

ISSN: 2757-6396 E-ISSN: 2757-6728

# Maliye alışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

Sayı/Issue: 69 Yıl/Year: 2023



**Dizinler / Indexing and Abstracting**

DOAJ (Directory of Open Access Journals)

ProQuest Central

EBSCO Central & Eastern European Academic Source

Cabells Journalytics

 DOAJ DIRECTORY OF  
OPEN ACCESS  
JOURNALS

 ProQuest.

 EBSCO

 CABELLS  
SCHOLARLY ANALYTICS

**Sahibi / Owner**

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR  
İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
*Istanbul University, Faculty of Economics, Department of Public Finance, Istanbul, Turkey*

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü / Responsible Manager**

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN  
İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
*Istanbul University, Faculty of Economics, Department of Public Finance, Istanbul, Turkey*

**Yazışma Adresi / Correspondence Address**

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi  
İstanbul Üniversitesi Merkez Yerleşkesi  
Süleymaniye Mahallesi, Prof. Sıddık Sami Onar Caddesi, No: 1  
Fatih, 34116 İstanbul  
Tel: +90 212 440 01 70  
+90 212 440 00 00/11407  
E-mail: [jpfs@istanbul.edu.tr](mailto:jpfs@istanbul.edu.tr)  
<https://iupress.istanbul.edu.tr/tr/journal/jpfs/home>

**Yayıncı / Publisher**

İstanbul Üniversitesi Yayınevi / Istanbul University Press  
İstanbul Üniversitesi Merkez Kampüsü,  
34452 Beyazıt, Fatih / İstanbul, Türkiye  
Telefon / Phone: +90 212 440 00 00

**Baskı / Printed by**

İlbey Matbaa Kağıt Reklam Org. Müc. San. Tic. Ltd. Şti.  
2. Matbaacılar Sitesi 3NB 3 Topkapı / Zeytinburnu, İstanbul, Türkiye  
[www.ilbeymatbaa.com.tr](http://www.ilbeymatbaa.com.tr)  
Sertifika No: 51632

Dergide yer alan yazılardan ve aktarılan görüşlerden yazarlar sorumludur.  
*Authors bear responsibility for the content of their published articles.*

Yayın dili Türkçe ve İngilizcedir.  
*The publication languages of the journal are Turkish and English.*

Mayıs ve Kasım aylarında, yılda iki sayı olarak yayımlanan hakemli, açık erişimli ve uluslararası bilimsel bir dergidir.  
*This is a scholarly, international, peer-reviewed and open-access journal published biannually in May and November.*

## **DERGİ YAZI KURULU / EDITORIAL MANAGEMENT BOARD**

### **Baş Editör / Editor-in-Chief**

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
– [oktarat@istanbul.edu.tr](mailto:oktarat@istanbul.edu.tr)

### **Baş Editör Yardımcısı / Co-Editor-in-Chief**

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
– [taskiny@istanbul.edu.tr](mailto:taskiny@istanbul.edu.tr)

### **Yazı Kurulu Üyeleri / Editorial Management Board Members**

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı,  
İstanbul, Türkiye – [taskiny@istanbul.edu.tr](mailto:taskiny@istanbul.edu.tr)

Dr. Öğr. Üyesi Aysel ARIKBOĞA – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali İktisat Anabilim Dalı,  
İstanbul, Türkiye – [aysela@istanbul.edu.tr](mailto:aysela@istanbul.edu.tr)

Dr. Öğr. Üyesi Önder BİNGÖL – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Anabilim  
Dalı, İstanbul, Türkiye – [obingol@istanbul.edu.tr](mailto:obingol@istanbul.edu.tr)

Dr. Öğr. Üyesi Zinnur TUNÇ – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
– [zinnur.bobek@istanbul.edu.tr](mailto:zinnur.bobek@istanbul.edu.tr)

### **Dil Editörleri / Language Editors**

Alan James NEWSON – İstanbul Üniversitesi, Yabancı Diller Yüksek Okulu, İstanbul, Türkiye – [alan.newson@istanbul.edu.tr](mailto:alan.newson@istanbul.edu.tr)

Elizabeth Mary EARL – İstanbul Üniversitesi, Yabancı Diller Yüksek Okulu, İstanbul, Türkiye – [elizabeth.earl@istanbul.edu.tr](mailto:elizabeth.earl@istanbul.edu.tr)

## YAYIN KURULU / EDITORIAL BOARD

- Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
– [oktarat@istanbul.edu.tr](mailto:oktarat@istanbul.edu.tr)
- Prof. Dr. Şahin AKKAYA** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye – [akkays@istanbul.edu.tr](mailto:akkays@istanbul.edu.tr)
- Prof. Dr. Ufuk BAKKAL** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye – [ubakka@istanbul.edu.tr](mailto:ubakka@istanbul.edu.tr)
- Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
– [tolgasaruc@hotmail.com](mailto:tolgasaruc@hotmail.com)
- Prof. Dr. Nazan SUSAM** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye – [nsusam@istanbul.edu.tr](mailto:nsusam@istanbul.edu.tr)
- Prof. Dr. Erkan AYDIN** – Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
– [erkanaydin@marmara.edu.tr](mailto:erkanaydin@marmara.edu.tr)
- Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU** – Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Eskişehir, Türkiye – [emrahf@ogu.edu.tr](mailto:emrahf@ogu.edu.tr)
- Prof. Dr. Gülay AKGÜL YILMAZ** – Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
– [gulayyilmaz@marmara.edu.tr](mailto:gulayyilmaz@marmara.edu.tr)
- Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ** – Bahçeşehir Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, İstanbul, Türkiye  
– [profdrgulsenunes@gmail.com](mailto:profdrgulsenunes@gmail.com)
- Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA** – Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Bursa, Türkiye  
– [ozhanc@uludag.edu.tr](mailto:ozhanc@uludag.edu.tr)
- Prof. Jarko FIDRMUC** – Zeppelin University Friedrichshafen, International Economics and Policy, Friedrichshafen, Almanya – [Jarko.fidrmuc@zu.de](mailto:Jarko.fidrmuc@zu.de)
- Prof. Ing. Peter MARKOVIČ** – University of Economics in Bratislava, Faculty of Business Management, Department of Business Finance, Bratislava, Slovakia – [peter.markovic@euba.sk](mailto:peter.markovic@euba.sk)
- Prof. Salvatore CAPASSO** – University of Naples Parthenope, Department of Business and Economic Studies, Economic and Statistical Sciences, Napoli, İtalya – [salcapas@hotmail.com](mailto:salcapas@hotmail.com)
- Assoc. Prof. Frantisek POLLAK** – University of Economics in Bratislava, Faculty of Business Management, Bratislava, Slovakia – [frank.pollak@acuityeng.com](mailto:frank.pollak@acuityeng.com)
- Assoc. Prof. Jakub SOVÍAR** – University of Žilina, Faculty of Management Science and Informatics, Žilina, Slovakia  
– [jakub.soviar@fri.uniza.sk](mailto:jakub.soviar@fri.uniza.sk)
- Assoc. Prof. Peter DORCAK** – University of Economics in Bratislava, Faculty of Business Management, Bratislava, Slovakia  
– [peter@dorcak.com](mailto:peter@dorcak.com)
- Assoc. Prof. Radoslav DELİNA** – Technical University of Košice, Faculty of Economics, Košice, Slovakia  
– [radoslav.delina@tuke.sk](mailto:radoslav.delina@tuke.sk)
- Dr. Nadine REIS** – El Colegio de México, the Center for Demographic, Urban and Environmental Studies, Meksika  
– [nreis@colmex.mx](mailto:nreis@colmex.mx)
- Dr. Thomas MAROIS** – SOAS University of London, Department of Development Studies, Londra, İngiltere  
– [tm47@soas.ac.uk](mailto:tm47@soas.ac.uk)

## İÇİNDEKİLER / CONTENTS

### Araştırma Makaleleri / Research Articles

- Legal Function of the Public Budget  
Yeliz Neslihan AKIN BASA .....1
- Kırkırelili Üniversitesi'nin Kent Ekonomisine Katkısı  
*Kırklareli University's Contributions to the Local Economy*  
Yusuf CENGİZ, Naci Tolga SARUÇ .....31
- Türkiye'de Tarım Sektörüne Yönelik Vergisel Kolaylıkların Sosyo-Ekonomik Açından İncelenmesi ve  
Gıda Güvenesi Bağlamında Değerlendirilmesi  
*A Socioeconomic Investigation and Evaluation of Tax Facilities for the Agricultural Sector in Türkiye in the  
Context of Food Security*  
Murat ÇAK, Erdem YAVUZ.....49
- Türkiye'de Mali Af Programlarının Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri  
*The Effects of Fiscal Amnesty Programs on the Tax System in Türkiye*  
Ferdi ÇELİKAY, Alpaslan DOĞANKOLLU.....71
- Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt  
*Reservation in Turkish Tax Law*  
Gamze GÜMÜŞKAYA, Ebru AKSU SELÇOK.....99
- Beklenti ve Etkileri ile Vergi İndirimleri: Senaryo Örnekleri  
*The Expectations and Effects of Tax Cuts: Scenario Examples*  
Funda KARAKOYUN.....129
- Hukuksal ve Vergisel Boyutlarıyla Metaverse  
*The Legal and Tax Dimension of Metaverse*  
Ceyda KÜKRER.....147
- Tarihi ve İktisadi Açılardan Cezayir - Fransa İlişkileri  
*Algeria- France Relations in the Perspective of Financial History*  
Özgenur ÖZYALÇIN.....163

### Derleme Makalesi / Review Article

- Deneysel Çalışmalar Özelinde Vergi Uyumu Literatürüne Kısa Bir Bakış  
*A Brief Overview of the Tax Compliance Literature Specific to Experimental Studies*  
Erhan ÇELİK, İsa SAĞBAŞ.....187

## EDİTÖRDEN / EDITORIAL

Yayın hayatına 1955 yılında Maliye Enstitüsü Konferansları adı altında başlayarak daha sonra *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* adını alan dergimiz, *Maliye Çalışmaları Dergisi* ("Journal of Public Finance Studies") adıyla 2020 yılından itibaren bir takvim yılında iki defa olmak üzere altı defa yayımlanmıştır. Bu ad altındaki yedinci sayı olan 2023 yılı Mayıs ayına ait 69'uncu sayımızın da bilimsel/akademik yayın ilkelerine uygun şekilde süresi içinde yayımlanarak bilim ve akademi dünyasının istifade ve değerlendirmesine sunulmasından mutluluk duymaktayız.

Bu sayımızda okurların ilgisini çekeceğini umduğumuz; Yeliz Neslihan Akın Basa'nın "*Legal Function of the Public Budget*"; Yusuf Cengiz ile Naci Tolga Saruç'un "*Kırkırelle Üniversitesi'nin Kent Ekonomisine Katkısı*"; Murat Çak ile Erdem Yavuz'un "*Türkiye'de Tarım Sektörüne Yönelik Vergisel Kolaylıkların Sosyo-Ekonomik Açından İncelenmesi ve Gıda Güvencesi Bağlamında Değerlendirilmesi*"; Erhan Çelik ile İsa Sağbaş'ın "*Deneyisel Çalışmalar Özelinde Vergi Uyumlu Literatürüne Kısa Bir Bakış*"; Ferdi Çelikay ile Alpaslan Doğankollu'nun "*Türkiye'de Mali Af Programlarının Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri*"; Gamze Gümüşkaya ile Ebru Aksu Selçok'un "*Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt*"; Funda Karakoyun'un "*Beklenti ve Etkileri ile Vergi İndirimleri: Senaryo Örnekleri*"; Ceyda Kükrer'in "*Hukuksal ve Vergisel Boyutlarıyla Metaverse*"; Özgenur Özyalçın'ın "*Tarihi ve İktisadi Açılardan Cezayir - Fransa İlişkileri*" başlıklı makaleleri yer almaktadır.

Her zaman olduğu gibi, sürecin her aşamasında özveriyle çalışan Maliye Araştırma Merkezi Müdürü ve Dergi Baş Editör Yardımcısı Doç. Dr. Yasemin Taşkın ile Maliye Bölümü Öğretim Elemanları Dr. Öğr. Üyesi Zinnur Tunç, Araş. Gör. Dr. Yeliz Neslihan Akın Basa, Araş. Gör. Ezgim Yavuz, Araş. Gör. H. Burak Özgül, Araş. Gör. Volkan Oğhan, Araş. Gör. Seda Selin Keleş ve Araş. Gör. Rabia Kapıcıoğlu büyük çaba gösterdiler. Editörler Kurulu üyelerimiz önemli katkılar sağladılar. Müracaat ettiğimiz değerli akademisyenler hakem olmayı kabul ederek ve zaman ayırarak özenle hakemlik katkısında bulundular. Makalelerin değerli yazarları çalışmalarını toplumun istifadesine sundular. İstanbul Üniversitesi Yayınevi Ofisi daha önce olduğu gibi her türlü katkıyı sağladı. Her ihtiyacımızda süratle ulaşabildiğimiz Yayınevi Ofisi görevlisi sayın Eda Kolukisa Doğru'nun adını özellikle anmak isterim.

Emeği geçen herkese şükranlarımı sunuyor, eserin bilim ve akademi dünyasına ve ilgili kamuoyuna yararlı olmasını diliyorum.

**Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR**  
**Baş Editör**





# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2022-1260326

Research Article

## Legal Function of the Public Budget

Yeliz Neslihan AKIN BASA <sup>1</sup> 



<sup>1</sup>R.A. Dr., Istanbul University, Faculty of Economics, Department of Public Finance, Sub-Department of Fiscal Law, Istanbul, Turkiye

**ORCID:** Y.N.A.B. 0000-0003-1370-7622

**Corresponding author:**

Yeliz Neslihan AKIN BASA,  
Istanbul University, Faculty of Economics,  
Department of Public Finance,  
Sub-Department of Fiscal Law,  
Istanbul, Turkiye

**E-mail:** akin.yn@istanbul.edu.tr

**Submitted:** 05.03.2023

**Revision Requested:** 08.04.2023

**Last Revision Received:** 28.04.2023

**Accepted:** 01.05.2023

**Published Online:** 22.05.2023

**Citation:** Akin Basa, Y.N. (2023). Legal function of the public budget. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 69, 1-29.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2022-1260326>

### ABSTRACT

In Turkish Budget Law, the rules regarding the procedure of budgets have always been determined primarily at the Constitutional level. In fact, the fundamental principles of enactment and compulsion of the public budget are included in the Constitution of the Republic of Turkey dated 1982. The detailed rules of the public budget, are regulated in the Public Fiscal Management and Control Law No. 5018. In this way, the legality in the preparation, implementation, and control of the budget within the scope of the legal function of the budget have been ensured. In addition, budget principles are also regulated in the aforementioned Law and have become a rule. Budget laws, on the other hand, contain the most detailed regulations regarding the provisions to be applied in the fiscal year. The legal nature of the public budget, which obliges its implementers to be complied with the budget, constitutes the legal function. For this reason, unless the legal function of the public budget is fulfilled, other functions cannot be made functional. The legal function of the public budget creates an area of judicial control also. In this way, fiscal actions are subject to legal compliance control and legal accountability can be made effective.

**Keywords:** Fiscal law, public budget, Turkish budget law, budget right, legal function of the public budget



## 1. Introduction

Finance, which is a combined science, is in close relationship with other social sciences (Gürsoy, 1975, p. 42-43). The reason for this combined nature of the science of finance is that the fiscal instruments that cause fiscal events are related to every field of science such as law, politics, economics, management, and control<sup>1</sup>. As a matter of fact, the public budget, which is a fiscal instrument, also gains a combined character by establishing a relationship with the law (Gürsoy, 1980, p. 14).

In the explanations in the finance doctrine, the legal aspect of the public budget is always more or less examined, and this reveals the importance of the legal aspect of the public budget. In this study, it is aimed to examine the legal function, which is one of the duties expected from the public budget, by drawing a general but systematic framework and examining it independently. In this way, it will be revealed that there is a legal function area that has come into existence separately from the other functions of the public budget. Especially when it comes to the control of the public budget, it will be seen that the legal function of the public budget comes to the fore. Even if it is assumed that the public budget fulfills its economic and fiscal functions, these functions cannot be implemented unless it fulfills its legal function.

The public budget is not just a string of numbers, it also has a legal meaning and quality (Kuyucak, 1952, p. 8). The legal function of the public budget makes it more relevant to the figures it contains because the figures in the public budget are included in the scope of accountability thanks to the legal function.

The most important feature of the legal function of the budget, which differs from the other functions, is its scope, and therefore its limits can be determined in advance. Within the scope of the legal function of the public budget, law, public law, fiscal law and the legal value and nature of the budget law are discussed (Gürsoy, 1980, p. 1). For this reason, in this study, the budget will be discussed as a fiscal law institution to determine the scope of the public budget.

The functions of the public budget constitute the duties of the budget (Feyzioglu, 1984, p. 41). Therefore, if a legal duty analysis is made, it will be necessary to look at the legal arrangements for the public budget for this research. For this reason, revealing the sources of the legal function of the public budget in the Turkish Budget Law requires firstly the 1982 Constitution of the Republic of Turkey. Followed by the Public Fiscal Management and Control Law and the budget laws that regulate the procedures and principles of the fiscal year budgets. This fiscal legislation, which includes basic regulations, constitutes the rules for the control of budget disputes at the same time. In fact, assigning a legal function to the public budget constitutes the most important reason for the emergence of some disputes. In other words, when it comes to a duty arising from a legal rule, the public budget will also be checked whether it fulfills this legal function. In this regard, judicial control made by courts emerges as a requirement of the legal function of the public budget.

In Turkish Budget Law, the Constitutional Court of the Republic of Turkey / Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi (*the Constitutional Court*), which controls the conformity of all other budget-related laws, especially budget laws, with the Constitution, appears as the judicial

---

1 It is stated that it is possible to define *audit* and *control* within the framework of all purposes with some minor differences, and there is a conceptual confusion in this regard in Turkey. See: (Mutluer, Öner & Kesik, 2006, p. 348). In the doctrine or in some legal regulations, the concept of *audit* is also included. However, the use of the concept of control was preferred in the budgetary regulation of the Constitution. In this study, only the concept of *control* was preferred in the explanations, to ensure terminological harmony.

settlement authority of disputes related to the public budget. The Court of Accounts of the Republic of Turkey / Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay (the *Court of Accounts*), which has special authority and duty in the accounting jurisdiction, controls fiscal actions within the framework of budgetary legal regulations. As a matter of fact, almost all the disputes in the Court of Accounts are a dispute related to the public budget in a broad sense. In addition, the reason of some of the disputes to be resolved in the Council of State of the Republic of Turkey / Türkiye Cumhuriyeti Danıştay (the *Council of State*) which is the highest court of the administrative judicial regime, is the administrative actions based on budget laws or other laws related to the budget. Apart from this, disputes regarding tax and similar fiscal obligations are resolved by administrative courts as a rule. In the context of the revenues of the budget, the Council of State, in a broad sense, is authorized, and duties for disputes arising from the legal function of the public budget are also.

## 2. The Public Budget as an Institution of the Fiscal Law

A legal science of finance has developed in the form of fiscal law or tax law today. And this quality not only established a bridge between finance and law, but also ensured a close cooperation (Tuncer, 1972, p. 24). Budget is one of the most important implementation tools of both public finance and public finance law (Oktar, 2012, p. 190). Public expenditures and public revenues are fiscal events (Altuğ, 2019, p. 4). Fiscal law has three sub-branches: income law, expense law and budget law (Oktar, 2022, p. 21). In this context, firstly, the relationship between public finance and law, and then explanations about fiscal law and fiscal events, which are the intersection of public finance and law, will be given.

### 2.1. Public Finance and Law

The science of public finance is also in close relationship with the science of law (Aksoy, 2011, p. 36). Public finance, which expresses the fiscal actions of the State and other public institutions (Akgül Yılmaz, 2020, p. 1), analyzes the effects of the State's revenues and expenditures on allocation, distribution, and the stability of the economy (Davie & Duncombe, 1972, p. 22). Public finance also evaluates the expenditures made by the State and public legal entities to produce public goods and services, the revenues collected for the financing of these expenditures, and the results of how the balance between the expenditures and revenues will be achieved from a legal point of view (Susam, 2020, p. 1-2). In this context, the subject of public finance is the money collected for the provision of public services, the money spent within the framework of the accepted public budget and the supervision of those who fulfill them. These activities are mainly carried out within the framework of the legislation adopted by the legislature and thus are related to the legal dimension of public finance (Bilici & Bilici, 2019, p. 2).

One of the views in the science of finance is the legal view, and the legal basis usually occupies a large place in most of the fiscal studies (Tuncer, 1972, p. 24). According to the legal approach, which is one of the traditional perspectives of public finance, public finance is concerned with the examination of fiscal events within the constitutional and legal framework (Bilici & Bilici, 2019, p. 3).

The doctrine also deals with the relations of *finance-law* (Aksoy, 2011, p. 34; Gürsoy, 1975, p. 46<sup>2</sup>). In this context, the close relationship of public finance with both public law and private law is revealed (Susam, 2020, p. 13).

2 For the study in which *public finance with law* is discussed in the doctrine, **see also:** (Ertuğruloğlu, 1969, p. 22). For the analysis titled *public finance-law* in the doctrine, **see also:** (Akgül Yılmaz, 2020, p. 8; Susam, 2020, p. 13).

Both the boundaries of the State's field of activity, the limits of the expenditures to be made for these activities, and the issue of which revenues these expenditures can be financed are basically determined and classified in the legal texts (Akgül Yılmaz, 2020, p. 8). In Turkish Budget Law, Public Finance has also gained a legal definition in article 4 of ***the Public Fiscal Management and Control Law No. 5018 / 5018 sayılı Kamu Malî Yönetim ve Kontrol Kanunu***<sup>3</sup> (*the Public Fiscal Management and Control Law*).

Public budget is a matter of primary importance in the political, legal, and especially in economic life in the application of finance, as well as in the science of finance (Feyzioğlu, 1984, Preface). Public budget, which is considered a separate discipline today, constitutes a part (Aksoy, 2011, p. 15-16), a piece (Mutluer et. al., 2006, p. 24) of the science of finance. One of the classifications of the science of finance is the budget, and the science of finance is doomed to be incomplete without the State budget (Tuncer, 1972, p. 32, 39), because the application area of public finance is the public budget (Altuğ, 2019, p. 8).

## 2.2. Fiscal Law and Fiscal Events

Due to the close relationship between finance and law, one of the fields arising from the merger of these two social sciences is *fiscal law* (Aksoy, 2011, p. 14, 36) / *financial law* (Gürsoy, 1975, p. 46). Public finance law is the superstructural institution of finance (Oktar, 2012, p. 190).

The part that examines the legal aspect of the science of finance is called fiscal law (Aksoy, 2011, p. 14, 36). Fiscal law deals with the collection of revenues and the making of expenditures in parallel with public finance (Öncel, Kumrulu, Çağan & Göker, 2019, p. 79). Therefore, within the scope of fiscal law, there is a budget as well as public revenues and public expenditures (Bilici, 2018, p. 6). In this sense, the budget and its implementation are one of the subjects of fiscal law (Öner, 2020, p. 28). The subject of fiscal law is the rules and laws that express public revenues, public expenditures and their comparison and balance and the regulation the fiscal activities of the State (Aksoy, 2011, p. 36).

The acquisition of economic values and their spending on public services to meet public needs, represent fiscal events (Erginay, 2010, p. 17) because, financial events are events that are created by the needs that need to be achieved by the State (Pelin, 1945, p. 3). It should be noted here that in principle, within the scope of the public budget, which allows the necessary expenditures to meet the public services, both the revenues and the expenditures are realized within a legal order and procedure (Erginay, 2010, p. 198).

There is an obligation to examine the fiscal events that constitute the subject of the science of finance (Erginay, 2010, p. 17; Tuncer, 1972, p. 9) from various aspects. This necessity has led to the formation of separate branches in the science of finance (Erginay, 1990, p. 5). A set of laws, expressed as fiscal legislation, reveals fiscal events (Gürsoy, 1975, p. 42). In other words, fiscal events are shaped based on legislation (Bilici & Bilici, 2019, p. 3). In this case, fiscal events also have legal characteristics (Oktar, 1997, p. 30) and in fiscal events, legal factors dominate (Tuncer, 1972, p. 24). For this reason, the legal nature of fiscal events is discussed in the doctrine, because every action that concerns the State and has fiscal-economic consequences must be based on law (Coşkun, 2000, p. 2).

In contemporary societies, the largest part of the relations between people and the State is the relations that cause the formation of fiscal events and the laws that determine these relations (Gürsoy, 1975, p. 46). For this reason, one aspect of fiscal events that take place depending on

---

3 See: Official Gazette dated 24.12.2003 and numbered 25326.

certain legal rules also constitutes the legal aspect<sup>4</sup> (Aksoy, 2011, p. 14). In fact, in principle, fiscal events occur within the legal order and are based on legal foundations. In this context, taxes are set by law or public expenditures are determined by the budget law (Erginay, 2010, p. 26-27).

Fiscal law is a branch of law that examines fiscal events in terms of their legal aspects<sup>5</sup> and quantities (Tuncer, 1972, p. 41). In this sense, the legal aspect of all fiscal events, which are based on legal foundations, is examined by the science of fiscal law (Akgül Yılmaz, 2020, p. 8) in public finance (Susam, 2020, p. 13). As stated before, fiscal instruments give rise to fiscal events, and in this respect, fiscal law is the branch of law that regulates the emergence, form, content, application, and control of fiscal instruments (Gürsoy, 1980, p. 14, 43).

### 3. Budget Right and Functions of the Public Budget

The public budget also creates legal consequences due to its structure (Erginay, 2010, p. 198). In this sense, just as although tax itself is an economic event it takes place on a legal basis (Saygılıoğlu, 1991, p. 57), *the budget is also included in a legal basis as an economic event.*

#### 3.1. Budget Right

The public budget is also a right and corresponds to the concept of the budget right<sup>6</sup>, which is the power related to the budget (Üstün, 2019, p. 19). The right to budget is one of the rights that has a fiscal character between the duties of the State and individual rights (Aksoy, 2011, p. 35). It is argued that the right to budget is a political right, just like the right to tax (Üstün, 2019, p. 235). Along with the tax right, the budget right are two components of fiscal sovereignty (Oktar, 2012, p. 199). As a result of the struggles to limit the taxation authority of the State, the parliament has become dominant in the taxation authority (Aktan, 2020, p. 281). Moreover, the first authority gained by parliaments was taxation authority (Karakoç, 2021, p. 43).

One of the meanings and dimensions of the principle of legality of tax for the individual is the sub-principle that there is no tax without representation (Güneş, 2014, p. 15-16). This principle has been established as one of the first and fundamental Constitutional rules in Western countries. The taxation authority, which is one of the powers within the scope of fiscal sovereignty, can be used primarily to explain the legislative authority on taxation (Çağan, 1982, p. 3, 5, 15). The limitation of the tax power of the government was the reason for the limitation of the powers related to the public budget (Üstün, 2019, p. 48). In this respect, it is argued that the right to the budget should be understood as an upper concept that includes the right to receive taxes (Pınar, 2009, p. 18).

Subordinating the administration of the State's revenues and expenditures to the prior granting permission and authorization of the legislature means the right to the budget (Erginay, 2010, p. 201). In addition, the State itself puts the fiscal instruments that cause fiscal events; however, the existence and use of these instruments is based on law. The right to budget is that the institutions authorized to decide on behalf of the society have a say in the emergence, use and control of fiscal instruments (Gürsoy, 1980, p. 14, 43). In this context, the budget right is exercised by the parliament by discussing, approving the public budget and controlling the results of the public budget (Feyzioğlu, 1983, p. 27).

4 Also see: (Erginay, 2010, p. 26; Tuncer, 1972, p. 18).

5 Also see: (Erginay, 2010, p. 27).

6 Also see: (Aksoy, 2011, p. 35; Altuğ, 2019, p. 12; Eğilmez, 2020, p. 80; Erginay, 2010, p. 201; Feyzioğlu, 1983, p. 3; Feyzioğlu, 1984, p. 23; Güneş, 2000, p. 174; Gürsoy, 1980, p. 10; Kuyucak, 1952, p. 15; Oktar, 2012, p. 191; Öztürk, 2013, p. 25; Yılmazcan, 2000, p. 163).

The budget right within the scope of the fiscal authority of the State (Üstün, 2019, p. 22), is also defined in a decision of the Constitutional Court. The budget right means that the legislature authorizes the executive body by determining the limits and controls the results of collecting public revenues on behalf of the people and spending these revenues on behalf of the people. Thereby, the right to budget is the right to determine the type and amount of tax and similar revenues and public expenditures, to approve them and to control the results<sup>7</sup>.

**The Constitutional Law of 1876** / 1876 Kânûn-ı Esâsî<sup>8</sup> was the first law in which the right to budget was accepted and expressed (Feyzioğlu, 1984, p. 28; Kuyucak, 1952, p. 25). As a matter of fact, in article 98 of the Constitutional Law of 1876, it was stated that the budget, that is, the general law of balance, would be examined and accepted item by item in the General Assembly.

In Article 5/1 of the Public Fiscal Management and Control Law, one of the basic principles of public finance is stated as the execution of public fiscal management in accordance with the budget right of the Grand National Assembly of Turkey / Türkiye Büyük Millet Meclisi. Again, in the provision of article 34/1 of **the Court of Accounts Law No. 6085** / 6085 sayılı Sayıştay Kanunu<sup>9</sup> (*the Court of Accounts Law*), one of the objectives of the control conducted by the Court of Accounts is stated as providing reliable and sufficient information to the Grand National Assembly of Turkey and to the public about the results of the activities of the public administrations as a requirement of the budget right.

### 3.2. Functions of the Public Budget

In the doctrine, *the aspects of the budget* (Laufenburger, 1956, p. 12) are discussed and the characteristics of the public budget are revealed<sup>10</sup>. Apart from that, in the doctrine, it is seen that *the aspects of fiscal events* (Aksoy, 2011, p. 13-14) are examined more comprehensively.

The public budget, which is one of the instruments of economic and fiscal policy (Öztürk, 2016, p. 173, 178-179), is one of the most basic documents of the State (Kaneti, 2011-a, p. 166). Like every economic and legal institution, the public budget has certain functions that it is responsible for fulfilling (Feyzioğlu, 1984, p. 41). Besides, there are also principles that must be followed for the public budget to fulfill the functions that it must comply with while fulfilling its duties (Aksoy, 2011, p. 390, 392-393).

One of the fiscal functions of the public sector is the coordination of **budget functions** (Musgrave & Musgrave, 1989, p. 13-14). *The functions of the public budget* are defined as making the determined policies operational and fulfilling the duties undertaken by the budget in this regard with the budget method (Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 10). In the classical understanding, the public budget has some main duties and one of these duties is its legal duty (Sur, 1946, p. 110). In the doctrine, it is seen that the functions of the public budget are discussed classification as *classical*

7 See: Constitutional Court, decision dated 14.02.2018 and numbered 2016/47-2018/10.

8 See: Constitutional Court. *1876 Kânûn-ı Esâsî*. Retrieved from: <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/oncekianayasalar/1876-k%C3%A2n%C3%BBn-i-es%C3%A2s%C3%AE/>, 11.01.2022.

9 See: Official Gazette dated 19.12.2010 and numbered 27790.

10 In this context, for the work in which *the nature of the budget* is discussed, see also: (Feyzioğlu, 1984, p. 5), for the work in which *the duty of the budget* is discussed, see also: (Neumark, 1951, p. 263), for the work in which *the duties of the budget* are discussed, see also: (Altuğ, 2019, p. 11; Özer, 1986, p. 32), for the work in which *the functions of the budget* are discussed, see also: (Aksoy, 2011, p. 392; Altuğ, 2019, p. 11; Bilici & Bilici, 2019, p. 134; Bulutoğlu, 2004, p. 45; Coşkun, 2000, p. 29; Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 1, 12; Erginay, 2010, p. 207; Feyzioğlu, 1984, p. 41; Gürsoy, 1980, p. 10, 14; Neumark, 1951, p. 262).

*budget functions and macro-economic functions of the budget* (Feyzioğlu, 1984, p. 41-48)<sup>11</sup>.

**The legal function of the public budget**<sup>12</sup> is handled within the scope of the classical functions of the budget<sup>13</sup>. In the same context, besides its legal function, there is also the fiscal-economic function of the budget, the political function of the budget and the control function of the budget (Altuğ, 2019, p. 11-13; Coşkun, 2000, p. 29; Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 11-17)<sup>14</sup>.

As stated earlier, there is a legal aspect of fiscal events, and fiscal events take place in a legal order depending on the rules of law (Aksoy, 2011, p. 14). For this reason, it is thought that the legal function of the public budget arises from its being a fiscal event.

The first and important legal function of the public budget is to ensure the transition to democratic administration, and there has been a legal change in the taxation-expenditure axis, which also includes the national will (Gürsoy, 1980, p. 51).

The most distinctive feature of public services, which is a legal concept, is that it arises from public needs, which is an economic concept (Özer, 1986, p. 9). The financing instrument of the production of goods and services, which is the subject of the public economy, is the public budget (Altuğ, 2019, p. 8). The legal function of the public budget, arising from *its legal nature*<sup>15</sup>, is related to the working of the public economy in a legal framework different from the market economy (Altuğ, 2019, p. 12). Indeed, the public economy, which differs from the market economy, operates within a legal framework whose details have been determined (Bulutoğlu, 2004, p. 17).

Constitutional rules determine the legal framework of the public economy (Altuğ, 2019, p. 12). It is compulsory to comply with the provisions in the budget law text adopted by the legislature, just like any other law (Özer, 1986, p. 33). The legal function of the public budget and the force of law it has oblige all public administrations to comply with the budget (Feyzioğlu, 1984, p. 42). Thus, all administrative activities by means of the public budget are legally bound to legal norms (Neumark, 1951, p. 263). As a matter of fact, the budgets of the administrations are also a law, and since these laws cannot be violated, the changes to be made in the public budget must be made by a law also (Altuğ, 2019, p. 12).

The science of finance has undergone many changes in terms of subject, purpose, and method in the historical process (Neumark, 1951, p. 3). The legal approach, which is put forward as one of the modern fiscal approaches related to public finance in the doctrine, is based on the principle of determining the functions undertaken by public legal entities according to legal and theoretical regulations. As it arises from this principle, the legal regulations regarding the source and methods of the revenue collection and expenditure activities, which must be carried out by public legal entities during the fulfillment of the duties assigned to them by the Constitution, constitute the

11 Apart from this, in the doctrine, the functions of the public budget are examined based on classifications as *classical functions of the budget* or *modern-contemporary functions of the budget*. See: (Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 11-20). For the study that includes the classification of *traditional functions of the budget* and *new functions of the budget*, see also: (Altuğ, 2019, p. 11, 22). For another study that includes the classification of *classical functions of the budget* and *contemporary functions of the budget*, see: (Coşkun, 2000, p. 29-44).

12 In the doctrine, both the legal nature of the public budget and the legal functions of the public budget are handled within the scope of the general principles of budget law. See: (Pınar, 2009, p. 22, 30).

13 See: (Altuğ, 2019, p. 11-13; Coşkun, 2000, p. 29; Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 11-17; Feyzioğlu, 1984, p. 41).

14 For the work that deals with the economic-fiscal function of the budget, the political function of the budget, the legal function of the budget, and the control function of the budget as the four main functions of the budget in the doctrine, see: (Neumark, 1951, p. 263-264). In addition, for the work in which the duties of the budget are handled as economic and fiscal duty, political duty, legal duty, and the duty of providing supervision, see: (Sur, 1946, p. 110).

15 The legal nature of the public budget arises from the necessity of bringing legality to fiscal actions such as collecting revenues, making expenditures and determining the implementation principles for them. Thus, the budget has a legal character. See: (Mutluer et. al., 2006, p. 75).



subject of the legal approach in public finance (Susam, 2020, p. 17-18). In this context, by means of the legal approach, which is one of the approaches to the public budget, budgets and related legislation are tried to be placed on a legal basis (Mutluer et. al., 2006, p. 11).

#### **4. The Legal Function of the Public Budget Revealed by Normative Regulations in Turkish Budget Law**

The public budget, first, presents the view of a legal document (Laufenburger, 1956, p. 9), in other words, the public budget is a legal document by its nature (Aksoy, 2011, p. 390; Kaneti, 2011-a, p. 160). The public budget also has a law that regulates the budget right, and this law is examined within the scope of *budget law*<sup>16</sup> in the doctrine<sup>17</sup>. All theoretical and legal rules regarding the public budget and the legislation regulating public budget expenditures constitute the budget law (Altuğ, 2019, p. 12).

It is neither correct nor possible to examine the budget separately from social issues since the budget has a legal nature, because, in a broad sense, the public budget links all the administrative activities of the State to legal norms (Feyzioğlu, 1984, p. 6, 9, 42). Thus, the public budget has the function of establishing a legal order in a state and increasing the effect of this order (Feyzioğlu, 1984, p. Preface).

Planning, preparation, obtaining authorization, implementation, and supervision of the public budget constitute the budget process (Altuğ, 2019, p. 11). In Turkish Budget Law, it is seen that normative regulations draw the framework of the public budget process at all stages.

##### **4.1. The Legal Function of the Public Budget in the Context of Constitutional Arrangements**

It is stated that one of the most important indicators that the public budget is handled with its legal aspect in *the Constitution of the Republic of Turkey No. 2709 / 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*<sup>18</sup> (*the Constitution of 1982*) (Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 14), because the Constitutional order assigns the preparation, acceptance, implementation, controlling and laundering of the public budget (Bulutoğlu, 2004, p. 18, 29). In this sense, the public budget is a Constitutional institution. (Gürsoy, 1980, p. 10). For this reason, it is necessary to handle principles of Constitutional value (Saban, 2019, p. 15) before the legal regulations.

In Article 161 of the Constitution of 1982, rules regarding both the budget law and the final account law were introduced. In a decision of the Constitutional Court, it is stated that when the articles of the Constitution related to the budget are examined, it is understood that the Constitution maker attaches special importance to the budget laws compared to other laws<sup>19</sup>.

It is stated that the will of the people to have a say in the State budget and especially on taxes is at the root of the Constitutional movements (Bulutoğlu, 2004, p. 29-30). In this context, the first constitutional movements in the world emerged due to fiscal issues. Budget is also included in these fiscal issues, and the approval of public expenditures by the parliaments every year and the right to budget have been included in the basic legal texts of many countries (Susam, 2020, p. 13). For this reason, there are Constitutional principles regarding public budgets (Kaneti, 2011-a, p.

---

16 In practice, it is stated that the concept of Budget Law is used instead of Expenditure Law. See: (Öner, 2020, p. 28). In this sense, it is stated that the expenditure side of the public budget is examined within the framework of Budget Law. See: (Altuğ, 2019, p. 13).

17 See: (Bilici & Bilici, 2016, p. 111; Erginay, 2010, p. 200; Ertuğruloğlu, 1969, p. 23; Gürsoy, 1980, p. 10; Mutluer et. al., 2006, p. 10; Oktar, 1997, p. 32, 39; Oktar, 2022, p. 21, Pınar, 2009, p. 20).

18 See: Official Gazette dated 09.11.1982 and numbered 17863-Repeated.

19 See: Constitutional Court, decision dated 14.02.2018 and numbered 2016/47-2018/10.



158). Fundamentally in Turkish Budget Law, there are two separate legal principles within the framework of Constitutional fiscal provisions: i. The legality of the tax and ii. The legality of the budget (Oktar, 2012, p. 193). Approval of the budget by the legislature gives the public budget *legality* and a *compulsory* attribute (Gürsoy, 1980, p. 4). These qualifications will be discussed below.

#### 4.1.1. The Principle of Enactment of the Public Budget

The text of the Constitution of 1982, in which the Constitution entered into force, is essentially like the principles envisaged by *the Constitution of the Republic of Turkey No. 334 / 334 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*<sup>20</sup> (*the Constitution of 1961*). The issues related to the right to budget were regulated in detail in the Constitution of 1961 (Yılmazcan, 2000, p. 169). In addition, with the Constitution of 1961, the national budget was regulated as a Constitutional order (Gürsoy, 1980, p. 97).

Article 161/3 of the Constitution of 1982, titled *budget and final account*, states that the President will present the budget law proposal to the Grand National Assembly of Turkey at least seventy-five days before the fiscal year. Then, in the same provision, it was stipulated that the text of the budget proposal, which will be discussed at the Budget Committee<sup>21</sup> and accepted within fifty-five days, will also be discussed in the General Assembly, and will be decided by the beginning of the fiscal year. It is seen that the Constitutional provision binds the principles governing the presentation, discussion, and enactment of the public budget (Kaneti, 2011-a, p. 169-170). Therefore, the public budget rules are enacted in accordance with a special Constitutional procedure (Güneş, 2000, p. 191). In this context, *the principle of legality* (Oktar, 2012, p. 191) / *lawfulness* (Üstün, 2019, p. 212) *of the budget* is essential in Turkish Budget Law.

This Constitutional rule<sup>22</sup> is also regulated in the Public Fiscal Management and Control Law. In the provision of article 13/1-i, in which the *budget principles* of the Law are regulated, it is stated that public budgets cannot be implemented unless they are accepted or approved by the Grand National Assembly of Turkey or authorized bodies before the start of the fiscal year. In this sense, the public budget is discussed in the legislature (Bulutoğlu, 2004, p. 98), and in this respect, the budget is a document debated by the legislature (Özer, 1986, p. 30).

The process of collecting public revenues and transforming them into public expenditures or public assets begins with the acceptance of the public budget by the legislature (Kaneti, 2011-b, p. 119). The public budget is a Constitutional authorization document that provides the cash flow necessary to produce public services (Bulutoğlu, 2004, p. 11). This document shows the permission that the legislature gives to the executive (Bulutoğlu, 1982, p. 7).

It is a rule that the public budget is approved and put into effect before the start of the fiscal year (Altuğ, 2019, p. 15). In this context, public budgets should be enacted before the start of the fiscal year (Özer, 1986, p. 38). It is argued that public budgets that are not prepared and accepted

20 See: Official Gazette dated 20.07.1961 and numbered 10859.

21 With the provision of article 161/3 of the Constitution of 1982, the Budget Committee of the Grand National Assembly of Turkey was given a Constitutional quality and a Constitutional institutional identity. See: (Kaneti, 2011-a, p. 171).

22 The Constitutional rule corresponds to *the principle of approval of the budget before entering the fiscal year* (-bütçenin malî yıla girmeden evvel onanması kaidesi-, Feyzioğlu, 1984, p. 50), *the principle of previous permission* (-önceden mezuniyet prensibi-, Neumark, 1951, p. 265; -önceden izin ilkesi-, Güneş, 2000, p. 173; Mutluer et. al., 2006, p. 100), *the principle of preliminary permission* (-ön izin ilkesi-, Gürsoy, 1980, p. 116), *the principle of obtaining prior permission* (-önceden izin alma ilkesi-, Aksoy, 2011, p. 395; Altuğ, 2019, p. 15; Erginay, 2010, p. 215), *the principle of enactment* (-yasalaşma ilkesi-, Özer, 1986, p. 38).

before the fiscal year will not be able to achieve their economic-fiscal function (Neumark, 1951, p. 266). The public budget, which is prepared by the executive body, and which determines the amount and composition of all public revenues and expenditures, is discussed and approved by the legislative body, thus gaining the quality of an action that must be followed for the executive body that prepared it. This situation constitutes the legal function of the public budget, and the realization of public revenues and expenditures are tied to certain legal rules that must be complied with (Aksoy, 2011, p. 392). In addition, in article 87 of the Constitution of 1982, “...to discuss and accept the budget and final account law proposals...” was counted as one of the duties and authorities of the Grand National Assembly of Turkey. This Constitutional arrangement constitutes the fiscal function of the legislature in Turkish Budget Law (Kaneti, 2011-b, p. 121). In this sense, the public budget is a legislative action (Ertuğruloğlu, 1969, p. 89).

It should be noted here that, in article 88 of the Constitution of 1982, it is stated that deputies are authorized to propose laws, that law proposals will be made to the Grand National Assembly of Turkey, and that the procedures and principles for discussing these proposals will be regulated by the bylaws. On the other hand, in article 161 of the Constitution of 1982, it is stated that the President is authorized to propose budget laws, that law proposals will be made to the Grand National Assembly of Turkey, and that the beginning of the fiscal year and the preparation, implementation and control procedures of the central government budget will be regulated by law. Accordingly, the regulation of the preparation and discussion of the budget was not left to the bylaws but was largely regulated directly in the Constitution (Gözler, 2019, p. 700).

In article 161 of the Constitution of 1982, even the issues to be regulated by law are limited. Apart from these limited issues, which are determined to be regulated by law with the article, the procedure for enacting budget laws is regulated in the Constitution. This situation shows that, unlike other laws, the principle of enactment of budget laws has a Constitutional procedure. As a matter of fact, in a decision of the Constitutional Court, it was stated that the proposals, discussion procedures and principles of the laws in the Grand National Assembly of Turkey were regulated in general in article 88 of the Constitution of 1982. On the other hand, the procedures, and principles for the discussion of the budget laws are also regulated in the 162nd article and that a special method was adopted for the discussion of budget law proposals with article<sup>23</sup>. In a different decision of the Constitutional Court, it was stated that different procedures were adopted in the Constitution in terms of the preparation, discussion, and publication of budget laws in the parliament, since the failure to prepare or adopt the budget laws in a timely manner could cause irreparable harm to the public order<sup>24</sup>. In another decision of the Constitutional Court, it was stated that when the articles of the Constitution related to the public budget are examined, two separate and different methods of enactment are regulated in the Constitution. In the continuation of the decision, it was expressed that, as a natural consequence of this situation, it was impossible with the budget law to regulate, change or abolish an issue that should be regulated by ordinary law<sup>25</sup>.

Finally, in this section, the final account laws, which have a very close relationship with the public budget (Mutluer, Öner & Coşkun, 2015, p. 182-183) and allow the budget accounts to be cut at the end of the fiscal year (Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 360) needs to be mentioned. Final account laws also take their legal basis from the Constitution (Mutluer et. al., 2006, p. 385). For

---

23 See: Constitutional Court, decision dated 18.01.2018 and numbered 2016/180-2018/4. In the current situation, the special procedure for discussing budget law proposals is included in article 161 of the Constitution of 1982.

24 See: Constitutional Court, decision dated 14.02.2018 and numbered 2016/47-2018/10.

25 See: Constitutional Court, decision dated 29.01.2014 and numbered 2013/66-2014/19.

this reason, there are also Constitutional principles regarding final account (Kaneti, 2011-c, p. 177). Pursuant to Article 161/9 of the Constitution, the proposal for the central government final account law is submitted to the Grand National Assembly of Turkey at the latest six months after the end of the relevant fiscal year, by the President. According to the article 161/11 of the Constitution, the final account law proposal is discussed and decided together with the new year budget law proposal. Final account is the feedback process that ensures the control of the executive body by the legislative body after the implementation of the public budget (Oktar, 2012, p. 191). After the implementation of the public budget is over, it is controlled by the preparation of the law called final account (Feyzioğlu, 1984, p. 444-445). At this point, the adoption of budget laws should be considered a start (Mutluer, et. al., 2015, p. 183). In this context, with the entry into force of the final account laws, the legality of all actions and accounts in the public budget implementation is ensured. For this reason, final account laws are legal regulations that ensure the laundering of the budget (Coşkun, 2000, p. 287). As a matter of fact, it is argued that unless approved by the legislature by ex-post audit of the budget, the approval of the public budget law by the legislature will not mean much (Oktar, 2012, p. 191, 196).

#### ***4.1.2. The Principle of Compulsion of the Public Budget***

One of the principles that dominate the preparation and implementation of the public budget is *the principle of compulsion of the budget*<sup>26</sup>. According to this principle, the public budget constitutes the upper limit of the appropriation allocated in terms of public expenditures and constitutes the limit of expenditures in terms of authority (Kaneti, 2011-a, p. 159-160). The provisions of the article 161/5, 161/7 and 161/8 of the 1982 Constitution meet the principle of the compulsion of the public budget. In the provision of article 161/5, it is stipulated that the members of the Grand National Assembly of Turkey cannot make proposals to increase expenditures or decrease revenues. However, amendment proposals that foresee an increase in appropriations in the current year's budget and proposals that impose a fiscal burden on the current and subsequent years' budgets can be made. To make these offers, it is compulsory to show fiscal resources that can meet the expenses according to the provision of Article 161/8. Finally, according to the provision of Article 161/7, the appropriation given by the central government budget indicates the limit of the amount that can be spent. No provision can be made in the budget law that the amount that can be spent can be exceeded by Presidential decree.

It is a necessity to comply with the written appropriations in the public budget, which the legislature has discussed and converted into a law (Özer, 1986, p. 30). Hence, appropriations in the public budget are limited and restrictive (Gürsoy, 1980, p. 49). In fact, another function of the budget document is to prevent overspending and irregularities in expenditures (Bulutoğlu, 2004, p. 47). Budget laws provide the principle of legality of expenditures (Gözler, 2019, p. 700). Thus, unless budget authority exists, spending cannot legally take place (Davie & Duncombe, 1972, p. 264).

It is seen that the principle of compulsion of the public budget is also met in the doctrine with *the principle of obtaining prior permission* (Aksoy, 2011, p. 395; Altuğ, 2019, p. 15), *the principle of allocation (approval by department) in expenditures* (Feyzioğlu, 1984, p. 50) or *the principle of allocating appropriations in the budget* (Özer, 1986, p. 37).

<sup>26</sup> This principle is considered one of the principles that dominate the preparation and implementation of the public budget within the scope of the Constitutional principles regarding budgeting in Turkish Law. See: (Pinar, 2009, p. 137).

According to the principle of obtaining prior permission, which is considered an element or a sub-principle of the principle of legality of the public budget (Üstün, 2019, p. 216), a maximum of the amount in the public budget can be spent for services (Aksoy, 2011, p. 395). According to the principle of allocation (approval by department) in expenditures, it is possible to spend the appropriations given by the public budget as much as the amounts determined by the parliament (Feyzioğlu, 1984, p. 50). According to the principle of allocating appropriations in the public budget, it is obligatory to have appropriations in the budgets for all public services to be performed. Expenditure cannot be made without the appropriation, and no expenditure can be made above the appropriation (Özer, 1986, p. 37).

It should also be mentioned here that the public budget, which is one of the laws regulating and limiting the discretionary power of the administration, not only determines the authority ceiling that the expenditures will reach, but also determines the works that can be spent on behalf of the State (Gürsoy, 1980, p. 51-52). From this point of view, one of the functions of the budget document is to ensure that the appropriations determined by it are spent in accordance with the desired services (Bulutoğlu, 2004, p. 47).

On the other hand, while the legislature determines the limit of expenditures with its approval authority in the public budget, it also tries to determine the limit of the tax<sup>27</sup> by means of revenues (Laufenburger, 1956, p. 10). Budget laws allow for taxes to be collected each year (Güneş, 2000, p. 180). In this sense, with the budget laws that create two kinds of legal effects, tax laws are activated on the one hand, allowing for the imposition, accrual and collection of incomes and the spending of the appropriations in the charts on the other hand (Özer, 1986, p. 33). In this context, the authority given by the public budget gives permission to receive in terms of public revenues and regulates the limit that should not be exceeded for expenditures in terms of public expenditures (Kaneti, 2011-a, p. 160).

## **4.2. The Legal Function of the Public Budget in the Context of the Public Fiscal Management and Control Law No. 5018**

When *the budget method* is mentioned, the issues of *preparation, implementation and control of the public budget* come to the fore. The legal definition of the budget was made with the Public Fiscal Management and Control Law. In the provision of article 3/1-f of the Law, it is stated that the budget refers to the document that is duly put into effect and shows the revenue and expenditure estimates for a certain period and the issues related to their implementation. In this sense, the budget is equipped with the rule of *being a procedural document*.

### **4.2.1. The Principles of the Public Budget**

In the fulfillment of the functions of the public budget, this budget should be *prepared, implemented, and controlled* according to certain *principles* (Feyzioğlu, 1984, p. 41). In this context, there are several principles developed in the 19th century about public budgets (Gürsoy, 1980, p. 115).

---

<sup>27</sup> It is useful to mention an important point here. During the implementation of the Constitutional Law of 1876, in a meeting held and recorded in the Senate (Meclis-i Ayan), it was objected that a tax that was not regulated by law was requested to be collected by the public budget. See: Grand National Assembly of Turkey. *Meclisi Ayan Zabıt Ceridesi*. 4 (1). 18 March 1336 (1920) Thursday, p. 206. Retrieved from: <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MECLISIAYAN/mad04ic01c001/mad04ic01c001ink020.pdf>, 01.10.2022.

These principles are handled as *budget principles/principles of the budget*<sup>28</sup> in the doctrine. These principles are related to the preparation, discussion, approval, implementation, and control stages of the public budget (Musaballı, 1970, p. 29). Today, it is argued that in the fulfillment of both classical and contemporary characteristics of the public budget, rules consisting of budgetary principles should be followed (Erginay, 2010, p. 211). In fact, some of these principles are applied to contemporary budgets by taking them into various laws, especially the Constitutions (Gürsoy, 1980, p. 115).

In Turkish Budget Law, the will of the legislature about the principles of the public budget is quite clear. The first regulations related to the principles of the public budget in Turkish Budget Law were also included in ***the General Accounting Law No. 1050 / 1050 sayılı Muhasebei Umûmiye Kanunu***<sup>29</sup> (*the General Accounting Law*) (Bilici & Bilici, 2019, p. 131). In addition, in the 13th article of the Public Fiscal Management and Control Law, the budget principles are listed one by one. Therefore, without any hesitation, these principles have been given a legal basis, and they are obligatory rules beyond being a principle. In the special justification of this article, it is stated that the principles to be followed in the *preparation, implementation and control of budgets* are listed in the article, and it is aimed to ensure the effective, economic, and efficient use of public resources by including contemporary budget principles as well as classical budget principles<sup>30</sup>.

#### ***4.2.2. Determination of the Public Budget Preparation, Implementation and Control Procedures by Law***

Since it is not possible to resolve all issues related to the public budget with the Constitution, legal clarity, and continuity regarding the right and law of the budget are ensured thanks to the laws that derive their source from the Constitutional regulations (Gürsoy, 1980, p. 10). One of the Constitutional principles related to the public budget is *the principle of determining by law how the budget will be prepared and implemented* (Kaneti, 2011-a, p. 159, 166), which appears as a Constitutional obligation<sup>31</sup>. Over and above, this principle is being examined within the scope of “*The Principle of Legality of Budget Preparation and Implementation Methods in Fiscal Law*” regarding the effectiveness of the principle of legality (Güneş, 2014, p. 10).

In article of 161/2 of the Constitution of 1982, it is stipulated that the beginning of the fiscal year and ***the preparation, implementation and control*** of the central government budget, and special periods and procedures for investments or works and services that will last more than one year will be regulated *by law*. In Turkish Budget Law, this Law is the Public Fiscal Management and Control Law (Gözler, 2019, p. 700).

28 See: (Aksoy, 2011, p. 393; Coşkun, 2000, p. 44; Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 120; Eğilmez, 2020, p. 82; Erginay, 2010, p. 211; Ertuğruloğlu, 1969, p. 111; Feyzioglu, 1984, p. 48; Gürsoy, 1980, p. 115; Kuyucak, 1952, p. 47; Mutluer et. al., 2006, p. 83; Neumark, 1951, p. 262; Özer, 1986, p. 34; Pınar, 2009, p. 34; Sur, 1946, p. 111). For the study in which these public budget principles are handled as *budget technique and rules/the technical principles of the budget* in the doctrine, see: (Musaballı, 1970, p. 29). For the study in which these principles are handled as *classical principles or traditional principles of the budget* in the doctrine, see: (Altuğ, 2019, p. 13). For the studies in which these principles are handled as *principles in budgeting* in the doctrine, see: (Bilici & Bilici, 2019, p. 135; Bilici & Bilici, 2016, p.113). For the studies in which these principles are handled as *budgeting principles* in the doctrine, see: (Avcı, 2008, p. 24; Bilici & Bilici, 2019, p. 131; Bulutoğlu, 2004, p. 45).

29 See: Official Gazette dated 09.06.1927 and numbered 606.

30 See: Grand National Assembly of Turkey. *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/692)*. Retrieved from: <https://www.5tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c032/tbmm22032026ss0302.pdf>, 21.12.2022.

31 Within the scope of the principles that dominate the preparation and implementation of the public budget in the doctrine, this principle is also addressed by expressing it as *the principle of determining the preparation and implementation principles of the budget by law*. See: (Pınar, 2009, 159).

Before being repealed by the Public Fiscal Management and Control Law, the provisions regarding the public budget in Turkey were regulated in the General Accounting Law (Aksoy, 2011, p. 407). In Turkish Budget Law, it is argued that the General Accounting Law and the Public Fiscal Management and Control Law are the constitution of the public budgets and constitute the basis for the public budgets (Mutluer et. al., 2006, p. 16).

#### 4.3. The Legal Function of the Public Budget in the Context of Budget Laws

Although the public budget is a fiscal institution and concept (Gürsoy, 1980, p. 1), in the definition of the budget based on a legal and technical concept, it is stated that its nature is a law, and this law shows the annual expenses and incomes of the State or other public institutions and gives permission and authority to implement them (Erginay, 2010, p. 198).

The basis of the legal power of the public budget is that it shows a legal force. In fact, for the public budget to fulfill its legal function, the budget has been given the quality of a law (Feyzioğlu, 1984, p. 9). It is stated that it is possible for public budgets to have a legal basis only if they become a law (Özer, 1986, p. 70). Otherwise, a public budget that does not have lawfulness force cannot fulfill its legal function (Neumark, 1951, p. 263).

It is stated that there is no doubt in practice<sup>32</sup> that the budget is a law in terms of administrative and judicial organs (Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 10). Hence, the phrase “budget law” is included in Articles 89 and 161 of the 1982 Constitution. In the provision of article 15/1 of the Public Fiscal Management and Control Law, the central government budget law is also defined as the law that shows the revenue and expenditure estimates of the public administrations within the scope of the central government and authorizes and permits their implementation and execution<sup>33</sup>. In this context, in accordance with the Constitution of 1982 and the Public Fiscal Management and Control Law, there is no hesitation in the Turkish Budget Law that the budget is a law (Güneş, 2000, p. 185<sup>34</sup>).

As a law, the public budget is a legal document (Musaballı, 1970, p. 27). In other words, the public budget, which is a law, is being a legislative document (Erginay, 2010, p. 198). The budget is a law of great importance in political, economic, fiscal, and social aspects (Gürsoy, 1980, p. 10).

The public budget comes into force with a law consisting of articles that determine the implementation conditions for that year (Musaballı, 1970, p. 38). By means of the budget law, a legal opportunity arises for the collection of revenues and the making of expenses, and the fiscal provisions that must be complied with during their validity are regulated (Özer, 1986, p. 38). It will be possible for the executive body, which is permitted and authorized by the budget law, to establish legal action, and thus the State will become a creditor in terms of revenues and a debtor in terms of expenses (Erginay, 2010, p. 207).

The text of the budget law consists of the articles and additional tables that determine the implementation rules as well as the qualifications of the public budget (Bulutoğlu, 2004, p. 95). Nevertheless, it should be noted here that the budget is a law that estimates both the revenues to be obtained and the expenses to be incurred by the State. For this reason, the provisions of the

---

32 **Also see:** (Feyzioğlu, 1984, p. 11).

33 Similarly, in the 6th article of the General Accounting Law, the definition of the budget is made by stating that it is a law that shows the annual income and expense accounts of the state money and savings and gives graduation to their implementation and execution.

34 The General Accounting Law, which was in force at the time the work was written and was only abolished by the Public Fiscal Management and Control Law, is included. **See:** (Güneş, 2000, p. 185).



public budget laws are indicative (Musaballı, 1970, p. 27). This legal document is a fiscal plan that shows how the necessary balance is achieved between the expenditures and revenues of the State (Tuncer, 1972, p. 39). As a matter of fact, the budget, unlike the balance sheet<sup>35</sup> and final account, is oriented towards the future, not the past (Sur, 1946, p. 99). Therefore, as a law, the public budget has its own specific provisions, which are purely estimation (Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 13). Also, with the Constitutional rules, special method rules have been established in the presentation, discussion, and entry into force of the public budget (Kaneti, 2011-a, p. 169). In this context, budgets are laws of a unique nature (Güneş, 2000, p. 193).

In addition to these, it is argued that the adoption of the central government budget as a law in the Grand National Assembly of Turkey and the realization of revenues and expenditures in accordance with the budget law clearly reveal the legal nature of the public budget (Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 10). This situation, which inevitably must be done in accordance with the rules of law, constitutes the subject of budget laws (Güneş, 2000, p. 193). It is also stated that the approval of the public budgets of public institutions and organizations outside the central government with the approval of their own assembly or related boards and their implementation in this way is also related to the legal nature of the budgets (Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 10-11).

Another point that should be mentioned here is that the provisions regarding the implementation of the public budget, which includes the two principles of collecting revenues and making expenses (Erginay, 2010, p. 256), are included in the budget laws. This situation is related to the legal function of the public budget. Likewise, including the rules of control of the public budget in the budget laws is within the scope of the legal function of the public budget because a budget law reveals what the legal basis should be that will be the basis for judicial control (Gürsoy, 1980, p. 52).

### 5. Control of Disputes in Turkish Budget Law

The legislative and executive organs and the judiciary also has a role on the public budget (Feyzioğlu, 1984, p. 39). In this context, it is argued that the agents of the public budget are the legislature, the government, the bureaucracy, and the judiciary (Bulutoğlu, 2004, p. 29). Within the scope of public finance control<sup>36</sup>, the control of the budget in Turkey is examined with administrative control, judicial control, and legislative control classifications (Musaballı, 1970, p. 202-205; Sur, 1946, p. 226).

With the control of the public budget, with the permission granted by the budget law, the activity of monitoring and determining whether the authority is used in accordance with the laws and the budget is carried out (Erginay, 2010, p. 284). Control of the public budget takes place first and foremost in the form of legal control (Coşkun, 2000, p. 29). As mentioned before, within the scope of the functions of the public budget, there is a *control function*<sup>37</sup> and the budget has the duty of *providing control* (Sur, 1946, p. 110). It is argued that the control function, which expresses this duty, is the main function that complements the other functions of the public budget and that the legal function of the budget can only be fulfilled by controlling the budget (Feyzioğlu, 1984, p. 42, 357). The control function of the public budget covers the legal and mathematical control of the fiscal management of the public sector and provides legal control (Altuğ, 2019, p. 13).

Appropriate systems for accountability to the public are needed. One of the types of accountability in this context is *legal accountability* (Heald, 1987, p. 160). All actions of the administra-

35 Also see: (Aksoy, 2011, p. 390; Erginay, 2010, p. 198).

36 For terminological usage, see: (Kaneti, 2011-a, p. 121).

37 See: (Altuğ, 2019, p. 11-13; Coşkun, 2000, p. 29; Edizdoğan & Çetinkaya, 2013, p. 11-17; Neumark, 1951, p. 263).

tion with the public budget are subject to legal rules in Turkish Budget Law (Sur, 1946, p. 110). Every lira of the State is obtained and spent in accordance with the law (Aksoy, 2011, p. 34) because the expenditures and revenues of the State are determined by laws (Akgül Yılmaz, 2020, p. 8). In this way, it can be said that legal accountability is valid in the public budget in Turkish Law.

In case of disputes arising in the matters of income, expenditure and property related to the public budget, judicial bodies can be applied and thus, control of public activities can be carried out during the judicial period (Altuğ, 2019, p. 130). As a matter of fact, in the implementation of the public budget, conflicts may arise between the citizens and the public administration organizations with various public legal entities. In this case, the function of the judiciary comes to the fore in budget implementation (Bulutoglu, 2004, p. 44) and thus judicial control of the budget is carried out (Aksoy, 2011, p. 425). The resolution of the disputes that arise about the income and expenses of the State is again within the legal system and legal organization (Susam, 2020, p. 13). Judicial control over the implementation of the public budget, first, is carried out on the income and appropriations foreseen on the budget (Gürsoy, 1980, p. 52). Within the scope of disputes in Turkish Budget Law, independent and impartial courts, in particular the Constitutional Court, the Court of Accounts, and the Council of State, are authorized and duty for the resolution of these disputes.

### 5.1. The Control of the Constitutional Court

Article 148/1 of the Constitution of 1982 regulates the duties and authorities of the Constitutional Court. In this context, the Constitutional Court controls the conformity of laws with the Constitution in terms of form and substance. In this way, abstract norm control (cancellation case) is operated which is a way of controlling compliance with the Constitution (Gözler, 2019, p. 1134). Based on this duty and authority, a lawsuit can be filed for the annulment of budget laws or laws related to the budget, and these lawsuits are decided by the Constitutional Court.

In the continuation of the study, the decisions of the Constitutional Court within the scope of the control of disputes in Turkish Budget Law will be given. Provisions that are claimed to be unconstitutional and whose cancellation is requested can be directly included in budget laws as well as in laws containing regulations related to the budget. It should be noted here that most of the illegalities that led to the annulment decisions by the Constitutional Court were found to be due to non-compliance with *the principle of not including any provisions in the budget law other than the provisions related to the budget*<sup>38</sup> (Kaneti, 2011-a, p. 166). Pursuant to Article 161/2 of the Constitution, no changes can be made to existing other laws by means of budget laws. Budget law provisions that violate this prohibition are annulled by the Constitutional Court (Gözler, 2019, p. 700).

As an example of this, in a lawsuit filed with the request of annulment of the additional article 23 of the Public Fiscal Management and Control Law, the Constitutional Court has concluded that the annual permission and authority given to the executive body by the legislature with the budget laws for the collection of public revenues and expenditures are a requirement of the budget right that the legislature derives from the public. In the same decision, it was decided that the legal regulation requested for annulment was inconsistent with the right to the budget, and inconsistent with the Constitutional provisions which obliges the predetermination of the appropriation amounts by the budget laws and states that no expenditure can be made above the appropriation

---

38 For the study in which this public budget principle is handled as *the principle of not including any provisions other than the provisions related to the budget in the budget law*, see also: (Pınar, 2009, p. 160).



given by the budget<sup>39</sup>. It is seen that the annulment decision of the Constitutional Court in question resulted from the violation of the *principle of compulsion of public budget*.

In another annulment application made to the Constitutional Court, the subject of the lawsuit was related to a provision in the Law on the Court of Accounts. The Constitutional Court stated that the control of the Court of Accounts is not among the duties and authorities of the Grand National Assembly of Turkey, which is enumerated in article 87 of the Constitution of 1982, and so, according to article 6 of the Constitution of 1982, the legislator does not have the authority to make the regulations subject to the lawsuit without taking its source from the Constitution<sup>40</sup>. The dispute regarding the annulment decision is within the scope of the control of the Court of Accounts (Aksoy, 2021, p. 129). With the aforementioned Constitutional Court decision, Article 79 of the Court of Accounts Law, titled *audit of the Court of Accounts*, was annulled. However, this abrogated article and article 69 of the Public Fiscal Management and Control Law, titled *audit of the Court of Accounts*, are exactly the same and article 69 of the Public Fiscal Management and Control Law is still in effect.

The control regime of budget laws is not different from other laws. The Constitutional Court is in duty and authorized in cases filed with the allegation that the budget laws are unconstitutional in terms of form and substance (Gözler, 2019, p. 704). In this context, as another example, an application was made for the cancellation of some articles and additional tables of *the 2017 Central Government Budget Law No. 6767 / 6767 sayılı 2017 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu*<sup>41</sup>, which is direct a budget law. The Constitutional Court stated that the appropriations given in the public budget will be used to meet the work done, goods and services purchased and other expenses in line with the purposes for which they were allocated, and the appropriations should be specified in a way that will meet all the needs of the budget year. Subsequently, it was decided that the provisions of the budget law in question were incompatible with the principle that the budget laws and the provisions of the existing law cannot be changed explicitly or implicitly, or with the principle that no provisions other than the provisions related to the budget can be included in the budget law by being regulated by the budget law, while it should be regulated by ordinary laws<sup>42</sup>.

Another example, a lawsuit was filed for the cancellation of some articles and additional schedules of *the 2016 Central Government Budget Law No. 6682 / 6682 sayılı 2016 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu*<sup>43</sup>, which is direct a budget law. The Constitutional Court decided to annul some of the budget law regulations that are the subject of the case, on the grounds that it violated the principle that no provisions other than those related to the budget could be included in the budget law and that the budget law and the provisions of the existing law cannot be changed ex-

39 See: Constitutional Court, decision dated 13.10.2022 and numbered 2021/133-2022/120.

40 See: Constitutional Court, decision dated 28.02.2013 and numbered 2011/21-2013/36.

41 See: Official Gazette dated 24.12.2016 and numbered 29928-Repeated.

42 See: Constitutional Court, decision dated 14.02.2018 and numbered 2017/61-2018/12.

43 See: Official Gazette dated 16.03.2016 and numbered 29655-Repeated.

licity or implicitly<sup>44</sup>.

- 44 See: Constitutional Court, decision dated 14.02.2018 and numbered 2016/47-2018/10. Moreover,
- For the decision on the lawsuit filed for the annulment of some articles and additional schedules of the 2015 Central Government Budget Law No. 6583 / 6583 sayılı 2015 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 26.12.2014 and reiterated number 29217, see: Constitutional Court, decision dated 26.05.2016 and numbered 2015 / 7-2016/47.
  - For the decision on the lawsuit filed for the annulment of some articles of the 2007 Central Government Budget Law No. 5565 / 5565 sayılı 2007 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 29.12.2006 and numbered 26391, see: Constitutional Court, decision dated 25.02.2010 and numbered 2008/75-2010/40.
  - For the decision on the lawsuit filed for the annulment of a provision of the 2005 Fiscal Year Budget Law No. 5277 / 5277 sayılı 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 31.12.2004 and numbered 25687 with the 1st repetition, see: Constitutional Court, decision dated 28.02.2008 and numbered 2008/11-2008/64.
  - For the decisions regarding the annulment lawsuit filed for the cancellation of some articles of the 2004 Fiscal Year Budget Law No. 5027 / 5027 sayılı 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 28.12.2003 and numbered 25330, see: Constitutional Court, decision dated 07.06.2005 and numbered 2004/12-2005/35; Constitutional Court, decision dated 10.11.2005 and numbered 2005/125-2005/74; Constitutional Court, decision dated 29.11.2005 and numbered 2004/102-2005/96; Constitutional Court, decision dated 29.11.2005 and numbered 2004/115-2005/92.
  - For the decisions regarding the annulment lawsuit filed for the annulment of some articles of the 2003 Fiscal Year Budget Law No. 4833 / 4833 sayılı 2003 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 31.03.2003 and numbered 25065, see: Constitutional Court, decision dated 29.11.2005 and numbered 2005/9-2005/95; Constitutional Court, decision dated 08.10.2009 and numbered 2007/94-2009/140; Constitutional Court, decision dated 14.01.2010 and numbered 2009/92-2010/11.
  - For the decisions regarding the annulment lawsuit filed with the request of annulment of some articles of the 2002 Fiscal Year Budget Law No. 4726 / 4726 sayılı 2002 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 22.12.2001 and numbered 24618, see: Constitutional Court, decision dated 22.10.2002 and numbered 2002/138-2002/96; Constitutional Court, decision dated 11.03.2003 and numbered 2003/8-2003/9; Constitutional Court, decision dated 01.04.2003 and numbered 2003/19-2003/12; Constitutional Court, decision dated 16.04.2003 and numbered 2003/24-2003/35.
  - For the decisions regarding the annulment lawsuit filed for the annulment of some articles of the 2001 Fiscal Year Budget Law No. 4611 / 4611 sayılı 2001 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 30.12.200 and numbered 24273, see: Constitutional Court, decision dated 27.03.2002 and numbered 2001/385-2002/40; Constitutional Court, decision dated 17.09.2002 and numbered 2002/52-2002/84; Constitutional Court, decision dated 22.10.2002 and numbered 2002/60-2002/97; Constitutional Court, decision dated 22.10.2002 and numbered 2001/412-2002/95; Constitutional Court, decision dated 14.01.2010 and numbered 2009/91-2010/10.
  - For the decisions regarding the annulment lawsuit filed with the request of annulment of an article of the 1999 Fiscal Year Budget Law No. 4393 / 4393 sayılı 1999 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 30.06.1999 and repeated numbered 23741, see: Constitutional Court, decision dated 25.01.2001 and numbered 2000/76-2001/9.
  - For the decisions regarding the annulment lawsuit filed for the cancellation of some articles of the 1998 Fiscal Year Budget Law No. 4316 / 4316 sayılı 1998 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 27.12.1997 and numbered 23213, see: Constitutional Court, decision dated 07.10.1998 and numbered 1998/29-1998/60; Constitutional Court, decision dated 28.12.1998 and numbered 1998/56-1998/89; Constitutional Court, decision dated 20.07.1999 and numbered 1999/22-1999/32; Constitutional Court, decision dated 21.09.1999 and numbered 1999/28-1999/38; Constitutional Court, decision dated 24.11.1999 and numbered 1999/36-1999/43; Constitutional Court, decision dated 28.12.1999 and numbered 1999/44-1999/48.
  - For the decision on the action for annulment filed with the request of annulment of an article of the 1997 Fiscal Year Budget Law No. 4219 / 4219 sayılı 1997 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 26.12.1996 and numbered 22859, see: Constitutional Court, decision dated 13.05.1998 and numbered 1997/44-1998/16.
  - For the decisions regarding the annulment lawsuit filed with the request for the annulment of some articles of the 1994 Fiscal Year Budget Law No. 3941 / 3941 sayılı 1994 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 29.12.1993 and numbered 21803, see: Constitutional Court, decision dated 15.02.1995 and numbered 1994/69-1995/8; Constitutional Court, decision dated 26.06.1996 and numbered 1996/30-1996/27; Constitutional Court, decision dated 26.06.1996 and numbered 1996/31-1996/28.
  - For the decision regarding the annulment lawsuit filed with the request of annulment of an article of the 1993 Fiscal Year Budget Law No. 3859 / 3859 sayılı 1993 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 29.12.1992 and reiterated number 2145, see: Constitutional Court, decision dated 20.09.1994 and numbered 1994/3-1994/69.
  - For the decisions regarding the annulment lawsuit filed for the annulment of some articles of the 1991 Fiscal Year Budget Law No. 3690 / 3690 sayılı 1991 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 28.12.1990 and numbered 20739, see: Constitutional Court, decision dated 27.11.1991 and numbered 1991/37-1991/44; Constitutional Court, decision dated 30.01.1992 and numbered 1991/8-1992/5.
  - For the decision on the annulment lawsuit filed with the request for annulment of some articles of the 1990 Fiscal Year Budget Law No. 3595 / 3595 sayılı 1990 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 30.12.1989 and repetitively numbered 20388, see: Constitutional Court, decision dated 28.06.1990 and numbered 1990/6-1990/17.
  - For the decision on the action for annulment filed with the request for annulment of an article of the 1989 Fiscal Year Budget Law No. 3512 / 3512 sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 06.01.1991 and reiterated number 20747, see: Constitutional Court, decision dated 02.07.1991 and numbered 1991/16-1991/19.
  - For the decision on the annulment lawsuit filed with the request for the annulment of some articles of the 1974 Budget Law No. 1823 / 1823 sayılı 1974 Yılı Bütçe Kanunu published in the Official Gazette dated 01.06.1974 and numbered 14902, see: Constitutional Court, decision dated 21.11.1974 and numbered 1974/26-1974/48.

## 5.2. The Control of the Court of Accounts

According to Article 160 of the Constitution of 1982, the duty of finalizing the accounts and actions of public administrations, social security institutions and local administrations within the scope of the central government budget rests with the Court of Accounts. One of the legal areas that emerged with this provision is the control of the Court of Accounts (Bilici & Bilici, 2019, p. 171).

In Turkish Budget Law, the Court of Accounts has also undertaken the judicial function (Mutluer, et. al., 2015, p. 135). In this sense, within the scope of the judicial system in Turkey, the Court of Accounts jurisdiction is also discussed (Aksoy, 2021, p. 208). The Court of Accounts, which is a Constitutional institution (Kaneti, 2011-a, p. 120) and a court of accounts, carries out judicial control<sup>45</sup> of the public budget (Musaballi, 1970, p. 204). This control, which gives final judgment on the accounts and actions of those responsible with the account examination carried out by the Court of Accounts, has judicial consequences (Özer, 1986, p. 101). In this way, the Court of Accounts fulfills its duty to make a final decision (Gözler, 2019, p. 1039).

The subject of the accounting judgment of the Court of Accounts is fiscal activities and actions (Mutluer, et. al., 2015, p. 136). In this context, the Court of Accounts judges those responsible for income, expenditure, and assets in the public sector (Altuğ, 2019, p. 130). Thus, it can be stated that *the responsibility regime in budget law* (Pınar, 2009, p. 258) emerged within the scope of the control of the Court of Accounts. Penalties are imposed on irregularities discovered after the Court of Accounts' judicial control (Eğilmez, 2020, p. 85).

The main independent control of the Court of Accounts, which is one of the institutions and organizations that have a role in the functioning of public finance (Kaneti, 2011-a, p. 119-120), is the judicial control of the accounts after the public budget period<sup>46</sup>. The duties performed by the Court of Accounts in this control are a judicial activity, and the decisions taken have the effect of final judgment and executive force (Feyzioğlu, 1984, p. 426).

According to article 1 of the Court of Accounts Law, the controlling and accounting proceedings of the Court of Accounts are included in the purpose and scope of the Law. In the article 2/1 of the same Law, it is stated that the account judgment refers to the final decision through judgment whether the accounts and actions of the responsible persons determined by the laws follow the legislation and the related legal remedies. Additionally, in article 34/1-b of the Law, it is stated that one of the purposes of the control is to ensure that the public fiscal management is carried out in accordance with the law.

Further according to articles 2 and 36 of the Court of Accounts Law, there are regularity controls, which consist of fiscal control and compliance control, and performance control, in the field of control of the Court of Accounts. Compliance control within the scope of regularity control includes controlling the compliance of the accounts and actions of public administrations with respect to income, expenditure and property with laws and other legal regulations.

In the doctrine, according to the classification of the control types of the Court of Accounts in terms of quality and method, it is seen that the compliance control regulated in the Court of Accounts Law is expressed as the legality control (Özer, 1986, p. 101).

Apart from this, it is also stated in the doctrine that the fiscal control, which constitutes the regularity control together with the compliance control, is also expressed as the legality control in

45 Also see: (Ertuğruloğlu, 1969, p. 244).

46 Also see: (Erginay, 2010, p. 284).

accordance with the Law on the Court of Accounts (Altuğ, 2019, p. 120; Erginay, 2010, p. 297). Again, in the doctrine, the legality control of the Court of Accounts is expressed as the judicial duty and regularity/compliance control of the Court of Accounts (Bilici & Bilici, 2019, p. 174).

It is thought that the compliance control regulated in Articles 2 and 36 of the Court of Accounts Law corresponds to the account judgment of the Court of Accounts. As a matter of fact, according to the provision of article 48/1 of the fourth section of the Court of Accounts Law, which regulates the account judgment, during the control of the accounts and actions of the public administrations within the scope of the general government, in the event that a matter causing public loss is detected by the controllers, the defenses of the responsible persons will be taken and the judicial report will be prepared as of the end of the fiscal year. It is understood from the provision of article 48/2 of the Law on the Court of Accounts that the report, which is the basis for the trial, is prepared for the account trial to be made by the Court of Accounts because, in the justification of the Court of Accounts Law, it is stated that the compliance control is the type of control that has legal and fiscal results<sup>47</sup>.

Moreover, the Public Fiscal Management and Control Law has a very close relationship with the Court of Accounts Law. Article 68 of the Public Fiscal Management and Control Law is the provision regarding the control and account judgment of the Court of Accounts (Mutluer, et. al., 2015, p. 56, 60). It is claimed that the article regulates the legality control of the Court of Accounts (Bilici & Bilici, 2019, p. 173). When the article is taken into consideration, it is primarily determined that the external control of the Court of Accounts is carried out by determining whether the fiscal actions of public administrations regarding income, expenditure and property follow the laws and other legal regulations, on the basis of public administration accounts and related documents. In the continuation of the article, adjudication of accounts is defined as deciding whether the revenue, expenditure, and property accounts of the public administrations within the scope of general government and the actions related to these accounts follow the legal regulations.

As one of the types of budget control in Turkey, there is also a continuous and regular judicial review of the Court of Accounts without any request (Altuğ, 2019, p. 130). The fiscal audit conducted by the Court of Accounts after the annual fiscal actions are carried out requires regular reporting every year (Mutluer, et. al., 2015, p. 125). Therefore, this fiscal action control, which is carried out continuously and regularly on the basis of reports without any request, constitutes the reason for hundreds of decisions by the Court of Accounts. To give an example in terms of expenditures made from public budgets within the scope of this study, one of the issues that the Court of Accounts has made a final decision on, is exceeding the monthly maximum limit stipulated by the legislation for the vehicle rental service obtained by the direct procurement method. In this context, the decision of the 3rd Chamber of the Court of Accounts, which found exceeding the spending limit unlawful, was approved by the Appeals Board of the Court of Accounts<sup>48</sup>. In another decision of the Court of Accounts, it was decided that the expenditure made was unlawful, since there was no provision or statement that allowed the clothing of the civil servants working in the Private Secretary's Directorate of the Municipality to be made from the Municipality Bud-

---

47 See: Grand National Assembly of Turkey. *Adalet ve Kalkınma Partisi Grup Başkanvekilleri Yozgat Milletvekili Bekir Bozdağ, Samsun Milletvekili Suat Kılıç, Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş, Giresun Milletvekili Nurettin Canikli, İstanbul Milletvekili Ayşe Nur Bahçekapılı ve 3 Milletvekilinin; Sayıştay Kanunu Teklifi ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (2/594)*. Retrieved from: <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c079/tbmm23079007ss0510.pdf>, 11.01.2022.

48 See: Appeals Board of the Court of Accounts, decision dated 22.12.2021 and numbered 48419/50654. Retrieved from <https://kararlar.sayistay.gov.tr/tkk/?krr=24794>, 21.12.2022.

get<sup>49</sup>. In another Court of Accounts decision, it was decided that it is against the law to pay the bar association fees of the lawyers of the public institutions and organizations and public economic enterprises, from the budgets of these institutions and organizations and economic enterprises<sup>50</sup>.

To give an example in terms of revenues to be collected in public budgets, in a decision of the Court of Accounts, it was stated that the attorney's fee amount is not included in the salary paid in the same calendar year caused the income tax to be levied and accrued incompletely<sup>51</sup>. In another decision of the Court of Accounts, it is stated that it is against the law for the Municipality to pay the income and stamp taxes instead of the taxpayer by increasing the amount determined in the contract<sup>52</sup>.

### 5.3. The Control of the Council of State

Due to the legal structure and function of the public budget, administrative procedures must be carried out within the existing laws. In this context, only a commitment can be made for an authorized expense within the budget law and its annexes, and an authorized income can be collected (Erginay, 2010, p. 207). Thereby, extra-budgetary or non-budget administrative actions will be against the law (Feyzioğlu, 1984, p. 9). According to the understanding based on the public budget principles, for the public services to be carried out with proper rules, administrative actions, and actions in terms of the budget should be tied to some records (Erginay, 2010, p. 211).

In the doctrine, it is asserted that the results of the actions taken by the judicial organs can also fall within the scope of public budget control in the cases brought by the taxpayers about the tax and other fiscal liabilities related to the budget revenues. Hence, tax courts, regional administrative courts and the Council of State ensure the control of the budget with the decisions they make while resolving these disputes (Coşkun, 2000, p. 266). In this context, it can be stated that the *tax jurisdiction law* (Karakoç, 2017) is within the scope of the budget control law.

According to Article 155 of the Constitution of 1982, it is the final examination authority of the decisions and provisions given by the administrative courts that the law does not leave to another administrative jurisdiction. It also considers certain cases specified by law as a court of first and last instance. Today, the Council of State, which is one of the administrative courts, resolves some cases as a court of first instance in the context of its judicial duties. It also fulfills its duties as an appellate authority in some cases (Akyılmaz, Sezginer & Kaya, 2023, p. 45-70). In this way, in case of injustice regarding State actions, the Council of State is applied (Bulutoğlu, 2004, p. 51).

In Article 160/2 of the 1982 Constitution, a rule was introduced to be specific to taxes, similar fiscal liabilities and duties. According to this rule, in case of conflict between the decisions of the Council of State and the Court of Accounts, the decisions of the Council of State will be taken as a basis. This regulation appears as one of the Constitutional principles regarding the Court of Accounts (Kaneti, 2011-d, p. 189).

Pursuant to the provision of article 152/1 of the Constitution of 1982, which regulates the assertion of unconstitutionality in other courts, in cases if the court dealing with a case considers

49 See: Appeals Board of the Court of Accounts, decision dated 03.11.2021 and numbered 43675/50376. Retrieved from <https://kararlar.sayistay.gov.tr/tkk/?krr=24172>, 21.12.2022.

50 See: Appeals Board of the Court of Accounts, decision dated 03.11.2021 and numbered 43709/50379. Retrieved from <https://kararlar.sayistay.gov.tr/tkk/?krr=24172>, 23.12.2022.

51 See: Appeals Board of the Court of Accounts, decision dated 01.07.2020 and numbered 43596/47927. Retrieved from <https://kararlar.sayistay.gov.tr/tkk/?krr=21735>, 22.12.2022.

52 See: Appeals Board of the Court of Accounts, decision dated 15.11.2017 and numbered 41725/43666. Retrieved from <https://kararlar.sayistay.gov.tr/tkk/?krr=15623>, 23.12.2022.

the provisions of an applicable law or Presidential decree to be unconstitutional, or if considers that the alleged from one of the parties unconstitutionality is serious, the case is adjourned until the Constitutional Court's decision on this matter. In this way, concrete norm control (appeal way) is operated which is a way of controlling compliance with the Constitution (Gözler, 2019, p. 1141). In this context, the Council of State and administrative courts have the authority to apply for annulment to the Constitutional Court about laws related to the budget. Indeed, it is seen that the provisions regarding the budget laws were canceled by the 5th Chamber of the Council of State<sup>53</sup>, 8th Chamber of the Council of State<sup>54</sup>, 10th Chamber of the Council of State<sup>55</sup>, Ankara 2nd Administrative Court<sup>56</sup>, Ankara 5th Administrative Court<sup>57</sup>, İstanbul 6th Administrative Court<sup>58</sup>, İzmir 4th Administrative Court<sup>59</sup>, Diyarbakır Administrative Court<sup>60</sup>, Erzurum Tax Court<sup>61</sup>, through the applications made to the Constitutional Court.

In addition, among the litigation subjects of the decisions given by the Council of State, there are also administrative procedures applied based on the provisions of the budget laws. For example, in a decision of the Council of State, it was stated that the value of the immovables sold to the Treasury in accordance with *the 2004 Fiscal Year Budget Law* was determined by the commissions established in accordance with *the Public Procurement Law No. 4734 / 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu*<sup>62</sup>, and that this valuation process was a unilateral and mandatory process of the Administration. For these reasons, it has been stated that this dispute, which arose in relation to the valuation of immovables by these commissions and regarding the implementation of *the Law on the Procedure Collection of Public Receivables Law No. 6183 / 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*<sup>63</sup>, falls within the jurisdiction of tax courts within the administrative jurisdiction<sup>64</sup>.

---

**53 For sample decisions, see:**

Constitutional Court decision dated 20.09.1994 and numbered 1994/3-1994/69.  
Constitutional Court, decision dated 20.07.1999 and numbered 1999/22-1999/32.  
Constitutional Court, decision dated 21.09.1999 and numbered 1999/28-1999/38.  
Constitutional Court, decision dated 25.01.2001 and numbered 2000/76-2001/9.

**54 See:** Constitutional Court, decision dated 13.05.1998 and numbered 1997/44-1998/16.

**55 For sample decisions, see:**

Constitutional Court, decision dated 15.02.1995 and numbered 1994/69-1995/8.  
Constitutional Court, decision dated 26.06.1996 and numbered 1996/30-1996/27.  
Constitutional Court, decision dated 26.06.1996 and numbered 1996/31-1996/28.  
Constitutional Court, decision dated 28.12.1998 and numbered 1998/56-1998/89.  
Constitutional Court, decision dated 24.11.1999 and numbered 1999/36-1999/43.  
Constitutional Court, decision dated 28.12.1999 and numbered 1999/44-1999/48.  
Constitutional Court, decision dated 22.10.2002 and numbered 2002/60-2002/97.  
Constitutional Court, decision dated 22.10.2002 and numbered 2001/412-2002/95.

**56 For sample decisions, see:**

Constitutional Court, decision dated 11.03.2003 and numbered 2003/8-2003/9.  
Constitutional Court, decision dated 01.04.2003 and numbered 2003/19-2003/12.

**57 For sample decisions, see:**

Constitutional Court, decision dated 02.07.1991 and numbered 1991/16-1991/19.  
Constitutional Court, decision dated 27.11.1991 and numbered 1991/37-1991/44.

**58 See:** Constitutional Court, decision dated 16.04.2003 and numbered 2003/24-2003/35.

**59 See:** Constitutional Court, decision dated 17.09.2002 and numbered 2002/52-2002/84.

**60 See:** Constitutional Court, decision dated 22.10.2002 and numbered 2002/138-2002/96.

**61 See:** Constitutional Court, decision dated 07.10.1998 and numbered 1998/29-1998/60.

**62 See:** Official Gazette dated 22.01.2002 and numbered 24648.

**63 See:** Official Gazette dated 28.07.1953 and numbered 8469.

**64 See:** 4th Chamber of the Council of State, decision dated 04.02.2015 and numbered 2014/3506-2015/189. Retrieved from: <https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2014-3506-k-2015-189-t-4-2-2015>, 17.12.2022.



In another decision of the Council of State, it was stated that the exception provision introduced by the rules of *the 1992 Fiscal Year Budget Law* cannot be applied to actions with third parties over government bonds and Treasury bills previously purchased by banks. It was expressed that an opposite approach would result in the creation of tax exemptions through interpretation and would be contrary to the principle of legality of taxation<sup>65</sup>.

## 6. Conclusion and Evaluation

Within the scope of the legal function of the public budget, issues regarding the legal nature of the budget come to the fore. First, the public budget process, which is a requirement of the public budget, is a result of the legal function of this budget because the beginning and the end of the public budget process, the stages it will go through and the sequence of these stages, the authorized bodies in these stages, the duties, and authorities within these stages, and even the maximum duration of the stages are provided with certain rules that are foreseen in advance. These predetermined and certain rules are revealed by legal regulations. Therefore, the legal function of the public budget is not just its creation as a law. Moreover, it is the most basic feature of the legal function of the public budget that its existence and its expiration are formulated with the legal rules that must be applied for each fiscal year's budget.

The first duty arising from the legal function of the public budget is to establish the budget right. The right to budget provides the establishment of a budget law relationship between the State and individuals. Hence, the legal function of the public budget is both the reason for the relations to be established between the State and individuals and the regulator of the rules of this relationship. Within the scope of the budget relationship, there is also the tax law relationship established between the State and taxpayers.

In the Turkish Budget Law, this legal function, which is related to the right to the budget with the Constitutional arrangements, has been loaded from the very beginning. Furthermore, the right to budget is regulated as a legal terminology in the Public Fiscal Management and Control Law No. 5018 and the Law on the Court of Accounts No. 6085, which are among the sources of Turkish Budget Law. In this context, a public fiscal management principle in line with the budgetary right has been introduced. In addition, as a requirement of the budget right, providing reliable and adequate information to the Grand National Assembly of Turkey and the public about the results of activities of public administrations has been regulated as the aim of the audit of the Court of Accounts.

So, when we ask, "*What are the functions of the public budget?*", this question can be answered in accordance with the assessment to be made based on budgetary principles. However, when these remain at the principal level, their qualities cannot go beyond being "expected". In other words, the legal function of the public budget ensures that these principles, which are brought to the budget technique by the science of finance in the historical process, become followed. Consequently, the transition of the public budget principles from the "expected" nature to the "necessary" nature to be implemented is also within the scope of the legal function of the budget.

In this regard, the Public Fiscal Management and Control Law in Turkish Budget Law has the characteristics of a legal text in which the legal function of the public budget is fully activated, because in the Law, both the principles of public finance and the principles of the public budget are the titles of the articles. In the relevant articles, the principles of public finance and the budgetary principles have been clearly and individually enumerated, making them a rule.

65 See: Tax Litigation Chambers Board of the Council of State, decision dated 24.11.1995 and numbered 1995/16-1995/280. Retrieved from: <https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1995-16-k-1995-280-t-24-11-1995, 14.12..2022>.

To sum up, the legal function of the public budget primarily has duties in terms of establishing, maintaining, and protecting the budget right. These duties also necessitate making the principles of the budget a rule. Therefore, we think that one of the duties of the public budget arising from its legal function is to transform the principles into a legal rule that must be followed. In addition to the duties included in this section, in our opinion, there should be control within the scope of the legal function of the public budget, because only in this way will non-compliance with the budget rights and rules be revealed.

When the situation is evaluated in terms of Turkish Budget Law, it is seen that applications have been made to the Constitutional Court with the claim that the provisions of the laws related to the budget, or the provisions of the direct budget laws are unconstitutional. In this regard, there are more than 30 decisions of the Constitutional Court in which only the budget law regulations were annulled. Thus, the legal regulations that do not comply with the budget right and public budget principles, which are made effective at the Constitutional level, are controlled, and canceled. This control is due to the legal function of the public budget.

The Court of Accounts, which is a Constitutional institution, controls the implementation of the public budget within the framework of all fiscal legislation, especially the laws related to the budget. In this sense, it would not be wrong to say that the legal accuracy is ensured by the Court of Accounts by controlling the results of the budgetary arrangements transferred to the accounts. As a matter of fact, because of the accounting judgment, the Court of Accounts carries out the duty of making final judgments in a volume that cannot be included in this study. Again, this control is due to the legal function of the public budget.

The provisions brought directly by the laws related to the budget or the budget laws determine the duties and authorities of the administrative organs. With these provisions, basic elements such as the administrative actions and/or actions that these bodies can establish, their procedures and legal consequences are also regulated. In this context, the control of the administrative activity will be carried out within the framework the provisions brought directly by the laws related to the budget or by the budget laws.

The provisions brought directly by the laws related to the budget or the budget laws determine the duties and authorities of the administrative organs. With these provisions, basic elements such as the administrative actions and/or actions that these bodies can establish, their procedures and legal consequences are also regulated. In this context, the control of the administrative activity will be carried out within the framework the provisions brought directly by the laws related to the budget or by the budget laws. Therefore, apart from the calculations created by the authorities, it is very possible for the related parties to cause a violation of interests or rights within the framework of these calculations. In such cases, legality control is carried out by the Council of State as the highest court of the administrative judicial regime. In this respect, administrative jurisdictions, including the Council of State, decide whether the actions taken by the administration against individuals or on the basis of budget-related laws or direct budget laws are in compliance with the law. Tax disputes should also be accepted as part of the control of the public budget to a large extent. Here again, it should be noted that this control is due to the legal function of the public budget.

It is understood from these explanations that the meaning of the legal function of the public budget emerges in terms of fiscal actions. Assuming that the public budget does not have a legal function, it is not possible to talk about regular fiscal actions. By determining the rules of fiscal actions, the legal function of the public budget ensures that fiscal actions can be controlled according to these rules.



**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author has no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.

## References

### Books and Articles

- Akgül Yılmaz, G. (2020). *Kamu maliyesi: teori ve Türkiye uygulaması*. (6th edition). Ankara: Türkmen Kitabevi.
- Aksoy, M. (2021). *Kamu mali yönetiminde Sayıştay hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aksoy, Ş. (2011). *Kamu maliyesi*. (4th edition). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C. C. (2020). *Vergi: vergi teorisi, vergi politikası, normatif vergi hukuku*, Vol. I. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Akyılmaz, B., Sezginer, M. & Kaya, C. (2023). *Türk idari yargılama hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Altuğ, F. (2019). *Kamu bütçesi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Avcı, M. A. (2008). *Türkiye'de ve Dünya'da kamu mali yönetiminde mali saydamlık kavramının gelişimi ve önemi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Bilici, N. (2018). *Vergi hukuku: vergi usul hukuku, vergi yargılama ve tahsil hukuku*. (46th edition). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bilici, N. & Bilici, A. (2016). *Mali hukuk*. (2nd edition). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bilici, N. & Bilici, A. (2019). *Kamu maliyesi I (hukuki boyut)*. Güncellenmiş ve Geliştirilmiş 10. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi,
- Bulutoglu, K. (1982). *Türk vergi sistemi dersleri*. (1st edition). İstanbul: Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları.
- Bulutoglu, K. (2004). *Kamu bütçesi, kamu harcamaları, kamu borçları*. İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.
- Coşkun, G. (2000). *Devlet bütçesi: Türk bütçe sistemi*. (6th edition). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Davie, B. F. & Duncombe, B. F. (1972). *Public Finance*. United States of America: Holt, Rinehart and Winston, Inc.
- Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. (2013). *Kamu bütçesi*. (4th edition). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Eğilmez, M. (2020). *Kamu maliyesi*. (6th edition). İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Erginay, A. (1990). *Vergi hukuku: ilkeler-vergi tekniği, Türk vergi sistemi*. (14th edition). Ankara: Savaş Yayınları.
- Erginay, A. (2010). *Kamu maliyesi*. (18th edition). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Ertuğruloğlu, M. (1969). *Maliye ilmi: maliye ilminin genel esasları*. I. Book, Özel Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu, A Serisi Yayınları No: 8, Ankara: Başnur Matbaası.
- Fezyioğlu, B. N. (1983). "Modern Anayasalarda Bütçe Hakkı". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 29, pp. 1-28.
- Fezyioğlu, B. N. (1984). *Nazarî, tatbikî mukayeseli bütçe*. (7th edition). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Gözler, K. (2019). *Türk Anayasa hukuku*. (3rd edition). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Güneş, G. (2000). Hukuksal teknik açıdan bütçede "önceden izin ilkesi"nin vergi gelirleri yönüyle işlevini kısmen yitirmesinin bütçe hakkı açısından irdelenmesi, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen"* in the book (pp. 173-196). 14-16 May 1998. İstanbul: Marmara Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaa Birimi.
- Güneş, G. (2014). *Verginin yasallığı ilkesi*. (4th edition). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Gürsoy, B. (1975). *Kamu maliyesi: giriş-masraflar*, Vol. I. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 378. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Gürsoy, B. (1980). *Kamusal maliye: bütçe*. Volume II. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 436. Ankara: S.B.F. Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi.
- Heald, D. (1987). *Public expenditure*. USA: Basil Blackwell Inc.

- Kaneti, S. (2011-a). Türk kamu maliyesinin Anayasal temelleri (I). *Makaleler* in the book (pp. 157-176). (1st edition). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Kaneti, S. (2011-b). Kamu maliyesinin örgütsel yapısı. *Makaleler* in the book (pp. 119-155). (1st edition). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Kaneti, S. (2011-c). Türk kamu maliyesinin Anayasal temelleri (II). *Makaleler* in the book (pp. 177-181). (1st edition). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Kaneti, S. (2011-d). Türk kamu maliyesinin Anayasal temelleri (III). *Makaleler* in the book (pp. 183-197). (1st edition). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Karakoç, Y. (2021). *Sosyal maliye*. (2nd edition). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2017). *Vergi yargılaması hukuku*. (4th edition). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kuyucak, H. A. (1952). *Bütçe*. İstanbul: İstanbul Akgün Matbaası.
- Laufenburger, H. (1956). *Mukayeseli maliye: Amerika Birleşik Devletleri-Fransa-İngiltere-Sovyet Rusya*. Translators: Bedi N. Feyzioğlu, Süleyman Barda. İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No. 687, İktisat Fakültesi No. 90, Maliye Enstitüsü No. 2. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Musaballı, H. (1970). *Maliye: bütçe*. Volume II. İstanbul: Özel İstanbul İktisadi ve Ticari Bilimler Yüksek Okulu Yayınları: 3.
- Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B. (1989). *Public finance in theory and practice*. (5th edition). Singapore: Mcgraw-Hill Book Company.
- Mutluer, M. K., Öner, E. & Coşkun, A. (2015). *Sayıştay hukuku*. (1st edition). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mutluer, M. K., Öner, E. & Kesik, A. (2006). *Bütçe hukuku*. (2nd edition). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Neumark, F. (1951). *Maliyeye dair tetkikler*. (4th edition). İstanbul: İstanbul Akgün Matbaası.
- Oktar, S. A. (1997). Mali hukukun anlam ve kapsamı üzerine. *Sosyal Bilimler Dergisi*, Volume: III, 2, July, pp. 29-40.
- Oktar, S. A. (2012). Kamu maliyesi hukukunun bazı Anayasal ilkeleri ve Anayasanın mali hükümlerine ilişkin düşünceler. *Anayasadan mali ve vergisel beklentiler* in the book (pp. 189-200). Editors: Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Ertuğ Şirin. (1st edition). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Oktar, S. A. (2022). *Vergi hukuku*. (16th edition). İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. & Göker, C. (2019). *Vergi hukuku*. (28th edition). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2020). *Vergi hukuku*. (12nd edition). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özer, İ. (1986). *Devlet maliyesi*. Volume: II. (New edition). Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/277. Ankara: Başbakanlık Basımevi.
- Öztürk, N. (2013). *Kamu mali yönetimi: mali kurumlar*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Öztürk, N. (2016). *Maliye politikası*. (4th edition). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Pelin, İ. F. (1945). *Finans ilmi ve finansal kanunlar*. I. Book. (3rd edition). İstanbul: İsmail Akgün Basımevi.
- Pınar, B. (2009). *Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukukî Analizi*. (Doktora Tezi). D. Okuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İzmir.
- Saban, N. (2019). *Vergi hukuku*. (9th edition). İstanbul: Beta Yayınları.
- Saygılıoğlu, N. (1991). Verginin Anayasal çerçevesi ve yorumlama biçimi. *Vergi yönetimi ve yargı ilişkisi paneli* in the book (pp. 56-61). Session I. 25-31 Mart 1991 Vergi Haftası Etkinlikleri. Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü.
- Sur, F. H. (1946). *Maliye dersleri*. Volume: II. Ankara: T. C. Ziraat Bankası Matbaası.
- Susam, N. (2020). *Kamu maliyesi: temel kavram ve esaslar*. (4th edition). İstanbul: Beta Yayınevi.
- Tuncer, S. (1972). *Kamu Maliyesi*. (3rd edition). İstanbul: Yalkın Ofset Matbaası.
- Üstün, Ü. S. (2019). *Türkiye’de vergi ve bütçe hakkı*. (1st edition). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Yılmazcan, D. (2000). Bütçe hakkı ve bütçe uygulamaları, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”* in the book (pp. 163-172). 14-16 May 1998. İstanbul: Marmara Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaa Birimi.

## **Judgments**

### *The Decisions of Constitutional Court*

Constitutional Court, decision dated 21.11.1974 and numbered 1974/26-1974/48.  
Constitutional Court, decision dated 28.06.1990 and numbered 1990/6-1990/17.  
Constitutional Court, decision dated 02.07.1991 and numbered 1991/16-1991/19.  
Constitutional Court, decision dated 27.11.1991 and numbered 1991/37-1991/44.  
Constitutional Court, decision dated 30.01.1992 and numbered 1991/8-1992/5.  
Constitutional Court, decision dated 20.09.1994 and numbered 1994/3-1994/69.  
Constitutional Court, decision dated 15.02.1995 and numbered 1994/69-1995/8.  
Constitutional Court, decision dated 26.06.1996 and numbered 1996/30-1996/27.  
Constitutional Court, decision dated 26.06.1996 and numbered 1996/31-1996/28.  
Constitutional Court, decision dated 13.05.1998 and numbered 1997/44-1998/16.  
Constitutional Court, decision dated 07.10.1998 and numbered 1998/29-1998/60.  
Constitutional Court, decision dated 28.12.1998 and numbered 1998/56-1998/89.  
Constitutional Court, decision dated 20.07.1999 and numbered 1999/22-1999/32.  
Constitutional Court, decision dated 21.09.1999 and numbered 1999/28-1999/38.  
Constitutional Court, decision dated 24.11.1999 and numbered 1999/36-1999/43.  
Constitutional Court, decision dated 28.12.1999 and numbered 1999/44-1999/48.  
Constitutional Court, decision dated 25.01.2001 and numbered 2000/76-2001/9.  
Constitutional Court, decision dated 27.03.2002 and numbered 2001/385-2002/40.  
Constitutional Court, decision dated 17.09.2002 and numbered 2002/52-2002/84.  
Constitutional Court, decision dated 22.10.2002 and numbered 2002/60-2002/97.  
Constitutional Court, decision dated 22.10.2002 and numbered 2002/138-2002/96.  
Constitutional Court, decision dated 22.10.2002 and numbered 2001/412-2002/95.  
Constitutional Court, decision dated 11.03.2003 and numbered 2003/8-2003/9.  
Constitutional Court, decision dated 01.04.2003 and numbered 2003/19-2003/12.  
Constitutional Court, decision dated 16.04.2003 and numbered 2003/24-2003/35.  
Constitutional Court, decision dated 07.06.2005 and numbered 2004/12-2005/35.  
Constitutional Court, decision dated 10.11.2005 and numbered 2005/125-2005/74.  
Constitutional Court, decision dated 29.11.2005 and numbered 2004/102-2005/96.  
Constitutional Court, decision dated 29.11.2005 and numbered 2004/115-2005/92.  
Constitutional Court, decision dated 28.02.2008 and numbered 2008/11-2008/64.  
Constitutional Court, decision dated 14.01.2010 and numbered 2009/91-2010/10.  
Constitutional Court, decision dated 25.02.2010 and numbered 2008/75-2010/40.  
Constitutional Court, decision dated 28.02.2013 and numbered 2011/21-2013/36.  
Constitutional Court, decision dated 29.01.2014 and numbered 2013/66-2014/19.  
Constitutional Court, decision dated 26.05.2016 and numbered 2015 /7-2016/47.  
Constitutional Court, decision dated 18.01.2018 and numbered 2016/180-2018/4.  
Constitutional Court, decision dated 14.02.2018 and numbered 2016/47-2018/10.  
Constitutional Court, decision dated 13.10.2022 and numbered 2021/133-2022/120.

### *The Decisions of Court of Accounts*

Appeals Board of the Court of Accounts, decision dated 03.11.2021 and numbered 43675/50376.  
Appeals Board of the Court of Accounts, decision dated 03.11.2021 and numbered 43709/50379.

Appeals Board of the Court of Accounts, decision dated 22.12.2021 and numbered 48419/50654.

Appeals Board of the Court of Accounts, decision dated 01.07.2020 and numbered 43596/47927.

Appeals Board of the Court of Accounts, decision dated 15.11.2017 and numbered 41725/43666.

### *The Decisions of Council of State*

Tax Litigation Chambers Board of the Council of State, decision dated 24.11.1995 and numbered 1995/16-1995/280.

4th Chamber of the Council of State, decision dated 04.02.2015 and numbered 2014/3506-2015/189.

### **Legislations**

The 1974 Budget Law No. 1823 / 1823 sayılı 1974 Yılı Bütçe Kanunu.

The 1989 Fiscal Year Budget Law No. 3512 / 3512 sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 1990 Fiscal Year Budget Law No. 3595 / 3595 sayılı 1990 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 1991 Fiscal Year Budget Law No. 3690 / 3690 sayılı 1991 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 1993 Fiscal Year Budget Law No. 3859 / 3859 sayılı 1993 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 1994 Fiscal Year Budget Law No. 3941 / 3941 sayılı 1994 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 1997 Fiscal Year Budget Law No. 4219 / 4219 sayılı 1997 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 1998 Fiscal Year Budget Law No. 4316 / 4316 sayılı 1998 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 1999 Fiscal Year Budget Law No. 4393 / 4393 sayılı 1999 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 2001 Fiscal Year Budget Law No. 4611 / 4611 sayılı 2001 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 2002 Fiscal Year Budget Law No. 4726 / 4726 sayılı 2002 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 2003 Fiscal Year Budget Law No. 4833 / 4833 sayılı 2003 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 2004 Fiscal Year Budget Law No. 5027 / 5027 sayılı 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 2005 Fiscal Year Budget Law No. 5277 / 5277 sayılı 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu.

The 2007 Central Government Budget Law No. 5565 / 5565 sayılı 2007 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu.

The 2015 Central Government Budget Law No. 6583 / 6583 sayılı 2015 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu.

The 2016 Central Government Budget Law No. 6682 / 6682 sayılı 2016 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu.

The 2017 Central Government Budget Law No. 6767 / 6767 sayılı 2017 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu.

The Constitution of the Republic of Turkey No. 334 / 334 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

The Constitution of the Republic of Turkey No. 2709 / 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

The Court of Accounts Law No. 6085 / 6085 sayılı Sayıştay Kanunu.

The General Accounting Law No. 1050 / 1050 sayılı Muhasebei Umûmiye Kanunu.

The Law on the Procedure Collection of Public Receivables Law No. 6183 / 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

The Public Fiscal Management and Control Law No. 5018 / 5018 sayılı Kamu Malî Yönetim ve Kontrol Kanunu.

The Public Procurement Law No. 4734 / 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu.

### **Online Sources**

Constitutional Court. *1876 Kânûn-ı Esâsî*. Retrieved from <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onckei-anayasalar/1876-k%C3%A2n%C3%BBn-i-es%C3%A2s%C3%AE/>, 11.01.2022.

Grand National Assembly of Turkey. *Adalet ve Kalkınma Partisi Grup Başkanvekilleri Yozgat Milletvekili Bekir Bozdağ, Samsun Milletvekili Suat Kılıç, Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş, Giresun Milletvekili Nurettin Canikli, İstanbul Milletvekili Ayşe Nur Bahçekapılı ve 3 Milletvekilinin; Sayıştay Kanunu Teklifi ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (2/594)*. Retrieved from <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c079/tbmm23079007ss0510.pdf>, 11.01.2022.

Grand National Assembly of Turkey. *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/692)*. Retrieved from <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c032/tbmm22032026ss0302.pdf>, 21.12.2022.

Grand National Assembly of Turkey. *Meclisi Áyan Zabıt Ceridesi*. 4 (1). 18 March 1336 (1920) Thursday. Retrieved from <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MECLISIYAN/mad04ic01c001/mad04ic01c001ink020.pdf>, 01.10.2022.



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2023-1269186

Araştırma Makalesi / Research Article

## Kırklareli Üniversitesi'nin Kent Ekonomisine Katkısı

### *Kırklareli University's Contributions to the Local Economy*

Yusuf CENGİZ<sup>1</sup>, Naci Tolga SARUÇ<sup>2</sup>



<sup>1</sup>Ars. Gör., Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Kırklareli, Türkiye

<sup>2</sup>Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye

**ORCID:** Y.C. 0000-0002-0287-9587;  
N.T.S. 0000-0003-0716-3040

#### Corresponding author:

Yusuf CENGİZ,  
Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi Maliye Bölümü, Kırklareli, Türkiye  
**E-mail:** yusufcengiz@klu.edu.tr

**Submitted:** 22.03.2023

**Revision Requested:** 02.04.2023

**Last Revision Received:** 15.05.2023

**Accepted:** 16.05.2023

**Published Online:** 22.05.2023

**Citation:** Cengiz, Y., & Saruc, N.T. (2023). Kırklareli Üniversitesi'nin kent ekonomisine katkısı. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 69, 31-47. <https://doi.org/10.26650/mcd2023-1269186>

#### ÖZ

Yükseköğretim kurumları, sunmuş olduğu eğitim hizmetinin yanı sıra kuruldukları bölgelerde kalkınmaya destek olan ekonomik bir aktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Üniversiteler beşerî sermayeyi geliştirip ekonomik aktiviteyi canlandırırken aynı zamanda nihai olarak kalkınmaya destek olan kurumlardandır. Bu çalışmada 2007 yılında kurulan Kırklareli Üniversitesi'nin Kırklareli ekonomisine doğrudan, dolaylı ve uyarılmış katkıları ele alınmıştır. Çalışmanın amacı Kırklareli Üniversitesi'nin yapmış olduğu toplam harcamalar, yükseköğretimin bir parçası olan öğrencilerin yapmış olduğu harcamalar ve genel itibarıyla istihdam edilen personelin ekonomide ortaya çıkarmış olduğu ekonomik değerın tespit edilmesidir. Bu kapsamda Kırklareli Üniversitesi öğrencilerinin harcamalarının tespiti amacıyla 393 öğrenciyi anket uygulaması yapılmıştır. Elde edilen verilere göre öğrencilerin aylık ortalama harcaması 3144 TL'dir. Bu kapsamda öğrenci harcamalarının kent ekonomisine etkisi yaklaşık 650 milyon TL'dir. Ayrıca üniversite bütçesinden yapılan personel harcamaları öğrenci harcamalarından kaynaklanan toplam dolaylı istihdam etkisi 5563 kişidir. Doğrudan ve dolaylı olarak toplam gelir etkisi ise 820 milyon TL'dir. Doğrudan ve dolaylı etkilere ek olarak çalışmada 2.673.830.832 TL uyarılmış gelir ve 20.623 uyarılmış istihdam etkisinin ortaya çıktığı tahmin edilmektedir. Uyarılmış toplam gelir etkisi ilin GSYH'sinin yaklaşık %8'ini oluşturmaktadır. Elde edilen sonuçlara göre Kırklareli Üniversitesi kendi bütçesinden yaptığı harcamalar ve öğrenci harcamalarıyla, yaratmış olduğu istihdam verileriyle kent ekonomisinde önemli bir paydaştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kırklareli ekonomisi, üniversite bütçesi, ekonomik etki, öğrenci harcamaları

#### ABSTRACT

In addition to providing an educational function, higher education institutions have emerged as economic actors who contribute to the growth of the areas where they are based. Universities produce human capital, boost economic activity, and also assist development. This research examines the direct, indirect, and induced benefits that Kırklareli University, founded in 2007, provides to the local economy. The purpose of this research is to calculate the overall expenditures incurred



by Kırklareli University, the expenditures incurred by higher education students, and the economic worth of the employed workforce in general. In this regard, a questionnaire was administered to 393 Kırklareli University students to establish their expenses. According to the collected data, students' average monthly spending is 3,144 TL. From this perspective, the economic effect of student spending on the city is around 650 million TL. In addition, the indirect employment impact of staff expenses from the university budget and student spending involves a total of 5,563 individuals. The entire direct and indirect revenue impact is 820 million TL. In addition to the direct and indirect benefits, the research has projected the university to generate 2,673,830,832 TL in induced revenue effects and to have an induced employment impact of 20,623 individuals. The total induced impact regarding income accounts for around 10% of the province's gross domestic product. According to the findings, Kırklareli University has been a significant participant in the city's economy due to how it spends from its own budget, its student expenditures, and the employment statistics it has generated.

**Keywords:** Kırklareli economics, university budget, economic impact, student expenditures

### EXTENDED ABSTRACT

Higher education institutions contribute to the development of local economies. Universities advance society by promoting the development of human capital and stimulating the economy. Türkiye has 210 higher education institutions, comprised of 129 state institutions, 77 foundations, and four foundation vocational schools. According to theory, universities have direct, indirect, and induced effects on local revenue and employment. What institutions spend on their workers demonstrates their direct impact on income, while their employment levels demonstrate their direct impact on employment. Revenue may be indirectly affected by non-personnel and student costs that come from the university's budget and associated working capital. The service level per employee is used to achieve indirect employment benefits. and is calculated by dividing the contributions from the service sector to the gross domestic product by the number of employees in the service industry. To calculate the indirect employment effect, divide the indirect income impact by the service output per person.

Universities stimulate the local economies where they are located. The stimulus effect involves the construction of a bigger influence via the multiplier effect, depending on the university's direct and indirect revenue impacts on the local economy. Kırklareli is a province in the Marmara Region and is estimated to have had a GDP of 25 billion TL in 2020 and a per capita income of 67,970 TL. The industrial sector produces 47% of the province's national income, while the service sector contributes 40%. Thus, the industrial and service sectors continue to influence the city's expansion. 12 faculties, one conservatory, one college, seven vocational high schools, and 15 application and research centers will comprise Kırklareli University in 2021. In the academic literature, numerous studies have examined the economic contributions from these types of institutions in various provinces, as well as universities' contributions to local economies. The effect of universities on local economies has been judged to be too significant to ignore. The current study assesses the direct and indirect consequences of Kırklareli University's 2007 founding on the Kırklareli economy. The objective of this study is to assess the total expenditures Kırklareli University makes, the costs higher education students incur, and the full economic value of all employed personnel. Student expenditures need to be determined in order to display the indirect effect of revenue in its totality. In this context, a survey of 393 students was conducted to assess the cost of attending Kırklareli University. The recommendation has been made that educational expenses should be allocated differently. Information about the types of housing (e.g., rent, dormitory, homestay) during university education, region where the family resides, family



income level, occupation and education status of the head of the family, total number of family members, and number of employees are required to reveal students' demographic profiles. To identify spending, information on housing expenses, food expenditures, education, clothing, energy, sports and cultural activities, personal care, communication, and health costs are also grouped together. According to the collected data, monthly student expenditures average 3,144 TL. Housing, food, and clothing costs make up the greatest share of overall expenditures, in that order. On average, students reported residing in the city for nine months. The effect of student expenditures on the city's economy is around 650 million TL in this context. Kırklareli University employed a total of 1,299 people as of 2022, consisting of 827 academicians, 296 administrative personnel, and 176 employees. Around 130 million TL of the university's budget are allocated for personnel expenditures. Based on these figures, Kırklareli University has a direct revenue impact of 130 million TL in terms of personnel expenditures and a direct employment impact of 1,299 people. The indirect employment effect is calculated using the number of service sector employees, the service sector's contribution to the local income, and the service production value per person. According to the relevant data, Kırklareli University's budget has an indirect impact on the employment of 542 employees. The indirect employment impact from student fees comparably affects 5,015 individuals, with a consequent total of 5,563 indirect employment impacts in total. As part of Kırklareli University's indirect revenue contribution to the city, non-personnel expenses total around 70 million TL. In addition to the non-personnel expenditures made from the university's budget, the indirect revenue impact includes non-personnel expenditures and student expenditures made by circulating the capital enterprises. The entire indirect and direct revenue impact comes to 820 million TL. In addition to direct and indirect advantages, the study has revealed an increase in employment of 20,622 and a rise in revenue of 2,673,830,832 TL. The total adjusted income impact accounts for around 10% of the province's gross domestic product. Thus, Kırklareli University's impact on the local economy up to 2022 has been calculated this way. Based on its own budget expenditures, student spending, and number of jobs it supports, Kırklareli University is a considerable contributor to the local economy.

## 1. Giriş

Günümüzde üniversiteler sadece yükseköğretim verildiği eğitim kurumları olarak görülmemektedir. Üniversiteler, sunulan eğitim faaliyetlerine ek olarak kamu ve özel kesim ile işbirliğinde bulunan bölgesel ve ulusal kalkınmada rol oynayan önemli bir aktör olarak karşımıza çıkmaktadır (Garrido-Yserte & Gallo-Rivera, 2008: 39). Üniversitelerin varlığı sonucu ortaya çıkan etkiler bireysel, toplumsal ve ekonomik olarak sınıflandırılabilir. Yükseköğretim dolayısıyla bireylerin yaşam standartlarının ve iş bulma fırsatlarının yükselmesi, kazanılan bireysel faydalardan iken; politik farkındalığın yükselmesi, sosyo-kültürel gelişim gibi kazanımlar toplumsal faydalara örnek gösterilebilir. (Daştan, 2015: 48). Yükseköğretim bireysel açıdan daha yüksek kazanç imkânı, daha iyi iş fırsatları, daha iyi hayat beklentileri, daha rasyonel harcama kararları ve kişisel gelişim noktasında faydalar ortaya çıkarmaktadır. Kolektif açıdan ise ulusal farkındalığın artması, suç oranlarının düşmesi, oy verme bilincinin yükselmesi gibi parasal olmayan faydalara sebep olmaktadır (Vossensteyn, 2009: 173). Bireysel ve toplumsal faydaların yanında, yükseköğretim kurumları buldukları şehirlere ekonomik açıdan önemli katkılarda bulunmaktadır (Bleaney vd., 1992: 305). Ekonomik bağlamda üniversitenin yapmış olduğu harcamalar ve istihdam ettiği işgücü açısından yerel kent ekonomilerine katkısı mühim hale gelmiştir (Atik, 1999). Ayrıca bireysel kazanımların ekonomik hayat içerisinde yeniden bir değere dönüşmesi, ekonomik gelişmeyi hızlandırmaktadır (Gursel vd., 2021).

Üniversiteler kuruldukları şehirlerde ekonomik aktiviteyi canlandırmaktadır. Ekonomik aktivitenin artması genel olarak vergi gelirlerinde artış sağlar. Kamu idaresi açısından öncelikle böyle bir faydanın olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır (Öztürk vd., 2011: 152). Ayrıca üniversitenin istihdam ettiği işgücü, gelirler ve harcamalar ekonomik etkileri açıklarken, ek olarak üniversite personelinin yapmış olduğu harcamalar, eğitilmiş iş gücü ve uzman iş gücü dolayısıyla verimlilikte artış, patent ve yaratıcı fikirlerin ekonomik değere dönüşmesi ekonomik etkileri genişletilebilmektedir (Pellenbarg, 2005: 6). Aynı zamanda üniversitelerin sanayi sektörü ile işbirliği yapması, üniversitede ortaya çıkan bilgi ve birikimin iş dünyası ile paylaşılması, büyümeye ivme kazandırarak bir diğer ekonomik faydanın ortaya çıkmasını sağlamaktadır (Glasson, 2003: 25). Bu durum beşeri sermayenin gelişmesine yol açarak nihai olarak ulusal/bölgesel düzeyde kalkınmayı sağlayacaktır (Erkekoğlu, 2000: 211).

Üniversitelerin ekonomik olarak sunmuş olduğu katkılar dinamik ve statik olarak ortaya çıkmaktadır. Dinamik katkılar, uzun dönemde ortaya çıkan üretim verimliliğini ve gelirin artmasını sağlayan katkılardır. Statik katkılar kısa dönemde kendini gösteren üniversitenin harcamalarından oluşmaktadır (Erkekoğlu, 2000: 211). Nitekim bu harcamaların içinde üniversitenin kendi personeline yapmış olduğu ücret ödemeleri ve personel harici diğer harcamalar, statik katkılara örnek olarak gösterilebilmektedir.

Üniversitelerin kent ekonomisine yapmış olduğu katkılar doğrudan, dolaylı ve uyarılmış şeklinde 3 başlık altında incelenmektedir (Atik, 1999: 100; Lewis, 1988: 54-57). Doğrudan katkılar, üniversite personeline ödenen ücretler ve istihdam edilen personel sayısından oluşmaktadır. Dolaylı katkılar ise dolaylı gelir ve dolaylı istihdam katkıları olarak ele alınmaktadır. Üniversite bütçesi ve döner sermaye bütçesinden yapılan personel ödemeleri hariç harcamalar ve öğrencilerin yapmış olduğu harcamalar üzerinden dolaylı gelir etkisi hesaplanabilmektedir. Dolaylı istihdam katkılarının hesaplanabilmesi adına işgücü sayısı başına düşen üretim değerinden yararlanılmaktadır (Atik, 1999: 104; Lewis, 1988). Öncelikle hizmet sektöründeki toplam çıktı değeri, hizmet sektöründeki çalışanları sayısına bölünerek kişi başına hizmet üretim değeri bulunur. Ek olarak üniversite dolayısıyla ortaya çıkan dolaylı gelir etkisinin kişi başına hizmet üretim değeri-

nin b3lünmesiyle dolaylı istihdam etkisi bulunabilmektedir (Gursel vd., 2021: 619). Uyarılmış etkiler ise yerel ekonomilerde ortaya çıkan doğrudan ve dolaylı gelirlerin, yerel ekonomi içerisinde harcanması durumunda keynesyen çarpan etkisiyle yapılan harcamalardan daha yüksek bir ekonomik etki oluşturmaktadır (Lewis, 1988: 55). Uyarılmış etkilerin hesaplanması ise doğrudan ve dolaylı etkilere nazaran zordur. Bunun sebebi uyarılmış etkilerin hesaplanmasında ihtiyaç duyulan çarpan katsayısının yerel ekonomi açısından bulunması gerekliliğidir. Çarpan katsayısına ulaşılması karmaşık verileri içermesi üniversitelerin yerel ekonomilere yapmış olduğu uyarılmış katkıları ulaşmayı güç hale getirebilmektedir (Atik, 1999: 108).

Türkiye’de 129 devlet, 77 vakıf üniversitesi ve 4 vakıf MYO olmak üzere toplamda 210 yükseköğretim kurumu bulunmaktadır (YÖK, 2022). Literatürde üniversitelerin il ekonomilerine yapmış olduğu katkıları araştıran pek çok çalışma bulunmaktadır. Ancak Kırklareli Üniversitesi’nin bu alanda incelendiği bir çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışmada ise 2007 yılında kurulan Kırklareli Üniversitesi’nin 2021-2022 eğitim döneminde kent ekonomisine katkısının doğrudan, dolaylı ve uyarılmış etkiler kapsamında araştırılması amaçlanmıştır.

## 2. Literatür İncelemesi

Literatürde yüksek öğretim kurumlarının buldukları ekonomiye yapmış olduğu etkiler üzerine pek çok çalışma yapıldığı görülmektedir. Literatürde yapılan çalışmaların metodolojileri üzerine doğrudan gelir ve istihdam etkisini tahmin edebilmek adına üniversite faaliyet raporlarından ve bütçe verilerinden alınan bilgilerin kullanıldığı görülmektedir. Ayrıca dolaylı istihdam ve gelir etkileri kapsamında ise öğrencilerin harcamalarının anket yöntemiyle tespit edilme yoluna başvurulmaktadır. 1999 yılında Atik tarafından 2000 öğrenci ile anket yapılan ve üniversite bütçe rakamlarıyla desteklenen çalışmada Erciyes Üniversitesi’nin 1997-1998 öğretim yılında 2313 kişiye doğrudan 5362 kişiye dolaylı olarak istihdam sağlandığı görülmektedir. Ortaya çıkan doğrudan ve dolaylı gelir etkisi ise yaklaşık 14 trilyon TL’dir. Erkekoğlu (2000), 619 öğrenciye anket yoluyla ulaştığı ve üniversitenin idari ve mali bilgileri ışığında Sivas Cumhuriyet Üniversitesi’nin Sivas iline toplam 15,4 trilyon TL gelir sağlarken, doğrudan ve dolaylı şekilde 4965 kişiye istihdam yarattığı sonucuna ulaşmıştır.

Görkemli (2009) tarafından 1000 öğrenci üzerine anket ve üniversite idari-mali verileri ile yapılan çalışmada, Selçuk Üniversitesi’nin 2003 yılında Konya ili ekonomisine yaklaşık olarak toplam 278 milyon YTL gelir katkısı ve 13.702 kişinin istihdam edilmesine katkısı olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca çalışmada “En Küçük Kareler Yöntemi” kullanılarak Türkiye geneli bir çarpan katsayısı tahmin edilmiş ve bulunan bu katsayının Konya ili içinde geçerli olduğu düşünülerek 852 milyon YTL uyarılmış gelir, 34.085 kişi ise uyarılmış istihdam sayısı olarak bulunmuştur.

Bitlis Eren Üniversitesi’nin Bitlis iline yapmış olduğu ekonomik katkıların tespiti amacıyla 920 öğrenciye anket yöntemi kullanılarak yapılan çalışmada Binici ve Koyuncu (2015)’nin elde ettiği sonuçlara göre 2012-2013 öğretim yılı kapsamında yıllık olarak öğrenciler aracılığıyla 17.238.840 TL’lik gelir etkisi ortaya çıkmaktadır. Ayrıca öğrencilerin harcamaları ve tasarıları üzerinden hesaplanan marjinal tüketim eğilimi ile 74.816.565 TL uyarılmış gelir etkisi bulunmuştur.

Yavuzçehre (2016), Pamukkale Üniversitesi’nin Denizli ili ekonomisine 2014 yılında doğrudan 5460 kişiye istihdam sağladığı ve yaklaşık 139 milyon TL doğrudan gelir etkisinin ortaya çıktığını tespit etmiştir. Dolaylı gelir katkısı ise öğrenci harcamaları olmaksızın kısmi şekilde ifade edilmiştir.

Erkekoğlu'un (2000) yılında Sivas Cumhuriyet Üniversitesi'nde yapmış olduğu çalışmaya ek olarak Eriilli (2018), 2017 yılı için aynı üniversitede 2050 öğrenciyle anket yöntemi kullanarak benzer bir çalışma yürütmüştür. Sonuçlara göre Sivaslı bir öğrencinin yıllık ekonomik katkısı 133.106.807 TL iken Sivas dışından gelen öğrencinin ile ekonomik katkısı 184.649.257 TL olduğu görülmüştür.

Zeybek vd., (2018) tarafından 1067 öğrenciyle anket yoluyla ve idari faaliyet raporları ile elde edilen veriler kapsamında yapılan çalışmada Gümüşhane Üniversitesi'nin bulunduğu ile yapmış olduğu toplam ekonomik katkının yaklaşık 308 milyon TL olarak gerçekleştiği sonucuna ulaşılmışken, öğrencilerin en çok yaptıkları harcama kalemleri sırasıyla barınma, gıda ve eğitim harcamalarıdır.

Yayar vd., (2018), 717 öğrenciyle anket yoluyla elde ettiği veriler ve faaliyet raporları ile Amasya Üniversitesi'nin 2015-2016 öğretim yılında il ekonomisine yapmış olduğu toplam gelir etkisinin yaklaşık 157 milyon TL olduğu sonuna ulaşılmıştır. Ayrıca öğrencilerin harcamaları içerisinde barınma en yüksek payı alırken sırasıyla gıda ve giyim-ayakkabı harcamaları takip etmektedir.

Saray ve Çeker (2018) tarafından yapılan çalışmada Malatya İnönü Üniversitesi'nin 2015-2016 yılı öğretim dönemi içerisinde Malatya iline yapmış olduğu katkı 1529 öğrenci ve 530 personel ile elde edilen veriler kapsamında ele alınmıştır. Elde edilen bulgulara göre doğrudan, dolaylı ve uyarılmış olarak toplamda 774 milyon liralık bir ekonomik gelir etkisinin; 13.525 kişilik istihdam etkisinin meydana geldiği ifade edilmiştir.

Koç (2019), 617 öğrenciyle anket yoluyla elde edilen veriler ışığında Hitit Üniversitesi'nin Çorum ilinde öğrencilerin yapmış olduğu harcamalar dolayısıyla 9 aylık bir süre içerisinde yaklaşık 105 milyon lira değerinde ekonomik değer ortaya çıktığını ifade etmektedir. Ayrıca çalışmada elde edilen bir başka sonuca göre burs ve kredi ödemeleri öğrencilerin gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir.

Manisa'nın Salihli ilçesinde yer alan Celal Bayar Üniversitesi İİBF'nin ve Salihli MYO'nun yerel ekonomiye doğrudan ve uyarılmış etkilerinin bulunması amacıyla Atılğan Yaşa ve Bakırtaş (2020) tarafından yapılan çalışmada 750 öğrenci ile anket yöntemiyle elde edilen veriler ile 2019-2020 öğretim yılında öğrencilerin yaklaşık 20 milyon lira ile yerel ekonomiye katkı sağladığı görülmüştür. Üniversite bütçe harcamaları ile bu ekonomik katkının 26.320.785 TL'ye çıktığı ve uzun dönemde yaklaşık 87 milyon TL uyarılmış gelir etkisine sahip olduğu tespit edilmiştir. İlave olarak çalışmada öğrencilerin harcamaları içerisinde barınmanın, elektrik-su-yakıt gibi enerji harcamalarının ve dışarıda yapılan gıda harcamalarının önemli bir yer tuttuğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çoban ve Çoban (2020) tarafından 124 öğrenci ile anket yöntemi kullanılarak yapılan çalışmada, Amasya Üniversitesi Suluova Meslek Yüksekokulu'nun ilçe ekonomisine 2017-2018 öğretim dönemi kapsamında 3.800.237 TL'lik katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Ondokuz Mayıs Üniversitesi Kurupelit Kampüsü'nde eğitim gören öğrencilerin Atakum ilçesine yapmış olduğu ekonomik katkının tespiti amacıyla; 386 öğrenci ile anket yöntemi kullanılarak, Demiral ve Kurt (2021) tarafından yapılan çalışmada elde edilen sonuçlara göre öğrencilerin en fazla barınma, gıda ve haberleşme/ulaşım üzerine harcama yaptığı ve aynı zamanda 2019-2020 yılı öğretim dönemi boyunca ilçeye 238.892.800 TL katkı sağlandığı görülmüştür.

Gursel vd., (2021) tarafından 381 öğrenci ile anket yöntemiyle elde edilen ve ilgili faaliyet raporları kapsamındaki veriler ile yapılan çalışmada, Bursa Uludağ Üniversitesi'nin 2018 yılında kent ekonomisine 13.870 kişilik doğrudan ve dolaylı istihdam katkısı aynı zamanda 1,21 milyar TL doğrudan ve dolaylı gelir katkısı yaptığı görülmüştür. Ayrıca "En Küçük Kareler" yöntemiyle

tüm Türkiye için hesaplanan çarpan katsayısı Bursa ili içinde geçerli kabul edilmiş ve toplamda 2,57 milyar TL uyarılmış gelir etkisinin ortaya çıktığı tahmin edilmiştir.

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Doğru Akdeniz Üniversitesi aracılığıyla, 2019 yılında 32.855 kişiye istihdam yaratıldığı ve toplamda öğrenci harcamaları sayesinde 140 milyar TL ekonomik katkı ortaya çıktığı sonucuna ulaşılmıştır (Emir ve Hepyılmaz, 2021). Ayrıca çalışmada öğrencilerin en çok sırasıyla gıda, barınma ve ulaşım harcamaları yaptığı görülmüştür.

Üniversitelerin dolaylı gelir etkilerinin ortaya çıkmasının sebeplerinden biri olan öğrenci harcamalarının hangi kalemlerden oluştuğu üzerine yapılan çalışmalar da literatürde bulunmaktadır. Ergun (2014) tarafından 524 öğrenciyle anket yoluyla elde edilen veriler ile Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi kapsamında yapılan çalışmada öğrencilerin en çok barınma, gıda ve ulaşım harcamalarına kaynak ayırdıkları görülmüştür. Karaca vd., (2018) tarafından 815 öğrenci ile anket yöntemi kullanılarak elde edilen sonuçlara göre en yüksek harcama kalemleri sırasıyla barınma, gıda ve giyim-ayakkabı harcamalarından oluşmaktadır ve bu harcamalar zorunlu harcamalar niteliğinde görüldüğu tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada kadın öğrencilerin erkek öğrencilere kıyasla nispeten daha yüksektir.

İncelenen yerli literatürde, üniversitelerin bizzat kendi bütçeleri vasıtasıyla ve öğrenciler vasıtasıyla ortaya çıkan harcamaların bir sonucu olarak doğrudan ve dolaylı şekilde ortaya çıkan ekonomik etkilerin, yerel ekonomi içerisinde önemli bir boyutta olduğu görülmektedir. Ayrıca incelenen çalışmalarda öğrencilerin harcama kalemleri arasında en yüksek harcamanın barınma ve gıda kaynaklı gerçekleştiği görülmüştür. Literatürden hareketle bu çalışmada Kırklareli Üniversitesi'nin yerel ekonomiye doğrudan, dolaylı ve uyarılmış şekilde gelir ve istihdam üzerine etkileri araştırılmıştır. Öğrencilerin harcama düzeyleri ve kalemleri tespit edilmiştir.

### 3. Kırklareli İli İstatistiki Görünüm

Kırklareli, 2021 yılı itibariyle yaklaşık 35 milyar milli gelire ve kişi başına yıllık 96 bin 745 liraya sahip Marmara Bölgesi'nde yer alan bir şehirdir. Tablo 1'de yer alan TÜİK verilerinden elde edilen göstergeler incelendiğinde; gelirden alınan paylar içerisinde, 2021 yılı rakamlarıyla en yüksek pay %53 ile sanayi sektörüne aitken, ikinci payı %37 ile hizmet sektörü oluşturmaktadır. Tarım sektörünün payı ise %11 seviyesinde gerçekleşmektedir. Bu verilere ışığında, Kırklareli ekonomisinin sanayi ve hizmet sektörü ağırlıklı bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. İstihdam verileri kapsamında Kırklareli'nin dahil olduğu TR21 bölgesinde işsizlik oranı %9,3 olarak gerçekleşmiştir. Toplam nüfusun yaklaşık %73'ü kent yaşamı sürdürmektedir. Nüfus yoğunluğu ise km<sup>2</sup> başına 56 kişidir.

**Tablo 1: Kırklareli İline Ait Bazı Göstergeler (2021)**

<b>GSYH</b>	35.220.127.000 TL
<b>Sektörlerin GSYH içindeki payı</b>	%89
<b>Tarım sektörünün toplam sektör içindeki payı</b>	%11
<b>Sanayi sektörünün toplam sektör içindeki payı</b>	%53
<b>Hizmet sektörünün toplam sektör içindeki payı</b>	%37
<b>Vergi ve sübvansiyonları GSYH içindeki payı</b>	%11
<b>Kişi başına GSYH (TL)</b>	96.745
<b>Kişi başına GSYH (\$)</b>	10.772
<b>İşsizlik oranı*</b>	9,3
<b>Kent Nüfusu/Toplam Nüfus</b>	%73,13
<b>Yüzölçümü</b>	6550 m <sup>2</sup>
<b>Nüfus yoğunluğu (kişi/km<sup>2</sup>)</b>	56

Kaynak: (TÜİK, 2022) Not: \* TR21(Tekirdağ, Edirne, Kırklareli) bölgesi verilerini temsil etmektedir.

#### 4. Kırklareli Üniversitesi İstatistiki Görünüm

Kırklareli Üniversitesi 29.05.2007 tarih ve 26536 sayılı kanunla kurulmuş bir devlet üniversitesidir. 2021 yılı itibariyle Kırklareli Üniversitesi çatısı altında 12 fakülte, 1 konservatuar, 3 enstitü, 1 yüksekokul, 7 meslek yüksek okulu ve 15 uygulama ve araştırma merkezi bulunmaktadır (KLÜ, 2022).

##### 4.1. Öğrenci Sayıları

Kırklareli Üniversitesi'nde 2021-2022 dönemi itibariyle öğrenci olarak kayıtlı olan toplam öğrenci sayısı 22.978'dir.

**Tablo 2: Kırklareli Üniversitesi Öğrenci Sayıları (2022)**

Kırklareli Üniversitesi Fakülte-Meslek Yüksekokulları	Sayı	Yüzde (%)
Sosyal Bilimler Enstitüsü	963	4,19097
Fen Bilimler Enstitüsü	333	1,44921
Sağlık Bilimleri Enstitüsü	91	0,39603
Teknik Eğitim Fakültesi	-	-
Hukuk Fakültesi	512	2,22822
Tıp Fakültesi	101	0,43955
Fen-Edebiyat Fakültesi	2640	11,4893
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	1538	6,69336
Turizm Fakültesi	597	2,60
Mühendislik Fakültesi	1341	5,83602
Teknoloji Fakültesi	331	1,44051
İlahiyat Fakültesi	983	4,27801
Mimarlık Fakültesi	698	3,03769
Uygulamalı Bilimler Fakültesi	189	0,82253
Sağlık Bilimleri Fakültesi	586	2,55027
Sağlık Yüksekokulu	2045	8,89982
Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu	365	1,58848
Teknik Bilimler Meslek Yüksekokulu	1740	7,57246
Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu	1526	6,64113
Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu	1943	8,45591
Babaeski Meslek Yüksekokulu	518	2,25433
Lüleburgaz Meslek Yüksekokulu	2064	8,98251
Pınarhisar Meslek Yüksekokulu	771	3,35538
Vize Meslek Yüksekokulu	1103	4,80024
<b>Toplam</b>	<b>22978</b>	<b>100%</b>

Kaynak: (KLÜ, 2022)

Tablo 2'de görüldüğü üzere 2021-2022 dönemi en yüksek öğrenci sayısına sahip olan fakülte 2640 ile Fen-Edebiyat Fakültesi'dir. Başka bir ifade ile toplam öğrencilerin yaklaşık %11'i bu fakültede okumaktadır. İkinci sırada 2045 ile Sağlık Yüksekokulu yer alırken, üçüncü sırada 1538 öğrenci sayısı ile İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'dir.

##### 4.2. Personel Sayıları

Kırklareli Üniversitesi 2022 yılı itibariyle 827'si akademik, 296'sı idari ve 176'sı işçi olmak üzere toplamda bünyesinde 1299 personel barındırmaktadır.

**Tablo 3: Kırklareli Üniversitesi Personel Sayıları (2022)**

Personel Sınıfı	Sayı	Yüzde (%)	
Akademik Personel	Profesör	36	2,8
	Doçent	72	5,5
	Dr. Öğretim. Üyesi	226	17,4
	Öğretim Görevlisi	254	19,6
	Araştırma Görevlisi	239	18,4
İdari Personel	Genel İdari Hizmetler	219	16,9
	Sağlık Hizmetleri Sınıfı	7	0,5
	Teknik Hizmetler Sınıfı	49	3,8
	Avukatlık Hizmetleri Sınıfı	2	0,2
	Yardımcı Hizmeti	19	1,5
İşçi	Sürekli İşçiler	176	13,5
<b>Toplam</b>	<b>1299</b>	<b>100%</b>	

Kaynak: (KLÜ, 2022)

Tablo 3'te 2022 yılı itibariyle Kırklareli niversitesi'nin personel sayısını göstermektedir. Toplam 1299 personelin %64'ü akademik, %23'ü idari personellerden oluşurken; %14'ü ise sürekli işçilerden oluşmaktadır. Akademik personel içerisinde öğretim görevlileri; idari personel içerisinde genel idari hizmetliler en yüksek nüfusa sahiptir. Ayrıca öğretim görevlilerinin yaklaşık %20 ile toplam personel içerisindeki en yüksek sayıya sahip olduğu görülmektedir.

### 5. Çalışmanın Metodolojisi ve Bulgular

Kırklareli niversite'sinin Kırklareli kent ekonomisi üzerine etkisi teorik sınıflandırmaya dayanılarak dolaylı, doğrudan ve uyarılmış ekonomik etkiler olmak üzere ortaya koyulacaktır.

Doğrudan gelir etkisine ulaşmak amacıyla Kırklareli Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu 2022 yılı faaliyet raporunda açıklanan bütçe harcamaları kullanılmıştır. Doğrudan istihdam etkisine ulaşmak amacıyla aynı raporda yer alan personel sayılarından yararlanılmıştır.

Dolaylı etkiler kapsamında dolaylı gelir etkilerinin tespiti amacıyla yukarıda ulaşılan verilerin yanında öğrencilerin harcama miktarlarını belirlenmesi gerekmektedir. Bunun için 393 öğrenciye anket uygulaması yapılmıştır. Dolaylı istihdam etkilerine ulaşmak için ise TÜİK verilerinden yararlanılmıştır. Uyarılmış etkilerin tahmin edilmesi adına (Yardımcı, 2019) tarafından il düzeyinde hesaplanmış çarpan katsayısından yararlanılmıştır. Sonuç olarak bu çerçevede Kırklareli niversitesi öğrencilerinin kent ekonomisine katkıları ortaya konulmaktadır.

#### 5.1. Doğrudan Ekonomik Etkiler

Üniversitelerin il ekonomisine etkileri, doğrudan gelir ve doğrudan istihdama yönelik etkiler olarak incelenmektedir.

Üniversite bütçesinde ve döner sermaye işletmeleri bütçesinden yapılan personel harcamaları aşağıdaki Tablo 4 üzerinde gösterilmektedir. Üniversite bütçesinden personele yapılan toplam ödeme miktarı 131.710.583'tür. (Gursel vd., 2021)'ne göre personelin eline geçen miktar başka bir ifade ile harcanabilir geliri brüt ücretin yaklaşık %75'idir. Çalışmada net harcama miktarını bu şekilde hesaplanmıştır. Verilere göre Kırklareli niversitesi'nin il ekonomisine doğrudan gelir etkisi 98.782.937 TL'dir.

**Tablo 4: Doğrudan Gelir Etkisi**

Personel Harcamaları	Harcama Miktarı (TL)	
	Brüt	Net
Üniversite Bütçesi	131.710.583	98.782.937

Kaynak: (KLÜ, 2022).

Doğrudan istihdam etkisi ise “3.2. Personel Sayıları” başlıkta verilmiş olup, Kırklareli Üniversitesi doğrudan 1299 kişilik istihdam yaratmaktadır.

### 5.2. Dolaylı Ekonomik Etkiler

Dolaylı ekonomik etkiler gelir ve istihdama yönelik iki sınıf altında izlenebilmektedir. Dolaylı gelir etkisi üniversite bütçesinden veya döner sermaye işletmesi bütçesinden personel harici yapılan harcamalar ve öğrencilerin yapmış olduğu harcama miktarının bütünü oluşturmaktadır.

#### 5.2.1. Üniversite Bütçesi ve Döner Sermaye İşletmesinin Dolaylı Gelir Etkisi

Tablo 5’te görüldüğü üzere üniversite ve döner sermaye işletmesi bütçesinden personel harcamaları harici yapılan toplam harcamalar 71.225.082 TL’dir. Bu harcamaların yanında öğrencilerin yapmış olduğu harcamaların belirlenmesi gerekmektedir.

**Tablo 5: Dolaylı Ekonomik Etkiler**

Harcama Kalemleri	Miktar (TL)		
Üniversite Bütçesi	SGK Prim Ödemeleri	18.475.209	Toplam 70.331.549
	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	15.446.707	
	Cari Transferler	9.272.121	
	Sermaye Giderleri	27.137.511	
Döner Sermaye İşletmesi Bütçesi	Hizmet Alımı	164.857	Toplam 893.533
	Diğer Cari	375.908	
	Sermaye Gideri	---	
	Ek Ödeme	352.768	
<b>Toplam</b>	<b>71.225.082</b>		

Kaynak: (KLÜ, 2022).

#### 5.2.2. Öğrenci Harcamalarının Dolaylı Gelir Etkisi

Üniversitelerin kent ekonomilere yapmış olduğu dolaylı gelir etkisinin hesaplanması adına öğrencilerin harcama miktarlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu harcama miktarlarına ulaşabilmek için sahadan anket yoluyla veri toplanılmıştır. 22978 öğrenci sayısının evren olduğu çalışmada örneklem sayısı %5 hata ve %95 güvenilirlik aralığı ile en az 378 öğrenci olarak belirlenmiştir (Bayram, 2017; Yazıcıoğlu ve Erdoğan 2004:50). 393 öğrenci ile görüşme sağlanmıştır. Verilerin analizi SPSS paket programı aracılığıyla yapılmıştır.



**Tablo 6: Öğrencilerin Demografik Bilgileri**

Değişkenler	Frekans	Yüzde (%)	Değişkenler	Frekans	Yüzde (%)
<b>Cinsiyet</b>			<b>Aile Reisinin Mesleği</b>		
Erkek	187	47,6	Memur	46	11,7
Kadın	206	52,4	Esnaf	47	12
<b>Sınıf Düzeyi</b>			İşçi	100	25,4
1	16	4,1	Serbest Meslek	89	22,6
2	114	29,0	Emekli	82	20,9
3	129	32,8	Çiftçi	16	4,1
4	134	34,1	Çalışmıyor	15	3,3
<b>Tercih Nedeni</b>			<b>Aile Reisinin Eğitim Durumu</b>		
YKS puanı	149	37,9	Okuryazar Değil	3	0,8
Fiziki imkanlar	3	0,8	İlköğretim	105	26,7
Eğitim kalitesi	16	4,1	Ortaöğretim	100	25,4
Yakınlık	106	27,0	Lise	104	26,5
Tavsiye/yönlendirme	68	17,3	Üniversite	75	19,1
Yanlış Tercih	36	9,2	Lisansüstü	6	1,5
Diğer	15	3,9	<b>Ailedeki Toplam Fert Sayısı</b>		
<b>Ailenin İkamet Ettiği Bölge</b>			3	66	16,8
Akdeniz	11	2,8	4	156	39,7
Marmara	292	74,3	5	94	23,9
Ege	10	2,5	6	48	1
Karadeniz	15	3,8	7	23	5,9
Doğu Anadolu	11	2,8	8	6	1,6
İç Anadolu	15	3,8	<b>Ailedeki Toplam Çalışan Sayısı</b>		
Güneydoğu Anadolu	4	1,0	0	11	2,8
Yurt dışı	35	9,0	1	179	45,5
<b>Gelirin Edildiği Kaynak</b>			2	155	39,4
Çalışıyor	23	5,9	3	37	9,4
Çalışıyor ve aile desteği	23	5,9	4	11	2,8
Çalışıyor ve burs/kredi	1	0,3	<b>Kalınan Yer</b>		
Çalışıyor, aile desteği ve burs/kredi	9	2,3	Aile yanı	40	10,2
Aile desteği	173	44	Akraba yanı	6	1,5
Aile desteği ve burs/kredi	141	35,9	Devlet yurdu	137	34,9
Burs/kredi	23	5,9	Özel yurt	50	12,7
<b>Öğrenim Desteği</b>			Kıralık ev	153	38,9
Burs	122	31,0	Otel-pansiyon	7	1,8
Kredi	54	13,8	<b>Kırklarelili misiniz?</b>		
Hayır	217	55,2	Evet	361	8,1
			Hayır	32	91,9

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 6'da öğrencilerin demografik özelliklerini tespit etmeye yönelik yöneltilen sorular verilen cevaplar görülmektedir. Tabloya göre öğrencilerin büyük bir kısmı YKS puanı (%37,9) dolayısıyla Kırklareli Üniversitesi'ne geldiği ve gelen öğrencilerin %74,3'ümüm ailesinin Marmara Bölgesinde ikamet ettiği görülmektedir. Öğrencilerin %44'ünün tek gelir kaleminin yalnızca aile üyelerinden aktarılan gelir olduğu görülmektedir. %35,9'u da aile desteğine ek olarak burs veya

kredi almaktadır. Örneklemi oluşturan öğrencilerin %34,9'u devlet yurdunda kalırken %38,9'u ise kiralık evde kalmaktadır. Öğrencilerin %91,9'u daha öncesinde Kırklareli'nde yaşamazken, yalnızca %8,1'i üniversite öncesi Kırklareli'nde ikamet etmektedir. Öğrencilerin aile reisinin meslek durumu sorgulandığında en çok %25,4 ile işçilerden oluşmaktadır ve sırasıyla serbest meslek erbabı (%22,6) ve emekliler (20,9) takip etmektedir. Öğrencilerin ailedeki fert yapısına bakıldığında en yoğun gruplar olarak %39,7'sinin toplam 4 kişilik aile sahip olduğu ve %23,9'unun 5 kişiden oluşan aileye sahip olduğu görülmektedir. Ailedeki toplam çalışan sayısı ise en çok %45,5 ile 1 kişi iken, %39,4'ünün ailesindeki toplam çalışan sayısı 2'dir. Ayrıca öğrencilere bir yılda Kırklareli'nde geçirdikleri zaman sorulmuş ve verilen cevaplara göre öğrencilerin ortalama 9 ay şehirde yaşadıkları bulgusuna ulaşılmıştır.

Tablo 7, öğrencilerin harcama eğilimlerini tespit etmek amacıyla yöneltilen ifadelerden oluşturulan ortalama aylık harcama miktarlarını göstermektedir. Öğrencilerin barınma giderlerinden, gıda, giyim, enerji, haberleşme, sağlık, eğitim, ulaşım gibi harcamalarının yanında sportif, kültürel faaliyetler ve kişisel bakım harcamalarına yönelik yapmış olduğu harcamalar ortalaması alınmış bir şekilde tabloya yansıtılmıştır.

**Tablo 7: Öğrencilerin Harcama Kalemleri**

Harcama Türü	Aylık Ortalama Harcama Miktarı (TL)
<b>Barınma</b> (yurt, kira + aidat vb.)	677
<b>Barınılan Yerde Gıda Harcaması</b> (evde, yurttan vb.)	519
<b>Dışarıda Yapılan Gıda Harcaması</b> (kafe, restoran, lokanta, okul kantini, okul yemekhanesi vb.)	462
<b>Tütün ve Sigara</b>	174
<b>Eğitim Harcamaları</b> (kitap, kırtasiye, fotokopi ve kurs vb.)	145
<b>Giyim Harcaması</b> (ayakkabı, kıyafet vb.)	298
<b>Enerji</b> (Elektrik, su, doğalgaz vb.) <b>Harcamalar</b>	176
<b>Sportif Aktivite Harcamaları</b>	37
<b>Kültürel Aktivite</b> (sinema, tiyatro vb.) <b>Harcamaları</b>	36
<b>Kişisel Bakım Harcamaları</b> (kozmetik, kuaför, berber, güzellik salonu vb.)	153
<b>Haberleşme Harcamaları</b>	83
<b>Sağlık Harcamaları</b>	40
<b>Ulaşım Harcamaları</b>	288
<b>Diğer</b>	53
<b>TOPLAM ORTALAMA</b>	3144

Kaynak: yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 7'ye göre öğrencilerin aylık ortalama olarak yapmış oldukları harcama kalemlerinin en başında 677 TL ile barınma gideri gelmektedir. İkinci en fazla olarak ortalama 519 TL ile barınılan yerde yapılan gıda harcamalarını, 462 TL ile dışarıda yapılan gıda harcamaları takip etmektedir. Toplam yapılan gıda harcaması ortalama olarak 981 TL'dir. Öğrencilerin barınma ve gıda harcamaları dışında yapmış olduğu en yüksek harcama kalemleri 298 TL ile giyim ve 288 TL ile ulaşım yapılan harcamalar olduğu görülmektedir. Kültürel (36 TL) ve sportif (37 TL) aktivitelerin ise en az harcama yapılan kalemler olduğu görülmektedir.

**Tablo 8: Öğrencilerin Algıladıkları Maliyet Düzeyi**

Yapılan Ortalama Aylık Harcama Tutarı (TL)	Maliyet Algısı	Çok Düşük		Düşük		Normal		Yüksek		Çok Yüksek		Ortalama Değer (Mean)
		Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)	
3143	Genel olarak Kırklareli’nde yaşam maliyetleri	3	0,8	7	1,8	150	38,2	150	38,2	83	21,1	3,76
677	Kırklareli’nde barınma maliyetleri	2	0,5	18	4,6	166	42,2	131	33,3	76	19,3	3,66
981	Kırklareli’nde beslenme maliyetleri	0	0	9	2,3	139	35,4	153	38,9	92	23,4	3,83
288	Kırklareli’nde ulaşım maliyetleri	0	0	3	0,8	59	15,0	87	22,1	244	62,1	4,45

Kaynak: yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 8’de öğrencilerin yapmış oldukları harcama düzeylerine karşılık algıladıkları maliyet düzeyleri görülmektedir. Öğrenciler genel olarak yaptıkları harcamalara yönelik maliyet algısının normalin üstünde bir pahalılığa sahip olduğunu belirtmişlerdir. Ancak ulaşım maliyetlerine aylık ortalama 288 TL harcanmasına rağmen öğrencilerin %84,2’si normalden çok yüksek olduğunu ifade etmişlerdir.

Dolaylı gelir etkisinin hesaplanması için öğrencilerin de bir paydaş olarak yapmış oldukları harcamaların hesaplanması gerekmektedir. Öğrenciler verdikleri cevaplara göre, ortalama 9 aylık bir süreyi Kırklareli’nde geçirdiklerini beyan etmişlerdir. Kırklareli Üniversitesi toplam öğrenci sayısı 22.978’dir. Bu bilgiler doğrultusunda öğrenci harcamaları dolayısıyla Kırklareli Üniversitesi’nin ekonomiye katkısı;

*Aylık ortalama harcama tutarı (3144) x toplam öğrenci sayısı (22.978) x ortalama kalınan süre (9 ay) hesabı ile 650.185.488 TL’dir.*

Sonuç olarak Kırklareli Üniversitesinin bütçe harcamaları, döner sermaye işletmesi harcamaları ve öğrenci harcamalarıyla birlikte dolaylı gelir etkisi 721.410.570 TL’dir.

**Tablo 9: Kırklareli Üniversitesi’nin Kente Dolaylı Gelir Etkisi**

Harcama Sınıfı	Dolaylı Gelir Etkisi
Üniversite Bütçesi	70.331.549
Döner Sermaye İşletmesi	893.533
Öğrenciler	650.185.488
<b>Toplam</b>	<b>721.410.570</b>

Kaynak: yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

### 5.2.3. Dolaylı İstihdam Etkisi

Kırklareli Üniversitesi’nin kent ekonomisine dolaylı istihdam etkisinin bulunabilmesi için hizmet sektörünün GSYH’ye katkısı ve aynı zamanda hizmet sektöründe çalışan sayısına ihtiyaç vardır. Kırklareli özelinde hizmet sektöründe çalışan kişi sayısına veri olarak ulaşılamadığı için Kırklareli’nin içinde bulunduğu TR21(Kırklareli, Edirne, Tekirdağ) bölgesi verileri kullanılmıştır.

Kişi başına üretilen hizmet değeri, hizmet sektörünün GSYH’ye katkısının hizmet sektöründe istihdam edilen kişiye bölünmesiyle bulunmaktadır. Bulunan değer, dolaylı gelir etkilerine

bölünüp dolaylı istihdam etkisine ulaşılmaktadır. TÜİK (2022) verilerine göre TR21 bölgesinde hizmet sektöründe 365 bin kişi istihdam edilmektedir. Aynı bölgede hizmet sektörünün GSY-H'ye katkısı 47.320.313.000'dir. Dolayısıyla kişi başına üretilen hizmet değeri 129.644 TL olarak hesaplanmaktadır.

Dolaylı istihdam etkisi ise üniversite bütçesi, döner sermaye işletmesi ve öğrenci harcamalarının bulunan kişi başına üretilen hizmet değerine bölünmesiyle bulunmaktadır.

**Tablo 10: Kırklareli Üniversitesi Dolaylı İstihdam Etkisi**

Harcama Sınıfı	Dolaylı İstihdam Etkisi (kişi)= Dolaylı Gelir/KBHÜ
Üniversite Bütçesi	542
Döner Sermaye İşletmesi	6
Öğrenciler	5015
<b>Toplam</b>	<b>5563</b>

Kaynak: yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 10'a göre dolaylı istihdam etkileri üniversite bütçesi vasıtasıyla 542, döner sermaye işletmesi vasıtasıyla 6 olmaktadır. Öğrencilerin harcamaları sonucunda ortaya çıkan dolaylı istihdam etkisi ise 5015 kişidir.

### 5.3. Uyarılmış Etkiler

Dolaylı ve doğrudan olarak istihdam ve gelir etkilerinin yanında bunlara ilave olarak ortaya çıkan genişletici bir etki bulunmaktadır. Bu etkiye "Keynesyen Çarpan" yol açmaktadır. Başka bir ifade ile uyarılmış etkiler, ekonomi içerisinde çarpan katsayısına bağlı olarak ortaya çıkan etkileri ifade etmektedir. Ekonomi içerisinde bir birey tarafından gerçekleşen harcamanın başka bir kişi için gelir sayıldığı ve bu sayede toplam gelirden gerçekleşen artış varsayımı ile uyarılmış etkiler ortaya çıkmaktadır (Lewis, 1988: 55).

Kırklareli Üniversitesi'nin yerel ekonomiye de ortaya çıkardığı uyarılmış etkilerin ortaya çıkarılabilmesi için (Yardımcı, 2019) tarafından 2006-2017 yılları arası veriler kullanılarak iller bazında tahmin edilen çarpan katsayısı kullanılacaktır. Yazara göre, 2017 yılında Türkiye'nin geneli için çarpan katsayısı tahmini 2,54'tür. İl bazında ise Kırklareli'nin çarpan katsayısı 2006-2017 yılları toplu olarak 3,26 olarak tahmin edilmiştir. Tablo 11'de doğrudan ve dolaylı olarak tahmin edilen uyarılmış gelir ve istihdam etkileri gösterilmektedir.

**Tablo 11: Uyarılmış Gelir ve İstihdam Etkileri**

	Gelir Etkisi (TL)	Çarpan Katsayısı	Uyarılmış Gelir Etkisi (TL)	KBHD (TL)	Uyarılmış İstihdam
<b>Doğrudan</b>	98.782.937	3,26	322.032.375	129.644	2.483
<b>Dolaylı</b>	721.410.570		2.351.798.458		18.140
<b>Toplam</b>	<b>820.193.507</b>		<b>2.673.830.832</b>		<b>20.623</b>

Kaynak: yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Bu veriler göz önüne alındığında 2021 yılı için Kırklareli Üniversitesi faaliyetlerinin toplam dolaylı ve doğrudan ekonomik etkilerinin 3,26 çarpan katsayısı ile 2.673.830.832 TL uyarılmış etki ortaya çıkardığı tahmin edilmektedir. Tahmin edilen doğrudan ve dolaylı uyarılmış gelir etkisinin kişi başı hizmet üretim düzeyine (KBHD) bölünmesi uyarılmış istihdam etkisine ulaşıldığına göre, toplam uyarılmış istihdam etkisi 20.623 kişi olarak tahmin edilmektedir.

## 6. Sonuç

Üniversitelerin beşerî sermaye gelişimi yanında kuruldukları bölgelerde ortaya çıkarmış olduğu ekonomik etkiler şehrin kalkınması adına oldukça önem arz etmektedir. Üniversitenin personeline yapmış olduğu harcamalar, yerel ekonomi içerisinde mal ve hizmet alımı, eğitim öğretim amacıyla şehre gelen öğrencilerin harcamaları ve tüm bu harcamaların yaratmış olduğu istihdam etkileri ile üniversiteler yerel ekonomi içerisinde önemli bir paydaştır. Bu şekilde gerçekleşen ekonomik etkiler, dolaylı ve doğrudan şekilde ortaya çıkan ekonomik etkilerdir. Bu etkilere ilave olarak çarpan mekanizması altında yapılan harcamanın ekonomi içerisinde, değerinden çok daha fazla ekonomik değere dönüşmesiyle ortaya çıkan etkiye de uyarılmış etkiler denilmektedir.

Üniversitenin dolaylı gelir etkisine ulaşmanın bir parçası olan öğrenci harcamalarının miktarının tespitinin yapılması adına uygulanan anket bulgularına göre öğrencilerin bütçesinde en çok yer edinen harcama kalemleri sırasıyla gıda ve beslenme, barınma, giyim ve ulaşımaya yönelik harcamalardan oluşmaktadır. Öğrencilerin aylık ortalama harcama miktarı 3144 TL iken, öğrencilerin yerel ekonomide ortaya çıkardığı dolaylı gelir etkisi yaklaşık 650 milyon TL'dir.

Kırklareli Üniversitesi, 2021-2022 eğitim öğretim yılında 1299 kişiye doğrudan istihdam etkisinin ve personeline yapmış olduğu ödemeler dolayısıyla 98.782.937 TL doğrudan gelir etkisinin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Üniversite bütçesi ve döner sermaye işletmesi bütçesinden yapılan personel dışı harcamalar ile öğrenci harcamaları dolayısıyla ortaya çıkan dolaylı gelir etkisi 721.410.570 TL'dir. Dolaylı gelir etkisine bağlı olarak 5563 dolaylı istihdam etkisi çıkmıştır. Genel itibariyle Kırklareli Üniversitesi sayesinde yerel ekonomi kapsamında 820.193.507 TL gelir etkisi ortaya çıkarken 6683 kişilik istihdam etkisi ortaya çıkmaktadır.

Çarpan katsayısı sayesinde toplam uyarılmış gelir etkisi yaklaşık 2,5 milyar TL olarak gelişmektedir ve aynı zamanda 20.623 kişilik uyarılmış bir istihdam etkisi ortaya çıkmaktadır.

Kırklareli Üniversitesi'nin doğrudan ve dolaylı bir şekilde gelir etkisiyle ilin GSYH'sine %2,3 katkı yaptığı görülmektedir. Uyarılmış gelir etkisi ise ilin GSYH'sinin yaklaşık 8'ine eş düşerek bu etkiyi güçlendirmektedir. Ulaşılan bu sonuçlar ile yerel ekonomiye katkı kapsamında Kırklareli Üniversitesi önemli bir kuruluş olmaktadır.

---

**Etik Komite Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarım- Y.C.; Veri Toplama Y.C.; Veri Analizi/Yorumlama- Y.C., N.T.S.; Yazı Taslağı- N.T.S., Y.C.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- N.T.S.; Son Onay ve Sorumluluk- N.T.S.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Ethics Committee Approval:** It is not a study that requires an ethics committee document.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Author Contributions:** Conception/Design of Study- Y.C.; Data Acquisition- Y.C.; Data Analysis/Interpretation- Y.C., N.T.S.; Drafting Manuscript- N.T.S., Y.C.; Critical Revision of Manuscript- N.T.S.; Final Approval and Accountability- N.T.S.

**Conflict of Interest:** The authors have no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The authors declared that this study has received no financial support.

---

## Kaynakça/References

Atılğan Yaşa, A., & Bakırtaş, D. (2020). Üniversite Öğrencilerinin Harcama Analizi: Manisa-Salihli Örneği. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9(3), 2237-2261. <https://doi.org/10.15869/itobiad.759066>

- Atik, H. (1999). Üniversitelerin Yerel Ekonomiye Katkıları: Teori ve Erciyes Üniversitesi Üzerine Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(5).
- Bayram, N. (2017). *Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi*. Ezgi Kitabevi.
- Binici, F. Ö., & Koyuncu, B. (2015). Üniversite Öğrencilerinin 2012-2013 Harcamalarının Bitlis İli Ekonomisine Katkısının İncelenmesi. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1).
- Bleaney, M. F., Binks, M. R., Greenaway, D., Reed, G. V., & Whynes, D. K. (1992). What does a University add to its local economy? *Applied Economics*, 24(3), 305-311. <https://doi.org/10.1080/00036849200000143>
- Çoban, M. N., & Çoban, A. (2020). Suluova Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Suluova İlçe Ekonomisine Katkıları. *Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (2020 Sonbahar Özel Sayı 1/II), 74-82.
- Daştan, İ. (2015). Assessment of the Economic Impact of Universities on Their Local Businesses: The Case of Izmir University of Economics. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), <https://doi.org/10.16951/iibd.30392>
- Demiral, G., & Kurt, H. (2021). Ondokuz Mayıs Üniversitesi Kurupelit Kampüsü Öğrenci Harcamalarının Atakum İlçesinin Ekonomisine Katkısı. *Öneri Dergisi*. <https://doi.org/10.14783/maruoneri.931988>
- Emir, F., & Hepyilmaz, N. E. (2021). Yüksek Öğretim Adası'nda Öğrencilerin Ekonomiye Katkıları: Doğu Akdeniz Üniversitesi Örneği. *International Journal of Management Economics and Business*. <https://doi.org/10.17130/ijmeb.789235>
- Ergun, C. (2014). Üniversite ve Kent İlişkisi Üzerine Görüşler: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Örneği. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 22.
- Erilli, N. A. (2018). Üniversite Öğrencilerinin Buldukları İl Ekonomisine Katkıları: Cumhuriyet Üniversitesi Örneği. *Uluslararası Ekonomi, İşletme ve Politika Dergisi*, 2(1), 79-96. <https://doi.org/10.29216/ueip.403069>
- Erkekoğlu, H. (2000). Bölge üniversitelerinin yerel ekonomiye katkıları: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi örneği. *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16, 211-229.
- Garrido-Yserte, R., & Gallo-Rivera, M. T. (2008). The impact of the university upon local economy: Three methods to estimate demand-side effects. *The Annals of Regional Science*, 44(1), <https://doi.org/10.1007/s00168-008-0243-x>
- Glasson, J. (2003). The Widening Local and Regional Development Impacts of the Modern Universities—A Tale of Two Cities (and North-South Perspectives). *Local Economy*, 18(1), 21-37. <https://doi.org/10.1080/0269094032000073799>
- Görkemli, H. N. (2009). Selçuk Üniversitesi'nin Konya Kent Ekonomisine Etkileri. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22.
- Gursel, V., Tuncel, C. O., & Geldimradov, S. (2021). Üniversitelerin Yerel Ekonomiye Etkileri: Bursa Uludağ Üniversitesi Örneği. *Business and Economics Research Journal*, 12(3), 613-627. <https://doi.org/10.20409/berj.2021.341>
- Karaca, Z., Çalmaşur, G., & Daştan, H. (2018). Üniversite Öğrencilerinin Gelir-Harcama ilişkisi (Erzurum İli Üzerine Bir Uygulama). *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(4), 1155-1170.
- Kırklareli Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. (2022). *Kırklareli Üniversitesi 2021 Yılı Faaliyet Raporu*. Erişim adresi: <https://sgdb.klu.edu.tr/Sayfalar/418-faaliyet-raporlari.klu>
- Koç, N. (2019). Üniversite Öğrenci Harcamalarının Kent Ekonomisine Katkısı: Hitit Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencileri Üzerine Bir Analiz. 3. *Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*. <https://doi.org/10.15659/3.sektor-sosyal-ekonomi.19.03.1031>
- Lewis, J. A. (1988). Assessing the Effect of the Polytechnic, Wolverhampton on the Local Community. *Urban Studies*, 25(1), 53-61.
- Öztürk, S., Torun, İ., & Özkök, Y. (2011). Anadolu'da Kurulan Üniversitelerin İllerin Sosyo-Ekonomik Yapılarına Katkıları/Contributions Of Universities Established In Anatolia To The Socio-Economic Structure Of The Cities. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16), Art. 16.
- Pellenberg, P. H. (2005). How to calculate the impact of a university on the regional economy. A case study of the University of Groningen, the Netherlands. *University of Groningen. Paper presented to the Conference on Knowledge and Regional Economic Development, organised by Regional Quantitative Analysis Research Group, University of Barcelona.—2005.*

- Saray, M. O., & eker, K. (2018). niversitelerin Şehir Ekonomisine Katkıları: İnönü Üniversitesi Örneği. *ađdaŐ Yerel Yönetimler Dergisi*, 27(4), 99-130.
- Türkiye İstatistik Kurumu (TUİK). (2022) Coğrafi İstatistik Portalı. Erişim adresi: <https://cip.tuik.gov.tr/>
- Vossensteyn, H. (2009). Challenges in Student Financing: State Financial Support to Students – A Worldwide Perspective. *Higher Education in Europe*, 34(2), 171-187. <https://doi.org/10.1080/03797720902867294>
- Yardımcı, A. (2019). İl ve Sektör Düzeyinde Ekonomik Temel arpanların En Küçük Kareler Yöntemi ile Tahmin Edilmesi. *Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakóltesi Dergisi*, 3(2), 1-24.
- Yavuzçehre, P. S. (2016). Üniversitelerin Kentlerine Etkileri: Denizli Pamukkale Üniversitesi Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi Dergisi*, 21(1).
- Yayar, R., Şeker, H., & Karanfil, N. (2018). Amasya niversitesinin İl Ekonomisine Etkisi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 55(635).
- Yazıcıoğlu, Y., & Erdoğan, S. (2014). *SPSS uygulamalı bilimsel araştırma yöntemleri*. Detay Yayıncılık.
- YÖK. (2022). *Yükseköğretim Bilgi Yönetim Sistemi*. <https://istatistik.yok.gov.tr/>
- Zeybek, H. İ., Cengiz, E., am, A. V., & am, H. (2018). *Gümüşhane niversitesinin İl Ekonomisine Katkısı*. Gümüşhane Üniversitesi Yayınları.





# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2023-1268121

Araştırma Makalesi / Research Article

## Türkiye’de Tarım Sektörüne Yönelik Vergisel Kolaylıkların Sosyo-Ekonomik Açından İncelenmesi ve Gıda Güvenesi Bağlamında Değerlendirilmesi\*

### *A Socioeconomic Investigation and Evaluation of Tax Facilities for the Agricultural Sector in Türkiye in the Context of Food Security*

Murat ÇAK<sup>1</sup> , Erdem YAVUZ<sup>2</sup> 



\* Bu çalışma İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde tamamlanan “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Sosyo-Ekonomik Açından İncelenmesi ve Seçilmiş OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

<sup>1</sup>Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye

<sup>2</sup>Dr., Vergi Müfettiş Yardımcısı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, İstanbul, Türkiye

ORCID: M.Ç. 0000-0002-0429-0522;  
E.Y. 0000-0002-4646-5538

#### Corresponding author:

Murat ÇAK,  
İstanbul Üniversitesi, Maliye Bölümü, İstanbul,  
Türkiye

E-mail: cak@istanbul.edu.tr

Submitted: 20.03.2023

Revision Requested: 11.04.2023

Last Revision Received: 17.05.2023

Accepted: 17.05.2023

Published Online: 22.05.2023

Citation: Çak, M., & Yavuz, E. (2023). Türkiye’de tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıkların sosyo-ekonomik açıdan incelenmesi ve gıda güvenesi bağlamında değerlendirilmesi. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 69, 49-69.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2023-1268121>

#### Öz

Küresel ısınma, iklim değişikliği ve çevre kirliliği sebebiyle yeterli gıda arzının sağlanamadığı, ithalat yapabilme kapasitesinin düşük olduğu ülkelerde gıda güvenesi zarar görebilmektedir. İlaveten küresel gıda arzındaki riskli faktörler dikkate alındığında ithalatın kolay ve ucuz bir yöntem olmadığı ileri sürülebilmektedir. Kimi ülkeler yüksek sıcaklık ve kuraklık sorunlarıyla karşılaşabilirken kimi ülkelerde de düzensiz ve aşırı yağış rejimleri oluşabilmektedir. Ayrıca özellikle tarımsal üretime zarar verebilen çeşitli organizmaların kontrolsüz biçimde çoğaldığına şahit olunabilmektedir. Anılan sebeplerle gerek tarımda gerekse hayvancılıkta azalan verim kaybı ithalata dayalı önlemleri zorunlu kılabilmektedir. Bu kapsamda ulusal ölçekte, yeni iklim koşullarına uygun tarım ürünlerinin üretiminin yaygınlaştırılması ve hayvan ırklarının coğrafi bölgeye uyum sağlayabilecek biçimde ıslahı tartışılabilir. Tüm bunların gerçekleştirilebilmesi amacıyla hükümetlerin, uluslararası iş birliği çerçevesinde, ulusal kapsamda etkin tarım politikalarına yönelimi önerilebilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde maliye politikası araçları arasında yer alan vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelerden yararlanmak olasıdır. Bu çalışmada, Türkiye’de tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklar sosyo-ekonomik açıdan incelenmiş olup gıda güvenesi bağlamında araştırılmıştır. Bu kapsamda fonksiyonel açıdan vergi harcamaları ile GSYH arasındaki ilişki incelendikten sonra Türk Vergi Sisteminde; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) özelinde ele alınan tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklar, hayvan üretim istatistikleri ve bitkisel üretim istatistikleri göz önüne alınarak değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi harcamaları, vergi muafiyeti, vergi istisnası, gıda güvenesi, gıda politikası



## ABSTRACT

Countries that cannot provide an adequate food supply due to global warming, climate change, and/or environmental pollution and that have a low import capacity may see their food security suffer. When considering the risk factors regarding the global food supply, one can argue importing to not be an easy or cheap method. Therefore, expanding agriculturally produced products suitable for the new climatic conditions and improving animal breeds so they can adapt to the geographical region can be discussed on a national scale. In order to achieve all of these, governments are recommended to turn to effective agricultural policies in the national context and within the framework of international cooperation. From this point of view, agriculture will be able to benefit from tax expenditure regulations as a fiscal policy instrument. This study analyzes tax facilities for the agricultural sector in Türkiye from a socioeconomic perspective in the context of food security. After examining the relationship between tax expenditures and the GDP from a functional point of view in this context, the study will evaluate tax facilities for the agricultural sector that are handled in the Turkish Tax System in line with Income Tax Law No. 193 and Value Added Tax Law No. 3065 by taking into account animal production statistics and plant production statistics. The study will then discuss possible solutions for the development of agriculture and animal husbandry in Türkiye in the line with the findings.

**Keywords:** Tax expenditures, tax exemption, tax exclusion, food security, food policy

## EXTENDED ABSTRACT

A society’s food security refers to its capacity to provide all its citizens with sufficient food to function efficiently and carry out other normal daily activities. Countries that cannot provide a sufficient food supply due to global warming, climate change, and environmental pollution and that has a low import capacity may see their food security suffer. When considering the risk factors in the global food supply, one can also argued importing as a method to be neither easy nor cheap. Moreover, when evaluating food security holistically, global warming, climate change, and environmental pollution problems are seen to be able to negatively affect the entire planet, from the polar circles to the Himalayas and countries in the temperate and equatorial zones. While some countries may encounter problems such as high temperatures and drought, other countries may experience irregular and excessive precipitation regimes. Various organisms that are able to harm agricultural production can also be seen to be able to multiply uncontrollably. For these reasons, the decreasing yield loss in both agriculture and animal husbandry requires policies be prioritized based on imports. However, one can also argue these policies to already be unsustainable. Even though international tax proposals for combatting global environmental problems such as global warming and climate change have been mentioned, no example of an international environmental tax can be found today, the most important reason for this being the difficulty assumed in transferring a taxation authority that is to be accepted as part of the sovereignty of world states to a higher organization. Therefore, the suggestions international organizations, especially the United Nations, have offered in the fields of global warming and climate change can gain weight. Disseminating agriculturally produced products suitable for new climatic conditions and breeding animal breeds so that they can adapt to the geographical region can be discussed at the national scale in this context. In order to realize all these, governments are recommended to turn to effective agricultural policies within the framework of international cooperation. However, the issue that needs to be carefully considered is the localization capability advisory policies have. This study socioeconomically examines and investigates tax facilities for the agricultural sector in Türkiye in the context of food security. After examining the relationship between tax expenditures and GDP in terms of functionality in the Turkish Tax System, the study

evaluates the tax benefits for the agricultural sector as specifically addressed in Income Tax Law No. 193 and Value Added Tax Law No. 3065 in this context by taking into account animal and plant production statistics. The study then discusses possible solutions for the development of agriculture and animal husbandry in Türkiye in line with the determinations that have been made. The limited contribution of subsidies and various monetary incentives to agricultural production, along with tax relief can be mentioned in this context for the agricultural sector in Türkiye. When considering the climate, pasture availability, and grass productivity in terms of the livestock sector, the study can also suggest focusing on policies for the development of small cattle breeding in Türkiye in order to reduce dependence on imported feed. The study is also able to discuss how to prioritize products suitable for regional climatic conditions and precipitation regimes with regard to agricultural production.

## 1. Giriş

Küresel ısınma ve iklim değişikliği olguları, sürdürülebilir tarım politikalarının uygulanmadığı ülkelerde gıda sistemleri üzerinde çoklu ve bileşik etkilere yol açabilmektedir. Bunların başında tarımsal verimliliğin azalması gelmektedir. Bu durumdaki ülkeler yerli üretim kayıplarını telafi etmek amacıyla gıda ithalatına ağırlık verebilmektedir. Dolayısıyla iklim değişikliği ile bağlantılı olarak meydana gelen doğal afetler tarımsal üretime zarar vermek suretiyle gerek gıda sektörünü gerekse gıda dışı endüstriyel faaliyetleri olumsuz yönde etkileyebilmektedir (FAO, IFAD, UNICEF, WFP ve WHO 2021, s. xviii). Söz konusu olumsuzlukların giderilebilmesi amacıyla hükümetlerin, uluslararası iş birliği çerçevesinde, ulusal kapsamda etkin tarım politikalarını uygulamaları önerilebilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde maliye politikası araçları arasında yer alan vergi harcaması niteliğindeki düzenlemeler ön plana çıkabilmektedir.

Vergi harcamalarının, ekonomik faaliyetlerin çoğaltılmasından, gelir dağılımında adaletin tesisine; eğitim, sağlık ve altyapı yatırımları gibi ekonomik kalkınmada kilit rolü olan sektörlerle yönelik teşvik politikalarından, sürdürülebilir tarım, kırsal kalkınma ve çevre koruma projelerinin desteklenmesine kadar çeşitlendirilebilen alanlarda kullanımı mümkündür (Yavuz, 2022, s. 68-69). Bu bağlamda vergi harcamaları; politik tercihler gözetilmek suretiyle hükümetin belirlediği ekonomik, sosyal veya çevresel amaçlara ulaşmak üzere normatif vergi yapısının dışında kalan, belirli konulara veya mükellef gruplarına yönelik, kamu harcamalarının alternatifi olarak değerlendirilen ve vergi sisteminin içerisine gizlenebilen ayrıcalıklı vergisel düzenlemeler şeklinde tanımlanabilmektedir (Yavuz, 2022, s. 18).

Vergi harcamaları; belirlenen hedefler, vergi tabanı ve vergilendirme yöntemleri açısından ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Vergi harcamalarının analiz edilme ve raporlanma amaçları göz önüne alındığında literatürde bunların farklı yöntemlerle sınıflandırıldığı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda uygulamada yaygın olanlar; vergi matrahı, amaç odaklı sınıflandırma ve vergi harcamasının türüne göre sınıflandırma yöntemleridir (Jacobsen, Gebauer, Mellbye, Pukander, Kari, Olsen ve Lindvall 2009, s. 12). Diğer yandan vergi harcamaları bazı OECD ülkelerinde fonksiyonel ayrıma göre düzenlenebilmektedir (Daly, 1995, s. 103). Kimi ülkelerde ise sektörel sınıflandırma söz konusu olabilmektedir (Yavuz, 2022, s. 36). Çalışmada yer verilen tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklar fonksiyonel sınıflandırma yöntemine tabidir. Bu bağlamda fonksiyonel sınıflandırma vergi harcamalarının hangi alanlara veya amaçlara yöneldiğini ifade eden bir yöntem olarak tanımlanabilmektedir (Eriçok, 2019, s. 345).

Günümüzde ülkelerin, etkileri küresel boyutlara varabilen bir iklim değişikliği sorunu ile karşı karşıya oldukları ifade edilebilmektedir. Birleşmiş Milletler tarafından küresel kamusal mal olarak tanımlanan çevresel sürdürülebilirlik, çeşitli teşvik programları aracılığıyla sübvansede edilmesi gereken ve birçok sektörü kapsayan bir alanı işaret etmektedir. Ayrıca ilerleyen yıllarda, iyi tarım uygulamaları çerçevesinde tarımsal üretime sağlanan destekler ile sağlık sektörü arasındaki bağı kuvvetlenmesi muhtemeldir (Yavuz, 2022, s. 367).

## 2. Küresel Isınma, İklim Değişikliği ve Diğer Faktörler Çerçevesinde Gıda Güvencesi Kavramı

Güvenlik kavramı genel itibarıyla ulusal düzeyde değerlendirilebilmektedir. Bununla beraber hane halkı düzeyinde ele alınma olasılığı daha yüksek olan gıda güvencesi, zorunlu olarak demografik yapı, arazi verimliliği, üretim, tüketim, nüfus yoğunluğu, mülkiyet hakları ve gelenekler gibi çeşitli faktörleri içerebilmektedir (Lee, 2007, s. 3). Beslenme açısından güvenli bir toplum, tüm vatandaşlarına çalışmayı ve diğer normal günlük aktivitelerini sürdürmek için yeterli

gıdayı sağlama yeteneğini ifade etmektedir (Ehrlich, Ehrlich ve Daily 1993, s. 2). Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü'nün yayınladığı son rapora göre 2021 yılında dünya genelinde yaklaşık 768 milyon insanın açlıktan etkilendiği ifade edilmektedir. Bu sayı toplam dünya nüfusunun yaklaşık %9,8'ini oluşturmaktadır. Açlıktan etkilenen insanların yaklaşık 425 milyonu Asya kıtasında yaşarken 278 milyonu da Afrika kıtasında ikamet etmektedir (FAO, IFAD, UNICEF, WFP ve WHO 2022, s. 16). 2030 yılında ise yaklaşık 670 milyon insanın yetersiz besleneceği ileri sürülmektedir (FAO ve diğ., 2022, s. xvii).

Yakın tarihte ilk olarak 20 Şubat 2014 yılında başlayan Rusya-Ukrayna Savaşı, 24 Şubat 2022'de Rusya'nın yüksek tarımsal verimliliğe sahip Ukrayna topraklarını işgal etmesi ile beraber çatışma ortamının geniş bir coğrafyaya yayılmasına sebep olmuştur. Bu durumun gıda krizi senaryolarının kuvvetlenmesine yol açtığını ileri sürmek mümkündür. Zira Rusya ve Ukrayna, dünyanın ilk yedi buğday, mısır, arpa, ayçiçeği tohumu ve ayçiçeği yağı üreticisi ve ihracatçısı arasında yer almaktadır. Bu bağlamda Ukrayna ve Rusya birlikte, küresel buğday ihracatının yaklaşık dörtte birini temsil etmektedir. Mısır ve gübre açısından söz konusu oran yaklaşık %15 dolaylarındadır. Bu kilit tarım ürünlerinin arzındaki kesintiler sonucunda buğday fiyatı 2022 yılının başından bugüne kadar %40'tan fazla artmış bulunmaktadır (World Bank, 2022). Savaşın ne kadar süreceği konusundaki belirsizlik küresel açıdan gıda güvencesini olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca özellikle Sahra-Altı Afrika ile beraber düşük gelirli diğer ülkelerdeki yoksulluğun giderek derinleştiğini ifade etmek mümkündür.

Gıda güvencesi kavramı çevre kirliliğini önlemeye yönelik politikalar bağlamında da değerlendirilebilmektedir. Bu hususta sürdürülebilir çevre politikası açısından kirlilik konusuyla mücadelede yayılan atık miktarının önem kazandığı ifade edilebilmektedir. Genel olarak çevreye bırakılan atık miktarı ölçülü olarak yapıldığında, kirlilik uzun vadeli çevre sorunlarına yol açmayabilmektedir. Bunun nedeni doğal çevrenin, yeterli zaman verildiğinde atığı zararsız hâle dönüştürecek ve/veya bir besin olarak ekosisteme geri döndürecek bir ayrıştırıcı popülasyona sahip olmasıdır (Turan, 2021, s. 133). Atıkların doğal yollarla ayrıştırılmasına yönelik olarak doğaya yeterli süre tanınmadığında ve/veya kontrolsüz miktarda atık bırakıldığında ise atıkların ayrıştırılmasında yetersizlik yaşanabilmektedir. Dolayısıyla zaman içerisinde özellikle inorganik atıklar çevre sorununa dönüşebilmekte ve diğer faktörlerle birleştiğinde gıda güvencesini olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

Gıda güvencesinin gıda hakkı kavramı ile ilişkili olduğunu ileri sürmek mümkündür. Bu bağlamda Birleşmiş Milletler tarafından küresel kalkınma ağı oluşturmak üzere kurulan Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı belirli aralıklarla küresel çapta kalkınma hedefleri yayınlamaktadır.<sup>1</sup> Bu hedeflerin birbirini tamamlama özelliği bulunabilmektedir. Ayrıca gerek söz konusu program aracılığıyla gerekse ülkelerin Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı'ndan bağımsız olarak uyguladıkları tarım politikalarının özünde gıda güvencesinin sağlanması bulunabilmektedir. Diğer yandan küresel ısınma ve iklim değişikliği gibi küresel çevre sorunlarıyla mücadelede yönelik uluslararası vergi önerileri (Petrol, doğalgaz vb. karbon içerikli yakıtlar üzerinden karbon vergisi alınması, uluslararası kirlilik vergisi, havacılık vergisi, pazarlanabilir kirlilik izinlerinin vergilendirilmesi vb. uygulamalar) anıldığı hâlde uluslararası bir çevre vergisi örneği-

1 Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) 2030 gündemiyle yayınlanan 2015 yılı ve sonrası sürdürülebilir kalkınma hedefleri arasında, gıda güvencesi kavramını ilgilendirenler; "Açlığa son", "Sağlık ve Kaliteli Yaşam", "Temiz Su ve Sanitasyon", "Sürdürülebilir Şehirler ve Topluluklar", "Sorumlu Üretim ve Tüketim", "İklim Eylemi", "Sudaki Yaşam", "Karasal Yaşam" ile "Amaçlar için Ortaklıklar" konu başlıkları sayılabilmektedir (UNDA).

ne rastlanamamaktadır. Bunun altında yatan en önemli sebebin devletlerin egemenliklerinin bir parçası olduğunu kabul ettikleri vergilendirme yetkisini bir başka kuruluşa devretmek istememeleri olduğu varsayılabilir (Turan, 2021, s. 140-141).

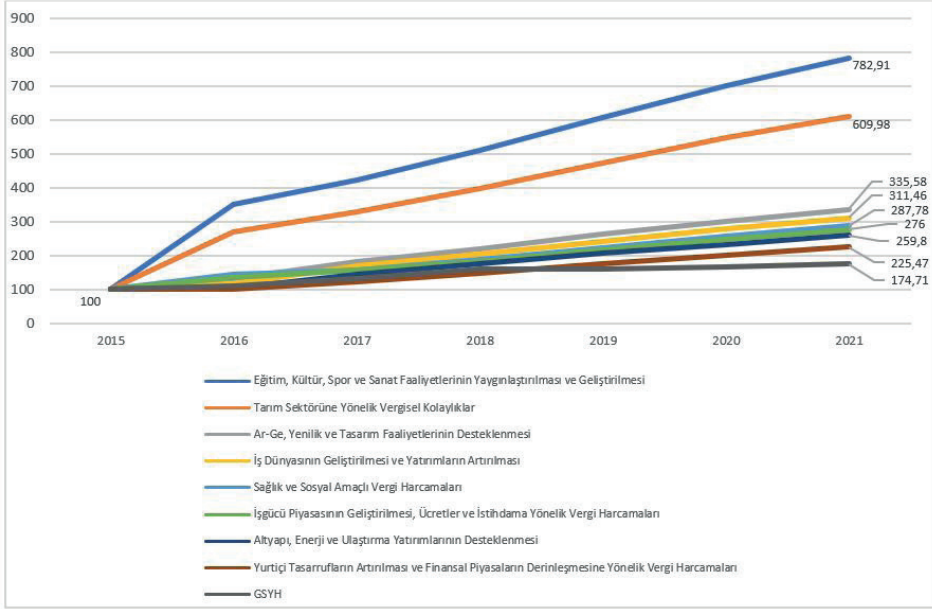
### **3. Türkiye’de Tarım Sektörüne Yönelik Vergisel Kolaylıkların Sosyo-Ekonomik Etkileri**

Yirmi birinci yüzyıl; enerji, çevre, finans gibi krizlerin artış gösterdiği, kaynak kullanımının ön plana çıktığı, risk yönetim ve yönetişim kavram ve uygulamalarının önemsendiği bir dönemdir. Dünya genelinde kişi başına düşen tarımsal alan, su ve enerji gibi doğal kaynaklar giderek azalma eğilimindedir. Türkiye’de son yıllarda tarımın gerek GSYH gerekse istihdam içerisindeki payı gerilemektedir. Bununla beraber iyi tarım uygulamaları, organik tarım ve helal üretim, biyo-ekonomi, döngüsel ekonomi ve biyo-teknoloji, akıllı/hassas tarım vb. gelişmelerle beraber serbest ve bölgesel ticaret anlaşmalarının önemli etkilerinin olacağı planlanmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018, s. 305). Vergi politikası bağlamında Türk Vergi Sisteminde tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklar; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) özelinde 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (Gid. VK) kapsamında incelenebilmektedir.

#### **3.1. Türkiye’de Fonksiyonel Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki**

Türkiye’de vergi harcamaları kalemlerinin fonksiyonel dağılımına ilişkin tablolara ilk kez 2016 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporunda yer verilmiştir. Buna göre Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi harcamaları fonksiyonel olarak; iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması, işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücret geliri elde edenlerin desteklenmesi ve istihdam olanaklarının artırılması, eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesi, sağlık sektörüne yönelik olan ve sosyal amaçlı desteklerin çoğaltılması, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin teşvik edilmesi, yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi, altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarının artırılması ve tarım sektörünün desteklenmesi kapsamında sıralanabilmektedir (Yavuz, 2022, s. 124). Bu bağlamda Türkiye’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında fonksiyonel vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimini Grafik 1’de incelemek mümkündür.

**Grafik 1: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Fonksiyonel Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)**



**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı, 2016, s. 339-345; 2017, s. 105-113; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018, s. 293-344; TÜİK, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı); T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, s. 16; Yavuz, 2022, s. 254'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 1’de yer verildiği üzere eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında 100 endeks değerinde iken her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021’de 782,91 endeks değerine ulaşmıştır. Söz konusu vergi harcaması tutarları içerisinde ağırlıklı payın eğitim sektörüne ait olduğunu ifade etmek mümkündür. 2015-2021 yılları arasındaki eğitim sektörüne yönelik vergi harcaması tutar artışlarının, özellikle üniversiteye giriş sınavına hazırlıkta rağbet gören özel dersanelerin ve öğrenci etüt merkezlerinin, 2018-2019 eğitim-öğretim döneminin sonuna kadar olan süreçte, özel okullara dönüştürülmesi amacıyla sağlanan vergisel teşviklerden kaynaklandığını ileri sürmek mümkündür (Yavuz, 2022, s. 245).

Tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklar 2015 yılında 100 endeks değerinde iken her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021’de 609,98 endeks değerine ulaşmıştır. Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında toplam vergi harcamaları içerisinde fonksiyonel ayrıma göre en yüksek tutarlı ikinci vergi harcaması türü olan tarım sektörüne yönelik vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların yanı sıra verilen diğer teşvikler de dikkate alındığında hedeflenen üretim seviyesine ulaşamadığını ifade etmek mümkündür (Yavuz, 2022, s. 238). Günümüzde etkilerini hissettiğimiz küresel iklim değişikliği sorunu ile beraber sağlıklı tarım ürünlerine ulaşmanın gelecekte daha da güçleşecek olması tarım sektörünün stratejik önemini çoğaltmaktadır (Yavuz, 2022, s. 363). Bu bağlamda tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklara önem verilmesine rağmen tarımsal üretimde gözle görülür bir artışın gerçekleşmemesinin nedenleri çalışmanın ilerleyen bölümlerinde tartışılacaktır.

Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında 100 endeks değerinde iken her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021’de 335,58 endeks değerine ulaşmıştır. Diğer yandan Türkiye’de başvuru toplam patent sayısı 2015 yılında 13.958 adet iken 2019’da 19.916 adede yükselmiştir. 2021 yılında ise başvuru sayısı 17.566 adede gerilemiştir (Türk Patent ve Marka Kurumu). Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesinde katma değeri yüksek olan sektörlerle öncelik tanınması olağan sayılabilmektedir. Bununla beraber hammaddesi Türkiye’de bulunmakla beraber özellikle net mamul ithalatının yüksek olduğu stratejik sektörlerle sağlanacak teşvikler yararlı olabilmektedir.

İş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamaları 2015 yılında 100 endeks değerinde iken her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021’de 311,46 endeks değerine ulaşmıştır. Yüzdesel bazda değerlendirildiğinde Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında ekonomik güven endeksinin olumlu bölgede yer aldığı dönemler 2015/Aralık ve 2018/Ocak aylarıdır. Reel kesim güven endeksi incelendiğinde ise beklentilerin olumlu olduğu dönemler 2015 yılının ocak ayından itibaren 2018 yılının sonlarına kadar olan dönemdir. Beklentilerin tekrar olumlu bölgeye ulaşabilmesi ise 2021 yılının ocak ayında mümkün hâle gelmiştir (Yavuz, 2022, s. 234). Diğer yandan ekonomik güven endeksinin 2015-2021 yılları arasında ekonomik güven endeksinden farklı olarak beklentilerin olumlu olduğu 100 endeks değerinin üzerine çıkmadığını ifade etmek mümkündür (Yavuz, 2022, s. 236).

Sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları 2015 yılında 100 endeks değerinde iken her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021’de 287,78 endeks değerine ulaşmıştır. Türk Vergi Sisteminde sağlık sektörüne yönelik düzenlenen vergi harcaması niteliğindeki uygulamaları içeren kanun maddeleri aynı zamanda sosyal amaçlar da içerdiğinden dolayı bunların ayrıştırılması gerekmektedir (Yavuz, 2022, s. 367). Buna göre Türkiye’de sağlık sektörüne yönelik vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı 2015 yılında (Binde) %0,65 iken 2020’de %1,29 oranındadır. Sosyal amaçlı vergi harcamaları ise 2015 ve 2020 yılları için sırasıyla %0,31 ve %0,36 oranlarında hesaplanmaktadır (Yavuz, 2022 s. 344-345).

İşgücü piyasasının geliştirilmesi, ücret ve istihdama yönelik vergi harcamaları 2015 yılında 100 endeks değerinde iken her yıl artış eğilimini sürdürerek 276 endeks değerine ulaşmıştır. Türkiye’de 15-64 yaş grubundaki nüfusun işsizlik oranı 2015’te %10,50 iken 2021’de %12,20 oranına, genç işsizlik oranı ise 2015’te %18,50 iken 2021’de %24,70 seviyesine yükselmiştir. İşsizlik verileri dikkate alındığında Türkiye’de işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretlere ve istihdama yönelik vergi harcamalarının işsizlik oranını azaltmaya yetmediğine işaret edilebilmektedir (Yavuz, 2022, s. 241). Altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik vergi harcamaları 2015 yılında 100 endeks değerinde iken her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021’de 259,8 endeks değerine ulaşmıştır. Anılan yatırımların finansmanının çoğunlukla kamu-özel iş birliği modeli kapsamında veya genel bütçeden karşılandığı dikkate alındığında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırmaya tabi diğer tüm vergi harcamalarına nazaran düşük kalması olasıdır.

Yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında 100 endeks değerinde iken her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021’de 225,47 endeks değerine ulaşmıştır. GSYH ise 2015 yılında 100 endeks değerinde iken fonksiyonel vergi harcamalarına kıyasla daha sınırlı artış kaydederek 2021’de 174,71 endeks değerine yükselmiştir. 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamaları ile GSYH endeks değerleri arasında diğer vergi harcamalarına nazaran daha sınırlı bir fark olduğunu ifade etmek mümkündür (Yavuz, 2022, s. 242). GSYH ise 2015 yılında 100 endeks değerinde iken fonksiyonel vergi harcamalarına kıyasla daha sınırlı artış kaydederek 2021’de 174,71 endeks değerine yükselmiştir.



### 3.2. Türk Vergi Sisteminde Tarım Sektörüne Yönelik Uygulanan Vergisel Kolaylıklar

Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklara ilişkin vergi harcamalarını Tablo 1'de incelemek mümkündür.

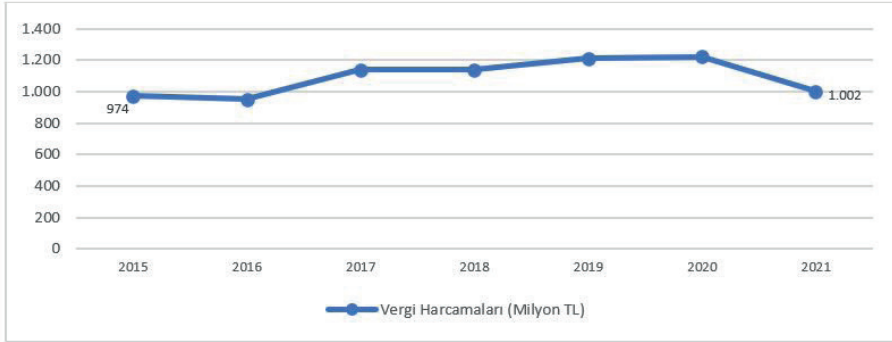
**Tablo 1. Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Tarım Sektörüne Yönelik Vergi Harcamaları**

Sayı	Düzenleme Yeri	Açıklama
1	GVK Md. 23/2	Gelir vergisinden muaf olanlar ile stopaj yoluyla vergilendirilen çiftçilerin yanında çalışanlara yönelik ücret istisnası.
2	GVK Md. 86/1-a	Toplama yapılmayan haller (Zirai kazançlarda).
3	GVK Geç. Md. 76	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerine ilişkin istisna.

**Kaynak:** GVK ve T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018, s. 367; Yavuz, 2022, s. 220.

Tablo 1'de vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken tarım sektörüne yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Tümü GVK'da bulunan söz konusu düzenlemeler; GVK'nın 23/2'nci maddesinde belirtilen gelir vergisinden muaf olanlar ile stopaj yoluyla vergilendirilen çiftçilerin yanında çalışanlara yönelik ücret istisnası, 86/1-a maddesinde belirtilen gelirin toplanmasında zirai kazançların toplamaya dâhil edilmemesi hususu ve geçici 76'ncı maddesinde belirtilen tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerine ilişkin istisna hükümlerini içermektedir. Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2'de incelemek mümkündür.

**Grafik 2: Türkiye'de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Reel Fiyatlarla, Milyon TL)**

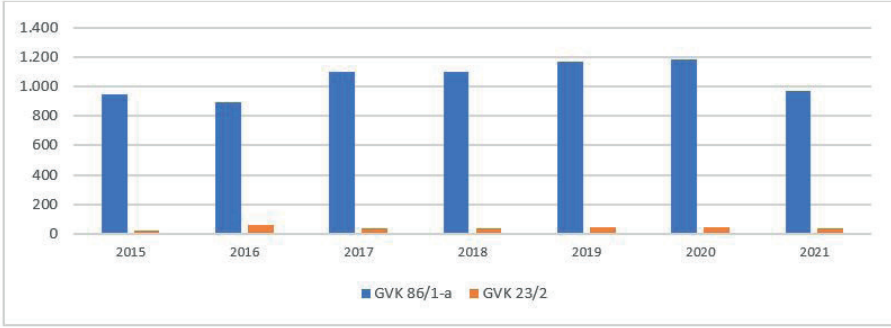


**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı, 2016, s. 362; 2017, s. 133-134; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018, s. 295-303; Yavuz, 2022, s. 221.

Grafik 2'de yer verilen Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında reel fiyatlarla 973,51 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %2,35 oranında azalmıştır. 2017'de ise bir önceki yıla nazaran %19,61 oranında, 2018'de %0,09 oranında, 2019'da %6,39 oranında, 2020'de %0,97 oranında artmıştır. Bu bağlamda tarım sektörüne yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2016-2020 yılları arasında reel fiyatlarla sınırlı artış göstermekle beraber 2021'de bir önceki yıla nazaran %18,06 oranında azalarak 1.001,82 milyon TL tutarında hesaplanmıştır.

Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk iki düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 3'te incelemek mümkündür.

**Grafik 3: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Reel Fiyatlarla, Milyon TL)**



**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı, 2016, s. 362; 2017, s. 133; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018, s. 295-300; Yavuz, 2022, s. 222.

Grafik 3’te yer verilen GVK’nın 86/1-a maddesinde düzenlenen zirai kazançlar için gelirin toplanmasına dâhil edilmeyen kazanç ve iratlara ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında reel fiyatlarla 949,40 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %6,13 oranında azalmıştır. 2017’de ise %23,14 oranında, 2018’de %0,11 oranında, 2019’da %6,38 oranında, 2020’de %0,96 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2021’de bir önceki yıla nazaran %18,05 oranında azalarak 966,88 milyon TL tutarında hesaplanmıştır.

GVK’nın 23/2’nci maddesinde düzenlenen gelir vergisinden muaf olanlar ile stopaj yoluyla vergilendirilen çiftçilerin yanında çalışanlara yönelik ücret istisnası tutarı 2015 yılında reel fiyatlarla 24,12 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %146,65 oranında artmıştır. 2017’de ise bir önceki yıla nazaran %33,24 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2018’de bir önceki yıla nazaran %0,39 oranında, 2019’da %5,93 oranında, 2020’de %0,87 oranında artmıştır. 2021’de ise bir önceki yıla nazaran %17,97 oranında azalarak 34,94 milyon TL tutarında hesaplanmıştır.

KDV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklara ilişkin vergi harcamalarını Tablo 2’de incelemek mümkündür.

**Tablo 2. Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Tarım Sektörüne Yönelik Vergi Harcamaları**

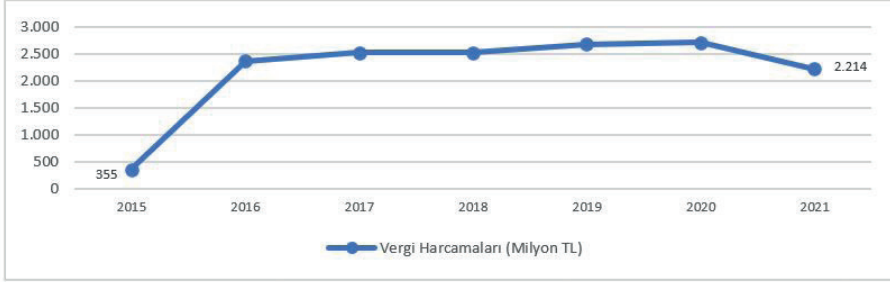
Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KDVK Md. 13/ğ	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisna.
2	KDVK Md. 13/ı	Tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesi ve desteklenmesine yönelik istisna.
3	KDVK Md. 17/4-b	Vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye yönelik istisna.
4	KDVK Md. 17/4-h	Zirai amaçlı teslim ve hizmetlere yönelik istisna.
5	KDVK Md. 17/4-t	Lisanslı depoculuk faaliyetlerinin geliştirilmesi amacıyla borsada yapılan işlemlere yönelik istisna.

**Kaynak:** KDVK ve T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018, 367; Yavuz, 2022, s. 223.

Tablo 2’de KDVK’da yer alan tarım sektörüne yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Söz konusu düzenlemeler; KDVK’nın 13/ğ maddesinde belirtilen tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisna, 13/ı maddesinde belirtilen tarım ve hayvancılık

lık sektörünün geliştirilmesine ve desteklenmesine yönelik istisna, 17/4-b maddesinde belirtilen vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye yönelik istisna, 17/4-h maddesinde belirtilen zirai amaçlı teslim ve hizmetlere yönelik istisna, 17/4-t maddesinde belirtilen lisanslı depoculuk faaliyetlerinin geliştirilmesi amacıyla borsada yapılan işlemlere yönelik istisna hükümlerini içermektedir. Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 4’te incelemek mümkündür.

**Grafik 4: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Reel Fiyatlarla, Milyon TL)**

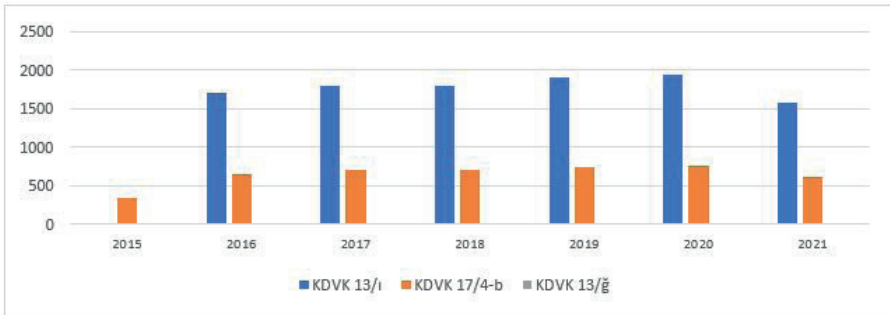


**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı, 2016, s. 362-363; 2017, s. 134; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018, s. 328-332; Yavuz, 2022, s. 224.

Grafik 4’te yer verilen tarım sektörüne yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında reel fiyatlarla 354,68 milyon TL iken 2016’da bir önceki yıla nazaran %566,26 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2017’de de bir önceki yıla nazaran %6,36 oranında, 2018’de %0,09 oranında, 2019’da %6,38 oranında ve 2020’de %0,98 oranında artmıştır. Tarım sektörüne yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2021’de bir önceki yıla nazaran %18,06 oranında azalarak 2.214,43 milyon TL tutarında hesaplanmıştır.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik KDVK’da yer alan en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; tarım ve hayvancılığın geliştirilmesine ve desteklenmesine, vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye, tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisnalara ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 5’te incelemek mümkündür.

**Grafik 5: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Reel Fiyatlarla, Milyon TL)**



**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı, 2016, s. 363; 2017, s. 134; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018, s. 328-330; Yavuz, 2022, s. 225.

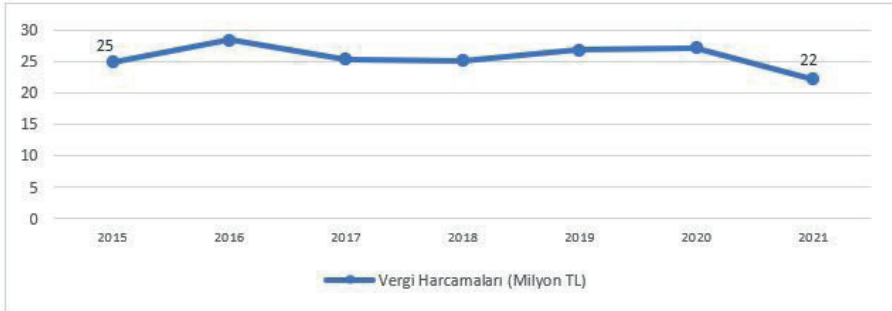
Grafik 5’te yer verilen KDVK’nın 13/1 maddesinde düzenlenen tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesine ve desteklenmesine yönelik istisna tutarı 2016 yılında reel fiyatlarla 1.700,62 milyon TL iken 2017’de ve 2018’de bir önceki yıllara nazaran %0,10 oranında, 2019’da %6,37 oranında, 2020’de %0,98 oranında artmıştır. 2021’de ise bir önceki yıla nazaran %18,06 oranında azalarak 1.582,79 milyon TL tutarında hesaplanmıştır.

KDVK’nın 17/4-b maddesinde düzenlenen vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye yönelik istisna tutarı 2015 yılında reel fiyatlarla 352,45 milyon TL iken 2016’da bir önceki yıla nazaran %86,89 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2017’de bir önceki yıla nazaran %6,46 oranında, 2018’de %0,10 oranında, 2019’da %6,36 oranında ve 2020’de %0,98 oranında artmıştır. 2021’de ise bir önceki yıla nazaran %18,06 oranında azalarak 617,80 milyon TL tutarında hesaplanmıştır.

KDVK’nın 13/ğ maddesinde düzenlenen tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisna tutarı 2015 yılında reel fiyatlarla 1,48 milyon TL iken 2016’da bir önceki yıla nazaran %130,34 oranında ve 2017’de %346,75 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2018’de bir önceki yıla nazaran %0,25 oranında azalırken 2019’da %5,81 oranında ve 2020’de %0,78 oranında artmıştır. 2021’de ise %17,55 oranında azalarak 13,39 milyon TL tutarında hesaplanmıştır.

Tarım sektörüne yönelik 2015-2021 yılları arasında gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 6’da incelemek mümkündür.

**Grafik 6: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Reel Fiyatlarla, Milyon TL)**



Kaynak: : T.C. Maliye Bakanlığı, 2016, s. 363; 2017, s. 134; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018, s. 328-330; Yavuz, 2022, s. 227.

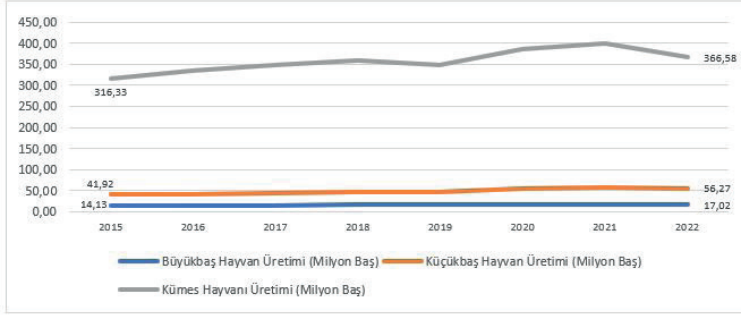
Grafik 6’da yer verilen tarım sektörüne yönelik gider vergilerine ilişkin tek vergi harcaması olan ve Gid. VK 29/k maddesinde düzenlenen biçilmemiş veya toplanmamış her türlü tarım mahsulleri ile tarım hayvanları için akdedilmiş olan zirai sigortalar sebebiyle alınan paralara yönelik istisna tutarı 2015 yılında reel fiyatlarla 24,86 milyon TL iken 2016’da bir önceki yıla nazaran %14,14 oranında artarken 2017’de bir önceki yıla nazaran %10,65 oranında ve 2018’de %0,85 oranında azalmıştır. 2019’da bir önceki yıla nazaran %6,58 oranında ve 2020’de %1,31 oranında artan vergi harcamaları 2021’de %18,47 oranında azalarak 22,13 milyon TL tutarında hesaplanmıştır.

### 3.3. Türkiye’de Tarım Sektörüne Yönelik Vergisel Kolaylıkların Çeşitli Ekonomik Göstergeler Bağlamında İncelenmesi

Tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıkların etkinlik ve verimlilik açısından incelenmesinde büyükbaş ve küçükbaş hayvan ile kümes hayvanı üretim istatistikleriyle beraber tahıl ürünle-

ri, sebze, meyve, içecek ve baharat bitkileri üretimine ilişkin istatistiklerden yararlanılacaktır. Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2022 yılları arasında büyükbaş ve küçükbaş hayvan ile kümes hayvanı üretim istatistiklerini Grafik 7’de incelemek mümkündür.

**Grafik 7: Türkiye’de 2015-2022 Yılları Arasında Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan ile Kümes Hayvanı Üretim İstatistikleri (Milyon Baş)**

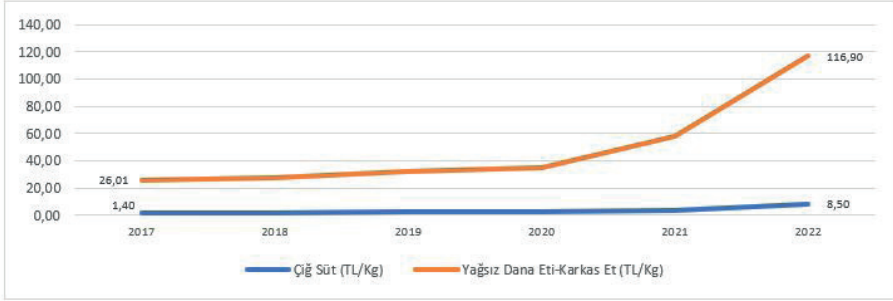


**Kaynak:** TÜİK, *Hayvansal Üretim İstatistikleri*; Yavuz, 2022, s. 238’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 7’de Türkiye’de 2015-2022 yılları arasında gerek küçükbaş gerekse büyükbaş hayvan sayısının sabit oranda artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Yıllık bazda incelendiğinde büyükbaş hayvan üretimi 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %13,24 oranında artarak 16,11 milyon baş hesaplanırken 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %0,65 oranında ve 2022’de de bir önceki yıla nazaran %5,65 oranında azalarak 17,02 milyon baş seviyesinde hesaplanmıştır. Küçükbaş hayvan üretimi 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1,42 oranında azalarak 333,54 milyon baş olurken 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %11,62 oranında ve 2021’de de %6,30 oranında artarak 398,11 milyon baş hesaplanmıştır. Ancak küçükbaş hayvan sayısı 2022 yılında bir önceki yıla nazaran %2,17 oranında azalarak 366,58 milyon başa gerilemiştir. Kümes hayvancılığında ise 2018 yılında 2015’e nazaran %13,55 oranında artan hayvan sayısındaki artış hızı 2019’da azalsa da 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %10,69 oranında ve 2021’de de %3,11 oranında artmıştır. 2022 yılında ise bir önceki yıla nazaran %7,92 oranında azalarak 366,58 milyon baş kümes hayvanı sayısına gerilemiştir. Genel olarak değerlendirildiğinde 2022 yılı içerisinde tüm hayvan türleri bakımından azalma olduğu anlaşılmaktadır.

Diğer yandan Türkiye’de 2017-2022 yılları arasında Ulusal Süt Konseyi tarafından tavsiye edilen çiğ süt fiyatları ile kombinalar ve kesimhanelerden bölgeler itibariyle alınan haftalık dana yağsız kesim fiyatlarına ilişkin istatistikleri Grafik 8’de incelemek mümkündür.

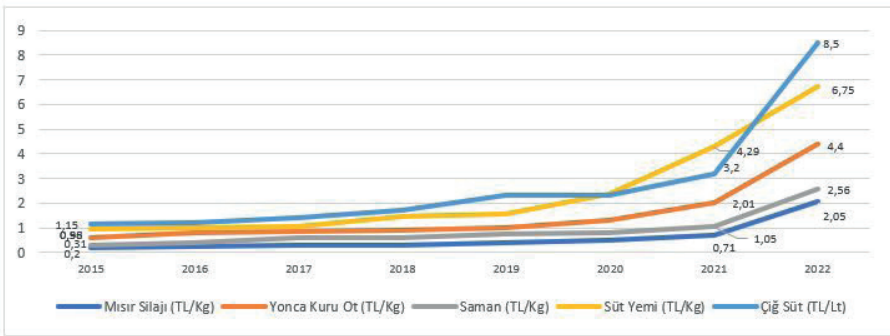
**Grafik 8: Türkiye’de 2017-2022 Yılları Arasında Ulusal Süt Konseyi Tarafından Tavsiye Edilen Çiğ Süt Fiyatları ile Kombinalar ve Kesimhanelerden Bölgeler İtibariyle Alınan Haftalık Dana Yağsız Kesim Fiyatlarına İlişkin İstatistikler (TL/Litre ve TL/Kg)**



**Kaynak:** Ulusal Kırmızı Et Konseyi, 2017-2022 Yılları Arası Kombinalar ve Kesimhanelerin Bölgeler İtibariyle Alınan Haftalık Dana Yağsız Kesim Fiyatları istatistiklerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 8’de Türkiye’de Ulusal Süt Konseyi tarafından tavsiye edilen çiğ süt litre fiyatları 2018’de bir önceki yıla nazaran %21,43 oranında ve 2019’da %35,29 oranında artarken 2020’de sabit kalmıştır. 2021’de ise bir önceki yıla nazaran %58,21 oranında ve 2022’de de %165,63 oranında artarak 8,50.-TL tutarına yükselmiştir. Aynı dönemde Ulusal Kırmızı Et Konseyi tarafından açıklanan yağsız dana eti-karkas et kilogram fiyatları 2018’de bir önceki yıla nazaran %6,04 oranında, 2019’da %15,23 oranında, 2020’de %11,3 oranında, 2021’de %64,57 oranında ve 2022’de de bir önceki yıla nazaran %100,82 oranında artarak 116,90.-TL tutarına yükselmiştir. Diğer yandan Türkiye’de 2015-2022 yılları arasında Ulusal Süt Konseyi tarafından tavsiye edilen çiğ süt fiyatları ile mısır silajı, yonca kuru ot, saman ve süt yemi fiyatlarına ilişkin istatistikleri Grafik 9’da incelemek mümkündür.

**Grafik 9: Türkiye’de 2015-2022 Yılları Arasında Ulusal Süt Konseyi Tarafından Tavsiye Edilen Çiğ Süt Fiyatları ile Mısır Silajı, Yonca Kuru Ot, Saman ve Süt Yemi Fiyatlarına İlişkin İstatistikler (TL, Litre ve TL/Kg)**



**Kaynak:** Ulusal Süt Konseyi, 2011-2022 Yılları Arası Çiğ Süt Fiyatları ve 2015-2022 Yılları Arası Yem Fiyatları istatistiklerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 9’da Türkiye’de 2015-2022 yılları arasında hayvancılık sektöründe yer alan çiftçilerin gelir kaynağı olan çiğ süt fiyatı 2021’de 2015 yılına nazaran %178,26 oranında artarken aynı dönemde süt verimliliği açısından önemli bir besin maddesi olan süt yemi fiyatı %215,63 oranında ve mısır silajı

fiyatı %200 oranında yükselmiştir. Aynı dönemde yonca kuru ot fiyatı %177,59 ve saman fiyatı %158,06 oranında artmıştır. Diğer yandan çiğ süt fiyatları 2022'de bir önceki yıla nazaran %165,63 oranında artarken yedi yıllık süreçte sadece süt yemine meydana gelen fiyat artışının üzerinde yapılan bir artış oranından bahsetmek mümkündür. Zira 2022'de 2015 yılına nazaran; çiğ süt fiyatı %639,13 oranında artarak 8,50.-TL tutarına, süt yemi fiyatı %603,13 oranında artarak 6,75.-TL tutarına, yonca kuru ot fiyatı %658,62 oranında artarak 4,40.-TL tutarına, saman fiyatı %725,81 oranında artarak 2,56.-TL tutarına ve mısır silajı fiyatı %925 oranında artarak 2,05.-TL tutarına yükselmiştir.<sup>2</sup>

Grafik 9 dikkatlice incelendiğinde diğer koşullar sabitken, çiğ süt fiyatındaki artış oranının, 2022 yılına kadar özellikle çiğ süt üretimine dayalı çalışma modelinin sürdürülebilirliğini sağlamada yetersiz kaldığı ileri sürülebilmektedir. Grafik 8 de dikkate alındığında, özellikle 2020 yılından itibaren çiğ süt fiyatı ile yağsız dana eti/karkas et fiyatı arasındaki fiyat makasının gittikçe açıldığı gözlemlenebilmektedir. Özellikle Covid-19 Küresel Salgını sürecinde Türkiye'de artan yem ve et fiyatlarıyla beraber Ulusal Et Konseyi tarafından belirlenen çiğ süt tavsiye satış fiyatının görece düşük kalması sebebiyle özellikle büyükbaş hayvanların kesime yönlendirilme eğiliminin çoğaldığını ifade etmek mümkündür. Ayrıca tavsiye niteliğindeki et fiyatları sık sık güncellenirken çiğ süt fiyatlarının 15.10.2022 tarihinden bu yana güncellenmemesi büyükbaş hayvan sayısının azalmasına sebebiyet veren süreci hızlandırabilmektedir.<sup>3</sup> Bu durum orta ve uzun vadede hayvansal gıda üretimine de zarar verebilecek niteliktedir. Ayrıca tarım sektörüne yönelik vergisel teşviklerin gerek Ulusal Süt Konseyi gerekse Ulusal Kırmızı Et Konseyi tarafından belirlenen fiyatlar kadar etkin olmadığı yönünde değerlendirme yapmak mümkündür.

Esasında hayvancılık politikasındaki yanlışlıkların ve istikrarsızlığın temelinde; Türkiye'de gerek iklim gerekse mera varlığı ve ot verimi açısından küçükbaş hayvan yetiştiriciliğinin daha uygun olduğu bilindiği hâlde uygulanan teşvik politikalarının daha ziyade büyükbaş hayvancılığa yönelik olduğu eleştirisi bulunmaktadır (Yıldırım, 2023b). Zira tarih boyunca özellikle koyun ve keçi cinsi küçükbaş yetiştiriciliğinde önemli bir yere sahip olan Anadolu'da küçükbaş hayvancılığın ıslahı yerine kapalı alanda büyükbaş hayvancılığın yaygınlaştırılmasına ağırlık verildiğini ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda Türkiye'de yalnızca süt verim yönlü ırklarla et üretimi, maliyetlerin yükselmesine neden olmakta ve bu ırkların besiyeye alınması karkas et verimini de azaltabilmektedir. Zira Türkiye'de üretilen karma yemlerin %40 ila %45'inin ithal yem hammaddelerine bağlı olduğunu ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda et üretimini artırmanın, et fiyatlarını düşürmenin ve çiftçiyi besicilikten kazanır hâle getirmenin en öncelikli yolunun çiftçilerin etçi ırklarla ve/veya kombine ırklarla besi yapmasını sağlanması olduğu iddia edilmektedir (Yıldırım, 2023a).

Aksi takdirde kırmızı ette ithalata bağımlılığı gidermek imkânsız hâle gelebilecektir. Doğru politikaların belirlenemediği bir konjonktürde de vergi teşviklerinin parasal yönden artırılması, sorunların üzerinin örtülmesine ve orta-uzun vadede krizin daha da derinleşmesine sebebiyet verebilmektedir. Bu bağlamda Anadolu coğrafyasına uygun hayvan ırklarına öncelik verilmesi

2 31.03.2023 tarihinde; mısır silajı (Kg) fiyatı 2,23.-TL, yonca kuru ot (Kg) fiyatı 6,02.-TL, saman (Kg) fiyatı; 3,88.-TL ve süt yemi (Kg) fiyatı; 7,14.-TL olarak belirlenmiştir. Bkz.: 2015-2023 Yılları Arası Yem Fiyatları.

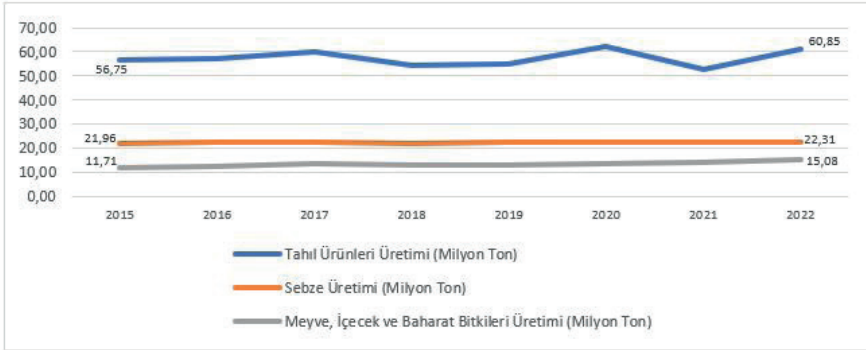
3 Çiğ süt tavsiye (Litre) fiyatları; 01.01.2021-30.04.2021 tarihleri arasında 2,80.-TL, 01.05.2021-30.06.2021 tarihleri arasında 2,90.-TL, 01.07.2021-07.12.2021 tarihleri arasında 3,20.-TL, 08.12.2021-31.03.2022 tarihleri arasında 4,70.-TL, 01.04.2022-14.05.2022 tarihleri arasında 5,70.-TL, 15.05.2022-14.10.2022 tarihleri arasında 7,50.-TL, 15.10.2022 tarihinden itibaren 8,50.-TL olarak belirlenmiştir. Bkz.: Ulusal Süt Konseyi. Yağsız dana et-Karkas et tavsiye (Kg) fiyatları; 07.01.2021'de 36,47.-TL, 04.03.2021'de 39,06.-TL, 03.06.2021'de 42,72.-TL, 02.09.2021'de 43,78.-TL, 30.12.2021'de 58,21.-TL, 06.01.2022'de 57,98.-TL, 03.03.2022'de 68,86.-TL, 02.06.2022'de 93,93.-TL, 01.09.2022'de 93,73.-TL, 22.12.2022'de 116,90.-TL, 05.01.2023'de 124,91.-TL, 02.02.2023'de 135,12.-TL, 02.03.2023'de 164,14.-TL, 30.03.2023'de 187,71.-TL ve 13.04.2023'de 203,69.-TL olarak belirlenmiştir. Bkz.: Ulusal Kırmızı Et Konseyi.



ile beraber hayvancılık faaliyetlerinin yaygınlaştırılmasına yönelik politikalar bakımından yem fiyatlarına yönelik sübvansiyonlar, mera ve otlakların ıslahı, çiftçilere doğrudan hayvan temini, ücretsiz veteriner hizmetlerinin çoğaltılması ve üretim sahalarına yönelik denetimlerin artırılması önerilebilmektedir.

Türkiye’de 2015-2022 yılları arasında tahıl ürünleri, sebze, meyve, içecek ve baharat bitkileri üretimine ilişkin istatistikleri Grafik 10’da incelemek mümkündür.

**Grafik 10: Türkiye’de 2015-2022 Yılları Arasında Tahıl Ürünleri, Sebze, Meyve, İçecek ve Baharat Bitkileri Üretimine İlişkin İstatistikler (Milyon Ton)**



**Kaynak:** TÜİK, *Bitkisel Üretim İstatistikleri*; Yavuz, 2022, s. 239’ dan yararlanılarak hazırlanmıştır.<sup>4</sup>

Grafik 10’da Türkiye’de sebze üretimi 2022’de 2015 yılına nazaran %1,59 oranında artarak 22,31 milyon ton miktarına yükselmiştir. Meyve, içecek ve baharat bitkilerinin üretimi ise 2021’de 2015 yılına nazaran %17,68 oranında artarken 2022’de bir önceki yıla nazaran %9,43 oranında düşerek 15,08 milyon ton seviyesine ulaşmıştır. Türkiye’de tahıl ürünleri üretimi ise 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %0,55 oranında ve 2017’de de %5,26 oranında artarken 2018’de bir önceki yıla nazaran %8,99 oranında azalmıştır. Tahıl ürünleri üretimi 2020’de bir önceki yıla nazaran %13,14 oranında artarken 2021’de %15,43 oranında azalıp 2022’de de bir önceki yıla nazaran %15,73 oranında artarak suretiyle 60,85 milyon ton seviyesinde hesaplanmaktadır.

Türkiye’de 2015-2022 yılları arasında tarım sektörüne yönelik vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların yanı sıra uygulanan diğer teşvik politikaları da dikkate alındığında hedeflenen üretim seviyesine ulaşılmadığını ifade etmek mümkündür. Bunda Türkiye’de özellikle tahıl üretiminin iklim koşullarına ve yağış miktarına bağlı olmasının etken olduğu düşünülebilmektedir. Özellikle tahıl ürünlerinin ekim alanı bağlamında İç Anadolu ve Güneydoğu Anadolu’daki kurak yıllar tahıl üretimini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Yağış koşulları kuraklaşma ve nemlilik durumunu etkilemekte, Türkiye’yi iklimsel anlamda küresel iklim değişimine bağlı sıcaklık artışı ile oluşan tek taraflı kuraklaşma eğilimi yerine, Türkiye’de farklılaşan iklim eğilim bölgelerinin oluşmasına sebebiyet vermektedir (Yılmaz, 2020, s. 21). Özellikle İç Anadolu ve Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nin tamamı ile Iğdır gibi depresyon sahaları yüksek çölleşme riskinin bulunduğu sahalar olarak belirlenmiştir (Yılmaz, 2020, s. 13).

4 Grafik 10’da tahıl ürünleri şeklinde ifade edilen ürünler miktarına göre sırasıyla; buğday, şekerpancarı, arpa, mısır, pamuk ve ayçiçeğine ait verilerden oluşmaktadır. Sebze ürünleri miktarına göre sırasıyla; domates, karpuz, kuru soğan, salatalık (hıyar) ve kavuna ait verilerden oluşmaktadır. Meyve, içecek ve baharat bitkileri ise miktarlarına göre sırasıyla; üzüm, elma, portakal, zeytin, çay ve fındık verilerinden oluşmaktadır.



Uzun vade açısından değerlendirme yapıldığında ise; Türkiye’de ortalama sıcaklıkta pozitif bir trend gözlenmektedir. Bu durumun, uzun vadede buğday ve benzeri ürünlerde rekolte kayıplarına ve üretimde düşüşe neden olması beklenebilmektedir. Özellikle İç Anadolu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerini kapsayan alanda, uygun iklim kuşağındaki daralma nedeniyle mevcut ekim alanlarında azalma ve olası verim kaybı gözden uzak tutulmamalıdır (Karagöz, 2023, s. 445).

İlaveten buğday özelinde değerlendirildiğinde, Türkiye’de genel olarak yıllık 20 ila 21 milyon ton aralığındaki yıllık buğday üretimine karşılık iç tüketimin yaklaşık 19 milyon ton seviyelerinde bulunduğu ifade edilmektedir (T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı). Hâlihazırda buğdayın dâhilinde işleme rejimi (DİR) kapsamında ithal edilip un, makarna, bisküvi vb. işlenmiş buğday ürünü olarak ihraç edildiği göz önüne alındığında tahıl ürünleri üretiminin tüketim miktarıyla başa baş olduğunu iddia etmek mümkündür. Ancak mevcut üretim araçlarıyla, Türkiye’de tahıl ürünleri gibi iklim koşullarına bağımlılık seviyesi yüksek olan ürün grubunun zaman içerisinde iç tüketim için de ithalatı zorunlu kılması kaçınılmazdır.

#### 4. Değerlendirme ve Sonuç

Küresel ısınma, iklim değişikliği ve çevre kirliliği doğrudan veya dolaylı etkileri sebebiyle gıda güvencesine zarar verebilmektedir. Gıda güvencesinin çevre güvenliği açısından da oldukça önemli bir olgu olduğunu ifade etmek mümkündür. Çünkü nüfusunu beslemek zorunda olan dünya ulusları, vatandaşlarının ve çevrenin uzun vadeli sağlığını düşüneyecek kadar miyop özellikler sergileyebilmektedir (Ehrlich ve ark., 1993, s. 26). Örneğin günümüzde çoğalan GDO katkılı yiyecekler, aşırı miktarda kimyasal gübre kullanımı, toprağın kendisini yenileyebilmesine fırsat tanımayan sıklıkta gerçekleştirilen ekim faaliyetleri vb. uygulamalar söz konusu miyop özelliklere birer örnek olabilecek niteliktedir.

Günümüzde tarımsal verimliliğin azalması sonucu kimi ülkelerin gıda ithalatına yöneldiği gözlemlenebilmektedir. Ayrıca zirai faaliyet amacıyla yabancı ülke topraklarında tarım arazilerinin kiralandığı hususuna şahit olunabilmektedir. Ancak küresel ölçekte değerlendirildiğinde, bir gün ithalat yapılabilecek veya arazi kiralanmak suretiyle tarımsal üretim yapılabilecek bir başka ülkeye rastlanamama olasılığı günden güne çoğalmaktadır. Sürdürülemez olan söz konusu durum beraberinde su ve toprak savaşlarını doğurabilme potansiyeli taşıyabilmektedir. Üstelik teknolojik gelişmeye bağlı olarak temiz su ve tarımsal üretim uğruna yaşanabilecek savaşların birer çevre felaketine dönüşebilme ihtimalini de göz ardı etmemek elzemdir.

Küresel iklim değişikliğinin dünyanın çeşitli coğrafi bölgelerinde farklı etkilere sebebiyet verebileceğinden söz edilebilmektedir. Bu bağlamda kimi bölgeler yüksek sıcaklık ve kuraklık sorunları ile karşılaşabilirken kimi bölgelerde de düzensiz ve aşırı yağış sistemleri oluşabilmektedir. Türkiye’nin coğrafi konumu gereğince özellikle Akdeniz ile Fırat ve Dicle Havzaları çerçevesinde kuraklık sorunu ile karşı karşıya bulunduğunu ifade etmek mümkündür. Anılan havzaları kapsayan ve Güneydoğu Anadolu Bölgesi başta olmak üzere Akdeniz Bölgesi ile İç Anadolu Bölgesi’nde meydana gelecek kuraklık ve çölleşme, Türkiye’de tarımsal üretimin zarar görmesine sebebiyet verebilecek niteliktedir.

Türkiye’de çiftçilerin en önemli sorununun, ürettikleri mahsulden hak ettikleri katma değeri sağlayamamaları olduğu savunulabilmektedir. Bu bağlamda özellikle tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin daha fazla desteklenmesi, mahsulün bol olduğu hasat döneminde oluşan arz fazlasını önleyebilecektir. Bu sayede tarım ürünlerinin sağlıklı koşullarda depolanmasından tarımsal ürünlerde fiyat istikrarına ve kayıt dışı ekonomiyle mücadeleye kadar birçok alanda yararlı sonuçların elde edilebileceğini savunmak mümkündür (Yavuz, 2022, s. 226). İlaveten laboratuvar ortamında üretilen GDO’lu tohumların yerine ata tohumların ıslah edilmesi önerilebil-

mektedir. Ayrıca doğada hâlihazırda var olan aynı türdeki farklı tohumların çaprazlanması yön-temiyle elde edilen hibrit tohumların yaygınlaştırılmasına yönelik teşvikler çoğaltılabilmektedir.

Türkiye’de tarım sektöründe başta kooperatifleşme olmak üzere ortaklıkların kurulmasına ağırlık verilmesi, tarım arazilerinin miras vb. yollarla bölünüp veriminin azalmasına engel olabile-ceği gibi kırsal nüfus yoğunluğunun korunmasına da katkı sağlayabilecektir. Ayrıca iklim değişik-liği ile beraber sağlıklı tarım ürünlerine ulaşmanın gelecekte daha da güçleşecek olması tarım sek-törünün stratejik önemini çoğaltabilmektedir. Dolayısıyla tarım sektörüne yönelik vergisel kolay-lıkların modern tarım yöntemleri, damla sulama, değişen iklim koşullarına uygun ürünlerin üreti-mi ile beraber kooperatifleşmenin tesisine yönelimi önerilebilmektedir (Yavuz, 2022, s. 363).

Araştırma dönemi kapsamında Türkiye’de kümes hayvanı üretiminde sınırlı düzeyde bir artış gözlemlense de küçükbaş ve özellikle büyükbaş hayvan üretimindeki artış miktarı oldukça düşük seviyede kalmıştır. Ulusal Süt Konseyi’nin açıkladığı çiğ süt fiyatları ile süt üretimine yönelik süt yemi, mısır silajı, yonca kuru ot ve saman fiyatlarındaki artışlar hayvanların yeterli seviyede besle-nememesine sebebiyet verebilmektedir. Bu durum hayvanların kesimhanelere gönderilmesine ne-den olmakla beraber gıda sanayinin temel hammaddeleri arasında yer çığ süte erişimin maliyetinin gündün güne arttığını ifade etmek mümkündür. Artan maliyetler üretici fiyat endeksini artırabile-cek potansiyele sahiptir. Ayrıca hayvancılıkla uğraşan kesimde oluşacak gelir ve/veya işgücü kay-bının sosyo-ekonomik etkileri olumsuz sonuçlar doğurabilecek niteliktedir.

Araştırma kapsamında genel bir değerlendirme yapıldığında; Türkiye’de tarım sektörüne yö-nelik vergisel kolaylıklarla beraber uygulanan sübvansiyonların ve çeşitli parasal teşviklerin ta-rımsal üretime sınırlı katkı sağladığı sonucuna ulaşmak mümkündür. Hayvancılık bağlamında özellikle kırmızı et üretiminin Türkiye’de gerek iklim gerekse mera varlığı ve ot verimi açısından yetersiz olduğu kapalı alanda büyükbaş hayvan yetiştiriciliğine endekslenmesi ithal yeme bağımlı-lığı artırmakta olup et fiyatlarının yükselmesine sebebiyet vermektedir. İlâveten artan maliyet-ler sebebiyle süt hayvanlarının kesime gönderilmesi sonucunda süt üretiminde de önemli kayıplar yaşanmaktadır. Tüm bu olumsuzlukları giderebilmenin başlıca yolu olarak Anadolu coğrafyası-na uygun küçükbaş hayvancılığın özendirilmesine yönelik politikaların öncellenmesi önerilebil-mektedir. Tarımsal üretimde ise bölgesel iklim koşullarına ve yağış rejimlerine bağlı olarak de-ğişen uygun ürünlerin üretimine ağırlık verilmesi, yoğun su tüketimine sebebiyet veren ürünlerin üretiminin kontrol altına alınması elzemdir. Ayrıca tüketim alışkanlıklarının gıda israfına yol açmayacak biçimde gözden geçirilmesinde yarar bulunabilmektedir.

---

**Etik Komite Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarım- M.Ç., E.Y.; Veri Toplama- E.Y.; Veri Analizi/Yorumlama- M.Ç., E.Y.; Yazı Taslağı- M.Ç., E.Y.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- M.Ç., E.Y.; Son Onay ve Sorumluluk- M.Ç., E.Y.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Ethics Committee Approval:** It is not a study that requires an ethics committee document.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarım- M.Ç., E.Y.; Veri Toplama- E.Y.; Veri Analizi/Yorumlama- M.Ç., E.Y.; Yazı Taslağı- M.Ç., E.Y.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- M.Ç., E.Y.; Son Onay ve Sorumluluk- M.Ç., E.Y.

**Conflict of Interest:** The authors have no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The authors declared that this study has received no financial support.

---

**Kaynakça/References**

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- Daly, M. (1995). The role of tax expenditure reporting in a global economy. *The World Economy*, 18(1), 87–112.
- Ehrlich, P. R., Ehrlich, A. H. & Daily, G. C. (1993). Food security. *Population and Development Review*, 19(1), 1–32.
- Eriçok, R. E. (2019). Türkiye’de vergi harcamalarının gelişimi: 2015-2021, *İstanbul İktisat Dergisi*, 69(2), 321–335.
- FAO, IFAD, UNICEF, WFP & WHO. (2021). The state of food security and nutrition in the world: Transforming Food Systems for Food Security. *Improved Nutrition and Affordable Healthy Diets for All*, Rome
- FAO, IFAD, UNICEF, WFP & WHO (2022). The state of food security and nutrition in the world. *Repurposing Food and Agricultural Policies to Make Healthy Diets More Affordable*, Rome
- Jacobsen, M. R., Gebauer, A., Mellbye, K., Pukander, F., Kari, S., Olsen, S. & Lindvall, L. (2009). Tax expenditures in the Nordic Countries: A report from a Nordic working group. Presented at the *Nordic Tax Economist Meeting in Oslo*, 1–59. Erişim adresi: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>
- Karagöz, K. (2023, Şubat). İklim değişikliği ve çevre kirliliğinin Türkiye’de buğday üretimine etkisi: Ekonometrik bir analiz, *International Conference on Frontiers in Academic Research*, 1, 440–446, Erişim adresi: <https://as-proceeding.com/index.php/icfar/article/view/144>
- Lee, R. (2007). Food security and food sovereignty. *Centre for Rural Economy Discussion Paper Series*, 11, 1–16, Erişim adresi: [https://eprints.ncl.ac.uk/file\\_store/production/148394/30A7BDC5-973B-4E5A-9F2C-7ECA79D72AAE.pdf](https://eprints.ncl.ac.uk/file_store/production/148394/30A7BDC5-973B-4E5A-9F2C-7ECA79D72AAE.pdf)
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2018). *Vergi harcamaları raporu*. Ankara: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, *Yeni ekonomi programı: dengeleme-disiplin-değişim: 2019-2021*. Ankara: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı (2018). *On birinci kalkınma planı (2019-2023): Tarım ve gıdada rekabetçi üretim özel ihtisas komisyonu raporu*. Ankara: T.C. Kalkınma Bakanlığı.
- T.C. Maliye Bakanlığı (2016). *Vergi harcamaları raporu*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı.
- T.C. Maliye Bakanlığı (2017). *Vergi harcamaları raporu*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı.
- T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı, (2019, 21 Haziran). [Web yayını]. Erişim adresi: <https://www.tarimorman.gov.tr/Haber/3846/Bugday-Urunu-Ihracatindan-4-Ayda-300-Milyon-Dolara-Yakin-Kazanc-Saglandi>
- Turan, D. (2021). Çevresel negatif stok dışsallıklarla mücadelede sürdürülebilir vergi politikası. *Vergi Raporu*, 267, 129–148.
- TÜİK, *Bitkisel üretim istatistikleri*. Erişim adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Bitkisel-Uretim-Istatistikleri-2021-37249>
- TÜİK, *Bitkisel üretim istatistikleri*. Erişim adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Bitkisel-Uretim-2-Tahmini-2022-45503>
- TÜİK, *Harcama yöntemi ile GSYH (2009 bazlı)*. Erişim adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Ulusal-Hesaplar-113>
- TÜİK, *Hayvansal üretim istatistikleri*. Erişim adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hayvansal-Uretim-Istatistikleri-Aralik-2021-45593>
- Türk Patent ve Marka Kurumu, *Yıllık istatistikler*. Erişim adresi: <https://www.turkpatent.gov.tr/patent-istatistik>
- Ulusal Kırmızı Et Konseyi, *2017-2022 yılları arası kombinalar ve kesimhanelerden bölgeler itibariyle alınan haftalık dana yağsız kesim fiyatları*. Erişim adresi: [www.ukon.org.tr/fiyatlar.aspx](http://www.ukon.org.tr/fiyatlar.aspx)
- Ulusal Süt Konseyi, *2011-2022 yılları arası çiğ süt fiyatları*. Erişim adresi: <https://ulusalsutkonseyi.org.tr/yillara-gore-cig-sut-fiyatları-2194/>
- Ulusal Süt Konseyi, *2015-2022 yılları arası yem fiyatları*. Erişim adresi: <https://ulusalsutkonseyi.org.tr/yemlerin-ortalama-fiyatları/>
- UNDA, *Sustainable development goals*.
- World Bank (2022). *The impact of the war in Ukraine on global trade and investment*. Washington DC: Ruta, M.

- Yavuz, E. (2022). *Türkiye’de vergi harcamalarının sosyo-ekonomik açıdan incelenmesi ve seçilmiş OECD ülkeleri ile karşılaştırılması*. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yıldırım, A. E. (2023, 22 Mart). İthalat çözüm değil diyenler kırmızı ete ithalatla müdahale ediyor. *Tarım Dünyası*. Erişim adresi: <https://www.tarimdunyasi.net/2023/03/22/ithalat-cozum-degil-diyenler-kirmizi-ete-ithalatla-mudahale-ediyor/>
- Yıldırım, A. E. (2023, 11 Nisan). Türkiye koyun ülkesi mi, sığır ülkesi mi? *Tarım Dünyası*. Erişim adresi: <https://www.tarimdunyasi.net/2023/04/11/turkiye-koyun-ulkesi-mi-sigir-ulkesi-mi/>
- Yılmaz, E. (2020). Türkiye’de Thornthwaite iklim indislerindeki eğilimler. *Coğrafya Dergisi*, 40, 1–23.

### Ek-1: İlgili Kanun Maddeleri

Kanun Maddesi	Kanun Metni
GVK Md. 23/2	“Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir: 2. ... Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;”
GVK Md. 86/1-a	“Toplama yapılmayan haller: 1. Tam mükellefiyette; a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar;”
GVK Geç. Md. 76	“10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna edilen bu kazançlar üzerinden 94’üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamele dâhil edilmez.”
KDVK Md. 13/ğ	“Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır: ğ) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’ndan ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi.”
KDVK Md. 13/ı	“Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır: ı) Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile küspe (Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri atıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç) tam yağlı soya (Fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapyoka (Manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler (Kedi-köpek mamaları hariç), saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (Yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dâhil) teslimi;”
KDVK Md. 17/4-b	“4. Diğer İstisnalar: b) Gelir Vergisi Kanunu’na göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler”
KDVK 17/4-h	“4. Diğer İstisnalar: h) Zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi islahına ait hizmetler;”
KDVK Md. 17/4-t	“4. Diğer İstisnalar: t) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1’inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13’üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’ndan ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30’uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.”

### Ek-2: 2015-2022 Yılları Arasında Tüketici Fiyat Endeksi (2003=100)

TÜFE	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
(2003= 100)	269,54	292,54	327,41	393,88	440,50	504,81	686,95	1.128,45

Reel Tutar = x 100



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2023-1252468

Araştırma Makalesi / Research Article

## Türkiye’de Mali Af Programlarının Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri

### *The Effects of Fiscal Amnesty Programs on the Tax System in Türkiye*

Ferdi ÇELİKAY<sup>1</sup> , Alpaslan DOĞANKOLLU<sup>2</sup> 



<sup>1</sup>Doç. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Eskişehir, Türkiye

<sup>2</sup>Bilim Uzmanı, University of York, Department of Economics and Related Studies, Economics, İngiltere

**ORCID:** F.Ç. 0000-0002-1922-4034;  
A.D. 0000-0001-8495-8520

#### Corresponding author:

Ferdi ÇELİKAY,  
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Eskişehir, Türkiye  
**E-mail:** ferdicelikay@gmail.com

**Submitted:** 17.02.2023

**Revision Requested:** 19.03.2023

**Last Revision Received:** 05.05.2023

**Accepted:** 06.05.2023

**Published Online:** 22.05.2023

**Citation:** Celikay, F., & Doğankollu, A. (2023). Türkiye’de mali af programlarının vergi sistemi üzerindeki etkileri. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 69, 71-98.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2023-1252468>

#### ÖZ

Ekonomik aktörlerce yerine getirilmeyen yükümlülüklerin bir kısmı ya da tamamı hukuki düzenlemeler aracılığıyla kaldırılabilir. Literatürde mali af olarak anılan bu düzenlemeler, ekonomik aktörlerin karşılaşılacağı yaptırımların kaldırılmasını veya hafifletilmesini ifade etmektedir. Bu çalışmanın amacı, mali af programlarının belirli bir dönemde tahakkuk eden ve tahsil edilen kamu gelirleri üzerinde oluşturduğu etkileri ampirik olarak belirlemektir. Araştırma sürecinde Türkiye’deki 81 il örneğinde 2004 ile 2020 yılları arasındaki dönem esas alınmıştır. Oluşturulan veri seti aracılığıyla farklı kapsamlarla uygulamaya konulan altı mali affın vergi sistemi üzerindeki etkileri sınanmıştır. Elde edilen bulgulara göre belirli bir dönemdeki mali af programı tahsil ve tahakkuk tutarlarını kısa dönemde pozitif etkilemektedir. Uzun dönemde ise vergi aflarının özellikle tahsil tutarları üzerinde negatif yönlü etkisi vardır. Bunun yanında af programları, vergi uyumunun makro ekonomik ölçekteki göstergelerinden biri olan tahsil-tahakkuk oranını da hem kısa hem de uzun dönemde etkilemektedir. Yine bulgulara göre, tekrar eden vergi afları ile vergi sistemi üzerindeki kısa dönemli genişletici etkiler azalmakta, buna karşılık uzun dönemli negatif etkiler ise artmaktadır. Çalışmada kullanılan yöntem ve elde edilen sonuçlar, mali afların mikro ve makro ölçekteki olumlu ve olumsuz etkilerinin betimlenebilmesine olanak vermektedir. Bu yönüyle çalışma, kısa ve uzun vadede izlenecek politikalar için görgül bir öneri zemini sunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi affı, mali af programları, mali yapılandırma, vergi sistemi, panel veri analizi

#### ABSTRACT

Obligations that are not fulfilled by economic actors can be removed through legal regulations. This is called fiscal amnesty in the literature and involves the removal or softening of the sanctions economic actors will face. This study aims to empirically investigate the impact of fiscal amnesty programs on collected and acquired public revenues. Data for the sample of Türkiye’s 81 provinces used in the study were drawn from



the period of 2004-2020. The study uses the developed data set to evaluate the effects of six fiscal amnesties, each of which had a different scope, on the tax system. The results show the fiscal amnesty program to have had positive short-term effects on accrual and collection amounts. However, tax amnesties were especially seen to negatively affect the amounts collected over the long run. Additionally, amnesty programs have both short- and long-term effects on the accrual rate, one of the macroeconomic measures of tax compliance. The results also show the short-term beneficial effects on the tax system to decline and the long-term adverse consequences to rise with repeated tax amnesties. One can describe the benefits and drawbacks of financial amnesties at both the micro and macro dimensions due to the study's methodology and findings, and in this regard, the study offers an empirical basis for both short-term and long-term policy recommendations.

**Keywords:** Tax amnesty, fiscal amnesty programs, fiscal structuring, tax system, panel data analysis

### EXTENDED ABSTRACT

Fiscal restructuring, or tax amnesties in a narrower framework, aim to completely or partially eliminate the actions or inactions of economic actors by overturning fiscal legislation through legal regulations. These regulations can contribute to the functioning of the economic system, as well as play important roles in increasing efficiency regarding taxation. The main reason for this is that economic actors or activities that have been unregistered for various reasons can be reintegrated into the financial system through amnesties. Ultimately, this situation is considered a last chance for taxpayers to remove the sanctions the administration has determined. Fiscal amnesties can also be used to make up for a loss of welfare in extreme situations like natural disasters, epidemics, or economic crises. This makes things easier for economic actors and even cuts down on the growing amount of work the government has to do.

Fiscal amnesties also have serious negative effects, especially on the tax system. Preliminary studies in the literature have revealed repeated tax amnesties to reduce economic actors' tax compliance (Stella, 1991; Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007; Le Borgne, 2006; Alm, Martinez-Vazquez ve Wallace, 2009; Luitel ve Tosun, 2014; Akbelen ve Aydın, 2019). The long-term reflections of practices such as amnesty or restructuring on the financial system include different alternative possibilities. Expectations are that the tax system will have a positive effect in the long run if unregistered resources become registered through restructuring (Parle ve Hirlinger, 1986; Leonard ve Zeckhauser, 1987; Alm ve Beck, 1990; Torgler ve Schaltegger, 2005). Otherwise, fiscal amnesties will turn into a practice that harms economic actors' perceptions of justice and reduces tax compliance and will negatively impact the financial structure in the long run (Malik ve Schwab, 1991; Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007; Kaya, 2014; Akbelen ve Aydın, 2019). In addition, the short- and long-term effects of fiscal amnesties on the tax system in terms of frequency of issuance are another topic that has been emphasized in the literature.

Six fiscal amnesties with different scopes have been implemented in Türkiye over the last decade. The agenda also involves applying for a similar application in 2023. The current research is shaped within the framework of the main problem of what kind of short- and long-term effects the recent financial restructurings in Türkiye have had on the tax system. The study's goal in this context is to determine the short- and long-term effects of tax amnesties on the public revenues that have been accrued and collected over a specific time period. During the research, a panel data set was first created based on the period of 2004-2020 regarding the sample of Türkiye's 81 provinces. Afterwards, the study tested the reflections of six financial amnesties that had been made within different scopes on the tax system. According to the findings, the fiscal amnesty programs affected collection and accrual amounts positively in the short term. However, they



were especially seen to negatively affect collection amounts in the long run. In addition, another important finding of the analysis is that the short-term positive effects decreased and the long-term negative effects increased with the repetition of tax amnesties. Fiscal restructurings and tax amnesties also have both statistically significant short- and long-term effects on the accrual rate, which is an indicator of tax compliance on a macroeconomic scale.

## 1. Giriş

Vergiler, modern devletin en önemli gelir kaynağıdır. Ne var ki bu kaynak büyük ölçüde kayıt altındaki ekonomik değerlerden temin edilir. Literatürde yapılan çalışmalar ise günümüz iktisadi sistemlerinde ekonomik faaliyetlerin göz ardı edilemeyecek bir kısmının halen kayıt dışı olduğunu gözler önüne sermektedir (Delechat ve Medina, 2020; Fredström, Peltonen ve Wincent, 2021; Khuong, Shabbir, Sial ve Khanh, 2021; Guo, Huang, Wang ve Wang, 2022; Elgin, Kose, Ohnsorge ve Yu, 2022). Bu bakımdan mali af programları ya da daha dar bir çerçeve ile vergi afları, ekonomik aktörlerin mali mevzuatın dışına çıkarak yaptığı eylemleri ya da eylemsizlikleri hukuki düzenlemelerle tamamen veya kısmen ortadan kaldırmayı hedefler. Söz konusu düzenlemeler, ekonomik sistemin işleyişine katkı yapabileceği gibi vergilendirme sürecinde etkinliği artıracak ölçüde önemli roller de oynayabilir. Bunun temel nedeni, bir şekilde ve farklı gerekçelerle kayıt dışı kalmış ekonomik aktörlerin ya da faaliyetlerin aflar sayesinde mali sisteme tekrar dahil edilebilmesidir. Nihayetinde bu durum, mükellefler nezdinde idare tarafından belirlenmiş ya da belirlenecek yaptırımların ortadan kaldırılabilmesi için son bir şans olarak değerlendirilecektir. Ayrıca doğal afet, salgın hastalık veya ekonomik kriz gibi olağanüstü durumlarda yaşanan refah kaybının telafisi, ekonomik aktörler üzerindeki finansal külfetin hafifletilmesi ve hatta idarenin artan iş yükünün azaltılması gibi gerekçelerle de mali aflara başvurulabilmektedir.

Bahsedilen durumlarda kullanılması kaçınılmaz ve hatta faydalı olarak görülse dahi mali yapılandırmaların özellikle vergi sistemi üzerinde ciddi olumsuz etkileri de vardır. Literatürde yapılan öncül çalışmalar sürekli yinelenen vergi aflarının ekonomik aktörlerin vergiye uyumlarını kümülatif olarak azaltacağını ve vergi sistemi üzerinde yıpratıcı bir etki oluşturacağını ortaya koymaktadır (Stella, 1991; Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007; Le Borgne, 2006; Alm ve ark., 2009; Luitel ve Tosun, 2014; Akbelen ve Aydın, 2019). Af ya da yeniden yapılandırma gibi uygulamaların mali sistem ve ekonomik doku üzerindeki uzun dönemli yansımaları ise farklı alternatif olasılıkları bünyesinde barındırır. Beklentiler, yapılandırma ile kayıt dışı kaynakların kayıt altına alınması ya da etkin bir kontrol ve denetim sisteminin kurulması halinde uzun dönemde vergi sisteminin olumlu yönde etkileeneceği doğrultusundadır (Parle ve Hirlinger, 1986; Leonard ve Zeckhauser, 1987; Alm ve Beck, 1990; Torgler, Schaltegger ve Schaffner, 2003). Aksi durumlarda ise mali yapılandırmalar ekonomik aktörlerin güven ya da adalet duygularını zedeleyen ve vergi uyumlarını azaltan bir uygulamaya dönüşecek hem mali yapı hem de ekonomik sistem üzerinde uzun dönemde olumsuz etkiler meydana getirecektir (Malik ve Schwab, 1991; Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007; Kaya, 2014; Akbelen ve Aydın, 2019). Ayrıca mali yapılandırmaların çıkarılma sıklığı itibarıyla vergi sistemi üzerindeki kısa ve uzun dönemli etkileri de literatürde önemle üzerinde durulan bir diğer başlıktır.

Türkiye’de son on yıllık periyotta farklı kapsamlarla altı mali yapılandırma hayata geçmiştir. 2023 yılı içerisinde de benzer bir uygulamaya başvurulması gündemdedir. Mevcut araştırma, “Ülkemizde son dönemde gerçekleştirilen mali yapılandırmaların kısa ve uzun dönemde vergi sistemi üzerinde ne gibi etkiler oluşturduğu” temel problemi çerçevesinde şekillenmektedir. Bu kapsamda çalışma, vergi aflarının belirli bir dönemde tahakkuk eden ve tahsil edilen kamu gelirleri üzerindeki kısa ve uzun dönemli etkilerini belirleyebilmeyi amaçlamaktadır. Araştırma sürecinde öncelikle Türkiye’deki 81 il örnekleminde 2004 ile 2020 yılları arasındaki dönem esas alınarak panel veri seti oluşturulmuştur. Sonrasında farklı kapsamlarla gerçekleştirilen altı mali yapılandırmanın vergi sistemi üzerindeki yansımaları sınanmıştır. Bulgulara göre, veri bir dönemde gerçekleştirilen mali yapılandırma programları tahsil ve tahakkuk tutarlarını kısa dönemde pozitif doğrultuda etkilemektedir. Uzun dönemde ise vergi aflarının tahsil tutarları üzerinde

negatif etkisi olduğu gör÷lmektedir. Araştırmanın bir diğer önemli bulgusu da vergi aflarının tekrar etmesiyle birlikte kısa dönemli pozitif etkilerin azaldığı ve uzun dönemli negatif etkilerin ise arttığıdır. Bunun yanında mali yapılandırmalar ya da vergi afları, vergi uyumunun makro ekonomik ölçekteki bir göstergesi mahiyetinde olan tahsil-tahakkuk oranını da hem kısa hem de uzun dönemde istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etkilemektedir.

Dört bölümden oluşan çalışmanın ilk bölümde mali yapılandırmaların kavramsal çerçevesi çizilmekte, ekonomik, sosyal ve mali gerekçeleri değerlendirilmekte, iktisadi sistem üzerindeki olası etkileri teorik olarak açıklanmaktadır. İkinci bölümde, literatürdeki öncül çalışmalara eleştirel olarak yer verilmektedir. Üçüncü bölümde ise araştırmanın metodolojik arka planı, hipotezleri, kurgulanan modeller ve elde edilen bulgular paylaşılmaktadır. Son olarak dördüncü bölümde araştırmanın genel bir değerlendirmesi yapılmakta, sonuç ve öneriler paylaşılmaktadır.

## 2. Teorik Çerçeve: Af Programları ve Mali Yapı Üzerindeki Etkileri

Değişik gerekçelerle ekonomik aktörlerce yerine getiril(e)meyen mali yükümlülüklerin bir kısmı veya tamamı hukuki düzenlemeler ile kaldırılabilir. “Vergi affı”, “mali af” ya da “mali yapılandırma” olarak değerlendirilen bu uygulamalar, mevzuata uygun olmayan eylem ya da eylemsizlikler nedeniyle karşılaşılabilecek yaptırımların kaldırılmasını veya hafifletilmesini ifade eder (Çağan, 1972). Vergi aflarıyla kayıt dışı faaliyetlerin, vergi kaçakçılığı olarak sınıflandırılacak eylemlerin ya da salt yükümlülüklerin yerine getirilmemesi gibi eylemsizliklerin, çeşitli yaptırımlara tabi tutulmaksızın gönüllü olarak telafi edilebilmesine imkân sunulmaktadır.

Mali yapılandırmaların vergi sistemi ve ekonomik doku üzerinde nasıl ve hangi doğrultuda etkileri olacağı ise literatürde uzun süredir tartışmalı bir konu olarak yerini ve önemini muhafaza etmektedir. Tartışmanın bir tarafında uygulanacak yapılandırma programlarının olumlu etkileri olabileceğini ileri sürenler vardır (Parle ve Hirlinger, 1986; Mikesell, 1986; Leonard ve Zeckhauser, 1987; Alm ve Beck, 1990; Torgler ve Schaltegger, 2005; Edizdoğan ve Gümüş, 2013; Luitel ve Tosun, 2014; Bayer, Oberhofer ve Winner, 2015; Sandalcı, Saygın ve Sandalcı, 2015). Bu görüşe göre af uygulamaları, ekonomik krizler ya da doğal afetler sonrasında mükelleflerin üzerindeki mali yükün hafifletilmesini sağlayacaktır. Bunun yanında kayıt dışı faaliyetlerle mücadeleye ivme kazandırılması ya da idare ve yargı sistemi üzerindeki aşırı işlem yükünün azaltılması gibi gerekçeler, mali yapılandırmaların zorunlu ve hatta yararlı uygulamalar olarak değerlendirilmesini beraberinde getirir. Bu görüşün taraftarlarına göre aflar, ekonomik aktörler ve idare açısından yeni bir başlangıç ifade edecektir. Bu nedenle af öncesi ile sonrası mukayese edildiğinde vergi sistemi ve ekonomik yapıda önemli bir iyileşmeyle karşılaşılabileceği muhtemeldir. Tartışmanın diğer tarafında ise beklenenin aksine af programlarının vergi sistemi ve ekonomik yapı üzerinde olumsuz ve telafisi zor yansımalar meydana getireceğini savunanlar yer alır (Malik ve Schwab, 1991; Fisher, Goddeeris ve Young, 1989; Lerman, 1986; Stella, 1991; Savaşan, 2006; Çetin, 2007; Luitel ve Sobel, 2007; Saraçoğlu ve Caşkurlu, 2011; Akbelen ve Aydın, 2019; Saygın, 2019). Nihayetinde aflar, ekonomik aktörler nezdinde vergilemede adalet anlayışının zedelenmesine, idari yapı ve hukuki düzene itimadın azalmasına, vergiye uyum sürecinin olumsuz yönde etkilenmesine neden olacak ve vergi sistemini yıpratacaktır. Bu bakımdan bahsedilen iki görüşün temel argümanları ve mali yapılandırmaların ekonomik sistem üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi açısından afların nedenleri ile taraf olan aktörlerin temel motivasyonlarını incelemekte yarar vardır.

Genel olarak mali aflar, kanunlara aykırı hareketleri nedeniyle ekonomik aktörlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasını ifade eder. Dolayısıyla mali aflarının iki

temel unsurundan söz edilebilir. Bunlardan ilki ekonomik aktörlerin hukuki düzenlemelere aykırı bir tutum ve davranış içerisine girmesi, bilerek ya da bilmeyerek hukuki kuralların dışına çıkmasıyla karşılaşılan fiili durumdur. Bu unsur yapısal olarak çıkarılacak bir affın ya da mali yapılandırmanın kapsamının belirlenmesine yardımcı olur. Nihayetinde hangi fiil, davranış ya da konuların gerçekleştirilecek mali yapılandırma çerçevesinde olacağı bahse konu ilk unsurla ilgilidir. Affın ikinci unsuru ise ekonomik aktörün hukuk dışına çıkması nedeniyle uygulanan yaptırımlardır. Bu çerçevede cezalar ile gecikme bedelleri değerlendirilebilir. Af ile siyasi otorite, hukuk dışı fiil nedeniyle kesilen cezalar ve/veya gecikme bedellerinin tamamından ya da bir kısmından vazgeçebilmekte, ekonomik aktör üzerindeki diğer yaptırımları ortadan kaldırmakta veya bu yükümlülüklerin yerine getirilme koşullarını hafifletmektedir (Çağan, 1972; Savaşan, 2006; Yılmaz, 2017; Saygın, 2019). Dolayısıyla mali aflar kapsam bakımından farklılık arz edebilir. Örneğin çıkarılacak bir mali af ile kayıt dışı faaliyet yürüten ekonomik aktörlerin ve elde ettikleri getirilerin kayıt altına alınması amaçlanabilir. Bunun yanında maddi ve şekli yükümlülüklerini yerine getirmeyen ekonomik aktörler ya da vergi borcunun bir kısmını veya tamamını ödemiş olanlar için gecikme bedellerinden vazgeçilerek sadece ödenmesi gereken ana paranın tahsili hedeflenebilir (Tekin ve Tuncer, 2013; Yılmaz, 2017).

Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerin harcamalarını finanse edebilmek amacıyla pek çok gelir türüne başvurduğu ve ekonomik aktörlerden farklı düzeylerde maddi ve şekli yükümlülükleri gerçekleştirilmesini beklediği düşünüldüğünde mali aflar, idarenin belirli bir dönemde duyduğu finansal gereksinimlerin karşılanması nedeniyle de çıkarılabilir. Esas olarak ekonomik aktörlere mali af ile bir fırsat sunulmaktadır. Bu fırsat, af kapsamında belirlenen süre ve koşullarda, yerine getiril(e)meyen ödemenin yapılması veya kayıt dışı tutulan kaynağın ya da faaliyetin kayıt altına alınmasıdır. Böylece normal koşullarda cezai bir müeyyide gerektiren eylemden sadece kamu geliri elde edilmesi sağlanabilecektir. Bu çerçevede ekonomik aktörün önünde iki seçeneğin olduğu kabul edilebilir. Bu seçenekler ya aftan yararlanarak idarece belirlenen bedeli ödemek ya da aftan yararlanmaksızın faaliyetlerine devam etmektir. Karar aşamasında ise üç temel unsur belirleyici olacaktır. Bunlardan ilki af kapsamında sunulacak fırsatlardır. Örneğin ödeme kolaylığı, geç ödeme nedeniyle doğan gecikme bedellerinin silinmesi ya da aftan yararlanılacak işleme cezai müeyyide uygulanmaması gibi seçenekler ekonomik aktörün aftan yararlanma kararını doğrudan etkileyecektir (Alm ve Beck, 1990; Alm ve Beck, 1991). Yine aftan yararlanmanın alternatif maliyeti olarak değerlendirilebilecek koşulların da dikkatle irdelenmesi gerekir. Gerçekten aftan yararlanılmaması halinde herhangi bir yaptırımla karşılaşılma olasılığının varlığı ya da seviyesi, kararın alternatif maliyetini belirleyen en önemli başlıklardandır. Sonuçta bir ekonomik aktör, vergi kaçırma eyleminden ya da kayıt dışı faaliyetlerinden, yakalanma olasılığı ve caydırıcı bir müeyyide ile karşı karşıya kalma ihtimaline bağlı olarak vazgeçecektir (Alm ve Beck, 1990; Alm, McKee ve Beck, 1990; Alm ve Beck, 1991). İdarenin söz konusu eylemleri ortaya çıkarma ve yaptırım uygulama kabiliyetinin varlığı, idareyi gelir kaybına uğratan işlemleri zorunlu olarak azaltacaktır. Bu çerçevede ekonomik aktörün aftan yararlanmadığı takdirde sistemin kendini daha ağır bir yaptırım ile karşı karşıya bırakacağı beklentisi ne kadar yüksek ise aftan yararlanmanın maliyeti de o kadar fazla olacaktır. Ekonomik aktörün af karşısındaki kararını belirleyecek bir diğer sacayağı ise geleceğe ilişkin beklentilerdir. Gerçekten ekonomik aktör, mevcut af uygulamasını çeşitli nedenlerle karşı karşıya kaldığı mali külfetten kurtulmak için son bir fırsat olarak değerlendiriyorsa aftan yararlanma arzusu artacaktır. Tam aksine mali afların yinelenen beklentisi ise mevcut aftan yararlanma kararını olumsuz etkileyeceği gibi toplumda yaşayan bireylerin adalet hissiyatını zedeleyerek, sistemdeki ahengi de bozacaktır. Tabii ki bu üç unsurun

yanında mükelleflerin karakteristik özellikleri, rekabet koşulları, idari ve mali yapı ya da sosyolojik doku gibi pek çok faktörün de alınacak kararları etkileyebilme potansiyelinde olduğunu belirtmek gerekir (Alm ve Beck, 1990; Alm ve ark., 1990; Alm ve Beck, 1991; Andreoni, 1991; Alm ve Beck, 1993; Bayer ve ark., 2015).

Affin bir diğer tarafında da mali yapılandırmayı gerçekleştiren siyasi irade ya da idare yer alır. İdarenin mali yapılandırmalardan beklentileri ya da çıkarılan mali afların amaçları literatürde farklı başlıklarla özetlenmektedir. Genel itibariyle afların mali, iktisadi, sosyal ve politik amaçlarla çıkarılabileceği ileri sürülebilir (Moran, 1992; Le Borgne, 2006; Edizdoğan ve Gümüş, 2013; Tekin ve Tuncer, 2013; Bayer ve ark., 2015). Her şeyden önce mali aflarla idare, erişemediği kaynağı vergilendirme ya da tahsil edemediği gelire ulaşma imkânına kavuşacaktır. Dolayısıyla mali af ile her ne kadar gecikme bedellerinden ya da cezai tutarlardan vazgeçilse dahi ciddi bir kamu geliri de elde edilmektedir. Ayrıca af ile kayıt dışındaki faaliyetler kayıt altına alınarak vergilendirilebilir kaynakların eksiksiz kavranması sağlanabilir. Bunun yanında ekonomik aktörce ödenmeyen bir kamu gelirinin takibi idare açısından bir maliyet unsurudur. Mali af ile bu maliyet unsurundan da kurtulma imkânı elde edilmektedir. Yine mali aflar, iktisadi kriz ya da doğal afet gibi olguların ekonomik aktörler üzerinde oluşturduğu yıpratıcı etkileri hafifletmekte, finansal ve mali sistem dışında kalmış kaynakların ekonomiye kazandırılmasını sağlamaktadır. Kamu tercihi teorisi perspektifinden ise mali aflar, politik aktörlerin fayda maksimizasyonunu temin edecekleri bir enstrüman olarak değerlendirilir (Pommerehne ve Zweifel, 1991; Moran, 1992; Torgler ve Schaltegger, 2005; Diamastuti ve Hardanti, 2019). Mali affı uygulayacak siyasi otorite, bir yandan aftan yararlananlar nezdinde olumlu bir prestije kavuşurken diğer yandan da ekonomik aktörlerden ek kamusal kaynak sağlama imkânı elde eder. Gerçekten aftan yararlanma durumunda olanlar açısından getirilen düzenleme, af öncesi koşullarda ödenmesi gereken cezaların, gecikme bedellerinin ya da uygulanacak farklı müeyyidelerin iptalini içeren kaçırılmayacak bir fırsattır. Bu yönüyle af koşulları, yararlanıcı ekonomik aktörün borç veya edimlerini azaltma ve fayda fonksiyonunu artırma potansiyeline sahiptir. Ayrıca ekonomik aktörlerin çeşitli yaptırımlardan kurtulabilmek amacıyla adeta gönüllülük esasıyla aftan yararlanmaları, kamu kesiminin normal koşullarda tahsil edemediği bir kaynağa erişmesini sağlar. Dolayısıyla bu süreç dahilinde hem aftan yararlanan ekonomik aktörler hem de affı çıkaran siyasi aktörler karşılıklı olarak fayda temin edeceklerdir. Siyasi aktörler açısından mali aftan elde edilecek gelirler, kısa vadede aftan yararlanan ekonomik aktörün gönüllü katılımıyla sağlanacak bir kaynak mahiyetindedir. Aynı zamanda siyasi aktörler, elde edecekleri bu gönüllü kaynak ile izleyecekleri politikalarını finanse edebilme imkânına da kavuşacaklardır.

Yukarıda spesifik olarak idare ile mali af kapsamındaki ekonomik aktörler arasındaki etkileşime değinilmiştir. Ancak mali aflar yapıları gereği aftan yararlanmayacak mükelleflerin vergiye uyum sürecini de etkilemektedir (López-Laborda ve Rodrigo, 2003; Çetin, 2007; Gerger, 2012; Atçeken, Altundemir ve Turan, 2018; Saygın, Sandalcı ve Sandalcı, 2019; Akbelen ve Aydın, 2019). Gerçekten affın getirdiği imkanlar, yükümlülüklerin idarece takibi ve denetimi ya da gelecekte affın yinelenme beklentisi gibi hususlar mükelleflerin vergi sistemine yönelik tutumlarını doğrudan belirleyecektir. Örneğin, idarenin af uygulamasını belirli periyodlarla yineleyeceği beklentisi neredeyse mükelleflerin tamamının vergilendirme sürecine olan tutumlarını olumsuz yönde şekillendirecektir. Yapısal olarak af uygulaması, yükümlülüklerini yerine getiren ile getirmeyen, kayıt içinde faaliyetlerini yürüten ile kayıt dışında kalan, mali külfete katlanan ile vergi kaçırın arasında gerçekleştirilen adil olmayan bir işlemdir. Başta vergilemede adalet ilkesi olmak üzere, toplumsal ve ekonomik adaleti zedeleyen söz konusu işlemin yinelenmesi, mükellefler itibariyle vergi sistemi-

ne uyumu, vergilerin ödenme alışkanlığını ya da hukuki düzenlemelere uyulma zorunluluğunu zedeleyecek, sistemin güven ve adalet erozyonuna uğramasını beraberinde getirecektir.

### 3. Literatür İncelemesi

Vergi aflarının “ekonomik sistem ve mali yapı” ya da “vergi gelirleri ve vergi uyumu” ile ilişkisi literatürde gerek teorik ve gerekse ampirik zeminde uzun süredir incelenen bir başlıktır. Örneğin mükelleflerin geçmiş tecrübeleri ve gelecek beklentileri doğrultusunda hareket ederek vergi tutumlarını belirleyeceklerini ileri süren Malik ve Schwab (1991), yinelenen vergi aflarının vergi uyumunu doğal olarak olumsuz yönde etkileyebileceğini ileri sürmüşlerdir. Yine Fisher ve arkadaşlarına (1989) göre mali yapılandırma uygulamaları mükelleflerin vergi uyumlarını zedelemekte ve uzun vadede kamu gelirlerinin azalmasına sebebiyet vermektedir. Bunun yanında çeşitli durumlarda vergi aflarının vergi uyumunu düşürmeyeceğini hatta tam aksine artıracığını ve vergi sistemi üzerinde olumlu etkiler oluşturacağını ileri süren çalışmalar da vardır (Parle ve Hirlinger, 1986; Mikesell, 1986; Leonard ve Zeckhauser, 1987; Alm ve Beck, 1990). Söz konusu çalışmaların ortak paydası, bir mali yapılandırma sonrasındaki dönemde olumlu etkilerin ancak denetim mekanizmalarının geliştirilmesi veya cezai müeyyidelerin artırılması sayesinde ortaya çıkacak olmasını koşul olarak esas almalarıdır. Böylesine bir mali yapı dahilinde bireylerin vergiye gönüllü/zorunlu katılımları temin edilebilecek, toplumdaki adalet hissiyatı yaygınlaştırılarak vergi gelirleri artırılabilir (Leonard ve Zeckhauser, 1987: 56; Mikesell, 1986). Hatta Alm ve ark., (1990), Alm ve Beck (1990) ve Alm ve Beck (1991) herhangi bir vergi affı sonrasında caydırıcı mekanizmalara sahip bir mali yapı kurgulanabilirse vergi uyumunun artacağını, aksi takdirde ise vergi uyumunun uzun vadede azalacağını ifade etmişlerdir. Buna karşılık Torgler ve Schaltegger (2005) ise vergi aflarından sonra vergi uygulamalarını güçlendirme çabalarının vergi uyumunu artırmada önemli bir etkisi olmayacağını ileri sürmüşlerdir. Torgler ve Schaltegger (2005)’a göre vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkisini belirleyen asıl unsur, bu uygulamanın toplum tarafından politik bir zeminde benimsenip benimsenmemesidir. Bu kapsamda bir mali yapılandırmanın halk oylaması ya da onayına tabi tutularak hayata geçirilmesi vergi uyumunu pozitif yönlü etkileyecektir.

Literatürde Fisher ve ark., (1989), ile Malik ve Schwab (1991)’ın görüşleriyle paralel olacak şekilde vergi aflarının vergi uyumunu zedelediğini ileri süren pek çok ampirik ve teorik çalışmadan örnek verilebilmektedir (Lerman, 1986; Alm ve ark., 1990; Stella, 1991; Savaşan, 2006; Çetin, 2007; Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007; Saraçoğlu ve Caşkurlu, 2011; Gerger, 2012; Akbelen ve Aydın, 2019). Stella (1991)’ya göre kısa dönemli (kalıcı olmayan) amaçlar doğrultusunda çıkarılan bir vergi affı, uzun dönemde vergi uyumunu olumsuz etkileyeceği için vergi gelirlerine önemli bir katkı yapması beklenmemektedir. Alm ve ark., (1990) ile Alm ve Beck (1993) bir vergi affını takip eden süreçte mükelleflerin vergi uyumunu inceledikleri çalışmalarında, aflarla birlikte vergi uyumunun azalacağını tespit etmişlerdir. Bu iki araştırmaya göre mükellefler mali yapılandırmaları ödül-ceza sistemi olarak değerlendirmektedirler. Dolayısıyla aftan yararlanmayan mükellefler yapılan bir mali yapılandırma ile yükümlülüklerini yerine getirmeyenlerin ya da vergi kaçırانların adeta ödülendirildiğini düşünmektedir (Alm ve ark., 1990; Alm ve Beck, 1993).

Afların vergi sistemi üzerindeki etkilerini belirleyen bir diğer etmen de uygulama sıklıklarıdır. Nitekim Torgler ve ark., (2003), farklı bir çalışmalarında, vergi aflarının vergi uyumunu artırabilmesi için her nesilde bir kez yapılması gerektiğini önermişlerdir. Afların vergi uyumu üzerindeki yıpratıcı etkileri bu şekilde minimize edilebilecektir. Bunun yanında Luitel ve Sobel (2007) ile Luitel (2007), mali yapılandırmaların çok sık tekrarı halinde mükelleflerin vergilendirme sürecine ilişkin yeni bir

beklentiye kapılacaklarını varsaymışlardır. Bu varsayım doğrultusunda ABD örnekleminde gerçekleştirilen analize göre vergi aflarının çıkarılma sıklığındaki artış mükelleflerin vergi uyumlarını olumsuz doğrultuda etkilemektedir. Örneğin Luitel (2007), 1982-2004 döneminde ABD’de çıkarılan vergi aflarının etkilerini incelemiştir. Çalışmada elde edilen sonuçlara göre vergi affının çıkarıldığı ve uygulandığı dönemde vergi gelirleri gerçekten artmaktadır. Ancak uzun dönemde af nedeniyle zarar gören vergi uyumu vergi hasılatının azalmasını beraberinde getirmektedir. Çalışmanın bir diğer önemli sonucu ise vergi aflarının tekrarlanması halinde kısa dönemde de mali amaca ulaşmada başarısız olacağı yönündedir. Bunu destekler nitelikte bir diğer bulgu, Luitel ve Sobel’in (2007) yaptığı panel veri analizi sonucunda elde edilmiştir. Ne var ki bu kez yinelenen vergi aflarının vergi hasılatı üzerindeki etkilerine odaklanılmıştır. ABD eyaletleri örnekleminde yapılan çalışmaya göre ilk kez çıkan bir vergi affı, kısa dönemde kamu gelirlerinde artış sağlamaktadır. Ancak rasyonel bireylerin gelecekte de vergi afları çıkacağını tahmin etmesi ve af uygulamalarının tekrar etmesi halinde bu etki uzun dönemde tersine dönmekte ve kamu gelirlerini azaltmaktadır. Bunun en önemli nedeni tıpkı Alm ve ark., (1990), ile Alm ve Beck (1993)’in ileri sürdüğü gibi mükelleflerin gelecekte gerçekleştirilecek mali yapılandırmadan yararlanma beklentisine kapılmalıdır (Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007). Mahestyanti, Juanda ve Anggraeni (2018), ise Endonezya’da altyapı harcamalarını finanse edebilmek amacıyla çıkarılan bir vergi affını esas alarak deneysel yöntem eşliğinde mükelleflerin uyum düzeylerini tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan varyans analizi sonuçlarına göre yüksek gelirli mükellefler düşük gelirlilere göre daha düşük bir vergi uyumuna sahip olup, af kapsamına dahil edebilecekleri varlıklarını nispeten daha düşük bir seviyede beyan etmeyi tercih etmektedirler. Ne var ki cezai uygulamalar ve denetim olasılığı söz konusu gelir grubunda dahi vergi uyumunu olumlu yönde etkilemektedir (Mahestyanti ve ark., 2018). Bunun yanında Türkiye’de çıkarılan vergi aflarının vergi uyumu ve vergi sistemi üzerindeki etkilerini ele alan çalışmalarda da farklı yöntemler kullanılarak bahse konu literatür ile uyumlu sonuçlar elde edildiği görülmektedir. Örneğin Savaşan (2006), Çetin (2007), Gerger (2012), Saraçoğlu ve Caşkurlu (2011), Akbelen ve Aydın (2019)’ın Türkiye özelinde yaptıkları çalışmalar, vergi aflarının özellikle mükelleflerin adalet hissiyatını zedelediğini, bu nedenle de vergi uyumunu olumsuz etkilediğini ortaya koymaktadır.

İdarenin ya da politik iradenin mali yapılandırmalara veya vergi aflarına başvurma nedenleri teorik ve ampirik literatürde ele alınan bir diğer araştırma sorunsalıdır. Çoğu çalışmaya göre vergi afları ekonomik, mali, teknik, idari, sosyal ya da siyasi gerekçeler ile çıkarılabilmektedir (Dubin, Graetz ve Wilde 1992; Le Borgne, 2006; Edizdoğan ve Gümüş, 2013; Luitel ve Tosun, 2014; Bayer ve ark., 2015; Ekinci, Acar ve Ekeryılmaz, 2019; Abdurrahmani ve Doğan, 2019). Örneğin Dubin ve ark., (1992)’e göre mali yapılandırmalar, zamanında kontrol ve denetim altına alınamayan değerlerin tekrardan mali sisteme dahil edilmesi amacıyla uygulanmaktadır. Bu kapsamda etkin bir denetim sisteminin işlemediği halinde vergi aflarına ihtiyaç olmayacaktır (Dubin ve ark., 1992). Ayrıca Le Borgne (2006), 1977 ile 1998 yılları arasındaki dönemi esas alarak ABD örnekleminde gerçekleştirdiği araştırmasında mali yapılandırmaların idare açısından gelir kaynağı olarak değerlendirildiği bulgusuna ulaşmıştır. Bu çalışmaya göre sürdürülemez borç yükü durumu “bir finansman aracı” olarak vergi affına başvurulma olasılığını artmaktadır (Le Borgne, 2006). Bunun yanında gerek Dubin ve ark. (1992) ve gerekse Bayer ve ark., (2015), tarafından gerçekleştirilen araştırmalar ABD’deki çeşitli eyaletlerde vergi aflarının gelir kaynağı olarak değerlendirildiğini ve kamusal finansman amacıyla çıkarıldığını göstermektedir. Ancak Bayer ve ark., (2014), sık bir şekilde ve gelir kaynağı oluşturmak gayesiyle başvuru yapılan vergi aflarının uzun vadede ilgili yönetimin bütçe açığı sorunsalıyla karşı karşıya kalmasına neden olabileceğini belirtmektedir. Bunun en önemli gerekçesi mükelleflerin af beklentisine bürünecek olmalarıdır



(Bayer ve ark., 2015). Yine ABD örneğinde bu kez 1982 ile 2010 yılları arasındaki dönemi kapsayacak şekilde gerçekleştirdikleri analizlerinde Luitel ve Tosun (2014), vergi aflarının mali amaçtan ziyade özellikle durgunluk dönemlerinde ya da piyasadaki yetersizlikleri telafi edebilmek amacıyla kullanıldığını ifade etmişlerdir. Bu çerçevede mali yapılandırmaların bir maliye politikası aracı olarak kullanılıp kullanılamayacağı sorusu akla gelmektedir. Ne var ki Kellner (2004)'e göre vergi aflarının bir maliye politikası aracı ya da bir gelir enstrümanı olarak değerlendirilmesi doğru değildir. Çünkü mali yapılandırmalar ile her ne kadar gelir kaynağı oluşturulsa da (ki olması gerekene genelde ulaşamaz) uzun vadede mükelleflerin vergi uyumu olumsuz yönde etkilenmektedir (Kellner, 2004). Ekinci ve arkadaşları (2019) ise Türkiye örneğinde kurguladıkları probit modelde politik faktörleri vergi aflarının bir açıklayıcısı olarak değerlendirmişlerdir. Analiz sonuçları genel seçimler öncesinde af uygulamasına gidilme olasılığının arttığını göstermektedir (Ekinci ve ark., 2019, 186).

Literatürde özellikle Dubin ve ark., (1992), Le Borgne (2006) ve Bayer ve ark. (2015) mali yapılandırmaları idare için finansal bir kaynak elde etme aracı olarak nitelendirmektedirler. Bu yönüyle vergi aflarının vergi sistemi üzerinde özellikle de gelir boyutu itibarıyla olumlu etkileri olacağı vurgulanmıştır. Gerçekten gerek Parle ve Hirlinger (1986) gerekse Malik ve Schwabb (1991) vergi aflarının kısa vadede vergi gelirleri üzerinde önemli bir genişletici etki oluşturacağını kabul ederler. Ancak Stella (1991)'e göre bir vergi affının amacına uygunluğu ya da başarısı sadece kısa vadede sağladığı ek finansman kaynağı ile ölçülemez. Çünkü vergi afları kısa vadede gelir artırıcı bir etki oluşturmakla birlikte uzun vadede de vergi sistemini doğrudan ya da dolaylı şekilde etkileme potansiyelindedir. Hatta Stella (1991)'ya göre iyi yönetilemeyen mali yapılandırmalar uzun vadede vergi uyumunu zedeleyerek vergi gelirlerini azaltabilir. Vergi aflarının uzun dönemde vergi gelirlerine önemli bir katkı sağlamadığını ya da negatif etkilediği, bunun temel nedeninin ise vergi uyumundaki yıpranma olduğunu ileri süren geniş bir literatür mevcuttur (Alm ve Beck, 1990; Alm ve Beck, 1993; Das-Gupta ve Mookherje, 1995; López-Laborda ve Rodrigo, 2003; Le Borgne, 2006; Alm ve ark., 2009; Kargı, 2011; Bayer ve ark., 2015; Luitel ve Tosun, 2014; Kaya, 2014; Bozdoğan ve Şimşek, 2018; Güler, 2020). Örneğin Alm ve Beck (1990)'in teorik temellendirmesine göre mali yapılandırmalar ile kısa dönemde kamu kaynağı elde edilse dahi özellikle tekrar eden uygulamalar uzun dönemde vergi gelirlerin azalmasını beraberinde getirecektir. Bunun yanında ABD'nin Colorado eyaleti örneğinde gerçekleştirdikleri ampirik çalışmalarında Alm ve Beck (1993), uygulanan bir vergi affının uzun dönemde gelirleri etkilemediği bulgusuna ulaşmışlardır. Yine Das-Gupta ve Mookherje (1995), Hindistan'ın 1965 ile 1993 yılları arasındaki dönemini referans alarak gerçekleştirdikleri çalışmalarında sadece 1975 yılında yürürlüğe giren affın vergi gelirleri üzerinde pozitif yönlü bir etki oluşturduğu, diğer mali yapılandırmaların ise uzun vadede vergi gelirlerini ya etkilemediği ya da negatif doğrultuda etkilediği sonucuna varmıştır. Bir diğer araştırma López-Laborda ve Rodrigo (2003) tarafından 1979 ile 1998 yılları arasındaki dönemi kapsayacak şekilde İspanya'da çıkarılan afların incelenmesine yöneliktir. Söz konusu çalışmanın sonuçlarına göre İspanya örneğinde aflar vergi gelirlerini kısa ve uzun dönemde etkilememektedir (López-Laborda ve Rodrigo, 2003). Ayrıca Rusya Federasyonu için Alm ve ark., (2009)'nce gerçekleştirilen çalışmada da mali yapılandırmaların kamu gelirlerini etkilemediği bulgusuna ulaşılmıştır. Bunun yanında özellikle Endonezya için yapılan çalışmalarda bazı olumlu sonuçlar bulunmuştur. Hajawiyah, Suryarini ve Tarmadji (2021) Endonezya'da 2016-2017 yıllarında çıkarılan vergi aflarının kısa dönemde vergi gelirlerini, vergi matrahını ve vergiye uyumu artırdığını bulmuşlardır. Benzer bir sonuca Yuesti (2018) ulaşmıştır. Yine Endonezya için yapılan çalışmada 2016 yılındaki vergi affının hem vergiye uyumu hem de vergi gelirlerini olumlu yönde etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır (Yuesti, 2018). Ay-



rica Sayidah ve Assagaf (2019)'a göre vergi afları yurtdışında değerlendirilen sermaye fonlarının ülkeye geri getirilmesinde önemli rol oynayabilir. Mujaheed ve Siddiqui (2019) ise 28 ülkeye ilişkin 1990-2017 yılları arasındaki veriler ile gerçekleştirdiği analizde vergi aflarının ekonomik etkilerini incelemiştir. Bu analizin sonuçlarına göre vergi afları kişi başına düşen geliri artırmakta, doğrudan yabancı sermayeye dolaylı bir pozitif katkı sağlamakta, işsizlik oranını düşürmekte ve uzun dönem vergi uyumunu artırarak vergi gelirlerini olumlu yönde etkilemektedir.

Mali yapılandırılmaların temel belirleyicileri ya da vergi aflarının ekonomik ve mali etkileri gibi konu başlıklarını Türkiye özelinde irdeleyen çeşitli çalışmalar da vardır (Çetin, 2007; Kargı, 2011; Taşkın, 2012; Tekin ve Tuncer, 2013; Kaya, 2014; Bozdoğan ve Şimşek, 2018; Atçeken ve ark., 2018; Yücedoğru ve Sarısoy, 2020). Örneğin, Çetin (2007)'in yaptığı anket araştırması sonuçlarına göre, tekrar eden vergi afları mükellefler nezdinde yeni af beklentisine neden olmaktadır. Bu sürecin vergi uyumunu ve kamu gelirlerini azaltacağı öngörülmektedir. Bir diğer betimsel çalışmada ise Kargı (2011), Türkiye'de 1923'ten 2009 yılına kadar çıkarılan vergi aflarını incelemiştir. Çalışmaya göre aflar vergi gelirlerini uzun vadede beklenildiği gibi artırmamaktadır. Bunun yanında Kaya (2014), Türkiye için 1980-2013 döneminde SVAR metodunu kullanarak vergi afları, genel seçimler ve kamu kesimi borçlanma gereğinin vergi gelirleri üzerindeki etkilerini ele almıştır. Kurgulanan modellere göre vergi afları vergi gelirlerini olumsuz doğrultuda etkilemektedir. Yine Bozdoğan ve Şimşek (2018), 1980-2014 yıllarını kapsayan dönemde vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkilerini SVAR analiziyle gözlemlemiş ve benzer bulgular elde etmiştir. Gerçekten vergi afları uzun dönemde ek kaynak oluşturma ya da gelir yaratma potansiyelini kaybetmekte ve vergi gelirlerini negatif yönlü etkilemektedir. Güler (2020) ise Türkiye özelinde 2010 yılı sonrasında çıkarılan vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkilerini olay analiziyle irdelemiştir. Elde edilen sonuçlara göre çıkarılan vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde özellikle kısa vadede istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Son olarak Yücedoğru ve Sarısoy (2020) Türkiye'de 1028 katılımcı ile uyguladıkları anket araştırmasından yararlanarak veri seti oluşturmuş ve yapısal model ile vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkilerini ele almışlardır. Çalışmada elde edilen bulgulara göre vergi afları sistemin dışında kalmış ekonomik aktörleri de sisteme dahil ederek vergi uyumunu pozitif yönlü etkileyebilmektedir. Ancak yine aflar, normal koşullarda ekonomik aktörlerin vergi uyumu üzerinde olumlu etkiler oluşturan adalet hissiyatı, hükümete olan güven ve risk algısını olumsuz etkilemektedir.

#### 4. Ampirik Analiz

##### 4.1. Veri Seti ve Araştırma Hipotezleri

Çalışmada 2004-2020 dönemine ait Türkiye'deki 81 ilin verileri ile panel regresyon analizi gerçekleştirilmektedir. Analiz sürecinde temel modeller, vergi sisteminin gelir boyutunu temsil edeceği düşünülen üç bağımlı değişken ile kurgulanmıştır. Modellere açıklayıcı değişken olarak son on beş yıllık periyotta gerçekleştirilen aflara ilişkin kukla değerler ile kişi başına düşen GSYİH, işsizlik ve mükellef sayıları olarak belirlenen kontrol değişkenler<sup>1</sup> dahil edilmiştir. Tablo 1'de çalışmada yararlanılan değişkenler ile ilgili ayrıntılı açıklamalara ve istatistiki bilgilere yer verilmektedir.

1 Tablo 1'in alt kısmında verilen korelasyon matrisine göre modellerde yer alan kontrol değişkenleri arasında tahmin sürecini etkileyecek ölçüde korelasyon olmadığı belirlenmiştir. Benzer şekilde kısa ve uzun dönem kukla değişkenleri arasında da korelasyon katsayısı çok düşük olup, her bir model tahminin altında ilgili katsayılar yer verilmiştir.

**Tablo 1. Verilere İlişkin Özet Bilgiler**

Değişkenler	Düzye	Ortalama	Std. Sapma	En Düşük	En Yüksek	Gözlem
<b>Bağımlı Değişkenler</b>						
Tsl/Thk*	Overall	0.725	0.125	0.101	0.980	1377
(Ele alınan dönemde tahsil edilen gelirlerin tahakkuk eden gelirlere oranı)	Between		0.091	0.440	0.940	81
	Within		0.086	0.250	1.097	17
Tsl*	Overall	1.954	0.495	-0.054	3.591	1377
(Kişi başına düşen reel tahsil tutarının doğal logaritması)	Between		0.428	0.502	3.395	81
	Within		0.252	1.131	2.584	17
Thk*	Overall	2.102	0.490	-0.025	3.628	1377
(Kişi başına düşen reel tahakkuk tutarının doğal logaritması)	Between		0.402	0.553	3.422	81
	Within		0.284	1.123	3.091	17
<b>Bağımsız (Kontrol) Değişkenler</b>						
GSYİHkb**	Overall	3.239	0.273	2.351	3.831	1377
(Kişi başına düşen reel Gayri Safi Yurt İçi Hasılanın logaritmik değeri)	Between		0.151	2.885	3.607	81
	Within		0.228	2.592	3.583	17
İşsiz/Nüfus***	Overall	0.029	0.019	0.001	0.188	1377
(Ele alınan dönemde referans ildeki işsiz sayısının il nüfusuna oranı)	Between		0.009	0.007	0.092	81
	Within		0.016	0.060	0.135	17
Tmükellef****	Overall	4.884	0.470	3.864	6.557	1377
(Ele alınan ildeki toplam mükellef sayısının logaritmik değeri)	Between		0.471	3.932	6.461	81
	Within		0.039	4.720	5.037	17
<b>Bağımsız (Kukla) Değişkenler</b>						
MYK (Affin çıkarıldığı ilgili yıl için 1, diğer yıllar için 0 olarak belirlenen kukla değişken)						
MYU (Affin çıkarıldığı ilgili mali düzenleme öncesindeki yıllara “0”, sonrasındakilere ise “1” değeri verilerek oluşturulan kukla değişken)						

**Korelasyon Matrisi**

	Tsl/Thk	Thk	Tsl	GSYİHkb	İşsiz/Nüfus	Tmükellef
Tsl/Thk	1.000	-	-	-	-	-
Thk	0.257	1.000	-	-	-	-
Tsl	0.190	0.992	1.000	-	-	-
GSYİHkb	-0.680	0.590	0.528	1.000	-	-
İşsiz/Nüfus	-0.410	0.512	0.341	0.125	1.000	-
Tmükellef	-0.448	0.446	-0.335	0.136	-0.019	1.000

\* Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Bütçe Gelirlerinin İller İtibariyle Tahakkuk ve Tahsilatı (2004-2022).

\*\* TÜİK, İl Bazında Gayrisafi Yurt İçi Hasıla (2004-2021).

\*\*\* İŞKUR, Kayıtlı İşsizlerin İllere ve Meslek Gruplarına Göre Dağılımı (2004-2021) ve TÜİK, Yıllara Göre İl Nüfusları (2000-2021).

\*\*\*\* Gelir İdaresi Başkanlığı, Faal Mükellef Sayıları (2002-2022).

Araştırmada, mali af programlarının vergi sistemi üzerinde nasıl ve hangi yönde etkiler meydana getirdiği sorunsalına yanıt aramaktadır. Bu doğrultuda genel bir bağımlı değişken olarak iller itibariyle tahakkuk eden ve tahsil edilen vergi gelirlerinin yıl sonundaki kümülatif toplamaları esas alınmıştır. Vergi ve benzeri gelirler, kamusal hizmetlerin finansmanında idarenin yararlandığı birincil gelir kaynağıdır. Bu gelirlerin önemli özelliklerinin başında ilgili mevzuata uygun bir şekilde cebri olarak tahsil edilmeleri gelir. Söz konusu gelir kalemlerinin tahakkuk ve tahsilat tutarları itibariyle analizi, kamu idarelerinin temel gelir kaynaklarını kullanabilme kabiliyetlerinin de değerlendirilmesini sağlamaktadır (Muhasebat Genel Müdürlüğü, Mali Analiz

Rehberi, 2019). Nitekim modellerin kurgulanması sürecinde gelir boyutu itibariyle vergi sistemini temsil edeceği varsayılan üç değer belirlenmiştir. Bu değerler; i) tahsil-tahakkuk oranı, ii) kişi başına düşen reel tahakkuk tutarı ve iii) kişi başına düşen reel tahsil tutarıdır.

Araştırmanın temel hipotezleri de söz konusu değerlere göre belirlenmiştir. Analiz sürecinde ele alınan ilk hipotez “H1. Vergi aflarının tahsil-tahakkuk oranı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır” şeklindedir. Bu hipotezi çözümleyebilmek için bağımlı değişken olarak belirli bir dönemde tahakkuk etmiş vergi gelirlerinin ne kadarlık kısmının tahsil edildiğini gösteren tahsil-tahakkuk oranı esas alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022)’nin tahsilat ve tahakkuk oranları doğrultusunda kamuoyunu bilgilendirme amaçlı gerçekleştirdiği basın açıklamasına göre, genel bütçe vergi gelirlerine ilişkin tahakkuk ve tahsilat tutarları önceki yıllardan gelen tahakkuklar ile geçmiş dönemlere ilişkin tahsilatları da içerecek şekilde kümülatif olarak derlenmektedir. Bu bakımdan belirli bir dönemde gerçekleştirilen mali yapılandırmanın sistem üzerindeki kısa ve uzun vadeli etkilerinin gözlemlenebilmesi açısından tahsil tahakkuk oranlarının referans alınması uygun görülmüştür. Nihayetinde getirilecek olan mali düzenleme ya da vergi affı ile geçmiş yıllarda vergilendirme sürecine dahil edilememiş bir kaynak üzerinden tarhiyat yapılması ve tahakkuk aşamasına geçilmesi söz konusu olabileceği gibi, ekonomik aktörlerin af kapsamında getirilen olanaklardan yararlanarak geçmiş dönemde tahakkuk etmiş bir vergi borcunu ödemesi ya da kayıt dışında kalmış bir kaynağı vergilendirme sürecine dahil etmesi de gözlemlenebilecektir. Bu çerçevede afların tahsil tahakkuk oranı üzerindeki kısa vadeli etkisinin pozitif ya da negatif yönlü olabileceği beklenmektedir. Örneğin af nedeniyle tahsil edilen gelirlerdeki artış tahakkuk eden gelirlerdeki artıştan daha fazla ise affın etkisi pozitif, aksi durumda negatif yönlü olacaktır. Her şeyden önce af sonrasında şayet geçmiş dönemde tahakkuk etmemiş vergi gelirlerinin tahakkuk etmesi ya da kayıt dışındaki kaynakların kayıt altına alınarak bu kaynaklar üzerinden vergi tahakkuku gerçekleştirilmesi sağlanırsa kısa vadede tahakkuk eden gelirlerin artacağı beklenebilir. Bu beklentinin gerçekleşmesi ise tahakkuk eden gelirlerdeki değişimi temsili olarak gösterecektir. Bunun yanında hayata geçirilecek mali yapılandırmanın kapsamı ve yararlanma koşullarına göre değişmekle birlikte geçmiş dönemlerde tahakkuk etmiş ancak tahsil edilememiş kamu alacaklarının ilgili dönemde tahsili kısa vadede tahsil tutarları üzerindeki yansımayı ortaya koyacaktır. Bu yansıma ise af nedeniyle tahsil edilen gelirlerdeki değişimi temsil edecektir. Uzun vadedeki beklenti, af sonrasında etkin bir vergi sisteminin oluşturulması, takip mekanizmasının geliştirilmesi, kayıt dışı kaynakların ekonomiye dahili gibi yapısal düzenlemeler eşliğinde tahsil tahakkuk oranının artması yönündedir.

Analiz sürecinde afların sadece tahsil edilen ya da tahakkuk eden kamu geliri üzerindeki net etkisini daha somut bir şekilde belirleyebilmek amacıyla, tahakkuk ve tahsil tutarları ayrı ayrı şekilde de modellenmiştir. Bu kapsamda ele alınan ikinci hipotez “H2. Vergi aflarının kişi başına düşen reel tahakkuk tutarı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır” olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda oluşturulan ikinci modelde mali yapılandırmaların kişi başına tahakkuk eden reel vergi gelirlerinin logaritmik değeri üzerindeki etkisi açıklanmaya çalışılmıştır. Kavramsal olarak gerçekleşme anlamına gelen tahakkuk, Vergi Usul Kanunu’nun 22’nci maddesine göre tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenme aşamasına ulaşmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla bu istatistik, idarenin potansiyel olarak tahsil edebileceği kaynağı gösterir. Afların hem kısa hem de uzun vadede tahakkuk eden kamu gelirleri üzerinde pozitif yönlü bir etki oluşturması beklenmektedir. Nihayetinde af sonrasında yapısal problemlerin çözüme kavuşturulduğu, kayıt dışındaki kaynakların vergilendirilebilir hale geldiği bir ortam tasavvuru bu beklentiyi destekler mahiyettedir.

Mali yapılandırmaların sistem üzerindeki etkilerinin irdelendiği son hipotez ise “H3. Vergi aflarının kişi başına düşen reel tahsil tutarı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır” şeklindedir. Bu hipotezi sınamak için geliştirilen modellerde kişi başına tahsil edilen reel vergi gelirlerinin logaritmik değeri bağımlı değişken olarak belirlenmiştir. Vergilendirme sürecindeki nihai amaç kamusal finansmanın sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesidir. Bu bakımdan verginin tahsili, mevzuata uygun bir şekilde vergi borcunun ödenmesini ve idarece borcun alınmasını ifade eder. Literatürde verginin tahsili sürecini belirleyen ve etkileyen pek çok unsurdan söz edilmektedir. Ekonominin içinde bulunduğu konjonktürel evre, mükelleflerin vergi ödeyebilme yeterliliği ya da kabiliyeti, vergi sistemi ve spesifik olarak da vergilendirme sürecine karşı tutumları, mevcut sistemin ve mevzuatın yeterliliği bu unsurlardan sadece bir kaçıdır. Mükelleflerin özellikle vergi affı öncesi ve sonrasını değerlendirerek hareket edecekleri düşünüldüğünde, af sonrasındaki süreçte genel olarak mükelleflerin vergi uyumunu olumlu yönde etkileyen bir sistemin inşası halinde tahsilat tutarlarının hem kısa hem de uzun vadede artacağı beklenmektedir. Ancak bu süreçte bir bütün olarak mükelleflerin affın yineleneyeceği beklentisine girmeleri, takip ve tahsil sürecinin aksak yapısı, caydırıcı müesseselerin geliştirilmemiş olması gibi olumsuzluklar özellikle uzun vadede affın tahsilat tutarları üzerinde ters yönlü etki oluşturmasına neden olabilecektir.

Daha önce belirtildiği gibi araştırmada incelenen temel olgu, mali yapılandırmaların kısa ve uzun vadede vergi sistemi üzerinde oluşturduğu etkilerdir. Bu çerçevede veri setinin zaman boyutu dahilinde uygulanan “altı hukuki düzenleme<sup>2</sup>”nin her biri için iki açıklayıcı değişken modellere dahil edilmiştir. Bunlardan ilki, gerçekleştirilen bir mali yapılandırmanın kısa vadeli etkisini belirlemektedir. Söz konusu kukla değişken mali yapılandırmanın etkili olduğu mali yıla “1”, diğer yıllara “0” değeri verilerek oluşturulmuştur. Birinci kukla değişkenin mali düzenlemenin gerçekleştirildiği dönemde bağımlı değişken üzerindeki kısa vadeli etkileri yansıtacağı varsayılmaktadır (Luitel ve Sobel, 2007; Luitel 2007). Mali düzenleme ile kayıt dışı kaynakların kayıt altına alınması ya da yeniden yapılandırılan kaynaklar ve af kapsamında gerçekleştirilecek ödemeler sayesinde vergi sistemi üzerinde kısa vadede olumlu bir etki meydana geleceği beklenmektedir. İkinci kukla değişken ise gerçekleştirilen mali yapılandırmanın uzun vadeli etkisini belirleyebilmeyi hedeflemektedir. Bu doğrultuda uzun dönem kukla değişkeni, mali düzenleme öncesindeki yıllara “0”, sonrasındakilere ise “1” değeri verilerek oluşturulmuştur (Luitel ve Sobel, 2007; Luitel 2007). Teorik kısımda ifade edildiği üzere mali yapılandırmaların iki olası uzun dönemli etkisinden söz edilebilir. Bunlardan ilki pozitif yönlüdür. Özellikle kayıt dışı kaynakların mali sisteme dahil edilerek vergisel bir kaynak haline gelmesi, mükelleflerin vergi borçlarını yapılandırarak düzenli halde ödemeye başlamaları, etkin kurulan takip, tahsil ve ceza mekanizmalarının vergi kayıp ve kaçığını önlemesi gibi durumlarda mali yapılandırmanın uzun dönemde vergi sistemini olumlu etkilemesi söz konusu olacaktır (Mikesell, 1986; Alm ve Beck, 1990; Torgler ve Schaltegger, 2005; Edizdoğan ve Gümüş, 2013; Luitel ve Tosun, 2014; Bayer ve ark., 2015; Sandalcı ve ark., 2015). İkinci olası etki ise negatif yönlüdür. Şayet mükelleflerin yapılandırma sonrasında vergi uyumu süreçlerini olumlu etkileyecek mali yapının inşa edilmemesi, afların yineleneyeceği beklentisinin yaygınlaşması, kayıt dışı faaliyetlerin önlenmesine yönelik ge-

2 22.11.2008 tarihli 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, 13.02.2011 tarihli 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun, 10.09.2014 tarihli 6552 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, 19.08.2016 tarihli 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, 18.05.2017 tarihli 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, 11.05.2018 tarihli 7143 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun.

rekli tedbirlerin alınmaması ya da yapılandırmanın mükellefleri aftan yararlanmaya iten özellikleri bünyesinde barındırmaması gibi durumlarda mali yapılandırmanın vergi sistemi üzerinde uzun dönemde yıpratıcı ve negatif etkileri gözlemlenebilecektir (Malik ve Schwab, 1991; Stella, 1991; Savaşan, 2006; Luitel ve Sobel, 2007; Akbelen ve Aydın, 2019; Saygın, 2019).

#### 4.2. Modeller ve Bulgular

Oluşturulan tüm modellerde, açıklayıcı değişkenler arasında kontrol değişkeni olarak kişi başına düşen gelir, işsiz bireylerin nüfus içerisindeki payı ve mükellef sayısı değerlerine yer verilmiştir. Öncelikle artan gelirin somut şekilde vergi tahsili rakamlarına yansımaları halinde, kişi başına düşen gelirin tahsil tahakkuk oranı üzerindeki etkisinin pozitif yönlü olabileceği düşünülmektedir. Oysa ekonomik ve mali yapının özelliklerine göre, gelirin sadece tahakkuk tutarlarını olumlu etkilemesi ya da tahakkuk tutarını tahsil tutarından daha fazla etkilemesi de mümkündür. Bu gibi durumlarda ise kişi başına düşen gelir “tahsil tahakkuk oranı”nı tersi yönde etkileyecektir (Tekin ve Tuncer, 2013; Çelikay, 2017; Saygın, 2019; Çelikay, 2020). Bunun yanında gelirin gerek tahakkuk eden gerekse tahsil edilen vergi tutarını pozitif yönlü etkilemesi beklenmektedir (Pfähler, 1990; Randolph, 1995; Desai, 2003; Andrejovska ve Pulikova, 2018).

Yine işsizlik, ekonominin pek çok bileşeninde olduğu gibi vergi gelirleri üzerinde de doğrudan ya da dolaylı yansımalar meydana getirir. Nihayetinde eksik istihdam, özellikle gelir üzerinden alınan vergiler itibarıyla olumsuz etkiler ortaya çıkaracaktır (Pissarides, 1998; Arulampalam, 2001; Murphy, 2007; Adhikari, Everson ve Gray, 2009). Ancak işsizlerin nüfus içerisindeki payı ile tahsil tahakkuk oranı, tahakkuk eden ve tahsil edilen kamu gelirleri arasındaki etkileşimi belirleyecek temel bileşen yine vergi sisteminin yapısıdır. Dolaysız vergilere dayalı bir vergi sisteminde emek faktörünün kapasitesi dahilinde değerlendirilmesi son derece belirleyici olacaktır. Ne var ki dolaylı vergilerin ağırlıklı olduğu bir vergi sisteminde ise kişilerin elde ettikleri gelir ya da servet birikimlerinden ziyade tüketime dayalı bir vergi tabanının varlığı, işsizliğin vergi sistemi üzerindeki etkilerini hafifletecek hatta tersine çevirebilecektir.

Modellerde yer alan bir diğer kontrol değişkeni de toplam mükellef sayısının logaritmik değeridir. Bu değer yıllar itibarıyla mükellef sayısındaki değişim hızını yansıtmaktadır. Vergi uyum düzeyinin yüksek olduğu bir mali sistemde mükellef sayısındaki değişim hızı ile tahakkuk eden ve tahsil edilen vergi miktarları arasında pozitif yönlü bir ilişki olması beklenir (Castro ve Camarillo, 2014; Piancastelli ve Thirlwall, 2021; Minh Ha, Tan Minh ve Binh, 2022). Gerçekten belirli dönemdeki mükellef sayısındaki artış ekonomik sistem dahilinde vergiye tabii işlem hacminin genişlediğini, bu genişlemenin de vergi tabanına yansıtacağını gösterir. Bu çerçevede özellikle tahakkuk eden vergiler itibarıyla de bu etkileşim takip edilebilir. Ancak mükellef sayısındaki değişimin tahsil tutarlarına etkileri kayıt dışı faaliyetlerin düzeyine, mükelleflerin vergiye uyum süreçlerine ve yeni bir af beklentisi içerisinde olup olmamalarına göre farklılık arz edecektir. Geliştirilen hipotezlerin ampirik sınıması için bahsedilen varsayımlar ve beklentiler çerçevesinde;

Model 1:

$$Tsl/Thk_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 GSYİHk_{i,t} + \beta_2 \text{İşsiz/Nüfus}_{i,t} + \beta_3 TMükellef_{i,t} + \beta_n MYk_{n,i,t} + \beta_m MYu_{m,i,t} + u_{i,t}$$

Model 2:

$$Thk_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 GSYİHk_{i,t} + \beta_2 \text{İşsiz/Nüfus}_{i,t} + \beta_3 TMükellef_{i,t} + \beta_n MYk_{n,i,t} + \beta_m MYu_{m,i,t} + u_{i,t}$$

Model 3:

$$Tsl_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 GSYİHk_{i,t} + \beta_2 \text{İşsiz/Nüfus}_{i,t} + \beta_3 TMükellef_{i,t} + \beta_n MYk_{n,i,t} + \beta_m MYu_{m,i,t} + u_{i,t}$$

i = 1,....., 81 (İller)

t = 1,.....,17 (2004-2020)

olacak şekilde üç ekonometrik model kurgulanmıştır. (1), (2) ve (3) nolu modellerde “Tsl/Thk” tahsil tahakkuk oranını; “Thk” kişi başına düşen reel tahakkuk tutarının logaritmasını; “Tsl” ise kişi başına düşen reel tahsil tutarının doğal logaritmasını göstermektedir. Bunun yanında modellerde kontrol değişken olarak yer alan “GSYİHk” kişi başına düşen reel GSYİH’nın logaritmik değerini, “İşsiz/Nüfus” işsiz bireylerin nüfus içerisindeki payını, “TMükellef” mükellef sayısının logaritmik değerini ifade etmektedir. Araştırma sorunsalını çözümlenebilmek için temel modellerden alt modellere geçilmesini sağlayacak MY değişkeni ise sırasıyla 2008, 2011, 2014, 2017 ve 2018 yıllarında gerçekleştirilen mali yapılandırmaları temsil etmektedir. Her bir mali yapılandırmanın etkileri, ilgili düzenleme için geliştirilen kısa dönem “MYk” ve uzun dönem “MYu” kukla değişkenleri eklenerek ölçülmüştür. Bu bakımdan üç temel modelde altı yapılandırmayı ölçecek şekilde alt modeller türetilmiştir. Dolayısıyla “βn” her bir alt model için ele alınan mali yapılandırmanın bağımlı değişken üzerindeki kısa dönem etkisini, “βm” ise uzun dönem etkisini yansıtmaktadır. Bunun yanında modellerde yer alan “i” 81 ili, “t” ise 2004 ile 2020 yılları arasındaki dönemi kapsayan 17 yılı temsil etmektedir. Ampirik analiz sürecinde etkin ve tutarlı sonuçlar elde edebilmek, sonrasında da bulguları doğru şekilde yorumlayabilmek amacıyla ilk aşamada en uygun yönetimin seçimi için gerekli sınamalar gerçekleştirilmiş, kurgulanan modellerde temel varsayımların geçerliliği incelenmiştir. Tablo 2, bu kapsamda yapılan öncül testlere ilişkin bulgulara yer vermektedir.

Tablo 2. Öncül Testler

F Testi	Model Türü	Hausman Testi	Değişen Varyans	Otokorelasyona		Yatay Kesit Bağımlılığı	
	Chi2	Wald Testi	Durbin Watson	Baltagi-Wu	Pesaran-CD		
Model 1	1.1.	39.2***	164.4***	7929.2***	0.485	0.642	54.4***
	1.2.	38.3***	176.1***	8520.2***	0.431	0.586	48.2***
	1.3.	38.0***	150.0***	6543.5***	0.454	0.605	57.9***
	1.4.	40.2***	46.4***	9337.7***	0.473	0.631	39.5***
	1.5.	41.0***	17.3***	11265.6***	0.484	0.646	39.0***
	1.6.	39.5***	18.1***	6538.4***	0.554	0.712	55.4***
	1.7.	39.1***	61.6***	6804.9***	0.530	0.689	48.2***
Model 2	2.1.	207.3***	23.9***	6044.1***	0.509	0.717	49.6***
	2.2.	205.4***	21.2***	6301.6***	0.494	0.703	49.5***
	2.3.	205.7***	19.6***	6636.1***	0.509	0.715	45.1***
	2.4.	207.1***	17.4***	5965.4***	0.509	0.721	47.1***
	2.5.	209.0***	20.1***	6115.3***	0.500	0.714	44.1***
	2.6.	207.7***	22.7***	6613.7***	0.524	0.733	27.7***
	2.7.	208.4***	31.5***	8253.9***	0.504	0.710	41.8***
Model 3	3.1.	199.0***	54.7***	8233.9***	0.645	0.801	41.0***
	3.2.	196.1***	54.9***	8688.8***	0.650	0.805	40.1***
	3.3.	198.7***	45.8***	13388.8***	0.665	0.814	34.3***
	3.4.	198.7***	32.8***	10313.6***	0.663	0.813	39.6***
	3.5.	200.1***	21.3***	8860.8***	0.667	0.819	41.2***
	3.6.	201.0***	16.0***	9592.7***	0.664	0.817	37.3***
	3.7.	202.5***	15.8***	10145.8***	0.655	0.809	34.7***

a Durbin-Watson ve Baltagi-Wu Testleri için temel alınan eşik değeri “2” dir.

\*\*\* ile işaretlenen katsayının p değeri %1 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlıdır.

Tablo 2’de yer alan F Testine göre tüm modeller için birim etkilerin olmadığına ilişkin boş hipotez %1 anlam düzeyinde istatistiksel olarak reddedilmektedir. F Testinin yanı sıra Hausman Testi sonuçlarından ve veri setinin yapısından yola çıkılarak modellerde Klasik Doğrusal Regresyon Yönteminin uygun olmadığına ve Sabit Etkiler Tahmincisinin kullanılmasına karar verilmiştir. Hausman Testi, kurgulanan modellerde Sabit Etkiler Tahmincisi ile Rassel Etkiler Tahmincisi hangisinin daha uygun olduğunu belirleyebilmek için kullanılmıştır. Tablo 2’deki test sonuçları, modellerde Sabit Etkiler Yöntemi sonuçları ile Rassel Etkiler Yöntemi sonuçları arasında istatistiksel olarak anlamlı ve sistematik bir farklılığın bulunduğunu göstermektedir. Dolayısıyla tüm modeller için Sabit Etkiler Yöntemi daha tutarlı sonuçlar vermektedir. Değişen varyans probleminin varlığı ise Geliştirilmiş Wald Testi ile sınanmıştır. Sonuçlara göre tüm modellerde sabit varyans olduğuna dair boş hipotez reddedilmektedir ( $p < 0,01$ ). Yani modellerin tamamında değişen varyans vardır. Modellerde otokorelasyon olup olmadığı Bhargava, Franzini ve Narendranathan (1982) tarafından geliştirilmiş Durbin-Watson Testi ve Baltagi-Wu (1999)’nun -LBI-Testi ile belirlenmiştir. İki testin sonuçları da tüm modellerin bünyelerinde otokorelasyon problemi barındırdığını göstermektedir. Son olarak Pesaran’ın CD Testi aracılığıyla modellerde birimler arası korelasyonun varlığı araştırılmıştır. CD testi sonuçları tüm modeller için “ele alınan tahmincide birimler arası korelasyon yoktur” boş hipotezinin %1 anlam düzeyinde reddedildiğini göstermektedir. Modellerin her birinde birimler arası korelasyon problemi de mevcuttur. Temel varsayımların sınıandığı test sonuçları perspektifinde araştırma sürecinde ele alınan modeller ile etkin ve tutarlı sonuç elde edilebilmesi maksadıyla değişen varyans, otokorelasyon ve birimler arası korelasyon sorunlarının varlığında dahi dirençli standart hatalar türetebilen Driscoll ve Kraay (DK) Sabit Etkiler Tahmincisiinden yararlanılmıştır. Bu çerçevede gerek kontrol değişkenler gerekse mali af programları için oluşturulan kukla değişkenlere ilişkin katsayıların birimlere, yani illere göre değişebileceği kabul edilmekte, birimler arasındaki farklılıkların ise sabit varyanslı ve serisel korelasyon barındırmayan hata terimlerinde yakalanabileceği varsayılmaktadır.

**Tablo 3. Mali Yapılandırmaların Tahsil-Tahakkuk Oranı Üzerindeki Etkileri**

Model	1.1.	1.2.	1.3.	1.4.	1.5.	1.6.	1.7.
GSYİHkb	-0.150*** (0.023)	-0.073* (0.040)	-0.099*** (0.030)	-0.103*** (0.015)	-0.130*** (0.017)	-0.152*** (0.026)	-0.163*** (0.028)
İşsiz/Nüfus	-0.691* (0.369)	-0.384** (0.168)	-0.330** (0.216)	-0.467* (0.254)	-0.377** (0.290)	-0.383* (0.147)	-0.346** (0.199)
Tmükellef	-0.687*** (0.138)	-0.720*** (0.151)	-0.662*** (0.164)	-0.410*** (0.062)	-0.365*** (0.0041)	-0.407*** (0.055)	-0.521*** (0.107)
2008K	-	0.024* (0.013)	-	-	-	-	-
2011K	-	-	0.021 (0.017)	-	-	-	-
2014K	-	-	-	0.044*** (0.006)	-	-	-
2016K	-	-	-	-	0.004 (0.002)	-	-
2017K	-	-	-	-	-	0.001 (0.004)	-
2018K	-	-	-	-	-	-	-0.023*** (0.007)
2008U	-	-0.051** (0.023)	-	-	-	-	-
2011U	-	-	-0.040* (0.023)	-	-	-	-



2014U	-	-	-	-0.061*** (0.009)	-	-	-
2016U	-	-	-	-	-0.060*** (0.006)	-	-
2017U	-	-	-	-	-	-0.047*** (0.012)	-
2018U	-	-	-	-	-	-	-0.028* (0.011)
Sabit	4.587*** (0.647)	4.524*** (0.740)	4.311*** (0.808)	3.100*** (0.298)	2.955*** (0.202)	3.225*** (0.299)	3.813*** (0.567)
R2	0.504	0.520	0.517	0.558	0.559	0.533	0.520
Gözlem	1377	1377	1377	1377	1377	1377	1377
Grup	81	81	81	81	81	81	81
F İstatistiği	80.53***	61.81***	83.75***	282.03***	211.22***	135.39***	119.60***
Maks. Gecikme	2	2	2	2	2	2	2
Kukla Değişkenler Arası Korelasyon	-	0.111	0.139	0.142	0.166	0.181	0.194
Yöntem	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler

Tabloda Driscoll Kraay tahminciyle elde edilen standart hatalar parantez içerisinde gösterilmiştir. Ayrıca \* ile işaretlenen katsayının p değeri %10, \*\* ile %5 ve \*\*\* ile ise %1 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlıdır.

Tablo 3, farklı dönemlerdeki mali yapılandırmaların kısa ve uzun dönemde tahsil tahakkuk oranı üzerindeki etkilerini belirleyen modellerin sonuçlarını göstermektedir. Model 1.1., sadece kontrol değişkenlerin tahsil tahakkuk oranı üzerindeki etkilerini ölçebilmek amacıyla kurgulanmıştır. Söz konusu model de dahil olmak üzere tüm alt modellerde, sabit etkili statik panel regresyon sonuçlarına göre kontrol değişken olarak referans alınan GSYİHkb, İşsiz/Nüfus ve Tmükellef değişkenlerinin tahsil tahakkuk oranı üzerinde negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olduğu görülmektedir. Böylesine bir sonucun ortaya çıkma nedenleri ise farklı şekillerde gereçlendirilebilir. Bunların başında ele alınan örneklem dahilinde gerek kişi başına düşen GSYİH gerekse mükellef sayısındaki marjinal değişimin tahsil tutarlarından ziyade daha çok tahakkuk tutarlarına yansımaları gelmektedir. Dolayısıyla bu sonuçlar, veri bir dönemde kişi başına düşen gelirden ve/veya mükellef sayısında meydana gelecek bir artışın vergi sisteminin yapısı gereği tahakkuk tutarı üzerinde daha fazla genişletici bir etki oluşturacağı şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bir diğer kontrol değişken olan işsizliğin nüfus içerisindeki payında yaşanacak artış, vergi uyumunun nesnel göstergesi mahiyetindeki tahsil tahakkuk oranını azaltmakta, yani vergilendirilebilir kapasitenin daralmasına neden olmaktadır. Bunun yanında her alt modelde veri bir dönemde çıkarılan vergi affının kısa ve uzun dönemli etkilerini tespit etmek amacıyla türetilen iki kukla değişkene yer verilmiştir. Kısa vade kukla değişkeni (SeneK) sadece affın etkin olduğu yıl için tahsil tahakkuk oranındaki etkiyi gösterirken, uzun vade kukla değişkeni (SeneU) ise mali yapılandırma sonrasındaki dönem için tahsil tahakkuk oranındaki kalıcı gelişimi yansıtmaktadır. Alt modellerin sonuçlarına göre 2008 ( $p < 0,10$ ) ve 2014 ( $p < 0,01$ ) yıllarında gerçekleştirilen mali yapılandırmalar kısa vadede tahsil tahakkuk oranını pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı şekilde etkilemiştir (2008 yılına ait katsayı %10 düzeyinde anlamlıdır). Buna karşılık 2018 yılında yapılan düzenleme ise kısa dönemde tahsil tahakkuk oranını istatistiksel olarak anlamlı, ancak ters yönlü etkilemiştir ( $p < 0,01$ ). Netice olarak, 2008 ve 2014 yıllarında yapılan mali düzenlemelerle kısa vadede idarenin tahsil kapasitesinin arttırıldığı, aflar ile devlete marjinal bir fayda sağlandığı ileri sürülebilir. Ancak bu çıkarımlar 2018 yılındaki düzenleme için geçerli değildir. Nitekim 2018 yılında yapılan düzenleme kısa vadede tahsil tahakkuk oranını negatif doğrultuda etkilemiştir. Bunun bir nedeni ilgili mali yapılandırmanın tahakkuk eden gelirler üzerinde nispeten daha fazla genişletici etki meydana getirmesi olabilir.



Ayrıca bu sonucun bir diğer belirleyicisi, yinelenen mali yapılandırmalar sonrasında vergi uyumunun olumsuz doğrultuda etkilenmesidir. Gerçekten affın kısa vadeli etkisi 2018 yılında tersine dönmüş ve tahsil tahakkuk oranının kısa vadede dahi azalmasını beraberinde getirmiştir. Bu bulgunun detayları Model 2 ve Model 3'te daha somut bir şekilde gözlemlenebilecektir. Tüm alt modellerin ortak bulgusu ise affın uzun vadeli etkisine yöneliktir. Buna göre mali yapılandırmaların uzun vadede tahsil tahakkuk oranını negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etkilediği görülmektedir (2011 ve 2018 yıllarına ait katsayılar %10 düzeyinde anlamlıdır). Bu bulgunun iki olası nedeni olabileceği düşünülmektedir. Bunlardan ilki yapılan mali düzenlemelerin uzun vadede vergi uyumunu olumsuz doğrultuda etkileyerek, tahsil tutarını azaltıyor olmasıdır. Ekonomik aktörlerdeki af beklentisi ya da sıkça yinelenen aflar, mükellefleri vergiden kaçınma, yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeme veya vergi kaçakçılığına sevk ediyor olabilir. İkinci olasılık ise kayıt dışı kaynakların kayıt altına alınması nedeniyle tahakkuk eden gelirlerin yıllara yaygın olarak artması, ancak bu durumun tahsil tutarlarına yansımamasıdır. İki olasılıktan hangisinin daha baskın olduğu izleyen iki modelde daha somut şekilde tartışılmaktadır.

Tablo 4, araştırmanın ele aldığı dönemde çıkarılan afların kısa ve uzun dönemde tahakkuk tutarı üzerindeki etkilerini belirleyen analiz sonuçlarına yer vermektedir. Tüm alt modeller için geliştirilen regresyon sonuçlarına göre GSYİHkb, İşsiz/Nüfus ve Tmükellef değişkenlerinin tahakkuk tutarını pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etkilediği görülmektedir. Gerçekten kişi başına düşen gelirden meydana gelecek bir değişikliğin vergi potansiyelini aynı yönde etkilemesi beklentilerle de uyumaktadır. Yine mükellef sayısındaki değişiklik ile tahakkuk eden vergi miktarı arasındaki pozitif yönlü ilişki öngörülebilir bir sonuçtur. Modellerde kontrol değişkeni olarak yer alan bir diğer unsur da işsizlerin nüfus içerisindeki payıdır. Buna göre işsizliğin oransal olarak değişmesi kişi başına düşen tahakkuk tutarında aynı yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir etki oluşturacaktır. İşsizlik olgusu iki vergi konusunu doğrudan etkileme potansiyelindedir. Bunlardan ilki gelir vergisinin bir unsuru olan ücret gelirleridir. Nitekim işsizlik oranındaki veri bir artış spesifik olarak ücret gelirleri üzerinden tahakkuk edecek gelir vergisini olumsuz yönde etkileyecektir. İkincisi ise işsiz kalan bireylerin tüketim kapasitelerinin düşmesi ve buna bağlı olarak da harcamalar üzerinden alınan vergilerin olumsuz etkilenemesidir. Ancak modellere ilişkin sonuçlar işsizliğin söz konusu etkilerinden ziyade fiili olarak kişi başına tahakkuk eden vergi gelirleri üzerinde aynı yönde etki oluşturduğunu göstermektedir. Bu bulgular işsizliğin kayıt altındaki ekonomik aktörler üzerindeki fiili vergi yükünü artıracak şekilde yorumlanabilir. İşsizlik nedeniyle her ne kadar vergisel taban daralsa da kişi başına tahakkuk eden vergi miktarı artmakta ve vergi yükü mevcut mükellefler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülkede kamu gelirlerinin neredeyse üçte ikisinin Katma Değer Vergisi ya da Özel Tüketim Vergisi gibi objektif karakteristikteki dolaylı vergilerden oluşması bu çıkarımı önemli ölçüde desteklemektedir.

**Tablo 4. Mali Yapılandırmaların Tahakkuk Tutarları Üzerindeki Etkileri**

Model	2.1.	2.2.	2.3.	2.4.	2.5.	2.6.	2.7.
GSYİHkb	1.109*** (0.030)	1.092*** (0.042)	1.123*** (0.033)	1.102*** (0.036)	1.095*** (0.033)	1.102*** (0.032)	1.112*** (0.029)
İşsiz/Nüfus	1.637*** (0.276)	1.560*** (0.297)	1.719*** (0.249)	1.616*** (0.248)	1.637*** (0.279)	1.753*** (0.383)	1.646*** (0.347)
Tmükellef	0.177*** (0.101)	0.181** (0.104)	0.208** (0.095)	0.107* (0.081)	0.158** (0.066)	0.246*** (0.074)	0.326*** (0.081)
2008K	-	-0.103 (0.006)	-	-	-	-	-

2011K	-	-	0.032*** (0.009)	-	-	-	-
2014K	-	-	-	-0.020 (0.009)	-	-	-
2016K	-	-	-	-	0.039*** (0.009)	-	-
2017K	-	-	-	-	-	0.037*** (0.006)	-
2018K	-	-	-	-	-	-	0.033*** (0.004)
2008U	-	0.012 (0.019)	-	-	-	-	-
2011U	-	-	0.012 (0.009)	-	-	-	-
2014U	-	-	-	0.012 (0.006)	-	-	-
2016U	-	-	-	-	0.006 (0.010)	-	-
2017U	-	-	-	-	-	0.022 (0.007)	-
2018U	-	-	-	-	-	-	0.032 (0.013)
Sabit	-2.402*** (0.501)	2.372*** (0.512)	-2.596*** (0.491)	-2.040*** (0.454)	-2.273*** (0.350)	-2.718*** (0.385)	-3.137*** (0.391)
R2	0.937	0.937	0.938	0.938	0.938	0.938	0.938
Gözlem	1377	1377	1377	1377	1377	1377	1377
Grup	81	81	81	81	81	81	81
F İstatistiği	478.04***	293.57***	362.78***	527.59***	750.60***	489.75***	189.74***
Maks. Gecikme	2	2	2	2	2	2	2
Kukla Değişkenler Arası Korelasyon	-	0.111	0.139	0.142	0.166	0.181	0.194
Yöntem	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler

Tabloda Driscoll Kraay tahmincisiyle elde edilen standart hatalar parantez içerisinde gösterilmiştir. Ayrıca \* ile işaretlenen katsayının p değeri %10, \*\* ile %5 ve \*\*\* ile ise %1 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlıdır.

Tablo 4, aynı zamanda mali yapılandırmaların kısa ve uzun dönemde tahakkuk eden gelir üzerindeki etkilerini her bir alt model ile detaylandırmaktadır. Sonuçlara göre 2011, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında gerçekleştirilen mali yapılandırmalar kısa dönemde kişi başına tahakkuk eden gelirleri pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı şekilde etkilemiştir ( $p < 0,01$ ). Uzun dönemde ise mali yapılandırmaların tahakkuk tutarı üzerindeki etkileri istatistiksel olarak anlamlı değildir. Özellikle 2016, 2017 ve 2018 yıllarında gerçekleştirilen afların tahakkuk eden gelirler üzerindeki kısa vadeli etkilerini gösteren katsayının azalan bir seyir izlemesi ilgi çekicidir. Bu bulgu mükerrer şekilde ve sıklıkla yinelenen afların idarenin sağlayacağı kısa vadeli avantajları dahi azaltacağını gözler önüne sermektedir.

**Tablo 5. Mali Yapılandırmaların Tahsil Tutarları Üzerindeki Etkileri**

	3.1.	3.2.	3.3.	3.4.	3.5.	3.6.	3.7.
logGSYİH	1.018*** (0.038)	1.043*** (0.059)	1.068*** (0.039)	1.044*** (0.039)	1.019*** (0.042)	1.010*** (0.043)	1.013*** (0.043)
İşsiz/Nüfus	1.072*** (0.315)	1.164*** (0.253)	1.401*** (0.260)	1.203*** (0.305)	1.305*** (0.356)	1.418*** (0.435)	1.321*** (0.414)
Tmükellef	-0.299** (0.136)	-0.311** (0.132)	-0.249* (0.130)	-0.176 (0.104)	-0.080 (0.082)	-0.019 (0.072)	-0.015 (0.074)

2008K	-	0.005** (0.012)	-	-	-	-	-
2011K	-	-	0.048*** (0.009)	-	-	-	-
2014K	-	-	-	0.044* (0.008)	-	-	-
2016K	-	-	-	-	0.041*** (0.010)	-	-
2017K	-	-	-	-	-	0.039*** (0.005)	-
2018K	-	-	-	-	-	-	0.021** (0.008)
2008U	-	0.016* (0.031)	-	-	-	-	-
2011U	-	-	-0.022*** (0.008)	-	-	-	-
2014U	-	-	-	-0.031** (0.014)	-	-	-
2016U	-	-	-	-	-0.037*** (0.012)	-	-
2017U	-	-	-	-	-	-0.051*** (0.007)	-
2018U	-	-	-	-	-	-	-0.056*** (0.005)
Sabit	0.085 (0.716)	0.071 (0.751)	-0.308*** (0.679)	-0.589 (0.587)	-0.984** (0.459)	-1.255*** (0.386)	-1.285*** (0.403)
R2	0.896	0.896	0.898	0.898	0.898	0.899	0.899
Gözlem	1377	1377	1377	1377	1377	1377	1377
Grup	81	81	81	81	81	81	81
F İstatistiği	376.42***	635.08***	403.28***	337.58***	400.57***	241.34***	697.39***
Maks. Gecikme	2	2	2	2	2	2	2
Kukla Değişkenler Arası Korelasyon	-	0.111	0.139	0.142	0.166	0.181	0.194
Yöntem	Sabit Etkiler Sabit Etkiler Sabit Etkiler Sabit Etkiler Sabit Etkiler Sabit Etkiler Sabit Etkiler						

Tabloda Driscoll Kraay tahmincisiyle elde edilen standart hatalar parantez içerisinde gösterilmiştir. Ayrıca \* ile işaretlenen katsayının p değeri %10, \*\* ile %5 ve \*\*\* ile ise %1 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlıdır.

Tablo 5, son dönemde gerçekleştirilen altı mali af programının kısa ve uzun dönemde bu kez tahsil tutarı üzerindeki etkilerini belirleyebilmek için geliştirilen modellerin sonuçlarına yer vermektedir. Tüm alt modellerde kontrol değişkenler arasında yer alan GSYİHkb ile İşsiz/Nüfus'un kişi başına düşen tahsil tutarını pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı doğrultuda etkilediği görülmektedir ( $p < 0,01$ ). Buna göre kişi başına düşen gelirden meydana gelecek bir artış vergi kapasitesinin genişlemesini beraberinde getirecek ve tahsil tutarlarını da artıracaktır. Bu bulgu çerçevesinde genel olarak kişi başına düşen gelirin gerek tahsil gerekse tahakkuk tutarını aynı yönde etkilediği, ancak tahakkuk tutarındaki artışın tahsil tutarına göre daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Ulaşılan sonuçlar, kişi başına düşen gelirin genel itibarıyla tahsil edilen gelirlere nispeten tahakkuk eden vergi gelirlerini daha fazla artıracığı yönündeki beklentiyle de uyumlu olup, kişi başına düşen gelirin tahsil tahakkuk oranını tersi yönde etkilemesine de nesnel bir dayanak sunmaktadır. Ayrıca işsizliğin nüfus içerisindeki artışı Model 2'dekiyle paralel şekilde kişi başına düşen tahsil tutarını da istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkilemektedir. Eksik istihdam düzeyini temsil eden bir gösterge niteliğindeki işsizliğin vergi sistemi üzerindeki etkisi bu bulguyla daha net bir şekilde gözler önüne serilmektedir. Nitekim işsizlerin nüfus içerisindeki oranı arttıkça ekonomik aktörler nezdinde tahsil edilen vergilerde de bir artış gözlemlenecektir.

Bu sonuçlar da işsizlik probleminin vergi yükünü fiili mükellefler üzerinde yoğunlaştırdığını ortaya koymaktadır. Modellerde yer alan diğer kontrol değişken de mükellef sayısıdır. Model 3.1., 3.2. ve 3.3.'e göre mükellef sayısında yaşanacak bir değişim kişi başına düşen tahsil tutarını negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etkilemektedir (Model 3.3. için ilgili katsayı %10 düzeyinde anlamlıdır). Sonuçlar mükellef sayısındaki artışın kişi başına düşen tahsil tutarlarına yansımadağını, hatta tahsil tutarını tersi yönde etkilediğini göstermektedir. Beklentilerle uyuşmayan bu durum kayıt dışı faaliyetlerin yaygınlığı, af beklentisi ya da mükelleflerin vergiye uyum sorunsalı gibi nedenlerle mükellefiyet sayısındaki nicel artışın vergilerin tahsil sürecine etki etmediği şeklinde yorumlanabilir.

Modelde ilk olarak, 2008 yılında yaşanan Küresel Finansal Krizin Türkiye'ye etkilerini azaltabilmek ve kayıt dışı kaynakları ekonomik sisteme dahil ederek vergisel tabanı genişletmek amacıyla gerçekleştirilen mali düzenlemenin kısa ve uzun dönemde kişi başına düşen reel tahsil tutarını istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü etkilediği görülmektedir (uzun dönem için ilgili katsayı %10 düzeyinde anlamlıdır). Diğer alt modellerde ise 2011, 2014, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında çeşitli kapsamlara sahip olarak yürürlüğe giren mali yapılandırmaların tahsil tutarını kısa vadede pozitif, uzun vadede ise negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır (2014 yılı kısa dönemi için katsayı %10 düzeyinde anlamlıdır). Bulgular, 2008 mali yapılandırması dışındaki diğer tüm düzenlemelerin kişi başına düşen tahsil tutarı üzerinde kısa vadede genişletici bir etki oluşturduğunu, uzun dönemde ise tam aksine tahsil tutarını yıpratarak azalttığını ortaya koymaktadır. Hatta modellere ilişkin katsayılar, her mali düzenlemenin kısa vadede bir önceki mali düzenlemeye göre nispeten daha düşük bir genişletici etki oluşturduğunu, buna karşılık uzun vadede ise yinelenen mali yapılandırmaların gelir tahsilatı üzerindeki yıpratıcı etkisini artırdığını yansıtmaktadır. Örneğin 2011 yılında yapılan mali düzenlemenin tahsil tutarları üzerindeki genişletici etkisi 0.048 iken, bu etki 2016'da 0.041'e ve nihayet 2018'de 0,021'e kadar gerilemiştir. Hiç şüphesiz ki bu gerilemenin altında yatan en önemli neden daha önce de ifade edildiği üzere getirilen mali düzenlemenin kapsamıyla ilgilidir. Ancak mali yapılandırma sıklığındaki artışın da söz konusu etkileşimi belirleyen bir diğer unsur olduğu rahatlıkla savunulabilir. Benzer örüntüler mali düzenlemelerin uzun vadeli yansımalarında da gözlemlenmektedir. 2011 yılında yapılan mali düzenlemenin kişi başına düşen tahsil tutarları üzerindeki uzun vadeli daraltıcı etkisi 0,022 birim iken, 2016 mali yapılandırmasının uzun vadeli daraltıcı etkisi 0,037, 2018 yılının etkisi ise 0,056'dır. Dolayısıyla sonuçlar, mali yapılandırmaların zaman içerisinde yinelenmesinin uzun vadede spesifik olarak vergi sistemi üzerinde olumsuz etki oluşturacağını gösterir niteliktedir.

## 5. Tartışma ve Sonuç

Mali af programları, kayıt dışı kalmış değerlerin mali sisteme entegre olmasını sağlayarak vergilendirme sürecinin daha etkin hale gelmesine katkı sunabilmektedir. Bunun yanında doğal afet, salgın hastalık veya ekonomik kriz gibi olağanüstü durumlarda sosyal refah kaybının telafisi, idare üzerindeki iş yükünün hafifletilmesi ya da politik süreçteki aktörlerin beklentileri gibi gerekçeler de mali yapılandırmaları sıklıkla gündeme getirmektedir. Mali yapılandırmaların vergi sistemi, mali doku ve ekonomik yapı üzerinde ne gibi etkileri olduğu ise literatürde farklı boyutlarıyla ele alınan önemli başlıklardandır. İlgili literatürdeki çalışmalardan bir kısmı bu düzenlemelerin vergi sistemi üzerinde olumsuz etkiler meydana getireceğini ileri sürerken (Stella, 1991; Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007; Le Borgne, 2006; Alm ve ark., 2009; Luitel ve Tosun, 2014; Kaya, 2014; Akbelen ve Aydın, 2019), bir kısmı ise vergi aflarının mali, ekonomik ve sosyal

yönden olumlu etkileri olabileceğini savunmaktadır (Parle ve Hirlinger, 1986; Leonard ve Zeckhauser, 1987; Alm ve Beck, 1990; Torgler ve Schaltegger, 2005). Özellikle sık yinelenen mali aflar, toplumda yaşayan bireylerin adalet hissiyatları zedeleyebilmekte, mevzuata aykırı davrananların af beklentisine kapılmalarına neden olabilmekte ve bir bütün olarak vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

Bu çalışmada mali afların vergi sistemi üzerindeki kısa ve uzun dönemli etkileri Türkiye özelinde ele alınmıştır. Bu çerçevede 2004 ile 2020 yılları arasındaki dönem için 81 il örneğinde panel veri seti oluşturulmuş, ilgili dönemde çıkarılan afların kısa ve uzun dönemde tahsil tahakkuk oranı ile tahsil ve tahakkuk tutarları üzerindeki etkileri ampirik olarak belirlenmiştir. Elde edilen bulgulara göre vergi afları ya da mali yapılandırmalar ile kısa vadede marjinal fayda sağlanarak idarenin tahsil kapasitesinin arttığı görülmektedir. Uzun vadede ise mali düzenlemelerin vergi sistemi üzerindeki etkisi genel itibariyle negatif yönlüdür. Nitekim mali yapılandırmalar tahsil tahakkuk oranını kısa vadede artırmakta, uzun dönemde ise negatif doğrultuda etkilemekte yani azaltmaktadır. Bunun tek istisnası 2018 yılında gerçekleştirilen mali yapılandırma için geçerlidir. Nihayetinde söz konusu mali yapılandırma hem kısa hem de uzun dönemde tahsil tahakkuk oranını negatif yönlü etkilemiştir. Ayrıca araştırma sonuçlarına göre mali aflar tahakkuk tutarlarını sadece kısa dönemde ve pozitif yönlü etkilemektedir. Kurgulanan hiçbir modelde mali afların tahakkuk tutarı üzerinde uzun dönemde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olduğu gözlemlenmemiştir. Çalışmada ortaya konulan bir diğer ilişki mali aflar ile tahsil tutarlarına yöneliktir. Sonuçlara göre 2011, 2014, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yürürlüğe giren mali af programları tahsil tutarını kısa vadede artırmış, uzun vadede ise negatif yönlü etkilemiş, yani azaltmıştır. 2008 mali yapılandırması ise hem kısa hem de uzun dönemde kişi başına düşen tahsil tutarı üzerinde genişletici bir etki oluşturmuştur. Ayrıca elde edilen bulgular, sıklıkla yinelenen mali afların tahsil tahakkuk oranı ile tahsil ve tahakkuk tutarları üzerindeki genişletici ve yıpratıcı etkiyi farklılaştırdığını yansıtır niteliktedir. Buna göre özellikle birer yıl arayla çıkarılan 2016, 2017 ve 2018 düzenlemelerinde, her çıkarılan mali yapılandırma bir öncekine göre kısa vadede tahsil-tahakkuk tutarı, kişi başına düşen tahakkuk tutarı ve kişi başına düşen tahsil tutarı üzerinde nispeten daha düşük bir pozitif yönlü etki oluşturmuştur. Uzun vadede ise bu süreç tersine dönmüş hatta kişi başına düşen tahsil tutarının ve tahsil tahakkuk oranının azalmasıyla karşı karşıya kalınmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre sık yinelenen mali yapılandırmalar, tahsil ve tahakkuk miktarları üzerindeki kısa dönemli genişletici etkisini yıllar itibariyle kaybetmekte, uzun dönemde özellikle tahsil tutarında yıpratıcı ve daraltıcı bir etki meydana getirmektedir. Bu sonuçlar Alm ve Beck (1993), Kernell (2004), Luitel ve Sobel (2007), Luitel (2007), Mahestyanti ve arkadaşları (2018) tarafından vergi aflarının etkilerine yönelik elde edilen bulgularla da paralellik göstermektedir. Bunun yanında kısa dönemde mali yapılandırmaların daha çok mali amaca hizmet ettiği yorumu da yapılabilir. Bu söylemi şekillendiren bulgular Luitel ve Tosun (2014) ile Bayer ve arkadaşları (2015)'nin sonuçlarını destekler niteliktedir.

Çalışmanın önemli kısıtlarından biri, veri setinin zaman boyutu açısından 17 yıllık bir periyod ile sınırlandırılmış olmasıdır. Vergi aflarının kısa ve uzun dönemli etkilerini belirlemeyi amaç edinen öncül çalışmalarda ise daha geniş zaman aralıklarının esas alındığı veya çeyrek dönemlik veri setleriyle analiz sürecinin gerçekleştirildiği görülmektedir (Luitel ve Sobel, 2007, Luitel, 2007, Luitel ve Tosun, 2014). Ayrıca 2008, 2011, 2014, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında farklı kapsamlarla çıkarılan mali af programlarının etkilerini gözlemek amacıyla oluşturulan kukla değişkenlerin, geniş bir zaman boyutundan yoksun olunması nedeniyle, özellikle uzun dönemli

etkileri yeterince yansıtamayacak olması araştırmanın önemli bir eksikliğidir (Zaman boyutundaki kısıt gerekçesiyle 11 Kasım 2020 tarihli ve 7256 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ve 3 Haziran 2021 tarihli ve 7326 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” analiz sürecine dahil edilememiştir). Ancak gelecekte yapılacak ampirik araştırmalar ile bu eksikliğin tamamlanabileceği düşünülmektedir. Yine araştırmanın bir diğer kısıtı veri setinin yatay kesit boyutuyla ilgilidir. Mali yapılandırmaların etkilerini gözlemleyen öncül çalışmaların genel itibarıyla tek bir ülkeye ya da idari yapılanmaya odaklanmadığı, bu nedenle farklı vergilendirme yetkisine sahip idarelerce gerçekleştirilen ve zaman içerisinde yinelenen vergi aflarının değişik mali yapılar üzerindeki etkilerini belirlemeye çalıştığı görülmektedir. Hatta Luitel ve Sobel (2007)’in gerçekleştirdiği çalışma, Amerika Birleşik Devletleri’nde eyaletler itibarıyla yinelenen vergi aflarının her bir mali yapı dahilindeki etkilerini belirleyecek şekilde tasarlanmıştır. Bu çalışmada ise ülke genelinde uygulanan mali yapılandırmaların tüm yatay kesit birimlerini eşanlı şekilde etkileyeceği varsayılmıştır. Dolayısıyla analiz aşamasında yatay kesit birimleri olarak referans alınan 81 il, veri setinin yatay kesit boyutunu çoğaltarak gözlemi genişletebilmeye hizmet etmiş, mali yapılandırmaların mekânsal yansımalarından ziyade kümülatif etkisine odaklanılmasını sağlamıştır. Bahsedilen kısıtlar da dikkate alındığında çalışma, üniter düzeyde uygulama imkânı bulan mali yapılandırmaların ya da mali afların kısa ve uzun dönemde vergi sistemi üzerindeki etkilerini Türkiye özelinde ortaya koymuştur. Ayrıca çalışmada elde edilen bulgular, son on yıllık periyotta farklı sıklıklarla yinelen uygulamaların tahakkuk ve tahsil tutarları üzerindeki etkilerinin karşılaştırılabilmesini sağlamaktadır.

---

**Etik Komite Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarım- F.Ç.; Veri Toplama A.D., F.Ç.; Veri Analizi/Yorumlama- A.D., F.Ç.; Yazı Taslağı- F.Ç.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- A.D., F.Ç.; Son Onay ve Sorumluluk- A.D., F.Ç.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Ethics Committee Approval:** It is not a study that requires an ethics committee document.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Author Contributions:** Conception/Design of Study- F.Ç.; Data Acquisition- A.D., F.Ç.; Data Analysis/Interpretation- A.D., F.Ç.; Drafting Manuscript- F.Ç.; Critical Revision of Manuscript- A.D., F.Ç.; Final Approval and Accountability- A.D., F.Ç.

**Conflict of Interest:** The authors have no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The authors declared that this study has received no financial support.

---

## Kaynakça/References

- Abdurrahmani, E., & Doğan, Z. (2019). Required practices for successful tax amnesty. *Journal of Economics and Management Sciences*, 2(3), 1-13. <https://doi.org/10.30560/jems.v2n3p1>
- Adhikari, D. R., Everson, W., & Gray, L. (2009). Effect of unemployment insurance tax on wages and reallocation of labour. *Applied Economics Letters*, 16(2), 147-150. <https://doi.org/10.1080/13504850601018247>
- Akbelen, Z., & Aydın, Z. B. (2019). Vergi afları ve vergilemede adalet algısının vergi uyumuna etkisi: Bursa ili örneği. *International Journal of Social Inquiry*, 12(2), 409-437. <https://doi.org/10.37093/ijsi.658995>
- Alm, J., & Beck, W. (1990). Tax amnesties and tax revenues. *Public Finance Quarterly*, 18(4), 433-453. <https://doi.org/10.1080/00336199008839247>

org/10.1177/109114219001800404

- Alm, J., & Beck, W. (1991). Wiping the slate clean: Individual response to state tax amnesties. *Southern Economic Journal*, 1043-1053. <https://doi.org/10.2307/1060332>
- Alm, J., & Beck, W. (1993). Tax amnesties and compliance in the long run: A time series analysis. *National Tax Journal*, 46(1), 53-60. <https://doi.org/10.1086/NTJ41788996>
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & Wallace, S. (2009). Do tax amnesties work? The revenue effects of tax amnesties during the transition in the Russian federation. *Economic Analysis & Policy*, 39(2), 235-253.
- Alm, J., McKee, M., & Beck, W. (1990). Amazing grace: Tax amnesties and compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37. <https://doi.org/10.1086/NTJ41788822>
- Andrejovska, A., & Pulikova, V. (2018). Tax revenues in the context of economic determinants. *Montenegrin Journal of Economics*, 14(1), 133-141.
- Andreoni, J. (1991). The desirability of a permanent tax amnesty. *Journal of Public Economics*, 45(2), 143-159. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(91\)90037-3](https://doi.org/10.1016/0047-2727(91)90037-3)
- Arulampalam, W. (2001). Is unemployment really scarring? Effects of unemployment experiences on wages. *The Economic Journal*, 111(475), 585-606. <https://doi.org/10.1111/1468-0297.00664>
- Atçeken, F. D., Altundemir, M. E. & Turan, A. H. (2018). Vergi aflarının vergi uyumuna etkisi: Kocaeli örneği. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 59-75.
- Bhargava, A., Franzini, L., & Narendranathan, W. (1982). Serial correlation and the fixed effects model. *The Review of Economic Studies*, 49(4), 533-549.
- Bayer, R. C., Oberhofer, H., & Winner, H. (2015). The occurrence of tax amnesties: Theory and evidence. *Journal of Public Economics*, 125, 70-82. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2015.02.006>
- Bozdoğan, D., & Şimşek, T. (2018). An empirical analysis of the impact of tax amnesties on tax incomes between 1980-2014 in Turkey. *International Journal of Eurasia Social Sciences*, 3(32), 1036-1046.
- Castro, G. Á., & Camarillo, D. B. R. (2014). Determinants of tax revenue in OECD countries over the period 2001–2011. *Contaduría y administración*, 59(3), 35-59. [https://doi.org/10.1016/S0186-1042\(14\)71265-3](https://doi.org/10.1016/S0186-1042(14)71265-3)
- Çağan, N. (1972). Türk hukukunda vergi cezalarının affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(1), 111-122.
- Çelikay, F. (2017). Milli gelirin vergi yükü üzerindeki etkileri: ARDL sınır testi yaklaşımı ile Türkiye üzerine bir inceleme (1924-2014). *Sosyoekonomi*, 25(2), 169-188.
- Çelikay, F. (2020). Dimensions of tax burden: a review on OECD countries. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 25(49), 27-43.
- Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.
- Das-Gupta, A., & Mookherjee, D. (1995). Tax amnesties in India: an empirical evaluation. Boston University: Institute for Economic Development Discussion Paper Series.
- Delechat, C. C., & Medina, L. (2020). Back to basics: What is the informal economy? *Finance & Development*, 57(004), 54-55. <https://doi.org/10.5089/9781513544625.022>
- Desai, M. A. (2003). The divergence between book income and tax income. *Tax Policy and the Economy*, 17, 169-206. <https://doi.org/10.1086/tpe.17.20140508>
- Diamastuti, E., & Hardanti, K. N. (2019). The Investigation of taxpayer compliance in tax amnesty. *AKRUAL: Jurnal Akuntansi*, 10(2), 85-104. <https://doi.org/10.26740/jaj.v10n2.p85-104>
- Dubin, J. A., Graetz, M. J., & Wilde, L. L. (1992). State income tax amnesties: Causes. *The Quarterly Journal of Economics*, 107(3), 1057-1070. <https://doi.org/10.2307/2118374>
- Edizdoğan, N., & Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve Türkiye'de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Ekinci, F., Acar, Y. & Ekeryılmaz, Ş. (2019). Türkiye'de vergi aflarının çıkarılmasının altında yatan gerekçelerin tespiti: Probit model ile analiz. *Sakarya İktisat Dergisi*, 8(2), 177-188.
- Elgin, C., Kose, M. A., Ohnsorge, F., & Yu, S. (2022). Understanding the informal economy: Concepts and trends. F. Ohnsorge, S. Yu (Eds.), *The long shadow of informality: Challenges and policies*, World Bank (pp. 33-92).

- [https://doi.org/10.1596/978-1-4648-1753-3\\_ch2](https://doi.org/10.1596/978-1-4648-1753-3_ch2)
- Fisher, R. C., Goddeeris, J. H., & Young, J. C. (1989). Participation in tax amnesties: The individual income tax. *National Tax Journal*, 42(1), 15-27. <https://doi.org/10.1086/NTJ41788770>
- Fredström, A., Peltonen, J., & Wincent, J. (2021). A country-level institutional perspective on entrepreneurship productivity: The effects of informal economy and regulation. *Journal of Business Venturing*, 36(5), 106002. <https://doi.org/10.1016/j.jbusvent.2020.106002>
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2023). Faal mükellef sayıları (2002-2022). Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler> (05.02.2023)
- Gerger, G. C. (2012). Tax amnesties and tax compliance in Turkey. *International Journal of Multidisciplinary Thought*, 2(3), 107-113.
- Guo, F., Huang, Y., Wang, J., & Wang, X. (2022). The informal economy at times of COVID-19 pandemic. *China Economic Review*, 71, 1-19. <https://doi.org/10.1016/j.chieco.2021.101722>
- Güler, H. (2020). Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin olay analiziyle ölçülmesi. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 19(1), 256-273.
- Hajawiyah, A., Suryarini, T., & Tarmudji, T. (2021). Analysis of a tax amnesty's effectiveness in Indonesia. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 44, 100415. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2021.100415>
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022). Tahsilat tahakkuk oranlarına ilişkin basın açıklaması – 10.08.2022. Erişim adresi: <https://www.hmb.gov.tr/haberler/tahsilat-tahakkuk-oranlarina-iliskin-basin-aciklamasi-10-08-2022> (05.02.2023)
- İŞKUR (2023). Kayıtlı işsizlerin illere ve meslek gruplarına göre dağılımı (2004-2021). <https://www.iskur.gov.tr/kurumsal-bilgi/istatistikler/> (05.02.2023)
- Kargı, V. (2011). Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 7(13), 101-115.
- Kaya, A. (2014). Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi: Türkiye üzerine ampirik bir analiz. *Maliye Dergisi*, 167, 184-199.
- Kellner, M. (2004). Tax amnesty 2004/2005—An appropriate revenue tool? *German Law Journal*, 5(4), 339-346. <https://doi.org/10.1017/S2071832200012499>
- Khuong, N. V., Shabbir, M. S., Sial, M. S., & Khanh, T. H. T. (2021). Does informal economy impede economic growth? Evidence from an emerging economy. *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 11(2), 103-122. <https://doi.org/10.1080/20430795.2020.1711501>
- Le Borgne, E. (2005). Economic and political determinants of tax amnesties in the US States. In *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 98, 443-449.
- Leonard, H. B., & Zeckhauser, R. J. (1987). Amnesty, enforcement, and tax policy. *Tax Policy and the Economy*, 1, 55-85.
- Lerman, A. H. (1986). Tax amnesty: The federal perspective. *National Tax Journal*, 39(3), 325-332. <https://doi.org/10.1086/NTJ41792194>
- López-Laborda, J., & Rodrigo, F. (2003). Tax amnesties and income tax compliance: The case of Spain. *Fiscal Studies*, 24(1), 73-96. <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2003.tb00077.x>
- Luitel, H. S. (2007). Short-run and long-run effects of tax amnesties on tax revenues: Evidences from US states. In *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 100, 402-413.
- Luitel, H. S., & Sobel, R. S. (2007). The revenue impact of repeated tax amnesties. *Public Budgeting & Finance*, 27(3), 19-38. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5850.2007.00881.x>
- Luitel, H. S., & Tosun, M. S. (2014). A reexamination of state fiscal health and amnesty enactment. *International Tax and Public Finance*, 21(5), 874-893.
- Mahestyanti, P., Juanda, B., & Anggraeni, L. (2018). The determinants of tax compliance in tax amnesty programs: experimental approach. *Jurnal Etikonomi*, 17(1), 93-110.
- Malik, A. S., & Schwab, R. M. (1991). The economics of tax amnesties. *Journal of Public Economics*, 46(1), 29-49.



- [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(91\)90063-8](https://doi.org/10.1016/0047-2727(91)90063-8)
- Mikesell, J. L. (1986). Amnesties for state tax evaders: The nature of and response to recent programs. *National Tax Journal*, 39(4), 507-525. <https://doi.org/10.1086/NTJ41788630>
- Minh Ha, N., Tan Minh, P., & Binh, Q. M. Q. (2022). The determinants of tax revenue: A study of Southeast Asia. *Cogent Economics & Finance*, 10(1), 2026660. <https://doi.org/10.1080/23322039.2022.2026660>
- Moran, G. P. (1992). Tax amnesty: An old debate as viewed from current public choices. *Florida Tax Review*, 1(5), 307. <https://doi.org/10.5744/ft.1993.1052>
- Muhasebat Genel Müdürlüğü (2023). Genel bütçe gelirlerinin iller itibariyle tahakkuk ve tahsilatı (2004-2022). Erişim adresi: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-butce-gelirlerinin-iller-itibariyle-tahakkuk-ve-tahsilati-2004-2019> (05.02.2023)
- Muhasebat Genel Müdürlüğü (2019). Kamu idareleri için mali analiz rehberi. Erişim adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/02/Mali-Analiz-Rehberi.pdf> (05.02.2023)
- Mujahid, A., & Siddiqui, D. A. (2019). The effect of tax amnesties programs on tax collection and economic performance: A global macro economic analysis. *International Journal of Social and Administrative Sciences*, 4(2), 108-128. <https://doi.org/10.18488/journal.136.2019.42.108.128>
- Murphy, K. J. (2007). The impact of unemployment insurance taxes on wages. *Labour Economics*, 14(3), 457-484. <https://doi.org/10.1016/j.labeco.2006.02.002>
- Randolph, W. C. (1995). Dynamic income, progressive taxes, and the timing of charitable contributions. *Journal of Political Economy*, 103(4), 709-738. <https://doi.org/10.1086/262000>
- Parle, W. M., & Hirlinger, M. W. (1986). Evaluating the use of tax amnesty by state governments. *Public Administration Review*, 246-255. <https://doi.org/10.2307/3110440>
- Pfähler, W. (1990). Redistributive effect of income taxation: decomposing tax base and tax rates effects. *Bulletin of Economic Research*, 42(2), 121-129. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8586.1990.tb00295.x>
- Piancastelli, M., & Thirlwall, A. P. (2021). The determinants of tax revenue and tax effort in developed and developing countries: Theory and new evidence 1996-2015. *Nova Economica*, 30, 871-892. <https://doi.org/10.1590/0103-6351/5788>
- Pissarides, C. A. (1998). The impact of employment tax cuts on unemployment and wages; the role of unemployment benefits and tax structure. *European Economic Review*, 42(1), 155-183. [https://doi.org/10.1016/S0014-2921\(97\)00090-1](https://doi.org/10.1016/S0014-2921(97)00090-1)
- Pommerehne, W. W., & Zweifel, P. (1991). Success of a tax amnesty: At the polls, for the fisc? *Public Choice*, 72(2), 131-165.
- Sandalcı, U., Saygın, Ö. & Sandalcı, İ. (2015). Kayıt içi ekonomide devletin gelir kayıpları: Türkiye örneği. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(1), 131-142.
- Saraçoğlu, O. F. & Çaşkurulu, E. (2011). Tax amnesty with effects and effecting aspects: tax compliance, tax audits and enforcements around; the Turkish case. *International Journal of Business and Social Science*, 2(7), 95-103.
- Savaşan, F. (2006). Vergi afları: Teori ve Türkiye uygulamaları ("Vergi Barışı" uygulama sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 41-65.
- Sayidah, N., & Assagaf, A. (2019). Tax amnesty from the perspective of tax official. *Cogent Business & Management*, 6(1), 1659909. <https://doi.org/10.1080/23311975.2019.1659909>
- Saygın, Ö. (2019). Vergi uyumu: Vergi idaresinin vergi uyumuna etkisi. *Eskişehir: Boyut Kitabevi*.
- Saygın, Ö., Sandalcı, U. ve Sandalcı, İ. (2019). Vergi sistemi karmaşıklığının vergi uyumu üzerindeki etkisinin belirlenmesine yönelik bir araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, 42(366), 144-162.
- Stella, P. (1991). An economic analysis of tax amnesties. *Journal of Public Economics*, 46(3), 383-400. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(91\)90013-R](https://doi.org/10.1016/0047-2727(91)90013-R)
- Taşkın, Y. (2012). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 67-90.
- Tekin, A., & Tuncer, G. (2013). Vergi afları sonrasında vergi uyum süreci. *Sakarya İktisat Dergisi*, 2(2), 1-26.
- Torgler, B., Schaltegger, C. A., & Schaffner, M. (2003). Is forgiveness divine? A cross-culture comparison of tax amnesties. *Swiss Journal of Economics and Statistics*, 139(3), 375-396.
- Torgler, B., & Schaltegger, C. A. (2005). Tax amnesties and political participation. *Public Finance Review*, 33(3),

403-431. <https://doi.org/10.1177/1091142105275438>

TÜİK (2023). İl bazında gayrisafi yurt içi hasıla (2004-2021). Erişim adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=I1-Bazinda-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2021-45619> (05.02.2023)

TÜİK (2023). Yıllara göre il nüfusları (2000-2021). Erişim adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Nufus-ve-Demografi-109> (05.02.2023)

Yılmaz, S. (2017). Anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde vergi affı. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 66(1), 263-300.

Yuesti, A. (2018). Taxpayer compliance analysis of tax amnesty application as effort improvement of increasing on countryincomeand development through tax sector. International Journal of Business and Management Invention, 7(5), 29-36.

Yücedoğru, R., & Sarısoy, İ. (2020). Are tax amnesties good for us all? Understanding influence of tax amnesties on benefiteres and non-benefiteres. CESifo Economic Studies, 66(3), 285-300. <https://doi.org/10.1093/cesifo/ifz020>

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun,

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun,

6552 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun,

6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun,

7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun,

7143 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun.

# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2022-1260670

Araştırma Makalesi / Research Article

## Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt\*

### Reservation in Turkish Tax Law

Gamze GÜMÜŞKAYA<sup>1</sup> , Ebru AKSU SELÇOK<sup>2</sup> 



\*Bu çalışma, Ebru Aksu Selçok'un İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Doç. Dr. Gamze Gümüşkaya danışmanlığında hazırlanan "Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt Kurumu" isimli yüksek lisans tezinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

<sup>1</sup>Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

<sup>2</sup>Avukat, LL.M., İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye

ORCID: G.G. 0000-0003-3201-6907;  
E.A.S. 0000-0002-1829-1251

#### Corresponding author:

Gamze GÜMÜŞKAYA,  
İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali  
Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye  
E-mail: gamze.gumuskaya@istanbul.edu.tr

Submitted: 06.03.2023

Revision Requested: 22.03.2023

Last Revision Received: 04.04.2023

Accepted: 04.04.2023

Published Online: 22.05.2023

Citation: Gumuskaya, G., & Aksu Selcok, E. (2023). Türk vergi hukukunda ihtirazi kayıt. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 69, 99-128. <https://doi.org/10.26650/mcd2022-1260670>

#### öz

"Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt" konusuna ilişkin bu çalışmayla, ihtirazi kayıt kurumunun vergi hukukunda ortaya çıkış nedenleri, işlevleri ve hukuki niteliği ele alınarak gerek idari aşamaya gerekse yargı aşamasına yansımalarının incelenmesi amaçlanmıştır. İhtirazi kayıt kurumunun uygulamada oldukça geniş ve önemli bir yeri olmasına karşın, vergi hukuku yazınında bu konuda kapsamlı bir çalışmanın bulunmadığı tespit edilmiştir. Çalışmada, ihtirazi kaydın farklı hukuk disiplinlerindeki ve vergi hukukundaki yeri, kapsamı, uygulanma yöntemleri ve vergi yükümlüsünün bazı temel hakları ile ilişkisi ele alınmıştır. İhtirazi kayıt uygulamasına ilişkin olarak verilmiş önemli ve zaman zaman çelişkili yargı kararları ve konunun temel hak ve özgürlüklere ilişkin boyutunu irdeleyen T.C. Anayasa Mahkemesi kararları incelenerek değerlendirme ve görüşlerimize yer verilmiştir. İhtirazi kaydın tanımına ve kapsamına ilişkin kurallara vergi hukuku mevzuatında dağınık şekilde yer verilmesi ve yasada saptanması gereken bazı hususların vergi hukukunun bağlayıcı bir kaynağı olmayan bir yönergede belirlenmesi eleştirilmiştir. Konuya ilişkin uygulamada ortaya çıkan aksaklık ve çelişkilerin temel olarak, mevcut durumda ihtirazi kayda ilişkin yeterli ve öngörülebilir yasal düzenlemelerin eksikliğinden kaynaklandığı sonucuna varılmış ve bu aksaklık ve eksikliklerin giderilmesine yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** İhtirazi kayıt, vergi hukuku, vergi beyannamesi, düzeltme beyannamesi, pişmanlık ve islah, mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı

#### ABSTRACT

The purpose of this study on reservation regarding tax declaration in Turkish Tax Law is to examine the reflections of the concept of reservation in both administrative and judicial procedures by considering the reasons for its emergence, functions, purposes and legal characteristics in tax law. No comprehensive study was determined to have occurred on this subject in the literature on tax law despite its very wide and important role in practice. The study discusses the status, scope and application methods of the reservation and its relationship with some fundamental rights of the taxpayer regarding the different legal disciplines and tax law. The article examines the significant and sometimes contradictory judicial



decisions with regards to fundamental rights and freedoms, especially the individual application decisions of Turkish Constitutional Court, and presents our views and opinions. The rules regarding the definition and scope of the concept have been criticized for being scattered in Turkish tax law legislation, as well as some issues that should have been determined by law having actually been determined in a directive non-binding to tax law. The study concludes the problems and contradictions that have emerged in practice related to the subject to have mainly been caused by the lack of adequate and foreseeable legal regulations regarding reservation pertaining to current situations and makes some suggestions to eliminate these problems and deficiencies.

**Keywords:** Reservation, tax law, tax declaration, correction declaration, repentance, right of property, right to a fair trial

### EXTENDED ABSTRACT

Although the concept of reservation appears in a variety of legal disciplines, we have attempted to reveal in our research how reservation has obtained a distinct meaning in tax law. As is known in Turkish tax law, the tax receivable accrues directly upon the taxpayer's declaration, with no additional examination being performed by the administration in principle. This principle is also known as the principle of trust regarding taxpayers' declarations. As a result of this principle of trust, taxpayers are also not permitted to file a lawsuit against their declaration, as specified in Paragraph 2 of Article 378 of the Tax Procedure Law No. 213<sup>1</sup>. Reservation has emerged as an exception to the rule and is applied particularly to transactions in which taxpayers are unsure about the taxation process, where contradictory judicial decisions have occurred regarding the basic elements of tax, and where the legal regulations are unclear.

Taxpayers make a reservation regarding their tax declaration in order to alleviate the uncertainty in their situation and avoid losing their right to object and right to act. However, the reservation right has a broad scope of practice and has been unable to find any estimated basis in legal regulations, with existing rules being inadequate for addressing the issue. In addition to contradictory judicial decisions regarding the right to make a reservation regarding a tax declaration, numerous conflicts are found to have been brought before the Constitutional Court of the Republic of Turkey through individual applications regarding taxpayer rights.

During our research regarding the legal basis of reservation in tax law, we determined some limited regulations in the Tax Procedure Law No. 213 and Administrative Judicial Procedure Law No. 2577. The directive on tax administration is a document that explains how the administration shall implement tax laws and contains the most comprehensive definition of the concept of reservation, referring to an administrative unit expressed as an evaluation desk. As a result of our research, we understand the evaluation desk to have the authority and responsibility for evaluating declarations with a reservation. However, the issues to be evaluated and the period of the evaluation are not specified in the directive. By determining these issues in detail and including them in a tax act rather than a directive, we believe a new dimension can be added to the reservation process. However, the more serious issue currently stand is that these rules are contained in a directive, which cannot be specified as a binding source of tax law.

Some of the issues this study examines include the legal nature, scope, and conditions of reservation of the taxpayer. Moreover, the study analyses the relationship between the right to declare a tax reservation and certain fundamental taxpayer rights. As mentioned above, the

---

1 Tax Procedure Law No.213 has been accepted in 04.01.1961 and published in the Official Gazette No. 10703, 10704, 10705 in 10.01.1961, 11.01.1961, 12.01.1961.

concept of reservation has obtained a sui generis meaning in tax law. This right can only be exercised in the context of declared taxes. Applying reservation to undeclared taxes results in no consequences similar to declared taxes, of which this study provides the details. In fact, despite the fact that this method is also used to refund a paid amount in undeclared taxes, the reservation would not have an authentic impact because the refund will already be made in line with the provision established in favour of the taxpayer.

The most contradictory area regarding reservations has emerged for the question of whether declared reservations submitted after the legal period of declaration grant the right to file a lawsuit. The problem has been partially resolved through the decisions the Turkish Constitutional Court has made on individual applications regarding declared tax reservations submitted after the legal deadline. We are of the opinion that declared reservations submitted after the legal period should also provide the taxpayer with the right to act due to the right to access the court, especially in the presence of reasons that lead the taxpayer to file a lawsuit against the administration. Considering that no legal prohibition is found regarding suing for a declaration adjustment provided after the legal period, we believe legal remedies must be made accessible to taxpayers.

Different interpretations are observed to be present in both judicial decisions and the literature regarding whether the taxpayers can declare reservations in the repentance process, which is regulated in Article 371 of Tax Procedure Law. Given the nature and purpose of the institution, we are of the opinion that taxpayers are aware of and regret the consequences of their acts and wish to benefit from the repentance institution in order to avoid further penalties by reporting their acts on their own. In this context, the study concludes the principle of non-self-contradiction, which prohibits taxpayers from filing a lawsuit against their own declarations, also applies to the declarations made within the scope of repentance. Thus, submitting these declarations with reservations that reserve the right to file a lawsuit would be inappropriate. A precedent dispute was brought to the Turkish Constitutional Court through an individual application (*Milli Reasürans*, Application no: 2016/70, 01.07.2020), and the court made its interpretation in this direction, concluding that no violation of property rights had occurred.

Our study aims to look into solutions to issues related to reservation in tax law. As stated, reservation creates a buffer zone for taxpayers against the powerful tax administration by allowing them to reserve the right to object to their declarations and file a lawsuit if necessary. In this sense, reservation is an institution that upholds the principles of the rights to legal remedies and to a judicial review of administrative acts.

The current regulations governing the right to make a reservation do not provide adequate assurances in terms of either tax compliance or the basic elements of tax-related transactions within the principle of legality. Although the existence of the reservation institution has been acknowledged by the courts and the administration, this institution requires a detailed regulation, even if taxpayers are assumed to have sufficient information about the reservation's application. To ensure adequate predictability and to avoid infringing on taxpayers' rights, how and when a reservation can be brought forward should be clarified. The principles of administrative legality and the of tax legality require a legal basis in this regard.

Judicial decisions that dismiss an action regarding tax assessments based on declared adjustments, including reservations submitted after the deadline, violate taxpayers' rights to property and to a fair trial. The Turkish Constitutional Court's individual application decisions (i.e., *Arbay Petrol* decision [Application no: 2015/15104, 04.07.2019], *Onur Oral* decision [Application no: 2019/15602, 22.02.2022] and *Emin Akyol* decision [Application no: 2019/4696,

18.01.2023]) ruled that preventing taxpayers from effectively raising an objection regarding tax assessments based on their adjusted declarations imposes an excessive burden on the taxpayers. Even if these decisions are significant in some ways in terms of resolving the problem, tax courts still remain to make rulings that are contrary to the principles of taxation and taxpayer rights. Moreover, as stated by the Turkish Constitutional Court in its decision with regards to the individual application of *Teslime Aydoğan* (Application no: 2015/4255, 09.06.2020, §§.53-54), failure to resolve a contradiction regarding judicial decisions on a particular issue after a reasonable period of time violates taxpayers' right to a fair trial.

As demonstrated in our study, the right to make a reservation regarding tax declaration is directly related to the fundamental rights of the rule of law, such as the rights to access the court and to property. Hence, clarifying the process of the reservation in clear predictable legal provisions is crucial for preventing contradictory and illegal practices.

## 1. Giriş

Türk vergi sisteminde beyana dayalı tarh usulü olağan tarh usulü olarak belirlenmiştir. Bu usulde vergi yükümlüsü ve -213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ("VUK") 8'inci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında- vergi sorumlusu, ilgili verginin kendi kanununda belirlenen kurallara uygun olarak, verginin matrahını ve vergilendirmeye ilişkin gerekli bilgileri içeren beyanname-sini idareye elektronik veya fiziki ortamda iletmektedir. Vergi alacağının ödenmesi gereken ta-hakkuk aşamasında kural olarak idarece ek bir incelemeye gerek kalmaksızın yükümlünün beya-nı esas alınmakta, diğer bir deyişle yükümlünün beyanına güvenilmektedir. Yükümlünün beya-nına güvenilmesinin bir sonucu da Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince, yükümlünün beyan ettiği verginin tarhı işlemine karşı dava açamayacağına kabulü-dür. Kural bu olmakla birlikte anılan kuralın istisnalarından biri olan ihtirazi kayıt hakkı, yü-kümlülerin beyanname verme aşamasında tereddüde düşmeleri durumunda beyanname verme ödevinin yerine getirilmemesinin sonuçlarından kendilerini korurken dava haklarını saklı tuta-bilmeleri ihtiyacının sonucunda ortaya çıkmıştır.

İhtirazi kaydın kapsamı, geçerlilik şartları gibi hususlarda yeterli ve öngörülebilir nitelikte bir yasal düzenlemenin bulunmaması ve bu durumun kaçınılmaz sonucu olan çelişkili yargı ka-rarlarının varlığı, bu kurum açısından bazı tartışmaları beraberinde getirmiştir. Yasal süresinden sonra verilen beyannamele konulan ihtirazi kaydın, yükümlüye dava açma hakkı tanıyıp tanı-madığı yönündeki uyuşmazlıkların T.C. Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluyla taşın-ması sonucunda verilen kararlarla söz konusu tartışmalar kısmen çözüme ulaşsa da; ihtirazi kay-dın yöntemi, süresi, geçerlilik şartları, kapsamı gibi hususlar halen tartışmalara ve hakkaniyete aykırı ya da çelişkili uygulamalara neden olabilmektedir.

Bu itibarla çalışmanın amacı; vergi hukukunda ihtirazi kayıt kavramının tanımı ve kapsamı-nın, geçerlilik şartlarının, vergi hukuku düzenindeki yerinin konuya ilişkin güncel sorunlara te-mas edilmek suretiyle değerlendirilmesidir.

## 2. İhtirazi Kayıt Kavramı

İhtirazi kayıt kavramı, Osmanlıca bazı hakları kullanabilme şartı anlamında olan 'kayd-i ih-tiraz' terimiyle ifade edilmiştir (Develioğlu, 1982, s. 512). İhtiraz kelimesi köken itibarıyla Arap-ça olup; çekince, geri durma ve sakınma anlamında kullanılmaktadır (Türk Dil Kurumu İnternet Sitesi, 2020). Nitekim "ihtirazi kayıt" terimini karşılamak için doktrinde ve mevzuatta "çekince" sözcüğü de kullanılmaktadır. Çekince sözcüğü, bilindiği gibi, çekinmek fiilinden türemiştir ve "herhangi bir konuda ileriye düşünerek çekinmeyi gerektiren sebep veya durum, rezerv" anlamı-na gelmektedir (Türk Dil Kurumu İnternet Sitesi, 2020).

"Çekince ileri sürmek" ifadesinin öz Türkçe olması sebebiyle tercih edilmesinin daha yerin-de olduğu söylenebilecekse de vergi hukukunda terimin kullanım alanı olan "beyan" sözcüğünün de Arapça kökenli olması sebebiyle "ihtirazi kayıtle beyan" ifadesinin yerleşmiş olması kanımız-ca anlaşılabilir.

Türk hukuk sisteminde farklı disiplinlerde de kullanılan ihtirazi kayıt ya da çekince kavramı genel olarak, bir hakkın kullanılmasının saklı tutulması olarak karşılığını bulmaktadır. En basit anlatımla, hukuki işlem tarafının bir belge üzerine "haklarımı saklı tutuyorum" şeklinde yazmış olduğu beyanı, o belgeye ihtirazi kayıt konulduğu anlamına gelmektedir (Adalet Bakanlığı Hu-kuk Sözlüğü, 2021).

### 3. Vergi Hukukunda İhtirazi Kaydın Konumu, İşlevi ve Hukuki Niteliği

İhtirazi kayıt kurumunun Türk vergi hukuku dışındaki hukuk disiplinleri bakımından kullanım alanı incelendiğinde; bu kuruma borçlar hukukunda borcun ifası<sup>1</sup>, borcun üstlenilmesi<sup>2</sup>, ticaret hukukunda ticari satış ve mal değişiminde alıcının teslimi kabulü<sup>3</sup>, uluslararası hukukta anlaşmaların imzalanması, onaylanması veya anlaşmaya katılma süreçleri (akt. Özman, 1970, s. 12), iş hukukunda ise işçinin uygulamada istifa dilekçesi olarak bilinen süreli veya yazılı fesih bildirimini (Ergin ve Ertan, 2019, s. 184-194) gibi örneklerde karşılaşılmaktadır. İhtirazi kayıt vergi hukukunda *sui generis* bir işlev kazanmış ve yükümlünün kendi beyanına dava açma hakkı sağlayan bir kurum haline gelmiştir (Yerlikaya, 2005, s. 75).

Vergi hukukunda ihtirazi kayıt yasal düzenlemelerde tanımlanmamıştır. Vergi hukuku mevzuatında bu kavrama ilişkin en ayrıntılı açıklama Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde (Yönerge, 2021) yapılmış ve “*Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı not*” ifadesine yer verilmiştir. Danıştay'ın bir kararına göre ise “*İhtirazi kayıt, uygulamada, beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla beyannameye konulan ve beyanın serbest irade ürünü olmadığını gösteren açıklama olarak nitelendirilmektedir.* (Danıştay Yedinci Dairesi, T. 07.12.2006, E.2004/3431, K. 2006/3892<sup>4</sup>).”

En sade anlatımla ihtirazi kayıt, çekince halinin ileri sürülmesi suretiyle bir hakkın saklı tutulmasıdır. Beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi ise beyanname hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkukuna karşı çıkılarak, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhiyatı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini ve hukuka uygunluğunun tartışılmasını mümkün kılan (Danıştay VDDK, T. 27.11.2013, E. 2012/286, K. 2013/558)<sup>5</sup>; böylece hak arama hürriyetinin gerçekleştirilmesini ve idari işlemlere karşı yargı yolunun açık olması ilkesinin uygulanmasını sağlayan bir yükümlü hakkıdır.

### 4. İhtirazi Kayıt Kurumunun Ortaya Çıkış Nedenleri ve Amaçları

Beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesinin temel nedeni, vergi yükümlüsünün içinde bulunduğu tereddüt halidir. Bu tereddüt hali, yükümlülerin hukuki güvenlik ilkesi ve hak arama hürriyeti çerçevesinde doğruluğuna ve hukuka uygunluğuna yönelik şüphe içinde oldukları vergilendirme işleminin hukuki sıhhatinin araştırılması arzusunu ortaya çıkarmaktadır (Doğrusöz, 2016).

Söz konusu tereddütler temel olarak;

- yasal boşluklardan,
- yasaların anlam ve kapsamındaki belirsizliklerden,
- yasaların uygulanmasına ilişkin idarenin hatalı ya da çelişkili uygulamalarından,
- yasaların yorumlanmasına ilişkin farklı görüşlerden,
- çelişkili yargı kararlarından ortaya çıkabilmektedir.

1 Örneğin bkz. 6098 sayılı Borçlar Kanunu Madde 104: “*Faiz veya kira bedeli gibi dönemsel edimlerden biri için, alacaklı tarafından çekince belirtilmeksizin makbuz verilmişse, önceki dönemlere ait edimler de ifa edilmiş sayılır...*”

2 Borçlar Kanunu Madde 196- “*... Alacaklı, çekince ileri sürmeksizin üstlenenin ifasını kabul eder veya onun borçlu sıfatı ile yaptığı diğer herhangi bir işleme rıza gösterirse, borcun üstlenmesini kabul etmiş sayılır.*”

3 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Madde 23: “*...a) Sözleşmenin niteliğine, tarafların amacına ve malın cinsine göre, satış sözleşmesinin kısım kısım yerine getirilmesi mümkün ise veya bu şartların bulunmamasına rağmen alıcı, çekince ileri sürmeksizin kısmi teslimi kabul etmişse; sözleşmenin bir kısmının yerine getirilmemesi durumunda alıcı haklarını sadece teslim edilmemiş olan kısım hakkında kullanabilir...*”

4 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (12.02.2023).

5 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (14.02.2023).



Beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesini gerektiren tereddütlerin daha çok matrahın kendisi, içindeki tutarın bir kısmı, hesaplanma süreci, muafiyet ve istisna halleri gibi verginin temel unsurlarına ilişkin olduğu belirtilebilecektir (Kavak, 2007, s. 80). Öte yandan, ihtirazi kaydın kapsamı bu hususlarla sınırlı değildir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatalarının düzeltilmesi yolundan farklı olarak ihtirazi kayıt yargı organınca çözümlenmesi gereken hukuki uyumsuzluklara ilişkin olabilecektir. Özellikle çalışmamızın devamında ele alınacak olan, düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kayıt, çoğunlukla vergi idaresince eleştiriye konu edilmiş belgelerin aslında gerçeğe uygun olduğu iddiası ile ilgilidir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi, T. 26.02.2013, E. 2012/10582, K. 2013/1155)<sup>6</sup>.

İdarece kanunların uygulanmasına açıklık getirmek maksadıyla genel tebliğ, yönerge, sirküler, özelge gibi araçlar kullanılmaktadır. Bu durumlarda yükümlü, idarenin yasalara ilişkin olarak anılan işlemlerle ortaya koyduğu yorumlarına katılmayarak ihtirazi kayıtla beyannamesini verme yolunu seçebilmektedir.

Bir diğer durum ise çelişkili yargı kararlarının varlığıdır. Yargı kararları kural olarak vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında yer almakta, diğer bir deyişle bağlayıcı nitelik taşımamaktadır. Bu bağlamda aynı ya da benzer olaylar hakkında aynı yönde karar verilmesi yönünde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak hukuk kurallarının uygulanmasında beklenen istikrarın sağlanması ve mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerin öngörülebilirliği bakımından yargı kararlarının çelişkili olmaması önem arz etmektedir (Gümüşkaya, 2020, s. 170). Bu bağlamda, hukuki gelişmelere uygun olarak yeni yorumların ortaya çıkması ve önceki içtihatların terkedilmesi olağan ve kimi zaman gerekli olup, hâkimin bağımsızlığı ile hukuki istikrar arasında adil dengenin kurulması ve içtihat değişikliği halinde değişikliğin yeterli ve açık gerekçelerine yer verilmesi uygun olacaktır (Gümüşkaya, 2020, s. 172; Köküsarı, 2015, s. 116).

Olması gereken bir durum bir yana bırakıldığında, belirli bir konuda çelişkili yargı kararlarının varlığı halinde yükümlünün yaşadığı tereddüt halini, söz konusu çelişkili kararlardan kendi durumuna uyan yargı kararlarına dayanmak suretiyle, beyannamesini ihtirazi kayıtla ileri sürerek ortaya koyması mümkündür.

Sonuç olarak, yükümlülere vergilendirmenin hukuka uygunluğunu sorgulamaya yönelten sebeplerin varlığından dolayı ilgili işleme karşı dava açma hakkını korumak ve cezai işlemlerden kaçınmak yönündeki ihtiyaçları beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesinin temel amaçlarıdır. Nihai amaç ise tereddüt halinin yargı kararıyla giderilmesi ve hukuka uygunluğun sağlanmasıdır (Şin, 2019, s. 78).

## 5. İhtirazi Kayıt Kurumunun Vergi Hukuku Düzenindeki Yerinin Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere, Türk vergi hukukunun bağlayıcı ve yardımcı nitelikte çeşitli kaynakları bulunmaktadır. Bağlayıcı kaynaklar; Anayasa, yasalar, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, kanun hükmünde kararname (eski kaynak), Cumhurbaşkanı kararları, Bakanlar Kurulu Kararları (eski kaynak), tüzükler (eski kaynak), yönetmelikler, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları, içtihadı birleştirme kararları ve bağlayıcı tebliğlerdir (Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, 2022, s. 18). Yardımcı kaynaklar ise yargısal içtihatlar, öğretici ve bağlayıcı olmayan tebliğler, genelgeler, sirkülerler ve özelgelerdir (Kaneti ve ark., 2022, s. 18).

6 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (14.02.2023).

İhtirazi kayıt kurumunun vergilendirme süreci ve yargılama süreciyle bağlantısı bulunduğundan, bu kuruma ilişkin temel düzenlemeleri; vergilendirme sürecine ilişkin bir idari usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu'nda ve vergi yargılaması usulünü düzenleyen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda aramak gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda, içerisinde “ihtirazi kayıt” ibaresi geçen üç madde bulunmaktadır. İlgili Kanunun “Özel Ödeme Zamanları” başlıklı 112/6. maddesi, ihtirazi kayıtlı beyan edilip ödenen verginin yargı kararına göre iadesi sonrasında yine yargı kararına istinaden tahsilinin gerekmesi halinde uygulanacak gecikme faizine ilişkindir.

Vergi Usul Kanunu'nun “Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru” başlıklı Ek 14. maddesinde başvuru süresinin ihtirazi kayıtlı verilen beyannamede verginin tahakkuk ettiği tarihte başlayacağı, “Karşılıklı anlaşma usulü ve dava açma” başlıklı Ek 15. maddesinde ise karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun, ihtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresini durduracağı hususları yer almaktadır.

Bu düzenlemeleri ihtirazi kayıt kurumuna ilişkin temel kuralları içeren düzenlemeler olarak kabul etmek mümkün değildir (Aynı yönde, Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E. 2015/539, K. 2015/1849)<sup>7</sup>. Beyannamenin ihtirazi kayıtlı verilmesinin tarh işleminin yürütülmesine etkisi ise İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun “Yürütmenin Durdurulması” başlıklı 27/4. maddesinde düzenlenmektedir. Anılan maddede, ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelerin tahsil işlemini durdurmayaacağı ve açılacak davalarda yürütmenin durdurulmasının talep edilebileceği hükme bağlanmıştır.

Yasal zeminde başkaca bir düzenlemeye sahip olmayan ihtirazi kayıt kurumu ile ilgili olarak anılan kanun maddeleri her ne kadar kurumun yasal dayanağını güçlendirse de ihtirazi kaydın yöntemi, uygulanma şartları, kapsamı gibi önemli hususlardaki eksikliği gidermekte yeterli değildir.

Konuya ilişkin bazı açıklamalar, Vergi Daireleri Kurulu ve Görev Yönetmeliğine dayanılarak hazırlanan 03.01.2001 tarihli Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde belirlenmiştir. Söz konusu Yönerge'de, daha önce belirtildiği üzere ihtirazi kaydın tanımına yer verilmiş ve ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılacak işlemler açıklanmıştır. 2001 tarihli İşlem Yönergesi, 21.12.2018 tarihinde yenilenmiş, elektronik ortamla verilen beyannameler ve diğer işlemlere yönelik eklemeler yapılmıştır.

İhtirazi kayıt kavramına ilişkin olarak, 2001 tarihli işlem yönergesi ile 2018 tarihli işlem yönergesinde yer alan açıklamalar aynı olup; “Mükelleflerce beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye, kanuni gerekçe gösterilerek dava hakkının saklı tutulması yolunda şerh ile verilen beyanname ihtirazi kayıtlı verilmiş kabul edilir.” şeklindedir. 2018 yılında uygulamaya giren işlem yönergesinde ayrıca elektronik ortamda verilen beyannameler ve yapılacak işlemlere yer verildiği görülmektedir.

Yukarıda anılan açıklamalardan, yükümlü tarafından gerekçeli bir ihtirazi kayıt sunulması gerektiği anlaşılmakta ise de; uygulamada elektronik ortamda verilen beyannamelerde, beyannamenin üzerinde açıklama kısmına “ihtirazi kayıtlıdır” şeklinde şerh düşülmesi veya “ihtirazi kayıt” kutucuğunun işaretlenmesi yeterli olup ayrıca bir gerekçe sunulması aranmamaktadır. Nitekim yükümlü tarafından ayrı bir dilekçe ile ihtirazi kaydın gerekçesi açıklansa dahi idarece bu

7 Aynı yönde bkz. Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E. 2015/539, K. 2015/1849: “İhtirazi kayıt müessesesine ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu düzenlemede ise ihtirazi kaydın beyannameye ne zaman konulabileceği, ihtirazi kaydın usulü gibi hususlara yer verilmediği görülmektedir.” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (02.02.2023).

gereğe yönelik bir değerlendirme yapılmamakta ve yargı aşamasının sonuçlanması beklenmektedir. Bir diğer deyişle ilgili yönergedeki açıklamalarda yer alan “ihtirazi kaydın kanuni gerekçesinin bulunması” hususu, uygulamaya yansımamıştır.

2001 tarihli işlem yönergesinde, ihtirazi kayıtla idareye verilen beyannamelerin, tahakkuk fişi ile beraber “değerlendirme masası” adı verilen bir birime iletileceği belirtilmiştir. Bu açıklamadan, vergiyi tarh etme yetkisi bulunan vergi dairesinin, “değerlendirme masası” adlı biriminin ihtirazi kayıt dilekçesini “değerlendirme” yetkisi ve görevinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, Yönerge’deki açıklamalardan ihtirazi kayıtla verilen beyannameler idarece bir değerlendirme sürecine tabi tutulduğu Ancak uygulamada idarenin böyle bir süreci ve birimi bulunmayıp beyannamenin ihtirazi kayıtlı olduğu tespiti ile yetinilmekte, ilgili diğer birime sevk edilmekte ve dava süreci beklenmekte idi. 2001 tarihli işlem yönergesinde ihtirazi kayda ilişkin açıklamalarda yer verilen “değerlendirme masası” ifadesi de 2018 tarihli işlem yönergesinde yer almamaktadır

İhtirazi kaydın daha önemli bir sorunu ise bu açıklamaların vergi hukukunun bağlayıcı kaynağı olarak nitelendirilemeyecek bir yönergede yer almasıdır.

Yönerge, genelge, tamim, sirküler gibi anayasal dayanağı bulunmayan ve bu nedenle “adsız düzenleyici işlem” olarak da anılan düzenlemeler iç düzen işlemi (Kağıtçıoğlu, 2012, s. 280) niteliğinde ve idarenin kendi teşkilatına yönelik düzenlemeler olup kişilerin hukuki durumunu etkilemeksizin, işlemlerin hukuki ve fiili durumunun saptanması, belirginleştirilmesi ve yorumlanması için hazırlanmaktadır (Açımız, 2018, s. 540; Danıştay Yedinci Dairesi, T. 08.02.2007, E. 2006/5220, K. 2007/394).<sup>8</sup>

Nitekim anılan yönergenin işlevi, vergi dairelerine vergilendirme sürecine ilişkin işlemleri bakımından bir yol haritası sunmaktan ibarettir ve daha da önemlisi bu yönerge yükümlüler bakımından ulaşılabilir ve öngörülebilir bir kaynak değildir. Yönergeler yalnızca ilgili kurumlara gönderilmekte ve hakkında işlem yapılanlara karşı aleniyetin sağlanması idarenin inisiyatifine bırakılmaktadır (Ateşşaoğlu ve Yılmaz 2020, s. 9). Öte yandan vergi idaresinin bazı özelgelerin-

8 Danıştay’da iptal davasına konu olan Vergi Daireleri İşlem Yönergesi 38/5. maddesi hakkındaki dava ile yönergenin niteliği; “...Mevcut Türk Hukuk Sisteminde, kişilerin bir takım haklarının kısıtlanması veya belli ödevlerinin yerine getirilmesini hak kaybına yol açacak şekilde bazı şekil şartlarına bağlanmasını öngören düzenlemeler, Anayasanın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak, yasalarla yapılabileceğinden, böyle bir düzenlemenin yönerge adı altında, Yürütme Organına bağlı alt idari birimlerde yapılmasına olanak yoktur... Dava konusu edilerek, 38’inci bölümünün 5’inci maddesinin birinci fıkrasının iptali talep edilen, vergi, resim, harç gibi gelirlerin tahakkuk ve tahsil işlemlerinin, tüm vergi daireleri arasında yeknesaklık içerisinde, düzenli, süratli, etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesinin sağlanması amacıyla yönelik olarak hazırlanan ve yayımlanmayan, bu haliyle de Mali İdarenin iç işleyişini düzenlemekten öte herhangi bir fonksiyonu bulunmayan Vergi Daireleri İşlem Yönergesiyle, hak ve yükümlülüklerin düzenlenmesi, bir takım vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinin engellenmesi, kişilerin hukuki durumları üzerinde etki yaratarak hak ve borçlar doğurması olanaklı değildir. Yukarıda açıklanan niteliklerinden dolayı, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem özelliği taşımayan, aykırı davranılması durumunda ise, vergi kanunlarıyla ilgili ödevlerin yerine getirilmediğinden söz etmek de mümkün olmayan, dava konusu Yönergenin, Danıştay’da dava konusu edilebilecek düzenleyici bir işlem olarak kabulü olanaklı bulunmamaktadır.” şeklinde hüküm kurularak işlem yönergesinin iç işleyişe yönelik bir düzenleme olduğu belirtilmiştir.” şeklinde açıklanmıştır. Hukuk Medeniyeti İnternet Sitesi. Erişim Adresi: www.hukukmedeniyeti.org/karar/755161 (11.08.2021).

de söz konusu yönergelerle atıfta bulunduğu da görülmektedir<sup>9</sup>.

Oysa vergi yükümlüsünün beyannameyi ihtirazi kayıtla verebilmesi, daha önce de belirtildiği üzere vergi hukuku bakımından bir “yükümlü hakkı” niteliğindedir. Bu hak aynı zamanda yükümlünün anayasal nitelikte hak arama özgürlüğü ve mahkemeye erişim hakkı ve idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açık olması ilkesiyle de yakın bağlantı içerisindedir. Bu bağlamda yükümlünün bu hakkını nasıl kullanacağını ve bu hakkını kullanmasının sonuç ve etkilerinin, ulaşabilmesi ve öngörmesi kendisinden beklenemeyecek bir Yönerge’de -kısmen de olsa- düzenlenmesi hukuki güvenlik ilkesine ve verginin yasallığı ilkesine aykırıdır.

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, davranışlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmesi gereğini gütmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, ve Göker, 2021, s. 52). İlkenin vergi hukuku açısından önemi; devletin koyduğu kuralla bağlı olması vergi yükümlülerinin de hak ve özgürlüklerine devletin vergilendirme yetkisi ile müdahale edeceği alanları öngörmelerini ve davranışlarını buna göre şekillendirmelerini sağlamasıdır (Öncel ve ark., 2021, s. 52). Bu bağlamda, hukuki düzenlemelerin bireye davranışlarını yönlendirme imkânı vererek öngörülebilir olması ve aynı zamanda idari makamlara ve yargıya keyfi davranma olanağı vermeyecek kadar belirli olması beklenmektedir (Gümüşkaya, 2010, s. 132).

Vergi hukukunun anayasal temellerinden verginin yasallığı ilkesinin alt ölçütlerinden/ilkelerinden olan verginin belirgin olması ilkesi de verginin temel unsurlarının ve vergisel ödev ve yöntem ilişkilerinin açık, belirgin ve öngörülebilir biçimde yasayla düzenlenmesini gerektirmektedir (Anayasa Mahkemesi, T. 20.04.2017, E. 2016/1, K. 2017/81<sup>10</sup>; Güneş, 2014, s. 133; Tekbaş, 2010, s. 134).

Verginin yasallığı ilkesi, vergilendirme sürecinin her adımının yasalarda düzenlenmesi anlamına gelmemektedir. İlkenin sınırlarının bulunduğu açık olsa da bu sınır verginin ana öğeleri dışında uygulama kurallarını da kapsmalıdır (Güneş, 2014, s. 151). Sonuç olarak kanımızca gerek vergilendirme sürecine gerekse yargılama aşamasına etkisi olan, yükümlü hakları ve anayasal ilkeler ile bağlantısı bulunan bir kurum olan ihtirazi kayda ilişkin temel kurallar yeterli açıklıkta ve kapsamda yasada düzenlenmelidir.

9 Örneğin bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü) B.07.1.GİB.4.06.16.01-120 [65-11/16]-702 sayılı ve 26.06.2012 tarihli Özelgesi “Diğer taraftan, Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin Tarha Yetkili Vergi Dairesi başlıklı 36’ncı maddesinde; tarha yetkili vergi dairesinin gelir vergisinde, mükellefin kanuni ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesi olduğu, ancak; Bakanlığımıza tanınan yetkiye istinaden gelirleri sadece ziraî kazanç, ücret, gayrimenkul sermaye iradi, menkul sermaye iradi ve diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan mükellefler ile belli bir işyeri bulunmaksızın çalışan ticaret ve serbest meslek erbabının beyannamelelerinin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesince alınarak tarhiyat ve tahakkuk işlemi yapılacağı açıklanmıştır.” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (23.03.2023).

10 Belirlilik ilkesi Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 20.04.2017 tarih 30044 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan E. 2016/1, K. 2017/81 sayılı kararı ile; “Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması yanında kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir. Vergilemede belirlilik ilkesi, herhangi bir yükümlülüğün, muafiyet veya istisnânın hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasakuralımın, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme, mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

İhtirazi kayıt uygulaması vergilendirme sürecinde verginin tarhı aşamasında karşımıza çıkmaktadır. İhtirazi kaydın sebebinin yer aldığı bir dilekçenin idareye sunulması halinde, esasen bu sebebin idarece değerlendirilmesi mümkün olduğundan (Danıştay VDDK, T. 27.11.2013, E. 2012/286, K. 2013/558)<sup>11</sup>, söz konusu çekince kaynaklanan durum, “uyuşmazlık” haline getirilmeden yani yargıya taşınmadan çözümlenebilecektir.

Bize göre, 2001 yılı Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde işaret edilen “değerlendirme masasının yapacağı değerlendirmenin” işlerlik kazanması bu yönden faydalı olabilir ve ilerleyen aşamalarda yargının yükünün azalmasını sağlayabilir. Ancak bu durumda, yukarıda değinildiği üzere değerlendirme masasının yetkileri, değerlendirmenin hangi sürede sonuçlanacağı, dava açma süresine etkisi hatta değerlendirme sürecinde dava açma süresinin durması gibi hususların da açık olarak Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmesi uygun olacaktır. Öte yandan vurgulamak gerekir ki ihtirazi kaydın amacı dava açma hakkının saklı tutulması olduğundan, ihtirazi kaydın asıl etkisi yargılama aşamasına ilişkindir.

### 5.1. İhtirazi Kaydın İçeriği ve Usulü Bakımından

İhtirazi kayıt kavramının yasal zeminde bir tanımı olmadığı, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde “beyannameye yazılı not” olarak açıklanmaya çalışıldığı daha önce belirtilmişti. Bu açıklama yetersiz olduğu gibi, uygulamayı da yansıtmamaktadır. Nitekim ihtirazi kayıt beyannamenin üzerine eklenebileceği, beyannameye ek başka bir dilekçe ile sunulabileceği gibi; beyannamenin elektronik ortamda verilmesi halinde ise “ihtirazi kayıt” kutucuğu işaretlenebilecektir.

İhtirazi kaydın belirli bir miktar içerip içeremeyeceği, gerekçeli olup olamayacağı, ne kadar sürede sunulması gerektiği gibi hususlar yasada açıklığa kavuşturulmadığından bu hususlarda farklı görüşler mevcuttur.

İhtirazi kaydın beyanname verildikten sonra da bir dilekçe ile verilebileceği yönünde görüş ve karar bulunduğu gibi (İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, T. 08.09.2020, E. 2020/1938, K. 2020/1802<sup>12</sup>; Kızılot ve Kızılot, 2008, s. 495), bir diğer karar ise ihtirazi kaydın mutlaka beyanname ile verilmesi gerektiği, beyandan sonra beyanname verme süresi içinde artık ihtirazi kaydın ileri sürülmesinin mümkün olmadığı yönündedir (İstanbul 6. Vergi Mahkemesi, T. 13.04.2018, E. 2017/812, K. 2018/1359)<sup>13</sup>. Süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulmayacağı meselesi çalışmanın devamında detaylı olarak incelenecektir.

Beyannamenin verilmesi ile birlikte tarh ve tahakkuk aşamaları bir arada gerçekleştiğinden, kural olarak tahakkuk aşamasından sonra ihtirazi kayıt ileri sürülmesi mümkün olmamalıdır. Vergi Usul Kanunu’nun “Tahakkuk Fişinin Kesinliği” başlıklı 27. maddesinde yer aldığı üzere, beyan ile aynı

11 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (14.02.2023).

12 İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, T. 08.09.2020, E. 2020/1938, K. 2020/1802; İhtirazi kayıt beyannamenin hangi tarihe kadar verileceğine dair açık bir yasal düzenleme bulunmamakta ise de beyana ihtirazi kayıt konulduğu hususu dikkate alındığında beyanname verilirken ihtirazi kayıt konulması gerekmektedir. Ancak kişilerin beyanname verme süresi içerisinde beyanlarında değişiklik yapabilecekleri hususu dikkate alındığında en geç beyanname verme süresi içerisinde beyanda bulunmaları gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca ihtirazi kayıt beyanı mükelleflere sadece kendi beyanına karşı dava açma hakkı vermekte olup kişinin kendi beyanına karşı dava açabilmesinin ön koşulu davanın açıldığı tarih itibarıyla gerek beyanla birlikte gerekse beyandan sonra verme süresi içerisinde ancak her halükarda dava açmadan önce verilmiş bir ihtirazi kayıt beyannamenin bulunması gerekliliğidir. (Kişisel Arşiv).

13 İstanbul 6. Vergi Mahkemesi, T. 13.04.2018, E. 2017/812, K. 2018/1359; “İhtirazi kaydın etkisini gösterebilmesi beyannameye konulmuş olmasına bağlıdır. Beyanname verilme süresi içerisinde de olsa beyannamenin verilmesinden sonra kayıtlara intikal ettirilen dilekçelerle konulmak istenilen ihtirazi kaydın aynı etkiyi göstermesi ve dava hakkı vermesi mümkün olmadığından uyuşmazlığın incelenmeksizin reddine karar verilmiştir.” (Kişisel Arşiv).

anda gerçekleşen tarh ve tahakkuk sürecinde tahakkuk fişinin yükümlü tarafından alınmaması tahakkuk engelleyen bir durum olmadığı gibi aynı Kanun'un 93'üncü maddesinde belirtildiği üzere tahakkuk fişinin tebliği de zorunlu değildir. Bu aşamada, tahakkuk eden bir verginin iptali için vergi hatası hükümlerinin uygulanması söz konusu olabilecektir. "Vergi hatasının" varlığı halinde dava açılması mümkün olduğundan, ihtirazi kayıt kurumunun işletilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır.

İhtirazi kayda ilişkin herhangi bir şekil şartı yer olmadığından "İhtirazi kayıtla beyandır" gibi bu yöndeki iradeyi gösterecek bir notun veya elektronik ortamda sunulan beyannameler için ilgili kutucuğun işaretlenmesinin yeterli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. İhtirazi kayıt uygulamasına ilişkin sınırlı da olsa açıklama getiren Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde de ihtirazi kayıt şerhinin içermesi gereken hususlara ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir. İhtirazi kaydın belirli bir miktarı içerip içermeyeceği hususu bakımından ise; tutar gösterilmeden yapılacak şerh veya bildirimlerin ihtirazi kayıt niteliğinde kabul edilmemesi gerektiği yönünde bir görüş (Özbalcı, 2008, s. 208) ileri sürülmüşse de bu yorumun katı ve kısıtlayıcı olduğu düşünülmektedir. Nitekim herhangi bir şekil şartı hatta gerekçe içermesi şartına dahi tabi tutulmamış olan ihtirazi kaydın geçersiz olduğunun kabulü halinde tahakkuk etmiş vergi kesinleşecek ve bu durumun yükümlü açısından sonuçları ağır olabilecektir. Bu nedenle ihtirazi kaydın belirli bir tutar içermemesi halinde, beyannamede yer alan tutarın tamamını kapsadığının kabul edilmesi yükümlüyü olası hak kayıplarından koruyan bir yorum olacaktır.

## 5.2. Uygulanacak Vergiler Bakımından

### 5.2.1. Beyana Dayalı Vergiler Bakımından

İhtirazi kaydın hangi vergi türleri için uygulanabileceğine ilişkin yasal düzenlemeler ile belirlenmiş bir sınır bulunmamakla beraber, gerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/4. maddesi gerekse 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112/6. maddesi ile Ek-13-14. maddeleri ve Vergi Daireleri İşlem Yönergesi içerisinde yer alan ifadelerden hareketle, bu usulün beyan esasının geçerli olduğu vergiler açısından uygulanabileceği sonucuna varılmaktadır. Konuya amaçsal yaklaşıldığında da sonuç aynıdır; zira bu kurumun yükümlülerin kendi beyan ettikleri matrahlara ve matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacağı kuralının istisnası olarak vergi hukukunda yer edindiği açıktır. Dolayısıyla yukarıda anılan kanun hükümlerinde ifade edilen "ihtirazi kayıt" ancak beyana dayalı vergiler bakımından uygulama alanı bulmaktadır.

Bu noktada gümrük vergisi açısından nasıl bir uygulama olacağı sorusu gündeme gelmektedir. Gümrük vergisine ilişkin kurallar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesi ile anılan Kanun'un kapsamı dışında tutulmuş ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 61. maddesinde, verginin beyan usulüne tabi olduğu belirtilmiş, 242. maddesinde ise itiraz usulleri öngörülmüş olmakla beraber ihtirazi kayda ilişkin bir düzenleme mevcut değildir. Bu noktada, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/4. madde düzenlemesinin gümrük vergileri açısından da uygulama alanı bulduğu, bu yönde verilen kararlar ile anlaşılmaktadır (Örneğin, Danıştay Yedinci Dairesi, T. 18.04.2013, E. 2009/9515, K. 2013/2028)<sup>14</sup>.

### 5.2.2. Beyana Dayalı Olmayan Vergiler Bakımından

İhtirazi kayıt daha önce ifade edildiği üzere, vergilendirme sürecinde idare ile yükümlü arasında görüş ayrılığına neden olan yorum ve uygulamaları ya da belirsizlikleri açıklığa kavuşturmak ve yargıda tartışılabilir hale getirmek amacıyla kullanılmaktadır. İhtirazi kaydın uygulama

<sup>14</sup> Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (24.04.2022).

alanına ilişkin yasal bir sınırlama olmadığından hareketle ihtirazi kaydın beyana dayalı olmayan vergiler açısından da uygulanabileceği ve bu durumun T.C. 1982 Anayasası'nın 125. maddesinde yer alan idarenin her türlü işlemine karşı dava yolunun açık olduğu ilkesi ile hukuki güvenlik ilkesi ve hak arama hürriyetinin bir gereği olduğu ileri sürülmüştür (Yerlikaya, 2005, s. 23).

Benzer bir yorumla, ihtirazi kayıt ileri sürülmesinin, bir idari işlemin değiştirilmesi veya ortadan kaldırılması amaçlı yenilik doğuran bir hak olarak değerlendirilmesi halinde, yasal engelin de söz konusu olmaması karşısında herhangi bir vergi için kullanılabilmesinin ve dava konusu yapılabilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir (Fahran, 2012, s. 31). Öte yandan anılan görüşlerin verginin ödenmesi aşamasına ilişkin olduğunu vurgulamak gerekir.

Bununla birlikte, ödeme aşamasında kullanılan ihtirazi kayıt ile beyan aşamasında kullanılan ihtirazi kayıt aynı süreçlere tabi olmadıkları gibi doğurdıkları sonuçlar da farklıdır. Bir diğer ifadeyle, ihtirazi kayıtla ödenen bir vergiye ilişkin bulunan ve yargılama sonucunda yükümlü lehine sonuçlanan bir uyuşmazlıkta, ihtirazi kayıtla ödemenin yükümlüye ayrı bir menfaat sağlamadığı düşünülmektedir.

Nitekim ihtirazi kayıt olmaksızın süreç yürütülse de iade işlemi tesis edilecektir. Ayrıca beyan aşamasında ileri sürülen ihtirazi kayıttan farklı olarak burada artık "tahsil" aşamasına gelmiş bir borç söz konusudur.

Sonuç olarak ihtirazi kayıt, Türk vergi hukukunda düzenlenme biçimi itibariyle beyana dayalı vergiler açısından uygulama alanı bulan ve vergiye tabi işlemin hukuka uygunluğunun henüz tarhiyat aşamasında değerlendirilmesini ve gerektiğinde yargıya taşınmasını sağlayan bir uygulamadır.

### 5.3. Süre Bakımından Kapsamı

#### 5.3.1. Süresinden Sonra Verilen Beyannameler Bakımından

Vergi yükümlüsünün diğer ödevleri gibi, beyanname verme ödevi de beyan edilecek vergiye ilişkin vergi kanununda süreye bağlanmıştır. Beyannamenin süresinde verilmemesi, vergi matrahının re'sen takdir edilmesini ve verginin re'sen tarh edilmesini gerektiren bir durumdur (VUK md.30). Bu bağlamda hiç verilmemiş ve süresinde verilmemiş beyannameler kural olarak aynı hukuki sonuçları doğurur (Kaneti ve ark., 2022, s. 178). Ancak yükümlü, şartları varsa, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesine uygun olarak pişmanlık hükümlerine göre beyannamesini verebilir ve böylece matrahın re'sen takdir edilmesinden ve verginin re'sen tarhından kurtulmuş olur (Kaneti ve ark., 2022, s. 178).

Yukarıdaki açıklamalara uygun olarak, beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi halinde dava açma hakkının saklı tutulması, kural olarak beyannamenin yasal sürede verilmesi halinde söz konusu olacaktır (Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 31.05.2016, E. 2016/3280, K. 2016/3940<sup>15</sup>; Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 13.12.2018, E. 2016/9539, K. 2018/13238<sup>16</sup>; Danıştay Dördüncü Dairesi, T.

15 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (14.02.2023).

16 Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 13.12.2018, E. 2016/9539, K. 2018/13238; "İhtirazi kayıtla beyan, mükelleflerin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahlar için başvurdukları bir yol olup, zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tahakkuku yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir." (Kişisel Arşiv).



01.11.2011, E. 2021/621, K. 2021/5877).<sup>17</sup> Ancak yasada ihtirazi kaydın beyannameye ne zaman konulabileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmaması (Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E. 2015/539, K. 2015/1849)<sup>18</sup>, uygulamada “düzeltme beyanamesi” olarak anılan beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilebileceği yönünde aşağıda incelenecek yargı kararlarının verilmesini mümkün kılmıştır. İhtirazi kayıt içeren dilekçenin beyannamenin verilmesinden sonra beyanname verme süresi içerisinde verilebileceği yönündeki bir mahkeme kararında dahi “...kişinin kendi beyanına karşı dava açabilmesinin ön koşulu davanın açıldığı tarih itibarıyla gerek beyanla birlikte gerekse beyandan sonra beyanname verme süresi içerisinde ancak her halükarda dava açmadan önce verilmiş bir ihtirazi kayıt beyanının bulunması gerekliliğidir.” gerekçesine yer verilmiştir (İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, T. 08.09.2020, E. 2020/1938, K. 2020/1802).

Süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı ve bu durumda beyana dayanan tarh işlemine karşı dava açılıp açılmayacağı yönündeki güncel tartışmalara ilişkin değerlendirmelerimiz aşağıda yer almaktadır.

### 5.3.2. Süresinden Sonra Verilen Düzeltme Beyannameleri Bakımından

Süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı meselesi açısından uygulamada ortaya çıkan bir tartışma, “düzeltme beyanamesi” adı verilen beyannamelere ilişkindir.

“Düzeltme beyanamesinin” vergi kanunlarında bir karşılığı olmamakla birlikte, Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Alacağıın Kalkması” başlıklı altıncı kısmının üçüncü bölümü “vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat” kurumuna ayrılmıştır. İlgili hükümlere göre; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması “vergi hatası” anlamına gelmekte ve vergilendirme ile ilgili beyannamelerde yer alan matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması da hesap hatası olarak vergi hataları arasında yer almaktadır. Bu bağlamda beyannameye vergi hatasının bulunması hata düzeltme yolu kapsamında olup; beyannameye dayanan tarh işlemine karşı dava açılmaması kuralının diğer istisnasını oluşturmaktadır.

Öte yandan uygulamada “düzeltme beyannamelerine” konu olabilecek hatalar vergi hataları değil, doktrinde “hukuki uyumsuzluk” ya da “yorum uyumsuzluğu” olarak da adlandırılan, yargı organınca değerlendirilmesi gereken hususlardır. Kaldı ki hata düzeltme usulü de hatanın vergi idaresince re’sen ya da yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilmesidir. Bu bağlamda düzeltme beyanamesi uygulamasının yasal dayanağı, kanımızca, Vergi Usul Kanunu’nun 116’ncı maddesi ve devamında düzenlenen hata düzeltme kurumu olamayacaktır.

Bu itibarla “düzeltme beyanamesi” açık bir yasal dayanağı bulunmayan (Aynı yönde, Danıştay Dokuzuncu Dairesi, T. 23.11.2017, E. 2016/6732 K. 2017/8487), dayanağını 01.03.2007 tarih ve 26449 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 368 Sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nden alan bir kavramdır. İlgili tebliğin yasal dayanağı ise “Hazine ve Maliye Bakanlığının beyannamelerin şekil, içerik ve eklerini belirlemeye yetkili kılındığı” ifadesiyle açıklanmıştır.

17 Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 01.11.2011, E. 2021/621, K. 2021/5877; “Olayda, davacı tarafından 12/03/2020 tarihinde 2019 yılı gelir vergisi beyannamesinin sistem üzerinden verildiği, 08/04/2020 tarihli ihtirazi kayıt dilekçesinin ise beyanname verme süresi içinde posta yoluyla 13/04/2020 tarihinde davalı vergi dairesine ulaştığı anlaşılmıştır. Yukarıda yer alan yasal düzenlemelere göre, yükümlülerin süresi içerisinde verdikleri beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açabilecekleri açık olup, işin esasına girilerek karar verilmesi gerektiğinden, Vergi Mahkemesince davanın incelenmeksizin reddi yönünde verilen karara karşı yapılan istinaf başvurusunu reddeden Vergi Dava Dairesi kararında hukuki isabete görülmemiştir.” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (14.02.2023).

18 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (02.02.2023).



Anılan tebliğe göre; “*kanuni süresi içerisinde veya kanuni süresi geçtikten sonra verilmiş olan ilk beyannamelerde yer alan hata ve/veya eksiklikleri düzeltmek amacıyla verilen beyannameler kimi zaman yalnızca ilk beyannameye ek olacak şekilde ‘ek beyanname’ olarak, kimi zaman da ilk beyanı kapsayacak şekilde ‘düzeltme beyannamesi’ olarak verilebilmektedir.*”

Demek oluyor ki düzeltme beyannamesi, beyanname verme süresi içerisinde veya bu süre geçtikten sonra, beyannamedeki eksikliklerin veya hataların “düzeltilmesi” amacıyla verilmektedir. Bu açıklamaya göre düzeltme beyannamesi ve ek beyanname arasındaki farklılık, ikinci beyanın ilk beyanı kapsayıp kapsamamasıdır. Söz konusu sınıflandırmanın yasal bir dayanağı olmadığını vurgulamak gerekmektedir. Bunun yanında, eksikliğin düzeltilmesi değil, giderilmesi söz konusu olabileceğinden; kanımızca daha uygun bir sınıflandırma eksiklik içeren beyannameler bakımından “ek beyanname”, hatalar içeren beyannameler bakımından “düzeltme beyannamesi” verilmesi olabilecektir.

Yukarıda belirtilen genel tebliğde düzeltme beyannamesinin yükümlü tarafından fark edilen hatalar üzerine verileceği anlaşılmakta ise de uygulamada vergi idaresince de söz konusu “düzeltme beyannamesi” yükümlüden talep edilebilmektedir.

Nitekim yargı kararlarına yansımış olan yerleşik bir uygulama, vergi idaresince vergi yükümlülerinin kayıtlarında yer alan faturaların sahte olduğu yönündeki tespitler nedeniyle kendilerine ilgili kayıtların düzeltilmesi gereğinin bildirilmesi, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine (Anayasa Mahkemesi, T. 04.07.2019, 2015/15104 No’lu Bireysel Başvuru / “*Arbay Petrol*” başvurusu)/kod listesine (Danıştay Dördüncü Dairesi, T.12.10.2020, E. 2019/455, K. 2020/3655) / özel esaslara tabi olacakları (Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 08.10.2015, E. 2012/241, K. 2015/4417) ve haklarında inceleme gerçekleştirileceği<sup>19</sup> gibi uyarıların yapılmasıdır. Sözü geçen yazıda (Bu yazı, çalışmada bundan sonra “düzeltme yazısı” olarak anılacaktır) kayıtlardan eleştiri konusu işlemlere ilişkin belgelerin çıkarılması ve düzeltme beyannamesinin verilmesi istenmektedir (Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E. 2015/539, K. 2015/1849)<sup>20</sup>. Buna göre, düzeltme yazısının bir “uyarı” içeren “bildirici/bilgilendirici işlem” niteliğini taşıdığı söylenebilecektir.

Özel esaslar uygulaması, olumsuz mükellefler listesi, kod listesi gibi farklı adlarla anılan uygulamalar katma değer vergisi bakımından tanınan indirim ve iade hakkının hukuka aykırı olarak kullanılmaması açısından geliştirilmişse de kanuni bir dayanağı bulunmayan, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan katma değer vergisi genel tebliğleri (Örneğin, 23.11.2001

19 Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 08.10.2015, E. 2012/241, K. 2015/4417; “*Sahte fatura kullanımının azaltılması amacıyla vergi idaresince sakıncalı yada şüpheli bazı durumları tespit edilen mükellefler izlenmekte ve bu amaçla “olumsuz mükellefler listesi” olarak adlandırılan ve kamuoyunca “kod listesi” olarak da ifade edilen bir uygulama yürütülmektedir. Bu uygulamaya göre, olumsuzlukları bulunan mükellefler çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmakta ve bu suretle oluşan listeler veri tabanına aktarılmaktadır. Kod listesine giren mükelleflerin sayısının çoğu nedeniyle, bu mükelleflerin haklarında kısa sürede vergi incelemesi yapılmadığından, Kod listesine alınan mükelleflerden fatura alan mükellefler uyarılmak suretiyle bu faturaların gelir, kurumlar ve katma değer vergisi indirimlerinde kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.*” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (10.02.2023).

20 Düzeltme yazısı örneği için bkz. Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E. 2015/539, K. 2015/1849; “*... Dosyanın incelenmesinden, davalı İdare tarafından davacıya gönderilen 06/09/2013 günlü ve 13203 sayılı yazı ile; “Mükellefin Bildirdiği Mal ve Hizmet Satışları ile Karşı Tarafın Bildirdiği Mal ve Hizmet Alışlarının Karşılaştırılması’nın tetkikinde, hakkında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda tesbit bulunan (...)'dan 2011-2012 yılında 1,151,350,00 TL. (KDV hariç 35 adet belge) mal ve hizmet alışının bulunduğu tesbit edilmiştir. İş bu yazının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde, yukarıda belirtilen kuruluştan almış olduğunuz faturalara düzeltme beyannamesi vererek kayıtlarınızdan tenzil etmeniz gerekmektedir. Aksi halde hakkınızda vergi mevzuatına göre re’sen işlem yapılacağı hususu, tebliğ olunur.” bildirimini üzerine, davacı tarafından ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannamesinin verildiği anlaşılmıştır.*” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: [www.lexpera.com.tr](http://www.lexpera.com.tr). (14.02.2023).

tarihli ve 24592 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 84 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği) ile yürütülen süreçlerdir. Nitekim Danıştay da yükümlülerin özel esaslara tabi yükümlüler listesine alınmasının hukuki bir dayanağı olmadığını, vergi barışını bozucu etki yarattığını ve Anayasa’da güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlere aykırılık teşkil ettiğini belirtmiştir (Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 13.05.2015, E. 2014/11851, K.2015/3173<sup>21</sup>)

Bilindiği üzere, yükümlülerin kayıtlarına intikal ettirdikleri belgelerin sahte olduğunun tespiti, esasen 213 sayılı Kanun’un 30. maddesi gereğince re’sen tarh nedenleri arasındadır. İdare, verginin re’sen tarhından önce yükümlüleri kayıtlarını ve beyanlarını düzeltmeye davet ettikten sonra ek vergi tarh etmektedir. Bu uygulamanın açık bir yasal dayanağının bulunmadığını söylemek gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle kanunen izlenmesi gereken yol inceleme sonucunda belirlenen matrah veya matrah farkına ilişkin re’sen vergi tarhiyatının yürütülmesi iken, kamu alacağının daha hızlı tahsilini sağlamak açısından vergi idaresi, bir anlamda kanunu dolanarak 26.04.2014 tarih ve 2898 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (IV/5 kısmı) ile kısmen belirlenmiş olan bir usul tercih etmekte ve yükümlüye “düzeltme yazısı” tebliğ etmektedir. Bu durumda yükümlü tarafından, kayıtların düzeltilmesi ile birlikte düzeltme beyannamesi verilebilmektedir.

Söz konusu “düzeltme beyannamesinin” ihtirazi kayıtla verilip verilemeyeceği tartışması bakımından, düzeltme yazısının mahiyetinin ve hukuki niteliğinin tespit edilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, vergi mahkemesinde iptal davası açılabilmesi için dava konusu işlemin “kesin ve yürütülebilir (icrai) işlem” olması gerekmektedir (İYUK md.4/3-d). Birel işlemler bakımından değerlendirildiğinde icrai işlem, kamu gücü etkisi ile başkaca bir işlem tesisine gerek kalmaksızın kişiler üzerinde yeni bir hukuki durum yaratan, var olan hukuki durumunu değiştiren veya ortadan kaldıran; diğer bir deyişle muhatabının hukuki durumunu doğrudan doğruya etkileyen işlemidir (Erkut, 1990, s. 144; Günday, 2022, s. 112). Vergi idaresinin icrai özellik taşımayan, kişilerin hukuki durumlarına etki etmeyen işlemleri de mevcuttur. Bu kapsamda, bir yaptırım içermemekle beraber yaptırımın öncülü durumunda olan uyarı yazıları göz korkutucu bir şekilde hazırlansalar da bilgilendirici/bildirici işlem olarak değerlendirilmekte (Duran, 1982, s. 398-400; Erkut, 1990, s. 133-149; Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, 2012, s. 812; Gözübüyük ve Tan 2016, s. 293-307; Kalabalık, 2019, s. 46-48) ve icrai nitelikte olmadıkları kabul edilmektedir (Açımız, 2018, s. 544). Öncül durumda olan işlemler değil; ileride sürecin tamamlanması ile tesis edilecek olan son icrai işlem dava konusu yapılabilecektir (Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 30.05.2018, E. 2015/214, K. 2018/5237<sup>22</sup>; Günday, 2022, s. 114). Bu bağlamda, uyarıcı ve bilgilendirici mahiyette olan düzeltme yazısı mevcut uygulama bakımından idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem olarak kabul edilmemektedir.

Öte yandan bizim görüşümüz, Danıştay’ın da belirttiği üzere, vergi idaresinin söz konusu yazılarının, kod listesine alınan yükümlülerden mal ve hizmet alan tüm yükümlülerin hukuki durumunu etkilediği yönündedir. Nitekim söz konusu yazılar üzerine; yazıyı tebellüğ eden yükümlü başta olmak üzere ilgili tüm yükümlüler, incelemeye maruz kalmamak için idarenin tale-

21 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (02.02.2023).

22 Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 30.05.2018, E. 2015/214, K. 2018/5237; “...Bununla birlikte; idarenin vergi tarhi, tahakkuku ve tahsil işlemleri ile birlikte idari işlem tarifindeki unsurları taşıyan diğer işlemler hakkında dava açılabilir de, kişilerin yetki, görev ve haklarında hiçbir değişikliğe neden olmayan idarenin belli bir konuda görüşünü belirten işlemler, hazırlık işlemleri, uygulama işlemleri, bilgi mahiyetindeki işlemler gibi kesin ve icrai nitelikte olmayan işlemlerin idari davaya konu edilmesi mümkün değildir...” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: [www.lexpera.com.tr.](http://www.lexpera.com.tr/)(02.02.2023) (Geniş bilgi için bkz. Gümüşkaya, 2022, s. 573-591).

bini yerine getirmekte ve ilave vergiyi faiziyle birlikte ödemek zorunda kalmaktadır (Örneğin, Danıştay Dokuzuncu Dairesi, T. 23.11.2017, E. 2016/6732, K. 2017/8487)<sup>23</sup>. Kararda belirtildiği üzere, yükümlülerin kod listesine alınmasının özel hukuk açısından da sonuçları bulunmaktadır. Kod listesindeki yükümlüden mal almama şeklinde ifade edilebilecek bir davranış tarzı da ortaya çıkmaya başlamıştır ki, bu durum özellikle iyi niyetli yükümlüler üzerinde haksız rekabet baskısına yol açmaktadır.

Bu yazılar üzerine, düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıtlarla verilmesi ve bu beyannameye dayanan tarh işlemlerine karşı dava açılması söz konusu olmaktadır. Bazı yargı kararlarında idarece yükümlülere gönderilen düzeltme yazıları “baskı ve zorlama unsuru” olarak değerlendirilmiş ve serbest iradesi sakatlanan yükümlülerin kanuni süresinden sonra ihtirazi kayıtlarla verdiği düzeltme beyannamesine karşı dava açılacağı yönünde kararlar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E.2015/539, K.2015/1849; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi, T. 27.12.2016, E. 2016/3096, K. 2016/1644).<sup>24</sup> Danıştay’ın da bir kararında belirttiği gibi beyana dayalı tarh işleminin geçerli kabul edilmesi ve dolayısıyla beyana karşı dava açılmayacağı kabul edilmesi ancak yükümlünün özgür irade beyanına dayanması halinde söz konusudur. Bu irade beyanını sakatlayıcı durumların varlığı halinde, bu beyana dayanılarak tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olduğundan söz edilemeyecektir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi, T. 23.11.2017, E. 2016/6732, K. 2017/8487).

Yükümlüler böyle bir durumda idarenin yönlendirmesinden dolayı oluşan baskı unsuru altında hareket etmekte ve serbest iradelerinden uzaklaşmaktadırlar. Bu bağlamda “düzeltme yazısı” adeta düzeltme beyannamesine dayanan tarh işleminin sebep unsuru haline gelmektedir. Bu durumda, beyannameye dayanan tarh işlemine karşı dava açılmamasının temel gerekçesi olan “kimsenin kendi beyanıyla çelişmeyeceği varsayımının” da geçerliliği kalmamaktadır.

Beyannamesinde asıl iradesini ileri sürmek ve düzeltme yazısı nedeniyle ortaya çıkan tarhiyata karşı tereddütlerini yargıya taşımak için düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulabileceğinin ve bu yolla dava açma hakkının saklı tutulabileceğinin kabulü kanımızca da yerindedir.

Bir diğer görüşe göre ise ihtirazi kayıt uygulamasının varlık nedeni dava açılmasının önünde engel olan kanun hükmünün yol açtığı sorunları aşmak ve yetersiz kalan hükümlerden doğan boşluğu doldurmak olduğundan, aynı gerekçeler ile uygulamada ortaya çıkan düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulabileceğini kabul etmek gerekir (Sarıcaoğlu, 2017, s. 102). Söz konusu görüş kendi içinde tutarlı olmakla birlikte, vergi hukukunda yasalarda yer alan boşlukların ve sorunların uygulamada giderilebileceği gibi bir yanlış alışkanlık geliştirilmemesi gerektiğini vurgulamak gerekmektedir. Daha önce belirtildiği üzere bizim görüşümüz konunun yasal düzlemde açıklığa kavuşturulmasıdır. Aksi halde -yasada düzenlenmesi gereken bir konunun eksik bırakılması halinde- konuya ilişkin çelişkili yargı kararları verilmesi yükümlülerin mülkiyet

23 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr. 23.02.2023).

24 Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E.2015/539, K. 2015/1849; “Olayda, dava konusu tahakkuklar her ne kadar davacının ihtirazi kayıtlarla verdiği düzeltme beyannamesine göre yapılmış ise de, söz konusu düzeltme beyannamesi davacının özgür iradesiyle değil yukarıda belirtildiği üzere davalı İdarenin düzeltme beyannamesinin verilmesi aksi takdirde re’sen işlem yapılacağını bildiren ve davacıyı düzeltme beyannamesi vermeye zorlayan yazısı üzerine verilmiştir. Kanunda öngörülen zaman ve zorunluluk dışında, mükelleflerden yeniden beyanname verilmesini isteme şeklinde bir uygulama vergi mevzuatında yer almamaktadır. İdarelerin devlet yetkilerini kullanırken donatıldıkları kamu gücüne dayanarak doğrudan veya dolaylı biçimde mükellefleri zorlaması nedeniyle gerekli düzeltmeler yapılarak verilen beyannameler, beyanname verme süresi geçmiş olsa dahi mükelleflerin serbest iradesini yansımadığından, bu beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasına yasal bir engel bulunmamaktadır...” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(14.02.2023) Aynı yönde bkz. İstanbul BİM, 2. VDD., T. 27.12.2016, E. 2016/3096, K. 2016/1644, (Kişisel Arşiv).

hakkı ve adil yargılanma haklarını zedeleyebilmektedir. Bunun da ötesinde Anayasa Mahkemesi, belirli bir konuda çelişkilerin giderilmesi için nihayetinde bir içtihadı birleştirme kararı verilse dahi, çelişkinin giderilmesine ilişkin makul sayılamayacak gecikmelerin bizatihi adil yargılanma hakkını ihlal ettiğini hükme bağlamıştır. (Anayasa Mahkemesi, *Teslime Aydoğan*, T. 09.06.2020, 2015/4255 No’lu Bireysel Başvuru, §§.53-54)

Kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulamayacağı yönündeki kararlar ise beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanının, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlı olduğu gerekçesine dayanmaktadır (Danıştay VDDK, T. 09.04.2014, E. 2014/68, K. 2014/255; Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 08.10.2015, E. 2012/241, K. 2015/4417; Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 20.11.2017, E. 2013/7379 K. 2017/7587; Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 31.05.2016, E.2016/3280, K.2016/3940)<sup>25</sup>. Bu yaklaşım, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 378. maddesinde düzenlenen “yükümlünün kendi beyan ettiği matraha ve matrah üzerinden hesaplanan vergiye dava açamayacağı” kuralının, mahkemeye erişim hakkının özüne dokunan genişletici ve şekilci bir yorumudur (Göker ve Yılmazoğlu, 2017, s. 94).

Bunun yanında, düzeltme yazısı tebellüğü olmaksızın da yükümlülerin beyanlarını düzeltmesi gereken durumlar doğabilecektir. Örneğin yargıya yansıyan uyumsuzluklarda bu bildirim in idarece sözlü olarak yapılabildiği anlaşıldığı gibi, idarenin ya da yargının belirli bir konuya ilişkin görüş değişikliğinin başka suretlerle öğrenilmesi de düzeltme beyannamesi verilmesini gerektirebilecektir.

Bu bağlamda idarenin düzeltme yazısı ile yükümlüleri zorlaması üzerine verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulmasını kabul eden, öte yandan yükümlülerin başka suretlerle beyanlarını düzeltmeleri gereğini öğrendikten sonra verdikleri düzeltme beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilmesini kabul etmeyen bir yaklaşımın hakkaniyetli olmayacağı kanaatindeyiz.

Bir uyumsuzluğu “niza” haline getirerek yargıya taşıyabilmek ve karara bağlanmasını beklemek, diğer bir deyişle hem hukuken hem de fiilen mahkemeye ulaşabilmek, mahkemeye erişim hakkı kapsamında (Yaltı, 2006, s. 114). Hukukun üstünlüğünün sağlanması ve yasama ve yürütmenin olası keyfi uygulamalarının önüne geçilmesi için mahkemeye erişim hakkı olmazsa olmaz bir hak tır (İnceoğlu, 2013, s. 105). Bir hukuk devletinde özgürlüğün asıl, sınırlamanın ise istisnai olduğu ve sınırlamaya ilişkin herhangi bir tereddüt olması halinde özgürlüğün geniş yorumlanması ve sınırlamanın ayrıca ve açıkça yapılması (Gözler, 2020, s. 547) uygun olacağından; düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulmasının yükümlüye dava hakkı tanıdığı kabulü gerekmektedir. Bu itibarla, vergi idaresi yükümlülerce verilen düzeltme beyannamelerini kabul ediyor ve tahakkuk işlemini gerçekleştiriyorsa, bu beyannamelere ihtirazi kayıt da konulabilmesi hakkaniyetin gereğidir. Sonuç olarak, yasalarla kapsamı açık biçimde belirlenmeyen bir hakka ilişkin uygulamada yaşanan tereddütlerin uygulayıcıları yoruma mecbur bırakması olağandır. Bu süreçte yapılacak yorumun şekilci ve kısıtlayıcı değil, hak temelli olması gerektiğini düşünmekteyiz.

25 Örneğin bkz. Vergi incelemesine başlanılmasından önce ancak kanuni süresi geçtikten sonra, idarenin düzeltme yazısı üzerine ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesinin dava açma olanağı sağlamadığı yönünde, Danıştay VDDK, T. 09.04.2014, E. 2014/68, K. 2014/255; Beyanname verme süresi geçirildikten sonra yükümlü davacıya fatura düzenleyen firma hakkındaki olumsuz tespitler nedeniyle yükümlünün ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi vermesi halinde, “dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadığı” şeklinde değerlendirildiği bir karar için bkz. Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 31.05.2016, E. 2016/3280, K. 2016/3940. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(02.02.2023).

## 6. Pişmanlık Beyannameleri Bakımından

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde, vergi cezalarını kaldıran hallerden biri olarak düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumu ile beyana dayalı vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen yükümlüler ve bu fiillerin işlenişine iştirak eden diğer kişilerin durumu kendiliğinden haber vermeleri ve gerekli yasal koşulları yerine getirmeleri durumunda haklarında vergi ziyai cezası kesilmemesi öngörülmüştür.

Vergi ödeme bilincinin gelişmesine katkı sağlayan (Danıştay VDDK, T. 09.04.2014, E.2013/850, K. 2014/260)<sup>26</sup> bu kurum ile kanuni yükümlülüklerine aykırı davranan vergi yükümlüsü bu itirafı sayesinde yaptırımdan kurtulurken idare ise kamu alacağını daha kısa sürede tahsil etmektedir (Ateşagaolu, 2010, s. 183).

Kurumun hukuki niteliğine ilişkin olarak doktrinde farklı görüşler bulunmakla birlikte (Mutluer ve Kuzeyli, 2019, s. 211)<sup>27</sup>; icra hareketlerini tamamlayan failin, neticenin meydana gelmesini engellemesi olarak karşılığını bulan etkin pişmanlık/faal nedametini vergi hukukuna özgü ve cezayı tamamen ortadan kaldıran hali olarak kabulü kanımızca daha uygundur (Kaneti ve ark., 2022, s. 431). Gönüllü vazgeçme ise icra hareketlerine başlayan ancak kendi iradesiyle icra hareketlerine son vererek suçu işlemekten vazgeçen faile, vazgeçtiği suç açısından ceza verilmemesi fakat icradan vazgeçtiği anda tamam olan kısım ayrı bir suç oluşturuyorsa bu ikinci suçun cezası ile cezalandırılması sonucunu doğurmaktadır (Kaneti ve ark., 2022, s. 432). Oysa etkin pişmanlık halinde suç işlenmiş olup; işlenen fiilin sonucunda ortaya çıkan haksız durumun ve zararın giderilmeye çalışılması söz konusudur (Ateşagaolu, 2010, s. 186). Pişmanlık ve ıslah bakımından da kişinin yapmış olduğu aykırılıktan vicdanen rahatsız olması ve sonuçlarını mümkün olduğunca düzeltmeye çalışması söz konusudur (Candan, 2021).

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılmasının yasal şartlarından biri hiç verilmemiş olan beyannamenin sunulması ya da eksik veya yanlış beyanın tamamlanması veya düzeltilmesidir. Söz konusu beyannamenin ihtirazi kayıtla verilip verilemeyeceği uyumsuzluklara ve doktrinde tartışmalara konu olmuştur.

Danıştay bazı kararlarında (Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 06.05.1998, E. 1997/2273, K. 1998/1603; Danıştay Dokuzuncu Dairesi, T. 26.2.2013, E. 2012/10582, K. 2013/1155)<sup>28</sup>, “*pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına hukuki ve yasal bir engel bulunmadığı*” sonucuna varmıştır. Literatürde de bu yönde görüş bildiren yazarlar bulunmaktadır. Örneğin KAVAK, ihtirazi kaydın beyana dayalı vergiler bakımından uygulandığını ve her beyan ödevine tabi yükümlüye beyanname verilmesi aşamasında bu hakkın tanınması gerektiğini ileri sürmüştür (Kavak, 2007, s. 80). YERLİKAYA, bu durumun aksinin kabulü halinde gerçekte verginin konusuna girmeyen tereddütlü matraha karşı veya pişmanlıkla verilen beyannameye yer alan vergi hatalarına karşı dava yolunu kısıtlamaya ve haksız vergi tahsiline neden olabileceğini ifade etmiştir (Yerlikaya, 2005, s. 56)<sup>29</sup>.

26 Pişmanlık kurumunun amacının yükümlülerin vergi ziyasına neden olan Kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirecek “vergi verimliliğini” korumaya çalışmak olduğu yönünde bkz. Danıştay VDDK, T. 09.04.2014, E.2013/850, K. 2014/260. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(02.02.2023).

27 Pişmanlık ve ıslah kurumunun; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (“TCK”) 36. maddesinde yer alan gönüllü vazgeçme ile 75. maddesinde yer alan ön ödeme hallerinin bir karışımı olduğu yönündeki görüş için bkz. (Mutluer ve Kuzeyli, 2019, s. 211).

28 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim Adresi: www.lexpera.com.tr.(01.11.2022).

29 Vergi hatalarının varlığı halinde, beyannameye dayanan tarh işlemine karşı dava açılacağından; “pişmanlıkla verilen beyannameye yer alan vergi hatalarına karşı dava yolunun kısıtlandığı” yönündeki görüşe katılmıyoruz.

Danıştay'ın daha genel ve güncel yaklaşımı ise pişmanlık hükümlerinden faydalanmanın herhangi bir kayıt veya şarta bağlanmasının yasa hükmünün amacına ters düştüğü yönünde olmuştur (Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 17.04.2002, E. 2000/2581, K. 2002/1653, 17.04.2002; Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 15.06.2015, E. 2015/74, K. 2015/3365; Danıştay Yedinci Dairesi, T. 30.11.2005, E. 2003/2371, K. 2005/3028; Danıştay VDDK, T. 09.04.2014, E. 2013/850, K. 2014/260)<sup>30</sup>. Bu yöndeki kararlardan birinde pişmanlık ve ıslah kurumunun hukuki niteliği üzerinde durularak “...*mükellefin, dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın, yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak, dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç, istek ve istenci ile hareket ettiği, mükellefin içinde bulunduğu bu durumun, Ceza Hukukundan Vergi Ceza Hukukuna geçen “faal nedamet hali” nden başka bir şey olmadığı, Hukuk Düzeninde, “nedamet” duygusunun sonuç doğurabilmesi için koşulsuz olması gerektiği; hiç kimsenin, yapmış olduğu kanuna aykırı davranışının, belli bir koşulun gerçekleşmesi halinde kabul ve bundan nedamet duyacağını söyleyerek, bu bildirim dolayısıyla Hukuk Düzeninin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanamayacağı...*” yönünde karar verilmiş, söz konusu kurumların amaçlarının ters düştüğü, pişmanlığın koşulsuz olması gerektiği sonucuna varılmıştır (Danıştay Yedinci Dairesi, T. 30.11.2005, E. 2003/2371, K. 2005/3028)<sup>31</sup>. Doktrinde de aynı yönde görüş sahipleri tarafından yükümlünün ya pişman olup işlemiş olduğu fiilin sonuçlarından kurtulma yolunu seçmesi ya da dava yoluyla çözüm araması gerektiği ifade edilmiştir (Karakoç, 2020, s. 365).

Kanımızca, pişmanlık ve ıslahın hukuki niteliği temel alındığında, fiilin sonuçlarının farkında olan ve bu sonuçların doğmasını engelleme amacıyla pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak isteyen yükümlü aslında açıkça içinde bulunduğu durumdan rahatsız olmakta ve kendiliğinden bu durumu bildirerek cezadan kaçınmak istemektedir. Bir başka ifadeyle, yükümlü vergi kanunlarına muhalefet ettiğinin farkındadır ve herhangi bir müdahale olmaksızın yükümlülüğünü yerine getirme niyetindedir. Bu durumda yükümlünün bir yandan vergi kanunlarına “uyum sağlamak” ve pişmanlıkla idareye bildirim yapıp cezadan kurtulmak isterken bir yandan da aynı konuyu “uyuşmazlık” haline getirerek dava hakkını saklı tutma niyetini taşımasının çelişkili olduğu düşünülmektedir. Her ne kadar samimi bir pişman olma hali kişinin iç dünyası ile ilgili olsa da pişmanlığın hukuken kabulü için bu yönde çelişkili olmayan bir iradenin tespit edilebilmesi gereklidir. Yükümlünün kendi beyanına karşı dava açmamasında esas alınan, kendisi ile çelişmemesi ilkesinin pişmanlık ve ıslah kapsamında yapılan beyanlar için de geçerli olduğu, bu nedenle bu beyanların dava açma hakkını saklı tutacak ihtirazi kayıtla verilmesinin uygun olmadığı kanaatine ulaşılmaktadır.

T.C. Anayasa Mahkemesi de bireysel başvuru yoluyla önüne gelen bir uyuşmazlık bakımından (Anayasa Mahkemesi, Milli Reasürans, T. 01.07.2020, 2016/70 No'lu Bireysel Başvuru)<sup>32</sup>, *Arbay Petrol* kararına atıfla süresinden sonra düzeltme beyannamesini veren yükümlüyle pişmanlık kapsamında beyannamesini veren yükümlünün durumunu birbirinden ayırmıştır. Mahkeme'ye göre “*süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen başvuruçuların durumları, süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üze-*

30 Pişmanlık kurumunun hukuki sonuçlarından yararlanan davacının ayrıca beyannameye koyduğu ihtirazi kaydının geçerli kabul edilmesine olanak bulunmadığı yönünde bkz. Danıştay VDDK, T. 09.04.2014, E.2013/850, K. 2014/260. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(02.02.2023).

31 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(01.11.2022).

32 Anayasa Mahkemesi, Milli Reasürans Türk A.Ş., T. 01.07.2020, B. No. 2016/70, 11.08.2020 tarih ve 31210 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.



*rine dava açmak isteyen mükelleflerden farklılık arz etmektedir. Pişmanlıkla beyanda bulunan mükellefyukarıda da belirtildiği üzere hatalı davranışını kabul etmiştir ve vergi ziyasına yol açan fiilden pişmandır. Bu halde dava açılması bu pişmanlık hâliyle bağdaşmamaktadır.”* Anayasa Mahkemesi bu gerekçeyle, pişmanlık kapsamında verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağına yönelik sınırlamanın başvuru yükümlüye aşırı bir külfet yüklediğine ve mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir.

Mevcut durumda, ihtirazi kayıtlı pişmanlık beyannamesinin verilemeyeceği yönündeki kararların yerleşik hale gelmesi ve Anayasa Mahkemesi'nin aşağıda ele alınacak bireysel başvuru kararlarında da bu yönde değerlendirme yapılması sonrasında durum netleşmiştir. Ancak burada vurgulamak gerekir ki kanımızca anılan iki kurumun bir arada uygulanamamasının haklı gerekçesi pişmanlık kapsamında verilen beyannamenin süresinden sonra verilen beyanname olması değil, yükümlünün çelişkili davranışının korunmaması gereğidir.

## **7. Anayasa Mahkemesi'nin İlgili Bireysel Başvuru Kararlarına İlişkin Değerlendirme ve Karar Sonrası Durum**

### **7.1. Arbay Petrol, Onur Oral ve Emin Akyol Kararlarının Değerlendirilmesi**

Süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı meselesine ilişkin uyumsuzluklar bireysel başvuru yoluyla T.C. Anayasa Mahkemesi'nin önüne gelmiştir.

*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. tarafından yapılan* başvuruda ihtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannamesi üzerinden yapılan vergi tarhiyatına ve kesilen vergi cezasına karşı açılan davanın esası incelenmeden, beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra verildiğinden bahisle reddedilmesinin mülkiyet ve adil yargılanma haklarını ihlal ettiği iddia edilmiştir. Taşımacılık işi ile uğraşan başvuru şirketler, mal ve hizmet alımında buldukları şirketin olumsuz mükellef listesinde (kod listesi) yer alması nedeniyle Vergi İdaresince yapılan uyarı üzerine 2009, 2010 ve 2011 yıllarına ilişkin düzeltme beyannameleri vermek zorunda bırakıldıklarını belirtmişlerdir.

Adalet Bakanlığı, adil yargılanma hakkı kapsamındaki “mahkemeye erişim hakkı” yönünden bildirdiği görüşünde; Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun konuya ilişkin kararları arasındaki farklılığın hukuki güvenliği sarsacak nitelikte yaygınlık kazanmadığı ve bu farklılığı giderecek yeterli mekanizmaların iç hukukta bulunduğunu ve konuya ilişkin içtihat farklılığının anayasal bir sorun oluşturmadığını belirtmiştir.

Başvuru, Anayasa Mahkemesince salt “mülkiyet hakkının ihlali” iddiası kapsamında incelenmiş, 27.09.2019 tarihli 2015/15100 Başvuru Numaralı Karar/*Arbay Petrol* kararı ile hükme bağlanmıştır.

Kararda özetle, yetkili derece mahkemelerinin “213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının -sürecin bütününe bakıldığında- başvuruların, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığı” sonucuna varılmıştır. Buna göre somut olayda “mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuru sahiplerine şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvuruların mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengeyi bozulduğu sonucuna ulaşılarak başvuruların mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğuna” karar verilmiştir.

Bilindiği üzere mülkiyet hakkı, T.C. 1982 Anayasası'nın “Temel Hak ve Özgürlükler” başlıklı kısmında kişi hak ve ödevleri bölümünde yer alan 35. maddesi ile İnsan Hakları Avrupa Sözleşme-

si'ne ("İHAS") ek 1 No'lu Protokol'ün birinci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili düzenlemelere göre temel hak niteliği taşıyan mülkiyet hakkı, mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme ve miras haklarını içermekte olup; ancak kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalenin varlığının tespiti için ilk hareket noktası, kişinin malvarlığı üzerinden elde etmeyi beklediği menfaati etkileyen veya kısmen de olsa malvarlığından yararlanmayı engelleyen bir halin varlığı ve bu olumsuz durumun kamusal bir otoritenin eylem veya işleminden kaynaklanmasıdır (Gümüşkaya, 2010, s. 87). Vergilendirme işleminin tescili ile vergi yükümlüsünün malvarlığından devlete bir transfer gerçekleşmiş olmakta, bu itibarla mülkiyet hakkı sınırlanmaktadır (Yılmazoğlu, 2021, s. 117). Devletlerin vergilendirme yetkisine saygı gösterilmekle birlikte, mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalelerin T.C. 1982 Anayasası'na uygun olabilmesi için yeterince öngörülebilir, ulaşılabilir ve belirgin nitelikte bir kanuni düzenlemeye dayanması (Anayasa Mahkemesi, Türkiye İş Bankası, T. 12.11.2014, 2014/6192 No'lu Bireysel Başvuru<sup>33</sup>, §44; Anayasa Mahkemesi, Ford Motor Company, T. 26.10.2017, 2014/13518 No'lu Bireysel Başvuru, §49<sup>34</sup>), genel yarara/kamu yararına uygun meşru amacının bulunması ve ölçülü olması gerekmektedir olup *Arbay Petrol* kararında ölçülülük denetiminin ön plana çıktığı görülmektedir (Detaylı bilgi için bkz. Gümüşkaya, 2010, s. 103-198).

Şöyle ki Anayasa Mahkemesi müdahalenin kanuni dayanağını vergi asılları bakımından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ilgili maddeleri, vergi ziyai cezası bakımından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesi ve davanın reddine ilişkin kararların gerekçesini oluşturan 378'inci maddesi olarak belirlemiştir. Somut olayda yargısal makamların hukukun uygulanmasına ilişkin yaklaşımının meşru amaç ve ölçülülük unsurları bakımından değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir (§45). Kanımızca, Mahkemenin yükümlülerden "düzeltme beyannamesi" istenmesine ilişkin uygulamanın kanuna dayalı olmadığını saptamaması bir eksiklik olmuştur. Yukarıda ilgili başlık altında açıklandığı üzere bu uygulamanın yasal dayanağı bulunmamaktadır.

Meşru amaç açısından yapılan değerlendirmede; somut olayda Vergi İdaresi tarafından, Katma Değer Vergisi alınmasını gerektiren bir mal veya hizmet satımına ilişkin olarak başvuru yükümlülerden düzeltme beyannamesi düzenlemesinin istenmesinin vergi kaybını önlemeye yönelik olduğu, dolayısıyla kamu yararına yönelik bir amacın bulunduğu tespit edilmiştir (§47).

Bundan sonra, ölçülülük ölçütüne yönelik denetime geçilmiştir. Ölçülülük kavramı; alınan tedbirin, ulaşılmak istenen hukuka uygun amacı gerçekleştirmek bakımından en uygun ve hakları mümkün olan en az biçimde sınırlayacak ve bireye verilecek zararlar kamunun elde edeceği yarar arasında adil dengenin sağlanmasına hizmet edecek şekilde belirlenmesini sağlayan ölçüt olarak tanımlanabilecektir (Erdem, 2013, s. 985). Bu itibarla ölçülülük ölçütüne ilişkin denetimde; kamu yararı için gerekli olandan daha fazla bir sınırlama olmaksızın, kurulması gereken adil dengenin gözetilerek hakkın özüne dokunulmaması yani hakkın tamamen kullanılmasının engellenmemiş olması gözetilmektedir (Gümüşkaya, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru, 2010, s. 95). Söz konusu adil denge; toplumun genel çıkarlarının gerekleri ve bireyin temel haklarının korunması gerekliliği arasında kurulmalıdır (İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, *Gasus Dossier und Fördertechnik*

33 Anayasa Mahkemesi, Türkiye İş Bankası, T. 12.11.2014, B. No: 2014/6192, 21.02.2015 tarih 29274 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

34 Anayasa Mahkemesi, Ford Motor Company, T. 26.10.2017, B. No: 2014/13518, 13.12.2017 tarih 30269 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.



*GmbH/Hollanda*, T. 23.02.1995, 15375/89, §55)<sup>35</sup>. Bir diğer deyişle ölçülülük ölçütü/ilkesi kamu yararının gereksinimleri ile araçları arasındaki dengenin denetiminin yapılması suretiyle, bireye aşırı yük getirilmesini engellemeye çalışmaktadır (Yılmazoğlu, 2021, s. 331). Anayasa Mahkemesince yapılan bireysel başvuru denetiminde de ölçülülük ilkesi; müdahalenin elverişliliği, gerekliliği ve orantılılığı bakımından irdelenmektedir (Anayasa Mahkemesi, T. 11.04.2012, E. 2011/111, K. 2012/56<sup>36</sup>; Anayasa Mahkemesi, T. 27.05.2015, E. 2014/176, K. 2015/53<sup>37</sup>; Anayasa Mahkemesi, T. 22.06.2016, E. 2016/13, K. 2016/127, §18<sup>38</sup>; Anayasa Mahkemesi, *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, T. 19.12.2013, 2013/817 No'lu Bireysel Başvuru, §38<sup>39</sup>).

Somut olayda müdahalenin elverişliliği ve gerekliliğini sorgulamaya yönelik herhangi bir olgu tespit etmeyen Anayasa Mahkemesi, müdahalenin orantılılığını irdelemeye geçmiştir.

Bu kapsamda; Anayasa Mahkemesi aşağıdaki hususları tespit etmiştir:

Beyana dayalı vergilendirmenin esas olduğu Türk vergi sisteminde beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilerek dava hakkının tanınmaması halinde, yükümlülere etkin bir itiraz olanağı tanınmamış ve aşırı bir külfet yüklenmiş olacaktır (§66).

Düzeltilme beyanına ihtirazi kayıt koyan başvurucu yükümlülerin durumu pişmanlıkla beyanda bulunan bir yükümlüden farklıdır. Zira başvurucular, hatalı davranışlarının varlığını kabul etmemekte ve alımlarına konu faturaların sahte olmadığını ve bu nedenle indirim unsurlarının gerçek olduğunu iddia etmektedir (§60).

İdari bir yorumla beyanına dâhil edilmesi gereken bir matrahın bulunduğu ya da indirimlerinden çıkarılması gereken bir faturanın olduğunun ileri sürülmesi veya fark edilmesi üzerine vergi mükellefi bu durumun hukuken tartışılır kılınmasını isteyebilmelidir. Başvurucuların idari yorumun aksi yönünde oluşan bir iddiası vardır ve bu iddianın tartışılabilirliğinin hukuken korunması gerekir (§61).

Zira böyle bir durumda idare başvurucuları düzeltme beyannamesi vermeye yönlendirmiş, haklarında bazı olumsuz sonuçlara yol açacak yaptırımlar uygulamakla tehdit etmiş ve uyuşmazlığı çıkarmış olmaktadır (§62).

Vergi idaresinin ihtar ettiği kod listesine alınmanın sonuçları ve sürecin belirsizliği göz önüne alındığında yükümlülerin kanunda öngörülen usulü yani incelemeye sevk edilme ve tarh işlemine muhatap olmayı beklemeleri uygun olmayabileceği gibi, tarihyata karşı dava açılması ihtimalinde başvurucular daha fazla gecikme faizi ödeyebilecektir (§63-64).

Başvurucuların, mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin de kod listesine alınma baskısı altında verdikleri düzeltme beyannameleri serbest iradelerini yansıtmamaktadır (§65).

Usuli güvenceler açısından değerlendirildiğinde de başvurucuların müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunmadığı ve bu nedenle sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılmamış, gerçek durumu somut olarak ortaya konulmadığı tespit edilmiştir (§66).

35 İHAM İnternet Sitesi, Erişim adresi: <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-57918&filename=001-57918.pdf> (27.02.2023)

36 Anayasa Mahkemesi, T.11.02.2012, E. E. 2011/111, K. 2012/56, 06.10.2012 tarih ve 28433 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

37 Anayasa Mahkemesi, T. 27.05.2015, E. 2014/176, K. 2015/53, 26.06.2015 tarih ve 29398 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

38 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: [www.lexpera.com.tr](http://www.lexpera.com.tr) (01.11.2022).

39 Anayasa Mahkemesi, *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, T. 19.12.2013, B. No: 2013/817, 07.01.2014 tarih 228875 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruçulara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvuruçuların mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuruçular aleyhine bozulduğu, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin “ölçsüz” olduğu sonucuna ulaşılmıştır (§66).

Belirtmek gerekir ki kararda bahsedilen ve düzeltme beyannamesi verilmesine yol açan “idari yorum” yalnızca düzeltme yazısı gibi vergi idaresinin salt bireysel subjektif işlemlerinde değil; aynı zamanda genel tebliğ, sirküler veya özgele gibi işlemlerinde ya da sözlü uyarısı, basın açıklaması gibi vergi yasalarının anlayış ve uygulayış biçimini ortaya koyan (Öncel ve ark., 2021, s. 23) çeşitli yollarla da tespit edilebilecektir. Daha önce de belirtildiği üzere bizim görüşümüz, düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıtlarla verilebileceği durumları idari yorum üzerine verilen düzeltme beyannameleriyle sınırlamamak gerektiği yönündedir.

Başvuruya yönelik incelemede ölçülülük denetimi bakımından usuli güvencelerin eksikliği önemli rol oynamıştır. Hak arama özgürlüğü ile bağlantılı olan usuli güvenceler, etkili itiraz yollarını; vergisel işlemler özelinde değerlendirildiğinde ise vergilendirme yoluyla temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilenlerin söz konusu işleme karşı itiraz mekanizmalarına ihtiyaç duymaları ve menfaatlerinin korunmasını istemek için hukuk yollarına erişme, yetkili makamlar önünde iddialarını dile getirme ve cevap alabilme imkânına sahip olmalarını gerekli kılmaktadır (Yılmazoğlu, 2021, s. 362).

Anayasa Mahkemesine konuya ilişkin yapılan daha güncel bir bireysel başvuru sonucunda 22.02.2022 tarihinde verilen karara (Anayasa Mahkemesi, *Onur Oral*, T. 22.02.2022, 2019/15602 No’lu Bireysel Başvuru) konu uyuşmazlıkta da yukarıda incelenen başvuruya paralel biçimde, düzeltme yazısına istinaden kanuni süresinden sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın vergi davası açılmasına imkân vermediği gerekçesiyle reddedilmesi nedeniyle mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiği ileri sürülmüştür. Yapılan değerlendirme sonucunda, *Arbay Petrol* kararına atıfla, “*Aynı şikayeti içeren somut başvuruda da bu ilkelerden ayrılma- yı gerektirir bir durum bulunmayıp mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçsüz olduğu ve Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği*” yönünde karar verilmiştir.

Yukarıda anılan bireysel başvuru kararları, idarenin yarattığı uyuşmazlık üzerine süresinden sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın dava hakkı vermeyeceği yönündeki kararların davacı yükümlülerin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini açıklığa kavuşturmuştur. Öte yandan kanımızca başvurunun mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin hukuka dayalı olmadığına ortaya konulmaması, “mahkemeye erişim hakkı” bağlamında adil yargılanma hakkı açısından da ele alınmaması ve bu yönden de ihlal kararı verilmemesi hatalı olmuştur.

Nitekim Anayasa Mahkemesi, 2019/4696 sayılı ve 18.01.2023 tarihli Emin Akyol başvurusuna ilişkin kararında, başvuruçunun ihtirazi kayıtlarla verdiği beyannameye açtığı davanın esasının incelenmeden reddedilmesinin hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini zedelediği ve çeşitlik ilkesine aykırı olduğu iddiasını (§.18), bu kez, mahkemeye erişim hakkı kapsamında incelemiştir (§.22)

Söz konusu başvurunun koşulları ile “Arbay Petrol” kararına konu olaydaki koşulların aynı olduğunu tespit eden Anayasa Mahkemesi; mahkemeye erişim hakkına yönelik müdahalenin ölçülü olmadığını, zira Bölge İdare Mahkemesinin düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklindeki yorumunun uyuşmazlığın esasının görülmesini engellediğini, başvuruçuya ağır bir külfet yüklediğini belirterek (§.43-46) mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır (§.46).

Süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın kabul edilmemesi durumunda yükümlülerin mahkemeye erişim hakları sekteye uğratılmakta olduğundan ve hakkın kullanımı engellendiğinden, sınırlandırmada kullanılan aracın adil yargılanma hakkı açısından da sınırlama amacı ile orantılı olmadığı veya kamu yararı/birey yararı adil dengesinin kurulmadığı açıktır (Göker ve Yılmazoğlu, 2017, s. 95).

Bu bağlamda kararın isabetli olduğunu belirtmek gerekir. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin aynı konudaki başvurulardan birini mülkiyet hakkı, diğerini adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim hakkı kapsamında değerlendirmesini açıklayan bir gerekçesine rastlanmamaktadır. Kanımızca makul olan, bu konudaki bireysel başvurularda her iki hak bakımından da ihlal kararı verilmesidir.

Anayasa Mahkemesi'nin incelenen bireysel başvuru kararları öncesindeki durumda, uyumsuzluk kapsamında başvuru tarafından açılan davaların bir kısmında; başvuru tarafından uyumsuzluğun çözümünde kilit rol oynayabilecek iddia ve delillerin sunulması ve itirazlarının incelenmesi hakkı tanınmamış; bu hususlar hukuki dinlenilme hakkı ve ispat hakkının kapsamı dışında bırakılmıştır, Bir diğer ifade ile başvuru yolu sağlanmamıştır. Bireysel başvuru yoluyla bu durumdaki yükümlülere yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu ve mülkiyet haklarını ihlal ettiği saptanmış, bu itibarla hukuki denetim dışında kalan bir alan oluşturulan ve hukuk devleti ilkesinin de sarsılmasına yol açabilecek bu durumun ortadan kalkması adına önemli bir adım atılmıştır.

## 7.2. Kararlar Sonrası Durum

T.C. Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda incelenen bireysel başvuru kararları, bu kapsamda öncelikle “pilot karar” niteliğinde olan *Arbay Petrol* kararı yükümlünün temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında ve sağlanmasında önemli bir adım olmakla birlikte, karardan sonra da konunun vergi yargısında tam olarak belirgin ve karardaki yaklaşıma uygun hale geldiği söylene-mektedir. Örneğin, vergi idaresinin düzeltme yazısı üzerine kod listesine girmek amacıyla düzeltme beyannamesi veren yükümlünün açtığı davayı, ihtirazi kaydın süresinde verilmeyen beyannameye konulduğu gerekçesiyle incelenmeksizin reddine karar veren bölge idare mahkemesi kararı Danıştay'ca da onanmıştır. Nitekim Danıştay Tetkik Hâkimi Anayasa Mahkemesi'nin ilgili bireysel başvuru kararının dikkate alınarak işin esasının incelenmesi gerektiği yönünde görüş bildirmişse de Danıştay kararı temyiz talebinin reddi yönünde olmuştur (Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 12.10.2020, E. 2019/455, K. 2020/3655)<sup>40</sup>.

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen ihlal kararında işaret edildiği üzere, süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konularak açılan davaların esasının incelenmesi gerekmektedir.

Bireysel başvuru kararlarının vergi hukukunda geliştirici/dönüştürücü etki sağlaması ancak bu kararlara uyulması ile mümkün olacaktır. Üstelik bu kararlara istikrarlı biçimde uyulmaması, hukuki güvenlik ilkesinin kapsamında bulunan yargı kararlarına güveni zedeleyecek ve “usuli güvencelerin eksikliği” bağlamında başlı başına ihlaller yaratacaktır.

Bir diğer sorun ise *Arbay Petrol* kararından sonraki süreçte; süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesinin, idarenin herhangi bir talebi olmaksızın verilmesi halinde dava açma hakkı sağlamadığı yönünde bir yaklaşım sergilenmiş olmasıdır.

40 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(01.11.2022).

Anılan bireysel başvuru kararından sonra Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen kararda, “Gerçek bir emtia teslimine dayanmadığı ileri sürülen faturaları kayıtlarına ihtikar ettirmesi nedeniyle davacı hakkında işlem yapılmasını bildiren vergi daireleri arasındaki yazışmadan sonra müeyyideli bir yazıya dayanmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazi kayıtlara verilen beyannameler üzerine tahakkuk ettirilen vergiye karşı açılan davanın Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı doğrultusunda değerlendirilemeyeceği, esasının incelenemeyeceği” (Danıştay VDDK, T. 03.07.2019, E. 2019/285, K. 2019/453)<sup>41</sup> belirtilerek ihlalin sınırının düzeltme yazısı olduğuna hükmedilmiştir.

Danıştay’ın bu yaklaşımının, yükümlüler nezdinde mahkemeye erişim hakkını ihlal eden yeni bir durum yaratığı, usul kurallarının katı ve şekilci bir yorumu olduğunu düşünmekteyiz. Nitekim daha önce belirtildiği üzere Anayasa Mahkemesi kararının ihlal gerekçesinde sadece idarenin düzeltme yazısı ile baskı unsuru oluşturması halinde ihlal oluşacağı gibi bir katı tutum söz konusu olmadığı gibi, olağan şartlarda yükümlülerin kendi aleyhine sonuç doğuracak düzeltme işlemini yapması beklenemeyeceğinden idarenin sözlü uyarısı gibi ispatı zor bir durum sonucu düzeltme beyannamesi verilmesi yolu seçilmiş olabilir (Yılmazoğlu, 2021, s. 408).

Diğer yandan, karar incelemesi aşamasında yer verildiği üzere ihlal kararı; idari bir yorum gereğince yükümlülerin süresinden sonra beyanname verme gereksiniminin söz konusu olduğu hallerde, normal tarhiyat usulleri izlenseydi ileri sürebilecekleri iddiaların ve iddialarına dayanak olan delillerinin mahkemelerce incelenmemesinin mülkiyet haklarına yönelik ölçsüz bir müdahale oluşturduğu yönündedir. Bu kapsamda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun anılan içtihadıyla sadece yazı şartını aramasının tam olarak ihlal halini kaldırdığı söylenemeyecektir. Bu itibarla, her somut olayın hak temelli yorum anlayışıyla değerlendirilerek mahkemeye erişim hakkının ve idari işlemlerin yargısal denetime tabi tutulmasının sağlanmasına çabalanması uygun olacaktır. Her uyuşmazlık özelinde ihtirazi kaydın sebebinin araştırılması beklenebilecekken salt idarece sözlü uyarıda bulunulduğundan ibaret ve herhangi bir delille desteklenmeyen soyut iddiaların ise özgür iradeyi sakatlayan bir durum olarak değerlendirilmemesi kanımızca daha uygun olacaktır (İstanbul 3. Vergi Mahkemesi, T. 29.12.2017, E. 2017/640, K. 2017/2520).<sup>42</sup> Son olarak belirtmek gerekir ki kanımızca yükümlünün özel esaslara/kod listesine gireceği yönündeki düzeltme talepli yazılara dayanan, diğer bir deyişle yükümlü hakkında yürütülmüş bir vergi incelemesinin bulunmadığı tarhiyatların hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle iptali gerekmektedir (Aynı yönde, Taylar, 2021, s.785). Aksi yönde, yani idarenin yasal dayanağı bulunmayan tarhiyatının iptali yerine konunun esasına girilerek fatura düzenleyen firma hakkında hazırlanan vergi raporları ile yükümlülerin mahkemeye ibraz ettiği deliller incelenerek verilen kararların (Örneğin bkz. Danıştay Dokuzuncu Dairesi, T. 29.12.2017, E.2017/2738, K.2017/11357; akt. Taylar, 2021, s.785) re’sen araştırma yetkisinin kapsamını aştığı düşüncesindeyiz.

41 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(01.11.2022).

42 İstanbul 3. Vergi Mahkemesi, T. 29.12.2017, E. 2017/640, K. 2017/2520; “...mükellefe herhangi bir zorlama meydana getireceği, ticari hayatın olağan koşulları altında bir mükellefin bu yönde bir eylemde bulunmasının olağan sayılmayacağını, dolayısıyla verilen ikinci beyannamenin özgür iradeyi yansıtmadığı yönündeki argümanları kabul etmek ise mümkün değildir. Şöyle ki, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinde belirtildiği üzere, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı açıkça belirtilmiştir. Bu haliyle, “...kimse durduk yere beyanname vermez vb. şeklindeki soyut iddia, “zaten, yüzdelik olarak çok az mükellefin denetlendiği bir ülkede mükelleflerin, başka usulsüzlüklerinin tespit edilmemesi amacıyla incelemeye takılmak istemediği, incelemeyi kaçmaya çalıştığı, vb” şeklinde bir başka soyut iddia ile cevap bulur ki, bu durumda söz konusu **soyut iddialar** üzerinden bir sonuca varılması pozitif hukukun temel taşlarına aykırıdır.” (Kişisel Arşiv).

## 8. Sonuç

İhtirazi kayıt kurumu vergi hukukunda kendine özgü bir mahiyet kazanmış olup, yaygın bir kullanım alanına sahiptir. Buna karşın, ihtirazi kayıt kurumunun temel özelliklerini, uygulanma şartlarını, kapsamını içeren bir yasal düzenleme mevcut olmayıp; konuya ilişkin yasal düzenlemeler 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Yürütmenin Durdurulması" başlıklı 27/4. maddesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Özel Ödeme Zamanları" başlıklı 112/6. maddesi ve "Karşılıklı Anlaşma Usulü" başlıklı Ek-14. maddesinde yer alan düzenlemelerden ibarettir. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi ile konuya ilişkin daha geniş bir açıklama yapılmışsa da kurumun gelişmesi ve yerleşmesi büyük ölçüde yargı kararları ile mümkün olmuştur.

İhtirazi kayıt kurumunun ortaya çıkışı temelde, beyannameye dayanan tarh işlemine karşı dava açma yasağının istisnalarından biri olarak, yükümlülerin herhangi bir sebepten özgür iradeye dayanmayan beyanlarına itiraz edebilme ihtiyacından kaynaklanmıştır. Vergi yasalarının uygulanmasında idarenin farklı uygulamaları, açık olmayan ve değişen görüşleri olabilmekte ve yükümlüler beyanda bulunurken tereddüt halinde kalabilmektedir. Bunun yanında yasal boşluklar, yasaların anlam ve kapsamındaki belirsizlikler, çelişkili yargı kararları gibi durumların varlığı da çekinceleri ortaya çıkarabilmektedir. Vergi yükümlüleri açısından ihtirazi kayıt, beyanlarını itiraz ve gerektiğinde dava konusu edebilme haklarını saklı tutma imkânı sağlayarak güçlü idare karşısında bir koruma alanı oluşturmaktadır. Vergi beyannamesinin ihtirazi kayıtlarla verilebilmesi bu anlamda hak arama hürriyeti ile idari işlemlere karşı yargı yolunun açık olması ilkelelerini hayata geçiren bir kurum ve aynı zamanda bir yükümlü hakkıdır.

Gerek vergilerin temel unsurlarının gerekse vergiye ilişkin ödev ve yöntem ilişkilerinin verginin yasallığı ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gereksinimi açısından ihtirazi kayıt kurumuna ilişkin mevcut düzenlemelerin yeterli olmadığı görülmektedir. Her ne kadar ihtirazi kayıt kurumunun varlığı yargı ve yürütme tarafından kabul edilmiş olduğu, hatta yükümlülerin mevcut uygulamada ihtirazi kaydın uygulanmasına ilişkin yeterli bilgiye eriştiği düşünülse bile kurum ayrıntılı ve açık bir düzenlemeye ihtiyaç duymaktadır.

Bir diğer deyişle yükümlünün temel haklarının güvencesi konumunda olan hak arama özgürlüğü ile ilişkili olan bu kurumun, yargının değişken kararlarına ve idarenin uygulama ve sürece ilişkin inisiyatifine bırakılmaması ve temel hususların yasa ile belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir. Nitekim çalışmamızda etraflıca tartışılan sorunlar ve çelişkili yargı kararlarının varlığı bu durumu açıkça ortaya koymaktadır.

Bu noktada yapılacak olan düzenlemenin hangi hususları kapsamaması gerektiği hususu gündeme gelmektedir. Düzenlemenin yeterli öngörülebilirliği sağlaması açısından ihtirazi kaydın kapsamı, hangi yöntemlerle ileri sürülebileceği ve hangi sürede sunulması gerektiği hususları belirlilik kazanmalıdır. Bu bağlamda, ihtirazi kayıt şerhinin yeterli olup olmadığı, çekince sebebinin sunulmasının gerekli olup olmadığı gibi hususlar açık olarak düzenlenmelidir. İhtirazi kaydın sebebinin yer aldığı bir dilekçe ile sunulması, sürecin idarece değerlendirilmesinde daha etkili olabilecek ve uyuşmazlığın yargıya taşınmadan, idari aşamadaki değerlendirme ile sonuçlandırılmasında fayda sağlayabilecektir. 2001 tarihli Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde "değerlendirme masası" olarak anılan birim tarafından ihtirazi kaydın gerekçesinin değerlendirileceği şeklinde ifadeler mevcut idi. Ancak bu düzenleme yeniden kabul edilse ve uygulamaya dahil edilse bile bu değerlendirme sürecinde esas alınacak hususlar ile değerlendirme süresi gibi hususlar hakkında bilgi verilmemiştir. Değerlendirme masasının işlevi, yetkileri, değerlendirmenin ne kadar sürede sonuçlanacağı ve bu değerlendirme sürecinin dava açma süresine etkisi de yoruma açık olmayacak biçimde ortaya konulmalıdır. Kanımızca, değerlendirme masasının görev ve yet-

kilerine ilişkin böyle bir düzenleme yapılması halinde, değerlendirme süresi boyunca dava açma süresinin işlemeyeceğinin belirtilmesi önem taşımaktadır.

İhtirazi kayıt yoluyla vergilendirmeye ilişkin çekincelerini yargıya taşıma imkânına kavuşan yükümlüler bu kez süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması bakımından engellerle karşılaşmıştır. Süresinden sonra beyanname verilmesinin nedenlerinden biri idarenin düzeltme uyarısı içeren yazılarıdır. Düzeltme yazısı, bir genel tebliğ kapsamında belirlenen şartlara uygun olarak hazırlanan ve açık bir kanuni bir dayanağı bulunmayan bir uyarı yazısı niteliğindedir. Bu durumda aslında vergi idaresince kanunen izlenmesi gereken usul uygulanmamakta, düzeltme yazısı aracılığıyla vergiye ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bu noktada, düzeltme yazısının tebellüğü sonrasında ihtirazi kayıtle verilen düzeltme beyannamesinin, hata düzeltme kapsamındaki düzeltme usulünden ayrı bir durum olduğu da anlaşılmaktadır. İhtirazi kayıtle düzeltme beyannamesi verilmesine neden olan durumlar ağırlıklı hukuki nitelendirme gereken yorum uyumsuzlukları iken; vergi hatalarının düzeltilmesi yolunda düzeltilebilecek hatalar, yasada belirlenen vergi hataları ile sınırlandırılmıştır.

Süresinden sonra verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasının dava hakkı sağlamayacağı gerekçesiyle açılan davanın esasının incelenmeksizin reddi yönündeki yargı kararlarının mülkiyet hakkı ve adil yargılanma haklarını ihlal ettiği iddiasıyla yapılan bireysel başvurular sonucunda T.C. Anayasa Mahkemesince verilen *Arbay Petrol* ve aynı yöndeki *Onur Oral* ile *Emin Akyol* bireysel başvuru kararları önem taşımaktadır. Çalışmada ayrıntılı olarak incelendiği üzere, ilgili kararlarda başvuruçuların mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin, itirazlarını etkili olarak ileri sürmesine engel olduğu ve başvuruçuya aşırı külfet yüklediği sonucuna varılarak mülkiyet haklarının ihlal edildiğine karar verilmiştir. Anılan kararlarda, mülkiyet hakkına müdahalenin yasal dayanağının bulunmadığının ve “mahkemeye erişim hakkı” bağlamında adil yargılanma hakkının da ihlal edildiğinin saptanmaması kanımızca isabetli olmamıştır. Öte yandan bu kararlar, vergi yargısındaki çelişkili kararların ortaya çıkardığı karmaşayı açıklığa kavuşturmak bakımından önemli adımlardır.

*Arbay Petrol* kararından sonra da konunun vergi yargısında tam olarak belirgin ve karardaki yaklaşıma uygun hale geldiği söylenememektedir. Bireysel başvuru kararlarının vergi hukukunda geliştirici/dönüştürücü etki sağlaması ancak bu kararlara uyulması ile mümkün olacaktır. Bir diğer sorun ise *Arbay Petrol* kararından sonraki süreçte; süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesinin, idarenin herhangi bir talebi olmaksızın verilmesi halinde dava açma hakkı sağlamadığı yönünde bir yaklaşım sergilenmiş olmasıdır. Her ne kadar ihlal kararından sonra Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından içtihat değişikliğine gidilmişse de esas incelenmesine geçilmesinin sınırı somut olayda idarece gönderilen düzeltme yazılarının bulunduğu durumlar ile çizilmiştir. Bu durum ise idarenin düzeltme yazısı olmaksızın süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt koyulmasının dava hakkı vermediği yönündeki kabulün devam ettiğini göstermekte olup dava açma hakkını halen kısıtlamaktadır.

Somut olayda düzeltme yazısının tebliğ edilip edilmediğine ilişkin yapılan ve mahkemeye erişim hakkını kısıtlayan bu yaklaşımla, düzeltme yazısının varlığı adeta ilk incelemeye yönelik yasal şartlardan biri gibi ele alınmaktadır. Oysa vergi yükümlüsünü ihtirazi kayıtle düzeltme beyannamesi vermeye yönelten sebeplerin somut olarak araştırılması uygun olacaktır. Örneğin, vergi idaresinin konuya ilişkin görüşünü sirküler, özgelge gibi bir işlemle değiştirmesi ya da yükümlünün ticari işleminin diğer tarafında bulunan firma hakkında idarece olumsuz tespitlerin yapılması, özel esaslar uygulanması, inceleme raporu düzenlenmesi gibi olgular; düzeltme beyannamesi veren yükümlünün serbest iradesinin sakatlandığına ilişkin somut veri olarak kabul edilebilecektir.

Sonuç olarak, yükümlülerin özgür iradelerini yansıtan beyanlarını verme haklarının vazgeçilmez nitelikte bir tamamlayıcısı olan ihtirazi kayıt kurumu; hak arama hürriyeti, mahkemeye erişim hakkı ve mülkiyet hakkı gibi temel haklar ile doğrudan ilişkili olup kurumun taşıdığı değere istinaden yeterli kapsamı içeren yasal düzenlemelerle öngörülebilirliğinin ve belirginliğinin sağlanması ve yükümlünün bu hakkını etkili şekilde kullanmasını sağlayacak hak temelli yaklaşımda bulunulması uygulamadaki aksaklık ve çelişkilerin giderilmesi açısından önem arz etmektedir.

**Etik Komite Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarım- G.G., E.A.S.; Veri Toplama- G.G., E.A.S.; Veri Analizi/Yorumlama- G.G., E.A.S.; Yazı Taslağı- G.G., E.A.S.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- G.G., E.A.S.; Son Onay ve Sorumluluk- E.A.S.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Ethics Committee Approval:** It is not a study that requires an ethics committee document.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Author Contributions:** Conception/Design of Study- G.G., E.A.S.; Data Acquisition- G.G., E.A.S.; Data Analysis/Interpretation- G.G., E.A.S.; Drafting Manuscript- G.G., E.A.S.; Critical Revision of Manuscript- G.G., E.A.S.; Final Approval and Accountability- E.A.S.

**Conflict of Interest:** The authors have no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The authors declared that this study has received no financial support.

## Kaynakça/References

- Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü: <https://sozluk.adalet.gov.tr/Harf/I?Sayfa=2>
- Açımız, B. (2018). İdarenin Esnek Hukuk İşlemlerinin Yargısal Denetime Konu Edilmesi: Fransız Hukuku Odaklı İnceleme. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 24(2), 530-568.
- Ateşagaoglu, E. (2010). Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve İslah Kurumu Üzerine Bir Değerlendirme. *Vergi Dünyası*, 183-199.
- Ateşagaoglu, E., & Yılmaz, R. (2020). Beyana Çağrı Mektubu Uygulamasına Yönelik Sorunsallar. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 1-20.
- Candan, T. (2021, Eylül 21). Vergi Usul Kanununun 371'inci Maddesinde Düzenlenen Pişmanlık ve İslah Müessesesi Hakkında: [www.turgutcandan.com](http://www.turgutcandan.com) adresinden alındı
- Develioğlu, F. (1982). *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat*. Ankara: Aydın Yayınları.
- Doğrusöz, A. B. (2016). *İhtirazi Kayıt Sınırlama Çabaları*. Mart 17, 2022 tarihinde <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ihtirazi-kaydi-sinirlama-cabaları/341768>, adresinden alındı
- Duran, L. (1982). *İdare Hukuku Ders Notları*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Erdem, J. G. (2013). Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 971-1006.
- Ergin, H., & Ertan, E. (tarih yok). İşçi Tarafından Yapılan ve Çekince (İhtirazi Kayıt) İçeren Fesih Bildirimiminin (İstifa) Geçerliliği Sorunu. *Sicil İş Hukuku Dergisi*(42), 184-194.
- Erkut, C. (1990). *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından idari İşlemin Kimliği*. Ankara: Danıştay Matbaası.
- Fahran, F. (2012). Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Verilmesi ve Yargı Aşaması. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Giritli, İ., Bilgen, P., Akgüner, T., & Berk, K. (2012). *İdare Hukuku* (5. Bası b.). İstanbul.
- Göker, C., & Yılmazoğlu, Y. E. (2017). Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme. *Ankara Barosu Dergisi*, 75(3), 83-99.



- Gözler, K. (2020). *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi II* (2. Bası b.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gözübüyük, Ş., & Tan, T. (2016). *İdare Hukuku:İdari Yargılama Hukuku* (8.Bası b., Cilt 2). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gümüşkaya, G. (2010). *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru*. İstanbul: On İki Levha.
- Gümüşkaya, G. (2020). Vergi Yükümlüsünün Hakları Bakımından Çelişkili Yargı Kararları. *Prof. Dr. Süheyl Donay'a Armağan* (s. 170). içinde İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Günday, M. (2022). *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Turhan Yayınevi.
- Güneş, G. (2014). *Verginin Yasallığı* (4. bası b.). İstanbul: On İki levha.
- İnceoğlu, S. (2013). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı* (4. Bası b.). İstanbul: Beta Yayınları.
- Kağıtçıoğlu, M. (2012). İdari İşlemin İcrailiği. *Türkiye Barolar Birliği*, 5(103), 267-284.
- Kalabalık, H. (2019). *İdare Hukuku Dersleri* (4. Bası b.). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G., & Kaşıkçı, M. (2022). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz.
- Karakoç, Y. (2020). Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tespit ve Öneriler. E. P. v.d içinde, *Prof. Dr. Nami ÇAĞAN Anısına Armağan* (s. 365). Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları.
- Kavak, A. (2007). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah* (Cilt 72). İstanbul: İSMMMÖ.
- Kavak, A. (2007). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah* (Cilt 72). İstanbul: İSMMMÖ.
- Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2008). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları* (13. Bası b.). Ankara: Yaklaşım.
- Köküsarı, İ. (2015). *Anayasa Hukukunda Güvenlik İlkesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Mutluer, M. K., & Kuzeyli, N. N. (2019). *Vergi Ceza Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., & Göker, C. (2021). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Yayınları.
- Özbalcı, Y. (2008). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş.
- Özman, M. A. (1970). *Milletlerarası Anlaşmalarda Çekinceler*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Sarıcaoğlu, E. (2017). Düzeltme Beyannamelerine İhtirazi Kayıt Konulabilme Sorunu. *Mali Çözüm Dergisi*(144), 89-107.
- Şin, S. (2019). Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtle Beyan Usulü. *İzmir YMMÖ*, 68-78.
- Taylar, Y. (2021). Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 774-790.
- Tekbaş, A. (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel Sayı), 123-181.
- Türk Dil Kurumu İnternet Sitesi*. (2020, Nisan 20). <https://www.tdk.gov.tr/>
- Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Yerlikaya, G. K. (2005). *İhtirazi Kayıtle Beyan ve Yargı Yolu*. İstanbul: Kazancı.
- Yılmazoğlu, Y. E. (2021). *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm- Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*. İstanbul: On İki Levha.
- Yönerge. (2021, Ağustos 17). Kaysis Resmi İnternet Sitesi: <https://kms.kaysis.gov.tr/?mevzuatAd=vergi%20daireleri%20i%C5%9Flem%20y%C3%B6nergesi&turs=19&AspxAutoDetectCookieSupport=1>



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2023-1267697

Araştırma Makalesi / Research Article

## Beklenti ve Etkileri ile Vergi İndirimleri: Senaryo Örnekleri

### *The Expectations and Effects of Tax Cuts: Scenario Examples*

Funda KARAKOYUN<sup>1</sup> 



<sup>1</sup>Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü, İzmir, Türkiye

ORCID: F.K. 0000-0001-8388-1533

#### Corresponding author:

Funda KARAKOYUN,  
Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir Meslek  
Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü,  
İzmir, Türkiye  
E-mail: funda.karakoyun@deu.edu.tr

Submitted: 19.03.2023

Revision Requested: 05.05.2023

Last Revision Received: 10.05.2023

Accepted: 10.05.2023

Published Online: 22.05.2023

Citation: Karakoyun, F. (2023). Beklenti ve etkileri ile vergi indirimleri: senaryo örnekleri. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 69, 129-145.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2023-1267697>

#### ÖZ

İşletmelerin finansal yapılarını desteklemek için vergi türlerinde çeşitli teşvikler düzenlenmektedir. Vergi planlaması yapan mükellefler için bu teşvikler karar etkisi oluşturur. Mevzuatta vergi indirimi olarak yer alan düzenleme mükellefte vergi yükünün azalması algısı ve beklentisi olarak görülmektedir. Literatürde vergi indiriminin üretim, istihdam, yatırım kararları üzerinde olumlu etkisi ele alınarak mükelleflerin özellikle kriz dönemlerinde desteklenmesinin önemine dikkat çekilmiştir. Mevzuatta amacı teşvik olan düzenlemelerin uygulama sonuçlarında yoruma ve tartışmaya açık hususlar içermesi bakımından vergi indirimi müessesesi inceleme konusu olarak ele alınmıştır. Bu çalışmada vergi indiriminin uygulamada mükellefe yansımaları iki örnek ile senaryo edilmiştir. Kira gelirleri ve kar dağıtım stopaj oranlarında yapılan indirimin vergi borcunda meydana getirdiği değişim hesaplanmıştır. Buna göre, mükellefin beklentisi ile gerçekleşen vergi ödemesi karşılıştırmasında farklılık değerlendirilmektedir. Kira stopaj oranı indiriminde mülk sahibinin vergi borcu yükselmiştir. Kar payı stopaj indirimi neticesinde ise vergi yükünü azaltmak değil ancak, esasen vergi ertelemeye ilişkin bir etki doğmaktadır. Uygulama sonuçları vergiye tabi gelir dilimlerine göre değişiklik göstermekle birlikte oranlar değiştiğinde yeknesak vergi yükünün artması ya da azalması şeklinde yorumlamanın eksik bir değerlendirme olacağı düşünülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi İndirimi, Kira Stopajı, Kar Dağıtım Stopajı, Mükellef Hukuku, Vergi Senaryoları

#### ABSTRACT

Various incentives are organized in different types of taxes to support the financial structures of enterprises. These incentives impact decisions for taxpayers planning taxes. The regulations that are included in legislation as tax deductions are seen as the perception and expectation of a decrease in taxpayers' tax burden. The literature has discussed the positive impact of tax incentives on production, employment, and investment decisions and emphasized the importance of supporting taxpayers, especially in times of crisis. In terms of regulations with the purpose of providing incentives in legislation containing issues that are open to interpretation



and discussion regarding the implementation results, this study takes tax deductions as the subject of examination. This study presents scenarios on how tax deductions reflect onto taxpayers in practice using two examples and calculates the change in tax liability caused by a reduction in the withholding tax rates for rental income and profit distribution. Accordingly, the study evaluates the difference between taxpayers' expectations and the actual tax payment. Tax liability for property owners is seen to increase because of reducing the rent withholding tax rate. The tax burden is seen to not get reduced as a result of the dividend withholding tax deduction; however, an effect is seen to occur mainly related to tax deferral. Although the implementation results vary according to the taxable income brackets, to interpret the uniform tax burden as increasing or decreasing when rates change would be an incomplete assessment.

**Keywords:** Tax deduction, Rent withholding, Profit distribution withholding, Taxpayer law, Tax scenarios

### EXTENDED ABSTRACT

As units that exist to maximize their profits, enterprises want to make the most optimal use of the support offered to them. The desire to reduce the tax burden within the framework of legal regulations is part of the nature of commercial life. When viewed based on the state's macro-plan, the economic function of taxes and the encouragement of employment, investment, and production areas coincide with this desire. This article evaluates the extent to which the discounts provided within the framework of tax support meet taxpayer expectations when implementing these plans, as well as the success of the tax system and taxpayer law. In practice, how tax reductions reflect onto taxpayers will impact perceptions and decisions. The positive effect of a change in the tax burden serves the functional objectives of the tax while meeting taxpayers' expectations.

This study analyzes and evaluates the reflections of a change in tax deduction rates on the final tax burden using practical examples. The study uses two examples to calculate the change in tax liability caused by a reduction in the withholding tax rates for rental income and profit distribution. The tax liability for property owners increased as a result of a reduction in the withholding tax rate for rents. As a result of a dividend withholding tax deduction, the tax burden was not reduced, but an effect was found mainly related to tax deferral. Although the application results vary according to the taxable income brackets, to simply interpret the uniform tax burden as increasing or decreasing when rates change is thought to be an incomplete evaluation.

The study takes the regulations regarding protection for certain income groups in the fight against the COVID pandemic, economic crisis, and inflation as its subject using two scenarios. Here, these scenario examples are used to explain how legal regulations that are seen as a loss of the treasury to the detriment of the fiscal administration do not actually result in a loss in terms of either the tax base or the amount of taxes collected.

For example, the real person (A) obtained a monthly net rent of 15,000 TL on 1/1/2020. (A) has no income apart from the other six income items subject to income tax. (A) prefers the lump sum expense method. Accordingly, the path followed for the tax base and calculated tax for the March 2021 annual income tax return is as follows:

Gross rental income is  $15,000 / 0.90 = 16,660.67$  TL.

5 months (August 1-December 31) of gross rental income is  $16,660.67 \times 5 = 83,333.35$  TL.

Tax base is  $83,333.35 - 12,500.00$  (15% lump sum expense) =  $70,833.35$  TL (the 27% tax bracket).

Calculated tax is  $(70,833.35 - 49,000) \times 0.27 = 14,595.00$  TL.

Provision of the transaction is  $1,660.67 \times 5$  months =  $8,333.35$  TL.

$83,333.35 \times 0.10 = 8,333.35$  TL.

The taxpayer's tax liability with the reduction of income tax withholding to 10% is

14,595.00 TL for the amount transferred to the Treasury,  
8,333.35 TL for the amount transferred early with the legal arrangement,  
and 6,261.65 TL is then subsequently paid in 2 installments.

The calculation regarding the tax liability of the taxpayer is as follows if the 20% application continued before the legal regulation regarding the 10% withholding tax deduction.

The calculation regarding the taxpayer's tax liability is as follows if the 20% application continued before the legal regulation regarding the 10% withholding tax deduction.

Gross rental income is  $15,000 / 80 = 18,750.00$  TL.

The 5 months (August 1-December 31) of gross rental income is  $18,750 \times 5 = 93,750.00$  TL.

A 15% lump sum expense is  $93,750.00 \times 0.15 = 14,062.50$  TL.

The tax base is  $93,750.00 - 14,062.50\%$  (15% lump sum expense) = 79,687.50 TL (This corresponds to the 27% tax bracket.)

The calculated tax is  $(79,687.50 - 49,000) \times 0.27 = 16,985.63$  TL.

The 20% withholding tax on 5 months of gross rental income is  $93,750 \times 0.20 = 18,750.00$  TL.

The taxpayer has a receivable from the state of 16,985.63 TL of calculated tax,

The taxpayer's receivable tax refund is 1,764.37 TL.

For the period of 2020, the enterprise does not benefit from the exemption due to being a workplace subject to declaration, as its rent exceeds 49,000 TL. Provided that the net rent remains constant, and the net rent amount is written in the lease contract, the tax withholding rate reduced as a result of a reduction in the withholding rate arising from rental income is indirectly imposed on the property owner.

As seen in the example above, when a 10% withholding tax is applied, the property owner taxpayer must pay 6,261.65 TL in taxes, while when applying the 20% withholding tax, a receivable tax refund of 1,764.37 TL is generated. By reducing the withholding tax rate, the property owner does not receive a refund, a total tax cost of 8,026.02 TL is incurred as a tax payment, which is greater than the 6,261.65 TL in taxes.

The other scenario example the study has prepared occurs under the title of discount on income tax dividend withholding tax. Using the regulations that occurred in the legislation, a dividend withholding tax reduction from 15% to 10% is seen as a tax reduction advantage for businesses; however, this also brings up the comparison of the dividend/attendance fee payment. In the calculation-based assessment, the remuneration received by the business partner as an attendance fee is seen to provide a greater tax advantage compared to dividends. This other scenario example also explains how the business data changes when the taxpayer's withholding tax rate is reduced from 15% to 10% (discounted). As a result of the study's calculations, the dividend to be set aside is seen to increase while the withholding tax rate decreases. As to how this reflects, the company provides financial support to its shareholders. However, compared to the 15% withholding tax rate, the tax refund is credited in cash or held on account in the following year's declaration period. The amount generated by the tax deduction results in a lower tax burden in a period earlier than the profit distribution stage, thus preserving money's purchasing power against inflation. In this case, the effect is not to reduce the tax burden but to simply defer it.

## 1. Giriş

Küresel olaylara duyarlı olarak değişen ekonomik koşullar verginin esnekliğini kaçınılmaz kılmaktadır. Kriz dönemlerinde rekabet gücünü sürdürme ve geliştirme becerisine önemli bir katkı sağlaması için işletmelere vergi kolaylıkları tanınmaktadır. Mevzuatımızda yer alan etkin bir teşvik aracı vergi indirimidir. Devlet için vergi harcaması niteliğinde makro planda yer alan düzenleme, mükellef için de ekonomik varlığını sürdürmede mikro planlamanın önemli bir unsuru olmakta ve vergilemenin farklı aşamalarında düzenlenebilmektedir.

Vergilemenin ekonomik ve teknik amacındaki lafzi hükümle uygulamada karşılaşılan ruhunun bütünlük arz etmesi gereği vergi indiriminde ele alınmaktadır. Vergi oranında indirim yapıldığında, mükellef bu değişimi öncelikle vergi yüküne yansıyan azaltıcı bir unsur olarak değerlendirmektedir. Bu öngörü finansal plan ve mali kararlarda etki gücüne sahiptir. Bu sebeple, ekonomik koşullar ile birlikte vergi yasalarında meydana gelen değişikliklerde mükellef hukuku da temin edilmelidir. Hukuk güvenliği, öngörülebilirlik, belirlilik gibi ilkelerden uzaklaşılması vergi memnuniyeti sağlayan düzenlemelere karşı mükellefte güvensizlik oluşturacaktır. Nitekim, vergi uyumunun artması beklentisi ile mükellefin vergi desteği beklentisi arasında en optimal buluşma vergi sisteminin başarısını da olumlu etkileyecektir.

Çalışmamızda uygulama örneklerinin açıklanması öncesinde vergi indiriminin piyasalara etkisi ve Türk Hukukunda vergi indirimine ilişkin bazı düzenlemeler, mükellef hukukuna da yer verilerek incelenmiştir. Özellikle vergi indirimi olarak yapılan bazı düzenlemelerin uygulamaya yansımalarını göstermek üzere özgün hesaplamaları içermektedir. Örnek olaydan hareket ile vergi oranlarındaki indirimin vergi borcunda meydana getirdiği değişim hesaplamalarda yer almaktadır. İndirim ile sağlanan kazanımda mükellef beklentisi ve memnuniyeti yanı sıra devletin makro planına da olumlu etki sağlayacağı düşünülmektedir.

## 2. Vergi İndiriminin Ekonomi ve İşletme Finans Yapılarına Etkileri

Vergilemenin iktisadi etkileri temelinde yapılan çalışmalarında Laffer, vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkide; vergi oranlarında bir azalmanın vergi gelirlerini arttırabileceği yaklaşımıyla vergi etkisini açıklamıştır. Vergilerin piyasa başarısına olumsuz etkilerinin tartışıldığı iktisadi yaklaşımda vergi ödeyenlerin sayısal ve nisbi olarak düşük olması (vergi tabanının darlığı) ile buna bağlı olarak mevcut vergi mükelleflerinin vergi yükünün yüksekliğinin kamu kesiminin ekonomiye olumsuz müdahalesinin bir sonucu olarak görülmektedir. Bununla birlikte, malların fiyatı, firma karları ve yatırımları, bireylerin daha fazla gelir elde etmek amaçlı çalışma arzularının ön plana çıkması nihayetinde üretime olumlu katkı sağlayacağı boyutları ile incelendiğinde vergi indirimlerinin ekonomi üzerinde birden çok etkisinden söz edilir (Çelik, Tunç ve Kaya, 2013, s. 29-30).

Gelir, sermaye ve temettü üzerinde vergi oranı indirimleri arz yönlü vergi indirimlerine örnek olarak gösterebilmektedir. Farklı ülke örneklerinde yapılan çalışmalar ışığında veriler incelendiğinde sermaye kazançlarına uygulanan vergi oranlarındaki azalışlar bu kazançlar üzerinden elde edilen vergi gelirlerinde yüksek artışlar sağlamıştır. IRS (Internal Revenue Service) periyodik olarak vergi gelirleri ile ilgili olarak çok önemli ayrıntılar sağlayan “gelir istatistiği” olarak da Amerika Birleşik Devletleri’nde yayınlanan dökümanda vergi oranlarını %70’lerden %28’lere indirdiği dönemde yüksek gelir grubunda istenilen oranda vergi geliri elde edilebilmiştir. Bu bakış çerçevesinde düşük vergi uygulaması ile vatandaşların vergi bilinci ve sorumluluğunun gelişmesi, kayıtdışılığın önlenmesinin de etkileri şeklinde açığa çıkmıştır (Çukurçayır, 2011, s. 331-333).

Vergi oranlarındaki bir değişiklik ekonomik değişimi ve değişkenleri de etkilemektedir. Ülkenin tasarruf hacmini, ekonomik kalkınma, kaynak ve gelir dağılımı, yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmede ya da ülkede yerleşik firmaların uluslararası rekabet gücünü ne yönde etkilediği hususları da vergi yapısı içinde incelenmektedir (Ay ve Haydanlı, 2017, s.137-138).

Vergi yapısı bakımından ülkemiz değerlendirmesinde dolaylı vergilere odaklanması, servet üzerinden alınan vergilerin çok düşük düzeyde olması, stopajın yaygın biçimde uygulama alanı bulması, değişik isimler altında sıklıkla yapılan afların çıkarılması vergi adaletinden uzaklaştıran yapısal sorunlar olarak belirtilmektedir (Güngör, 2016, s.135).

Vergide adalet etkinlik ikileminde mikro planda olan mükellef ile makro planda olan devlet arasındaki beklentilerin yansımaları farklıdır. Arz Yanlı İktisat'ın ekonomi politikası olarak temel felsefesi, kişisel tasarruflarla firma yatırımlarını harekete geçirmek için vergi teşviklerinin kullanılması yönündedir (Doğan, 2006, s.270). Vergisel düzenlemeler karşısında mükellef, uygulamanın olası etkilerini göz önünde tutmak suretiyle izleyeceği politikaları belirlemeye çalışır. Tüketim, üretim, tasarruf, yatırım, finansman, ithalat, ihracat ve diğer ekonomik kararlarında vergileme mükellef tercihlerini etkilemektedir. Güdülen amaç ve mevcut ihtiyaçların düzeyine, ikame imkanlarına yasal düzenlemelerin yapısına bağlı olarak mükellef kararları ve tercihleri değişebilir (Akdoğan, 2016, s.204). Vergileme piyasalar üzerinde bozucu etkileri doğururken iktisadi etkinlik üzerinde de yansımaları olmaktadır. Vergi indirim politikalarının ülke ekonomisi üzerindeki emek arzı, yatırımlar, ekonomik büyüme ve tasarruflar üzerinde etkileri direk veya dolaylı olup, mükellefin sosyo-ekonomik davranışının ise temel belirleyicisidir. Bu nedenle başarılı vergileme stratejilerinin izlenmesi esasen devletin makro planlarına ulaşmasında etkindir (Seçilmiş ve Didinmez, 2016, s.221-222).

Yüksek vergi yükü karşısında vergi kaçırmaya yönelen tutum ve davranışın vergi indirimi ile üretim odaklı hareket eden mükellef uyumuna dönüşmesi beklenmektedir. Nitekim, 1970'li yıllarda yüksek oranlı vergi yükü ve yüksek enflasyon özel yatırım harcamalarını azaltıcı bir etki meydana getirerek, ekonominin verimlilik oranını düşürmüş, istihdam hacmi üzerinde de olumsuz etkilere neden olmuştur (Doğan, 2006, s.257). Dünyada yaşanan makroekonomik sorunlara karşı arz yönlü iktisat yaklaşımında ekonominin temel sorunu arzıdır. Vergi indirimleri orta ve uzun vadede toplam piyasa üretimini artıracak ve bu artışa bağlı olarak toplam vergi gelirleri de artacaktır (Güngör, 2016, s.134). Diğer taraftan, klasik iktisadi düşüncede tam rekabet piyasası idealinde piyasa başarılıdır. Fiyatın marjinal maliyetten büyük olduğu, etkin üretim düzeyine erişimde piyasanın başarısız olduğu, gelirin yetersiz olduğu, tekelleşme eğilimi ile piyasa dengesinin bozulduğu (Saraçoğlu ve Gümüş, 2017, s.66-80) durumlarda devlet müdahalesi kaçınılmazdır.

Keynezyen dönemle birlikte vergilerin mali olmayan fonksiyonları da ortaya çıkmıştır. Vergi yoluyla ekonomiye müdahale etmenin çok çeşitli yolları arasında vergi artışları veya indirimleri yoluyla ekonomiye müdahalede bulunmak yer almaktadır (Ay ve Haydanlı, 2017, s. 141-146). 1920'li yıllarda Mellon, 1960'lı yıllarda Kennedy ve 1980'li yıllarda da Reagan tarafından uygulanan vergi indirimleri ile vergi gelirlerinin artırılabilceği görüşleri büyük ilgi görmüştür. Özellikle 1980'li yıllarda, Arz-yönlü İktisatçıların savunduğu vergi indirimi politikaları ABD'de en kapsamlı şekilde uygulanmış ve ekonomik alanda pek çok olumlu gelişmeler elde edilmiştir (Armağan, 2007, s. 227-252). Üretim faktörlerinin küresel hareketliliği ile birlikte vergi sisteminin ekonomik analizinde etkinlik ilkesi ön plana çıkmıştır. Mobilitesi yüksek üretim faktörleri üzerindeki vergi yükü oranlarını düşürerek vergi rekabeti sağlayan ülkelerin vergi tabanı genişlemiştir (Ay ve Haydanlı, 2017, s. 141-146).

Türkiye özelinde, vergi yükü arttırılarak ödemeler dengesini düzeltme ya da vergi yükünü azaltarak iç piyasada talep artışına yol açacak şekilde teşvik politikaları uygulanmaktadır. Kriz dönemlerinde, harcama vergilerinde (ÖTV ve KDV) yapılan indirimin öncelikle otomotiv sektörü olmak üzere, beyaz eşya, mobilya ve inşaat sektörlerinde satışları ve/veya üretimlerini arttırıcı etkiye sahip olduğu yönünde yapılan çalışmalar ve analiz bulguları yorumlanmıştır. Buna göre, bilhassa 2008 küresel krizin olumsuz etkilerinin aşılması amacıyla uygulanan vergi indirimleri ile otomobil pazar payı kriz öncesi dönemlerin üzerine çıkmasına katkı sağlamıştır (Aras ve Acar, 2022, s. 52-64).

Vergi etkisi değerlendirilirken mevzuattan kaynaklı yapısal sorunlar da bu değerlendirmenin bir parçası olmaktadır. Kanun lafzı tartışmalı, çok fazla alt düzenlemeye bağlı yorum karmaşası ikilemler oluşturmakta ise ekonomik hareket kabiliyetinde de çekince oluşacaktır. Çünkü mükellefler için esas olan reel vergi yükünün kendilerine olan etkisidir. Bu çerçevede bir vergi reformunun başarısını analiz etmek için kullanılan temel ölçüt değişiklik sonrası gözlemlenen bulguların beklenen çıktılarla örtüşme derecesidir (Seçilmiş ve Didinmez, 2016, s.213).

Türkiye’de 1994 yılında yaşanan ekonomik krizin etkilerinin azaltılması ve vergi gelirlerini artırılması amacıyla alınan kararlar doğrultusunda vergi oranlarının düşürüldüğü görülse de çıkarılan ek vergilerin etkisiyle mükelleflerin üzerindeki vergi yükü hissedilir şekilde artırılmıştır (Armağan, 2007, s.233).

Yasa ile getirilen düzenlemede lafzı olarak vergi oranı indiriminden bahsederken tatbik edildiğinde vurgusu hakkaniyet algısını olumsuz etkiliyorsa mükellefin vergi psikolojisinde olumsuz etki oluşturacaktır. Davranışsal İktisat Perspektifinden örneğin KDV Reformunun Analizi yapılırken Tomer metodolojisi çerçevesinde; yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması ve enflasyonist baskının önlenmesi hususları vurgulanmıştır. Bu durum KDV’ de üretim-perakende zincirinin çeşitli aşamalarına yansımaktadır. Ülkemizde hedef sanayicinin vergi yükünü azaltmak amacıyla yapılan oransal indirimde algılanan vergi yükü ile fiili vergi yükünün farklılaşması sonucunda gözlemlenen başlangıçta tespit edilen sorunların aşılması ancak geçici süre ile telafi edici usullere izin vermiş olmasıdır (Seçilmiş ve Didinmez, 2016, s.221-222).

### **3. Türk Vergi Hukukunda Vergi İndirimine İlişkin Bazı Düzenlemeler**

Bazı niteliklere sahip mükelleflerin vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belli tutarlarda ek-siltmeler yapılması vergi indirimi olarak kabul edilmektedir. Vergiye uyumlu mükellef indirimi de vergisini düzenli ödeyen vergiye gönüllü uyumu yüksek olan mükellefler bakımından ödül mahiyetindedir (Avcı,2020,s.227).

Vergi uyumunun vergi tahsilatı etkinliğini artıracığı temelinde mevzuatımızda vergiye uyumlu mükellef indirimi şeklinde müessese düzenlenmiştir<sup>1</sup>. Tahakkuk esasına dayalı vergi indirimi sıkça söz konusu olan vergi aflarının yaratmış olduğu adaletsizlik ve eşitsizliğin önlenmesi noktasında önemli bir düzenleme olarak görülmüştür. Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de verginin zamanında ve doğru miktarda ödenmesini sağlama amacı ile bu ve benzer müesseseler mükellefi ödüllendirme yaklaşımındadır. Diğer taraftan, af kanunlarıyla eleştiri konusu edilen adaletsiz uygulamaların önüne geçilmek amacıyla yapılan düzenlemenin usul ve esasları yine vergi adaleti ve eşitliği ilkeleri bakımından eleştiri alan görüşleri barındırmaktadır. Nitekim, vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indirimi uygulamasından faydalanılamaması sonucu

---

1 23.02.2017 tarihli ve 6824 sayılı Kanun 4.madde.

doğan uyuşmazlıklar hakkında verilen mahkeme kararlarında düzenlemeden yararlanılmasını önleyici kısıtların bu düzenlemenin amacına aykırı düşeceği şeklinde gerekçe açıklanmıştır (Kırsacık, 2020).

Farklı vergi aşamalarına konu edilen indirim müessesinin bir çalışması da tahsilata ilişkin olarak hazırlanmıştır. Uygulamaya geçilememiş tahsilata dayalı erken ödeme olarak yer alan düzenleme 1.10.1996 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanun metni, mükelleflere erken ödeme indirimi olarak vergi avantajı sağlanması amacıyla tasarlanmıştır. Bu kapsamda kanuni ödeme süresinden önce ödenen amme alacağı için uygulanan erken ödeme indirimi farklı oran ve vade tarihleri belirlenerek aşağıdaki gibi planlanmıştır.

- 1 aya kadar yapılacak erken ödemelerde aylık % 5,2
- 4 aya kadar yapılacak erken ödemelerde aylık % 4,9
- 7 aya kadar yapılacak erken ödemelerde aylık % 4,7
- 12 aya kadar yapılacak erken ödemelerde aylık % 4

4179 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun md. 116 hükmünden sonra gelmek üzere ek madde ve 396 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğde erken ödeme indirimi uygulamasına ilişkin esas ve koşullar ayrıca izah edilmiştir (Resmi Gazete, 2010).

Kanun hükmünün uygulamaya geçilmemiş olma nedenleri aşağıdaki gibi değerlendirilmektedir.

Tahsile bağlı erken vergi ödemelerinde; mevzuatta sabit kılınan belli oranlarla mükellefi sınırlamak erken ödeme indiriminden beklenen faydayı hazineye sağlamamış olabilir. Ancak, ekonomik koşullar gözetilerek vergide esneklik ilkesinin bir gereği uygulamanın fayda maliyet analizi yapılabilir. Bilhassa ekonomik kriz dönemlerinde işletme yatırımlarına sağlayacağı finansal destekle elde edilen vergi gelirinde artış öngörülmektedir. Vergi harcamasının mükellefte oluşan yüke kıyasla hazineye sağladığı katkısının dolayısıyla kamusal faydanın daha fazla olacağı düşünülmektedir. Ayrıca, mükellefin ödeme yaptığı tarihteki ekonomik ve finansal parametrelerin dikkate alınarak (merkez bankası döviz kurları, banka faiz oranları nispetinde vb) vergi indiriminin yapılması beklenen vergi tahsilatı artışını olumlu etkileyecektir. İndirim sağlanmasında idari bürokratik işlemler ve kısıtların azaltılması otomatik ödeme sistemlerinin işlevsel kılınması indirim işlemi uygulamasını kolaylaştırılabilir. Bu düzenlemelerde diğer önemli bir husus, yürütmenin gelecekteki ekonomik koşulları öngörerek, vergilemenin alt üst oran sınırlarını belirlemesi, kamu bütçesinin planlanmasında keyfiliğin önlenmesi ve vergide uygunluk ilkesinin göz ardı edilmemesidir.

Vergi mevzuatımızda yapılan incelemede vergi indirimi ve ertelenmesi olarak bir tanım yapılmamış ancak uygulama kapsamına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu kapsamda indirimin hasılat ya da kazançtan yapılıyor olması, getirilen sınırlandırmalar, diğer kanunlarda yapılan düzenlemeler beraberinde konunun yorumlanması mükelleflerin ekonomik tercihlerini değiştirecek olması dikkate alınacak hususlardır (Bıyık ve Kıratlı, 2000, s.552).

Vergi indirimi gibi ertelenmesinde de mali amaca ulaşılması uygulamanın doğurduğu sonuçlar önemlidir. Çalışmanın örnek uygulamasında görüldüğü üzere vergi indirimi olarak yer alan düzenlemeler bazı durumlarda mükellefe vergi ertelenmesi sonucu doğurmaktadır.

Vergi indirimine benzer şekilde ertelenmeden makro ve mikro planda beklenen hedefler aşağıda şekilde belirlenir. ( Özden, 1999, s.121-123 ).

- Kamu alacağının tahsili kolaylaştırmak ve hızlandırmak,
- Bütçenin cari ve gelecek dönemlerde denkliliğini sağlamak,



- Enflasyon ve kredi maliyetlerinin yüksek olduğu zamanlarda yatırımcı ve ihracatçıya finansman desteği sağlamak,
- Bölgesel kalkınmada selektif politikalarla stratejik sektörlere etki etmek,
- Borca batık işletmeler için ekonomik sürdürülebilirliğin sağlanmasında kaynak temin etmek,
- Mücbir sebepler halinde verginin sosyal amaçlı işlevini sağlamak.

Vergisini tam ve zamanında ödemek isteyen ancak ekonomik zorluklarla karşı karşıya kalarak ödeme gücünü çeken mükelleflerin vergiye uyumlu mükellef indirimi müessesinden uygulamada ne ölçüde faydalanabildiği tartışılmaktadır. Vergi yükümlülüğünü tam ve zamanında yerine getiren mükellefler yanında işletme yönetiminde finansal sıkıntı içinde olan mükellefler için vergi indiriminden faydalanma koşullarının anlaşılır ve uygulanabilir olması tartışmaya açıktır. Çünkü tahakkuk esaslı vergi indirimi müessesesinden faydalanma koşulları incelendiğinde, ilgili dönem vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerinde kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması, ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması, vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması (Türkey, 2021) şeklinde kısıtlar yer almaktadır. Oysa meslek örgütlerinin beklentisi vergisini düzenli beyan edip ödeyen vergi mükelleflerinin daha çok korunması ve teşvik edilmesi yönündedir. Düzenleme kapsamında ise tarhiyatın engel olduğu bir haktan mükellef yararlanamamaktadır. Vergilemede eşitlik ilkesi çerçevesinde ele alınan bu kısıt (Sağır, 2019, s.51-56) ve bahse konu diğer kısıtlar bilhassa ekonomik kriz döneminde ve günümüz ekonomik güçlükler ile karşı karşıya kalmış firmaların gerçekliği ile değerlendirildiğinde kanunun amacını uygulamadan uzaklaştırmaktadır. Vergilemenin kolaylaştırılması prensibi ile çelişen bu uygulamanın sebebi anlaşılabilir değildir.

### 3.1. Vergi İndirimi ve Mükellef Hukuku

Mükellef odaklı vergi sistemi, ödevlerini yerine getiren mükelleflerin, mağdur edilmediği, aksine ödüllendirildiği bir sistemi işaret eder (Kolotoğlu, 2022, s.21). Vergi, mükellefler için psikolojik ve sosyal boyutları olan bir ödevdir. Vergi yükü ağırlaştığında oluşturduğu tazyik ile vergiyi reddetmek isteyen mükellefleri vergiye uyum sürecine dahil etmek için yapılan düzenlemelerde vergi indirimlerinin önemli ve olumlu katkısı beklenir.

Ekonomik kriz dönemlerinde işletme finans yapılarının daha fazla dalgalandığı, nakit sıkıntısı ile karşılaştığı, sermaye kaybı ile küçülmek durumunda kaldıkları dönemlerdir. Özellikle bu dönemlerde vergi desteği beklentisi olan mükellefler vergi ödevini daha fazla yük olarak hissediler. Ülkemizde yaşanan covid-19 ve ekonomik kriz sürecinde kurum zararlarına karşı vergi planlaması yapılırken matrah aşındırma, şirket karlarını başka ülkelere aktarma yönünde girişimlere karşı Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem planları ile önlemler alınmaya yönelik yasal düzenlemeler yapılmıştır. Ancak devlet alacağını korumaya yönelik bu düzenlemeler mükelleflerin finansal yapılarını kısa sürede düzeltme yönünde çalışmalarla eş zamanlı sonuç vermesi mümkün görülmemektedir. Covid-19'un yaşanan küresel kriz ile birlikte hane halkı ve işletmelere yönelik ekonomik etkilerini azaltmaya ilişkin vergisel önlemler şu başlıklar altında özetlenebilir (PWC, 2020).

- Ücretler üzerinden uygulanan vergi ve sosyal güvenlik katkı paylarının kaldırılması veya ertelenmesi;



- Sağlık ve acil durum yönetimi ile ilgili sektörlerde çalışanların fazla mesai ücretleri için vergisel teşvikler sağlanması;
- Vergi iade süreçlerinin kısaltılması;
- Vergi beyan ve ödeme sürelerinin ertelenmesi;
- Geçmiş dönem verilerine dayalı olarak uygulanan geçici vergilerin ertelenmesi veya geleceğe yönelik tahminlerle düzeltilmesi;
- KDV ve ihracata alınan gümrük vergilerinin ertelenmesi;
- Tahsili mümkün olmayan alacakların kayıtlardan silinmesinin ve bunlara ilişkin KDV indiriminin kolaylaştırılması;
- Matrahın cari reel değeri yansıtmayabildiği (örneğin, emlak vergileri gibi) vergilerin ertelenmesi veya kaldırılması;
- Mali zararın ileriye taşınma sürelerinin uzatılması veyahut geriye yürütülmesine izin verilmesi.

Yapılan çalışmalar kapsamında yükümlülüklerde erteleme, yaptırımlarda esnetilme, vergi iade süreçlerinde hızlandırma vd. önlemlerin idari ve usuli önlemler olması yanında vergi politika değişikliklerini de içerdiği görülmektedir.

Vergi indirimi müessesesi, vergiye uyumlu mükellef sayısını arttırmak amaçlı yapılan yasal bir düzenlemedir. Vergi affından beklenen etkinliğin sağlanamaması nedeniyle vergi tahsilatını hızlandırmak, kayıtlı ekonomiyi arttırmak, vergi bilinci yüksek mükellefleri ödüllendirmek üzere yapılan düzenlemede esas amacın uygulamayı kolaylaştırmak olduğu belirtilmektedir (Avcı, 2020, s.227). Vergilerde indirimlerin, bu yolla vergi tabanının genişlemesine katkıda bulunacağı düşünülmektedir (Güngör, 2016, s.133-147) Bu perspektiften incelediğimizde şirketlerin vergi hesaplamaları geçmiş dönem ile kıyaslandığında, indirimler istisnalar gibi matrahın belirlenmesinde önem arz eden teknik detayların fazlalığı matraha uygulanacak vergi oranı ile hesaplanan vergiden indirimlerin karmaşık hale gelmesi ile sistem vergilemenin temel ilkelerinden uzaklaşmış, mali müşavirler, gelir idaresi ile yargı mercileri dışında, mükellefin anlayıp kavrayabileceği bir alan olmaktan uzaklaşmıştır (Kutsal, 2022).

Mükellef hukukuna ilişkin uyumsuzlukların yargısal çözümünde ekonomik ve ticari hayatın doğası hukuki gerekçede önemli bir yer tutmaktadır. Anayasa Mahkemesinin bir kararında<sup>2</sup> vergi dava sürecine ilişkin detayları yer almasa da vergi yargısının indirimi ret gerekçesinin yasal dayanağı tartışılmaktadır. Somut olayda katma değer vergisinin belgelerde gösterilmesi, yasal defterlere kaydedilmesi ve indirim hakkının ilgili takvim yılında kullanılması şartlarının gerçekleşmediğine dayandırılan kararda KDV indiriminin yapılabilmesi için verginin sonraki aşamaya yansıtılması şartı kanunda yer almadığı halde idarenin resen tarh edilen KDV'nin indirim mekanizması bağlamında yüklenilen katma değer vergisi olmadığı gerekçelendirilmiştir. İthal ettiği emtianın gümrük kıymetlerini düşük gösterdiği gerekçesiyle "sonradan" ödenen verginin de fiyat mekanizması ile müşterisine yansıtmadığından mükellefin kendi fiiliyle sebep olduğu durum nedeniyle KDV indiriminin reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal etmediği yönünde karar verilmiştir. Başvurucunun yapılan resen tarhiyatı af yasası ile ödediği yapılan tarhiyatta gerçekten kusurlu olup olmadığı da belli olmadığına ancak mükellefin kusuruna binaen kanunen hakkı olan indirimden mahrum bırakılması ekonomik ve ticari gerçekliğe aykırı değerlendirilmektedir (

2 Anayasa Mahkemesi (AYM), 4 Kasım 2022 tarihli RG, 2019/9692 Başvuru Numaralı Kararı.

Ergin, 2022). Nitekim, soyut ve genel belirlenmiş kurallara yargı ve idare uymak zorundadır. Diğer taraftan her somut olayın kendi özelliklerine göre değerlendirilmesi bakımından takdir yetkisini kullanan ve yorum yapan merciler arasında görüş farklılıkları genel seviyede kabul edilmektedir. Ancak mülkiyet hakları ihlali kısıtlarında mükellef hukukunun gözetilmesi beklenmektedir.

#### 4. Senaryo Örnekleri

Vergi indiriminin işletme kararlarına etkisine dikkat çektiğimiz çalışmamızda kira gelirlerinde stopaj oranının %20'den %10'a düşürülmesinde ortaya çıkan farklılaşmanın mükellefe yansımaları aşağıda oluşturulan senaryo ile incelenmektedir. Diğer uygulama örneğinde gelir vergisi stopajı yüzde 15'den yüzde 10'a düşürülerek yüzde 5'lik oran indiriminin işletme finansmanına yansımaları değerlendirilmektedir.

##### 4.1. Kira Stopajında Vergi İndirimi

31.07.2020 tarih ve 31202 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2813 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kira ödemelerinde vergi kesintisi oranı %20'den %10'a indirilmiştir.

Maliye idaresinin aleyhine, hazinenin bir kaybı gibi görülen yasal düzenlemenin gerek matrah gerek tahsil edilen vergi tutarı bakımından esasen kayba konu bir sonuç oluşturmadığı hesaplamalarda açıklanmaktadır.

**Örnek:** Gerçek kişi (A) 1.01.2020 tarihinde aylık 15.000 TL net kira bedeli elde etmektedir. Gelir vergisine tabi diğer altı gelir unsurundan başka bir geliri bulunmamaktadır. Götürü gider yöntemini tercih etmektedir. Buna göre, Mart 2021 yıllık gelir vergisi beyannamesinde vergi matrahı ve hesaplanan vergi için hesaplamalar aşağıdaki gibidir.

Brüt kira geliri:  $15000/0,90^3=16.660,67\text{TL}$ .

5 aylık ( 1 Ağustos-31 Aralık) brüt kira geliri:  $16.660,67 \times 5=83.333,35\text{TL}$ .

Vergi matrahı:  $83.333,35 - (12.500,00 \%15 \text{ götürü gider})=70.833,35\text{TL}$  (%27 vergi dilimine isabet etmektedir.)

Hesaplanan vergi:  $(70.833,35-49.000) \times 0,27^4= 14.595,00 \text{ TL}$ .

İşlemin sağlanması:  $1660,67 \times 5 \text{ ay}=8333,35$

$83.333,35 \times 0,10= 8333,35$

Gelir vergisi stopajının %10'a indirilmesi ile Mükellefin vergi borcu:

14.595,00 TL → Hazineye intikal eden tutar için;

8333,35 TL → yasal düzenleme ile erken intikal eden miktar,

6.261,65 TL → sonradan 2 taksitle ödenen miktar.

3 Stopaj, brüt tutar üzerinden hesaplanmaktadır. Kira bedelinin %10'u stopaj kesintisine tabidir. Net kira bedeli üzerinden yapılan hesaplamada brüt tutarın elde edilmesi için net tutar 0,90'a bölünmektedir.

4 Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2020 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde belirlenmiştir (gib.gov.tr).

22.000 TL'ye kadar %15

49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası %20

120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası %27

600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası %35

600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL, (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası %40

Gelir vergisi % 10 stopaj indirimine ilişkin yasal düzenleme yapılmadan önceki durumu %20 uygulaması devam etmiş olması halinde mükellefin vergi borcuna ilişkin hesaplama aşağıdaki gibidir.

Brüt kira geliri  $15.000 / 0,80 = 18.750$  TL.

5 aylık ( 1 Ağustos-31 Aralık) brüt kira geliri:  $18.750 \times 5 = 93.750$  TL.

%15 götürü gider:  $93.750, 00 \times 0.15 = 14.062,50$  TL.

Vergi matrahı:  $93.750, 00 - (14.062,50 \%15 \text{ götürü gider}) = 79.687,50$  TL. (%27 vergi dilimine isabet etmektedir.)

Hesaplanan vergi:  $(79.687,50 - 49.000) \times 0.27 = 16.985,63$  TL.

Brüt kira gelirinin 5 aylık tutarı üzerinden %20 stopaj

$93.750 \times 0.20 = 18.750,00$  TL. Mükellefin devletten alacaklı olduğu,

16.985,63 TL Hesaplanan vergi,

1.764,37 TL. Mükellefin vergi iade alacağı oluşmaktadır.

2020 yılı dönemi için, 49.000 TL'yi geçen kira nedeniyle beyana tabi işyeri olduğu için istisna dan faydalanmamaktadır.

Net kira sabit kalmak ve kira kontratında net kira tutarının yazılmış olması kaydı ile kira geliri kaynaklı stopaj oranında indirim uygulaması neticesinde düşürülen vergi stopaj oranı dolaylı olarak mal sahibine yüklenmektedir.

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere kira bedeli aynı kalmak üzere %10 stopaj uygulandığında mülk sahibi mükellef 6261,65TL vergi ödemesi gerekirken %20 stopaj uygulamasında 1764,37TL vergi iadesi alacağı oluşmaktadır. Stopaj oranı indirimi ile mülk sahibi iade alamadığı gibi 6261,65TL ilaveten vergi ödemesinden kaynaklı toplam 8026,02TL vergi maliyeti oluşmaktadır.

Brüt kira geliri elde edenler için %20 stopaj uygulaması asa alınarak 2020 yılı için vergi iadesi 3. vergi dilimine kadar (120 bin TL dahil) incelendiğinde aşağıdaki hesaplamalar ile açıklanabilmektedir.

Vergi matrahının 120 bin TL olduğu durumda;

$120.000 / 0,85 = 141.176,47$  TL.

Brüt aylık kira bedeli:  $141.176,47 / 5 \text{ ay} = 28.235,29$  TL.

Net kira:  $28.235,29 \times 0.80 = 22.588,24$  TL.

$(22.588,24 / 80 = 28.235,30)$ ,  $(28.235,30 \times 5 = 141.176,50)$

%15 götürü gider:  $(141.176,50 - (141.176,50 \times 0.15)) = 120.000$  TL.

#### 4.2. Gelir Vergisi Kar Payı Stopajında İndirim

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin hükmünde sayılı kaynağı ne olursa olsun bir kısım iratların menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmiştir. Söz konusu iratlar aşağıda sıralanmıştır (GVK, 1960, md.75)

- Her nevi hisse senetlerinin kar payları,
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar,
- Kurumun idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları

Tam mükellef kurumlardan elde edilen, GVK md 75 hükmünde belirtilen yukarıda sayılı maddelerden elde edilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesna edilmiş, istisna edilen tutar üzerinden GVK md 94 uyarınca tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Tevkif edilen verginin tamamının, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden %15 oranındaki vergi kesintisinin tamamı (istisnaya isabet eden kısım dâhil) mahsup edilecek, kalan tutar genel hükümler çerçevesinde mükellefe red ve iade edilecektir (Ülgen, 2021).

Mevzuatımızda yapılan düzenleme ile kar payı stopajının %15 oranından %10'a düşmesi işletmelerde vergi indirimi olarak görülürken diğer taraftan kar payı mı huzur hakkı ödemesi mi karşılaştırmasını gündeme getirmiştir. Vergi indirimi neticesinde elde edilecek avantajın bilinmesi için öncelikle iki uygulama arasındaki farklılıklar değerlendirilmektedir.

Şirket yükümlüğü bakımından, şirket ortakları, şirket müdürleri ve yönetim kurulu üyelerinin genel kurul kararı ve aylık olarak huzur hakkı ücret ödemesi GVK. md.61 hükmü gereği SGK primi ( 4/a sigortalısı durumunda olanlar ) gelir vergisi ve damga vergisi' ne tabidirler. 4/b sigortalısı durumunda olan şirket ortakları SGK Primine tabi olmayacaktır.7349 sayılı kanun kapsamında 2023 yılı için 8.506,80 TL'si gelir vergisi ve damga vergisinden istisna olacaktır.

Buna göre, işletmelerde huzur hakkı ile kar payı ödemelerinde bilinmesi gereken hususlar aşağıda gibi sıralanmıştır (Özgül, 2022; İlhan, 2023).

- Huzur hakkı kar elde edilme şartına bağlı olmadan ücret mahiyetinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yer alan tarifeye göre artan oranlı bir şekilde vergilendirilirken ilgili yılda işletmenin gideri olarak kayıtlıdır. Böylelikle 2022 yılı için %23 kurumlar vergisi avantajı söz konusu olduğundan giderleştirilen tutardan kurumlar vergisi avantajı mahsubu ile vergi yükü azalması mümkün olacaktır.
- Aylık (ya da toplantı başına) nakit çıkışı gerektiren huzur hakkı ödemelerinde her ay 8.506,80 TL olmak üzere toplam 102.081,60 TL şirketin vergi yüküne katlanmadan huzur hakkı ödemesi mümkündür. Huzur hakkı ödemeleri brütleştirilerek gider yazıldığından bu miktar üzerinden kurum vergisini azaltmaktadır. Kar payı elde edildiğinde ise yarısı vergiden istisnadır. Bu durumda Stopaj oranındaki ve istisna durumundaki farklılıklardan dolayı aynı miktar ödemenin brüt tutarı ücret ödemelerinde farklı, menkul sermaye iradı ödemelerinde farklı olmaktadır.
- Aynı miktar net kar payı ile net (huzur hakkı) ücret ödemesi karşılaştırmasında; Kurum kar payı stopajı+ menkul sermaye irad vergisi = vergi yükü oranı Ücret için yapılan vergi ödemelerinden –giderleştirilen brüt ücret ödemeleri= vergi yükü oranı karşılaştırıldığında huzur hakkı ödemesinin şirkete olan vergi avantajı daha fazla olmaktadır.
- Bir işletmeden elde edilen huzur hakkı ödemesinde 2022 yılı için 880.000-TL'yi aşılırsa gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Kar payı ödemelerinde ise vergiye tabi olan kısım için 2022 yılında beyan sınırı 70.000 TL olarak belirlenmiştir.

Kar payı ödemelerinde yapılan yüzde 5'lik oran indirimi mükellefler için vergi avantajı olarak algılanmakta diğer taraftan genel değerlendirmede huzur hakkı olarak işletme ortağının aldığı ücretin kar payı olarak edinilmesine göre daha fazla vergi avantajı sağladığı görülmektedir.

Mali ve ekonomik gerekçe ile gelir vergisi stopajı yüzde 15'ten yüzde 10'a düşürülerek yüzde 5'lik oran indirimi ile mükelleflere vergi desteği uygulaması amaçlanmıştır. Konu örnek bir işletme üzerinde aşağıda oluşturulan veriler ile incelenmektedir.

**Örnek:** X A.Ş' tek ortaklı kurumlar vergisi mükellefidir. 2020 yılı kurumlar vergisi beyannamesindeki ticari kazancı:200.000 TL dir. 2021 yılı ticari kazancı ise 100.000 TL'dir. Şirket, 2022 yılında mayıs ayında karın tamamını dağıtmıştır (kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf gelirler ihmal edilmiştir).

Mali kar:300.000TL.

Kurumlar vergisi:

2020 yılı için K.V: %22

Vergi sonrası kar:200.000x0,22=44.000TL.

200.000-44.000=156.000TL:

2021 yılı için K.V:%25

100.000x0.25=25.000TL.

Vergi sonrası kar: 100.000-25.000=75.000TL:

2020 ve 2021 yılı Kurumlar vergi sonrası (GV stopaj öncesi) kar toplam: 231.000TL.

Kar dağıtımı: 231.000TLx 0.15=34.650 TL (ortağın kesinti yoluyla hesaplanarak muhtasar beyanname ile yatırılan vergisi)

Ortağa stopaj sonrası ödenecek tutar: 231.000-34.650=196.350TL.

231.000TL/2= 115.500TL.

2021 yılı için menkul sermaye iratlarında beyan sınırı:53.000TL.

Ancak, kar dağıtımı Mayıs 2022 de yapıldığından esas alınan sınır (2022 için):70.000TL.

115.500>70.000TL olduğu için; Ortağın Gelir vergisi beyannamesinde 115.500 TL beyan edilecektir.

Ortak tarafından söz konusu kar payı ve gelir vergisi beyannamesi Mart 2023 de beyan edileceğinden) 115.500 TL beyan edilecektir.

Mükellefin beyana tabi başka bir gelirinin olmadığı varsayılmaktadır.

2022 yılı Gelir Vergisi Dilimlerine göre vergi hesaplaması aşağıdaki gibidir (GİB, <https://www.gib.gov.tr>).

32.000TL için %15 4800 (32.000x0,15=)

70.000-32.000 %20

115.500-32.000=83.500x0.20=7600

170.000-70.000 %27

115.500-70.000=45.500x0.27=12.285

4800+7600+12.285=24.685 TL.

Hesaplanan GV:24.685TL

Ödenen stopaj:34.650 TL

Mükellefin vergi idaresinden iade alacağı:9.965 (24.685TL-34.650 TL)

#### **Mükellef için gelir vergisi stopajının %10 (indirimli) uygulanması halinde:**

Kar dağıtımı: 231.000TLx 0.10=23.100 TL (ortağın kesinti yoluyla hesaplanarak muhtasar beyanname ile yatırılan vergisi)

Ortağa stopaj sonrası ödenecek tutar: 231.000-23.100=207.900TL.

231.000TL/2= 115.500TL.

2021 yılı için menkul sermaye iratlarında beyan sınırı:53.000TL.

Ancak, kar dağıtımı Mayıs 2022 de yapıldığından esas alınan sınır (2022 için):70.000TL.

115.500>70.000TL olduğu için; Ortağın gelir vergisi beyannamesinde 115.500 TL beyan edilecektir.

Ortak tarafından söz konusu kar payı ve gelir vergisi beyannamesi Mart 2023 de beyan edileceğinden) 115.500 TL beyan edilecektir.

Mükellefin beyana tabi başka bir gelirinin olmadığı varsayılmaktadır.

2022 yılı Gelir Vergisi Dilimlerine göre vergi hesaplaması aşağıdaki gibidir (GİB, <https://www.gib.gov.tr>).

32.000TL %15 4800 (32.000x0,15=)

70.000-32.000 %20

115.500-32.000=83.500x0.20=7600

170.000-70.000 %27

$115.500-70.000=45.500 \times 0.27=12.285$

Hesaplanan Vergi:  $4800+7600+12.285=24.685$  TL. (115.500 tahakkuk eden /hesaplanan vergi)

Ödenecek stopaj:23.100 TL.

Ödenecek vergi:1585TL

Stopaj %15 olduğunda mükellefin vergi idaresinden iade alacağı:9.965 (23.100--34.650 TL).

Stopaj %10 olduğunda mükellefin ödeyeceği vergi 1585 TL.

**Sağlama %15 stopaja göre yapıldığında:**

Şirketin ortağa stopaj sonrası ödediği kar payı:196.350 TL.

Devletten alacağı vergi iadesi:9965TL

Toplam: 206.315TL (196.350+9965)

**Sağlama %10 stopaja göre yapıldığında:**

Şirketin ortağa stopaj sonrası ödediği kar payı:207.900 TL.

Devlete ödenecek vergisi:1585TL

Toplam: 206.315TL (207.900-1585)

Ortağın stopaj sonrası aldığı kar payı stopaj oranları nispetinde artacak veya azalacaktır. Yani stopaj oranı arttıkça alınan kar payı azalacaktır. Örneğimizde görüldüğü üzere stopaj oranı azalırken alınan kar payı artmaktadır. Bu durumda, şirket ortaklarına finansal destek sağlanmıştır. %15 stopaja göre vergi iadesi bir sonraki yılın beyan döneminde nakden veya hesaben alınacakken % 10 stopaj indirimi ile bu tutar kar dağıtım aşamasından erken bir dönemde daha düşük vergi yükü olarak paranın enflasyona karşı satın alma gücünün korunduğu bir sonuç doğurmuştur. Bu durumda vergi yükünü azaltmak değil ancak, esasen vergi ertelemeye ilişkin bir etki doğmaktadır.

Stopaj oranlarının değişmesini yeknesak vergi yükünün artması ya da azalması şeklinde yorumlanması yanlış bir yaklaşım olmaktadır. Uygulama örneğinde görüldüğü üzere stopaj ile mükellef uygulamasında bir verginin erken alınması ya da ertelenmesi şeklinde yorumlanabilir. Zira yüksek stopaj oranında vergi alacağının erken tahsili söz konusu iken, mükellef bakımından bu tutar kadar verginin geç iadesi doğmaktadır. Stopaj oranının düşmesi ile vergi alacağının geç tahsili söz konusu olup mükellef bakımından verginin ertelenmesi durumu söz konusu olmaktadır. Bu durum muhasebe sistemi bakışı ile verginin devlet bütçesinde fiili bir avansı olarak görülebilir.

Kar payı dağıtımının teşvik edilmesi için yapılan vergi indirimi örneğimizde görüldüğü üzere fiiliyatta işletmeye katkı sağlayacak ek bir vergi yükü azalımı, avantaja sağlamamaktadır. Ortaklar bakımından vergi yükü indirimi gibi algı oluştursa da hesap bazında sadece bir vergi ertelenmesi veya stopajın erken ödenmesi sonucunu doğurmaktadır. Finalde, stopaj oranı yükseldikçe beyan döneminde iade doğmakta, düştükçe mükellefin beyan döneminde daha az vergi iadesi ya da ödeyeceği vergi çıkmaktadır.

Özet itibarıyla, 22.12.2021 tarihinden itibaren dağıtılacak kar paylarında, 21.12.2021 tarih ve 4936 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile stopaj oranı yüzde 10 olarak belirlenmiştir. Yapılan düzenlemede mükellef bakımından vergi indirimi gibi algılansa da bu kar payını elde eden gerçek kişilerce yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi durumunda kar payı elde edenlerin ödeyecekleri gelir vergisinin artmasına neden olacaktır. Zira Kanun düzenlemesi gereği gerçek kişilerce elde edilen kar payının yarısı gelir vergisinden istisna edilmekte kalan yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmakta ve devamında yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi durumunda beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden istisnaya isabet eden dahil verginin tamamını mahsuba konu edebilmektedirler. Stopaj oranının düşürülmesi sonucu mahsuba konu

vergi tutarı azalacağından anılan tutar kadar gerçek kişinin ödeyeceği vergi tutarı artacaktır (Ülgen, 2021).

### 5. Sonuç ve Değerlendirme

Vergiye uyumlu ve gönüllü mükellef olmanın şartları oluşturulurken vergi yükümlülüğünü kolaylaştırmak üzere verginin ihdas edilmesi, mükellef haklarının da ihlal edilmemesi amaçlanmaktadır. Vergi mevzuatının anlaşılır ve uygulanabilirliği ilkesi sağlanmadığında sık mevzuat değişikliği, karmaşıklığı, adaletsiz vergi yükleri işletme varlığının sürdürülebilirliğinde hayati önem arz eder. Mükelleflere vergide uygunluk ilkesinin de bir gereği olarak ödeme kolaylığı sağlanması, finansman ve vergi yönetiminde avantajlar sunulması, tahsilattan en optimal fayda elde edilmesinde hazinenin de kazanımı olacaktır. Özellikle ekonomik krizle mücadele dönemlerinde vergi indirimi teşvik mekanizmasında önemli bir araç olabilir. Ancak, vergi avantajlarından beklenen faydanın sağlanabilmesi için öncelikle uygulamanın anlaşılır, işlevsel, faydalanılabilir olması beklenir.

Vergi indiriminden faydalanma mekanizmasında mükellef yükümlülüğüne ilişkin tespitler yapılır. Bu tespitlerin dayanağı ilkesel düzenlemeler olmalıdır. İndirime tabi kazancın tespitinde, indirim konu miktarın değerlemesinde esas alınan kriterler ile bu miktarın başka faaliyetlerden olan tutarlardan ayırt edilmesi, maliyet, giderlerin belirlenmesinde izlenecek yöntemler belirlenmiş olmalıdır. Kanunun lafzı ve ruhunun bir bütün hüküm oluşturmasından hareketle metinde geçen ifadelerin tartışmaya lüzum bırakmayacak açıklıkta olması beklenmektedir. Hesaplamaya konu oran ve matrahın belirlenmesinde yapılan işlemlerin kanunun hedeflediği ekonomik ve teknik amaca hizmet etmesi ve içinde bulunulan ekonomik koşulların gerçekliği ile örtüşmesi vergide belirlilik ve hukuk güvenliği ilkelerinin bir gereğidir. Uygulamanın farklı yasalarda yer alması, alt düzenlemelerin kanun hükmü çerçevesini tartışmalı kılması, yasaların birleştirilmemesi gibi sorunlar beklenen faydanın etkisini zayıflatmaktadır.

Vergi indiriminden doğan tahsilat artışından beklenen etkinliğin sağlanması için vergi sisteminin etkinliğini artıracak düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi tabanını yaygınlaştıracak, vergi kaçakçılığını önleyip kayıt dışı ekonomiyi mümkün olduğunca azaltacak düzenlemeler ile birlikte vergi güvenliğini arttıracak müesseseler oluşturulur. Diğer taraftan vergi vermeyi teşvik edecek reformların rasyonel düzeyde olması, vergi indiriminden beklenen hedefin gerçekleşmesi bakımından önem arz etmektedir.

Vergi indirimlerinin kanunun amacından sapması, işletme hedefleri ile örtüşmemesinde ve yapılan düzenlemenin başarıya ulaşılmamasına ilişkin değerlendirmede aşağıdaki hususlar sıralanabilir.

- Uygulamanın sadece belli bir mükellef kesiminin menfaatlerine yönelik sonuç vermesi nedeniyle vergide eşitlik ve adalet ilkesine aykırılığı olabilmektedir.
- Dönemin ekonomik koşulları, enflasyon banka kredi faiz ve nedenlerin etkisinde mükellef vergi indiriminden faydalanmak yerine borçlu olmanın ekonomik avantajlarını tercih edebilmektedir.
- Mükellef, banka mevduat faizlerinden faydalanmayı tercih edebilmektedir.
- Ekonominin istikrarlı olduğu gelişmiş ülke düşük faiz ekonomilerinde elde edilen başarı az gelişmiş ülke ekonomisinin yapısal sorunlarıyla karşılaştığında koşullar farklılaşmaktadır.
- Tüzel kişi işletmeler, vergi finansmanına ayrılan nakit ödemeler ortaklık payları cari hesabının kullanımına açarak bir anlamda işletme dışına çıkararak şahsi menfaatlerine

ya da finans kurumlarında değerlendirmek üzere faiz geliri elde edebilme seçeneğine yönelebilmektedir.

- Vergi avantajı elde etmek yerine daha yüksek ve vergisiz kazanç elde etme tercihi uygulamanın başarısız olmasına sebep doğurabilir.

Söz konusu soru işaretleri değerlendirilirken verginin mali amaca hizmet etmesinde vergi tahsilatının artması, vergide sürdürülebilirlik önem arz etmektedir. Vergilemenin ekonomik büyüme ve kalkınma için sağladığı fonksiyon, yatırım harcamalarının desteklenmesi, şirket öz kaynaklarının güçlendirilmesi, sermaye piyasasının güçlendirilmesi ( Borsa İstanbul Menkul Kıymetler'e kayıtlı şirketlerde 5 yıl kurumlar vergisinde 2 puanlık indirim) şeklinde sayılan vergileme amaçlarının sonuçları ele alınmalıdır. Günümüz gerçeğinde kriz ekonomilerinde verginin fonksiyonu ön plana çıkmaktadır. Vergi yükünün azaltılmasında selektif politikaya hizmet etmesi; sektörel iyileşmede araç olarak kullanılması, enflasyonist dönemlerde ücret, kira gibi üretim faktörü gelirlerini iyileştirme yönünde verginin kullanımı son dönemde sıklıkla mevzuata konu olmuştur. Üretim arzını arttırmaya yönelik çabalarda işletmelerin finansal destek beklentisinin karşılanmaması vergileme aracının tek başına yetersiz olduğu ama aynı zamanda mükellefe yansımalarının yeterli etki doğurmadığına dikkat çekilmektedir.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author has no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.

---

## Kaynakça/References

- Akdoğan, A. (2016). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi, 17. Baskı, Ankara, s.204
- Aras, İ. K. ve Acar, Y. (2022). Türkiye'de Otomotiv Sektörüne Verilen Vergi Teşvikleri Etkin Mi? Ekonometrik Bir Analiz. *International Journal of Public Finance*, 7(1), 51-72.
- Armağan, R. (2007). Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3), 227-252.
- Avcı, O. (2020). Vergiye Uyumlu Mükelleflere Uygulanan Vergi İndirimi Müessesesi. *ERÜHFD*, C. XV, S. 1, s.225-240
- Ay, H. ve Haydanlı, M.L. (2017). Vergi Yükü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi. *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 3, s.137-138)
- Bıyık, R. ve Kıratlı, A. (2000). Vergi Teşvikleri ve Korumaları, *HUD*, İstanbul, s.552
- Çelik, İ., Tunç, H. ve Kaya, M. (2013). Vergi İndirimlerinin Yerel Ekonomilerin Büyümesindeki Rolü ve Burdur Örneği. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 5 Sayı: 8, s.29-30).
- Çukurçayır, S. (2011). Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması. *Maliye Dergisi*, 161, s.331-333).
- Doğan, S. (2006). Keynesyen Teori'ye bir Tepki: arz Yanlı İktisat. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 6(12). Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/289530>.
- Ergin, N.E. (2022). Anayasa Mahkemesi'nin Tartışmalı KDV Kararı. Erişim Tarihi: Ocak 2023. Erişim adresi: <https://vergialgi.com/anayasa-mahkemesinin-tartismali-kdv-karari>
- Güngör, K. (2016). Vergi Yapısında Bir Reform Önerisi Olarak Vergi İndirimleri Politikası ve Türk Vergi Sistemi. *AKÜ İİBF Dergisi*, -Cilt: XVIII Sayı: 1 Yıl: Haziran, s 133-147.



- GVK (1960). 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Erişim Tarihi: Kasım 2022. Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>
- İlhan, H.İ. (2023). Huzur Hakkı ve Kar Payı Maliyet İncelemesi. Erişim Tarihi: Şubat 2023. Erişim adresi: <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/halilibrahimilhan/003/>
- Kırsacık, Ö. (2020). Güncel Değişiklikler Işığında Vergiye Uyumlu Mükellef İndirimi. Erişim Tarihi: Ocak 2023. Erişim adresi: <http://www.erdem-erdem.av.tr/bilgi-bankasi/guncel-degisiklikler-isinginda-vergiye-uyumlu-mukellef-indirimi>
- Kolotoğlu, O. (2022). Vergi Sistemi Mükellef Odaklı Mı? Sayı: 409, Ekim, s.21. Erişim Tarihi: Aralık 2022. Erişim adresi: <http://www.vergisorumlari.com.tr>
- Kutsal, A. (2022). Kurumlar Vergisi Mevzuatından Matrah Çıkarma ve Vergi Hesap Edebilme Mahareti. Erişim Tarihi: Ocak 2023. Erişim adresi: <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetkutsal/011/>
- PWC (2020). COVID-19 Salgını Kapsamında Dünyada ve Türkiye’de Vergi Önlemleri. Erişim Tarihi: Aralık 2022. Erişim adresi: <https://www.pwc.com.tr/tr/Hizmetlerimiz/vergi/covid-19-kapsaminda-dunyada-ve-turkiyede-alinan-vergi-onlemleri.pdf>
- Resmi Gazete (2010). 396 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Ankara: Yazar. Erişim Tarihi: Kasım 2022. Erişim adresi: <https://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=6974>
- Özden, T.M. (1999). Vergi Ertelemesinin Ayrımı ve gerçekleştirilmesi Şekillerine Teorik Bir Yaklaşım. *Gazi Üniversitesi Endüstriyel sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, Y:7,S:7, s.121-123
- Özgül, B. (2022, 9 Kasım). Huzur Hakkı Mı Kar Payı Mı? *Dünya Gazetesi*. Erişim tarihi: Ocak 2023, Erişim adresi: [https://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=32735](https://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=32735)
- Sağır, H. (2019). Gelir Vergisi Tebliğine Göre Vergi İndirimi Uygulama Esaslarının Vergilendirmede Eşitlik ve Adalet İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Vergi sorunları Dergisi*, Sayı:369, s.51-56
- Saraçoğlu, F. ve Gümüş, Ö. (2017). Bir Sorun Ve Bir Çözüm: Piyasa Başarısızlığı Ve Kurumlar Vergisinde Kabul Edilmeyen İndirimlerde İstisnai Uygulamalar. *Ekonomi Bilimleri Dergisi* Cilt 9, No 1, s.66-80. ISSN: 1309-8020
- Seçilmiş, E. ve Didinmez, İ. (2016). Vergi Reformlarının Davranışsal İktisat Perspektifinden Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. *Bilgi*, 77, s.221-222. Erişim adresi: <http://bilgi.yesevi.edu.tr/yonetim/icerik/makaleler/996-published.pdf>
- Türkay, İ. (2021). Yıllık Beyanname %5 Vergi İndiriminde Yararlanmanın Şartları, Erişim Tarihi: Aralık 2022. Erişim adresi: <https://vergi.alki.net/yillik-beyanname-5-vergi-indiriminde-yararlanmanin-sartlari>
- Ülgen, S. (2021). Kar Dağıtımında Yüzde 5’lik Oran İndirimi Kar Payı Elde Eden Gerçek Kişilerin Ödeyeceği Vergiyi Artıracaktır. Erişim Tarihi: Aralık 2022. Erişim adresi: <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/sonerulgen/050/>



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2023-1269191

Araştırma Makalesi / Research Article

## Hukuksal ve Vergisel Boyutlarıyla Metaverse

### *The Legal and Tax Dimension of Metaverse*

Ceyda KÜKRER<sup>1</sup> 



<sup>1</sup>Doç. Dr., Afyon Kocatepe Üniversitesi,  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye  
Bölümü, Afyonkarahisar, Türkiye

ORCID: C.K. 0000-0003-4002-6750

#### Corresponding author:

Ceyda KÜKRER,  
Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve  
İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü,  
Afyonkarahisar, Türkiye  
E-mail: kukrerceyda@gmail.com

Submitted: 22.03.2023

Revision Requested: 08.04.2023

Last Revision Received: 26.04.2023

Accepted: 27.04.2023

Published Online: 22.05.2023

Citation: Kukrer, C. (2023). Hukuksal ve vergisel boyutlarıyla metaverse. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 69, 147-162.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2023-1269191>

#### ÖZ

Teknoloji geliştikçe insan hayatı değişime uğramaktadır. Metaverse olarak tanımlanan sanal evren ise, değişimin ulaştığı en son noktadır. Second Life'a dayanan Metaverse üzerine önceki çalışmaların aksine, mevcut Metaverse, çevrimiçi ve çevrimdışı benliklerin farklı olmadığı Z Kuşağı'nın sosyal değerine dayanmaktadır. Second life sanal bir dünya olmasına karşılık önemli yatırımları da çekmiştir ve gerçek hayattaki ürün ve hizmetlerin pazarlanması ve marka tanıtımı için önemli bir yer haline gelmiştir. Gelişmiş sosyal aktivitelerin ve sınır ağı yöntemlerinin entegrasyonu, önceki Metaverse'den farklı olarak, günümüze uygun yeni bir Metaverse tanımı gerektirir. Bu bağlamda mevcut çalışma, Metaverse alanına dair beklentileri ve endişeleri hukuksal ve vergisel boyutlarıyla ele almaktadır. Aynı zamanda Metaverse kavramı ve bu kavramın sanal dünya kavramı ile olan bağıntısı üzerinde durulmaktadır. Makale ayrıca sanal öğelerin hukuksal boyutunu çoğunlukla dünya uygulamaları yer yer Türkiye örnekleri dikkate alarak analiz etmektedir. Metaverse vergilendirme süreci Second life tecrübeleri de dikkate alınarak ABD sanal dünya vergi kararları ışığında açıklanacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Metaverse, sanal dünya, vergilendirme, yapay zekâ, takas edilemez jetonlar (NFT)

#### ABSTRACT

Human life changes as technology advances. The virtual universe, also known as the metaverse, is the final transition point. Unlike previous work on the Metaverse based on Second Life, the current Metaverse is based on the social values of Generation Z, with no distinction between the online and offline self. Despite the fact that Second Life is a virtual world, it has attracted significant investment and has emerged as an important venue for the marketing and branding of real-world products and services. In contrast to the previous Metaverse, integrating advanced social activities and neural network methods has necessitated a new definition for Metaverse, which is appropriate for today. In this context, the current study focuses on the Metaverse field's expectations and concerns and its legal and tax implications. At the same time, the study will highlight the concept of the Metaverse and its relationship to the concept of the virtual world. The article also examines the legal dimensions of virtual items,



primarily by looking at global practices and examples in Türkiye. The metaverse taxation process will be explained in light of the US virtual world tax decisions by considering the experiences with Second Life.

**Keywords:** Metaverse, virtual world, taxation, artificial intelligence, non-fungible tokens (NFT)

### EXTENDED ABSTRACT

Whereas space was once considered the final frontier, the newest worlds these days are in the space of digital devices and take place in cyberspace. Users in virtual worlds interact with their environment through characters known as avatars. Despite the fact that Second Life is a virtual world, it has managed to attract significant investments and emerged as an important venue for the marketing and brand promotion of real-world products and services. As a result, virtual worlds have emerged as a new frontier for conducting online business, with the commodification of virtual worlds being a new concept for virtual worlds (Bartle, 2004, p. 19). People (characters) grow up, get married, buy homes, fight, even earn Money, and trade in these virtual worlds, some of which are a sort of imitation or simulation of real life and some of which are fantasy worlds. In other words, it does almost everything that is done in real life. Some participants are willing to accept real money in exchange for transferring such items to the real world. Even video game characters are available for real-world purchase. Many items have their own discernible market value as a result of such real market transactions (Hagerty, 2012, pp. 97–99), with some of these numbers being extremely high. The term metaverse was coined in 1992 by sciencefiction writer Neal Stephenson. Its most basic definition refers to “the concept of a fully immersive virtual world where people gather to socialize, play, and work.”

The commercial importance of virtual worlds has grown as a result of these developments, and as the economic values of areas in the virtual world arise, questions about how to apply tax laws to transactions in these areas will inevitably arise as well. This article contends the taxation of global sales to only be appropriate for the sale of real products or areas. Should capital gains from virtual-world property be taxed? Furthermore, things such as the right to play; extra game time; access to in-game features, materials, and items; in-game character creation or development; in-game virtual currency; and game-related applications and packages are sold in online games to the player in the real-world setting for a fee. Should this revenue be considered income and taxed accordingly? Should someone whose avatar discovers or acquires a valuable item be taxed based on the item’s value? Should any increase in the value of a forgone item be taxed when a player trades a virtual item with another player in-game (e.g., for another item or virtual currency)?

When considering tax revenues, these are critical questions to consider. No country has made a clear attempt to tax these virtual incomes. However, it has become an issue that piques the interest of many countries, with taxation regulations currently being researched. Each virtual game platform has its own set of coins. The vast majority of game coins are exchanged on either centralized or decentralized platforms. Unless converted into cash, coins earned from games accumulate for the player’s security. This article is of the opinion that such coinage should not be taxed unless it is converted into cash. This is supported by research on virtual world taxation. Despite popular belief, transactions in virtual worlds should still be taxed in terms of income taxation with regard to virtual games in many countries. Prizes from competitions (including games) and lottery winnings are taxable. This article examines how these virtual-world transactions should be taxed. World of Warcraft, similar to Second Life, will be defined as a massive multiplayer online role-playing game (MMO(RP)G). The second section will assess the legal and tax implications of virtual items in Türkiye and around the world.

## 1. Giriş

Uzay bir zamanlar “son sınır” idi; bugün, en yeni dünyalar dijital aygıtların yer aldığı bir uzayda; siber uzayda oluşmaktadır. Sanal dünyalardaki kullanıcılar “avatar” adı verilen karakterler aracılığı ile sanal dünya ile etkileşimde bulunurlar. World of Warcraft (WOW), City of Heros, Everquest karşıt güçlere karşı görevler, baskınlar ve kavgalar içeren yapılandırılmış maceralar sunan oyunlardır. The Sims, Second Life ve diğerleri gibi oyunlar belirli bir hikâyeye sahip olmayan yazılmamış sanal ortamlardır. Örneğin Second Life, bir çeşit şehir kurma ve bu şehirde ticaret yapma üzerine kullanıcılarına ikinci bir hayatı vaat eden, internet tabanlı bir sanal dünyadır (Llewelyn, 2006, s.12). Second life sanal bir dünya olmasına karşılık önemli yatırımları da çekmiştir ve gerçek hayattaki ürün ve hizmetlerin pazarlanması ve marka tanıtımı için önemli bir yer haline gelmiştir. Örneğin, 2007 ‘nin başlarında Mazda, Hakaze konseptinde Second Life oyununu kullanmıştır. Bu nedenle, sanal dünyalar çevrimiçi iş yapmak için yeni bir sınır haline geldiğini söyleyebiliriz. Sanal dünyalara yönelik ortaya çıkan kavram sanal dünyaların metalaştırılmasıdır (Bartle, 2004, s.19).

Sanal dünyaya katılmak için para ödenir, ayrıca bilgisayar ortamında oynanan oyunlarda oyun içerisinde zırh, silah veya sanal para gibi öğeler satın alınır. Bazı katılımcılar, böyle bir öğeyi gerçek dünyaya aktarmak karşılığında gerçek para kabul eder. Hatta oyun karakterlerinin bile gerçek dünyada satışı yapılabilmektedir. Bu tür gerçek piyasa işlemleri sonucunda birçok kalemin tespit edilebilir piyasa değerleri vardır (Hagerty, 2012, s.97-99). Bu değerlerin bazıları oldukça yüksektir. Geçtiğimiz yıllarda basında yer alan haberlere göre meşhur olan Pokemon Go oyun karakterinin satıldığına şahit olmuştuk. Karakter 3 bin 200 TL’ ye alıcı bulmuştu. Everquest oyununda ki bir karakterin değeri 5.000\$ satıldığını bilmekteyiz. Bazı insanlar oyunları oynayarak, gerçek değeri olan sanal değerler elde etmek için çevrimiçi kişiliklerini kullanarak ve ardından bunları, genellikle çevrimiçi açık artırma siteleri aracılığıyla satarak geçimini sağlar.

Sanal dünyada mülk sahibi olmak değer artış kazancı üzerinden vergilendirilmeli mi? Ayrıca ilave oynama hakkı, ilave oyun süresi, oyun içi özelliklere, materyal ve öğelere erişim, oyun içi karakter oluşturma ya da geliştirme veya oyun içi sanal para temini gibi çevrim içi oyunlarda oyuncuya belirli bir bedel karşılığında oyunla ilgili uygulama veya paketlerin gerçek ortamda satışından elde edilen hasılat gelir vergisi açısından kazanç sayılıp vergilendirilmeli mi? Avatari değerli bir eşya bulan veya kazanan biri o eşyanın değeri üzerinden vergilendirilmeli mi? Sanal bir eşya ticareti yapan bir oyuncu başka bir oyuncuyla oyun içinde (başka bir öğe veya sanal para birimi için) vazgeçilen öğenin değerindeki herhangi bir artış vergilendirilir mi?

Bunlar, vergi gelirleri düşünüldüğünde önemli sorulardır. Hiçbir ülke sanal dünyada ki bu gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili net bir girişimde bulunmamıştır. Ancak birçok ülkenin de ilgisini çeken bir konu olmuştur. Vergilendirme ile ilgili düzenlemeler konusunda araştırmalar yapılmaya başlanmıştır. Türkiye’de de Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapan Kanun” ile oyun karakterlerinin de dijital hizmet vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

Bu gelişmelerle birlikte sanal dünyaların da ticari önemi artmaktadır. Sanal dünyada oluşturulan alanların ekonomik değerleri arttıkça, vergi kanunlarımızı bu alanlardaki işlemlere nasıl uygulayacağımıza dair sorular kaçınılmaz olacaktır. Bu makale dünyada yapılan satışlar ancak gerçek bir ürün ya da alan satışı yapıldığında vergilendirilmesinin uygun olduğunu savunmaktadır.

Sanal oyunlarda her bir oyun platformunun kendilerine ait coinleri bulunmaktadır. Oyun coin’lerinin çok büyük bir kısmı merkezi ya da merkezi olmayan borsalarda listelenmiştir. Oyunlardan kazanılan coinler nakde çevrilmediği sürece oyuncunun kasasında birikir. Kanımızca nakde

çevrilmediği sürece vergilendirilmemelidir. Sanal dünyanın vergilendirilmesi konusunda yapılan çalışmalarda bu düşüncededir (Camp, 2007, s.61). Genel kanı bu şekilde oluşsa da birçok ülkede sanal oyunların yine de gelir vergisi açısından sanal dünyalardaki işlemler vergiye tabi olmalıdır. Yarışmalardan (oyunlar dahil) alınan ödüller ve piyango kazançları gelir vergisine tabidir.

Bu makale sanal dünyada yapılan bu işlemlerin nasıl vergilendirilmesi gerektiğini analiz etmektedir. Öncelikle çok katılımcılı online rol yapma oyunları (ÇKORYO); Wow, Second Life gibi, tanımlanacaktır. İkinci kısımda sanal öğelerin Türkiye’de ve Dünyada hukuksal ve vergisel boyutu değerlendirilecektir.

## 2. Sanal Dünya Kavramı

Hem teknik özellikler hem de kayda geçen kullanıcı deneyimlerinin çeşitliliği nedeniyle literatürde sanal bir dünyanın ne olduğu ve ne olmadığı konusunda farklı görüşlere yol açmıştır. Bu görüş ayrılıklarına ilaveten literatürde de sanal dünya ile ilgili çok farklı terimler kullanılmaktadır: sanal dünya (VW); sanal ortam (VE); çok kullanıcıli sanal ortam (MUVE); çok oyunculu çevrimiçi (rol yapma) oyun (MMO(RP)G); sürükleyici sanal dünya (IVW); sürükleyici dünya; artırılmış gerçeklik (AR); sanal gerçeklik (VR); karma gerçeklik (MR) sürükleyici çevrimiçi ortam; 3B sanal öğrenme ortamı; açık uçlu sanal dünyalar; simüle edilmiş dünyalar; ciddi sanal dünya; sosyal sanal dünya; sentetik sanal dünya; ve sanal öğrenme ortamı (VLE). Metaverse kavramını iyi anlamak için sanal dünyayı iyi anlamak, dolayısıyla bu kavramlardan ilerleyen başlıklarda kullanacaklarımızı netleştirmek gerekmektedir. Bu amaçla öncelikle bu kavramların tanımı ve nasıl kullanıldığı üzerinde durulacaktır.

MUVE ve sanal dünya, Honey ve arkadaşlarının bir makalesinde Second Life’ı açıklamak için kullanılmıştır (2012), Duncan ve ark. (2012) sanal dünyaları MUVE’lerin bir alt kümesi olarak açıklamışlardır. Diğerleri, Second Life’ı sürükleyici bir sanal dünya (McArdle ve Bertolotto, 2012), sosyal bir sanal dünya (Jarmon ve Sanchez, 2008) ve sanal bir ortam (Holmberg ve Huvila, 2008) olarak tanımlamışlardır, ancak sanal ortam Minocha ve diğerleri tarafından da kullanılmaktadır. Minocho ve arkadaşları sanal ortam mı facebook gibi yaşamkaydı (lifelogging) olarak değerlendirmişlerdir.

İlk sanal gerçeklik simülasyonu Morton Heilig tarafından “Sensorama Simulator” adı altında sunulmuştur. Sherman ve Craig’e (2003) göre sanal gerçeklik, kişinin etkileşimli bir sanal dünya ile fiziksel olarak kuşatılmasını sağlayan sistemlerdir. Kullanıcıyı fiziksel çevreden izole eden, bilgisayar tarafından tasarlanan, interaktif ve üç boyutlu sanal çevrelerdir. Sanal gerçekliğin unsurlarına değinerek açıklayan Kurbanoglu (1996) üç unsurundan bahsetmiştir; kontrol, gerçeklik ve doğallık.

Sanal dünyalar, başlangıçta MUVE olarak sınıflandırılan World of Warcraft, Second Life ve Active Worlds ile MUVE’leri kapsayan olarak tanımlanır, ancak daha sonra Second Life ve Active Worlds de 3D web teknolojileri alt kategorisi içinde VLE’ler olarak sınıflandırılır. Bartle (2003), sanal dünyaların VLE’lerde bulunmayan ve bu nedenle VLE’nin bir alt kategorisi olamayacak birçok özelliği olduğunu vurgulamaktadır. Ayrıca, Kemp ve ark. (2009), SLOODLE olarak bilinen Second Life ile VLE Moodle’in entegrasyonu için bir sistem geliştirmiştir. Second Life, Active Worlds, Roblox ve Minecraft gibi sanal dünyalar, yalnızca eğitim faaliyetlerinin gerçekleşmesi için fırsatlar sağlamakla kalmaz, bu amaçlar için sanal ortamları uygun hale getirilebilir, ancak VLE/LMS’ler eğitim amaçlı tasarlanmıştır.

İnsanlar sanal dünyalara, o dünyalardaki karakterlerin görsel temsilleri olan avatarları aracılığıyla katılırlar. Bir avatar, bir insan, hayvan, efsanevi yaratık veya yazılımın izin verdiği her-

hangi bir başka temsil edebilir. Çok oyunculu çevrimiçi (rol yapma) oyunu (MMO(RP)G) Han ve ark. tarafından (2022) oyuncuların, sanal dünyada kendilerini temsil edecek, görsel özelliklerini, cinsiyet, meslek ve diğer karakteristik özelliklerini belirledikleri bir avatar oluşturarak, avatarlarıyla aracılığıyla sanal dünyadaki yaşam alanında her türlü insani faaliyeti yapılabildikleri oyunlardır şeklinde tanımlanmıştır (Kim, 2021, s.23).

### 3. Metaverse ve Hukuki Boyutu

Metaverse, kişilerin avatarlar aracılığı ile yaşam bulduğu sanal bir evren ya da paralel bir dijital dünya olarak tanımlanabilir. Bu dünya da kişiler alışveriş, satın alma, kiralama gibi gerçek dünya da yapabileceği her şeyi yapabilirler. Günümüzde birçok şirkette eğlence, eğitim ve ticaret alanlarında metaverse yaratmaktadır. Metaverse, dijital ekonomidir ve blockchain gelişiminde önemli yer oynar (Kim, 2021, s.44). Bu dijital ekonomide işletmeler mal, hizmet veya NFT'ler satılabilir ve tüm bu işlemler blockchain teknolojisi ile desteklenir. Dolayısıyla bu teknoloji sayesinde metaverse evreninde gerçekleşen tüm işlemler kayıt altına alınır.

Metaverse kavramıyla ilgili mevcut teorik bilgi ve uygulamalardan yola çıkarak hukuk konusu içerisine girebilecek yedi anahtar kelime oluşturduk; simülasyon, oynamak, ofis açmak, sosyalleşmek, pazarlamak, öğrenmek ve mal ve hizmet ticareti yapmak. Bu anahtar kelimelerin ortak noktası hepsinin sanal ortamda yapılmasıdır. Bu sanal ortamda yapılan işlemler ile ilgili yasal konular bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.

#### 3.1. Mülkiyet Hukuku ve Fikri Mülkiyet Hukuku; Sanal Mülkiyet Hukukuna İhtiyaç Var mıdır?

Akla ilk gelen ve en önemli soru metaverse de mülkiyet hukuku ya da fikri mülkiyet hukuku geçerli midir? Diğer taraftan sanal öğeler mülkiyet oluşturur mu? Aynı bir hukuk dalı olarak sanal mülkiyet hukukuna mı ihtiyaç var (Barlow, 2019, s.19)?

Mülkiyet hakkı, Anayasamızın 35. Maddesinde ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine 1 Nolu ek protokolün 1. Maddesinde düzenlenmiştir. Anayasa'nın 35. Maddesi "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine 1 Nolu ek protokolün 1. Maddesi "Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir." denilmektedir.

Gerek Anayasamızda gerekse Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde mülkiyet hukuku bir şeyleri kullanma hakkı ya da başkalarını bunları kullanmaktan dışlama hakkını kapsadığını söyleyebiliriz. Kullanım hakkının kapsamı ve bu hakka nasıl sahip olduğu önemli iki konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Mülkiyet hakkı genelde taşınır ya da taşınmaz bir nesne üzerinde olmaktadır ve mülkiyet sahibi kişiye mülkiyetinde olan nesneyi kullanma, başkalarına devretme, tahrip etme, nesnenin ürünlerinden yararlanma yetkisi vermektedir.

Metaverse de ise tüm nesnelere sanaldır, sanal olarak kullanılır ve depolanır. Burada ki nesnelere mülkiyet hakkının geçerli olduğu nesnelere farklıdır. Mülkiyet hakkı fiziki olarak mevcut olan nesnelere kapsamaktadır, dolayısıyla fiziki olmayan ya da başka bir ifade ile maddi olmayan nesnelere kapsamadığını söyleyemeyiz. Dolayısıyla mülkiyet hakkı metaverse evreni ile daha az alakalı olacaktır.

Fikri mülkiyet hukukunun doğası gereği metaverse evreninde daha etkili olabileceğini söylemek mümkündür. Mülkiyet hukukundan farklı olarak fikri mülkiyet hukukunda bir nesnenin fiziki olarak mevcut olması ya da maddi olması şart değildir. Dolayısıyla fikri mülkiyet hukuku maddi olmayan nesnelere/ürünlerin mülkiyetini ve bu nesnelere doğabilecek mülkiyet haklarını ve diğer türev hakları kapsar. Bu haklar patentleri, telif haklarını ve ticari markaları içerir.

Fikri mülkiyet hukuku herhangi bir kişi veya kuruluşa ait olan bir fikrin serbestçe paylaşılması ve kullanımının belirli kurallara bağlanmasını ifade eden bir kavramdır. Fikri mülkiyet hakkına sahip olan kişilerin metaverse evreninde bu haklarını nasıl kullanabileceklerinin doğru olarak saptanması önemlidir. Sanal ortamda da bir fikrin somutlaşması ile birlikte fikri mülkiyet kavramı dolayısıyla fikri mülkiyet hukuku ortaya çıkmış olacaktır.

Sanal dünya da iki tür fikri mülkiyet söz konusu olabilir (McFarlane, 2022, s.23-33). Metaverse platform sahibi ve içerik sahibi. Sanal dünyadaki tüm mülkler bir platform sağlayıcısına aittir. Bu durumda, kullanıcılar bu tür mülkleri kullanabilmek için bir platform sağlayıcısından izin alacaklardır. World of Warcraft, Fortnite ve Minecraft bu platformların en popüler örnekleridir. Bu platformlara ilişkin tüm hak ve menfaatler sınırlama olmaksızın platform sağlayıcısına aittir (Belk ve ark., 2022, s.3). Diğer taraftan bu platformlar üzerinde oluşturulan içeriklerde mülkiyet içerik sahiplerine aittir ve bu tür mülkiyetlere içerik mülkiyeti denilmektedir. Bu tür mülkiyette kullanıcıların bazı haklara sahip olmaları söz konusudur (Nejaim, 2022, s.63). Second life içerik mülkiyetine en iyi örneklerden biridir. Hizmet şartları kapsamında kullanıcı türev haklar dediğimiz telif, patent ya da ticari marka gibi fikri mülkiyet haklarından bazılarını sahip olacaktır. Bu iki mülkiyet türünden ilki yani platform mülkiyeti metaverse için uygun değildir. İçerik mülkiyeti daha uygun olacaktır. Bunun nedeni örneğin sanal dünya da kullanılan NFT (Non-Fungible Tokens) ler dijital bir eserin orijinal halini blockchain teknolojisi ile güvence altına almayı amaçlayan bir sistem sunmaktadır. Bu da telif hakkının doğmasını ve içerik mülkiyetine sahip kişinin haklarının korunmasını sağlamaktadır. Çünkü NFT'ler bir tür dijital ya da kripto bandrol görevi görerek içerik mülkiyetini korumaktadır.

Bu nokta da metaverse evreninde NFT'lerin pazaryerinde bir firmanın markasını izinsiz şekilde sergilemesi ya da sanatçının eserinin benzer şekilde izin almadan sergilenmesi birtakım uyumsuzlukları da beraberinde getireceğinden<sup>1</sup>, bu şekilde ihlallere karşı mevcut fikri mülkiyet yasası ne derece yeterli olacaktır. Dolayısıyla bu tür uyumsuzlukların çözümünde metaverse evreni için ayrı bir hukuka ihtiyaç doğmaktadır, bu da sanal mülkiyet hukuku olarak karşımıza çıkmaktadır.

### 3.2. Veri Gizliliği ve Güvenlik

Metaverse evreninde açıklık ve şeffaflık ilkelerine dayalı olarak düşünüldüğünde gizlilik sorunları ortaya çıkar. Bununla birlikte metaverse evrenine katılanlar sosyal etkileşim ve kişisel paylaşımlarda bulunma eğiliminde olurlar. Metaverse evrenini açıklık ve şeffaflık ilkeleri üzeri-

1 Nike, Inc. v. StockX LLC, No. 1:22-cv-00983-VEC (S.D.N.Y. 14 Temmuz 2022) davası örnek olarak gösterilebilir: Bu durumda Nike, çeşitli spor ayakkabı, giyim, lüks el çantaları, elektronik eşyalar ve diğer koleksiyon ürünleri markaları için çevrimiçi bir yeniden satış platformunun operatörü olan StockX'in, Nike'in ticari markalarını belirgin bir şekilde kullanan dijital varlıkları veya değiştirilemeyen belirteçleri (NFT'ler) "bastığını" iddia ediyor. Nike ayrıca, StockX'in "Nike'in iyi niyetini kullanarak bu NFT'leri pazarladığını ve bu NFT'leri, bu "yatırım yapılabilir dijital varlıkların" (StockX'in dediği gibi) aslında Nike tarafından yetkilendirilmedikleri zaman yetkilendirildiğine inanan veya inanması muhtemel olan şüphesiz tüketicilere ağır şişirilmiş fiyatlarla sattığını" iddia ediyor. Nike, ticari marka ihlali, ticari marka seyretime ve diğer bazı ilgili iddialarla ilgili iddiaları, yazının yazıldığı sırada hala erken aşamalarında olan bu yakından izlenen davada iddia ediyor.



ne tasarlandığından bilgi paylaşımı kaçınılmazdır. Gerçek dünyada, insanlar başkalarıyla etkileşime girerken kendi kişisel bilgilerini kontrollü olarak paylaşırken metaverse için bu geçerli bir durum olmayacaktır (Mandal ve ark., 2022, s.104). Platform sağlayıcılarının, kullanıcılarının gizliliğine öncelik verecek şekilde düzenlenmesi gerekir.

İkinci gizlilik sorunu mülkiyet hakkının ihlali ile ilgilidir. Gerçek dünyada olduğu gibi, metaverse’de de insanlar meraklıdır. Metaverse’deki sosyal etkileşimler sırasında, metaverse’deki «yaşam» onlar için daha çekici olduğu için başkalarıyla daha fazla etkileşim kurma eğilimindedirler. Bu güdü ve davranış gizliliği riske atabilir. Bir gizlilik ihlali meydana gelirse, platform sağlayıcıların bu ihlalleri azaltmada sınırlı yetkileri söz konusudur.

Diğer konu, kullanıcıların veri güvenliği ile ilgilidir. Metaverse evreni, kişisel veriler de dahil olmak üzere kullanıcıların çok büyük veri alanlarını depolar ve yönetir. Metaverse evreninde güvenlik konusu hiçbir zaman ehemmiyetini kaybetmeyecektir (Yüksel, 2022). Çünkü veri trafiği muazzam yoğunudur ve bazı kontrol sorunlarına neden olmaktadır. Bu, metaverse evreninde kullanıcıların genellikle yüzlerce ülkeden geldiğinden, sınır ötesi veri akışlarıyla ilgili sorunları dikkate almaz (Kasiyanto ve ark., 2022, s.310). Bu nokta da iki önemli konu karşımıza çıkmaktadır. Biri güvenlik sorunlarıyla ilgili uluslararası düzenlemelerin yeterli olup olmadığı; ki bu konuda AB’nin veri koruma direktifleri bilinmektedir. İkinci soru uluslararası yasal düzenlemelere ülkelerin yerel mevzuatları ile nasıl uyum sağlayabileceği konusudur.

### 3.3. Sözleşme Hukuku ve Akıllı Sözleşmeler

Metaverse evreninde sözleşme hukuku sorunları iki yönlüdür. İlk sözleşme türü, Linden Labs veya Activision Blizzard gibi platform sağlayıcıları ile kullanıcıları arasındaki yasal ilişkiyi yönetir. Bu tür sözleşme, hizmet veya kullanım koşullarında (TOS- Terms of Service Agreements) ve platform sağlayıcıları tarafından sağlanan son kullanıcı lisans sözleşmesinde (EULA” – End-User License Agreement) görünür. Ne yazık ki, bu sözleşmelerde kullanıcıları korumak için asgari hükümler bulunmamaktadır. Örneğin, kullanıcıların yasal haklarını koruyup koruyamayacağına ilişkin mahkeme kararlarındaki farklılık, özellikle bir anlaşmazlık ortaya çıktığında işleri karmaşıklaştırabilir. EULA’lar aynı zamanda oyun sahiplerini koruma eğilimindedir ve bu durum oyuncuların tüketici sıfatıyla kendi kapasitelerine zarar vermesine neden olur.

İkinci sözleşme ilişkisi, platform kullanıcıları arasındaki etkileşimleri yönetmektedir. Metaverse kullanımı herhangi bir kişiye eşit olarak açık olduğundan (işletmeler de dahil olmak üzere), böyle bir sözleşme C2C, C2B veya B2B şeklinde olabilir.

Diğer bir konu da blockchain sistemine dayanan ve bu kapsamda çalışan bir yazılım olan akıllı sözleşmelerdir (Tevetoğlu, 2021, s.199). Akıllı sözleşmeler, blockchain teknolojisinde büyük bir ilerleme olarak kabul edilebilir. Akıllı sözleşmeler esasen blok zincirlerin üzerine uygulanır. Onaylanmış sözleşme maddeleri, yürütülebilir bilgisayar programlarına dönüştürülür (Ream ve ark., 2016, s.12). İlk olarak Nick Szabo tarafından 1996 yılında şu şekilde tanımlanmıştır: “ortak sözleşme koşullarını yerine getirmek hem kötü niyeti hem de kazara istisnaları en aza indirmek ve güvenilir araçlara olan ihtiyacı en aza indirmek için genel hedefleri olan sözleşme şartlarını yerine getiren bilgisayarlı bir işlem protokolü” (Szabo, 1994, s.188). Metaverse’de ticaret ve takas işlemleri akıllı sözleşmeler ile yapılmaktadır. Akıllı sözleşmeler geleneksel sözleşmeler gibi kuralları belirler ancak geleneksel sözleşmelerden farklı olarak kodları aracılığıyla otomatik olarak kurallar belirlenir. Diğer bir ifade ile akıllı sözleşmeler üzerine kodlanan sözleşmeler, önceden belirlenen koşullar yerine getirildiği anda otomatik olarak yürütülmektedir.

### 3.4. Siber Güvenlik ve Siber Saldırılar

Siber, bilgisayar ve ağlarını içeren kavram ya da varlıkları tanımlamak için kullanılır. Son zamanlarda, sanal dünyaya giderek daha fazla siber saldırı gerçekleşmektedir. Siber güvenliğe yönelik riskler, internetin ortaya çıkardığı yeni kavramlarla birlikte artış gösterdi; metaverse bu kavramlardan en ön plana çıkanıdır. Bu tür riskler çeşitli olmakla beraber, kimlik hırsızlığından finansal güvenlik ihlalinde kaynaklanan kayıplar en yaygın görünenleridir (Analytica, 2022, s.23).

Meta veri deposunun güvenlik konularının kilit noktaları şunları kapsar: (i) veri ve kimlik hırsızlığı;(ii) cihazın ele geçirilmesi; (iii) dağıtılmış hizmet reddi (Ddos) ; (iv) veri patlaması ve kullanımı (Rambus, 2017). Bu güvenlik duvarlarının kırılması durumunda metaverse kullanıcıları en savunmasız durumda kalmaktadır. Özellikle hukuksal konularda ki düzenlemelerin yetersizliği bu sonuca götürmektedir.

### 3.5. Sanal Varlıklara İlişkin Düzenlemeler

Sanal varlıklara ilişkin düzenlemeler hızla gelişmektedir. Özellikle farklı ülkelerde sanal varlıklarla ilgili farklı düzenlemelerin olduğundan bahsedebiliriz. Dünya genelinde, kara para aklama ve terörizmin finansmanı suçlarına ilişkin birçok farklı düzenleme söz konusudur. 10 Haziran 1991 tarihinde kabul edilen “Mali Sistemin Karapara Aklama Amacıyla Kullanılmasının Önlenmesi hakkında 91/308 sayılı Avrupa Birliği Konseyi (The Council of the European Union) 91/308/EEC Sayılı Direktifi”, 19 Kasım 2001 tarihinde onaylanan “Finansal Sistemin Karapara Aklama Amacıyla Kullanılmasının Önlenmesine Dair 91/308 sayılı Direktifi Değiştiren 2001/97 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi 2001/97EEC Sayılı Direktifi”; 2005/60/EEC Sayılı Direktif; 2015/849/EEC Sayılı Direktif (4.AMLD-Anti Money Laundering Directive); 4.AMLD ile AB, FATF'nin daha katı tedbirlerini uygulamaya başlamış ve kara para aklama ve terörizmin finansmanı ile etkili bir şekilde mücadele etme çabalarını yoğunlaştırmıştır. Avrupa Birliği'nin en son yayımlanan ve güncel olan Direktifi 5. AMLD, 10 Ocak 2020 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş ve sanal para birimlerine ilişkin hükümler içermesi sebebiyle diğer direktiflerden bir miktar ayrılan 2018/843 EEC Sayılı Direktif (5.AMLD) direktifi (Mutluoğlu, 2022). Özellikle “Müşterini Tanı (Know Your Customer, KYC)” prensipleri ve yükümlülükleri anlamında önemli değişikliklere içermektedir. Metaverse de coinler ve NFTler ile işlem yapılması nedeniyle kripto varlıklar ile ilgili olarak özellikle AB'nin yapmış olduğu bu düzenlemeler önem arz etmektedir.

### 3.6. Vergi Hukuku

Sanal varlıkların ortaya çıkmasıyla birlikte vergi konusu yaklaşık on yıl önce bir devletin sanal dünyada ki mal, hizmet ya da ticari işlemler üzerinden vergi alabilir mi sorusuyla ortaya çıkmıştır. Özellikle bu tür işlemlerin vergi konusu içine girmesi ve çifte vergilendirmeye neden olabilecek potansiyele sahip olması sanal varlıkların vergilendirilmesinin gerekliliğini hızlandırmıştır. Çünkü sanal varlıkların vergilendirilmemesi sanal dünyanın bir vergi cenneti olmasına sebep verebilir. Özellikle bir üst bölümde belirtildiği gibi metaverse üzerinden yapılan işlemler kripto paralar ile gerçekleştiğinden bu alanda vergilendirme ile ilgili tüm hususlar metaverse uygulaması içinde kural olmalı ve dikkate alınmalıdır. Kripto paralar vergi kaçakçılığına neden olabilecek bir potansiyele sahip olduğundan aynı değerlendirmeyi metaverse içinde yapmak mümkündür (Park ve ark., 2022, s.4230). Metaverse'deki ekonomik işlemlerin hacmi artmaya devam etmektedir ve taraflar sanal dünyada mal ve hizmetlerden yararlanmaya devam etmektedir ancak hükümetlerin direkt metaverse vergisi koyması zor görünmektedir. Trilyon dolarlık sanal pazarlar ne yazık ki vergi idarelerinin kapsamı dışındadır.

### 3.7. Kumar Yönetmeliği

ABD hükümeti tarafından 2006 yılında çıkarılan Yasadışı İnternet Kumar Uygulama Yasası (UIGEA) internette oynanan kumar oyunlarını yasakladı. Kredi kartlarıyla bahis ve kumar oynanması ve bu oyunlardan kazanılan paraların internette gönderilmesine ağır cezalar getirildi. İki popüler MMO oyunu olan World of Warcraft ve Second Life oyunlarında ticari işlemlerin çoğunluğunu kumar ve iddia faaliyetleri oluşturmakta; avatarlar poker ve slot makinelerine binlerce dolar yatırılmaktadır (Rainey, 2009, s.149). Dolayısıyla yasa kapsamına bu iki oyun girmiş ve bu sebeple birçok kullanıcısının ve popüleritesinin azalmasına neden olmuştur. ABD’de ki bu konudaki düzenlemeler AB, Kanada, Avustralya, Fransa, İtalya, Suudi Arabistan ve Endonezya gibi ülkelerinde gündemine girmiş ve birtakım önlemler alınmıştır (Rainey, 2009, s.152).

Second Life örneğinden öğrenilen kumarın düzenlenmesi, metaverse gelişimiyle açıkça ilgilidir. Metaverse evreni içerisinde de kumarhane oyunları yer almaktadır. Metaverse’deki en popüler kumarhane olan Decentral Games’in ICE Poker’i örnek olarak verilebilir. Bu nedenle, metaverse evreninde de benzer düzenlemelerin yapılması ve metaverse kullanıcılarının da bu yapılabilecek düzenlemelere önceden birtakım önlemleri almaları gerekir.

### 3.8. Ceza Hukuku

İnternetin toplum ve hukuk bakımından bazı sorunları da beraberinde getirdiği göz ardı edilemez. Özellikle, özel hayatın gizliliğine internet vasıtasıyla yapılacak müdahaleler konunun önemini daha da artırmaktadır (Dinç, 1987, s.23-33). Metaverse açısından konuya baktığımızda siber izinsiz giriş, siber aldatma/hırsızlık Siber pornografi/müstehcenlik ve siber şiddet olmak üzere dört çeşit suç oluşturabilecek faaliyet ortaya çıkabileceğini söyleyebiliriz. İlki daha az tehlikeli ve yaygın olanıdır çünkü internet kullanıcıları ile sınırlıdır. İkincisi ise daha tehlikelidir. Çünkü Second Life gibi gerçek paraya dönüştürülebilen para birimleri kullanmak siber hırsızlık ve siber aldatma için yeni fırsatlar ortaya çıkaracaktır. Bu açıdan sanal dünyalar ayrı bir toplum olarak görülmektedir. Bu görüşe göre, suç davranışının etkileri kriminoloji tarafından değerlendirilebilir. Siber pornografi/müstehcenlik metaverse evrenin içerik yelpazesinin genişliği düşündüğünde tehlikeli boyutta olabilir. Hayali internet aşkı tarafından terk edildikten sonra Ekim 2006’da intihar eden 13 yaşındaki Megan Meier’in olayı siber şiddeti açıklayan bir örnektir. Bu olayın My Space adı verilen platformda olması Metaverse konusu içerisine girmeyeceğini göstermez. Çünkü biraz öncede açıkladığımız gibi metaverse evreninin içerik yelpazesi geniştir. Todd ve ark. (2021) Metaverse’te hakların işleyişi noktasında kimin sorumlu olacağı noktasında yönelttiği soruların bu bağlamda hatırlanması önemlidir.

## 4. Metaverse ve Vergisel Boyutu

### 4.1. Metaverse Ganimetlerinin Vergilendirilmesi

Gerçek dünya da karşımıza çıkmayan metaverse evreninde önemli bir sorun oyunu kaybeden oyuncunun ganimetlerinin oyunu kazanan oyuncuya geçmesidir. Bu şekilde ortaya çıkan gelirin verginin konusuna girmesi iki şekilde düşünülebilir. Ganimetler bir servet ya da mülk olarak değerlendirilebilir. Diğer bir durum ise tam tersidir. Servet ya da mülk olarak değerlendirilmemeleri durumunda bir gelir oluşturmazlar ve oyun hizmetinin bir parçası olarak değerlendirilebilirler. Bir başka ifade ile oyuncuların ödedikleri aylık ücretlerin karşılığında verilen bir hizmet olarak nitelendirilebilirler. Kullanıcı ücretleri oyunda kullanılacak tüm öğeleri - kopyaları da dahil olmak üzere - kullanım izni verir. Üstelik bu kullanım izinleri hukuksal boyutu anlatırken bahsettiğimiz bir takım yasal izinleri de sağlıyorsa, bu öğelerin sahibi olmasalar da kopyaları üzerinde bile hak sahibi olurlar.

Ganimetlerin bir mülk ya da servet oluşturması durumunda farklı sonuçlar ortaya çıkar. Elde edilen ganimetler vergiye tabi tutulması gerekecektir. IRC (Internal Revenue Code) 61. Bölümü, bir vergi mükellefinin vergi beyannamesine dahil edilecek brüt geliri oluşturan kalemleri belirler<sup>2</sup>. Brüt geliri oldukça geniş bir şekilde tanımlar ve “hangi kaynaktan elde edilirse edilsin tüm gelirleri...” içerir...” ifadesi yer alır. Gelir, “sermayeden, emekten veya her ikisinden elde edilen kazanç” ile sınırlı değildir<sup>3</sup>. Ayrıca “ödül ve hediyeler” de brüt gelire tabidir<sup>4</sup>. Konu ganimetlerin bir servet ya da mülk unsuru sayılması durumunda ne şekilde vergilendirilmesi gerekeceği konusunda biraz daha ayrıntılı olarak analiz edilecektir.

Marsh'ın 1943 yılında yayınladığı makalesinde emsal gelir (imputed income) kavramı ilk defa ortaya çıkarmıştır. Bir çalışanın nakit veya parasal olmayan ücretine eklenen katma değer, emsal gelir olarak bilinir. Çalışanın aldığı, maaşına veya ücretine dahil olmayan ancak yine de gelirinin bir kısmı olarak vergilendirilen fayda miktarına emsal gelir denir. Metaverse ya da sanal dünyada sağlanan ganimetler emsal gelir teorisinin kapsamına girebilir çünkü sanal dünyaların kullanıcıları “faaliyetler düzenli piyasa işlemleri değil, daha ziyade kendi kendine sağlanan hizmetler veya en fazla kendi mülkiyetinden yararlanmadır.” Diğer taraftan sunulan mal veya hizmet oyundur elde edilen ganimetlerde oyun hakkıdır. Ganimetler oyuncuların mülkiyeti olarak kabul edilirse, oyuncu servetini artırır. Bu nokta da oyun yayıncısının hakları ne olacaktır? Bu faktörler, ganimetlerin emsal gelir olarak sınıflandırılmalarını zorlaştırmaktadır. Ganimetler için uygun vergi sınıfı ne olacaktır? Diğer bir ifade ile hangi verginin konusu içerisine girecektir (Lederman, 2007, s.1635-1640)?

Optimal vergileme genellikle eşitlik, etkinlik ve yönetilebilirlik ilkeleri dikkate alınarak oluşur. Bir vergi sistemi veya vergi kanunu, genel olarak, adil olmalı, en az miktarda ek yük kaybına neden olmalı ve hükümetin yürütmesi ve uygulaması kolay olmalıdır.

Yatay eşitlik (benzer durumlarda mükelleflerin eşit olarak vergilendirilmesi) ve dikey eşitlik (yüksek gelirli mükelleflerin daha ağır vergilendirilmesi) kavramlarının her ikisi de eşitlik kavramına dahildir. Kişisel, şirket ve yatırım faaliyetlerinden elde edilen karların genellikle gelir vergisi yasaları kapsamında gelire dahil edilmesi gerekir ve bu gereklilik, kâr çevrimiçi veya çevrimdışı olarak oluşturulsa da geçerli olmalıdır. Buna benzer olarak, yatay eşitlik ilkesi, çevrimdışı gerçekleştirildiğinde federal gelir vergisinden muaf olacak bir faaliyetin, çevrimiçi olarak gerçekleştirildiğinde de federal gelir vergisinden muaf tutulması gerektiğini iddia eder.

Genel olarak, gelir vergisi kapsamında tüketimi doğrudan vergilendirmek uygun değildir, çünkü bunu yapmak, söz konusu tüketim için kullanılan para vergiden indirilemeyeceği için esas olarak faaliyeti iki kez vergilendirir. Bu durum, çevrimdışı faaliyetler için geçerlidir, bu nedenle çevrimiçi tüketimi farklı şekilde ele almak, yatay eşitlik kavramına aykırı olacaktır. Bu nedenle, genel olarak konuşursak, kâr yaratan çevrimiçi faaliyetler vergiye tabi olmalı, ancak yalnızca eğlence değeri yaratan davranışlar vergilendirilmemelidir.

#### 4.2. Metaverse Takasların Vergilendirilmesi

Politika analizi tarafından önerildiği gibi, nakit çıkışı ilkesinin uygulanması, oyun dünyalarındaki işlemler için ganimetlerde olduğu gibi aynı etkileri verir. Oyun dünyası takaslarını vergilendirmek, ganimetlerde olduğu gibi gerileyen vergi olacaktır ve dolayısıyla dikey eşitlik ilkesine aykırı olacaktır. Bunun nedeni, daha uzun süre video oyunları oynayan kişilerin gerçek hayatta

2 I.R.C. § 61(a) (West 2006) Westlaw through Feb. 1, 2010.

3 I.R.C. § 11 (West 2006). Westlaw through Feb. 1, 2010.

4 I.R.C. § 74(a) (West 2006)

daha fazla ticaret yapma eğiliminde olmalarıdır. Sonuç olarak, en fazla boş zamanı olan oyuncular (çoğu öğrenciler gibi, daha az boş zamanı olan diğerlerinden daha az para kazanıyor) genellikle en yüksek vergileri ödeyecektir. Ek olarak, sanal varlıklar ile ilgili nispeten daha az tecrübeye sahip olan kişiler, sanal varlıkların satışlarında ve sanal varlıkların gerçek parayla takas edilmesinde daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaklardır. Daha yüksek gelirli oyuncular, gerçek dünyaya yatırım yapmaya daha meyilli olduklarından, oyun içi satın alımlarında nispeten daha az vergi öderler. Ek olarak, tıpkı ganimetlerde olduğu gibi, oyuncuların her oyun içi ticareti takip etmeleri ve değerlendirmeleri zor olacaktır ve muhtemelen oyunun eğlence değerine katkıda bulunan oyun içi işlemlerden alınan vergilere itiraz edeceklerdir (Lederman, 2007, s.1643-1648).

Kanun koyucunun mevcut yasalarda yeni düzenlemelere gidip ya da teni bir kanunla sanal mülkiyet konusunda düzenleme yapmaları gerekir, çünkü sanal mülkiyet haklarına sahip olan oyuncular, yalnızca oyun içinde yapılan işlemlerde vergilendirileceklerdir. Kuşkusuz, vergilerin işlemlerini takas ettiren genel kural, vergi sistemi için önemli bir güvenlik ağı görevi görür. Ancak World of Warcraft gibi bir oyun bağlamında, takas ticaret yerine geçemez (Gard ve ark., 2008, s.45). Kâr odaklı olmaktan ziyade tüketim odaklıdır. Daha önce de belirtildiği gibi, gelir vergisi kapsamında tüketim üzerinden doğrudan vergi almak vergi politikası açısından uygun değildir. Nakit çıkış kuralı (a cash out rule), oyuncu kârıyla değil, oyuncu eğlencesiyle yapılan oyunlarda işlemleri tespit etmeyi basitleştirme gibi yararlı bir özelliğe sahiptir. Bir nakit çıkış kuralı, yönetimle ilgili sorunları da ele alır. Gerçekleştirme ideolojisi (realization doktorine), daha önce belirtildiği gibi, hükümetin vergi sistemini yönetme kapasitesine dayanmaktadır. Gerçekleştirme doktrinine göre, mülkün değerindeki salt değer artışı, brüt gelir olarak kabul edilmez (Kaney, 1980, s.629). Teori, vergi mükelleflerinin böyle bir gereklilik olmadığında karşılaşacakları önemli değerlendirme ve likidite sorunlarını ele almaktadır. Gerçekte, birikime dayalı bir vergi altında hem vergi mükellefleri hem de hükümet değerlendirme endişeleriyle karşı karşıya kalacaktır ve “gerçekleştirme gerekliliği, vergi ödemek için fon elde etmek amacıyla vergi mükelleflerinin varlıklarını satmak zorunda kalmalarını önlemeye de yardımcı olur.”

Daha önce tartışıldığı gibi, yalnızca oyun içi işlemler vergilendirilirse, oyun dünyalarında likidite endişeleri ortaya çıkabilir. Ayrıca, pek çok sanal şey kolayca fark edilebilir değerlere sahipken, daha az sıklıkla ticaret yapan veya ekipmanlarıyla takas edilen avatarlar gibi paketlenmiş bir dizi öğenin değerini yansıtan bir ölçüt olmayabilir. Değerler, bazen çarpıcı biçimde dalgalanır ve halka açık hisse senetlerinin aksine, bazı sanal para birimleri dışında sanal varlıkların açıklanmış günlük değerleri yoktur. Hisse senedi fiyatlarından farklı olarak, geçmiş açık artırma sonuçları her zaman kamuya açık değildir. Ayrıca, birçok yakın şirketteki hisselerin aksine, söz konusu değerler sıklıkla bir uzman değerlendirmesinin harcanmasını garanti etmez. Ayrıca, bir oyun içi ticareti gerçekleşmiş bir olay olarak ele almamak, vergilendirme olasılığını tamamen ortadan kaldırmaz. Bunun yerine, katılımcı parayı ödeyene kadar vergilendirmeyi erteler. Sonuç olarak, sanal dünyalar “şimdi ya da asla” (now and never) dilemması geçerli olmaz. Sonuç olarak, gerçekleşme şartının altında yatan değerler, dünya içi ticaretin gerçekleşme olarak kabul edilmemesi gerektiği fikrini desteklemektedir. Ancak, “gerçekleşme gerekliliği çeşitli sosyal maliyetler yaratır” olarak da kabul edilmelidir.

Gerçek piyasa satışlarının veya sanal şeylerin takasının aksine, oyun içi alım satımların gerçekleştirme olaylarını teşkil etmediğini belirten bir kural, gerçek piyasa işlemlerinde sermayeye emekten daha fazla fayda sağlayacaktır (çünkü nakit veya başka bir gerçek bedel karşılığında satın alınan varlıklardan elde edilen kazançlar, daha küçük olur). Bununla birlikte, oyun içinde

meydana gelen işlemleri vergilendiren bir faturadan çok daha azını başaracaktır. Oyun içi işlemlerin vergilendirilmesi, nispeten büyük miktarlarda zaman ayıran ancak oyunda para harcama-yan bireylere aşırı bir yük getirecektir. Yalnızca gerçek piyasa işlemlerinin vergilendirilmesi, yalnızca nakit gibi gerçek dünyadaki şeylerin alınmasını içeren işlemleri vergilendireceğinden, emekle ilgili çok sayıda işlem üzerindeki vergilendirmeyi azaltacaktır.

Son olarak, gönüllü uyum açısından, vergi mükelleflerinin, yalnızca gerçek piyasa işlemlerini gerçekleştirmeler olarak ele alan bir kuralın dayatılmasından ziyade, yalnızca oyun içi işlemlere ilişkin vergilendirmeyi adaletsiz olarak görme olasılığı daha yüksektir. Aslında, oyun içi işlemlere vergi koymanın, bilgi raporlaması olmadığında uygulanması pek olası değildir. Katılımcıların ve işlemlerin miktarı göz önüne alındığında, gönüllü uyum konusunda ciddi endişelere yol açacaktır. Bu nedenle, gerçekleştirme doktrininin altında yatan kurallar, sanal para takasları da dahil olmak üzere oyun dünyası takaslarına bir nakit çıkışı ilkesinin uygulanması gerektiği fikrini desteklemektedir.

### 4.3. Metaverse Ticaretin Vergilendirilmesi

Önceki bölümlerde gösterdiği gibi, Metaverse gibi senaryosuz dünyalar, oyun dünyalarından temel olarak farklıdır. Bahsedilen doktrinsel analize (realization doktorine ) göre, Metaverse Hizmet Şartlarına saygı duyuluyorsa, belirli aynı takaslar vergilendirilmemeli, ancak Lindens satışları vergilendirilmelidir. Bu bulgular, eğlenceyi değil, ticareti vergilendirecekleri için vergi politikasıyla tutarlıdır. Bir ürünün tek bir kopyasını elde etmek için elde edilecek kâr marjı, tipik olarak bir emsallere uygun alışverişte, elde edilecek küçük bir kâr marjı olduğundan, Ben'in sanal bir kot pantolon için sanal bir tişört ticareti gibi, öğelerin kopyalarının ticareti, kardan ziyade kullanıcının deneyimini geliştirmeye odaklanması muhtemeldir. Bu eşya takasları, Lindens içermediğinden vergilendirilmemelidir. Bu tür işlemler vergi sistemi için minimum risk oluşturur ve bunların vergilendirilmesi büyük idari zorlukları beraberinde getirir.

Ne yazık ki, mahkemeler, EULA (Son Kullanıcı Lisans Sözleşmeleri) (EULA'lar) veya TOS (Hizmet Şartları Sözleşmeleri) gibi hizmet sözleşmelerinde sanal mülkiyet hakları sağlamadığı sanal şeylerde kullanıcıların mülkiyet haklarına sahip olduğuna karar verirse, bu, Metaverse i yalnızca eğlence için kullanan kişiler için bile bir vergi sorunu teşkil edecektir (Lederman, 2007, s.1620). Sonuç olarak, sanal şeyler sanal dünya katılımcılarının sahip olduğu sanal mülk haline gelirse, yasa koyucular bu tür takaslar ve oyun dünyalarındaki alım satımlar için tanınmaz hale gelmeyi düşünmelidir.

Lindens ticareti, sanal bir tişörtün sanal bir kot pantolonla varsayımsal değişiminin aksine, kâr odaklı olabilir veya olmayabilir. Second Life'ı bir oyun olarak gören bir katılımcı, avatarını daha iyi donatmak için Lindens'i bir takas aracı olarak kullanabilir, bazı eşyaları satabilir ve bazılarını satın alabilir.

Öte yandan başka bir kişi, Second Life'ta para kazanmak için Lindens için malların kopyalarını satarak bir iş kurabilir. Politika açısından bakıldığında, doğru sonuç, sadece eğlenceden ziyade kârı vergilendirmektir. Bu, yalnızca net gelir federal gelir vergisine tabi olduğundan, Lindens satışlarını vergilendirilebilir hale getirerek gerçekleştirilir. Kurallar, bir vergi mükellefinin bir hobiyile ilgili harcamaları o hobiden elde edilen gelir miktarına kadar düşürmesine izin verdiği için, çevrimiçi olarak zengin bir bölge inşa etmek için çok para harcayan ve bu harcamaları kısmen sübvans eden eserlerin kopyalarını satan bir Second Life sakini borçlu olmayacaktır. Tabii ki Second Life, Lindens'in ödendiği nakit çıkış işlemlerine kadar hiçbir vergilendirmenin olmadığı bir oyun dünyası gibi ele alınabilir(Park, 2022, s.4239). Bazıları, oyun dünyalarındaki

bir para çekme kuralına benzer şekilde Second Life'teki bir para çekme düzenlemesinin vurguncuları katılımcılardan en iyi şekilde ayıracağını iddia edebilir. Bu stratejiyle ilgili iki sorun var. Yeni başlayanlar için, hobiler gibi ticari olmayan faaliyetlerde bile kâr vergiye tabidir. İkincisi, diğer oyun dünyalarından farklı olarak Second Life, ticari bir platform olarak özel olarak inşa edilmiştir. Lindenler, kolayca dolar ile değiştirilebildikleri için oyun dünyası para birimlerinden çok daha likittir. Bu likidite vergi kaçırma potansiyeli yaratır.

Örneğin bir vergi mükellefi, hizmetler veya gerçek dünya ürünlerinin satışı karşılığında Lindens'i kabul edebilir. Bu işlemler kuşkusuz vergilendirilecekti; Bir vergi mükellefinin sahip olduğu gerçek dünyadaki bir eşyanın Lindens ile aynı yasal yetkileri sağladığına dair hiçbir tartışma yoktur (Lederman, 2007, s.1625). Bununla birlikte, Lindens için sanal şeylerin satışları vergilendirilmezse, bu işlemlerde vergi ödenmesini zorunlu kılmak zor olurdu, çünkü hükümet hangi Linden transferlerinin gerçek dünya ürünleri için ve hangilerinin sanal olanlar için olduğunu belirlemede zorlanacaktır.

Hükümet, Lindens için sanal emtia alışverişini vergilendirmeme niyetini belirtirse, uygulama zorluğunun kapsamı neredeyse kesinlikle çarpıcı biçimde genişleyecektir. Second Life'a şimdiden önemli yatırımlar yapıldı. Vergisiz ticaret fikri, neredeyse kesinlikle bu eğilimi hızlandıracak ve firmalara, özellikle Linden işlemlerinin gerçekte vergiden muaf olduğu konusunda beklenen yanlış anlaşılma göz önüne alındığında, Lindens'i bir elektronik ödeme şekli olarak almaları için bir teşvik sağlayacaktır.

Lindens için sanal ürün satışları vergilendirilmezse, yasanın uygulanmasındaki zorluklar katı vergi kaçakçılığı için fırsatlar yaratacaktır. Örneğin, bir vergi mükellefi Second Life'ta sanal bir öğenin kopyalarını satıyormuş gibi görünen ve Second Life dışında, belki e-posta yoluyla veya bir web sitesinde dolaşan bilgilerle sanal bir alışveriş sepeti oluşturabilir ve her bir sanal öğenin içinde neyi temsil ettiğini belirtebilir, gerçek dünya—söz verilen gerçek ürün veya hizmet. Tabii ki, böyle bir plan işlem ücretlerine tabidir, ancak özellikle yüksek fiyatlı mallarda kaçınılan vergiler, satıcı için bu tür masrafları haklı çıkarabilir (Lederman, 2007, s.1622). Ayrıca, satıcı, böyle bir işlemde borçlu olunan gelir vergisini ödemeyi ihmal ederek, ürünün fiyatını, kaçırılan vergilerin bir kısmı kadar düşürebilir ve uygun teşebbüsleri baltalayabilir. Sonuç olarak, ekonominin bu sektörünü vergilendirmede başarısız olmak, neredeyse kesinlikle kaynakların bu sektöre aşırı tahsis edilmesiyle sonuçlanacaktır.

1970'lerde takas (barter) kulüplerinin yükselişi, Linden satışlarının vergilendirilmediği bir çerçeve altında Second Life'ın gelecekteki evrimi için mükemmel bir karşılaştırmadır. İki kişi arasındaki münferit takas işlemleri vergi sistemi için küçük bir uygulama zorluğu yaratsa da bu alanda vergi kanunu katı bir şekilde uygulanmazsa, vergi kaçakçılığını teşvik eden büyük ölçekli takas takasları büyüyebilir. Takas kulüpleri genellikle kredileri bir değişim aracı olarak kullanır ve neredeyse her türlü ürün veya hizmetin, esasen yerel bir para birimi olan nakit kullanılmadan herhangi bir ürün veya hizmetle takas edilmesine izin verir. Bu büyük ölçekli ticaret organizasyonları bir zamanlar vergi uygulamaları için bir ikilem yaratmıştı:

20 ve 30 yıl önceki takas işlemleri, işletme sahiplerinin vergi ödemekten kaçınmalarına izin verdiklerini ilan etti. Bu bir tutku, yıllarca süren bir savaş ve nihayet takas anlaşmaları için ciddi raporlama standartları gerektiren mevzuat. 1982'den beri ABD vergi kanunu, takas borsalarını müşteri işlemleri hakkında 6045. madde kapsamında rapor vermeye ve 3406. madde uyarınca müşterileri için yedek stopaj sistemlerine sahip olmaya zorlamıştır.

Bilgi raporlamasının kullanılması, Second Life gibi yazılı olmayan ortamlarda vergiye tabi işlemlere uyumu iyileştirme potansiyeline sahiptir. Linden Lab, oyun şirketleri ve hatta eBay



gibi, bu tür raporlamayı zorunlu kılama çabalarını reddedebilir. Second Life, oyun dünyalarından farklı olarak, değer biçilmesi zor olabilecek ganimet düşüşlerini içermez. Linden Lab'ın, Lindens kullanıcılarının diğer katılımcılardan aldığı bilgileri izlemesi ve değerlendirme için LindeX'i kullanarak 600\$ gibi bir raporlama eşliğini aşan herhangi bir katılımcının yıllık makbuzlarını kaydetmesi gerekebilir (Lederman, 2007, s.1620).

Böyle bir raporlama gereksinimine karşı bir argüman, yazılı olmayan sanal dünya start-up'ları şeklinde girişimci faaliyeti caydırabileceğidir. Akla gelebilecek bir cevap, gelir veya değer açısından belirli bir büyüklükteki yazılı olmayan dünyalar için bir bilgi raporlama gereksiniminde bir istisna yaratmak olabilir. Vergi kaçakçıları, bilgi raporlamasının olmadığı bir dünyaya cezbedilebilir, ancak bu, büyümeyi teşvik ederek, dünyayı raporlama eşliğinin üzerine çıkaracak ve sorunun kendi kendine düzeltilmesine izin verecektir. Elbette start-up'lar, daha sonra uyarlamak yerine, formasyon-raporlama amaçlarına yönelik işlemleri yazılıma en baştan takip etme kapasitesini geliştirmek için akıllıca olacaktır.

Linden satışlarının vergilendirilmesiyle ortaya çıkan kavramsal bir konu, Lindens'i dikkate alan satın almalara nasıl yaklaşılacağıdır. Lindens için mükerrer bir ögenin ticareti takas olarak kabul edilirse, Lindens'i transfer eden kişi de vergilendiriliyor gibi görünüyor. Bununla birlikte, Lindens harcamak, federal gelir vergisi kapsamında vergiye tabi olmayan bir satın alma işlemine benzer. Ayrıca, Second Life'ı eğlence için kullanan kullanıcıların ek sanal nesnelere elde etmek için Lindens harcamaktan başka seçeneği yoktur.,

## 5. Sonuç

Sanal ticaret kazançları ve oyun içi gelirler vergilendirilmeli mi? Birçok kişi muhtemelen olmaması gerektiğini söyleyecektir. Ancak sanal ekonomiler ve sanal dünyalardaki etkileşimler tamamen aynı değildir. Bu oyunlarda sanal para satışları da dahil olmak üzere oyun dünyalarındaki oyun içi makbuzları ve takasları vergilendirmemek için zorlayıcı bir politika durumu vardır. Oyun dünyaları genellikle ticaret yerine sorunların üstesinden gelmeye odaklanır. Bazı oyuncuların ticaretinin bir sonucu olarak var olan oyun içi şeylerin gerçek dünyadaki değeri (bazen bu tür ticaret oyun sahibi tarafından yasaklandığından gri bir piyasada) oyun dünyasındaki başarıları brüt gelire dönüştürmek için kullanılmamalıdır. Bu, eşitlik ve yönetim konusunda ciddi sorunlara yol açacaktır.

Second Life gibi ticareti kolaylaştırmayı amaçlayan yazılı olmayan dünyaların farklı endişeleri vardır. Second Life, katılımcıların eserlerindeki fikri mülkiyet haklarını ellerinde tutmalarına izin vererek ve Second Life'ın para birimi Lindens'in ABD dolarına dönüştürülmesini kolaylaştırarak katılımcıların oluşturmalarını ve kopyalarını satmalarını teşvik eder ve kolaylaştırır. Second Life, vergilendirilmemesi gereken oyun benzeri bileşenler içermesine rağmen, aynı zamanda eBay'e benzer şekilde çevrimiçi işlemleri kolaylaştıran bir platformdur. Linden satışlarının vergilendirilmemesi, neredeyse kesinlikle yirmi birinci yüzyılın takas kulüpleri versiyonunu doğuracak ve hem kasıtsız uyumsuzluğu hem de kasıtlı kaçınmayı teşvik edecektir. Ekonominin bu sektörüne aşırı yatırım da sonuçlanacaktır.

İki faktör nedeniyle, bu makalenin vergilendirilmesi gerektiğine inandığı Second Life işlemleri, sanal dünyaların yaptığı zorlu değerlendirme zorluklarını sunmuyor. Öncelikle, Second Life'da oyuncuların elde edebileceği ancak asla satmayacağı sanal «damlalar» yoktur. İkincisi, Lindens'in (satışta alınan para) değerlemesi oldukça basittir çünkü LindeX belirli bir günde Lindens döviz kurunu takip eder. Ayrıca, Lindens Second Life'da ABD doları ile değiştirilebildiği için Second Life oyuncuları, oyun dünyası katılımcılarının yaşadığı aynı likidite sorunlarına sahip



değildir. Vergi mükellefleri, Second Life'ın sahibi Linden Lab'ın onayı ile LindeX'i kullanarak Linden'leri nakit olarak kolayca değiştirebilirler.

Sanal şeylerin katılımcıların mülkiyetini oluşturup oluşturmadığı belirsiz olduğundan, mevcut vergi mevzuatının bu Maddede savunulan tüm sonuçları sağladığı çok açık değildir. Oyuncular için mülkiyet haklarının tanınması, ganimet düşüşlerinin (her iki paradigma altında hariç tutulması gereken) vergi sonuçları üzerinde hiçbir etkisi olmamasına rağmen, sanal eşya takası bulguları üzerinde bir etkisi olacaktır. Oyuncuların bir oyunda sadece sanal öğeleri kullanma hakkı varsa, bu tür öğelerin ticareti bir gerçekleştirme olayı olarak kabul edilmemelidir. Ancak, kullanıcılar oyun sahipleriyle sanal mülkiyet mücadelesini kazanırsa, hem oyun dünyalarında takas hem de Second Life gibi dünyalarda benzer ticaretlerin (yani para birimi dışındaki sanal şeylerle yapılan ticaretlerin) vergilendirmeden muaf tutulması mevzuat gerektirebilir. Ne salt eğlence değeri üzerinden vergi ne de sanal dünya işlemleri yoluyla vergi kaçakçılığına izin vermeyen bu doğrultudaki yasalar, sadece belirli bir çevrimiçi arenada yapıldığı için ticaretin vergiden kaçmasına izin vermezken oyun oynamayı teşvik edecektir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author has no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.

## Kaynakça/References

- Analytica, O. (2022). Metaverse adoption will multiply cybersecurity risks. *Expert Briefings*.
- Barlow, J. P. (2019). A declaration of the independence of cyberspace. *Duke L. & Tech. Rev.*, 18(5).
- Bartle, R. A. (2004). Virtual worldliness: What the imaginary asks of the real. *NYL Sch. L. Rev.*, 49(19).
- Belk, R., Humayun, M., & Brouard, M. (2022). Money, possessions, and ownership in the metaverse: NFTs, cryptocurrencies, web3 and wild markets. *Journal of Business Research*, 153, 198-205.
- Camp, B. T. (2007). Play's the thing: A theory of taxing virtual worlds. *The Hastings LJ*, 59(1).
- Duncan, I., Miller, A., & Jiang, S. (2012). A taxonomy of virtual worlds usage in education. *British Journal of Educational Technology*, 43(6), 949-964.
- Hagerty, P. (2012). The metaverse pioneers and the colonization of OpenSimulator. *Metaverse Creativity (new title: Virtual Creativity)*, 2(1), 97-114.
- Han, M. L., Kwak, B. I., & Kim, H. K. (2022). Cheating and detection method in massively multiplayer online role-playing game: Systematic literature review. *IEEE Access*.
- Holmberg, K., & Huvila, I. (2008). Learning together apart: Distance education in a virtual world. *First Monday*.
- Honey, M., Connor, K., Veltman, M., Bodily, D., & Diener, S. (2012). Teaching with Second Life®: Hemorrhage management as an example of a process for developing simulations for multiuser virtual environments. *Clinical Simulation in Nursing*, 8(3), e79-e85.
- Jarmon, L., & Sanchez, J. (2008). The educators coop: A virtual world model for real world collaboration. *Proceedings of the American Society for Information Science and Technology*, 45(1), 1-10.
- Kaney Jr, J. D. (1980). Federal income taxation of exchanges in partition of commonly owned property: Realization vs. realism. *Fla. St. UL Rev.*, 8, 629.
- Kasiyanto, S., & Kilinc, M. R. (2022). The legal conundrums of the metaverse. *Journal of Central Banking Law and Institutions*, 1(2), 299-322.

- Kim, J. (2021). Advertising in the metaverse: Research agenda. *Journal of Interactive Advertising*, 21(3), 141-144.
- Kurbanoğlu, S. (1996). Sanal gerçeklik: Gerçek mi, değil mi?. *Türk Kütüphaneciliği*, 10(1), 21-31.
- Lederman, L. (2007). Stranger than fiction: Taxing virtual worlds. *NYUL Rev.*, 82, 1620.
- Llewelyn, G. (2006). Crowdsourcing in second life. *Gwyneth Llewelyn's essays on Second Life® socio-economic issues*.
- Mandal, T., Sağır, A. B., Öztürk, M. N. A., Uysal, M. Y., Külekçi, M. ve Büyükakıncı, B. Y. (2022). Metaverse: sanal dünyadan gerçek gizlilik ve güvenlik problemlerine. *İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 4(2), 100-106.
- McArdle, G., & Bertolotto, M. (2012). Assessing the application of three-dimensional collaborative technologies within an e-learning environment. *Interactive Learning Environments*, 20(1), 57-75.
- McFarlane, B. (2022). Property: Duties, diversity, and limits. *King's Law Journal*, 33(1), 23-33.
- Minocha, S., Tran, M., & Reeves, A. J. (2010). Conducting empirical research in 3d virtual worlds: Experiences from two projects in Second Life. *Journal For Virtual Worlds Research*, 3(1).
- Mutluoğlu, D. (2020). Kripto para birimleri ve suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçu.
- Nejaim, B., & Novikov, I. (2022). On the digital singularity: Recognising virtual property through the eyes of new jurisprudence over the conflicts of digital goods. *International Journal of Law in Changing World*, 1(1), 62-75.
- Park, S. M., & Kim, Y. G. (2022). A metaverse: taxonomy, components, applications, and open challenges. *IEEE access*, 10, 4209-4251.
- Rambus (2017) Smart cities: Threat and countermeasures. Erişim adresi: <https://www.rambus.com/iot/smart-cities/>
- Rainey, B. P. (2009). The unlawful internet gambling enforcement act of 2006: Legislative problems and solutions. *J. Legis.*, 35(2), 147-169.
- Ream, J., Chu, Y., & Schatsky, D. (2016). Upgrading blockchains: Smart contract use cases in industry. *Retrieved December, 12, 2017*.
- Sherman, W. R., & Craig, A. B. (2003). Understanding virtual reality. *San Francisco, CA: Morgan Kauffman*.
- Szabo, N. (1994). Smart contracts.
- Tevetoğlu, M. (2021). Ethereum ve akıllı sözleşmeler. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(1), 193-208.
- Todd, E., Gates, T., Avraham, N., Bartnick, W., Zanczak, H., Aw, C., Bruce, K. & Splittgerber, A. (2021). Data protection and privacy. In R. Smith (Ed.), *Reed Smith Guide to the Metaverse* (pp. 41-46).
- Yüksel, H. (2022). Yeni medya ve dijital dönüşümün ötesi "metaverse". *Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29, 237-258.

# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2023-1259164

Araştırma Makalesi / Research Article

## Tarihi ve İktisadi Açılardan Cezayir - Fransa İlişkileri

### *Algeria - France Relations in the Perspective of Financial History*

Özgenur ÖZYALÇIN<sup>1</sup> 



#### ÖZ

Yüz ölçümü itibarıyla Afrika'nın en büyük ülkesi olan Cezayir, önemli Akdeniz limanlarına ve son derece zengin doğal kaynaklara sahiptir. Jeopolitik konumu ve kaynak gücü Cezayir'i tarih sahnesinde birbirinden farklı kültür ve uygarlıkların beşiği kılmıştır. Yaklaşık 132 yıl süren Fransız işgalinin ise Cezayir'in gerek siyasi gerek mali tarihinde kanlı izler bıraktığı açıktır. Bugün hala kültür, dil ve siyasi yapılanma başta olmak üzere pek çok alanda Fransız etkisi gözlemlenebilmektedir. Dolayısıyla Cezayir'in mevcut mali düzenini anlayabilmek için ülke tarihinin ve halkın sahip olduğu özgürlük ruhunun mercek altına alınması gereği hasıl olmuştur. Nitekim Cezayir Bağımsızlık Savaşı'nı takip eden süreçte devlet tarafından ilan edilen "ülkeyi sahip olduğu tabii zenginliklerden azami ölçüde faydalanarak bir sanayi ülkesi haline getirmek suretiyle kalkındırmak ve halkın refah ve kültür seviyesini bu yolla yükseltmek" hedefi ülkenin öz kaynaklarından yararlanılmasının ne kadar geciktirildiğine işaret etmektedir. Bu amaç doğrultusunda yabancılara ait bütün şirketler, sanayi tesisleri, işletmeler ve tarım alanları millileştirilmiştir. Cezayir'de iktisadi ve sosyal alandaki bütün planlamalar ve dış ticaret, bütün büyük sanayi tesisleri, bankalar, kredi kurumları, ulaşım, iletişim araç ve gereçleri gibi ekonominin her sektörü tamamıyla devletin elindedir. Ulus kimliğini görünmez kılan geçmiş acı tecrübeler, günümüzde devlet kontrolünün lehine uygulanan muhafazakar politikalara zemin hazırlamıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Mağrib, Cezayir, Setif ve Guelma katliamı, Neokolonyalizm, maliye tarihi

#### ABSTRACT

Algeria is the largest country in Africa by surface area and has important Mediterranean ports and extremely rich natural resources. Its geopolitical location and strength of resource have made Algeria the cradle of different cultures and civilizations throughout history. The French occupation left bloody traces on the political and financial history of the country, and The French influence is still observable today in many areas, especially in the culture, language, and political structuring. Therefore, the history of the country and the people's spirit of freedom need to be examined in order to Algeria's current fiscal system. After the Algerian

<sup>1</sup>Araş. Gör., Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi Maliye Bölümü, Ankara, Türkiye

**ORCID:** Ö.Ö. 0009-0007-3453-1386

#### Corresponding author:

Özgenur ÖZYALÇIN,  
Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi Maliye  
Bölümü, Ankara, Türkiye  
**E-mail:** ozgenur.ozyalcin@atilim.edu.tr

**Submitted:** 02.03.2023

**Revision Requested:** 03.04.2023

**Last Revision Received:** 11.05.2023

**Accepted:** 15.05.2023

**Published Online:** 22.05.2023

**Citation:** Ozyalcin, O. (2023). Tarihi ve iktisadi açılardan Cezayir - Fransa ilişkileri. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 69, 163-185.  
<https://doi.org/10.26650/mcd2023-1259164>



War of Independence, The Algerian State declared the goal of “developing the country by making it an industrial country by making maximum use of its natural resources and raising the welfare and cultural level of the people in this way”. (Eriç, 1993, s. 494-497) This aim indicates that the utilization of the country's resources has been seriously delayed. All foreign-owned companies, industrial facilities, businesses, and agricultural areas had been nationalized for this purpose, and all economic and social planning and foreign trade, major industrial facilities, banks, credit institutions, transportation, communication equipment, and economic sectors are entirely under the control of the State of Algeria. Past experiences that had made Algeria's national identity invisible have laid the groundwork for conservative policies nowadays in favor of state control.

**Keywords:** Maghreb, Algeria, the Sétif and Guelma massacre, neocolonialism, financial history

### EXTENDED ABSTRACT

Algeria is a North African country and geographically is considered among the Maghreb countries, which cover west of Egypt and north of the Sahara Desert. The country's northern border lies on the Mediterranean coast, and its southern border lies within the Sahara Desert. Geographically, Algeria is the largest country in the African continent, covering an area of 2,381,741 sq. The country's border neighbors are Tunisia to the northeast, Libya to the east, Niger to the southeast, Mauritania and Mali to the southwest, and Morocco and Western Sahara to the west.

Algeria has important ports in the Mediterranean, as well as rich natural resources, especially in the south. For this reason, Algeria has been a frequent destination for many civilizations, as well as competition to states that want to establish sovereignty in the region. Two sovereignties that have left their mark in shaping Algeria's history and culture are the Ottoman Empire and France. Algeria continued to exist as an Ottoman province for more than three centuries, starting with its attachment to the Ottoman Empire through Ottoman pirates in 1516 and the French occupation in 1830, up until the Ottoman Empire officially renounced its rights over Algeria in 1847. James McDougall (2017) compiled the way different historical sources had addressed Ottoman sovereignty in the region in his work *A History of Algeria*, published by Cambridge University. According to this book, some history books mostly belonging to French authors had classified the Ottoman rule in Algeria as antiquated stereotypes of piracy, white slavery, and despotism. One should keep in mind that historiography shows Turkish to have not become an official language during the Ottoman rule in the region for more than three centuries, not until the people asked for help from the Ottoman Empire against the Spanish occupation, when Algeria became an Ottoman governorship with the consent of the people.

Algeria was exposed to intense French imperialism in all social and political fields, especially regarding economy and language. This period lasted for 132 years, starting with the French occupation in 1830 until gaining its independence in 1962 with a bloody struggle. The Algerian people never gave up on the idea of independence. Inadequate coordination between rebel organizations can be cited among the reasons why internal revolts had failed to succeed. France's attitude toward popular uprisings had been to increase the inhumane violence and restrictions on social rights. After Algeria's independence, remarkable progress was made economically through the plans made to diversify economic activities on a sectoral basis. French influence still exists in the country, especially on language and state organization.

After the Algerian War of Independence, the Algerian state declared the goal of “developing the country by making it an industrial country by making maximum use of its natural resources and raising the welfare and cultural level of the people in this way.” For this purpose, all foreign-

owned companies, industrial facilities, businesses, and agricultural areas were nationalized. All economic and social planning and foreign trade, major industrial facilities, banks, credit institutions, transportation, and communication equipment, and all economic sectors are entirely under the control of the People's Democratic Republic of Algeria. The past experiences that had made a national identity invisible have laid the groundwork for conservative policies nowadays in favor of state control.

This article aims to cover the French influence over Algeria's financial history. In this context, the paper will first examine the political, geographical, mineralogical, and economic characteristics of the country and then present the peoples and sovereignty the region has hosted throughout its history, as well as their interactions with Algeria and Algerians. Recognizing the strategic location of the region and its resources is important for understanding the path to French imperialism.

*“Ben, bu kahrolası yazıya oturanda, senin idamın için hazırlıklar yapılyordur. Karşında Lejyon’dan bir manga... Dünyamızı, hayatı, bir solucan kadar olsun, anlamaktan, sevmekten korkanların mangası. Onlar, hep öyledirler. Silahı, insan avını, zulmü severler. Kim bunlar? Kimlerin soyundan inip gelirler? Aklım duracak...”*

(Diken, 2019, s. 41)

## 1. Giriş

Bir Kuzey Afrika ülkesi olan Cezayir, coğrafi olarak Mısır’ın batısı ve Sahra Çölü’nün kuzeyini kapsayan Mağrip ülkeleri içinde sayılmaktadır. Ülkenin kuzey sınırı Akdeniz’e komşu olup güney sınırı Sahra Çölü içinde kalır. 2.381.741 km<sup>2</sup>’lik yüzölçümüyle Afrika kıtasının coğrafi açıdan en büyük ülkesi olan Cezayir’in sınır komşuları kuzeydoğuda Tunus, doğuda Libya, güneydoğuda Nijer, güneybatıda Moritanya ve Mali, batıda Fas ve Batı Sahra’dır.

Akdeniz’de önemli limanlara ve özellikle güneyinde zengin doğal kaynaklara sahip olan Cezayir tarihsel süreçte çok sayıda uygarlığın uğrak noktası olduğu gibi bölgede egemenlik kurmak isteyen devletlerin rekabetine de sahne olmuştur. Cezayir’in tarihinde ve kültürünü şekillendirmede iz bırakmış iki egemenlik, Osmanlı İmparatorluğu ve Fransa’dır. 1516 yılında Osmanlı korsanları aracılığıyla Osmanlı Devleti’ne bağlanmasından 1830 yılındaki Fransız işgaline kadar (Resmi olarak 1847’de Osmanlı Devleti Cezayir üzerindeki haklarından resmen feragat edene kadar) üç asrı aşkın bir süre boyunca Osmanlı eyaleti olarak varlığını sürdürmüştür. Bölgedeki Osmanlı egemenliğinin farklı tarihi kaynaklarda ele alınış biçimi Cambridge Üniversitesi’nce yayınlanan “*A History of Algeria*” eserinde James McDougall tarafından derlenmiştir. Anılan kitaba göre, geneli Fransız yazarlara ait bazı tarih kitaplarında Osmanlı’nın Cezayir’deki egemenliği “*korsanlığın antik bir formu (antiquated stereotypes of piracy)*”, “*beyaz kölelik (white slavery)*” ve “*despotizm (despotism)*” olarak sınıflandırılmaktadır. Osmanlı’nın bölgedeki üç asrı aşkın idaresi boyunca Türkçe’nin hiç resmi dil olmadığı, İspanyol işgaline karşı halkın Osmanlı’dan bizzat yardım istediği ve yine halkın rızasıyla Cezayir’in Osmanlı beylerbeyliği olduğu hususları tarih yazımında göz önünde tutulmalıdır.


Cezayir, 1830’da Fransız işgaline uğramasından kanlı bir mücadele ile 1962’de bağımsızlığını kazanmasına kadar geçen süreçte ekonomi ve dil başta olmak üzere toplumsal ve siyasal tüm alanlarda yoğun Fransız emperyalizmine maruz kalmıştır. Cezayir halkı bağımsızlık fikrinden asla caymamış, Fransa’nın zayıf düştüğü dönemlerde sayıları daha da artan ayaklanmalar bağımsızlığa kadar hiç duraksamamıştır. İç isyanların başarıya ulaşamamasının nedenleri arasında isyancı örgütler arası koordinasyonun yetersiz oluşu gösterilebilir. Halk ayaklanmalarına karşı Fransa’nın tavrı insanlık dışı şiddet ve sosyal haklara getirilen sınırlamaları artırmak yönünde olmuştur. Bağımsızlık sonrasında, ekonomik faaliyetleri sektörel bazda çeşitlendirmeye yönelik planlar yapılarak ekonomide kayda değer bir ilerleme sağlanmıştır. Başta dil ve devlet teşkilatlanması olmak üzere ülkedeki Fransız etkisi hala varlığını sürdürmektedir.

Bu makale, Cezayir mali tarihindeki Fransız etkisini somutlaştırmayı amaçlamaktadır. Bu çerçevede; ilk önce ülkenin siyasi, coğrafi, mineralojik ve ekonomik özellikleri kuş bakışı incelenecek, daha sonra bölgenin tarihsel süreçte ev sahipliği yaptığı halklar ve egemenliklere, bunların Cezayir ve Cezayirli ile etkileşimine ilişkin bilgilere yer verilecektir. Zira Fransız emperyalizmine giden yolu anlamak için bölgenin stratejik konumunun ve sahip olduğu kaynakların belirli ölçüde tanınması önem arz etmektedir.

## 2. Cezayir Demokratik Halk Cumhuriyeti'nin Yapısı

### 2.1. Siyasi Yapı

**Tablo 1: Cezayir Ülke Künyesi**

Cezayir Demokratik Halk Cumhuriyeti			
<b>Başkent</b> Cezayir	<b>Nüfus</b> 45,4 milyon (2022)	<b>Yüzölçümü</b> 2.381.741 km <sup>2</sup>	
<b>Geçici Devlet Başkanı</b> Abdelmadjid TEBBOUNE		<b>Başbakan</b> Aimene BENABDERRAHMANE	<b>Dışişleri Bakanı</b> Ramtane LAMAMRA
<b>Konuşulan Diller</b> Arapça, Berberice (Tamazight), Fransızca		<b>Para Birimi</b> Cezayir Dinarı	<b>GSYH (dolar olarak)</b> 187,16 milyar ABD doları (2022)
<b>Etnik Yapı</b> %70 Arap, %29 Berberi, %1 Diğer			
<b>Önemli Siyasi Partiler</b> FLN (Ulusal Kurtuluş Cephesi), RND (Ulusal Demokratik Birlik), MSP (Toplumsal Barış Hareketi), RCD (Kültür ve Demokrasi için Birlik), FFS (Sosyalist Güçler Cephesi)			
<b>Üyesi Olduğu Uluslararası Kuruluşlar</b> Birleşmiş Milletler, Afrika Birliği, Arap Ligi, Mağrip Arap Birliği, Akdeniz için Birlik			

**Kaynak :** 2023: 01.03.2023 tarihinde <https://www.mfa.gov.tr/cezayir-kunyesi.tr.mfa> adresinden alındı.

Cezayir, yarı başkanlık sistemiyle yönetilen merkeziyetçi bir cumhuriyettir. Beş yıllık süre için seçilen Cumhurbaşkanı, Başbakanı ve Bakanları atamakta, Bakanlar Kurulu'na başkanlık etmekte ve kararname çıkarabilmektedir. Cezayir Parlamentosu'nun bünyesinde; halk tarafından 5 yıllığına seçilen 462 milletvekilinden oluşan “*Ulusal Halk Meclisi (APN/Assemblée Populaire Nationale)*” ve üçte biri Cumhurbaşkanı tarafından atanan, üçte ikisi ise 6 yıllığına seçilen ve her 3 yılda bir yapılan seçimlerle yarı yarıya yenilenen 144 senatörden oluşan “*Millet Konseyi (Sena-to) (CDN/Conseil de la Nation)*” bulunmaktadır.

İlgili verilerin ışığında, Cezayir'de uygulanan yarı başkanlık sisteminin Shugart'ın hükümet sistemlerine ilişkin olarak yaptığı beşli sınıflandırmaya göre “*başbakanlı başkanlık sistemi (premier presidential system)*” niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim Cezayir'de Başbakan, diğer bakanlar ile birlikte Cumhurbaşkanı tarafından atanır. Başbakan ve Bakan atamalarının muhakkak parlamentodan yapılması gerekmekle birlikte Ulusal Halk Meclisi'nin yeni hükümetin yasama programını onaylamaması halinde meclis dağılır ve Başbakan istifa eder. (Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, Article 98) Ulusal Halk Meclisi Bu yönüyle Fransız hükümet sistemine (Kalaycıoğlu vd., 2005, s. 25) benzer olarak uygulanmaktadır.

Cezayir'de 4 Mayıs 2017 tarihinde yapılan milletvekili genel seçimlerinde Ulusal Halk Meclisi'nden 164 milletvekili olarak seçimlerden birinci parti olarak çıkan Ulusal Kurtuluş Cephesi (FLN) 12 Haziran 2021'de yapılan erken seçimlerde 105 milletvekiline düşmüşse de Meclis'teki çoğunluğunu korumuştur. Söz konusu seçimlerde Ulusal Demokratik Birlik (RND) ve Toplumsal Barış Hareketi (MSP) birbirlerine yakın oranlarda oy alarak 57 ve 64 milletvekilini havi olmuşlardır. (Ulusal Demokratik Birlik (RND) %14 ve Toplumsal Barış Hareketi (MSP) %15,72 oy alarak %25,79 oya sahip Ulusal Kurtuluş Cephesi'ni (FLN) takip etmişlerdir.) 2017 yılında seçimlere katılım 2012 yılından daha düşük oranda, %37,09 seviyesinde gerçekleşmiş, 2021'de ya-

pılan seçimlerde ise kayıtlı 24 milyonun üstündeki seçmenden yalnızca %30,2'si oy kullanmıştır. (Charef, Abed: 2021, “*En Algérie, le boycott des législatives est un choix par défaut*” 01.03.2023 tarihinde <https://www.middleeasteye.net/fr/opinionfr/algerie-boycott-legislatives-choix-par-defaut-hirak-politique-election> adresinden alınmıştır.)

Cezayir ordusu, Arap ülkelerinde orduların genellikle *toplumu ileriye taşıma misyonu* üstlenmesinin bir örneğidir. Nitekim Cezayir Bağımsızlık Savaşı'nda kazanılan zaferin sahibi Ulusal Kurtuluş Ordusu, *Ulusal Kurtuluş Cephesi (FLN)* kanalıyla Cezayir siyasetinde bağımsızlıktan bugüne kadar belirleyici olmuştur. Asker kökenli olmakla birlikte ordunun sivil kanadını temsil eden ilk Cumhurbaşkanı Ahmed bin Bella ve dördüncü Cumhurbaşkanı Muhammed Budiaf hariç tutulduğunda 1965'te askeri darbeyle başa gelen ikinci Cumhurbaşkanı Huari Bumedyen; 1979, 1992 ve 1995'te yapılan şüpheli seçimlerle başa gelen üçüncü, beşinci ve altıncı Cumhurbaşkanı Şadli Bencedid, Ali Kafi ve Liamin Zerval devlet başkanlığına subaylıktan geçmiştir. Yedinci ve -halihazırda görevde olan- sekizinci Cumhurbaşkanı Abdülaziz Buteflika ve Abdülmecid Tebbun ise diploması ve bürokrasi kökenli politikacılarıdır.

## 2.2. Dış Politika

### 2.2.1. Cezayir Dış Politikasına Hâkim Olan İlkeler

Cezayir'in dış politikası, ülkenin geçmiş tecrübelerinin etkisiyle *emperyalizm ve sömürgecilik karşıtlığı* ile *diğer ülkelerin içişlerine karışmama ilkesi* etrafında şekillenmiştir. Diğer ülkelerin içişlerine karışmama ilkesinin sınırlarını emperyalizm ve sömürgecilik karşıtlığı temel prensibinin belirlediği söylenebilir. Zira bu ilke ülkelerarası saygıyı ve gereksiz müdahalelerden kaçınmayı ifade etmekte olup bir kayıtsızlık içermemektedir. Nitekim Batı Sahra sorununda takındığı tavrın sınır komşusu Fas ile ciddi diplomatik krizlere yol açmasına rağmen Cezayir, bağımsızlık odaklı dış politikasını ve mağdur olarak gördüğü toplumlara desteğini sürdürmüştür. (2.2.3) Filistin'de halkın direnişine verilen destek de bu çerçevede zikredilebilir.

Libya ve Mali merkezli olmak üzere terörle mücadele, komşu ülkelerde istikrarın tesisi ve terör tehdidinin Cezayir sınırlarından uzak tutulması da Cezayir dış politikasının temel taşlarını teşkil etmektedir. Zira Sahra Çölü'nün güneyinde yer alan Sahil Bölgesi bölgedeki merkezi yönetimlerin zayıflığının ve sahip olduğu zengin doğal kaynakların etkisiyle uluslararası rekabete konu olmuştur. Günümüzde Senegal, Moritanya, Mali, Burkina Faso, Nijer, Nijerya, Çad, Sudan ve Eritre Devleti bu bölgede yer almakta olup Moritanya, Mali ve Nijer ile uzun kara sınırlarına sahip olan Cezayir bölgede güvenlik ve istikrarın tesisini önemsemektedir. Bu çerçevede, Sahil Bölgesi'ne ilişkin olarak kurulan diyaloglarda “arabulucu” rolünü üstlenmek Cezayir dış politikasının geleneksel bir parçası olagelmıştır. Bu bağlamda, Cezayir Mali'de arabuluculuk yapmış olup (Tandoğan vd., 2017, s. 305-325) Libya'daki siyasi bölünmüşlüğün sona erdirilmesi amacıyla yoğun çaba sarf etmektedir.

### 2.2.2. Cezayir - Türkiye İlişkileri

Genç Türkiye Cumhuriyeti'nin Batı odaklı dış politikası gereği Cezayir ile diplomatik ilişkiler kurulması 20. Yüzyıl'ın sonlarına kadar gecikmiştir. Türkiye Cumhuriyeti 19 Eylül 1958'de Kahire'de kurulan Cezayir Cumhuriyeti Geçici Komisyonu'nu tanımamış, ancak resmi olarak bağımsızlığın ilan edilmesinden sonra, 31 Temmuz 1962 tarihinde Cezayir Demokratik Halk Cumhuriyeti'ni tanımıştır. Tanımayı takip eden yıl içinde diplomatik temsilcilikler kurularak ikili ilişkiler sağlamlaştırılmıştır. Akdeniz Birliği üyeliği gibi kayda değer bir ortak noktası olan iki ülke arası diplomatik ilişkiler 3 Kasım 2022 tarihli Türkiye Genel Seçimleri'nde muhafazakâr sağ politika izleyen Adalet ve Kalkınma Partisi'nin iktidar olmasıyla hız kazanmıştır.



21. Yüzyıl'da Türkiye- Cezayir ilişkileri olumlu bir çizgide seyretmektedir. Nitekim Cezayir Cumhurbaşkanı Abdülmecid Tebbun'un Türkiye- Cezayir ilişkilerini mükemmel olarak tanımladığı ve Türkiye'nin Cezayir'e hiçbir siyasi karşılık beklemezsizin beş milyar dolara yakın yatırım yaptığına değindiği konuşması 2021 yılının Haziran ayında Fransız "Le Point" gazetesinde yer bulmuştur. (Algérie Presse Service, 2022: "Visite d'Etat du président Tebboune en Turquie: consolider des relations entre les deux pays frères" 01.03.2023 tarihinde <https://www.aps.dz/algerie/139715-visite-d-etat-du-president-tebboune-en-turquie-consolider-des-relations-d-amitie-et-de-cooperation-historiques> adresinden alınmıştır.) Abdülmecid Tebbun, Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan'ın resmi daveti üzerine 16-17 Mayıs 2022 tarihlerinde kabinesinden bir heyet ile Türkiye'ye gelmiş olup yapılan görüşmelerde sosyokültürel, ticari, teknoloji ve bilimsel iş birliği gibi alanlarda toplam on beş anlaşma imzalandığına ilişkin gelişmeler Türk basınında yer bulmuştur.

### 2.2.3. Batı Sahra Sorunu

Kuzey Afrika'nın güneybatı kıyılarında yer alan Batı Sahra ev sahipliği yaptığı zengin fosfat yatakları sebebiyle İspanya, Portekiz ve Fransa gibi Avrupalı devletler arasında çekişmelere konu olmuş, Fas ve Moritanya da bağımsızlıklarını kazandıktan sonra bölge üzerinde hak iddia etmiştir. Birleşmiş Milletler'in 1963 yılında "kendi kendini idare edemeyen topraklar" olarak ilan etmesinin de etkisiyle bölgede İspanyol nüfuzu yoğunlaşmıştır. Hak iddiaları ve özellikle İspanya'nın bölge halkına yönelik asimilasyon faaliyetleri yerli halk arasında "Polisario Cephesi" olarak anılan tam bağımsızlık yanlısı grubun 1973'te kurulmasına yol açmıştır. (Bilge, 1992, s. 141-143),

Batı Sahra topraklarındaki anlaşmazlıkların Uluslararası Adalet Divanı'na taşınması ve uluslararası kamuoyunun yerli Sahraviler lehine dönmemesinin etkileriyle Fas, Moritanya ve İspanya arasında imzalanan Madrid Anlaşması ile İspanya, Batı Sahra üzerindeki haklarından feragat etmiştir. Kaos hakimiyetinin de etkisiyle bölgenin üçte ikisini hâkimiyeti altına alan Fas, istediği amaca büyük oranda ulaşmıştır. 1976 tarihine kadar bölgede kâğıt üstünde varlığını koruyan İspanya, liderleri Franco'nun da ölümüyle bölgeden fiilî olarak tamamen çekilmiştir. Bu gelişmeler yaşanırken aynı yıl içerisinde Polisario Cephesi, Sahra Arap Demokratik Cumhuriyeti (SADR) Devleti'ni ilan etmiştir. Arap Ligi bölgeyi Fas'ın bir parçası olarak görmüşse de İran SADC yanlısı tutum sergilemiş ve ülkeyi resmen tanımıştır. Türkiye Cumhuriyeti, SADC'yi diplomatik olarak tanımamakla birlikte Polisario Cephesi'ni terör örgütü olarak nitelediğine ilişkin Fas yanlısı bir pozisyon da almış, konuyla alakalı çekimser tutum sergilemiştir. (Cantürk vd, 2019, s. 1321-1353)

Batı Sahra sorunu Fas Krallığı neredeyse yarım asır gibi bir süreye ulaşacak olan bu düşümde ise Polisario'ya geçit vermemek için 1980-87 yılları arasında Fas duvarını örmüştür. Duvarın uzunluğu 2.700 metre olmakla birlikte Çin Seddi'nin ardından uzunluk olarak ikinci sırada yer alır. Cezayir, Polisario ve Sahra Arap Demokratik Cumhuriyeti'ne (SADC) destek vermektedir. Cezayir, SADC'yi tanımakta ve hatta yöneticilerine diplomatik pasaport da sağlamakta olup Fas tarafından terör örgütü olarak kabul edilen Polisario Cephesi'ne silah ve mühimmat yardımı yaptığı iddia edilmektedir. Cezayir ve Fas arasındaki diplomatik krizin etkisiyle iki ülke arasındaki 1739-1900 km uzunluğundaki kara sınırı 1994 yılından bu yana kapalıdır.

### 2.3. Coğrafi Yapı ve İklim Özellikleri

Cezayir, 2,381,741 km<sup>2</sup> yüzölçümü ile Afrika'nın, Arap Dünyası ve Afrika Birliği'nin yüzölçümü en büyük ülkesi olup dünyada onuncu sıradadır. Güney Sudan'ın bağımsızlığını henüz tanımamış ülkeler bulunması ve kaynakların güncellenmemesi nedenleriyle Cezayir çeşitli kay-

naklarda Afrika'nın, Arap Dünyası ve Afrika Birliği'nin yüzölçümü en büyük ikinci ülkesi olarak anılmaktadır. 9 Temmuz 2011 tarihinde bağımsızlığını kazanmasının akabinde Güney Sudan Cumhuriyeti'ni ilk tanıyan ülkelerden biri Türkiye Cumhuriyeti'dir.

Kuzeyinde 1025 kilometre kıyı şeridi bulunan Akdeniz'e paralel uzanan "Tel Atlasları" ve "Sahra Atlasları" ülkede üç farklı iklim türünün yaşanmasının nedenidir. Akdeniz ile Tel Atlasları arasında kalan bölgede Akdeniz iklimi görülmekte olup en verimli tarım arazileri bu alanda yer alır. Bölgenin Sahra Atlasları'na kadar uzanan iç kesimlerinde denizden gelen sıcak ve nemli havanın Tel Atlasları tarafından engellenmesi sonucu Akdeniz ikliminin karasal tipi görülür. Sahra Atlasları'nın güney eteklerinden itibaren bölgeye ise çöl iklimi hakimdir. Kuzey Cezayir'de kış mevsimi sıcaklık ortalaması 8-15 °C ve yaz mevsimi sıcaklık ortalaması 28-30 °C; Kuzey Cezayir'in Akdeniz ikliminin karasal tipinin görüldüğü iç kesimlerinde kış mevsimi sıcaklık ortalaması -7- -8 °C ve yaz mevsimi sıcaklık ortalaması 30-38 °C; çöl iklimi görülen Güney Cezayir'de kış mevsimi sıcaklık ortalaması 15-28 °C ve yaz mevsimi sıcaklık ortalaması 40-45 °C'dir.

Tel ve Sahra Atlasları ülkeyi Kuzey ve Güney Cezayir olmak üzere iki coğrafi bölgeye ayırır. Söz konusu sıradağlara ev sahipliği yapması dolayısıyla "Atlas Ülkeleri" olarak da anılan Mağrib bölgesinin orta kesiminde (Mağrib-i Vasat) yer alan Kuzey Cezayir, ülke yüzölçümünün %16'sından ibaret olmakla birlikte, yaşamaya elverişliliği nedeniyle ülke nüfusunun yaklaşık %96 kadarı, illerin yirmi altısı, tarıma elverişli toprakların hemen hemen tamamı ve bütün büyük şehirler bu bölgede yer alır.

Sahra Atlasları'nın güney eteklerinden itibaren ülkenin güneyi Sahra Çölü'nün 1.995.000 km<sup>2</sup>'lik kısmını kapsar. Cezayir Sahrası yüksekliği birkaç yüz metreyi geçmeyen düzlük şeklindedir. Ülkenin en yüksek (Güneyde Hükkâr Kütlesi'nde 2918 m.) ve en alçak (Kuzeydoğuda Melgîr Şotu Tabanı, -30 m.) yerleri de buradadır. Güneyinde ise 3000 metreyi bulan volkanik dağlar mevcuttur.

#### 2.4. Doğal Kaynakları

Cezayir, ihracatında da büyük pay sahibi olan geniş hidrokarbon yataklarına sahiptir. Kanıtlanmış petrol yatakları bakımından dünyada on altıncı; doğal gaz rezervlerinin zenginliği bakımından Cezayir Bağımsız Devletler Topluluğu (eski Sovyetler Birliği), İran ve Amerika Birleşik Devletleri'nden sonra dünyada dördüncü sıradadır (DEİK, 2017, s.4).

Cezayir başlıcaları demir cevheri (üretim 3,6 milyon ton), kurşun (4,6 milyon ton), çinko (20 milyon ton), bakır (0,6 milyon ton), cıva (0,8 milyon ton) ve fosfat (1 milyon ton) olmak üzere kükürt, cıva, barit, antimon, uranyum kaynaklarına ev sahipliği yapmakta ve bunları ihraç etmektedir. Güneydoğudaki Hoggar bölgesinde altın ve Mali sınırı yakınlarında elmas yatakları bulunmaktadır. (Belgacem, 2016, s.152-164)

#### 2.5. Mali Yapı

Afrika'nın en geniş topraklarına ve önemli doğalgaz ve petrol rezervlerine sahip Cezayir, söz konusu kıtanın (Güney Afrika, Nijerya ve Mısır'ın ardından) en büyük 4'üncü ekonomisi konumundadır. Cezayir, 22 üyesi bulunan Arap Birliği ülkeleri içerisinde de (Suudi Arabistan, Birleşik Arap Emirlikleri, Mısır'ın ardından) 4'üncü büyük ekonomidir. IMF'nin ülkeleri GSYİH değerlerine göre sıraladığı 2021 raporunda Cezayir 163.8 milyar dolarlık ekonomisi ile 58. sırada yer almaktadır. (DEİK, 2017, s.4)

Zengin doğal kaynaklarına karşın kişi başına düşen gelir açısından alt orta gelirli bir ülke statüsündedir. Ülke ekonomisi enerji sektörüne bağımlı olup hidrokarbon ürünleri, ülkenin ihra-

cat gelirlerinin %97'sini ve GSMH'sinin %45'ini ve bütçe gelirlerinin 2/3'ünü sağlamaktadır. Bu bağımlılık, petrol fiyatlarındaki değişimlerden büyük ölçüde etkilenen bir ekonomik yapılanma sebebiyet vermiştir. Nitekim Cezayir'in dış ticaret dengesi 2020 yılında petrol fiyatlarında yaşanan keskin düşüştür petrol ihraç eden çoğu ülkede olduğu gibi olumsuz etkilenmiş, bu dönemde Mısır ve Fas ile birlikte en ciddi dış ticaret açığını veren Kuzey Afrika ülkelerinden biri olmuştur. (DEİK, 2017, s.4)

### **2.5.1. Enerji Sektörüne Bağlılık**

1990'lı yıllarda para politikasında şeffaflık ilkesini ön plana çıkaracak düzenlemeler yapılmış ve bu çerçevede bankacılık sektörü yeniden yapılandırılmıştır. Buna rağmen 1998-1999 yıllarına yayılan dönemde hidrokarbon fiyatlarındaki düşüş Cezayir ekonomisine kritik bir darbe vurmuş ve 1998'de toplu işten çıkarmalar ülke genelinde öncelikli sorun olarak baş göstermiştir. 2000'li yılların başından bu yana tarımsal üretimin artırılması ve özel sektörün desteklenmesi yönündeki çalışmalar enerji sektörüne bağlılıkta bir nebze azalma sağladıysa da makroekonomide hidrokarbon sektöründeki dalgalanmalardan kaynaklı kırılganlık devam etmektedir. Kamu sektöründe endüstriyel üretimin hala zayıf olması bu durumun sebepleri arasında gösterilebilir. (IMF (2000), “*Algeria Recent Economic Developments*”)

Bugün millî gelirin yaklaşık 1/3 kadarını, çok zengin hidrokarbon yataklarını değerlendiren ve bu yataklardan elde edilen ürünleri işleyen özellikle petrol ve doğal gaz üretimi, petrol artıtımı, doğal gaz sıvılaştırması, yan ürünler üretimi gibi endüstriler sağlar. Bu gruptaki endüstri kollarının ülkenin döviz gelirlerindeki payı %90'ı geçer. Petrol üretimi çeşitli faktörlere bağlı olarak yıldan yıla değişmekle beraber genelde yılda 45-50 milyon ton civarındadır. Diğer endüstri kolları arasında en gelişmiş olanları çelik, çimento, gübre, dokuma ve besin endüstrileridir. Yüksek değerli maden cevheri demir-kükürt, fosfat, kurşun, çinko, cıva, barit ve antimon da ihraç edilmekle birlikte enerji dışı madencilik sektörü ihmal edilmiş olup anılan rezervlerin değerlendirilme oranı yaklaşık %55'tir. (DEİK, 2017, s.8)

### **2.5.2. Tarımsal Üretimin Ülke Ekonomisindeki Payı**

Ülke yüzölçümünün ancak %13'ünü oluşturan tarım topraklarında çalışan nüfusun %23'ü tarımla uğraşmaktadır. Cezayir'de yetişen başlıca ürünler tahıl (buğday ve arpa), turunçgiller, üzüm, hurma ve çeşitli sebzelere. Nüfus artış hızının da etkisiyle birçok tarım ürünü ülke ihtiyacını karşılamaya yetecek miktarda olmayıp dışarıdan özellikle tahıl, yağlı maddeler ve şeker ithal edilir. Her halükarda yeterli gelmeyen tahıl üretimi, yağışın özellikle az görüldüğü 1999 yılında asgari seviyesini görerek yoğun ithalat ihtiyacı doğurmuştur. Toplam ithalatta tarım ürünlerinin payı neredeyse dörtte bir oranına tekabül etmektedir. (IMF (2000), “*Algeria Recent Economic Developments*”)

Çöl bölgesi olan güneyde ise göçebe hayvancılık yapılmaktadır. Verimli tarım alanlarının sınırlı olması nedeniyle tarımın küçük ölçekli kalmasına benzer olarak hayvancılık da coğrafi koşullar gereği sınırlı olarak yapılabilmektedir. Hayvancılığın küçük ölçekli kalması sonucunda et ve süt üretimi sınırlı olup halkın alım gücünün üzerindedir. Anılan nedenlerle Cezayir'in ihracat kalemleri arasında canlı hayvan, et ve süt ürünleri kayda değer paya sahiptir (T.C. Ticaret Bakanlığı Uluslararası Anlaşmalar ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü (2021), “*Cezayir Ülke Bülteni*”).

### 2.5.3. Dış Ticaret İlişkileri

Cezayir'in en çok ihracat yaptığı ülkeler Amerika Birleşik Devletleri, Fransa, Almanya, İtalya ve İspanya, en çok mal aldığı ülkeler ise Fransa, Almanya, İtalya, Japonya ve Amerika Birleşik Devletleri'dir. (T.C. Ticaret Bakanlığı Uluslararası Anlaşmalar ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, 2021, s.8)

Türkiye'nin Afrika ülkelerine yaptığı ihracatın içinde Kuzey Afrika ülkelerinin büyük bir paya sahip olduğu görülmektedir. 2020 yılında yapılan 15,2 milyar ABD doları tutarındaki ihracatın %60'ı Fas, Cezayir, Tunus, Libya ve Mısır'a yapılmıştır. Türkiye'den Cezayir'e en fazla ihraç edilen ürünler arasında makineler ve plastik mamulleri bulunmaktadır.

Türkiye'nin ithalatında Mısır, Libya, Güney Afrika, Fas ve Cezayir ilk sırada yer alırken, bu ülkelere yapılan ithalat, Afrika toplamının yaklaşık dörtte üçünü oluşturmaktadır. Türkiye'ye Cezayir'den ithal edilen mineral yakıtlar, yağlar ve inorganik kimyasallar oluşturmaktadır. (T.C. Ticaret Bakanlığı Uluslararası Anlaşmalar ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, 2021, s.13-20)

### 2.5.4. Vergisel Yapı

Ekonomisi büyük ölçüde hidrokarbon sektörüne bağlı ülkelerde yaygın olarak görülen bir diğer ekonomik sorun alanı da vergisel altyapının yetersizliğidir. Devletin en büyük gelir kalemini petrol ve doğalgaz ihracatı oluşturduğundan normal dönemlerde vergi alacağı ve bunu güvenceye alacak hukuki düzenlemeler ihmal edilir; enerji ürünlerinin fiyatlarının düştüğü dönemlerde ise devlet açığı kapatmak için vergilere ağırlık verir ve bu ani vergi yüklemeleri halk içinde tepkilere yol açar.

Nitekim Cezayir'de 2016 yılında Anayasa'ya eklenen iki yeni hükümlerle vergi eşitliği ilkesi ile vergi kayıp ve kaçığına dair önlemler düzenlenmiş, 2020 yılında yapılan referandumda %66,8 oranda "evet" oyu alarak yürürlüğe giren yeni Anayasa da vergisel altyapıya reform niteliğinde değişiklikler getirmiştir. (14 Mayıs 2022 tarihinde Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi bünyesinde düzenlenen 11. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu'nun üçüncü oturumunda Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırma Görevlisi Gizem KAPUCU tarafından gerçekleştirilen "*Arap Baharı Örneğinde Temsil Demokrasi Vergi Üçgeni*" başlıklı sunumda ilgili konu hakkında ayrıntılı bilgiye yer verilmiştir.)

Hükümetin politikaları doğrultusunda 2022 yılında tekrar düzenlenen gelir vergisi (IRG: l'impôt sur la revenu global) vatandaşların satın alma gücünü korumak amacıyla vergi dilimleri ve muafiyetleri bakımından revize edilmiştir. Bu düzenleme ile engelli vatandaşlar lehine muafiyetlerin kapsamı genişletilirken vergi dilimi sayısı artırılarak gelir vergisi dolaylı yoldan düşürülmüştür. (L'article 2 de la Loi de Finances, 2022)

### 2.5.5. Ulusal ve Uluslararası Yatırımlar

Zengin doğal kaynaklarına karşın halkın satın alma gücünün çevre ve komşu ülkelere göre düşüklüğünün nedenleri arasında ülke ekonomisinin sektörel bazda çeşitlendirilerek geliştirilmesine yönelik ulusal ve uluslararası yatırımlardaki yetersizlik, ülkedeki kamu iktisadi teşekküllerinin özelleştirme çalışmalarının çok yavaş ilerlemesi, kayıt dışı sektörün büyüklüğü, özellikle Kuzey ve Güney Cezayir arasında mevcut ciddi ekonomik ve sosyal dengesizlikler sayılabilir. İstihdam alanlarının sınırlılığı genç nüfusta işsizlik oranlarının %30'ları bulması sonucunu doğurmaktadır. (T.C. Ticaret Bakanlığı Uluslararası Anlaşmalar ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, 2021, s.15)

### 3. Cezayir Demokratik Halk Cumhuriyeti Siyasi ve Mali Tarihi

#### 3.1. Kartaca'nın İşgali ve Romanizasyon

MÖ 1000 yıllarında Suriye sahillerinden gelen Fenikeli tüccarlar Kuzey Afrika'nın Akdeniz kıyılarına yerleşmesiyle MÖ 814'te bugün Tunus sınırları içerisinde bulunan "Kartaca" şehri kurulmuş ve aynı adı taşıyan devletin başkenti olmuştur. Fenike dilinde "Yeni Şehir" anlamına gelen Kartaca'nın Batı Akdeniz'de koloniler kurarak zengin ve güçlü bir imparatorluk haline gelmesi, o sırada İtalya'nın güney kıyılarını egemenliği altına alan Roma Cumhuriyeti ile çıkar çatışmalarının doğmasına yol açmıştır. Roma Cumhuriyeti'nin Akdeniz ticaretinde nüfuz elde etme amacıyla Kartaca İmparatorluğu'na karşı başlattığı çekişme *Pön Savaşları (MÖ 264-146)* olarak anılır. (Çankırık Karatekin Üniversitesi Dr. Öğr. Üyesi İdris Hakan Furtun'un Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı bünyesinde verdiği Mali Tarih dersinde yaptığı şifahi anlatımdan alınmıştır.)

Üç aşama ve bir yüzyıldan uzun süre devam eden Pön Savaşları'nın sonucunda Kartaca MÖ 146 yılında Romalılar tarafından ele geçirilmiş ve «*Mauretania Caesariensis*» adıyla Roma İmparatorluğu'nun bir eyaleti olarak yönetilmiştir. Kartaca'nın işgalini takip eden süreçte bölgede tahribat, esaret ve sömürgecilik politikaları uygulanmasından savaş bittikten sonra dahi Roma'da Kartaca düşmanlığının devam ettiği anlaşılmaktadır. Bu zulüm siyaseti İslam Ansiklopedisi gibi çeşitli kaynaklarda "Romanizasyon" terimini tanımlamakta kullanılsa da Romanizasyon bundan çok daha geniş bir etkiyi kapsamakta, temel olarak "Roma yaşantısı" anlamına gelmektedir. Kullanıldığı bağlama göre Batılı, Romalı unsurların, Doğu Akdenizli alışkanlıklar ve gelenekleri etkilemesi biçiminde de anlaşılabilir. Romanizasyon kavramı; Roma yapı teknikleri, Roma mühendisliği, tasarım anlayışı ve malzeme kültürü, Roma yapı tiplerinin ortaya çıkması gibi çok sayıda alanla ilişkilendirilebilir.

#### 3.2. Berberiler

Kendi dillerinde "özgür insanlar" anlamına gelen "İmazigen" topluluğunun bir parçası olan Berberiler Cezayir nüfusunun yaklaşık %30'unu oluşturmakta olup dünyanın en eski halklarından biridir. Konuştukları dile Kabil dili, Kabilce veya Berberice denir. (Güzel, 1997, s. 74) Kendilerini "Amazigh (Emâzîğ)" olarak tanıtan yerli halka sonradan "Berber" adı verilmiştir. (Tekil "Amazigh" ve Çoğul "İmazighen")

Bir kısmı yerleşik, bir kısmı göçebe hayat yaşayan, genelde dağlık bölgeleri tercih eden Berberiler, tarihsel süreç boyunca vergi ve askerlik gibi kamusal ödevleri yerine getirmemeleri sebebiyle devletle karşı karşıya gelmişlerdir. (Güzel, 1997, s. 75)

Kuzey Afrika ülkelerine dağılmış olan Berberiler'in Nijerya ve Mali'de kendi kaderlerini tayin etme amacına yönelik silahlı örgütlenmeleri mevcut iken Fas ve Cezayir'de kültürel dernekler üzerinden ilerleyen Berberi faaliyetleri dil, kültür ve eğitim alanlarında yoğunlaşmıştır. (Güzel, 1997, s. 74-81)

Berberiler, 1962 yılında Cezayir'in bağımsızlığını kazanmasının ardından dil ve kültürlerini yaşayabilecekleri beklentisinde olmakla birlikte bağımsızlık sonrasında Cezayir'in Arap ve Müslüman ulus devlet kimliği üzerinden tanımlanması üzerine talepleri için siyasi mücadeleye başlamışlardır. Berberi dilinde bir şiire ilişkin konferansın yasaklanması üzerine başlayan mücadele dönemi "1980 İlkbaharı" veya "Berberi Baharı" adıyla anılmaktadır. Cezayir'de Berberice ilk televizyon yayını 1997'de yapılmış, Berberice'nin resmi dil olarak kabulü ise 2016'da gerçekleşmiştir. (Güzel, 1997, s. 83)

Berberilik okul müfredatlarında yerini de almış olup Berberi mücadelesinin günümüzde büyük ölçüde başarıya ulaştığı söylenebilir de zaman zaman federasyon kurulmasına ilişkin görüşler halk arasında ve politik söylemlerde yer bulmaktadır. Cezayir siyasetinde aktif olan RCD (Kültür ve Demokrasi için Birlik) ve FFS (Sosyalist Güçler Cephesi) partileri büyük ölçüde Berberiler tarafından destek görmekte ve yerli halkın isteklerini dile getirmektedir. (Güzel, 1997, s. 90-92)

### 3.3. Cezayir’de İslamiyet’in Doğuşu ve Yayılması

Roma İmparatorluğu’nun çöküşünden sonra bölge sırasıyla Vandallar ve Bizans’ın hâkimiyeti altına girmiş, Bizans İmparatorluğu’nun çöküşünden sonra ise orada kalan bazı topluluklar ve Berberi kabileler bölgede varlığını sürdürmüştür. Yerlilerin İslam diniyle tanışması ise Arap kumandanların Emevîler adına bölgeyi fethi ile gerçekleşmiştir. Emevî kuvvetlerinin Berberi kabileleri tarafından yer yer mağlup edildikleri olmuşa da kabileler arası anlaşmazlıklar ve bazıları'nın Emevîler’i desteklemesinin de etkisiyle bölge tamamen Emevîler’in kontrolüne geçmiş ve İslamiyet Berberiler arasında yayılmaya başlamıştır (Erinç, 1993, s. 494-497).

Emevîler’in ağır vergi politikalarının yol açtığı isyanların başarıya ulaşmasıyla Cezayir’de ilk Müslüman bağımsız devletler kurulmuştur (Erinç, 1993, s. 494-497). Bu dönemde Abbâsiler’e bağlı devletlerden Fas’ta hüküm süren İdrîsîler (788-985) Batı Cezayir’i, Kayrevan’daki Ağlebîler (800-909) Doğu Cezayir’i hakimiyet altına almıştır. Bu dönemde Tubne (Tobna), Tâhert, Tilimsân, Mîle ve Bâgâye gibi birçok şehir ticaret güzergahı olmuş, ilim ve kültür alanındaki önemli gelişmelere ev sahipliği yapmıştır (Erinç, 1993, s. 494-497).

Bölgede devam eden egemenlik mücadelelerinde Fâtımî Devleti (909–1171) hakimiyet kurduysa da Berberi kabileleri Fâtımîler’e galip gelmiş, Zîrîler (972-1148) ve Hammâdîler (1015-1152) Devletleri’ni kurmuşlardır. Bu dönemde Kuzey Afrika üzerinde egemenlik kurmuş diğer devletler Murâbitlar (1056-1147), Muvahhidler (1130-1269), Hafsî Devleti (1228-1574), Abdülvâdîler’dir (1235-1550) (Gürsoy, 1988, s.428-435).

Abdülvâdîler’in diğer devlet ve kabilelerin saldırılarının yanı sıra yerlilerin iç isyanlarıyla zayıfladığı dönemde kaos ortamından faydalanan İspanyollar önemli Kuzey Afrika sahillerini ele geçirmiştir. Sahillerde üs ve antrepolar kurulmasıyla başlayan işgali kıtanın iç kesimlerine ilişkin hak iddiaları (*hinterland*) takip edince yerli halk Akdeniz’de faaliyet gösteren Osmanlı korsanları Oruç ve Hızır Reis’ten yardım istemiştir. (3.4.1.)

### 3.4. Osmanlı Devleti - Cezayir İlişkileri

#### 3.4.1. Cezayir’in Osmanlı Devleti’ne Bağlanması

Osmanlı Devleti’nin Kuzey Afrika’daki eyaletlerine “Garp Ocakları” denmesi dolayısıyla Cezayir, Türk tarihinde “Cezayir-i Garp” olarak anılır. Roma İmparatorluğu’nun çöküşünden sonra bölge sırasıyla Vandallar ve Bizans’ın hâkimiyeti altına girmiş, 1534 yılında ise Cezayir Osmanlı Devleti’ne bağlanmıştır (Erinç, 1993, s. 494-497).

Cezayir, 1516 yılında ilk Türk denizcileri olan Oruç ve Hızır Reis (Barbaros Hayreddin Paşa) kardeşlerin korsanlık faaliyetleri çerçevesinde ele geçirilmeye çalışılmıştır. Bilindiği üzere, “Korsanlık” günümüzde “Deniz Haydutluğu” terimine eşdeğer olarak yağma suçunu ve bir gemiye yönelen saldırıyı ifade eden illegal bir eylemi çağrıştırmaktadır. Nitekim; Cambridge Sözlük “Korsan” terimini “Gemiyle denize açılan ve hırsızlık amacıyla diğer gemilere saldıran kişi” ve Türk Dil Kurumu “Gemilere saldıran deniz haydudu, deniz hırsızı” biçiminde tanımlamıştır. Fakat tarihsel süreçte korsanlık her zaman illegal bir faaliyet olarak görülmemiş, 1856 Paris Anlaşması ile uluslararası ölçekte yasaklanana kadar meşru ve hükümetler bünyesinde iştigaline

-ikili anlaşmalarla getirilmiş sınırlamalar hariç olmak üzere- devam edilmiştir. Özellikle 16. Yüzyıl'da korsanlık faaliyetleri devlet donanmasına bağlı olarak yürütülmüştür. Devlet hazinesi-ne masrafının görece az olması, en uç noktalarda faaliyet gösterebilmeleri ve meşru görülmeleri sonucu devlete elde ettikleri ganimetlerden pay vermeleri gibi pratik sebeplerle korsanlık meşru bir faaliyet olarak görülmüştür. (Durak, 2016, s. 131-148)

Oruç ve Hızır Reis kardeşlerin Yavuz Sultan Selim'in himayesi altına girmesi Osmanlı Devleti'nin 16. Yüzyıl'da korsanlık faaliyetini donanma nezdinde yürüttüğünün göstergesidir. Oruç ve Hızır Reis Cezayir'den gelen bir heyetin İspanyollara karşı kendilerinden yardım istemesi üzerine 1516 yılında Cezayir şehrini ve onun batısındaki Şerşel'i (Césarée) ele geçirmiş, Oruç Reis Şerşel ve Cezayir sultanı ilân edilmiştir. (Kavas, 2006, s. 74)

Oruç Reis'in Tenes ve Tilimsân'ın zaptından sonra 1518'de Tilimsân'ı geri almak isteyen İspanyollarla yaptığı savaşta şehit düşmesi üzerine yerine geçen Hızır Reis Cezayir'i elinde tutabilmek için Osmanlı İmparatorluğu'nun desteğini istemiştir. Yavuz Sultan Selim "Hayreddin" lakabıyla andığı Hızır'ı Cezayir hâkimi olarak tanıdığı gibi yeniçeri ve topçulardan oluşan 2000 kişilik yardımcı birlik, savaş malzemeleri ve gemi levazımatı da göndermiş; ayrıca Cezayir'e gönüllü olarak gideceklere yeniçerilik imtiyazı ve Anadolu'dan gerektiği kadar asker yazma izni vermiştir. (Erinç, 1993, s. 494-497)

Barbaros Hayreddin Paşa padişah adına hutbe okutmuş, Cezayir Osmanlı nüfuzu altına girmiştir. Cezayir'e hâkim olduktan sonra burayı idarî bakımdan ikiye ayırıp doğu kısımlarını yerli emirlerden Ahmed bin Kâdî, batı kısımlarını Muhammed bin Ali'nin idaresine bırakan Barbaros Hayreddin Paşa, kıskırtma sonucu yerli halkın ayaklanması üzerine bir ara Cezayir şehrini bırakarak Cicelli'ye çekilmek zorunda kaldıysa da (1524) üç yıl sonra geri dönmüş ve kendisine isyan eden Ahmed b. Kâdî'yi yenip bölgeyi geri almıştır. (Erinç, 1993, s. 494-497)

1530'da da Cezayir şehri önünde İspanyolların kontrolündeki küçük bir adada yer alan Penon Kalesi'ni (Adakale) ele geçirmiş, ada ile kıyı arasına bir mendirek yaptırarak gemileri için muhafazalı bir liman meydana getirmiştir. Bu esnada Osmanlı, İspanya'da Hristiyan olmaya veya ülkeyi terk etmeye zorlanan, Hristiyanlığı kabul etmiş göçüküp gereklerini yerine getirmediği için Engizisyon Mahkemeleri'nde yargılanıp yakılarak katledilen Endülüs Müslümanları'nın uğradığı zulme karşı sessiz kalmamıştır. 1609 yılında Endülüs Müslümanları'ndan 70.000 kişi civarındaki son kafileyi gemileriyle Kuzey Afrika sahillerine tarafına taşıyarak yerleştiren Barbaros Hayreddin Paşa'dır. (Erinç, 1993, s. 494-497) Cezayir bu dönemde ele geçirilen ganimetlerle zenginleşerek "Türklerin Hindistan'ı" veya "Türklerin Meksika'sı" biçiminde anılan şöhreti edinmiştir.

Kanûnî Sultan Süleyman'ın Barbaros Hayreddin Paşa'yı 1534 yılında "Cezayir Beylerbeyi" sıfatı ile Osmanlı donanmasının başına getirmesiyle Cezayir doğrudan doğruya bir "Osmanlı Beylerbeyliği" haline gelmiştir. Barbaros Hayreddin Paşa'nın 1546'daki vefatından sonra gelen beylerbeyleri Vehrân kenti dışında (Kavas, 2012, s. 618-619) bütün Cezayir'e hâkim oldular. Osmanlı İmparatorluğu'nun mirası sayılabilecek "Cezayir Türkleri" etnik bir azınlık olarak Cezayir'de yaşamaya devam etmektedir.

### 3.4.2. Osmanlı Hakimiyetindeki Cezayir'in İdari Dönemleri

1830'a kadar süren Cezayir'deki Osmanlı-Türk hâkimiyeti idarî bakımdan; "**Beylerbeyiler Devri (1518-1587)**", "**Paşalar Devri (1587-1659)**", "**Ağalar Devri (1659-1671)**" ve "**Dayılar Devri (1671-1830)**" olmak üzere dört ana döneme ayrılır. (Toprak, 2012, s. 227)

Cezayir'in de parçası olduğu "Garp Ocakları" çoğunluğu Batı Anadolu'dan getirilen çiftçilerden mürekkep bir aristokrasiyi bünyesinde barındırmaktaydı. Garp Ocakları genel olarak yarı



bağımsız bir yönetime sahipti; beylerbeyi ya da vali padişaha tâbi olmakla beraber önemli konularda karar alma ve bağımsız hareket edebilme yetkilerini haizdi. Cezayir ise Garp Ocakları içinde en güç kontrol edilebilen eyalet olarak anılmakta olup yerel yöneticilerin otoritesinin tanınmamasıyla ünlüdür. Bu durumun sebepleri arasında çok uzak kalan Cezayir'e Osmanlı tarafından gönderilen Türkmenler ile yerli halkın kaynaşmaması gösterilebilir. Beylerbeyiler devrinin son valisi olan Kaptanıderyâ Kılıç Ali Paşa zamanında (1568-1587) başlangıçta İstanbul ve Cezayir arasındaki bağlar güçlendiyse de daha sonra zayıflamıştır. (Erinç, 1993, s. 494-497)

1587'den itibaren Cezayir, İstanbul tarafından üç yıllığına tayin edilen paşalar devrine girdi. Merkezi yönetimi güçlendirmeyi amaçlayan bu adım da valilerin saraylarda oturup halka karışmamasının da etkisiyle sonuçsuz kalmıştır. Valileri tanımayan ağalar tehdit ve başkaldırıyla hüküm sürmeye başlayınca zamanın Osmanlı sadrazamı Köprülü Mehmet Paşa artık vali gönderilmeyeceğini bildirmiş, Cezayir gemilerinin Osmanlı limanlarına yanaşmasını, levent ve zahire almalarını yasaklamıştır. Cezayir ağalarının af talebi ancak Köprülü'nün vefatından sonra Sadrazam Köprülüzâde Fâzıl Ahmed Paşa'nın af çıkarmasıyla karşılık bulmuştur. Ağalar içinden tayin edilen valinin de diğer yeniçeri ağaları tarafından tanınmaması üzerine itaat etmeyen ağaların öldürülmesi uygulaması başlamıştır. (Toprak, 2012, s. 228)

Ağalara levendlerin müdahalesinden Fransız işgaline kadar olan dönem ise "dayılar dönemi" olarak anılır; ilk dayılar doğrudan denizciler tarafından seçilmiştir. Ordu, donanma, vergi, asayiş, adliye işlerinde yardımcı beş üyeden oluşan "dîvân-ı guzât" isimli dayı divanının yardımıyla yönetimi elinde tutan dayılar güçlü yetkiler kullanmışlardır. (Erinç, 1993, s. 494-497)

Cezayir'in Dayılar Dönemi'nde yaşanan önemli gelişmelerden biri Amerika Birleşik Devletleri'nin Osmanlı İmparatorluğu'nun vergi mükellefi haline gelmesidir. İngiltere'ye karşı bağımsızlık savaşını kazanan Amerika Birleşik Devletleri, uluslararası anlaşmalar imzalamaya başlayarak Akdeniz ticaretinin bir parçası olmayı amaçlamıştır. Cezayir ile aralarında anlaşma bulunmadığı halde kıyılarında dolaşan Amerikan gemileri Cezayirli korsanlar tarafından yağmalanmış ve denizciler esir alınıp Cezayir'e götürülmüştür. Durumun ciddileşmesi üzerine bir Amerikan heyeti 1795 yılında Cezayir'e giderek ticaret anlaşması imzalamış, Amerika Birleşik Devletleri esirlerin bırakılması karşılığında 642 bin 500 dolar haraç ve her sene 12 bin Cezayir altını eden 21 bin 600 dolar tutarında vergi ödeme taahhüdü altına girmiştir. Bu yükümlülük, 19. Yüzyıl'ın ilk yarısında Amerikan donanmasının galip geldiği *Barbary Savaşları*'na kadar devam etmiştir. (Erinç, 1993, s. 494-497)

### 3.4.3. Cezayir'in Askeri ve Mali Zayıflama Süreci

Garp Ocakları içinde en büyük donanmaya sahip olan Cezayir'de eyalet gelirlerinin büyük bir kısmı korsanlık yoluyla sağlanmaktaydı. Akdeniz dışında da faaliyet gösteren korsanların Cebelitârik Boğazı'nı geçip Kanarya adaları, İngiltere, İrlanda, Hollanda, Danimarka, hatta İzlanda'ya kadar uzanmaları üzerine Osmanlı Devleti ile ticaret antlaşması bulunan Fransa, İngiltere ve Hollanda Cezayir ile deniz ticareti güvenliği için art arda anlaşmalar yapmışlardır. (Erinç, 1993, s. 494-497)

18. yüzyıla doğru Fransız ve İngiliz donanmalarının güçlenmesi ve Akdeniz'i kontrol altına alması dolayısıyla Cezayirli korsanlık faaliyeti baltalanmış, gelir kaynaklarını ve önemini yitiren Cezayir'de nüfus azalmaya başlamıştır. Yüzyılın ikinci yarısında donanma küçülmüş, yeniçerilerin sayısı ise 20.000'lerden 5000'e kadar düşmüş ve denizcilik gelirlerinin azalması sebebiyle vergilerin arttırılması isyanlara sebep olmuştur. 1671'den sonra başa geçen yirmi sekiz dayıdan yarısının halk ve asker tarafından öldürüldüğü kayıtlara geçmiştir. (Erinç, 1993, s. 494-497)



Osmanlı hükümeti, Akdeniz’de faaliyette bulunan ve gerektiğinde donanmasıyla yardıma gelen Cezayir eyaletine sıkı bir merkezîyetçilik yerine daha serbest bir yönetim uygulamasına rağmen Cezayir Osmanlı’nın dış politikasına ve yaptığı ikili anlaşmalara riayet etmemiş, dayılar ve Cezayirli korsanlar büyük ölçüde özerk hareket etmişlerdir. Cezayir’in bu tutumuna istinaden 1718’de yapılan *Pasarofça Antlaşması* ile Osmanlı Devleti Avusturya ile Garp Ocakları arasında barış için güvence vermesine rağmen Cezayir gemileri bir Avusturya ticaret gemisine el koymuşlardır. Osmanlı’nın zararı tazmin fermanı Cezayir Dayısı Abdi Paşa tarafından uygulanmadığı gibi azledildiği halde makamı bırakmaması üzerine katline ilişkin ferman verilmiştir. (Erinç, 1993, s. 494-497) Abdi Paşa’dan sonra gelen paşalar üzerinde merkezi yönetimin etkisi daha da azalmıştır.

Cezayir denizcilikte önemini kaybederken 1815’te yapılan Viyana Kongresi’nde İngiltere’nin isteğiyle korsanlığın kaldırılmasına karar verilmiş, 1816 yılında İngiltere bu kararı uygulama gerekçesiyle Avrupa devletleriyle anlaşarak Cezayir’e Lord Exmont kumandasında bir donanma göndermiştir. Hollanda filosunun da katıldığı bu donanmanın Cezayir şehrini topa tutup gemileri batırması üzerine Cezayir dayısı İngiltere ve Hollanda ile anlaşmak zorunda kalmış, savaş tazminatı ödemeyi ve elindeki Hristiyan esirleri teslim etmeyi kabul etmiştir. (Toprak, 2012, s. 229-230)

### 3.5. Fransa - Cezayir İlişkileri

#### 3.5.1. Fransa’nın Afrika Kıtasını İşgali

“Keşifler Çağı” olarak da anılan 15-17. yüzyıllar arasında yapılan Coğrafi Keşifler ile Afrika’nın dikkat çeken doğal zenginliklerinin ortaya çıkarılması Avrupalı devletlerin sömürgecilik yolculuğunu belirlemiştir. Ekonomik olarak sömürgeleştirme, o bölgede kolonileşme ve sömüren Avrupa devletinin siyasi, ekonomik, dini yapısının bu bölgelere taşınması biçimlerinde de görünmeye devam etmiştir. Bu yayılma politikası dünyayı gören Avrupalıların “diğer” olanı ötekileştirmesi ve “kendi uygarlık düzeylerine çıkarmayı ödev edinmesi” ile açıklanmaktadır. (Paris, 2002, s. 637- 656)

Sömürgecilik faaliyetinin yaygınlaşmasına zemin hazırlayan küresel ölçekli bir diğer olay 15. Yüzyıl’ın ortalarında Portekizliler aracılığıyla başlayan köle ticaretidir. Tarımsal iş gücüne duyulan yoğun ihtiyacın yarattığı çözüm arayışı Afrika’nın ekonomik, sosyal, siyasal, demografik açılardan sömürsüyle sonuçlanmıştır. (Tamçelik vd., 2017, s. 654)

Fransa’nın Afrika’yı keşfi ise Haçlı Seferleri’ne dayanmakta olup diğer Avrupalı devletlere nazaran ön plana çıktıkları gözlenmiştir; öyle ki, Haçlı Seferleri’ne bizzat katılan beş Fransa kralından üçü bu uğurda savaşlarda hayatını kaybetmiştir. (Kavas, 2006, s.173)

Fransa’nın Afrika’da ilk sömürge faaliyeti 1637 yılında Senegal Nehri çevresinde görülmeye başlanmış olup sistematik olarak ortaya çıkışı 1624 yılına dayanmaktadır. Fransız hükümeti 1664-1670 yılları arasında dört ticaret şirketi kurarak denizaşırı sömürgelerini korumayı ve bu alanlardaki ticari faaliyetlerini de belirli bir sistematığe aktarmayı amaçlamıştır. Fransa, bilhassa Amerika kıtası ile Hindistan bölgesindeki sömürgeleriyle Senegal’i 1763 Paris Anlaşması ile İngiltere’ye bıraktıktan sonra Afrika’ya yönelmiş olup Fransa’nın Afrika’daki koloniyal faaliyetlerinin Cezayir’in 1830’da işgal edilmesiyle başladığı söylenebilir. İşgalin ardından Fransa, Cezayir’i İçişleri Bakanlığı’na bağlamıştır. Diğer sömürgelerini Dışişleri Bakanlığı aracılığıyla yönetmesi karşısında Cezayir’in bu özel konumu, Fransa’nın bu bölgeyi sömürgeден öte kendi toprağı olarak gördüğüne işaret etmektedir. (Tamçelik vd., 2017, s. 666)

Sömürgecilik, Türk Dil Kurumu tarafından Cambridge Dictionary'nin *colonialism* tanımının çevirisi olan "Bir devletin, kendi ülkesinin sınırları dışında, başka ulusları, devletleri, toplulukları siyasal ve ekonomik egemenliği altına alarak yayılması" biçiminde tanımlanmıştır. Söz konusu egemenliğin kolonyalizm kapsamına girmesi ise yayılma faaliyetine "yerleşme" olgusunun da dahilyle mümkündür. Fransa örneğinde, başta Fransızlar olmak üzere Avrupa vatandaşlarının bölgede koloniler kurularak yerleştirilmesi ve hatta yerli halka ait tarım arazilerine malik kılması uygulamaları göz önünde bulundurulduğunda bölgede kolonyalist politika izlendiği açıktır. (3.5.4) Emperyalizm ise sömürgecilik ve kolonyalizm anlayışlarının son ve uç noktası olarak tanımlanır.

### 3.5.2. Fransa'nın Cezayir'i İşgali

Fransa'nın Cezayir'e taarruza geçmesine zemin hazırlayan nedenler arasında Cezayir'in zayıf durumu, Osmanlı Devleti'nin 1828-1829'da Rusya ile yaptığı savaşı kaybetmesi, Yunan isyanlarından dolayı İngiltere ve Rusya ile müttefik olması gibi sebepler sayılabilir. Fransa'nın Batı Akdeniz'de sömürge sahibi olması Malta ve Yunan adalarını ele geçirerek Akdeniz'de üstünlük sağlamış olan İngiltere'ye karşı eski gücünü kazanması ve Akdeniz ticaretinden daha büyük pay alması bakımından önem arz etmekteydi. (Erinç, 1993, s. 494-497)

İşgale zemin hazırlayan uluslararası rekabetin hararetlendiği dönemde Fransa'da monarşi karşıtı sesler yükselmeye başlamış, 1824 yılında hayatını kaybeden kardeşi XVIII. Louis'in yerine kral olan X. Charles saltanatı korumak için siyasi bir mücadele vermiştir. İç karışıklıkların ciddileşmesi üzerine dönemin başbakanı *Jules de Polignac* Cezayir'in işgal edilmesi fikrini ülkenin kötüye giden ekonomisini düzeltmek ve liberal muhalefetin dikkatini monarşi üzerinden almak için kullanmıştır. (Tamçelik vd., 2017, s. 660)

Cezayir- Fransa ilişkilerinde fiili gerginliğin başlamasında Cezayir Dayısı Hüseyin Paşa'nın muameleleri etkili olmuştur. Hüseyin Paşa, Cezayir'in Fransa'ya verdiği mercan avı imtiyazından Cezayir'in aldığı vergileri artırmış, Fransa'nın itirazlarına karşın konuyu müzakereye kapalı tutmuştur. İşgalin görünür sebebi olarak anılan "*Yelpaze Olayı*" ise zamanın Fransa konsolosu Pierre Deval ile tartışan Hüseyin Paşa'nın konsolosun yüzüne yelpazeyle vurmasıyla sonuçlanan görüşmeyi ifade eder. Tartışma Cezayirli 2 tüccarın Fransa'dan alacakları olduğunu, ancak bu meblağı almaları halinde vergi borçlarını ödeyebileceklerini söylemeleri üzerine Hüseyin Paşa'nın harekete geçmesiyle doğmuştur. Hüseyin Paşa'nın konsolosla görüşerek kralın ve başbakanın mektuplarına neden cevap vermediğini sorduğu ve konsolosun "Fransa kralı ve cumhuru sana kâğıt tahrir etmez ve mersul kâğıtlarına dahi karşılık irsal etmez." yanıtını verdiği aktarılmaktadır. (Tamçelik vd., 2017, s. 660) Sinirlenen Hüseyin Paşa'nın konsolosa birkaç kez yelpazeyle vurmasını hakaret sayan Fransız hükümeti 1827'de Cezayir'e donanma gönderip Paşa'nın özür dilemesini istediye de Paşa geri adım atmaz ve işgal başlar.

Bu olayı öne süren Fransa önceden planladığı harekâtı başlatarak *16 Haziran 1827'de Cezayir'e* savaş ilân etmiş ve büyük bir donanma ile Cezayir sahillerini abluka altına almıştır. Bu esnada Fransız hükümeti tarafından Osmanlı Devleti'ne durumu bildiren ve dayıyı cezalandırmak için izin isteyen bir nota verilmesi üzerine arabulucu olarak Tâhir Paşa gönderilmiştir. İç ve dış karışıklıklar yaşamakta olan Osmanlı Devleti, Cezayir'in tek başına da yeterince güçlü olduğu yaklaşımıyla fiili olarak müdahale etmemiştir. O sırada Osmanlı bünyesinde yaşanan Yunan isyanının yanı sıra 20 Ekim 1827'de Yunan bağımsızlığını destekleyen İngiliz, Fransız ve Rus ortak donanması Navarin'de Osmanlı donanmasını yakmış, donanmanın ve yetmiş insan gücünün kaybına kaybına neden olmuştur. Yeniçeri Ocağı'nın da 1826'da kaldırıldığı göz önüne alın-

dığında neredeyse ordusuz ve donanmasız kalmış olan Osmanlı'nın Cezayir'de fiili müdahale imkanının bulunmadığı açıktır. Nitekim Navarin Faciası'nı takip eden süreçte Fransa Mora'ya asker çıkarmış, ertesi yıl da Osmanlı'nın mağlubiyeti ve Yunan devletinin tanınması ile sonuçlanan Osmanlı-Rus Savaşı (1828-1829) başlamıştır (Bozkurt, 1991, s. 501-509).

Mevcut konjonktür büyük ölçüde Fransa lehine olmasına rağmen, yaşanan iç krizlerin de etkisiyle Cezayir'in işgali yaklaşık üç yıl sürmüştür. 14 Haziran 1830 tarihinde Cezayir'e General Bourmont kumandasında gönderilen büyük donanma ve 37.000 kişilik takviye kuvvetle Fransızların Cezayir'e çıkışı gerçekleşmiş, 5 Temmuz 1830 günü Cezayir şehri işgal edilmiştir. (Bozkurt, 1991, s. 501-509) Cezayir'in bütünü ele geçirmeleri ise 1847 yılında Emîr Abdülkadir kumandasındaki direnişçilerin yenilmesine kadar sürmüştür. Osmanlı hükümeti işgali ancak protesto edebilmiş, 1847 yılında da Fransız işgalini tanıyarak (Tamçelik vd., 2017, s. 662) Cezayir üzerindeki haklarının sona erdiğini ilân etmiştir.

### 3.5.3. Cezayir'de İşgale Direniş Hareketleri

3 yıllık kuşatmanın ardından 1830 yılında gerçekleşen işgal karşısında Cezayir'de silahlı direniş grupları kurulmuştur. Düzenli bir birlik olarak örgütlenmemiş olmalarına karşın Fransa'nın ülkenin iç bölgelerine girmesini zorlaştırmışlardır. Direniş karşısında Fransa uyguladığı şiddetin dozunu artırmış, sistematik bir katliam gerçekleştirmiştir. 1834 yılında Cezayir sınırlarında 42 bin Fransız askeri varken 1844 yılında bu sayı 90 bini bulmuştur. (Tamçelik vd., 2017, s. 664)

Fransa Cezayir'de koloniler kurarak bir kolonizasyon örneği göstermiştir. (3.5.1.) Asimilasyon politikaları ise eğitim, dil, sosyal yaşam gibi her alanda uygulanmıştır. Bu politikaların tamamen başarıya ulaşmasını engelleyen temel unsur çoğunluğu Yahudi veya Müslüman olan Cezayir halkının dini inançlarına bağlılığıdır.

Bölgesel isyanlar, Cezayirlilerin Fransa-Prusya savaşında mağlup olan Fransa'nın zayıfladığına olan inançları doğrultusunda artmıştır. Ayrıca bu dönemde; Cezayir halkının zorla askere alınması, halkın tek geçim kaynağı olan tarımsal arazilere el konulması, yerli halktan ziyade Fransa'nın tüketimi için üretim yapılması gibi iç sebepler de halkın bağımsızlık fikrinin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. (3.5.4.)

Fransa'yı zor durumda bırakan onlarca ayaklanma yaşanmış ve bastırılmaları gittikçe zorlaşmıştır. Yapılan ilk örgütlü saldırı "*Şeyh Muhyeddin Ayaklanması*" olup isyanların en büyüğü 1871 yılında yaklaşık yüz bin kişinin katıldığı "*Muhammed el Mukrani*" isyanıdır. Constantin'in güneyine kadar geniş bir alana yayılan bu ayaklanma çok kanlı biçimde bastırılmış, binlerce insan katledilmiştir. Bu isyanın bir diğer sonucu da Fransa'nın kolonileşme hareketlerini hızlandırarak yüz binlerce Fransız vatandaşını bu topraklara yerleştirmesidir. (Tamçelik vd., 2017, s. 665)

Ayaklanmaların hukuki bir sonucu ise bölgede düzen sağlama amacı öne sürülerek 1881 yılında "*Yerli Kanunu (Code l'Indigénat)*" çıkarılmasıdır. 1919 yılına kadar yürürlükte kalan bu Kanun Avrupa'dan gelen göçmenlere tanınan ayrıcalıkları derinleştirmiş ve yerlileri temel medeni haklardan yoksun bırakmıştır. Öyle ki; Cezayirlilerin Fransız yetkililerin izni olmadan yurt dışına seyahati ve hatta yurt içinde seyahat etmeleri, ayrıca Arapça gazete basımı ve Kur'an kursları harici Arapça eğitim veren okullar açılması bu Kanunla yasaklanmıştır. (Erinç, 1993, s. 494-497)

### 3.5.4. Fransız İşgalinin Cezayir'deki Mali Etkileri

Fransızlar Cezayir'i insanların yaşadığı bir ülke olarak değil, yalnızca kendi malları için pazar, hammadde ve gıda kaynağı olarak görmüştür. Bu kapsamda zaten sınırlı olan tarım arazileri

yerlilerin elinden alınarak yerleştirilen Fransız vatandaşlarına tahsis edilmiş, Cezayir halkı açıkça açlığa terk edilmiştir. 1866 yılında 2.652.000 olan nüfusun 1872 yılında 2.125.000'e düşmüş olması kronik açlık ve kötü muamelenin acı bir ispatıdır. (Tamçelik vd., 2017, s. 665)

Mevcut tarım alanları Cezayir halkı için değil Fransa için gıda temin etmekte kullanılmıştır. Üzüm hasadı ve yerli halk tarafından tüketilmeyen şarap üretiminin yoğun olarak gerçekleştirilmesi halkı isyana sürükleyen iç nedenler arasında yer almaktadır. (3.5.3.)

1844 yılında Cezayir bütçesi ile Fransız bütçesi birleştirilmiş, 1845 yılında Cezayir'de Fransız biçimi idari yapılanma tesis edilmiş ve 1847'de Fransız kanunları Cezayir'de uygulanmaya başlanmıştır.

1865 yılında III. Napolyon çıkardığı kararname ile Hristiyan olmayanların vatandaş değil, ancak "tebaa" olabileceğini hüküm altına almıştır. Bu durum Yahudi veya Müslüman olan yerli halkın daha olumsuz koşullarda, daha düşük ücretlerle çalıştırılmasının ve tarım arazilerine sahip olamamasının da önünü açmıştır. 1870 yılında Yahudilere Fransız vatandaşı olabilme hakkı verilmesini takip eden süreçte Müslüman halk daha büyük baskılara maruz kalmıştır. (Tamçelik vd., 2017, s. 665)

1. Dünya Savaşı'nda Fransa yanında savaşmaya zorlanan Cezayirlilerden 50 bini savaşta hayatını kaybetmiş, ülkede ciddi bir iş gücü açığı ortaya çıkmıştır. O dönemde Fransa'da bulunan Cezayirlilerden sağ kalanlar sosyal ve siyasal gözlemlerini savaş sonrası Cezayir'e taşıyarak siyasal örgütlenmenin temelini atmışlardır. Ayrıca ABD Başkanı Woodrow Wilson tarafından yayınlanan Wilson İlkeleri de sömürgeleştirilmiş ulusların bağımsızlığını destekleme vaadiyle Cezayir bağımsızlık fikrine etkide bulunmuştur. 1929 yılında yaşanan Büyük Buhran, yaşanan ekonomik sıkıntıları derinleştirmiş ve bağımsızlık fikrinin güçlenmesi yönünde bir etken olmuştur. (Tamçelik vd., 2017, s. 667)

Mali ve siyasal nitelikteki olayların etkisine şahit olan Fransa tedbir amaçlı yerel idarecilere ayrıcalıklar (Tamçelik vd., 2017, s. 667) tanımışsa da bunun bir "sömürge oyunu" dahilinde yapıldığı halk tarafından anlaşıldığından ayaklanmalara ve tepkilere herhangi bir katkısı olmamıştır. 4 Şubat 1919 tarihinde çıkarılan bir kanunla bazı Cezayirli yetkililere üst düzey Fransız kurumlarına yönetici seçme hakkı verilmesi, halka katkısı olmayan sembolik ayrıcalıklara örnek verilebilir.

### 3.6. Cezayir Bağımsızlık Savaşı

2. Dünya Savaşı sırasında da Cezayirli Fransa'nın yanında savaşmaya zorlanmışsa da yerli halk Nazi işgaline uğrama ve bağımsızlığın daha da gecikmesi endişesi taşıdığından bağımsızlıklarına giden yolu hızlandırma motivasyonu hareket etmişlerdir. Savaş sonrası Amerika ve İngiltere arasında imzalanan ve tüm halkların self-determinasyon hakkını savunan "Atlantik Bildirisi" de Cezayir'de bağımsızlık fikrinin güçlenmesinde etkili bir diğer unsurdur. 2. Dünya Savaşı varlığı ve etkileriyle Afrika'daki sömürgelerin bağımsızlık savaşlarına giden yolun en büyük dinamiklerinden biridir. (Erinç, 1993, s. 494-497)

Bağımsızlık Savaşı'na giden süreçteki en önemli kırılma noktalarından biri olan "Setif ve Guelma Katliamı (8 Mayıs 1945)" Fransız verileriyle 15 bin, Cezayir verileriyle 45 bin Cezayirli'nin katledilmesiyle sonuçlanan bir şiddet olayına ilişkindir. 2. Dünya Savaşı'nda yaşanan Nazi mağlubiyetini kendi bağımsızlıkları yolunda bir adım olarak gören halk, özellikle Constantin, Setif ve Guelma şehirlerinde sokaklarda "özgürlük", "bağımsızlık" sloganları ve Cezayir bayrakları ile kutlama yapmıştır. Fransa yasakladığı ve endişe duyduğu bu eylemlere büyük ve kanlı bir şiddetle karşılık vermiştir. 8 Mayıs günü Cezayir tarafından 2020 yılında "Ulusal Hafıza Günü"

olarak ilan edilmiş olup “*Hafıza unutulmayı reddediyor.*” sloganıyla verilen kayıplar ölümsüzleştirilmiştir.

“*Setif olaylarının gürültüsü bile olmadı; 8 Mayıs günü, zafer şenlikleri sırasında faşist kışkırtıcılar Müslüman halkın üzerine ateş açmışlardı; Humanité gazetesine göre Müslüman halk onlara karşı direnmiş, ordu birlikleri büyük çaba göstererek ortalığı yatıştırabilmişlerdi; yüz kadar insanın öldüğü söyleniyordu. Bu söylentilerin kocaman bir yalan olduğu sonradan ortaya çıktı. (Daha sonra Müslüman halkı kışkırtan seksen kadar Avrupalı kendi azgınlıklarının kurbanı olarak öldüler, fakat ordu işe el koydu, bölgede geniş bir temizlik hareketine girişti, bu temizlik sonunda yerli halk kırk bin ölü verdi.*” (Beauvoir, 1972, s. 118).

II. Dünya Savaşı sonrası Fransa aldığı maddi hasar ile zayıflamış ve 1950’lerde sömürgeleri bağımsızlığını kazanmaya başlamıştır. Bu yıllarda Fransa onları elinde tutmak için nispeten geri adımlar atmak zorunda kalmış ve bir çatı altında birleştirme politikası izlemiştir; bu girişimler günümüzde “*neo-kolonyalist/ neo-emperyalist politikalar*” olarak anılmaktadır. Bu anlamda Fransız değerleri çatısı altında sömürgeleri siyasal, ekonomik, kültürel olarak bir araya getirme çalışmaları hız kazanmıştır. Nitekim “*Fransızca Konuşan Afrika Ülkeleri/ Frankafon*”, “*Fransafrika*” ve “*Frankbölgesi*” gibi tanımlamalar bu politikaların eseridir (Tamçelik vd., 2017, s. 674).

Afrika ülkeleri sömürgeci kurtuluşu anmak, ırkçılık ve sömürgeciliği kınamak amaçlarıyla Afrika Birliği’nin kuruluş tarihi olan 25 Mayıs 1963’ü her yıl dönümünde *Afrika Günü* olarak kutlamakta olup 2022 “Beslenme Yılı” olarak belirlenmiştir. (African Union, 2022: *The Year of Nutrition: Strengthening Resilience in Nutrition and Food Security on the African Continent: Strengthening Agro-Food Systems, Health and Social Protection Systems for the Acceleration of Human, Social and Economic Capital Development*, 01.03.2023 tarihinde <https://au.int/en/theme/2022/year-nutrition> adresinden alınmıştır.)

Setif’te ve Guelma’da yaşananlar Cezayirliilerin Fransız şiddetinin bölgesel ayaklanmalarla uzaklaştırmayacağını anlamasını sağlamıştır. Öyle ki; 1947 sonrası, Cezayirliilerin Fransız vatandaşlığına alınması, Arapça’nın da resmi dil olarak kabul edilmesi, kadınlara oy hakkı verilmesi, İslam dininin devlet tedbirinden çıkarılması gibi iyileşmeler halkın bağımsızlık fikirlerinde değişiklik sağlamamıştır.

Setif ve Guelma Katliamı sonrasında Ulusal Kurtuluş Ordusu’na katılım rekor sayılara ulaşmıştır. Bu dönemde orduya katılan kadınlardan Djamilia Bouhired (Cemile Buhayrad) yakalanan diğer Cezayirli isyancılar gibi insanlık dışı işkencelere maruz kalmış, ancak durumdan haberdar olan uluslararası kamuoyunun baskısıyla serbest kalmıştır. “*Cezayir’de bir kadın kahraman yaratmak istemiyorum.*” yaklaşımıyla giyotinle idam kararını vermekten imtina eden Fransız yargıcın tutumu Cezayirli bir kadın kahramanın dünyaca tanınıp desteklenmesine yol açmıştır. “*Cemile’nin anlattıklarını kâğıda geçirmekle yetindim ve yazımı Le Monde gazetesine gönderdim. Gazetenin sorumlu yönetmeni Gauthier telefon etti: ‘Biliyor musunuz sizin şu Cemile Bupaşa’nın durumu fena!’ dedi, kız hakkında kötü istihbarat elde ettiklerini ekledi; sanki Cemile’yi işe almalarını rica etmişim onlara. ‘Yüksek bir memur, çok şey biliyor onun hakkında ve kızın ağır muamele göreceğini söylüyor.’ dedi. ‘Bu, zavallının edep yerine şişe sokulmasını gerektirmiyordu herhalde!’ cevabını verdim. ‘Edep yeri’ sözünün ‘karnına şişe sokulmuştur’ şeklinde düzeltilmesini rica ediyordu. Reddettim. Yazımın o bölümünü parantezler içine alarak yayınladılar.... Gauthier telefon açtı: ‘Bir yazı yazdınız, dört yüz bin Frank kaybettik.’ diye adeta azarlıyordu. Le Monde Cezayir’de toplatılmıştı.’” (Beauvoir, 1972, s. 182-183)*

Nitekim 1 Kasım 1954'te, Azizler Bayramı'nda "*Ulusal Kurtuluş Ordusu'nun*" oluşturan yerli birliklerin eş zamanlı saldırılarıyla Cezayir Bağımsızlık Savaşı resmi olarak başlamıştır. Cezayir'deki bütün kesimlerin desteğini alan bu örgütlenme siyasal alanda da "Ulusal Kurtuluş Cephesi" olarak kendini göstermiştir. (Tamçelik vd., 2017, s. 669-670)

Bu esnada, Fransa'da yaşayan Cezayirli de sessiz kalmamış, Paris'te düzenledikleri barışçıl protesto ve gösterilerle Cezayir'de verilen bağımsızlık mücadelesine destek vermişlerdir. 17 Ekim 1961'de sayıları otuz bini bulan Cezayirlinin barışçıl gösterisine Paris polisinin sert ve insanlık dışı müdahalesi "*1961 Paris Katliamı*" olarak anılmaktadır. Emniyet teşkilatının polisler başlarına gelebilecek adli süreçten korunma garantisi vererek sert müdahalede bulunmalarını salık verdiğine ilişkin iddialar kaynaklarda yer bulmaktadır. Söz konusu müdahalede katledilen insan sayısı Fransız kaynaklarına göre kırk, uluslararası kaynaklara göre iki yüz civarındadır. Fransız hükümeti 1998'de ilgili olayda kırk kişinin öldürüldüğünü kabullense de kesin sayının tespiti mümkün değildir; zira yaralanan ve öldürülen insanların bedenleri polis tarafından Seine Nehri'ne atılmıştır. (Özpinar, 2009, s. 106)

30.09.1955'te BM gündemine alınan "Cezayir Sorunu" görüşülmüş ve Fransa-Cezayir görüşmeleri başlamıştır. Fransa bağımsızlık isteğini engellemek için sosyal ve ekonomik vaatlerle geri adım atsa da Cezayir bağımsızlık dışında bir vaadi kabul etmeyeceğini beyan etmiştir. Ancak 1962'de imzalanan "*Evian Anlaşmaları*" ile Cezayir'in bağımsızlığı tesis edilmiştir. (Tamçelik vd., 2017, s. 672)

### **3.6.1. Bağımsızlık Savaşı Sonrası Cezayir'de Yaşanan Mali Değişimler**

Cezayir Bağımsızlık Savaşı'nın ardından devlet tarafından ilan edilen "*ülkeyi sahip olduğu tabii zenginliklerden âzami ölçüde faydalanarak bir sanayi ülkesi haline getirmek suretiyle kalkındırmak ve halkın refah ve kültür seviyesini bu yolla yükseltmek*" hedefi doğrultusunda yabancılar ait bütün şirketler, sanayi tesisleri, işletmeler ve tarım alanları millileştirilmiştir. Cezayir'de iktisadî ve sosyal alandaki bütün planlamalar ve dış ticaret, bütün büyük sanayi tesisleri, bankalar, kredi kurumları, ulaşım, iletişim araç ve gereçleri gibi ekonominin her sektörü tamamıyla devletin elindedir. (Erinç, 1993, s. 494-497)

Sömürge dönemi sonrası söz konusu hedeflerle hazırlanan planların uygulanması ile sanayileşme yaygınlaşmış ve hızlanmış, çalışan nüfusta ücretle çalışanların payı %76 seviyesine ulaşmıştır. Bu veriler ışığında orta sınıfın büyüyerek güçlendiği söylenebilir.

Fransız kolonyalistlerin sürdürdüğü tarıma dayalı ekonomi sektörel bazda çeşitlendirilerek ekonomide tarımsal faaliyetin payı azaltılmıştır. Tarımla uğraşanların faal nüfustaki payı %23, bu sektörün millî gelirdeki payı ancak %6 civarındadır. Hemen hemen tamamı kuzeyde toplanmış bulunan verimli tarım arazilerinin ülke yüzölçümünün ancak %13^ünü oluşturduğu göz önünde bulundurulduğunda düşük oranlarla karşılaşılması olağan bir sonuçtur. (Erinç, 1993, s. 494-497) Her geçen yıl dünyaya tehdidi büyüyen iklim değişikliğinin etkisiyle genişleme eğiliminde olan (Nigam vd., 2019, s. 5) çöl bölgesinde ise (Sahra Çölü'nün 1920-2016 yılları arasında mevsimlere göre %2 ila %4 oranlarında genişlediğini ortaya koyan araştırmalar mevcuttur) sınırlı bir oranda da olsa göçebe hayvancılık yapılmaktadır. (2.5)

Bağımsızlığı takip eden süreçte ülkede birkaç kez toprak reformu yapılarak tarım alanları kooperatiflere ve tarım işçisi istihdam eden işletmelere verilmiştir. Akdeniz ikliminin ve iç kesimlerde görülen karasal iklimin tipik ürünleri olan tahıl (buğday ve arpa), turuncgiller, üzüm, hurma ve çeşitli sebze yetiştiricilikleri yapılmaktadır. Sömürge dönemi tarımsal üretimde ciddi bir pay teşkil eden şarap üretimi bağımsızlıkla birlikte önemli ölçüde gerilemiştir. Tarım alanla-



rının sınırlılığınaya karşın hızla artan nüfusun karşısında yerli üretim yetersiz kalmakta olup özellikle tahıl, yağlı maddeler ve şeker ithalatla temin edilmektedir. (DEİK, 2017, s. 8-9)

### 3.6.2. Cezayir'in Avrupalı Devletler ve Avrupa Birliği ile Mali İlişkileri

Cezayir, tarihsel süreçte maruz kaldığı ve zaman zaman diplomatik münakaşalara neden olan acı tecrübelerini ticari ilişkilerine yansıtılmamakta, küreselleşme sürecinde dünyadaki yerini alma çabalarını sürdürmektedir. Dış ticaret ilişkilerinin ABD, Fransa, Almanya, İtalya ve İspanya üzerinde yoğunlaşmış olması bu yaklaşımın ispatıdır. (2.5)

Ülkenin ham petrol ihracatına bakıldığında, toplam üretimin %85'i, AB (%49) ve ABD'ye (%36) ihraç edildiği görülmektedir. Rafine petrol ürünleri bakımından ise 2012 yılında ABD, Cezayir'in toplam ihracatının yarısını gerçekleştirmiştir. Başlıca diğer ithalatçı bölgeler sırasıyla AB (%24), Latin Amerika ve Karayipler (%23), Doğu Asya (%6) olmuştur. Ülkenin bir diğer esaslı ihracat kalemi ise sıvılaştırılmış doğalgaz (Liquefied natural gas-LNG) olup 1964'te gerçekleştirdiği ihracat ile dünyanın ilk LNG ihracatını gerçekleştiren ülke olmuştur. Ülkede üç tane LNG tesisi mevcuttur. LNG ihracatında kıtalar arası ikisi İspanya, biri İtalya'ya olmak üzere üç boru hattı bulunmakta, başlıca ithalatçıları arasında AB, Rusya ve Norveç sayılmaktadır. AB ülkeleri ile gerçekleştirilen LNG ihracatına bakıldığında zaman İtalya (%62), İspanya (%27), Portekiz (%6) paya sahiptir.

Cezayir Avrupa Birliği ile Ortaklık ve İşbirliğinin Tesisine Yönelik Anlaşma'yı Ekim 2002'de imzalamış, Anlaşma Cezayir Parlamentosu ve 25 AB ülkesinin onayından geçtikten sonra 1 Ekim 2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anlaşma çerçevesinde, Cezayir 10 yıl içinde AB sanayi ve tarım ürünlerine uyguladığı tarifeleri kaldırmayı, AB ise Cezayir tarım ürünlerine uyguladığı vergi ve kotaları kaldırmayı taahhüt etmiştir. 2002 yılında Avrupa Serbest Ticaret Birliği (EFTA) ile Ortaklık Anlaşması imzalayan ülke 1987'de Dünya Ticaret Örgütü'ne (DTÖ) üye olma hedefiyle müzakerelere başlamıştır. Bu bağlamda DTÖ ile Gözlemci Ülke sıfatıyla görüşmelere devam etmektedir. (DEİK, 2017, s. 7-8)

Cezayir AB üyeliğini veya aday ülke statüsünü haiz olmamakla birlikte diğer birçok Kuzey Afrika ülkesi gibi Avrupa Komşuluk Politikası kapsamında. 2003 yılında uygulanmaya başlanan ve 2004 boyunca geliştirilen bu politikanın amacı AB üyeliğine aday olmayan komşu ülkelerle ekonomik, siyasal, kültürel iş birliği sağlanması ve ilgili ülkelere bu çerçevede destek verilmesidir. (European Commission: "European Neighbourhood Policy: What is it?" 01.03.2023 tarihinde [https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/european-neighbourhood-policy\\_en](https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/european-neighbourhood-policy_en) adresinden alınmıştır.)

## 4. Sonuç

Cezayir bağımsızlığını kanlı mücadelelerle kazandıktan sonra sahip olduğu doğal kaynakların etkin kullanımı ile uluslararası ticarete önemli aktörlerden biri haline gelmiştir. Bu yönüyle Cezayir, ekonomik özgürlüğün ulusal egemenliğin belki en taviz verilemez unsurlarından biri olduğunun bariz örneğidir. Bağımsızlık Savaşı'nın ardından devlet tarafından ilan edilen "ülkeyi sahip olduğu tabii zenginliklerden âzami ölçüde faydalanarak bir sanayi ülkesi haline getirmek suretiyle kalkındırmak ve halkın refah ve kültür seviyesini bu yolla yükseltmek" hedefinde de açıkça görüldüğü üzere refah ve kültür düzeyinde sağlanacak kalkınma ancak ekonomik gelişimle mümkündür. Cezayir'in sahip olduğu potansiyel göz önüne alındığında, bu kaynakların ülkenin gelişimini sağlamak yerine çok uzun zaman boyunca emperyalist dikkatleri çekmiş olması hayli acı vericidir.

Cezayir'in doğal kaynaklarının ülke için nimet olduğu kadar külfet yarattığı da söylenebilir. Zira para politikası ve vergisel altyapı başta olmak üzere ekonomik birimlerin tamamı çok sayıda küresel aktörün etkisiyle şekillenen, bu sebeple hayli kırılabilir enerji sektörüne bağlıdır. Bu durum sıklıkla hukuki öngörülebilirliği zedeleyecek vergisel düzenlemelere gerekçe gösterildiği gibi bölgenin yabancı yatırımcılar bakımından güvenli ve istikrarlı bir yatırım bölgesi olarak benimsenmesine de engel teşkil etmektedir.

**Teşekkür:** Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü nezdinde, Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı'nda vermeye devam ettiği Mali Tarih dersi ile bu çalışmanın ortaya çıkmasına vesile olan ve önerileriyle geliştiren Sayın Hocam Dr. İdris Hakan FURTUN'a; sorularımı cevaplamaya her zaman vakit ayıran Sayın Hocam Prof. Dr. Hakkı Hakan YILMAZ'a desteklerinden ötürü içten teşekkürlerimi sunmayı borç bilirim.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author has no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.

---

## Kaynakça/References

- Belgacem, T. (2016). *Les Ressources de l'Algérie*, L'Esprit du Temps (E.D.), Outre-Terre.
- Bilge, M. L. (1992). *Batı Sahrâ*. İstanbul: TDV İslâm Ansiklopedisi, 5. Cilt.
- Bozkurt, N. (1991). *Bahriye*. İstanbul: TDV İslâm Ansiklopedisi, 4. Cilt.
- Cantürk, C. ve Şengül, B. (2019). Kuzey Afrika'da bir bağımsızlık mücadelesi analizi: Polisario Cephesi ve Sahra Arap Demokratik Cumhuriyeti (SADC). *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(4).
- De Beauvoir, S. (1972). *Kadınlığımın Hikayesi*. İstanbul: Pavel Yayınevi.
- Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu (DEİK) (2017). Cezayir Ülke Bülteni.
- Diken, Ş. (2019). *Ahmed Arif*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Durak, A. (2016). Akdeniz'de Osmanlı korsanlığı ve Osmanlı'nın korsanlıkla mücadelesi (1530-1571). *ETÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1/2.
- Eriç, S. (1993). *Cezayir*. İstanbul: TDV İslâm Ansiklopedisi, 7. Cilt.
- Gürsoy, C. R. (1988). *Afrika*. İstanbul: TDV İslâm Ansiklopedisi, 1. Cilt.
- Güzel, Ş. (1997). *Cezayir ve Berberiler*. Ankara: Doruk Yayıncılık.
- IMF, (2000). *Algeria Recent Economic Developments*.
- Kalaycıoğlu, E. (2005). Başkanlık rejimi: Türkiye'nin diktatörlük tehdidiyle sınanı. T. Ergül (Ed.), *Başkanlık Sistemi*, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Kavas, A. (2006). *Osmanlı- Afrika İlişkileri*. Afrika Enstitüsü Serisi:3, İstanbul: Tasam Yayınları
- Kavas, A. (2012). *Vehrân*. İstanbul: TDV İslâm Ansiklopedisi, 42. Cilt
- Loi de Finance (2022). Journal Officiel de la Republique Algerienne Democratique et Populaire, N° 100, 30.12.2021, <https://www.joradp.dz/FTP/jo-francais/2021/F2021100.pdf>
- Mcdougall, J. (2017). *A History of Algeria*. Cambridge: Cambridge University Press
- Nigam, S. & P Thomas, N. P. (2019). *The Sahara Desert hydroclimate and expanse: natural variability and climate change*. Maryland, United States: Department of Atmospheric and Oceanic Science, University of Maryland.
- Özpinar, C. (2009). *21. Yüzyılda toplumsal ve siyasal örgütlenme ve siyaset yapma biçimlerinde değişim: Paris banliyölerinde göçmen hareketleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası İlişkiler Anabilim Dalı.



- T.C. Ticaret Bakanlığı Uluslararası Anlaşmalar ve Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü (2021). Cezayir Ülke Bülteni.
- Tamçelik, S. (2017). Fransa'nın Afrika politikasının esasları ve uygulama alanı olarak Cezayir örneği. H. Çomak, C. Sancaktar ve H. Yıldırım Çınar (Ed.), *Afrika Politikası: 21. yüzyılda güvenlik, refah ve demokrasi arayışı*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Tandoğan, M. ve Bouacha, O. (2017). The Algerian security approach towards the Sahel Region: Case of Mali. *Türkiyat Mecmuası*, 27(1).
- Toprak, S. V. (2012). Osmanlı yönetiminde Kuzey Afrika: Garp ocakları. *Türkiyat Mecmuası*, C. 22/Bahar.



# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2022-1178813

Derleme / Review

## DeneySEL Çalışmalar ÖZELİNDE Vergi Uyumu Literatürüne Kısa Bir Bakış\*

### *A Brief Overview of the Tax Compliance Literature Specific to Experimental Studies*

Erhan ÇELİK<sup>1</sup>, İsa SAĞBAŞ<sup>2</sup>



\*Bu makale, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ danışmanlığında Erhan ÇELİK tarafından hazırlanan 'Vergi Ödemeyi Açıklamada Beklentisi Teorisi' adlı doktora tezinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

<sup>1</sup>Öğr. Gör. Dr., Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Rektörlük, Antalya, Türkiye

<sup>2</sup>Prof. Dr., Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Afyonkarahisar, Türkiye

ORCID: E.Ç. 0000-0002-9739-9710;  
İ.S. 0000-0002-9374-7247

#### Corresponding author:

Erhan ÇELİK,  
Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi,  
Rektörlük, Antalya, Türkiye  
E-mail: celik.erhan07@gmail.com

Submitted: 22.09.2022

Revision Requested: 26.10.2022

Last Revision Received: 14.11.2022

Accepted: 21.11.2022

Published Online: 22.05.2023

Citation: Celik, E. & Sagbas, I. (2023). DeneySEL çalışmalar özelinde vergi uyumu literatürüne kısa bir bakış. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 69, 187-210. <https://doi.org/10.26650/mcd2022-1178813>

#### ÖZ

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini, vergi kanun ve düzenlemelerine uygun olarak tam ve zamanında yerine getirmeleri vergi uyumu olarak adlandırılmaktadır. Vergi uyumu konusunda gerçekleştirilen çalışmalarda daha çok nicel yöntemler arasında yer alan anket ve deney yöntemlerinden yararlanıldığı görülmektedir. Araştırmacılar açısından anket yöntemi oldukça yaygın ve bilinen bir yöntemdir. Deney yöntemi ise nispeten daha az bilinen bir yöntemdir. Özellikle ülkemizde gerçekleştirilen vergi uyumu araştırmalarında daha çok anket yönteminden yararlanıldığı dikkat çekmektedir. Uluslararası literatürde ise hem anket hem de deney yönteminden yararlanan birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Deneylerde bireylerin davranışları doğrudan gözlemlenebildiğinden son yıllarda deneysel çalışmaların sayısı artmıştır. Vergi uyumu konusunda, ülkemizde ve yurtdışında kapsamlı bir literatür bulunmasına rağmen laboratuvar deneyi anlamında ülkemizde nadir çalışmalar olduğu söylenebilir. Vergi uyumu konusunda ülkemizde gerçekleştirilen deneysel çalışmaların hem niceliğinin hem de niteliğinin artırılabilmesi amacıyla bu çalışmada, deneysel çalışmalar hakkında bilgi vermek ve Türkçe literatüre bir katkı sunabilmek amaçlanmıştır. Deneylerde toplumun tüm kesiminden bireyler yer alabildiği gibi öğrencilere de yer verildiği görülmektedir. Bu çalışmada ise sadece öğrencilerin denek olarak yer aldığı deneysel çalışmaların literatür taraması yapılmıştır. Bulgular; vergi oranlarının artışının vergi uyumunu azalttığını, denetim oranlarının artışının vergi uyumunu artırdığını ve mükellefin vergi idaresine güven düzeyinin artışının vergi uyumunu artırdığını ortaya koymaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, vergi uyumu, vergi kaçırma, deneysel çalışma, laboratuvar deneyi

#### ABSTRACT

Tax compliance is the complete and timely fulfillment of taxpayers' tax obligations as per tax laws and regulations. Notably, the survey method has mainly been used in the tax compliance studies conducted in Turkey. In the international literature, many studies can be encountered that used



both survey and experimental methods. Despite the comprehensive literature on tax compliance in Turkey and the international literature, studies on tax compliance in Turkey involving laboratory experiments can be said to be rare. This study aims to provide information about experimental studies and contribute to the Turkish literature in order to increase both the quantity and quality of experimental studies carried out in Turkey on tax compliance. This study only performs a literature review of experimental studies in which students have taken part as subjects. The study results reveal increases in tax rates to reduce tax compliance, increases in audit rates to increase tax compliance, and increases in the level at which taxpayers trust the tax administration to increase tax compliance.

**Keywords:** Tax, tax compliance, tax evasion, experimental study, lab experiment

### EXTENDED ABSTRACT

For states to fulfill their duties, taxpayers must accurately declare their taxable income and pay their taxes in full and on time. However, maintaining this process as envisaged is not always possible. What hinders the process is taxpayers' tax avoidance and tax evasion behaviors, and occasionally the failure of governments to design tax systems successfully. Since the existence of states and taxes, much research has been done and continues to be done to detect and eliminate these problems. In this context, the first study to theoretically investigate individuals' decisions to evade taxes using the economic model belongs to Allingham and Sandmo (1972), and the first study to investigate tax compliance with an applied method (i.e., the experimental method) belongs to Friedland, Maital and Rutenberg (1978), both of which are considered pioneering studies in their field.

The survey and experimental methods are both quantitative methods and are seen to be primarily used in studies on tax compliance. The questionnaire method is a common well-known method for researchers, while the experimental method is a relatively lesser-known method regarding tax compliance. The survey method is noteworthy as the one used the most in tax compliance studies conducted in Turkey. Comprehensive studies are found in the international literature to consist of both the survey and experimental methods, with the experimental studies from Secilmis (2010) and Ariman (2020) being rare studies on taxation in Turkey. This study aims to provide information about experimental studies and to contribute to the Turkish literature in order to increase both the quantity and quality of the experimental studies carried out in Turkey on tax compliance.

Students are primarily involved in experiments, and whether or not students are representative of taxpayers is a crucial issue of debate (Harrison & List, 2004, p. 1016). A laboratory experiment was conducted to compare the behaviors of student and non-student subjects regarding tax compliance. The findings show the students' behavioral responses to be essentially the same as those of the non-students in the same experiments (Alm, Bloomquist, & McKee, 2015, p. 1183).

This study has conducted a literature review and provided a summary of the studies that have been carried out on taxes in Turkey using the survey method. The study then presents a detailed literature review of the experimental studies that have been carried out with students. The findings from the experimental studies mostly state increases in tax rates to reduce tax compliance, increases in audit rates to increase tax compliance, increases in the level at which taxpayers trust the tax administration to increase tax compliance, men to have lower tax compliance levels than women, and individual tax compliance levels to be similar for those in the same social group.

Another remarkable finding is that behavioral theories and factors such as prospect theory have also been included in tax compliance experiments.

The national and international literature is full of studies on tax compliance that have used the survey method. However, the studies carried out using experimental methods on this subject are notably pretty weak in the literature of Turkey compared to the international literature. This study was carried out as a literature review and is expected to contribute to Turkey's existing literature. Meanwhile, some problems can be encountered, such as the cost of establishing a laboratory in order to conduct laboratory experiments, the difficulties un using the experimental design and in identifying and reaching subjects suitable for a study, and the lack of a sufficient number of guiding studies in Turkey regarding behavioral finance. Despite all these shortcomings, applying experimental methods in tax studies that are planned to be carried out in Turkey can evidently make significant contributions to the literature.

## 1. Giriş

Bir üst otorite tarafından yönetilebilecek kadar insanın bir araya gelmesi ve ihtiyaçlarının organize bir şekilde karşılanması ihtiyacının duyulduğu andan beri vergilerin varlığından söz edilebilir. Her ne adla anılırsa anılsın bu tarz ihtiyaçların karşılanması için en önemli finans kaynağı insanlık tarihi boyunca vergiler olagelmıştır. Bir başka ifadeyle Amerika Birleşik Devletleri Kurucusu Benjamin Franklin'in de (1738) dediği gibi "Dünyada kesin olan iki şey vardır: biri ölüm diğeri vergidir".

Allingham ve Sandmo'nun (1972) bireysel vergi kaçırma kararını ekonomik model kullanarak araştıran teorik çalışmaları ile vergi uyumu konusunda Friedland, Maital ve Rutenberg'in 1978 yılında yaptıkları deneysel çalışmaları alanında öncü olarak kabul edilen çalışmalardır. Günümüze kadar geçen süreçte vergi konusunda yapılan çalışmalarda hem nicel hem de nitel yöntemler kullanılmıştır. Nicel yöntemlerden deneysel yöntemle gerçekleştirilen çalışmalar saha çalışması şeklinde yapılmakla birlikte daha çok laboratuvarlarda yapılmakta ve bu çalışmada deneysel çalışmalar ile laboratuvar deneyleri kastedilmektedir.

Ülkemizde vergi ve vergilemeye dair gerçekleştirilen çalışmalarda sıklıkla anket yönteminden yararlanıldığı görülmektedir. Uluslararası literatürde ise hem anket yönteminden hem de deneysel yöntemlerden oluşan kapsamlı bir literatür bulunmaktadır. Seçilmiş'in (2010) ve Arıman'ın (2020) deneysel çalışmaları, ülkemizde vergi konusunda gerçekleştirilen nadir çalışmalardandır. Vergi uyumu konusunda ülkemizde gerçekleştirilen deneysel çalışmaların hem niceliğinin hem de niteliğinin artırılabilmesi amacıyla bu çalışmada, deneysel çalışmalar konusunda bilgi vermek ve Türkçe literatüre bir katkı sunabilmek amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda deneysel çalışmaların epey fazla olduğu dikkate alınarak çalışma, vergi uyumu konusunda öğrencilerle yapılan deneysel çalışmalar ile sınırlandırılmıştır. Çalışmada öncelikle vergi uyumunun kısaca genel çerçevesi sunulacaktır. Ardından vergi uyumu konusunda ulusal literatürde anket yöntemiyle gerçekleştirilmiş çalışmaların özetine yer verilecektir. Devamında, vergi uyumu konusunda öğrencilerle yapılmış deneysel çalışmaların kapsamlı bir literatür incelemesine yer verilecektir. Son olarak ise genel değerlendirme ve sonuç bölümüyle çalışma tamamlanacaktır.

## 2. Vergi Uyumu

Bireylerin veya işletmelerin neden vergi kaçırıcıları, üzerinde önemle tartışılan konulardan biridir. Bir iktisatçıya göre vergi kaçırmanın başlangıç noktası, kaçırmanın maliyetlerini ve faydalarını dikkate almaktır. Becker'in (1968) vergilemede hukuki yaptırımlar ve risk teorisini kullanan modelini vergi kaçakçılığına uyarlayan Allingham ve Sandmo'nun (1972) caydırıcılık modeli, gerçekten de vergilerden kaçınıp kaçınılmayacağı ve ne kadarının kaçırılacağını düşünmenin standart çerçevesini oluşturmaktadır. Vergi uyumuna uygulanan bu teorik model günümüze kadar vergi uyumu ile ilgili hemen hemen tüm araştırmalarda kullanılan bir model olmuştur. Bu modelde riskten kaçınan bir vergi mükellefi, herhangi bir riskli karara veya kumara nasıl yaklaşacağına benzer bir şekilde vergilerden kaçınıp kaçınılmayacağına ve ne kadar vergi kaçıracağına karar verir. Bu yönüyle Allingham ve Sandmo (1972) bireysel vergi kaçırma kararını ekonomik model kullanarak inceleyen ilk yazarlardır (Slemrod, 2019, s. 907; Alm, 2019, s. 354; Saruç, 2015, s. 39).

Allingham ve Sandmo'nun (1972) ekonomik modelini geliştiren ve eleştiren çalışmaların vergi uyumu literatürüne önemli katkıları olmuştur. Örneğin Christiansen'in (1980) beklenen ceza oranı sabit kalacak şekilde ceza oranlarının yükseltilmesinin vergi kaçırma ile mücadelede önemli bir caydırıcı etken olduğunu; Witte ve Woodbury'nin (1985) artan oranlı vergi tarifesini dikkate alarak denetim oranlarında artışın vergi uyumunu artıracığı ve denetim oranlarındaki

artışın para cezasındaki artıştan daha etkili olduğunu ortaya koyan çalışmaları modeli geliştiren çalışmalardandır. Srinivasan (1973), Yitzhaki (1974), Slemrod ve Yitzhaki (2002), Sandmo (2005), Slemrod (2007), Torgler (2007) gibi daha birçok yazar modelin gelişimine katkıda bulunmuşlardır. Diğer yandan Dean, Keenan ve Kenney (1980), Lewis (1982), Cowell (1990), Pyle (1991), Cullis ve Lewis (1997), Cullis, Jones ve Lewis (2006) gibi diğer bazı yazarlar da çalışmalarında vergi kaçırma konusundaki bu modelin kısıtlarını eleştirmişlerdir.

Vergi uyumu davranışını araştırmak için çok sayıda deneysel çalışma yapılmıştır. Friedland, Maital ve Rutenberg'in (1978) bir grup üniversite öğrencisinin belirli bir gelirin ne kadarını beyan edeceğini seçmesi gereken deneyi, bu alanda öncü kabul edilmektedir. Friedland ve arkadaşlarının öncülüğünde başlayan ve günümüze kadar gerçekleştirilen deneysel çalışmalarda denek olarak hem öğrenciler hem de vergi mükellefleri yer almıştır. Deneysel tasarım, literatürün başlamasından bu yana geçen 40 yılı aşkın süredir pek değişmemiştir. Tasarıma çeşitli değişkenler eklenmiş ve elde edilen veriler farklı yöntemlerle analiz edilmiş olsa da temel deneysel tasarım varlığını korumuştur. Aynı değişkenlerle farklı denekler üzerinde gerçekleştirilen deneylerin bulguları her zaman aynı sonucu vermemiştir (Fonseca ve Myles, 2012, s. 2).

Deneylerde çoğunlukla öğrenciler yer almaktadır ve öğrencilerin vergi mükellefini temsil edip etmediği önemli bir tartışma konusudur (Harrison ve List, 2004, s. 1016). Bununla birlikte, öğrencilerin deneysel yanıtlarının diğer aktörlerin yanıtlarından nadiren farklı olduğu Cappelen, Nygaard, Sørensen ve Tungodden (2010), Bigoni, Camera ve Casari (2013) ve genellikle benzer davranışlar sergiledikleri Plott (1987), Ball ve Cech (1996), Güth, Schmidt ve Sutter (2007), Charness ve Villevall (2009), Güth ve Kirchkamp (2012), Alm, Bloomquist ve Mckee (2015) gibi yazarların çalışmalarında ortaya konulmaktadır. Ayrıca öğrencilerin bilişsel süreçlerinin gerçek mükelleflerinkinden farklı olduğuna inanmak için geçerli bir neden yoktur. Öğrencilerin denek olmasıyla ilgili bir diğer endişe ise öğrencilerin deneye gönüllü olarak katılmaları ve böylece potansiyel önyargıların ortaya çıkabilmesidir. Fakat bu noktada laboratuvar deneylerine, kontrollü saha çalışmalarına, anketlere ve benzeri çalışmalara katılımların gönüllülük esasına dayanması gerektiği gözden kaçırılmamalıdır. Bu yüzden laboratuvar deneylerinde öğrencilerin öğrenci olmayanlara göre aşırı derecede etkilenmesi olası görünmemektedir (Alm, 2012, s. 67). Öğrenci ve öğrenci olmayan deneklerin vergi uyumu konusunda davranışlarını kıyaslayan bir laboratuvar deneyinde bulgular, öğrencilerin davranışsal tepkilerinin, aynı deneylerdeki öğrenci olmayanlarınkiyle büyük ölçüde aynı olduğunu göstermektedir. Yazarlar deneysel sonuçların dış geçerliliği ile ilgili endişelerin, en azından vergi uyumu bağlamında ve davranış değişikliklerinin karşılaştırılmasında büyük ölçüde yersiz olduğu görüşündedirler (Alm ve ark., 2015, s. 1183).

Vergi idarelerinin en önemli amaçlarından birisi vergi uyumunu başarılı bir şekilde sağlamaktır (Walsh, 2012). Vergi uyumunda istikrarlı bir başarı elde etmenin en önemli göstergesi vergi kaçırma davranışını minimum düzeye indirebilmektir. Vergi kaçırma davranışı Allingham ve Sandmo (1972), Yitzhaki (1974), Cowell (1990), Andreoni, Erard ve Feinstein (1998), Schneider ve Enste (2000) gibi daha birçok yazarın çalışmasında kapsamlı bir şekilde incelenmiştir. Ayrıca Friedland, Maital ve Rutenberg (1978), Becker, Buchner ve Sleeking (1987), Robben ve ark., (1990), Alm, Jackson ve McKee (1992a), Alm, McClelland ve Schulze (1992b), Feld ve Tyran (2002), Torgler (2004) gibi çalışmalarda, davranışsal bir bakış açısıyla vergilerden kaçıp kaçma kararını daha iyi anlamak için birçok kanıt sunulmaktadır.

Vergi uyumunu etkileyen faktörler ekonomik ve ekonomik olmayan faktörler olarak ayrılabilir. Ekonomik faktörler genel olarak gelir seviyesi, vergi oranı, denetim olasılığı, cezalar gibi faktörlerdir. Ekonomik olmayan faktörler ise Barbuta-Mişu'ya (2011) göre (i) vergilere karşı

davranışlar, (ii) kişisel, sosyal ve ulusal normlar, (iii) vergi sistemindeki adaletin algılanması iken Aktan'a (2012) göre de psikolojik, idari, siyasi, hukuki, kurumsal, kültürel, ahlaki ve dini faktörlerdir.

### 3. Vergi Uyumu Konusunda Öğrencilerle Yapılmış Deneysel Çalışmalar

Vergi uyumu konusunda Friedland, Maital ve Rutenberg'in 1978 yılında yaptıkları ve vergi uyumu alanında öncü olarak kabul edilen deneysel çalışmalarından günümüze yaklaşık kırk yıl geçmiştir. Bu süreçte vergi uyumu konusunda hem nicel hem de nitel yöntemlerle gerçekleştirilmiş çok sayıda çalışma bulunmaktadır.

#### 3.1. Ulusal Literatür

Ülkemizde vergi ve vergilemeye dair gerçekleştirilen çalışmalarda sıklıkla anket yönteminin yararlanıldığı görülmektedir. Seçilmiş'in (2010) ve Arıman'ın (2020) çalışmaları ise deneysel çalışma niteliğinde olup ülkemizde vergi konusunda deneysel yöntemlerle gerçekleştirilen nadir çalışmalardandır. Vergi ve vergileme konusunda ulusal literatürü özetleyebilmek adına öncelikle deneysel çalışmaların bulgularına ardından da anket yöntemiyle gerçekleştirilmiş bazı çalışmaların bulgularına yer verilmesi uygun olacaktır.

Seçilmiş'in (2010) deneysel çalışmasında, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde eğitim gören 90 öğrenci denek olarak yer almıştır. Çalışmanın amacı, kamusal malların sağlanmasında çeşitli nedenlerle ulaşılmakta zorlanılan etkin düzeye yakınsanabilmesi için neler yapılabileceğinin araştırılması ve toplumsal refahı kamusal mal düzeyi ile ilişkili olarak arttırabilecek politikaların tartışılmasıdır. Bu nedenle gelir farklılığının dinamik kamu malına gönüllü katılım üzerine etkisi deneysel olarak araştırılmıştır. Üç oturumda gerçekleşen deneyin her bir oturumunda 30 denek yer almıştır. Üç oturumda üç ayrı uygulama ve her bir uygulamada gelir dağılımında görelî eşitsizliği sağlayabilmek adına deneklere farklı tutarlarda jeton (gelir) verilmiştir. Uygulamalarda mahkum ikileminden de yararlanan deneyde denekler, gelirlerinin ne kadarını bireysel hesaba ne kadarını grup hesabına aktaracağı konusunda özgürdür. Yalnızca deneklerin kendilerine sağlanan tüm geliri tasarruf etmeden harcaması gerekmektedir. Çalışmadan elde edilen bulgular genel olarak gönüllü katılım mekanizmasının, vergi ve vergi gibi kamusal malların finansmanı için kullanılan zorunlu araçlara alternatif olabileceğini göstermektedir. Ayrıca deneklerin her zaman bedavacılık davranışı göstermediği aksine kamu malı için kaynak yaratmak amacı ile toplumun diğer bireyleri ile iş birliği içerisinde hareket edebildikleri gözlemlenmiştir.

Arıman'ın (2020) deneysel çalışması, Trabzon ilinde eğitim gören 350 adet gönüllü ortaokul ve lise öğrencisi ile gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın amacı, bu öğrencilerin kamu harcaması bilinçlerini ölçmek ve geliştirmektir. Üç gün süren deneyin her biri yaklaşık yarım saat sürmüştür. Anket formu deneyden önce ve sonra olmak üzere iki kez uygulanmıştır. Deneyin tasarlanmasında halı kullanılmıştır ve bu halı üzerindeki sembollerle modern bir şehri yansıtmaktadır. Öğrencilerle günlük hayatta karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları konusunda görüş alış-verişi yapılarak bu süreçte devletin çeşitli kurumlarına nasıl ihtiyaç duyulabileceği üzerine tartışılmıştır. Böylece bu süreçte ortaya çıkan kamusal harcamalara bireylerin katılımı hakkında bilgi verilerek öğrencilerin kamu harcaması ve vergi bilincinin geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bulgular, deney öncesinde öğrencilerin kamu harcaması ve vergi bilinci olmadığı, mali bağlantı kuramadığını fakat deney sonrasında öğrencilerin kamu harcaması ve vergi bilincine sahip olduğu ile mali bağlantı kurabildiğini göstermektedir. Bir başka ifadeyle bu yöntemin, gelecekte vergi mükellefi olacak öğrencilerin vergiye gönüllü uyumlarını sağlayabilecek bir yöntem olduğu ifade edilebilir.



Muter, Sakıncı ve Çelebi (1993), Manisa il merkezinde gerçek usulde gelir vergisine tabi 505 mükellef ile anket uygulaması gerçekleştirmişlerdir. Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının araştırıldığı çalışmanın dikkat çeken bulguları; vergiyi fayda ilkesine göre değerlendiren mükelleflerin vergilerle kamu hizmetleri arasında bağ kurmaya çalıştıkları, verginin algılanması ile eğitim düzeyi arasında anlamlı bir ilişki olduğu yani eğitim düzeyi arttıkça vergisel bilincin ve sorumluluklarında arttığı, vergi bilincinin yükseltilmesi gerektiği, vergi oranlarındaki artışın vergi uyumunu olumsuz etkilediği, vergi yükünün arttığını düşünen katılımcıların vergi kaçırma eğilimlerinin arttığı yönündedir.

Demir (1999), mükelleflerin vergiye karşı davranış, tutum ve algılarını araştıran çalışmasını Afyonkarahisar ilinde 96 gelir vergisi mükellefine anket uygulaması ile gerçekleştirmiştir. Bulgular neticesinde, devletin vergileri harcama biçimi ve sorumluluk düzeyi, mükelleflerin vergilere karşı davranışlarında en önemli etkenlerden biri olarak dikkat çekmektedir. Ayrıca mükelleflerin ödediği vergilerin kendisine kamu hizmeti olarak dönmediğini düşünmesi ile sunulan kamu hizmetlerinin kendi beklentilerini karşılamadığını düşünmesi vergilere karşı tepki göstermesinin bir başka nedenidir. Diğer yandan mükelleflerin çoğunluğu, vergilerin özensiz harcandığını ve savurganlık olduğunu düşünmektedir.

Saruç ve Sağbaşı (2003), 481 vergi mükellefine uyguladıkları anket ile vergi etiğinin ölçülmesini amaçlamışlardır. Bulgular, vergi ödemede önemli bir faktör olan vergi etiği skorundaki artış ile eğitim düzeyindeki artışın vergi uyumunu artırdığını, kadınların vergi etiği skorunun erkeklerle kıyasla daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Bayraklı, Saruç ve Sağbaşı (2004), 477 vergi mükellefi ile gerçekleştirdikleri anket çalışmasında, vergi kaçırma etkileyen faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bulgular, veri kaçırma kararında vergi yükünün önemli bir rolü olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca vergi yükünün belli bir kesim üzerine değil toplumun geneline yani geniş bir tabana yayılmasının vergi uyumunu arttıracığı vurgulanmıştır. Yaş ilerledikçe de vergi kaçırma olasılığının düştüğü tespit edilmiştir. Vergi kaçırma davranışında ekonomik ve mali faktörler kadar ekonomi-dışı faktörler de etkilidir. Örneğin kişinin kendi kendini cezalandırma şekli olan vicdan azabı da vergi kaçırma davranışının önemli bir belirleyicisi olarak görülmüştür.

Sağbaşı ve Başoğlu (2005), Afyonkarahisar il merkezinde ilköğretim çağındaki 170 öğrenci ile anket, 25 öğrenci ile de mülakat çalışması gerçekleştirmiştir. Öğrencilere vergi denilince ilk olarak akıllarına ne geldiği ve insanların neden vergi verdiği yönünde yöneltilen sorularla yapılan analizler sonucunda önerilerde bulunulmuştur. Amaç ilköğretim öğrencilerine vergi bilincinin aşılması ve ödenen vergiler ile alınan kamu hizmeti arasında bağlantı kurabilen duyarlı vatandaşlar yetiştirmektir. Bu amaç kapsamında öncelikle ilköğretim ders kitaplarında ve etkinliklerde görsel materyaller kullanılarak öğrencilere vergilerin önemi genç yaşta aşılabilir. İkincisi bu yönde aktiviteler özellikle üniversitelerin maliye bölümünde görev yapan akademisyenler tarafından gerçekleştirilebilir. Üçüncüsü basın gibi görsel medya ve tüm iletişim araçlarıyla bu amaca yönelik faaliyetler gerçekleştirilebilir. Son olarak ise devlet yani vergi idaresi, bu kapsamdaki tüm faaliyet ve programları teşvik ederek gerekli maddi desteği sağlamalıdır.

Çelikkaya ve Gürbüz (2006), vergi uyumunu etkileyen faktörlerin analiz edilmesi amacıyla Eskişehir ilinde 1750 kişiyle anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Bulgular mükelleflerin vergiyi yasal bir zorunluluk olarak gördüğü, Türkiye’de vergilerin tam olarak ödenmediği, vergi yükünün adil olmadığı, genellik ilkesinin oturmadağı, tüm sektörlerde vergi kaçırmanın olduğu, artan denetimlerin vergi uyumunu arttırdığı, yaş arttıkça vergi affına olumsuz bakıldığı, 31-50 yaş aralığının vergi uyumunun daha düşük olduğunu göstermektedir.

Gökbunar, Selim ve Yanıkaya (2007), EVS (Avrupa Değerler Çalışması) verilerinden yararlanarak Türkiye’de vergi ahlakını etkileyen faktörleri analiz etmişlerdir. Bu veriler 2001 yılında Türkiye’de 1206 kişiye uygulanan anket uygulamasından elde edilmiştir. Çalışmada, bireylerin “Vergi kaçırmak meşru/doğru mudur?” sorusuna verdikleri cevaplar üzerinden ekonomik, sosyo-ekonomik ve demografik faktörlerin etkilerine odaklanılmıştır. Bulgular yaş ilerledikçe vergi ahlakının da arttığı, kadınların vergi ahlakının erkeklerden yüksek olduğu, diğer mesleklere kıyasla serbest çalışanların vergi ahlakının daha düşük olduğu, eğitim düzeyi ve medeni durumun vergi ahlakını etkilemediği, dindarlık düzeyi ve demokrasiye güven arttıkça vergi ahlakının arttığı, adli ve yasal sistemlere güven ile vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişkinin olmadığı yönündedir.

Ömürbek, Çiçek ve Çiçek (2007) anket uygulamasını, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde eğitim gören ve 21-25 yaş aralığında olan 316 dördüncü sınıf öğrencisiyle gerçekleştirmiştir. Bu yaş aralığındaki genç mükellefler olarak öğrencilerin vergi bilinci ortalamasının üzerinde çıkmıştır. Öğrencilerin vergi bilinci ve vergiye karşı tutumlarının çeşitli faktörlerden etkilendiği görülmektedir. En dikkat çeken faktör ise cinsiyettir. Erkeklerin vergi uyumunun kadınlardan çok daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Vergi bilinci ve vergi uyumunun artırılmasında öğrencilerin, vergilerin kamusal hizmete dönüşünün görülmesini, açıklığı, şeffaflığı, hesap verilebilirliği ve vergi reformunda adilliyi önemseydiği görülmektedir.

Tuay ve Güvenç (2007), Türkiye’nin 18 ilinde 6546 kişiye uygulanan anket ile mükelleflerin vergi karşısındaki tutumlarını araştırmıştır. Bulgular vergiye gönüllü uyumun tam olarak sağlanamamasına vergi politikalarının adaletsiz oluşu, vergi oranlarının ve vergi yükünün yüksekliği, sık sık çıkan vergi afları ve vergilerin kamu hizmeti olarak vatandaşa geri dönmediği algısının neden olduğunu göstermektedir.

Demir’in (2008) vergi ahlakı üzerine ege bölgesinde gerçekleştirdiği doktora çalışması, alanında en kapsamlı araştırmalardan birisi olarak dikkat çekmektedir. 640 gelir vergisi mükellefi ile altı ilde gerçekleştirilen çalışmanın bulguları şu şekildedir: erkeklere kıyasla kadınların ve bekârlara kıyasla da evlilerin vergi uyumlarının daha yüksek olduğu, mükelleflerin mesleğinin ve gelir düzeyinin vergi uyumu ile istatistiksel olarak anlamlı olmadığı, vergi ahlakının artışının vergi kaçırmayı azalttığı, mükelleflerin vergi idaresine güveni arttıkça vergi uyumunun da arttığı, ülkenin hukuk düzenine güvenen bireylerin vergi ahlakı yüksek bireyler olduğu, dini normları önemsemenin düzeyi arttıkça vergi ahlakının da arttığı, ülkede yolsuzluk olduğu algısı arttıkça vergi ahlakının azaldığı, vergi denetim ve caza oranları arttıkça vergi ahlakının da arttığı, subjektif vergi yükünün vergi ahlakını olumsuz etkilediği, vergi aflarının vergi ahlakını olumsuz etkilediği, mükellef-muhasebeci ilişkisinin vergi ahlakını olumsuz etkilediğidir.

Saraçoğlu (2008), 494 kişiyle gerçekleştirdiği anket ile yaş, cinsiyet, eğitim durumu ve medeni durumun vergi uyum davranışı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Bulgular, eğitim düzeyi arttıkça vergi uyumunun arttığı, kamu harcamalarının vatandaşa hizmet olarak dönmediği, vergi oranlarının yüksekliği ve denetimlerin yetersiz olduğu algısının vergi uyumunu olumsuz etkilediği yönündedir.

Gürler Hazman (2009), vergi uyumunu olumsuz etkileyebilen dışsal nitelikteki etkenlerin ortaya konulabilmesi amacıyla Afyonkarahisar ili Ticaret Borsası’na kayıtlı olan 350 firmanın 231’i ile görüşerek anket uygulamıştır. Bulgular, literatürde mevcut olan dışsal etkenlerin geçerli olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca vergi bilincinin, şeffaflığın tam olarak sağlanamaması, kamusal mal ve hizmet sunumunun yetersizliği ve politik başarısızlık gibi etkenlerden etkilendiği görülmektedir. Vergi yükü ve vergi denetimleri konusunda olumsuz bir algısı olmayan mükelleflerin vergiye karşı olumsuz davranış içerisinde olmadıkları da bir başka bulgudur.

İpek ve Kaynar (2009) tarafından yerel ölçekte vergi uyumunun araştırıldığı çalışmaya Çanakale ilinde ticari kazanç elde eden 410 mükellef katılmıştır. Bulgular katılımcıların beklentileri ile mevcut durum arasında farklılık bulunduğunu göstermektedir. Katılımcılar başarılı bir vergi uyumu süreci için genel kabul görmüş vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerektiğini savunmalarına rağmen ülkemizdeki durumun vergi uyumuna olumsuz yansıdığını düşünmektedirler.

Kaynar Bilgin (2011), WVS'den (Dünya Değerler Anketi) alınan verilerle Türkiye'de vergi ahlakını etkileyen faktörleri analiz etmiştir. 1346 kişiye anket uygulanarak gerçekleştirilen çalışmanın bulguları, siyasetin önemi, dinin önemi, dindarlık, hükümete güven, ulusal onur gibi sosyal sermaye ile ilgili değişkenler vergi ahlakını belirleyen en önemli unsurlar olarak dikkat çekmektedir. Vergi ahlakı düzeyinin belirlenmesinde yaş, medeni durum, cinsiyet, çalışılan sektör, çalışma alanı, maddi durum tatmini, gelir düzeyi gibi temel bireysel farklılıkların yeterince açıklayıcı olmadığı görülmüştür. Siyasete ilgi duyan, demokrasiye ve hükümete güvenen, ulusal onur duyan bireylerin vergi ödeme konusunda daha istekli oldukları tespit edilmiştir.

Tekeli (2011), WVS'den elde edilen verileri kullanarak Türkiye ve İtalya'daki vergi ahlakını analiz etmiştir. Anket verilerini kullanarak, çoğunluğu Katoliklerden oluşan İtalya ve çoğunluğu Müslümanlardan oluşan Türkiye arasında vergi ahlakını etkileyen çeşitli faktörlerdeki farklılıklar karşılaştırılmıştır. Bulguların çoğu, vergi ahlakı literatüründeki daha önceki çalışmalarla uyumludur. Sadece hükümete duyulan güvenin vergi ahlakı (Türkiye) üzerinde değil, aynı zamanda mahkemeye veya hukuk sistemine (İtalya) ve dolayısıyla devlet ile vatandaşları arasındaki ilişkinin şekli üzerinde de etkisi olabileceği ifade edilebilir. Ayrıca bulgular, yaşlı bireylerin daha yüksek vergi ahlakı sergileme eğiliminde olduğunu göstermektedir. Literatürde daha önceki bulgularla uyumlu olarak gurur, araştırma yapılan ülkelerde vergi ahlakı düzeyi üzerinde olumlu etkiye sahiptir. Dini inanç ile ilgili sonuçlar, Türkiye'de dindar bireyler için vergi kaçırmanın ahlak dışı olduğunu gösterirken İtalya'daki dindar bireyler için aynı sonucu söylemek mümkün değildir.

Çevik (2012), WVS tarafından 2007 yılında elde edilen verilerle vergi ahlakı üzerinde mükellefin devletle ve toplumla etkileşimi ile bireysel normların etkisi araştırılmıştır. Bulgular, vergi ahlakı yüksek olan bireylerin hem politik aktivitelere katılımı hem de kamu kurumlarına güven düzeyinin yüksek olduğu, hayattan tatmin ve mutluluk düzeylerinin yüksek olduğu yönündedir. Ayrıca kendisi dışında toplum üyelerinin görüşlerine duyarlılığı genel olarak yüksek olan bireylerin vergi ahlakının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Diğer yandan dindarlık eğilimi ile vergi ahlakı arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Dindarlık eğilimi yüksek olan bireylerin vergi ahlak düzeylerinin de yüksek olduğu görülmüştür.

Bilgin (2014), WVS verileriyle Türkiye ve İspanya'da vergi ahlakının belirleyicilerini analiz etmiştir. Bulgular, İspanya ve Türkiye'deki vergi ahlakının farklı yapılarını öneren farklı sonuçlar vermektedir. İspanya ve Türkiye için bulgular, Türkiye'de vergi ahlakının sosyal bir olgu olarak görülebileceğini; diğer bir deyişle, sosyal sermaye değişkenlerinin vergi ahlakı üzerinde olumlu etkileri olduğunu göstermektedir. Cinsiyet, yaş, serbest meslek sahibi veya emekli olma, gelir düzeyi ve finansal memnuniyet gibi kişisel faktörlerin vergi ahlakı ile anlamlı bir ilişkisinin olmadığı görülmektedir. Aksine, İspanya'da yaş, gelir düzeyi, finansal memnuniyet ve eğitim düzeyinin vergi ahlakı üzerinde etkileri olduğu görülmektedir. Türkiye'deki vergi ahlakı ile karşılaştırıldığında İspanya'da vergi ahlakının bireysel koşullarla yüksek oranda ilişkili olduğu söylenebilir.

Bilgin ve Kaynar-Bilgin (2014), çalışmalarında Türkiye'de ve Avrupa Birliği'nde vergi ahlakını belirleyen faktörleri analiz etmişlerdir. Analizlerinde WVS'nin 2005-2008 yıllarında yapılan araştırmaların verileri kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, sıralı probit modeli kullanılarak, sosyal sermaye başlığı altındaki değişkenlerin vergi ahlakını en çok etkileyen faktörler olduğu

tespit edilmiştir. Ayrıca Türkiye’de yaş, cinsiyet, medeni durum, mal varlığı, iş sektörü ve alanı, gelir düzeyi ve eğitim düzeyi değişkenlerinin vergi ahlakı üzerinde belirleyici olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca işsizliğin vergi ahlakını düşürdüğü gözlemlenmiştir. Avrupa Birliği ülkelerinde açısından incelendiğinde ise kamu personeli ve emekli olmak vergi ahlakını olumlu yönde etkilemektedir. Serbest meslek sahibi olmanın da vergi ahlakını negatif yönlü etkileyen bir faktör olduğu tespit edilmiştir.

Serim (2015), vergi uyumunda kamu otoritelerinin rolünü araştırdığı çalışmasını İstanbul ili ve seçilmiş ilçelerinde 336 gelir vergisi mükellefine anket uygulayarak gerçekleştirmiştir. Bulgular mükelleflerin vergi uyumunun, vergilerin nerelere harcandığının bilinmesi ve özellikle kendi beklentileri doğrultusunda harcanması ile belirlendiğini göstermektedir. Vergi idaresine güvenmeyen ve aldığı hizmetten memnun olmayan mükelleflerin vergi kaçırma eğilimde oldukları ve vergi uyumunun mükellefin çevresinde yaşayan kişilere göre yani sosyal çevresine göre etkilendiği diğer bulgular arasındadır.

Çetin Gerger, Bakar ve Gerçek (2016) çalışmalarını, ülkemizdeki 665 serbest muhasebeci mali müşavirlerden anket uygulanması ile elde edilen verilerle gerçekleştirmiştir. Verilerin analizinde yapısal eşitlik modelinden yararlanılan çalışmada, mükellef hakları algısı ve gelir idaresine bakış ile gelir idaresine güven duyma ve/veya direnç göstermeye yönelik faktörlerin analiz edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma neticesinde Türkiye’de mükellef-gelir idaresi ilişkilerini belirleyen faktörleri tespit etmeye yönelik bir veri seti oluşturulmuş ve Gelir İdaresine Direnç Modeli (GİDiM) geliştirilmiştir. Analiz sonuçlarına göre mali müşavirler açısından gelir idaresine güveni pozitif yönde etkileyen “mükellef haklarına yaklaşım” faktörü, gelir idaresine bakışı belirleyen en önemli faktördür.

Korlu, Gerçek ve Çetinkaya’nın (2016) çalışmasında, Bursa ili ve seçilmiş ilçelerinde 680 vatandaşın yerel vergilere bakışının ve bilinç seviyelerinin vergi uyumuna etkisi araştırılmıştır. Çalışmada, yerel vergiler hakkında vatandaşların bilgisi orta düzeyde tespit edilmiştir. Yerel yönetimlerin yerel vergilerde uyumu artırabilmek adına öncelikle yerel vergiler konusunda farkındalığı ve bilinci artırmalıdır. Bu bağlamda yazarlara göre, yerel yönetimler vatandaşlar arasında yaş, cinsiyet, meslek, eğitim düzeyi, yaşanan bölge vb. hiçbir ayırım yapmadan onlara ulaşmalı ve işlerini kolaylaştırıcı, sorunlarını çözücü olmalıdır.

Doğan ve Seçilmiş (2020), WVS verileriyle Türkiye’de vergi ahlakının 22 yıllık bir süreçte geçirdiği evrimi incelemiştir. Bulgular, vergi ahlakının zaman içinde değiştiğini göstermektedir. 2007-2012 yılları arasında vergi ahlakı düzeyi 1990 yılına göre daha düşüktü. Ayrıca araştırma bulguları bürokrasiye olan güven düzeylerinin ve finansal memnuniyet düzeylerinin vergi ahlakı üzerinde etkili olduğunu göstermektedir. Tahmini sonuçlara göre, devlete duyulan güvenin yanı sıra dinin önemi ve ulusal gururun tümü vergi ahlakı üzerinde önemli ölçüde olumlu bir etkiye sahiptir.

Karaca, Oktay ve Yemez (2020), Sivas ilinde 569 gelir vergisi mükellefine anket uygulamışlardır. Vergi uyumunu belirleyen faktörlerin araştırıldığı çalışmanın bulguları, vergi yükü ve eğitimin vergi uyumunu belirleyen faktörler olduğunu göstermektedir. Mükelleflerin reel kayıplarına duyarlılığının yüksek olduğu ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmede eğitim düzeyle-ri yüksek bireylerin bilincinin daha yüksek olduğu ifade edilmiştir.

Gerçek, Çetin Gerger, Benk ve Ateş (2022) çalışmalarında, vergi okuryazarlığı ve vergi uyumu ilişkisini belirleyen faktörleri tespit etmeyi amaçlamışlardır. Mükelleflerin vergi okuryazarlığını belirleyen faktörler; güven ve adalet, vergi uyumu, vergiye direnç, psikomotor boyut, bilişsel boyut (TVS), bilişsel boyut (VH) ve duyuşsal boyut şeklinde belirlenmiştir. Anket uygulaması ile 778 mükelleften elde edilen veriler, faktör analizine tabi tutulmuştur. Analiz sonuçları, ül-

kemizdeki mükelleflerin vergi okuryazarlığını belirleyen en önemli ilk faktörün “Güven ve Adalet”, ikinci faktörün ise “Vergi Uyumu” olduğunu göstermektedir. Ayrıca “Bilişsel Boyut”, “Duyuşsal Boyut” ve “Psikomotor Boyut” gibi faktörlerinin öneminin arka planda kaldığı tespit edilmiştir. Yazarlara göre bunun temel nedeni olarak ülkemizde mükelleflerin vergi ile ilgili bilgi ve beceri düzeyinin düşük olması ve vergilendirme işlemlerini serbest muhasebeci mali müşavirler aracılığıyla yerine getirmeleri gösterilebilir.

### 3.2. Uluslararası Literatür

Uluslararası literatürde gerçekleştirilen vergi uyumu araştırmalarında, verilerin hem anket yöntemiyle hem de deneysel yöntemlerle elde edildiği dikkat çekmektedir. Dolayısıyla bu konuda kapsamlı bir literatür bulunmaktadır (Torgler, 2002; Fonseca ve Myles, 2012; Mascagni, 2018; Alm, 2012; Alm, 2019; Alm ve Kasper, 2020b).

Öğrencilerle gerçekleştirilen vergi uyumu deneylerinde çeşitli bulgular elde edilmiştir. Örneğin bazı çalışmaların bulguları vergi oranındaki artışın vergi uyumunu azalttığı yönünde iken (Friedland ve ark., 1978; Spicer ve Becker, 1980; Benjamini ve Maital, 1985; Baldry, 1987; Collins ve Plumlee, 1991; Alm ve ark., 1992a) tam tersine bazı çalışmaların bulguları da vergi oranındaki artışın vergi uyumunu artırdığı yönündedir (Beck ve ark., 1991; Alm ve ark., 1995; Park ve Hyun, 2003).

Webley, Robben, Elffers ve Hessing (1991) ile Cullis ve ark. (2006) deneysel çalışmalarında, denetim oranındaki artışın; vergi uyumunu artırdığını, Benjamini ve Maital (1985) ise etkilemediğini tespit etmişlerdir. Friedland ve ark. (1978) ile Alm ve ark. (1992a) ceza oranlarındaki artışın vergi uyumunu artırdığını tespit ederken Webley ve ark. (1991), ceza oranlarının vergi uyumu üzerinde bir etkisi olmadığını tespit etmişlerdir. Bazı çalışmalarda ise gelirdeki artışın vergi uyumunu; azalttığı (Baldry, 1987; Bosco ve Mittone, 1997; Park ve Hyun, 2003); artırdığı (Alm ve ark., 1992a) ve etkilemediği (Becker ve ark., 1987) tespit edilmiştir.

Vergi uyumu deneylerinde denek olarak öğrencilerin yer aldığı bazı çalışmalar aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Çalışmaların içeriklerine göre açıklamalar; deneyin yapıldığı yeri, deneklerin cinsiyet dağılımını, yaş ortalamasını ve eğitim aldığı alanı, çalışmanın amacını, verilerin analizinde kullanılan yöntemi, çalışmanın bulgularını ve literatüre katkısını içermektedir.

Friedland ve ark. (1978) çalışmalarında, yaş ortalaması 25 ve 7’si erkek 8’i kadın 15 İsraili psikoloji lisans öğrencisi denek olarak yer almıştır. Aylık belirli miktarda gelirin verildiği deneklere; vergi oranı, denetlenme olasılığı ve vergi kaçırımları ve yakalanmaları durumunda uygulanacak para cezasının oranı hakkında bilgilendirme yapılmıştır. Bu bilgiler üzerine kendilerinden gelir beyannamesi düzenlemeleri istenmiştir. Deney, her turu 10 aydan oluşan 4 turdan oluşmuş ve deneklere verilen aylık gelir, deney ilerledikçe her ay artırılmıştır. Vergi oranı, denetim olasılığı ve ceza oranı her turda değişmekte ve bu değişim bilgisi her turun başında deneklere duyurulmaktadır. Deneyin odak noktası, düşük denetim olasılığına sahip yüksek bir ceza oranının, daha yüksek denetim olasılığına sahip düşük bir para cezasından daha etkili olup olmadığıdır. Bu doğrultuda iki alternatif vardır: para cezası bildirilmemiş gelirin 15 katı olduğunda denetim olasılığı 1/15’tir ve para cezası bildirilmemiş gelirin 3 katı olduğunda denetim olasılığı 5/15’tir. Deneyin bir diğer odak noktası da vergi oranlarının vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırmaktır. Regresyon analizinden elde edilen bulgular, caydırıcılık konusunda aynı orandaki cezaların denetimlerden daha etkili olduğunu, vergi oranının %25’ten %50’ye çıkarılmasının vergi kaçırmaı artırdığını ve daha yüksek bir cezanın da vergi kaçırmaı azalttığını göstermektedir.

Blaufus, Bob ve Otto (2014) çalışmalarında vergi mahremiyetinin vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırmaktadır. Fischbacher’ın (2007) geliştirdiği z-Tree yazılımı ile yürütülen bilgisa-

yar tabanlı deneylere toplam 198 lisans ve yüksek lisans öğrencisi katılmıştır. Viadrina Frankfurt Avrupa Üniversitesinde gerçekleştirilen deneye katılan öğrencilerin %58'i kadın, %68'i ekonomi öğrencisi, %85'i Alman ve yaş ortalamaları 22'dir. 20 turda tamamlanan çalışmada denetim olasılığı yaklaşık %25'tir ve analizler Tobit regresyon modeli ile gerçekleştirilmiştir. Yazarlar iki farklı etkiye odaklanmışlardır. İlk olarak, bir kişinin diğer bireylerin uyumsuzluğunu gözlemlemesiyle kendi vergi uyumunu azalttığına ortaya çıkan bulaşma etkisi; ikinci olarak ise bir vergi kaçakçısı ilan edilmekten beklenen utanç nedeniyle artan vergi uyumunun utanç verici etkisidir. 20 turdan oluşan deneyde katılımcılar diğer katılımcılar hakkında 2 turda hiçbir bilgiye sahip değilken 5 turda tam bilgiye sahiptir. Utanç etkisinin ölçülebilmesi amacıyla 13 turda kısmi bilgilendirme yapılmıştır. Bulgular her iki etkininde mevcut olduğu durumda utanç etkisinin bulaşma etkisini geçersiz kılacak kadar güçlü olmadığını göstermektedir. Bu çalışmayı önemli kılan husus, vergi kaçırın kişiye ait bilgilerin kamuya açıklanmasının vergi ahlakının dışında bir içsel dışlama nedeniyle daha az vergi kaçakçılığına yol açabileceği bulgusunun maliye politikası açısından özel bir öneme sahip olmasıdır.

Blaufus, Braune, Hundsdoerfer ve Jacob (2015) çalışmalarındaki 3 ayrı deneyi, bir üniversitenin farklı bölümlerinde okuyan öğrencilerle gerçekleştirmiştir. Ocak 2014'teki ilk deneyde yer alan 64 katılımcının %27'si lisansüstü öğrenci ve %73'ü de lisans öğrencisidir. Katılımcıların %59'u erkek ve yaş ortalamaları yaklaşık 25'tir. İkinci ve üçüncü deney z-Tree yazılımı ile tekrar programlanmıştır. Haziran 2014'te gerçekleştirilen ikinci deneyde yer alan 65 katılımcının %23'ü lisansüstü öğrenci ve %77'si lisans öğrencisidir. Katılımcıların %60'ı erkek ve yaş ortalamaları yaklaşık 22'dir. Haziran 2014'te gerçekleştirilen üçüncü deneyde yer alan 62 katılımcının %26'sı lisansüstü öğrenci ve %74'ü lisans öğrencisidir. Katılımcıların %48'i erkek ve yaş ortalamaları yaklaşık 22'dir. Her üç deneye de deneklerin tekrar katılımını önlemek için tüm katılımcılar e-posta yolu ile seçilmiştir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırmayla ilgili üç laboratuvar deneyini kullanan bu çalışmada, vergilerin minimize edilmesinde başvurulabilecek yasal veya yasa dışı olabilecek davranışlar araştırılmaktadır. Araştırmadan elde edilen veriler, sıradan en küçük kareler yöntemi (OLS) ve Tobit regresyon modeli ile analiz edilmiştir. Bulgular, yasa koyucuların yasallık ve yasadışı arasındaki sınırı tanımlayarak bireysel ahlaki değerlendirmeleri etkileyebileceği varsayımını doğrulamaktadır. Tespit ve ceza riski olmadan, bir verginin minimize edilme fırsatının yasal kaçınma yerine yasadışı kaçırma olarak tanımlanmasının, vergiyi minimize etme davranışını önemli ölçüde azalttığı görülmüştür. Hukuki bakış açısıyla uyumlu şekilde yasallık, vergiyi asgariye indirme davranışının önemli bir belirleyicisi olarak görünmektedir. Ancak deneye tespit ve ceza riski dâhil edildiğinde yasallığın, vergiyi minimize etme davranışını etkilemediği tespit edilmiştir. Bu bulgu, cezaların uyum sağlama içsel motivasyonu üzerindeki dışlama etkisiyle tutarlıdır. Bulgular, deneklerin ahlaken hazırlanmasının yasallık etkisini yeniden tesis ettiğini göstermektedir. Bu bulgu, vergi kaçırma durumunda cezaların gerçekten de dışlayıcı bir etkisi olduğunu ima etmektedir. Bu çalışmanın, kaçınma ve kaçırma arasındaki farkları vurgulayan Alm (1988), Kirchler, Maciejovsky ve Schneider (2003), Neck, Wächter ve Schneider'in (2012) araştırmalarına ve gelecekte yapılacak vergi araştırmalarına katkıda bulunması beklenmektedir.

Alm, Bloomquist ve Mckee (2015) çalışmalarını, 189'u öğrenci olan 347 kişi ile gerçekleştirmişlerdir. Çalışmanın amacı, vergi idaresinin bilgi hizmetleri ve olumlu teşvikler konusunda olası politika eylemlerini ve denetim politikalarının etkilerini incelemektir. Bu kapsamda deneysel sonuçların dış geçerliliğine odaklanılmıştır. Laboratuvardaki davranışların gerçek hayatta geçerliliğinin araştırılması amacıyla bilgi hizmetleri ve olumlu teşvikler odak noktası olacak şekilde vergi uyumu ile ilgili iki oturumda laboratuvar deneyleri yapılmıştır. Vergi bilgilendirme



hizmetlerinin rolünü araştırmak için tasarlanan oturuma %54'ü öğrenci olmak üzere 131 denek, olumlu teşviklerin etkilerini araştırmak için tasarlanan oturuma da %55'i öğrenci olmak üzere 216 denek katılmıştır. 20 tur süren oturumlarda katılımcılara; vergi oranının %35, ceza oranının %150 ve cezanın da ödenmemiş vergiler artı ödenmemiş vergilerin %50'si olduğu bilgisi verilmiştir. Verilerin analizinde en küçük kareler yönteminden yararlanılmıştır. Bulgular öğrencilerin davranışsal tepkilerinin, aynı deneylerdeki öğrenci olmayanlarınkıyla büyük ölçüde aynı olduğunu göstermektedir. Bir başka ifadeyle laboratuvardaki vergi uyum davranışı konusunda öğrenci olan ve öğrenci olmayan deneklerin yanıtlarında bazı küçük farklılıklar olsa da genel olarak benzer davranışlar sergilendiği görülmektedir. Yazarlar deneysel sonuçların dış geçerliliği ile ilgili endişelerin, en azından vergi uyumu bağlamında ve davranış değişikliklerinin karşılaştırılmasında büyük ölçüde yersiz olduğu görüşündedirler.

Pántya, Kovács, Kogler ve Kirchler (2016) çalışmalarını Macaristan'ın Debrecen Üniversitesinden %60'ı kadın ve yaş ortalaması yaklaşık 21 olan 192 öğrenci ile gerçekleştirmişlerdir. Katılımcılardan biri deneyi tamamlamadan bırakmıştır. Katılımcıların %31'i doğa bilimleri, %24'ü ekonomi ve işletme, %20'si sanat ve sosyal bilimler ve %18'i matematik ve bilişim alanında eğitim almaktadır. Çalışmanın amacı farklı vergi sistemlerindeki değişikliklerin hem iş performansına hem de vergi uyumuna etkisini incelenmektir. 20 turdan oluşan deneyde 191 katılımcıdan dört farklı deneysel koşulda ve dört farklı vergi sisteminde vergi ödemeleri konusunda karar vermeleri istenmiştir. Bu vergi sistemleri: (1) düz oranlı vergi sistemi, (2) artan oranlı vergi sistemi, (3) düz oranlı vergi sistemi ile başlayıp artan oranlı vergi sistemine geçen sistem ve (4) artan oranlı vergi sistemi ile başlayıp düz oranlı vergi sistemine geçen sistemlerdir. Bazı çalışmaların %30 civarındaki vergi oranlarının genellikle adil olarak algılandığını ve insanların maksimum %50'lere kadar olan vergi oranlarını kabul etme eğiliminde olduklarını ortaya koyan bulguları dikkate alınarak vergi oranları, %20 ile %50 arasında belirlenmiştir. Denekler verilen para miktarına göre yüksek gelir grubu (100 ECU-Deneysel Para Birimi), orta gelir grubu (80 ECU) ve düşük gelir grubu (60 ECU) olarak üç gruba ayrılmıştır. Düz oranlı vergi sisteminde, her üç gelir seviyesi için de %25'lik bir vergi oranı belirlenmiştir. Artan oranlı vergi sisteminde ise düşük gelir grubundaki katılımcılar %20; orta gelir grubundaki katılımcılar ilk 60 ECU için %20 ve ek 20 ECU için %35; yüksek gelir grubundaki katılımcılar da ilk 60 ECU için %20, sonraki 20 ECU için %35 ve geri kalan 20 ECU için %50 oranında vergilendirilmiştir. Elde edilen veriler kovaryans analizi (ANCOVA) ve tek yönlü tekrarlanan ölçümler için ANOVA varyans analizi ile analiz edilmiştir. Bulgular artan oranlı vergi sisteminde daha yüksek iş performansının gerçekleştiğini ve artan oranlı bir vergi sisteminden düz oranlı bir vergi sistemine geçişin vergi uyumunu artırdığını göstermektedir. Adalet sorunlarından bağımsız olarak değerlendirildiğinde düz oranlı vergi sisteminin vergiye uyumu diğer vergi sistemlerine kıyasla daha fazla teşvik ettiği söylenebilir. Çünkü karmaşık vergi yasalarının mükellefler tarafından takip edilmesi ve anlaşılması kolay değildir. Bu durum vergi mükelleflerinin idari maliyetlerini artırır ve sonuç olarak vergi uyumu üzerinde olumsuz bir etkiye neden olabilir (Kirchler, 2007). Deneyin 20 turunun her biri için fiilen ödenen vergilerin ödenmesi gereken vergilere bölünmesiyle elde edilen vergi uyum oranı oldukça yüksektir ve %86 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca vergi uyumu konusunda kadınların erkeklerden daha uyumlu oldukları görülmektedir. Cinsiyet etkisi açısından bu bulgu, vergi davranışı alanındaki birçok çalışma ile uyumludur (Kastlunger, Dressler, Kirchler, Mittone ve Voraček, 2010; Kogler ve ark., 2013).

Choo, Fonseca ve Myles'in (2016) çalışmalarına katılan 520 katılımcının; 200'ü gelir vergisi ödemeyen öğrenci, 200'ü geliri işverenleri tarafından bildirilen şirket çalışanları ve 120'si serbest

meslek erbabıdır. Üç ana bölümde gerçekleştirilen deneyin ilk bölümü vergi uyumunu test eden ana deneyden, ikinci bölümü Holt ve Laury'nin (2002) riskten kaçınma deneyinden ve üçüncü bölümü de vergi ödemeye yönelik tutumların yanı sıra kişilik ölçütlerini ortaya çıkaran bir dizi sorudan oluşmaktadır. Verilerin analizinde Mann-Whitney U testi ve Tobit regresyon modelinden yararlanılmıştır. Denetim oranlarının davranış üzerindeki etkisi açısından denetim oranı bilinmediğinde sergilenen davranışlarla denetim oranı bilindiğinde sergilenen davranışlar karşılaştırıldığında, öğrencilerin ve serbest meslek erbaplarının ortalama uyum seviyelerinde önemli bir değişiklik gözlemlenmektedir. Ceza oranları açısından da öğrencilerin vergi uyumunun düşük ceza oranları karşısında hem şirket çalışanlarına hem de serbest meslek erbaplarına kıyasla daha düşük olduğu görülmektedir. Çalışmada herhangi bir riskten kaçınma bulgusu saptanamamış olup öğrencilerin öğrenci olmayanlara göre daha fazla kayıptan kaçındıklarını söylemek mümkündür. Denetimden sonra öğrencilerin ortalama vergi uyumunun düştüğü görülmüştür. Bomba Krateri Etkisi (BoCE)<sup>1</sup> olarak adlandırılan bu durumu destekleyen ve desteklemeyen çalışmalar bulunmaktadır. Slemrod, Blumenthal ve Christian'ın (2001) yüksek gelirli gruplar arasında yapılan bir denetimden sonra vergi uyumunun düştüğünü ortaya koyan çalışması bu etkiyi destekleyen Kleven, Knudsen, Kreiner, Pedersen ve Saez'in (2011) bir denetimden sonra vergi uyumunun arttığını ortaya koyan çalışması bu etkiyi desteklememektedir.

Tandon ve Rao (2017) çalışmalarını, 43 öğrenci ve 90 profesyonelden oluşan toplam 133 katılımcı ile 6 aylık bir sürede gerçekleştirmiştir. Hindistan'daki vergi uyumu davranışını değerlendirmek amacıyla 2015 yılında gerçekleştirilen laboratuvar deneyinde katılımcıların vergi oranı, ceza oranı ve denetim olasılığı gibi temel politika araçlarındaki değişikliklere verdiği cevaplar analiz edilmektedir. Elde edilen verilerin analizinde T testi kullanılmıştır. Bulgular, katılımcıların risk algılarındaki ve riskten kaçınma konusundaki farklılıklar nedeniyle politika parametrelerindeki değişiklikler karşısında çeşitli tepkiler verdiğini göstermektedir. Politika parametrelerindeki değişikliklere cevaben bu farklılıkları açıklamanın olası bir yolu vergi ödeme kararına ilişkin bir model olarak beklenti teorisinden yararlanmaktır. Politika değişkenleri arasında vergi uyumunu sağlamada en etkili araç olarak denetim olasılığı ön plana çıkmaktadır. Ayrıca tüm deney boyunca yalnızca bir katılımcının gelirini sıfır olarak bildirmesi araştırılması gereken bir konu olarak dikkat çekmektedir.

Alm, Bernasconi, Laury, Lee ve Wallace (2017) çalışmalarını, ABD'deki Georgia Eyalet Üniversitesinden 92 ve İtalya'daki Ca' Foscari Venezia Üniversitesinden 78 öğrenci ile gerçekleştirmiştir. Çalışmanın amacı, vergi kaçırma konusunda mükellef bilgilerinin açık bir şekilde kamuya açıklanmasının ya da gizlenmesinin vergi uyumu üzerindeki etkisini ortaya koymaktır. Bu doğrultuda her iki ülkede deneylerde öğrencilerin bilgilerinin gizliliğini ya da şeffaflığını tercih etmelerine imkân sağlanmış ve ABD'de 37 öğrenci, İtalya'da da 38 öğrenci gizliliği tercih ederek deneye katılmışlardır. İki ülkede gerçekleştirilen aynı laboratuvar deneylerinde deneklere vergi oranının %30, denetim olasılığının %20 veya %30, bildirilmemiş gelire uygulanan cezanın %100 veya %200 olduğu bilgisi verilmiştir. Katılımcılar deneyin sonunda anket doldurmuşlar ve veriler sansürlenmiş regresyon modeli, çift engelli regresyon modeli ve Tobit regresyon modeli ile analiz edilmiştir. Vergi uyumu konusunda iki temel ölçü dikkate alınmıştır. İlki her bir dönem ve her bir parametre için gerçek gelirlerini ortalama raporlama oranıdır ve bu konuda vergi uyumu %71,3'tür. İkinci ölçü ise tam uyumlu olarak adlandırılan denekler tüm gelirini tam olarak bildir-

1 İlk olarak Mittone (2006) tarafından tanıtılan Bomba Krateri Etkisi (BoCE), bir vergi mükellefinin denetlendikten hemen sonra vergi uyumunun düşeceğini iddia etmektedir.



mişse 1'e, bildirmemişse 0'a eşit olan bir ikili değişken olarak tanımlanmaktadır. Bu konuda ise vergi uyumu %48,2'dir. Bulgular, daha yüksek denetim ve artırılmış ceza oranları gibi geleneksel uygulama araçlarının ötesinde, kamusal utancın vergi kaçırınlar için ek bir caydırıcı olduğu fikrini desteklemektedir. Ayrıca, iki ülkedeki vergi sistemlerinin farklılıklarına rağmen genel olarak kamusal utancın caydırıcı etkisinin ABD ve İtalya'da benzer olduğu görülmektedir.

Mittone, Panebianco ve Santoro (2017) çalışmalarını, Trento Üniversitesi Bilişsel ve Deneysel Ekonomi Laboratuvarında gerçekleştirmiştir. Ağırlıklı olarak sosyal bilimler alanından deneye katılan 144 öğrencinin 81'i erkek, 63'ü kadın ve yaş ortalamaları yaklaşık 22'dir. 30 ardışık turda vergi beyan etmeleri istenen deneklere; her bir tur için gelirlerinin 1000 ECU ve vergi yükümlülüklerinin 400 ECU olduğu, denetim sayısının ilk turda belirlendiği ve her tur için sabit tutulduğu, denetim sayısının kendilerine ileilmeyeceği, denetimlerin rastgele olduğu ve denetimlerin dağılımının her turda bağımsız olduğu, yani önceki turda yapılan denetimlerin sonucuna bağlı olmadığı konusunda açıkça bilgilendirme yapılmıştır. Çalışmanın amacı, Bomba Krateri Etkisini (BoCE) oluşturabilecek yanlış olasılık algısının doğasına daha yakından bakmaktır. Bu yanlış algılamanın kaynağı, denetlenme olasılığının doğru bir şekilde hesaplanamamasıdır. Çalışmadan elde edilen bulgular, yanlış olasılık algısının bir BoCE'nin oluşumunu veya yokluğunu açıklayamayacağıdır. Ayrıca bulgular BoCE'nin mevcut açıklamalarının tatmin edici olmadığını ve alternatif teorilere ihtiyaç olduğunu göstermektedir.

Kireenko, Nevzorova, Kireyeva, Filippovich ve Khoroshavina (2018) çalışmalarını, Rusya Baykal Devlet Üniversitesinden 208 ve Belarus Devlet Ekonomi Üniversitesinden 172 öğrenci ile gerçekleştirmiştir. Çalışma vergi mükellefinin içsel motivasyonunu, vergi ahlakını ve vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörleri incelemeyi amaçlamaktadır. Deney çeşitli eğitim seviyelerindeki öğrencilerin ilgisini çeken bir iş oyunu şeklinde ve 5 ayrı turda gerçekleştirilmiştir. Belirli miktarda gelir verilen katılımcılara; vergi oranının %10, %20 veya %30, denetleme olasılığının %20 veya %30, bildirilmeyen gelir için para cezasının ödenmemiş vergilere ek olarak %40 veya %50 olduğu bilgisi verilmiştir. Aynı zamanda vergilemeye ilişkin veri elde etmek için vergi sistemine yönelik tutum anketi yapılmış ve katılımcılardan Likert ölçeğine göre tanımlanan ifadelerle ne kadar uyumlu olduklarını belirtmeleri istenmiştir. Verilerin analizinde Mann-Whitney U testi ve Kruskal-Wallis H testinden yararlanılmıştır. Bulgular, kişisel vergi ahlakının ulusal vergi sistemini ve bireyin vergi uyumunu etkilediğini göstermektedir. Benzer şekilde hükümetin kamu gelirlerini nasıl harcadığı konusundaki farkındalığın ve devlet ile vergi sistemine güven düzeyinin vergi davranışını doğrudan etkilediği görülmektedir. Bulguların, Türkiye'den Sakarya ve İspanya'dan Zaragoza Üniversitelerinde okuyan Türk ve İspanyol öğrencilerin vergi ahlakını araştıran Göksu ve Sahaş'ın (2015) bulgularıyla karşılaştırılması bu çalışmayı önemli kılan noktalardan birisidir. Bobek, Roberts ve Sweeney (2007) çalışması, düşük bir eğitim seviyesinin düşük vergi disiplinine neden olabileceğini, Kirchler'in çalışması da (2007) vergi mevzuatının karmaşıklığının vergi sorumluluklarının yetersiz anlaşılmasına neden olduğunu göstermektedir. Bu çalışma ise daha yüksek bir eğitim seviyesinin bir kişiyi yalnızca daha okuryazar değil aynı zamanda daha sorumlu bir vergi mükellefi yaptığını göstermesi açısından önemlidir.

Fochmann ve Wolf (2018) çalışmalarını Hannover Leibniz Üniversitesinin bilgisayarlı deney laboratuvarında 46'sı kadın ve 68'i erkek toplam 114 öğrenci ile kontrollü ve teşvikli dört deney gerçekleştirmiştir. Çalışmanın amacı kontrollü ve teşvik edilmiş deneyler kullanarak, vergi mükelleflerinin negatif geliri aşırı düşürmekten ziyade pozitif geliri eksik bildirerek vergilerden kaçmaya daha istekli olup olmadıklarını analiz etmektir. Deneylerin analizinde en küçük kareler yöntemi ve panel regresyon analizinden yararlanılmıştır. Bulgular deneklerin, beklenti teorisi varsayımlarına

uygun olarak daha fazla risk peşinde koştuklarını ve pozitif gelir durumunda negatif gelir durumundan daha yüksek bir vergi kaçırma eğiliminde olduklarını göstermektedir. Çalışmanın literatüre dört farklı katkısından bahsedilebilir: İlk olarak bu çalışma vergi kaçırma davranışının eksik bildirim ve aşırı indirgeme arasında önemli ölçüde farklılık gösterip göstermediğine dair yapılan nadir ampirik çalışmalara (Slemrod, 2007) destek sağlaması açısından önemlidir. İkinci olarak, çalışmada kontrollü laboratuvar deneylerinin kullanılması, vergi uyumu ile ilgili deneysel ve davranışsal literatüre de katkıda bulunmaktadır (Torgler, 2002; Kirchler, Hoelzl ve Wahl, 2008; Alm ve Torgler, 2011; Alm, 2012; Kogler ve ark., 2013; Blaufus, Braune, Hundsdoerfer ve Jacob, 2016). Üçüncü olarak çalışma, çerçeveleme etkilerinin bireylerin aldatma ve gerçek dışı beyanda bulunma davranışları üzerindeki etkisini inceleyen deneysel ve davranışsal literatüre katkıda bulunmaktadır (Grolleau, Kocher ve Sutan, 2016). Ayrıca Kahneman ve Tversky'nin (1979) beklenti teorisi ile uyumlu olarak bulgular, deneklerin kayıplara kazançlardan çok daha duyarlı olduklarına dair kanıtlar sunmaktadır. Son olarak ise bu çalışma, Dikkat Çekme Etkisi (salience effects) hakkında literatürdeki Chetty, Looney ve Kroft (2009), Bordalo, Gennaioli ve Shleifer (2012), Sausgruber ve Tyran, (2005), Sausgruber ve Tyran (2011) gibi çalışmalara katkıda bulunması ve vergi kaçırma bağlamında bu etkiyi açık bir şekilde inceleyen ilk çalışma olması bakımından önemlidir.

Alm, Enami ve McKee'nin (2020a) çalışmalarında kullandıkları veriler, 278 denek ile yapılan beş deneysel çalışmadan elde edilmiştir (Alm ve McKee, 2006; Alm, Deskins ve McKee, 2009a; Alm, Jackson ve McKee, 2009b; Alm, Cherry, Jones ve McKee, 2010; Alm, Bruner ve McKee, 2016). Genel olarak deneyler, üç büyük devlet üniversitesi öğrencileri ile yürütülmüştür. Deneğin her biri 30 tur boyunca gözlemlenmiş ve toplam 8340 gözlem üretilmiştir. Çalışmanın amacı, denetim oranındaki bir değişikliğin bireysel vergi uyumunu nasıl etkilediğini araştırmaktır. Çoğu deneysel çalışmanın bulgularıyla benzer şekilde bulgular, deneklerin yaklaşık üçte ikisinin denetim oranları arttığında uyumu artırmak, denetim oranları azaldığında uyumu azaltmak yönünde tepki verdiğini göstermektedir. Bireysel yanıtlar daha detaylı incelendiğinde, bulgular aslında birçok kişinin vergi uyumlarının yüksek denetim oranları karşısında yüksek, düşük denetim oranları karşısında da düşük olduğunu göstermektedir. Ayrıca bireysel cevaplara dayanarak bireylerin karmaşık olduğu, birçok farklı faktörden etkilendiği ve tek başına bir grubu temsil edemeyeceği söylenebilir. Başka bir ifadeyle, tüm politikalara tahmin edilebilir ve güvenilir şekilde yanıt veren ortalama bir birey yoktur. 278 deneğin 30 tur boyunca gözlemlenmesi, verilerin bir önceki turda elde edilen veriler ile kıyaslanmasına imkân tanımıştır. Örneğin bir turda denetlenen tüm deneklerin bir sonraki turda %38,2'sinin uyumlarını artırdığı, %46,9'unun uyumlarını azalttığı ve %14,9'unun davranışlarını önemli ölçüde değiştirmedeği görülmüştür. Ayrıca, büyük ölçüde uyumlu ya da uyumsuz olarak nitelendiren deneklerin bir sonraki turda davranışlarının değiştiği görülmüştür. Büyük ölçüde uyumlu olan deneklerin % 67,3'ü hemen bir sonraki turda uyum oranını düşürmüş, %22,2'si uyum oranını artırmış ve %10,5'i de uyum oranını değiştirmemiştir. Buna karşılık, büyük ölçüde uyumsuz olan deneklerin % 61,9'u denetimden sonra uyum oranını artırmış, %30,4'ü uyum oranını düşürmüş ve %7,7'si uyum oranını değiştirmemiştir. Bu sonuçlar, bir denetimin denetim sonrası uyumu düşürme eğiliminde olduğu Bomba Krateri Etkisi (BoCE) ile büyük ölçüde tutarlıdır. Ayrıca bulgular vergi mükelleflerinin denetim sonrası tutumlarının, denetimde uyumlu mu uyumsuz mu olduklarının tespit edilip edilmediğine bağlı olduğunu ortaya koyan çalışma bulguları ile tutarlıdır (Gemmell ve Ratto, 2012; DeBacker, Heim, Tran ve Yuskavage, 2018; Beer, Kasper, Kirchler ve Erard, 2020).

Kogler, Olsen ve Bogaers (2020) çalışmalarında %45.4'ü Hollandalı ve %54.6'sı farklı milletlerden olan 131 öğrenci yer almıştır. 79'u kadın, 52'si erkek olan katılımcıların yaş ortalamaları

yaklaşık 21'dir. Karma bir tasarıma sahip olan deneyde, 12 tur boyunca rastgele belirlenen sabit bir sırayla; %20 veya %40 oranında iki farklı vergi oranı, %5, %15 veya %25 oranında 3 farklı denetim olasılığı ile kaçırılan vergi artı kaçırılan miktarın 0,5 katı para cezası veya kaçırılan vergi artı kaçırılan miktarın 1.5 katı bir para cezası şeklinde iki farklı ceza oranı uygulanmıştır. Deneklerin deney esnasında gözlemlenme derecelerini belirleyen kavram anonimlik dereceleridir. Cevapların gizli kalacağına garanti edilmesini ifade eden anonimlik, deneyde katılımcıların üzerlerinde baskı hissetmemeleri ve şüpheden uzak durmaları açısından önemlidir. Çalışmanın amacı, klasik bir deneysel ortamda vergi uyumunun farklı anonimlik dereceleri arasında değişip değişmediğini test etmektir. Deney sonrası katılımcılara anket uygulanmış ve veriler çok değişkenli varyans analizi (MANOVA) ile analiz edilmiştir. Bulgular, farklı anonimlik düzeylerinin, vergi uyumu üzerinde önemli bir etkiye sahip olmadığını ve katılımcıların uyum düzeylerinin birbirine yakın olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca daha önce yapılan çalışmaları destekler nitelikte bulgular tespit edilmiş ve vergi oranındaki artışın uyumu azalttığı, denetim oranı arttıkça uyumun arttığı ve ceza oranındaki artışların uyumu artırdığı görülmüştür.

Arzadun, Mora-Esquivel ve Solís (2020) çalışmalarında vergi kullanım bilgisi yani vergilerin nereye ve nasıl harcandığı bilgisi, coğrafi mesafe ve vergi oranının vergi uyumu üzerindeki doğrudan ve dolaylı etkilerini analiz etmek için iki deney gerçekleştirmişlerdir. Bu deneysel çalışmanın ele aldığı araştırma soruları; (1) vergi mükelleflerinin vergilerin kullanımına ilişkin sahip oldukları bilgilerin vergiye uyum istekliliklerinde bir fark yaratıp yaratmadığı, (2) vergilerin mükellefe coğrafi olarak yakın yerlere harcandığı hissini vergi kaçırmanın azaltılmasında etkili olup olmadığı, (3) vergi kullanım bilgisinin ve coğrafi mesafenin vergilerin ödeme biçiminin tercihiyle vergi uyumunu dolaylı olarak etkileyip etkilemediği ve (4) vergi kullanım bilgisi ve coğrafi mesafenin, vergi oranı artışının vergi uyumu üzerindeki negatif etkisini hafifletip hafifletmediğidir. Bu kapsamda tasarlanan iki deney Kosta Rika Teknoloji Enstitüsü'nde gerçekleştirilmiştir. İlk deneye katılan ve işletme yönetimi alanında profesyonel olan 175 kişinin %39'u kadın, %61'i erkektir ve yaş ortalaması 33'tür. İkinci deneye katılıp Cartago şehri merkez kampüste mühendislik ve işletme yönetimi alanında lisans eğitimi alan 168 öğrencinin %41'i kadın, %59'u erkek olmak üzere yaş ortalaması 21,3'tür. Deneylerden elde edilen verilerin analizinde çoklu doğrusal regresyon modellerinden yararlanılmıştır. Çalışmada vergilerin mükellefe coğrafi olarak yakın yerlere harcandığı hissi ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Bu tespit, coğrafi uzaklık ve algılanan fayda açısından önceki araştırma bulgularını pekiştirmektedir (Kirchler, 2007). Hem birinci hem de ikinci deneyin sonuçları, mükellefin vergi toplayıcı olan devleti tanımasının ve ona güvenmesinin vergi oranlarındaki artışa kıyasla vergi uyumu üzerinde daha olumlu bir etkisinin olduğunu göstermiştir (Fochmann ve Kroll, 2016; Torgler, 2005).

Bernasconi ve Bernhofer (2020), İtalya'nın Venedik kentindeki Ca' Foscari Deneysel Ekonomi Laboratuvarında gerçekleştirdikleri deneye 95 lisans ve yüksek lisans öğrencisi katılmıştır. %47'si erkek olan katılımcıların %72'si iktisat ve %28'i de beşeri bilimler ve dilbilim alanında eğitim almaktadır. Deneyde her bir oturumu on dört periyottan oluşan iki aşama bulunmaktadır. Altı oturumdan oluşan piyango oyunlarında 1-14 aralığındaki periyotlar tek aşamalı 15-28 aralığındaki periyotlar iki aşamalıdır. Bu oturumlarda katılımcıların gelir, vergi oranı, ceza oranı ve denetim olasılığı parametrelerini dikkate alarak vergi beyannamelerini düzenlemeleri istenmiştir. Deneyin sonunda, katılımcılar demografi, riskten kaçınma ve mali anlayış hakkında sorular soran kısa bir anket doldürmüşlerdir. Elde edilen veriler regresyon analizi ve Mann-Whitney U testi ile analiz edilmiştir. Bulgular, katılımcıların %27'sinin gelirini sıfır olarak beyan ederken %29'unun gelirinin tamamını beyan ettiğini göstermektedir. Vergi uyum oranı ortalama olarak

tek aşamalı piyango oyununda %54,8 ve iki aşamalı piyango oyununda da %67,3 olarak tespit edilmiştir.

#### 4. Sonuç

Devletlerin üstlenmiş oldukları görevleri yerine getirebilmeleri için mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini doğru bir şekilde beyan etmeleri ve vergilerini tam ve zamanında ödemeleri gerekmektedir. Fakat bu sürecin her zaman öngörüldüğü şekilde sürdürülmesi mümkün olmamaktadır. Süreci aksatan, çoğu zaman mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışları olabildiği gibi bazen de vergi sistemlerinin devletler tarafından başarılı bir şekilde dizayn edilememesidir. Devletlerin ve vergilerin varlığından beri bu aksaklıkların tespiti ve giderilmesi amacıyla birçok araştırma yapılmıştır ve yapılmaya devam edilmektedir. Bu kapsamda, bireysel vergi kaçırma kararını ekonomik model kullanarak teorik açıdan araştıran ilk çalışma Allingham ve Sandmo'ya (1972), vergi uyumu konusunda deneysel yöntem kullanarak uygulamalı şekilde araştıran ilk çalışma da Friedland, Maital ve Rutenberg'e (1978) aittir. Her iki çalışma da alanında öncü olarak kabul edilen çalışmalardır.

Allingham ve Sandmo'dan (1972) günümüze kadar vergi uyumunu çeşitli yönleriyle araştıran birçok çalışma bulunmaktadır. Vergi uyumu araştırmalarında toplumun tüm kesiminden bireyler yer alabilmektedir. Uygulamada ise çoğunlukla vergi mükelleflerinin ve öğrencilerin yer aldığı görülmektedir. Vergi uyumu konusunda kapsamlı bir literatürün var olduğu dikkate alınarak bu çalışma, öğrencilerle yapılan deneysel çalışmalarla sınırlandırılmıştır. Öğrencilerin deneylerde yer almasının vergi mükelleflerini temsil edip etmeyeceği üzerinde önemle tartışılan konulardan biridir. Fakat son yıllarda gerçekleştirilen çalışmaların bulguları, öğrencilerin vergi uyum deneylerinde sıklıkla yer aldığını ve mükelleflerle benzer davranışlar sergilediklerini göstermektedir.

Literatür taraması şeklinde gerçekleştirilen bu çalışmada, öncelikle vergi konusunda ülkemizde anket yöntemiyle gerçekleştirilen çalışmaların özetine yer verilmiştir. Ardından öğrenciler ile gerçekleştirilmiş deneysel çalışmalar hakkında detaylı bir literatür taraması sunulmuştur. Yapılan deneysel çalışmaların bulguları daha çok; vergi oranlarının artışının vergi uyumunu azalttığı, denetim oranlarının artışının vergi uyumunu artırdığı, mükellefin vergi idaresine güven düzeyinin artışının vergi uyumunu artırdığı, vergi uyumunun erkeklerde kadınlardan daha düşük olduğu, bireylerin vergi uyum düzeyinin kendilerini ait hissettikleri sosyal grubun vergi uyum düzeyiyle benzer olduğu yönündedir. Dikkat çeken bir başka bulgu da vergi uyumu deneylerinde Beklenti Teorisi gibi davranışsal teorilerin ve faktörlerin de araştırmalara dahil edildiğidir.

Vergi uyumu konusunda anket yönteminden yararlanarak yapılmış ulusal ve uluslararası literatür oldukça zengindir. Fakat bu konuda deneysel yöntemlerle gerçekleştirilmiş çalışmaların uluslararası literatüre kıyasla ulusal literatürde oldukça zayıf olduğu dikkat çekmektedir. Literatür taraması şeklinde gerçekleştirilen bu çalışmanın, ülkemizdeki mevcut literatüre katkı sağlama beklenmektedir. Diğer yandan laboratuvar deneyi yapabilmek için laboratuvarın kurulmasının maliyetli olması, deneysel tasarımın güçlüğü, araştırmanın amacına uygun deneklerin tespitinin ve deneklere ulaşmanın güçlüğü, ülkemizde davranışsal maliye üzerine henüz yeterince yol gösterici çalışmanın yapılmamış olması gibi birtakım sorunlarla karşılaşmak muhtemeldir. Tüm bu eksikliklere rağmen ülkemizde yapılması planlanan vergi konusundaki araştırmalarda deneysel yöntemlere başvurulmasının literatüre önemli katkılar sağlayabileceği aşîkârdır.

**Etik Komite Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarım- E.Ç., İ.S.; Veri Toplama E.Ç., İ.S.; Veri Analizi/Yorumlama- E.Ç., İ.S.; Yazı Taslağı- E.Ç., S.A.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- E.Ç., İ.S.; Son Onay ve Sorumluluk- E.Ç., İ.S.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Ethics Committee Approval:** It is not a study that requires an ethics committee document.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Author Contributions:** Conception/Design of Study- E.Ç., İ.S.; Data Acquisition- E.Ç., İ.S.; Data Analysis/Interpretation- E.Ç., İ.S.; Drafting Manuscript- E.Ç., İ.S.; Critical Revision of Manuscript- E.Ç., İ.S.; Final Approval and Accountability- E.Ç., İ.S.

**Conflict of Interest:** The authors have no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The authors declared that this study has received no financial support.

## Kaynakça/References

- Aktan, C. C. (2012). Vergi psikolojisinin temelleri ve vergi ahlakı. C. C. Aktan, A. Kesik ve D. Dileyici (Ed.), *Yeni Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler* kitabı içinde (s. 167-181). Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/420, Ankara: Hermes Matbaacılık.
- Allingham, M., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alm, J. (1988). Compliance costs and the tax avoidance–tax evasion decision. *Public Finance Quarterly*, 16(1), 31-66.
- Alm, J. (2012). Measuring, Explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 54-77.
- Alm, J. (2019). What motivates tax compliance?. *Journal of Economic Surveys*, 33(2), 353-388.
- Alm, J., & Kasper, M. (2020b). Laboratory Experiments. *Working Papers 2008, Tulane University, Department of Economics*.
- Alm, J., & McKee, M. (2006). Audit certainty, audit productivity, and taxpayer compliance. *National Tax Journal*, 59(4), 801-816.
- Alm, J., & Torgler, B. (2011). Do Ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635-651.
- Alm, J., Bernasconi, M., Laury, S., Lee, D. J., & Wallace, S. (2017). Culture, compliance, and confidentiality: taxpayer behavior in the United States and Italy. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 140, 176-196.
- Alm, J., Bloomquist, K. M., & McKee, M. (2015). On the external validity of laboratory tax compliance experiments. *Economic Inquiry*, 53(2), 1170-1186.
- Alm, J., Bruner, D., & McKee, M. (2016). Honesty and Dishonesty in taxpayer communications in an enforcement regime. *Journal of Economic Psychology*, 56, 85-96.
- Alm, J., Cherry, T. L., Jones, M., & McKee, M. (2010). Taxpayer information assistance services and tax reporting behavior. *Journal of Economic Psychology*, 31(4), 577-586.
- Alm, J., Deskins, J., & McKee, M. (2009a). Do individuals comply on income not reported by their employer?. *Public Finance Review*, 37(2), 120-141.
- Alm, J., Enami, A. & McKee, M. (2020a). Who responds? Disentangling the effects of audits on individual tax compliance behavior. *Atlantic Economic Journal*, 48, 147-159.
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (1992a). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 45(1), 107-114.
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (2009b). Getting the word out: Increased enforcement, audit information dissemination, and compliance behavior. *Journal of Public Economics*, 93(3-4), 60-84.

- Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992b). Why do people pay taxes?. *Journal of Public Economics*, 48(1), 21-38.
- Alm, J., Sanchez, I., & de Juan, A. (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. *Kyklos*, 48(1), 3-18.
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *The Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.
- Arıman, Y. (2020). Ortaokul ve lise öğrencilerinin kamu harcaması bilinçlerinin tespitine ve geliştirilmesine yönelik bir deney. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(3), 925-938.
- Arzadun, P., Mora-Esquivel, R., & Solís, M. (2020). The effect of knowing how tax money is spent and the distance with tax revenue's potential beneficiaries on tax compliance. *Revista Academia & Negocios*, 6(1), 71-84.
- Baldry, J. C. (1987). Income tax evasion and the tax schedule: Some experimental results. *Public Finance*, 42(3), 357-383.
- Ball, S. B., & Cech, P. A. (1996). Subject pool choice and treatment effects in economic laboratory research. *Research in Experimental Economics*, 6, 239-92.
- Barbuta-Mișu, N. (2011). A review of factors for tax compliance. *Economics and Applied Informatics*, 1, 69-76.
- Bayraklı, H. H., Saruç, N. T. ve Sağbaşı, İ. (2004, Mayıs). *Vergi kaçırmaı etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve vergi kaçaklarının önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları*.19. Maliye Sempozyumunda sunulan tam metin bildiri, Erişim adresi: [http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu\\_19\\_224\\_279.pdf](http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_19_224_279.pdf)
- Beck, P. J., Davis, J. S., & Jung, W. O. (1991). Experimental evidence on taxpayer reporting behavior. *The Accounting Review*, 66(3), 535-558.
- Becker, G. S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *The Journal of Political Economy*, 76(2), 169-217.
- Becker, W., Buchner, H. J., & Sleeking, S. (1987). The impact of public transfer expenditures on tax evasion: An experimental approach. *Journal of Public Economics*, 34(2), 243-252.
- Beer, S., Kasper, M., Kirchler, E., & Erard, B. (2020). Do audits deter future noncompliance? Evidence on self-employed taxpayers. *CESifo Economic Studies*, 66(3), 248-264.
- Benjamini, Y., & Maital, S. (1985). Optimal Tax Evasion and Optimal Tax Policy. In W. Gartner & A. Wenig (Eds.), *The Economics of the Shadow Economy (Springer, Berlin)* (pp. 245-264). Studies in Contemporary Economics, Vol 15. Springer, Berlin: Heidelberg.
- Bernasconi, M., & Bernhofer, J. (2020). Catch me if you can: Testing the reduction of compound lotteries axiom in a tax compliance experiment. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 84, 1-14.
- Bigoni, M., Camera, G., & Casari, M. (2013). Strategies of cooperation and punishment among students and clerical workers. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 94, 172-182.
- Bilgin, C. (2014). Determinants of tax morale in Spain and Turkey: An empirical analysis. *European Journal of Government and Economics*, 3(1), 60-74.
- Bilgin, C. ve Kaynar-Bilgin, H. (2014). Türkiye ve Avrupa Birliği'nde vergi ahlakının belirleyicileri. *Sakarya İktisat Dergisi*, 3(3), 113-144.
- Blaufus, K., Bob, J., & Otto, P. E. (2014). The effect of tax privacy on tax compliance: An experimental investigation. *Arqus Discussion Paper, No. 164, Berlin: Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre*.
- Blaufus, K., Braune, M., Hundsdoerfer, J., & Jacob, M. (2015). Does legality matter? The case of tax avoidance and evasion. *Diskussionsbeiträge, No.2015/23, Freie Universität Berlin: Fachbereich Wirtschaftswissenschaft*.
- Blaufus, K., Braune, M., Hundsdoerfer, J., & Jacob, M. (2016). Does legality matter? The case of tax avoidance and evasion. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 127, 182-206.
- Bobek, D. D., Roberts R. W. & Sweeney, J. T. (2007). The social norms of tax compliance: Evidence from Australia, Singapore, and the United States. *Journal of Business Ethics*, 74(1), 49-64.
- Bordalo, P., Gennaioli, N., & Shleifer, A. (2012). Salience theory of choice under risk. *The Quarterly Journal of Economics*, 127, 1243-1285.
- Bosco, L., & Mittone, L. (1997). Tax evasion and moral constraints: Some experimental evidence. *Kyklos*, 50, 297-324.



- Cappelen, A. W., Nygaard, K., Sørensen, E. Ø., & Tungodden, B. (2010). Efficiency, equality and reciprocity in social preferences: A comparison of students and a representative population. *Norwegian School of Economics and Business Administration Discussion Paper. Oslo, Norway.*
- Charness, G., & Villeval, M. C. (2009). Cooperation and competition in intergenerational experiments in the field and the laboratory. *American Economic Review*, 99(3), 956-978.
- Chetty, R., Looney, A., & Kroft, K. (2009). Salience and taxation: Theory and evidence. *The American Economic Review*, 99, 1145-1177.
- Choo, L., Fonseca, M. A., & Myles, G. D. (2016). Do students behave like real taxpayers in the lab? Evidence from a real effort tax compliance experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 124, 102-114.
- Christiansen, V. (1980). Two comments on tax evasion. *Journal of Public Economics*, 13(3), 389-393.
- Collins, J. H., & Plumlee, R. D. (1991). The taxpayer's labor and reporting decisions: The effect of audit schemes. *The Accounting Review*, 66(3), 559-576.
- Cowell, F. A. (1990). *Cheating the Government: The economics of evasion*. Cambridge: The MIT Press.
- Cullis, J. G., & Lewis, A. (1997). Why people pay taxes: From a conventional economic model to a model of social convention. *Journal of Economic Psychology*, 18, 305-321.
- Cullis, J. G., Jones, P., & Lewis, A. (2006). Tax framing, instrumentality and individual differences: Are there two different cultures?. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 304-320.
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2006). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerin analizi: Bir alan çalışması. *İktisat İşletme Finans*, 21(247), 122-139.
- Çetin Gerger, G., Bakar, F. ve Gerçek, A. (2016). Türkiye'de mali müşavirlerin mükellef haklarına ve gelir idaresine bakışını etkileyen faktörlerin belirlenmesi. *Sosyoekonomi*, 24(29), 45-71.
- Çevik, S. (2012). Mükellefin devlet ve topluma etkileşimi, bireysel normlar ve vergi ahlakı. *Maliye Dergisi*, 163, 258-289.
- Dean, P., Keenan, T., & Kenney, F. (1980). Taxpayers' attitudes to income tax evasion: An empirical study. *British Tax Review*, 1, 28-44.
- DeBacker, J., Heim, B. T., Tran, A., & Yuskavage, A. (2018). Once bitten, twice shy? The lasting impact of IRS audits on individual tax reporting. *The Journal of Law and Economics*, 61(1), 1-35.
- Demir, İ. C. (1999). *Mükelleflerin vergi karşısındaki davranışları, Afyon ili anket çalışması*. (Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Demir, İ. C. (2008). *Vergi ahlakı ve belirleyenleri, Ege Bölgesi örneği*. (Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir.
- Doğan, B. S. ve Seçilmiş, İ. E. (2020). The evolution of tax morale in Turkey. *Journal of Economy Culture and Society*, (62), 145-166.
- Feld, L. P., & Tyran, J. R. (2002). Tax evasion and voting: An experimental analysis. *Kyklos*, 55(2), 197-221.
- Fischbacher, U. (2007). z-Tree: Zurich toolbox for ready-made economic experiments. *Experimental Economics*, 10(2), 171-178.
- Fochmann, M., & Kroll, E. B. (2016). The effects of rewards on tax compliance decisions. *Journal of Economic Psychology*, 52, 38-55.
- Fochmann, M., & Wolf, N. (2018). Framing and salience effects in tax evasion decisions – An experiment on underreporting and overdeducting. Erişim adresi: <https://ssrn.com/abstract=2595070>
- Fonseca, M., & Myles, G. D. (2012). A survey of experiments on tax compliance. *HM Revenue and Customs Research Report*, 198.
- Friedland, N., Maital, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income taxation. *Journal of Public Economics*, 10, 107-116.
- Gemmell, N., & Ratto, M. (2012). Behavioral responses to taxpayer audits: Evidence from random taxpayer inquiries. *National Tax Journal*, 65(1), 33-58.
- Gerçek, A., Çetin Gerger, G., Benk, S., & Ateş, M. S. (2022, Şubat). Türkiye'de mükelleflerin vergi okuryazarlığını belirleyen faktörlerin analizi. International Euroasia Congress on Scientific Researches and Recent Trends 9 Full Text Book içinde (s. 216-225). Erişim adresi: [https://www.euroasiasummit.org/\\_files/ugd/262ebf\\_af99983677cc411abb16212e53b94eb6.pdf](https://www.euroasiasummit.org/_files/ugd/262ebf_af99983677cc411abb16212e53b94eb6.pdf)

- Gökbunar, A. R., Selim, S. ve Yanıkkaya, H. (2007). Türkiye’de vergi ahlakını belirleyen faktörler üzerine bir araştırma. *Ekonomik Yaklaşım*, 18, 69-94.
- Göksu G. G., & Sahpaz, K. I. (2015). Comparison of tax morale of Turkish and Spanish higher education students: The samples of Sakarya University and the University of Zaragoza. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 186, 222-230.
- Grolleau, G., Kocher, M., & Sutan, A. (2016). Cheating and loss aversion: Do People cheat more to avoid a loss?. *Management Science*, 62(12), 3428-3438.
- Gürler Hazman, G. (2009). Vergi bilincini etkileyen muhtemel dışsal etkenlerin lojistik regresyon analizi ile tespiti. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 4(1), 53-71.
- Güth, W., & Kirchkamp, O. (2012). Will you accept without knowing what? The yes-no game in the newspaper and in the lab. *Experimental Economics*, 15(4), 656-666.
- Güth, W., Schmidt, C., & Sutter, M. (2007). Bargaining outside the lab - A newspaper experiment of a three-person ultimatum game. *Economic Journal*, 117(518), 449-469.
- Harrison, G. W., & List, J. A. (2004). Field Experiments. *Journal of Economic Literature*, 42(4), 1009-1055.
- Holt, C. A., & Laury, S. K. (2002). Risk aversion and incentive effects. *American Economic Review*, 92(5), 1644-1655.
- İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009). Vergiye gönüllü uyum konusunda çanakale iline yönelik ampirik bir çalışma. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 173-190.
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47(2), 263-291.
- Karaca, C., Oktay, S. ve Yemez, İ. (2020). Vergi uyumunun ekonomik ve sosyo-kültürel belirleyicileri: Sivas ili örneği. *Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi. Sonbahar Özel Sayı*, 62-73.
- Kastlunger, B., Dressler, S., Kirchler, E., Mittone, L., & Voracek, M. (2010). Sex differences in tax compliance: Differentiating between demographic sex, gender-role orientation, and prenatal masculinization (2D:4D). *Journal of Economic Psychology*, 31, 542-552.
- Kaynar-Bilgin, H. (2011). Türkiye’de vergi ahlakının belirleyicileri. *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 38(2), 167-190.
- Kirchler E, Maciejovsky, B., & Schneider, F. (2003). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?. *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535-553.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. New York, NY: Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29, 210-225.
- Kireenko, A. P., Nevzorova, E. N., Kireyeva, A. F., Filippovich, A. S., & Khoroshavina, E. S. (2018). Lab experiment to investigate tax compliance: The case of future taxpayers’ behavior in Russia and Belarus. *Journal of Tax Reform*, 4(3), 266-290.
- Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, K. T., Pedersen, S., & Saez, E. (2011). Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. *Econometrica*, 79(3), 651-692.
- 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, 169-180.
- Kogler, C., Olsen, J., & Bogaers, R. I. (2020). Enhanced anonymity in tax experiments does not affect compliance. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 177, 390-398.
- Korlu, R. K., Gerçek, A. ve Çetinkaya, Ö. (2016). Mükelleflerin yerel vergi algıları üzerine bir analiz: Bursa örneği. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23(3), 711-732.
- Lewis, A. (1982). *The psychology of taxation*. Oxford: Martin Robertson.
- Mascagni, G. (2018). From the lab to the field: A review of tax experiments. *Journal of Economic Surveys*, 32(2), 273-301.
- Mittone, L. (2006). Dynamic behavior in tax evasion: An experimental approach. *The Journal of Socio-Economics*, 35(5), 813-835.
- Mittone, L., Panebianco, F., & Santoro, A. (2017). The bomb-crater effect of tax audits: Beyond the misperception of chance. *Journal of Economics Psychology*, 61, 225-243.



- Muter, N. B., Sakıncı, S. & Çelebi, A. K. (1993). *Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları araştırması*. Celal Bayar Üniversitesi Maliye Bölümü.
- Neck R, Wächter, J., & Schneider, F. (2012). Tax avoidance versus tax evasion: On Some determinants of the shadow economy. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 104-117.
- Ömürbek, N., Çiçek, H. G. ve Çiçek, S. (2007). Vergi bilinci üzerine bir inceleme: Üniversite öğrencileri üzerinde yapılan anketin bulguları. *Maliye Dergisi*, 153, 102-122.
- Pántya, J., Kovács, J., Kogler, C., & Kirchler, E. (2016). Work performance and tax compliance in flat and progressive tax systems. *Journal of Economic Psychology*, 56, 262-273.
- Park, C. G., & Hyun, J. K. (2003). Examining the determinants of tax compliance by experimental data: A case of Korea. *Journal of Policy Modeling*, 25(8), 673-684.
- Plott, C. R. (1987). Dimensions of parallelism: Some policy applications of experimental methods. In A. E. Roth (Eds.), *Laboratory experimentation in economics: Six points of view* (193-219). New York, NY: Cambridge University Press.
- Pyle, D. J. (1991). The economics of taxpayer compliance. *Journal of Economic Surveys*, 5(2), 163-198.
- Robben, H. S. J., Webley, P., Weigel, R. H., Warneryd, K. E., Kinsey, K. A., Hessing, D. J. ... Scholz, J. T. (1990). Decision frame and opportunity as determinants of tax cheating: An International experimental study. *Journal Economic Psychology*, 11(3), 34-64.
- Sağbaşı, İ. ve Başoğlu, A. (2005). İlköğretim çağındaki öğrencilerin vergileri algılaması: Afyonkarahisar ili örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(2), 123-144.
- Sandmo, A. (2005). The theory of tax evasion: A retrospective view. *National Tax Journal*, 58(4), 643-663.
- Saraçoğlu, F. (2008). Yaş, cinsiyet, medeni durum ve eğitim durumunun vergiye karşı tutum üzerine etkilerinin anket sonuçları çerçevesinde değerlendirilmesi. *KMÜ İİBF Dergisi*, 15, 16-34.
- Saruç, N. T. (2015). *Vergi uyumu: Teori ve uygulama (2.bs)*. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Saruç, N. T. ve Sağbaşı, İ. (2003). Vergi etiğinin ölçümü: Türkiye üzerine ampirik bir çalışma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(1), 79-96.
- Sausgruber, R., & Tyran, J. R. (2005). Testing the mill hypothesis of fiscal illusion. *Public Choice*, 122, 39-68.
- Sausgruber, R., & Tyran, J. R. (2011). Are we taxing ourselves? How Deliberation and experience shape voting on taxes. *Journal of Public Economics*, 95, 164-176.
- Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). Shadow economies: Size, causes, and consequences. *Journal of Economic Literature*, 38(1),77-114.
- Seçilmiş, İ. E. (2010). *Gelir farklılığının dinamik kamu malına gönüllü katılım üzerindeki etkisinin deneysel incelemesi*. (Doktora Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Serim, N. (2015). Gönüllü vergi uyumunu arttırmada kamu otoritesinin düzenleyici rolünün ve mükellef çevresinin önemi: Sıralı probit modeli yaklaşımı. *AKÜ İİBF Dergisi*, 17(1), 141-156.
- Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: The economics of tax evasion. *The Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25-48.
- Slemrod, J. (2019). Tax compliance and enforcement. *Journal of Economic Literature*, 57(4), 904-954.
- Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. In A. J. Auerbach & M. Feldstein (Eds.), *Handbook of public economics* (1423-1470). Amsterdam, London, and New York: Elsevier B.V. North Holland Publishers.
- Slemrod, J., Blumenthal, M., & Christian, C. (2001). Taxpayer response to an increased probability of audit: Evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, 79(3), 455-483.
- Spicer, M. W., & Becker, L. A. (1980). Fiscal inequity and tax compliance: An experimental approach", *National Tax Journal*, 33(2), 171-175.
- Srinivasan, T. N. (1973). Tax evasion: A model. *Journal of Public Economics*, 2(4), 339-346.
- Tandon, S., & Rao, R. K. (2017). Tax compliance in India: An experimental approach. *National Institute of Public Finance and Policy Working Papers No: 207*.
- Tekeli, R. (2011). The determinants of tax morale: The effects of cultural differences and politics. *PRI Discussion Paper Series (No.11A-10)*. PRI (Policy Research Institute).

- Torgler, B. (2002). Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments. *Journal of Economic Surveys*, 16, 657-683.
- Torgler, B. (2004). Moral suasion: An alternative tax policy strategy? Evidence from a controlled field experiment. *Economics of Governance*, 5(3), 235-253.
- Torgler, B. (2005). Tax morale and direct democracy. *European Journal of Political Economy*, 21(2), 525-531.
- Torgler, B. (2007). *Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). Türkiye’de mükelleflerin vergiye bakışı. GİB. Erişim adresi: <https://docplayer.biz.tr/30452-Turkiye-de-mukelleflerin-vergiye-bakisi.html>
- Walsh, K. (2012). Understanding taxpayer behaviour–New opportunities for tax administration. *The Economic and Social Review*, 43(3), 451-475.
- Webley, P., Robben, H., Elffers, H., & Hessing, D. (1991). *Tax evasion: An experimental approach*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Witte, A.D., & Woodbury, D. F. (1985). The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the U.S. individual income tax. *National Tax Journal*, 38(1), 1-13.
- Yitzhaki, S. (1974). A note on “Income tax evasion: A theoretical analysis”. *Journal of Public Economics*, 3(2), 201-202.

### **Tanım**

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi yayını olan Maliye Çalışmaları Dergisi – Journal of Public Finance Studies, açık erişimli, hakemli, yılda iki kere Mayıs ve Kasım aylarında yayınlanan, uluslararası bilimsel bir dergidir. 1955 yılında kurulmuştur. Derginin ismi 2020 yılında Maliye Çalışmaları Dergisi – Journal of Public Finance Studies olarak değiştirilmiştir. Derginin önceki ismi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları'dır (ISSN: 1304-0251).

Dergiye yayımlanması için gönderilen bilimsel makaleler Türkçe ya da İngilizce olmalıdır.

### **Amaç**

Maliye Çalışmaları Dergisi, maliye, kamu ekonomisi, mali hukuk, vergi hukuku ve kamu kesiminin çeşitli sorunları hakkında teorik ve uygulamalı araştırmalar yayımlamayı ve bilimsel bilginin gelişimine katkı sunan uluslararası bir platform sağlamayı amaçlar.

### **Kapsam**

Maliye Çalışmaları Dergisi'nin kapsamını maliye, kamu ekonomisi başta olmak üzere ilgili alanlar oluşturur. Derginin hedef kitlesini akademisyenler, araştırmacılar, profesyoneller, öğrenciler ve ilgili mesleki, akademik kurum ve kuruluşlar oluşturur.

### **Etik İlkeler ve Yayın Politikası**

#### **Yayın Etiği ve Etik İhlalleri**

Maliye Çalışmaları Dergisi, yayın etiğinde en yüksek standartlara bağlıdır ve Committee on Publication Ethics (COPE), Directory of Open Access Journals (DOAJ), Open Access Scholarly Publishers Association (OASPA) ve World Association of Medical Editors (WAME) tarafından yayınlanan etik yayıncılık ilkelerini benimser; Principles of Transparency and Best Practice in Scholarly Publishing başlığı altında ifade edilen ilkeler için: <https://publicationethics.org/resources/guidelines-new/principles-transparency-and-best-practice-scholarly-publishing>

Gönderilen tüm makaleler orijinal, yayımlanmamış ve başka bir dergide değerlendirme sürecinde olmamalıdır. Her bir makale editörlerden biri ve en az iki hakem tarafından çift kör değerlendirmeden geçirilir. İntihal, duplikasyon, sahte yazarlık/inkar edilen yazarlık, araştırma/veri fabrikasyonu, makale dilimleme, dilimleyerek yayın, telif hakları ihlali ve çıkar çatışmasının gizlenmesi, etik dışı davranışlar olarak kabul edilir.

Kabul edilen etik standartlara uygun olmayan tüm makaleler yayından çıkarılır. Buna yayından sonra tespit edilen olası kuraldışı, uygunsuzluklar içeren makaleler de dahildir.

### **Açık Erişim İlkesi**

Dergi açık erişimlidir ve derginin tüm içeriği okura ya da okurun dahil olduğu kuruma ücretsiz olarak sunulur. Okurlar, ticari amaç haricinde, yayıncı ya da yazardan izin almadan dergi makalelerinin tam metnini okuyabilir, indirebilir, kopyalayabilir, arayabilir ve link sağlayabilir. Bu "<https://www.budapestopenaccessinitiative.org/translations/turkish-translation>" BOAI açık erişim tanımıyla uyumludur.

Derginin açık erişimli makaleleri Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası ("<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.tr>" CC BY-NC 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.tr>) olarak lisanslıdır.

---

### Telif Hakkında

Yazarlar dergide yayınlanan çalışmalarının telif hakkına sahiptirler ve çalışmaları Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası ("https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.tr" CC BY-NC 4.0) https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.tr olarak lisanslıdır. CC BY-NC 4.0 lisansı, eserin ticari kullanım dışında her boyut ve formatta paylaşılmasına, kopyalanmasına, çoğaltılmasına ve orijinal esere uygun şekilde atıfta bulunmak kaydıyla yeniden düzenleme, dönüştürme ve eserin üzerine inşa etme dâhil adapte edilmesine izin verir.

### Araştırma Etiği

Maliye Çalışmaları Dergisi araştırma etiğinde en yüksek standartları gözetir ve aşağıda tanımlanan uluslararası araştırma etiği ilkelerini benimser. Makalelerin etik kurallara uygunluğu yazarların sorumluluğundadır.

- Araştırmanın tasarlanması, tasarımın gözden geçirilmesi ve araştırmanın yürütülmesinde, bütünlük, kalite ve şeffaflık ilkeleri sağlanmalıdır
- Araştırma ekibi ve katılımcılar, araştırmanın amacı, yöntemleri ve öngörülen olası kullanımları; araştırmaya katılmanın gerektirdikleri ve varsa riskleri hakkında tam olarak bilgilendirilmelidir.
- Araştırma katılımcılarının sağladığı bilgilerin gizliliği ve yanıt verenlerin gizliliği sağlanmalıdır. Araştırma katılımcılarının özerkliğini ve saygınlığını koruyacak şekilde tasarlanmalıdır.
- Araştırma katılımcıları gönüllü olarak araştırmada yer almalı, herhangi bir zorlama altında olmamalıdır.
- Katılımcıların zarar görmesinden kaçınılmalıdır. Araştırma, katılımcıları riske sokmayacak şekilde planlanmalıdır.
- Araştırma bağımsızlığıyla ilgili açık ve net olunmalı; çıkar çatışması varsa belirtilmelidir.
- Deneysel çalışmalarda, araştırmaya katılmaya karar veren katılımcıların yazılı bilgilendirilmiş onayı alınmalıdır. Çocukların ve vesayet altındakilerin veya tasdiklenmiş akıl hastalığı bulunanların yasal vasisinin onayı alınmalıdır.
- Çalışma herhangi bir kurum ya da kuruluşta gerçekleştirilecekse bu kurum ya da kuruluşun çalışma yapacağına dair onay alınmalıdır.
- İnsan ögesi bulunan çalışmalarda, "yöntem" bölümünde katılımcılardan "bilgilendirilmiş onam" alındığının ve çalışmanın yapıldığı kurumdan etik kurul onayı alındığı belirtilmesi gerekir.

### Yazarların Sorumluluğu

Makalelerin bilimsel ve etik kurallara uygunluğu yazarların sorumluluğundadır. Yazar makalenin orijinal olduğu, daha önce başka bir yerde yayımlanmadığı ve başka bir yerde, başka bir dilde yayımlanmak üzere değerlendirilmediği konusunda teminat sağlamalıdır. Uygulamadaki telif kanunları ve anlaşmaları gözetilmelidir. Telifle ilgili materyaller (örneğin tablolar, şekiller veya büyük alıntılar) gerekli izin ve teşekkürle kullanılmalıdır. Başka yazarların, katkıda bulunanların çalışmaları ya da yararlanılan kaynaklar uygun biçimde kullanılmalı ve referanslarda belirtilmelidir.

Gönderilen makalede tüm yazarların akademik ve bilimsel olarak doğrudan katkısı olmalıdır, bu bağlamda "yazar" yayınlanan bir araştırmanın kavramsallaştırılmasına ve dizaynına, verilerin elde edilmesine, analizine ya da yorumlanmasına belirgin katkı yapan, yazının yazılması ya da bunun içerik açısından eleştirel biçimde gözden geçirilmesinde görev yapan birisi olarak görülür. Yazar olabilmenin diğer koşulları ise, makaledeki çalışmayı planlamak veya icra etmek ve / veya revize

---

etmektedir. Fon sağlanması, veri toplanması ya da araştırma grubunun genel süpervizyonu tek başına yazarlık hakkı kazandırmaz. Yazar olarak gösterilen tüm bireyler sayılan tüm ölçütleri karşılamalıdır ve yukarıdaki ölçütleri karşılayan her birey yazar olarak gösterilebilir. Yazarların isim sıralaması ortak verilen bir karar olmalıdır. Tüm yazarlar yazar sıralamasını Telif Hakkı Anlaşması Formunda imzalı olarak belirtmek zorundadırlar.

Yazarlık için yeterli ölçütleri karşılamayan ancak çalışmaya katkısı olan tüm bireyler "teşekkür / bilgiler" kısmında sıralanmalıdır. Bunlara örnek olarak ise sadece teknik destek sağlayan, yazıma yardımcı olan ya da sadece genel bir destek sağlayan, finansal ve materyal desteği sunan kişiler verilebilir.

Bütün yazarlar, araştırmanın sonuçlarını ya da bilimsel değerlendirmeyi etkileyebilme potansiyeli olan finansal ilişkiler, çıkar çatışması ve çıkar rekabetini beyan etmelidirler. Bir yazar kendi yayınlanmış yazısında belirgin bir hata ya da yanlışlık tespit ederse, bu yanlışlıklara ilişkin düzeltme ya da geri çekme için editör ile hemen temasa geçme ve işbirliği yapma sorumluluğunu taşır.

### **Hakem İnceleme Yöntemleri ve Sürecin İşleyişi**

Daha önce yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere başka bir dergide halen değerlendirmede olmayan ve her bir yazar tarafından onaylanan makaleler değerlendirilmek üzere kabul edilir. Ön değerlendirmeyi geçen makaleler iThenticate yazılımı kullanılarak intihal için taranır. İntihal kontrolünden sonra, uygun olan makaleler baş editör tarafından orijinallik, metodoloji, işlenen konunun önemi ve dergi kapsamı ile uyumluluğu açısından değerlendirilir. Seçilen makaleler en az iki ulusal/uluslararası hakeme değerlendirmeye gönderilir; yayın kararı, hakemlerin talepleri doğrultusunda yazarların gerçekleştirdiği düzenlemelerin ve hakem sürecinin sonrasında baş editör tarafından verilir.

### **Editör ve Hakem Sorumlulukları**

Baş editör, makaleleri, yazarların etnik kökeninden, cinsiyetinden, uyruğundan, dini inancından ve siyasi felsefesinden bağımsız olarak değerlendirir. Yayına gönderilen makalelerin adil bir şekilde çift taraflı kör hakem değerlendirmesinden geçmelerini sağlar. Gönderilen makalelere ilişkin tüm bilginin, makale yayınlanana kadar gizli kalacağını garanti eder. Baş editör içerik ve yayının toplam kalitesinden sorumludur. Gereğinde hata sayfası yayınlamalı ya da düzeltme yapmalıdır.

Baş editör; yazarlar, editörler ve hakemler arasında çıkar çatışmasına izin vermez. Dergide yayınlanacak makalelerle ilgili nihai kararı vermekle yükümlüdür

Hakemlerin araştırmayla ilgili, yazarlarla ve/veya araştırmanın finansal destekçileriyle çıkar çatışmaları olmamalıdır. Değerlendirmelerinin sonucunda tarafsız bir yargıya varmalıdırlar. Gönderilmiş yazılara ilişkin tüm bilginin gizli tutulmasını sağlamalı ve yazar tarafında herhangi bir telif hakkı ihlali ve intihal fark ederlerse editöre raporlamalıdırlar.

Hakem, makale konusu hakkında kendini vasıflı hissetmiyor ya da zamanında geri dönüş sağlaması mümkün görünmüyorsa, editöre bu durumu bildirmeli ve hakem sürecine kendisini dahil etmemesini istemelidir.

Değerlendirme sürecinde editör hakemlere gözden geçirme için gönderilen makalelerin gizli bilgi olduğunu ve bunun imtiyazlı bir iletişim olduğunu açıkça belirtir. Hakemler ve yayın kurulu üyeleri başka kişilerle makaleleri tartışamazlar. Hakemlerin kimliğinin gizli kalmasına özen gösterilmelidir. Bazı durumlarda editörün kararıyla, ilgili hakemlerin makaleye ait yorumları aynı makaleyi yorumlayan diğer hakemlere gönderilerek hakemlerin bu süreçte aydınlatılması sağlanabilir.

---

### Hakem Süreci

Daha önce yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere başka bir dergide halen değerlendirmede olmayan ve her bir yazar tarafından onaylanan makaleler değerlendirilmek üzere kabul edilir. Ön değerlendirmeyi geçen makaleler iThenticate yazılımı kullanılarak intihal için taranır. İntihal kontrolünden sonra, uygun olan makaleler editör tarafından orijinallik, metodoloji, işlenen konunun önemi ve dergi kapsamı ile uyumluluğu açısından değerlendirilir.

Baş editör, makaleleri, yazarların etnik kökeninden, cinsiyetinden, uyruğundan, dini inancından ve siyasi felsefesinden bağımsız olarak değerlendirir. Yayına gönderilen makalelerin adil bir şekilde çift taraflı kör hakem değerlendirmesinden geçmelerini sağlar.

Seçilen makaleler en az iki ulusal/uluslararası hakeme değerlendirmeye gönderilir; yayın kararı, hakemlerin talepleri doğrultusunda yazarların gerçekleştirdiği düzenlemelerin ve hakem sürecinin sonrasında baş editör tarafından verilir.

Baş editör; yazarlar, editörler ve hakemler arasında çıkar çatışmasına izin vermez. Dergide yayınlanacak makalelerle ilgili nihai kararı vermekle yükümlüdür.

Hakemlerin değerlendirmeleri objektif olmalıdır. Hakem süreci sırasında hakemlerin aşağıdaki hususları dikkate alarak değerlendirmelerini yapmaları beklenir.

- Makale yeni ve önemli bir bilgi içeriyor mu?
- Öz, makalenin içeriğini net ve düzgün bir şekilde tanımlıyor mu?
- Yöntem bütünlüklü ve anlaşılır şekilde tanımlanmış mı?
- Yapılan yorum ve varılan sonuçlar bulgularla kanıtlanıyor mu?
- Alandaki diğer çalışmalara yeterli referans verilmiş mi?
- Dil kalitesi yeterli mi?

Hakemler, gönderilen makalelere ilişkin tüm bilginin, makale yayınlanana kadar gizli kalmasını sağlamalı ve yazar tarafında herhangi bir telif hakkı ihlali ve intihal fark ederlerse editöre raporlamalıdır. Hakem, makale konusu hakkında kendini vasıflı hissetmiyor ya da zamanında geri dönüş sağlaması mümkün görünmüyorsa, editöre bu durumu bildirmeli ve hakem sürecine kendisini dahil etmemesini istemelidir.

Değerlendirme sürecinde editör hakemlere gözden geçirme için gönderilen makalelerin gizli bilgi olduğunu ve bunun imtiyazlı bir iletişim olduğunu açıkça belirtir. Hakemler ve yayın kurulu üyeleri başka kişilerle makaleleri tartışamazlar. Hakemlerin kimliğinin gizli kalmasına özen gösterilmelidir.

### Yazıların Hazırlanması

#### Dil

Dergide Türkçe ve İngilizce makaleler yayınlanır. Gönderilen makalelerde makale dilinde öz, İngilizce öz ve İngilizce geniş özet olmalıdır. Ancak makale İngilizce ise, İngilizce geniş özet istenmez.

### Yazıların Hazırlanması ve Yazım Kuralları

Aksi belirtilmedikçe gönderilen yazılarla ilgili tüm yazışmalar ilk yazarla yapılacaktır. Makale gönderimi online olarak [https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuamamk\\_sayfasından](https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuamamk_sayfasından) erişilen <http://dergipark.gov.tr/login> üzerinden yapılmalıdır. Gönderilen yazılar, makale türünü belirten ve makaleyle ilgili detayları içeren (bkz: Son Kontrol Listesi) Kapak Sayfası; yazının elektronik

---

formunu içeren Microsoft Word 2003 ve üzerindeki versiyonları ile yazılmış elektronik dosya ve tüm yazarların imzaladığı Telif Hakkı Anlaşması Formu eklenerek gönderilmelidir.

1. Çalışmalar, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne, üst, alt, sağ ve sol taraftan 2,5 cm. boşluk bırakılarak, 10 punto Times New Roman harf karakterleriyle ve 1,5 satır aralık ölçüsü ile hazırlanmalıdır. Ana makale dosyası, çift taraflı kör hakemlik gereği yazar bilgilerini içermemelidir.
2. Yayımlanmak üzere gönderilen makale ile birlikte yazar bilgilerini içeren kapak sayfası gönderilmelidir. Kapak sayfasında, makalenin başlığı, yazar veya yazarların bağlı oldukları kurum ve unvanları, kendilerine ulaşılabilecek adresler, cep, iş numaraları ve e-posta adresleri yer almalıdır (bkz. Son Kontrol Listesi).
3. Giriş bölümünden önce 180-200 sözcük arasında çalışmanın kapsamını, amacını, ulaşılan sonuçları ve kullanılan yöntemi kaydeden Türkçe ve İngilizce öz ile 600-800 kelimelik İngilizce genişletilmiş özet yer almalıdır. Çalışmanın İngilizce başlığı İngilizce özü üzerinde yer almalıdır. İngilizce ve Türkçe özlerin altında çalışmanın içeriğini temsil eden 5 İngilizce, 5 Türkçe anahtar kelime yer almalıdır. İngilizce genişletilmiş özet İngilizce olmayan makaleler için zorunludur.
4. Çalışmaların başlıca şu unsurları içermesi gerekmektedir: Başlık, Türkçe öz ve anahtar kelimeler; yabancı dilde başlık, İngilizce öz ve anahtar kelimeler; İngilizce genişletilmiş özet, ana metin bölümleri, son notlar ve kaynaklar.
5. Araştırma makalelerinde bölümler şu şekilde olmalıdır: "GİRİŞ", "AMAÇ VE YÖNTEM", "BULGULAR", "TARTIŞMA VE SONUÇ", "SON NOTLAR" "KAYNAKLAR" ve "TABLOLAR VE ŞEKİLLER". Derleme ve yorum yazıları için ise, çalışmanın öneminin belirtildiği, sorunsal ve amacın somutlaştırıldığı "GİRİŞ" bölümünün ardından diğer bölümler gelmeli ve çalışma "TARTIŞMA VE SONUÇ", "SON NOTLAR", "KAYNAKLAR" ve "TABLOLAR VE ŞEKİLLER" şeklinde bitirilmelidir.
6. Çalışmanın başında yer alan giriş bölümü "1. Giriş" şeklinde belirtilmelidir. Gönderilen çalışmalarda sorunsalın betimlendiği ve çalışmanın öneminin belirtildiği tüm bölüm ve alt bölümler numaralandırılmalıdır. Bu düzenlemede, bölümler sırasıyla 1,2,3,4 şeklinde numaralanırken, alt bölümler ve onların da altındakiler için 1.1., 1.2., 2.1., 2.2., ve 1.1.1., 1.2.1., 1.2.2., 2.1.1., 2.1.2 gibi birden çok haneli şekilde olmalıdır.
7. Çalışmalarda tablo, grafik ve şekil gibi göstergeler numaralandırılarak, tanımlayıcı bir başlık ile birlikte verilmelidir.
8. Referanslar derginin benimsediği American Psychological Association (APA) 6 stiline uygun olarak hazırlanmalıdır.
9. Kurallar dâhilinde dergimize yayımlanmak üzere gönderilen çalışmaların her türlü sorumluluğu ve çalışmada geçen görüşler yazar/yazarlarına aittir.

## Referanslar

### Referans Stili ve Formatı

Maliye Çalışmaları Dergisi, metin içi alıntılama ve kaynak gösterme için APA (American Psychological Association) kaynak sitilinin 6. edisyonunu benimser. APA 6. edisyon hakkında bilgi için:

- American Psychological Association. (2010). Publication manual of the American Psychological Association (6th ed.). Washington, DC: APA.
  - <http://www.apastyle.org/>
-



Kaynakların doğruluğundan yazar(lar) sorumludur. Tüm kaynaklar metinde belirtilmelidir. Kaynaklar aşağıdaki örneklerdeki gibi gösterilmelidir.

### **Metin içinde Kaynak Gösterme**

Kaynaklar metinde parantez içinde yazarların soyadı ve yayın tarihi yazılarak belirtilmelidir. Birden fazla kaynak gösterilecekse kaynaklar arasında (;) işareti kullanılmalıdır. Kaynaklar alfabetik olarak sıralanmalıdır.

#### **Örnekler:**

##### ***Birden fazla kaynak;***

(Esin et al., 2002, p. 43-56; Karasar, 1995, p. 197-198)

##### ***Tek yazarlı kaynak;***

(Akyolcu, 2007, s. 62)

##### ***İki yazarlı kaynak;***

(Sayiner ve Demirci 2007, s. 72)

##### ***Üç, dört ve beş yazarlı kaynak;***

Metin içinde ilk kullanımda: (Ailen, Ciambune ve Welch 2000, s. 12–13) Metin içinde tekrarlayan kullanımlarda: (Ailen ve ark., 2000)

##### ***Altı ve daha çok yazarlı kaynak;***

(Çavdar ve ark., 2003)

### **Kaynaklar Bölümünde Kaynak Gösterme**

Kullanılan tüm kaynaklar metnin sonunda ayrı bir bölüm halinde yazar soyadlarına göre alfabetik olarak numaralandırılmadan verilmelidir.

### **Kaynak yazımı ile ilgili örnekler aşağıda verilmiştir.**

#### **Kitap**

##### **a) Türkçe Kitap**

Karasar, N. (1995). *Araştırmalarda rapor hazırlama* (8.bs). Ankara: 3A Eğitim Danışmanlık Ltd.

##### **b) Türkçeye Çevrilmiş Kitap**

Mucchielli, A. (1991). *Zihniyetler* (A. Kotil, Çev.). İstanbul: İletişim Yayınları.

##### **c) Editörlü Kitap**

Ören, T., Üney, T. ve Çölkesen, R. (Ed.). (2006). *Türkiye bilişim ansiklopedisi*. İstanbul: Papatya Yayıncılık.

##### **d) Çok Yazarlı Türkçe Kitap**

Tonta, Y., Bitirim, Y. ve Sever, H. (2002). *Türkçe arama motorlarında performans değerlendirme*. Ankara: Total Bilişim.

---

### **e) İngilizce Kitap**

Kamien R., & Kamien A. (2014). *Music: An appreciation*. New York, NY: McGraw-Hill Education.

### **f) İngilizce Kitap İçerisinde Bölüm**

Bassett, C. (2006). Cultural studies and new media. In G. Hall & C. Birchall (Eds.), *New cultural studies: Adventures in theory* (pp. 220–237). Edinburgh, UK: Edinburgh University Press.

### **g) Türkçe Kitap İçerisinde Bölüm**

Erkmen, T. (2012). Örgüt kültürü: Fonksiyonları, öğeleri, işletme yönetimi ve liderlikteki önemi. M. Zencirkıran (Ed.), *Örgüt sosyolojisi kitabı* içinde (s. 233–263). Bursa: Dora Basım Yayın.

### **h) Yayıncının ve Yazarın Kurum Olduğu Yayın**

Türk Standartları Enstitüsü. (1974). *Adlandırma ilkeleri*. Ankara: Yazar.

## **Makale**

### **a) Türkçe Makale**

Mutlu, B. ve Savaşer, S. (2007). Çocuğu ameliyat sonrası yoğun bakımda olan ebeveynlerde stres nedenleri ve azaltma girişimleri. *İstanbul Üniversitesi Florence Nightingale Hemşirelik Dergisi*, 15(60), 179–182.

### **b) İngilizce Makale**

de Cillia, R., Reisigl, M., & Wodak, R. (1999). The discursive construction of national identity. *Discourse and Society*, 10(2), 149–173. <http://dx.doi.org/10.1177/0957926599010002002>

### **c) Yediden Fazla Yazarlı Makale**

Lal, H., Cunningham, A. L., Godeaux, O., Chlibek, R., Diez-Domingo, J., Hwang, S.-J. ... Heineman, T. C. (2015). Efficacy of an adjuvanted herpes zoster subunit vaccine in older adults. *New England Journal of Medicine*, 372, 2087–2096. <http://dx.doi.org/10.1056/NEJMoa1501184>

### **d) DOI'si Olmayan Online Edinilmiş Makale**

Al, U. ve Doğan, G. (2012). Hacettepe Üniversitesi Bilgi ve Belge Yönetimi Bölümü tezlerinin atfı analizi. *Türk Kütüphaneciliği*, 26, 349–369. Erişim adresi: <http://www.tk.org.tr/>

### **e) DOI'si Olan Makale**

Turner, S. J. (2010). Website statistics 2.0: Using Google Analytics to measure library website effectiveness. *Technical Services Quarterly*, 27, 261–278. <http://dx.doi.org/10.1080/07317131003765910>

### **f) Advance Online Olarak Yayımlanmış Makale**

Smith, J. A. (2010). Citing advance online publication: A review. *Journal of Psychology*. Advance online publication. <http://dx.doi.org/10.1037/a45d7867>

### **g) Popüler Dergi Makalesi**

Semercioglu, C. (2015, Haziran). Sıradanlığın rayıhası. *Sabit Fikir*, 52, 38–39.

---

### **Tez, Sunum, Bildiri**

#### **a) Türkçe Tezler**

Sarı, E. (2008). *Kültür kimlik ve politika: Mardin'de kültürlerarasılık*. (Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

#### **b) Ticari Veritabanında Yer Alan Yüksek Lisans Ya da Doktora Tezi**

Van Brunt, D. (1997). *Networked consumer health information systems* (Doctoral dissertation). Available from ProQuest Dissertations and Theses. (UMI No. 9943436)

#### **c) Kurumsal Veritabanında Yer Alan İngilizce Yüksek Lisans/Doktora Tezi**

Yaylalı-Yıldız, B. (2014). *University campuses as places of potential publicness: Exploring the political, social and cultural practices in Ege University* (Doctoral dissertation). Retrieved from Retrieved from: <http://library.iyte.edu.tr/hizli-erisim/iyte-tez-portali>

#### **d) Web'de Yer Alan İngilizce Yüksek Lisans/Doktora Tezi**

Tonta, Y. A. (1992). *An analysis of search failures in online library catalogs* (Doctoral dissertation, University of California, Berkeley). Retrieved from <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/yayinlar/phd/ickapak.html>

#### **e) Dissertations Abstracts International'da Yer Alan Yüksek Lisans/Doktora Tezi**

Appelbaum, L. G. (2005). Three studies of human information processing: Texture amplification, motion representation, and figure-ground segregation. *Dissertation Abstracts International: Section B. Sciences and Engineering*, 65(10), 5428.

#### **f) Sempozyum Katkısı**

Krinsky-McHale, S. J., Zigman, W. B. & Silverman, W. (2012, August). Are neuropsychiatric symptoms markers of prodromal Alzheimer's disease in adults with Down syndrome? In W. B. Zigman (Chair), *Predictors of mild cognitive impairment, dementia, and mortality in adults with Down syndrome*. Symposium conducted at American Psychological Association meeting, Orlando, FL.

#### **g) Online Olarak Erişilen Konferans Bildiri Özeti**

Çınar, M., Doğan, D. ve Seferoğlu, S. S. (2015, Şubat). *Eğitimde dijital araçlar: Google sınıf uygulaması üzerine bir değerlendirme* [Öz]. Akademik Bilişim Konferansında sunulan bildiri, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir. Erişim adresi: <http://ab2015.anadolu.edu.tr/index.php?menu=5&submenu=27>

#### **h) Düzenli Olarak Online Yayımlanan Bildiriler**

Herculano-Houzel, S., Collins, C. E., Wong, P., Kaas, J. H., & Lent, R. (2008). The basic nonuniformity of the cerebral cortex. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, 105, 12593–12598. <http://dx.doi.org/10.1073/pnas.0805417105>

#### **i) Kitap Şeklinde Yayımlanan Bildiriler**

Schneider, R. (2013). Research data literacy. S. Kurbanoglu ve ark. (Ed.), *Communications in Computer and Information Science: Vol. 397. Worldwide Communalities and Challenges in Information Literacy Research and Practice* içinde (s. 134–140). Cham, İsviçre: Springer. <http://dx.doi.org/10.1007/978-3-319-03919-0>

---

### **j) Kongre Bildirisi**

Çepni, S., Bacanak A. ve Özsevgeç T. (2001, Haziran). *Fen bilgisi öğretmen adaylarının fen branşlarına karşı tutumları ile fen branşlarındaki başarılarının ilişkisi*. X. Ulusal Eğitim Bilimleri Kongresi'nde sunulan bildiri, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu

### **Diğer Kaynaklar**

#### **a) Gazete Yazısı**

Toker, Ç. (2015, 26 Haziran). 'Unutma' notları. *Cumhuriyet*, s. 13.

#### **b) Online Gazete Yazısı**

Tamer, M. (2015, 26 Haziran). E-ticaret hamle yapmak için tüketiciyi bekliyor. *Milliyet*. Erişim adresi: <http://www.milliyet>

#### **c) Web Page/Blog Post**

Bordwell, D. (2013, June 18). David Koepp: Making the world movie-sized [Web log post]. Retrieved from <http://www.davidbordwell.net/blog/page/27/>

#### **d) Online Ansiklopedi/Sözlük**

Bilgi mimarisi. (2014, 20 Aralık). Vikipedi içinde. Erişim adresi: [http://tr.wikipedia.org/wiki/Bilgi\\_mimarisi](http://tr.wikipedia.org/wiki/Bilgi_mimarisi)

Marcoux, A. (2008). Business ethics. In E. N. Zalta (Ed.), *The Stanford encyclopedia of philosophy*. Retrieved from <http://plato.stanford.edu/entries/ethics-business/>

#### **e) Podcast**

Radyo ODTÜ (Yapımcı). (2015, 13 Nisan). *Modern sabahlar* [Podcast]. Erişim adresi: <http://www.radyoodtu.com.tr/>

#### **f) Bir Televizyon Dizisinden Tek Bir Bölüm**

Shore, D. (Senarist), Jackson, M. (Senarist) ve Bookstaver, S. (Yönetmen). (2012). Runaways [Televizyon dizisi bölümü]. D. Shore (Baş yapımcı), *House M.D.* içinde. New York, NY: Fox Broadcasting.

#### **g) Müzik Kaydı**

Say, F. (2009). Galata Kulesi. *İstanbul senfonisi* [CD] içinde. İstanbul: Ak Müzik.

Yukarıda sıralanan koşulları yerine getirmemiş çalışma kabul edilmez, eksiklerinin tamamlanması için yazara iade edilir. Yayım Komisyonu tarafından kabul edilen yazılar basıma kabul sırasına göre yayımlanır. Baskı tashihleri yazarlar tarafından yapılır.

---

### Son Kontrol Listesi

Aşağıdaki listede eksik olmadığından emin olun:

- Makalenin türünün belirtilmiş olduğu
- Başka bir dergiye gönderilmemiş olduğu
- Sponsor veya ticari bir firma ile ilişkisi varsa, bunun belirtildiği
- İngilizce yönünden kontrolünün yapıldığı
- Referansların derginin benimsediği APA 6 edisyonuna uygun olarak düzenlendiği
- Yazarlara Bilgide detaylı olarak anlatılan dergi politikalarının gözden geçirildiği
- Telif Hakkı Anlaşması Formu
- Daha önce basılmış materyal (yazı-resim-tablo) kullanılmış ise izin belgesi
- Kapak sayfası
  - Makalenin kategorisi
  - Makale dilinde ve İngilizce başlık
  - Yazarların ismi soyadı, unvanları ve bağlı oldukları kurumlar (üniversite ve fakülte bilgisinden sonra şehir ve ülke bilgisi), e-posta adresleri
  - Sorumlu yazarın e-posta adresi, açık yazışma adresi, iş telefonu, GSM, faks nosu
  - Tüm yazarların ORCID'leri
  - Finansal destek (varsa belirtiniz)
  - Çıkar çatışması (varsa belirtiniz)
  - Teşekkür (varsa belirtiniz)
- Makale ana metni
  - Önemli: Ana metinde yazarın / yazarların kimlik bilgilerinin yer almaması gerekir.
- Makale dilinde ve İngilizce başlık
  - Öz: 180-200 kelime
  - Anahtar Kelimeler: 5 adet makale dilinde ve 5 adet İngilizce  
İngilizce geniş özet: 600-800 kelime (İngilizce olmayan makaleler için)
  - Makale ana metin bölümleri
  - Kaynaklar
  - Tablolar-Resimler, Şekiller (başlık, tanım ve alt yazılarıyla)
  - Başlıkların doğru numaralandırılması

### **Definition**

Journal of Public Finance Studies - Maliye Çalışmaları Dergisi, which is the official publication of Istanbul University Faculty of Economics, Finance Research Center is an open access, peer-reviewed, scholarly and international journal published two times a year in May and November. It was founded in 1955. The journal's title was changed as Journal of Public Finance Studies - Maliye Çalışmaları Dergisi in 2020. Previous title of the journal was Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (ISSN: 1304-0251).

Manuscripts submitted for publication should be in Turkish or English.

### **Aim**

Journal of Public Finance Studies aims to publish theoretical and applied studies on public finance, public economics, fiscal law, tax law and public sector, and aims to provide an international platform that contribute to the scientific knowledge.

### **Scope**

Public finance and public economics and related fields constitute the scope of the journal. The target group of the journal consists of academicians, researchers, professionals, students, related professional and academic bodies and institutions.

### **Ethical Principles and Publication Policy**

#### **Statement of Publication Ethics**

Journal of Public Finance Studies - Maliye Çalışmaları Dergisi is committed to upholding the highest standards of publication ethics and pays regard to Principles of Transparency and Best Practice in Scholarly Publishing published by the Committee on Publication Ethics (COPE), the Directory of Open Access Journals (DOAJ), the Open Access Scholarly Publishers Association (OASPA), and the World Association of Medical Editors (WAME) on <https://publicationethics.org/resources/guidelines-new/principles-transparency-and-best-practice-scholarly-publishing>

All parties involved in the publishing process (Editors, Reviewers, Authors and Publishers) are expected to agree on the following ethical principles

All submissions must be original, unpublished (including as full text in conference proceedings), and not under the review of any other publication synchronously. Each manuscript is reviewed by one of the editors and at least two referees under double-blind peer review process. Plagiarism, duplication, fraud authorship/denied authorship, research/data fabrication, salami slicing/salami publication, breaching of copyrights, prevailing conflict of interest are unethical behaviors.

All manuscripts not in accordance with the accepted ethical standards will be removed from the publication. This also contains any possible malpractice discovered after the publication. In accordance with the code of conduct we will report any cases of suspected plagiarism or duplicate publishing.

### **Open Access Statement**

The journal is an open access journal and all content is freely available without charge to the user or his/her institution. Except for commercial purposes, users are allowed to read, download, copy, print, search, or link to the full texts of the articles in this journal without asking prior permission from the publisher or the author. This is in accordance with the "https://www.budapestopenaccessinitiative.org/read" BOAI definition of open access.

---

The open access articles in the journal are licensed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (["https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.en"](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.en) CC BY-NC 4.0) license. (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.en>)

### **Copyright Notice**

Authors publishing with the journal retain the copyright to their work licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International license (["https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/"](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/) CC BY-NC 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>) which permits unrestricted, non-commercial use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

### **Research Ethics**

Journal of Public Finance Studies adheres to the highest standards in research ethics and follows the principles of international research ethics as defined below. The authors are responsible for the compliance of the manuscripts with the ethical rules.

- Principles of integrity, quality and transparency should be sustained in designing the research, reviewing the design and conducting the research.
- The research team and participants should be fully informed about the aim, methods, possible uses and requirements of the research and risks of participation in research.
- The confidentiality of the information provided by the research participants and the confidentiality of the respondents should be ensured. The research should be designed to protect the autonomy and dignity of the participants.
- Research participants should participate in the research voluntarily, not under any coercion.
- Any possible harm to participants must be avoided. The research should be planned in such a way that the participants are not at risk.
- The independence of research must be clear; and any conflict of interest must be disclosed.
- In experimental studies with human subjects, written informed consent of the participants who decide to participate in the research must be obtained. In the case of children and those under wardship or with confirmed insanity, legal custodian's assent must be obtained.
- If the study is to be carried out in any institution or organization, approval must be obtained from this institution or organization.
- In studies with human subject, it must be noted in the method's section of the manuscript that the informed consent of the participants and ethics committee approval from the institution where the study has been conducted have been obtained.

### **Author's Responsibilities**

It is authors' responsibility to ensure that the article is in accordance with scientific and ethical standards and rules. And authors must ensure that submitted work is original. They must

---

certify that the manuscript has not previously been published elsewhere or is not currently being considered for publication elsewhere, in any language. Applicable copyright laws and conventions must be followed. Copyright material (e.g. tables, figures or extensive quotations) must be reproduced only with appropriate permission and acknowledgement. Any work or words of other authors, contributors, or sources must be appropriately credited and referenced. All the authors of a submitted manuscript must have direct scientific and academic contribution to the manuscript. The author(s) of the original research articles is defined as a person who is significantly involved in "conceptualization and design of the study", "collecting the data", "analyzing the data", "writing the manuscript", "reviewing the manuscript with a critical perspective" and "planning/ conducting the study of the manuscript and/or revising it". Fund raising, data collection or supervision of the research group are not sufficient roles to be accepted as an author. The author(s) must meet all these criteria described above. The order of names in the author list of an article must be a co-decision and it must be indicated in the Copyright Agreement Form. The individuals who do not meet the authorship criteria but contributed to the study must take place in the acknowledgement section. Individuals providing technical support, assisting writing, providing a general support, providing material or financial support are examples to be indicated in acknowledgement section. All authors must disclose all issues concerning financial relationship, conflict of interest, and competing interest that may potentially influence the results of the research or scientific judgment. When an author discovers a significant error or inaccuracy in his/her own published paper, it is the author's obligation to promptly cooperate with the Editor to provide retractions or corrections of mistakes.

### **Peer Review Policies and Process**

Only those manuscripts approved by its every individual author and that were not published before in or sent to another journal, are accepted for evaluation.

Submitted manuscripts that pass preliminary control are scanned for plagiarism using iThenticate software. After plagiarism check, the eligible ones are evaluated by the Editor-in- Chief for their originality, methodology, the importance of the subject covered and compliance with the journal scope. The selected manuscripts are sent to at least two national/international referees for evaluation and publication decision is given by Editor-in-Chief upon modification by the authors in accordance with the referees' claims.

### **Responsibilities for the Editor and Reviewers**

Editor-in-Chief evaluates manuscripts for their scientific content without regard to ethnic origin, gender, citizenship, religious belief or political philosophy of the authors. He/She provides a fair double-blind peer review of the submitted articles for publication and ensures that all the information related to submitted manuscripts is kept as confidential before publishing.

Editor-in-Chief is responsible for the contents and overall quality of the publication, and must publish errata pages or make corrections when needed.

Editor-in-Chief does not allow any conflicts of interest between the authors, editors and reviewers, and is responsible for final decision for publication of the manuscripts in the journal.

Reviewers must have no conflict of interest with respect to the research, the authors and/or the research funders. Their judgments must be objective.

---



Reviewers must ensure that all the information related to submitted manuscripts is kept as confidential and must report to the editor if they are aware of copyright infringement and plagiarism on the author's side.

A reviewer who feels unqualified to review the topic of a manuscript or knows that its prompt review will be impossible should notify the editor and excuse himself from the review process.

The editor informs the reviewers that the manuscripts are confidential information and that this is a privileged interaction. The reviewers and editorial board cannot discuss the manuscripts with other persons. The anonymity of the referees must be ensured. In particular situations, the editor may share the review of one reviewer with other reviewers to clarify a particular point.

### **Peer Review Process**

Only those manuscripts approved by its every individual author and that were not published before in or sent to another journal, are accepted for evaluation.

Submitted manuscripts that pass preliminary control are scanned for plagiarism using iThenticate software. After plagiarism check, the eligible ones are evaluated by the Editor-in- Chief for their originality, methodology, the importance of the subject covered and compliance with the journal scope.

Editor evaluates manuscripts for their scientific content without regard to ethnic origin, gender, citizenship, religious belief or political philosophy of the authors and ensures a fair double-blind peer review of the selected manuscripts.

The selected manuscripts are sent to at least two national/international referees for evaluation and publication decision is given by Editor-in-Chief upon modification by the authors in accordance with the referees' claims.

Editor-in-Chief does not allow any conflicts of interest between the authors, editors and reviewers and is responsible for final decision for publication of the manuscripts in the journal.

Reviewers' judgments must be objective. Reviewers' comments on the following aspects are expected while conducting the review.

- Does the manuscript contain new and significant information?
- Does the abstract clearly and accurately describe the content of the manuscript?
- Is the problem significant and concisely stated?
- Are the methods described comprehensively?
- Are the interpretations and conclusions justified by the results?
- Is adequate references made to other Works in the field?
- Is the language acceptable?

Reviewers must ensure that all the information related to submitted manuscripts is kept as confidential and must report to the editor if they are aware of copyright infringement and plagiarism on the author's side.

A reviewer who feels unqualified to review the topic of a manuscript or knows that its prompt review will be impossible should notify the editor and excuse himself from the review process.

The editor informs the reviewers that the manuscripts are confidential information and that this is a

---

privileged interaction. The reviewers and editorial board cannot discuss the manuscripts with other persons. The anonymity of the referees is important.

### **Manuscript Organization Language**

Articles in Turkish and English are published. Submitted manuscript must include an abstract both in the article language and in English, and an extended abstract in English as well. However extended abstract in English is not required for articles in English.

### **Manuscript Organization and Submission**

All correspondence will be sent to the first-named author unless otherwise specified. Manuscript is to be submitted online via <http://dergipark.gov.tr/login> that can be accessed at <https://dergipark.org.tr/en/pub/iuamank> and it must be accompanied by a Title Page specifying the article category (i.e. research article, review etc.) and including information about the manuscript (see the Submission Checklist). Manuscripts should be prepared in Microsoft Word 2003 and upper versions. In addition, Copyright Agreement Form that has to be signed by all authors must be submitted.

1. The manuscripts should be in A4 paper standards: having 2.5 cm margins from right, left, bottom and top, Times New Roman font style in 10 font size and line spacing of 1.5. Due to double blind peer review, the main manuscript document must not include any author information.
  2. A title page including author information must be submitted together with the manuscript. The title page is to include fully descriptive title of the manuscript and, affiliation, title, e-mail address, postal address and phone number of the author(s) (see The Submission Checklist).
  3. Before the introduction part, there should be an abstract between 180 and 200 words in Turkish and English and an extended abstract only in English between 600-800 words, summarizing the scope, the purpose, the results of the study and the methodology used. Underneath the abstracts, five keywords that inform the reader about the content of the study should be specified in Turkish and in English. Extended abstract in English is required only for non-English manuscripts.
  4. The manuscripts should contain mainly these components: title, abstract and keywords; extended abstract in English, sections, end notes and references.
  5. Research article sections are ordered as follows: "INTRODUCTION", "AIM AND METHODOLOGY", "FINDINGS", "DISCUSSION AND CONCLUSION", "ENDNOTES" and "REFERENCES" and "TABLES AND FIGURES". For review and commentary articles, the article should start with the "INTRODUCTION" section where the purpose and the method is mentioned, go on with the other sections; and it should be finished with "DISCUSSION AND CONCLUSION" section followed by "ENDNOTES", "REFERENCES" and "TABLES AND FIGURES".
  6. Introduction section at the beginning of the manuscript must be indicated as "1. Introduction". All sections and sub-sections where the research question is described and importance of the study is explained must be numbered. The numbering format must be as 1,2,3,4 for the main sections, and 1.1, 1.2, 2.1, 2.2 and 1.1.1, 1.2.1, 1.2.2 for the sub-sections.
-

## INFORMATION FOR AUTHORS

---

7. Tables, graphs and figures can be given with a number and a defining title.
8. References should be in accordance with American Psychological Association (APA) style 6th Edition.
9. Authors are responsible for all statements made in their work submitted to the Journal for publication.

### References

#### Reference Style and Format

Journal of Public Finance Studies complies with APA (American Psychological Association) style 6<sup>th</sup> Edition for referencing and quoting. For more information:

- American Psychological Association. (2010). *Publication manual of the American Psychological Association* (6<sup>th</sup> ed.). Washington, DC: APA.

- <http://www.apastyle.org>

Accuracy of citation is the author's responsibility. All references should be cited in text. Reference list must be in alphabetical order. Type references in the style shown below.

#### Citations in the Text

Citations must be indicated with the author surname and publication year within the parenthesis. If more than one citation is made within the same parenthesis, separate them with (;).

#### Samples:

##### **More than one citation;**

(Esin et al., 2002, p. 43-56; Karasar, 1995, p. 197-198)

##### **Citation with one author;**

(Akyolcu, 2007, p. 62)

##### **Citation with two authors;**

(Sayiner & Demirci, 2007, p. 89-115)

##### **Citation with three, four, five authors;**

First citation in the text: (Ailen, Ciambune, & Welch, 2000) Subsequent citations in the text: (Ailen et al., 2000)

##### **Citations with more than six authors;**

(Çavdar et al., 2003, p. 34)

#### Citations in the Reference

All the citations done in the text should be listed in the References section in alphabetical order of author surname without numbering. Below given examples should be considered in citing the references.

---

**Basic Reference Types**

**Book**

**a) Book in Turkish**

Karasar, N. (1995). *Araştırmalarda rapor hazırlama* (8<sup>th</sup> ed.) [Preparing research reports]. Ankara, Turkey: 3A Eğitim Danışmanlık Ltd.

**b) Book Translated into Turkish**

Mucchielli, A. (1991). *Zihniyetler* [Mindsets] (A. Kotil, Trans.). İstanbul, Turkey: İletişim Yayınları.

**c) Edited Book**

Ören, T., Üney, T., & Çölkesen, R. (Eds.). (2006). *Türkiye bilişim ansiklopedisi* [Turkish encyclopedia of informatics]. İstanbul, Turkey: Papatya Yayıncılık.

**d) Book in Turkish with Mutiple Authors**

Tonta, Y., Bitirim, Y., & Sever, H. (2002). *Türkçe arama motorlarında performans değerlendirme* [Performance evaluation in Turkish search engines]. Ankara, Turkey. Total Bilişim.

**e) Book in English**

Kamien R., & Kamien A. (2014). *Music: An appreciation*. New York, NY: McGraw-Hill Education.

**f) Chapter in an Edited Book**

Bassett, C. (2006). Cultural studies and new media. In G. Hall & C. Birchall (Eds.), *New cultural studies: Adventures in theory* (pp. 220–237). Edinburgh, UK: Edinburgh University Press.

**g) Chapter in an Edited Book in Turkish**

Erkmen, T. (2012). Örgüt kültürü: Fonksiyonları, öğeleri, işletme yönetimi ve liderlikteki önemi [Organization culture: Its functions, elements and importance in leadership and business management]. In M. Zencirkıran (Ed.), *Örgüt sosyolojisi* [Organization sociology] (pp. 233–263). Bursa, Turkey: Dora Basım Yayın.

**h) Book with the same organization as author and publisher**

American Psychological Association. (2009). *Publication manual of the American psychological association* (6<sup>th</sup> ed.). Washington, DC: Author.

**Article**

**a) Article in Turkish**

Mutlu, B., & Savaşer, S. (2007). Çocuğu ameliyat sonrası yoğun bakımda olan ebeveynlerde stres nedenleri ve azaltma girişimleri [Source and intervention reduction of stress for parents whose children are in intensive care unit after surgery]. *Istanbul University Florence Nightingale Journal of Nursing*, 15(60), 179–182.

**b) Article in English**

de Cillia, R., Reisigl, M., & Wodak, R. (1999). The discursive construction of national identity. *Discourse and Society*, 10(2), 149–173. <http://dx.doi.org/10.1177/0957926599010002002>

---

**c) Journal Article with DOI and More Than Seven Authors**

Lal, H., Cunningham, A. L., Godeaux, O., Chlibek, R., Diez-Domingo, J., Hwang, S.-J. ... Heineman, T. C. (2015). Efficacy of an adjuvanted herpes zoster subunit vaccine in older adults. *New England Journal of Medicine*, 372, 2087–2096. <http://dx.doi.org/10.1056/NEJMoa1501184>

**d) Journal Article from Web, without DOI**

Sidani, S. (2003). Enhancing the evaluation of nursing care effectiveness. *Canadian Journal of Nursing Research*, 35(3), 26–38. Retrieved from <http://cjr.mcgill.ca>

**e) Journal Article with DOI**

Turner, S. J. (2010). Website statistics 2.0: Using Google Analytics to measure library website effectiveness. *Technical Services Quarterly*, 27, 261–278. <http://dx.doi.org/10.1080/07317131003765910>

**f) Advance Online Publication**

Smith, J. A. (2010). Citing advance online publication: A review. *Journal of Psychology*. Advance online publication. <http://dx.doi.org/10.1037/a45d7867>

**g) Article in a Magazine**

Henry, W. A., III. (1990, April 9). Making the grade in today's schools. *Time*, 135, 28–31.

**Doctoral Dissertation, Master's Thesis, Presentation, Proceeding**

**a) Dissertation/Thesis from a Commercial Database**

Van Brunt, D. (1997). *Networked consumer health information systems* (Doctoral dissertation). Available from ProQuest Dissertations and Theses database. (UMI No. 9943436)

**b) Dissertation/Thesis from an Institutional Database**

Yaylali-Yildiz, B. (2014). *University campuses as places of potential publicness: Exploring the political, social and cultural practices in Ege University* (Doctoral dissertation). Retrieved from <http://library.iyte.edu.tr/tr/hizli-erisim/iyte-tez-portali>

**c) Dissertation/Thesis from Web**

Tonta, Y. A. (1992). *An analysis of search failures in online library catalogs* (Doctoral dissertation, University of California, Berkeley). Retrieved from [http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/yayinlar / phd/ickapak.html](http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/yayinlar/phd/ickapak.html)

**d) Dissertation/Thesis abstracted in Dissertations Abstracts International**

Appelbaum, L. G. (2005). Three studies of human information processing: Texture amplification, motion representation, and figure-ground segregation. *Dissertation Abstracts International: Section B. Sciences and Engineering*, 65(10), 5428.

**e) Symposium Contribution**

Krinsky-McHale, S. J., Zigman, W. B., & Silverman, W. (2012, August). Are neuropsychiatric symptoms markers of prodromal Alzheimer's disease in adults with Down syndrome? In W. B.

---

Zigman (Chair), *Predictors of mild cognitive impairment, dementia, and mortality in adults with Down syndrome*. Symposium conducted at the meeting of the American Psychological Association, Orlando, FL.

### **f) Conference Paper Abstract Retrieved Online**

Liu, S. (2005, May). *Defending against business crises with the help of intelligent agent based early warning solutions*. Paper presented at the Seventh International Conference on Enterprise Information Systems, Miami, FL. Abstract retrieved from [http://www.iceis.org/iceis2005/abstracts\\_2005.htm](http://www.iceis.org/iceis2005/abstracts_2005.htm)

### **g) Conference Paper - In Regularly Published Proceedings and Retrieved Online**

Herculano-Houzel, S., Collins, C. E., Wong, P., Kaas, J. H., & Lent, R. (2008). The basic nonuniformity of the cerebral cortex. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, *105*, 12593–12598. <http://dx.doi.org/10.1073/pnas.0805417105>

### **h) Proceeding in Book Form**

Parsons, O. A., Pryzwansky, W. B., Weinstein, D. J., & Wiens, A. N. (1995). Taxonomy for psychology. In J. N. Reich, H. Sands, & A. N. Wiens (Eds.), *Education and training beyond the doctoral degree: Proceedings of the American Psychological Association National Conference on Postdoctoral Education and Training in Psychology* (pp. 45–50). Washington, DC: American Psychological Association.

### **i) Paper Presentation**

Nguyen, C. A. (2012, August). *Humor and deception in advertising: When laughter may not be the best medicine*. Paper presented at the meeting of the American Psychological Association, Orlando, FL.

## **Other Sources**

### **a) Newspaper Article**

Browne, R. (2010, March 21). This brainless patient is no dummy. *Sydney Morning Herald*, 45.

### **b) Newspaper Article with no Author**

New drug appears to sharply cut risk of death from heart failure. (1993, July 15). *The Washington Post*, p. A12.

### **c) Web Page/Blog Post**

Bordwell, D. (2013, June 18). David Koepp: Making the world movie-sized [Web log post]. Retrieved from <http://www.davidbordwell.net/blog/page/27/>

### **d) Online Encyclopedia/Dictionary**

Ignition. (1989). In *Oxford English online dictionary* (2<sup>nd</sup> ed.). Retrieved from <http://dictionary.oed.com>

Marcoux, A. (2008). Business ethics. In E. N. Zalta (Ed.). *The Stanford encyclopedia of philosophy*. Retrieved from <http://plato.stanford.edu/entries/ethics-business/>

---

### **e) Podcast**

Dunning, B. (Producer). (2011, January 12). *inFact: Conspiracy theories* [Video podcast]. Retrieved from <http://itunes.apple.com/>

### **f) Single Episode in a Television Series**

Egan, D. (Writer), & Alexander, J. (Director). (2005). Failure to communicate. [Television series episode]. In D. Shore (Executive producer), *House*; New York, NY: Fox Broadcasting.

### **g) Music**

Fuchs, G. (2004). Light the menorah. On *Eight nights of Hanukkah* [CD]. Brick, NJ: Kid Kosher.

## **Submission Checklist**

Ensure that the following items are present:

- Confirm that the category of the manuscript is specified.
  - Confirm that “the paper is not under consideration for publication in another journal”.
  - Confirm that disclosure of any commercial or financial involvement is provided.
  - Confirm that last control for fluent English was done.
  - Confirm that journal policies detailed in Information for Authors have been reviewed.
  - Confirm that the references cited in the text and listed in the references section are in with APA 6<sup>th</sup>.
  - Copyright Agreement Form
  - Permission of previous published material if used in the present manuscript
  - Title page
    - The category of the manuscript
    - The title of the manuscript both in the language of the article and in English
    - All authors’ names and affiliations (institution, faculty/department, city, country), e-mail addresses
    - Corresponding author’s email address, full postal address, and phone number
    - ORCIDs of all authors.
    - Grant support (if exists)
    - Conflict of interest (if exists)
    - Acknowledgement (if exists)
  - Main Manuscript Document
    - Important: Please avoid mentioning the the author (s) names in the manuscript
  - The title of the manuscript both in the language of the article and in English
    - Abstract (180-200 words)
    - Key words: 5 words
    - Extended abstract in English: 600-800 words (for non-English articles)
    - Body text sections
    - References
    - All tables, illustrations (figures) (including title, explanation, captions)
    - Correct numbering of titles
-

## COPYRIGHT AGREEMENT FORM / TELİF HAKKI ANLAŞMASI FORMU



Istanbul University  
İstanbul Üniversitesi

Journal name: Journal of Public Finance Studies  
Dergi Adı: Maliye Çalışmaları Dergisi

Copyright Agreement Form  
Telif Hakkı Anlaşması Formu

<b>Responsible/Corresponding Author</b> Sorumlu Yazar	
<b>Title of Manuscript</b> Makalenin Başlığı	
<b>Acceptance date</b> Kabul Tarihi	
<b>List of authors</b> Yazarların Listesi	

Sıra No	Name - Surname Adı-Soyadı	E-mail E-Posta	Signature İmza	Date Tarih
1				
2				
3				
4				
5				

<b>Manuscript Type (Research Article, Review, Short communication, etc.)</b> Makalenin türü (Araştırma makalesi, Derleme, Kısa bildiri, v.b.)	
--	--

<b>Responsible/Corresponding Author:</b> Sorumlu Yazar:	
--	--

<b>University/company/institution</b>	Çalıştığı kurum	
<b>Address</b>	Posta adresi	
<b>E-mail</b>	E-posta	
<b>Phone; mobile phone</b>	Telefon no; GSM no	

**The author(s) agrees that:**  
The manuscript submitted is his/her/their own original work, and has not been plagiarized from any prior work, all authors participated in the work in a substantive way, and are prepared to take public responsibility for the work, all authors have seen and approved the manuscript as submitted, the manuscript has not been published and is not being submitted or considered for publication elsewhere, the text, illustrations, and any other materials included in the manuscript do not infringe upon any existing copyright or other rights of anyone. İSTANBUL UNIVERSITY will publish the content under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) license that gives permission to copy and redistribute the material in any medium or format other than commercial purposes as well as remix, transform and build upon the material by providing appropriate credit to the original work.  
The Contributor(s) or, if applicable the Contributor's Employer, retain(s) all proprietary rights in addition to copyright, patent rights; to use, free of charge, all parts of this article for the author's future works in books, lectures, classroom teaching or oral presentations, the right to reproduce the article for their own purposes provided the copies are not offered for sale.  
All materials related to manuscripts, accepted or rejected, including photographs, original figures etc., will be kept by İSTANBUL UNIVERSITY for one year following the editor's decision. These materials will then be destroyed.  
I/We indemnify İSTANBUL UNIVERSITY and the Editors of the Journals, and hold them harmless from any loss, expense or damage occasioned by a claim or suit by a third party for copyright infringement, or any suit arising out of any breach of the foregoing warranties as a result of publication of my/our article. I/We also warrant that the article contains no libelous or unlawful statements, and does not contain material or instructions that might cause harm or injury.  
This Copyright Agreement Form must be signed/ratified by all authors. Separate copies of the form (completed in full) may be submitted by authors located at different institutions; however, all signatures must be original and authenticated.

**Yazar(lar) aşağıdaki hususları kabul eder**  
Sunulan makalenin yazar(lar)ın orijinal çalışması olduğunu ve intihal yapmadıklarını, Tüm yazarların bu çalışmaya asli olarak katılmış olduklarını ve bu çalışma için her türlü sorumluluğu aldıklarını, Tüm yazarların sunulan makalenin son halini gördüklerini ve onayladıklarını, Makalenin başka bir yerde basılmadığını veya basılmak için sunulmadığını, Makalede bulunan metnin, şekillerin ve dokümanların diğer şahıslara ait olan Telif Haklarını ihlal etmediğini kabul ve taahhüt ederler. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ'nin bu fikri eseri, Creative Commons Atf-GayriTicari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) lisansı ile yayınlamasına izin verirler. Creative Commons Atf-GayriTicari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) lisansı, eserin ticari kullanım dışında her boyut ve formatta paylaşılmasına, kopyalanmasına, çoğaltılmasına ve orijinal esere uygun şekilde atıfla bulunmak kaydıyla yeniden düzenleme, dönüştürme ve eserin üzerine inşa etme dâhil adapte edilmesine izin verir. Yazar(lar)ın veya varsa yazar(lar)ın işverenin telif dâhil patent hakları, yazar(lar)ın gelecekte kitaplarında veya diğer çalışmalarında makalenin tümünü ücret ödemeksizin kullanma hakkı makaleyi satmamak koşuluyla kendi amaçları için çoğaltma hakkı gibi fikri mülkiyet hakları saklıdır. Yayımlanan veya yayıma kabul edilmeyen makalelerle ilgili dokümanlar (fotoğraf, orijinal şekil vb.) karar tarihinden başlamak üzere bir yıl süreyle İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ'ne saklanır ve bu sürenin sonunda imha edilir. Ben/Biz, telif hakkı ihlali nedeniyle üçüncü şahıslara vuku bulacak hak talebi veya açılacak davalarda İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ ve Dergi Editörlerinin hiçbir sorumluluğunun olmadığını, tüm sorumluluğun yazarlara ait olduğunu taahhüt ederim/ederiz. Ayrıca Ben/Biz makalede hiçbir suç unsuru veya kamuna aykırı ifade bulunmadığını, araştırma yapılırken kamuna aykırı herhangi bir malzeme ve yöntem kullanılmadığını taahhüt ederim/ederiz. Bu Telif Hakkı Anlaşması Formu tüm yazarlar tarafından imzalanmalıdır/onaylanmalıdır. Form farklı kurumlarda bulunan yazarlar tarafından ayrı kopyalar halinde doldurularak sunulabilir. Ancak, tüm imzaların orijinal veya kantlanabilir şekilde onaylı olması gerekir.

<b>Responsible/Corresponding Author:</b> Sorumlu Yazar;	<b>Signature / İmza</b>	<b>Date / Tarih</b>
		...../...../.....