



E-ISSN: 2548-0499

International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 6 | No. 2 | Year: 2021

<http://dergipark.org.tr/en/pub/ijpf>



International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 6
No. 2
2021

**Owner of Behalf of International Public Finance Conference/Turkey /
Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye Adına Sahibi**
Prof. Dr. Adnan GERÇEK (Bursa Uludağ University, Turkey)

Chief Executive Officer / Sorumlu Yazı İşleri Müdürü
Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ (Bursa Uludağ University, Turkey)

Editors / Editörler

Prof. Dr. Adnan GERÇEK (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Sacit Hadi AKDEDE (İzmir Bakırçay University, Turkey)

Editorial Board / Yayın Kurulu

Prof. Dr. Abuzer PINAR (Ankara Sosyal Bilimler University, Turkey)
Prof. Dr. Elif SONSUZUGLU (Kıbrıs İlim University, TRNC)
Prof. Dr. Jinyoung HWANG (Hannam University, South Korea)
Prof. Dr. John T. KING (Georgia Southern University, USA)
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Roberto CELLİNİ (University of Catania, Italia)
Prof. Dr. Selçuk İPEK (Çanakkale 18 Mart University, Turkey)

Foreign Language Editor / Yabancı Dil Editörü

Assist. Prof. Dr. Feride BAKAR TÜREGÜN (Bursa Uludağ University, Turkey)

Publication Board / Yazı Kurulu

Res. Assist. Dr. Halil SERBES (Bursa Uludağ University, Turkey)
Res. Assist. Tolga SEZDİ (Bursa Uludağ University, Turkey)
Res. Assist. Nuri Aytuğ ERDEMİR, (İzmir Bakırçay University, Turkey)
Res. Assist. Yusuf UTMA, (İzmir Bakırçay University, Turkey)

Publication Period / Yayın Dönemi

Biannual (Summer & Winter)

Address / Adres

Bursa Uludağ University
Faculty of Economics & Administrative Sciences
Department of Public Finance
16059, Nilüfer / Bursa – Turkey
e-mail: infoijpf@gmail.com

International Advisory Board / Uluslararası Danışma Kurulu

- Prof. Dr. Aykut HEREKMAN** (Anadolu University, Turkey)
Prof. Dr. Naci Birol MUTER (Manisa Celal Bayar University, Turkey)
Prof. Dr. Nihat FALAY (İstanbul University, Turkey)
Prof. Dr. Metin TAŞ (İstanbul Gedik University, Turkey)
Prof. Dr. Abuzer PINAR (İstanbul Gedik University, Turkey)
Prof. Dr. Adnan GERÇEK (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Alicja BRODZKA (Wrocław University of Economics, Poland)
Prof. Dr. Amanda KING (Georgia Southern University, USA)
Prof. Dr. Ateş OKTAR (İstanbul University, Turkey)
Prof. Dr. Binh TRAN-NAM (UNSW Australia Business School, Australia)
Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU (Bandırma 17 Eylül University, Turkey)
Prof. Dr. Christos KOLLIAS (University of Thessaly, Greece)
Prof. Dr. Danuše NERUDOVA (Mendel University in Brno, Czech Republic)
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU (Kıbrıs İlim University, TRNC)
Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU (Eskişehir Osmangazi University, Turkey)
Prof. Dr. Erkan ÜYÜMEZ (Anadolu University, Turkey)
Prof. Dr. Erich KIRCHLER (University of Vienna, Austria)
Prof. Dr. Francisco Alfredo García PRATS (Universitat de València, Spain)
Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR (Freie Universität, Germany)
Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR (Afyon Kocatepe University, Turkey)
Prof. Dr. Jinyoung HWANG (Hannam University, South Korea)
Prof. Dr. João Félix Pinto NOGUEIRA (IBFD, Netherland)
Prof. Dr. John T. KING (Georgia Southern University, USA)
Prof. Dr. Malcolm SAWYER (Leeds University, UK)
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Çankaya University, Turkey)
Prof. Dr. Robert W. McGEE (Fayetteville State University, USA)
Prof. Dr. Roberto CELLİNİ (University of Catania, Italia)
Prof. Dr. Sacit Hadi AKDEDE (İzmir Bakırçay University, Turkey)
Prof. Dr. Selçuk İPEK (Çanakkale 18 Mart University, Turkey)
Prof. Dr. Vito TANZI (International Monetary Fund, USA)
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ (Dokuz Eylül University, Turkey)
Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ (Anadolu University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Arman Zafer YALÇIN (Balıkesir University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Recep TEMEL (Yozgat Bozok University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Yasemin ÖZUĞURLU (Mersin University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Aslıhan ÖZEL ÖZER (Manisa Celal Bayar University, Turkey)

Referees for This Issue / Bu Sayıda Görev Alan Hakemler

Prof. Dr. Ayşe KAYA (İzmir Katip Çelebi University, Turkey)
Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU (Bandırma 17 Eylül University, Turkey)
Prof. Dr. Cengiz AYTUN (Hatay Mustafa Kemal University, Turkey)
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU (Eskişehir Osmangazi University, Turkey)
Prof. Dr. Erdal GÜMÜŞ (Eskişehir Osmangazi University, Turkey)
Prof. Dr. Esra SİVEREKLİ (Gaziantep University, Turkey)
Prof. Dr. Filiz GİRAY (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Nazan SUSAM (İstanbul University, Turkey)
Prof. Dr. Tamer BUDAK (Alanya Alaaddin Keykubat University, Turkey)
Prof. Dr. Ufuk SELEN (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Zafer KANBEROĞLU (Van Yüzüncü Yıl University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Ahmet TEKİN (Eskişehir Osmangazi University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Çiğdem Börke TUNALI (İstanbul University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Erdem SEÇİLMİŞ (Hacettepe University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Fazıl AYDIN (Ministry of Treasury and Finance, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Hakan YAVUZ (Sakarya University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Hilmi ÇOBAN (Ankara Hacı Bayram Veli University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Meral FIRAT (İstanbul Aydın University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN (Bandırma 17 Eylül University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. İsmail KİTAPÇI (Pamukkale University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Armağan TÜRK (Bandırma 17 Eylül University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Ayfer ÖZYILMAZ (Kocaeli University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Aysel ARIKBOĞA (İstanbul University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Erdal EROĞLU (Çanakkale Onsekiz Mart University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Nazlı KEYİFLİ (Gümüşhane University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Rükân Kutlu KORLU (İzmir Demokrasi University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Yunus ÖZCAN (İstanbul Ticaret University, Turkey)

Thank you for your contribution to increase the scientific quality of our journal.

International Journal of Public Finance - IJPF (E-ISSN: 2548-0499) is indexed / abstracted by the following indexes / databases:



Table of Contents / İçindekiler		Pages
1) Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi		
Tax Economic Analysis of the European Commission's Digital Service Tax Proposal		(176 – 192)
<i>Ali Çelikkaya</i>		
2) Covid-19 Salgınının Seçilmiş Sektörler Üzerindeki Etkileri: Türkiye Ekseninde Bir Değerlendirme		
The Effects of Covid-19 Pandemic on Selected Sectors: An Evaluation with the Axis of Turkey		(193 – 210)
<i>Fatma Pınar Eşsiz & Ayşegül Durucan</i>		
3) Thoughts on the Manifesto for Democratization of Europe in the Light of Fiscal Powers		
		(211 – 232)
<i>Zeynep Müftüoğlu & N.Nilay Dayanç Kuzeyli</i>		
4) Bütçe Yönetimi Kavramı ve Türkiye’de Bütçe Yönetiminin Başarısının Değerlendirilmesi		
The Concept of Budget Management and Evaluation of the Success of Budget Management in Turkey		(233 – 262)
<i>Nur Belkis Bektaş & Özhan Çetinkaya</i>		
5) Turkey's Budgetary Responses to the Pandemic and Comparison of the Stringency Level of Interventions in Turkey and Countries in East, South, and Southeast Asia		
		(263 – 290)
<i>Gonca Güngör Göksu</i>		
6) Gerçek Kişiler Yönünden Kişiliğin Sona Erme Halinin Türk Vergi Sistemindeki Etkisi		
The Effect of Personal Personality Termination in Terms of Real Persons on the Turkish Tax System		(291 – 311)
<i>Taner Ercan</i>		
7) Üniversite Öğrencilerinin Vergi Algıları Üzerine Sosyal Medyanın Etkileri		
The Effect of Social Media on the Tax Perception of the Students		(312 – 331)
<i>Gülsüm Gürler Hazman & Gamze Akbay</i>		



Table of Contents / İçindekiler

Pages

8)	İzaha Davet Müessesesinin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolü: Denizli İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği Intermediate Role of Trust on Tax Compliance of the Invitation of Explanation: Case of Accountants in Denizli in Turkey <i>Özgür Biyan, Nilüfer Altundal Biyan & Zehra Ötgen</i>	(332 – 352)
9	Türkiye’de Gelir, Enerji Tüketimi, Ticari Açıklık ve Çevre Koruma Harcamaları: ÇKE Hipotezinin Bölgesel Analizi Income, Energy Consumption, Trade Openness and Environmental Protection Expenditures in Turkey: A Regional Analysis of the EKC Hypothesis <i>Mürşit Reçepoğlu</i>	(353 – 372)



Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi

Tax Economic Analysis of the European Commission's Digital Service Tax Proposal

Ali Çelikkaya¹

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 21.05.2021

Revised : 07.06.2021

Accepted : 29.06.2021

Available : 26.12.2021

iThenticate similarity score: 3%

JEL classification:

H20, H21, H22

Keywords:

Permanent Establishment, Digital Service Tax, Income Tax, Consumption Tax

ABSTRACT

The European Commission proposes a new tax of 3% on union-level revenues to ensure that the member states of the European Union can get a fair share of the income of multinational digital companies. There is no full agreement at the Union level on this new tax, which is called the Digital Service Tax. One of the main criticisms directed to Digital Service Tax is that it will adversely affect the growth ability of multinational businesses due to the turnover type design. The second criticism is that it only covers certain digital business models. At this point, especially the United States of America, which is the center of high technology companies, claims that this new tax is discriminatory against its own digital companies. A final criticism of the Digital Service Tax is that the ultimately tax burden will fall on the final consumers. In this sense, it is considered as an unfair and inefficient tax. The purpose of this study is to subject the Digital Service Tax to an economic analysis in line with the criticisms made. The result was found that a comprehensive Digital Services tax would be a good solution, at least for cross-border digital services.

Cite this article as: Çelikkaya, A. (2021). "Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi", *International Journal of Public Finance*, 6(2), 176-192.

¹ Prof. PhD., Eskişehir Osmangazi University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0003-4218-404X, acelikka@ogu.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 21.05.2021
Düzeltilme : 07.06.2021
Kabul : 29.06.2021
Yayın : 26.12.2021

iThenticate benzerlik
oranı: %3

JEL Kodu:

H20, H21, H22

Anahtar Kelimeler:

Daimi İşyeri, Dijital
Hizmet Vergisi, Gelir
Vergisi, Tüketim Vergisi

Ö Z E T

Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği üyesi ülkelerin çok uluslu dijital şirketlerin gelirlerinden adil pay alabilmelerini sağlamak amacıyla Birlik düzeyindeki gelirleri üzerinden yüzde üç oranında yeni bir vergi önermektedir. Dijital Hizmet Vergisi olarak adlandırılan bu yeni vergi konusunda Birlik düzeyinde henüz tam bir anlaşmaya varılamamıştır. Dijital Hizmet Vergisine yöneltilen en temel eleştirilerden biri ciro tipi tasarımı nedeniyle çok uluslu işletmelerin büyüme yeteneğini olumsuz etkileyeceği yönündedir. Dijital Hizmet Vergisine yöneltilen ikinci eleştiri sadece belirli dijital iş modellerini kapsamaktadır. Bu noktada özellikle ileri teknoloji şirketlerinin merkezi olan Amerika Birleşik Devletleri bu yeni verginin kendi dijital şirketlerine karşı ayırımcı olduğunu ileri sürmektedir. Dijital Hizmet Vergisine yöneltilen son bir eleştiri de nihai vergi yükünün nihai tüketiciler üzerine kalacağı yönündedir. Bu anlamda adaletsiz ve verimsiz bir vergi olarak değerlendirilmektedir. Bu çalışmanın amacı yapılan eleştiriler doğrultusunda Dijital Hizmet Vergisini ekonomik bir analize tabi tutmaktır. Sonuçta en azından sınır ötesi dijital hizmetlerde geniş kapsamlı bir dijital hizmet vergisinin iyi bir çözüm olacağı öngörülmüştür.

1. Giriş

Dijitalleşme, çok uluslu şirketlerin dünyanın her yerinde ticari faaliyet yapmalarını oldukça kolaylaştırmıştır. Son yıllarda geleneksel şirket yapıları sadece %3 oranında büyürken, dijital şirketlerin yıllık ortalama %14 oranında büyüdükleri görülmektedir (Markovic vd., 2019: 105). Dijital şirket yapılarının bu denli hızlı büyümesi, kaynak ya da bulunulan ülkelerin sınır ötesi satışlardan daha fazla pay alma yönündeki haklı çabalarını hızlandırmıştır. Böylece çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi ile ilgili kurallar da yeniden tartışmaya açılmıştır. Çünkü dijital şirketler yapıları gereği, kaynak ülkede daimi bir işyeri açmaksızın (internet aracılığıyla²) kolayca ticaret yapabilmekte, buna karşılık uluslararası vergilemede halen geçerli olan geleneksel kurallar sayesinde söz konusu ülkede hiç ya da daha az vergi ödemektedir (Altenburger & Czajkowski, 2020: 208). Bu fiili durum karşısında verginin kaynağı ve paylaşımı ile ilgili söz konusu uluslararası vergileme kurallarının yeniden ele alınması ve dijital ekonomiye uyumlu hale getirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu aynı zamanda vergilemede adaletin ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun artırılması için de son derece önemlidir (Robertson & Nash, 2019: 21).

Avrupa Komisyonu 21 Mart 2018 tarihinde çok uluslu şirketlerin dijital kazançlarını hedefleyen iki yeni vergi teklifi hazırlamıştır³. Bunlardan ikincisi Birlik

² Dünya’da internet kullanıcısı sayısı yaklaşık 4,5 milyar kişiye ulaşmış durumdadır (Harpaz, 2020: 6).

³ İlk teklife göre; i) bir üye ülkede dijital hizmet sunumundan elde edilen yıllık geliri 7 milyon Euro’yu (8,1 milyon dolar) aşan, ii) dijital kullanıcı sayısı 100,000’i aşan, iii) AB’deki işletmeler ile yaptığı dijital hizmet sözleşmesi sayısı 3,000’i aşan (bu üç kriterden en az birini taşıyan) bir şirket ilgili ülkede daimi bir iş yeri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulacaktır. Bu teklif yürürlüğe girene kadar geçerli olacak ikinci teklif ise; i) dünya genelindeki yıllık geliri 750 milyon Euro’yu (868 milyon dolar) aşan ve ii) AB’deki toplam geliri 50 milyon Euro’yu (58 milyon dolar) aşan (her iki koşulu birlikte

düzeyinde bazı dijital hizmetleri kapsayan ortak bir Dijital Hizmetler Vergisi (DST)⁴ uygulanmasıdır (EC, 2018a, m. 1). Bu sayede kaynak ülkede hizmet sunan ancak kârları yalnızca ana merkezlerinde vergilendirilen çok uluslu şirketlerin, dijital mevcudiyetlerinin bulunduğu kaynak Birlik üyesi ülkelere daha fazla vergilendirme hakkı verilmesi amaçlanmaktadır⁵.

Avrupa Komisyonunun dijital hizmetler üzerinden ortak bir vergi teklifi (DST) Birlik içerisinde henüz tam anlamıyla bir destek bulamamıştır⁶. Buna karşılık Fransa, İngiltere, İtalya, İspanya, Avusturya ve Macaristan kendi dijital hizmet vergilerini uygulamaya başlamıştır⁷. Ayrıca bunlardan İngiltere haricinde⁸ diğer tüm ulusal uygulamaların Komisyonun DST teklifine oldukça benzediği görülmektedir (Bkz., Ek Tablo 1).

Diğer yandan Avrupa Komisyonunun DST teklifi bir dizi uyuşmazlığı da beraberinde getirmiştir. Bazı eleştirmenler bu tür vergilendirme çabalarını, çok uluslu şirketlerin Avrupa pazarına girmesini engelleme ve dijital bir ticaret savaşını başlatma girişimi olarak yorumlamaktadır (Kim, 2020: 5-6; Beebe, 2019: 1; Lips, 2020: 976). Buna karşılık Avrupa Komisyonu Birlik üyesi ülkelerin dijitalleşmeden kaynaklı vergi kayıplarını önlemek için DST'yi gerekli görmektedir. Ayrıca OECD'nin bu küresel soruna ortak bir çözüm getirmemesi halinde kendi DST teklifini uygulatmakta kararlıdır.

sağlayan) işletmelerin %3 oranında yeni bir vergiye tabi tutulmasını öngörmektedir. Her iki telifinde ayrıntıları için de bkz., (Bunn, 2018: 2; Bauer, 2018a: 3; Beebe, 2019: 5; Hufbauer & Lu, 2018: 7; Markovic vd. 2019: 111; Geringer, 2020: 1; Olbert & Spengel, 2019: 6; Altenburger & Czajkowski, 2020: 214; Mason & Parada, 2020: 3; Lowry, 2019: 5; Bunn, Elke & Cristina, 2020: 16).

⁴ AB'de tek tip bir "dijital daimi işyeri" tanımı getiren ve dolayısıyla geleneksel ikametgâh kuralında değişiklik öngören ilk teklif üzerinde kısa vadede uzlaşmaya varılması zor görünmektedir. Buna karşılık geçici bir vergi öneren ikinci teklifin kısa vadede uygulanması daha kolaydır. Bu nedenle çalışma Dijital Hizmet Vergisi (ikinci teklif) ile sınırlandırılmıştır. Ayrıca verginin kısaltması olarak literatürdeki karşılığı olan DST (Digital Service Tax) tercih edilmiştir.

⁵ Komisyon, çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmak için düşük vergili Birlik üyesi ülkeleri bir sığınak olarak kullandıklarını ve AB kurallarını ihlal ettiklerini iddia etmektedir. Bu nedenle DST Teklifi, verginin büyük kısmının kanuni merkezde değil, karların elde edildiği yerde ödenmesini sağlayacak şekilde hazırlanmıştır. Bu sayede üye ülke bazında yıllık 1,3 ila 5 milyar Euro arası ilave gelir (AB 2018 toplam vergi gelirlerinin %0,08'i) öngörülmektedir. Teklifin gerekçesi hakkında daha geniş bilgi için bkz., (EC, 2018a: 15; EC, 2018b: 1; Bunn vd, 2020: 16; Hufbauer & Lu, 2018: 7; Olbert & Spengel, 2019: 3; Harpaz, 2020: 4; Cruz, 2020: 1; Amans, 2017: 1-2; Kim, 2020: 1-6; Sweet & White, 2020: 1; Devereux & Vella, 2017: 95; Gastaldi & Zanardi, 2019: 2-3; Faulhaber, 2019: 177; Bilotto, 2020: 2, 8; Lowry, 2019: 1-2; Fuest & Ferry, 2020: 17-18).

⁶ Teklifin en güçlü muhalifleri arasında, Google ve Facebook'un Avrupa'daki genel merkezi olan İrlanda'nın yanında; Hollanda, Lüksemburg, Danimarka ve İsveç gibi fikri mülkiyet haklarını geliştiren ülkeler bulunmaktadır. Yapılan kamuoyu araştırmaları AB-28 ülkelerinden 11'inin en geç 2020 yılı sonuna kadar DST'ye fiilen geçmeyi planladıklarını göstermiştir (Lowry, 2019: 6). Gelinek noktada AB-28'de DST uygulayan ülkelerin son hali çalışmanın ekler kısmında yer almaktadır (Bkz., Ek Tablo 1).

⁷ Üye ülke uygulamaları hakkında daha geniş bilgi için bkz., (Beebe, 2019: 5; Bunn, 2018: 2, 7; Markovic vd. 2019: 111; Hufbauer & Lu, 2018: 5; Gastaldi & Zanardi, 2019: 3; Kim, 2020: 5-6; Geringer, 2020: 4; Harpaz, 2020: 3; Hrabcak & Popovic, 2020: 62 vd; Köthenbürger, 2020: 12).

⁸ İngiltere'de DST'nin oranı daha düşüktür (%2) ve ayrıca verginin küçük işletmeler üzerindeki etkisini azaltmak için gelirin ilk 25 milyonu vergiden muaftır ve zarar eden şirketler için sıfır vergi oranı uygulamaktadır (Kim, 2020: 18; Sweet & White, 2020: 1; HM Treasury, 2018: 5; Vella, 2019: 827).

Bu çalışma AB Komisyonunun DST teklifini yapılan eleştiriler doğrultusunda ekonomik bir analize tabi tutmaktadır. Bir başka ifade ile DST'ye yönelik temel endişelere yanıt bulmaya çalışmaktadır. Bu, Türkiye'de uygulanan sistemin değerlendirilmesi bakımından da faydalı olacaktır. Bunun için ilk olarak DST'nin de gerekçesini oluşturan dijitalleşmeden kaynaklanan uluslararası vergilendirme sorunları ortaya konacaktır. Ardından da sırasıyla; DST'nin niteliğinin çok uluslu şirketlerin büyüme yeteneği üzerindeki etkisi, DST'nin kapsamının ayırıcı vergileme ile ilişkisi ve DST'nin ekonomik yansımalarının vergi adaleti üzerindeki etkisi konuları tartışılacaktır. Sonuç kısmında ise genel bir değerlendirme ve bir takım tespitler yer almaktadır.

2. Dijital Hizmet Vergisine İhtiyaç Doğuran Uluslararası Vergileme Sorunları

Dijital işletmelerin, geleneksel işletme yapılarından ayrılan üç temel özelliği vardır (OECD, 2018: 24). Dijital işletmeler öncelikle; büyük işyerlerine ya da çok sayıda çalışana gerek duyulan geleneksel işletme modellerinin aksine, geliri elde etmek için fiziksel bir varlığa ya da büyük bir istihdama ihtiyaç duymamaktadır. İkinci olarak, dijital işletmeler gelir elde etmek için maddi varlıklar yerine, yazılım, patent, fikri mülkiyet gibi gayri maddi haklara yoğun bir bağlılık göstermektedir. Bir başka ifade ile dijital işletmelerde entelektüel sermaye çok daha ön plandadır. Üçüncü olarak da, dijital işletmeler için gelirin elde edilmesinde kullanıcı katılımı son derece önemlidir. Bu özellik aynı zamanda dijital şirketlerin birinci özelliğinin de doğal bir sonucu olup, birçok dijital şirket müşteri verilerinin kullanımından büyük gelir elde etmektedir (Faulhaber, 2019: 151; Kim, 2020: 13; Beebe, 2019: 1; Olbert & Spengel, 2019: 11; Lips, 2020: 978; Khandelwal, 2020: 3; Hathorne & Breunig, 2020: 4).

Dijital şirketlerin sayılan bu özellikleri sayesinde, ticari faaliyetlerinin büyük bir kısmını gerçekleştirdikleri piyasa/pazar ülkelerinde adil vergilendirilme sorunu ortaya çıkmaktadır (Amans, 2017: 2; Devereux & Vella, 2017: 95). Şöyle ki örneğin Facebook ve Google gibi iki önemli çok uluslu dijital şirket 2017 yılında karlarının yaklaşık % 66'sı kanuni merkezleri olan ABD'nin dışındaki ülkelerden sağlamışlardır. Buna karşılık vergilerinin sadece % 8 ve %12'sini (son derece az bir oranını) karlarının asıl kaynağı olan söz konusu piyasa ülkelerine ödedikleri görülmektedir (Harpaz, 2021: 12-13). Oysaki bu tür ileri teknoloji şirketlerinin karlarında yazılım mühendisliğinin yanında piyasa ülkelerindeki kullanıcıların da büyük katkısı (çevrimiçi reklam satışları gibi) bulunmaktadır (Fuchs, 2018: 11). ABD'nin dijital ekonominin %37'sine hakim olmasına karşılık, küresel internet kullanıcılarının sadece %11'inin bu ülkede bulunması bunun açık bir kanıtı niteliğindedir (Hathorne & Breunig, 2020: 7).

Dolayısıyla dijital şirketlerin vergi ödedikleri yer ile müşterilerinin büyük çoğunluğunun bulunduğu yer arasında coğrafi mekan olarak çok büyük bir mesafe aralığının bulunduğu görülmektedir. Bu nedenle, dijital şirketlerin sadece ana merkezlerinin değil, karlarına büyük katkı sağlayan piyasa ülkelerinin de doğan kardan mutlaka hak ettikleri paylarını almaları gerekmektedir (Fuchs, 2018: 11).

Buna karşılık dijital çok uluslu şirketler, fiziki bir varlıkları ya da daimi bir işyerleri bulunmadığı gerekçesi ile karlarının asıl kaynağı olan kullanıcıların bulunduğu piyasa ülkelerindeki satışları üzerinden hiç ya da çok az (yukarıdaki ABD şirketleri örneğinde olduğu gibi) vergi ödemektedirler. Çünkü halen geçerliliğini sürdüren geleneksel uluslararası vergileme kurallarına göre, çok uluslu bir şirketin bir ülkede vergi ödemesi için, o ülkede mutlaka ticari faaliyetlerini kısmen ya da tamamen yürüttüğü sabit bir iş yeri⁹ açması şartı bulunmaktadır. Aksi takdirde o ülkenin ekonomik yaşamına iştirak etmiş kabul edilmemekte ve dolayısıyla ilgili ülkede doğan karları üzerinden vergi alınmamaktadır. Uzun bir geçmişi olan ve üzerinde uzlaşılan bu kural vergileme için sadece ekonomik mevcudiyeti esas almakta, ancak dijital değer üretme biçimlerini hesaba katmamaktadır. Bir başka ifade uluslararası vergilemede kaynak ülkede fiziki mevcudiyet şartı halen geçerliliğini sürdürmektedir (Mason & Parada, 2020: 2).

Bu geleneksel kural karşısında dijital bir şirketin kaynak ülkede daimi bir işyeri yoksa o ülkede herhangi bir vergi bağlantısından söz edilemeyecektir. Bu durumun dijital çağın ihtiyaçları ile örtüşmediğine ilk olarak BEPS (Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı) Eylem Planı ile dikkat çekilmiş ve söz konusu kural tartışmaya açılmıştır. BEPS'in 1 No'lu Elem Planında daimi işyeri tanımının kapsamı genişletilerek, dijital platform kullanıcılarının bulunduğu piyasa ülkelerine de vergilendirme hakkı verilmesi önerilmiştir¹⁰.

Dijital şirketlerin etkin vergilendirilmesi ile ilgili bir somut adım da Avrupa Komisyonu tarafından atılmıştır. Komisyon, Birlik üyesi ülkelerin dijital şirketlerin kazançlarından hak ettikleri payı alabilmeleri için¹¹ geçerliliğini yitirmiş olan mevcut

⁹ OECD Model Anlaşmasının 5 inci maddesinde işyeri; bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer (yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer gibi) olarak tanımlanmıştır. İşyeri kavramı bir Akit Devletin diğer Akit Devlet teşebbüsüne ait kazançları vergileme hakkını belirlemede kullanılmaktadır. Model Anlaşmanın 7 inci maddesine göre, bir Akit Devlet, söz konusu teşebbüs bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, diğer Akit Devlet teşebbüsüne ait kazançları vergilendiremez. Böylece bir Akit Devletin diğer Akit Devlet teşebbüslerinin ticari kazançlarını vergilendirme hakkını sınırlandırılmıştır (GİB, 2016: 85-120).

¹⁰ BEPS, dijital faaliyetlerin vergilendirilmesi çabalarının öncülü olarak kabul edilmektedir. G-20 üyesi ülke liderlerinin 2012 Meksika zirvesinde, uluslararası vergileme alanında şeffaflık ve vergiden kaçınma ile mücadele konusunda uzlaşmışlardır. Bunun üzerine OECD çok uluslu şirketlerin karlarını vergi cennetlerine kaydırmalarını engellemeye yönelik bir eylem planının hazırlıklarını başlamıştır. Ekim 2015'de yayınlanan Nihai Raporundaki 1 No'lu Eylem Planı OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesinde, dijital faktörleri de kapsayacak bir değişiklik içermektedir. Çalışmanın kapsamı dışında olan bu konu hakkında daha geniş bilgi için bkz., (Hufbauer & Lu, 2018: 2; Amans, 2017: 2; Altenburger & Czajkowski, 2020: 208; KPMG, 2019: 5; Devereux & Vella, 2017: 96; Fuchs, 2018: 20-21; Harpaz, 2020: 8; Beebe, 2019: 2; Bunn, 2018: 3; Markovic vd., 2019: 105).

¹¹ Avrupa Komisyonunun iddiasına göre mevcut vergileme kuralları karşısında dijital işletmeler Avrupa'da geleneksel işletmelerin efektif vergi oranlarının (%23,2) yarısından daha düşük bir orana (%9,5) tabi tutulmaktadır (EC, 2018b: 1; Bilotto, 2020: 26; Hathorne & Breunig, 2020: 4). Ancak farklı hesaplamalar da mevcuttur. Örneğin Bauer, geleneksel işletmelerin efektif vergi oranını % 4 daha yüksek hesaplamıştır (Bauer, 2018b: 8). Uluslararası Politik Ekonomi Merkezi (ECIPE) efektif vergi oranları birbirine yakın (sırasıyla; %27,1 ve % 29,1) hesaplamıştır. Alman IFO Ekonomik Araştırma Enstitüsü ise daha düşük bir fark (dijital işletmeler % 20,9, geleneksel işletmeler % 26,7) bulmuştur. Bu farklılıklar, hesaplamada kullanılan yöntemlerden kaynaklanmakla birlikte, dijital ve geleneksel

daimi işyeri kuralının dijital işletmeleri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi yönünde bir çalışma başlatmıştır. Bu kapsamda BEPS 1 No'lu eylem planına benzer şekilde çalışanların ya da varlıkların bulunduğu yerden bağımsız olarak, kullanıcının bulunduğu yani değeri doğuran yargı alanına da vergileme hakkı verilmesini önermektedir. Ancak bu da beraberinde değer tespiti (hangi kullanıcı katılımının değer oluşumuna katkı sağlayacağı) ile ilgili yeni bir tartışma başlatmıştır (Geringer, 2020: 5; Hufbauer & Lu, 2018: 4; Olbert & Spengel, 2019: 15; Bunn, 2018: 5).

Ayrıca OECD Model Anlaşmasının 5 inci maddesinin yorumlarından, bazı üye Devletlerin kendi mukimleri olmayan kişilerce yürütülen ve bir işyerine atfedilemeyen "hizmet kazançlarının" kendi ülkelerinde vergiden istisna edilmesini uygun bulmadıkları görülmektedir (GİB, 2016: 102-104).

Bunun üzerine Avrupa Komisyonu ikinci bir teklif daha hazırlamış ve Birlik içerisinde gerçekleştirilen dijital faaliyetlerden %3 oranında ortak bir Dijital Hizmet Vergisi alınmasını (DST) önermiştir. İlk teklifin aksine kısa vadede yürürlüğe girmesi daha olası görülen bu ikinci teklif¹² aşağıda ayrıntılı olarak analiz edilecektir.

3. Dijital Hizmet Vergisinin Tasarımı ve Yenilikçilik Üzerindeki Etkisi

DST, bazı dijital hizmetlerden sağlanan gelir üzerinden alınan ciro tipi bir tüketim vergisi olarak tasarlanmıştır (EC, 2018a: 10). Ancak tam aksine DST'nin örtülü bir gelir vergisi olduğu yönünde iddialar bulunmaktadır. Buna en temel gerekçe olarak da işlem bazında değil yıllık olarak uygulanacak olması gösterilmektedir. Ayrıca brüt gelir üzerinden alınacak olmasının DST'nin bir gelir vergisi olma niteliğini değiştirmeyeceği de ileri sürülmektedir (Kim, 2020: 36). Bu haklı bir gerekçe olmakla birlikte brüt gelir üzerinden alınan stopaj vergisi hariç, gelir vergisi genellikle net kar üzerinden alınan bir vergidir. Buna karşılık DST üretici maliyetlerini dikkate almaksızın doğrudan hizmete ödenen bedele (brüt gelire) odaklanmaktadır. Ayrıca gelir vergisine ilave yeni bir vergi olarak önerilmektedir. Zararların ileri taşınmasına izin verilmemesi ve vergi oranının oldukça düşük (%3) tutulması da DST'nin aslında ciro tipi bir tüketim vergisi olarak tasarlandığını net bir biçimde göstermektedir (Kofler & Sinnig, 2019: 191; Fuest & Ferry, 2020: 17; Geringer, 2020: 3; Robertson & Nash, 2019: 20; Lowry, 2019: 9; HM Treasury, 2018: 32).

Bu durumda dijital şirketlerin ikametgâh ülkesinde gelir vergisine ve pazar ülkesinde DST'ye tabi tutulacak olması bir çifte vergilendirme endişesinin doğmasına neden olmuştur. Ancak her iki verginin de matrahları birbirlerinden farklı olduğu için bir çifte vergilendirme sorunu olmayacaktır. Birçok ülkede uygulanan Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisinin matrahları önemli ölçüde örtüşse bile, bir çifte vergilendirmeden söz edilmemektedir. Aynı durum DST için de geçerli olacaktır.

işletmeler arasında bir vergi açığı bulunduğunu yani bir vergi kaybı sorunu yaşandığını göstermesi bakımından Komisyonun iddialarını desteklemektedir (Harpaz, 2020: 12; Bunn, 2018: 5; Hufbauer & Lu, 2018: 4; Markovic vd., 2019: 105; Geringer, 2020: 1).

¹² Bkz., bu çalışmanın kapsamını belirleyen 4 numaralı dipnottaki açıklamalar.

Örneğin bir üretici ham maddeyi 4,40 Dolara (0,40 dolar KDV) satın aldıktan sonra, ürünü perakendeciye 11 Dolara (1 dolar KDV) sattığında, 0,60 Dolar KDV ödeyecektir. Bu, 6 Dolar olan brüt kar marjının % 10'una eşittir. Üretici aynı zamanda 10 Dolarlık brüt gelirinden, 4 Dolarlık ham madde giderlerini indirdikten sonra kalan 6 Dolarlık net geliri üzerinden de % 20 oranında (1,2 dolar) kurumlar vergisi ödeyecektir. Ancak KDV tüketime, kurumlar vergisi ise net gelire uygulandığı için bu bir çifte vergilendirme olarak kabul edilmemektedir. DST için de aynı şey geçerli olacaktır (Kim, 2020: 38). Dolayısıyla bu daha çok ileri teknoloji şirketlerinin artacak olan vergi yüklerinden kaynaklanan bir endişe olup¹³ çok da gerçeği yansıtmamaktadır (Kim, 2020: 38-40; Robertson & Nash, 2019: 11; Olbert & Spengel, 2019: 5; Kofler & Sinnig, 2019: 195).

DST'nin bir tüketim vergisi olarak tasarlanması, ciro vergilerini yeniden vergi politikasının konusu haline getirmiştir. Bu tür vergiler tarihsel süreçte; etkin olmadığı, büyümeyi engellediği ve genellikle adaletsiz olduğu yönünde ciddi eleştirilere maruz kalmıştır¹⁴. Ciro tipi tüketim vergilerine yöneltilen bütün bu eleştirilerin özünde geleneksel gelir vergisinin üstünlüğü varsayımı yatmaktadır. Ancak en azından dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde fiziksel mevcudiyet ve emsallere uygunluk ilkelerine gereksinim duyulmayacağı için DST, gelir vergisine göre daha başarılı olacaktır (Kim, 2020: 33; Khandelwal, 2020: 4). Örneğin geleneksel gelir vergisi uygulamasında A ülkesinde mukim bir firmanın, daimi bir temsilci (fiziksel bir varlığı/vergi bağlantısı) bulunan bir piyasa ülkesinde (B ülkesinde) mal veya hizmet satması halinde, firmanın küresel karı A ve B ülkeleri arasında emsallere uygunluk ilkesine göre paylaşılacaktır. Buna karşılık, eğer firma piyasa ülkesinde fiziksel bir varlığı sahip değilse, piyasa ülkesinin firmanın uzaktaki işletmesinden gelir elde etmesinin hiçbir yolu bulunmamaktadır. DST tam da bu tür vergi bağlantısı ve geleneksel kar dağıtım kurallarını değiştirmekte, fiziki varlığa bakılmaksızın, kullanıcıların bulunduğu piyasa ülkelerine kâr tahsisine olanak tanımaktadır (Faulhaber, 2019: 179).

Böylece DST kullanıcıların bulunduğu piyasa ülkelerinin dijital ekonomiden geleneksel gelir vergisi kurallarına göre almaları mümkün olmayan paylarını almalarını sağlayacaktır (Kim, 2020: 33-34; Richter, 2019: 2; Hathorne & Breunig, 2020: 8). DST, bu anlamda diğer harcama vergilerinden de daha üstündür. Şöyle ki, dijital hizmetlere KDV ya da eşdeğer bir vergi¹⁵ uygulanması öncelikle değer tespiti¹⁶ ile ilgili bir sorun

¹³ Bu konuda DST'nin kapsamı ile ilgili kısımda daha ayrıntılı bilgi verilecektir

¹⁴ En son Avrupa Birliği 1960'larda ciro vergisinden, çok aşamalı vergilemede daha etkin olduğu düşünülen KDV'ye geçmiştir. DST'nin bu kazanımları geri döndüreceği yönündeki endişeler için bkz., (Bunn, 2018: 6; Markovic vd. 2019: 113; Geringer, 2020: 11; Mason & Parada, 2020: 4; Robertson & Nash, 2019: 23).

¹⁵ KDV'ye eşdeğer bir diğer harcama vergisi, Nakit Akış Vergisidir (DBCFT). Bu, en son 2017 yılında ABD vergi reformu tartışması sırasında gündeme gelen varış yeri esaslı bir vergidir. DBCFT'nin, ithalatı vergilendiren ihracatı ise vergi dışında tutan KDV'ye göre, sınır ötesi ticari işlemleri vergilemede kavramsal olarak daha başarılı olacağı yönündeki değerlendirmeler için bkz. (Kim, 2020: 51-52; Auerbach vd., 2017: 1-98).

¹⁶ Uluslararası vergilemede madenin bulunduğu ülke mi yoksa madeni işleyen ülke mi değer üretimine daha büyük katkı sağlamıştır sorusu, dijital iş modelleri ile birlikte daha da önem kazanmıştır. Artık benzer soru örneğin Google'ın veri üretimine mühendislerin tescilli algoritmasını geliştirdiği yer mi,

doğuracaktır. Daha da önemlisi dijital işletmeler ile pazar ülkelerindeki alıcılar arasında KDV türü vergilerdeki gibi bir nakit akışı da bulunmamaktadır. Örneğin bir otomobil satışında hizmet sağlayıcı (ABD-Google) ile satıcı (Almanya-Mercedes) arasında bir nakit akışı varken, alıcı (İngiltere'deki X kişisi) ile böyle bir ilişki söz konusu değildir. Bu durumda KDV uygulanması halinde gelir Almanya'ya tahsis edilecek, İngiltere ise gelirden mahrum kalacaktır (Kim, 2020: 52). Bu durumda DST, pazar ülkelerini ödüllendirme noktasında daha uygun vergileme şekli olarak görülmektedir.

DST'nin tasarımı ile ilgili bir diğer endişe de, brüt gelir üzerinden alınacak olması nedeniyle net kar marjları çok düşük olan birçok işletmenin bu durumdan olumsuz etkileneceği yönündedir. Bu görüşe göre büyüyen şirketler aniden yeni bir vergi ile karşı karşıya kalacakları için bu durum onların büyüme yeteneğine (gelecekteki yeni iş fikirlerine) zarar verecektir. Bazı şirketler vergiden etkilenmemek için, faaliyetlerini vergiye tabi gelir eşliğinin altında tutma gayreti içine gireceklerdir. Dolayısıyla büyüyen işletmeleri vergi kaçaklığına teşvik eden böyle bir verginin yararlı ya da verimli olduğunu savunmak güçtür (Bunn, 2018: 6; Markovic vd., 2019: 113; Hathorne & Breunig, 2020: 13; Bauer, 2018a: 9). Buna karşılık bir sonraki başlıkta ayrıntılı olarak inceleneceği üzere Komisyonun teklifinde yer alan DST'ye tabi olma eşikleri oldukça yüksek olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla DST'nin aslında düşük değil, yüksek karlı dijital şirketleri vergilendirmeyi hedeflemektedir. Bu nedenle DST'nin büyüme karşıtı olduğu ile ilgili endişeler çok da gerçeği yansıtmamaktadır. Tam tersine DST'nin mevcut uluslararası vergileme hükümleri karşısında yüksek karlı dijital firmaların faydalandığı haksız vergi avantajlarını azaltmak suretiyle, toplamda ekonomik etkinliğin ve refahın artmasına katkı sağlaması beklenmektedir (Robertson & Nash, 2019: 23).

4. Dijital Hizmet Vergisinin Kapsamı ve Ayrımcı Vergileme Niteliği

Avrupa Komisyonu, Tek Pazarın ruhuna uygun olarak Birlik düzeyinde uygulanacak DST oranı tek tip olarak belirlemiştir. Bu oran farklı kar marjlarına sahip işletmeler arasında uygun bir denge sağlamak için % 3 olarak önerilmektedir (EC, 2018a: 8). Böylece Birlik üyesi ülkeler dijital şirketleri çekme noktasında fırsat eşitliğine (vergi cennetleri gerçeği hariç) kavuşmaktadır (Markovic vd. 2019: 112).

Buna göre, bir işletmenin DST'ye tabi tutulabilmesi için öncelikle gelirinin belirli eşik miktarlarını aşması gerekmektedir. Bu kapsamda ilgili mali yılda; dünya çapındaki toplam geliri 750.000.000 Avroyu¹⁷ ve Birlik bünyesindeki toplam gelir tutarı 50.000.000 Avroyu¹⁸ aşan işletmeler DST'ye tabi olacaktır (EC, 2018a, m. 4). İlk eşik,

yoksa kullanıcıların verilerini algoritmaya aktardığı (yani verilerin işlendiği) pazar ülkeleri mi en çok katkı sağlanmıştır şeklinde sorulmaya ve tartışılmaya başlanmıştır (Kim, 2020: 51-52).

¹⁷ Bu miktar OECD'nin dijital şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin ara raporundaki yıllık konsolide ciro eşliğine uygun olarak belirlenmiştir. Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Çek Cumhuriyetinde de yıllık gelir eşiği 750 milyon Euro olarak uygulanmaktadır (Robertson & Nash, 2019: 14; Harpaz, 2020: 45-46).

¹⁸ Bu miktar AB genelindeki toplam gelirlerden ziyade, bir yargı alanındaki dijital hizmetlerden elde edilen gelirleri ifade etmektedir ve ülkelerin büyüklüklerine göre değişmektedir. Örneğin İngiltere'de

kaynak ülkede yüksek kazanç sağlayan, güçlü pazar pozisyonlarına sahip ve agresif vergi planlaması yapma imkanı bulunan işletmeleri hedeflemektedir. Bu yüzden de başlangıçta GAFA (Google, Apple, Facebook ve Amazon) vergisi olarak adlandırılmıştır. Eleştirmenler eşğin keyfi olarak belirlendiğini ve aşamalı olmadığı için de vergiden kaçınmayı teşvik edeceğini ileri sürmektedir. Ayrıca belirlenen eşğin altında kalan işletmelerin neden vergiden tamamen muaf tutulacağına da izaha muhtaç olduğu iddia edilmektedir (Geringer, 2020: 3; Olbert & Spengel, 2019: 15; Harpaz, 2020: 66-70). Bu iddia karşısında Teklifin amacının küçük işletmeleri ile başlangıç aşamasında şirketleri DST'den muaf tutmak olduğu söylenebilir (EC, 2018a: 10; Hathorne & Breunig, 2020: 3). İkinci eşik ise, DST'nin uygulanmasını Birlik düzeyindeki dijital ayak izi ile sınırlandırmaktadır. Ayrıca pazar büyüklüklerinde olabilecek farklılıkları göz ardı etmek için de Birlik düzeyinde tek tip olarak belirlenmiştir (EC, 2018a: 10, 19-20).

DST, hem ikametgâhı olanlara hem de ikametgâhı olmayanlara uygulanacaktır. Bu mukim olmayanlara ayırıcı vergilemeyi yasaklayan Dünya Ticaret Örgütü ve Serbest Ticaret Anlaşması hükümlerinin bir gereği olup, fiilen uygulandığı bütün ülkelerde de genellikle bu kurala uyulduğu görülmektedir (Robertson & Nash, 2019: 14).

DST'nin kapsamı belirli bazı dijital hizmetler ile sınırlandırılmıştır. Bunlar, karın kaynağı ile vergilendirildiği yerin farklı olduğu dolayısıyla vergilendirilmesi güç olan spesifik bazı hizmetlerdir (EC, 2018a: 16; Faulhaber, 2019: 178; Kim, 2020: 6; Bunn, 2018: 3; Markovic vd., 2019: 112; Beebe, 2019: 5; Gastaldi & Zanardi, 2019: 3; Olbert & Spengel, 2019:3). Bu bağlamda DST'nin konusunu kullanıcı katılımının önemli olduğu; i) sosyal medya platformları, ii) arama motorları ve iii) çevrimiçi pazarlar oluşturmaktadır (EC, 2018a, m. 3). DST'nin fiilen uygulandığı Avrupa ülkelerinde de benzer sınırlamalar görülmektedir. Örneğin Birleşik Krallıkta sadece; internet arama motorları, sosyal medya platformları ve çevrimiçi pazar yerleri DST'ye tabidir (Bunn vd., 2020: 17). Benzer şeklide Fransa'da vergi; çevrimiçi reklamcılık, reklam amaçlı kullanıcı verilerinin satışı ve çevrimiçi aracılık platformları ile sınırlandırılmıştır (Harpaz, 2021: 48, Geringer, 2020: 6; Pellefigue, 2019: 4). Avusturya'da ve Macaristan'da ise verginin kapsamı daha dar olup sadece çevrimiçi reklamcılık hizmetleri verginin konusunu oluşturmaktadır¹⁹. Türkiye'de de sadece; dijital reklam hizmetleri, dijital içerik satış ve hizmetleri ile dijital ortam sağlanması ve işletilmesi hizmetleri DST'nin kapsamına alınmıştır (Bkz., 7194 Sayılı Kanun, m. 1).

DST'nin kapsamının belirli dijital hizmetler ile sınırlanması, kanuni merkezi AB dışındaki çok uluslu şirketler üzerinde ciddi bir yük oluşturacağı endişesine neden olmuştur. Bunun aynı zamanda AB'nin temel özgürlükleri (yerleşme ve serbest dolaşım) ile çeliştiği de ileri sürülmektedir (Geringer, 2020: 9; Mason & Parada, 2020: 6; Beebe, 2019: 7). Nitekim Teklifin 3 üncü maddesine göre; abonelik ücretleri, çevrimiçi dijital

25 milyon Sterlin, Avusturya ve Fransa'da 25 milyon Euro, İtalya'da 5,5 Milyon Euro ve İspanya'da 3 Milyon Euro şeklinde uygulanmaktadır (Robertson & Nash, 2019: 14; Harpaz, 2020: 45-46).

¹⁹ Avusturya'da %5 ve Macaristan'da %7,5 oranında bir dijital reklam vergisi (DAT) uygulanmaktadır. Macaristan'da ayrıca belli bir eşğin (yaklaşık 300.000 Euro) altında gelir elde eden küçük reklam şirketleri vergiden muaf tutulmuştur (Daniel Bunn, vd, 2020: 18; Geringer, 2020: 7-9).

ürün satışları, finansal işlem ve ödeme platformları DST'nin kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla DST'nin yürürlüğe girmesi ABD merkezli yüksek teknoloji şirketleri (Google, Facebook, Microsoft, Amazon, Uber, AirBnb, Facebook, Twitter gibi) başta olmak üzere, AB dışındaki çok uluslu şirketleri etkileyecek gibi gözükmemektedir. Bu yüzden özellikle ABD, DST'nin hukuken olmasa da fiilen kendi teknoloji şirketlerine ayırmacılık yapan gizli bir tarife olduğunu iddia etmektedir. Bu haklı endişeler karşısında DST'nin kapsamının mutlaka genişletilmesi gerekmektedir. Örneğin ABD'de otuzdan fazla eyalette bir sınırlandırma veya ayırım gözetmeden dijital içerik sağlayıcılarının tamamı satış vergisine tabi tutulmaktadır. ABD Yüksek Mahkemesi 21 Haziran 2018 Tarih ve 17-494 Sayılı South Dakota-Wayfair Inc kararı ile fiziksel varlık kuralını, ekonomik varlık lehine bozarak, bütün dijital içerik sağlayıcılarının satış vergisine tabi tutulmasına hükmetmiştir (Kim, 2020: 44-45; Kofler & Sinnig, 2019: 177). Bu kapsamda ABD, DST teklifi ile ilgili endişelerini (vergi anlaşması sistemini zayıflatacağı ve çifte vergilendirmeye neden olacağı başta olmak üzere) AB'ye iletmış²⁰ ve yürürlüğe girmesi halinde Dünya Ticaret Örgütü nezdinde kalıcı olarak yasaklanması yönünde çok taraflı bir çaba içine gireceğini duyurmuştur. Ayrıca AB firmalarına karşı ABD Gelir Vergisi Kanununun 891 inci maddesinin işletilmesi tartışılmaktadır. AB tarafından 2015-2017 yılları arasında bazı ABD şirketlerinin vergi incelemesine tabi tutulmasına²¹ misilleme olarak gündeme gelen bu madde ABD mukimlerinin herhangi bir yabancı ülkenin yasalarına göre ayırmacı vergilere tabi tutulması halinde, ABD başkanına yabancı ülke mukimlerinin gelir vergisi oranlarını iki katına çıkarma yetkisi vermektedir. DST Teklifi ile birlikte 891 inci maddenin uygulanması yeniden gündeme gelmiştir. (Kim, 2020: 36; Hufbauer & Lu, 2018: 9; Geringer, 2020: 6; Fuest & Ferry, 2020: 17; Mason & Parada, 2020: 4; Lowry, 2019: 2; Hathorne & Breunig, 2020: 9; Harpaz, 2020: 49-50; Bunn, 2018: 3; Hern, 2020: 1; Bauer, 2018a: 2; Beebe, 2019: 6).

Diğer yandan Avrupa Adalet Divanının yakın zamanda karara bağladığı iki dava DST'nin ayırmacı bir vergi olduğu yönündeki ABD iddialarını nispeten zayıflatmıştır. Mahkeme daha önce verdiği emsal kararları (1985 Fransa Humblot gibi) ve kendisine sunulan ayırmacı niyet kanıtlarını Macaristan davaları (Tesco ve Vodafone) ile ilişkilendirmemiş ve dikkate almamıştır. Böylece AB ülkelerinin tek taraflı uyguladıkları DST'lerin AB dışındaki çok uluslu şirketlere karşı ayırmacılık yaptığı yönündeki iddiaları reddetmiştir (Mason & Parada, 2020: 36).

²⁰ Ayrıca, DST'yi fiilen uygulamaya başlayan Fransa'ya %100'e varan gümrük tarifeleri (peynir, şarap, kozmetik, el çantaları gibi) uygulama kararı alınmıştır. Bunun üzerine Fransa DST'nin uygulamasını 2020 yılının sonuna kadar ertelemiştir. Sorunun OECD nezdinde bir çözüme kavuşturulması beklenmektedir. ABD benzer araştırmayı; İtalya, Türkiye ve Avusturya'nın yürürlüğe koydukları DST'ler için de yapmaktadır (Altenburger & Czajkowski, 2020: 213-214; Bilotta, 2020: 9; Daniel Bunn, vd, 2020: 17; Kim, 2020, 35-36; Hern, 2020: 1 ; Beebe, 2019: 1; Lips, 2020: 976).

²¹ Bunlardan en dikkat çekici olan Apple firmasına vergi ve faiz dahil 14,3 milyar Euro borca hükmedilen İrlanda davasıdır. Bu davada AB Komisyonu Apple'nin İrlanda'da kayıtlı kuruluşunun Avrupa karlarının efektif kurumlar vergisi oranının 2003 yılında sadece %1 iken, 2004 yılında %0,005'e düştüğünü iddia etmiştir (Hufbauer & Lu, 2018: 2, 10-11; Bunn, 2018: 6; Markovic vd., 2019: 113; Beebe, 2019: 6-8).

5. Dijital Hizmet Vergisinin Ekonomik Yansıması ve Vergi Yükünün Adil Dağılımı

DST'nin tüketim tipi tasarımı nedeniyle dijital ekonominin talep yönünü olumsuz etkileyeceği, vergilendirilen hizmetlerin fiyatlarını artıracacağı ve bunlardan yararlananların katma değerini azaltacağı ileri sürülmektedir. Bu kapsamda özellikle küçük ve mikro işletmelerin DST'den olumsuz yönde etkileyeceğinden endişe duyulmaktadır. AB'de yakın dönemde yapılan bir çalışma KOBİ'lerin yüzde 37'sinin ürün ya da hizmetlerini internetten sattıklarını göstermiştir. Bu ampirik çalışmadan hareketle dijital platformların kilit kullanıcıları olan KOBİ'ler ve mikro işletmelerin, çevrimiçi aracılık ve dijital reklamcılık hizmetlerinden alınan bu yeni vergiden olumsuz yönde etkileneceği iddia edilmektedir (Bauer, 2018a: 6-8; Bunn, 2018: 3). Bu türden endişeler karşısında DST'nin ekonomik yükünü kimin taşıyacağı, vergi yükünün adil dağılımı bakımından son derece önemlidir (Robertson & Nash, 2019: 24).

Tüketim tipi vergiler geleneksel yansıma teorisine göre genellikle nihai tüketici tarafından katlanıldıkları için adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı (gerileyici) olarak kabul edilmektedirler (PWC, 2018: 11). Bu genel kabulden hareketle DST'nin de benzer bir etki göstereceği öngörülmektedir (Lowry, 2019: 9; Hathorne & Breunig, 2020: 9). Ancak DST'yi ilk olarak uygulayan ülkelerden biri olan Fransa'da yapılan bir çalışmada, vergi yükünün; % 55'inin tüketiciler, % 40'ının dijital platformları kullanan işletmeler ve % 5'inin de büyük internet şirketleri tarafından katlanıldığı gözlenmiştir (Pellefigue, 2019: 2). Benzer şekilde Yeni Zelanda'da yapılan bir çalışmada, uygulanması halinde DST'nin yaklaşık %30 ila %50'sinin nihai tüketicilere yansıtılacağı tahmin edilmektedir (Robertson & Nash, 2019: 26; Walker, 2020:1-3). Dolayısıyla bir tüketim vergisi olduğu için DST'nin tamamen tüketiciler tarafından katlanılacağı endişesi yersizdir (Kim, 2020: 47-48). Ayrıca birçok dijital iş modelinin çok taraflı olduğu (kullanıcı-alıcı ve kullanıcı-satıcı) düşünüldüğünde, DST'yi alıcılar (tüketiciler) yerine, satıcılara yansıtmak da mümkündür. Nitekim Fransa'da Amazon firması DST'nin maliyetini kullanıcı-satıcılara % 3 oranında fiyat artışı yoluyla telafi edeceğini duyurmuştur (Kim, 2020: 50). Bu tür çok taraflı dijital iş modelleri genellikle tekelci oldukları için, teorik olarak yeni getirilen bir vergiyi tüketicilere yansıtmayacakları beklenmektedir²². Fiili durumda da bazı dijital şirketlerin tüketicilere ücretsiz hizmet sunduğu, dolayısıyla vergiyi nihai kullanıcılar yerine diğer kişilere (reklam satın alan gibi) yansıttığı görülmektedir (Robertson & Nash, 2019: 24).

Netice olarak dijital ekonomi artık geleneksel vergi yansıması teorisinin varsaydığı basit tek taraflı bir pazar olmadığı için, vergi yükünün çok taraflı dijital platform firmaları tarafından katlanıldığı tüketim tipi bir DST tasarlamak mümkündür. Bu durumda vergi yükü daha çok satıcılar üzerinde kalacağı için, vergilemede eşitlik veya adalet ilkelerine de uyum sağlanmış olacaktır (Kim, 2020: 40-41).

²² Büyük dijital firmalar piyasanın kullanıcı-alıcıları (tüketiciler) ve kullanıcı-satıcıları (reklamcılar, tüccarlar vb.) arasında aracı konumundan çok büyük karlar elde edebilmektedir. Bu firmaların fiyatlarını belirlemede dışsallıklar etkili olduğu için, tek taraflı piyasalarda geçerli olan tipik yansıma analizinin dışında değerlendirilmeleri gerekmektedir (Kim, 2020: 49-50; Köthenbürger, 2020: 5-6).

6. Sonuç

Dijitalleşmenin hızla yaygınlaşması uluslararası vergilemenin geleneksel kurallarını tartışmalı hale getirmiştir. Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde esas alınan geleneksel iş yeri kavramı halen işe ilişkin sabit bir yer olarak tanımlanmakta ve bir Devletin diğer Devlet teşebbüsüne ait kazançları vergileme hakkını belirlemede kullanılmaktadır. Bu hüküm karşısında bir Devletin, söz konusu teşebbüs bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, diğer bir Devlet teşebbüsüne ait kazançları vergilendirmesi mümkün değildir. Uzun bir geçmişi olan ve üzerinde uzlaşma sağlanan bu genel kural güncelliğini yitirmiş, çok uluslu şirketlerin dijital faaliyetlerini kapsamada yetersiz kalmıştır²³.

Dijital faaliyetlerin en önemli özelliği sanal ortamda gerçekleştirilmesidir. Dijital şirketler kaynak ülkelerde fiziki bir varlığa yani daimi bir işyerine ihtiyaç duymadan kullanıcı katılımı sayesinde çok büyük karlar elde etmekte, ancak uluslararası vergilemede esas olan geleneksel ikametgâh ilkesi gereği vergiyi kanuni merkezlerini olduğu ülkeye ödemektedir. AB Komisyonu bu hükmün Birlik üyesi ülkeler açısından büyük bir vergi kaybına yol açtığından hareketle, kaynak ülkelerin dijital şirketlerin karlarından daha fazla pay almalarına imkân tanıyan iki yeni teklif hazırlamıştır. Bunlardan ilki uluslararası vergilemede geçerli olan daimi işyeri kuralında dijital ekonomik faaliyetleri de kapsayacak şekilde radikal bir değişiklik önermektedir. Bu kalıcı çözüm üzerinde anlaşma sağlanana kadar Komisyon AB'de faaliyet gösteren dijital şirketlerin ciroların üzerinden %3 oranında ortak bir dijital hizmet vergisi alınmasını önermektedir. Bu sayede Birlik üyesi ülkeler dijital şirketleri çekme noktasında rekabet eşitliğine kavuşmuş olacaktır.

DST'nin temel amaçları; dijital hizmetlerden elde edilen vergi gelirlerinin ülkeler arasında uygun tahsisini sağlamak ve geleneksel ve dijital iş modelleri arasındaki vergi eşitsizliğini azaltmaktır. Buna karşılık DST ile ilgili tartışmalar sürmektedir. Bu noktada DST'ye yöneltilen en temel eleştirilerden biri tasarımı ile ilgilidir. Özünde gelir vergisinin üstünlüğüne dayanan bu teze göre, DST, ciro tipi bir tüketim vergisi olarak tasarlandığı için şirketlerin büyüme yeteneğini olumsuz yönde etkileyecektir. Buna karşılık en azından sınır ötesi dijital faaliyetlerin vergilendirilmesinde DST'nin geleneksel gelir vergisine göre daha üstün olacağı görülmektedir. DST, gelir vergisinin vergi bağlantısı için fiziki mevcudiyete dayalı başarısızlığını ortadan kaldırdığı için piyasa ülkelerini daha fazla ödüllendirmektedir. Çünkü DST uygulamasında bir çokuluslu şirketin piyasa ülkesinde vergiye tabi tutulabilmesi için gelirinin belirli eşikleri aşması dışında başka bir

²³ Üye ülkeler arasında yaşana çifte vergilendirme sorunlarına etkin ve kabul edilebilir ortak bir çözüm sağlayan 1963 tarihli OECD Model Anlaşması, üye ülkelerin pratikte kazandıkları tecrübeler ve yeni ticari faaliyet alanlarının gelişmesi ile birlikte yerini 1977 yılında yeni bir Model Anlaşmaya bırakmıştır. Model Anlaşmadaki revizyonlar vergiden kaçınma ve kaçırma yöntemlerinin daha da karmaşık hale gelmesi ve liberalleşmenin hızlanması ile birlikte sonrasında da devam etmiş ve 1992 yılında Model Anlaşmanın güncellenmiş bir versiyonu daha yayınlanmıştır (GİB, 2016: 7-9). Ancak yaşanan süreçte dijital faaliyetleri kapsamada yetersiz kaldığı için Model Anlaşmada yeni bir revizyona da ihtiyaç vardır.

şart aranmamaktadır. Ayrıca DST bir gelir vergisi olarak tasarlanmadığı için çifte vergilendirme sorunu doğurmadan uygulanması da mümkün olacaktır.

DST'ye yöneltilen ikinci eleştiri ayırıcı bir vergileme şekli olduğu yönündedir. DST'nin sadece belirli dijital iş modelleri ile sınırlandırılması rekabet eşitliğine aykırı bir uygulama olarak değerlendirilmektedir. AB'de yürürlüğe girmesi halinde muhtemelen vergi rekabeti ve ekonomik çarpıklıkları artırma pahasına sınırlı sayıda firmadan toplanan sınırlı ek vergi geliriyle sonuçlanacağından endişe edilmektedir. Nitekim uygulandığı ülkelerde vergi gelirlerine katkısının %0,02 ila %0,07 arasında olduğu görülmektedir (Olbert & Spengel, 2019: 5; Geringer, 2020: 14). Bu haklı endişe karşısında kapsamının mutlaka genişletilerek benzer durumdaki bütün şirketlerin DST'ye tabi tutulması gerekmektedir. DST'nin bu noktadaki keyifliliğini göstermek bakımından ABD'de otuzdan fazla eyaletin sınırlandırma veya ayırım gözetmeden dijital içerik sağlayıcılarının tamamını vergiye tabi tutması, anlamlı bir örnektir.

DST'ye yöneltilen üçüncü grup eleştiri de ekonomik yansımalarının kimin üzerine olacağı ile ilgilidir. Genel yansıma teorisinden ve bazı pratik uygulamalardan hareketle²⁴ DST'nin nihai tüketiciler tarafından katlanılacağı ileri sürülmektedir. Ancak dijital ekonomi tek taraflı bir pazar olmadığı için DST daha çok satıcılar veya reklamcılar üzerinde kalacaktır. Dahası dijital şirketler platform olarak işlev gören tek bir firma veya kısa tedarik zincirinden oluştukları için DST, ciro vergileriyle ilişkili potansiyel verginin piramitleşmesi (Kim, 2020: 44) etkisini de azalacaktır.

Netice olarak dijital ekonominin neden olduğu vergileme güçlüklerini ortadan kaldırmak ve piyasa ülkelerine adil vergi tahsisini sağlamak için gelir vergisi yerine, tüketime dayalı bir verginin daha uygun çözüm olduğu görülmektedir. OECD'nin bu küresel soruna ortak bir çözüm getirmesi halinde, dijital çok uluslu şirketlerin merkezi konumunda bulunan ülkelerin (başta ABD olmak üzere) uluslararası ticarete ek vergi koyma (misilleme) çabaları da ortadan kalkacaktır.

Ek Tablo 1: AB Üyelerinin DST Uygulamaları*

	Eşik**	Kapsam	Oran	Etkinlik
AB-DST	750/50 Milyon Euro	Reklam/Dijital arayüzler, aracılık, çevrimiçi pazar yeri /veri aktarımı, özel verilerin yeniden satışı	%3	Henüz tam uzlaşma sağlanamadı
Fransa	750/25 Milyon Euro	Yukarıdakinin aynısı	3%	2019
İtalya	750/5.5 Milyon Euro	Yukarıdakinin aynısı	3%	2020

²⁴ Örneğin Google ve Amazon şirketlerinin bu yeni vergiyi daha yüksek fiyatlar yoluyla doğrudan tüketicilerine yansıtmak niyetinde oldukları ileri sürülmektedir (Hathorne & Breunig, 2020: 9).

İspanya	750/3 Milyon Euro	Yukarıdakinin aynısı	3%	Belirsiz
Çek Cumhuriyeti	750/2 Milyon Euro	Yukarıdakinin aynısı	7%	2020 (beklenen)
İngiltere	500/25 Milyon Sterlin	Arama motorları/Dijital arayüzler, aracılık, çevrimiçi pazar yeri/Sosyal medya	%2	2020
Avusturya	750/10 Milyon Euro	İlan/Reklam	%5	2020
Macaristan	100 Milyon HUF	İlan/ Reklam	%7,5	2017
*AB üye devletlerinin yürürlüğe koyduğu veya uygulamayı önerdiği çeşitli DST'ler. **İlk tutar küresel gelir eşliğini, ikinci tutar ise yerel gelir eşliğini ifade etmektedir.				

Kaynak: (Kim, 2020: 22).

Kaynakça

- Altenburger, P., & Joseph, C. (2020). "How to Tax the Digital Economy? The OECD-Led Effort to Reform the Taxation of the Digital Economy", *Diritto Tributario Internazionale E dell'UE*, Aprile, 208-214.
- Amans, P. S. (2017). "Tax Challenges, Disruption and the Digital Economy, OECD, *Observer*, 10 March, 1-2.
- Auerbach, A., Michael P. D., Michael, K. & John, V. (2017). "Destination Based Cash Flow Taxation", *Oxford Centre for Business Taxation*, WP 17/01, 1-98.
- Bauer, M. (2018a). "Five Questions about the Digital Services Tax to Pierre Moscovici, *ECIPE Occasional Paper*, 04, 1-14.
- Bauer, M. (2018b). "Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions", *ECIPE Occasional Paper*, 03, 1-29.
- Beebe, J. (2019). "Recent Developments on the E.U.'s Digital Tax Proposal, Baker Institute Report, 01.09.19, 1-7.
- Bilotta, N. (2020). "Beyond the Digital Tax: The Challenges of the EU's Scramble for Technological Sovereignty, *Istituto Affari Internazionali (IAI)*, June, 1-20.
- Bunn, D. (2018). "A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax", *Tax Foundation, Fiscal Fact*, No 618, Oct, 1-7.

- Bunn, D., Elke, A. & Cristina, E. (2020). "Digital Taxation Around the World", Tax Foundation, 1-17, <https://taxfoundation.org/digital-tax/> (10.07.2020).
- Cruz, C. M. (2020). "2020 Sees a Rise in Digital Services Taxes", *International Tax Review*; London, Jan 6, 1-2, <https://www.ntu.org/foundation/detail/state-digital-advertising-taxes-a-new-trend-that-should-end-quickly>, (11.09.2020).
- Devereux, M. P. & Vella, J. (2017). "Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform", *DigitalRevolutions in Public Finance*, (Ed), Sanjeev, G., Michael, K., Alpa, S. & Geneviève, V., IMF, 95 vd.
- European Commission (2018a). "Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services", Brussels, 21.3.2018 COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf, (16.10.2020).
- European Commission (2018b). "Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market", https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141, (Tarihi: 20.01.2021)
- Faulhaber, L. V. (2019). Taxing Tech: The Future of Digital Taxation", *Virginia Tax Review*, 39 (2), 145-196.
- Fuchs, C. (2018). *The Online Advertising Tax: A Digital Policy Innovation*, University of Westminster Press, London.
- Fuest, C. & Ferry, J. P. (2020). "Financing the European Union: New Context, New Responses", *Paper for presentation at the Informal Ecofin under German presidency*, Berlin, 11 September, 1-24.
- Gastaldi, F. & Alberto, Z. (2019). "The Digital Services Tax: EU Harmonisation and Unilateral Measures", 1, *Banca d'Italia Workshop on Public Finance Rome*, 20-22 March, 1-3.
- Geringer, S. (2021). "National Digital Taxes – Lessons from Europe", *South African Journal of Accounting Research*, 35(1), 1-19.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2016). *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma*, Kısaltılmış Basım, 15 Temmuz, 2014.
- Hern, A. (2020). "UK to Impose Digital Sales Tax Despite Risk of Souring US Trade Talks", 1-2, <https://www.theguardian.com/media/2020/mar/11/uk-to-impose-digital-sales-tax-despite-risk-of-souring-us-trade-talks> (11.09.2020).
- Hrabcak, L. & Popovic, A. (2020). "On Certain Issues of Digital Services Taxes", *Financial Law Review*, 17(1), 52-69.

- Harpaz, A. (2021). "Taxation of the Digital Economy: Adapting a Twentieth-Century Tax System to a Twenty-First-Century Economy", *46 Yale J. Int'l L.*, 1-45
- Hathorne, C. & Breunig R. (2020). "Digital Service Taxation: An Introduction and Policy Options for Australia", *Tax and Transfer Policy Institute Policy Brief*, 7, December, 1-18.
- HM Treasury (2018). "Digital Services Tax: Consultation, November 2018", 1-32, <https://www.gov.uk/government/consultations/digital-services-tax-consultation>, (11.03.2021).
- Hufbauer, G. C. & Lu, Z. L. (2018). "The European Union's Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff", *PIEE, Policy Brief*, June, 1-4.
- Kim, Y. R. (2020). "Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate, 1-58 <https://dc.law.utah.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1211&context=scholarship>, (11.09.2020).
- Khandelwal, R. (2020). "Digital Taxation - A Virtual Reality", *The Contemporary Tax Journal*, 9(1), 1-7.
- Kofler, G. & Sinnig, J. (2019). "Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'", *Intertax*, 47(2), 176-200.
- Köthenbürger, M. (2020). "Taxation of Digital Platforms", *EconPol Working Paper*, No. 41, 1-12.
- Lips, W. (2020). "The EU Commission's Digital Tax Proposals and its Crossplatform Impact in the EU and the OECD", *Journal of European Integration*, 42(7), 975-990.
- Lowry, S. (2019). "Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis", *Congressional Research Service*, February 25, 1-9.
- Markovic, B., Domagoj, K. & Mario, R., "The Digital Tax – Why and When?", *43rd International Scientific Conference on Economic and Social Development*, Aveiro, 15-16 July, 105-113.
- Mason, R. & Parada, L. (2020). "The Legality of Digital Taxes in Europe", *Public Law and Legal Theory Paper Series*, 2020-50, 1-36.
- OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.
- Olbert, M. & Spengel, C. (2019). "Taxation in the Digital Economy: Recent Policy Developments and the Question of Valuecreation", *ZEW Discussion Papers*, No.19-010, ZEW, March, 1-15.

- Pellefigue, J. (2019). "The French Digital Service Tax An Economic Impact Assessment", Deloitte, Taj, March 22, 1-4, <https://taj-strategie.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf> (25.02.2021).
- PWC (2018). "Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes: A Literature Review", *National Economics and Statistics (NES)*, December, 1-238
- Richter, W. F. (2019), "The Economics of the Digital Services Tax", CESifo Working Paper No. 7863, *Category 1: Public Finance*, September, 1-27.
- Robertson, H. G., & Nash, H. S. (2019). "Options for Taxing the Digital Economy", *Policy and Strategy of Inland Revenue*, June, 1-63.
- Sweet, P. & White, S. (2020). "Digital Services Tax for IT giants Effective from 1 April", 1-2, <https://www.accountancydaily.co/digital-services-tax-it-giants-effective-1-april>, (11.09.2020).
- Walker, B. (2020). "Analysing New Zealand's Digital Services Tax Proposal", Tax and Transfer Policy Blog, 23 April, 1-3, <https://www.austaxpolicy.com/analysing-new-zealands-digital-services-tax-proposal/>(11.09.2020).



Covid-19 Salgınının Seçilmiş Sektörler Üzerindeki Etkileri: Türkiye Ekseninde Bir Değerlendirme*

The Effects of Covid-19 Pandemic on Selected Sectors: An Evaluation with the Axis of Turkey

Fatma Pınar Eşsiz¹
Ayşegül Durucan²

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 25.05.2021

Revised : 26.10.2021

Accepted : 30.10.2021

Available : 26.12.2021

iThenticate similarity
score: 16%

JEL classification:

F6, F65, G38, H59

Keywords:

Pandemic, Economy,
Covid-19, Measures,
Government, Turkey

ABSTRACT

The Covid-19 outbreak has had a significant pressure on the global economy since the first months of its occurrence and continues to do so. The pandemic has not yet ended and it is unclear when it will end. Therefore the effects of the pandemic are not clear. But all economic units are struggling to get out of the negative effects of the pandemic with minimal damage. Each country tries to support this struggle under its own economic structure and opportunities and announces incentive packages. When the literature on the pandemic is analyzed, many academic studies about the effects of the pandemic on the whole economy have been encountered. But the number of studies examining the impact of the pandemic on the basis of individual sectors is little. It is thought that the study will contribute to the literature in this respect. In the study, it was tried to examine the effect of the pandemic on selected sectors by using the credit card and bank card transaction numbers and transaction amounts obtained from the Interbank Card Center. In the light of the data, it was observed that various changes occurred in consumer behavior due to the measures taken during the pandemic process, some sectors (such as airline, travel) were negatively affected and some sectors (such as electric-electronics, market shopping) were positively affected.

Cite this article as: Eşsiz, F. P. & Durucan, A. (2021). "Covid-19 Salgınının Seçilmiş Sektörler Üzerindeki Etkileri: Türkiye Ekseninde Bir Değerlendirme", *International Journal of Public Finance*, 6(2), 193-210.

* This study is an expanded version of the oral presentation presented at the "Fiscaeconomia International Congress on Social Sciences" held between 7-8 May 2021.

¹ Assist. Prof. PhD., Kırıkkale University, Department of Economics, Turkey, ORCID ID: 0000-0002-6486-3943, pinarfatma@gmail.com

² Res. Assist. PhD., Kırıkkale University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID ID: 0000-0001-8424-4018, ayseguldurucan@gmail.com.

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 25.05.2021
Düzeltilme : 26.10.2021
Kabul : 30.10.2021
Yayın : 26.12.2021

iThenticate benzerlik oranı: %16

JEL Kodu:

F6, F65, G38, H59

Anahtar Kelimeler:

Salgın, Ekonomi, Covid-19, Önlemler, Devlet, Türkiye

Ö Z E T

Covid 19 salgını, ortaya çıktığı ilk aylardan itibaren küresel ekonomi üzerinde önemli bir baskı oluşturmuştur ve oluşturmaya da devam etmektedir. Henüz sona ermediği için salgının net etkileri belli olmasa da tüm ekonomik birimler salgının olumsuz etkilerinden en az zararla çıkmak için mücadele etmektedir. Bu mücadeleye her ülke kendi ekonomik yapısı ve imkanları koşulunda destek olmaya çalışmakta ve teşvik paketleri açıklamaktadır. Salgınla ilgili literatür incelendiğinde bugüne kadar salgının ekonomi üzerindeki etkilerine yönelik çok sayıda akademik çalışmaya rastlansa da salgının tek tek sektörler bazında etkisini inceleyen çalışma sayısı azdır. Çalışmanın bu açıdan literatüre katkı yapacağı düşünülmektedir. Çalışmada, Bankalararası Kart Merkezi'nden elde edilen kredi kartı ve banka kartı işlem adetleri ve işlem tutarları kullanılarak salgının seçilmiş sektörler üzerindeki etkisi incelenmeye çalışılmıştır. Veriler ışığında salgın sürecinde alınan önlemler nedeniyle tüketici davranışlarında çeşitli değişikliklerin ortaya çıktığı, bu değişikliklerden bazı sektörlerin (havayolu, seyahat gibi) olumsuz, bazı sektörlerin (elektrik-elektronik, market alışverişi gibi) ise olumlu yönde etkilendiği görülmüştür.

1. Giriş

İlk olarak 2019 yılı Aralık ayında Çin'in Wuhan kentinde ortaya çıkıp, kısa sürede tüm dünyaya yayılan Covid-19 virüsü Dünya Sağlık Örgütü tarafından 11 Mart 2020 tarihinde pandemi olarak ilan edilmiştir. Bunun üzerine birçok ülke hastalığın yayılmasını engellemek amacıyla çeşitli önlemler almıştır. Evden çalışma, uzaktan eğitim sistemine geçiş, belirli gün ve saatlerde sokağa çıkma yasakları, seyahat kısıtlamaları, alışveriş merkezlerinin çalışma saatlerine ve koşullarına yönelik düzenlemeler başta olmak üzere alınan önlemler, ülke ekonomileri üzerinde arz ve talep kaynaklı sorunlara yol açmıştır. Böylece, virüs sadece insan sağlığı üzerinde değil, ekonomik düzen üzerinde de olumsuz etkilerini göstermeye başlamıştır. Covid-19 salgınının daha ne kadar süreceği ve normal hayata ne zaman döneceği konusunda bir belirsizlik hakimdir. Bu belirsizliğin üzerine virüsün mutasyonlarının daha da bulaşıcı olduğu haberleri olumsuz beklentilerin artmasına sebep olmaktadır.

Ekonomik düzen kendine has özellikleri olan birçok farklı sektörün bir araya gelmesiyle oluşmaktadır. Covid-19 salgınının genel olarak ekonomi üzerindeki etkilerinden ziyade ülkeler özelinde değerlendirilmesinin ve sektörel olarak incelenmesinin literatüre anlamlı bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Zaten ilgili literatür incelendiğinde genelde turizmle bağlantılı sektörlerin çalışmalara konu olduğu, diğer sektörlerin geri planda kaldığı görülmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, sokağa çıkma yasakları, seyahat kısıtlamaları, hava sahasının kapatılması gibi alınan ilk önlemlerden havayolları, ulaşım, konaklama gibi sektörlerin olumsuz etkilenmesi beklenmektedir. Yine alınan diğer bazı önlemler (evden çalışma, uzaktan eğitim gibi) göz önünde bulundurulduğunda elektrik- elektronik, market alışveriş sektörlerinin de içinde bulunduğu birtakım sektörlerin ise olumlu etkilendiği düşünülmektedir.

Tüm bu söylenenler ışığında, çalışmada Covid-19 salgınının Türkiye’de havayolları, konaklama, seyahat, elektrik-elektronik, market alışveriş gibi seçilmiş sektörler üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda Bankalararası Kart Merkezi tarafından yayınlanan kredi kartı ve banka kartı işlem adetleri ve işlem tutarları kullanılmıştır. Çalışmanın ilk bölümünde salgının ortaya çıktığı andan itibaren yaşanan süreç, bu süreçte Türkiye’nin almış olduğu önlemler ve uygulanan teşvikler ele alınmıştır. İkinci bölümde ise elde edilen verilerden yararlanılarak oluşturulan tablo ve grafikler yardımıyla salgının sektörler üzerindeki etkileri incelenmiştir.

2. Salgın Süreci ve Türkiye’de Salgına Karşı Alınan Önlemler

Dünya 2020 yılının başından beri Covid-19 salgınıyla mücadele etmektedir. İlk olarak Çin’in Wuhan kentinde görülen hastalık kısa sürede tüm dünyaya yayılmıştır. 1 Mayıs 2020 itibarıyla ise tüm dünyada yaklaşık olarak 152 milyon insanı etkilemiş, 3 milyon 200 bin insanın ise ölümüne sebep olmuştur (Worldometer, 2021).

Dünya üzerinde Covid-19 öncesinde de çeşitli salgınların görüldüğü bilinmektedir. Salgın denildiğinde akla ilk gelen en çok can kaybına sebep olduğu için veba salgınıdır. Tablo 1’de dünyada yaşanan salgınlar ve bu salgınlar sebebiyle verilen kayıplar görülmektedir.

Tablo 1. Geçmişten Günümüze Salgınlar

Salgının Aralığı	Görüldüğü Zaman	Salgının Adı	Salgının Sebebi	Olduğu Tahmini Ölüm Sayısı
165-180		Antonine Salgını		5 milyon
541-542		1.Veba Salgını		30 ila 50 milyon
735-737		Japonya Çiçek Salgını		1 milyon
1347-1351		2.Veba Salgını		200 milyon
1520		Yeni Dünya Çiçek Salgını		56 milyon
1629-1631		İtalya Vebası		1 milyon
1665		Londra Büyük Vebası		100 bin
1817-1923		Kolera Pandemileri 1-6		1 milyon üzeri
1885		3. Veba Salgını		12 milyon
1800 sonu		Sarı Humma Salgını		100 ila 150 bin
1889-1890		Rus Gribi		1 milyon
1918-1919		İspanyol Gribi		40 ila 50 milyon
1957-1958		Asya Gribi		1,1 milyon
1968-1970		Hong-Kong Gribi		1 milyon
1981-Günümüz		HIV/AIDS		35 milyon üzeri
2002-2004		SARS		770
2009-2010		Domuz Gribi		200 bin
2014-2016		Ebola		11 bin
2015-Günümüz		MERS		850
2019- Günümüz		COVID-19		3.2 milyon (01.05.2021)

Kaynak: Türk vd., 2020: 614.

Tablo 1’de belirtilen geçmişten günümüze yaşanan salgınlar incelendiğinde en büyük can kaybının 1300’lü yıllarda ortaya çıkan ve yaklaşık dört yıl süren, 200 milyon kişinin ölümüne sebep olan 2. Veba salgını sebebiyle yaşandığı görülmektedir. Son yüzyıllık süreçte ise 40 ila 50 milyon kişinin ölümüne sebep olan ve 1918-1919 yılları arasında yaşanan İspanyol gribi göze çarpmaktadır.

Yaşanan bu salgınların insanların üzerinde sosyal, mali ve psikolojik açıdan etkileri olmuştur. İlk etki, tedavisi bilinmeyen yepyeni bir hastalığın sebep olduğu olumsuz hava sebebiyle ortaya çıkan korku ve şoktur. Yaşanılan bu şok insanların yakınlarının cenazelerini defnetmekten kaçınmalarından ailelerini katletmelerine varana kadar birçok sıkıntılı duruma sebep olmuştur. Örneğin, İtalya’da yaşanan veba salgınları sürecinde ortaya çıkan yoksulluk ve olumsuz koşullar sebebiyle insanlar çocuklarını terk etmişlerdir. Bu durum karşısında bir sosyal zorunluluk olarak 1445 yılından itibaren Floransa’da yetimhaneler kurulmaya başlanmıştır. Ancak yetimhanelerin kurulmasının ebeveynler üzerinde rahatlatıcı bir etkisi olmuş, bu rahatlama daha fazla sayıda çocuğun terk edilmesine sebep olmuştur. Öte yandan, insanların kanunları çiğneyerek toplum kurallarına aykırı davranışlar sergilemesi toplum içinde düzenin bozulmasına neden olmakta, bu durum ise hemen hemen her ülkede salgın hastalık sürecinde ortaya çıkan olumsuz sosyal sonuçlardan bir diğeri olarak karşımıza çıkmaktadır (Kılıç, 2020: 34).

Sağlık hizmetleri Covid-19 salgınıyla beraber önemi artan ve devletlerin bütçelerinde önemli bir paya sahip olan ulusal boyutta yarı kamusal mal niteliğine sahipken uluslararası boyutta küresel kamusal mal olarak karşımıza çıkmaktadır. Küresel kamusal mal olarak değerlendirildiğinde Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) öncülüğünde uluslararası iş birliği ile nihayete erdirilmesi beklenen salgın süreci, teoride uluslararası örgütlerin finansman desteğiyle çözümlenebilir olarak görülse de uygulamada ülkelerin kendi çözümlerini üretmek durumunda kaldıkları görülmektedir.

Ayrıca sağlık hizmetleri dışsallık açısından çok büyük öneme sahip olduğundan her ne kadar yarı kamusal mal olarak kabul edilse de temel olarak devlet tarafından yerine getirilen hizmetlerdendir. Bu bağlamda, Covid-19’un sınırları aşarak tüm dünyada hızla yayılması ve insan sağlığını ciddi ölçüde tehdit ediyor olması düşünüldüğünde salgının en çok sağlık sektörünü etkilemesi beklenmekteydi. Bu açıdan ülkelerin sağlık sistemlerinin salgına karşı ne kadar hazırlıklı oldukları önem taşımaktaydı. Kandel vd. (2020: 1) tarafından yapılan çalışmada 182 ülke sağlık hizmetleri kapasitesi açısından karşılaştırılmıştır. Ülkelerin sağlık sektörlerinin önleme, algılama, yanıt verme, etkinleştirme ve operasyonel hazırlık olarak beş kriter açısından değerlendirildiği raporda ülkeler arasında büyük farklılıklar olduğu belirtilmiştir. Çalışmada ülkeler 1.seviye en düşük, 5.seviye en yüksek ulusal kapasiteye sahip olduğunu belirtecek şekilde beş gruba ayrılmıştır. Ülkelerin %28’inin (52 ülke) 1-2 seviyelerinde önleme kapasitesine, %33’ünün (60 ülke) 1-2 seviyelerinde yanıt verme kapasitesine sahip olduğu, %45’inin (81 ülke) 4-5 seviyelerinde önleme kapasitesine, %43’ünün (78 ülke) ise 4-5 seviyelerinde yanıt verme kapasitesine sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Salgının seyrine bağlı olarak sağlık sektöründe yaşanması muhtemel aksaklıkların yarattığı olumsuz beklentilerin yanı sıra salgının önlenmesi amacıyla dünya çapında birçok sektörde üretimin durdurulması, fabrikaların kapatılması ve bu sektörlerde çalışan insanların işsiz kalması ile salgının, ülke ekonomilerinin hem üretim hem de tüketim kanalında büyük aksamalara sebep olduğu görülmüştür. Bu açıdan başlangıçta bir sağlık krizi olarak görülen salgın, alınan önlemler neticesinde ekonomik ve mali açıdan da bir krize evrilmiştir. Bu süreç; kısa dönemli borçlanmalar, bankalardan sağlanan kredi imkânları ve vergi düzenlemeleri ile atlatılmaya çalışılsa da uzun dönemli etkilerinin çok büyük boyutlarda olacağı beklenmektedir. İnsanların ihtiyaç kavramında, harcamalarında ve tüketim alışkanlıklarında geriye dönülmez şekilde değişikliklere sebep olacağı, insanların yaşam döngülerine alışkanlıklar aracılığıyla yerleşeceği ve hayatın eski akışına dönemeyeceği düşünülmektedir.

Türkiye’de ise ilk Covid-19 vakası 11 Mart tarihinde görülmüştür. Aşağıdaki tabloda salgından korunmak için ilk vaka görülmeden önce ve görüldükten sonra alınan tedbirler tarihlerle beraber gösterilmektedir.

Tablo 2. Türkiye’de Covid-19’la Mücadele Kapsamında Alınan Tedbirler ve Tarihleri

Tarih	Alınan Tedbir
10 Ocak 2020	Koronavirüs Bilim Kurulu oluşturuldu.
14 Ocak 2020	Sağlık Bakanlığı tarafından Covid-19 rehberi hazırlandı.
20 Ocak 2020	Havaalanlarında Wuhan,Hong Kong kentleri ile bazı ülkelerden gelen yolcuların ateşleri ölçüldü. Şüphelenilen ilk vakadan örnek alınarak test yapıldı.
24 Ocak 2020	Çin'den gelen yolcuların ateşlerinin izlenmesine başlandı.
27 Ocak 2020	Çin'e yapılacak seyahatlar için uyarı yapıldı.
31 Ocak 2020	THY, 9 Şubat'a kadar Çin'in dört noktasına yapılacak uçuşları durdurdu. Ancak bu durum 9 Şubat sonrasında da devam etti.
1 Şubat 2020	Çin'den getirilen vatandaşlar Ankara'da karantinaya alındı.
3 Şubat 2020	Çin'e yapılacak tüm uçuşlar iptal edildi.
7 Şubat 2020	Çin'den yapılan hayvan ithalatı durduruldu.
23 Şubat 2020	İran'da vaka sayılarındaki artışa bağlı olarak ulaşım durduruldu.
29 Şubat 2020	İtalya, Irak ve G. Kore'yle uçuşlar iptal edildi.
1 Mart 2020	Irak sınırı kapatıldı.
2 Mart 2020	Umreden dönen vatandaşların ateşleri ölçülmeye başlandı ve kendilerini iki hafta karantinaya almaları söylendi.
11 Mart 2020	İlk koronavirüs vakası tespit edildi.
16 Mart 2020	Sosyal hayatı kısıtlayıcı bazı önlemler alındı (konser, sinema, gösteri merkezleri, lokanta, vb. yerlerin faaliyetleri durduruldu.)
22 Mart 2020	Lokanta, restoran, pastane ve benzer işyerlerinin "gel al" veya "paket servis" yapabilmelerine izin verildi.
28 Mart 2020	Tüm yurtdışı uçuşları yasaklandı, demiryolları ile ulaşım durduruldu ve otobüs giriş çıkışları valilik iznine bağlandı.
09 Haziran 2020	Sinema, tiyatro ve benzeri yerlerin faaliyete geçebileceği açıklandı.
01 Aralık 2020	Hafta sonu sokağa çıkma yasakları ilan edildi, 65 yaş üstü ve 20 yaşından küçüklerin toplu taşıma kullanımları yasaklandı.
01 Mart 2021	"Kontrollü Normalleşme" süreci başlatıldı.
13 Nisan 2021	Ramazan ayı sebebiyle 30.04-17.05.2021 tarihleri arasında tam kapanma kararı alındı.

Kaynak: BBC (2020) ve İçişleri Bakanlığı (2021) resmî sitesinden derlenmiştir.

Salgınla ilgili ilk vaka görülmeden önce alınan tedbirlerin yanı sıra ilerleyen süreçlerde de önlemlerin devamı gelmiştir. Son alınan önlemse 30.04.2021 ve 17.05.2021 tarihleri arasında alınan tam kapanma kararı olmuştur. Salgının yayılmasını önlemek amacıyla alınan bu tedbirlerin yanı sıra salgından etkilenmesi beklenen ekonominin de teşvik paketleri aracılığıyla desteklendiği görülmektedir.

Salgının ortaya çıkışı, DSÖ tarafından pandemi olarak ilan edilmesi gibi nispeten kısa sürede yaşanan bu gelişmelerin ardından ekonomiyi bu olumsuz süreçten korumak amacıyla ilk önlemler 18 Mart 2020 tarihinde ilan edilen "Ekonomik İstikrar Kalkanı" tedbir paketi kapsamında alınmıştır. Aşağıda bahse konu paketdeki bazı teşvikler yer almaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020):

1- Otomotiv, Perakende, Lojistik-Ulaşım, Demir-Çelik, AVM, Sinema-Tiyatro, Yiyecek-İçecek, Konaklama, Tekstil-Konfeksiyon ile Etkinlik-Organizasyon sektörleri için Muhtasar ve KDV tevkifatı ile SGK primleri Nisan, Mayıs ve Haziran ödemeleri 6'şar ay ertelendi.

2- Konaklama vergisinin Kasım ayına kadar uygulanmaması kararı alındı.

3- Otel kiralamalarına ait irtifak hakkı bedelleri ve hasılat payı ödemelerinin Nisan, Mayıs ve Haziran ayları için 6 ay süreyle ertelendiği duyuruldu.

4- İç havayolu taşımacılığında 3 ay süreyle KDV oranı yüzde 18'den yüzde 1'e indirildi.

5- Salgın sebebiyle alınan tedbirlerden etkilendiği için nakit akışı bozulan firmaların kredi borçlarının anapara ve faiz ödemelerinin asgari 3 ay öteleneceği ve gerek duyulduğunda firmalara ilave finansman desteği sağlanacağı açıklandı.

6- İhracattaki geçici olduğu düşünülen yavaşlama sürecinde kapasite kullanım oranlarının korunması için ihracatçıya stok finansman desteği verileceği duyuruldu.

7- Bu süreçte işlerinin olumsuz etkilendiğini beyan etmek suretiyle talepte bulunan esnaf ve sanatkârların Halkbank'a olan kredi borçlarının, Nisan, Mayıs ve Haziran anapara ve faiz ödemelerinin 3 ay süreyle ve faizsiz olarak erteleneceği açıklandı.

8- Kredi Garanti Fonu'nun limitinin 25 milyar liradan 50 milyar liraya çıkartılacağı, kredilerde önceliğin bu süreçten olumsuz etkilendiği için likiditeye ihtiyaç duyan ve teminat açığı bulunan firmalara ve KOBİ'lere verileceği duyuruldu.

9- Vatandaşlar için ise sosyal amaçlı kredi paketlerinin uygun ve avantajlı şartlarla devreye alınmasının teşvik edileceği açıklandı.

10- Konut kredilerinde değeri 500 bin liranın altında olan konularda kredilendirilebilir miktarın yüzde 80'den yüzde 90'a çıkartılacağı, asgari peşinatın ise yüzde 10'a düşürüleceği ifade edildi.

11- Salgının yayılmasına karşı alınan önlemlerin etkisiyle Nisan, Mayıs ve Haziran aylarında temerrüde düşen firmaların kredi siciline "mücbir sebep" notu düşüleceği açıklandı.

12- Stopaj gibi kaynağında yapılan kesintilerin ödemelerini içeren muhtasar beyannamelerin sürelerinin 3 ay öteleneceği bildirildi.

- 13- Asgari ücret desteğine devam edilmesi kararlaştırıldı.
- 14- Mevzuattaki esnek ve uzaktan çalışma modellerinin etkin şekilde uygulanmasının sağlanacağı ifade edildi.
- 15- Kısa Çalışma Ödeneği verileceği, bunu kullanabilmek için gereken işlemlerin kolaylaştırılacağı ve hızlandırılacağı, bu sayede faaliyetlerini durduran ara iş yerlerindeki işçilere geçici bir gelir desteği sağlanırken, işverenlere de maliyet açısından kolaylık sağlanacağı bildirildi.
- 16- Emekli maaşının en az 1.500 lira olacağı açıklandı.
- 17- Emeklilerin bayram ikramiyelerinin Nisan ayı başlarında verileceği, aynı zamanda emekli maaş promosyon ödemelerinin, doğrudan hesaplarına yatırılacağı ifade edildi.
- 18- Aile, Çalışma ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'nın kriterlerine göre ihtiyaç sahibi ailelere verilecek nakdi yardımlar için ek olarak 2 milyar TL kaynak ayrılacağı bildirildi.
- 19- İstihdamdaki devamlılığı sağlamak amacıyla 2 aylık telafi çalışma süresi 4 ay oldu.
- 20- Dünya genelinde tedarik zincirlerindeki aksama durumuna karşı hem üretimde hem de perakende de belirlenen önceliklere göre alternatif yeni yollar geliştirileceği bildirildi.
- 21- Yalnız yaşayan 80 yaş üzeri yaşlılar için sosyal hizmet ve evde sağlık hizmetlerinden oluşan periyodik takip programının devreye alındığı duyuruldu.

Tedbir paketi incelendiğinde özellikle salgından olumsuz etkilenmesi beklenen sektörler arasında bulunan konaklama, seyahat ve havayolu sektörlerine verilen destekler dikkat çekmektedir (1-4 arası maddeler). Pakette istihdama yönelik olarak da bazı önlemler alındığı görülmektedir. Bu önlemler arasında asgari ücret desteğinin devam etmesi, kısa çalışma ödeneği verileceğinin açıklanması ve işlemlerin kolaylaştırılacağına duyurulması, telafi çalışma süresinin 2 aydan 4 aya çıkarılması, esnek ve uzaktan çalışma modellerinin daha etkin uygulanmasının sağlanması gibi istihdam açısından önem arz eden uygulamalar bulunmaktadır.

Son önlem olarak 30.04.2021 ve 17.05.2021 tarihleri arasında alınan tam kapanma kararı ardından 01.05.2021 ve 17.05.2021 tarihli iki yeni destek programı daha açıklanmıştır. Açıklanan bu programlardan ilkinde salgın nedeniyle, sektör ayrımı olmaksızın, faaliyetleri olumsuz etkilenen esnafa 1.000 TL gelir desteği sağlanacağı, büyük şehirlerde 750 TL, küçük şehirlerde 500 TL olarak verilen kira desteğinin süresinin bir ay daha uzatılacağı, TESKOMB ve Halkbank vasıtasıyla esnafın kullandığı kredilerin taksit ödemelerinin 01.07.2021'e kadar erteleneceği açıklanmıştır. Ayrıca salgın nedeniyle gelir kaybına uğrayan; ancak istihdamını koruyan imalat sektörlerindeki mikro ve küçük ölçekli işletmeler için KOSGEB aracılığıyla toplamda 5 milyar bütçeli yeni bir destek programının devreye sokulacağından bahsedilmiştir. Öte yandan, ihtiyaç sahibi ailelere hane başı verilen 1.000 TL'lik nakdi yardımın da 1.100 TL'ye çıkartılarak yeniden başlatılacağı programda yer almaktadır. Bahse konu nakdi yardım için 2 milyar 540 milyon TL kaynak ayrıldığı ve Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına da ihtiyaç sahibi ailelere destek olmak için 183 milyon TL ek

kaynak gönderildiği belirtilmiştir (CNNTürk, 2021b). İkincisinde ise, salgınla mücadele etmek üzere alınan tedbirler sebebiyle işlerine ara vermek zorunda kalan esnaflara yönelik destekler iki grup halinde sınıflandırılarak açıklanmıştır. İlk grupta kahvehane, kafe, çay bahçesi, okul personel servisi, düğün salonu, öğrenci yurdu, hamamlar, kırtasiyeler, internet kafeler, lunaparklar gibi yerler belirtilmektedir. Bir defaya mahsus olmak üzere sayıları yaklaşık 235 bine ulaşan bahsi geçen işletmelere 5 bin liralık hibe ödemesi yapılacağı açıklanmıştır. İkinci grupta ise bakım, onarım, tamirat, kaporta işleriyle uğraşanlar, seyyar satıcılar, sıhhi tesisat, hırdavat, müzisyen, oto yıkamacı, kuru temizlemeci, oyuncak, kozmetik, camcı, çilingir, bakırcı, kalaycı, ayakkabı, konfeksiyon, züccaciye, tuhafiyeye ve kurs işletmelerinin yer alacağı belirtilmiştir. Ayrıca lokantalar, pastaneler, dondurmacılar, berberler, taksici-minibüsçü ve otobüsçüler ve pazarcılar da bu gruba dahil edilmiştir. Bu gruptaki esnaflara ise yine bir defaya mahsus olmak üzere 3 bin lira hibe ödemesi yapılacağı duyurulmuştur. Öte yandan; tüccar, sanayici, büyük şirketler için de nefes kredisi adı altında onlara kolaylık sağlayacak yeni bir adım atılacağı da belirtilmiştir (CNNTürk, 2021c).

3. Türkiye’de Salgına Karşı Alınan Önlemlerin Seçilmiş Sektörler Üzerindeki Etkisi

Seyahat kısıtlamaları, karantina uygulamaları, eğlence sektörüne ve spor merkezlerine yönelik düzenlemeler başta olmak üzere salgına karşı alınan önlemlerle ülke ekonomileri üzerinde arz kaynaklı sorunlar yaşanırken, ertelenen talep ve işsizlik oranlarındaki artış ise talep kaynaklı sorunlar yaşanmasına yol açmıştır. İlk etapta arzdaki düşüş ve vaka sayılarında gözlenen artışın etkisiyle hem işyerleri hem de hane halkları açısından belirsizlik artmış, daha sonra bu belirsizlik artışına bağlı olarak tüketici talebinde ve yatırımlarda düşüş gözlenmiştir. Yatırımlardaki ve tüketici talebindeki bu düşüş ekonomik faaliyetlerin daralmasına, ekonomideki daralma da işten çıkarmalara, iflas eden şirketlere sebep olmuştur. Böylelikle salgın çalışanlar ve istihdam üzerinde de etkisini göstermeye başlamış, hane halkı gelirleri düşmüş ve talebin giderek daha da düşmesiyle virüsün sadece insan sağlığı üzerinde değil, ekonomik düzen üzerinde de olumsuz etkileri görülmeye başlanmıştır.

Salgının ekonomi üzerindeki genel etkilerinin değerlendirilmesinden ziyade hangi sektörler üzerinde nasıl etkileri olduğu ve bu durumun nedenlerinin de incelenmesi önem arz etmektedir. Covid-19 salgını halen devam ettiği için salgının net etkileri hakkında bir şey söylemek henüz mümkün değildir. Ancak çalışmanın konusunu oluşturan salgının seçilmiş sektörler üzerindeki etkisi Bankalararası Kart Merkezi (BKM) resmî sitesinden alınan verilere göre değerlendirilmeye çalışılmıştır. Covid-19 salgını Türkiye de dahil olmak üzere birçok ülkede nakit para kullanımına yönelik talebin önemli ölçüde azalmasına sebep olmuştur. Salgının yayılmasını önlemek amacıyla nakit para kullanımından kaçınarak kredi kartı, banka kartı gibi ödeme alternatiflerinin kullanımının artması Covid-19’un ticari hayata etkilerini gözlemleyebilmek açısından makul bir ölçüt olarak düşünülmüştür.

BKM resmî sitesinden alınan verilere göre mart ayı sonunda Türkiye’de 78 milyon adet kredi kartı (78.033.927), 142,5 milyon adet banka kartı (142.462.774) kullanılmaktadır. 2019 yılının mart ayı ile karşılaştırıldığında kredi kartı adedinde %17’lik, banka kartı adedinde ise %15’lik bir artış yaşandığı görülmektedir. Bu sonuçlarla paralel olarak Güder vd. (2021: 75) tarafından 1300 kişinin katılımıyla gerçekleştirilen anket çalışmasında salgınla beraber tüketicilerin ödeme tercihlerinde değişikliklerin gözlendiği, tüketicilerin sağlık endişeleri sebebiyle online alışverişi tercih ettikleri, bu sebeple kart kullanımında ve temassız ödemelerde bir artış yaşandığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca TEPAV tarafından öncelikle haftalık, sonrasında ise aylık olarak “COVID-19’un Tüketici Harcamalarına Etkisi” başlığıyla, Ocak 2021’den itibaren ise “TEPAV Kartlı Harcamalar Bülteni” olarak yayımlanan raporlar incelendiğinde de kişilerin kart kullanımlarıyla ilgili benzer sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir (TEPAV, 2021).

Türkiye’deki mevcut duruma paralel olarak karantina uygulamalarının başlangıcından itibaren nakit para kullanımında İspanya’da %90, İngiltere’de %60, İrlanda’da ise %40 oranında azalma tespit edilmiştir (Euronews, 2020). İsveç Ulusal Bankası ise salgın sebebiyle nakit para kullanımının gerçekleşen tüm ödemelerin %10’undan daha azını oluşturduğuna dair bir açıklamada bulunmuştur (CNNTürk, 2021a).

ING Bank tarafından 13 Avrupa ülkesi için yapılan bir araştırmanın sonuçlarına göre, Türkiye’deki katılımcıların %74’ünün salgın sebebiyle tamamen veya büyük ölçüde nakit kullanımı konusunda tereddütte olduğu ve nakit kullanımından uzaklaştığı söylenmektedir (ING Basın Bülteni, 2021).

Tablo 3. Seçilmiş Sektörler Bazında Kartlı İşlem Adedi ve Tutarı (2019-2020)

SEKTÖRLER	İşlem Adedi				İşlem Tutarı (Milyon TL)			
	Banka Kartı		Kredi Kartı		Banka Kartı		Kredi Kartı	
	2019	2020	2019	2020	2019	2020	2019	2020
Seyahat Acenteleri	34706828	32706484	85573822	63945673	6322	3813	24224	14544
Kumarhane ve İçkili Yerler	5687225	3558246	6575874	3861400	514	371	1342	816
Market Alışverişi	736465422	944516540	1266876575	1451804332	33052	57432	147579	196963
Sağlık Kozmetik	93192747	98879967	183584263	175481825	8537	10968	31855	36210
Çeşitli Gıda	229934086	281483564	368420418	403918567	11477	16463	60292	69778
Elektrik Elektronik	28670238	42514223	100544032	144542502	5316	10579	48056	77722
Havayolları	5830224	4405641	22791496	12460561	7673	5570	21335	11969
Konaklama	13051176	10164630	24852920	16095598	5166	3517	17785	10526
ORTALAMA	153054779	168365744	251704232	251625477	10709	12889	40705	44850

Kaynak: BKM, 2021.

Tablo 3'te BKM resmî sitesinden alınan 2019 ve 2020 yıllarına ait banka kartı ve kredi kartı işlem adetleri ve işlem tutarları gösterilmektedir. Veriler incelendiğinde 2020 yılında seyahat, konaklama, havayolları, kumarhane ve içkili yerler sektörlerinde hem banka kartı hem de kredi kartıyla yapılan işlem tutarlarında azalma olduğu görülmektedir. Elektrik-elektronik, market alışverişi, çeşitli gıda, sağlık-kozmetik sektörlerinde ise işlem tutarlarında 2020 yılında 2019'a göre artış yaşandığı izlenmektedir. Ayrıca yapılan işlemlerde banka kartına nazaran kredi kartı kullanım oranının daha yüksek olduğu da tablodan izlenebilmektedir. Tablo 3'te yer alan veriler yüzde değişim olarak ifade edildiğinde 2020 yılında 2019'a göre sektörler bazında işlem tutarlarındaki değişim daha da net görülebilmektedir. Bahsedilen yüzde değişimler Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4. Seçilmiş Sektörlerde Banka ve Kredi Kartı İşlem Tutarlarındaki % Değişim (2020/2019)

	İşlem Tutarı (% Değişim)	
	Banka Kartı	Kredi Kartı
Seyahat Acenteleri	-39,69	-39,96
Konaklama	-31,93	-40,81
Kumarhane ve İçkili Yerler	-27,86	-39,18
Havayolları	-27,41	-43,90
Sağlık Kozmetik	28,47	13,67
Çeşitli Gıda	43,44	15,73
Market Alışverişi	73,76	33,46
Elektrik Elektronik	99,01	61,73

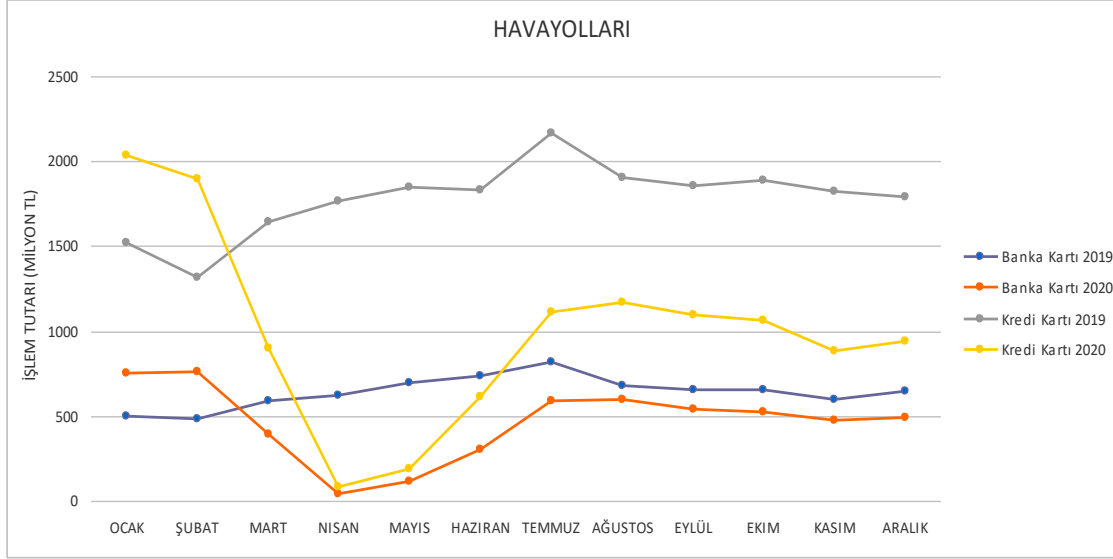
Kaynak: BKM, 2021.

Ülkelerin salgınla mücadele için aldığı önlemlerden öncelikli olarak etkilenen sektör uluslararası sınırların kapanması dolayısıyla havayolu sektörü olmuştur. Uluslararası Sivil Havacılık Organizasyonu (ICAO) tarafından yayınlanan raporda Nisan 2019-Nisan 2020 döneminde dünya çapında iç hat yolcu sayısında %90,7, dış hatlarda ise %98,9 oranında bir azalma olduğu açıklanmıştır. Aynı raporda havayolu sektörüyle bağlantılı sektörlerle beraber toplamda 46 milyon kişinin işsiz kalma olasılığı olduğu değerlendirilmiştir (ICAO, 2020). Bu durum havacılık sektörüyle bağlantılı olan seyahat ve konaklama sektörlerini de etkilemektedir. Bunun yanı sıra salgına karşı alınan hem şehir içi hem de şehirlerarası seyahat tedbirleri ve "evde kal" çağrısıyla yapılan karantina uygulamalarının da seyahat ve konaklama sektörleri üzerinde olumsuz etkileri olduğunu söylemek mümkündür. Bu açıdan çalışmada öncelikli olarak havayolu, konaklama ve seyahat sektörleri ele alınmış, salgından nasıl etkilendikleri veriler ışığında analiz edilmeye çalışılmıştır.

BKM'den alınan verilerle oluşturulan Grafik 1 incelendiğinde önlemlerin sertleştiği Nisan ayında havayolları sektöründeki işlem tutarının neredeyse sıfır olduğu görülmektedir. Kontrollü normalleşmenin başladığı haziran ayı itibarıyla, havayolları

sektöründeki işlem tutarının da yükselişe geçtiği, ancak eski seviyelerine dönmediği görülmektedir.

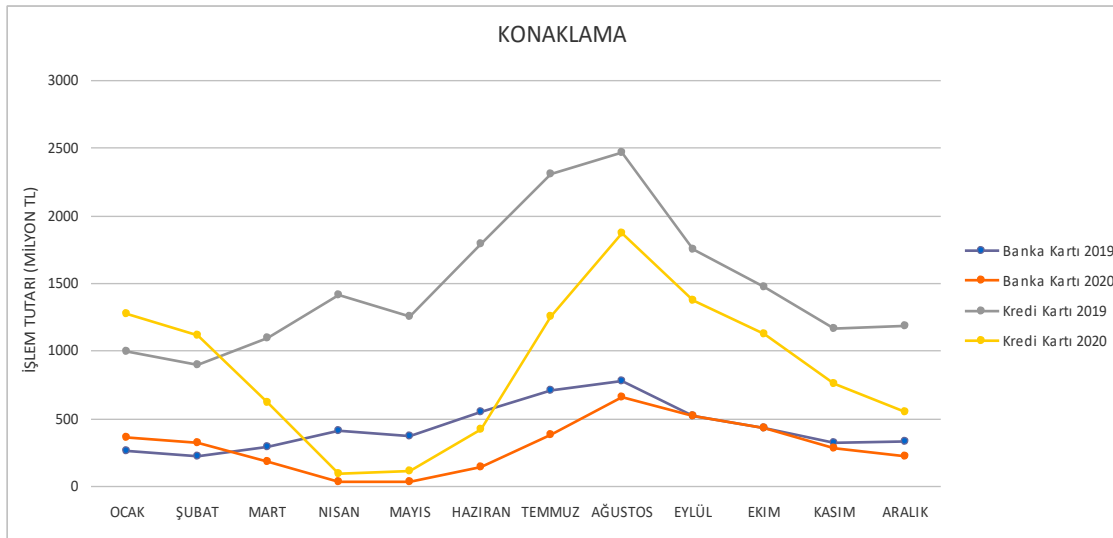
Grafik 1. Salgının Havayolları Sektörü Üzerine Etkisi



Kaynak: BKM, 2021.

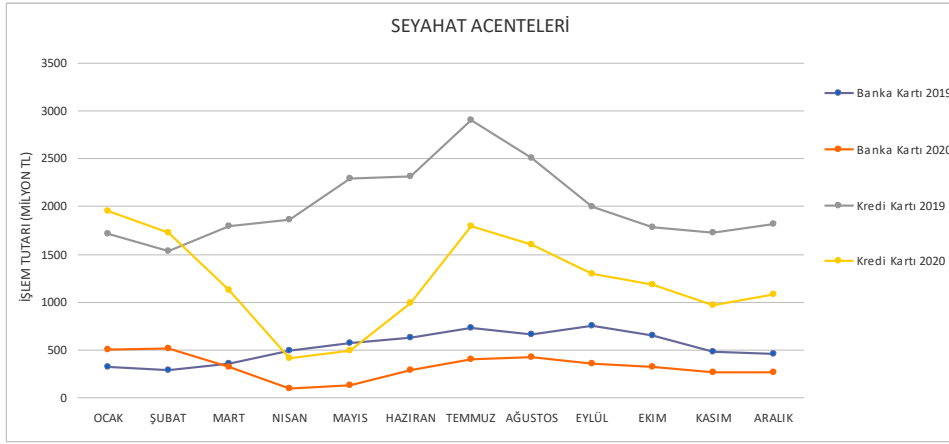
İkinci ve üçüncü sektör olarak değerlendirilen konaklama ve seyahat acenteleri sektörlerindeki gelişmeler ise sırasıyla Grafik 2 ve Grafik 3'te sunulmaktadır

Grafik 2. Salgının Konaklama Sektörü Üzerine Etkisi



Kaynak: BKM, 2021.

Grafik 3. Salgının Seyahat Sektörü Üzerine Etkisi

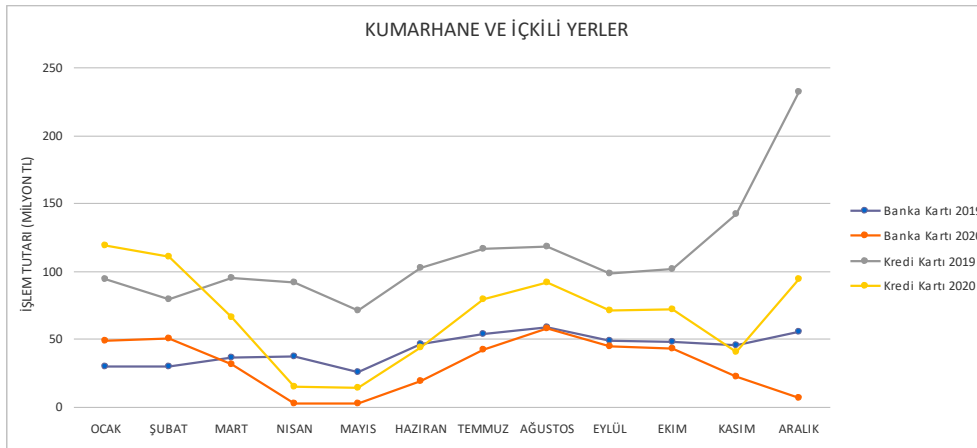


Kaynak: BKM, 2021.

Birbirleriyle bağlantılı olan konaklama ve seyahat sektörleriyle ilgili grafikler incelendiğinde havayolları sektörüyle benzer bir eğilim gösterdiklerini söylemek mümkündür. Bu açıdan salgına karşı alınan tedbirler havayolları, konaklama ve seyahat sektörleri üzerinden analiz edilecek olursa, 2020 yılının ilk iki ayı kredi kartı ve banka kartı işlem tutarlarının 2019 verilerinin üzerinde olduğunu, ancak mart ayıyla birlikte, sektörlerin salgına karşı alınan önlemler doğrultusundaki kısıtlamalardan önemli ölçüde olumsuz etkilendiğini dile getirmek mümkündür. Tedbirlerin gevşetildiği Haziran-Temmuz-Ağustos aylarında ise bir toparlanma görülse de 2020 trend çizgisinin 2019'un altında kaldığı görülmektedir.

Salgının eğlence sektörü üzerindeki etkilerinin izlenebileceği kumarhaneler ve içkili yerlere yönelik kredi kartı veya banka kartıyla yapılan işlem tutarları (Grafik 4) incelendiğinde salgının etkisinin en şiddetli hissedildiği bir diğer sektörün eğlence sektörü olduğu görülmektedir.

Grafik 4. Salgının Eğlence Sektörü Üzerine Etkisi



Kaynak: BKM, 2021.

Benzer bir çıkarım "PwC Küresel Eğlence ve Medya Sektörüne Bakış 2020-2024 Raporu"nda da yer almaktadır. Bu rapora göre, dünyayı etkisi altına alan salgının eğlence ve medya sektöründeki büyümeyi neredeyse durma noktasına getirdiği belirtilmektedir. Ayrıca bu raporda, bahse konu araştırmanın yapıldığı 21 yıllık süreç içindeki en keskin düşüşün 2021 yılında yaşanacağı da öngörülmektedir (PwC, 2021).

Havayolu, konaklama, seyahat ve eğlence sektörleri bir arada Türkiye ekonomisi içinde oldukça önemli bir yeri olan turizm sektörüyle bağlantılı sektörlerdir. Bu açıdan turizm sektörüyle ilgili verilere detaylı olarak bakıldığında salgının olumsuz etkileri daha net görülebilmektedir.

Tablo 5. Bir Önceki Yıla Göre Turizm Gelirlerinde % Değişim

Aylar	2020/2019 (% Değişim)	2021/2020 (% Değişim)
Ocak	16,7	-63,9
Şubat	9,1	-61,9
Mart	-52,1	6,5
Nisan		
Mayıs	*	
Haziran		
Temmuz	-91,0	
Ağustos	-74,1	
Eylül	-59,8	
Ekim	-53,7	
Kasım	-56,0	
Aralık	-58,6	

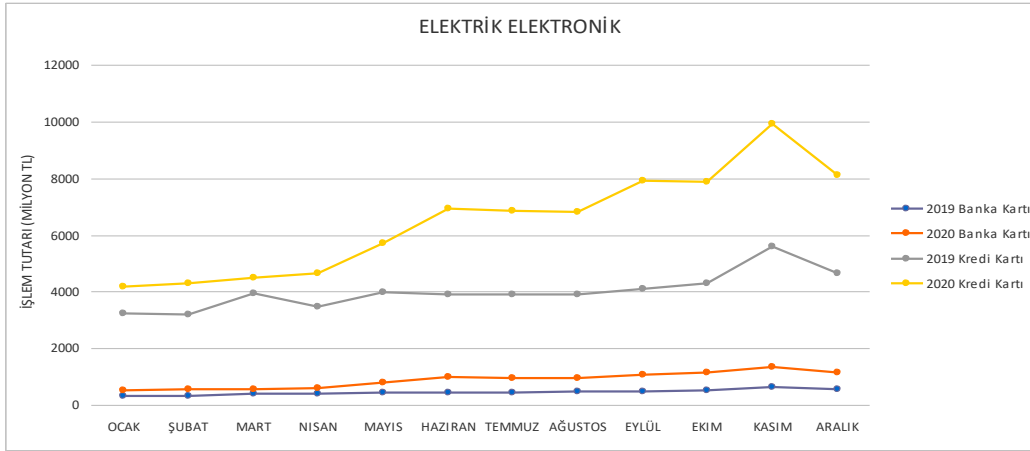
*Salgının önlenmesi amacıyla sınır kapılarının kapalı olması sebebiyle bu dönemlerde TÜİK tarafından anket çalışması yapılamadığından turizm geliri rakamları hesaplanamamıştır.

Kaynak: Kültür ve Turizm Bakanlığı, 2021.

Tablo 5'te 2019, 2020 ve 2021 yıllarında turizm gelirlerinde bir önceki yıla göre gerçekleşen yüzde değişimler görülmektedir. Türkiye'de ilk vakanın görüldüğü 2020 Mart ayında turizm gelirlerinde bir önceki yıla göre %52 oranında bir azalma görülmüş, hava sahasının tüm uçuşlara kapatıldığı 28 Mart tarihinden sonra Nisan, Mayıs ve Haziran aylarında ise sınır kapıları kapalı olduğu için TÜİK tarafından anket çalışması yapılamamış, turizm gelirlerine ilişkin veriler hesaplanamamıştır. Temmuz ayında sektör yeniden hareketlense de tam anlamıyla bir toparlanma yaşanmamıştır.

Salgının tüm dünya üzerinde olumsuz etkileri olsa da bu süreçten olumlu yönde etkilenen sektörlerde mevcuttur. Örneğin elektrik-elektronik sektöründe (Grafik 5) hem banka kartı hem de kredi kartı işlem adetleri ve işlem tutarlarında 2020 yılında 2019 yılına göre artış görülmüştür. Bu artış işlem tutarları üzerinden aşağıdaki grafikte görülmektedir.

Grafik 5. Salgının Elektrik-Elektronik Sektörü Üzerinde Etkisi

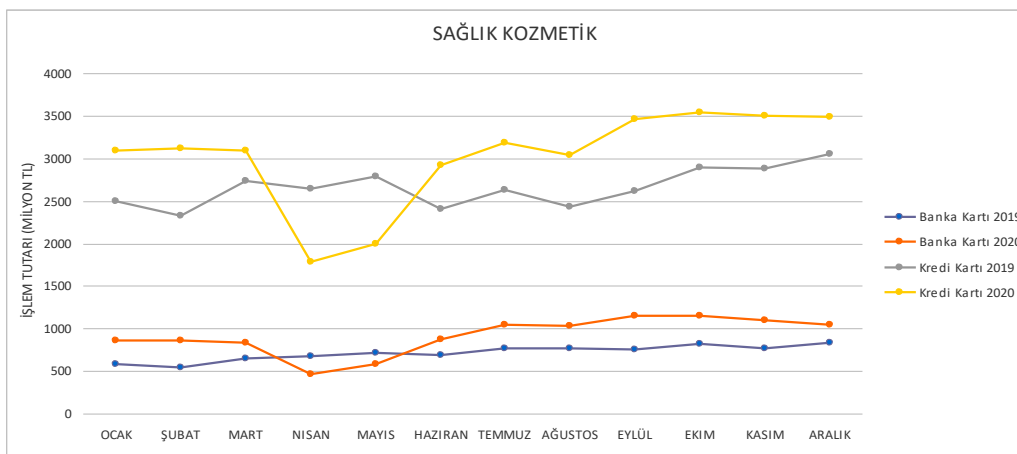


Kaynak: BKM, 2021.

Grafik incelendiğinde elektrik-elektronik sektöründe gerçekleştirilen işlemlerde banka kartının pek kullanılmadığı, daha ziyade kredi kartının kullanıldığı izlenmektedir. Bu durumda tüketicilerin kredi kartı taksit imkanlarından faydalanmak istemelerinin önemli etkisi olabileceği düşünülmektedir. Kredi kartı işlem tutarlarına bakıldığında 2020 yılında 2019 yılına nazaran önemli bir artış gerçekleştiği görülmektedir. Pek çok kamu kurumu ve özel sektör kuruluşunun esnek veya evden çalışmaya geçmesi ve eğitim sisteminin uzaktan eğitimle devam etmesinin kişilerin akıllı telefon, tablet, dizüstü bilgisayar gibi elektrik-elektronik sektörüne ait ürünlere olan ihtiyacının artmasının bu artışta etkisi olduğu düşünülmektedir. Ayrıca "evde kal" uygulamalarıyla tüketicilerin evde daha çok vakit geçirmeleri sebebiyle elektrikli küçük ev aletlerine olan talebinin de arttığı düşünülmektedir.

Benzer bir etki sağlık ve kozmetik sektöründe de (Grafik 6) görülmektedir.

Grafik 6. Salgının Sağlık ve Kozmetik Sektörü Üzerinde Etkisi



Kaynak: BKM, 2021.

Sağlık ve kozmetik sektörlerinde banka kartı ve kredi kartı işlem tutarlarında salgının ilk aylarında bir düşüş yaşansa da bu durum uzun sürmemiş, Mayıs ayından itibaren işlem tutarlarında tekrar artış yaşanmıştır. Bu artışta salgının yayılmasının önlenmesinde hijyene önem verilmesi gerekliliği sebebiyle sabun, kolonya ve dezenfektan gibi ürünlerin taleplerindeki artışın etkisi olduğu düşünülmektedir.

Öte yandan, ekonomideki dalgalanmaların/belirsizliklerin arttığı dönemlerde kadınların görece düşük maliyetli; ancak etkisi itibariyle iyi hissettiren kozmetik ürünlerden biri olan ruj satın almayı sürdürmeleri hatta artırarak sürdürmeleri nedeniyle "Ruj Etkisi"³ olarak bilinen harcamalardaki sıra dışı bir etkinin varlığını da hatırlayarak, bu sektördeki işlem tutarlarında gözlenen artışın sebeplerinden birinin de bu etki olabileceği ifade edilebilir. Ancak daha önce yaşanan ekonomik belirsizliklerden farklı olarak bu defa salgınla mücadele amacıyla alınan tedbirlerden biri olarak maske kullanma zorunluluğunun gelmesiyle daha önce bahsedilen sebeplerle ruja olan talebin maskaraya ve benzeri göz makyajı ürünlerine kaydığını, dünya çapında maskara satışlarında gözlenen yüzde 150'ye varan artış oranları gözler önüne sermektedir (Habertürk, 2021).

4. Sonuç

Covid-19 salgınının başlamasının üzerinden bir yıl geçmiş olmasına rağmen küresel beklentiler halen belirsizliğini korumaktadır. Virüsün yeni mutasyonları (özellikle Hindistan varyantı) ve bulaşıcılığının artması salgına karşı duyarlılığın artmasına sebep olmaktadır. Üstelik ekonomik iyileşmeler ülkeden ülkeye, sektörden sektöre farklılık göstermektedir. Küresel büyümenin 2021'de %6, 2022'de ise %4,4 olarak gerçekleşmesi beklenmektedir (IMF, 2021). Bu tahminler Ekim ayı Dünya Ekonomik Görünümü raporunda yapılan tahminlerden daha yüksektir. Yukarı yönlü bu revizyon büyük ekonomilerdeki ek mali destekler ve 2021'in ikinci yarısında devam eden aşılama çalışmaları sebebiyle beklenen toparlanmayı kapsamaktadır.

Salgın tüketicilerin satın alma alışkanlıklarını, ne almak istedikleri ve nasıl almak istedikleri noktasında, yeniden şekillendirmiştir. Ortaya çıkan bu değişimlerin ise geçici değil, kalıcı değişimler olduğu düşünülmektedir. Örneğin bu süreçte gerekli altyapı ve donanım sağlandığında uygulanabilirliği görülmüş olan uzaktan eğitimin özellikle lisansüstü eğitim ve mesleki/kişisel gelişime yönelik olarak sürdürülebilir olduğu düşüncesi yerleşmiştir. Ayrıca gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe uzaktan/esnek çalışmanın hedeflenen çıktı ve sonuçlar üzerindeki etkilerinin yerinden

³ Ruj Etkisi ekonomik gerileme dönemlerinde kozmetik harcamalarının arttığını belirten bir olgudur. Endeks hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız: Netchaeva ve Rees (2016), "Strategically Stunning: The Professional Motivations Behind the Lipstick Effect" ve Rodeheffer ve White (2012) "Boosting Beauty in an Economic Decline: Mating, Spending and Lipstick Effect".

çalışma durumundaki maliyetler de göz önüne alınarak değerlendirilmesi ve bu noktadan hareketle çalışma sisteminde "yeni normal"de hayata geçirilmek üzere bazı değişikliklerin yapılabileceğine ilişkin öneriler gündeme gelmiştir.

Salgın özel sektörde faaliyet gösteren firmaların da dijitalleşme konusunda daha bilinçli hareket etmesine sebep olmuştur. Bu gereklilik ise özel sektör kuruluşlarının uzaktan iletişim araçlarını genişletmeleri, siber güvenliğe önem vermeleri ve dijital altyapı oluşturma konusunda hızlanmalarını gerekli kılmaktadır.

Havayolu, konaklama, seyahat ve turizm sektörlerinde yaşanan gelir kayıplarının salgın sonrasında tüketicilerin de yaşayacağı muhtemel maddi zorluklar düşünüldüğünde telafi edilmesinin uzun bir zaman alacağı beklentisi yaygındır. Özellikle Türkiye ekonomisinde turizm sektörünün mevcut konumu düşünüldüğünde, sektörde salgına karşı alınan önlemlerin etkisinin mümkün olduğunca en aza indirilmesi cari dengenin sağlanması ve korunması açısından da büyük önem arz etmektedir. Bu açıdan içinde buldukları bu zor durumu atlatabilmeleri için sektörlere yönelik desteklerin salgının yayılmasına karşı alınan önlemlerden etkilenme oranlarına göre tasarlanarak önceliklendirilmesinin, örneğin alınan tedbirlerden en fazla etkilenen turizm sektöründe faaliyet gösteren firmaların—seyahat acenteleri, konaklama sektörü, eğlence sektörü, havayolları—devlet tarafından desteklenmelerinin, alınan önlemlerden daha az etkilenen/hatta olumlu etkilendiği görülen sektörler—sağlık-kozmetik, çeşitli gıda, market alışveriş, elektrik-elektronik—kıyasla büyük önem taşıdığı düşünülmektedir. Şimdiye kadar açıklanan ve uygulamaya konulan desteklerin sektörler üzerindeki olumlu etkisini arttırmak ve sürdürülebilir kılmak amacıyla yönelik olarak sağlanan ve sağlanacak olan desteklerin yanı sıra özellikle salgının yayılmasına karşı alınan tedbirlerden olumsuz etkilenen sektörlerde faaliyet gösteren firmaların hijyen kurallarına azami ölçüde uymalarıyla da hem ilgili sektörler olan talebin azalmasının önüne geçilebilecek, hem de faaliyetlerini büyük ölçekli kısıtlamalar olmadan sürdürebilmelerini sağlamak mümkün olacaktır.

Kaynakça

- Bankalararası Kart Merkezi (BKM) (2021). <https://bkm.com.tr/raporlar-ve-yayinlar/donemsel-bilgiler/>, (15.04.2021).
- BBC (2020). Koronavirüs: Adım adım Türkiye'nin Covid-19'la mücadelesi, <https://www.bbc.com/turkce/haberler-turkiye-52899914>, (23.04.2021).
- CnnTürk (2021a). İsveç'te Nakit Para Tarihe Karışıyor, <https://www.cnntrk.com/dunya/isvechte-nakit-para-tarihe-karisiyor?page=5>, (02.05.2021).
- CnnTürk (2021b). Son Dakika Haberi: Tam Kapanma Destek Paketi Açıklandı, <https://www.cnntrk.com/ekonomi/son-dakika-haberi-tam-kapanma-destek-paketi-aciklandi?page=14>, (02.05.2021).
- CnnTürk (2021c). <https://www.cnntrk.com/turkiye/son-dakika-esnafa-destek-paketi-belli-oldu-mu-17-mayis-2021-cumhurbaskani-erdoganin-aciklamasi-bekleniyor>, (23.05.2021).
- Euronews (2020). <https://tr.euronews.com/2020/06/25/covid-19-salg-n-nakit-para-kullan-m-n-azaltt>, (02.05.2021).
- Güder, F., Güngör, M. & Yücekaya, P. (2021). "Covid-19 Salgınının Tüketici Davranışları Üzerine Etkisinin Yönetim Stratejileri Bağlamında Değerlendirilmesi", *Anadolu Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 59-76.
- Habertürk (2021). Pandeminin Kozmetik Endeksi: Ruj Düştü, Maskaraya Kuvvet, <https://www.haberturk.com/yazarlar/ayse-ozek-karasu/2988039-pandeminin-kozmetik-endeksi-ruj-dustu-maskaraya-kuvvet>, (24.05.2021).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2020). Ekonomik İstikrar Kalkanı Paketi ve Diğer Tedbirler, Erişim Adresi: <https://www.isim.org.tr/content/upload/attached-files/covid-19-ekonomik-istikra-20200414170956.PDF>, (23.05.2021).
- ICAO (2020). <https://aviationbenefits.org/covid-19s-impact-on-air-transport/>, (02.04.2021).
- IMF (2021). World Economic Outlook Managing Divergent Recoveries, <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2021/April>, (05.05.2021).
- ING Basın Bülteni (2021). https://www.ing.com.tr/F/Documents/Koronavirus_nakit_kullanimi.pdf, (02.05.2021).
- İçişleri Bakanlığı (2021). <https://www.icisleri.gov.tr/koronavirus-ek-tedbirleri-genelgesi>, (24.04.2021).
- Kandel, N., Chungong, S., Omaar, A. & Xing, J. (2020). "Health Security Capacities in The Context Of Covid-19 Outbreak: An Analysis Of International Health Regulations Annual Report Data From 182 Countries", *The Lancet*, 395(10229), 1047-1053.

- Kılıç, O. (2020). "Tarihte Küresel Salgın Hastalıkları ve Toplum Hayatına Etkileri", *Küresel Salgının Anatomisi: İnsan Ve Toplumun Geleceği*, (Ed.) Şeker, M., Özer, A., & Korkut, C., Türkiye Bilimler Akademisi, Ankara, 13-54.
- Kültür ve Turizm Bakanlığı (2021). Turizm-Geliri-2018-2021, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-201116/turizm-gelirleri-ve-giderleri.html>, (01.04.2021).
- PwC (2021). PwC Küresel Eğlence ve Medya Sektörüne Bakış 2020-2024 Raporu, <https://www.pwc.com.tr/tr/basin-odasi/2020-basin-bulteni/kuresel-eglenme-ve-medya-sektorune-bakis-2020-2024.html>, (29.04.2021).
- Türk, A., Bingül, B.A. & Rengin, A.K. (2020). "Tarihsel Süreçte Yaşanan Pandemilerin Ekonomik ve Sosyal Etkileri". *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (COVID-19 Special Issue), 612-632.
- Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı (TEPAV) (2021). Kartlı Harcamalar Bülteni Ocak 2021, <https://www.tepav.org.tr/tr/haberler/s/10259>, (25.04.2021).
- Worldometers (2021). Coronavirus Cases, <https://www.worldometers.info/coronavirus/>, (03.05.2021).



Thoughts on the Manifesto for Democratization of Europe in the Light of Fiscal Powers

Zeynep Müftüoğlu¹

N.Nilay Dayanç Kuzeyli²

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 01.03.2021

Revised : 28.10.2021

Accepted : 22.11.2021

Available : 25.12.2021

iThenticate similarity
score: 13%

JEL classification:

K34, H61, H23

Keywords:

The Manifesto for
Democratization of
Europe, Democracy,
Budget Right, Tax
Competition, Ability to
Pay, Carbon Tax

ABSTRACT

Today we are witnessing almost the widest gap between the richest and the poorest. Besides the economic aspect of inequality, democracy deficit, acceleration of global warming, urgent needs to adopt sustainable development can be considered as main problems of today's world. Current national and international models are being insufficient to address these problems. Taxation one of the is the main mechanisms to struggle these problems. However, European Union does not have a strong mechanism to adopt tax measures. European Union institutions lack the democratic legitimacy that would be needed to have tax-raising powers. Considering that challenge The Manifesto for the Democratization of Europe constitutes an essential effort to tackle these problems with its concrete suggestions. Suggestions in the Manifesto are easily filling the gaps in the existing system in Europe. The system envisaged in the Manifesto is focusing on the European Assembly especially with its tax-raising and expenditure power. The mechanism is also novel, in the sense that it leaves the traditional way of budgeting. In this article, the authors aim is to identify and evaluate the suggested model of the Manifesto and the Treaty on the Democratization of Europe.

Cite this article as: Müftüoğlu, Z. & Dayanç Kuzeyli, N.,N. (2021). "Thoughts on the Manifesto for Democratization of Europe in the Light of Fiscal Powers", *International Journal of Public Finance*, 6(2), 211-232.

¹ Assist. Prof. PhD., Atılım University, Department of Law, Turkey, ORCID: 0000-0003-2569-5155, zeynep.muftuoglu@atilim.edu.tr

² PhD. Lec., Bilkent University, Department of Law, Turkey, ORCID: 0000-0003-2036-3135, dayananc@bilkent.edu.tr

1. Introduction

Analysing historical development process of the fiscal powers; particularly the taxing power, it becomes noticeable that these powers have a strong relationship with the progress and development of democracy, one affecting the other directly. The most distinct example of this effect can be found in the *Magna Carta Libertatum*, which was signed on 1215 between the King John of England and barons because of discretionary and unlimited use of the taxing power by the kings. With the *Magna Carta Libertatum*, the King's taxing power was limited for the first time in the history. Centuries after the signing of the *Magna Carta Libertatum*, in 1700s, the parliaments also had a say in the public spending and were empowered to control public revenues and expenses. Thus, the budget right can be referred as the public have control over the public revenues and expenses and it is used by the parliaments through their elected representatives.

Today a new and exceptional progress has been made within the agelong relationship between the democracy and the fiscal powers. At the end of 2018, "Manifesto for the Democratization of Europe"³ (the Manifesto) has been prepared and released to the public under the leadership of economist Thomas Piketty with the contribution of approximately two hundred people in variety of fields such as law, political economy and politics. In addition to the Manifesto, a draft agreement named "Treaty on the Democratization of the Economic and Social Government of the European Union"⁴ (T-DEM) has been prepared with the aim of reflecting the suggestions in the Manifesto concretely. Both the Manifesto and T-DEM include the democracy demands of the European Union (EU) and carry the concern that the EU may be disintegrated if not democratized.

In the Manifesto and T-DEM, it is suggested to establish a European Assembly (the Assembly) and empower it to impose income tax, corporate tax, wealth tax and carbon tax. Addition to these powers, in the texts it is proposed to constitute a European budget consisting of these tax revenues and give the power to spend such revenues to the Assembly within the scope of the determined objectives of the Manifesto. It is important to pay attention to the detail that the Manifesto and T-DEM are derived completely from civil initiative and are not bounding under the EU Law. These texts are opened for the signature and discussion of the public and aim to be developed and be leading for policies for the future of EU⁵.

Within this framework, the evaluation of Manifesto and T-DEM, the draft treaty constitutes the center of this study. In the first part of the study, the historical relationship of the development of democracy and the fiscal powers is examined.

³ Manifesto for the Democratization of Europe, <http://tdem.eu/en/manifesto/>, (13.02.2020).

⁴ Treaty on the Democratization of the Economic and Social Government of the European Union, <http://tdem.eu/en/treaty/>, http://tdem.eu/wp-content/uploads/2018/12/BUDGET_EN.pdf, (13.02.2021).

⁵ To see the signatories please visit: <http://tdem.eu/en/signatories/>.

Therein the importance of the Manifesto was identified in connection with historical background. After such examination, the European Assembly, the democratization budget, the taxation power and the expenditure power are analysed respectively. In the conclusion, it is planned to draw a framework to the system suggested by the Manifesto and the T-DEM through the thoughts and suggestions of the writers.

2. Reading the Relation Between Democracy and the Fiscal Powers over the Manifesto

Fiscal powers are an inseparable element of governing a state. Because of such integrated relation, it is possible to track the history of fiscal powers back till the formation of any governing structure. But when it comes to the relation between democracy and budget right, according to some writers it is not possible to determine the beginning of such combination (Feyzioğlu, 1984: 16). In some other sources it is claimed that budget right is like the cradle of democracy and these two notions are coeval (Bulutoglu, 2004: 74).

2.1. Historical Aspect

2.1.1. Birth of Representative Democracy

When examining the relationship between democracy and budget right, Magna Carta can be accepted as a primary milestone. Kings' using their fiscal powers in an unlimited way till 13th century, especially taxation, caused intense displeasure among the people living in England. To provide peace in the country, the King had to compromise with the barons and they conducted the Magna Carta that is based on the oath to respect for rights and liabilities mutually⁶. Although such text cannot be defined as a complex constitution, it has a great importance since it brings limitation to the use of king's powers for the first time in the history (Andrew, 2015: 39; Gürsoy, 1978: 58, Passant, 2016: 68). Such limitation gave rise to the birth of representative democracy (Andrew, 2016: 45-51; Çağan, 1985: 199) and such democracy is carried out through parliaments. So it can be seen that the first parliaments, in the way we understand today (Alan, 2005: 170), were established against the unlimited taxation powers of kings. Considering that development, the first powers that parliaments gained was taxation power (Inter-Parliamentary Union, 1962: 203; Maddicott, 2012: 166, Passant, 2016: 68-70) and the Magna Carta established a 'link between taxation and consent' via the parliaments (Maddicott, 2015: 22)

After taxation power, the parliaments gained the spending power and the audition power as well. The developments between 13th and 17th centuries, caused the birth of representative democracy and provided radical changes in the perception of the powers of the king and the rights of the public. The mentioned three phases;

⁶ The Magna Carta (The Great Charter), Article 12, <https://www.constitution.org/eng/magnacar.pdf> (11.03.2019).

gaining taxation power, spending power, audition, constituted budget right and these phases are accepted as the elements of this right.

These enhancements experienced in England spread to France in 18th century (Harding, 2005: 160) with the Declaration of Human and Civic Rights⁷ (Feyzioğlu, 1985: 22). Then it spread all over the Europe (Edizdoğan vd., 2016: 23, 24; Sayar, 1965: 26-28) and America as well.

2.1.2. Birth of No Taxation Without Representation Principle

With no doubt, every country has its unique experience throughout the history but America needs to be held by its own briefly in this study. With the Magna Carta, representative democracy was born and the parliament had a say on the public revenue. With the American Revolution this gain turned into the slogan "no taxation without representation"- an important component of the siren song of equality- with a similar process which sparked the Magna Carta (Passant, 2017: 23). This principle led the American colonies to fight for independence from the British Empire (Saundes, 2019: 35). Historically, the main function and importance of the parliament is giving consent to taxes. The American revolutionaries considered it unacceptable to pay taxes to a government in London but not being represented in the British parliament (Saunders, 2019: 36). So a boycott of British goods was started to resist against British taxes and control but later the rebellion was no longer just about tax but about both the heavy handedness of London, and the lack of representation of Americans in British parliament (Passant, 2017: 27). So it can be said that a major, public cause of the American Revolution was the imposition of taxation and such imposition served to increase awareness of the right to representation and promoted collective bargaining with rulers (Kato, Tanaka, 2019: 184) With this awareness, the no taxation without representation principle became one of the founding principles of the American republic (Saunders, 2019: 46) and one of the basic assumptions of the modern theory of representation and of the legitimacy of parliaments (Fasona, 2014: 185).

In all these countries, although the timing and extent was different from each other, the common point was the use of taxation power in an unfair way causing democracy demands. So as can be seen, these dynamics are not just about the mentioned countries and they are not just of the past (Passant, 2017: 27). Also one can say that democracy is not only about taxes or where the revenue is spent. It is political, economic, social (Passant, 2017: 27). That is why it is still an argumental issue.

2.2. Democracy Deficit and Demands in Europe

Today, in the 21st century, we again witness a democratization demand through fiscal powers. This time, such demand is arising from the concern for the future of the

⁷ Declaration of Human and Civic Rights, Article 14 <https://www.conseil-constitutionnel.fr/en/declaration-of-human-and-civic-rights-of-26-august-1789>, (17.03.2019).

EU. With this Manifesto, it is aimed to end the democracy deficit which is seen as a "black hole (Hennette et al., 2019: 2)". The democracy deficit was an issue to be fixed for a long time in EU and many efforts were put in papers (Manzella, 2018: 94-96, Brack et al., 2018: 45, Fasona, 2014: 169-180) but still, it is possible to say that to a certain extent, democracy remains a blind spot in Eurozone reforms (Barbou, 2018: 8). Such deficit is considered to arise from the lack of parliamentary control against significant strengthening of the executive capacity of European institutions in many major fields (Hennette et al., 2019: 63, 64).

To promote democracy, empowering the existing institutions is one of the supported solutions (Crum, 2018: 63, Brack et. al., 2018: 56, Barou, 2018: 15). The main differentiating side of the Manifesto from other suggestions is leaving the plan to renegotiate the treaties (Cabanès, 2019) and proposing to create a democratic structure to prevent the EU from disintegration.

Another reason for the democracy deficit in EU, as the writers of the Manifesto reveals, is the accession deadlock to the decisions taken by the Euro-summit and to the negotiations held within the Eurogroup and its working committees. With the awareness of this reason, the writers of the Manifesto aim to change the marginal position of the European Parliament in Eurozone governance. In other words, with this proposal, 'democratic disconnect' in the EU is tried to put an end. (Lupo, 2018: 84, 85).

Besides democracy deficit, the T-DEM also draws a way to change the absence of economic policy that is compatible with social Europe. The T-DEM is doing this through linking self-determination at nation-state level with a transnational democracy (Aidnick, 2019: 246). This point of view also changes the merits of what is national. Comparing to ten years ago, today, most of the national concerns are now handled through a Europe-wide level. A cross border solutions at international level is a necessity considering the international characteristics of today's problems such as climate change or tax competition. The Manifesto and T-DEM argues to put democratization in life within a harmonized democratic framework in the name of the governance of the eurozone (Hennette et al., 2019: 164). Through the abolishment of a supranational integration and international cooperation in Europe, a 'from bottom up' democracy and solidarity is being tried to shaped (Brack et al., 2018: 45) From this point of view, it can be observed that the ambition of the T-DEM is not to improve the efficiency of Eurozone, but to promote its democratization (Barbou, 2018: 9). It is regarded as a second era for a modern, peaceable Europe (Adelman & Delatte, 2019:9)

In the way of promoting democracy, "structural underinvestment in the public sector, particularly in the fields of training and research; a rise in social inequality; acceleration of global warming; a crisis in the reception of migrants and refugees" are the reasons listed that give rise to the preparation of the Manifesto and the T-DEM (Bouju et al., 2019: 186).

2.3. A General Critic of the Manifesto

The aim of the Manifesto is to implement a system of social, fiscal and environmental justice in Europe. But when examining the Manifesto over democracy, the question 'if the aim is democratization, why democratizing the Eurozone but not EU in general? (Barou, 2018: 15)' is left unanswered. On the other hand focusing on the democratization of Euro area can only contribute to the solution of the democracy deficit at a European level and problems at the national responsibility of governments will remain the same (Allemand, 2018: 42, 43).

Another issue that needs to be criticized about 'Euro zone-national' level is about the decision-making process. The problems rising from the unanimity requirement for modifying the treaties is tried to be solved by organizing an intergovernmental treaty but this attitude carries the risk to 'shift the battle field' towards the decision-making process at the national level (Cabanès, 2019). With no doubt, such shift will cause new instabilities and complexity.

3. The European Assembly

In the Manifesto, creation of a European Assembly is proposed, and such proposal is grounded on the wish to get Europe out of the present technocratic impasse. The aim underlying the creation of a new assembly is not only to enable to prepare an area to discuss the powers foreseen for the new initiative but also to give chance to parties, social movements and NGOs to express themselves. The new form of the Assembly is described as the keystone of the mechanism to permit the European people to reappear on the political scene (Kamtsidou, 2019: 132).

3.1. Democracy Promoting Composition of the European Assembly

3.1.1. The Functions of the European Assembly

Since the powers and the rights of the Assembly is noticeably wide, the composition and the working process is explained in the T-DEM as well. When the information about the Assembly in the Manifesto and the articles in T-DEM are examined, one can say that the Assembly is the core unit of the new initiative. The focus point in the composition and working procedures of the Assembly is to provide pluralism, compromise and democracy. The T-DEM sees the Assembly the place to democratise economic decisions through public debates and votes by different kinds of elected representatives (Rozenberg, 2018: 122).

In the Manifesto, this cooperation, particularly the one with national and European parliamentarians, is claimed as "*by granting national elected members a central role, the national, parliamentary elections will de facto be transformed into European elections... By bringing together the national and European parliamentarians in one single Assembly, habits of co-governance will be created which at the moment only exist between heads of state and ministers of finance...*" (Hennette et al., 2019: 3).

Another aim of such cooperation is also shown as preventing the responsibility simply shifting from national elected members on to Brussels and making the elected members explain the projects and budgets to the voters (Hennette et al., 2019: 3).

3.1.2. The Composition of the European Assembly

In the light of aims mentioned above, both papers support the cooperation of the Assembly with national parliaments and all the relevant parties. This point of view directly finds a reflection on the composition of the Assembly. As to Article 4 of T-DEM, "the number of the Assembly shall not exceed 400". From such number it can be thought that it is aimed to prevent probable blockages in decision making that might arise from the lack of compromise when the number is high. Regarding the same Article, the four fifths of 400 members which is 80% shall compose from the representatives of the national parliaments. In such composition it is regulated that national parliaments will contribute with the proportion of groups within them. By such proportion, it is easy to see that a fair representation is tried to be set. By this means, the structure can be described as 'a regular link between national and European parliamentarians' (Allemand, 2018: 35). Addition to that, the national level decisions in particular sensitive areas, such as national budgets or national economic policies, are strictly bound to political groups and citizens of the countries. Regarding such relation, it is a good step for the T-DEM to gear the system towards the representation of national interests (Brack et al. 2018: 48).

Such regulation is also parallel to the aim that Assembly "shall work in close cooperation with the European Parliament", which is emphasized in the Article 3 of T-DEM. The rest one fifth of the Assembly which is 20% consists of the representatives that the European Parliament designates. This latter in the combination of the latter proportion is translated as the reflection of the concerns to grant popular legitimacy into economic decisions of the EU through rising populism (Rozenberg, 2018: 122). Also with such mechanism political pluralism will be provided as well.

Again, in the aim of pluralism and representativeness, "the number of members of the Assembly designated within national Parliaments shall be fixed in proportion to the population of the Member States." In this rule, to guarantee the participation, it is set forth that each national parliament of the contracting parties will be sending at least one representative. With such formation, the problems arising from the lack of political accountability is aimed to put an end (Hennette et al., 2019: 3). But in a democratization centered Assembly, one representative by member state can be found conflicting. In this calculation, small political groups will hardly send representatives to the Assembly. (Brack et.al. 2018: 51) since the national parliaments will decide which members will be in the new Assembly (Lupo, 2018: 90). So it can be more suitable with the democratization movement to envisage at least one representative from the main opposition party of the member states to send delegation to the Assembly (Rozenberg, 2018: 125).

3.2. Functions and Powers of the European Assembly

In the Manifesto and T-DEM, the Assembly is stated as the "involvement of parliaments in steering and control". This approach is the opposite what the Member States of EU, Commission and the European Central Bank did after the 2008 crisis. Because the solution applied by these actors to combat with the crisis was "strengthening of the executive capacity of European institutions in the field of economic, budgetary, fiscal and social policy". By the involvement of parliaments in the Manifesto, it is aimed to put an end to the absence of "respect and maintenance of representative democracy" and the democratic legitimacy deficit it has caused (T-DEM, 2018: 1). So one can say that the aim in the Manifesto and the T-DEM is to 'inject a dose of parliamentary control' in economic and monetary decisions so that when executive and parliamentary poles can convergence and intervene (Barou, 2018: 11).

Regarding the main roles given to the Assembly, it needs to have well defined powers not the congest during the processes (Adalid, 2019: 30). In accordance with the targeted functions, the Assembly is entitled with some powers.⁸ Through such powers, the Assembly is using the power to vote that is delegated from the member states on the budget, tax and expenditure (T-DEM, 2018: 3). Since the Assembly is composed of both members of national parliaments and members of the European Parliament, citizen representation is tried to be provided in listed decision-making processes (Aidnick, 2019: 245)

Mechanism, which is an initiative to "provide financial assistance to euro area countries experiencing or threatened by severe financing problems⁹." Throughout all these functions, the Assembly is put in an position as a counterweighted to the European Council and the bureaucracy and diplomatic network (Magneite, 2019: 96). In Article 17 of T-DEM, giving the power to the Assembly to approve the candidates listed above can be interpreted as putting the Assembly on top of all the current mechanisms in EU. But one should also argue that in the way of democratization, is it a rational and effective choice to ignore the operational tools and procedures that the EU has already put in place through a more intense parliamentarization? (Manzella, 2018: 93, 94) And it is still not clear whether the powers vested in Assembly are sufficient to deal with democratic issues in the coordination of national economic policies (Adalid, 2018: 19, 20) or the new Assembly has the required time to carry out their duties properly (Adalid, 2018: 28).

3.3. Legislation, Steering and Convergence Powers of the European Assembly

Based upon the functions and the powers, one can find further information in T-DEM about the exercise of legislative competence in Article 10, ordinary legislative procedure in Article 11, steering and control of the economic and social government in

⁸ Taxation power of the Assembly is explained under '5. Taxation Power of the European Assembly' in detail.

⁹ European Stability Mechanism, https://www.esm.europa.eu/assistance/lending-toolkit#lending_toolkit, (24.03.2020).

Article 12, convergence and coordination of economic and budgetary policies in Article 13, financial assistance facility in Article 14, governance dialogue with the European Central Bank in Article 15. With described mechanism, the Manifesto and the T-DEM aim to resolve the structural weakness of parliamentarism against the dominance of the executives of the economic governance of EU and put an end to the imbalance between the executive and the legislative powers (Brack et. al., 2018: 47). In other words, the Assembly is set to function as a counterbalance to the executive power of the Eurogroup (Aidnik, 2019: 247).

As to briefly put on light on these regulations, it can be said that the Assembly needs to be in cooperation with the Eurogroup in many areas such as legislation or steering and control of the economic and social government policies. In Article 5 of T-DEM the concept of "the Eurogroup", which is used to describe the composition of the ministers of the States whose currency is Euro, is tasked to "ensure close coordination and convergence of the economic and fiscal policies of States of the European Union". With mentioned dynamic composition, the Eurogroup and the Assembly, in addition to their cooperation areas listed above, shall also adopt the provisions required to the pool public debts exceeding 60% of each member state's GDP, through the issuance of common government bond.

'Hiding' a core and fundamental reform such as mutualisation of debt in exercise of legislative competence article can be criticized. It is obviously very important to make it transparent whether and how the debt be pooled for example. (Brack et. al., 2018: 51). But apart from that, such ratio is coherent with the Maastricht Treaty's debt ceiling. With listed regulations, a precondition to the reorientation of the economic and budgetary policies is aimed to be constituted. Such reorientation is seen as a greater consideration to fiscal and social convergence (Hennette et al., 2019: 68). But still, since the connection between democratisation and the mutualisation of debt is not underpinned, it is possible to say that such gap causes the T-DEM to lose the idea of democratizing the Euro area (Brack et. al., 2018: 51).

3.4. Investigation and Control Powers of the European Assembly

In Article 16 of T-DEM, since the Assembly is tasked with the "control of the institutions of the economic and social government of the EU" and it is expected to be "in close cooperation with the European Parliament".

Once again in the same Article, as a prophylactically choice, the Court of Auditors of the EU is tasked and charged with the assistance to the Assembly in exercising its control functions. Besides the Court of Auditor, the European Central Bank and the Commission are tasked to assist the Assembly as well. Their assistance is provided through the documents and data, the ones considered as useful in the exercise of its powers.

Moreover, in Article 11, "the Assembly may hear any person assuming functions in an institution of the economic and social government of the Union." Such hearing is provided in the aim of ensuring transparency and accountability. Beyond any doubt, such tool is efficient and important in tracking the operations and keeping the Assembly updated. However, one cannot understand the nature of the "hearing" from the formulation of the Article whether such hearing is optional or the Assembly can assign the person to assist in a particular subject.

To list the other powers of the Assembly in budgetary policies, the Article 8 of T-DEM envisages the Assembly to adopt a position on the Semester report. This is a very important point, since budget surveillance is at the centre of the criticisms directed against the democratic deficit of the euro area (Platon, 2018: 106). With such position, it provides the Assembly to participate in the determining process of the necessary specific actions to correct the imbalance. It challenges the Eurogroup with entitling the Assembly to amend the imbalance report since the Eurogroup is to take the Assembly's observations into account. As can be seen the Manifesto and the T-DEM is strengthening the European parliamentarism by giving the Assembly final say in case of disagreement with the the Eurogroup (Brack, 2018: 48).

3.5. A General Look Over the European Assembly

The Assembly is vested by briefly listed control power, but still there is a lack of responsibility-control-sanction mechanism (Müftüoğlu, 2019: 1759) which prevents the formation of budget right fully and this deficiency damages the democratization aims of the movement. Also the task for the Assembly to "work in close co-operation with the European Parliament", is clearly insufficient (Barou, 2018: 15).

What is certain is that multiply the number of overlapping parliaments will not resolve this challenge (Lupo, 2018: 91). It doesn't seem like a third institution after the national parliaments and the European parliament would provide authority and credibility. (Crum, 2018: 62, 63). It can even increase the differentiated institutionalisation which EU is already experiencing in eurozone, schengen, EU citizenship etc. (Brack et. al., 2018: 56). The duplication of parliamentary assemblies would also increase the risks of conflicts of competences, political contradictions and rivalries between them as well (Allemand, 2018: 36). Besides these risks the creation of such an Assembly runs counter to the principle of unity of the institutional frame-work and the representation of European citizens, (Allemand, 2018: 36). Addition to that, when proposing a new Assembly, one should take into account that existing European Parliament is against a new supranational parliamentary assembly (Lupo, 2018: 89). So it makes it even harder for the new structure to work. Another risk for the Assembly to fail in functions is that some of the members of the national parliaments will have 'double hat' role and that will have a significant effect on their duties such as attendance (Lupo, 2018: 89).

4. The Democratization Budget

One can see that, when it comes to democratization demands, still in 21st century, the first step is the establishment of a parliament and the second is empowering it with fiscal powers. Likely, in the Manifesto, "proposals are based on the creation of a Budget for democratization which would be debated and voted by a sovereign European Assembly (T-DEM, 2018: 2).

The budget prescribed in the Manifesto is defined as a 'democratization budget' and that is to meet the functions to fight against the inequalities at the European level, sustain the long-term viability of a genuine political model of social fair and sustainable development (T-DEM, 2018: 1, 2).

In Article 7, it is also aimed to insure that "all items of revenue and expenditure area shall be included in estimates", which is again suitable with the democratization characteristic of the budget. Then after classical budget principle is adopted and mentioned revenues and expenditures are expected to be drawn up each financial year. According to T-DEM, one can say that together the Assembly and the Eurogroup are the main actors in the preparation of the budget. The process held in Article 14 and 15 provide the parliament and the Eurogroup to adopt the budget together. It also ensures the parliament to push its own priorities against the Eurogroup through the proposal (Hennette et al.2019: 83). This mechanism of T-DEM, leaves the traditional way of budgeting and empowers the parliament in harmony with the budget right and its necessities.

The shared budget that forms the substance of the Manifesto represent significant steps to overcome the disparity between economy and democratic politics (Aidnik, 2019: 248). But still it has no provisions about eurozone economic stabilisation, risk sharing in the Eurozone, Eurozone assistance mechanisms, Eurozone accession support, reform of the own resources system, surveillance and coordination of national budgets, democratic oversight of the Eurozone and Union finances etc. (Crowe, 2018: 10). Because of not organizing most of the main public finance policies, these gaps inevitably weaken the T-DEM's budget system.

5. Taxation Power of the European Assembly

5.1. The Scope of the Taxation Power

According to the Manifesto, taxation is accepted as the main tool for the implementation of a system providing social, fiscal and environmental justice in Europe. Giving European Assembly the power to vote a common taxation system is regarded as the one of the most efficient ways to end fiscal competition and inequality (Budget, 2018: 1-3). In other words, the realization of the aims mentioned in the Manifesto is passing through taxation. With the budgetary income created by taxation,

the budget is planned to finance¹⁰ research, training, and the European universities. With an ambitious investment program, it is planning to transform the suggested model of economic growth, the financing of the reception and integration of migrants, and the support of those involved in operating the transformation (Bouju et al., 2019: 187).

European Assembly will have the ability to adopt taxes and to enter the very core of the democratic, fiscal, and social compact of member states (Bouju et al., 2019: 188). Granting Assembly the power to enact a common tax on the highest revenues and patrimonies (Hennette et al., 2019: xi) is suggested within the Manifesto in terms of fiscal and social justice and the capacity to invest in the future (Hennette et al., 2019: xi). Within this scope the "exercise of legislative competence" is regulated under Article 10 of T-DEM. Regarding this Article; the Assembly and the Eurogroup, acting in accordance with the ordinary legislative procedure, shall vote on the base and the rate of the common tax on corporate benefits, the progressive tax on high income, the progressive tax on wealth and the tax on carbon emissions which contribute to the democratization budget.

The Budget, if the Assembly so desires, will be financed by four major European taxes (Bouju et al., 2019: 186-187). These are tax on corporate profits, progressive tax on top wealth, progressive tax on high incomes and tax on carbon emissions (Budget, 2018: 3). The aim in the Manifesto is to tax the profits of major firms, "the top incomes, the highest wealth owners, and carbon emissions" (Bouju et al., 2019: 187). Additional to taxes, including existing resources for instance the amount of the cohesion funds currently received by members of the Euro area is also suggested to support the budget (Barack et al. 2018: 50, 51).

5.2. Tax Competition as a Source of Inequality

Big multinationals, and the wealthiest taxpayers are benefiting disproportionately from their advantage from the European construction¹¹. Fiscal competition between European countries has led to constantly lowering further taxation on the richest and most mobile taxpayers. Taxpayers taking the advantage of mobility, are the large firms, taxpayers with high incomes and assets. This situation has been disturbing the balance to the detriment of the less well-to-do taxpayers, who have witnessed a rise in their deductions. In the form of VAT, other taxes and deductions on salaries (T-DEM, 2018: 7).

Tax policy is one tool available for countries to enhance their competitiveness. On the other hand, tax competition between the countries is leading a rise in social

¹⁰ Expenditure power of the European Assembly is assessed under Title 6 of this Article.

¹¹ <https://youtu.be/UyZQnUgWLEA>; <https://youtu.be/MN3Tdf098sY>

inequality indirectly. Tax competition lead the corporate income taxes have fallen dramatically across the world, particularly in EU, as countries have sought to attract business investment.¹² Several EU countries have introduced tax regimes designed to promote investment. There have important implications in terms of competition. Firstly, competition can produce mismatches between the place where economic activities take place and where the profits resulting from those activities are taxed. Secondly, tax policies in one country can undermine the tax base in another country.¹³ Additionally large scaled multinational companies only take advantage of tax competition among countries while small companies obliged to be subject to higher tax rates. This also constitutes a factor of inequality.

5.3. Taxation Objectives Followed by the Manifesto

Public finance theory attributes two main objectives to taxes. One is their fiscal objective, which means that taxes are needed to cover the expenses of the public expenditures (Mutluer vd., 2016: 193-197). In the suggested case of the T-DEM and the Manifesto, fiscal objective is to finance the research, training, the European universities, the reception and integration of migrants (Bouju et al., 2019: 187). All these aims can be reached with the expenditures which is the reflection of fiscal objective.

The objective other than fiscal objective of taxation is its non-fiscal objective, which is to implement fair and balanced income distribution, to provide economic development and to sustain economic stability (Dayanç Kuzeyli, 2019:62). It also aims to find solutions to environmental problems, organize population and health policies etc. (Mutluer vd., 2016:193-197). These are the objectives of the social state. A social state uses taxation not only for its fiscal objectives but also as a tool to ensure social justice and redistribute income and wealth and create incentives for planned development (Öncel vd., 2019:53-54). Taxation according to "ability to pay" is one of the best instruments to redistribute wealth and income equitably (Turhan, 1982: 116-177).

Both in the T-DEM and the Manifesto we witness the social character in the envisaged structure. The most salient features promised through the Manifesto and T-DEM are the reduction of "inequalities in incomes" (Budget, 2018:2) and "carbon emissions (CO²)" (T-DEM, 2018:3), also enhancing competitiveness "highlighted by globalization and tax competition" (Budget, 2018: 11).

¹² European Comission (2018). *Platform for Tax Good Governance – Competitiveness and Tax Competition*, p.2.

¹³ European Comission (2018). p.2.

5.3.1. Reduction of Inequalities in Income

The solution for the inequalities in incomes is proposed as imposing "a progressive tax on high incomes and high private wealth" (Budget, 2018:11). Most apparent indicators of "ability to pay" are high income and high wealth. Although there are some drawbacks in the press¹⁴, in the suggested model taxation of both, will eventually contribute to the equality to some extent.

5.3.1.1. Income as an indicator of "ability to pay"

Income taxes have the potential to provide taxation according to "ability to pay" principle; specifically, graduated income (Kendrick, 1939: 93). Income taxes should constitute the highest percentage in the tax system considering their property as direct tax where direct taxes directly consider the ability to pay. However, tax competition threatens to undermine the individual and corporate income taxes, which traditionally have generated the largest share of revenue for modern welfare states (Avi-Yonah, 2000: 1576).

Since the multinational companies and individuals do not have equal tools, taxation of the first rather than the latter is one way of providing progressivity in that sense. Multinational companies have a larger playground; they can use various tax schemes to avoid and evade taxes. As a result of tax competition, foreign tax authorities offer the same service that is in high demand: the possibility of not paying any taxes on dividends, interest, capital gains, wealth, or inheritances (Zucman, 2015: 43). Today, the taxation on top incomes is often even regressive. Taxation of capital is subject to numerous exemptions in the context of this tax competition. It happens that the highest incomes are those which are based in the main on capital yields. This has the effect of reinforcing the concentration of wealth and therefore the inequalities.

Separation principle to provide tax justice is crucial and suggests more taxation on capital than labor. However, tax competition restrains that principle so that inequalities have emerged. From an equity perspective, if capital cannot be effectively taxed, the tax base will generally shift - regressively - toward labor states (Avi-Yonah, 2000: 1578). Thus, tax competition impairs the income tax's ability to redistribute wealth from the rich to the poor.

Progressive taxation is an instrument for redistribution for reducing the inequalities highlighted by globalization and tax competition. Both corporate tax and income tax envisaged in the Manifesto is to rebalance the impaired balance caused by tax competition.

¹⁴ <https://www.bloombergquint.com/view/piketty-manifesto-won-t-save-europe-from-itself>;
<https://www.theguardian.com/world/2018/dec/09/eu-brexit-piketty-tax-google-facebook-apple-manifesto>

Regarding the income tax, there are two main features of the income tax proposed by the Manifesto; progressivity is the first feature and narrow scope with only targeting high incomes is the second. The aim is to restore progressive taxation to the upper echelons of incomes by creating additional marginal rates deducted at European level on very high incomes (Budget, 2018: 10). Marginal European additional rates are envisaged as 10% on annual individual incomes above 100,000 Euros and 20% on those above 200,000 Euros (Budget, 2018: 10). Considering the higher marginal rate of 40% applied on average in the EU, the sum of the national and the European rates will be on average 50% on individual incomes above 100,000 Euros and 60% on those above 200,000 Euros (Budget, 2018: 10).

Regarding the corporate tax; the Manifesto proposes that the Assembly creates a common European tax at the additional European rate of 15% of profits (Budget, 2018:8). This European tax will not be exclusive: each Member State will be free to levy a further tax. Additionally, imposition of a minimal rate of taxation equal to 37% of the profits is also being proposed (Budget, 2018:8). The 37% includes the 15% European rate and the national rate. In other words, the minimum rate at the national level is 22% on the corporate profits.

Differentiation between small and big business could also be voted by the Assembly; a system of additional tax lowered to 10% for small businesses and raised to 20% for bigger ones, for equivalent total revenue (Budget, 2018: 8). This proposal suggests progressive corporate income taxation. It is a solution for regressivity which is the consequence of the erosion of the corporate taxes.

5.3.1.2. Wealth as an indicator of "ability to pay"

A wealth tax is a potentially more powerful tool than income, estate, or corporate taxes to address the issue of wealth concentration as it goes after the stock rather than the flow (Saez & Zucman, 2019: 438). A wealth tax with a high exemption threshold specifically targets the richest and could abate injustice (Saez & Zucman, 2019: 503) to a certain level.

Direct taxation of personal wealth in the EU are mainly regressive in the form of taxation of property assets, with no consideration of financial assets (Budget, 2018: 11). Therefore, the setting up of a progressive tax on the most valuable estates as property, financial and professional assets net of debts, are being proposed in the Manifesto (Budget, 2018: 11). According to the Manifesto and T-DEM marginal rate is planned to be 1% on net individual estates valued at above 1 million Euros and 2% on those above 5 million Euros.

5.3.2. Mitigating Environmental Problems

Mitigating environmental problems and encouraging renewable energy, sustainable development, green mobility can be regarded as non-fiscal objective of taxation which is also followed by the Manifesto. The Manifesto addresses environmental concerns by the means of two main environmental instruments; environmental taxes as carbon tax and environmental tax expenditures aimed at attracting private capital to co-finance new investment projects contributing to a new mode of growth (Budget, 2018: 4).

Within the scope of the Manifesto and T-DEM, as of environmental taxes, establishment of a minimum rate of 30 Euros on each tonne of carbon emitted on European soil is proposed.

For several years now the EU has been in a leading position in the field of reduction of CO² emissions (Budget, 2018:14). However, the EU does not have the strong mechanism to adopt tax measures. In other words, the European Council, which has representatives from all over the Member States, can only adopt tax measures by unanimous approval (Milne, 2019: 6). Unanimity have been limiting the tax raising power of the EU (Nicodeme, 2006: 5). Additionally, in several European countries, the reduction of emissions is not sufficiently rapid to meet the targets fixed by the Paris Agreement (Budget, 2018: 14).

The European States already subject many sectors of the economy to a tax on carbon emissions (Budget, 2018: 14). This tax can be either explicit or implicit (Budget, 2018: 14). Explicit taxation covers carbon taxes (tax on carbon emissions) and/or Emission Trading System (ETS) (OECD, 2013: 11-23). ETS requires a participation in a market of rights to pollute within which some polluting sectors have to buy quotas of emissions. All the European countries are subject to the ETS (Budget, 2018: 14). In addition to these mechanisms, all the European states also have taxes on energy which act as implicit taxes on carbon (Budget, 2018: 14). Although many sectors in European States subject to tax on carbon emissions; these systems of taxing CO² are not harmonized between countries and between sectors within countries. Within the same country, the carbon tax can be higher for one sector than for another because of the exemptions or the modulations of the carbon or energy taxation rates (Budget, 2018: 14).

The establishment of a minimum rate of 30 Euros on each tonne of carbon emitted on European soil is relatively low considering international commitments. This is also acknowledged regarding the explanations on the Manifesto (Budget, 2018: 14). However, it is also alleged that the introduction on each tonne of carbon emitted on European soil represents a considerable development (Budget, 2018: 14). Today, despite the high rates in some sectors, others have no carbon tax at all. For instance, effective carbon rates are particularly low in sectors outside road transport, with 70% of emissions not priced at all and only 4% of emissions subject to an effective carbon

rate above EUR 30¹⁵. Although, a minimum rate is proposed within the Manifesto, it is claimed in the explanations on the Manifesto that States will need to adopt higher rates in order to combat with the climate change (Budget, 2018: 15).

The proposal therefore consists in setting up a mechanism establishing a minimum purchase of pollution quotas in the framework of the community system of exchange of emission quotas (Budget, 2018: 14). For the systems outside the ETS the minimum rate amounts to raising the level of the carbon tax if the country has this type of measurement (Budget, 2018: 14). If the rate is lower than the minimum European rate or to introducing an additional tax to ensure that the effective taxation on energy corresponds to a tax at least as high as the minimum rate (Budget,2018:15). The Assembly to vote a calendar providing for a gradual rise in this rate in the years to come, to send a clear signal to those involved in the economy is also proposed within the Manifesto (Budget, 2018: 15).

The overall proposal of carbon tax is overarching but it is not sufficient. Expectations regarding the problems of the ETS weren't addressed with the proposal. The main problem that the EU is struggling today against the ETS is the carbon leakage. Carbon leakage refers to the situation that may occur if, for reasons of costs related to climate policies, businesses were to transfer their production to other countries with laxer emission constraints. This could lead to an increase in their total emissions¹⁶. However both the Manifesto and T-DEM remained silent on this issue.

6. Expenditure Power of the European Assembly

Among the components of the system that the Manifesto establishes, the fourth element can be stated as the expenditure power of the European Assembly. The power to spend is based on the repayment perspective of the T-DEM and in Article 9, it is explained through the foreseeing of the democratisation budget that all or part of the revenues from these own resources will be repaid to the contracting parties.

In the Manifesto, such repayment is directed to the finance of the research, transformation of the economic growth, finance of the immigration process and support of the transformation. In order to meet these targets, the budget is planned to be fixed at 4% of the European GDP (T-DEM, 2018: 2). In this amount, 0,4% of GDP will be spent on the European Fund for the transition, 0,4% of GDP will be spent on financing of the joint management of migration, 0,2% of GDP will be spent on the agents of the transition, 1% of GDP will be spent on the financing research and universities to encourage innovation, 2% of GDP will be spent on the direct transfers to contributing states (T-DEM, 2018: 2, Budget, 2018: 2).

¹⁵ <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/summary-effective-carbon-rates.pdf>, (11.02.2021)

¹⁶ https://ec.europa.eu/clima/policies/ets/allowances/leakage_en, (01.11.2020)

In Article 9 of the T-DEM, it is stated that the difference between the revenue paid by each contracting party and the amount of the repayment and expenditure shall not exceed 0,1% of each State's GDP. With the words of the initiative, "the issue here is not one of creating a 'Transfer payments Europe' which would endeavor to take money from the 'virtuous' countries to give it to those who are less so... The real issue is elsewhere: it is primarily a question of reducing the inequality within the different countries and of investing in the future of all Europeans, beginning of course with the youngest amongst them, with no single country having preference (T-DEM, 2018: 2)." Still, the proportion of the T-DEM is not the argument of which expenditure priorities are best financed at Eurozone level and which of them are at national level (Crowe, 2018: 10).

7. Conclusion

The Manifesto is launched to transform the European institutions and policies and concentrated on the solution of specifically addressed problems.

Regarding the brief historical development and evaluations given in the paper, the Manifesto and T-DEM can be shown as a fresh reflection of the same parallel relation between democracy demands and use of fiscal powers. When the suggestions of the Manifesto and T-DEM are considered, the democratization claim lying beneath these papers can easily be found in the formation and the powers of the Assembly. Both in participation mechanism and fiscal powers of the Assembly tend to include new approaches that are different from traditional implementations. The budget proposal suggestion and the rate of compulsory expenditures are other examples of the democracy-oriented characteristic of the Manifesto.

Taxation power constitutes the center of fiscal powers. Four main taxes suggested in the manifesto are in line with the taxation principles specifically with the "ability to pay" principle. The Manifesto also suggests a unique plan on the expenditures which is also directly linked with the fiscal powers. Budget is planned in a way to serve redistribution of wealth and income. As once said in the EUROSAI meeting, it is essential to focus on how to make efficient expenditures, instead of how to collect taxes. The Manifesto seems to achieve that objective with focusing on expenditures. Within this scope both taxation and expenditure are organized in a way to solve the raised problems to some extent. However, there are still some issues that the Manifesto stayed silent like the carbon leakage.

When all these characteristics of the Manifesto are analysed, it is possible to say that fiscal powers are still in the center of the democracy demands and these examined documents are obvious signs of it. Most of the suggestions seem to be addressing the problems and consists concrete solutions. Although there will be upcoming problems with the application of the T-DEM, it is obvious that the existing system is required to change.

References

- Adalid, S. (2018). "T-Dem Versus Economic Meta-policy: The Means and the Ends", *European Papers*, 3(1), 19-31.
- Adelman, J. & Delatte, A. N. (2019), 'Europe's constituent moment,' *How to democratize Europe*, (Eds). Hennette, S. vd., , MA: Harvard University Press, Cambridge, 89–94.
- Aidnik, M. (2019). "Europe at the Crossroad: Decline or Reconstruction?", *Baltic Journal of European Studies Tallinn University of Technology*, 9(4), 29, 237-253.
- Aktan, C.C., Dileyci, D., Saraç, Ö. (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyân*, Phoenix Yayınları, Ankara.
- Alan, H. (2005). *Medieval Law and the Foundations of the State*, Oxford University Press, Oxford.
- Allemand, F. (2018). "Taking Democracy Seriously in the Euro Area: Reinvigorating the European Parliament's Functions and Responsibilities" *European Papers*, 3(1), 33-43.
- Andrew, B. (2015). *Beyond Magna Carta, A Constitution for the United Kingdom*, Hart Publishing, Oxford.
- Andrew, B., (2016). *The Codes of the Constitution*, Hart Publishing, North America.
- Avi-Yonah, R. S. (2000). "Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State", *Harvard Law Review*, 113(7), 1573-1676.
- Barbou, S. (2018). "Democratising the Eurozone: Some Lessons To Be Drawn from T-Dem", *European Papers*, 3(1), 7-17.
- Brack, N., Costa, O., Crespy, A. (2018). "The 'T-Dem' for Democratizing the Europe's Economic and Monetary Union – A Critical Appraisal", *European Papers*, 3(1), 45-57.
- Bouju, M.; Chancel, L.; Delatte, A. N.; Hennette, S.; Piketty, T.; Sacriste, G. & Vauchez, A. (2019), 'Manifesto for the democratization of Europe,' (Eds). Hennette, S. vd., , MA: Harvard University Press, Cambridge, 185–190.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Kamu Bütçesi Kamu Harcamaları Kamu Borçları*, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul.
- Cabanes, A. (2019). "The Manifesto For The Democratization of Europe, Democratizing The European Union With A New Treaty: An Audacious Bet", 24 May 19, <https://www.transform-network.net/blog/article/democratizing-the-european-union-with-a-new-treaty-an-audacious-bet/>

- Crowe, R. (2018). "Is a separate Eurozone budget a good idea?", Ademu Working Paper Series, No: 120, www.ademu-project.eu/publications/working-papers
- Crum, B. (2018). "Making Democracy the Priority in EU Economic Governance: Four Theses on the Foundations of the T-Dem Project", *European Papers*, 3(1), 59-65.
- Çağan, N. (1985). "Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü", *Anayasa Yargısı*, (1), 199- 224.
- Dayanç Kuzeyli, N.N. (2019). "Taxation as a Preventative Measure for Environmental Protection", *Environmental Tax Studies for the Ecological Transition*, (Ed.) Ezcurra M. V., Spain, 51-65.
- Declaration of Human and Civic Rights, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/en/declaration-of-human-and-civic-rights-of-26-august-1789>, (17.03.2019).
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. (2016). *Kamu Bütçesi*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa.
- European Commission (2018). Platform for Tax Good Governance – Competitiveness and Tax Competition, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/document_of_com_competitiveness_and_taxation_docx_en.pdf, (25.02.2021)
- Fasona, C., (2014). "European Economic Governance and Parliamentary Representation. What Place for the European Parliament?", *European Law Journal*, 20(2), 164–185.
- Feyzioğlu, B. N. (1984). *Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe*, Fakülteler Matbaası, Ankara.
- Gürsoy, B. (1978). *Kamusal Maliye, C. II*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları No. 426, Ankara.
- Hennette, S., Piketty, T., Sacriste, G. & Vauches, A. (2019). *How to Democratize Europe*, Harvard University Press, USA.
- Inter-Parliamentary Union, (2012). *Parliaments*, Casell and Company Ltd., London.
- Kamtsidou, I. (2019), 'In Search of Lost Sovereignty,' *How to democratize Europe*, (Eds). Hennette, S. vd., , MA: Harvard University Press, Cambridge 131–137.
- Kato, J., Tanaka, S. (2019). "Does taxation lose its role in contemporary democratisation? State revenue production revisited in the third wave of democratisation", *European Journal of Political Research*, 58, 184- 208.
- Kendrick, M. S. (1939). "The Ability-to-Pay Theory of Taxation", *The American Economic Review*, 29(1), 92- 101.
- Lupo, N. (2018). "A New Parliamentary Assembly for the Eurozone: A Wrong Answer to a Real Democratic Problem?", *European Papers*, 3(1), 83-91.

- Maddicott, J., (2015). "Magna Carta and the Origins of Parliament", *The Historian*, 125, 22-24.
- Maddicott, J. R., (2012). *The Origins of the English Parliament 924-1327*, Oxford University Press, Oxford.
- Manifesto for the Democratization of Europe, (2018). <http://tdem.eu/en/manifesto/>, (13.02.2020).
- Manzella, A. (2018) "Notes on the 'Draft Treaty on the Democratization of the Governance of the Euro Area'", *European Papers*, 3(1), 93-102.
- Milne, J. (2019). "Environmental Taxation", *The Oxford Handbook of Comparative Environmental Law*. (Ed.) Lees E. & Viñuales, J. E. 904-925.
- Mutluer, K., Öner, E. & Kesik A. (2016). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Müftüoğlu, Z. (2019). "Demokrasi ve Mali Yetkiler İlişkisinde Yeni Bir Soluk", *Mali Hukuk Dergisi*, 15 (176), 1747-1764.
- Nicodème, G. (2006). "Corporate tax competition and coordination in the European Union: What we know? Where do we stand?", *European Economy. Economic Papers*, No. 250, Brussels, https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication718_en.pdf
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2019). *Vergi Hukuku*, 28th Edition, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Passant, J., (2017), "Taxation and the American Revolution", *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(3), 20-29.
- Passant, J., (2016), "Tax and the Forgotten Classes: from the Magna Carta to the English Revolution", *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 10(3), 67-88.
- Platon, S. (2018), "Democratising the Euro Area Without the European Parliament and Outside of the EU System. A Legal Analysis of the Draft Treaty on the Democratisation of the Governance of the Euro Area ("T-Dem")", *European Papers*, 3(1), 103-119.
- Rozenberg, O. (2018). "The T-Dem as a Realistic Utopia: Why It Fits with What We Know About Parliaments", *European Papers*, 3(1), 121-125.
- Saez, E. & Zucman, G.(2019). *Progressive Wealth Taxation*, Brookings Papers on Economic Activity, Brookings Institution Press, 437-533.
- Saunders, B. (2019). "No Wall Without Representation: Trump, Taxes and Democratic Inclusion", *Think*, 18, 35-46.
- Sayar, N. (1954). *Amme Maliyesi Devlet Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı*, C. I, Sermet Matbaası, İstanbul.

Signatories of the Manifesto, (2018). <http://tdem.eu/en/signatories/>, (13.02.2020).

The Magna Carta (The Great Charter), <https://www.constitution.org/eng/magnacar.pdf>, (11.03.2019).

Treaty on the Democratization of the Economic and Social Government of the European Union, (2018). <http://tdem.eu/en/treaty/>, (13.02.2020).

Zucman, G. (2015). *The Hidden Wealth of Nations*, The University of Chicago Press, Chicago and London

http://tdem.eu/wp-content/uploads/2018/12/BUDGET_EN.pdf (Budget)

<https://youtu.be/UyZQnUgWLEA>

<https://youtu.be/MN3Tdf098sY>



Bütçe Yönetimi Kavramı ve Türkiye’de Bütçe Yönetiminin Başarısının Değerlendirilmesi*

The Concept of Budget Management and Evaluation of the Success of Budget Management in Turkey

Nur Belkıs Bektaş¹
Özhan Çetinkaya²

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 27.09.2021

Revised : 13.11.2021

Accepted : 22.11.2021

Available : 25.12.2021

iThenticate similarity
score: 6%

JEL classification:

H6, H61, H68

Keywords:

Budget Management,
Budget Systems,
Turkish Budget
Systems

ABSTRACT

Based on the fact that the budget is a document showing revenues and expenses, it can be stated that budget management has two dimensions. One of these two dimensions is expenditure management, and the other is revenue management. Since the increase in expenditures could not be met with the increase in budget revenues, studies on the budget in the literature focused more on expenditure management. In particular, the efficiency of expenditures has been the main subject of expenditure management. It should be said that especially political concerns come to the fore in the weakness of the budget's revenue side. The politicians' unwillingness to burden the voters with taxes, which is the most crucial revenue, and their thinking of effective spending as a result of their efforts to balance the budget with borrowing, caused them to prioritize the issue of expenditure management.

Revenue management evaluates the distribution of public revenues to support this relationship by establishing the relationship between expenditure and revenue under economic and financial balances. Therefore

Cite this article as: Bektaş, N.B. & Çetinkaya, Ö. (2021). "Bütçe Yönetimi Kavramı ve Türkiye’de Bütçe Yönetiminin Başarısının Değerlendirilmesi", *International Journal of Public Finance*, 6(2), 233-262.

* Bu makale Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD Doktora programında Nur Belkıs Bektaş tarafından hazırlanan "Bütçe Yönetiminde Bütçe Sistemlerinin Rolü ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi" adlı tez temel alınarak hazırlanmıştır.

¹ Lecturer PhD., Bursa Uludağ University Gemlik Asım Kocabıyık Vocational School, Department of Foreign Trade, Turkey, ORCID: 0000-0003-1180-3696, nurbektas@uludag.edu.tr

² Prof. PhD., Bursa Uludağ University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-8729-611X, ozhanc@uludag.edu.tr

it is aimed to emphasize the importance of the concept of "budget management", to explain that it is possible to be successful in budget management by considering both aspects of the budget document together and to evaluate their place in Turkey by specifying some factors that are effective in the success of the budget within the scope of the study. In the study, the concept of budget management covers the execution of the budget process by considering the factors such as the revenue and expenditure aspects of the budget, the budget system, the role of fiscal rules, planning/programming and political understanding. It has been concluded that successful implementation of these factors is needed to succeed in budget management.

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 27.09.2021
Düzeltilme : 13.11.2021
Kabul : 22.11.2021
Yayın : 25.12.2021

iThenticate benzerlik oranı: %6

JEL Kodu:

H6, H61, H68

Anahtar Kelimeler:

Bütçe Yönetimi, Bütçe Sistemleri, Türk Bütçe Sistemi

Ö Z E T

Bütçenin gelir giderleri gösteren bir belge olmasından yola çıkarak bütçe yönetiminin iki boyutunun olduğu belirtilebilir. Bu iki boyuttan birini harcama yönetimi, diğerini de gelir yönetimi oluşturmaktadır. Harcamalarda yaşanan artışın bütçe gelirlerinde yaşanan artış ile karşılanamamasından dolayı literatürde bütçe ile ilgili yapılan çalışmalarda daha çok harcama yönetimine odaklanılmıştır. Özellikle harcamaların etkinliği harcama yönetiminin ana konusunu oluşturmuştur. Bütçenin gelir yönünün zayıf kalmasında özellikle siyasi kaygıların öne çıktığı söylenmelidir. Siyasetçilerin en önemli gelir olan vergilerle seçmenlere yüklenmek istememeleri ve borçlanma ile bütçeyi denkleştirme çabaları sonucunda etkin harcama düşüncesine girmeleri harcama yönetimi konusunu önceliklendirmelerine neden olmuştur.

Gelir yönetimi, harcama ve gelir ilişkisinin iktisadi ve mali dengeler altında kurularak kamu gelirlerinin bu ilişkiye destek verecek şekilde dağılımını değerlendirmektir. Bu doğrultuda çalışma kapsamında "bütçe yönetimi" kavramının önemine vurgu yapılarak, bütçe belgesinin her iki yönünün de birlikte ele alınması ile bütçe yönetiminde başarılı olunabileceğinin anlatılması ve bütçenin başarısında etkili olan bazı etmenleri belirterek Türkiye açısından bunların yerlerinin değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Çalışmada bütçe yönetimi kavramı; bütçe sürecinin, bütçenin gelir ve harcama yönlerinin, bütçe sisteminin, mali kuralların, planlama / programlamanın ve siyasi anlayışın rolü şeklindeki etmenlerin birlikte düşünülerek yürütülmesini kapsamaktadır. Bütçe yönetiminde başarılı olunmasında bu etmenlerin başarılı şekilde yerine getirilmesine ihtiyaç olduğu sonucuna varılmıştır.

1. Giriş

Maliye biliminin inceleme konuları içinde yer alan bütçe/bütçeleme kapsamında özellikle kamu harcamalarında görülen artış eğilimi ile birlikte gelir ve gider dengesinin sağlanması gerekliliği öne çıkmıştır. Ancak denge konusu klasik ve modern iktisatçılar tarafından farklı bakış açıları nedeniyle tartışma konusu yapılmıştır (Edizdoğan & Çetinkaya, 2019: 69-80). Klasik iktisatçılar bütçede giderlerin olağan gelirlerle karşılanarak bütçenin denk bütçe olarak hazırlanmasını, borçlanmanın mümkün

olduğunca yapılmamasını, borçlanmanın verimli yatırımlar için yapılabileceğini ve mali denkliğin önemli olduğunu savunmuşlardır. Modern iktisatçılar ise mali denkliği daha arka plana almışlar, ön planda daha çok iktisadi denklik üzerinde durmuşlardır. Bu kapsamda ekonomideki makro büyüklüklerde olumlu gelişmelerin olması açısından devri bütçe teorisi kapsamında bütçenin açık verebileceğini, açığın borçlanma ile karşılanabileceğini ve dönem sonunda iktisadi denklikle birlikte mali denkliğin de gerçekleşebileceğini savunmuşlardır (Susam, 2016: 29-37).

Modern iktisadi düşünce 1930’lu yıllar itibariyle öne çıkmış ve birçok yönüyle günümüze kadar gelmiştir. Bu düşünce kapsamında artan kamu harcamalarının finansmanı için hükümetler olağan gelirlerin yanında olağan üstü gelir olarak görülen borçlanma imkânlarını da çokça kullanmaya başlamışlar ancak borç yönetiminde yaşanan başarısızlıklar sonucunda borç krizine giren ülkeler olmuştur. Borç sarmalı içinde olan devletler ve devletlerin yönetiminde bulunan hükümetler bütçe belgesine önemli yük oluşturan borç, anapara ve faizini karşılamanın öncelikle harcamaları kapsayan düzenlemelerle sağlanabileceğine karar kılmışlardır. Bu düşünceyle harcamalarda yapılacak düzenlemelerle borçlanma disipline edilecek, bütçe dengesi mali anlamda sağlanmış olacaktır. Bütçe dengesinin sağlanması konusunda harcamalar üzerine odaklanması ile zamanla harcamaların etkinliği kavramı, "harcama yönetimi" kavramının geliştirilmesini öne çıkartmıştır. Bu anlamda bütçe dengesinin kurulmasında harcamaların iyi yönetilmesi önemli bir hareket olarak kabul görmüştür.

Bütçe lemede harcamaların etkinliği üzerinde çalışan maliye bilim insanlarının çoğunlukla "harcama yönetimi" kavramını maliye literatürüne kazandırdıkları görülmüştür. Ancak hem mali hem de iktisadi dengenin sağlanmasında harcama yönetiminin bütçeleme için dar kapsamda kaldığı, bütçeleme söz konusu olduğunda sadece harcama odaklı değil aynı zamanda bütçenin gelir tarafının da görülerek "bütçe yönetimi" olarak konuya bir bütün yaklaşılmasının önemli olduğu ifade edilmelidir. Bu önemin altında yatan neden, modern düşünce ile birlikte maliye özelinde yaşanan borç temelli bir denge anlayışının kabul görmesi ile bütçelemede yaşanan harcama-borç sarmalının olağan bütçe dengesini bozmasıdır. Özellikle 1980 sonrasında borçlanmanın bütçe dengesinin sağlanmasında olağan hale getirilmesi klasik anlayıştaki olağan gelir ve gider ilişkisinin bozulmasına ve bu durumun düzeltilmesi için harcama yönetimi kapsamında harcamaların etkin yapılıp az harcama ile hem borçları yönetebilmek hem de artan kamu hizmeti ihtiyacını karşılayabilmek konusuna odaklanılmasına yol açmıştır. Oysaki artan kamu harcamaları sorununun çözümünün sadece etkin harcama odaklı yaklaşım ile yürütülmeye çalışılması bütçe belgesinin içeriğinin zayıflatılmasına neden olmuştur.

Bütçe belgesinin gider ve gelirlere oluşturduğu dikkate alındığında bir bütün bakış açısı altında "bütçe yönetimi" üzerinde odaklanması bütçe belgesinin gerçekliğini daha çok ortaya koyacaktır. Bütüncül bir bakışın sağlanmasıyla gelir-gider denkliliğine ulaşılmasında harcama ve gelir yönetiminin birlikteliği ile hizmet maliyetlerinin düşürülerek daha etkin bütçelemeye gidilmesi kolaylaşacaktır. Diğer bir

deyişle bütçe yönetimi kavramının öne çıkarılmasıyla bütçe, harcama yönü kadar gelir yönüyle de önem kazanan bir belge olarak anlam kazanacaktır. Bu düşünceler içinde çalışmada bütçe yönetimi kavramıyla ne anlaşılması gerektiği üzerinde durularak bütçe yönetiminde başarı için etkili olan etmenler anlatılmış ve Türkiye’deki bütçe yönetiminin başarısı bu etmenler kapsamında değerlendirilmiştir.

2. Bütçe Yönetimi Kavramı ve Başarılı Bütçe Yönetimindeki Etmenler

Bütçe yönetimi kavramı bütçe belgesinin hem hazırlanmasında hem de uygulanmasında önem kazanan bir kavramdır. Bu kavram altında bütçenin harcama ve gelir yönleri birlikte düşünülmeli ve bütçe yönetiminin başarısı için belli etmenlerin hayata geçirilmesi gerekmektedir. Bu başlık altında bütçe yönetimi kavramı ve bütçe yönetiminin başarısında etkili olan etmenlerin açıklamasına yer verilmiştir.

2.1. Bütçe Yönetimi Kavramı ve Teorik Altyapısı

Bütçe yönetimi kavramı basit bir ifade ile kabul edilen bir bütçenin yaşama geçirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Bu tanımlama "harcamaların gerçekleştirilmesi" ve "gelirlerin toplanması" şeklinde iki yönlü anlam taşımaktadır. Ancak bu kavram bu kadar basit ifade ile anlatılmayacak kadar geniş bir kavramdır. Bütçenin aslında uygulamaya geçmeden önce hazırlığı da dikkate alındığında işte o zaman bütçe yönetimi kavramı kendini gösterecektir. Bütçenin hazırlığı uygulanması kadar, belki de ondan daha önemlidir. Zira bütçe belgesinin içinde yer alacak ihtiyaçların çokluğu ve hangilerine yer verileceği sorunu karar alma mekanizmasının önemini ortaya çıkartmaktadır. İhtiyaçların karar alma mekanizması içinde rasyonel belirlenmesi yanında bu ihtiyaçların karşılanmasını sağlayacak gelir kaynaklarının da aynı şekilde rasyonel belirlenmesi önemlidir. Dolayısıyla ihtiyaçların etkin belirlenmesi ne kadar önemliyse bunları karşılayacak olan gelir kaynaklarının belirlenmesi ve her iki unsurun yönetimi de o kadar önemli olacaktır. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında bütçe yönetimi kavramına bütçenin sadece gider tarafı ile değil aynı zamanda gelir tarafının da düşünülerek bütçe süreci kapsamında geniş bakış açısıyla bakılması gerektiği düşüncesiyle yaklaşıp, kavram açıklanmaya çalışılmıştır.

Literatürde bütçe yönetimi kavramına pek rastlanmamakla birlikte bu kavramı yansıtmaya çalışan harcama yönetimi, bütçe süreci, bütçe sistemi ya da bütçeleme modeli kavramlarının kullanıldığı ifade edilmektedir (Majida & Singaravelloob, 2017: 255-256). Bu kavramlara ilaveten son yıllarda "kamu mali yönetimi" kavramının da eklendiği söylenmelidir (Demirbaş & Çetinkaya, 2018: 3-10). Özellikle kamu yönetiminde bütçe olmadan yönetimin gerçekleşmeyeceği bilinen bir gerçektir. Bütçe belgesinin varlığı ile birlikte mali yönetim gerçekleştirebileceğinden bütçe kavramı ön plana çıkmaktadır. Yirminci yüzyıla kadar bütçe, salt bir belge olmaktan öteye taşınmamış genel olarak ihtiyaç ve kaynak ilişkisinin sağlanması bağlamında bir rol

üstlenmiştir. Yirminci yüzyılda değişen ve gelişen ekonomik koşullar kapsamında kamu harcamalarında yaşanan artışlar bütçe belgesinin mali yönü yanında ekonomik yönünün de gelişmesi ve işlevlerinin artması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu doğrultuda bütçe, yönetsel bir boyut kazanarak bir yandan harcamaların iyi yönetilmesi bir yandan da kaynak kullanımında etkinlik açısından kaynakların bu harcamalara yönlendirilmesinin önemine dikkat çekmiştir. İhtiyaçlar doğrultusunda harcamalarda yaşanan gelişmeler ve artışlar kaynakların da çeşitlenerek kaynak harcama eşleşmesinde etkinlik ve verimlilik çalışmaları ile "bütçe yönetimi" kavramının ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Bütçe yönetimi kavramının ortaya çıkmasında artan kamu harcamalarının durumu etkili olmuştur. Harcamalarda yaşanan gelişmeler neticesinde öncelikle bütçe sistemi çalışmaları önem kazanmış, bütçe yönetiminde etkinlik ve verimlilik için hükümetler az kaynakla hizmetlerden daha çok fayda elde edebilmek için çeşitli bütçe sistemlerini kullanmaya başlamışlardır. Kamu harcama artışları, bütçe yönetiminde etkinlik ve bu doğrultuda gelişen sistemsel arayışların temel nedenlerinden olmuştur.

1900’lerden günümüze kamu harcamalarında yaşanan artışlar büyük bir hızla devam etmektedir. Dünya genelinde özellikle 1980’lerin başına kadar kamu harcamalarının GSYH içindeki payı hızla artmıştır. Kamu harcama artışlarına etki eden bazı önemli faktörler; nüfus artışı, kamu kurumlarında yaşanan gelişmeler, güvenlik harcamalarındaki artış, sosyal politika programlarının ve hizmetlerinin artması ve borç faiz artışları olmuştur. Bu sebeple 1980’li yıllardan itibaren devletler harcama kısıtlamalarına dikkat çekerek orta vadeli mali stratejiler ile kamu harcama artışlarını 1990’lardan itibaren mali disiplin yoluyla azaltma uğraşı içine girmişlerdir (Atkinson & Van den Noord, 2001: 114). Ancak OECD verilerine göre kamu harcamalarındaki artış sürmektedir (<https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=70639#>).

Günümüzde kamu parasının toplu seçim yoluyla harcamalara nasıl tahsis edileceği geçmişten günümüze devam eden bir sorundur. Kamu harcama yönetimini ilgilendiren bu sorun bütçe belgesinin şekillenmesinde kendini daha çok göstermektedir. Kamu harcama tahsislerinin bütçeler aracılığı ile gerçekleştirildiği düşünüldüğünde kamu harcama yönetiminin bütçe kararları ile çalıştığı söylenebilir (Schick, 1998: 1). Bu doğrultuda kamu harcamaları ile ilgili sorunların çözümünde bütçenin bir araç olduğu düşünüldüğünde sadece kamu harcama yönetimi ile değil bütçenin gelir tarafını da ele alan bütçe yönetimi ile konuyu değerlendirmek gerekmektedir.

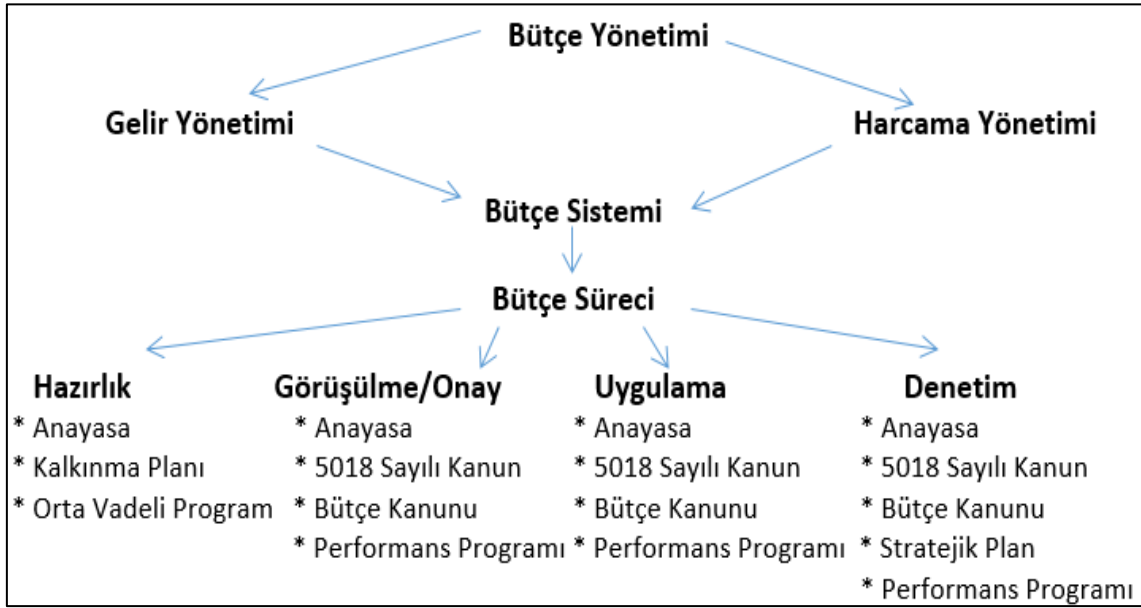
Kamu harcama yönetimi idari bir süreçtir (Premchand, 1993: 22). Bu idari süreç kamu parasının kullanımında zamana ve etkin karar vermenin önemine vurgu yaparak, ulaşılmak istenen hedefler için uygulanacak politika ve kullanılacak kaynakların belirlenmesi, kaynakların tahsisi, yapılacak işlerin ekonomik, verimli ve etkili yapılacağına dair denetimini de kapsayan yönetsel bir mekanizmayı ifade etmektedir. Mali plan ve bütçenin hazırlığı ile birlikte bütçenin uygulanması bir süreci ifade

etmektedir. Bu kapsamda harcama yönetimi yerine bütçe yönetimi ifadesinin bu süreci daha iyi tanımladığı düşünülmektedir. Harcama ve gelir yönüyle bir bütün olan bütçe belgesinin ortaya çıkması ve uygulamaya geçirilmesi etkili bir bütçe yönetimi ile mümkün olacaktır.

Kamu harcama yönetimi kavramı harcamalardaki artışla ortaya çıkmakla birlikte bütçenin gelir (kaynak) tarafı da bütçenin önemli bir yönü olduğundan hem harcama etkinliği hem de gelirin türü ve miktarının belirlenerek gelirlerin yönetimi bütçe yönetimi kavramının önemini ortaya çıkarmaktadır. Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde hangi işlere daha çok ya da daha az ödenek ayrılmasına ya da hiç ödenek ayrılmaması gerektiği konusuna bütçeler aracılığı ile karar verilmektedir (Nice, 2002: 3). Bütçe ile gerçekleştirilecek hizmetlerin boyutunu bütçenin gelir tarafı belirleyecektir. "Gelir olmadan harcama yapılamaz" düşüncesi kapsamında harcamaların belirlenmesi kadar gelir kaynaklarının da belirlenmesi önem kazanmaktadır. "Harcamaların belirlenip karşılığı olan gelir bulunur" şeklindeki bir anlayış söz konusu olduğunda oy-seçmen-iktidar ilişkisi devreye girerek bütçenin olağan gelir tarafı zayıf tutularak olağanüstü gelir sağlama tarafı olan borçlanma araçları ile bütçenin desteklenmesi sonucu hükümetler kolay bütçe yönetimi anlayışına sürüklenme ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bütçe sürecinde alınan bir harcama kararı ile kaynakların kullanımı planlanan o kamu hizmetine yönlendirilmektedir. Her tercihin bir vazgeçiş olduğu düşünüldüğünde bu süreç içinde üzerinde durulması gereken husus, var olan kaynağın seçilen hizmet için kullanımı ile diğer hizmetlere yönlendirildiğinde sağlanacak faydadan daha büyük bir değer yaratıp yaratmayacağıdır. Eğer yaratmazsa kaynakların etkin kullanımı gerçekleşmemiş olacaktır (Mikesell, 1978: 513). Dolayısıyla hükümetlerin bütçe tekliflerini hazırlaması gelir-gider ilişkisinin kurulması yönüyle karmaşık ve zorlu bir süreçtir. Ayrıca teoride mümkün olan gelir-gider kombinasyonları hayata geçirildiğinde de her zaman istenilen sonuçlara ulaşılamayabilir (Nice, 2002: 48). Gelir yönü düşünüldüğünde bütçe belgesinin kıt kaynakların kullanımı için tahsislerle ilgili karar alma süreçlerini doğru yönetmesi önem arz etmektedir. Yeni harcamalar için gelişmiş harcama önceliklendirme mekanizmaları yanında gelir belirleme çalışmalarına da ihtiyaç vardır. Bu konuda bütçe yönetimi ile ilgili husus, harcamaların etkinliği ve etkililiğinin desteklenmesinde gelir kaynakları da dikkate alındığında bütçe belgesinin kilit bir araç olması gerektiği düşüncesidir (Robinson, 2016: 31).

Modern iktisadi anlayışta harcamaların karşılanmasında olağan gelirlerin yanında olağanüstü gelir türü olan borçlanmanın öne çıkmasıyla bütçe yönetiminde gelir ve gider dengeliği konusu şekil değiştirmiştir. Bu görüntü kapsamında bütçe yönetiminin gelir tarafı düşünülmeden sadece harcama yönetimi ile sağlanmaya çalışılması ve bütçelemede belirlenen etmenlerin (bütçe sistemi, planlama, mali kurallar gibi) başarılı şekilde uygulanmaması ve borçlanmanın öne çıkarılması hükümetleri, doğal olarak mali yapıyı olumsuz etkilemektedir.

Şekil 1. Bütçe Yönetimine Bakış



Kaynak: Yazarlar tarafından 1982 Anayasası, 5018 Sayılı Kanun ve ikincil mevzuat kapsamında bütçe belgesinin unsurları ile birlikte düşünülmüş hazırlanmıştır.

Şematik olarak da gösterildiği üzere çalışmada bütçe yönetimi kavramı bütçenin gelir ve harcama yönleriyle birlikte düşünülmüş, hazırlanmasından denetlenmesine kadar olan süreçte önemli etmenlerin hayata geçirilmesi ile gerçekleştirilecek bir yönetim anlayışı olarak vurgulanmaktadır. Bu etmenler mali kurallar, planlama-programlama, bütçe sistemi, bütçe-siyaset ilişkisi ve yöneticilerin bütçeyi uygulama performanslarıdır. Bu etmenlerin bütçe üzerindeki etkisinin ağırlığı bütçe yönetiminin başarısını gösterecektir. Yöneticilerin bütçe sistemini belirlemeleri ve kararlılıkla uygulamaları, mali kurallardan taviz vermemeleri ve karar almada ortak anlayışla hareket etmeleri bütçe yönetiminin başarısını belirleyecektir. Bütçe yönetim sürecinin tamamlanması amaç ve hedeflere varmak üzere planları yapmak/uygulamak, ödenekleri yerinde ve miktarında kullanmak, mali kurallar çerçevesinde hareket ederek harcamaları etkinlikle yapmak ve belirlenen gelir politikaları kapsamında gelirlerin taviz vermeden toplanarak harcamaların karşılanmasında bütçe dengesi kuralları içinde kalınmasını sağlamaktır.

2.2. Başarılı Bütçe Yönetiminde Etkili Olan Etmenler

Bütçe yönetiminin başarısı için mali kurallar, bütçe sistemi, planlama-programlama, bütçe-siyaset ilişkisi, bütçe hazırlık ve uygulamasının önemi gibi bazı etmenler bu başlık altında anlatılarak Türkiye açısından konunun değerlendirilmesi için temel hazırlanması amaçlanmıştır.

2.2.1. Mali Kuralların Belirlenmesi ve Bütçe Disiplininin Sağlanması

Mali kurallar pek çok ülkede bütçe açıklarını azaltmak amacıyla ortaya atılmıştır. Temel amacı borçların kontrolü olan mali kurallar istikrarlı bir ekonomik büyümeyi teşvik etmektedir (Anderson & Minarik, 2007: 517). Bu bağlamda mali kurallar yasal bir kısıtlamayı ifade ederek bütçe dengesi, borç, harcama veya vergilendirme gibi mali göstergelere belirli bir sınır koymaktadır. Hukuki olarak bağlayıcılığı olmayan politika kuralları ile yasalaşmayan kurallar mali kural kapsamında yer almamaktadır (Kennedy vd., 2001: 238).

Mali kuralların uygulanabilirliği ve etkinliği; kuralların teknik tasarımı yerine hangi sorunlara yönelik olduğu ve bu sorunlara nasıl çözüm getireceği konusunda önem kazanmaktadır. Bu doğrultuda mali kuralların işlevselliği mali kuralların hem esnek hem bağlayıcılığının olmasını, güvenilirlik açısından kalıcı olmasını ve şeffaflık adına da izlenmesi kolay mali göstergelere sahip olmasını gerektirmektedir (Brender & Drazen, 2005: 15-16).

Mali kuralları uygulayan ülkelere baktığımızda; orta vadeli çerçeve tarafından belirlenen belirli hedefler veya tavanların ihlalinde otomatik olarak devreye giren mali kuralların varlığı söz konusudur. 1990’lı yıllarda ABD’de uygulanan “Bütçe Uygulama Yasası” ile AB’de yer alan “İstikrar ve Büyüme Paketi” bu tür mali kurallara örnek teşkil etmektedir (Atkinson & Van den Noord, 2001: 114-115). Dünya genelinde mali kuralların yasal bağlayıcılığı açısından bütçe açıkları ve bütçe dengesi konusundaki önemi kabul edilmektedir (Alesina & Perotti, 1996: 401). Bununla birlikte uygulamada kısıtlayıcı olan sıkı mali kurallar hükümetlerin mali faaliyetlerinde engel teşkil edebilmektedir (Drazen, 2002: 15-16). Bazı AB ülkelerinin İstikrar ve Büyüme Paketi’nin %3’lük bütçe açığı normuna uymada yaşadığı zorluklar bu duruma örnek verilebilir. Mali kural uygulamalarında başarıya ulaşma noktasında durum ülkelerin her birine göre değişim gösterebilmektedir. Ancak geniş perspektiften bakıldığında mali kuralların uygulanmasında gelişmiş ülkelerde kabul edilebilirlik ve mali disiplinin sağlanmasında başarılı bir etki varken, gelişmekte olan ülkelere ise mali kuralların belli hedeflere ulaşmadaki başarısı zayıf kalmıştır (Karayazı & Taş, 2019: 429).

Dünya genelindeki uygulamalarda mali kurallar; gelir, harcama, bütçe açığı ve borç temelli kurallar şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu kurallardan en az uygulanan türün gelir kuralları olduğu belirtilmektedir (Şahintürk & Bulut, 2019: 431). Bu kurallar sayısal ve sayısal olmayan (prosedürel) olarak belirlenen sınırlamalardır (Deniz, 2019: 17). Yıllık bütçe açık miktarına ilişkin sayısal sınırlar açık ve borç temelli mali kurallar olarak karşımıza çıkarken kamu harcamalarındaki ve vergi indirimlerindeki artışları sınırlandırmayı hedefleyen mali kurallar ise sayısal olmayan harcama kurallarını ifade etmektedir. Bu kapsamda uygulamadaki mali kuralların bütçe yönetimi açısından etkinliğinde eksiklik olduğunu söylemek mümkündür. Bütçe yönetimi açısından düşünüldüğünde mali kuralların harcama kuralları yanında gelirler de dâhil edilerek tasarlandığında etkinliğe ulaşması mümkün olacaktır (Anderson & Minarik, 2007: 520). Türkiye’nin de içinde yer aldığı diğer ülkelerdeki mali kural uygulamalarına bakıldığında gelir kurallarının üzerinde durulmadığı hemen bütün ülkelerin bütçe açığı ve borç kurallarına odaklandıkları görülmüştür (Şahintürk & Bulut, 2019: 431).

2.2.2. Planlama ve Programlama Sisteminin Kurulması ve Çalıştırılması

Disiplinli, uzun vadeli bir iktisadi kalkınma adına, ulusal tasarrufu artırmak, öncelikli alanlara yatırımları hızlandırmak için planlama aracılığıyla ekonomik olaylar yönlendirilebilmektedir. Bu doğrultuda belirlenen amaçlara ulaşmak için strateji yöntemi olarak ülkeler planlamadan yararlanmaktadır (Altuğ, 2004: 16). Özellik geri kalmış ülke ekonomilerinde bu konuda kalkınma planları önem arz etmektedir (Türk, 2005: 238-239).

Bir ülke için kalkınmanın planlanmasında ekonominin durumunun iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda plancılarının görevleri öne çıkmaktadır. Pazar ekonomilerinde planlama söz konusu olduğunda kamu ve özel kesim dengesinde yer alan üretim, tüketim ve yatırım unsurlarını tahmin etmek gerekmektedir (Türk, 2005: 246-247). Plan hedefleri ile gerçekleştirmeler arasında var olan uyum, planlar ile amaçlanan gelişmeye ulaşma noktasında gösterge niteliğindedir (Batırel, 2007: 210).

Bütçe yönetiminin önemi kalkınma planlarındaki hedef ve politikaların gerçekleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Geniş çerçeveli bir bütçe yönetimi stratejisi ile bütçe dönemi ve kalkınma planı dönemi arasındaki ahengin sağlanabilmesi mümkündür. Makro modelin kurulması ve girdi çıktı modelinde kamu kesimi değişkenlerinin ilişkileri ve dengeleri belirtildiğinde kalkınma planı ile kamu bütçesi arasındaki ilişki de netleşecektir (Batırel, 2007: 209). Bütçenin etkili bir mali yönetim aracı olması bütçe belgesinin hükümetin uygulama planı olması ve bütçede gelirlerin ve harcamaların parasal miktarlar olarak gösterilmesi ile mümkündür (Falay, 1997: 5).

Bütçenin en önemli referansları arasında görülen planların uygulamaya konulabilmesi için mali imkânlar ihtiyacı vardır (Acar & Şahin, 2009: 85). Son yıllarda plan ve planlama alanında ülkelerde önemli gelişmeler yaşanmıştır. Devletler iktisadi plan ile mali plan ilişkisini pekiştirmek için orta vadeli programlama ve mali planlama anlayışına yönelmişlerdir. Bu doğrultuda orta vadeli program iktisadi planın bir yönü olarak karşımıza çıkarken, orta vadeli mali plan³ kavramları da mali planlamanın bir yönü olarak gelişmiştir (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m: 16.). Bu araçlar performans bütçe sisteminin orta vadeli harcama çerçevesi içinde önem arz etmekle birlikte bütçe yönetiminin başarısı için de önemli araçlardır.

Orta vadeli mali planın bütçe yönetimi konusunda önemi, bütçelerin bir yıl süre için yürürlüğe girmesi ve kısa vadeye odaklanması noktasında ortaya çıkmaktadır. Bütçelemede bu kısa vadeli bakış harcama yönetiminde etkisizliğe sebebiyet vermektedir. Bu kısa vadeli zaman diliminde kaynak tahsisi kararları büyük ölçüde geçmiş yılın etkisinde kalmaktadır. Orta vadeli mali plan bütçe yönetiminde bu açığı kapatmaya yönelik önemli bir unsur olarak yer almaktadır (Blöndal, 2012: 786). Stratejik özelliğe sahip orta vadeli mali planlar her yıl kamu harcamalarında artışa neden olan yıllık bütçelemeden uzaklaşma özelliği taşımaktadır (Conteh & Hugue, 2014: 161). Bununla birlikte orta vadeli mali planla üç yıllık bütçe hedefinin belirlenmesi bütçe yönetiminin başarısı için önem arz etmektedir.

³ Türkiye açısından bakıldığında orta vadeli mali plan Mayıs 2021 itibariyle 5018 sayılı Kanundan kaldırılarak içeriği orta vadeli programa dâhil edilmiştir.

Bütçe yönetimi açısından orta vadeli programların önemi bu programların dinamik bir yapıda olmasından kaynaklanmaktadır. Orta vadeli programlar kamu ve özel kesim için bir çerçeve niteliği taşımaktadır. Hükümetin amaçları, politikaları ve öncelikleriyle ilgili bilgilere orta vadeli programlarda şeffaf olarak yer verilmelidir. Orta vadeli programların uzun vadeli amaçlar doğrultusunda, üç yıllık hedefler içinde hangi hedeflere odaklanılacağı belirtilerek, bütçe uygulama sonuçları ve ekonomik koşullardaki değişimler göz önüne alınarak her yıl güncellenmesi önemlidir (Edizdoğan & Çetinkaya, 2019: 242).

Plan ve planlama anlayışının içindeki stratejik plan bütçe yönetiminde karşımıza çıkan diğer bir plan türüdür. Stratejik plan, kamu kuruluşları tarafından planlı hizmet üretme, belirlenen politikaları somut iş planlarına ve bütçelere dayandırma ve uygulamayı etkin bir şekilde izleme gibi faaliyetlerin yürütülmesinde temel bir araçtır. Kamu idareleri; katılımcı yöntemlerle kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler doğrultusunda stratejik plan hazırlamaktadır (Saraç, 2005: 144). Stratejik planın bütçe yönetimi ile olan ilişkisinin önemi gerçekçi hazırlanması ve uygulanması noktasında ortaya çıkmaktadır. Kurumsal amaçların gerçekleştirilmesi iyi hazırlanmış bir stratejik plan ile mümkündür. Bu kapsamda bütçe yönetimi kolaylaşarak, kurumların etkin kaynak kullanımındaki başarısında artış sağlanabilir. Aynı zamanda kurumların hazırladıkları stratejik planlardaki başarıları genel hükümet yönetiminin başarısına da önemli ölçüde katkı sağlayacaktır.

2.2.3. Bütçe Sisteminin Belirlenmesi ve Uygulanması

Herhangi bir işte başarılı olmanın önemli adımlarından biri bir sistem çerçevesinde hareket etmektir. Seçilecek sistemin başarıya ulaşmadaki etkisi de onun doğru uygulanmasıyla ilgilidir. Bilim insanları ve araştırmacılarının sistem kavramının kullanımını yaygınlaştırmasının sebebi bu kavramın planı, yöntemi, düzeni ve düzenlemeyi kapsayan sistematik bir bütünü ifade etmesinden kaynaklanmaktadır (Johnson vd., 1964: 368). Sistem kavramını sosyoloji, psikoloji, işletme, yönetim, ekonomi, teknoloji ve doğa bilimleri gibi çeşitli akademik alanlar özelinde tanımlamak mümkündür (Kramer & De Smit, 1977: 3). Aslında kavram çok geniş bir kavram yelpazesini kapsayan karmaşık bir bütündür. Dolayısıyla herhangi bir alanda uygulanacak olan sistemin plan, düzen, yöntem, yönetim gibi unsurlarla etkileşimi vardır. Sistemin uygulanacağı alandaki işleyiş sistemin başarısını ortaya koyacaktır.

Bütçeleme sistemleri 20. Yüzyıldan itibaren kendi dönüşümleri doğrultusunda kamu yönetiminden bağımsız olarak gelişme göstermiştir (Kelly, 2003: 310). Geçmişten günümüze her bütçe sistemi planlama, yönetim ve kontrol süreçlerinden oluşmaktadır. Planlama, yönetim ve kontrol süreçlerini bütçeleme sistemleri açısından ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda planlama, hedeflerin tanımlanmasını, alternatif eylem yollarının değerlendirilmesini ve seçilen programların yetkilendirilmesini kapsamaktadır. Yönetim, belirli proje ve faaliyetler doğrultusunda onaylanan hedeflerin programlanmasını, onaylanan programları yürütecek organizasyon yapılarının tasarlanması ile bu yapıların kaynaklarının teminini kapsamaktadır. Bu

kapsamda yönetim süreci bütçe döngüsünün her aşamasında yer almaktadır. Kontrol mekanizması ise, kurum yetkililerini yöneticilerce belirlenmiş politika ve planlara bağlama sürecini içermektedir. Bütçe sistemleri kapsamında yapılan her reform bütçenin planlama-yönetim-kontrol dengesini bazen yanlışlıkla genellikle de kasıtlı olarak değiştirmektedir(Shick, 1966: 245).

Bütçe sistemlerinin çalışma mekanizmasına baktığımızda toplumsal koşullar doğrultusunda kaynak tahsisine karar vermek için özel ve kamu sektörünün değerleri hakkındaki bilgileri analiz eden bir yapıda olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda bütçe sistemlerinin siyasi aktörleri, ekonomik ve sosyal teorileri, çok sayıda kurumsal yapıyı, birbirine rakip norm ve değerleri kapsadığını söylemek mümkündür. Seçim yapmak için bilgilerin düzenlenmesi ve karar verme süreçlerinin yapısı bütçe sistemleri aracılığı gerçekleştirilmektedir. Bütçe sistemlerindeki mevcut bilgi akışları sonucunda elde edilen çıktılar bütçe kararlarını oluşturmaktadır (Jonhson& Joyce, 2013: 17-21).

Bütçe sistemleri yıllar içinde anayasal, yasal ve idari mirasları yansıtan bazı temel özellikler kazanmıştır. Yine de bütçe sistemlerinin zorunlu olarak uygulanan katı veya yerleşik kalıplardan oluştuğu söylenemez (Premchand, 1994: 131-137). Allen Shick’e göre tarihi gelişimleri ve hizmet etmesi gereken çeşitli fonksiyonları nedeniyle bütçeleme sistemlerinde kolaylıkla değiştirilemeyen gelenekler ve uygulamalar yer almaktadır (Shick, 1973). Günümüzde modern bütçeleme sistemleri ile geleneksel özelliklerin ortadan kalktığı ifade edilse de uygulama açısından çok az sayıda ülkede bu durum gerçekleştirilebilmiştir (Premchand, 1994: 132).

Tarihsel süreçte bütçe hazırlık yöntemlerinin başında gelen klasik (geleneksel) bütçe anlayışının modern bütçe anlayışlarının içeriği incelendiğinde bir sistem bütünü olmadığı anlaşılmaktadır. Bütçe süreci belli bir yöntemi içermelidir. Doğal olarak mali yapıda yaşanan gelişmeler yanında geleneksel anlayıştaki bütçe yönteminin basit ve kolay bir yapıya sahip olduğu ifade edilebilir. Geleneksel bütçeleme anlayışı girdilerle ilgilenir, bütçe tabanı kavramının üzerinde durarak artımlı karar tekniklerini kullanır, ödenek kontrolü kapsamında harcama kalemleri üzerinden tek bir yıla odaklanır. 20. yüzyıl itibarıyla bütçelemede modern anlayışla birlikte ekonomik ve mali anlayıştaki gelişmeleri takiben "sistem" kavramı öne çıkmaktadır. Yöntem açısından modern bütçeleme sistemleri üzerinden örnek verecek olursak; performans bütçeleme sistemi hükümetin satın aldığı şeyler yerine yaptığı şeyleri vurgulaması açısından farklılık göstermektedir. Program bütçeleme sistemine baktığımızda uzun vadeli planlama, kantitatif analiz ve performans analizi kilit unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Sıfır tabanlı bütçeleme sisteminin niteliği bütçe tabanının finansmanındaki artışlar yanında azalışları da kapsayacak şekilde yeniden yapılandırılmasıdır. Performans bütçeleme sisteminin yeniden doğuşu olan performans esaslı bütçeleme sistemi ise faaliyetler ve çıktılar yerine sonuçlara vurgu yapmaktadır (Tyer & Willand, 1997: 218).

Bütçe sistemleri ile ilgili reformlarda başarı elde edilebilmesi için hükümetlerin yeni bütçe formatlarını, süreçlerini ve sistemlerini doğru kavraması ve bu yenilikleri kurumsallaştırması gerekmektedir. Yapılan bütçe sistemleri reformlarında geleneksel bir bakış açısı yerine örgütsel bir bakış açısı ile hareket edilmelidir. Bu doğrultuda bütçe reformlarının başarısı için sadece hükümetlerin reformu kabul etmesi yeterli değildir.

Aynı zamanda hükümetlerinin bakış açılarını ve davranışlarını değiştirmeye istekli olup olmamaları önem arz etmektedir (Forrester & Adams, 1997: 472).

2.2.4. Bütçe-Siyaset İlişkisinin Rasyonelliği

Bütçe yönetimi açısından hükümetin önemi ve bu bağlamda bütçe siyaset ilişkisine literatürde değinen yazarlara Irine S. Rubin, Brender ve Drazen, ile Wildavsky örnek verilebilir (Rubin, 2017; Brender & Drazen, 2005; Wildavsky, 1961). Wildavsky bütçe reformlarının politik etkisi bağlamında konuyu ele alarak normatif bir bütçe teorisini kapsamlı ve spesifik bir siyaset teorisi olarak değerlendirerek, belirli bir zaman diliminde hükümetin faaliyetlerinin neler olması gerektiğine dikkat çekmiştir. Rubin bütçeleme sürecinin siyasi yönünü; bütçenin teknik ve idari bir süreç olmasının ötesinde siyasi kararları yansıtması nedeniyle politik bir süreç olarak ortaya koymaktadır. Yazarın bu doğrultuda bütçeleme sürecinin siyasi yönü olarak dikkat çektiği noktalara; bütçenin hükümetin seçimlerini yansıtması, çeşitli çıkar grupları arasında kimlerin bütçeden ne kadar pay alacağına belirlenmesi, hükümetlere bütçeler aracılığı ile hesap verme sorumluluğu yüklenmesi, bütçe aktörlerinin yönetim kademeleri içindeki nispi gücünün belirlenmesi gibi konular örnek verilebilir. Brender ve Drazen ise siyasi bütçe döngülerine değinerek, vergi indirimlerinde, kamu harcamalarında ve bütçe açıklarında artış gibi konularda siyasi bütçe döngülerinin politik bir olgu olarak ortaya çıkmasından bahsetmektedir. Özellikle seçim dönemleri söz konusu olduğunda bütçe yönetimi siyasi manipülasyona açık hale gelmektedir. Bu bağlamda iktidarlar bütçe yönetimini seçmenin oy kullanma davranışı üzerinden gerçekleştirebilmektedir (Schick, 2003: 23). İktidardakiler daha fazla iktidarda kalmak için seçmenlerden –özellikle seçim dönemleri öncesinde- vergi almak gibi bir uğraşın içine girmeyi tercih etmezler. Yönetime aday olanlar seçmenlerin ne dereceye kadar kamu hizmetlerinin finansmanına katılacaklarını seçim stratejileri içinde belirleyeceklerdir. Bu ise siyasi bir konu olarak karşılına çıkmaktadır (Edizdoğan & Çetinkaya, 2019: 16).

Bütçe hazırlık sürecinde politikacılar ve yöneticiler arasında çatışmalar yaşanmaktadır. Bütçe aktörleri genellikle harcama amaçları için tahsis edilen ödeneklerden daha fazlası için mücadele vermektedir. Bununla birlikte politika yapıcılar harcanacak miktarlara karar vermenin ötesinde amaçlar ve hedefler bağlamında da çatışmalar yaşamaktadırlar. Hükümetler bu çatışmalar ne kadar zor olursa olsun bütçe çalışmalarını sürdürmek zorundadır (Schick, 1969: 118). Bütçeler politik sürecin merkezinde yer alarak siyasal sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak karşımıza çıkmaktadır (Schick, 1969: 139). Bu doğrultuda bütçe sürecinde siyasi süreci etkilemeden hareket etmek mümkün olmayacaktır (Wildavsky, 1961: 184-185). Dolayısıyla hükümetlerin devamlılığının bütçe siyaset ilişkisinin doğru kurulabilmesine bağlı olduğunu söylemek mümkündür.

Siyasetin ve hükümetlerin siyasi davranışlarının bütçe yönetimi üzerinde olumlu olduğu kadar olumsuz etkileri de kaçılmazdır. Kamu harcama ve vergilendirme kararlarında rasyonellik adına olumsuz etkilerin ortadan kaldırılması önem arz etmektedir. Siyasal sürecin ve hükümetlerin davranışlarının bütçe yönetimi üzerinde

olumsuz etkilerini azaltmak için devletler meclisin bütçe değişiklikleri konusundaki yetkilerini düzenleyebilir. Böylece mali disiplinin sağlanması ve parlamento tartışmaları sırasında harcamaları artırma baskısını sınırlandırmak mümkün olacaktır. Hükümet politikalarının değerlendirilebilmesi, bütçenin incelenmesi ve uygulamasının etkinliğinin kontrolü için yasama organı gerekli araçlara sahip olmalıdır. Hükümetlerin parlamentoya asgari bir bütçe belgesi sunabilmesi önem arz etmektedir. Bu doğrultuda bütçe belgesinin maliye politikası hedeflerini, makroekonomik çerçeveyi, önerilen bütçe önlemlerini ve tanımlanabilir önemli riskleri belirtmesi beklenmektedir. Bütçe ve maliye politikasının gözden geçirilebilmesi, kesin hesap ve dış denetim raporlarının incelenebilmesi adına özel meclis komisyonlarına gerek duyulmaktadır. Bütçelerin hükümet politikalarının yasama organı ve kamuoyu tarafından incelenmesine izin verecek yapıda olması beklenmektedir (Richard & Tommasi, 2001: 115).

2.2.5 Bütçe Hazırlık ve Uygulamasının Önemi

Bütçe yönetimi bütçe süreci ile anlam kazanmaktadır. Bütçe süreci belirlenen kurallar dâhilinde tamamlandığı takdirde bütçe yönetiminden başarılı sonuçlar elde etmek mümkün olacaktır. Politika yapıcılarının bütçe ile finanse edilen tüm kamu politikalarının maliyetlerini ve faydalarını kapsamlı bir şekilde ele alabilmeleri, bütçe sürecinin uygun şekilde tasarlanması ile mümkündür (Hagen, 2002: 269-270). Bütçe yönetiminin başarısında üç aşamalı kural ve düzenlemelerden oluşan; bütçelerin hazırlanması, onaylanması ve uygulanması aşamaları önem arz etmektedir. Ayrıca denk bütçe kanunu gibi bütçe üzerindeki sayısal hedefler, bütçenin hazırlanması ve yasal onayını düzenleyen kurallar ve bütçenin şeffaflığına ilişkin kurallar bütçe yönetimindeki düzenlemeleri oluşturmaktadır (Alesina & Perotti, 1996: 401). Bütçenin hazırlık ve uygulamasına yönelik düzenlemeler kullanılacak bütçe sistemi ile daha öne çıkacaktır. Bütçe sistemi bütçe yönetiminin başarısını destekleyecektir.

Etkili bir bütçe süreci, finansal olmayan (idari) yasalarla belirli bir süre için belirli fonların kullanımını mümkün kılan bütçe yasası arasındaki ayrımın iyi yapılmasını gerektirir. Bütçe süreci yöneticinin/yürütmenin plan yapması, yasamanın onayı, yürütmenin uygulaması ve hesap vermesi şeklindeki aşamalardan oluşmaktadır. Bu süreç bütçe yönetimini kapsayan bir süreçtir. Süreç içindeki planlama aşaması genellikle ilgili mali yıldan bir yıl kadar önce başlar ve bütçe teklifinin yasama organına sunulmasıyla sona erer. Ayrıca bütçe rehberinin oluşturulmasını, çeşitli harcama birimlerinden gelen bütçe tahsislerine ilişkin teklifleri, harcamalar arasındaki ihtilafların çözümünü (karar verme) ve gelir bütçesinin hazırlanmasını içerir. Bütçe sürecinin önemli kısmı hazırlık ile başlayıp parlamentodaki görüşmeleri takiben onay aşamasıyla tamamlanır. Uygulama aşaması ise bütçe kanununun uygulandığı mali yılı kapsar. Bu aşamada bütçe yönetimini ilgilendiren değişik uygulamalarla karşılaşılabılır. Ödeneklerin kullanılmasında kanunlaşan şekliyle bütçenin uygulanması yanında – ki bu olması gerektirir- yetersiz ödenek nedeniyle parlamentoda ek bütçe yasalarının kabul edilmesiyle ya da gayri resmi olarak bütçe yasası bölümleri arasında fonların kaydırılması ya da yasanın öngördüğü harcama sınırlarının aşılması yoluyla bütçe yasalarından sapmalar meydana gelebilir. Sapmalar ne kadar fazla olursa bütçe

yönetiminin o kadar başarısız olduğunu söylemek gerekir. Bütçe sürecinin hazırlık, onaylanma ve uygulamadan oluşan üçlü yapısına dördüncü olarak hesap verme ve denetim aşamasını da eklemek gerekir. Hesap verme aşaması nihai bütçe belgelerinin Sayıştay ya da fiili harcama ve gelirlerin yasal yetkilendirme ile tutarlılığını kontrol eden benzer bir kurum tarafından incelenmesini içerir (Hagen, 2002: 271). Bütçe yönetiminde bütçe sürecinin her aşaması önemlidir. Tüm aşamalarda bütçe sistemi, mali kurallar, planlama ve karar verme etmenlerinin hepsi birbirinden önemlidir. Her birinin geride kalmayacak şekilde önemle hayata geçirilmesi gerekmektedir. Bütçe süreci kapsamında bütçe belgesi ideal olarak tamamlansa da hayata geçirilmesinde belirtilen etmenlerin dışına çıktığında bütçe yönetiminin başarısına gölge düşmüş olacaktır.

3. Türkiye’de Bütçe Yönetiminin Başarı Etmenleri Yönüyle Değerlendirilmesi

Bütçe yönetimi kavramının hem harcama hem de gelir tarafıyla birlikte anlam kazandığı ve sadece yapılmış bir bütçenin hayata geçirilmesi değil, aynı zamanda bütçe belgesinin teknik özellikleri çerçevesinde hazırlanmasından, uygulanmasına ve geleceğe yön verilmesi açısından sonuçlarının değerlendirilmesine kadar geçen önemli bir süreç olduğu "*Bütçe Yönetimi Kavramı ve Teorik Altyapısı*" başlığı içinde anlatıldı. Bu çerçevede bütçe yönetiminde başarıya ulaşılmasında gerek gelir gerekse harcama yönleriyle birlikte bütçe sistemi, planlama, mali kurallar, karar alma ve bütçe süreci olarak ele alınan etmenlerin önemi üzerinde duruldu. Bu başlık altında ise bütçe yönetimi kavramına yüklenen anlam kapsamında gerek bütçe sistemi gerek mali kurallar gerek planlama gerekse bütçe süreci açısından Türkiye’deki durumun başarısına bakılmıştır. Buradaki "başarı" olarak ifade edilmeye çalışılan bakış, Türkiye’nin bütçe sistemini, planlama/programlama anlayışı ve mali kurallar gibi etmenleri ne kadar önemseydiği ve uyguladığı, bütçe yönetimi kavramına bütüncül yaklaşım içinde sistematik bir kavram olarak bakıp bakmadığı ile ilgilidir. Örneğin, Türkiye’de planlama/programlama anlayışı içinde yol alınmış mıdır? Bir bütçe sistemi kabul edilip ne yapılmak istendiği belirtilip onun özelliklerine göre uygulanmaya çalışılmış mıdır? Mali kurallar getirilip bu kurallar hayata geçirilmiş midir? Bütçenin gelir yönüyle ilgili ne tür çalışmalar yapılmıştır? Ve tüm soru başlıklarını kapsayacak şekilde bütçe yönetimine "sistematik anlayış" yüklenmiş midir? Bu sorulara cevap bulmak üzere bu kısımda izlenen yöntem, her etmen ile ilgili *yapılmış olan çalışmaların incelenmesi* ve bu çalışmaların sonuçları üzerinden değerlendirmeye gidilmesi ve bütçe yönetiminin başarısı konusunun bu kapsamda ele alınması şeklinde olmuştur.

3.1. Bütçe Sistemi Yönüyle Değerlendirme

Maliye biliminde ortaya çıkan mali olaylara sistematik bir bakış açısı ile yaklaşılmadığı sürece mali sorunların kalıcı çözümü sağlanamayacaktır. Bu düşünce içinde gerek kamu harcamaları gerekse kamu gelirleri ile ilgili ortaya çıkan sorunların

doğru tespit edilmesi ve çözüm önerilerinin doğru sunularak uygulamada başarıya ulaşılmasında sistemsel düşünce ve hareketin önemli yeri vardır. Gelir ve giderlerin birlikte gösterildiği belge olan bütçe için "bütçe sistemi", en önemli gelir kaynağı olan vergi için "vergi sistemi" konusunda yapılacak seçim tercihi başarılı bir kamu mali yönetiminin gerçekleştirilmesinde önemli olacaktır. Seçilen sistem (yöntem) üzerinden gerçekleştirilecek doğru uygulamalarla belirlenen hedeflere ulaşılacaktır. Bütçe yönetiminde başarıya ulaşılmasında önemli olduğu önceki başlıklarda belirtilen "bütçe yöntemi" konusunun Türkiye'deki gelişimine bakıldığında klasik bütçe yöntemi, program bütçe yöntemi, performans bütçe yöntemi olarak adlandırılan uygulamaların bütçe yönetiminde yer aldığı bilinmektedir (Edizdoğan & Çetinkaya, 2019: 84-168). Türkiye'de etkin bütçe yönetimi için 1973 yılına kadar "*klasik bütçe yöntemi*", 2006 yılına kadar "*program bütçe yöntemi*", 2020 yılına kadar "*performans bütçe yöntemi*" kabul edilerek uygulanmaya çalışılmış olup 2021 yılından itibaren "*performans esaslı program bütçe yöntemi*" ile bütçe yönetimine devam edileceği kanunlaşmıştır (5018 sayılı Kanun, m:9). Başarılı bir bütçe yönetimine önemli etkisi olan bütçe yönteminin klasik bütçe yönteminden sonra geliştirilen ve uygulanan çeşitleri, içerikleri itibariyle "sistem" anlayışını taşıdıklarından bunlar için "bütçe sistemi" tabirini kullanmak yerinde olmaktadır.

Türkiye'de bütçe sistemleri açısından bütçe yönetiminin başarı değerlendirilmesi yapılırken uygulanan bütçe sistemlerinin özelliklerine göre hareket edilip edilmediğine bakılması uygun olmalıdır. Bu düşünce kapsamında sistemlerin özelliklerini belirtmek gerekirse; 1973 yılından sonra bütçe sistemi olarak kabul edilen "*program bütçe sistemi*" hizmet ve çıktıları esas alan bir yapıya sahip bir sistemdir. Sistemde hizmet ve ürünlerin belirli göstergelerle ölçülmesi ve gerektiğinde kaynakların programlar arasında aktarılması mümkün olmaktadır (Falay, 1979: 81-82). Program bütçe sisteminin ana unsurlarını hedefler, programlar, kaynaklar ve verimlilik kavramları oluşturmaktadır (Novick, 1969: 3-4). Program bütçe kamu kesiminde kaynak dağılımı kararlarında çeşitli alternatifler arasında rasyonel seçim yapma olanağı sağlamaktadır (Aksoy, 1993: 79). Program bütçe sisteminin temel amacı, önerilen kamu hedeflerine ulaşmanın alternatif yollarının maliyet ve faydaları hakkında verilere ve seçilen hedeflere etkin bir şekilde ulaşılabilmesi için çıktı ölçümünün gerçekleştirilmesidir (Schick, 1966: 250-251). Program bütçe sistemi devlet faaliyetlerinin kapsamlı amaçlarla sınıflandırılmasına, program ilişkilerinin daha iyi izlenmesine ve koordinasyon mekanizmalarına duyulan ihtiyacın tespitine olanak sağlayabilmektedir (Burkhead & Miner, 1971: 1999). Program bütçe sisteminde ilk önce devletin üstlendiği fonksiyonlar belirtilmekte ve bu fonksiyonun yerine getirilmesi bir plana bağlanmaktadır. Planın uygulama aşaması da sistemdeki bütçede yer alacak programlar aracılığı ile sağlanmaktadır. Sonrasında programlar alt programlara ve alt programlarda faaliyet veya yatırım projeleri şeklinde asıl hizmetlere bölünerek ödenek verilmektedir (Aksoy, 1993: 80). Program bütçe sisteminin belirtilen özellikleri kapsamında Türkiye'de uygulandığı 1973 yılından 2006 yılına kadar olan dönem itibariyle gerçekleşen duruma bakıldığında ise bu sistemin uygulanmasında başarıya ulaşamadığı gerek resmi makamlarca gerekse bilimsel çalışmalarda belirtilmiştir (Edizdoğan & Çetinkaya, 2019: 114; Çoşkun, 1994: 156-158; Falay, 1987: 144-147, <https://www.sbb.gov.tr/program->

butce-yolculugu-basladi/#1568104374273-060da52c-23a5). Resmi makamlarca belirtilen hususlar; *"Program bütçenin program gerekçesi bölümü uygulanamamış, sadece sınıflandırma kısmı kullanılmıştır. Program gerekçesinin uygulanamaması nedeniyle performans bilgisine ilişkin izleme ve değerlendirme süreci de yürütülememiştir. Program sınıflandırması genel program sınıflandırmasından uzaklaşarak birimlere denk gelen bir yapıya dönüştürülmüş, uluslararası standartlara uygun istatistik üretme konusunda da yetersiz kalmıştır"* şeklindedir. Program bütçe sisteminin başarısızlığı konusunda bilimsel çalışmalarda belirtilen hususlar ise planlama-programlama-bütçeleme ilişkisinin kurulamadığı, program alternatifleri geliştirilmediği, veri toplama ve analizi yapılmadığı, yeterli personel yetiştirilmediği ve bütçe birimlerinin geliştirilmediği, muhasebe ve analizlerin yetersiz olduğu ve bütçenin gelir yönüne önem verilmediği şeklindedir. Belirtilen hususlarla birlikte geçmiş yıl verilerine dayalı bütçe hazırlık anlayışından uzaklaşmadığı kısaca klasik bütçe uygulamasının devam ettiği de ifade edilmiştir. Program bütçe sisteminin özellikleri ve uygulanma durumu değerlendirildiğinde Türkiye’de bütçe yönetimi açısından bu bütçe sisteminin önemli *özelliklerinin* hayata geçirilememesi nedeniyle bütçe yönetiminde beklenen etkisinin gerçekleşmediği anlaşılmıştır.

2006 yılından itibaren uygulanmaya başlanan performans bütçe sisteminin bütçe yönetimindeki yerine bakıldığında ise program bütçe sisteminde olduğu gibi sistemin içeriğindeki eksiklikler ve sistemin yetersiz uygulanmasıyla birlikte başarılı sonuçlar vermediği görülmüştür. Başarısız durum bir önceki bütçe sistemi olan program bütçe sistemindeki gibi gerek resmi makamlarca gerekse bilimsel çalışmalarda belirtilmiştir (<https://www.sbb.gov.tr/program-butce-yolculugu-basladi/#1568104374273-060da52c-23a5>). Resmi makamlarca belirtilen hususlar; *"Üst politika belgelerinde belirlenen amaç ve hedefler ile analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan bütçeler arasında bütçelerin program sınıflandırması içermemesi nedeniyle yeterli düzeyde ilişki kurulmadığı, stratejik planlar ve performans programları yoluyla üretilen performans bilgisinin bütçeleme ve karar alma süreçlerine dâhil edilmediği, kaynak tahsisi kararlarında çoğunlukla girdilere odaklanması nedeniyle performans esaslı bütçelemenin tam olarak uygulanmadığı, bütçe sisteminin klasik bütçe yöntemine benzer özellikler göstermeye devam ettiği"* şeklindedir. Bütçe yönetiminde performans bütçe sistemi ile ilgili yetersizlikler ve aksaklıklar literatürdeki çalışmalarda da belirtilmiştir. Çalışmalarda belirtilen hususlar; orta vadeli mali plan ve orta vadeli programlarda verilen rakamlarla gerçekleşme rakamları arasında farkların olması, kurumların yaptıkları stratejik planlarla bütçeler arasında yeterli ilişkinin kurulamaması, stratejik planların kurum bazlı olması nedeniyle genel kaynak tahsisi ile ilişkilendirme yapılamaması ve kaynak tahsisinde yeterli etkinliğe ulaşılamaması, amaç ve hedeflerin etkin belirlenmesinde ve ölçümünde yaşanan sıkıntılar ve bütçenin gelir yönünün bütçe sürecine etkin dahil edilmemesi şeklindedir (Çetinkaya vd., 2011: 119-146).

Bütçe sistemi uygulamasında Türkiye’nin yaşadığı deneyimler çerçevesinde 2021 yılı itibarıyla uygulamaya giren bütçe sistemi *"performans esaslı program bütçe"* olarak adlandırılmıştır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m:9). Bu sistem bütçe konusunda yetkili olan Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından web sitesinde *"program bütçe"* şeklinde tanımlanmıştır (<https://www.sbb.gov.tr/>

butce-rehber-ve-diger-dokumanlar/). Ancak bu adlandırmalarda 5018 sayılı Kanun ile Cumhurbaşkanlığı web sayfasındaki halinin aynı olması gerektiğinin standart kullanım için önemli olduğunu belirtmek gerekir. Performans ölçümünün program bazında olacağı yeni bütçe sisteminde; harcamalar program sınıflandırmasına göre tasnif edilecek, programlar belirli politika amaç ve hedefleriyle ilişkilendirilecek, programlarla ilgili performans bilgisi üretilecek ve bütçe sürecinde kullanılacaktır. Ayrıca harcamaların program, alt program ve faaliyet düzeyinde sınıflandırılmasına gidilerek ödeneklerle kamu hizmeti arasında bağ kurulmasına çalışılacaktır. 1973-2006 yılları arasında resmi olarak belirtilen ancak özellikleri itibariyle uygulanamayan program bütçe sisteminin 2021 yılı itibariyle uygulanması için yapılan çalışmalar ilerleyen yıllarda ne kadar başarılı olunacağını bize gösterecektir. Program bütçe sisteminin geçmişteki başarısızlığı sistemin özelliklerinden değil sistemin özelliklerinin yaşama geçirilmemesinden kaynaklanmıştır. Günümüzde uygulanacak olan program bütçe sisteminin özellikleri geçmişteki program bütçenin özelliklerinden farklı değildir (Dicle, 1973: 61-89; Falay, 1987: 76-90). Günümüz şartlarında sistemin uygulanmasından sorumlu olan kişi ve idareler program bütçenin özelliklerini hayata geçirme konusunda geçmişe göre önemli avantajlara sahiptirler. En önemli kazanım personel tarafındaki deneyimler (yetiştirilmiş işgücü) sonrasında teknolojik imkânlardaki (bilgisayar, yazılım gibi) ilerlemeler ve kurumsallaşma anlayışındaki avantajlardır. "Yeniden program bütçe sistemi" olarak adlandırabileceğimiz günümüz anlayışında sistemin "başarılı bir bütçe yönetimi" açısından etkisinin olması için bir programa hizmet edecek farklı kurumların ortak çalışma içene girmeleri, üretime ve sunuma olan katkılarını etkin belirlemeleri, ödenek ayırma ve maliyetlendirmeyi doğru yapmaları önemlidir. Bu sistemde ortak hizmetler için kurumlar arasındaki eşgüdümün sağlanması önem kazanmaktadır. Bu gerçekleştirilemezse yeni program bütçeden beklenen faydalar sağlanamayacaktır. Ayrıca resmi makamlarca tanımlanan program bütçenin geçmiş dönemlerde olduğu gibi bütçenin gelir yönüyle ilgili yaklaşımlarda bulunmaması bütçe yönetimi açısından bir handikap oluşturmaktadır.

Bütçe sisteminin özelliklerine göre uygulanması bütçe yönetiminde başarıya ulaşılmasında önemli bir etmendir. Ancak sistem başarılı bir bütçe yönetimi için kendi başına yeterli değildir. Bütçe sisteminin özelliklerine göre hayata geçirilmesi ile bütçe süreci yürütülürse ve bütçenin hem gelir hem gider yönüyle düşünülmesi sağlarsa o zaman bütçe yönetiminde başarı sistemsel açıdan istenilen düzeyde gerçekleşmiş olacaktır.

3.2. Planlama ve Programlama Yönüyle Değerlendirme

Planlama ve programlama unsurları bütçe yönetimi kapsamında birbirini tamamlayan unsurlardır. Ancak planlama içindeki plan, programlama içindeki programı da kapsayan daha geniş bir kavramdır. Gelecekte yapılacak iş ve eylemler planın tamamını oluştururken, program planının belli bir dönemiyle ilgili olup belli dönemde yapılacak iş ve eylemleri kapsar. Bütçe yönetiminde planlama ve programlamanın önemli olması bütçe belgesinin yapısı gereğidir. Bütçe, gelecek dönemlerde yapılacakları kapsadığından bu bakış açısı, plan ve program yapmayı ve bunları

uygulamayı gerektirmektedir. Bu yönüyle Türkiye’de planlama ve programlamanın geçmişine bakıldığında uygulamaların yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu konuyla ilgili olarak bütçelemeye katkı sağlayan plan unsurunun geçmişteki ve günümüzdeki içeriğinde kalkınma planı, orta vadeli mali plan ve stratejik plan türlerinin olduğu görülmektedir. Bu planların içeriğine uygun bütçe sürecinin gerçekleştirilmesi, planlamanın başarılı olduğunu ortaya koyar. Program türlerinin içine ise yıllık program ve orta vadeli program girmektedir. Bu programların da içeriklerine göre gerçekleştirilmeleri de programlamanın başarısını gösterir.

Türkiye’deki planlama anlayışı kapsamında yapılan planlardan kalkınma planlarının içeriğine ve uygulama sonuçlarına bakıldığında; planlarda belirlenen hedeflerin belli dönemi kapsayan (5 yıllık) hedefler olduğu uygulama sonuçları açısından ise ana hedeflere ulaşamadığı görülmüştür. Gerek makroekonomik büyüklükler anlamında gerekse sektörel anlamda konulan hedefler tutturulamamıştır. Özellikle tüm ekonomiyi ve dolayısıyla bütçeyi etkileyen ekonomik büyüklüklerden büyüme, işsizlik ve enflasyon verilerinde planlanan ile gerçekleşen arasında önemli farklarla karşılaşmıştır (Bektaş, 2020: 197-210; Takım, 2011: 154-176; Alagöz & Yapar, 2003: 439-451; Özdemir, 2014: 23-24). Dolayısıyla kalkınma planlarının durumu eleştiri alacak düzeyde olmuştur. Aynı şekilde orta vadeli mali plan ve stratejik planlarda da başarının kabul edilir bir düzeyde olmadığı görülmüştür. Orta vadeli mali planların teorisine uygun hazırlıklarının ve uygulamalarının gerçekleştirilmediği görülmüştür. Buna göre; orta vadeli mali planların hazırlığının 5018 sayılı Kanunda belirtilen süre içinde yapılmadığı, üç yıllık bütçe (1+2) rakamlarının özellikle iki yıllık projeksiyonların gerçekleşmediği tespit edilmiştir (Çetinkaya vd., 2011: 119-146). Stratejik plan süreci yönüyle konu ele alındığında bütçelemede bu planlarla beklenen faydanın sağlanamadığı bu konuda sorunların olduğu çeşitli çalışmalarda belirtilmiştir. Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan "*Kamuda Stratejik Yönetim Çalışma Grubu Raporu*" nda da belirtilen mikro ve makro boyuttaki sorunlar beklenen faydaların sağlanamadığını net olarak ortaya koymaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2015: 31-47). Özellikle stratejik planların kurumsal temelde hazırlanan planlar olarak kaldığı, merkezi yönetim bütçesi ile bağlantısının kurulmadığı, kurumsal düzeyde amaç ve hedef bağının olmadığı, hedeflerin performans ölçüm kriterlerinin belirlenmesinde yanlışlıkların yapıldığı, çok fazla performans göstergesi belirlenmesinden dolayı ölçümlerin gerçekleştirilememesi, stratejik planların gerçekçi yapılmadığı dolayısıyla bütçelerin hazırlanmasında etkilerinin az olduğu planlar olarak kalmışlardır (Yazıcı, 2014: 134-171; Çetinkaya; 2008: 244-248). Etkisiz planlar olarak kalmasındaki etkenlerden ve sorunlardan önde geleni katılımcılığın sağlanamaması ve yöneticilerin bu konudaki isteksizlikleri olmuştur (Usta, 2015: 83-117; Yıldırım & Tahtalıoğlu, 2016: 181-196).

Bütçe yönetimi kapsamında hazırlanan yıllık programlar ve orta vadeli program konusuna bakıldığında ise planlamada olduğu gibi yetersiz uygulamaların olduğu söylenmelidir. Özellikle orta vadeli program çalışmalarının orta vadeli mali plan çalışmalarında olduğu gibi zamanında yapılmaması/yayımlanmaması, içeriğindeki makro büyüklüklere (enflasyon, büyüme, işsizlik) ulaşamaması yönüyle amacına ulaşamamış programlar olarak kalmışlardır (Çetinkaya vd., 2011: 119-146). Kalkınma planlarının yıllık uygulama dilimleri olan yıllık programların kalkınma planları ile

ilişkilendirildiği yıllık politika/tehdirlerin ve yapılacak işlemlerin gösterildiği görülmüştür (<https://www.sbb.gov.tr/yillik-programlar/>). Ancak 10. Kalkınma Planı bir bütün olarak incelendiğinde sağlık, eğitim, adalet ve diğer sektörlerde yıllık programlarda gösterilen bazı politika ve işlemlerin gerçekleşmediği ve her yıl aynı şekilde yer aldığı görülmüştür⁴ (<https://www.sbb.gov.tr/kalkinmaplanlari/>, <https://www.sbb.gov.tr/yillik-programlar/>).

3.3. Mali Kurallar ve Bütçe Disiplini Yönüyle Değerlendirme

Mali yönetim kapsamında mali kuralların yasal kısıtlamalar getirdiği ve bu kısıtlamaların bütçe yönetiminde harcama, gelir, vergi ve borçlanma konularında olduğu önceki bölümdeki mali kurallar başlığı altında ifade edilmiştir. Yasal kısıtlamalar ve kurallar konusunun hükümetler tarafından mali yönetimde esnek hareket etmeyi engellediği onlar için bazı sıkıntılar ortaya çıkartabildiği ifade edilmektedir (Deniz, 2019: 120-125). Özellikle bütçe açısından harcama ve borçlanmada kısıtlamaya gidilmesi, vergileme konusunda yapısal gelir artırıcı düzenlemelerin yapılması gerekliliği hükümetlerin yeniden yönetime seçilmelerini zorlaştıran sıkıntılar olarak görülmektedir. Türkiye’de 2010 yılında dönemin başbakanı verdiği bir demeçte “...mali kuralı çıkararak kendi içimizde IMF yaratmanın anlamı yok” diyerek mali kuralların yasalarla dayattırılmaması gerektiğini belirtmiştir (<https://www.dunya.com/>). Bu düşünceyle birlikte Türkiye’de 2010 yılında mali kural yasa tasarısı TBMM’ye getirilse de yasalasamamıştır (Ergen, 2013: 106). Dolayısıyla Türkiye’de bütçe yönetimi ve mali disiplin açısından mali kuralların bir arada gösterildiği, doğrudan mali kuralları içeren bir yasanın olmadığını söylemek gerekir (Şahintürk & Bulut, 2019: 429; İnan, 2011: 61). Dolaylı olarak ise çeşitli yasalarda (borçlanma yasaları, bütçe yasaları, 5018 sayılı Yasa gibi) yer verilen mali kurallar olduğunu da ifade etmek gerekir. Bu yönden bakıldığında Türkiye’de sayısal mali kuralların yok denecek kadar az olduğu genel olarak sayısal olmayan mali kural uygulamalarının olduğu görülmektedir (Ergen, 2013: 104-106). Diğer deyişle açıkça ifade edilmese de örtülü olarak getirilen kurallar kapsamında Türkiye’de 5018 sayılı Kanunda, kısaca belirtebileceğimiz 4749 sayılı Borç Yönetimi Kanununda, mahalli idarelerin kanunlarında ve bütçe kanunlarında bazı kurallar getirilmiş ve uygulanmaktadır. Mali kurallar bütçe açığı, borçlanma ve bütçe dengesi yönüyle ağırlık kazanmıştır. Bu durumun yanında AB ülkelerinin kendi aralarında yaptıkları Maastricht Anlaşması kapsamındaki mali kuralların da Türkiye açısından referans alınıp uygulanmaya çalışılması da mali kurallar temelinde yer almaktadır. Maastricht kriterleri içinde enflasyon, borçlanma, bütçe açığı, faiz oranı ve paranın değerini içeren kuralların olduğu görülmektedir (Dilekli & Yeşilkaya, 2002: 1-5). Türkiye’nin durumuna öncelikle Maastricht kriterleri⁵ yönüyle bakıldığında 2003 yılı sonrasında 2011 yılına kadar borç stoku, bütçe açığı ve faiz yükü açısından Türkiye’nin

⁴ Bu konuda 10. Kalkınma Planının 5 yıllık dönemi, bu planın yıllık uygulama dilimleri olan yıllık programlar kapsamında incelenmiş ve bu sonuca ulaşılmıştır.

⁵ Kriterler; 1-Enflasyon oranı en iyi üç ülke ortalamasından en fazla 1,5 puan fazla olacaktır. 2-Devlet borcu GSYH’nın %60’ını geçmeyecektir. 3-Bütçe açığı GSYH’nın %3’ünü geçmeyecektir. 4-Faiz oranı en iyi üç ülkenin faiz oranını 2 puandan fazla aşmayacaktır. 5-Ülke parası son 2 yılda diğer ülke parası karşısında devalüe edilmemiş olacaktır.

başarılı olduğu 2011 yılından 2020 yılına kadar ise bozulmaların başladığı özellikle bütçe dengesi ve faiz dışı bütçe dengesindeki bozulmaların öne çıktığı görülmektedir (Şahintürk & Bulut, 2019: 424-429). Borç stoku açısından ise olumlu tablonun bu zaman zarfında da devam ettiği ancak gelir kuralları ve uygulaması yönüyle mali kural çalışmalarının zayıf kaldığı söylenmelidir (İnan, 2011: 52-60; Saygılıoğlu & Erduran, 2012: 18-51).

Bütçe yönetimi kapsamında özellikle 5018 sayılı Kanunun içeriği itibariyle konuya bakıldığında bütçe ile ilgili bazı maddelerinin dışına çıkıldığı görülmektedir. Örneğin; Kanunun orta vadeli program ve orta vadeli mali plan ile ilgili hükümleri(madde 16) yerine getirilmemekte (Çetinkaya vd, 2011:119-146.) (özellikle yayımlanma süresindeki gecikmeler ve 3 yıllık verilerin tutturulamaması), kamu idareleri ile yapılan bütçe görüşmeleri plan ve programın yayımlanmasından önce yapılmakta, kamu idareleri ödenek üstü harcama yapmakta (madde 20) ve sonrasında tamamlayıcı ödenek adı altında bu ödenek aşımaları kesin hesap kanunları (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/12/20201231M2-1.htm>) ile yasalaştırılmakta⁶, örtülü ödenek ve yedek ödeneklerin bütçeye konması, gerçekleşmesi ve veri yayımlanmasında bütçe ilkeleri kapsamında hareket edilmemektedir⁷.

Türkiye’de mali kurallı bir bütçe yönetiminin yeterli düzeyde uygulanmadığı ancak zorunlu durumlar oluştuğunda makro büyüklükler kapsamında -2001 krizi sonrasında IMF politikalarının uygulanması gibi- mali kural olarak kabul edilen sınırlamalara göre hareket edildiği, bu sınırlamaların bütçe açığı, bütçe dengesi, faiz dışı fazla konularında olduğu, gelir kurallarının hiç söz konusu edilmediği, 5018 sayılı Kanunda yer verilen ödenek kullanımlarının ifadesi olan harcama kurallarına da yeterli ölçüde uyulmadığı anlaşılmıştır. Dolayısıyla en genel ifade ile bütçede gelir ve gider denkliliğini ifade eden bütçe disiplini kavramına ulaşılması için gereken çalışmaların yeterli olmadığı özellikle olağan mali denklikten uzaklaşıldığı olağanüstü gelir olan borçlanmaya başvurularak mali denkliğin sağlandığı ancak bu durumun da uzun vadede mali disiplini bozacağını söylemek mümkündür. Türkiye’de mali kurallı politikaların uygulanabilmesi durumunda bütçe disiplininin de kurulabileceği açıktır.

3.4. Bütçe-Siyaset İlişkisinin Rasyonelliği Yönüyle Değerlendirme

Bütçe, iktidara gelen parti açısından bir taraftan öncelikle kendine oy veren seçmenlere vadettiği hizmetleri gerçekleştirmek diğer taraftan onlardan en az vergi almak üzere hazırlanan siyasi bir belgedir. Bu bakış sağlandığı sürece iktidarda kalınabileceği bilinen bir gerçektir. Ancak az vergi ile çok hizmet isteyen seçmenlerin istedikleri her hizmeti gerçekleştirmek mümkün değildir. Vergi alma konusunda

⁶ Ödeneklerin kullanılması konusunda özellikle tamamlayıcı ödenek rakamları için merkezi yönetim kesin hesap kanunlarına bakılabilir. Örneğin; 2019 yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanununun 4. maddesinde 42 milyar TL tamamlayıcı ödenek kullanıldığı görülebilir. Bu durum diğer kesin hesap kanunlarına da bakıldığında yıllardır devam eden uygulama olarak gözükmektedir.

⁷ Bu iki ödenek konusundaki incelemeler " *Bütçenin Hazırlık ve Uygulanması Yönüyle Değerlendirme*" adlı başlıkta yapılmıştır.

temkinli olan siyasetçiler karar alma mekanizması çerçevesinde istekleri karşılamada seçmenlerin hissetmeden maliyet yüklenmelerine neden olan borçlanma ile bu durumun üstesinden gelmeye çalışmaktadır. Bu durum rasyonel bütçe yönetimi açısından doğru olmasa da bütçeyi tamamlamanın kolay yoludur. Bütçe yönetimi kapsamında harcama yönüyle seçmenlerin isteklerini karşılayarak iktidarda kalma anlayışı ile seçmenleri vergi almayarak onları yanında tutmanın bir yolu olan borçlanmaya başvurarak rasyonel gelir yönetiminin oluşturulmaması anlayışı başarılı bir mali yönetimi orta ve uzun vadede getirmeyecektir. Kısa vadedeki geçici önlemler ise yeterli olmayacaktır. Dolayısıyla bu bakış altında Türkiye’de iktidara gelen parti/partilerin gerçekleştirdikleri eylemlere bütçenin harcama ve gelir yönüyle bakmanın bütçe-siyaset ilişkisinin rasyonel değerlendirilmesine imkân sağlayacağı düşünülmüştür.

Türkiye’de özellikle 1980 sonrasındaki dönem ile son yirmi yıllık dönemde iktidarda bulunan ve tüm genel seçimleri kazanan parti yönetiminin icraatları gelir ve harcama yönüyle ele alınarak bütçe yönetiminin başarısı konusunda değerlendirme yapıldığında öncelikle gelir politikaları ve gelir düzenlemelerinde vergi gelirleri açısından yapısal bir düzenleme yapılmadığı sadece dönemsel düzenlemelerle (vergi oranlarında ayarlama, yeni vergi getirme gibi) bütçe gelirlerine katkı sağlanmaya çalışıldığı söylenmelidir. 1980 sonrasında Türkiye’de optimal vergileme konusunda vergi tabanının darlığı, kayıt dışılığın yüksek olması, vergi yükünün adil dağılmaması gibi çok yönlü sorunlar siyasetçileri vergileme konusundaki yapısal çalışmaların gerçekleştirilmesinde zorlamıştır. Bu nedenle iktidara gelenler yapısal sorunlarla uğraşmak yerine borçlanma, özelleştirme ve dolaylı vergilerle vergileme gibi kolay yollarla gelir sağlamayı tercih etmişlerdir. Özellikle dolaylı vergilerden olan KDV ve ÖTV’nin vergi sistemine dâhil edilmesi ve bu vergilerle bütçenin finanse edilmesi anlayışı yapısal düzenlemeleri erteletmiştir. Bu yorum çok net olarak mali verilerden anlaşılabilir. Mali verilerden bütçenin çoğunlukla vergi gelirleri ile değil, özelleştirme gelirleri ve borçlanma ile finanse edildiği, vergi türlerine bakıldığında ise dolaylı vergilere yönelindiği anlaşılmaktadır (<https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>). Örnek vermek gerekirse gelir ve kurumlar vergisinin toplamının vergi gelirleri içindeki payı sadece KDV’nin payı kadar olamamıştır (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_74.xls.htm). Bu durum, siyasetçilerin/hükümetin seçmeni rahatsız etmeden borçlanma ve özelleştirme gelirleri ile ve hissetmeden ödedikleri dolaylı vergilerle kamu harcamalarını finanse etmesi yoluna yönelmeleriyle seçimlerde başarılı olabilmenin yolu olarak görülmektedir. Aslında bu görüntü 1980 sonrası dönemde kendini gösteren "siyaset oyunu" olarak değerlendirilebilecek bir hareket olmuştur. Son yirmi yıldır iktidarda olan parti de aynı oyunun içinde kalmıştır. Tüm bu değerlendirmeler bütçenin 1980 sonrası verilerinden net olarak görülebilmektedir (<https://muhasebat.hmb.gov.tr>). Türkiye’de bütçe belgesine gelir yönüyle bakılmadığının göstergesi olarak ele alınabilecek diğer husus gelir politikaları konusudur. Bu husus konusunda söylenmesi gereken Türkiye’de siyasetçilerin söylemde kalan bir gelir dağılımı adaleti kavramı ile seçmenin karşısına çıktıkları ancak uygulamada 1980 sonrası ve son yirmi yılda gelir dağılımındaki adaletsizliğin artmasına

çare olamadıklarıdır. Gelir dağılımı eşitsizliğinin ölçütlerinden olan Gini katsayısı bu konuyu net olarak anlatmaktadır. Gini katsayısının sıfıra yaklaşması gelir dağılımında adaletin arttığını gösterirken Türkiye’de bu katsayının 0,38 ile 0,40 arasında yaklaşık yirmi yıldır değişmediği TÜİK’in hesaplamalarından anlaşılmaktadır (<https://data.tuik.gov.tr>). Aslında bu durum sadece son yirmi yıl değil 2000’li yıllar öncesinde de 0,40 oranını da aşmasıyla birlikte benzer oranda kendini göstermiştir (<https://data.tuik.gov.tr>). Gelir dağılımındaki adaletsizliğin önlenememesi bütçenin gelir yönünün özellikle vergileme ayağı konusunda gerekli çalışmaların yapılmadığının bir göstergesidir. Bu anlamda vergileme, vergilerin artırılması değil adil gelir dağılımının sağlanması konusunda kayıt dışılığın önlenmesi ve vergi dışı kalmış kişi ve kurumların vergilendirilmesidir. Siyaset bütçenin gelir tarafında büyük paya sahip olması gereken vergi gelirlerinin yer almasını istediğinde gerçek anlamda bütçe rasyonelliğinden bahsetmek mümkün olacaktır. Ancak bu bakış iktidara ulaşma ve orada kalabilmeyi zorlaştıracak bir bakıştır.

Bütçe-siyaset ilişkisi harcama yönüyle değerlendirildiğinde ise harcamaların 1980 sonrasında devamlı arttığı hatta gerçek harcama artışı şeklinde gelişmelerin yaşandığı bütçe rakamlarından görülmüştür (<https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri>). Son yirmi yılda da harcama artışlarının hızla devam ettiği söylenmelidir. Bütçe verilerinden görülen durum harcamaların gelirleri aştığı ve dolayısıyla aradaki farkın borçlanma ile kapatıldığıdır. Harcamalarda gerçek anlamdaki artışların nüfus artışı ve diğer nedenlerle olduğu kabul edilse de seçimlerden galip çıkmak ve devamında iktidarda kalmak amacıyla da harcama artışlarının yapıldığını kabul etmek gerekir. Harcamalardaki artışların özellikle vergi gelirlerindeki artışın altında kaldığı ve bu durumun bütçe yönetiminin rasyonelliğini zedelediği yayımlanan verilere bakarak rakamsal olarak söylenebilir.

Bütçe yönetimi kapsamında siyaset kurumu ile bütçe belgesi arasında kurulan ilişkinin rasyonelliği konusunda gerek harcama gerekse gelir yönleriyle bütçenin değişmeyen bir makûs talihinin olduğunu, gelir tarafının bütçe denildiğinde vergi ile ifade edilmesi gerekirken vergi dışı gelirlerle (özellikle borçlanma ve zaman zaman özelleştirme gelirleri ile) hayatiyet bulduğu harcama tarafının da hız kesmeden yıllar itibarıyla önemli ölçüde artmaya devam ettiği söylenmelidir. Bütçe-siyaset ilişkisi içinde seçim yılları ve bütçe büyüklüklerine bakıldığında seçim yıllarında gerek 2000 öncesi gerekse 2000 sonrası bazı seçim yılları dışında genel olarak özellikle harcamaların enflasyon oranından fazla arttığı görülmüştür (<https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri>). Bu görüntü kapsamında Türkiye’de bütçe ve siyaset ilişkisinde iktidarda kalmak isteyen siyasetçilerin bütçeyi rasyonel bütçe çerçevesinde ele almadıkları kendi iktidarlarını kuvvetlendirmek amacıyla kullandıkları son söz olarak ifade edilebilir.

3.5. Bütçenin Hazırlık ve Uygulanması Yönüyle Değerlendirmesi

Bütçe belgesinin gerek hazırlığı gerekse uygulanması aynı derecede önemlidir. Bütçe doğruluk ilkesi kapsamında gerçekçi hazırlanmalı ve uygulanmalıdır. O zaman

bütçe yönetiminin başarısından bahsetmek mümkün olacaktır. Bütçenin hazırlığı ele alındığında öncelikle bir sisteme sahip olma ve bu sisteme göre hazırlığın yapılması olarak konuya bakmak gerekir. Diğer deyişle bütçe, belirlenen bir sistem çerçevesinde içeriğine uygun hazırlandığında başarıya yol alınmış olacaktır. Türkiye’de bütçe hazırlığına sistem yönüyle bakıldığında 1973 yılından 2006 yılına kadar uygulandığı ifade edilen ancak sadece kâğıt üstünde kalan (daha önceki başlıklarda aktarılan) program bütçe sisteminde başarısız olduğu, 2006 yılı sonrası uygulandığı belirtilen performans bütçe sisteminde de yetersiz uygulamaların olduğu görülmüştür⁸. Dolayısıyla bütçenin sistemsel hazırlığı konusunda bütçe yönetiminin bu kısmında başarısız olunmuştur. 1980 sonrası dönem için bütçe hazırlığına gelirler ve giderler yönüyle bakıldığında gelir tahminlerinin yaklaşık otuz yıllık döneminin on yılı daha az gelir, yirmi yılı ise daha çok gelir gerçekleşmesi şeklinde sonuçlandığı görülebilir (<https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri>). Gider başlangıç ödeneklerinin harcama sonuçlarıyla karşılaştırmasına bakıldığında ise 1980-1990 döneminde hep fazla harcama gerçekleşmiş, 1991-2000 döneminde birkaç yıl dışında genel olarak fazla harcama gerçekleşmiş ve 2001-2019 döneminde de harcamaların hep fazla gerçekleşmesi söz konusu olmuştur. Bütçe hazırlığının rakamsal verilere göre değerlendirilmesinden anlaşılması gereken hem gelir hem de gider rakamları yönüyle başarılı bir bütçe yönetiminin gerçekleşmediğidir. Bütçe yönetiminin başarısı bir yönüyle hazırlanan bütçenin toplam büyüklüğü konusunda sapma yaşanmadan sonuçlanmasıdır. Toplam bütçe büyüklüğünün sağlanması yanında toplamı oluşturan harcama kalemleri temelinde de sapma olmaması başarıdır. Sapma konusunda kabul edilebilir bir oran en fazla %2-3 olabilir, ancak sapma oranı bu oranın üstüne çıktığında bütçenin etki ettiği makro değişkenlerde olumsuz sonuçlar ortaya çıkabilecektir (Edizdoğan & Çetinkaya, 2019: 9-10; Çetinkaya, 1999:46-58). Türkiye’de bütçenin uygulanmasına rakamsal olarak bakıldığında genel olarak 1980 sonrasında ve son yirmi yılda başlangıç ödenekleriyle harcamalar arasında sapmalar olduğu görülmektedir (<https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri>). Yayımlanan veriler çerçevesinde bütçenin toplam büyüklüğünde ve harcama kalemleri bazındaki sapma oranlarında özellikle 2000 yılı öncesinde büyük farklar olduğu anlaşılmaktadır. Öncelikle 1980-1990 dönemine bakıldığında bütçenin başlangıç ödenekleri ile gerçekleşen harcama rakamları arasında değişik yıllar itibarıyla %2 ile %30 arasında sapmalar görülürken, 1990-2000 döneminde ise bu sapmaların değişik yıllarda %6 ile %35 arasında olduğu görülmüştür. 2000 yılı sonrasında ise özellikle 2001 krizinin yaşanmasını takiben (sadece 2001 ve 2002 yıllarında sapma oranları sırasıyla %66, %17 olmuştur) bütçe rakamlarının gerçekleşme yüzdeleri olumlu bir seyir izlemiştir. Özellikle toplam bütçe büyüklüğünde 2003-2014 yılları arasında %2’yi aşmayacak bir sapma dönemi olduğunu söylemek gerekir. Hatta bazı yıllarda başlangıç ödeneklerinin aşagısında harcamaların gerçekleştiği de görülmüştür (2004, 2005, 2007). 2014 yılından sonraki dönemde ise sapma oranlarının %3 ile %7 arasında olduğu saptanmıştır. Bütçe yönetiminin başarısında önemli konulardan birini oluşturan toplam bütçe rakamlarının gerçekleşmelerinin değerlendirilmesinde 1980-

⁸ Sistemlerle ilgili bu sonuç makalenin "3.1 Bütçe Sistemi Yönüyle Değerlendirme" başlığında ifade edilmiştir.

2003 yılları arasında sapmaların yüksekliğinden dolayı bütçe yönetiminin başarısız olduğu söylenebilir. 2003-2014 yılları arasındaki sapma oranlarının kabul edilebilir seviyelerde olması ise hedefe ulaşılması yönüyle bütçe yönetiminin başarısını göstermektedir. Ancak 2014 sonrasında durum yine olumsuz tablo olarak karşımıza çıkmıştır.

Bütçe rakamlarındaki sapmalar yanında ödenek işlemleriyle ilgili bazı uygulamalar ile mevzuat dışı durumlar da bütçe yönetiminin başarısını etkilemektedir. Ödenek işlemleri konusunda kesin hesap kanunlarından (<https://muhasebat.hmb.gov.tr>) ve Sayıştay’ın yayımladığı genel uygunluk bildirimlerinden (<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/1-genel-uygunluk-bildirimleri>) konuyu değerlendirmek mümkündür. İncelenen kesin hesap kanunlarına göre dönem içi uygulamalarda görülen bir husus dönem içi ödenek aktarmaları, ödenek eklemelerinin, ödenek düşmelerinin ve ödenek iptallerinin çokça yapılmasıdır. Bu durum bütçenin hazırlığındaki eksikliği gösterir. Olması gereken yıl içinde ödenekler arasındaki bu geçişlerin olmaması ya da çok az olmasıdır. Ancak kesin hesap kanunlarından anlaşılan bu uygulamaların standart bir işlemmiş gibi yapıldığıdır. Bütçe dışında ve mevzuata aykırı olarak gerçekleşen bir husus ise "Mali Kurallar ve Bütçe Disiplini" ile ilgili başlığın içeriğinde de değinildiği üzere Türkiye’de bazı kamu idarelerinde 5018 sayılı Kanuna göre yapılmaması gerekirken ödenek üstü harcama yapılması ve sonrasında tamamlayıcı ödenek adı altında bu ödenek aşımının⁹ kesin hesap kanunları ile yasalştırılması imkânı tanınmasıdır (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/12/20201231M2-1.htm>). Bu durum Sayıştay tarafından eleştirilmekte olsa da Sayıştay konuyu TBMM’ne havale ederek kapatmayı uygun görmektedir. Türkiye’de bütçenin hazırlık ve uygulanması yönüyle değerlendirilebilecek bir diğer konu da bütçede yer alan "yedek ödenek" ve "örtülü ödenek" konusudur. Kanunda yedek ödenek için belirlenen sınır, genel bütçe ödeneklerinin %2’sine kadar, örtülü ödenek için ise genel bütçe başlangıç ödeneklerinin %05’i kadardır. Bütçe hazırlanırken bu oranlara dikkat edildiği (<https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/>) ancak kesinleşen harcama rakamlarına (<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/1-genel-uygunluk-bildirimleri>) bakıldığında bu oranlardan uzaklaşıldığı görülmektedir. Özellikle yedek ödenek konusunu ele alan Sayıştay 2012-2019 yıllarına ait yılsonu gerçekleşen rakamlar üzerinden %2’lik oranın çok üstünde %5-%8 arasında değişen oranlara ulaşılması nedeniyle eleştirilerde bulunmuştur. Örtülü ödenek konusunda da öncelikle söylenmesi gereken husus Cumhurbaşkanlığı bütçesinde bu adla yer almamasıdır. Bu ödenek Cumhurbaşkanlığı bütçesinin de yer aldığı 2020 yılı Merkezi Yönetim Bütçesinde "5018 sayılı Kanununun 24. maddesine tabi giderler" adı altında gösterilmiştir. 2021 yılı itibariyle program bütçeye geçilmesi sonucu örtülü ödenek Cumhurbaşkanlığının bütçesinde "Cumhurbaşkanlığı Programı" altında yer alan "E.03.04 Görev Giderleri" olarak adlandırılan alt programda gösterilmektedir. Bu durum

⁹ 2019 yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanununun 4. maddesinde 42 milyar TL tamamlayıcı ödenek kullanıldığı görülebilir. Bu durum diğer kesin hesap kanunlarına da bakıldığında yıllardır devam eden uygulama olarak gözükmektedir.

açıklık ve şeffaflık ilkelerine aykırı bir durum oluşturmaktadır. Kanunda (5018 sayılı Kanun, m:24) örtülü ödenek başlığı ile yer alan bu ödeneğin Cumhurbaşkanlığı bütçesinde 5018 sayılı Kanunda yer aldığı adı ile ifade edilmesi gerekmektedir. Bu ödenek için bütçeye konulan miktar ise sembolik olarak belirlenmekte yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarımlarla ödenek kullanımları yapılmaktadır. Bu durum başlangıç ödeneği ile harcama arasındaki farkın büyük çıkmasına yani tahminlerin doğru yapılmadığı görüntüsüne neden olmaktadır. Örtülü ödeneğin harcama rakamlarına ulaşmak adına resmi veriler araştırıldığında Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yayınlarında "03.04.5 kodlu Gizli Hizmet Giderleri" adıyla bu ödeneğin yer aldığı görülmektedir (<https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>). Merkezi yönetim kesin hesap kanunlarında fonksiyonel sınıflandırma yapıldığından örtülü ödenek rakamları görülememektedir. Yapılan incelemeler kapsamında görülen ve anlaşılan durum Türkiye’de bütçe hazırlığı ve uygulanmasında inceleme konuları çerçevesinde başarılı bir bütçe yönetimi konusunda yeterli olunmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

4. Genel Değerlendirme ve Sonuç

Bütçe yönetimi kavramını ve bütçe yönetiminde başarıyı Türkiye örneğinde inceleyen çalışmada kavramın önemi kavramı oluşturan etmenler yönüyle ele alınmıştır. Literatürde bütçe yönetiminden daha çok harcama yönetimi kavramının kullanıldığı oysa bütçe belgesinin sadece harcamalardan oluşmadığı gelir yönüyle birlikte düşünülmesi gerektiği çalışmada vurgulanmıştır. Bütçe yönetiminde bütçenin hem gelir hem gider yönüyle bir belge olduğunun unutulmaması gerektiği bu bakışın sağlanmasıyla bütçe yönetiminin başarısının bütçe süreci ile birlikte hayatiyet kazanabileceği ortaya konmuştur. Çalışmadan anlaşıldığı üzere bütçe yönetiminde başarılı olmak için bazı etmenler belirlenmiş ve bu etmenlerin önemi anlatılmıştır. Bu etmenler kapsamında Türkiye örneğinin değerlendirildiği ikinci kısımda yapılan çalışmalar ve resmi veriler çerçevesinde başarılı bir bütçe yönetimine ulaşamadığı kanaatine varılmıştır. Türkiye’nin bütçe ilke ve işlevleri yönüyle 1970’lerden 2000’li yıllara sürdürülebilir bir bütçe süreci yönetemediği de söylenmelidir. Bu sonuç gerek bütçe sistemi belirleyip sistemden beklentileri gerçekleştirme konusundaki başarısızlık gerekse bütçe sürecini yönetmedeki başarısızlık ile kendini göstermiştir. Türkiye açısından bütçe yönetiminde başarının sağlanması bütçe belgesine gelir ve gider yönüyle birlikte bütün bakılması ile başlayabilecektir. Bu bakış sağlanabilirse -ki sağlanmalıdır- o zaman bütçe sistemi, planlama-programlama, mali kurallı yönetim, doğru bütçe yapma ve uygulama gibi etmenler yardımıyla bütçe yönetiminin başarıları söz konusu olacaktır. Ancak Türkiye örneğinde görülen önemli hususlardan birisi bütçe yönetimi açısından gerçekçi politikalar yerine siyasi menfaatler çerçevesinde iktidar gücünü elde etme ya da bırakmama odaklı politikaların ağır basmasıdır. Bu bakış bütçe belgesinin zayıflatılmasına bütçenin olağan gelir ve gider kalemlerinden uzaklaşmasına kamu hizmetlerinin doğrudan vergilerle karşılanması gerçeğinin unutulmasına neden olmaktadır. Özellikle 1980 sonrası yürütülen politikalar kapsamında bu durum artarak devam etmiştir. Günümüz itibarıyla bütçe belgesinin önemli kesimlere hitap ettiği

unutulmadan profesyonel bakış açısıyla hazırlanması ve uygulanması, seçmenlerin hem dönemsel sıkıntılara girmemeleri hem de gelecek kuşakların yıllardır devam eden ve gelenekselleşmiş kısıt bütçe mantığı ile karşılaşmamaları açısından önemlidir.

Kaynakça

- Acar, İ.A. & Şahin, E.İ. (2009). "Plan Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim", *Maliye Dergisi*, 156, 105-126.
- Alagöz, M. & Yapar, S. (2003). "Kalkınma Planları Çerçevesinde Türkiye’de Sosyal Güvenlik Sorunu", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10, 439-451.
- Alesina, A. & Perotti, P. (1996). "Fiscal Discipline and the Budget Process", *The American Economic Review*, 86(2), 401-407.
- Allen, R. & Daniel, T. (2001). *Managing Public Expenditure, A Reference Book for Transition Countries*, OECD:SIGMA.
- Altuğ, F. (2004). *Kamu Bütçesi*, Ezgi Kitapevi, Bursa.
- Anderson, B. & Minarik, J. J. (2007). "Design Choices for Fiscal Policy Rules", *OECD Journal on Budgeting*, 5(4), 513-555.
- Aksoy, Ş. (1993). *Kamu Bütçesi*, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Atkinson, P. & Van den Noord P. (2001). "Managing Public Expenditure: Some Emerging Policy Issues and a Framework for Analysis", *Political Economy: Fiscal Policies & Behavior Economic Agents eJournal*, 85-153.
- Batırel, Ö.F. (2007). *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Bektaş, N.B. (2020). "Bütçe Yönetiminde Bütçe Sistemlerinin Rolü ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Blöndal, J. (2012). "The Reform of Public Expenditure Management Systems in OECD Countries," SSRN, 785-807, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2028366>, (20.02.2021).
- Brender, A. & Drazen, A. (2005). "How Do Budget Defecits and Economic Growth Affect Reelection Prospects? Evidence from a Large Cross-Section of Countries", Working Paper 11862, <http://www.nber.org/papers/w11862>., (20.02.2021).
- Burkhead, J. & Miner, J. (1971). *Public Expenditures*, Palgrave Macmillan, London.

- Conteh, C. & Huque, A. S. (2014). *Public Sector Reforms in Developing Countries*, *Routledge Critical Studies in Public Management*, Routledge, New York.
- Çetinkaya, Ö. (1999). "Kaydedilen Ödenek Kavramı ve Bütçede Yapılan Değişikliklerin Ekonomik Büyüklüklere Etkisi", *Sayıştay Dergisi*, 34, 46-58.
- Çetinkaya, Ö. (2008). "Kamu İdarelerinde Hazırlanan Stratejik Planlarda Mevzuata Aykırı Oluşan Durumlar", *Yaklaşım*, 192, 244-248.
- Çetinkaya, Ö., Eroğlu, E. & Taşçı, K. (2011). "Türkiye’deki Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamasının Stratejik Planlar ve Orta Vadeli Mali Planlar Bağlamında Etkinliğinin Değerlendirilmesi", *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 11(22), 119-146.
- Çetinkaya, Ö. (2013). "Türkiye’de Performans Esaslı Bütçelemenin Uygulamasına Eleştirel Bakış", *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*, (Ed.) Altuğ, F., Kesik, A. & Şeker, M., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 299-315.
- Çoşkun, G. (1994). *Devlet Bütçesi*, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Deniz, N. (2019). "Bütçe Kurallarının Varlığı Kapsamında Bütçe Esnekliğinin Değerlendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Demirbaş, T. & Çetinkaya Ö. (2018). *Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Demir, M., İnan, M. (2011). "Türkiye’de Mali Kural", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 25-66.
- Dicle, İ. A (1973). *Kamu Yönetiminde Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi: (PPBS)*, Balkan Basımevi, Ankara.
- Dilekli, S. & Yeşilkaya, K. (2002). *Maastricht Kriterleri*, DPT.
- Drazen, A. (2002). "Fiscal Rules from a Political Economy Perspective", *Rules-Based Fiscal Policy in Emerging Markets*, (Ed). Kopits, G., Palgrave Macmillan, London, 15-29.
- Edizdoğan, N. & Çetinkaya Ö. (2019). *Kamu Bütçesi*, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Ergen, Z. (2013). "Mali Disiplinin Sağlanmasında Mali Kurallar", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 50(584), 93-108.
- Falay, N. (1987). *Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçe Sistemleri*, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3480.
- Falay, N. (1979). *Planlama, Programlama Bütçeleme Sistemi ve Türk Program Bütçe Modeli*, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul.
- Falay, N. (1997). *Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçe Sistemleri*, İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Basımevi, İstanbul.

- Forrester, J.P. & Adams, G. B. (1997). "Budgetary Reform through Organizational Learning: Toward an Organizational Theory of Budgeting", *Administration and Society*, 28(4), 466-488.
- Hagen, J.V. (2002). "Fiscal Rules, Fiscal Institutions, and Fiscal Performance," *The Economic and Social Review*, 33(3), 263–84.
- Huzaila-Majida, M. & Singaravelloob, K. (2017). "Budgetary Mismanagement: A Qualitative Study of the Malaysian Public Sector", *Malaysian Journal of Economic Studies*, 54(2), 255-267.
- Johen, M. L. (1978). "Government Decisions in Budgeting and Taxing The Economic Logic", *Public Administration Review*, (November/December), 501-520.
- İnan, M. (2011). "Türkiye’de Mali Kural", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 25-66.
- Johnson, R. A., Kast, F.E. & Rosenzweig, J.E. (1964), "Systems Theory and Management", *Management Science*, 10(2), 367-384.
- Karayazı, M. & Taş, S. (2019). "Mali Disiplini Sağlamada Mali Kurallar: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Ekonometrik Bir Uygulama", *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(4), 415-432.
- Kelly, J. M. (2003). "The Long View: Lasting (and Fleeting) Reforms in Public Budgeting in the Twentieth Century", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 15(2), 309–326.
- Kennedy, S., Robbins, J. & Delorme, F. (2001). "The Role of Fiscal Rules in Determining Fiscal Performance", *Fiscal Rules Conference*, Italy.
- Kramer, N. J.T.A. & de Smit, J. (1977). *System Thinking, Concepts and Notions*, Martinus Nijhoff Social Sciences Division, Leiden, Netherlands.
- Lee, R. D., Jonhson R.W. & Joyce P. (2013). *Public Budgeting Systems*, 9th Edition, Jones & Bartlett Publishers, ABD.
- Mikesell J. L. (1978) "Government Decisions in Budgeting and Taxing The Economic Logic", *Public Administration Review*,(November/December), 501-520.
- Nice David, C. (200). *Public Budgeting*, Wadsworth Group, USA.
- Novick D. (1969). "Long-Range Planning through Program Budgeting", *Business Horizons*, 12(1), 59–65.
- Özdemir, V. (2014). "Türkiye’de Planlı Kalkınma Deneyimleri", Marmara Üniversitesi, 23-24, https://dumludag.files.wordpress.com/2013/09/ozdemir_planlama.pdf, (20.02.2021).
- Premchand, A. (1993). *Public Expenditure Management*, International Monetary Fund, Washington D.C.
- Premchand, A. (1994). *Government Budgeting and Expenditure Controls: Theory and Practice*, 4. Edition, International Monetary Fund, Washington D.C.

- Robinson, M. (2016). "Budget Reform Before and After the Global Financial Crisis", *OECD Journal On Budgeting*, (1), 29-63.
- Rubin, I. S. (2017). *The Politics of Public Budgeting: Getting and Spending, Borrowing and Balancing*, 8th Edition, SAGE Publications, United Kingdom.
- Richard A. & Tommasi D. (2001), *Managing Public Expenditure, A Reference Book for Transition Countries*, OECD.
- Robinson, D. C. (2002). *Public Budgeting*, Wadsworth Group, USA.
- Saraç, O. (2005). "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi", *Maliye Dergisi*, 148, 122-163.
- Saygılıoğlu, N. & Erduran, A. Ç. (2012). "Mali Kural ve Etkinlik Sorunu: Türkiye Örneği", *TİSK Akademi*, 7(13), 18-51.
- Schick, A. (1966). "The Road to PPB: The Stages of Budget Reform", *Public Administration Review*, 243-258.
- Schick, A.(1969). "Systems Politics and Systems Budgeting", *Public Administration Review*, 29(2), 137-151.
- Schick, A. (1973). "Death Demise in the of Bureaucracy: Federal," *Public Administration Review*, 33(2), 146-156.
- Schick, A. (1998). *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, 1st Edition, World Bank Group, Washington D.C.
- Schick, A. (2003). "Does Budgeting Have a Future?", *OECD Journal on Budgeting*, 2(2), 7-48.
- Susam, N. (2016). *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Beta Basım, İstanbul.
- Şahintürk, D. A. & Akyol Bulut, Ö. (2019). "Mali Disiplini Sağlama Yolunda Mali Kural Uygulamaları", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 26(2), 411-433.
- Takım, A. (2011). "Türkiye’de 1960-1980 Yılları Arasında Uygulanan Kalkınma Planlarında Maliye Politikaları", *Maliye Dergisi*, 160, 154-176.
- Türk, İ. (2005). *Maliye Politikası*, 18. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Tyer, C. & Willand, J. (1997). "Public Budgeting in America: A Twentieth Century Retrospective", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 9(2), 189-219.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı (2015). *Kamuda stratejik Yönetim Çalışma Grubu Raporu*, Ankara.
- Usta, A. (2015). "Kamu Örgütlerinde Stratejik Planlama Süreci: Potansiyel Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Verimlilik Dergisi*, 4, 83-117.
- Yazıcı, K. (2014). "Kamuda Stratejik Planlamanın Başarısız Olma Nedenleri ve Çözüm Önerileri", *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 28, 134-171.

Yıldırım, H. & Tahtaloğlu, H. (2016). "Türk Kamu Yönetimi Stratejik Plan Uygulamasında Sahiplenme ve Katılım Sorunları", *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(6), 181-196.

Wildavsky, A. (1961). "Political Implications of Budgetary Reform", *Public Administration Review*, 21(4), 183-190.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

<https://www.sbb.gov.tr/butce-rehber-ve-diger-dokumanlar/>, (27.02.2021).

<https://www.sbb.gov.tr/yillik-programlar/>, (21.05.2021).

<https://www.sbb.gov.tr/kalkinma-planlari/>, (21.05.2021).

<https://www.dunya.com/gundem/mali-kural-yasalarla-dayatilmamali-haberi-125229>, (21.05.2021).

<https://www.sbb.gov.tr/program-butce-yolculugu-basladi/#1568104374273-060da52c-23a5>, (05.08.2021).

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/12/20201231M2-1.htm>, (29.08.2021).

<https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>, (29.08.2021).

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_74.xls.htm, (29.08.2021).

<https://muhasebat.hmb.gov.tr/1994-2005-butce-istatistikleri>, (29.08.2021).

<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Income-and-Living-Conditions-Survey-2020-37404>, (29.08.2021).

<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=gelir-yasam-tuketim-ve-yoksulluk-107&dil=1>, (29.08.2021).

<https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri>, (29.08.2021).

<https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-kapsamindaki-kamu-idare-kesin-hesaplari>, (29.08.2021).

<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/1-genel-uygunluk-bildirimleri>, (29.08.2021).

<https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/>, (29.08.2021).

<https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, (05.09.2021).



Turkey's Budgetary Responses to the Pandemic and Comparison of the Stringency Level of Interventions in Turkey and Countries in East, South, and Southeast Asia

Gonca Güngör Göksu¹

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 24.07.2021

Revised : 21.10.2021

Accepted : 30.10.2021

Available : 25.12.2021

iThenticate similarity
score: 8%

JEL classification:

H50, H61, H62

Keywords:

COVID-19, Budgetary
Responses, Stringency
Level, Turkey, Asian
Countries

ABSTRACT

This study analyses strategies for responding to COVID-19 via considerations of the Turkish state budget, the effects of the pandemic, and projections of macroeconomic and fiscal indicators. Additionally, the stringency level of Turkey's interventions in the pandemic is examined by comparing the responses of countries in East, South, and Southeast Asia. The aims of the study are to analyse Turkey's fiscal responses to COVID-19 and to assess the first-year realization results and future estimates of all selected countries in terms of economic and fiscal. Another objective is to compare the level of rigour of the Turkish government's interventions with that of selected Asian countries using various indices calculated by the Oxford COVID-19 Government Response Tracker (OxCGRT). Data belonging to macroeconomic and fiscal indicators of Turkey were examined from 2019 to 2023 using proportional analysis, and countries' response indices were calculated by daily averaging data from OxCGRT between March 11, 2020, and February 28, 2021. The study includes comparative results based on the relationship between fiscal responses and the rigour level of interventions. The originality is the first study that comprehensively examines Turkey's responses to the COVID-19 and its effects on state budgeting in the short and medium-terms. It is reported that the Turkish government has taken decisive actions in the face of the pandemic when compared to Asian countries, but response costs have driven significant increases in the planned levels of budget and borrowing.

Cite this article as: Güngör Göksu, G. (2021). "Turkey's Budgetary Responses to the Pandemic and Comparison of the Stringency Level of Interventions in Turkey and Countries in East, South, and Southeast Asia", *International Journal of Public Finance*, 6(2), 263-290.

¹ Assoc. Prof. PhD., Sakarya University, Department of Public Finance, ORCID: 0000-0003-0230-7391, ggungor@sakarya.edu.tr

1. Introduction

The crisis created by the COVID-19 pandemic, which has been described as an "extremely complex, trans-boundary mega-crisis on a global scale" (Christensen & Laegreid, 2020: 774), includes tragic challenges, and the pandemic has impacted economic growth and other development factors (Mok et al., 2020) across the globe. According to Angel Gurría, the Secretary-General of the Organisation of Economic Co-operation and Development (OECD), compared to the 2008 Global Financial Crisis (GFC), this crisis has caused more severe economic and social problems (Chan, 2020), and conditions have been growing worse than those experienced between 2008 and 2009. Economic projections based on COVID-19 have also shown that the pandemic recession will be deeper than the GFC (McNichol et al., 2020). Likewise, according to the projection of the International Money Fund (IMF; IMF, 2020a), depending on the severity of the outbreak, such a global recession will be worse than the GFC (Beh & Lin, 2021). It is further estimated that the pandemic will continue to have serious negative consequences for the growth of socio-economic prosperity in many countries (Gössling et al., 2021).

In response to the GFC, state budgets in different countries mainly focused on economic stimulus. By contrast, pandemic-prioritised budgets have focused on COVID-19 treatments to control the outbreak and bailouts, in addition to the economic stimulus (Liao et al., 2020). To support public health, social programs, employees, and employers, many governments have introduced significant fiscal measures, such as extra allowances, tax withholdings, loans, and debt relief in their COVID-19 emergency budgets (Grossi et al., 2020). Relevant economic relief policies play an essential role in protecting individuals (Furman et al., 2020) and supporting sectors affected by the reduction of aggregate demand and supply.

It should be noted that "budgeting has become the great issue of our time" (Ferry & Eckersly, 2011: 15). Effective responses to a pandemic through the state budget take two forms: first, emergency budget expenditures should play a significant role in controlling the contagion of the virus during the quarantine period; second, the economic crisis arising from the pandemic should be controlled using public resources at the appropriate time (Kim, 2020). Thus, the COVID-19 crisis has highlighted the importance of government-led policies and well-resourced public finance (Andrew et al., 2020). Following the outset of COVID-19, state budgets have become more critical (Heald & Hodges, 2020) than in past periods, thanks to dramatically increasing debts and deficits in many countries (Anessi-Pessina et al. 2020). Because it is estimated that governments will encounter liquidity challenges in the short term and suffer from revenue declines in the long-term (Felix, 2020), most countries around the world have encountered serious budget deficits and debt levels due to COVID-19 (Annessi-Pessina et al., 2020). While governments have given importance to public expenditures to flatten the curve and support businesses and households, state revenues charged, especially sales taxes, have fallen significantly in budgets because of decreased personal consumption expenditures in many sectors (Clemens & Veuger, 2020).

A number of studies address the budgetary responses to COVID-19, and most of them focus on central government budgeting in different countries, such as China (Wu & Li, 2020), India (Jose et al., 2020; Balajee et al., 2020), Japan (Ando et al., 2020), South Korea (hereafter Korea; Kim, 2020), Taiwan (Liao et al., 2020), Pakistan (Ashfaq & Bashir, 2020), some South Asian countries (India, Nepal, and Sri Lanka; Upadhaya et al., 2020), Indonesia (Olivia et al., 2020), Russia (Vakulenko et al., 2020), Norway, (Christensen & Laegreid, 2020), Estonia (Raudla & Douglas, 2020), the United Kingdom (Heald & Hodges, 2020), Finland, Norway, and Sweden (Argento et al., 2020). The common aim of these studies is to assess the role and effectiveness of state budgets in mitigating economic, social, and health challenges. However, a smaller body of research has highlighted the responses of local administrations to the pandemic in India (Dutta & Fisher, 2020), the Czech Republic and Slovakia (Nemec & Spacek, 2020), the United States of America (Felix, 2020; Williams, 2020), and the United Kingdom (Ahrens & Ferry, 2020).

Not only have policymakers considered extraordinary and innovative measures to address public health issues, but they have also supported economic stability and recovery (Withers et al., 2021) through fiscal tools. Although governments in Asia have tried to provide a normalization process and mobility in the region, ambiguous health results and increasing case numbers have forced their attempts to control outbreaks (Mok et al., 2020). Turkey's reactions to COVID-19 have differed from fiscal measures applied to past crises in terms of both content and significance. The general preference of Turkey in the past crisis was to reduce spending and increase taxes. Whereas policies to reduce or postpone taxes and increase spending have been preferred to stimulate aggregate supply and demand in the COVID-19 crisis. Despite the government's strong fight against the economic crisis caused by the pandemic, vulnerable people and many industries have been severely affected by COVID-19 in Turkey. It is further expected that the long-term outcomes of the pandemic will continue to have implications for state and local government budgets and fiscal governance. In response to the COVID-19 crisis, the Turkish government implemented an emergency budget in 2020 in a coherent manner with other developed and developing countries. This study focuses on the Turkish case to analyse state budgetary responses to COVID-19 and examines strategies to address COVID-19 in the context of the Turkish state budget. Moreover, the study addresses the effects of the pandemic on Turkey's economic and fiscal structure. The notion of the state budget is used as synonyms with the central government budget throughout the study.

Emergency management requires preparedness and a warning flexibility system that is responsive to various crises and emerging circumstances (Oh, 2020). In the second part of the study, to determine the consistency and rigour of Turkey's interventions in the outbreak, Turkey's four index scores from the COVID-19 Government Response Tracker (OxCGRT) are compared with those of 22 countries in East, South, and Southeast Asia. While writing this paper, because the index scores for March 2021 were not yet published for all researched countries, the researcher decided that the average index scores were established from March 11, 2020, when the World Health Organization (WHO) declared COVID-19 as a pandemic, to February

28, 2021. The reason for comparing Turkey with various Asian countries is that no serious outbreaks occurred prior to the start of COVID-19 in Turkey, whereas the majority of Asian countries studied have experienced outbreaks, such as SARS and MERS, in the past. While cases of SARS were identified in China, Singapore, Vietnam, Hong Kong, Thailand, India, Malaysia, Mongolia, the Philippines, Indonesia, and Taiwan (An & Tang, 2020), MERS cases were observed in China, Malaysia, the Philippines, Korea, and Thailand (FAO, 2021). Pre-established institutional information in these countries has helped them respond better to COVID-19 than most other countries worldwide (An & Tang, 2020). For example, the Association of Southeast Asian Nations (ASEAN) carried out 21 outbreak preparedness programs between 2003 and 2019 (Djalante et al., 2020). This study helps to determine the severity of Turkey's response to the outbreak compared to countries that have experienced epidemics prior to COVID-19.

Drawing on secondary sources, such as official data, political reports, and relevant scholarly articles, the overall aims of the paper are twofold. The study's main contribution is to analyse the budgetary responses of Turkey to COVID-19 comprehensively and to address the effects of the pandemic on economic and fiscal structure; in doing so, the study aims to offer insights into the future. The second contribution is to compare the stringency levels of Turkey's interventions to Asian countries with prior experience of pandemics. It is also intended to examine the pandemic effects on the economic and fiscal structures in the selected East and Southeast Asia countries between 2020 and 2021.

The studies discussed in Turkey's budgetary responses generally consider budgetary responses in terms of revenues and spending (Özcan, 2020; Güngör-Göksu, 2020; Şanver, 2020). However, these studies did not consider the rigour and consistency of a country's interventions together with budgetary responses, including income, expenditure, and borrowing. It is known that economic, fiscal, health and social measures exert strong pressure on the budgets of states. Accordingly, this analysis will provide multiple perspectives on both the rigour of the responses and the budget. However, the study does not provide in-depth information on the economic and fiscal measures of the Asian countries analysed. As mentioned previously, the fiscal responses of these countries have already been debated in other written studies on the region by local researchers. The pandemic impacts on leading economic and fiscal indicators within included countries in the study have been evaluated between 2020 and 2021. The article attempts to address the following critical research questions:

- 1:** How has COVID-19 affected Turkey's economic and fiscal structure?
- 2:** How has the Turkish government responded to the COVID-19 pandemic through the state budget?
- 3:** What are the trends in economic and fiscal projections for Turkey up to 2023?

- 4: What are the COVID-19 impacts on the economic and fiscal structure in the selected Asian countries in 2020 and 2021?
- 5: To what extent are Turkey's interventions rigorous and consistent with those of East, South, and Southeast Asian countries?

2. Analysing the Economic and Fiscal Structure of Turkey Prior to and in the Aftermath of the COVID-19 Pandemic

This section primarily examines macroeconomic indicators for the period between 2019 and 2023, followed by fiscal indicators and budgetary responses to the pandemic.

2.1. The Effects of the Pandemic on Macroeconomic Indicators

When the Turkish economy was assessed before the COVID-19 pandemic, gross domestic product (GDP) growth rates in 2018 and 2019 stood at 2.6% and 0.9%, respectively (Turkish Statistical Institute, 2021). Since the outset of the pandemic, international institutions have made various projections for Turkish economic growth. According to the optimistic projection of OECD, in 2020, the Turkish economy would decrease by -4.8%, but in the pessimistic scenario, that rate could reach -8.1% (OECD, 2020a). As stated by IMF, Turkey's economy was expected to fall by -5% (IMF, 2020b). Fitch Ratings revised the Turkish economic growth forecast from -3.9% to -3.2% in September 2020 (NTV, 2020). Contrary to all projections, however, Turkey's economy continued to grow in 2020, and GDP growth reached 1.8% (Turkish Statistical Institute, 2021). Table 1 presents macroeconomic indicators from 2019 to 2023.

Table 1. Realized and Projected Macroeconomic Indicators

Macroeconomic Indicators	2019	2020	2021	2022	2023
Economic Growth (%)*	0.9	1.8	5.8	5.0	5.0
Unemployment (%)*	11.8	13.7	12.9	11.8	10.9
Inflation (%)*	13.2	14.6	8.0	6.0	4.9
Current Account Balance/GDP (%)**	1.2	-3.5	-1.9	-0.7	0.1
Foreign Trade Volume/GDP (%)**	51.4	52.7	55.4	54.7	53.7
GDP per person (thousand US dollars)*	9.127	8.599	8.661	9.317	10.033

*2019 and 2020 present the realized data, but 2021, 2022, and 2023 include the projected data.

**2019 includes the realized data, and 2020 shows the projected realization result, while the remaining years contains projected data.

Source: *The Medium-Term Programme 2021-2023* by the Presidency of Strategy and Budget and the Turkish Statistical Institute.

According to Table 1, Turkey's economy has been projected to continue to grow through 2023, so the actual GDP growth doubled from 2019 to 2020, unlike in most countries. Turkey became the third fastest-growing economy in the world, after China and Taiwan. The main underlying factors are an increase in household consumption spending and growth in the industrial sector. In the fight against the pandemic in Turkey, the supply of loans was expanded, and loans from banks supported demand (DW Turkey, 2021). However, despite economic growth, GDP per person declined in 2020. This decrease is explained largely by the fact that the GDP growth rate remained below the population growth rate. In 2020, rising unemployment and inflation rates occurred, with rising unemployment rates closely linked to pandemic conditions. While measures such as the response to the illness caused the dismissal of employees, the increase in the inflation rate is related to the instability of exchange rates. The strongest impact of the COVID-19 crisis was on the current account balance and international trade volume ratios that depend on the market, demand shrinkage, travel restrictions, and quarantine measures at the borders. For 2021, 2022, and 2023, a recovery process based on the control of the COVID-19 pandemic is expected to emerge, and the current account balance, inflation ratio, and GDP per capita are expected to improve until the end of the projected period.

2.2. Effects of the Pandemic on Fiscal Indicators and Budgetary Responses in Turkey

Since the first case was reported in Turkey on March 11, 2020, the government has taken various measures to flatten the curve and mitigate the severity of the pandemic's impact on health, the economy, and social life. The importance of budget policies in fighting the outbreak has been understood to protect the economy from recession and increase investment, employment, and production. To address the health, economic, and social challenges arising from the pandemic, the Turkish government announced an emergency budget in mid-March 2020 and mobilized resources. In this context, the government implemented the Economic Stability Shield Package, along with budgetary responses that aimed to mitigate the devastating impact of the pandemic on health, economy, and society and to protect individuals and firms.

The Economic Stability Shield Package, which increased public expenses despite declining public revenues, included loan interest cuts led by public banks, tax delays, short-term work allowances, non-refundable monetary support for households, and support for sustainable employment. Furthermore, an expansionary monetary policy was implemented to contain the slowdown in economic activities (Presidency of Strategy and Budget, 2020a). Public resources were used to support households, the real sector, and the health system by mobilizing all facilities. Thus, public funding tools were used effectively to combat COVID-19 (Presidency of Strategy and Budget, 2020b).

The first budgetary response to fight the effects of the pandemic was introduced on March 18, 2020, when the Ministry of Treasury and Public Finance announced a fiscal package of TL 200 billion. In May 2020, the total amount of the aid package reached \$240 billion, equivalent to 5% of the GDP (Bloomberg HD, 2020). In

addition, a national solidarity campaign called "We are self-sufficient Turkey" was organized on March 30, 2020. This campaign has accumulated TL 2 billion from philanthropists for citizens affected by the pandemic (We are self-sufficient Turkey, 2021). At the same time, the government mobilized large-scale responses through the proposals of the Scientific Council on COVID-19 and put in practice a number of serious measures, such as prohibiting trips abroad, restricting domestic trips, imposing a lockdown on the weekends, mandating a curfew for citizens over 65 and under 20, and requiring distance education at all levels (Bostan et al., 2020). In the Central Government Budget Law 2020, a total expenditure of 1,095.5 million TL was planned for the state budget, but it reached 1,202.2 million TL with a 10% increase. While total budgetary revenues were planned for TL 956.6 billion, they rose to TL 1029.5 billion, increasing 8% (Presidency of Strategy and Budget, 2020a). One reason why the deterioration of the state budget remained within limits is that an unemployment insurance fund was put in place to alleviate the negative impact of the pandemic on the employment sector. Another reason was that households were able to borrow due to low borrowing ratios (Presidency of Strategy and Budget, 2020b).

2.3. Analysing the Effects of COVID-19 on the Expenditures of the Central Government Budget

As in other countries, public expenditures rapidly increased to contain the virus and its effects on health, the economy, and society (McNichol et al., 2020) in Turkey. Table 2 shows expenditure items within the central government budget from 2019 to 2023.

Table 2. Expenditure Ratios within the Central Government Budget from 2019 to 2023 (%)

A. Expenses of Central Government Budget (CGB)*	2019	2020	2021	2022	2023
1. Non-Interest Expenses	90.0	88.9	87.7	87.0	87.2
1.1 Personnel Expenses	24.9	23.9	22.4	22.5	22.1
1.2 Social Security Institutions Premium Expenses	4.3	3.9	3.7	3.7	3.7
1.3 Goods and Services Purchase Expenses	8.4	7.9	6.1	6.1	6.1
1.4 Current Transfers	40.0	41.4	41.5	41.8	41.0
1.5 Capital Expenses	8.1	7.7	7.1	6.3	7.1
1.6 Capital Transfers	1.6	1.2	3.4	3.1	3.4
1.7 Lending	2.5	2.4	2.6	2.6	2.9
1.8 Reserve Allowance	-	-	0.7	0.7	0.6
2. Interest Expenses	10.0	11.1	12.3	13.0	12.8
CGB Total	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

* The 2019 and 2020 figures in the table show the results achieved, but 2021, 2022 and 2023 figures show the projected budget.

Source: Prepared using budgetary statistics from the Presidency of Strategy and Budget.

As shown in the table, interest expenses increased by 1.1% from 2019 to 2020, and the increase ratio is expected to continue at the end of the 2021-2023 multi-year plan. An important reason for this result is the increase in interest ratios by the Central Bank to control the high inflation rate, which reached 14.6% at the end of 2020 and the instability of exchange rates. In the most developed countries, monetary policy measures taken to mitigate the impact of COVID-19 on financial markets were implemented in such a way as to reduce interest rates. Turkey, however, has been in a different position with respect to interest rates. In addition, interest expenditures in the budget are projected to fluctuate from 12% to 13% between 2021 and 2023².

In terms of the proportion of non-interest-related expenditures in the 2020 budget, there was a decrease from 2019 to 2020. In a full item-by-item analysis, decreases occurred in all expenditure items except current transfers. Although discretionary fiscal policies reduced most non-interest expenditure items in the government budget, current and transfer expenditures increased. In battling the outbreak, the increase in current expenditures was directly related to total transfer payments of more than 30.4 billion TL compared to initial budget allocations. Additionally, cash transfers to households affected by the pandemic were a major reason for the increase in current expenditures, and, therefore, the appropriate allocations amounted to over 11 billion TL compared to the initial budget. Between 2021 and 2023, the increase in current transfer payments was expected to continue due to the uncertain effects of COVID-19 and ignorance of the end date of the outbreak. However, a slight drop appeared in lending, as the capital contributions provided to companies with public capital in the rail transport sector were efficient in the second quarter of 2020 (Presidency of Strategy and Budget, 2020a).

2.4. Analysing the Effects of COVID-19 on the Revenues of the Central Government Budget

In a crisis, additional costs emerge to help people who have lost their jobs, and resulting income losses lead to budget deficits, as governments must provide urgent public services, such as healthcare, education, and public safety (McNichol et al., 2020). Due to a force majeure event resulting from COVID-19, businesses and taxpayers were unable to meet their obligations during the statutory period. Therefore, the government has taken measures and facilitated practices that favour taxpayers, including the postponement of tax declaration, notification, and payment deadlines (Özcan, 2020). Relevant measures in response to the pandemic have affected government budget revenues. Table 3 displays data from 2019 to 2023 to help analyse changes in central government budget revenue items before, during, and after the outbreak of COVID-19.

² The Central Bank of the Republic of Turkey increased the interest rate from 11.25% to 17% between January and December 2020 and also to 19% as of March 19, 2021 (the Central Bank of the Republic of Turkey, 2021).

Table 3. Revenue Items within the Central Government Budget from 2019 to 2023 (%)

B. Revenues of the Central Government Budget (CGB)*	2019	2020	2021	2022	2023
1. General Budget Revenues (GBR) Within CGB	97.3	97.5	97.7	97.9	98.0
1.1 Tax Revenues Within GBR	82.3	85.3	86.7	87.4	87.4
1.2 Enterprise and Ownership Revenues Within GBR	9.4	5.1	4.9	3.6	3.6
1.3 Donations and Grants Within GBR	0.7	0.9	1.1	1.1	1.6
1.4 Interest, Shares and Penalties Within GBR	6.7	8.0	6,1	10.4	6.4
1.5 Capital Revenues Within GBR	0.7	0.7	1.1	1.0	0.9
1.6 Debt Recovery Within GBR	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1
2. Self-Revenues of Special Budget Institutions Within CGB	2.0	1.8	1.6	1.4	1.3
3. Self-Revenues of Regulatory and Supervisory Authorities Within CGB	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7
CGB Total	100	100	100	100	100

* The 2019 and 2020 figures in the table show the results achieved, but 2021, 2022 and 2023 figures show the projected budget.

Source: Prepared using budgetary statistics from the Presidency of Strategy and Budget.

Comparison of revenue data from 2019 to 2020 reveals no significant change in the proportions of revenue of the general budget, the revenue of special budgetary institutions, and the revenue of regulatory and supervisory institutions in the central government budget. From 2021 to 2023, it is projected that, although the proportion of general budget revenues will fluctuate between 97% and 98%, the revenue proportion of special budgetary institutions will decrease slightly. The corresponding decline is projected to continue until the end of 2023, and, thus, the financial autonomy of the institutions involved will be restricted in the multiannual budgetary process. In addition, it is considered that no change in the revenue proportion in the state budget of regulatory and supervisory institutions will occur in the period under review.

When examining general budget revenues from before and after COVID-19 revealed the following: tax revenues increased by 3%; interest, shares, and penalties by 1.3%; and donations and grants by 0.2%. The primary reason for the increase in interest items is that the budget reflects the rise in interest rates by the Central Bank; the second reason concerns penalties for people who did not comply with rules requiring them to stay at home, use masks, and maintain social distance. However, enterprise and ownership revenues declined by 4.3%, while debt recovery revenues declined by only 0.1%. In addition to the statistics shown in Table 3, data from the Turkish Revenue Administration indicate that the central government budget increased by 15.5 % from 2019 to 2020, and the total amount of taxes collected in the state budget increased by 19.9 % (Turkish Revenue Administration, 2020). These

increases are linked to the new normalization process that began in June 2020 because economic activities have accelerated since then, and leading indicators have improved progressively due to reduced measures such as prohibiting trips abroad, restricting domestic trips, imposing a lockdown on the weekends (Presidency of Strategy and Budget, 2020b).

According to IMF, "the COVID-19 pandemic will cause a major decline in tax revenue in most countries. This is caused both directly by the economic slowdown and indirectly by tax policy and administration measures taken in response" (IMF, 2020b: 1). However, although sales tax collection based on lower consumer spending linked to higher unemployment decreased in most countries, it increased in Turkey, and tax collection rose in the second half of 2020. But the increase in tax collection was not caused by income and earnings taxes. Rather, it resulted from a rise of sales taxes, such as value-added taxes and private consumption taxes, above the projected level because the private consumption tax ratios collected on motor vehicles increased significantly in August 2020. In addition, because of the inclusion of private consumption taxes in the value-added tax base, related increases in the ratios of private consumption taxes were directly reflected in value-added tax revenues (Dünya, 2021). For the multiannual budgeting period from 2021 to 2023, it is estimated that tax revenues and donations and grants will continue to increase, but enterprise and ownership revenues will decrease considerably. Apart from the expected fluctuation in interest revenues between 6% and 10%, there will be no significant change in capital and debt recovery revenues.

2.5. Analysing the Effects of COVID-19 on the Central Government Budget Deficit

While fighting the pandemic crisis, increased public expenditures exceeded initial budget allocations, and the postponement of taxes and duties played an important role in the budget deficit. By the end of 2020, the deficit, including interest payments, in the state budget was -3.4% of GDP, exceeding its forecast level, and the relevant increase is projected to continue in 2021 as a result of the unknown impact of COVID-19. Table 4 presents the impact of COVID-19 on the budget deficit and projections for the multiannual period between 2021 and 2023.

Table 4. Projected and Realised Central Government Budget Deficits (Share of GDP)

	2019	2020	2021	2022	2023
Budget Deficit including Interest Expenditures					
Projected	-3.3	-2.9	-4.3	-3.9	-3.5
Realized	-3.0	-3.4	-	-	-
Interest-Free Budget Deficit					
Projected	0.8	-1.3	-1.2	-0.7	-0.4
Realized	0.6	-2.6	-	-	-

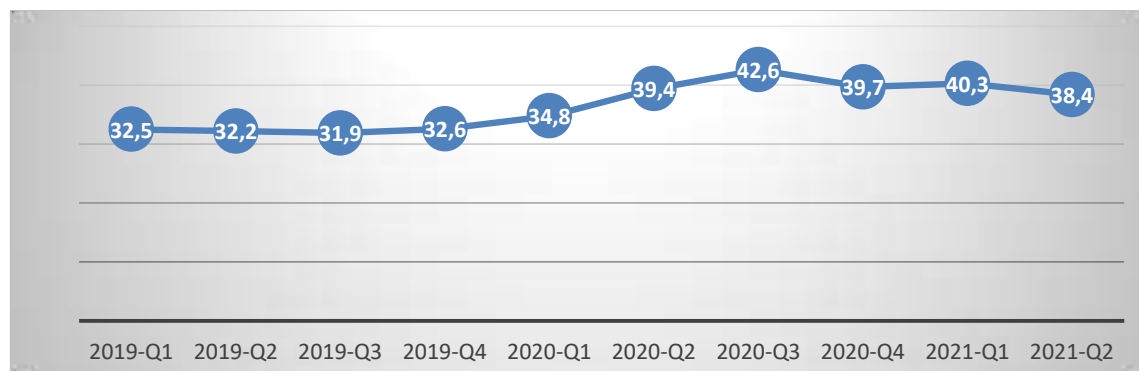
Source: Medium Term Fiscal Plan (2019-2021), (2020-2022), (2021-2023), and the realized 2019 budget data from the Presidency of Strategy and Budget.

As noted in Table 4, the analysis of the budget deficit is based on interest expenditures and interest-free expenditures. Prior to the pandemic, there was no significant variance between the projected and realized budget deficits. Consequently, the realized budget deficit was below the projected level for both interest expenditures and interest-free expenditures. However, due to COVID-19, significant deviation occurred in both deficit types, and the interest-free budget deficit was double the projected amount. The interest-free budget deficit is closely linked to the significant increase in current and transfers expenditures to support businesses and vulnerable households. Additionally, the increase of the budget deficit, including interest expenditures, has been projected to continue through the end of 2021, and the Central Bank's interest policy is regarded as the reason for this increase. It is expected that the repercussions of the outbreak will continue to impact the fiscal deficit until 2023. The budget deficits in the analysed period are related to the fact that financial sources are inadequate due to the sharp decline in economic activities during the outbreak.

2.6. Analysing the effects of COVID-19 on the general government debt

To finance the budget deficit in 2020, domestic borrowing was preferred, and it accounted for 90% of the total debt in 2020 as part of central government borrowing. At the same time, the external debt ratio remained at 10%. According to the Medium-Term Programme (2021-2023), the EU-defined public debt is expected to be 41.1% of GDP in 2020, 40.8% in 2021, 41.6% in 2022, and 41.8% in 2023 (Presidency of Turkey, Presidency of Strategy and Budget, 2020b). Graph 1 presents the realized proportion of EU-defined general government debt in GDP on a quarterly basis between the first quarter of 2019 (2019-Q1) and the second quarter of 2021 (2021-Q2).

Graph 1. The Proportion of EU-Defined General Government Debt in GDP as Quarterly (%)



Source: Prepared by using public debt statistics (2019-2021) from the Ministry of Treasury and Public Finance.

As shown in Graph 1, the proportion of EU-defined general government debt in GDP sharply increased from 2019-Q1 to 2021-Q2. The graph clearly reflects the effect of COVID-19 pandemic on Turkey's public debt structure. Additionally, at the end of September 2021, the domestic debt amounted to 1,323,462 million TL, which equals

58.3% of the total government debt stock, and the amount of external debt reached 943,998 million TL, or 41.7% total government debt (Ministry of Treasury and Public Finance, 2021). Another reason for the rising level of debt is that Turkey has faced multiple natural disasters, including the earthquakes in Elazığ, Malatya, and İzmir, the flood in Giresun, Kastamonu, Sinop, and the forest fire in the Egean and Mediterranean Sea regions which have put economic pressures on the 2020 and 2021 state budgets. After the pandemic and these natural disasters, the Turkish government borrowed from international institutions, such as the World Bank, the Asian Infrastructure Investment Bank, and the Islamic Development Bank. In 2020, the loans included \$300 million from the World Bank, \$70 million from the Asian Infrastructure Investment Bank, and \$250 million from the Islamic Development Bank in 2020.

3. Analysing the Structures' Features of the East and Southeast Asia Countries, and the Changes in the Leading Economic and Fiscal Indicators in the COVID-19 Pandemic

A new trade bloc made up of countries from East and Southeast Asia has emerged since the 1970s (McDonald et al., 2008), and China, Korea, Taiwan, Hong Kong, Singapore, Malaysia, the Philippines, and Thailand have become the rapidly developing economies in the region (Hsiao & Hsiao, 2006). As the reasons for the economic growth, the sharp rising in the share of the manufacturing sector in total production and employment, increasing diversification of the industrial output, and an increase in exports, with a focus on manufactured goods, are shown. In addition, the complementarity of the region's economic structures and the dynamism of technology upgrading in response to that of the leading nations have aided the region's overall growth (UNIDO, 2010). Primarily, China has achieved an integral part of the regional trading bloc with expanding trade in intermediate inputs in the region (McDonald et al., 2008). Globalization is also the driving force behind increasing regional integration in East and Southeast Asia (ADB, 2017). Furthermore, these countries have some specific features that are the cornerstone of the GDP and unique to the region (Mori & Elder, 2010; Ohno, 2002):

- i. The great diversity of its ecosystem, a population, an ethnic group, a religion, a social structure, and a political system,
- ii. Equal diversity of gross domestic product, per capita income, and economic performance,
- iii. Sustained Vigorous growth over an extended period across most of the region,
- iv. High savings and investment rates are associated with this high growth rate, open economies, export-oriented economies, industrialization, and the general improvement of social indicators,
- v. Increasing the labor force depending on population growth affects economic.

The average economic growth ratios of ASEAN-10 countries -Brunei (2%), Cambodia (7%), Indonesia (5%), Laos (6.3%), Malaysia (4.7%), Myanmar (6.5%), the

Philippines (6.2%), Singapore (3.1%), Thailand (4.1%), and Vietnam (7.1%)- and the emerging Asia -China (6.6%), India (6.8%), Indonesia (5%), Korea (2%), Malaysia (4.7%), Pakistan (1%), the Philippines (6.1%), Taiwan (2.9%), and Thailand (4.1%)- were respectively 5.2% and 6.4% in 2019. On the contrary, they occurred as -3.4% and -1.7% in 2020 (OECD, 2021a). In Asia, as in other regions of the world, COVID-19 has touched aspects of people's, including health, social services, and the economy. According to the real data, Chinese GDP grew by 2.3%, but the economies of India, Japan, Indonesia, Korea, Hong Kong shrunk, respectively, by -7.9%, -4.8%, -2.1%, -1.0%, and -6.1% (OECD, 2021b). Moreover, the pandemic has aggravated the extreme poverty for 158 million people in continental Asia and the Pacific below the \$3.20 per day threshold (UNDP, 2021).

The pandemic effects in the region have been significant because of (i) regional characteristics such as intensity of economic activities, (ii) demographic structure, (iii) urbanization, (iv) having over two-thirds of the world population, (v) holding the most populated cities in the world, (vi) significant industrial activities, (vii) the volume of energy supply and consumption demand (ESCAP, 2020). The extent and content of responses to COVID-19 by countries in the region have varied in accordance with their economic capabilities (Djalante et al., 2020), resulting in greater economic divergence among these countries. In fighting the disease, East Asian countries, such as Japan, Taiwan, Hong Kong, and Korea, have succeeded in mitigating the spread of the virus by taking aggressive measures from the onset of the pandemic. The achievement of some Asian countries is due mainly to rigorous and comprehensive political instruments, economic development, and cultures that foster public cooperation and voluntary compliance (An & Tang, 2020). However, socio-economic differences between Asian countries have had repercussions for their divergent responses and contexts (Djalante et al., 2020), and the pandemic has affected economic growth, unemployment, poverty, and inequality, especially in South Asian countries (Yadav & Iqbal, 2021). Poverty is, therefore, one of the main reasons that some South Asian countries cannot require strict measures and that vulnerable people benefit less than those in the developed Asian countries (Djalante et al., 2020).

With respect to budgetary responses, fiscal measures vary from country to country. For instance, while China and Taiwan subsidize consumer cheques for vulnerable households, South Korea, Hong Kong, and Japan provide assistance in the form of emergency cash payments (Ma et al., 2020). However, it is questionable whether the fiscal stimulus measures taken by the countries analysed are sufficient to meet the gravity of the crisis. It is estimated that rising public debt and budget deficits will lead to restrictions on GDP growth and challenges for fiscal resilience and stability (Upadhaya et al., 2020). Governments' responses, which depend on the countries' levels of development, have varied across Asia, and the least developed countries have generally been less able to resist the impact of the pandemic. Economic structure has played an important part in the fight against the virus, and measures such as social distancing and restrictions on cross-border travel have adversely affected tourism-based economies, such as Bhutan, Nepal, Sri Lanka, and Thailand (UNDP, 2021).

Table 5 presents the macroeconomic and fiscal indicators for 2020 and 2021 in the selected countries within the study in order to understand the first-year and second-year effects of the pandemic on the economy and fiscal developments in these countries. So that Table 5 can help to determine and compare being affected level by the pandemic of the selected countries, including Turkey too.

Table 5. The Macroeconomic and Fiscal Indicators in the Selected Asian Countries [2020 (real data) & 2021 (projected data)]

VNM	2.9	3.3	26.4	28.6	3.2	16.1	21.5	-5.4	46.6	2.2	3.498
TWN	3.1	3.9	23.6	39.8	-0.1	14.7	19.0	-4.3	33.6	14.1	32,122
TUR	1.8	13.7	31.4	26.6	14.6	29.2	34.6	-5.4	36.7	-5.1	8,599
THA	-6.1	2.0	23.8	27.1	-0.8	20.6	25.3	-4.7	49.6	3.2	7,190
SGP	-5.4	3.0	22.6	40.2	3.0	17.6	26.6	-9.0	128.3	17.5	58,902
PNG	-3.9	2.7	-	-	1.0	13.9	20.1	-6.2	49.1	13.8	2.684
PHL	-9.6	10.4	17.4	20.6	2.6	19.6	25.1	-5.5	47.0	3.2	3,330
PAK	0.5	4.5	15.4	14.2	10.7	15.1	23.1	-8.0	87.2	-1.1	1,260
NPL	-2.1	4.4	31.3	30.3	6.1	21.9	27.0	-5.1	41.3	-0.9	1.195
MYS	-5.6	4.5	19.6	24.0	-1.1	20.3	25.4	-5.1	67.5	4.3	10,269
MNG	-5.3	7.5	24.5	20.1	3.7	28.1	37.9	-2.7	76.5	-4.3	3,916
MMR	3.1	1.8	32.8	28.8	5.7	16.0	21.6	-5.6	39.3	-3.4	1,524
LAO	0.4	0.9	-	-	5.0	12.0	18.5	-6.5	67.9	-5.7	2,625
LKA	-3.6	5.0	25.9	24.5	4.5	-	-	-	100	-1.3	3,678
KOR	-1.0	3.9	31.6	36.2	0.5	22.8	25.6	-2.8	48.6	4.6	31,496
JPN	-4.8	2.7	25.5	28.8	-0.0	34.0	46.6	-12.6	256.2	3.2	40,146
IND	-2.1	7.0	32.3	31.9	2.0	12.3	18.2	-5.9	36.6	-0.4	3,921
IDN	-8.0	7.1	28.4	29.4	6.1	18.7	30.9	-14.8	89.5	1.0	1.964
HKG	-6.1	5.8	19.7	26.2	0.3	19.6	29.6	-10.0	0.28	6.4	46,036
CMB	-3.1	0.3	22.0	9.4	2.9	22.4	24.1	-1.7	31.5	-12.5	1.655
CHN	2.3	5.0	43.6	45.6	2.3	25.5	36.9	-11.4	66.8	2.0	10,483
BTN	-6.8	3.7	34.4	14.4	4.1	29.4	32.2	-2.8	120,7	-12,1	3,358
BGD	2.4	5.3	27.7	26.2	5,6	9.5	15.0	-5.5	38.8	-1,4	1,998
2020	Economic Growth (%)	Unemployment (%)	Total Investment (% of GDP)	Gross National Savings (% of GDP)	Inflation (%)	General Government Revenue (% of GDP)	General Government Expenditure (% of GDP)	General Public Deficit (% of GDP)	General Government Gross Debt (% of GDP)	Current Account Balance/GDP (%)	GDP Per Person (thousand-US dollars)

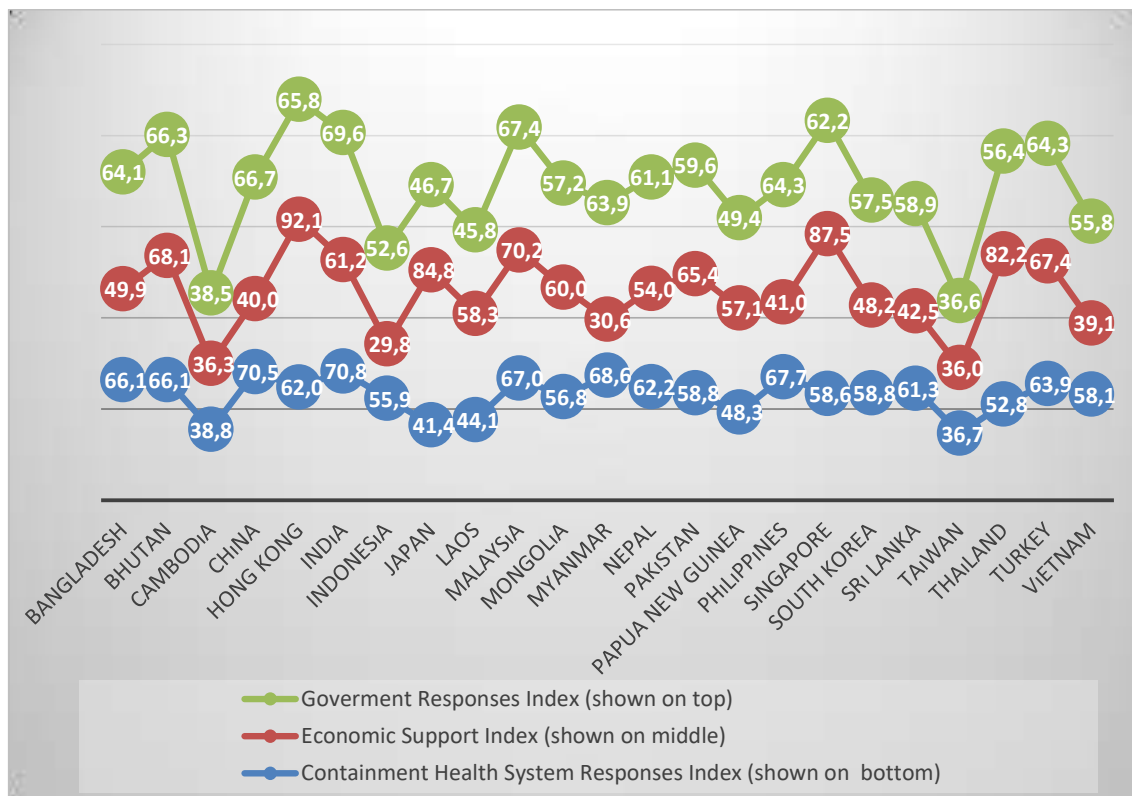
VNM	6.5	2.7	28.1	30.4	3.8	15.9	20.6	-5.3	47.9	2.3	3,609
TWN	4.7	3.8	23.1	40.8	0.9	15.0	17.8	-2.8	32.5	14.4	32,122
TUR	5.8	12.9	29.9	26.6	8.0	28.2	33.9	-5.7	37.1	-3.4	8,661
THA	2.5	1.5	24.4	24.8	1.5	21.0	25.9	-4.9	55.9	0.45	7,701
SGP	5.1	-2.8	24.3	38.9	0.1	19.2	19.4	-0.2	129.5	14.5	64,103
PNG	3.4	-	-	-	3.6	14.3	19.7	-5.4	49.5	21.7	2,737
PHL	6.8	7.4	17.8	17.4	3.3	18.2	25.6	-7.4	51.8	-0.4	3,646
PAK	1.4	5.0	15.5	13.9	8.6	15.7	22.8	-7.1	87.6	-1.5	3,346
NPL	2.8	-	37.9	31.7	4.2	21.2	30.2	-8.8	49.6	-6.2	1,235
MYS	6.5	3.8	22.5	26.3	2.0	19.4	23.8	-4.4	66.9	3.8	11.603
MNG	5.0	6.7	32.3	20.6	5.4	29.2	34.8	-5.6	77.8	-11.7	4,171
MMR	-8.8	-	32.2	29.7	5.0	14.9	21.8	-6.9	49.0	-2.5	1,422
LAO	4.6	-	-	-	4.9	13.3	18.9	-5.6	68.8	-7.4	2,773
LKA	4.0	5.6	27.2	24.9	4.4	10.6	21.1	-10.4	105.4	-2.3	3,829
KOR	3.5	4.6	32.6	36.8	1.3	22.7	25.6	-2.9	53.1	4.2	34,865
JPN	3.2	2.7	25.4	29.0	2.7	33.6	43.0	-9.4	256.4	3.6	42,927
IND	4.3	6.5	32.4	31.1	2.0	12.4	18.5	-6.1	41.3	-1.3	4,256
IDN	12,5	-	30.0	28.8	4.8	19.2	29.2	-10.0	86.5	-1.1	2,190
HKG	4.8	5.2	19.8	25.3	5.2	20.2	24.9	-4.7	0.9	5.4	49.036
CMB	4.1	-	22.0	9.4	2.9	22.4	24.1	-1.7	31.5	-17.9	1,720
CHN	8.4	3.6	43.7	45.2	1.1	25.9	35.5	-9.6	69.6	1.6	11,819
BTN	-1.9	-	40.8	27.1	4.9	24.9	30.5	-5.6	123.3	-8.7	3,296
BGD	5.0	-	31.2	31.5	5.7	9.2	15.2	-6.8	40.1	0.3	2,122
Continuation of table 2021	Economic Growth (%)	Unemployment (%)	Total Investment (% of GDP)	Gross National Savings (% of GDP)	Inflation (%)	General Government Revenue (% of GDP)	General Government Expenditure (% of GDP)	General Public Deficit (% of GDP)	General Government Gross Debt (% of GDP)	Current Account Balance/GDP (%)	GDP Per Person (thousand-US dollars)

References: IMF Database (2021), World Bank Database (2020), OECD Database (2020b).

4. A Comparison of Stringency Levels in Responses to the Pandemic by Selected Asia Countries

To compare the rigour and consistency of pandemic responses in the selected Asian countries, the study used data from OxCGRT. OxCGRT has addressed the need for up-to-date, easily usable, and comparable information on COVID-19 policy actions since January 2020. Since the pandemic outbreak, OxCGRT has been calculating index scores by collecting 20 indicators on government responses using public information (Hale et al., 2021). In some studies, the relationship between the stringency of government interventions and case numbers were compared using only the stringency index; these include studies on the following geographical areas: Southeast Asia. (Lee et al., 2020); Italy, Spain, France, the United Kingdom, Germany, and Turkey (Kaçak & Yıldız, 2020); South Asia (Yadav & Iqbal, 2021); and East Asia (Chen et al. 2021). However, the present study analyses the scores of four indices across selected countries and provides a comparative overview of the situations in Turkey and the East, South and Southeast Asian regions. As noted above, when comparing countries' responses, it is preferable to analyse the average data from March 11, 2020 to February 28, 2021. Graph 2 presents the scores of three indices—the containment health system responses (CHSR), economic support responses (ESR), and government responses (GR) in the selected Asian countries.

Graph 2. Average Index Scores of Governments' Responses to the Pandemic



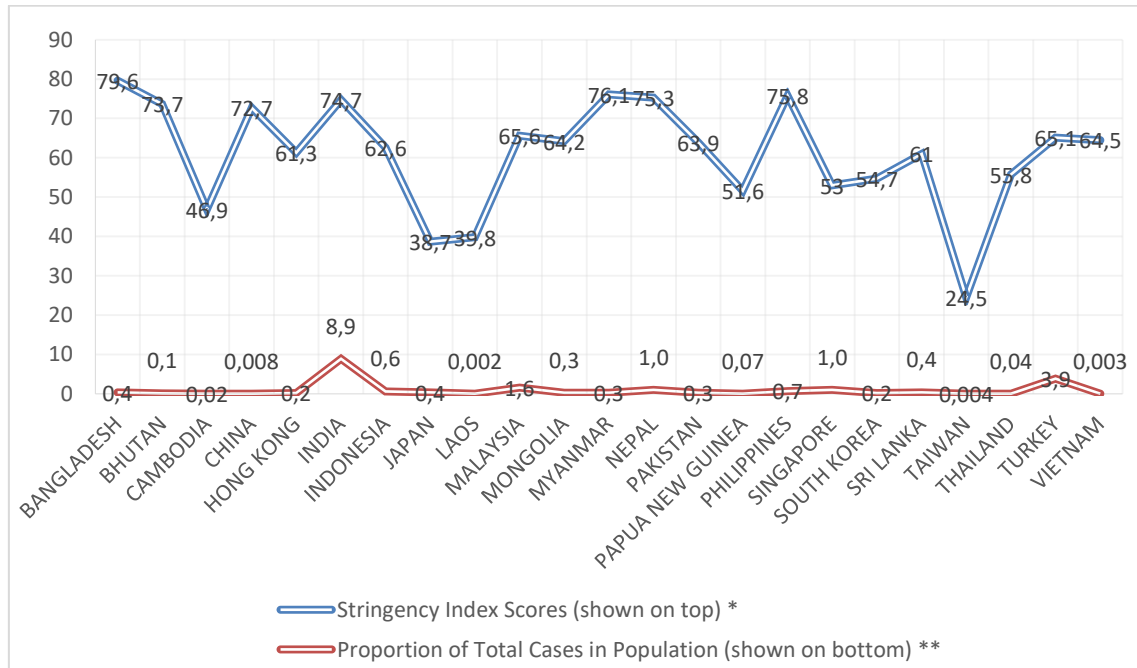
Note: Calculated the index scores for all countries by using the daily data from OxCGRT. **Source:** Hale et al., 2021.

If the CHSR index scores of the countries in the date range are compared, the highest score belongs to India, with an index value of 70.8 out of 100, while the lowest index value belongs to Taiwan, with 36.7. This result is closely linked to the number of cases because India is one of the countries with the highest number of cases worldwide. While Taiwan has had nearly 30,000 cases in total, there have been more than 12 million cases in India since the outbreak began. After India, the countries that display the highest indices are China, Myanmar, the Philippines, and Malaysia; the countries with the lowest indices after Taiwan are Cambodia, Laos, Japan, and Papua New Guinea.

The South Asia region was the least affected during the initial phase of the COVID-19 pandemic, and the recovery rate in this region was significantly better than in other parts of Asia (Yadav & Igbal, 2021). If Asian countries are classified in regions, the average health index is 64.2 in South Asia, 54.4 in East Asia, and 56.0 in Southeast Asia. Furthermore, the index values for health system responses from all countries in the figure generally differ between 50 and 70. The mean value of the indices of the countries analysed in the study is 58.1. The Turkish index score is 63.9 in relation to the total number of cases. Turkey, which has an above average value, is identified as one of the countries that have implemented intensive health system measures in the fight against the pandemic.

Relative to the CHSR score, a slight decrease in ESR occurred, and the average ESR index has stood at 56.6. Hong Kong, Singapore, Japan, Thailand, and Malaysia performed best, and it is understood that these countries have implemented rigorous and consistent economic measures to address the issues arising from the pandemic. By contrast, Indonesia, Myanmar, Taiwan, Cambodia, and Vietnam have the weakest economic support scores. The ESR index, which is mainly related to countries' levels of economic advancement, has averaged 60.2 in East Asia, 56.9 in South Asia, and 53.2 in Southeast Asia. The countries of East Asia have experienced remarkable economic growth in the last few decades. While China and Japan have, respectively, be the world's second and third largest economies, Hong Kong and Korea have become key centres for global financial services and technology (Kim et al. 2020). On the contrary, economies in Southeast Asia have been directly affected by COVID-19, and the extent of the economic downturn has varied from country to country, reflecting the political choice between containing the pandemic and supporting economic activities (Lee et al., 2020). In the case of Turkey, the ESR index of 67.4 is higher than that of most other countries, as well as the average value of the index. With respect to the GR index, the countries analysed achieved similar results, and there are no significant differences between them, except for Cambodia and Taiwan. Examining index values by region, the average rating is 63.3 in South Asia, 55.6 in South Asia, and 55.0 in East Asia. In addition, the average GR score for all countries studied is 57.9, with the highest value at 69.6 points belonging to India. While Taiwan and Cambodia recorded the weakest results at 36.6 and 38.5, respectively, the GR index of Turkey, at 64.3, is above average. Graph 3 presents information on the proportion of COVID-19 cases in the total population and the stringency index scores of the countries analysed.

Graph 3. The Proportion of Total Cases in the Population (%) and Stringency Index Scores



* Calculated index scores for all countries using daily OxCGRT data.

** Calculated using UN Global Demographic Outlook 2020 and WHO Coronavirus (COVID-19) data as of April 02, 2021.

Source: Hale et al., 2021; UN, 2020; WHO, 2021.

The last index by OxCGRT examined in this study is the stringency index, which has been prepared across a standardized series of ordinal, numeric, and textual indicators and transforms these indicators into a composite index (Hale et al., 2020). Indicators of the stringency index include measures such as lockdowns, school closings, workplace closings, public transportation closings, stay at home requirements, international travel bans, public event cancellations, gathering restrictions, and domestic travel limitations (Kaçak & Yıldız, 2020). According to Figure 3, indices by country generally fluctuate between 60 and 70 points, and the average index for all countries combined is 61. While the countries with the highest scores are Bangladesh, Myanmar, the Philippines, Nepal, and India, the countries with the lowest scores are Taiwan, Laos, Japan, and Cambodia. When countries are analysed in terms of regions, the stringency index averages for South Asia, East Asia, and Southeast Asia are 71.4, 52.7, and 59.2, respectively.

India, Turkey, and Malaysia reported the highest proportion of COVID-19 cases within the total population. In some countries, such as Cambodia, Laos, and Taiwan, whose scores are below 50, the proportion of cases in the population is below 0.01. Although China, Papua New Guinea, Thailand, and Vietnam have indices above 50.0, the proportion of total cases within the population of these countries have been less

than 0.001. Taking these variables into account, it cannot be said that when the stringency index score increases, the proportion of cases decreases for all countries. For example, India and Turkey, which have indices of 74.7 and 65.1 respectively, have followed rigorous and consistent procedures; nevertheless, the case ratios remain very high in these countries.

The stringency level of government responses to COVID-19 is primarily driven by policy approaches, followed by experiences, collaboration culture with stakeholders, and citizens' adaptation levels. Particularly in East Asian countries, relatively low COVID-19 rates are strongly linked to robust responses, such as restructured and strong interventions, early and stringent mobility control, clear communication, compulsory self-protection practices, resource allocation, and supportive economic measures, as well as extensive screening, testing, tracing and isolation (Ma et al. 2021). Moreover, it should not be forgotten that voluntary behaviours by members of civil society, along with collective actions by members of civil society and the bureaucracy, have contributed to flattening the COVID-19 curve (Wong, 2021). As of March 2021, the economic impact of the pandemic has been tragic, and less successful developing countries have implemented less significant economic and fiscal stimulus due to limited fiscal space (UNDP, 2021). To mitigate the impact of restraint and control measures and to re-launch the process of economic recovery, nearly all Asian governments have implemented economic recovery programs, and fiscal policies have led to both direct and indirect support of households and businesses (Lee et al., 2020). On the other hand, the uncertainty about when the pandemic will end continues. For this reason, governments should continue to provide fiscal measures such as credit guarantees, emergency liquidity support, and budgetary transfer payments up to emerging evidence indicators of a strong recovery (Bauer et al., 2021: 62). Especially, three areas are crucial importance to facilitate and support restructuring in the region (Bauer et al., 2021: 62).

- i. *"Reinforcing private debt resolution frameworks to "flatten the insolvency curve" and facilitate large scale corporate restructuring.*
- ii. *Ensuring adequate financing to support corporate restructuring in the post pandemic recovery.*
- iii. *Facilitating access to risk capital for existing firms and start-ups to speed up the reallocation of resources into growth sectors."*

Table 6 displays the indicators used to calculate the economic support index and provides a comprehensive comparison of countries' economic responses to the economic problems of households affected by the pandemic.

Table 6. Specific Economic Responses in the Selected Asian Countries

Specific economic responses	BGD	BTN	CHN	CMB.	HKG	IDN	IND	JPN	KOR	LKA	LAO	MMR
E1. Income support	No income support	<50% lost income	<50% lost income	<50% lost income	<50% lost income	<50% lost income	No income support	<50% lost income	<50% lost income	No income support	<50% lost income	No income support
E2. Debt/contract relief for households	Broad	Broad	Broad	None	Broad	Narrow	Broad	Broad	Narrow	Broad	Broad	Broad
Specific economic responses	MNG	MYS	NPL	PAK	PHL	PNG	SGP	THA	TUR	TWN	VNM	
E1. Income support	<50% lost income	<50% lost income	<50% lost income	<50% lost income	No income support	<50% lost income	<50% lost income	<50% lost income	No income support	<50% lost income	<50% lost income	
E2. Debt/contract relief for households	Broad	Broad	Narrow	Broad	None	Broad	Broad	Broad	None	Narrow	Narrow	

Note: Data in the table were collected on March 28, 2021, so the information is independent of the ESR scores in Graph 2; as mentioned, the ESR notes in the graph refer to the period between March 11, 2020 and February 28, 2021.

Source: Hale et al., 2021.

Fiscal support measures mitigate the pandemic cost on economic. According to Table 6, income support for families affected by the pandemic is favoured in most countries, and most governments support vulnerable citizens who have lost half or more of their income. However, in a few countries, such as Bangladesh, India, Sri Lanka, Myanmar, the Philippines, and Turkey, income support was not affected as of March 28, 2021. As regards debt and contract relief for households, relevant measures have been implemented broadly or narrowly, except in Cambodia, the Philippines, and Turkey. While most countries considered in the study have broadly applied debt and contract relief, only Indonesia, Korea, Nepal, and Taiwan have preferred narrow implementation.

5. Conclusion and Evaluation

This paper has analysed the impacts of COVID-19 on the macroeconomic and fiscal structure in the short and long term, and the actions taken by the Turkish government to mitigate the consequences of the pandemic. In the study, also the adverse effects of the pandemic have been compared in the selected East and Southeast Asia countries over the leading macro and fiscal indicators. In addition, it has considered the consistency and rigour of responses in both Turkey and countries in East, South and Southeast Asia from a comparative perspective. The study has found that the Turkish economy continued to grow despite the recession stemming from the outbreak around the world. Indeed, Turkey had the third fastest growing economy after China and Taiwan in 2020. However, other macroeconomic indicators have been negatively affected by the outbreak, and it is projected that the adverse effects of the pandemic will continue during the multiannual period between 2021 and 2023 due to a lack of knowledge regarding the end date of the disease.

As in other countries, unexpected effects on Turkey's fiscal indicators have started to emerge due to the pandemic. For example, budgetary expenditures increased by 10% compared to the initial budget allowances. In addition, the EU-defined government debt, which stood at 32% in 2019, reached more than 40%. However, unlike most countries, Turkey has preferred a policy of raising interest rates to contain both inflation and exchange rates. Thus, the effects of high interest rates are reflected in the overall budget deficit. It is expected that the increase in the budget deficit will reach the 2019 level by the end of 2023. On a positive note, total budgetary revenues were 8% higher than initial budget revenue estimates due to the increase in the rates of private consumption taxes on motor vehicles, as well as the rise in interest, shares, and penalties. This increase in revenues prevented further increases in government expenditures. Among the expenditure items, only the current expenditures item, including transfer and subsidy payments to businesses and households, increased in the budget and accounted for the maximum share in the 2020 expenditure budget. The Turkish government has undertaken serious interventions to solve problems stemming from the outbreak, and all responses related to health, economic, and social services have added further costs to the central government budget.

In terms of East and Southeast Asia countries, it has been observed that the pandemic caused the increase within the general public deficit, the government gross debt level, unemployment level, and current accounts deficit in 2020. On the contrary, the crisis led to a sharp decrease in economic growth, total investment, gross national savings, and GDP per person. From an optimistic point of view, in 2021, it is projected that a remarkable recovery in economic structure will arise and, for example; it is estimated that the economic growth will reach a positive outlook in all analysed countries, except for Bhutan (-1.9%) and Myanmar (-8.8%) in the region. However, while the percentage of the public deficit in the GDP in most countries will continue to decrease, only Papua New Guinea (from -6.2% to -5.4) and Singapore (from 9.0% to -0.2%) will display a positive outlook.

COVID-19 has the feature of the first major outbreak in Turkey. Consequently, the Turkish government did not have as much experience responding to pandemics as some Asian countries, where SARS and MERS cases were detected. In the study, the rigour and consistency of Turkey's responses to the pandemic were compared with those of experienced Asian countries to understand whether the Turkish government has taken the pandemic seriously and addressed its tragic effects sufficiently. In terms of the scores of its CHSR, ESR, and GR indices, Turkey responded with strong interventions, scoring higher than the average of all analysed countries, and achieved strong results. Furthermore, except for Taiwan, East Asian countries, such as China, Hong outperformed countries in other parts of Asia. The main reasons that East Asian countries applied more rigorous and comprehensive policy instruments to the pandemic were differences in economic development and cultural structure among countries. In addition, past experiences with pandemics played an important role in the fight against COVID-19.

When comparing stringency index scores by OxCGRT, the Turkish index score has been higher than those of most other countries included in the study. However, the proportion of cases within the total population of Turkey was around 4%, the second highest proportion after India. When different Asian regions in the study were compared, South Asian countries had the highest average stringency index, at 71.4. This is believed to result from the high proportion of cases in the total population of countries in this region. Although the economic responses used in the ESR index vary, the overall tendency in most countries in the study has been to provide income support and to apply for debt and contract relief for households. However, as of March 28, 2021, neither income support nor debt contract relief for households was valid in Turkey or the Philippines. It is, therefore, possible that the ESR index values will decrease in these countries.

COVID-19 has, directly and indirectly, affected health, economy, and social life in Turkey. Compared to the Asian countries examined in this study, Turkey has intervened decisively in these problems, although it has not previously encountered epidemics. However, all interventions have resulted in additional costs for the central government budget. Moreover, increases in borrowing and expenditure are projected to continue until the end of 2023 because an atmosphere of uncertainty remains worldwide, and Turkey is experiencing a third wave of COVID-19 as of April 2021.

Funding

This work was not supported by any institution or funding source.

Disclosure statement

No potential conflict of interest was reported by the author.

References

- Asia Development Bank. (2007). "Trade and Structural Change in East and Southeast Asia: Implications for Growth and Industrialization", <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/27709/part01-trade.pdf>, (15.10.2021).
- An, B.Y., & Tang, S.T. (2020). "Lessons From COVID-19 Responses in East Asia: Institutional Infrastructure and Enduring Policy Instruments", *American Review of Public Administration*, 50(6-7), 790–800.
- Ando, M., Furukawa, C., Nakata, D., & Sumiya, K. (2020). "Fiscal Responses to the COVID-19 Crisis in Japan: The First Six Months", *National Tax Journal*, 73(3), 901-926.
- Andrew, J, Baker, M., Guthrie, J., & Martin-Sardesai, A. (2020). "Australia's COVID-19 Public Budgeting Response: the Straitjacket of Neoliberalism", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 759-770.
- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Langella, C., Manes-Rossi, F., Sancino, A., Sicilia M., & Steccolini, I. (2020). "Reconsidering Public Budgeting after the COVID-19 Outbreak: Key Lessons and Future Challenges", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 957-965.
- Ahrens, T. & Ferry, I. (2020). "Financial Resilience of English Local Government in the Aftermath of COVID-19", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 812-823.
- Argento, D., Kaarbøe, K., & Vakkuri, J. (2020). "Constructing Certainty through Public Budgeting: Budgetary Responses to the COVID-19 Pandemic in Finland, Norway and Sweden", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 875-887.
- Ashfaq, M. & Bashir, M. (2020). "Pakistan: Making a 'COVID budget' in a Struggling Economy", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(1), 69-77.
- Balajee, A., Cafral, S. T., & Udupa, G. (2020). "Fiscal Situation of India in the Time of COVID-19", *Indian School of Business*, 1-27.
- Bauer, A., Craig R.S., Garrido J., Kang K., Kashiwase K., Kim S.J., Liu Y., & Rafiq S. (2021). "Flattening the Insolvency Curve—Promoting Corporate Restructuring in Asia and the Pacific to Support the Post-Pandemic Recovery", in C. Y. Rhee & K. Svirydzenka (Eds.), *Policy Advice to Asia in the COVID-19 Era* (61-66). Paper No. 21/04, International Money Fund Publishing, Washington, USA.
- Beh, L-S., & Lin, W.L. (2021). "Impact of COVID-19 on ASEAN Tourism Industry", *Journal of Asian Public Policy*, DOI: 10.1080/17516234.2020.1871180.
- Bloomberg HD (2020, 13 March). Albayrak: İstikrar Kalkanı Adımlarımızın Maddi Tutarı 240 Milyar TL'ye Ulaştı, [Albayrak: The financial amount of our Stability Shield

- steps reached 240 billion TL], <https://www.bloomberght.com/albayrak-istikrar-kalkani-adimlarimizin-maddi-tutari-240-milyar-tl-ye-ulasti-2255323>, (6.7.2021).
- Bostan, S., Erdem, R., Öztürk, Y. E., Kılıç, T., & Yılmaz, A. (2020). "The Effect of COVID-19 Pandemic on the Turkish Society", *Electronic Journal of General Medicine*, 17(6), 2-8.
- Chan, S. P. (2020, March 23). "Global Economy will Suffer for Years to Come, Says OECD", BBC News, <https://www.bbc.com/news/business-52000219>, (8.7.2021).
- Chen, S. X., Lam, B. C. P., Liu, J. H., Choi, H-S., Kashima, E., & Bernardo, A.B.I. (2021). "Effects of Containment and Closure Policies on Controlling the COVID-19 Pandemic in East Asia", *Asian Journal of Social Psychology*, 24, 42–47.
- Christensen, T., & Lægreid, P. (2020). "Balancing Governance Capacity and Legitimacy: How the Norwegian Government Handled the COVID-19 Crisis as a High Performer", *Public Administration Review*, 80(5), 774–779.
- Clemens, J., & Veuger, S. (2020). *Implications of the COVID-19 pandemic for state government tax revenues*, (Working Paper no. 27426), National Bureau of Economic Research.
- Driessen, G. A. (2020). *The Coronavirus relief fund (CARES Act, Title V): Background and state and local allocations*, (Report no. 7), Congressional Research Service.
- Djalante, R., Nurhidayah, L., Minh, H. V., Ngoc Phuong, T. N., Mahendradhata. Y., Trias, A., Lassa, J., & Miller, M. A. (2020). "COVID-19 and ASEAN Responses: Comparative Policy Analysis", *Progress in Disaster Science*, 8, 1-12.
- Dutta, A., & Fischer, H. W. (2020). "The Local Governance of COVID-19: Disease Prevention and Social Security in Rural India", *World Development*, 138, 1-11.
- Dünya (2021, 23 January). "2020 Yılı Bütçe Gerçekleşmeleri, Sapmalar", [Budget Realizations in 2020, Deviations], <https://www.dunya.com/kose-yazisi/2020-yili-butce-gerceklesmeleri-sapmalar/608058>, (14.8.2021).
- DW Turkey (2021, 1 March). "Ekonomi Büyüdü ama Vatandaş Fakirleşti", [The Economy Grew, but the Citizen Became Poor], <https://www.dw.com/tr/ekonomi-b%C3%BCy%C3%BCd%C3%BC-ama-vatanda%C5%9F-fakirle%C5%9Fti/a-56738681>, (14.8.2021).
- Economics and Social Commission for Asia and the Pacific (ESCAP) (2020). "The Impact and Policy Responses for COVID-19 in Asia and the Pacific", https://www.unescap.org/sites/default/files/COVID%20_Report_ESCAP.pdf, (19.10.2021).
- Food and Agriculture Organisation of the United Nations (2021). *MERS-CoV Situation Update*, http://www.fao.org/ag/againfo/programmes/en/empres/mers/situation_update.html, (11.6.2021).
- Felix, A. (2020). "COVID-19 Challenges State and Local Government Finances", *kcFED Economic Bulletin*, Federal Reserve Bank of Kansas City, the USA.

- Ferry, L., & Eckersley, P. (2011). "Budgeting and Governing for Deficit Reduction in the UK Public Sector: Act One 'The Comprehensive Spending Review'", *Journal of Finance and Management in Public Service*, 10(1), 14-23.
- Furman, J., Geithner, T., Hubbard, G., & Kearney, M. S. (2020). *Promoting Economic Recovery after COVID-19*, The Aspen Institute, Economic Strategy Group.
- Grossi, G., Ho, A. T. & Joyce, P. G. (2020). "Budgetary Responses to a Global Pandemic: International Experiences and Lessons for a Sustainable Future", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 737-744.
- Gössling, S., Scott, D., & Hall, C. M. (2021). "Pandemics, Tourism and Global Change: A Rapid Assessment of COVID-19", *Journal of Sustainable Tourism*, 29(1), 1–20.
- Güngör Göksu, G. (2020). Küresel Salgına Yönelik Alınan Mali Önlemlerin Bütçe ve Borçlanma Üzerine Etkileri, [The effects of the fiscal measures taken against the global epidemic on the budget and borrowing], in H. Kılıçaslan (Ed.). *COVID-19: Küresel Pandeminin Ekonomik ve Mali Etkileri [COVID-19: Economic and Financial Impacts of the Global Pandemic]*, (71-98). Gazi Publisher.
- Hale, T., Angrist, N., Goldszmidt, R., Kira, B., Petherick, A., Phillips, T., Webster, S., Blake, E. C., Hallas, L., Majumdar, S., & Tatlow, H. (2021). "A Global Panel Database of Pandemic Policies, (Oxford COVID-19 Government Response Tracker)", *Nature Human Behaviour*, 5, 529-538.
- Hsiao, F. S. T. & Hsiao, M.-C. W. (2006). "FDI, Exports, and GDP in East and Southeast Asia—Panel Data Versus Time-Series Causality Analyses", *Journal of Asian Economics*, 1082–1106.
- Heald, D., & R. Hodges (2020). "The Accounting, Budgeting and Fiscal Impact of COVID-19 on the United Kingdom", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 785-795.
- International Monetary Fund (2021). *World Economic Outlook Database*, <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2021/April/select-country-group>, (10.5.2021).
- International Monetary Fund. (2020a). *World Economic Outlook: A Long and Difficult Ascent*. <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2020/09/30/world-economic-outlook-october-2020>, (1.4.2021).
- International Money Fund (2020b). *Challenges in Forecasting Tax Revenue*. <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/covid19-special-notes/en-special-series-on-covid-19-challenges-in-forecasting-tax-revenue.ashx?la=en>, (1.4.2021).
- Jose, J., Mishra, P., & Pathak, R. (2020). "Fiscal and Monetary Response to the COVID-19 Pandemic in India", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(1), 56-68.

- Kaçak, H. & Yıldız, M. S. (2020). "Stringency of Government Responses to COVID-19 and Initial Results: A Comparison Between Five European Countries and Turkey", *Türk Hijyen ve Deneysel Biyoloji Dergisi*, 77(2): 233-242.
- Kim, B. H. (2020). "Budgetary Responses to COVID-19: The Case of South Korea", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 939-947.
- Kim, W. J., Trung, N. X., Hung, L. V., & Trung, N. N. (2020). "Relationship Between Cultural Values and Well-Being: Analysis From Some East Asian Countries", *Journal for Cultural Research*, 24(4), 334-350.
- Lee, C., Negara, S. D. & Sambodo, M. T. (2020). *Covid-19's Economic Reckoning in Southeast Asia*. (Publication no. 107). Yusof Ishak Institute.
- Liao, W.-J., Kuo, N.-L., & Chuang, S.-H. (2020). "Taiwan's Budgetary Responses to COVID-19: The Use of Special Budgets", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(1), 24-32.
- Ma, M., Wang, S., & Wu, F. (2020). *COVID-19 Prevalence and Well-Being: Lessons From East Asia*. World Happiness Report. <https://worldhappiness.report/ed/2021/covid-19-prevalence-and-well-being-lessons-from-east-asia/>, (31.3.2021).
- McDonald, S., S. Robinson, S. & K. Thierfelder (2008). Asian Growth and Trade Poles: India, China, and East and Southeast Asia. *World Development*, 36(2): 210–234. doi:10.1016/j.worlddev.2007.06.013.
- McNichol, E., Leachman, M., & Marshall, J. (2020). *States Need Significantly More Fiscal Relief to Slow the Emerging Deep Recession*, The Center on Budget and Policy Priorities. <https://www.cbpp.org/research/state-budget-and-tax/states-need-significantly-more-fiscal-relief-to-slow-the-emerging>, (18.3.2021).
- Mok, K. H., Ku, Y.-W., & Yuda, T. K. (2021). "Managing the COVID-19 Pandemic Crisis and Changing Welfare Regimes", *Journal of Asian Public Policy*, 14(1), 1-12.
- Mori, H. & Elder, M. (2010). *Economic and Environmental Impact of Free Trade in East and South East Asia*, Springer, Dordrecht, Heidelberg, London, New York.
- Nemec, H.-J., & Spacek, D. (2020). "The Covid-19 Pandemic and Local Government Finance: Czechia and Slovakia", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 837-846.
- NTV (2020, 8 September). "Fitch, Türkiye İçin Büyüme Tahminini Yukarı Yönlü Revize Etti, [Fitch revised upwards its growth forecast for Turkey]. <https://www.ntv.com.tr/ekonomi/fitch-turkiye-icin-buyume-tahminini-yukari-yonlu-revize-etti,Y47K7CF6CkCgQZqr3IsWQQ>
- Ohno, K. (2002). *East Asian Experience in Economic Development and Cooperation*, National Graduate Institute for Policy Studies, <https://www.grips.ac.jp/forum/pdf02/PN3.pdf>, (15.10.2021).
- Olivia, S., Gibson, J., & Nasrudin, R. (2020). "Indonesia in the Time of Covid-19", *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 56(2), 143-174.

- Organisation for Economic Co-Operation and Development (2021a). Economic Outlook for Southeast Asia, China and India 2021, Reallocating Resources for Digitalisation, <https://doi.org/10.1787/711629f8-en>, (16.10.2021).
- Organisation for Economic Co-Operation and Development (2021b). Quarterly National Accounts: G20 - Quarterly Growth Rates of GDP, <https://stats.oecd.org/>, (1.4.2021).
- Organisation for Economic Co-Operation and Development (2020a). *Economic Outlook*. 1, 107, OECD, Paris, France.
- Organisation for Economic Co-Operation and Development (2020b). OECD National Account Data, <https://www.oecd.org/sdd/na/>, (10.10.2021).
- Oh, S.-Y. (2020). "From a "Super Spreader of MERS" to a, "Super Stopper," of COVID-19: Explaining the Evolution of South Korea's Effective Crisis Management System", *Journal of Asian Public Policy*, 1-16.
- Özcan, Y. (2020). "Impact of COVID-19 Pandemic on Tax Revenues", *Journal of Istanbul Commerce University Social Sciences*, 19 (37), 342-354.
- Presidency of Strategy and Budget (2020a). *Presidential Annual Program 2021*. https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2020/11/2021_Yili_Cumhurbaskanligi_Yillik_Programi.pdf, (24.3.2021).
- Presidency of Strategy and Budget (2020b). *Medium Term Programme 2019-2021, 2020-2022, and 2021-2023*. <https://www.sbb.gov.tr/orta-vadeli-programlar/>, (24.3.2021).
- Raudla, R. & Douglas, J. W. E. (2020). "This Time was Different: The Budgetary Responses to the Pandemic-Induced Crisis in Estonia", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 847-854.
- Şanver, C. (2020). COVID-19 Salgınının Cari Transfer Harcamalarına Etkisi [The Effects of COVID-19 Outbreak on Current Transfer Expenditures]. in H. Kılıçaslan (Ed.). *COVID-19: Küresel Pandeminin Ekonomik ve Mali Etkileri [COVID-19: Economic and Financial Impacts of the Global Pandemic]* (119-142). Gazi Publisher.
- The Central Bank of the Republic of Turkey (2021). Interest ratios statistics. <https://tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Temel+Faaliyetler/Para+Politikasi/Merkez+Bankasi+Faiz+Oranlari/faiz-oranlari>, (25.3.2021).
- The Ministry of Treasury and Public Finance (2021). Public Finance Statistics, <https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>, (24.3.2021).
- The Turkish Revenue Administration (2021). Tax Statistics. <https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/istatistikler>, (20.3.2021).
- Turkish Statistical Institute (2021). The GDP Growth Statistics. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=D%C3%B6nemsellik-Gayrisafi-Yurt-%C4%B0%C3%A7i-Has%C4%B1la-IV.-%C3%87eyrek:-Ekim---Aral%C4%B1k,-2020-37180&dil=1>, (25.3.2021).

- United Nations Development Programme (2021). *Responding to the Covid-19 Pandemic Leaving no Country Behind*, (Publication no. SPR210111-2), UNDP, DOI: <http://dx.doi.org/10.22617/SPR210111-2>.
- United Nations (2020). World Population Prospects. <https://population.un.org/wpp/Download/Standard/Population/>, (2.4.2021).
- United Nations Industrial Development Organization (2010). *Structural Change and Sectoral Growth in Selected East Asian Countries*, Working Paper 18/2009, Vienna, Austria.
- Upadhaya, B., Wijethilake, C., Adhikari, P., Jayasinghe, K., & Arun, T. (2020). "COVID-19 Policy Responses: Reflections on Governmental Financial Resilience in South Asia", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 825-836.
- We are self-sufficient Turkey, (2020, March 24). <https://bizbizeyeriz.gov.tr/>, (2.4.2021).
- Williams, A. (2020). "Stabilizing State and Local Budgets Through the Pandemic and Beyond Through Beyond", *Economics Policy Note Archive*, 20(2), Levy Economics Institute of Bard College.
- Withers, M., Henderson, S., & Shivakoti, R. (2021). "International Migration, Remittances and COVID-19: Economic Implications and Policy Options for South Asia", *Journal of Asian Public Policy*, DOI: 10.1080/17516234.2021.1880047.
- Wong, W. (2021). "When the State Fails, Bureaucrats and Civil Society Step Up: Analysing Policy Capacity with Political Nexus Triads in the Policy Responses of Hong Kong to COVID-19", *Journal of Asian Public Policy*, DOI: 10.1080/17516234.2021.1894314.
- World Bank (2020). World Bank Open Data. <https://data.worldbank.org/>, (10.10.2021).
- World Health Organisation (2021). Coronavirus (COVID-19) Dashboard, WHO, <https://covid19.who.int/>, (2.4.2021).
- Wu, S., & Li, M. (2020). "Analysing the Chinese Budgetary Responses to COVID-19: Balancing Prevention and Control with Socio-Economic Recovery", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 929-937.
- Vakulenko, V., Khodachek, I., & Bourmistrov, A. (2020). "Ideological and Financial Spaces of Budgetary Responses to COVID-19 Lockdown Strategies: Comparative Analysis of Russia and Ukraine", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 865-874.
- Yadav, A., & Iqbal, B. A. (2021). "Socio-Economic Scenario of South Asia: An Overview of Impacts of COVID-19", *South Asian Survey*, 28(1), 20–37.



Gerçek Kişiler Yönünden Kişiliğin Sona Erme Halinin Türk Vergi Sistemindeki Etkisi

The Effect of Personal Personality Termination in Terms of Real Persons on the Turkish Tax System

Taner Ercan¹

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 29.07.2021
Revised : 23.09.2021
Accepted : 25.10.2021
Available : 25.12.2021

iThenticate similarity
score: 4%

JEL classification:
H20, H24, K34

Keywords:
Person, personality,
death, tax, inheritance,
inheritor

ABSTRACT

The concept of person, which is the main subject of all branches of law, has an important place in the world of law. Because the person is the owner and subject of the rights and obligations regulated by the rules of law. A human being is accepted as a person by birth and depending on this aspect, he has the capacity to have rights. In the ordinary course of life, the rights that depend on the person may be terminated in various situations. Person and personality related rights, their beginning and end are expressed in the context of the Turkish Civil Code. In this respect, the person who is determined as the inheritor with the termination of the personality in the form and/or situations specified in the laws cannot establish new legal transactions in the legal order. However, following the termination of the personality, some legal actions may need to be completed. One aspect of the legal proceedings within this scope is the effects of death (termination of personality) on the Turkish Tax System. In other words, in case of death, the tax transactions of the deceased will have to be carried out for the heirs whose refusal has not been inherited, for the new liability that will occur after death. The article was examined in a purposive, complementary and descriptive framework, and the death of the taxpayer and the features that emerged in the Turkish Tax System were emphasized, and the effects of the termination of the personality on the current legislation were revealed. In this context, the effects of the termination of personality within the framework of natural persons will be evaluated in the eyes of the laws within the scope of the Turkish Tax System.

Cite this article as: Ercan, T. (2021). "Gerçek Kişiler Yönünden Kişiliğin Sona Erme Halinin Türk Vergi Sistemindeki Etkisi", *International Journal of Public Finance*, 6(2), 291-311.

¹ Assist Prof. PhD., Kırklareli University, Department of Public Finance, ORCID: 0000-0001-9647-0127, taner.ercan@klu.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 29.07.2021
Düzeltilme : 23.09.2021
Kabul : 25.10.2021
Yayın : 25.12.2021

iThenticate benzerlik oranı: %4

JEL Kodu:

H20, H24, K34

Anahtar Kelimeler:

Kişi, Kişilik, Ölüm,
Vergi, Veraset, Mirasçı

Ö Z E T

Tüm hukuk dallarının temel süjesini teşkil eden kişi kavramı, hukuk dünyasında önemli bir yere sahiptir. Çünkü kişi, hukuk kuralları vasıtasıyla düzenlenen hak ve yükümlülüklerin sahibi ve konusunu teşkil etmektedir. İnsan doğum ile birlikte kişi olarak kabul edilmekte ve bu yönüne bağlı olarak da hak ehliyetine sahip olmaktadır. Kişiye bağlı olan hakların hayatın olağan akışı içerisinde çeşitli hallerde sona ermesi söz konusu olabilmektedir. Kişi hakları kanun koyucu aracılığıyla ayrıntılı bir şekilde yasalarda hüküm altına alınmıştır zira kişiliğin son bulması sonrası yasal kapsamda yeni bir dönem başlamaktadır. Kişi ve kişiliğe bağlı haklar, bunların başlangıcı ve sona ermesi Türk Medeni Kanunu bağlamında ifade edilmektedir. Bu minvalde kişiliğin yasalarda belirtilen şekil ve/veya durumlarda son bulması ile muris olarak belirlenen kişi, hukuk düzeninde yeni hukuksal işlemler tesis edememektedir. Ancak kişiliğin sona ermesine müteakip bazı yasal işlemlerin ikmal edilmesi gerekebilmektedir. Ölüme bağlı bu durum, medeni kanun çerçevesinde miras hukuku vasıtasıyla tekemmül etmektedir. Bu kapsamdaki hukuksal işlemlerin bir yönünü de ölüm (kişiliğin sona ermesi) halinin Türk Vergi Sisteminde oluşan sonuçları oluşturmaktadır. Yani ölüm halinde murise ait vergisel işlemlerin, reddi mirasta bulunmamış mirasçılar tarafından ölüm sonrası oluşacak yeni mükellefiyete yönelik işlemlerin gerçekleştirilmesi gerekecektir. Makale amaçsal, tamamlayıcı ve betimleyici çerçevede irdelenerek mükellefin ölümü ile Türk Vergi Sisteminde ortaya çıkan özellik içeren hususlar vurgulanmış, kişiliğin sona ermesinin mer'î mevzuatta olan etkileri ortaya konmuştur. Bu minvalde çalışmada, gerçek kişiler çerçevesinde kişiliğin sona ermesinin Türk Vergi Sistemi kapsamında yer alan kanunlar nezdinde ortaya çıkardığı etkiler değerlendirilecektir.

1. Giriş

Kişi, hukuk düzeninde hak sahibi, yükümlülük altına girebilen ve haklara haiz olan varlığı ifade etmektedir. Hukuk dünyasında hakların temel konusunu oluşturan kişi kavramı, hukuki zeminde hakların tanınması açısından ayrı bir öneme sahiptir. Çünkü hukuksal zeminde hakların tanınması gerekli muhatap kişinin belirlenmesi suretiyle tekemmül etmektedir. Ancak doğal olarak bu süreçte tüm varlıkların hak ve borçlara sahip olması mümkün değildir ve bu doğrultuda hak sahibi olacaklar ve iradi olarak borç altına girebilecekler kanun koyucu iradesi çerçevesinde şekillenmektedir. Her insan hukuki bağlamda kişi olarak değerlendirilmekte olup sağ ve tam doğma koşulu ile birlikte hak ehliyetine, yasalarda belirlenen şartların taşınması durumunda da fiil ehliyetine sahip olmaktadır. Bu minvalde medeni kanun kapsamında hak ve borçlara sahip kişi, yaşamın gerçeklerinden birisi olan ölüm hali ile de bir gün karşılaşmaktadır. Kişiliğin sona ermesi anlamına gelen ölüm ile birlikte hukuk âleminde murisin herhangi bir hukuksal tasarrufta bulunma olasılığı kalmamaktadır. Türk Medeni Kanunu'nda (TMK) kişiliğin başlaması ve sona ermesi halleri "kişi hukuku" temelinde belirtilmiştir.

Ölüm de doğum gibi birçok farklı hukuksal düzlemde sonuçlar oluşturmakta, ölüm hali ile şahsiyetin sona erme durumu gerçekleşmektedir. Murisin malvarlığına ve ölümünden önceki vergi mükellefiyetine yönelik olarak vergisel alanda yeni bir süreç başlamaktadır. Hukuk düzeninde kişiliği sona eren murisin reddi mirasta bulunmamış kanuni ve mansup mirasçılarını miras hukuku çerçevesinde bazı hak ve yükümlülüklerle karşı karşıya kalınmaktadır. Ölüm veya gaiplik ile kişiliği sona ermiş murisin geçmişteki vergisel olan ve olmayan bütün borç ve yükümlülükleri mirasçılara külli halefiyet kuralına göre geçer. Ayrıca mirasçılara veraseten intikallerde vergisel yükümlülükler de doğmaktadır. Diğer yandan reddi mirasta bulunmamış mirasçıların murisin vergi mükellefi olması, muris kişiye ait işletmesinin bulunması, sağlığında sahip olduğu şirket hisselerine sahip olması hallerinde vergisel maddi ve şekli yönlerden yükümlülükleri meydana gelmektedir. Bahsi geçen yükümlülüklerin yerine getirilmesi esnasında Türk Vergi Sistemi (TVS) dâhilinde oluşan sorumlulukların da yasal zeminde yerine getirilmesi önem arz etmektedir.

Kişiliği sona eren vergi mükellefi murisin uhdesinde vergi ödevine yönelik Türk Vergi Sisteminde (TVS) ortaya çıkan vergisel etkilerin de mirasçılar tarafından dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü bu durumunun TVS'de çerçevesinde bulunan kanunlar bünyesinde çok çeşitli etkileri olmaktadır. Başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında kişiliğin sona erme halinin mirasçılar açısından önemli düzeyde etkileri olmaktadır. Bu çalışmada kişiliğin ölüm ya da gaiplik vasıtasıyla sona ermesi ile birlikte Türk Vergi Sistemi çerçevesindeki yasalar doğrultusunda ortaya çıkan vergisel hak ve ödevlerin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

2. Medeni Kanun Çerçevesinde Kişi Kavramı

Kişi mefhumu etimoloji çerçevesinde irdelendiğinde şahıs, kimse, insan, eş gibi kelimelerle ifade edildiği görülmektedir. Kişi sözcüğü ayrıca birçok farklı dilde de değişik biçimlerde telaffuz edilmektedir. Latince "persona", Fransızca "personne", İngilizce "person" olarak dile getirilmektedir. Türkçede ise genellikle Arapça kökenli olan "şahıs" terimi kişi kavramı yerine kullanılmaktadır. Ancak yeni Türk Medeni Kanunun'un yürürlüğe girmesi ile birlikte şahıs terimi yerine kişi terimi kullanılmaya başlanmıştır (Ergün, 2017: 4). Kişi, hak olarak nitelendirilen bir imtiyaz biçimine sahip olan varlığı temsil etmektedir. Hukuksal platformda her insan kişi olarak ifade edilmektedir. Çünkü hukuksal statüde kişi, hak sahibi olan ve hak süjesi olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda hukuk âleminde hak ve borçlara sahip olma yetisi, ehil olma kudreti tanınan varlıklar "kişi" olarak tanımlanmaktadır (Budak, 2011: 8).

Hukuk normları hakları tanımlarken hakların konusu olan "kişi" unsurunun da göz önüne alınması ve hukuksal süreçte bu durumun belirlenmesi bir zorunluluk olarak addedilmektedir. Hukuk düzeninde hak ve borçlara sahip yani hak ehliyetine sahip kişi kavramı sadece doğada var olan insanı ifade etmemektedir (Akipek & Akıntürk, 2002:

228). Hak ve borçlar tanımlanırken tabiatıta var olmayan fakat hayatın olağan akışı içerisinde bulunan, sosyal ve ticari yaşamın gerekli kılmasından dolayı hak tanınan soyut yapılar da değerlendirilmektedir. Bu yapılar gerçek kişiler gibi birtakım hak ve borçlara sahip olmakla birlikte söz konusu varlıklar hukuk düzeninde "tüzel kişi" olarak ifade edilmektedir. Yani hukuk nizamı tabiatıta fiili olarak var olan gerçek kişiyi hak sahibi olarak görürken diğer taraftan sosyal yaşamın izdüşümünden yola çıkarak "insan ve mal topluluklarını" da (yasalarda belirtilen kurallara uymak şartıyla) tüzel kişi olarak tanımlamıştır (Budak, 2011: 2).

Hukuk düzenini korumak adına hareket eden kanun koyucu hangi varlığı kişi olarak kabul edip etmeyeceğine ve haklar verip vermeyeceğine karar vermektedir. Bu kararı verirken toplumun etik düşünce yapısı ve yasa yapma stratejisi çerçevesinde hareket etmekte ve kişi olarak tanımladığı varlığa hak sahibi olma ehliyeti tevdi etmektedir. Böylece hayatın içerisinde ifade edilen kişi, hukuk düzeninde belirtilen anlamda "kişi" olarak tanımlanmakta dolayısıyla hak ve borçlara sahip olma kabiliyetini ortaya koyan "hak ehliyeti"ne de sahip olmaktadır (Akıntürk & Karaman, 2010: 108). Kişilik kavramı ise kişi olunması hasebiyle haiz olunan bütün hakların tekemmül edildiği hukuki vaziyeti ifade etmektedir (Kirazcı, 2011: 15). Kişiliğin dar ve geniş anlamda tanımı yapılabilmektedir; dar çerçevede kişilik, hak ve borçlara haiz olma yetisini yani hak ehliyeti olarak nitelendirilmektedir. Geniş manada ise, hak ehliyetinin yanında ayrıca fiil ehliyetini, "medeni hakları kullanabilme" kavramını da içermektedir. Bu cihette kişilik mefhumu kişi kavramından daha etraflı bir anlama gelmekte olup hak ve fiil ehliyetlerini, kişilerin durumlarını ve sahip oldukları hakları içermektedir. Yani kişiye sıkı sıkıya bağlı ve hukuk düzeni ile korunmakta olan tüm maddi, manevi ve hukuki karşılıkları kapsamaktadır (Öcal, 2016: 31). Bir kişinin medeni durumu çerçevesindeki evli ya da bekâr olması hali, ergin ya da mahcur olması kişisel durumları ile ilgilidir. Diğer yandan kişinin mutlak haklar maddi, manevi ve ekonomik kapsamdaki hakları kişilik haklarının ifade etmektedir. Örneğin, mesleğinde önemli bir kariyere sahip avukatın izni olmadan isminin yeni açılacak uluslararası bir hukuk şirketinde zikredilmesi ve reklama konu edilmesi avukatın kişilik haklarına muhalif bir durumdur (Öcal, 2016: 32).

Kişiler hukuku Medeni Hukuk çerçevesinde değerlendirilmekte ve kısaca kişilerin hukuki durumlarını düzenlemektedir. Medeni Hukuk, kişiler arasındaki hak ve yükümlülükleri tesis eden, belirli kapsamda kişilerin doğru veya dolaylı olarak özel hukuk minvalindeki ilişkilerinin başka bir hukuk dalının konusuna dâhil olmayan şekilde düzenleyen hukuk dalı olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca medeni hukuk, "kişiler hukuku, aile hukuku, miras hukuku, eşya hukuku ve borçlar hukuku" dallarına ayrılmaktadır (Oğuzman vd., 2020: 1). Kişiler Hukuku, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun birinci kitabında düzenlenmektedir. Türk Hukuku diğer çağdaş hukuk düzenlerinde olduğu gibi insana insan olduğu için hak ehliyetini tanımakta ve hak ve borçların aktif süjesi olarak insanı nitelendirmektedir. Bu durum TMK'nın 8. maddesinde belirtilen hak ehliyeti çerçevesinde ifade edilmiştir. TMK'ya göre kişiliğin başlaması insanın tevellüdü ile vuku bulmakta, sağ ve tam olarak doğan insan bu

vasfından dolayı hukuk âleminde hak ehliyetine sahip bir kişi olarak yer almaktadır. Bu konu TMK'nın 28. maddesinde kişiliğin başlaması şu şekilde belirtilmiştir "*Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder*". "Sağ doğum şartı" olarak ifade edilen hal, çocuğun ana rahminden ayrılarak bir an bile yaşaması ile vukuu bulmaktadır. Tam olarak doğma durumu ise çocuğun ana rahminden ayrı bir şekilde bağımsız bir insan olarak fiiliyet kazanmasını ifade etmektedir (Gök & Akçay, 2012: 158). Yasada belirtilen şekilde sağ ve tam olarak doğmuş, kişi olarak hukuk düzeninde yer almış "kişi", hak ehliyetine ("medeni haklardan yararlanma ehliyeti") sahiptir. Ayrıca "medeni hakları kullanma ehliyeti" olarak benimsenen "fiil ehliyeti"ne de kanunda belirlenen şartları taşıması halinde sahip olmaktadır. Hak ehliyeti TMK 8. maddesinde ifade edildiği üzere insan olma vasfından dolayı nitelendirilen bir haktır. Fiil ehliyet ise şahsi fiil ve işlemleri dolayısıyla haklara sahip olma ve borç yükü altına girebilme imkânı tanıyan bir ehliyettir. Bu konuda TMK'nın 9. maddesinde gerekli tanım yapılmıştır "*Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir*" (Resmi Gazete, 2001/4721: 9). Hak ehliyeti pasif bir ehliyet olarak kabul edilmekte ve bütün kişiler açısından eşit ifade edilmektedir. Diğer yandan fiil ehliyeti ise aktif bir ehliyet olup kişinin gerçekleştirdiği tasarruflara yönelik hüküm ve sonuçlar şahsın uhdesinde vukuu bulmaktadır. Fiil ehliyeti yasada birtakım şartlara bağlanmıştır ve bu koşullara sahip olanlar fiil ehliyetine haiz olabileceklerdir. Çünkü herkesin eş zamanlı olarak ve aynı biçim ve şekilde akıl sağlığı, psikolojisi ve bedensel bütünlüğü tam olmayabilmektedir (Gök & Akçay, 2012: 159). Fiil ehliyetine sahip olmanın yasada belirtilen şartları şu şekilde ifade edilebilir; ergin olmak, ayırt etme gücüne haiz olmak ve kısıtlı olmamaktadır. TMK'nın 10. maddesinde ayırt etme gücü belirtilmiştir, buna göre "*Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır*" (Resmi Gazete, 2001/4721: 10). Diğer bir koşul ise ergin olmaktır ve hukukumuzda ergin olma hali özel durumlar hariç 18 yaşının tamamlanması ile tekemmül etmektedir, bu konudaki hususlar TMK'nın 11. ve 12. maddelerinde tanımlanmıştır. TMK'nın 13. maddesinde ise ayırt etme gücünün kapsamı belirtilmiştir. Yasada belirtilen koşullara haiz olanlar tam ehliyetli olarak ifade edilmektedir. Fiil ehliyetinde yasada belirtilen şartlardaki eksiklik ya da hayatın olağan akışı içerisindeki kayıplar, kişiyi ehliyetsiz kılabilen veya belirli hakları kullanımı konusunda sınırlayabilmektedir. Bu ve benzeri kapsamdaki durumlara göre kişiler "tam ehliyetliler, sınırlı ehliyetliler, tam ehliyetsizler ve sınırlı ehliyetsizler" olmak üzere ayrılmaktadır. Tam ehliyetlileri ayırt etme gücüne haiz, ergin olan ve kısıtlanmamış olan kişileri ifade etmektedir. Sınırlı ehliyetliler, şahıslarına yasal danışman ataması yapılmış ve evli olan kişilerdir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 9. maddesi gereğince ise "*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir*" ifadesi yer almaktadır. Yani hak ve/veya fiil ehliyetine haiz olmayan kişi dahi vergi mükellefi olabilmektedir. TMK'da ayırt etme gücüne sahip olmayan kişiler tam ehliyetsizler olarak kabul edilmektedir. Sınırlı ehliyetsizler ise ayırt etme gücüne sahip olup küçük ve kısıtlılar olarak yasada belirtilmektedir.

Kanunlarda belirtilen hak ve borçlara sahip, bu hakların kullanımı çerçevesinde tespit edilen ehliyete sahip kişi, yasadan kaynaklanan haklarını yaşamı boyunca kullanmaktadır fakat söz konusu durumun sona ermesi yani kişiliğin sonlanması bu süreçte farklı şekillerde gerçekleşebilmektedir (Oğuzman vd., 2020: 17). Kişiliğin sona ermesi başta ölüm ile vukuu bulmaktadır ayrıca ölüm dışında ölüm karinesi ve gaiplik olmak üzere iki farklı biçimde de nihayetlenebilmektedir. Söz konusu durumun gerçekleşmesi kişi üzerinde doğum ile kazanılmış olan hak ehliyetini ve kişinin yasada belirtilen koşullar vasıtasıyla sağlamış olduğu fiil ehliyetini de ortadan kaldırmaktadır (Arat, 2006: 259). Ölüm, hayatın sona erme hali olduğundan kişiye bağlı olan hakların da doğal olarak sona ermesi söz konusudur. Yani kişinin medeni hakları kullanma konusundaki haklarının yanında maddi, manevi, fiziki, kariyeri ve ekonomik durumuna dâhil olan ve kişiye sıkı sıkıya bağlı haklar da ortadan kalkmaktadır. Fakat kişiye ait olan para ve para ile ölçülebilen birtakım değerleri kaldıysa bunlar da mirasçılara intikal etmektedir (Arat, 2006: 260). Ölüm karinesi ise, kişinin ölümüne yönelik ispatı kolaylaştırmak amacıyla kullanılan bir kavramdır. Karine, "bilinen bir durum veya olgudan bilinmeyen bir duruma ilişkin sonuç çıkarmaktır". Ölüm halinin somutlaşması cesedin fiziki olarak bulunması, ölen kişinin kim olduğunun belirlenmesi açısından önemlidir. Ancak her zaman bu durum gerçekleşmeyebilir yani fiziki ya da gözle görülebilir bir halde ölümün tespiti olanak dâhilinde olmamaktadır. Kişinin ölümü kesin olarak bakılan bir olay içinde vukuu bulmuş, ortadan kaybolmuş ve cesedinin bulunamaması halinde ölüm karinesi söz konusu olmaktadır. Ayrıca adi karine hükmünde olan, birbirinin mirasçısı kişilerin ölümüne muhakkak olacak bir durumda cesetlere ulaşılamaması hali de birlikte ölüm karinesi olarak ifade edilmektedir (Oğuzman vd., 2020: 27-28). Gaiplik, ölümün muhtemel olduğu ancak ölümün ispatının yapılamaması durumlarında gaip kişinin "hak ve malvarlığının hareketsiz bırakılmaması", hakları ölüme bağlı olan hususları askıda bırakmak amacıyla düzenlenmiş bir kurum olarak kabul edilmektedir (Arat, 2006: 266). Gerek gaiplik, gerekse ölüm karinesine dayanarak ölüm halinin vukuu bulması, medeni kanun ve diğer kanunlar nezdinde murisin kişiliğinin, sağlığında sahip olduğu haklarının sona ermesi anlamına gelmektedir. Gaiplik kararının verilmesi süreci 1 ile 5 yıl arasında sonuçlanmakta olup bu süreçte gaip olması muhtemel kişinin mal varlığı TMK'nın 427. maddesi gereğince vesayet makamının yönetim ve yükümlülüğüne verilir. Ayrıca TMK'nın 462. maddesine göre vesayet makamının vereceği özel yetki ile gerekli hallerde kayyım dava açma, sulh olma, konkordato ve borç ödemededen aciz beyanında bulunma imkanları tanınabilmektedir. Gaiplik sürecinde ölüm tehlikesi içerisinde kaybolma halinde 5 yıl, uzun zamandır haber alınamama durumunda 15 yıllık sürelerin dolması ile teminat, kişisel kefaletler sona ermektedir. Ayrıca tereke herhangi bir şarta bağlı olmaksızın reddi mirasta bulunmamış mirasçılara intikal etmektedir. Ancak söz konusu süreler dolmuş olsa bile hak sahibi gaibin zuhuru gerçekleşebilmektedir. Bu durumda mirasçılar TMK 585/1'e göre terekeye ait olan malları (zilyetlik kurumu gereği) gaibe geri vermekle yükümlü olmaktadır.

3. Türk Vergi Hukukunda Kişi Mefhumu

Gerçek kişi kavramı ve kişiye ait haklar ve bu hakların kullanımına yönelik esaslar TMK'da belirtilmiştir. Dolayısıyla mevzuatımızda kişi ve kişilik kavramlarının gerçek hayata yansımaları TMK kapsamındaki değerlendirmeler çerçevesinde düşünülmektedir. Türk Medeni Kanunu'nda kişiler gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlenmiştir, vergi hukukunda da vergiyi doğuran olay ile ilişki içine giren kişiler doğal olarak mükellef statüsünde addedilmektedir (Budak, 2011: 45). Medeni hukuk çerçevesinde yer alan kişi ile vergi hukuku kapsamındaki mükellef söz konusu durum içeriğinde benzerlik göstermektedir. Ancak kişi kavramı, kişiye yönelik hak ve borçlar ve bunların ifası, sorumlulukları açısından Türk Vergi Hukuku'nda birtakım farklılıklar da arz etmektedir (Oğuzman vd., 2020: 286). Medeni Kanun açısından kişi olarak nitelendirilmeyen belirli teşekküller, vergi hukuku bağlamında vergi mükellefi olarak değerlendirilmiştir. Dolayısıyla medeni hukuk çerçevesinde hak ve fiil ehliyetine sahip olmayan söz konusu teşekküller, vergi ehliyetine sahip kılınmalarından dolayı vergi yükümlüsü olabilmektedir. Vergi ehliyetine sahip olma hasebiyle vergisel düzlemde "vergi kişiliği" oluşan hukuki mevcudiyetler vergi mükellefi olarak ifade edilmektedir. Bu durum "vergi hukukunun bağımsız bir hukuk disiplin dalı" olmasından ve vergi hukukuna has kuralların bulunmasından kaynaklanmaktadır. Ancak medeni hukuk çerçevesinde değerlendirildiğinde kişiliğe haiz olmayan teşekküllere vergisel düzlemde "kişilik" kavramının atfedilmesi halinin diğer hukuk kuralları kapsamında bağlayıcılığı bulunmamaktadır (Şenyüz vd., 2021a: 87). Kurumlar vergisi kanununda konuya yönelik örnek olarak cemaatler, iş ortaklıkları ve yatırım fonlarının tüzel kişiliğe sahip olmamasına rağmen vergiyi doğuran olay ile ilişki kuracak bir faaliyette bulunmaları, kurumlar vergisi mükellefi olmalarına sebebiyet verebilecektir. Ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde ismen bahsi geçen teşekküllerin tüzel kişiliğe haiz olmamalarının mükellefiyet durumlarını menfi bir şekilde etkilemeyeceği şu şekilde hüküm altına alınmıştır "İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez". Bu minvalde her gerçek veya tüzel kişi vergi mükellefi olabilmekte ancak her mükellefin gerçek veya tüzel kişi olma zorunluluğu bulunmamaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) medeni kanunda kişi olarak addedilmeyen adi ortaklıkları, vergi hukuku kapsamında bağımsız bir işletme hükmünde vergi mükellefi olarak nitelendirilmektedir. Eğer adi ortaklık nezdinde KDV'nin ödenmeme durumu söz konusu olursa ortaklardan her biri müteselsilen tarhiyat ve ödeme ile ilgili yükümlüdür. Bu yüzden gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyetleri vergi hukuku açısından farklı özellikler arz etmektedir (Şenyüz vd., 2021a: 87).

Vergi mükellefiyeti, vergilendirme sürecinin muhatabı, hak ve ödevlere haiz olan kişiyi ifade etmektedir. Çünkü vergi, kişilerle devlet arasında tekemmül eden vergiye yönelik ilişkiler bütünüdür (Guzy, 2017: 71). Vergi hukukunda da gerek mükellefiyet gerekse vergi sorumlulukları kişi kavramı ile şekillenmektedir. Dolayısıyla vergi mükellefi de "kişi-birey" kapsamında düşünülmektedir. Yani vergiyi doğuran olayla ilişkide bulunan mükellef, medeni hukuk çerçevesinde "kişi" kavramından hemen sonra gelmektedir (Öncel vd., 1985: 82). Bu yüzden mükellefiyetin tekemmül etmesi medeni hukukta belirtilen hak ve fiil ehliyeti çerçevesinde gerçekleşmemekte, vergi ehliyeti mükellefiyet tesisi için yeterli olmaktadır (Budak, 2011: 46). Gerçek kişi olup medeni hakları kullanma açısından fiil ehliyetine haiz olanlar doğal olarak vergi hukuku kapsamında belirtilen tüm yükümlülükleri yerine getirmekle sorumludurlar. Fakat fiil ehliyeti olmayan kişilerin de mükellef olma durumu söz konusu olabilmektedir ve bu kişilerin vergisel yükümlülüklerini ve haklarını kullanmaya yönelik ehliyetleri yoktur. İlgili kişiler, bu niteliklerinden dolayı sahip oldukları haklarını fiili hayata yansımaları yasal temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Yani fiil ehliyetinin kişi nezdinde olmaması vergi hukuku açısından mükellefiyete engel değildir. Ergin olmayan, kısıtlı olan ve ayırt etme gücüne sahip olmayanlar dahi vergiyi doğuran olay ile bağlantı içine girdiklerinde mükellef sayılmakta, sorumlulukları kanuni temsilcisi tarafından yerine getirilmektedir. Örnek olarak mirasın küçük bir çocuğa yani fiil ehliyeti olmayan bir gerçek kişiye kalması durumunda beyanname verme, vergi ödeme gibi vergisel yükümlülüklerini yasal temsilcisi yerine getirmek durumundadır (Şenyüz vd., 2021a: 88).

Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayan kişiler vergi hukuku kapsamında belirtilen vergi ehliyetine haiz olmakla mükellefiyet kazanabilmektedirler. Bunun sebebi vergi hukuku çerçevesinde kabul edilen ehliyet kriterinin vergiyi doğuran olayla bağlantı içinde olmaktır. Bu durum 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında ifade edilmiştir "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*". Mali güce sahip herkes yasalarda belirtilen çerçevede mükellef olabilmektedir. Bu durumda "*mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için hukuki ehliyetin (fiil ehliyeti, kanuni ehliyet, medeni hakları kullanma ehliyeti) gerekli olmamasında "vergi ehliyeti" adı verilmektedir*" (Budak, 2011: 49). Yani fiil ehliyeti, yasal ehliyet, kendi adına borç altına girebilme gibi haklara haiz ehliyete sahip olmadan vergiyi doğuran olay dâhilinde olunması hali vergi ehliyetini tarif etmektedir (Budak, 2011: 46). Bu bağlamda 10703 sayılı ve 1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde verginin konusuna giren bir işlem ya da faaliyete dâhil mükellef olarak adlandırılan kişinin vergisel yükümlülüğüne yönelik düzenleme yapılmıştır, buna göre "*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir*". Diğer yandan yine

VUK'un 9. maddesinde mükellefiyetin tesis edilmesi sürecinde yasal ehliyetin gerekli olmayacağına dair hüküm bulunmaktadır "*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir*". Vergi hukukunda kişi kavramının vergi mükellefiyeti nezdinde değerlendirilmesi sürecinde medeni hukuk kapsamında ehil olan ya da olmayan kişilerin hakkında mükellefiyet tesis edilmesi VUK çerçevesinde de gerekli hükümler ile ifade edilmiştir.

4. KEYKK Kavramının Uluslararası Çerçevdeki Yasal Kapsamı

Hukukta kişi hak ve borçlara sahip, bunları gerek kendileri gerekse yasal temsilcileri ile kullanan varlık olarak ifade edilmektedir. Kişilere haiz olan hakları ilgilendiren hukuk dalı ise "Medeni Hukuk" olarak nitelendirilmektedir (Gök & Akçay, 2012: 157). Doğal olarak medeni kanunda belirtilen hak ehliyetinin ölüm ile son bulması vergi hukukunda da ölümün mükellef nezdinde gerçekleşmesi önemli sonuçların tekemmül etmesine bağlanmıştır (Akmaz, 2007: 43). Ölüm ile birlikte fiili hayattan kopma gerçekleşmekte ve doğal olarak kişiliğin sona erme durumu vukuu bulmaktadır. Medeni kanun açısından gerçek kişilerin fiili hayatta işlem tesis edememesi, kişiye ait olan hak ve ehliyetlerin sona ermesi anlamına gelmektedir (Ayan, 2019: 2). Ancak ölüm hali de aynı doğum süreci sonrasında ortaya çıkan birçok hukuki sonucu bünyesinde barındırmaktadır. Bunların başında da ölen kişi açısından vergisel süreçlerin devam etmesi, ölüm ile birlikte yeni bir mükellefiyetin tesis edilmesi sürecidir (Akmaz, 2007: 44). Ölüm, vergi hukukunda değerlendirildiğinde ölen kişiye tarhiyatın yapılamaması fakat söz konusu vergilendirmenin "kanuni veya mansup mirasçılar" nezdinde gerçekleştirilebilmesini sağlayan hukuki bir olaydır. Ayrıca ölümün TVS çerçevesinde bulunan kanunlarda da birtakım sonuçları bulunmakta ve ilgili yasalarda bu minvalde hükümler tesis edilmektedir (Öz vd., 2017: 28).

4.1. Vergi Kanunları Yönünden Kişiliğin Sona Ermesinin Tesirleri

Ölümün gerçekleşmesi ile birlikte TMK'nın 18. maddesinde de belirtildiği üzere kişilik son bulmaktadır. Doğal olarak kişinin doğum ile kazandığı hak ehliyeti ve yine yasada belirtilen koşullar dâhilinde şahsın uhdesinde bulunan fiil ehliyeti de sona ermektedir. Ölen kişi medeni kanun çerçevesinde haklarını yitirirken sağlığında vergi mükellefi olması durumunda mükellefiyet yönünden ve mali gücünün vergilendirilmesi açısından birtakım sonuçlar olmaktadır. TMK'nın 599. maddesinde mirasın kazanılmasına yönelik hükümde de sorumluluklar belirtilmiştir "*Mirasçılar, miras bırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak, kanun gereğince kazanırlar. Kanunda öngörülen ayırık durumlar saklı kalmak üzere mirasçılar, miras bırakanın aynî haklarını, alacaklarını, diğer malvarlığı haklarını, taşınır ve taşınmazlar üzerindeki zilyetliklerini doğrudan doğruya kazanırlar ve miras bırakanın borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar. Atanmış mirasçılar da mirası, miras bırakanın ölümü ile kazanırlar. Yasal mirasçılar, atanmış mirasçılara düşen mirası onlara zilyetlik hükümleri uyarınca teslim*

etmekle yükümlüdürler". Ölüm ile birlikte vergi kanunları kapsamında hem vergi ödevinin yerine getirilmesi hem de bir tereke söz konusu ise mirasçılar nezdinde malvarlığından kaynaklanan vergisel işlemlerin yapılması gerekmektedir (Akdağ, 2013: 22). VUK'un 12. maddesinde mirasçılarının vergi hukuku yönünden sorumlulukları detaylı bir şekilde ifade edilmiştir "*Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar*". Vergi mükellefinin ölümü ile beraber gerek sağlığındaki vergisel yükümlülük ve borçları açısından gerekse ölüm sonrasındaki hukuki durumlar çerçevesinde TVS'nde bazı sorumluluklar yer almaktadır. Ölüm halinin yani kişiliğinin sona ermesinin TVS'ne etkileri VUK, "193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)", "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)", "6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunu (AATUHK)" ve "7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK)" çerçevesinde vukuu bulmaktadır. Ölüm durumunda bahsi geçen kanunlar ve ilişkili yasalarda gerek vergisel sorumluluklar açısından gerekse mirasçılar kapsamında tatbik edilmesi gereken usul ve esas açıdan birçok yükümlülük ortaya çıkmaktadır. Ancak çoğu kimse sorumluluklarının farkında olmamaktadır ve bu yüzden başta vergisel yükümlülükler, başvuru süreleri, zaman aşımı süreleri açısından usul ve esasların tatbiki aşamalarında önemli düzeyde hak kayıpları ortaya çıkabilmektedir. Bu konuda mükellef nezdinde mağduriyetlerin yaşanmaması amacıyla mevzuatta yer alan ve özellik içeren hususlar kapsamında kamuya ve uygulayıcılara bilgilendirmeler yapılmalıdır. Bu yönde gerçekleştirilen yönlendirmeler vasıtasıyla olası hak kayıplarının önüne geçilmesi sağlanacaktır.

4.1.1. Vergi Usul Kanunu

Ölen mükellefin Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergisel ödevleri ve sorumlulukları mirasçılarını vasıtasıyla yerine getirilmekte, reddi mirasta bulunmamış mirasçılar yükümlü olmaktadır. Bu konu VUK'nun 12. maddesi çerçevesinde ifade edilmiş ve sorumluluk sınırları belirtilmiştir. Söz konusu kanun çerçevesinde muris mükellefin vergisel ödevleri kanuni ve mansup mirasçılara dâhil olmaktadır. Ayrıca mirası reddetmemiş mirasçılar da hisseleri oranında kişiliği sona erenin vergi borçlarından sorumlu tutulmaktadır. Mirasçılar, murisin ölümünü VUK'un 164. maddesi çerçevesinde vergi dairesine bildirdikten sonra vergi ödevine yönelik yükümlülüklerini diğer mükelleflerin gerçekleştirdikleri şekilde ifa etmek durumundadırlar. Muris mükellefin nihayete ulaşmamış vergilendirmeye yönelik işlemleri için ise kıst vergilendirme dönemi uygulanarak kar-zarar tespiti yapılabilmektedir (Akmaç, 2007: 3). Diğer taraftan mirasçılar tarh ve tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş vergi ya da kısmen ödenmiş vergi borçlarından da sorumlu tutulmaktadır. Söz konusu ödevleri yerine getirmemek ve borçları ödememek, bildirim ve beyan tarihlerine uymamak yasal ve mansup mirasçılar açısından bir farklılık yaratmamaktadır. Çünkü kanuni ve mansup mirasçılarının bu konudaki sorumluluğu külli halefiyet şeklinde tezahür etmektedir (Budak, 2011: 52). Beyan ve bildirimlerin süreleri ölüm olayı ile birlikte VUK'un 16.

maddesi çerçevesinde uzamaktadır *"Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir"*. Ancak diğer ödeme ve bildirime yönelik sürelerle uyulması gerekmektedir, bu süreler özel süreler hükmünde VUK'un 112. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir *"Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir"*. Vergi mükelleflerinin işe başlamayı ve bırakmayı bildirme yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu çerçevede ölüm halinde de murisin mükellefiyeti vergi kanunlarına göre işi bırakma hükümleri kapsamında değerlendirilmektedir. Bundan dolayı mirasçılar VUK 164. maddesi bağlamında bildirim yükümlülüğüne haizdir *"Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan her hangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır"*. Mirasçıların sorumluluğunun istisnası murisin vergi cezalarına ilişkin olup 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 38. maddesi ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun (TCK) 20. maddesi çerçevesinde "cezaların şahsiliği" hükmüne göre değerlendirilmiştir. Kişiliği ölüm ile sona ermiş şahsın cezai yönden hukuka aykırı fiillerinden dolayı tekrar cezalandırılması da bu minvalde olanak dâhilinde bulunmamaktadır. Bu açıdan VUK'un 372. maddesi bu yönde bir hüküm getirmiştir *"Ölüm halinde vergi cezası düşer"*. Söz konusu cezalar, murisin hukuka aykırı fiillerinden dolayı kendi fiili ile ilgili kesilen cezalarını kapsamaktadır. Fakat vergi aslına bağlı olan ve vergi aslı çerçevesinde tarh, tahakkuk edilen cezalar VUK'nun 372. maddesi kapsamına girmemektedir. Bunlar "gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, pişmanlık zammı ve haksız çıkma zammı" olarak değerlendirilmektedir. Çünkü vergi aslına bağlı fer'i kamu alacakları cezai kapsamda değildir ve kişiliğin sona erme halinden etkilenmemektedir. Yani söz konusu fer'i alacaklar muris mükellefin kanuni veya atanmış mirasçılarına intikal etmektedir (Budak, 2011: 63). Bu minvalde Danıştay'ın ceza olarak kabul edilmeyen zam ve faizler açısından aldığı kararlar bulunmaktadır *"...vergi ve resimlerin geç ödenmesi sebebiyle istenen zamlar vergi cezası niteliğinde değildir..."* (Danıştay, DD, 11.12.1953, E:1953/155, K: 1953/194). TCK'nın 64. maddesi gereğince muris sağlığında vergi yargılamasına muhatap olmuş ve "hürriyeti bağlayıcı ceza" ile cezalandırılmışsa ölüm, cezaya yönelik olan mahkûmiyeti ve buna ilişkin tüm sonuçları ortadan kaldırmaktadır. Eğer muris yaşarken vergi suçları bakımından fail konumunda bulunuyorsa ve soruşturma tahkikat aşamasında ise takipsizlik kararı verilir. Vergi suçu çerçevesinde ceza kesinleşmiş ancak infaz edilmemişse infaz yerine getirilmemektedir. Vergi ödevlerinden bildirime yönelik hükümler sadece murisin mirasçılarına bu sorumluluğu yüklememiştir. Vergilendirme süreci için önemli bir aşama olan "ölüm" birtakım hakların kullanılması, kanuni sürelerin tekemmül etmesi ve kamu alacağının korunması açısından büyük önem arz etmektedir. Bu minvalde bildirim sadece mirasçılara

bırakılmamış kamu görevlilerinin de bu anlamda sorumluluğu VUK'un 150. maddesi çerçevesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre "Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları; Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler); Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler); Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağıнын nev'ini ve miktarını bildirirler)".

4.1.2. Gelir Vergisi Kanunu

Ölüm hali ile birlikte kişiliğin sona ermesinin Gelir Vergisi Kanunu kapsamında da önemli neticeleri bulunmaktadır. Gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişilerin, ölüm ile birlikte kişiliklerinin sona ermesinin Türkiye dâhiline ve haricindeki gelirleri, malvarlıkları açısından birtakım hükümler ortaya çıkarmaktadır. Bunlar beyanname verme süreleri açısından, mirasçılardan murisin işine devam etmesi durumunda ve beyanname verme sürelerine ilişkin değişiklikler göstermektedir (Akmaz, 2007: 44). GVK'nın 84. maddesi çerçevesinde verilmesi gerek beyannameler arasında yer alan beyannamelerde de bildirim zorunluluğu bulunmakla birlikte ölüm halinde süreler özel olarak uzamaktadır. Yıllık beyannamelerin uzamasına yönelik GVK 92/2. maddesinde hüküm yer almaktadır "Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir". Vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun GVK 84. madde minvalinde belirtilen beyannamelerden olan muhtasar ve münferit beyannamede de özel sürelerle yönelik düzenleme VUK'un 16. maddesinde belirtilmektedir. Söz konusu madde kapsamında beyanname süreleri "Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir" hükmünden faydalanmakta ve ilgili beyan sürelerine 3 ay ilave edilmektedir. Murisin gelir vergisi mükellefi olduğu durumda mirasçılar ölenin mesleki faaliyetinden dolayı birtakım istisnalara da haiz olmaktadır. Bunlar GVK'nın 18. maddesi kapsamındaki istisna hükümleri çerçevesinde düzenlenmiş olup ölümün vukuu bulması halinde murisin sadece kanuni mirasçıları için devam etmektedir. Mansup mirasçılar serbest meslek kazancı çerçevesinde belirtilen "telif kazançları istisnası"ndan faydalanmamaktadır (Gınalı, 2011: 231). Bu kapsamda GVK 18. maddesinde gerekli düzenleme şu şekilde ifade edilmiştir "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo,

televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır". Kanunda belirtildiği üzere yasal mirasçılar herhangi bir zaman sınırı ile kısıtlanmadan bu istisnadan faydalanmaktadırlar (Budak, 2011: 83). Muris mükellefe ait işyerinin mirasçıları tarafından devralınarak işe devam edilmesine, işyerine ait faaliyetlerin sürdürülebilmesine imkân tanınmıştır. Bu yönde GVK 81/1. maddesi çerçevesinde kolaylık getirilmiştir "Ferdî bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması". Bu madde hükmünden yola çıkarak işletmenin devam etmesi, işletme kişiliğinin devamına yönelik mirasçılara bir fırsat tanındığı söylenebilir. Ancak mirasçıların devriyle ortaya çıkan değer artış kazancından yeni mükelleflerin istisna tutulabilmesi, mirasçıların ferdi işletmenin mukayyet değerleri ile devralınmasını gerektirmektedir (Erdal, 2010: 4). Bu durumda bilançoda yer alan kıymetler açısından oluşan değer artışı vergilendirilmemektedir. Eğer işletmeye dâhil kıymetlerin mirasçılar tarafından devralınması durumunda ayrı bir değerlemeye tabi tutulması sonucu oluşan değer artış kazançları, değer artış kazancı hükmünde kabul edilecek ve dolayısıyla vergilendirilecektir. Bunun yanında mirasçıların tamamının değil, bir ya da birkaçının işletmeyi devralarak faaliyete devam etmeleri halinde doğal olarak mükellefiyet tesisine binaen elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak sayılacaktır (Akmaz, 2007: 4).

4.1.3. Katma Değer Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) kapsamında değerlendirilen sorumluluk, muris mükellefin mirasçılarının işletmeyi devralarak işe devam edeceklerine ya da devam etmeyeceklerine göre farklılık göstermektedir. İşletmenin mirasçılar tarafından aktif ve pasifleri ile birlikte kül halinde satılması, işletmeye ait kıymetlerin satışı sürecinde de katma değer vergisi hesaplanmayacaktır (Gınalı, 2011: 232). Ancak mirasçıların işletmeyi devralmaları durumunda GVK'nun 81. maddesi çerçevesindeki değer artışı başta olmak üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c maddesi kapsamında vergi hesaplanmamaktadır. Buna göre "Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır)". Çünkü mezkûr madde gereğince yapılan işlemler devir hükmünde değerlendirilmekte ve GVK ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi hükümlerine göre yapılan devir çerçevesinde gerçekleştirildiği kabul

edilmektedir. Ayrıca mükelleflerin işletme faaliyetlerine devam sırasında murisin işletmesinde devreden KDV bulunması durumunda işletmeyi devralan mirasçılar söz konusu KDV'yi indirim konusu yapabilecektir (Budak, 2011: 89). Ancak KDV vergi matrahının tespit edilmesi sürecinde gider olarak değerlendirilmemektedir, bu konuda KDVK'nun 58. maddesinde gerekli hüküm yer almaktadır. Buna göre "Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez". Murisin adi ortaklıkta yer aldığı bir işletme dâhilinde işlem gerçekleşmesi durumunda kıymetlerin intikalinde veya kollektif şirket ortağının muris olması halinde işletmeye kayıtlı kıymetlerin aynen devralınması faaliyetleri devam ettirmek koşulu ile katma değer vergisinden istisna tutulmaktadır (Akdağ, 2013: 25).

4.1.4. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) kapsamında ölüme bağlı borçların ödenmesine yönelik düzenlemeler kamu alacağının takip ve tahsili açısından önem arz etmektedir. Vergi mükellefi murisin mirasçıları AATUHK'nun 3. maddesi çerçevesinde borçlu sıfatına haiz olmaktadır, şöyle ki "...Amme borçlusunu veya borçlu terimi, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini..." ifade etmektedir. Ayrıca amme borçlusunun ölümü durumunda yapılacaklar AATUHK'nun 7. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir: "Borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik edilir. Borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunur. Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller bu hükmün dışındadır. Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür. Defter tutma muamelesinin devamı müddetince satış yapılamaz". Murisin ölümünden önce vergi borcu kapsamında bir tebligat yapılmış ise söz konusu tebligata murisin sağlığında dava açılmamış veya dava süresi geçmiş, vergi davasını kaybetmiş ve sonrasında borçlu ölmüş ise doğal olarak kamu borcunun terekeden karşılanması söz konusu olacaktır. Eğer murisin ölümünden önce borca ilişkin haciz süreci başlatılmışsa kamu borcunun terekeden karşılanabildiği ölçüde tatmini gereklidir. Aksi durumda terekenin yetersiz olması halinde tabii ki reddi mirasta bulunmamış mirasçılar takip edilecektir (Budak, 2011: 71).

Murisin ölmeden ödeme emrine karşı açtığı bir dava bulunmakta ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 26. maddesine göre hareket edilmektedir, buna göre "Dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işleminden kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden

hükümsüz kalır. Yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir". Borcun takibine yönelik olarak AATUHK'nun 50. maddesi çerçevesinde ölüm halinin hemen sonrasında belirli bir süre "takibin geri bırakılması" hakkı yer almaktadır, buna göre "Karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya furuundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılır. Borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılır. Üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam olunur. Mirasçılar, mirası kabul veya ret etmemişlerse bu hususta Medeni Kanundaki muayyen müddetler geçinceye kadar takip geri bırakılır".

Murisin ayrıca vergiye ilişkin borçları bulunmakta ise farklı uygulama söz konusudur. Vergi borçlarında VUK 12. madde kapsamında mirasçılarının hisseleri oranında sorumlulukları belirlenirken, bu borçlar haricinde vukuu bulan diğer borçlar MK'nun 641. maddesine göre tereke borçlarından müteselsilen talep ve tahsil edilmektedir. "Mirasçılar, tereke borçlarından müteselsilen sorumludurlar. Ana ve baba veya büyük ana ve büyük baba ile birlikte yaşayan ve emeklerini veya gelirlerini aileye özgüleyen ergin çocuklar ile torunlara verilecek uygun miktardaki tazminat, bu yüzden terekenin borç ödemededen acze düşmemesi kaydıyla tereke borcu sayılır". Ancak ilgili madde kapsamındaki sorumluluk "Mirasçılar, bölünmesine veya nakline alacaklı tarafından açık veya örtülü olarak rıza gösterilmemiş olan tereke borçlarından dolayı, paylaşmadan sonra da bütün malvarlıklarıyla müteselsilen sorumludurlar. Paylaşmanın gerçekleştiği tarihin veya daha sonra yerine getirilecek borçlarda muacceliyet tarihinin üzerinden beş yıl geçmekle teselsül sona erer" hükmüyle birlikte "müteselsilen talep edilebilme" hali 5 yılın bitiminde sona ermektedir.

4.2. Kişiliğin Sona Ermesinin Ölüm Sonrasında Ortaya Çıkan Mükellefiyete Etkisi

Ölüm, kişiliğin ve ona bağlı hakların sona ermesidir ancak mirasçılar açısından yeni bir hukuki sürecin, ödev ve sorumlulukların başlaması anlamına gelmektedir (Aslan, 2011: 129). Bu minvalde murisin malvarlığı yani terekenin mirası reddetmemiş mirasçılara intikal etmesi veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu aşamada mirasçılarının gerek beyanname ve buna yönelik ödevler, gerekse veraset ve intikal vergisinin ödenmesi doğrultusunda yükümlülükleri doğmaktadır (Arıca, 1999: 10). Veraset ve intikal vergisi, veraset yoluyla ivazsız iktisap eden veya her ne şekilde olursa olsun ivazsız edinilen mal ve kıymetler için ödenmektedir. Bu yüzden gerçek kişilerin ölümü dolayısıyla mirasçılarının intikal eden tereke malları bir anlamda verginin konusunu oluşturmaktadır (Gınalı, 2011: 236). Söz konusu verginin konusu 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİV) 1. maddesinde açıkça ifade edilmiştir. Buna göre "Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisab edecekleri mallara da şamildir. Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye

hudutları dışında bulunan malını veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisab eden ve Türkiye'de ikametgâhı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz". Yani Türk vatandaşı kişinin malının Türkiye'de olması ve Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) vatandaşlığı bulunması halinde ikametgâhının Türkiye içinde ya da dışında olması veraset ve intikal vergisinin konusuna girmesine engel teşkil etmez. Diğer taraftan Türk vatandaşı gerçek kişinin malının Türkiye dışında olması durumunda ikametgâhı Türkiye'de olan T.C. vatandaşına veraset vergisinin konusuna giren malların intikal etmesi durumunda veraset vergisi söz konusu olmaktadır (Şenyüz vd., 2021b: 430). Vergiyi doğuran olay ise VİV kanununun 2. maddesinde belirtilen *"...mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları..."* düzenlemesi uyarınca malların kanunun 1. maddesinde zikredilen kişilere veraset yoluyla ya da herhangi bir şekilde ivazsız iktisabı ile gerçekleşmektedir. Başka bir ifade ile vergiyi doğuran olayın vukuu bulması; ölümün gerçekleşmesi, kişiye yönelik verilen gaiplik kararı veya kişinin sağlığında yaptığı ivazsız intikaller (bağış v.b.) vasıtasıyla meydana gelmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014: 2).

VİV kapsamında muafiyet ve istisnalar da tanınmıştır, bu minvalde muafiyetler VİV yasasının 3. maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre *"Amme İdareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaata hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar; yukarıdaki fıkrada sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller; yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiiyetinde bulunun memurları ve Türkiye'de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (Mütekabiliyet şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarikiyle veya sair suretle mal iktisab edenlerle yukarıda sayılanların dışında kalıp da Türkiye'de ikamet eden şahısların Türkiye'de bulunan mallarını veraset tarikiyle veya sair suretle iktisab edenler hariç)"*. Diğer yandan 7338 sayılı kanunun 4. maddesi çerçevesinde istisna hükümleri detaylı bir şekilde yer almaktadır ancak söz konusu hükümlerden parasal hadlere göre istisnalar ve kişisel eşyalara ait düzenleme şu şekilde belirtilmektedir *"Veraset tariki ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya, örf ve adete göre verilmesi mütat bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar (Gayrimenkuller hariç); değerleri 10 uncu maddeye göre (matrahın tayin edilmesi) belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûrûğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 334.534 TL'si (fûrûğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 669.479 TL'si; ivazsız suretle vaki intikallerin 7.703 TL'si; para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin 7.703 TL'si"* (Resmi Gazete,

2020/52: 4). VİV kanunu kapsamında her yıl yeniden değerlendirme oranında arttırılan istisna tutarları 4. madde çerçevesinde hüküm altına alınmıştır.

Gaiplik gibi sebeplerle kişiliği sona eren ve ölmüş olarak addedilen murisin mirasçılara yasalar, yerine getirilmesi gereken birtakım ödevler vermektedir. Söz konusu durum minvalinde mirasçılarının, VİV kanunundaki hükümler çerçevesinde belirtilen yükümlülükleri dikkate alarak hareket etmeleri kanuni sürecin doğru tekemmül etmesi açısından önem arz etmektedir. Mirasçılarının öncelikle ölen kişinin mirasçısı olduklarını belirten, hangi oranlarda hisselerine sahip olduklarını gösteren ve mirasçı olduklarının hukuksal olarak ispat eden veraset ilamı (mirasçılık belgesi) almaları gerekmektedir (Akdağ, 2013: 23). Mirasçılık belgesi herhangi bir yerin sulh hukuk mahkemesinden (işlemlerin daha hızlı ilerlemesi açısından murisin nüfus kaydının olduğu mahkeme) alınabilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014: 1). Ayrıca "6217 sayılı İdari Yargı Hizmetlerinin Hızlandırılması Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 1512 sayılı Noterlik Kanunu" 'nda yapılan değişikliğe göre veraset ilamının noterlerden de alınabilmesi sağlanmıştır (Resmi Gazete, 2011/6217: 14).

VİV kapsamında mükellefiyetin başlaması 7338 sayılı yasanın 20. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, mükellefiyet "*Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyeti: Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde; Verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte; Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte*" başlamaktadır. Öncelikle miras vasıtasıyla intikal eden malların VUK hükümlerinde belirtilen esaslar çerçevesinde bulunan değerlerinden, VİV Kanunu'nun 12. maddesinde hüküm altına alınmış olan borç ve masraflar indirilmekte ve matrah bulunmaktadır. Daha sonra mükellefler ilk tarhiyatta kullanılmak üzere VİV'nin konusu kapsamındaki kıymetleri yasanın 10. maddesi çerçevesinde değerlemektedirler. İkinci tarhiyat vergi dairesi tarafından yapılacak olup mirasçılarının beyanı sonrasında tarhiyata ilave matrah veya indirimler uygulanması suretiyle matrahın son aşamada tayini yapılmaktadır (Budak, 2011: 120).

Beyanname matrah tayin ve kontrollerinin yapılması ile VİV kanununun 8. maddesinde belirtilen yerlere verilebilmektedir, bunlar "*veraset ve intikal vergisi beyannameleri, veraset tarihiyle vuku bulan intikallerde ölen kimsenin, diğer suretle vuku bulan intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgâhının, hükmî şahıslarda ve diğer teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine verilecek, muris veya tasarrufu yapan şahıs Türkiye'de hiç ikamet etmemiş veya son ikametgâhı tespit edilememiş ise Maliye Bakanlığı'na verilecek ve vergi tarhiyatı Bakanlıkça tâyin olunacak mahal vergi dairesince yapılacaktır. Yabancı memleketlerde bulunan mükellefler beyannamelerini o memleketlerdeki Türkiye konsolosluklarına vereceklerdir*". Ayrıca ölüme bağlı ivazsız intikaller çerçevesinde düzenlenen beyannamelerin verilme süreleri de herhangi bir cezai durumun gerçekleşmemesi

adına önem arz etmektedir. Söz konusu süreler VİV Kanunu'nun 9. maddesinde şu şekilde hüküm altına alınmıştır: *"Veraset tarihiyle vukuu bulan intikallerde: Ölüm Türkiye'de vukuu bulmuş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde; Ölüm yabancı bir memlekette vukuu bulmuş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takip eden sekiz ay içinde; Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden bir ay içinde; Diğer suretle vakia intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde"* beyan edilmelidir. Verginin ödenmesi VİV kanununun 19. maddesinde belirtildiği üzere, *"Veraset ve intikal vergisi tahakkukundan itibaren (3) yılda ve her yıl mayıs ve kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte"* nihayete ermektedir. Aksi yöndeki uygulamalarda yani sürelerin geçirilmesi, kanunda bulunan ek sürelerin de verilmesine rağmen herhangi bir ödemenin yapılmaması durumunda "vergi ziyai cezası ve gecikme faizi" söz konusu olacaktır. VİV'in 21. Maddesi gereği gaibin zuhur etmesi durumunda gaip mirasçının ve gaibin zuhuru şeklinde düzenleme yer almaktadır, bu durum yasada şu şekilde ifade edilmiştir *"Gaip mirasçının zuhuru: gaip mirasçının zuhuru dolayısı ile evvelce tahakkuk eden VİV'nin tadili icab ettiği takdirde zuhur eden mirasçının vereceği beyannameye veya vergi dairesince yapılacak idare tahkikata göre sabit olacak matrah üzerinden vergi düzeltilir. Gaip murisin zuhuru: Gaip muris zuhur ettiği takdirde nüfustaki ölüm kaybının terkinini müteakip, evvelce alınmış olan vergiler talep üzerine mükellefe geri verilir"*.

Gerek devlet gerekse mükellefler açısından VİV beyan ve ödemesinin sorunsuz nihayetlendirilmesi önemlidir. Olası hak kayıplarının ve bilgi eksiliğinden kaynaklanan vergi cezalarının önüne geçilmesi için mükellefin bilgilendirilmesi şarttır. Vergi adaletine uyulması açısından birçok yasa ile etkileşimde bulunan VİV kanunda yer alan uygulamalar konusunda detay bilgilendirme çalışmaları yapılması idarenin bir görevi konumundadır. Ayrıca ekonomik şartlar ışığında muafiyet, istisna ve indirimlerin güncellenmesi mükellef aidiyeti açısından önem arz etmektedir.

5. Sonuç

Muasırdaki medeniyet mertebesindeki hukuk sistemlerinde tüm insanlar gerçek kişi olarak kabul edilmektedir ve doğal olarak hukuksal temelde kişi bir hak süjesi olarak yer almaktadır. Bu minvalde Türk Medeni Hukukunda da kişi kavramı net bir şekilde ifade edilmiş, kişiye doğum ile birlikte hak ehliyeti tanınmıştır. Tüm insanların hukuk düzeni çerçevesinde haklara ve borçlara ehil olma yönünde kabul edilen evrensel gerçeklik, Türk Medeni Kanunu'nun 28. maddesinde *"Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder"* şeklinde ifade edilmiştir.

Yani insanlık âlemindeki hak öznesinin "kişi" olarak kabul edilmesi Türk Hukuk düzeninde yasal bir temele sahip olması sağlanmıştır.

Doğum ile başlayan hak ehliyeti, yasalar çerçevesindeki özellikler kapsamında oluşan fiil ehliyeti yaşamın ölüm ya da gaiplik vasıtasıyla son bulması üzerine nihayetlenmektedir. Bu durumun doğal sonucu olarak murisin mirasçılığı da ölüm sonrası birtakım hak ve yükümlülükler haiz olmaktadır. Kişiliğin sona ermesi TVS'nde birçok farklı sonuç ortaya çıkarmaktadır. Bu kapsamda ölüm hali murisin mükellefiyetini ortadan kaldırırsa da mirasçılığın yeni maddi ve şekli vergisel yükümlülükler, sorumluluklar getirmektedir. Ölüm halinde muris mükellefin vergi kanunlarından kaynaklanan ödevleri mirasçılığın geçmektedir. Murisin sağlığında yerine getirmesi gereken "vergi ödeme, beyan, bildirim, saklama ve ibraz" gibi vergisel ödevleri reddi mirasta bulunmamış mirasçılığı tarafından yerine getirilmesi gereken bir sorumluluk teşkil etmektedir. Ayrıca murisin mal varlığının mirasçı ya da mirasçılar nezdinde veraset yoluyla ivazsız iktisabı sonucu oluşan veraset ve intikal vergisi ve buna yönelik maddi ve şekli ödevlerinin de yerine getirilmesi gerekmektedir.

Kişiliğin sona ermesi ile birlikte TVS dâhilindeki kanunlar kapsamında birçok farklı sonuç tekemmül etmektedir. Hayatın olağan akışı esnasında vergi sistemini ilgilendiren sayısız değişik olay, işlem yaşanmakta ve doğal olarak TVS bünyesinde çeşitli saik ve sonuçlara sebebiyet vermektedir. Hayatın değişen şartları ve ihtiyaçları doğrultusunda mer'î mevzuatın da ilave düzenlemeler intikal ettirilerek geliştirilmesi ve güncellenmesi elzemdir. Veraset ve intikal vergisinde yer alan muafiyetlerden olan kamusal muafiyetler, kamu yararı amacı güden teşekküllere sağlanan muafiyetlerin genişletilerek kurumsal yapılanmaya ayak uydurulması sağlanmalıdır. Beyanname verme sürelerinden "ivazsız intikallerde verilmesi gereken beyan süresi"nin 1 ay'dan 2 ay'a çıkarılması mükellefin yanlış işlemler yapmasını engellemek açısından önemlidir. Diğer taraftan beyannamenin doldurulması aşamasında mirasçılar tarafından onay süresi olan 10 günlük zaman dilimi, uygulamada yetersiz kalmakta olup onay süresinin 20 güne çıkarılması olası hak kayıplarının önlenmesi açısından yerinde olacaktır. Başta ivazsız intikallerde belirlenen istisna sınırları olmak üzere tüm istisna sınırlarının günün ekonomik koşulları dikkate alarak arttırılması vergi adaletinin sağlanması açısından da önem arz etmektedir. Ayrıca ölüm olayı sonrasında yapılması gereken iş ve işlemlerin, yasal hak ve borçların başta uygulayıcı statüsünde bulunan mali müşavir ve yeminli müşavirlere, vatandaşlara devletin yetkili organları aracılığıyla bilgilendirilmesi yapılmalıdır. Söz konusu bilişim faaliyetleri yazılı, görsel basın ve sosyal medya aracılığıyla gerek rehber, kılavuz gibi kaynaklarla gerekse seminer, panel, v.b. etkileşim yolları ile geliştirilmelidir. Bu minvalde ortaya konan her türlü bilgi ve yönlendirme kamu alacağının yerinde, doğru, tam ve zamanında tahsil edilmesi açısından faydalı olacaktır.

Kaynakça

- Budak, T. (2011). *Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları*, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Erdal, Ö., (2010). "Vergi Usul Kanunu'nda Ölüm ve Sonuçları", *Vergi Sorunları Dergisi*, 262, 1-10.
- Ergün Ö. (2017). "Kişi Kavramı ve Çeşitleri", *Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi*, 1(1), 1-14.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2014). *Mirasçılarının Vergisel Yükümlülükleri Rehberi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Ankara.
- Gınalı, A., (2011). "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu", *Mali Çözüm Dergisi*, 103, 231-238.
- Gök, A. & Akçay, F., (2012). "Vergi Hukukunda Kişilik Kavramının İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 286, 156-170.
- Guzy, M.J., (2017). "The principles of tax law equality in the context of direct taxation", *Journal of Economics and Management*, 30(4), 70-84.
- Kirazcı E. (2011). "Ferdî Bir İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Mirasçılarının GVK ve VUK Çerçevesinde Sorumluluk ve Ödevleri", *Vergi Denetmenleri Derneği*, 15-24.
- Oğuzman, K., Seliçi, Ö. & Özdemir O. (2020). *Kişiler Hukuku*, 19. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Öcal, Ş. A. (2016). *Medeni Hukuk-1*, T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, 8. Baskı, Eskişehir.
- Öncel, M., Çağan, N. & Kumrulu, A. (1985). *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Öz, E., Yavuz E., & Akçay, F., (2017). "Ölüm Vakalarının Türkiye'de Vergisel Açından Doğurduğu Sonuçlar", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 31, 27-45.
- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek, A. (2021a). *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek, A. (2021b). *Türk Vergi Sistemi*, 18. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (1953, 21 Temmuz), Resmi Gazete (Sayı 8469).
- 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, (1959, 08 Haziran), Resmi Gazete (Sayı 10231).
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (1960, 31 Aralık), Resmi Gazete (Sayı 10700).

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (1961, 04 Ocak), Resmi Gazete (Sayı 10703).
- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, (1982, 06 Ocak), Resmi Gazete (Sayı 17580).
- 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (1982, 18 Ekim), Resmi Gazete (Sayı 17863).
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (1984, 25 Ekim), Resmi Gazete (Sayı 18563).
- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, (2001, 22 Kasım), Resmi Gazete (Sayı 24607).
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, (2004, 26 Eylül), Resmi Gazete (Sayı 25611).
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (2006, 13 Haziran), Resmi Gazete (Sayı 26205).
- 6217 Sayılı Yargı Hizmetlerinin Hızlandırılması Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (2011, 14 Nisan), Resmi Gazete (Sayı 27905).
- 52 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, (2020, 29 Aralık), Resmi Gazete (Sayı 31349).
- Danıştay, DD, 11.12.1953, E:1953/155, K: 1953/194



Üniversite Öğrencilerinin Vergi Algıları Üzerine Sosyal Medyanın Etkileri

The Effect of Social Media on the Tax Perception of the Students

Gülsüm Gürler Hazman¹

Gamze Akbay²

EMPIRICAL
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 09.09.2021
Revised : 23.11.2021
Accepted : 29.11.2021
Available : 25.12.2021

iThenticate similarity
score: 8%

JEL classification:

H20, H26, H29

Keywords:

Social Media, Tax
Perception, Tax
Awareness

ABSTRACT

Many studies in the literature explain the factors affecting taxpayers' tax-paying behaviors, including individual and environmental factors. Besides the mentioned factors, this study aims to evaluate the effect of social media on the tax perception of the taxpayers (students) with the more frequent use of social media in today's conditions. For this purpose, a conceptual framework was created by first scanning the literature on tax perception in the study. In order to create a framework that will help understand the reactions of taxpayers against tax applications, the study, in which students were preferred as a sample, was carried out among Afyon Kocatepe University, the faculty of Economics and Administrative Sciences' students between (01/06/2021)-(01/07/2021). It is aimed to determine how social media affects the tax perceptions of students in different departments, taking into account the tax perception of the students and their use of social media. In addition, as a general result; it has been determined that most of the students participating in the survey have a low level of interest in social media on tax-related issues.

Cite this article as: Gürler Hazman, G. & Akbay, G. (2021). "Üniversite Öğrencilerinin Vergi Algıları Üzerine Sosyal Medyanın Etkileri", *International Journal of Public Finance*, 6(2), 312-331.

¹ Prof. PhD., Afyon Kocatepe University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-9953-4330, gulsumgurler@hotmail.com

² PhD. Student, Afyon Kocatepe University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-3969-0614, gmz_kby88@hotmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 09.09.2021
Düzeltilme : 23.11.2021
Kabul : 29.11.2021
Yayın : 25.12.2021

iThenticate benzerlik oranı: %8

JEL Kodu:

H20, H26, H29

Anahtar Kelimeler:

Sosyal Medya, Vergi Algısı, Vergi Bilinci

Ö Z E T

Mükelleflerin vergi verme davranışlarını etkileyen faktörler, bireysel ve çevresel faktörler olmak üzere literatürde pek çok çalışma ile açıklanmaktadır. Bu çalışmada söz konusu faktörler yanında sosyal medyanın günümüz koşullarında daha sık kullanılması ile birlikte, mükelleflerin (öğrencilerin) vergi algısı üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla çalışmada öncelikli olarak vergi algısı hakkında literatür taranarak kavramsal çerçeve oluşturulmuştur. Vergi uygulamaları karşısında mükelleflerin tepkilerinin anlaşılmasında yardımcı olacak bir çerçeve oluşturmak için, örneklem olarak öğrencilerin tercih edildiği çalışma, (01/06/2021)-(01/07/2021) tarihleri arasında, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF öğrencileri arasında gerçekleştirilmiştir. Öğrencilerinin vergi algısı ve sosyal medya kullanımları dikkate alınarak, farklı bölümlerdeki öğrencilerin vergi algılarını sosyal medyanın nasıl etkilediğinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca elde edilen genel bir sonuç olarak; ankete katılan öğrencilerin çoğunluğunun vergi ile ilgili konularda sosyal medya üzerinde ilgi düzeylerinin düşük olduğu tespit edilmiştir.

1. Giriş

Vergiler devletin önemli kamu gelir kaynağı olup, kamu harcamalarının finansmanı sağlama yanında mali olmayan amaçlarla da tahsil edilmektedir. Bu amaçlar özellikle iktisadi ve sosyal nitelikte olabilir. Vergi politikası ile devlet zaman zaman farklı amaçlar için vergi sistemini yeniden düzenlemektedir. Söz konusu düzenlemeler zaman içerisinde değişik amaçlara hizmet etmekle birlikte mükelleflerin tepki göstermesine sebep olabilmektedir. Vergiler mükellefin kişisel kullanılabilir gelirinde azalmaya neden olduğundan, mükelleflerin vergi algısı genellikle negatif olmakta yani mükellef vergiye karşı negatif tepkiler gösterebilmektedir. Bu durum vergi hasılatı açısından yani vergilemenin mali amacı açısından da ciddi sorunlara neden olmaktadır.

Vergi gelirlerini artırma yönelik ya da bunların tahsilatı yönünde alınan birtakım kararlar ve değişiklikler yapma, yasal düzenlemeler ile vergi yükünü değiştirme, mükelleflerin vergiye uyumunu etkilemektedir. Bu durum karşısında mükellefler arasında farklı etkiler oluşmakta ve vergiye karşı farklı mükellef tepkilerine yol açabilmektedir. Söz konusu tepkilerin doğru tahmin edilmesi için kanun koyucunun bireylerin vergilere yönelik oluşan algılarını ve bunların nedenlerini göz önünde bulundurması gerekmektedir. Çünkü vergiye karşı negatif algı artarsa, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu azalacak ve vergiden kaçınma ve kaçırma davranışları yaygınlaşacaktır.

Vergilere karşı oluşan tepkilerin birden çok nedeni olmakta ve kamu otoritesinin bu nedenleri dikkate alarak vergi politikasını şekillendirmesi gerekmektedir. Son dönemlerde teknolojik gelişmelerin hız kazanması da mükelleflerin vergi algısını etkilemekte hatta gösterecekleri tepkinin daha geniş kitlelere ulaşması ile vergiye karşı hızlı tepki gösterebilir hale gelmektedir. Bu tepkiler sosyal medya aracılığı ile anlık verilebilmekte ve vergi politikalarından zaman zaman beklenen etkinin yavaşlaması

hatta ortaya çıkmaması ya da tahmin edilen etkinin tersine gerçekleşmesi bile mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla sosyal medyada gösterilen reaksiyonlar bir anda hem siyasi hem de sosyal hayatı etkileyebilir hale gelebilmektedir.

Buradan hareketle tasarlanan çalışma ile belli bir kitlenin (üniversite öğrencileri) vergi algıları ile sosyal medya kullanım alışkanlıkları arasında bir ilişki olup olmadığını ortaya koymak amaçlanmıştır. Burada sözü edilen hedef kitle üniversite öğrencileridir, bunun nedeni olarak sosyal medya kullanım sıklığının daha fazla olması ve ulaşılabilirlik kriteridir. Bu açıdan bahsedilen kitle araştırmanın ana kütlesini oluşturmaktadır. Böylece öğrencilerin vergi algılarının yüksek tutulmasında internet gibi iletişim araçlarının rolü tahmin edilecek ve internetin de vergi algısı ile olan bağlantısını tespit ederek, vergi algısını yükseltmede kamu spotları aracılığı ile halkın vergi algısını daha yüksek tutmak yönünde öneriler getirilebilecektir.

2. Vergi Uyumu

Kamu hizmetleri çeşitli nedenlerle günümüzde hızlı bir şekilde artarak büyük boyutlara ulaşmıştır. Gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde artan kamu harcamalarının finansmanı için vergiler önemli gelir kaynağı niteliğindedir. Ancak vergi gelirini sürekli olarak arttırmak her zaman mümkün olmamaktadır. Özellikle kayıt dışı ekonominin varlığı ve boyutları, vergi idaresinin etkinsizliği, vergi ahlakının zayıflığı gibi nedenlerle vergi gelirleri zaman zaman kamu harcamalarını karşılayamaz olabilir. Dolayısıyla bir toplumda vergi bilincini yüksek tutmak göz önünde bulundurulması gereken bir konu haline gelmektedir.

Özellikle kamu harcamalarının artmasıyla birlikte, bütçe açıklarını kapatmak adına bir taraftan sıkı maliye politikası tedbirleri ile kamu harcamalarında tasarruf ve performans konuları gündeme gelirken bir taraftan da vergi gelirlerindeki artış sağlama üzerinde tedbirler alınmaktadır. Günümüzde vergi politikası şekillendirilirken vergi uyumunun sağlanması ve artırılması yönünden çözüm önerileri üzerinde durulmaktadır.

Bilindiği üzere vergi, insanlık tarihi kadar eski bir konudur dolayısıyla verginin ne zaman, nerede ve nasıl ortaya çıktığı bilinmemektedir. Günümüz itibarıyla vergi hakkında bilinen gerçek ise tarihte en eski devletlerde bile var olmasıdır. Dolayısıyla ilk çağların büyük imparatorluklarının hepsinde çeşitli vergilerin bulunması bu durumu ortaya koymaktadır (Aksoy, 1998: 164). Vergi, tarihi ve sosyal bir olgu olup temelleri çok eskiye dayanan bir kamu gelirdir. Tarihi süreç içerisinde ilk ve orta çağlarda devlete hediye olarak verilirken günümüzde ise zorunlu bir ekonomik değere dönüşmüş durumdadır (Orhaner, 2007: 144). Buradaki zorunluluktan kast edilen durum ise hukuki zorunluluktur. Bu tür kamu gelirlerinin toplanabilmesi için muhakkak bir kanunun olması, yasal bir dayanağının bulunması gerekmektedir (Aksoy, 1998: 142). Bu noktada vergilemede kanunilik ilkesi devreye girmektedir. Kanunilik ilkesi, vergi ve benzeri mali mükellefiyetlerin yasama organı aracılığıyla kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını ifade etmektedir (Edizdoğan vd. 2018: 263).

Verginin ilk olarak anayasalarda yer alması İngiltere’de Magna Carta ile birlikte 1215 yılında başlamıştır (Akman, 2011: 22). Ülkemizde ise 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasa’sının 73. Maddesinde “vergi ödevi” başlığı adı altında ele alınmıştır. Maddeye göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” (Anayasa md. 73/1). Bu bağlamda vergi, devletin vergileme yetkisine dayandırılmakta, ödeme gücü esas alınmaktadır (Edizdoğan, 1998: 44).

Genel özellikleri özetlenen vergiler görüldüğü üzere bireylerden karşılıksız ve cebren alınan parasal bir yükümlülük olup, kişisel kullanılabilir geliri büyük ölçüde etkilediğinden vergiye yönelik tutum ve davranışların söz konusu olması kaçınılmaz olmaktadır. Vergi mükelleflerinin gerekli tüm mükellefiyet sorumluluklarını zamanında yerine getirmesi ve bu durumu vergi mevzuatına uygun bir şekilde beyan etmesi, olarak ifade edilen vergi uyumunun gönüllüğünü sağlamak esastır (Roth et al. 1989: 21). Diğer bir ifade ile mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini vatandaşlık görevi sayarak, bu ödevlerin yerine getirilme düzeyini ifade eden vergi uyumunun mükellefler tarafından gönüllü olarak sağlanması, vergi otoritesinin önemli bir görevi haline gelmiştir.

Vergi uyumsuzluğu ise mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı bir şekilde hareket etmesi, vergi matrahının doğru bir tutarda gösterilmemesi, vergi beyannamelerinin zamanında verilmemesi ve kesinleşen vergilerin ödenmemesi şeklinde meydana gelmektedir (Roth et al. 1989: 2). Kısacası vergi uyumsuzluğu ile, vergi yükümlülüğü gereği ödenecek verginin olması gerekenden düşük ödenmesine neden olduğu ifade edilmektedir (Özperhiz, 2005: 90). Vergi uyumsuzluğunun gözlemlenen modellerini tanımlamak, açıklamak ve nihayetinde uyumsuzluğu azaltmanın yollarını bulmak dünya çapındaki tüm ülkeler için önemli bir konudur (Andreoni et al. 1998: 818). Bu kapsamda vergi mükellefi; vergi uyumsuzluğuna bağlı olarak “vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi borcunun geciktirilmesi ve verginin yansıtılması” davranışlarını sergileyebilmektedir. İşte burada vergi uyumu ile amaçlanan husus, vergi gelirlerini azaltıcı tüm bu davranışların önlenilmesidir (Aktan & Çoban, 2007: 3).

3. Vergi Uyumunu Açıklamada Davranışsal İktisat ve Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Literatürde, vergi uyumunu açıklamada kullanılan temelde iki teori bulunmaktadır. Bunlardan ilki Rasyonel Beklentiler Teorisi (Allingham & Sandmo Modeli) adıyla bilinen Klasik yaklaşımdır. Bu çalışmada vergilerin verimli bir şekilde tahsisini teşvik etmek için yapılması gerekenler vurgulanmaktadır. Ayrıca vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıktığı durumda bunların nasıl azaltılacağı araştırılmakta ve kaçakçılık eğilimine karşı koymak amacıyla hükümetin kullanabileceği politika araçlarının başında vergi oranlarının geldiği açıklanmaktadır. (Allingham & Sandmo, 1972: 338). Diğeri ise Ahlaki Duygular Teorisi ya da Tutumsal Model olarak bilinen Sosyal-Psikolojik yaklaşımdır (Kitapçı, 2015: 40). Allingham & Sandmo (1972) teorisinde insanın “ekonomik insan” güdüsüyle hareket ederek özü gereği faydasını maksimize

etmeyi tercih edecektir. Dolayısıyla bu tutumu, vergi ödeme/ödememe davranışını da etkileyecektir. Geliştirdikleri teoriye göre vergi mükellefleri vergi oranı, ceza miktarı ve denetim sıklığı gibi unsurları doğru tahmin ederek, hareket etmektedir. Örneğin ceza miktarı ve denetim oranındaki artış, vergi gelirini olumlu etkilemekte yani beyan edilen verginin artmasına yol açmaktadır.

Vergi uyumunu açıklayan diğer bir yaklaşım olan "Ahlaki Duygular Teorisi" ya da "Tutumsal Model" adıyla bilinen Sosyal - Psikolojik yaklaşımda ise vergi uyumu modellerinde etik ve sosyal dinamiklerin genellikle ihmal edildiği dile getirilmektedir (Kitapçı, 2015: 47). Bu nedenle vergi mükelleflerinin yüksek bir vergi uyumu gösterebilmesi açısından ekonomik, psikolojik ve sosyolojik yaklaşımların birlikte ele alınarak multi-disipliner bir yöntemin uygulanması gerektiğini ifade etmektedir (Torgler, 2007: 64). Sosyal-Psikolojik yaklaşımın temel sorusu "Niçin çoğu insan denetim ihtimali ve vergi cezaları çok düşük olmasına rağmen vergilerini ödeme eğilimindedirler?" sorusudur (Lubian & Zarri, 2011: 2). Çünkü uzun yıllar boyunca vergi uyumu literatüründe "insanların neden vergi ödemediği" sorusundan ziyade "insanların neden vergi kaçırdığı" sorusu üzerinde durulmakta ve vergi uyumsuzluğuna dair çözümler bulunmaya çalışılmaktadır (Kitapçı, 2015: 48).

Ahlaki duygular teorisi, mükelleflerin vergi ödeme/ödememe tercihlerini belirleyen tek etkenin ekonomik çıkar veya bireysel fayda olmadığını onların psikolojik algılamalarının, etik duyarlılıklarının ve çeşitli bilişsel süreçlerin belirlediğini savunmaktadır (Sirkeci & Elbeyoğlu, 2019: 11). Bu teori ile birlikte birinci nesil davranışsal iktisat başlamış kabul edilmektedir. İkinci nesil davranışsal iktisat olarak adlandırılan dönem ise Tversky ve Kahneman ile başlamıştır. Kahneman'ın, 1979 yılında *Econometrica* dergisinde Tversky ile ortak yayımlanan makalesinde risk altında karar vermenin tanımlayıcı bir modeli olarak beklenen fayda teorisinin bir eleştirisini sunmakta ve beklenti teorisi adı verilen alternatif bir model geliştirmektedir (Kahneman & Tversky, 1979: 263). Sonraki yıllarda davranışsal iktisat hakkında araştırmalar sürmüştü ve son dönemde davranışsal iktisada katkılarından dolayı Richard H. Thaler'a 2017 yılında Nobel İktisat Ödülü verilmiştir. Thaler, iktisadi ajanların karar alma sürecini etkileyen "Dürtme (Nudge)" yaklaşımında, insanların rasyonel oldukları varsayımının sürekli geçerli olmayacağını, bazı sosyal tercihlerin hatta bazı insan özelliklerinin davranışlara etkisini vurgulamaktadır.

Davranışsal iktisat içinde yer alan "dürtme" veya "seçim mimarisi", bir tür uyaran mekanizması işlevindedir. Seçim mimarisinin doğru kurgulanması önemlidir çünkü seçim mimarisi yani kişinin kazanılması istenen alışkanlığın dürtüsünü doğru kurgulanması gereklidir. Dürtü, olması gereken davranışı otomatik davranış haline dönüştürmektedir (Akin, 2019: 159). Dolayısıyla kişi bu davranışı yapmadığı zaman rahatsızlık hissetmekte, bu rahatsızlık hissi kişiyi söz konusu ulaşılmak istenen davranışa yönlendirmektedir. Bu konu vergi uyumu açısından incelendiğinde ise, vergi uyumunu arttıracak dürtülerin doğru belirlenmesi önem arz etmektedir. Vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu başta olmak üzere mükellef üzerinde vergi uyumu algısını pozitif etkileyecek kamu spotları, bilgilendirme, verginin önemi hakkında bültenler, konferanslar gibi dürtüler arttırılmalıdır. Çalışmada öğrenci kitlesi

örneklem olarak ele alındığından, öğrencilerin vergi algısını arttırmada sosyal medya etkisi sorgulanmaktadır. Dolayısıyla çalışmada sosyal medya aracılığı ile çeşitli dürtü mekanizmaları kullanılabilir böylece gönüllü vergi uyumu arttırılabilir.

2017 yılında ise Sunstein ve Thaler geliştirdikleri liberteryan paternalizm kavramıyla davranışsal iktisada katkıda bulunmuşlar ve bu anlayışa göre bireylerin herhangi bir baskı ve zorlama olmadan istedikleri tercihleri yapma konusunda seçim özgürlüğüne sahip olduklarının altı çizilmiştir. Burada sadece toplumdaki bireylerin baskı olmadan seçme özgürlüklerine dayanarak karar alma süreçlerinde birtakım yönlendirmeler ile istenilen yani hedeflenen davranış modellerine ulaşmak arzulanmaktadır (Thaler & Sunstein, 2019, 1-3). İkinci nesil davranışsal iktisadın alt başlıkları sayılabilecek bu hususların, toplumda vergi algısının pozitif yönlü oluşmasında etkisi söz konusudur. Bu açıdan kamu otoritesinin vergileme karşısında olumlu davranış modellerini arttıracak mekanizmalara odaklanarak, vergi potansiyelini yakalaması zaruri bir hedef olmalıdır.

Vergi uyumunu açıklayan teoriler yanında vergi uyumunu nelerin etkilediği de literatürde üzerinde fazlaca durulan konular arasındadır. Özellikle devletin finansman kaynakları içerisinde en önemli yeri teşkil eden vergi gelirlerini arttırmak hususunda yeni vergi yöntem ve arayışları arttırılmalıdır. 21. yüzyılda devletin hem yönetim hem de hizmet anlayışında ortaya çıkan değişim ve gelişmeler sonucunda devletin üstlenmiş olduğu görevleri artmakta ve bu görevleri yerine getirebilmesi adına daha fazla finansmana ihtiyaç duymaktadır. Bu arayış kapsamında gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin oranları arttırılmaya çalışılmakta ve yeni vergiler konularak vergi mükelleflerinin kişisel kullanılabilir gelirleri bu uygulamalardan etkilenmektedir (Aydın, 2013: 3). Bu noktada mükellefler ya vergiyi gönüllü bir şekilde ödemeye veya ödememeye yönelmektedir ki; bu davranışları açıklayan birçok faktör söz konusudur. Bu faktörler temelde dört ana kategoride sınıflandırılmaktadır. Bunlar; ekonomik, sosyal ve demografik, ahlaki, psikolojik, siyasi ve yönetsel faktörler şeklindedir (Aktan & Çoban, 2006: 137). Bu faktörler içinde yer alan ekonomik faktörler içerisinde; serbest piyasa koşulları, ekonomideki istikrar durumu, GSMH (Gayrisafi Milli Hasıla), kayıt dışı ekonomi, mükellefin ödeme gücü gibi alt başlıklar mevcuttur. Piyasadaki fiyat istikrarının /istikrarsızlığının ve ekonomik büyümenin vergi algısı üzerindeki etkisini araştıran pek çok araştırma yapılmış olup, ekonomik büyüme ile gönüllü vergi uyumunun büyük ölçüde pozitif ve anlamlı ilişkide oldukları gözlenmiştir. Demografik ve sosyal faktörler olarak ise; aile ölçeği, eğitim düzeyi, yaş, cinsiyet, medeni hal, meslek ve sosyal çevre gibi unsurlar dikkat çekmektedir. Dini inanç ile geleneklere bağlılık ise vergi uyumunu etkileyen ahlaki faktörler arasında yer almakta ve inancı gereği vergi kaçırmanın yanlış olduğuna inanan bir mükellefin vergiye gönüllü uyumunun daha fazla olduğu ifade edilmektedir.

Mükelleflerin vergi ile ilgili sorumluluklarını tam ve zamanında yerine getirme hususunda gösterdikleri hassasiyeti ifade eden vergi bilinci, vergilemede gönüllü uyum için önem arz eden bir psikolojik faktördür. Vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğuna inanmak da psikolojik faktörler arasında yer almaktadır. Vergi uyumu sadece mükellef kaynaklı sebeplerden etkilenmez, mükellef dışında siyasi ve yönetsel

faktörler de söz konusudur. Özellikle devlete duyulan güven ve iktidar ile uyum gibi faktörlerin de mükellefin vergi algısı üzerinde belirleyici role sahip olduğu yapılan ampirik çalışmalar ile de desteklenmektedir. Daha çok vergi sistemi ve vergi tekniği olarak özetlenebilen yönetsel faktörler ise; vergi oranları, vergi denetimlerinin sıklığı, vergi cezalarının caydırıcılığı, mali aflar, istisna ve muafiyetler, vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergi daire ile mükellef ilişkilerinin etkisi gibi hususlardan oluşmaktadır.

Çalışmanın konusunu oluşturan "sosyal medya ve vergi uyumu ilişkisi" açısından sosyal medyanın bir çeşit sosyal ortam ya da sosyal çevre olması nedeniyle vergi uyumunu etkileyen "sosyal faktörler" içerisinde sayılabileceği düşünülmektedir. Çünkü teknolojinin ve içinde bulunulan çağın getirdiği yenilikler içerisinde internet kullanımının yaygınlaşması, bilinen bir gerçektir ve bu süreçte sosyal medya olarak ifade ettiğimiz çeşitli paylaşım ağları mevcuttur. Dolayısıyla bu çalışma ile sosyal faktörler içerisinde sayabileceğimiz sosyal medyanın vergi uyumuna etkisi sorgulanmak istenmiştir.

Şu da bir gerçektir ki; vergiye karşı gösterilen en olumlu tutum; vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyum sağlamalarıdır. Bu doğrultuda, vergi kapsamında mükelleflerin seçimlerini hangi şartlarda belirlediğini anlamak önem arz etmektedir (Norris, 1999: 264).

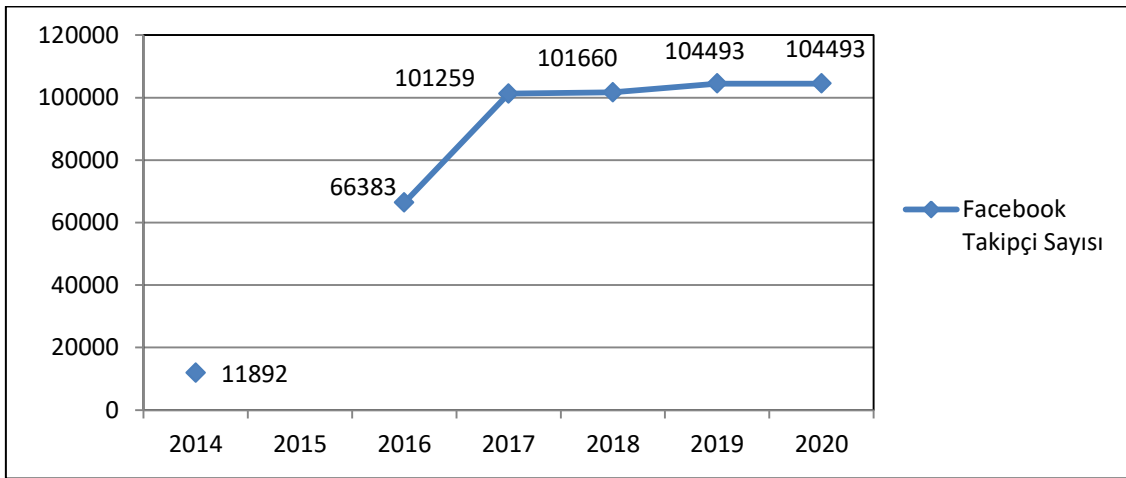
4. Vergi Uyumu ve Sosyal Medya İlişkisi

Sosyal medya, günümüz dünyasında internet teknolojisinin de gelişmesiyle etkin şekilde kullanılan bir iletişim aracı görünümündedir. Sosyal medya, "*çeşitli mecralarda kullanıcıların bilgi, duygu, düşünce, tecrübe, ilgi ve başka diğer verileri sesli ve görüntülü olarak tanıdığı ya da tanımadığı kişilerle paylaşmasıdır*", şeklinde genel olarak tanımlanabilir (İnce & Koçak, 2017: 738). Bir başka tanım olarak Henderson ve Bowley sosyal medyayı; bir kullanıcı topluluğu arasında katılım, bağlantı, kullanıcı tarafından oluşturulan içerik, bilgi paylaşımı, işbirlikçi çevrimiçi uygulamalar ve teknolojiler şeklinde ifade etmektedir (Henderson & Bowley, 2010: 239). Sosyal medya, günümüzde kullanılan önemli iletişim kanallarından bir tanesidir. Sosyal medya üzerinden insanlar hem birbirleriyle iletişim kurabilmekte hem de birçok veri ve bilgiyi aralarında paylaşabilmektedir. Bu bağlamda sosyal medya sayesinde insanlar seyirci statüsünden kullanıcı statüsüne geçerek kendi içeriklerini oluşturmakta ve bu içeriklerini diğer insanlarla paylaşarak duruma müdahil olmaktadır (İnce & Koçak, 2017: 738).

Sosyal medya sadece insanlar arası iletişimde değil kamu kurumları tarafından da vatandaşlara kaliteli hizmet verme noktasında günümüzde yoğun bir şekilde kullanılmaktadır (Doğan, 2015: 24). Söz konusu gelişim ile birlikte internet ve sunduğu imkanları kuruma entegre eden kamu kurumlarından biri de Gelir İdaresi Başkanlığı'dır. Başkanlık vergi ile ilgili hatırlatma ve duyuruların yapılması, vergi ile ilgili değişikliklerin paylaşılmasında sosyal medya araçlarını yoğun ve etkin bir şekilde kullanmaktadır. Buradan hareketle söz konusu paylaşımların hem bilgiye hızlı ulaşımı sağlama hem de vergiye gönüllü uyumu arttırma etkisi dikkat çekmektedir.

Mükellefler, vergi ile ilgili gelişmelerden haberdar olmak, ödev ve haklarını öğrenerek bu mecradaki araçlarla konunun tarafları ile etkileşim içerisinde bulunmak isteyecektir (Çanakkale, 2016: 61). Bu bağlamda Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 yılı faaliyet raporlarına göre kullanıcıların ihtiyaçları doğrultusunda içerik ve video sayısını arttırılmıştır. Ayrıca aktif olarak yer alınan platform sayısı artırılarak daha fazla kitleye ulaşılma amaçlanmıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda sosyal medya platformlarındaki takipçi sayısında artış gözlemlenmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2020). Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sosyal medya platformlarını kullanan takipçi sayıları ve yıllar içindeki değişimi aşağıdaki şekilde verilmiştir.

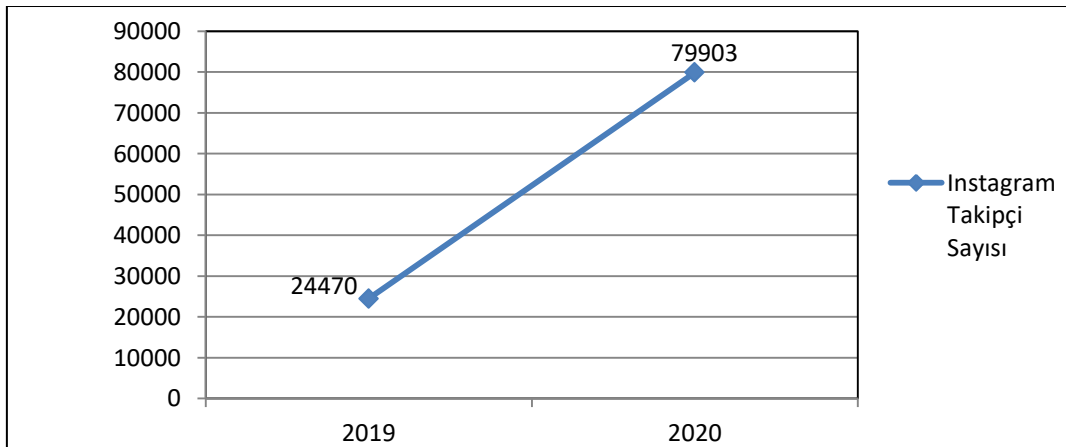
Şekil 1: Gelir İdaresi Başkanlığı Yıllara Göre Facebook Takipçi Sayısı



Kaynak: (GİB 2014-2020 Faaliyet raporları verileri doğrultusunda yazarlar tarafından oluşturulmuştur. 2015 yılı verisi mevcut değildir.)

Şekil 1'den de görüldüğü üzere 2014-2020 yılları verileri doğrultusunda özellikle 2016 yılından 2017 yılına geçişte Gelir İdaresi Başkanlığı Facebook sosyal medya platformu takipçi sayısında ciddi artış olduğu gözlemlenmektedir.

Şekil 2: Gelir İdaresi Başkanlığı Yıllara Göre Instagram Takipçi Sayısı



Kaynak: (GİB 2019-2020 Faaliyet raporları verileri doğrultusunda yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 2'ye göre ise 2019-2020 yılları verileri doğrultusunda Gelir İdaresi Başkanlığı Instagram sosyal medya platformu takipçi sayısında hızlı bir artış olduğu gözlemlenmektedir. Şekil 1 ve şekil 2 göstermektedir ki, son yıllarda sosyal medya takipçi sayıları artış göstermiştir. Özellikle covid 19 ile birlikte 2019 yılından 2020 ye geçiş ile birlikte bu kullanım daha da artmıştır.

Yapılan çeşitli araştırmalar göstermektedir ki; gençler internette geçirdikleri zamanın büyük çoğunluğunu sosyal medya kullanımına ayırmaktadır (Obee, 2012: 8). Dolayısıyla özellikle genç nüfusun bu kadar zamanını alan sosyal medyanın, kullanıcıların vergi algılarının değişip değişmediği yani sosyal medyanın vergi algısı üzerindeki etkisi araştırılmak istenmiş ve bu amaç çalışmanın temel hedefini oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda odak grup olarak üniversite öğrencileri belirlenmiş ve sosyal medyanın üniversite öğrencilerinin vergi algıları üzerindeki etkileri üzerinde durulmuştur. Bunun için Afyon Kocatepe Üniversitesi İdari ve İktisadi Bilimler Fakültesi öğrencilerine anket çalışması uygulanmıştır. Elde edilen verilerin analizi sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan istatistik programlarından olan SPSS' den yararlanılarak gerçekleştirilmiştir.

5. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmanın amacı; üniversite öğrencilerinin vergi algıları üzerinde sosyal medya kullanım alışkanlıkları bir etkisi olup olmadığını ortaya koymaktır. Böylece öğrencilerin vergi algılarının yüksek tutulmasında internet gibi iletişim araçlarının rolü tahmin edilecek ve internetin de vergi algısı ile olan bağlantısını tespit ederek, vergi algısını yükseltmede kamu spotları aracılığı ile halkın vergi algısını daha yüksek tutmak yönünde öneriler getirilebilecektir. Anket formu geliştirilirken bu konuda yapılmış ulusal ölçekte bir çalışma olmadığından yani hazırda bir anket formu olmadığından, konu ile ilgili tüm uluslararası ve ulusal çalışmalar irdelenerek anket formu tasarlanmıştır.

Anket, (01/06/2021)-(01/07/2021) tarihleri arasında, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF öğrencilerinin not bildirim sistemi olan OBİS aracılığı ile gerçekleştirilmiştir. Tasarlanan ankette ilk altı soru kişisel bilgilerle ilgilidir. Daha sonraki sorular ise öğrencilerin sosyal medya kullanım düzeyleri ve sosyal medyada vergi ile ilgili konulara duydukları özen ve ilgi ile ilgilidir. Ankette 'Likert ölçeği' geliştiricisi olan Rensis Likert'in adıyla anılan ve sosyal bilimler alanında yaygın olarak kullanılan ölçek tercih edilmiştir. Bu ölçekte deneğe çeşitli ifadeler ve yargılar yöneltilir. Denekten, bu yargılara veya ifadelere katılıp katılmama derecesini belirtmesi istenir. Kategori sayısı olarak 5,7,9 ve 11'li olabilen bu ölçek, yaygın olarak 5'li Likert ölçeği tercih edilmektedir (Altunışık vd., 2010: 115). Anket formunda değişkenleri ifade eden sorularda likert tipi ölçekten yararlanılmıştır.

Çalışmada hangi analizin yapılacağına karar vermek adına önce normallik testi yapılmıştır. Kolmogorov Simirnov testi sonucuna göre çalışmada verilerin normal dağılmadığı belirlenmiştir. Demografik testler ve çapraz tablolar ile yapılan değerlendirmeler sonrasında, veriler normal dağılmadığı için birbirinden bağımsız iki

veya daha fazla örneklemin bağımlı bir değişkene ait ölçümlerinin karşılaştırılmasında kullanılan Kruskal-Wallis, bu çalışma için uygun görülmüştür. Çünkü çalışmada İİBF öğrencilerinin bölümleri dikkate alınarak 5 grup üzerinden araştırma yapılmıştır:

1. Grup: İşletme bölümünde olanlar,
2. Grup: İktisat bölümünde olanlar,
3. Grup: Maliye bölümünde olanlar,
4. Grup: Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi bölümünde olanlar,
5. Grup: UTF bölümünde olanlar,

Kruskal-Wallis testi parametrik olmayan veriye sahip birbirinden bağımsız iki veya daha fazla örneklemin bağımlı bir değişkene ait ölçümlerinin karşılaştırılmasında kullanılır. Çalışmada bu analizle araştırılmak istenen başlık;

İİBF öğrencileri (bölüm bazında) arasında sosyal medya ve vergi algısı hakkında anlamlı bir farklılık söz konusu olup olmadığı, şeklindedir.

5.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Çalışmada Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi aktif olarak kayıtlı 2021 Ağustos itibarıyla 2694 öğrenci ana kütle olarak belirlenmiştir. Örneklem grubu olarak ise on-line olarak ankete katılım gösteren 219 öğrenci ulaşılabilirlik kriteri dikkate alınarak ankete katılımcı olmuştur. Elde edilen bulgular, SPSS 18 programında analiz edilmiştir.

5.2. Veri Toplama Aracı

Yapılan çalışma ile üniversite öğrencilerinin sosyal medya kullanımının vergi algısına etkisini tahmin etmeye çalışılmıştır. Hazırlanan ankette toplam 21 sorudan oluşan değişkenler mevcuttur.

Yapılan güvenilirlik testinin sonucuna göre Cronbach's Alpha değeri (α) 0,783 olarak hesaplanmıştır (Özdamar, 2002: 673). Bu oran yüksek bir değerdir, bu durumda testin güvenilirliğinin yüksek olduğu söylenebilir. Yapılan normallik testi sonucunda (Kolmogorov-Smirnow)³ significant değeri (f değeri) 0,00 olarak hesaplanmıştır. $\alpha < 0,05$ olduğu için, veriler normal dağılım sergilememektedir. Uygun analiz tekniğinin seçilebilmesi için normal dağılım testinin yanı sıra varyansların homojenliği testi yapılmıştır. Bu test sonucunda bazı değişkenler için $\alpha > 0,05$ iken bazı değişkenler için ise $\alpha < 0,05$ olduğundan homojenlik tüm değişkenler için mevcut değildir veriler de normal dağılmadığından parametrik olmayan testlerin tercih edilmesi uygun olacaktır.

³ SPSS' te normal dağılıma uygunluk testi (gruplandırılmamış veriler için) parametrik olmayan testlerden tek örneklem Kolmogorov- Smirnow testi ile yapılır.

6. Verilerin Analizi

Gerçekleştirilen çalışmada amaç, üniversite öğrencilerinin sosyal medya kullanım durumları ile vergi algıları arasındaki ilişkiyi tespit etmektir. Bu amaç için geliştirilen hipotez testlerine geçmeden önce öğrencilerin demografik özelliklerinin gösterildiği dağılıma bakmak gereklidir.

Tablo 1: Katılımcılar Hakkında Demografik Analizler

	SIKLIK	%		SIKLIK	%
1) CİNSİYET			4) AİLENİN AYLIK GELİRİ		
Kadın	90	41,1	3000 TL ve altı	92	42,0
Erkek	129	58,9	3001 TL- 6000 TL	103	47,0
2) YAŞ			6001 TL- 10.000 TL	22	10,0
18-20	57	26,0	10.001 TL ve üzeri	2	0,9
21-24	141	64,4	5) SOSYAL MEDYA HESABINIZ VAR MI		
25 ve üzeri	21	9,6	Evet	208	95,0
3) BÖLÜM			Hayır	11	5,0
İktisat	23	10,5	6) SOSYAL MEDYA HESAP SAYISI		
İşletme	28	12,8	1 adet	85	38,8
Maliye	109	49,8	2 adet	53	24,2
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi	28	12,8	3 adet	47	21,5
U. Ticaret ve Finansman	31	14,2	4 adet ve fazlası	34	15,5

Tablo 1’de görüldüğü üzere, öğrencilerin % 58.9’unu erkek öğrenciler, % 41.1’ini ise bayan öğrenciler oluşturmakta ve %26’sı 18 ile 20 yaş arasında, % 64.4’ü yani çoğunluğu 21 ile 24 yaş aralığındadır. Öğrencilerin bölüm dağılımlarına bakıldığında ise; çoğunluğu yani % 49.8’i maliye bölümde eğitim görmektedir. Öğrencilerin ailelerinin gelir düzeyleri ise 3000 TL ile 6000 TL arasında yoğunlaşmaktadır. Katılımcıların %95’inin sosyal medya hesapları olduğu ve 219 öğrencinin 85 tanesinde sadece 1 adet sosyal medya hesabı olduğu görülmektedir.

Araştırma bulguları için öncelikle katılımcı olan öğrencilerin “sosyal medya kullanım hakkındaki” sorulara verdikleri cevapları cinsiyet değişkenini dikkate alarak görebiliriz. Bunun için çapraz tablolar kullanılmıştır.

Tablo 2: Sosyal Medya Kullanımı ile Cinsiyet Değişkenlerinin Çapraz Tablo Dağılımı

Sosyal Medya Platformunda Vakit Geçirme Süreniz			Hiç	Nadiren	Bazen	Çoğunlukla	Sık sık
			Sayı	1	10	37	59
Sosyal medyada vergi ile ilgili kamu spotu görme sıklığınız?	Kadın	Sayı	43	43	28	11	4
		%	19.6	19.6	12.8	5.0	1.8
	Erkek	Sayı	32	37	17	4	0
		%	14.6	16.9	7.8	1.8	0.0
Dijital ortamdaki sözlüklerde vergisel konularda yorum yazarım.	Kadın	Sayı	94	20	12	2	1
		%	42.9	9.1	5.5	0.9	0.5
	Erkek	Sayı	46	23	16	4	1
		%	21.0	10.5	7.3	1.8	0.5
Dijital ortamda vergi ile ilgili yapılan anketlere katılım sağlıyorum.	Kadın	Sayı	62	29	26	10	2
		%	28.3	13.2	11.9	4.6	0.9
	Erkek	Sayı	42	23	14	10	1
		%	19.2	10.5	6.4	4.6	0.5
Vergisel konularda sanal ansiklopedilere (Wikipedia vs.) başvururum	Kadın	Sayı	54	26	21	21	7
		%	24.7	11.9	9.6	9.6	3.2
	Erkek	Sayı	27	19	23	17	4
		%	12.3	8.7	10.5	7.8	1.8
Kişisel ve kurumsal blog sayfalarında vergi ile ilgili konuları okurum.	Kadın	Sayı	44	36	38	10	1
		%	20.1	16.4	17.4	4.6	0.5
	Erkek	Sayı	28	22	25	10	5
		%	12.8	10.0	11.4	4.6	2.3

Ankete katılan öğrencilerin sosyal medyada çoğunlukla vakit geçirdiklerini tablo 2’de görmekteyiz. Özellikle kız öğrencilerin daha fazla sosyal medyada vakit geçirdiklerini söyleyebiliriz. Öğrencilerin sosyal medyada vergi ile ilgili konularda paylaşımların az olduğunu ifade ettikleri ikinci soruda ise özellikle “hiç” ve “nadiren” şıklarını işaretleyenlerin katılımcıların oldukça önemli bir kısmı oldukları görülmektedir.

"Dijital ortamdaki sözlüklerde vergisel konularda yorum yazarım" sorusuna ise kız öğrencilerin %42.9'u ile erkek öğrencilerin %21'i "hiç" yanıtını vermişler, bu yoruma "nadiren" ifadesine verilen cevapları da eklediğimizde kız öğrencilerin yarısından fazlası ile erkek öğrencilerin %31.5 kadarı vergi ile ilgili konularda sosyal medyada yorum yazmadıklarını beyan etmişlerdir. Diğer sorularda da dikkat çeken husus özellikle "hiç" ve "nadiren" şıklarını işaretleyenlerin katılımcıların önemli bir kısmını oluşturduğu görülmekte buradan da, öğrencilerin sosyal medyada vergi ile ilgili konularda ilgi düzeylerinin düşük olduğu gözlenmektedir.

Üniversite öğrencilerin sosyal medya kullanımları ile vergi algıları arasındaki ilişkiyi ortaya koymak adına toplam 10 soru yöneltilmiştir. Bu soruların ortalamaları alınarak "ortalama" değişkeni elde edilmiş ve bu değişkenin öğrencilerin bölümlerine göre bir farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için hipotezler aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

H₀: İİBF öğrencileri (bölüm bazında) arasında sosyal medya kullanımı ve vergi algısı arasında anlamlı bir farklılık vardır

H₁: İİBF öğrencileri (bölüm bazında) arasında sosyal medya kullanımı ve vergi algısı arasında anlamlı bir farklılık yoktur

Öğrenciler fakültedeki bölümleri dikkate alınarak; işletme, iktisat, maliye, uluslararası ticaret ve finans ile siyaset bilim ve kamu yönetimi olmak üzere toplam 5 grup mevcuttur.

Tablo 3. Sosyal Medya ve Vergi Algısı Hakkında Öğrencilerin Bölümleri Bazında Kruskal- Wallis Analizi

	test istatistiği	f	anlamlılık
Sosyal Medya Kullanımı ve Vergi Algısı (Toplam 10 değişken ortalaması alınarak elde edilmiş "ortalama" değişkeni dikkate alınarak analiz yapılmıştır)	5.040		.000*

*: p<0.05

Kruskal- Wallis testi bulguları yorumlanırken anlamlılık hesaplamalarında kabul edilen sınır değer 0,05'tir. Anlamlılık düzeyi 0,05'ten büyük ise karşılaştırılan veriler arasında anlamlı bir fark olmadığını söylemek mümkündür. Ancak analiz sonucunda p<0.05 olduğundan, karşılaştırılan veriler arasında anlamlı bir fark olduğunu söylemek mümkündür. Buradan hareketle tek tek 10 sorunun ele alındığı test sonucunda sadece 0.05 düzeyinde anlamlı farklılığın tespit edildiği sorular aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 4. Sosyal Medya ve Vergi Algısı Hakkında Anlamli Farklilik Tespit Edilen Değişkenlere Ait Kruskal- Wallis Analizi

Sosyal Medya ve Vergi Algısı Hakkında Sorular	Test istatistiği	df	Anlamlılık.
Sosyal medyada vergisel konulara yönelik bir etkinlik olursa gönüllü katılım.	29.353	4	0.000*
Dijital dünyada ve sosyal medya platformlarında vergi reklamlarına daha çok yer verilmelidir.	21.586	4	0.000*
Dijital ortamda oluşturulan sözlüklerde (ekşi sözlük vs.) vergisel yorumlar dikkatimi çeker.	23.671	4	0.000*
Vergi ile ilgili yaşanan sorunlarda, sosyal medya platformları fikir alış-verişi yapabilirim.	16.119	4	0.003*

*: p<0.05

Yapılan analizde sadece 4 soruda 0.05 düzeyinde anlamlı farklılık tespit edildiğinden sadece bu soruların yer aldığı test sonuçları tablo 3'te yer almaktadır. Bu sekiz değişken için H_0 kabul H_1 red edilmiştir. Bu durumda ikili karşılaştırma Kruskal-Wallis testi ile mümkün olmadığı için bu sekiz ifadeyi post-hoc testlerinden birisi olan Tamhane Testi⁴ ile yapmak mümkündür

Tamhane Testinde 5 grup arasındaki ilişki incelenmiştir ve sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 5. Post-Hoc/ Tamhane Testi

Değişkenler		St. hata	p değeri	
Sosyal medyada vergisel konulara yönelik bir etkinlik olursa gönüllü katılım.	İşletme	Maliye	0,210	0,00*
		İktisat	0.311	0.54
		Kamu Yönetimi	0.269	0.71
		UTF	0.285	0.45
	İktisat	İşletme	0.311	0.54
		Maliye	0.269	0.34
		Kamu Yönetimi	0.317	1.00
		UTF	0.330	1.00
	Maliye	İktisat	0,269	0,34
		İşletme	0.210	0.00*
		Kamu Yönetimi	0.119	0.02*
		UTF	0.238	0.16
	Kamu Yönetimi	İktisat	0.317	1.00
		İşletme	0.269	0.71
		Maliye	0.219	0.02*
		UTF	0.291	1.00

⁴ Tamhane testi, grupların varyansları heterojen olduğunda kullanılan çoklu karşılaştırma testidir.

	UTF	İktisat İşletme Maliye Kamu Yönetimi	0.330 0.285 0.238 0.291	1.00 0.45 0.16 1.00
Dijital dünyada ve sosyal medya platformlarında vergi reklamlarına daha çok yer verilmelidir.	İşletme	İktisat	0.307	0.98
		Maliye	0.211	0.01*
		Kamu Yönetimi	0.303	1.00
		UTF	0.273	1.00
	İktisat	İşletme	0.307	0.98
		Maliye	0.272	0.75
Maliye	Kamu Yönetimi	Maliye	0.348	1.00
		UTF	0.322	0.91
	İşletme	İktisat	0.272	0.74
		Maliye	0.211	0.01*
Kamu Yönetimi	Maliye	Kamu Yönetimi	0.267	0.21
		UTF	0.233	0.01*
	İşletme	İktisat	0.348	1.00
		Maliye	0.303	1.00
UTF	Kamu Yönetimi	Maliye	0.267	0.21
		UTF	0.319	1.00
	İşletme	İktisat	0.322	0.91
		Maliye	0.273	1.00
Dijital ortamda oluşturulan sözlüklerde (ekşi sözlük vs.) vergisel yorumlar dikkatimi çeker.	İşletme	İktisat	0.344	0.96
		Maliye	0.224	0.00*
		Kamu Yönetimi	0.332	1.00
		UTF	0.288	0.77
	İktisat	İşletme	0.344	0.96
		Maliye	0.303	0.37
Maliye	Kamu Yönetimi	Maliye	0.390	1.00
		UTF	0.353	1.00
	İşletme	İktisat	0.303	0.37
		Maliye	0.224	0.00*
Kamu Yönetimi	Maliye	Kamu Yönetimi	0.289	0.05
		UTF	0.238	0.19
	İşletme	İktisat	0.390	0.19
		Maliye	0.332	1.00
UTF	Kamu Yönetimi	Maliye	0.289	0.05
		UTF	0.342	0.99
	İşletme	İktisat	0.353	1.00
		Maliye	0.288	0.77
Kamu Yönetimi	İktisat	0.238	0.19	
	UTF	0.342	0.99	

Vergi ile ilgili yaşanan sorunlarda, sosyal medya platformları fikir alış-verişi yapabilirim.	İşletme	İktisat	0.310	0.99
		Maliye	0.237	0.01*
		Kamu Yönetimi	0.310	0.61
		UTF	0.297	0.77
	İktisat	İşletme	0.310	0.99
		Maliye	0.241	0.22
		Kamu Yönetimi	0.314	0.98
		UTF	0.300	0.98
	Maliye	İktisat	0.241	0.22
		İşletme	0.237	0.01*
		Kamu Yönetimi	0.241	0.95
		UTF	0.223	0.69
	Kamu Yönetimi	İktisat	0.314	0.98
		İşletme	0.310	0.61
		Maliye	0.241	0.55
		UTF	0.300	1.00
	UTF	İktisat	0.300	0.99
		İşletme	0.297	0.77
		Maliye	0.223	0.69
		Kamu Yönetimi	0.300	1.00

*: p<0.05

Toplam 4 soruda farklılık tespit edilmiş olup bu farklılıkların sınanmasının amacı, farklı bölümlere göre öğrencilerinin vergi algısı ve sosyal medya ilişkisi hakkındaki algılarının bölümlere göre farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesidir. Fakültede yer alan 5 bölüm içinde en fazla vergi dersini Maliye bölümü öğrencileri görmektedir. Dolayısıyla lisans eğitimi boyunca Maliye bölümü öğrencilerinin diğer bölüm öğrencileri ile araştırma konusu hakkında sahip oldukları farklılıkları görmek hedeflenmiştir. Lisans eğitimi boyunca aldıkları vergi vb. dersler daha fazla olduğundan Maliye bölümü öğrencileri ile diğer bölümler arasında farklılık çıkması beklenmiştir. Test sonucunda beklentiye uyumlu sonuçlar ile karşılaşılmıştır. Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere birinci ifadede (Sosyal medyada vergisel konulara yönelik bir etkinlik olursa gönüllü katılıyorum.); İşletme ile Maliye bölümü ve Kamu Yönetimi ile Maliye bölümü arasında Tamhane değeri p<0,05 çıkmıştır. Yine ikinci ifadede (Dijital dünyada ve sosyal medya platformlarında vergi reklamlarına daha çok yer verilmelidir.); İşletme ile Maliye bölümü ve UTF ile Maliye bölümü arasında Tamhane değeri p<0,05 çıkmıştır. Son olarak üçüncü (Dijital ortamda oluşturulan sözlüklerde (ekşi sözlük vs.) vergisel yorumlar dikkatimi çeker) ve dördüncü ifadede (Vergi ile ilgili yaşanan sorunlarda, sosyal medya platformları fikir alış-verişi yapabilirim.); İşletme ile Maliye bölümü arasında Tamhane değeri p<0,05 çıkmıştır.

Ankete katılan öğrencilerin sosyal medya kullanımlarında vergi ile ilgili konularda neler düşündüklerini ölçmek için iki seçenekli 5 adet soru yöneltilmiştir. Bu sorulara verilen cevaplar aşağıdaki gibidir.

Tablo 6: Sosyal Medya Kullanımında "Vergi" ile İlgili Konulara İlgili

	Evet (%)	Hayır (%)	Toplam (%)
Gelir İdaresi Başkanlığı sosyal medya platformlarından haberdar mısınız?	38.4	61.6	100
Gelir İdaresi Başkanlığı sosyal medya platformlarını takip ediyor musunuz?	20.5	79.5	100
Sosyal medya platformlarında veya dijital dünyada üniversitenizin vergisel konularda yayınlar yapmalı mı?	79.0	21.0	100
Sosyal medya platformlarında vergi ile ilgili gruplara (facebook grupları vs.) üyeyimdir.	8.2	91.8	100
Vergi işlemlerinin dijital ortamda yapılmasını güvenli buluyorum.	66.2	33.8	100

Ankete katılan öğrencilerin çoğunluğunun Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sosyal medya platformlarını takip etmediği ve yine sosyal medyada vergi ile ilgili gruplara üyelik vb. olmadığı yani ilgi düzeylerinin düşük olduğu söylenebilir. Dijital ortamda vergisel işlemlerin yapılmasının güvenli olduğunu ancak kendi sosyal medya platformlarında vergi ile ilgili konulara pek fazla ilgi duymadıkları söylenebilir.

7. Sonuç

Vergi uyumunu sağlama ve gönüllü uyumu etkileyen faktörler konusu, verginin kendisi kadar eski bir konudur çünkü verginin varoluşu ile birlikte mükellefler için yaşanagelmış bir histir. Mükellefler vergi ödeme ile birlikte ya huzursuzluk ya da huzur hissedebilirler, söz konusu his eğer huzursuzluk ise; vergi algısı zayıflayarak vergi sisteminin etkilerini anlamak, verginin amaçlarını bilmek ve önemsemek açısından isteksiz ve özensiz davranırlar. Mükellefin vergi ile ilgili ödev ve sorunluluklarını yerine getirmedeki isteklilik düzeyi zayıfladıkça vergi kayıp ve kaçakları da artacak ve bu durum sürekli gerçekleşen bir sorun olarak devam edecektir.

Vergi uyumsuzluğu yani vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına göre yükümlülüklerini tam ve eksiksiz veya zamanında yerine getirmemeleri, vergi gelirlerini potansiyel vergi gelirinin gerisine taşıyacak ve istenilen düzeyde vergi geliri tahsilatı sağlamayacaktır. Vergi uyumunu etkileyen pek çok faktör hakkında literatürde çeşitli araştırmalar yapılmış olup, bunlar arasında internet kullanımının ve teknolojinin gelişmesiyle birlikte sosyal medya kullanımının etkisini araştırmak, bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Bu amaç için hedef grup olarak üniversite öğrencileri tercih edilmiş ve vergi algıları ile sosyal medya kullanım alışkanlıkları arasında bir ilişki olup olmadığını ortaya koymak hedeflenmiştir. Böylece öğrencilerin internet kullanımı ile birlikte sosyal medya kullanımlarının vergi algısı ile olan bağlantısını tespit ederek, vergi algısını yükseltmede kamu spotları aracılığı ile halkın vergi algısını daha yüksek tutmak

yönünde öneriler getirilebilecektir. Anket formu geliştirilerek Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF bünyesinde aktif kayıtlı öğrencilere Mayıs 2021 ile Haziran 2021 aralığında 219 öğrenci ile uygulama yapılmıştır.

Analiz sonuçlarına göre; İİBF öğrencileri (bölüm bazında) arasında sosyal medya ve vergi algısı hakkında anlamlı bir farklılık olup olmadığı sınırlanmak istenmiş ve fakülte içinde farklı bölümü öğrencilerinin vergi algısı ve sosyal medya ilişkisi hakkındaki algılarının bölümlere göre farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Anket yapılan fakültede yer alan 5 bölüm içinde en fazla vergi dersi Maliye bölümü öğrencilerinin müfredatlarında mevcuttur. Dolayısıyla lisans eğitimi boyunca Maliye bölümü öğrencileri vergi ile ilgili dersleri diğer bölüm öğrencilerine kıyasla daha fazla almaktadır. Buradan hareketle araştırma konusu hakkında sahip oldukları algı farklılıklarını görmek hedeflenmiştir. Lisans eğitim boyunca aldıkları vergi vb. dersler daha fazla olduğundan Maliye bölümü öğrencileri ile diğer bölümler arasında farklılık çıkması beklenmiştir.

Test sonucunda beklentiye uyumlu sonuçlar ile karşılaşılmıştır. Özellikle bazı ifadelerde örneğin; "Sosyal medyada vergisel konulara yönelik bir etkinlik olursa gönüllü katılırım" ile; İşletme ile Maliye bölümü ve Kamu Yönetimi ile Maliye bölümü arasında Tamhane test değeri $p < 0,05$ çıkmıştır. Bu durumda bölümler arasında yani Maliye bölümü ile diğer bölümler arasındaki farklılık dikkatlerden kaçmamaktadır. Yine ikinci ifadede "Dijital dünyada ve sosyal medya platformlarında vergi reklamlarına daha çok yer verilmelidir" ifadesinde de; İşletme ile Maliye bölümü ve UTF ile Maliye bölümü arasında Tamhane test değeri $p < 0,05$ çıkmıştır. Hatta üçüncü olarak "Dijital ortamda oluşturulan sözlüklerde (ekşi sözlük vs.) vergisel yorumlar dikkatimi çeker" ve dördüncü olarak "Vergi ile ilgili yaşanan sorunlarda, sosyal medya platformları fikir alış-verişini yapabilirim" ifadelerinde İşletme ile Maliye bölümü arasında Tamhane test değeri $p < 0,05$ çıkmıştır.

Çalışmanın genel sonucu olarak ankete katılan öğrencilerin çoğunluğunun vergi ile ilgili konularda sosyal medya üzerinde ilgi düzeylerinin düşük olduğu söylenebilir. Çünkü yapılan ankette elde edilen bulgular öğrencilerin, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sosyal medya platformlarını takip etmediği ve yine sosyal medyada vergi ile ilgili gruplara üyelik vb. konusunda istekliliklerinin düşük olduğu, yani ilgi düzeylerinin düşük olduğu söylenebilir. Tüm bunların yanında dijital ortamda vergisel işlemlerin yapılmasının güvenli olduğunu düşünmekte yani iş ev işlemlerin internet sayesinde hızlanacağını bilmekte ancak kendi sosyal medya platformlarında vergi ile ilgili konulara pek fazla ilgi duymadıkları görülmektedir. Buradan hareketle özellikle vergi otoritesinin toplumdaki vergi algısını arttırmak adına, sosyal medyada vergi ile ilgili olumlu paylaşımların yapılmasını teşvik etmesi, gerek kamu spotları gerekse on-line bilgi paylaşım platformlarıyla verginin öneminin daha fazla vurgulanması öneri olarak getirilebilir.

Kaynakça

- Akın, M. Ş. (2019), "Davranışsal İktisatta Uygulamalı Örneklerle Pasif Metotlar: Başlangıç Ayarı ve Bağlam Etkisi", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 11(2), 149-167.
- Akman, T. K. (2011). *Türk Vergi Hukuku*, İlyaz İzmir Yayınevi: İzmir.
- Aksoy, Şerafettin (1998). *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi: İstanbul.
- Aktan, C. C. & Çoban, H. (2007). "Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa", *Çimento İşveren Dergisi*, 21(6) 1-7.
- Aktan, C. C. & Çoban, H. (2006), "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler", *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Allingham, M. G. & Sandmo, A. (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economic*, 1(3-4), 323-338.
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. & Yıldırım E. (2010). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Andreoni, J., Erard, B. & Feinstein, J. (1998). "Tax Compliance", *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.
- Aydın, M. (2013). *Türkiye'de Vergileme ve İşsizlik*, IJOPEC Yayınları: İstanbul.
- Çanakkale, O. F. (2016). "Teknolojik İlerlemenin Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 329, 57-61.
- Doğan, U. (2015). "Vergi Teknolojileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, 322, 9-40.
- Edizdoğan, N.(1998). *Kamu Maliyesi 2*, 4. Baskı, Ekin Kitabevi: Bursa.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. & Gümüş, E. (2018). *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi: Bursa.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2020.
- Henderson, A. & Bowley, R. (2010). "Authentic Dialogue? The Role of Friendship in a Social Media Recruitment Campaign", *Journal of Communication Management*, 14(3), 237-257.
- İnce, M. & Koçak M. C. (2017). "Üniversite Öğrencilerinin Sosyal Medya Kullanım Alışkanlıkları: Necmettin Erbakan Üniversitesi Örneği", *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(2), 736-749.
- Kahneman, D. & Tversky, A. (1979). "Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk", *Econometrica*, 47/2, 263-292.

- Kitapçı, İ. (2015). *Vergi Etiği-Vergi Psikolojisi (Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi)*, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık: Ankara.
- Lubian, D. & Luca Z. (2011). "Happiness and Tax Morale: an Empirical Analysis", Working Paper Series Department of Economics University of Verona, WP Number: 4, ISSN: 2036-2919 (paper), 2036-4679, 1-39.
- Norris, P. (1999). "Conclusion: The Growth of Critical Citizens and its Consequences" (Ed) P.Norris, *Critical Citizens, Global Support for Democratic Governance*, Oxford University Press USA-OSO.
- Obee, J. (2012). *The Ultimate Teen Guide*, Toronto: The Scarecrow Press.
- Orhaner, E. (2007). *Kamu Maliyesi*, Siyasal Kitabevi: Ankara.
- Özdamar, K. (2002). *Modern Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Kaan Kitabevi, Eskişehir.
- Özperhiz, N.(2005). "Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler", *Vergi Dünyası*, 283, 90-94.
- Roth, J. A., Scholz, J. T. & Witte, A. D. (Eds) (1989). *Taxpayer Compliance*, Vol.1: An Agenda for Research, Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- Sirkeci, O. & Elbeyoğlu, K. (2019). "Kamu Maliyesi ve Vergi Etiğinde Makyavelizm", *Vergi Sorunları Dergisi*, 373, 9-23.
- Thaler, R. H. & Sunstein, C. R. (2019), *Nudge: Improving Decisions About Health, Wealth, and Happiness*, London, Book Review, UK: Penguin, ISBN: 978-0-141-04001-1, 1-3.
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale, A Theoretical and Empirical Analysis*, Edward Elgar, UK.



İzaha Davet Müessesesinin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolü: Denizli İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği

Intermediate Role of Trust on Tax Compliance of the Invitation of Explanation: Case of Accountants in Denizli in Turkey

Özgür Biyan¹

Nilüfer Altundal Biyan²

Zehra Ötgen³

EMPIRICAL
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 09.06.2021

Revised : 23.08.2021

Accepted : 05.09.2021

Available : 25.12.2021

iThenticate similarity
score: 16%

JEL classification:

H34, H30, H20

Keywords:

Tax Compliance, The
Invitation of
Explanation, Tax
Dispute

ABSTRACT

It is extremely important for tax compliance to fulfill their tax obligations on time and completely by taxpayers. Various regulations are made in order to increase tax compliance in the legislation of many countries. One of the these regulations was accepted for this purpose in Turkish Tax Law in 2016 is the institution of Invitation to Explanation. This study was written in order to evaluate whether the institution in question serves this purpose. In this study, the effect of the institution of invitation to explanation on tax compliance in the light of the survey data made to 300 people consisting of Sworn-in Certified Public Accountants, Certified Public Accountants and accounting professionals in Denizli province in Turkey; Factor analysis was applied within the framework of three variables: tax compliance, institution of invitation to explanation and trust to the institution of invitation to explanation.

Cite this article as: Biyan, Ö., Altundal Biyan, N. & Ötgen, Z. (2021). "İzaha Davet Müessesesinin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolü: Denizli İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği", *International Journal of Public Finance*, 6(2), 332-352.

¹ Assoc. Prof. PhD., Bandırma Onyedi Eylül University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-0804-9963, ozgurbiyan@hotmail.com

² PhD Student, Bandırma Onyedi Eylül University Social Science Institute, Department of Business Administration, Turkey, ORCID: 0000-0002-5594-2615, n_altundal@hotmail.com

³ Master Student, Bandırma Onyedi Eylül University Vocational School, Turkey, ORCID: 0000-0001-5078-7911, zehra-otgn@hotmail.com

According to the hypothesis of the research, there is a negative relationship between the level of tax compliance and the level of not being able to adapt to the institution of invitation to explanation. Although the results confirm the proposed hypotheses, it has been determined that trust in the institution of invitation to explanation is not a moderator variable in the relationship between tax compliance and invitation to explanation.

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 09.06.2021
Düzeltilme : 23.08.2021
Kabul : 05.09.2021
Yayın : 25.12.2021

iThenticate benzerlik oranı: %16

JEL Kodu:

H34, H30, H20

Anahtar Kelimeler:

Vergi Uyumunu, İzaha Davet, Vergi Uyuşmazlığı

Ö Z E T

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmesi vergiye uyum açısından son derece önemlidir. Pek çok ülke mevzuatında vergi uyumunu artırmak amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Türk Vergi Hukukunda da 2016 yılında bu amaçla getirilen düzenlemelerden biri de İzaha Davet müessesesidir. Bu çalışma söz konusu müessesenin bu amaca hizmet edip etmediğine dair değerlendirme yapmak amacıyla kaleme alınmıştır. Çalışmada, Türkiye’de Denizli ilinde Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve muhasebe meslek elemanlarından oluşan 300 kişiye yapılan anket verileri ışığında izaha davet müessesesinin vergi uyumuna etkisi; vergi uyumu, izaha davet müessesesi ve izaha davet müessesesine güven şeklinde üç değişken çerçevesinde faktör analizi uygulanmıştır. Araştırmanın hipotezine göre, vergi uyumu düzeyi ile izaha davet müessesesine adapte olamama düzeyi arasında negatif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Sonuçlar önerilen hipotezleri doğrulamakla birlikte, izaha davet müessesesine güvenin, vergiye uyum ve izaha davet müessesesi ilişkisinde düzenleyici (moderatör) bir değişken olmadığı tespit edilmiştir.

1. Giriş

Devlet için önemli bir gelir kaynağı sayılan vergiler, bireyler açısından bir ödev olarak kabul edilse de çoğu zaman bir maliyet unsuru olarak da görülmüş ve bu durum bireylerin vergiye karşı çeşitli davranışlar ve tepkiler geliştirmelerine sebep olmuştur. Bu durum karşısında vergi idareleri vergiler başta olmak üzere mali yükümlülükleri etkin tahsil edebilmek için mükelleflerin vergiye uyum sağlamasına yönelik arayışa girmiştir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi tahsil mercilerine çok fazla bir yük yüklemeyen kendi istek ve arzularıyla vergiye ilişkin yükümlülüklerini tam ve eksiksiz bir şekilde beyanda bulunmalarını ifade eden vergi uyumu konusu gündeme gelmeye başlamıştır.

Vergi uyumunu sağlamaya yönelik pek çok ülkenin vergi sisteminde özel düzenlemeler yapılmış ve barışçıl çözüm yolları oluşturulmaya gayret edilmiştir. İdari aşamada hızlı ve etkin çözüm yolları sıkça kullanılmaya başlandığı gibi zamanla da çeşitliliği artmıştır. Nitekim Türk Vergi Hukukunda da uzlaşma, cezada indirim, hata ve düzeltme gibi hem idari aşamadaki çözüm yolu olan hem de vergiye uyumu artıran söz konusu müesseseler önem kazanmıştır. Sayılan uygulamalara yeni bir ilave daha yapılmış ve 2016 yılında izaha davet müessesesi ihdas edilmiştir.

Vergiye uyum amacıyla ihdas edilen söz konusu uygulama ile yetkili merciler tarafından yapılan ön tespit sonucu verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin

varlığı halinde mükelleflerden, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce tespit konusu durum için açıklama talep edilmektedir (VUK m.370). İzaha davet müessesesinin yeni bir uygulama olması nedeniyle literatürde vergi uyumu açısından etkilerini gösteren çalışmalar oldukça sınırlıdır. Dolayısı ile bu çalışma, vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güvenin izaha davet müessesesi üzerindeki etkisini ortaya koyabilmek amacıyla kaleme alınmıştır.

Çalışmada izaha davet uygulamasının vergi uyumuna etkisinin ölçülebilmesi Denizli ilinde faaliyet gösteren ve vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilgili işlemlerini takip eden yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve muhasebe meslek elemanları üzerinden anket yöntemi ile veriler elde edilmiştir. Uygulamanın vergi mükellefleri açısından tanınırlığı, mükelleflerin müesseseden memnuniyet düzeyi ve müessesenin hizmet kalitesinin ölçülmesi, mükelleflerin müesseseye duyduğu güven ile sistemin faydalı bulunup bulunmadığı, vatandaşların vergi uyumunun saptanması ile müesseseye bakış açılarının belirlenmesi çalışmanın amaçlarından birisidir. Diğer bir tamamlayıcı amaç ise bu tutumların oluşumunda demografik faktörlerin etkisini inceleyerek elde edilen verilerin analiz edilmesidir. Ayrıca çalışmada izaha davet müessesesine güven duyma, vergi uyumu ve izaha davet müessesesi üzerinde yarattığı etkinin tespitine yönelik yapılan anket araştırmasıyla bu üç faktör arasındaki etkileşimin yönü ve şiddeti ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

2. Vergi Uyumı: Kavram ve Teori

Vergi, devletin kamusal harcamalarını finanse etmek amacıyla, egemenlik gücünü kullanarak hukuki cebir altında, gerçek ve tüzel kişilerden tahsil ettiği zorunlu, karşılıksız, kesinleşmiş, nakdi ödemelerdir (Bıyan, 2020: 1-2; Şenyüz vd. 2016: 77-78). Vergilerin hukuka ve kanunlara uygun bir şekilde düzenlenmesi ve tahsil edilmesi bireylerin vergilendirmeye ilişkin tutum ve davranışlarına etki eden önemli faktörlerden biridir (Akdoğan, 2009: 118). Bu nedenle bireylerin istekli vergi ödemesi için birçok çalışmalar yapılmaktadır. Özellikle vergiye uyumunun nasıl artırılabilceğine yönelik çalışmalar en önemli olanıdır (Penas & Penas, 2010: 441-442).

Vergi uyumu kavramı mükelleflerin vergi tahsil mercilerine çok fazla bir yük yüklemeyen kendi istek ve arzularıyla vergiye ilişkin yükümlülüklerini eksiksiz bir şekilde beyanda bulunmalarını ifade eder (Gümüş, 2017: 100). Vergi uyumunun kaynağında iki temel tür bulunmaktadır. Bunlardan birincisi vergiye gönüllü uyum, diğer ikincisi ise yaptırım korkusuyla oluşan uyumdur. Bu iki uyum türlerinin ilkinde kişiler vergiyi içsel bir güdülemeyle öderken ikincisinde ise bir ceza kaygısıyla ödemeyi gerçekleştirir (Kirchler & Wahl, 2010: 333-334).

Vergi vermekle yükümlü olan kişilerin vergiyle alakalı davranışlarını ele alan bilim insanı Günter Schmolders'e göre, yaşanmış olan ekonomik olayların yalnızca gelenekçi bir perspektifle açıklanması mümkün değildir (Sandalcı & Sandalcı, 2015: 18). Schmolders, mükelleflerin vergiyle ilgili davranışlarını vergi uyumu-vergi uyumsuzluğu ile ilgili bir tutum olarak görmüştür (Torgler, 2003: 5). Vergiye uyum çalışmaları incelendiğinde araştırmacıların genel olarak vergi yükümlülerinin vergi ödeme

konusunda istekli olmalarını artıran/azaltan faktörler üzerinde durdukları görülmektedir (Didinmez & Seçilmiş, 2018: 107).

Bu çerçevede literatürde vergi uyumunu açıklayan teoriler ortaya atılmıştır. Bunlardan birincisi iktisadi bir model olan Rasyonel Beklentiler Teorisidir. Literatürde söz konusu teori aynı zamanda Allingham ve Sandmo modeli ya da Caydırma Modeli olarak da adlandırılmaktadır (Mohamed, 2016: 61). Allingham ve Sandmo vergi kaçakçılığının kapsamı ile cezalar ve denetim arasında negatif yönlü bir ilişki olduğunu savunmaktadır (Torgler, 2004: 4). Ayrıca modelde mükelleflerin vergilerini tam olarak ödemesini sağlayacak düzenlemeler araştırılmakta ve ek olarak vergi kayıp ve kaçakları ile nasıl mücadele edileceğine dair stratejiler geliştirilmektedir (Allingham & Sandmo: 1972: 324). Becker'e göre insanlar kanun dışı faaliyette bulunmadıkları zaman elde etmiş oldukları fayda ile tam tersi bir durumdaki ödenecek cezanın maliyet karşılaştırmasını yaparak kararını vermektedir (Becker, 1968: 169-170).

Bir diğer teorik yaklaşım ise "Ahlaki Duygular Teorisi" olarak da adlandırılan Sosyal- Psikolojik modeldir. Bu model de sıklıkla ahlaki ve sosyal etkenlerin uzun bir zaman ihmal edildiğini bu nedenle mükelleflerin vergiye uyumlarının artması için ekonomik, psikolojik ve sosyolojik dinamiklerin birlikte incelenerek disiplinler arası bir usulle uygulanmasını ifade etmektedir. Yalnızca ekonomik nedenler değil, siyasi, hukuki, kurumsal, dinsel olgunun yanında yönetim boyutu ve demografik sebeplerin de bir bütün olarak ele alınması gerekmektedir. Mükellefin içinde yaşadığı sosyal çevrenin rolü, yaşanan çevrenin yapısı, değerleri, inançları, düşünce tarzları ve demografik özelliklerinin bu model kapsamında dikkate alınması gerekmektedir (Yılmaz vd., 2015: 246).

Kirchler, Hoelzl ve Wahl tarafından ortaya konan bir üçüncü teorik yaklaşım ise vergi uyumu psikolojisini vergilemenin ekonomik psikolojisi ile beraber açıklamaya çalışan Kaygan Yamaç Modeli'dir. Bu modelde iki faktör söz konusudur. Bunlar; idareye olan güven (trust in authorities) ile idarenin gücü (power of authorities)'dür (Kirchler vd., 2008: 212). Fakat vergi uyumunu belirleyen idarenin gücü ve idareye güven boyutlarından birinde gerçekleşebilecek değişimler diğeri üzerinde farklı sonuçlar meydana getirebilmektedir. İdari otoritenin mükelleflere karşı idari gücünün yükseldiğini gösteren uygulamalar ile denetimleri sıklaştırması ve cezaların arttırılması, vergi yükümlülerinin idarenin kendilerine karşı güvenmediği duygusuna kapılarak vergiye uyum gösterip ödevlerini eksiksiz yerine getiren dürüst mükellefler için vergi ödeme isteklerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Kogler vd., 2013: 171).

3. Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulamasının Vergi Uyumuyla İlişkisi

Türk Dil Kurumu'na göre, "açıklamak, ayrıntılı bilgi vermek" (Türk Dil Kurumu Sözlükleri) anlamlarında kullanılan izah kavramı vergi kanunlarında da benzer anlamda kullanılmıştır. Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre izaha davet müessesesi; "verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış

ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesidir" (m.370) şeklinde tanımlanmıştır. İzaha davet uygulamasının amaçlarından biri de indirimli ceza uygulaması yoluyla mükellefi daha ağır yaptırımlardan korumak ve bununla beraber vergi uyumunu artırmaktır (Kumkale, 2017: 120).

VUK'a göre verginin ziyaa uğratılmış olma sebebine dair hakkında ön tespit yapılan mükelleflere "izaha davet yazısı" düzenlenmekte ve tebliğ edilmektedir. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmamakta veya takdir komisyonuna sevk edilmemektedir. Mükelleflerin yaptıkları izah doğru kabul edilmezse bu durumda mükellefe otuz gün süre verilmekte ve hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik verilen beyannamelerini tamamlaması, yanlış beyannamelerinin düzeltilmesi sağlanarak zamanında ödenmeyen ya da eksik ödenen vergilerin tahsilatı sağlanmaktadır. Özellikle bu aşamada mükellefe vergi ziyası cezası indirimli uygulanmaktadır. Cezanın tamamı yerine yüzde yirmisi hesaplanmaktadır (VUK m.370).

Cezaların indirilmesine olanak tanıyan izaha davet müessesesi sayesinde mükellefin yargıya gitme ihtimali düşmekte, yapılan izahın yeterli görülmemesi sebebiyle yaşanan uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmektedir. Öte yandan mükellefin vergiye uyum sağlamasının da önü açılmaktadır. Zira zamanında tam olarak yerine getirilmeyen ödevler tamamlattırılarak verginin indirimli bir ceza miktarı ile ödenmesi ile uygulama cezbedici hale getirilmiştir. Dolayısıyla bu açıdan yaklaşık beş yıllık olan uygulamanın vergiye uyumu sağlayıp sağlamadığının da bilimsel olarak ortaya konması gereklidir.

4. Literatür Taraması

Alanyazında vergi uyumu ile çeşitli konular arasındaki ilişkilerin farklı açıdan inceleme konusu yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmalardan Vogel tarafından 1974 yılında İsveç'te 1796 katılımcının yer aldığı bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Vergi mükellefleriyle yapılan mülakatta katılımcılara 200 soru yöneltilmiştir. Elde edilen verilere göre kadınların vergiye uyumunun erkeklerden daha yüksek olduğu değerlendirilmiştir. Aynı zamanda mükelleflerin yaşları arttıkça vergiye karşı uyumunun arttığı saptanmıştır (Vogel, 1974: 499-513).

Wenzel tarafından 2004 yılında yapılan bir araştırmada, 1306 kişinin anket verileri kullanılmış ve araştırmanın sonucuna göre, vergi ödemeye ilişkin pozitif ahlaki düşünceler gibi kişisel normların, vergi uyumunu önemli ve pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Toplumsal normlarda sadece kişinin şahsını toplumun bir parçası olarak sayılabildiği durumlarda vergi uyumundan etkilenmekte, ancak kişi içinde yaşadığı toplumla bütünleşmediğinde toplumsal normların vergi uyumunu artırıcı bir etkisi görülmediği tespit edilmiştir (Wenzel, 2004: 213-228).

2007 yılında Torgler ve Schneider tarafından yapılan çalışmada, İspanya, İsviçre ve Belçika için gerçekleştirdikleri Dünya Değerler Anketi ve Avrupa Değerler Anketi

araştırmasının verileri kullanılarak analizler gerçekleştirilmiştir. Araştırmada vergi ahlakını etkileyen unsurlar incelenmiştir. Elde edilen verilere göre, ulusal gurur, demokrasi yanlısı davranışlar, devlete ve yasal sisteme güven duymanın vergi ahlakı üzerinde pozitif etkisi olduğu tespit edilmiştir (Torgler & Schneider, 2007: 443-470).

Kirchler, Hoelzl ve Wahl tarafından ortaya konan "Kaygan Yamaç" teorisinde, idareye duyulan güven veya idarenin gücündeki artışın vergi uyumunu daha yüksek seviyelere çıkmasına sebep olacağı belirtilmiştir (Kirchler vd., 2008: 212).

Torgler tarafından 2012 yılında yayınlanan başka bir araştırmada Avrupa Birliği (AB)'ye 2004-2007 yılları arasında katılan 10 Doğu Avrupa ülkesi açısından vergi ahlakı analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda; hükümetin algılanan niteliği, adalet sistemi ve hükümete güven ile mükelleflerin vergi ahlakı arasında pozitif yönlü ilişki olduğu saptanmıştır. Ancak Doğu Avrupa ülkelerinin % 70'inin vergi ahlakının da 1999-2008 yıllarında azaldığı sonucuna varılmıştır (Torgler, 2012: 11-25).

Ho, Ho ve Young tarafından 2013 yılında yayınlanan çalışmada, Çin'de bulunan 152 vergi mükellefi katılımcısıyla anket yapılmıştır. İlgili ankette mükelleflere gelir vergisi sisteminin değerlendirilmesi ve vergi idarelerinin mükelleflere duyduğu güven konularına yönelik sorular yöneltilmiştir. Yapılan araştırmanın verilerine göre, eğitim düzeyi, cinsiyet gibi unsurların vergi uyumu üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi bulunmamıştır. Çin'de bulunan vergi sisteminin algılanan adalet seviyesinin düşük olduğu gözlenmiştir, vergi sisteminin şeffaf ve basit olmadığını katılımcılar değerlendirmiştir. Bunların yanında vergi idarelerinin algılanan adalet düzeyinin düşük olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan idarenin mükellefe duyduğu güven göreceli olarak yüksek seviyelerdedir. Regresyon analizi sonucu, grup normu ve algılanan adalet düzeyinin vergi uyumu üzerindeki etkisi anlamlı bulunmuştur. Ancak yaş, cinsiyet ve eğitim seviyesi anlamlı bulunmamıştır (Ho vd., 2013: 33-44).

2013 yılında "Kaygan Yamaç" modelini test etmek amacıyla 320 Fransız üniversite öğrencisiyle birlikte Lemoine ve Roland-Levy bir araştırma gerçekleştirmiştir. Varsayım olarak gerçekleştirdikleri senaryo Kaygan Yamaç modelini doğrular niteliktedir (Lemoine & Levy, 2013: 195-213).

Türkiye'de vergi uyumu üzerine yapılan çalışmalara bakıldığında ise; Muter, Sarkınç ve Çelebi tarafından 1993 yılında Manisa ilinde 505 mükellef ile yapılmış anket çalışması görülmektedir. Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını araştırmak amacıyla yapılan araştırma sonucunda mükelleflerin eğitim ve öğretim seviyeleri yükseldikçe kamu harcamalarını izleme ve değerlendirme noktasındaki hassasiyetinde artış olduğu görülmüştür. Ankete katılan mükelleflerin % 52'si vergi kaçakçılığının önüne geçilmesinde vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmadığını düşünmektedir. Ayrıca mükelleflerin vergi yükleri arttıkça, vergi kaçakçılığına daha sıcak baktıkları ifade edilmiştir (Muter vd., 1993).

Yapılan bir başka çalışmada Gerçek ve Yüce, 1998 yılında Bursa Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı bulunan 235 mükellef üzerine bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Bahsi geçen ankette vergi mükelleflerinin vergiye bakışlarını etkileyen unsurlar irdelenmiştir. Yapılan ankete göre, vergi kaçakçılığının asıl sebepleri %26 oranında

kamu harcamalarında yapılan savurganlık, %20,9 oranında yerleşmemiş bir belge sisteminin varlığı, %18,6 oranında vergi denetiminin yetersiz olmasıdır (Gerçek & Yüce, 1998: 40-41).

2005 yılında Yeniçeri tarafından İstanbul ilinde 400 katılımcıyla, vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının gelir düzeyine göre karşılaştırılmasına yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Elde edilen verilere göre yüksek gelir seviyesinde yer alanlar, düşük gelir seviyesine sahip kişilere göre vergi affı beklentilerinin oluşması durumunda, mükellefleri vergi ödeme noktasında gönülsüz davranmaya ittiği düşünülmektedir. Vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergi aflarının kendilerinde olumsuz etki yaratmasıyla af beklentilerinin oluşmasının önüne geçebilecek yasal düzenlemelere gidilmesi gerektiği önerilmiştir (Yeniçeri, 2005: 279-299).

2006 yılında Cansız'ın Afyon ilinde yapmış olduğu mükelleflerin vergiyi algılama hakkında görüşlerini bildiren anket çalışmasına 816 vergi mükellefi katılmıştır. Yapılan çalışmada elde edilen verilere göre mükelleflerin vergi bilincinin tam olarak gelişmediği sonucuna ulaşılmıştır (Cansız, 2006: 116).

Ömürbek vd. tarafından 2007 yılında Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF 4. Sınıf öğrencileri üzerine yaptıkları vergi bilinci konulu anket çalışmalarında, ankete katılan kişilerin vergi bilincinin öngörülen seviyenin üzerinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Ömürbek vd., 2007: 121).

2007 yılında yapılan bir başka çalışmada Tuay ve Güvenç, mükelleflerin vergi tutumuyla ilgili katılımcı sayısı açısından oldukça geniş bir araştırma gerçekleştirmiştir. Yapılan anket 73 sorudan oluşmakla beraber, 18 farklı ilde ve 6546 katılımcıya uygulanmıştır. Elde edilen verilere göre; vergi politikalarının adil bulunmaması, elde edilen vergilerin kamu hizmeti olarak geri dönmemesi, vergi yükünün ve vergi oranlarının yüksek seviyelerde olduğu düşüncesi, sık sık vergi aflarının olması gibi sebepler vergi kaçırmayı arttıran unsurlar olarak katılımcılar tarafından değerlendirilmiştir (Tuay & Güvenç, 2007: 135).

2013 yılında Tekin, Tuncer ve Sağdıç tarafından yapılan bir çalışmada 2003 ve 2011 yılları arasında iller bazında, beyana dayalı gelir vergisi özelinde çıkarılan vergi aflarının vergiye gönüllü uyum açısından etkisi araştırılmıştır. Araştırma sonucuna göre, Türkiye'de genellikle çıkarılan vergi afları, vergi mükelleflerinin af beklentilerini her dönem artırmaktadır. Bu sebeple, çok sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin vergiye uyumlarını olumsuz yönde etkilemektedir (Tekin vd., 2013: 1-26).

Korlu, Çetinkaya ve Gerçek'in 2016 yılında yaptığı bir çalışmada, belediyelere vergi ödeyen mükelleflerin yerel vergi bilinci konusundaki düşünceleri ile bu düşünceyi etkileyen sebepler incelenmiştir. Ankete 664 kişinin katılımı sağlanmıştır. Yapılan faktör analizi neticesinde mükellefler tarafından yerel vergi bilincini etkileyen en önemli olgunun adalet ve eşitlik olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmadan elde edilen diğer veriye göre mükellefler bir yönden yerel vergiler ile alakalı yasaların ve uygulamaların adil olması gerektiğini, diğer yönden ise tahsil edilen vergiler ile

belediyeden alınan hizmetler arasında bir orantı bulunmasını talep etmektedir (Korlu vd., 2016: 443-465).

2017 yılında Tekin ve Gürçam, vergi aflarının vergiye gönüllü uyum ile ilişkisini araştırmak adına bir çalışma yapmıştır. İğdır ilinde aktif olan gelir vergisi mükellefleri üzerine yapılan anket çalışması 307 katılımcıyla gerçekleştirilmiştir. Yapılan araştırma neticesinde elde edilen verilere göre çok sık çıkarılan vergi aflarının mükelleflerin vergiye karşı uyumunu negatif yönde etkilediği belirtilmiştir. Bununla beraber mükellefler, çıkarılan vergi aflarıyla vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin cezalandırıldığını, vergi kaçırarak kişilerin ise ödüllendirildiğini düşünmektedir (Tekin & Gürçam, 2017: 125).

Literatür çalışmalarının sonuçlarına yönelik bir değerlendirme yapmak gerekirse bu çalışmalarda; vergi uyumu açısından mükelleflerin eğitim durumu, medeni hâli, yaşı, cinsiyeti, gelir düzeyi gibi demografik değişkenler üzerine çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bununla beraber vergi mükelleflerinin vergi ahlakı, vergi bilinci gibi kavramlar üzerinden, vergi uyumu seviyeleri ile vergi kaçırma davranışlarını harekete geçiren ve önleyen tutum ve davranış şekilleri üzerinde durulduğu görülmektedir. Vergi aflarının mükellef üzerindeki etkilerinin yanında vergi cezalarının ve vergi denetimlerinin sıklığının etkilerinin de araştırıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak yapılan literatür taramamızın sonucunda mükelleflerin müesseseye güven duyma ve vergi uyumu ile izaha davet müessesesi arasındaki etkileşimi araştıran bir çalışmaya rastlanmamıştır.

5. Vergi Uyumunun İzaha Davet Müessesesi Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolünün Analizi

5.1. Yöntem

Bu bölümde araştırmanın yöntemi, araştırmanın evreni ve örnekleme ile ilgili bilgiler verilmiştir. Bu kapsamda araştırmanın modeli açıklanmıştır. Daha sonra araştırmanın hipotezleri, araştırmada kullanılan veri toplama araçları ve verilerin analizi detaylı olarak anlatılmıştır. Ayrıca araştırmada kullanılan ölçekler hakkında da açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir.

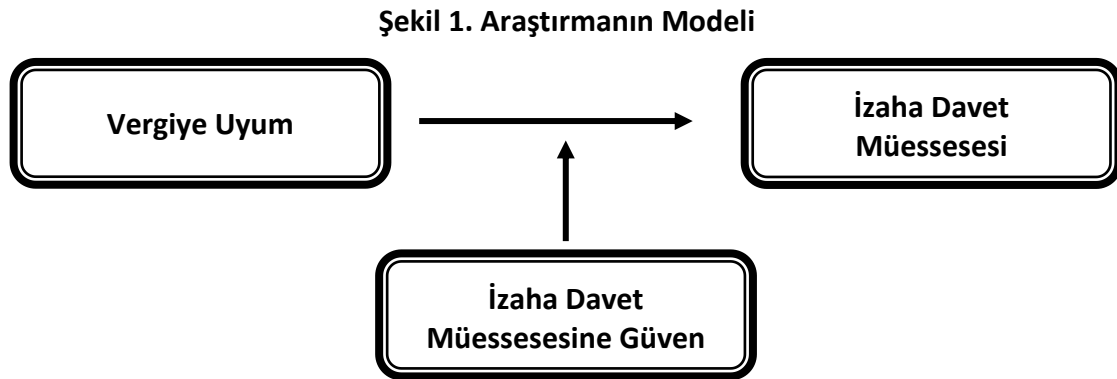
5.2. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini, Denizli ilinde bulunan Türkiye’de vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilgili işlemlerini, özellikle mükelleflerin temsilcisi konumunda olan yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve muhasebe meslek elemanları oluşturmaktadır. 01.04.2020 ile 01.6.2020 tarihleri arasında çalışan toplam personel sayısının N= 1281 (TURMOB, 2020) olduğu görülmektedir. Örneklem evrenini en iyi şekilde temsil etmesi amacıyla çeşitli özellik ve pozisyonlarda çalışan meslek mensuplarına ulaşılmaya çalışılmıştır. Ankete katılmak istemeyen veya ankete katılıp bazı soruları boş bırakanlar çalışmanın dışında tutulmuştur.

Araştırmada örneklem hacmi % 5 kabul edilebilir hata payı ve % 95 güven aralığında 300 katılımcı ile evrenin temsil gücünü sağlayabileceği hesaplanmıştır. Çalışmada izaha davet müessesesine güven duyma ve vergi uyumunun izaha davet müessesesi üzerinde yarattığı etkinin tespitine yönelik yapılan anket araştırmasıyla bu üç faktör arasındaki etkileşimin yönü ve şiddeti ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Bu çalışmanın sınırlılıkları şu şekilde belirlenmiştir;

- ✓ Araştırma evreninin Denizli ilindeki Yeminli Mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Muhasebe Meslek elemanları ile sınırlı tutulması,
- ✓ Meslek mensupları ve muhasebe sorumlusu pozisyonundaki kişilerin izaha davet uygulamasına ilişkin sergiledikleri davranışlarını ifade etmekten kaçınmaları,
- ✓ Anketin sadece il bazındaki çalışanlara yönelik yapılması.

5.3. Araştırmanın Modeli



H1: Vergi uyumu, izaha davet müessesesi üzerinde etkilidir.

H2: İzaha davet müessesesine güven, izaha davet müessesesi üzerinde etkilidir.

H3: İzaha davet müessesesine güvenin, vergi uyumu ve izaha davet müessesesi üzerindeki etkisinde düzenleyici (moderatör) rolü vardır.

5.4. Veri Toplama Araçları ve Teknikleri

Bu araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket formu kullanılmıştır. Anket formu 4 bölümden oluşmaktadır. Yapılan araştırmada üç ayrı ölçekten yararlanılmıştır. Demografik sorular dışında diğer üç ölçekte cevaplar için 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır.

Araştırmada veri toplama aracı olarak kullanılan Vergi Uyum Ölçeği 4 ifadeden, İzaha Davet Müessesesine Güven Ölçeği 4 ifadeden ve İzaha Davet Müessesesi Ölçeği

10 ifadeden toplamda 18 ifadeden oluşmaktadır. Bununla birlikte İzaha Davet Müessesesi Ölçeği faktör analizine tabi tutulması ve Varimaks döndürülmesi sonucunda 2 ifade analiz dışı bırakılmıştır. Faktör analizi sonrasında veri toplama araçları toplamda 16 ifadeden oluşmaktadır.

Vergi uyumunun izaha davet müessesesi ile olan ilişkisinde izaha davet müessesesine güvenin moderatör (düzenleyici, ılımlaştırıcı) etkisi test edilmiştir. Yani model de bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisinin gücünü değiştirebilen unsur olan moderatör etkisi incelenmiştir.

Vergi Uyumunu Ölçeği: Harold, Angel ve Parry tarafından geliştirilen (Harold vd., 1981: 14) ve Özbek tarafından 2011'de yapılan çalışmada Türkçeye uyarlanan örgüte uyum sağlama ölçeği (Özbek, 2001: 238), bu çalışmada araştırmanın amacı doğrultusunda vergi uyumu ölçeği olarak tekrar uyarlanarak kullanılmıştır.

İzaha Davet Müessesesine Güven Ölçeği: Huff ve Kelley tarafından geliştirilen (Huff & Kelley, 2003: 89) ve Özbek tarafından 2011'de yapılan çalışmada Türkçeye uyarlanan örgüt içerisinde güven ölçeği (Özbek, 2001: 238), bu çalışmada araştırmanın amacı doğrultusunda izaha davet müessesesine güven ölçeği olarak tekrar uyarlanarak kullanılmıştır

İzaha Davet Müessesesi Ölçeği: Hirschfeld ve Field tarafından geliştirilen (Hirschfeld & Field, 2000: 792) ve Özbek tarafından 2011'de yapılan çalışmada Türkçeye uyarlanan işe yabancılaşma ölçeği (Özbek, 2001: 238), bu çalışmada araştırmanın amacı doğrultusunda tekrar uyarlanarak izaha davet müessesesi ölçeği olarak kullanılmıştır.

5.5. Verilerin Analizi

Araştırmada ilk olarak Vergi Uyumunu Ölçeği, İzaha Davet Müessesesine Güven Ölçeği ve İzaha Davet Müessesesi Ölçeğine yönelik açıklayıcı faktör analizi ve ölçeklere yönelik iç tutarlılık analizi yapılmış olup araştırmada kullanılmasında bir sakınca olup olmadığı ve katılımcıların ölçek ifadelerine verdiği cevapların tutarlı olup olmadığı değerlendirilmiştir. Daha sonra katılımcıların kişisel bilgileri incelenmiştir. Ayrıca ölçeklerin normal dağılım varsayımına uyup uymadığı çarpıklık ve basıklık katsayılarına bakarak belirlenmiş olup parametrik test yöntemleri kullanılmıştır. Son olarak araştırmanın hipotezleri doğrultusunda oluşturulan araştırmanın değişkenleri arasındaki ilişkiler Pearson Korelasyon testi ile incelenmiş olup vergi uyumunun izaha davet müessesesi üzerinde etkisi, izaha davet müessesesine güvenin izaha davet müessesesi üzerinde etkisi ve izaha davet müessesesine güvenin, vergi uyumunun izaha davet müessesesi üzerindeki etkisinde düzenleyici (moderatör) rolü regresyon analizleri ile irdelenmiştir. Elde edilen tüm sonuçlarda istatistiksel anlamlılık $p < 0,05$ düzeyinde değerlendirilmiştir.

Tablo 1. Vergi Uyumu Ölçeği Faktör Analizi Sonuç Tablosu

(Vergi Uyumu)			
KMO: ,646	α : ,675	%Var: 53,10	Faktör Yüğü
1. Vergimi düzenli olarak öderim.			,845
2. Vergisel yükümlülüklerimi zamanında ve eksiksiz yerine getiririm.			,879
3. İdare ile sorun yaşadığımda uyuşmazlık yollarını kullanırım.			,384
4. Vergi kaçırmaya yönelik hareketlerden sakınırım			,700
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy : 0,646			
Approx. Chi-Square : 288,564; sd: 6; p<0.001; %Top. Var: 53,10			

Vergi Uyumu Ölçeği içerisinde yer alan sorulara verilen cevaplardan elde edilen verilere uygulanan Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Testine göre, örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu (KMO değeri 0,646) görülmüştür. Yapılan çalışmalarda KMO'nun 1'e yaklaşan değer uygunluğu, 0.5'in altındaki değer de kabul edilemez olduğu ifade edilmiştir (Çakır, 2014: 5). Söz konusu çalışmamızda KMO değerinin 0,646 olması faktör yapısını ortaya koymak adına yeterli olduğunun göstergesidir. Gerçekleştirilen Barlett Küresellik Testi sonucu da anlamlı çıkmıştır ($X^2=288,564$; $p < 0,001$). Ölçek içerisindeki ifadelerle ait verilerin açımlayıcı faktör analizine sokulması ve varimaks döndürülmesi sonucunda; özdeğeri 1.00'in üzerinde olan faktörler ve faktör yükleri 0,30'un üzerinde olan maddeler temel alınmış olup elde edilen sonuçlar irdelendiğinde;

- 0,30'un altında faktör yükünün olmadığı,
- Tek faktörden oluştuğu,
- 4 sorudan oluşan Vergi Uyumu Ölçeği toplam varyansın %53,10'unu açıkladığı

belirlenmiştir (Tablo 1.). Literatüre göre (Tavşancıl, 2006) sosyal bilimlerde yapılan analizlerde %40 ile %60 arasında olmasının yeterli olduğu değerlendirilmektedir.

Tablo 2. İzaha Davet Müessesesine Güven Ölçeği Faktör Analizi Sonuç Tablosu

(İzaha Davet Müessesesine Güven)			
KMO: ,813	α : ,854	%Var: 69,68	Faktör Yüğü
1. İzaha davet uygulamasının her aşamasında idareye çok yüksek seviyede güven duyuyorum.			,773
2. İzaha davet sırasında vergi inceleme elemanları mükelleflere büyük güven duyarlar.			,862
3. Mükellefler, vergi inceleme elemanlarının yönlendirmelerine güvenirlir ve ellerinden gelenin en iyisini yapacağına inanırlar.			,869
4. Vergi inceleme elemanları izahata bulunan mükelleflerin doğru kararlar vereceğine güvenirlir.			,832
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy : 0,813			
Approx. Chi-Square : 524,773; sd: 6; p<0.001; %TopVar: 69,68			

İzaha Davet Müessesesine Güven Ölçeği içerisinde yer alan sorulara verilen cevaplardan elde edilen verilere uygulanan Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Testine göre, örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu (KMO değeri 0,813) görülmüştür. Ayrıca anlamlılığın ölçülmesi sonucu gerçekleştirilen Barlett Küresellik Testi sonucu da anlamlı çıkmıştır ($X^2=524,773$; $p < 0,001$). Ölçek içerisindeki ifadelerle ait verilerin açıklayıcı faktör analizine sokulması ve varimax döndürülmesi sonucunda; özdeğeri 1.00'in üzerinde olan faktörler ve faktör yükleri 0,30'un üzerinde olan maddeler temel alınmış olup elde edilen sonuçlar irdelendiğinde;

- 0,30'un altında faktör yükünün olmadığı,
- Tek faktörden oluştuğu,
- 4 sorudan oluşan İzaha Davet Müessesesine Güven Ölçeği toplam varyansın %69,68'ini açıkladığı belirlenmiştir (Tablo 2.).

Tablo 3: İzaha Davet Müessesesi Ölçeği Faktör Analizi Sonuç Tablosu

(İzaha Davet Müessesesi)			
KMO: ,861	α: ,863	%Var: 52,11	Faktör Yüğü
1. Hayatını sürdürmek için gelir elde eden mükellefler, vergi inceleme elemanları ve/veya idare tarafından kötü niyetli kullanılmaktadırlar			,543
3. İzaha davet uygulamasının çoğu anlamsız işlem ve düzenlemelerle heba olmaktadır.			,598
4. İzaha davet uygulamasında ne yaparsam da sonuç aleyhime işleyecektir			,827
5. İzaha davet uygulamasının lehime sonuçlanacağını hayal bile edemiyorum.			,795
6. Mükelleflerin izahatta bulunmak için çaba sarf etmelerinin bir önemi yok, sadece çok az bir kısmı gerçekten istediğini elde edebilir.			,712
7. İzaha davet uygulamasında mükelleflerin izahını ispat etmeye çalışması ve bu konuda gayret göstermesi oldukça yersizdir.			,713
8. İzaha davet uygulamasından yararlanmak için kendimi zorlamak istemiyorum, nasıl olsa bu bir şeyi değiştirmeyecek			,820
10. İzaha davet müessesesinin asıl nedeninin mükelleflere faydalı olması için getirildiğine pek inanmıyorum			,716
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy : 0,861			
Approx. Chi-Square : 1000,637; sd: 28; p<0.001; %TopVar: 52,11			

İzaha Davet Müessesesi Ölçeği içerisinde yer alan sorulara verilen cevaplardan elde edilen verilere uygulanan Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Testine göre, örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu (KMO değeri 0,861) görülmüştür. Gerçekleştirilen Barlett Küresellik Testi sonucu da anlamlı çıkmıştır ($X^2=1000,637$; $p < 0,001$). Ölçek içerisindeki ifadelerle ait verilerin açıklayıcı faktör analizine sokulması ve varimax döndürülmesi sonucunda; özdeğeri 1.00'in üzerinde olan faktörler ve faktör yükleri 0,30'un üzerinde olan maddelerle birlikte iki faktöre aynı anda yükleme yapıp

faktör yükleri arasında farkı 0,1'in üzerinde olan ifadeler temel alınmıştır. Bu kapsamda iki faktöre aynı anda yükleme yapan 9'uncu ifade ve tek başına ikinci faktörü oluşturan 2'inci ifade analiz dışı bırakılmıştır. Daha sonra elde edilen sonuçlar irdelendiğinde;

- 0,30'un altında faktör yükünün olmadığı,
- Tek faktörden oluştuğu,
- 8 sorudan oluşan İzaha Davet Müessesesi Ölçeği toplam varyansın %52,11'ini açıkladığı belirlenmiştir (Tablo 3.).

Vergi Uyumu, İzaha Davet Müessesesine Güven ve İzaha Davet Müessesesi Ölçeklerinin Cronbach's Alpha değerlerine bakıldığında; bu değerlerin sırasıyla 0,675, 0,854 ve 0,863 olduğu görülmektedir. Bu değerler; ölçeklerin oldukça güvenilir ve yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir (Özdamar, 1999: 510). Vergi Uyumu, İzaha Davet Müessesesine Güven ve İzaha Davet Müessesesi Ölçek ifadelerinin geçerlilik ve güvenilirlik analizlerinden elde edilen bulgular hep birlikte değerlendirildiğinde; her üç ölçeğin geçerli ve güvenilir oldukları ve analizde kullanılmasında bir sakınca olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

5.5.1. Değişkenler Arasındaki İlişkiler

Araştırmanın bu bölümünde, araştırma değişkenlerinin birbiri arasındaki ilişkileri, parametrik test yöntemlerinden Pearson Korelasyon Analizi ile incelenmiş olup istatistiksel anlamlılık $p < 0,05$ düzeyinde değerlendirilmiştir. Korelasyon katsayısının değerlendirme kriterleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 4: Pearson Korelasyon Analizi Sonuçları

		1.	2.	3.
1. Vergi Uyumu	K.K.	1	,252**	,216**
	p		,000	,000
2. İzaha Davet Müessesesine Güven	K.K.		1	,172**
	p			,003
3. İzaha Davet Müessesesi	K.K.			1
	p			
** $p < 0.01$				

Tablo 4'te Pearson Korelasyon testi sonuçları incelendiğinde;

- Katılımcıların, vergi uyumu düzeyi ile izaha davet müessesesine güven düzeyi arasında pozitif yönlü ve düşük düzeyde korelasyon vardır ($r_p = 0,252$; $p < 0.001$).

- Katılımcıların, vergi uyumu düzeyi ile izaha davet müessesesine adapte olamama düzeyi arasında negatif yönlü ve düşük düzeyde korelasyon vardır ($r_p=-0,216$; $p<0.001$).
- Katılımcıların, izaha davet müessesesine güven düzeyi ile izaha davet müessesesine adapte olamama düzeyi arasında negatif yönlü ve düşük düzeyde korelasyon vardır ($r_p=-0,172$; $p<0.001$).

5.5.2. Regresyon Analizi

Araştırmanın bu kısmında, vergi uyumunun izaha davet müessesesi üzerindeki etkisinde izaha davet müessesesine güvenin düzenleyici rolü değerlendirilmiştir. İlk olarak vergi uyumunun, izaha davet müessesesi üzerindeki etkisi lineer regresyon analizi ile Tablo 5'te incelenmektedir.

Tablo 5: Vergi Uyumunun, İzaha Davet Müessesesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Regresyon Analizi Sonuçları

	Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar		F	R ²
	B	Std. hata	β	t		
Sabit	3,659	,290		12,627	,000	
Vergi Uyumunu	,262	068	,216	3,828	,000	,047
Bağımlı değişken: İzaha Davet Müessesesi * $p<0.001$						

Vergi uyumunun izaha davet müessesesini ne derece etkilediğini tespit etmek amacıyla yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre; bu modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve vergi uyumunun, izaha davet müessesesi varyansının %4,7'sini açıklayabildiği görülmektedir ($R^2=,047$; $F_{(1,298)}=14,651$, $p<0.001$). Bulunan sonuçlara göre; vergi uyumunun, izaha davet müessesesini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde yordadığı ($\beta=-0.216$, $t=-3,828$, $p<0.001$) belirlenmiştir. Bir diğer deyişle, çalışma grubunu oluşturan katılımcıların vergi uyumu düzeyleri izaha davet müessesesine adapte olamama düzeylerini negatif yönde etkilemektedir. Ayrıca regresyon eşitliği incelendiğinde ise diğer yordayıcı değişkenler sabit tutulduğunda; vergi uyumu düzeyindeki bir birimlik artış, izaha davet müessesesine adapte olamama düzeyinde 262'lik bir azalışa neden olacaktır.

"H1: Vergi uyumu izaha davet müessesesi üzerinde etkilidir." hipotezi katılımcıların vergi uyumu düzeyleri izaha davet müessesesine adapte olamama düzeylerini negatif yönde etkilediği için kabul edilmiştir.

İzaha davet müessesesine güvenin, izaha davet müessesesine etkisi lineer regresyon analizi ile Tablo 6'da incelenmektedir.

Tablo 6: İzaha Davet Müessesesine Güvenin, İzaha Davet Müessesesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Regresyon Analizi Sonuçları

	Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar		F	R ²
	B	Std. hata	β	t		
Sabit	3,044	,166		18,367	,000	
İzaha Davet Müessesesine Güven	,144	,048	-,172	3,015	,003	9,090 ,030
Bağımlı değişken: İzaha Davet Müessesesi * p<0.001						

İzaha davet müessesesine güvenin izaha davet müessesesini ne derece etkilediğini tespit etmek amacıyla yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre; bu modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve izaha davet müessesesine güvenin, izaha davet müessesesinin varyansının %3,0'unu açıklayabildiği görülmektedir ($R^2=,030$; $F_{(1,298)}=9,090$, $p=0.003$). Bulunan sonuçlara göre; izaha davet müessesesine güven, izaha davet müessesesini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde yordadığı ($\beta=-0.172$, $t=-3,015$, $p=0.003$) belirlenmiştir. Bir diğer deyişle, çalışma grubunu oluşturan katılımcıların izaha davet müessesesine güven düzeyleri izaha davet müessesesine adapte olamama düzeylerini negatif yönde etkilemektedir. Ayrıca regresyon eşitliği incelendiğinde ise diğer yordayıcı değişkenler sabit tutulduğunda; izaha davet müessesesine güven düzeyindeki bir birimlik artış, izaha davet müessesesine adapte olamama düzeyinde, 144'lük bir azalışa neden olacaktır.

"H2: İzaha davet müessesesine güven izaha davet müessesesi üzerinde etkilidir." hipotezi katılımcıların izaha davet müessesesine güven düzeyi izaha davet müessesesine adapte olamama düzeylerini negatif yönde etkilediği için kabul edilmiştir.

Vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güvenin, izaha davet müessesesi üzerindeki etkisi çoklu doğrusal regresyon analizi ile Tablo 7'de incelenmektedir.

Tablo 7: Vergi Uyumu ve İzaha Davet Müessesesine Güvenin, İzaha Davet Müessesesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Regresyon Analizi Sonuçları

	Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar			F	R ²
	B	Std. hata	β	t	p		
Sabit	3,849	,301		12,782	,000		
Vergi Uyumu	,223	,070	,185	3,182	,002		
İzaha Davet Müessesesine Güven	,105	,049	,125	-2,159	,032	9,747	,062
Bağımlı değişken: İzaha Davet Müessesesi* p<0.001							

Vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güvenin izaha davet müessesesini ne derece etkilediğini tespit etmek amacıyla yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre; bu modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güvenin, izaha davet müessesesini varyansının %6,2'sini açıklayabildiği görülmektedir ($R^2=,062$; $F_{(2,297)} = 9,747$, $p < 0.001$). Bulunan sonuçlara göre; vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güven izaha davet müessesesini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde yordadığı görülmektedir.

Vergi uyumunun izaha davet müessesesi üzerindeki etkisinde izaha davet müessesesine güvenin düzenleyici rolü çoklu doğrusal regresyon analizi ile Tablo 8'de incelenmektedir.

Tablo 8: Vergi Uyumunun İzaha Davet Müessesesi Üzerindeki Etkisinde İzaha Davet Müessesesine Güvenin Düzenleyici Rolüne Yönelik Regresyon Analizi Sonuçları

	Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar			F	R ²
	B	Std. hata	β	t	p		
Sabit	2,568	,047		54,335	,000		
Vergi Uyumu	-,155	,049	-,190	-3,166	,002		
İzaha Davet Müessesesine Güven	-,102	,048	-,125	-2,151	,032	6,515	,062
Etkileşim	-,014	,043	-,019	-,332	,740		
Bağımlı değişken: İzaha Davet Müessesesi* p<0.001							

Etkileşim değişkeninin (Zvergi uyumu x Zizaha davet müessesesine güven) Tablo 17'deki modele eklenmesiyle izaha davet müessesesine güvenin düzenleyici rolü incelenmiştir. Bu modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu, ancak etkileşim değişkeninin oluşturulan modele anlamlı katkısının bulunmadığı ($t=-,332$, $p>0.05$) görülmektedir. Sonuç olarak; izaha davet müessesesine güvenin düzenleyici rolünün bulunmadığı değerlendirilmiş olup *H3: İzaha davet müessesesine güvenin, vergi uyumu ve izaha davet müessesesi üzerindeki etkisinde düzenleyici (moderatör) rolü vardır.* hipotezinin reddine karar verilmiştir.

6. Sonuç

Kamu otoritesi, kendisine yüklenen kamusal hizmetleri yerine getirebilmek ve vatandaşlara hizmet sunabilmek amacıyla belli bir finansman kaynağına ihtiyaç duymaktadır. Bu anlamda vergi, söz konusu ihtiyaçları karşılayabilmek için elde edilen kaynaklar içerisinde önemli bir gelir kaynağıdır. Devletler açısından bu derece önemli olan vergi, toplumdaki tüm bireylerden tahsil edilmeye çalışılır. Ancak bu her zaman çok kolay olmamaktadır. Çünkü devlet için önemli bir gelir kaynağı sayılan vergiler, bireylerin gelirinde azalma meydana getirdiğinden mükellefler vergiye karşı çeşitli tutum ve davranışlar geliştirmişlerdir. Oluşan bu davranışlar vergiye uyum konusunu gündeme getirmiştir. Bu nedendir ki, bireyleri vergi ödemeye istekli hale getirmek için kamu otoriterleri birçok çalışmalar sürdürmeye başlamış ve birtakım gerekli düzenlemelere gitmiştir. Vergi uyumunu sağlamak bu sebeple çok önemli çalışmalar arasında yerini almıştır.

Vergi uyumunun sağlanması amacıyla mükellef hakları da gözetilerek günümüz şartlarına entegre çalışmalar pek çok ülke tarafından yürütülmeye devam etmektedir. Çalışma kapsamında inceleme konusu yapılan izaha davet müessesesinde, gerekli mercilerce hakkında yapılan ön tespitler sonucu verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin varlığı halinde mükelleflerden, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce kendilerinden tespit konusu durum için açıklama talep edilmektedir. İzahta bulunan mükellefin yapacağı izahın uygun görülüp görülmemesi halinde izlemesi gereken yollar yine aynı düzenleme ile hayat bulmuştur. İzaha davet müessesesi, hem mükellefin yaptığı açıklamalar sonucunda idare-mükellef arasında köprü görevi görerek iletişimin gelişmesine ve iş birliği sağlanmasıyla uyuşmazlıklara çözüm getirmeye hizmet etmekte, hem de mükelleflere daha ağır cezai müeyyidelerin uygulanmasının önüne geçerek mükelleflere avantaj sağlamaktadır. Bahsi geçen müessesenin esas düzenlenme amacı, vergi tahsil etme maliyetlerini minimize ederek mükelleften tahsil edilen verginin hazineye hızlı şekilde intikalidir.

Araştırmamız kapsamında yapılan "Vergi Uyumunu ve İzaha Davet" konulu anket çalışmasıyla, yasal düzenlemelerle hedeflenen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Ankete 300 mükellef tarafından katılım sağlanmıştır. Normal dağılım varsayımı basıklık ve çarpıklık katsayılarına bakılarak irdelenmiş olup

değişkenlerin normal dağılım gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Araştırma değişkenleri arasındaki ilişki parametrik test yöntemlerinden Pearson korelasyon analizi ile incelenmiş olup analiz sonuçları değerlendirildiğinde;

- Katılımcıların, vergi uyumu düzeyi ile izaha davet müessesesine güven düzeyi arasında pozitif yönlü ilişki varken vergi uyumu düzeyi ile izaha davet müessesesine adapte olamama düzeyi arasında negatif yönlü ilişki olduğu,
- Katılımcıların, izaha davet müessesesine güven düzeyi ile izaha davet müessesesine adapte olma düzeyi arasında negatif yönlü ilişki olduğu saptanmıştır.
- Araştırmanın hipotezleri doğrultusunda regresyon analizi yapılmıştır. Bu kapsamda elde edilen sonuçlar irdelendiğinde;
- Vergi uyumu, izaha davet müessesesini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde yordadığı ve katılımcıların, vergi uyumu düzeyindeki bir birimlik artış, izaha davet müessesesine adapte olma düzeyinde, 262'lik bir azalışa neden olduğu,
- İzaha davet müessesesine güven, izaha davet müessesesini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde yordadığı ve katılımcıların, izaha davet müessesesine güven düzeyindeki bir birimlik artış, izaha davet müessesesine adapte olmasında, 144'lük bir azalışa neden olduğu,
- Vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güvenin, izaha davet müessesesi varyansının %6,2'sini açıklayabildiği, vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güven izaha davet müessesesini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde yordadığı,
- Etkileşim değişkeninin (Zvergü uyumu x Zizaha davet müessesesine güven) modele eklenmesiyle izaha davet müessesesine güvenin düzenleyici rolü incelenmiş olup düzenleyici rolünün olmadığı belirlenmiştir.

Genel anlamda çıkarılabilecek sonuç itibarıyla ifade edilebilir ki, vergi uyumu yükseldikçe izaha davet müessesesine ve benzeri uygulamalara uyum artacaktır. Vergi uyumu ne kadar yüksek olursa mükelleflerin adaptasyonu da kolaylaşacaktır. Dolayısıyla vergi uyumu düşük mükelleflerin bu tür uygulamaları benimsemesi kolay olmayacaktır. Ayrıca izaha davet müessesesine güven olsa da adaptasyon olunamadığı anlaşılmaktadır. Buradan hem mükelleflerin uygulamaya yeterince hâkim olamadığı hem de mevzuatın karışık olduğu da çıkarılabilir.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Allingham, M. G. & A. Sandmo (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, 1(3/4), 323-338.
- Angel, H. L. & Perry J. W. (1981). "An Empirical Assessment of Organizational Commitment and Organizational Effectiveness", *Administrative Science Quartely*, 26(1), 1-14.
- Becker, G. S., (1968). "Crime and Punishment: An Economic Approach", *Journal of Political Economy*, 76(2), 169-217.
- Biyay, Ö. (2018). *Vergi Hukuku*, Dora Yayıncılık, Bursa.
- Cansız, H. (2006). "Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(2), 115-138.
- Çakır A. (2014). "Faktör Analizi", Doktora Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Didinmez, İ. & Seçilmiş E. (2018). "İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri", *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 105-128.
- Gümüş, M. (2017). "Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 341, 96-104.
- Hirschfeld, R. R. & Field H. S. (2000). "Work Centrality and Work Alienation: Distinct Aspects of a General Commitment to Work", *Journal of Organizational Behavior*, 21(7), 789-800.
- Ho, D. D. C. & Young A. (2013). "A Study of the Impact of Culture on Tax Compliance in China", *International Tax Journal*, Mayıs- Haziran, 33-44.
- Huff, L. & Kelley L. (2003), "Levels of Organizational Trust in Individualist Collectivist Societies: A Seven Nation Study", *Organization Science*, 14(1), 81-90.
- Kirchler, E., Hoelzl E. & Wahl İ. (2008). "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework", *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-225.
- Kirchler, E. & Wahl İ. (2010). "Tax Compliance Inventory TAX-I: Designing an Inventory for Surveys of Tax Compliance", *Journal of Economic Psychology*, 31(3), 331-346.
- Kogler C., Batrancea L., Nichita A., Pantya J., Belianin A. & Kirchler E. (2013). "Trust And Power As Determinants of Tax Compliance: Testing the Assumptions of the Slippery Slope Framework in Austria, Hungary, Romania And Russia", *Journal of Economic Psychology*, 34(February), 169-180.

- Korlu, R. K., Gerçek, A. & Çetinkaya Ö., (2016). "Mükellefin Yerel Vergi Algıları Üzerine Bir Analiz: Bursa Örneği", *Yönetim ve Ekonomi*, 23(3), 711-732.
- Kumkale, R. (2017). "Vergilendirmede İzaha Davet Müessesesi", *Terazi Hukuk Dergisi*, 12(135), 119-120.
- Mohamed, M., (2016). "Import Tax Compliance: A Study of Customs Agents in Malaysia Utilising the Theory of Planned Behaviour", Doctora Thesis, The University of Nottingham.
- Muter, B. N. Sarkınç S. & Çelebi K. (1993). *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması: Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması*, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Manisa.
- Ömürbek, N., Çiçek H. G. & Çiçek S. (2007). "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları", *Maliye Dergisi*, 153, Temmuz-Aralık, 102-122.
- Özbek, M. F. (2011). "Örgüt İçerisindeki Güven ve İşe Yabancılaşma İlişkisinde Örgüte Uyum Sağlamanın Aracı Rolü", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 231-248.
- Penas, I.L. & Penas, S.L., (2010). "The Determinants of Tax Morale in Comparative Perspective: Evidence from European Countries", *European Journal of Political Economy*, 26(4), 441-453.
- Sandalcı, U., Sandalcı İ. & Karaaslan A. (2015). "Vergi İdaresi ve Siyasi Yönetim Algısının Vergi Ahlakına Etkisi: Anket Çalışması", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 7(2), 16-32.
- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek A. (2016). *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Tavşancıl, E. (2006). *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi*, 3. Baskı, Ankara, Nobel Yayınları.
- Tekin, A., Tuncer G. & Sağdıç E. N. (2013). "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci", *Sakarya İktisat Dergisi*, 2, Haziran, 1-26.
- Tekin, A., Doğan E. & Çelikay F. (2018). "Vergi Ahlakı Kavramsallaştırmasına Yönelik Bir Değerlendirme: Eskişehir-Kütahya Örneği", *Maliye Dergisi*, 175(Temmuz-Aralık), 228-252.
- Tekin, A. & Gürçam Ö.S. (2017). "Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum İle İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6(6), 2017, 116-126.
- Torgler, B. (2003). "Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance", PhD Thesis, Universität Basel.
- Torgler, B., (2004). "Tax Morale in Asian Countries", *CREMA Center for Research in Economics, Management and the Arts*, <http://crema-research.ch/papers/2004-02.pdf>, (18.10.2019).

- Torgler, B. & Schneider F. (2007). "What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European countries", *Social Science Quarterly*, 88(2), 443-470.
- Torgler, B. (2012). "Tax Morale, Eastern Europe And European Enlargement", *Communist and Post-Communist Studies*, 45(1), 11-25.
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri (2019), <http://tdk.gov.tr/>, (28.12.2019).
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Meslek Mensubu Dağıtım Tablosu, [https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-\(sm-smmm\)](https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-(sm-smmm)), (05.06.2020).
- Vogel, J. (1974). "Taxation And Public Opinion İn Sweden: Aninterpretation Of Recent Survey Data", *National Tax Journal*, 27(4), 499-513.
- Wenzel, M. (2004). "An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance", *Journal of Economic Psychology*, 25(2), 213-228.
- Yeniçeri, H. (2005). "Vergi Yükümlülerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışlarının Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması", *Sosyoloji Konferansları*, 31, 279-299.
- Yılmaz, B. E., Ataer S. & Yetkin M. (2015). "Vergi Algısı-Eğitim İlişkisi: Çeşitli Üniversitelerde Maliye Bölümü Öğrencilerinin Vergi Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma", *30. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 20-24 Mayıs, Antalya.



Türkiye’de Gelir, Enerji Tüketimi, Ticari Açıklık ve Çevre Koruma Harcamaları: ÇKE Hipotezinin Bölgesel Analizi

Income, Energy Consumption, Trade Openness and Environmental Protection Expenditures in Turkey: A Regional Analysis of the EKC Hypothesis

Mürşit Recepoğlu¹

EMPIRICAL
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 23.10.2021
Revised : 07.12.2021
Accepted : 09.12.2021
Available : 25.12.2021

iThenticate similarity score: 13%

JEL classification:

O44, O53, Q58

Keywords:

Environmental Kuznets Curve, Government Expenditures, Economic Growth, Regional Development, Dynamic Panel Data Analysis

ABSTRACT

Environmental pollution is an important threat for sustainable economic development at the national and the regional level. Nevertheless, regional studies investigating the determinants of the environmental pollution in Turkey are limited. This study analyzes the effects of income, energy consumption, trade openness and environmental protection expenditures on the environmental pollution in NUTS 2 regions of Turkey for the period 2007-2019 within the framework of the Environmental Kuznets Curve (EKC) hypothesis. The findings obtained from the study using the Two Step System Generalized Moments Method show that the EKC hypothesis is not valid in Turkey for NUTS 2 regions. Moreover, energy consumption has a statistically significant and positive effect on the environmental pollution, while trade openness has a negative effect. However, environmental protection expenditures do not have statistically significant effects on the environmental pollution. These results reveal that the effectiveness of the economic and fiscal policies implemented at the regional level to increase the environmental quality should be increased.

Cite this article as: Recepoğlu, M. (2021). “Türkiye’de Gelir, Enerji Tüketimi, Ticari Açıklık ve Çevre Koruma Harcamaları: ÇKE Hipotezinin Bölgesel Analizi”, *International Journal of Public Finance*, 6(2), 353-372.

¹ Assist. Prof. PhD., Gümüşhane University, Department of Accounting and Taxation, Turkey, ORCID: 0000-0002-6861-2607, mursit_recepoglu@hotmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 23.10.2021
Düzeltilme : 07.12.2021
Kabul : 09.12.2021
Yayın : 25.12.2021

iThenticate benzerlik oranı: %13

JEL Kodu:

O44, O53, Q58

Anahtar Kelimeler:

Çevresel Kuznets Eğrisi, Kamu Harcamaları, Ekonomik Büyüme, Bölgesel Kalkınma, Dinamik Panel Veri Analizi

Ö Z E T

Çevre kirliliği, ulusal ve bölgesel düzeyde sürdürülebilir ekonomik kalkınma için önemli bir tehdittir. Ancak, Türkiye’de çevre kirliliğinin belirleyicilerini araştıran bölgesel çalışmalar sınırlı düzeydedir. Bu çalışma Türkiye’nin Düzey 2 bölgelerinde gelir, enerji tüketimi, ticari açıklık ve çevre koruma harcamalarının çevre kirliliği üzerindeki etkilerini Çevresel Kuznets Eğrisi (ÇKE) hipotezi çerçevesinde 2007-2019 dönemi için analiz etmektedir. İki Aşamalı Sistem Genelleştirilmiş Momentler Metodu’nun kullanıldığı çalışmadan elde edilen bulgular Düzey 2 bölgeleri açısından Türkiye’de ÇKE hipotezinin geçerli olmadığını göstermektedir. Ayrıca enerji tüketimi çevre kirliliğini istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkilerken ticari açıklık negatif etkilemektedir. Ancak çevre koruma harcamalarının çevre kirliliği üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkileri bulunmamaktadır. Bu sonuçlar, çevre kalitesini artırmaya yönelik bölgesel düzeyde uygulanan iktisadi ve mali politikaların etkinliğinin artırılması gerektiğini ortaya koymaktadır.

1. Giriş

Sanayi devriminden sonra hızla artan doğal kaynak tüketimi ile birlikte ekonomik büyüme ve çevresel bozulma arasındaki ilişki daha çok ilgi görmeye başlamıştır. Ekonomik büyüme pahasına çevresel bozulmanın göz ardı edilmesi ve politika yapımcıların çevreyi korumaya yönelik herhangi bir girişimde bulunmaması özellikle fosil yakıtlarına bağlı olarak ortaya çıkan sera gazı emisyonlarının artmasına neden olmuştur. Günümüzde ise çevre sorunlarının kontrol edilemeyecek boyutlara ulaşması ve iklim değişikliğinin küresel bir sorun haline gelmesi nedeniyle birtakım politika tedbirleri üzerinde tartışmalar yoğunlaşmıştır. Bu doğrultuda daha önceleri çevreyi göz ardı eden ekonomik kalkınma politikaları yerine çevresel sorunları da dikkate alan sürdürülebilir ekonomik kalkınma politikalarının uygulanmasına yönelik ağırlıklı bir görüş oluşmuştur. Diğer taraftan dünyada doğal kaynakların azalması ve toplumun çevre konusundaki hassasiyetinin giderek artması nedeniyle politika yapımcılar üzerinde büyük bir baskı oluşmaya başlamıştır. Bu durum ise çevre kirliliğini azaltmaya yönelik modern iktisadi ve mali politikaların hayata geçirilmesini teşvik etmiştir.

Küresel gelişmelere paralel olarak Türkiye’de ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesi için hızlı bir sanayileşme sürecine girilmiş, nüfus hızlı bir şekilde artmış ve kontrolsüz kentleşme gerçekleşmiştir. Bu durum ise enerjiye olan ihtiyacı her geçen gün artırmış ve buna bağlı olarak önemli çevre sorunları ortaya çıkmaya başlamıştır. Öte yandan 1980 sonra uygulanan dışa açık politikalar çevre kalitesini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemiştir. Bu gelişmeler Türkiye’de de çevrenin korunmasına yönelik iktisadi ve mali politikaların hayata geçirilmesi yönündeki tartışmaların artmasını sağlamıştır. Ancak bu politikaların etkin olabilmesi için çevre sorunlarına neden olan faktörlerin doğru bir şekilde analiz edilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda dünyada ve Türkiye’de gelir-çevre ilişkisine yönelik yapılan çalışmalarda özellikle Grossman &

Krueger (1991) tarafından geliştirilen Çevresel Kuznets Eğrisi (ÇKE) hipotezi sıklıkla test edilmektedir. ÇKE hipotezinde ülkelerin gelir düzeyleri ve ortaya çıkan çevresel tahribat arasında bir ilişki kurulmaktadır. Ayrıca gelir haricindeki değişkenlerle model genişletilerek çevre kirliliğinin belirleyicilerine yönelik bulgular elde edilebilmektedir.

Ekonomik büyüme ve çevresel bozulma arasındaki ilişkiyi özellikle ÇKE hipotezi çerçevesinde Türkiye için araştıran çalışmalar son dönemde artmaya başlamıştır (Bkz. Atıcı & Kurt 2007; Başar & Temurlenk, 2007; Halicioğlu, 2009; Saatçi & Dumrul 2011; Dam vd., 2013; Çil Yavuz, 2014; Kocak, 2014; Balıbey, 2015; Erdoğan vd., 2015; Artan vd., 2015; Gozgor & Can, 2016; Kılıç & Akalın, 2016; Lebe 2016; Çağlar & Mert 2017; Katircioğlu & Taşpınar, 2017; Güney 2018; Güriş & Şak, 2019; Pata, 2019). Türkiye üzerine yapılan çalışmalar incelendiğinde çalışmaların genellikle ülke düzeyinde olduğu yerel ve bölgesel çevre sorunları üzerine analiz yapan ampirik çalışmaların oldukça sınırlı olduğu görülmektedir. Ancak sınırlı sayıda da olsa ekonomik büyüme ve çevresel bozulma arasındaki ilişkiyi ÇKE hipotezi kapsamında bölgesel düzeyde araştıran çalışmalar bulunmaktadır (Bkz. Akyıldız, 2008; Akbostancı vd.,2009; Çatık vd., 2016; Güçlü, 2016; Karaçayır & Güney 2016; Ayyıldız & Gürler, 2017;Tuzcu & Usupbeyli, 2018; Şahin, 2018; Deveci & Sakallı, 2019).

Sürdürülebilir ekonomik kalkınmayı ulusal düzeyde gerçekleştirebilmenin yolu bölgesel düzeyde uygulanan etkin iktisadi ve mali politikalarla geçmektedir. Dolayısıyla bu konuda yapılacak bölgesel çalışmaların artırılması ve elde edilen bulgular ışığında politika önerilerinde bulunulması gerekmektedir. Bu çalışmada ÇKE hipotezi Türkiye için bölgesel düzeyde test edilirken gelir, enerji tüketimi, ticari açıklık ve çevre koruma harcamalarının çevre kirliliği üzerindeki etkileri araştırılmıştır. 2007-2019 döneminin analiz edildiği çalışmada iki aşamalı sistem-GMM tahmini yapılmıştır. Türkiye’de sınırlı sayıda olan bölgesel düzeyde ÇKE hipotezini test eden çalışmalarda dinamik panel veri analizinin kullanılmadığı dikkatleri çekerken söz konusu çalışmalarda yer alan modellerde çevre koruma harcamaları yer almamaktadır. Bu çalışma hem yöntem hem de model olarak söz konusu literatüre katkı sağlamayı hedeflemektedir. Çalışmanın giriş bölümünün ardından ÇKE hipotezi ile ilgili teorik bilgiler ve bu konuda yapılan ampirik çalışmalar aktarılmıştır. Ardından Türkiye’de çevre kirliliğine dair ulusal ve bölgesel göstergeler ortaya koyulmuştur. Daha sonrasında bu çalışmada kullanılan model, veri seti ve uygulanacak yöntem hakkında bilgiler verilmiştir. Akabinde ise dinamik panel veri analizinden elde edilen ampirik bulgular sunulmuştur. Sonuç kısmında elde edilen bulgular yorumlanarak birtakım politika önerileri yapılmıştır.

2. Teori ve Literatür

2.1. ÇKE Hipotezi: Teorik Arka Plan

Yüksek yaşam standardına ulaşmak ve küresel yoksulluğu azaltmak adına yapılan bazı uygulamalar doğal kaynakların sınırsız bir şekilde kullanılmasına ve biyosferde geri dönülemez kayıpların oluşmasına neden olmuştur (Shahbaz vd.,

2017:2). Çevre kalitesinin küresel çapta bozulması ve buna bağlı olarak çevre sorunlarına ilişkin kamuoyu endişesinin artması ise çevresel bozulmanın nedenlerini anlamaya yönelik çabaların artmasını sağlamıştır. 1990’lar ile birlikte çevrenin ekonomik büyüme ile bağlantısı oldukça fazla tartışmaya yol açmış ve son dönemlerde kirlilik ve büyüme üzerine yapılan çalışmalar oldukça artmıştır (Dinda, 2004: 431-432).

Ekonomik büyüme ve çevre kirliliği arasındaki ilişki ÇKE hipotezi ile açıklanmakta ve temelde Kuznets (1955)’in yapmış olduğu çalışmaya dayanmaktadır. Gelir eşitsizliği ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi açıklamaya çalışan Kuznets (1955)’e göre ekonomik büyüme ve gelir eşitsizliği arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Kuznets (1955) gelir eşitsizliğinin ekonomik büyümenin ilk aşamalarında arttığını ancak belirli bir eşikten sonra azaldığını belirtmektedir. Kuznets (1955)’in çalışmasından yola çıkarak Grossman & Krueger (1991) tarafından geliştirilen ÇKE hipotezi ise çevresel bozulmaya neden olan çeşitli faktörler ile kişi başına düşen gelir arasında ilişki kuran bir hipotezdir (Stern, 2004:1419). Bu hipoteze göre çevresel bozulma, ekonomik büyümenin ilk aşamalarında kişi başına düşen gelir ile birlikte artarken belirli bir eşige ulaşıldıktan sonra azalmaktadır (Apergis & Ozturk, 2015: 16). Bu durum ise kişi başına gelir ile doğal kaynakların kullanımı ve atık emisyonları arasında ters U şeklinde bir ilişkinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Sharma, 2011: 376).

ÇKE hipotezinin geleneksel modeli (1) numaralı denklemde gösterilen karesel form şeklinde olup çevresel tahribat ile gelir arasındaki ilişkiyi açıklamaktadır. Geleneksel form haricinde (2) numaralı denklemde gösterilen kübik form ile de ÇKE hipotezi test edilmektedir. Bu denklemlerde y çevresel kirliliği, x geliri ve z ise gelir haricinde çevresel tahribatı etkileyen faktörleri göstermektedir. β ’nın almış olduğu katsayı değerleri ÇKE hipotezinin geçerliliğine ilişkin bilgi sunmaktadır. Karesel formu ifade eden (1) numaralı denklemde $\beta_1 > 0$ ve $\beta_2 < 0$ ise gelir ve çevre kirliliği arasında ters U şeklinde bir ilişki söz konusudur. Bu durumda ÇKE hipotezinin geçerli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır (Choi vd., 2010:8)

$$y_{it} = \alpha_i + \beta_1 x_{it} + \beta_2 x_{it}^2 + \beta_3 z_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

$$y_{it} = \alpha_i + \beta_1 x_{it} + \beta_2 x_{it}^2 + \beta_3 x_{it}^3 + \beta_4 z_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

(2) numaralı denklemde gösterilen kübik formda ise β katsayısının aldığı değerleri Dinda (2004) şu şekilde açıklamaktadır:

- i. $\beta_1 = \beta_2 = \beta_3 = 0$ ise x ve y arasında herhangi bir ilişki yoktur.
- ii. $\beta_1 > 0$ ve $\beta_2 = \beta_3 = 0$ ise x ve y arasında artan doğrusal bir ilişki vardır.
- iii. $\beta_1 < 0$ ve $\beta_2 = \beta_3 = 0$ ise x ve y arasında azalan doğrusal bir ilişki vardır.
- iv. $\beta_1 > 0$, $\beta_2 < 0$ ve $\beta_3 = 0$ ise ters U şeklinde bir ilişki vardır. (ÇKE)
- v. $\beta_1 < 0$, $\beta_2 > 0$ ve $\beta_3 = 0$ ise U şeklinde bir ilişki vardır.
- vi. $\beta_1 > 0$, $\beta_2 < 0$ ve $\beta_3 > 0$ ise N şeklinde bir ilişki vardır.
- vii. $\beta_1 < 0$, $\beta_2 > 0$ ve $\beta_3 < 0$ ise ters N şeklinde bir ilişki vardır.

ÇKE hipotezi ortaya atıldığı günden itibaren birçok araştırmacı tarafından hem karesel form hem de kübik formda test edilmiş ve son dönemde oldukça popüler hale

gelmiştir. Bu yüzden ÇKE hipotezi ile ilgili literatür oldukça geniş ve kapsamlıdır. Ancak bir sonraki bölümde daha çok bu çalışmada kullanılan değişkenler dikkate alınarak seçilmiş literatür oluşturulmuştur.

2.2. Literatür

ÇKE hipotezinin geçerliliğine ilişkin çalışmalarda çevresel tahribatı etkileyen temel değişkenler arasında GSYH ve enerji tüketimi dikkatleri çekmektedir. Örneğin Pao & Tsai (2010) BRICS ülkelerinde, Arouri vd. (2012) ve Cheikh vd. (2021) MENA ülkelerinde, Heidari vd. (2015) ASEAN ülkelerinde, Balado-Naves vd. (2018) 173 ülkede, enerji tüketiminin ve GSYH’nin karbondioksit emisyonunu artırdığı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca bu çalışmalarda ÇKE hipotezinin geçerliliği kanıtlanmıştır. Acaravci & Ozturk (2010) ise enerji tüketimi ve GSYH’nin karbondioksit emisyonu üzerinde pozitif etkilerini yakalarken ÇKE hipotezinin geçerliliği açısından ülkeden ülkeye farklılaşan sonuçlar elde etmişlerdir. Çevre kirliliğini etkileyen ana faktörler arasında enerji tüketimi ve reel gelir bulunurken bu değişkenler dışında da gelir-enerji-çevre ilişkisini etkileyen değişkenler bulunmaktadır. Dolayısıyla doğru bir sonuca ulaşmak için ihmal edilen değişkenlerin modele eklenmesi gerekmektedir (Le & Ozturk, 2020: 22681).

Bu doğrultuda son dönem çalışmalarda özellikle ticari açıklık değişkeni de ÇKE hipotezini test eden çalışmalarda kullanılmaktadır. Ancak ticari açıklığın kirlilik üzerindeki etkisi tartışmalıdır. Ticari açıklığın enerji yoğun sektörlerde üretilen mallar nedeniyle kirliliği artırıcı bir etkisi bulunabilmektedir. Bu durumu destekler şekilde Kasman ve Duman (2015) yeni AB üyesi ülkelerde, Ozatac vd. (2017) ise Türkiye’de ticari açıklığın, Bento & Moutinho (2016) ise İtalya’da uluslararası ticaretin karbondioksit emisyonunu pozitif etkilediği sonucuna varmıştır. Ancak üretim sektöründe geliştirilen teknolojilerle birlikte çevreyi daha az kirletecek ticari ilişkiler de kurulabilmektedir. Bu şekildeki ticari faaliyetler sonucunda özellikle gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere doğru enerji kullanımını ve kirliliği azaltan teknoloji yayılımı gerçekleşebilmektedir (Zafar vd., 2019:15163). Bu durumu destekler şekilde Jebli vd. (2016) OECD ülkelerinde, Sinha vd. (2017) N11 ülkelerinde, Sinha & Shahbaz (2018) Hindistan’da, Zafar vd. (2019) ise yükselen ekonomilerde ticari açıklığın karbondioksit emisyonunu negatif etkilediği sonucuna varmışlardır. Ayrıca bu çalışmalarda ÇKE hipotezinin geçerli olduğu sonucuna da varılmıştır. Bununla birlikte Pata & Çağlar (2021) Çin üzerine yaptıkları çalışmalarında ticari açıklığın kirlilik üzerinde pozitif etkisi olduğunu tespit ederlerken ÇKE hipotezinin geçerli olmadığı bulgusuna ulaşmışlardır.

Son dönemlerde çevresel tahribat ile uygulanan kamu politikaları da yakın ilişki içerisinde. Çevresel tahribatın olumsuz dışsallıkları nedeniyle kaynaklar etkin bir şekilde kullanılamamakta ve bu durum devletin piyasaya müdahalesini zorunlu kılmaktadır. Çevre ve çevre koruma kamusal mal özelliği taşıdığından çevrenin korunması ve dışsallıkların içselleştirilmesi için çevresel düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır (Mutlu: 2006:62). Özellikle çevre, büyüme ve kirlilik kavramlarının

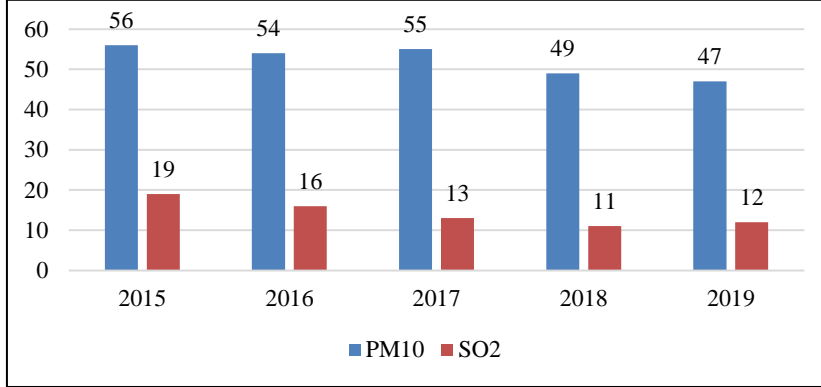
toplum tarafından ilgi görmeye başlaması devlet tarafından belirlenen çevresel kamu malları ile çevrenin korunmasına yönelik politikaların daha yoğun şekilde hayata geçirilmesini sağlamaktadır. Bu doğrultuda uygulanan maliye politikaları gelir etkisi, teknik etki ve bileşim etkisi ile çevre kalitesini etkileyebilmektedir. Gelir etkisine göre gelirde meydana gelen bir artış çevresel kalite konusunda toplumun endişelerinin artmasını sağlamaktadır. Artan kamu harcama talepleri ise kirlilik üzerinde etkili olabilmektedir. Teknik etkiye göre, devletin yapmış olduğu mali harcamalar işgücü verimliliğini artırmaktadır. Bu durum ise çevre kalitesini olumlu yönde etkilemektedir (Kamal vd., 2021:2). Bileşim etkisine göre kamu harcamalarının yeniden tahsisi ile birlikte fiziksel sermaye yerine beşeri sermayenin artışı desteklenebilmektedir. Bu durum ise çevre kalitesini artıran bir çıktı bileşiminin oluşmasını teşvik etmektedir (Lopez vd., 2011: 181).

Bu doğrultuda devletin çevre kirliliğini azaltmak için uygulamaya koyduğu politikalardan biri ise çevre koruma harcamalarıdır. Ancak çevre koruma harcamaları ile kirlilik arasındaki ilişkiyi araştıran çalışmalarda da net bir görüş birliğinden bahsetmek mümkün değildir. Huang (2018) yaptığı çalışmada çevrenin korunmasına yönelik kamu harcamalarının Çin’de kirlilik düzeyini azalttığı sonucuna varırken giderek artan kirlilikle başa çıkmanın etkili yollarından birinin çevre koruma harcamaları olduğunu vurgulamıştır. Benzer şekilde Bostan vd. (2016) 18 AB üyesi ülkede, Ercolano & Romano (2017) Avrupa’da, Gholipour & Farzanegan (2018) ise MENA ülkelerinde çevreyi korumaya yönelik kamu harcamalarının çevresel performansı olumlu etkilediğini ortaya koymuşlardır. Öte yandan yerel yönetimler ekonomik büyümeyi artırmak amacıyla çevre kirliliğine yol açan endüstriyel kalkınmaya destek vermektedirler (He vd., 2018:7456). Bu durumda çevre koruma harcamaları etkinliğini yitirmektedir. Örneğin Yavan & Hotunluoğlu (2018) Türkiye’de belediyelerin yapmış olduğu çevre harcamaları ile hava kirliliği arasında pozitif bir ilişki elde etmişlerdir. Bu sonucu destekler şekilde Moshiri & Daneshmand (2020) ise İran’daki çevre koruma harcamalarının kirliliği azaltmada etkin olmadığı sonucuna varmışlardır. Bu sonuçlar çevre koruma harcamalarının tek başına kirliliği azaltmada yetersiz kalabildiğini göstermektedir.

3. Türkiye’de Son Dönem Çevresel Göstergeler

Hızlı nüfus artışı, kontrolsüz kentleşme ve ekonomik faaliyetlerin artması tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de çevresel göstergeleri etkilemektedir. Ancak sürdürülebilir bir ekonomik kalkınmaya sahip olmak için uzun dönemli çevre politikalarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu doğrultuda ampirik analize geçmeden önce Türkiye’de çevresel göstergelere kısaca bakmakta yarar vardır. Türkiye’de bölgesel düzeyde en önemli kirlilik göstergeleri partiküler madde (PM10) ve kükürtdioksit (SO₂) konsantrasyonu olduğundan bu göstergelerin son dönemdeki ortalama değerleri Şekil 1’de gösterilmiştir.

Şekil 1. Türkiye'de Ortalama PM10 ve SO₂ Konsantrasyonları (µg/m³)

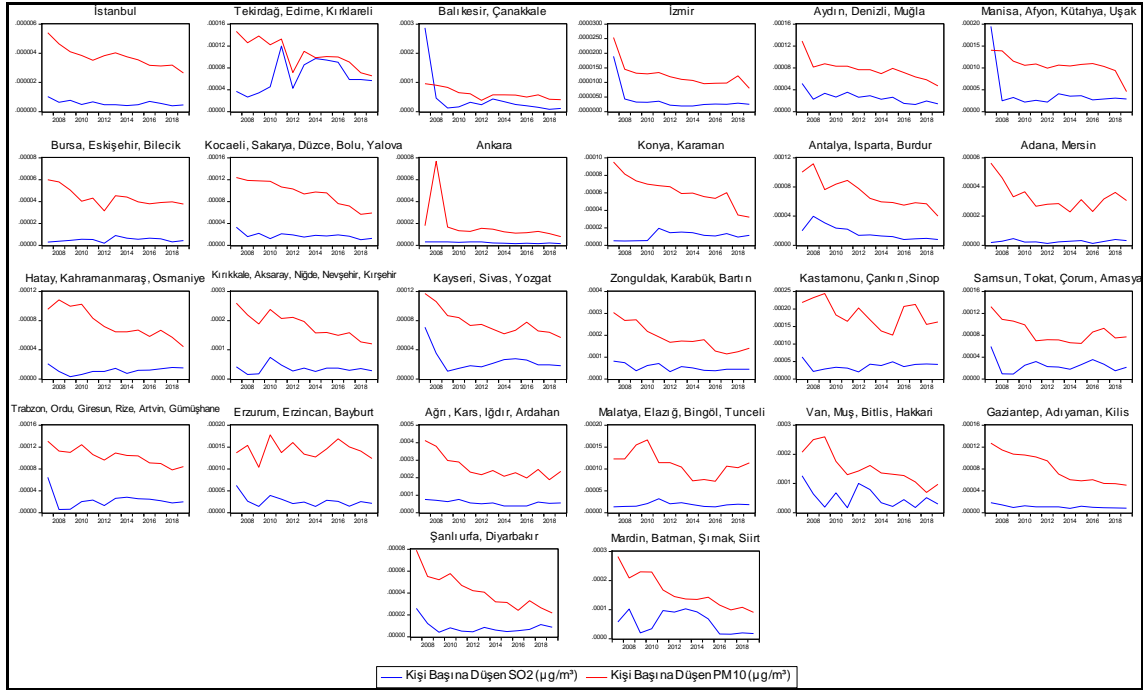


Kaynak: Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, ÇED

Türkiye'de ortalama PM10 değerlerinin genel olarak ortalama SO₂ değerlerinden yüksek olduğu Şekil 1'de görülebilmektedir. Öte yandan ortalama PM10 ve SO₂ değerlerinin son yıllardaki durumuna bakıldığında ise her iki değişkenin de genel olarak azalma eğiliminde olduğu dikkatleri çekmektedir. Ancak son yayımlanan verilere göre her iki değişken AB tarafından belirlenen sınır değerlerini aşmaktadır (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı,2020:12). Bu durum Türkiye'nin hava kalitesi açısından iyi bir tablo çizmediğini ancak değişkenlerdeki eğilimin hava kalitesi açısından olumlu olduğu şeklinde yorumlanmaktadır.

Öte yandan kirlilik göstergeleri açısından Türkiye genelindeki eğilime ek olarak bölgesel düzeydeki eğilimleri irdelemekte yarar vardır. Şekil 2 incelendiğinde Türkiye'nin Düzey 2 bölgelerinde genel olarak kişi başına düşen PM10 ve SO₂ değerlerinin azalma eğiliminde olduğu dikkatleri çekmektedir. Ancak bazı bölgelerde genel eğilimin dışında bir durum da söz konusudur. Örneğin Tekirdağ, Edirne, Kırklareli alt bölgesinde kişi başına düşen PM10 değeri azalma eğiliminde iken kişi başına düşen SO₂ değeri artış eğilimindedir. Diğer taraftan Erzurum, Erzincan, Bayburt alt bölgesinde araştırma dönemi boyunca kirlilik göstergeleri çok büyük değişim göstermemiştir. Şekil 2'de dikkat çeken bir diğer nokta ise sanayi bölgelerinde SO₂ ve PM10 değerlerinin azalma eğiliminde olmasıdır. Örneğin İstanbul alt bölgesi ve Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova alt bölgelerinde kirlilik göstergeleri açısından kararlı bir azalma eğilimi söz konusudur. Öte yandan gelir düzeyi düşük bölgelerde kirlilik göstergelerindeki azalma eğilimi de dikkat çekicidir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) 2019 yılı verilerine göre kişi başına düşen geliri en düşük bölge olan Şanlıurfa, Diyarbakır alt bölgesinde PM10 ve SO₂ değerlerindeki azalma eğilimi gelişmiş bölgelerdeki azalma eğilimine göre daha net bir şekilde hissedilmektedir. Bu sonuçları Türkiye genelinde ortaya çıkan eğilimin bölgesel yansımaları olarak yorumlamak mümkündür. Ancak grafiksel olarak verilen bu sonuçlar ampirik analiz öncesi sadece önsel bilgi sunmaktadır. Çevresel değişkenleri etkileyen faktörler hakkında bilgi vermemektedir.

Şekil 2. Düzey 2 Bölgelerine Ait Kişi Başına Düşen PM10 ve SO₂ Ortalamaları (µg/m³)



Kaynak: Çevre ve Şehircilik Bakanlığı

4. Model ve Veri Seti

Bu çalışmada Türkiye'nin 26 adet Düzey 2 bölgesi dikkate alınarak ÇKE hipotezi test edilmiştir. ÇKE hipotezini test etmek için (1) numaralı denklemde gösterilen geleneksel karesel form dikkate alınarak analiz gerçekleştirilmiştir. Bağımlı değişkenin gecikmeli değerinin bağımsız değişken olarak yer aldığı iki adet dinamik panel veri modeli oluşturulmuştur. Modeller oluşturulurken ÇKE hipotezini test etmek için Pao & Tsai (2010)'nin çalışmasında olduğu gibi gelir, Kasman & Duman (2015)'in çalışmasında olduğu gibi enerji tüketimi ve ticari açıklık oranı, Moshiri & Daneshmand (2020)'in çalışmasında olduğu gibi çevre koruma harcamaları değişkenleri modellere eklenmiştir. (3) ve (4) numaralı denklemlerde bölgeler i , araştırma dönemi ise t ile gösterilirken α_{it} sabit parametreyi ε_{it} ise hata terimlerini ifade etmektedir. Modellerde kullanılan değişkenlere ait özet bilgiler Tablo 1'de sunulmuştur.

Model 1:

$$\ln KBPM10_{it} = \alpha_{it} + \beta_1 \ln KBGSYH_{it} + \beta_2 (\ln KBGSYH_{it})^2 + \beta_3 ET_{it} + \beta_4 TA_{it} + \beta_5 \ln KBCKH_{it} + \beta_6 \ln KBPM10_{it-1} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

Model 2:

$$\ln KBSO2_{it} = \alpha_{it} + \beta_1 \ln KBGSYH_{it} + \beta_2 (\ln KBGSYH_{it})^2 + \beta_3 ET_{it} + \beta_4 TA_{it} + \beta_5 \ln KBCKH_{it} + \beta_6 \ln KBSO2_{it-1} + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

Türkiye’de bölgesel düzeyde çevre kirliliğinin göstergesi olarak kullanılacak en kapsamlı veriler PM10 ve SO₂ konsantrasyonu olarak dikkatleri çekmektedir. Bu

nedenle Model 1’de bağımlı değişken olarak kişi başına düşen PM10 konsantrasyonu Model 2’de ise kişi başına düşen SO₂ konsantrasyonu kullanılmıştır. PM10, özellikle sanayi, taşıt emisyonları, fosil yakıtlar ve ikincil kimyasal reaksiyonlar nedeniyle ortaya çıkarken SO₂ de benzer şekilde fosil yakıt yanması ve taşıt emisyonları nedeniyle ortaya çıkarak kirliliğe neden olmaktadır. İllerdeki ölçüm merkezlerinden elde edilen ortalama PM10 verisi 2007 yılından itibaren Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanmaktadır. Daha önceleri Sağlık Bakanlığı ve TÜİK tarafından yayımlanan PM10 verisi hem güncel verilerle kıyaslanabilir durumda olmadığından hem de tüm bölgelere ilişkin 2007 yılından önceki yıllarda büyük veri eksikliğinden dolayı çalışma dönemi 2007 yılından itibaren başlatılmıştır.

Tablo 1: Değişkenlere Ait Açıklayıcı Bilgiler

Değişken	Açıklama	Kaynak
<i>LnKBPM10</i>	<i>Kişi Başına Düşen PM10 Konsantrasyonu- ($\mu\text{g}/\text{m}^3$)</i>	<i>Çevre ve Şehircilik Bakanlığı</i>
<i>LnKBSO2</i>	<i>Kişi Başına Düşen SO2 Konsantrasyonu- ($\mu\text{g}/\text{m}^3$)</i>	<i>Çevre ve Şehircilik Bakanlığı</i>
<i>LnKBGSYH</i>	<i>Kişi Başına Düşen Reel GSYH-(Türk Lirası)</i>	<i>Türkiye İstatistik Kurumu</i>
<i>(LnKBGSYH)²</i>	<i>Kişi Başına Düşen Reel GSYH’nin Karesi-(Türk Lirası)</i>	<i>Türkiye İstatistik Kurumu</i>
<i>ET</i>	<i>Sanayi Elektrik Tüketiminin Toplam Elektrik Tüketimine Oranı-(%)</i>	<i>Türkiye İstatistik Kurumu</i>
<i>TA</i>	<i>İhracat ve İthalat toplamının GSYH’ye Oranı- (%)</i>	<i>Türkiye İstatistik Kurumu</i>
<i>LnKBCKH</i>	<i>Kişi Başına Düşen Reel Çevre Koruma Harcamaları- (Türk Lirası)</i>	<i>Hazine ve Maliye Bakanlığı</i>

Çalışmada kullanılan bağımsız değişkenlerden kişi başına düşen GSYH verisi ise TÜİK’ten cari olarak TL cinsinden elde edilmiştir. Ardından Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Elektronik Veri Dağıtım Sistemi (EVDS) tarafından yayımlanan Düzey 2 bölgelerine ilişkin TÜFE verisi ile reel hale getirilmiştir. TÜİK’te bölgesel GSYH verileri şuan için 2019 yılına kadar elde edilebilir olduğundan çalışma 2007-2019 dönemi ile sınırlandırılmıştır. Enerji tüketimi verisi olarak sanayi işletmelerinin kullanmış olduğu elektrik tüketim oranı kullanılırken ticari açıklık verisi olarak ihracat ile ithalat toplamının GSYH’ye oranı kullanılmıştır. Enerji tüketimi ve ticari açıklık verileri de TÜİK’ten elde edilmiştir. Son olarak kişi başına düşen çevre koruma harcamaları verisi ise Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer alan iller itibarıyla merkezi yönetim bütçe istatistiklerinden elde edilmiş ve toplulaştırılarak Düzey 2 bölgelerine uyarlanmıştır. Kişi başına düşen çevre koruma harcamaları verisi de bölgesel TÜFE verisi ile reel hale getirilmiştir. Çalışmada sanayi elektrik tüketim oranı ve ticari açıklık oranı haricindeki tüm değişkenlerin doğal logaritmaları alınarak analiz gerçekleştirilmiştir.

5. Yöntem

Panel veri tekniğinin kullanıldığı modellerde genel olarak sabit etkiler ve tesadüfi etkiler model tahmincilerine dayanan statik modeller kullanılmaktadır (Keyifli & Akdede, 2017:85). Ancak statik modeller dinamik ilişkileri göz ardı ettiğinden son dönemlerde dinamik panel veri yöntemleri sıklıkla kullanılmaya başlanmıştır. Dinamik panel veri analizleri temelde dağıtılmış gecikmeli panel veri modelleri ve otoregresif panel veri modelleri olarak iki gruba ayrılmaktadır. Genel olarak dinamik panel veri modeli denilince otoregresif panel veri modelleri akla gelmektedir. Otoregresif panel veri modellerinde bağımlı değişkenin gecikmeli değerleri açıklayıcı değişkenler olarak modele dâhil edilmektedir. Bu durumda modelde bağımsız değişken olarak yer alan bağımlı değişkenin gecikmeli değerleri ile hata terimi arasında korelasyon oluşmakta ve bu durum içsellik sorununu ortaya çıkarmaktadır (Yerdelen Tatoğlu, 2013:103). Arellano & Bond (1991)’un Fark GMM, Arellano & Bover (1995) ile Blundell & Bond (1998)’un sistem-GMM tahmincileri araç değişken kullanımı ile bu sorunun üstesinden gelmektedirler. Ancak zaman serileri süreklilik gösterdiğinde ve zaman periyotlarının sayısı az olduğunda fark GMM tahmincilerinin performansı düşmektedir. Bunun nedeni serilerin gecikmeli değerlerinin farkı alınmış eşitlikler için zayıf araçlar sağlamasıdır. Ayrıca birimlere özgü etkileri ortadan kaldırmak için yapılan fark alma süreci, seviye değerlerdeki ülkelere özgü farklılıklara dair bilgileri de yok etmektedir (Fukase, 2010: 202).

Sistem-GMM yaklaşımı temelde fark GMM yaklaşımını dikkate almakta ancak daha iyi performans sergilemektedir (Arellano & Bover, 1995; Blundell & Bond, 1998). Bunun nedeni Sistem-GMM yaklaşımında birinci fark yerine "ortogonal sapmalar" dönüşümünün kullanılmasıdır. Bu yöntemde bir değişkenin tüm mümkün gelecek değerlerinin ortalamasının farkı alınmaktadır. Böylelikle birinci farklar yönteminde ortaya çıkan veri kaybı azaltılmaktadır (Yerdelen Tatoğlu, 2013:86). Sistem-GMM tahmincisinin yüksek etkinliğe ve daha düşük sapmaya sahip olması fark GMM tahmincisine göre daha çok tercih edilmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla bu çalışmanın analizinde daha etkin sonuçlara ulaşmak için iki aşamalı sistem-GMM tahmincisi kullanılmıştır.

Öte yandan GMM tahmincisinin tutarlı olup olmadığını tespit etmek için otokorelasyonun varlığı ve araç değişkenlerin geçerliliği olmak üzere iki temel varsayımın sınanması gerekmektedir. Otokorelasyon sorununun tespiti için birinci mertebeden otokorelasyon yoktur şeklinde temel hipoteze sahip olan AR(1) ve ikinci mertebeden otokorelasyon yoktur şeklinde temel hipoteze sahip olan AR(2) testleri Arellano & Bond (1991) tarafından önerilmektedir. Bu testler sonucunda etkin bir sonuca ulaşmak için birinci mertebeden otokorelasyon olsa bile ikinci mertebeden otokorelasyon olmaması gerekmektedir. Ayrıca araç değişkenlerin geçerliliğine ilişkin Sargan testi yapılmaktadır. Sargan testinde ise temel hipotez aşırı tanımlama kısıtlamaları geçerlidir şeklindedir. Eğer temel hipotez reddedilemezse seçilen araç değişkenlerin uygun olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

6. Ampirik Bulgular

6.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Bu bölümde öncelikle çalışmada kullanılan değişkenlere ilişkin ön bilgi edinmek amacıyla tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiş ve Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2: Çalışmada Kullanılan Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Ortalama	Std. Sapma	Minimum	Maksimum
KBPM10	0,0000978	0,0000681	2,64e-06	0,0004114
KBSO2	0,000026	0,0000287	3,98e-07	0,0002872
KBGSYH	8638,009	3467,673	3154,684	20948,09
ET	42,44182	19,2095	5,819786	78,91242
TA	20,91613	19,29381	1,052485	83,5408
KBCKH	1,216329	1,267198	0,0010876	9,652221

Tablo 2’den elde edilen bulgulara göre 2007-2019 döneminde kişi başına düşen en düşük PM10 değerine sahip bölge sıfıra çok yakın bir değerle 2019 yılında İstanbul alt bölgesi iken en yüksek (0,0004) kişi başına düşen PM10 değerine sahip alt bölge 2007 yılında Ağrı, Kars, Iğdır, Ardahan alt bölgesidir. Öte yandan kişi başına düşen en düşük SO₂ değerine sahip bölge sıfıra çok yakın bir değerle 2018 yılında yine İstanbul alt bölgesi iken kişi başına düşen en yüksek SO₂ değerine (0,0002) sahip bölge 2007 yılında Balıkesir, Çanakkale alt bölgesidir. Çalışmada bölgesel gelir düzeyinin göstergesi olarak kullanılan kişi başına düşen reel GSYH açısından en düşük değere (3154,68) sahip bölge 2009 yılında Van, Muş, Bitlis, Hakkâri alt bölgesi iken en yüksek kişi başına düşen reel GSYH’ye (20948,09) sahip bölge 2018 yılında İstanbul alt bölgesidir. Sanayi elektrik kullanım oranı en düşük (5,8) bölge olarak 2007 yılında Van, Muş, Bitlis, Hakkâri alt bölgesi dikkatleri çekerken en yüksek (78,9) sanayi elektrik kullanım oranı 2014 yılında Tekirdağ, Edirne, Kırklareli alt bölgesi olarak dikkatleri çekmektedir. Ticari açıklık oranına bakıldığında ise Türkiye’de ticari açıklık oranı en düşük (1,05) bölge 2017 yılında Erzurum, Erzincan, Bayburt alt bölgesi iken ticari açıklık oranı en yüksek (83,5) bölge 2018 yılında İstanbul alt bölgesidir. Son olarak, kişi başına düşen çevre koruma harcamaları en düşük (0,001) bölge ise 2017 yılında Mardin, Batman, Şırnak, Siirt alt bölgesi olarak dikkatleri çekerken kişi başına düşen çevre koruma harcamaları en yüksek (9,652) bölge 2015 yılında Erzurum, Erzincan, Bayburt alt bölgesi olarak dikkatleri çekmektedir.

6.2. İki Aşamalı Sistem-GMM Tahmin Sonuçları

Türkiye’de ÇKE hipotezi kapsamında gelir, enerji tüketimi, ticari açıklık ve çevre koruma harcamalarının çevre kirliliği üzerindeki etkisi dinamik panel veri yöntemi ile analiz edilmiştir. Bu doğrultuda yapılan iki aşamalı sistem-GMM tahmin sonuçları Tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo 3: İki Aşamalı Sistem-GMM Tahmin Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Model 1		Model 2	
	Bağımlı Değişken: <i>LnKBPM10</i>		Bağımlı Değişken: <i>LnKBSO2</i>	
	Katsayı	İstatistik	Katsayı	İstatistik
<i>LnKBGSYH</i>	-0,3018* (0,000)	-5,17	-0,6852* (0,000)	-4,91
<i>(LnKBGSYH)²</i>	0,0172* (0,003)	2,99	0,0712** (0,030)	2,17
<i>ET</i>	0,0026* (0,000)	5,44	0,0049* (0,000)	7,05
<i>TA</i>	-0,0037* (0,000)	-4,85	-0,0066* (0,000)	-9,12
<i>LnKBCKH</i>	-0,0055 (0,252)	-1,15	0,0153 (0,543)	0,61
<i>LnKBPM10_{t-1}</i>	0,7932* (0,000)	16,56	-	-
<i>LnKBSO2_{t-1}</i>	-	-	0,6872* (0,000)	17,93
<i>Diagnostik Testler</i>				
<i>Sargan (χ^2)</i>	92,13 (0,100)		94,54 (0,063)	
<i>AR(1)</i>	-3,18 (0,001)		-2,65 (0,008)	
<i>AR(2)</i>	1,23 (0,220)		0,90 (0,369)	
<i>Wald (χ^2) Olasılık</i>	(0,000)		(0,000)	

*, ** işaretleri sırasıyla %1 ve %5 anlamlılık düzeylerini göstermektedir. Parantez içerisindeki değerler olasılık değerleridir.

Tablo 3’te yer alan Wald (χ^2) testine ait olasılık değerleri çalışmada kullanılan modellerin anlamlı olup olmadığını göstermektedir. Buna göre Model 1 ve Model 2 istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlıdır. Modellerde otokorelasyon sorunu olup olmadığını tespit etmek için ise AR(1) ve AR(2) testleri yapılmıştır. AR(1) testinden elde

edilen istatistik değerleri eksi işaretli olup %1 düzeyinde anlamlı iken AR(2) testinden elde edilen değer istatistiksel olarak anlamsızdır. Bu sonuca göre her iki modelde de birinci mertebeden otokorelasyon sorunu bulunmasına rağmen ikinci mertebeden otokorelasyon sorunu bulunmamaktadır. Diğer taraftan çalışmanın analizinde kullanılan araç değişkenlerin geçerliliğine ilişkin ise Sargan testi yapılmıştır. Aşırı tanımlama kısıtlamaları geçerlidir şeklinde temel hipoteze sahip olan Sargan (χ^2) testinden elde edilen bulgular her iki model için temel hipotezin %5 anlamlılık düzeyinde reddedilemediğini bir diğer ifade ile modellerin tahmininde kullanılan araç değişkenlerin geçerli olduğunu göstermektedir.

İki aşamalı sistem-GMM tahmin sonuçlarının yer aldığı Tablo 3’e göre bağımlı değişken olarak Model 1’de yer alan $LnKBPM10$ ve Model 2’de yer alan $LnKBSO2$ değişkenlerinin gecikmeli değerleri söz konusu değişkenleri istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkilemektedir. Diğer taraftan gelir düzeyini gösteren $LnKBGSYH$ ve $(LnKBGSYH)^2$ değişkenlerinin çevre kirliliği üzerindeki etkisine bakıldığında ise her iki model açısından da ÇKE hipotezinin desteklenmediği görülmektedir. Katsayı değerleri istatistiksel olarak anlamlı olmasına rağmen çevre kirliliğini $LnKBGSYH$ değişkeni negatif, $(LnKBGSYH)^2$ değişkeni ise pozitif etkilemektedir. (1) numaralı denklemde gösterilen karesel formda ÇKE hipotezinin geçerli olabilmesi için $\beta_1 > 0$ ve $\beta_2 < 0$ olması gerekmektedir. Ancak bu çalışmadan elde edilen bulgular hem Model 1 hem de Model 2 açısından bu şartın sağlanmadığını diğer bir ifade ile gelir ve çevre kirliliği arasında U şeklinde bir ilişkinin söz konusu olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla bu çalışmanın sonuçları Türkiye’nin Düzey 2 bölgelerinde 2007-2019 dönemi için ÇKE hipotezinin geçerli olmadığını göstermektedir. Her iki modelden elde edilen bulgular birbirini destekler niteliktedir. Bu durum ÇKE hipotezinin aksine bölgesel gelir düzeyi arttıkça ilk aşamada nispeten çevreyi daha az kirleten üretim tarzının benimsendiği şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu sonuçlar gelir-çevre ilişkisine dair Türkiye’de bölgesel düzeyde çalışma yapan Güçlü (2016), Ayyıldız & Gürler (2017) ile Tuzcu & Usupbeyli (2018)’nin çalışmaları ile örtüşmektedir.

Modellerde enerji tüketimini temsilen yer alan sanayi elektrik tüketim oranı ise çevresel tahribatı istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkilemektedir. Tüm dünyada ve özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ağırlıklı olarak fosil yakıtlara dayanan bir enerji tüketimi söz konusudur. Bağımlı değişken olarak modellerde kullanılan $LnKBPM10$ ve $LnKBSO2$ değişkenleri ise önemli ölçüde fosil yakıt tüketiminden etkilenmektedir. Dolayısıyla enerji tüketiminin çevre kirliliğini artırması teorik beklentilerle uyumlu bir bulgudur. Enerji tüketimi ve çevre ilişkisine dair bu bulgu ise Acaravci & Ozturk (2010), Pao & Tsai (2010), Arouri vd. (2012), Heidari vd. (2015), Balado-Naves vd. (2018), Cheikh vd. (2021)’nin çalışmaları ile örtüşmektedir.

Öte yandan bölgelerdeki ticari açıklık oranı ise çevre kirliliğini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif etkilemektedir. Bu sonuç ise Türkiye’de bölgesel düzeyde ÇKE hipotezini test eden Şahin (2018)’in çalışması ile örtüşmektedir. Türkiye’de uzun yıllardır ithalata dayalı bir üretim anlayışı benimsenmiştir. Bu durumun dış ticaret dengesi açısından olumsuz bir yanı bulunsa da sanayileşmiş ülkelere verimli ve çevre dostu ürünlerin ithal edilmesi çevre kalitesine olumlu yansıtılmaktadır. Ayrıca

ihracatı artırmak için yapılan Ar-Ge ve inovasyon faaliyetlerinin de kirliliği azaltıcı etkileri bulunmaktadır. Dolayısıyla ticari performansını ve ticari açıklığını artıran, dünya ile daha fazla entegre olan ve bu sayede gelişmiş ülkelerle bilgi akışını sağlayabilen bölgelerin çevre kirliliği azalmaktadır. Dış ticaret açısından elde edilen bu bulgular Jebli vd.(2016), Sinha vd. (2017), Sinha & Shahbaz (2018), Zafar vd. (2019)’nin elde ettikleri bulguları destekler niteliktedir.

Çevresel tahribatın önüne geçmek adına devlet tarafından uygulamaya koyulan çevre koruma harcamalarının ise teorik olarak çevre kirliliğini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif etkilemesi beklenmektedir. Tablo 3’ten elde edilen bulgulara göre çevre koruma harcamalarının çevre kirliliği üzerindeki etkisi hem Model 1 hem de Model 2’de istatistiksel olarak anlamsızdır. Dolayısıyla Türkiye’de bölgesel düzeyde yapılan çevre koruma harcamalarının bölgelerdeki çevre kirliliğini azaltmada etkin olmadığı tespit edilmiştir. Bu sonuçlar Türkiye üzerine çalışma yapan Yavan & Hotunluoğlu (2018)’nin çalışmasını destekler niteliktedir. Ayrıca Moshiri & Daneshmand (2020)’in çalışmasından elde edilen sonuçlar da bu çalışmada ortaya çıkan sonuçlarla örtüşmektedir.

7. Sonuç

Hızlı bir sanayileşme sürecinin yaşandığı Türkiye’de son dönemlerde enerji tüketiminde bir artış yaşanırken bu süreçle bağlantılı olarak çevre sorunlarının ortaya çıktığı görülmektedir. Bu bağlamda Türkiye için ÇKE hipotezini test eden çalışmalar her geçen gün artarken bölgesel düzeyde bu hipotezi test eden çalışmaların sınırlı olduğu dikkati çekmektedir. Bu durum Türkiye’de il veya bölgesel düzeydeki verilerin çok kısıtlı olmasından kaynaklanabilir. Ancak son yıllarda hem TÜİK hem de ilgili bakanlıkların yayımladığı bölgesel istatistikler açısından olumlu gelişmeler yaşanmaktadır. Bu durum il ve bölgesel düzeyde yapılan çalışmalara yansımaya başlamıştır.

Bu çalışmada ÇKE hipotezi Türkiye’nin 26 adet Düzey 2 bölgesi açısından test edilmiştir. 2007-2019 dönemini kapsayan çalışmada dinamik panel veri yöntemlerinden biri olan iki aşamalı sistem-GMM yaklaşımı kullanılmıştır. Çalışmanın analizi için PM10 ve SO₂ verilerinin bağımlı değişken olduğu iki ayrı model kurulmuştur. Modellerde çevre kirliliğini etkileyen değişkenler olarak gelir, enerji tüketimi, ticari açıklık ve çevre koruma harcamaları kullanılmıştır. Yapılan analiz sonucunda Türkiye’nin bölgelerinde 2007-2019 dönemi için ÇKE hipotezinin geçerli olmadığı bulgusuna ulaşılmıştır. Bunun yanında çalışmada enerji tüketiminin çevre kirliliğini istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif, ticari açıklığın ise negatif etkilediği tespit edilmiştir. Ancak çevre koruma harcamalarının her iki modelde de çevre kirliliği üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı etkileri yakalanamamıştır. Bu sonuç çevresel tahribatı azaltmak için yapılan çevre koruma harcamalarının etkin olmadığını ortaya koymuştur.

Sürdürülebilir ekonomik kalkınmanın sağlanması için sürdürülebilir bir çevre politikasına sahip olunması gerekmektedir. Bu bağlamda ülkelerin çevre kirliliğini azaltacak politikaları uygulamasında büyük yarar bulunmaktadır. Özellikle enerji tüketimi içerisindeki fosil yakıt tüketiminin azaltılması, ikili ticari ilişkileri

gerçekleştirirken çevreyi daha az kirletecek sektörler ağırlık verilmesi ve çevresel kalite üzerinde etkili olan mali politikaların hayata geçirilmesi gerekmektedir. Öte yandan bu çalışmada bölgesel veri kısıtı nedeniyle ÇKE hipotezi kısa bir dönem için test edilebilmiştir. Kapsamlı ampirik araştırmalar için yeterli bir veri setine sahip olduğunda hem dönemsel farklılıkları inceleyen hem de bölgesel farklılıkları ortaya koyan ve bu doğrultuda ÇKE hipotezini test eden çalışmalar yapılabilir.

Kaynakça

- Acaravci, A., & Ozturk, I. (2010). "On the Relationship between Energy Consumption, CO2 Emissions and Economic Growth in Europe", *Energy*, 35(12), 5412-5420.
- Akbostancı, E., Türüt-Aşık, S., & Tunç, G. İ. (2009). "The Relationship between Income and Environment in Turkey: Is there an Environmental Kuznets curve?", *Energy Policy*, 37(3), 861-867.
- Akyıldız, B. (2008). "Çevresel Etkinlik Analizi: Kuznets Eğrisi Yaklaşımı", Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Apergis, N., & Ozturk, I. (2015). "Testing Environmental Kuznets Curve Hypothesis in Asian Countries", *Ecological Indicators*, 52, 16-22.
- Arellano, M., & Bond, S. (1991). "Some Tests of Specification for Panel Data: Monte Carlo Evidence and an Application to Employment Equations", *The Review of Economic Studies*, 58(2), 277-297.
- Arellano, M., & Bover, O. (1995). "Another Look at the Instrumental Variable Estimation of Error-Components Models", *Journal of Econometrics*, 68(1), 29-51.
- Arouri, M. E. H., Youssef, A. B., M'henni, H., & Rault, C. (2012). "Energy Consumption, Economic Growth and CO2 Emissions in Middle East and North African Countries", *Energy Policy*, 45, 342-349.
- Artan, S., Hayaloğlu, P., & Seyhan, B. (2015). "Türkiye'de Çevre Kirliliği, Dışa Açıklık ve Ekonomik Büyüme İlişkisi", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(1), 308-325.
- Atıcı, C., & Kurt, F. (2007). "Türkiye'nin Dış Ticareti ve Çevre Kirliliği: Çevresel Kuznets Eğrisi Yaklaşımı", *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 13 (2), 61-69.
- Ayyıldız, B., & Gürler, A. Z. (2017). "Yeşilirmak Tarım Havzası'nda Yer Alan İllerin Çevresel Kirlenmede Etkili Olan Parametrelere Göre Çke Eğrisi İle Analizi", *Gaziosmanpaşa Bilimsel Araştırma Dergisi*, 6,Özel Sayı, 110-117.

- Balado-Naves, R., Baños-Pino, J. F., & Mayor, M. (2018). "Do Countries Influence Neighbouring Pollution? A Spatial Analysis of the EKC for CO2 Emissions". *Energy Policy*, 123, 266-279.
- Balibey, M. (2015). "Relationships among CO2 Emissions, Economic Growth and Foreign Direct Investment and the Environmental Kuznets Curve Hypothesis in Turkey", *International Journal of Energy Economics and Policy*, 5(4), 1042-1049.
- Başar, S., & Temurlenk, M. S. (2007). "Çevreye Uyarlanmış Kuznets Eğrisi: Türkiye Üzerine Bir Uygulama", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(1), 1-12.
- Bento, J. P. C., & Moutinho, V. (2016). "CO2 Emissions, Non-Renewable and Renewable Electricity Production, Economic Growth, and International Trade in Italy", *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, 55, 142-155.
- Blundell, R., & Bond, S. (1998). "Initial Conditions and Moment Restrictions in Dynamic Panel Data Models", *Journal of Econometrics*, 87(1), 115-143.
- Bostan, I., Onofrei, M., Dascălu, E. D., Fîrţescu, B., & Toderaşcu, C. (2016). "Impact of Sustainable Environmental Expenditures Policy on Air Pollution Reduction, During European Integration Framework", *Amfiteatru Economic Journal*, 18(42), 286-302.
- Cheikh, N. B., Zaid, Y. B., & Chevallier, J. (2021). "On the Nonlinear Relationship between Energy Use and CO2 Emissions within an EKC Framework: Evidence from Panel Smooth Transition Regression in the MENA Region", *Research in International Business and Finance*, 55, 101331.
- Choi, E., Heshmati, A., & Cho, Y. (2010). "An Empirical Study of the Relationships between CO2 Emissions, Economic Growth and Openness", *IZA Discussion Paper*, No. 5304.
- Çağlar, A. E., & Mert, M. (2017). "Türkiye'de Çevresel Kuznets Hipotezi ve Yenilenebilir Enerji Tüketiminin Karbon Salımı Üzerine Etkisi: Yapısal Kırılmalı Eşbütünleşme Yaklaşımı", *Yönetim ve Ekonomi*, 24(1), 21-38.
- Çatık, A. N., Karaçuka, M., & Kışla, G. H. (2016). "Air Pollution and Income Relationship in Turkish Provinces: A Spatial Approach", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 38(1), 127-146.
- Çevre ve Şehircilik Bakanlığı (2020). *Çevresel Göstergeler, Çevresel Etki Değerlendirmesi, İzin ve Denetim Genel Müdürlüğü*, Ankara.
- Çil Yavuz, N. (2014). "CO2 Emission, Energy Consumption, and Economic Growth for Turkey: Evidence from a Cointegration Test with a Structural Break", *Energy Sources, Part B*, 9, 229-235.
- Dam, M. M., Karakaya, E., & Bulut Ş. (2013). "Çevresel Kuznets Eğrisi ve Türkiye: Ampirik Bir Analiz", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, EYİ 2013 Özel Sayısı, 85-96.

- Deveci, A. & Sakallı, A. (2019). "Çevre Kirliliği ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkinin 1990-2018 Yılları Arasında Hatay için İncelenmesi", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(37), 427-440.
- Dinda, S. (2004). "Environmental Kuznets Curve Hypothesis: A Survey", *Ecological Economics*, 49(4), 431-455.
- Ercolano, S., & Romano, O. (2017). "Spending for the Environment: General Government Expenditure Trends in Europe", *Social Indicators Research*, 138(3), 1145-1169.
- Erdoğan, İ., Türköz, K., & Görüş, M. Ş. (2015). "Çevresel Kuznets Eğrisi Hipotezinin Türkiye Ekonomisi için Geçerliliği", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 44, 113-123.
- Fukase, E. (2010). "Revisiting Linkages between Openness, Education and Economic Growth: System GMM Approach", *Journal of Economic Integration*, 193-222.
- Gholipour, H. F., & Farzanegan, M. R. (2018). "Institutions and the Effectiveness of Expenditures on Environmental Protection: Evidence from Middle Eastern Countries", *Constitutional Political Economy*, 29(1), 20-39.
- Gozgor, G. & Can, M. (2016). "Export Product Diversification and the Environmental Kuznets Curve: Evidence from Turkey", *Environmental Science and Pollution Research*, 23(21), 21594-21603.
- Grossman, G. M. & Krueger, A. B. (1991), "Environmental Impacts of a North American Free Trade Agreement", *National Bureau of Economic Research*, No: 3914.
- Güçlü, M. (2016). "The Environmental Kuznets Curve for Turkish Nuts-3 Regions: A Spatial Econometric Analysis", *12. ASECU Conference-Inclusive and Sustainable Development and the Role of Social and Solidarity Economy*, 29-30 Eylül 2016, Eskişehir.
- Güney, A. (2018). "Genişletilmiş Çevresel Kuznets Eğrisinin Türkiye için Yeniden Değerlendirilmesi", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(3), 745-761.
- Güriş, S., & Şak, N. (2019). "Çevresel Kuznets Eğrisi Hipotezinin Toplamsal Olmayan Sabit Etkili Panel Kantil Yöntemiyle İncelenmesi", *Business and Economics Research Journal*, 10(2), 327-340.
- Halicioğlu, F. (2009). "An Econometric Study of CO2 Emissions, Energy Consumption, Income and Foreign Trade in Turkey", *Energy Policy*, 37, 1156-1164.
- He, L., Wu, M., Wang, D., & Zhong, Z. (2018). "A Study of the Influence of Regional Environmental Expenditure on Air Quality in China: The Effectiveness of Environmental Policy", *Environmental Science and Pollution Research*, 25(8), 7454-7468.

- Heidari, H., Katircioğlu, S. T., & Saeidpour, L. (2015). "Economic Growth, CO2 Emissions, and Energy Consumption in the Five ASEAN Countries", *International Journal of Electrical Power & Energy Systems*, 64, 785-791.
- Huang, J. T. (2018). "Sulfur Dioxide (SO2) Emissions and Government Spending on Environmental Protection in China-Evidence from Spatial Econometric Analysis", *Journal of Cleaner Production*, 175, 431-441.
- Jebli, M. B., Youssef, S. B., & Ozturk, I. (2016). "Testing Environmental Kuznets Curve Hypothesis: The Role of Renewable and Non-Renewable Energy Consumption and Trade in OECD Countries", *Ecological Indicators*, 60, 824-831.
- Kamal, M., Usman, M., Jahanger, A. & Balsalobre-Lorente, D. (2021). "Revisiting the Role of Fiscal Policy, Financial Development, and Foreign Direct Investment in Reducing Environmental Pollution during Globalization Mode: Evidence from Linear and Nonlinear Panel Data Approaches", *Energies* 2021, 14, 6968.
- Karaçayır, E. & Güney, T. (2016). "Çevresel Kuznets Eğrisi Hipotezinin Geçerliliği: KOP Bölgesi Üzerine Bir Uygulama", 4. *International Symposium on Development of KOP Region*, 21-23 Ekim 2016, Karaman.
- Kasman, A., & Duman, Y. S. (2015). "CO2 Emissions, Economic Growth, Energy Consumption, Trade and Urbanization in New EU Member and Candidate Countries: A Panel Data Analysis", *Economic Modelling*, 44, 97-103.
- Katircioglu, S. T. & Taşpınar, N. (2017). "Testing the Moderating Role of Financial Development in an Environmental Kuznets Curve: Empirical Evidence from Turkey", *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, 68(1), 572-586.
- Keyifli, N., & Akdede, S. H. (2017). "Devletin Hacmini Belirleyen Faktörler: Ampirik Bir Analiz", *International Journal of Public Finance*, 2(1), 81-92.
- Kılıç, R. & Akalın, G. (2016). "Türkiye'de Çevre ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: ARDL Sınır Testi Yaklaşımı", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(2), 49-60.
- Kocak, E. (2014). "Türkiye'de Çevresel Kuznets Eğrisi Hipotezinin Geçerliliği: ARDL Sınır Testi Yaklaşımı", *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 2(3), 62-73.
- Kuznets, S. (1955). "Economic Growth and Income Inequality", *The American Economic Review*, 45(1), 1-28.
- Le, H. P., & Ozturk, I. (2020). "The Impacts of Globalization, Financial Development, Government Expenditures, and Institutional Quality on CO2 Emissions in the Presence of Environmental Kuznets Curve", *Environmental Science and Pollution Research*, 27(18), 22680-22697.
- Lebe, F. (2016). "Çevresel Kuznets Eğrisi Hipotezi: Türkiye için Eşbütünleşme ve Nedensellik Analizi", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 17 (2), 177-194.

- Lopez, R., Galinato, G. I., & Islam, A. (2011). "Fiscal Spending and the Environment: Theory and Empirics", *Journal of Environmental Economics and Management*, 62, 180-198.
- Moshiri, S., & Daneshmand, A. (2020). "How Effective is Government Spending on Environmental Protection in a Developing Country? An Empirical Evidence from Iran", *Journal of Economic Studies*, 47(4), 789-803.
- Mutlu, A. (2006). "Küresel Kamusal Mallar Bağlamında Sağlık Hizmetleri ve Çevre Kirlenmesi: Üretim, Finansman ve Yönetim Sorunları", *Maliye Dergisi*, 150, 53-78.
- Ozatac, N., Gokmenoglu, K. K., & Taspinar, N. (2017). "Testing the EKC Hypothesis by Considering Trade Openness, Urbanization, and Financial Development: The Case of Turkey", *Environmental Science and Pollution Research*, 24(20), 16690-16701.
- Pao, H. T., & Tsai, C. M. (2010). "CO2 Emissions, Energy Consumption and Economic Growth in BRIC Countries", *Energy Policy*, 38(12), 7850-7860.
- Pata, U. K. (2019). "Environmental Kuznets Curve and Trade Openness in Turkey: Bootstrap ARDL Approach with a Structural Break", *Environmental Science and Pollution Research*, 26(20), 20264-20276.
- Pata, U. K., & Caglar, A. E. (2021). "Investigating the EKC Hypothesis with Renewable Energy Consumption, Human Capital, Globalization and Trade Openness for China: Evidence from Augmented ARDL Approach with a Structural Break", *Energy*, 216, 119220.
- Saatçi, M., & Dumrul, Y. (2011). "Çevre kirliliği ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Çevresel Kuznets Eğrisinin Türk Ekonomisi için Yapısal Kırımlı Eş-bütünleşme Yöntemiyle Tahmini", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (37), 65-86.
- Shahbaz, M., Solarin, S. A., Hammoudeh, S., & Shahzad, S. J. H. (2017). "Bounds Testing Approach to Analyzing the Environment Kuznets Curve Hypothesis with Structural Beraks: The Role of Biomass Energy Consumption in the United States", *Energy Economics*, 68, 548-565.
- Sharma, S. S. (2011). "Determinants of Carbon Dioxide Emissions: Empirical Evidence from 69 Countries", *Applied Energy*, 88(1), 376-382.
- Sinha, A., & Shahbaz, M. (2018). "Estimation of Environmental Kuznets Curve for CO2 Emission: Role of Renewable Energy Generation in India", *Renewable Energy*, 119, 703-711.
- Sinha, A., Shahbaz, M., & Balsalobre, D. (2017). "Exploring the Relationship between Energy Usage Segregation and Environmental Degradation in N-11 Countries", *Journal of Cleaner Production*, 168, 1217-1229.

- Stern, D. I. (2004). "The Rise and Fall of the Environmental Kuznets Curve", *World Development*, 32(8), 1419-1439.
- Şahin, G. (2018). "Çevresel Sürdürülebilirlik Kapsamında Türkiye Düzey-2 Alt Bölgeleri Üzerine Bir Çözümleme", Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Tuzcu, S. E., & Usupbeyli, A. (2018). "Çevresel Kuznets Eğrisi: Türkiye Üzerine Gece Işıkları ile Mekânsal bir Modelleme", *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 141-164.
- Yavan, S., & Hotunluoğlu, H. (2018). "Yerel Yönetimlerin Çevre Harcamaları İle Hava Kalitesi İlişkisi: İl Bazlı Bir Analiz", *Aydın İktisat Fakültesi Dergisi*, 3(1), 36-47.
- Yerdelen Tatoğlu, F. (2013). *İleri Panel Veri Analizi: Stata Uygulamalı*, 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Zafar, M. W., Mirza, F. M., Zaidi, S. A. H., & Hou, F. (2019). "The Nexus of Renewable and Nonrenewable Energy Consumption, Trade Openness, and CO2 Emissions in the Framework of EKC: Evidence from Emerging Economies", *Environmental Science and Pollution Research*, 26(15), 15162-15173.