

**Engin HEPAKSAZ<sup>1</sup>**

# Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform

## Özet

Kamu tercihi perspektifinden mali seçim ve tercihi belirleyen geçerli ve yaygın kurallar 'Mali Anayasa' olarak adlandırmaktadır. Mali anayasanın kapsamını ise yasal olarak bağlayıcılığı olan kurallar, açık anayasa hükümleri veya alışılmış, geleneksel ve genel kabul görmüş ilke ve kurallar oluşturur. Klasik mali görüşe uygun olan bu 'mali anayasa' anlayışı, kamu ve özel finansmanın birbiriyle karşılaştırılabilmesine ve klasik görüşteki ihtiyatlı davranış kuralları açısından kamu ve özel sektör arasında bir benzerlik kurulabilmesine imkan tanır. Olağanüstü durumlar dışında, kamu harcamalarının vergiyle, özel harcamaların ise kişisel gelire finanse edildiği kabul edilebilir.

Bu çalışmada, Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi'nin ortaya koyduğu mali anayasa anlayışının özelliklerini incelemeyi ve mali anayasa önerisinin Türkiye'de uygulanabilirliğini test etmeyi amaçlıyoruz.

**Anahtar Kelimeler:** Sosyal Sözleşme, Kamu Tercihi, Vergi, Anayasa, Vergi Anayasası, Vergi Reformu

# Constitutional Fiscal Reform from the Public Choice Theory and Constitutional Economics Perspective

## Abstract

From the Public Choice and Constitutional Economics Perspective, whether they are incorporated formally in some legally binding and explicitly constitutional document or merely in a set of customary, traditional, and widely accepted precept, the prevailing rules guiding fiscal choice can be describing as a fiscal constitution. The effective fiscal constitution is based on the central principle that public finance and private finance are analogous, and that the norms for prudent conduct are similar. Public expenditures were supposed to be financed by taxation, just as private spending was supposed to be financed from income.

In this study, we aim the characteristics of the fiscal constitution and the applicability of the fiscal constitution proposal to examine.

**Keywords:** Social Contract, Public Choice, Tax, Constitution, Tax Constitution, Tax Reform

<sup>1</sup> Dr., Pamukkale Üniversitesi, Honaz M.Y.O., Bankacılık Bölümü, Öğretim Görevlisi, [engin.hepaknaz@ege.edu.tr](mailto:engin.hepaknaz@ege.edu.tr)

## Giriş

Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi'nin ayrı bir alan olarak ortaya çıkmasının İkinci Dünya Savaşı'ndan sonraki yaşanan gelişmelere bağlı olarak son 40-50 yıllık bir dönem kapsadığı söylenebilir. Kamu Tercih'i'nin kısa bir tanımını, "Ekonominin araç ve metotlarıyla politik karar alma sürecinin analizi" şeklinde verilebilir (Buchanan, 1979: 184). Diğer bir anlatımla kamu tercihi, piyasa dışı karar almanın ekonomik olarak incelenmesi veya basit bir anlatımla ekonominin politik bilimlere uygulanması olarak tanımlanabilir (Mueller, 1993b: 447).

Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi'nin kurucusu olan 1986 Nobel Ekonomi ödülü sahibi Buchanan'ın açıklamasıyla, Kamu Tercih, kelimenin kullanım anlamıyla bir metot, bir araçlar yığını, standart araçların standart yöntemlere göre belli bir şekilde uygulanması değildir. Kamu Tercih siyasi bir perspektifi yansıtır. Bu perspektif içerisinde Kamu Tercih Teorisi kolektif ya da piyasa dışı karar verme süreci alanında çalışmalar yapan bazı ekonomistlerin çeşitli araç ve metotları kullanarak geliştirdikleri ve yaygın bir uygulama alanına dönüştürdükleri bir alanı kapsamaktadır (Buchanan, 1986: 19).

Kamu Tercih Teorisi, ne tür vergi kurumlarının ve vergi araçlarının ortaya çıkacağı konusunda öngörülerde bulunma düşüncesiyle, mevcut politik karar kurallarını doğrudan ilgi alanı içinde inceler. Kamu Tercihinden geliştirilmiş bir araştırma programı olarak Anayasal İktisat ise, alternatif politika kurallarının nasıl farklı vergi kuralları doğurabileceğini analiz etmek için, hem neoklasik iktisadın hem Kamu Tercih Teorisinin verilerini kullanır (Buchanan, 1991b: 294).

Anayasal İktisat alanındaki analizler, ekonomik ve politik birimlerin faaliyet ve tercihlerini sınırlayan alternatif yasal-kurumsal anayasal kurallar seti üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu kurallar, içerisinde ekonomik ve politik birimlerin yapmış oldukları tercihlerin genel çerçevesini belirler. Buradaki ilgi alanı Ortodoks yaklaşımda olduğu gibi potansiyel tavsiye ve tercihlerin belirlenmesi ve kararının politikacıya bırakılması üzerinde değil, bizzat anayasal sözleşmenin tarafı olan ve normatif tercihleri belirleme imkanı olan toplum üyeleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Diğer bir anlatımla, "sınırlama-

lar içerisinde herhangi bir alternatifin seçilmesi ve tercih edilerek değerlendirilmesi" değil, bizzat "sınırlamanın kendisinin tercihi" önem kazanmaktadır (Buchanan, 1989: 61).

Yukarıda ifade edilen "sınırlamanın kendisinin belirlenmesi" konusu Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi açısından anayasal düzeyde bir konu olarak ele alınmaktadır. Bu sınırlamalar geleneksel iktisadi anlayıştaki gibi sadece temel hak ve özgürlükler ile siyasi hak ve özgürlüklerle sınırlandırılmamıştır. Bunların yanı sıra ekonomik hak ve özgürlükler konusu da anayasal düzeyde diğer önemli bir boyut olarak ele alınmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında Kamu Tercih Teorisi açısından Ekonomik Anayasa Teorisi ve içerisinde yer alan mali anayasa konusu önemli bir yer teşkil etmektedir. Mali Anayasanın oluşturulmasında yapılacak reformlar; kamu harcamaları, kamu gelirleri ve borçlanma boyutlarını (anayasal mali reform) kapsamaktadır. Bu çalışmada kamu gelirleri ile ilgili olarak anayasal mali reform konusu Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi perspektifinden değerlendirilmiştir.

## A-) Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi'nin Ortaya Çıkışı, Temelleri ve Varsayımları

Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi'nin anayasal düzeydeki mali reform önerilerini açıklayabilmek üzere, aşağıda teorinin doğuşu, temelleri ve varsayımlarına kısaca değinilecektir.

### 1-) Kamu Tercih Teorisinin Doğuşu

Kamu ekonomisi içerisinde bağımsız veya yarı bağımsız bir alt disiplin olarak doğan Kamu Tercih Teorisinin temelleri 1960'lı yılların başlarında kurulan Thomas Jefferson Merkezinde atılmıştır (Buchanan, 1986: 13). Kamu Tercih Teorisi alternatif olarak "Politik İktisat Teorisi" veya "Yeni Politik İktisat" olarak adlandırılabilir olup, esasen II. Dünya Savaşını izleyen yıllarda gelişim göstermiş, bu gelişim Amerika'da 1950'li ve 1960'lı yıllarda, Avrupa ve Japonya'da ise 1970'li yıllarda yoğunluk kazanmıştır (Buchanan, 1999: 45-46).

Kamu Tercih Teorisinin bu yıllarda ortaya çıkmasının en önemli sebeplerinden birisi, Kamu

Tercih gibi kaynak dağılımı ile ilgilenen “Sosyal Refah Teorisi” ile “Kamusal Mallar Teorisi” olarak anılan neo-klasik yaklaşımların, ortaya çıkan sorunları açıklamakta ve bu sorunlara karşı çözüm getirmekte yetersiz kalmasıdır. İkinci neden, Keynesyen politik iktisat uygulamalarının ortaya çıkardığı sorunlardır. Kamu Tercih ve Anayasal İktisat yaklaşımı da “Kamusal Mallar Teorisi” ve “Sosyal Refah Teorisi” gibi kaynak dağılımı konusunda yoğunlaşmakta ise de, her iki teoriden ayrıldığı nokta toplam ekonomik kaynakların kamu ve özel alanda dağılımı ile kamu kesimi içindeki bileşiminin siyasal süreç içerisinde belirlendiğini savunmasıdır.

Kamu Tercih Teorisi’nin Sosyal Refah Teorisi’nin önemli bir alanını oluşturan normatif Post-Marshallyan ve Post-Pigouyan kamu maliyesi yaklaşımlarına yönelik eleştirisi iki eksiklikten kaynaklanmaktadır. Bu eksikliklerden birincisi bütçenin harcama yönünün ihmal edilmiş olmasıdır. İkinci eksiklik ise kolektif karar sürecinin ihmal edilmiş olmasıdır (Buchanan, 1975: 384).

Downs’a göre, sosyal refah ekonomistleri devlet ve bürokrasiye sosyal refahı sağlamak için uygun roller biçmelerine rağmen, kolektif karar alma sürecini ihmal ederek, bu alana ilgisiz kalmışlardır. Downs’a göre gerçekte hükümet, doğrudan bireylerin refahlarını göz önüne almaz ve birinci derecede bireylerin oyları ile ilgilenir. Bürokratlar da diğer bireyler gibi, kendi kişisel faydasını maksimize etmeyi düşünür. Buna göre, sosyal refah, politikacıların ve bürokratların davranışlarının amacı değil, sonucudur (Downs, 1957: 18).

Kamu Tercih Teorisi’nin “Kamusal Mallar Teorisi”yle ilgili değerlendirmesi ise kamusal malların üretiminde kaynakların etkin dağılımı konusunda yoğunlaşmaktadır. Kamusal mallar teorisinde bu konuyu analiz eden modeller, kısmi ve genel denge modelleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu modellerde kamu kesiminin kamusal mal üretimi “gönüllü mübadele teorisi”ne bağlı olarak piyasa süreci benzeri soyut bir yaklaşımla açıklanmak istenmektedir. Ekonomistler bunu analitik basitlik sağlamak için yaptıklarını belirtmektedirler. Ancak bu durumda, çok taraflı bir mübadele içinde oluşan kamusal mal üretimi gözden kaçırılmış olmaktadır (Buchanan, 1968: 81).

Bundan dolayı denilebilir ki, Kamusal Mallar Teorisi, kaynakların kamu kesimi ve özel kesim arasındaki dağılımını son aşamada belirlemede yapıcı değildir. Nitekim gerçek hayatta da, kamu kesiminin genişliğini kamusal mallar teorisi ile açıklamak pek mümkün görünmemektedir. Çünkü kamu kesimince üretilen mal ve hizmetlerin tamamı kamusal nitelikli mal ve hizmetler değildir. Ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre farklı olmakla birlikte, kamusal mallar toplam kamusal faaliyet içinde yarından daha az bir paya sahiptir.

Sosyal Refah Teorisi ve Kamusal Mallar Teorileri’ne yöneltilen eleştiriler özetlenecek olursa; klasik veya keynesyen makro veya mikro ekonomist olsun genelde ekonomistler ekonomik faaliyetin içinde cereyan ettiği siyasal alana karşı ilgisiz kalmışlardır. Bu teoriler daha çok ekonomik faaliyet içinde hükümetin uygun rolünün ne olması gerektiği ile ilgili normatif reçeteler sunmuşlardır. Bir anlamda, bu teoriler Kamu Tercih Teorisi’nin önem verdiği ve vurguladığı bizzat “*sınırlamanın kendisinin tercihi*” üzerinde değil de “*sınırlamalar içerisinde herhangi bir alternatifin seçilmesi ve tercih edilerek değerlendirilmesi*” üzerinde durmuşlardır (Buchanan, 1989: 61)

Sosyal Refah ve Kamusal Mallar Teorilerinin yetersizliğinin yanı sıra Keynesyen iktisadi uygulamaların doğurduğu olumsuz sonuçların da Kamu Tercih Teorisi’nin doğuşunda etkisi olduğunu belirtmek gerekir. Mali ilke ve uygulamalar tarihi esas olarak Keynes öncesi ve Keynes sonrası dönem olarak ikiye ayrılabilir. Keynes öncesi, ‘gelecekte’ veya ‘klasik’ olarak adlandırabileceğimiz ‘*ihtiyatlı mali yaklaşım*’ ilkesi, devlet açısından da tıpkı aile veya firmalarda olduğu şekliyle tasvir edilmekteydi. Klasik iktisadi görüşü yansıtan bu ilkeye göre, savurganlık değil, tutumluluk temel ilke olarak kabul edilmekteydi. Bu ilke uygulamada genel kabul görmüş bir şekilde kamu bütçelerinin dengede olma ilkesinin temelini oluşturmuş, bütçe fazlalarına yer verilmemesi, bütçe açıklarının ise ancak olağanüstü dönemlerde kabul edilebilmesi öngörülmüştür. Önemli ve sürekli açıklar ise ‘mali cahillik’in bir göstergesi olarak yorumlanmıştır (Buchanan and Wagner, 1977a: 9-10).

Esas itibarıyla 1930’lu yıllardan başlayarak ise maliye teorisi anlayışında değişiklikler gözlenmeye başlanmıştır. Bu değişikliklerin önemli bir unsuru, kamu borç yükü teorisinin ortaya çıkışıdır.

Klasik kamu borçlanma teorisi, devlet borcunun şimdiki vergi mükelleflerinden ziyade, gelecek dönemlerdeki vergi mükelleflerinin üzerinde bir yük olarak kalacağını kabul ederken, daha sonraları Keynesyen kamu borçlanması teorisi olarak adlandırılan kamu borç yükü teorisi, borcun gelecek dönem vergi mükellefleri üzerinde bir yük olarak kalacağı fikrini reddetmiştir. Teorinin temel savı şu şekildedir: Eğer kamu harcamaları her zaman yapılıyorsa ve gerekliyse, kamu hizmetlerinin vergi veya borçlanma ile finanse edilip edilmeyeceğine bakılmaksızın, kamu hizmetlerinin maliyetine tüm vatandaşlar dönemine bakılmaksızın katlanmak zorundadırlar (Buchanan and Wagner, 1977a: 14).

Keynesyen makroekonomik politika ve yaklaşımları yansıtan yukarıdaki görüş, uygulamaya konulduğu dönemlerde, ekonomide kamu sektörünün payının önemli ölçüde artmasının en önemli nedeni olmuştur. Bu artış diğer taraftan dikkatlerin kamu ekonomisi alanına daha fazla yönelmesine de sebebiyet vermiştir (Buchanan, 1975: 383).

İkinci Dünya Savaşı'nı izleyen yıllarda yoğun olarak uygulamaya konan Keynesyen iktisat politikasının izleyen yıllarda ortaya koyduğu en önemli sonuç kamu harcamalarının önemli oranda artması ve kamu harcamalarının GSMH içindeki payının sürekli bir artış seyrine girmiş olmasıdır. Borçlanma ve para basmaya dayalı bütçe açıkları bir süre sonra, kamu harcamalarının artmasının bir nedeni olduğu gibi, aynı zamanda da bir sonucu olmuştur. Bu şekilde uygulanan politikaların sonuçları 1970 yılının başlarına kadar ekonomik büyüme ve refah artışı şeklinde olmuş, ancak bu politikaların etkisiyle bu tarihten sonra ortaya çıkan sorunlara karşı politika üretilmesi konusunda aciz kalmıştır. Çünkü büyüme hızının gerilemesi, üretimde yaşanan darboğazlar, artan işsizlik ve yüksek enflasyonun bir arada yaşandığı stagflasyon süreci hiç hesaba katılmamış, bununla birlikte istikrarsızlığın kaynağı başka sebeplerde aranmış, yine aynı politikalarla istikrar çareleri aranmaya devam edilmiştir.

## 2-) Temelleri

Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi'nin temellerini soyut ve somut olarak 2 gruba ayırabiliriz. Teorinin soyut temelini "sosyal sözleşme teorisi" oluşturur. Bu aşamada devletin meşruluğu,

toplumu oluşturan tüm bireylerin ortak rızalarıyla, belirli hak ve özgürlükler temelindeki prensiplerle ortaya konur. Sosyal sözleşmenin olmadığı doğa durumunun (state of nature) temel özelliği ise, henüz hakların kurulmamış olmasıdır. Bu yüzden bir anarşi veya doğa durumu halinde bireyler arasında gönüllü mübadele (voluntary exchange) ve anlaşma (agreement) olması sözkonusu değildir. Çünkü hakların yokluğunda, hangi mülkiyete kimin sahip olduğu açık değildir. Hakların açık olarak kurulduğu ve doğa durumundan sözleşme ortamına geçildiği durumda ise bu haklar çerçevesinde bireylerin anlaşma ve gönüllü mübadeleyi gerçekleştirebilmesi imkan dahiline girmektedir (Holcombe, 1994:34-35).

Ancak bu aşamada tüm toplum üyelerinin devlete meşruluk kazandırma noktasında oybirliği ve rızalarını sağlamaya yönelik iradeleri mevcut iken, kabul edilen ilke ve prensiplerin altına imzaladıkları bir belge, bir metin ve bir somut kurallar dizisi sözkonusu değildir. Bu anlamda sosyal sözleşme daha çok devletin niçin ve neden meşrulaştırıldığına gerekçelerini ortaya koymaya çalışır ve sosyal sözleşme teorisi bu yönüyle soyut bir kavram olmaktan öteye geçmez.

Soyut sosyal sözleşme anlayışının ortaya koyduğu yaklaşım, oybirliği temelinde somut bir toplum düzeninin ortaya konulmasında esas olarak önemli bir temel oluşturmaktadır. Bu açıdan Kamu Tercih açısından, toplumsal oybirliği için "gönüllü mübadele" (Voluntary Exchange) kavramı son derece önemlidir. Çünkü bir devlet yaklaşımı olarak gönüllü mübadele görüşü benimsendiğinde, vatandaşların tabiyetinde olmaya razı oldukları devletin doğasının ne olduğunu sormak da mantıklı hale gelir (Buchanan, 1980b: 4).

Kamu Tercih ve Anayasal İktisat perspektifinden baktığımızda, sözkonusu somut toplum düzeninin sağlanmasının hukuk devleti, anayasa, kanunlar ve sınırlı devlet anlayışı kapsamında yerine gelmesi beklenmektedir. İşte devlet açısından vurgulanması gereken husus, devletin varlığı ve meşruiyetini somut anlamda bu kanun ve kuralların tam olarak uygulanmasından almasıdır. Dolayısıyla Kamu Tercih teorisinin devlete yüklediği fonksiyonlar sınırlı sorumlu, hukukun üstünlüğünü kabul eden, anayasal bir devlet anlayışıyla örtüşmektedir ve kurallar düzeninin ilk ve temel somut belgesi anayasadır.

Bu açıdan baktığımızda akla gelen soru anayasasının kurallar düzeni açısından nasıl şekillendirilmesi gerektiğidir. Bugün gelişmiş demokratik ülke anayasalarında genel olarak temel ve siyasal hak ve özgürlüklere yer verildiğini görmekteyiz. Diğer taraftan yine kişiye sıkı sıkıya bağlı ve ayrılmaz bir parçası niteliğinde olan ekonomik hak ve özgürlüklere ise ya yer verilmediği ya da sınırlı olarak yer verildiği görülmektedir. Kamu Tercih Ve Anayasal İktisat Teorisinde ise temel ve siyasal hak ve özgürlüklere ek olarak ekonomik hak ve özgürlüklere de yer verilmesi olmazsa olmaz koşulunun bir parçasını oluşturmaktadır.

Bu sebeple teori açısından anayasalar şu üç kategoriye mutlaka bünyesinde barındırmak durumundadır; (1) Temel hak ve özgürlüklerin belirlenmesi, (2) siyasal hak ve özgürlüklerin belirlenmesi, (3) ekonomik hak ve özgürlüklerin belirlenmesi.

### 3-) Varsayımları

Kamu Tercih, kolektif veya piyasa dışı karar alma konusunda iktisadi araç ve metodların kullanıldığı ve uygulandığı politik bir *perspektifi* yansıtır. Ancak Buchanan'ın da işaret ettiği gibi iktisadi araç ve metodların uygulanmasından doğan bu *perspektifin* ne olduğunun açıklanması ile tanım açıklık kazanabilecektir. Buchanan'a göre bu perspektifin iki önemli unsuru bulunmaktadır. Birinci unsur bireylerin çıkarları peşinde koştuklarına ilişkin "davranışsal varsayım"dır. Bu varsayım çoğu zaman *homo economicus* önermesine dayanmaktadır. İkincisi, içerisinde bireyin çıkarlarını geliştirmek için çabaladığı kurumsal çevre ile ilgili varsayımdır. İktisat biliminde, içerisinde bireylerin çıkarlarını geliştirmek için çabaladığı kurum, *piyasa* ve *mübadele* sürecidir. Buchanan bu mübadele sürecini "catalaxy" olarak adlandırmaktadır. Buchanan'ın politik kurumlar yaklaşımında ise içerisinde bireysel çıkarların elde edilmesi için mübadelede bulunan piyasa sürecinin yerini, içerisinde yine bireysel çıkarların elde edilmesi için mübadelede bulunan *politik süreç* almaktadır (Mueller, 1993a: 404).

Yukarıdaki tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere Kamu Tercih'nin temel davranışsal varsayımı, ekonomide olduğu gibi, insanın rasyonel ve fayda maksimizasyoncusu olduğudur. Bu yönüyle kamu tercihi, politik felsefe akımı içerisinde Thomas Hobbes ve Benedict Spinoza, politika

bilimi içerisinde ise James Madison ve Alexis de Tocqueville'den etkilenmiştir (Mueller, 1993b: 447).

1896 yılındaki çalışmasında iktisatçıların, iyiliksever despotun bir mensubuymuş gibi politik tavsiyelerde bulunmak yerine, politik kararların alındığı yapıyı incelemelerini tavsiye eden Knut Wicksell, Kamu Tercihinin de varsayımlarını oluşturan 3 temel konu üzerinde durmaktadır. Bunlar, metodolojik bireycilik, homo economicus ve politik mübadeledir (Buchanan, 1993: 387).

### a-) Metodolojik Bireycilik (methodological individualism)

Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisinin ilk varsayımı metodolojik bireyciliktir (methodological individualism). Buchanan ilk varsayımın önemini şöyle ifade etmektedir; "Sadece ve sadece bireyler tercihte bulunur ve faaliyet gösterirler, kolektif oluşumların bu şekilde tercihte bulunması ve faaliyet göstermeleri söz konusu değildir. Kolektif oluşumları birey yerine koyup, bunların birey gibi tercih ve davranış kalıpları içerisinde hareket ettiğini varsayan analizlerin kabul edilen bilimsel kurallar kapsamında yeri olmayacaktır" (Buchanan, 1989: 61).

Kamu Tercih Teorisi metodolojik olarak bireycidir. Partiler, eyalet veya devletler gibi organik birimlerden ziyade, tercihte bulunan, faaliyet ve eylem içinde bulunan bireyler temel birim olarak belirlenmiştir. Bu yönüyle Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi bir anlamda "Politikanın Bireysel Teorisi" olarak da adlandırılmaktadır (Buchanan, 1999: 48).

Buchanan ve Brennan'a göre, iktisat teorisindeki bireyin ille de kişiselleştirilmiş anlamda bir çıkar gütmesi gerekmemekte, bireyin farklı kesimlerin çıkarlarını da temsil edebileceği ve temsil ettiği çıkarları maksimize etmeye çalıştığı varsayılmaktadır (Brennan and Buchanan, 1984: 384-385).

Hayek, gerçek bireycilikle sahte bireycilik arasındaki farkı şu şekilde açıklamaktadır (Hayek, 1952: 3) "*Gerçek bireycilik, beşeri ilişkilerde ortaya çıkan düzeni kişisel eylemlerin öngörülmemiş, önceden tahmin edilemeyen bir sonucu olarak kabul eder. Sahte bireycilikte ise bu düzen insanlar tara-*

*findan bilinçli ve planlı olarak düzenlenir. Yani her iki bireycilik anlayışında bireysel aklın farklı bir yeri bulunmaktadır”.*

### b-) Fayda Maksimizasyonu

Bir ekonomi teorisi olarak bu kavrama 18. yüzyıl klasik ekonomistleri yer vermiş ve önemli katkı yapmışlardır. Bu kavram, kanun ve kurumlar çerçevesinde, kendi kişisel çıkarlarına hizmet eden fertlerin aynı zamanda da bilmeden toplum çıkarlarına hizmet ettikleri önemli keşfini yapan klasik iktisatçılara aittir (Buchanan, 1986: 24). Kamu Tercih Teorisinin başlangıç varsayımlarından biri olarak bireyler, fayda maksimizasyonu olarak değerlendirilerek, kendi fayda fonksiyonları doğrultusunda tercihte bulunan kişiler olarak tanımlanır (Buchanan, 1999: 48).

Kamu Tercih Teorisi'ne göre; bireyler, kamu ekonomisinde karar alma sürecinde, özel ekonomideki davranış motivasyonunun bir benzerini rasyonel seçimler yaparak gösterir ve faydalarını maksimize edecek tercihlerde bulunurlar. Kısaca özel ekonomide olduğu gibi kamu ekonomisinde de “Homo Economicus” yani “Özel Çıkar Maksimizasyonu” ilkesi geçerlidir. Bu açıdan, Kamu Tercih Teorisi, kamu ekonomisinde temel amacın “kamu çıkar”ı veya “toplumsal çıkar”ı maksimize etmek olduğu düşüncesini reddeder. Özetle söylemek gerekirse, “maximand” ilkesini seçmenler açısından “Fayda Maksimizasyonu”, siyasal partiler açısından “Oy Maksimizasyonu”, bürokrasi açısından “Bütçe Maksimizasyonu”, çıkar ve baskı grupları açısından “Rant Maksimizasyonu” peşinde koşmaları çerçevesinde değerlendirebiliriz (Aktan, 2000: 103-104).

### c-) Politik Mübadele

Buchanan, 19. yüzyıl içerisinde yer verilen bir kavram olarak katalaktik (catallactics) kavramının bir “mübadele süreci”ni (exchange) ifade etmek üzere kullanıldığını belirtir. Daha yakın zamanda ise Hayek daha geniş bir çerçevede; bir mübadele süreci, değişim, anlaşma ve sözleşmeyi kapsayacak şekilde “katalaksi” (catallaxy) terimini önermiş ve bu geniş kapsamıyla kelimenin Yunan dilindeki orijinal anlamını daha iyi ifade ettiğini belirtmiştir (Buchanan, 1986: 20).

Kamu Tercih Teorisi'ne göre devlet bireyler tarafından oluşturulan bir kollektif organizasyon olarak görülmekte ve politika kompleks bir mübadele süreci olarak değerlendirilmektedir. Bu kompleks mübadele sürecinde bireyler kendi başlarına veya özel olarak etkili bir şekilde yerine getiremeyecekleri kollektif nitelikli istek ve amaçlarını yerine getirme arzusundaırlar. Ekonomik malların mübadelesindeki bu basit katalaktik bakış açısı politika ve politik düzen konusundaki sözleşmeci yaklaşıma dayanmaktadır (Buchanan, 1988: 136). Bu açıdan ilk bakışta, iktisat ile yönetim biçimi, piyasa ile devlet, özel sektör ile kamu sektörü arasında doğrudan bir bağlantı olmadığı düşünülse bile, siyasal sürece katalaktik yaklaşımla bir mübadele olarak bakıldığında aradaki bağlantı açıkça ortaya çıkmaktadır (Buchanan, 1986: 20-21).

Buchanan bu görüşü şu şekilde açıklamaktadır (Buchanan, 1987b: 307); “Gerek piyasalarda ve gerekse politikada, bireylerin ekonomik çıkarlarını pozitif değerdeki malların seçimi oluşturur. Fakat piyasalar esasen mübadele kurumlarıdır. Bireyler piyasaya bir malı diğer bir mal ile mübadele etmek amacıyla girer. Politika da bireyler arasında karmaşık bir mübadele yapısıdır ve bu yapı içerisinde bireyler, piyasadan etkin bir biçimde sağlayamadıkları bazı özel amaçlarını kollektif olarak sağlamaya çalışırlar. Bireysel çıkarın mevcut olmaması halinde başkaca bir çıkar da söz konusu değildir. Piyasada bireyler elmalarla portakalları mübadele ederler, politikada ise bireyler tüm kollektif ihtiyaçlarını tatmine yarayacak mal ve hizmetler ile bunların maliyetlerine yapacakları katkı payları arasında bir mübadelede bulunurlar”.

### B-) Anayasal Mali Reform

Kısaca ifade etmek gerekirse, Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisinin Mali Anayasa yaklaşımı, 18. yüzyıl klasik liberal akımının ‘mali ihtiyat’ anlayışı’ni kabul ederek, esas itibariyle teorik iktisadın oldukça detaylı analitik araç ve metotlarını, devlet sektörü, siyasal alan ve kamu ekonomisi için kullanmakta ve teorik iktisattaki bireysel yaklaşımın benzerini, kamu sektörüyle çeşitli şekillerde ilişkisi olan bireylerin davranışlarına uygulamaktadır. Kamu sektörüyle bir veya birden çok şekilde ilişkisi olan kişiler ise; seçmenler, devlet yönetimine aday olanlar, seçilmiş temsilciler, bürokratlar, siyasal parti yönetici ve üyeleridir (Buchanan, 1999: 48).

Devletin ekonomik hak ve yetkileri ile görev ve sorumlulukları belirlendikten sonra, Ekonomik Anayasanın oluşturulmasında dikkate alınacak en önemli hususlardan bir tanesi mali hesabın(bütçe) iki yönüyle (vergiler ve harcamalar) ilgili kararların *politik süreç* içerisinde alındığının göz önünde bulundurulması ve her iki yönün de birlikte değerlendirilmesidir (Buchanan, 1991b: 34).

Vergilerin kimlerden ve nasıl alınacağına ayrıntılı olarak düzenlenmesinin yanı sıra, harcamaların kimler için ve nasıl yapılacağına dair düzenleme bu açıdan büyük önem arz etmektedir. Bu durum toplanan vergilerin bazı özel çıkar gruplarına veya bazı bölgelere yarar sağlayan projeleri finanse etmede kullanılabilmesi açısından ele alınmalıdır. Bunun için harcama ilkelerinin de anayasal kurallarla düzenlenmesi gerekmektedir.

Genel olarak ifade edecek olursak, Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisinin mali anayasa anlayışı içerisinde, bir "politik anayasa"nın yanı sıra, bir "ekonomik anayasa"ya da yer verilmesi, anayasada harcama, vergi, para arzı, borçlanma, gelir dağılımı, dış ticaret ve benzeri konularda ilgili hükümlerin yer almasını sağlayacaktır. Bu hükümlerin temel amacı ise hükümetlerin bu alanlarda keyfi müdahalelerini önlemektir. Teoriye göre, bir anayasal mali reform sonucunda oluşturulacak Mali ve Ekonomik Anayasa ile bir yandan gelecek ile ilgili belirsizlik ve risk unsurlarının azalması, diğer yandan da bireyin ekonomik özgürlüğün güvence altına alınması amaçlanmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında anayasal mali reform önerilerini şu başlıklar altında verebiliriz;

### 1-) Anayasal Vergi Reformu ve Vergileme İlkelerinin Belirlenmesi

Buchanan'a göre bir ülkede etkili bir vergi reformundan söz edebilmek için, vergi sisteminin ancak anayasal bir çerçevede tartışılabilmesi gerekliliği bulunmaktadır. Bu, vergilemenin temel yapısının, vergi paylarının bireyler ve gruplar arasındaki dağılımının, bireylerin davranış ayarlamalarının sürekli kurallar ve tedbirler gibi tanımlanan yürürlükteki bir vergi yasasının parçası olarak düşünülmesi gerektiğini belirtir (Buchanan, 1978: 108).

Buchanan, ideal olarak kabul edilebilecek bir vergi sisteminde reformdan bahsedilmezken, ideal olmayan, çarpık ve adaletsiz bir vergi sisteminde, ideali elde etmeye yönelik her düzenlemenin bir reform olarak değerlendirilebileceğini ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi reformunun içermesi gereken konuların ilki bu kapsamda düşünülmelidir. Örneğin vergi sistemindeki yasal boşlukları doldurmaya yönelik düzenlemeler ideal ve etkin bir vergi sistemini oluşturma açısından bir reform olarak değerlendirilebilir. Çünkü yasal boşluklar sadece etkinlik ve verimliliği azaltmak ve ekonomik dengeler arasında adaletsizlik yönünde ayrımcılık yapmakla kalmaz, aynı zamanda mali zaafiyete yol açarak dikey adaletin genel kurallarının da çiğnenmesine yol açar. Örneğin en yüksek gelir grubuna dahil vergi mükelleflerinin tamamına yakınının gelirlerinin yasal boşluklardan yararlanarak vergisel alanın dışına çıkarılması bunun en önemli göstergesidir (Buchanan, 1980a: 33).

Vergi reformunun içermesi gereken konulardan ikincisi aşırı vergi yükü ve bunun sonucunda ortaya çıkan toplumsal kayıptır. Buchanan-Brennan'a göre vergi ile ilgili yasal boşluklardan yararlananların boyutu ile bu boşlukların yol açtığı aşırı vergi yükü ve toplumsal kayıpların boyutu arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır (Buchanan, 1980a: 34).

Vergi reformunun içermesi gereken konulardan üçüncüsü yüksek vergi oranlarının düşürülmesi ve dar tabanlı vergilerin geniş tabanlı hale getirilmesine ilişkindir. Bu açıdan vergi reformunu ve vergi mükelleflerini 3 farklı gruba ayırarak inceleyebiliriz; 1-) azalan vergi ödemeleri ve artan faydalar, 2-) artan vergi ödemeleri ve değişmeyen veya artan faydalar, 3-) artan vergi ödemeleri ve azalan faydalar.

Birinci grubun üyelerinin kaynakları vergilendirilmeyen alanlara doğru kaydırmaları gerekliliği bulunmamaktadır. Çünkü bu grup üyelerinin vergi tabanının genişlemesinden bir kaybı olmadığı gibi, vergi oranlarının düşmesinden dolayı bir kazançları bulunmaktadır. 2. ve 3. grubun üyeleri ise vergi tabanının genişlemesinden dolayı daha fazla vergi ödemektedirler (Buchanan, 1987a: 31).

Vergi reformunun içermesi gereken konulardan dördüncüsü vergi oranının yapısına ilişkindir. Buchanan'a göre artan oranlı vergileme bireyler

arasında daha eşit bir gelir dağılımına sebebiyet verdiği gerekçesiyle haklı gösterilebilir. Ancak sadece artan oranlı vergilemenin reel gelirin yeniden dağılımını sağlayacağı ifadesi yanlıştır. Bu varsayım ancak mali sistemin diğer yönü olan harcamalar hakkında bahsedilen varsayımlarla birlikte değerlendirildiğinde doğruluk kazanabilir. Bireylerin kamu harcamalarından sağladıkları ortak fayda birbirine hemen hemen eşit veya eşite yakınsa, bu durumda artan oranlı vergilemenin daha eşit bir dağılıma yol açtığı söylenebilir. Fakat bu durum aynı şekilde nispi vergiler için de sözkonusudur (Buchanan, 1960: 19).

Devlet harcamalarının önemli bir kısmı zengin sınıfın mülkiyet haklarının korunmasına tahsis ediliyorsa, bu durumda artan oranlı vergi sistemi bile mali sistemin artan reel gelir eşitsizliğini önleyemez. Diğer taraftan, faydalar tamamen fakirlik yardımı, işsizlik tazminatı gibi sosyal hizmetler türünden ise bu durumda regressiv oranlı vergi sistemi, yeniden dağıtıcı mali sistemin daha iyi bir parçası olabilir. Düşük gelir gruplarının faydasına yapılan kamu harcamaları, aynı veya hatta daha da düşük gelir gruplarının vergileriyle tahsis edilmiş olabilir (Buchanan, 1960: 20).

Vergi reformunun içermesi gereken ve ilk dört konu ile doğrudan bağlantılı olan beşinci husus ise vergileme ilkelerinin anayasada açık ve net bir şekilde yer almasıdır. Bu kapsamda anayasal vergi reformuna temel teşkil edecek vergileme ilkeleri aşağıdaki kapsamda yer alabilir.

#### a-) Kanunilik İlkesi

Bu ilke, Anayasa Hukuku açısından olduğu gibi Vergi Hukuku açısından da temel bir kural olarak önem arz eder (Atar, 1991: 2). Bu ilkeye göre vergiye ilişkin tüm davranışlar kanuni gerekçeye dayanmak zorundadır. Kanunilik ilkesi kamusal güce dayalı bütün yükümlülükleri kapsar. Bir başka deyişle, verginin yanında, resim, harç ve benzeri yükümlülükler ilkenin kapsamındadır (Kaneti, 1989: 37).

Mali yükümlülüklerin kanunla konulması yanında, değiştirilmesi ve kaldırılması da kanunla yapılır. Vergilerin kanuniliği ilkesi ile mali yükümlerinin keyfi ve takdiri uygulanmasının önlenmesi amaçlanmıştır. Vergileme yetkisinin ulusun temsilcisi

olan yasama organınca kullanılması temsili demokrasinin bir gereği olarak görülmekte ve halkın kendi iradesiyle kendisini vergilendirmesi anlamını taşıdığı belirtilmektedir (Bayraklı ve Sezer, 2000: 160).

Diğer alanlarda olduğu gibi, vergileme alanında da kanunilik ilkesinin önemli sonuçları bulunmaktadır. Bu açıdan “Kanunsuz Vergi Olmaz” ilkesinin doğal olarak ortaya koyduğu sonuçları şu maddeler altında özetlemek mümkündür.

Verginin Kanunla Konulması, Değiştirilmesi ve Kaldırılması: Verginin kanunla konulması ilkesinin doğal uzantısı olarak, verginin yine kanunla değiştirilmesi veya kaldırılması önem arz etmektedir. Bu yetkinin de yasama organına ait olduğu açıktır. Dolayısıyla yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlem ve tasarrufla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur. Aynı şekilde yargı organlarının da kıyas yolu ile veya başka şekillerde vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri bulunmamaktadır.

Geriye Yürümezlik: Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi hukuk devleti kavramının hukuکی güvenlik ilkesi açısından önemlidir ve bu ilke vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmaması, vergi kanunlarının ancak o dönemle ilgili olarak uygulama alanı bulması ve geçmişe nüfuz etmemeleri gereğini ifade eder (Öz, 2004: 58). Yani kişiler gelecekle ilgili planlarını yürürlükte olan vergi kanunlarına göre yaparlar. Sonradan çıkarılan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenini sarsar (Yılmaz, 2003: 199).

Kanunsuz Yorum Yasağı: Vergide kanunilik ilkesi geçerli olduğuna göre, yorumun da kanun sınırları içinde yapılması gerekir. Yani kanunla belirlenmiş olmadıkça kıyas, boşluk doldurma, hukuk oluşturma gibi yorum halleri işletilemez. Ancak yorumun sonuçları olan daraltıcı veya genişletici yorum halleri vergilerin kanuniliğine ters düşmemektedir.

Kıyas ilkesi özel hukuk ve kamu hukuku açısından değişik şekillerde uygulanmaktadır. Örneğin, medeni hukuk, ticaret hukuku alanında kıyas geçerli bir ilke olduğu halde ceza hukuku ile vergi hukukunda kıyasa yer verilmemektedir. Buna kısaca “kıyas yasağı” da denilmektedir (Tuncer, 1999: 15).



Vergi Hukukunda İrade Özgürlüğüne ve Sözleşmeye Yer Verilmemesi: Vergilendirmede, kanuna aykırı olarak veya kanun sınırlarını aşarak verginin tarafları arasında irade özgürlüğü ve sözleşmeler yapılamaması esastır. Türk vergi hukukunda bunun bir istisnası olarak vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada uzlaşma yolu ile çözülebilmesi benimsenmiştir. Böylece sınırlı da olsa vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmiştir.

Yürütme Organının Takdir Yetkisinin Bulunmaması: Bilindiği üzere takdir yetkisi, serbestçe karar alma ve hareket etme yetkisi olup, yürütmenin, kanunilik ilkesine uyarak içeriğini serbestçe belirlemesidir. Bu yönüyle takdir yetkisi, bağlı yetkiden tamamen farklıdır. Zira bağlı yetkide, idarenin bir yetkiyi kesinlikle kullanması veya hukuk kuralının idareye hareket biçimini göstermesi hali vardır.

Bilindiği üzere, “verginin kanuniliği ilkesi” ile vergi hukukunda “yasal idare ilkesi” birbirine sıkı bir biçimde bağlıdır. Yasal idare ilkesi, hukuk devletinin bir unsurunu oluşturduğu kadar, idare hukukunun da temel taşlarından biridir. İdare hukukunda yasal idare ilkesi, idarenin anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici idari işlemlere uygun davranması anlamına gelir. Bu ilke özellikle vergi hukukunda daha çok kendini gösterir. Dolayısıyla yasal idare ilkesi özel, bireysel ve subjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel ve nesnel (objektif) nitelikteki vergi yasalarına uygun olarak yapılmasını gerektirir (Saygılıoğlu, 1986: 57).

### b-) “Temsilsiz Vergileme Olmaz” İlkesi

“Temsilsiz vergileme olmaz” ilkesi, vergilerin kanunla konulması zorunluluğu olarak anayasalarda da yer almış olup, vergilendirme yetkisinin kural olarak yasama organına ait olduğunu ifade eder (Doğrusöz, 2000: 136).

Tarihte ilk demokrasi savaşımı mutlak iktidarların mali alanlardaki baskılarına ve keyfi tutumlarına bir tepki olarak başlamıştır. Halk temsilcilerinden oluşan parlamentolar ilk yetkilerini vergilendirme konusunda almışlardır. Böylece Parlamentoların onayı olmaksızın vergi alınamayacağı (temsilsiz vergi olmaz) kuralı, batı demokrasilerinin temel anayasal ilkelerinden biri olarak kabul edilmiştir (Çağan, 1980: 131).

### c-) Genellik İlkesi

Genellik ilkesi bir toplumda yaşayan bireyler arasında cinsiyet, dil, ırk, siyasi ve dini düşünce ve milliyet ayrımı gözetmeksizin, *herkesin* anayasada ve vergi kanunlarında belirtilen “vergi konusu” ile bağlantılı olarak vergi yükümlüsü olması ve vergisini ödemesidir. Diğer bir anlamda ise genellik ilkesi vergi sisteminde hiçbir kişi ya da kesime vergi imtiyazları (istisna, muafiyet vb.) tanınmamasıdır (Aktan, 2001a: 136-137).

Vergi sisteminde vergilerin ödeme gücünü yansıtan tüm kaynaklardan değil de bir ya da birkaçından alınması genellik ilkesine uymayan bir durumdur. Genellik ilkesi olarak belirtilen durumların dışında kalan uygulamaları genellik değil, “*özellik ilkesi*” kapsamında değerlendirmek mümkündür. Diğer bir deyişle genellik ilkesi geniş anlamda, vergi ve harcama programlarının uygulanmasında herhangi bir kişiye ya da kesime özel ayrıcalıklar sağlanmaması anlamına geldiği için, “*özellik ilkesi*” genellik ilkesinin zıddı bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (Aktan, Saraç ve Dileyici, 2001b: 38).

Genellik ilkesi fark gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet veya harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlamaktadır. Burada “*herkes*” ibaresi ile, toplumda yaşayanların tümünün değil, mali gücü (vergi ödeme gücü) olanların vergi yükümlüsü olması gerektiği ifade edilmek istenmektedir (Öz, 2004: 64). Bu anlamda genellik ilkesi, ödeme gücüne sahip olan herkesin geliri, serveti veya harcamaları üzerinden vergi ödemesi nedeniyle gerçekleşmektedir. Vatandaş arasında dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve dini düşünce vb. ayrımlara dayanılarak vergilendirilmeye gidilmesi bir yandan “genel vergilendirme” ilkesine, diğer yandan da “vergilendirmede eşitlik ilkesi”ne ters düşer (Başaran, 2002: 69).

Anayasal İktisat perspektifinden konuya bakan Buchanan da, özellikle Hayek’ in çalışmalarında vurguladığı ve özgür bir toplum için gerekli gördüğü “genellik ilkesi” üzerinde durmaktadır. Buchanan’a göre eğer vergileme ve harcama üzerine anayasal bir sınırlama getirilecek ise, bu genel olmalı ve bir ayrımcılık söz konusu olmamalıdır. Toplumu oluşturan bütün gruplar ve sınıflar arasında kesinlikle bir ayrımcılığa gidilmemelidir (Sağbaş ve Odabaş, 2004: 119).

Kanunların genelliği ilkesi anayasaya eşitlik ilkesi ile birlikte yansır. O halde, bu iki ilke birlikte değerlendirilmelidir. Çünkü vergilendirmenin genelliği ilkesi verginin eşitliği ilkesinin sağlanmasında bir ön koşuldur. Eşitlik ilkesi dikey ve yatay eşitlik ilkesi olarak ikiye ayrılmakta olup, dikey eşitlik ilkesi vergi konuları itibarıyla farklı gelir ve servet durumuna sahip olan ve farklı harcama eğilimleri olanların farklı miktar vergi ödemeleridir (Aktan, 2001a: 135). “Yatay eşitlik ilkesi” ise eşitlerin eşit şekilde muamele görmesini ifade eder ve devletin cebri vergi almasını sınırlayabilecek bir vergi yapısının özelliklerinden birini oluşturur. Yatay eşitlik konusunda karşılaşılan sorunlar, genelde politik amaçlarla belirli kişilere ayrıcalık tanıyan muafiyet ve istisnalar gibi vergi imtiyazlarının varlığından kaynaklanmaktadır (Gerçek ve Yüce, 1998: 11).

Belirli karşı çıkışlar dışında, özel sektöre göre daha iyi ve verimli şekilde sağlanabilecek bazı mal ve hizmetlerin devlet tarafından üretilebileceği gerçeği genel kabul görmektedir. Bu mal ve hizmetlerin devlet tarafından üretilmesi de devletin varlığının esasını oluşturmaktadır. Bu mal ve hizmetlerin üretilmesi için ise vergileme veya benzer bir yolla finanse edilmesi bir gereklilik olmaktadır. Vergileme devletin zorlama kapsamındaki faaliyetlerinden biri olarak, kaynakların ve dolayısıyla da satın alma gücünün kişi veya gruplardan devlete transferini içermektedir. Bu noktada açıklığa kavuşturulması gereken konu vergilemenin “kanun önünde eşitlik ilkesi”ni yerine getirmek üzere hangi kural ve hükümlere göre konulması gereğidir (Buchanan, 1977: 245).

Kanunilik ilkesinde olduğu gibi vergileme açısından genellik ilkesinin de önemli sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçlar şu noktalar etrafında toplanmaktadır;

Özellik Uygulamalarına Yer Verilmemesi: Sadece belirli kişi veya grupları kapsayacak biçimde vergi konulması genellik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Bu tür uygulamalar özellik ilkesinin bir sonucu olduğu için genellik ilkesini ihlal etmektedir (Bellek, 1997: 72).

Vergi Yükünün Dikkate Alınması: Ödeme gücüne sahip olmayanlar dışında kalan vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükünün, çeşitli vergi imtiyazları

sonucunda, belirli kişi, grup veya sektörler üzerinde yoğunlaştırılması, bu ilkeyle bağdaşmamaktadır (Taş, 2000: 276).

#### d-) Belirlilik İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesinin bir alt ilkesi olarak düşünebileceğimiz bu ilkeye göre, vergi kanununun vergi ile ilgili temel özellikleri, yani tüm ana öğeleri içermesi gerekir. Bir verginin kanun ile konulmuş sayılması için verginin konusu, vergi mükellefi, verginin matrahi, vergi oranı ve verginin alınma zamanı gibi temel çerçevesinin kanunda belirlenmiş olması gerekir. Çünkü sayılan unsurlardan hiçbirisi, vergilemede keyfiliği önlemek açısından, idarenin takdirine bırakılamayacak olan unsurlardır (Kırbaç, 1995: 38). İlkenin amacı keyfi ve sınırsız uygulamaların önlenmesidir.

Bu ilke gereğince vergiler ancak bir kanun ile öngörülebilecektir. Bunun anlamı ise bir vergi kanununun içermesi gereken tüm esasları hükme bağlamış olmasıdır. Belirlilik ilkesi mükelleflerin hangi işlemler dolayısıyla, ne şekilde, nerede, ne zaman ve ne kadar vergi ödeyeceklerini bilmelerini gerektirmektedir (Saraçoğlu, www.dergi.iibf.gazi.edu.tr/pdf/1306.pdf, 2004).

#### e-) Zorunluluk İlkesi

Yine verginin kanuniliği ilkesinin bir alt ilkesi olarak düşünebileceğimiz bu ilkeye göre, yasal koşulların varlığı halinde, vergilendirme yetkisinin kullanılması olanağı doğmakta ve bu yetkinin kullanılması devlet için bir ödev haline gelmektedir. Bu ilkenin sonucu olarak, devletten vergiyi toplama görevini yerine getirmesi mutlak olarak istenmektedir (Gülşen, 1998: 19).

Devletin kamu hizmetlerinin maliyetini karşılamak amacıyla egemenlik gücüne dayanarak vergileri toplaması sonucu, devlet ile kişi arasında mali nitelikte bir ilişki kurulmuş olur (Tikveş, 1982: 31). Çağdaş demokrasilerde, devletin kendisini doğrudan ve en güçlü bir biçimde hissettirdiği alan diyebileceğimiz mali alan ve mali ilişkiler, vergileme ve harcama kavramlarıyla yakından ilgilidir. Devlet bu alanda kanun çıkarıp, zorunluluk ilkesine uygun davranmak durumundadır (Savaş, 1991: 333).

## f-) Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Geriyeye doğru vergileme, kanuni düzenlemelerle gelir, servet, harcama ve diğer kaynaklar üzerinden alınmakta olan vergilere geçmişe yönelik olarak daha sonra ilave bazı yeni vergiler konulması ya da daha önce yürürlükte olan vergilerin oranlarında geçmişe yönelik olarak artışlar yapılması anlamına gelmektedir (Aktan ve Gencel, 2003: 2).

Vergi kanunlarının geriye yürütülmemesinin en önemli ilkeleri olarak, ‘hukuk devleti’, ‘hukuki güvenlik’ ve ‘vergilemede belirlilik’ ilkeleri gösterilmektedir. Kişilerin ekonomik ve ticari yaşamları ile gelecekteki vergi yüklerini yürürlükteki vergi kanunlarına göre tahmin etmek ve düzenlemek istemeleri karşısında, sonradan bir vergi kanununun çıkarılarak vergi borcunun geçmiş dönemleri kapsayacak şekilde genişletilmesi bireylerin hukuki güvenliklerini sarsabilir. Bu durum mükelleflerin öngöremeyeceği bir durum olduğundan, ekonomik istikrarı etkilemesi de sözkonusu olabilir.

Geriyeye doğru vergilemeden söz edebilmek için şu şartlardan herhangi birisinin gerçekleşmiş olması gerekir:

--Yürürlükte olan bir vergi ve mali yükümlülüğe ilave ek vergi ve mali yükümlülük getirilmesi ve bu verginin daha önceki mali yıllarda elde edilen gelir, servet ve harcamalara uygulanması; Örneğin, uygulanmakta olan şahsi gelir vergisine ek olarak “ek gelir vergisi” adı altında bir vergi konulması ve bu verginin daha önceki yıllarda elde edilen gelirler (kazançlar ve iratlar) üzerinden alınması.

--Önceki yıllarda yürürlükte olan vergi ve mali yükümlülüklerin oranlarında artışlar yapılması ve vergi yükümlülerinden ek olarak hesaplanacak vergileri ve mali yükümlükleri ödemeye zorlanması; Örneğin, önceki yıl gelirleri üzerinden yüzde 25 oranında alınan bir düz oranlı gelir vergisinin, yeni çıkarılan bir yasayla yüzde 30 oranına yükseltilmesi ve aradaki yüzde 5 farkın ödenmesinin talep edilmesi. Önemle belirtelim ki, geriye doğru vergilemeden söz edebilmek için mutlaka daha önce yürürlükte olan bir vergi yasasının mevcut olması gerekir (Aktan ve Gencel, 2003: 2).

## g-) “Vergilemeden Harcama Olmaz” İlkesi

Vergilemeden harcamak, kamu harcamalarının vergi dışı finansman kaynakları ile karşılanmasıdır. Yani devletin yaptığı harcamaları borçlanma ve para basma vasıtasıyla karşılaması anlamına gelir. Vergilemeden harcama olmaması ilkesi, devletin borçlanmaya hiçbir zaman başvurmaması gerektiğini ifade etmez. Ancak borçlanmanın sınırlarının çok net olarak ortaya konulması gereğini vurgular. Borçlanmanın yapılabileceği durumlar ise ancak savaş ve diğer olağanüstü (deprem, afet, kıtlık veya kuraklık vb.) şartların varlığında sözkonusu olur. Bu anlayış aynı zamanda 18. yüzyıl klasik liberal akımın “mali ihtiyat” savunusunu da ifade etmektedir.

## h-) Hukukilik İlkesi

Bu yaklaşımın amacı yöntemlerin veya sonuçların üzerinde bir sınırlama uygulamak değil, fakat ulaşılmaya izin verilen sonuçların yapısını sınırlamaktır. Bu amaç, mali işlemlerden doğacak sonuçların eskiden beri bilinen “hukuka uygunluk” kuralına uyularak gerçekleştirilmesini öngörür.

Vergileme işleminin kanunlarla belirlenen kurallara göre gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği değil de hukuka uygun olup olmadığı sözkonusu olduğunda hukukilik kavramı önplana çıkmaktadır. Kanunlara uygun olarak gerçekleştirilen vergileme her zaman genel hukuk kurallarına uygun olarak gerçekleştirilmiş sayılamaz. Diğer bir ifadeyle vergilemenin kanunilik ilkesine uygun olarak yapılması demek hukuka uygun olduğu anlamına gelmemektedir. Bu durum vergilemede kanunilik ilkesi yanında hukukilik ilkesini de ortaya çıkarmaktadır. Hukukilik ilkesi kanunlarla belirlenmiş vergileme kurallarının genel hukuk kurallarına uygun olmasını ifade etmektedir. Bu anlamda hukukilik ilkesi, kanunilik ilkesinin üstünde ve kanunilik ve adalet ilkesini de kapsayan ve içine alan bir *çerçeve kavram* olarak karşımıza çıkmaktadır (Gültekin, 1998: 7-8).

Hayek 1960 yılında yazmış olduğu *Özgürlüğün Anayasası* (The Constitution of Liberty) adlı eserinde gelir vergisinin artan oranlı yapısını eleştirmiştir. Artan oranlılık yerine düz oranlı vergilemeyi savunan Hayek’in bu argümanı, onun daha genel argümanı olan “hukukun üstünlüğü” (the rule of law) ile doğrudan bağlantılıdır. Hayek’e göre

düz oranlı vergileme, kanun ve kuralların genelliği ilkesinin bir sonucudur. Buna göre, toplumdaki tüm bireylerin eşit olması düşüncesine bağlı olarak, tüm kanun ve kurallar ‘*genel*’ olmalıdır (Buchanan, 1980b: 191).

Buchanan da vergi paylarının vergi yükümlüleri arasında tahsisi ile ilgili olarak, çoğunlukçu politik uygulamaların doğal eğilimlerine karşı en önemli anayasal sınırlamalardan birisinin hukukun üstünlüğü ilkesi olduğunu belirtmektedir. Buchanan’a göre hukukun üstünlüğünün bu şekilde anayasal bir kural haline getirilmesi ile vergi yükümlülüğü konusunda keyfi ayrımcılığın da önüne geçilmiş olacaktır. Hukukun üstünlüğü ilkesinin anayasal boyuta taşınması ile ekonomik niteliği olmayan ve farklı vergilendirmeye sebebiyet veren yaş, ırk, din, fiziksel özellikler gibi ayrımcı uygulamalar önlenmiş olur (Buchanan, 1998: 130).

## 2-) Denk Bütçe Uygulamasının Kabulü

Prosedürel sınırlamalar içerisinde yer alan bir öneri, anayasal denk bütçe önerisidir. Her mali yıl içerisinde kamu gelir ve giderlerinin birbirine denk olacağına ilişkin bir kuralın anayasa içerisinde yer alması önerisi esasen klasik iktisatçıların hararetle savundukları ilkelerden birisi olmuştur. Denk bütçe ilkesinin anayasal kural haline getirilmesi kamusal harcamalarda bir disiplin sağlar ve bunun bir sonucu olarak da vergi yükünde gereksiz artışları sınırlar (Aktan, Saraç ve Dileyici, 2001b: 41).

Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi yaklaşımında, olağanüstü durumlar haricinde, kabul edilen anlayış denk bütçe anlayışıdır. Buna göre devlet bütçelerinin, birey veya aile bütçelerinden bir farkı yoktur ve her ikisi arasında bir kıyaslama yapma imkanı mevcuttur. Birey ve ailelerin bütçeleri gelirlerine göre belirlenir ve sonuçta denktir. Devlet bütçelerinde de bu anlayış benimsenmekte olup, bütçe açık veya fazlalarına sıcak bakılmamaktadır. Borçlanma ise ancak olağanüstü durumlarda ve belirli sürelerde kapatılmak şartıyla söz konusu olabilmektedir.

Bütçenin anayasal olarak sınırlandırılmasının nihai amacı, savaş gibi bazı beklenmedik durumlar haricinde, bütçe açığına sebep olan harcamaların önlenmesidir. Aşırı devlet harcamaları ekonominin genel performansını olumsuz etkiler. Çünkü

kamu harcamaları sonucu özel sektörden kamuya bir kaynak aktarımı söz konusudur. Bu kaynak aktarımı hem vergiler hem de borçlanma ile olabilir. Anayasal bütçe ile hükümetin sınırsız harcama yetkisi elinden alınmakta ve borçlanma zorlaştırılmaktadır (Odabaş, 1999: 629).

Mali anayasanın bütçe denkliliği savunusuna karşı, bütçe fazlalığı ve bütçe açığının da değerlendirilmesi faydalı olabilir.

### -Bütçe Fazlasının Değerlendirilmesi

Bütçe fazlalığının oluşturulabilmesi için genel olarak üç alternatif düşünülebilir. Bunlardan birincisi, kamu harcamaları değiştirilmeden, vergi oran veya gelirlerinde bir artış sağlanmasıdır. İkincisi, vergi oran veya gelirleri değiştirilmeden, kamu harcamalarının azaltılmasıdır. Üçüncüsü, bir bütçe fazlası oluşturacak şekilde hem vergilerin hem de kamu harcamalarının bileşiminin değiştirilmesidir (Buchanan, 1991b: 98).

Buchanan’a göre, bütçe fazlalığı oluşturma çabaları vatandaşların bir kısmı veya tamamının maliyetlerini artırma yönünde doğrudan ve hızlı bir etki yapacaktır. Vergiler artırıldığında bazı kişilerin kullanılabilir gelirlerinde azalma olur. Kamu harcamaları azaltıldığında ise bazı faydalı ve önemli kamu hizmetleri sekteye uğrar. Bu şekilde uygulanan bir bütçe politikası sonucunda kaybedenler tarafında vatandaşlar yer alırken, kazananlar tarafında hiçbir şey yer almaz. Yani bir bütçe fazlası oluşturulması politikası bu yönüyle *kazanamı olmayan*, fakat *kaybedeni olan* bir uygulamadır (Buchanan, 1991b: 98).

Buchanan, bütçe fazlasının doğrudan etkilediği sonuçlardan birisinin de arzulanan cari tüketim düzeyinde azalmaya yol açması olduğunu belirtmektedir. Konuya bireyler ve devlet açısından bakılabilir. Vergilerin artırılması durumunda kullanılabilir gelirlerinde azalma olan bireylerin özel tüketimlerinde azalma olması beklenebilir. Devlet harcamalarının azaltılması durumunda ise devlet hizmetlerinin tüketiminde azalma olur. Her iki durumda da bütçe fazlası vatandaşların tükettiği mal ve hizmetlerden fedakarlık yapmalarını gerektirmektedir (Buchanan, 1991b: 98).

### -Bütçe Açıklarının Değerlendirilmesi

Bütçe açıklarının oluşturulabilmesi için de genel olarak üç alternatif düşünülebilir. Bunlardan birincisi, kamu harcamaları değiştirilmeden, vergi oran veya gelirlerinin azaltılmasıdır. İkincisi, vergi oran veya gelirleri değiştirilmeden, kamu harcamalarının artırılmasıdır. Üçüncüsü, bir bütçe açığı oluşturacak şekilde hem vergilerin hem de kamu harcamalarının bileşiminin değiştirilmesidir.

Buchanan'a göre, bütçe açıklarının en önemli sonuçlarından birisi vergilemeden harcamaya sebebiyet vermesidir. Vergilerde indirim veya harcamalarda artış ile ortaya çıkacak olan açıkta, her birinin açığa sebebiyet verme dereceleri ölçüsünde vatandaşlar arasındaki kazanç dağılımı değişecektir. Böyle bir bütçe politikası sonucunda ise görünüşte kazananlar tarafında vatandaşlar yer alırken, kaybedenler tarafında hiçbirşey yer almaz. Burada bütçe fazlası politikasından temel farklılık sadece doğrudan kazananların olması, kaybedenlerin olmamasıdır. Özet olarak bütçe açığı politikalarını *görünen olarak kaybedeni olmayan, fakat kazananı olan* bir uygulama olarak değerlendirebiliriz (Buchanan, 1991b: 99).

Açıkların gerçekte *görünmeyen olarak* dolaylı yoldan yaptığı olumsuz bir etki vardır ki, bu duruma vurgu yapan Buchanan, bu olumsuz etkinin *enflasyon* aracılığıyla olacağını ifade etmektedir. Açığın borçlanma ile karşılanmasının doğrudan sonucu, arzu edilen cari tüketim hizmetlerinin artması olacaktır. Bu sonuca, özel sektör yönüyle vergilerde indirime gidilerek, kamu sektörü yönüyle ise açığın borçlanma ile karşılanıp, elde edilen fonların kamu harcamalarının artışında kullanılmasıyla ulaşılır. İşte bu noktada açığın dolaylı etkileri gündeme gelir. Bu dolaylı etki, bugünün yaşantısıyla değil *gelecekle* ilgilidir. Açığın borçlanmayla finansmanından sağlanan bugünkü faydalar, cari arzu edilen hizmetlerin artışı şeklinde kendini gösterirken, bir dolaylı etki olarak enflasyonun sebep olduğu maliyetler gelecekte ortaya çıkar (Buchanan, 1991b: 99).

Kamu harcamalarının borçlanarak finanse edilmesi, ortaya çıkan bu yükün gelecek nesillerin sırtına yüklenmesi anlamı taşımaktadır, bu da gelecek nesillerin hem kamu hizmeti için hem de bu borçların ödenmesi için daha fazla vergi verecekleri veya vergilendirilecekleri anlamına gelmektedir.

Bütçenin anayasal olarak sınırlandırılmasının iktisadi avantajlarını en yüksek dereceye çıkarmak için, vergi sınırlamalarının da anayasal düzeyde karara bağlanması gerekmektedir. Bu gerçekleştiği takdirde hükümetin devlet gelirlerini artırmak için vergileri artırması yolu zorlaştırılmış olacaktır (Odabaş, 1999: 629).

### **3-) Kamu Harcamalarının Vergilerle Karşılanması**

Anayasal İktisat Teorisi, politikacılar ve siyasi partiler arasındaki seçim rekabetinin, siyasi iktidarın vergileme ve harcama gücünü sınırlamaya yeterli olmayacağı varsayımını kullanır. Bu varsayım geçerli olarak kabul edildiğinde reform için iki ayrı yol vardır: Birincisi, devletin vergileme ve harcama gücünün anayasal kurallarla sınırlandırılmasıdır. İkinci yöntem ise, siyasi kararların alınmasında izlenecek anayasal yöntemlerin veya kuralların değiştirilmesidir. Bu ikinci yöntem prosedürel bir sınırlama olarak kabul edilmektedir.

Siyasi karar alma ve basit çoğunluğa dayalı oylama konusunu ilk işleyen iktisatçı Knut Wicksell olmuştur. Wicksell, "yeni bir vergileme prensibi" (a new principle of taxation) geliştirmek istemiş ve bunun gerçekleştirilebilmesini de iki temel teklife dayandırmıştır. Birinci teklif, mali hesabın (bütçe) gelir ve harcama yönünü ayrı ayrı değerlendiren *genel yasama uygulama ve pratiğinin değiştirilmesine* yöneliktir. Buna göre her bir harcama kalemi, bu harcama kalemine karşılık gelen ve eş zamanlı olarak toplanacak bir vergi kalemiyle finanse edilecek ve böylece harcama kalemlerinin fayda ve maliyetlerinin karşılıklı ve eş zamanlı olarak değerlendirilmesi olanaklı hale gelmiş olacaktır (Johnson, 1991: 160-161).

Wicksell'e göre, mali uygulamaları sonuçlandıran politik bir kurum olarak devletin, aynı zamanda bu sonuçlara yön verecek normatif yargıları da belirlemesi ve tavsiye önerileri içerisinde bulunması tamamen anlamsızdır. Bu yüzden gerçek anlamda bir reform için varolan kurumsal yapıda değişiklik gereklidir. Wicksell'in burada önemli bir tesbiti, politik tercihte bulunan kurumlar ile vergileme ve harcama tercihlerini belirleyen kurumların görevlerinin birbiri yerine geçebildiğidir (Buchanan, 1979: 194).

Birinci teklife göre, Wicksell normatif öneri teklifleri ile pozitif eleştirileri biraraya getirmiştir. Wicksell'e göre bütçenin gelir ve harcama kalemlerinin ve dolayısıyla vergileme ve harcama yasalarının aynı zamanda birlikte değerlendirilmesi gerekliliği vardır. Wicksell'in önerdiği yönetsel reformun özelliği, siyasi kararların sonuçları üzerinde herhangi bir sınırlama getirmemiş olmasıdır (Savaş, 1991: 360-361). Wicksell, kolektif ve kamu sektörüne ilişkin kararların politik süreç içerisinde belirlendiğini kabul etmiştir. Bu temel gerçek yerine kolektif ve kamu sektörüne ilişkin kararların iyiliksever despot (devlet) tarafından verildiği yanlına düşen ekonomistleri ise eleştirmiştir. Wicksell'in reform önerisi mali karar almanın kurumsal yapısı ile Kamu Tercihinin kurumsal yapısı üzerinde yoğunlaşmaktadır. Oy birliği kuralı da etkin kamu kesimi kararları için normatif bir kural olarak belirlenmiştir (Buchanan, 1975: 384).

Wicksell'in ikinci teklifi ise şöyledir; vergi ve harcamaların çoğunluk lehine ayrıma tabi tutulmasını önlemek için, birleşik harcama-vergi paketlerinin yasama tarafından oybirliği ile geçirilmesi gereklidir. Yüzde yüzlük bir onay böylece mali karar almayı özel piyasadaki gönüllü mübadele mekanizmasına benzer bir yapıya kavuşturur. Çünkü özel piyasada hiçbir birey arzulamadıkları kamusal mallar için ödeme yapmaya zorlanamamaktadır. Bunun gibi, mali karar almada oybirliği mekanizmasının geçerli olması halinde, karşı oy veren bir birey vergi-harcama tekliflerini veto edebilecek ve böylece arzuladığı kamusal malların tüketimi veya ödemesine zorlanamayacaktır. Wicksell'e göre oybirliği kuralı Pareto Optimalitesini sağlayan yegane oylama kuralıdır ve oybirliğinin sağlanması halinde devlet tarafından alınan mali kararlardan toplumun tüm bireyleri fayda sağlamış olurlar (Johnson, 1991: 161).

Oybirliği kararına ulaşmanın bireyler açısından maliyetlerinin yüksekliği ve bireylerin stratejik davranışlarından dolayı Wicksell bu olasılıkları göz önünde bulundurarak nitelikli veya nispi oybirliği kuralını kabul etmiştir. Bunun oranını ise yasamanın yüzde 75-90 aralığı olarak uygun görmüştür. Bunun anlamı, her bir bireyin kendi karşı oyunun bir bütçe teklifini veto etmesi için yeterli olamayacağını ve daha büyük bir fayda elde etmek için beklemeyi sürdürmesi halinde diğer oy kullanicıların o olmadan da anlaşabileceğini bilmesidir (Johnson, 1991: 161).

Kamu Tercih Teorisi'nin, kamu maliyesinin normatif yönü hakkında Wicksellian yaklaşımın tamamlayıcısı veya bir bütünün yarısı olduğu düşünülebilir. Wicksell'in reform için kurumsal yapı değişikliği gerekliliğinin bir uzantısı olarak, Kamu Tercih Teorisi de normatif bir yaklaşım olarak, daha kabul edilebilir sonuçlar elde etmek için mali kurumların nasıl değiştirilmesi ve vergileme ve harcama süreçlerinin nasıl geliştirilmesi gerekliliği üzerinde durur (Buchanan, 1979: 194-195).

#### 4-) Vergi Oranlarının Vergi Konuları İtibariyle Ayrı Ayrı "Tek Oranlı" Olarak Belirlenmesi

Anayasal İktisat alanında çalışmalar yapan iktisatçıların büyük çoğunluğu vergi oranlarının anayasada düz oranlı (flat rate) olarak tespit edilmesini savunmaktadırlar. Düz oranlı vergileri savunanların başında Friedrich A.Hayek, James M. Buchanan ve Milton Friedman gelmektedir.

Vergi oranları ile ilgili anayasal sınırlardan başka ve onlara ek olarak vergi kanunları üzerinde de bazı sınırlamalar getirilebilir.

Buchanan ve Brennan vergi sisteminin gelir artırıcı potansiyelini sınırlayacak iki teorik seçenek önermişlerdir: 1) Vergi konusunun sınırlandırılması. Burada verginin kapsamı açık bir biçimde belirlenmek suretiyle bir sınır elde edilir. 2) Belirli bir vergi konusuna uygulanacak vergi oranlarının belirlenmesi. Sabit, artan ve azalan oranlı vergi sistemlerinin hangilerinin, hangi vergi konusuna uygulanması gerektiği, vergilerin kişisel davranışlarda meydana getireceği etkilere ve bu etkilerin toplum tarafından nasıl değerlendirildiğine göre belirlenecektir. Toplumu oluşturan fertlerin aynı vergi oranlarına tabi tutulması, siyasi iktidarın vergileme gücünü sınırlayacak kurumsal bir önlemdir (Buchanan, 1980b: 34).

Burada önemli olan bir diğer konu, vergilerin hangi sınıra kadar alınması veya maksimum bir vergi sınırının olup olmayacağı, dolayısıyla "vergi oranında sınır" ve "vergi yükünde sınır" konusudur. Maksimum vergi oranının ne olması gerektiği her şeyden önce bir "optimalite" sorunudur ve konunun subjektif nitelikte olduğunu belirtmek gerekir (Aktan, Saraç ve Dileyici, 2001b: 430-431).

### 5-) Vergi Konularının Genel İlkesine Uygun Şekilde Geniş Kapsamlı Olarak Belirlenmesi

Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisinde vergileme yetkisinin kötüye kullanımını engelleyecek önerilerden birisi de vergi konularının önceden anayasa içerisinde açık olarak belirlenmesidir. Gerek tarihsel tecrübeler, gerekse günümüzde demokratik ve anti-demokratik ülkelerin birçoğunda yaşanan tecrübeler, yönetimlerin vergi konularını keyfice belirlediklerini göstermektedir. Her türlü mal ve hizmet, işlem, üretim, tüketim, ithalat, ihracat, alım-satım vs. konular üzerine vergiler konulabilmektedir. Burada maliye bilimi açısından cevaplanması gereken çok önemli bir soru bulunmaktadır. Vergiler hangi konular üzerine konulmalıdır? Bu konuda bazı sınırlar olmalı mıdır? Bu konuda Anayasal İktisatçılar vergi konularının anayasa içerisinde belirlenmesi görüşünü savunmaktadırlar (Aktan, Saraç ve Dileyici, 2001b: 430).

Vergi Anayasası oluşturulurken üzerinde durulması gerekli alanlardan biri verginin konusudur. Vergi konusu hakkında vurgulanması gereken nokta; devletin keyfi ve takdiri vergilendirme isteği karşısında, vergi konusunun anayasal düzeyde açık ve net olarak belirlenmesi durumunda, mükelleflerin mali sömürüden kurtulmalarının mümkün olacaktır. Böylece mali otorite üzerinde daha kompleks sınırlamalara gitmeye de gerek kalmayacaktır (Buchanan, 1980b: 199).

Vergi konusunun, anayasal düzeyde belirlenmesi durumunda önemli olan konu, bu vergi alanından alınacak vergi oranının da birlikte belirlenmesidir. Böyle bir yola gidilmediği takdirde, artan vergi oranı, vergi mükellefini bir takım kaçamak yollara sevk edebilir. Dolayısıyla vergi anayasasının oluşturulması sürecinde vergi oranının da büyük bir titizlikle incelenmesi büyük bir öneme sahiptir.

### 6-) Maksimum Vergi Oranının Belirlenmesi

Vergi oranlarının maksimum sınırı da anayasada belirlenebilir ve böylece siyasal iktidarın vergileme yetkisini aşırı kullanma eğilimi belirli ölçüde engellenebilir.

Bu tür bir Anayasal reform 1970' li yıllarda ABD'nin California eyaletinde gerçekleşmiştir.

California Anayasasında bugün "gayrimenkullerin gerçek piyasa değeri üzerinden maksimum % 1 oranında bir vergi konulacağı" hükmü yer almaktadır (Aktan, Saraç ve Dileyici, 2001b: 430).

Anayasal düzeyde vergi oranları belirlenirken iki hususun göz önünde bulundurulması faydalı olacaktır. Bunlardan birincisi vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişki, diğeri ise vergi oranındaki değişikliklere bağlı olarak elde edilecek gelirlerin gelişiminin incelenmesi ve gelir maksimizasyonu açısından bir denge vergi oranının bulunup bulunamayacağına ortaya konmasıdır (Buchanan, 2000: 467).

Vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişki ile bir rasyonel denge vergi oranının belirlenip belirlenemeyeceği konusu önem arz etmektedir. Buchanan konuyu özellikle kısa ve uzun dönem Laffer eğrisi ile ilişkilendirerek incelemekte ve denge düzeylerini araştırmaktadır. Buchanan'a göre vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ters yönlü ilişki açısından politik süreç ile politik süreçte yer alan aktörlerin önemli etkisi bulunmaktadır. Buchanan bu konuda şu önemli tesbiti yapmaktadır (Buchanan and Lee, 1982: 816): "*Mantıklı bir davranış yapısını içeren politik karar alma sürecinde vergi oranları ile vergi gelirleri arasında niçin ters yönlü bir ilişki mevcuttur? Eğer politikacı ve politikacıyı seçenin amaç fonksiyonlarını göz ardı edersek, maksimum vergi gelirinin elde edildiği sınırdaki vergi oranını aşan daha yüksek bir vergi oranı ve vergilendirmenin mantıksal sebebini hiçbir zaman için bulamayız*".

### 7-) Toplam Vergi Yükünün Oransal Olarak Belirlenmesi

Örneğin toplam vergi gelirlerinin GSMH 'ya oranı açık olarak anayasada belirlenebilir.

Mali Anayasasının belirlenmesinde başvurulacak yollardan biri devlet gelir ve giderlerinin belli bir makro değişkene göre belirlenmesi hususudur. Bütçenin toplam gelir ve giderlerinin anayasal düzeyde sınırlandırılmasında önerilen teklifler genel olarak belirli bazı makro büyüklüklerin rasyo olarak ifade edilmesine dayanmaktadır. Örneğin toplam gelirler ve giderler ile ekonomideki toplam üretim veya gelir arasında kurulacak bir ilişki, anayasal düzeyde belirlenecek bir rasyo ile somuta

indirgenip bir kural haline getirilebilir. Diğer bir deyişle gelir ve giderlerin GSMH'ya olan oranının anayasal düzeyde belirlenen rasyo ile karşılaştırılması sözkonusu olur (Buchanan, 1980b: 201).

Burada makro değişkenin belirlenmesi ve hesaplanma aşamasındaki güçlüklerden de bahsetmek gerekir. Öncelikle değişken soyut kavram ve tanımlamalara dayandığı ölçüde sağlıklı bir rasyo elde etme olanağı da o ölçüde azalacaktır. İkinci olarak böyle bir değişken spesifik kriterlere dayandığı ölçüde çok teknik ve uzmanlık düzeyinde ölçümlere ihtiyaç duyacaktır. O halde makro değişkenin vergi mükellefi açısından da anlam ifade edebilecek bir kriter olması önem taşımaktadır (Buchanan, 1980b: 201).

Bütçe büyüklüğünün hesaplanmasında ortaya çıkabilecek güçlükler rağmen belirli bir makro değişkene göre ifade edilmesinin mali sömürüyü önleme açısından önemli katkıları olabilecektir. Bu konuda mali anayasanın temel amacı, siyasi iktidarın bütçeyi alabildiğine büyütmesini ve bunun sonucunda vergi gelirlerini artıracak araçlara sık sık başvurmasını önlemektir. Çağdaş demokrasilerde devlet bütçesinin milli gelir içerisindeki payının %10' lardan %50' lere fırladığı göz önüne alınırsa, böyle bir sınırlamanın gereği ve yararı anlaşılmaktadır.

### 8-) Devlet Harcamalarının Alanının Saptanması:

Devletin harcama yetkisinin kısıtlanması, mali anayasanın vergi koymada sınır ile birlikte devletin yetkilerine getirdiği sınırlama yöntemidir. Bu yöntemin aynı zamanda kurumsal bir sınır da oluşturacağı açıktır.

Genellik ilkesinin harcamalara da uygulandığı düşünülürse, çoğunluğun lehine olması muhtemel bir yeniden dağılım imkanı önlenemez. Çünkü gelirden herkesin aynı payı alması zarureti, herhangi bir ferden vergi olarak ödediğinden daha fazlasını elde etme imkanını ortadan kaldırır. Harcamalarda da tıpkı vergilemede olduğu gibi herkese aynı şekilde uygulanacak genellik ilkesinin takibi, azınlığın karar verme yetkisine sahip çoğunluk tarafından istismarını önlemiş olur.

Gücünü kendi çıkarlarını artırmak için kullanan bir çoğunluğu sınırlamakta kullanılabilecek bu önemli sınırlama ve harcamalarda da gelirlerde olduğu gibi genellik ilkesinin uygulanması, devlet harcamalarının sadece "*pür kamusal mallar*" (tam kamusal mal ve hizmetler) adı verilen mal ve hizmetlere tahsisini gerektirir. Bu mallar tanımları gereği (bölünememe, fiyatlandırılmama, yararlanmak istemeyenin dışarıda bırakılmaması vb.) bütün vatandaşlar tarafından ve eşit miktarda kullanılacağı için eğer vergileme yönünde yeknesaklık varsa, çoğunluğun kaynakları kendi çıkarına yönlendirmesinin önüne geçilebilecektir.

### 9-) Mali Anayasa Konularının Birbiriyle Uyumlu

Bir mali reformdan bahsedildiğinde vergi reformunun yanısıra bir harcama, borçlanma, para, bütçe reformlarının da gerekliliği ön plana çıkmaktadır. Bu açıdan bakıldığında vergi mükelleflerinin vergi ödemeleri ve kamu harcamalarından sağladıkları faydaların birlikte değerlendirilmesi kaçınılmaz olmaktadır.

Anayasalarda vergileme gücü ile ilgili düzenlemeler yer aldığı, hatta bazı anayasalarda çok ayrıntılı düzenlemeler yapıldığı halde, devlet harcamaları ile ilgili düzenlemeler ya hiç yoktur veya çok genel hükümler halindedir. *Anayasal Asimetri* olarak adlandırılan bu durumun, siyasi iktidarın sınırlanması yönünden ciddi bir eksiklik olduğu görülmektedir. Bu nedenle hem vergileme gücünün hem de harcama yetkisinin birlikte sınırlanması gerekmektedir (Savaş, 1991: 357).

Ekonomik ve Mali Anayasa sadece vergi ve harcama hükümlerini değil, bunun yanı sıra parasal hükümler, dış ticarete ilişkin hükümler gibi unsurları da içerisinde taşımaktadır. Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi, teklif ettiği anayasal reformun özellikle siyasi iktidara mali kısıtlamalar getiren düzenlemeler içermesi gerektiği görüşündedir. Bu nedenle "nasıl bir anayasal reform" sorusunun cevabını araştırırken, bütçe, vergi, harcama, para basımı, transfer ödemelerinin yönü ve sınırları konusundaki önerileri "Mali Reform" başlığı altında toplayıp, reformun çerçevesini de bu doğrultuda çizmek gerekir. (Eker, 1992: 50).



## 10-) Fayda-Maliyet ve Karşılıklık (Quid Pro Quo) İlkelerinin Kabulü

Buchanan'a göre vergiler ile yapılan harcamalardan elde edilen faydalar göz önünde bulundurulmaksızın bir 'vergi yükü'nden bahsetmek imkansızdır. Bireyin sonuç anlamındaki ekonomik pozisyonu bütçenin her iki yönü arasındaki denge ve karşılık (quid pro quo) esasının kabulü açıklanabilir. Bir bireyin vergi yükü kamu hizmetinden sağlanan faydanın değerini aşıyorsa, bu durumda bu kişiyi net bir vergi ödeyicisi olarak kabul edebiliriz. Tersine durumda, yani kamu hizmetinden sağlanan faydanın devlete yapılan katkıdan fazla olması durumunda, o kişiyi ise net bir fayda sağlayıcı olarak kabul edebiliriz. Sonuçta sadece bireyin bakiyelerinin karşılaştırılması ile mali sistemin toplam etkileri analiz edilip değerlendirilebilir. Bu anlayışa göre, vergi-yük karşılaştırmaları tek başına yetersiz olup, muhtemelen yanlış sonuçlara götürebilecektir (Buchanan, 1960: 16-17).

Bu yaklaşım mali sistemlerin üç temel grubu içeren genel bir sınıflandırmasına imkan tanır. Birincisi bireyler arasındaki reel gelir dağıtımında eşitsizliği artırmaya meyilli sistemler 'kötüleştiren' olarak sınıflandırılabilir. Düşük gelire sahip bireyler elde ettikleri faydanın üzerinde vergi ödeyerek, yüksek gelir grupları ise tam tersi durumda kalırlarsa bu tip bir sistem sözkonusu olur. 16. ve 17. yüzyıllarda görülen bazı sistemler örnek olarak verilebilir. Örneğin kral ve hanehalkı ile soyluların genel ihtiyaçlarının geniş halk kitlelerinin gelirleriyle karşılanması gibi (Buchanan, 1960: 18).

İkinci olarak tüm bireylerin yapmış olduğu katkıların hemen hemen aynısı geri dönen ve böylece reel gelirin dağıtımında etkisi olmayan sistemler 'statüko' (status quo) olarak sınıflandırılabilir. Örneğin tüm gelir gruplarındaki bireylerin mali bakiyelerinin hesabı yaklaşık olarak sıfır sonuç üretmesi bu sınıflandırmaya işaret eder. Bu sınıflandırmanın bir örneği olarak 19. yüzyılın başlarındaki mali sistemleri gösterebiliriz. Bu dönemdeki gelirlerin önemli bir kısmı mülkiyet üzerine konulan vergilerle karşılanmış ve bunun önemli bir kısmı iç ve dış güvenliğinin sağlanmasına harcanmıştır (Buchanan, 1960: 18).

Üçüncüsü, reel gelir dağılımını daha eşitleyici yönde düzeltme eğilimindeki mali sistemler "eşitlikçi" veya "yeniden dağıtıcı" olarak sınıflandırılabilir.

Düşük gelir grubuna dahil olanlar ödedikleri vergilerin üzerinde bir fayda elde ediyorlarsa ve yüksek gelir grubuna dahil olanların ise ödedikleri vergiler elde ettikleri faydayı aşıyorsa böyle bir sistemden bahsedebiliriz. Bu sistem modern devlet olarak tanımladığımız yapının özelliklerinden birisidir ve bu sistemin temel özelliklerinden birisi gelirlerin büyük bölümünün artan oranlı gelir vergisinden elde edilmesi, harcamaların önemli kısmının ise sosyal hizmetler için kullanılmasıdır (Buchanan, 1960: 18).

Buchanan, anayasal karar aşamalarında toplanan gelirlerle (vergi), üretilen mal ve hizmetlerden (harcamalar) bazı faydalar elde etmeyi garantiye almadıkça hiç kimsenin vergi konulmasını onaylamayacağını söylemektedir. Burada bireylerin vergilemede zorunluluk ilkesine rıza göstermelerinin temel koşulu, Buchanan'ın belirttiği gibi, yapılan harcamaların vergilerin bir karşılığı olarak tüm bireylere faydalar sağlamasıdır. Tersine durumda, yani bireylere fayda getirmeyecek olan, fakat devlet tarafından zorunlu olarak tahsil edilen vergilere bireylerin rıza göstermeleri beklenmeyecektir (Buchanan, 1991a: 458).

## 11-) Vergilemede Tahsis İlkesinin Kabulü

Tahsis belirli gelirlerin belirli kamu hizmetlerinin finansmanı için ayrılması veya kaynağının gösterilmesi olarak tanımlanabilir. Konu özellikle "özel fonlar", "ayrı izlenen hesaplar", "ayrı izlenen bütçeler", "kaynağı gösterilen gelirler" başlıkları altında incelenmektedir. Tahsis, terim olarak normalde bir mali sistem içerisinde çok yönlü vergi ve çok yönlü hizmetler içinden seçilen bir verginin belirlenen bir kamu hizmetinin finansmanında kullanılmasıdır (Buchanan, 1972: 107).

Kamu harcamalarının vergi ile finansmanında başlıca iki yöntem söz konusudur: Genel bütçeden finansman yöntemi ve tahsis yöntemi. Tahsis yöntemi, belirli bir verginin ya da kamu gelirin belirlenmiş bir harcama için finansmanına bağlanması demektir. Tahsis yöntemi, vergilemede fayda ilkesinin uygulanmasına imkan sağlayacak araçlardan birisi olup, bu ilke ile vergileme yetkisinin kötüye kullanılmasının önlenebileceği ifade edilmektedir. Bu konuda en yaygın örnek, otoyollardan alınan ücretin, o yolun bakımı ve onarımı ya da yeni yolların yapımı için kullanılmasıdır. Vergilemede tahsis ilkesinin uygulanması şu açılardan savunulmaktadır:

Fayda ilkesi ile fiyatlandırılabilen kamu hizmetlerinin; eğitimin, sağlığın, otoyolların vs. harçlarla finanse edilmesi öngörülür. Fayda ilkesinin uygulamaya konulması, kamu sektöründe piyasa benzeri bir finansman modelinin geliştirilmesi anlamındadır. Fayda ilkesinde, hizmeti kullananın bedelini ödemesi söz konusu olduğundan, ödeme gücüne bakışla daha adil de sayılabilir. Salt sosyal malların yani milli savunma, iç güvenlik hizmetlerinin vs. finansmanı için ise düz oranlı vergilerden yararlanılabilir. Örneğin Gelir Vergisi için % 10 ve KDV için % 5 gibi düşük oranlar; tüm muafiyet, istisna, götürülük ve teşvikler kaldırılarak uygulanabilir (Akalin, 1997: 29-30).

Kamu maliyesinde uzun yıllar geçerli olan “öde-me gücü ilkesi” ve “adem-i tahsis ilkesi” kamu harcamalarının gelirlerden bağımsız olarak sürekli artması sonucunu doğurmuştur. Oysa kamu maliyesinde bu belirtilen iki ilke yerine “fayda ilkesi” ve “tahsis ilkesi” benimsendiğinde, vatandaşların yararlandıkları hizmetin karşılığında bir bedel ödemeleri mümkün olur. Vatandaşlar karşılığını aldıkları bir hizmete bir bedel ödeyeceklerinden, bu durum dolaylı yoldan kamu ekonomisinde disiplin sağlar. Anayasal İktisatçılar sadece vergileme yetkisinin değil, harcama yetkisinin de bu iki ilke ile sınırlandırılabilmesi görüşündedirler (Aktan, Saraç ve Dileyci, 2001b: 42).

Vergilemede bu tür bir kuralın uygulanması halinde, siyasi karar organları fayda ve maliyet analizini daha sağlıklı olarak yapabilirler. Tek bir kamu hizmetinin tek bir vergi ile finanse edildiği durumda, birden çok kamu hizmetinin birden çok vergiyle finanse edildiği duruma göre, fayda ve maliyetleri karşılaştırmak çok daha kolaydır.

## 12-) Vergilemeye İlişkin Uluslararası Sınırların Gözönünde Bulundurulması

Uluslararası alanda, uluslararası ortaklık ve kuruluşlara üye olmaktan kaynaklanan sınırlamadan söz edebiliriz. Uluslararası alanda devletler uluslararası ya da uluslarüstü ekonomik bütünleşmele-re katılarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırabilmektedirler (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1995: 3). Örneğin Avrupa Birliği’ ne tam üyelik mali egemenliğin devri anlamını taşır. Çünkü böyle bir durumda vergi ve benzeri mali yükümlülükleri koyma konusunda ülke kanunları yanında topluluk kurumlarının işlemleri de etkili olacaktır. Bu

ise vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması anlamındadır.

İkinci olarak, yine mali egemenliklerinin doğal bir sonucu olarak devletler, vergilendirme yetkilerini kendi istekleriyle kanunlarla ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırabilirler. Bu durum, devletlerin mali egemenliklerinin doğal bir sonucudur. Uluslararası anlaşma yapma yetkisi anayasal temele dayanır ve devlet egemenliğinin bir görünümünü oluşturur.

## Sonuç

Tarihi süreç içerisinde anayasaların oluşum süreçleri farklı şekillerde ortaya çıksa da, anayasa günümüzde sosyal ve toplumsal sözleşmenin temel belgesi olarak kabul edilmektedir. Bunun anlamı anayasanın toplumun tüm bireylerinin ortak rızasını ve sonuçta da oybirliğini yansıtan somut bir belge olmasıdır. Bu bakış açısıyla Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi de sosyal sözleşme sonucunda kabul edilen hak ve özgürlükleri anayasal düzeye taşıyarak, birer anayasal kurum ve kural olarak tanıma çabasıdır.

Kamu Tercih ve Anayasal İktisadın bir parçası olarak vergi anayasası ve bu doğrultuda yapılacak olan bir vergi reformunun başarı şansının da yukarıda belirttiğimiz genel koşullarla ilgisi olduğunu düşünüyoruz. Diğer taraftan sadece vergi boyutu değil, harcama, para, borçlanma, bütçe boyutlarının da birbiriyle eşzamanlı olarak uygulanması büyük bir önem arz etmektedir. Çünkü bir teorinin gerçeğe ilgisi, onun sadece bir parçasının değil bütününe birbiriyle tutarlılığı ve uygulanma kabiliyetiyle doğrudan orantılıdır.

Aynı şekilde anayasal reformun mali boyutunun yanı sıra, temel hak ve özgürlükler, sosyal, siyasi ve ekonomik boyutlarına ilişkin düzenlemelerin de birlikte yapılması ve her birinin birbiriyle olan sıkı ilişkisinin göz önünde bulundurulması gereklidir.

Bu bilgiler ışığında mali reform ve vergi anayasasının oluşturulmasında ilk olarak göz önünde bulundurulması gereken konu, soyut ve net olmayan kavramlara anayasada yer verilmemesi olacaktır. Ekonomik anayasa somut kurallar üzerinde durmaktadır. Somut kuralların ana amacı, hiçbir ayırma tabi tutulmadan toplumdaki tüm bireylerin

özgürlüklerinin garanti altına alınmasıdır. Buna karşılık soyut kuralların siyasi iktidara daha geniş bir yetki ve uygulama alanı sağladığı da bir gerçektir.

Vergi anayasasının oluşturulmasında somut kurallara yer verilmesinin kararlaştırılmasından sonra, bu mantıkla “anayasal vergileme ilkeleri”nin açık ve net olarak belirlenmesi önem arz etmektedir. İlgili bölümde belirttiğimiz gibi kanunilik, genellik, geriye yürümezlik, tarafsızlık, belirginlik, zorunluluk ve vergilemeden harcama yapılamamasına ilişkin ilkeler Anayasal vergileme ilkelerinin en önemlileri olarak Anayasada yer almalıdır.

Vergileme ilkelerinin anayasada yer alması, vergi alanının genel kapsamının ortaya çıkmasında önemli ölçüde belirleyici olacaktır. Bundan sonraki aşama, bu ilkelere bağlı olarak somut vergi kurallarının anayasada belirlenmesidir. Bu somut anayasal vergi kuralları; vergi konularının belirlenmesi, vergi oranlarının belirlenmesi, toplam vergi gelirlerinin üst sınırının belirlenmesi gibi kurallardan oluşmalıdır.

Sonuç olarak, Türkiye’de yapılacak olan Anayasal düzeydeki bir mali reform ile oluşturulacak olan mali anayasasının uygulanabilirliği de temel, siyasi ve ekonomik özgürlüklerin uygulanabilirliği ile paralellik arzedecektir. Çünkü mali anayasa da Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat teorisinin bu konudaki varsayımlarına dayanmaktadır. Örneğin piyasa ekonomisinin varolmadığı veya iyi işlemediği bir ekonomide, ekonomik özgürlüklerden tam olarak bahsetmek mümkün olmadığı gibi, insan haklarının korunmadığı bir ülkede temel hak ve özgürlüklerden ve dolayısıyla, toplumsal oybirliği ve rızadan bahsetmek mümkün değildir. Dolayısıyla Türkiye açısından bir taraftan anayasal vergileme ilkeleri ve mali anayasasının temel ilkeleri kurulurken, diğer taraftan “kurumsal ve yapısal düzenlemeler”in işlevsel hale getirilmesi büyük önem arz etmektedir. Böyle bir yapıda hem siyasal hem de ekonomik konularda toplumsal oybirliğine yakın bir mekanizma kurulmuş olacak, hem de en az temel ve siyasal hak ve özgürlükler kadar önemli olan ekonomik hak ve özgürlüklerin korunması da sağlanmış olabilecektir.

**KAYNAKÇA**

AKALIN, Güneri; (1997), "Anayasal İktisat ve Türkiye İçin Ekonomik Anayasa Önerisinin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 185.

AKTAN, Coşkun Can ve Ufuk GENÇEL; (2003), "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", *D.E.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Cilt 5, Sayı:1.

AKTAN, Coşkun Can; (2001a), *Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir.

AKTAN, Coşkun Can; (2001 b), Özgür Saraç, Dilek Dileyici, "Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisi", *İçinde: Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat*, Yıl:1, Sayı:3.

AKTAN, Coşkun Can; (2000), *Politik İktisat*, Anadolu Matbaacılık, İzmir.

ATAR, Yavuz; (1991), *Vergi Hukuku*, Mimoza Yayınları, Konya.

BAŞARAN, Murat; (2002), "Sosyal Hukuk Devletinde Temel İnsan Hakları ve Vergileme", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:163.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin ve Yasin SEZER; (2000), "Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak Ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması", *AKÜ İİBF Dergisi*, Cilt II, Sayı:1.

BELLEK, İhsan Bahri; (1997), "Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, Sayı 105.

BRENNAN, Geoffrey and James BUCHANAN; (1984), "The Normative Purpose of Economic Science: Rediscovery of an Eighteenth Century Method", in: *The Theory of Public Choice-II*, Edited with Robert Tollison (Ann Arbor: University of Michigan Press).

BUCHANAN, James M.; (1988), "Contractarian Political Economy and Constitutional Interpretation", *American Economic Review*, Volume-78, Issue 2.

BUCHANAN, James M.; (1991 a), "Leviathanla Mücadelede Vergi Anayasasına Doğru", *İçinde: Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat*, Çev: Aytaç Eker, İzmir.

BUCHANAN, James M. and Dwight R. LEE; (1982) "Politics, Time, and the Laffer Curve", *Journal of Public Economy*, Vol.90, No:4.

BUCHANAN, James M.; (1987 a), "Tax Reform as Political Choice", *Economic Perspectives*, Volume 1, Number 1.

BUCHANAN, James M.; (1978), "Tax Reform in Constitutional Perspective", in: *Law and Economics-Report From A Symposium in Sweeden*, Göran Skogh, (Ed.), Lund.

BUCHANAN, James M.; (1980 a), "Tax Reform Without Tears", in: *The Economics of Taxation*, Henry Aaron-Michael Boskin(eds.), Washington, Brookings Institution.

BUCHANAN, James M.; (1993), "The Constitution Of Economic Policy", in: *Public Choice Theory III*, Edited By Charles K.Rowley, *The International Library of Critical Writings in Economics* 24, An Elgar Reference Collection, E. Elgar Publishing, Aldershot.

BUCHANAN, James M.; (1991 b), *Constitutional Economics*,

Basil Blackwell, IEA Masters Of Modern Economics, Series Editor: Cento Veljanovski.

BUCHANAN James M. and Richard E. WAGNER; (1977 a), *Democracy in Deficit The Political Legacy of Lord Keynes*, Center for Study of Public Choice, Academic Press Inc..

BUCHANAN, James M.; (1987 b), *Economics, Between Predictive Science and Moral Philosophy*, College Station: Texas A-M University Press.

BUCHANAN, James M.; (1989), *Explorations into Constitutional Economics* Compiled by Robert D. Tollison and Viktor J. Vanberg, College Station:Texas A-M University Press, Number Nine Texas A&M University Economics Series.

BUCHANAN, James M.; (1960), *Fiscal Theory and Political Economy*, Selected Essays by James Buchanan, Chapel Hill, The University of North Carolina Press.

BUCHANAN, James M.; (1977) *Freedom in Constitutional Contract: Perspective of a Political Economist*, College Station, Texas A&M University Press.

BUCHANAN, James M.; (1986) *Liberty, Market and State: Political Economy in the 1980s*, New York University Press, Brighton, Wheatsheaf Books Pub.

BUCHANAN, James M.; (2000), *Politics as Public Choice*, The Collected Works of James M.Buchanan, Volume 13, Liberty Fund, Indianapolis.

BUCHANAN, James M.; (1998), *Politics by Principle, Not Interest*, The Collected Works of James M. Buchanan, Volume 11, Indianapolis: Liberty Fund.

BUCHANAN, James M.; (1975), "Public Finance and Public Choice", *National Tax Journal*, Volume XXVIII, No:4.

BUCHANAN, James M.; (1968), *The Demand and Supply Of Public Goods*, Rand McNally & Company, Chicago.

BUCHANAN, James M.; (1999), *The Logical Foundations Of Constitutional Liberty*, The Collected Works of James M. Buchanan, Volume 1, Indianapolis: Liberty Fund.

BUCHANAN, James M.; (1980 b), *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, Cambridge.

BUCHANAN, James M.; (1972), *Theory of Public Choice: Political Applications of Economics*, Edited by James M. Buchanan & Robert D. Tollison, Ann Arbor, The University of Michigan Press.

BUCHANAN, James M.; (1979), *What Should Economist Do?* Liberty Press, Indianapolis.

ÇAĞAN, Nami; (1980), "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. C. XXXVII, Sayı 14.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin; (2000), "Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", *İçinde: Anayasal Mali Düzen*, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mayıs 1998, T.C. Marmara Ün. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12.

DOWNS Anthony, *An Economic Theory of Democracy*,

Harper&Brothers Publishers, New York, 1957.

EKER, Aytaç; (1992), "Anayasal İktisat Açısından 1982 T.C. Anayasası", İçinde: *Ekonomik Anayasa Sempozyumu*, Ankara.

GERÇEK, Adnan ve Mehmet YÜCE; (1998), *Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası.

GÜLSEN, Güneş; (1998), *Verginin Kanuniliği İlkesi*, Alfa Basım.

GÜLTEKİN, Mehmet; (1998), "Vergilemede Hukukilik İlkesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 121.

HAYEK, Friedrich A.; (1952), *Individualism and Economic Order*, S.Doutledge and K.Paul.

HOLCOMBE, Randall G.; (1994), *The Economic Foundations of Government*, The Macmillan Press Ltd, Houndmills, Basingstoke, Hampshire RG21 2XS and London,

JOHNSON, David B.; (1991), *Public Choice, An Introduction to the New Political Economy*, Bristlecone Books, Mayfield Publishing Company, London, Toronto.

KANETİ, Selim; (1989), *Vergi Hukuku*, 2.Baskı, İstanbul.

KIRBAŞ, Sadık; (1995), *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, 7. Baskı, Ankara.

MUELLER, Dennis C.; (1993 a), "James M.Buchanan: Economist Cum Contractarian", in: *The Public Choice Approach to Politics, Economist of The Twentieth Century*, Edward Elgar.

MUELLER, Dennis C.; (1993 b) "Public Choice: A Survey", in: *The Public Choice Approach to Politics, Economist of The Twentieth Century*, Edward Elgar.

ODABAŞ, Hakkı; (1999), "Yürütmenin Sınırlandırılması ve Anayasal Bütçe Yaklaşımı", *Yeni Türkiye*, Sayı:29-30.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN; (1995), *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.

ÖZ, Ersan; (2004), *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

SAĞBAŞ, İsa ve Hakkı ODABAŞ; (2004), "Kamu Maliyesi Bilimine Musgrave ve Buchanan'ın Katkıları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:273.

SARAÇOĞLU, Fatih; "Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılabilir mi?", [www.dergi.iibf.gazi.edu.tr/pdf/1306.pdf](http://www.dergi.iibf.gazi.edu.tr/pdf/1306.pdf), 18.03.2004.

SAVAŞ, Vural; (1991), "Mali Anayasanın Temel Konuları", *Anayasa Yargısı*, 8, AYM'nin 29. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Ankara.

SAYGILIOĞLU, Nevzat; (1986), "Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 59.

TAŞ, Metin; (2000), "Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi", İçinde: *Anayasal Mali Düzen XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Mayıs 1998, T.C. Marmara Üniv. Maliye Araş. Ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12.

TİKVEŞ, Özkan; (1982), *Teorik ve Pratik Anayasa Hukuku*, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, İzmir.

TUNCER, Selahattin; (1999), "Vergi Hukukunda Kıyas", *Yaklaşım*, Yıl 7, Sayı 73.

YILMAZ, Güneş; (20003), "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, Sayı 177.