (2011). Osmanlı Türkiye İktisat Tarihi 1500-1914, 7. Basım, İstanbul: İletişim Yayınları.
- POGODZINSKI, J.M. (1996). Lessons for State and Local Public Finance in the Literature on Privatization, http://www.csus.edu/calst/government_affairs/reports/es11.pdf, (Erişim Tarihi: 14.04.2016).
- POINDEXTER, G. C., Rogovoy, L. ve Wachter (1997). Selling Municipal Property Tax Receivables: Economics, Privatization, and Public Policy in an Era of Urban Distress, Connecticut Law Review, 30, 157 – 210.
- RAMIREZ A.L. (1992). Privatization of Tax Administration. Improving Tax Administration in Developing Countries, Ed: Richard Miller Bird ve Milka Casanegra De Jantscher, Washington: IMF.
- SALZMANN, A. (1993). An Ancien Regime Revisited: Privatization and Political Economy in the 18th Ottoman Empire, Politics & Society, 21, 393-423.
- SMITH, C.N. (1997). The Limits of Privatization: Privacy in the Context of Tax Collection. Case Western Reserve Law Review, 47 (2): 627- 680.
- STELLA, P. (1993). Tax Farming—A Radical Solution for Developing Country Tax Problems?, IMF Staff Papers, 40 (1): 217–225.
- TABAKOĞLU, A. (2008). Türkiye İktisat Tarihi, 8. Basım, İstanbul: Dergah Yayınları.
- TÜİK (2006). Belediye Kent Bilgi Sistemi Araştırması. http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?tb_id=40&ust_id=11#, (Erişim Tarihi: 24.03.2012).
- TÜİK, Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2017). Faaliyet Raporu, Ankara.

- WEBBER, C. ve WILDAVSKY, A. (1986). A History of Taxation and Expenditure in the Western World. Simon and Schuster: New York.
- YOUNG, P. (1987). Privatization around the World, Proceedings of the Academy of Political Science, 36 (3): 190-206.
- YUDKIN, L. (1971). A legal Structure for Effective Income Tax Administration, Tax Technique Handbook. Harvard Law School.

Extended Abstract

Tax potential of a country refers to the highest level of tax revenue that can be obtained by applying existing tax legislation. However, this level can never be reached because the part of total taxable income that can be taxed forms a certain part of the entire tax potential. Particularly in underdeveloped and developing countries, the reasons stem from partly taxpayers and tax administrations which make it difficult to tax the entire tax potential. Taxpayers of these countries tend to reduce their costs by perceiving the tax as a cost element, looking for ways to pay less tax. On the other hand, problems arising from can be listed as: tax administrations are inadequate to control, inability to take full advantage of technological opportunities, insufficient and unqualified staff.

Developed and developing countries are applying different practices in order to use the full potential of the tax and they try to remain within the existing legal and economic boundaries. The most prevalent of these are tax administrations with autonomous structures in some developing countries. The simplest way to understand whether 'autonomous tax administrators' are more successful than others is to compare total tax revenue before and after autonomy has established. This comparison may be a model for other countries that do not fully utilize tax potential.

Another practice brought to the agenda is to understand how to fully utilize the tax potential via utilizing private sector, namely privatization of some services / activities, in the tax administration. In particular, privatization of low activity units is expected to play an important role in increasing tax revenues. However, this practice may vary for each country. More precisely, if it is decided that the tax administration's specific activities should be carried out by the private sector, detailed evaluations should be made primarily for the existing structure and the activities of the private sector should be carried out by units that will contribute to achieving the tax potential if privatized.

The 'privatization of taxation', privatising tax collection, proposal is theoretically based on applications in ancient times. Although the successes of 'privatization of taxation' 'in the past have encouraged the implementation of the same practice today, it should not be forgotten that some important problems have also come on the agenda at the time. Nowadays, when the privatization proposal comes to the agenda in the field of taxation, the proposal is opposed by citing the negativity in the past.

However, the economic conditions in the past are different from those of today. Effective taxation can be achieved if the previous applications are revised and adjusted to the conditions of

contemporary. For this purpose, it is possible to establish a strong, dynamic and robust taxation structure by determining the mistakes made in the past and combining the other experiences, especially the technological possibilities and the creation of a structure purified from those mistakes. In this way, it is possible to work with this system to work better together with the problems in the current operation.

The main objective of this study is to formulate a framework of the proposal for the privatization of the 'GMSI taxation period' in order to fully utilize the Property Tax Credit (PTC) tax potential. The implementation of the recommendation is expected to bring about two interconnected objectives. These are the full understanding of the GMSI tax potential and accordingly the increase in PTC tax revenues. The final outcome of the recommendation is to provide a real increase in PTC tax revenue.

The proposal for the privatization of PTC taxation process is not an entitlement, but a service recruitment for public service. With this application (privatization), the government does not give up on taxation power and only procures tax collection services for a certain fee. More precisely, according to existing tax law, the state is under the jurisdiction and administrative supervision and the transactions in the taxation process are carried out by private enterprises for a certain price.

The most important problem that may arise in practice could be gaining the privatization tenders of enterprises that are not competent to carry out the tax application, taxation errors and bribery that may arise due to unqualified staffing.

Starting from Turkey in 2008, a certain amount deposited in the bank account of the necessity of rent, the rental housing inspections carried out by the ministry of housing officials, such as ready-declaration application process have increased the number of PTC return. Beyond this increase, however, it is estimated that the taxpayers still do not declare the rental income they have obtained. The most important symptom of this is the number of housing per resident per capita is 3.12 in 2014 in PTC.

Although no study has been conducted on the quantitative nature of the PTC tax capacity, it is believed that a significant portion of PTC is deemed to be non-taxable, based on the very few examples and observations. The most important reasons for this are the fact that the PTC incomes cannot be fully determined and the ones detected cannot be followed up. Thus, it is thought that the misinterpretation of GMSI's different applications regarding the taxation process will contribute to the utilization of a significant portion of the tax potential in this area from the one hand and will help to increase the weight of direct taxes in the general tax system.

Practical experience from practice can be extended to include other tax types and public revenues. In particular, it can be said that municipal revenues are much more prone to a practice in this direction. On the other hand, the most important thing that will make this proposal a success is

the simple or simplification of the taxing process. Because the complexity of the tax system makes it difficult to apply and can cause the process to fail.

Successful implementation of the recommendation is possible with the preparation and follow-up of a good program. For this reason, first pilot implementation should be done and final application should be started after the problems are identified and completely eliminated.

The study is a premise in the field and its outcomes are aimed to create a general framework for the proposed topic. Further work and analysis of the work to be undertaken during the next phase of the work will involve the tax administration and PTC taxpayers involved in the PTC taxation process. Hence, the proposal is open for improvement.

